

更为突出。历史成本是对过去的交易或事项按发生时买卖双方自愿达成的交换价格进行的计量,更具有真实性与可靠性,因而成为这一时期会计计量属性的必然选择。

在历史成本计量属性下,当交易或事项发生时,会计人员根据取得的交易合同(或协议)、购(销)货发票、完税凭证、入(出)库单等原始凭证对会计要素进行计量。由于计量的依据相同,排除了会计人员主观偏向和市场不确定性等因素对计量结果的影响,所以得到的计量结果应是相同或相近的,并确保了计量程序的可验证性。即历史成本计量属性突出了计量过程(依据原始凭证)的规范化与计量行为(数量、金额的确认)的标准化,而不侧重于计量结果是否体现会计要素现在和未来的价值,实际上是程序理性在会计计量领域的应用或体现。

二、引入公允价值计量属性——结果理性

随着金融市场一体化和资本流动全球化的加快,资本市场上出现了大量现实和潜在的投资者、债权人等利益相关者,与之相应,会计信息使用者突破了国家这一主体,开始涉及多方利益相关者。利益相关者对反映企业以往经营业绩的信息需求相对减弱,更加注重企业未来价值,以便于作出未来投融资决策。决策所需用的信息不必过分地强调信息的精确性,而应侧重于信息所反映的会计要素随市场变动而发生的价值增减变化以及创造未来现金流量的能力,即会计信息的预测价值。显然,传统的历史成本计量属性无法完全满足会计信息使用者对预测价值的需求。新《企业会计准则》中公允价值的引入,使会计计量属性由单一的历史成本发展成为历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值多重计量属性并存的混合计量模式,体现了会计计量由程序理性向结果理性的过渡。

在不同的情况和不同的时点,公允价值可以表现为历史成本、市价、重置成本、可变现净值、未来现金流量的现值等,因此,公允价值并非特指某一

具体的计量属性,而是这五种属性在市场交易条件下的一种再现和重复。由于公允价值是在公平交易中双方自愿接受的交换价格,对已确认的会计要素进行计量时,并非依据业务是否发生,也不是依据是否按规定取得了可靠的原始资料,而应按照公平交易市场上交易双方均接受的交换价格进行计量。显而易见,公允价值计量属性存在很多的主观判断和不确定性因素,它并不符合程序理性对过程规范化与

标准化的要求,相反,公允价值计量的着眼点在于会计要素现在和未来的价值,所追求的是实现为利益相关者提供决策有用信息的目标。换言之,公允价值计量属性强调的是计量结果与会计目标的高度相关,而不注重产生这一结果的计量过程是否标准、程序是否可核实,实际上,这正是结果理性在会计计量中的反映。■

(作者单位:山东经济学院会计学院)

责任编辑 屈艳贞

浅谈我国股份支付会计准则与国际财务报告准则的异同

贺 宏

我国《企业会计准则第11号——股份支付》与国际财务报告准则的趋同之处,主要表现为两个准则都规定,对支付给雇员的权益工具(如股份或股份期权)应作为费用进行确认,对取得的服务要以相关权益的公允价值计入相关成本或费用,对于以权益结算的股份支付,在等待期内的每个资产负债表日,估计可行权权益工具的数量;对于以现金结算的以股份为基础的股份支付,应在每个资产负债表日对负债的公允价值进行重新计量,等等。尽管两者在重要的规定上保持了一致,但是在细节上也存在着差异:

第一,对股份支付会计处理的核算范围不同。我国的企业会计准则规定,股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。而国际财务报告准则规定对所有以股份为基础的股份支付进行会计处理。具体来讲,国际财务报告准则不仅适用于主体在接受服务的过程中发生的以股份为基础的股份支付,还适用于接受商品的过程中以股份为基础的核算。其中,商品包括存货、易耗品、不动产、厂场和设备、无形资产和其他非金融资产。另外,国际财务报告准则

的核算范围包括主体以现金(或其他资产)或以发行权益工具进行结算的选择权的交易,而我国的准则中没有提及主体具有选择权的处理。

第二,在以权益结算的股份支付部分,国际财务报告准则的规定更为明确。对于达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付,我国的企业会计准则和国际财务报告准则都规定:对于可行权条件为规定服务期间的股份支付,等待期为授予日至可行权日的期间;对于可行权条件为规定业绩的股份支付,应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。这实际上要求主体对等待期进行估计,那么如果主体对等待期长度的估计发生了变化了呢?我国企业会计准则没有做出进一步的明确,而国际财务报告准则规定:当业绩条件为非市场条件,如果后续的信息表明给予期间的长度与以前的估计不同,如果有必要的话,主体应修正其对给予期间长度的估计。

第三,国际财务报告准则就内在价值法的运用做出了具体规定,而我国企业会计准则没有提及。国际财务报告准则规定:对于在极少数情况下,主体在计量日可能无法按要求可靠估

高校会计核算基础工作中存在的问题及改进建议

周建共

计所授予的权益工具的公允价值时,主体应当在最初取得有关商品或对方提供服务时,即后续在每一个报告日以及最终结算日,以内在价值计量权益工具,并将内在价值的任何变化确认为损益。

