

我国外币财务报表折算方法新探

张忠磊 刘楷

(重庆理工大学 重庆 400050 山东财政学院 济南 250014)

【摘要】我国现行会计准则规定采用现行汇率法进行外币财务报表折算,但笔者认为这种方法并不适应我国的国情。本文对适合我国的外币财务报表折算方式进行了探讨。

【关键词】外币财务报表折算 外币交易 时态法 现行汇率法

我国企业参与国际竞争的方式之一便是设置境外经营主体,由此便产生了境外经营主体财务报表与母公司财务报表采用何种方式进行合并的问题。目前,现行汇率法、时态法、货币性与非货币性项目法、流动性与非流动性项目法四种折算方法争议的焦点就在于:第一,外币财务报表各个项目折算应该采用何种汇率?第二,折算汇率与原入账汇率不同所产生的折算差额如何处理?

一、外币财务报表折算的两种主流方法

根据《企业会计准则第19号——外币折算》的规定,企业期末编制合并财务报表时对境外经营外币财务报表的折算,采用现行汇率法,母公司对于发生的外币交易(指以外币计价或者结算的交易)的期末余额应当分别外币货币性项目和非货币性项目进行处理。我国的规定与国际会计准则基本趋同。美国会计准则规定,外币财务报表要根据境外经营主体为母公司经营的有机组成部分和独立经营的国外实体两种不同性质,分别采用时态法和现行汇率法进行折算。现行汇率法、时态法、新时态法和期末母公司外币交易余额的处理方法之间的比较见右表。

二、我国应用现行汇率法存在的问题

1. 应用现行汇率法违背了编制合并财务报表的主体观。有的文章认为,现行汇率法符合我国现行的编制合并财务报表的理论基础——主体观,时态法符合我国旧准则中编制合并财务报表的理论基础——母公司观。理由是,主体观下,母公司能够控制的是子公司以公允价值计量的净资产,因而对子公司净资产应该采用现行市价计量,也就是采用现行汇率法。母公司观下,母公司拥有的是子公司的营业成果,外币财务报表折算只是一种计量变更程序,是对既定价值的重新表述,应该采用时态法。

但实际上,我国的现行汇率法并没有遵循编制合并财务报表的主体观。这是因为,母公司的个别财务报表尚没有完全按照现行市价进行计价,只有在公允价值成为唯一计量属性的时候,用现行汇率法折算外币财务报表才是贯彻了主体观。国际会计准则应用现行汇率法折算境外经营的财务报表,是符合编制合并财务报表的主体观的。

外币财务报表折算方法及期末外币业务会计处理的比较

方法 项目	现行汇率法	时态法	新时态法	期末母公司 外币交易余 额的处理方 法
货币性项目	现行汇率	现行汇率	现行汇率	按现行汇率调整
以现行成本计量的非货币性项目	现行汇率	现行汇率	资产或负债价值确定日的汇率	按资产或负债价值确定日的汇率调整
以历史成本计量的非货币性项目	现行汇率	历史汇率	历史汇率	历史汇率,不调整
所有者权益项目	历史汇率,未分配利润为资产负债表轧算数	历史汇率,未分配利润为轧算数	历史汇率,未分配利润为轧算数	不调整
资产负债表折算差额的处理	在所有者权益项目下单列	无差额	非货币性资产折算差额计入其他资本公积	计入利润表中财务费用
收入和费用项目	业务发生时汇率,一般为平均汇率	业务发生时汇率,一般为平均汇率	业务发生时汇率,一般为平均汇率	不调整
成本项目	业务发生时汇率,一般为平均汇率	对期初、本期、期末存货按照不同汇率折算后确定	对期初、本期、期末存货按照不同汇率折算后确定	不调整
利润表折算差额的处理	无差额	计入利润表中折算利得	非货币性项目与利润表项目的折算差额计入折算利得	无差额

2. 现行汇率法引起母公司个别财务报表和合并财务报表的不可比。采用现行汇率法对外币财务报表进行折算产生了以下矛盾:

(1)资产负债表的不可比。合并财务报表日,母公司采用现行汇率对货币性项目的外币交易余额进行调整,对非货币性项目没有调整。而合并财务报表按现行汇率折算境外经营的财务报表的所有项目。这就使母公司个别财务报表与合并财务报表

的计量基础不一致,不满足会计信息的可比性要求。

(2)外币财务报表折算差额计入项目不合理。对于资产负债表日资产货币性项目的折算差额,母公司个别财务报表中计入利润表的财务费用,合并财务报表中在所有者权益下单列报,不满足信息可比性的要求。

3. 现行汇率法违背了稳健性原则。现行汇率法采用现行汇率折算子公司报表的所有项目,在母公司只拥有子公司稍微过半数股权时会产生很大误差,本国汇率贬值时使合并财务报表的净资产虚增,违背了稳健性原则。

