



热门文章

用多元线性

间借贷利率

何加强会计

国外汇储备

如何处理银行

章

章

品市场竞争

业银行走混

国存款保险

国创业板市

华夏并购案

[2009年10月]从“公允价值变动损益”透视新会计准则

【字体: 大 中 小】

作者: [武冬铃] 来源: [本站] 浏览:

2006年2月15日财政部发布的新企业会计准则,在诸多方面都进行了重大变革,其中公允价值最为显著的方面。公允价值计量直接而客观地反映了企业资产价值的变动,保持“随行就市”了新企业会计准则立法理念,即财务报表的目标是向财务会计报告使用者提供与经营决策相关信息,强调的是会计信息与经营决策的相关性。在这种观念下,按公允价值模式计量企业的说明企业的资产状况和经营情况。

一、公允价值概述

(一)公允价值的概念

目前,国内外会计理论界均认为公允价值是公平交易中的交易价格(金额)。公允价值是一种可观察性和决策相关性的会计信息。公允价值一词,美国财务会计准则委员会的定义是:“非强迫或非清算的交易中,双方自愿进行资产(或负债)的买卖(或发生与清偿)的金额。”国际委员会的定义是:“在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或债务清偿额。”我国会计准则的定义与后者相同。在计量属性上,公允价值与历史成本、现行成本、价、可实现净值、未来现金流量的现值之间存在着交叉重合。

(二)公允价值的特性

公允价值与历史成本通常被认为是当前财务会计的两种最主要的计量属性。相对于历史成本公允价值具有以下两大特点:第一,相比历史成本强调的是某一时点状态,公允价值更加注重程。随着时间流动,公允价值也会不断变化,每个时点上的公允价值都不同。历史成本注重的事项,一旦入账一般情况不做调整,只有在对取得成本和收入进行跨期配比时才进行估计价值能及时反映企业的价值变化,即使交易或事项尚未发生,只要有证据表明某项资产或负价值或预期价值发生了变化,就必须对账面价值调整并在表内反映、表外披露。第二,公允价值市场角度用公平成交价进行计量,其形成并不一定要通过真实交易,也可以是虚拟出来的。公平交易的客观市场环境,公允价值就是“最可能”达成交易的价格。历史成本是以实际发为前提的,必须存在确实的交易才能凭有关证据进行会计记录。

(三)目前针对公允价值计量会计的质疑

公允价值随市场波动而变动,且价值变动随意性较大,在低迷的市场中,公允价值计量时刻产重新计价,而账面价值大幅缩水,便会引起大规模恐慌,使危机不断恶化;公允价值已不融资产的真实价值,但在证券市场价值不断下降的情况下,仍有金融机构持有资产且不算售,而依据公允价值会计准则,却又必须承担资产减值的损失;部分资产支持证券的市场已大量持有此类证券的机构要想紧跟市场的价格显得十分困难,据其他方法确认公允价值又缺商,在现行市场条件下,几乎没有可能再确定一些证券的公允价值。

二、公允价值在新会计准则中的应用

(一)投资性房地产

在投资性房地产的后续计量中,新准则规定了成本模式和公允价值模式。在公允价值模式中件为:一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;二是企业能够从房地产交易市场或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估允价值模式下,不计提折旧或摊销,以会计期末的公允价值为基础调整账面价值,公允价值价值的差额则计入当期损益。

(二)金融工具计量

新准则明确规定金融工具必须按照公允价值进行初始计量和后续计量,同时还规定金融工具后的后续计量标准仍为公允价值,并对金融工具的原账面价值与公允价值之间的差额规定了方法。即企业因持有意图或能力发生改变,使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的,重分类为可供出售金融资产,并以公允价值进行后续计量。重分类目,该投资的账面价值与之间的差额计入所有者权益,在此可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出,计入当期

(三)长期股权投资

非同一控制下的企业合并,购买方在购买日应按《企业合并》准则确定的合并成本作为初始本。合并成本是指购买方在购买日付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的与发生的直接相关费用之和。购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。在后续计量中规定,长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;相反的,则应将其差额计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。

三、公允价值变动损益产生的影响

(一)公允价值计量对利润的影响

国际会计准则(IASC)将持有损益称为利得和损失。已实现的持有损益是指已销售或处置资产项目的持有损益。未实现的持有损益是指期末企业持有资产项目所产生的持有损益。持有损益所依据的理论不同,其会计处理也有所不同。

在财务资本保全观下将企业本期的持有损益作为收入,计入收益表。在名义货币下定义资本保全,不考虑通货膨胀、物价上涨等因素。这种处理方法在国际上比较通用,我国将公允价值变动损益列入利润表,构成营业利润的一部分正是采用了该方法。但是应用这一方法是有前提条件的,即物价水平必须较为平稳。所以,在我国目前存在通货膨胀,物价水平不断攀升的经济环境下,使用这种会计处理方法不太合适。

在实体资本保全观下将持有损益作为资本项目调整,计入资本公积,不再作为收益处理。实体资本保全观把资本视为一种实体现象,指所有者投入或再投入的资源代表的实际生产能力,其考虑的是期末与期初的实际生产能力而非仅仅是名义货币。

也就是说,“公允价值变动损益”科目既可以直接影响“本年利润”,又可以影响“投资收益”。虽然可以认为股市下跌情况下,企业未将股票卖出时“公允价值变动损益”只是潜亏,但它对利润表的

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...

