

应用型本科会计学系列精品教材

高级财务会计 学习指导与训练

田翠香 编著

清华大学出版社
北 京

内 容 提 要

本书针对高级财务会计领域部分专门和特殊的会计业务,以辅助会计学专业学生系统学习高级财务会计相关知识、提升处理高难度会计专门问题的能力为目的,结合作者的教学经验编纂而成。本书以图文并茂的方式对重要知识点进行梳理;遵循循序渐进的学习规律,由易到难设置训练题目并给出解题思路。通过加入案例素材和拓展阅读资料,拓展学生的视野,强化学生的感性认识和解决实际问题的能力。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。
版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学习指导与训练 / 田翠香编著. —北京:清华大学出版社, 2019
(应用型本科会计学系列精品教材)
ISBN 978-7-302-50757-4

I. ①高… II. ①田… ②李… III. ①财务会计—高等学校—教学参考资料 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 177389 号

责任编辑:刘志彬
封面设计:汉风唐韵
责任校对:宋玉莲
责任印制:丛怀宇

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>
地 址: 北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编: 100084
社 总 机: 010-62770175 邮 购: 010-62786544
投稿与读者服务: 010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn
质量反馈: 010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn
课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4506

印 装 者: 北京国马印刷厂

经 销: 全国新华书店

开 本: 185mm×260mm	印 张: 16.25	字 数: 375 千字
版 次: 2019 年 1 月第 1 版		印 次: 2019 年 1 月第 1 次印刷
定 价: 45.00 元		

产品编号: 072084-01



随着我国经济的快速发展和会计准则体系的不断完善,高级财务会计相关知识已成为应用型高级会计人才的必备知识和技能;作为会计学专业的主干课程,高级财务会计课程日益受到重视。高级财务会计是对中级财务会计知识的延伸学习,具有综合性、复杂性的特点,侧重于解决专门和特殊的会计问题,对于学生综合利用专业知识解决专门性的实际问题的要求比较高。现有教材和教辅存在着以下问题:第一,语言表述过于抽象,不利于理解;第二,训练题目不够全面,不能体现由易到难的层次性;第三,与实践脱节,部分内容过时。

本书旨在辅助会计学高年级本科生及研究生系统学习高级财务会计相关知识,全面提升处理高难度会计专门问题的能力。从内容来看,本书分为八章专题内容,章节设置及各章对应的企业会计准则如下表所示。

章 次	内 容	对应的会计准则
第一章	或有事项	CAS13
第二章	债务重组	CAS12
第三章	外币折算	CAS19
第四章	所得税	CAS18
第五章	会计政策、会计估计变更和差错更正	CAS28
第六章	资产负债表日后事项	CAS29
第七章	企业合并	CAS20
第八章	合并财务报表	CAS33

作为一本教辅书,本书有以下特点:第一,对相关重要知识点进行梳理,尽可能利用图表的形式总结知识体系,并列举典型例题进行详解;第二,基于循序渐进的学习规律,在习题设置方面,由浅入深分为基础训练、强化训练和综合训练三个环节;第三,组织案例分析,以强化学生的感性认识和解决实际问题的能力;第四,为了适应会计准则不断修订的现状,拓宽学生的知识面,引入“拓展阅读”,以便于学生了解和熟悉国际会计准则变化的动态趋势。

本书的出版得到北方工业大学经济管理学院教学建设专项资助,书稿的完成得到同事李宜和王丽新老师的诸多帮助,在此深表谢意!

编 者

2018年11月



第一章 或有事项	1
【知识点概要】	1
【典型例题分析】	7
【拓展阅读】	8
习题	9
【案例分析】	18
第一章习题参考答案与解析	19
第二章 债务重组	26
【知识点概要】	26
【典型例题分析】	28
【拓展阅读】	31
习题	32
【案例分析】	41
第二章习题参考答案与解析	42
第三章 外币折算	48
【知识点概要】	48
【典型例题分析】	51
【拓展阅读】	53
习题	54
【案例分析】	65
第三章习题参考答案与解析	67
第四章 所得税	74
【知识点概要】	74
【典型例题分析】	84
【拓展阅读】	88
习题	89
【案例分析】	99
第四章习题参考答案与解析	101
第五章 会计政策、会计估计变更和差错更正	110
【知识点概要】	110

【典型例题分析】	115
【拓展阅读】	118
习题.....	119
【案例分析】	132
第五章习题参考答案与解析	135
第六章 资产负债表日后事项	146
【知识点概要】	146
【典型例题分析】	149
【拓展阅读】	152
习题.....	152
【案例分析】	163
第六章习题参考答案与解析	166
第七章 企业合并.....	175
【知识点概要】	175
【典型例题分析】	178
【拓展阅读】	181
习题.....	182
【案例分析】	194
第七章习题参考答案与解析	195
第八章 合并财务报表	203
【知识点概要】	204
【典型例题分析】	212
【拓展阅读】	222
习题.....	223
【案例分析】	235
第八章习题答案与解析	236
附录 高级财务会计自测题	247

或有事项

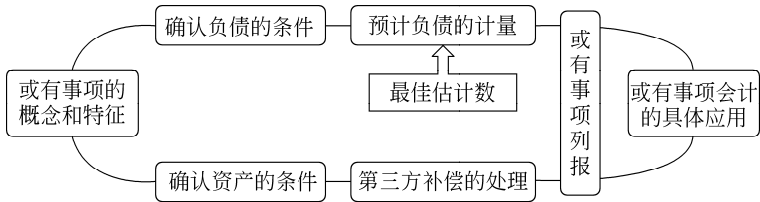
【本章学习目标】

- 了解：未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证、亏损合同、重组业务的相关概念。
- 理解：或有事项的概念和特征，或有资产的概念，或有负债的概念，或有事项的披露要求。
- 掌握：预计负债的确认条件，预计负债的计量，常见或有事项的会计处理方法。

【背景知识】

或有事项作为一种普遍的经济现象,对企业的财务状况和经济成果产生较大的影响。我国 1999 年修订的《会计法》强调指出,担保和未决诉讼等或有事项应在财务报告中予以说明,在此背景下,我国于 2000 年发布了《企业会计准则——或有事项》。2006 年进一步修订形成了《企业会计准则第 13 号——或有事项》,旨在规范或有事项相关预计负债的确认和计量,以及或有资产、或有负债的信息披露。

【内容框架】



【知识点概要】

一、或有事项相关概念

(一) 或有事项的定义和特征

我国《企业会计准则第 13 号——或有事项》(以下简称 CAS13) 给出的定义是:“或有事项是过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决

定的不确定事项。”这一概念与人们生活中面临的不确定性事项的含义并不完全一致。在会计中，或有事项是指满足一定条件，即符合或有事项特征的不确定事项。

或有事项的特征：（1）因过去交易或事项形成。现存状况是过去交易或事项引起的客观存在。（2）结果具有不确定性。是否发生具有不确定性；结果预计会发生，但发生的具体时间和金额具有不确定性。（3）结果由未来事项决定。结果由未来不确定事项的发生或不发生决定。

或有事项涉及三个时间点，构成了前后相连的因果链，如图 1-1 所示。

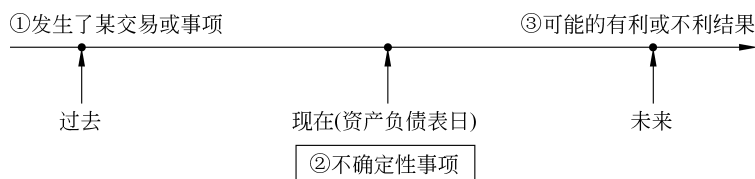


图 1-1 或有事项的概念和特征

常见的或有事项包括：未决诉讼/仲裁、债务担保、产品质量保证、亏损合同和重组业务。以未决诉讼为例，企业涉及尚未判决的诉讼案件，往往有其前因；针对原告提出赔偿要求，若胜诉则不负有任何责任，若败诉则负有支付义务，因此存在不确定性；这种不确定性将在未来诉讼结案时被消除。

【注意】 或有事项是现存的一种状况而不是未来将要发生的事项，未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等，不属于或有事项。会计处理中遇到的许多估计事项，如应收账款可能发生坏账、对固定资产计提折旧需要估计资产的使用寿命和净残值，等等。这些估计事项与过去发生的交易或事项不存在因果关系，而坏账率的估计、固定资产的使用年限等往往可以依据会计人员的经验加以合理推测和确定；不管如何计提折旧，固定资产的原值最终都会转移到企业成本或费用中，该结果是确定的，因此对应收账款计提坏账、对固定资产计提折旧，不属于或有事项。

（二）或有负债及或有资产

或有负债是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。无论是潜在义务还是现时义务，或有负债均不符合负债的定义和确认条件，不属于在报表中列示的负债。

或有资产是过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。或有事项有可能会给企业带来经济利益，形成潜在资产，但就目前状况而言，尚不符合资产的定义，因此，或有资产不是资产。

二、或有事项的会计处理原则

（一）或有事项的确认

或有事项的确认如图 1-2 所示。

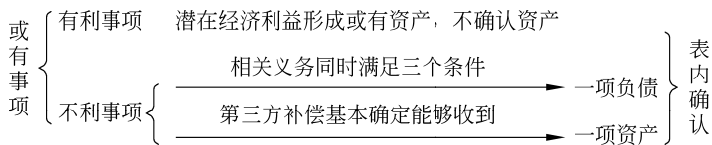


图 1-2 或有事项的确认

或有事项可分为有利或有事项和不利或有事项。若为有利或有事项，则相关的经济利益只有在基本确定能够收到时，才能确认为一项资产。或有事项在大多数情况下为不利或有事项，相关义务在同时满足以下三个条件时确认为一项负债，即预计负债：①该义务是企业承担的现时义务；②履行该义务很可能导致经济利益流出企业；③该义务的金额能够可靠地计量。

1. 或有事项确认资产和负债的条件具有非对称性

我国基本会计准则界定了会计信息质量特征中的“谨慎性”：对企业交易或事项进行会计确认、计量和报告，应当保持应有的谨慎，不应高估资产和收益、低估负债和费用。或有事项会计处理方法充分体现了谨慎性。能可靠计量的现时义务在很可能导致经济利益流出企业时即可确认为一项负债，将或有事项相关经济利益确认为资产的条件则相对比较严苛。

2. 现时义务与潜在义务不同

潜在义务是指结果取决于未来事项的可能义务，即是否应承担该项义务尚具有不确定性；现时义务指在现行条件下已经承担的义务。必须是现时义务才能确认负债。现时义务包括法定义务和推定义务。法定义务指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，如企业合同违约必须按照合同法的规定承担民事赔偿责任；推定义务指企业因特定行为（习惯做法、公开承诺、公开的经营政策）而产生的义务，如企业在环境保护和履行社会责任方面做出的承诺。

企业为售出的产品提供质量保证属于法定义务还是推定义务？根据《产品质量法》的规定，销售者在产品性能、标准和质量状况不符合所做宣传的情况下应当负责修理、更换和退货；因消费者使用、维护、保管不当等原因造成损坏的，企业不负有“三包”义务。如果企业制定了一项销售政策，对于售出的商品提供一定期限内的售后保修服务，则属于推定义务。

3. “基本确定”和“很可能”等词的含义

或有事项中的“可能性”对应的概率如表 1-1 所示。

表 1-1 不同“可能性”对应的概率

可能性	概率 P
基本确定	$95\% < P < 100\%$
很可能(probable)	$50\% < P \leq 95\%$
可能(reasonably possible)	$5\% < P \leq 50\%$
极小可能(remote)	$0 < P \leq 5\%$

（二）预计负债的计量

1. 原则

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

2. 最佳估计数的确定方法

（1）所需支出存在一个连续范围，且各种结果发生的可能性相同，最佳估计数为该范围内的中间值，即上下限金额的均值。

（2）所需支出不存在一个连续范围，或虽存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不同，则：①涉及单个项目，按最可能发生金额确定；②涉及多个项目，最佳估计数=Σ（可能结果×概率）。

预计负债的确认和计量原则如图 1-3 所示。

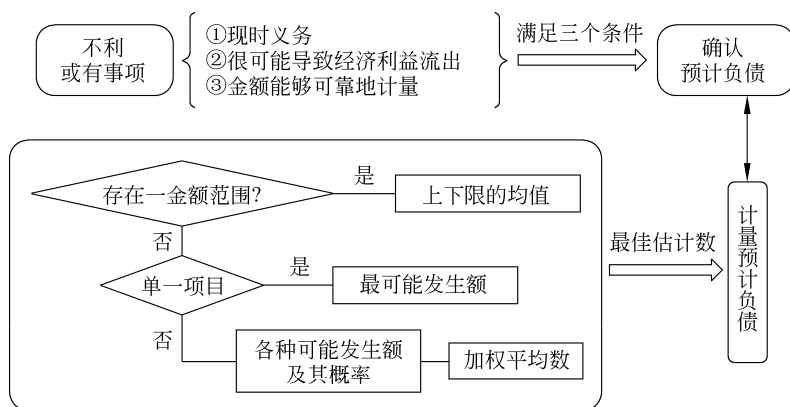


图 1-3 预计负债的确认和计量

企业在确定最佳估计数时，应综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。资产负债表日按当前最佳估计数对预计负债账面价值进行复核。资产负债表日进行复核，有确凿证据表明账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应作相应调整。

3. 预期可获得的补偿

只有在相关义务确认为负债的前提下，第三方或其他方补偿金额在基本确定能收到时，才能作为资产单独确认；确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值。

三、或有事项会计的具体应用

（一）未决诉讼或未决仲裁

1. 资产负债表日的处理

可能获胜方：形成或有资产，或者在基本确定收到时确认一项资产，如其他应收款。

可能败诉方：形成或有负债，或者在满足条件时确认一项预计负债，包括赔偿金额和诉讼费，相关会计分录如下所述。



借：营业外支出【赔偿金额】

管理费用——诉讼费

贷：预计负债——未决诉讼

第三方补偿在基本确定收到时方能确认为资产，且确认的补偿金额不能超过所确认的预计负债的账面价值。

2. 实际发生诉讼损失时的处理

企业当期实际发生的诉讼损失金额与前期所已计提的预计负债之间的差额，应区别情况处理：（1）前期已合理计提——计入或冲减营业外支出；（2）前期未合理计提——作为重大会计差错；（3）前期无法合理预计未计提——计入当期营业外支出；（4）属于资产负债表日后事项，按照相关要求处理。

【小知识】 诉讼的程序包括：①起诉，原告向有管辖权的人民法院提起诉讼；②应诉，被告在收到诉状十五日内向人民法院提交答辩状，也可以进行反诉；③上诉，当事人不服一审判决，向上一级人民法院提出上诉；④申请再审和申诉，当事人对已经生效的判决认为有错误时，可申请再审和申诉；⑤申请执行，判决发生法律效力后，债务人未履行义务，债权人可申请人民法院强制执行。

（二）债务担保

债务担保产生连带责任，担保企业会因担保义务而承担潜在风险，一般需要在附注披露。债务担保在实务中往往和未决诉讼联系在一起而产生预计负债。

（三）产品质量保证

对于因产品质量保证而可能发生的维修费等，企业应当在符合确认条件的情况下，于销售成立时确认预计负债。“预计负债——产品质量保证”账户的结构如图 1-4 所示。

预计负债——产品质量保证	
发生维修费用时	期初余额
	计提预计负债时
	期末余额

图 1-4 产品质保预计负债的账户结构

确认产品质量保证负债时：

借：销售费用——产品质量保证

贷：预计负债——产品质量保证

发生产品质量保证费用（维修费）时：

借：预计负债——产品质量保证

贷：银行存款或原材料等

【注意】 如果发现保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整；针对特定批次产品确认预计负债，在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销。停产的产品，在相应产品质量保证期满后，做相同处理。

(四) 亏损合同

企业与其他企业签订的商品销售合同、劳务提供合同、租赁合同等，均属于待执行合同，不属于或有事项。待执行合同变为亏损合同的，应当作为或有事项，同时该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件的，应当确认为预计负债。

【注意】 ①这里的合同指的是不可撤销合同。②预计负债金额应是执行合同发生的损失和撤销合同损失（违约支出）较低者。③合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债；如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。

确认预计负债时：

借：营业外支出 **【履行合同损失和违约支出中较低者】**

贷：预计负债——未决诉讼

A：如果是执行亏损合同，待产品完工，将已确认的预计负债冲减产品的成本。

借：预计负债

贷：库存商品

B：如果是不执行亏损合同，则支付违约金时：

借：预计负债

贷：银行存款

(五) 重组义务

企业重组指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。这里所指的重组强调企业内部所做的调整，不涉及与其他企业的合并事项或债务重组。重组义务包括出售或终止企业的部分经营业务，关闭企业的部分营业场所，以及对企业的组织结构进行较大调整。

企业因重组而承担了重组义务，同时满足或有事项的两项确认条件时确认预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出（如不再使用的厂房的租赁撤销费等）确定预计负债金额。其中，直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。符合条件需要确认预计负债时：

借：营业外支出

贷：预计负债

与重组有关直接支出中，由于自愿遣散和强制遣散而对职工进行的补偿，属于职工薪酬中辞退福利的范畴。

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

四、或有事项的列报和披露

或有事项的列报和披露方法，如表 1-2 所示。



表 1-2 或有事项的列报和披露

		极小可能	可能	很可能	基本确定
有利事项		N	N	披露或有资产	确认一项资产
不利事项	潜在义务	N	披露或有负债	披露或有负债	
	现时义务	N	披露或有负债	确认并披露预计负债	

注：“N”代表不作会计处理。

（一）预计负债的列报

在资产负债表中预计负债应单独反映；同时，企业应在报表附注中披露相关信息。

（二）或有负债的披露

或有负债无论作为潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不予确认。或有负债极小可能导致经济利益流出企业的不予披露；在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果披露全部或部分信息预期对企业会造成重大不利影响，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。否则，企业应当在附注中披露或有负债有关信息。

（三）或有资产的披露

或有资产作为一种潜在资产，不符合资产确认的条件，因而不予确认。企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能会给企业带来经济利益的除外。

【典型例题分析】

资料：A 公司为上市公司，主要经营大型机械设备的设计、生产、安装和销售。某会计师事务所接受委托对 A 公司 20×7 年度财务会计报告进行审计，在审计过程中，发现以下情况。

（1）20×7 年 7 月，A 公司接到当地法院通知，B 公司已向法院提起诉讼，状告 A 公司未征得 B 公司同意在其新型设备制造技术上使用了 B 公司已申请注册的专利技术，要求法院判定 A 公司向其支付专利技术使用费 350 万元。A 公司认为其研制的新型设备并未侵犯 B 公司的专利权，B 公司诉讼事由缺乏证据支持，其动机是为了应对 A 公司新型设备的畅销所造成的市场竞争压力。A 公司遂于 20×7 年 10 月向法院反诉 B 公司损害其名誉，要求法院判定 B 公司向其公开道歉并赔偿损失 200 万元。截至 20×7 年 12 月 31 日，法院尚未对上述案件做出判决。A 公司的法律顾问认为，A 公司在该起反诉案件中很可能获胜；如果胜诉，预计可获得的赔款在 100 万元至 150 万元之间。A 公司就上述事项在 20×7 年 12 月 31 日确认一项资产 125 万元，但未在附注中进行披露。A 公司财务部经理对此解释为：在该起反诉案件中预计可获得的赔款很可能流入本公司，且金额能够可靠计量，应当确认为一项资产。

(2) 20×7年6月1日, A公司与C公司签订一项不可撤销的产品销售合同。合同约定: A公司于20×8年4月1日前向C公司交付一批产品, 合同总价款为500万元(不含增值税), 如违约, 则需支付违约金100万元。至20×7年12月31日, A公司已发生生产成本300万元, 因材料价格上涨, 预计还将发生生产成本220万元。A公司在账面确认了已发生生产成本300万元, 未做其他会计处理。

解析: A公司对事项(1)的会计处理不正确。理由: A公司预计可获得的赔款属于或有资产, 不应当确认为资产。根据企业会计准则规定, 企业通常不应披露或有资产, 但或有资产很可能给企业带来经济利益的, 应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。正确的会计处理: A公司对事项(1)不应当确认一项资产, 但应在附注中作相应披露。

A公司对事项(2)的会计处理不正确。理由: A公司继续执行合同发生的损失 $=300+220-500=20$ (万元), 如违约则需支付违约金100万元并承担已发生的成本损失, 则A应该继续执行合同, 将执行合同将发生的成本220万元确认为预计负债。

【拓展阅读】

或有事项会计准则: 中、美和国际的比较

在或有事项的基本准则方面, 中国和国际会计准则基本一致, 而与美国会计准则有原则上或约定俗成的差异。

在中国和国际会计准则中, 满足确认条件的或有事项确认为预计负债(在资产负债表中与其他负债项目区分列示), 不满足确认条件的或有事项区分为两类: 或有负债和或有资产。美国SFAS NO.5对或有事项(contingencies)的定义如下: 当前存在的涉及不确定性的情况、状况和情形, 这种不确定性须等到未来事件的发生或不发生才能最终消除。在美国, 或有事项有以下两类: 损失或有事项(loss contingencies)和利得或有事项(gain contingencies)。当同时满足以下两项条件时, 损失或有事项的估计损失应予确认: (1)资产负债表报出日前有证据表明, 在资产负债表日, 一项资产很可能遭受损失或一项负债很可能已经发生; (2)损失的金额能够可靠计量。