第四,国际财务报告准则对所授予权益工具的条款和条件的变更,包括取消和结算均做出了规定,而我国没有相应的规定。国际财务报告准则规定:主体对于所授予的权益工具的条款和条件可以作出变更。例如,主体可能降低授予雇员的期权的行权价格(如对期权重定价),这将使期权的公允价值上升。主体应确认导致以股份为基础的支付安排的公允价值总额提高或者是对雇员有利的变更的影响。而对于主体在给予期间取消所授予的权益工具或对所授予的权益工具进行结算(因未满足给予条件而取消的授予除外)时,国际财务报告准则规定主体对于取消或结算应作为加速给予处理,对取消或结算授予时支付给雇员的任何款项作为权益回购处理,支付金额超过所授予权益工具在回购日的公允价值的部分应确认为费用,等等。

第五,我国的企业会计准则和国际财务报告准则都规定了对权益工具的数量和行权价格等信息的披露,而国际财务报告准则对披露的要求更为详细。对于权益工具的公允价值,我国的企业会计准则要求企业披露其确定方法。相比之下,国际财务报告准则的要求更为详细,要求主体披露确定期权公允价值所采用的期权定价模型和对该模型输入变量、预计波动率等方面的信息,而且对于主体直接计量本期取得的商品或服务的公允价值,主体应披露该公允价值是如何确定的信息,这一点在我国的企业会计准则中没有要求。对于影响主体当期财务状况和经营成果的信息,我国企业会计准则和国际财务报告准则都要求披露当期的费用总额,但是我国的企业会计准则中还要求披露以股份为基础的支付交易所产生的负债。

(作者单位:首都经济贸易大学会计学院) 责任编辑 张智广

(一)高校会计核算基础工作中存在的问题

1、债权资产核算问题。在收付实现制核算基础下,高校的资产核算内容并不完整。实际工作中仅核算收付已经发生、能够入账的债权资产部分,而对于收付尚未发生、但实质上已有了入账依据的债权资产则未登记入账。例如,针对不少高校学费欠交比例较高的问题,按照目前的会计制度,学生欠交的学费、住宿费只在辅助账中登记,没有在账目中反映其债权资产,即未记入应收款科目中,从而不能从账目中如实反映。高校在购买物资过程当中,也存在着债权核算不实的问题。

2、负债核算问题。与债权资产一样,高校目前财务报告中存在着负债信息披露不全面的缺陷。例如,对银行借款,企业应预提利息计入当期费用,而高校对整个债务的核算,都是按照当年的实际支出数来列支的,并没有考虑每年应承担多少债务。

3、收入与费用配比问题。高校所有非现金交易不作为收入、支出核算,也不区分资本性支出和费用支出,导致收入与费用不配比,资产负债表和收支结余表不完整,从而不能全面揭示高校绩效的全貌。

4、固定资产折旧问题。高校的固定资产多为上级拨款购建的,而现行的教育事业会计制度采用的是收付实现制,从而规定对其不计提固定资产折旧,编制的资产负债表是按照账面原价来反映的。由于存在着有形损耗和无形损耗,高校现存固定资产中有一部分实际价值与账面价值不一致,从而造成部分高校一味地追求固定资产的购建规模,却很少计算固定资产利用的效率。

(二)改进建议

1、在债权资产核算基础方面,高校在实际工作中对于应收未收等会计核算业务,应在账目中及时反映其债权资产数额。例如,对于应收的学生欠交学费可以使用“应收账款”科目进行核算,并按一定比例提取坏账准备。

2、在负债核算基础方面,对于高校在业务往来中产生的负债,比如对于基建业务中欠付的工程款,可以在工程完工、建筑达到了预计可使用状态时,根据有关资料预估造价转入固定资产和固定基金,同时根据入账的固定资产数与已付工程款的差额记入“应付账款——应付工程款”中。对于银行借款发生的利息支出事项,则应按照权责发生制核算基础分期预提利息支出,计入“预提费用”科目中,并在报表附注中予以披露。

3、在收入与费用核算基础方面,可以按照“成本—效益”理论,建立一整套收入、支出与效益评估体系,以正确反映各个会计期间所实现的收入和应负担的费用,使高校的业绩更加透明化,从而有利于信息使用者评价其履行职能的状况及工作效率。

4、在固定资产核算基础方面,笔者建议对高校固定资产的购置成本予以资本化,并按权责发生制核算基础和持续经营的假设通过分期提取折旧的方法予以确认和计量。可考虑设置“累计折旧”科目,作为“固定资产”的备抵科目,并在资产负债表中的“固定资产”项目反映固定资产净值,以此了解固定资产的损耗程度、现有的生产能力及使用效率。

(作者单位:大连职业技术学院财务处)

责任编辑 刘黎静