

关于会计计量对象及其量方程

吴江涛

一、会计计量对象

(一) 会计计量对象是什么

会计计量对象是指会计计量的是什么。或许有人会问：现代会计计量理论和实践已硕果累累，这难道还是一个问题吗？笔者的回答是：这尚是一个重大问题。至少从许多会计学子的个人经验看，学了十几年甚至几十年会计，还没有一本书告诉他们会计计量对象是什么。有学者可能提出这样的反驳：会计计量对象是清楚的，或者说是不言自明的，那就是资产、负债等会计要素——我们不是经常在说“资产的计量”、“负债的计量”、“收益的计量”吗？诚然，会计计量理论和实

践似乎都暗含了一个结论：会计计量的对象是资产、负债等会计要素，但这尚不能说明会计计量的对象是清楚的。资产、负债等会计要素所指的是财产和义务等事物，但事物的量属性是多种多样的，资产、负债等会计要素的量属性也是多种多样的。比如，财产的量属性就包括有物理量、货币量；从财产所有者的效用角度看，其中货币量又包括属于给财产所有者带来牺牲效用的“成本量”和属于给财产所有者带来享受效用的“价值量”；从财产所处的时态看，成本量又可分为历史成本量、现时成本量和未来成本量，价值量也可分为历史价值量、现时价值量和未来价值量。计量所指向的对象总是事

物的某一量属性。资产、负债等会计要素有这么多的量属性，会计计量的是哪一个量属性呢？会计计量理论只告诉我们会计计量是货币计量，至于货币计量所指的具体量属性是什么，就没有给出具体答案了。我们说现代会计计量对象不清楚，就在于其没有告诉我们会计计量的是会计要素的哪一个量属性。如果这个问题不清楚，会计计量即便言之凿凿，却不能击中靶的。从这个意义上讲，现代会计计量理论和实践实际上行进在一个对象或方向模糊的道路上。

从上述分析，可得出这样一个结论，即一个会计计量对象包括两个方面：一是会计计量的是什么事物，即实体对象。

需要注意的是，会计部门作为牵头部门，仅负责这个过程协调、沟通、组织培训等工作，具体落实到内部控制的内容建设，会计部门也仅能负责会计控制相关建设，其他内部控制的内容应该由其他各部门负责建设。同样，具体到纪检监察、审计部门，与会计部门相似，应严格禁止介入到内部控制的建设工作中，避免其既充当“运动员”，又充当“裁判员”。

三、行政事业单位内部控制客体分析

内部控制客体是指内部控制指向的对象范围，它可以具体化为行政事业单位的经营管理活动。行政事业单位的经营管理活动包括经济活动和非经济活动。作为提供公共服务的载体，行

政事业单位的职责范围十分广泛。那么，我国行政事业单位内部控制建设到底是采用什么客体范围？

第一，如果将内部控制仅仅限定于财务领域，则与当前的发展潮流背道而驰，因为目前的内部控制理念已从简单的内部牵制发展到全面的风险管理，而且很多重大风险的发生也不仅仅限于财务领域，比如领导授意会计人员造假导致财务信息失真，招录使用不合格公务人员造成财务舞弊案件的发生等，都不能简单地在财务领域加以防范。第二，如果将内部控制定位于对行政事业单位整体经营管理活动的控制，则往往超出财务人员的职责范围，而现在内部控制通常是由财务人员来推进的，要将内部控制定位于对行政事业单位整体行政管理活动的控制，观

念上恐难被接受，财务人员的能力也难以胜任。第三，行政事业单位的组织结构、部门设置、职能权限等受到外来制度和规定的约束，内部控制制度建设的空间相对企业来说要小。

考虑以上原因，笔者认为，将我国行政事业单位内部控制规范的客体范围限定为单位的经济活动符合我国行政事业单位的实际情况。具体包括：预算管理、收支业务、采购业务、资产管理、建设项目、合同管理6项业务。这些经济活动都与资金有关，并且行政事业单位的资金主要来自于国家财政，通过预算的形式加以管理，因此，行政事业单位内部控制的客体范围可以概括为“以预算为主线、以资金为核心”。■

