

# 公允价值的哲学解释

张 静 郑国栋

(杭州电子科技大学会计学院 杭州 310087 浙江临安市审计局 浙江临安 311300)

**【摘要】** 本文通过对公允价值内涵与外延的分析,试从本质上理解公允价值概念的由来和发展方向;通过系统分析公允价值的基本属性,解释公允价值形成的原理与机制,并评价采用公允价值计量的意义。

**【关键词】** 公允价值 内涵与外延 哲学解释

公允价值概念涉及复杂的个人和公众心理、行为,针对其逻辑前提、目的指向、认识过程和结果作用进行分析研究,对其现象和原因进行哲学解释,形成具有相对普适性的理论,解决经验归纳方法无法解决的问题,这对认识公允价值的本质特点、属性层次,探索计量科学发展的规律具有重要意义。

## 一、公允价值的定义:内涵与外延

美国财务会计准则委员会、国际会计准则委员会、英国会计准则委员会和我国会计准则对公允价值的定义在内涵上基本一致:包括各方当事人,熟悉情况,自愿,购买或出售,资产交换或负债清偿,公平交易,金额等基本要素;前提假设相同:都是在双方自愿、公平、非强迫的前提下进行。公允价值形成的行为过程一致,价格是市场环境中契约双方达成的协议,任何一方有异议都不构成公允价值;行为结果一致:可以是现在的也可以是估计、尚未实现预期交易,熟悉情况的买卖双方在公平的条件所确定的交易价格,或无关联的双方在公平交易的条件下一项资产可以被买卖的成交价格;行为本质和目标一致,是一种基于市场信息的评价,是市场而不是其他主体对资产或负债价值的认定,通过市场信息的评价,提高会计信息的相关性,反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

从认识论的角度可将公允价值分为两个层次:广义的公允价值和狭义公允价值。狭义公允价值跟历史成本相对而言。历史成本就是过去的公允价值,历史成本是以交易双方已完成的交易或事项为基础,公允价值是以自愿交易双方的意图即合同(契约)为基础,因此在时间和空间上更具有广延性。随着知识经济的发展与社会竞争的加剧,资产类别和风险类别更新,会计计量由原始购置成本转向市场价值,历史成本计量属性的相关性缺陷越来越突出,而公允价值计量则成为能够满足利益相关者信息需求且相关性优势明显的计量属性。

## 二、公允价值概念的由来和发展方向

实际上,关于会计计量属性的理论,在出现新的、更加普遍的理论情况下,原有理论不是被推翻,而是成为新理论的极限形式。新的理论比原有理论具有更丰富的可检验蕴含,在原有理论的使用范围内以渐进的形式与原有理论相一致。公允价值理论既承认了原有理论的局限性,又肯定了原有理论中

包含的真理成分,较恰当地解决了理论创新和继承之间的关系。这体现了公允价值和历史成本两者的辩证统一关系。

随着经济社会的快速发展,已由传统的以历史成本为主要会计计量属性演变为以公允价值计量属性为主。1984年美国财务会计准则委员会(FASB)在第5号财务会计概念公告《企业财务报表的确认与计量》中提出五种会计计量属性,即历史成本、现行成本、现行市价、可实现清偿净值以及未来现金流量的现值。20世纪70年代美国金融行业利得交易以及始终以历史成本计量某些金融资产的价值导致了金融危机,提出适合金融行业的计量属性——公允价值。近年来资产减值问题、或有事项确认问题以及创新金融业务、资产负债表外业务等,促使国际会计准则理事会提出有关会计计量属性认识的新标准,这个过程符合会计科学对信息质量特征、资本保全、成本效益等原则要求,符合会计实践和理论发展的规律。

## 三、公允价值的基本属性

传统定义上的历史成本计量模式必然逐步被改造成为历史成本、公允价值等会计计量基础并存、单一的公允价值计量模式,这实际上由公允价值的本质属性决定。公允价值的基本属性可以分为:

1. 人本属性。人本属性是公允价值最重要的和基础的属性。在公允价值形成过程中,对定价的“各方当事人”本位的强调,即对交易的参与和知情,“熟悉情况,自愿,公平,金额前提假设相同和非强迫的前提”,体现了对交易双方权利的尊重和责任要求。马克思说过:人的本质并不是单个人所具有的抽象物,实际上它是一切社会关系的总和。以权利和责任为核心的关系,通过市场契约和交易事务,量化为价值和价格,因此会计核算不单纯是物质技术过程,而是一个复杂的人文社会系统,要求在尊重人格独立和个人尊严的前提下,确立人在生产经营中的主体地位。马克思又指出,既然人的性格是由环境造成的,那就必须使环境成为真正合乎人性的环境”。这为会计计量尊重并选择“公平市场”前提提供了充分的理论依据。公平、开放、民主是人类进步、管理改进的重要向标,同时也是公允价值计量的动力和规范。

2. 社会契约属性。亚当·斯密认为,人的行为由各种相互

关联的动机推动,如自足、追求自由的欲望、社会正义、劳动习惯和交换(以物易物、由此易彼的倾向)。人类永恒的禀性存在不变的事实:每个人以自足之情作为别人行为动机的道德判断尺度;人群复合个体行为动机,提供公正的旁观者行为尺度。会计契约实际上就是各利益相关者彼此争斗和相互妥协的产物,是经过某种程度充分协商而形成的社会契约。公允的交易价格形成,从会计核算对象、目的、过程和结果,都体现着不同程度的契约属性。

