刍议中国新会计准则的公允价值计量属性

丁和平
(安徽财经大学 会计学院,安徽 蚌埠 233041)

摘 要:2007年1月1日在我国上市公司中正式施行的新会计准则再次提及公允价值计量属性,引起了会计理论界和实务界的广泛讨论。本文重点研究了公允价值的适用范围、运用难点及解决方案。

关键词:公允价值;计量属性;新会计准则
中图分类号:F406.7 **文献标识码**:A **文章编号**:1002-980X(2008)01-0126-03

2006年2月15日颁布并于2007年1月1日正式在我国上市公司施行的新会计准则,与原准则相比发生了许多变化,其中一个重要的变化是规定了会计的计量属性,它包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。其中,公允价值计量属性是在我国1998年颁布的债务重组准则中首次引入的,2001年修订的准则中回避了这一计量属性,而这次重新提出并作为新准则的一大亮点的计量属性自然引起大家的广泛关注。本文着重从公允价值的运用、存在的问题及解决方案等方面对其进行讨论。

我国会计准则规定:公允价值是指"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"。从定义中可以看出,公允价值强调"公平"、"自愿"的交易价格,且资产负债在活跃的市场中能够公平地被计量并得到交易双方的认定,因此它是一种基于市场信息的评价。

1 公允价值在新准则中的运用

新准则主要在以下几个方面有选择地运用了公允价值计量属性[1]:

(1)《企业会计准则第2号——长期股权投资》以发行权益性证券取得的长期股权投资,应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本;投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允的除外。

(2)《企业会计准则第3号——投资性房地产》有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,可以对投资性房地产采用公允价值进行后续计量。

(3)《企业会计准则第4号——固定资产》投资者投入的固定资产成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。

(4)《企业会计准则第6号——无形资产》投资者投入的无形资产成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。

(5)《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》非货币性资产交换同时满足有关条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产的账面价值的差额计入当期损益。换入资产和换出资产均能可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。换入、换出资产的公允价值在报表附注中披露。

(6)《企业会计准则第8号——资产减值》资产存在减值迹象的,应当估计其可收回金额。可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定,且其净额应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定,并在报表附注中披露。

(7)《企业会计准则第12号——债务重组》以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额,计入当期损益,转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益,重组债务的账

收稿日期:2007-08-02
作者简介:丁和平(1963—),男,安徽蚌埠人,安徽财经大学副教授,研究方向:财务会计理论与实务。

© 1994-2009 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

面价值与股份的公允价值总额之间的差额，计入当期损益。

(8)《企业会计准则第14号——收入》 合同或协议价格的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价格的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价格与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

(9)《企业会计准则第16号——政府补助》 政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

(10)《企业会计准则第20号——企业合并》 对非同一控制下的企业合并：购买方一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及分析的权益性证券的公允价值；购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的债务应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益；被购买方可辨认净资产公允价值，是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的净额。

(11)《企业会计准则第21号——租赁》 承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值；在租赁期开始日，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值。

(12)《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

(13)《企业会计准则第23号——金融资产转移》 服务负债应当按照公允价值进行初始计量，并作为代价的组成部分；金融资产部分转移满足终止确认条件的，应当将所转移金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和未终止确认部分之间，按照各自相对公允价值进行分摊。

(14)《企业会计准则第36号——关联方披露》 企业只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联方交易是公平交易。

2 实施公允价值计量属性的难点[2]

1)由于公允价值具有不确定性、变动性和集合性，因此在信息质量上难以保证。公允价值产生的前提必须是公平交易，非市场化的因素还在许多领域不同程度地存在着，使得企业的部分资产(甚至是大部分资产)和负债缺乏完善的市场价值评价标准，难以通过市场取得有关公允价值的完整信息，在此情况下公允价值很难"公允"，会计信息质量难以保证。

2)公允价值计量属性的实际操作难度较大。如金融工具确认和计量准则中对金融资产采用公允价值计量，金融资产的价值受市场影响大且波动频繁，新准则对金融资产减值的确认和计量，采用的是未来现金流量折现法，而未来现金流量的金额、时点和货币时间价值等都是不确定的，因而现值计量的复杂性也是公允价值计量不易掌握应用的原因之一。

3)公允价值广泛使用为有关单位和人员人为调节利润提供了便利。由于公允价值的获取有时比较困难，且常因现值确定的主观随意性、旁人无法验证、弹性过大等原因被人利用，达到粉饰会计报表的目的。

4)会计人员的业务素质和判断能力对公允价值计量属性的运用具有很大的影响。公允价值计量属性一定程度上依赖会计人员的综合判断，会计人员业务能力不强或判断能力差，也会导致公允价值计量的正确性受到质疑。

