

# 公允价值会计基本概念辨析

福建集美大学工商管理学院 张白玲(教授) 杜孝森

**【摘要】** 本文通过将与历史成本会计相关的概念进行对比来分析公允价值、公允价值计量和公允价值会计三个基本概念,并指出公允价值是与历史成本相互依存的会计计量属性,历史成本计量属性不会随着公允价值会计的发展而消失,且公允价值会计是会计发展的必然。

**【关键词】** 公允价值 公允价值计量 公允价值会计

公允价值会计是近年来会计学术界讨论较多的话题,特别是我国财政部2006年发布的企业会计准则明确将公允价值作为一种新的会计计量属性,掀起了国内学术界讨论的热潮。本文试图对公允价值会计的基本概念进行辨析,以期能够统一对相关问题的认识,以推动对公允价值会计的研究。

## 一、公允价值

随着经济的快速发展,经济活动的复杂性和多变性不断增强,使得历史成本会计信息无法满足信息使用者的需求。为了弥补历史成本会计信息的不足,会计理论和实务工作者探索了不同于历史成本的会计计量属性,如现行市价、现行成本、可变现净值和现值等,以期能提高会计信息的有用性。公允价值计量属性的提出较晚,但是也经历了一定的变迁,目前已得到广泛应用。现简述如下:①美国财务会计准则第107号对公允价值所下的定义是:在现时交易中,在非强制或非清算

性销售的情况下,当事人自愿据以买卖资产(承担或结算负债)的金额。②英国财务报告准则对公允价值所下的定义为:在公平交易中,亦即非强制或非清算性销售中,熟悉情况的当事人自愿据以交易该资产或负债的金额。③国际会计准则对公允价值所下的定义为:在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债结算的金额。④金融工具联合工作组(JWG)对公允价值所下的定义为:在计量日,由正常的商业考虑推动的,在公平交易中企业出售一项资产时应收到的金额或解除一项负债时应付出的金额的估计。⑤我国企业会计准则规定:在公允价值计量下,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计量。⑥美国财务会计准则第157号规定:公允价值是指在计量日市场参与者进行有序交易时出售一项资产所收到的价格或转移一项负债所支付的价格。

根据会计准则的规定,直接计入所有者权益的利得和损失主要通过“资本公积——其他资本公积”科目进行核算,包括可供出售金融资产公允价值变动、权益法下被投资单位除净损益以外其他因素导致的所有者权益变动、与直接计入所有者权益的项目相关的递延所得税资产和递延所得税负债、存货或自用房地产转为以公允价值计量的投资性房地产时公允价值大于原账面价值的差额、以权益结算的股份支付形成的费用、现金流量套期中套期工具的公允价值变动等。可见,直接计入所有者权益的利得和损失多是资产自身计价基础的变动或是资产价值变动而导致的企业总体价值的变动,因此可以认为直接计入所有者权益的利得和损失不属于非经常性损益。

## 误区之五:非经常性损益等同于应计项目

会计盈余可根据资金基础的不同划分为应计项目与经营现金流量两部分。应计项目是指不直接形成当期现金流入或流出,按照权责发生制和配比原则应计入当期损益的收入或费用,如折旧费、摊销费、应收款项变动额等。经营现金流量是基于收付实现制而计算得出的,一般比较客观,不容易被操纵。由于应计项目的确定依赖于管理层的主观判断与估计,存在较大的不确定性,故在会计理论研究中提出了众多基于异

常应计项目盈余质量的计量模型,用于研究会计盈余的应计质量属性。

根据盈利的持久性,会计盈余可划分为经常性损益和非经常性损益,从该角度可探索盈余质量的持续性属性,但目前这种划分并未引起广泛且深入的研究。所以,我们可以认为,对非经常性损益与应计项目的研究是会计盈余不同分类标准下关注盈余质量不同属性的研究。

## 主要参考文献

1. 唐洪广.有关非经常性损益的几个问题.中国注册会计师,2002;3
2. 李晓慧.会计与资本市场案例研究.北京:高等教育出版社,2006
3. 毛洪涛,万云.会计最新制度、准则——深度阐释与案例分析.上海:立信会计出版社,2004
4. 魏涛,陆正飞,单宏伟.非经常性损益盈余管理的动机、手段和作用研究——来自中国上市公司的经验证据.管理世界,2007;1
5. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2008.北京:人民出版社,2008

从以上定义我们不难发现,定义④和⑥与其他定义存在明显不同。至少有两点区别:一是定义④和⑥写明“计量日”,更明确地指出计量属性的时态性,弥补了其他定义的缺陷;二是更加明确采用脱手价格,反映了资产和负债的经济实质(未来经济利益的流入和流出),最大限度地降低信息使用者的决策不确定性。

