

会计计量属性演变与价值链关系研究

钱结芬 陆 勇

(北京石油化工学院 北京 102617)

【摘要】 本文拟从价值链演变角度探讨会计计量属性演变逻辑,试对会计计量属性的变化做出合理解释,以帮助人们加深对会计计量属性的理解。

【关键词】 会计计量属性 价值链 现值

著名会计学家迈克尔·查特菲尔德在其论著《会计发展史》中指出,会计的发展是反应性的。我国新旧会计准则的变化,特别是计量属性的重大变化正是我国会计对经济变化的反应。本文就会计计量属性的演变过程及其与价值链的相互关系等问题展开讨论。

一、会计计量属性的演变

1. 历史成本绝对统治时期。在意大利复式簿记方法发展过程中,会计的服务重心逐渐由商业企业转向工业企业,会计主要采用历史成本计量属性,因为这更符合人们期望中的“真实可靠”的价值标准。此后,两次工业革命大大促进了生产力的发展,并引起了生产组织和经营形式的重大变革,股份有限公司成为企业的最基本经济组织形式,人们要求会计计量如实地反映经济现实,因而强调会计信息的可靠性,要求以历史成本为基础反映企业过去的财务状况和经营成果。特别引人注目的是,经济组织形式的变化使稳健主义成为会计实务的一般法则。在稳健原则的影响下,会计实务几乎只接受具有历史成本的计量,而不接受对资产价值的预测和估计。

2. 会计计量属性理论的发展时期。1929~1933年的经济大危机使得会计学者开始真正重视会计理论的研究,重新审视会计信息的相关性与可靠性,并认识到历史成本计量属性的不足。

(1)受经济危机的影响,会计目标逐渐从反映受托经营责任转向为投资决策提供决策支持,使用者不仅强调信息的真实可靠性,还关注信息的相关性。历史成本信息因不及时和不能完整反映企业价值而日益遭受各界批评,致使一些会计学家开始关注稳定币值会计,并有学者在会计学中第一次提出未来现金流量现值概念,同时指出最好采用未来现金流量现值对所有的资产进行直接计价。

(2)经济危机促进了对公认会计原则的研究以及政府对市场经济的干预。1933~1934年,美国国会相继通过了证券法和证券交易法,规定所有上市公司都必须提供统一的会计信息,并授权证券交易委员会(SEC)负责制定统一的会计规则或准则。随后,SEC则把这一权限授予美国注册会计师协会,从而开始了制定美国一般公认会计原则的新时期。

这里要特别提到斯普罗斯和莫立茨(1962年)的《试论企业广泛适用的会计原则》。莫立茨提出了一个十分重要的假设——市场价格假设,认为市场价格可分为过去的交换价格、现在的交换价格和未来的交换价格。关于资产要素的计量问题,斯普罗斯和莫立茨认为,既然资产的价值代表未来的经济利益,那么资产的计量问题就应当是计量资产未来的收益,根据市场价格进行计价,从而根据不同资产项目各自特点分别用历史成本、现行重置成本、现行市价、可实现净值、未来现金流量的现值或其等值进行计量。这与目前会计界对于计量属性的看法(如美国主张采用公允价值、英国主张采用现行价值)十分接近。

3. 多重计量属性框架确立时期。进入20世纪70年代以后,社会经济形势发生了重大变化,并带来了新的会计问题。由于传统会计理论侧重于描述,缺乏一套首尾一致的理论框架,结果导致会计实务的混乱,因此自20世纪70年代中期以来,西方发达国家会计职业界就纷纷开展对财务会计概念框架的研究,并确立了历史成本计量为主、多重计量属性并存的格局。FASB在SFAC5中列举了现行实务中采用的五种主要的计量属性,即原始成本、现行成本、现行市价、可实现净值和现值,并分别给出了定义。它还指出,现行会计实务是以历史成本计量为主的多重属性并用的混合计量模式。

