



第9讲 外币折算、租赁、持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营

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。
----------	-------------	--

记账本位币的确定	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

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 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·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

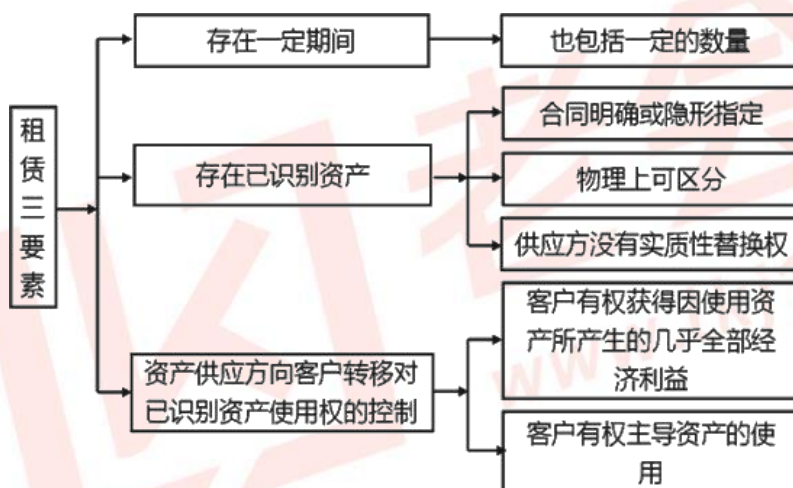
【解析】资产负债表中的资产和负债项目，应采用资产负债表日即期汇率折算，选项D正确。

【例题5·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。

考点二 租赁的识别



【例题6·多选题】根据租赁准则的规定，不考虑其他因素，下列各项中属于已识别资产的有（ ）。

A.甲公司租赁A公司经营管道的30%部分

B.乙公司租赁B公司拥有的卡车，B公司仅有一辆满足条件的卡车

C.丙公司租赁C公司拥有的光缆传输量的50%，C公司拥有多条可供租赁的光缆

D.丁公司租赁D公司拥有的办公楼中的一层

【答案】BD

【解析】选项AC，无论是管道的一部分或是光缆传输量的一部分均属于资产的某部分产能与其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产；选项BD，卡车和办公楼中的一层属于物理上可区分，则属于已识别资产。

考点三 承租人的会计处理

租赁付款额的确定



(1)	固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额
(2)	取决于指数或比率的可变租赁付款额
(3)	购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权
(4)	行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权
(5)	根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项

	租赁负债	使用权资产
初始计量	借：使用权资产（倒挤） 租赁负债——未确认融资费用 银行存款（租赁激励） 贷：租赁负债——租赁付款额 银行存款（初始直接费用） 预计负债（期满拆除费用的现值）	
后续计量	（1）计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用： 借：财务费用——利息费用/在建工程 贷：租赁负债——未确认融资费用 （2）支付租赁付款额时： 借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款	（1）计提折旧，自租赁期开始的当月计提折旧，当月开始确有困难的，可以选择从下月开始： 借：管理费用等 贷：使用权资产累计折旧 （2）计提减值： 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备 【提示1】 使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。 【提示2】 承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

【例题 7·单选题】甲公司从乙公司处租赁一台通用设备，根据合同约定，租赁期为 2 年，每年年末支付固定租金 100 万元，如果使用该设备年产能达到 10 万件，甲公司每年需要额外支付 10 万元租金；如果使用该设备年产能不足 5 万件，乙公司需要每年退还甲公司 10 万元租金。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款年利率为 5%。不考虑其他因素，甲公司应确认的租赁负债金额是（ ）。

- A.185.94 万元
 B.204.54 万元
 C.167.35 万元
 D.148.75 万元

【答案】A

【解析】租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款



项等，本例中与未来产能挂钩的可变租赁付款额不计入租赁负债的初始入账金额，即甲公司应确认的租赁负债=100÷（1+5%）+100÷（1+5%）²=185.94（万元）。

