

# 浅议我国外币报表折算方法

● 陈华敏

随着全球经济一体化进程的加快,跨国公司的兴起发展,外币报表折算问题日渐突出,当前的争论集中于采用何种方法作为折算方法:时态法还是现行汇率法?本文认为,从时态法所具有的理论优点及我国目前的国情来看,它是适合我国外币报表折算的最佳方法。

## 一、时态法的理论评价

1972年,美国会计学家洛伦森首次提出的时态法,这突破了传统的囿于资产负债表项目分类的研究角度,以报表项目的计量属性作为选择折算的依据,为外币报表折算提供了合理的理论依据。从总体上看,它具有以下优点:

1. 合理的计量依据。在时态法下,非货币性资产及负债项目在折算入账后即与汇率变动影响脱钩,汇率变动仅影响国外经营单位的货币性项目和以现行成本计量的非货币项目,折算差额计入当年合并净收益这符合购买力平价理论与利率平价理论。而在现行汇率法下,假设以外币表述的资产和负债项目都将承受汇率波动的影响,显然是不合理的。如果以现行汇率法折算一项历史成本金额,得出的结果既不象历史成本,又不象现行成本,从计量属性上看,现行汇率法并不具备合理的依据。由于具有合理的计量依据,使时态法具有很强的兼容性,能适用于不同计量属性:对以历史成本计量的资产和负债项目按其发生的历史汇率折算;对以现行重置成本、可实行现行汇率法净值计量的项目,可以按编表日的现行汇率折算;对按未来现金流量的现值计量的项目,也可以用一个合适的预计未来汇率折算。所以,当计量基础由历史成本转变为现行成本时,时态法也就相应转化为与现行汇率法相一致了。而现行汇率法则不具备这种自动调节功能。它仅仅适用于以现行重置成本或可实现净值为计量基础的情况。

2. 与“总括收益观念”的统一。在确定每一会计期间的净收益时,

国际上当前流行的会计惯例是运用总括收益观念,即除了股利分派和资本业务外,所有影响股东权益变动的经济业务都要总括在收益表中。因此,在当期确认的非常损益,也应列入当期的收益表,只有极少数重大的前期调整项目,才能直接记入留存收益表。时态法下,认为外币报表折算是将国外子公司的外币报表,以母公司的报告货币进行的重新计量,应在汇率变动的当期就确认其会计影响,才能实现真实与公允,因此,应将其记入损益。而在现行汇率法下,假定所有资产、负债项目都承受汇率变动的影响,并将折算差额作为一个单独项目“折算调整额”,列在合并资产负债表的所有者权益项目下,只有在母公司出售其对国外子公司的投资或对其清算时,才可减少这部分折算差额累计数。这就出现了对以历史成本计量项目乘以期末现行汇率,这种并无经济意义的数字的现象,并且将当期汇率变动的影响计入资产负债表递延至清算时处理。这种处理方法的意义在于缓解现行以历史成本为计量基础,以及采用浮动汇率制而引起的会计信息失真及损益多变等问题,减少对跨国公司的经营带来一些负面影响。但是,在时态法下,如果直接将折算损益记入当期损益,则可能不利于对子公司进行业绩评价。因为汇率变动的影响,可能会使国外子公司的业绩由折算前的盈余变成折算后的亏损,或由折算前的亏损变成折算后的盈余。这种账面结果与经济后果不一致的情况,完全是因为折算方法而引起的,这也是现行汇率法的支持者对时态法的批评之一。但这一问题若运用总括收益观念就可以解决了。在总括收益观下,将折算额不列入当期损益,而作为非常损益计入综合收益表,将其与当期经营利润分开列示,则即体现现行汇率法的真实、公允,又不影响对子公司的业绩评价。

3. 与合并报表编制的目的一致。外币报表折算的最主要目的是

为编制合并报表。即将不同外币表述的报表折算为以母公司报告货币表述的报表，现加以合并。这就需要考虑合并报表的编制要求。只有在母公司对子公司拥有实质性的控制权，二者可视为一个单独的经济主体时，才应对母子公司编制合并报表。将子公司具体的资产、负债等折算后，逐一与母公司项目合并后的数字才有经济意义。如果子公司具有很大的自主权，母公司对子公司不具有实质性控制，那么，母、子公司就不能被视为一个单独的经济主体，也就不应编制合并报表。从这个角度看，子公司是母公司经营的延伸。在时态法下，将国外子公司的外币报表以母公司的报告货币进行重新计量，正符合了合并报表编制的这一要求，与当今在国际范围内流行的母公司观点相一致。

