

2. 外币非货币性项目

(1) 概念和内容

非货币性项目是货币性项目以外的项目，如存货、长期股权投资、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）、固定资产、无形资产等。

(2) 处理原则

①对于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。如果调整，从而使这些项目的折旧、摊销和减值等会不断地随之变动。

②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，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。（先折算后比较）

【计算分析·教材例题 18-11】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。2×23 年 10 月 8 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=9.28 人民币元。2×23 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。2×23 年 12 月 31 日的即期汇率是 1 欧元=9.66 人民币元。假定不考虑增值税等相关税费。

解析：

12 月 31 日甲公司对该项设备应计提的存货跌价准备

$$=1\ 000 \times 120 \times 9.28 - 920 \times 120 \times 9.66$$

$$=47\ 136 \text{（人民币元）}。$$

借：资产减值损失——存货——××医疗设备 47 136

 贷：存货跌价准备——××医疗设备 47 136

③对于以公允价值计量的股票、基金等外币非货币性项目（交易性金融资产），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折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较，其差额作为公允价值变动损益（不区分汇率变动或公允价值变动），计入当期损益。（先折算后比较）

④以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币货币性金融资产（债务工具）形成的汇兑差额，应当计入当期损益（财务费用），且采用实际利率法计算的该金融资产的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益。

外币非货币性金融资产（权益工具）形成的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益，但该金融资产的外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益。

【计算分析·教材例题 18-12】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日即期汇率折

算。2×23年6月8日，以每股4美元的价格购入乙公司B股20 000股，划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，当日汇率为1美元=6.82人民币元，款项已支付。

2×23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=6.83人民币元。假定不考虑相关税费的影响。

解析：

(1) 2×23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 545 600
(4×20 000×6.82)

贷：银行存款——××银行（美元） 545 600

上述交易性金融资产在资产负债表日应按478 100人民币元(3.5×20 000×6.83)入账，与原账面价值545 600人民币元的差额为67 500人民币元应直接计入公允价值变动损益。

借：公允价值变动损益——乙公司B股 67 500

贷：交易性金融资产——乙公司B股——公允价值变动
67 500

(2) 2×23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=6.84人民币元折算为574 560人民币元(4.2×20 000×6.84)，与其原账面价值478 100人民币元的差额为96 460人民币元。

甲公司相关的账务处理为：

借：银行存款——××银行（美元） 574 560
(84 000×6.84)

交易性金融资产——乙公司B股——公允价值变动 67 500

贷：交易性金融资产——乙公司B股——成本 545 600

投资收益——出售乙公司B股 96 460

【计算分析·教材例题 18-13】甲公司以外币作为记账本位币，其外币交易采用交易日即期汇率折算，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2×23年5月31日的余额如表18-1所示。

表 18-1

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	9.55	7 640 000
应收账款	400 000	9.55	3 820 000
应付账款	200 000	9.55	1 910 000

(1) 甲公司2×23年6月份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=9.69人民币元，当日银行欧

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

按当日即期汇率折算为人民币金额

$$=1\,300\,000\times 9.64=12\,532\,000\text{ (人民币元)}$$

汇兑差额

$$=12\,532\,000-(7\,640\,000+1\,938\,000+2\,862\,000)=92\,000\text{ (人民币元) (汇兑收益)}$$

②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

$$=700\,000\times 9.64$$

$$=6\,748\,000\text{ (人民币元)}$$

汇兑差额

$$=6\,748\,000-(3\,820\,000+5\,646\,000-2\,865\,000)$$

$$=147\,000\text{ (人民币元) (汇兑收益)}$$

③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

$$=600\,000\times 9.64$$

$$=5\,784\,000\text{ (人民币元)}$$

汇兑差额

$$=5\,784\,000-(1\,910\,000+3\,856\,000)$$

$$=18\,000\text{ (人民币元) (汇兑损失)}$$

④应计入当期损益的汇兑差额

$$=-92\,000-147\,000+18\,000$$

$$=-221\,000\text{ (人民币元) (汇兑收益)}$$

借：银行存款——××银行（欧元）	92 000
应收账款——××单位（欧元）	147 000
贷：应付账款——××单位（欧元）	18 000
财务费用——汇兑差额	221 000