

# 新会计准则下公允价值的应用

夏秀梅

(天津工业大学应用技术学院 天津 300020)

**【摘要】** 本文分析了公允价值的适用范围、计量依据、计量方法、会计核算等几个问题,得出适度使用公允价值不仅不会成为利润操纵的工具,相反会使会计信息更加真实和相关的结论。

**【关键词】** 公允价值 适用范围 计量方法 会计核算

2007年1月1日开始施行的新企业会计准则体系(简称“新准则”)对公允价值的应用范围、适应条件、计量原则等都做了具体规定。但在实际工作中如何应用公允价值,尚需做更为具体的分析。基于此,本文联系典型实例,论证了新准则下适度应用公允价值必须把握的几个重要问题。

## 一、公允价值的本质内涵及其适用范围

**1. 公允价值本质内涵的界定。**新准则规定,公允价值是指在公平交易中,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。对此规定理解的关键是:公允价值计量属性反映的是现值,但不是所有计量现值的属性都能作为公允价值。公允价值的本质是一种基于市场信息的评价,是市场对资产或者负债价值的认定。因此,最能代表公允价值的,是在市场经济中可以观察到的、由市场价格机制所决定的市场价格。因此,为了真实、公允地进行计量,市场价格即公允价值应是会计计量中的基本计量属性。

**2. 公允价值适用范围的确认。**新准则对公允价值适用范围做了如下限定:主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面采用公允价值计量,其他方面依然采用账面价值计量。从总体上看,新准则对公允价值的运用还是比较谨慎的。在目前的情况下,如果不顾条件地运用公允价值必然会带来公允价值的滥用,并最终导致会计信息失真。公允价值在新准则下的适度应用,将能有效遏止那些企图利用公允价值来调节利润的非法行为,使会计信息更加真实和相关。

## 二、公允价值的计量

**1. 公允价值计量依据的确定。**新准则对公允价值计量依据做了如下规定:如果该资产存在活跃市场,则该资产的市价即为公允价值;如果该资产不存在活跃市场,但与该资产类似的资产存在活跃市场,则该资产的公允价值比照相关类似资产的市价确定;如果该资产及其类似资产均不存在活跃市场,则该资产的公允价值按照使用该资产所能产生的未来现金流量的现值评估确定。

新准则规定了公允价值计量的三种情况,依据前两种情况计量公允价值,能直接从市场上取得可观察的市场金额,而

依据第三种情况计量公允价值,却无法直接取得可观察的市场金额,只能用未来现金流量的现值进行计量。现值计量在公允价值计量中具有重要地位。

## 2. 公允价值计量的主要方法。

(1)传统方法。按照传统方法计算现值,通常以“单一的一组现金流量”作为年金,“与风险成正比”的单一利率作为折现率,根据年金现值计算公式:年金现值=年金×年金现值系数= $A \times (P/A, I, N)$ ,计算出现值。

(2)预期现金流量法。按照预期现金流量法计算现值,可具体采用两种方法:①预期现金流量的年金现值法。该方法首先计算出可能的现金流量的平均期望值,再以平均期望值为年金,选择合适的利率为折现率,根据年金现值计算公式:年金现值= $A \times (P/A, I, N)$ ,求得现值。②预期现金流量的复利现值法。该方法首先估算出未来现金流量的每一具体数值,再选择合适的利率为折现率,根据复利现值公式:复利现值= $\sum \{ \text{第} t \text{年预计资产未来现金流量} \times (P/F, I, t) \}$ ,求得现值。

(3)现值计量方法的比较。同一资产的公允价值,选择不同的现值计量方法,其结果是不一样的。

例:盛华公司在2006年年底用原值为250万元、已提折旧100万元的甲设备,与爱华公司账面价值为140万元、公允价值为108.325万元的办公楼交换。

盛华公司采用未来现金流量现值计算来确认甲设备的公允价值。已知甲设备尚可使用年限为5年,预计5年内每年年末的现金流量分别为:30万元、40万元、30万元、10万元、30万元。公司在考虑了与该设备有关的货币时间价值和特定风险因素后,确定以10%作为计算其未来现金流量现值的折现率。

下面分别采用上述三种现值计算方法进行分析计算,其计算结果及优劣比较如表1所示。

## 三、适度应用公允价值的会计核算

**1. 非货币性资产交换中公允价值计价基础的判断标准。**非货币性资产交换中公允价值计价基础的判断标准,集中在商业实质的判断上。只有具备商业实质的非货币性资产交换才可采用公允价值计量。对此,新准则规定:当非货币性资产交换具备两个条件之一,便可认定为具有商业实质:①换