The WORLD MONEY SHOW
Uniting the Global Investment Community

WOMEN SHOW
1st MONTH

insights... investment biography discover

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...

The WORLD MONEY SHOW
Uniting the Global Investment Community

WOMEN SHOW
1st MONTH

insights... investment biography discover

影响是实在的。

(二) 公允价值计量对企业经营管理的影响

新会计准则实施后公允价值极有可能成为调节利润的工具。以投资性房地产为例，引用公允价值计价模式取代历史成本模式记账的行为属于会计政策的变更，在采用公允价值计价的第一年，地产公司将采取追溯调整的方式对公司财务进行调整，从而使企业的上年度净资产值得到较大幅度的提升，有利于提高相关公司的规模。同时对于投资性地产上市公司来说，运用公允价值进行计量意味着要每年重估地产价值，并以市值反映其账面价值，这为企业将投资性房地产转换为其他资产的时机选择提供了决策依据。当企业选择以成本计价模式进行计价时，无论何时将投资性房地产转为其他资产均不会产生转换损益，但是，当企业选择以公允计价模式进行计价时，不同的时机选择会产生不同的结果。如果企业所持有的投资性房地产在市场上的交易价格处于一个比较好的上升通道时，则企业应继续将其作为投资性房地产；反之，当市场价格处于一个下降通道时，应选择尽快将其转换为其他资产，避免转换损失。

(三) 公允价值对金融工具计量的影响

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定，以公允价值计量的金融工具主要包括交易性金融资产和金融负债，这些被列为公允价值计量的金融工具，其报告价值即为市场价值，且其变动直接计入当期损益。这也意味着，如果企业能够较好地把握市场行情和动向，其业绩即会随“公允价值变动损益”增加而提升；相反，如果企业的投资策略与市场行情相左，其当期利润就会因此受损。所以，公允价值计量属性可以被认为是一把“双刃剑”，与老准则采用“只报忧不报喜”，从而使金融工具报告价值经常被低估的孰低法有很大不同。

四、应用公允价值计量的几点建议

(一) 公允价值可以并且应该适度地运用

新准则把能够运用公允价值的业务限定在投资性房地产、金融工具等为数不多的领域，就是因为这些领域已基本满足公允价值运用的必须条件。这样的结构使新准则更具有开放性和拓展性。在引入过程中，财政部、证监会、上市公司均采取谨慎态度；在披露时，强调有关公允价值的充分披露；在使用上，强调只有同时满足可取得公允信息和对公允价值能可靠计量这两个条件时方可使用公允价值。

(二) 加强对公允价值的监管

公允价值会计准则在实际操作过程中仍面临一个关键性挑战，即必须改善公允价值会计准则的框架，以加强市场约束和促进金融稳定。针对广泛运用公允价值带来操作上的难度，监管部门应尽快对公允价值的定性和定量给予明确标准，使公允价值这个标准不会出现太大的差异，来指导企业对公允价值的恰当运用和充分披露。

(三) 提高会计人员的素质

运用公允价值计量提高财务信息的相关性和可靠性，就必须增加成本。由于公允价值计量属性是动态计量属性，要求企业会计人员在每个会计期末分析各种因素，对资产和负债的公允价值做出认定，这个过程将会增大企业的信息成本。另一方面，为了预防利用公允价值计量进行盈余管理，必须增加监管成本。同时，实务中很多会计人员对公允价值的应用十分陌生，要掌握新会计准则的具体运用，还必须对会计从业人员加强培训。

(四) 完善市场体系以促进公允价值的推广

一方面，政府应对滥用公允价值的企业和授意者、执行者进行严格监督，给违法者以刑事处罚、民事处罚和行政处罚，以震慑他们利用公允价值操纵利润的心理。另一方面，中注协、财政部应加强注册会计师的行业自律，对于企业财务报告中用公允价值计量的项目要给予足够的重视并发表恰当的意见。这样才能给公允价值的实施创建一个良好的环境。

综上所述，新企业会计准则引入“公允价值变动损益”，部分交易或者事项采用公允价值模式计量，强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的理念，体现了我国会计收益的计量由利润表观向资产负债表观转变，实现了与国际惯例的趋同。因此，只有正确理解企业会计准则变化的精神实质，才能更好地贯彻执行新企业会计准则，使会计准则能够真正发挥其效力。

参考文献：

- [1] 财政部 《企业会计准则——应用指南2006》 中国财政经济出版社 2006 (11) : 1
 - [2] 企业会计准则 中国财政部 经济科学出版社 2006 (2)
 - [3] 黄志红 新准则下“公允价值变动损益”的相关处理 财会研究 2008 (08)
 - [4] 叶继英 浅析“公允价值变动损益”的会计处理 财会研究 2008 (08)
 - [5] 陈玉媛 跨会计期间公允价值变动的会计处理 国际商务会计 2007 (11)
- (作者单位：保险职业学院)

【 评论 】 【 推荐 】

评一评

正在读取...



笔名：



评论：

发表评论

重写评论

[评论将在5分钟内被审核，请耐心等待]

【注】 发表评论必需遵守以下条例：

- 尊重网上道德，遵守中华人民共和国的各项有关法律法规
- 承担一切因您的行为而直接或间接导致的民事或刑事法律责任
- 本站管理人员有权保留或删除其管辖留言中的任意内容
- 本站有权在网站内转载或引用您的评论
- 参与本评论即表明您已经阅读并接受上述条款