

企业会计准则19 号—外币折算





本节主要知识点

01 记账本位币的确定

02 外币交易的会计处理

03 外币报表折算

第一节 记账本位币的确定

企业的记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。主要经济环境通常是其主要产生和支出现金的经济环境。

一、企业记账本位币的确定

企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

第一节 记账本位币的确定

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

1.收入。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。如国内甲公司为从事贸易的企业，90%以上的销售收入以人民币计价和结算。人民币是主要影响甲公司商品和劳务销售价格的货币。

2.支出。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。如国内乙公司为工业企业，所需机器设备、厂房、人工以及原材料等均在国内采购，以人民币计价和结算。人民币是主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用的货币。

第一节 记账本位币的确定

实务中，企业选定记账本位币，通常应综合考虑上述两项因素，而不是仅考虑其中一项，因为企业的经营活动往往是收支并存的。

3.融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。

在有些情况下，企业根据收支情况难以确定记账本位币，需要在收支基础上结合融资活动获得的资金或保存从经营活动中收取款项时所使用的货币，进行综合分析后做出判断。

第一节 记账本位币的确定

【思考题】国内A公司为外贸自营出口企业，超过70%的营业收入来自向欧盟各国的出口，以欧元计价。如果A公司生产所需原材料、机器设备及70%以上的人工成本以欧元在欧盟市场采购。

【正确答案】 A公司的记账本位币为欧元。

第一节 记账本位币的确定

【思考题】A公司原材料及相应的厂房、机器设备和人工成本等100%在国内采购并以人民币计价，100%的营业收入来自向欧盟各国的出口，以欧元计价。A公司的记账本位币应选择欧元还是人民币？

【正确答案】 需要结合第三项因素予以确定。如果A公司取得的欧元营业收入在汇回国内时直接换成了人民币存款，且A公司对欧元波动产生的外币风险进行了套期保值，从“保存从经营活动中收取款项时所使用的货币”角度，A公司可以确定其记账本位币为人民币。

第一节 记账本位币的确定

【思考题】A公司为国内一家婴儿配方奶粉加工企业，其原材料牛奶全部来自澳大利亚，主要加工技术、机器设备及主要技术人员均由澳大利亚方面提供，生产的婴儿配方奶粉面向国内出售。如何确定记账本位币？

【正确答案】需要考虑第三项因素。假定为满足采购原材料牛奶等所需澳元的需要，A公司向澳大利亚某银行借款10亿澳元，期限为20年，该借款是A公司当期流动资金净额的4倍。由于原材料采购以澳元结算，且企业经营所需要的营运资金，即融资获得的资金也使用澳元，因此，从“融资活动获得的资金”角度，A公司应当以澳元作为记账本位币。

第一节 记账本位币的确定

【例·单选题】企业在选择记账本位币时，下列各项中应当考虑的主要因素是（ ）

- A. 纳税使用的货币
- B. 母公司的记账本位币
- C. 注册地使用的法定货币
- D. 主要影响商品销售价格以及生产商品所需人工、材料和其他费用的货币

【正确答案】 D

第一节 记账本位币的确定

【答案解析】企业记账本位币的确定应当考虑下列因素：

1.该货币主要影响商品和劳务的销售价格； 2.该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用； 3.融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。故本题选择选项D。

第一节 记账本位币的确定

【例·单选题】下列各项中，企业在选择其记账本位币时不应当考虑的因素是（ ）

- A. 融资活动获得的货币
- B. 上交所得税时使用的货币
- C. 主要影响商品和劳务销售价格的货币
- D. 主要影响商品和劳务所需人工成本的货币

【正确答案】 B

第一节 记账本位币的确定

【答案解析】企业记账本位币的确定应当考虑下列因素：1. 该货币主要影响商品和劳务的销售价格；2. 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用；3. 融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。本题B选项不属于考虑因素。



