

历史成本会计模式不可替代

厦门大学 汪一凡

在通货膨胀会计(或物价变动会计)的大量文献中,多是以对历史成本会计模式作一定程度的否定为出发点的,探讨各种通货膨胀会计模式之余,稳健者对历史成本会计模式之何去何从不置可否,激进者则直言不讳,欲以其它模式取历史成本模式而代之,本文的目的在于论证历史成本会计模式的不可替代,兼论通货膨胀会计研究之局限性。

在通货膨胀环境中,历史成本会计模式所提供的信息之不足已是众所周知,笔者也完全同意,尽管如此,历史成本会计模式仍然有其继续存在的理由。

一、历史成本会计模式所提供的信息仍然具有决策相关性。

否定历史成本会计模式的最重要理由,在于它不再反映企业真实的财务状况和经营成果,有可能使财务报表使用者的决策错误,但这一说法忽视了决策模型的多样化,应当指出,作为通用财务报表,其使用者是极其广泛的社会集团,因而也就有了这些集团从其自身立场和自身利益出发的各种各样的决策模型,历史成本会计模式所提供的信息确有可能对其中的某些模型不再具有决策相关性,但同时也有可能对另一些模型仍是相关的,例如,根据历史成本原则的要求,对资产和负债是以其取得、发生或形成时的交换价格为计量基础,这样形成的会计信息对于投资人和债权人了解和解脱企业管理当局的经营责任是最有说服力的;又如,目前各国所得税的计算多是以历史成本会计模式下确定的收益为主要依据,从而,历史成本会计模式信息对于有关税务的决策模型也就有了相关性,在多样化的模型中,仅从其中某些模型出发来否定历史成本会计模式,显然是不足道的。

二、各种通货膨胀会计模式的运行,大多要以历史成本会计模式的记录为基础。

历史成本会计模式的最主要特点,是对过去所发生的交易作客观的记录,其数据实际上也就成为各种通货膨胀会计模式的基础记录,以下试对目前较为成熟,同时也最具代表性的三种通货膨胀会计模式即“不变购买力模式”,“现行成本模式”和“现行成本/不变购买力模式”分别加以分析。

不变购买力会计模式的设想是坚持历史成本会计原则,而为了保持会计的货币计量单位的稳定,要对历史成本会计模式下的财务报表数据进行换算,改用某一年度(一般是财务报表年度)的货币为共同的货币单位进行计量,具体做法是利用某种价格指数将历史价格金额换算为不变价格金额,其完整的名称是“历史成本/不变购买力会计模式”,是完全以历史成本数据为基础的。

现行成本会计模式的设想,是以现行重置成本来取代历史成本,因而在计量基础上,从理论上说是脱离了历史成本会计模式,但是,当会计人员根据这一理论设想要对资产重新进行估价时,不可避免地要面对难以确定一些资产的现行重置成本的问题,例如,由于技术进步,在市场上已没有同类资产出售;长期无形资产的现行重置成本难以估计,等等,而解决的办法也几乎不可避免地是对该资产的历史成本按价格指数(一般价格指数或特定分类的价格指数)加以

调整,事实上,为了减少对资产逐一重估价的工作量,实务中是对各类资产的历史成本按分类的价格指数来调整的,因而,从实际操作的角度,现行成本会计模式仍须以历史成本数据为基础。

至于现行成本/不变购买力会计模式,无非是上述两种模式的综合,也就无须赘言了。

三、现有的通货膨胀会计模式因其各自的理论基础的缺陷,在“反映经管责任”的客观性上均不可能取历史成本会计模式而代之。

会计的“决策有用观”也好,“经管责任观”也好,在会计必须反映“经管责任”(stewardship)这一点上是没有分歧的,而由于各种不同的社会集团在经济利益上存在冲突,会计数据的客观性是极其重要的一条标准。

当前占统治地位的财务会计结构模式,是“复式簿记、历史成本原则和权责发生制”三位一体的,在反映“经管责任”方面,其基本特点是:

- (1) 对与企业外部的交换行为的记录要以独立主体之间在市场上的契约为依据;
- (2) 对资源在企业内部流转的业务处理,要以对外部交换行为所记录下来的历史成本金额为限。

第一个特点的客观性自不待言,至于第二个特点,从总体上和长期来说,因为受制于第一个特点,仍然是客观的,而从局部和个别期间看,则难免有主观因素在起作用,如长期资产计提折旧有是否“加速”之分,存货计价有“先进先出”与“后进先出”之别,等等,这往往也成为历史成本会计模式受指责的理由之一(顺便指出,多数通货膨胀会计模式在这一点上同样难以避免),所幸的是,公认会计原则或会计制度能够规范或限制此类主观因素的发挥,因而,历史成本会计数据在“客观性”方面当无大疑问。^①

