

美国公允价值计量准则解析

王思佳

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文简要介绍和评价了《美国财务会计准则第157号——公允价值计量》，并讨论了其对完善我国会计准则体系的借鉴意义。

【关键词】 公允价值 会计准则 资产

美国财务会计准则委员会(FASB)于2006年9月15日正式发布了《美国财务会计准则第157号——公允价值计量》(SFAS157)。SFAS157是美国会计准则的一大发展,对我国会计准则体系的完善和公允价值的应用具有重要的借鉴意义。

一、SFAS157简介

SFAS157的最新发展主要表现在强调公允价值的计量要以市场为导向,在此基础上,该准则对公允价值定义做出修订,建立了公允价值计量的评估等级,并提高了披露要求。

1. 强调公允价值的计量要以市场为导向。SFAS157强调公允价值是一种以市场为导向的计量属性,因此公允价值计量应当基于市场参与者在交易时所采用的定价。在市场交易导向下,公允价值的计量要以市场交易者在资产和负债进行定价时运用的假设为基础。假设的来源有两个:一是从报告主体外部获得的,这部分假设是市场参与者可观测的;二是从报告主体自身获得的,这部分假设报告是主体之外的人是很难观测到的。

为了保证市场导向在公允价值的计量中得到充分运用,首先SFAS157修订了公允价值的定义,使公允价值在概念上

重视市场的作用;其次,SFAS157建立了公允价值评估等级,公允价值的计量与市场价格越紧密则等级越高,信赖度亦越高;此外,SFAS157扩大了公允价值的披露范围(披露内容包括公允价值的确定、对期间损益或净资产的影响),披露范围的扩大使报告主体在市场交易中更加公开,公开的信息使市场更加活跃和健康,而活跃的市场又会为公允价值的计量提供更客观的基础。

2. 修订公允价值的定义。在SFAS157中将公允价值定义为:在计量日,市场参与者之间在有序的市场交易中,出售资产所获得的价格或清偿债务所出的价格。与以往的定义相比,该定义引入了三个新概念:市场参与者、有序交易、脱手价格。市场参与者由资产或负债的持有者组成,他们具备独立性和充分的知识,并且有意愿、有能力进行交易。有序交易是指报告主体对出售的资产或转让的负债,在计量日之前做了一段时间的常规市场宣传后进行的交易,而不是强迫交易;出售资产或转让负债的交易是计量日的模拟交易,它是从持有资产或承担负债的市场参与者角度考虑确定的。SFAS157并未明确提出脱手价格的概念,但公允价值定义中“资产或负债的持

解决业务数据的财务反映滞后问题,为企业的财务管理提供及时丰富的数据。

2. 存货核算的设计。存货核算系统将各种出入库成本计算单据,通过动态会计平台设置的凭证模板,实时记录下来并传至总账生成会计凭证。用户需在会计平台中按照存货核算的具体方法设置会计科目分类和影响因素,并对与存货核算相关的采购入库单、产成品入库单、材料出库单、销售成本结转单、跌价提取单等定义凭证模板。

3. 应收管理的设计。应收系统产生的应收单、收款单,通过动态会计平台设置的凭证模板,实时记录下来并传至总账生成会计凭证。

4. 应付管理的设计。应付系统产生的应付单、付款单,通过动态会计平台设置的凭证模板,实时记录下来并传至总账生成会计凭证。

5. 报账中心的设计。报账中心系统产生的各种单据,通

过动态会计平台设置的凭证模板,实时记录下来并传至总账生成会计凭证。

信息集成环境下会计业务流程的自动处理技术是基于业务流程和计算机系统处理流程而设计的,以自动凭证为主,手工凭证为辅,符合ERP和会计信息集成的基本原理,在一些专用会计信息系统和ERP系统中已经有所体现,但要达到从原始凭证到会计账簿的彻底过渡,完全省略记账凭证这一中间过程,需要更加周密的算法和处理规则,这还有待学者们进一步研究。

主要参考文献

1. 陈新跃,张文武.财务管理信息系统信息集成模式研究.中国金融电脑,2005;3
2. 代逸生,陆峻梅.财务业务一体化会计信息系统中的记账凭证自动生成.中国管理信息化(会计版),2006;8
3. 张瑞君.会计信息系统.北京:中国人民大学出版社,2004

有人在销售资产时获得的价格”或“偿还负债时支付的价格”即是脱手价格。脱手价格并非由FASB首次提出,但FASB用脱手价格定义公允价值是SFAS的一大发展。

3. 建立公允价值评估等级。SFAS157建立了公允价值等级,这三个等级分别为:第一级公允价值,是指在计量日,活跃市场中同类资产或负债的交易价格,但不包括大量同质无法区分的资产或负债,这些同质的资产或负债的公允价值是需要调整的,也不包括活跃市场无法反映计量日资产或负债的价格而需要调整的情况;第二级公允价值,是指除了第一级以外可直接或间接获取的关于资产或负债的价格;第三级公允价值,是指在计量日难以从市场上取得价格信息的情况下,由资产或负债持有人自行评估的价格,但是如果能够获得其他相关信息,仍应使用这些信息进行估价。

