浅析公允价值与原有五种计量属性的关系

李红霞　杨厚智

（西南财经大学　成都　610074）

【摘要】本文首先对历史成本、现行成本、现行市价、可实现净值、未来现金流量现值五种计量属性作一介绍，然后分析了公允价值与这五种计量属性的关系。

【关键词】公允价值　计量属性　关系

一、会计计量的定义与分类

会计计量是财务会计的一个基本特征，计量属性又是会计计量的组成部分之一。由于会计对经济业务事项或交易采用货币计量，而货币的价值又不是一成不变的，因此就会涉及会计选择何种货币价格进行计量的问题。1984 年，美国财务会计准则委员会（FASB）在第 5 号财务会计概念公告中提出了五种不同的计量属性：历史成本、现行成本、现行市价、可实现净值和未来现金流量现值。

1. 历史成本是指取得一项资产时支付的现金或其他等值。由于长期以来，管理当局、投资人、债权人和其他利益相关者都热衷于以历史成本信息为依据进行决策，而且历史成本作为一个被人们广泛接受和习惯采用的会计惯例，交易双方认为其可靠性较其他计量属性更高，因此，历史成本计量属性成为会计计量中最重要和最基本的属性。

2. 现行成本也称重置成本、现时投入成本，指在现时为重置某一特定资产所付出的成本。

3. 现行市价也称脱手价值，是指资产在正常清理条件下的变现价值或现时现金等值。如果会计计量属性选择的是现

的填制要求也需要随之改变。

五、会计账簿设计

会计账簿设计包括日记账簿设计、分类账簿设计和备查账簿设计。新会计准则下，对部分分类账簿和备查账簿需要重新设计。企业可以根据增设修补的总账科目增设总账，比如增设“长期应收款”总账；对于增设的总账科目按照规定或明细科目设置原则设置明细分类账簿，比如根据规定对“应交税费”设置应交增值税明细账、应交营业税明细账等。

另外，还应根据需要增设一些备查账簿。比如新会计准则下的持有至到期投资、可供出售金融资产，这些事项不便于在日记账或分类账中记录，但又需要加以控制和掌握。为了有据可查，避免遗忘，需要设置持有至到期投资登记簿、可供出售金融资产登记簿。

六、会计报告设计

1. 对外报告设计。关于对外报告，新会计准则下，需要增设所有者权益（股东权益）变动表、合并所有者权益（股东权益）变动表；需要修改资产负债表、利润表、现金流量表、合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表的部分项目；需要改变会计报表附注的内容。另外，由于新会计准则核算要求的变化，对会计报表附表也应根据需要重新设计。比如资产减值准备表，需要增设“持有至到期投资减值准备”、“商誉减值准备”等项目。

2. 对内报告设计。新会计准则下，由于内部管理要求的变化，对于一些内部报告需要重新设计。比如，旧会计准则下，财务费用的核算内容比较多，为了便于企业管理人员考核、分析财务费用指标，作出正确的判断和决策，企业需设计财务费用明细表。而在新会计准则下，原来在“财务费用”科目核算的利息支出、手续费支出等需要单独设计会计科目进行核算，因此，财务费用明细表便没有存在的必要了，所需的信息通过其他相关会计科目、会计账簿已经反映得非常详细，能满足内部管理的需要。

七、主要业务的会计制度设计

新会计准则下，企业主要业务的会计制度也需要重新设计。主要业务的会计制度设计一般包括两个方面：内部控制制度设计和会计核算方法设计。在实务当中，应根据新会计准则从这两方面进行设计。比如固定资产业务，需要设计关于固定资产折旧的内部控制制度。新会计准则下，固定资产预计净残值的确定发生了变化，它强调现值，即在确定预计净残值时其金额应为折现值。由于预计净残值影响折旧金额，进而影响到利润金额，因此它的确定至关重要，且新会计准则下现值的引入加大了确定预计净残值的难度，因此必须对固定资产折旧制度进行修订。关于固定资产业务的核算方法也需要根据新会计准则进行重新设计。比如对于融资租入的固定资产，在旧会计准则中，在“固定资产”总账科目进行核算，下设“融资租入固定资产”明细科目；而在新会计准则中，新设“融资租赁资产”总账科目，直接对其进行核算。

主要参考文献

李凤鸣.会计制度设计.上海：复旦大学出版社，2005

行市价,那么全部的资产、负债都应按变现价值重新估算其价值。

4. 可实现净值又称预期脱手价值,是指在不考虑货币时间价值的情况下,对某项资产在正常交易过程中可能带来的未来现金流入或流出的价值。

5. 未来现金流量现值,是指以预期的未来经济利益或产生的未来现金净流入为依据,考虑货币时间价值因素,采用适当的贴现率进行计算的资产价值。

计量属性	时态	交易类型	交易性质	客观性	相关性
历史成本	过去	购受	实际	强	弱
现行成本	现在	购受	假设	↓	↓
现行市价	现在	出售	假设	↓	↓
可实现净值	现在	出售	假设	↓	↓
未来现金流量现值	现在	出售	假设	弱	强

从上表可知,五种会计计量属性各有优缺点,单纯地选择某一种计量属性不可能始终使会计信息如会计准则要求的那样准确、真实、相关。尽管会计准则将历史成本视为基本计量属性,但随着经济的发展,财务报表使用者对报表质量提出了更高的要求,历史成本计量下提供的可靠性较强而相关性较弱的信息已不能满足信息使用者的决策需要,这时选择其他计量属性十分必要,也是现实的要求。而公允价值正是一种理想的选择。

二、公允价值的本质及其与原有五种计量属性的关系

FASB 在《财务会计概念公告第七号——在会计计量中应用现金流量信息与现值》中指出,初始计量时运用未来现金流量概念的惟一目的是估计公允价值。

1. 公允价值的本质。国际会计准则委员会(IASC)认为,公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或债务清偿的金额。FASB 认为,公允价值是双方在当前的交易(而不是被迫清算或销售)中,自愿购买(或承担)或出售(或清偿)一项资产(或负债)的金额。

2. 公允价值与原有五种计量属性的关系。

(1)与历史成本的关系。按照 FASB 的财务会计概念公告,只要没有相反的证据,在初始确认时已付或已收的现金或现金等价物即历史成本或收入,通常被假定为近似公允价值。公允价值大多被看做是一种计量属性,或者说是多种计量属性的总称,但人们对公允价值与历史成本关系的认识却不明晰。将历史成本与公允价值对立起来,就如同将自身的一部分与自身对立起来,在逻辑上是混乱的。但是,如果说公允价值包含了历史成本,那么公允价值就包含了所列举的所有计量属性,而公允价值本身又是一种计量属性,这就如同将自身与自身的每一部分并列起来,在逻辑上同样是混乱的。

历史成本计量属性虽能较好地反映有形资产的价值,但却难以反映许多知识资源的真实价值。与此相反,公允价值模式虽能较客观地反映知识资产的真正价值,但可靠性却相对较弱,如果应用不慎,则可能连基本的相关性也丧失。因此,在现阶段应建立一种历史成本计量模式和公允价值计量模式并存的计量方式。

(2)与现行成本的关系。现行成本属于公允价值的范畴,因为现行成本是市场确定或可观察的市场金额,无疑也是公允价值。

(3)与现行市价的关系。现行市价也是市场确定或可观察的市场金额,无疑是公允价值。公允价值计量属性强调实体是持续经营的,不打算也不需要清算,自愿的当事人都是市场参与者,他们自愿并且有能力完成交易。由此,公允价值是现在的市场交易价格,其与现行市价的内涵重叠,现行市价就是公允价值的具体体现。虽然衍生金融工具的交易价格变化频繁,同一品种的衍生金融产品在不同的时间有不同的价格,但其价格是围绕公允价值上下波动的,它们总体上是趋于一致的。在高度发达的市场经济环境下,将现行市价作为公允价值并不是完美无缺的,因为可以通过一些非技术性手段利用市场的弊端使衍生金融产品的价格背离其公允价值。

(4)与可实现净值的关系。可实现净值是指未经贴现的现金或现金等价物,所以可实现净值与公允价值并不一致。其主要原因是,可实现净值没有考虑货币时间价值因素。但对于短期应收应付项目,由于其货币时间价值可以忽略不计,故可实现净值可以近似地代表这些项目的公允价值。

(5)与未来现金流量现值的关系。现值与公允价值不一致,是因为现值涉及不同主体(市场或企业个体)对未来现金流入(出)的金额、时间、风险及不确定性的预期,而不同主体对上述因素的预期是不一样的,由此形成两种类型的现值:以公允价值为计量目标的现值和以特定个体计量为计量目标的现值。只有以公允价值作为惟一计量目标的现值才与公允价值一致。当前,有两种现值计量技术:传统法和预期现金流量法。FASB 推荐使用第二种方法。

三、结论

与历史成本、现行成本、现行市价、可实现净值、未来现金流量现值五种计量属性相比,公允价值并不是真正意义上的第六种计量属性,而仅仅是这五种计量属性的一种再现或重复。原有的五种计量属性各自特征鲜明、相互区别、相互独立,但公允价值的特征相对模糊,在不同的情况下可以表现为不同的形式,是多种计量属性的交叉重合,在计量属性上具有不确定性、变动性和集合性。

主要参考文献

1. 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

2. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001

3. 卢永华,杨晓军.公允价值计量属性研究.会计研究,2000;4

4. 沈小南,陆建桥.关于公允价值的讨论——国际会计准则委员会理事会华沙会议的报告.会计研究,1999;9

5. 赵德武.会计计量理论研究.成都:西南财经大学出版社,1997