

# 论公允价值会计与权责发生制

福建集美大学工商管理学院 杜孝森 张白玲(教授)

**【摘要】**本文对公允价值会计和权责发生制的定义进行了分析,认为二者存在内在联系:将权责发生制作为核算基础要求实行公允价值会计,公允价值会计的推行是对权责发生制的进一步贯彻执行,目的在于提高会计信息的有用性。

**【关键词】**公允价值会计 权责发生制 会计准则

权责发生制是企业会计核算的基础,是现代企业会计中最核心的基本概念之一,是会计学术界讨论的热门话题。目前讨论较多的是如何将权责发生制应用于非企业会计中。公允价值会计也是近年来讨论较多的话题之一,事实上,二者存在内在联系,因此本文首先对相关概念进行了辨析,在统一认识的基础上论证了二者的关系。

## 一、公允价值会计和权责发生制的概念界定

**1. 公允价值会计的定义。**黄世忠教授(1997)认为:所谓公允价值会计,是指以市场价值或未来现金流量现值作为资产和负债的主要计量属性的会计模式。随着人们对公允价值研究的不断深入,特别是美国 SFAS 157 的发布,公允价值的定义更加明确、科学。SFAS 157 认为,公允价值是指在计量日市场参与者在有序交易中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。这一定义比以往的定义更加科学、合理,“计量日”一词的引入凸显了会计计量的动态性,强调了脱手价格,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)。

我国财政部 2006 年发布的《企业会计准则——基本准则》已经明确将公允价值作为一种新的会计计量属性。由于是参照国际会计准则对公允价值所下的定义,这与后来 SFAS 157 的定义存在差异。可以预见,在未来制定公允价值计量相关准则时,国际会计准则理事会(IASB)会采纳 SFAS 157 的定义,我国也会对公允价值的定义进行修改。目前我国会计准则的这一变化对公允价值会计的理论研究和实务操作仍起到了巨大的推动作用。

显然,公允价值计量存在应用对象和时点的确定问题。从 SFAS 157 的定义来看,公允价值是一种能够在任意计量日用于所有资产和负债项目计量的计量属性,但现实情况是有些资产和负债项目并未采用公允价值计量。笔者认为可以把计量日分为报告日和非报告日。原因在于,公允价值会计的核心是公允价值财务报告,在非报告日对某项资产或负债项目采用公允价值计量并不必然导致公允价值财务报告,只有在报告日采用公允价值计量才是公允价值会计。当然,并不排除一种可能性,即某项在非报告日采用公允价值计量的资产或负债在本期报告日价值并未发生变动,致使该项资产或负债在

报告日仍以公允价值列报。但这毕竟是极端情况,并不影响我们的讨论。根据以上分析,笔者将公允价值会计定义如下:在报告日,采用公允价值计量属性对资产和负债进行计量的会计模式。

**2. 权责发生制的概念。**我国《企业会计准则——基本准则》第九条规定:企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。我国企业会计准则明确将权责发生制作为核算基础,但并未对其进行明确的定义。《企业会计准则讲解 2006》对权责发生制的解释是:权责发生制基础要求,凡是属于当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。并指出,收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础,它以收到或支付的现金作为确认收入和费用的依据。会计准则将权责发生制作为会计核算基础,其原因是权责发生制是与收付实现制相对应的一种会计核算基础,贯穿于整个会计准则体系,属于财务会计的基本问题,层次较高,具有统驭作用。

不难发现,虽然权责发生制在会计准则中的地位提高了,但其内容并未发生变化。笔者认为,如果是为了与收付实现制相对应,这种规定是可行的,因为收付实现制一般只用于确认收入与费用。诚然,收入和费用的核算非常关键,特别是在收益受重视的当今时代,但是对收入和费用的确认和计量并不是会计核算的全部内容。因此,笔者认为《企业会计准则讲解 2006》对权责发生制的解释是不全面的。我国的权责发生制还处在一种未充分运用的状态(王德礼,2005)。

国际会计准则规定,按照权责发生制原则,交易和其他事项的影响应当在它们发生时予以确认,而不是在收到或支付现金或现金等价物时确认,并且将它们会计账簿中加以记录,以及在相关期间的财务报表中予以披露。美国财务会计准则规定,权责发生制会计的目的是记录各种交易、事项和情况在其发生期间对企业财务状况的影响,其中包括对现金流的影响,而不仅是记录企业各期现金收入或付出。通过对比分析,可以发现国际会计准则和美国财务会计准则已经将权责发生制的应用范围扩展到“交易”、“事项”和“情况”,也即是全