第一节 记账本位币的确定

二、企业境外经营记账本位币的确定

1. 境外经营的含义

有两个方面的含义：一是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构；二是当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构，选定的记账本位币与企业的记账本位币不同的，也应当视同境外经营。

【提示】 确定境外经营，不是以地理位置是否在境外为判定标准

第一节 记账本位币的确定

2.境外经营记账本位币的确定

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应当考虑下列因素：

- （1）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；
- （2）境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重；
- （3）境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回；
- （4）境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

第一节 记账本位币的确定

【思考题】国内B公司以人民币作为记账本位币，该公司在欧盟国家设有一家子公司A公司，A公司在欧洲的经营活动拥有完全的自主权：自主决定其经营政策、销售方式、进货来源等，B公司与A公司除投资与被投资关系外，基本不发生业务往来，A公司的产品主要在欧洲市场销售，其一切费用开支等均由A公司在当地自行解决。

【正确答案】由于A公司主要收、支现金的环境在欧洲，且A公司对其自身经营活动拥有很强的自主性，B公司与A公司之间除了投资与被投资关系外，基本无其他业务，因此，A公司应当选择欧元作为其记账本位币。



第一节 记账本位币的确定

三、记账本位币的变更

企业选择的记账本位币一经确定，不得随意改变，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生了重大变化。

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本。由于采用同一即期汇率进行折算，不会产生汇兑差额。企业需要提供确凿的证据证明企业经营所处的主要经济环境确实发生了重大变化，并应当在附注中披露变更的理由。



第一节 记账本位币的确定

企业记账本位币发生变更的，在按照变更当日的即期汇率将所有项目变更为记账本位币时，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。

第一节 记账本位币的确定

【例·单选题】下列各项关于企业变更记账本位币会计处理的表述中，正确的是（ ）

- A.记账本位币变更日所有者权益项目按照历史汇率折算为变更后的记账本位币
- B.记账本位币变更日资产负债项目按照当日的即期汇率折算为变更后的记账本位币
- C.记账本位币变更当年年初至变更日的利润表项目按照交易发生日的即期汇率折算为变更后的记账本位币
- D.记账本位币变更当年年初至变更日的现金流量表项目按照与交易发生日即期汇率近似的汇率折算为变更后的记账本位币

【正确答案】 B

第一节 记账本位币的确定

【答案解析】企业变更记账本位币，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本。



第二节 外币交易的会计处理

一、会计处理原则

1.交易发生日

(1) 对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

(2) 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。



第二节 外币交易的会计处理

(3) 企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

第二节 外币交易的会计处理

2.资产负债表日及结算日

(1) 货币性项目。资产负债表日及结算日，应以当日即期汇率折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于初始入账时或前一资产负债表日即期汇率而产生的汇兑差额计入当期损益。

(2) 非货币性项目。资产负债表日，以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

第二节 外币交易的会计处理

【例·单选题】下列各项中，不属于外币货币性项目的是
()

- A.应付账款
- B.预收款项
- C.长期应收款
- D.债权投资

【正确答案】 B

第二节 外币交易的会计处理

【答案解析】预收款项和预付款项不属于外币货币性项目。因为其通常是以企业对外出售资产或者取得资产的方式进行结算，不属于企业持有的货币或者将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。



第二节 外币交易的会计处理

二、外币交易日、结算日及资产负债表日的会计处理

企业下列例题的记账本位币均为人民币，对外币交易均采用交易日的即期汇率折算。

1.投入外币资本

第二节 外币交易的会计处理

【例·单选题】甲股份有限公司根据其与其与外商签订的投资合同，外商将分两次投入外币资本，投资合同约定的汇率是1美元 = 6.94元人民币。2×18年8月1日，第一次收到外商投入资本1000万美元，当日即期汇率为1美元 = 6.93元人民币；2×19年1月31日，第二次收到外商投入资本1000万美元，当日即期汇率为1美元 = 6.96元人民币。2×19年1月末甲公司“股本”科目期末余额为（ ）

