

# 公允价值在会计基本准则、 具体准则中的应用差异

湖南大学会计学院 胡庭清

**【摘要】** 文章从公允价值在会计基本准则和具体准则中应用的总体情况入手,以公允价值在会计基本准则中三次亮相为线索,以具体会计准则中公允价值的运用为论据,得出公允价值在新会计准则体系中的角色定位存在不一致的结论,并提出公允价值的区间观、时间观、空间观、非市场观和进一步修正会计原则的建议。

**【关键词】** 公允价值 会计准则 应用差异 协调

2006年2月15日,国家财政部发布了《企业会计准则——基本准则》及38项具体会计准则。新会计准则体系的一大亮点就是谨慎、限制、有条件使用公允价值。

## 一、公允价值在新企业会计准则体系应用的整体情况

《企业会计准则——基本准则》总计11章50条,其中,有关公允价值的讨论集中在第9章会计计量第42条和第43条两个条款,其他章节基本不涉及,公允价值在会计基本准则章节中的出现率占9%(1/11);在基本准则条款中的出现率占4%(2/50)。《企业会计准则——基本准则》对公允价值应用的表述是惜墨如金,处理低调,非常谨慎。

与此相对应,在38项具体会计准则中,直接涉及公允价值字眼或条款的有20项,占52.6%(20/38)。这说明尽管《企业会计准则——基本准则》对公允价值的使用作了严格限定、设置了前提、规定了条件,但在具体交易和事项中公允价值的使用却成了绕不过去的一个坎,非人力所能控制和回避。既然不可避免,就不得不在具体会计准则中介绍清楚,周密部署,妥善处理与其他计量属性及适用环境的关系,只有这样,才能用而有序,活而不乱。

## 二、公允价值在会计基本准则中的第一次亮相

公允价值在《企业会计准则——基本准则》中的第一次亮相在第9章第42条第1款,即在定义历史成本计量属性时。“购置资产时所付出的对价的公允价值”这一句话包含三层意思:①历史成本和公允价值有相通之处,历史成本中有公允价值成分;②指购置资产那个已经过去时刻的公允价值,不是现在的公允价值,更不能代表将来时段的公允价值;③用购置资产那个特定时刻的公允价值才能替代使用非现金和非现金等价物购置资产那个时候的历史成本,而不是用那个时刻的特定个体价值来替代。由此引发了笔者进一步的思考:

思考之一:公允价值的区间观——公允价值与其他计量属性的关系。《企业会计准则——基本准则》在第9章会计计量第42条依次介绍了历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值五种计量属性。将公允价值这种计量属性独立出来,并不是人为割裂公允价值与其他计量属性的关系,而是为

了突出公允价值这种崭新计量属性的特殊地位,将每一种计量属性中符合公允价值定义和条件的部分统一归集起来,合并同类项。不仅如此,我国会计基本准则一方面提高公允价值计量属性的地位以增强会计信息的相关性,另一方面取消市价独立计量属性的资格以增强信息的可靠性。在市价作为独立计量属性的资格取消后,符合公允价值条件和要求的一部分市价自动归入公允价值,另一部分则按历史成本(或其他计量属性)计量属性进行特定个体计量。这种做法别出心裁。

无论是把公允价值从其他计量属性中集结出来单独加以表述还是散见于其他计量属性中,公允价值与其他计量属性都有割舍不断的联系。按照辩证唯物主义的观点,如果把公允价值理解为矛盾的普遍性,那么其他五种计量属性就是矛盾的特殊性,普遍性寓于特殊性之中,特殊性因普遍性而存在。我们暂时可以推出这样一个结论:“公允价值”这个特殊性包含在“其他计量属性”这个普遍性之中,其他计量属性因包含公允价值这个特殊性而生命力旺盛,如果其他计量属性没有被大众接受的成分,没有机会成为公允标准只能进行特定个体计量,最终也会被历史所淘汰。

