

关于公允价值计量属性的两点争议

重庆工学院 李孝林(教授) 姜喜臣

一、会计计量中公允价值与价值、价格的关系

财政部于2006年2月颁布的《企业会计准则——基本准则》规定:在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。美国财务会计准则委员会将公允价值定义为:熟悉情况且没有关联关系的当事人进行资产交换或者债务清偿时自愿达成的现时金额。

何谓公允,市场认可就是公允。公允的概念更早地运用在法律上。从法律角度讲,公允强调的是公众认可。在活跃的市场上,一个交易单位的市场报价是公允价值的最好依据和计量基础,如果具有适用的市场价格,公允价值就是交易数量(单位)与市价的乘积;如果没有适用的市场价格,公允价值的估计应基于所处环境中最適宜的信息进行。

在西方价值理论中占主导地位的均衡价格理论认为,商品的真实价值是供求双方在交换过程中形成的均衡价格,或者称之为公允价格。在现实环境中发生的实际交易价格不一定就是均衡价格或者公允价格。比如,由于市场竞争环境不同或者市场发展程度不同,一个地方的企业购置一项资产的价格不同于另一个地方的企业购置相同资产的价格。因此,西方经济学家通常假定实际交易价格有逼近均衡价格的趋势,因为市场机制有一种由供给和需求相互作用的内在向心力。这种假设实际上类似于《资本论》中关于价值和价格关系的观点。如果建立在完全公平的交易基础上,公允价格就可以无限接近价值,交易价格就可以无限接近公允价格。

在商品经济社会里,各种财产物资都要用货币计量才能使会计核算具有综合性、全面性的特征。因而,货币计量是财务会计的基本前提。美国会计学会于1996年在《基本会计理论》中提出,建议用四个基本准则作为评价潜在的会计信息时采用的标准,这四个准则分别是相关性准则、可验证性准则、公正性准则和可定量性准则。其在解释可定量性准则时着重指出:从历史发展来看,会计主要是以货币形式表现经济活动。会计计量中用货币形式表现的资产、负债应当称作价格,它是商品价值的货币表现。公允价格体现了公正性和可定量性。

综上所述,笔者认为,应将“公允价值”改称为“公允价格”。

二、公允价格与其他计量属性的关系

国际会计准则理事会《关于编制和提供财务报表的框架》将历史成本、现行成本、可变现净值、现值定为计量属性。《企业会计准则——基本准则》将公允价值与上述四种计量属性

并列。既然公允价值应改称为公允价格,那么历史成本应是过去的公允价格,重置成本(现行成本)应是现在的公允价格,可变现净值和现值应是预期的、未来的公允价格。历史成本、重置成本、可变现净值、现值都体现公允价格,都是一定条件下公允价格的具体化。

历史成本、重置成本、可变现净值、现值与公允价格之间的关系

计量属性	时间界区	交易性质	计量的基本目标
历史成本	过去投入	实际	以反映资产或者
重置成本	现在投入	假定	负债的价值、确定
可变现净值	预期产出	假定	公允价格为基本
现值	预期产出	预期	目标

笔者认为,将公允价格与历史成本、重置成本、可变现净值、现值并列作为计量属性并不合适,因为公允价格比历史成本、重置成本、可变现净值、现值更为抽象。公允价格应该成为其他几种计量属性的基本目标,其他几种计量属性应该成为确定公允价格的工具。对于现值来说,现值的计算是否准确,检验的惟一标准就是看其计算结果能否与“熟悉情况且没有关联关系的当事人进行资产交换或者债务清偿时自愿达成的现时金额”相符合。同时,对于公允价格应从动态的角度来看,而不应局限于单一的计量属性和计量标准。从会计实务的角度看,会计计量中的估计越来越普遍。对于公允价格的进一步认识和应用,更充分体现了会计估计的作用。○

利润中心业绩考评之我见

武汉 黄洁 王宗军(博士生导师)

一、内部利润指标的构成

所谓内部利润,就是将人为利润中心假定为一个法人,该模拟法人有自己的销售成本和销售收入,分别称之为内部销售成本和内部销售收入,内部销售收入扣除内部销售成本之后的剩余利润即为内部利润。

用公式可表示为:内部利润=内部销售收入-内部销售成本=内部销售收入-(内部销售产品的标准成本+内部可控成本差异)=(内部销售收入-内部销售产品的标准成本)-内部可控成本差异=内部产品销售利润-内部可控成本差异。

从公式可以看出,内部利润指标实质上由两部分构成,一部分是内部产品销售利润,另一部分是内部可控成本差异。

二、人为利润中心的业绩考评和账务处理

鉴于生产和销售的独立性在人为利润中心的弱化,必须准确把握衡量人为利润中心工作质量的指标——内部可控成本差异,这就要在各人为利润中心引入标准成本核算系统。具体做法是: