

套期保值的会计处理

罗美娟

(宁波大红鹰职业技术学院 宁波 315175)

【摘要】《企业会计准则第24号——套期保值》规定,企业如开展套期保值业务可以选择使用套期会计方法,但必须符合严格的条件。公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期应分别进行会计处理并确认套期业务的浮动盈亏,因此掌握套期保值的会计处理至关重要。

【关键词】套期保值 套期工具 被套期项目 套期有效性

套期保值,是指企业为规避外汇风险、利率风险、商品价格风险、股票价格风险、信用风险等,指定一项或一项以上套期工具,使套期工具的公允价值或现金流量变动,预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动。

套期分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。为正确核算套期业务,我国新会计准则增设了三个会计科目,分别是“衍生工具”、“套期工具”和“被套期项目”。其中,“衍生工具”科目用来核算企业衍生工具的公允价值变动及其变动形成的衍生资产或衍生负债;“套期工具”科目用来核算企业在开展套期保值业务的过程中,套期工具公允价值变动形成的资产或负债;“被套期项目”科目用来核算企业开展套期保值业务被套期项目公允价值变动形成的资产或负债。下面就三类套期保值业务分别举例说明其会计处理。

1. 公允价值套期。是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺,或该资产或负债、尚未确认的确定承诺中可辨认部分的公允价值变动风险进行的套期。该类价值变动源于某类特定风险,并且将影响企业的损益。

甲公司在2003~2005年发生以下交易,相关资料如下:

日期	交易事项	公允价值(元)	交易费用(元)
2003年年初	购买乙公司债券	98 000	1 000
2003年年末		100 000	
2004年年初	与债券经纪银行签订一份按103 000元锁定承诺出售债券100 000元的远期合同,合同期限为2年。		1 000
2004年年末		98 000	
2005年年末	合同到期,出售债券	95 000	

(1)2003年年初,购入债券,借:可供出售金融资产——乙公司债券(成本)99 000元;贷:银行存款99 000元。

(2)2003年年末,以公允价值进行后续计量,借:可供出售金融资产1 000元;贷:资本公积——其他资本公积1 000元。

(3)2004年年初,购入远期合同作为套期工具,并支付手

续费,借:投资收益1 000元;贷:银行存款1 000元。

转入套期,借:被套期项目——乙公司债券100 000元;贷:可供出售金融资产——乙公司债券100 000元。

(4)2004年年末,套期工具公允价值形成的利得或损失计入当期损益。借:套期工具——出售债券远期合同5 000元;贷:公允价值变动损益5 000元。被套期项目因被套期风险形成的利得或损失应当计入当期损益,同时调整被套期项目的账面价值。借:公允价值变动损益2 000元;贷:被套期项目——乙公司债券2 000元。

(5)2005年年末,合同到期,进行交割,借:套期工具——出售债券远期合同3 000元;贷:公允价值变动损益3 000元。借:公允价值变动损益3 000元;贷:被套期项目——乙公司债券3 000元。借:银行存款103 000元;贷:被套期项目——乙公司债券95 000元,套期工具——出售债券远期合同8 000元。

2. 现金流量套期。是指对现金流量变动风险进行的套期。该类现金流量变动源于与已确认资产或负债、很可能发生的预期交易有关的某类特定风险,其将影响企业的损益。

A公司于2003年1月1日以10%的固定利率签订了一笔期限为2年的100万元的借款协议,每年付息一次。为规避美元利率下降的风险,A公司同时签订了一项本金为100万元、期限为2年的利率互换协议,并向银行支付了1万元的手续费。互换协议规定,每年向银行收取年固定利率为10%的利息,同时支付给银行LIBOR+0.5%的利息,假设该期限内的LIBOR如下:2003年12月31日为9.6%,2004年12月31日为9.2%,则相关会计处理为:

(1)2003年1月1日,借入长期借款,同时签订利率互换协议作为套期工具,借:银行存款1 000 000元;贷:长期借款1 000 000元。借:投资收益10 000元;贷:银行存款10 000元。借:长期借款1 000 000元;贷:被套期项目——长期借款1 000 000元。

(2)2003年12月31日,按10%的固定利率支付第一年借款利息100 000元(1 000 000×10%),借:财务费用100 000元;贷:银行存款100 000元。同时根据利率互换协议,应按利率差价

反倾销措施引致的 原材料成本增加及其会计处理

杨悦 陈振凤 何海燕(博士生导师)