思考之二:公允价值的时态观——过去、现在、将来。从时间序列角度来梳理其他几种计量属性,可以发现交易或事项公允价值的变化脉络。随着环境的变化,交易或事项的价值不断在不公允和公允之间轮替。为了真实反映价值在环境中的变化,就需要选用不同的计量属性使呈现出来相对不公允的表象在属性的调配下变得相对公允,交易或事项时间变化脉络和价值流变化的路径清晰可见。我们必须清楚的是,可能代表过去时态公允价值的计量属性有历史成本,可能代表现在时态公允价值的计量属性有重置成本和现值,可能代表将来时态公允价值的计量属性有可变现净值。

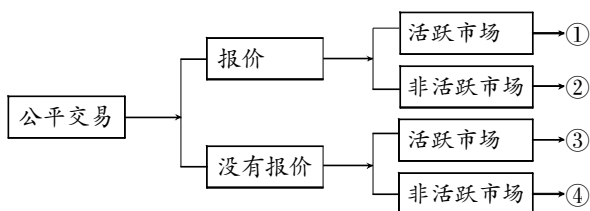
公允价值的时态形式可以从具体会计准则中得到检验。第2号、4号、7号、9号、11号、20号、21号、22号、23号等9项具体会计准则的交易或事项涉及过去时态公允价值;第2号、3号、5号、9号、11号、12号、14号、16号、22号、27号等10项具体会计准则的交易或事项涉及现在时态公允价值;第

8号、21号(两次)、24号、27号具体会计准则5项交易或事项涉及将来时态的公允价值。

### 三、公允价值在会计基本准则中的第二次亮相

公允价值在会计基本准则中的第2次亮相是在第42条第5款给出的公允价值定义: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算。这一定义在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第50条再次得到肯定。但在具体会计准则中,会计准则制定者却前后6次(2号长期股权投资、3号投资性房地产、5号生物资产、7号非货币性资产交换、22号金融工具确认和计量、23号金融资产转移)抛开定义中给出的公平交易这个判断准绳,另起炉灶强调从活跃市场的角度理解公允价值,强调交易或事项如果存在活跃市场就围绕活跃市场的报价确定公允价值或公允价值计量基础;如果不存在活跃市场或找不到活跃市场报价,就采用估值技术确定公允价值。

思考之一:公允价值与市场环境无关。活跃市场存在公允价值,非活跃市场也存在公允价值。由于会计基本准则和具体准则在公允价值界定上出现两套不同的标准,致使公允价值定义与公允价值确认和计量出现了两张皮的现象(见下图)。



公允价值定义与公允价值使用之间的关系图

会计基本准则中的公允价值有①②③④四种情形,而具体会计准则中公允价值只涉及①③④三种情形,显然漏掉了第②种情形——非活跃市场但交易双方熟悉情况且自愿交易的报价能否算作公允价值。

不难看出,会计基本准则讨论的公允价值内涵和外延大于具体会计准则讨论的公允价值的内涵和外延。“公平交易观”注重从交易的内在实质判断传统交易或事项的公允性,门槛不高,通俗易懂,在我国市场化程度普遍不高的情况下,有利于公允价值在我国的迅速推广和使用;“活跃市场观”侧重从交易环境的外部特征判断交易的公允性,只要符合交易市场的环境标准,活跃市场下的交易价格就可直接认定为公允价值或成为公允价值认定基础,不存在活跃市场报价的交易或事项就采用估值技术确定公允价值。“活跃市场观”同样也是基于我国市场化程度和监管水平不高的现状,尤其在不确定性因素比较集中的金融等领域,为避免滥用公允价值,有意规定在上述部分领域除遵循公平交易外,将交易或事项的市场化程度作为特别因素特别关注。

可见,“活跃市场”下的公允价值只是“公平交易”下公允价值的一个组成部分,前者包含在后者之中。对此特殊情况,会计基本准则应该在定义公允价值时对特别领域的公允价值做出单独说明,使前后口径保持一致。

