

Doi:10.3969/j.issn.1672-0105.2020.02.010

定义公允价值计量单元的理论意义和现实选择

孙富山

(浙江工贸职业技术学院, 浙江 温州 325003)

摘要: 本文在公允价值定义为“脱手价”、商品交易中公允价值价税合并结算、而会计实务中资产入账的公允价值又剔除增值税的前提下,集中分析了四项具体准则,结果表明:统一表述的公允价值,在是否包含增值税方面,不是统一的计量结果。因而提出并定义了公允价值经济计量单元、公允价值会计计量单元两个概念,并对相关概念的理论渊源进行追溯,探讨了相关问题产生的准则根源以及为解决实务处理,现实无奈的选择。本文的研究意义,一方面对公允价值准则在我国的实施,提出了具体的指南解释,即区分公允价值不同的计量单元;另一方面,指出研究问题必须从实际出发,从国情出发;会计上,由于增值税不计入资产价值、不计入收入总额,因而有观点认为,增值税不影响税负,可以全面转嫁,因此不必进入利润表。这些观点,在“营改增”的大背景下,都有进一步的研究价值和值得商榷的空间。

关键词: 会计学科属性;公允价值经济计量单元;公允价值会计计量单元

中图分类号: F230

文献标识码: A

文章编号: 1672-0105(2020)02-0041-06

Theoretical Significance and Realistic Choice of Fair Value Measurement Unit

SUN Fu-shan

(Zhejiang Industry & Trade Vocational College, Wenzhou, 325003, China)

Abstract: In this paper, the definition of fair value is exit price that “The price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability”. In China, the fair value of assets for commodity transaction which include value added tax (VAT) while for accounting treatment excludes value-added tax. Comprehensive analysis four specific criteria which show the unified fair value expression is not a unified measurement results. Therefore, it is necessary to put forward and define “fair value econometric measurement unit” and “fair value accounting measurement unit”. Meanwhile retrospect to the theoretical origin of concepts and explores the accounting standards root causes of the relevant problems to solve practical processing, realistic choice. The significance of this study, on the one hand, the implementation of fair value criterion, put forward specific guidelines for interpretation, which distinguish between different units of measurement of fair value; on the other hand, it points out research must proceed from reality, from Chinese national conditions. For accounting treatment, the VAT is neither included in the value of the assets nor the total income. Therefore, put forward some idea that the VAT does not affect the tax burden as which can be passed on so it does not have to enter the income statement. These views, in deepening reform of China's taxation sector replace business tax by value added tax have further research value and questionable space.

Key Words: accounting subject attribute; fair value econometric measurement unit; fair value accounting measurement unit

一、问题描述

主流观点认为:公允价值的计量不含增值税,定义为“脱手价”,增值税属于税法范畴,与公允价值计量并不相关。但本人经研究认为,尽管公允价值定义为“脱手价”,现实商品交易中价税合并结算、增值税包含在总结算金额中,是“脱手价”的组成部分。并且,会计核算中,资产和收入要素

确认,要求价格与增值税分开、而负债、所有者权益要素,如应付账款等则不要求价税分开,在这样的前提下,各具体准则中公允价值计量的统一表述,实务计量中经常出现两种不同的计量结果。这样的表述不能称之为严谨,为了解决公允价值计量思想的混乱,也为了给实务工作者提供明确的指南,亟需完善现行公允价值准则。具体展开分析

收稿日期: 2020-04-03

作者简介: 孙富山(1969—),男,黑龙江宾县,教授,硕士,主要研究方向:会计学。

如下。

一项购销业务，交易双方都是增值税一般纳税人，税率都是13%，市场环境有效，购买方付出1 130元的总代价，销售方收到1 130元的总对价；购买方计入资产成本的公允价值是1 000元，为什么不是付出全部代价的“脱手价”1 130元，1 130元不是资产的公允价值吗？资产是如何定义，又该如何计量，这与公允价值定义的内涵是否矛盾、还是理解上存在误区呢？

我国公允价值准则的定义（CAS39）：“公允价值，是指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”（39号准则第一章第二条）。