A.12 080万元 B.6 060万元 C.6 030万元 D.13 890万元

【正确答案】 D

【答案解析】 “股本”科目期末余额 = $1000 \times 6.93 +$

2×18年8月1日，第一次收到外币资本时：

借：银行存款——美元 6 930

贷：股本 (1000×6.93) 6 930

2×19年1月31日，第二次收到外币资本时：

借：银行存款——美元 6 960

贷：股本 (1000×6.96) 6 960

第二节 外币交易的会计处理

2.企业与银行发生货币兑换

【例·计算分析题】甲公司8月6日发生以下业务，银行当日美元买入价为1美元 = 6.95元人民币，中间价为1美元 = 6.96元人民币，卖出价为1美元 = 6.97元人民币。甲公司8月6日会计处理：

【正确答案】

假定一：将100万美元到银行兑换为人民币

借：银行存款——人民币	(100×6.95)	695
财务费用		1
贷：银行存款——美元	(100×6.96)	696

第二节 外币交易的会计处理

假定二：以人民币购买100万美元

借：银行存款——美元 (100×6.96) 696

 财务费用 1

贷：银行存款——人民币 (100×6.97) 697

第二节 外币交易的会计处理

3.应付账款

【例·计算分析题】A公司按月计算汇兑损益。2×19年3月20日，向国外购入固定资产（不需要安装机器设备），根据双方供货合同，货款共计100万美元，货到后20日内A公司付清所有货款。当日即期汇率为1美元 = 6.93元人民币。

第二节 外币交易的会计处理

【正确答案】

(1) 3月20日 (交易日)

借：固定资产	(100×6.93) 693
贷：应付账款——美元	(100×6.93) 693

(2) 3月31日的即期汇率为1美元 = 6.94元人民币。

应付账款汇兑差额 = $100 \times (6.94 - 6.93) = 1$ (万元)

借：财务费用——汇兑差额	1
贷：应付账款——美元	1

第二节 外币交易的会计处理

(3) 假定4月3日, A公司以美元存款付清所有货款 (即结算日)。当日的即期汇率为1美元 = 6.95元人民币。

借：应付账款——美元	(100×6.94)	694
财务费用——汇兑差额		1
贷：银行存款——美元	(100×6.95)	695

(4) 假定4月3日, A公司以人民币存款付清所有货款。当日的银行卖出价为1美元 = 6.97元人民币。

借：应付账款——美元		694
财务费用——汇兑差额		3
贷：银行存款——人民币	(100×6.97)	697

第二节 外币交易的会计处理

4. 应收账款

【例·计算分析题】 甲公司按季度计算汇兑损益。2×19年3月3日，向乙公司出口销售商品1 000万欧元，当日的即期汇率为1欧元 = 7.15元人民币。假设不考虑相关税费，货款尚未收到。3月31日，甲公司仍未收到乙公司的销售货款，当日的即期汇率为1欧元 = 7.13元人民币。

第二节 外币交易的会计处理

【正确答案】

(1) 3月3日 (交易日)

借：应收账款——欧元	7 150
贷：主营业务收入	(1000×7.15) 7 150

(2) 3月31日 (资产负债表日)

应收账款汇兑差额 = $1000 \times (7.13 - 7.15) = - 20$ (万元人民币)

借：财务费用——汇兑差额	20
贷：应收账款——欧元	20

第二节 外币交易的会计处理

(3) 5月20日收到上述货款1000万欧元存入银行。假定5月20日即期汇率为1欧元 = 7.16元人民币；

借：银行存款——欧元	(1000×7.16)	7 160
贷：应收账款——欧元	(1000×7.13)	7 130
财务费用——汇兑差额		30

第二节 外币交易的会计处理

(4) 假定5月20日收到上述货款，兑换成人民币后直接存入银行，当日银行的欧元买入价为1欧元 = 7.14元人民币，5月20日即期汇率为1欧元 = 7.16元人民币。

