公允价值变动与公允价值变动损益的说明

江苏洪泽县财政局　王　玲

一、两者的区别和联系

公允价值变动，在现行会计准则下既是表述某项资产或负债在两个资产负债表日之间公允价值增减变动的金额，又作为相关资产、负债的账面价值构成部分，成为交易性金融资产、交易性金融负债和以公允价值进行后续计量的可供出售金融资产、投资性房地产等资产、负债科目下的明细科目和调整账户（附加备抵账户）。公允价值变动损益，在现行会计准则中既是用以表述某项资产、负债的公允价值变动形成的利得或损失，又是一个计入当期损益的会计科目，在利润表中被列作“公允价值变动收益”项目。

但是，并不是所有的公允价值变动形成的利得或损失都记入“公允价值变动损益”科目。现行会计准则规定：①交易性金融资产、交易性金融负债、衍生工具、以公允价值计量的投资性房地产、其他直接指定为以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产或金融负债，以及现金流量套期、境外经营净投资套期的无效套期部分和公允价值套期，其公允价值变动形成的利得或损失均应记入“公允价值变动损益”科目；②可供出售金融资产、现金流量套期和境外经营净投资套期的有效套期部分，其公允价值变动形成的利得或损失则直接计入资本公积（其他资本公积），待预设的条件满足时再转入损益或其他相关项目；③特殊情况下，因资产重分类等原因也需要确认公允价值变动损益并分别计入当期损益（公允价值变动损益）或所有者权益（资本公积），比如企业将原以公允价值计量的投资性房地产改为自用固定资产时，公允价值与其账面价值的差额应确认为“公允价值变动损益”；④企业会计准则会计科目和主要账务处理规范指出：企业开展套期保值业务的，有效套期关系中套期工具或被套期项目的公允价值变动损益，还可以单独设置“套期损益”科目核算。

二、两者的确认和计量

1. 利得或损失应计入当期损益的情况。①资产类项目，应在资产负债表日按资产公允价值高于其账面价值的差额，借记“交易性金融资产——公允价值变动”、“投资性房地产——公允价值变动”、“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”等科目，贷记“公允价值变动损益”科目；资产公允价值低于其账面价值的，按其差额做相反的会计分录。②负债类项目，应在资产负债表日按公允价值高于其账面价值的差额，借记“公允价值变动损益”科目，贷记“交易性金融负债——公允价值变动”、“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”等科目；公允价值低于其账面价值的，按其差额做相反的会计分录。

2. 利得或损失应计入所有者权益的情况。①资产类项目，应在资产负债表日按公允价值高于其账面价值的差额，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”、“套期工具”、“被套期项目”等科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目；公允价值低于其账面价值的，按其差额做相反的会计分录。②负债类项目，应在资产负债表日按公允价值高于其账面价值的差额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“交易性金融负债——公允价值变动”、“套期工具”、“被套期项目”等科目；公允价值低于其账面价值的，按其差额做相反的会计分录。

3. 可供出售金融资产减值及价值恢复对“公允价值变动”的影响。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定，可供出售金融资产发生减值时，即使该金融资产没有终止确认，原直接计入所有者权益的因公允价值下降形成的累计损失，应当予以转出，计入当期损益。企业会计准则会计科目和主要账务处理规范将其会计处理具体化，规定：①确定可供出售金融资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，按应从所有者权益中转出原计入资本公积的累计损失金额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目，按其差额，贷记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目。②对于已确认减值损失的可供出售金融资产，在随后会计期间内公允价值已上升且客观上与确认原减值损失事项有关的，应按原确认的减值损失，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资产减值损失”科目；但是，可供出售金融资产为股票等权益工具投资且公允价值能够可靠计量的，则应借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

4. 投资性房地产转换计量模式及将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时公允价值变动的确认和计量。《企业会计准则第3号——投资性房地产》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。据此，企业会计准则会计科目和主要账务处理规范设定了具体的会计分录：①将自用的建筑物等转换为投资性房地产时，按其在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，按已计提的累计折旧等，借记“累计折旧”等科目，按其账面余额，贷记“固定资产”等科目，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目

