

从会计实务中审视公允价值的作用 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/491/2021_2022__E4_BB_8E_E4_BC_9A_E8_AE_A1_E5_c67_491485.htm 「摘要」我国新会计准则在诸多方面实现了新的突破，其中公允价值的运用是最为显著的方面，为我国会计国际趋同迈出了实质性的一步。本文从会计实务的角度出发，分析我国新会计准则中运用公允价值的意义和作用。财政部颁布的新会计准则体系（由1项基本准则和38项具体准则组成），自2007年1月1日起首先在上市公司实施。新准则的主要特点就是与国际准则趋同，在很多方面实现了与国际通行做法的接轨，为中国经济更快地融入全球一体化作了基础性的铺垫。在新准则体系中，最引人关注的一点就是公允价值的引入。长期以来，在财务会计中，历史成本计量资产是一条重要的基本原则，历史成本计量模式成为主导的会计计量模式。在我国，会计计量也一直遵循历史成本原则。因而新准则颁布后，很多人认为是对原来以历史成本为基础的会计体系的颠覆。常年搞会计核算的人其实都对历史成本有着根深蒂固的依赖，任何簿记讲究的都是真凭实据。现行会计准则在刚开始实施时，一些老会计就对八项准备如何计提感到有些迷惘，毕竟，这要依靠判断，而非原始凭证。因此，新准则的实施对会计核算的传统思维是一次全面的挑战。公允价值并非是个新鲜事物，较早引入公允价值的可能是美国会计程序委员会公告第4号（APB Statement NO.4）“企业财务报表中的基本概念和原则”（1970年）、美国会计程序委员会意见书第16号（APB Opinion NO.16）“企业合并”（1970年）、第21号“应收账

款和应付账款的利息”（1971年）和第29号“非货币性交易”（1973年）。但最先提出公允价值概念的并不是这几项公告或意见书，而是美国著名的会计学家William Paton.早在1946年3月，Paton教授就在《会计师月刊》（Journal of Accountancy）发表了一篇题为“会计中的成本和价值”的文章。在该文中，Paton教授指出，“成本和价值不是相抵触和相排斥的概念。在购买日，成本和价值几乎是一样的，至少在大多数交易中如此。就支付媒介是非现金财产的交易而言，购入资产的成本应按所转出财产的公允市场价值（fair market value）确定。事实上，成本是重要的，因为其大致等于购买日的公允价值（fair value）。”国际会计准则委员会在1982年公布的IAS16“固定资产会计”中首次引入了公允价值的概念。为什么要将公允价值作为计量属性？从美国财务会计准则委员会（FASB）及其前身发布的公告和国际会计准则来看，对此的阐述并不十分完整。在对较早的APB为何引用公允价值概念进行评论时，FASB的理事Foater指出，这是因为APB的专家相信“公允价值最忠实地反映了交易的实质”。在涉及金融工具的FAS107和FAS133公告中，FASB解释说，公允价值反映了市场对直接或间接地隐含在金融工具中的未来现金流量净值的估计，公允价值信息有助于会计信息使用者对未来作出合理的预测，并有利于验证其以前所作预测的合理性；公允价值信息有助于投资者、债权人和其他使用者对企业的投资和融资决策进行评价，从而有助于其作出正确的决策。采用公允价值作为计量属性，是由财务会计的目的决定的。按照美国财务会计概念公告的提法，财务会计的目的在于“为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户提