各国会计准则对会计计量属性的分类不够清晰,笔者认为,历史成本和公允价值是两个不可替代、可以并存的会计计量属性。历史成本强调实际交易成本,是投入概念;公允价值强调假设交易价值,是产出概念。公允价值的本质是现时价值,以“公允”冠名主要是为了使假设交易的结果能够让人接受。其他几种计量属性(重置成本、可变现净值和现值)都是在历史成本计量不能提供相关、可靠的会计信息时出现的“公允价值”,也是假设概念。因此,在我国会计准则规定的会计计量属性中可以仅保留历史成本和公允价值两种,这样可以统一认识。把公允价值作为一种纯粹的会计计量属性,在一定程度上有助于推动公允价值会计的研究。

公允价值计量属性强调脱手价格更符合信息使用者的决策要求。人们普遍认为历史成本是从投入的角度计量,实际上其也可以从产出的角度来理解。如一项资产的购价是12万元,那么,我们可以假设这项资产的未产出至少是12万元,否则就没有必要购置该项资产,这也符合理性经济人的经济学基本假设。我国企业会计准则规定:在历史成本计量模式下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额计量,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额计量,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。可见,历史成本的应用有时离不开公允价值,公允价值的出现对历史成本的应用不构成威胁,相反还有利于历史成本的确定。可以认为,会计无论发展到什么阶段,历史成本计量属性都不会消失。

## 二、公允价值计量与公允价值会计

历史成本会计和公允价值会计是相对应的两种会计计量模式。一般认为,采用历史成本计量资产和负债的,即为历史成本会计,同理,采用公允价值计量资产和负债的,即为公允价值会计。笔者认为这样定义是不准确的。首先必须确定两种计量属性的应用时点,这是关键。在此试举一例,某企业在某年年初购置一项固定资产和一批商品,商品价值3万元,固定资产价值12万元,折旧期限为5年,无残值,假设该年按12月计提折旧。在一月末商品未销售且市场价格发生变动(为2.8万元)。在进行初始会计确认时,增加固定资产和存货,减少银行存款。显然,此时是采用历史成本对该固定资产和存货进行计量。在月末财务报表上的固定资产为11.8万元,存货为3万元。这时我们可以认为该项固定资产的核算采用了历史成本会计。因为在列报时,企业并未对按历史成本计量的结果进行变更。但是,如果在报表上将存货价值确定为2.8万元,则采用了公允价值计量,也即是公允价值会计。

从上例可以看出,区分这两种会计模式的关键是看期末财务报表中列报的金额是按公允价值还是按历史成本计量的结果。只有在期末财务报表中采用公允价值计量才是真正的公允价值会计。我们再假设,上例中,企业是用其存在活跃市场的一批存货换取一项固定资产。这时企业是按存货的公允价值来确定固定资产的入账价值,但是仍改变不了对该项固定资产采用历史成本计量的后续计量模式。如果固定资产期末价值为11.5万元,企业在期末资产负债表上列报11.5万元,就是采用了公允价值会计模式。

企业会计准则规定: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。从历史成本的定义不难看出,非货币性资产交换取得的资产也是采用了历史成本计量,并非公允价值。当资产盘盈或接受捐赠时,资产的价值可以按公允价值计量,但是在期末编制财务报表时还要再确定其公允价值,否则也称不上是公允价值会计。

当一项资产的价值未发生变动时,则对于反映在财务报表上的金额就不能确定是采用历史成本还是采用公允价值计量的结果。在这种情况下坚持作区分是没有意义的。由此可以得到这样的启示:如果在报告日历史成本计量和公允价值计量的结果相同,无须区分采用了何种会计模式,这对信息使用者的决策不会产生影响。在实务中常见的是一项资产或负债自初始入账起,到下一次报告日价值发生了一定变动,如金融工具和衍生金融工具,这时两种会计模式下提供的会计信息迥异,应当采用公允价值模式进行列报和披露。

严格地说,目前的会计计量不能简单地说是某一种会计模式,而是包括历史成本计量和公允价值计量的混合会计模式。

## 三、公允价值会计是会计发展的必然

采用公允价值会计能够满足信息使用者的决策要求,因为它符合客观经济规律。价值规律告诉我们,价格围绕价值上下波动,会计是一种用货币来反映价值的信息系统,即反映价格的波动。会计核算基础——权责发生制是公允价值会计的理论基础。价格波动表明资产或负债能够带来的经济利益发生了变化,此时按照权责发生制的要求,应当予以反映。诚然,在应用公允价值会计时会存在某些障碍,如公允价值获取技术不够成熟等,但我们认为会计稳健性欠缺才是更大的障碍,因为即便能够可靠地取得公允价值,有些长期资产也不能按公允价值来反映。因此在解决这一问题之前,历史成本会计和公允价值会计相结合的混合会计模式是最优的现时选择,但可以预见的是公允价值会计是会计发展的必然。

### 主要参考文献

1. 黄世忠. 公允价值会计: 面向21世纪的计量模式. 会计研究, 1997; 12
2. 常勋. 公允价值计量研究. 财会月刊, 2004; A1