

【HJ\*2/3】 【HT4” K】

【SM(】 【HT4” K】 ■历史成本和公允价值并重——面向未来的二维会计计量模式 【SM)】

【DM(】 论■文■摘■要 【DM)】

【BT1】 论■文■摘■要

本文通过对历史成本和公允价值的考察以及比较分析后认为,历史成本和公允价值并重的二维

会计计量模式是会计计量未来发展的方向。全文共五章,基本遵循从理论到实务的思路展开

：

第一章■历史成本和公允价值浅述。本章着重论述了历史成本和公允价值的本质以及各自的

优缺点。历史成本以交易或事项为基础,它可靠地反映了经济活动的原始轨迹,公允价值通过引入虚拟的交易或事项来计量,它最大的特点是面向现在和未来,因而它具有较强的相关性,但它的可靠性较差。

第二章■历史成本与公允价值比较和分析。本章通过对历史成本和公允价值的比较和分析后得

出结论:二者是互补的并且可以作为会计计量模式的二维因素。历史成本具有较高的可靠性和较低的相关性,公允价值具有较高的相关性和较低的可靠性,作为两种不同的会计计量属性它们是互补的。再从会计计量的主体—企业来看,通过成本和价格的双重计量,会计就可以完

整地反映企业的价值运动。上述两方面内容构成了本文倡导的二维会计计量模式的必要条件。本章最后结合了对会计学家的分析和评判再次升华了二维会计计量模式这一主题。

第三章■会计信息的信息经济学思考。本章把会计信息置于信息经济学这一大环境中加以分析讨 【AM】

论:会计信息职业正受到其他信息职业的竞争,会计这一信息职业要

提高

其自身的地位,就必须提供信息使用者需要的信息,而历史成本信息和公允价值信息在决策

中,或者说在减少决策过程信息不对称中处于不同的地位和作用,它们均是决策者所需要的信息,因而会计必须同时提供这两方面的信息。最后本章运用信息经济学的成本效益分析方法对那些试图运用成本效益原则来反对公允价值会计的论调提出质疑。

第四章■公允价值会计的发展状况。由于本文倡导的二维会计计量模式在现行实务中尚未得到运用,因此本章只能从实务方面说明历史成本和公允价值各自的运用状况。由于历史成本历经近百年发展已根深蒂固,因而本章着重介绍了公允价值会计的产生以及在实务中的广泛运用,基于两种计量属性在实务中的广泛运用,本章认为,历史成本和公允价值两种计量属性相结合的二维计量模式是在实务中得到运用和推广的。

第五章■信息技术与二维会计计量模式。本章是对本文倡导的二维会计计量模式的展望。

信息

技术的发展将导致会计发生脱胎换骨的变化,作为信息技术先导的计算机网络技术的发展将使二维会计计量模式所面临的技术问题迎刃而解。

文章的最后本文以简短的结束语对全文进行了总结。

【HTH】 关键词: ■ 【HTK】 历史成本■公允价值■二维 【AM】

【LM】 【HT】 【HJ\*4/5】 【HT4” K】

【DM(】 目■■■■■录 【DM)】 【AM】

【BT1】 目■■■■■录

【HTH】

序言【JY.】1

第一章历史成本和公允价值浅述【JY.】2 【HTK】

第一节历史成本计量属性【JY.】2

一、成本的定义【JY.】2

二、历史成本计量属性【JY.】4

三、其他的成本计量属性【JY.】5【ZK】

第二节公允价值计量属性【JY.】6

一、价值的涵义【JY.】6

二、公允价值计量属性【JY.】12【ZK】

【HTH】第二章历史成本与公允价值的比较和分析【JY.】18 【HTK】

第一节历史成本和公允价值的互补性【JY.】18

一、从会计学角度看【JY.】18

二、从会计计量的主体——企业看【JY.】18

三、实行二维计量模式的可行性【JY.】20【ZK】

第二节历史成本与公允价值的伊甸园之争【JY.】21

一、坎宁：身负双重使命【JY.】22

二、麦克尼尔：致力于探寻会计真相【JY.】23

三、斯特林：激进的会计学家【JY.】24

四、井尻雄士：开明的会计学者【JY.】24

五、利特尔顿：历史成本的忠实拥护者【JY.】24【ZK】

【HTH】第三章会计信息的信息经济学思考【JY.】30 【HTK】

第一节信息经济学简介【JY.】31

一、逆向选择【JY.】31

二、道德风险【ZK】【JY.】32

第二节会计信息与信息经济学【JY.】33

第三节对公允价值信息成本效益分析的初步探讨【JY.】38

一、公允价值会计信息的成本和效益【JY.】38

二、公允价值成本效益分析中遇到的困难【JY.】38【ZK】

【HTH】第四章公允价值会计的实务发展【JY.】42 【HTK】

第一节公允价值会计产生的背景【JY.】42

第二节公允价值会计在实务中的运用【JY.】44

一、传统报表项目【JY.】44

二、其他特殊项目【JY.】46【ZK】

【HTH】第五章信息技术与二维会计计量模式【JY.】60 【HTK】

第一节90年代以来信息技术的发展【JY.】60

第二节在信息技术条件下构建二维会计计量模式【JY.】61【HTH】

结束语【JY.】67

后记【JY.】68

【LM】【YM5BZ.，S】【HTK】

【DM】序言【DM】

【BT1】序言

会计计量是会计系统的核心职能【ZW】Yuji Ijiri, “Theory of Accounting Measurement”, as Studies in Accounting Research No. 10 (AAA), 1975. P29【ZW】, 国内外会计界

对此研究颇丰,但是大多数研究把会计计量定位在以历史成本为主多元混合的一维会计计量模式。殊不知,这一计量模式存在许多缺陷,具体表现如下:其一,这种模式仍以历史成本为主

,因而它存在历史成本的主要缺陷;其二,这种模式采用不同时态的计量属性的混合,这导致

了其计价基础的不一价;其三,这种模式难以确定具体项目所适用的计量属性。归结存在这些缺陷的主要原因在于现行计量模式的一维计量。近年来公允价值会计的迅猛发展(美国财务会计准则委员会从1990年12月到1996年12月共发布了22号会计准则,其中有13号准则与会

计计量有关,而这13号准则中要求采用公允价值计量就有10号【ZW】FASB, Exposure Draft, “Using Cash Flow in Accounting Measurements”, 1997.6【ZW】)虽然可以在一定程度上弥补这一计量模式的缺陷,但是不从变革现行计量模式一维计量这一根本缺陷着手是无法解决会计计量的根本问题。本文尝试以此作为切入点来研究会计计量问题,并倡导以历史成本和公允价值并重的二维会计计量模式来解决现行会计计量模式的缺陷。

