

基于金税工程的公允价值获取研究

林清源 孙玉甫

摘要：公允价值的决策相关性明显高于其他计量属性，但存在着主观性强的不足，妨碍了其广泛应用。现有研究提出的完善市场制度体系和会计准则、加强第三方鉴证和内部控制、提高会计人员素质等对策并不能消除进行公允价值计量时根据自己的需要而主观获取信息的问题，也就不能从根本上解决公允价值的科学获取与确定等问题。由于决定公允价值的主要信息均是市场信息，因此防止公允价值计量者主观片面获取市场信息才是提高公允价值可靠性的关键环节，那么构建公开的市场信息平台就成为解决问题的核心手段。基于金税工程建立国家统一会计信息平台，不仅可以克服公允价值计量的主观性、推进公允价值计量属性的全面运用，还可以实现会计信息数出一门、保证会计信息的客观可靠，进而为宏观和微观经济决策提供更有用的信息。

关键词：公允价值计量；金税工程；国家统一会计信息平台

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)23-0053-04

公允价值计量属性已经在会计计量中得到了越来越广泛的应用，会计准则也从理论上给出了公允价值获取的方法。但是，公允价值信息在实际工作中仍然较难获取，严重影响着公允价值计量属性的科学应用。近年来，证监会每年都有因资产价值估值问题对相关事务所进行处罚的案例，也从实践上证明了公允价值获取及估值的困难。因此，研究并给出更具操作性的公允价值信息获取方法对于推进公允价值计量属性的科学应用有着重要意义。

一、公允价值获取方法的现有研究

中国知网上关于公允价值获取的2014年以前的国内研究文献共有11篇。其主要内容基本上是对国外各种公允价值获取方法的介绍，以及对我国应该制定相关会计准则的建议。

2014年，财政部发布的《企业会计准则第39号——公允价值计量》（以下简称39号准则）给出了比较详细的公允价值确定的理论方案。在这一方案中，影响公允价值确定的主要因素有：资产或负债的计量单元、有序交易、主要市场或最有利市场、市场参与者、估值技术、公允价值不同层次确定时要考虑的各种调整因素等。39号准则要求在综合上述各项因素的基础上，分层次计算确

定一项资产或负债的公允价值。

之后，国内关于公允价值获取方面的研究沉寂了下来，似乎39号准则已经解决了这一问题。其实不然。在公允价值计量准则实际执行中，计算确定公允价值所涉及的众多因素都需要相关人员进行选择和判定，这就不可避免地导致所确定的公允价值具有非常大的主观性，严重影响了会计信息的质量。以至于有学者建议取消公允价值计量属性，代之以现行市价和评估价值两个计量属性。

即使支持继续采用公允价值计量的学者，也纷纷指出公允价值计量属性在实际应用中存在的问题：第一，由于市

作者简介：林清源，温州商学院管理学院；
孙玉甫，温州商学院管理学院教授。

场的不够规范和制度的不够完善,使公允价值获取在实际操作中难度比较大,缺乏统一的操作标准;第二,由于估值技术的成熟、不确定,往往使估值过程中加入过多估值人员的主观意识,使估值结果往往偏离市场的公允价值,降低了公允价值反映的信息的可靠性,达不到使用公允价值的目的;第三,由于公允价值不等于实际的现金收支,且目前没有统一确定的规程,使公允价值的利润操纵空间较大;第四,公允价值的估值、记录等操作都具有很高的技术性和专业性,需要较高素质的会计人员,但我国这方面的会计人员不足,使公允价值的实际应用、推广以及规范化都受到较大的阻碍。

现有研究也给出了相应的改进建议:第一,完善市场与市场信息体系,防范人为因素对市场公允价值信息的影响;第二,加强会计法规与会计准则建设,增强其可操作性,以便提高公允价值确定方法的透明度,提高财务报表的可读性;第三,培育对公允价值进行检验的第三方市场,建立完善的评估机构、完备的评估方法和标准,加强外部监督,减少公允价值主观性;第四,完善企业内部审计监督机构,积极有效地开展自我监督;第五,提高会计从业人员的专业水平。

二、对现有研究所提对策建议的思考

综观现有研究提出的建议,似乎是针对现存问题给出的,可以解决公允价值可靠获取的问题。但是,仔细分析却不然。

从历史发展的角度看,市场从来都是不完备的,都是在不断发展与完善之中。不能等市场与市场信息体系完备后再去应用公允价值计量属性,那将是永无止境的。同时,作为公允价值重要来源的市场交易价格本来就是人们的交易

