

Research on Certain Questions
of Accountancy Econometrics

会计计量

若干问题探析

黄晓榕 著



中国财政经济出版社

会计计量若干 问题探析

黄晓榕 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计计量若干问题探析/黄晓榕著. —北京: 中国财政经济出版社, 2006.10

ISBN 7-5005-9410-0

I. 会… II. 黄… III. 会计-计量学-研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 118171 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 8.5 印张 210 000 字

2006 年 10 月第 1 版 2006 年 10 月北京第 1 次印刷

定价: 18.00 元

ISBN 7-5005-9410-0/F·8165

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

会计计量是会计的核心职能，它在财务会计的理论和方法中占有重要地位。财务信息是一种定量化的信息，资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素，都要经过计量才能在会计报表中得到反映。因此，可以说会计就是一个计量过程。黄晓榕老师撰写的《会计计量若干问题探析》一书，是其近年来在对会计计量问题潜心钻研的基础上形成的一部有一定学术价值和现实意义的专著。

该书对会计计量属性问题进行了较全面的研究，着重探析公允价值计量属性，尤其从博弈论观点分析公允价值的形成，对公允价值的本质涵义有独到见解，同时分析和论述多种计量属性并用的计量模式符合会计计量的允当性标准，并提出公允价值的程序确定理念，探讨了公允价值的程序确定法，有利于解决公允价值计量的难点问题。资产和盈利的计量在会计计量中是十分重要的两个方面，该书对资产计量中的商誉计量、计提资产减值准备等难点、热点问题进行了有益的探索，提出了实际可行的计量方法和对策，对完善计提资产减值准备、预防利用计提资产减值准备操纵利润具有一定意义。该书综合分析各盈利计量指标在反映盈利质量方面的优势及局限性，有利于正确选择盈利计量指标，反映企业的盈利状况。值得一提的是，黄晓榕老师在研究中能够充分发挥自己在数学方面的优势，发挥数学在定量分析中的作

用，运用数学方法解决会计计量理论与实务中的问题，将贝叶斯方法应用于经济信息价格的确定以及应用模糊综合评价法计量评价企业经营者的业绩等，为经营者业绩计量评价中非财务指标难以用货币计量的问题，提出了较为有效的解决方法。

该书能够灵活运用各种方法较好地解决会计计量方面的一些重要问题，观点鲜明，论述较深入，体现了作者较为扎实的理论功底和较宽广的知识面，该书的完成使当前为数不多的会计计量研究成果中又增添了一部有参考价值的新著，为此本人乐为作序，并将其推荐给对会计计量有兴趣的会计界同行。

福州大学管理学院 潘琰

2006年8月10日

前 言

从事会计教学以来，随着教学时间的增加和阅读的积累，我体会到会计计量在财务会计的理论和方法中的重要性，因此，我选择会计计量有关问题为方向，作了一些粗浅的研究，其成果陆续在一些刊物上发表，以达到不断提高自身专业知识和丰富教学内容的目的。我参编、主编了《成本会计》、《管理会计》、《财务会计》等6部教材，在本科大学学报、《技术经济》、《财会月刊》、《湖北审计》、《商业会计》、《财经理论与实践》等学术刊物发表论文三十多篇。

为了总结自己，求教同仁，我以“会计计量”为主题，集中了以往撰写的会计专业论文加以系统整理，在此基础上，又进行了相关的研究，充实了会计计量的若干问题的内容，以专著形式出版，取名为《会计计量若干问题探析》。本书主要内容包括会计计量发展与会计信息质量要求、会计计量属性、资产的计量、盈利的计量和业绩评价、会计核算的制衡机制与法律问题以及会计计量的不确定性与财务风险，其中针对会计计量的主要构成要素——会计计量属性进行了较全面的探讨和分析。应当说，本书并非是一本全面系统阐述会计计量的论著，它只是作者近年来在学习和研究会计计量理论和实务中对会计计量的若干问题所作的

