

试论公允价值计量属性 在我国的应用

◎ 何永利 宋明信 刘丙瑞

[摘要]新会计准则显著的突破是公允价值正式作为计量属性的运用。随着公允价值计量属性在实践中的运用,其在应用中所具备的优势和所存在的问题以及对会计领域所产生的深远影响也将日益突显出来。我们要适度使用公允价值,建立健全法律制度,提高会计计量的可操作性,要降低会计计量的成本。通过会计界理论工作者和实践工作者的不断探索,公允价值的合理使用必将进一步提高并改善我国财务会计信息系统的质量。

[关键词]新会计准则;公允价值;计量属性

2006年2月15日财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则的新会计准则体系。新会计准则在诸多方面实现了新的突破。其中公允价值计量属性的运用是最为显著的方面。随着公允价值计量属性在实践中的运用,公允价值越来越成为投资人关注的焦点。其在应用中所具备的优势和所存在的问题以及对会计领域所产生的深远影响也将日益突显出来。

我国《企业会计准则》对公允价值的定义是,在公平交易中熟悉情况的双方自愿进行资产交换或负债清偿的金额。与其他计量属性相比公允价值计量属性具有如下特征:非确定性、变动性、集合性。

一、公允价值在我国应用的深远意义

新会计准则的发布和实施必将成为我国会计史上的又一重要里程碑,标志着我国与国际财务报告准则趋同的企业会计准则体系正式建立,对于完善我国社会主义市场经济体制、提高对外开放水平和加速中国融入全球经济都具有重要意义。

首先,公允价值的运用是我国向会计国际趋同迈出的实质性一步。新会计准则中公允价值的运用,打破了我国会计国际趋同的瓶颈,实现了会计准则与国际会计

准则趋同的实质性突破,具有划时代的意义,也充分反映了我国会计实现国际趋同的信心和决心。

其次,公允价值的运用是我国市场经济日趋成熟的重要标志。公允价值因其能够公允地反映企业的财务状况和经营业绩等信息,已经被认可作为提高会计信息相关性的主要计量属性。我国建立了运用公允价值计量属性的会计准则体系,是我国具备了完全市场经济地位的要件之一,对于提高我国企业在参与国际经济中的竞争力意义深远。

另外,公允价值的运用是发挥会计准则在资本市场中基础设施作用的必然要求。现代资本市场是建立在信息披露的基础之上的,具有可靠性和相关性的会计信息是资本市场健康、有序发展的必要条件。

二、公允价值在我国的具体应用

公允价值在我国的应用经历了提倡、回避和重新引入三个阶段。随着金融市场特别是证券市场的不断发展,面向未来的公允价值的应用已经是大势所趋。其在评价企业业绩、提高会计信息质量、进行决策和投资等方面的优势也逐渐为人们所共识。下面我们仅就在公允价值运用方面几个比较典型的准则作简要介绍分析。

1.在金融工具确认和计量中的应用

新会计准则中关于金融工具有四项具体准则,准则规定对交易性金融资产,取得时以成本计量,期末按照公允价值对金融资产进行后续计量,公允价值的变动计入当期损益。实行公允价值计量后,金融资产的公允价值波动计入当年损益,也将对上市公司的利润产生较大的影响。按公允价值计量后,强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念,也容易评价企业通过使用衍生工具进行风险管理的有效性,实现了建立与国际惯例接轨的会计标准。

2.在投资性房地产准则中的应用

《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定:如果投资性房地产有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠地取得,应当采用公允价值属性对其进行后续计量。随着我国投资性房地产企业的增多和宏观经济的持续发展,实施新会计准则后公允价值会逐渐成为评估投资性房地产企业的主要计量属性,会有利于引导市场更多地关注投资性房地产企业的真实价值。

3.在债务重组准则中的应用

债务重组准则强调公允价值应当能够“可靠计量”。新准则为了防止公允价值再次被滥用而产生严重的利润操纵现象,此次新发布的债务重组准则在引入公允价值时规定公允价值应当能够“可靠计量”。同时规定,债务重组利得应记入当期损益。

4.在非货币性资产交换中的应用

非货币性资产交换准则中规定运用公允价值所必须具备的两个前提条件:

- (1)非货币性交换必须具有商业实质。
- (2)换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。

考虑到关联方关系的存在有可能导致非货币性资产交换不具有商业实质,新准则还规定:在确定是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。这些规定,会有助于制约通过非货币性资产交换方式操纵收益的行为。

三、公允价值应用中存在的问题

尽管公允价值在我国新会计准则中已经被广泛运

用,而且其特有的优势也逐渐为广大会计工作者所认同。但是,我们不能否认,我国目前还处于市场经济的初级阶段,即使在发达资本主义国家,公允价值的引入也只是近十几年的事情。所以公允价值在我国的运用必然存在着一些亟待解决的问题。

