

谈公允价值变动损益的会计处理

郑州 徐国民

一、问题的提出

一般来说,损益类科目平时记录会计主体损益的发生额,期末将本期发生额的累计净额从相反方向结转到“本年利润”科目,结转后损益类科目无余额。但是,财政部2006年10月30日印发的《企业会计准则——应用指南》却将“公允价值变动损益”这一损益类科目的发生额在一些经济业务中结转到“其他业务收入”、“投资收益”等损益类科目中。

例如,《企业会计准则——应用指南》附录中“1521 投资性房地产”第四条第(五)款规定:“处置投资性房地产时,应按实际收到的金额,借记‘银行存款’等科目,贷记‘其他业务收入’科目。按该项投资性房地产的账面余额,借记‘其他业务成本’科目,贷记本科目(成本)、贷记或借记本科目(公允价值变动);同时,按该项投资性房地产的公允价值变动,借记或贷记‘公允价值变动损益’科目,贷记或借记‘其他业务收入’科目。按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额,借记‘资本公积——其他资本公积’科目,贷记‘其他业务收入’科目。”又如,“1101 交易性金融资产”第三条第(四)款规定:“出售交易性金融资产,应按实际收到的金额,借记‘银行存款’、‘存放中央银行款项’、‘结算备付金’等科目,按该金融资产的账面余额,贷记本科目,按其差额,贷记或借记‘投资收益’科目。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动转出,借记或贷记‘公允价值变动损益’科目,贷记或借记‘投资收益’科目。”“6101 公允价值变动损益”中有关交易性金融资产的会计处理也做了相应的规定。

2008年全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》第82页[例5-11]的案例及会计处理如下:

20×7年4月15日,甲企业将其开发的一栋写字楼整体出租给乙企业使用,该写字楼账面余额为450 000 000元,由成本模式计量转换为公允价值模式计量,转换日的公允价值为410 000 000元。20×7年12月31日,该项投资性房地产的公允价值为430 000 000元。20×8年4月租赁期届满,甲企业收回该项投资性房地产,并于20×8年6月以460 000 000元出售,出售款项已收讫。

甲企业的账务处理如下:①20×7年4月15日,借:投资性房地产——××写字楼(成本)410 000 000元,公允价值变动损益40 000 000元;贷:开发产品450 000 000元。②20×7年12月31日,借:投资性房地产——××写字楼(公允价值变动)20 000 000元;贷:公允价值变动损益20 000 000元。

③20×8年6月出售时,借:银行存款460 000 000元;贷:其他业务收入460 000 000元。借:其他业务成本430 000 000元;贷:投资性房地产——××写字楼(成本)410 000 000元、——××写字楼(公允价值变动)20 000 000元。同时,将投资性房地产累计公允价值变动转入其他业务收入,借:其他业务收入20 000 000元;贷:公允价值变动损益20 000 000元(40 000 000-20 000 000)。

二、原因分析

上述规定的目的是,在按公允价值模式对投资性房地产和交易性金融资产进行计量的情况下,处置相关资产时使成本和收入更能体现配比关系。如上例中20×8年6月出售写字楼时,确认的其他业务收入为440 000 000元(460 000 000+20 000 000-40 000 000),确认的其他业务成本为430 000 000元。但笔者认为这种做法是有问题的,因为“公允价值变动损益”科目的本期发生额在期末结转到“本年利润”科目后就无余额了,以后年度才出售的投资性房地产、交易性金融资产怎么可能将以前年度“公允价值变动损益”科目的余额在出售的这一年结转呢?

笔者认为,在20×8年6月出售该项投资性房地产时,就不能再做“借:其他业务收入20 000 000元;贷:公允价值变动损益20 000 000元”的会计分录了。如果做了该笔会计分录,20×8年的本年利润就人为减少了20 000 000元,同时虚增公允价值变动损益20 000 000元。如果要减少20×8年6月出售该项投资性房地产时的本年利润20 000 000元,就只能不将以前年度的“公允价值变动损益”科目余额期末转入当期的“本年利润”科目,而这却是违背会计基本理论常识的,也不符合我国广大会计实务工作者的核算习惯,何况用“公允价值变动损益”和“其他业务收入”这两个损益类科目此增彼减的方法去调整,就更加不可思议。

《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十一条规定:“采用公允价值模式计量的,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。”第十五条规定:“采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时,应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。”第十六条规定:“自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,投资性房地产

