

境外经营报表折算特殊处理规定 存在的问题与改进建议

孙英 王庆康 刘富强 刘婷丽

摘要：万宝矿产有限公司根据海外投资项目的具体情况，安排银行美元融资时通常采用境外子公司直接从银行借款和公司总部以“统借统还”的形式从银行借款再转贷给境外子公司两种融资方式。这两种融资方式并无实质差异，但会计处理结果产生重大差异。本文以公司实例为基础，分析两种融资方式会计处理结果差异产生的原因，提出会计处理建议。

关键词：外币折算；汇兑损益；实质重于形式

万宝矿产有限公司(简称万宝矿产)作为国有矿业开发企业，主要从事矿产资源开发运营和国际矿产品贸易。公司主要矿产资源项目均在境外，通过设立在境外的子公司开发运营各个资源项目。公司总部记账本位币为人民币，境外子公司记账本位币均为美元。为解决境外项目美元用款需求，根据借款人主体不同，实际操作中有两种方式：一是境外子公司直接从银行取得美元借款，用于项目开发。二是公司总部以“统借统还”的形式，从银行取得美元借款，并以股东借款的形式拨付给境外子公司用于项目开发。这两种方式的美元借款均以各个资源项目产生的美元现金流偿还。从集团合并角度看，两种方式的业务实质是相同的，只是借款主体不同，但如果按照企业会计准则规定，在期末汇率调整及编制合并报表时，两种方式下的会计处理结果对报表的影响截然不同。

一、境外子公司直接从银行借款对报表的影响

例1：万宝矿产境外资源项目需要投资10亿美元，其中项目公司直接从银行取得7亿美元借款，公司总部自有人民币资金购汇投入3亿美元，再以股东借款形式投入境外子公司。

(一) 个别报表处理

1. 公司总部账务处理(金额单位：亿元人民币)

(1) 2014年12月1日，人民币购美元，资金来源为实收资本，即期汇率与账面汇率均为6.1。

借：银行存款——美元	18.3
贷：银行存款——人民币	18.3

(2) 2014年12月3日，对外拨付股东借款，用于项目开发，账面汇率为6.1。

借：长期应收款——美元	18.3
贷：银行存款——美元	18.3

(3) 2014年12月31日，期末汇兑损益调整，即期汇率为6.2。

借：长期应收款——美元	0.3
贷：财务费用——汇兑差额(收益)	0.3

2014年12月31日，因上述业务产生汇兑净收益0.3亿元人民币，计入公司总部利润表。

2. 境外子公司账务处理(金额单位：亿美元)

(1) 2014年12月3日，收到公司总部股东借款3亿美元。

借：相关美元资产	3
贷：长期应付款	3

(2) 2014年12月4日，从银行取得美元借款7亿美元。

借：相关美元资产	7
贷：长期借款	7

(3) 境外子公司均以美元入账，无需进行汇兑损益调整。

(二) 合并报表处理

《企业会计准则讲解》对境外经营报表折算特殊处理规定：母公司含有实质上构成对子公司(境外经营)净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：(1)实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，以母公司或子公司的记账本位币反映，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“外币报表折算差额”。(2)实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，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，差额计入“外币报表折算差额”。

万宝矿产属于第一种情况，对子公司净投资的外币货币性

项目(长期应收款)产生的汇兑差额应从“财务费用——汇兑差额”转入“外币报表折算差额”。编制如下抵销分录(金额单位:亿元人民币):

借:长期应付款	18.6	
贷:长期应收款		18.6
借:财务费用——汇兑差额(收益)	0.3	
贷:外币报表折算差额		0.3

经过合并抵销处理,在合并资产负债表中体现为62亿人民币的美元资产,对应43.4亿人民币的美元负债及18.3亿元人民币的实收资本,外币报表折算差异增加0.3亿元人民币。即因汇率波动形成汇兑损益不影响公司当期利润表,计入权益科目——“外币报表折算差额”。

二、公司总部“统借统还”对报表的影响

例2:万宝矿产境外资源项目需要投资10亿美元,其中公司总部以“统借统还”的形式,从银行取得7亿美元借款,自有人民币资金购汇3亿美元,并均以股东借款形式投入境外子公司。

(一) 个别报表处理

1. 公司总部账务处理(金额单位:亿元人民币)

(1) 2014年12月1日,人民币购美元,资金来源为实收资本,即期汇率与账面汇率均为6.1。

借:银行存款——美元	18.3	
贷:银行存款——人民币		18.3

(2) 2014年12月2日,银行提取美元借款,账面汇率为6.1。

借:银行存款——美元	42.7	
贷:长期借款——美元		42.7

(3) 2014年12月3日,对外拨付股东借款,用于项目开发,账面汇率为6.1。

借:长期应收款——美元	61	
贷:银行存款——美元		61

(4) 2014年12月31日,期末汇兑损益调整,即期汇率为6.2。

借:长期应收款——美元	1	
贷:财务费用——汇兑差额(收益)		1
借:财务费用——汇兑差额(损失)	0.7	
贷:长期借款——美元		0.7

2014年12月31日,因上述业务产生汇兑净收益0.3亿元人民币,计入公司总部利润表。

2. 境外子公司账务处理(金额单位:亿美元)

2014年12月3日,收到公司总部股东借款:

借:相关美元资产	10	
贷:长期应付款		10

(二) 合并报表处理

合并抵销分录及外币折算特殊处理如下:

借:长期应付款	62	
贷:长期应收款		62
借:财务费用——汇兑差额(收益)	1	
贷:外币报表折算差额		1

经过合并抵销处理,在合并资产负债表中体现为62亿人民币的美元资产,对应43.4亿人民币的美元长期借款及18.3亿元人民币的实收资本,外币报表折算差异增加1亿元人民币,利润表当期出现0.7亿元人民币汇兑损失,严重影响当期利润总额。

三、问题原因及对策建议

从合并报表角度看,上述两种美元借款安排并无实质差别,但两种美元借款方式按照准则规定进行会计处理对合并报表的影响存在较大差异。原因在于:企业会计准则关于境外经营报表折算特殊处理的规定,适用于公司总部以人民币自有资金购外币进行境外投资的情况,即对境外子公司的股东借款形成的实质性外币货币性项目,因汇率波动产生汇兑损益从利润表“财务费用”科目调整至资产负债表“外币报表折算差额”科目,避免影响当期利润表的公允性;但不适用于公司总部以“统借统还”形式对境外投资的情况,对公司总部外币借款产生的汇兑损益未作调整要求,仍保留在利润表“财务费用”科目,这样做势必扭曲了报表的整体公允性。

按照“实质重于形式”原则,在不对境外子公司资产进行转让处置的情况下,美元汇率变动对当期利润表不构成重大影响,两种融资方式对报表的影响应该一致,因此,笔者建议在合并报表抵销时,对境外子公司净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额转入“外币报表折算差额”,同时,以“统借统还”形式借入的外币借款产生的汇兑差额也一同转入“外币报表折算差额”。例2可编制如下合并抵销分录(金额单位:亿元人民币):

借:长期应付款	62	
贷:长期应收款		62
借:财务费用——汇兑差额	1	
贷:外币报表折算差额		1
借:外币报表折算差额	0.7	
贷:财务费用——汇兑差额		0.7

如此当期美元汇率变动所带来的综合汇兑收益0.3亿元人民币将全部体现在“外币报表折算差额”中,直接增加所有者权益净值,不影响当期利润总额,也符合准则规定的在合并层面进行特殊调整的初衷。☐

(作者单位:万宝矿产有限公司 致同会计师事务所)

责任编辑 陈利花