

外币业务中的存货发出计价方法：基于实地盘存制

【作者】

袁太芳（教授）

【作者单位】

（赣南师范学院商学院 江西赣州 341000）

【摘要】

【摘要】参照存货发出计价方法，在相应的会计期间内，针对特定的外币账户，将该外币的金额视同存货数量，外币的记账汇率视同单价，每次外币的减少额视同存货耗用量，推出实地盘存制下的先进先出法、期末一次加权平均法、后进先出法、高汇率先出法、低汇率先出法、期末结存按现行汇率结算法。

【关键词】实地盘存制 存货发出计价 外币业务 记账汇率

存货发出计价方法在大类上有计划成本计价法和实际成本计价法，由于计划成本计价法根据会计信息可靠性的要求，在期末必须转化成实际成本，因此本文仅基于实际成本计价予以探讨。在实际成本计价法下，存货数量的盘存体制有永续盘存制和实地盘存制，本文仅基于实地盘存制的基础进行分析应用。

参照实地盘存制存货发出计价方法，在特定的会计期间内，对外币账户，将该外币的金额视同存货数量，外币的记账汇率视同单价，外币的减少额视同存货耗用量，可推出一系列的外币业务记账方法。

一、基于实地盘存制的外币业务会计处理思路

实地盘存制是指平时只登记存货的增加数量，不登记存货的减少数量，期末时以实际盘点的存货数量作为账面期末结存数量，反推出本期减少数量的一种方法。在实地盘存制下，只有月末才能计算出发出存货的金额，存货发出的实际成本计价方法主要有先进先出法、期末一次加权平均法、后进先出法、高价先出法、低价先出法、期末按现行市价计算法等。

外币账户分为外币资产账户和外币负债账户。外币资产账户增加在借方，减少在贷方；外币负债账户增加在贷方，减少在借方。事实上，在以人民币为记账本位币的基础上，完全可以将外币资产和负债当作是未来金额不确定的资产和负债，是一种风险性资产和负债。

参照实地盘存制下的存货发出计价方法，在相应的会计期间内，针对特定的外币账户，将该外币的金额视同存货数量，外币的记账汇率视同单价，外币的减少额视同存货耗用量，分别推出先进先出法、期末一次加权平均法、后进先出法、高汇率先出法、低汇率先出法、期末按现行汇率结算法等。

基于实地盘存制基础的外币业务会计的特点是只有在月末才能计算出减少外币的本位币金额，有会计信息滞后或不及时的问题，往往对减少外币时的本位币金额计算，会将本期后续增加的外币也综合考虑在内，不符合外币的实际流动性。

二、基于实地盘存制的外币业务会计应用举例

例：某记账本位币为人民币的企业在某年6月份有一欧元外币银行存款账户，欧元增减变动情况及外币存款增加日的记账汇率如表1所示。

如何确定贷方减少的1 600欧元及结存的1 000欧元转化的本位币人民币金额？

由于实地盘存制下的先进先出法和永续盘存制下的先进先出法的核算结果一样，因此不再讨论实地盘存制下的先进先出法。1. 期末一次加权平均法。期末一次加权平均法是指在增加外币时按当时的记账汇率记账，平时不计算减少外币的本位币金额，在期末，根据期初结存的外币和本期增加的外币计算出加权平均记账汇率，从而推出本期减少外币、期末结存外币的本位币金额。

此方法的特点是期末的相对计算工作量比较大。此方法假设的前提条件是期初结存、本期任一次增加的外币都是同等的，就应一视同仁。

对本文中案例的移动加权平均法计算结果见表2。其中加权平均记账汇率为： $(7\ 600+17\ 080) / (800+1\ 800) = 9.492\ 3$ 。此方法充分体现了将资产负债表和利润表信息置于完全同等地位的思想。

2. 后进先出法。后进先出法是假设在增加外币时确定记账汇率，在期末，按本期对应的原增加时的记账汇率登记记账，后增加的外币先减少，汇总计算本期减少外币的本位币金额。

此方法的特点是在期末时，本期减少的汇总外币严格地按照本期整个期间期初结存、

查看版面大图

版面导航

学术交流
改革探索
工作研究
审计园地
案例分析
说法读规
会计电算化
参考借鉴
商榷意见
疑难解答
会计考试

工作研究

在建工程结转固定资产风险透视与防范
上市公司业务招待费隐藏的问题及监管
通信企业“营改增”后固定资产的税务处理
研发项目费用核算及相关高新产品收入确认问题
外币业务中的存货发出计价方法：基于实地盘存制
债务重组损失之会计处理
公立医院现金预算编制探讨
事业单位有关固定资产会计处理的改进
非货币性福利财税处理之我见
无形资产会计核算的几个问题
资产负债表编制方法思考
股权转让过程中企业所得税的纳税筹划