供有用的信息”。而“会计信息要于决策有用，要具备两种主要的质量，即相关性和可靠性”，相对于历史成本信息，公允价值信息更多地反映了市场对企业资产或整体价值的评价，可以与“资产负债表”较好地吻合，更具有相关性。因此，美国会计准则和国际会计准则将其作为会计计量的重要基础。我国在新准则中引入公允价值后，立刻引起了各方面的关注和讨论，其中较为典型的观点有两种：一种是认为中国现阶段的市场经济并不完善，公允价值不易取得，难以操作；另一种是认为公允价值虽好，但公允价值的信息量不足，估计公允价值时存在复杂性、不确定性和高成本，容易被操纵，导致会计计量不真实。随着市场经济的不断发展，企业经营业务模式不断趋向于多样化、复杂化，同时政府行为也更加商业化和市场化，企业对公允价值的内在需求日益增长，实际上有些企业已经在会计处理中变相地引入公允价值这一概念。例如，在上世纪90年代，山东某上市公司因股价操纵一案而震惊全国，当时该公司的股价在相当长的一段时间内不断上涨，起因是该上市公司对属其所有的土地和建筑物等不动产进行了重估，并按评估值进行了调账，相应调增了资本公积，然后再将该部分资本公积按1：1的比例转增股本，即每10股送10股，虽然当时该公司受到了证监会的处罚，但现在从会计处理的角度来看，可能也反映了中国早期的企业对引入公允价值的强烈愿望。近年来，中国经济始终保持着强劲的增速，不动产和基础材料的市场价格不断上涨，甚至翻了几番，无形资产的价值也日益体现，包括商誉、专利、人力资源等。对于一些历史悠久的老企业，严格来说，其会计报表在现行准则框架体系下基本无法真实地反映企业

的财务状况。回避公允价值的使用导致企业在会计处理上前后不一致，在相关性、可靠性及可比性上无法找到较好的平衡点，同时也使我国的会计准则与国际准则始终存在较大的差异。如：一、不动产和固定资产 我国采用的是历史成本；国际会计准则（IAS）在固定资产的计量时除按其账面价值来计量外，还允许按公允价值进行重新估价，即固定资产的价值按固定资产重估日的公允价值减随后按重估价值计算的累计折旧余额来表述。二、无形资产 在所有者作为资本投入的无形资产计量上，我国是按投资各方确认的价值计量；IAS规定按公允价值计量。三、租赁 在承租人对融资租入资产和相关租赁负债计量规定上，我国会计准则规定按承租人将租赁开始日租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，并将两者的差额记录为未确认融资费用；IAS则是按租赁开始日租入资产公允价值与最低租赁付款额现值中较低者等额确认一项资产和一项负债。对于售后租回交易，如果认定为一项经营租赁，我国会计准则规定应将售价与账面价值之间的差额予以递延，并在租赁期内按照租赁支付的比例进行分摊；IAS规定如果售价低于公允价值，应立即确认利润或损失，但当损失能由低于市场价的未来租赁付款额补偿时，则应将其递延，并按租赁付款比例分摊于预计的资产使用期限内。若高于公允价值，高出部分应予以递延并在预计的使用期限内摊销。四、非货币性交易 我国是按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为换入资产的入账价值，不确认利得或损失；IAS规定所有的资产变换交易均应以公允价值计量，除非该项交易不具有商业性质，或者

收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量。此时，以所放弃资产的账面价值作为收到资产的成本。如果主体能可靠地确定收到资产或放弃资产的公允价值，应按所放弃资产的公允价值作为收到资产的成本，除非取得资产的成本更加可靠。

五、企业合并在我国，如果是控股合并，则一律以被合并方的账面价值来计量。在控股合并情况下，由于产生了长期股权投资初始投资成本的计量问题，因此将投资成本与投资企业拥有被投资企业“份额”之间的差额作为股权投资差额处理：如果是吸收合并包括换股合并，则可以采用购买法（即以账面价值来计量），也可以采用权益法（即以公允价值计量）。在我国资本市场上实际发生的合并案例几乎都选择了权益结合法；IAS规定所有企业的合并只允许采用购买法，严格限制使用权益结合法，而FASB更是已禁止使用权益结合法。在商誉计量上，我国是购买成本与被购买企业净资产所占份额的差额（除非购买一个公司100%股份，则按获得的净资产的评估净资产公允价值所占份额之间的差额计量），在少数股东权益计量上，我国必须按历史成本；IAS规定可以按公允价值或历史成本计量。由于回避公允价值而造成的上述差异在企业的会计核算中也暴露出越来越多的矛盾。以非货币性交易为例，因为要以置出资产账面价值计量置入资产价值，就可能在实际核算中产生很多缺陷。例如：湖南某上市公司2004年4月发布公告称，当地州国有资产投资经营公司同意帮助该上市公司支付其购买一块2.27亿元土地使用权的费用作为对价，公司把控股98%的销售子公司的全部应收账款作价1.92亿元转让给州国资公司，差额部分由上市公司以现金弥补，这些应收账款的账面原值为2.68亿元，已计提坏