借：银行存款——人民币	(1000×7.14)	7 140
贷：应收账款——欧元		7 130
财务费用——汇兑差额		10

第二节 外币交易的会计处理

5.短期借款

【例·计算分析题】乙公司按季计算汇兑损益。7月1日，从中国银行借入1000万港元，年利率为6%，期限为3个月，借入的港元暂存银行。借入当日的即期汇率为1港元 = 0.89元人民币。9月30日即期汇率为1港元 = 0.87元人民币。3个月后，即10月1日，乙公司以人民币向中国银行归还借入的1000万港元和利息15万港元。归还借款时的港元卖出价为1港元 = 0.88元人民币。

第二节 外币交易的会计处理

【正确答案】

7月1日交易日

借：银行存款——港元	(1000×0.89) 890
贷：短期借款——港元	890

9月30日资产负债表日

短期借款汇兑差额 = $1000 \times (0.87 - 0.89) = - 20$ (万元人民币)

借：短期借款——港元	20
贷：财务费用——汇兑差额	20

第二节 外币交易的会计处理

10月1日结算日

借：短期借款——港元 870 【账面余额】

财务费用——汇兑差额 10

贷：银行存款——人民币 (1000×0.88) 880

支付利息 = $1000 \times 6\% \times 3/12 = 15$ (万港元)

借：财务费用——利息费用 13.2

贷：银行存款——人民币 (15×0.88) 13.2

第二节 外币交易的会计处理

6.以外币购入存货计提存货跌价准备

由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，因此，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映时，计提存货跌价准备时应当考虑汇率变动的影响。

第二节 外币交易的会计处理

【例·单选题】甲公司按年计算汇兑损益。2×19年10月2日，从德国采购国内市场尚无的A商品100万件，每件价格为10欧元，当日即期汇率为1欧元 = 7.35元人民币。2×19年12月31日，尚有10万件A商品未销售出去，国内市场仍无A商品供应，A商品在国际市场的价格降至8欧元。12月31日的即期汇率是1欧元 = 7.37元人民币。假定不考虑增值税等相关税费。甲公司计提的存货跌价准备为（ ）万元人民币。

A.145.4 B.140 C.284 D.0

【正确答案】 A

第二节 外币交易的会计处理

【答案解析】10月2日，购入A商品：

借：库存商品——A	(100×10×7.35)	7 350
贷：银行存款——欧元		7 350

12月31日，计提存货跌价准备：

成本 $10 \times 10 \times 7.35$ - 可变现净值 $10 \times 8 \times 7.37 = 145.4$ （万元人民币）

借：资产减值损失	145.4
贷：存货跌价准备	145.4

第二节 外币交易的会计处理

7.金融资产

(1) 债权投资、其他债权投资

【提示】债权投资、其他债权投资均属于外币货币性金融资产，其汇率变动产生的汇兑差额应当计入当期损益；其他债权投资公允价值变动计入其他综合收益；采用实际利率法计算的金融资产的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益。处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入当期损益（投资收益）。



第二节 外币交易的会计处理

(2) 交易性金融资产（债务工具）

【提示】交易性金融资产（债务工具）属于外币货币性金融资产，其汇率变动产生的汇兑差额应当计入当期损益；计算的金融资产的外币应收利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益。处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入当期损益（投资收益）。

第二节 外币交易的会计处理

(3) 其他权益工具投资、交易性金融资产（股票）

【提示】其他权益工具投资、交易性金融资产（股票）均属于外币非货币性金融资产，其汇率变动产生的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益或公允价值变动损益，不需要区分汇率变动和公允价值变动。但其外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益。处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，分别计入留存收益或当期损益。

第二节 外币交易的会计处理

【总结归纳】 外币业务因汇率变动计入的会计科目

- (1) 外币货币性项目：汇率变动计入财务费用或在建工程；
- (2) 存货：汇率变动计入资产减值损失（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）；
- (3) 交易性金融资产（权益工具）：汇率变动计入公允价值变动损益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；

