

第一节 外币交易的会计处理

2. 外币非货币性项目

(1) 以历史成本计量的外币非货币性项目

已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。

【例 17-10】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2020 年 9 月 10 日进口一台机器设备，支付价款 1 000 000 美元，已按当日即期汇率 1 美元=6.83 人民币元折算为人民币并记入“固定资产”账户。

“固定资产”属于非货币性项目，因此，资产负债表日也不需要再按照当日即期汇率进行调整。

(2) 对于以成本与可变现净值孰低计量的存货

在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，确定资产负债表日存货价值时应当考虑汇率变动的影响。

即先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，从而确定该项存货的期末价值。

【例 17-11】甲公司为医疗设备经销商，其记账本位币为人民币，外币交易采用交易日即期汇率折算。2020 年 10 月 9 日，以 1 000 欧元/台的价格从国外购入某新型医疗设备 200 台（该设备在国内市场尚无供应），当日即期汇率为 1 欧元=7.99 人民币元。2020 年 12 月 31 日，尚有 120 台设备未销售出去，国内市场仍无该设备供应，其在国际市场的价格已降至 920 欧元/台。2020 年 12 月 31 日即期汇率为 1 欧元=8.03 人民币元。假定不考虑增值税等相关税费。

本例中，由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，因此，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日获得的可变现净值以外币反映时，确定该项存货的期末价值时应当考虑汇率变动的影响。

12 月 31 日甲公司对该项设备应计提的存货跌价准备

=1 000×120×7.99-920×120×8.03=72 288（人民币元）

借：资产减值损失—存货—××医疗设备 72 288

贷：存货跌价准备—××医疗设备 72 288

(3) 对于以公允价值计量的外币非货币性项目

期末公允价值以外币反映的，应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较。

属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（股票、基金等）的，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应作为公允价值变动损益（含汇率变动），计入当期损益。

指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，其折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应计入其他综合收益。

【例 17-12】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2020 年 6 月 8 日，以每股 4 美元的价格购入乙公司 B 股 20 000 股，作为交易性金融资产核算，当日汇率为 1 美元=7.09 人民币元，款项已支付。2020 年 6 月 30 日，乙公司 B 股市价变为每股 3.5 美元，当日汇率为 1 美元=7.08 人民币元。假定不考虑相关税费的影响。

2020 年 6 月 8 日，甲公司购入股票。

借：交易性金融资产—乙公司 B 股—成本

(4×20 000×7.09) 567 200

贷：银行存款—××银行（美元） 567 200

2020 年 6 月 30 日（资产负债表日）

借：公允价值变动损益—乙公司 B 股 71 600

【提示1】交易性金融资产不属于外币货币性项目，所以资产负债表日对于汇率的变动和股票公允价值的变动不进行区分，计入当期损益（公允价值变动损益）。



2020年7月24日，甲公司将所购乙公司B股股票按当日市价每股4.2美元全部售出，所得价款为84 000美元，按当日汇率1美元=6.99人民币元折算为587 160（4.2×20 000×6.99）人民币元，与其原账面价值495 600人民币元的差额为91 560人民币元。对于汇率的变动和股价的变动不进行区分，均作为投资收益进行处理。因此，售出乙公司B股当日，甲公司相关的账务处理为：

借：银行存款—××银行（美元）	587 160	
交易性金融资产—乙公司 B 股—公允价值变动		71 600
贷：交易性金融资产—乙公司 B 股—成本		567 200
投资收益—出售乙公司 B 股		91 560

【提示2】交易性金融资产不属于外币货币性项目，所以处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入当期损益（投资收益）。



【例 17-13】甲公司人民币作为记账本位币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算，按月计算汇兑损益。甲公司在银行开设有欧元账户。甲公司有关外币账户2020年5月31日的余额如表所示

外币账户：双重登记

项目	外币账户余额（欧元）	汇率	人民币账户余额 （人民币元）
银行存款	800 000	7.90	6 320 000
应收账款	400 000	7.90	3 160 000
应付账款	200 000	7.90	1 580 000

(1) 甲公司 2020 年 6 月发生的有关外币交易或事项如下：

①6 月 5 日，以人民币向银行买入 200 000 欧元。当日即期汇率为 1 欧元=8.05 人民币元，当日银行欧元的卖出价为 1 欧元=8.11 人民币元。

借：银行存款—××银行（欧元）
 (200 000×8.05) 1 610 000
 财务费用—汇兑差额 12 000
 贷：银行存款—××银行（人民币元）
 (200 000×8.11) 1 622 000