4. 提高公允价值披露要求。SFAS157规定,披露是为了使报告使用者可以评价用来计量的参数。当资产或负债的价值可以再现时,披露还应当向报告使用者再现运用第三级参数来计量的公允价值,以及在持有期间对盈余(或净资产的变化)带来的影响。可见SFAS157关注计量公允价值的参数和公允价值的计量对盈余的影响,并且对基于第三级计量的公允价值有更加严格的披露要求。

二、美国公允价值计量准则对我国的借鉴意义

1. 增强公允价值的可靠性。我国新会计准则规定:在公允价值计量下,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量。与SFAS157相比,我国新会计准则将公允价值定义为在交易双方自愿交易的基础上产生的金额,而没有明确表示关注脱手价格。这使得在某些情况下(如关联方交易),即使交易双方自愿,所制定的价格也缺乏公允性,同时也降低了可靠性。

2. 划分公允价值等级。财务报告主体运用估价技术来处理与资产或负债有关的信息,最终获得公允价值。SFAS157将这种信息称为参数,并把最高级别赋予市场投入即等级一,把最低级别赋予实体投入即等级三。在不同情况下,用于估计公允价值的估价技术的投入分布于公允价值等级系统的不同层次。在公允价值等级系统中,公允价值估价的等级取决于投入在公允价值等级系统中的那一层次中是否具有重大影响。

我国新会计准则并未有类似的划分,这与目前我国的经济环境与会计准则的现状是分不开的。具体原因有:①考虑到在我国资本市场尚不完善的情况下公允价值仍然比较难取得,针对特殊情况做出一些特殊安排,比如投资性房地产准则和生物资产准则都是以成本模式作为计量的基本模式,并有条件地引入公允价值模式,这与相应国际会计准则中较为全面地采用公允价值模式并不相同。因此,在市场条件成熟的情况下SFAS157对我们更具有借鉴意义。②由于我国新会计准则将公允价值与历史成本、重置成本、可变现净值以及现值并列,如果在此基础上划分公允价值等级,会使公允价值的概念与其他计量相冲突。因此,只有提高了公允价值的地位,才可以划分公允价值等级。

3. 突出公允价值计量的主导地位。SFAS157将公允价值

的估价方法分为市场法、收益法、成本法。笔者认为,我国新会计准则中存在与这三个估价技术大致相对应的会计计量属性,即历史成本、现值和重置成本。在历史成本计量下,资产按照购买时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购买资产时所付出的对价的公允价值计量。负债或者按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者按照承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金,或者按照现金等价物的金额计量。在重置成本计量时,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

但不同的是,SFAS157将市场法、收益法、成本法作为估价技术列入公允价值之下,表明这三种方法是获得公允价值的途径和手段,而公允价值是估价技术的运行目标和结果。在我国的新会计准则中,公允价值与历史成本、重置成本、可变现净值以及现值作为会计计量属性并列。公允价值与其他价值对立起来的观点已受到许多学者的质疑。常勋先生认为,公允价值可以与现时成本相联系,也可以与历史成本相联系。因此,公允价值与其他计量属性并列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。因此,笔者认为,SFAS157将市场法、收益法、成本法作为公允价值的估价技术,突出公允价值的领导地位是合理的,并值得我们借鉴。

4. 增强会计准则与审计准则的耦合度。审计准则是以会计准则为基础制定的,无论是《国际审计准则第545号——审计公允价值计量和披露》(ISA545),还是美国注册会计师协会发布的第101号审计准则公告(SAS101),SFAS157与它们的耦合度都很高。在SFAS157中,公允价值的计量要经过参数假设、计量技术、披露三个环节。ISA545和SAS101对这三个环节的审计都有针对性的规定,并使用共同的概念词汇。

而在我国,《中国注册会计师审计准则第1322号——公允价值计量和披露的审计》与ISA545和SAS101的趋同性很高,但会计准则与审计准则的耦合度却很低。比如,我国的新会计准则虽然运用了假设等概念,但并未对其进行详细定义,这影响了审计准则和会计准则的匹配度,也影响了审计准则的执行效果。因此,我们有必要对会计准则中公允价值的计量进行完善,提高会计准则和审计准则的耦合度,并进一步完善我国会计准则和审计准则体系。

主要参考文献

1. 李孝林,姜喜臣.关于公允价值计量属性的两点认识.财会月刊(会计),2006;11
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. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
4. 常勋.以公允价值计量研究.财会月刊,2004;A4