

关于会计计量的几个理论问题会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/542/2021\\_2022\\_\\_E5\\_85\\_B3\\_E4\\_BA\\_8E\\_E4\\_BC\\_9A\\_E8\\_c74\\_542268.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/542/2021_2022__E5_85_B3_E4_BA_8E_E4_BC_9A_E8_c74_542268.htm)

简介：随着当代财务会计试图把越来越多的所谓“资产负债表外业务”纳入表内核算和试图在会计报表中反映资产、负债价值的变化，会计准则中已经越来越多引入了公允价值等除历史成本以外的其它会计计量基础，从而对现行的历史成本会计模式产生了很大挑战。不仅如此，由于过去的财务会计概念框架没有考虑这一新的会计计量发展趋势，也使得会计准则与概念框架之间、会计准则与会计准则之间因为会计计量问题而产生了诸多的不一致，十分不利于会计信息质量的提高和国际会计的趋同。为此，本文以现行国际财务报告准则中存在的会计计量问题为出发点，系统研究了当前会计计量问题的实质、理论基础、未来发展趋向及其国际努力，并进而提出了我国的因应对策。财务会计通常被认为是一个对会计要素进行确认、计量和报告的过程，其中，会计计量在会计确认和报告之间起着十分重要的作用。但是，传统上，现行财务会计模式是以历史成本会计计量为特征的，所以，会计计量问题多年来并没有被会计理论界和会计准则制定机构引起足够重视，在国际财务报告准则和各国会计准则体系中也鲜有对会计计量提供专门的框架或者指南的。然而，随着会计界越来越多地试图把纷繁复杂的资产负债表外业务纳入表内核算和资产减值会计等的广泛应用，历史成本以外的计量基础（如公允价值、可收回金额等）开始越来越多地被应用到会计实务中。这种情况一方面凸现了会计计量问题在财务会计系统中的

重要地位，另一方面也带来了一系列因计量而生的新型问题，比如允许选用的计量基础究竟应当包括哪些，在何种情况下应当采用何种计量基础，如何确定公允价值等。我国在会计改革的进程中也面临着与国际会计界同样的会计计量问题。因此，关注国际上会计计量理论与准则研究及制定的最新发展对于我国有十分积极的意义。本文将主要以国际会计准则理事会的现行规定（包括概念框架和各项准则等）为研究问题的出发点，结合国际会计准则理事会、美国财务会计准则委员会等会计准则制定机构在会计计量问题研究上的最新进展，探讨当前财务会计计量方面存在的主要问题和未来可能的改革方向，并提出我们的对策。

### 一、会计计量：从历史成本会计计量模式转向多重计量基础并存的会计模式

从早期发布的国际会计准则来看，大多是按照历史成本计量基础制定的，比如存货、固定资产准则等。其中的一个重要原因是，这些资产按照历史成本进行计量兼具可靠性和相关性的质量特征，符合国际会计准则理事会坚持的财务报告信息决策有用性的目标要求。但是，随着近些年来社会经济的快速发展，技术更新大大加快，创新业务层出不穷，从而对传统的历史成本会计计量模式提出了挑战。这些挑战主要集中在以下几个方面：

（一）资产减值问题在以历史成本计量资产价值的情况下，资产负债表中的资产始终以其初始实际成本（或者摊余成本）计量和反映的，在资产持有期间不确认减值损失。在严格的历史成本计量模式下，资产减值损失只有在相关资产发生转让、出售等时，才予以确认。其结果是，当资产的市价、可收回金额等低于资产实际成本时，历史成本计量模式下的资产负债表中所反映的资产价值和利润表中

所反映的净利润等均将被高估，从而导致财务报告难以真实、公允地反映企业实际的财务状况和经营成果。在这种情况下，为了向会计信息使用者提供与其决策有用的信息，就需要引入资产减值会计和除历史成本之外的其他计量基础。为此，原国际会计准则委员会（IASB）于1998年制定了《国际会计准则第36号资产减值》，引入了可收回金额等计量基础来反映企业资产减值损失。美国财务会计准则委员会于2001年发布了《财务会计准则公告第144号长期资产减值和处置会计》，要求长期资产（或者资产组合）的账面价值如果超过了其公允价值，应当确认减值损失。我国于1998年起，要求上市公司必须对应收账款、短期投资、存货、长期投资等计提减值准备。自2000年起计提减值准备的资产范围又扩大到委托贷款、固定资产、在建工程和无形资产等。同时，要求计提这八项资产减值准备的公司范围也由上市公司逐步扩大到其他企业。资产减值会计的施行和除历史成本计量基础之外的其他计量基础的引入，实际上已经在一定程度上动摇了历史成本会计计量模式。

（二）创新金融业务和所谓的“资产负债表外业务”问题近年来，大量创新金融业务和所谓的“资产负债表外业务”不断涌现，不少企业，尤其是金融企业，是从事这些业务的主角，这些业务对这些企业的经营管理活动影响日益增大。因创新金融业务和“资产负债表外业务”衍生出的许多金融工具，它们通常属于履行中合约，尤其是衍生金融工具，企业一般无需付出初始净投资或者初始净投资很小，与金融工具有关的标的资产和负债的转移也通常要到合约到期或者履行时才能实现。因此，如果严格按照历史成本计量模式，与这些金融工具有关的资产和负债在合

