

公允价值的应用 及其对会计核算的影响

■ 周军兴

新会计准则与现行会计准则的区别主要有：权责发生制和历史成本不再作为会计核算基本原则；公允价值的广泛采用；存货计价取消后进先出法；资产减值计提准备办法改变；债务重组办法变更；企业合并会计处理办法改变以及金融工具准则变革等等。这些变革将对企业会计核算带来深刻变化，其中公允价值的广泛采用对企业会计核算影响尤甚。

一、公允价值的涵义

公允价值这一概念源于法律。从法律意义上讲，公允价值是指得到公众认可的价值。价值是否公允，最终是由法院来决定。可以看出，公允价值具有很大的主观性，取决于行为人的主观判断。如果人们觉得采用历史成本原则作为计量属性比较公允，则公允价值就是历史成本；如果人们觉得采用重置成本能够反映资产的真实价值，则重置成本就可以看作是公允价值。因此，公允价值并不是一种确切的计量模式，而只不过是人们对资产真实价值的一种近似估计而已。国内外学者及机构对公允价值的理解，比较权威的主要有：

——葛家澍教授指出：所谓公允价值，是指理智的双方，在一个开放的、不受干扰的市场中，平等的、

相互之间没有关联的情况下，自愿进行交换的金额。市场价格可以代表公允价值，未来现金流量也可以代表公允价值。

——黄世忠教授指出：所谓公允价值会计，是指以市场价值或未来现金现值作为资产和负债的主要计量属性的会计模式。

——James.E.Parker指出：至少有四种不同的计量系统常划作公允价值会计的范畴，分别为物价水平会计、经济价值会计(即未来现金流量现值)、重置成本会计、脱手价值会计。

——FASB(美国财务会计准则委员会)认为：公允价值是指在自愿的交易者间的当期交易中，资产买卖、债务发生或结算的金额，而非强迫或清算的出售价格。在活跃的市场中，一个交易单位的市场报价(quoted market price)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为适宜的信息。公允价值的估计应参考类似资产、负债和条件适用的估价技术的结果。

IASB(国际会计准则委员会)将公允价值定义为：“公允价值为交易双方在公平交易中可接受的资产或债权价值”。公允价值的计量有四个

层次：第一层是直接使用可获得的市场价格；第二层是如不能获得市场价格，则应使用公认模型估算市场价格；第三层是实际支付价格(无依据证明其不具有代表性)；第四层允许使用企业特定数据，该数据应能被合理估算，并且与市场预期不冲突。

新会计准则将公允价值定义为：是指在公平交易中，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。

从上述理解与定义可以看出，公允价值涵义的最大特点就是交易双方自愿接受的一种交易金额。

二、公允价值在新会计准则中的应用

新会计准则共有十四项要求采用公允价值，分别为：长期股权投资、投资性房地产、生物资产、非货币性资产交换、资产减值、企业年金基金、股份支付、债务重组、企业合并、租赁、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、石油天然气开采，另外财务报表及所得税准则也因公允价值的采用而受到影响。上述准则要求使用公允价值计量的主要方面在于：

1. 长期股权投资

会计处理主要表现在三方面，

分别为初始成本计量、后续计量及对被投资单位净损益的确认。

(1) 初始投资成本: 若以发行权益性证券方式取得时应以公允价值计量。

(2) 后续计量: 若长期股权投资的初始投资成本小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, 其差额应计入当期损益, 同时调整长期股权投资的成本。

(3) 对被投资单位净损益的确认: 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。

2. 投资性房地产

会计处理主要表现在后续计量和房地产性质的转换两方面。

(1) 后续计量: 若投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场且企业能够取得同类或类似房地产市场价格及其他相关信息, 从而可以对投资性房地产的公允价值做出合理估计时, 此时应对投资性房地产的后续计量采用公允价值模式进行。

(2) 转换: 房地产由投资性转为自用或由自用转为投资性时, 如前所述, 若该房地产的公允价值可以取得时, 应以公允价值作为其转换的价值。投资转为自用时公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。自用转为投资时, 若公允价值小于账面价值, 其差额计入当期损益; 公允价值大于账面价值, 其差额计入所有者权益。

3. 生物资产

生物资产主要用于减值计提方面。若生物资产有活跃的交易市场

和其价格信息能够从交易市场上取得, 即其公允价值能合理估计时, 应采用公允价值对其进行计量。每年年度终了时应对生物资产进行检查, 计提减值准备或跌价准备, 并计入当期损益; 其中消耗性生物资产可允许减值转回, 但生产性生物资产一经计提, 不得转回。

4. 非货币性交易

非货币性交易主要运用于交换成本的确认。企业间进行非货币性交易事项时, 若所交换的资产能够估计公允价值, 且所交换的资产功能和未来现金流量明显不同, 则进行非货币性资产交换时应以公允价值作为换入资产或换出资产的成本。

