

我国施工企业国外项目会计核算浅见

刘浩

(中国十五冶金建设有限公司 湖北黄石 435000)

【摘要】现在国内有一大批施工企业走出国门,到境外承包国际工程,其会计核算显然与国内有所不同。本文结合实务经验,主要讨论施工企业国外项目外币核算和汇兑差额的处理。

【关键词】记账本位币 即期汇率 近似汇率 汇兑差额

随着经济全球化步伐的不断加快和我国改革开放的不断深入发展,国家鼓励越来越多的企业实施“走出去”战略,国内一大批施工企业开始走出国门,到境外承包国际工程,参与国际竞争与合作。结算货币及汇率等方面的不同,必然造成施工企业境外经营核算与国内有所不同。

一些国内成熟的施工企业已成为世界较大的工程承包商之一,在亚非等地区的国家占有一定的市场份额,因此在驻在国注册分支机构,按驻在国法律要求,选用驻在国货币或国际通行结算货币作为记账本位币。这些施工企业国外项目部按驻在国的政策进行项目会计核算,只是在将国外报表合并到公司总部时,才按国内会计制度对外币报表进行调整,折算成人民币报表,汇兑差额在资产负债表的所有者权益项下单列外币报表折算差额,不计入当期损益,国外项目完工撤销,将外币报表折算差额转入撤销当期损益。本文从施工企业国外项目的会计核算出发,对施工企业国外项目部如何进行外币核算和汇兑差额的处理进行探讨。

一、记账本位币和外币交易折算汇率的确定

1. 记账本位币的选择。国际工程承包市场有多种管理模式,如EPC(设计—采购—施工)、PMC(项目管理总承包)、BOT(建设—经营—转让)、PPP(公共部门与私人企业合作模式)等。国际工程施工合同的计价有多种货币,既有美元、欧元等国际通行的结算货币,也有工程驻在国的货币,另外也有国内施工企业部分承包一些国外项目时按人民币计价和支付工程款的情况。在一些亚非国家承包项目,合同价款往往分成外汇计价部分和当地货币计价部分。

一部分施工企业国外项目要考虑到价格、关税和劳务人员管理等方面的因素,国外工程项目所需劳动力、物资材料、施工设备等大部分从国内进行采购,以人民币计价和支付,虽然收入、部分物资设备采购是外币计价,但相对于用人民币计价,业务量仅仅是一小部分,如工程所在国没有特殊要求,通常是选用人民币作为会计核算的记账本位币。

2. 记账汇率的确定。国外工程项目必定存在外币交易,施工企业国外项目部在进行外币交易核算时,应选用具体的汇率标准来进行外币折算。根据《企业会计准则第19号——

外币折算》的要求,通常选择外币交易当日的人民币外汇牌价的中间价也就是即期汇率作为折算汇率,在汇率变动不大时,也可以选择即期汇率的近似汇率进行折算,也就是采用当期汇率的平均汇率或加权平均汇率。选用的汇率一旦确定,前后各期应保持一致,如果汇率波动使得采用即期汇率的近似汇率折算不适当,应当采用交易发生日的即期汇率进行折算。

3. 使用近似汇率进行折算。即期汇率的近似汇率是施工企业国外项目部为了简化会计核算而选用的平均汇率或加权平均汇率。

在汇率变动不大时,选用近似汇率进行折算,近似汇率与材料核算的计划价格有点类似,平时按近似汇率对外币进行折算,期末将外币货币性科目余额按外币金额与期末即期汇率的乘积折算成实际数,差额计入财务费用。

虽然使用近似汇率方便简单,但在发生以下事项或交易时会计核算需要进行特殊处理:以人民币计价的货币性项目在国外以外币支付或收取;以外币计价的货币性项目以人民币支付或收取;货币的兑换。在对上述业务进行会计处理时,现金、银行存款用近似汇率折算。

例1:某国外项目当月记账汇率为1美元兑人民币7.5元,在国内采购一批材料,价款以人民币计价为1050000元,合同约定以美元付材料款时,应按付款当日即期汇率折算,月末供货商要求以美元付款,付款时汇率下降到1:7.3。这种情形下,实际材料款支付143835.62美元,则美元户银行存款减少1078767.15元,在付款时的会计处理为:借:应付账款1050000,财务费用——汇兑差额28767.15;贷:银行存款——美元1078767.15。

例2:国外工程合同约定,可以用人民币支付工程款,但要按付款当日美元兑人民币的即期汇率折算,某国外项目记账汇率为1美元兑人民币7.5元,当月工程进度款为250000美元,月末时,业主以国内人民币存款付款,国内公司总部代收,收款时按实际汇率1:7.3折算。收款时的会计处理为:借:内部往来1825000,财务费用——汇兑差额50000;贷:应收账款1875000。

需要注意的是,如果汇率波动较大,使得近似汇率不再适当

时,要及时对近似汇率进行修正。至于何时不适当,需要企业根据汇率变动情况及计算即期汇率的近似汇率的方法等进行判断。

二、汇兑差额的处理

1. 汇兑差额的产生。从事国际工程承包的施工企业选择人民币作为记账本位币的,将记账本位币以外的业务作为外币业务,在期末按当日即期汇率将现金、银行存款、应收账款、其他应收款、其他应付款等外币货币性科目余额折算成记账本位币。由于汇率变动的经常性和不确定性,折算时的汇率与记账时的汇率可能不一致,产生的差额称为外汇汇兑差额。汇兑差额指的是对同样数量的外币金额采用不同的汇率折算为记账本位币金额所产生的差额。汇兑差额用来衡量外币货币性科目最初发生日汇率与折算日汇率不同可能造成的损益,一般而言,折算差额越大意味着汇率波动越大,差额的大小也因采用折算方法的不同而有所区别。

