

外币报表折算差额之会计处理

中国海洋石油总公司 郭永昊

当企业境外经营机构(包括子公司、合营企业、联营企业和分支机构)的记账本位币不同于企业的记账本位币时,需要将企业境外经营机构的财务报表折算为以企业的记账本位币反映的财务报表,并纳入企业的合并财务报表。外币报表折算差额就是在上述折算过程中,由于财务报表的不同项目采用不同的汇率折算所产生的差额。企业会计准则对外币报表如何进行折算作了详细规定: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,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。②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。按照上述规定处理产生的外币报表折算差额,在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

对于外币报表折算差额,企业在采用权益法核算或编制合并财务报表时该如何处理呢?企业会计准则没有做出相应的规定。下面,笔者就通过一个案例对这个问题提出自己的看法。

例:国内甲公司的记账本位币为人民币。该公司于20×7年1月1日用银行存款900万美元取得位于境外的乙公司80%的股权(甲、乙公司的合并不属于同一控制下的企业合并)。甲公司在个别资产负债表中采用成本法核算该项长期股权投资。20×7年1月1日市场汇率为:1美元=7.8元人民币。20×7年12月31日,甲公司个别资产负债表中对乙公司的长期股权投资的金额为7020万元(假定未发生减值)。甲公司备查簿中记录的乙公司在20×7年1月1日可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与乙公司的账面价值一致。当日,乙公司的股本为800万美元,折算为人民币为6240万元;累积盈余公积为80万美元,折算为人民币为608万元,累积未分配利润为190万美元,折算为人民币为1424万元。

20×7年乙公司实现净利润390万美元,折算为人民币为2886万元;提取盈余公积60万美元,折算为人民币为444万元;向股东分配利润300万美元,折算为人民币为2220万元。乙公司20×7年12月31日的资产负债表详见右上表。

假设乙公司的会计期间和会计政策与甲公司的会计期间和会计政策相一致,不考虑甲、乙公司及合并资产、

负债的所得税影响。

问题1:甲公司在年底编制合并财务报表时该如何将对乙公司的长期股权投资由成本法调整为权益法呢?

问题2:对乙公司的外币报表折算差额在合并财务报表中应如何列示?

资产负债表

20×7年12月31日

	期末数 (万美元)	折算 汇率	人民币 金额 (万元)	负债和所有者权益	期末数 (万美元)	折算 汇率	人民币 金额 (万元)
流动资产:				流动负债:			
货币资金	180	7.3	1314	短期借款	80	7.3	584
应收账款	380	7.3	2774	应付账款	420	7.3	3066
存货	470	7.3	3431	其他流动负债	180	7.3	1314
其他流动资产	240	7.3	1752	流动负债合计	680	-	4964
流动资产合计	1270	-	9271	非流动负债:			
非流动资产:				长期借款	300	7.3	2190
长期应收款	170	7.3	1241	应付债券	150	7.3	1095
固定资产	850	7.3	6205	其他非流动负债	200	7.3	1460
在建工程	70	7.3	511	非流动负债合计	650	-	4745
无形资产	80	7.3	584	负债合计	1330	-	9709
其他非流动资产	50	7.3	365	股东权益:			
非流动资产合计	1220	-	8906	股本	800	7.8	6240
				盈余公积	140		1052
				未分配利润	220		1646
				外币报表折算差额			-470
				股东权益合计	1160	-	8468
资产总计	2490		18177	负债和股东权益总计	2490		18177

首先看问题1。根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,在合并工作底稿中,甲公司需要将对乙公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。在实际工作中,笔者发现有关调整分录有以下三种处理方法:

第一种做法:甲公司在确认乙公司实现的净利润时将外币报表折算差额纳入其中,然后在此基础上确认本公司按持有的股权比例应享有的份额,调整长期股权投资的账面价值,并确认为当期投资损益。由此,甲公司应调整长期股权投资的金额为1932.8万元 $[(2886-470) \times 80\%]$,会计分录如下:借:长期股权投资——损益调整1932.8万元;贷:投资收益1932.8万元。同时,确认应收股利:借:应收股利1776万元 $(2220 \times 80\%)$;贷:长期股权投资——

企业合并业务的所得税核算探讨

中国矿业大学管理学院 马海峰 朱学义(博士生导师)

