

# 两种资本保全观下的持产损益 认定与会计处理差异

郑爱华 朱江

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

**【摘要】** 本文提出持产损益的内涵及其认定和处理的对象,分析了不同的持产损益对象认定与会计处理的具体差异;同时根据资本、资本保全的概念,引出两种不同的资本保全观,并阐释了上述差异的成因。

**【关键词】** 持产损益 资本保全观 金融资产

持产损益,是以现时入账价格评估资产或负债的价值所产生的损益。因为企业持有的资产或者负债随着时间的推移,其入账价值会发生变化,所以企业持有的资产或负债就会产生持产损益。持产损益可以分为两个部分:一是与销售资产或清偿债务有关的已实现的持产损益;二是报告期末仍然持有与资产或债务有关的未实现的持产损益。

会计准则谨慎使用了持产损益的认定,适用对象并没有涉及太多的资产或负债。持产损益认定和处理的对象分别有以下一些特点:①取得或承担的目的主要是近期内出售或回购;②属于进行集中管理的可辨认金融工具的一部分,且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该金融工具进行管理;③属于衍生工具;④能够产生更相关的会计信息而被直接指定;⑤有确凿证据表明该资产有活跃的市场报价,公允价值能够持续可靠取得或能够取得同类或类似资产的市场价格及其他相关信息,从而对该资产的公允价值做出合理的估计。会计准则下持产损益认定和处理的对象是:金融资产中以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和可供出售金融资产;金融负债中以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债和以公允价值计量的投资性房地产。

## 一、现行会计准则下持产损益认定与会计处理差异

**1. 购买日或转换日。**购买日,以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和负债初始确认以公允价值计量,相关交易费用直接计入当期损益;可供出售金融资产初始确认以公允价值计量,相关交易费用应计入初始入账价值;采用公允价值模式对非投资性房地产转换为投资性房地产(本文以此举例说明)的转换日,以公允价值计量的投资性房地产初始确认以公允价值计量,公允价值大于账面价值的差额,记入“资本公积”科目,公允价值小于账面价值的差额,记入“公允价值变动损益”科目。具体见表1。

**2. 资产负债表日。**资产负债表日公允价值变动时,以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和负债以及以公允价值计量的投资性房地产都把公允价值变动认定为报告期末仍然持有与资产或债务有关的未实现的持产损益,贷方

表1 购买日或转换日会计处理 单位:万元

	购买日或转换日	
	举 例	会 计 处 理
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	2007年1月1日,甲公司支付价款100万元从二级市场上购入乙公司发行的股票10万股,每股价格10元,支付交易费用1 000元	借:交易性金融资产——成本100 投资收益0.1 贷:银行存款100.1
可供出售金融资产	2007年1月1日,甲公司支付100万元从二级市场上购入乙公司发行的股票10万股,每股价格10元,支付交易费用1 000元	借:可供出售金融资产——成本100.1 贷:银行存款100.1
以公允价值计量的投资性房地产	甲房地产开发企业将其开发的一栋写字楼出租给乙企业,租赁期开始日为2007年4月15日,写字楼公允价值为47 000万元,写字楼的账面余额为45 000万元	借:投资性房地产——成本47 000 贷:开发产品45 000 资本公积——其他资本公积2 000

都记入“公允价值变动损益”科目。而可供出售金融资产在资产负债表日,其公允价值变动并不认定为持产损益,贷方记入“资本公积”科目。具体见表2。

**3. 处置日。**处置日,以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和负债、可供出售金融资产、以公允价值计量的投资性房地产都将购买日或交换日至处置日累计的公允价值变化认定为与销售资产或清偿债务有关的已实现的持产损益。不同的是,以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和负债调整公允价值变动损益,可供出售金融资产调整资本公积,而以公允价值计量的投资性房地产不仅要调整公允价值变动损益,而且要将原转换日计入资本公积的金额也一并转入其他业务收入。具体见表3。

## 二、持产损益认定与会计处理差异成因

上述三种情况出现的会计处理差异其实与不同的资本保全观下持产损益的认定和处理差异有关。

表2 资产负债表日持产损益认定与会计处理差异 单位:万元

	资产负债表日		
	举 例	认 定	会 计 处 理
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	资产负债表日股价从10元涨到13元	报告期末仍持有与资产或债务有关的未实现的持产损益	借:交易性金融资产 ——公允价值变动30 贷:公允价值变动损益30
可供出售金融资产	资产负债表日股价从10元涨到13元	不认定为持产损益	借:可供出售金融资产 ——公允价值变动30 贷:资本公积——其他资本公积30
以公允价值计量的投资性房地产	资产负债表日该写字楼的公允价值为48 000万元	报告期末仍持有与资产或债务有关的未实现的持产损益	借:投资性房地产 ——公允价值变动1 000 贷:公允价值变动损益1 000