在转而考察通货膨胀会计模式之前,有必要对“通货膨胀”这一名词略作分析。

遍翻各种经济理论书籍,对这一名词的理解和定义之多,其相互间的差异之大,实在令人惊讶,如果从对现象解释的通俗性上,从会计界感兴趣的某些特征上看,美国著名经济学家莱德勒和帕金的定义可能是较好的:“通货膨胀是一个价格持续上升的过程,也等于说,是一个货币价值持续贬值的过程”。^② 这一定义告诉我们,从价格水平的角度看,通货膨胀代表了一般或平均价格水平的持续上升;而从货币的角度看,它又代表了货币购买力的持续下降。

根据政治经济学理论,商品价格的变动是下述两种因素单独或同时作用的结果:

(1) 币值的变动:商品的价格是通过一定数量的货币来表现的,作为一般等价物的货币本身也是商品,其内在价值也会变动,而在现实生活中,纸币作为一种价值符号,其发行量一旦超过流通中的货币需要量,就更加剧了它所代表的货币价值的变动,不过,这种变动使所有商品的价格发生同比例的变化,称为一般物价水平变动;

(2) 商品本身内在价值的变动:每一种具体的商品因生产它的劳动生产率等因素发生变化,其内在价值也会发生增减变化,从而,在货币价值不变的前提下,其个别价格仍会变动,称为个别物价水平变动。

不过,政治经济学也好,价格学或任何可能相关的其它学科也好,现有的研究成果尚无法精确地“分离”出这两种变动,而是只能每次只从一个角度看,两者互为“参照系”,当说到“价格

^① 笔者已另文论及这一问题,请参见“复式簿记与帐户体系”,载《厦门大学学报》1993年第1期。

^② 转引自转尔穆特·弗里希,《现代通货膨胀理论》,第8页,蔡重直译,中国金融出版社出版。

持续上升”时,隐含的假设是币值不变;当说到“货币价值持续贬值”时,则又将两种因素的变动均归结为币值的变动了。

严格地说,通货膨胀是一种能够“感觉”到却难以精确测度的现象或过程,研究其精确测度是其它学科尚未完成,似乎也难以完成的课题,而通货膨胀会计研究从一开始就是建立在这一“受制于人”的基础上的。

不变购买力会计模式的理论基础,是从“货币价值持续贬值”的角度来研究通货膨胀对会计数据的影响,根据“价格指数”的变动情况来调整财务报表数据,以使货币所代表的购买力保持不变,可见,该模式完全依赖于物价指数的计算,而目前还没有任何一种指数编制方法能称得上是最佳的指数公式,这就成为这一模式的致命弱点。

当前常用的指数公式有两种,即拉斯派雷斯指数和帕舍指数,拉斯派雷斯指数的计算公式是:

$$L_p = \frac{\sum_{i=1}^n P_i^t x_i^0}{\sum_{i=1}^n P_i^0 x_i^0}$$

P ——商品的价格
 式中: X ……商品的数量
 上标 0 和 t 分别代表基期和计算期

这一公式的特点,是将商品量固定在基期的水平上,其缺陷十分明显,它没有考虑基期之后出现的新商品,却保留着基期之后淘汰的旧商品,而且无视因价格变化而导致的需求数量变化,即消费者或购买的厂商会减少对提价高的商品的需求,转而购买提价少的可替代商品,所以并不符合商品世界的现实:

帕舍指数的计算公式是:

$$P_p = \frac{\sum_{i=1}^n P_i^t x_i^t}{\sum_{i=1}^n P_i^0 x_i^t}$$

它注意到了需求的结构变化,以期末的商品数量作为参考点,但又可能夸大基期的支出,低估价格总水平的上升;而且,要对基期并不存在的商品确定基期价格也是一大难题。

有鉴于此,又产生了费希尔理想化指数,它是上述两指数的几何平均,由于缺乏理论上的依据,这一公式并未得到采用。

除了指数公式本身的缺陷外,从计算指数的实际操作上看,如何取得大千世界中各种商品各自的价格和数量数据又是难以逾越的障碍,实践中只能选取一些有代表性的商品进行测算,这一做法使物价指数的客观可信性又打了折扣,如果企业的资源处于这些“代表性商品”的范围外,用不相关的指数来调整其财务报表数据是缺乏依据的。

