

引入公允价值“计量单元”的相关思考

梁松 史璐璐 王玮婧

(重庆理工大学会计学院 重庆 400054)

【摘要】公允价值计量已经在会计计量方式中扮演着越来越重要的角色,但是如何应用和计量以及该以怎样的方式计量引发的争议也不断。《企业会计准则第×号——公允价值计量(征求意见稿)》中针对是否引入“计量单元”作为公允价值计量单位提出了征求意见。本文将对是否引入“计量单元”做出论述,并认为企业在公允价值中引入计量单元有一定的难点,还有待探讨和改进。

【关键词】公允价值计量 计量单元 资产组合

我国财政部2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》中,在计量属性方面的现值、重置成本、历史成本等传统计量属性基础上增加了公允价值计量属性,将其与其他几种会计计量属性并列,而且随着公允价值理论与实证研究不断深入,公允价值计量属性的地位也显得越来越重要。公允价值的定义为熟悉市场情况的买卖双方公平交易和自愿的情况下所确定的价格,或为无关联的双方在公平交易的条件下,一项资产可以被买卖或者一项负债可以被清偿的成交价格。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉市场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。在实际运用中尤其是在“计量单元”方面对公允价值的研究还很少,如何确定计量单元以及怎么样运用计量单元还有待研究,本文将从《企业会计准则》中关于计量单元的描述出发来探讨计量单元在公允价值计量中的应用合理性。

一、计量单元概念的应用举例

计量单元是资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。下面将阐述计量单元的一些用途及概念在企业会计准则中的说明及应用。

1. 资产折旧和减值计量单位的选择。在对资产折旧时通常可以选择组件折旧、单位折旧或集合折旧三种不同的计量方式,这三种不同的计量方式会导致不同的折旧费用及产生的不同历史成本影响资产负债表的报告。在资产减值准备准则中明确提到的计量单元有资产组。资产组是指企业可以认定的最小资产组,其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。资产组的认定,应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时,在认定资产组时,应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式(如按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

2. 油气开采及钻井等开采的会计成本确认。目前在这方面主要存在两种业务处理方式:完全成本法和成果法。完全成本法和成果法的根本差别在于对未发现探明油气经济可采储量而发生的勘探成本的会计处理。对未成功开采出油气的矿井是以个体单位费用化处理,还是把全部成本归集到成功开采出油气的矿井的成本中,这就存在不同的计量单元问题。

3. 企业合并中业务组合的确认。有关资产或资产、负债的组合是否构成一项业务,应结合所取得资产、负债的内在联系及加工处理过程等进行综合判断。实务中出现的如一个企业对另一个企业某条具有独立生产能力的生产线的合并,一家保险公司对另一家保险公司寿险业务的合并等,一般构成业务合并。

二、公允价值引入计量单元的思考

下文主要从公允价值准则的几个主要大类来进行探讨并引入“计量单元”的合理性。

1. 引入计量单元的可行性和必要性。

(1) 固定资产、存货的计量可以按照资产减值和折旧时的处理方式。对固定资产和存货进行选取计量单位主要在以下几个方面:初始确认计量、非现金形式债务重组及非货币资产交换。初始确认计量时根据资产的具体需要,对资产进行分类资产组或者单项资产计价;非现金形式债务重组以及非货币资产交换,无论是多项资产还是一项资产都应以组合作为计量单元,并用公允价值计量进行交换。固定资产还有资产重置的情况下,资产重置中机器设备在使用过程中会由于磨损以及逐渐变旧而影响正常的生产水平,对更换掉的资产进行公允价值计量时可选取整体资产作为计量单元。

(2) 在投资性房地产中,房地产部分出租与自用的处理。根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定,房地产部分用于出租、部分自用的,如自用与出租能够明确分割的,则自用部分按《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会

现金流量表附表的编制原理

赵磊

(金地集团华南区域财务管理部 深圳 518048)

