

## 第二十二章 外币折算

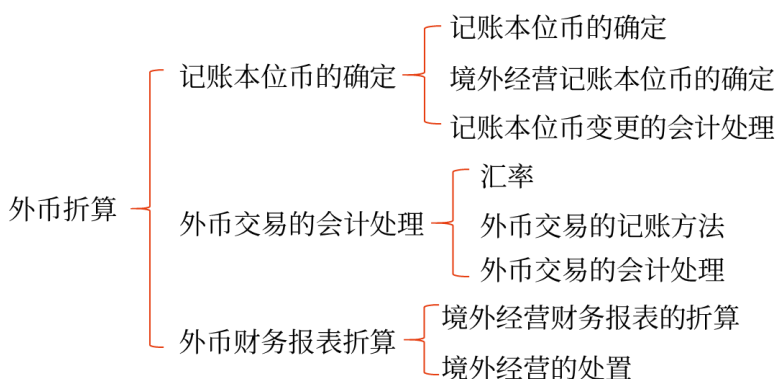
### ■ 本章考情分析

本章内容比较重要，通常以客观题的形式出现，也可与借款费用、报表折算等结合以综合题的形式进行考核。2020 年单独考核了计算分析题，近几年平均分值 3 分左右。

### ■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

### ■ 本章基本结构框架



## 第一节 记账本位币的确定

### 一、记账本位币的确定

定义	记账本位币：是指企业经营所处的 <u>主要经济环境</u> 中的货币。
确定原则	1.我国企业通常应选择 <u>人民币</u> 作为记账本位币。 2.业务收支以人民币 <u>以外的</u> 货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的 <u>财务会计报告</u> 应当折算为 <u>人民币</u> 。
考虑因素	企业选定记账本位币，应当考虑 <u>下列因素</u> ：（★★ <u>顺序考虑</u> ）（前两项： <u>主要因素</u> ；第三项： <u>参考因素</u> ） 1.该货币主要影响 <u>商品和劳务的销售价格</u> ，通常以该货币进行商品和劳务的计价及结算； 2.该货币主要影响商品和劳务所需 <u>人工、材料和其他费用</u> ，通常以该货币进行上述费用的计价和结算； 3. <u>融资活动</u> 获得的货币以及 <u>保存</u> 从经营活动中 <u>收取款项</u> 所使用的货币。

**例 22-1** （3 个因素）国内 A 外商投资企业，该企业超过 80% 的营业收入来自向各国的出口，其商品销售价格一般以美元结算，主要受美元的影响，因此，从影响商品和劳务销售价格的角度看，A 企业应选择美元作为记账本位币。（卖东西）

如果 A 企业除厂房设施，25% 的人工成本在国内以人民币采购，生产所需原材料、机器设备及 75% 以上

的人工成本都来自美国投资者以美元在国际市场的采购，则可进一步确定A企业的记账本位币是美元。（买东西）

如果A企业的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等95%以上在国内采购并以人民币计价，则难以确定A企业的记账本位币，需要考虑第三项因素。如果A企业取得的美元营业收入在汇回国内时可随时换成人民币存款，且A企业对所有以美元结算的资金往来的外币风险都进行了套期保值，则A企业应当选定人民币为其记账本位币。（保存货币）

## 💡 提示

企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定企业记账本位币相关的经营所处的主要经济环境发生重大变化。

