

公允价值变动损益 账务处理之我见

广东商学院
熊程

从《企业会计准则——应用指南》(以下简称“应用指南”)对“公允价值变动损益”科目的解释看,该科目为损益类科目,期末,应将“公允价值变动损益”科目余额转入“本年利润”科目,结转后本科目没有余额。

从公允价值变动损益本身的含义看,是指资产负债表日,企业交易性金融资产的公允价值与其账面余额之间的差额,公允价值高于账面余额的差,为公允价值变动收益;反之则为公允价值变动损失。在该投资未收回前,公允价值变动损益为未实现的损益。根据谨慎性原则的要求,对于未实现的

收益,尽量不计;对于可能发生的损失、风险,则要充分估计。鉴于此,应用指南中把将来可能取得的公允价值变动收益计入当期损益的处理方法是不符合谨慎性原则的。

1. 关于“公允价值变动损益”科目余额的问题。其实“公允价值变动损益”科目期末有无余额,是与利润形成的结转方式(即“账结法”、“表结法”)以及投资回收期是否跨年有关的。若采用“账结法”,则“公允价值变动损益”科目月末没有余额,那么在任何时候收回投资,都不涉及结转未实现损益变为实现损益的问题,只需反映处置损益;若采用“表结法”,则“公允价值变动损益”科目月末有余额,年末没有余额。这时如果是当年投资、当年收回,则收回时不仅需反映处置损益,还涉及结转未实现损益变为实现损益的问题;如果是当年投资、次年收回,由于当年的未实现损益已于年末转入“本年利润”变为实现损益,故在次年收回时,除了确认处置损益外,还要结转次年产生的那部分未实现损益变为实现损益。

就一项投资来讲,不论是采用“账结法”还是“表结法”,也不论投资回收期跨年与否,其总损益是相同的,只不过“账结法”是把总损益按月多次反映出来。而“表结法”下,同一年度,总损益是一次反映的;跨年度,总损益是分两次反映的。

2. 关于公允价值变动形成损益的科目设置问题。为了反映公允价值变动形成的损益,企业会计准则专门设置了“公允价值变动损益”科目。企业会计准则设置的这一科目,虽然所体现的会计信息是企业所持有的核算范围内的资产或负债由于公允价值变化而产生的利得或损失,反映的是相应资产或负债在持有期而不是处置时产生的利得或损失,但把持有期形成的利得直接计入当期损益,显得不够谨慎。为了更好地体现谨慎性原则的要求,笔者认为应该取消“公允价值变动损益”科目,以“未实现公允价值变动收益”和“公允价值变动损失”科目反映其原应反映的内容。“公允价值变动损失”科目用

于反映持有期形成的损失,其使用与“公允价值变动损益”一样,要计入当期损益,期末应将“公允价值变动损失”科目余额转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。而公允价值变动形成的收益因是未实现的收益,为了保持应有的谨慎,则只计入未实现公允价值变动收益,不计入当期损益,这部分收益待处置资产时,作为实现的收益与处置损益一并计入到处置期的损益。○

对事业单位无形资产 摊销的思考

河北秦皇岛 付荣霞 郭艳峥 李微

《事业单位会计制度》(简称《制度》)对于不实行内部成本核算事业单位无形资产的摊销,只是非常笼统地指出:应一次记入“事业支出”科目。对摊销的时间和方法并没有做详细的解释,使得事业单位会计人员在实际工作中无法可依、无章可循。本文将探讨不实行内部成本核算事业单位无形资产摊销时间的确定,并对现有摊销方法进行改进。

1. 无形资产摊销时间的确定。无形资产是长期资产,能够在长于一年的时间内给事业单位带来经济利益,其服务年限一般较长,所以选择一次性摊销的时间非常重要,而《制度》中对于一次性摊销的时间并没有做出具体规定。一次性摊销可以选择的时间有两个:一是在无形资产购入和研发成功时摊销;二是在无形资产使用寿命结束,预期不能为事业单位带来经济利益时摊销。以下举例说明在不同时间进行摊销的核算过程。

若采用在无形资产购入和研发成功时摊销的方法,无形资产转让时已经没有成本可以结转,造成了《制度》本身的前后矛盾。

若在无形资产使用寿命结束时摊销,可以有效避免账外资产的存在,可以在转让无形资产时正常结转成本。但是这种方法使得事业单位对已经消耗掉的资金不能及时获得补充,会影响事业单位的正常运行。

通过以上分析可知,虽然两种选择各有利弊,但是显然后者更不可取,违反了会计核算的基本原则。所以不实行内部成本核算的事业单位无形资产摊销的时间只能选择在无形资产购入和研发成功时,这也是多数学者所赞同的。

2. 摊销方法的改进。

(1)设置“无形基金”账户。为了避免在无形资产摊销过程中产生账外资产,完善无形资产的管理,建议在不实行内部成本核算的事业单位中设置“无形基金”账户,用来反映事业单位占用在无形资产上的资金。该账户属净资产类账户,与“无形资产”账户属“姊妹”账户,同增同减,余额相等,互为对应账