从以上的论述中，可以看到，时态法拥有比现行汇率法更合理的理论依据。目前，支持现行汇率法存在概念依据是衡量“净投资”上的汇率变动影响。而时态法在这一方面的缺陷并不是时态法本身的缺陷，而是由现行的会计计量的历史成本模式所造成的。从折算结果上所反映的净投资额看，在现行成本计量模式下，采用期末汇率折算的净投资额是最合理的。时态法下，以历史成本计量模式计量，而部分采用历史汇率折算的净投资额是最不合理的。而现行汇率法恰恰是这二者的一个折衷，它在历史成本计量模式下采用现时汇率折算的结果比时态法更合理，但它的理论依据并不充分。由于在历史成本计量模式下，不可能找到一种折算方法适合所有的情况与目标，必须在各种方法中作一些权衡。会计是一个经济信息系统，其所提供的信息会带来“经济后果”，所以，必须考虑信息使用者的需要。如果母公司对子公司没有实质控制权，国外子公司独立决策、自主经营，母公司只关注在子公司的净投资，即净投资对跨国公司的决策起决定性影响，这时就有必要采

用现行汇率法。国际上惯例及财政部1995年颁发的《企业会计准则——外币报表折算》(征求意见稿)中都将国外币报表折算经营单位分为报告企业经营组成部分的境外营业和境外实体这两种类型，在前一种情况下应用时态法，后一种情况下采用现行汇率法。但是，只有会计计量基础实现从历史成本向现行成本的转变，才能从根本上解决这一问题(此时，现行汇率法也只是时态法的一种新形式而已)，否则，现行汇率法只能是作为一种应急式的补救措施，并不能因此而抹杀了时态法的优越性。

### 二、时态法在我国的适用性

在当前的浮动汇率制下，汇率多变，各国的政治体制及经济环境又各不相同，世界各国采用的折算方法往往是多种折算方法的交叉，如英国、美国都同时推荐了时态法和现行汇率法，只不过各有侧重。我国的《企业会计准则——外币报表折算》(征求意见稿)是在充分借鉴美、英等主要发达国家和IASC的基础上制定出来的，实行了时态法与现行汇率法并存的方法，即对报告企业经营组成的境外营业采用时态法，而对境外实体采用现行汇率法进行外币报表折算，与国际惯例保持一致。但本文认为，从我国目前的国情出发，时态法是最适合采用的外币报表折算方法。

1. 从跨国公司的规模看。我国是一个发展中国家，跨国公司的出现时间还不长。从目前的情况看，国外子公司基本上都是属于母公司经营活动的延伸，在组织形式上，多属于单元结构的U型、多分支单位结构M型，适合采用时态法折算。而西方国家，

跨国公司出现较早，资本雄厚规模大，发展快，特别是由横向兼并形成H型结构后，母公司与子公司关系松散，如果出资人对经理人员的直接约束力差，子公司经营活动自主性强，考虑到投资者对“净投资”的关注，这时，他们倾向于采用现行汇率法。

2. 从我国的政治、经济环境看。我国由于市场经济还未充分发展，资本市场才刚起步，国家对外汇进行管制，外汇市场并未充分开放，人民币的汇率一直较为稳定。所以，浮动汇率制下汇率大幅度波动引起的损益变动的现象在我国跨国公司中并不易见。而西方国家由于外汇管制较松，受浮动汇率的影响大，常会引起损益巨额波动，影响经营决策，所以，才出现对现行汇率法的需求。从多国目前情况看，只要国家仍对外币实行统分管制，时态法就是适合外币报表折算的首选，现行汇率法的采用就不那么迫切。

3. 从与我国的会计规则协调性来看。我国的《合并会计报表暂行规定》主要是采用母公司观点来确定合并报表的合并范围，这与时态法是相一致的。以现行汇率法折算的母公司对子公司的净投资，只是在“长期投资”项目列示。这类子公司并不须纳入合并报表的范围，从外币报表折算是为编制合并会计报表的这一目的看，采用时态法更能体现会计规则之间的协调性。

(作者单位：厦门大学会计系)□