汇兑差额受货币性项目记账汇率与实际汇率波动幅度的影响。外币现金、外币应收账款、外币其他应收款当期汇率下降越大,当期产生的汇兑差额就越大。例如:国外项目部合同880万美元,签订合同时汇率为1:8.025,结算时汇率为1:6.835,整个项目施工期间的平均汇率为1:7.5,说汇率损失有462万元是不准确的,因为工程合同收入不是货币性项目,工程完工日不按完工日的汇率对合同收入进行调整,不产生汇兑差额。

2. 外币货币性科目和外币非货币性科目产生汇兑差额的会计处理。按《企业会计准则第19号——外币折算》的规定,在资产负债表日,要对按人民币反映的外币货币性科目的汇兑差额进行会计处理。对于施工企业国外项目部来说,就是要对现金、银行存款、应收账款、其他应收款、应付账款、其他应付款等外币货币性科目按期末实际汇率计算的余额与账面余额进行比较,将两者的差额进行会计处理,也就是将由汇率波动而产生的汇兑差额作为财务费用处理,同时调增或调减现金、应收账款、其他应收款科目的人民币金额。

对于非货币性科目,也就是存货、固定资产、工程结算、主营业务收入、工程成本费用等科目在期末按交易时的记账汇率折算,不产生汇兑差额,因此不需要在期末计算这些非货币性科目的汇兑差额。一些国外项目部按近似汇率作为记账汇率,在人民币升值时,也不对近似汇率进行调整,在工程结束时按期末的实际汇率一次性地对收入、工程结算进行调整,以此来降低主营业务收入和成本,没有按会计前期差错来进行更正,虽然对最终的利润没有影响,但这种调整不符合会计准则的规定。

应收账款的汇兑差额计算实例:某国外项目用近似汇率折算,业主确认项目当月进度为20万美元,记账汇率为1美元兑人民币7.5元,月末收回工程款18万美元,收款时汇率为1美元兑人民币7.45元,期末汇率1:7.4,应收账款余额2万美元。

则期末应收账款账面余额为:200 000×7.5-180 000×7.5=150 000(元)。

按即期汇率计算期末应收账款余额应为:20 000×7.4=148 000(元)。

期末汇兑差额为:150 000-148 000=2 000(元)。

确认当月工程进度时,会计处理为:借:应收账款 1 500 000;贷:工程结算 1 500 000。收回工程款时,会计处理为:借:银行存款 1 350 000;贷:应收账款 1 350 000。期末对应收账款的汇兑差额进行账务处理,将应收账款余额调减2 000元,增加财务费用2 000元,会计处理为:借:财务费用——汇兑差额 2 000;贷:应收账款 2 000。

3. 计算汇兑差额应注意的事项。施工企业国外项目部在进行会计核算时,应选择恰当、适用的记账汇率,并在期末对外币货币性科目进行会计处理,折算汇兑差额。无论选择什么汇率进行外币折算,对外币货币现金、外币银行存款、外币应收账款、外币其他应收款、外币应付账款、外币其他应付款等经常使用的货币性科目要设立外币辅助账户,记录外币金额的增减变动情况及期末外币余额,以便期末计算汇兑差额。

国外项目竣工结算时,因工程项目施工时间较长,汇率前后可能不一致,工程收入按完工进度来确认,本期应收账款也只能同收入一样按完工进度来确认,即将整个项目外币结算金额减去已确认的外币债权后的余额再乘最终结算日的汇率所得的积作为本期应收账款。

在人民币持续升值或贬值的情况下,每月末应进行一次外币折算,将产生的汇兑差额作为财务费用处理,这样更能准确反映汇兑差额。如果施工企业国外项目部没有在期末对汇兑差额作会计处理,在用近似汇率进行外币折算的情况下,汇兑差额就会计入工程成本,这样汇兑差额的核算就不准确了。

三、避免或降低汇兑损失的措施

外汇汇率的波动,有些可改善企业的财务状况,给企业带来收益,而有些则会使企业财务状况恶化,给企业带来损失。以下是避免或降低汇兑损失的一些方法:①签订工程合同时,选择以人民币计价,以人民币进行收款或按即期汇率折算成外币进行收款,在预期人民币将持续升值时更是如此;②在签订对外工程承包合同时,约定汇率,对汇率波动造成的损失要求业主进行补偿;③在国家政策允许的情况下,参加金融市场交易,利用金融工具转移风险;④尽快收回外币工程款,不仅可以降低应收账款的坏账风险,还可以降低人民币升值带来的损失;⑤在人民币升值时,以外币结算和支付人工、材料、机械等费用,在不考虑国内价格差异和关税的情况下,尽量使用驻在国的材料和设备,用外币支付材料费用和机械费,减少国内材料设备的出口等。

主要参考文献

1. 李惠强.国际工程承包管理.上海:复旦大学出版社,2008
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
4. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007