境外经营记账本位币选择的准则规定与实践思考

姬 昂

(郑州大学升达经贸管理学院 郑州 451191)

【摘要】对于开展境外经营的企业而言,正确选择记账本位币是企业顺利进行会计计量工作的重要前提。本文对比了我国会计准则与美国财务会计准则及国际会计准则记账本位币的确定标准和选择依据,并对实践中企业如何进行记账本位币选择作了讨论。

【关键词】境外经营 外币折算 记账本位币

随着国际间贸易的日益通畅,我国企业与其他国家、地区企业的经济业务往来也越来越频繁,由于不同国家、地区使用不同的货币,这就涉及到不同种类的货币需要统一的问题,即记账本位币的选择。只有确定了记账本位币,才能区分本币交易和外币交易,进而分析选择何种汇率对外币交易和外币财务报表进行折算以及如何处理折算后的汇兑差额等。所以,记账本位币的确定非常关键,是外币折算的起点。

一、记账本位币选择依据

1. 我国会计准则的规定。

(1)企业记账本位币的确定依据。《企业会计准则第19号——外币折算》对记账本位币的概念和确定依据进行了规范。记账本位币,是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。我国企业通常选择人民币作为记账本位币。不同企业应当根据其经营所处的主要经济环境选定记账本位币,选择确定记账本位币时,应当符合下列条件:①该货币是主要影响商品和劳务销售价格的货币,通常是商品和劳务销售价格的计价和结算货币;②该货币是影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用的主要货币,通常是这些费用的计价和结算货币。此外,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,也是企业选择记账本位币需要考虑的因素。

(2)境外经营记账本位币的确定依据。《企业会计准则第19号——外币折算》还特别指出,企业选择境外经营的记账本位币,还应当考虑下列因素: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。

可以看出,境外经营记账本位币的选择首先不是分析境外经营的子公司、联营企业、合营企业、分支机构本身所处的主要经济环境,而是判断境外经营的子公司、联营企业、合营企业、分支机构与母公司或者总公司的关系是否密切。若境外经营的子公司、联营企业、合营企业、分支机构与母公司或者总公司的关系很密切,那么其记账本位币应该与母公司或者总公司的记账本位币保持一致。反之,如果关系不密切,则应该根据境外经营的子公司、联营企业、合营企业、分支机构本身所处的主要经济环境决定其记账本位币的选择。例如国内某公司以人民币为记账本位币,其在日本设有一家子公司,该子公司的记账本位币是否选择日元作为其记账本位币,要看子公司在日本的经营活动是否拥有完全的自主权:子公司能否自主决定其经营政策、销售方式、进货来源等;除了投资与被投资关系之外,该子公司与母公司有无频繁的业务往来;子公司的产品是否主要在日本市场销售;子公司的一切费用开支是否均由其在当地自行解决。如果子公司与母公司关系密切,子公司应与母公司一致,选择人民币作为记账本位币,反之则选择日元作为记账本位币。

2. 美国财务会计准则的规定。在美国,类似我国会计制度中的记账本位币概念被称之为功能货币。它反映被合并的子公司在经营管理上所持的货币观念。一个特定国外主体的功能货币是此主体从事经营活动和产生现金流量的主要经济环境中的货币。美国财务会计准则第52号公告(外币折算)中对功能货币的选择给出了具体标准。

通过比较可以看出,如果国外主体的经营活动相对来说是自主的,并形成了一个独立的整体,它的功能货币通常是当地货币,这一货币观点可称为子公司观点。相反,如果国外主体的营业活动只不过是母公司营业活动在国外的扩展,它的功能货币将可能选择母公司所在国货币,这一货币观点可称为母公司观点。我国境外经营记账本位币的确定与功能货币的确定原理基本一致,都是依据母子公司之间的关系是否紧密来确定子公司的记账本位币。

3. 国际会计准则的规定。国际会计准则理事会(IASB)对原有的国际会计准则也进行了修订,在改进的13项国际会计准则中,IAS21(汇率变动影响)改进项目启用了功能货币的新概念,并对此进行了明确的界定。

经济因素	应以母公司的报告货币(编制财务报告的货币)作为功能货币	应以子公司当地货币作为功能货币
①现金流量	直接影响母公司的现金流量,经常地汇回母公司	主要是当地货币,不影响或很少影响母公司现金流量
②销售价格	对汇率变动有反应,由世界范围内的竞争决定	对汇率变动基本上没有反应,主要由当地的竞争支配
③销售市场	主要在母公司所在国,以母公司货币标价	主要在子公司所在的东道国,以当地货币标价
④理财	财源主要来自母公司,或依靠母公司偿付债务	主要通过当地经营活动来偿付与债务有关的支出
⑤公司间交易	经常而且是大量的	既不经常也不是大量的

IASB 在改进项目中采用了功能货币这一称谓,取代原解释公告中计量货币这一术语，并对功能货币进行了明确的定义。所谓功能货币,是指主体经营所处基本经济环境的货币。其中,基本经济环境是指主体产生现金和花费现金的地方。具体来说,主体确定功能货币应考虑如下因素:①影响主体商品和劳务销售价格的货币(通常是主体商品和劳务销售价格计价和结算的货币)以及竞争方和当地政府部门法规主要确定主体商品和劳务销售价格的国家货币;②影响主体生产商品和提供劳务的劳动力、原材料和其他成本的货币。除此之外,改进项目还给出了其他参考因素,如主体融资活动(即发行债务性和权益性工具)所获得资金的货币等。

在确定用功能货币取代计量货币后，国际会计准则将报告货币细分为功能货币和列报货币两个概念。

通过对比可以看出，我国记账本位币的确定依据与国际会计准则基本一致。

二、记账本位币选择的实践分析

在实务工作中，许多财会人员想当然地将经营活动所在国家的货币作为记账本位币。这不一定是最恰当的选择。在会计主体能够自主选择记账本位币的前提下，选择记账本位币时，应确定以该选定的币种作为基本计量尺度进行会计核算时所得的结果较使用其他币种核算时更接近实际经营情况，这就是记账本位币选择的实质。下面通过一个简单的实例看看不同的记账本位币选择对会计核算结果的影响：

某企业在欧盟某国中标一输变电线路项目，合同金额为 1 000 万美元。该项目的资金来源于美国某银行贷款,其中合同额 80%的结算款直接以美元支付，其余 20%的结算款由当地政府按投标时美元兑欧元的汇率 1:0.7 折合成欧元支付。该项目经营前期的流动资金全部由国内的母公司筹措提供;假设该项目约有 540 万美元的设备、材料自中国或其他第三国采购,由母公司直接以美元代垫购买;其余成本费用发生在欧盟国家当地,约支付了 38 万欧元。项目经营过程中,该企业为弥补欧元不足,以 60 万美元兑换了 38 万欧元(折算当时的汇率为 1:0.7)用于支付发生的成本费用。项目以其结算收入陆续归还母公司前期流动资金和代垫费用。假设该项目收款和支出在一年当中平均分布,汇率在一年中的变化是单向、渐变的。美元兑欧元汇率为:期初 1:0.7,期末 1:0.6,年度平均汇率 1:0.65。

(1)以欧元为记账本位币核算,则其年度各项经营指标按年度平均汇率(1:0.65)折算为欧元反映为:

营业收入=800 万美元×0.65+200 万美元×0.7=660 万欧元；营业成本=540 万美元×0.65+38 万欧元=389 万欧元;汇兑差额(汇兑损失)=38万欧元−60 万美元×0.7=−4 万欧元；利润=660 万欧元−389 万欧元−4 万欧元=267 万欧元

将上述结果按年度平均汇率(1:0.65)折算为美元反映,结果为：

营业收入=660 万欧元÷0.65=1 015.38 万美元；营业成本=389 万欧元÷0.65=598.46 万美元;汇兑差额(汇兑损失)=4 万欧元÷0.65=6.15 万美元；利润=1 015.38 万美元−598.46 万美元−6.15 万美元=410.77 万美元

(2)以美元为记账本位币核算,则其年度各项经营指标反映为：

营业收入=1 000 万美元;营业成本=540 万美元+38 万欧元÷0.7=594.29 万美元;汇兑差额(汇兑损失)=60 万美元−38 万欧元÷0.7=5.71 万美元；利润=1 000 万美元−594.29 万美元−5.71 万美元=400 万美元

通过对比分析可以看出，以欧元作为记账本位币的核算结果因受汇率的影响对实际经营活动的反映扭曲程度较大，尤其是对收入和成本的影响较大。所以由于该企业主要以美元进行商品、劳务销售价格和设备、材料等的计价和结算,即使该企业所在地为欧盟成员国，为了真实反映企业的经营成果,也应当选择美元作为记账本位币。

那么，什么时候适宜选择当地货币以外的币种作为记账本位币呢?在会计主体有权利选择记账本位币的前提下,首先要保证以选定的币种作为基本计量尺度进行会计核算时所得的结果较使用其他币种核算时更接近实际经营情况。一般来说,如果某种货币在会计主体经营活动的收入、成本费用支出、现金流量、融通资金(包括与母公司的交易和往来)中占有超过 50%的比例,则应考虑将该货币作为记账本位币。

需要注意的是，只有当境外经营企业根据我国的相关财经法规和会计制度建立有关的会计核算体系，并向国内母公司报送有关的财务资料时,才能根据我国《企业会计准则第 19 号——外币折算》的规定,允许企业根据其经营特点选择适当的记账本位币。如果根据境外经营企业的法律地位和当地的有关法规要求，需要该企业按照当地财经法规和会计制度建立有关的会计核算体系,向当地有关部门报送财务资料,则要根据当地的有关会计准则确定其会计主体是否被允许自主选择记账本位币。

主要参考文献

1. 弗雷德里克·D.S.乔伊等著.周晓苏等译.国际会计学.大连:东北财经大学出版社,2000

2. 万晓文.现代会计理论研究.北京:经济管理出版社,2005