

文章编号:1005-0523(2000)01-0093-04

试论我国外币报表折算方法的最佳选择

杨晓丹

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要: 外币报表折算在国际会计领域公认的三大难题之一¹⁹。本文从折算汇率的选择和折算损益的会计处理, 这两方面对现行汇率法和时态法进行比较, 在此基础上, 结合我国的实际情况, 提出时态法才是当前我国企业外币报表折算方法的最佳选择¹⁹。

关键词: 外币报表; 外币报表折算

中图分类号: F822.2 **文献标识码:** A

0 引言

外币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表示的财务报表¹⁹。随着我国对外经济交往的日益增多, 跨国公司的陆续涌现, 外币报表的折算也日益广泛、重要¹⁹。选择何种外币折算方法成为会计界人士关注的问题¹⁹。国际上的外币报表折算方法一般有四种: 流动与非流动法、货币与非货币法、现行汇率法和时态法¹⁹。前两种折算方法, 由于在理论和实践上都存在着许多不足, 已被大多数国家所摒弃, 当前争论的焦点在于时态法和现行汇率法, 选择模式可分为三种: 采用现行汇率法、采用时态法、或两者兼用¹⁹。本文试图在对现行汇率法和时态法进行比较分析的基础上, 结合我国国情, 阐明时态法才是当前我国企业外币报表折算方法的最佳选择¹⁹。

外币报表折算所产生的会计问题主要有两个: 折算汇率的选择问题; 折算损益的处理问题¹⁹。下面从这两方面来对时态法和现行汇率法进行比较分析¹⁹。

1 两种方法对汇率选择的理论依据分析

现行汇率法是由英格兰和威尔士特许会计师协会在其 1968 年的会计实务公告中提出的一种外币报表折算方法¹⁹。在这种方法下, 对外币报表的所有项目均统一采用期末汇率折算成另一种货币表示的会计报告¹⁹。之所以选择单一的期末汇率是因为主张现行汇率法的人认为, 大多数国外子公司都是独立经营的实体, 其资金的筹集和运用、生产的安排、销售价格的确立等经营活动都是由当地董事会自行决定的¹⁹。母公司对子公司的资产、负债、收入、费用的详细情况并不关注, 所关注的仅仅是对子公司的净投资¹⁹。而在汇率变动的情况下, 这种净投资的价值大小

收稿日期:1999-06-11; 修订日期:1999-09-08

作者简介:杨晓丹(1973-), 女, 河北沧洲人, 华东交通大学讲师¹⁹。

要经受汇率波动的影响,为了真实反映母公司在子公司中的净投资的价值,揭示汇率波动风险的影响,就必须在报表折算时按期末汇率进行折算¹⁹。由于净投资必须按期末汇率进行折算,那么,从资产负债表的平衡角度考虑,则财务报表上所有的项目都必须按期末汇率进行折算¹⁹。

时态法是1972年由美国会计学会的伦纳德·洛伦森提出的,他强烈反对任何最终改变资产负债项目计量属性的折算方法¹⁹。这种方法依据资产和负债项目计价时间的不同,分别采用现行汇率和历史汇率进行折算¹⁹。时态法以为外币折算是一个计量转换过程,是对外币报表上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¹⁹。因此折算后的财务报表上的资产和负债应当保持其在原外币报表中的计量属性¹⁹。

在汇率的选择问题上,时态法较之现行汇率法从理论上来说更胜一筹¹⁹。现行汇率法在汇率的选择上存在以下三个方面的不足¹⁹。

1) 现行汇率法对汇率的选择是以“国外子公司是独立经营的实体”为前提而推导出来的¹⁹。这个前提显然不够全面¹⁹。因为跨国公司的国外子公司还有相当一部分属于其控股公司的一个组成部分或其生产经营的延伸,它的生产经营活动在很大程度上受母公司的操纵,缺乏自由性¹⁹。因此,既然推导前提不完全正确,那么其结论也很令人怀疑¹⁹。

