

对会计计量属性中历史成本的探讨

窦家春^{1,2}

(1. 安徽财经大学 会计学院, 安徽 蚌埠 233041; 2. 厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

【摘要】历史成本经过几次冲击, 目前仍然是财务会计的根本计量属性, 并且由于它具有的其他会计计量属性所没有的现实优点, 导致其必将长期成为财务会计主导的计量属性。同时由于历史成本无法对大部分衍生金融工具进行计量, 而公允价值却能做到这一点, 文章建议把历史成本作为表内确认的计量属性, 而把公允价值作为表外披露的计量属性, 两者可以相得益彰。

【关键词】历史成本; 历史选择; 现实优点; 长期存在

【中图分类号】F230 【文献标志码】A 【文章编号】1007—5097(2010)05—0071—04

Discussion about the Historical Cost of Accounting Measurement Attributes

Dou Jia-chun^{1,2}

(1. School of Accounting, Anhui University of Finance & Economics, Bengbu 233041, China;

2. Accounting Department, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: After several impacts, historical cost is still the fundamental measurement attribute of financial accounting and will inevitably be the leading financial accounting measurement long time because it has many reality merits. At the same time, this article proposes we should take historical cost as a form recognized measurement attribute, and the fair value as sheets' disclosure because most of financial derivative can be measured by fair value and historical cost can't do that, then they can complement each other.

Key words: historical cost; historic choice; reality advantage; long-standing

一段时间以来, 一些经济理论界和会计准则研究人士希望以公允价值完全取代历史成本, 而以IASB和FASB为首的会计准则制订权威机构不但支持这种做法并在实际制订准则时贯彻这种做法。这不仅使我们产生疑问, 历史成本过时了吗? 但作者认为历史成本将长期存在, 而且在币值稳定的情况下仍然会成为财务会计根本计量属性。在这里我不想贬低公允价值和其他计量属性的作用, 但我们也不应该贬低历史成本在提供会计信息中的巨大作用。本文准备从历史和现实两个角度来论证历史成本仍然会成为财务会计的根本计量属性。

一、从历史上看, 历史成本是经过历史长河筛选出来的计量属性

(一) 从历史角度考察, 人们很自然地选择了历史成本计量模式

“考古发掘文物证实, 在旧石器时代晚期, 人类最初的会计行为——原始计量、记录行为已经发生了。”^[1]但这些记录大部分以实物形式来进行, 难以提供汇总的信息。在剩余产品较少、商业活动不发达的情况下, 所需要反映和传记的信息量有限, 通过实物数量形式来反映收支活动不会遇到太

大的问题。后来随着物品增多, 再使用单纯的数量记录就变得困难而且烦杂。因为商品都是人类物化劳动的通约物, 人们发现用一般等价物的货币衡量普通商品, 可以使交易变得很方便, 所以会计记录很自然通过价值量来反映交易行为, 这也使会计提供的信息发生了质的飞跃。因为利用一般等价物的通约性, 商品价值量很容易汇总在一起, 并通过会计报表列报, 从而为会计信息使用者提供综合的信息。约到20世纪初, 会计记录才逐渐以采用价值计量为主, 使用实物数量为辅。这种计量模式的出现使会计摆脱了实物计量基于不能通约而产生综合的困难, 极大地促进了会计的发展。

当采用价值量计量时, 仍然存在一个应选择何种计量属性的问题。正如FASB所说“每一个财务报表要素都有多种属性可以计量, 而在编制财务报表之前, 必须先确定应予以计量的属性。”

企业经营之初, 会计首先要解决的是资产的初始入账价值计量属性的选择问题。20世纪以前, 会计理论并不发达, 只有交易时的市场价格成为记账唯一可选择的属性。并且把当时的交易价格作为资产的入账价值确定之后, 就不再改

