

解读新准则确定的“公允价值”计量属性

<http://www.criifs.org.cn> 2007年4月12日 陈斌海 蔡 奋

[摘要] 以往研究理论认为公允价值不是某一特定的计量属性，只是选择计量属性时应追求的理想目标，充其量只能说是在一定意义上广义的计量属性或计量属性的统称。而新会计准则将公允价值定位于独立其他四种计量属性的第5种计量属性。本文从公允价值的定义出发，分析了公允价值和计量属性的关系，指出基本准则将公允价值定位成为第5种独立属性的原因，并得出我国新准则公允价值计量模式是以现行市价为主，多种计量属性并存的会计模式的结论。

[关键词] 计量属性 公允价值 公允原则

## 一、研究背景

2006年2月15日，财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则在内新的一整套企业会计准则体系。新会计准则对计量属性做出了重大调整，不再强调历史成本为基础计量属性，全面引入公允价值、现值等计量属性，并且正式确定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值以及公允价值5种会计计量属性。

在此可看出，我国新准则体系增加了公允价值这一独立的计量属性，那么公允价值的实质是什么，与其他四种计量属性的关系又是什么，它是否能成为独立的第五种计量属性？这正是本文要探讨的内容。

## 二、公允价值的涵义

对于公允价值的定义，目前在世界范围内的会计界对其存在多种理解，其中以国际会计准则委员会(IASB)和美国财务会计准则委员会(FASB)的定义具有较高的权威性。在此将我国新准则所下的定义与IASB及FASB作一比较：我国财政部在最近新企业会计准则中，将公允价值定义为“资产和负债按照在公平交易中，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。”

IASB在1995年发布的第32号国际会计准则《金融工具：披露和列报》中将公允价值定义为：“指在公平交易中，熟悉情况和自愿的各方在一项公平交易中，能够将一项资产进行交换或将一项负债进行结算的金额。”

FASB在1998年6月发布的133号财务会计准则公告《衍生工具和套期保值会计》中，将其定义为：“公允价值是自愿的双方在当前的交易(而不是被迫清算或销售)中购买或出售一项资产的金额。”同时指出，活跃市场的公开报价是公允价值最好的证据。随后在2000年2月，FASB正式发布的第7号概念公告《在会计计量中使用现金流量信息和现值》中，对公允价值下的定义是：自愿的

双方当前的交易（而不是被迫或销售）中，购买（或承担）或出售（或清偿）一项资产（或负债）的价值。”这里的公允价值不再局限于资产，而显示了可将公允价值运用到对负债的计量。从上述具有权威性的定义中可看出，无论是IASB和FASB，还是在我国，对公允价值的定义基本相同。

### 三、公允价值和其他计量属性的关系

公允价值的本质是市场对计量客体价值总额的确定，只要参与市场交易的双方通过某种可观察的市场金额或在公平合理的基础上估计，从而自愿达成一致的成交价格就是公允价值。FASB在2000年2月发布的第7辑财务会计概念公告（SFAC.NO.7）中也指出：SFAC.NO.5中所描述的某些计量属性也许和公允价值是一致的。其实自从有了会计计量，人们就在追求计量的公允性，公允价值和会计计量是同时产生的。只是随着客观环境的变化，公允价值的表现形式在不断发展。

1. 历史成本与公允价值。历史成本从最一般的意义上讲，是指取得资源时的原始交易价格，是以实际发生的交易为前提并从企业投入价值角度所进行的计量，而公允价值既可以基于实际交易也可以是假设的，并不要求站在企业角度来区分投入或产出，而是站在市场的角度采用公平成交价来计量。

在初始确认时，如果资产不是在熟悉情况和自愿双方的公平交易中取得，历史成本金额与公允价值金额不一致。如果是公平交易，而又无相反证据时，则已收付的现金或现金等价物通常被普遍认为是公允价值。当然，在新起点确认时，相反证据就很容易找到，故历史成本就不能认为是公允价值了。

2. 重置成本与公允价值。重置成本，就是在本期重购或重置持有资产的成本。公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的自愿双方进行资产交换或债务清偿的金额。前者强调站在企业主体角度的投入价值，而后者强调站在独立于企业主体的市场价值（对于买方而言是投入价值，对于卖方而言是产出价值）。

为了在新起点对某一项资产价值进行重新确定，当参照同类或类似的市场交易价格来确认，假设是从市场上购买的，表现其客观公允性，故在这种情况下的重置成本就被看作是公允价值。

3. 可变现净值与公允价值。可变现净值：是指资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。当产品期限比较短时，比如一个营业周期之内或资金时间价值可以忽略不计的情况下，可变现净值也可以认为是近似公允价值的。

