

《企业会计准则——基本准则》的修订变化与影响

胡向丽

(华中科技大学文华学院 武汉 430074)

【摘要】2014年7月23日,财政部修订发布了《企业会计准则——基本准则》,同时宣布在公布之日生效。本文主要比较分析了新旧《企业会计准则——基本准则》关于公允价值计量的不同表述及影响,并进一步分析了新《企业会计准则——基本准则》对公允价值的重新表述带来的对企业、会计人员、审计、资产评估业等方面的影响。

【关键词】企业会计准则 基本准则 比较 影响

公允价值计量是我国企业会计准则体系与国际财务报告准则趋同的一个重要方向。2011年5月国际会计准则理事会发布了《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》,为了适应我国企业和资本市场发展的实际需要,提高会计信息质量,2014年1月28日我国财政部发布《企业会计准则第39号——公允价值计量》。7月23日,我国财政部发布修订了《企业会计准则——基本准则》。新准则的变化将不可避免地带来一系列影响,本文通过对新旧《企业会计准则——基本准则》的比较,分析其前后的变化及带来的影响。

一、新旧《企业会计准则——基本准则》的比较

仔细阅读新颁布的《企业会计准则——基本准则》就会发现,新的基本准则与2006年的版本相比,主要修改了第四十二条第五项,关于会计计量中对公允价值的描述。旧版《企业会计准则——基本准则》对于公允价值计量的表述为:“(五)公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。”新《企业会计准则——基本准则》第四十二条第五项具体表述如下:“(五)公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量。”

对比新旧准则对关于公允价值计量的表述,就会发现此次修改的关键点主要有以下四个方面。

1. “交易主体”的重新界定。新《企业会计准则——基本准则》对采用公允价值计量的交易主体表述为“市场参与者”,而旧《企业会计准则——基本准则》是以“熟悉情况的交易双方”来表述。根据2014年1月28日我国财政部发布《企业会计准则第39号——公允价值计量》对市场参与者的表述“市场参与者,是指在相关资产或负债的主要

市场(或最有利市场)中,同时具备下列特征的买方和卖方:(一)市场参与者应当相互独立,不存在《企业会计准则第36号——关联方披露》所述的关联方关系;(二)市场参与者应当熟悉情况,能够根据可取得的信息对相关资产或负债以及交易具备合理认知;(三)市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易。”

可以看出,市场的交易主体不仅应当熟悉情况,而且还有能力且自愿进行交易,同时还必须是相互独立的。通过对交易主体的重新表述,把交易主体进行了更精确的界定,和原来的交易主体表述相比,明确排除了关联交易的双方,并且把交易主体的行为能力也进行了界定,一定程度上排除了公允价值可能不公允的情况,为保证会计信息质量提供了有力保证。

2. 增加了公允价值确认时点“计量日”的界定。新《企业会计准则——基本准则》把公允价值计量依据明确为“在计量日发生的有序交易中形成的价格”。“计量日”这一时点的界定,确定了相关资产或负债的公允价值确定的时间范围,必须是在进行确认资产负债价值的当天发生的有序交易中形成的价格。

旧《企业会计准则——基本准则》关于公允价值计量的描述中,并没有明确公允价值确认的时间,就会使公允价值的计量呈现相对模糊性和较强的随意性,从而不可避免地会带来相关财务信息的相关性缺失。而新《企业会计准则——基本准则》关于计量日的明确界定,使得公允价值计量的可操作性更强,充分保证了会计信息质量的相关性和及时性。

3. 对确定公允价值的“交易”的界定。旧版《企业会计准则——基本准则》对确定公允价值交易的表述为,熟悉情况的双方“自愿进行的公平交易”,新《企业会计准则——基本准则》的描述为在计量日发生的“有序交易”。根

据《企业会计准则第39号——公允价值计量》的表述“有序交易,是指在计量日一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。清算等被迫交易不属于有序交易。”同时还指出“企业以公允价值计量相关资产或负债,应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的,企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。”其中“主要市场,是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。最有利市场,是指在考虑交易费用和运输费用后,能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。”

这样就把确定公允价值的交易进行了明确的界定,不仅界定了交易的惯常性,不是偶然非正常的交易,同时界定了交易的市场环境,必须是主要市场或最有利市场中的交易。可以看出,新准则更强调市场的价值判断作用,同时通过对交易市场的界定,就使得原来可能的私下交易转变为公开的惯常的主要或最有利的市场交易,使原来可能的会计操纵变得更加不易,从另一方面提高了会计信息质量的相关性和可靠性。

