

浅析公允价值计量对象的选择

湖北经济学院 邵天营(博士)

【摘要】 会计计量是会计系统的核心职能,而计量属性的选择又是会计计量的关键。本文围绕公允价值展开讨论,分析在初始确认、后续计量、资产减值测试等方面应用公允价值的影响因素,在此基础上对我国企业会计准则中公允价值计量对象的选择进行了评价,并指出可能引发的问题。

【关键词】 公允价值 计量对象 初始确认 后续计量

会计计量是会计系统的核心职能,而计量属性的选择又是会计计量中的一个关键问题。寻求最符合财务报告目标要求以及兼具相关性和可靠性的计量属性,成为会计界致力解决的一个主要问题。

20世纪90年代初公允价值概念的正式提出,无疑为会计计量属性的选择提供了一个理想的方案。那么,在会计计量中,何时应采用公允价值?哪些要素项目的计量应采用公允价值?为什么要采用公允价值?这些都是公允价值计量研究要回答的问题,也是正确理解公允价值计量的关键。因此,本文拟分别对初始确认、后续计量、期末资产减值测试与计量以及有关资产和负债项目的终止确认和处置中公允价值计量对象的选择问题进行探讨,分析关键的影响因素,以期对理解公允价值计量有所裨益。

一、初始确认时公允价值计量对象的选择

初始确认时对资产、负债等会计要素项目按历史成本进行计量是会计计量的基本模式。然而,有人早已提出采用公允价值进行初始确认,这与历史成本模式也并不矛盾。可以说,公允价值是历史成本模式下资产和负债初始确认时最主要、最常用的计量属性。正如 Paton 教授所述,“成本和价值并不是对立的和相互排斥的。在取得日,至少对于大多数交易而言,成本和价值在本质上是一致的。在支付手段是实物资产而非现金的情况下,取得资产的成本是以某一其他实物资产的公允价值计量的。事实上,成本起初是重要的,因为它近似于取得日的公允价值。”目前各会计准则制定机构实质上也是主张以公允价值作为初始计量属性的。因此,将现行的历史成本计量模式称为“历史公允价值模式”可能更为恰当。

在初始确认中,既存在根据交易中收取或支付的现金或现金等价物的金额确定的取得成本并不代表公允价值的情形,也存在无法根据收取或支付的现金或现金等价物的金额确定各要素项目入账金额的情形,前者如交易中支付或付出的货币金额明显偏离资产或负债的公允价值,后者如债务重组和非货币性资产交换等。在这些情况下,对资产或负债是按历史成本计量还是按公允价值计量,主要取决于交易的实质、公允价值能否可靠取得等因素。一般而言,如果根据合同或协

议所确定的历史成本明显偏离其交易日的公允价值,且公允价值能够可靠确定,则应按公允价值进行初始计量;如果交易的实质是取得一项新的资产或承担一项新的负债,且其公允价值能够可靠确定,则应采用公允价值进行计量,但若公允价值不能可靠确定,则采用历史成本计量比较适当;如果交易的实质是资产或负债的置换,则应采用历史成本进行计量。如 FASB 发布的 SFAS 153 规定,在非货币性资产交换中取得的资产应以放弃资产的公允价值为基础进行计量,但在如下三种情况下,则应以放弃资产的账面价值为基础确定其入账价值:①交易中放弃资产或收到资产的公允价值不能合理确定;②交易的目的是促进对客户销售;③交易缺乏商业实质。再如,IASB 发布的 IAS16、IAS18 规定,在不同类非货币性资产交换中取得的资产应按公允价值计价,而在同类非货币性资产交换中取得的资产应按换出资产的账面价值计价。

实际上,公允价值计量的对象并不仅仅局限于资产和负债项目,它同样适用于其他会计要素项目,如债务重组中将债务转为资本时所取得的资本、非货币性资产交换中以库存商品换取其他资产时产生的商品销售收入、以按权益结算的股份支付换取职工提供服务时增加的所有者权益及相关的成本或费用等。在诸如此类的交易或事项中,由于没有或只有少量的现金流入或流出,根据相关资产、负债、权益工具、劳务等的公允价值对所有者权益、收入、成本或费用项目进行计量,是一种较为理想的选择。

我国 2006 年发布的企业会计准则虽规定以历史成本模式为主,但也隐含了“初始确认实际上是以公允价值为计量基础的”这一重要假设。现行会计准则特别规定了采用公允价值计量的情形:①交易中不涉及或只涉及少量现金及现金等价物,因而无法根据其金额确定入账价值的会计要素项目,但交易具有商业实质且公允价值能够可靠确定的,如非货币性资产交换和债务重组中取得的非现金资产、采用将债务转为资本方式进行债务重组时所取得或付出的权益工具、以修改其他债务条件方式进行债务重组时新取得的债权和新承担的负债等;②合同或协议约定的价值不公允,且相关资产或负债的公允价值能够可靠确定的;③企业取得的金融资产和发生

