

关于公允价值计量的 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:

1. 各利润中心在标准成本核算系统下进行正常的生产环节会计核算,其“在产品”、“产成品”、“基本生产”等账户的借方和贷方均登记标准成本,成本差异均放在“成本差异”账户上。

2. 各利润中心还要引入四个非常规账户,它们分别是“内部存款”、“内部销售收入”、“内部销售成本”和“内部利润”。各利润中心在进行正常会计核算的同时,这四个账户的设置可以满足简单账簿建立的需要。

投入料、工、费时,借记“基本生产”、“成本差异”科目,贷记“内部存款——料、工、费”、“成本差异”科目。月末进行成本分摊时,借记“内部存款——产成品”科目、“内部存款——在产品”科目,贷记“基本生产”科目。

每月月末,各利润中心在完成成本核算之后,第一步,根据本月移送其他中心使用的产品数量和内部结算价格计算内部销售收入,借记“内部存款”科目,贷记“内部销售收入”科目。第二步,按移送产品的标准成本借记“内部销售成本”科目,贷记“内部存款——产成品”科目。第三步,假设可控成本差异为不利差异,那么借记“内部销售成本”科目,贷记“成本差异——可控成本差异”科目。第四步,将内部销售收入和内部销售成本分别转入“内部利润”科目的贷方和借方,此时内部利润贷方余额即为该利润中心本月份的内部利润。企业总部以内部利润指标为主要参考对象,结合其他指标,可以较为公正地对各利润中心的业绩进行考评。

考评结束后,利润中心根据企业总部规定,按内部利润的多寡提取奖金,制作“承包奖金计算单”一式两份,自留一份,报一份给企业总部,该利润中心凭“承包奖金计算单”自留联借记“内部利润”科目,贷记“内部存款——应付工资”科目。同时,根据不可控成本差异金额,借记“内部利润”科目,贷记“成本差异——不可控成本差异”科目。该利润中心实现的扣除奖金和不可控成本差异后的内部利润,可采取上交企业总部管理的办法,填制“内部销售损益上划单”一式两份,自留一份,报一份给企业总部,该利润中心凭“内部销售损益上划单”自留联,借记“内部利润——××中心上交内部利润”科目,贷记“内部存款”科目。至此,四个非常规账户全部做平。企业总部则可以进一步计算该利润中心上交内部利润占其内部利润的比重来反映总部的管理水平。

三、设置内部利润指标的意义

设置内部利润指标的意义:①完善了业绩考评依据。“内部利润”账户从模拟法人的角度直接反映人为利润中心的工作数量和质量,更能调动各利润中心追求经济效益的积极性。②丰富企业管理信息。“内部存款”等四个账户使不同人为利润中心的生产环节和彼此间的模拟购销业务及成果得以充分展示。③充分利用财会资源。内部利润指标的计算在常规会计核算基础上进行简单账务处理即得到了极为全面的管理信息。④大大简化了账务处理程序,其经济性不可小觑。同时,可以充分调动各利润中心对可控成本的关注,积极寻找降低成本的途径。

该指标的不足之处在于:各利润中心当期成本差异最终全部计入当期损益,责任归属并不完全恰当,特别是成本差异变化较大时会造成不同期间的损益大幅度波动。○

谈企业养老金会计核算

辽宁葫芦岛 周茂春

一、养老金的确认

企业在养老金的确认方面应该采用劳动报酬的观点,在职工为企业提供服务的当期确认相应的养老金费用,并且按照权责发生制原则进行会计核算,这样做的理由如下:

1. 养老金实际上是职工在工作期间的劳动报酬的一部分,它与工资相比只是职工劳动报酬分期支付中的延期支付部分。所以,养老金的实质是“递延工资”,企业在对养老金进行确认时应采用劳动报酬的观点。

2. 在职工提供服务期间,职工付出劳动的同时给企业创造了价值,带来了相应的经济效益。根据配比原则,企业应在发生时将养老金费用计入当期经营费用,在支付职工工资的同时及时确认和计量这部分延期支付的附加价值,并计入当期成本。同时,企业在获得了职工提供当期服务的权利时,也就负有确认养老金负债的义务。

3. 权责发生制能反映现金实际收支部分,使借款利息、个人账户的应付利息等在会计报表中得到反映,可以全面、准确地记录和反映保险基金的负债及运营情况,有利于防范基金风险。

二、养老金的账务处理

企业可以设置和运用“递延养老金费用”、“应付养老金”和“养老金费用”三个账户。①“递延养老金费用”账户属于资产类账户,用来核算企业已经计提但尚未摊销的养老金费用的情况,其借方登记养老金费用的发生额及其产生的利息收入,贷方登记养老金费用的摊销数额,期末余额在借方,表示尚未摊销的递延养老金费用的结余数。当然也可以在“递延养老金费用”科目下设置二级科目,分为企业缴纳和个人缴纳两部分。②“应付养老金”账户为负债类账户,用来核算企业计提养老金费用的情况,贷方登记应付养老金的发生额,借方登记应付养老金的转销额,当期计提利息时也记入该账户,期末余额在贷方,表示尚未支付的应付养老金的结余数。该账户下可以设置二级科目,分为企业缴纳和个人缴纳两部分。③“养老金费用”账户属于损益类账户,用来核算企业养老金费用的摊销情况,其借方登记摊销的数额,贷方登记冲减养老金费用的数额,期末一般无余额。

三、有关信息披露

1. 在企业会计报表中应披露的项目:①在资产负债表的流动资产项目下列示“递延养老金费用”项目,该项目的金额应根据该账户期末借方余额填列。②在期末的资产负债表的流动负债项目下列示“应付养老金”项目,该项目的金额应根据该账户期末贷方余额填列。③在当期利润表中单独列示