第二十二章 外币折算

■ 本章内容导读

第一节 记账本位币的确定

第二节 外币交易的会计处理

第三节 外币财务报表折算

■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节, 主要考点包括:

- (1) 不同的外币交易在初始确认时的会计处理;
- (2) 货币性项目和非货币性项目期末调整或结算的处理:
- (3) 境外经营财务报表折算汇率的选择及特殊项目的会计处理:
- (4) 境外经营的处置等。

本章近三年考题题型主要为客观题和计算分析题,其中 2020 年计算分析题涉及本章考点。 2023 年本章教材内容基本没有变化。

■ 本章知识讲解

第一节 记账本位币的确定

- 一、记账本位币的确定
- 二、境外经营记账本位币的确定
- 三、记账本位币变更的会计处理

一、记账本位币的确定

记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。企业记账本位币的选定, 应当考虑下列因素:

- (一) 从日常活动<u>收入</u>的角度看,所选择的货币能够对企业商品和劳务销售价格起主要作用,通常以该货币进行商品和劳务销售价格的计价和结算。
- (二)从日常活动<u>支出</u>的角度看,所选择的货币能够对商品和劳务所需人工、材料和其他费用产生主要影响,通常以该货币进行这些费用的计价和结算。
 - (三)融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。

在确定企业的记账本位币时,上述因素的重要程度因企业具体情况不同而不同,需要企业管理当局根据实际情况进行判断。一般情况下,<u>综合考虑前两项</u>即可确定企业的记账本位币,<u>第三项为参考因素</u>,视其对企业收支现金的影响程度而定。在综合考虑前两项因素仍不能确定企业记账本位币的情况下,第三项因素对企业记账本位币的确定起重要作用。

例题 • 多选题 甲公司为国内一家婴儿配方奶粉加工企业,其原材料牛奶全部来自澳大利亚,主要



加工技术、机器设备及主要技术人员均由澳大利亚方面提供,以上支出主要以澳元进行计价和结算。生产的婴儿配方奶粉面向国内出售,主要以人民币进行商品销售价格的计价和结算。为满足采购原材料牛奶等所需澳元的需要,甲公司向澳大利亚某银行借款10亿澳元,期限为20年,该借款是甲公司当期流动资金净额的4倍。不考虑其他因素,下列有关甲公司确定记账本位币的表述中,正确的有()。

- A. 应当考虑融资活动获得的资金所使用的货币
- B. 应当考虑对企业商品和劳务销售价格产生主要影响的货币
- C. 应当考虑对企业商品和劳务所需支出产生主要影响的货币
- D. 应当以人民币作为记账本位币

【答案】ABC

【解析】选项 A、B 和 C 均为企业选定记账本位币时应当考虑的因素。企业依据选项 B 和 C 难以确定记账本位币,需要考虑选项 A 因素。由于原材料采购以澳元结算,且甲公司经营所需要的营运资金,即融资获得的资金也使用澳元,因此,甲公司应当以澳元作为记账本位币,选项 D 错误。

二、境外经营记账本位币的确定

(一) 境外经营的含义

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不同于企业的记账本位币时,也应当视同境外经营。

(二) 境外经营记账本位币的确定

企业选定境外经营的记账本位币,除考虑前面所讲的因素外,还应考虑下列因素:(假定企业所处的主要经济环境为人民币;境外经营所处的主要经济环境为欧元)

1.境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。

■ 板书

拥有很强的自主性: 欧元

不拥有很强的自主性: 人民币

2.境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。

□ 板书

占有较大比重: 人民币

不占有较大比重: 欧元

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。

🗐 板书

直接影响企业的现金流量: 人民币

不直接影响企业的现金流量: 欧元

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。

[☴] 板书

足以偿还其现有债务: 欧元

不足以偿还其现有债务: 人民币



三、记账本位币变更的会计处理

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化,确需变更记账本位币的,应当采用<u>变更当日的即期汇</u> 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**。

企业记账本位币发生变更的,在按照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时, 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。

