

# 浅析公允价值变动损益核算及报表列示

张亮亮

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

**【摘要】**新会计准则下交易性金融资产的后续计量采用损益类账户“公允价值变动损益”。为了反映股票等交易性金融资产在跨期处置时的真实收益情况,笔者认为处置金融资产时应重新确认以前年度确认的未实现的利得和损失;针对金融资产价值波动较大的特性,应当改变“公允价值变动损益”和“投资收益”在利润表中的位置,保证营业利润及相关财务指标的可比性。

**【关键词】**公允价值变动损益 跨期交易 利润表

## 一、交易性金融资产跨期出售的核算

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对交易性金融资产的初始计量做了明确的规定,但对其后续计量特别是在跨期出售时所采用的核算方法并没有能够充分反映出该项资产给企业带来的真正收益。下面通过实例予以说明。

例:A企业在2007年10月15日购入B上市公司股票1 000 000股,每股市价8元,不考虑相关的手续费,A企业将其作为交易性金融资产处理入账。2007年12月31日B上市公司股票市价上涨到每股10元,A企业年末结转投资收益。A企业2008年3月31日以每股11.5元的价格出售B上市公司的股票,另付各种交易费用15 000元,实际收到款项11 485 000元。

按照会计准则的要求,A企业在购入股票时应将8 000 000元记入“交易性金融资产——成本”科目。2007年12月31日股价上涨到每股10元,则B公司股票的公允价值变动金额为 $1\,000\,000 \times (10 - 8) = 2\,000\,000$ (元),A企业应在资产负债表日结转当年的公允价值变动损益。会计分录为:

借:交易性金融资产——公允价值变动 2 000 000元  
贷:公允价值变动损益 2 000 000元  
借:公允价值变动损益 2 000 000元  
贷:本年利润 2 000 000元

当A企业在2008年3月31日以每股11.5元出售股票时,应做如下会计分录:

借:银行存款 11 485 000元  
贷:交易性金融资产——成本 8 000 000元  
——公允价值变动 2 000 000元  
投资收益 1 485 000元

A企业在2008年跨期出售该资产时确认的投资收益为1 485 000元,但如果把整个交易过程看成一个完整的连续阶段,则真正应计入投资收益的金额为3 485 000元 $[1\,000\,000 \times (11.5 - 8) - 15\,000]$ ,两者的差额正好为2007年确认的公允价值变动损益2 000 000元。所以为了正确反映企业在此次完整的交易中所获得的实际收益,应当追加一笔会计分录,将上一

年度的该交易性金融资产的“公允价值变动损益”科目的2 000 000元转入本年度的投资收益。

借:公允价值变动损益(转回上年度的公允价值变动损益) 2 000 000元

贷:投资收益(转回上年度的公允价值变动损益) 2 000 000元

这样通过“投资收益”科目来真实反映出该项交易性金融资产的真正收益为3 485 000元(1 485 000+2 000 000),同时2008年确认当期收益对本年的利润净影响额为1 485 000元(3 485 000-2 000 000),其中:因投资收益而增加3 485 000元;因公允价值变动损益而减少2 000 000元。

但是,在披露时仅仅将上述处理反映在利润表中是不够的,因为这样也无法给信息使用者传递准确的会计信息,即交易性金融资产在跨期交易时,其核算造成了信息的扭曲。信息使用者从当期的利润表中得到的信息为:该年度的公允价值变动损益减少了2 000 000元,投资收益增加了3 485 000元,这不符合会计信息质量的真实性要求,失去了信息的可比性。为此可以在利润表“公允价值变动损益”和“投资收益”项目下增加“其中:转回以前年度的公允价值变动损益”项目,使信息使用者注意到当年实际的交易情况,从而能够做出理性的经济决策。

## 二、“公允价值变动损益”在利润表中的列示

现行会计准则下利润表将“公允价值变动损益”和“投资收益”列入了营业利润,但是“公允价值变动损益”和“投资收益”涉及金融资产的后续计量,而这些资产的价值存在着极强的不稳定性,将其列入营业利润之中,会引起营业利润的大幅度变化,不利于向信息使用者传递真实的会计信息。

