

# 现行成本会计与历史成本会计的比较

吴丽雅

会计信息系统处于经济运行系统之中,会计计量形式与经济环境的耦合程度影响着会计信息的质量,在不同的经济条件下,不同的会计计量形式所提供的会计信息质量不同。例如现行成本会计与历史成本会计所提供的会计信息质量就不同。为了便于深入理解现行成本会计的特征和作用,并进一步探索现行成本会计的理论与方法,以下对现行成本会计与历史成本会计作一对比分析:

## (一)理论基础和会计原则上的比较

历史成本会计的理论基础是财务资本保全观念。而现行成本会计的理论基础,则是实物资本保全观念。以此为基础,着重阐述二者所遵循的会计原则的不同。

历史成本会计和现行成本会计都属于财务会计领域。财务会计一般需要遵循的会计原则有成文的,如国际会计准则;一般来说,这些原则包括四项基本假设(会计主体、继续经营、会计分期和货币计量),历史成本原则,配比原则以及一致性、客观性、重要性原则等等。在正常情况下,特别是在币值基本稳定的情况下,

财务会计提供的财务成本信息,一般都能达到会计目标的要求,使据以作出的经营决策不致损害企业在原有规模上继续经营的能力。

现行成本会计的出现和发展,主要是由于会计的外部环境发生了较大的变化,如物价持续上涨,货币不断贬值的影响,使会计信息的有用性和真实性受到严重的损害,因而不得不突破货币计量中的币值不变假设,对必须补偿、重置的已耗、已售资产的成本改按现行重置成本计量,对现有资产一般也按现行重置成本重估,并根据前述“实物资本保全”观念进行成本补偿和收益确定。现行成本会计对于收入并不遵循实现后才予以确认的原则(如持产收益),因而同原收入实现原则的要求相背离。与此有关的收入与费用相比配原则,在现行成本会计中,尽管仍保留了配比的形式,却大大改变了配比的内容。与收入相比配的费用已不再是原始发生的历史成本,而是按配比时的现行重置价计量的现行成本。现行成本会计中的收益概念有已实现收益,可实现收益,企业经营收益与经济收益之分,并以经济收益概念作为确定收益的依据,这也是它与

关税法规法和会计核算办法规定,采用预收货款销售的情况下,是以发出货物时作为收入的实现,会计核算上全额借记“预收帐款”科目,贷记有关收入等科目,此时,“预收帐款”帐户就会出现借方余额,其本质是企业的应收帐款,并且,将来也有收不回来的可能,提取或清算坏帐准备金时,应把“预收帐款”所属明细帐户借方余额也包括进来。

从上述情况来看,由于会计核算方法的灵活性,对企业提取或清算坏帐准备金依据的确定上,无论是“应收帐款”总帐帐户余额,还是“应收帐款”所属明细帐户借方余额合计数,均不够确切。

为了保证企业年终提取或清算坏帐准备金的正确性,笔者认为,应以企业年末资产负债表中“应收帐款”项目的金额作为提取或清算坏帐准备金的依据。因为按现行行业会计制度对资产负债表填列方法的规定,“应收帐款”项目应按“应收帐款”所属明细帐户的借方余额合计填列,“预收帐款”所属明细帐户出现借方余额的,也填入“应收帐款”项目。这样,资产负债表中的“应收帐款”项目,能把企业的全部应收帐款都包括进来,反映的是企业真正的应收帐款总额。

责任编辑 宋军玲

历史成本会计的重大差别。现行成本会计强调输出信息的可比性,而非输入资料的一致性;一致性未必能保证可比性,现行成本会计在这一点上比历史成本会计前进了一步。

## (二) 计量基础的比较

历史成本会计以历史实际成本为计量基础,要求企业取得的资产按取得成本计价,对负债按发生当时所交换的资产或劳务的价格或约定的金额计量。资产一经入帐,就不再考虑市价的变动,而是按取得成本,根据付出、耗用、转换和结存情况进行归集、分配,从而前两者基本转化为费用,后两者大体列为实存资产。费用化部分与有关收入相比并据以确定收益。其优点是以事实为依据,具有客观性而且凭证齐全,便于验证。在币值基本稳定的情况下,所提供的会计信息,无疑是客观、可靠而有用的。由于历史成本制度的有用程度取决于物价变动和币值变动的幅度大小,在物价频频上涨,货币持续贬值情况下,历史成本会计所揭示的会计信息就难以符合现实情况,不具备相关性。

现行成本会计以现行重置成本为计量基础,其含义是:企业取得资产时,仍按取得的当时所付出的现金或现金等价物计量,并据以入帐。定期结转资产的耗用(包括折旧)、付出、转换和结存时,一律按照结转时的现行重置成本价格计量其成本(即现行重置成本)。实际操作时,一般都是以财务会计报表为基础,针对有关项目,按重置成本会计计量基础的要求,分别进行换算,然后重编整个会计报表而不必作日常性的帐务处理。

## (三) 收益确认条件的比较

传统历史成本会计认为收益的确认必须具备两个条件:(1)在收入方面,收入已经实现,即①按权责发生制原则,收入已经发生,并已收款或取得收款权;②毋须返还;③可用货币计量。(2)在与收入相配比的费用方面,一律按实际支付金额计量。而现行成本会计则认为收益的确认:(1)不再受“收入实现原则”的约束,在结算时,只要现行重置成本与原始入帐的历史实际成本之间出现差异,不论该项资产是否出售、耗用,其差额都可计作损益列示;(2)与收入相配比的费用,是按现行重置单价换算的现行重置成本金额。可见,两者在收益确认的条件上存在着明显的不同。