第二节 外币交易的会计处理

- 一、汇率
- 二、外币交易的会计处理

一、汇率

(一)即期汇率	即期汇率,通常是指当日中国人民银行公布的人民币汇率的 <u>中间价</u> 。但企业发生的外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项,应当按照交易 <u>实际采用的汇率</u> (即银行买入价或卖出价)折算。
	即期汇率的近似汇率,是指按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率
(二)即期汇率	近似的汇率,通常是指当期 <u>平均汇率</u> 或 <u>加权平均汇率</u> 等。
的近似汇率	确定即期汇率的近似汇率的方法应在前后各期保持一致。如果汇率波动使得采用
	即期汇率的近似汇率折算不适当时,应当采用交易发生日的即期汇率折算。

二、外币交易的会计处理

(一) 外币交易的初始确认

企业发生外币交易的,应当在初始确认时采用<u>交易日的即期汇率</u>或<u>即期汇率的近似汇率</u>将外币金额 折算为记账本位币金额。

1.买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务

教材例 22-2 乙股份有限公司的记账本位币为人民币,对外币交易采用交易日的即期汇率折算。 2×15年3月3日,从境外丙公司购入不需要安装的设备一台,设备价款为 250 000 美元,购入该设备当日的即期汇率为1美元=6.5元人民币,适用的增值税税率为13%,款项尚未支付,增值税以银行存款支付。有关会计分录如下:

借: 固定资产 (250 000×6.5) 1 625 000 应交税费——应交增值税 (进项税额)

211 250

贷: 应付账款——美元银行存款——人民币211 250

2.接受外币资本投资

企业收到投资者以外币投入的资本,无论是否有合同约定汇率,均不得采用合同约定汇率和即期汇率



的近似汇率折算,而是采用<u>交易日即期汇率</u>折算,这样,外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币 金额相等,**不产生外币资本折算差额**。

教材例 22-3 乙有限责任公司以人民币为记账本位币。2×15年6月1日,乙公司与美国甲公司签订投资合同,甲公司将向乙公司出资 2 000 000 美元,占乙公司注册资本的 23%; 甲公司的出资款将在合同签订后一年内分两次汇到乙公司账上; 合同约定汇率为 1 美元=6.50 元人民币。当日的即期汇率为 1 美元=6.45 元人民币。

2×15年9月10日, 乙公司收到甲公司汇来的第一期出资款1000000美元, 当日的即期汇率为1美元=6.35元人民币。有关会计分录(金额单位以万元表示.下同):

借:银行存款——美元 (100×6.35) 635

贷:实收资本

635

2×16年5月25日, 乙公司收到甲公司汇来的第二期出资款, 当日的即期汇率为1美元=6.40元人民币。有关会计分录如下:

借:银行存款——美元 (100×6.40) 640

贷:实收资本

640

3.借入或者借出外币资金

例题 乙公司选定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。2×22年6月18日,乙公司从中国工商银行借入1 200万欧元,期限为6个月,年利率为6%,当日的即期汇率为1欧元=10元人民币。假定借入的欧元暂存银行。乙公司相关会计分录如下:

借:银行存款——欧元

(1 200×10) 12 000

贷: 短期借款——欧元

(1 200×10) 12 000

4.外币兑换

□ 板书

(假定以记账本位币人民币与外币美元兑换)

外币兑换	会计处理
买入外币	借:银行存款—美元(外币金额× 中间价) 财务费用—汇兑差额 贷:银行存款—人民币(外币金额× 银行卖出价)
卖出外币	借:银行存款—人民币(外币金额× 银行买入价) 财务费用—汇兑差额 贷:银行存款—美元(外币金额× 中间价)

例题 甲公司以人民币为记账本位币,对外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×22年6月10日, 因外币支付需要,从银行购入100000美元,银行当日的美元买入价为1美元=6.86元人民币,卖出价为1美元=6.88元人民币,中间价为1美元=6.87元人民币。会计分录如下:



借:银行存款——美元

 $(100\ 000 \times 6.87)\ 687\ 000$

财务费用 1 000

贷:银行存款——人民币

 $(100\ 000 \times 6.88)\ 688\ 000$

教材例 22-4 乙股份有限公司以人民币为记账本位币,对外币交易采用交易日的即期汇率折算。 2×15年6月1日,将50000美元到银行兑换为人民币,银行当日的美元买入价为1美元=6.55元人民币, 美元卖出价为1美元=6.65元人民币,中间价为1美元=6.60元人民币。

