

公允价值在现行会计准则中的应用及其对企业的影响

李刚

(首都经济贸易大学会计学院 北京 100070)

【摘要】 本文采用理论结合实际的方法,分析了现行会计准则对公允价值的相关应用以及存在的问题,对我国公允价值的应用进行了客观的评价,并提出了解决问题的对策及建议。

【关键词】 公允价值 计量属性 公允价值计量

一、现行会计准则中公允价值的适度应用

对于现行会计准则体系中公允价值的应用,专家、学者给予了充分的肯定,但有些学者也认识到了其中的不足之处。下面就涉及公允价值的会计准则在实施中对企业财务状况的影响、会计人员职业判断能力等方面的问题进行简要分析。

公允价值的应用及其对企业的影响

会计准则	公允价值计量的规定	对财务状况的影响
存货	初始计量	接受投资形成的资产,以公允价值计量
长期股权投资	初始计量、后续计量	付出资产的公允价值与账面价值的差额计入合并当期损益
投资性房地产	后续计量	不计提折旧或减值准备,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益
固定资产	初始计量	接受投资形成的资产,以公允价值计量
生物资产	初始计量、后续计量	公允价值计量要满足一定条件:生物资产有活跃的交易市场;能够对生物资产的公允价值做出合理估计
无形资产	初始计量	接受投资形成的资产,以公允价值计量
非货币性资产交换	初始计量	在公允价值计量下,如果换出资产账面价值与换入资产公允价值差额大,则对当期损益影响大,对当期资产结构、所得税费用、净利润及净资产均会产生很大影响
企业年金基金	初始计量、后续计量	公允价值的变动计入当期损益
股份支付	初始计量、后续计量	公允价值的变动计入当期损益
债务重组	初始计量	重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额,确认为债务重组利得,计入当期损益
收入	初始计量	按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额,但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外

(续表)

政府补助	初始计量	非货币性资产补助,应当按照公允价值计量
企业合并	初始计量	合并成本小于所取得的可辨认净资产公允价值份额的差额,计入当期损益;购买方付出资产的公允价值与账面价值的差额计入当期损益
租赁	初始计量	按租赁资产公允价值与最低租赁付款额的现值孰低计量
金融工具确认和计量	初始计量、后续计量	金融工具相关准则统一要求企业将衍生金融工具纳入表内核算并按公允价值计量,相关公允价值变动计入当期损益或所有者权益,有利于及时、充分地反映企业的衍生金融工具业务所隐含的风险及其对企业财务状况和经营成果的影响
金融资产转移		
套期保值金融工具列报		
石油天然气开采	后续计量	未探明矿区权益公允价值低于账面价值的差额,确认为减值损失,计入当期损益

二、公允价值应用的范围和限制条件

在我国现行会计准则体系中,有近 20 项会计准则都不同程度地引入了公允价值。这些准则对公允价值的定义、适用条件的规定基本与国际会计准则相同,引入公允价值的会计准则项目与国际会计准则中公允价值的涉及范围基本一致,这充分体现了我国会计准则与国际会计准则的趋同。

在 30 项涉及会计要素计量的会计准则中有 19 项不同程度地应用了公允价值计量属性,涉及范围之大是显然的。我国引入公允价值计量属性的主要目的就是提高会计信息的相关性,若是小范围应用,不仅会使会计信息的相关性得不到提高,还可能使会计信息的可靠性也得不到保障,因为企业向外界提供的会计信息虽然是分项目披露的,但总体而言是一种汇总的信息,这种汇总信息需要建立在可靠和可比的分项目会计信息基础之上。如果只是在个别会计准则项目中应用公允价值计量属性,就会导致因各个分项目所采用的计量属性不同而使会计信息可比性降低,进而使会计信息质量下降,而

会计信息的相关性也就无从谈起。

我国会计准则中公允价值的应用范围虽然比较广泛,但这种应用是有条件的、谨慎的。这主要表现在两个限制条件上:

1. 公允价值的非主导性。我国会计准则明确规定:企业在对会计要素进行计量时,一般应采用历史成本。这实际上是在强调历史成本计量属性在我国会计计量中的主导地位。这也说明,我国是在坚持以历史成本计量为基础的前提下,引入重置成本、可变现净值、现值和公允价值计量属性的。公允价值的非主导性在具体准则中也得到了体现。例如,几乎所有引入公允价值的具体准则都规定要以成本进行计量,在满足一定的条件时才可以公允价值进行计量。