账准备1.09亿元，净值1.59亿元。上市公司认为这是单独的两项业务，分购土地及货款收回，账务处理如下：借：土地使用权2.27亿元贷：其他应付款1.92亿元银行存款0.35亿元借：其他应付款1.92亿元贷：应收账款1.92亿元实际出现坏账损失0.76亿元，核销坏账损失，同时转回多提的坏账准备：借：坏账准备1.09亿元贷：应收账款0.76亿元管理费用0.33亿元对该项会计处理是否正确，公司为了慎重起见，于2003年底专门请示了国家有关部门。该部门负责人指出：该业务属于债务重组，转回的坏账准备应计入当期资本公积，会计处理如下：借：土地使用权2.27亿元贷：其他应付款1.92亿元银行存款0.35亿元借：其他应付款1.92亿元坏账准备1.09亿元贷：应收账款2.68亿元资本公积0.33亿元按照该部门负责人的观点，上述业务仍然分两笔，第一笔与上市公司的处理一致，第二笔作为债务重组进行处理；但是另有部分会计学者和专家对此提出不同意见，他们认为，这两项业务可以合成一项，是一项资产置换业务，属于非货币性交易。根据“以应收款项换入一项资产或多项资产，应当按照应收款项的账面价值作为换入资产的入账价值，涉及多项换入资产的按照换入其他资产公允价值占换入的全部其他资产的公允价值总额的比例，对换出应收款项的账面价值进行分配”规定，其账务处理如下：借：土地使用权1.94亿元坏账准备1.09亿元贷：应收账款2.68亿元银行存款0.35亿元从实质来看，这确实是一项以债权换土地的非货币性交易。按现行准则，非货币性交易会计处理的核心思想是以置出资产的账面价值计量置入资产价值，但该公司会计最终以国家有关部门的意见为准进行了处理，这种处理实际上变相导入了置入资产以公允价值计量

的概念。问题在于对该类业务的理解，是债务重组抑或非货币性交易，不同的理解会导致不同的会计处理结果。如果非货币性交易采取公允价值计量，就不会产生上述问题，不管是一笔业务还是两笔业务，会计处理的结果都是相同的。如果在上述事例中，假设州国有资产投资经营公司或该上市公司有大于2.3亿元的资金可供周转，并且用资金的实际划付来完成交易，那么上述交易不仅无可非议地分成了两笔业务，会计处理也变得非常简单，公司回避了非货币性交易，土地使用权也可以名正言顺地以交易价格入账了。从上述的分析中可以清楚地看出，将公允价值引入中国的会计准则框架已是大势所趋。就会计的职能而言，就是要客观地反映信息，而会计改良的主要目的是提高会计信息质量，这个质量特征就是美国财务概念框架（CF）概括的“相关性、可靠性及可比性”。试想，在一个房价已上涨了近10倍的市场背景下，企业的不动产价值仍然只能按原账面价值来反映，这样的会计报表还有什么相关性和可比性可言？当然，现有的会计准则对于遏制企业操纵利润，提高企业盈利质量的确起到了一定的作用；另一方面，企业为了规避这些规定增加了交易成本，这种利用会计标准反会计黑洞的做法虽然有立竿见影之成效，但其代价是与国际财务报告准则背道而驰，而且实际上这样“堵”也“堵”不住。债务重组、非货币性交易表面上迅速减少，但实际上，由于会计准则的经济后果产生了更多不是以市场规律而是以会计规则为导向的经济行为，如出售后再回购，债务重组设计为资产（股权）转让、非货币性交易分解成若干笔货币性交易等等。所以，与其“堵”，不如“疏”，既要遏制利润操纵（保证会计信息可靠性），又

要与国际会计准则保持趋同（提高会计信息的相关性及可比性），这中间的矛盾需要协调，主要表现在公允价值运用的非主导性和严格的限制条件两方面。性和严格的限制条件两方面。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com