

套期会计解析（三）

应唯

为运用套期会计方法，套期可划分为三类，分别为：公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。套期会计（2017）中对于套期的分类和会计处理方法相较于原准则没有发生变化。本文将详细解析每种类型的套期及其会计处理方法。

一、公允价值套期以及会计处理方法

（一）公允价值套期

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，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。该公允价值变动源于特定风险，且将影响企业的损益或其他综合收益，其中，影响其他综合收益的情形，仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期。公允价值套期的目的是将套期工具的公允价值变动和被套期项目公允价值变动产生的利得或损失在同一期间进行抵销。以下是公允价值套期的例子：

（1）甲企业签订一项以固定利率换浮动利率的利率互换合约，对其承担的固定利率负债的利率风险引起的公允价值变动风险敞口进行套期。

（2）乙石油公司签订一项6个月后以固定价格购买原油的合同（尚未确认的确定承诺），为规避原油价格下跌风险，该公司签订一项商品（原油）期货合约，对该确定承诺的价格风险引起的公允价值变动风险敞口进行套期。

（3）丙企业购买一项期权合同（看跌期权），对持有的选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的证券价格风险引起的公允价值变动风险敞口进行套期。

（二）公允价值套期的会计处理方法

1. 套期工具的会计处理方法。在公允价值套期下，一般情况下套期工具仍然按照金融工具确认和计量准则（2017）规定的原则进行处理，即套期工具如果为衍生工具或其他以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具，则应当以公允价值计量且其变动计入当期损益，即套期工具产生的利得或损失应当计入当期损益。

但是，如果套期工具是对企业选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资（或其组成部分）进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益。

2. 被套期项目的会计处理方法。在公允价值套期下，被套期项目往往不是以公允价值计量，为达到套期会计的目的，即在利润表中反映套期的结果，因此，对于被套期项目的会计处理给予例外，即允许被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值，可以理解为被套期项目因被套期风险敞口引起的变动部分，以公允价值计量，且公允价值变动计入当期损益。

但是，被套期项目为按照金融工具确认和计量（2017）分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整；被套期项目为企业选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入其他综合收益，其账面价值已经按公允价值计量，也不需要调整。

需要说明的是，被套期项目为尚未确认的确定承诺（或其组成部分）的，其在套期关系指定后因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债，相关的利得或损失应当计入各相关期间损益。当履行确定承诺而取得资产或承担负债时，应当调整该资产

或负债的初始确认金额,以包括已确认的被套期项目的公允价值累计变动额。

同时,被套期项目为以摊余成本计量的金融工具(或其组成部分)的,企业对被套期项目账面价值所作的调整应当按照开始摊销日重新计算的实际利率进行摊销,并计入当期损益。该摊销可以自调整日开始,但不应晚于对被套期项目终止进行套期利得和损失调整的时点。被套期项目为按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(财会[2017]7号)第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产(或其组成部分)的,企业应当按照相同的方式对累计已确认的套期利得或损失进行摊销,并计入当期损益,但不调整金融资产(或其组成部分)的账面价值。

例1:通过期货合同对存货的商品价格风险进行公允价值套期。

20×7年1月1日,甲公司为规避所持有铝存货公允价值变动风险,与某金融机构签订了一项铝期货合同,并将其指定为对20×7年前2个月铝存货的商品价格变化引起的公允价值变动风险的套期工具。铝期货合同的标的资产与被套期项目铝存货在数量、质次、价格变动和产地方面相同。本例中假设套期工具与被套期项目因铝价变化引起的公允价值变动一致,且不考虑期货市场每日无负债结算制度的影响。

20×7年1月1日,铝期货合同的公允价值为零,被套期项目(铝存货)的账面价值和成本均为500 000元,公允价值为550 000元。20×7年1月31日,铝期货合同公允价值上涨了25 000元,铝存货的公允价值下降了25 000元。20×7年2月28日,铝期货合同公允价值上涨了15 000元,铝存货的公允价值下降了15 000元。当日,甲公司将铝存货以590 000元的价格出售,并将铝期货合同结算。

甲公司通过分析发现,铝期货合同

的标的资产与被套期项目铝存货在数量、质次、价格变动和产地方面相同,且套期工具与被套期项目因铝价变化引起的公允价值变动一致,即铝存货与铝期货合同存在经济关系,套期比率反映了套期的实际数量。考虑到交易对手方为金融机构,经济关系产生的价值变动中信用风险不占主导地位,符合套期有效性要求。