2. 限制条件较为苛刻。我国现行会计准则对公允价值的应用设定了较为苛刻的限制条件。如《企业会计准则第3号——投资性房地产》明确规定,企业应在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的,可以采用公允价值模式进行后续计量。同时规定,运用公允价值模式计量的应同时满足两个条件:一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;二是企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息。再如《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,可以采用公允价值计量的非货币性资产交换必须具有商业实质且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

三、现行会计准则对企业年报的影响

截至2007年2月8日,沪深两市共有61家上市公司披露了2006年年报。由于处于新旧会计准则的过渡期,上市公司2006年年报与往年相比,最显著的特点就是增加披露了一份“股东权益调节表”。综合比较这61家公司的报表,“所得税”和“少数股东权益”项目的调整几乎每家公司都有发生,“长期股权投资差额”和“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以及可供出售金融资产”项目的调整也较为频繁,还有少数企业对“符合预计负债确认条件的辞退补偿”、“企业合并”等项目也进行了调整。

由于新旧会计准则交替而导致股东权益变化幅度超过20%的公司共有23家,其中变化幅度较大的有S*ST百花、南京高科、新湖创业、*ST雄震等公司。调整后,并非所有公司的股东权益都是正向增长。在这纳入统计的61家公司中,有6家公司在新制度下的股东权益出现了负增长,较为显著的是光华控股、ST江纸等。光华控股调整后的股东权益较调整前减少了47%,主要原因是“长期股权投资差额”项目调减了1.1亿元。该项目是指因同一控制下企业合并所产生的长期股权投资尚未摊销完毕的股权投资差额全额冲销对期初留存收益的调整金额,或其他采用权益法核算的长期股权投资贷方股权投资差额冲销对期初留存收益的调整金额。光华控股主要涉及的是第一种情况。ST江纸的情况与其类似。

1. 调增股东权益。在以往的会计准则中,公司利润以历史成本计价,而现行会计准则以公允价值为计算依据,进行一系列价值重估。比如公司购买的房产升值,投资的金融资产包

括股票、债券、基金等价格上涨都可能引起公司当期利润的上升。2007年国内股票市场非常火爆,大量持有股票的公司的股东权益由此调高。

如南京高科,以现行会计准则测算出的股东权益较旧会计准则下的股东权益增长了76%,其变动的主要原因是“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以及可供出售金融资产”项目出现了较大增长,金额高达10.65亿元。该公司解释,其在2006年12月31日账面上有投资成本为1.85亿元的可流通股和处在限售期间的可流通股,公司将其归类为可供出售金融资产,当日该金融资产的公允价值大于其账面价值的差额为12.53亿元,扣除所得税后净额为10.65亿元,应于2007年1月1日增加股东权益。

2. 警惕可变现资产价值被操控。现行会计准则下部分上市公司资产重估的财富效应也逐渐放大。2006年11月23日、24日和27日,上市公司陆家嘴连续拉了三个涨停板。当时有机构认为,陆家嘴股价狂涨,最主要的原因是各路资金对现行会计准则实施后公司资产大幅增值的信心很足。但在投资者关注公司利润增加的同时,企业管理者更担心的是会计准则变化所带来的挑战。

四、小结

公允价值是现行会计准则引入的一种全新的计量理念,如何更好地应用它也对公司的财务管理提出新的挑战。相比历史成本,公允价值的优势是相关性比较强,但也存在主观判断较多的缺陷,而历史成本相对而言就更客观和可靠。由于现行会计准则下公允价值的评定需要由评估机构来进行,人为因素的介入使公允度的确定存在差异性。过去为避免利润虚增而僵化地采用历史成本计量,一般会使企业利润缩水,现行会计准则采用公允价值计量更加公平地体现了企业的现时资产价值,但也可能从一个极端走向另一个极端,即公司为追求业绩,可能会操控可变现资产的价值。

我国现行会计准则充分借鉴国际会计准则的相关规定,除极少数事项外,已与国际会计准则实现了趋同。现行会计准则的实施使得企业的资金运营余地更大了,有利于提高企业的融资能力,促进资本市场的完善。在西方的企业经营理念中追求股东利益最大化是根本,国内企业在借鉴西方的财务管理体系的同时,也应学习其经营理念,充分维护投资者的利益。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 王乐锦.我国新会计准则中公允价值的运用:意义与特征.会计研究,2006;5
4. 范丽.国内外公允价值的比较与分析.齐鲁珠坛,2005;6
5. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
6. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:经济科学出版社,2007