

近年来，随着我国“一带一路”战略的实施，在境外设立经营实体的公司越来越多，这些境外实体与其同一合并范围内的境内公司存在大量资金往来和购销交易（以下简称内部跨境交易）。会计上的一个问题是，**在编制合并财务报表时，如何处理这些内部跨境交易的汇率变动影响**。在汇率发生大幅波动的情况下，这个问题会显得愈发突出。以下通过一个简单例子来进行分析。

案例

2021年12月1日，境内母公司A向境外子公司B销售一批商品，账面价值600万人民币，销售价格100万美元。该交易发生前，境外子公司B账面无任何资产和负债。子公司B以美元作为记账本位币。12月1日美元对人民币的汇率为6，12月31日美元对人民币的汇率为7。

假设截至12月末，该批存货尚未对外销售。B公司账面形成100万美元存货和应付账款。期末将B公司美元报表折算成人民币报表时，存货和应付账款分别形成金额绝对值相等（100万元人民币），但方向相反的外币报表折算差额（净影响为0）。在母公司A个别报表上，应收子公司B的款项产生100万元汇兑收益。

问题

1. A公司在编制合并财务报表时，是否需要将母公司A个别报表中的汇兑损益100万进行抵销处理？如果需要抵销，如何抵销？
2. 如果对A公司的汇兑收益进行了抵销，是否需要考虑递延所得税影响？
3. 是否需要将B公司按期末汇率折算的存货还原至当时在母公司A个别报表中的价值，即在A公司合并财务报表中不反映汇率变动对该存货的影响？

分析

1 A公司在编制合并财务报表时，是否需要将母公司A个别报表中的汇兑损益100万进行抵销处理？如果需要抵销，如何抵销？

由于在编制合并财务报表时，将A公司应收B公司的款项，与B公司应付A公司款项进行了合并抵销，合并财务报表中已不存在应收B公司款项。而A公司个别报表中的汇兑收益100万元是源自应收B公司款项的汇率变动，相应资产已不存在，源自该项资产的汇率变动影响也不应体现在报表中。正所谓“皮之不存，毛将焉附”。同理，由于B公司应付A公司款项在合并财务报表中亦被抵销，因此源自该项负债汇率变动影响的外币报表折算差额也应抵销。即，A公司在编制合并财务报表时，应将A公司个别报表中的汇兑收益100万元，与B公司折算成人民币报表中的外币报表折算差额100万元进行抵销。进行上述抵销后，A公司合并财务报表中的B公司资产是存货700万元人民币，外币报表折算差额为100万元人民币。

抵销前的外币报表折算差额丁字账户

本期借方发生额：		期初余额0	
应付账款-A公司的汇率变动影响100万元		本期贷方发生额：	存货的汇率变动影响100万元
			期末余额0

抵销后的外币报表折算差额丁字账户

本期借方发生额：		期初余额0	
0		本期贷方发生额：	存货的汇率变动影响100万元
			期末余额100万元

经上述抵销后，外币报表折算差额反映了汇率变动对境外资产-存货的影响。

【续上例】2022年1月31日，B公司向银行贷款100万美元，向A公司支付了采购款。存货仍未出售，1月1日美元对人民币汇率仍是7。1月31日，B公司的资产负债表如下：

单位：万元

资产	美元金额	汇率	人民币金额	负债	美元金额	汇率	人民币金额
存货	100	7	700	短期借款	100	7	700
				股东权益	0	0	0
资产总计	100	7	700	负债和股东权益合计	100		700

A公司编制合并财务报表时，过入上年抵销分录，借记外币报表折算差额100万人民币，贷记年初未分配利润100万人民币。进行上述处理后，A公司合并财务报表的外币报表折算差额出现贷方余额100万元，反映了存货转移至境外后（2021年12月1日至2022年1月末的汇率变动影响）。

【续上例】2022年2月10日，B公司以120万美元的价格销售了存货，货款尚未收到。销售当天和2月末美元对人民币汇率分别是7.3和7.5。2月28日，B公司的资产负债表如下：

资产	美元金额	汇率	人民币金额	负债	美元金额	汇率	人民币金额
应收账款	120	7.5	900	短期借款	100	7.5	750
				未分配利润	20		146(注)
				外币报表折算差额			4
				股东权益	0	0	0
资产总计	120	7.5	900	负债和股东权益合计	120		900

注：（营业收入120万美元 * 销售实现当天汇率7.3） - （营业成本100万美元 * 销售实现当天汇率7.3） = 876万人民币 - 730万人民币 = 146万人民币

抵销前的外币报表折算差额丁字账户

本期借方发生额：		期初余额0	
短期借款汇率变动影响50万元		本期贷方发生额：	存货的汇率变动影响30万元 (1.31-2.10变动)
			应收账款的汇率变动影响24万 (2.10-2.28变动)
			期末余额4万

A公司编制合并财务报表时，过入上年抵销分录，借记外币报表折算差额100万人民币，贷记年初未分配利润100万人民币。进行上述处理后，A公司合并财务报表的外币报表折算差额出现贷方余额104万元，反映了存货转移至境外后至出售（2021年12月1日至2022年2月10日）的汇率变动影响130万，应收账款自形成后至资产负债表日（2022年2月10日至2022年2月28日）的汇率变动影响24万，以及短期借款自借入日至2月末的汇率变动影响-50万。