园 分析

本例中,企业与银行发生货币兑换,兑换所用汇率为银行的买入价,而通常记账所用的即期汇率为中间价,由于汇率变动而产生的汇兑差额计入当期财务费用。有关会计分录如下:

借:银行存款——人民币

(50 000×6.55) 327 500

财务费用——汇兑差额

2 500

贷:银行存款——美元

(50 000×6.60) 330 000

(二) 期末调整或结算

1.货币性项目

货币性项目是企业持有的货币和将以<u>固定或可确定金额</u>的货币收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债,货币性资产包括现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等;货币性负债包括应付账款、其他应付款、短期借款、应付债券、长期借款、长期应付款等。

(1) <u>期末</u>或<u>结算</u>货币性项目时,应以当日即期汇率折算外币货币性项目,该项目因当日即期汇率不同于该项目**初始入账时或前一期末即期汇率**而产生的汇兑差额计入当期损益。

例题 甲公司为增值税一般纳税人,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5月2日,甲公司从国外乙公司购入某原材料,贷款3000万美元,当日即期汇率为1美元=7.10元人民币,应缴纳进口关税2130万元人民币,支付进口增值税3045.9万元人民币,货款尚未支付,进口关税及增值税已通过银行存款支付。2×23年5月31日,甲公司尚未向乙公司支付所欠贷款,当日即期汇率为1美元=7.00元人民币。2×23年6月20日,甲公司向乙公司支付所欠贷款3000万美元,当日即期汇率为1美元=7.08元人民币。

甲公司账务处理如下:

2×23年5月2日

借: 原材料 (3 000×7.10+2 130) 23 430

应交税费——应交增值税(进项税额)

3 045.9

贷:应付账款——美元

 $(3\ 000\times7.10)\ 21\ 300$

银行存款——人民币

(2 130+3 045.9) 5 175.9

2×23年5月31日(期末)

借:应付账款——美元



[3 000× (7.10-7.00)]300

贷: 财务费用——汇兑差额 300

🗐 板书

2×22年6月20日(结算)上期期末余额

借:应付账款——美元

(3 000×7.00) <u>21</u> <u>000</u>

财务费用——汇兑差额

240

贷:银行存款——美元

(3 000×7.08) 21 240

□ 板书

应付账款	——美元
	3 000×7.00
21 000	
	0

(2) 企业为购建或生产符合资本化条件的资产而借入的<u>专门借款</u>为外币借款时,在借款费用<u>资本化期间</u>内,由于外币借款在取得日、使用日及结算日的汇率不同而产生的汇兑差额,应当<u>予以资本化</u>,计入相关资产成本。

教材例 22-5 国内甲公司的记账本位币为人民币。2×15年1月1日,为建造某固定资产专门借入 长期借款 20 000 美元,期限为 2年,年利率为 5%,每年年初支付上年度 利息,到期还本。2×15年1月1日的即期汇率为 1 美元=6.45元人民币;2×15年12月31日的即期汇率为 1 美元=6.2元人民币;2×16年1月1日的即期汇率为 1 美元=6.2元人民币。假定甲公司上述借款资本化期间为 2×15年1月1日至2×16年12月31日。不考虑相关税费的影响。

园 分析

①2×15年1月1日借入长期借款

借:银行存款——美元

(20 000×6.45) 129 000

贷:长期借款——美元

129 000

②2×15年12月31日, 计提当年利息

借:在建工程——借款利息

6 200

贷:应付利息——美元

(20 000×5%×6.2) <u>6</u> <u>200</u>

③2×15年12月31日,确认美元借款本金的汇兑差额

借:长期借款——美元

[20 000× (6.45-6.2)]5 000



贷: 在建工程——**汇兑差额** 5 000

■ 板书

长期借款——美元						
	20 000×6.45					
5 000						
	20 000×6.20					

④2×16年1月1日,该公司支付2×15年利息

借:应付利息——美元

6 200 上期期末余额

在建工程——汇兑差额

20

贷:银行存款(20 000×5%×6.22)6 220

₩ 提示

该利息在资本化期间由于汇率变动而产生的汇兑差额,应当予以资本化、计入在建工程成本。

2.非货币性项目

非货币性项目是货币性项目以外的项目,如:预付款项、预收款项、合同资产、合同负债、存货、长期股权投资、交易性金融资产、固定资产、无形资产等。

○ 提示

外币<u>预付款项</u>和<u>预收款项、合同资产和合同负债等均不满足货币性项目的定义,属于以历史成本计量的外币非货币性项目,企业在资产负债表日应当采用**交易发生日的即期汇率**折算,不产生汇兑损益。</u>

