

无形资产计量中公允价值运用局限性分析

江 辉

(珠海城市职业技术学院 珠海 519002)

【摘要】目前,我国没有制定单独的公允价值计量准则,对公允价值计量的要求和标准都分散在各项具体准则中,而各项具体准则对公允价值计量设定的标准有差异。本文就公允价值在无形资产会计计量中运用的局限性加以讨论,认为应尽快完善公允价值计量准则以及提高专业人员的职业素质和判断能力。

【关键词】无形资产 公允价值计量

公允价值计量是对假想交易的价格估计。从取得估值参数的方式看,无形资产公允价值计量需要借助相关估值技术,对充满不确定性的未来结果进行调整。任何事物只要有不确定性,就需要判断。而会计判断需要详尽的会计准则做指引。完善的公允价值计量准则、客观的职业判断、规范的职业操守是公允价值会计信息的质量保障。然而,我国运用公允价值会计的时间不长,特别是对像无形资产这种不存在活跃市场的要素采用公允价值计量,准则制定方面还不到位,具备相关估计技术的专业人员不是很多,制约了公允价值会计的运用。

一、无形资产与公允价值定义

根据《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS6)的定义:无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。无形资产可通过单独购入、企业自行开发取得,或通过其他方式如投资者投入、非货币性资产交换、债务重组、政府补助和企业合并等从外部取得。无形资产的核算分为取得时的核算和存续期的核算,这两种时点的资产计价都使用到公允价值计量方法。

《企业会计准则——基本准则》对公允价值的解释:公允价值是指“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。《美国财务会计准则第157号——公允价值计量》(FAS157)准则给出的定义是:公允价值是在计量当天,市场参与者在有序交易中出售资产收到的价格或转移资产付出的价格。葛家澍教授在解读FAS157时指出,公允价值计量是以假想交易为前提,由于假想交易缺乏入账交易,所以计量需要估计。估计值为参照在计量日资产或负债的假想交易,市场参与者将用于估计资产或负债的价格的市场参照价格。FAS 157号强调公允价值是一种以市场为基础的计量,而不是主体的特定计量。

二、无形资产公允价值计量的若干局限性

无形资产公允价值计量范围是否恰当,准则设计是否详尽具体,估值技术是否完善,计量过程和方法是否充分披露,会计人员是否具备相应的水平和能力等,都会限制公允价值

会计的运用,从而影响会计信息的决策有用性。

1. 公允价值计量范围设置的局限性。根据CAS6的规定,自行开发的无形资产必须满足与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业、该无形资产的成本能够可靠地计量这两个条件,否则与自行开发无形资产相关的成本将需要费用化。在满足资产确认条件的情况下,还要同时满足CAS6应用指南规定的开发支出资本化的五个条件,其成本才能资本化。由于满足这些资本化条件存在许多实际操作困难,如科技型企业将研发活动当作日常活动,缺少立项意识,使费用无法归集;或是因技术与财务不相通,对发生的费用应否资本化看法不一,企业大量研发支出只能费用化。这使得自行开发的无形资产的初始价值往往低于其真实价值,这种价值确认方法有违“初始计量的首选计量基础是公允价值”的精神。这也使得会计信息质量的相关性降低,而且也并未满足会计信息质量可靠性的“如实反映”要求。由于企业财务状况不能真实反映,因而影响到投融资方的决策判断,继而影响到企业特别是科技型企业的发展。

2. 公允价值相关准则设计的局限性。会计准则是对现实的经济活动进行规范,但准则设计的内容又无法完全涵盖规范对象,甚至有些设计带有固有缺陷,在实施过程中更多地要依赖专业人员的职业判断,付出过高的代价。比如,对于一揽子购入的无形资产,或在非货币性资产交换方式同时换入多项资产(其中包括无形资产)的情况下,相关准则均规定在确定各项资产的成本时,应当按照各项资产的公允价值占资产公允价值总额的比例,对购(换)入资产的成本总额进行分配,确定各项资产的成本。

这种情况下需要先为各项资产确定公允价值,而后再进行分配。这种计量方法尽管合理,但还是为企业操纵留下空间。因为按照CAS6的要求,有使用寿命的无形资产要按使用寿命对资产价值进行摊销,而无使用寿命的无形资产无需摊销,但要在每年年末进行减值测试。

企业在同时购(换)入多项资产时,依据上述规定,可以向无需摊销或具有较长使用寿命的资产分配较多购买价值,而

向具有较短使用寿命的资产分配较少的购买价值,这样可使账面资产价值保持在较高的水平上。在这项计量中,要防止人为操纵,监督成本比较高,不符合效益大于成本的会计信息质量的普遍性约束条件,唯有依靠操作者的职业操守。

3. 公允价值输入参数层次设计的局限性。目前,以 FAS157 的层次研究最具权威性。FAS157 的公允价值层次与我国《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》(CAS7)及其应用指南的层次规定比较如下:

FAS 157 公允价值层次	CAS7 的层次基础
第一层次的输入参数 主体在计量日有能力进入活跃市场上可观察到的、容易随时取得的同质资产或负债的报价(不必调整)	第一层次 换入资产或换出资产存在活跃市场,以该资产的市场价格为基础
第二层次的输入参数 ①主体可观察到类似资产或负债在市场上的报价;②类似资产在不活跃市场上的报价;③不属于资产或负债可观察报价的参数;④市场佐证的输入参数 这一层次的输入参数都要调整	第二层次 换入资产或换出资产不存在活跃市场,对于同类或类似资产存在活跃市场的,以同类或类似资产市场价格为基础
第三层次的输入参数 不可观察的输入参数(最佳信息是主体拥有的数据)必须调整	第三层次 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产的可比市场交易,应当采用估值技术确定其公允价值。

第一层次中,FAS157 中的输入参数是指计量日主体准入的活跃市场中相同资产或负债的报价,与 CAS7 的内容相同。第二层次中,CAS7 与 FAS157 有较大差别。FAS157 将第二层次划为四个级别,其中:第一级指活跃市场上相似资产或负债的报价,这与 CAS7 第二层次内容基本相同;第二级指非活跃市场上相同或相似资产的报价,非活跃市场即交易活动较少的市场、价格不是当前的、报价因时间或市场不同而差异显著、公开发布信息较少的市场;第三级“不属于资产或负债可观察报价的参数”,指报价之外的可观察市场参数如在通常的报价期间客观查到的利率和收益曲线、预缴速度、损失的严重性、信用风险和违约率等;第四级“市场佐证的输入参数”主要是从可观察数据中获取的;参数与可观察市场数据相关联或通过其他途径得到了可观察数据证实(被市场证实的参数)。

FAS157 的层次划分思路是,将完全依靠市场参数和完全依据主体参数的估价确定为第一层次(最高级)和第三层次(最低级),将不同程度地依据市场参数或依据不同市场参数的估价确定为第二层次(中间级)。四级之间的市场化程度逐级下降,参数的可观察性逐渐减弱,因此在公允价值估价时需要调整的程度依次增强。在第三层次,FAS157 的输入参数是在市场参数完全不可观察得到的情况下,完全依靠主体自身的参数进行估计的结果。在第三层次,CAS7 使用估值技术。其估值对象的范围不仅包括不可观察情况,还包括 FAS157 第二层次的后三级,即输入参数在一定程度上可观察得到的情况。很显然,CAS7 采用的分层依据不太恰当,它忽略了一定程度上可观察得到的输入参数,以估计值替代之。CAS7 使用

主观估计与判断的范围超出 FAS157。由于第三层次的输入参数是靠管理层对市场情况做出大量的假设、估计和判断,按模型估算出的结果,其可靠性必然受到影响。

4. 公允价值计量信息披露的局限性。无形资产作为一种要素通常都不是批量生产的,一项先进的专利技术和工业版权,往往没有横向可比性,不存在活跃市场抑或同类、类似资产活跃市场也不存在。因此,在确定无形资产公允价值时,更多地使用第三层次的估值技术。层次越低,可靠性越差,因此需要通过提高信息披露要求、扩大信息披露范围来提高信息质量的可靠性。

然而,在我国有关无形资产公允价值计量的相关准则中,在公允价值信息披露方面的要求并不一致。在 CAS7 中,只要披露“换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值”。在企业合并准则中,要求披露“合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法”。而债务重组准则和政府补助准则中没有涉及公允价值披露的内容。

总的来看,我国现行准则没有明确指出公允价值计量和披露程序、对估值方法的影响因素并未要求做详细披露。我国理论界对运用公允价值计量会影响会计信息质量的可靠性的担心,会计信息使用者对会计信息可靠性、相关性的疑虑,都与公允价值计量的信息披露不充分有关系。

5. 操作上存在技术风险和道德风险。以公允价值计量的无形资产往往不存在活跃市场,因此其输入参数要依靠估值取得。估值模型不仅需要长期的基础输入值建构,还需要根据动态变化调整模型参数。而我国一方面市场数据缺乏,另一方面掌握这种模型计算工具的人又很少,在技术层面上增加了实施公允价值会计的风险。在披露环节,“对公允价值确定方法的披露内容过于原则和雷同,上市公司均原则性地照搬准则规定,很少结合企业具体情况进行选择。在采用现金流量折现法时,如何估计现金流量、如何确定现金流量期间等,企业几乎未作披露,详细程度无法满足会计信息使用者决策有用性的需求”,这都反映出会计人员专业能力的不足。另外,由于我国相关准则对公允价值计量要求和标准比较原则化,披露要求比较低,增加了实施的道德风险。上述情况说明,目前会计人员的专业水平和人们对管理层的道德风险的担心,也是公允价值计量运用的限制性因素。

当今社会是信息社会和知识型社会,无形资产公允价值计量业务会不断增加,上述无形资产公允价值计量中反映的问题,也是公允价值计量中的普通问题,只是无形资产公允价值采用第三层次输入参数的情况更多,取得输入参数的办法更复杂。目前要做的是尽快制定公允价值具体准则,同时修改基本准则中公允价值概念及计量属性的相关内容;加大培训力度,使会计人员通过学习提高操作水平和职业操守。

主要参考文献

1. 赵彦锋,汤湘希,王昌锐.公允价值会计研究.北京:经济科学出版社,2010;3
2. 吴可夫.公允价值会计的内部控制研究.成都:西南财经大学出版社,2010