公允价值准则应用的计量难题

-----定义公允价值计量单元的理论意义和现实选择

**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格与增值税合并结算、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，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，并对两个单元定义中涉及的相关概念渊源进行追溯，以期探究计量属性的理论支撑，另外，还探讨了问题产生的准则根源以及为解决会计实务处理，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，从我国国情出发；相关影响：会计上，由于增值税不计入资产价值、不计入收入总额，没有进入利润表，因而有观点认为，增值税不影响税负，可以全面转嫁。这些观点，在“营改增”的税制背景下，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：**

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”，但现实商品交易和服务中价格和增值税合并结算、增值税是包含在总结算金额之中的，它是“脱手价”的重要组成。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、如应付账款则不要求价税分开，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。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。

1. **引言**

我国现行会计准则中，统一表述的公允价值，会计实务中的计量金额表现：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。

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。”

上述划线四次提到的非现金资产的公允价值，仔细分析，不难发现，第一和最后一次提到的公允价值含有增值税，其余两次提到的公允价值不含增值税。

一个具体准则，上下文之间，提到的同一概念，计量结果却不相同。而且，这样的准则还不只一个，典型的有非货币资产交换、租赁、企业合并准则，此外，其他准则也存在不同程度的相同情况，那么这种情况为什么存在、是否合理、应该继续存在下去吗？

自公允价值准则问世以来，在所有会计的研究文章、相关教材和考试参考书中，似乎都默认为公允价值不含增值税，公允价值的计量与增值税无关，增值税属于税法范畴。会计实务中，尽量回避出现公允价值包含增值税的尴尬现象，因此，只要提到公允价值是否包含增值税的问题，似乎就是“大逆不道”，所有研究也就很难找到相关注释和参考。

2016年5月，随着“营改增”政策的落地，根据（财税〔2016〕36号）增值税会计处理规定，和（财税〔2016〕140号）关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知，以及（财税〔2017〕2号）**关于资管产品增值税政策有关问题的补充通知，综合汇总以上三个文件，**一个新的问题出现了：一般工业制造业、商品流通行业中增值税和销售价格价税分开，增值税纳税申报，销项、进项税款相抵的计税模式；在金融商品转让中受到了挑战，变革调整为以其盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理模式；这样一来，转让金融商品的销售额就不可避免的要包含增值税，计税方法，也从原来主流的扣税法，调整为类似增值税基本原理的“扣额法”---即含税的售价和成本先相抵，而后再进行价税剥离。这样，销售价格不含增值税的提法，在金融商品的转让价格中彻底失效，公允价值不含增值税的“主流认识”再次受到质疑。

为了系统解决以上提出的问题，笔者结合工作实际，参考经济学科相关的资产和收入要素的初始内涵，提出并定义了公允价值经济计量单元和公允价值会计计量单元这样一组概念，希望能够理清实务工作者的思想混乱，对于会计具体实务中的公允价值，在是否包含增值税的问题方面，提供明确的计量指引。

**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：

销项增值税

销售价格

脱手价格

待抵增值税

资产入账价格

销项增值税

销售价格

脱手价格

待抵增值税

资产入账价格

公允价值会计计量单元

管理属性

公允价值经济计量单元

自然属性

公允价值经济计量单元

自然属性

会计主体B

会计主体A

会计主体C

加工销售

单独计税差

**公允价值计量属性**

图1：公允价值计量单元与会计主体关系图

1. **释义计量单元定义中的相关名词--公允价值**

我国公允价值准则的定义是（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是（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是（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。

试析一项购销业务中的公允价值，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1130元的价税总代价，销售方收到1130元的总对价；会计实务中，购买方计入资产成本的公允价值是1000元； 1130元不是资产的公允价值吗？ 按照上述定义，本案例的清偿金额或结算价格，即支付的价格不是1130元吗？，如果是，为什么会计中认定为资产公允价值的入账金额却是1000元？