表3 处置日持产损益认定与会计处理差异 单位:万元

	处 置 日		
	举 例	认 定	会 计 处 理
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	次年3月25日,甲公司将持有的乙公司股票全部出售,每股价格15元	与销售资产或清偿债务的已实现的持产损益	借:银行存款150 公允价值变动损益30 贷:交易性金融资产 ——成本100 ——公允价值变动30 投资收益50
可供出售金融资产	次年3月25日,甲公司将持有的乙公司股票全部出售,每股价格15元	与销售资产或清偿债务的已实现的持产损益	借:银行存款150 资本公积——其他资本公积30 贷:可供出售金融资产 ——成本100.10 ——公允价值变动30 投资收益49.9
以公允价值计量的投资性房地产	2008年6月30日租期届满,企业收回该项投资性房地产并以55 000万元出售,出售款项已存入银行	与销售资产或清偿债务的已实现的持产损益	借:银行存款55 000 贷:其他业务收入55 000 借:其他业务成本48 000 贷:投资性房地产 ——成本47 000 ——公允价值变动1 000 借:公允价值变动损益1 000 贷:其他业务收入1 000 借:资本公积 ——其他资本公积2 000 贷:其他业务收入2 000

1. 两种资本保全观。

(1)资本的概念。国际会计准则将资本的定义分为资本的财务概念和资本的实物概念。资本的财务概念是指所有者投入的货币或投入的购买力,即企业净资产或权益。资本的实物概念是指以每日产量等为基础的企业的生产能力。

(2)资本保全的概念。资本保全(或资本保持),是指在资本保全或成本回收之后才能确认收益。企业收益的计量都应不以侵蚀原投入资本为前提,只有在原资本已得到维持(保全)或成本已经弥补之后,才能确认收益。资本保全要保持投

入资本的完整无缺。也就是说企业在生产经营过程中,成本补偿和利润分配要保持资本的完整性,确保权益不受侵蚀。

(3)资本保全观。由于资本有财务与实物的不同,因此,资本保全观也分为财务资本保全观和实物资本保全观。财务资本保全观把资本保全视为一种财务现象,要求企业期末净资产大于期初净资产,保证资本所有者投入资本的货币价值保持完整或维持原有购买能力不变,收益的确认以此为前提。而实物资本保全观把资本视为一种实物现象,认为资本是所有投入或再投入的资源所代表的“实际生产能力”,它要求企业期末实际生产能力大于期初实际生产能力,保持企业生产能力完整无损,在此前提下确认收益。

两种资本保全观对于资本的理解有所不同,财务资本保全观力图保持的是货币资本,资本保全程度是以资产的货币价值衡量的。而实物资本保全观力图保持的是实物资产,衡量的基础是资产的实际生产能力。在会计计量上,实物资本保全观将资本按实际生产能力计量,因此不可以选用历史成本。当物价变化时,财务资本保全观以货币单位和一般购买力单位分别计量产生的“收益”。而实物资本保全观下却将物价变化确认为资本保全的调整,不确认为“收益”。

2. 两种资本保全观下持产损益的认定与处理差异成因。因为财务资本保全观和实物资本保全观对于收益的定义不同,因此两种资本保全观下持产损益的处理大相径庭。

在财务资本保全观下,收益被定义为可以被分配的数额,但分配后仍能保持与期初相同的投资水平的财务资本。持这种观点的人将重置成本的变化认定为持产损益。他们认为持产损益是“已实现的成本节约”。因为如果不是这样,主体将需要做出更大的努力来获得资产,那样才能弥补消耗的成本。

在实物资本保全观下,收益被定义为在某一期间内可以被分配的数额,但分配后仍能保持与期初相同的经营能力。持这种观点的人认为重置成本的变化不可能在不损害主体经营能力的情况下被分配,故应将其作为资本的调整。他们认为重置成本的变化可以视为可实现净值或资本化价值的变化,持产损益可以表示未来使用或销售资产所带来预期净收入的增量,本期利润代表了实物资本在本期内的增加,所有影响资产和负债的价格变动应作为资本保全调整,不应作为利润。

因此,在不同的资本保全观下,对于企业资产或负债的重置成本变化的认定是不同的,其会计处理因此也不同。财务资本保全观下,持有资产或负债的重置成本的变化被认定为持产损益,形成当期利润;而实物资本保全观下,持有资产或负债的重置成本的变化被认定为资本的调整,不形成损益,不影响当期利润。

主要参考文献

1. 艾哈迈德·里亚希-贝克奥伊著.钱逢胜译.会计理论.上海:上海财经大学出版社,2004
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2007
3. 王仲兵.资本保全会计研究.北京:中国财政经济出版社,2006