



热门文章

用多元线性

间借贷利率

何加强会计

如何处理银行

国外汇储备

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11月]论公允价值在资产计量中的运用

【字体:大 中 小】

作者: [张晓惠] 来源: [本站] 浏览:

2006年2月15日,财政部发布了新的企业会计准则,再次引入公允价值,成为新会计准则的公允价值最早出现在会计准则中是在1998年,当时主要用在《企业会计准则——债务重组》会计准则——非货币性交易》中。后来由于种种原因,公允价值成为企业操纵利润的手段。1的时候,取消了公允价值的应用,只允许在少数准则中运用。在2006年,公允价值重新回到会计准则中,并在17项准则中不同程度的提到了公允价值这一计量属性。公允价值作为一种新的计量方式,源于20世纪80年代。随着资本市场的日益发达,金融工具的大量涌现,公允价值计量在国外已得到广泛的应用,并逐步成为国际会计的发展趋势。年代以来,随着衍生金融工具的大量产生,人们日益关注对企业商誉、衍生金融工具等资产确认与计量。公允价值因其潜在的高度相关性,受到了人们的高度重视。

一、公允价值的内涵及运用条件

根据美国财务会计准则委员会(FASB)于2006年9月正式发布的《美国财务会计准则第157号价值计量》,公允价值的定义为:报告实体所在市场的参与者之间进行的有序交易中出售一收到的价格或转移一项负债所支出的价格。国际会计准则委员会(IASC)对公允价值的定义交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债清偿的金额。英国的会计准则委员将其定义为:公允价值是熟悉情况并愿意的双方在公平交易而不是强迫或清算销售中能够交负债的金额。我国新会计准则对公允价值的定义为:资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

新企业会计准则基本准则中明确会计要素的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值公允价值等,并且规定了企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用重置可变现净值、现值和公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。公允价值和历史成本是会计中重要的计量属性。国际财务报告准则要求广泛运用公允价值,现相关性的会计信息质量要求。中国准则强调适度、谨慎地引入公允价值,主要是考虑我国和转型经济国家,有些资产和负债缺乏成熟的活跃市场,会计信息的相关性固然重要,但应为首前提,如果不加以限制地引入公允价值,可能会出现偏差或认为操纵利润的现象。鉴于上中国的投资性房地产、生物资产、非货币性资产交换、债务重组等准则规定,原则上要求只跃市场、公允价值能够获得并可靠计量的情况下,才允许采用公允价值计量。这一做法也获会计准则理事会的认同。

企业会计准则体系适度、谨慎地引入公允价值这一计量属性,是因为随着我国资本市场的发越多的股票、债券、基金等金融产品交易所挂牌上市,使得这类金融资产的交易已经形成跃的市场,已经具备了引入公允价值的条件。在这种情况下,引入公允价值,更能反映企业的实际情况,对投资者等财务报告使用者的决策更具有相关性。

在引入公允价值过程中,我国充分考虑了国际财务报告准则中公允价值应用的三个级次,即资产或负债等存在活跃市场的,活跃市场中的报价应当用于确定其公允价值;第二,不存在的,参考熟悉情况并自愿交易的各方最近进行的市场交易价值;第三,不存在活跃市场,且述两个条件的,应当采用估值技术等确定公允价值。

二、公允价值在资产计量中的具体运用

(一)在投资性房地产中的运用

《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定:投资性房地产后续计量,应当采用成本模式;证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,可以采用公允价值模式进行后续计公允价值模式计量的,应当同时满足下列条件:1.投资性房地产所在地有活跃的房地产交易企业能够从活跃的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,从性房地产的公允价值做出合理的估计。已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公式转为成本模式。

采用公允价值模式计量的,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,应当以资产负债表日投产的公允价值为基础调整账面价值,公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。企业“投资性房地产”科目下设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目,按照外购的土地建筑物发生的实际成本,计入“投资性房地产——成本”科目;资产负债表日,投资性房地价值高于其账面余额的差额,借记“投资性房地产——公允价值变动”科目,贷记“公允价值变动损益”科目;公允价值低于其账面余额的差额作相反的账务处理。

(二)在金融资产中的运用

金融资产应当在初始确认时划分为下列4类:第一是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;第二是持有至到期投资;第三是贷款和应收款项;第四是可供出售金融资产。涉及公允价值的主要是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和可供出售金融资产。企业初始确认金融资产和金融负债时,应当按照公允价值计量。

1.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

企业对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理,应着重于该金融资产与金融市场的紧密结合性,反映该类金融资产相关市场变量变化对其价值的影响及其对企业财务状况和经营成果的影响。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产在初始确认时,应按公允价值计量,按确认的初始成本(支付的价款扣除相关税费),借记“交易性金融资产——成本”科目,按发生的相关税费,借记“投资收益”科目;按已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利,借记“应收利息”或“应收股利”科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”等科目。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产应采用公允价值对其进行后续计量,资产负债表日,金融资产公允价值发生增加,借记“交易性金融资产——公允价值变动”,贷记“公允价值变动损益”;金融资产公允价值发生减少时作相反的账务处理。处置该金融资产时,按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,按该金融资产的账面余额,贷记“交易性金融资产”,按其差额,贷记或借记“投资收益”科目。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动转出,借记或待机“公允价值变

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...

