

注册会计师 教材精讲班 会计

第二十二章外币折算

3. 外币非货币性项目

外币预收账款和预付账款、合同资产和合同负债均不满足货币性项目的定义，属于以历史成本计量的外币非货币性项目，企业在资产负债表日应当采用交易发生日的即期汇率折算，不产生汇兑损益。【2022 新增】

【例题·单选题】甲公司人民币为记账本位币。2×18年3月10日，以每股5美元的价格购入乙公司在境外上市交易的股票20万股，发生相关交易费用1万美元，甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，当日汇率为1美元=6.6元人民币。2×18年12月31日，乙公司股票的市场价格为每股6美元，当日汇率为1美元=6.9元人民币。2×19年2月5日，甲公司以每股8美元的价格将持有的乙公司股票全部出售，当日汇率为1美元=6.8元人民币，不考虑相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。(2021年)

- A. 2×19年2月5日，确认投资收益260万元
- B. 购入乙公司的股票初始入账金额为660万元
- C. 2×18年12月31日，确认财务费用36万元
- D. 2×18年12月31日，确认其他综合收益161.4万元

【答案】D

【解析】2×18年3月10日，甲公司购入乙公司股票，将其指定为其他权益工具投资核算，初始入账金额=(5×20+1)×6.6=666.6(万元人民币)，选项B错误；2×18年12月31日，甲公司确认其他权益工具投资的公允价值变动及汇兑差额均计入其他综合收益，确认其他综合收益金额=6×20×6.9-666.6=161.4(万元人民币)，选项C错误，选项D正确；2×19年2月5日，甲公司出售其他权益工具投资时确认留存收益金额=8×20×6.8-(666.6+161.4)+161.4=421.4(万元人民币)，选项A错误。

相关会计分录如下：

2×18年3月10日

借：其他权益工具投资—成本	666.6
贷：银行存款	666.6

2×18年12月31日

借：其他权益工具投资—公允价值变动	161.4
贷：其他综合收益	161.4

2×19年2月5日

借：银行存款	1 088 (8×20×6.8)
贷：其他权益工具投资—成本	666.6
—公允价值变动	161.4
盈余公积	26

(假定按净利润10%提取盈余公积)

利润分配—未分配利润	234
借：其他综合收益	161.4
贷：盈余公积	16.14
利润分配—未分配利润	145.26

【例题 22-3】国内甲公司的记账本位币为人民币。2×15 年 2 月 10 日以每股 15 港元的价格购入乙公司 H 股 10000 股作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，当日即期汇率为 1 港元=0.9 元人民币，款项已付。2×15 年 12 月 31 日，由于市价变动，购入的乙公司 H 股的市价变为每股 18 港元，当日汇率为 1 港元=0.85 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

2×15 年 2 月 10 日，该公司对上述交易应作以下处理：

借：其他权益工具投资 135000（15×10000×0.9）
 贷：银行存款——港元 135000

由于该项金融资产是以外币计价，在资产负债表日，不仅应考虑股票市价的变动，还应一并考虑美元与人民币之间汇率变动的影响，上述金融资产在资产负债表的人民币金额为 153000 元（即 18×10000×0.85），与原账面价值 135000 元的差额为 18000 元人民币，计入其他综合收益。相应的会计分录为：

借：其他权益工具投资 18000
 贷：其他综合收益 18000

18000 元人民币既包含甲公司所购乙公司的 H 股股票公允价值变动的影响，又包含人民币与美元之间汇率变动的影响。

【例题 22-4·单选题】某外商投资企业以人民币为记账本位币，期初即期汇率为 1 美元=8.23 元人民币。2×18 年 12 月 31 日收到外国投资者作为投资而投入的生产线，投资各方确认价值为 45 万美元，交易发生日的即期汇率为 1 美元=7.00 元人民币，运输过程中另外发生运杂费 5 万元人民币，进口关税 11.25 万元人民币，安装调试费 6.75 万元人民币。假设设备使用年限为 10 年，预计净残值为 38 万元，使用年限平均法计提折旧。2×20 年末设备的可收回金额为 30 万美元，即期汇率为 1 美元=6.58 元人民币，则 2×20 年末设备应计提减值为（ ）万元。