【例题 8·单选题】某项使用权资产租赁，甲公司租赁期开始日之前支付的租赁付款额为 40 万元，租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值为 200 万元，甲公司发生的初始直接费用为 2 万元，甲公司为拆卸及移除租赁资产预计将发生成本的现值为 10 万元，已享受的租赁激励为 8 万元。甲公司该项使用权资产的初始成本为（ ）万元。

- A.232
- B.252
- C.240
- D.244

【答案】D

【解析】使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：（1）租赁负债的初始计量金额；（2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；（3）承租人发生的初始直接费用；（4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本的现值。该项使用权资产的初始成本=40+200+2+10-8=244（万元）。

【例题 9·单选题】承租人甲公司与出租人乙公司于 2×21 年 1 月 1 日签订了为期 3 年的设备租赁合同。每年的租赁付款额为 50 万元，在每年年末支付。甲公司确定租赁内含利率为 4%。在租赁期开始日，甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为 120 万元。不考虑其他因素，2×21 年 12 月 31 日租赁负债的账面价值为（ ）万元。

- A. 45.2
- B. 70
- C. 120
- D. 74.8

【答案】D

【解析】2×21 年年末，甲公司向乙公司支付第一年的租赁付款额 50 万元，其中，4.8 万元（120×4%）是当年的利息，45.2 万元（50-4.8）是本金，即租赁负债的账面价值减少 45.2 万元。2×21 年 12 月 31 日租赁负债的账面价值=120-45.2=74.8（万元）。

考点四 出租人对融资租赁的会计处理

初始计量	出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。 租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。
	借：应收融资租赁款——租赁收款额 贷：银行存款 融资租赁资产 资产处置损益 应收融资租赁款——未实现融资收益
后续计量	（1）按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入：



	借：应收融资租赁款——未实现融资收益 贷：租赁收入 (2) 收取各期租金时： 借：银行存款 贷：应收融资租赁款——租赁收款额
--	--

【例题 10·单选题】2×19 年 1 月 2 日，甲公司采用融资租赁方式出租一条生产线。租赁合同规定：(1) 租赁期为 10 年，每年收取固定租金 20 万元；(2) 除固定租金外，甲公司每年按该生产线所生产的产品销售额的 1% 提成，据测算平均每年提成约为 2 万元；(3) 承租人提供的租赁资产担保余值为 10 万元；(4) 与承租人和甲公司均无关联关系的第三方提供的租赁资产担保余值为 5 万元。甲公司的租赁收款额为 ()。

A. 200 万元

B. 206 万元

C. 215 万元

D. 236 万元

答案：C

解析：甲公司租赁期开始日应确认的租赁收款额 = $20 \times 10 + 10 + 5 = 215$ (万元)

考点五 特殊租赁业务的会计处理

转租赁	转租分类为融资租赁： 终止确认与原租赁相关且转给转租承租人的使用权资产，并确认转租投资净额；将使用权资产与转租投资净额之间的差额确认为损益；在资产负债表中保留原租赁的租赁负债，在转租期间，中间出租人既要确认转租的融资收益，也要确认原租赁的利息费用。 转租赁期开始日的账务处理如下（假定为融资租赁）： 借：应收融资租赁款-租赁收款额 使用权资产累计折旧（余额冲销） 贷：应收融资租赁款未—实现融资收益 使用权资产（余额冲销） 资产处置损益（转租投资净额—使用权资产的账面价值）
生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理	①在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入（主营业务收入） ②按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本（主营业务成本） 【提示】 与其他融资租赁出租人不同，生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额。
售后租回交易	1. 售后租回交易中的资产转让属于销售 (1) 卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至买方兼出租人的权利确认相关利得或损失。 (2) 买方兼出租人根据其他适用的《企业会计准则》对资产购买进行



	会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理。 2. 售后租回交易中的资产转让不属于销售 (1) 卖方兼承租人不终止确认所转让的资产，而应当将收到的现金作为金融负债进行会计处理。 (2) 买方兼出租人不确认被转让资产，而应当将支付的现金作为金融资产会计处理。
--	--