尽管三套系统在确认条件中都使用了“很可能”一词, 但它在不同系统中所代表的含义并不相同。在美国会计准则中“很可能”代表“可能出现”。尽管准则并未给出具体的概率区间, 但约定俗成75%以上为“很可能”。在中国会计准则和国际会计准则中“很可能”代表“出现的可能性高于不出现的可能性”, 相应的概率区间规定为50%以上。

由于或有事项固有的不确定性, 三套系统都要求按照“最佳估计数”计量所确认的或有事项, 但其确定方法并不相同。美国会计准则规定, 当最可能发生金额能够确定时, 该金额为最佳估计数; 估计数为一个区间范围且无法确定最可能发生额时, 取该区间的最小值为“最佳估计数”。

通常情况下, 美国会计准则并不要求在披露中列示确认的或有事项的期初、期末余额以及期间变动情况, 除非特别规定需要提供(如产品质量保证等)。可能带来利得的或有事项要求予以“充分披露”。在中国和国际会计准则中, 对企业造成重大不利影响的未



决诉讼、未决仲裁可只披露其性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。美国会计准则只允许当权益方未提出索赔要求且没有迹象表明该权益方意识到该索赔可能性的情况下不披露该项损失或有事项。但如果企业判定该索赔很可能被提出且索赔可能成功时，仍应对该项损失或有事项进行正常披露。

参阅：《企业会计准则第 13 号——或有事项》

IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

US ASC 450 Contingencies

习 题

一、基础训练

(一) 思考题

1. 什么是或有事项，有哪些特征，试举例说明。
2. 或有事项确认预计负债的条件是什么？
3. 或有负债及或有资产应否在表内确认，为什么？
4. 如何确定预计负债的最佳估计数？
5. 如何对未决诉讼等或有事项进行信息披露？

(二) 判断题

1. 确认预计负债时，不用考虑货币时间价值。 ()
2. 企业清偿预计负债所需要的支出预期可由第三方补偿，补偿金额在基本确定能收到时，可以作为预计负债的抵减。 ()
3. 企业债务担保涉及诉讼的，在法院判决前，不需要确认预计负债。 ()
4. 待执行合同变成亏损合同，应当作为或有事项进行会计处理。 ()
5. 企业因重组而辞退员工，按照劳动合同法需支付的经济补偿金，应确认为预计负债。 ()
6. 当条件满足时，或有负债可以转化为预计负债。 ()
7. 在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果披露信息预期对企业造成重大不利影响，则无须披露相关信息。 ()
8. 基于谨慎性原则，企业不应当披露或有资产。 ()
9. 产品质量保证相关预计负债，应根据最可能发生的金额来确定。 ()
10. 在资产负债表日，企业应当对预计负债的账面价值进行复核。 ()

(三) 单项选择题

1. 下列事项中，不属于或有事项的是 ()。
 - A. 为销售的商品提供的质量保证
 - B. 附有追索权的商业票据贴现
 - C. 对其他单位提供的债务担保

D. 未来可能发生的经营亏损

2. 根据相关的规定, 下列有关或有事项的表述中, 正确的是 ()。

A. 只有对本单位产生不利影响的事项, 才能作为或有事项

B. 或有资产和或有负债均不予以确认

C. 一桩经济案件中, 企业有 98% 的可能性获得第三方补偿, 应确认为资产

D. 企业在一定条件下应当将未来经营亏损确认预计负债

3. 或有事项相关的义务确认为负债的条件之一是履行该义务很可能导致经济利益流出企业, 这里所指的“很可能”是指 ()。

A. 发生的可能性大于 25% 但小于或等于 50%

B. 发生的可能性大于 30% 但小于或等于 50%

C. 发生的可能性大于 45% 但小于或等于 50%

D. 发生的可能性大于 50% 但小于或等于 95%

4. 甲公司年初预计负债余额 2 万元, 当年销售 A 产品 3 万件, 销售单价为 100 元。公司向购买者承诺产品售后 1 年内提供免费保修服务, 预计保修期内将发生的保修费在销售额的 2%~8%, 且在此区间每个概率发生的可能性大致相同。当年实际发生保修费 8 万元。假定无其他或有事项, 则甲公司年末资产负债表“预计负债”项目的金额为 () 万元。

A. 20

B. 5

C. 15

D. 9

5. 12 月 31 日, 甲公司估计其未决产品诉讼的影响, 预计最终判决很可能对其不利, 并预计需要赔偿 100 万元的可能性为 70%, 赔偿 200 万元的可能性为 30%。甲公司对该项诉讼应确认的预计负债金额为 () 万元。

A. 130

B. 100

C. 200

D. 150

6. 20×4 年 11 月甲公司与乙公司签订合同, 甲公司于 20×5 年 1 月销售商品给乙公司, 合同价格为 400 万元, 如甲公司单方面撤销合同, 应支付违约金为 80 万元。至 20×4 年 12 月 31 日商品尚未购入, 但是市场价格大幅度地上升, 甲公司预计购买商品成本总额为 450 万元, 则甲公司确认预计负债的金额为 () 万元。

A. 100

B. 150

C. 50

D. 0

7. 20×4 年 1 月 1 日, 甲公司与乙公司签订一项不可撤销的租赁合同, 租入乙公司一台设备, 专门用于生产 S 产品, 租赁期为 5 年, 年租金为 30 万元。因 S 产品在使用过程中产生环境污染, 甲公司自 20×7 年 1 月 1 日起停止生产该产品, 当日 S 产品库存为零。假定不考虑其他因素, 该事项对甲公司 20×7 年度利润总额的影响是 () 万元。

A. 0

B. 30

C. 60

D. 90

8. 10 月 5 日, 甲公司因合同违约而被乙公司起诉, 至 12 月 31 日, 尚未接到人民法院的判决。甲公司预计, 最终判决很可能对其不利, 并预计将要支付的赔偿金额为 300 万元至 350 万元之间的某一金额, 而且这个区间内每个金额发生的可能性都大致相同。12 月 31 日, 甲公司对该项诉讼应确认的预计负债金额为 () 万元。

A. 325

B. 380

C. 340

D. 390



9. 对于预计很可能承担的债务担保损失, 在利润表中应列入 () 项目。
A. 财务费用 B. 销售费用 C. 管理费用 D. 营业外支出
10. 甲因一桩诉讼案件, 根据专家预测, 从乙获得赔偿 20 万元基本能够确定, 在这种情况下, 甲在资产负债表中应确认的资产为 () 万元。
A. 0 B. 20 C. 10 D. 5

(四) 多项选择题

1. 以下属于或有事项的有 ()。
- A. 未决诉讼或仲裁 B. 亏损合同
C. 债务担保 D. 重组义务
2. 或有事项相关义务在确认为预计负债时, 应同时满足的条件有 ()。
- A. 该义务是企业承担的现时义务
B. 履行很可能导致经济利益流出企业
C. 该义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业
D. 该义务的金额能够可靠地计量
3. 在估计因或有事项而确认的负债金额时, 以下正确的选择有 ()。
- A. 如果存在一个范围, 合理估计数是该范围上、下限的平均数
B. 如果存在一个范围, 合理估计数是该范围的上限
C. 如不存在一个范围, 涉及单个项目, 按最可能发生的金额确定
D. 如不存在一个范围, 涉及多个项目, 按各种可能发生的金额及其发生的概率计算确定
4. 清偿预计负债所需支出预期由第三方补偿的, 其正确处理方法有 ()。
- A. 补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认
B. 补偿金额只有在很可能收到时才能作为资产单独确认
C. 确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值
D. 扣除补偿额可能取得的金额后确认预计负债
5. 下列经济业务应确认为预计负债的表述正确的有 ()。
- A. 待执行合同变成亏损合同, 该亏损合同产生的义务应当确认为预计负债
B. 企业应当就未来经营亏损确认预计负债
C. 企业承担的重组义务满足或有事项确认为负债条件的, 应确认预计负债
D. 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额
6. 关于最佳估计数说法正确的有 ()。
- A. 企业确定最佳估计数时, 应当综合考虑与或有事项有关的不确定性
B. 企业在确定最佳估计数时, 应当综合考虑与或有事项有关的风险因素
C. 企业在确定最佳估计数时, 不应当综合考虑与或有事项有关的货币时间价值因素
D. 货币时间价值影响重大的, 应通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数
7. 企业应当在附注中披露与或有负债有关的信息有 ()。

- A. 或有负债的种类及其形成原因, 包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债
 - B. 经济利益流出不确定性的说明
 - C. 或有负债预计产生的财务影响
 - D. 或有负债预计获得补偿的可能性; 无法预计的, 应当说明原因
8. 下列属于重组义务的直接支出的有 ()。
- A. 留用职工岗前培训
 - B. 市场推广
 - C. 强制遣散
 - D. 厂房租赁撤销发生的费用
9. 下列有关或有事项的会计处理中, 符合现行会计准则规定的有 ()。
- A. 事项的结果可能导致经济利益流入企业的, 应对其予以披露
 - B. 事项的结果很可能导致经济利益流入企业的, 应对其予以披露
 - C. 事项的结果可能导致经济利益流出但不符合确认条件的, 不需要披露
 - D. 事项的结果可能导致经济利益流出但无法可靠计量的, 需对其予以披露
10. 关于或有事项, 下列说法中不正确的有 ()。
- A. 或有事项形成的资产在很可能收到的情况下, 应予以确认
 - B. 作为预计负债确认的有关义务, 既可以是潜在义务也可以是现时义务
 - C. 某公司董事会决定关闭一个事业部, 有关的决定尚未传达到受影响的各方, 也未采取任何措施实施该项决定, 表明该公司没有承担任何重组义务, 不应确认预计负债
 - D. 亏损合同存在标的资产的, 只需对该标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失, 不确认预计负债

二、强化训练

(一) 单项选择题

1. 甲公司于 12 月 15 日收到法院通知, 被告知乙公司状告本公司侵权, 要求其赔偿 400 万元, 至年末未结案。甲公司在年末编制会计报表时, 根据法律诉讼的进展情况以及专业人士的意见, 认为对原告进行赔偿 300 万元的可能性为 60%, 赔偿 200 万元的可能性为 40%, 且基本确定能从直接责任人处追回 50 万元, 则甲公司应在年末确认预计负债 () 万元。
- A. 300 B. 200 C. 250 D. 400
2. 甲公司 9 月收到法院通知被某单位提起诉讼, 要求甲公司赔偿违约造成的经济损失 260 万元, 至本年末, 法院尚未做出判决。甲公司对于此项诉讼, 预计有 51% 的可能性败诉, 如果败诉需支付对方赔偿 200 万至 240 万元, 并支付诉讼费用 5 万元。甲公司 12 月 31 日需要做的处理是 ()。
- A. 不能确认负债, 作为或有负债在报表附注中披露
 - B. 确认预计负债 220 万元, 但不需要在报表附注中披露有关信息
 - C. 确认预计负债 260 万元, 同时在报表附注中披露有关信息
 - D. 确认预计负债 225 万元, 同时在报表附注中披露有关信息



3. 甲公司涉及一起诉讼案件,至12月31日法院尚未对案件进行审理,甲公司法律顾问认为胜诉的可能性为40%,败诉的可能性为60%。如果败诉需要赔偿100万元的可能性是80%,需要赔偿150万元的可能性是20%,同时需要支付诉讼费6万元。甲公司此时基本确定可以从直接责任人处获得20万元的补偿款。则12月31日甲公司应在资产负债表中确认预计负债的金额是()万元。

- A. 106 B. 100 C. 156 D. 86

4. 甲公司对销售产品承担售后保修,发生的保修费一般为销售额的1%~2%,甲公司20×7年销售额为1 000万元,支付保修费用7万元,期初“预计负债——保修费用”的余额是5万元,则20×7年期末“预计负债——保修费用”的余额是()万元。

- A. 9 B. 13 C. 20 D. 15

5. 甲企业因提供债务担保而确认了金额为2.5万元的一项负债,同时基本确定可以从第三方获得金额为2万元的补偿。在这种情况下,甲企业应在利润表中反映()。

- A. 管理费用2.5万元 B. 营业外支出2.5万元
C. 管理费用5 000元 D. 营业外支出5 000元

6. 甲公司因生产事故造成附近鱼塘受到严重污染,鱼塘损失惨重。鱼塘主将甲公司告上了法庭,要求甲公司赔偿经济损失30万元。截至20×7年12月31日,该诉讼尚未结案。甲公司很可能败诉,且有80%的可能性赔偿鱼塘主25万元,另须交纳环保部门的罚款3万元,并承担诉讼费2万元。基本确定从直接责任人处获得补偿10万元,则甲公司因该诉讼事件而记录的营业外支出的金额是()万元。

- A. 35 B. 20 C. 25 D. 18

7. 甲公司为售出的A产品提供三包服务,承诺产品售出后一个月内如出现质量问题,负责退换和免费维修。A产品自20×8年3月底停止生产。甲公司20×8年初“预计负债——A产品质量保证”的余额为3万元,第一季度计提的预计负债为12万元,截至20×8年6月A产品全部售出,当年共发生维修费用10万元。则20×8年底“预计负债——A产品质量保证”的余额为()万元。

- A. 5 B. 15 C. 0 D. 12

8. 甲公司与乙公司签订一项不可撤销的合同,约定甲公司自20×7年3月1日前按每箱2万元的价格向乙公司销售100箱B产品,乙公司预付定金20万元。甲公司若违约,则应双倍返还定金。20×6年12月31日,甲公司尚未开始生产B产品,由于原材料价格上涨,估计B产品每箱的生产成本为2.3万元。甲公司应采取的会计处理是()。

- A. 确认预计负债30万元 B. 确认预计负债20万元
C. 确认预计负债40万元 D. 不做任何会计处理

9. 甲公司20×3年12月实施了一项关闭C产品生产线的重组义务,重组计划预计发生下列支出:因辞退员工将支付补偿款600万元;因撤销厂房租赁合同将支付违约金40万元;因将用于C产品生产的固定资产等转移至仓库将发生运输费4万元;因对留用员工进行培训将发生支出2万元;因推广新款A产品将发生广告费用1 600万元;因处置用于C产品生产的固定资产将发生减值损失200万元。20×3年12月31日,甲公司

应确认的预计负债金额为（ ）万元。

- A. 600 B. 640 C. 646 D. 2246

10. 乙公司因甲公司延期交货而于 20×7 年 12 月 6 日向法院提起诉讼, 要求甲公司赔偿造成的损失 130 万元。截至 20×7 年 12 月 31 日, 法院尚未对此诉讼进行审理。据甲公司法律顾问分析, 甲公司很可能败诉, 且有 70% 的可能性赔偿 120 万元, 30% 的可能性赔偿 100 万元, 另外还须承担诉讼费 5 万元。据查, 甲公司向乙公司延期交货是由于丙公司违约造成的。经与丙公司交涉, 丙公司实际赔偿甲公司 108 万元。该事件对甲公司 20×7 年度利润表中税前利润的影响额为（ ）万元。

- A. 11 B. 17 C. 119 D. 125

(二) 多项选择题

1. 甲企业因或有事项很可能赔偿 A 公司 30 万元, 同时, 甲企业基本确定可以从 B 公司获得 20 万元的补偿金, 甲企业正确的会计处理有（ ）。

- A. 登记营业外支出 10 万元 B. 登记其他应收款 20 万元
C. 登记其他应收款 10 万元 D. 登记预计负债 30 万元

2. 下列关于或有事项的说法中, 正确的有（ ）。

- A. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况, 其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实
B. 企业不应确认或有资产和或有负债
C. 待执行合同变成亏损合同时, 企业拥有合同标的资产的, 应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失
D. 与或有事项有关的义务的履行很可能导致经济利益流出企业, 就应将其确认为一项负债

3. 甲公司对其产品提供“三包”服务。截至 20×7 年 12 月 31 日, 某一批次生产的 C 产品的“三包”服务期结束, 但针对该批次产品计提的预计负债账面余额为 6 万元, 则下列关于甲公司会计处理中不正确的有（ ）。

- A. 应将预计负债账面余额 6 万元用于其他产品
B. 应冲销预计负债账面余额, 同时冲减营业外支出
C. 应冲销预计负债账面余额, 同时冲减销售费用
D. 预计负债 6 万元于下次生产的 C 产品实际发生保修费用时冲销

4. 某财务公司为甲乙丙丁四家公司提供了银行借款担保, 以下各项在金额能可靠计量的情况下不应确认预计负债的有（ ）。

- A. 甲公司运营状况良好, 不存在偿债能力短缺的风险。
B. 乙公司发生暂时财务困难, 财务公司可能承担连带还款责任
C. 丙公司发生财务困难, 财务公司很可能承担连带还款责任
D. 丁公司发生严重财务困难, 已宣告债券违约, 基本确定无力偿还借款

5. 下列涉及预计负债的会计处理中, 错误的做法有（ ）。

- A. 重组义务对外公告前, 不应就重组义务确认预计负债
B. 如企业停止生产某产品, 则应冲销其质量保证相关预计负债的余额



C. 待执行合同变成亏损合同时, 应一律确认预计负债

D. 企业实际发生的诉讼支出与预计的预计负债相差较大时, 应按照重大会计差错进行更正

6. 甲股份公司在编制本年度财务会计报告时, 对有关的或有事项进行了检查, 包括: (1) 正在诉讼过程中的经济案件估计很可能胜诉并可获得 200 万元的赔偿; (2) 由于甲公司生产过程中产生的废料污染了河水, 有关环保部门正在进行调查, 估计很可能支付赔偿金额 100 万元; (3) 甲公司为 A 公司提供银行借款担保, 担保金额 500 万元, 甲公司了解到 A 公司近期的财务状况不佳, 可能无法支付将于次年 5 月 20 日到期的银行借款 300 万元。甲公司在本年度财务会计报告中, 对上述或有事项处理错误的有 ()。

A. 将诉讼中很可能获得的 200 万元赔偿款确认为资产, 并在报表附注中作了披露

B. 将因污染河水而很可能发生的 100 万元赔偿款确认为负债, 并在报表附注中作了披露

C. 将为 A 公司提供的 300 万元担保确认为负债, 并在报表附注中作了披露

D. 合计确认预计负债 200 万元, 并在报表附注中作了披露

7. 甲公司自 20×6 年为售出的 H 产品提供三包服务, 产品三包期 2 年, 按照当期产品销售收入的 2% 预计产品维修费用。20×7 年年初甲公司“预计负债——H 产品质量保证”的余额为 10 万元, 20×7 年 H 产品销售收入为 400 万元, 实际发生维修费用 6 万元, 均为人工费用。以下表述正确的有 ()。

A. 20×7 年应计提预计负债 8 万元

B. 维修费用 6 万元应冲减预计负债

C. 20×7 年年末预计负债余额为 18 万元

D. 影响 20×7 年销售费用 6 万元

8. 20×7 年 12 月 1 日, 甲公司与乙公司签订一项不可撤销的产品销售合同。约定于 20×8 年 3 月 1 日前以单价 5 万元的价格向乙公司交付 100 件产品, 如不能按期交货, 则需支付违约金 50 万元。至 20×7 年 12 月 31 日, 甲公司已生产 20 件产品, 因材料价格上涨, 单位成本上升至 5.2 万元。以下会计处理正确的有 ()。

A. 确认预计负债 20 万元

B. 确认预计负债 50 万元

C. 确认预计负债 16 万元

D. 确认资产减值损失 4 万元

(三) 计算分析题

1. 资料: 20×5 年 8 月 2 日, 甲公司委托某银行给乙公司贷款 1 000 万元, 期限为 2 年。由于经营困难, 乙公司到期未能偿还甲公司款项, 为此, 甲公司于 20×7 年 8 月 10 日向法院提起诉讼。20×7 年 12 月 20 日, 法院一审判决甲公司胜诉, 责成乙公司向甲公司偿付贷款本金和利息 1 060 万元, 并支付罚息 20 万元, 承担诉讼费用 3 万元。至 20×7 年 12 月 31 日, 乙公司并未履行判决, 甲公司决定年后采取进一步的措施。

要求: 分别说明甲、乙公司对此事项如何处理, 需要确认的, 写出分录(单位: 万元)。

2. 资料: 甲公司为乙公司提供担保的某项银行借款 100 万元于 20×4 年 9 月到期。该借款系乙公司于 20×1 年 9 月从银行借入的, 甲公司为乙公司此项借款的本息提供 50% 的担保。乙公司借入的款项至到期日应偿付的本息为 118 万元。由于乙公司无力偿还到

期的债务,债权银行于11月向法院提起诉讼,要求乙公司和为其提供担保的甲公司偿还借款本息,并支付罚息5万元。至12月31日,法院尚未做出判决,甲公司预计承担此项债务的可能性为60%,估计需要支付担保款50万元。20×5年6月15日法院做出一审判决,乙公司和甲公司败诉,甲公司需为乙公司偿还借款本息的50%,计59万元,乙公司和甲公司服从该判决,款项尚未支付。甲公司预计替乙公司偿还的借款本息不能收回的可能性为80%。

要求:计算甲公司因担保应确认的负债金额,并编制20×4年12月31日和20×5年6月15日的相关会计分录。

3. 资料:M公司主营机床的生产和销售。20×4年12月31日“预计负债——产品质量保证”科目年末余额为12万元。20×5年第一季度和第二季度分别销售机床100台和200台,每台售价为10万元。对购买其产品的消费者,公司做出承诺:机床售出后三年内如出现非意外事件造成的机床故障和质量问题,公司免费负责保修(含零部件更换)。根据以往的经验,发生的保修费一般为销售额的1%~2%。M公司20×5年前两个季度实际发生的维修费用分别为18万元和22万元(维修费用用银行存款支付50%,另50%为耗用的原材料,不考虑增值税进项税额转出)。