行为形成的,其主观性是必然存在的。我们要研究的是,在现有的市场环境中,如何能够可靠地获取公允价值信息,减少公允价值计量属性应用者个人的主观性对可靠获取公允价值信息的影响。

由第三方评估机构对公允价值计量结果进行检验或者是委托其代替企业会计人员进行公允价值计量,也不能真正解决问题。首先,在缺乏具体的公允价值可靠获取的可实施方案以前,第三方评估机构也未必能够可靠地获取公允价值计量结果。其次,第三方评估机构确定公允价值的工作也是由人来完成的,其主观性仍然存在。最后,很难防止企业为了获得需要的公允价值结果而购买第三方服务的情况发生。所以,将公允价值计量工作由企业会计人员转移到第三方机构并不能解决问题。

企业内部审计机构的建立和有效运行,可以基本消除因为业务能力不足、工作疏忽等非企业故意原因导致的差错,却不能消除企业为了自己的目的而故意设计的公允价值主观获取的问题。在企业故意的设计和安排下,主观获取的公允价值信息一定会符合企业一切内部控制流程和控制要求,这时的内部控制并不能成为防范公允价值计量主观性的有效手段。

单纯地提高会计人员的业务素质也不是防范公允价值获取主观性的有效措施。如果是因为会计人员素质不足以理解和使用会计准则,提高其素质是有用的。但如果是会计人员为了一定的目的,故意主观地获取公允价值计量信息,那么无论如何提高业务素质都无济于事,甚至会出现业务素质越高,越能够不露痕迹地使公允价值计量信息更具有主观性。

综上所述,克服公允价值计量信息主观获取的最好方法应该是给出一套具体可方便实施的方案,保证任何人采用该方案都可以比较可靠地得到一项资产

或负债的公允价值。

三、制定科学的公允价值获取方案必须明确的问题

(一) 决定公允价值的主要信息均是市场信息

从公允价值获取理论上讲,公允价值信息有三个层次的获取方法,一是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价;二是对相关资产或负债直接或间接可观察的市场报价进行调整得出的价值;三是利用估值技术确定的资产或负债的估计价值。

毫无疑问,第一、第二层次的关键性信息是相同或相关资产与负债的市场报价。第三层次虽然无法直接取得相同或相关资产的市场报价,但也离不开市场价格因素。第39号企业会计准则规定:“企业以公允价值计量相关资产或负债,使用的估值技术主要包括市场法、收益法和成本法”。市场法是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;收益法是将未来金额(基于现行市场上的交易报价所能够确定的未来交易报价)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(通常指现行重置成本)的估值技术。可见,估值技术所依据的仍然是市场价格信息。

(二) 防止执行者主观片面获取市场信息是提高公允价值可靠性的关键环节

决定公允价值的主要信息既然来自于市场,那么如何从市场上获取这些信息就成了制约公允价值计量结果可靠性的关键环节。前面的分析已经说明,准则的制定给出了科学获得公允价值信息的理论方法,但在准则的执行过程中如何保证公正执行才是解决问题的关键。而在当前准则的执行过程中,执行者主观地选择市场信息,以便达到得出自己预期的公允价值计量结果的

目的,是导致公允价值计量结果不可靠的根本原因。所以,防止准则执行者基于个体的原因主观选择自己需要的市场信息,是提高公允价值计量可靠性的关键环节。

(三) 构建公开的市场信息平台是解决问题的核心手段

消除主观性的最好办法无疑是构建一个市场信息的公开平台,保证任何人从该平台上取得的同一信息都是相同的。当前没有人指责交易性金融资产的公允价值计量是主观的,根本原因就是其公允价值的信息来源于公开的交易信息平台。如果能够构建一个市场交易信息的公开平台,不仅可以消除公允价值计量所需信息获取的主观性现象,还能为进一步推进所有资产负债的公允价值计量开辟道路。

当然,有人会说一个企业(单位)参与市场交易的信息是保密的,不能全部对外公开。这其实是对建立公开的市场交易信息平台的误解。笔者主张建立的市场信息公开平台,并非是要将每一个企业(单位)进行市场交易的信息全部公开,而是像证券交易信息平台一样,基于个别的交易信息,加工整理形成市场上进行交易的资产与负债的平均价格信息再予以公开。这样,公允价值计量工作的执行者就可以也必须从该平台上查询某项资产或负债的当前平均交易价格信息,防止其主观选择个别市场交易信息来影响公允价值计量结果的公允可靠性。

