《企业会计准则第19号——外币折算》解析

中国五矿集团公司　赵晓红

一、新准则的主要内容

新准则主要规范外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露。与购建或生产符合资本化条件的资产相关的外币借款产生的汇兑差额、外币项目的套期及现金流量表中的外币折算,适用其他相应准则,不在本准则中规范。

1.记账本位币的定义及选择记账本位币时应考虑的因素。

(1)记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选定其中一种货币作为记账本位币。但是,编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选择记账本位币时主要考虑以下因素:该货币主要影响商品和劳务的销售价格及所需人工、材料和其他费用,且通常以该货币进行计价和结算;该货币是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。

企业选定境外经营的记账本位币,还应考虑境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性及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,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、是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

(2)在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构,采用不同于企业记账本位币的,也视同境外经营。

(3)变更记账本位币时应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

2.外币交易的会计处理。

(1)企业对于发生的外币交易,应当将外币金额折算为记账本位币金额。

(2)在资产负债表日,企业对外币货币性项目,采用资产负债表日即期汇率折算;对外币非货币性项目则仍采用交易发生日的即期汇率折算。

3.外币财务报表的折算。

(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,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

很可能重新获得足够的应纳税所得额时,应当对已计提的递延所得税资产减值准备予以转回。

6.暂时性差异跨期摊配核算。在资产负债表债务法下,所得税费用从递延所得税资产和递延所得税负债的确认出发,通过倒轧计算得出,在不发生所有者权益中确认的交易或事项产生的纳税影响的情况下,可用如下公式表示:

①本期所得税费用=本期应交所得税+(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-[期末递延所得税资产(扣除准备)-期初递延所得税资产(扣除准备)]±本期由于税率变更形成的递延所得税资产÷负债影响数

②递延所得税资产=发生的可抵扣暂时性差异的所得税影响金额-已转回的可抵扣暂时性差异的影响金额±税率变更影响调整金额

③递延所得税负债=发生的应纳税暂时性差异的所得税影响金额-已转回的应纳税暂时性差异的影响金额±税率变更影响调整金额

具体核算步骤可归纳为:①确定产生暂时性差异的项目;②确定各年的暂时性差异;③确定该项差异对纳税的影响;④确定所得税费用,应交所得税加减纳税影响等于当期所得税和递延所得税的总金额。

在采用资产负债表法核算递延所得税时,如果预计转回期的税率能够合理确定,发生时按预计转回期的税率核算。

二、新准则对所得税事项列报的规定

1.递延所得税资产和递延所得税负债应当作为非流动性项目在资产负债表上单独列报。企业在对会计报表上的资产和负债的流动性与非流动性进行区分时,应当将递延所得税视为长期性质归为非流动性项目单独进行列报。

2.递延所得税资产和递延所得税负债不允许相互抵销。国际会计准则允许特殊情况下的递延所得税资产和递延所得税负债可以相互抵销,我国新准则没有提及两者是否可以相互抵销,但要求两者分别单独列报。按照我国会计准则与国际财务报告准则趋同的精神,应该可以理解为不允许相互抵销。

3.利润表及其附注的披露。①所得税费用(收益)的主要组成部分,包括当期所得税费用(收益)和递延所得税费用(收益)。②所得税费用(收益)与会计利润关系的说明,主要是要求披露所得税税率从法定税率到实际税率的调整过程。

4.资产负债表及其附注的披露。①未确认为递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额及其到期日。②分类说明暂时性差异和可抵扣亏损确认的金额以及确认递延所得税资产的依据,即对企业在未来期间很可能取得可供抵扣的应税利润的说明。③未确认递延所得税负债的,与子公司、联营企业和合营企业投资相关的暂时性差异金额。○

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。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单独列示。

(3)企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表,对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述,对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述,再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时,应当停止重述,按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

(4)企业在处置境外经营时,应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额,转入处置当期损益;部分处置境外经营的,应当将外币财务报表折算差额按处置的比例转入当期损益。

4.企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息。①企业及其境外经营选定的记账本位币以及选定、变更的原因;②采用近似汇率的,披露近似汇率的确定方法;③计入当期损益的汇兑差额;④处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

