

“公允价值变动损益”账务处理存在的问题及改进

郭艳峰 高启 许文静

新会计准则引入了公允价值计量属性,采用了与国际会计准则趋同的会计处理方法。国际会计准则委员会(IASC)和美国财务会计准则委员会(FASB)等权威机构对公允价值的定义虽不尽相同,但都包含了一个意思,即公允价值是不受限制条件下的交换价值,反映了交易和事项内在公平、允当价格。引入公允价值计量的意义在于,使企业提供的会计信息更加相关、可靠,同时也部分地缩小了会计利润与应纳税所得额之间的差异,减少了纳税调整项目。

一、“公允价值变动损益”账务处理存在的问题

新会计准则中的企业合并、金融工具确认和计量、投资性房地产、债务重组、非货币性资产交换等准则均采用了公允价值计量,使相关的会计处理有了可靠的计量基础,具体会计处理与原处理相比发生了实质性的变化。其中对交易性金融资产与交易性金融负债、投资性房地产的会计处理,为了反映公允价值变动带来的损益还需设置“公允价值变动损益”科目。企业会计准则应用指南对该科目解释如下:

1. 该科目反映企业交易性金融资产、交易性金融负债以及采用公允价值模式计量的投资性房地产等因公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。

2. “公允价值变动损益”的主要账务处理(以交易性金融资产为例):①资产负债表日,企业应按交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额,借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目,贷记“公允价值变动损益”科目;公允价值低于其账面余额的差额作相反的会计分录。②出售交易性金融资产时,应按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,按该金融资产的账面余额,贷记“交易性金融资产”科目,按其差额,借记或贷记“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。③期末,将“公允价值变动损益”科目的余额转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。

二、改进建议

1. 应用指南中在出售时增加了一笔将公允价值变动损益转为投资收益的处理,其目的是向报表使用者提供企业持有的交易性金融资产信息,由于公允价值变动而发生的损益是一笔持有损益,在出售时已变为实现损益,按前述方法处理,虽然达到了此目的,可是违背了对损益类科目处理的惯常做法。在利润表中,公允价值变动损益是作为当期损益计入营业利润的,也就是说,持有损益与实现损益都是利润的组成部

分。但是持有损益毕竟还是一种“纸上富贵”,怎样加以区分呢?笔者认为可以在会计报表附注中以披露的形式向报表使用者披露这一信息,而不是前述的账务处理。

2. 利润的形成有两种结算方法:即表结法和账结法。在会计实务中,1~11月份损益类科目包括公允价值变动损益,期末时不必结转本年利润,而将其计入利润表,即采用表结法计算当期利润,12月份再采用账结法将损益类科目余额结转本年利润。在采用表结法计算利润的前提下,如果企业将持有的某项交易性金融资产出售了,应用指南规定的处理方法是适合、可行的。如果企业持有的某项交易性金融资产是跨年度出售的,则可采用披露的形式反映持有损益变为实现损益的信息。

3. 采用公允价值模式计量投资性房地产的账务处理与交易性金融资产的账务处理相同。在持有年末增加一笔将公允价值变动损益结转本年利润的处理;跨年度出售时,则不需要作借记或贷记“公允价值变动损益”科目、贷记或借记“其他业务收入”科目的账务处理。○

商誉减值测试的会计处理

苏州大学商学院 李洁慧

一、全资控股情况下商誉减值测试的会计处理

例1:假定A公司在2007年1月1日以2500万元收购B公司100%的股份。购买日,B公司可辨认净资产的公允价值为2000万元。2007年12月31日企业在合并财务报表中确认商誉500万元,年末B公司可辨认净资产的账面价值为3000万元。假定B公司的全部资产是产生未来现金流量的最小资产组组合。2007年末,A公司确定B公司的可收回金额为2000万元。

分析:由于B公司可收回金额为2000万元,账面价值为3500万元(3000+500),发生资产减值1500万元,因此首先应确认商誉减值损失500万元,余下的1000万元分配给B公司可辨认净资产。借:资产减值损失1500万元;贷:商誉减值准备500万元,相关资产减值准备1000万元。“相关资产减值准备”可以按照各项资产账面价值在可辨认资产账面价值中所占比例进行分配。

二、存在少数股东权益时商誉减值测试的会计处理

例2:甲企业在2007年1月1日以2400万元收购了乙企业80%的股权。购买日,乙企业可辨认净资产的公允价值为2250万元,没有负债和或有负债。因此,甲企业在合并财务报表中确认商誉600万元(2400-2250×80%),少数股东权益450万元(2250×20%)。假定乙企业所有资产被认定为一个资