本期增加外币登记顺序的反时间顺序计算本位币金额，使利润表的项目信息和现行市场信息更加接近或一致。

对本文中案例的后进先出法计算结果见表3。

由于在期末才能计算减少外币的本位币金额，则导致在期末仍有增加外币的情况下，本期减少外币的金额就会优先包含后续增加的外币金额，自然和外币的实际流动性严重背离。

此方法适用于以利润表会计信息为主的会计主体。

3. 高汇率先出法。高汇率先出法是增加外币时按当时的记账汇率记账，期末汇总计算本期减少外币的本位币金额时，假设按本期期初结存外币、所有本期增加外币的记账汇率由高到低的顺序计算本位币金额，据以确定本期汇总减少外币的本位币金额。

此方法的特点是期末汇总减少外币的本位币金额计算不是按时间顺序，而是按所有期间的期初结存、本期所有增加外币的汇率高低，充分地体现了谨慎性的要求。

对本文中案例的高汇率先出法计算结果见表4。

此方法虽然不能体现外币的实际流动性，但最能体现谨慎性要求，其缺点是容易虚降会计主体的资产数额。

4. 低汇率先出法。低汇率先出法是增加外币时按当时的记账汇率记账，期末汇总计算本期减少外币的本位币金额时，假设按本期期初结存外币、所有本期增加外币的记账汇率由低到高的顺序计算本位币金额，据以确定本期汇总减少外币的本位币金额。

对本文中案例的低汇率先出法计算结果见表5。

此方法不仅不能体现外币的实际流动性，而且严重地违背了谨慎性要求，易使会计主体资产虚增。

5. 期末按现行汇率结算法。前面介绍的四种方法均是建立在历史成本计价的基础之上，而期末按现行汇率结算法是将外币作为一种具备完全交易市场的金融品，而非一般的商品，在期末时，可通过交易市场获得公允的交易价格。

期末按现行汇率结算法是指在外币增加时按即期汇率记账，在期末时，对本期减少的外币汇总额、期末结存的外币额，均用期末的即期汇率先计算出本位币金额，再利用借贷平衡的原理反推出本期增加或减少的本位币金额调整数。此方法的特点是平时增加的外币，按即期汇率记账，对减少或结存的外币均按期末即期汇率在期末汇总计算，使其期末时点与市场同步（期间内部不计算），以反映市场交易时点的公允价。不足之处在于期末要进行本位币金额调整，产生汇兑差额，增加了期末的核算工作量。

对本文中案例的期末按现行汇率结算法计算结果见表6。其中，6月30日的即期汇率为9.58。

对此例用永续盘存制下的现行汇率结算法进行计算，可发现此方法期末结存外币的本位币金额虽然和永续盘存制下的现行汇率结算法的结果一致，但本期减少外币折算的本位币金额、期末汇兑调整差额就不一定相同。

三、应说明的问题

通过以上五种应用方法的比较，虽然6月减少的外币和月末结存的外币分别为1 600欧元、1 000欧元，但折算的本位币人民币金额均不相同，说明这些方法是互不相同的方法。

值得注意的是，虽然在上述案例中永续盘存制下的低汇率先出法和实地盘存制下的低汇率先出法其结果完全一致，但仅为偶然所致。如将上例（见表1）的条件改成：6月5日、15日、25日增加外币的记账汇率分别变成9.6、9.55和9.4，其他条件不变，则6月增加外币1 800欧元的本位币RMB金额为17 175元。基于永续盘存制下的低汇率先出法计算结果为：减少外币1 600欧元的本位币RMB金额为15 255元，月末结存外币1 000欧元的本位币RMB金额为9 520元。基于实地盘存制下的低汇率先出法计算结果为：减少外币1 600欧元的本位币RMB金额为15 180元，月末结存外币1 000欧元的本位币RMB金额为9 595元（以上计算过程略）。两者结果不一致，可见这是两种不同的方法。

主要参考文献

1. 袁太芳. 存货发出计价核算的探讨. 财会月刊, 2006; 2
2. 袁太芳. 外币业务中的存货发出计价方法：基于永续盘存制. 财会月刊, 2014; 19



[下一篇](#) [返回本期](#) [返回标题](#)