

外汇收支情况表编制需注意的几点问题

张 斌

(南京大成企业发展有限公司 南京 210008)

【摘要】 本文阐述了外汇收支情况表的设计理念,分析其容易出错的主要原因,指出编制过程中应注意的几点问题,为相关处理提供借鉴。

【关键词】 外汇收支情况表 经常项目 勾稽

一、外汇收支情况表发展现状

从国家外汇管理局设计外汇收支情况表(简称“外汇表”)的初衷来看,外汇表形式上是资产负债表,实质内容是外汇现金流量表,通过系统披露所有涉外交易,反映企业外汇货币资金的形成过程。按间接法编制现金流量表是以“净利润”为调整起点,通过调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动,调整不属于经营活动的现金收支项目,据此计算经营活动产生的现金流量。现假设企业涉外经营的目的是获取足够多的经常项目顺差积累,“经常

项目差额”就类似于企业“净利润”,则外汇表以经常项目差额为调整起点,调整带来外汇现金流的投融资交易金额,调整尚未实现外汇现金流的经常项目金额或虽实现外汇现金流但未计入经常项目差额的交易,调整已计入经常项目差额和投融资交易金额但最终未以外汇结算的交易金额,调整为完成交易或按规定与银行之间的外汇资金交易,调整汇率变动因素、误差与遗漏因素,就可计算出最终的外汇货币资金存量。但现实情况是,企业往往不知道经常项目差额是多少,只知道外汇货币资金存量是多少,经常项目差额核算准确与否成了编制

义,应予以税前扣除;其二,假设企业先付给职工现金,职工再将其用于购买公司股票,即属于现金结算方式,该支出允许在税前扣除,但其本质上还是权益结算;其三,贷方计入应付职工薪酬便于分析其计税基础及暂时性差异,还便于个人所得税的纳税征管。由此笔者认为,权益结算下贷方应计入应付职工薪酬,并按实际发生的支出予以税前扣除。

2. 此例中,权益结算以授予日的公允价值15元/股计算,后续不再变动;而现金结算则按照等待期内的每个资产负债表日股票增值权的公允价值重新计量。笔者认为以权益结算的股份支付应与现金结算的股份支付处理一致,理由有:

(1)若按照授予日的公允价值计算应确认的成本费用,后续不发生变动,则与股份支付作为激励手段的本质有冲突。相同条件下,因选择不同的支付方式而记录不同数额的成本费用是不合理的,这将给公司留下利润操纵的空间。

(2)在税务处理上,未实际行权时应该调增相应的应纳税所得额,并确认递延所得税。此例中两种结算方式下当期的应纳税额是一致的,但是递延所得税存在差异。从整个期间来看,其对企业所得税的影响是不一致的。权益结算下,允许税前扣除的费用最终为120 000元(80×15×100);而现金结算下,允许税前扣除的费用为168 000元(80×21×100)。两种方式下企业所得税的差额为12 000元,企业可以通过支付方式的选择来调节税负。笔者认为,权益结算下也应按每个资产负债表日期权的公允价值重新计量,且允许税前扣除的金额按行权日的公允价值计算。

3. 在本例中,职员行权后,权益结算下按所收的现金、前期确认的资本公积和股本的差额确认股本溢价;现金结算下减少相应的负债,即应付职工薪酬,此处的差异在于是否应扣除行权价格。笔者认为两种方式下都应扣除。权益结算下,职工按施权价购买公司股票,企业收到现金,这部分不属于为获取职工服务付出的代价,应该从所计费用中扣除,否则将会导致多计费用。

四、小结

由以上分析,笔者认为,权益结算的会计处理应该与现金结算的处理一致。在税务处理方面,两种方式下计入成本、费用的金额都应税前扣除,扣除额按行权日公允价值计量。员工未实际行权时,调增当期应纳税所得额,并确认递延所得税资产;实际行权时,调减应纳税所得额,并转回前期确认的可抵扣暂时性差异。

此外,需要强调的是,为实现利润表中利润总额和所得税费用的匹配,递延所得税资产的贷方不应记入“资本公积——其他资本公积”科目,而应计入所得税费用。

主要参考文献

1. 姜彤彤. 谈股份支付的会计与纳税处理. 财会月刊, 2008;9
2. 古华. 股份支付准则与税法差异之案例分析. 财会月刊, 2009;10
3. 吴凤奇. 对权益结算的股份支付会计处理的异议. 财会月刊, 2011;1

外汇表的关键。

现有外汇表的编制方法是编制外汇经济事项会计分录,即将涉外经济事项按编制外汇表的需要重新编制会计分录,登记与外汇表项目一致的账簿系统,形成编制外汇表的编表系统,通过编表系统形成的数据编制外汇表。这对外汇业务发生较多的企业,对于一般都很繁忙的财务部门来说,是一个不小的负担。所以,绝大多数企业都没有针对外汇表的编表系统,这也是现今外汇表编制出错率高的主要原因。

二、外汇收支情况表编制建议

在《财会月刊》2010年第10期上刊登了一篇有关外汇表编制方法的文章,该文总结了外汇表各栏目与财务账簿数据间存在的勾稽关系,利用现有的会计报表编表系统归类汇总各项涉外业务发生额来编制外汇表。该文指出,编制外汇表需从涉外货币资金着手,对外币银行日记账分借方与贷方发生额分类汇总,核实外币银行日记账余额与实际货币资金存量的一致性。文中列举的勾稽关系有15项,核准了这些勾稽关系,即基本完成了编制外汇表的基础工作,本文再补充几点。