销售方面，收到的款项同样是1130元，为什么计入会计收入的金额也是1000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，即所转让的金额依然是1130元，不可能是1000元。

一项资产的价值（入账资产计量为1000元）与其对应的负资产---负债的价值（价税合计1130元），计量结果会不一致？1000元、1130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，似乎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前提假设。

1. **释义计量单元定义中相关名词--经济计量与会计计量**

经济计量的提法源于经济计量学(Econometrics)，经济计量学是经济学的分支学科，是通过计量模型，来研究宏观经济因素之间数值关系的学问，通常也译为[计量经济学](https://baike.so.com/doc/5378005-5614172.html)。本文在这里提出的目的，是相对于会计计量而言的。本文所提的经济计量，主要是指不同会计主体间，商品贸易过程中的结算计量，之所以采用经济计量提法的另一个原因，是会计学本身就是经济学的分支，其中的很多概念都源于经济学的基本解释，比如资产、收入的最初定义等等，经济计量强调更多是不同主体间形成的共识价格，这个价格是全部的结算金额，而不论会计上如何处理和列报。

会计计量主要是以货币为计量单位，计量各项经济业务及其结果的过程，包括计量属性和计量单元的选择。其目的是为会计记录和披露服务的，会计计量可以按照会计系统的设计和要求以及管理过程的需要，对经济计量进行二次处理。

据此分析，前述案例的1130元的交易价格属于经济计量，而资产入账价值的1000元则属于会计计量，是为满足会计系统的设计或者管理的需要，对经济计量的二次计量。两者从计量属性的角度看，都可以说成是资产的公允价值。

**3、释义计量单元定义中相关名词--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）。表达的是物质某方面的自然属性。如货币单位人民币元，表示的是物质的价值；里程单位公里，表示的是距离，重量单位公斤，表示的是质量。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。在提到会计计量时，通常的提法都是计量属性和计量单位，但据笔者看来，就目前公允价值属性分析，在已经确定货币为计量单位的前提下，似乎还应该增加一个计量单元的选择。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和价税合计的两个计量单元。

计量属性与计量单元的关系，类似于货币具有的两者属性一样，价值尺度和流通手段。作为价值尺度的货币，只是观念上的货币，而作为商品流通手段的货币，才是交易所需要的真实货币；因此，计量属性表示的是一种计量观念，而要落地为真正的计量结果—即具体的价格，还要依赖于计量单元的确定，只有这样，公允价值才可以进入会计的计录和披露系统。

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，就我国公允价值准则而言，译为计量单元，更为恰当。

上述讨论，简言之，计量单位注重价值尺度，而计量单元强调价值幅度。

1. **问题产生根源及导致的连锁反应**
2. **问题根源**

美国财务报告准则委员会（FASB），自2006年9月发布第157号公允价值准则公告至今，已经过去了十几年，2014年1月，我国发布CAS39以来，也已经过去了5年，上述问题，为什么得以长期存在，而鲜少学者研究，究其原因，存在以下几种情况或可能。

世界范围内，上个世纪五十年代创立的增值税税制，虽然影响很大，应用范围很广，但其优势主要集中在两点：一是突出税收效率原则，二是不同生产组织形式（综合生产和专业化分工协作生产）间税负的公平原则；但美国由于其特殊的政治管理体制（联邦制），和对自然人税负公平优先于税收效率的综合考虑，没有采用增值税；因而会计上也没有增值税和价格分开处理的实务要求；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申报和负担，在美国，其公允价值的经济计量单元和会计计量单元是完全一致的，其计量结果也是唯一的。在本文初始提到的债务重组准则中划线的公允价值，在美国，就不会有两个不同的计量结果。

在我国，相关领域的研究是空白的，研究者由于思维的惯性，觉得在美国没有出现的问题，在我国一样也不会出现；而在实务界，虽然发现了一些端倪，但由于理论基础的欠缺，问题依然没有真正解决，再加上这类问题并不具有普遍性（营改增前），只存在于债务重组、非货币资产交换几个特殊领域，因而也就一再被忽视。