❷ 理由

预付款项一般为购买存货、固定资产等资产而提前支付的款项,未来以收取金额不固定或不确定的存货、固定资产等资产的形式实现,为非货币性资产项目;合同资产是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利,且该权利**取决于时间流逝之外的其他因素**,为非货币性资产项目。

同理, 合同负债和预收款项一般为转让存货、固定资产等资产而提前收到的款项, 未来以金额不固定或不确定的存货、固定资产等资产偿付义务, 为非货币性负债项目。

(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。

♂ 理由

因为这些项目在取得时已按取得当日即期汇率折算,从而构成这些项目的历史成本,如果再按资产负债表日的即期汇率折算,就会导致这些项目价值不断变动,从而使这些项目的折旧、摊销和减值不断地随之变动,导致与这些项目的实际情况不符。

例题 甲公司以人民币为记账本位币。2×23年6月15日,甲公司进口一台机器设备,设备价款500万美元,款项尚未支付,当日的即期汇率为1美元=7.10元人民币。2×23年6月30日的即期汇率为1美元=7.00元人民币。不考虑相关税费等其他因素。

园 分析

2×23年6月15日

借:固定资产

3 550



贷:应付账款——美元

 (500×7.10) 3 550

2×23年6月30日

①应付账款

借:应付账款——美元

[500× (7. 10-7. 00)]50

贷:财务费用——汇兑差额

50

②固定资产

该项设备属于企业的固定资产,在购入时已按当日即期汇率折算为人民币 3 550 万元。由于固定资产属于非货币性项目,因此,2×23 年 6 月 30 日,不需要按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,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。

教材例 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1000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。

园 分析

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。因此,该公司应作会计分录如下(金额单位以万元人民币表示):

11月2日, 购入A商品:

借:库存商品

(1万件×1 000×10) 10 000

贷:银行存款——英镑

10 000

12月31日, 计提存贷跌价准备:

借:资产减值损失

127

贷:存货跌价准备

127

期末存货成本=0.1万件×1 000×10=1 000 (万元人民币)

可变现净值=0.1万件×900×9.7-0=873(万元人民币)

应计提的存货跌价准备=1 000-873=127 (万元人民币)

(3)对于<u>以公允价值计量且其变动计入当期损益</u>的金融资产如<u>股票、基金等非货币性项目</u>,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**,计入当期损益。

教材例 22-7 国内甲公司的记账本位币为人民币, 2×15年12月10日以每股1.5美元的价格购入 乙公司B股1万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。

2×16年1月10日,甲公司所购入乙公司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,当日汇率为1美元=6.25元人民币。不考虑相关税费的影响。

园 分析

(金额单位以万元人民币表示)



①2×15年12月10日

借:交易性金融资产——成本

 $(1.5 \times 1 \times 6.3)$ 9.45

贷:银行存款——美元

9.45

②2×15年12月31日

借:公允价值变动损益

 $(9.45-1\times1\times6.2)$ 3.25

贷:交易性金融资产——公允价值变动

3. 25

② 提示

3.25 万元人民币既包含乙公司 B 股股票公允价值变动的影响,又包含人民币与美元之间汇率变动的影响。

③2×16年1月10日

借:银行存款——美元

 $(1.2 \times 1 \times 6.25)$ 7.5

交易性金融资产——公允价值变动

3. 25

贷:交易性金融资产——成本

9.45

投资收益

1.3

- (4) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币金融资产
- ①以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币<u>货币性</u>金融资产形成的汇兑差额,应当计入<u>当期</u> 损益;采用实际利率法计算的金融资产的外币利息产生的汇兑差额,应当计入**当期损益**。
- ②以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币<u>非货币性</u>金融资产形成的汇兑差额,与其公允价值变动一并计入<u>其他综合收益</u>。非交易性权益工具投资的外币现金股利产生的汇兑差额,应当计入当期损益。

