

厦门大学一九八八届硕士研究生毕业论文

# 中外合资经营企业外币交易折算会计初探

系(所、室): 会计系

专 业: 会计学

研 究 方 向: 会计基本理论与方法

研 究 生 姓 名: 国 桂 荣

指 导 教 师: 常 勋 教 授



一九八八年六月

## 内 容 提 要

本文围绕中外合资经营企业的外币交易折算方法问题展开讨论。全文共分六个部分：(一)引言；(二)《中外合资经营企业会计制度》中外币交易折算的会计方法及其基础；(三)西方国际惯例中外币交易折算的会计方法及其基础；(四)这几年来以历史汇率为基础的外币交易折算方法在实施中出现的各种问题；(五)评财政部《中外合资经营企业外币业务会计处理的补充规定》；(六)改历史汇率法为现行汇率法的探讨。

引言部分介绍了党的十一届三中全会(1978年)以来,我国对外开放,利用外资的政策及发展概况,特别着重介绍了中外合资经营企业的发展概况以及为保障和促进其发展,我国制订的一系列法律、法令、制度和规章,指出在《中外合资经营企业会计制度》中规定的关于外币交易的折算及汇兑损益的处理,采用了与西方国际惯例截然不同的方法,并在几年来的实施中遇到了许多问题。鉴于外币交易在中外合资经营企业的经济业务中占有重要的地位,汇兑损益的处理直接影响企业的损益确定,笔者认为这是一个值得十分重视的问题,应采用怎样的外币交易折算方法更为适宜,正是本文所要探讨的中心问题。

第一部分,论述了《中外合资经营企业会计制度》中外币交易折算的会计方法及其基础,指出现行外币交易折算方法是以历史汇率为基础的,亦即,外币存款的收入和外币债权债务的发生,



在按当天的汇率(记帐汇率)折算以后,就钉死在这个历史汇率的基础上,每一会计期末,不论汇率有何变动,各外币帐户的人民币余额都不作任何调整;外币存款的支付和外币债权债务的结算,则按其本身的帐面汇率折算;期内只确认已实现的汇兑损益而不确认未实现的汇兑损益。为说明历史汇率法折算的特点,文中运用一简例进行了分析总结。同时还论述了与这种折算方法相适应的外部经济环境是外汇管制和汇率基本稳定。

第二部分是与第一部分相对照的。文中论述了作为西方国际惯例的外币交易折算方法是以现行汇率为基础的,亦即:外币存款的收付和外币债权债务的发生,在按当天的汇率(现行汇率)折算以后,到每一会计期末编制会计报表前,其本国货币金额要按期末汇率进行调整;外币债权债务的结算则按交易发生日(若交易发生日与结算日在同一个会计期间)的汇率或前一个会计期末(若交易发生日与结算日不在同一个会计期间)的汇率折算;期内不仅确认已实现的汇兑损益,同时还确认未实现的汇兑损益。为说明现行汇率法的特点,文中运用与第一部分相同的简例进行了分析总结。

第三部分,分析了与历史汇率法相适应的外部经济环境发生的变化,指出这几年来我国的外汇管理体制虽基本未变,但已适度放宽,不仅在经济特区而且在各沿海城市都出现了在外汇管理局监督下的外汇调剂市场;另一方面,人民币对外币的汇率则大幅度单向下跌,从而进一步指出这种外部经济环境的变化对以历史汇

率为基础的外币交易折算方法是相当大的冲击。文中列举了笔者在实际调查中发现并归纳出的几种类型的主要问题,在此基础上进一步论述了在人民币数度贬值的情况下,仍保持原来以历史汇率为基础的外币交易折算方法已不能适应现实形势及环境的发展及变化的要求。

第四部分,着重分析评价财政部于1987年12月31日发表的《中外合资经营企业外币业务会计处理的补充规定》(简称《补充规定》),指出《补充规定》仍保持了原制度规定的折算方法,但针对现实中出现的问题,允许例外处理。这无疑对解决一些实际问题是有益的,但由此也产生了折算方法概念基础上的混淆和矛盾。