会计计量问题博大精深,况前人已进行了较为深入的研究,笔者不揣浅陋,妄然提笔为此著

文,实是抱着极大的勇气。在写作过程中,笔者也是以极其认真的态度投入的。然囿于笔者学识、写作时间以及收集资料之限,文中难免存在肤浅、片面甚至不当之处,敬请各位同仁指正。

【LM】

【DM】第一章历史成本和公允价值浅述【DM】

【BT1】第一章历史成本和公允价值浅述

【BT2】第一节历史成本计量属性

【BT3】一、成本的定义

成本这一范畴在经济学中被广泛运用,在会计学中的运用尤其频繁。然而,对成本的定义,学术界存在迥异的观点。正统政治经济学把成本看成

是价值耗费和价值补偿的统一体,当代西方经济学学者更多的把成本视为机会成本(萨缪尔森在

其第12版《经济学》中指出企业会计人员和经济学家的主要分歧在于成本,

经济学家所

指的成本是作出“某一决策而不作出另一种决策所放弃的东西”。另一诺贝尔经济学奖得主乔治

·斯蒂格勒在其名作《价格理论》中亦指出“成本是它在其他地方能生产出的最大价值量,已经放弃的选择才是成本”)。财务会计

把成本当作一种计量属性,管理会计赋予“不同目的、不同成本”的多元概念。不同学科研究成本基于不同的目的和角度,在财务会计领域,我们更多的是把成本作为能在实践中加以计量的一种计量属性来把握。以下概述财务会计界对成本定义的认识:

美国注册会计师协会(AICPA)在1957年的会计技术公报第4号“成本、费用与损失”(Accounting Terminology Bullitin No.4 “Cost, Expense and Loss”)是这样概括成本的:

“成本是作为取得或将能取得资产或劳务的报酬而支付的现金、转让的其他资产、给付的股票

或承诺的债务等可用货币计量的金额”。〔ZW(〕转引自葛家澍著：《会计基本概念》，经济科学出版社，1986年版，第94页。〔ZW)〕

美国财务会计准则委员会(FASB)则是同时从内涵和外延两方面来界定成本的：

“成本是经济活动中付出的牺牲，即为了消费、储存、交换、生产等活动所放弃的。例如，在换取某项资源时所放弃的现金或其他资源价值(或所承担债务的现值)就可以用来计量所取得的资源成本。同样地，在生产中因使用某项资源而耗用的未来利益，即为使用该资源的成本”。〔ZW(〕FASB，SFAC No.6，1985.〔ZW)〕

相比之下，美国会计学会(AAA)，对成本的定义则更为抽象：

“成本是为了实现一定目的而付出的或可能付出的可用货币计量的价值牺牲”。〔ZW(〕转引自王文彬：“对几个成本问题的商榷”，《会计研究》1982年第3期。〔ZW)〕

将上述定义与正统政治经济学、当代西方经济学对成本的界定加以比较，可以发现成本具有下列主要特征：

1. 成本的本质是一种牺牲。不论是AICPA所说的“支付的现金、转让的其他资产、给付的股票或承诺的债务”，FASB所言的“放弃的现金或其他资源”，还是AAA“价值牺牲”这一直接了当的提法，他们对成本均是从耗费的角度来认识，正统政治经济学和当代西方经济学理论也是如此。马克思所阐述的“价值耗费”，萨缪尔森所说的“所放弃的东西”均是一种耗费。

2. 成本是基于一定的目的而发生的。前面所说的“取得资产或劳务的报酬”，“为了消费、储存、交换和生产”，“实现一定的目的”均说明成本不会平白无故地发生，成本的发生都是有一定的目的，马克思所说的“价值补偿”，萨缪尔森所说的“作出某一决策”概莫例外。上述分析表明，成本的本质是为实现一定目的而发生的价值牺牲，会计学、当代西方经济学、正统政治经济学关于成本的定义均以此为内涵。

3. 财务会计所说的成本强调用货币计量，其表现形态是交换价格，这与正统政治经济学和当代西方

经济学所说的成本有一定区别。萨缪尔森深刻地指出了当代西方经济学与财务会计所说成本的区别：“经济学家涉及到所有的成本——无论这些成本是否反映了货币的交易；而企业会计人

员一般不涉及非货币交易”〔ZW(〕保罗·A·萨缪尔森、威廉·D·诺德豪斯著：《经济学》第12版中译本，中国发展出版社1992年版，第773页。〔ZW)〕；正统政治经济学中阐述的成本计量标准是

价值，“但价值是很难计算的，企业用计算机来计算价值也是徒劳的”〔ZW(〕许毅主编：《成本

管理手册》，中国社会科学出版社，1983年版第2页。〔ZW)〕。由于成本的表现形态是交换价格，因而成

本必须以企业与外部发生的交易为基础。但考虑到企业内部成本流转也是财务会计必须反映的

内容，财务会计又引入事项这一概念来说明企业内部经济活动。因此交易或事项就成了财务会计反映成本的基础。

### 【BT3】二、历史成本计量属性

历史成本一直是财务会计最惯用的计量属性，它是以取得资源而牺牲的现金或现金等值来计量的。如果以现金取得资源，则获取日付出的现金或承诺支付的现金即为历史成本；如果以非现金资产取得资源，则被交换资产的现金等值即为获取资产的历史成本。历史成本作为一种成本计量属性，它最重要的特征也是基于过去交易或事项。可以说历史成本所有的优缺点均与此有关：

1. 对历史成本的最大推崇莫过于其可靠性。由于历史成本是唯一一种基于过去的交易或事项的计量属性，过去交易或事项的金额是可以取得并验证的，因此在可靠性方面它比其它计量属

性更具有优势，但它的可靠性也是有一定局限性的。按 FASB 的说法，可靠性应包括可验证性

、如实反映、不偏不倚【ZW( ) FASB, SFAC No.2, para.62, 1980. 【ZW】】。

可验证性指不同会计人员运用相当的方法独立计算，可得出大致相同的数值【ZW( ) FASB, SFA

C No.2, para 89, 1980. 【ZW】】。由于历史成本在市场交易中经过检验，并有原始凭证作为依据，

不同的会计人员在相同的规则下会得到大致相同的结果。因而它具有高度的可验证性，在这一点上它有其他计量属性不能相媲美的优势。如实反映指的是一项数值或

陈述符合它意在反映的现象【ZW( ) FASB, SFAC No.2, Para 63, 1980. 【ZW】】。FASB 在该条款注释中

还特别指出，如实反映接近于行为科学家所指的“有效性”。套用到我们讨论的问题，可以认为如实反映指的是历史成本能够代表真实交易或事项的有效程度。但历史成本能否代表交易或事项的有效程度？Moonitz 在 ARS No.1 中指出一项交换价格要代表其真实交易必须满足

