



浅析公允价值的内涵

哈尔滨工业大学 王福胜(博士生导师) 宋海旭

【摘要】 本文首先将我国会计准则中对公允价值的规定与国际上对公允价值的规定进行了比较,发现二者既有统一的一面,又有矛盾的一面,这种规定上的不一致使得我国学术界形成了对公允价值理解的三种不同观点。本文从不同的角度比较了这三种观点,探讨了适合我国使用的公允价值内涵。

【关键词】 公允价值 内涵

一、我国同国际上对公允价值理解的比较

1. 公允价值概念的比较。国际会计准则规定:公允价值是指在一项公平交易中,熟悉情况、自愿的双方交换一项资产或清偿一项负债所使用的金额。美国财务会计准则委员会将公允价值定义为:资产或负债在熟悉情况、没有关联的自愿参与者的当前交易中进行交换的价格。我国在借鉴了国外对公允价值研究成果的基础上,结合本身经济发展的现实环境,在现行会计准则中提出了公允价值的概念: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。

由此可见,公允价值是在公平的交易中形成的,并且进行的交易是自愿的,交易的金额是公平的。在这一点上,我国对公允价值的理解和国际上的理解是统一的。

2. 公允价值归属范畴的比较。国际会计准则规定:财务报告采用多种不同的计量方法来计量各种各样的财务活动,这些方法包括历史成本、现行成本、可变现净值和现值。同时,公允价值作为一个广泛的概念被提出,由此可见,在国际会计准则中,公允价值是超越了基本计量属性范畴的一种计量属

(减免税款)”科目,贷记“营业外收入——减免税款收入”科目(未执行新会计准则的企业贷记“补贴收入”科目,下同)。

例:某企业(一般纳税人)从事废旧轮胎翻新业务。轮胎适用的增值税税率为17%。该企业从废旧物资回收企业购进旧轮胎时取得的增值税专用发票上注明的不含税售价为68 376元,增值税额为11 624元,合计80 000元。销售翻新后的轮胎时,开具的普通发票上注明的价款为117 000元,货款已收到并存入银行。该企业相关账务处理如下:①从废旧物资回收企业购入旧轮胎,按增值税专用发票上的价税合计确认购货成本,借:原材料80 000元;贷:银行存款80 000元。②销售翻新后的轮胎,根据普通发票金额计算不含税收入100 000元(117 000÷1.17),销项税额17 000元(100 000×17%),借:银行存款117 000元;贷:主营业务收入100 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000元。同时,结转免缴的增值税款,借:应交税费——应交增值税(减免税款)17 000元;贷:营业外收入——减免税款收入17 000元。

需要说明的是,减免税款在原会计制度下是记入“补贴收入”科目,但现行会计准则取消了该科目,原在“补贴收入”科目核算的内容大多作为政府补助转入“营业外收入——政府补助”科目。但是,笔者认为,企业执行现行会计准则,直接免征的增值税不能记入“营业外收入——政府补助”科目。那么,能否直接将普通发票上的金额全部确认为主营业务收入而不确认减免税款收入呢?这样也不妥。因为这部分减免的税款其性质应当属于政府补贴收入,是一种利得,而不属于商品

销售收入,二者的性质是不同的。这部分增值税直接减免收入既属于一项利得又不属于会计准则规定的政府补助,那么,一个合理的选择就是将其单独记入“营业外收入——减免税款收入”科目。上例也表明,在新会计准则下有必要在“营业外收入”科目下增设“减免税款收入”明细科目,以解决这部分既属于政府补贴同时又无法作为政府补助核算的增值税直接减免收入的核算问题。

在上述第二、第三种政策(即征即退、即征即退50%)下,既要在购进时核算进项税额(符合扣除条件的,下同),也要在销售时核算销项税额,与一般企业增值税业务的核算无异。所不同的只是需要增加一笔确认应退税额作为政府补助的会计分录。根据财税[2008]156号文件的规定,适用即征即退政策的纳税人,须向主管税务机关提出申请。因此,企业应当在提出申请并收到税务机关的批准通知时,借记“其他应收款——应收增值税退税款”科目,贷记“营业外收入——政府补助”科目。

第四种政策(先征后退)下的核算与第二、第三种政策类似,不同之处在于,对于适用先征后退政策的纳税人,须向所在的地市级或者县市级财政机关提出申请,由财政机关按税收政策规定审核并返还企业所缴入库的增值税。这样,退税手续比较繁琐,时间比较长。所以,企业应当在收到财政部门的审批通知后再确认政府补助收入。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

性。然而,我国《企业会计准则——基本准则》规定:计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。这种将公允价值和其他计量属性并列的关系同国际上的规定产生了巨大的差异,这便是我国对公允价值的理解和国际上的理解的矛盾之处。

正是这种概念上的统一和归属中的矛盾,使得公允价值在我国运用遭受了很大的阻碍,甚至不少人已对公允价值的运用产生了质疑,由此也引发了对公允价值理解的三种不同观点:

第一种观点是从广义上讲的,公允价值涵盖了其他几个计量属性,包括历史成本、重置成本、可变现净值和现值。因为从会计的本质职能来看,会计必须反映交易或事项的实质,所以公允价值可以作为企业的利益相关者对会计计量属性的一个内在要求,以有利于他们针对真实的企业内在信息并根据各自不同的风险偏好进行不同的决策。

第二种观点是从狭义上讲的,公允价值作为独立的计量属性,它所反映的是一种模拟市场的价格,在尚未交易和非清算的情况下,采用各种估价技术对缺乏有效市场的资产或者负债项目的价值进行近似市场定价方式的评估,从而试图得到相对公允、合理的价格,以反映报表截止日各项资产或负债项目的静态价值。

第三种观点是介于广义和狭义之间的,这种观点认为:公允价值是一种复合的计量属性,但它是相对于历史成本来讲的,也就是说,公允价值的复合性仅包括重置成本、可变现净值和现值。

二、公允价值的内涵

通过对这三种观点的比较可以发现,三种观点的不同主要体现在两个方面,一是公允价值是否为复合的计量属性,如果是非复合性的,那就应采用第二种观点;二是如果公允价值是复合性的,那这种复合是否包括历史成本,若包括历史成本,则为第一种观点,若不包括历史成本,则为第三种观点。

1. 公允价值的复合性。讨论公允价值是否为复合的计量属性,要从其概念入手。公允价值可以理解为公允的价值,可拆分为“公允”和“价值”两部分。“公允”的涵义为不偏不倚,既不主观偏向任何一方利益相关者,也不应存在严重的经济后果。“价值”是经济学中的概念,是一种抽象的概念。综合起来,公允的价值就是指把价值的这种抽象定量地表达出来,以满足不同利益主体的需要。所以,凡是能够公允计量的计量属性均可以在某种程度上替代公允价值。

当存在活跃的市场时,公允价值一般用现行市价确认。这也是目前公允价值确定较为普遍的一种做法。值得注意的是,这种方法的使用必须在“存在活跃市场”的前提下进行,如果市场不公开、不活跃,或者说参与交易的双方存在关联方关系,就很难保证现行市价的公允,自然不能用于确认公允价值。

当不存在活跃的市场时,公允价值一般用重置成本确认,即参考熟悉情况并自愿交易的各方进行的市场交易中使用的价格或参照实质上相同的其他资产或负债的当前价值。重置成本是现在时点的成本,遵循的是实物资本保全。采用重置成

本最主要的优点在于避免虚增收益,确保企业维持现有的再生产能力。所以,采用重置成本同样能实现公允反映资产或者负债价值的目的。

当企业存在可供出售资产时,可变现净值是公允价值的最好选择。可变现净值反映的是正常经营过程中资产可带来的未来现金流入或将要支付的现金流出,是企业未来可能获取的价值。由于企业已经确定资产的用途,所以资产出售后获得利益的可能性是极大的,从相关性的要求出发,企业就应该按照未来的可能收益确认价值。

当企业不存在同类或类似资产或负债的活跃市场上的市价时可以采用现值。现值是指在正常经营中,未来现金流量的现时折现价值。由于现值充分考虑了未来的市场风险和不确定性,所以其具有真实和公允的本质特征。

由此可见,公允价值的确认需结合不同的市场环境和资产、负债项目,仅依据狭义的公允价值概念是难以确定的,所以公允价值属于一种复合的计量属性。

2. 公允价值和历史成本。在确定了公允价值是一种复合的计量属性之后,之后便要确定这种复合的范围到底有多大,即是否包含了历史成本。

历史成本的特点是:它注重已发生的交易或事项,把资产或负债项目的计价功能主要转交给了市场,而仅仅对取得成本或收入进行估计性的跨期配比。同时假定市场的交易价格均为合理、公允的,并不会发生大幅的变动,以致账面价值与市场价值不会发生严重的背离,从而确保了财务信息的可靠性。

因为公允价值不仅强调所计量资产价值的公允性,还注重其现在性和未来性。而历史成本是在过去的某一时点进行公平交易获得的公允价值,不能公允地计量现在的价值。并且,历史成本一经确定便是固定的、不能更改的,而公允价值要随着市场环境的变动而变动。

所以说,计量时点是二者的一个主要不同。这种不同把计量属性分为立足过去的历史成本和立足现实与未来的公允价值。我国目前采用的是以历史成本为基础的计价方法,因为历史成本具有较强的可靠性、可验证性及客观性。但是历史成本缺乏相关性,这正是引入公允价值的原因。公允价值强调会计信息的相关性,对于一项资产,最能反映人们对其真实价值的估计的是公平市场上的价格。

主要参考文献

1. 葛家澍,徐跃.会计计量属性的探讨——市场价格、历史成本、现行成本与公允价值.会计研究,2006;9
2. 黄平.浅探公允价值计量属性的内涵.财会月刊,2003;A2
3. 黄学敏.公允价值:理论内涵与准则运用.会计研究,2004;6
4. 鞠华彬.新会计准则体系公允价值观.合作经济与科技,2007;2
5. 张美红.公允价值计量技术框架的构建.财会月刊(会计),2007;9