

# “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