1.公允价值的运用影响了信息质量的可靠性

一方面,选择用公允价值计量模式这样一个非确定性、变动性和集合性的模糊性计量概念来作为会计计量的目的和手段,相对于客观性、确定性和可验证性的从事实性基础出发的历史成本计量模式,虽然在财务报告中能提供更为相关性的信息,但在可靠性的质量要求上却不敢保证能提高多少或至少不会减弱。另一方面,公允价值是通过市场确认的,但市场环境是复杂多变的,有的会计要素或会计事项可以确认或寻找相类似的市场交易价格,有的却无法寻找而只能估计,尤其对于长期性的应收应付之类的项目,在市场环境的预知性上难以把握。

2.公允价值的运用影响了信息质量的一致性

企业主体对某些会计要素或会计事项价值的确定,通常是基于其未来收益(或损失)与不确定性的计量(估计),而不是通过市场交易形成的。这种价值信息一般更有助于投资者的预决策即更能提供对企业管理当局有用的信息,但往往与其公允价值不完全相符。

3.公允价值计量具有一定的难度

有许多会计要素如资产和负债在市场上很难找到可供观察的交易价格,将未来现金流量按一定的折现率折算成现值计量,往往就成为公允价值计量的重要技术手段。但因未来现金流量的金额、时点和货币的时间价值等等都是不确定的,在计量的操作上往往难度很大,因此现值计量的复杂性就是公允价值计量模式不易推行应用的难点。

4.运用公允价值会导致会计信息质量成本太大

与历史成本相比,取得公允价值时要花费相当大的成本,增加了报表编制成本,有违会计的成本效益原则。

四、如何解决公允价值应用中所存在的问题

公允价值计量属性的运用,是大势所趋,不仅是与国际接轨的客观需要,也是提高会计信息的相关性,反

映企业的经营实绩的必然要求。但是,我们也应该看到公允价值属性在我国的运用还存在上述问题需要解决。

1. 要适度使用公允价值

新会计准则中的公允价值计量法会不会成为上市公司操纵利润的新工具是很多人担忧的问题。新准则已考虑到了公允价值被误用的情况,对此进行了许多约束,公允价值的应用是谨慎的。我国新会计准则对公允价值的运用采取了非常谨慎的态度,不是任何企业在任何情况下都可以运用公允价值。这就要求我们在使用公允价值属性时要严格执行新规则,适度应用公允价值计量属性。

2. 要建立健全法律制度

积极建立一个与公允价值计量相适应的市场经济环境。我国的市场经济环境与国际上较成熟的市场经济环境比,还存在着市场不完善,制度规范不健全,信息不透明等差距。因此,必须建立健全相关法律法规,加强上市公司治理,提高企业高管人员道德水平,会计人员职业素质和执业能力,建设专业评估机构,加强市场监管,阻断利用公允价值计量来操纵企业利润,粉饰财务信息的后路。

3. 要提高会计计量的可操作性

这就要在市场体制、市场资产或负债的估价系统 etc 上做文章,在会计准则中给予明确的有利于具体实务操作上的规范要求,不断对会计人员进行知识更新和提高会计电算化的水平,从而做到公允价值计量属性在全面推广应用,既容易操作又通俗易懂,同时还能很好地解决会计实务中的问题。

4. 要降低会计计量的成本

要使采用公允价值计量属性过程中所需要获得的计量成本尽量降低,需要不断加强公允价值计量的理论研究和提高其实际的技术操作水平。同时要建立信息共享平台,使各种资产或负债的市场价格能够很容易取得。

随着经济形势的不断发展和经济环境逐渐完善,我国会计计量将逐步由历史成本计量向公允价值计量过渡。

我们相信通过会计界理论工作者和实践工作者的不断探索,随着公允价值在我国运用环境的改善,会计按公允价值进行计量必将在我国得到普遍推广,公允价值的合理使用必将进一步提高并改善我国财务会计信息系统的质量。

[参考文献]

- [1] 王乐锦.浅谈公允价值在我国会计中的运用:意义与特征[J].会计研究,2006(5):11~14.
- [2] 张国平.公允价值在我国的应用和思考[J].华北航天工业学院学报,2005(5):4~5.
- [3] 秦敏.我国公允价值会计计量的运用及完善[J].中国农业会计,2007(1):17~20.
- [4] 陈敏.公允价值的本质及其理论缺陷浅探[J].财会月刊,2005(10):7~9.
- [5] 葛家澍,徐跃.会计计量属性的探讨[J].会计研究,2006(9):18~20.
- [6] 中华人民共和国财政部.企业会计准则[M].北京:经济科学出版社,2006.
- [7] 郭亮.论我国公允价值会计的运用和完善[J].时代经贸,2006(12):14~16.
- [9] 赵欣燕,李传玉.公允价值计量属性的意义[J].内蒙古科技与经济,2006(6):9~12.
- [10] 伍刚.公允价值计量的新视角[J].财会月刊,2006(5):3~5.
- [11] 杨晓磊.对公允价值计量属性的认识[J].财会月刊,2006(8):11~12.
- [12] 李洁.解析公允价值计量的运用[J].会计之友,2006(22):10~13.
- [13] 焦授青,杨成文.公允价值新论[J].财会月刊,2007(5):4~5.

[收稿日期]2008-07-09

[作者简介]何永利,女,北京市东城区职工大学教师;宋明信,男,集团公司政策研究室;刘丙瑞,男,集团公司长城钻探工程公司。

[责任编辑]方广江