

以历史成本计量的外币 非货币性项目期末余额调整

祝利芳

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

【摘要】 本文通过案例,分析准则中对以历史成本计量的外币非货币性项目期末余额调整存在的片面性,提出应将适用于资产减值准则的外币非货币性项目与存货项目等同对待,并提出具体的改进措施。

【关键词】 历史成本计量 外币非货币性项目 期末余额调整 片面性

《企业会计准则第19号——外币折算》规定,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记账本位币金额,不产生汇兑损益。原因是这些项目在取得时已按照即期汇率折算,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,就会导致这些项目的价值不断变动,从而使这些项目的折旧、摊销和减值亦不断地随之变动,将与这些项目的实际情况不符。然而,准则亦说明,在外币非货币性项目中的存货项目具有一定的特殊性,由于该项目在资产负债表日是按照成本与可变现净值孰低原则计量,因此,在计提存货跌价准备时应考虑汇率变动因素的影响。笔者认为,准则的考虑存在片面性。以历史成本计量的外币非货币性项目中,除了存货之外其他资产亦可能会受到汇率波动的影响。

一、以历史成本计量的外币非货币性项目受汇率波动影响的情形

《企业会计准则第8号——资产减值》(CAS 8)中规定,资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值。资产可收回金额是指资产的“公允价值减处置费用后的净额”与“资产预计未来现金流量的现值”两者之间的较高者。当适用CAS 8的资产存在减值迹象时,企业应进行减值测试(商誉和使用寿命不确定的无形资产无论是否存在减值迹象都应当进行减值测试),即计算其可收回金额,并与账面价值进行比较。当可收回金额小于账面价值时,资产发生减值,应当将账面价值调整低至可收回金额,差额确认资产减值损失,同时计提资产减值准备。

CAS 8中规范的资产,若是以外币购入,则都将形成企业的外币非货币性资产。若该类资产的可收回金额也以外币反映,则在确认该类资产的可收回金额时会受到汇率波动的影响。

例1:甲公司记账本位币为人民币,2×11年6月30日进口设备一台,该设备价款为500万美元,当天的即期汇率为1美元=6.4元人民币,该设备属于企业的生产设备,按年限平均法计提折旧,预计使用年限为10年,预计净残值为0。该设备生产的产品主要是对美国出口,在国内尚无该设备的市场。

假设2×12年12月,该设备生产的产品在美国市场上存在滞销,因而企业决定对该设备进行减值测试。预计该设备在美国市场上的公允价值为375万美元,处置费用为25万美元,如果继续使用,预计未来使用及处置产生现金流量的现值为340万美元,2×12年12月31日,即期汇率为1美元=6.5元人民币。

分析:(1)该设备购入时以记账本位币表示的入账价值(历史成本)= $500 \times 6.4 = 3\,200$ (万元),2×12年末累计折旧= $3\,200 / 10 \times 1.5 = 480$ (万元),在确认减值损失以前该固定资产的账面价值= $3\,200 - 480 = 2\,720$ (万元)。

(2)2×12年12月31日,该固定资产的可收回金额为公允价值减去处置费用与该资产预计未来现金流量现值两者之中的较高者。公允价值-处置费用= $375 - 25 = 350$ (万美元),预计未来现金流量的现值=340万美元,故其可收回金额为350万美元,折算为人民币为 $2\,275$ 万元(350×6.5)。故该设备减值= $2\,720 - 2\,275 = 445$ (万元)。分录为:借:资产减值损失445;贷:固定资产减值准备445。

(3)分析甲公司确认的资产减值损失445万元中,有一部分是汇率波动带来的影响。该资产以美元计价时,2×12年12月31日该资产的账面价值为425万美元($500 - 500 / 10 \times 1.5$),该固定资产在甲公司账上以历史成本计量,故其账面价值为 $2\,720$ 万元(425×6.4),发生减值时,其可收回金额的确定受到其公允价值变动和汇率波动的双重影响,其可收回金额= $350 \times 6.5 = 2\,275$ (万元)。

可用连环替代法做如下分析: $A_0=425\times 6.4=2\ 720$ 。

第一次替代: $A_1=350\times 6.4=2\ 240$ 。 $A_1-A_0=2\ 240-2\ 720=-480$,该金额为不考虑汇率变动时固定资产发生的减值额。

第二次替代: $A_2=350\times 6.5=2\ 275$ 。 $A_2-A_1=2\ 275-2\ 240=35$,该金额为仅考虑汇率变动时甲企业产生的汇兑损益。

