

从国际视角看我国公允价值计量准则

高延歌 章道云(教授)

(西华大学管理学院 成都 610039)

【摘要】公允价值计量最早运用于美国。在我国,公允价值计量是2006年出台的企业会计准则中提出的一种新的计量属性,相关的规定只是散见于具体会计准则中,还没有形成统一的准则指南,同时公允价值计量属性在实务运用中也出现了很多问题。为了规范公允价值的计量,2014年根据我国最新颁布的《企业会计准则——基本准则》,相应制定了《企业会计准则第39号——公允价值计量》。本文基于国际会计准则的视角,剖析了我国新会计准则下公允价值计量的相关规定。

【关键词】公允价值 计量 IFRS 13 CAS 39

一、公允价值计量准则制定背景

(一)国际财务报告准则第13号的制定背景

公允价值思想最早出现于1898年,随后,美国的会计准则委员会开始对其进行大量的研究,并在20世纪70年代正式出台了有关公允价值计量的准则,到20世纪90年代,公允价值在会计中得到了广泛的运用。公允价值计量在实务运用当中不免存在很多问题和弊端,引起各界对其可靠性和实用性的质疑,因此,公允价值计量在运用中经历了几番的跌宕起伏。尤其是2008年世界金融危机的爆发,使得当时的金融界存在一种声音:公允价值计量的运用是金融危机爆发的罪魁祸首,美国和欧盟都认为应暂停使用公允价值。

美国国会授权美国证券交易委员会对公允价值及其与金融危机的关系进行研究,在2008年年底出台的研究报告指出,公允价值不是金融危机的根源。2009年5月28日,国际会计准则理事会(IASB)发布了针对公允价值计量的征求意见稿,征求意见稿的截止日期为2009年9月28日。IASB在2011年5月发布了最终的公允价值计量准则《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》(IFRS 13),该准则将公允价值的定义予以明确,同时确立了公允价值计量以及相关披露的单一框架。

(二)我国企业会计准则第39号的制定背景

我国2006年出台的企业会计准则提出公允价值计量是一种新的计量属性,相关的规定只是出现在具体会计准则中,还没有形成统一的准则指南。公允价值在实务运用中出现了很多问题和弊端,利用公允价值计量进行利润操纵的弹性也比较大。为了规范我国公允价值的计量和披露,同时达到与国际会计准则趋同的目的,财政部根

据《企业会计准则——基本准则》,于2014年1月26日发布了《企业会计准则第39号——公允价值计量》(CAS 39),并规定于2014年7月1日起正式施行。

会计准则国际趋同过程表现为各国利益争夺的过程,会计准则的国际趋同早已为全球多数国家达成共识。在我国,财政部早在2010年4月就发布了《中国企业会计准则与国际会计准则持续趋同路线图》,表明了我国会计准则与国际会计准则趋同的立场,通过有效学习和借鉴国际会计准则的最新成果来实现我国会计准则国际趋同的目标。

二、IFRS 13与CAS 39对公允价值的定义

1. IFRS 13对公允价值的定义。IFRS 13将公允价值定义为,在计量日的有序交易中,市场参与者之间出售一项资产所能收到或转移一项负债将会支付的价格。这也是公允价值计量的基本原则。

2. CAS 39对公允价值的定义。CAS 39中的公允价值被定义为,市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。根据该定义,衡量公允价值的关键在于以市场为基础的计量,而不是特定主体的计量。因此,在计量公允价值时,企业应当采用当前市场条件下,市场参与者在对资产或负债进行定价时可能采用的假设。

3. 两者定义的趋同。从IASB和我国对公允价值的定义中可以看出,两者的趋同之处可归结为以下四点:

(1)将公允价值定义为资产或负债的脱手价格即退出价格。CAS 39以脱手价格为公允价值的计量目标,反映了当前情况下市场参与者对资产未来流入和负债未来流出的一种预期,强调了流入和流出的重要性。另外,该定