## 二、境外经营记账本位币的确定

### （一）境外经营的含义（2种情况）

1.是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。

2.当企业在境内的子公司、合营企业、联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

在确定其记账本位币时也应当考虑企业选择确定记账本位币需要考虑的上述因素。（3个：买东西、融资与保存）

境外经营记账本位币的选择还应当考虑该境外经营与企业的关系（关系密切？）

考虑因素	确定原则
1.境外经营对其所从事的活动 <u>是否拥有很强的自主性</u>	1.如果境外经营所从事的活动是视同企业 <u>经营活动的延伸</u> ，应与企业选择 <u>相同的</u> 记账本位币； 2.如果拥有 <u>极大的自主性</u> ，应根据所处的 <u>主要的经济环境</u> 选择记账本位币
2.境外经营活动中与企业的交易 <u>是否在境外经营活动中占有较大比重</u>	如果所占 <u>比重较高</u> ，应与企业选择 <u>相同的</u> 记账本位币；否则应根据 <u>主要的经济环境</u> 选择记账本位币
3.境外经营活动产生的现金流量 <u>是否直接影响</u> 企业的现金流量、是否可以 <u>随时汇回</u>	如果境外经营产生的现金流量 <u>直接影响</u> 企业的 <u>现金流量、并可以随时汇回</u> ，应与企业选择 <u>相同的</u> 记账本位币；否则应根据 <u>主要的经济环境</u> 选择记账本位币
4.境外经营活动产生的现金流量 <u>是否足以偿还</u> 其现有债务和可预期的债务	如果在企业 <u>不提供资金</u> 的情况下， <u>难以偿还</u> 其现有债务和可预期的债务，应与企业选择 <u>相同的</u> 记账本位币；否则应根据 <u>主要的经济环境</u> 选择记账本位币

## 三、记账本位币变更的会计处理

1.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，折算后的金额作为新的记账本位币的历史成本。（注：附注中披露变更的理由）

由于采用同一即期汇率进行折算，因此，不会产生汇兑差额。

2.企业记账本位币发生变更的，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

（一）即期汇率的选择（相对于远期汇率而言）

为方便核算，准则中企业用于记账的即期汇率一般指当日中国人民银行公布的人民币汇率的中间价。（买入价和卖出价的平均价）

#### 提示

在企业发生单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，需要使用买入价或卖出价折算。（站在银行角度）

（二）即期汇率的近似汇率（★★汇率变动不大时使用）

即期汇率的近似汇率：是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，通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等。

### 二、外币交易的记账方法

（一）账户设置（外币统账制、外币分账制）

对外币交易金额因汇率变动而产生的差额可在“财务费用”科目下设置二级科目“汇兑差额”反映。期末余额结转入“本年利润”科目后一般无余额。

（二）会计核算的基本程序

1.将外币金额按照交易日的 a.即期汇率或 b.即期汇率的近似汇率折算为记账本位币金额，按照折算后的记账本位币金额登记有关账户。在登记有关记账本位币账户的同时，按照外币金额登记相应的外币账户。（交易发生时）

2.期末，将所有外币货币性项目的外币余额，按照期末即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“财务费用——汇兑差额”科目。（期末）

#### 手写板 1

	初：10万美元×6.0
	？ 2万元
	10万美元×6.2

3.结算外币货币性项目时，将其外币结算金额按照当日即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“财务费用——汇兑差额”科目。



2.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，均不采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算，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。

**例 22-3** 乙有限责任公司以人民币作为记账本位币，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 will 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=6.5 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，当日的即期汇率为1美元=6.35元人民币。

【答案】乙公司账务处理为：

借：银行存款——美元                  6 350 000  
    (1 000 000×6.35)

贷：实收资本	6 350 000
--------	-----------

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=6.4元人民币。有关会计分录如下：

借：银行存款——美元 6 400 000  
(1 000 000×6.4)

贷：实收资本	6 400 000
--------	-----------

**补充例题·单选题** 下列各项中，不得使用即期汇率的近似汇率进行折算的是（ ）。

- A. 接受投资收到的外币  
B. 购入原材料应支付的外币  
C. 取得借款收到的外币  
D. 销售商品应收取的外币

【答案】A

【解析】企业收到的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，而是采用交易日即期汇率折算。

### 3.借入或者借出外币资金

**补充例题·计算题** 国内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。2015年7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%，当日的汇率为1欧元=10元人民币。假定借入的欧元暂存银行。

【答案】

借：银行存款——欧元	12 000
	( <u>1 200</u> × 10)
贷：短期借款——欧元	12 000

#### 4. 外币兑换业务

**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 50 000 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，中间

价为 1 美元=6.60 元人民币。

【答案】

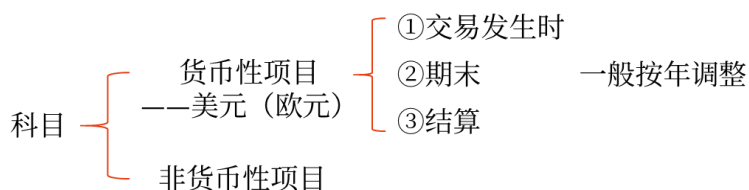
借：银行存款——人民币	327 500	
	( <u>50 000 × 6.55</u> )	
财务费用——汇兑差额	2 500	(倒挤)
贷：银行存款——美元	330 000	
	( <u>50 000 × 6.6</u> )	

