

# 公允价值涵义的哲学思考

曾勇 王琦

(西南大学经济管理学院 重庆 400716 四川华强会计师事务所有限公司 成都 610021)

**【摘要】** 本文从哲学角度对公允价值的解释模式、特征及评价标准作了初步探讨,为读者理解公允价值提供另外一种思路。

**【关键词】** 公允价值 哲学特征 公允价值评价

我国对公允价值的研究始于20世纪90年代,虽然此后很多学者对公允价值的内涵、理论基础及运用等进行了深入研究,但大多是从会计学和经济学的角度进行阐释,而很少从“科学之科学”的哲学角度进行探讨。本文从哲学角度对公允价值的定义及本质作初步探索。

## 一、公允价值哲学解释模式

公允价值,就其本质来说就是价值。对于价值的界定,从总体上看,多年来学术界主要是从主体之于客体的逻辑关系来思考和界定价值。具体来说,主要是从三个角度来解释价值:一是以客体自身的功能或属性来规定价值,即突出和强调价值的客观性;二是以主体和主体需要来规定价值,即突出和强调价值的主观性;三是以主体与客体之间的关系来规定价值,即突出和强调价值的关系性。由于学术界注重以主体之于客体的逻辑关系来思考和解释价值,因此虽然有些学者突出或强调了价值的主观性或客观性,但在总体上都强调价值解释成立于主体与客体的统一。这种关于价值的解释模式,一是突出了从主体与客体的关系中去理解价值,二是强调了价值的本质在于客体对主体的效用,因而可以说是一种“主客体效用关系”的解释模式。

为了更好地理解公允价值的内涵,我们从国际会计准则理事会(IASB)及各国会计准则对公允价值的定义出发进行探讨。IASB对公允价值的定义是:公允价值,指在一项公平交易中,熟悉情况、自愿的双方交换一项资产或清偿一项债务所使用的金额。美国财务会计准则委员会的定义是:公允价值,指在当前的交易中,自愿的双方买入(承担)或卖出(清偿)一项资产(负债)所使用的金额,换言之,该项资产(负债)是在非强迫或清算拍卖的情形下买入(承担)或卖出(清偿)的。我国新会计准则的定义是: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。

从以上的定义不难发现,在会计学上对公允价值的阐述也是遵从“主客体效用关系”的哲学解释模式的。具体来说,此种关系的主体是交易的双方,客体是交易的对象,而联结主客体关系的是交易对象的效用价值。定义中用“公平交易”、“熟

悉情况”、“自愿”等字眼描述了这种“效用”。众所周知,在经济条件下,各利益主体的目标都是实现自身经济利益的最大化,他们所从事的任何经济活动都是围绕这个目标进行的。他们进行自愿资产交易的目的或是为了出售,或是为了使用,或是为了增强企业的实力(企业合并),为使自己的交易成本最低、效益最大,他们会千方百计地去获得与交易相关的信息,充分利用对己有利的因素,甚至制造对己有利的因素,排斥对己不利的因素,交易双方在不断的磋商及谈判中达成对价格的共识,从而达到了“公允”。

## 二、公允价值的哲学特征

马克思主义哲学认为,价值是现实的主体同满足其需要的客体属性之间的关系,既具有客观性,又具有主观性。公允价值也不例外,也具有客观性和主观性。

**1. 客观性。**一方面,作为公允价值载体的交易资产必须具有满足交易主体需要的某种特定的结构、成分或属性,即资产本身具有一定的有用性。另一方面,公允价值的客观性还表现为主体的需要和需要满足的实际程度要受到社会实践和历史发展的制约,即公允价值本身具有时效性。这方面最明显的例子就是电子产品。随着电子科学技术的日新月异及电子产品的普及,电子产品的价格可以说是“每况愈下”,其公允价值(市场价格)自然也大幅下跌。

### 2. 主观性。

(1)公允价值的实际形成以主体需要而不是以客体自身属性成分等为尺度。这个特征是显而易见的,它是现代哲学解释价值问题的模式的主要方面。我们还可以从经济学角度来理解这个特征。西方经济学家认为,效用可以用来描述消费者的偏好,而作为特殊消费群体的企业,同样对商品的效用有所偏好。例如,某一原材料为某一企业生产产品所必需,且供料单位非常有限,那么交易双方达成的公允价值就是较高的,因为购料企业对该原材料的效用是强偏好的;相反,若该种原材料可以被替代,那么即使市场供应相当有限,交易双方达成的公允价值也是较低的,因为购料企业对该原材料的效用是弱偏好的。

(2)公允价值具有多重性。同一客体与不同主体,甚至同

一客体与同一主体在不同条件下产生的价值关系各有其特点。公允价值的表现形式依主体个性特征的差异而丰富多样。一方面,同一客体与不同主体产生的价值关系各不相同。例如,交易双方对交易商品的持有目的不同会造成公允价值估价的不同。交易一方持有该商品是为了以后的生产,其公允价值评估标准可能就是以未来现金流量为基础;而交易另一方持有该商品是为了出售,其公允价值评估标准可能就是以市场价格为基础。评估标准的不同造成了对同一商品公允价值的不同认识,这也为公允价值的确认带来了困难。另一方面,同一客体与同一主体在不同条件、不同侧面所产生的价值关系也是多方面的。对公允价值的确认是建立在交易主体的主观判断之上的,不同条件下交易主体的判断是有差别的。例如,在使用未来现金流量现值法时,经济萧条时期主体对未来往往持悲观态度,所以其对未来现金流量的估计会偏低,此时公允价值也偏低;相反,经济繁荣时期主体对未来是持乐观态度的,其对未来现金流量的估计往往偏高,此时公允价值也是偏高的。