国际会计准则理事会的定义（IFRS13）：公允价值是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（退出价格）。

美国会计准则委员会的定义（SFAS157）：公允价值是指在计量日市场参与者之间的有序交易中，出售资产收到的或转让负债支付的价格。

三者定义的表述虽然略有差异，但其本质完全相同。公允价值都是“出售资产收到的或转让负债支付的价格”。IFRS13和SFAS157的英文表述完全相同（“The price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date.”），只是中文翻译不同。

上述案例的清偿金额或结算价格，即支付的价格无疑是1 130元，为什么会计中没有将其认定为资产的公允价值入账？销售方面，收到的款项同样是1 130元，为什么计入会计收入的金额也是1 000元？另外，假设双方没有现金结算，债务人将该负债全部转让，转让负债的公允价值，即所转让的金额却是1 130元，不可能是1 000元。一项资产的价值与其对应的负资产——负债的价值，计量结果会不一致？1 000元、1 130元到底哪个是该项资产的公允价值、还是两者都是？是会计实践问题，还是会计理论问题？公允价值的计量是否应该包含增值税呢？如果包含，该怎样包含，其理论依据是什么，现实又该如何选择，这一切为什么会与主流观点相悖，产生这个问题的根本原因又是什么，这一系列的问题，应该有个明确的答案，因为一个相对

完善的理论，应该有其首尾一贯的假设。

二、明确相关概念

（一）计量单位与计量单元

计量单位，其物理解释，是用于表示与其相比较的同种量的大小的约定定义和采用的特定量（赋予相应的名称和符号）。如货币单位人民币元、里程单位公里、重量单位公斤等，经济事项的计量通常都选用价值单位——即名义货币为计量单位，计量单位具有的是价值尺度的功能。

计量单元，会计学的意义，是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。强调的是计量幅度，即计量空间范围的涵盖。如我国现实货物的交易价格，可以根据需要人为的分为不含增值税的价款、单独的增值税款以及价税合计的三个计量单元。

unit of account 一词，出现在IASB的公允价值计量(fair value measurement)准则中，准则的定义是，国际财务报告准则中，规定的资产或负债聚集或分散的水平。早在IFRS13公允价值计量准则的草案阶段，国际会计准则委员会就该名词确定为“计量单位”还是“计量单元”的问题，广泛征求过各会员国意见。如今，就我国会计实务而言，译为计量单元，更为恰当。

计量单位注重价值尺度，而计量单元强调价值幅度。

（二）公允价值经济计量单元与公允价值会计计量单元

公允价值经济计量单元，是指在经济交往中，公允条件下，不同会计主体交易时的资产成交价格，是交易双方共同认可的成交总金额，是资产的脱手价格（这个计量单元包含增值税）。这是公允价值计量的经济属性、自然属性。

公允价值会计计量单元，是会计主体内，在资产的保有环节，对进入主体资产的成交价格，进行二次计量的结果。由于价税分开确认的制度安排（一般纳税人），进入主体的资产成交价格，被分解为资产的入账价格和待抵扣增值税两个单元。分解后的资产入账价格，称为公允价值的会计计量单元，增值税，作为一项待抵扣资产单独确认。这是公允价值计量的管理属性、社会属性，具体如图1所示。