表1 现值计量方法的比较 单位:万元

项目	传统方法	预期现金流量法	
		年金现值法	复利现值法
计算过程及结果	未来现金流量30万元、40万元和10万元出现的概率分别为60%、20%和20%。若选择现金流量概率最大的30万元作为年金,则甲设备的公允价值= $A \times (P/A, I, N) = 30 \times (P/A, 10\%, 5) = 30 \times 3.7908 = 113.724$	未来现金流量的平均期望值= $30 \times 60\% + 40 \times 20\% + 10 \times 20\% = 28$ (万元),若取28万元作为年金,则甲设备公允价值= $A \times (P/A, I, N) = 28 \times (P/A, 10\%, 5) = 28 \times 3.7908 = 106.1424$	甲设备的公允价值= $30 \times (P/F, 10\%, 1) + 40 \times (P/F, 10\%, 2) + 30 \times (P/F, 10\%, 3) + 10 \times (P/F, 10\%, 4) + 30 \times (P/F, 10\%, 5) = 30 \times 0.9091 + 40 \times 0.8264 + 30 \times 0.7513 + 10 \times 0.6830 + 30 \times 0.6209 = 108.325$
优劣比较	计算过程简单,但选择“与风险成正比”的利率,在较为复杂的计量问题中有时相当困难,且求得的公允价值不够准确	计算过程比较复杂,但求得的公允价值较为准确	计算过程最复杂,但能如实反映现金流量的实际情况,计算结果最准确

入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同;②换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

(1)关于流动性非货币资产与非流动性非货币资产之间的交换。前者与后者相比,受市场变化的影响较小,变现能力、流动性较强,风险较低,存续时间较短,资金回收较快。因此前者的风险远低于后者,能提供现金流量的时间远短于后者;后者可在较长时间内提供更多的现金流量,金额远大于前者。一般情况下,这两类资产之间发生的非货币性资产交换,其未来现金流量在风险、时间和金额方面都具有显著的不同点,可认定为具有商业实质。

(2)关于流动性非货币资产之间、非流动性非货币资产之间的交换。在此情况下,不管交换的是单项资产还是多项资产,首先应分析未来现金流量在风险、时间、金额方面与换出资产是否具有显著的不同点,以判定其是否具有商业实质;但当换入和换出资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面并无显著不同点时,就要通过计算换入资产或换出资产的预计未来现金流量的现值是否不同,且其差额与换入资产或换出资产的公允价值相比是否重大,来进行更加深入的分析判断,看其是否具有商业实质。

2. 公允价值在非货币性资产交换中的会计核算。根据上述分析,只有非货币性资产交换同时具备商业实质和公允价值可靠计量这两个条件时,才可采用公允价值计价(简称“公允价值法”),否则采用账面价值计价(简称“账面价值法”)。

(1)公允价值法的会计核算。根据新准则规定,在非货币性资产交换中,不管是单项资产交换还是多项资产交换,只要该交换同时具备商业实质和公允价值可靠计量这两个条件,就应采用公允价值法进行核算。

关于单项资产交换中的公允价值法,会计处理方法是:按换入资产的入账金额,借记该资产科目;按换出资产的账面价值,贷记该资产科目;涉及存货增值的,还应借记或贷记“应交税费——应交增值税”科目;按涉及的补价和相关税费,借记或贷记“银行存款”科目;按换出资产公允价值与其账面价值的差额,借记“营业外支出”科目,或贷记“营业外收入”科目。而在多项资产交换的公允价值法中,可将交换的多项资产视为一个整体,再按单项资产交换的公允价值法进行核算。其会计处理方法与单项资产交换的会计处理方法基本相同。

(2)账面价值法的会计核算。根据新准则规定,在非货币性资产交换中,不管是单项资产交换还是多项资产交换,只要该项交换不能同时具备商业实质和公允价值可靠计量条件的,就应采用账面价值法进行核算。

单项资产交换的账面价值法与单项资产交换的公允价值法相比有两点不同:一是换入资产的入账价值是按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费确定;二是不确认损益。

多项资产交换的账面价值法与多项资产交换的公允价值法相比,只有“第一步”不同:在这里,第一步计算换入各项资产的入账总价值,等于各项换出资产的账面价值合计,加上支付的补价(或减去收到的补价)再加上应支付的相关税费。

(3)公允价值法与账面价值法的比较。计价基础的不同选择,其会计核算结果不同。例如,在上述案例中,盛华公司所得税税率为33%,不考虑交易所发生的相关税费,若采用两种不同方法核算其结果如表2所示。

表2 公允价值法与账面价值法的比较 单位:万元

项目	公允价值法①	账面价值法②	差异③=②-①
换入资产(办公楼)入账价值	换出资产的公允价值+应支付的相关税费+支付的补价(或减去收到的补价)= $108.325 + 0 = 108.325$	换出资产的账面价值+应支付的相关税费+支付的补价(或减去收到的补价)= $250 - 100 = 150$	资产差异= $150 - 108.325 = 41.675$
影响的当期利润	公允价值-其账面价值= $108.325 - (250 - 100) = -41.675$	不确认当期损益	利润差异= $0 - (-41.675) = 41.675$
影响的当期所得税额	确认的当期损益×所得税税率= $-41.675 \times 33\% = -13.7528$	不影响当期所得税	所得税差异= $0 - (-13.7528) = 13.7528$
会计处理	借:固定资产——办公楼 108.325万元, 营业外支出 41.675万元; 贷:固定资产清理 150万元	借:固定资产——办公楼 150万元; 贷:固定资产清理 150万元	略

由以上计算可看出,非货币性资产交换的会计核算采用不同的计价基础,会计核算结果会出现较大差异。其不仅影响企业资产的计价,还影响企业利润的确认、利税的缴纳,进而影响会计信息的相关性。因此,公允价值在新准则下的适度应用,不仅不会成为利润操纵的工具,相反会使会计信息更加真实和相关。

主要参考文献

陈敏.公允价值的本质及其理论缺陷浅探.财会月刊(会计),2005;10