$A_2-A_0=2\ 275-2\ 720=(2\ 240-2\ 720)+(2\ 275-2\ 240)=-445$ 。该金额为甲公司确认的资产减值损失金额,即为固定资产实际价值的下降和汇率上升损益带来的综合影响。

通过以上分析得知,当该固定资产发生减值且其可收回金额以外币表示时,以历史成本计量的固定资产,会像存货一样,受到汇率波动的影响。其确认的减值损失中亦包含了汇率变动带来的汇兑损益。

(4)以历史成本计量的外币非货币性项目减值后的后续计量。当固定资产、无形资产等需要计提折旧和摊销的资产发生减值后,应当扣除减值损失的金额,系统地分摊减值后的账面价值。

例2:仍沿用例1。 2×12 年12月31该固定资产计提减值准备445万元后,该固定资产的账面价值变为其可收回金额2 275万元,假定其尚可使用年限和预计净残值不变,则以后固定资产每年的折旧额由320万元变为267.65万元 $[(2\ 275-0)/8.5]$ 。发生减值的外币非货币性项目的后续计量应当与其他资产一样,扣除减值损失金额后再进一步分摊,该做法亦遵循了客观性原则。

二、企业会计准则规定的片面性

准则对外币非货币性项目的期末余额调整,按如下思路进行:首先,按照资产的计量属性将外币非货币性项目分成以历史成本计量的和以公允价值计量的两类。其次,将以历史成本计量的外币非货币性项目进行统一表达(即以业务发生时的即期汇率折算,不受汇率波动的影响,不产生汇兑损益),同时将存货项目作为特殊性质项目单列,考虑其可变现净值以外币计价时,会受到汇率波动的影响,其他项目则未予以考虑。同时,将以公允价值计量的外币非货币性项目进行统一表达,即应采用公允价值确定日的即期汇率折算,折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额,作为公允价值变动(含汇率变动)处理,计入“公允价值变动损益”。

准则做出如上规范是本着会计要素计量属性的特点来进行划分,会计要素计量属性按其特点可概括为两类,即采用历史成本反映的和采用现行成本反映的。采用历史成本反映的项目使用业务发生时的即期汇率(历史汇率)折算,采用现行成本反映的项目采用期末即期汇率折算。

以历史成本计量的外币存货项目,因资产负债表日按照成本与可变现净值孰低原则计量,因而单独列示,原

因是其可变现净值属于采用现行成本反映的资产,因而会受到汇率变动的影响。

然而,以外币购入的固定资产等适用于资产减值准则范围的这类资产,若其可收回金额也以外币反映,且其可收回金额低于账面价值(发生减值)的情况下,与存货项目是一致的。作为该类资产的可收回金额可能是其公允价值减去处置费用之差,也可能是该资产预计未来现金流量的现值,而公允价值和现值都属于现行成本,所以如果其可收回金额是以外币反映的,则它和存货的可变现净值一样,应当考虑汇率变动的影响。同时,若存货的可变现净值是高于成本的,存货仍以成本计量,即仍以历史汇率来折算,不确认汇兑损益,与本文提出的其他资产相同。唯独不同的是,针对存货计提的存货跌价准备可以转回,而固定资产等的减值准备不允许转回,但该差异不影响本文分析的论点。

另外,准则做出的上述规定考虑到固定资产、无形资产等的折旧费用应保持稳定,不应受到汇率波动影响,虽然无可厚非,但是当以记账本位币购入的资产发生减值时,折旧、摊销费用也是需要以扣除减值损失后的金额在剩余期间内合理摊销,所以本文提出的思路不会与该规定相违背。

三、改进建议

针对以上分析,本文认为,准则对以历史成本计量的外币非货币性项目期末余额的调整应采用以下思路:

1. 一般原则:对于以历史成本计量的外币非货币性项目,已在交易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,不产生汇兑损益。

2. 特殊原则:当以历史成本计量的外币非货币性资产发生减值,且减值测试依据的实际价值以外币表示时,区分以下情况处理:

(1)以成本与可变现净值孰低计量的存货项目。存货项目期末无论是否发生价值减损,都要计算其可变现净值并与其成本进行比较,故当其可变现净值以外币反映时,企业应当以期末即期汇率进行折算,确定其可变现净值折算的记账本位币金额。可变现净值低于成本的差额,计入资产减值损失(包含汇率变动的影响)。

(2)适用CAS 8的资产。对于此类资产,企业需要对存在减值迹象的资产(以及商誉和使用寿命不确定的无形资产)进行减值测试,即计算其可收回金额,当其可收回金额以外币表示时,企业应当以期末即期汇率将其可收回金额进行折算,并与其账面价值进行比较,可收回金额小于账面价值的差额,计入资产减值损失。

主要参考文献

刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2012