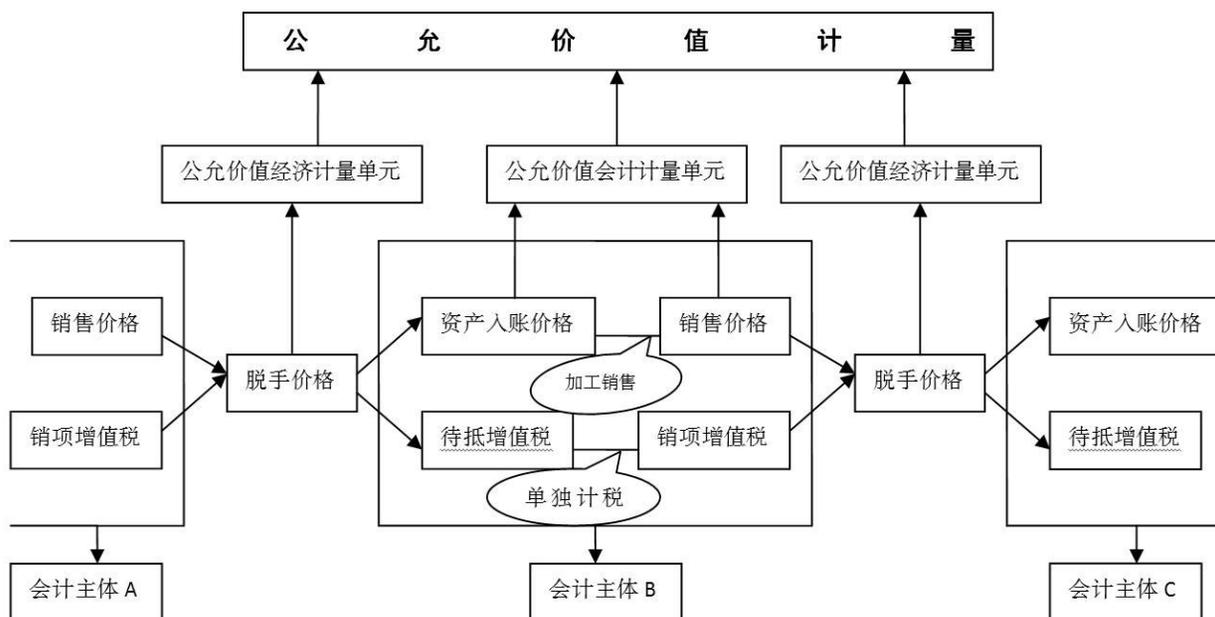


图1 公允价值计量单元与会计主体关系图

三、定义相关概念的必要性

上述有关公允价值计量单元的定义，是本文首次提出，定义相关概念的主要原因是：

(一) 现行准则体系中，公允价值计量表述不够严谨

统一表述的公允价值，其实质是不同的计量单元，实务中计量金额表现为有时含有增值税，有时不含，在缺少具体指南解释的情况下，容易导致实务工作者的困惑，乃至思想的混乱。

1. 债务重组准则中的公允价值表述

债务重组准则中的债务人：“债务人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。”

债务重组准则中的债权人：“债权人应当对接受的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与接受的非现金资产的公允价值之间的差额，计入当期损益。”

2. 企业合并准则中的公允价值表述

企业合并准则的第十二条，“购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债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。”

准则第十三条第一款：“购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉”。准则第十四条，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余额。

3. 租赁准则中的公允价值表述

准则第十一条，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，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，其差额作为未确认融资费用。

4. 非货币资产交换准则中的公允价值表述

根据非货币性资产交换会计准则及应用指南：“非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，在发生补价的情况下，支付补价方，应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（或换入资产的公允价值）和应支付的相关税费，作为换入资产的成本。”

上述四项有删节的具体准则，多次提及公允价值，如果仅从语言上下文的逻辑关系分析，其公允价值的计量结果应该一致，更确切的讲，应该是同一个金额，但了解会计实务的学者知道，实践中却不是。

以债务重组准则为例，如表1所示。其他各准则的详细分析，参见本人已经发表的相关论文，限

表1 公允价值计量在债务重组准则中的应用分析表

计量单元的选择	确认内容	备注
包含增值税的 计量单元	债务人的债务重组损益 = 重组债务的账面价值 - 转让的非现金资产的公允价值 债权人的债权重组损益 = 重组债权的账面余额 - 接受的非现金资产的公允价值	不同主体间债务、 债权结算金额
不含增值税的 计量单元	债务人的资产转让损益 = 转让的非现金资产公允价值 - 转让的非现金资产账面价值 债权人接受的非现金资产入账的公允价值	同一主体内的会计 入账, 资产、收入 价税分离

