

# 注册会计师 会计 精讲班

## 第二十二章 外币折算

### 【考情分析】

本章历年考试分值不高，通常以客观题的形式出现，也可与借款费用、报表折算等结合以综合题的形式出现。分数一般为4分左右。

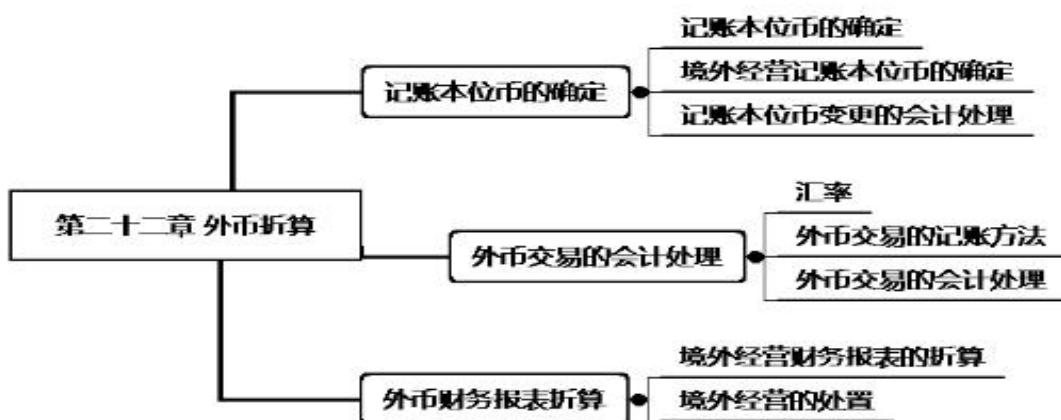
### 【本年教材变动】

本章内容无变化。

历年考点如下表所示：

知识点	单选题	多选题	计算题	综合题
确定记账本位币要考虑的因素	2008	2007		
外币货币性项目汇兑差额的确认	2022 2008	2016		2017
金融资产中汇兑差额影响损益的项目		2020		
外币非货币性项目的核算		2016		
外币金融资产的核算	2021		2020	
外币报表折算汇率的选择	2012	2020、2017 2015、2014 2012		
外币报表折算差额的会计处理	2022、2016、2008			
外币报表折算差额的列报	2018			

### 【本章结构框架】



### 【知识点1】记账本位币的确定（★★）



## 一、记账本位币的确定

原则	记账本位币，是指企业经营所处的 <b>主要经济环境</b> 中的货币
一般情形	企业通常应选择 <b>人民币</b> 作为记账本位币
特殊情形	业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是， <b>编报的财务会计报告应当折算为人民币</b>

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

- (1) 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**计价及结算**；【日常收入】
- (2) 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**；【日常支出】
- (3) **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。【借钱和存钱】

【教材例题-1】国内 A 外商投资企业，该企业超过 80% 的营业收入来自向各国的出口，其商品销售价格一般以美元结算，主要受美元的影响，因此，从影响商品和劳务销售价格的角度看，A 企业应选择美元作为记账本位币。

如果 A 企业除厂房设施，25% 的人工成本在国内以人民币采购，生产所需原材料、机器设备及 75% 以上的人工成本都来自于美国投资者以美元在国际市场的采购，则可进一步确定 A 企业的记账本位币是美元。

如果 A 企业的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等 95% 以上在国内采购并以人民币计价，则难以确定 A 企业的记账本位币，需要考虑第三项因素。

如果 A 企业取得的美元营业收入在汇回国内时可随时换成人民币存款，且 A 企业对所有以美元结算的资金往来的外币风险都进行了套期保值，则 A 企业应当选定人民币为其记账本位币。

## 二、境外经营记账本位币的确定

### 1. 境外经营

- (1) 企业在**境外**的子公司、合营企业、联营企业、分支机构
- (2) 企业在**境内**的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构，**选定的记账本位币与企业的记账本位币不同的，应当视同境外经营**

### 2. 境外经营记账本位币的确定还应当考虑以下因素

- (1) 所从事的活动是否拥有很强的**自主性**
- (2) 境外经营活动与企业的**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、记账本位币变更的会计处理

企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定企业记账本位币相关的经营所处的主要经济环境发生重大变化。

1. 企业因经营所处的**主要经济环境发生重大变化**，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**，折算后的金额作为新的记账本位币的历史成本。由于采用同一即期汇率进行折算，**因此，不会产生汇兑差额**。
2. 企业记账本位币发生变更的，其**比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目**。

【2017·单选题】以下关于记账本位币的变更说法正确的是（ ）。

- A. 记账本位币变更时，进行的折算可能会产生汇兑差额
- B. 变更记账本位币的，应该采用变更当月的平均汇率进行折算
- C. 企业记账本位币发生变更的，其比较财务报表应当以可比当月的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目

目

D. 企业的记账本位币发生变化的，企业应当在附注中披露变更的理由

【答案】D

【解析】选项 A，记账本位币变更时，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，由于采用的是同一即期汇率折，所以不会产生汇兑差额；选项 B，变更记账本位币的，应该采用变更当日的即期汇率进行折算；选项 C，企业记账本位币发生变更的，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。比较财务报表就是在报出本期报表的同时报出去年可比同期的数据，供投资者分析对比。如编制本年 9 月的资产负债表时，同时列出上年度末报表数据，信息使用者可以通过比较相关指标了解企业财务变动情况。

【2022 年多选题】甲公司有以下境外投资和经营实体：（1）在美国运营的子公司乙公司，记账本位币为美元；（2）在法国运营的合营企业丙公司，记账本位币为欧元；（3）在英国运营的联营企业丁公司，记账本位币为英镑；（4）在香港独立运营，单独核算的分支机构，记账本位币为港币。甲公司的记账本位币为人民币，以下属于甲公司境外经营的有（ ）。  
A. 乙公司      B. 丙公司      C. 丁公司      D. 香港分支机构

【答案】ABCD

【解析】境外经营有两方面的含义：一是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构；二是当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构选定的记账本位币与企业的记账本位币不同时，也应当视同境外经营。