(作者单位：北京国家会计学院)

责任编辑 武献杰

表1

单位：万元

现时价值收益列报模式	历史成本收益列报模式	现时成本收益列报模式
期初财富量：固定资产120	租金收益：租金5-租金历史成本100/25=1	租金收益：租金5-租金历史成本100/25-重置成本变化(110-100)/25=0.6
期末财富量：固定资产125+租金5	固定资产增值：125-120=5	固定资产增值：125-120=5
	固定资产市价变化对租金成本的补偿：100/25=4	固定资产市价变化对租金重置成本的补偿：110/25=4.4
财富增值：10	财富增值：10	财富增值：10

这一点在现代会计计量理论和实践中倒是不言自明的：会计计量的事物是会计要素，包括资产、负债等会计要素。二是会计计量的是事物的什么量属性。比如，资产的计量应明确计量的是资产的实物量还是货币量，是价值量还是成本量等。此即会计计量对象应是特定事物的特定量属性。笔者将其称为“会计要素计量的目标经济属性”，也可称其为“会计要素计量的目标量属性”。

(二) 会计要素计量的目标量属性是什么

那么，现代会计计量应该计量会计要素的什么量属性呢？或者，会计要素计量的目标量属性应该是什么呢？回答这个问题应考虑会计信息的需求。从现代会计实践看，答案应该不是唯一的。一方面，会计需要向信息使用者报告一个会计主体的财富量(资产负债表目的)。以货币量表示的会计主体的财富量就是会计主体所拥有或控制财产的价值量。这就是说会计要素计量的目标量属性之一是资产等会计要素的价值量。资产负债表是会计主体的财富表，其反映的货币量就是资产、负债的价值量。另一方面，会计需要向信息使用者报告一个会计主体的财富增值变化情况(损益表目的)。财富增值变化的反映方式有多种模式。可以直接采用两个时点的财富价值量简单相减的模式(姑且简称现时价值收益列报模式)；也可以采用将财富的价值量与其历史成本相比较的模式(姑且简称历史成本收益列报模式)；还可以采用将财富的价值量与其现时或未来成本相比较的模式(姑且分别简称现时成本或未来成本收益列报模式)，如此等等。比如，甲

企业2005年年末取得一项固定资产，其取得成本为100万元，其当日市值为120万元，该资产的使用寿命为25年。2006年甲企业将该资产出租取得租金5万元，年末该项资产重置成本为110万元，市值为125万元。按上述方式分别列报的收益如表1。

可见，在成本收益列报模式下，需要计量资产等财富的历史成本、现时成本等成本量。而且，这种成本信息也是有其价值的。比如，表1的三种收益列报模式虽然都能提供财富最终增值结果，但两种成本收益列报模式可提供租金收益的结构信息，有助于信息使用者了解租金业务的过去状况或未来前景。在这些收益列报模式下，会计要素的成本量(历史成本、现时成本或未来成本)也是会计要素的目标量属性之一。

更进一步，会计要素计量的目标量属性还可能是财富的实物量，比如等值黄金多少克。有学者可能反驳说会计计量是货币计量。笔者认为这一答案是不切实际的。会计计量的最终结果可能是货币量，但会计计量绝非仅指其最终结果，还应该包括其过程，而其过程就包括对实物量的计量。可能有人会说，实物量非会计计量特有，不宜归为会计计量。笔者认为，会计过程中包括一系列会计独有的实物计量活动，比如成本分摊过程涉及的劳动时间、维修次数、材料分摊即属此类；而且会计的货币量也是社会活动的产物，而非会计特有。