思考之二:公允价值市场空间。公允价值定义中的熟悉情

况是相对而言比较熟悉买方阵营和卖方阵营两大阵营在市场上的主要情况。信息不对称是永恒的真理,从主观层面分析,作为有限理性的经济人,其掌握信息的能力有大小之分,掌握信息的数量有多少之别,掌握信息的程度粗细不一,因而交易双方对交易或事项的熟悉不可能面面俱到,掌握主要情况即可视为自愿交易。从客观方面来讲,信息传递有一个相对有效的空间。在相对有效的半径之内,信息对人们的辐射作用大体相同,只是程度有差异,越到临界点,影响越弱。客观信息传递过程中形成的差异无疑又加大了主观掌握信息的不对称程度。基于主客观两个方面的原因,熟悉情况交易双方自愿交易形成的公允价值只能是在一个相对空间内有效的交换价值,离开了这个相对空间,公允价值的公允性将会变弱甚至不公允,这就是公允价值的空间局限性。

公允价值不是整个市场交易价格的平均数,它是交易和事项在市场中的主导价格,是主市场的公允价值,是一个闭区间集合函数。位于公允价值区间底端的是交易或事项自身的使用价值,如果低于自身的使用价值,将归入在明显不利条件下的交易,不属于公平交易序列;位于公允价值顶端的是交易或事项在活跃市场中的特定个体价值,这是因为在活跃市场中,信息不对称状态被控制在最小程度,交易或事项的价值得到最大程度挖掘,几乎可以等同于其自身经济价值,在没有相反证据证明特定个体价值不是公允价值的情况下,在活跃市场中的特定个体价值成为交易或事项公允价值的最高点。

使用价值相同的交易或事项在不同的空间公允价值可能不相同,同一交易或事项在同一空间的公允价值也可能产生差别。这就是公允价值的空间观。

### 四、公允价值在会计基本准则的第三次亮相

公允价值在会计基本准则中的第三次亮相出现在第9章第43条,明确企业在对会计要素进行计量时一般应当采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

思考之一:公允价值势力范围不断拓展。不以人们的意志为转移,在部分领域交易或事项的确认和计量中,公允价值已经取代历史成本成为第一计量属性。从统计的结果来看,在采用公允价值计量的17项具体会计准则中,除3号投资性房地产、5号生物资产2项具体会计准则规定采用历史成本进行初始计量外,其余15项具体会计准则设定的16项交易或事项规定可以采用公允价值进行初始计量,占88.23%(15/17);有9项具体会计准则明确采用公允价值进行后续计量,占52.9%(9/17);同时2号长期股权投资、10号企业年金基金、11号股份支付、21号租赁、22号金融工具确认和计量、23号金融资产转移、24号套期保值等7项具体会计准则规定既可以用公允价值进行初始计量,也可以用公允价值进行后续计量,占41.1%(7/17)。

思考之二:如实反映取代可靠性。公允价值的广泛应用加快了会计这门商业语言的运用步伐。不论是从市场交易价格的角度判断公允性,还是从未来现金流量的角度估计公允价值,公允价值的执行机制都始终离不开会计人员的经验和职

# 关于会计伦理的哲学思考

南京大学 朱光磊

**【摘要】** 会计伦理是指会计从业人员在其所处的社会关系中所面对的道德准则。我国会计诚信的重建,需要深入探讨会计伦理的本质构成。当前我国会计伦理深受传统儒学理念和西方经济学理念的影响,而这两种理念之间存在着一定的冲突。这导致个体在行为方式上产生混乱。本文基于此提出了完善会计伦理的可能出路。

**【关键词】** 会计伦理 儒学理念 经济学理念 异化

近几年来,在我国的会计领域中,会计诚信缺失已成为一种普遍的现象。会计伦理是会计诚信的基础,会计诚信的缺失需返回会计伦理中寻找原因。西方的管理学界、会计学界越来越意识到伦理的重要性。笔者认为,会计诚信缺失与会计伦理架构的冲突密切相关,因此重新审视会计伦理的支撑点,对于会计诚信的重建具有重大意义。

