

中级会计职称

中级会计实务

考点强化班

第十五章 外币折算

【考点】记账本位币的确定

（一）企业记账本位币的确定

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

1. **影响收入所使用的币种**。该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。
2. **影响支出所使用的币种**。该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。
3. 融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项所使用的币种。

在有些情况下，企业根据收支情况难以确定记账本位币，需要在收支基础上结合融资活动获得的资金或保存从经营活动中收取款项时所使用的货币，进行综合分析后做出判断。

（二）境外经营记账本位币的确定

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应当考虑下列因素：

1. 境外经营对其所从事的活动是否拥有**很强的自主性**；
2. 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**；
3. 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**；
4. 境外经营活动产生的现金流量是否**足以偿还其现有债务和可预期的债务**。

（三）记账本位币的变更

企业因经营所处的主要经济环境发生**重大变化**，确需变更记账本位币的，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。

【考点】外币交易日、资产负债表日及结算日的会计处理

（一）会计处理原则

1. 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. 外币交易应当在初始确认时，采用**交易发生日的即期汇率**将外币金额折算为记账本位币金额；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**。
3. 企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用**交易日即期汇率折算**。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，**不产生**外币资本折算差额。

4. 资产负债表日及结算日

（1）货币性项目。资产负债表日及结算日，应以**当日即期汇率**折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于初始入账时或前一资产负债表日即期汇率而产生的汇兑差额计入**当期损益**。

【提示】满足资本化条件的汇兑差额，计入相关资产成本中。

（2）非货币性项目。资产负债表日，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，不改变其记账本位币金额。但对于以**成本与可变现净值孰低**计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折算为记账本位币，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较。

【提示】①通常情况下，外币非货币性项目不需要计算汇兑差额，外币货币性项目才需要计算汇兑差额；②个别情况下，外币非货币性项目需要考虑汇率变动影响。

【注】下列项目属于外币货币性项目的有？

会计科目	外币货币性项目
------	---------

预收账款	×
预付账款	×
债权投资	√
交易性金融资产	×
其他权益工具投资	×
其他债权投资	√
存货	×
应交税费	×
应付职工薪酬	√
长期应收款	√

【提示】外币货币性项目包括的内容有：货币资金、债权债务以及部分金融工具。

【考点】外币业务因汇率变动计入的会计科目：

- (1) 外币货币性项目：汇率变动计入**财务费用**或在**在建工程**；
- (2) 存货：汇率变动计入**资产减值损失**（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）；
- (3) 交易性金融资产：汇率变动计入**公允价值变动损益**（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；
- (4) 其他权益工具投资：汇率变动计入**其他综合收益**（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；
- (5) 其他债权投资：汇率变动计入**财务费用**，公允价值变动计入**其他综合收益**；
- (6) 债权投资：汇率变动计入**财务费用**。

【考点】外币财务报表的折算

(一) 境外经营财务报表的折算

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汇率或即期汇率的近似汇率折算。

3. 外币财务报表折算差额

企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当将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（**其他综合收益**）；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报表折算差额，自所有者权益项目转入处置**当期损益**，处置部分境外经营的，应当按**处置的比例**计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

(二) 包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1. 在企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算**少数股东应分担的外币报表折算差额**，并入**少数股东权益**列示于合并资产负债表。

借：其他综合收益

贷：少数股东权益

2. 母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“**其他综合收益**”。

借：其他综合收益

贷：财务费用

(三) 处置该境外经营

如果企业**处置**该境外经营，则这部分外币报表折算差额也要转出，计入**当期损益**。但如果是部分处置的情况下，应按**处置比例**对应的“其他综合收益”转入当期损益。