三个条件：(1)交易的双方是理性的；(2)交易的双方是平等的；(3)交易市场是活跃的。在市场交易中，上述三个条件并不总是满足，因而历史成本并不总是可靠，如某企业采购员选择与其个人利益有重大利害关系的供应单位，则其形成的历史成本就不能如实反映市场上的公平

市价，也就没有了可靠性，所以尽管历史成本可以验证，但它不一定能做到如实反映。不偏不倚指的是会计信息必须尽可能真实地报告经济活动，对它

所转输的形象不能妄加色彩以求朝某些特定的方向来影响行动【ZW( ) FASB, SFAC No.2, para 100, 1980. 【ZW】】。由于选用会计计量方法均难免涉及到估计和判断，在这方面

历史成本计量属性并未比其他计量属性更具优势。综合上述三个因素考虑，我们可以得出结论：历史成本确实比其它计量属性更加可靠，但是它的可靠程度也是有限的。

2. 历史成本的另一突出优点是历史成本能反映经济活动的原始轨迹。由于历史成本强调以过去的交易或事项为基础，因而与复式簿记相结合，历史成本就能对企业从资源投入到产出的所有交易或事项相互联系地进行记录，借以完整清晰地反映企业经济活动的原始轨迹。

与可靠性相比，这一点应该是历史成本更值得推崇的原因。因为随着信息技术的发展，

与其他计量属性相比，历史成本可靠性优势将会逐渐减弱，而历史成本能反映经济活动的原始轨迹这一优点却是其他计量属性无法具备的，这也是历史成本奠定了其作为其他计量属性的基础地位的根本所在。

3. 历史成本的另一个优点是其计量方法比较简便。这是因为，历史成本只对交易或事项进行初次计量，一旦经初次计量后，由于环境变化而产生的价值变动的信息将不予再计量，这也是历史成本一直得到广泛应用的原因之一。

4. 对历史成本最大的批评莫过于其缺乏相关性。批评者认为，由于历史成本计量是基于过去的交易或事项，因而历史成本计量只能提供过去的信息，而决策有用的信息往往是现在和

未来的信息，因而基于交易或事项之上的历史成本不能提供决策有用的信息。对此，我们认为对历史成本相关性必须作客观评价，不能走极端的道路。在某些领域由于历史成本基于过去的

交易或事项，因而对许多未构成过去的交易或事项但影响到现在和未来现金流量的事件历史成本无法反映，因而它计量的信息具有较大的不完整性，也因此缺乏相关性，但是历史成本信息的预测价值和反馈价值还是在继续发挥作用。

由于交易或事项是历史成本的基础，也是以历史成本计量模式为主的传统财务会计的基础，传

统财务会计的其他原则如权责发生制、实现原则都是以此为基石，因此，交易或事项在传统财

务会计应视为比历史成本、权责发生制、实现原则等更高级的会计基本原则，从会计计量属性看，只有历史成本是基于过去实际的交易或事项，因而交易或事项也成了历史成本最重要的特征。

### 【BT3】三、其他的成本计量属性

如果把成本的概念延伸到现在和未来，亦即把过去实际已发生的交易或事项推广到虚拟的交

或事项，则成本又可以有现行成本、未来成本这两种计量属性。按照 FASB 的解释，现行成

本是现时取得相同资产或与其相当的资产将会支付的现金或现金等同物【ZW(】

FASB, SFAC No.5, para 67, 1984. 【ZW】。资产的历史成本和现行成本在取得的当时是相同的。此后

，随着物价水平的变动，现行成本和历史成本就可能相背离。与历史成本相比，现行成本是在交易或事项上的

拓展，但这种拓展只是局限于历史成本已经计量的交易或事项，因而它是一种狭义的拓展，虽然也能解决历史成本计量某些缺点，但是由于

现行成本不能解决历史成本最根本问题，即不能确认某些重要的但不列入交易或事项的事件，因而它的作用极其有限。此外，建立在虚拟交易或事项上的现行成本含义较为模糊，

比较典型的两种解释是恢复资产的实物形态所需支付的成本

和恢复资产的生产力所需的成本【ZW(】葛家澍教授在其著作《现代西方财务会计理论》(第 124 页)

列示了现行成本的 5 种含义。【ZW】，但不论从哪一方面来说均很难做到与原资产相一致，因此其可靠性

还不如历史成本。现行成本这种试图变革历史成本又无法解决历史成本的根本缺陷使其

作用受到很大限制。尽管 AAA、FASB 和英国会计准则委员会(ASC)都对它甚为推崇，AAA 在

6 年的《基本会计理论

说明》中建议提供现行成本信息，FASB 在 SFAC No.5 中把它作为推荐的 5 种计量属性之一，AS  
C

则在 1980 年 SSAP 16 “现行成本会计”中要求企业在其年度报告中列示相关的现行成本信息

，但为时不到 5 年 ASC 就放弃了这一方案。

未来成本是指未来预期将发生的成本的贴现值，它把交易或事项拓展到未来，它与现行成本一样无法解决历史成本的根本问题。此外，未来成本是建立在未来交易或事项基础之上

，未来存在很大的不确定性，因而它的可靠性比现行成本逊色，未来成本只是作为一种理论上的计量属性，在实务中很少运用。

【BT2】第二节 公允价值计量属性

【BT3】一、价值的涵义

会计学关于价值的概念取自于经济学。由于价值在经济生活中的普遍性，价值理论一直受到经济学家的推崇。马克思把价值作为商品的两个属性之一，并以此为基础来研究资本论，马歇尔、熊彼得和凯恩斯先后都对没有价值理论的经济学感到不满意【ZW( ) P·德鲁克：

“走向下一种经济学”，1981 年，载于贝尔等编：《经济理论的危机》，上海译文出版社，1985 年版，第 29 页。【ZW( )】，边际效用学派代表人物之一的维塞尔认为“价值是经济学所涉及

