

我国外币报表折算方法选择探讨

朱青

(中国人民银行南京分行 南京 210004)

【摘要】我国《企业会计准则第19号——外币折算》第十一条中关于外币交易会计处理的规定与第十二条中的外币报表折算方法的规定存在冲突。本文首先分析比较了现行汇率法和时态法两种主要的外币报表折算方法各自的优劣,然后进一步分析了美国会计准则的演进对时态法改进的影响,最后结合我国国情探讨如何使时态法的使用更符合我国现状,更具可行性。

【关键词】外币交易 报表折算 现行汇率法 时态法

在资本国际化和市场全球化的大趋势下,跨国公司的发

展出现了一些新特点,决定了其在经营活动中面临着一系列新的财务会计问题。在所有的

一、我国外币报表折算方法与外币交易会计处理方法的矛盾

在资本国际化和市场全球化的大趋势下,跨国公司的发

展出现了一些新特点,决定了其在经营活动中面临着一系列新的财务会计问题。在所有的

2. 时态法。时态法脱离了以资产和负债项目的分类来决定汇率的思维框架,以计量属性的时间归属来决定折算汇率。

如将海外子公司的经营活动被看做是母公司经营在国外的扩展,并在很大程度上作为母公司本国货币的现金流动而存在,如代销母公司的出口商品、汇回货款,或者只限于为母公司生产其包销的产品等。当有关的汇率变动时,就会直接影响到母公司的经营活动和现金流量,这种影响与母公司直接从事该项经营活动受到的影响一样。对于这一类型的子公司采用时态法是合理的。而对于那些经营活动在很大程度上独立于母公司的海外子公司而言,它们与母公司之间的交易往来不多,主要依靠自己经营和借贷来融资,其发生的成本和费用、实现的收入、筹措的借款等主要使用所在东道国的当地货币,汇率变动对母公司的影响仅仅涉及其在子公司的投资净额。这时,外币折算就应该从子公司的角度出发,关注的焦点应该集中于子公司在东道国环境下进行经营活动的成果。

在时态法下,考虑到汇率变动是一个客观事实,只有在汇率变动的当期就确认其会计影响才能更好地满足报表使用者预测和决策的需要,因此,时态法通常将折算差额直接计入当期合并损益中。这种处理方式对母公司的效益会产生不利的影

二、外币报表折算方法的比较

外币报表折算的具体方法主要出现过四种,其中流动、非流动性项目法和货币和非货币性项目法由于其自身的明显缺陷已经逐渐被淘汰,目前只有少数国家还在使用这两种方法,取而代之的是现行汇率法和时态法。

1. 现行汇率法。在现行汇率法下,外币报表中的所有资产和负债项目,都按期末的现行汇率进行折算。这种方法操作

理层的切身利益也会受到影响。更重要的是,对于上市公司而言,企业合并报表的数据受到折算差额的影响,如果这种影响是消极的,必会降低投资者对该公司的投资积极性,导致公司股票价格下跌。而股权激励计划又是当今上市公司管理层普遍采用的激励手段,可以说是管理层薪金的重要组成部分,将其与变化莫测的汇率挂钩未免有些牵强。因为根据购买力平价理论,汇率是由各国的物价水平所决定的。一个国家的通货膨胀率越高,该国的货币相对于另一国货币就会贬值,企业的管理层对此无法控制,更无法控制通货膨胀率。然而通货膨胀造成了母公司管理层的收益与其所付出的努力程度不对等,这显然是不公平的。

三、美国会计准则演进及其启示

美国财务会计准则委员会(FASB)对外币报表折算方法的规定经历了从第8号公告(SFAS8)到第52号公告(SFAS52)的演变。SFAS8规定,美国公司应该在合并报表中使用时态法来折算外币金额。美国各大公司的管理层对这种从理论出发而不从实际出发的规定表示了强烈的不满,最终美国跨国公司和会计实务界对于SFAS8的强烈反对迫使FASB颁布了SFAS52来取代SFAS8。SFAS52将海外子公司按其经营所处的环境不同,分为母公司的有机组成部分和自主经营的国外主体两类。如果将国外子公司视为母公司在境外经营的延伸,其功能性货币通常就是美元,那么采用时态法对外币报表进行折算。而如果海外子公司在经营决策上有较大的自主权,其功能性货币一般就不是美元,如其功能性货币为子公司所在国的货币,那么就采用现行汇率法对外国子公司的外币报表进行折算;如其功能性货币为第三国货币,则先采用时态法将子公司的报表按第三国货币折算,再采用现行汇率法折算成以美元表述。

