现金流量套期保值业务核算完善建议

陈风兰

(苏州中惠会计师事务所有限公司 江苏苏州 215011)

【摘要】会计准则对现金流量套期保值业务会计核算没有能够充分体现套期保值业务的本质特征,而且没有完全反映被套期项目形成的资产或者负债的计量特点。为此,应在被套期项目下设置套期工具价值变动明细账户,并按照被套期项目形成的资产或者负债计量属性来区分套期工具利得与损失的会计核算方法。

【关键词】现金流量 套期保值 计量属性

基于现金流量套期保值业务的重要性,我国现行会计准则以《企业会计准则第24号——套期保值》(以下简称《准则》)单独规范现金流量套期保值业务的会计核算。

一、《准则》中现金流量套期保值业务会计核算的主要规定

《准则》将套期保值定义为,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。《准则》将套期保值区分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。其中,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,且将影响企业的损益。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,且将影响企业的损益。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。

《准则》允许满足一定条件的套期保值业务将套期工具和被套期项目公允价值变动的抵销结果计入相同会计期间的当期损益。这些条件包括:在套期开始时,企业对套期关系有正式指定,并准备了关于套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评价方法等内容。套期必须与具体可辨认并被指定的风险有关,且最终影响企业的损益。该套期预期高度有效,且符合企业最初为该套期关系所确定的风险管理策略。对预期交易的现金流量套期,预期交易应当很可能发生,且必须使企业面临最终将影响损益的现金流量变动风险。套期有效性可以可靠计量,且该套期在套期关系被指定的会计期间内高度有效。

现金流量套期保值会计具体核算分为套期工具和被套期项目两类。其中,套期工具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;套期工具利得或损失中属于无效套期的部分应当计入当期损益。有效套期部分的金额,按照套期工具自套期开始的累计利得或损失与被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额中较低者确认。

现金流量套期保值业务中被套期项目的会计核算则是:当被套期项目为一项金融资产或一项金融负债的预期交易时,应当将原直接确认为所有者权益的相关利得或损失在该金融资产或金融负债影响企业损益的相同期间转入当期损益。但是如果预期原直接在所有者权益中确认的净损失全部或部分在未来会计期间不能弥补时,应当将不能弥补的部分于发现不能弥补的当期转入当期损益。当被套期项目为一项非金融资产或一项非金融负债的预期交易时,可以选择将原直接确认为所有者权益的相关利得或损失在该非金融资产或非金融负债影响企业损益的相同期间转入当期损益,或者计入该非金融资产或非金融负债的初始确认金额。

二、《准则》相关规定的主要缺陷

1. 套期工具利得或损失核算没有充分体现套期保值业务的特点。套期保值业务中套期工具与被套期项目通常具有相同或相似的种类、数量和时间,但是交易方向相反。这样不论商品经济价值如何变动,套期保值业务均可以通过套期工具与被套期项目之间反向交易的关系达到稳定商品价值的目的。现金流量套期保值业务的对象是未来预期交易可能发生的现金流量风险。企业可以通过采取的套期保值手段来降低或者消除预期交易的现金流量风险。在预期交易没有实现以前,相关的资产和负债还不能影响企业的利得或损失,但是套期工具可能已经能够影响企业的利得或损失。在这种情况下,套期工具的利得或损失应该与未来预期交易可能形成的资产或者负债产生的利得或损失存在对应关系,套期工具也应该与未来预期交易可能形成的资产或者负债存在对应关系。

按照《准则》要求,现金流量套期保值业务中属于有效套期部分的利得或损失直接计入所有者权益(资本公积——其他资本公积)项目下。尽管《准则》要求单独列示这部分利得或损失,但其毕竟被当做所有者权益来对待。在多数情况下,预期交易形成的会是资产或者负债。这显然是矛盾的。

套期工具的利得或损失计入所有者权益后,必然使得被

持有待售固定资产会计处理分析

龙 燕

（江西萍乡市公路管理局 江西萍乡 337000）

【摘要】持有待售固定资产是企业会计准则提出的一个新概念，无论是《企业会计准则讲解》还是其他各类会计教科书，对持有待售固定资产的会计处理都未加以详细讲解。本文先对持有待售固定资产的会计处理进行了理论分析，然后对确认以及处置、转回持有待售固定资产的会计处理进行了简要说明。