要求:

- (1) 编制前两个季度发生产品质量保证费用的会计分录;
- (2) 分季度确认产品质量保证负债金额并编制相关会计分录;
- (3) 计算前两个季度末“预计负债——产品质量担保”科目的余额。

4. 资料:甲公司于20×5年11月与乙公司签订销售合同,约定于次年4月以2000元/件的价格向乙公司提供10件产品,如不能按期交货,则售价降为1500元/件。如果撤销合同,甲公司需要缴纳2000元的违约金。该产品的单位成本为1600元/件,20×5年12月甲因生产线损坏,10件产品尚未投入生产,估计在20×6年5月才能交货。

要求:为甲公司编制20×5年12月31日和产品完工交付时的相关会计分录。

5. 资料:甲公司为一家家电生产企业,20×8年11月公司管理层制定了一项业务重组计划:从20×9年1月1日起关闭C产品生产线;从事C产品生产的员工除管理人员外都将被辞退,公司将一次性给予被辞退员工不同标准的补偿。C产品生产线租用的厂房将被腾空,撤销租赁合同并将其移交给出租方,用于C产品生产的固定资产等将转移至甲公司自己的仓库。上述业务重组计划经甲公司董事会批准,于12月3日对外公告。20×8年12月31日,上述业务重组计划尚未实际实施,员工补偿及相关支出尚未支付。

为了实施上述业务重组计划,甲公司预计发生以下支出或损失:因辞退员工将支付补偿款800万元;因撤销厂房租赁合同将支付违约金25万元;因将用于C产品生产的固定资产等转移至仓库将发生运输费3万元;因对留用员工进行培训将发生支出1万元;因推广新款B产品将发生广告费用2500万元;因处置用于C产品生产的固定资产将发生减值损失150万元。

要求:判断哪些是与甲公司业务重组有关的直接支出,计算因重组义务应确认的预计负债的金额。



三、综合训练

立信公司的总会计师在复核 20×4 年度财务报表时,对以下交易或事项的会计处理提出疑问:

(1) 8 月 30 日,立信公司签订不可撤销的销售合同,约定于 20×8 年 3 月 1 日前,销售给甲公司 100 件 A 产品,售价总额为 100 万元,若立信公司违约,则需要向甲公司按照售价总额的 10%支付违约金。20×7 年 12 月 31 日,库存 A 产品 60 件,成本为 60 万元;立信公司开始筹备原材料以生产剩余的 40 件 A 产品时,原材料价格突然上涨,预计生产剩余 40 件 A 产品的成本为 48 万元,预计销售 100 件 A 产品将发生销售税费 10 万元。当日 100 件 A 产品的市场价格为 140 万元。立信公司的会计处理为:

立信公司选择执行合同,并确认预计负债 26 万元,即:

借:营业外支出	26
贷:预计负债	26

(2) 立信公司因销售残次商品致使消费者受到伤害,并遭到消费者的起诉,至 20×7 年年底存在一项未决诉讼。根据类似案例的经验判断,该项诉讼败诉的可能性为 80%。如果败诉,立信公司将须赔偿对方 500 万元,并承担诉讼费用 40 万元,且基本确定从第三方收到补偿款 60 万元。立信公司的会计处理为:

借:营业外支出	440
管理费用	40
贷:预计负债	480

(3) 立信公司生产 B 产品,20×6 销售总额达 2 000 万元。当时产品质量条款规定,产品保修期一年,在一年之内产品如果发生质量问题,公司将免费修理。根据以往经验,预计已售产品中有 80%不会出现问题,15%可能出现较小的质量问题,此时维修费为销售额的 1%;有 5%的可能出现较大的质量问题,此时维修费为销售额的 3%。20×7 年年初,由于产品结构调整,已停止 B 产品的生产和销售。20×7 年度发生了维修支出 4 万元。20×7 年度立信公司对该事项作出如下会计处理:

借:预计负债	4
贷:银行存款	4

(4) 立信公司管理层于 20×7 年 12 月制订了一项关闭某产品生产线的业务重组计划。为了实施上述业务重组计划,立信公司预计将发生以下支出或损失:因辞退员工将支付补偿款 100 万元;因撤销厂房租赁合同将支付违约金 20 万元;因对留用员工进行培训将发生支出 10 万元;因处置用于原产品生产的固定资产将发生减值损失 10 万元。上述重组计划已于 20×7 年 12 月 15 日经公司董事会批准,并于当日对外公告。至 20×7 年 12 月 31 日,上述业务重组计划尚未实施,员工补偿及相关支出尚未支付。立信公司的会计处理如下:

借:营业外支出	120
贷:预计负债	120

要求：分析判断上述资料中立信公司的会计处理是否正确，并说明理由；若不正确，请说明正确的会计处理。（答案中的金额单位用万元表示）

【案例分析】

宁夏东方钽业的相关诉讼

案例资料：2014年4月，兴长集团申请追加本公司在内的四家公司为被执行人，要求在1500万元本息范围内，对被执行人西北亚奥公司所欠申请执行人兴长集团的债务承担连带清偿责任。四家公司向湖南岳阳市云溪区人民法院提出书面执行异议，被驳回。2014年7月15日，上述四家公司依法向湖南省岳阳市中级人民法院提交复议申请书。2014年9月，岳阳市中级人民法院尚未作出裁定，湖南省岳阳市云溪区人民法院扣划了本公司银行存款1000万元。其后，四家被追加的执行人联合向岳阳市中级人民法院多次提交复议申请书，均被裁定为驳回复议申请。四家公司将继续通过各种方式维护公司的合法权益。

思考和讨论：

(1) 上述诉讼事项是或有事项吗？东方钽业所承担的是什么样的义务？（现时/潜在义务，法定/推定义务）

(2) 2014年年底，东方钽业应否在报表中确认一项负债？应否在2014年报中披露相关信息？

神雾环保公司年报中的或有事项

案例资料：神雾环保技术股份有限公司（简称神雾环保）是一家位于北京市朝阳区、以电石行业节能减排为主营业务的上市公司。公司2014年度报告中披露了9项或有事项，以下是其中的2项。

(1) 双欣化工承揽合同纠纷案。神雾环保于2014年8月27日作为原告向鄂托克旗人民法院提起诉讼，起诉鄂尔多斯市双欣化学工业有限公司（以下简称：双欣化工），鄂托克旗人民法院已经受理。神雾环保的诉讼请求为：①判令双欣化工支付本公司密闭电石炉电炉设备承包合同款人民币955.65万元；②判令双欣化工赔偿本公司延迟支付合同价款的利息人民币1716235.03元（自2011年10月30日起，至被告实际还款日止。至2014年8月27日，为1716135.03元）；③双欣化工承担本案诉讼费用。双欣化工于2014年11月13日提出反诉，反诉请求为：①判令神雾环保赔偿事故造成损失6124838.00元；②判令神雾环保赔偿维修或更换费用2134468.00元；③诉讼费由神雾环保承担。本案在鄂托克旗人民法院一审阶段尚未结案。

(2) 海纳化工案。2014年9月16日，神雾环保作为原告向青海省高级人民法院提起诉讼，起诉青海盐湖海纳化工有限公司（以下简称：海纳化工）。青海省高级人民法院于2014年11月5日受理。神雾环保的诉讼请求为：①判令海纳化工支付本公司所欠合同款人民币2645.757万元；②判令海纳化工赔偿本公司延迟支付合同价款的利息人民币2770658.78元（自2012年12月26日起，至被告实际付款日止。暂计至2014年8月



31 日);③判令海纳化工承担本案诉讼费用。本案现在青海省高级人民法院一审阶段尚未结案。因被告坚持管辖权异议,现本案已由青海省高级人民法院于 2015 年 2 月裁决驳回起诉,拟通过仲裁或调解解决。

公司年末对涉诉的逾期未结算的工程款参考律师对胜诉的判断及对业主基本情况的了解综合分析其减值状况,对未结算工程项目个别计提减值准备。对上述青海盐湖海纳化工有限公司案涉及的“存货——未结算工程”,按 30%的比例计提了存货跌价准备。

思考和讨论:

(1) 从神雾环保公司的角度看,上述材料中提到的诉讼案件是否符合或有事项的定义,是否满足确认负债的条件?此例中神雾环保作为提起诉讼方,是否涉及或有资产?

(2) 公司对海纳化工涉诉的逾期未结算工程款案计提存货跌价准备,说明了什么?

(3) 从双欣化工公司的角度看,是否应在其财务报告中披露一项或有事项,或确认一项负债?

第一章习题参考答案与解析

一、基础训练

(一) 思考题

答案略。

(二) 判断题

1. 【答案】×

如果预计负债的确认时点距离实际清偿时点的有较长的时间跨度,则应考虑货币时间价值。

2. 【答案】×

第三方补偿金额在基本确定能收到时,有可能作为一项资产予以确认,但不能作为预计负债的抵减项。

3. 【答案】×

企业债务担保涉及诉讼的,在法院判决前,如符合确认预计负债的条件,则可确认一项预计负债。

4. 【答案】√

5. 【答案】×

企业因重组而辞退员工所支付的经济补偿金,属于职工薪酬中辞退福利的范畴,应通过“应付职工薪酬”科目核算。

6. 【答案】√

7. 【答案】×

在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下,如果披露信息预期对企业造成重大不利影响,则无须披露这些信息。但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质,以及没有披露这些信息的事实和原因。

8. 【答案】×

企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能给企业带来经济利益的，应当披露相关信息。

9. 【答案】×

产品质量保证相关预计负债，应按照各种可能的结果及相关概率计算最佳估计数来确定。

10. 【答案】√

(三) 单项选择题

1. 【答案】D

【解析】或有事项是由过去的交易或事项而形成的状况，因此，未来可能发生的经营亏损不属于或有事项。

2. 【答案】B

【解析】或有事项既可能是不利事项，也可能是有利事项，选项 A 错误；第三方补偿确认为资产的前提条件是因或有事项确认负债，选项 C 错误；企业未来经营亏损不属于或有事项，不应确认预计负债，选项 D 错误。

3. 【答案】D

【解析】或有事项“可能性”层次分为：基本确定、很可能、可能和极小可能。其中很可能对应的概率为可能性大于 50%但小于或等于 95%。

4. 【答案】D

【解析】 $2+100\times 3\times (2\%+8\%) \div 2-8=9$ （万元）

5. 【答案】B

【解析】按照最可能发生的金额确认。

6. 【答案】C

【解析】甲公司继续执行合同发生的损失 $=450-400=50$ （万元），如果违约将支付违约金 80 万元，甲公司应选择继续执行合同，应确认预计负债金额为 50 万元。

7. 【答案】C

【解析】该合同属于亏损合同，应根据未来应支付的租金最佳估计数确认预计负债，应确认的损失金额 $=30\times (5-3)=60$ （万元）。

8. 【答案】A

【解析】预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量，此题中最佳估计数应当按照该范围内的中间值即上下限金额的平均数确定。因此甲公司对该项诉讼应确认的预计负债金额 $=(300+350) \div 2=325$ （万元），选项 A 正确。

9. 【答案】D

【解析】债务担保损失符合非经常性损益特征，计入营业外支出。

10. 【答案】A

【解析】将或有事项确认为资产必须是：如果清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿，则补偿金额只能在基本确定可以收到时，作为资产确认，且确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值，此题不涉及由第三方补偿问题。因此不应确认资产。



（四）多项选择题

1. 【答案】ABCD

2. 【答案】ABD

【解析】若相关义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业，则不应确认一项负债，选项 C 错误。

3. 【答案】ACD

【解析】如果存在一个范围，合理估计数是该范围的上下限的平均数，选项 B 错误。

4. 【答案】AC

【解析】补偿金额只有在基本确定而不是很可能收到时才能作为资产单独确认，选项 B 错误；补偿额单独确认为资产，不能在确认预计负债时予以扣除，选项 D 错误。

5. 【答案】ACD

【解析】企业不应当就未来经营亏损确认预计负债，选项 B 错误。

6. 【答案】ABD

【解析】企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的货币时间价值因素，选项 C 错误。

7. 【答案】ABCD

8. 【答案】CD

【解析】重组义务的直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

9. 【答案】BD

【解析】事项的结果很可能导致经济利益流入企业的，才应对其予以披露，选项 A 错误；事项的结果可能导致经济利益流出但不符合确认条件的，需要披露，选项 C 错误。

10. 【答案】ABD

【解析】选项 A，或有事项形成的资产应在基本确定收到的情况下，才能予以确认；选项 B，作为预计负债确认的有关义务，必须是现时义务；选项 D，亏损合同存在标的资产的，应对该标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，预计损失超过减值损失的部分确认为预计负债。

二、强化训练

（一）单项选择题

1. 【答案】A

【解析】或有事项涉及单个项目的，按最可能发生金额 300 万元确定，基本确定从直接责任人处追回的 50 万元，应通过“其他应收款”科目核算，不能冲减“预计负债”的金额。

2. 【答案】D

【解析】未决诉讼中如果败诉的可能性大于胜诉的可能性，并且损失金额能够合理估计的，应当在资产负债表日将预计损失金额及诉讼费确认为预计负债，并在报表附注中披露相关信息。本题中甲公司应当按照 225 万元 $[(200+240) \div 2 + 5]$ 确认预计负债。

3. 【答案】A

【解析】该未决诉讼中败诉的可能性较大，且损失金额能够合理估计，应确认为预计负债；相关诉讼费计入管理费用，同时增加预计负债；基本确定能够直接从责任人处获得的补偿款，不影响“预计负债”。本题中甲公司应当按照 106 万元（100+6）确认预计负债。

4. 【答案】B

【解析】20×7 年期末“预计负债——保修费用”的余额=5+1 000×（1%+2%）÷2-7=13（万元）

5. 【答案】D

【解析】因提供债务担保而确认预计负债时，借方登记 2.5 万元的营业外支出，同时基本确定可以从第三方获得的补偿 2 万元冲减营业外支出的金额，故甲企业应在利润表中反映 5 000 元的营业外支出。

6. 【答案】D

【解析】由于诉讼费计入管理费用，甲公司因该诉讼事件而记录的营业外支出的金额=25+3-10=18（万元）。

7. 【答案】C

【解析】由于企业 A 产品停止生产，则应在保修期结束时，将“预计负债——A 产品质量保证”余额清零。

8. 【答案】B

【解析】该合同属于亏损合同，履约发生的损失=100×（2.3-2）=30（万元），违约成本=20 万元，应根据两者较低者即 20 万元确认预计负债。注意：虽然是双倍返还定金，但最初的定金由乙公司支付，违约时甲公司的损失只限于 1 倍定金。

9. 【答案】B

【解析】应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，甲公司应确认的预计负债金额=600+40=640（万元）。

10. 【答案】B

【解析】甲公司应确认预计负债 125 万元，同时确认营业外支出 125 万元；收到的丙公司的补偿款减少了营业外支出 108 万元，因此，该事件对甲公司 20×7 年度利润表中税前利润的影响额为 17 万元（125-108）。

（二）多项选择题

1. 【答案】ABD

【解析】甲企业因或有事项很可能赔偿 A 公司 30 万元，增加确认营业外支出和预计负债 30 万元；甲企业基本确定可以从 B 公司获得 20 万元的补偿金，增加其他应收款 20 万元，同时冲减营业外支出 20 万元，对营业外支出的影响额合计为 10 万元。

2. 【答案】ABC

【解析】因或有事项确认一项负债的条件有三个，“有关义务的履行很可能导致经济利益流出企业”仅满足其中一部分条件，还需考虑金额能否可靠计量。

3. 【答案】ABD



【解析】如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额。因为 C 产品保修期已经结束，应将预计负债账面余额冲销，同时冲减销售费用。

4. 【答案】AB

【解析】因或有事项确认预计负债的条件需要同时满足三个条件，选项 A 或选项 B 不满足“有关义务的履行很可能导致经济利益流出企业”这一条件，无需确认预计负债。

5. 【答案】BCD

【解析】因某产品质量保证而确认的预计负债，如企业停止生产该产品，则应在该产品质量保证期满后将其余额冲销，选项 B 错误；待执行合同变成亏损合同时，如拥有标的资产，应先对其进行减值测试，将超过减值损失的部分确认为预计负债，选项 C 错误。企业实际发生的诉讼支出与合理预计的预计负债相差较大时，不属于重大会计差错，选项 D 错误。

6. 【答案】ACD

【解析】选项 A，不应将诉讼中很可能获得的 200 万元赔偿款确认为资产；选项 C，不应将为 A 公司提供的 300 万元担保确认为负债；选项 D，合计确认预计负债应为 100 万元。

7. 【答案】AB

【解析】选项 C， 20×7 年年末预计负债余额为 12 万元（ $10 + 8 - 6$ ）；选项 D，计提预计负债时会增加销售费用，因此影响 20×7 年销售费用 8 万元（ $400 \times 2\%$ ）。

8. 【答案】CD

【解析】应按执行合同发生的损失 20 万元（ 100×0.2 ）和违约支出 50 万元中的较低者预计负债，由于存在标的资产，应首先对标的资产确认减值损失 4 万元（ 20×0.2 ），预计亏损超过该减值损失 16 万元，确认为预计负债。

（三）计算分析题

1. 【提示】（1）甲公司的会计处理：甲公司已经胜诉，将很可能从乙公司收回贷款本息和罚息共计 1 083 万元，但是由于乙公司本身经营困难，能否收回上述款项存在较大不确定性，基于稳健原则考虑，甲公司不能在 20×7 年 12 月 31 日将其确认为一项资产，只能将很可能获得这笔款项作为或有资产披露。

（2）乙公司的会计处理：由于乙公司败诉，履行这项现实义务很可能导致经济利益流出，且金额能够可靠计量，所以乙公司应将其确认为一项预计负债并进行披露。

2. 【解答】甲公司因担保应确认的负债金额为 50 万元。

20×4 年 12 月 31 日，甲公司确认预计负债 50 万元：

借：营业外支出	500 000
贷：预计负债——未决诉讼	500 000

20×5 年 6 月 15 日，甲公司确认担保损失：

借：预计负债——未决诉讼	500 000
贷：其他应付款	500 000

借：营业外支出 90 000
贷：其他应付款 90 000

3. 【提示】第一季度应确认的产品质量保证负债 15 万元，第二季度为 30 万元；第一、第二季度产品质量保证负债的余额分别为 9 万元和 17 万元。

4. 【提示】履行合同发生的损失= $10 \times (1\,600 - 1\,500) = 1\,000$ （元）

不履行合同发生的损失=2 000（元）

企业应履行合同，并确认预计负债 1 000 元。

5. 【解答】与甲公司业务重组有关直接支出，包括因辞退员工支付的补偿款 800 万元，因撤销租赁支付的违约金 25 万元。因重组义务应确认的预计负债的金额为 25 万元；员工补偿款属于职工薪酬中辞退福利的范畴，应计入“应付职工薪酬”科目核算。

三、综合训练

事项（1），立信公司的会计处理不正确。

理由：立信公司执行合同的损失= $(60+48) - (100-10) = 18$ （万元）；不执行合同将支付违约金= $100 \times 10\% = 10$ （万元），因此立信公司应当选择不执行合同，并确认预计负债和营业外支出。

正确的会计分录为（单位为万元）：

借：营业外支出 10
贷：预计负债 10

事项（2），立信公司的会计处理不正确。

理由：立信公司应就此项未决诉讼确认的预计负债金额= $500+40=540$ （万元），基本确定从第三方收到补偿款 60 万元作为应收项目单独确认，不能冲减预计负债金额。

正确的会计分录为（单位为万元）：

借：营业外支出 500
管理费用 40
贷：预计负债 540
借：其他应收款 60
贷：营业外支出 60

事项（3）处理不正确。

理由：① 20×6 年年末预计负债余额= $2000 \times 1\% \times 15\% + 2000 \times 3\% \times 5\% = 6$ （万元）②本年维修支出 4 万元，冲回预计负债 4 万元，年末时尚有预计负债 2 万元。因为一年的产品保修期已过，负债义务已不存在，应将预计负债清零。

正确的分录为（单位为万元）：

借：预计负债 4
贷：银行存款 4
借：预计负债 2
贷：销售费用 2

（4）立信公司将与重组计划有关的直接支出全部计入“预计负债”科目的处理不

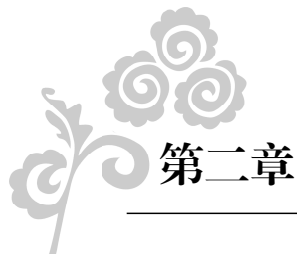


正确。

理由：因辞退员工将支付补偿款 100 万元，应记入“应付职工薪酬”科目中。因处置用于原产品生产的固定资产发生的减值损失，虽然不属于与重组计划直接相关的支出，但按照资产减值准则应对该资产计提固定资产减值准备。