2) 现行汇率法隐含着这样一个假设¹⁹。即以为报表上所有的项目都要遭受汇率波动的风险,且程度相同¹⁹。这一假设与实际情况显然是不相符的¹⁹。因为国外的存货和固定资产价值都会受当地通货膨胀的支撑,从而抵消了汇率的影响¹⁹。

3) 现行汇率法¹⁹对按历史成本计量的存货、固定资产等按期末汇率折算,违反了传统的历史成本会计模式,改变了折算项目的计量属性,使得折算后的结果成为历史成本与期末现行汇率这两个不相关时点上数字的简单乘积,没有任何经济意义¹⁹。

2 两种方法对折算差额的会计处理

1) 现行汇率法主张将折算差额以单独项目列示在资产负债表中的股东权益项下,作为权益的调整数¹⁹。它认为,这部分折算损益根本不是真正的利得和损失,而是由于折算过程而形成的差异,因此,不能计入当期损益,避免产生对企业实际盈利的误解¹⁹。

2) 时态法主张将折算差额计入当期损益¹⁹。它认为折算差额反映了汇率变动的客观实际¹⁹。理应当计入经营损益,在当期损益表中予以反映¹⁹。

从理论上分析,两种方法对折算损益的会计处理的差异,其根源在于对“收益”的本质认识不同¹⁹。现行汇率法所持的是一种“收入/费用”观,这种观点认为,收益是一定时期收入与费用配比的结果,强调对收入的确认要遵循实现原则¹⁹。由于折算损益是一种计量转换的产物,是一种未实现的汇兑损益,因而不能计入当期损益¹⁹。时态法遵循的是一种“资产/负债”观¹⁹。这种观点以为收入和费用源自净资产的变动,主张以净资产的变动来计量收益,很显然,报表折算会使子公司的净资产发生变动,即产生折算损益,毫无疑问折算损益也应作为当期损益的一部分,计入当期损益表:

对此,笔者较倾向于时态法的做法,即将折算差额计期,这是因为:这种折算差额实际上是由于遭受汇率波动的风险而引起的,它反映了汇率波动的经济影响以及企业遭受汇率波动的风险大小,是属于全面收益的一个未实现部分,只有将这部分外币折算差额计入当期损益,

才符合收益的总括观念¹⁹。

汇率的变动是不容掩盖的客观事实¹⁹。只有将这部分折算差额计入当期损益才能向外界提供真实的信息,也才符合稳健性原则¹⁹。

当然,这种做法也有一个不足:它会使各期报告损益随汇率变动而波动,尤其当汇率发生巨大变化时,导致该期会计损益包含过多的折算损益因素,造成其利润或亏损的严重失实¹⁹。对此,笔者建议,只要将折算差额与企业当期经营利润分开列示,并单独予以充分披露,就可减少时态法下“不良”的经济后果,以免误导报表使用者¹⁹。

3 外币报表折算方法在我国的选择

财政部在具体会计准则《外币折算》的征求意见稿中采取了与美国、国际会计准则相一致的做法——时态法与现行汇率法并存,根据境外营业经营和融资方式的不同分为境外实体和报告企业经营组成部分的境外营业两种类型,规定对前者采用现行汇率法,对后者则采用时态法¹⁹。然而根据我国目前的实际情况,笔者认为,时态法应是我国外币报表折算方法的现实选择¹⁹。

3.1 选择现行汇率法的不宜性

现行汇率法为国外实体的外币报表提供了适应的折算模式¹⁹。对这类子分公司要求折算后的会计报表尽可能保持作为“国外实体”的子公司原有外币报表上的财务结构和比率关系,同时揭示汇率变动对母公司在外国子公司的投资净额的影响¹⁹。对此,采用现行汇率法可以满足这一要求¹⁹。然而,目前我国跨国公司的国外子公司经营活动基本上属于母公司的国外有机组成部分,显然,采用现行汇率法不适宜¹⁹。