现实的情况是，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2016年度注册会计师全国统一考试辅导教材，其中有关准则的案例解析，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（对于该问题的解释参见2015第四期的《财经论丛》P66），而其他准则更是不约而同的都选择了集体回避与增值税的计量问题，在我国“营改增”的制度背景下，其现实意义不仅不足，而且已经避无可避。“营改增”后金融商品价格中的增值税，已经无法像制造业一样实行价税剥离，用扣税法计算应纳税额，而必须采用扣额法，这样其计入金融商品入账价值的金额就必须包含增值税。同样，“营改增”后的租赁准则，其未确认的融资费用和收益都存在公允价值与增值税的价税剥离问题。

1. **连锁反应**

关于增值税是否影响企业税负，对于一般纳税人，由于公允价值已经被认定为不含增值税，会计实务中的收入剔除了增值税，购买资产的入账成本也实行价税剥离，因此，利润表中的收入和成本都是不含增值税的，利润表中也就没有增值税项目，利润的计算不涉及增值税，所以，就产生了这样一种说法，增值税负与企业利润无关，企业只是国家税收的代理人，代国家收取代消费者缴纳。(各国税制比较研究课题组.1996.增值税制国际比较)

就利润计算过程和利润表的现实而言，上述说法言之成理。如果事实果真如此，为什么管理当局一再调低增值税税率，言明要为企业减负。“营改增”前的服务业，对于资产和收入确认中营业税的处理，与营改增后的资产和收入确认中增值税的处理，形成鲜明反差。同样是税收，税改前的营业税计入资产成本、计入收入总额；营业税就是企业税负；税改后的增值税不再计入资产成本、不再计入收入总额；计税方法和会计处理方法的改变，增值税就不是企业的税负了吗？

其实，增值税的费用属性已经非常确定，转嫁说，只是形式的“支付”假象，任何税负的转嫁与否、转嫁比例，都与需求弹性、价格弹性及税率和利率等杠杆相关，而与价内和价外的计算和会计处理无关（相关具体分析参加2019第2期《财会研究》P25-28）。

四、**公允价值计量具有双重属性的理论基础和现实选择**

一个成熟的理论，应该有其首尾一贯的假定，会计计量理论的发展，从历史成本到公允价值，也是市场经济发展、尤其是金融市场发展和金融商品定价频繁变动客观需求的结果。自公允价值计量准则问世以来，一直饱受诟病。先是计量环境，之后是计量级次，如何确定它的公允性；而这里重点讨论的是它的计量结果，在有增值税税制和会计要求价税分开处理的两个前提条件下，公允价值出现了两个计量结果，包含增值税和不含增值税的两个价格，即本文定义的公允价值经济计量单元和会计计量单元。

公允价值经济计量单元如同其它的计量要求一样，是它的自然属性，是价税合计双方结算的总金额；而会计计量单元，则是依据管理的目的和会计处理的要求，对结算金额的二次分割和处理，体现的是它的社会属性。

关于自然属性和社会属性的理论渊源，可以追溯到会计学科属性的变迁以及会计要素定义的演进过程。

**1、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、管理学院有、商学院也有；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？

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。换言之，经济学是会计学先天的自然属性，而管理学则是后天的社会属性。

经济学与会计学研究的不同之处还表现在，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）而这个利益相关者达成的契约，就是人为的、有目的的，具有明显的社会性。

**2、会计要素--资产定义的属性和演进**

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，本质上依然是资产的增加和减少。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选择呢？

资产定义，其核心意义有两层，一是企业拥有和控制的资源；二是可计量的资源；

首先，分析一下资源的特点，资源是有效的、稀缺的；因为资源的有效和稀缺，才使得资产能产生经济效益。这是资产的核心价值，即能产生经济效益。

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的价值，这个内在的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。