## （二）期末调整或结算

### 1.货币性项目 (★★★钱、债权、债务)

含义	货币性项目：是企业 <u>持有的货币</u> 和将以 <u>固定或可确定金额</u> 的货币 <u>收取</u> 的资产或者 <u>偿付</u> 的负债。
包括	货币性资产：库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、 <u>长期应收款</u> 等（ <u>特殊：合并报表的处理</u> ）；
	货币性负债：应付账款、其他应付款、短期借款、应付债券、长期借款、 <u>长期应付款</u> 等。
不包括	<u>合同资产、合同负债、预收账款、预付账款</u> 等（★★★属于以 <u>历史成本计量</u> 的外币非货币性项目）

 手写板 2



(1) 期末或结算货币性项目时，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。

(2) 期末外币货币性项目调整步骤如下:

①计算外币货币性项目外币余额;

=期初外币余额+本期增加的外币发生额-本期减少的外币发生额

②用外币余额乘以资产负债表日即期汇率计算记账本位币余额；

调整后的记账本位币余额=期末外币余额×当期期末即期汇率

③上述记账本位币余额与原账面记账本位币余额的差额即为汇兑差额。

$$\text{汇兑差额} = \text{调整后的记账本位币余额} - \text{调整前的记账本位币余额}$$

**补充例题·单选题** (2012年) 甲公司以外币为记账本位币, 发生外币交易时采用交易日的即期汇率折算。甲公司 12 月 20 日进口一批原材料并验收入库, 货款尚未支付; 原材料成本为 80 万美元, 当日即期汇率为 1 美元=6.8 元人民币。12 月 31 日, 美元户银行存款余额为 1 000 万美元, 按年末汇率调整前的人民币账面余额为 7 020 万元, 当日即期汇率为 1 美元=6.5 元人民币。

上述交易或事项对甲公司 12 月份营业利润的影响金额为（ ）万元人民币。



- A. -220  
B. -496  
C. -520  
D. -544

【答案】B

【解析】上述交易或事项对甲公司 12 月份营业利润的影响金额 =  $(80 \times 6.8 - 80 \times 6.5) + (1\,000 \times 6.5 - 7\,020) = -496$  (万元人民币)。

(3) 企业为购建或生产符合资本化条件的资产而借入的专门借款为外币借款时，在借款费用资本化期间内，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，应当予以资本化，计入固定资产成本。

**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；(借款时)

2×15 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元 = 6.2 元人民币。(期末)

假定不考虑相关税费的影响。

【答案】2×15 年 12 月 31 日，该公司计提当年利息应作以下会计分录：

借：在建工程 6 200  $(20\,000 \times 5\% \times 6.2)$

贷：应付利息——美元 6 200

2×15 年 12 月 31 日，该公司美元借款本金由于汇率变动产生的汇兑差额，应作以下会计分录：

借：长期借款——美元 5 000

$[20\,000 \times (6.45 - 6.2)]$

贷：在建工程 5 000

2×16 年 1 月 1 日，该公司支付 2×15 年利息，该利息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。

2×16 年 1 月 1 日的即期汇率为 1 美元 = 6.22 元人民币，相应的会计分录为：

借：应付利息——美元 6 200

在建工程 20

$[20\,000 \times 5\% \times (6.22 - 6.2)]$

贷：银行存款 6 220

### ☐ 手写板 3

钱/债权/债务

?	初:
	?
	美元 × 期末汇率

#### 2. 非货币性项目

非货币性项目：是指货币性项目以外的项目。

例如，预付账款、预收账款、存货、长期股权投资、交易性金融资产（股票、基金）、固定资产、无形资产等。

(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：固定资产）

(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。

假定不考虑增值税等相关税费。

【答案】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

 **注**

$$1000 \times 1000 \times 10^{-1} \quad 000 \times 900 \times 9.7 = 1 \quad 270 \quad 000 \text{ (元人民币)}。$$

(3) 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折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较。