在套期开始时,甲公司正式指定了套期工具和被套期项目,并准备了关于套期关系和甲公司从事套期的风险管理策略和风险管理目标的书面文件。该文件载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评估方法等。

假定不考虑衍生工具的时间价值、商品销售相关的增值税及其他因素,甲公司的账务处理如下(单位:元):

(1) 20×7年1月1日

借:被套期项目——库存商品铝 500 000
贷:库存商品——铝 500 000

(指定铝存货为被套期项目)

20×7年1月1日,被指定为套期工具的铝期货合同的公允价值为零,因此无账务处理。

(2) 20×7年1月31日

借:套期工具——铝期货合同 25 000
贷:套期损益 25 000

(确认套期工具公允价值变动)

借:套期损益 25 000
贷:被套期项目——库存商品铝 25 000

(确认被套期项目公允价值变动)

(3) 20×7年2月28日

借:套期损益 15 000
贷:套期工具——铝期货合同 15 000

(确认套期工具公允价值变动)

借:被套期项目——库存商品铝

15 000

贷:套期损益 15 000

(确认被套期项目公允价值变动)

借:应收账款或银行存款 590 000

贷:主营业务收入 590 000

(确认铝存货销售收入)

借:主营业务成本 490 000

贷:被套期项目——库存商品铝 490 000

(结转铝存货销售成本)

借:银行存款 10 000

贷:套期工具——铝期货合同 10 000

(结算铝期货合同)

(结算铝期货合同)

注:由于甲公司采用套期进行风险管理,规避了铝存货公允价值变动风险,因此其铝存货公允价值下降没有对预期毛利50 000元(550 000 - 500 000)产生不利影响。同时,甲公司运用公允价值套期会计将套期工具与被套期项目的公允价值变动计入相同会计期间的损益,消除了因企业风险管理活动可能导致的损益波动。

甲公司应在套期关系的剩余期限内编制与上述类似的会计分录。

例2:通过外汇远期合同对非金融项目采购确定承诺的外汇风险进行公允价值套期。

甲公司为境内商品生产企业,采用人民币作为记账本位币。20×7年3月3日,甲公司与某境外公司签订了一项设备购买合同(确定承诺),设备价格为外币X(本例下称FCX)1 000 000元,交货日期及付款日为20×7年4月31日。

20×7年3月3日,甲公司签订了一项购买FCX1 000 000元的外汇远期合同。根据该远期合同,甲公司将于20×7年4月31日支付人民币1 650 000元购入FCX1 000 000元。20×7年3月3日,外汇远期合同的公允价值为零。

甲公司将该外汇远期合同指定为对由于FCX/人民币汇率变动可能引起

的、外币计价的确定承诺公允价值变动风险的套期工具。

20×7年4月31日，甲公司履行确定承诺并以净额结算了远期合同，20×7年4月31日的FCX即期汇率为1.8。

与该套期有关的远期汇率以及外汇远期合同的资料如表1所示。

为简化核算，假定不考虑设备购买有关的税费因素、设备运输和安装费用等。假设远期汇率与即期汇率相同，不考虑其远期要素及外汇基差。同时，本例中假设套期工具与被套期项目因FCX/人民币汇率变动引起的公允价值变动一致。

根据上述资料，甲公司应当进行如下账务处理(单位：元)：

(1) 20×7年3月3日

因为远期合同和确定承诺当日公允价值均为零，所以无需进行账务处理。

(2) 20×7年3月31日

借：套期损益 30 000
贷：被套期项目——确定承诺 30 000

(确认确定承诺的公允价值变动)

借：套期工具——远期合同 30 000
贷：套期损益 30 000

(确认套期工具的公允价值变动)

(3) 20×7年4月31日

借：套期损益 120 000
贷：被套期项目——确定承诺 120 000

(确认确定承诺的公允价值变动)

借：套期工具——远期合同 120 000
贷：套期损益 120 000

(确认套期工具的公允价值变动)

借：银行存款 150 000
贷：套期工具——远期合同 150 000

(远期合同结算)

借：固定资产——设备 1 650 000
被套期项目——确定承诺

表1

单位：元

日期	20×7年4月31日的远期汇率(外币/人民币)	本期外汇远期合约公允价值利得/(损失)	本期末外汇远期合约公允价值
20×7年3月3日	1.65	不适用	-
20×7年3月31日	1.68	30 000	30 000
20×7年4月31日	不适用	120 000	150 000