□ 板书

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币金融资产的计量

外币金融资产	公允价值变动	金融资产汇兑差额	应收利息或股利	应收利息或股利汇 兑差额
外币 <u>货币性</u> 金融 资产	其他综合收益	当期损益 (财务费用)	当期损益 (投资收益)	当期损益 (财务费用)
外币 <u>非货币性</u> 金 融资产	其他综合收益	其他综合收益	当期损益 (投资收益)	当期损益 (财务费用)

教材例 22-8 国内甲公司的记账本位币为人民币。2×15年2月10日以每股15港元的价格购入乙公司 H股1万股指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,当日即期汇率为1港元=0.9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H股的市价变为每股18港元,当日汇率为1港元=0.85元人民币。假定不考虑相关税费的影响。



园 分析

甲公司对上述交易应作以下处理:

(1) 2×15年2月10日

借: 其他权益工具投资——成本

 $(15 \times 1 \times 0.9)$ 13.5

贷:银行存款——港元

13.5

(2) 2×15年12月31日

借: 其他权益工具投资——公允价值变动

1 8

贷: 其他综合收益

 $(18\times1\times0.85-15\times1\times0.9)1.8$

♀ 提示

1.8万元人民币既包含H股股票公允价值变动的影响,又包含人民币与港元之间汇率变动的影响。

例题 • 2022 年单选题 甲公司以人民币作为记账本位币,下列各项关于甲公司期末外币资产账户的外币账面价值折算为人民币的表述中,正确的是()。

- A. 外币合同资产按照资产负债表日的即期汇率进行折算
- B. 外币预收账款按照资产负债表日的即期汇率进行折算
- C. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币债券投资汇兑差额计入其他综合收益
- D. 持有的按摊余成本计量的外币债券按照资产负债表日的即期汇率进行折算

【答案】D

【解析】外币合同资产和外币预收账款,均属于以历史成本计量的外币非货币性项目,应当采用交易发生日的即期汇率折算,在资产负债表日不产生汇兑差额,选项A和B错误;以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币债券投资形成的汇兑差额,应当计入财务费用,选项C错误;以摊余成本计量的外币债券属于外币货币性项目,期末采用资产负债表日即期汇率折算,选项D正确。

第三节 外币财务报表折算

- 一、境外经营财务报表的折算
- 二、境外经营的处置

一、境外经营财务报表的折算

(一) 折算方法

1. 资产负债表中的资产和负债项目,采用<u>资产负债表日的</u>即期汇率折算,所有者权益项目除<u>"未分</u>**配利润"**项目外,**其他项**目采用**发生时的**即期汇率折算。

项 目	折算的汇率
资产	资产负债表日的即期汇率
负债	资产负债表日的即期汇率
所有者权益("未分配利润"项目除外)	发生时的即期汇率



- 2. 利润表中的收入和费用项目,采用<u>交易发生日的即期汇率</u>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。
- 3. 产生的外币财务报表折算差额,在编制合并财务报表时,<u>归属于母公司的部分</u>应在合并资产负债 表中所有者权益项目下的"**其他综合收益**"项目列示。

教材例 22-9 国内甲公司的记账本位币为人民币,该公司在境外有一子公司乙公司,乙公司确定的记账本位币为美元。根据合同约定,甲公司拥有乙公司 70%的股权,并能够控制乙公司。甲公司采用<u>当期</u>平均汇率折算乙公司利润表项目。乙公司的有关资料如下:

2×15年12月31日的汇率为1美元=6.2元人民币,2×15年的平均汇率为1美元=6.4元人民币,<u>股本</u>、资本公积发生日的即期汇率为1美元=7元人民币。2×14年12月31日的股本为500万美元,折算为人民币为3500万元;累计盈余公积为50万美元,折算为人民币为345万元,累计未分配利润为120万美元,折算为人民币为835万元。甲、乙公司均在年末提取盈余公积,乙公司当年提取的盈余公积为70万美元。

当期计提的盈余公积采用<u>当期平均汇率</u>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。

园 分析

报表折算见表 22-1、表 22-2 和表 22-3。

表 22-1

利润表 (简表)

2×15年度

单位: 万元

<u>本期金额</u> (美元)	折算汇率	折算为人民币金额
2 000	6. 4	12 800
1 500	6. 4	9 600
40	6. 4	256
100	6. 4	640
10	6. 4	64
30	6. 4	192
380	_	2 432
40	6. 4	256
20	6. 4	128
400	_	2 560
120	6. 4	768
<u>280</u>	_	<u>1</u> 792
	(美元) 2 000 1 500 40 100 10 30 380 40 20 400 120	(美元) 初昇上学 2 000 6.4 1 500 6.4 40 6.4 100 6.4 30 6.4 380 — 40 6.4 20 6.4 400 — 120 6.4

表 22-2

所有者权益变动表 (简表)

2×15 年度

单位:万元

		股本		3	盈余公	积	未分	配利润	ļ.	股东权
项目	12	折	人	1,2	折	人	12	人	其他 综合	益合计
₩ 6	美元	第 汇 率	民币	美元	第 汇率	民币	美元	民币	收益	人民币
一、本年 年初余额	500	7	3 500	50		345	120	835		4 680
二、本年增减变 动金额										
(一)净利润							280	1 792		1 792
(二) 其他综合收益										-582
其中:外币报表 折算差额									<u>-582</u>	-582
(三) 利润分配										
提取 盈余公积				70	<u>6. 4</u>	448	-70	-448		0
三、本年年末余额	500	7	3 500	120		793	330	2 179	-582	5 890

表 22-3

资产负债表 (简表)

2×15年12月31日

单位: 万元

资产	期末数 (美元)	折算汇率	折算为人 民币金额	负债和所有者 权益(或股东 权益)	期末数 (美元)	折算汇率	折算为 人民币 金额
流动资产:				流动负债:			
货币资金	190	6. 2	1 178	短期借款	45	6. 2	279
应收账款	190	6. 2	1 178	应付账款	285	6. 2	1 767
存货	240	6. 2	1 488	其他流动负债	110	6. 2	682
其他流动资产	200	6. 2	1 240	流动负债合计	440	_	2 728
流动资产合计	820	_	5 084	非流动负债:			

表 22-3

资产负债表 (简表)

2×15年12月31日

单位: 万元

资产	期末数 (美元)	折算汇率	折算为人民币金额	负债和所有者 权益(或股东 权益)	期末数 (美元)	折算汇率	折算为 人民币 金额
非流动资产:				长期借款	140	6. 2	868
长期应收款	120	6. 2	744	应付债券	80	6. 2	496
固定资产	550	6. 2	3 410	其他非流动负债	90	6. 2	558
在建工程	80	6. 2	496	非流动负债合计	310	_	1 922
无形资产	100	6. 2	620	负债合计	750		4 650
其他非流动资产	30	6. 2	186	股东权益:			
非流动资产合计	880	_	5 456	股本	500	7	3 500
				盈余公积	120		793
				未分配利润	330		2 179
				其他综合收益			<u>-582</u>
T. C.				股东权益合计	950		5 890
资产总计	1700		10540	负债和股东权益 总计	1700		10 540

₩ 注

其他综合收益 (外币报表折算差额)

=资产10540-负债4650-(3500+793+2179)

=-582 (万元)。

♀ 提示

其他综合收益(外币报表折算差额)为以记账本位币反映的<u>净资产</u>减去以记账本位币反映的<u>股本</u>、资本公积、累计盈余公积及累计未分配利润后的余额。

(二) 特殊项目的处理

1. 少数股东应分担的外币报表折算差额

在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:

- (1) 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;
 - (2) 归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。



园 板书

外币报表折算差额在合并财务报表中的列示

母公司享有的份额: 其他综合收益

外币报表折算差额

少数股东享有的份额:少数股东权益

2. 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理

🗔 板书

母公司

子公司 (境外经营)

长期应收款

长期应付款

母公司含有实质上构成对子公司(境外经营)净投资的外币货币性项目的情况下,在编制<u>合并财务报</u> 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<u>母公司或子公司</u>的记账本位币反映,则应在抵销长期应收应付项目的同时,将其<u>产生的汇兑差额</u>转入"<u>其他综合收益</u>"项目。即,借记或贷记"财务费用——汇兑差额"项目,贷记或借记"其他综合收益"项目。

