

外币业务会计折算实施问题与应对策略

王华 张昕

近年来,越来越多的中资企业响应“一带一路”倡议,加大对外投资、海外扩张力度,积极开拓国际市场。但在中资企业“走出去”的过程中,外币业务会计折算方面存在的问题,使得取得真实准确的财务数据面临挑战。

一、选取记账本位币的困扰

《企业会计准则第19号——外币折算》中要求企业选择记账本位币时应当考虑下列因素:(一)该货币主要影响商品和劳务的销售价格,通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算;(二)该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用,通常以该货币进行上述费用的计价和结算;(三)融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

在实际操作中,上述三种情况中的货币币种可能并不统一。以中国石油海外业务为例,海外油气业务销售价格与融资活动主要使用美元计价或结算,但人工、材料及其他费用大部分使用资源国当地货币计价结算;海外油气工程业务劳务与人工、材料及其他费用主要使用资源国当地货币计价结算,融资活动主要使用美元、欧元或人民币。

现行会计准则并未就选取记账本位币遇到的复杂情景给予足够指导,也没有列出需要考虑的三项因素各自所占权重,中资企业海外经营中记账本位币的选取工作常常出现决策困

难,需要与审计师及当地税务机关反复沟通,有时甚至出现严重分歧。

二、账面损益干扰

中资企业海外业务主要集中在发展中国家或地区,油气行业更是如此,受政治局势、国际收支、大宗商品价格走势等因素影响,这些国家的货币币值相对不够稳定,汇率时常出现大幅波动。

中资企业一旦选择当地货币作为记账本位币,美元或欧元的贷款融资将被视为外币负债,需要定期根据实际汇率调整债务账面价值。如果当地货币短期内大幅贬值,账面大量美元或欧元债务重估增值,将会产生大额汇兑损失,增加当期财务费用,严重拖累当期经营业绩;反之,如果当地货币短期内大幅升值,账面大量美元或欧元债务重估减值,将会产生大额汇兑收益,减少当期财务费用,推高当期经营业绩。

由于企业借入的外币债务通常期限较长,上述账面汇兑损益在债务到期日之前的较长期限内仅为会计折算结果,属于未实现汇兑损益,企业并没有真实现金流入或流出(剔除汇兑损益对所得税现金支出影响),企业对这部分汇兑损益所能采取的管控手段有限。

三、大额账面汇兑损益的负面影响

中资企业海外业务当期账面业绩

不可避免地受到汇率波动的冲击,大幅降低账面会计利润的信息质量,严重干扰业绩评价,很可能影响企业重大投融资与经营决策。例如,一家经营稳健的企业在某些国家可能由于账面汇兑损益的影响,利润总额与净利润出现大幅波动。但从长期来看,某些年份的大额汇兑收益有可能与其他年份的大幅汇兑损失相互抵销,公司整体并未真正发生实际汇兑损益或发生的实际汇兑损益额度有限。因此,目前外币折算会计准则下形成的汇兑损益是否应该全部直接计入当期损益值得深入研究讨论。

此外,某些国家的所得税会计严重依赖财务会计结果,对账面会计折算形成的汇兑收益征税或允许汇兑损失抵减应纳税所得,虽然相关政策不尽合理,但短期内推动这些国家调整税收政策难度较大,一些中资企业往往因为账面大额汇兑损益产生严重的税务纠纷。

四、汇兑损益本质分析

中国现行企业会计准则采用时态法核算外币业务。准则规定外币货币性资产与外币负债期末使用现行实际汇率重估账面价值,其本质上与企业持有的金融资产和金融负债使用公允价值计量并无实质性差别。

目前国际财务报告准则与国内企业会计准则将企业持有的以公允价值计量的金融资产与金融负债划分为两类,一类具有交易属性,短期内可能



图 / 中国财政摄影家协会

处置变现，其公允价值变动计入当期损益；另一类公允价值变动计入其他综合收益，不影响当期损益。但企业的外币货币性资产与外币负债使用期末实际汇率重估账面价值过程中账面价值的变化则全部以汇兑损益的形式进入当期财务费用，影响当期利润总额及净利润。

资本密集型中资企业海外项目为了降低投资风险，通常大规模使用美元、欧元等长期债务融资，这些外币债务往往金额巨大，还款期限较长，在企业账面上形成大额风险敞口，在项目所在国汇率发生波动的情况下将会产生巨额汇兑损益。这些账面汇兑损益具有短期波动大、不受企业控制、无现金流进出、跨年度自然对冲后影响有限等基本特征。

在会计核算时，为了更加客观、真实地反映汇率变动给企业带来的实际影响，建议将企业目前账面确认的汇兑损益区分为已实现汇兑损益——

记账本位币与外币发生实际兑换过程中形成的损益、未实现汇兑损益——外币货币性资产与外币负债重估产生的账面价值变化。可参考借鉴金融资产区别对待公允价值变动的账务处理，对两类汇兑损益区别处理。即已实现汇兑损益可通过营业外收入或营业外支出计入当期损益，未实现汇兑损益可先计入其他综合收益，降低汇率波动对当期业绩带来的干扰。

五、对策建议

为切实解决上述外币折算会计准则在中资企业“走出去”过程中的实施问题，现提出以下三点建议：

一是建议企业会计准则制定机构积极与国际会计准则理事会沟通，推动外币折算准则的修订与完善。我国的《企业会计准则第19号——外币折算》是2006年在第21号国际会计准则框架下修订的，目前无法为外币业务核算提供适当的指引，急需修订完善。

二是在国内外会计准则短期内无法进行重大修订的情况下，建议企业会计准则制定机构就现行外币折算会计准则实施过程中的具体问题给予政策指导，梳理归纳相关业务问题，在记账本位币选取、财务报表信息披露（单独披露未实现汇兑损益）等方面制定更具操作性的指南，提升会计信息质量。

三是在现行外币折算会计准则修订之前，应对中资企业海外业务财务业绩评价给予高度重视，不能简单地以账面利润总额或净利润作为海外业务营运业绩考核标准，应该充分考虑并合理剔除未实现汇兑损益对当期利润总额及净利润的影响。从海外投资业务风险防范角度出发，重点关注海外经营活动现金流及自由现金流，防止受到未实现汇兑损益的干扰。

（作者单位：中国石油天然气股份有限公司）

责任编辑 王词