150 000

贷：银行存款 1 800 000

(履行确定承诺购入固定资产)

注：甲公司通过运用套期进行风险管理，使所购设备的成本锁定在将确定承诺的购买价格FCX1 000 000元按1FCX=1.65人民币元(套期开始日的远期合同汇率)进行折算确定的金额，即人民币1 650 000元。

二、现金流量套期的会计处理

(一) 现金流量套期

现金流量套期，是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的预期交易，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。现金流量套期的目的是将套期工具产生的利得或损失递延至被套期的预期未来现金流量影响损益的同一期间或多个期间。

以下是现金流量套期的例子：

(1) 甲企业签订一项以浮动利率换固定利率的利率互换合约，对其承担的浮动利率债务的利率风险引起的现金流量变动风险敞口进行套期。

(2) 乙橡胶制品公司签订一项远期合同，对3个月后预期极可能发生的与购买橡胶相关的价格风险引起的现金流量变动风险敞口进行套期。

(3) 丙企业签订一项外汇远期合同，对以固定外币价格买入原材料的极可能发生的预期交易的外汇风险引起的现金流量变动风险敞口进行套期。

此外，由于外汇风险的变化可以理解为现金流量变化，也可以认为是公允

价值变化，因此，套期会计(2017)规定，企业对确定承诺的外汇风险进行套期的，可以将其作为现金流量套期或公允价值套期处理。例如，某航空公司签订一项3个月以后以固定外币金额购买飞机的合同(尚未确认的确定承诺)，为规避外汇风险，签订一项外汇远期合同，对该确定承诺的外汇风险引起的公允价值变动或者现金流量变动风险敞口进行套期。

(二) 现金流量套期的会计处理方法

1. 套期工具的会计处理方法。

(1) 套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：①套期工具自套期开始的累计利得或损失；②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。每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额。

(2) 套期工具产生的利得或损失中属于无效套期的部分(即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失)，应当计入当期损益。

2. 现金流量套期储备的后续处理。

(1) 被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认一项非金融资产或非金融负债，或者非金融资产或非金融负债的预期交易形成一项适用于公允价值套期会计的确定承诺时，企业应当将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入该资产或负债的初始确认金额。

(2) 对于不属于上述(1)涉及的现



图 / 中国财政摄影家协会

现金流量套期，企业应当在被套期的预期现金流量影响损益的相同期间，将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入当期损益。

(3) 如果在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额是一项损失，且该损失全部或部分预计在未来会计期间不能弥补的，企业应当将预计不能弥补的部分从其他综合收益中转出，计入当期损益。

(4) 当企业对现金流量套期终止运用套期会计时，在其他综合收益中确认的累计现金流量套期储备金额，应当按照下列规定进行处理：①被套期的预期未来现金流量预期仍然会发生的，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并按照上述现金流量套期储备的后续处理规定进行会计处理。②被套期的未来现金流量预期不再发生的，累计现金流量套期储备的金额应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。被套期的未来现金流量预期不再极可能发生但可能预期仍然会发生，在预期仍然会发生的情况下，累计现金流量套期储

备的金额应当予以保留，并按照上述现金流量套期储备的后续处理规定进行会计处理。

3. 被套期项目的会计处理方法。在现金流量套期下，被套期项目仍然按照一般准则规定的会计处理方法进行处理。被套期项目为已确认资产或负债的，按照一般准则下对资产和负债的规定进行会计处理，例如，被套期项目为金融资产或金融负债的，按照金融工具确认和计量准则(2017)进行会计处理；被套期项目为极可能发生的预期交易或者尚未确认的确定承诺的，按照一般准则的原则，不在资产负债表中确认。

例3：通过期货合约对预期销售的现金流量变动风险进行现金流量套期。

20×7年1月1日，甲公司预期在20×7年2月28日极可能销售一批商品，预期售价为1 000 000元。为规避该预期销售中与商品价格有关的现金流量变动风险，甲公司于20×7年1月1日与某金融机构签订了一项期货合约Y，将于20×7年2月28日以总价1 000 000元的价格销售该批商品，且将其指定为对该

预期商品销售的套期工具。期货合约Y的标的资产与被套期预期销售商品在数量、质次、价格变动和产地等方面相同，并且期货合约Y的结算日和预期商品销售日均为20×7年2月28日。

20×7年1月1日，期货合约Y的公允价值为0。20×7年1月31日，期货合约Y的公允价值上涨了25 000元，预期销售价格下降了25 000元。20×7年2月28日，期货合约Y的公允价值上涨了10 000元，商品销售价格下降了10 000元。当日，甲公司将商品出售，并结算了期货合约Y。

