

的计价和结算;(三)融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

**第六条** 企业选定境外经营的记账本位币,还应当考虑下列因素:(一)境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性;(二)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;(三)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;(四)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。

**第七条** 境外经营,是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。

在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构,采用不同于企业记账本位币的,也视同境外经营。

**第八条** 企业记账本位币一经确定,不得随意变更,除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化,确需变更记账本位币的,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。

### 第三章 外币交易的会计处理

**第九条** 企业对于发生的外币交易,应当将外币金额折算为记账本位币金额。

**第十条** 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。

**第十一条** 企业在资产负债表日,应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理:(一)外币货币性项目,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。(二)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。

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。

非货币性项目,是指货币性项目以外的项目。

### 第四章 外币财务报表的折算

**第十二条** 企业对境外经营的财务报表进行折算时,应当遵循下列规定:(一)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,其他项目采用发生时的即期汇率折算。(二)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、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

按照上述(一)、(二)折算产生的外币财务报表折算差额,在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

**第十三条** 企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表,应当按照下列规定进行折算:对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述,对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述,再按照最近资产负债表日的即期汇率进行

折算。

在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时,应当停止重述,按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

**第十四条** 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,自所有者权益项目转入处置当期损益;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。

**第十五条** 企业选定的记账本位币不是人民币的,应当按照本准则第十二条规定将其财务报表折算为人民币财务报表。

### 第五章 披露

**第十六条** 企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息:(一)企业及其境外经营选定的记账本位币及选定的原因,记账本位币发生变更的,说明变更理由。(二)采用近似汇率的,近似汇率的确定方法。(三)计入当期损益的汇兑差额。(四)处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

## 企业会计准则第20号

# 企业合并

### 第一章 总则

**第一条** 为了规范企业合并的确认、计量和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。

**第二条** 企业合并,是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

**第三条** 涉及业务的合并比照本准则规定处理。

**第四条** 本准则不涉及下列企业合并:(一)两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。(二)仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。

### 第二章 同一控制下的企业合并

**第五条** 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。

同一控制下的企业合并,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方,参与合并的其他企业为被合并方。

合并日,是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

**第六条** 合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

**第七条** 同一控制下的企业合并中,被合并方采用的会计政策与合并方不一致的,合并方在合并日应当按照本企业

会计政策对被合并方的财务报表相关项目进行调整,在此基础上按照本准则规定确认。

**第八条** 合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等,应当于发生时计入当期损益。

为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

**第九条** 企业合并形成母子公司关系的,母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。

合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债,应当按其账面价值计量。因被合并方采用的会计政策与合并方不一致,按照本准则规定进行调整的,应当以调整后的账面价值计量。

合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润。被合并方在合并前实现的净利润,应当在合并利润表中单列项目反映。

合并现金流量表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的现金流量。

编制合并财务报表时,参与合并各方的内部交易等,应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》处理。

### 第三章 非同一控制下的企业合并

**第十条** 参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的,为非同一控制下的企业合并。

非同一控制下的企业合并,在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方,参与合并的其他企业为被购买方。

购买日,是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

**第十一条** 购买方应当区别下列情况确定合并成本:

(一)一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。(二)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。(三)购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。(四)在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的,购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的,购买方应当将其计入合并成本。

**第十二条** 购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。

**第十三条** 购买方在购买日应当对合并成本进行分配,按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。(一)购买方对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,应当确认为商誉。初始确认后的商誉,应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。商誉的减值应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。(二)购买方对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,应当按照

下列规定处理:①对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以及合并成本的计量进行复核;②经复核后合并成本仍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,其差额应当计入当期损益。

**第十四条** 被购买方可辨认净资产公允价值,是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债,符合下列条件的,应当单独予以确认:(一)合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产(不仅限于被购买方原已确认的资产),其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的,应当单独予以确认并按照公允价值计量。合并中取得的无形资产,其公允价值能够可靠地计量的,应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。(二)合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债,履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的,应当单独予以确认并按照公允价值计量。(三)合并中取得的被购买方或有负债,其公允价值能够可靠地计量的,应当单独确认为负债并按照公允价值计量。或有负债在初始确认后,应当按照下列两者孰高进行后续计量:①按照《企业会计准则第13号——或有事项》应予确认的金额;②初始确认金额减去按照《企业会计准则第14号——收入》的原则确认的累计摊销额后的余额。