《企业会计准则第18号——所得税》(简称“所得税准则”)规定:资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。企业合并业务会导致资产、负债的账面价值与其计税基础产生差异,其主要表现为以下几个方面:①非同一控制下的企业合并,资产和负债按公允价值入账从而导致账面价值与其计税基础产生差异。②合并业务引起的资产、负债的账面价值与其计税基础的差异,在合并完成后的存续会计期间应考虑所得税影响。账面价值与计税基础存在差异的资产和负债在合并完成后的存续会计期间会逐步摊销、消耗或结算,因此在合并日确认与之相对应的递延所得税资产或递延所得税负债应随之逐步转回,同时调整转回当期的所得税费用。③合并商誉的所得税核算。企业会计准则明确规定,自创商誉不能予以确认,只有在企业合并过程中产生的商誉才能予以确认,因此本文所讨论的商誉全部为合并商誉。由于资产和负

损益调整 1776 万元。

第二种做法:甲公司当期应调整长期股权投资的金额为 1932.8 万元,但确认的当期投资收益应为 2308.8 万元($2886 \times 80\%$),同时应确认资本公积为 -376 万元($-470 \times 80\%$)。会计分录如下:借:长期股权投资——损益调整 1932.8 万元,资本公积——其他资本公积 376 万元;贷:投资收益 2308.8 万元。确认应收股利的会计分录同第一种做法。

第三种做法:甲公司当期应调整长期股权投资的金量和应确认的当期投资收益均为 2308.8 万元。会计分录如下:借:长期股权投资——损益调整 2308.8 万元;贷:投资收益 2308.8 万元。确认应收股利的会计分录同第一种做法。

分析上述三种处理方法,笔者认为,正确的应该是第三种做法,第一、二种做法都不妥当。事实上,外币报表折算差额只是将以外币表示的资产和负债项目以母公司的记账本位币重新计算所产生的调整数额,而不是已经实现的损益。第一种做法中甲公司 will 将外币报表折算差额计入乙公司的当期损益,也就是将这种未实现的损益当作已经实现的损益,这种处理方法会导致财务报表的使用者对乙公司的盈利能力产生误解,显然并不合适。第二种做法将外币报表折算差额理解为乙公司所有者权益中的一部分并根据其变化来调整甲公司的资本公积也不合理。尽管外币报表折算差额列示在乙公司资产负债表的所有者权益项目下,但它不能引起甲公司资本公积的变动。而第三种做法中,甲公司对根据乙公司的利润表所折算

债账面价值与其计税基础的差异会产生递延所得税资产或递延所得税负债,必然间接影响净资产的公允价值从而影响商誉的金额。同时,按照所得税准则的要求,商誉的初始确认无需确认相关的递延所得税负债。因此,合并日后如提取了商誉的减值准备亦无需考虑转回递延所得税负债,由此产生的所得税影响按永久性差异处理。

一、合并日所得税核算举例

对于非同一控制下的企业合并,《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南将其划分为三种类型,即控股合并、吸收合并和新设合并。在合并日三种类型企业合并业务的所得税核算方法基本一致,需要考虑资产、负债账面价值与计税基础的差异以及合并商誉的相关所得税核算。但对于控股合并而言,所得税的核算体现在编制并购日合并财务报表的抵销分录中,并没有纳入母公司的账簿体系;对于吸收合并和新设合并而言,所得税的核算直接纳入合并企业或收购企业

的净利润按股权比例确认投资收益的做法,符合《企业会计准则第2号——长期股权投资》所要求的权益法核算要求,是正确的处理方法。

解决了问题1,那么问题2也就迎刃而解了。对于乙公司的外币报表折算差额,在编制合并财务报表时,甲公司应在合并资产负债表中所有者权益项目下予以单独列示,列示金额应为甲公司按股权比例计算分担的金额。同样,少数股东也按其股权比例计算其应分担的外币报表折算差额,并计入少数股东权益,列示于合并资产负债表中。

20×7年12月31日,甲公司个别资产负债表中列示的对乙公司长期股权投资的金额为7020万元,经过调整后的金额则为7552.8万元($7020 + 2308.8 - 1776$),这与甲公司在乙公司股东权益总额中所享有的份额7150.4万元[($6240 + 1052 + 1646$) $\times 80\%$]之间的差额为402.4万元,其作为商誉在合并财务报表中列示。甲公司应分担的外币报表折算差额为-376万元($-470 \times 80\%$)。乙公司股东权益中20%的部分,即1787.6万元[($6240 + 1052 + 1646$) $\times 20\%$]加上少数股东应分担的外币报表折算差额-94万元($-470 \times 20\%$)之后的金额1693.6万元则属于少数股东权益。抵销分录如下:借:股本6240万元,盈余公积——年初608万元、——本年444万元,未分配利润——年末1646万元,外币报表折算差额376万元,商誉402.4万元;贷:长期股权投资7552.8万元,少数股东权益1693.6万元,外币报表折算差额470万元。○