

《企业会计准则第 19 号 ——外币折算》应用指南

一、即期汇率和即期汇率的近似汇率

根据本准则规定,企业在处理外币交易和对外币财务报表进行折算时,应当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反映;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。

即期汇率,通常是指中国人民银行公布的当日人民币外汇牌价的中间价。企业发生的外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项,应当按照交易实际采用的汇率(即银行买入价或卖出价)折算。

即期汇率的近似汇率,是指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,通常采用当期平均汇率或加权平均汇率等。

企业通常应当采用即期汇率进行折算。汇率变动不大的,也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。

二、汇兑差额的处理

根据本准则第十一条规定,在资产负债表日,企业应当分别外币货币性项目 and 外币非货币性项目进行会计处理。

(一) 外币货币性项目

货币性项目,是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。货币性资产包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等;货币性负债包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。

对于外币货币性项目,因结算或采用资产负债表日的即期汇率折算而产生的汇兑差额,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。

(二) 外币非货币性项目

非货币性项目,是指货币性项目以外的项目,包括存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等。

1. 以历史成本计量的外币非货币性项目,由于已在交易发生日按当日即期汇率折算,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。

2. 以公允价值计量的外币非货币性项目,如交易性金融资产(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。

(三) 外币投入资本

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,外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额之间不产生外币资本折算差额。

(四) 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目

企业编制合并财务报表涉及境外经营的,如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目,因汇率变动而产生的汇兑差额,应列入所有者权益“外币报表折算差额”项目;处置境外经营时,计入处置当期损益。

三、分账制记账方法

对于外币交易频繁、外币币种较多的金融企业,也可以采用分账制记账方法进行日常核算。资产负债表日,应当按照本准则第十一条的规定对相应的外币账户余额分别货币性项目和非货币性项目进行调整。

采用分账制记账方法,其产生的汇兑差额的处理结果,应当与统账制一致。

四、境外经营处于恶性通货膨胀经济的判断

本准则第十三条规定了处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表的折算。恶性通货膨胀经济通常按照以下特征进行判断:

(一) 最近三年累计通货膨胀率接近或超过 100%;

(二) 利率、工资和物价与物价指数挂钩;

(三) 公众不是以当地货币、而是以相对稳定的外币为单位作为衡量货币金额的基础;

(四) 公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富,持有的当地货币立即用于投资以保持购买力;

(五) 即使信用期限很短,赊销、赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交。

《企业会计准则第 20 号 ——企业合并》应用指南

一、企业合并的方式

(一) 控股合并。合并方(或购买方)在企业合并中取得对被合并方(或被购买方)的控制权,被合并方(或被购买方)在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营,合并方(或购买方)确认企业合并形成的对被合并方(或被购买方)的投资。

(二) 吸收合并。合并方(或购买方)通过企业合并取得被合并方(或被购买方)的全部净资产,合并后注销被合并方(或被购买方)的法人资格,被合并方(或被购买方)原持有的资产、负债,在合并后成为合并方(或购买方)的资产、负债。

(三) 新设合并。参与合并的各方在合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业。

二、合并日或购买日的确定

企业应当在合并日或购买日确认因企业合并取得的资产、负债。按照本准则第五条和第十条规定,合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期,即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。

同时满足下列条件的,通常可认为实现了控制权的转移:

(一)企业合并合同或协议已获股东大会等通过。

(二)企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得批准。

(三)参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。

(四)合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过50%),并且有能力、有计划支付剩余款项。

(五)合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益、承担相应的风险。

三、同一控制下的企业合并

根据本准则第五条规定,参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。

同一方,是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。

相同的多方,通常是指根据投资者之间的协议约定,在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。

控制并非暂时性,是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指一年以上(含一年)。

同一控制下企业合并的判断,应当遵循实质重于形式要求。

四、非同一控制下的企业合并

(一)非同一控制下的吸收合并,购买方在购买日应当按照合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值确定其入账价值,确定的企业合并成本与取得被购买方可辨认净资产公允价值的差额,应确认为商誉或计入当期损益。

(二)非同一控制下的控股合并,母公司在购买日编制合并资产负债表时,对于被购买方可辨认资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示,企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,确认为合并资产负债表中的商誉。企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。

非同一控制下的企业合并形成母子公司关系的,母公司应自购买日起设置备查簿,登记其在购买日取得的被购买方可辨认资产、负债的公允价值,为以后期间编制合并财务报表提供基础资料。

(三)分步实现的企业合并。根据本准则第十一条(二)规定,通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。购买方在购买日,应当按照以下步骤进行处理:

1. 将原持有的对被购买方的投资账面价值调整恢复至最初取得成本,相应调整留存收益等所有者权益项目。

2. 比较每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定每一单项交易中应予确认的商誉金额(或应予确认损益的金额)。

3. 购买方在购买日确认的商誉(或计入损益的金额)应为每一单项交易产生的商誉(或应予确认损益的金额)之和。

4. 被购买方在购买日与原交易日之间可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分,属于被购买方在交易日至购买日之间实现留存收益的,相应调整留存收益,差额调整资本公积。