第五部分,在上述几个部分论述的基础上,提出了笔者的主要观点,亦即,改历史汇率法为现行汇率法,并从几个方面论证了运用现行汇率法,不仅可以解决实际工作中出现的许多问题,保持外币折算方法在概念基础上的一致性,而且更重要的是,可以同西方国际惯例保持一致。这无疑是在修订会计制度方面改善外商投资“软环境”的一项重要措施。

## 目 录

内容提要.....	(1)
引言 .....	(1)
一、《中外合资经营企业会计制度》中外币交易、 折算的会计方法及其基础.....	(6)
(一)现行折算方法以历史汇率为基础.....	(6)
(二)与这种折算方法相适应的外部经济环境.....	(14)
二、西方国际惯例中外交易折算的会计方法及其 基础.....	(16)
(一)作为西方惯例的折算方法以现行汇率为基础.....	(16)
(二)与这种折算方法相适应的外部经济环境.....	(24)
三、这几年来以历史汇率为基础的外币交易折算 方法在实施中出现的各种问题.....	(26)
四、评财政部《中外合资经营企业外币业务会计 处理的补充规定》.....	(29)
五、改历史汇率法为现行汇率法的探讨.....	(36)

## 中外合资经营企业外币交易折算会计初探

### 引 言

党的十一届三中全会（1978年）以来，对外开放，利用外资已成为我国坚定不移的基本国策。鼓励外商来华投资，创办中外合资经营企业、中外合作经营企业和允许外商创设外资企业，是我国吸收外商直接投资的重要方式。我国先后制定了《中外合资经营企业法》、《外资企业法》、《中外合作经营企业法》、《涉外经济合同法》等一系列外国来华投资法律，国务院制定了相应的行政法规，采取了一系列鼓励外商投资的政策与措施，并于1986年10月，公布了《国务院关于鼓励外商投资的规定》，使外商来华投资取得了较快的发展。党的十三大以推进改革、开放为主题，进一步阐明了提高对外开放的广度和深度是我国经济发展的重要战略。吸收外资是对外开放的重要组成部分，外商投资企业是社会主义经济有益的必要补充。

我国实行对外开放政策十年来，已形成了“经济特区——开放城市——沿海开发地区——内地”这样一个逐步推进的开放格局，实现了全方位、多元化的开放过程。吸收直接投资，创办中外合资、合作经营企业和外商独资企业已取得巨大成就。业经批准开办的外商投资企业已有近万家，来自五十多个国家和地区的大陆境外企业家和我们采取多种形式合办的企业已遍布全国各地。

成为经济发展中的积极因素。

在外商投资企业中，中外合资经营企业占相当大的比重，已开业的就有4300多家。随着中外合资经营企业的发展，我国制订了一系列的法律、法令、制度和规章，并使之完善配套。1979年7月，全国人大通过并颁布的《中华人民共和国合资经营企业法》，为合营企业的制建设和经营管理以及中外合营各方的权、责、利关系等，提供了法律依据；1983年9月，国务院又颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》，对实施《中外合资经营企业法》中的原则规定，制定了详尽的细则；1980年9月，全国人民代表大会通过并颁布的《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和1980年12月国务院据以制定并颁布的《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法施行细则》，对中外合资经营企业依法缴纳所得税，特别是涉及计算应税所得额的会计方法，作了规范性的具有法律效力的规定。财政部在1985年3月发布并于同年7月1日起实行的《中外合资经营企业会计制度》，就是根据以上四项基本的法律、法规及其他有关法规规定的。其中：国务院于1980年12月发布的《中华人民共和国外汇管理暂行条例》以及国家外汇管理局于1983年8月颁布的《对侨资企业、外资企业、中外合资经营企业外汇管理施行细则》，对《中外合资经营企业会计制度》中关于中外合资经营企业经营活动中的外币交易的会计处理具有重大的影响。