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...



动损益”科目，借记或借记“投资收益”科目。

2. 可供出售金融资产

可供出售金融资产的会计处理与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理有类似之处，不同处为：（1）初始确认时，都应按公允价值计量，但对于可供出售金融资产，相关交易费用应计入初始入账金额；（2）资产负债表日，都应按公允价值计量，但对于可供出售金融资产，公允价值变动不计入当期损益，而通常应计入所有者权益（资本公积——其他资本公积）。

（三）在非同一控制下的企业合并中的运用

根据企业会计准则的规定，非同一控制下的企业合并，购买方应在购买日按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。即一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值；通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和；购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

非同一控制下的企业合并，企业在购买日应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目；按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按发生的直接相关费用，贷记“银行存款”等科目，按其差额，贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等科目。非同一控制下企业合并涉及以库存商品等作为合并对价的，应按库存商品的公允价值，贷记“主营业务收入”科目，并同时结转相关的成本。

（四）在债务重组中的运用

《企业会计准则第12号——债务重组》规定：债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。

1. 债务人的账务处理

以现金偿还债务的，债权人应当将债务重组的账面价值与实际支付现金之间的差额确认为债务重组利得，计入当期损益的“营业外收入——债务重组利得”。

以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让非现金资产公允价值之间的差额确认为债务重组利得，计入当期损益的“营业外收入——债务重组利得”；转让非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，计入当期损益，非现金资产为存货的，应作为销售处理，按照《企业会计准则第14号-收入》的规定，以公允价值确认收入，同时结转相应的成本，非现金资产为固定资产、无形资产的，其公允价值和账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出，非现金资产为长期股权投资

投资的，其公允价值和账面价值的差额，计入投资损益。将债务转为资本的，债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本（或者实收资本），股份的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额，计入当期损益（营业外收支）。

修改其他债务条件的，债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，计入当期损益。

2. 债权人的账务处理

以现金清偿债务的，债权人应将重组债权账面价值与收到现金之间的差额确认为债务重组损失，计入当期损益（营业外支出-债务重组损失）。债权人已对债权计提减值准备的，应先将该差额冲减已计提的减值准备，冲减后仍有损失的，计入当期损益（营业外支出-债务重组损失）；冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。以非现金资产清偿债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，重组的账面价值与受让非现金资产公允价值之间的差额，确认为债务重组损失，计入当期损益。

将债务转增资本的，债权人应将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额，先冲减已提取的减值准备，减值准备不足冲减的部分，或未提减值准备的，将该差额确认为债务重组损失。发生的相关税费分别按照长期股权投资或者金融工具确认和计量的规定进行处理。

修改其他债务条件的，债权人应当将修改其他债务条件后债权的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债权的账面价值与重组后债权账面价值之间的差额确认为债务重组损失，计入当期损益。如果债权人已对该项债权计提了减值准备，应当首先冲减已计提的减值准备。

（五）在非货币性资产交换中的运用

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定：非货币性资产交换，是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（补价）。

根据企业会计准则的规定，非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：1. 该项交换具有商业实质。2. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：1. 换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。2. 换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

换出资产为存货的，应当视同销售处理，按照公允价值确认销售收入，同时结转销售成本。换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出。换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入投资收益。在以公允价值确定换入资产成本的情况下，发生补价的，支付补价方应当以换出资产的公允价值加上支付的补价和应支付的相关税费作为换入资产的成本，换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额，应当计入当期损益。收到补价方，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额，应当计入当期损益。在涉及补价的情况下，对于支付补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产所放弃对价的一部分；对于收到补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产的一部分。

（六）在资产减值中的运用

企业会计准则第8号-资产减值准则规定：当资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额，可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。当资产可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

（七）存货、固定资产、无形资产、生物资产、长期股权投资中的运用

在存货、固定资产、无形资产、生物资产、长期股权投资等具体准则中，均规定了投资者投入存货、固定资产、无形资产、生物资产、长期股权投资等资产，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始成本计量，但合同或协议约定价值不公允的除外。即当投资合同或协议约定的价值不公允时，应采用公允价值计量。