4. 对纳入公允价值计量的资产或负债的界定。旧《企业会计准则——基本准则》的表述是能够“交换或清偿”的资产或负债,新准则中的表述则是能够“出售或转移”资产或负债。这样一来,可以用公允价值计量的资产或负债不仅仅是能够交换的资产或清偿的债务,凡是能够出售或转移的资产或负债,只要符合条件,都可以进行公允价值计量,扩大了企业采用公允价值计量的资产和负债的使用范围。

二、《企业会计准则——基本准则》修订的影响

《企业会计准则——基本准则》不仅统驭着具体准则的制定,也是为会计实务中出现的、具体准则尚未做出规范的新问题提供会计处理的理论依据。《企业会计准则——基本准则》的修订不仅会影响到企业的会计事项处理,同时对审计等其他相关行业(专业)带来了广泛的影响。

1. 对企业的影响。企业采用公允价值计量的行为往往可以分为两种:一种是主动采用公允价值计量,主要是为了适应企业投融资的需要,通过公允价值计量向外界传达公司价值或实力被市场认同程度的信息;另一种是被动采用公允价值计量,企业主要是出于适应会计政策的变动或政策性要求而采用的。

新《企业会计准则——基本准则》关于公允价值的表述扩大了可采用公允价值计量的资产负债的范围,将不可避免地影响公司的财务报告,进而会对企业的经营活动等方面产生影响。对企业来讲,如果采用公允价值计量出具的财务报告会给公司带来有利的影响,比如和原来

计量属性报告相比会提高公司的利润率或降低公司的资产负债率,那么公司会非常愿意采取公允价值计量模式。同时公司出于纳税筹划的考虑,资产从原来的计量模式转换为公允价值计量的时机选择将是公司进行经营决策的一个主要考虑因素。

2. 对企业会计人员的影响。新《企业会计准则——基本准则》关于公允价值的表述扩大了可采用公允价值计量的资产负债的范围,在企业的会计实务操作中,除了企业会计准则明确要求运用公允价值计量的资产和负债以外的其他资产和负债,哪些可以采用公允价值计量、何时采用公允价值计量对公司最有利,这些会计政策的选择都需要会计从业人员的专业判断。同时,在对相关资产负债进行公允价值计量的过程中,如何确定主要市场或最有利市场、采用什么样的估值技术对相关资产或负债的公允价值进行估算相关性最强,也需要准确的专业判断。因此,会计人员应当不断学习提高自己的执业水平。

3. 对审计的影响。由于会计和审计的密切相关性,会计准则的相关改变必将给审计带来很大影响和冲击。企业会计人员公允价值计量的采用是否合理合规、公允价值的确定是否合理合规,将会严重影响企业财务报告的真实性和相关性。因此,审计人员在对企业审计时应考虑到公允价值的确定是否准确,相关资产或负债的公允价值计量的应用是否合理。这一切都会加大审计人员对公司资产或负债价值核查工作量,当审计专业人员自身知识不能够解决相关问题时,就有必要引进更多的企业价值评估专家或补充自己相关方面的专业知识,提高审计人员的执业水平和职业素养。这在一定程度上会增加审计费用,同时可能会推动相关审计准则的修订以适应会计准则的相关变化。

4. 对资产评估业务的影响。由于公允价值的确定需要适当的估值技术对相关资产或负债的公允价值进行估算,为了保证会计信息的可靠性和相关性,企业会计人员有可能需要请教有关资产评估专家。同样审计人员在审计过程中也可能需要资产评估专家的指导和参与,这种状况在一定程度上扩展了资产评估业务,推动了资产评估业的发展。但同时我们也应该看到,当资产评估专家出具的评估价值纳入会计信息系统形成财务报告对外披露时,其承担的法律风险也随之而来。对于资产评估人士来说,参与公司资产公允价值评估带来的法律风险也不能忽视。

主要参考文献

1. 财政部.关于修改《企业会计准则——基本准则》的决定.财政部令 第76号,2014-07-23
2. 财政部.关于印发《企业会计准则第39号——公允价值计量》的通知.财会[2014]6号,2014-01-26