的问题的精髓”，“价值理论是经济理论的核心”。【ZW( )】分别引自弗·冯·维塞尔著：

《自然价值》，商务印书馆，1995 年版(原英文版著于 1956 年)，第 1、44 页。【ZW( )】

经济学界

关于价值的探讨可以追溯至古希腊柏拉图、亚里士多德等著名的思想家【ZW( )】何炼成主编

：《价值学说史》，陕西人民出版社，1984 年第 13-24 页。【ZW( )】。自古希腊后，人们对商品

价值赖以形成的原因，主要有两种观点：一是源于生产商品的劳动，一是商品具有的效用。

第

一种观点最早由英国古典经济学的创始者威廉·配第首先提出，后来经亚当·斯密和李嘉图的发展后正式形成早期的劳动价值论，但真正把劳动价值论发展得完善和科学的是马克思。

第

二种观点是在萨伊、戈森等人研究的基础上，由门格尔、杰文斯、瓦尔拉同时提出，并经费雪、维塞尔、庞巴维克等人的发展，形成一个完整的效用价值理论体系。

效用价值论者认为价值来源于效用，效用是物品能满足人们某种需要的能力，【ZW( )】同②，第 15 页。【ZW( )】而价值是人们对物品效用的主观心理评

价，效用决定物品的价值。效用价值论者是这样区分使用价值、价值和价格：使用价值即为物品的总效用，价值指物品的边际效用，价格即为物品的交换比率。【ZW( )】斯坦利·杰文斯著：《政治经济学理论》，商务印书馆 1984 年译，原著于 1879 年出版，第 79 页。【ZW( )】

引入了价值即边际效用这一概念经济学家就能解释困扰经济学三个世纪的“价值之谜”【ZW( )】“价值之谜”即为在实际生活中，常常出现下列情况：使用价值很大的物品(如水)，往往具有极小的交换价值；反之交换价值很大的物品(如钻石)，往往具有极小的使用价值，参见胡寄窗主编：《西方经济学说史》，立信会计出版社 1989 年版第 78、188 页；亚当·斯密：《国民财富的性质和原因研究》，原著 1776 年，1979 年商务印书馆翻译，第 25 页。【ZW

)】。劳动价值论者认为商品具有使用价值和价值两种属性，使用价值或效用，虽然说是商品价值的一个不可缺少的条件，但本身并不构成价值。商品的交换行为意味着所交换的商品之间存在着某种共同之处，只有将这种共同之处量化，才能使各种商品可以比较和交换，这

一共同之处乃是商品价值，即商品中凝结的无差别人类劳动。商品交换时，进行比较的并不是不同质的使用价值或生产使用价值的具体有用形式，而是一般劳动，即还原为简单体力和脑力支出的抽象劳动。劳动价值论者不仅把劳动当作价值尺度，用它衡量一切商品的价值，而且把劳动当作构成价值的实体。综上所述可以看出，劳动价值论着重考察对价值的社会关系层面，重视价值关系的研究，为不同的劳动找到统一的度量尺度即抽象劳动，这是劳动价值论的功绩；效用价值论着重考察价值的物质层面，重视使用价值关系的研究，并为使用价值找到统一的度量尺度，即边际效用，这是效用价值论的功绩。马克思把价值量定义为社会必要劳动时间，即“用社会现有的标准生产条件，用社会平均

的劳动熟练程度和强度，生产任何一个使用价值所必要的劳动时间”【ZW(2) 马克思著，郭大力、王亚南译：《资本论》第1卷第10页，原著于1867年，人民出版社1963年版。【ZW】】，这意味着：(1)价值量是随着社会正常的生产条件变化而变化，社会生产力一变化

，“社会现有标准生产条件”也会随之变化，价值量也必然发生变化，从社会发展的动态情况来看，社会生产力无时无刻不在发生变化，价值量也只能是一个变量，如果价值可以直接计量的话，我们也只能说“何时何地某物品的价值量是多少”；(2)从社会必要劳动时间的这一定义我们还可看出，如果要准确计量价值的话，我们还必须掌握全社会所有的“劳动熟练程度”和“劳动强度”，然后通过一定的数学方法加以平均来求得“生产任何一个使用价值所必要的劳动时间”，这在现有社会条件下是无法做到的，要完成这样的计算，也许只能寄托于未来社会发展“一旦占有生产资料并且以直接的社会的形式把它们应用于生产时”用“自然的、相当的、绝对的尺度——时间来表示这些劳动量”。【ZW(3) 恩格斯：《反杜林

论》，载于《马克思恩格斯全集》，人民出版社1971年出版，第20卷第334页。【ZW】】这个价值量的抽象性似乎马克思也认识到了，他在阐述价值的本质后，并不直接探讨价值是如何计算的，而是笔锋一转，把价值和交换价值联系起来，他指出：“无论我们怎样翻阅转动一个商品，当作价值物，它仍然是不能把握的。……商品不过在它是同一社会单位即人类劳动

的表现时方才有价值的现实性，并且它们的价值的现实性纯粹是社会性的，那就不用说，它也只能表现在商品和商品的社会关系中，我们要探索出它们的其中隐藏的价值，实际也要从商品的交换价值或交换关系出发，现在我们必须回到价值这个现象形态上面来”。【ZW(4) 马克思著，郭大力、王亚南译：《资本论》第1卷第19页，原著于1867年，人民出版社1963年版。【ZW】】也就是说，一个商品的价值是通过它的

交换价值表现出来的，一切商品迂回地和货币交换，一切商品的价值都通过货币表现，商品价值的货币表现就是我们通常所说的价格，至此，劳动价值论就把价值与价格联系起来，价格是价值的货币表现形式，价值是通过价格间接计量的。

效用价值论把价值等同于边际效用，具体地说“价值，应即指一种商品的最后效用程度。所赖以计量这种程度的，是该种商品一个新加量所获得的快乐或利益的程度”【ZW(5) 斯坦利·杰文斯著：《政治经济学理论》，原著1879年，商务印书馆译于1980年，第78页。【ZW】】。由此可见，计量价值应当具备三个前提：(1)物品效用的完全可分性，即

一种商品所产生的效用是可以单独计量的，如果它是同其他物品结合在一起才产生效用，那么这时必须通过一定的数学工具来计量其单独产生的效用，这样才有可能求出其价值。在现实经济生活中，大部分物品作为一种生产要素必须与其他生产要素结合在一起才能发挥效用。

(2)这种“快乐或利益程度”可以通过建立一定的函数关系来加以计量，而且这一函数值必须随同种商品的数量、不同的商品(如替代商品、替代品)的出现、不同的人物、不同的时间等条件的变化而变化，如同一物品在下列不同条件下，其“快乐或利益程度”是不一样的：如一元钱对于一个亿万富翁和一个衣不蔽体的乞丐，一架书对一个学者和一个文盲来说等等。就是说，如果存在这样的效用函数的话，它必须是多个自变量的变量值，它的数值随多个自变量的变动而变动。这时我们要衡量物品的价值只能说“某个物品在何时对某个人其价值

