

外币财务报表

折算方法

简介

应小陆



外币财务报表折算是指为了特定目的需要,将以外币表示的财务报表,通过一定的程序和方法折算成另一种货币(一般为母公司记帐本位币)表示的财务报表。目前,国际上对外币报表折算方法虽未形成一致的国际惯例,但总起来说,外币财务报表折算有四种基本方法可供选择,这就是流动与非流动项目法、货币与非货币项目法、时间量度法和现行汇率法。

动将无限期地延续下去,也就是说,在可以预见的将来,企业不会进行清算、解散、倒闭。根据这样的假设,企业将按非清算的会计原则进行会计处理。企业所持有的生产资料仍按正常的生产经营过程进行核算,包括财产、存货的计价,债权、债务的清偿,收益的确定,以及递延、摊销费用等会计事项。如果企业一旦出现无法继续经营的迹象或财务状况恶化,资不抵债,难以履行所承担的经济义务,甚至濒于破产倒闭时,这一假设就失去作用,而必须采用其他会计原则实行停业清算等会计处理。这时应对有关的资产和负债进行调整,使之适应清算的需要。

(四)对符合继续经营假设的资产负债表日以后发生的事项的处理

这些事项按是否与资产负债表日存在状况有关,可分别予以处理。首先,资产负债表日以后发生的某些事项,能对确定与资产负债表日存在的状况有关的金额提供新的资料。这时,应对资产和负债加以调整。例如,在资产负债表日以后某个客户破产,证实应收帐款不能收

一、流动与非流动项目法

流动与非流动项目法是将外币财务报表项目按其流动性态划分为流动项目和非流动项目两大类,并对不同项目分别选用不同的汇率进行折算的一种方法。它是由美国注册会计师协会在本世纪30年代提出并推荐使用,直至1975年10月被发布的《第8号财务会计准则公告》所规定的方法取代。

采用这一折算方法,应将要折算的外币财务报表上的资产、负债等项目划分流动与非流动两大类。凡在一

回,因而可以作出调整。另外,在资产负债表日以后,财务报表批准之前宣布发放的股息,应调整所属时期的财务报表,或加以说明。其次,资产负债表日以后发生的某些事项,与资产负债表日存在的状况无关,不影响资产负债表日的资产和负债状况,但将影响报表使用者作出正确估价和决策。尽管不必调整资产和负债,但是必须在会计报表上予以说明。为了使报表的使用者能够作出正确的评价和决策,提供的资料要包括对事项的说明,如有可能,还要包括对其财务影响的估计。例如,在资产负债表日和财务报表批准公布日之间,对另一个企业的巨额投资,或者投资的市价下降,这种市价下降,一般与资产负债表日的投资状况无关,而是反映以后时期发生的情况。但是报表使用者又急切需要了解,不对其注解反映,很容易使人对企业的未来经营趋势和政策形成片面的理解。另外,在以后时期发生的代表资产负债表日资产和负债状况特殊变化的事项,也要予以说明,以便使报表使用者对企业的财务状况和经营成果有一个真实、全面的认识。

责任编辑 温彦君

年内或一个正常经营周期内耗用、消逝和转变为其他资产或出售处置的一切资产均作为流动资产。凡在一年内或正常一个经营周期内须偿付的各种负债均为流动负债。与此相反,凡在一年内或一个正常经营周期内不满足上述条件的资产和负债,一律为非流动资产和非流动负债。流动类资产和负债项目的外币金额,应按折算日(编表日)的现行汇率折算成所需货币的等值金额;对非流动类的资产和负债项目,应按取得各项资产或承担各该项负债外币项目时的历史汇率折算;留存收益则为轧算差额的平衡数。对于损益类项目,除固定资产折旧和无形资产摊销等按取得相关资产的历史汇率进行折算外,其他收入和费用项目均按会计期内的平均汇率进行折算。

在这种方法下,使现行汇率的变化在当期只影响流动资产和流动负债。在流动资产超过流动负债时,外币升值能获得折算收益,贬值则遭受折算损失;在流动负债超过流动资产时,情况则正相反。基于稳健性原则,对于折算净损失,应计入当期的损益合并反映,而对于折算净收益,则应予以递延,作为暂记项列入企业合并后的资产负债表,用来抵销未来会计年度可能发生的折算损失。