约取得乃至履约过程中都将难以得到确认，资产负债表将无法反映这些交易信息（包括相关的风险信息），这也就是为什么许多从事衍生金融工具交易的企业将这些交易称之为“资产负债表外业务”的重要原因。但是，近些年来大量的理论研究和金融工具实务的发展（尤其是不断发生的因金融工具交易及其管理不当而产生的财务丑闻）表明，金融工具会产生金融资产、金融负债或者权益工具，如果将它们（主要是衍生金融工具）作为“资产负债表外业务”处理，不纳入表内核算，则会导致资产负债表所反映的资产负债信息不全面，无法如实反映企业真实的财务状况。然而如果要将这些金融资产、金融负债、权益工具等纳入表内核算的话，除了那些具有实际成本的金融资产、金融负债、权益工具（如购人的准备持有到期的投资、银行贷款、应收账款等）可以按照其取得时的实际成本入账外，对于那些在取得时没有发生实际成本（或者几乎没有发生实际成本）的金融资产、金融负债和权益工具而言，如果符合会计要素的确认标准，就需要应用除历史成本之外的其他计量基础（比如公允价值等），才能将其纳入资产负债表内核算，而且这些金融工具的价值经营会变动，要求揭示这些价值变动的风险，也需要引入除历史成本以外的其他计量基础。在这种情况下，2003年12月新修订的《国际会计准则第39号金融工具：确认和计量》已经规定，对于所有金融资产和金融负债在原则上均应当以其公允价值进行初始计量；在后续计量中，对于按照公允价值计量并且公允价值的变动额应当计入损益的金融资产或者金融负债、可供出售的金融资产应当采用公允价值计量，而对于贷款、应收款项、持有准备到期的投资则采用摊余成本

计量。（三）将在未来导致含有经济利益的资源流出企业、但其发生时间或者金额不确定的负债问题在实务中，企业通常面临着大量不确定事项或者或有事项，这些事项在资产负债表日可能已经导致企业承担了一项现时义务，但是实际履行义务的时间将在以后会计期间，而且履约的时间或者需要偿付的金额并不确定，它们会随着未来有关事件的发生或者不发生而发生改变。比如，企业为所售产品提供的产品质量保证、企业所承担需要在未来支付的养老金义务等。显然，如果严格按照历史成本计量模式，这些将在未来履约而且支付时间或者金额不确定的负债将难以入账，并被反映在资产负债表中。如果要反映这些负债，企业必须在充分考虑未来不确定性因素的情况下，按照恰当的方法采用估计的应付金额或者未来现金流量的现值等计量方法来确认和计量这些负债。《国际会计准则第37号准备、或有负债和或有资产》要求企业必须对于时间或者金额不确定的负债（即准备），在符合规定的负债确认条件的情况下，予以确认，其金额应当按照以资产负债表日履行现时义务所需支出的最佳估计数进行计量，最佳估计数应当按照统计上的“期望值法”（在涉及的现时义务为多项的情况下）或者最可能结果法（在涉及的现时义务为单项的情况下）予以确定。毫无疑问，随着社会经济环境的急剧变化和会计技术的发展，传统的历史成本计量模式正面临着前所未有的挑战。要使企业财务报告真实、公允地反映其财务状况、经营成果，要完整地反映企业在资产负债表日的资产、负债状况，要在财务报告中充分披露与会计信息使用者决策有关的信息，就必须引入除历史成本之外的其他会计计量基础（比如公允价值等）。近年来的

会计准则制定实践和会计实务的发展也证明了这一点，传统：意义上的历史成本会计计量模式正在逐步地被改造成为历史成本、公允价值等会计计量基础并存的多重计量基础并用的会计计量模式。

## 二、现行国际会计准则理事会对于会计计量的基本规范及其存在问题

国际会计准则理事会在其概念框架中指出，会计计量是指“确定将在资产负债表和收益表中确认和列报的财务报表要素的货币金额的过程”。“这一过程涉及特定计量基础的选择问题”。为此，国际会计准则理事会在其概念框架中列示并界定了四种计量基础，它们分别是：历史成本、现行成本、可变现净值（结算价值）和现值。概念框架并没有规定要求企业必须选用其中的一种计量基础，或者在何种情况下应当采用何种计量基础，但强调历史成本是企业编制财务报表最为常用的计量基础。所以概念框架的实质含义是财务报表可以以历史成本结合其他计量基础的方式予以列报。然而从国际财务报告准则的制定实践来看，可以发现准则与概念框架、准则与准则之间在会计计量方面存在着诸多不一致，一些重大的会计计量基本概念问题没有解决，其中主要体现在以下几个方面：（一）在国际财务报告准则中应用的一些会计计量基础无法在概念框架中找到理论依据从已经发布的现行国际财务报告准则来看，各项准则中除了引入概念框架规范的历史成本、现行成本、可变现净值以及现值等四种计量基础外，还引入了许多其他计量基础，比如使用价值、公允价值、成本与市价孰低、成本与可变现净值孰低、重估价、市场价值等。这其中，尤其是公允价值已经成为计量金融资产、金融负债和其他有关资产或者负债的重要计量基础。但是，由于这些计量基础（尤其是

公允价值计量基础)没有被明确包括在概念框架中,使得国际财务报告准则规范的计量原则与概念框架之间出现了不一致。从制定概念框架的初衷以及概念框架在准则制定中作用来讲,概念框架扮演着为具体的国际财务报告准则的制定提供理论基础的作用,各项国际财务报告准则应当在概念框架的指导下制定,但不得突破概念框架。毫无疑问,现行的一些国际财务报告准则中所采用的计量基础已经突破了概念框架所界定的范畴,因此在概念框架中明确公允价值等计量基础的基本概念和应用原则便显得十分迫切。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](http://www.100test.com)