4. 现行汇率法下资产负债的计量属性与折算属性不一致。资产负债表中各项资产和负债的计量属性总共有五种,将不同的计量属性下的数据乘上现行汇率是没有意义的。比如将以历史成本计量的资产,乘上资产负债表日的即期汇率,结果是既不能反映资产购置时的历史成本、又不能反映资产在资产负债表日的现行价值。

5. 现行汇率法把所有资产和负债暴露在相同的汇率风险下,是不合适的。从长期来看,长期资产所面临的汇率大体上是稳定的,不可能有永久性的汇率单边上升或者下降。所以采用现行汇率法时,当期的折算利得可能在下期就会转回,作为折算损失,这加剧了财务报表的波动。同时,长期资产面临的汇率变动风险,在本期是不会实现的,其实现要通过以后期间的成本费用表现出来,那么,就没有必要在本期提前将汇率风险表现出来。

6. 现行汇率法没有保持原财务报表中各项资产和负债的比例关系。现行汇率法能够保持资产负债表中资产和负债及各项目的比例关系,但是没有保持所有者权益项目与其他报表项目的比例关系。比如,每股净资产、权益净利率都发生了改变。因为其采用的并非完全的单一汇率法,其差额通过外币报表折算差额来补足。

三、对适合我国国情的外币财务报表折算方法的探索

1. 采用新时态法对资产负债表项目进行折算。由于母公司期末对外币交易余额分别货币性项目与非货币性项目采用不同的方法来调整,为了保持母公司财务报表与合并财务报表使用会计政策的一致性,应对境外经营的财务报表项目分别货币性项目和非货币性项目采用不同折算汇率。时态法的理论依据同货币性与非货币性项目法的理论依据不同,然而其具体操作基本相同。但需指出的是,时态法不对利润表进行折算是不合理的。为了克服时态法的缺陷,笔者提出用新时态法来进行外币财务报表折算。

(1)将资产负债表的资产、负债项目划分为货币性项目和非货币性项目两类。其中,货币性项目按照现行汇率折算。对非货币性项目,以历史成本计量的非货币性项目按照历史汇率折算;以公允价值计量的非货币性资产采用公允价值确定日的汇率折算;以成本与可变现净值孰低计量的存货应将期末可变现净值折算为记账本位币,再与以账面存货成本确定时的汇率计算的存货价值进行比较。

(2)对利润表和所有者权益变动表的“提取盈余公积”、“对所有者(或股东)的分配”等利润分配项目,按照发生时的历史

汇率折算;收入、费用项目发生比较频繁,为了简化计算可以按照会计期间内的平均汇率折算;对成本、折旧项目,应该采用存货、固定资产等期初、本期、期末的不同汇率进行折算。

2. 折算差额按照流动性的不同来列报。现行会计准则中,现行汇率法下的汇率变动产生的利得和损失,计入所有者权益下的“外币报表折算差额”项目。时态法下,外币财务报表折算差额作为利润表项目列报。但是,把折算差额全部计入资产负债表或是计入利润表的做法,忽视了汇率变化对不同项目的影响程度,是不可取的,应该对不同性质的资产或负债采用不同的折算汇率。母公司对国外子公司的投资属于长期性质,考虑到其国外投资收益直接在子公司所在国进行再投资时的折算差额不仅仅是未实现的,甚至是不可能实现的,因此应将非货币性项目的折算差额列在资产负债表中,而货币性项目的汇兑损益是很可能实现的,所以应将其计入本期合并利润表的利得或损失。

现行会计准则下,折算差额在所有者权益项目下单独列示,笔者认为应该将其记入“资本公积——其他资本公积——外币报表折算差额”项目,因为该差额是直接计入所有者权益的利得或损失,符合其他资本公积的定义,所以不应该把它与其他资本公积并列列示,而应作为其他资本公积的组成项目。对于货币性项目的折算差额,应在利润表中设置“外币报表折算损益”项目,与“公允价值变动损益”项目并列,因为它们的性质是相同的,都是由于外界条件变化引起的资产或负债的增值或贬值。

3. 外币财务报表折算步骤的改进。首先折算资产负债表,将非货币性项目的折算损益填列于其他资本公积;将货币性项目的折算损益填列于利润表的“外币报表折算损益”项目。未分配利润按资产负债表的平衡关系轧算出,并将其填列于所有者权益变动表的“年末未分配利润”项目折算后金额内。然后折算所有者权益变动表,倒挤出所有者权益变动表中“净利润”项目金额,将其填列于利润表中。最后折算利润表,折算汇率不同造成的利润表项目折算差额作为外币报表折算损益列示于利润表内。

主要参考文献

1. 拉德鲍等著,王全喜等译.国际会计与跨国企业.北京:机械工业出版社,2008
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2008
3. 王松年.国际会计前沿.上海:上海财经大学出版社,2005
4. 郭永昊.外币报表折算差额之会计处理.财会月刊(会计),2008;7
5. 骆彬.浅谈外币报表折算的新思路:会计计量法.金融会计,2007;5
6. 曹伟.外币报表折算方法的理论分析和创新.审计研究,2006;4
7. 郑淑丽.跨国公司外币报表折算问题研究.税务与经济,2008;2