一些探讨和分析。

由于作者水平所限，书中难免有许多不妥之处，敬请会计界前辈、同仁批评指正。

黄晓榕

2006年8月

目 录

第一篇 会计计量的发展与会计信息质量要求·····	(1)
一、会计计量的发展·····	(1)
二、会计目标与会计信息的相关性和可靠性质量要求·····	(12)
三、会计确认和计量与会计信息相关性和可靠性质量·····	(22)
第二篇 会计计量属性·····	(27)
一、会计计量模式·····	(27)
二、公允价值计量属性探析·····	(38)
三、关于公允价值计量的应用·····	(48)
四、多种计量属性并用的允当性及其应用特征·····	(54)
五、公允价值的程序确定法·····	(64)
六、新准则中公允价值运用的统计表·····	(72)
七、现金流量现值的计量·····	(88)
第三篇 资产的计量·····	(103)
一、商誉的性质与计量·····	(103)
二、计提资产减值准备的问题及其对策·····	(115)
三、关于设备经济寿命计量的两个问题·····	(125)
四、经济信息价格评估以及贝叶斯方法的应用·····	(132)

五、国有股转让价格的认识误区与价格的合理确定	(142)
六、国有股转让定价的资产评估方法	(152)
第四篇 盈利计量与业绩评价	(157)
一、盈利计量指标及其质量	(157)
二、两种成本计算方法计算税前净利的差别	(169)
三、运用模糊综合评价法计量评价企业经营者业绩	(174)
四、销售量不确定条件下本量利分析的多期间扩展	(183)
五、企业赢利能力与偿债能力的计量与分析	(188)
第五篇 会计核算的制衡机制与法律问题	(195)
一、建立会计核算权力的制衡结构与制衡机制	(195)
二、会计计量的法律规定及法律责任	(204)
第六篇 会计计量的不确定性与财务风险	(217)
一、会计计量的不确定性	(217)
二、风险性财务管理的探讨	(222)
三、资本结构对财务风险与企业价值的影响及其决策	(233)
四、长期投资风险的衡量	(245)
附录	(254)
主要参考文献	(258)
后记	(262)

第一篇 会计计量的发展与会计 信息质量要求

一、会计计量的发展

会计计量历史悠久，远可溯至原始社会的图形记事、结绳记事。现代会计计量理论和实践早已摆脱了蒙昧时代的刻记，随着经济的发展，会计计量有了新的观念、新的模式和新的方法。了解会计计量的演进和发展有助于展望会计计量的未来。

（一）会计计量的起源和演进

1. 原始的计量和记录行为。考古发现，大约4万年前石器时代出现的动物壁画、石刻虽然有被当做美术、祭祀、数学等的各种看法，但也许就是原始记录计量行为。绘图是对外界事物的直接反映，绘图记事不仅被考古学家认定为一种艺术动机，而且被认定为是出于一种经济记事的动机。如果捕获了9头鹿的话，便可用9头鹿的形象表示；岩壁上画了3头羊，也许在不远处就圈养了3头羊。当时的原始人已经采用以石头为刻具，在树干、

骨片或风化岩石上划出平行的痕迹，这便是“数”。我国考古学者根据出土文物推断，北京山顶洞人已经能够在鹿角棒上刻下平行或弯曲的纹道，这些纹道很可能就是山顶洞人所运用的一种计量和记录事物的标志。用简单的线条来代替绘画是一种进步，是人类特有的抽象思维的结果，它不在于表现事物的形象，而着眼于反映事物的内容或事物的数量。由于原始社会经济发展的需要，需要计量、记录的事项更加复杂，人们创造出一些新的刻划符号，尤其是创造出一些越来越规范化的数字刻划符号对经济事项进行计量、记录，用比较规范化的符号代替简单的线条又是一次进步。

原始社会末期，人类的计数方法有了很大改进，而且在大数的记法方面通常用一个特别的记号表示，简单的数目也用一定的符号来表示，这便是数码的雏形。依靠双手十指的帮助，经过相当长一段时间，人们才把从1到10的数码和形象字体建立起来。此后，人们凭借十指逐步学会运用数码进行加减运算。

