

入账金额= $\$1\ 000 \times 6.8 = 6\ 800$ (元)。2012年12月31日,因汇率波动,使得“应付账款”的记账本位币金额为7 000元 ($\$1\ 000 \times 7.0$),同时确认“财务费用——汇兑损益”200元。

(2) 境外经营子公司外币报表折算时的相关处理:子公司折算前应付账款入账金额为 $\$1\ 000$,进行外币报表折算后,在其个别资产负债表中“应付账款”金额为7 000元 ($\$1\ 000 \times 7.0$)。

应付账款项目母公司和子公司列示相同,不同之处在于子公司未确认“财务费用”项目。

第二种差异:母公司与境外经营子公司中以成本与可变现净值孰低计量的外币非货币性项目期末调整的方法不同产生的差异。母公司个别财务报表中的“以成本与可变现净值孰低计量的外币非货币性资产(即存货)”在期末时,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,应先确定以外币表示的可变现净值,再以即期汇率折算为记账本位币,之后再与其成本进行比较,计提存货跌价准备。这一方法将存货项目在国外市场上的减值损失与汇率的增减变动融合在一起,所以与纯粹的子公司财务报表折算产生差异。

母公司在对境外经营子公司进行报表折算时,子公司的个别财务报表中是先计提存货跌价准备,之后再对“存货”项目余额以资产负债表日即期汇率折算,而对利润表的“资产减值损失”项目采用交易发生日的即期汇率或交易发生日即期汇率的近似汇率折算。这种方法将不会受到汇率波动的影响。

例2: A公司为中国境内母公司,以人民币为记账本位币, B公司为A公司设在美国的子公司,其记账本位币为美元。假设它们同时发生如下业务: 2012年8月31日于美国购入一批存货,该批存货的成本为 $\$1\ 000$,购入当天的即期汇率为 $\$1 = \text{¥}6.8$,该批存货的可变现净值仅能在美国市场取得。2012年12月31日该批存货的可变现净值变为 $\$950$,当天的即期汇率为 $\$1 = \text{¥}7.0$ 。

(1) 母公司个别财务报表中的相关会计处理:存货初始入账成本= $\$1\ 000 \times 6.8 = 6\ 800$ (元),期末可变现净值= $\$950 \times 7.0 = 6\ 650$ (元),在美国存货市场上,该存货发生减值,母公司存货以人民币计价的期末成本变为可变现净值6 650元。确认“资产减值损失”及计提“存货跌价准备”的金额为150元 ($6\ 800 - 6\ 650$)。2012年12月31日该批存货在母公司资产负债表中“存货”项目列示的金额为6 650元。在利润表中列示的“资产减值损失”项目的金额为150元。

(2) 境外经营子公司外币报表折算时的相关处理:子公司存货的成本为 $\$1\ 000$,2012年12月31日可变现净值为 $\$950$,所以应当计提存货跌价准备 $\$50$,确认“资产减值损失” $\$50$,在其个别财务报表中“存货”项目的金额为 $\$950$ 。对子公司个别资产负债表进行外币报表折算后,以母公司记账本位币反映的子公司个别财务报表上列示的“存货”项目的金额为6 650元 ($\$950 \times 7.0$)。在折算后的利润表中“资产减值损失”项目列示的金额为350元 ($\$50 \times 7.0$)。

从例题中看出,虽然资产负债表中“存货”项目两者金额相同,但在利润表中“资产减值损失”项目两者不同,相差200元 ($350 - 150$)。

第三种差异:母公司与境外经营子公司中以公允价值计量的外币非货币性项目期末调整的方法不同产生的差异。母公司个别财务报表中的以公允价值计量的外币非货币性项目,如交易性金融资产,如果其期末的公允价值以外币反映,则应先确定期末的外币公允价值,再以即期汇率折算为记账本位币,之后再与账面价值进行比较,确认公允价值变动损益。这一做法亦将该类项目的公允价值变动与汇率的增减变动融合在一起,所以也将与子公司财务报表折算产生差异。

母公司在对境外经营子公司进行报表折算时,子公司的个别财务报表中是先以外币计算公允价值变动损益,之后再对以公允价值计量的非货币性项目余额以资产负债表日即期汇率折算,而对利润表的“公允价值变动损益”项目采用交易发生日的即期汇率或交易发生日即期汇率的近似汇率折算。这种方法将不会受到汇率波动的影响。

例3: A公司为中国境内母公司,以人民币为记账本位币, B公司为A公司设在美国的子公司,其记账本位币为美元。假设它们同时发生如下业务: 2012年12月1日购入美国X公司股票1 000股,作为交易性金融资产入账,股票的每股售价 $\$8$,当天即期汇率为 $\$1 = \text{¥}6.8$ 。2012年12月31日该股票每股公允价值上升为 $\$9$,当天即期汇率为 $\$1 = \text{¥}7.0$ 。

