

公允价值计量:真实性和主观性博弈的结果

张复生

(郑州大学商学院 郑州 450052)

【摘要】公允价值是会计计量属性中最能体现资产、负债真实价值的计量属性。但它缺乏可查考性,也具有很强的主观性。主观性有可能演变为随意性和可操纵性,这与公允价值计量的初衷相悖,同时也说明公允价值计量需要规范和约束。

【关键词】会计核算 计量属性 公允价值

公允价值作为会计的一种计量属性,其运用在我国的企业会计改革进程中经历了一个反复的过程。在20世纪90年代初期的《企业会计准则——基本准则》(1993)中就曾规定过,“应按照同类资产的市场价格或者有关凭据”确定相关资产的入账价值;在此之后的《企业会计准则——债务重组》(1998)、《企业会计准则——投资》(1998)和《企业会计准则——非货币性交易》(1999)等准则中也都运用了公允价值计量属性。但是,在《企业会计制度》(2001)中,虽然也提到了公允价值,但它不是以计量属性的面目出现的;而在我国2006年颁布的《企业会计准则》中又大量引入了公允价值计量属性。这种反复与企业会计核算和信息披露中公允价值运用的真实性初衷及现实经济生活中的主观性后果存在着直接联系,它是会计信息真实性追求和公允价值的主观性特征博弈的结果。

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债务清偿的金额。公允价值是企业对资产和负债进行会计计量的一种属性,也是最容易与现行市场价格相联系、且被用以进行会计操纵的一种会计计量属性。按照我国《企业会计准则》(2006)规定的基本精神,公允价值计量属性主要适用于两种情况下的会计计量:一是会计对象缺乏历史成本时的初始计量。我国《企业会计准则——基本准则》规定,企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量,比如天然起源的生物资产等。二是限定范围内会计对象的后续计量。按照我国《企业会计准则》(2006)规定的精神,企业部分资产或负债应采用公允价值进行后续计量,例如交易性金融资产、投资性房地产、生物资产、长期借款等。

作为企业会计的一种计量属性,公允价值本身是一个比较笼统的概念,可能包含多种含义:现行市价、历史成本、重置成本等。

一、现行市价

按照人们一般的理解,现行市价应当是指在目前正常条件下特定资产或劳务的市场交易价格。如果不考虑其他因素,它是一种比较现实的公允价值,且能体现资产的真实价值状

况。但是,作为一种会计计量属性,还需要考虑现行市价的下列特点:

1. 区域性较强。由于受到多种因素的影响,不同地区同一资产的市场供求状况不同,决定了其同一时间的市场交易价格可能有所不同。尤其是在我国,不同地区的自然条件、消费水平、商品物资的供求差异等所导致的同一资产的市场交易价格差异还比较大。这就会导致不同地区的不同企业所持有的同类资产的现行市价可能是不同的,如果采用现行市价进行会计计量势必会影响到会计信息的可比性。尤其是同一企业在不同地区的分支机构所持有的同类资产,由于其现行市价的不同也会导致其计量结果存在差异。如果将这些本身就存在差异的现行市价合并到同一会计报表中,就可能存在不合理的成份。

2. 事后可查考性较差。现行市价不同于历史成本,大部分资产的“现行市价”往往在计价时点之后便失去了可查考性,不像历史成本那样可以通过相关的会计凭证“锁定”交易或事项发生时的价格水平,且便于事后查考。除非现行市价具有客观、序时记录并纳入全国统一公开交易市场背景下的资产,比如公开上市交易的证券、期货等,一般商品物资的现行市价只有在实际发生交易时才能取得相关的用以记录其现行市价的凭证。因此,当选择现行市价作为公允价值进行会计后续计量时,其计量结果往往不具有事后可查考性。现行市价的这一特点为企业随意进行资产计量创造了条件,也给资产计量信息的真实性带来了威胁。

3. 序时变动性。一般情况下,现行市价是随行就市的一种价格水平,除非是政府实行价格管制的资产,一般的市场化商品和物资都会随着市场供求关系等方面因素的变化而随时发生变化。现行市价的这种特征无疑给企业会计计量带来了挑战。会计要追求核算和披露的信息真实性,就势必需要调整变动资产或负债的账面价值,这在目前的会计手段和方式下显然是缺乏可操作性的。因而,对那些需要运用公允价值进行计量和报告的资产或负债,一般采用定期的按照现行市价调整相关会计账面价值的方法。这种以现行市价为参照依据而对账面价值进行的后续调整,实际上是公允价值对历史成本

的一种真实性修正。

4. 可折扣性。对于某一笔资产而言,其现行市价在同一时间、同一地点也有可能拥有不同的价格标准,比如销售方针对不同的购买方、不同的购买方式、不同的结算方式或不同的购买批量,很可能采用不同的价格标准。这就使得同一资产的现行市价客观上具有一定的弹性空间,其会计计量的结果也就不具有唯一性。计量结果不具有唯一性的会计计量属性,一旦被用作会计的后续计量,必定会为企业造就一种寻机空间。