的金融负债；④采用公允价值模式计量的投资性房地产与自用房地产的相互转换，可供出售金融资产与其他类型的金融资产的相互转换，只要相关金融资产的公允价值能够可靠计量，重分类后的金融资产一律按公允价值计价入账。可见，现行会计准则对公允价值计量对象的选择充分考虑了相关交易、事项或情况的特点以及计量的可靠性和可操作性，要求明确、具体，富有弹性，便于执行，但是，也向企业管理当局提供了盈余管理或利润操纵的机会。另外，也可能出现不同企业或同一企业不同时期对同样的资产或负债项目选用不同计量属性的情况，继而削弱会计信息的可比性。

二、后续计量中公允价值计量对象的选择

基于初始确认时公允价值计量模式的实际运用，在后续计量中采用公允价值计量模式，也是会计一贯性原则的基本要求。然而，在各国的会计实践中，后续计量中计量属性的选择要比初始确认时的情况复杂得多，且存在较大的差异。这种状况在早已提出以公允价值作为后续计量属性的美国也同样存在。1990年，美国证券交易委员会（SEC）前主席理查德·C·布雷登曾明确表示，公允价值是金融工具最相关的计量属性，应当按公允价值对金融工具进行计量。也就是说，公允价值计量的相关性因不同资产和负债项目而异，因此计量对象应有所选择。

财务报告目标的选择、相关性与可靠性的权衡、管理当局持有某项资产和负债的意图及其对企业现金流量的影响方式等，都会影响后续计量中计量属性的选择。一般来说，受托责任观强调会计信息的可靠性，倾向于历史成本计量，而决策有用观强调会计信息的相关性，倾向于公允价值计量。但可靠性和相关性是相对的，对可靠性和相关性的判断要综合考虑特定的经济环境、信息使用者的信息需求、经济交易或事项对企业经营业绩和现金流量的影响方式等因素。因此，按照决策有用观，历史成本信息可能会比公允价值信息更具相关性，公允价值信息也可能会比历史成本信息更可靠，计量属性的选择主要应看它是否符合计量对象的特点，能否如实反映经济现实。

例如，对于企业打算持有至到期的债券投资，按摊余成本（历史成本的一种转化形式）计量更有利于预测企业未来的现金流量，而对于计划近期出售的资产来讲，按公允价值计量则更能真实地反映未来的现金流量。所以，决定一个项目是否采用公允价值计量，关键是看这种计量模式能否通过财务报表来反映客体（财务状况和经营成果），并在财务报表和客体之间保持同质性，如实地揭示经济现实。

笔者认为，为体现决策有用观，在确定应采用公允价值进行后续计量的资产和负债项目时，应依次考虑会计信息的相关性和可靠性。公允价值信息具有较强相关性的，只要其可靠性有一定程度的保证，就应采用公允价值计量；公允价值信息的相关性较弱或者公允价值信息的相关性不能可靠确定的，待公允价值易于取得且具有较强可靠性时，再采用公允价值计量；公允价值信息不具有相关性的，不应采用公允价值计量。据此可对公允价值计量的对象确定如下：①对拟通过出

售、转让而获利和打算用于交换或作为支付手段的资产，或基于投机、避险目的而持有的金融工具，如交易性金融资产、交易性金融负债等，应采用公允价值计量。②对企业持有的既不是为获利而购入的、也不打算用于交换或作为支付手段的资产，当公允价值能够可靠取得时，可采用公允价值计量。③对于相关现金流量的金额、时间比较确定或变动风险不大的资产和负债项目，如持有至到期投资、贷款和应收款项、长期借款、应付债券等，不必采用公允价值计量。

我国企业会计准则综合考虑了资产和负债的持有目的和管理意图、相关现金流量与公允价值的关系、公允价值估值结果的可靠性、公允价值变动风险、会计信息使用者的信息需求等，规定：①企业持有的交易性金融资产和交易性金融负债，企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明的以公允价值为基础进行管理和评价并向关键管理人员报告的金融资产组合、金融负债组合或金融资产和金融负债的组合，以及采用公允价值进行后续计量可以消除或明显减少由于计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致情况的金融资产和金融负债，应当以公允价值进行后续计量。②有确凿证据表明公允价值能够持续可靠取得的投资性房地产和生物资产，可以采用公允价值进行后续计量。③企业年金基金运营中持有的具有良好流动性的金融资产，以及企业持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债以及可供出售金融资产，应当以公允价值进行后续计量。④以现金结算的股份支付，企业应当在相关负债结算前的每个资产负债表日以及结算日，对负债按公允价值重新计量。不难看出，我国在确定公允价值后续计量对象时比较谨慎。

三、其他情况下公允价值计量对象的选择

公允价值计量并不仅仅局限于会计要素的初始确认和后续计量，在资产减值测试与减值损失的计量、会计要素项目的终止确认中，公允价值有时也是比较理想的计量属性。

从某种意义上说，资产减值损失的确认是会计稳健性原则下对有关资产项目采用公允价值进行后续计量的结果。企业管理当局持有资产的目的和管理意图、后续计量模式、未来经济利益的流入方式等，都会影响资产减值损失的具体确认方法。