通过上述分析，可以得出这样一个结论：会计要素计量的目标量属性可以是会计要素的货币量，也可以是其实物量，而其货币量可以是其价值量，也可以

是其各种类型的成本量。只不过实物量主要是过程性的目标量属性，价值量、成本量则是结果性的目标量属性，这使得后者作为“计量对象”或“目标”的地位更加突出。

二、会计计量方程

(一) 计量属性选择论存在的问题

在明确了会计计量对象后，接下来探讨如何计量这个对象。现代会计计量理论可称为“计量属性选择论”。依据该理论，会计计量有三个要素：计量属性、计量单位和计量尺度。现代会计理论的如何计量问题，实际是如何选择这三个要素，其中：计量单位是选用什么货币单位的问题，计量尺度是名义货币与实际货币选择问题，计量属性是指各种货币量属性诸如历史成本、现时价格、现时成本、可变现净值、未来现金流量现值等的选择问题。由于计量单位和计量尺度的相对稳定性，所以“如何计量”这个问题实际又主要是计量属性选择的问题。而计量属性选择问题则主要取决于信息使用者对信息的两个需求特性：可靠性和相关性。一般认为，历史成本比现时价格等计量属性更可靠，而相关性较差；而现时价格等比历史成本更相关，但可靠性较差。不难发现，现代会计计量理论的最后根基在信息需求者那里(相关性和可靠性)，在其整个论述路径中都找不到计量对象的身影。一旦将它的结论移置到计量对象这个基础上去，它就显露出脆弱性。试问：当计量对象是某资产的成本量(目标量属性是成本量)时，我们能说现时价格是比较历史成本更相关的吗？同理，当计量对象是某资产的

价值量(目标量属性是价值量)时,我们能说历史成本比现时价格更可靠吗?显然不能。离开了目标量属性,根本无法讨论比较各种计量属性的相关性和可靠性。诚然,信息需求者的相关性和可靠性要求也是会计计量应考虑的因素。但他们主要是确定目标量属性的基础,而不是如何计量目标量属性的基础。也就是说,究竟是计量会计要素的什么量属性,取决于信息需求者的需求及其相关信息质量要求(包括相关性和可靠性);而在目标量属性确定后,如何计量目标量属性则不决定于信息使用者的需求与要求(信息需求主要应该通过影响会计目标来影响会计活动,而不是越过会计目标来干预会计活动)。

“计量属性选择论”除了存在缺乏计量对象根基这项不足之外,其还有另一个重大缺陷:对会计计量实践的解释力有限。不论是简单的收益现值模型、资产减值测算模型,还是一些衍生金融工具的计价模型和保险业务的精算模型,都并非现代计量理论所谓的“计量属性选择论”能够解释的。一方面,这些模型本身是数学模型或函数关系式,而非与资产、负债等会计要素的成本量、价值量一样的数量属性。比如未来现金流量现值,从其量值的确定过程看,其可能就是依据成本、价值等参数及常数导出的一个量值;从其计量目的看,其又是现时价值作为目标量属性的赋值模式。另一方面,诸如以现金流产出单元为基础的减值测算模型、保险业务计量模型,其计量过程自始至终都不是一个计量属性的选择过程。这些模型需要根据量与量的关系随时构建,而不是已呈列在一个清单中等待选择。总体上看,现代计量理论的属性选择论只是简单地写照了一部分常规计量实践活动。其既没有对简单的常规计量实践活动进行升华,也没注意到那些复杂数学模型的计量实践活动。

(二) 会计计量方程

会计计量是给会计要素的目标量赋

值的活动或过程。会计计量既然是围绕数值发生的活动,就可以借用数学语言来表述它:会计计量是根据会计要素的目标量Y与其他变量X的关系(F)确定Y的量值的活动。会计计量的数学模型可以表示为: $Y=F(X)$,其中Y是会计要素的目标量,也是因变量。其可以是价值量,也可以是成本量,还可以是实物量;X是与目标量Y有关的自变量,其可以是计量对象(比如被计量的固定资产)的量属性,也可以是计量对象以外事物(比如与被计量固定资产相似的固定资产)的量属性。这个模型称之为会计计量方程。有些计量活动比较简单,被计量对象值可以直接测定,会计计量方程是类似 $Y=X$ 的简单等式。比如,计量某存货的历史成本Y,只需将采购单据上的数值赋予Y即可;计量某大桥的车流量,可直接实地测量。而有些计量活动比较复杂,会计计量方程是复杂的函数关系式。比如,计量某缺乏市价固定资产的价值,就可能需要根据该资产的未来收益流、折现率、时间等变量或常量建立函数关系式;计量商誉的价值可能需要根据企业总价值、具体资产价值、折现率、时间等变量或常量建立函数关系式;计量某设备的重置成本可能需要根据类似设备的历史成本、被计量设备的新旧程度与使用年限、被计量设备与类似设备的技术参数等变量或常量建立函数关系式。诸如复杂衍生工具、保险产品相关计量等可能需要构建更复杂的数学模型。由于会计要素的目标量可能与多个变量建立联系,因此其会计计量方程不是唯一的。比如一项固定资产价值的计量,可以根据其与价格的关系建立量方程,也可以根据其其与成本的关系建立量方程,还可以根据其其与未来收益的关系建立量方程,甚至可以根据其与类似资产的价格、成本或收益的关系建立量方程,如此等等。