文中总结的15个勾稽关系式为:①期初外汇货币资金余额+本期外汇资金流入发生额(分类汇总)-本期外汇资金流出发生额(分类汇总)=期末外汇货币资金余额。②期初外汇应收账款余额(含外汇预收账款余额)+本期销售的货物、服务、无形资产发生额-本期收到销售款=期末外汇应收账款余额(含外汇预收账款余额)。③期初其他应收款余额+本期支付外汇款(本期资金流入额)-本期涉外费用入账金额(本期资金流出额)=期末其他应收款余额。④期初外汇应付账款余额(含外汇预付账款余额)+本期购进的货物、服务、无形资产发生额-本期支付购货款项=期末外汇应付账款余额(含外汇预付账款余额)。⑤期初其他应付款余额+本期涉外费用入账金额(本期资金流入额)-本期支付费用金额(本期资金流出额)=期末其他应付款余额。⑥期初应收外汇股利余额+本期被投资单位宣告分配的股利-本期实际收到的外汇股利=期末应收外汇股利余额。⑦期初应付外籍人员工资余额+本期外籍人员工资计提金额-本期支付外籍人员工资=期末应付外籍人员工资余额。⑧期初应付外汇股利余额+本期宣告分配的外汇股利-本期汇出的外汇股利(或本期应付股利转增资本额)=期末应付外汇股利余额。⑨期初应付外汇利息余额+本期计提外汇利息-本期实际支付的外汇利息=期末应付外汇利息余额。⑩期初境外投资余额+本期增加境外投资额-本期收回境外投资额=期末境外投资余额。⑪期初境内外汇投资余额+本期增加境内外汇投资额-本期收回境内外汇投资额=期末境内外汇投资余额。⑫期初境外借款余额+本期借入境外借款额-本期归还境外借款额=期末境外借款余额。⑬期初境内外汇借款余额+本期借入境内外汇借款额-本期归还境内外汇借款额=期末境内外汇借款余额。⑭期初实收境外资本余额+本期实收境外资本-本期减少境外资本=期末实收境外资本余额。⑮期初实收境内外汇资本余额+本期实收境内外汇资本金额-本期减少境内外汇资本金额=期末实收境内外汇资本余额。

1. 实际操作中,经常会出现以上勾稽关系无法平衡的情况,这里牵涉到外币结算方式的差异问题,即结汇项目和非外汇形式资产项目。企业的外币结算方式有三种,即直接用外币结算、购汇结算和直接用人民币、固定资产及无形资产结算。直接用外币结算方式通过汇总货币资金的发生额已纳入勾稽范围;用人民币购买外币结算行为为购汇结算,购汇金额需要单独统计;直接用人民币支付以外币计价的业务列入“非外汇形式资产”项下的“人民币”明细项目,以外币计价实际以固定资产及无形资产交割的业务列入“非外汇形式资产”项下“固定资产”、“无形资产”明细项目,当勾稽关系中的外币支付额中含有购汇及人民币等直接结算交割行为时,要将购汇金额及人民币等支付交割金额折算的美元金额并入外币支付额中,只要没有遗漏的数据,勾稽关系一定是平衡的,统计的购汇金额列入“结购汇差额”项目,以人民币折算的美元金额列入“非外汇形式资产”项下相应明细项目中。

以上勾稽关系中凡牵涉到外币支付额的,都要关注是否有购汇支付金额,其中第3项至第5项、第7项至第15项,外币支付额中都可能存在购汇支付的情况。“非外汇形式资产——人民币”支付额多出现在第3、5、6、7、8、9、11、14、15项中方代扣代缴外方税款、赔款等款项和中方以人民币支付外方股利及外方人员工资等业务。用固定资产及无形资产交割的外币计价业务主要集中在第6、8、11、14、15项。对外投资与接收投资业务,一般企业发生不频繁,勾稽关系不平衡时易查找。

2. 准确编制外汇表需要建立健全企业的会计核算制度,核算基础资料要准确、完整。首先,涉外业务都应设立外币复式账簿,美元与非美元外币业务要分别设立,便于统计各项业务外币发生额,企业在日常核算中可以每月及时加总各项业务外币发生额,年终再加总全年的外币发生额。

3. 企业会计核算中对购汇业务要有准确而详细完整的账簿记录,漏统计任一笔购汇业务都会造成勾稽关系的不平衡。由于以往没有编制外汇表的要求,企业的购汇业务直接反映在人民币支付额中,经常出现没有注明购汇业务的情况,加上没有及时将结汇单从银行反馈回来,甚至银行直接划走人民币后只出具人民币支付单据,而真正从银行划出的是所购外汇。所以企业应加强与银行的联系,完整收集每项购汇业务单据并详细记录在账簿摘要中,这样才便于汇总购汇金额。

4. 核算过程中,要关注一般企业极少发生的业务,如收到供应单位因不能履行合同而赔偿的以外币计价的赔款、企业对外币结算交易债权的单方面放弃、对坏账的核销、以外币结算交易债权人对企业债务的单方面豁免、企业中方股东将股权转让给外方股东、企业外方股东将股权转让给中方股东、企业中方股东将对企业的债权转让给外方、企业外方股东将对企业的债权转让给中方、企业对外股权的放弃、境外金融债权人单方面豁免企业债务、境外股东单方面放弃对企业的股权、接收外币捐赠事项等。在遇到勾稽关系不平衡时排除数据汇总及计算错误因素后要注意是否存在上述业务。

主要参考文献

俞小波. 外汇收支情况表编制方法探讨. 财会月刊, 2010; 10