【收稿日期】2009—11—28

【作者简介】窦家春(1975—), 男, 安徽定远人, 安徽财经大学会计学院讲师, 厦门大学会计系博士研究生, 研究方向: 财务会计理论与方法。

变，一直到该项资产被处置报废或者企业清算为止，逐渐形成会计的惯例。可见从历史角度来看，人们是很自然地选择了历史成本计量属性作为会计的基本计量属性。

（二）历史成本计量属性历经几次大的劫难仍然屹立不倒

历史成本计量模式自 20 世纪初在会计计量中占据主流位置起就不断成为有些学者批评的对象，批评的焦点集中在币值稳定假设上。1936 年 Henry Sweeney 在其《稳定币值会计》一书中提出了现行成本原则、重置成本原则、可变现净值理论等范畴。

上述计量属性的提出仅限于理论界的研究，基本没有对历史成本属性产生太大的冲击。对历史成本计量产生比较大的冲击应该是下面三个时期。

1. 1929 年经济危机之前资产重估增值对历史成本的冲击

20 世纪 30 年代经济大萧条之前，美国会计实务几乎没有任何形式的会计标准，会计人员将会计教科书和专业杂志视为最佳的实务指南。这些文献一般支持以成本为基础的方法对资产进行计价，……而不必反映物价变动的影响^[2]。然而，在“Smyth v. Ames”判例及后来资产重估在“公用事业”企业普遍应用的影响下，会计界的各种不同观点也开始出现。它们被编入教科书或发表在有关专业杂志上。一些人坚持以成本为基础的计价；另一些人则认为资产重估价是可取的。

1928 年 2 月，美国联邦贸易委员会对公共事业企业财务问题展开调查，调查结果令人触目惊心。仅在电力行业 18 家一级控股公司、42 家二级控股公司和 91 家运营企业中资产重估增值的总额高达 15 亿美元，其中许多增记金额完全是企业随意确定的^[2]。这促使会计职业界、理论界对企图改变历史成本计量模式进行反思。

1929—1933 年发生的经济大危机的根本原因虽然是资本主义私有制与生产社会化的矛盾，但直接原因却是“证券市场上投机诈骗盛行，企业财务报表严重失实。大危机过后迫使美国政府加强对市场经济的干预。1933 年和 1934 年，美国国会通过了证券法和证券交易法，规定所有证券上市企业都必须提供统一的会计信息，并授权 SEC 负责制订统一的会计规则”^[3]。SEC 设计了一些规范公司财务资料披露的表格，其中最重要的是表 10 和表 A-2。这些表格的披露要求及其执行指南是 SEC 为废除“资产重估增值”而采取的一项措施。通过这些表格，SEC 要求进行资产重估增值的公司必须提供重估的充分证据和资料。从而导致这些公司登记延后或增加成本。为了避免登记延后和增加成本，大多数公司后来就放弃资产重估，转而采用历史成本报告其资产、负债、权益和经营业绩。于是历史成本又重新成为主流的财务会计计量属性。

2. 物价变动对历史成本的冲击

经济危机过后会计理论家们渐渐认识到“会计计量是会计系统的核心职能”。Edwards 和 Bell (1961) 支持现行成本，因为它能使企业重视维护其运营能力^[4]；Chambers

(1966) 认为脱手价值体现了企业对经济环境变化的反映能力^[5]；Sterling (1970) 认为市场价值具有客观性^[6]；而 Ijiri (1975) 仍认为历史成本是基于实际交易和事项的会计计量属性，具有决策相关性，历史成本可能提供关于资产过去物理变化情况的有用信息，而市场价值则不包括这些信息。但这些争论只存在于理论界。在会计实务界，由于 SEC 和美国的准则制订机构不愿轻易改变历史成本计量模式，并没有对历史成本会计计量属性变动产生什么太大的影响。对历史成本产生比较大的影响应该是 20 世纪 50 年代至 70 年代的持续性的通货膨胀。

20 世纪 50 年代以后，持续性通货膨胀使历史成本会计计量在理论和实务上第一次受到了严重的冲击。理论界认为历史成本计量在理论和实务上难以消除物价变动的影响，无法满足企业的持续经营和投资者进行准确决策的需要。在通货膨胀影响下历史成本有两大备受指责的缺陷：

(1) 难以符合资本保全理论的要求；

(2) 财务报表难以提供企业真实的信息。从实务上看，历史成本会计模式下的会计报表已越来越难以反映企业真实的财务状况与经营成果，许多企业虽然在报表上显示出巨大的净收益，但却无力补充存货和更新设备。由于收益中包含了资本（销货成本中的物价上涨部分），因此“将本作利”是极其危险的，它会蚀耗企业的经济基础。