正确的会计处理（单位为万元）：

借：营业外支出	20
贷：预计负债	20
借：管理费用	100
贷：应付职工薪酬	100
借：资产减值损失	10
贷：固定资产减值准备	10



债务重组

【本章学习目标】

了解：债务重组的起因、债务重组的方式。

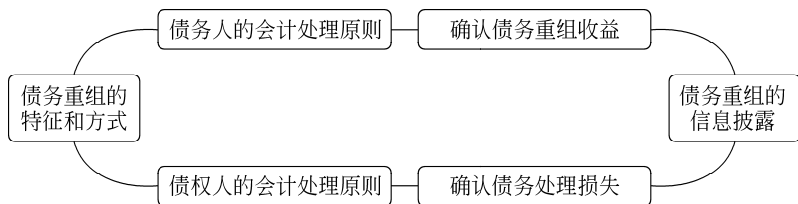
理解：债务重组的会计处理原则，重组事项的披露要求。

掌握：债务重组的会计处理方法。

【背景知识】

1998 年财政部首次颁布《企业会计准则——债务重组》，引入公允价值计量，允许债务人将重组债务账面价值与转让的非现金资产或股权的公允价值之间的差额确认为债务重组收益，并在利润中进行反映。由于当时生产资料市场和产权市场尚在建立健全中，相关公允价值难以真正“公允”，影响了因债务重组而产生的“利润”的真实性和可靠性。2001 年财政部对债务重组准则进行修改，要求按账面价值计量重组损益，遏制了部分企业利用债务重组操纵利润的现象。随着市场经济的不断发展和市场的日益完善，2006 年我国会计准则体系发生重大变革，公允价值的引入成为变革中的亮点。在此背景下，财政部又对债务重组准则进行了修订，恢复了公允价值计量。

【内容框架】



【知识点概要】

一、债务重组的概念和方式

债务重组指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债权人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。

债务重组的方式主要有：（1）以资产清偿债务；（2）债务转为资本；（3）修改其他



债务条件，如减少债务本金、减少债务利息等；（4）以上方式的混合。

二、债务重组的会计处理

（一）原则

重组方式	债务人	债权人	
	重组债务的账面价值	重组债权的账面价值	对债权计提减值准备的
以现金清偿债务	与支付现金之间的差额，确认为利得，计入营业外收入	与收到现金之间的差额，确认为损失，计入营业外支出	应先冲减减值准备，其余计入“营业外支出”；冲减后减值准备有余额的，转回并抵减当期资产减值损失
以非现金资产清偿债务	与转让的非现金资产公允价值之间的差额，计入营业外收入；另需确认非现金资产转让损益	与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，计入营业外支出	
债务转为资本	与股份（或股权）的公允价值总额之间的差额，计入营业外收入	与所享有股份公允价值之间的差额，计入当期损益	
修改其他债务条件	与重组后债务的入账价值（公允价值）的差额计入营业外收入；如涉及或有应付金额，可在符合条件时确认预计负债	与重组后债权的账面价值的差额计入当期损益。涉及或有应收金额的，不应确认	

注：“重组债权/债务的账面价值”，一般为债权/债务面值（或本金、原值），如应收/付账款；如有利息的，还应加上应计未付利息，如长期借款；有溢（折）价的，还应加上尚未摊销的溢价或减去尚未摊销的折价，如应付债券。

抵债资产公允价值与账面价值的差额，应当分别以下情况处理：

（1）抵债资产为存货的，应当视同销售处理，按存货的公允价值确认商品销售收入，同时结转商品的销售成本，认定相关的税费；

（2）抵债资产为固定资产、无形资产的，其公允价值和账面价值的差额，计入资产处置损益；

（3）抵债资产为长期股权投资的，其公允价值和账面价值的差额，计入投资收益。

（二）科目设置

1. 债务重组损益

企业应将债务重组损益与企业日常活动损益区分开来核算。债务重组是企业的偶发经济业务，债务人因此而产生的收益属于与其日常活动无直接关系的收益，应在“营业外收入”科目下单独设置“债务重组利得”明细科目进行核算；债权人因此而发生的损失属于与其日常活动无直接关系的损失，应在“营业外支出”科目下单独设置“债务重组损失”明细科目进行核算。

2. 转让资产损益

以非现金资产清偿债务的，债务人应分清债务重组收益和转让资产损益的界限。转让资产损益，是指转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。转让非现金资产时涉及相关税费的，在计算转让资产损益时，还要区别相关税费的不同性质，考虑其是否计入转让资产损益。

转让资产损益一般不需要单独设置科目进行核算：（1）转让的存货作为销售处理，

销售收入与其成本及相关准备之间的差额为转让资产损益；(2) 转让的无形资产作为其他业务收入处理，该项收入与其相关成本之间的差额为转让资产损益；(3) 转让的固定资产作为固定资产清理处理，固定资产清理收入与清理支出之间的差额为转让资产损益。固定资产和无形资产的转让损益，均通过“资产处置损益”科目予以核算。

【典型例题分析】

1. 以现金清偿债务

例 1: C 公司销售一批材料给 D 公司，不含税价格为 10 万元，增值税率为 17%。后 D 公司财务发生困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，C 公司同意减免 D 公司 2 万元债务，余额用现金立即偿清。C 公司计提了 1 000 元的坏账准备。

单位：万元

	C 公司的会计处理	D 公司的会计处理
债务重组损益	重组债权的账面价值-收到的现金= [10×(1+17%)-0.1]-[10×(1+17%)-2]=1.9	重组债务的账面价值-支付的现金= [10×(1+17%)]-[10×(1+17%)-2]=2
会计分录	借：银行存款 9.7 营业外支出——债务重组损失 1.9 坏账准备 0.1 贷：应收账款 11.7	借：应付账款 11.7 贷：银行存款 9.7 营业外收入——债务重组利得 2

2. 以非现金资产清偿某项债务

非现金资产的账面价值，为非现金资产的账面余额扣除有关准备后的账面净值，与其相关的应收利息和溢折价应包括在内。在转让非现金资产的过程中发生的一些税费（增值税除外），如资产评估费、运杂费等，可以直接计入转让资产损益。

例 2: C 公司销售一批材料给 D 公司，含税价为 10.5 万元。D 公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，C 公司同意 D 公司用产品抵偿该应收账款。该产品市价为 8 万元，增值税率为 16%，产品成本为 7 万元，这部分存货的跌价准备为 500 元。C 公司为该债权计提了 5 000 元的坏账准备。

单位：万元

	C 公司的会计处理	D 公司的会计处理
债务重组损益	重组债权的账面价值-受让的非现金资产的公允价值= 10.5-0.5-8×(1+16%)=0.72 (万元)	重组债务的账面价值-转让的非现金资产的公允价值=10.5-8×(1+16%)=1.22 (万元)
资产转让损益		资产的公允价值-资产账面价值=8-(7-0.05)=1.05 (万元)
会计分录	借：库存商品 8 应交税费——增值税（进项税额） 1.28 坏账准备 0.5 营业外支出——债务重组损失 0.72 贷：应收账款 10.5	①借：应付账款 10.5 贷：主营业务收入 8 应交税费——增值税（销项税额） 1.28 营业外收入——债务重组利得 1.22 ②借：主营业务成本 6.95 贷：库存商品 6.95



例 3: C 公司销售一批材料给 D 公司, 收到 D 公司签发并承兑的一张面值 10 万元、年利率 7%、6 月期、到期还本付息的票据。D 公司发生财务困难, 无法兑现票据, 经双方协议, C 公司同意 D 公司用一台设备抵偿该应收票据。这台设备的成本为 12 万元, 累计折旧为 3 万元, 评估确认的原价为 12 万元, 评估确认的净价为 9.5 万元, D 公司发生的评估费等费用为 1 000 元。

单位: 万元

	C 公司的会计处理	D 公司的会计处理
债务重组损益	重组债权的账面价值-受让的非现金资产的公允价值=10×(1+7%×6/12)-9.5 =10.35-9.5=0.85 (万元)	重组债务的账面价值-转让的非现金资产的公允价值=10.35-9.5 =0.85 (万元)
资产转让损益		资产的公允价值-资产账面价值-评估费=9.5-9-0.1=0.4 (万元)
会计分录	借: 固定资产 12 营业外支出——债务重组损失 0.85 贷: 应收票据 10.35 累计折旧 2.5	借: 固定资产清理 9 累计折旧 3 贷: 固定资产 12 借: 固定资产清理 0.1 贷: 银行存款 0.1 借: 应付票据 10.35 贷: 固定资产清理 9.5 营业外收入——债务重组利得 0.85 借: 固定资产清理 0.4 贷: 资产处置损益 0.4

3. 债务转为资本

对于上市公司, 其发行的股票有市价, 因此, 应以市价作为股权的公允价值; 对于其他企业, 债权人因放弃债权而享有的股权没有市价, 因此, 应以评估确认价或双方协议价确定股权的公允价值。债务转为资本, 债务人可能会发生一些税费, 有的可以作为抵减资本公积处理, 如股票发行费; 有的计入当期损益, 如印花税。

例 4: 例 3 中, 假定经双方协议, C 公司同意 D 公司以其 1 万股普通股抵偿该票据。普通股的面值为 1 元, 市价为每股 9.6 元, 印花税税率为 4‰。

单位: 万元

	C 公司的会计处理	D 公司的会计处理
债务重组损益	重组债权的账面价值-受让股权的公允价值=10.35-9.6=0.75 (万元)	重组债务的账面价值-转让股权的公允价值=10.35-9.6=0.75 (万元)
会计分录 (单位: 元)	借: 长期股权投资 9.638 4 营业外支出——债务重组损失 0.75 贷: 应收票据 10.35 银行存款 0.038 4 (9.6×1×4‰)	借: 应付票据 10.35 贷: 股本 1 资本公积 86 营业外收入——债务重组利得 0.75 借: 管理费用——印花税 0.038 4 贷: 银行存款 0.038 4

4. 以修改其他债务条件进行债务重组

例 5: C 公司持有 D 公司的应收票据为 20 000 元, 票据到期时, 累计利息为 1 000 元, D 公司支付了利息, 同时, 由于 D 公司财务陷入困境, C 公司同意将付款期限延长二年, 并减少本金 5 000 元。

单位: 万元

	C 公司的会计处理	D 公司的会计处理
债务重组损益	0.5	0.5
会计分录	借: 应收账款 1.5 银行存款 0.1 营业外支出——债务重组损失 0.5 贷: 应收票据 2.1	借: 应付票据 2.1 贷: 银行存款 0.1 应付账款 1.5 营业外收入——债务重组利得 0.5

以修改其他债务条件进行债务重组, 修改后的债务条款如涉及或有应付金额, 且该或有应付金额符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》中有关预计负债确认条件的, 债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。或有支出实际发生时, 应作为减少债务的账面价值处理; 结清债务时, 或有支出如未发生, 应将其作为结清债务当期的债务重组收益。

例 6: 20×1 年 6 月 30 日, 甲公司从某银行取得年利率 7%、三年期的贷款 100 万元。因财务困难, 于 20×3 年 12 月 31 日进行债务重组, 银行同意延长到期日至 20×6 年 12 月 31 日, 利率降至 5%, 免除所有积欠利息, 本金减至 80 万元, 但附有一条件: 债务重组后, 如甲公司自第二年起有盈利, 则利率恢复至 7%, 若无盈利, 仍维持 5%。假设甲公司预计 20×5 和 20×6 年很可能有盈利。

甲公司的会计处理如下:

(1) 计算债务重组利得 (单位为万元):

银行借款的账面价值 (100+100×7%×2.5)	117.5
减: 重组债务的公允价值	80
或有支出金额[80×(7%-5%)×2]	3.2
债务重组利得	34.3

(2) 会计分录 (单位为万元):

20×3 年 12 月 31 日进行债务重组时:

借: 银行借款	117.5
贷: 银行借款——债务重组	80
预计负债	3.2
营业外收入——债务重组利得	34.3

20×4 年 12 月 31 日支付利息时:

借: 财务费用	4
贷: 银行存款	4

假设甲公司债务重组后的第二年起盈利。



① 20×5 年 12 月 31 日支付利息时：		
借：财务费用	4	
预计负债	1.6	
贷：银行存款		5.6
② 20×6 年 12 月 31 日支付本息时：		
借：银行借款——债务重组	80	
财务费用	4	
预计负债	1.6	
贷：银行存款		85.6

假设甲公司自债务重组后的第二年起没有盈利。

① 20×5 年 12 月 31 日支付利息时：		
借：财务费用	4	
贷：银行存款		4
借：预计负债	1.6	
贷：营业外收入——债务重组利得		1.6
② 20×6 年 12 月 31 日支付本息时：		
借：银行借款——债务重组	80	
财务费用	4	
贷：银行存款		84
借：预计负债	1.6	
贷：营业外收入——债务重组利得		1.6

5. 以组合方式进行债务重组

例 7：C 公司持有 D 公司的应收票据 20 万元，票据到期，由于 D 公司发生财务困难，进行债务重组，重组协议规定：D 公司以一台设备抵偿 7 万元的债务，将 11 万元的债务转为 5%的股权，一年后再支付 1.6 万元偿清剩余债务。假设这台设备的原值为 10 万元，累计折旧为 4 万元，评估确认的原价为 10 万元，评估确认的净价为 7 万元。

假设不考虑相关税费，计算 D 公司的债务重组收益如下（单位为万元）：

应付票据的账面价值	20
减：所转让设备的公允价值	7
股权的公允价值	11
将来应付金额	<u>1.6</u>
债务重组利得	0.4

所转让设备的账面价值与其公允价值的差额 1 万元为转让资产收益。

【拓展阅读】

债务重组与公允价值应用

在激烈的市场经济竞争中，一些企业可能因经营管理不善，或受外部各种因素的不

利影响,致使盈利能力下降或发生经营亏损,出现资金紧缺、难以偿还到期债务的情况。债务重组是一种解决债务纠纷的方法。财政部于1998年首次发布《企业会计准则——债务重组》,以规范债务重组会计处理。该准则借鉴了美国第15号财务会计准则公告的做法,引入了公允价值计价,允许债务人将重组债务账面价值与转让的非现金资产的公允价值或股权的公允价值之间的差额确认为债务重组收益,并在利润中进行反映。但是,由于当时市场不完备,公允价值难以真正“公允”。在准则实施过程中,出现了以债务重组为手段调节公司盈余的虚假重组行为,成为某些公司摆脱退市的一根救命稻草。依靠关联交易债权人的慷慨豁免,或以自身低值资产充抵巨额欠款等方式,这些经营困难的上市公司将不菲的债务重组收益计入利润,实现扭亏为盈。

1999年9月,号称“全国商业批发行业龙头老大”“国企改革一面红旗”、备受投资者追捧的郑百文,面临有效资产不足6亿元、亏损超过15亿元、拖欠银行债务达25亿元的财务困境。三联集团以其下属的全资企业三联商社的部分优质资产和主要零售业务注入郑百文,并以3亿元的价格购买郑百文所欠中国信达公司的15亿元债务,并将其豁免。按照会计准则的相关规定,郑百文由此可以实现扭亏为盈。2001年1月财政部印发“关于郑百文资产与债务重组中有关会计处理问题的复函”,要求债务重组收益必须计入资本公积而不允许计入当年利润,并且要求2000年会计年度也必须追溯执行。2001年,财政部对《企业会计准则——债务重组》进行了重大修订,改为按账面价值计量重组损益,限制了公允价值在债务重组会计处理中的应用。

2006年2月,财政部发布了包括《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则在内的企业会计准则体系,实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同,成为我国会计发展史上一个新的重要的里程碑。这次改革的一大亮点就是拓展了公允价值的应用范围。公允价值会计代表了财务会计的发展方向,它将起到连接财务会计过去与未来的桥梁作用。随着市场经济的不断发展和资本市场的日益完善,债务重组会计处理又回复到公允价值时代。

习 题

一、基础训练

(一) 思考题

1. 什么情形下进行债务重组?
2. 债务重组的主要方式有哪些?
3. 区分债权人和债务人,债务重组的会计处理原则是什么?
4. 以非现金资产清偿债务,如何确认资产转让损益,该损益是否属于债务重组利得的一部分?
5. 附有或有条件的债务重组,债务人应否根据或有事项准则要求确认预计负债?



(二) 单项选择题

1. 将债务转为资本的, 债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本 (或者实收资本), 重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额, 计入 ()。
 - A. 营业外收入
 - B. 营业外支出
 - C. 资本公积
 - D. 资产减值损失
2. 以修改其他债务条件进行债务重组的, 如果债务重组协议中附有或有应付金额的, 该或有应付金额最终没有发生的, 应 ()。
 - A. 冲减营业外支出
 - B. 冲减财务费用
 - C. 冲减已确认的预计负债
 - D. 不作账务处理
3. 以债权转为股权的, 受让股权的入账价值为 ()。
 - A. 应收债权账面价值
 - B. 应付债务账面价值
 - C. 股权的公允价值
 - D. 股权份额
4. 在以现金、非现金资产和修改债务条件混合重组方式清偿债务的情况下, 以下处理不正确的是 ()。
 - A. 重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有股权的公允价值的差额, 作为债务重组利得
 - B. 重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的账面价值、债权人因放弃债权而享有股权的账面价值的差额, 作为债务重组利得
 - C. 非现金资产的公允价值与账面价值的差额, 作为资产转让损益
 - D. 股权的公允价值与股本的差额计入资本公积
5. 下列有关债务重组的说法中, 正确的是 ()。
 - A. 在债务重组中, 若涉及多项非现金资产, 应以非现金资产的账面价值为基础进行分配
 - B. 修改其他债务条件后, 若债权人未来应收金额大于应收债权账面价值和应收债权的账面余额, 则债权方不做任何处理
 - C. 附或有条件的债务重组, 修改后的债务条款涉及或有应付金额的, 债务人应确认预计负债
 - D. 在破产重整过程中, 债务人应在法院裁定破产重组协议履行完毕后确认债务重整收益
6. 以非现金资产清偿债务的方式下, 债权人收到非现金资产时应以 () 入账。
 - A. 非现金资产的原账面价值
 - B. 应收债权的账面价值加上应支付的相关税费
 - C. 非现金资产的公允价值加上应支付的相关税费
 - D. 非现金资产的原账面价值加上应支付的相关税费
7. 甲公司持有乙公司的应收票据面值为 30 000 元, 票据到期时, 累计利息为 1 000 元, 乙公司支付了利息, 同时由于乙公司财务陷入困境, 甲公司同意将乙公司的票据期限延长两年, 并减少本金 7 000 元, 则乙公司计入营业外收入的金额是 () 元。

- A. 1 000 B. 7 000 C. 12 000 D. 0

8. 由于发生财务困难, A 公司无法兑现到期票据, 票据面值 10 万元、年利率 7%、期限为 6 个月。经协议, 债权人同意 A 公司以其普通股 10 000 股抵偿该票据。普通股的面值为 1 元, 股票市价为每股 7.6 元, 印花税税率为 4‰。A 公司应确认的债务重组收益为 () 元。

- A. 24 000 B. 27 500 C. 27 884 D. 384

9. 甲公司应付乙公司账款 100 万元, 因财务困难无法按期偿还, 经与乙公司协商进行债务重组。双方同意, 以甲公司的固定资产抵偿债务。固定资产原值为 100 万元, 已提累计折旧 30 万元, 公允价值为 50 万元。不考虑相关税费, 则甲公司计入营业外支出和营业外收入的金额分别为 () 万元。

- A. 50, 30 B. 20, 50 C. 80, 20 D. 20, 80

10. 甲公司欠乙公司 600 万元货款, 到期日为 20×1 年 10 月 30 日。甲公司因财务困难, 经协商于 20×1 年 11 月 15 日与乙公司签订债务重组协议, 协议规定甲公司以成本 500 万元、市价 560 万元的商品抵偿欠乙公司上述全部债务。不考虑相关税费。该债务重组对甲公司利润总额的影响额是 () 万元。

- A. 50 B. 100 C. 40 D. 49.6

(三) 多项选择题

1. 债务重组的主要方式包括 ()。
 - A. 以现金资产清偿债务
 - B. 将债务转为资本
 - C. 修改其他债务条件
 - D. 以非现金资产偿还债务
2. 下列各项中, 属于债务重组范围的有 ()。
 - A. 银行免除某困难企业积欠贷款的利息, 银行只收回本金
 - B. 债权人同意债务人推迟还款期限, 并减少偿还金额
 - C. 债务人以非现金资产清偿债务, 同时又与债权人签订了资产回购的协议
 - D. 银行同意债务人借新债偿旧债
3. 以固定资产抵偿债务进行债务重组时, 对债务人而言, 下列项目中不影响债务重组损益计算的有 ()。
 - A. 固定资产的账面价值
 - B. 固定资产的减值准备
 - C. 固定资产的评估净值
 - D. 固定资产的公允价值
4. 下列有关债务重组时债务人会计处理的表述中, 正确的有 ()。
 - A. 以现金清偿债务时, 债务人实际支付的现金低于债务账面价值的差额计入资本公积。
 - B. 以非现金资产清偿债务时, 转让的非现金资产公允价值低于重组债务账面价值的差额计入资本公积。
 - C. 以非现金资产清偿债务时, 转让的非现金资产公允价值低于重组债务账面价值的差额计入当期损益。
 - D. 以非现金资产清偿债务时, 转让的非现金资产公允价值高于其账面价值之间的差额计入当期损益。