5. 资产减值

资产减值将公允价值作为计算资产价值的一种基本方法。除分项会计准则有明确的资产减值会计处理规定外, 若资产的公允价值能可靠估计, 应用公允价值衡量资产是否减值。发生减值的资产应计提减值准备, 并将减值部分列入当期损益。为避免调节利润, 计提减值的资产不得转回。

6. 企业年金基金

企业年金基本主要运用于对金融产品投资的计量。企业年金基金按规定范围投资于具有良好流动性的金融产品时, 应按公允价值对初始投资和后续价值计量。

7. 股份支付

股份支付主要用公允价值界定权益性工具结算的计量。以权益结算的股份支付换取职工提供服务的, 应当以授予职工权益工具的公允价值计量。在可行权日前不管其行权与否, 都应据公允价值与账面价值

差额分别计入相关费用(或成本)和所有者权益(或负责); 在可行权日后, 不管其公允价值如何变化, 都不再进行账务调整。

8. 债务重组

债务重组将公允价值作为债务清偿或转资计量的一项基本原则。若清偿债务或修改债务条件的, 不管是债权人还是债务人, 都将公允价值与账面价值差额计入当期损益; 如债权人已计提减值准备的, 应先冲销减值准备, 余额再计入当期损益。

若债权债务转为资本的, 对于债务人而言, 如果债权人放弃部分债权, 则债务人应将放弃的这部分债权账面价值转为股本(或实收资本), 账面价值与公允价值之间的差额计入资本公积; 剩余部分债务重组后, 若其公允价值与账面价值仍有差额的, 差额计入当期损益。对债权人而言, 重组后的债务转为股份的, 按公允价值确认对债务人的投资, 公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

例如: A公司欠B公司账面价值3000万元, 假设B公司对A公司所欠的债务没有计提减值准备。经过重组后, 其债务变化为: A公司以现金清偿账面债务800万元, 其公允价值为800万元; B公司放弃账面债权500万元, 其公允价值为300万元; B公司剩余债权1700万元, 转为对A公司的投资, 其公允价值1900万元。则重组后A、B公司对本次债务债权的处理为(单位: 万元):

通过重组, A公司以现金800万元和增加股本2200万元清偿了B公司的债务3000万元(A公司权益实质没有变化; 虽然当期收益增加200

重组方式	账面价值	公允价值	当期损益		股本		资本公积	
			A公司	B公司	A公司	B公司	A公司	B公司
清偿	800	800	—	—	—	—	—	—
放弃	500	300	—	—	500	—	200	—
转资	1700	1900	200	-300	1700	1900	—	—
合计	3000	3000	200	-300	2200	1900	200	—

万元,但资本公积减少了200万元)。而B公司以收到现金800万元和持有A公司股份1900万元,冲销了A公司所欠的债务3000万元,损失了300万元(损失的300万元即为放弃债务500万元的公允价值部分)。这样,A公司仅以支付800万元现金即清偿了3000万元债务,而B公司也仅以损失300万元确保了其他的债权的利益。

9. 企业合并

企业合并主要体现于非同一企业控制下的合并处理。非同一企业控制下的企业间合并,企业间对价支付的资产、发生的负债或承担的债务,应以公允价值计量,公允价值与该资产或负责的账面价值差额,计入当期损益。

10. 租赁

租赁则以公允价值作为划分租赁行为的性质,租赁行为性质的不同,其会计处理也不同。对经营租赁而言,不管是承租人还是出租人,其租金直接计入当期损益。对融资租赁而言,承租人应将租赁的资产视同购买固定资产处理并计提折旧;出租人应将收取的租金或应收的租金分期计入收入。

11. 金融工具确认与计量

公允价值在金融工具中广泛采用。对金融工具应以公允价值计量及进行后续计量和计提减值准备,并视该金融工具的性质确定其公允价值的变动是否计入当期损益或所有者权

益;对已计提减值准备的金融工具也视其持有性质是否予以转回。

12. 金融资产转移

金融资产转移将公允价值作为其价值变动计算的主要依据。金融资产转移满足终止确认条件,即实施金融资产转移行为时,应将所转移金融资产的账面价值及原计入所有者权益的公允价值变动累计额之和,与转移时的金融资产的公允价值的差额计入当期损益。若因转移金融资产而获得新的金融资产或承担了新的金融负债,应在转移日以公允价值确定其价值。

