

# 刍谈公允价值计量模式的运用

杭州职业技术学院 骆国城

为避免滥用公允价值计量产生负面效应,企业会计准则要求企业优先采用历史成本模式计量,并对公允价值计量模式的应用规定了多项限制条件。在资产后续计量中企业会计准则准予企业采用公允价值模式计量,并在资产负债表日按照结余资产公允价值调整其账面价值的资产业务主要有三类:交易性金融资产、可供出售金融资产和具有商业性的投资性房地产。

## 一、公允价值计量模式在交易性金融资产业务中的运用

企业在活跃市场中购入了为获取差价而随时准备出售的股票、债券、基金、权证或合约等金融工具,应当采用公允价值模式进行计量;在取得日、报告日和转让出售金融资产各环节中,企业应当按照公允价值合理核算交易性金融资产的变化和结存额。

1. 企业取得交易性金融资产业务的会计处理。企业经办人经授权批准购入了交易性金融资产,会计人员依据交割单等凭证编制会计分录:借:交易性金融资产——××股票(成本),投资收益(交易佣金、手续费、印花税等交易费用),应收股利(购入前被投资单位已经宣告发放但尚未支付的现金股利);贷:银行存款(或其他货币资金——存出投资款)。在股权登记日后的股利发放日中,企业获取了已经入账的应收股利数额。

2. 在资产负债表日,企业按照持有的金融资产公允价值(通常为该资产在报表日的收盘价)调整账面价值,公允价值

业前景均高度关注,在具体分析时应考虑资产负债表中长期股权投资占总资产比重的大小以及损益表中投资收益占利润总额比重的大小。对于母公司资产负债表中显示的长期股权投资占总资产比重较小以及损益表中投资收益占利润总额的比重较小的公司,应侧重对母公司个别报表进行分析。因为子公司对母公司在投资回报方面贡献不大,企业前景主要取决于母公司自身的经营情况。对于母公司资产负债表中长期股权投资占总资产比重较大的企业,应关注子公司的经营范围和经营情况,通过对子公司经营范围的分析,判断母公司及整个企业集团经营战略的合理性,结合市场前景判断企业前景。对于母公司损益表中投资收益占利润总额比重较大的公司,应重点分析投资收益的构成,看其是来源于交易性金融资产还是来源于长期股权投资。若来源于交易性金融资产,则仍应侧重于母公司个别报表的分析;若来源于长期股权投资,则需要重点关注这部分投资收益的稳定性及现金流支撑情况。通

与账面价值之间的差额形成公允价值变动损益。当公允价值大于账面价值时,会计分录为:借:交易性金融资产——××股票(公允价值变动);贷:公允价值变动损益。如果公允价值小于账面价值,编制相反的会计分录。

3. 全部或部分转让出售持有交易性金融资产,在确认收入的同时按照比例转销其账面记录,差额形成投资收益或损失,相应的会计分录为:借:银行存款(或其他货币资金——存出投资款),投资收益(公允价值小于账面价值的差额);贷:交易性金融资产——××股票(成本)、——××股票(公允价值变动),投资收益(公允价值大于账面价值的差额)。同时,应当按照比例确定转让资产分摊公允价值变动的累积数额,将未实现的持有交易性金融资产损益转化为已经实现的持有交易性金融资产损益,编制下列会计分录:借(或贷):公允价值变动损益;贷(或借):投资收益。如果持有的股票未经历股权登记日就转让出售,即未来不能收取股利款,那么该业务中还应当转销已经入账的应收股利后再计算确定投资收益;如果经历了股权登记日但尚未取得股利款就转让出售了股票,那么该业务不需要转销已经入账的应收股利,应当直接计算确定投资收益。

## 二、按照公允价值计量可供出售金融资产的会计核算

可供出售金融资产的变现能力介于交易性金融资产与持有至到期投资之间,包括可供出售的股票、可供出售的债券等金融工具。企业在金融资产取得日、资产负债表日和转让出售

过研究对母公司利润贡献大的子公司的经营情况及其成长性来判断母公司投资收益的稳定性及成长性;通过母公司现金流量表上“取得投资收益收到的现金”来判断母公司投资收益质量。总之,母公司资产负债表中长期股权投资占总资产比重较大的企业,其利润的取得主要依靠子公司的经营情况及其盈利质量,只有子公司具有较高的获利能力并有足够多的现金回报,母公司才能真正对子公司的投资中获取收益,母公司股东才会有实实在在的回报。

可见,从信息供给方面看,企业既披露母公司个别报表又披露合并报表;从信息需求者角度看,一部分指标基于合并报表数据计算更有用,而另一部分指标根据母公司个别报表数据计算更有用。因此,在进行财务报表分析时,分析者应根据分析的具体目标和具体内容分别从母公司个别报表或合并报表中寻找其决策相关信息,只有这样才能尽量避免信息的不当使用,降低决策风险。○