于研究问题的侧重不同, 这里不再赘述。

(二) 主流观点的理解误区及产生的相关问题

在相关文献、理论研讨和已经出版的注册会计师考试用书中, 基本明确公允价值不含增值税, 这主要是会计准则源发国——美国没有增值税, 生产领域更没有价税分开的会计制度安排, 尽管美国也有营业税和消费税, 但都在销售环节由消费者直接负担, 在美国, 其公允价值的经济计量单元和会计计量单元是一致的, 其计量结果是唯一的。而我国在相关领域的研究是空白的, 因而导致实务中的混乱, 沿用主流观点, 上述准则中的实务问题, 虽然也可以部分解决, 但思想是混乱的。注册会计师协会编写的2019年度注册会计师全国统一考试辅导教材, 其中的上述四项准则的相关案例解析, 有关公允价值与增值税的计量表述是模糊的、甚至是回避的。虽然在非货币资产交换准则中, 补价剔除了增值税, 但并未解释剔除的原因, 而其他准则更是都集体选择回避了与增值税的计量问题, 在我国“营改增”的制度背景下, 其现实意义明显不足。

增值税的价外计税方法, 仅仅是税收的计算方法之一, 税收计算方法, 不应该影响资产和收入等会计要素的计量基础; 实务中, 会计为了提供税务部门所要求的增值税数据信息, 规定了价税分开的核算方法。但这种会计核算方法的改变, 会连锁产生的问题是, 不同的计税方法, 导致会计要素的计量基础发生了改变: 价内税的资产计量结果包含税收, 传统采用售价金额核算法, 零售商业的库存商品公允价值包含增值税, 制造业价外税的资产公允价值不含增值税, 如果增值税可以价税剥离, 其他税收的会计处理也一样可以价税分离, 所得税也不例外, 这样一来, 也许会动摇整个财务会计的概念框架, 事实上, 就某种程度上讲, 增值税不进入利润表已经影响了概念框架, 增值税真的不构成企业的税负、不属于企业的税务费用吗? 现在已经有学者实证研究指出: 应该将增值税界定为费用, 计入

利润表; 构建合理的增值税费用会计处理模式; (孙晓妍, 盖地, 2015, 增值税费用特性), 并且“营改增”后, 该问题的研究已经受到越来越多的关注。因为“营改增”后, 纳入增值税征收范围的现代服务业和金融资产转让, 相关资产购买成本和转让收益都是价税合并处理的, 其公允价值明显包含增值税。

四、相关概念定义的理论渊源和现实选择

(一) 公允价值计量具有双重属性的会计学科属性渊源

关于会计学科属性, 现实的情况是, 经济学院曾经设置有会计学专业, 管理学院、商学院也有会计学专业; 同样是会计专业毕业的学生, 有的被授予经济学学位, 有的却是管理学学位; 会计究竟属于什么学科?

1. 会计学科属性的主要观点

经济学属性: 2005年, 葛家澍、杜兴强指出, 从20世纪20年代开始, 许多会计学家, 都借鉴或引入了经济学概念, 这些概念包括资产、负债、收入、成本等许多会计学基本要素, 他们提出了较完整的会计理论。换言之, 目前财务会计概念框架, 基本上来自新古典经济学。A.C.利特尔顿1953年出版的经典名著《会计理论结构》中也明确指出“本质上看, 会计不容置疑地带有经济学属性。”(丛蔚, 2012)

管理学属性: 管理学从二十世纪初产生后, 依据时间顺序和研究领域不同, 先后发展为多个流派, 从科学管理原理到行为科学、再到决策学派、乃至数量学派, 期间每一次管理理论创新, 都对会计学发展起到了显著的推动作用, 会计实务相应的从工作定额、发展到责任会计、再到变动成本、乃至存货控制模型。这些共同构成了现代管理会计框架。

会计学具有管理学属性显而易见的现实证据,

是高校会计学专业的回归。现在,会计学专业一般设在商学院或者管理学院内,而以前多在经济学院,根据我国1996年颁布(2008年修订)的《授予博士、硕士学位和培养研究生的学科、专业目录》,会计学学科代码是120201;同样,1998年颁布(2012年修订)的《普通高等学校本科专业目录》,专业代码是120203K,12代表管理学,1202代表工商管理,会计学属于管理学大类中的工商管理类,是工商管理类下的二级学科。这样,从专业到学位授予,二者的学科属性趋于一致,自从上述“专业目录”颁行后,所有会计专业毕业生拿到的都是管理学学位,而此前获得的几乎都是经济学学位。