5)有关人员道德水平的高低也会影响公允价值的运用。我国目前会计造假现象普遍，引入公允价值计量后，由于其主观随意性，会计人员道德低下、滥用或错用公允价值计量属性会造成其错误计量。

3 完善我国公允价值计量属性的措施

1)构建公允价值理论框架，逐步形成完整的理论体系[3]。随着我国资本市场的开放和发展，现实的需要促使我国理论界意识到其运用的紧迫性，完善的理论体系对具体经济活动具有指导和规范作用，能够堵塞漏洞，提高会计信息的可信性。

2)建立健全的公允价值计量和披露的内部管理制度以及程序，使之成为企业内控制度的重要组成部分。

3)提高市场化程度，建立健全的、公开的、活跃的交易市场[4]。我国的资本市场、金融市场、生产资料交易市场、人力资源市场的发展与完善成为公允价值实际运用的关键。完善的市场体系和公开活跃的交易市场，使得公允价值计量以市场规则为主、政府监督为辅，公允价值不会受到利益集团的操纵，从

© 1994-2009 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

而实现“公平”、“公正”。

4)规范公允价值计量标准,明确评估责任,完善评估机构的内部控制,确保其公平、公正。加强立法工作、监管工作,严厉打击涉嫌利用公允价值操纵企业利润的行为。

5)加强对会计人员素质及专业技能的培训工作[5]。公允价值的表现形式多种多样,在实际运用中内容繁杂,会计人员无较高的道德水准和专业技能,无法对其做出正确的理解和判断。

当然,公允价值计量属性尚有种种局限性,但随着我国市场经济体制的逐步完善、会计理论的提升、会计人员素质的提高,公允价值计量属性的优点将更加突出,因而从国际发展的现状和趋势来看,它必然是未来会计计量属性发展的方向。

参考文献

[1] 中华人民共和国财政部.企业会计准则[M].北京:经济科学出版社,2006.

[2] 江静.浅析新会计准则实施后对公允价值的影响[J].科技资讯,2007(5):186.

[3] 葛苏君.对实施新会计准则的一些思考[J].商业会计,2007(6):35.

[4] 谷强平.公允价值的本质及在新会计准则中的应用[J].中国科技信息,2007(3):162.

[5] 刘小涛.论公允价值在新会计准则中的运用[J].商业会计,2007(5):8-9.

Fair Value on the New PRC's Accounting Policy

Ding Heping

(School of Accountancy, Anhui University of Finance & Economics, Bengbu Anhui 233041, China)

Abstract: Fair value is stressed on the new PRC's accounting policy carried out on listed companies on January 1, 2007. This paper studies the application scope of fair value and the key problems and the solutions in implementing process.

Key words: fair value; measurement attribute; new PRC's accounting policy

(上接第119页)

[8] ZHANG Z Y. The exchange value of the renminbi and China's balance of trade: an empirical study[J]. NBER Working Paper, 1999, (9): 78-92.

[9] 谢建国,陈漓高.人民币汇率与贸易收支:协整研究与冲击分解[J].世界经济,2002(9):27-34.

[10] 殷德生.中国贸易收支的汇率弹性与收入弹性[J].世界经济研究,2004(11):47-53.

[11] 沈国兵.美中贸易收支与人民币汇率关系:实证分析[J].当代财经,2005(1):43-47.

[12] CHOU W L. Exchange rate variability and China's exports[J]. Journal of Comparative Economics, 2000(28): 23-35.

[13] 张道宏,雷显洋,胡海青.人民币实际汇率决定因素及其失衡度实证研究[J].数量经济技术经济研究,2007(1):124-132.

[14] 陈雨露,汪昌云.金融学文献通论[M].北京:中国人民大学出版社,2006:112-134.

[15] 王光伟.货币、利率与汇率经济学[M].北京:清华大学出版社,2003:100-117.

Empirical Study on RMB Exchange Rate Anticipation and Trade Balance
: A Case on Trade of Home Use Seeing and Hearing Product made in China

Wang Gangzhen[1], Wang Guangwei[2]

(1. School of Economy and Finance, Anhui University of Finance and Economy, Bengbu Anhui 233041, China;
2. Business School, Soochow University, Suzhou Jiangsu 215000, China)

Abstract: The theory about trade and exchange rate is trouble to explain the phenomenon of trade surplus suddenly expanding on the background of RMB appreciation. This paper considers the facts of RMB exchange rate system reform and unconvertible freely currency and takes exchange rate variable into the model of trade balance by Keynes' analysis way. It selects the trade data of major home use seeing and hearing product as study object and researches how exchange rate anticipation affects China's trade balance from a new perspective.

Key words: exchange rate anticipation; trade balance; freely convertible currency; home use seeing and hearing product

© 1994-2009 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net