针对这两种情况,母公司的期末调整和子公司的财务报表折算情况如下:

(1) 母公司个别财务报表中的相关会计处理:该交易性金融资产的入账成本= $6.8 \times \$8 \times 1\ 000 = 54\ 400$ (元)。2012年12月31日的期末账面价值= $7.0 \times \$9 \times 1\ 000 = 63\ 000$ (元),应确认“公允价值变动损益”= $63\ 000 - 54\ 400 = 8\ 600$ (元)。

(2) 境外经营子公司外币报表折算时的相关处理:在子公司折算前的个别财务报表中,该交易性金融资产的入账成本= $\$8 \times 1\ 000 = \$8\ 000$ 。2012年12月31日的期末账面价值= $\$9 \times 1\ 000 = \$9\ 000$,在利润表中确认“公允价值变动损益”= $\$9\ 000 - \$8\ 000 = \$1\ 000$ 。在对子公司个别财务报表折算后,该交易性金融资产的账面价值= $\$9\ 000 \times 7.0 = 63\ 000$ (元),利润表中“公允价值变动损益”金额= $\$1\ 000 \times 7.0 = 7$

000（元）。

从以上计算看出，在母公司资产负债表中“交易性金融资产”项目的金额与境外经营子公司中折算后的资产负债表中的“交易性金融资产”项目的金额相同。而两者利润表中的“公允价值变动损益”金额不同，相差1 600元（8 600-7 000）。

第四种差异：母公司个别财务报表中以历史成本计量的外币非货币性项目期末调整与境外经营财务报表折算汇率的选择不同而产生的差异。母公司财务报表中存在的诸如固定资产、无形资产、长期股权投资等外币非货币性资产，在资产负债表日仍采用交易发生日的即期汇率（即历史成本）折算，不改变其记账本位币的金额。而母公司在对境外经营子公司的外币报表折算时，针对所有资产（包括以历史成本计量的资产）和负债都是采用资产负债表日的即期汇率折算的，从而产生了差异。

例4：A公司为中国境内母公司，以人民币为记账本位币，B公司为A公司设在美国的子公司，其记账本位币为美元。假设它们同时发生如下业务：2011年12月31日于美国购入一项管理用固定资产，该固定资产的购置成本为\$100 0000，购入当天的即期汇率为\$1=¥6.8。该固定资产的预计使用年限为10年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。2012年12月31日的即期汇率为\$1=¥7.0。

（1）母公司个别财务报表中的相关会计处理：在母公司个别资产负债表中，该固定资产的入账价值= $\$1\ 000\ 000 \times 6.8 = 6\ 800\ 000$ （元），2012年计提折旧= $6\ 800\ 000 \div 10 = 680\ 000$ （元），计入“管理费用”的金额为680 000元。2012年12月31日，该项固定资产的账面价值= $6\ 800\ 000 - 680\ 000 = 6\ 120\ 000$ （元）。

（2）境外经营子公司外币报表折算时的相关处理：境外经营子公司折算前的报表中，固定资产的入账价值为\$1 000 000，2012年计提折旧= $\$1\ 000\ 000 \div 10 = \$100\ 000$ ，计入“管理费用”的金额为\$100 000。

2012年12月31日，该项固定资产的账面价值= $\$1\ 000\ 000 - \$100\ 000 = \$900\ 000$ 。

2012年12月31日，母公司对其进行财务报表折算后，“固定资产”项目的账面价值= $\$900\ 000 \times 7.0 = 6\ 300\ 000$ （元），“管理费用”项目的金额= $\$100\ 000 \times 7.0 = 700\ 000$ （元）。

从以上计算看出，在2012年12月31日母公司和境外经营子公司在折算后的资产负债表中的“固定资产”项目与利润表中“管理费用”项目的金额都是不同的，同一项资产在两者的报表中确有较大的差异。

三、四种差异的性质分析

上文提到的四种差异并不都会影响会计信息的可比性。本部分仍以前述例题为基础来对四种差异进行定性分析。

1. 第一种差异，不影响会计信息可比性。如表1所示，例1中两者差异的原因是：母公司所处地的记账本位币为人民币，当出现以外币结算的货币性项目时，会受到汇率波动的影响，所以应付账款账面价值的增加是由汇率上升带来的损失，会增加未来偿付的记账本位币金额，应计入“财务费用”。子公司的应付账款未来仍以美元结算，不需偿付人民币，故其不受汇率波动的影响，该差异是由业务的客观性决定的，所以不影响会计信息的可比性。

2. 第二种差异，不影响会计信息可比性。如表2表示，例2中两者的差异表现在资产减值损失项目中，原因是：母公司个别财务报表中持有的存货仅在美国市场中能够取得可变现净值，我们可以理解为该批存货持有的目的是要在美国市场上出售，则该批以外币结算的存货的价值将会受到以外币表示的可变现净值与汇率波动的双重影响。

