



第 8 讲 外币折算、会计政策、会计估计变更和差错更正、 资产负债表日后事项

外币折算 核心考点

考点一：外币折算

记账本位币的确定	选定记账本位币考虑因素	①该货币主要影响商品和劳务的销售价格 ②该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用 ③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。
	境外经营	①在境外的子公司、合营企业等 ②在境内的子公司、合营企业等，采用与企业不同的记账本位币的，视同境外经营
	境外经营选定记账本位币考虑因素	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
	记账本位币的变更	①企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。 ②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，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本，由于采用同一即期汇率进行折算，不会产生汇兑差额。
外币交易会计处理	交易发生日	①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。 ②企业通常应采用即期汇率进行折算。 ③在企业发生的单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易事项时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，则应当按照交易实际采用的汇率（即银行的买入价或卖出价）折算； ④企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日的即期汇率折算。因此不产生外币资本折算差额。



资产负债表日、结算日的会计处理	货币性项目按照应有余额（期末外币余额×期末即期汇率）调整，计入财务费用
	非货币性项目汇兑损益的处理： ①以历史成本计量的外币非货币性项目，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以成本与可变现净值孰低计量的存货，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，从而确定该项存货的期末价值。 ③以公允价值计量的外币非货币性项目，期末的公允价值以外币反映的，应当先将该外币按照公允价值确定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； a. 交易性金融资产计入公允价值变动损益 b. 其他权益工具投资计入其他综合收益

外币报表折算	①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； ②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。 ③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。 ④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“其他综合收益”项目列示。
--------	---

【例题 1·判断题】如果境外经营与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币。（ ）

【答案】√

【例题 2·单选题】甲公司的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。2×19 年 10 月 28 日，将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币，银行当日的欧元买入价为 1 欧元=7.73 人民币元，中间价为 1 欧元=7.85 人民币元。则计入财务费用的金额为（ ）。

- A. 773
- B. 785
- C. 12
- D. 85

【答案】C

【解析】将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币时：

借：银行存款——××银行（人民币元） 7 730 000
 财务费用——汇兑差额 120 000
 贷：银行存款——××银行（欧元） 7 850 000

【例题 3·单选题】甲公司人民币作为记账本位币。2019 年 12 月 31 日，即期汇率为 1



老会计，用心传递温度

欧元=7.56 人民币元，甲公司应收账款欧元账户借方余额为 1 000 万欧元，应付账款欧元账户贷方余额为 600 万欧元。两者在汇率变动调整前折算的人民币余额分别为 7 500 万元和 4 500 万元。不考虑其他因素。2019 年 12 月 31 日因汇率变动对甲公司 2019 年 12 月营业利润的影响为（ ）。

- A. 增加 24 万元
- B. 减少 24 万元
- C. 减少 60 万元
- D. 增加 36 万元

【答案】A

【解析】应收账款的汇兑差额=1 000×7.56-7 500=60（万元）（汇兑收益）

应付账款的汇兑差额=600×7.56-4 500=36（万元）（汇兑损失）

所以，因汇率变动导致甲公司增加的营业利润=60-36=24（万元）。

【例题 4·多选题】下列各项涉及外币业务的账户中，企业因汇率变动需于资产负债日对其记账本位币余额进行调整的有（ ）。

- A. 固定资产
- B. 应付债券
- C. 长期借款
- D. 应收账款

【答案】BCD

【解析】固定资产属于以历史成本计量的外币非货币性项目，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。

【例题 5·单选题】对于企业境外经营的外币报表，在资产负债表日应该采用即期汇率折算的是（ ）。

- A. 管理费用
- B. 营业收入
- C. 盈余公积
- D. 固定资产

【答案】D

【解析】资产负债表中的资产和负债项目，应采用资产负债表日即期汇率折算，选项 D 正确。

【例题 6·判断题】企业对境外经营财务报表进行折算时，资产负债表各项目均采用资产负债表日的即期汇率折算，利润表各项目均采用交易发生日的即期汇率或与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。（ ）

【答案】×

【解析】所有者权益项目除“未分配利润”项目外，应采用发生时的即期汇率折算。利润表中的收入、费用项目，应采用交易发生日的即期汇率或与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

会计政策、会计估计变更及差错更正 核心考点

考点一：会计政策变更与会计估计变更

会计政策	①财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。
------	-----------------------------