是多大”。(3)如果存在物品效用函数的话，它必须是连续的，这样我们才能确定一个新增量所能产生的函数值。效用价值论者为了计量其推崇的效用，通过对物品的效用进行分析并总结出“边际效用递减规律”和“边际效用均等定律”。前者指的是某种物品的边际效用随被享用的该物品的数量的不断增加而递减。物品的供给是有限的，而人的欲望是多方面的，应当尽可能使多种欲望被满足的程度相等，这样才能获得一定收入下的最大总和的享乐，这就是“边际效用均等定律”。但他们最终未能直接计量效用，而是通过价格比率来替代边际效用比率。

从以上分析可以看出，两种理论虽然从不同的层面对价值作出了质的规定性，但它们均无法对其量的规定性确立一个比较明确的模式，而且最终都不约而同地提出以价格来代替价值，但对于价格为什么能代替价值(如价格与社会必要劳动时间，价格与效用存在什么关系)两种理论均未能完满地加以解释。

对此学界有些人士曾作过探讨，我国青年学者樊纲通过用简单的数学公式进行分析并得出如下结论：价格是价值和使用价值的二重表现形式【ZW(】参见樊纲著：《

现代三大经济理论体系的比较与综合》，上海人民出版社，1994年版，第169-209页。【ZW(】

他指出：根据劳动价值论，交换价值形式两边之所以能够在交换中相等，是因它们的劳动量相等。设  $L_a$  为生产一单位 A 所需的社会必要劳动；设  $L_b$  为生产一单位 B 所需

的社会必要劳动。生产 X 单位 A 的总劳动量为  $L_a X$ ；生产 Y 单位 B 的总劳动量为  $L_b Y$ (这里  $L_a$ 、 $L_b$  是劳动生产率的倒数)。根据劳动价值论，在价值关系中，一定量的两种商品等价交换

，就是因为生产它们所用的劳动量是相等的，也就是：

$$L_a X = L_b Y \quad [SX(Y) X [SX)] = [SX(L_a) L_b [SX)] = P \quad 0$$

① ( $[SX(Y) X [SX)]$  为以商品 B 表示的商品 A 的价格，用  $P$  表示)

根据效用价值论，在交换停止时，

两种商品交换量的边际效用是相等的。以  $U_a$  代表商品 A 所能提供的效用， $U_a(x)$  表示 A 所能提供的总效用与总数量之间的关系，即总效用的函数。 $U'_a(x)$  表

示商品 A 的边际效用； $U_b$  代表商品 B 所能提供效用，

$U'_b(y)$  表示 B 所能提供的总效用与总数量之间的关系，即总效用的函数。 $U'_a(x)$  表示商品 A 的边际效用。假设交换停止时，X 单位的商品 A 能交换 Y 单位的商品 B，根据边际效用均等规律有：

$$\frac{U'_a(x)}{X} = \frac{U'_b(y)}{Y} \quad (1)$$

$$P = \frac{U'_a(x)}{X} = \frac{U'_b(y)}{Y} \quad (2)$$

根据公式(1)(2)我们可得  $P = \frac{U'_a(x)}{X} = \frac{U'_b(y)}{Y}$

在联等式的右边是商品的价值关系(价值形式)；在左边是商品之间的使用价值关系(使用价值形式)。价格(交换价值)作为价值形式和使用价值形式的对立统一性质，便以这种确定的方式得到了直观的表现。只要公式(3)得到满足，我们便有(1)价格符合价值( $P = \frac{U'_a(x)}{X} = \frac{U'_b(y)}{Y}$ )；(2)市场供求平衡，价格是“均衡价格”( $P = \frac{U'_a(x)}{X} = \frac{U'_b(y)}{Y}$ )；(3)均衡价格不过就是价值与使用价值之间、生产与需要之间、人的关系和物的关系之间所刚好处于的那么一种特殊的相互适应的关系状态。它说明了所谓均衡的可能性，但同时也说明了均衡的不现实性，要使价格 P 同时与两边的比率相等是一件极不现实的“小概率事件”。因此，均衡只能是两方面因素相互作用的一种趋势，一种倾向。樊纲只是从最简单的商品交换价值形态出发分析得出价格代表的只是一种趋势，一种倾向。马歇尔也曾在这方面作过探讨并提出了“局部均衡论”，即假定货币价值不变，任何事物的价格可作为事物交换价值的代表，故均衡价格事实上就是均衡价值，由于他将许多难以掌握的庞杂问题用一种简捷的方式来解决，故其自己称之为“局部均衡论”。参见马歇尔著：《经济学原理》英文版。曾获得 1972 年诺贝尔经济学奖的希克斯把“局部均衡论”进行推广，并提出著名的“一般均衡论”。参见希克斯著：《价值与资本》，原著于 1946 年译于 1982 年，商务印书馆 1982 年。他是从研究消费者需求理论入手，从消费者“个人均衡”和个人对于价格变动的反应，推演到“市场行为和交换的一般均衡”。然后再把生产当作补充因素加进去考察“企业均衡”，并由此推演出市场上的“生产的一般均衡”，最后引进时间因素来建立“动态经济理论”并得出结论在均衡状态下边际代替率和边际转换率必须等于价格比率。在现实中，要满足均衡状态的前提条件是不可能的，要使千千万万消费者和生产者的千千万万种生产因素和商品的边际代替率或转换率，必须同时等于其自由竞争下的单一价格比率，才算达到一般均衡状态。这恐怕是人类经济生活中永远不可能实现的境界。所幸的是现实中，我们并不存在这种均衡。要是存在这种均衡状态，价格可以完全替代价值，那么作为反映价值运动的会计学似乎没有存在的必要了。

行文至此，我们很清楚地看到，不论劳动价值论，还是效用价值论均提出以价格代替抽象的价值。财务会计引入以价值为基础的计量属性是一项重大发展，它可以突破成本计量的传统框框，弥补成本计量的不足。成本计量的特点是基于交易或事项，基于交易或事项原则使得成本计量能反映经济活动的原始轨迹，但基于交易与事基原则使得许多重要的经济事件无法纳入企业会计信息系统，如资产的涨价、正在成长中的森林、正在饲养中的动物的增重、自创商誉，而价值为基础的计量属性突破了成本计量的狭隘的交易或事项原则，