【例题 11 · 多选题】下列关于表述中不正确的有（ ）。

- A. 转租赁被分类为融资租赁的，在资产负债表中保留原租赁的租赁负债和使用权资产，在转租期间，中间出租人既要确认转租赁的融资收益，也要确认原租赁的利息费用 and 使用权资产的折旧费用
- B. 生产商或经销商出租其产品或商品构成融资租赁，取得融资租赁所发生的成本作为初始直接费用，应当计入租赁投资净额
- C. 对于售后租回交易中的资产转让不属于销售，卖方兼承租人按照抵押融资进行会计处理
- D. 对于售后租回交易中的资产转让属于销售，售价与账面价值的差额计入当期损益

【答案】ABD

【解析】转租赁被分类为融资租赁的，要将使用权资产的账面价值冲销，选项 A 错误；选项 B 错误，应计入当期损益；选项 D 错误，应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理。

考点六 划分为持有待售非流动资产必备条件

非流动资产或处置组划分为持有待售类别的必备条件	(1) 可立即出售； (2) 极可能发生出售
-------------------------	--------------------------------------

考点七 划分为持有待售非流动资产时的计量

类别	会计处理
将固定资产/无形资产划分为持有待售资产	借：持有待售资产 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备 贷：固定资产/无形资产
将长期股权投资划分为持有待售资产	借：持有待售资产 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资
将处置组划分为持有待售资产	借：持有待售资产 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备 长期股权投资减值准备等 贷：固定资产/无形资产/长期股权投资等

考点八 划分为持有待售类别后的计量



(1) 账面价值 > 公允价值减去出售费用后的净额 (计提减值)	借: 资产减值损失 贷: 持有待售资产减值准备
(2) 已计提减值的, 公允价值减去出售费用后的净额增加的 (减值转回)	借: 持有待售资产减值准备 贷: 资产减值损失 【提示】划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

【例题 12·单选题】下列关于持有待售固定资产的会计处理表述中正确的是 ()。

- A. 持有待售的固定资产不应计提折旧
- B. 企业将固定资产首次划分为持有待售类别前, 应当按照相关会计准则规定计量固定资产的账面余额
- C. 企业在资产负债表日重新计量持有待售的固定资产时, 其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的, 无须进行调整
- D. 后续资产负债表日持有待售的固定资产公允价值减去出售费用后的净额增加的, 以前减记的金额不得转回

【答案】A

【解析】企业将固定资产首次划分为持有待售类别前, 应当按照相关会计准则规定计量固定资产的账面价值而非账面余额, 选项 B 不正确; 企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时, 如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额, 应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额, 减记的金额确认为资产减值损失, 计入当期损益, 同时计提持有待售资产减值准备, 选项 C 不正确; 后续资产负债表日持有待售的固定资产公允价值减去出售费用后的净额增加的, 以前减记的金额应当予以恢复, 并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回, 转回金额计入当期损益, 划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回, 选项 D 不正确。

【例题 13·单选题】A 公司计划出售一项无形资产, 该无形资产于 2×22 年 12 月 31 日被划分为持有待售类别, 公允价值为 1000 万元, 预计出售费用为 60 万元。该无形资产购买于 2×18 年 1 月 1 日, 原值为 2000 万元, 预计使用寿命为 10 年, 无残值, 采用直线法计提摊销。不考虑其他因素, 该无形资产 2×22 年 12 月 31 日应计提减值准备的金额为 () 万元。

- A. 0
- B. 940
- C. 1000
- D. 60

【答案】D

【解析】该无形资产 2×22 年 12 月 31 日被划分为持有待售无形资产前的账面价值 = $2000 - 2000 / 10 \times 5 = 1000$ (万元), 2×22 年 12 月 31 日划分为持有待售无形资产的公允价值减去出售费用后的净额为 940 万元 ($1000 - 60$), 低于其账面价值, 需计提减值准备 60 万元 ($1000 - 940$)。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com