甲公司认为该套期符合套期有效性的条件。假定不考虑期货合约的时间价值、商品销售相关的增值税及其他因素，且期货合约自套期开始的累计利得或损失与被套期项目自套期开始因商品价格变动引起未来现金流量现值的累计变动额一致。

甲公司通过分析发现，期货合约Y的标的资产与被套期项目预期商品销售在数量、质次、价格变动和产地方面相同，且套期工具与被套期项目因商品价格变化引起的公允价值变动一致，即预期销售与期货合同存在经济关系，套期比率反映了套期的实际数量。考虑到交易对手方为金融机构，经济关系产生的价值变动中信用风险不占主导地位，符合套期有效性要求。甲公司的账务处理如下(单位：元)：

(1) 20×7年1月1日，甲公司不作账务处理。

(2) 20×7年1月31日
借：套期工具——期货合约Y 25 000
贷：其他综合收益——套期储备 25 000

(确认现金流量套期储备)

(3) 20×7年2月28日
借：套期工具——期货合约Y 10 000

贷：其他综合收益——套期储备
10 000

(确认现金流量套期储备)

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一致，因此将套期工具公允价值变动作为现金流量套期储备计入其他综合收益。

借：应收账款(或银行存款)
965 000

贷：主营业务收入 965 000

(确认商品的销售收入)

借：银行存款 35 000

贷：套期工具——期货合约 Y
35 000

(确认衍生工具 Y 的结算)

借：其他综合收益——套期储备
35 000

贷：主营业务收入 35 000

(将现金流量套期储备金额转出，计入当期收入)

例 4：通过期货合约对极可能发生的预期交易的现金流量变动风险进行现金流量套期。

20×9年1月1日，甲公司预计在未来6个月内极可能采购200万桶西德克萨斯中质原油(WTI原油)。甲公司采用现金流量套期，并指定一份210万桶布伦特原油(Brent原油)的期货合约，以对极可能发生的200万桶原油的预期采购进行套期(套期比率为1:1.05)。该期货合约在指定日的公允价值为0。

20×9年6月30日，被套期项目WTI原油的公允价值累计上涨了200万美元，套期工具的公允价值累计下降了229万美元。甲公司通过分析发现，Brent原油期货合同相对WTI原油的二者经济关系不如预期，因此考虑对套期关系进行再平衡。甲公司通过分析认为，两种基准价格间的关系预计有所不同，并决定将套期比率重新设定为1:0.98。

为了在20×9年6月30日进行再平

表 2

时间	期初的6个月SHIBOR(%)	贷款本期应计利息(元)
20×0年6月30日	4.5	300 000
20×0年12月31日	4.8	315 000
20×1年6月30日	4.6	305 000
20×1年12月31日	3.6	255 000
20×2年6月30日	3.4	245 000

表 3

单位：元

时间	本期公允价值变动	利息结算前公允价值	净利息结算	利息结算后公允价值
20×0年6月30日	57 000	57 000	-	57 000
20×0年12月31日	(28 000)	29 000	15 000	14 000
20×1年6月30日	(96 000)	82 000	5 000	87 000
20×1年12月31日	(12 000)	99 000	45 000	54 000
20×2年6月30日	(1 000)	55 000	55 000	

衡，甲公司可以指定更大的被套期风险敞口或终止指定部分套期工具。甲公司决定选择后者，即终止14万桶Brent原油期货合同的套期。

假定甲公司的上述套期满足运用套期会计方法的所有条件。

甲公司的账务处理如下(单位：元，假设美元兑人民币的汇率为1:6)：

(1) 20×6年1月1日，甲公司不作账务处理。

(2) 20×6年6月30日

借：其他综合收益——套期储备
12 000 000
套期损益 1 740 000
贷：套期工具——期货合同
13 740 000

在总计210万桶Brent原油期货合约衍生工具中，14万桶不再属于该套期关系。因此，甲公司需将14/210(或6.7%)的套期工具重分类为以公允价值计量且其变动计入损益的衍生工具，有关套期文件的书面记录应当相应更新。

甲公司进行再平衡时的会计处理如下：

借：套期工具——期货合同

916 000

贷：衍生工具——期货合同

916 000

(再平衡时，重分类的套期工具的公允价值为13 740 000×14/210=916 000)