(北京理工大学管理与经济学院 北京 100081)

【摘要】本文分析了反倾销措施下原材料成本增加额的具体构成,提出了反倾销措施引致的原材料成本增加额的计量方法和会计处理,以平滑企业利润和合理评价企业绩效。

【关键词】反倾销 成本计量 会计处理

反倾销是进口国为了保护本国产业,对来自于国外的倾销商品采取的强制性措施。国内外专家和学者从国家整体利益的宏观角度对实施反倾销的成本进行了大量的经验分析和理论探索。但是,任何产业都有一个严密的产业链,对某一个环节的产品采取反倾销措施,势必影响整个产业链的平衡。从微观角度来看,实施反倾销措施后企业购入此类产品的成本会骤然增加,恰当处理反倾销措施引致的采购成本增加额有利于正确计算企业收益,合理评价企业绩效。如何公允、充分地反映这类成本增加额,成了会计理论界和实务界亟待解决的一个重要问题。

存货的采购成本一般包括采购价格、运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用和按规定应计入成本的税金以及其他费用。商品流通企业的商品采购成本包括采购价格、进口关税和其他税金等。反倾销措施引致的原材料采购成本的增加额是指由于上游企业向国家申请反倾销调查,调查期间因采取临时征收反倾销关税、最终裁定征收反倾销关税以及采取其他贸易保护措施所增加的原材料采购成本。

本文以工业企业为例,探讨在对中间产品实施反倾销措施

的条件下,企业对反倾销措施引致的原材料成本增加额的处理如下:

处理如下:

(1)2005年10月1日,签订合同,将净外投资转入套期,借:被套期项目——远期外汇合同84 500 000元;贷:长期股权投资84 500 000元。

(2)2005年12月31日,套期工具形成的利得或损失中属于有效套期的部分,应当直接确认为所有者权益,并单列项目反映。套期工具形成的利得或损失中属于无效套期的部分,应当计入当期损益。借:套期工具——远期外汇合同800 000元 $[10\ 000\ 000 \times (8.43-8.35)]$;贷:资本公积——其他资本公积800 000元。借:公允价值变动损益200 000元,资本公积——其他资本公积800 000元;贷:被套期项目——长期股权投资1 000 000元 $[10\ 000\ 000 \times (8.45-8.35)]$ 。

2006年4月1日,投资收回,同时合同到期,进行交割,借:套期工具——远期外汇合同1 000 000元 $[10\ 000\ 000 \times (8.35-8.25)]$;贷:资本公积——其他资本公积1 000 000元。借:资本公积——其他资本公积1 000 000元;贷:被套期项目——长期股权投资1 000 000元。借:银行存款——美元户82 500 000元;贷:被套期项目——长期股权投资82 500 000元。借:银行存款——人民币户84 300 000元;贷:套期工具——远期外汇合同1 800 000元,银行存款——美元户82 500 000元。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

支付利息1 000元 $[1\ 000\ 000 \times (9.6\%+0.5\%-10\%)]$,属无效套期,计入当期损益。借:公允价值变动损益1 000元;贷:银行存款1 000元。

(3)2004年12月31日,按10%的固定利率支付第二年借款利息100 000元,借:财务费用100 000元;贷:银行存款100 000元。同时,根据利率互换协议,应按利率差 $0.3\%[10\%- (9.2\%+0.5\%)]$ 收取利息3 000元,属有效套期,应计入所有者权益。借:银行存款3 000元;贷:资本公积——其他资本公积3 000元。

(4)2005年1月1日,协议到期。借:被套期项目——银行借款1 000 000元;贷:长期借款1 000 000元。同时归还借款,借:长期借款1 000 000元;贷:银行存款1 000 000元。

3. 境外经营净投资套期。是指对境外经营净投资外汇风险进行的套期。境外经营净投资,是指企业在境外经营净资产中的权益份额。

例:甲公司是中国企业,拥有一家美国子公司,净投资额为USD1 000万元,拟在2006年4月1日收回投资。为规避美元汇率下降的风险,2005年10月1日,甲公司与某金融机构按6个月的远期汇率USD1:RMB8.43签订了一项应付USD1 000万元的远期合同。2005年12月31日,汇率为USD1:RMB8.35;2006年4月1日,汇率为USD1:RMB8.25;另假定投资日汇率与2005年10月1日的汇率一致,为USD1:RMB8.45。则相关会计