5. 债务人以现金清偿债务, 债权人进行账务处理可能涉及的科目有()。
 - A. 银行存款
 - B. 营业外支出
 - C. 营业外收入
 - D. 资产减值损失
6. 在债务重组的会计处理中, 以下表述正确的有()。
 - A. 债务人应确认债务重组收益
 - B. 无论债权人或债务人, 均不确认债务重组损失
 - C. 用非现金资产清偿债务时, 债务人应将应付债务的账面价值大于用以清偿债务的非现金资产账面价值的差额, 直接计入当期营业外收入
 - D. 用非现金资产清偿债务时, 债务人应将应付债务的账面价值大于用以清偿债务的非现金资产公允价值与相关税费之和的差额计入营业外收入
7. 以非货币性资产偿还债务的债务重组中, 下列说法错误的有()。
 - A. 债务人以存货偿还债务的, 视同销售该存货, 应按照其公允价值确认相应的收入, 同时结转存货的成本
 - B. 债务人以固定资产偿还债务的, 固定资产公允价值与其账面价值之间的差额, 计入投资损益
 - C. 债务人以长期股权投资偿还债务的, 长期股权投资公允价值与其账面价值之间的差额计入营业外收入或营业外支出
 - D. 债务人以无形资产偿还债务的, 无形资产公允价值与其账面价值之间的差额, 计入营业外收入或营业外支出
8. 以债务转为资本的方式进行债务重组时, 以下处理方法正确的有()。
 - A. 债务人应将债权人因放弃债权而享有的股份的面值总额确认为股本或实收资本。
 - B. 债务人应将重组债务的账面价值与股本或实收资本之间的差额确认为资本公积。
 - C. 债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资。
 - D. 重组债务的账面价值与股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得, 计入当期损益。
9. 下列各项中, 属于债务重组修改其他债务条件的方式一般有()。
 - A. 债务转为资本
 - B. 减少本金
 - C. 降低利率
 - D. 免除积欠利息
10. 下列有关债务重组的会计处理方法正确的有()。
 - A. 修改其他债务条件涉及的或有应付金额, 该或有应付金额符合有关预计负债确认条件的, 债务人应将该或有应付金额确认为预计负债
 - B. 修改其他债务条件涉及的或有应收金额, 在债权人方面, 债权人应确认或有应收金额
 - C. 对于债务人而言, 发生债务重组时, 应当将重组债务的账面价值超过抵债资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债务账面价值之间的差额, 确认为债务重组利得计入资本公积

- D. 在债务重组会计处理中, 债务人以固定资产低偿债务时, 既要确认债务重组利得, 又要确认处置非流动资产损益

二、强化训练

(一) 单项选择题

1. 甲公司销售一批材料给乙公司, 同时收到乙公司签发并承兑的一张面值 10 万元、年利率为 7%、期限为 6 个月的票据。票据到期后, 乙公司因财务困难无法兑现票据。双方同意用一台设备抵偿该票据。这台设备的历史成本为 12 万元, 累计折旧为 3 万元, 计提的减值准备为 9 000 元, 公允价值为 9 万元。发生清理费用 1 000 元。乙应确认的债务重组收益和资产转让损益分别为 () 元。

- A. 12 500, 8 000 B. 8 000, 10 000
C. 9 000, 8 000 D. 13 500, 8 000

2. M 公司就应收 B 公司货款 234 万元 (已计提坏账准备 8 万元) 与其进行债务重组。经协商, M 公司同意豁免 B 公司债务 34 万元, 延长债务偿还期限 6 个月, 每月按 2%收取利息, 如果从次月起公司盈利则每月再加收 1%的利息。在债务重组日 M 公司应确认的重组损失为 () 万元。

- A. 34 B. 30 C. 2 D. 26

3. 甲公司应收乙公司账款 585 万元, 由于乙公司财务困难无法偿付应付账款, 经双方协商同意, 乙公司以 90 万元现金和其 200 万股普通股偿还债务, 普通股每股面值 1 元, 市价 2.2 元, 甲公司取得投资后作为交易性金融资产核算, 甲公司已对该应收账款提取坏账准备 50 万元。则甲公司债务重组损失和金融资产的成本分别是 () 万元。

- A. 5, 440 B. 55, 200 C. 100, 485 D. 145, 440

4. 甲公司应收乙公司货款 1 200 万元, 未计提坏账准备, 由于乙公司发生财务困难而进行债务重组。协议约定将上述债务中的 600 万元转为乙公司 300 万股普通股, 每股面值 1 元, 每股市价 2 元。同时甲公司豁免乙公司债务 60 万元, 并将剩余债务延长 2 年, 利息按年支付, 利率为 4%。同时协议中列明: 债务重组后, 如乙公司自次年起有盈利, 则利率上升至 5%, 若无盈利, 利率仍维持 4%。若乙公司预计从次年起每年均很可能盈利。不考虑其他因素, 在债务重组日, 乙公司应该确认的债务重组利得为 ()。

- A. 60 万元 B. 49.2 万元 C. 16.8 万元 D. 76.8 万元

5. 甲公司与乙公司就其所欠乙公司购货款 450 万元进行债务重组。根据协议, 甲公司以其产品抵偿债务。甲公司已将用于抵债的产品发出, 并开出增值税专用发票 (增值税税率为 16%)。甲公司用于抵债产品的账面余额为 300 万元, 市价为 350 万元。甲公司应确认的债务重组利得为 ()。

- A. 44 万元 B. 100 万元 C. 120.5 万元 D. 180 万元

6. 甲公司于 20×2 年 1 月 1 日向乙公司赊销商品一批, 增值税专用发票上注明的价款是 2 000 万元, 增值税进项销项税额为 320 万元, 甲公司已对该应收账款提取坏账准备 800 万元。由于乙公司发生财务困难无法偿付应付账款, 经双方协商同意, 乙公司以 1 700 万元现金偿还债务, 20×2 年 11 月 30 日双方债务结清, 款项已存入银行。甲公司



针对该项债务重组正确的处理是（ ）。

A. 借：银行存款	17 000 000
坏账准备	8 000 000
贷：应收账款	23 200 000
营业外收入	1 800 000
B. 借：银行存款	17 000 000
坏账准备	8 000 000
贷：应收账款	23 200 000
资产减值损失	1 800 000
C. 借：银行存款	17 000 000
坏账准备	8 000 000
贷：应收账款	20 000 000
资产减值损失	3 000 000
D. 借：银行存款	17 000 000
坏账准备	8 000 000
贷：应收账款	20 000 000
营业外收入	3 000 000

7. A 公司应收 B 公司含税货款 600 万元，到期后 B 公司无力偿付，A 公司同意用 B 公司存货抵偿该债务。该批存货的公允价值为 500 万元，增值税额 80 万元，成本为 300 万元。假设重组日 A 公司已就该债权计提减值准备 50 万元。A 公司冲减资产减值损失的金额是（ ）万元。

- A. -15 B. 85 C. 30 D. 115

8. A 公司销售给 B 公司一批商品，应收账款为含税价款 1 100 万元，A 公司已计提坏账准备 20 万元。到期时 B 公司无法按合同规定偿还债务，经双方协商，A 公司同意豁免 B 公司 100 万元债务，同时 B 公司以一项无形资产和一项投资性房地产抵偿部分债务。无形资产的公允价值为 200 万元，投资性房地产的公允价值为 500 万元。剩余债务自 20×1 年 1 月 1 日起延期 2 年，并按照 4% 的利率计算利息，同时附一项或有条件，如果 20×2 年 B 公司实现利润，则当年利率上升至 6%，如果发生亏损则维持 4% 的利率，利息按年支付。预计 20×2 年 B 公司很可能实现盈利。不考虑其他因素，回答下列各题。

- (1) A 公司有关债务重组的会计处理，不正确的是（ ）。
- A. 重组后应收账款的公允价值为 300 万元
- B. 重组日债务重组损失为 80 万元
- C. 20×1 年 12 月 31 日收到利息 8 万元，冲减财务费用
- D. B 公司 20×2 年实现利润，A 公司收到利息冲减损益 18 万元
- (2) B 公司有关债务重组的会计处理，不正确的是（ ）。
- A. 重组后应付账款的公允价值为 300 万元
- B. 重组日债务重组利得为 88 万元
- C. 20×1 年 12 月 31 日支付利息 12 万元计入财务费用

D. 假定 B 公司 20×2 年末实现盈利, 将预计负债转入营业外收入

9. 甲公司从银行借入的长期借款已经到期, 由于甲公司发生财务困难, 银行于 20×1 年 12 月 31 日与甲公司签订债务重组协议。如果甲公司于 20×2 年 6 月 30 日前偿还全部长期借款本金 8 000 万元, 银行将豁免甲公司 20×1 年度累计未付的应付利息 400 万元以及累计逾期罚息 140 万元, 且在 20×2 年不再计算利息和逾期罚息。20×2 年 5 月 31 日甲公司偿还全部长期借款本金 8 000 万元。不考虑其他因素, 回答下列问题。

- (1) 下列有关 20×1 年 12 月 31 日甲公司的会计处理, 正确的是 ()。
- A. 冲减应付利息 400 万元, 同时确认债务重组利得 400 万元
B. 冲减长期借款 8 000 万元, 确认债务重组利得 8 000 万元
C. 将逾期罚息 140 万元确认债务重组收益
D. 不应当确认债务重组收益, 将支付逾期罚息 140 万元确认为营业外支出

(2) 20×2 年 5 月 31 日甲公司应确认的债务重组利得为 ()。

- A. 400 万元 B. 540 万元 C. 140 万元 D. 0

10. 20×1 年 1 月 12 日, B 公司从 A 公司购买一批原材料, 含税价为 1 000 万元, 至 20×1 年 12 月 2 日尚未支付货款。12 月 31 日, 双方协议 B 公司以一项专利技术和投资性房地产偿还债务。该专利技术的账面余额为 440 万元, 公允价值为 420 万元, B 公司已对该专利技术计提摊销 30 万元; 投资性房地产的账面价值为 500 万元 (其中将自用的房地产转为投资性房地产时产生其他综合收益 200 万元), 公允价值为 510 万元。A 公司已对该债权计提坏账准备 40 万元。不考虑其他因素, 回答下列问题。

- (1) 下列关于 A 公司债务重组的会计处理, 不正确的是 ()。
- A. 债务重组损失为 30 万元
B. 受让无形资产的入账价值为 420 万元
C. 受让投资性房地产的入账价值为 510 万元
D. 受让资产的入账价值按公允价值的相对比例对应收账款 1 000 万元分配确定

(2) 下列关于 B 公司债务重组的会计处理, 不正确的是 ()。

- A. 无形资产的处置损益为 10 万元
B. 处置投资性房地产应确认其他业务收入 510 万元
C. 处置投资性房地产影响损益的金额 10 万元
D. 债务重组利得为 70 万元

(二) 多项选择题

1. 以下关于债务重组的说法中, 正确的有 ()。
- A. 债务人以债权投资偿还债务的, 债权投资公允价值与其账面价值之间的差额计入营业外收入或营业外支出
B. 债务人以债务转为资本的方式偿还债务的, 股份的公允价值总额与股本之间的差额计入资本公积
C. 债务人以存货偿还债务的, 视同销售该存货, 应按照其公允价值确认相应的收入, 同时结转存货的成本
D. 债务人以固定资产偿还债务的, 固定资产公允价值与其账面价值之间的差额,



计入营业外收入或营业外支出

2. 在债务重组时, 债务人对以非现金资产偿债过程中发生的运杂费、保险费等相关费用, 可能会计入 ()。

- A. 销售费用
- B. 其他业务成本
- C. 营业外支出
- D. 营业外收入

3. 某股份有限公司清偿债务的下列方式中, 属于债务重组的有 ()。

- A. 根据转换协议将应付可转换公司债券转为资本
- B. 以公允价值低于债务金额的非现金资产清偿
- C. 债权人做出让步时, 延长债务偿还期限并收取比原利率小的利息
- D. 以低于债务账面价值的银行存款清偿

4. 下列各项中, 债务人应计入重组后负债账面价值的有 ()。

- A. 债权人同意减免的债务
- B. 债务人未来应付的债务本金
- C. 债务人未来应付的债务利息
- D. 符合预计负债确认条件的或有应付额

5. 20×7 年 3 月 6 日, 甲公司因购买商品而欠乙公司购货款及税款合计 700 万元。乙公司对该项应收账款计提了 2.5 万元的坏账准备。由于甲公司财务发生困难, 不能按照合同规定支付货款。20×7 年 3 月 15 日, 双方经协商确定, 甲公司以其生产的产品和其所拥有并作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的某公司股票抵偿债务。该产品的销售价格为 220 万元, 增值税率为 16%, 实际成本为 180 万元, 已计提存货跌价准备 1 万元; 该股票的账面价值为 300 万元 (其中取得时的成本为 200 万元, 公允价值变动为 100 万元), 公允价值为 400 万元。乙公司将该产品作为生产经营用固定资产入账。不考虑其他因素, 回答下列问题。

(1) 20×7 年 3 月 15 日乙公司相关业务的会计处理, 正确的有 ()。

- A. 固定资产入账价值为 220 万元
- B. 固定资产的增值税 (进项税额) 35.2 万元不计入固定资产价值
- C. 金融资产的入账价值为 400 万元
- D. 确认债务重组损失 42.3 万元

(2) 下列关于甲公司债务重组的会计处理, 正确的有 ()。

- A. 以自产产品抵债应确认主营业务收入 220 万元、主营业务成本 179 万元
- B. 以交易性金融资产抵债, 应确认投资收益 200 万元
- C. 确认营业外收入 (债务重组利得) 44.8 万元
- D. 影响本年利润的金额为 184.6 万元

6. 20×7 年甲公司应收乙公司货款 125 万元, 由于乙公司发生财务困难, 于 20×7 年 12 月 31 日进行债务重组。甲公司同意延长 2 年, 免除债务 25 万元, 利息按年支付, 利率为 5%。但附有一条件: 债务重组后, 如乙公司自第二年起有盈利, 则利率上升至 7%, 若无盈利, 利率仍维持 5%。甲公司未计提坏账准备。乙公司预计很可能盈利。不考虑其他因素, 回答下列各题。

(1) 下列各项不计入债务重组日甲公司重组后债权账面价值的有 ()。

- A. 同意免除的债务
- B. 未来期间的或有应收金额

C. 未来期间应收的本金 D. 未来期间应收的利息

(2) 下列关于该项债务重组处理的说法中, 正确的有 ()。

- A. 甲公司重组债务的入账价值为 100 万元
- B. 甲公司确认的债务重组损失为 25 万元
- C. 因符合预计负债确认条件, 所以乙公司应确认预计负债
- D. 乙公司确认的债务重组利得为 25 万元

(三) 计算分析题

1. 资料: 20×7 年 12 月 31 日, 甲公司持有乙公司的应收票据的账面余额为 327 000 元, 其中, 27 000 元为累计未付的利息。由于连年亏损, 乙公司不能偿付该票据款。经协商, 甲公司同意将债务本金减至 250 000 元; 免去债务人所欠的全部利息; 将利率从 7% 降低至 5%, 并将债务到期日延至 20×8 年 12 月 31 日, 利息按年支付。甲公司已对该项应收票据计提了 40 000 元坏账准备。

要求: 根据上述资料, 做出甲、乙公司的相关账务处理。

2. 资料: 1 月 15 日, 甲公司销售一批材料给乙公司, 开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 100 000 元, 增值税销项税额为 16 000 元, 款项尚未收到。3 月 10 日, 乙公司因财务困难无法按合同规定偿还债务, 经双方协议, 同意乙公司支付 30 000 元现金, 余额用一台设备立即偿还, 并于当日办理了相关债务解除手续。该设备账面原价为 100 000 元, 已提折旧 20 000 元, 已提减值准备 5 000 元, 公允价值为 70 000 元。甲公司已对该应收账款计提了 8 000 元的坏账准备。

要求: 根据上述资料, 编制甲、乙公司的相关会计分录。

3. 资料: 5 月 20 日, 甲公司销售一批库存商品给丙公司, 开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 300 000 元, 增值税销项税额为 48 000 元, 款项尚未收到。8 月 10 日, 丙公司与甲公司协商进行债务重组, 重组协议如下: 甲公司减免丙公司债务 51 000 元; 余额以一台设备和债务转为资本的方式偿还 60%, 40% 延至第二年 12 月 31 日偿还。假设机器的公允价值为 60 000 元, 甲公司获得丙公司 5% 的股权作为长期股权投资, 公允价值为 100 000 元; 债务重组交易没有发生任何相关税费。

要求: 编制甲、丙公司与上述债务重组有关的会计分录。

4. A 企业和 B 企业均为工业企业一般纳税人。A 企业于 20×0 年 6 月 30 日向 B 企业出售产品一批, 产品销售价款 200 万元, 应收增值税额 32 万元; B 企业于同年 6 月 30 日开出期限为 6 个月的票面年利率为 6% 的商业承兑汇票, 抵偿该产品价款。在该票据到期日, B 企业未按期兑付该票据, A 企业将该应收票据按其到期价值转入应收账款, 不再计算利息。至 20×1 年 12 月 31 日, A 企业对该应收账款提取的坏账准备为 1 万元。B 企业由于财务困难, 短期内资金紧张, 于 20×1 年 12 月 31 日经与 A 企业协商, 达成债务重组协议如下: (1) B 企业以产品一批偿还部分债务。该批产品的账面价值为 4 万元, 公允价值为 6 万元, 应交增值税额为 0.96 万元。B 企业开出增值税专用发票。A 企业将该产品作为商品验收入库。(2) A 企业同意减免 B 企业所负全部债务扣除实物抵债后剩余债务的 40% 债务, 其余债务的偿还期延至 20×2 年 12 月 31 日。

要求:



- (1) 计算 B 企业债务重组时应付账款的账面余额、债务重组后债务的入账价值、债务重组利得；
- (2) 编制 B 企业与债务重组有关的会计分录；
- (3) 计算 A 企业债务重组损失，并编制 A 企业的会计分录。

三、综合训练

甲公司为上市公司，20×4 年发生的相关交易或事项如下。

(1) 20×4 年 6 月 30 日，甲公司就应收 A 公司账款 7 000 万元（已计提坏账准备 800 万元）与 A 公司签订债务重组合同。合同规定，A 公司以其拥有的一栋在建写字楼及一项对 C 公司的长期股权投资偿付该项债务。20×4 年 8 月 1 日，A 公司将在建写字楼和长期股权投资所有权转移至甲公司。A 公司该在建写字楼的账面余额为 2 000 万元，未计提减值准备，公允价值为 3 000 万元；A 公司对 C 公司的长期股权投资的账面余额为 2 000 万元，已计提的减值准备为 400 万元，公允价值为 2 100 万元。

(2) 20×4 年 12 月 31 日，甲公司应收 B 公司账款余额为 250 万元，已计提坏账准备 40 万元。因 B 公司发生财务困难，双方进行债务重组。甲公司同意豁免 B 公司债务 150 万元，并允许 B 公司以产品一批偿还债务 100 万元。该批产品的账面价值为 75 万元，公允价值为 90 万元，应交增值税额为 14.4 万元。剩余债务延期 1 年，但附有一条件，若 B 公司在未来一年解除财务困难，则需另付甲公司 30 万元。估计 B 公司来年很可能获利。

要求：

- (1) 计算债务重组日，甲公司和 A 公司应确认的损益并编制相关会计分录。
- (2) 计算债务重组日，甲公司和 B 公司应确认的损益并编制相关会计分录。

【案例分析】

中国二重债务重组

中国二重（全称中国第二重型机械集团公司）始建于 1958 年，是中央直接管理的大型企业集团，是国家重大技术装备国产化基地和我国最大的新能源装备制造基地之一。从 2011 年起，中国二重连续 4 年大幅亏损，累计亏损近 146 亿元。2013 年 7 月，经国务院批准，中国二重无偿划转给中国机械工业集团有限公司。下属上市公司二重重装于 2015 年退市（转板新三板改名为二重 5）。

2017 年年底，中国二重资产负债率已达 133.7%，有息负债高达 162 亿元，集团及其下属子公司的金融负债约 140 亿元，60 多亿元银行债务逾期。

2015 年 5 月，2017 年 11 月，在国资委和银监会的支持下，中国二重及其母公司国机集团启动银行债务重组。经过一年时间，与近 20 家债权银行艰苦磋商 40 余次，最终达成多方认可的“以股抵债+现金偿还+保留债务”的综合受偿方案。其中，现金偿还不低于 15 亿元，保留债务不低于 15 亿元，“以股抵债”的银行债权金额不高于本金 91.38 亿元。最终，债权行的综合受偿率（保全率）为 60.92%。

按照会计准则规定，非关联方债权人重整债务额超过受让股票的公允价值的差额计入营业外收入，这导致二重获得了高达 34.93 亿元的债务重组收益，并帮助公司利润表扭亏。通过债务重整，中国二重妥善处置各类金融性债务逾 134 亿元，每年可减少利息支出 6 亿至 8 亿元，资产负债率大幅下降，并同步解决了企业债、中票、融资租赁等问题，卸下了沉重的债务负担，有效化解了债务风险，极大改善了地方金融生态环境，实现多方多赢。

思考与讨论：

1. 中国二重的债务重组主要采取了哪几种方式，各有什么特点？
2. 通过以股抵债，二重获得了高达 34.93 亿元的债务重组收益，试结合会计准则的相关规定加以解释。

第二章习题参考答案与解析

一、基础训练

(二) 单项选择题

1. 【答案】A

【解析】重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额，计入当期损益（营业外收入）。

2. 【答案】C

【解析】或有应付金额是指需要根据未来某种事项出现而发生的应付金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。或有应付金额在随后会计期间没有发生的，企业应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

3. 【答案】C

【解析】以债权转为股权的，受让股权以公允价值入账，其中面值部分登记“股本”或“实收资本”科目。

4. 【答案】B

【解析】重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有股权的公允价值的差额，作为债务重组利得。

5. 【答案】D

【解析】选项 A，应以各非现金资产的公允价值为基础进行分配，而不是“账面价值”；选项 B，债权方应在备查簿中作记录。选项 C，附或有条件的债务重组，修改后的债务条款涉及或有应付金额的，债务人应在满足确认条件的情况下将或有应付金额确认为预计负债。