二、历史成本

历史成本是指资产按照购置时支付的现金或现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值。历史成本是一种曾经的公允价值,也可以认为是交易发生时的“现行市价”。由此可以看出,历史成本是一种“静态的”会计计量属性,它“锁定”了相关资产在取得时的价值水平。它是历史的真实,但未必是当前的真实。历史成本固然有所缺憾,但它长期以来一直作为首选的会计计量属性,其主要原因在于历史成本具有以下几个方面的特征:

1. 具有事后可查考性。按照我国会计法律法规的规定,企业发生经济活动时应当填制或取得相关的会计凭证,并及时送交会计部门进行会计核算。根据此类规定,我国会计实务中长期以来一直坚持了严格的会计凭证审核和保管制度,会计凭证不单单是会计核算的依据,还是重要的会计档案。这种做法,不单单贯彻了历史成本计量的基本原则,而且使得经济业务的会计记录具有事后的可查考性。这种以历史成本为基础的计量原则和以会计凭证为依据的计量要求,本身的出发点就是为了防止会计计量过程和计量结果的主观性,并因此而将会计核算信息的真实性追求放在次要的位置。

2. 具有不可变更性。无论是资产还是负债,历史成本都是一个相对稳定的时点性价值标准,它不会发生“随行就市”式的变化,也不允许其发生变化,否则就不能称之为历史成本。历史成本作为一种会计计量属性,它在很大程度上已经“锁定”了相关资产和负债的账面价值,可以有效地避免会计核算和信息披露的主观随意性。

3. 确实反映了交易发生时的价值流动数额。按照我国企业会计准则的规定,“资产按照购置时支付的现金或现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债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现金等价物的金额计量”。由此可以看出,资产的历史成本表现为购置时所实际发生或应当发生的价值流出数额;负债的历史成本则表现为承担现时义务时所实际发生或应当发生的价值流入数额。

三、重置成本

重置成本是一种约当的公允价值,它是指“过去”的资产或负债按照现行市价进行计量时所表现的数额,其计量对象是“历史的”,但其计量属性却是约当于公允价值的重置成本。在会计计量属性中,重置成本并非完全是对历史成本的否定,也并非真正意义上的公允价值。

按照我国企业会计准则的规定,在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或类似资产所需支付的现金或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现金等价物的金额计量,由此可见:

1. 重置成本并非“捡回”或“追溯”的历史成本。重置成本一般适用于对事实上已经存在的盘盈资产或未曾被确认入账的预计负债的计量。这些计量对象实际上在进行计量之前就已经存在,但在计量时并不“追溯”这些会计对象在存在初期时的历史成本,而是采用假如“现在购买”或“现在偿付”的现行市价水平。因此,重置成本并不能像历史成本那样有相关的会计凭证作为支撑,它只是一种“假计”的现行市价或“约当”的公允价值。

2. 重置成本并非真正意义上的公允价值。作为一种“假计”的现行市价或“约当”的公允价值,重置成本并不是以实际发生的交易或事项为前提的,而且经常会选择“类似”的资产或负债的现行市价作为会计计量的参照标准。这样的计量方式难免会渗透会计人员的主观偏见和利益导向,其计量结果真实性既不如历史成本具有可查考性,又不如现行市价具有现实性。

3. 重置成本作为计量属性之一,是会计核算的一种无奈选择。对企业盘盈的相关资产或需要进行合理估计的预计负债,由于缺乏历史成本的记录,更不可能重新获得历史成本资料,且无实际发生的相关交易,因而既不能运用历史成本计量,又不能直接运用现行市价计量,只能采用这种“约当”的公允价值。

四、我国企业会计准则中规定的其他计量属性与公允价值计量要求并不相悖

历史成本是具有真实性的历史成本,尤其是当历史成本高于公允价值时就会受到公允价值的影响,并按谨慎性原则的要求计提资产减值损失,因此历史成本实际上是公允价值背景下的历史成本。可变现净值是以“资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额”为基准的,它自然也考虑了相关资产的公允价值。现值则是未来公允价值的折现价值。由此可见,所有的会计计量属性都与公允价值计量属性不发生矛盾和冲突。相反,它们都是特定背景下公允价值计量的一种具体运用。

我国企业会计准则允许企业运用公允价值进行相关资产或负债计量的根本目的是追求会计信息的真实性,从而使会计报表使用者能够如实地了解企业资产或负债的当前实际价值水平,并通过连续期间相关信息的对比合理判断资产或负债的质量。