【关键词】持有待售固定资产 处置 转回

一、持有待售固定资产会计处理的理论分析

持有待售固定资产与企业一般固定资产的会计处理方式存在较大的差异。企业持有一般固定资产的意图在于通过长期使用该固定资产而实现营业利润获利，一旦企业不再准备继续使用固定资产获取其使用价值而准备将资产在短期内处置以实现现金流入，那么该固定资产的用途就发生了改变，不宜再作为一般固定资产进行核算，其会计处理方法会产生较大的变化，主要表现在一般固定资产的会计核算基础是历史成本，并要求采用系统的方法对历史成本在预计使用年限内进行摊销，而对于持有待售固定资产则应当采用公允价值进行计量并不再计提累计折旧。

按照企业会计准则的规定，如果企业已经就处置某项固定资产作出决议，并签订了不可撤销的转让协议，且该协议预计在一年内可以完成，那么企业就应当将该项固定资产转为持有待售固定资产。按照国际财务报告准则的规定，对于企业持有待售的固定资产，在会计报表列示时，企业应当将其从长期资产中转出，放到“流动资产”项目下，并不再计提累计折旧。我国企业会计准则虽然没有要求将持有待售固定资产并

套期项目影响企业利得或损失的时候需要将这部分利得或损失从所有者权益转入当期损益。按照会计核算的一般规则，损益最终会进入所有者权益。按照《准则》规定的现金流量套期保值业务核算方法，会产生会计核算一般规则的逆向特例：从所有者权益转入损益。这种特例只在少数几种情况下出现，比如企业利用盈余公积金弥补亏损。这些特例都是所有者对公司的财务补充或者弥补，而现金流量套期保值业务不属于所有者对公司的财务补充或者弥补。因此，《准则》的这一核算方法与人们的一般认识和会计核算的习惯产生冲突。

2. 被套期项目核算不完全符合资产或负债计量属性的特点。预期交易是现金流量套期保值业务中被套期项目的主要形式。预期交易可能形成金融资产或金融负债，也有可能形成非金融资产或者非金融负债。按照《准则》要求，形成金融资产或者金融负债的预期交易，原直接确认为所有者权益的相关利得或损失要计入当期损益；而形成非金融资产或者非金融负债的预期交易则可以选择计入当期损益或者非金融资产或者非金融负债的初始确认金额。

现在会计核算中有公允价值和历史成本两种基本计量属性。公允价值计量属性要求会计系统反映会计核算对象的公允价值变动；而历史成本计量属性则不要求会计系统反映会计核算对象的公允价值变动。因此，按照公允价值计量属性核算的经济业务一般需要将公允价值变动的部分通常被计入当期损益，而按照历史成本计量属性核算的经济业务则不能将公允价值变动计入当期损益。尽管大多数金融资产或者金融负债按照公允价值计量，而大多数非金融资产或者非金融负债按照历史成本计量，但还是有一些金融资产或者金融负债按照历史成本计量，而有些非金融资产或者非金融负债按照公允价值计量。比如，持有至到期投资属于金融资产的范畴，但是在有些情况下按历史成本核算；投资性房地产属于非金融资产的范畴，但是在有些情况下可以按公允价值计量。可见，《准则》中关于被套期项目的核算方法没有完全符合资产或者负债计量属性规则的要求。

三、完善现金流量套期保值业务会计核算的建议

在一级账户“被套期项目”下设置二级明细账户“现金流量套期工具价值变动”，以反映现金流量套期保值业务中套期工具的利得与损失。这样可以使套期工具利得与损失留在资产或者负债项目下，避免计入所有者权益带来的理解困惑，也避免由此产生的后续业务会计处理时出现从所有者权益转入损益的情况。现金流量套期保值业务中被套期项目形成的资产或者负债，不论是金融资产或者负债，还是非金融资产或者非金融负债，如其按照公允价值计量属性来核算，则原直接确认为所有者权益的相关利得或损失要计入当期损益；如其按照历史成本计量属性来核算，预期交易形成的所有非金融资产或者非金融负债则可以选择计入其初始确认金额。

主要参考文献

邹德军.利益相关者财务报告体系构建.财会月刊，2009；21