现金流量表的附表编制较能体现三张财务报表间的勾稽关系。但许多介绍现金流量表附表的文章往往停留在论述如何编制上,而未能从三张报表之间的相互联系来深刻论述其编制的根本原理:现金流量表附表是以净利润为起调点;加上减少净利润但是不产生现金流的事项,减去增加净利润但是不产生现金流的事项;加上由经营性活动引起的现金增加但是不影响净利润的事项,减去由经营性活动引起的现金减少但是不影响净利润的事项;实现净利润和经营性现金流的完全同步。实际上现金流量表附表的公式就是在该原理上经数学推导归纳而得出的一种便于编制的表现形式。

一、确定参与调节的会计分录类型

我们把会计科目分为以下几种:现金类、经营性资产负债类、长期资产负债类、所有者权益类、损益类科目。

计准则第6号——无形资产》作为部分资产核算,出租部分按《企业会计准则第3号——投资性房地产》作为部分资产单独核算。如自用与出租不能进行明确的分割,则应根据该房地产重要部分的用途来确定是否属于投资性房地产。即房地产的重要部分是自用的,则该房地产属于固定资产;房地产的重要部分是出租的,则该房地产应确认为投资性房地产。

(3)无形资产和商誉。无形资产具有可辨认性,能够很好地从企业中分离出来,可用于单独出售,同时内部产生的无形资产在确认时要求类似项目支出能与整个业务开发成本区分开来,这就说明无形资产的确认多以单项资产为计量单元。商誉价值量的大小是通过企业收益水平来体现的,而它又属于集合性、附着性强的一种无形资产,只能采取整体计量的方法进行计算,而不能像其他可确指的无形资产那样单项进行计算。

(4)金融资产以及金融工具在计量时应该以购买时的价值对每项金融资产进行分别计量,单独作为一项金融资产。但是企业中往往存在金融资产部分转移(例如持有至到期投资部分转为可供出售金融资产),满足终止确认条件的,应当将所转移金融资产整体的账面价值,在终止确认部分和未终止确认部分之间(在此种情况下,所保留的服务资产应当视同未终止确认金融资产的一部分),按照各自的相对公允价值进行分摊,并对各自相应的部分进行单位计量,分别确认为一项金融资产。在金融工具中也是这样,作为单项金融工具确认。

本文从会计分录入手确定需要参与调节的会计分录类型。根据附表的编制原理,首先可以排除会计分录中都不出现现金流的科目和损益类科目的事项。因该类分录即不影响现金流也不影响净利润,本身的现金流和净利润就是同步的,且该类事项因根本就不涉及现金流的变动,也就无需区分其中是否有非经营性活动引起现金流变动的事项,因此不在参与调节的范围之内。依据同样的原理,会计分录中如果一方是现金类科目另一方是损益类科目的事项,虽然现金流和净利润也是同步的,但是其中可能有部分特殊事项是非经营性活动引起的现金流的变动,因此有必要将这些特殊事项剔除;换句话说,会计分录中同时出现损益类和现金类科目的事项依然有可能是需要参与调节的项目。

长期资产类科目,如果对应的是现金类科目,虽然该事项

(5)负债和企业自身权益工具的公允价值计量。权益工具通常为企业发行的普通股、认股权证等。对于权益工具,企业通常确认为单项计量单位,如一项认股权证、一项权益工具等。

2. 引入计量单元的难点。

(1)相似资产确认问题。通常存在相同或类似资产负债及权益时,应当以类似的为基础确定资产、负债及权益的公允价值。但在相同资产中选取的组合是否选择适当,应该怎么样去测量,还有待研究。

(2)规范问题。每个企业确定计量单位时会根据自身实际情况进行相应制定,可能会导致不同的企业在相同的业务上计量单位的不一致。如何形成统一的计量规范还有待研究。

(3)商誉引入计量单元的难点。割差法是目前各国公认会计原则及允许的计量商誉的唯一方法,它通过可辨认净资产买价减去公允市价求得商誉价值,其买价是实际发生的产权交易价格,具有客观性。而买价又是经过买卖双方讨价还价最终确定的,体现了不同当事人对企业价值的判断,因此还具有公允性。但是商誉本身存在特殊性,致使对商誉的计量还存在相当的困难。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 姚婕.通货膨胀下会计模式研究.商业经济与管理,1998;3