若属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其差额作为公允价值变动损益，计入当期损益。

**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 10 000 股作为交易性金融资产, 当日汇率为 1 美元=6.30 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=6.20 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

**【答案】**

①2×15年12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  
    (1.5×10 000×6.30)

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 元（即  $1 \times 10\ 000 \times 6.20$ ），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——公允价值变动	32 500

③2×16年1月10日，甲公司将其所购乙公司B股股票按当日市价每股1.2美元全部售出，所得价款为12 000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75 000元。售出当日，甲公司应作会计分录为：



借：银行存款——美元	75 000
	$(1.2 \times 10\ 000 \times 6.25)$
交易性金融资产——公允价值变动	
	32 500
贷：交易性金融资产——成本	94 500
投资收益	13 000

(4) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产汇兑差额的处理

①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；

②以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的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。

③采用实际利率法计算的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具）的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益；

④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。

**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 10 000 股作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。

【答案】

2×15 年 2 月 10 日，该公司对上述交易应作以下处理：

借：其他权益工具投资	135 000
	$(15 \times 10\ 000 \times 0.9)$
贷：银行存款——港元	135 000

由于该项金融资产是以外币计价，在资产负债表日，不仅应考虑股票市价的变动，还应一并考虑港元与人民币之间汇率变动的影响，上述金融资产在资产负债表日的人民币金额为 153 000 元（即  $18 \times 10\ 000 \times 0.85$ ），与原账面价值 135 000 元的差额为 18 000 元人民币，计入其他综合收益。

借：其他权益工具投资	18 000
贷：其他综合收益	18 000

其中：

18 000 元人民币既包含甲公司所购乙公司的 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。

**补充例题** 甲公司以人民币为记账本位币，发生外币交易时采用交易日的即期汇率折算。2×22 年 1 月 1 日购入 1 000 美元的债券作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核算，当日即期汇率为 1 美元=6.13 元人民币，至 2×22 年 12 月 31 日，该债券的公允价值为 1 100 美元，当日即期汇率为 1 美元=6.14 元人民币。

至 2×23 年 12 月 31 日，该债券的公允价值为 1 050 美元，当日即期汇率为 1 美元=6.11 元人民币。

【答案】

①2×22 年 1 月 1 日

借：其他债权投资——成本	6 130
--------------	-------

(1 000×6.13)

贷：银行存款 6 130

②2×22 年 12 月 31 日

借：其他债权投资——公允价值变动 614

[ (1 100-1 000) ×6.14]

贷：其他综合收益 614

同时：

借：其他债权投资——汇兑差额 10

[ (6.14-6.13) ×1 000]

贷：财务费用 10

验算：

6 130+614+10=6 754=1 100×6.14

③2×23 年 12 月 31 日

其他债权投资——公允价值变动

614	? 308.5
305.5	

【 (1 050-1 000) ×6.11】

借：其他综合收益 308.5

贷：其他债权投资——公允价值变动 308.5

同时：

借：财务费用 30

贷：其他债权投资——汇兑差额 30

【 (6.14-6.11) ×1 000】

验算：

6 754 (上期期末余额) -308.5-30

=6 415.5=1 050×6.11

**补充例题·单选题**

(2022 年) 甲公司以外币作为记账本位币，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】选项 A 和 B 属于以历史成本计量的外币非货币性项目，期末不调整；选项 C 的汇兑差额计入财务费用；选项 D 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。

**补充例题·多选题**

(2020 年) 下列各项金融资产或金融负债中，因汇率变动导致的汇兑差额应当计入当期财务费用的有 ( )。

- A. 外币应收账款
- B. 外币债权投资产生的应收利息

- C. 外币衍生金融负债
- D. 外币非交易性权益工具投资

【答案】AB

【解析】外币衍生金融负债计入交易性金融负债，汇率变动导致的汇兑差额应当计入公允价值变动损益，选项 C 不符合题意；外币非交易性权益工具投资由于汇率变动导致的汇兑差额，应当计入其他综合收益，选项 D 不符合题意。

**补充例题·单选题** (2019 年) 下列各项关于外币折算会计处理的表述中，正确的是 ( )。

- A. 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形成的汇兑差额计入其他综合收益
- B. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币非交易性权益工具投资形成的汇兑差额计入其他综合收益
- C. 期末外币预收账款以当日即期汇率折算并将由此产生的汇兑差额计入当期损益
- D. 收到投资者以外币投入的资本时，外币投入资本与相应的货币性项目均按合同约定汇率折算，不产生外币资本折算差额

