



会计计量属性的现实选择



华北电力大学 杨方文 李霞 王琳

【摘要】 本文通过对中外会计计量属性进行比较,分析了我国会计计量属性对财务会计报告目标的影响,提出了两种会计计量属性选择的方案。

【关键词】 会计 公允价值 市价

财政部于2006年年初发布了新的《企业会计准则——基本准则》(以下简称“新准则”),修改后的新准则在内容上发生了许多变化,特别是增加了会计计量属性的内容,这成为此次准则修改中的一大亮点。新准则第九章第四十一、四十二条规定:企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。会计计量属性主要包括:历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。这一新内容的增加,有望改变过去对会计要素始终以单一历史成本作为计价依据的局面,会计要素将由单一会计计量属性模式过渡到多会计计量属性模式。这一转变意义重大,然而如何付诸实施却值得研究探讨。

一、我国会计计量属性的缺陷

1. 会计计量属性定义含糊不清。我国会计计量属性与美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则委员会(IASC)相比,其差异主要在“公允价值”上。笔者认为,用公允价值作为具体会计计量属性值得商榷。这要从公允价值的含义谈起。

FASB将公允价值定义为:一项资产(或负债)的公允价值,是目前的一笔交易中各方自愿地买(或负担)或卖(或结算)该资产的价格,就是说不能是一笔强迫交易或清算过程中的交易价格。有效市场中的报价是确定公允价值的最好证据。如果不能收集到市场报价,应基于最佳的信息对公允价值进行评估。IASC将公允价值定义为:在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债清偿的金额。IASC同时指出:市场报价为确定公允价值提供了最好依据;如果市场不够活跃或没有完全建立,估计技术可用于确定公允价值并使其具有足够的可靠性,这些技术包括:参照几乎同样的另一种工具的当前市场价格、折现现金流量分析和期权定价模式。我国给公允价值下的定义是:在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。如果该资产存在活跃市场,则该资产的市价即为其公允价值;如果该资产不存在活跃市场,但与该资产类似的资产存在活跃市场,则该资产的公允价值应比照相关类似资产的市价确定;如果该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃市场,则该资产的公允价值可按其所能产生的未来现金流量以适

当的折现率贴现计算的现值评估确定。

显然,公允价值的具体表现是现行成本、现行市价、可实现净值和未来现金流量现值。因此,主要基于历史成本缺陷而出现的公允价值,应当作为大多数会计计量的目的(包括初始计量和以后各期所进行的新起点计量),而不是具体的会计计量属性,因为它不能用于实际操作。

现行市价是不可避免的,现以“公允价值”含而概之无疑会造成两个不良的后果:一是理论上态度不明,概念上含糊不清;二是实务中模棱两可,工作中无所适从。因此,应明确规定现行市价作为具体的会计计量属性。考虑到现实与未来发展,笔者以为,运用公允价值计量的条件不成熟,弃“公允价值”而用“现行市价”应当是明智的选择。

2. 会计计量属性决策避重就轻。会计计量属性的选择应当符合企业财务会计报告目标的要求,这是会计计量属性现实选择最为直接的理由。在财务会计报告目标方面,主要有受托责任观和决策有用观。前者涉及会计信息可靠性问题,后者涉及会计信息相关性问题。会计信息的可靠性是指会计信息应如实表达所要反映的对象,可靠性一般由客观性、可验证性和中立性三个要素组成;而会计信息的相关性,通常由及时性、预测性和反馈价值三个要素组成。五种会计计量属性对会计信息可靠性和相关性的影响各不相同,具体见下表。

会计计量属性	时态	交换价值类型	交易性质	操作可行性	会计信息质量特征	
					可靠性	相关性
历史成本	过去	购入或取得	实际	容易	强	弱
重置成本	现在	购入或取得	假设	↓	↓	↓
现行市价	现在	出售	假设			
可变现净值	未来	出售	预期	↓	↓	↓
现值	未来	使用	预期			

可见,基于各种会计计量属性都有其客观存在的合理而现实的论据。受成本效益原则制约以及操作可行性的影响,选择会计计量属性必须在可靠性与相关性之间进行权衡。但是,这里必须指出的是,进行权衡并不是要选择某种会计计量属性作为单一会计计量属性,而是要相对于所要计量的对象解决谁主谁次的问题。那么,如何解决主次的问题呢?有两种解决的方案:

试论内部控制概念的演进

华中农业大学经贸学院 王浙勤

【摘要】 本文以内部控制概念的不断演进为线索,梳理和归纳了内部控制由审计学视野到管理学视野,由内部牵制、内部会计控制和管理控制、内部控制结构和内部控制整体框架到企业风险管理综合框架的不断演进过程,此过程也体现了风险管理导向。

【关键词】 内部控制 价值观 风险管理

一、从内部控制概念到内部控制要素:层次的超越

内部控制的定义是由美国公众会计师协会首先提出的。内部控制包括在组织内部采用的,以保证资产的安全性、核查会计数据的准确性和可靠性、提高运营效率、促进管理政策的贯彻和实施为目的的计划,以及所有与之相协调的方法和措施。该定义以目标为导向,超越了与会计和财务部门直接相关的事务,因而使得审计执业界无所适从。1958年审计程序委员会(CAP)对其重新定义,强调了与目标相关的方法和程序,将内部控制分为会计控制和管理控制两个方面,并明确了各自的含义,但是由于管理控制和会计记录之间的密切联系,在某些情况下,审计人员也要对管理控制予以评价,随

(1)发挥会计准则的导向作用,即对企业财务报告的目标做出明确要求,以经济决策为主要目标,强调会计信息的相关性;以受托责任为主要目标,强调会计信息的可靠性;或者两者兼而有之,进而影响会计主体对“主次问题”的权衡。

(2)发挥会计主体的职业判断,由企业做出“主次问题”的权衡。在现实经济生活中,可靠性与相关性并非绝对的概念。前者存在一个度的问题;后者具有很强的针对性,是对个别经济决策者而言的相关性——不同的会计信息使用者对同一会计信息的相关性会做出不同的价值判断。对于会计信息使用者如此,对于会计信息提供者也同样如此。

世界各国基本上都采取了第一种方案来解决上述主次问题。我国也是如此。新准则第四条规定:财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,帮助财务会计报告使用者做出经济决策。显然,从行文上理解,我国财务会计报告的目标更侧重于反映企业管理层受托责任履行情况,更强调会计信息的可靠性。这在新准则对会计计量属性选择的规定上,可以得到进一步印证。新准则第四十三条规定:企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并能可靠计量。

笔者认为,随着股份制的不断发展,投资主体日益呈现

后CAP通过标准(1973年第一期审计标准)确定了方法,使得审计执业界可以迅速地缩小内部控制检查的范围,这确实可以节约审计成本,但同时又隐藏着一些审计风险因素。

20世纪70年代的“诉讼大爆炸”使会计和审计更受社会公众的关注,许多被曝光的舞弊案件的幕后主使其最高管理当局。1977年美国国会出台了《外国贿赂行为法案》(FCPA),将内部控制提升为公司董事会的责任,对内部控制的范围进行了扩展:内部控制不仅是经营者的控制,更是对经营者的控制。1978年美国审计师责任委员会就曾经建议管理当局提供内部控制报告,内部控制系统受到日益详细的检查,但是由于适合评估内部会计控制效果的准则还不存在,因此内部控

出分散化和多元化趋势,与以往相比,人们开始更多地关注向投资者等信息使用者提供有助于他们做出经济决策的信息,从国际发展的潮流和趋势看也是如此。

二、现实选择

如果考虑我国实际国情,笔者认为作为一种过渡,在实务操作中可以做折中的选择,具体方案如下:

1.会计报表应坚持以历史成本为主要计量属性,通过会计报表附注或者以专门编制附表的形式来全面披露和列示会计报表中相关项目的公允价值,在保证会计信息可靠性的基础上,尽可能多地向人们提供对经济决策有用的信息。

2.通过设置双重账户的方式来全面揭示相关会计要素的公允价值。以公允价值进行计量时,会计既要反映会计要素的公允价值,又要反映其实际成本,因此需要设置双重账户。在会计账户中,除了有反映会计要素实际成本的账户外,还需求有反映公允价值与实际成本的差额账户。如果公允价值大于实际成本,则两个账户同为借方余额;如果公允价值小于实际成本,则实际成本账户为借方余额,差额账户为贷方余额。现行会计制度已经开始了这种尝试,但是这离公允价值的全面应用尚存在较大的差距。以设置双重账户的方式来全面揭示相关会计要素的公允价值,不仅要反映会计要素的减值,还要及时反映会计要素的增值。

主要参考文献

陆建桥.关于会计计量的几个理论问题.会计研究,2005;5