

《企业会计准则解释第 20 号》配套应用案例

货币缺乏可兑换性时即期汇率估计应用案例

——采用可兑换性恢复后的首个汇率

【例】甲公司的记账本位币和列报货币均为 L 货币，丙公司为甲公司在境外设立的全资子公司，丙公司的记账本位币为 P 货币，即其经营所在地的法定货币。甲公司编制合并财务报表时，需将丙公司外币财务报表折算为 L 货币。2X25 年 12 月 31 日，丙公司所在地区处于恶性通货膨胀状态，其所在地货币主管部门规定，禁止以变现或结算净投资为目的将 P 货币兑换为 L 货币。自 2X26 年 4 月 30 日起，丙公司所在地货币主管部门恢复以变现或结算净投资为目的的 L 货币兑换。

2X25 年 12 月 31 日，因丙公司所在地货币主管部门禁止以变现或结算净投资为目的将 P 货币兑换为 L 货币，甲公司认定 P 货币不可兑换为 L 货币。

假定不考虑其他影响因素，在上述情况下，甲公司在对丙公司 2X25 年 12 月 31 日的财务状况和 2X25 年度的经营成果进行折算时，应当如何估计即期汇率？

分析：根据《企业会计准则解释第 20 号》，当一种货

币不可兑换为另一种货币时，企业应当对计量日的即期汇率进行估计，使其能够如实反映在当前主要经济状况下市场参与者在计量日进行的有序兑换交易所采用的汇率。在满足上述有关货币缺乏可兑换性时即期汇率估计要求的情况下，企业可采用未经调整的可观察汇率或其他估计方法，对相关即期汇率进行估计。

本例中，甲公司在 2X25 年 12 月 31 日不能以变现或结算净投资为目的将 P 货币兑换为 L 货币，但自 2X26 年 4 月 30 日起能够以变现或结算净投资为目的进行兑换。根据《企业会计准则解释第 20 号》，一种货币在计量日基于特定目的不可兑换为另一种货币，但在后续期间恢复该目的下的可兑换性的，企业应当考虑包括但不限于以下所列的因素，以判断可兑换性恢复后的首个汇率是否满足货币缺乏可兑换性时即期汇率的估计要求：一是计量日与可兑换性恢复日的时间间隔。时间间隔越短，可兑换性恢复后的首个汇率越能反映当前主要经济状况；二是通货膨胀率。如经济体处于高通货膨胀（含恶性通货膨胀）状态，则其货币在可兑换性恢复后的首个汇率可能未反映当前主要经济状况。

本例中，考虑到资产负债表日（2X25 年 12 月 31 日）与可兑换性恢复日（2X26 年 4 月 30 日）间隔 4 个月，且丙公司所在地处于恶性通货膨胀状态，2X26 年 4 月 30 日恢复兑换后的首个汇率未反映计量日的主要经济状况，不能够满

足“如实反映在当前主要经济状况下市场参与者在计量日进行的有序兑换交易所采用的汇率”的要求，因此，甲公司在对丙公司 2X25 年 12 月 31 日的财务状况和 2X25 年度经营成果进行折算时不可直接采用该汇率，而应按照《企业会计准则解释第 20 号》的估计要求对该汇率进行必要调整以确定对丙公司财务报表进行折算的汇率。