四、基于金税工程的公允价值获取方案

(一) 金税工程简介

金税工程是运用高科技手段结合我国增值税管理实际而设计的高科技管理系统。该系统由一个网络(国家税务总局与省、地、县国家税务局四级计算机网络)和四个子系统(增值税防伪税控

开票子系统、防伪税控认证子系统、增值税稽核子系统和发票协查子系统)构成,实现了利用覆盖全国税务机关的计算机网络对增值税专用发票和企业增值税纳税状况进行严密监控。目前,金税工程已经实施运行到第三期。2019年3月,国家税务总局《关于深化增值税改革有关事项的公告》(国家税务总局公告2019年第14号)更新了《商品和服务税收分类编码表》,要求纳税人按此开具增值税发票。更新后的编码已经能够覆盖现有市场流通的具体产品型号,例如严格执行此要求的永辉超市已经能够开出与购物清单上所购买物品完全一致的具体商品的销售发票,中国石化也已经按照所有具体产品提供销售发票等数据。这说明金税工程平台已经将商品和服务代码具体到了现有的具体产品和服务,并将随着新产品的开发和上市交易不断更新商品和服务代码,可以保证实现对全部社会交易对象的全覆盖。也就是说,金税工程平台已经从技术上解决了商品与服务代码细化到具体产品的问题,只要严格督促执行并对不按具体代码开具发票的纳税主体进行严格处罚,就可以消除交易实质对象与发票上标明的交易对象过于笼统和不一致的问题。2019年个税改革时,个人对附加抵扣的申报只需要提供相关数据而不需要提交各种证据材料,也充分证明税务平台已经完成与公安、海关、银行、工商、社保、征信等信息平台的联网与数据共享,实现了对社会大数据的综合处理。可以预见,未来的金税工程将利用互联网大数据和云技术,建立起覆盖所有税种、覆盖税务管理的重要工作环节、覆盖各级税务机关并与有关部门联网的大数据体系下的防伪税控系统平台。

(二) 利用金税工程平台获取公允价值计量所需市场信息是较好的选择

第一,增值税是一种贯穿生产经营全过程的流转税,全面实施营改增后,

增值税涵盖了所有行业,几乎囊括国内所有交易事项,从原料开采、生产、分配、销售、消费者消费这一系列过程,都有增值税的身影。金税工程数据以增值税作为统计基础,进一步发展成为覆盖所有税种的交易信息数据汇集与防伪税控平台,数据进一步完整化和全面可靠,而公允价值的确定需要全面可靠的价格信息。

第二,金税工程致力于建立一个有关营业执照、组织机构代码证、税务登记证、社会保险登记证和统计登记证“五证合一”的登记制度,覆盖市场中存在的全部企业或者个体经营者,使得每一个经营单位都被有效地监管,每一笔交易都发生在监督下。这样就将社会上所有涉税的单位全部纳入系统管控之中,消除了可能出现的管控盲点,为追踪任何一笔业务的来龙去脉提供了前提。

第三,金税工程致力于打造一个空间网状的产业系统,将每个产业链、产业面上的经营单位结合在一起,使得每一笔交易的上下游清晰,能够知晓每一笔交易的来龙去脉。这样,任何一笔交易都可以沿着其产业链向上追溯到形成该交易对象的生产源头,向下追溯到该交易对象的最终消费者。例如,一笔钢材的交易,不是仅凭交易双方提交的数据来认定,还可以一直上溯到铁矿石的开采、下追到使用该钢材生产产品的最终消费。在这种情况下,如果交易双方想要对某笔交易合谋提供虚假交易信息,就必须要求其上下游的单位共同提供虚假交易信息,而上下游的单位若想配合该笔交易提供虚假交易信息,还必须要求构成自己产业链的其他单位配合,从而扩散到要求更多单位共同提供虚假信息,否则就会被金税工程平台的信息整合分析所发现并受到严厉处罚。所以,当金税工程平台全面运行并切实实现信息整合分析,并且该项功能被社会熟知之后,提供虚假交易信息和不规

范申报的情况就会得到根本性的消除,使得被金税工程平台认可的信息都是真实交易的信息。

第四,金税工程平台覆盖了所有的涉税单位,并实现了与银行、海关、工商、社保等其他信息平台的数据共享。利用这些平台提供的数据,可以更加全面地分析评价每一笔交易的实质和公允情况。但是,金税工程平台与其他平台进行数据共享的目的是进行税务申报信息的核查,并不具备上述分析评价功能,所以,只能利用金税工程平台信息构建新的分析平台,而不是由金税工程平台“包打天下”。这一点将在下一个问题中阐述。