老会计，用心传递温度

	<p>②存货的计价。是指企业存货的计价方法。如企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。</p> <p>③固定资产的初始计量。如企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量。</p> <p>④无形资产的确认。如企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益。</p> <p>⑤投资性房地产的后续计量。如企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式。</p> <p>⑥长期股权投资的核算。如企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。</p> <p>⑦收入的确认。收入确认采用的会计方法。</p> <p>⑧借款费用的处理。借款费用的处理方法，即采用资本化还是费用化。</p> <p>⑨外币折算。外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。</p> <p>⑩合并政策。编制合并财务报表所采用的原则，如母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则、合并范围的确定原则等。</p>
--	--

会计政策变更处理原则	<p>①会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益；</p> <p>②确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。</p>
------------	---

会计估计	<p>①存货可变现净值的确定。</p> <p>②固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。</p> <p>③使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。</p> <p>④可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。</p> <p>⑤建造合同或劳务合同履行进度的确定。</p> <p>⑥公允价值的确定。</p> <p>⑦预计负债初始计量的最佳估计数的确定。</p>
------	---

考点二：前期差错更正

分类	<p>①计算错误。</p> <p>②应用会计政策错误。</p> <p>③疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。</p>	
会计处理	不重要	<p>①无须调整财务报表项目的年初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。</p> <p>②属于影响损益的，应当直接计入本期与上期相同的净损益项目</p>
	重要	<p>①能合理确定前期差错的累计影响数，采用追溯重述法。</p> <p>②前期差错累计影响数不切实可行，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额。也可以采用未来适用法。</p>



	追溯调整法	追溯重述法
适用范围	会计政策变更	前期差错更正
应交所得税	不调	按税法规定
递延所得税	若涉及差异，则调整	
涉及损益事项	直接通过盈余公积和未分配利润科目核算；	先通过以前年度损益调整，再转入盈余公积和未分配利润。

【例题 7·单选题】下列各项中，属于企业会计政策变更的是（ ）。

- A. 使用寿命确定的无形资产的摊销年限由 10 年变更为 6 年
- B. 合同履约进度的确定方法由已经发生的成本占估计总成本的比例改为已完工作的测量
- C. 固定资产的净残值率由 7%改为 4%
- D. 投资性房地产的后续计量由成本模式转为公允价值模式

【答案】D

【解析】选项 ABC，均属于会计估计变更。

【例题 8·多选题】下列各项中，企业需要进行会计估计的有（ ）。

- A. 建造合同履约进度的确定
- B. 固定资产折旧方法的选择
- C. 预计负债计量金额的确定
- D. 应收账款未来现金流量的确定

【答案】ABCD

【解析】会计估计是指对结果不确定的交易或事项以可利用的信息为基础所作出的判断。

【例题 9·单选题】下列各项中，属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 固定资产折旧方法由年数总和法改为年限平均法
- B. 固定资产改造完成后将其使用年限由 6 年延长至 9 年
- C. 投资性房地产的后续计量从成本模式转换为公允价值模式
- D. 因追加投资，对被投资方由金融资产转为长期股权投资权益法核算

【答案】C

【解析】选项 B、D 属于正常的事项，不属于变更。

【例题 10·单选题】2013 年 1 月 1 日起，企业对其确认为无形资产的某项非专利技术按照 5 年的期限进行摊销，由于替代技术研发进程的加快，2014 年 1 月，企业将该无形资产的剩余摊销年限缩短为 2 年，这一变更属于（ ）。

- A. 会计政策变更
- B. 会计估计变更
- C. 前期差错更正
- D. 本期差错更正

【答案】B

【解析】无形资产摊销年限的变更，属于会计估计变更。

【例题 11·多选题】2×19 年 12 月 31 日，甲公司发现 2×17 年 12 月收到投资者投入的一



老会计，用心传递温度

项行政管理用固定资产尚未入账，投资合同约定该固定资产价值为 1 000 万元（与公允价值相同）。预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司将漏记该固定资产事项认定为重要的前期差错。不考虑其他因素，下列关于该项会计差错更正的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 增加固定资产原价 1 000 万元
- B. 增加累计折旧 400 万元
- C. 增加 2×19 年度管理费用 200 万元
- D. 减少 2×19 年年初留存收益 200 万元

【答案】 ABCD

【解析】 甲公司账务处理如下：

（1）固定资产入账：

借：固定资产 1 000
贷：实收资本等 1 000

（2）补提折旧：

借：以前年度损益调整——管理费用 200
管理费用 200
贷：累计折旧 (1 000/5×2) 400

（3）将以前年度损益调整转入留存收益（假定按照 10%计提盈余公积）：

借：盈余公积 20
利润分配——未分配利润 180
贷：以前年度损益调整 200

综上，选项 A、B、C 和 D 均正确。

资产负债表日后事项 核心考点

考点一：资产负债表日后事项

调整事项	特点	①在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项； ②对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。
	内容	①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。 ②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。 【提示】如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应当作为调整事项进行处理；否则，应当作为非调整事项。 ③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。 ④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。
调整事项	处理原则	①涉及损益事项： a. 通过以前年度损益调整科目核算，调整完成后，再转入利润分配—未分配利润科目。 b. 发生在资产负债表日所属年度（报告年度）所得税汇算清缴前，应调整报告年度应纳税额；