以上的分析结果表明,对会计学科的属性基本已经形成共识,原来认定的是经济学的分支,后来逐渐发展、认同为管理学中的工商管理。

2. 会计学科属性的理论渊源

众所周知,会计的核心概念是资产,资产作为最基本的会计要素,是会计对象的具体化,分析其他会计要素,负债属于负资产,需要资产去清偿,所有者权益是净资产,是正、负资产相抵的结果,至于,收入、费用和利润,是本会计期间形成的所有者权益,其净增减额影响的也是净资产;因此,在资产负债观的某种意义上而言,资产的属性,就决定了会计学科的属性。

如前文所述,会计的属性已然从经济学转变为管理学,那么,资产属性的本源是否支持这样的现实选择呢?

资产定义的核心是资源,因为资源的有效和稀缺,才使得资产能产生经济效益;经济学中讲资源的有效——是指资源的有用性,相当于马克思劳动价值论、商品二重性中的使用价值,这是资源的自然属性;稀缺性,则是指因为稀缺,获取资源必须要付出代价,而这个代价正是马克思称之为的价值,这个价值必须要通过交换,外现为某种具体的交换价格才能实现,这是资源或者说商品的社会属性。由于资源分布和使用效率是经济学研究的核心,因此,毫无疑问,会计脱胎于经济学。不仅如此,从以上分析中还可以看到,古典经济学中对资源属性的理解,与马克思劳动价值论的商品二重性分析完全一致。

经济学与会计学研究的不同之处表现在,经济

学是从宏观——整个或区域社会的视角,研究市场的资源配置;而会计学则是从微观——特定主体的利益出发,研究资产的有效利用,会计中的资产,正是隶属于某个特定主体的资源,或者也可理解为某个特定区域内,特定主体所能控制的资源;其实,“无论是企业间的合约安排,还是企业内部的治理结构,本质上都是利益相关者就资源所有权安排达成的契约。”(Milgrom & Roberts, 1992)

财务会计从产生、发展、完善至今,各国逐渐通过制定会计准则、甚至通过国家立法的方式予以确认。而按照瓦兹与齐默尔曼(1969)两位学者,通过运用供给与需求原理,分析实证会计的研究结论,研究者参与准则的制定,不仅会给研究者本人带来荣誉、地位,而且也可以确保更多的资金流向其所在单位。因此,资产定义的改进、准则的制定已经从中立性的学术活动,转向了有着经济后果的政治活动。即各利益集团间的博弈。这也正是会计计量为什么要服从制度设计,满足管理当局的信息需求。市场通过无形的手,引导整个社会资源的配置,而管理则通过有形的制度设计,干预市场、调节资源的有效利用。二者殊途同归。自从1929年世界范围内的经济危机爆发、经济理论中关于市场机制可以自动调节供求、保持均衡的说法破产以来,政府对于经济的干预就没有停止过。

因此,对于资源的计量,既有计量本身有用的自然属性,也有利益集团根据管理需求、制度安排上的社会属性。经济计量与会计计量在某些领域并不完全一致,即便是对同一资源进行计量。

在资产的定义中要严格区分、明确两点,资产的属性是资源、是权利;而其流入的经济利益是计量、是后果。1991年美国经济学家萨缪尔森(Richard A Samulson)曾指出,当时SFAS N0.6的资产定义没有将客体落实在“资源”上,混淆了定义和计量,就是基于这样的判断。在2015年5月28日,国际会计准则理事会(IASB)颁布“财务报告概念框架”(Conceptual Framework for Financial Reporting)修订征求意见稿中,已经将资产的概念重新定义为“由过去事项发生导致的,由企业控制的现时经济资源”并对经济资源单独定义。这样权利和后果、即“定义”和“计量”就分别明确了。

