

## 公允价值与其他计量属性的辨析与思考

2011-08-11 11:24:29

刘翠萍

(四川大学工商管理专业, 四川 成都, 610064)

**【摘要】**虽然我国在2006年就发布了《企业会计准则——基本准则》，对公允价值进行了正式的定义和明确的定位，但是简单地将其理解为一种具体的计量属性的情况不在少数。其实，公允价值位超越于其他各具体的计量属性，与它们形成一种目标与手段的关系。本文围绕公允价值与其他计量属性展开辨析与思考。

**【关键词】**公允价值 计量属性

作为公允价值在我国会计实践中被正确运用的前提，对公允价值内涵的正确理解以及与相关计量属性的正确辨析就显得十分重要。我国2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》中的第四十二条确认：会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值，并以法律的形式把公允价值明确规定为一种独立的具体计量属性。而在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中给出了这样的定义：“公允价值是指在公平交易中，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。”该定义十分明确的强调了要保证计量结果的公允性，却没有明确公允价值计量的价值基础，也没有明确公允价值的具体计量时点。实际上，公允价值本身不是特指某一具体的计量属性，它的计量必须通过其他计量属性来进行，因而不能把公允价值简单的看成与历史成本、重置成本等计量属性相并列的概念。因为新会计准则体系对公允价值的本质定位并不明确，致使实务中对公允价值的理解与处理比较模糊，基于此，本文对会计计量属性进行详细解读，对公允价值的本质问题进行了深层次辨析。

### (一) 会计计量属性及其构成

一般认为，财务会的核算是一个由确认、计量、记录、报告等环节有机构成的过程，财务报告的实质是对确认、计量、记录结果的正式报告，其质量和性能直接取决于会计确认和计量。而确认和计量的结果从本质上来说是确认、计量基础的应用结果。会计的计量基础包括计量尺度和计量属性，其中对计量行为和结果产生关键影响因素的是计量属性。

从理论的角度来说，计量属性是指“被计量对象可计量的某一方面的特征或外在表现形式”，会计计量属性是会计要素金额的确定基础。以资产为例，它有自然和社会两重属性：资产的自然属性即其物理方面的特质，如重量、体积、面积、包装单位等；资产的社会属性即资产的价值属性。通常我们对某种对象进行数量计量时，是针对这一对象的特定方面按特定条件计量的，会计计量也不例外，它主要针对价值属性在特定的条件下的计量，条件不同，计量属性也就不同，这里还以资产为例来详细分析不同的会计计量属性。

首先，任何资产都需要支付一定代价来取得，又都最终来用来换取一定的经济利益，因此资产所含的价值量既可以按其所费代价（即成本）计算，又可以按其可换入的经济利益（收益）计量。其次，资产的计量属性也可以从时间角度加以区分：无论是从成本角度计量，还是从收益角度计量，都存在着初始（取得时）、现在（持有期间某时点）、未来（未来存续期间）三个不同的时间条件，计量的属性也就可分化为初始成本、现时成本、未来成本、初始收益、现时收益、未来收益。最后，成本量或价值量还可以按个别交易价格确定，也可以按市场普遍价格确定。因此，会计计量属性至少可以从成本/收益，初始/现在/未来，个别/普遍三个维度进行细分：初始个别成本（历史成本）、现在个别成本（重置成本）、未来个别成本、初始个别收益（零售企业按售价确定的商品价值）、现时个别收益、未来个别收益（未来现金流量）、初始或现在或未来普遍成本/收益（公允价值）。

### (二) 原有五种计量属性与公允价值的辨析

由以上分析可知，同一会计要素可以从不同的角度进行观测，不同的观测角度就可以得到不同的计量属性，会计界普遍认可的计量属性有历史成本、现行成本、现行市价、可实现净值和未来现金流量现值。第一，历史成本是指取得一项资产时支付的现金或其他等价值；第二，现行成本也称重置成本、现实投入成本，指在现时为重置某一特定资产所付出的成本。第三，现行市价也称投手价值，是指资产在正常清理条件下的变现价值或现时现金等值。第四，可实现净值又称预期投手价值，是指在不考虑货币时间价值的情况下，对某项资产在正常交易过程中可能带来的未来现金流入或流出的价值。第五，未来现金流量现值，是指以预期的未来经济利益或产生的未来现金净流入为依据，考虑货币时间价值因素，采用适当的贴现率进行计算的资产价值。

归结这五种计量属性的基本特点，我们知道会计界长期以来使用的计量属性是一个狭义的概念，它具有以下两个特点：（1）必须明确是面向哪个特定时点的，是面向过去的，面向现在的还是面向未来的；（2）必须明确计量属性的“价值基础”，即究竟是从投入的角度进行计量，还是从产出或者在用的角度进行计量。而我国2006年《企业会计准则》对公允价值的定义显然和原有的五种计量属性的定义又存在很大的差别。

新会计准则对公允价值的定义为：“公允价值，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。在公平交易中，交易双方应当是持续经营企业，不打算或不需要进行清算、重大缩减经营规模，或在不利条件下人进行交易。”该定义先后提到了“在公平交易中”、“熟悉情况的交易双方”、“自愿”几个限定条件，在定义结束后，又对“公平交易”进行了特别限定，重重限定条件无非是为了强调如何保证计量结果的公平公允。但是我国对公允价值的定义却是一种笼统而又宽泛的定义，具体表现在：