4. 公允价值计量的发展时期。随着经济的发展,知识化、信息化的社会特点日益突出,企业逐渐产生了一些难以用传统的可观察到的市价来计量的资产,比如无形资产、金融工具等。特别是衍生金融工具的出现,使金融工具和衍生金融工具的确认、计量和报告问题更加凸显。20世纪80年代,美国一些金融机构因从事金融工具交易而陷入财务困境,乃至濒临破产,但在这些金融机构陷入财务危机之前,建立在历史成本计量模式上的财务报表却显示“良好”的经营业绩和“健康”的财务运行状况,这真切地暴露出历史成本计量模式的严重弊端。1990年,美国证券交易管理委员会主席理查德·C.布雷登指出历史成本财务报告对于预防和化解金融风险严重不足,首次提出应当以公允价值作为金融工具的计量属性,由此诞生了公允价值会计,并认为公允价值会计极大地提高了会计信息

的相关性,充分反映了金融资产和负债的真实价值,因而有助于防范和化解金融风险。

综观会计计量属性的演变历程可以看出,会计计量属性与会计信息质量需求、会计目标等理论因素以及经济环境、会计技术环境、经济利益因素等现实因素关系密切。由此可以得出结论:经济发展是会计计量属性演变的内在驱动因素。随着经济条件的变迁,历史成本计量属性日益受到冲击,重置成本、可变现净值、现值和公允价值等越来越受重视。而且,随着现值应用技术的进步,公允价值将在人力资源、衍生金融工具等的会计计量中占据越来越重要的地位。

二、价值链基本理论及价值链演变的逻辑

现实经济活动中,会计过程本质上是价值反映和价值管理过程,这与现代管理理论——价值链理论几乎完全吻合,用价值链理论解释会计计量属性的变迁可能更有助于发现和理解会计计量属性发展的逻辑。

1. 价值链的基本理论。迈克尔·波特在1985年所著的《竞争优势》一书中首次提出价值链的概念。这一概念基于“经营资源→价值活动→竞争优势”基本逻辑关系。他认为,价值链是由一系列诸如设计、生产、营销、服务等基本活动及各种辅助活动联合构成的价值流程系统。价值链起始于原材料供应,终结于产品或服务到达最终用户。价值链是判定竞争优势并创造、维持竞争优势的有力工具。

2. 价值链演变的逻辑。迈克尔·波特提出的价值链概念是传统意义上的价值链,即实物价值链,一开始只涉及物质产品的制造方面,并认为只有通过大量的产品装配和制造技术才能实现价值增值。但是,到20世纪70年代中期,价值增值已经可以通过提供服务得以实现。服务环节很大程度上依赖于信息技术的先进性。信息时代,价值越来越多地建立在信息和知识基础之上。当服务经济转变为信息经济时,价值链理论被赋予新的含义。信息技术的发展展示了获得竞争优势的新领域,价值链过程被看作是信息的创造和利用过程。譬如,“虚拟价值链”为企业的能力提供了广阔的空间,它把顾客的知识转换到了新的产品和服务中。

今天,数字化使价值链不仅仅是增加价值的链条,价值链看起来更像是由虚拟企业构成的形状多变的网络,人们称之为价值网。价值网概念要求各个企业开发创造价值和产值的统一结构设施,它还促进了所有成员在完全统一的基础上的联系。

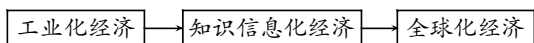
由此可见,价值链的演变是与经济发展进程密切相关的,经济发展是价值链演变的原因,其逻辑关系如图1所示。

三、价值链与会计计量属性的关系

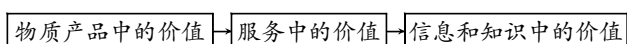
由于企业价值链可划分为内部价值链和外部价值链,因此就价值链与会计计量属性进行关系分析,需要分为以下两个维度:

1. 企业内部价值链与会计计量属性。在现实经济条件下,如果处于价值链中的企业要得到有利于决策的信息,它们就需要采用正确的会计计量属性来衡量企业的经营业绩、管理水平等。