**第十五条** 企业合并形成母子公司关系的,母公司应当设置备查簿,记录企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值。编制合并财务报表时,应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。

**第十六条** 企业合并发生当期的期末,因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的,购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。

购买日后12个月内对确认的暂时价值进行调整的,视为在购买日确认和计量。

**第十七条** 企业合并形成母子公司关系的,母公司应当编制购买日的合并资产负债表,因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。母公司的合并成本与取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额,以按照本准则规定处理的结果列示。

### 第四章 披露

**第十八条** 企业合并发生当期的期末,合并方应当在附注中披露与同一控制下企业合并有关的下列信息:(一)参与合并企业的基本情况。(二)属于同一控制下企业合并的判断依据。(三)合并日的确定依据。(四)以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的,所支付对价在合并日的账面价值;以发行权益性证券作为合并对价的,合并中发行权益性证券的数量及定价原则,以及参与合并各方交换有表决权股份的比例。(五)被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值;被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况。(六)合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况。(七)被合并方采

用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明。(八)合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

**第十九条** 企业合并发生当期的期末,购买方应当在附注中披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息:(一)参与合并企业的基本情况。(二)购买日的确定依据。(三)合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法。(四)被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值。(五)合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况。(六)被购买方自购买日起至报告期末的收入、净利润和现金流量等情况。(七)商誉的金额及其确定方法。(八)因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的份额计入当期损益的金额。(九)合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

## 企业会计准则第21号

# 租 赁

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范租赁的确认、计量和相关信息的列报,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。

**第二条** 租赁,是指在约定的期间内,出租人将资产使用权让与承租人,以获取租金的协议。

**第三条** 下列各项适用其他相关会计准则:(一)出租人以经营租赁方式租出的土地使用权和建筑物,适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。(二)电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议,适用《企业会计准则第6号——无形资产》。(三)出租人因融资租赁形成的长期债权的减值,适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

### 第二章 租赁的分类

**第四条** 承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。

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。

**第五条** 融资租赁,是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移,也可能不转移。

**第六条** 符合下列一项或数项标准的,应当认定为融资租赁:(一)在租赁期届满时,租赁资产的所有权转移给承租人。(二)承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。(三)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。(四)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。(五)租赁资产性质特殊,如果不作较大改造,只有承租人才能使用。

**第七条** 租赁期,是指租赁合同规定的不可撤销的租赁期间。租赁合同签订后一般不可撤销,但下列情况除外:(一)经出租人同意。(二)承租人与原出租人就同一资产或同类资产签订了新的租赁合同。(三)承租人支付一笔足够大的额外款项。(四)发生某些很少会出现的或有事项。

承租人有权选择续租该资产,并且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权,不论是否再支付租金,续租期也包括在租赁期之内。

**第八条** 最低租赁付款额,是指在租赁期内,承租人应支付或可能被要求支付的款项(不包括或有租金和履约成本),加上由承租人或其有关的第三方担保的资产余值。

承租人有购买租赁资产选择权,所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权的,购买价款应当计入最低租赁付款额。

或有租金,是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素(如销售量、使用量、物价指数等)为依据计算的租金。

履约成本,是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用,如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。

**第九条** 最低租赁收款额,是指最低租赁付款额加上独立于承租人和出租人的第三方对出租人担保的资产余值。

**第十条** 经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。

### 第三章 融资租赁中承租人的会计处理

**第十一条** 在租赁期开始日,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用。

承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的,可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用,应当计入租入资产价值。

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开始日。

**第十二条** 承租人在计算最低租赁付款额的现值时,能够取得出租人租赁内含利率的,应当采用租赁内含利率作为折现率;否则,应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。承租人无法取得出租人的租赁内含利率且租赁合同没有规定利率的,应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

**第十三条** 租赁内含利率,是指在租赁开始日,使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。

**第十四条** 担保余值,就承租人而言,是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值;就出租人而言,是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人的第三方担保的资产余值。

资产余值,是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。

未担保余值,是指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。