【续上例】B公司于2022年3月10日收到货款120万美元，并于当日归还银行借款100万美元。2022年3月10日和3月31日的汇率分别为7.8和8。3月31日，B公司的资产负债表如下：

资产	美元金额	汇率	人民币金额	负债	美元金额	汇率	人民币金额
货币资金	20	8	160	未分配利润	20		146
				外币报表折算差额			14
				股东权益	20		160
资产总计	20	8	160	负债和股东权益合计	20		160

抵销前的外币报表折算差额丁字账户

本期借方发生额：		期初余额4万	
短期借款汇率变动影响30万		本期贷方发生额：	货币资金汇率变动影响4万元
			应收账款的汇率变动影响36万
			期末余额14万

A公司编制合并财务报表时，过入上年抵销分录，借记外币报表折算差额100万人民币，贷记年初未分配利润100万人民币。进行上述处理后，A公司合并财务报表的外币报表折算差额出现贷方余额114万元，反映了：

(1) 存货100万美元转移至境外后至出售（2021年12月1日至2022年2月10日）的汇率变动影响130万；

(2) 应收账款120万美元自形成后至收回日（2022年2月10日至2022年3月10日）的汇率变动影响60万；

(3) 货币资金自收回后至期末（2022年3月10日至3月31日）的汇率变动影响4万；

(4) 短期借款自借入日至归还日的汇率变动影响-80万

【续上例】2022年4月1日，B公司注销，并将账面货币资金20万美元汇入境内母公司A，A公司当日结汇。4月1日，美元对人民币汇率8。

因B公司注销，A公司在编制合并财务报表时，将外币报表折算差额114万转入当期损益。至此，A公司在合并报表层面由该项交易产生的净损益为：销售商品收入120万美元（按销售日汇率折算为876万人民币） - 销售商品成本100万美元（按销售日汇率折算为730万人民币） + 境外经营的汇率变动影响114万人民币 = 260万人民币

从现金流角度验证：700万人民币（2022年1月31日汇入境内100万美元） + 160万人民币（2022年3月31日汇入境内20万美元） - 制造商品成本600万 = 260万

2 如果对A公司的汇兑收益进行了抵销，是否需要考虑递延所得税影响？

A公司将应收B公司款项形成的汇兑收益计入了应纳税所得额，并计缴了企业所得税，但在合并报表中对汇兑收益进行了抵销，由此产生了合并利润表的税前利润和所得税不匹配的问题，因此有观点认为，应当就汇兑收益计缴的所得税确认递延所得税资产。

是否需要确认递延所得税影响，需要判断资产和负债的账面价值和计税基础是否存在差异，即是否存在暂时性差异。《企业会计准则第18号——所得税》第五条规定，资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。《国际会计准则第12号——所得税》（IAS12）第7段进一步指出：一项资产的计税基础是当主体收回该资产的账面金额时，就计税而言可以从流入主体的任何应税经济利益中予以抵扣的金额。如果这些经济利益不需纳税，那么该资产的计税基础即为其账面价值。

上述汇兑损益来自汇率对应收B公司款项的影响，但在合并财务报表中，该应收款项已被抵销，即账面价值为零。同时，收回应收款时无需纳税，依据IAS12第7段的规定，其计税基础即为账面价值，故计税基础亦为零，在合并报表中并未产生暂时性差异，无需确认递延所得税影响。

但由于抵销了B公司外币报表折算差额后，相当于使得外币报表折算差额增加了100万。站在合并角度，应交所得税与该外币报表折算差额相关，因此应当在编制合并财务报表时从所得税费用调整入其他综合收益-外币报表折算差额。

3 是否需要将B公司按期末汇率折算的存货还原至当时在母公司A个别报表中的价值，即在A公司合并财务报表中不反映汇率变动对该存货的影响？

在将B公司的美元报表折算成人民币报表时，存货按照期末汇率折算成700万元人民币，与原来在母公司A公司个别报表中的价值600万元人民币产生100万元差异。带来的一个问题是，是否需要抵销汇率变动对存货的影响？有观点认为，在编制合并财务报表时，应视同交易未发生。基于这一逻辑，应将B公司的存货还原至在A公司个别报表中的价值，即应当将存货的汇率变动影响与外币报表折算差额抵销。不同观点则认为，存货已经从境内转移至境外，在境外经营环境下，站在人民币计价视角，收回该项资产过程中将承受汇率变动风险，而存货资产如果还在境内，则并不承受这种变动风险。内部跨境交易改变了该项存货以人民币计价的汇率变动风险，因此不应抵销。笔者倾向于后一种观点，按此观点处理，与境内资产负债和境外资产负债的汇率变动影响处理在逻辑上能保持一致，即：（1）对于境内资产负债，仅就货币性外币资产负债确认汇率变动影响；对于境外资产负债，需要全部确认汇率变动影响；（2）境内资产负债的汇率变动影响计入当期损益；境外资产负债的汇率变动影响计入其他综合收益——外币报表折算差额。

需要说明的，无论对存货的汇率变动影响是否进行抵销处理，对当期损益均无影响。