考古发现证实，在原始社会末期，人类在创造数码和运算的同时，也逐步发明创造了实物计量单位，也就是我们现在仍然在使用的度量衡单位。

人类的原始会计行为——计量和记录行为发生发展的历史表明，社会生产越发展，所反映的经济关系越复杂，人类的计量和记录行为便越进步。

2. 会计计量和记录方法的演进。原始社会末期已经有了私有制的萌芽，那些富有的人们不仅要维持这些财产的安全，而且也越来越多地注意如何不断扩大这些私有财产，到公元前六七千年出现的“结绳计数”便是一种接近簿记的财产记录，到公元前3000年，我国出现的“书契”和同时代伊拉克的粘土板记录系统应是原始簿记的产生。簿记的惟一对象是财产，反映的是财产

及其增减的相关信息。这种数码和实物计量单位的结合与后来出现的文字叙述式会计记录已较为接近，它标志着人类告别原始计量和记录时代，开始走向文明记账的时代。

随着奴隶制国家的建立，会计成为国家的行为，是国家管理事务中的一项重要的专门工作。为了维护统治阶级的既得利益，会计的计量和记录工作逐渐完善。如我国商代采用文字叙述式的计量和记录方法反映经济事项的基本内容，通过基本运算，以象形数码与实物或贝币计量单位相结合，反映收支事项的数量变化。对每笔收支事项按照时间发生的先后顺序，流水式地在“简册”上进行登记。从秦代起，官方统一规定比较固定划一的会计记录格式，取代了文字叙述式的繁琐不一的会计记录方法，被会计史学家称之为简明会计记录法，此法一直被沿用到近代。

3. 会计计量单位的演进。在货币未产生之前，人类经历了一个实物计量单位的运用阶段。在很长一段时间内，会计计量主要是以实物计量为主，记录实物的来源、去向及结存数，那时的计量较简单。随着商品交易的发展，货币的使用日益频繁，会计计量也开始用货币计量。当商品货币经济获得初步发展之时，便由以实物量度为主要计量单位发展到实物与货币量度兼用的阶段；伴随着商品货币经济的进一步发展，资本主义经济关系的产生、发展，会计核算又逐步发展到以货币单位作为主要量度的阶段；最终发展为以货币单位作为统一量度的阶段。至此，不仅能够简便易行地反映比较复杂的经济活动及其过程，而且能把各种不同的实物计量单位统一起来进行综合计算，从而使得难以进行比较的经济事项做出比较，用实物量度无法加以考核的经济指标可以得到正确的考核。这是会计计量发展中表现出来的一个基本趋势。

4. 会计计量服务对象的演进。在复式簿记诞生以前, 会计计量信息主要是为生产者自己服务的, 生产者管理经济活动, 必须计量和记录生产耗费与收益, 那时对生产过程的计量和记录还只是“生产职能的附带部分”。到了 13 世纪, 地中海沿岸和某些城市的商业与手工业得到了很快发展, 出现了资本主义生产的最初萌芽。这一时期, 由于在各方面都已经具备系统复式簿记产生所必须的 7 项条件, 即私人财产、资本、商业、信用、书写、货币和算术等, 于是科学的复式簿记便在意大利威尼斯城邦诞生了。随着资本主义经济的逐步壮大, 合伙与委托代理关系日益普遍, 复式簿记能够将大量分散的数据转换为系统、综合的计量信息, 于是, 这时的会计计量服务对象从生产经营者本人逐渐扩展到合伙人、委托人以及投资人等会计信息需求者。

(二) 会计计量的发展

1. 直接计量法发展为间接计量法。18 世纪以前的时代被称为商业会计时代。会计的重心在商业, 会计的主要服务对象是商人, 会计核算注重最后的结算、清算和权益分配。确认按收付实现制, 采用原始成本计量, 计量客体较直观, 是多少就计多少, 即所谓直接计量法。