三、我国运用公允价值计量面临的问题

（一）缺乏成熟的市场环境

我国目前市场化程度不高，公平的交易环境尚在建立和完善的过程中。对绝大多数资产和负债而言，很难找到可以观察到的市场价格。同时缺乏公平价格的形成机构。公允价值获取较难。

（二）缺乏可操作性

通常情况下，在确定所计量项目的公允价值时，首选的方法是市价法；如果找不到所计量项目的市场价格，往往采用类似项目法；如果所计量的项目不存在或只有很少的市场价格信息，从而无法运用市价法和类似项目法时，则需采用估价技术法。当某些资产和负债在市场上很难找到可供观察的交易价

格时，将未来现金流量按一定的折现率折算成现在的现金价值进行现值计量，就成为估计公允价值最重要的技术手段。然而，未来现金流量的金额、时点和折现率等都是不确定的，在操作上难度很大，因而现值计量的复杂性也成为公允价值计量模式不易推广和运用的障碍之一。

(三) 法制不够完善和监管不力

我国的新会计准则实施不久，在一些方面还存在不完善的地方，相关配套的操作规范正在制定之中，尤其是公允价值内部控制规范没有制定，各种法律、法规对会计舞弊行为没有统一的定性，且惩处力度远远不够。由于缺乏外部审计的严格监督，影响公允价值的准确获取和会计信息的真实反映。同时也使公允价值推行收到了阻碍。

(四) 会计人员素质需要提高

使用公允价值计量，要求会计人员具备较高的职业判断能力。在公允价值的确定过程中，将未来现金流量按一定的折现率折算成现值计量，但因未来现金流量的金额、时点和货币的时间价值等都是不确定的，会计人员的素质偏低，在计量的操作上往往难度很大，使公允价值计量的优势难以发挥。同时，公司治理缺陷、会计人员道德水平、知识水平及职业判断能力、高层管理人员道德观和诚信意识等因素都会影响公允价值的信息质量。

四、在我国实施我国公允价值计量的对策

(一) 完善公允价值理论，构建适合中国国情的、具有可操作性的公允价值应用框架

我国财政部会计准则委员会和会计理论界在充分考虑我国国情的前提下，尽早推出一个具有操作性的公允价值计量的理论及应用框架。这个指导框架应对公允价值的细节问题予以明确规定和详尽说明，以便于会计人员进行实务操作。同时将健全的理论在我国全面推广，才能促进解决运用中出现的难题。可以借鉴国外的经验，也可以进行创造性的工作。

(二) 加快市场经济发展，建立成熟的市场环境

公允价值得以运用的前提条件就是存在活跃市场，所以，要想保证公允价值的有效实施，必须努力构建一个完整、充分竞争的市场，要深化我国经济的市场化程度，建立完善的市场体系。打破行业垄断，引入充分的竞争机制。应加快建立与市场经济发展程度相适应的全国市场价格信息网络，大力推进信息资源公开化，形成良好的市场价格信息体系。同时，发挥专业评估机构作用，充分利用专业评估技术。

(三) 加强监管

一方面，财政、税务、审计等管理机构须强化监督，建立互动机制，发挥监管合力，充分发挥政府监督的职能和作用。另一方面，搞好社会监督机制的建设。进一步加强和完善会计师事务所和评估机构的执业环境、执业自律，执业中严格遵守最新准则及其他执业标准，并加强对审计及评估机构的监管力度。

(四) 提高会计人员素质和职业道德

提高会计人员的素质是获取准确公允价值的有效途径。因为公允价值的评估需要依靠专门会计人员的职业判断。提高会计人员的职业判断能力主要应从两个方面入手：一是要加强职业道德建设，提高会计人员职业道德。二是加强会计人员业务培训，完善会计人员知识结构，提高其对交易和事项的确认、计量、报告进行复杂判断和处理的能力，提高其职业判断能力。

参考文献：

- [1] 《企业会计准则》 2006 中华人民共和国财政部制定 经济科学出版社
- [2] 《企业会计准则-应用指南》 2006 中华人民共和国财政部制定 中国财政经济出版社
- [3] 《企业会计准则讲解》 2008 财政部会计司编写组 人民出版社
- [4] 陈兆芳 《公允价值运用的障碍及对策研究》 [J] 财会月刊 2008 1

(作者单位：中审亚太会计师事务所有限公司云南分所)

【 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

Copyright ©2007-2008 时代金融



EliteArticle System Version 3.00 Beta2

当前风格：经典风格

云南省昆明市正义路69号金融大厦