对静态会计流派与动态会计流派的思考

中南财经政法大学会计学院　吴　琼

【摘要】静态会计流派与动态会计流派在会计目的、资产计价与收益确认的关系等问题上观点迥异，进而形成两个相互对立的会计体系。本文对这两个会计流派的观点进行了比较和分析，以期为相关会计理论研究提供参考。

【关键词】静态会计　动态会计　资产计价

静态会计与动态会计起源于德国。按照德国会计学家奥伯林克曼和日本会计学家五十岗邦正的划分，静态会计流派和动态会计流派是从1861年德国普通商法颁布后开始发展的，并在德国进一步完善 。从借贷学说发展的历程来看，静态会计思想先于动态会计思想产生，动态会计是在继承和批判静态会计的基础上发展起来的。随着会计理论和实务的发展，会计学家们对会计目的、资产计价与收益确认的关系等问题产生了不同的看法，进而在资产确认和计价原则等方面提出了不同的见解，形成观点迥异的两个会计体系。

一、静态会计流派概述

静态会计将会计内容看成是存量而不是动量，资产用来表示存量。在静态会计中，资产计价即资产负债表是会计的中心。收益确认是资产计价所必然带来的副产品，收益是净资产的增长。也就是说，收益确认的正确与否取决于资产计价的正确与否。因此，静态会计是以资产负债表为中心，旨在反映资产和资本的状况，把资产计价作为编制资产负债表的目的，进而作为会计的目的。资产计价要优于收益确认。

静态会计流派的学者根据经济环境的变化，进一步提出静态会计的优势：静态资产负债表在反映资产状况的同时可以用于盈利预测；静态资产负债表体现了企业是否破产的信息；静态资产负债表具有可验证性等（徐国君，2004）。

二、动态会计流派概述

从早期静态会计流派代表人物莱劳的三科目说注重损益计算中得到启示，德国一些会计学家提出会计要反映经营过

或贷记“资本公积——其他资本公积”科目；②将作为存货的房地产转换为投资性房地产时，按其在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目或贷记“资本公积——其他资本公积”科目；③以上转换的房地产如果已计提减值准备，应同时予以结转，即在各自分录中加上该项资产已计提减值准备余额，借记“固定资产减值准备”科目或“存货跌价准备”科目。

另外，按规定将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时，其公允价值与原账面价值之间的差额也属于公允价值变动损益，但这一利得或损失不计入当期损益，而直接计入所有者权益。

三、公允价值变动的终止确认和公允价值变动损益的结转

1. 终止确认。公允价值变动作为相关资产、负债的调整账户和明细科目，应在其对应的资产或负债终止确认的同时也终止确认。具体可分为以下情况：①相关资产处置或相关负债转让时转销其账面价值，同时转销其“公允价值变动”明细科目余额，比如交易性金融资产、交易性金融负债、可供出售金融资产、投资性房地产多属于此种情况。②对相关资产、负债进行重分类时，原计入公允价值变动的资产、负债价值应予以转销，比如将采用公允价值计量的投资性房地产转为自用时，其原确认并计入房地产价值的公允价值变动，应终止确认；企业将交易性金融资产、可供出售金融资产指定为被套期项目时，其“公允价值变动”明细科目余额也应终止确认（并入被套期项目的账面余额）。

2. 相关资产、负债终止确认时公允价值变动损益的结转。根据相关资产、负债的公允价值变动确认资产、负债的增减值，并计入当期损益或所有者权益，多数情况下是一种过渡性安排，相当于衍生工具的“浮动盈亏”。按照会计准则的规定：

（1）计入当期损益的公允价值变动损益，除套期业务的“套期损益”外，均应在相关资产、负债处置时，将该项资产、负债存续期间公允价值变动净损益转出，合并计入相关资产、负债的处置损益，具体处理是在转销相关资产、负债并按其账面价值与处置收入的差额确认处置损益之后，再按处置前该资产、负债项目的“公允价值变动”明细科目的账面余额，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”、“其他业务收入”、“主营业务成本”等科目。

（2）计入所有者权益的公允价值变动损益，应在相关资产、负债终止确认或者被套期项目影响企业损益或者其他预设条件成立时，按相关项目原记入所有者权益的“资本公积——其他资本公积”科目的账面余额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”、“主营业务收入”、“原材料”等科目。○