我国公允价值应用环境之完善

李 逊

（中共浙江省委党校 杭州 310012）

【摘要】本文通过对公允价值特性和优缺点进行介绍，阐述了在我国现有经济环境下广泛应用公允价值所面临的问题，并提出了解决这些问题的具体方法。

【关键词】公允价值 会计准则 会计信息

随着世界经济的发展特别是衍生金融工具的产生和使用，传统的历史成本计量模式受到冲击，公允价值正普遍被各国接纳并采用。我国于20世纪90年代开始对公允价值进行研究，并在1998年的会计准则中首次运用了公允价值这一计量工具。随着我国市场经济和金融市场的不断发展，为满足我国经济融入国际经济的需要，财政部2006年颁布的企业会计准则在充分考虑了我国经济、法律等环境因素的基础上引入了公允价值，在30个涉及会计要素计量的准则中有17个准则不同程度地运用了公允价值计量工具。

一、公允价值的定义及其特性

现行会计准则对公允价值的定义是：在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。结合国际会计准则理事会、美国财务会计准则委员会和英国会计准则委员会对公允价值的定义可以概括出公允价值的一些本质特性：①它是一种交易价格。②交易主体即市场参与者必须符合三个条件：独立于报告主体；充分掌握市场信息；交易主体完成交易的过程是充分自愿的，不是被迫的。③交易客体：资产或负债，它们在市场中是同质的。④交易环境：有活跃的交易市场。⑤交易条件：有序的当前交易。其有四层含义：假设在计量日之前的一段时间就已经存在交易市场；对于该交易所涉及的资产或负债的市场买卖是习以为常的；该交易是在当前发生的；该交易可以是一项假设性交易。

公允价值既可以是基于事实性交易的真实市价，也可以是基于假设性交易的虚拟价格，资产或负债是否实际出售或清偿并不是运用公允价值的前提。历史成本强调的是真实交易的真实价格，而公允价值超越了真实交易和真实价格的范畴。公允价值内涵和外延的扩展为更加准确、及时地反映金融工具尤其是衍生金融工具的经济实质提供了可能。

采用公允价值计量是为了提高会计信息的相关性，有助于信息使用者依据会计信息做出正确的经营决策。但许多学者认为，提高会计信息的相关性是以牺牲可靠性为代价的，这也是公允价值推广和应用的阻力之一。笔者认为，只要操作得当，会计信息的可靠性是能够保证的。可靠性主要由如实反映性和可验证性两方面组成。如实反映性是指会计信息必须如实反映其意欲反映的真实世界的经济现象。如实反映不仅与交易发生时的真实经济现象有关，还同真实经济现象的变动相关。可验证性是指不同独立、客观的观察者在使用各自的确认方法后将得出一致或无重大误差的结论。以公开市场价为基础的公允价值计量因为可以通过活跃市场报价与公允价值计量金额的比较而具有直接可验证性；对于以非报价的公开市场信息为基础的公允价值计量，由于公允价值估价模型的输入信息是可验证的市场信息，不同的观察者也可把估价信息输入相同的估价模型观察得出结果，从而实现对公允价值计量结果的间接验证，只要充分利用不断完善的市场机制和科学的估价模型，是能够得到既相关又可靠、以公允价值计量的会计信息的。

公允价值的广泛应用已成为一种国际趋势，这与公允价值所独有的优势是分不开的。公允价值的优势主要表现在：①强调会计计量要能够准确反映资产或负债的真实价值，而资产和负债的真实价值正是它的现价，因而公允价值更符合会计信息的相关性要求。②强调对资产计量的动态会计反映观，这更符合会计的配比原则。③有利于企业资本保全。任何事物都有两面性，从现行会计准则中我们可以注意到同历史成本计量属性相比，公允价值计量属性还是处于非主导地位的，在运用公允价值计量的具体会计准则中几乎都规定，在历史成本与公允价值都能可靠取得的情况下优先选择采用历史成本，并且为公允价值的运用设定了许多限制条件。在国际会计准则中允许采用公允价值计量的不动产，包括厂房设备、无形资产、建设合同等项目，我国的会计准则是不允许采用公允价值计量的，在投资性房地产和收入等项目中我国的会计准则也设定了比国际会计准则更严格的使用条件。这表明目前公允价值在我国的使用还处在初级阶段，要使公允价值在我国全面运用还需解决以下难题：市场机制的健全；企业内部控制与外部监督体制的完善；会计计量可操作性的提高；管理者特别是财务人员综合业务素质的提高等。

二、完善我国公允价值的应用环境

1. 外部市场环境有待完善。

（1）完善资本金融市场。首先要从法制层面促进我国资本

市场和金融市场进一步完善，相关政府监管部门应积极借鉴国外资本金融市场成功发展的经验，制定并完善各项法制规章，以规范市场行为，净化市场环境，为资本金融市场的发展提供良好的法制环境。其次，根据我国经济发展的具体情况出台相应政策引导资本流动，鼓励先进，淘汰落后，借鉴国外成功经验，实现整体资源的优化配置，从而培育成熟、高效的资本金融市场，为公允价值的应用提供经济环境支持。

（2）加强市场信息化建设。政府相关管理部门可会同一些社会团体如行业协会等充分利用现代电子信息手段逐步建立与我国市场经济发展水平相适应的具有中国特色的全国市场价格信息数据网络，并且保证信息数据的公开化和实时更新，实时、准确的大容量行业信息数据不仅为广大估价人员进行资产定价提供了强大的数据支持，使交易透明化，更使公允价值具有可验证性，为日后的公允价值审计提供依据。