6. 【答案】C

【解析】以非现金资产清偿债务，债权人收到非现金资产时应以其公允价值加相关税费入账，选项 C 正确。

7. 【答案】B



【解析】乙公司确认债务重组收益 7 000 元。

8. 【答案】B

【解析】债务重组收益=10.35-7.6=2.75（万元）

9. 【答案】B

【解析】甲公司债务重组相关固定资产处置损失=（100-30）-50=20（万元）；债务重组收益=100-50=50（万元）。

10. 【答案】B

【解析】债务重组收益为 40 万元（600-560），资产转让收益为 60 万元（560-500），对利润总额的合计影响额为 100 万元。

（三）多项选择题

1. 【答案】ABCD

【解析】债务重组的主要方式包括以资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件及上述方式的组合。

2. 【答案】AB

【解析】债务重组以债权人作出让步为特征，选项 C 和选项 D 未能体现这一点。

3. 【答案】ABC

【解析】债务重组利得的计算只需要比较债务的账面价值与抵债资产的公允价值，不考虑资产的账面价值和评估价值。

4. 【答案】CD

【解析】以现金清偿债务时，债务人实际支付的现金低于债务账面价值的差额计入营业外收入；选项 A 错误；以非现金资产清偿债务时，转让的非现金资产公允价值低于重组债务账面价值的差额作为债务重组收益计入当期损益，转让的非现金资产公允价值高于其账面价值之间的差额作为资产转让损益计入当期损益，选项 C、选项 D 正确，选项 B 错误。

5. 【答案】ABD

【解析】债务重组是债权人作出的让步，不会确认营业外收入。

6. 【答案】AD

【解析】债务重组以债权人让步为前提，债务人应确认债务重组收益，选项 A 正确；债权人应确认债务重组损失，选项 B 错误；用非现金资产清偿债务时，债务人应将应付债务的账面价值与非现金资产公允价值而非账面价值相比较，选项 C 错误，选项 D 正确。

7. 【答案】BCD

【解析】以非货币性资产偿还债务的债务重组中，转让的存货作为销售处理，选项 A 正确；转让的固定资产作为固定资产清理处理，选项 B 错误；以长期股权投资偿还债务的，长期股权投资公允价值与其账面价值之间的差额计入投资收益，选项 C 错误；转让的无形资产作为其他业务收入处理，选项 D 错误。

8. 【答案】ACD

【解析】债务人应将股份公允价值总额与股本或实收资本之间的差额确认为资本公积，选项 B 错误。

9. 【答案】BCD

【解析】选项 A，债务转为资本，不属于债务重组修改其他债务条件的一种方式。

10. 【答案】AD

【解析】修改其他债务条件涉及的或有应收金额，债权人不应确认或有应收金额，选项 B 错误；债务人应将债务重组利得计入营业外收入，选项 C 错误。

二、强化训练

(一) 单项选择题

1. 【答案】D

【解析】乙公司应确认的债务重组收益=重组日债务账面价值-设备公允价值= $(100\ 000+100\ 000\times 7\%\div 2)-90\ 000=13\ 500$ (元)；

应确认的资产转让损益=设备公允价值-设备账面价值-清理费用= $90\ 000-(120\ 000-30\ 000-9\ 000)-1\ 000=8\ 000$ (元)。

2. 【答案】D

【解析】M 公司应确认的债务重组损失=重组债权的账面价值-重组后债权的账面价值= $(234-8)-(234-34)=26$ (万元)

3. 【答案】A

【解析】甲公司取得的金融资产应按普通股的公允价值入账，即 $2.2\times 200=440$ (万元)；债务重组损失= $585-90-2.2\times 200-50=5$ (万元)。

4. 【答案】B

【解析】乙公司应该确认的债务重组利得= $60-(1\ 200-600-60)\times (5\%-4\%)\times 2=49.2$ (万元)。

5. 【答案】A

【解析】甲公司债务重组应确认的重组利得= $450-350-350\times 16\%=44$ (万元)

6. 【答案】B

【解析】以现金清偿债务的，债权人收到的现金大于应收债权的账面价值的，贷记“资产减值损失”科目，冲减债权人以前多确认的资产减值损失。债权人并没有获得收益，不能贷记“营业外收入”。

7. 【答案】C

【解析】A 公司冲减资产减值损失的金额= $(500+80)-(600-50)=30$ (万元)

8. (1) 【答案】C

【解析】20×1 年 1 月 1 日重组日应收账款的公允价值为 300 万元 ($1\ 100-豁免 100-200-500$)，选项 A 正确；重组日债务重组损失为 80 万元 [$300-(1\ 100-200-500)$]，选项 B 正确；20×1 年 12 月 31 日收到利息应为 12 万元 ($300\times 4\%$)，冲减财务费用，选项 C 错误；B 公司 20×2 年实现利润，A 公司收到利息 18 万元 ($300\times 6\%$)，冲减损益，选项 D 正确。

(2) 【答案】B

【解析】B 公司的债务重组利得= $1\ 100-200-500-300-6=94$ (万元)，选项 B 错误。



9. (1) 【答案】D

【解析】债务重组以偿还本金为前提,此前不应当确认债务重组利得;支付逾期罚息构成甲公司20×1年年底的现时义务,应将支付逾期罚息确认营业外支出和预计负债140万元,选项D正确。

(2) 【答案】B

【解析】甲公司应确认的债务重组利得=400+140=540(万元)

10. (1) 【答案】D

【解析】债务重组损失为30万元[1 000-420-510-40],选项A正确;受让无形资产和投资性房地产的入账价值为其公允价值,选项B和选项C正确;受让资产的入账价值即为其公允价值,无须按比例分配确定,选项D错误。

(2) 【答案】C

【解析】无形资产处置损益=420-(440-30)=10(万元),选项A正确;处置投资性房地产视同转让销售,应确认其他业务收入510万元,选项B正确;处置投资性房地产影响损益的金额=510-500+200=210(万元),选项C不正确;债务重组利得=1 000-420-510=70(万元),选项D正确。

(二) 多项选择题

1. 【答案】BCD

【解析】债务人以债权投资偿还债务的,债权投资公允价值与其账面价值之间的差额应计入投资收益,选项A错误。

2. 【答案】ABCD

【解析】债务人在债务重组过程中为用于偿债的非现金资产支付的运杂费、保险费等相关费用,根据非现金资产的性质计入不同的科目。若非现金资产为存货,发生的运杂费等计入“销售费用”;若为固定资产或无形资产,则计入资产处置损益。如果债务人以投资性房地产偿还债务,则相关的评估、咨询等费用应计入其他业务成本。

3. 【答案】BCD

【解析】选项A,没有体现出债权人做出让步的信息,所以不属于债务重组。

4. 【答案】BD

【解析】选项A,债权人同意减免的债务不计入重组后负债账面价值;选项C,债务人未来应付的债务利息,应于发生时计入财务费用。

5. (1) 【答案】ABCD

【解析】固定资产入账价值不含可抵扣增值税进项税额35.2万元,其入账价值为220万元,选项A和B正确;金融资产入账价值为其公允价值400万元,选项C正确;债务重组损失=(700-2.5)-(220+35.2+400)=42.3(万元),选项D正确。

(2) 【答案】ABC

【解析】影响本年利润的金额=[220-(180-1)]+(400-300)+[700-(220+35.2+400)]=185.8(万元),选项D错误。

6. (1) 【答案】ABD

【解析】选项A,应该计入债务重组损失中;选项B,或有资产不予确认;选项D,

应该在实际发生直接计入财务费用中。

(2) 【答案】ABC

【解析】乙公司应确认的债务重组利得= $(125-100)-100 \times 2\% \times 1 = 23$ (万元), 选项 D 错误。

(三) 计算分析题

1~3 题略。

4. (1) B 企业的账务处理

① 计算债务重组时应付账款的账面余额= $(200+32) \times (1+6\% \div 2) = 238.96$ (万元)

② 计算债务重组后债务的入账价值= $[238.96 - 6 \times (1+16\%)] \times 60\% = (238.96 - 7.02) \times 60\% = 139.2$ (万元)

③ 计算债务重组利得 (单位为万元):

应付账款账面余额	238.96
减: 所转让资产的含税公允价值	6.96
重组后债务公允价值[$(241.02 - 7.02) \times 60\%$]	<u>139.20</u>
债务重组利得	92.8

(2) B 企业应编制的会计分录 (单位: 万元)

借: 应付账款	238.96
贷: 主营业务收入	6
应交税费——应交增值税 (销项税额)	9.6
应付账款——债务重组	139.2
营业外收入——债务重组利得	92.8
借: 主营业务成本	4
贷: 库存商品	4

(3) ① 计算债务重组损失 (单位为万元):

应收账款账面余额	238.96
减: 受让资产的含税公允价值	6.96
重组后债权公允价值	139.20
坏账准备	<u>1.00</u>
债务重组损失	91.80

② 会计分录 (单位: 万元):

借: 库存商品	6
应收账款——债务重组	139.2
应交税费——应交增值税 (进项税额)	0.96
坏账准备	1
营业外支出——债务重组损失	91.80
贷: 应收账款	238.96



三、综合训练

【提示】(1) 甲公司与 A 公司债务重组损失=重组债权的账面价值-受让的非现金资产的公允价值= $(7\,000-800)-(3\,000+2\,100)=1\,100$ (万元)

A 公司债务重组利得=重组债务的账面价值-转让的非现金资产的公允价值= $7\,000-(3\,000+2\,100)=1\,900$ (万元)

A 公司应确认的资产转让利得=资产的公允价值-资产账面价值= $3\,000-2\,000+2\,100-(2\,000-400)=1\,500$ (万元)

(2) 甲公司与 B 公司债务重组损失=重组债权的账面价值-受让的非现金资产的公允价值= $(250-40)-(90+14.4)=105.6$ (万元)

B 公司债务重组利得=重组债务的账面价值-转让的非现金资产的公允价值-或有支出= $250-(90+14.4)-30=115.6$ (万元)

B 公司应确认的资产转让利得= $90+14.4-75=29.4$ (万元)

外币折算

【本章学习目标】

了解：记账本位币，境外经营。

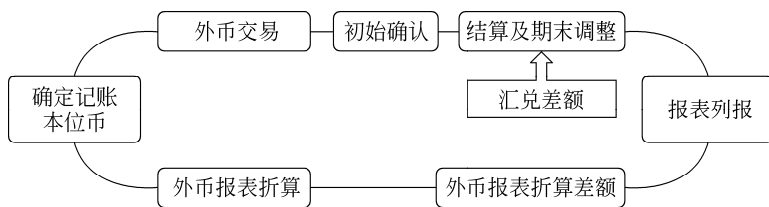
理解：确定记账本位币需要考虑的因素；货币性项目与非货币性项目的区别。

掌握：外币交易的会计处理及期末汇兑损益的计算；外币财务报表的折算方法。

【背景知识】

随着世界经济一体化进程的加速和企业跨国经营活动的日益拓展，外币业务和外币报表折算的会计处理方法函待规范。我国最早在 1992 年《外商投资企业会计制度》中对外币折算作了一般性的说明，后来又零星发布了一些外币会计核算规范。2006 年正式出台《企业会计准则第 19 号——外币折算》，对于记账本位币的确定、外币业务、外币报表折算和境外经营等会计问题作出了明确规定。

【内容框架】



【知识点概要】

一、记账本位币的确定

（一）记账本位币的定义

记账本位币是指企业记账和编制财务报表所使用的货币，是企业经营所处的主要经济环境中的货币。主要经济环境通常是其主要产生和支出现金的经济环境。



（二）记账本位币的确定

企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是编报的财务会计报告应当折合人民币。

企业选择记账本位币，应当从收入、支出、融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币等方面加以考虑。

企业记账本位币一经确定，不得随意变更。

（三）境外经营记账本位币的确定

1. 境外经营的含义

境外经营通常是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构选定的记账本位币不同于企业的记账本位币时，也应当视同境外经营。

区分是否境外经营的关键：一是该实体与企业的关系，是否为企业的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，二是该实体的记账本位币是否与企业记账本位币相同。而不是以该实体是否在企业所在地的境外作为标准。

2. 境外经营记账本位币的确定

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应考虑下列因素：（1）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；（2）境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重；（3）境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回；（4）境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

二、外币折算的相关概念

外币折算：指把不同外币的金额换算成记账本位币等值的程序。

汇率：两种货币相兑换的比率，即一种货币单位用另一种货币单位所表示的价格。

买入价：银行买入某种货币的价格。

卖出价：银行卖出某种货币的价格。

和中间价：买入价和卖出价二者之间的算术平均数。

即期汇率及其近似汇率：准则中企业用于记账的即期汇率一般指当日中国人民银行公布的人民币汇率的中间价（不与银行进行货币兑换的情况下）。即期汇率的近似汇率通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等。在汇率变化不大的情况下，可以选择使用即期汇率近似汇率，以简化核算。

三、外币交易的会计处理

（一）外币交易的核算程序

外币交易，是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务、借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。企业发生外币交易时，其会计核算的基本程序为：①交易时将外币金额采用交易日的即期汇率或其近似汇率折算为本位币金额，登记有关账户，同时登记相应的外币账户。②期末将所有外币货币性项目的外币余额，按照期末即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额即为汇兑差额；而对于外币非货币性项目，则不必进行期末调整。③结算外币货币性项目时，将其外币结算金额按照当日即期汇率折合为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“财务费用——汇兑差额”科目。

（二）外币交易的会计处理

1. 交易日的会计处理

（1）外币采购和销售

企业以外币购入原材料和固定资产，按当日即期汇率将支付（或应付）的外币折算为记账本位币，以确定购入货物及债务的入账价值，同时按照外币金额登记有关外币账户。企业出口商品，按照即期汇率将外币销售收入折合人民币；对于取得的款项或发生的外币债权，按照折合人民币的金额入账，同时按照外币金额登记有关外币账户。

（2）接受外币投资

企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，采用交易日即期汇率折算，这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

（3）外币借款

企业借入外币时，按照借入外币时的即期汇率折合记账本位币入账，同时按照借入外币的金额登记相关的外币账户。

（4）外币兑换

卖出（买入）外币时，以银行买入价（卖出价）计算所兑换（支付）的本位币金额，以中间价作为折算汇率，登记有关外币账户。差额记入“财务费用——汇兑差额”。

2. 期末（资产负债表日）调整或结算

（1）货币性项目：采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。

（2）非货币项目：①以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额；②以成本与可变现净值孰低计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折合记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较；③以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目，如果期末的公允价值以外币反映，则应当先将该外币按照公允价值



确定当日的即期汇率折合记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较，其差额作为公允价值变动损益，记入当期损益或所有者权益。

三、外币财务报表折算

外币财务报表折算是指将企业境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映的财务报表，主要解决的问题包括：外币财务报表折算汇率的选择和折算差额的处理。

（一）外币财务报表的折算方法

外币财务报表折算方法主要可分为流动性与非流动性项目法、货币性与非货币项目法、时态法以及现行汇率法。现行汇率法，是将外币资产负债表中的所有外币资产和外币负债都统一按报表决算日的现行汇率进行折算的一种外币报表折算方法。目前我国要求采用现行汇率法进行外币财务报表折算。

（二）境外经营的财务报表折算

资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率近似的汇率折算。按照上述规定折算产生的“外币财务报表折算差额”，在合并资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

【典型例题分析】

A 公司以人民币作为记账本位币，外币业务采用业务发生时的市场汇率折算，按月计算汇兑损益。A 公司有关外币账户 20×7 年 2 月 28 日的余额如下：

项目	外币账户余额（万欧元）	汇率	人民币账户余额（万元）
银行存款	800	8.0	6 400
应收账款	400	8.0	3 200
应付账款	200	8.0	1 600
长期借款	1 000	8.0	8 000

1. A 公司 20×7 年 3 月份发生的外币交易或事项及其会计处理如下（单位：万元）：

① 3 月 2 日，将 100 万欧元兑换为人民币，兑换取得的人民币已存入银行。当日市场汇率为 1 欧元=8.0 元人民币，当日银行买入价为 1 欧元=7.9 元人民币。

借：银行存款——人民币（100×7.9）790
 财务费用——汇兑差额10
 贷：银行存款——欧元（100×8）800

② 3月10日,从国外购入一批原材料,货款总额为400万欧元。该原材料已验收入库,货款尚未支付。当日市场汇率为1欧元=7.9元人民币。适用的关税税率为8%,增值税税率为16%,均以银行存款支付。

进口关税税额=完税价格×进口关税税率=400×7.9×8%=252.8(万元)

增值税税额=(货款+关税)×增值税税率=400×(1+8%)×7.9×16%=546.05(万元)

借: 原材料(400×7.9+252.8)	3 412.8
应交税费——应交增值税(进项税额)	546.05
贷: 应付账款——欧元(400×7.9)	3 160
银行存款——人民币(252.8+546.05)	798.85

③ 3月14日,出口销售一批商品,销售价款为600万欧元,货款尚未收到。当日市场汇率为1欧元=7.85元人民币。假设不考虑相关税费。

借: 应收账款——欧元(600×7.85)	4 710
贷: 主营业务收入	4 710

④ 3月20日,收到应收账款300万欧元,款项已存入银行。当日市场汇率为1欧元=7.8元人民币。该应收账款系2月出口销售商品发生的。

借: 银行存款——欧元(300×7.8)	2 340
财务费用——汇兑差额	60
贷: 应收账款——欧元(300×8)	2 400

⑤ 3月22日,偿还3月10日从国外购入原材料的货款400万欧元,当日市场汇率为1欧元=7.8元人民币。

借: 应付账款——欧元	3 160
贷: 银行存款——欧元(400×7.8)	3 120
财务费用——汇兑差额	40

⑥ 3月25日,以每股10欧元的价格(不考虑相关税费)用银行存款购入M公司发行的股票50 000股作为交易性金融资产,当日市场汇率为1欧元=7.88元人民币。

借: 交易性金融资产——成本	394
贷: 银行存款——欧元(10×5×7.88)	394

⑦ 3月31日,计提长期借款第一季度发生的利息。该长期借款系20×7年1月1日从中国银行借入的外币专门借款,用于购买建造某生产线的专用设备。该外币借款金额为1 000万欧元,期限2年,年利率为4%,按季计提借款利息,到期一次还本付息。至20×7年3月31日,该生产线尚处于建造过程中。3月31日,市场汇率为1欧元=7.9元人民币。

借: 在建工程(1 000×4%×1/4×7.9)	79
贷: 长期借款——应计利息	79

以“银行存款日记账——欧元”为例,展示账簿记录样式如下:



银行存款日记帐—欧元

单位：万元

月	日	凭证号	摘要	对方科目	汇率	借		贷		余额	
						外币	金额	外币	金额	外币	金额
3	1		月初余额		8.0					800	6 400
	2		兑出		8.0			100	800	700	5 600
	20		收回货款		7.8	300	2 340			1 000	7 940
	22		偿付货款		7.8			400	3 120	600	4 820
	25		购入股票		7.88			50	394	550	4 426
	31		汇兑差额		7.9				81	550	4 345
	31		本月合计			300	2 340	550	4 395	550	4 345

2. 期末调整

(1) 货币性项目

“银行存款—欧元”账户的期末调整详见上表，其他外币账户的期末汇兑差额计算如下：

应收账款账户汇兑差额 = $(400 + 600 - 300) \times 7.9 - (3\ 200 + 4\ 710 - 2\ 400) = 20$ （万元）

应付账款账户汇兑差额 = $(200 + 400 - 400) \times 7.9 - (1\ 600 + 3\ 160 - 3\ 160) = -20$ （万元）

长期借款账户汇兑差额 = $(1\ 000 + 10) \times 7.9 - (8\ 000 + 79) = -100$ （万元）

长期借款所产生的汇兑差额应予以资本化，计入“在建工程”账户。相关会计分录如下（单位为万元）：

借：长期借款——欧元 100
贷：在建工程 100

上述调整影响“财务费用——汇兑差额”的金额 = $81 - 20 - 20 = 41$ （万元）

相关会计分录如下：

借：应付账款——欧元 20
财务费用——汇兑差额 41
应收账款——欧元 20
贷：银行存款——欧元 81

3月份“财务费用——汇兑差额”的发生额 = 外币兑换差额 10 + 应收账款结算差额 60 - 购入原材料折算差额 40 + 期末调整差额 41 = 71（万元）

(2) 非货币性项目

假设3月31日，M公司发行的股票的市价为11欧元，则交易性金融资产 20×7 年3月31日应确认的公允价值变动损益 = $11 \times 5 \times 7.9 - 394 = 40.5$ （万元）

交易性金融资产确认公允价值变动损益的会计分录如下（单位为万元）：

借：交易性金融资产—公允价值变动 40.5
贷：公允价值变动损益 40.5

【拓展阅读】

功能货币、记账本位币和列报货币

功能货币是指该主体开展经济活动的主要经济环境中所流通的货币。记账本位币和

功能货币的定义是相类似,即:会计主体经营所处的主要经济环境中的货币。相对于记账本位币(或功能货币),其他货币被称为外币。国际会计准则除了规定功能货币以外,还规定了列报货币,并将其定义为:列报财务报表的货币。我国的记账本位币与国际会计准则所提的功能货币实质上是一致的。按照国际会计准则的规定,主体财务报表可以按任意一种(或几种)货币列报。即会计主体所用功能货币与其列报货币可能相同,也可能不同。当主体的功能货币与其列报货币不同时,以功能货币反映的财务状况和经营成果需要折算为列报货币;当一个集团由使用不同功能货币的多个个别主体构成时,所有主体的经营成果和财务状况需要折算为同一种列报货币,以便列报合并财务报表。

习 题

一、基础训练

(一) 思考题

1. 什么是记账本位币,企业选定记账本位币需要考虑哪些因素?
2. 确定企业境外经营的记账本位币需要考虑哪些因素?
3. 企业因经营环境变化确需变更记账本位币的,应如何进行会计处理?
4. 比较即期汇率和即期汇率的近似汇率有何不同。
5. 期末为什么要区别货币性项目和非货币性项目进行会计处理?
6. 境外经营财务报表中资产负债表项目的折算方法与利润表项目的折算方法有何不同?
7. 外币报表折算差额应如何列报?