(3)公允价值具有随主体变化发展而变化发展的特性。客体对主体有无价值或具有多大价值随着主体的变化而变化。尽管客体不变,只要主体变化了,客体对主体的价值在性质或程度上都会发生变化。例如一项无形资产,对一个技术密集型企业来说是相对重要的,这个企业对这项无形资产的估价就高;而对一个劳动密集型企业而言,它可能是可有可无的,甚至即使拥有了它也无人能使用,也只能造成企业资源的浪费,这家企业对这项无形资产的估价就低。

### 三、公允价值评价

所谓价值评价,就是主体在正确认识客体属性、本质和规律的基础上,以主体自身需要为内在尺度,对主体和客体之间的价值关系进行评判的过程。由此我们可以对公允价值评价下一个哲学的定义,即公允价值评价是指交易双方在正确认识交易资产的属性、本质和规律的基础上,以自身需要为内在尺度,对交易资产价值进行主观判断的过程。公允价值评价是一种主观性因素很强的认识,它不像关于事物的知识性认识那样具有一致性、稳定性和高度理性化的特点,而是带有较浓厚的情感和主观意志的色彩。笔者认为,要做出科学、合理的公允价值评价必须遵循以下两条基本原则:一是要以对交易资产实际价值的正确认识为前提;二是必须以对主体自身实际需要的正确认识为必要条件。

1. 科学、合理的公允价值评价有赖于对交易资产实际价值的正确认识。马克思的价值规律认为:商品的价值是由生产这种商品的社会必要劳动时间决定的,商品必须实行等价交换,商品的价格围绕价值上下波动。它将商品的价值分为不变成本(C)、可变成本(V)、剩余价值(M)三部分,(C+V)部分即是我们说的商品成本,M即是我们说的商品利润。一般来说,对于资产有活跃交易市场的,交易双方均认可的公允价值是市场价格,其他常用的计量属性(历史成本、重置成本、可变现净值)不过是市场价格的变形而已。所以,我们在进行公允价值评估时应多方面收集数据,尽可能多地掌握商品的成本信

息,根据行业平均成本利润率大致推算出商品的真实价值,并通过了解商品的供求关系来确定一个较为合理的公允价值,使自己在交易价格博弈过程中占据有利的位置。对于资产不具有活跃交易市场的,人们常用的是现值法,但是笔者认为这种计量方法对于实物资产估价而言是不尽完善的。因为现值法是基于未来的现金流量,具有很强的主观性和不确定性,而实物的本身价值经过科学的计算可以近似得出,用后者来代替前者显然更能揭示实物本身的价值,也更符合公允价值本身的客观性。

2. 科学、合理的公允价值评价有赖于对主体本身实际需要的正确认识。主体的实际需要是进行公允价值评价的内在尺度,只有对自身的各种需求做出全面具体的了解和把握,才能保证公允价值评价的科学、合理。经济人假设及资源的稀缺性是构建现代西方经济理论的两大基石,我们在评估公允价值时同样要用到这两点。在市场经济条件下,任何非政策性企业都应作为一个“经济人”存在,其目标都是实现企业价值最大化。企业所有的目标,包括财务目标都应服从于这一核心目标。而企业财务目标中利润最大化又是其中一个重要的指标,这就要求对公允价值有科学、正确的认识,使企业以最少的投入获得最多的产出。另外,企业的资金也是有限的,资金在企业内的有效配置不仅能最大限度地提高资金的利用率,而且能优化企业的产业结构。企业管理者必须站在企业长远发展的战略高度合理安排资金,在市场中购买最符合企业发展战略的技术和设备,淘汰一些企业已无用处或用处不大的技术和设备,而这些企业经济行为无一不涉及对资产公允价值的评价,对会计主体而言,现行会计制度中可以把公允价值与账面价值的差额计入企业的收益,这无疑使公允价值对企业更具现实经济意义。

### 四、结语

新会计准则对公允价值概念的大量运用是我国会计准则国际趋同的一个重要表现,也是将我国市场经济融入世界经济体系中的重要举措。总的来看,公允价值由于其高度的相关性已受到各界的高度关注,公允价值会计极有可能成为21世纪资产和负债的计量基础。但是我国运用公允价值的时间不长,并且有过滥用公允价值的“不良记录”,所以我们在根据新会计准则评价公允价值的过程中,要深刻领会公允价值的经济实质,明确公允价值的运用范围,充分发挥主观能动性,积极收集与资产相关的市场信息,运用合理的估价手段获得合理的公允价值,以使经济后果真实、相关、公正。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 常勋.国际会计研究.北京:中国金融出版社,2005
3. 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
4. 刁隆信.马克思主义哲学原理.重庆:重庆大学出版社,2000
5. 孙正聿.简明哲学通论.北京:高等教育出版社,2000