老会计，用心传递温度

		<p>c. 发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳所得税额。</p> <p>②涉及利润分配调整的事项，直接在利润分配—未分配利润科目核算。</p> <p>③不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。</p> <p>④递延所得税均在报告年度调整。</p>
	处理原则	<p>⑤调整财务报表有关项目：</p> <p>a. 资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数；</p> <p>b. 当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数。</p> <p>c. 上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应的调整。</p> <p>d. 涉及递延所得税的项目，均应调整计入报告年度。</p> <p>【提示】资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。</p>

	特点	资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日存在的情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者做出正确估计和决策。
非调整事项	内容	<p>①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。</p> <p>②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。</p> <p>③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。</p> <p>④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。</p> <p>⑤资产负债表日后资本公积转增资本。</p> <p>⑥资产负债表日后发生巨额亏损。</p> <p>⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。</p> <p>⑧资产负债表日后企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润</p>
	处理原则	应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。

【例题 12·单选题】企业对该资产负债表日后调整事项进行会计处理时，下列报告年度财务报表项目中，不应调整的是（ ）。

- A. 损益类项目
- B. 应收账款项目
- C. 货币资金项目
- D. 所有者权益类项目

【答案】C

【解析】日后调整事项中涉及的货币资金，是本年度的现金流量，不影响报告年度的现金项目，所以不能调整报告年度资产负债表的货币资金项目。

【例题 13·多选题】在资产负债日后至财务报告批准报出日前发生的下列事项中，属于资产负债表日后调整事项的有（ ）。

- A. 企业报告年度销售给其主要客户的一批产品因存在质量缺陷被退回
- B. 因汇率发生重大变化导致企业持有的外币货币资金出现重大汇兑损失
- C. 报告年度未决诉讼经人民法院判决败诉，企业需要赔偿的金额大幅超过已确认的预计负债
- D. 企业获悉主要客户在报告年度发生重大火灾，需要大额补提报告年度应收该客户账款的坏账准备



老会计，用心传递温度

账准备

【答案】ACD

【解析】选项 B，资产负债表日后外汇汇率发生重大变化属于日后非调整事项。

【例题 14·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，2019 年度财务报告于 2020 年 3 月 10 日批准报出。2020 年 1 月 2 日，A 公司被告知因被担保人财务状况恶化，无法支付逾期的银行借款，贷款银行要求 A 公司按照合同约定履行债务担保责任 2 000 万元。因 A 公司在 2019 年年末未能发现被担保人相关财务状况已恶化的事实，故在资产负债表日未确认与该担保事项相关的预计负债。按照税法规定，为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除。公司下列会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 作为资产负债表日后调整事项处理
- B. 应在 2019 年利润表中确认营业外支出 2 000 万元
- C. 应在 2019 年资产负债表中确认预计负债 2 000 万元
- D. 应在 2019 年资产负债表中确认递延所得税资产 500 万元

【答案】D

【解析】按照税法规定，企业为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除，产生的是非暂时性差异，所以不确认递延所得税资产。

【例题 15·多选题】甲公司 2×20 年发生的下列各项资产负债表日后事项中，属于调整事项的有（ ）。

- A. 因火灾导致原材料发生重大损失
- B. 外汇汇率发生重大变化导致外币存款出现巨额汇兑损失
- C. 2×19 年 12 月已全额确认收入的商品因质量问题被全部退回
- D. 发现 2×19 年确认的存货减值损失出现重大差错

【答案】CD

【解析】选项 A、B，属于资产负债表日后非调整事项。

【例题 16·多选题】甲股份有限公司 2019 年年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为 2020 年 4 月 3 日。该公司 2020 年 1 月 1 日至 4 月 3 日发生的下列事项中，应当作为资产负债表日后调整事项的有（ ）。

- A. 3 月 11 日，临时股东大会决议购买乙公司 51% 的股权并于 4 月 2 日执行完毕
- B. 2 月 1 日，发现 2019 年 10 月盘盈一项固定资产尚未入账
- C. 3 月 10 日，甲公司被法院判决败诉并要求支付赔款 1 000 万元，对此项诉讼甲公司已于 2019 年年末确认预计负债 800 万元
- D. 4 月 2 日，办理完毕资本公积转增资本的手续

【答案】BC

【解析】选项 A、D，属于非调整事项。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com