产组,且该资产组包括商誉,需要至少于每年年度终了进行减值测试,乙企业 2007 年末可辨认净资产的账面价值为 2 025 万元。

分析:商誉减值测试存在少数股东权益的情况时,应当调整资产组(或者资产组组合)的账面价值,再将商誉减值损失在母公司和少数股东权益之间进行分摊。减值损失应优先分摊至价值确定比较主观的资产,先抵减资产组或组合中商誉的账面价值,再根据资产组或组合中除商誉外的其他各项资产的账面价值比重,按比重抵减其他各项资产的账面价值。

第一步:确认资产组(乙企业)在 2007 年末的账面价值。合并财务报表反映的账面价值为 2 625 万元(2 025+600),归属于少数股东权益的商誉价值为 150 万元 $[(2\ 400 \div 80\% - 2\ 250) \times 20\%]$,则资产组账面价值为 2 775 万元。

第二步:计算确认资产组(乙企业)在 2007 年末的可收回金额,此处假定其可收回金额为 1 500 万元。

第三步:比较资产组(乙企业)的账面价值与可收回金额,确认减值损失。2007 年末对乙企业进行减值测试,结果见下表(单位:万元):

项 目	商 誉	可辨认净资产	合 计
账面原值	600	2 025	2 625
未确认归属于少数股东权益的商誉价值	150		150
调整后账面价值	750	2 025	2 775
可收回金额			1 500
减值损失			1 275

公司应当首先将 1 275 万元的减值损失分摊到商誉减值损失,其中分摊到少数股东权益的为 150 万元,剩余的 1 125 万元应当在归属于母公司的商誉和乙企业可辨认净资产之间进行分摊,具体可见下表(单位:万元)。借:资产减值损失 600 万元;贷:商誉减值准备 600 万元。

项 目	商 誉	可辨认净资产	合 计
账面原值	600	2 025	2 625
减值损失分摊	600	525	1 125
减值后账面价值	0	1 500	1 500

第四步:归属于乙企业可辨认净资产的 525 万元减值损失还需要作进一步分摊。假定乙企业 2007 年末可辨认净资产包括两项:固定资产账面价值 1 500 万元,无形资产账面价值 525 万元。525 万元的减值损失应当在上述两项资产之间进行分摊。固定资产应分摊的减值损失 $=525 \times 1\ 500 \div 2\ 025=389$ (万元),无形资产应分摊的减值损失 $=525 \times 525 \div 2\ 025=136$ (万元)。借:资产减值损失——固定资产减值准备 389 万元、——无形资产减值准备 136 万元;贷:固定资产减值准备 389 万元,无形资产减值准备 136 万元。○

《企业会计准则第 21 号——租赁》第十八条规定,在租赁期开始日,出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值,同时记录未担保余值;将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。

初始直接费用实质上是租出资产的投资成本的组成部分,并不增加未来现金流量,其现值为 0,因此不符合资产的定义。新会计准则的规定虚计了资产和未实现融资收益。

财政部会计司编写的《企业会计准则讲解 2006》的举例中,计算融资租出的内含报酬率时,将初始直接费用并入投资成本,而计算各期租赁收入时,又不将初始直接费用作为投资净额的内容,导致前面各期确认的收入偏少,而最后一期收入畸高。例如第 329 页表 22-3 最后一期按投资报酬率计算应确认的融资收入是 9 129.38 元,而该例题最后一期确认的融资收入是 24 004.99 元,是按投资报酬率计算确认的融资收入的 2.63 倍,这用尾差是解释不通的。例题对计入长期应收款的初始直接费用按确认收入比例分摊冲减各期租赁收入,实质上是将初始直接费用作为投资成本的组成部分。

为了避免虚计资产及未实现融资收益,笔者认为不宜将初始直接费用计入应收融资租赁款,而应作为投资成本直接减少未实现融资收益。计算各期租赁收入时,投资净额包括初始直接费用。如果这样处理,最后一期的租赁收入,按报酬率计算应是 10 156.17 元,倒挤计算是 9 821.47 元,尾差是 334.7 元。这样处理各期确认的融资租赁收入较真实,而且不需要单独分摊初始直接费用。

该表可调整如下(表中带*号数据含尾数调整):

日 期	租 金	确认的融资收入	租赁投资净额减少额	租赁投资净额余额
①	②	③=期初⑤×7.24%	④=②-③	⑤=期初⑤-④
20×5年12月31日				710 000
20×6年6月30日	150 000	51 404	98 596	611 404
20×6年12月31日	150 000	44 265.65	105 734.35	505 669.65
20×7年6月30日	150 000	36 610.48	113 389.52	392 280.13
20×7年12月31日	150 000	28 401.08	121 598.92	270 681.21
20×8年6月30日	150 000	19 597.32	130 402.68	140 278.53
20×8年12月31日	150 000	9 821.47*	140 178.53*	100
20×8年12月31日	100		100	0
合 计	900 100	190 100	710 000	