该类金融资产业务中按照公允价值核算企业资金相应变化时,应注意以下几点:①分清购买可供出售金融资产与交易性金融资产所发生手续费在账务处理方面的区别,可供出售金融资产属于企业的长期资产,企业持有的意图和其本身的变现能力都不同于交易性金融资产。可供出售金融资产的交易手续费用构成其入账成本从而形成了企业资产,但交易性金融资产的交易手续费用记入“投资收益”账户。②在资产负债表日按照公允价值变动数额调整可供出售金融资产的账面价值,并将对应数额调整“资本公积”账户;交易性金融资产按照公允价值调整账面价值的对应数额,记入“公允价值变动损益”账户从而形成当期损益。③如果被投资单位的经营出现了恶化迹象,企业还要在资产负债表日确认可供出售金融资产的减值损失,但交易性金融资产只按照资产负债表日的公允价值调整账面价值,不确认其资产减值损失。④“可供出售金融资产”账户核算可供出售的债券资产时,还需要设置“应计利息”和“利息调整”明细账户,分别反映确认的到期一次性还本付息的各期利息和债券溢价或折价。⑤分清可供出售资产公允价值变动损益与计提可供出售资产减值损失之间的区别。可供出售金融资产业务的会计核算如下:

1. 购买取得可供出售的股票,交易费用形成投资成本,依据交割凭证编制会计分录为:借:可供出售金融资产——××股票(成本);贷:银行存款。

2. 资产负债表日,按照公允价值调整账面价值:有利差额增加资本公积,不利差额冲减资本公积。确认公允价值大于账面价值的差额,会计分录为:借:可供出售金融资产——××股票(公允价值变动);贷:资本公积——其他资本公积。

3. 资产负债表日确认的可供出售金融资产发生的减值损失,应当提取资产减值准备金。借:资产减值损失(确认的可回收金额低于按公允价值调整后账面价值的差额);贷:资本公积——其他资本公积(转出原已经计入资本公积的数额),可供出售金融资产——××股票(公允价值变动)。在以后转回所确认的资产减值损失时,应当编制相反的会计分录。

4. 转让出售业务的核算。借:银行存款;贷:可供出售金融资产——××股票(成本)、——××股票(公允价值变动),资本公积——其他资本公积,投资收益。

### 三、采用公允价值计量投资性房地产的会计核算

企业应当采用成本模式计量投资性房地产,只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得时,企业才适合采用公允价值计量投资性房地产,包括取得日、报告期日调整、转换和处置这类房地产业务的核算。

例:华新公司在2006年末开发并建成的办公楼,总成本为900万元,准备长期用于出租。在2007年初签订了租赁协议并收取了当年租金60万元。该办公楼按照50年采用直线法提取折旧(假设期满无残值)。2008年末具备了公允价值计量条件,企业决定改用公允价值计量该办公楼。2008年末该办公楼的公允价值为1000万元,2009年6月30日的公允价值为1100万元,2009年末的公允价值为1080万元,2010年7月按照1200万元出售了该办公楼(租金在每年初收取,

未单独收取押金)。公司按照15%提取盈余公积。

有关业务的会计处理为:

2007年初确认投资性房地产,借:投资性房地产——办公楼900万元;贷:开发产品900万元。2007年初收取租金并在每月末确认收入。借:银行存款60万元;贷:预收账款60万元。借:预收账款5万元;贷:其他业务收入5万元。2007年提取折旧:借:其他业务成本1.5万元;贷:投资性房地产累计折旧1.5万元(900÷50=12)。

2008年收取租金、确认租金收入和提取折旧的会计处理与2007年相同。

2008年末该房地产改按公允价值计量:借:投资性房地产——办公楼(成本)1000万元,投资性房地产累计折旧36万元(18×2);贷:投资性房地产——办公楼900万元,盈余公积20.4万元{[1000-(900-36)]×15%},利润分配——未分配利润115.6万元{[1000-(900-36)]×85%}。

2009年收取租金、确认租金收入的会计处理与2007年相同(不再提取折旧)。

2009年6月30日按照公允价值调整账面价值。借:投资性房地产——办公楼(公允价值变动)100万元;贷:公允价值变动损益100万元。2009年末按照公允价值调整账面价值。借:公允价值变动损益20万元;贷:投资性房地产——办公楼(公允价值变动)20万元。

2010年初收取租金、确认各月收入与前几年相同,但在2010年7月应当退还租金并支付违约金。

2010年7月出售该房地产。借:银行存款1200万元;贷:其他业务收入1200万元。借:其他业务成本1140万元;贷:投资性房地产——办公楼(成本)1000万元、——办公楼(公允价值变动)80万元,应交税费——应交营业税60万元(1200×5%)。同时将未实现的持产损益转化为已经实现的持产损益,借:公允价值变动损益80万元;贷:其他业务收入80万元。

采用公允价值计量投资性房地产业务,应特别注意下列有关事项:①适合采用公允价值模式计量的投资性房地产,在会计核算中企业应当合理确定形成日、报告期末和处置日的公允价值。②采用公允价值计量的投资性房地产不提取折旧,但按照成本模式计量的投资性房地产应按期提取折旧。③已经按照公允价值计量的投资性房地产,在持有过程中的各报告期末应当按照当时的公允价值调整账面价值,差额均形成公允价值变动损益。④持有的已经按照成本模式计量的投资性房地产,在具备条件时可以转换为按照公允价值计量,转化前结余的账面净值与转换日的公允价值之间的差额形成企业所有者权益,并按比例确认盈余公积。但公允价值模式计量的投资性房地产不得转换为成本模式计量的投资性房地产;如果投资性房地产改为自用,此时公允价值模式计量的投资性房地产应当转换为按照成本模式计量的自用房地产。⑤已经归为企业固定资产或存货入账的自用房地产转换为投资性房地产的过程中,确认的公允价值大于账面价值的有利差额形成资本公积,不利差额形成公允价值变动损益,这是谨慎性原则的体现。○