

基于计量观的现行财务报告改进会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E5_9F_BA_E4_BA_8E_E8_AE_A1_E9_c74_540579.htm

简介：财务会计目标及其演进表明，在资本市场高度发达的时代，决策有用观必然取代受托责任观而居于主导地位。本文通过对计量观和信息观的比较，认为计量观更符合投资者评估企业价值的需要。满足计量观要求财务报告大量引入公允价值，这对现行的财务报告提出了挑战。基于计量观的现行财务报告改进是研究的重点。一、财务会计目标及其演进 查特菲尔德

(chatfield , 1974) 在其《会计思想史》(A History of Accounting Thought) 中指出：会计的发展是反映性的。经济社会的发展，使得信息需求者的要求也在不断变化。在社会发展的早期，会计主要是为所有者（同时也是生产者）自身服务的。随着以合伙制为特点的企业组织形式的萌芽，企业规模不断扩大，专业管理者的出现，使财产所有权与公司经营权逐渐分离。这时会计成为一种外在监督的有效手段，产生了会计目标理论上所说的“受托责任观”（Accountability），即会计要为所有者（处于企业外部）监督企业经营者（处于企业内部）是否忠实履行其经营职责提供信息服务。“受托责任观”此后在相当长的一段时间内居于主流地位。直至18世纪早期，股份公司在英国出现，包括股东的有限责任和股票的可转让性等得以诞生。股票的可转让性又导致了证券市场的发展。进入20世纪以后，迅速发展的资本市场使得所有者与经营者的关系在市场中变得模糊，投资者（所有者）不仅关注所持股公司的经营业绩，更关注整个资本市场的

风险与报酬。当公司业绩不佳时，投资者更多选择“用脚投票”，卖出所持公司的股票，买进认为更有投资价值的股票，对经营者受托责任的关注逐渐弱化，而将重点集中于资本市场中不同决策上，会计目标逐渐从早期的“受托责任观”转变为“决策有用观”（Decision Usefulness）。二、决策有用性与计量观的选择 1978年，美国财务会计准则委员会（FASB）在其第一号财务会计概念公告（SFAC1）中，正式确立了财务报告的目标采用决策有用观。继SFAC1之后，FASB于1980年发布了第二号财务会计概念公告（SFAC2）。在该公告中，FASB认为要实现财务报告的目标，会计信息必须具有两个基本质量特征：相关性（Relevant）和可靠性（Reliable），两者构成了会计信息的决策有用性。实质上只有当信息能改变投资者的信念与行为时，才是有用的信息，这种把有用性等同于信息含量，称为财务报告有用性的信息观

（Information perspective）。信息观的基本思想：即有效资本市场上的投资者有能力寻找和吸纳所有相关的信息，会计师没有必要去帮助信息使用者；不要改变计量属性，只需通过充分披露补充信息就可以提高历史成本财务报告的决策有用性。大量的实证研究表明，市场并非如人们设想的那样有效率，投资者也存着许多非理性的投资行为。施勒（Shiller，1981）发现，股票市场价格指数的变动性比总预期股利的变动性大，认为这是市场无效的一个证据。丹尼尔、赫舒拉发和撒勃拉曼亚（Daniel，Hirshleifer and Waldman，1990），也证实了股市确实存在由于投资者的非理性行为导致的过度波动。欧和彭曼（Ogden and Ohlson，1995）的研究表明，在决定公司价值时会计信息起着基础性的作用。要减少投资者从

其他信息源来估计公司价值的需要，会计人员应尽可能多和可靠的按市场价值（公允价值的表现形式）计量企业某时点的净资产账面价值并记录无形资产，而计量观恰恰强调在具有合理可靠性的前提下，会计人员应负责将公允价值

（Fair Value）融入财务报告中，从而认可其在帮助投资者预测公司内在价值（Fundamental Value）时应承担的责任。因此，作者的理论（净盈余理论）很自然地支持采用计量观

（Measurement Perspective）。证券市场的无效率、历史成本基础的净收益只能解释股价变动的2%~5%（Lev, 1989）、奥尔森的净盈余理论以及当公司出现财务危机时会计人员所面临的法律责任等，共同导致了会计人员有责任将原来表外的信息纳入表内（如金融工具、无形资产等），采用计量观，更好的体现会计作为公司价值评估的功能。

三、计量观的应用 尽管从理论上讲，计量观是一种优于信息观的更好选择，但人们对计量观也有担忧，主要体现在两个方面：一方面可靠性问题。计量观追求更高的相关性，必然要牺牲一部分可靠性，而可靠性是财务报告信息质量的核心之一。财务报告赢得资本市场的信任就是因为其具有可靠性的特征。另一方面，要更好的评估公司的价值，公允价值的大量引入是必然选择，而这可能会引起公司业绩大幅波动。事实上会计中早已存在公允价值的运用：在我国如成本与市价孰低法、长期债券的溢折价摊销、融资租赁、企业合并等，在国外还有如退休金及退休后福利（OPEB）、储备会计（RRA）、衍生金融工具（Derivative Instruments）、无形资产（Intangible Assets）等，并且，还有扩大运用的趋势。国际上主要准则制定机构对公允价值也非常推崇，认为这是提高会计信息相关