第二节 外币交易的会计处理

- (4) 交易性金融资产 (债务工具) : 汇率变动计入财务费用 , 公允价值的变动计入公允价值变动损益 ;
- (5) 其他权益工具投资 : 汇率变动计入其他综合收益 (包括汇率变动 , 也包括公允价值的变动 , 不区分) ;
- (6) 其他债权投资 : 汇率变动计入财务费用 , 公允价值变动计入其他综合收益 ;
- (7) 债权投资 : 汇率变动计入财务费用。



第三节 外币财务报表折算

企业的子公司、合营企业、联营企业和分支机构如果采用与企业相同的记账本位币，即便是设在境外，其财务报表也不存在折算问题。但是，如果企业境外经营的记账本位币不同于企业的记账本位币，在将企业的境外经营通过合并报表、权益法核算等纳入到企业的财务报表中时，需要将企业境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映。



第三节 外币财务报表折算

一、境外经营财务报表的折算

按照以下方法对境外经营财务报表进行折算：

- 1.资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。
- 2.利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。



第三节 外币财务报表折算

3.外币财务报表折算差额。企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当将外币财务报表折算差额在资产负债表中所有者权益项目下单独列示（其他综合收益）；企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益，处置部分境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

第三节 外币财务报表折算

【例·多选题】对外币财务报表进行折算时，下列项目中，应当采用期末资产负债表日的即期汇率进行折算的有（ ）

- A. 盈余公积
- B. 未分配利润
- C. 长期股权投资
- D. 交易性金融资产

【正确答案】 CD



第三节 外币财务报表折算

【答案解析】在对外币报表折算时，资产和负债项目应按照期末资产负债表日的即期汇率进行折算，所有者权益项目中除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。



第三节 外币财务报表折算

二、包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1.在企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。

第三节 外币财务报表折算

2. 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，则应在抵销长期应收款的同时，将该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“其他综合收益”；

借：其他综合收益

贷：财务费用

第三节 外币财务报表折算

(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，差额记入“其他综合收益”项目。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述原则编制相应的抵销分录。

第三节 外币财务报表折算

【例·单选题】 甲公司为母公司，乙公司为甲公司的子公司。下列各项关于编制年度合并财务报表时会计处理的表述中，正确的是（ ）

A.甲公司实质上构成对乙公司净投资的长期应收乙公司款项所产生的汇兑差额在合并资产负债表未分配利润项目列示

B.甲公司应收乙公司账款与应付乙公司账款以抵销后的净额在合并资产负债表中列示



第三节 外币财务报表折算

- C.采用资产负债表日即期汇率将乙公司财务报表折算为以甲公司记账本位币表示的财务报表
- D.乙公司外币报表折算差额中归属于少数股东的部分在合并资产负债表少数股东权益项目

【正确答案】 D

第三节 外币财务报表折算

【答案解析】选项A，长期应收乙公司款项所产生的汇兑差额在合并资产负债表其他综合收益中反映；选项B，甲公司应收乙公司款项和甲公司应付乙公司款项在编制合并报表的时候已经全部抵销了，不需要在合并报表中列示了；选项C，乙公司的报表在折算的时候只有资产负债表中的资产和负债项目是采用资产负债表日的即期汇率折算的。



本节小结

1. 掌握记账本位币的确定
2. 掌握资产负债表日货币性项目的折算和非货币性项目的折算
3. 掌握外币财务报表折算

A close-up, slightly blurred photograph of a laptop keyboard. A document is placed on the keyboard, showing a bar chart with four blue bars of increasing height. The chart has a grid with labels 'NOV' and 'DEC' at the top. The background is a light-colored surface. There are orange geometric shapes in the corners: a large triangle on the left and a smaller one in the top right.

谢谢观看