关于公允价值计量的性质探讨

张白玲(教授)　杜孝森

(集美大学工商管理学院　厦门　361021)

【摘要】本文对公允价值计量的性质进行了探讨,同时对会计假设中的货币计量假设进行了再思考,指出货币计量假设的内容不完整,并提出了公允价值计量是一种可以逐步完善进而取代货币计量假设的会计假设的观点。

【关键词】公允价值　公允价值计量　会计假设　计量属性

一、公允价值的定义

本文旨在讨论公允价值计量的性质。但是在这之前,我们必须认识什么是公允价值。显然,公允价值计量不同于公允价值,前者是动词词组,后者是名词词组,两者有严格的区别,不能混淆。但是,没有公允价值,公允价值计量也就无从谈起。

美国财务会计准则委员会(FASB)对公允价值下的定义是:在现时交易中,在非强制性或非清算性销售的情况下,当事人自愿据以买卖资产或承担负债的金额。

英国会计准则委员会对公允价值下的定义为:在公平交易中,即在非强制性或非清算性销售中,熟悉情况的当事人自愿据以交易的金额。

国际会计准则委员会对公允价值下的定义为: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。

金融工具联合工作组对公允价值下的定义为:在计量日,由正常的商业考虑推动的公平交易中出售一项资产或解除一项负债的价格。

FASB(2006)认为,公允价值是指市场参与者在计量日进行的有序交易中出售一项资产或解除一项负债的价格。

以上公允价值的定义实质上表述的是公允价格。经济学基本原理告诉我们,价值(商品价值)首先是一个经济学概念,其是指凝结在商品中的无差别的一般人类劳动。价值是商品的社会属性,价值量的大小用生产商品所耗费的社会必要劳动时间来表示和衡量。由于每个商品生产者的生产效率不同,其个别劳动时间也有差别。价值并不存在公允与否的问题,价值是一个抽象的概念,而价格作为价值的货币表现形式却是具体的。价值规律告诉我们,价格围绕价值上下波动。价格存在公允与否的问题,有的价格能更真实地反映价值,有的则不能。价格通常是在有序市场中由市场参与者通过一系列的交易活动确定的,但是,有时并不存在明确的、现实的有序市场。会计学从经济学中引入"价值"一词,并赋予其特有的含义——价格。显然,价值概念在会计学和经济学中是有区别的。事实上,会计学界已经有学者指出这一问题,在此重提是为了统一讨论的前提,避免节外生枝。

二、公允价值的性质

概括地说,关于公允价值的性质存在两种观点:

1. 公允价值是一种新的计量属性(计量模式)。黄世忠(1997)认为,由于公允价值会计信息具有较强的相关性,公允价值计量模式极有可能取代历史成本计量模式而成为21世纪最主要的计量模式。卢永华和杨晓军(2000)认为,公允价值反映的是现值,公允价值的本质是一种基于市场信息的价值评价,是市场而不是其他主体对资产或负债价值的认定。葛家澍和徐跃(2006)认为,公允价值是与市场价格、历史成本及现行成本有所区别的一种新的计量属性。王建成和胡振国(2007)认为,公允价值是一种在"现行市价"和"现值"基础上发展起来的具有复合性的计量属性,基于"时态观"是其特征之一。

2. 公允价值不是一种新的计量属性。吴丹(2000)认为,公允价值并非特指某一具体的计量属性,它体现的是一种计量观念。胡国强和杨婷(2001)认为,公允价值不是指某一特定的计量属性,只是选择计量属性时应追求的目标,充其量只能说是一定意义上的广义的计量属性或计量属性的统称。石本仁和赖红宁(2001)认为,公允价值本身并不是一种计量属性,而是一个检验尺度。罗绍德和杨中环(2003)认为,"公允价值"不是一种独立的或新的计量属性,"公允价值"只是把交易价格、协议价格、评估价格、重置价格统一在一起,并不是一种新的计量模式或计量方法。常勋(2004)认为,公允价值绝不是一种独立的新的计量属性,公允价值的概念实际上已嵌入了各种计量属性,公允价值是一种复合(或综合)计量属性。张绪军(2004)认为,公允价值就是公允的现时价值。

通过以上分析,笔者更倾向于第二种观点,即"公允价值不是一种新的计量属性"。把公允价值作为一种计量属性,实际上降低了其理论地位,将其和现有的其他计量属性相提并论会引起混乱。

三、公允价值计量的性质——一种会计假设

以公允价值对资产等会计要素进行计量,称为公允价值计量。笔者在此把公允价值计量提升到一个更高的理论位置,认为公允价值计量是一种会计假设。会计假设概念最早是由美国著名会计学家佩顿于1922年在《会计理论》一书中提出

