

# 历史成本会计面临的冲击与发展趋势

游相华

财务会计按其计量属性的不同,可区分为历史成本会计、现行成本会计、公允价值会计等不同的模式。当今处于主导和统治地位的还是历史成本会计模式,尽管它面临诸多挑战,仍可视为财务会计的基本模式。

## 一、历史成本会计的特点

### 1. 面向过去的确认基础。

历史成本会计的最大特点是面向过去。从确认的基础看,历史成本会计是建立在过去已发生的交易或事项基础上的。不论权责发生制还是收付实现制,都是针对已发生的过去交易而言的。前者指因过去交易而引起的权利和义务;后者指因过去交易而引起的现金收付。它们的共同特点是建立在已发生的交易或事项的基础上。

### 2. 按历史成本计量。

这是历史成本会计的根本所在。资产、负债、费用按历史成本计量,提供的是面向过去的历史信息,与现实情况相关性不足。

### 3. 遵循实现和配比原则决定收益。

复式簿记产生以来,通过成本与收入进行配比来确定收益,一直是会计的主要特征,并构成整个会计体系的核心和灵魂。

### 4. 会计信息可靠性较强,相关性不足。

历史成本会计是相对可靠的,因为一项资产或负债的成本通常是客观的,与其他计量属性的计算相比,较少估计和偏见。但历史成本不随着市场条件的改变而改变,所以,与市场价值缺乏相关性。

## 二、历史成本会计面临的冲击

历史成本会计有许多优点,但也存在缺陷,最突出的是缺乏相关性。它面临诸多的冲击与挑战。

### 1. 持续通货膨胀或剧烈物价变动的冲击。

在持续通货膨胀的条件下,按照历史成本提供的会计信息,确实难以真实地反映一个企业当期的财务状况和经营成果。因为当价格发生剧烈变动时,成本(费用)与收入的配比就缺乏逻辑上的统一性,存货成本、非货币性资产和负债不具有可比性,企业的经营业绩可能严重虚增,会导致财务状况失实。因此,一些会计学者曾提出通货膨胀会计模式,并要求

以现行成本或考虑一般购买力的变动,来代替历史成本会计模式。然而,从英国1980年颁布现行成本会计的SSAP 16到1985年的实际被废除的实践,可看出现行成本会计模式还难以取代历史成本会计。当然,对历史成本会计可以加以改良,比如允许对某些资产项目如长期资产采用公允价值计量等。

### 2. 衍生金融工具的冲击。

衍生金融工具的日新月异,使得历史成本会计的确认基础和计量属性发生动摇,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,而是在合约签定之时。这就带来了何时确认、确认什么、如何计量以及怎样披露等一系列问题。

### 3. 信息技术的冲击。

当今,信息技术正飞速发展,出现了各种更新、更快捷的信息媒介,这就导致了越来越多的信息成为财务会计信息的替代品。财务会计信息在很大程度上只起到了“验证”投资者早已获悉的消息的作用。此外,信息技术的发展使得会计信息及时性更为必要。柯林斯(Collins)等指出:会计信息的低质量源于以历史成本为基础的收益数缺乏及时性。目前,公司财务报告要在财政年度结束几个月后才能推出,很难相信使用者会满足于依赖已过时数月而且仅是反映过去情况的会计信息。此外,高科技产业和技术含量较高的行业中,人力资源和知识产权已成了企业的巨大财富,但在现行会计中却得不到反映。

## 三、历史成本会计的发展趋势

1. 历史成本会计在相当长的时期,仍将是基本的会计框架。

历史成本会计信息具有较强的可靠性和可操作性,这是它历次打而不倒的根本所在。缺乏相关性是历史成本会计的重要缺陷。然而公允价值会计仅仅是一种理想化的模式,实务中难以操作,因为现实中并不是所有的资产和负债都存在市场价值的。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市场价值会计,他们认为,用公允市场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%)选择使用历史成本结合补充公允价值的揭示。只有5%的财