(四)购买方应当按照以下规定确定合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值:

1. 货币资金,按照购买日被购买方的账面余额确定。

2. 有活跃市场的股票、债券、基金等金融工具,按照购买日活跃市场中的市场价格确定。

3. 应收款项,其中的短期应收款项,一般按照应收取的金额作为其公允价值;长期应收款项,应按适当的利率折现后的现值确定其公允价值。在确定应收款项的公允价值时,应考虑发生坏账的可能性及相关收款费用。

4. 存货,对其中的产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费以及购买方出售类似产成品或商品估计可能实现的利润确定;在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、估计的销售费用、相关税费以及基于同类或类似产成品的基础上估计出售可能实现的利润确定;原材料按现行重置成本确定。

5. 不存在活跃市场的金融工具如权益性投资等,应当参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,采用估值技术确定其公允价值。

6. 房屋建筑物、机器设备、无形资产,存在活跃市场的,应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值;不存在活跃市场,但同类或类似资产存在活跃市场的,应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值;同类或类似资产也不存在活跃市场的,应采用估值技术确定其公允价值。

7. 应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款,其中的短期负债,一般按照应支付的金额确定其公允价值;长期负债,应按适当的折现率折现后的现值作为其公允价值。

8. 取得的被购买方的或有负债,其公允价值在购买日能够可靠计量的,应确认为预计负债。此项负债应当按照假定第三方愿意代购买方承担,就其所承担义务需要购买方支付的金额作为其公允价值。

9. 递延所得税资产和递延所得税负债,取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差额的,应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债,所确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额不应折现。

五、业务合并

本准则第三条规定,涉及业务的合并比照本准则规定处理。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合,该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成独立法人资格的部分。比如,企业的分公司、不具有独立法人资格的分部等。

《企业会计准则第 21 号 ——租赁》应用指南

一、租赁开始日与租赁期开始日

本准则第四条和第十一条规定了租赁开始日和租赁期开始日。

租赁开始日,是指租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。在租赁开始日,承租人和出租人应当将租赁认定为融资租赁或经营租赁。

租赁期开始日,是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期,表明租赁行为的开始。在租赁期开始日,承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进行初始确认;出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值和未实现融资收益进行初始确认。

二、融资租赁与经营租赁

(一)融资租赁的认定标准

本准则第六条(一)规定,在租赁期届满时,租赁资产的所有权转移给承租人。此种情况通常是指在租赁合同中已经约定、或者在租赁开始日根据相关条件作出合理判断,租赁期届满时出租人能够将资产的所有权转移给承租人。

本准则第六条(三)规定,即使资产的所有权不转移,但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。其中“大部分”,通常掌握在租赁期占租赁资产使用寿命的 75%以上(含 75%)。

本准则第六条(四)规定,承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值,几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值;出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值,几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。其中“几乎相当于”,通常掌握在 90%以上(含 90%)。

(二)经营租赁的认定标准

根据本准则第十条规定,经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。经营租赁资产的所有权不转移,租赁期届满后,承租人有退租或续租的选择权,而不存在优惠购买选择权。

三、融资租赁中出租人的初始确认

根据本准则第十八条规定,在租赁期开始日,出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值,同时记录未担保余值;将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。出租人在租赁期开始日按照上述规定转出租赁资产,租赁资产公允价值与其账面价值如有差额,

应当计入当期损益。

四、融资租赁中实际利率法的应用

(一)未确认融资费用的分摊

根据本准则第十五条规定,未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。承租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资费用。

承租人采用实际利率法分摊未确认融资费用时,应当根据租赁期开始日租入资产入账价值的不同情况,对未确认融资费用采用不同的分摊率:

1. 以出租人的租赁内含利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的,应当将租赁内含利率作为未确认融资费用的分摊率。

2. 以合同规定利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的,应当将合同规定利率作为未确认融资费用的分摊率。

3. 以银行同期贷款利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的,应当将银行同期贷款利率作为未确认融资费用的分摊率。

4. 以租赁资产公允价值作为入账价值的,应当重新计算分摊率。该分摊率是使最低租赁付款额的现值与租赁资产公允价值相等的折现率。

(二)未实现融资收益的分配

根据本准则第十九条规定,未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配。出租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资收入。

出租人采用实际利率法分配未实现融资收益时,应当将租赁内含利率作为未实现融资收益的分配率。

《企业会计准则第 22 号

——金融工具确认和计量》

应用指南

一、金融资产和金融负债的计量

根据本准则规定,企业对于取得的金融资产或承担的金融负债,应当分别不同类别进行计量。

(一)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债

此类金融资产或金融负债可进一步分为交易性金融资产或金融负债和直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。

1. 交易性金融资产或金融负债,主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产或近期内回购而承担的金融负债。比如,企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等。

本准则范围内的衍生工具,包括远期合同、期货合同、互