公允价值计量属性的运用效果在一定程度上或一定范围内取决于企业会计人员的专业判断,其可查考性也较差,甚至具有一定的主观性。由于公允价值的选择具体一定的主观性,有可能诱发会计核算和会计信息披露的随意性,甚至由此演变为可操纵性,因而,从规范会计计量过程及其计量结果的角度出发,需要对公允价值计量属性进行规范和约束。

公允价值并非首选的会计计量属性,它只是对历史成本

政府会计：从现金制转为应计制

程晋烽(博士)

(财政部财政科研所博士后流动站 北京 100142)

【摘要】当前,一些国家开始研究与借鉴经济合作与发展组织中的成员国在公共支出管理系统改革方面的模式与经验。基于此,本文首先分析了应计制会计的内涵,然后提出了政府会计系统从现金制向应计制转换的步骤和阶段。

【关键词】政府会计 应计制 现金制

一、引言

当前,一些经济转型国家开始研究经济合作与发展组织中的成员国在公共支出管理系统改革方面的模式与经验。由于这些国家在会计信息披露和改革这些会计系统等方面面临着持续的压力,因此它们已经开始寻求遵循经济合作与发展组织中成员国的会计系统改革的经验——通常是把政府会计制度从现金制转变为应计制。

虽然在事实上这种转变仅仅只在少数几个经济合作与发展组织成员国国家才能够实现,但由于国际政府财政统计手册推荐在现有的现金制会计数据基础上增加应计制信息,并且要求报告的现金制数据与应计制数据相一致,因此这就使得

计量属性的一种延续和补充,即只有当相关资产或负债的历史成本不再真实时或历史成本缺失却又符合会计确认的条件时,才会限定性地运用公允价值进行计量和报告。

在运用公允价值进行后续计量时,有时会受到谨慎性的修正:企业会计准则明确规定按公允价值进行后续计量的资产或负债不会受到谨慎性的影响,即在公允价值低于当前账面价值时要确认相关的公允价值变动损失,在公允价值高于当前账面价值时要确认公允价值变动收益;而企业会计准则未明确规定按公允价值进行后续计量的资产项目要考虑谨慎性的影响,即当资产的公允价值低于当前账面价值的,一般都要计提资产减值损失,而当资产的公允价值高于当前账面价值时不进行相关账面价值的调整;对于企业会计准则未明确规定按公允价值进行后续计量的负债项目也要考虑谨慎性的影响,但其处理与资产相反,即对很可能发生的或负债的公允价值高于当前账面价值的,一般都要追加确认负债,以避免负债被低估。

对公允价值计量过程及其结果的规范和约束包括多种手段和多个方面:①企业的自我规范和约束。它要求企业具有较为完善的内部控制制度,并要求会计人员具有较强的法律责任意识、较高的职业道德水准和较好的专业判断能力。②企业会计准则对公允价值计量的规范只是一种原则性的一般规范,它主要界定了公允价值初始计量和后续计量的范围和对

应计制会计报告获得了相当多的关注。

二、应计制会计内涵

一般认为,完全应计制会计应该包括应计制、费用基础和跨期分配三个问题。

1. 应计制。在介绍应计制之前,我们先看会计基础的另一个极端——现金制。现金制是指确认(或者记录)交易和事项仅在现金收到或者付出时——收入和支出。现金制会计对较小的组织来说是够用的。由于在现金制下资产和负债是不予记录的,因此外部相关者看不到相关信息,这样管理者就能通过操纵现金流隐瞒运营的真实结果和财务的真实状况。应计制基础在交易或事项发生的期间确认其对财务的影响,

象。③财政主管部门对公允价值计量的规范主要表现在对包括公允价值计量秩序在内的整体会计核算秩序进行行政规范,且可以与相关部门建立现行市价的征集和发布联动机制,以便为企业会计对公允价值计量属性的运用提供指导性意见。④注册会计师审计主要通过对企业公允价值计量的使用范围和计量结果进行独立的第三方判断,以有效防止公允价值计量的随意性。

通过以上分析可以看出,公允价值应当是各种会计计量属性中最能体现企业资产和负债当前真实价值水平的一种计量属性。但它缺乏事后可查考性,也具有很强的主观性。这种主观性有可能会演变为随意性和可操纵性,从而使得公允价值计量属性以会计信息的真实性追求为出发点、以主观随意性和操纵性的会计信息披露为结果,这与公允价值计量的初衷相悖。因此,企业的资产或负债广泛地采用公允价值计量本身为企业真实地反映其财务状况和经营成果提供了方便的条件,但是它需要被置于不同层次的规范和约束下。这种规范和约束包括企业的自我规范和约束、会计准则的原则性技术规范、政府主管部门的行政规范,以及注册会计师审计的规范和约束。

主要参考文献

财政部.企业会计准则(2006).北京:经济科学出版社,2006