的。会计假设构成财务会计的基础,表现出财务会计的环境特征。会计总是依赖于特定的社会经济环境而存在,而社会经济环境是一个非常宽泛、不断变化的概念,每个人对它的理解又各不相同。如果基于这种模糊的理解来建立会计系统规则,并以此为基础来“生产”和传递会计信息,显然会影响人们对会计信息的正确理解和使用,从而人们不得不将社会经济环境中的不确定因素予以确定化,将本不是静态的事物在瞬间予以凝固。这种确定化和瞬间凝固的东西就是会计假设。会计假设从不同的角度对会计环境进行设定,这样有助于会计目标的实现。会计假设的理论层次较高,在会计理论框架中与会计对象和会计目标同属于第一层次。

事实上,早在20世纪中期,会计学家莫尼茨就在其著作中把市场价格作为一种基本假设提出,他认为市场价格是公允的。限于当时的会计环境(主要是经济环境),他混淆了公允价值和市场价格。会计作为一种人造系统,具有环境适应性的特征。与其他事物一样,会计假设也不是一成不变的,它随着经济现象的日益复杂化而不断发展和充实,当经济环境发生变化或企业处于特殊情况下时,原有的一些会计假设就可能失去作用而出现新的会计假设。

笔者认为,当前会计学界普遍认可的四项基本假设中的货币计量假设的内容不完整,其只指出了计量单位。公允价值计量假设实质上包括货币计量假设,因为价值的货币表现形式是价格,而价格只能通过货币形式来反映。会计假设具有现实性,其处于会计理论框架的较高层次,对下层具有统驭作用,是一种要求。例如,会计主体假设就是要求会计反映和监督企业的经济活动,而不包括投资者、经营管理者或债权人的业务活动。事实上,我们通过对“公允价值计量”一词的简单剖析可以看出:“公允”是对各种计量属性的要求或者说是各种计量属性的目标和标准;“价值”也正要通过货币这一具有综合性的一般等价物来反映;“计量” 是会计系统的核心,因为会计活动从本质上看是一个计量的过程。所以,“公允价值计量”应该成为一种会计假设。这样一来,我们对公允价值计量的本质就有了新的认识,同时也能够对会计假设的内容进行补充。

人们对会计理论研究的逻辑起点是对会计目标达成共识。企业向会计信息使用者提供相关、可靠的会计信息以使其做出正确决策。人们之所以会利用会计信息,是因为它们公允地反映了某一会计主体的财务状况和经营成果,而这里存在一个前提条件,即会计系统进行信息的加工处理时运用了公允价值计量假设。我们可以认为,作为会计系统核心的会计计量能够做到公允,使会计信息具有可靠性和相关性,能够满足会计信息使用者的决策需要。而这又需要通过对各种计量属性的运用来实现。

在公允价值计量假设下,我们从“时态”的角度将计量属性重新分为历史成本和现时价值两种。现时价值是指在交易发生后进行初始计量时的实际公允价格以及在后续期间进行再计量时的虚拟公允价格,现时价值一旦确定便成为历史成本。某一特定报告日的价值应当是现时价值,只有在后续计量时才会出现历史成本和现时价值并存的情况。人们一般从投入的角度来理解历史成本,事实上,我们也可以从产出的角度来理解。假如一项资产的购置价款是12万元,那么我们可以假设这项资产的未来产出至少是12万元,不然就没有必要购置该项资产。用现时价值来计量资产等有助于提供更加真实、公允的会计信息。

在后续计量中,究竟采用历史成本还是现时价值,取决于现时价值获取的难易程度以及二者的差异。传统会计实务中以历史成本对资产进行计量是可以理解的,因为在市场经济发展初期,经济活动的不确定性较弱,通货膨胀不严重,资产价格变动不大,这时历史成本与现时价值较为接近甚至相等,所以期末报告时采用历史成本对资产进行计量是可行的;当经济活动日益复杂,特别是通货膨胀严重时,金融工具特别是衍生金融工具的出现使历史成本与现时价值严重背离,为了在报告日公允地反映资产的价值,必须采用现时价值进行计量。事实上,物价变动会计是对公允价值计量的另一种探索。现时价值的确定可以参考FASB颁布的《美国财务会计准则第157号——公允价值计量》中的相关规定,并运用职业判断。

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. 葛家澍.关于会计计量的新属性——公允价值.上海会计,2001;1

3. 卢永华,杨晓军.公允价值计量属性研究.会计研究,2000;4

4. 常 勋.公允价值计量研究.财会月刊,2004;A1

5. 张绪军.公允价值计量属性研究.价格月刊,2004;5

6. 吴丹.略谈公允价值对会计计量观念的革新.财会月刊(会计),2000;18

7. 胡国强,杨婷.论公允价值和计量属性的关系.山东经济,2001;11

8. 陈少华.财务会计研究.北京:中国金融出版社,2007