经济发展进程:



价值形式变化过程:



价值链演变过程:

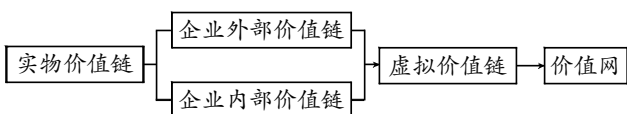
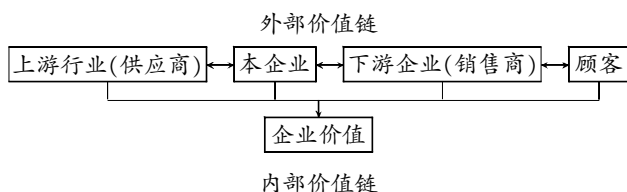


图 1

正如图2所示,企业的内部价值链是由企业内部各业务单元构成。根据迈克尔·波特的观点,企业内部的值活动分为基本活动和支持活动两大类。基本活动包括内部后勤、外部后勤、生产经营、营销、服务,支持活动包括采购、技术开发、人力资源管理和企业基本职能活动。这些活动相互衔接并交织在一起,形成组织严密的价值网。



内部 价值 活动	支持 活动	基本职能活动:计划、财务、管理信息系统				
		技术活动:研究、开发、设计				
		人力资源:人力资源管理开发				
基本 活动	内部 后勤	生产 经营	外部 后勤	营 销	售 后 服 务	

图 2 修正后的企业基本价值链构成

具体地说,企业内部价值链一般表现为资金流、信息流与实物流,并且这些方面的流动与企业外部紧密相连。在知识经济、信息经济条件下,资金流的链条大部分居于企业外部,信息流维系着企业的运转,实物流则是价值链的基础。这不同于传统企业对实物、资金和信息概念的界定。因此,对于会计计量属性的选择也有别于传统的会计计量。根据迈克尔·波特的分析,企业价值链是价值分析的基础。因而,为实现有效的价值分析,处于价值链中的企业,其会计计量的目标应是保证各项经济管理信息的正确性、可靠性、及时性、完整性、安全性和相关性,并实现企业内部各个部分之间经营管理活动的协调一致。

为此,会计计量属性的选择,应当视价值链上有关项目的性质而定。这与反映企业的经济实质和持续经营假设相一致,也与财务会计目标相一致。企业各个项目与会计计量属性的对应关系如表所示(见下页)。

2. 企业外部价值链、虚拟价值链、价值网与会计计量属性。对于企业外部价值链,包括上游企业(供应商)、下游企业(销售商)、本企业和顾客、虚拟价值链和价值网。在价值链中,各主体相互作用、相互影响,涉及大量软资产,包括我们熟悉

企业内部价值链项目的计量属性选择

项目 \ 计量属性	历史成本	重置成本	可变现净值	现值	公允价值
货币资金	✓			✓	
应收款项	✓			✓	
购入的存货	✓				
盘盈的存货	✓			✓	✓
盘亏的存货	✓				
期末存货	✓		✓		
短期投资购入	✓				
期末短期投资	✓				✓
购买的固定资产	✓				
接受投资的固定资产	✓			✓	✓
盘盈的固定资产	✓	✓(很少)		✓	✓
盘亏的固定资产	✓				
期末固定资产	✓			✓	✓
购入的无形资产	✓				
接受投资的无形资产	✓			✓	✓
购入的长期股权投资	✓				
期末长期股权投资	✓			✓	✓
持有至到期的投资	✓				
交易性金融资产					✓
投资性房地产	✓				✓

的无形资产(专利权、商标权、专有技术、特许使用权等)、组织资本、智力资本、人力资本等。在这种条件下,会计计量属性的选择变得异常困难。

一个项目和有关这个项目的信息在成本效益和重要性原则的约束下,只有满足四个基本确认标准后才能进行确认:①可定义性,即应满足财务报表要素的定义;②可计量性,即应具有合适的计量属性;③相关性,即有关项目的信息应能够引起使用者的决策差异;④可靠性,有关项目的信息应该真实、可验证和中立。以上假设存在的前提是,可定义性、相关性和可靠性都已符合有关标准。

