



公允价值应用思考

华南理工大学工商管理学院 陈妮娜 李映照

一、公允价值应用情况的比较

美国财务会计准则委员会(FASB)对公允价值的定义是: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。与此相对应,国际会计准则委员会(IASC)将公允价值定义为: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。我国财政部于1998年在《企业会计准则——债务重组》准则中也将公允价值定义为,在公平交易中,熟悉情况的双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。由此可见,公允价值的认定依据是市场上对资产或负债公平、自愿的交易金额,从本质上讲,公允价值是一种基于市场信息的评价。

通过查阅已发布的国际会计准则,笔者收集整理出采用公允价值计量的项目如右表所示,同时列示出我国会计准则对相应项目的规定和处理。

修订前的《企业会计准则——债务重组》曾规定债权人应按公允价值确认受让非现金资产;修订前的《企业会计准则——非货币性交易》规定在非同类非货币性资产交换的情况下,也以公允价值确认换入资产价值;修订前的《企业会计准则——投资》规定,以放弃非现金资产的公允价值作为长期股权投资的投资成本。在我国财政部修订后的8项会计准则中,却尽量回避了以公允价值计价,而改按账面价值入账;债权人按应收债权的账面价值等作为受让的非现金资产的入账价值;非货币性交易均以换出资产的账面价值加相关税费作为换入资产的入账价值;以放弃非现金资产的方式取得的长期股权投资,按放弃非现金资产的账面价值确认初始投资成本。企业会计准则的讲解中解释:修订的原因是原准则较多地运用了公允价值概念,而我国当前的产权、生产要素市场又不太活跃,相关的公允价值难以取得,从而给一些企业利用准则调节利润留下了一定的空间。的确,公允价值的运用给资本市场中利用债务重组、资产置换、相互参股等包装上市的违法违规行提供了很大的方便,财政部修订准则正是为了防止对公允价值的滥用和人为操纵利润情况的进一步恶化。修订的准则颁布后,从一定程度上简化了相关项目的处理,遏制了利润操纵行为。

二、国际会计准则倾向于采用公允价值计量

2004年3月,国际会计准则理事会(IASB)正式发布了改进项目下的14项准则,同时取消了1项准则。在这14项被改进的国际会计准则中,发生实质性变化的有7项准则,其中涉及到公允价值应用的主要有:①《国际会计准则第16号——

| 项目 | 国际会计准则 | 我国会计准则 |
|-----------------|---|---|
| 不动产、厂场和设备(固定资产) | 按公允价值或历史成本计量。 | 一般要求采用历史成本计量。 |
| 通过非货币性交易取得的资产 | 按公允价值计量。 | 按换出资产的账面价值计量。 |
| 收入 | 按已收或应收对价的公允价值计量。 | 合同规定的金额或购销双方议定的金额计量。 |
| 短期投资 | 按公允价值计量。 | 按成本与市价孰低计量,价值的减少计入当期损益。 |
| 融资租入资产和相关租赁负债 | 按公允价值与最低租赁付款额现值之较低者计量。 | 按出租人原账面价值与最低租赁付款额现值之较低者计量。 |
| 售后租回形成经营租赁时的收益 | 如果售价是按公允价值达成的,立即确认收益。否则,通常在租赁期内分摊。 | 收益在租赁期内按租金支付比例分摊。 |
| 商誉 | 按企业合并的成本超过购买方可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额中的权益份额的部分确认。 | 按投资购买成本与购买企业在获得的净资产账面价值中所占份额之间的差额计量。 |
| 负商誉 | 重新评估被购方可辨认资产、负债及或有负债,计量企业合并成本,将评估后依然存在的差额在损益中确认。 | 长期股权投资的初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额,作为资本公积。 |
| 所有者作为资本投入的无形资产 | 按公允价值计量。 | 按投资各方确认的价值计量,但首次发行股票时投入的无形资产按投资方的账面价值计量。 |
| 投资性物业 | 可以采用公允价值或历史成本计量。 | 一般要求采用历史成本计量。 |
| 长期权益性证券投资 | 按公允价值计量,其价值变动可计入当期损益,或者在投资出售前计入权益。 | 按成本减去减值计量,减值损失计入当期损益。 |
| 长期债权性证券投资 | 如果归类为“持有至到期日”投资,以摊余成本减去可能发生的减值计量。如果归类为“可供出售”投资,按公允价值计量,其价值变动可计入当期损益,或者在投资出售前计入权益。 | 以摊余成本减去可能发生的减值计量。 |
| 生物性资产和农林产品 | 可以采用公允价值或历史成本计量。 | 一般要求采用历史成本计量。 |