- A. 92.8
- B. 82.5
- C. 91
- D. 80.6

【答案】D

【解析】设备的入账价值=45×7.00+5+11.25+6.75=338（万元），期末设备账面价值=338-（338-38）/10×2=278（万元），可收回金额=30×6.58=197.4（万元），应计提减值=278-197.4=80.6（万元）。

【知识点 3】外币报表折算

1. 外币报表折算

第一步	折算利润表，收入和费用采用交易发生时的即期汇率（历史汇率）折算或即期汇率的近似汇率折算；净利润是计算出来的，不是直接折算的； 现金流量表，各项目采用交易发生时的即期汇率（历史汇率）折算或即期汇率的近似汇率折算，与利润表相同，汇率变动对现金及现金等价物的影响作为单独的项目列报。
第二步	折算所有者权益变动表，采用交易发生时的即期汇率（历史汇率）折算，其中净利润来自利润表，未分配利润项目是通过期初数加本期净利润计算出来的，不是直接折算的；
第三步	折算资产负债表：资产和负债采用资产负债表日的即期汇率（期末汇率）折算，所有者权益项目来自所有者权益变动表；外币报表折算差额=（折算后资产—折算后负债）—所有者权益各项目金额；
第四步	将外币报表折算差额列入所有者权益变动表中“其他综合收益”项目；

2. 如果境外经营是子公司的，子公司外币报表折算差额，分为母公司应分担的部分（通过其他综合收益列报）和少数股东应分担的部分（并入少数股东权益列报），编制调整分录：

借：其他综合收益（外币报表折算差额×少数股东比例）
 贷：少数股东权益

3. 母公司实质上构成对境外经营子公司净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额，在合并报表中抵销：

外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币核算的，将母公司或子公司期末产生的汇兑差额，转入其他综合收益；

借：其他综合收益（或相反分录）
 贷：财务费用

- 【例题·单选题】**在母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币长期应收款项目的情况下，不考虑其他因素，下列各项关于母公司合并财务报表有关外币报表折算会计处理的表述中，正确的是（ ）。（2021年）
- A. 外币货币性项目以母公司记账本位币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示
- B. 外币货币性项目以母公司或子公司以外的货币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示
- C. 归属于少数股东的外币报表折算差额应在少数股东权益项目列示
- D. 外币货币性项目以子公司记账本位币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示

【答案】C

【解析】外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目，选项A和D错误；外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额转入“其他综合收益”项目，选项B错误。

4. 境外经营的处置

（1）在合并报表中，应将其他综合收益中外币报表折算差额，按处置比例从权益转入处置当期损益。

借：其他综合收益（按处置比例结转）

贷：投资收益（或相反分录）

（2）在境外经营为子公司的情况下，企业处置境外经营应当按照合并财务报表处置子公司的原则进行相应的会计处理。同时将已列入其他综合收益的外币报表折算差额中归属于少数股东的部分，视全部处置或部分处置分别予以终止确认或转入少数股东权益。

【例题 22-5 单选题】甲公司出于长期战略考虑，2×20年1月1日以1 200万美元购买了在美国注册的乙公司发行在外的80%股份，并自当日起能够控制乙公司的财务和经营政策。2×20年1月1日，乙公司可辨认净资产公允价值为1 250万美元；美元与人民币之间的即期汇率为：1美元=6.2元人民币。2×20年度，乙公司以购买日可辨认净资产公允价值为基础计算实现的净利润为200万美元。乙公司的利润表在折算为母公司记账本位币时，按照平均汇率折算。

其他相关汇率信息如下：2×20年12月31日，1美元=6.10元人民币；2×20年度平均汇率，1美元=6.15元人民币。甲公司2×20年度外币报表折算在合并报表中列入其他综合收益项目的金额为（ ）万元。

- A. -108
B. -135
C. -145
D. 0

【答案】A

【解析】外币报表折算差额=（1 250+200）×6.10-（1 250×6.2+200×6.15）=-135（万元人民币），应列入其他综合收益项目的金额=-135×80%=-108（万元人民币）。

本章小结：

- （1）记账本位币的确定
- （2）外币交易的会计处理
- （3）外币财务报表折算

寄语：

I am a slow walker, but I never walk backwards.

我走得很慢，但是我从来不会后退。

——林肯