务报表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,美国会计学家威廉·R·斯各特(W. R. Scott)教授在其名著《财务会计理论》中指出:“既然提供一整套具有足够可靠性的现值为基础的财务报表是不可能的,那么,历史成本会计框架将伴随我们很长时间。因而,许多会计团体对历史成本会计面临的挑战应作出反应,一方面保留其框架,但又将注意力转向使财务报表在该框架内更实用……既然主要的资产和负债项目如资本资产继续按历史成本基础反映,所以,我们仍然可以说这是基本的会计框架。”

2. 多种计量属性并存将是未来财务报告的发展趋势。

历史成本、现行成本、公允价值等计量属性各有所长,也各有所短。用一种计量属性完全取代另一种计量属性,现在看来是不可能的。AICPA的《改进企业报告——顾客导向(Improving Business Reporting—A Customer Focus)》的研究报告(又称Jenkins报告)明确提出了未来的计量模式应是一种混合的模式(Mixed-attribute Model)。如对于一些特定资产、负债和行业可采用公允价值进行计量和报告,其他财务报表项目的公允价值信息则在报表附注中加以披露,使用者可根据需要对报表项目进行调整分析。

3. 完美的收益定义——真实净收益并不存在,如何决定收益仍居重要地位。

在市场不完全的情况下,现成的市场价值是不存在的。如果公司的所有资产和负债并非都能提供市场价值,那么建立在市场价值基础上的完美的收益定义是无法作出的。威廉·R·斯各特指出:“你可能为真实净收益并不存在而烦恼。我们难道应该致力于计量那些并不存在的东西吗?”“当条件都是理想的时候,现值计算和有关的收益计量将可以预先设计好。会计师将不必干这一行了。”

4. 按照使用者导向改进财务报告,是增加历史成本会计有用性的较好选择。

Jenkins报告指出:使用者并不主张以公允价值模式替代历史成本模式,主要是出于财务报告信息的一贯性、可靠性和成本—效益原则的考虑。该报告认为信息使用者需要且企业能够提供的信息主要包括以下五类:(1)财务和非财务数据;(2)企业管理人员对财务和非财务数据的分析;(3)前瞻性信息;(4)关于管理人员和股东的信息;(5)企业的背景信息。其中,使用者尤其希望财务报告更多地披露以下信息:(1)企业分部信息;(2)创新金融工具信息;(3)资产负债表外融资协议信息;(4)核心与非核心业务信息;(5)一些特定资产和负债计量的不确定性信息;(6)季度报告信息。可见,只要财务报告能提供以上信息,历史成本会计的有用性将显著增加。因此,按照使用者导向改进财务报告,是增加历史成本会计有用性的较好选择。

(作者单位:厦门大学会计系)

(上接第23页)

损)的结存总额。“利润”是资本类帐户,下设“本年利润”和“未分配利润”两个明细帐户进行明细核算,分别核算本年度利润(或亏损)数及历年累计未分配利润(或亏损)数。这样,“利润分配”帐户与“利润”帐户的有关核算如下所示。

(1) 1—12月份结转利润时:将各收入类帐户转入“利润——本年利润”贷方;各成本、费用、支出类帐户转入“利润——本年利润”借方;年末余额一般为贷方,表示全年利润数;若余额在借方,则表示全年亏损数。

(2) 1—12月份进行利润预分配时:计提盈余公积及向投资者分配利润时,记入“利润分配”借方;用盈余公积补亏时,记入“利润分配”贷方;年末余额一般为借方,表示全年利润分配数;若余额在贷方,则

表示全年亏损弥补数。

(3) 年终清算时:将“利润——本年利润”帐户贷方余额从其借方转入“利润——未分配利润”贷方;将“利润分配”借方余额从其贷方转入“利润——未分配利润”借方;将列在“以前年度损益调整”帐户借方的调整减少上年利润或调整增加上年亏损数从其贷方转入“利润——未分配利润”借方。相反,则将全年亏损数转入“利润——未分配利润”借方;将全年亏损弥补数转入“利润——未分配利润”贷方;将“以前年度损益调整”帐户中调整增加上年利润或调整减少上年亏损数从其借方转入“利润——未分配利润”贷方。“利润——未分配利润”帐户一般为贷方余额,表示历年累计未分配利润;若为借方余额,则表示历年累计未弥补亏损。年终清算结束后,“利润分配”、“利润——本年利润”帐户均无余额。

(作者单位:上海市商业学校)