义下的公允价值还面向未来,能够反映一个企业的真实价值。

(2)把公允价值的时间明确地界定为计量日,以便将公允价值与历史成本和未来成本三者相区别开来。

(3)站在资产或者负债主体的角度去看待问题,强调了主体的市场参与性,明确了交易当事人就是市场的主体。**CAS 39**指出,市场参与者应符合以下条件:①应当相互独立,不存在关联方关系;②应当熟悉情况,不存在信息不对称;③应当有能力且自愿进行相关的交易。

(4)交易价格主要来自于“有序的市场交易”,而不是“最优的市场交易”。**CAS 39**指出,有序交易是指在计量日前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。从这一点可以看出,我国的**CAS 39**在公允价值计量的运用中强调企业的持续经营。

三、公允价值的特征

1. 计量基础的假设性。指在对资产或负债进行后续计量的过程中,公允价值是一种建立在假设交易基础上的交易价格。

2. 计量结果的未实现性。指公允价值变动损益反映的是持有期间价值的波动状况,通常,它与企业最终能够实现的现金流增减数值不一致。

3. 取值的主观性。在缺乏可观察的市场价格时,公允价值的取值,需要大部分甚至全部依赖于不可观察的参数值。

4. 动态时态观。历史成本计量遵循的是静态时态观,而公允价值计量遵循的是动态时态观,即同样的资产和负债,在不同的计量日或交易日,其公允价值可能不同,这也是公允价值计量属性优于历史成本计量属性的主要原因之一。正是因为公允价值计量可以动态、及时地反映企业各项资产和负债价值的变化,才会使得会计报表中信息的相关性更强,对决策也更为有用。

5. 价格的估计性。公允价值的突出特点就是在交易或事项尚未发生时,对市场价值发生变化的资产和负债进行以当前市场情况为依据的重新计量,在很多情况下不可能绝对准确,只能是估计金额,即相对公允的价值。尤其是在交易市场不活跃时,应当采用估值技术计量公允价值。

四、公允价值的估值技术

公允价值的取得主要采用的是估值技术,使用估值技术来估计相关资产和负债在“计量日”发生在市场参与者之间的有序交易价格。

CAS 39指出,估值技术主要包括市场法、收益法和成本法,企业应当使用与其中一种或者多种估值技术相一致的方法计量公允价值。其中,对市场法的定义为,利用

相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。收益法是指将未来金额转换成单一现值的估值技术。成本法是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额(通常是指现行的重置成本)的估值技术。企业在采用估值技术时,应当优先使用相关可观察输入值。可观察输入值所反映的是报告主体在计量日有能力进入的活跃市场中同类资产或负债的市场报价。这些数据来自于活跃市场就意味着它能够提供更可靠的定价信息,能为公允价值的计量提供最可靠的依据。只有在可观察输入值无法取得或者取得不切实可行的情况下,才可以使用不可观察输入值。

五、公允价值的披露

从**CAS 39**可以看出,公允价值计量的披露范围有了扩大。由于报告主体进行了范围更广、质量更高的公允价值计量披露,财务报表使用者才会对使用公允价值计量得出的会计信息更加信任。

在**CAS 39**中要求报告主体,首先,应当披露以公允价值计量的项目和金额、公允价值计量的级次,并且要披露在各级次之间转换的金额及原因,确定各层次之间转换时点的政策。其次,对于第二层次的公允价值计量,应当披露其使用的估值技术和输入值的描述性信息。最后,第三层次的公允价值计量,除了应披露所使用的估值技术和输入值的描述性信息外,还应披露估值流程的描述性信息、期初余额与期末余额之间的调节信息、当改变不可观察输入值的金额可能导致公允价值显著变化时,应当披露有关敏感性分析的描述性信息。所以,**CAS 39**对公允价值披露范围的扩大,能够提高公允价值计量过程的透明度。

六、公允价值在CAS 39中的特点及意义

(一)公允价值在CAS 39中的特点

1. 方向明确。从对国际会计准则和我国有关公允价值计量定义的界定中可以看出,公允价值计量在我国的运用有一个显著的特点即方向明确,这个方向就是与国际趋同。我国早就向国内外各界表明了我国会计准则与国际会计准则趋同的立场,所以,此次**CAS 39**中的公允价值计量也是这种立场的一个体现。