资产定义的分析结果:会计学科属性至少包含了两个方面,从资源属性上看是经济学,从计量目

的和结果分析,则要服从制度安排,属于管理学。或者简述为,会计脱胎于经济学,转型于管理学。

因此,会计计量,也同样具有两种属性,自然属性和社会属性,公允价值经济计量和会计计量的两个不同单元正是两种不同属性具体的计量结果。

(二) 完善公允价值计量的现实选择

从2006年2月,财政部发布1项基本准则和38项具体准则、适度引入公允价值,至今已经14年,我国正式的公允价值准则39号虽然已经颁布,但其针对我国具体国情的计量仍十分模糊,正如有专家指出的那样,从理论内涵角度来看,公允价值应用已经遍及财务会计所有计量领域,而实务层面“公允价值具体是什么”的问题却一直没有澄清。(于永生 2006)在税法体系“营改增”的制度背景下,完善公允价值计量准则依然十分迫切。

首先,必须要解决会计实务问题,越来越多的人对公允价值计量变得难以理解,伴随着“营改增”范围的进一步扩大,还会出现更多的相关问题,比如,融资租赁业务在“营改增”前没有增值税问题,现在不得不面对“未确认的融资费用”中是否包含增值税的问题,而相应的“未确认的融资收益”也要明确是否包含增值税,这些问题,现行准则都是空白。在本人以往的研究中均有所提及和交代,这里不再赘述。

其次,要面对的理论问题是,财务会计的概念框架是否要调整。现行增值税不进入利润表的税务费用项目,资产和收入要素确认,随计税方法不

同,而改变相应的计量基础,这些调整很可能会动摇整个概念框架,这些调整必须是谨慎的、渐进的,但是,问题已经出来了。

第三,世界上除美国外,有增值税的国家很多,会计核算中,基本也都是价税分开核算,这就要求国际会计准则理事会,也必须面对同样的问题,做出相应的选择,因此,必须共同磋商、解决,以保证各国具有同样的编制报表基础,保证会计作为国际语言的一致性。

本文定义公允价值计量单元的目的,是在不触动现有财务会计概念框架的前提下,对我国及其他有增值税制的相似国家,就公允价值计量作为统一指南所做的具体解释,现行准则体系中,公允价值计量的不同单元,表述的都是统一的公允价值,实务中很难甄别。因此建议在公允价值计量准则中增加有关计量单元的表述,这样可使准则更易理解,在执行中更加具有可操作性。

公允价值是计量属性,属性本身具有的公允要求,是这种计量的自然属性,在具体会计实践中,尤其在增值税要求价税分开处理的制度背景下,公允价值被分解为不同的计量单元,体现的是公允价值计量的社会属性。

本文所做的一点研究,是基于现实条件下的最小成本的无奈选择,并没有从根本上解决公允价值计量所带来的理论方面的影响,只是提出了一些不太成熟的看法、一个新的研究视角,希望就此方面引起大家更多的关注,以期进一步完善公允价值计量。

参考文献:

- [1] 孙富山.公允价值计量中增值税的会计处理问题[J].财经论丛,2015:62-61.
- [2] 石本仁.论资产的定义[J].南京经济学院学报,2000:55-56
- [3] 陈德刚.会计学的学科属性:管理学还是经济学[J].管理世界 2009:182-183.
- [4] 盖地.增值税会计:税法导向还是财税分离[J].会计研究,2008:46-53.
- [5] 刘肖红.增值税全部由消费者负担吗—对增值税税负归宿的探讨[J].税务与经济,1995:2-4.
- [6] 黄董良.英国增值税会计准则及其借鉴[J].财经论丛,2002:61-65.
- [7] 任月君,陈秀艳.国财务报告目标分析[J].东北财经大学学报,2009:61-64.
- [8] 各国税制比较研究课题组.增值税制国际比较[M].北京:中国财政经济出版社,1996.
- [9] FASB.Statement of Financial Standards No.156 Fair Value Measurements,2006.
- [10] IASB. Exposure Draft of Fair Value Measurement,2009.
- [11] IASB. Project Summary and Feedback Statement IFRS13 Fair Value Measurement,2011.