(二) 判断题

1. 企业可以选用人民币以外的货币作为记账本位币。 ()
2. 企业经营所处的主要经济环境发生重大变化,确实需要变更记账本位币的,应采用变更当日即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。 ()
3. 境外经营对其所从事的活动拥有很强的自主性的,则应该根据所处的主要经济环境选择记账本位币。 ()
4. 企业发生外币交易时,均采用当日即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额。 ()
5. 以历史成本计量的外币非货币性项目,资产负债表日不应改变其原记账本位币金额,不产生汇兑差额。 ()
6. 企业在处置境外经营时,应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额,转入处置当期损益。 ()
7. 以外币购入的存货,如在资产负债表日的可变现净值以外币反映,确定资产负债表日存货价值时应考虑汇率变动的影响。 ()
8. 对于需要计提减值准备的外币应收项目,应先计提减值准备,然后按照资产负债



表日的即期汇率折算,因汇率波动而产生的汇兑差额作为财务费用计入当期损益,同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。()

9. 企业对境外子公司的外币利润表进行折算时,应采用交易发生日的即期汇率。()

(三) 单项选择题

1. 企业对境外经营的子公司外币资产负债表折算时,在不考虑其他因素的情况下,下列各项中,应采用交易发生时即期汇率折算的是()。

- A. 应收账款 B. 无形资产 C. 实收资本 D. 未分配利润

2. 我国某企业记账本位币为美元,下列说法中错误的是()。

- A. 该企业以人民币计价和结算的交易属于外币交易
B. 该企业以美元计价和结算的交易不属于外币交易
C. 该企业的编报货币为美元
D. 该企业的编报货币为人民币

3. 收到投资者以外币投入的资本时,应当采用的折算汇率是()。

- A. 收到外币资本时的市场汇率
B. 投资合同约定汇率
C. 签订投资合同时的市场汇率
D. 收到外币款项当月月末的汇率

4. 下列各项说法中,不正确的是()。

- A. 交易性金融资产在资产负债表日的汇兑差额计入公允价值变动损益
B. 外币兑换业务产生的汇兑差额只能计入财务费用借方
C. 外币兑换业务产生的汇兑差额可能计入财务费用贷方
D. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的汇兑差额应计入其他综合收益

5. M 公司为国内工业企业,主要从事汽车零部件的销售。该公司 15%的销售收入源自出口,出口货物采用欧元计价和结算;从美国进口所需原材料的 20%,进口原材料以美元计价和结算。不考虑其他因素,则 M 公司应以()作为记账本位币。

- A. 人民币
B. 美元
C. 欧元
D. 任一种都可以,企业可自行确定和变更

6. 期末以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额应计入()。

- A. 财务费用 B. 公允价值变动损益
C. 资本公积 D. 其他综合收益

7. 交易性金融资产(股票),采用公允价值确定日的即期汇率折算,折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额,计入()。

- A. 营业外支出 B. 资本公积



- #### (四) 多项选择题

- 56



- C. 用于购建在建工程符合资本化条件的银行专门借款
D. 长期应收款
6. 对于企业发生的汇兑损益, 下列表述不正确的有 ()。
- A. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币债券投资产生的汇兑损益, 应计入财务费用
B. 外币交易性金融资产业务发生的汇兑损益, 应计入财务费用
C. 因外币交易形成的应收应付款发生的汇兑损益, 应计入财务费用
D. 外币兑换业务所发生的汇兑损益, 应计入营业外支出
7. 企业在资产负债表日, 应当按照准则规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理, 下列说法中正确的有 ()。
- A. 外币货币性项目, 采用资产负债表日即期汇率折算
B. 外币货币性项目, 资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额, 计入当期损益
C. 以历史成本计量的外币非货币性项目, 仍采用交易发生日的即期汇率折算, 不改变其记账本位币金额
D. 企业以外币购买并计价的股票类交易性金融资产, 期末按即期汇率折算的金额与原账面价值之间的差额, 计入其他综合收益
8. 下列外币交易中, 进行初始确认时会产生汇兑差额的有 ()。
- A. 企业将外币出售给银行 B. 企业从银行买入外币
C. 收到投资者投入的外币资本 D. 从银行借入外币借款
9. 境外经营的财务报表项目, 可用资产负债表日即期汇率折算的有 ()。
- A. 应收及预付款项 B. 交易性金融资产
C. 应收票据 D. 盈余公积
10. 下列关于外币报表折算差额的表述中, 正确的有 ()。
- A. 外币报表折算差额在合并报表的未分配利润项目中反映
B. 在计算利润表中综合收益总额的时候要考虑外币报表折算差额
C. 外币报表折算差额计入其他综合收益, 同时反映在利润表、资产负债表和所有者权益变动表中
D. 外币报表折算差额等于以记账本位币反映的净资产减去以记账本位币反映的实收资本、资本公积、盈余公积及未分配利润后的余额

二、强化训练

(一) 单项选择题

1. 国内甲企业主要从事某化妆品的销售, 该企业 20% 的销售收入源自出口, 出口货物采用欧元计价和结算; 从法国进口所需原材料的 75%, 进口原材料以欧元计价和结算。则该企业的记账本位币为 ()。
- A. 美元 B. 欧元
C. 人民币 D. 还需要考虑其他因素才能确定

2. 某境外企业记账本位币为美元, 该企业用人民币兑换美元时, 在确认“银行存款——美元”账户的金额时, 应采用当日的()折算。

- A. 即期汇率
B. 银行的买入价
C. 银行的卖出价
D. 即期汇率的近似汇率

3. 甲公司为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 16%。甲公司记账本位币为人民币, 其外币交易采用交易日的即期汇率折算。6 月 2 日, 甲公司对外出口一批商品, 价款 1 000 万美元, 款项尚未收到, 当日的即期汇率为 1 美元=6.83 元人民币。6 月 30 日的即期汇率为 6.76 元人民币。不考虑其他因素, 甲公司 6 月份因为该项销售形成的应收款项而确认的汇兑收益为()万元人民币。

- A. -70
B. 70
C. -81.2
D. 81.2

4. 甲公司对外币交易采用交易发生时的即期汇率折算, 按季计算汇兑损益。4 月 12 日, 甲公司收到一张期限为 2 个月的不带息外币应收票据, 票面金额为 200 万美元, 当日即期汇率为 1 美元=6.85 元人民币。6 月 12 日, 该公司收到票据款 200 万美元, 当日即期汇率为 1 美元=6.80 元人民币。6 月 30 日, 即期汇率为 1 美元=6.78 元人民币。甲公司因该外币应收票据在第二季度产生的汇兑损失为()万元人民币。

- A. 14
B. 10
C. 4
D. 8

5. 甲公司从美国进口一批原材料 1 000 吨, 价格为每吨 300 美元, 适用的增值税税率为 16%, 当日的即期汇率为 1 美元=6.64 元人民币, 同时以人民币支付进口关税 20.1 万元人民币, 货款尚未支付。不考虑其他因素, 甲公司原材料的初始入账金额为()万元人民币。

- A. 199.2
B. 219.3
C. 254.34
D. 258.69

6. 1 月 2 日, 甲公司将货款 2 000 万欧元兑换为人民币, 当日的即期汇率为 1 欧元=7.89 元人民币, 银行当日欧元买入价为 1 欧元=7.85 元人民币, 银行的卖出价为 1 欧元=7.92 元人民币。不考虑其他因素, 甲公司该项兑换业务影响当期损益的金额为()万元人民币。

- A. 80
B. 120
C. 0
D. 140

7. 2 月 1 日, 甲公司从银行借入一笔短期借款 200 万英镑, 期限为 3 个月, 月利率为 0.3%, 到期一次还本付息。假定借入的英镑暂存入银行。借款当日的即期汇率为 1 英镑=8.86 元人民币, 3 月 31 日的即期汇率为 1 英镑=8.89 元人民币, 1 月至 3 月的平均汇率为 1 英镑=8.85 元人民币。假定按复利计息, 按季计算汇兑损益, 不考虑其他因素, 则 3 月 31 日, 甲公司因该笔短期借款而计入财务费用的金额为()万元人民币。

- A. 9.84
B. 17.82
C. 6
D. 17.89

8. 甲公司的记账本位币为人民币。12 月 5 日以每股 2 美元的价格购入 A 公司 10 000 股股票作为交易性金融资产, 当日汇率为 1 美元=6.8 元人民币, 款项已经支付。12 月 31 日, 当月购入的 A 公司股票市价变为每股 2.1 美元, 当日汇率为 1 美元=6.9 元人民币。不考虑其他因素, 甲公司期末应计入当期损益的金额为()元人民币。

- A. 1 000
B. 100
C. 10 000
D. 8 900

9. 2 月 1 日, 甲公司以银行存款 500 万美元购入乙公司股票 100 万股, 另以人民币



支付相关交易费用 55 万元人民币,甲公司拟将其作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算,当日的即期汇率为 1 美元=6.78 元人民币,款项已支付。6 月 30 日,该可供出售金融资产的公允价值为 560 万美元,当日的即期汇率为 1 美元=6.35 元人民币。不考虑其他因素,则甲公司应确认的其他综合收益的金额为()万元人民币。

- A. 166 B. 111 C. 351.8 D. 326

10. 甲公司于 11 月 1 日以每件 2 万美元的价格从美国某供货商手中购入国际最新商品 20 件,并于当日支付了相应货款(假定甲公司有美元存款),当日的即期汇率为 1 美元=6.6 元人民币。12 月 31 日,已售出该批商品 8 件,国内市场仍无该商品供应,但该商品在国际市场价格降至每件 1.9 万美元,当日的汇率为 1 美元=6.7 元人民币。假定不考虑增值税等相关税费的影响,甲公司 12 月 31 日应计提的存货跌价准备为()万元人民币。

- A. 5.12 B. 5.64 C. 0 D. 9.4

11. A 公司的记账本位币为人民币,按季度计算汇兑损益。20×7 年有关外币交易如下:(1)4 月 3 日以每股 5 英镑的价格购入 B 公司 20 000 股股票,当日市场汇率为 1 英镑=8.70 元人民币,A 公司将该资产划分为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,款项已经支付。6 月 30 日该金融资产市价变为 5.5 英镑。(2)5 月 20 日 A 公司以人民币从银行购入 50 000 港币以备拟从我国香港地区购货使用,银行当日的港币买入价为 100 港元=84.3 元人民币,卖出价为 100 港元=85.3 元人民币,中间价为 100 港元=85.2 元人民币。该笔港币购入后至 6 月 30 日尚未使用。A 公司之前没有该币种的余额。假设本期无其他外币业务且不考虑其他相关税费。6 月 30 日的市场汇率为 1 英镑=8.74 元人民币,100 港元=85 元人民币。

(1) A 公司本期该金融资产影响“其他综合收益”的金额为()元人民币。

- A. 87 400 B. 80 000 C. 91 400 D. 0

(2) A 公司持有该笔港币所发生的汇兑损益对第二季度当期损益的影响额为()元人民币。

- A. 150 B. -150 C. 250 D. -250

(二) 多项选择题

1. 下列项目中,企业在发生时应当计入当期损益的有()。

- A. 外币银行存款账户发生的汇兑差额
B. 外币应收账款账户期末折算差额
C. 兑换外币时发生的折算差额
D. 外币会计报表折算差额

2. 下列关于资产负债表日外币项目折算的表述中,正确的有()

- A. 外币非货币性项目均应采用交易发生日的即期汇率折算,不改变其初始入账时的记账本位币金额
B. 以历史成本计量的外币非货币性项目,不会产生汇兑差额
C. 以公允价值计量的外币非货币性项目,其公允价值变动金额不受汇率变动

影响

- D. 外币货币性项目的期末汇兑差额均应计入当期损益
3. 以下关于外币资产负债表折算的表述, 不符合准则规定的有 ()。
- A. 实收资本项目按交易发生日的即期汇率折算
B. 未分配利润按交易发生日的即期汇率折算
C. 资产项目按交易发生日即期汇率的近似汇率折算
D. 负债项目按交易发生日即期汇率的近似汇率折算
4. 下列各情形中, 可以采用即期汇率的近似汇率进行折算的有 ()。
- A. 销售材料应收取的外币 B. 购入商品应支付的外币
C. 接受外币投资 D. 借入外币借款
5. 下列关于境外经营的处置的说法中正确的有 ()。
- A. 企业可能通过出售、清算、返还股本或放弃全部或部分权益等方式处置其在境外经营中的权益
B. 企业处置全部境外经营时, 应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营有关的外币财务报表折算差额, 自所有者权益项目转入处置当期损益
C. 企业部分处置境外经营的, 应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额, 转入处置当期损益
D. 企业部分处置境外经营的, 应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营有关的外币财务报表折算差额, 全部自所有者权益项目转入处置当期损益
6. 下列有关外币折算的会计处理方法正确的有 ()。
- A. 外币是指企业记账本位币以外的货币
B. 外币是指人民币以外的货币
C. 企业发生外币交易时, 应在初始确认时采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额
D. 企业变更记账本位币时, 应当采用变更当日的即期汇率将资产、负债项目折算为变更后的记账本位币, 所有者权益项目除“未分配利润”项目外, 其他项目采用发生时的即期汇率折算
7. 甲公司人民币为记账本位币, 采用交易发生日的即期汇率折算, 按月计算汇兑损益。3月1日, 甲公司进口一批价款为500万美元的商品, 适用增值税税率为16%, 进口关税税率为10%。货款尚未支付, 进口关税及增值税已用银行存款(人民币账户)支付。3月1日和3月31日的即期汇率分别为1美元=6.85元人民币和1美元=6.80元人民币。4月15日, 甲公司人民币支付上述货款, 当日即期汇率为1美元=6.78元人民币。根据上述经济业务, 甲公司下列会计处理中, 正确的有 ()。
- A. 支付的进口关税应计入购入货物成本
B. 3月1日购入的商品实际成本为3767.5万元人民币
C. 3月31日因应付账款产生汇兑损失金额为-25万元人民币



D. 4月15日因偿还应付账款产生汇兑收益金额为35万元人民币

8. 企业本期收到外商作为投资而投入的设备一台, 投资各方确认价值为45万美元, 交易发生日的即期汇率为1美元=6.52元人民币, 另发生运杂费4.5万元人民币, 进口关税11.25万元人民币, 安装调试费6.75万元人民币, 下列叙述中正确的有()。

- A. 企业收到投资者以外币投入的资本, 应采用交易日的即期汇率折算
- B. 进口关税11.25万元人民币应计入固定资产成本
- C. 设备的入账价值为315.9万元人民币
- D. 确认实收资本为315.9万元人民币

9. 某企业5月1日从国外购入国内市场尚无的甲原材料, 每吨价格为1 000英镑, 共200吨, 当日市场汇率为1英镑=8.80元人民币。6月30日, 该原材料由于供大于求造成国际市场价格降为每吨950英镑, 假定不考虑相关销售税费。6月30日的市场汇率为1英镑=8.74元人民币。以下的处理正确的有()。

- A. 原材料的可变现净值为166.06万元人民币
- B. 原材料的可变现净值为167.2万元人民币
- C. 原材料的资产减值损失为9.94万元人民币
- D. 原材料的汇兑损益应计入资产减值损失

(三) 计算分析题

1. 资料: 甲公司为境内注册的公司, 其30%收入来自于出口销售, 其余收入来自于国内销售; 生产产品所需原材料有20%进口, 出口产品和进口原材料通常以欧元结算。20×6年12月31日, 甲公司应收账款余额为200万欧元, 应付账款余额为350万欧元, 对应的折算汇率为1欧元=7.9元人民币。

20×7年甲公司出口产品形成应收账款1 000万欧元, 按交易日的即期汇率折算的人民币金额为7 890万元; 进口原材料形成应付账款650万欧元, 按交易日的即期汇率折算的人民币金额为5 102.5万元。20×7年12月31日欧元与人民币的汇率为1:7.85。

要求:

(1) 为甲公司确定其应采用的记账本位币。

(2) 根据所给资料, 计算甲公司20×7年度因汇率变动产生的汇兑损失。

2. 资料: 甲公司系增值税一般纳税人, 开设有外汇账户, 期初余额为0。会计核算以人民币作为记账本位币, 外币交易采用交易发生日的即期汇率折算。该公司20×7年12月发生的外币业务及相关资料如下:

(1) 5日, 从国外乙公司进口原材料一批, 货款200 000欧元, 当日即期汇率为1欧元=8.15元人民币, 进口关税税率10%, 增值税率16%。货款尚未支付, 进口关税及增值税当日以银行存款支付, 并取得海关完税凭证。

(2) 14日, 向国外丙公司出口销售商品一批(不考虑增值税), 货款40 000美元, 当日即期汇率为1美元=6.64元人民币, 商品已经发出, 货款尚未收到, 但满足收入确认条件。

(3) 16日, 以人民币从银行购入200 000欧元并存入银行, 当日欧元的卖出价为1欧元=8.20元人民币, 中间价为1欧元=8.16元人民币。

(4) 20 日, 因增资扩股收到境外投资者投入的 1 000 000 欧元, 当日即期汇率为 1 欧元=8.14 元人民币, 其中, 人民币 8 000 000 元作为注册资本入账。

(5) 25 日, 向乙公司支付部分前欠进口原材料款 180 000 欧元, 当日即期汇率为 1 欧元=8.10 元人民币。

(6) 28 日, 收到丙公司汇来的货款 40 000 美元, 当日即期汇率为 1 美元=6.61 元人民币。

12 月 31 日, 有关外币的即期汇率为: 1 欧元=8.05 元人民币; 1 美元=6.60 元人民币。

要求:

(1) 根据所给资料, 编制甲公司外币业务相关会计分录。

(2) 填列下表, 根据 12 月 31 日即期汇率对有关外币货币性项目进行调整并计算每一项目产生的汇兑差额。

项目	外币余额	调整前的人民币余额	调整后的人民币余额	汇兑差额
银行存款——美元				
应收账款——美元				
银行存款——欧元				
应付账款——欧元				

(3) 计算甲公司 20×7 年 12 月 31 日应确认的汇兑差额, 并编制相应的会计分录。

3. 资料: M 公司是我国境内注册的一家股份有限公司, 其 80% 的收入来自于国内销售, 其余收入来自于出口销售; 生产产品所用原材料有 70% 需要从国内购买, 出口产品和进口原材料通常以美元结算。20×4 年 12 月 31 日的市场汇率是 1 美元=6.8 元人民币。外币交易采用业务发生时的即期汇率折算。

20×4 年 12 月 31 日注册会计师在对 M 公司 20×4 年度的财务报表进行审计时, 对 M 公司的下列会计事项提出疑问:

(1) M 公司选定的记账本位币为人民币。

(2) 3 月 10 日 M 公司签订合同, 接受国外某投资者的投资, 合同约定汇率为 1 美元=6.6 元人民币。3 月 18 日实际收到该项投资款 5 000 万美元, 当时的市场汇率为 1 美元=6.65 元人民币。M 公司进行的账务处理是:

借: 银行存款——美元户 (5 000×6.65) 33 250
 贷: 实收资本 (5 000×6.6) 33 000
 财务费用 250

(3) 12 月 1 日, M 公司将 200 万美元兑换成人民币存入银行, 当日的市场汇率是 1 美元=6.65 元人民币, 银行的买入价是 1 美元=6.62 元人民币。M 公司进行的会计处理是:

借: 银行存款——人民币户 (200×6.62) 1 324
 贷: 银行存款——美元户 (200×6.62) 1 324

(4) 12 月 5 日购入 A 公司发行的股票 1 000 万股作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产, 每股支付价款 8 美元, 另支付交易费用 50 万元人民币, 当日



的市场汇率是 1 美元=6.7 元人民币。12 月 31 日，A 公司的股票的市场价格为每股 11 美元。M 公司在 20×4 年 12 月 31 日进行的账务处理是：

借：其他权益工具投资——公允价值变动	21 150
[1 000×11×6.8-（1 000×8×6.7+50）]	
贷：其他综合收益	20 050
[1 000×11×6.7-（1 000×8×6.7+50）]	
财务费用——汇兑损益	1 100

要求：根据上述资料，不考虑其他因素的影响，判断 M 公司的处理是否正确，如果不正确请说明理由，并编制正确的会计分录。（单位：万元）

4. 资料：国内甲公司的记账本位币为人民币，其在意大利的子公司乙确定的记账本位币为欧元。甲公司拥有乙公司 70%的股权，并能够对乙公司的财务和经营政策施加重大影响。甲公司确认其在乙公司实现的净损益中的份额时，需要先将乙公司的欧元财务报表折算为人民币表述。有关资料如下：

20×7 年 12 月 31 日的汇率为 1 欧元=7.85 元人民币，20×7 年的平均汇率为 1 欧元=7.88 元人民币，实收资本、资本公积发生日的即期汇率为 1 欧元=8 元人民币，20×6 年 12 月 31 日，盈余公积为 140 万欧元，折算为人民币 1 190 万元，未分配利润为 100 万欧元，折算为人民币 900 万元，甲乙两公司均在年末计提盈余公积。