另一方面,现行汇率法本身的缺陷使得目前我国在实行历史成本计量模式的情况下,也不宜采用它¹⁹。

3.2 时态法与现行汇率法并存的矛盾性

3.2.1 合并报表主体观念的矛盾

外币报表折算的目的之一就是为编制合并财务报表¹⁹。如果在同一母公司内部,对有的国外子公司遵循母公司货币观点采用时态法折算,对有的国外子公司遵循子公司货币观点采用现行汇率法折算,使得合并报表的主体观点混淆不清,成为多种观点的叠加,其有用性值得怀疑¹⁹。折算差额并无实质性的差别,但一个列当期损益,一个则作为股东权益采用的项目¹⁹。

3.2.2 国外营业主体实况的矛盾

不同的国家或同一国家的不同时期,其国外营业的两类主体不尽相同¹⁹。有的主张按比例大的主体选用一种折算方法,有的主张不按比例,两法并用,这一矛盾怎么统一?

因此,在历史成本计量模式下,时态法和现行汇率法并存有着无法协调的两大矛盾¹⁹。

3.3 采用时态法的现实性

我国目前已经涌现一批在海外具有一定知名度的跨国公司,如中信集团、首钢集团,这些跨国公司的国外公司基本上都属于母公司的国外有机组成部分,我国对这类国外子公司的外币报表按照母公司的货币观点采用时态法进行折算,折算过程汇率变动影响所涉及的是国外子公司持有的货币性项目的和以当地现行市价计量的非货币项目,折算结果计入各该年度的合并净收益,就好象母公司直接从事这类经营活动的结果一样¹⁹。时态法正能满足我国跨国公司

外币报表折算的目的要求¹⁹.

另一方面,时态法本身在理论上具有其它折算方法无法比拟的优点,具体表现在:

时态法强调遵循会计计量属性,以报表项目的计量属性作为选择折算汇率的依据,因而能够适用于任何一种会计模式,都能保证这种会计模式在折算前后的一致性¹⁹它能够根据折算项目的计量属性自动地实现汇率转换¹⁹.汇率使用具有灵活性,不受历史成本惯例所束缚,不会与我国会计核算原则相悖¹⁹.

在当前,我国资本市场尚未开放、人民币对美元汇率稳中有升,升幅不大的情况下,我国大型集团公司采用时态法进行折算,非但不会发生巨额的折算损失,反而有笔小额折算利得,将折算差额计入当前期合并损益,不会对合并损益产生多大的影响,更不会造成企业集团的报告损益与其真实经营成果严重背离的现象¹⁹.

因此,笔者认为,无论是从汇率选择还是对折算差额的处理来看,时态法都要优于现行汇率法,时态法符合在我国经济下跨国公司外币报表折算的目的要求,因而是我国外币报表折算方法在现行条件下的最佳选择¹⁹.

[参 考 文 献]

- [1] 王德升,白肇鲁,阎金镔¹⁹.国际会计[M]¹⁹.中国审计出版社,1996.(7)¹⁹.
[2] 喻立勇,喻立忠¹⁹.试论我国外币报表折算的最佳方法[J]¹⁹.会计研究(7)¹⁹.

我校雷晓燕教授获“第四届詹天佑人才奖”

第四届詹天佑奖评审工作自1999年8月开始,经初审、复审和终审三个阶段,分别由专家组、基金评审委员会和基金委员会负责进行¹⁹.在初审和复审的基础上,基金委员会于1999年11月30日在北京召开了终审会议,通过了获奖者共62名,其中大奖3名,成就奖10名,人才奖29名,青年奖20名¹⁹.我校雷晓燕教授获“第四届詹天佑人才奖”,这是我校教师第一次获得该项奖励¹⁹.詹天佑奖主要是奖励为我国铁路建设做出贡献的科技工作者¹⁹.