引入交换价格这一计量基础,使得在成本计量属性之下无法计量的事件在价值为基础的计量体系中得到计量,这是以价值为基础的计量属性取得的最大突破。但价值计量属性也并非瑕玉无疵,其不足之处表现在:其一,两种价值论对价值直接计量均存在困难,劳动价值论只

把对价值直接计量寄托于未来的共产主义社会,效用价值论的边际效用似乎操作性更强一些,现行会计实务中提倡的未来现金流量现值似乎可以作为它的近似值,但未  
来现金流量净现值的计量属性只在少数几个领域内运用,且由于未来现金流量现值的固有限制,它并没有也不可能得到全面推广;其二,价值存在一定的主观性,以交换价格来间接计量虽然可以消除这种主观性,但是交换价格并不是时时存在,某些资产是没有市场的,根本不可能存在市场交换价格,未来现金流量现值和交换价格这两种主要的价值计量属性均无法全面推广,那么价值计量属性如何来体现?为此会计界引入公允价值的概念试图解决这一难题。

### 【BT3】二、公允价值计量属性

公允一词何时引入会计领域已无从考证,但在1844年英国股份公司法(Joint Stock Companies Act 1844)就规定公司的资产负债表必须“充分和公允”(Full and Fair)。1947年英国公司法又用“真实和公允”代替了“真实和正确”、“全面和公允”。随后,“真实与公允”这一法律用语在英国成了编制财务报表至高无上的原则,尽管如此,公司法并没有对“真实与公允”明确定义,会计专业人士不得不对“真实与公允”进行探讨。作为英国最大的民间会计机构,英格兰与威尔士特许会计师公会(ICAEW)认为“公允一词比正确好”【ZW(】Nobes & Parker,“An International View of True and Fair Accounting”,Published by Routledge,1994,p1.【ZW)】。ICAEW认为,会计中涉及许多估计,使用“正确”一词太呆板了,

它给人留下这样的印象是只有一种观点是正确的,其它观点都是错误的,而在会计中绝对正确是没有的,而公允一词弹性较大,赋予会计职业更多的职业判断。英国一些会计学者试图概括和

明确“真实与公允”的定义,结果都归于失败,最终职业界人士认为“真实与公允”并没有一个统一的标准,它只能取决于职业界的职业判断。美国学者也从事过这一方面的研究,1941年一位美国学者D·R·Scott认为公允是基于会计程序和数据之上的原则,会计程序和数据不应有特别的利益倾向【ZW(】转引自Moonitz,ARS No.1“‘The Basic Postulates of Accounting”,1961.【ZW)】。后来Moonitz和Ijiri也在这方面探讨过,但他们均未

取得突破性进展。虽然公允一词在会计界没有明确的定义,但它的基本含义已较为清楚,公允的概念运用到价值计量属性大概基于此。

早在1970年,美国会计原则委员会(APB)就探讨过公允价值,APB认为“公允价值是收到资产

时所要支付的货币金额”【ZW(】APB Statement No.4“Basic Concepts and Accounting Princi

ples Underlying Financial Statements of Business Enterprises”,1970,Para 145,Para 181 M-1A【ZW)】。APB认为这部分货币金额可能已经支付或发生货币要求权,但可能还未支付

或发生货币要求权。从这一最早对公允价值的认识可以看出公允价值突破了交易或事项原则,它通过引入虚拟的交易或事项来计量涉及到现金流量面向现在和未来的经济活动,因而它

与历史成本最大的区别是面向现在和未来。那么虚拟的交易或事项的金额如何才能做到没有特别的利益倾向?FASB 和国际会计准则委员会(IASC)分别对公允价值进行了较为严密的界定, FASB 认为,“资产(负债)的公允价值是自愿的而非被迫的或清算的主体之间在现行交易中购买(承担)或销售(清偿)一项资产(负债)的金额”【ZW】 FASB, Exposure Draft, “Using Cash Flow in Accounting Measurements”, 1997.6 【ZW】; IASC 则认为,“公允价值是掌握信息且自愿的双方在一项公平交易中交换资产或清偿债务时可能采用的金额”【ZW】 IASC, Discussion Paper, “Accounting for Financial Assets and Financial Liabilities”, 1997, Para3.1 【ZW】。FASB 和 IASC 均把交换的自愿性作为交换价格符合公允价值的首要特征。其次, IASC 还认为必须是一项公平交易, 即没有关联的各方在公平市场上的交易。符合上述两项特征的交易价格可以看成是没有特别的利益倾向、可为大多数人所接受的公允价值。但是公允价值的上述定义较为抽象, 如交换的自愿性和公平交易均是无法直接观察到的, 因而对公允价值的计量必须采用一些可观察到的价值计量属性。

前文说过, 由于缺乏一种能全面推广并行之有效的价值计量属性, 因而必然存在多元混合的价值计量属性, 而以价值为基础的计量属性孰优孰劣势必有一个职业判断的问题, 以下依次介绍和评价几种常见的公允价值计量属性。

#### 【BT4】(一)现值法

劳动价值论的价值无法直接计量, 效用价值论认为可以用边际效用来衡量价值, 而效用可用未来现金流量替代, 因而未来现金流量净现值是一种直接计量方法。FASB 在 SFAC No.5 中曾经提及这种计量属性, 在其 1990 年 12 月发布的《会计中的现值计量基础》讨论备忘录中又给现值计量进行如下定义:

“一项资产或负债的现值属性是与该项相关的未来经济利益或经济利益的牺牲按现值公式折

现后的金额。现值贴现是未来经济利益或经济利益的牺牲累计金额与现值之差。

由于未来经济利益或经济利益的牺牲是按货币来计量(当然并不一定立即转换成现金流量), 因而上

述定义在不改变原意的情况下又可以表述为: 一项资产或负债的未来现金流入或流出按现值公式折算后的金额”【ZW】 FASB, Discussion Memorandum, “Present Value-Based Measurements in Accounting”, 1990.12, para 12-13. 【ZW】。

由此定义我们可以看出, 运用这一属性必须考虑以下几个因素:

- (1) 预期未来现金流量;
- (2) 预期现金流量的时间分布;
- (3) 服务年限;
- (4) 适当的折现率。

如果能精确或客观地得到上述四个变量, 那么这一属性可表述为:

$$P_0 = \sum_{j=1}^n \frac{R_j}{(1+i)^j}$$

$P_0$  代表未来现金流量净现值

$R_j$  代表第  $j$  期预期现金净流量

$i$  代表折现率

$n$  代表现金流量的有效期

除了价值计量属性共同的优点外，现值法的优点还表现在：(1)它是唯一一种能够与价值质的规定

性保持一致的计量方法，因此常被认为是最能反映企业资产经济价值的一种计量方法。(2)它是一种最为相关的计量方法，FASB 认为财务报告的编制应提供信息，帮助投资者、信贷者