历史成本由于上述两大缺陷，理论界率先推出通货膨胀会计的构想，并要求以现行成本来代替历史成本作为统一的计量属性。同时，在现行成本难以达到历史成本完美计量的情况下，企业必须编制物价变动会计报表，以弥补历史成本计量的不足。由于通货膨胀会计或者物价变动会计得到权威的支持，在全球持续通货膨胀情况下，历史成本会计模式大有被取而代之之势。但进入 20 世纪 70 年代中期以来，全球性的持续通货膨胀慢慢被遏制下去。历史成本会计模式（尽管是不纯粹的）由于在核算上的低成本性等优点而重新巩固了财务会计计量中的传统统治地位。

3. 公允价值出现后对历史成本的冲击

发端于 20 世纪 70 年代的金融创新不断创造新的金融衍生工具，这些金融衍生工具大多以合约的形式存在。因为衍生金融工具的特点是风险和报酬的转移不是在交易完成之日，而是在合约签订之时，所以就带来了何时确认、确认什么、如何计量以及怎样披露等一系列会计问题。由于历史成本只能计量已经发生的交易事项，无法对交易尚未发生的合约（即合约化转移的风险、报酬及其不确定性）进行记录。于是经济学家们认为，历史成本不能完全衡量企业的价值，从而认为历史成本反映的信息缺少决策相关性。20 世纪 80 年代，作为全球财务会计风向标的美国 FASB，在制订新会计准则中大量采用公允价值计量属性。

“20 世纪 80—90 年代的公允价值实证研究，主要检验公允价值信息披露与企业股票价格是否相关，但研究结果差异很大。有的研究表明，公允价值信息更具有相关性；有的研究表明历史成本信息更相关。”^[7]2008 年 7 月底的美国次贷危

机导致了全球金融危机。由于公允价值计量具有顺周期效应，危机开始之前，全球资产已呈现泡沫化，采用公允价值计量加剧了资产的泡沫化；而随着泡沫破灭，由于投资者的恐慌，采用公允价值计量又进一步贬低了企业资产的价值，使得资本市场由于公允价值的顺周期效应而延缓复苏。于是公允价值计量又成为人们抨击的热点。美国 90% 的银行家、分析师，及其他财务报表使用者都反对采用公允价值会计。他们认为，用公允价值取代传统历史成本会计是没有直接参与投资决策的理论家们的空想。绝大多数（95%）报告使用者选择使用历史成本结合补充公允价值揭示，只有 5% 的财务报告使用者相信公允价值报告能更准确地反映一个机构的财务状况。因此“历史成本会计框架将伴随我们很长时间。”^[8]

通过上面的历史回顾，我们可以说历史成本计量在较长时间内仍然会主导会计计量。并且通过上面的论述我们会发现一般来说在经济发生动荡之时，币值很不稳定，历史成本也备受指责。而在币值相对稳定之时，历史成本通常又以其固有的优点成为主导计量属性。

二、历史成本在现实中具有不可替代性

为什么直到现在大部分确认、计量仍然采用历史成本计量属性呢？这是因为历史成本计量有其他计量属性不具备的优点。

（一）历史成本计量属性的优点

1. 符合财务会计核算系统的需要

会计核算程序一般是由证——账——簿——报表组成。历史成本计量采用已发生交易价格进行记录。由于这些交易价格都有交易凭证作为证据，这就满足了最初会计记录的需要——原始凭证，通过原始凭证据以编制总分类账和明细分类账，最后登记账簿，再编制报表。而其他计量属性却很难获取原始凭证。比如公允价值大部情况下没有交易的凭证，只能按相同或类似资产的交易价格经调整或估计后入账。因此如果要以其他计量属性来代替历史成本，则会计核算系统也需要进行根本的变革，至少在可以预见的将来恐怕还做不到这一点。