编制合并财务报表时的两项调整

南京审计学院 彭鹏翔(教授) 南京农业大学经济管理学院 彭小慧

编制合并财务报表时,在对企业集团内部交易项目进行抵销处理之前,先要进行两项极为重要的调整:其一,对子公司的个别报表进行调整;其二,按权益法调整母公司对子公司的长期股权投资。本文拟对这两项调整进行分析,以期对实务人员正确编制合并财务报表有所裨益。

一、对非同一控制下企业合并中取得的子公司的个别报表以购买日确定的公允价值为基础的调整

按现行企业会计准则的规定,在编制合并财务报表时,首先应对各子公司进行分类,分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

对于同一控制下企业合并中取得的子公司,如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况,则不需要对该子公司的个别报表进行调整,即不需要将该子公司的个别报表调整为以公允价值反映的报表,只需要抵销内部交易对合并财务报表的影响即可。

对于非同一控制下企业合并中取得的子公司,除应考虑会计政策、会计期间的差别,需要对子公司的个别报表进行调整外,还应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的个别报表进行调整,使子公

按照转换当日的公允价值计价,转换当日的公允价值小于原账面价值的,其差额计入当期损益;转换当日的公允价值大于原账面价值的,其差额计入所有者权益。”

《企业会计准则讲解》、相关会计考试教材编写的例题及其会计处理来源于《企业会计准则——应用指南》“会计科目和主要账务处理”的规定,《企业会计准则——应用指南》“会计科目和主要账务处理”的规定来源于现行企业会计准则的规定。但是,现行企业会计准则没有损益类科目之间可以在期末相互结转而不向“本年利润”科目结转的规定。笔者认为,应当修改《企业会计准则——应用指南》“会计科目和主要账务处理”的相关规定和《企业会计准则讲解》及相关会计考试教材中的例题及其会计处理,对《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十一条、第十五条和第十六条中公允价值与原账面价值的差额的处理重新进行规定。

三、对策分析

公允价值计量模式下,投资性房地产、交易性金融资产处置(含出售)经济业务的处理有两种思路:一是设置“公允价值变动损益”科目,期末将其本期发生额的累计净额结转到“本

司的个别报表反映在购买日公允价值基础上确定的各项可辨认资产、负债及或有负债在期末资产负债表日的价值。

对于同一控制下企业合并中取得的子公司,之所以不需要将该子公司的个别报表调整为以公允价值反映的报表,原因在于:对于同一控制下的企业合并财务报表的编制,我们所持的是权益结合观,所用方法类似于西方国家编制合并财务报表时采用的权益结合法。在权益结合观下编制合并财务报表时,母公司所拥有子公司的资产和负债等以其账面价值反映,即母公司所拥有子公司净资产不存在公允价值的确认问题,在母公司只拥有子公司多数股权时,子公司的少数股权部分也以账面价值反映。

在这两类子公司的个别报表调整中,对于非同一控制下企业合并中取得的子公司的个别报表以购买日确定的公允价值为基础的调整,无疑是重点和难点所在。

为什么要进行这一调整呢?这是因为,对于非同一控制下的企业合并财务报表的编制,我们所持的是购买观,所用方法类似于西方国家编制合并财务报表时采用的购买法。在购买观下编制合并财务报表时,母公司所拥有子公司的各项可辨认资产、负债及或有负债必须以购买日的公允价值为基础进

“本年利润”科目,不允许跨年度向其他损益类科目结转;二是不设置“公允价值变动损益”科目,将公允价值变动损益在转换日和资产负债表日一律记入“资本公积——公允价值变动”科目,到最终处置时,再将“资本公积——公允价值变动”科目余额转入相关科目(如转入“其他业务收入”、“投资收益”等科目)。

沿用上例对第二种思路说明如下:①20×7年4月15日,借:投资性房地产——××写字楼(成本)410 000 000元,资本公积——公允价值变动40 000 000元;贷:开发产品450 000 000元。②20×7年12月31日,借:投资性房地产——××写字楼(公允价值变动)20 000 000元;贷:资本公积——公允价值变动20 000 000元。③20×8年6月,出售时,借:银行存款460 000 000元;贷:其他业务收入440 000 000元,资本公积——公允价值变动20 000 000元。借:其他业务成本430 000 000元;贷:投资性房地产——××写字楼(成本)410 000 000元、——××写字楼(公允价值变动)20 000 000元。④20×8年12月31日结转其他业务收支(假定只发生了此笔其他业务收支),借:其他业务收入440 000 000元;贷:其他业务成本430 000 000元,本年利润10 000 000元。○