## 一、造成我国会计伦理困境的两大根源

通常,伦理是指人们处理相互关系时遵循的各种道德准则。显然,凡是在参与者达到两人或两人以上的活动中,伦理就不可避免。所谓“会计伦理”,是指会计从业人员在其所处的

业判断,虽然公认会计原则和会计准则的实和推行能把这种偏离程度控制在预先确立的范围之内。但与动荡的市场经济环境相关的价值和经济数据,显然是高度不确定且持续变动的,并不是每一种资源都可以进行量化,按照一定规则纳入数学模型,所得出的会计价值都永远只能是经济价值的“对应物”、“近似值”和“变动结果”。即便每一种资源都能量化,能得到精准的结果,但精准的标准永远都在不断变化,而且永无止境,这就是真理的相对性。

思考之三:公允价值引入对现有会计原则的冲击。《企业会计准则——基本准则》第二章第12条论述客观性原则时要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告……这一段话与公允价值的内涵和定义明显发生冲突。如果会计确认、计量和报告的合法依据仅仅是实际发生的交易或者事项,照此推理,没有实际发生的交易或者事项就无法进行会计确认、计量和报告。兼顾公允价值的实施要求,应将“实际发生的交易或者事项为依据”拓展为“实际发生的交易或者事项或在公允价值计量下的交易或者事项作为会计确认、计量和报告的依据”。

《企业会计准则——基本准则》第二章第15条论述可比性原则时,要求同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或事项,应当采用一致的会计政策;不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项,应当规定一致的会计政策。在引入公允价值计量属性以后,可比性原则不能再停留在采用会计政策

社会关系中所面对的道德准则。只有对会计伦理加以分析,才能较清楚地得出我国会计诚信缺失的原因以及找出相应的重建方法。笔者认为,造成我国当代会计伦理困境——会计诚信缺失的根源是构成会计伦理的西方经济学理念与东方儒学理念的冲突,其具体表现就是“义”与“利”的对立。

1. 东方儒学理念。儒学理念是基于宗法辖制下的血缘关系而建立的,其主要特征是所关注的对象由家庭关系而至社会生产关系,由内而外。这种理念在会计伦理中给予了会计从业人员一种充实的生活态度,使他并不仅仅局限于眼前的利益冲突。会计从业人员在做一名会计的同时,更是一位现实的

的形式上的统一,而应突出经济后果的统一性,而且要特别提醒实施公允价值的行业和不实施公允价值的行业发生相同或相似的交易或事项时计量属性的不同选择权。

《企业会计准则——基本准则》第二章第15条关于一贯性原则的论述与上述思路大同小异。变化是绝对的,静止是相对的,强行规定会计核算方法前后各期应当保持一致,有悖公允价值原则,可以调整为“会计核算方法应保持总体稳定,不得随意变更”。不得随意变更不等于不能变更,而是杜绝变更的随意性,根据形势需要,该变更时也要果断变更。

《企业会计准则——基本准则》第二章第18条论述谨慎性原则时,要求不应高估资产和收益,低估负债和费用。言下之意,可以高估负债和费用,低估资产和收益。在引入公允价值后,既不能有意识地高估资产、低估负债,也不能有意识地高估负债、低估资产,更不能走极端有意识地高估资产、高估负债,或低估资产、低估负债。这一条原则实际上和客观性原则是相悖的,最好删除。

## 主要参考文献

1. 葛家澍,张金若. FASB 与 IASB 联合趋同框架(初步意见)的评介. 会计研究, 2007; 2
2. 夏成才, 邵天营. 公允价值会计实践的理论透视. 会计研究, 2007; 2
3. 谢诗芬. 公允价值——国际会计前沿问题研究. 长沙: 湖南人民出版社, 2004