这种折算方法的理由在于非流动资产和非流动负债项目在短期内不会转变为现金或付出现金,不受现时汇率变动的影响;对流动资产和流动负债项目按现时汇率折算,有利于对营运资金进行分析。然而这种方法也存在许多缺陷:根据项目的流动与非流动来选择折算汇率还缺乏足够的理论依据;按现时汇率折算存货项目,在汇率变动幅度较大时,会歪曲企业的财务状况;长期负债按历史汇率折算会掩盖负债期间的物价变动,从而使汇兑损益不合理地集中在负债偿还期。因此,这种方法只是少数国家和地区流行的惯例。

二、货币与非货币项目法

货币与非货币项目法是指将外币财务报表的资产和负债项目划分为货币性项目和非货币性项目,并分别选用不同汇率进行折算的一种方法。这一方法是美国密执安大学教授赫普沃思于1956年在《对国外经营活动的报告》这篇专题研究报告中首先提出的,1960年得到了美国全国会计联合会的赞同,并在1965年美国会计准则委员会发布的《第6号意见书》中得到认可。

采用这一方法,外币财务报表各项目在折算前首先要划分为货币性项目和非货币性项目两大类。货币性项目包括货币性资产项目和货币性负债项目。货币性资产项目包括货币资金、应收票据、应收帐款、预付帐款

以及长期债权等,货币性负债项目包括短期借款、应付票据、应付帐款、预收帐款、应付利润以及长期负债等。除此以外的项目都为非货币性项目,如固定资产、存货、无形资产等。在折算外币财务报表时,凡货币性资产项目和货币性负债项目,都应按编表日现行汇率折算;凡非货币性资产项目和非货币性负债项目均应按资产取得或负债形成时的历史汇率折算。对于收益表中的折旧和摊销费用项目应按资产取得日的历史汇率折算。由于存货按历史汇率折算,因而销货成本也是按历史汇率折算的;至于其他费用和收入则按会计期内的平均汇率折算。留存收益则是轧平的平衡数。

采用这一折算方法的主要理由是,外币应收、应付账款等货币性资产和负债代表着在以后期间将要收回或付出的一项固定的债权或债务。这些外币债权债务的币值,随着汇率变动会有所增减,因而这些外币项目按编表日的现行汇率进行折算是合理的。但是,也有人对这一折算方法提出了批评意见。认为仅仅依据资产、负债项目的货币性与非货币性作为选用不同汇率的标准,还有它的不足之处。在美国财务会计准则委员会1975年发布的《第8号财务会计准则公告》中就曾指出:“单单从区分货币性与非货币性项目中,不可能推导出折算的全面原则。在不同的情况下,非货币性资产和负债是根据不同的基础(例如历史价格或现行价格)计量的,都按历史汇率折算不一定总是合适的。如果该项目是按历史成本表述的,按历史汇率折算非货币性项目能得出合理的结果;然而,如果它是按照外币的现行市价表述的,那就不可能得出合理的结果了。”

三、时间量度法

时间量度法也称时态法,是指将外币财务报表的资产和负债项目,依据其计价时间分别选用不同汇率进行折算的一种方法。这种方法是在70年代初期以美元为中心的固定汇率制开始瓦解,汇率变动日益加剧的背景下,由美国会计学家伦纳德·洛伦森通过对其他折算方法进行比较研究,于1972年在《会计研究论文集》第12期中提出的。美国在1975年公布的《第8号财务会计准则公告》中要求在折算外币财务报表时采用时态法。

此法要求在外币财务报表折算时,将报表中的各现金、应收帐款和应付帐款等资产或负债项目,不论其是流动的还是非流动的,也不论其是货币或是非货币的,只要是按现行价格或未来交易价格计价的,都按编表日现行汇率进行折算。而其他所有按历史成本计价的资产或负债项目,则均按资产取得时和负债发生时的历史汇率进行折算。对损益报表项目中收入和费用项目的