■ 板书

母公司和境外经营记账本位币分别为人民币和美元

报表	会计处理						
	母公司个别报表	境外经营子公司个别报表					
个别报表	①母公司对子公司净投资时借:长期应收款——子公司贷:银行存款②资产负债表日汇兑差额借:财务费用贷:长期应收款——子公司(或作相反会计分录)	①子公司接受母公司净投资时借:银行存款 贷:长期应付款——母公司 ②资产负债表日汇兑差额 (境外经营子公司无须调整)					
资产负债表日 合并财务报表	借:长期应付款——母公司 贷:长期应收款——子公司 借: <u>其他综合收益</u> 贷:财务费用 (或作相反会计分录)						

(2) 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币<u>以外的货币</u>反映,则应将母、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。



例题 • 2022 年单选题 乙公司和丙公司均为甲公司的境外子公司。甲公司的记账本位币和列报货币均为人民币,乙公司的记账本位币和列报货币均为美元,丙公司的记账本位币和列报货币均为港币。下列各项有关外币折算会计处理的表述中,正确的是()。

- A. 乙公司个别财务报表中, 以美元计价的购销、投资和借款交易均应以美元计量和列报
- B. 丙公司个别财务报表中, 以港币购入的某香港公司的股票应折算为人民币进行计量和列报
- C. 甲公司个别财务报表中,收到境外投资者的英镑投资款,应将按合同约定汇率与按交易日汇率折算的差额计入当期损益
- D. 甲公司在编制合并财务报表时,应将乙公司和丙公司的财务报表各项目折算为人民币,产生的折算 差额计入当期损益

【答案】A

【解析】由于丙公司记账本位币为港币,因此在丙公司个别财务报表中各项交易应以港币进行计量和列报,选项B错误; 甲公司个别财务报表中,收到境外投资者的英镑投资款,应当按照交易日的即期汇率折算,不产生汇兑差额,选项C错误; 甲公司在编制合并财务报表时,应将乙公司和丙公司的财务报表各项目折算为人民币,产生的折算差额计入所有者权益(其他综合收益和少数股东权益),选项D错误。

二、境外经营的处置

- (一)在境外经营为子公司的情况下,企业处置境外经营应当按照<u>合并财务报表处置子公司的原则</u>进行相应的会计处理。
- (二)在包含境外经营的财务报表中,将已列入其他综合收益的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分,自所有者权益项目中转入**处置当期损益**;如果是部分处置境外经营,应当**按处置的比例**计算处置部分的外币报表折算差额,转入处置当期损益。(即为:以后会计期间**可以重分类进损益**的其他综合收益)
- (三)处置的境外经营为<u>子公司</u>的,将已列入其他综合收益的外币财务报表折算差额中归属于少数股东的部分,视全部处置或部分处置分别予以**终止确认**或**转入少数股东权益**。

■ 板书

全部处置 (80%-80%): 终止确认

部分处置(80%-20%):转入少数股东权益

部分 处置前: 80%(其他综合收益)部分 处置后: 60%(其他综合收益) 40%(少数股东权益)

例题•2022 年单选题 下列各项关于企业外币财务报表折算会计处理的表述中,正确的是()。

A. 境外子公司对其联营企业的投资应按报告期的平均汇率折算

- B. 境外子公司财务报表折算产生的外币报表折算差额归属于少数股东的部分,在合并资产负债表的少数股东权益项目列示
 - C. 境外子公司的实收资本应按资产负债表日的即期汇率折算
- D. 处置境外子公司时, 原已列入合并财务报表所有者权益的外币报表折算差额中与该子公司相关的部分转入资本公积

【答案】B

【解析】在对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,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"外其他项目采用交易发生时的即期汇率折算,选项A(长期股权投资项目)和C(实收资本项目)错误;在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,应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额, 并入少数股东权益列示于合并资产负债表,选项 B 正确;处置境外子公司时,原已列入合并财务报表所有 者权益的外币报表折算差额中与该子公司相关的部分转入处置当期损益,选项 D 错误。

■ 本章小结



