

# 交易性金融资产公允价值变动损益 期末结转及利润表列示

顾 珺

(珠海城市职业技术学院 广东珠海 519000)

**【摘要】**新会计准则引入了会计科目“公允价值变动损益”，本文通过实例对交易性金融资产“公允价值变动损益”科目的期末结转会计处理进行解析，指出公允价值变动损益在利润表中列示存在的问题，并提出改进建议。

**【关键词】**交易性金融资产 公允价值变动损益 期末结转 利润表

新会计准则引入了会计科目“公允价值变动损益”，其用于核算交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失，是一个损益类账户，期末应将科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。本文通过实例说明“公允价值变动损益”科目期末结转的会计处理，并在此基础上指出公允价值变动损益在利润表中列示存在的问题，进而提出改进建议。

## 一、“公允价值变动损益”科目期末结转的会计处理

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》应用指南规定：资产负债表日，企业应将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债的公允价值变动计入当期损益。处置该金融资产或金融负债时，其公允价值与初始入账金额之间的差额应确认为投资收益，同时调整公允价值变动损益。因此，交易性金融资产公允价值变动与处置是否在同一个会计期间会影响公允价值变动损益期末结转的会计处理。现按照交易性金融资产公允价值变动与处置是否在同一个会计期间分三种情况分析如下：

1. 交易性金融资产公允价值变动与处置在同一个会计期间(以月为会计期间)。

例1：甲企业于2008年10月1日支付价款1 010 000元从二级市场购入某公司股票，其中包含已宣告发放但尚未领取的股利10 000元，发生交易费用5 000元，该股票每股10元，共100 000股。甲企业将其划分为交易性金融资产。2008年10月31日，该交易性金融资产的公允价值为1 100 000元，甲企业以每股11.2元的价格出售该股票，收到价款1 120 000元。

购入时：借：交易性金融资产——成本 1 000 000，应收股利 10 000，投资收益 5 000；贷：银行存款 1 015 000。

2008年10月31日，确认公允价值变动：借：交易性金融资产——公允价值变动 100 000；贷：公允价值变动损益 100 000。

2008年10月31日出售时：借：银行存款 1 120 000；贷：交易性金融资产——成本 1 000 000、——公允价值变动 100 000，投资收益 20 000。同时，将公允价值变动损益转入投

资收益。借：公允价值变动损益——已实现 100 000；贷：投资收益 100 000。

由于“公允价值变动损益”科目金额已转到“投资收益”科目，期末应结转投资收益至本年利润，会计分录为：借：投资收益 115 000；贷：本年利润 115 000。

2008年10月末，计入本年利润的金额=115 000(元)，计入投资收益的金额=115 000(元)。

2. 交易性金融资产公允价值变动与处置不在同一个会计期间(以月为会计期间)。

例2：沿用例1的资料，假定2008年11月30日甲企业以每股11.2元的价格出售该股票，收到价款1 120 000元。

甲企业购入股票和确认公允价值变动的分录同例1。2008年10月31日，将“公允价值变动损益”科目余额结转到“本年利润”科目的会计分录为：借：公允价值变动损益——未实现 100 000；贷：本年利润 100 000。借：本年利润 5 000；贷：投资收益 5 000。

此时，2008年10月末，计入本年利润的金额=100 000-5 000=95 000(元)，计入投资收益的金额=-5 000(元)。

2008年11月30日，出售股票的会计分录同例1。同时，将公允价值变动损益转入投资收益，会计分录为：借：公允价值变动损益——已实现 100 000；贷：投资收益 100 000。

将公允价值变动损益和投资收益期末结转至本年利润的会计分录为：借：投资收益 120 000；贷：本年利润 120 000。借：本年利润 100 000；贷：公允价值变动损益——已实现 100 000。

2008年11月末，计入本年利润的金额=20 000(元)，计入投资收益的金额=120 000(元)。10月和11月两个月计入本年利润的金额=95 000+20 000=115 000(元)，计入投资收益的金额=120 000-5 000=115 000(元)，与第一种情况相同。

3. 交易性金融资产公允价值变动与处置不在同一个会计期间(以年为会计期间)。

例3：沿用例1的资料，假定2009年1月31日甲企业以每股11.2元的价格出售该股票，收到价款1 120 000元。

甲企业购入股票和确认公允价值变动的分录同例1。

2008年10月31日,期末结转公允价值变动损益的分录如下:借:公允价值变动损益——未实现 100 000;贷:本年利润 100 000。借:本年利润 5 000;贷:投资收益 5 000。