4. 现值与公允价值。现值指资产按照预计从其持续使用和最终处理中所产生的未来净现金流量的折现金额，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。现值的公允与否取决于预期的现金流量、时期和贴现率三个因素，当这三个因素被普遍认同而非个别或特殊个体认同也就公允了。因此，特定个体计量的未来现金流量现值不能认为是公允价值，只有在非特定个体计量时才能被认为是公允价值。公允价值是在选择计量属性时的一个理想目标。历史成本作为已经发生的交换价格，无疑最接近公允价值，可以看作是公允价值的一种表现形式。重置成本、可变现净值在没有实际交换价格的情况下，是通过模拟实际交换价格来实现公允价值的方式，它们也可以看作是公允价值的表现形式。而现值是在无法模拟交换价格的情况下，通过对未来现金流量的贴现来逼近公允价值的一种方法。因此公允价值是市场价值的一种特殊形式，它代表一定时间上市场

公认的市场价值，选择每种计量属性进行计量的结果在一定的条件下都有可能是公允的，也就是说公允价值可以表现为多种形式，如重置成本、可实现净值和现值。

#### 四、新准则公允价值定位问题

在美国，FASB 在1984 年发布的第5 辑财务会计概念公告（NO.5）中列举了五种计量属性，即历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值、未来现金流量的现值。公允价值与这五种计量属性相比较，它不是真正意义上的第六种计量属性，仅仅只是这五种属性在市场交易条件下的一种再现和重复。而在我国，新《企业会计准则——基本准则》将公允价值定位为并列于历史成本、重置成本、可变现净值以及现值的第5 种计量属性。

对比美国财务会计准则，我国基本准则虽然少了现行市价计量属性，但在整套新准则体系中，公允价值计量模式是以现行市价为主，其他四种计量属性并存的会计模式。现行市价又称脱手价值，是指在正常清算下，销售资产可获得的现金数额或其他等值。对于某些金融工具（有价证券）是按其现行市场价格报告的。可以说其内涵与公允价值最为接近。只是前者完全依赖于可观察的市场价格，故难于对无形资产，专用设备或厂房等无现行市价的资产进行恰当计量。而公允价值是可基于得到的最佳信息进行估计确定的。

新准则主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。而这些具体准则对公允价值的确定主要是依照市场的价格。如果一项资产（负债）能有活跃的公开市场且有公开标价的，这种标价基本可确认为公允价值。公允价值本质是一种基于市场信息的评价，是市场而不是其他主体对资产或负债价值的认定。这种市价是所有市场参与者充分考虑了某项资产或负债的未来现金流量及不确定性风险之后形成的共识。在整套新准则体系中，如果没有活跃市场的时价或交易价格，多数都规定不允许采用公允价值模式计量。比如，对于投资性房地产后续计量采用公允价值模式。《企业会计准则第3 号——投资性房地产》第十条规定：企业能够从房地产交易市场上取得同类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计。又比如对于金融工具后续计量的条件，金融工具确认和计量准则规定：按照公允价值对金融资产进行后续计量的条件是在活跃市场中必须有报价。通过上述可知，我国对于公允价值的应用，首先考虑的就是市场价格，当不能得到可观察的市场价格时，才利用其他计量属性及得到的信息进行估计确定。现行市价是公允价值计量模式的核心，但我国基本准则没有将现行市价列为独立的一种计量属性，这也是基本准则将公允价值定位于独立于其他四种计量属性成为第5 种独立属性的原因。

#### 五、结束语

综上所述，在整个新准则体系中，公允价值计量模式体现的是以现行市价为主，其他四种计量属性并存的会计模式。因此新准则对于公允价值的实质和定位与以往研究（国内外）基本是一样的，公允价值不是某一特定的计量属性（现行市价），而是多种计量属性的统称，也是其他四种计量属性计量应该追求的理想目标。

但在基本准则中，我国没有将现行市价列为独立的计量属性，而认为它是公允价值的独特的内涵，也就是说公允价值特定包含了其他属性所不具备的核心部分——现行市价。因此新准则不得不将公允价值定位于独立其他四种计量属性成为第5种独立属性。我们认为，还是将现行市价作为一种

计量属性, 取代公允价值单独作为一种计量属性。公允价值只能作为会计计量时应该遵循的一个原则——以“公允”的原则进行会计计量。如果说以公允价值作为计量属性, 那么就没了的必要其他计量属性存在了。

参考文献:

[1] 葛家澍 林志军:现代西方财务会计理论[M]. 厦门大学出版社, 2001年版

[2] 朱继军:公允价值与会计计量原则[J]. 财会通讯, 2004 (11)

文章来源: 商场现代化 (责任编辑: XL)