在本例中，甲公司无需再出于套期目的而持有这部分衍生工具，作为套期关系终止处理。甲公司也可以通过指定更大的被套期风险敞口进行再平衡。这种情况下，甲公司指定更大的被套期风险敞口，不需立即作任何账务处理。

例 5：通过利率互换合约对浮动利率债务的现金流量变动风险进行现金流量套期。

20×0年1月1日，甲公司借入于20×2年6月30日到期的浮动利率贷款。贷款本金为1 000万元人民币，每半年支付6个月SHIBOR+150个基点(即1.5%)的利息。

20×0年1月1日，甲公司还订立了一项在20×2年6月30日到期的利率互换合约，名义本金1 000万元人民币，收取6个月SHIBOR并支付年利率为4.5%的利息。每半年甲公司对利息进行净额结算。20×0年1月1日利率互换合约的

表 4

时间	即期汇率 (FC : 人民币)	净资产总额 (FC 千元)
20×1 年 12 月 31 日	12.6 : 1	210 000
20×2 年 12 月 31 日	11.4 : 1	190 000
20×3 年 12 月 31 日	11 : 1	150 000
20×4 年 12 月 31 日	12.8 : 1	120 000
20×5 年 12 月 31 日	15 : 1	125 000

表 5

单位：千元

时间	本期公允价值变动	累计公允价值变动
20×1 年 12 月 31 日	(1 485)	(1 485)
20×2 年 12 月 31 日	(1 102)	(2 587)
20×3 年 12 月 31 日	(778)	(3 365)
20×4 年 12 月 31 日	706	(2 659)
20×5 年 12 月 31 日	755	(1 904)

表 6

单位：千元

时间	本期即期要素 现值利得/(损失)	累计即期要素 现值利得/(损失)
20×1 年 12 月 31 日	(1 431)	(1 431)
20×2 年 12 月 31 日	(913)	(2 344)
20×3 年 12 月 31 日	(554)	(2 698)
20×4 年 12 月 31 日	1 223	(1 475)
20×5 年 12 月 31 日	1 137	(338)

公允价值为零。套期期间浮动利率贷款的情况见表 2，套期期间利率互换合约的情况见表 3。

甲公司 20×0 年度账务处理如下(单位：元)：

(1) 20×0 年 1 月 1 日

开始时的利率互换合约公允价值为零，无需编制会计分录。

借：银行存款 10 000 000
贷：长期借款 10 000 000

(确认取得贷款)

(2) 20×0 年 6 月 30 日

借：财务费用 300 000
贷：长期借款 300 000

(确认贷款的应付利息)

借：套期工具——利率互换合约 57 000

贷：其他综合收益——套期储备

57 000
(确认套期工具的公允价值变动)

借：长期借款 300 000

贷：银行存款 300 000

(确认贷款的利息结算和利率互换合约的净额结算)

(3) 20×0 年 12 月 31 日

借：财务费用 315 000

贷：长期借款 315 000

(确认贷款的应付利息)

借：其他综合收益——套期储备

43 000

贷：套期工具——利率互换合约

28 000

财务费用 15 000

(确认套期工具的公允价值变动以及因利率风险引起的现金流量变动)

借：长期借款 315 000

贷：银行存款 300 000

套期工具——利率互换合约

15 000

(确认贷款的利息结算和利率互换合约的净额结算)

甲公司应在套期关系的剩余期限内编制类似的会计分录。

三、境外经营净投资套期以及会计处理方法

(一) 境外经营净投资套期

境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。在境外经营净投资中，被套期项目为境外经营净投资(包括作为净投资的一部分进行会计处理的货币性项目)，且被套期风险仅为外汇风险。

(二) 境外经营净投资套期会计处理方法

对境外经营净投资的套期，包括对作为净投资的一部分进行会计处理的货币性项目的套期，应当按照类似于现金流量套期会计的规定处理：

1. 套期工具形成的利得或损失中属于有效套期的部分，应当计入其他综合收益。全部或部分处置境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转出，计入当期损益。

2. 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。在境外经营净投资套期下，被套期项目无需做额外会计处理，仅对套期工具的会计处理作出特别规定。

例 6：通过外汇远期合同对境外经营净投资套期。

20×1 年 1 月 1 日，记账本位币为人民币的 A 公司收购了一家记账本位币为外币(FC)的境外子公司 C 公司。A 公司将面临在合并财务报表中重新折算对 C 公司的净投资的外汇风险。20×1 年 1 月 1 日，FC 兑换人民币的即期汇率为 15.8:1，子公司的净资产为 FC

