

对公允价值披露分类标准的思考

孔庆林(副教授) 史璐璐

(重庆理工大学会计学院 重庆 400054)

【摘要】我国新修订的《企业会计准则第39号——公允价值计量》(2014年7月1日执行)中提出了企业应当将公允价值计量按照持续和非持续性进行分类披露,并规定了具体披露内容。本文在讨论分析这种分类方式的优点以及存在问题的基础上,提出了按照“时点”分类的想法,并列举了该分类标准下的披露内容及格式。

【关键词】公允价值计量 分类标准 披露内容 披露格式

我国财政部会计准则委员会于2014年1月底颁布了《企业会计准则第39号——公允价值计量》(CAS 39),对公允价值的计量以及披露进行规范。准则在公允价值披露方式上借鉴了《国际财务报告准则第13号——公允价值》对公允价值计量按照持续性和非持续性进行分类披露的要求。本文认为,分类披露是必要的,但是国际会计准则的分类标准不一定适用于我国,需要根据我国准则的特殊要求来对公允价值计量披露进行分类,此外还要对披露内容进行列举说明,并统一披露格式。

一、CAS 39披露分类标准的优缺点

随着公允价值计量的广泛应用,采用公允价值计量的范围不仅仅局限于金融工具,还包括投资性房地产等非金融资产,不同项目的公允价值取得方式以及确认条件不同。对企业产生影响的方式也不同,投资者关注的信息也不同,这导致其披露的侧重点不同。新准则的颁布,规定企业应当根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值计量的层次对该资产或负债进行恰当分组,并按照组别披露公允价值计量的相关信息。这使得披露重点更加清晰明了,方便投资者获取有用信息。

CAS 39中对持续性和非持续性公允价值计量进行了定义。持续性公允价值计量是指其他相关会计准则要求或者允许企业在每个资产负债表日持续以公允价值进行的计量。非持续的公允价值计量,是指其他相关会计准则要求或者允许企业在特定情况下的资产负债表中以公允价值进行的计量。持续性的公允价值计量强调了“每个资产负债表日”,明确说明了此类项目在报表中是按照资产负债表日的公允价值进行反映,但是非持续性的公允价值计量定义中的“特定情况下的资产负债表中以公允价值进行计量”却比较难以理解,准则中也没有进行列举说明,难以判断其涵盖的范围。

例如,非货币性资产交换换入的固定资产应当按照换入时的公允价值入账。由于我国国情的特殊性,固定资产后续计量采用历史成本计量,期末资产负债表中反映的是交易发生时的历史成本,并不是资产负债表日的公允价值,但是该交易涉及到公允价值计量,按照定义,却又不能分类为非持续的公允价值计量。此外,持有待售固定资产在划分时需要根据公允价值减去处置费用与账面价值孰低来确定是否调整账面价值,需要对其公允价值进行评估,但是期末资产负债表中反映的不一定是公允价值,此类事项是否划分为非持续的公允价值也有争议,这就为公允价值准则在实务中的应用增添了难题,由于公允价值计量的披露没有统一标准,其披露内容可能会混乱不清。

二、新分类标准的提出

国际会计准则的分类标准具有一定的借鉴意义,但是根据我国公允价值计量应用的特殊性,以“是否持续性”为分类标准并不能涵盖我国的公允价值计量范围,而且“非持续的公允价值计量”的划分标准难以界定,笔者建议按照公允价值取得时点为分类标准,将公允价值计量分为三类:“起始点公允价值计量”、“重分类日公允价值计量”以及“资产负债表日公允价值计量”。这种分类方式使得公允价值披露信息更加清晰明了,解决了“非持续性公允价值计量”划分标准模糊的问题。

三、新分类标准下的披露内容及格式

1. “起始点公允价值计量”的披露。“起始点公允价值计量”是指企业通过非货币性资产交换或债务重组、接受捐赠等方式获得的资产或负债在初始入账时按照取得日的公允价值进行计量,期末资产负债表中不再调整。与这些交易或事项相关的资产或负债的增加或减少,对当期损益或其他综合收益造成影响,因此企业应当对其公允