**3. 价值属性。**公允价值作为一种动态的契约价格体系,是以整个市场为基础的,而不是基于个别的会计主体的契约价格。价格是根据在特定的时间内对商品价值的估计,反映一定的时空内,市场对于某人由于获得商品所能增加的利益的评判。同一资产相对于不同所有者、不同目的和不同市场条件而言,可能具有不同的价格。目的、选择、行为并不是任意和无原因的,而是受着各种条件的决定和影响。人们在做出选择时,当然对这种选择的结果有所预期,但一种选择是否能达到自己预期的目的,是否促成了社会的发展,不仅取决于人的行为和努力,还取决于社会的客观条件和进程。马克思主义哲学认为:事物是普遍联系的,商品经济表现出来的物与物的交换关系以及价值关系,本质上是人与人之间关系联系着的,反映物和劳动的社会属性,生产者同物和劳动的社会关系,探讨其形成的次序、重要性次序,实则就是探讨因果关系,即本质和现象的相互联系。深入供需均衡探讨公允价值的价值属性,对公允价值的形成原理和机制非常重要,这就涉及公允价值的市场属性。

**4. 市场属性。**公允价值主要是以存在活跃市场的交换为前提,以此为前提建立公允价值发现模型。作为市场主体的一切投入都是为了交换,以实现使用价值与价值的转换以及价值与价值之间、使用价值与使用价值之间的转换,价值转换需要有内在的等量基础,没有活跃市场导致公允认识难以形成,市场交换的利益立场内在决定了对交换物的价格估量。交易和价格判断是带有主观能动性的,要发挥主观能动性就意味着在已有的规则范围内作出选择,而选择的标准和依据可能是客观,也可能是主观的。判断和评价是否公允,取决于标准的相关性和客观性,以及对依据公允标准所作出的选择是恰当。这实际上又取决于市场完善性和交换双方认识能力。

**5. 信用属性。**公允价值作为一种动态的市场交易合约价格体系,受到各方的认知和使用能力的限制。价格决定过程中各方的权利和责任格局,对标准的影响意愿和程度,对标准理解的明晰性,自由度,其本身就包含了信用杠杆和信用杠杆风险。具体体现为,交易行为的价值转换内在的等量基础,在不同对象面前,存在界限和弹性差异。特定的主体可以通过借贷关系改变基于价值转换内在等量基础的平衡。

**6. 道德属性。**影响一个人发表公允意见的道德因素是客观存在的,因为人是社会关系的总和,也当然涉及各类利益的交织。归因理论认为,对人知觉的研究实质就是考察一般人处理有关他人和自己的信息方式。对人际知觉在人际交往上的作用就在于使观察者能够预测和控制他人的行为。当人们进

行个人归因时,就要从行为及其结果推导出行为的意图和动机。推导出的行为意图和动机与所观察到的行为及其结果相对应,即对应推论,或称归因-效果耦合。在这种情况下,要求有利益关系者保持绝对超然的态度去发表意见是不现实的;而没有利益关系者发表意见的内在积极性显然不如利益相关者,所以其能否恪尽职守并设身处地地评判问题与估量价值,这显然和个人所处的群体的道德水平息息相关。

#### 四、公允价值形成的原理与机制

公允价值是市场经济的产物,在一个完善的竞争的市场中,市场价值是最好的公允价值的计量基础。因此,公允价值确定原则是:如果一项资产(包括负债)存在活跃市场,该资产的市场价值即为公允价值;如该资产不存在活跃市场但与该资产类似的资产存在活跃市场,该资产的公允价值应比照相关类似资产的市场价值决定;如该资产和该资产类似的资产均不存在活跃市场,该资产的公允价值按其所能产生的未来现金流量以适当的折现率贴现计算的现值评估确定。公允价值信息可以从活跃市场的公开报价、价值评估模型和交易对手提供等中获取。活跃市场的公开报价具有众多的市场参与者,并通过市场机制,根据有效市场假设,它能够忠实表达金融商品的公允价值,具有容易观察获得、具有可验证性等特点。采用评估模型确定公允价值的条件:使用该方法的目的是建立计量日的可能交易价格,该价格为一般商业考虑下的正常交易价格。交易对手提供应设置程序以验证其公允适当性,包括评价其方法是否适当,重大假设是否合理以及基本资料的时效可靠性。就当前的市场条件而言,公允价值的采用需要会计师具有较高的判断能力和丰富的会计理论与实践经验,而且需要会计师了解评估、金融资本市场等相关知识。

#### 五、采用公允价值计量的意义

综上所述,采用公允价值计量是随着济环境的变化,现代会计计量以价值取代传统成本计量,会计计量发展的必然结果,满足与国际会计接轨的需要,顺应资本市场对会计信息的需求。公允价值具有很强的相关性,直接客观地反映企业资产的价值,保证企业会计信息有用性,由实现以单纯的利润为中心转变为以提升企业市场价值为中心,从而有利于企业长期发展与资本保全。

公允价值的获得,是以成熟发达的市场交易价格为基础的,因此存在部分资产和负债缺乏完善的市场,难以通过市场获取资产的完备信息的现实困难。但随着会计实践和理论的发展、生产力水平和管理能力的提高以及市场机制完善和货币体系的健全,公允价值必然成为最为重要的计量模式。

#### 主要参考文献

1. 赵彦锋.对我国《公允价值计量准则》构建框架的探讨.商业会计,2011;1
2. 赵静,杜晓荣.我国会计计量模式发展趋势.合作经济与科技,2011;4
3. 蔡蓉.浅析公允价值会计计量属性的应用.时代经贸,2010;24
4. 管考磊.国内公允价值研究述评.财会研究,2010;22