如果企业持有资产的目的是通过出售而获利或从短期价格波动中获利，则资产减值损失应直接按资产的公允价值或可变现净值低于其账面价值的差额确认，企业持有的可供出售金融资产、存货、采用公允价值模式计量的投资性房地产和生物资产等均属于这种情况。如果企业持有的资产有固定的到期日、持有期间现金流量比较确定、不便于出售，或持有目的是使用而非出售，则资产减值损失应按照资产使用及处置中预计未来现金流量的现值低于其账面价值的差额确认，如贷款和应收款项、持有至到期投资。如果企业对持有的资产是否继续使用有选择权，则资产减值损失应按照资产的可收回金额（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）低于其账面价值的差额确认，如企业持有的长期股权投资等。这就是说，只要企业持有的资

企业内部控制的有效性评价研究

广东工业大学 谭三艳 周泳宏(博士)

【摘要】我国目前内部控制评价存在内部控制评价的相关法规规定不统一、详细的评价方法仍占主导地位这两大突出问题,本文通过分析这两大问题提出了一些解决措施,以期能够完善我国企业内部控制有效性评价。

【关键词】内部控制评价 有效性 风险评价方法

一、我国企业内部控制的有效性评价存在的问题

1. 内部控制评价的相关法规规定不统一、不具体。我国目前颁布的有关内部控制评价的法规数量不少,但是这些法规没有对内部控制有效性进行详细解释,界定的评价主体和评价内容不同。由财政部、审计署、证监会、保监会、银监会于2008年5月22日发布了《企业内部控制基本规范》,规定自2009年7月1日起在上市公司范围内施行,鼓励非上市的大中型企业执行,并要求执行该规范的上市公司应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,并可聘请具有证券、期货业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行审计。其中第四十六条规定:企业应当结合内部监督情况,定期对内部控制的有效性进行自我评价,出具内部控制自我评价报告。内部控制自我评价的方式、范围、程序和

产易于出售且管理当局拥有相应的选择权,就应以公允价值为基础确认资产减值损失。

我国现行会计准则关于资产减值损失确认中计量属性的选择的规定基本上是符合上述要求的,但对固定资产、无形资产和在建工程等资产,要求其可收回金额低于账面价值的差额确认为资产减值损失,实际上隐含了这些资产易于出售且企业管理当局对其使用和处置具有决定权的假定,这与现实往往存在较大的出入。

另外,当一些资产、负债项目被终止确认和处置时,由于往往不涉及或只涉及少量现金或现金等价物的流入或流出,因此为了确认资产转让损益或债务清算损益,也要求对转出资产或清算的负债按公允价值计量,如非货币性资产交换、债务重组中转出资产或重组债权、债务的损益确定等。我国现行会计准则要求以公允价值为基础确认损益的情况包括:①在具有商业实质的非货币性资产交换中,换出资产的损益确定。②以非现金资产清偿债务、将债务转为资本和修改其他债务条件时,债务人转让非现金资产、结清(原)债务的损益以及债权人结清(原)债权的损益确定。③在非同一控制下的企业合并中,企业在购买日对作为企业合并对价付出的资产的处置损益的确定。④采用公允价值进行后续计量的资产与其他类型资产之间相互转换时,转出资产的未实现利得或损失的确

频率,由企业根据经营业务调整、经营环境变化、业务发展状况、实际风险水平等自行确定。该规范没有具体规定内部控制有效性评价的主体和方式。而财政部颁布的《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》规定,内部控制有效性评价是指由企业董事会和管理层,根据战略目标、经营管理的效率和效果目标、财务报告及相关信息真实完整目标、资产安全目标、合法合规目标等单个或整体控制目标的实现进行评价。

《企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)》规定,企业内部控制鉴证是指会计师事务所接受委托,对企业财务报告相关的内部控制的有效性进行鉴证,并发表鉴证意见。《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》采用广义的内部控制概念,《企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)》采用狭义的内部控制概念。上海证券交易所和深圳证券交易所颁布的上市公司内部

定等。对上述交易或事项采用公允价值计量可以比较真实地反映资产转让和债务清偿的损益。

综上所述,基于决策有用观的要求和公允价值自身的本质属性,对大多数会计要素项目采用公允价值计量应该是一种理想的选择,但由于公允价值估值的可靠性不足,对某些难以可靠确定其公允价值的会计要素项目按照其他方式计量,仍是一种现实的选择。可以预见,随着各种要素市场的建立和不断完善,公允价值估值技术将不断创新和完善,各种要素项目的公允价值将能够且易于可靠取得,公允价值必将成为所有要素项目计量属性的主要选择。

【注】本文为“湖北省教育厅人文社会科学研究项目《公允价值会计:理论·实践·问题与对策》(项目编号:2008y264)阶段性研究成果之一。

主要参考文献

1. 财政部会计准则委员会. 金融工具会计与保险会计. 大连:大连出版社,2005
2. 葛家澍,杜兴强. 会计理论. 上海:复旦大学出版社,2005
3. 葛家澍,林志军. 现代西方会计理论. 厦门:厦门大学出版社,2001
4. 威廉·R. 斯科特著. 陈汉文等译. 财务会计理论. 北京:机械工业出版社,2006