部的会计确认。我们认为这是对权责发生制内涵认识的进一步深化,更符合其实质。王德礼(2005)从契约角度讨论了权责发生制,对“权责”和“发生”二词重新进行解释,并认为企业直接面临的权责关系可以分为三类,即产生对外权责关系的“交易”、产生内部权责关系的“事项”和对以上权责关系的确认产生影响的“情况”。

笔者认为,还可以从会计的基本概念角度来理解权责发生制。“权责”代表企业未来经济利益的流入和流出,符合资产和负债的本质,“发生”是指这种经济利益的增减变化。所有会计事项的发生最终都会影响资产和负债的列报金额,这也是资产负债表受重视的原因之一。

利润表反映的是资产和负债变化的过程,过程是为结果服务的。收付实现制并不能和权责发生制相对应。现金流动制也不能和权责发生制相对应,因为权责发生制是核算基础,包括的内容远比现金流动制更广泛。现金流动制是一种报告机制,在权责发生制的基础上可以采用现金流动制来报告会计主体的现金流情况,以评价净收益的现金支持度。但如果采用现金流动制作为会计核算基础,用于确认、计量等,势必不能全面反映企业的真实经营成果和财务状况,并且会造成产权秩序的混乱。

## 二、公允价值会计和权责发生制的关系

在对相关定义进行分析后,再来讨论二者的内在联系。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,资产和负债的价格会波动(无论是否存在通货膨胀或通货紧缩)这一经济事实是采用公允价值会计的基础,价格波动表明资产或负债能够带来的经济利益的流入和流出发生了变化,此时按照权责发生制的要求,应当予以反映。

试举一例,某企业本期初购买一只股票,价格120万元,作为交易性金融资产核算。针对这项“交易”,企业在进行会计处理时增加交易性金融资产,减少银行存款,这是按历史成本计量属性核算的。到期末,股票价格上涨为125万元。会计上要反映这一“情况”对企业未来经济利益的影响,按现行会计准则的规定,应同时增加交易性金融资产和公允价值变动收益。期末将该项交易性金融资产按125万元在报表中列报要比按120万元列报更有利于信息使用者做出正确的决策。当然,这125万元并未变为现金,我们可以理性地认为以期末的125万元来预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量要比按120万元预测的结果更准确。会计期间越长,这种优势就愈明显。这是个非常典型的例子,因为现行会计准则

正是要求对交易性金融资产采用公允价值计量。

采用历史成本计量是传统财务会计的主要特征之一。但是,历史成本会计更多的只是反映“交易”对企业财务状况的影响,很少对相关“情况”进行反映,因为它强调交易的实际发生。如果回到还没有金融市场的时代,由于经济条件简单,物价平稳,采用历史成本对“交易”和“事项”进行会计核算可行的。但是当经济发展到一定阶段,“情况”对企业的影响越来越大,会计信息系统要发挥其功能并保持其地位,必须进行变革。美国会计史学家迈克尔·查特菲尔德教授曾指出:“会计的发展是反应性的,也就是说,会计主要是应一定时期的商业需要而发展的,并与经济的发展密切相关。一般来说,文明程度愈高,簿记方法就愈精湛。随着记账必要性的增强,会计资料促进或妨碍经济发展的能力也不断提高”。但是,采用公允价值计量属性并不排斥历史成本的应用,相反,有时历史成本的确定还需要借助公允价值,只有将二者结合起来才能使会计计量更加完善,才能最大限度地保证会计信息的相关性和可靠性。

## 三、总结

综上所述,笔者认为,公允价值会计是对权责发生制的进一步遵循。目前,我国会计准则只是规定对金融资产和投资性房地产等少数资产采用公允价值计量,而对其他资产,如存货、固定资产等重要资产仍采用历史成本核算。其实,当这些资产采用“成本与市价孰低法”计价和计提减值(跌价)准备时,就已经不是采用历史成本计量属性了,而是采用了公允价值,至少对发生减值的资产是这样。对于那些没有发生减值的资产仍然采用历史成本计量,体现了会计稳健性原则。如此看来,公允价值会计与稳健性原则之间存在矛盾,如何解决这一矛盾是一个值得研究的课题。

### 主要参考文献

1. 迈克尔·查特菲尔德著,文硕等译.会计思想史.北京:中国商业出版社,1989
2. 刘峰,黄少安.科斯定理与会计准则.会计研究,1992;6
3. 刘峰.收付实现制·现金流动制·现金流动会计.会计研究,1995;2
4. 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
5. 王德礼.权责发生制与契约分析.商业会计,2005;14
6. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
7. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007