要求：根据上述资料结合报表中已知数据将报表折算成人民币报表。

利 润 表

编制单位：乙公司	20×7 年	单位：万元	
项 目	期末数（欧元）	折算汇率	折算人民币金额
一、营业收入	3 000		
减：营业成本	1 800		
管理费用	200		
财务费用	100		
二、营业利润	900		
加：营业外收入	100		
三、利润总额	1 000		
减：所得税费用	300		
四、净利润	700		
五、每股收益			
六、其他综合收益			
外币报表折算差额			
七、综合收益总额			

股东权益变动表

编制单位：乙公司

20×7 年度

单位：万元

	实收资本			盈余公积			未分配利润		其他综合收益	股东权益合计
	欧元	折算汇率	人民币	欧元	折算汇率	人民币	欧元	人民币		
一、年初余额	6 000	8	48 000	140		1 190	100	900		50 090
二、本年增减变动额										
（一）净利润							700			
（二）其他综合收益										
其中：外币报表折算差额										
（三）利润分配										
提取盈余公积				160			-160			
三、年末余额	6 000	8	48 000	300			640			

资产负债表

编制单位：乙公司

20×7 年 12 月 31 日

单位：万元

资产	期末数	汇率	折合人民币	负债和股东权益	期末数	汇率	折合人民币
流动资产：				流动负债：			
货币资金	1 000			应付账款	360		
应收票据	700			应付职工薪酬	700		
应收账款	1 100			其他应付款	100		
存货	1 400			流动负债合计	1 160		
其他流动资产	100			非流动负债	1 200		
流动资产合计	4 300			非流动负债合计	1 200		
非流动资产：				负债合计	2 360		
长期应收款	1 000			股东权益：			
固定资产	3 000			实收资本	6 000		
在建工程	400			盈余公积	300		
无形资产	500			未分配利润	640		
开发支出	100			外币报表折算差额			
非流动资产合计	5 000			股东权益合计	6 940		
资产总计	9 300			负债和股东权益总计	9 300		

三、综合训练

资料：甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 16%，以人民币作为记账本位币，外币业务采用业务发生时的市场汇率折算，按月计算汇兑损益。有关外币账户 20×7 年 2 月 28 日的余额如下：



项目	外币金额（万美元）	汇率	人民币金额（万元人民币）
银行存款	800	7.0	5 600
应收账款	400	7.0	2 800
应付账款	200	7.0	1 400

甲公司 20×7 年 3 月发生的有关外币交易或事项如下：

① 3 月 3 日，将 100 万美元兑换为人民币，兑换取得的人民币已存入银行。当日市场汇率为 1 美元=7.0 元人民币，当日银行买入价为 1 美元=6.9 元人民币。

② 3 月 10 日，从国外购入一批原材料，货款总额为 400 万美元。该原材料已验收入库，货款尚未支付。当日市场汇率为 1 美元=6.9 元人民币。另外，以银行存款支付该原材料的进口关税 276 万元人民币，增值税 485.76 万元人民币。

③ 3 月 14 日，出口销售一批商品，销售价款为 600 万美元，货款尚未收到。当日市场汇率为 1 美元=6.9 元人民币。假设不考虑相关税费。

④ 3 月 20 日，收到应收账款 300 万美元，款项已存入银行。该笔应收账款产生于上期。当日市场汇率为 1 美元=6.8 元人民币。

⑤ 收到某外商投入的外币资本 100 万美元，交易日即期汇率为 1 美元=6.85 元人民币。款项已存入银行。

⑥ 3 月 25 日，以每股 10 美元的价格（不考虑相关税费）购入英国 H 公司发行的股票 10 000 股作为交易性金融资产，当日市场汇率为 1 美元=6.8 元人民币。3 月 31 日，H 公司发行的股票市价为 11 美元。

⑦ 3 月 31 日，计提长期借款第一季度发生的利息。该长期借款系 20×7 年 1 月 1 日从中国银行借入的专门借款，用于购买建造某生产线的专用设备，借入款项已于当日支付给该专用设备的外国供应商。该生产线的建设工程已于 20×6 年 10 月开工。该外币借款金额为 500 万美元，期限 1 年，年利率为 4%，按季计提借款利息，到期一次还本，每年末支付利息。该专用设备于 1 月 1 日投入安装。至 20×7 年 3 月 31 日，该生产线尚处于建造过程中。

3 月 31 日，市场汇率为 1 美元=6.7 元人民币。

要求：

（1）编制甲公司 3 月与外币交易或事项相关的会计分录。

（2）计算甲公司 20×7 年 3 月 31 日外币账户发生的汇兑差额，并编制汇兑差额相关的会计分录。

（3）计算交易性金融资产 3 月 31 日应确认的公允价值变动损益并编制相关会计分录。

【案例分析】

四川长虹的外币业务核算及列报

1. 四川长虹外币交易及外币财务报表折算会计政策

（1）外币交易。按当月期初汇率将外币金额折算为人民币金额。于资产负债表日，

外币货币性项目采用资产负债表日的即期汇率折算为人民币,所产生的折算差额除了为购建或生产符合资本化条件的资产而借入的外币专门借款产生的汇兑差额按资本化的原则处理外,直接计入当期损益。以公允价值计量的外币非货币性项目,采用公允价值确定日的即期汇率折算为人民币,所产生的折算差额,作为公允价值变动直接计入当期损益。以历史成本计量的外币非货币性项目,仍采用交易发生日的即期汇率折算,不改变其人民币金额。(2) 外币财务报表的折算。外币资产负债表中资产、负债类项目采用资产负债表日的即期汇率折算;所有者权益类项目除“未分配利润”外,均按业务发生时的即期汇率折算;利润表中的收入与费用项目,采用报告期期初和报告期期末近似汇率(外汇牌价中间价)的平均值折算。外币现金流量采用报告期期初和报告期期末近似汇率(外汇牌价中间价)平均值折算。汇率变动对现金的影响额,在现金流量表中单独列示。

2. 外币业务举例

2015年1月6日,中山长虹与广发银行中山分行签订《外币中长期借款合同》,协议约定广发银行中山分行向本公司发放贷款4 924 000美元,借款用于中山长虹电器有限公司与阿联酋RUBA GENERAL TRADING FZE公司在巴基斯坦的合资项目;此笔借款由中山长虹分别以其在广发银行中山分行的86 000.00美元、4 904 000.00美元定期存单作为质押。

3. 外汇风险及汇兑差额

四川长虹进出口业务主要结算币种为美元,承受汇率风险主要与美元、港币、日元、欧元及澳元有关,也涉及小量卢布、印尼盾等小币种,其他主要业务活动以人民币计价结算。公司密切关注汇率变动对本集团的影响,重视对汇率风险管理政策和策略的研究,为规避偿还美元贷款及利息支出的汇率风险以及外币收款结汇收入的汇率风险,与银行已签订若干远期外汇合同。确认为衍生金融工具的远期外汇合同于2016年12月31日的公允价值为人民币221 304 876.31元。同时随着国际市场占有份额的不断变化,若发生人民币汇率单边大幅变动等本集团不可控制的风险时,公司将通过调整销售或采购策略降低由此带来的风险。

财务费用——汇兑损失本期发生额为2 666 127.05元,上期发生额为593 475 761.43元。

4. 外币财务报表折算差额

外币报表折算差额在其他综合收益项目中列示。2016年报中列报的外币财务报表折算差额期初余额为12 283 704.84元,期末为-44 221 193.49元。

思考与讨论

- (1) 四川长虹的记账本位币是什么,日常经营涉及哪些外币?
- (2) 四川长虹外币交易采用的折算汇率是哪种,为什么?
- (3) 对于资料中四川长虹的外币借款业务,应如何进行会计处理?
- (4) 汇率变动的风险如何控制,汇兑损失意味着什么,四川长虹汇率风险管理的措施是否有效?
- (5) 四川长虹外币财务报表折算差额由正转负的原因可能是什么?



第三章习题参考答案与解析

一、基础训练

(二) 判断题

1. 【答案】√
2. 【答案】√
3. 【答案】√
4. 【答案】×

外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

5. 【答案】√
6. 【答案】√
7. 【答案】√
8. 【答案】×

需要计提减值准备的，应当按资产负债表日的即期汇率折算后，再计提减值准备。

9. 【答案】×

利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易日即期汇率近似的汇率折算。

(三) 单项选择题

1. 【答案】C

【解析】所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。实收资本属于所有者权益项目，应采用交易发生时即期汇率折算。

2. 【答案】C

【解析】在我国，外币是企业记账本位币以外的货币；编报的财务报表应当折算为人民币。

3. 【答案】A

【解析】为避免产生外币资本折算差额，企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算。

4. 【答案】C

【解析】外币兑换业务，银行低价买入、高价卖出，赚取差价，以中间价作为折算汇率，差额一律在“财务费用——汇兑差额”的借方。

5. 【答案】A

【解析】从资料可以看出，M 公司主要以人民币计价和结算，因此应该采用人民币作为记账本位币。

6. 【答案】D

【解析】以公允价值计量的非货币性项目，其汇率变动与公允价值变动不能区分。期末可供出售权益工具产生的外币折算差额，计入其他综合收益。

7. 【答案】D

【解析】交易性金融资产（股票）产生的外币折算差额，计入公允价值变动损益。

8. 【答案】B

【解析】所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。外币资本公积项目，应采用交易发生时即期汇率折算。

9. 【答案】B

【解析】所有者权益项目中的“未分配利润”项目折算金额由利润表过入，不能采用交易发生时的即期汇率折算。

10. 【答案】A

【解析】企业收到投资者投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而应采用交易日即期汇率折算。企业计入实收资本的金额 $=30 \times 6.6 = 198$ （万元人民币）

（四）多项选择题

1. 【答案】ABC

【解析】企业在选定记账本位币时应考虑企业的经营环境因素，而不是经济后果因素。选项D错误。

2. 【答案】BCD

【解析】企业的记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币，业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选用其中的一种货币作为记账本位币。选项C，企业记账本位币一经确定，不得随意变更，确需变更的，应采用变更当日的即期汇率折算；选项D，企业管理层只能根据实际情况确定一种货币作为记账本位币。

3. 【答案】BC

【解析】货币性项目包括货币资金及以固定金额收付的资产负债项目，预付款项不涉及未来期间的款项收付，交易性金融资产的金额不确定。

4. 【答案】AC

【解析】应收票据和交易性金融资产（债务工具）属于货币性项目。

5. 【答案】AD

【解析】选项B，期末产生的汇兑差额计入公允价值变动损益；选项C，确认的汇兑差额计入在建工程成本中。

6. 【答案】ABD

【解析】外币可供出售债券投资产生的汇兑损益，应计入其他综合收益中，选项A错误；外币交易性金融资产业务发生的汇兑损益，应计入公允价值变动损益，选项B错误；因外币交易形成的应收应付款发生的汇兑损益，应计入财务费用，选项C正确；外币兑换业务所发生的汇兑损益，应计入财务费用，选项D错误。

7. 【答案】ABC



【解析】企业以外币购买并计价的股票类交易性金融资产，期末按即期汇率折算的金额与原账面价值之间的差额，计入公允价值变动损益，选项 D 错误。

8. 【答案】AB

【解析】企业外币购销业务、外币借贷业务和外币投入资本业务，交易发生时不产生汇兑差额，只有在期末调整时可能会产生汇兑差额。而外币兑换业务，交易发生时就可能产生汇兑差额。

9. 【答案】ABC

【解析】资产负债表中的所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

10. 【答案】BCD

【解析】外币报表折算差额在合并报表的所有者权益项目中单独反映，选项 A 错误。

二、强化训练

（一）单项选择题

1. 【答案】D

【解析】从商品和劳务的计价和结算来看，人民币为主要货币，从人工、材料和其他费用的计价和结算来看，欧元是主要货币，综合以上两项因素，难以确定记账本位币，还需要考虑其他因素。

2. 【答案】C

【解析】记账本位币为美元，该企业用人民币兑换美元，“银行存款——美元”账户是本币账户，应采用实际结算价格，即银行的美元卖出价结算。

3. 【答案】C

【解析】甲公司 6 月份因为该项销售形成的应收款项确认的汇兑收益 = $1\,000 \times (1 + 16\%) \times (6.76 - 6.83) = -81.2$ （万元）。

4. 【答案】B

【解析】甲公司因该外币应收票据在第二季度产生的汇兑损失 = $200 \times (6.85 - 6.80) = 10$ （万元）人民币。

5. 【答案】B

【解析】原材料的初始入账金额 = $1\,000 \times 300 / 10\,000 \times 6.64 + 20.1 = 219.3$ （万元人民币）。

6. 【答案】A

【解析】甲公司该项兑换业务影响当期损益的金额 = $2\,000 \times (7.89 - 7.85) = 80$ （万元人民币）。

7. 【答案】D

【解析】该项短期借款 3 月 31 日的摊余成本 = $200 \times (1 + 0.3\%)^2 \times 8.89 = 1\,788.68$ （万元人民币），该项短期借款的入账价值 = $200 \times 8.86 = 1\,772$ （万元人民币），则甲公司因该笔短期借款而计入财务费用的金额 = $1\,788.68 - 1\,772 = 16.68$ （万元人民币）。

8. 【答案】D

【解析】交易性金融资产（股票、基金等），采用公允价值确定日的即期汇率折算，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额，作为公允价值变动（含汇率变

动)处理,计入当期损益。甲公司期末应计入当期损益的金额=10 000×2.1×6.9-10 000×2×6.8=8 900。

9. 【答案】B

【解析】甲公司应确认其他综合收益的金额=560×6.35-(500×6.78+55)=111(万元人民币)。

10. 【答案】B

【解析】公司 20×3 年 12 月 31 日该批存货的成本=2×12×6.6=158.4(万元人民币),可变现净值=1.9×12×6.7=152.76(万元人民币),则甲公司应计提的存货跌价准备=158.4-152.76=5.64(万元人民币)。

11. (1) 【答案】C

【解析】(1) A 公司本期该金融资产影响“其他综合收益”的金额=20 000×5.5×8.74-20 000×5×8.7=91 400(元人民币)。

(2) 【答案】B

【解析】A 公司持有该笔港币所发生的汇兑损益对第二季度的影响金额=50 000×(0.852-0.853)+50 000×(0.85-0.852)=-150(元人民币)。

(二) 多项选择题

1. 【答案】ABC

【解析】外币会计报表折算差额在资产负债表中其他综合收益项下作为“外币报表折算差额”项目单独列示。

2. 【答案】ABD

【解析】以公允价值计量的外币非货币性项目,如果期末的公允价值以外币反映,则应考虑汇率变动的影响,调整原记账本位币金额,选项 C 不正确。

3. 【答案】BCD

【解析】资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”项目外,其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。

4. 【答案】ABD

【解析】企业收到投资者以外币投入的资本,应当采用交易日即期汇率折算,不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算。

5. 【答案】ABC

【解析】企业部分处置境外经营的,应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额,转入处置当期损益,选项 D 错误。

6. 【答案】AC

【解析】选项 D,有关记账本位币变更的处理,应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

7. 【答案】ABC

【解析】购入货物支付的进口关税应计入货物成本,选项 A 正确;3 月 1 日购入的乙产品实际成本=500×6.85×(1+10%)=3 767.5(万元人民币),选项 B 正确;3 月 31 日因应付账款产生汇兑损失=500×(6.80-6.85)=-25(万元人民币),选项 C 正确;4 月 15



日因偿还应付账款产生汇兑收益 $=500 \times (6.80 - 6.78) = 10$ (万元人民币), 选项 D 错误。

8. 【答案】ABC

【解析】该设备的入账价值 $=45 \times 6.52 + 4.5 + 11.25 + 6.75 = 315.9$ (万元人民币), 选项 C 正确; 应确认的实收资本 $=45 \times 6.52 = 293.4$ (万元人民币), 选项 D 错误。

9. 【答案】ACD

【解析】甲原材料的可变现净值 $=950 \times 200 \times 8.74 = 1\,660\,600$ (元人民币); 该原材料的成本 $=1\,000 \times 200 \times 8.8 = 1\,760\,000$ (元人民币); 该原材料的资产减值损失 $1\,760\,000 - 1\,660\,600 = 99\,400$ (元人民币)。

(三) 计算分析题

1. 【解答】

(1) 甲公司的记账本位币为人民币。

(2) “应收账款——欧元”产生的汇兑损失

$$= (200 \times 7.9 + 7\,890) - (200 + 1\,000) \times 7.85 = 9\,470 - 9\,420 = 50 \text{ (万元)}$$

“应收账款——美元”产生的汇兑损失 $= 7\,000 - 1\,000 \times 6.8 = 200$ (万元)

“应付账款——欧元”产生的汇兑收益 $= 350 \times 7.9 + 5\,102.5 - (350 + 650) \times 7.85 = 7\,867.5 - 7\,850 = 17.5$ (万元)

甲公司 20×7 年度的汇兑损失总额 $= 50 + 200 - 17.5 = 232.5$ (万元)

2. 【解答】

(1) 编制外币业务相关会计分录

- | | |
|---|-----------|
| (1) 借: 原材料[材料采购] (200 000×8.15+163 000) | 1 793 000 |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 286 880 |
| 贷: 银行存款——人民币 (163 000+286 880) | 449 880 |
| 应付账款——欧元 (200 000×8.15) | 1 630 000 |
| (2) 借: 应收账款——美元 (40 000×6.64) | 265 600 |
| 贷: 主营业务收入 | 265 600 |
| (3) 借: 银行存款——欧元 (200 000×8.16) | 1 632 000 |
| 财务费用——汇兑差额 | 8 000 |
| 贷: 银行存款——人民币 (200 000×8.20) | 1 640 000 |
| (4) 借: 银行存款——欧元 (1 000 000×8.14) | 8 140 000 |
| 贷: 实收资本 | 8 000 000 |
| 资本公积——资本溢价 | 140 000 |
| (5) 借: 应付账款——欧元 (180 000×8.15) | 1 467 000 |
| 贷: 银行存款——欧元 (180 000×8.10) | 1 458 000 |
| 财务费用——汇兑差额 | 9 000 |
| (6) 借: 银行存款——美元 (40 000×6.61) | 264 400 |
| 财务费用——汇兑差额 | 1 200 |
| 贷: 应收账款——美元 (40 000×6.64) | 265 600 |

(2)

项目	外币余额	调整前的 人民币余额	调整后的 人民币余额	汇兑差额
银行存款——美元	40 000	264 400	264 000	-400
应收账款——美元	0	0	0	0
银行存款——欧元	1 020 000	8 314 000	8 211 000	-103 000
应付账款——欧元	20 000	163 000	161 000	-2 000

(3) 应确认的汇兑损失=400+103 000-2 000=101 400 (元)

借：应付账款——欧元 2 000
 财务费用——汇兑差额 101 400
 贷：银行存款——美元 400
 ——欧元 103 000

3. 【解答】

(1) M 公司选择人民币为记账本位币的做法是正确的。

(2) M 公司接受投资者以外币投资的会计处理是错误的。

理由：接受投资者以外币投入的资本，无论是否有合同汇率，均不采用合同约定的利率折算实际收到的外币金额，而是应当采用交易发生日的即期汇率折算，不产生汇兑差额。

正确的做法：

借：银行存款——美元（5 000×6.65） 33 250
 贷：实收资本 33 250

(3) M 公司的货币兑换业务的会计处理是错误的。

理由：发生货币兑换时，银行存款（美元户）的贷方发生额应当以当日的市场汇率计算，银行存款（人民币户）的借方发生额应以当日的银行买入价计算，两者之间的差额作为汇兑差额计入财务费用。

正确的做法：

借：银行存款——人民币户（200×6.62） 1 324
 财务费用——汇兑差额 6
 贷：银行存款——美元户（200×6.65） 1 330

(4) M 公司其他权益工具投资的期末处理是错误的。

理由：对以公允价值计量的股票等可供出售非货币性项目，如果期末的公允价值是外币表示的，那么应当先将该外币金额按照当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较，差额全部确认为其他综合收益，不确认汇兑损益。

正确的做法：

借：其他权益工具投资——公允价值变动 21 150
 [1 000×11×6.8-（1 000×8×6.7+50）]
 贷：其他综合收益 21 150



4. 【提示】

外币报表折算差额=股东权益合计-（实收资本+盈余公积+未分配利润）
 $=6\,940 \times 7.85 - (48\,000 + 1\,190 + 160 \times 7.88 + 900 + 700 \times 7.88 - 160 \times 7.88) = -1\,127$ （万元）

三、综合训练

【解答】

（1）编制甲公司3月外币交易或事项相关的会计分录（略）

（2）计算3月31日外币账户发生的汇兑差额，并编制相关会计分录。

“银行存款——美元”汇兑差额

$= (800 - 100 + 300 + 100 - 10) \times 6.7 - (5\,600 - 700 + 2\,040 + 685 - 68) = 7\,303 - 7\,557 = -254$ （万元）

“应收账款——美元”汇兑差额

$= (400 + 600 - 300) \times 6.7 - (2\,800 + 4\,140 - 2\,100) = 4\,690 - 4\,840 = -150$ （万元）

“应付账款——美元”汇兑差额

$= (200 + 400) \times 6.7 - (1\,400 + 2\,760) = 4\,020 - 4\,160 = -140$ （万元）

借：应付账款——美元	140
财务费用——汇兑差额	264
贷：银行存款——美元	254
应收账款——美元	150

（3）20×7年3月31日交易性金融资产的公允价值 $=11 \times 1 \times 6.7 = 73.7$ （万元）

交易性金融资产应确认的公允价值变动损益 $=73.7 - 68 = 5.7$ （万元）

相关会计分录如下：

借：交易性金融资产——公允价值变动（73.7-68）	5.7
贷：公允价值变动损益	5.7