2. 涉及面广。在我国2006年出台的企业会计准则中,有关公允价值计量的规定只是零零散散地出现于具体会计准则中,没有形成统一的准则指南。而在财政部2014年发布的**CAS 39**中,与旧会计准则相比,公允价值计量相关规定有了明确的表述,引入了基本准则和大部分具体会计准则的相关内容。

3. 非主导性。《企业会计准则——基本准则》规定:企业对会计要素进行计量时,一般应采用历史成本计量而不是公允价值计量。从这一点可以看出,公允价值计量属

强化资金管理 控制建设成本

张支月

(安徽安庆市宜秀区水利局 安徽安庆 246003)

【摘要】 水利工程的项目一般分为投资决策、工程设计、招投标、施工和竣工结算等阶段。要想整体控制造价，就要做好每个阶段的成本控制。

【关键词】 基建会计 概预算控制 设计 招投标 价款支付 竣工验收

水利工程建设单位的资金运动是一次性直线式，一般分为决策、设计、招标、投标、施工和结算等阶段，从项目的兴建开始，到建成或交付使用而结束。项目建设产品具有单件性的特点，不同工程的成本缺乏可比性。为了达到加强预算管理、控制投资成本的目的，笔者拟对水利工程建设成本的控制做以下探讨。

一、基建会计核算现状

(一)基建会计核算存在的问题

1. 基建项目的核算，应按照《国有建设单位会计制

度》和《会计基础规范化》的要求，依据水利工程项目管理的特点，区分工程项目构成，正确核算建设成本。然而，由于大部分单位并不经常发生基建业务，部分单位的会计人员对于基建程序、相关会计处理不熟悉，导致发生基建经济业务便无从下手，更无从谈加强监督和管理工作的。

2. 基建项目的建账，没有按照建设工程项目单独建账、单独核算，造成多数建设项目集中在一套账中核算，没有核算到单项建设项目。到项目竣工编制竣工财务决算时，难以找到某个项目全部的建设成本，也就更谈不上

性在企业会计要素的计量中没有占据主导性地位，历史成本仍发挥主导作用。

(二)公允价值在CAS 39中的意义

1. 体现我国会计准则的国际趋同。公允价值计量是我国新会计准则体系的重要组成部分，通过与国际会计准则有关公允价值计量内容的比较，可以得出我国在公允价值计量的定义、估值技术、级次、披露等方面都与国际趋同。由此可以说，本次新会计准则的制定与颁布是我国会计国际趋同实质性的一步。

2. 是我国市场经济日益成熟的标志。会计准则的国际趋同过程也是各国经济利益争夺的过程，我国公允价值计量准则与国际相关准则的趋同，也可以表明我国国际地位的提高。公允价值计量在我国的推广和运用有助于提高我国市场经济的国际认可，提高国际贸易的效率，减少反倾销诉讼。

3. 发挥会计准则在资本市场中的基础设施作用。一般来说，准则、制度等是市场运行的基础性保障设施。CAS 39完善了公允价值计量的相关规定，而完善的、健全的会计准则又是资本市场有效运行的基础。

4. 促进我国企业跨国经济管理水平的提高。世界大多数国家的会计准则都在争取与国际趋同，我国也不例

外。公允价值计量的国际趋同可以减少本国企业在跨国经营时可能遇到的不必要的贸易摩擦和争端。

七、小结

IFRS 13有着深厚的理论基础和成熟的市场环境。而我国还是新兴经济和转型期经济的国家，市场经济相对来说发展得还不成熟，公允价值计量在与国际趋同的同时，在实际运用中还可能面临很多问题。例如，如何向信息使用者进行宣传、如何提高公允价值的可操作性并降低其执行成本、如何防止企业管理层利用公允价值进行盈余操纵等问题。这些问题都是亟待研究和解决的。

主要参考文献

1. 汪祥耀,潘莹.公允价值计量新国际准则评述.财会月刊,2012;1
2. 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
3. 谢诗芬,戴子礼等.FASB和IASB有关《公允价值计量》会计准则研究的最新动态述评.当代财经,2010;5
4. 王晓芳.公允价值计量国际趋同相关问题研究.技术经济与管理研究,2013;3
5. 于永生.美国公允价值计量准则评价.会计研究,2007;10