折算,则按照交易发生日的实际汇率折算,如果收入和费用交易量大,也可用简单平均或加权平均汇率进行折算。留存收益为轧算的平衡数。至于费用中的折旧和摊销费用是按取得有关资产时的历史汇率折算。而有些项目如存货,由于在资产负债表中计价不同,其折算汇率要视具体情况而定,即在报表中以成本价列示的,按其历史汇率折算;以现行成本价列示的则按现行汇率折算。

采用这种折算方法的主要理由是,外币财务报表折算只是一个计量转换过程,是对既定价值的重新表述,它只能改变被计量项目的计量单位,而不能改变其计量属性,因此,折算后的财务报表应当保持资产和负债项目具有在原财务报表中的计量属性。显然,时态性在折算上更具有灵活性,其折算时汇率选用与资产或负债项目的真正价值能有机的结合起来。由于时态法对资产负债表各项目采用不同的折算汇率,使得折算后资产负债表有关项目的比率不同于原报表中的比率。这也使该法遭到一些非议。

四、现行汇率法

现行汇率法是指将外币财务报表的所有资产项目和负债项目都按编表日的现行汇率这个单一的汇率进行折算的一种方法。它是1967年英镑贬值后,由英格兰和威尔士特许会计师协会在1968年的会计实务公告中提出的,同时也得到加拿大特许会计师协会会计与审计研究委员会负责人帕金森教授的大力推荐。

在现行汇率法下,对于外币报表中的所有资产和负债项目都应按编表日的现行汇率进行折算。对于实收资本项目,应按投入资本时的当日汇率折算,而不需要按编表日汇率进行调整。至于损益表中的收入和费用项目,从理论上应按确认这些项目时的现行汇率折算,但为了简化,基于企业会计期内收入和费用的发生是大量正常和均衡的,通常也可以按编表期内的平均汇率进行折算。这样,对外币报表的所有项目,实际上都是乘上一个常数,因而折算后的财务报表各项目仍能保持原外币报表中各项目之间的比例关系,据此计算出来的多种财务比率,也符合子公司的实际。它是一种最为简便的折算方法。

现行汇率法的着眼点是保持子公司原有财务报表表述的财务成果,以及报表不同项目间的财务上的比例关系,它不改变外币报表的性质,只改变其形式,更不会改变原报表的所有结构和比例。但是,这一方面带来的主要问题是,在汇率变动较大情况下,就会使国外子公司财务报表有关项目折算的金额与其实际价值背道而

驰,这样无疑会使以子公司所在国货币表示的资产和负债项目都要受到外汇汇率变动的影响,这显然是不合理的。因此,按现行汇率法进行报表折算,可能会使外币报表的某些项目的实际价值受到歪曲,使合并报表的目的受到影响。

责任编辑 宋军玲



基建“超支”现象不容忽视

胡文炜

过去企业搞基建有规定的资金渠道,即从专用基金、专用拨款、专用借款中开支,自1993年下半年实行新的会计制度以后,打破了资产负债表的三段平衡,企业搞基建不再受资金渠道限制,企业拥有了自主权,给企业增添了活力。

但是,企业不受资金渠道限制搞基建,也暴露了一定的弊端。按照稳妥的做法,企业上基建项目前应当先将现有的固定资产合计数与所有者权益相对照,如果所有者权益大于固定资产合计数,那么一般情况下不会造成资金周转困难。但有的企业认为有钱就可搞基建,一人拍板说了算,通过关系争上基建项目,使固定资产数大大超过所有者权益,结果造成资金周转困难,只好拖欠他人贷款,将困难转嫁给其他企业、单位,形成解不开的死结,给社会经济秩序带来危害。

基建“超支”已成为企业之间出现“三角债”的一个重要原因,应当引起有关方面的重视,在审批基建项目时严格把关;银行同企业签订贷款合同时应当有专门的限制性条款,并经常检查借款单位的资金使用情况;国有企业的主管部门也应加强对所属企业基建方面的管理。企业确定基建项目时,必须经过领导班子,集体讨论,而且必须有财务人员参加。企业与外单位建立业务关系(主要是供货关系)时,应当设法了解对方有否用大额流动资金搞基建,以免造成麻烦。

责任编辑 周文荣