

第二节 外币交易的会计处理

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，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其原记账本位币金额（即不产生汇兑差额）。
- (2) 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。（统一计入“资产减值损失”）

【例 22-6】P 上市公司以人民币为记账本位币。2×15 年 11 月 2 日，从英国 W 公司采购国内市场尚无的 A 商品 10 000 件，每件价格为 1 000 英镑，当日即期汇率为 1 英镑=10 元人民币。2×15 年 12 月 31 日，尚有 1 000 件 A 商品未销售出去，国内市场仍无 A 商品供应，A 商品在国际市场的价格降至 900 英镑。12 月 31 日的即期汇率是 1 英镑=9.7 元人民币。假定不考虑相关税费。

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确定的可变现净值以外币反映时，计提存货跌价准备应当考虑汇率变动的影响。

该公司应作会计分录如下：

11 月 2 日，购入 A 商品：

借：库存商品——A 100 000 000（10 000×1 000×10）

贷：银行存款——英镑 100 000 000

12 月 31 日，计提存货跌价准备：

借：资产减值损失 1 270 000

贷：存货跌价准备 1 270 000

$10\,000 \times 1\,000 \times 10 - 1\,000 \times 900 \times 9.7 = 1\,270\,000$ （元人民币）

(3) 对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产【交易性金融资产】

对于以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目，如果期末的公允价值以外币反映，则应当先将该外币按照公允价值确定当日的即期汇率【新价格×新汇率】折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，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当期损益。对于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，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(处置时直接转入留存收益)。

【例 22-7】国内甲公司的记账本位币为人民币。2×15 年 9 月 10 日以每股 1.5 美元的价格购入乙公司 B 股 10000 股作为交易性金融资产，当日汇率为 1 美元=6.3 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 B 股的市价变为每股 1 美元，当日汇率为 1 美元=6.2 元人民币。

假定不考虑相关税费的影响。

①2015 年 9 月 10 日，该公司对上述交易应作以下处理：

借：交易性金融资产—成本 94 500 ($1.5 \times 10\,000 \times 6.30$)

贷：银行存款—美元 94 500

②上述交易性金融资产在资产负债表日的人民币金额为 62 000（即 $1 \times 10\,000 \times 6.20$ ）元，与原账面价值 94 500 元的差额为 -32 500 元人民币，计入公允价值变动损益。相应的会计分录为：（2 部分：公允价值变动、汇率变动）

借：公允价值变动损益 32 500

贷：交易性金融资产 32 500

③2×16 年 1 月 10 日，甲公司将所购乙公司 B 股股票按当日市价每股 1.2 美元全部售出，所得价款为 12000 美元，按当日汇率 1 美元=6.25 元人民币折算为人民币金额为 75000 元，与其原账面价值人民币金额 62000 元的差额为 13000 元人民币，对于汇率的变动和股票市价的变动不进行区分，均作为投资收益进行处理。因此，售出当日，甲公司应作会计分录如下：

借：银行存款—美元 75 000 ($1.2 \times 10\,000 \times 6.25$)

贷：交易性金融资产 (94500-32500) 62000

投资收益 13 000