13. 套期保值

套期保值主要运用于金融产品的衍生工具上。企业已实施了套期保值行为,即确认了套期工具,因该套期工具的公允价值发生变动而带来的利得或损失,直接计入当期损益。

14. 石油天然气开采

石油天然气开采则主要将公允价值应用于未探明矿区的减值测算和转让部分矿区权益的计量上。对企业取得的未探明矿区,应对其权益每年至少进行一次减值测试。对未探明矿区的公允价值低于其账面价值的差额部分确认为减值损失,计入当期损益,且一经确认,以后不得转回。若企业转让部分探明矿区权益,应以公允价值计量全部矿区的价值,并对转让部分所占的公允价值比重与其账面价值的差额,计入当期损益。

三、公允价值对会计核算的影响

如前所述,由于公允价值主要是一种交易双方认可接受的价值,不如历史成本具有相对标准的计量,公允价值存在不确定性,会给会计报表带来波动,既有利也有弊。

1. 公允价值能相对反映价值变化的情况

会计报表要求要向利益相关者提供真实、客观的信息,如果价值已经发生变化,但历史成本仍一成不变,就不能给报表使用者提供一个真实、客观的数据,从而不能做出准确的判断和决策。如十年前某公司取得北京某块土地,当时成本价格为5000万元,现公允价值为5亿元。若仍用历史成本,则该公司用该土地抵押只能贷款不超过5000万元,但若用公允价值计价抵押,则贷款可达5亿元。

2. 公允价值能使会计报表避免大幅波动

如某公司对高级管理人员工资实行股份支付,假定某人初始期权为1000万股,每股5元,共5000万元,5年后可行权。1年后该股票由5元涨到50元,该人权益增为5亿元。根据股份支付的规定,须把公允价值变动计入当期费用,由此增加工资支出1亿元。该公司当年原本利润刚好为8000万元,但因增加工资支出,利润变为负2000万元。如果不是使用公允价值计量,假定股价维持不变,若5年后行权,则一下子增加支出5亿元,这样的变动对报表的影响是很大的。

3. 公允价值存在一定人为调节因素

由于公允价值的确定并不完全

未上市企业内部控制测试面临的问题及对策

■ 秦建斌

随着中国石油集团公司不断壮大及其的国际化发展,企业管理高层逐渐认识到建立及评价内部控制的重要意义。作为内部控制的自我评价部门,集团公司审计部从2005年开始陆续开展了青海油田等几个未上市企业的内部控制测试项目,笔者作为一个测试人员参加了其中的一个审计项目,亲身体会到了石油未上市企业内部控制测试面临的很多困难问题。下面针对未上市企业内部控制测试方面存在的问题,结合内部控制理论,提出了在石油未上市企业开展内部控制测试的思考,以期对未上市企业开展内部控制测试起抛砖引玉的作用。

一、基本概念

COSO 报告对内部控制的定义为内部控制是由企业董事会、管理

层和其他员工实施的,为实现经营活动的效率性和效果性、财务报告的可靠性、法律法规的遵循性而提供保证的过程。

内部控制测试是针对公司内部控制设计和运行的有效性,由审计人员对内部控制实施检查的过程。通过检查一方面可以发现设计和运行的有效性,另一方面分析是否存在控制缺陷。

二、石油未上市企业内部控制测试面临的困难问题

相比之下,石油未上市企业的规章制度比较完整,组织机构比较健全,这为建立和进行内部控制测试打下了良好的基础,但同时我们也应看到由于历史沿革及国家政策等原因,在未上市企业开展内部控制测试还存在如下困难问题:

1. 企业结构复杂

和社会企业及石油股份公司相比,石油未上市企业规模较大,企业结构也比较复杂,比如:员工较多;管理链条较长,企业管理层级过多;企业所有制形式多样,涉及到了全民企业、集体企业、股份公司以及合资公司等多种形式;下属的企业规模大小不一,有资产数百亿元的大型企业,也有资产数十万的小型企

2. 各油田内部控制环境差异较大

石油未上市企业分布祖国各地、大江南北,风土人情各异,文化背景不同,社会环境差异较大;各个油田管理者的价值观、管理理念和

是根据历史成本的支出,而是由交易双方依据充分信息确定,则谁掌握信息越多,谁就掌握主导性;谁的理由充分,谁就具有权威性。如对某公司房地产进行评估,甲资产评估公司估价8亿元,乙资产评估公司估价9亿元,则该公司可能会选择8亿元的评

估价值,预留1亿元到下一个年度,由此存在人为调节利润的情况。

总体上看,公允价值还是能比较客观反映价值的变化情况,能为报表使用者提供相对准确的信息,给决策带来比较准确的参考。尤其是现代金融飞速发展,金融创新层

出不穷,衍生工具越来越多,公允价值的的使用能跟上经济发展的要求,从而更好的为企业管理服务。

[作者单位]广州石油培训中心财务资产处

[责任编辑]方广江