以上分析可以看到，古典经济学中对资源属性的理解，与马克思劳动价值论商品二重性的分析完全一致。

其次，再讨论一下如何计量，看看计量属性的发展。

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。就如同本文第二部分提到的资产价格，既可以是入账成本的1000元，也可以是结算价格的1130元，两者都是资产的公允价值。只不过计量的目的不同罢了。

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：会计要素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，会计要素也一样脱胎于经济学，转型于管理学。

因此，会计计量，也同样具有两种属性，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，公允价值被分解为经济计量和会计计量的不同单元，体现的是公允价值计量的社会属性。

现行会计报表的计量属性本身就不是唯一的，既有历史成本、也有可变现净值、当然更不能或缺公允价值，作为一种计量属性，可以有不同的计量结果，这并不会影响报表整体的客观性。

**3、公允价值计量结果的现实选择**

以上从理论源头和假设首尾一致性角度，探讨了公允价值计量为什么定义为本文的两个计量单元， 可能会有学者认为，这是小题大做，在没有公允价值计量指南、没有明确定义本文所提出的两个计量单元的情况下，准则的推广使用并没有受到多大影响。

其实不然，如果仅有本文开头提到的债务重组准则存在这种情况，也不会引起笔者多年的关注和研究。类似的问题还有：

1. 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。

1. 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。

1. 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；”

上述三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，实践中根本不是。

以本文开头提出的债务重组准则为例，其公允价值计量单元的结果如表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，这里不再赘述。整个准则体系的情况参见附表①

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 | 同一主体内的会计价税分离 |

此外，对于租赁准则，由于营改增所产生的价外增值税、更由于价税分开会计处理的既有规范，使得舶来品的融资租赁准则，对于增值税的处理产生了一个真空。

资产入账价值的价税分开，要求未确认融资费用、未实现融资收益也应该价税分开，如果像现在一样不分，未确认融资费用和未实现融资收益就不是真正意义上的费用和收益；但是，如果分开，何时分开---是合同初始签订时、还是结算收付款时，都是悬而未决的问题；更进一步，甚至可以要求长期应收、应付款也彻底价税分开，这样才符合会计信息的质量要求。才使会计报表信息更加明晰和易于理解。

实务上，如果把公允价值计量结果，统一为含有增值税唯一的结算价格，入账资产和收入不再价税分开，增值税像其他税种一样，成为税金及附加的一部分，进入利润表项目；与公允价值的理论定义---即“出售资产收到的或转让负债支付的价格”（“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.”）取得内涵上的完全一致。这样虽然或许完美，但现行的许多法规都将因此要做出修订和调整，人们的思想也将再一次被刷新。因此，本文定义的计量单元，实在是由于增值税系列法规及配套的管理制度走得太远，难以回头的现实选择。

1. **结论**

为了解决公允价值定义中的内涵与其两个计量结果的矛盾，本文定义了公允价值计量单元的一组概念，并探讨了定义该组概念的理论渊源，试图从会计学科属性、会计要素属性、会计计量属性三位一体的视角，给这组定义夯实理论依据；同时，也指出产生这个问题的原因，是会计准则的源出国美国---没有增值税制度，也不存在价税分开的会计处理要求；在美国，就没有本文讨论的公允价值计量前后不一致的问题。

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13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，上文提及的融资租赁业务。

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。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，售价金额核算法下的零售商业，其库存商品的公允价值包含增值税，制造业资产的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，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。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），尤其是“营改增”后，该问题的研究已经成为新的热点。如果调整，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。

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，希望就此方面引起更多大方之家的关注、以期进一步完善公允价值计量。