从SFAS8到SFAS52的转变可以说是会计理论向现实功利的屈服。其实,这种情况在全球范围内并不少见。比如日本的大企业一般都具有很高的负债比率(最高的达80%以上),而且这些负债大多是长期的借款,如果完全按照时态法的规定对这些货币性项目用现行汇率进行折算,使其承受汇率波动的影响,那么后果是非常糟糕的。因此,日本对外币报表折算制定了独特的会计准则,体现的是“实务主义”即一般采用时态法,但允许对长期负债按历史汇率进行折算。这种务实主义倾向,其实是对理论原则的背离。

多方法并存的外币报表折算方法有很多的弊端,比如收益容易被操纵,跨国公司可以根据自己的利益来决定子公司应采取何种方法进行外币报表折算。另外,采用不同的方法折算,使得一套合并财务报表中存在多种货币框架,这样的报表能否向报表使用者提供有价值的信息仍值得怀疑,这使得各个公司之间的报表失去了可比性。

为了保持其可比性,采用统一的外币报表折算方法就显得尤为重要。我们可以选择性地借鉴SFAS52,比如它将海外子公司分为母公司的有机组成部分和自主经营的国外主体两类,就是值得借鉴的“精华”,而同时糅合了时态法和现行汇率法两种折算方法,就是我们要摒弃的“糟粕”。

四、对时态法的改进

1. 理论上可行的改进。

(1)对于海外子公司是国内母公司延伸的情况。如果海外子公司是母公司经营活动的延伸,那么我们首先遵从时态法的本质,以资产负债的计量属性来决定折算汇率的选择,折算子公司的资产负债表,未分配利润项目的折算金额按照资产负债表的平衡关系倒挤得出,并将其填列于利润和所有者权益变动表的年末未分配利润项目折算后金额内。然后再折算利润和所有者权益变动表,将由于折算汇率不同造成的外币报表折算差额以“外币报表折算损益”这一新增科目单独列示于利润表内,作为直接计入利润表的利得或损失来处理,以此与公司实际发生的计入于“财务费用”的外汇兑换损益区分开来。如果将海外子公司看做是国内母公司在海外的延伸,其经营活动直接影响母公司的损益与现金流量,那么将折算损益视为已经实现的利得或损失,直接计入当期利润是合理的。

(2)对于海外子公司是独立经营的情况。如果海外子公司是独立于母公司自主经营的,那么我们首先按时态法的规则折算子公司的利润和所有者权益变动表相关项目,并将折算后的期末未分配利润项目金额填列到资产负债表的未分配利润项目中。然后同样以资产负债的计量属性来决定折算汇率,折算资产负债表相关项目,并将由于汇率不同造成的外币报表折算差额通过倒挤方法得出,以单独的项目列示于所有者权益中,视为未实现的利得或损失,作为直接计入所有者权益的利得或损失来处理。

随着会计准则的不断发展,综合收益表成为了企业会计报表的主流,“综合收益=净收益+其他综合收益”。我国现行会计准则虽然没有明确提出综合收益观,但从利润表的改变来看,其已经加入了类似“公允价值变动损益”、“资产减值损失”等直接计入当期损益的利得和损失,可以说是在向国际会计准则的综合收益表趋同,然而反映直接计入所有者权益的利得和损失的其他综合收益却没有相应规定。

我国2009年6月11日发布的《企业会计准则解释第3号》第七条对利润表的调整已经引入了综合收益的概念。调整规定:企业应当在利润表“每股收益”项下增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目。“其他综合收益”,反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额,也就是已确认但未实现的,绕过当期损益的利得或损失。根据这一定义,如果海外子公司经营活动是母公司经营活动的延伸,那么我们就不能将这个差额计入到其他综合收益中去,如果将这个差额计入当期利润,就是视同已经实现了的利得或损失,只能按照传统利润表一样的处理,在净利润之前列示。而如果海外子公司是独立经营,则可以把折算差额列入其他综合收益,因为这种利得或损失是直接计入所有者权益的。