2. 历史成本计量具有低成本性，符合会计信息质量特征的基本要求

会计信息质量特征中很重要的一个约束条件是会计信息的反映应该符合成本效益原则。历史成本最大的优点是其容易取得并且成本较低，因为历史成本的入账价格是已发生交易的价格，不需要企业耗费额外的成本去获取。实务界尤其是中小企业对历史成本的优点更有体会，因此历史成本计量属性在非上市公司具有更多的拥护者。而其他所有计量属性在取得入账价值时都相当不容易，取得成本过高，不符合企业编制报表的成本效益原则。这就成为推行其他会计计量属性代替历史成本计量属性最根本的障碍。

3. 历史成本具有如实反映交易事项的优点

因为历史成本是根据已发生交易进行记录，是对已发生事项的再现，所以历史成本计量的信息符合可靠性的要求，

从而可作为预测判断的基础。很难想象一个不可靠的信息能够作为预测的基础。

4. 历史成本可以为使用者提供最关心的信息

历史成本以货币作为计量尺度，可以为决策者提供综合的、反映企业经营状况、财务弹性及流动性的会计信息。

5. 历史成本信息具有可核性的优点

审计机构通常都需要进行实质性测试，而实质性测试很重要的一个环节就是账实相符测试。如果没有凭证，仅靠编表单位的估计出具报表，外部的审计单位凭什么来进行实质性测试呢？而历史成本因有可核实的凭证，所以具有可核性优点。

6. 历史成本是税务机关征税的基础

纳税机关应纳税所得额基础是企业已实现的损益，而不是公允价值基础上得出的全部损益。设企业的全部收益表示如下：

$$P = X + Y + Z$$

P——全部损益；X——本期经营利润；Y——已实现的持产损益；Z——未实现的持产损益

企业当前正常征税应该为 X + Y 部分。如果以公允价值得出的全部损益来进行征税，则企业应以 X + Y + Z 作为纳税基础，这时候会出现两种情况：

（1）在物价上涨情况下，Z 一般为正，即企业持产损益为正，这时 $X + Y < P$ ，企业按照全部损益上缴的所得税高于采用历史成本计算的税额，估计在这种情况下企业会 100% 反对采用这种纳税方法。

（2）在企业发生大量持产损失的情况下，Z 为负数，即企业持产损益为负，这时 $X + Y > P$ ，则企业按照全部损益计缴的所得税会低于采用历史成本计算的税额，在这种情况下，税务机关肯定不同意。

因此只能按历史成本确定的已实现损益来决定缴纳所得税额，但在公允价值编制的报表中，会发生大量的纳税调整事项，这种调整事项不仅对企业是个沉重的负担，对于税务机关进行稽核来说也会浪费大量的人工成本。所以历史成本计量模式无论对企业还是纳税机关来说都是较优的计量属性。

（二）关于历史成本是否具有价值相关性

1. 历史成本与预测价值、反馈价值与及时性的关系

（1）历史成本能够预测企业的发展轨迹。使用历史成本表达的会计信息同样表达了企业过去发展的历史轨迹，通过这种发展轨迹所透露的信息，投资者经过挖掘应该不难预测未来企业的经营情况。

（2）历史成本也包含未来的信息。在很多文献中都认为历史成本仅能反映过去的信息，不能反映未来情况，事实果真如此吗？非也，历史成本是在已发生交易的基础上反映的过去的市场价格。按照经济学理论，在完全竞争市场中，市场价格是熟悉情况的交易双方在对所交易的资产或者负债未来的相关风险和报酬综合衡量的情况下达成的，所以作为过去的市场价格，历史成本当然也包含未来的信息。只不过这种包含的未来信息相对于当前的市场价格来说经历的时间更

长, 包含的风险信息有些已经确定了, 成为事实, 有些风险信息可能经过一段时间已经衰减了。如图 1 所示。

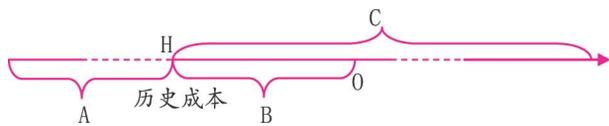


图 1 历史成本信息含量图

注释: A 代表交易事项发生之前时间段包含的信息; H 代表交易事项发生的时点 (历史成本的时点); O 代表现在时点; B 代表 H 点至 O 点时间段包含的信息; C 代表 H 点到未来的时间包含的信息。H 点的历史成本 (过去市场价格) 在确定时包含过去确定的信息 A 和未来不确定的信息 C, 经过一段时间以后 B 的信息被确定。