二、新准则对《企业会计制度》规定的补充

1.增加了记账本位币的定义及选定记账本位币时应考虑的因素。

2.增加了变更记账本位币的会计处理:采用变更当日的即期汇率折算。

3.增加了处置境外经营的会计处理:已列入所有者权益的外币折算差额转入当期损益。

4.增加了通货膨胀条件下外币业务的处理方法。《国际会计准则第29号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》对恶性通货膨胀经济中的财务报告的相关处理进行了规范。我国由于有政府的宏观调控,出现这种情况的可能性较小,因此新准则体系中没有专门的恶性通货膨胀会计准则,而仅在本准则中加入了有关内容。

三、执行新准则应注意的问题

新准则与会计制度相关规定没有特别大的差异,只是对外币业务的处理表述得更加明确和完善,因此对企业不会产生太大的影响,但其可操作性有所增强。企业在运用新准则时应注意以下几个问题:

1.新准则增加了记账本位币的定义及选择记账本位币时应考虑的因素,可以更好地指导企业选择合适的货币作为记账本位币。记账本位币是由企业所处的经营环境决定的,构成报告主体的不同部分因所处的经营环境不同可以采用不同的记账本位币。这一点与国际会计准则相同,但国际会计准则规定主体财务报表可以按任意一种(或几种)货币列报,而我国由于《会计法》规定编报的财务报告应当折算为人民币,因此新准则中只允许财务报告以人民币列报。

2.企业在处置境外经营时,应当将相应的外币财务报表折算差额转入处置当期损益。企业处置境外经营时,因为被处置部分的境外经营形成的外币财务报表折算差额会随着被处置部分所有权的转移而相应转移,相应的外币财务报表折算差额在处置期间形成事实损益,因此应体现在处置当期的损益中。若外币财务报表折算差额是贷方余额,则会增加处置当期利润;若是借方余额,则会减少处置当期利润。

3.对外币财务报表折算差额应在所有者权益项目下单独列示,其中属于少数股东权益的部分应当并入少数股东权益。会计制度未明确外币财务报表折算差额是属于权益还是负债,新准则明确将其作为权益的一部分进行列示。因为外币财务报表折算差额不符合负债的定义,不会导致经济利益流出企业,没有偿付义务,相对而言更符合所有者权益的定义,即企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。新准则将外币财务报表折算差额列入权益,与会计制度相比,企业权益会相应增加。

此外,《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中的所有者权益项目下以"少数股东权益"项目列示。资产负债表中外币财务报表折算差额应按少数股东所占比例计算的金额列入少数股东权益,这样报表中反映的大股东权益将更加清晰、准确。

4.企业变更记账本位币时应当采用变更当日的即期汇率进行折算。如果企业的境外经营在会计期间内变更记账本位币,由于会计制度没有相关规定,企业可能会采用期初汇率进行折算,而新准则明确了要采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

5.企业外币交易中汇率选择的规定更科学、合理。对于企业的外币交易,新准则规定可以采用交易发生日的即期汇率,同时也允许企业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将外币金额折算为记账本位币金额。会计制度中则规定采用业务发生时的即期汇率或业务发生当期的期初汇率。而在新准则的要求下,企业可以采用更科学、合理的方法来确定业务发生时所用的汇率。

6.金融企业分账制方法仍可使用。现行《金融企业会计制度》规定,金融企业可以采用外币分账制进行核算,期末将原币报表折算为人民币报表。由于分账制只是一种记账方法,其本位币选择与核算原理与其他外币业务一样,因此新准则未具体提及该部分内容,但在实际应用中仍可延用分账制。

7.企业在资产负债表日,对以公允价值计量的外币非货币性项目可按公允价值确定日的汇率进行折算。新准则规定企业在资产负债表日对外币货币性项目采用资产负债表日即期汇率折算;对以历史成本计量的外币非货币性项目仍采用交易发生日的即期汇率折算。新准则对以公允价值计量的外币非货币性项目没有规定处理方法,如在境外以外币购置的投资性房地产,在会计期末应以公允价值计量。国际会计准则提到了以公允价值计量的外币非货币性项目应按公允价值确定日的汇率进行折算,在实际操作时可参照此规定,当外币非货币性项目期末以外币进行公允价值计量时,期末可按公允价值确定日的汇率进行折算。

8.在恶性通货膨胀条件下,企业持有现金及其等价物一般会遭受货币购买力损失,持有的实物资产价值反而会随物价水平上升而上涨,因此应先运用一般物价指数或指数变动对财务报表进行重述,再按最近资产负债表日的即期汇率进行折算。这样可将因通货膨胀与汇率变化而对企业产生的影响分开,避免出现较大的外币财务报表折算差额。○