

设置“公允价值变动损益转销”账户的建议

上海外国语大学国际金融贸易学院 蒋季奎

企业会计准则规定,企业购入证券,如果作为交易性金融资产,应当以公允价值计价。每到期末,企业应将交易性金融资产的账面价值调整到公允价值,公允价值与账面价值之间的差额,通过借记或贷记“公允价值变动损益”账户,计入当期损益。之后,当企业将交易性金融资产出售时,以前记入“公允价值变动损益”账户中的公允价值变动损益要转入投资收益,以体现未实现的损益转化为已实现的损益。但是,这样会产生一个问题:“公允价值变动损益”账户作为一个损益类账户,在上期期末已经结平,即原记入“公允价值变动损益”账户中的公允价值变动损益已经转入利润。本期期初“公允价值变动损益”账户余额为零。此时,再要借记或贷记“公允价值变动损益”账户,同时贷记或借记“投资收益”账户,以体现将以前记入“公允价值变动损益”账户中的公允价值变动损益转入投资收益,“公允价值变动损益”账户中新记入的金额会表现为本期新发生的公允价值变动损益,而实际情况却不是如此。

例:某企业20×7年12月19日以20900元的价格购入一批证券,作为交易性金融资产。当日,该企业作会计分录如下:借:交易性金融资产——成本 20900元;贷:银行存款 20900元。20×7年12月31日,该批证券的公允价值为240000元。该企业将该批证券的账面价值调整到公允价值,作会计分录如下:借:交易性金融资产——公允价值变动 3100元;贷:公允价值变动损益 3100元。会计年度末,“公允价值变动损益”账户中的金额必须转入“本年利润”账户,假如20×7年发生的公允价值变动损益唯此一项,则作会计分录如下:借:公允价值变动损益 3100元;贷:本年利润 3100元。

这样,20×7年年末,“公允价值变动损益”账户已经结平。20×7年利润表中列示“公允价值变动损益 3100元”意味着未实现的公允价值变动收益 3100元。这是符合实际情况的。20×8年1月6日,该企业以25000元的价格将该项交易性金融资产出售,作会计分录如下:借:银行存款 25000元;贷:交易性金融资产——成本 20900元、——公允价值变动 3100元,投资收益 1000元。同时,将以前记入“公允价值变动损益”账户中的公允价值变动损益转入投资收益,以体现未实现的损益转化为已实现的损益,作会计分录如下:借:公允价值变动损益 3100元;贷:投资收益 3100元。

但是,这样一来,“公允价值变动损益”账户就呈现借方余额 3100元,假如20×8年不发生其他公允价值变动损益,20×8年利润表中列示“公允价值变动损益-3100元”就意味

着未实现的公允价值变动损失 3100元。这是不符合实际情况的。

为此,笔者提出改进意见如下:

设置“公允价值变动损益转销”账户。当以前期间确认的公允价值变动损益由于已经实现而需要转入投资收益,但以前期间确认的公允价值变动损益已经转入利润的时候,就可以使用这个账户。当以前期间确认的公允价值变动收益由于已经实现而需要转入投资收益时,借记“公允价值变动损益转销”账户,贷记“投资收益”账户。当以前期间确认的公允价值变动损失由于已经实现而需要转入投资收益时,借记“投资收益”账户,贷记“公允价值变动损益转销”账户。“公允价值变动损益转销”账户也是一个损益类账户,在期末结平。在利润表上,它作为一个单独项目列示,但可详细地称为“以前期间公允价值变动损益因实现而转销的金额”。“公允价值变动损益转销”账户如果在期末结平以前余额在借方,则利润表上“以前期间公允价值变动损益因实现而转销的金额”项目的金额列为负数,表示以前期间已经计入了利润的公允价值变动收益因实现而通过“投资收益”账户计入了本期利润,为避免重复计算,需要通过本项目扣除本期利润的金额。“公允价值变动损益转销”账户如果在期末结平以前余额在贷方,则利润表上“以前期间公允价值变动损益因实现而转销的金额”项目的金额列为正数,表示以前期间已经计入了利润的公允价值变动损失因实现而通过“投资收益”账户计入了本期利润,为避免重复计算,需要通过本项目加回到本期利润的金额。

沿用上例,20×8年1月6日,该企业以25000元的价格将该项交易性金融资产出售,作会计分录如下:借:银行存款 25000元;贷:交易性金融资产——成本 20900元、——公允价值变动 3100元,投资收益 1000元。同时,将以前记入“公允价值变动损益”账户中的公允价值变动损益转入投资收益,以体现未实现的损益转化为已实现的损益,作会计分录如下:借:公允价值变动损益转销 3100元;贷:投资收益 3100元。

假如20×8年中未发生其他公允价值变动和投资收益的事项,则20×8年利润表上“以前期间公允价值变动损益因实现而转销的金额”项目的金额列为-3100元,表示以前期间已经计入了利润的公允价值变动收益 3100元因实现而通过“投资收益”账户计入了本期利润,为避免重复计算,需要通过本项目扣除本期利润 3100元。“投资收益”项目列为 4100元,其中 3100元是以前期间已经计入了利润的公允价值变动收益因实现而转入的金额。○