2. 健全内部控制制度，完善公司治理结构。

（1）建立以公允价值计量资产的类别标准，以清晰划分需要采用公允价值进行计量的资产范围。根据现行会计准则的要求，从企业的实际情况出发，以提高会计信息的相关性为原则，又兼顾可操作性和计量成本，科学界定需以公允价值计量的资产类别范围。

（2）制定由专人负责的与公允价值有关的数据跟踪记录处理制度，经董事会批准后实施。该环节是公允价值内部控制体系中的重点，该制度制定得科学与否直接决定了整套公允价值内部控制制度能否有效执行，最终决定公允价值能否准确反映计量对象的真实价值。制度应结合企业实际情况确定完备而全面的信息收集渠道，制定科学的信息处理方法模型，获取的信息应形成书面记录，并作为审计依据归档。企业应对本企业专业人员的评估能力和经验做出评价，如确认本企业不具备公允价值估价能力，可聘请专业评估机构或专家进行评估，但要对评估机构的资质和能力进行评价并形成书面资料。企业应确保公允价值所使用的方法和模型的有效性、合理性，并使该方法保持前后一致，如果方法变更了应详细说明变更的原因和依据。

（3）期末对公允价值变动情况进行分析、整理并编制报告上报董事会，董事会对上报的报告审核批准后开始执行。因为对公允价值变动的审计专业性较强，企业如果建立了较为健全的内部审计部门，应先由内部审计部门对报告进行较为系统的审核，在具体审核过程中，被审计部门所聘专家所做的评估结果也可作为审计证据的一部分，但审计人员应对专家的专业能力做出客观评估，并对其估价结果进行实质性测试。

（4）财务部门将批准文件作为依据进行账务处理并在财务报表中如实反映或披露，年终将有关文件资料作为会计资料一并交由注册会计师审计。

3. 提高公允价值的可操作性。我国会计准则如此大量应用公允价值有史以来还是第一次，今后会计人员将不可避免地遇到越来越多如何确定公允价值的问题。从《企业会计准则第 8 号——资产减值》的表述中可以看出确定公允价值的三个层次，首先若该项资产或负债存在活跃市场的，即以该资产或负债的市场价格作为其公允价值，这叫市价法。其次，如市场上找不到所要计量的项目，则通过参考市场上类似项目的市场价格来确定所要计量项目的公允价值，即类似项目法。最后，当一项资产或负债不存在市场价格信息时需采用一定的估价技术对所要计量项目的公允价值进行估计的方法，此为估价技术法，一般是通过测算该资产或负债未来现金流量的现值来实现的。这三种方法的复杂程度依次提高，主观成分也依次增加，所以为了保证会计信息的可靠性，企业会计准则规定市价法是首选方法，估价技术法是最后的选择。只要企业建立了完备的市场信息采集制度，前两种方法无需大量推断和计算，对财务人员来说使用难度和风险都不大，而估价技术法首先需要财务人员对该项资产或负债未来逐期的现金流量有个准确推测，同时又要考虑各方面的因素选择合理的贴现率，这对财务人员的综合素质提出了较高要求，这也是阻碍公允价值在我国广泛应用的原因之一。

4. 加强财务人员的职业教育，提高财务人员的素质。公允价值的计量属性有多种，在会计实务中应选择哪种方式，应采用哪种估价模型，如何估算未来的现金流量，都需要具有较高业务素质和较强职业判断能力的财务人员去完成。做出正确的职业判断首先依赖于全面、扎实的专业理论知识功底，其次有赖于实践经验的积累。提高财务人员的专业判断能力应从以下几方面入手：①加大教育投入，定期培训财务人员，并可尝试以不定期地举办会计专业知识考核的办法督促财务人员更新和学习业务知识，培养具有企业价值管理与创新理念、懂理论、精实务的财务人员。②加大从外部引入精理论、会管理、懂业务的复合型人才的力度。③在用人制度上适当引入竞争机制，改变以前那种会计岗位终身制的做法，可实行会计岗位轮换制，根据工作绩效考核和专业知识考核的结果使财务人员在不同会计岗位甚至不同会计部门之间轮换，使财务人员能进能出。

公允价值进入我国会计准则已不是第一次，它在我国的应用也不是一帆风顺，无可否认公允价值存在的一些缺陷为以投机炒作为目的的不合理定价、操控利润等行为提供了可乘之机，但这不能成为我们回归历史成本的理由。新生事物的产生和存在必有其合理性，只有不断完善公允价值才是理性的选择。国际会计准则理事会已开始着手完善公允价值计量的工作，我国也应加紧公允价值的理论研究，完善公允价值的概念，统一对公允价值计量属性的认识，使公允价值的内在逻辑更加严密。各级政府部门应积极引导，加强经济法规建设，规范市场行为，净化市场环境，加强市场信息化建设。各级财务部门也应大胆探索创新，严慎操作程序，简便验证手段，完善公允价值应用的微观环境。

主要参考文献

1. 刘广生，于飞.公允价值计量研究成果综述.财会月刊(理论)，2007；6

2. 刘小涛.论公允价值在新会计准则中的运用.商业会计，2007；3

3. 张学谦.会计计量理论与规则.北京：人民出版社，2006