②6 月 12 日，从国外购入一批原材料，总价款为 400 000 欧元。该原材料已验收入库，货款尚未支付。当日即期汇率为 1 欧元=8.00 人民币元。另外，以银行存款支付该原材料的进口关税 320 000 人民币元，增值税 457 600 人民币元。

借：原材料—××材料
 (400 000×8.00+320 000) 3 520 000
 应交税费—应交增值税（进项税额） 457 600
 贷：应付账款—××单位（欧元）
 (400 000×8.00) 3 200 000
 银行存款—××银行（人民币元） 777 600

③6 月 16 日，出口销售一批商品，销售价款为 600 000 欧元，货款尚未收到。当日即期汇率为 1 欧元=8.02 人民币元。假设不考虑相关税费。

借：应收账款—××单位（欧元）
 (600 000×8.02) 4 812 000
 贷：主营业务收入—出口××商品 4 812 000

④6 月 25 日，应收账款 300 000 欧元收到，款项已存入银行。当日即期汇率为 1 欧元=7.98 人民币元。该应收账款系 5 月出口销售发生的。

借：银行存款—××银行（欧元）
 (300 000×7.98) 2 394 000
 贷：应收账款—××单位（欧元）
 (300 000×7.9) 2 370 000
 财务费用—汇兑差额 24 000

(2) 2020 年 6 月 30 日，计算期末产生的汇兑差额：

6 月 30 日，即期汇率为 1 欧元=7.96 人民币元。

①银行存款（欧元）

方法 1：客观题适用

银行存款（欧元）

期初: $800\ 000 \times 7.9 = 6\ 320\ 000$	
① $200\ 000 \times 8.05 = 1\ 610\ 000$	
④ $300\ 000 \times 7.98 = 2\ 394\ 000$	
1 300 000欧元 10 324 000人民币	
? 汇兑收益: 2 4000	
$1\ 300\ 000 \times 7.96 = 10\ 348\ 000$	

①银行存款（欧元）

方法 2: 主观题适用

银行存款欧元户余额

$$= 800\ 000 + 200\ 000 + 300\ 000 = 1\ 300\ 000 \text{ (欧元)}$$

按当日即期汇率折算为人民币金额

$$= 1\ 300\ 000 \times 7.96 = 10\ 348\ 000 \text{ (人民币元)}$$

$$\text{汇兑差额} = 10\ 348\ 000 - (6\ 320\ 000 + 1\ 610\ 000 + 2\ 394\ 000)$$

$$= 2\ 400 \text{ (人民币元) (汇兑收益)}$$

借: 银行存款—××银行(欧元) 24 000

贷: 财务费用—汇兑差额 24 000

②应收账款（欧元）

应收账款欧元户余额

$$= 400\ 000 + 600\ 000 - 300\ 000 = 700\ 000 \text{ (欧元)}$$

按当日即期汇率折算为人民币金额

$$= 700\ 000 \times 7.96 = 5\ 572\ 000 \text{ (人民币元)}$$

$$\text{汇兑差额} = 5\ 572\ 000 - (3\ 160\ 000 + 4\ 812\ 000 - 2\ 370\ 000)$$

$$= -30\ 000 \text{ (人民币元) (汇兑损失)}$$

借: 财务费用—汇兑差额 30 000

贷: 应收账款—××单位(欧元) 30 000

③应付账款（欧元）

应付账款欧元户余额

$$= 200\ 000 + 400\ 000 = 600\ 000 \text{ (欧元)}$$

按当日即期汇率折算为人民币金额

$$= 600\ 000 \times 7.96 = 4\ 776\ 000 \text{ (人民币元)}$$

$$\text{汇兑差额} = 4\ 776\ 000 - (1\ 580\ 000 + 3\ 200\ 000)$$

$$= -4\ 000 \text{ (人民币元) (汇兑收益)}$$

借: 应付账款—××单位(欧元) 4 000

贷: 财务费用—汇兑差额 4 000

【总结】也可以合在一起写

④应计入当期损益的汇兑差额 = $-24\ 000 + 30\ 000 - 4\ 000 = 2\ 000$ (人民币元) (汇兑损失)

借: 银行存款—××银行(欧元) 24 000

应付账款—××单位(欧元) 4 000

财务费用—汇兑差额	2 000
贷：应收账款—××单位（欧元）	30 000

【提示】考试的时候建议分开写分录。