【答案】B

【解析】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形成的汇兑差额计入财务费用，选项 A 错误；预收账款属于以历史成本计量的非货币性资产，期末不产生汇兑差额，选项 C 错误；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，均不采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算，选项 D 错误。

## 总结

因汇率变动应计入的会计科目

1. 在建工程/制造费用等 (资本化)
2. 公允价值变动损益
3. 其他综合收益
4. 资产减值损失 (可变现净值以外币确定的存货)
5. 财务费用 (外币货币性项目)

## 第三节 外币财务报表折算

### 一、境外经营财务报表的折算

(一) 对外币报表的折算方法

四种方法：流动和非流动法、货币性与非货币性法、时态法和现时汇率法。

(二) 我国会计准则采用的折算方法

1. 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 (期末汇率) 折算，所有者权益项目除“未分配利润” (特殊：盈余公积) 项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算 (历史汇率)。
2. 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或即期汇率的近似汇率折算。
3. 产生的外币财务报表折算差额，在编制合并财务报表时，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。(★★归属于母公司的部分)

## 提示

外币预收账款和预付账款、合同资产和合同负债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。

**补充例题·多选题** (2020 年) 甲公司以外币为记账本位币，下列各项关于甲公司外币折算会计处理的表述中，错误的有 ( )。

A. 对境外经营财务报表进行折算产生的外币财务报表折算差额在合并资产负债表所有者权益中单设项目列示

B. 资产负债表日外币预付账款按即期汇率折算的人民币金额与其账面人民币金额之间的差额计入当期损益

C. 为购建符合资本化条件的资产而借入的外币专门借款本金及利息发生的汇兑损益在资本化期间内计入所购建资产的成本

D. 收到投资者投入的外币资本按合同约定汇率折算

【答案】ABD

【解析】外币财务报表折算差额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，属于少数股东应分担的部分应并入“少数股东权益”项目列示，选项 A 错误；预付账款属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，选项 B 错误；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，均不采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易发生日即期汇率折算，选项 D 错误。

**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。

甲公司采用当期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，实收资本、资本公积发生日的即期汇率为 1 美元=7 元人民币，2×15 年 1 月 1 日的实收资本为 500 万美元，折算为人民币为 3 500 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。

【答案】报表折算见表 22-1、表 22-2 和表 22-3。

表 22-1

利润表

2×15 年度

单位：万元

项目	期末数 (美元)	折算汇率	折算为人民币金额
一、营业收入	2 000	6.4	12 800
减：营业成本	1 500	6.4	9 600
税金及附加	40	6.4	256
管理费用	100	6.4	640
财务费用	10	6.4	64
加：投资收益	30	6.4	192
二、营业利润	380	—	2 432

表 22-1

利润表

2×15 年度

单位：万元

项目	期末数（美元）	折算汇率	折算为人民币金额
加：营业外收入	40	6.4	256
减：营业外支出	20	6.4	128
三、利润总额	400	—	2 560
减：所得税费用	120	6.4	768
四、净利润	280	—	1 792
五、每股收益			
六、其他综合收益			
七、综合收益总额			

表 22-2

所有者权益变动表

2×15 年度

单位：万元

项目	实收资本			盈余公积			未分配利润		其他综合收益	股东权益合计
	美元	折算汇率	人民币	美元	折算汇率	人民币	美元	人民币		人民币
一、本年年年初余额	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									-582	-582
（三）利润分配										
提取盈余公积				70	6.4	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

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：			
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		<u>793</u>
				未分配利润	330		<u>2 179</u>
				其他综合收益 (外币报表折算 差额)			<u>-582</u>
				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



## ✎ 手写板

(资产合计-负债合计)-所有者权益每个项目金额 = 差额

资产 × 期末汇率	负债 × 期末汇率	所有者权益 变动表抄入
	1. 股本 $500 \times 7$ 2. 盈余公积 累计 余额 3. 未分配利润 累 计余额 4. 差额 所有者权益合计	