例如,对于无形资产的计量,可选择的计量属性包括历史成本、现值和公允价值。虽然可供选择的历史成本计量模式是可行的,但却削弱了相关性。因为成本计量无法揭示无形资产的真正价值,使得账面价值与市场价值相背离;而且无形资产的投资成本很难进行准确的归属与确定。采用现值法,其缺陷是无形资产贡献的现金流量和贴现率难以确定或恰当地选择。至于公允价值法,由于持续经营条件的限制,资产交换或者债务清偿的公平交易难以保证。总之,以现值计量无形资产的价值较为理想。

对于企业研发成本的计量,因为它与衍生金融工具在未来收益的风险性、成本的确定性和杠杆效应上具有相当程度的相似性,所以研发成本的计量属性应当是公允价值。公允价

值主要体现在市场价格、同类资产的市场价格或现值计算。但是研发主要是为企业服务的,它具有专属性和特有性,市场上交易的研发产品很少,不存在明确的市场价格,所以用市场价格或同类资产的市场价格来计量较为困难。采用现值法计量与无形资产采用现值法计量一样,研发成本的现值法计量也存有同样的缺陷,对未来现金流入量、流出量和贴现率的估计有太多的主观因素融入计量中,影响了会计信息的可靠性,但这可以在财务报告附注中说明。

又如,对于人力资源,在其取得、开发、维持过程中发生的成本和取得的收益都可以计量。人力资源的计量在我国企业会计业务中存在理论和实践的矛盾。当前我国企业常用的一些货币性计量方法是工资报酬折现法,这种方法认为某一职工的人力资源价值等于该职工在剩余雇佣期内未来工资报酬的现值,其缺陷在于:①它忽略了职工在其工作期间将会转变角色的可能性,也未考虑企业收益之间的差别是由于人力资源的差别而造成的。②这种计量方法仅以职工工资作为计量人力资源价值的基础,但实际上人力资源创造的价值可能高于或低于其工资的现值。因此,运用这种方法会高估或低估人力资源价值,影响其准确性。这种方法主要用于对个别人力资源价值的计量。而对于人力资源的开发、维持,其价值计量往往采用的是经济价值法,它把企业未来的各期收益折现,然后按照人力资源占全部投资的比例,将企业未来收益中人力资源投资获得的收益部分作为人力资源的价值。这种方法虽然忽视了人的能动创造性,但以未来的经济收益为基础,考虑了人力资源与非人力资源投资因素,较为合理。

以上我们分析了现实经济条件下的会计计量属性选择难题,并列举了无形资产和人力资源会计计量属性选择过程。现值计量、公允价值等计量属性不可避免地存在一些人为了的预测与估计,因此需要不断提高会计从业人员的素质,完善企业的经营管理制度,使得会计信息更具可靠性、及时性、相关性,尽量满足各方信息需求者的要求,以便他们进行分析、预测和决策。

综上所述,会计是一定社会经济权责结构的产物,经济越发展会计越重要。会计发展的逻辑体现了经济发展的逻辑及价值链演变的逻辑。一段时间以来我国社会经济发生了深刻的变化,因此我国适时颁布了一套相对完整的会计准则体系。新会计计量属性体系的出台较好地诠释了我国经济现状,反映了当前我国企业价值链特征,更好地实现会计目标,有助于我国会计信息质量的提高,有助于会计信息使用者的分析、预测和决策。

主要参考文献

1. 杜兴强,章永奎.财务会计理论.厦门:厦门大学出版社,2005
2. 王海林.价值链内部控制模型研究.会计研究,2006;2
3. 张伟,杨立富.不同计量技术属性在新会计准则体系中的应用.商业会计,2007;4