

『公允价值变动损益』科目存在的问题及改进建议

浙江温州职业技术学院 申屠新飞

为了适应资产负债观对未实现收益的确认要求,现行会计准则增设了“公允价值变动损益”科目,核算企业交易性金融资产、交易性金融负债,以及采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期保值业务等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。当上述资产或负债被处置时,原计入该资产或负债的公允价值变动损益要从该科目转入“投资收益”科目。笔者在实际教学中发现,该科目的设置和应用存在一些问题,现以交易性金融资产为例进行说明:

例:A公司在20×6年1月1日以每股5元的价格从二级市场购入乙公司股票1 000 000股,另外支付10 000元的交易

费用。甲公司将该投资划分为交易性金融资产。20×6年12月31日,该股票的市价涨至8元/股,20×7年12月31日该股票的市价涨至9元/股,20×8年1月5日甲公司将该股票以每股10元的价格予以全部出售。

按现行会计准则的规定,应编制如下会计分录:

(1)20×6年1月1日:借:交易性金融资产——成本5 000 000元,投资收益10 000元;贷:银行存款5 010 000元。

(2)20×6年12月31日:借:交易性金融资产——公允价值变动3 000 000元;贷:公允价值变动损益3 000 000元。借:公允价值变动损益3 000 000元;贷:本年利润3 000 000元。

(3)20×7年12月31日:借:交易性金融资产——公允价值变动1 000 000元;贷:公允价值变动损益1 000 000元。借:公允价值变动损益1 000 000元;贷:本年利润1 000 000元。

(4)20×8年1月5日:借:银行存款10 000 000元;贷:交易性金融资产——成本5 000 000元、——公允价值变动4 000 000元,投资收益1 000 000元。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动收益转出,借:公允价值变动损益4 000 000元;贷:投资收益4 000 000元。借:本年利润4 000 000元;贷:公允价值变动损益4 000 000元。

假定不考虑其他因素,那么20×8年1月份的利润表上“投资收益”项目本月发生额为5 000 000元,同时“公允价值变动收益”项目本月发生额为-4 000 000元,使得1月份的利润总额增加了1 000 000元,该数据符合实际发生的经济业务真相,因此现行会计准则的这种规定似乎不存在问题。但是我们仔细考虑后就可以发现,在20×8年1月份的利润表中存在收入多计、损失虚计的问题:20×8年1月“投资收益”项目本月发生额中的4 000 000元已经分别体现在20×6年和20×7年的利润中;20×8年1月公允价值变动损失虚计了4 000 000

元。虽然没有导致利润的重复计算,但是我们必须注意的是,报表使用者看到该公司20×8年1月份的报表后,往往会误以为交易性金融资产、按公允价值计量的投资性房地产等项目在20×8年1月份发生了4 000 000元的公允价值变动损失,这是对报表使用者的严重误导。众所周知,明晰性是会计核算的基本质量要求,但现行会计准则在“公允价值变动损益”科目的设置和应用上并没有体现这一点,这是很遗憾的。

那么交易性金融资产、按公允价值计量的投资性房地产等项目的公允价值发生变化后应如何核算呢?笔者认为,在市场经济环境下,交易性金融资产、按公允价值计量的投资性房地产的公允价值在不断发生变化,我们提供的会计信息应该能够反映这些价值变化对企业财务状况的影响,且与决策相关,因此在资产负债表上应该反映这些资产、负债的价值变化,但这些价值变化不宜直接作为当期损益的组成部分。因此笔者建议,将“公允价值变动损益”科目改为“待确认公允价值变动损益”科目,使科目性质由损益类改为所有者权益类,在资产负债表所有者权益项目下单独反映,持有期间发生的价值变化都计入该科目,期末余额不转入“本年利润”科目,出售时直接转入相关损益类科目。承上例,A公司的账务处理如下:

(1)20×6年12月31日,该股票的市价涨至8元/股。借:交易性金融资产——公允价值变动3 000 000元;贷:待确认公允价值变动损益3 000 000元。

(2)20×7年12月31日,该股票的市价涨至9元/股。借:交易性金融资产——公允价值变动1 000 000元;贷:待确认公允价值变动损益1 000 000元。

(3)20×8年1月5日出售。借:银行存款10 000 000元;贷:交易性金融资产——成本5 000 000元、——公允价值变动4 000 000元,投资收益1 000 000元。借:待确认公允价值变动损益4 000 000元;贷:投资收益4 000 000元。

假设甲公司在20×8年1月5日没有出售该股票,20×8年12月31日该股票的市价跌至4元/股。借:待确认公允价值变动损益5 000 000元;贷:交易性金融资产——公允价值变动5 000 000元。

至此,“待确认公允价值变动损益”科目借方余额为1 000 000元,使得20×8年年底所有者权益减少了1 000 000元。对报表使用者而言,这1 000 000元损失已经体现在资产负债表,只不过尚未在利润表中体现出来。假定20×9年1月2日,将该股票以每股3元的价格予以全部出售,那么甲公司在买卖该股票的过程中累计损失2 000 000元,会计分录为:借:银行存款3 000 000元,投资收益2 000 000元,交易性金融资产——公允价值变动1 000 000元;贷:交易性金融资产——成本5 000 000元,待确认公允价值变动损益1 000 000元。

这样处理的好处在于:既在资产负债表中反映了交易性金融资产、按公允价值计量的投资性房地产等项目的公允价值变动情况,又不会引起报表使用者的误解,是一种中国特色的资产负债观。同时,能够全面反映该项资产在出售时的持有损益和转让损益,信息量比较丰富,满足了会计核算的相关性和稳健性要求,但处理过程相对复杂。○