《中外合资经营企业会计制度》的制订，除上述的法律、法

规为依据外，既从我国的会计惯例出发，也参照了国际会计惯例和国际会计准则。我国的会计核算原则在相当大的程度上是与国际会计惯例和国际会计准则类同的。但在一些重要的会计方法方面，也有比较显著的差别。例如，我们强调历史成本计量原则和收益实现原则，不采用西方会计中“预计损失”的国际惯例，因而排除了计提坏帐损失以及在存货计价中应用“成本与市价孰低规则”的会计方法。特别是在本文所要讨论的外币交易的折算及汇兑损益的会计处理中，采用了与西方的国际惯例截然不同的方法。看来这同我国的现行外汇管理体制有关（在设计《中外合资经营企业会计制度》的当时尤其如此）。但是，会计制度是外商投资“软环境”的重要方面。它直接规范中外合资经营企业的损益计算，从而影响到中外各方分享利润的切身利益。对这些不同于西方国际会计惯例的重要会计方法，外方投资者不是没有意见的。尤其是对于外币交易折算会计方法，这几年在实施中出现了不少问题，以致在1987年12月31日财政部发布的《中外合资经营企业外币业务会计处理的补充规定》中，不得不对原规定作了很大程度的修订补充。对此我们应该如何评价呢？鉴于外币交易在中外合资经营企业的经济业务中占有重要的地位，汇兑损益的处理直接影响企业的损益确定。显然，这是一个值得十分重视的问题。原制度关于外币折算的会计方法的基础是什么？与西方国际惯例为什么截然不同？在实施中为什么会这样那样的问题？《补充规定》怎样修订了原制度的规定？这种修订补充



是否解决了问题？在外币折算会计中应否遵从国际惯例？这样导致的对现行外币折算方法的根本改变是否合适？这一系列的问题，都是值得探索研讨的。本文试图从这方面作一个尝试性的探讨。

外币交易之所以需要折算，是由于会计记录只能使用一种货币作为统一的计量尺度。这种货币应该是企业经营活动的大量业务中使用的货币，或者说是企业现金流量中的主流。一般地说，这往往是企业所在国的货币。《中外合资经营企业会计制度》中把这种作为统一计量尺度的货币称为记帐本位币，并规定中外合资经营企业原则上以人民币作为记帐本位币<sup>(1)</sup>。这样，就外币交易本身来说，一方面需要用这一种外币作为计量尺度，但同时又要折合成作为统一计量尺度的记帐本位币记帐。这就是我们所说的对外币交易应该进行双重计量和双重反映的问题，而企业的经营成果（损益）及全部资产、负债和资本，则都是以记帐本位币计量的。

把一种货币折合为另一种货币，使用的当然是两种货币间的比值，即汇率。如果汇率固定不变，货币间的折算就会象度量衡

---

(1)这是因为：中外合资经营企业是在我国境内从事经营活动的。我国采取向合营企业征税收费以及企业在国内结算中一般都使用人民币的政策。但在特定情况下，经中外合营各方协议，也可以采用某一种外币作为记帐本位币。

之间的换算一样简单。但如果汇率波动，而且幅度较大，在折算中就会形成数额较大的汇兑损益，带来不容忽视的重大会计影响。在探讨外币折算方法时，这是一个必须考虑的实际问题。

针对以上提到的问题，下面将分几个部分对外币折算方法进行探讨。

# 一、《中外合资经营企业会计制度》 中外币交易折算的会计方法及其基础

## (一) 现行折算方法以历史汇率为基础

《中外合资经营企业会计制度》中规定的外币交易折算方法是以历史汇率为基础的。其具体的规定表现在以下几个方面：

(1) 外币存款的收入和外币债权债务的发生，在按当天的汇率（记帐汇率）折算以后，就钉死在这个历史汇率基础上。每一会计期末不论汇率有何变动，各外币帐户的人民币余额都不作任何调整。

(2) 对外币存款的支出，外币债权的索回以及外币债务的偿还，都按各该帐户当时的帐面汇率折算。所谓帐面汇率，对外币存款帐户来说，不过是对不同日期收入的外币所应用的不同记帐汇率的加权平均值或先进先出值；对外币债权债务，在逐项结算的情况下，则追溯其原记帐汇率，以其作为各该帐项的帐面汇率。所以，记帐汇率和帐面汇率都属于历史汇率的范畴。

(3) 同一分录的借方帐项和贷方帐项的同一外币金额，因使用不同的汇率折算而形成的人民币金额之间的差额，确认为已实现的汇兑损益。

## (4) 汇兑损益都计入当期损益

为更具体地表述现行折算方法之特点，下面举一个简例。

1988年5月1日各外币帐户的余额如下:

	外币余额	帐面汇率	人民币余额
银行存款——美元户	US\$25,000	¥3.10	¥77,500
应收帐款——美元户 (A公司)	US\$ 8,000	¥3.69	¥29,520
应付帐款——美元户 (B公司)	US\$ 5,000	¥3.70	¥18,500
长期银行借款 ——美元户	US\$10,000	¥2.79	¥27,900

1988年5月份发生下列外币交易:

- 5.4 收到A公司偿付上月结欠的出口货款US\$8,000,当天汇率¥3.72(中间牌价,下同)。
- 10 向C公司出口商品一批,价款US\$7,000,帐款已委托银行收取,当天汇率¥3.60。
- 15 向某外国公司订购的成套进口设备已运到,货款US\$10,000,当即付款,当天汇率¥3.74。
- 18 偿还到期长期银行借款本金US\$10,000,本期利息US\$250,当天汇率¥3.76。
- 24 向中国银行借入三年期银行借款US\$10,000,当天汇率¥3.73。

28 偿还B公司进口商品价款US\$5,000, 当天汇率¥3.73.

对上述外币交易, M公司应作如下的会计分录:

5.4 借: 银行存款——美元户	¥29,760)
(按记帐汇率¥3.72折算)	(US\$8,000)
贷: 应收帐款——美元户	¥29,520
(A公司)	(US\$8,000)
(按其帐面汇率¥3.69折算)	
汇兑损益	240
5.10 借: 应收帐款——美元户	¥25,200
(C公司)	
(按记帐汇率¥3.60折算)	(US\$7,000)
贷: 出口销售收入	¥25,200

5. 16 借：固定资产——机器设备 ¥37,400  
 (US\$10,000 按记帐汇率 ¥3.74 折算)  
 贷：银行存款——美元户<sup>(1)</sup> ¥32,503  
 (按帐面汇率 ¥3.2503 折算)  
 汇兑损益 4,897

5. 18 借：长期银行借款——美元户 ¥27,900  
 (按帐面汇率 ¥2.79 折算) (US\$10,000)  
 管理费用——利息 940  
 (US\$250 按记帐汇率 ¥3.76 折算)  
 汇兑损益 4,476

(1) 按移动加权平均法计算其帐面汇率：

$$\frac{\text{US\$}25,000 \times \text{¥}3.10 + \text{US\$}8,000 \times \text{¥}3.72}{\text{US\$}25,000 + \text{US\$}8,000} = \text{¥}3.2503$$

US\$25,000 + US\$8,000  
 可参阅以下列示的“银行存款——美元户”帐户。

贷：银行存款——美元户 ¥33,316  
 (按帐面汇率¥3.2503折算) (US\$10,250)

5.24 借：银行存款——美元户 ¥37,300  
 (按记帐汇率¥3.73折算) (US\$10,000)

贷：长期银行借款——美元户 ¥37,300  
 (按记帐汇率¥3.73折算) (US\$10,000)

5.28 借：应付帐款——美元户 ¥18,600  
 (B公司)

(按帐面汇率¥3.70折算) (US\$5,000)

贷：银行存款——美元户<sup>(1)</sup> ¥17,306  
 (按帐面汇率¥3.4611折算) (US\$5,000)

汇兑损益 1,194

1988年5月31日各外币帐户的余额为：

	外币余额	帐面汇率	人民币余额
银行存款——美元户	US\$17,750	¥3.4611	¥61,435
应收帐款——美元户	US\$ 7,000	¥3.60	¥25,200
(C公司)			
长期银行借款			
——美元户	US\$10,000	¥3.73	¥37,300

(1) 帐面汇率的计算，可参阅以下列示的“银行存款——美元户”帐户中的记录。

“银行存款——美元户”帐户的记录列示如下：

银 行 存 款 —— 美 元 户

1988年		借 方			贷 方			余 额	
月	日	摘要	美元	汇率	人民币	美元	汇率	人民币	人
5	1	月初余额							77.
	4		8000	3.72	29,760				107.
	15					10,000	3.2503	32,503	74
	18					10,250	3.2503	33,316	41
	24		10,000	3.73	37,300				78
	28					5,000	3.4611	17,306	61
								17,750	



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库