性的有力工具。FASB、IASB（国际会计准则理事会）以及其他一些国家，最近几年发布的准则和公告中都大量涉及到公允价值的应用。从1990年至2002年，FASB所颁布的43份财务会计准则公告中，有30份涉及到公允价值，占70%；在截至2001年，有效的35份IAS / IFRS中，有21份涉及公允价值，占60%（谢诗芬，2004）。我国于2006发布的准则中，有35项、约占90%的会计准则直接或间接地运用了公允价值和，或现值计量，许多准则都对公允价值和现值的计量和披露做了规范（谢诗芬，2006）。为了实现更为全面的价值导向的公允价值计量，FASB、IASB以及加拿大会计准则制定机构等都正进行着相关的研究。在2004年IASB和FASB的联合会议上，两个委员会决定在其各自的日程中添加一项联合项目来开发一个普通概念框架，并且IASB考虑与FASB联合成立业绩报告国际工作组。受IASB委托，加拿大会计准则制定机构目前也正在研究一个计量项目，所有这些努力都为以后全面的公允价值计量提供了基础。2006年FASB正式发布了财务会计准则公告第157号（SFAS 157）《公允价值计量》（Fair Value Measurements），表明了公允价值计量问题上的先进性和开创性。可以说，公允价值如果得到合理运用，必然全面取代历史成本会计，成为真正意义上的面向21世纪的计量属性（黄世忠，1997）。

四、现行财务报告的缺陷

现行财务报告的缺陷主要体现在以下方面：首先，建立在面向历史、成本和可靠性基础上的现行财务报告已经不能满足投资者决策的需要。新经济时代，资本、技术、人才在全球范围快速流动，金融市场瞬息万变，投资者要做出面向市场与未来的正确决策，显然传统的财务报告不能满足其需要。会计在与其他

信息源竞争的过程中，要保持竞争优势，必须适应新经济的发展形势和投资的决策需要，真正建立面向未来、价值和更相关基础上的财务报告。其次现行财务报告的内容不完整，过分重视财务信息。目前财务会计是建立在以交易为基础的模式上，强调可靠性，因而不会确认某些虽然与交易无关但却十分重要的非财务信息，如企业内生性商誉、人力资源、管理层战略管理与规划能力等各种“软资产”（Soft Assets），使得投资者无法识别企业价值创造的关键驱动因素，而这些信息对于帮助投资者正确决策，其作用是不言而喻的，这也是目前财务报告在内容上受到最多诘难的原因。再次，不能适应信息技术发展的形势，固守传统的披露方式。信息技术的发展更好的推进了经济全球化。现行财务报告尽管可以在网络上自由查找，但其披露的节奏、相对投资者的差异化需求等，还有不少值得改进之处。投资者需要更及时的信息帮助其决策，传统的年报、季报、月报信息存在时滞，如果不加改进，可能在对外公布之前，资本市场已经几乎“清空”了原本应具有的信息内涵。另外，投资者的差异化需求也是现行财务报告应该考虑的，信息技术无疑可以更好地帮助会计人员实现这一目标。最后，现行财务报告缺乏绿色GDP理念。随着世界各国对可持续发展战略的广泛认同，传统国内生产总值（GDP）作为衡量国家财富指标的弊端已为人们所认知。

五、基于计量观的现行财务报告改进

首先，逐步扩大公允价值的应用范围。要更好地应用计量观，引入公允价值是必然选择。我国新发布的会计准则中大量引入公允价值进行计量与披露，就是采用计量观的最好例证。但要更好的贯彻计量观，扩大公允价值的计量范围显然是应有之义。当

然，公允价值的应用决不是一蹴而就，逐步扩大应用范围是充分考虑我国市场经济发展水平的现实，这也正是新会计准则反复强调应谨慎性应用公允价值的原因，新会计准则的核算基础仍然是历史成本。其次，引入类似平衡计分卡式的非财务指标体系。新会计准则下的财务报告体系，内容尽管相比旧财务报告有所改进，但仍然难以满足投资者了解企业非财务信息的需要。在公允价值不能全面应用的现阶段，作为改进办法可以考虑引入类似平衡计分卡式（Balanced Score Card）的非财务指标体系。在平衡计分卡指标体系中，把企业的情况分为四个方面来反映，即财务方面、市场与顾客方面、内部作业流程方面、学习和成长方面。每个方面再通过细分指标进行具体分析与测评。再次，充分利用信息技术改进财务报告的披露。在信息技术高度发达的时代，原来困扰会计人员的繁杂数据，交由计算机系统程序完成，再通过网络系统即时的传播到世界各地，为投资者的频繁决策提供更好的信息支持。借助网络系统，为投资者提供差异化的信息也不再遥不可及，美国会计学者索特（Sorter）的“事项会计”可以在当代实现。当然这要求现行的核算模式作出必要改进。最后，引入我国的绿色GDP与环境会计。无论是以绿色GDP为核心的国民经济核算体系（SNA）或环境经济综合核算体系（SEEA），还是宏观和微观环境会计，都必须核算环境资产、环境负债、环境资本、环境收入、环境支出和环境业绩等要素，只是核算的主体、指标、名称、范围、方法和重点略有不同。百考试题编辑整理 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com