第一，没有明确的计量方法。公允价值的定义没有明确究竟应当采用什么方法对公允价值进行计量。第二，没有具体的价值基础。公允价值定义没有指明我们究竟应当从投入角度进行计量公允价值，还是从产出角度计量，还是从在用的角度计量公允价值。第三，没有明确公允价值的具体计量时点。尽管公允价值定义为“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”，但是并没有指出是过去的资产交换或负债清偿金额，还是现在或是其他时点的资产交换或负债清偿金额，计量时点含混模糊。

综上所述，新会计准则对公允价值的定义强调的是保证计量结果的公允性，而对公允价值计量的计量方法、价值基础和具体计量时点没有明确规定，因此，在不同的情况下，我们可以采用不同的计量属性来体现计量结果的公允性，即我们既可以采用“历史成本”、“现行成本”、“现行市价”或“可实现净值”等来对公允价值进行计量。实际上，我国会计准则中对公允价值计量的一些具体条款也这是遵循这一思路的，即当资产、负债存在活跃市场时，活跃市场中的报价应用于确定其公允价值；不存在活跃市场的，参考熟悉情况并自愿交易的各方最近进行的市场交易中使用的价格或参照实质上相同的其他资产或负债的当前公允价值；不存在活跃市场且不满足上述两个条件的，应当采用估值技术等确定资产或负债的公允价值。因此，按照公允价值的定义以及其计量的规定，可以推知，公允价值本身确实不是一种具体的计量属性，它必须通过其他计量属性来进行计量，我们不能简单地将公允价值理解为与历史成本、重置成本等计量属性相并列的概念。

### （三）公允价值本质的思考

新《基本准则》将公允价值与历史成本、重置成本、可变现净值、现值这四种具体的计量属性并列在一起的用意何在？公允价值在整个会计计量框架中起个什么作用呢？我们可以回到公允价值兴起背景以及理论根源这样的环境中来寻找这一系列问题的答案。

我们知道，计量属性的选择受到经济环境、内在条件以及成本的约束。在传统的交易或事项中，经济业务发生当时实际交易的历史成本，因其真实可靠、具有可验证性，一直以来备受推崇。但是，随着金融工具的大量涌现，资本市场的快速发展及其在资源配置中主导地位的确立，使得传统的面向过去的历史成本越来越不能真实反映企业各项资产负债的价值，公平的反映企业特定期间的经营业绩，新的经济环境呼唤着新的理论来解释和指引会计实务的发展。在这种情况下，会计学者逐渐吸收经济学收益的某些内涵，对会计期间的收益概念进行了一些调整，形成了全面收益概念。在全面收益观下，企业资产有横向流动和纵向流动，横向即持有的过程，纵向即生产的过程，企业特定会计期间的收益不仅包括动态生产的利润，而且包括静态持有的利得和损失。而传统的面向过去的历史成本信息只反映动态生产的利润，忽略了静态持有的利得和损失，这无法客观的反映报告日企业资源的真实价值，难以为会计报表使用者提供与决策相关的信息，不利于投资者的决策。因此从20世纪70年代开始，人们开始在会计计量中逐步引入公允价值的概念和计量问题，以期能够及时反映现行经济环境变化对企业资源的影响，客观公允地反映特定时点企业财务状况和经营成果。

由公允价值引入的背景和理论根源的分析可知，公允价值的是会计计量力图实现的一种理想目标——客观、真实、公平、公允地反映特定时点企业的财务状况和经营成果。因此，其说公有价值是一种具体的计量属性，还不如说它是各种具体计量属性在进行具体会计计量时的一种普遍要求——真实与公允。而我们通常所说的“公允价值计量”应该理解为测定特定时点企业资产、负债以公允价值为目标的一种会计计量。这也就解释了在不同时点，公允价值既可以从投入角度采用“重置成本”进行测量，也可以从产出角度采用“现行市价”、“可变现净值”进行测量，还可以从在用角度采用“现值”进行计量这一现象，因为，情况不同各种具体计量属性的公平、公允性不一样。

### （四）小结

虽然我国在2006年就发布了《企业会计准则——基本准则》，对公允价值进行了正式的定义和明确的定位，但是简单地将其理解为一种具体的计量属性的情况不在少数。其实，公允价值位应超越于其他

各具体的计量属性，与它们形成一种目标与手段的关系。即：公允价值是采用各种具体计量属性进行会计计量的目的，而具体计量属性则是为了实现公允价值的计量目标所采用的手段，公允价值统领着各种具体计量属性在不同场合的选择应用。

#### 参考文献

- [1]葛家澍. 关于会计计量的新属性——公允价值. 会计研究, 2001.
- [2]葛家澍. 会计计量属性的探讨. 会计研究, 2006.
- [3]谢诗芬 . 现值会计计量属性的理论基础及其启示. 财经研究, 2002.
- [4]董必荣. 关于公允价值本质的思考. 会计研究, 2010.

**作者简介：**刘翠萍（1981-），女，汉族，四川大学工商管理学院会计学，研究方向：财务管理。

（备注：以出刊内容为准）

[设为首页](#) | [加入收藏](#) | [关于本站](#) | [版权声明](#) | [诚聘英才](#) | [联系方式](#) | [友情链接](#) | [我要统计](#)

主管：中国人民银行昆明中心支行 版权所有：《时代金融》杂志社

网络实名：时代金融、时代金融杂志、时代金融杂志社、《时代金融》编辑部

社址：昆明市正义路69号

电子邮箱：ynsdj r@126.com 电话：010-57107535 0871-3212464

版权所有 未经许可不得复制或建立镜像

电信与信息服务业务经营许可证：京ICP备案中 组织机构代码：79718261-3