

# 《公允价值计量准则(征求意见稿)》 与现行准则的关系

李高波

(北京开放大学会计系 北京 100081)

随着《美国财务会计准则第 157 号——公允价值计量》和《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》的相继出台,我国也加快了公允价值计量准则的制定步伐。2012 年 5 月 17 日,财政部起草制定了《企业会计准则——公允价值计量(征求意见稿)》(以下简称“征求意见稿”)。征求意见稿的起草表明我国公允价值计量准则向国际趋同迈出了实质性一步,至此,在我国会计准则体系中涉及公允价值的准则就有基本准则、具体准则和公允价值计量准则,如何处理好三者的关系成为会计界关注的焦点。

## 一、如何处理公允价值计量准则与基本准则的关系

征求意见稿第一章第一条规定:“为了建立统一的公允价值计量框架、规范公允价值相关信息披露,根据《企业会计准则——基本准则》制定本准则。”从中可以看出,公允价值计量准则是依据基本准则制定的,基本准则与公允价值计量准则的关系应该是理论依据与具体应用的关系、指导与被指导的关系。这种关系维系的前提应当是,二者具备统一的逻辑基础,即对公允价值应用的口径应该具有一致性。从这一点来说,基本准则对公允价值的规定应具有先进性或超前性,这样才能起到指导的作用。

然而从目前的情况来看,二者对公允价值的界定并不一致。此次征求意见稿将公允价值界定为,“市场参与者在计量日发生的有序交易中出售一项资产所收到的或者转移一项负债所支付的价格”。公允价值的定义借鉴了《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》的最新成果,突出了“计量日”、“有序交易”,在保证公允价值取得可靠性的基础上,更能体现公允价值会计动态反映的特性,因而该定义明显具有超前性。但是反观基本准则的界定:“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”。该定义明显过于陈旧,基本准则又如何指导公允价值计量准则?再说,作为一个完整的会计准则体系,对公允价值的定义也应当保持一致性。本文建议财政部参照征求意见稿要求,对基本准则中公允价值的定义进行修订。

## 二、如何处理公允价值计量准则与具体准则的关系

在现行的 38 项具体准则中,有 21 项具体准则不同程度地运用了公允价值计量属性,其中有 17 项具体准则是直接运用了公允价值,公允价值的应用规范则分散在这 17 个具体准则中,但是仅有“资产减值”、“金融工具的确认与计量”和“企

业年金基金”三项具体准则提供了具体的计量指引。而且由于提供的各项指引散见于各项具体准则中,缺乏统一性和规范性,容易导致计量结果的不一致。我国会计界迫切需要一个统一的公允价值计量准则来对公允价值计量提供操作性指导。

征求意见稿的制定意味着公允价值计量准则将起到指导和规范具体准则对公允价值计量和披露的应用,但是确认问题(狭义)还是应当遵循具体准则的规定,当然也不排除公允价值计量与披露的特殊问题仍需要遵循具体准则的情况。因此,公允价值计量准则与具体准则的关系是:公允价值计量准则规定一般公允价值计量和披露问题,为具体准则中公允价值的应用提供指导,具体准则除要规范会计要素确认外,具体指导会计要素的计量与披露工作。鉴于二者在计量和披露方面规范的共同点,本文认为,下一步要做的是如何协调二者的关系,直接应用公允价值的具体准则应该如何遵循公允价值计量准则的要求。

## 三、如何处理基本准则与具体准则的关系

征求意见稿第一章第四条指出,下列各项适用其他相关会计准则:与公允价值类似的其他计量属性,包括《企业会计准则第 1 号——存货》规定的可变现净值和《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定的预计未来现金流量的现值等,其计量和披露适用其他相关会计准则。由此可见,预计未来现金流量的现值、可变现净值为公允价值的表现形式,属于公允价值的范畴。但是在基本准则中是将现值、可变现净值与公允价值并列作为独立计量属性,现值、可变现净值与公允价值的关系是并列关系而非包含关系,基本准则又如何能指导具体准则?二者明显存在逻辑功能问题。征求意见稿的出台,在没有厘清公允价值与其他计量属性关系的前提下,是把基本准则与具体准则的逻辑矛盾突出化了。

因此本文建议,基本准则中公允价值与历史成本、重置成本并列,公允价值表现为未来现金流量的现值、可变现净值和可收回金额。征求意见稿第三章“非金融资产的公允价值计量第十四条 企业以公允价值计量非金融资产,应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途的方式产生经济利益的能力,或者通过将该资产出售给能够使其用于最佳用途的其他市场参与者的方式产生经济利益的能力”,里面所涉及的计量属性为可变现净值、未来现金流量的现值、可收回金额,这样便可以顺理成章了。○