200 000 000 元。

20×1年1月1日, A公司订立了一项将于20×5年12月31日到期的外汇远期合同。A公司将收取人民币4 761 560元并支付100 000 000元外币(20×1年1月1日, 5年的FC兑换人民币的远期汇率为21:1)。同时, A公司将外汇远期合同的即期要素(即, 不含远期要素)指定为对即期汇率变动导致的境外子公司C公司净资产中首笔100 000 000元FC产生的外汇风险进行境外经营净投资套期的套期工具。A公司将这些净资产指定为被套期项目。套期期间各期末FC即期汇率及境外子公司C的净资产情况见表4。20×1年1月1日, 外汇远期合同的公允价值为零, 套期期间外汇远期合同公允价值变动见表5。20×1年1月1日, 外汇远期合同即期要素的现值为零, 套期期间外汇远期合同即期要素的价值变动见表6。100 000 000元FC的净资产相关变动情况见表7。

本例中, 假设外汇远期合同即期要素自套期开始的累计利得或损失额与被套期项目自套期开始因FC/人民币的变动引起的未来现金流量现值的累计变动额一致。

在套期关系指定日, 套期期限内被排除的远期要素的公允价值变动总额为人民币1 567 209元[100 000 000元FC × (1/15.8 - 1/21) 人民币/FC]。假定被排除在套期关系之外的远期要素的公允价值变动与被套期项目相关, 该部分金额先计入其他综合收益, 并在套期期间(即20×1年1月1日至20×5年12月31日)按照系统、合理的方法摊销计入当期损益。为简化核算, 本例中以直线法摊销计入当期损益, 导致各期产生人民币313 441元的公允价值变动损益。

A公司20×1年因该套期关系所作的账务处理如下(单位: 千元):

(1) 20×1年1月1日

外汇远期合同公允价值为0, 因此,

表7

单位: 千元

日期	交易事项	现金	衍生工具	合并净资产	权益	损益
20×1年12月31日	按即期汇率重新折算净资产 (外币报表折算差额)	-	-	1 608	(1 608)	
	外汇远期合同的公允价值变动:	-	-	-	-	-
	—即期要素	-	(1 431)	-	1 431	-
	—远期要素	-	(54)	-	54	-
	确认远期要素的摊销	-	-	-	(313)	313
20×2年12月31日	按即期汇率重新折算净资产 (外币报表折算差额)	-	-	835	(835)	
	外汇远期合同的公允价值变动:	-	-	-	-	-
	—即期要素	-	(913)	-	913	-
	—远期要素	-	(189)	-	189	-
	确认远期要素的摊销	-	-	-	(313)	313
20×3年12月31日	按即期汇率重新折算净资产 (外币报表折算差额)	-	-	319	(319)	
	外汇远期合同的公允价值变动:	-	-	-	-	-
	—即期要素	-	(354)	-	354	-
	—远期要素	-	(424)	-	424	-
	确认远期要素的摊销	-	-	-	(313)	313
20×4年12月31日	按即期汇率重新折算净资产 (外币报表折算差额)	-	-	(1 278)	1 278	
	外汇远期合同的公允价值变动:	-	-	-	-	-
	—即期要素	-	1 223	-	(1 223)	-
	—远期要素	-	(517)	-	517	-
	确认远期要素的摊销	-	-	-	(313)	313
20×5年12月31日	按即期汇率重新折算净资产 (外币报表折算差额)	-	-	(1 146)	1 146	
	外汇远期合同的公允价值变动:	-	-	-	-	-
	—即期要素	-	1 137	-	(1 137)	-
	—远期要素	-	(382)	-	382	-
	确认远期要素的摊销	-	-	-	(314)	314
	外汇远期合同的净额结算 (按即期汇率折算)	(1 904)	1 904			
		(1 904)	0	338	0	1 566

无需对外汇远期合同编制会计分录。

(2) 20×1年12月31日
借: 被套期项目——子公司C净资产
1 608
贷: 其他综合收益——
外币报表折算差额 1 608
(确认子公司C的被套期净资产外
币报表折算差额)
借: 公允价值变动损益 313
其他综合收益——套期储备

1 172
贷: 套期工具——外汇远期合同
1 485
(确认外汇远期合同的公允价值变
动)
企业应在套期关系的剩余期限内编
制类似的会计分录。
(德勤、立信等会计师事务所相关技术
专家对本文提供了宝贵的意见)
责任编辑 王词