基于会计计量方程,可以将计量活动分解为以下基本活动:一是明确计量对象,包括应被计量的具体要素项目及其

目标量属性;二是建立计量对象的量方程,可以建立多个量方程;三是确定各个量方程的自变量与常量的量值;四是根据各个量方程计算计量对象的量值;五是比较各个方程计算的量值,修正、选择并最终确定被计量对象的量值。这一过程类似于资产评估中采用主、辅评估方法来比较确定资产评估值的模式。

有会计实务工作者或许会说:这可能会把会计计量复杂化了。大多数时候,对它的展现,会计计量实践活动比理论活动要简单。笔者无意改变会计计量实践的旧有模式,但我们认为会计计量理论要包容下各种计量实践现象,要解释与预测实践,就需要采用更严谨的语言及表达方式,来概括各类计量实践的共性与本质。

三、群目标量下的会计计量

(一) 群目标量下的计量困境

笔者在探讨会计计量的目标量属性时曾指出,会计要素的目标量属性既包括价值量也包括成本量。姑且将这种多个目标量属性并存现象称为群目标量。不同目标量属性的量方程通常是不同的,其量值通常也是不同的。因此,如果既要满足资产负债表目标,又要满足成本收益列报目标,一个被计量会计要素项目就应该赋予两个量值——价值量值和成本量值。然而,在现代会计系统中,被计量会计要素项目的赋值是唯一的。这个唯一值既服务于资产负债表目的,又服务于成本收益列报目的。比如,某设备的历史成本既作为其财富量的量值,又作为计算收益的费用摊销基础。这就注定了会计计量结果顾此失彼。当这个唯一值反映了被计量要素项目的成本量时,就可能无法准确反映其价值量;反之,当其反映了被计量要素项目的价值量时,就可能无法准确反映其成本量。现代会计计量处在资产负债表目的与成本收益列报目的这对矛盾中,但现代会计计量理论研究显然没注意到这种矛盾。其催生

的会计计量理论一直奉行选择唯一理想计量属性。相当长的时期内历史成本是被选中的“独行侠”。进入当代,资产负债表目的不断强化,会计要素的价值计量正在逐步取代成本计量。由于传统损益表是以历史成本计量为基础的,这一变化搅乱了传统损益表项目的计量方法及其经济含义。当代会计实务工作者经常会有这样的疑问:折旧是应该按扣除减值准备来计提还是应该按原始成本来计提。这个疑问在现象上反映了从历史成本计量向价值计量转换过程中遇到的问题,在深层次上则反映了两个目标量属性与唯一赋值之间的矛盾。

(二) 多种计量值并存

由于会计信息使用者的需求不能轻易抛弃,要解决群目标量与唯一量值的困境,就需要改变会计系统自身,即允许一个会计要素项目有多个量值并存。为了满足资产负债表目的,应计量会计要素项目的价值量;为满足成本收益列报目的,还应计量会计要素项目的成本量(至于是历史成本还是现时成本,亦或未来成本,取决于成本收益列报模式)。那么,现代会计系统能否实现多个量值并存的