自 18 世纪后半叶发端于英国的工业革命之后, 会计环境发生了变化。当时, 工厂制度的建立, 股份公司的兴起, 企业的性质、规模、特征发生了变化, 尤其是企业固定资产的比重加大, 业务量大, 债权、债务复杂, 原始的直接计量方法已难以胜任, 由此发明了间接计量法, 即对折旧等一些间接费用采用跨期分摊的方法, 计入某项会计要素, 经营活动的持续性和为了支付股利, 要求定期计算收益, 因而由直接计量发展为间接计量, 使得会计递延、跨期摊销和收入费用的配比才成为可能。

2. 由单一的历史成本发展为多种计量属性。在商业会计和手工作坊时代,会计计量一直采用历史成本法,即按购进时的购买价格入账,是多少就计多少,不作任何调整。19 世纪末 20 世纪初,在科技革命的推动下,企业合并、兼并浪潮汹涌澎湃,企业规模迅速膨胀,物价波动、股市价格瞬息万变,传统的历史成本计量受到了较大的冲击,人们对其真实性产生许多怀疑,并逐步产生了较为系统的新的会计计量理论与方法。经过几代会计专家的努力,20 世纪 40 年代形成现行成本会计学说和脱手价值学说。尽管在目前的会计计量中,历史成本计量仍占主导地位,但在物价波动时,人们以此为指导思想可进行调整,出现了现行成本、市场价格、可实现净值和未来现金流量的现值等新的计量属性。不同的计量属性反映了被计量对象的不同特征,计量属性的选择取决于各个用户的信息需要。

3. 计量模式由单一向多元化发展。在 20 世纪 40 年代以前,传统的会计计量属性是历史成本计量,采用的计量手段一般为名义货币计量单位,二者的组合构成计量模式。传统的会计计量模式是单一的。40 年代后,由于计量属性的多元化,计量单位也出现了两元化现象,即在传统的名义货币计量单位基础上产生了一般购买力单位。这两种计量单位与前述的五种计量属性组成,形成了十种会计计量模式。这是会计计量创新的重要体现,它适应了经济发展的需要。

4. 由单一货币计量到以货币计量为主、非货币计量为辅的计量方法。众所周知,对应予以记录的经济事项的定量有两种:一是实物计量,二是货币计量。会计计量的“量化”是一种货币量化的过程。然而,会计计量单位的历史发展已经告诉我们,货币单位并不是会计计量的惟一单位。20 世纪 70 年代后,为了解决经济发展遇到的新问题,催生了环境会计、责任会计、人力资

源会计和三维会计等现代会计新型分支。传统会计仅以物质资源为计量对象,已不能适应发展的时代要求。这些新会计的共同特征是将经济活动作为会计计量的对象,既包括全部经济资源和人的经济行为,因此会计计量不仅以货币计量为主,还应包括使用非货币计量来对经济活动作量化性的描述式评价。

所谓会计的非货币计量,就是运用各种实物、物理、化学、时间、分类、计数、等级、结构等的量度、尺度和方法,对会计要素的数量和质量进行的测度。由于其服从会计的根本目的,与会计的货币计量方法紧密结合,因而在性质上仍属于会计计量,而与统计计量相区别。

5. 公允价值——一种全新概念的计量属性。20世纪80年代,在美国证券交易管理委员会与金融界之间关于金融工具,尤其是衍生金融工具确认、计量的论争中,“公允价值”作为一个全新的会计计量属性概念频繁地出现在会计专家的论文中。据统计,80年代末期,美国有2000多家银行因从事衍生金融交易造成巨大损失而陷入财务困境,甚至破产。究其原因,是因为建立在历史成本计量属性的财务报告不予反映也无法反映银行真实的财务状况,甚至会误导投资者对银行的判断。公允价值作为一种新的计量属性,最大的特征就是来自于公平交易市场的确认,公允价值计量具有决策相关性。当前,我国的金融工具无论是品种还是交易都在迅速发展,入世后逐渐放开的资本市场,大量创新金融工具的涌现,迫切要求使用新的会计计量属性,以真实反映金融机构的财务状况。运用公允价值计量属性计量会计要素,将极大地提高财务信息的相关性,使会计信息能反映金融资产和负债的真实性,有助于防范和化解金融风险。2006年我国新的会计准则已引入了公允价值这一计量属性。当前在西方发达国家,公允价值的应用领域已经由金融工具扩展至其他领域,大有取代