营业利润是指企业在销售商品、提供劳务等日常活动中所产生的利润,为主营业务利润和其他业务利润扣除期间费用之后的余额,是一家企业的正常生产经营所得,与企业的日常生产经营状况密切相关,反映出企业自身业务的盈利能力及在本行业的发展潜力。“公允价值变动损益”反映的只是企

# 完善事业单位固定资产核算的思考

王树玲

(山东科技大学 山东泰安 271000)

**【摘要】** 本文在阐述事业单位会计核算制度改革后所出现的新问题的基础上,提出了事业单位购入经营用固定资产、融资租入固定资产、对外投资固定资产以及固定资产盘盈、盘亏核算的改进建议。

**【关键词】** 事业单位 固定资产 核算

1998年正式施行《事业单位会计准则(试行)》(以下简称《准则》)和《事业单位会计制度》(以下简称《制度》),对事业单位固定资产的核算做了规范。但随着实践的发展,事业单位固定资产核算中出现了一些新问题。本文就购入经营用固定资产、融资租入固定资产、对外投资固定资产和固定资产盘盈、盘亏的核算谈些粗浅的看法。

## 一、购入经营用固定资产核算的改进

按照《准则》、《制度》的规定,事业单位购入经营用固定资产时,一方面作增加固定资产和固定基金的账务处理,另一方面将为购置固定资产所发生的支出记入“经营支出”科目,即:借:经营支出;贷:银行存款。

笔者认为这样处理有两点不妥:第一,与《准则》有关规定不符。《准则》第十六条规定,事业单位会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制。《准则》第十七条规定,有经营活动的事业单位,其经营支出与相关的收入应当配比。而以上处理方法明显采用的是收付实现制,直接

导致了单位的经营支出与相关的经营收入无法配比。第二,与税法的规定不符。事业单位从事经营活动取得的生产经营所得,要按照税法的相关规定计算缴纳所得税。在确认所得收入时,除了税法规定的允许扣除的成本、费用、损失,其他项目均不得从应纳税所得额中扣除。事业单位为购置经营用固定资产一次性支付的资金,不在允许扣除的范围之内。由于经营结余是事业单位在一定期间各项经营收入与支出相抵后的余额,因此在上述会计处理方法下,单位的经营结余与计缴所得税的应纳税所得额是不一致的。

基于此,笔者建议改革事业单位购置经营用固定资产时直接在经营支出中列支的会计处理方法。可考虑增设“折旧费用”科目,当事业单位购入经营用固定资产时,借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”科目;同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。每次按规定计算出经营用固定资产折旧额时,再借记“折旧费用”科目,贷记“其他应收款”科目。“折旧费用”作为一个支出类科目参与事业单位的年终转账,全额转

业的交易性证券未实现的利得和损失,持有者希望通过金融资产的短时间差价变动获益,然而对于非金融企业而言,这样做显然是将企业在投资领域所获得的损益计入了营业利润,不符合营业利润的内涵。

通过以上分析,笔者认为把“公允价值变动损益”从“营业利润”中剔除,能够准确反映出企业的日常营业利润情况,使企业的盈利能力在不同的会计期间和不同企业间具有横向和纵向的可比性。“公允价值变动损益”在利润表中的列示见右表(以上述实例为例,不考虑其他交易)。

## 主要参考文献

1. 朱学义. 中级财务会计. 北京:机械工业出版社, 2007
2. 彭宏超, 薛旺辰. 当议公允价值变动损益的核算. 财会月刊(综合), 2007; 8
3. 陈玉媛. 处置金融资产时跨期公允价值变动损益的处理. 财会月刊(会计), 2007; 11

项 目	金 额
一、营业收入	
减: 营业成本	
.....	
二、营业利润(亏损以“-”号填列)	
加: 公允价值变动损益(损失以“-”号填列)	-2 000 000
其中: 转回以前年度的公允价值变动损益(损失以“-”号填列)	-2 000 000
加: 投资收益(损失以“-”号填列)	3 485 000
其中: 转回以前年度的公允价值变动损益(损失以“-”号填列)	2 000 000
加: 营业外收入	
减: 营业外支出	
三、利润总额(亏损总额以“-”号填列)	1 485 000
减: 所得税费用	
四、净利润(净亏损以“-”号填列)	
.....	