第五,互联网的发展使大数据与云计算等现代信息技术更加成熟,利用现代信息技术进行数据的收集、整理、统计等更为方便,取得多方面的数据信息并进行分析已经成为可实现的现实。且金税工程只公开那些基于交易信息处理后的,隐藏了商业机密的、具有决策支持作用的信息,保护了交易双方的商业秘密。

(三) 基于金税工程平台构建国家统一会计信息平台

虽然金税工程汇集了我国几乎所有企业(单位)的具体交易信息,并且保证了这些信息的真实可靠,但这些信息还不能直接予以公开。这除了信息保密的必然要求以外,还因为这些信息需要进一步的整合、整理、分类等处理才能更具使用价值。

另外,金税工程毕竟不是为了披露经济和会计信息而建设的,从会计信息披露的角度看,其信息还不够完整。同时,金税工程平台只能保证交易信息的真实可靠,并不能保证交易单价一定是公允的。例如,金税工程并不要求企业上报股权结构以及与其他企业所具有的关联方关系,从而没有对关联方之间的交易信息加以区分,但是关联交易有

可能是不公允的。再如,金税工程平台不要求上报交易发生时的情形信息,而在某些特殊情形(急需周转、债务重组、破产清算等)下的交易单价也可能背离市场的公允价值。如果不剔除其中的不公允交易信息而直接计算市场平均价作为公允价值,就会影响公允价值信息的科学性。所以,应该基于金税工程平台构建国家统一会计信息平台,从金税工程平台中取得各项交易数据,并要求各个企业(单位)按照会计信息披露的要求向国家统一会计信息平台提交必要的其他信息,再与工商、海关等部门的信息系统联网,以便国家统一会计信息平台能够综合金税工程平台数据、企业(单位)直接提交的信息和相关部门信息系统的信息来构成完整的会计信息数据仓库,并对这些信息进行脱敏和处理,形成可供社会使用的经济与会计信息库。

可见,国家统一会计信息平台并不是直接简单套用金税工程平台的交易信息,而是立足企业(单位)向国家统一会计信息平台申报的信息,整合金税工程平台、银行金融交易平台、工商登记信息平台、海关进出口信息平台等各方面的信息,对每一笔交易的信息进行分析评价,例如使用某笔实际交易单价与该交易对象平均交易价、价格中位数的偏离程度来分析评价其交易单价的公允性等。然后针对异常交易,要求相关企业(单位)对该交易情形进行补充申报,并通过进一步数据分析判定这些交易单价的公允性,以便进行相应的数据清洗。

(四) 公允价值信息的获取与确定

建立在金税工程之上的国家统一会计信息平台将市场中当前不同地区、不同具体交易场所的各种产品经过数据清洗并剔除了不公允交易等异常数据的平均交易价格(或交易价格的众数、中位数)随时计算出来,存放在开放的数据库中,任何需要进行公允价值计量的用户都可以登录查阅。如果所要计量的资

产或负债在数据库中有相同的,直接以数据库中的平均市场价格作为其公允价值即可;如果没有相同的但有类似的,就可以对其进行相应的调整;如果没有相同或类似的,也可以使用相关的数据估计其公允价值。虽然这样进行的公允价值确定仍然是三层次的,但每一层次所依据的信息是国家统一会计信息平台上发布的公开信息,可以消除信息获取的主观性,从而保证公允价值确定的科学公允性。□

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

- [1] 王忠孝. 在会计实务中公允价值计量的应用[J]. 统计与管理, 2017, (11): 79-80.
- [2] 翟敏锋. 浅析公允价值计量对会计信息质量的影响[J]. 财务与会计, 2015, (1): 49.
- [3] 王刚, 叶明, 郑天娇. 信息质量视角下区块链技术在企业会计领域的应用探析[J]. 财务与会计, 2019, (2): 67-69.
- [4] 张俊, 张海星. 公允价值计量模式应用基础与企业实践研究[J]. 中国国际财经, 2017, (9): 257-258.
- [5] 周悦. 公允价值计量若干问题浅析[J]. 安徽电气工程职业技术学院学报, 2017, (12): 84-86.
- [6] 沈震. 公允价值计量属性探讨[J]. 中国市场, 2019, (3): 141-142.
- [7] 褚俊华. 公允价值应用思考[J]. 纳税, 2017, (25): 24-25.
- [8] 梁劲峰. 财务的公允价值计量研究[J]. 财会学习, 2017, (6): 90-91.
- [9] 肖建华. 公允价值计量属性若干问题分析[J]. 现代商业, 2017, (23): 118-119.