## 💡 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净资产减去以记账本位币反映的股本(实收资本)、资本公积、累计盈余公积及累计未分配利润后的余额

### 补充例题·多选题

(2015 年)下列各项中,在对境外经营财务报表进行折算时选用的有关汇率,符合会计准则规定的有( )。

- A. 股本采用股东出资日的即期汇率折算
- B. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产采用资产负债表日即期汇率折算
- C. 未分配利润采用资产负债表日即期汇率折算
- D. 当期提取的盈余公积采用当期平均汇率折算

【答案】ABD

【解析】选项 C, 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。

### 补充例题·单选题

(2018 年)下列各项关于年度外币财务报表折算会计处理的表述中, 正确的是( )。

- A. 外币财务报表折算差额在合并资产负债表的负债中单列项目列示
- B. 资产负债表中未分配利润项目的年末余额按年末资产负债表日的即期汇率折算
- C. 少数股东应分担的外币财务报表折算差额在合并资产负债表少数股东权益项目列示
- D. 利润表中营业收入项目的本年金额按年末资产负债表日的即期汇率折算

【答案】C

【解析】外币报表折算差额归属于母公司的部分应在合并资产负债表中“其他综合收益”项目列示, 少数股东分担的外币报表折算差额在“少数股东权益”项目列示, 选项 A 错误, 选项 C 正确; 资产负债表所有者权益项目中除“未分配利润”项目外, 其他项目采用发生时的即期汇率折算, 选项 B 错误; 利润表中的收入和费用项目, 采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算, 选项 D 错误。

### (三) 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，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。

借：其他综合收益

贷：少数股东权益

或反之。

2.实质上构成对境外经营净投资（长期应收款）的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理。

分为2种情况：

（1）实质上构成对境外经营净投资（长期应收款）的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则在抵销长期应付款和长期应收款的同时，将产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目。

借：财务费用

贷：其他综合收益

或反之。

**补充例题** 母公司以人民币为记账本位币，子公司以美元为记账本位币，母公司对子公司有长期应收款（实质上构成净投资）500 美元，为2×21年1月1日形成，形成当日即期汇率为1美元=6.2元人民币，2×21年12月31日的汇率为1美元=6.4元人民币。

母公司：（个别财务报表）	母公司：（合并财务报表）
①2×21年1月1日（500×6.2=3 100元人民币） 借：长期应收款（美元） 3 100 贷：银行存款（美元） 3 100	①抵销债权债务 借：长期应付款 3 200 贷：长期应收款 3 200
②2×21年12月31日 （500×6.4=3 200元人民币） 借：长期应收款（美元） 100 贷： <u>财务费用</u> 100	②同时： 借： <u>财务费用</u> 100 贷：其他综合收益 100

（2）实质上构成对境外经营净投资（长期应收款）的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇总差额相互抵销后，最后将抵销后的差额转入“其他综合收益”项目。

借：财务费用

贷：其他综合收益

或反之。

### 提示

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比照上述编制相应的抵销分录。

**补充例题·单选题** （2021年）在母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币长期应收款项目的情况下，不考虑其他因素，下列各项关于甲公司合并财务报表有关外币报表折算会计处理的表述中，正确的是（ ）。

A. 外币货币性项目以母公司记账本位币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生

的汇兑差额在财务费用项目列示

B. 外币货币性项目以母公司或子公司以外的货币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示

C. 归属于少数股东的外币报表折算差额应在少数股东权益项目列示

D. 外币货币性项目以子公司记账本位币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示

【答案】C

【解析】外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目，选项A和D错误；外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，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”项目，选项B错误。

## 二、境外经营的处置（卖多少转多少）

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利益。

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合并财务报表处置子公司的原则进行相应的处理。

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（投资收益）；

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。

处置的境外经营为子公司的，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。

### 补充例题·单选题

（2022年）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】外币财务报表折算时，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和C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（转入投资收益）或转入少数股东权益，选项D错误。

## ■ 本章小结

1. 理解记账本位币的定义；
2. 掌握企业和境外经营记账本位币的确定原则、记账本位币变更的会计处理；
3. 掌握外币交易的会计处理；

- 4.掌握外币财务报表折算;
- 5.理解外币财务报表折算的四种方法。



此刻打盹你将做梦，此刻学习你将圆梦。