以及其他人士去估量有关企业预期的净现金流入量的金额、时间分布和不确定性 [ZW( ) FASB, S

FAC No.1 para 37, 1980. [ZW( )]，未来现金流量净现值是能够完全满足这种信息需求的计量属性。然而，

由于未来现金流量是企业总体资产共同创造，对单个资产而言，它所创造的未来现金流量往往

没有明确的金额，而且这种计量方法侧重于计量未来，因此涉及对未来现金流量、时间分布和折现率等这些不确定因素的估计，因而要全面推广甚为困难，但对有充分证据支持这种方法的资产则可予以计量。

#### [BT4] (二)间接计量法

当对价值无法直接计量时，我们往往采用间接计量法。间接计量法是通过寻找替代变量来反映价值，最常见的间接计量法是现行市价法。现行市价以市场价格作为价值的替代变量，它是指资产在正常交易条件下的变现价值。现行市价是由市场确定的，它不受管理当局和会计人员的操纵，因而是客观的，能够为人们所理解和接受，且由于市场的普遍存在，现行市价的取

得相对较为容易，所以它的应用范围可能较现值法更广，FASB 在其准则中多次提到经过竞争

的市场价格是公允价值的最佳表现形式 [ZW( ) FASB, SFAS 107 & SFAS 121 [ZW( )]。其缺点是，某些

资产或负债是不可流通的，不存在市场价格，因而现行市价的应用范围也有一定的局限性。

[LM]

[HTH] 本章参考文献 [HT]

1. [ZK(#)] 马克思著，郭大力、王亚南译：《资本论》，原著于 1867 年，译于 1953 年，人民出版社 1963 年版。

2. 斯坦利·杰文斯著：《政治经济学理论》，原著于 1879 年，商务印书馆译于 1984 年。

3. 弗·冯·维塞尔著：《自然价值》，原著于 1956 年，商务印书馆译于 1995 年。

4. 希克斯著：《价值与资本》，原著于 1946 年，商务印书馆译于 1982 年。

5. 亚当·斯密著，郭大力、王亚南译：《国民财富的性质和原因的研究》，原著于 1776 年，译于 1972 年，商务印书馆出版。

6. 丹尼尔·贝尔和欧文·克里斯托尔编，陈彪如译：《经济理论的危机》，原著于 1981 年，上海译文出版社 1985 年版。

7. 伊思·斯蒂德曼和保罗·斯威齐等著：《价值问题的论战》，原著于 1980 年，陈东威译于 1990 年，商务印书馆。

8. 保罗·A·萨缪尔森、威廉·D·诺德豪斯著：《经济学》第 12 版著于 1985 年，高鸿业

等译于 1991 年，中国发展出版社。

9. Nobes & Parker, "An International View of True and Fair Accounting", Published by Routledge, 1994.

10. Moonitz, ARS No.1 "The Basic Postulates of Accounting", 1961.

11. APB Statement No.4 “Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises” ,1970.
12. FASB, Exposure Draft, “Using Cash Flow in Accounting Measurements” ,1997.6
13. IASC, Discussion Paper, “Accounting for Financial Assets and Financial Liabilities” ,1997.
14. FASB: SFAC 1-6, 1978-1985.
15. 美国财务会计准则委员会编、娄尔行等译:《论财务会计概念》,中国财政经济出版社 1992 年版。
16. 埃尔登·S·亨德里克森著,王澹如等译:《会计理论》,立信会计图书用品社 1987 年版(根据 1977 年版翻译)。
17. 葛家澍著:《会计基本概念》,经济科学出版社 1986 年版。
18. 葛家澍主笔:《市场经济下会计基本理论与方法研究》,中国财政经济出版社 1996 年版。
19. 葛家澍、林志军著:《现代西方财务会计理论》,厦门大学出版社 1990 年版
20. 谢德仁:“价值理论:资产计量模式选择的新视点”,《会计研究》1997 年第 6 期
21. 吴水澎著:《财务会计基本理论研究》,辽宁人民出版社 1996 年版。
22. 胡寄窗主编:《西方经济学说史》,立信会计出版社 1991 年版。
23. 樊纲著:《现代三大经济理论体系的比较与综合》,上海人民出版社 1994 年版。
24. 廖士祥主编:《经济学方法论》,上海社科院出版社 1991 年版。
25. 李松玉:“成本会计的发展轨迹之一”载于葛家澍教授、余绪纓教授从教五十周年论文集《财务会计理论研究》厦门大学出版社 1995 年版
26. 汤云为、钱逢胜著:《会计理论》,上海财经大学出版社 1997 年版。
27. 陈今池编著:《现代会计理论概论》,立信会计出版社 1993 年版。
28. 王德宝、仇林明英:“真实和公允”,《会计研究》,1995 年第 1 期。
29. 吴俊洁、Moyra Kedsilie & David Alexander: “‘真实与公允’观念在欧洲协调的障碍及启示”,《会计研究》,1995 年第 6 期。〔ZK〕

〔LM〕〔HT4” K〕

〔DM(〕第二章■历史成本与公允价值的比较和分析〔DM)〕

〔BT1〕第二章■历史成本与公允价值的比较和分析

〔BT2〕第一节■历史成本和公允价值的互补性

〔BT3〕一、从会计学角度看

历史成本是基于交易或事项,它最突出的优点是:(1)能反映经济活动的原始轨迹;(2)可靠性

。正是因为这两个优点,历史成本才得以盛行近百年而不衰。另一方面,我们必须看到历史成本的缺点,历史成本拘泥于交易或事项,它所提供信息的相关性是不充分的,至少表现在两方面:其一,历史成本无法反映那些没有发生交易或事项但对于企业现金流量有重大影响的事件,如自创商誉、商标权等;其二,历史成本入帐后其价格即不再发生变动,这使得信息使用者无法获取已入帐资产或负债随市场价格变动的情况。公允价值突破交易或事项,弥补了历史成本的上述两个缺陷,对于第一个缺陷,公允价值的解决方法是利用其特有的计量属性,如

