

考点 3: 外币报表折算

(一) 境外经营财务报表的折算

在对企业境外经营财务报表进行折算前,应当调整境外经营的会计期间和会计政策,使之与企业会计期间和会计政策一致,根据调整后的会计政策和会计期间编制相应货币(记账本位币以外的货币)的财务报表,然后再按照以下规定进行折算:

报表名称	具体项目	处理原则
资产负债表	资产负债项目	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
利润表	收入费用项目	采用 交易发生日的即期汇率 折算;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
折算差额		在编制合并财务报表时,在合并资产负债表中“ 其他综合收益 ”项目列示。

【单选·2023】甲公司人民币作为记账本位币,乙公司是甲公司的境外子公司,以美元作为记账本位币。甲公司境外子公司财务报表折算为人民币时,以资产负债表日即期汇率折算的财务报表项目是()。

- A. 股本
- B. 应付债券
- C. 盈余公积
- D. 财务费用

答案: B

解析: 企业境外经营财务报表进行折算时,资产负债表中的资产和负债项目,应采用资产负债表日即期汇率折算,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;利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算,也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日的即期汇率近似的汇率折算。选项 A、C,属于资产负债表中的所有者权益项目,采用发生时的即期汇率折算;选项 B,属于资产负债表中的负债项目,采用资产负债表日即期汇率折算;选项 D,属于利润表中的费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算,也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日的即期汇率近似的汇率折算。

【计算分析·教材例题 18-14】甲公司的记账本位币为人民币,该公司在英国有一子公司乙公司,乙公司确定的记账本位币为英镑。甲公司拥有乙公司 70%的股权,并能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。甲公司采用当期平均汇率折算乙公司利润表项目。乙公司有关资料如下:

2×22 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 英镑=9.88 人民币元,2×22 年的平均汇率为 1 英镑=12.87 人民币元,实收资本、资本公积发生日的即期汇率为 1 英镑=14.27 人民币元。

2×21年12月31日的实收资本为6 000 000英镑，折算为人民币85 620 000元；盈余公积为600 000英镑，折算为人民币9 000 000元；未分配利润为1 400 000英镑，折算为人民币21 000 000元，甲、乙两公司均在年末提取盈余公积，乙公司2×22年提取的盈余公积为700 000英镑。

表 18-2 利润表

编制单位：乙公司 2×22年度 单位：万元

项 目	本年金额（英镑）	折算汇率	折算为人民币金额
一、营业收入	2 400	12.87	30 888
减：营业成本	1 800	12.87	23 166
税金及附加	50	12.87	643.50
管理费用	120	12.87	1 544.40
财务费用	10	12.87	128.70
加：投资收益	30	12.87	386.10
二、营业利润	450	-	5 791.50
加：营业外收入	50	12.87	643.50
减：营业外支出	20	12.87	257.40
三、利润总额	480	-	6 177.60
减：所得税费用	130	12.87	1 673.10
四、净利润	350	-	4 504.50
五、其他综合收益的税后净额			
六、综合收益总额	350	-	4 504.50
七、每股收益			

项目	实收资本			其他综合收益 (最后算)
	英镑	折算汇率	人民币	人民币
一、本年年初余额	600	14.27 (收到时的 汇率)	8 562	
二、本年增减变动金额				
（一）综合收益 总额				
①净利润				
②其他综合收益 的税后净额				-4 704.50
其中：外币报表 折算差额				-4 704.50
（二）利润分配				
提取盈余公积				
三、本年年末余额	600	14.27	8 562	-4 704.50

项目	盈余公积			未分配利润		所有者权益合计
	英镑	折算汇率	人民币	英镑	人民币	人民币
一、本年年初余额	60		900	140	2 100	11 562
二、本年增减变动金额						
（一）综合收益总额						-200
①净利润				350	4 504.50	4 504.50
②其他综合收益的税后净额						-4 704.50
其中：外币报表折算差额						-4 704.50
（二）利润分配						
提取盈余公积	70	12.87	900.90	-70	-900.90	0
三、本年年末余额	130		1 800.90	420	5 703.60	11 362

提示：

当期计提的盈余公积采用当期平均汇率折算，期初盈余公积为以前年度计提的盈余公积按相应年度平均汇率折算后金额的累计，期初未分配利润记账本位币金额为以前年度未分配利润记账本位币金额的累计。

表 18-4 资产负债表（简表）

编制单位：乙公司 2×22 年 12 月 31 日 单位：万元

资产	期末数（英镑）	折算汇率	折算为人民币金额
流动资产：			
货币资金	230	9.88	2 272.40
应收票据及应收账款	230	9.88	2 272.40
存货	280	9.88	2 766.40
其他流动资产	240	9.88	2 371.20
流动资产合计	980	-	9 682.40
非流动资产：			
长期应收款	140	9.88	1 383.20
固定资产	660	9.88	6 520.80
在建工程	90	9.88	889.20
无形资产	120	9.88	1 185.60
其他非流动资产	40	9.88	395.20
非流动资产合计	1 050	-	10 374
资产合计	2 030		20 056.40

负债和所有者权益	期末数（英镑）	折算汇率	折算为人民币金额
流动负债：			
短期借款	50	9.88	494
应付票据及应付账款	340	9.88	3 359.20
其他流动负债	130	9.88	1 284.40
流动负债合计	520	-	5 137.60
非流动负债：			
长期借款	170	9.88	1 679.60
应付债券	100	9.88	988
其他非流动负债	90	9.88	889.20
非流动负债合计	360	-	3 556.80
负债合计	880	-	8 694.40
所有者权益：			
实收资本	600	14.27	8 562
其他综合收益			-4 704.50
盈余公积	130		1 800.90
未分配利润	420		5 703.60
所有者权益合计	1 150		11 362
负债和所有者权益合计	2 030		20 056.40

提示：

①外币报表折算差额为以记账本位币反映的净资产减去以记账本位币反映的实收资本、资本公积、盈余公积及未分配利润等项目金额后的余额。

即， $11\ 362 - 8\ 562 - 1\ 800.90 - 5\ 703.60 = -4\ 704.50$ （万元）

②企业选定的记账本位币不是人民币的，应当按照境外经营财务报表折算原则将其财务报表折算为人民币财务报表。

（二）包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1. 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，对于境外经营财务报表折算差额，需要在母公司与子公司少数股东之间按照各自在境外经营所有者权益中所享有的份额进行分摊，其中归属于母公司应分担的部分在合并资产负债表和合并所有者权益变动表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目列示，属于子公司少数股东应分担的部分应并入“少数股东权益”项目列示。

2. 企业存在实质上构成对子公司（境外经营）净投资（长期应收款）的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：

（1）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵消长期应收应付项目时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”。

（2）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司记账本位币以外的货币反映时，则将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额转入“其他综合收益”。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述原则编制相应的抵销分录。

企业可能通过出售、清算、返还股本或放弃全部或部分权益等方式处置其在境外经营中的权益。

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中与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；

部分处置境外经营的，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。

考点 4：境外经营处置

总结