如果承认上述历史成本具有预测价值, 则通过上述已确定信息 B, 反过来再对历史成本 (过去的市场价格) 进行验证, 不难发现历史成本也具有反馈价值 (证实或校正其先前的判断)。历史成本与公允价值最主要的差别应该是公允价值信息具有及时性, 但为了及时性而付出的代价太大 (动态更新所付出的成本), 这也是大部分企业不愿意使用公允价值的原因。在计算机技术飞速发展的今天, 通过事项的及时反映和更新, 在预测模型中使历史成本成为主要预测变量, 同时添加后来发生的事项成为辅助预测变量, 我们想历史成本的预测价值、反馈价值、及时性都会得到改进和提高。

2. 历史成本与衍生金融工具之间的关系

不可否认, 历史成本对于衍生金融工具一类交易, 从签订合同到最终结算, 在计量方面显得无能为力。但任何国家衍生金融工具在其整个经济中所占的比重都不大; 而随着衍生金融工具对社会破坏性的增强 (例如, 它引起席卷全球的金融风暴), 各国的证券监管机构将会限止衍生金融工具无条件的大规模发展, 并且其风险也将会被限定在一定的范围之内。我们考虑若让公允价值在信息传输中起辅助作用, 把历史成本与公允价值并用, 前者用于确认, 后者用于披露, 两者就会更加相得益彰。

三、结论

通过历史和现实论证, 我们得出历史成本具有其他计量属性所不具有的优点, 从而论证了它必将长期存在。其缺点“相关性不足”则可通过辅助的表外披露技术得到弥补。公

允价值虽然理论上在相关性方面非常完美, 但却在实践中由于重新计量的高成本性、信息的不可靠性等方面原因, 而遇到难以克服的障碍。如果能将两种计量属性结合, 历史成本用于表内确认, 公允价值用于表外披露, 便可以使信息列报的两种方式 (确认和披露) 相辅相成, 则财务报告信息的有用性岂不相得益彰?

[注 释]

FASB. Conceptual Framework For Financial Accounting: Elements of Financial Statements and Their Measurements, 1976

按交易的市场价格 (交换价格) 计量的资产, 一旦入账即不变动, 其所以成为公认的会计惯例是因为: 其一, 它简化了记账的计量手续、节约记账成本; 其二, 如果嗣后 (例如每一报告期) 记录持有资产的价格变动, 则必须寻找市场上同质资产的市场价格要发生科思所说的交易成本; 重估后的价格差额形成未实现利得和损失, 应如何处理, 早期的会计人员缺乏这一经验。

Ijiri Yuji "Historical Cost Accounting and Its Rationality, Canadian Certified General Accountants" Research Foundation, Research Monograph Number

FASB 在 1979 年发表 33 号公告, 在不改变历史成本表内确认的基础上, 强调要求进行表外披露。

[参考文献]

- [1] 郭道扬. 会计发展史纲 [M]. 北京: 中央广播电视大学出版社, 1984: 12
- [2] Walker R G. The SEC's Ban on Upward Asset Revaluations and the Disclosure of Current Values [J]. Abacus, 1992, 28 (1).
- [3] 葛家澍, 林志军. 现代西方财务会计理论 [M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2002, 9: 39.
- [4] Edward E O, Bell P W. The Theory and Measurement of Business Income Berkeley [M]. University of California Press, 1961.
- [5] Chambers R J. Accounting, Evaluation and Economics Behavior Englewood Cliffs [M]. N. J.: Prentice-Hall, 1966.
- [6] Sterling Robert R. Theory of the Measurement of Enterprise Income [M]. Lawrence University Press of Kansas, 1970.
- [7] 于永生. IASB 与 FASB 公允价值计量项目研究 [M]. 上海: 立信会计出版社, 2007: 11 - 12.
- [8] William R Scott. 财务会计理论 [M]. 陈汉文, 译. 北京: 机械工业出版社, 1999: 204.

[责任编辑: 程 靖]