价值的取得归为一类进行披露。

(1)非货币性资产交换以及债务重组。除应披露交易日换入或抵债所得资产或权益的公允价值获取信息外,还应重点披露,该交易商业实质的判断依据,是否属于关联方交易,换入或抵债所得资产或权益的用途以及后续计量,交易对当期利润表以及资产负债表的影响金额等。

(2)长期股权投资。除应披露交易日取得或支付对价的公允价值获取信息外,对于权益法核算的,还要披露被投资方公允价值相关政策,商誉的价值及商誉的确认方法。

(3)接受捐赠或投资者投入。企业接受捐赠和投资者投入的资产,合同或协议书未注明价值或者注明价值不公允的,应采用公允价值作为入账价值。重点披露以下内容:取得的投资者投入资产的合同或协议书协议价格,该资产的市场价值或者同类资产的市场价值,或者评估机构评估报告。

2.“重分类日公允价值计量”的披露。“重分类日公允价值计量”是指,由于会计政策的变更或其他外部原因,使得企业对原有资产或权益的性质或计量属性进行变更,需要对重分类日的公允价值进行评估,按照评估日公允价值计量。此外,如果根据相关准则规定资产负债表日也要进行公允价值计量时,期末资产负债表中按照资产负债表日的评估价值反映。该事项很有可能对企业的财务状况产生重大影响,投资者不仅关注公允价值是如何获取的,更关注相关重分类事项的合规性,企业除应重点披露重分类的原因、条件及报表影响等相关信息外,还要披露重分类日评估报告。

(1)持有至到期投资重分类为可供出售金融资产。披露重分类的原因,持有意图的变化,重分类的比例,剩余投资的处理。

(2)自用房地产或存货重分类为公允价值模式计量的投资性房地产。应披露房地产用途发生改变的确凿证据(相关的出租证明材料等),专业评估机构给出的公允价值评估报告,已计提的存货跌价准备或资产减值准备。已计提的折旧或摊销,该重分类对企业利润表的影响金额。

(3)成本模式下的投资性房地产重分类为公允价值计量模式。披露相关房地产市场的活跃性评估报告。

(4)持有待售非流动资产的重分类。披露某项资产划为持有待售的合同或协议等证明文件,持有待售非流动资产的名称、账面价值、公允价值取得方法,预计处置费

用和预计处置时间等。

3.“资产负债表日公允价值计量”的披露。“资产负债表日公允价值计量”是指,在每个资产负债表日对相关资产或权益公允价值进行评估,主要披露资产负债表日公允价值获取信息,公允价值变动对报表的影响金额。

(1)公允价值计量的金融工具以及生物资产。按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第5号——生物资产》中的要求进行披露。

(2)公允价值计量模式下的投资性房地产。除一般性的披露要求外,还要重点披露投资性房地产所在地、占地面积、成本价值以及专业评估机构评估报告。公司要结合宏观环境、行业政策、投资性房地产所在地、公司的实际情况等因素,恰当地对投资性房地产进行后续计量,并考虑投资者的信息需求,根据重要性原则合理判断有关信息披露的详尽程度,做出充分适当的信息披露。

建议对这几类公允价值的披露格式做出统一,可以将各项目按照计量时点性质分类的同时按照采用的公允价值级次平行披露,并编制“公允价值应用情况一览表”(见下表)。将涉及公允价值计量项目的账面价值、公允价值、相关交易对利润表以及资产负债表的影响,采用的计量级次等投资者重点关注的信息以表格的形式列出来,便于投资者查阅。

公允价值应用情况一览表

项目	成本价值	公允价值变动金额	对利润表影响项目及金额	对资产负债表影响项目及金额	公允价值	所采用计量级次	评估机构(或者成熟市场公告来源)	公允价值获得时点(相关公告编号)
资产负债表日公允价值计量:									
金融工具									
.....									
起始点公允价值计量		——							
.....									
重分类日公允价值计量		——							
.....									
合计									

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2012
2. 葛晓舰. IASB 公允价值计量征求意见稿解读. 财会研究, 2009; 19
3. 财政部. 企业会计准则第39号——公允价值计量. 财会[2014]6号, 2014- 01- 26
4. 李高波. 《公允价值计量准则(征求意见稿)》与现行准则的关系. 财会月刊, 2012; 34