历史成本计量之势。

6. 知识经济时代的会计计量。20 世纪 90 年代后,人类社会开始逐步进入知识经济时代。知识经济的到来,使得企业的无形资产和人力资源因素对企业经营成败的影响越来越大。传统的会计学只确认、计量实物资本和货币资本,除了人们固有的观念外,人力资源价值的计量也是一个难题。其实,人力资源是可以货币加以计量的。比如,企业花费在人力资源上的投资,如招聘费、培训费、工资和福利等各项支出本身都是以货币形式反映的,这就使得以货币来客观计量人力资源的价值成为可能。目前,一般采取管理会计领域中的经济价值法、商誉法、工薪资本化法、竞争出标法等进行计量;但由于人力资源价值随环境、时间而不断变化,有必要运用非货币性方法计量,如评价法、技能一览表法等。可见,人力资源价值的计量方法并非固定、一成不变,在会计实践中应根据不同的需要和具体情况灵活选用。

(三) 计算技术与会计计量的发展

所谓计算技术是计算工具、计算法则与计算技巧的合称。自原始数学与会计诞生之日起,计算技术也同时来到人世间。人类最早所运用的计算工具是自己的双手和十指,后来,为了适应较为复杂的运算,发明了算筹,并以算筹作为计算工具,取代了双手、十指。算筹不仅在形态上保留了十指的形象,而且在算法上继承了手算的某些技能。据考证,算筹产生于战国时代,到西汉时人们已对其运用自如。

南宋数学家杨辉所著《乘除通变算法》一书将运算口诀归纳为 32 句,使运用筹算的准确程度明显提高。筹算在我国运用了两千余年,直到明代才被珠算所替代。明万历年间,数学家程大位的《算法统宗》一书系统地介绍珠算各种运算方法,详解了珠

算口诀,成为当时从事会计计算的人们必读的一本书。到了清代,我国的珠算技术得到进一步完善和推广,完全取代筹算,成为占统治地位的计算工具。提高会计计算的速度是会计核算质量提高的基本标志之一,而会计计算速度的提高主要依赖于计算工具及其技术的改进。会计的发展是推动珠算术产生和发展的一个十分重要的原因,而珠算术的发展又在一定程度上推动了会计计算的发展,从而推动了会计的发展。

自20世纪40年代末发明电子计算机以来,电子计算机逐渐代替了传统的手工。随着计算机的不断更新和软件的不断开发和完善,尤其是80年代后微电子技术的应用,计算机微型化的发展及通讯技术的发展,会计电算化也随之得以发展。会计电算化的发展过程大致经历了三个阶段:

(1) 电子数据处理阶段。起初,计算机仅仅被用于数量大、业务简单、重复次数多的业务,如人工工资、库存材料(商品),当计算机发展到第三代,会计数据的处理基本实现了自动化,逐步形成了完整的会计电子数据处理系统,几乎能完成手工簿记系统的全部业务。

(2) 管理信息系统阶段。随着计算机功能的不断增多增强,各种软件尤其是会计软件的开发、更新速度加快,西方发达国家已基本实现了会计电算化,并制定了相应的会计电算化规则,并向规范化发展。此外,会计电算化还与企业管理业务相连接,进行财务计划、分析、预测,为管理层提供各子系统的管理信息,形成了一个完整的管理信息系统。

(3) 系统化会计阶段。随着网络技术的发展,会计电算化进入网络化阶段,形成系统会计(System Accounting)。其特点是利用先进的科学技术把区域内部的通讯和经济信息联网,使用工作流程技术帮助用户组织工作过程的自动处理,进行系统化的管