主要参考文献

孙富山.2015.公允价值计量中增值税的会计处理问题.财经论丛 4: 62～61

石本仁.2000.论资产的定义.南京经济学院学报 4：55～56

陈德刚. 2009.会计学的学科属性：管理学还是经济学.管理世界 6：182～183

盖地. 2008.增值税会计：税法导向还是财税分离.会计研究 6：46～53

刘肖红. 1995.增值税全部由消费者负担吗—对增值税税负归宿的探讨.税务与经济4: 2～4

黄董良. 2002.英国增值税会计准则及其借鉴.财经论丛 3: 61～65

任月君 陈秀艳2009.我国财务报告目标分析.东北财经大学学报4：61～64

各国税制比较研究课题组.1996.增值税制国际比较.北京:中国财政经济出版社.

FASB. 2006. Statement of Financial Standards No.156 Fair Value Measurements.

IASB. 2009. Exposure Draft of Fair Value Measurement.

IASB. 2011. Project Summary and Feedback Statement IFRS13 Fair Value Measurement.

Measurement challenges in the application of fair value accounting standards

------Theoretical Significance And Realistic Choice Of Fair Value Measurement Unit

**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. Under the above preconditions, 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

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 公允价值  具体位置 | | 包含增值税 | | 不含增值税 | 不明确 |
| 基本  准则 | 第四十二条 |  |  | | （一）按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量  （五）公允价值定义 |
| 第2号——长期股权投资 | 第四条 |  | | （二）以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。 |  |
| 第五条 |  | | （二）公允价值不能可靠计量 |  |
| 第九条 |  | |  | 被投资单位可辨认净资产公允价值 |
| 第十条 |  | |  | 投资性房地产的公允价值 |
| 第5号—生物资产 | 第二十二条 |  | |  | 对生物资产采用公允价值计量 |
| 第6号——非货币性资产交换 | 第三条 |  | | 应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益 |  |
| 第七条 |  | | 补价不含增值税。补价与公允价值具有同质性；公允价值不含增值税，补价不含增值税 |  |
| 第8号——资产减值 | 第六条 |  | |  | 可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定（由于资产账面价值有些含增值税）。 |
| 第二十四条 |  | |  | 资产组或者资产组组合的公允价值 |
| 第10号——企业年金基金 | 第六条 |  | | 公允价值与原账面价值的差额计入当期损益 |  |
| 第11号——股份支付 | 第四条 |  | |  | 以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以授予职工权益工具的公允价值计量。 |
| 第十条 |  | |  | 应当按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量 |
| 第12号——债务重组 | 第五条 | 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 |  |
| 第十条 | 重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额 | | 以非现金资产清偿债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账 |  |
| 第十四条 |  | |  | （五）债务重组中转让的非现金资产的公允价值 |
| 第14号——收入 | 第五条 |  | | 应按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额 |  |
| 第16号—政府补助 | 第六条 |  | |  | 政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量 |
| 第20号—企业合并 | 第十二条 |  | | 公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益 | 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 |
| 第十三条 | （一）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 | |  |  |
| 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 | |  |  |
| 第十九条 |  | |  | （四）被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值。 |
| 第21号——租赁 | 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。 | |  |  |
| 第三十二条 |  | | 有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，售价与资产账面价值之间的差额应当计入当期损益 |  |
| 第22号——金融工具确认和计量 | 第七条 |  | |  | （一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，包括交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产； |
| 第24号—套期保值 | 第二十六条 |  | |  | 在购买资产或承担负债的确定承诺的公允价值套期中---- |
| 第26号—石油天然气开采 | 第七条 |  | |  | （二）未探明矿区权益公允价值低于账面价值的差额，应当确认为减值损失，计入当期损益。 |
| 第30号——财务报表列报 | 第二十七条 |  | |  | （八）公允价值变动损益 |
| 第36号——金融工具列报 | 第十六条 |  | |  | （五）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债 |
| 第38号—首次执行会计准则 | 第四十二条 |  | |  | 1. 历史成本   或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量 |

附表①：公允价值在准则体系中的具体应用情况