这样,采用综合收益表,按照改进后的时态法进行折算,则在一张表中就可以同时反映海外子公司是母公司经营活动的延伸和海外子公司是独立经营这两种类型的子公司的外币报表折算差额,对于那种有着大量不同类型海外子公司的企

对《初级会计实务》教材三个例题的商榷

姚红芳 金玉萍

(江苏常熟市尚湖高级中学 江苏常熟 215500 江苏常熟市教师进修学校 江苏常熟 215500)

【摘要】 本文以初级会计实务教材中的例题为基础,对教材中关于长期股权投资采用成本法核算时,投资方于持有期间收到被投资方宣告发放的现金股利或利润的会计处理、生产车间机器设备修理费的会计处理进行了分析,认为这些处理应与现行企业会计准则一致,并对品种法核算举例中题意不够明确及有关计算错误提出了若干处理意见。

【关键词】 长期股权投资 机器设备修理费 制造费用 计划成本分配法

全国会计专业技术资格考试的辅导用书《初级会计实务》是参加全国助理会计师考试的学员们的好帮手,但笔者认为该教材中有几个例题的解析值得商讨。

一、关于长期股权投资(成本法)持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润的处理

该教材对长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润作了如下处理说明:长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润时,对采用成本法核算的,企业按应享有的部分确认为投资收益,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目。笔者认为这一处理方式容易使人产生

误解,使读者认为采用成本法核算长期股权投资时,持有期间被投资单位发放的现金股利或利润均应确认为投资收益。建议按照现行会计准则的规定,将其修改为:被投资单位宣告分派的现金股利或利润,投资企业按应享有的部分,确认为当期投资收益,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目;但投资企业确认的投资收益仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的被投资单位宣告分派的现金股利或利润超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分,应冲减长期股权投资的账面价值,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目。

2. 现实中可行的改进。

(1)我国目前仍属资本稀缺国,这就决定了在今后相当长的一段时间内,我国跨国公司及其海外子公司无论在数量上还是在规模上都很难与美、英等国相比。我国的跨国公司主要以国有大型企业为主,目前这些跨国公司大部分是在国外设置分公司或分支机构,在国外的经济活动主要是销售母公司的出口商品、汇回货款等,实质是属于母公司延伸业务的经营,其本身很少存在独立的经济业务,所以这时并不要求着重考核子公司自身的经营业绩,因此选用时态法是适合的。但是随着中国企业实力的不断壮大,海外的投资和兼并活动将不断增加,今后必然会拥有大量独立经营的海外子公司,改进后的时态法不但考虑到了我国目前的状况,而且兼顾了我国企业发展的前景趋势。

(2)当前我国资本市场尚未完全开放,仍然实行的是有管理的浮动汇率制度,人民币汇率不可能出现剧烈的波动,在这种情况下,跨国公司采用时态法对海外子公司进行外币报表折算并不会使集团公司的报告损益与其真实经营成果产生严重背离的情况。

(3)随着上市公司的信息披露越来越充分,资本市场变得越来越有效,折算差额对企业经营业绩的影响将逐渐被广大投资者“看穿”,加上改进后的时态法将折算差额以一个单独

的科目与企业的当期经营利润分开列示,因此,改进后时态法不会对股价造成严重的影响。

全球经济一体化意味着我国经济将进一步融入国际经济体系,我国企业要想在国际市场上发展,必须遵照国际惯例开展经营活动。我国加入WTO后,更多的国内企业选择到海外资本市场上去融资,这些跨国公司将迫于来自海外交易所的压力促使其采用国际会计准则取代国内准则,以减少和消除我国会计准则与国际会计准则之间的差异,提高我国会计准则的国际准则可比性。然而国际会计准则明确规定采用现行汇率法,也许改进的时态法不利于我国会计准则与国际会计准则的协调。但是,国际会计准则也不是一成不变的,也是在不断的调整和发展之中。国际会计准则的一个主要目标就是协调世界各国的会计准则,随着中国在全球经济中扮演者越来越重要的角色,国际会计准则的制定也会反过来考虑中国会计准则的影响,并作出相应的调整。

主要参考文献

1. 李清如. 外币报表折算方法选择的思考. 理论学刊, 2006;5
2. 黄珏群, 龔立恒. 从外币报表折算的逻辑程序看折算方法的选择. 财会研究, 2006;6
3. 闫堃. 我国外币报表折算方法选择. 合作经济与科技, 2006;11