2008年10月末,计入本年利润的金额=100 000-5 000=95 000(元),计入投资收益的金额=-5 000(元)。

2008年12月31日,将本年利润结转到利润分配。借:本年利润 95 000;贷:利润分配——未分配利润 95 000。此时,“本年利润”科目余额已结转为零。

2009年1月31日,出售该股票,会计分录同例1。同时,将公允价值变动损益转入投资收益,借:公允价值变动损益——已实现 100 000;贷:投资收益 100 000。将公允价值变动损益和投资收益结转至本年利润的会计分录为:借:投资收益 120 000;贷:本年利润 120 000。借:本年利润 100 000;贷:公允价值变动损益——已实现 100 000。

2009年1月末,计入本年利润的金额=20 000(元),计入投资收益的金额=120 000(元)。加上2008年10月末的数据,计入本年利润的金额=20 000+95 000=115 000(元),计入投资收益的金额=120 000-5 000=115 000(元),与第一、二种情况一致。

根据以上分析,期末将公允价值变动损益结转至本年利润,并不影响企业最终的利润金额。交易性金融资产处置后公允价值变动形成的利得成为已实现的利得,将公允价值变动损益结转至投资收益,计入当期损益也是合理的。但是,如果是年终结转,在处置交易性金融资产之前将未实现的公允价值变动形成的利得通过本年利润转入利润分配,即企业提前将未实现的利得进行分配,笔者认为这样处理不妥,年终结转本年利润时应将未实现的公允价值变动利得或损失扣除。

## 二、公允价值变动损益在利润表列示存在的问题

第一,会计准则应用指南指出,“公允价值变动损益”科目核算交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。按照全面收益观,这里的“计入当期损益”不能理解为计入当期利润,而是计入当期的全面收益,并且也可在利润表中列示。利得(损失)是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加(减少)的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入(流出)。营业利润是指企业日常经营活动所产生的利润,不包括利得或损失。显然,公允价值变动损益不应在利润表中作为营业利润构成项目列示。

第二,交易性金融资产公允价值变动形成的利得或损失只有在处置后才成为已实现的损益,在处置前是未实现的持有损益。虽然会计准则应用指南规定,在报表附注的重要项目说明中包括交易性金融资产的披露和公允价值变动损益的披露,但是在利润表中不能直接看出已实现的损益和未实现的持有损益,不利于报表使用者做出正确的决策。

## 三、公允价值变动损益列示的改进建议

第一,虽然期末公允价值变动损益都结转至本年利润,但在编制利润表时,应将本年利润中结转的未实现的公允价值变动损益单独列出来,不能将其计入利润总额。根据《企业会计准则解释第3号》的规定,企业应当在利润表“每股收益”项下增

列“其他综合收益”和“综合收益总额”项目。“其他综合收益”项目反映企业根据会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。笔者建议,将公允价值变动损益在“其他综合收益”项目下专设“未实现的交易性金融资产公允价值变动利得(损失以“-”号填列)”项目列示。

第二,已实现的公允价值变动利得或损失从公允价值变动损益转入投资收益,那么,利润表中已实现的利得或损失在“投资收益”下设项目“已实现的公允价值变动收益(损失以“-”号填列)”列示。

依前例,假设所得税税率为25%,公允价值变动损益在期末利润表中列示如下:

(1)假设交易性金融资产公允价值变动发生在处置前,甲企业在例2的2008年10月、例3的2008年10月的利润表中列示如下:

投资收益:

其中:已实现的公允价值变动收益(损失以“-”号填列)0

其他综合收益:

其中:未实现的交易性金融资产公允价值变动利得(损失以“-”号填列)75 000[100 000×(1-25%)]

(2)假设交易性金融资产公允价值变动发生在处置后,甲企业在例1的2008年10月、例2的2008年11月、例3的2009年1月的利润表中列示如下:

投资收益:

其中:已实现的公允价值变动收益(损失以“-”号填列)100 000

其他综合收益:

其中:未实现的交易性金融资产公允价值变动利得(损失以“-”号填列)0

这样处理的优点在于:一是利润表中能区分未实现与已实现的利得和损失,使利润表提供的会计信息更具相关性。二是将处置前交易性金融资产公允价值变动引起的未实现的利得或损失在利润表中的“其他综合收益”项目列示,充分体现了全面收益观应确认未实现利得或损失的要求。三是交易性金融资产公允价值变动在处置前是未实现的利得或损失,在“其他综合收益”项目反映,则会计利润不包括未实现的利得或损失,由于税法上不认可交易性金融资产公允价值变动,从而税前利润和应纳税所得额的计算口径一致。公允价值变动在处置后转入投资收益,理所当然地要纳入应纳税所得额,而税法也认可实现的投资收益,从而也实现了税前利润与应纳税所得额的一致。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 中国注册会计师协会编.2009年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2009
4. 财政部会计资格评价中心编.中级会计实务.北京:经济科学出版社,2008