模式呢?笔者认为是可以的。比如,某企业付出100元采购得一项存货,该存货当日市值为120元。可借记存货成本100元、市值差异20元,贷记现金100元、市值差异收益20元。在这项记录中,同时计量存货的成本量与价值量。实际上,随着减值准备会计的发展,一个会计要素项目有多个量值并存的模式已成为实践,只是会计计量理论还没有为此做好理论准备而已。

讨论多个计量值并存,有必要将其与现代会计计量理论所谓的“多种计量属性并存论”区别开来。多种计量属性并存论所指的是允许不同的会计要素项目采用不同的计量属性计量。比如,应收款可采用历史收入计量,固定资产可采用重置成本计量。由于不同要素项目在报表上纵向排列,多种计量属性并存论是一种多种计量属性纵向并存论。而多个量值并存,所指的是同一要素项目应有多个量值并存,其是一种横向并存论。不过,由于多种计量属性并存论仍然属于“计量属性选择论”和唯一赋值论,并且在计量对象不明的道路上渐行渐远,实际上无法与多量值并存“论纵横”。

四、会计计量信息的披露

基于会计计量方程理论,在需要用复杂计量模型计量具体会计要素项目时,通常需要披露以下计量信息:具体会计要素项目及其目标量属性;具体会计要素项目的会计计量方程或计量模型,通常应同时披露建立该量方程或计量模型依据的基本经济原理及内在逻辑;该量方程或计量模型中各自变量、参数、参数的确定方法与结果;该量方程计量结果对会计主体资产、负债及损益的影响;会计计量方程修正(后一会计期间修正了以前期间适用的会计计量方程)的情况及其影响。

总之,现代会计计量实践已不是相关性与可靠性权衡下的简单算术活动。而现代会计计量理论却还停留在写照“俱往矣”的“算术”历史。其需要重新回归现实,从相关性与可靠性的平衡木上走下来,站在会计计量实践活动的前面重新审视它,并用数学等精确语言来描述、建构和引领。

(作者单位:华夏银行北京分行)

责任编辑 刘黎静

● 简讯

中注协提示上市公司2012年年报审计风险工作取得明显成效

2013年1月至4月,为加强上市公司年报审计监管,中注协按风险类型分主题开展上市公司年报审计监管约谈,向证券资格会计师事务所(以下简称证券所)提示上市公司2012年年报审计风险,进一步提升上市公司年报审计质量。

在2012年年报审计期间,中注协针对上市公司年报审计9类风险,约谈9批次。其中,当面谈7次,书面约谈2次,涉及证券所11家、上市公司15家。2013年约谈工作有以下特点:一是强化约谈的专业性。一方面加强年报审计监管专家咨询组力量,将咨询组成员由2012年的6名增加到12名。同时,中注协指定专人全程跟踪和分析事务所的年报审计情况,增强识别、揭示和防范风险的专业性。二是突出约谈主题的针对性。约谈主题既有针对创业板上市公司以及部分公司业绩大幅波动等资本市场关注的热点问题,也有针对“炒鱿鱼接下家”、治理不正当低价竞争等行业监管的重点工作,还有内部控制审计、事务所合并过程中质量控制衔接等行业发展中出现的新情况。三是注重约谈对象的代表性。接受约谈的事务所既有行业排名位居前列、具有H股企业审计资格的大型证券所,也有中小型证券所,还有以往执业质量检查中发现问题较多的事务所,跟踪其整改落实情况。四是扩大约谈成果的影响性。上市公司年报审计动态监管不仅是约谈某家事务所,更是提醒广大事务所和注册会计师举一反三,防范审计风险。每次约谈结束后,中注协都将专家咨询组的风险提示意见及时发给相关事务所,同时在协会网站上开展“以点带面”式的新闻宣传,扩大约谈工作的警示效果。中注协有关负责人表示,下一步,中注协将根据监管工作规程的规定,完成约谈后续工作,督促事务所及时提交有关约谈项目年报审计情况的报告,继续跟踪约谈项目年报审计工作的后续开展情况,并在以后的执业质量检查中对相关上市公司项目予以高度关注。

(本刊记者)