如果说,尽管不变购买力会计数据有种种“可疑”之处,物价指数毕竟是外在于企业的政府或有关机构所编制的,从而尚存一些“客观性”的话,现行成本会计模式在客观性方面就更弱了。

深究这一模式的思维逻辑,是“IF……THEN……”式的,即“如果这一资产是现在购进的,它就值几何”,但不幸这些资产往往不是现在购置的,那么它们究竟值几何就成了谁也说不清的事了。举例来说,一个地块,单独购进是一种价,与周围的地块一并购进又可能是另一种价;一台设备,向制造商直接购进和通过代理商购进也可能是价格不同的,美国会计学会的《会计

基本理论说明》(A Statement of Basic Accounting Theory)在附录 A“获取现行成本数据的手段”中,讨论了确定某些资源的现行成本的方式,明眼人不难看出其中大有回旋余地,实事求是地说,对于此类并未实际发生的事,主观地作出种种假设和比较,以便能够确定过去购进的资产现在的重置价值,是无法避免的,也是无可非议的,但问题在于,当财务报表的编制者能够有相当大的自由度对数据上下其手时,财务报表的客观性也就荡然无存了。

第三种通货膨胀会计模式,现行成本/不变购买力会计模式则是上述两模式的兼收并蓄,同样无法取代历史成本会计模式。

不仅现状如此,从发展趋势看,笔者认为,就会计学界所能做的事来说,通货膨胀会计已经大致穷尽了该探索的问题,进入进展维艰的阶段了。

从理论上说,通货膨胀难以捉摸,其症状无非是“货币贬值”或“价格上升”,愿意从哪个角度看都可以,但也都是片面的,对于前者,早在 1918 年,米德勒迪兹(Middleditch)就提出不变购买力会计模式的设想,建议用批发物价指数对财务报表数据重新表述;对于后者,仅在米氏撰文一年后,鲍尔(Bauer)也提出重置价值会计模式的雏形,建议根据重置成本而不是历史成本来计算长期资产折旧。^①其后,众多的研究者又提出各种设想,但也不外乎是这两大模式的完善、变异、混合或同义反复而已,连同在原有的历史成本会计模式框架中的“改良方案”如加速折旧、后进先出法等,会计学界对于通货膨胀的应变措施似乎已经完备,难有突破性进展了,其因就在于前述的“受制于人”,而由于这两大模式各执一端,也就难免均有其片面性。至于美国的财务会计准则委员会(FASB)所提倡的现行成本/不变购买力会计模式,笔者以为是了无新意的,因为这一貌似统一的模式是建立在互为参照系,或者说互相矛盾的两个概念基础上的,“有些会计学家还认为,把现行成本会计模式和不变购买力会计模式结合起来,很难说它融合了两者的优点,但却具备了两者的缺点”^②。

综上所述,通货膨胀会计数据不是精确可信的数据,今后也很难在精确可信的方向上有所进展,因而,不可寄望过高,当然,笔者并非意在全盘否定通货膨胀会计模式,而是认为历史成本会计模式是不能被取代的,与此同时,通货膨胀会计模式也是有用的,其有用之处,恰在于有助于解决通货膨胀环境中历史成本会计模式下的资本保持问题,补充历史成本数据之不足。例如,股份公司的董事会尽可以选定自己愿意相信的某一种通货膨胀会计模式,得到这一模式下的收益数据,并与历史成本模式下的收益数据相比较,其间的差额就提供了一个粗略的尺度,指明在当期收益中不能作为股利发放,而应在留存收益中分拨为“通货膨胀准备”的金额是多少,通过设立“分拨为通货膨胀准备的留存收益”这一方式,也就大致使企业能重置其生产要素,不致于在通货膨胀环境中自我清算了。它的优点还在于应变能力强,当有迹象表明通货膨胀不可逆转,或这一准备金高达一定程度时,可以将一定数额的准备按一定的程序转为股本,反之,通货紧缩时也可以“解冻”一部分作为股利发放,至于因历史成本会计模式虚增收益而导致的多缴所得税问题,主要的是国家和企业之间的利益关系问题,必要时国家完全可以通过提高所得税起征点或降低税率等方法来解决,这与采用哪一种会计模式无关,也并非会计理论研究所能解决的。

① 参见 Elwood L. Miller “Inflation Accounting” PP. 57 Van Nostrand Reinhold Company 1980.

② 转引自常勋主编:《国际会计》第 204 页,上海人民出版社 1990 年出版。