采用连环替代法如下：

$A_0 = 6.8 \times \$1\ 000 = 6\ 800$ （元）（存货的成本，2012年8月31日汇率为\$1=¥6.8）

$A_1 = 7.0 \times \$1000 = 7000$ （元）

第一次替代，汇率变动带来的影响= $7\ 000 - 6\ 800 = 200$ （元），即由于汇率的上升使得存货的记账本位币金额上升200元。

$A_2 = 7.0 \times \$950 = 6\ 650$ （元）

第二次替代，以外币表示可变现净值变动带来的影响= $6\ 650 - 7\ 000 = -350$ （元），即由于以外币表示的可变现净值下降50美元，使得存货的记账本位币金额下降350元。综合两者，存货的账面价值下降150元，而该种由于存货本身可变现净值下降与汇率上升带来的综合影响不区分“资产减值损失”与“财务费用——汇兑损益”，而是简化处理汇总反映在“资产减值损失”项目。所以在母公司的利润表中，“资产减值损失”项目

的金额为150元。

而子公司本身就处在美国市场，未来存货在当地销售，所以其存货的账面价值仅仅会受到可变现净值本身的影响，而不受汇率波动的影响，故其“资产减值损失”的金额为350元。

3. 第三种差异，不影响会计信息可比性。如表3所示，例3中两者的差异体现于“公允价值变动损益”项目。原因是：母公司个别财务报表中的交易性金融资产的公允价值仅在美国市场中能够取得，所以其公允价值将会受到以外币表示的公允价值金额与汇率波动的双重影响。

采用连环替代法如下：

$A_0 = 6.8 \times \$8 \times 1\,000 = 54\,400$ （元）（初始入账成本，2012年12月1日汇率为 $\$1 = \text{¥}6.8$ ）

$A_1 = 7.0 \times \$8 \times 1\,000 = 56\,000$ （元）

第一次替代，汇率变动带来的影响 $= 56\,000 - 54\,400 = 1\,600$ （元），即由于汇率的上升使得交易性金融资产的记账本位币金额上升1 600元。

$A_2 = 7.0 \times \$9 \times 1\,000 = 63\,000$ （元）

第二次替代，以外币表示可变现净值变动带来的影响 $= 63\,000 - 56\,000 = 7\,000$ （元），即由于以外币表示的公允价值上升 $\$1$ ，使得交易性金融资产的记账本位币金额上升7 000元。

综合两者，交易性金融资产的记账本位币金额上升8 600元是由外币公允价值上升与汇率上升的综合影响带来的，不区分“公允价值变动损益”与“财务费用——汇兑损益”，而是合并反映在“公允价值变动损益”项目。所以在母公司的利润表中，“公允价值变动损益”项目的金额为8 600元。

而子公司本身就处在美国市场，所以其交易性金融资产的账面价值仅仅会受到公允价值本身的影响，而不受汇率波动的影响，故其“公允价值变动损益”的金额为7 000元。

4. 第四种差异，影响会计信息可比性。如表4所示，该差异产生纯粹是因为折算汇率选择不同带来的，母子公司各自持有的固定资产都是为了在本国内使用而不是为了在国外市场出售，又因为固定资产属于外币非货币性资产，不需要近期内以货币资金支付，所以它不会受到汇率波动的影响。我国会计准则规定，母公司持有的以历史成本计量的外币非货币性项目在期末时应当仍以历史汇率折算，不产生汇率损益，但同时准则又规定，对境外经营子公司财务报表折算时，对所有的资产和负债项目均采用资产负债表日的即期汇率折算，从而产生了此种差异。笔者认为，准则此规定是有疏漏的，导致了母子公司会计信息的不可比。

四、结论

从以上分析可以看到，前三种差异不影响会计信息可比性，不需要进行处理，而第四种差异却会使会计信息的可比性受到质疑。所以笔者认为，应该对第四种差异进行调整，改进准则存在的纰漏。

具体的改进建议为：对外币报表折算汇率的选择，针对以历史成本计量的项目，应选择交易发生日的即期汇率（即历史汇率）来折算，而不应该“一刀切”，对所有资产、负债项目都采用资产负债表日的即期汇率。即我国财务报表折算方法在坚持以现行汇率法为主的前提下，应借鉴时态法，时态法认为外币报表折算是一个计量变换过程，它不能改变被计量项目的属性和计量基础，而只能改变计量单位，所以对以历史成本计量属性计量的项目应按历史汇率折算。这样便可避免第四种差异，有利于保证会计信息的可比性。

主要参考文献

1. 刘永泽，傅荣.高级财务会计.大连：东北财经大学出版社，2010
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京：人民出版社，2010



[下一篇](#)

[返回本期](#)

[返回标题](#)