现值法、现行市价法对上述历史成本未能计量的事件加以计量，对于第二个缺陷，公允价值能通过不断地再计量来反映已入帐资

产或负债的动态价格变动。从这一点上而言，公允价值弥补了历史成本相关性的不足。但由于公允价

值不是建立在交易或事项基础之上，其可靠性又受一定的限制，这一点历史成本则可以弥补其不足。综上分析，我们可以看出，历史成本和公允价值是互补的，历史成本具有较高的可靠

性和较低的相关性，而公允价值具有较低的可靠性和较高的相关性，历史成本的优点正好是公允价值的缺点，公允价值的优点正好是历史成本的缺点。二者这种互补性构成了本文所倡导的历史成本和公允价值并重的二维会计计量模式的必要条件。

## 【BT3】二、从会计计量的主体——企业看

在企业理论方面，科斯有段著名的论断：“企业最显著的特征是：它是价格机制的替代物。……在企业外部，价格运动指挥生产，它通过一系列在市场上的交易来协调。在企业内部，这些市场交易被取消，而且市场交易的复杂结构由厂商内部的协商来替代，由他来指导生产，显然，这些是协调生产的不同方式”【ZW(】本文引自张军著：《现代产权经济学》，上海人民出

版社 1994 年版，第 6 页，原著 R.Coase, “The Nature of the Firm”, *Economica*, Nov. 1937 【ZW】】。根据这一论断，我们可以用下图来表示企业：

【CR1, BP#】

企业从外部购入生产所需的生产要素时是以购买时的市场价格购入的，企业购入生产要素后，这些生产要素以购买时的价格进入会计帐户，之后价格就转化为成本，这时由于组织指导生产要

素是由“厂商的协商”来进行的，已不受价格机制的指导，因而生产要素进入企业内部后的计量是按成本跟踪实物亦步亦趋，而不管外部市场价格如何变化，直到最终生产出产成品，最后产成品要实现价值时又必须与市场发生关系，即产成品必须按市场价格进行销售，会计计量也按当时的市场价格计量。会计对整个购、产、销过程的这种计量就是传统的成本模式，这种模式如实地反映了企业整个经营活动，因而它是必要的。

但是从另一方面看，企业不是脱离市场而独立存在着，“市场是交换产权的财产所有者的“集合””【ZW(】张军著：《现代产权经济学》，上海人民出版社 1994 年版，第 16 页。【ZW】】，如果把每个“交换产权的财产所有者”看成主体的话，市场就是由这一系列主

体(含企业)互相联系组成的集合体，这里主体数量之多以致我们可以把它们视为市场中的点，他们之间必须通过价格机制联系，作为反映这些主体价值运动的会计也必须按市场价格进行计量，这一方面有助于所有与企业有利益关联的主体(含本企业)随时了解企业投入

的各生产要素在各个阶段的市场价格情况，并根据市场价格情况，随时调整生产、销售、投资等策略；另一方面，企业从购入生产要素到组织生产均是经营阶段的投入过程，投入与产出并不一定成正比或相关关系，而所有与企业有利益关联的主体均有强烈的欲望去了解企业投入和

产出情况，当投入已经完成，尽管投入部分已经沉落，但这些主体还是想了解投入可能产生的效用。杰文斯曾尖锐地指出：“劳动一经投下，即无影响于任一物品的未来价值。那是过去了的，永远丧失了。在商业上，过去的永远是过去的。我们每一瞬间皆参照未来

的效用，重新判断诸物的价值”〔ZW(〕 斯坦利·杰文斯著：《政治经济学理论》，原英文版著

于 1879 年，本文引自商务印书馆 1984 年译本，第 130 页。〔ZW)〕。那么，企业以市场价格计

量，而市场价格必须建立在交换的基础上，没有实实在在交换何来市场价格？这里我们必须明确一点，交换并不创造价值，真正创造价值的是企业的生产过程或者说生产过程的终结（劳动价值论者认为价值是劳动创造的，效用价值论者认为价值来源于效用，而效用主要在于使用价值或效用的生产过程〔ZW(〕 弗·冯·维塞尔著：《自然价值》，原著于 1956 年，商务印书馆译于 1995 年，第 87-115 页〔ZW)〕）。关于这一点，Mo  
onitz 精彩的论述也许值得我们借鉴：“除了计量单位本身的问题以外，强调可交换性或

交换价值只是减少了观察计量的困难性。如果说确定存在交换价值的话，因为市场交换有‘独立的判断’，所以上述观点是对的。市场交换把交换价值暴露无遗，它反映了市场对价值的判断。结果，实际交易通常以此比较容易观察和判别的方式来计量价值，而不以其他时间

地点或方式来计量。对现行会计观察的重点在于‘客观性’和‘成本’，然而，广为流行的评估并不是以交易为基础，还有其他证据，这些都可能是正确的，因此我们必须认识到，在缺乏交

换的情况下计量是可能的，而且不会不精确。交换并不创造价值，至多它只是反映价值”

〔ZW(〕 Moonitz, ARS No. 1 “The Basic Postulates of Accounting”, 1961 〔ZW)〕

。作为以对外披露财务信息为

主的财务会计在价值创造完成后就反映价值变动以满足企业自身的需要以及市场机制调节下

的其

他企业或个体的需要也成为必然。正如经济学家指出的：“一个人当他的资产价值增加时，而

不是把他的资产售出时变为更加富裕”〔ZW(〕 迈克尔·查特菲尔德著，文硕、董晓柏等译：《会计思想史

》，中国商业出版社 1989 年版第 399 页。〔ZW)〕。这样，通过成本与价格的二维计量，我们似乎感觉到会计已完成了其使命。经济学家交给会计的任务终于完成了。

〔BT3〕三、实行二维计量模式的可行性

历史成本和公允价值各有优

缺点，对同一项目单纯强调哪一种计量属性都很难满足信息使用者的需要，正如 AAA 在其 1977 年的一份报告《会计理论与理论认可报告》(Statement on

Accounting Theory and Theory Acceptance)中所指出的：“每一种理论或许能解决问题的某

一方面，但必须要牺牲问题其他方面的考虑”〔ZW(〕 AAA, “Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance”, 1977, PP3-4. 〔ZW)〕。一维计量模式即使再完美也只能解决计量的某一方面问题，因而本文

倡导通过历史成本和公允价值这种二维计量属性的结合来解决会计计量的根本问题。会计界在这么多年的发展过程中并没有反面证据证明会计计量不能采用二维结合的计量模式，

AAA 在 1966 年发布的《基本会计理论说明书》(A Statement of Basic Ac

counting Theory)即持这样的观点：“没有理由认为会计只能适用单一数值，即时点决定值或确定性决

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库