## (四) 会计处理程序和方法的比较

1. 划分货币性项目和非货币性项目与否不同。

货币性项目包括货币性资产和货币性负债两大类。货币性资产是指那些由流通中的货币构成的资产或收取一定数量流通中的货币的权利。包括现金、银行存款、契约性债权,以及那些收取固定数额利息或股利并于未来按固定数额收回一定量流通中货币的投资。货币性负债是指那些在现在或未来某一时日所需支付一定数额流通中货币的债务。包括契约性债务,应计项目以及固定数额的应付长期债务。

在币值变动的情况下,货币性项目会随着流通中货币的贬值发生购买力损益。货币性资产项目会由于货币贬值而受损,货币性负债会由于货币贬值而受益。资产负债表中的项目除货币性项目外,其余均属非货币性项目如存货、设备、房产、产权等。在币值变动的情况下,非货币性项目不会发生购买力损益,只会发生持产损益。

传统历史成本会计由于假设币值不变并遵循历史成本原则,毋须划分货币性项目与非货币性项目,而现行成本会计,为了便于计量持产损益,则须作这样的划分。

### 2. 是否计算持产损益不同

持产损益是指企业持有非货币项目的资产或负债,由于其现行成本的变动所产生,但尚未实现的损益。埃加德·阿·爱德华滋和菲利浦·W·贝尔曾提出三种收益概念:即现行经营收益、可实现收益、已实现收益。

现行经营收益=收入-按重置成本计量的销售成本

可实现收益=未实现的持产收益

已实现收益=现行经营收益+可实现持产收益

企业的活动包括(1)一定期间的持有活动;(2)某一瞬间的经营活动。在持有资产的持续期间,即两个生产经营瞬间的间歇期内,企业并未发生经营活动,只是由于所持有的资产的市场价格上涨而使资产的现行重置成本增加,其增加的金额称为“持产收益”。此项资产在销售以后如果重置或重购,必须追付比原购置更多的成本——追加成本。因此,“持产收益”又称为“成本储蓄”意思是以备重置时支付追加成本之用。

传统历史成本会计由于假设币值不变并遵循历史成本原则,不反映价格变动引起的损益,因此,毋须计量持产损益;而现行成本会计既要确定各项非货币性资产的现行成本,又要正确反映各项非货币性项目的持产损益。由于现行成本会计遵循“实物资本保全”观念,持产损益应作为“资产重估价准备”或“资本调整”项目处理,不计入收益表。

### 3. 是否计算“追补折旧”不同

在传统历史成本会计中,固定资产一律按历史实际成本计提折旧,不存在事后追补折旧的问题,但在现行成本会计制度中,每个会计期末都应按当时的重置成本计提折旧,固定资产在连续使用的情况下,如果当时的重置成本高于以前各会计期末的重置成本,就会出现已往各会计期间如历年年度少计部分折旧费要予以追补,因而发生追补折旧费问题。所谓“追补折旧费”是指按期末重置成本和按期初重置成本计提折旧所得结果之间的差额。“追补折旧费”一般不计入当期折旧费用,而冲减当期资产涨价所引起的未实现的持产收益,同时增加累计折旧,并相应地降低资产的期末净值。

### (五)作用和效果的比较

会计信息能否发挥应有的作用,取得预期的效果,关键在于会计信息的质量。会计信息质量的基本要求是会计信息的有用性,即对决策的影响能力。它由“相关性”和“可靠性”组成。在不同的会计方法体系下,其所提供的会计信息的质量不同。现对传统历史成本会计与现行成本会计的信息质量比较如下:

#### 1. 信息的“相关性”不同

现行成本会计提供的财务成本信息,不论物价、币值是否变动,总是与现实经济环境密切相关,只要及时提供,便能导致决策形式差异;可以在一定程度上改善决策者的预测能力,证实或改正他们原先的期望,从而影响其决策。

传统的历史成本会计。提供资料的有用程度,取决于币值变动幅度的大小。在市场经济条件下,币值变动总是不可避免的。所以传统历史成本会计提供的会计信息往往不符合现实情况,相关性较差。特别是在通货膨胀,物价高速上涨的情况下,传统历史成本会计信息失真、失实的情况就更为严重。

#### 2. 信息的可靠性不同

历史成本一般是以市场实际成交价格为基础,有据可查,验证方便;但是,传统财务会计报告提供的历史成本信息,在一系列的加工处理程序中(确认、分类、汇总、分配等过程)存在很大的主观性,不可能不影响它的可靠性;而且可靠性赖以建立的基础是会计计量的如实表达和可验证性。事实上,在传统历史成本会计中,单项购置资产的取得成本通常比较容易精确地予以确认,如果非单项购置而是成批购置,分摊购置费用时,分摊标准的选择就存在计量人员主观判断问题。至于接受捐赠、盘盈的资产,如何确定其取得成本,更难做到客观。可见历史成本会计提供的会计信息,尽管其

可验证性程度可能提高,但可靠性程度却未必也很高。

现行成本会计不像历史成本会计那样有据可查,相对来说,可验证性较差,而且在进行估价时,不同的计量者的估计数值可能差别较大,即使同一计量者,在选择计量方法时以及在对外界数据取舍的过程中,也难免带有主观因素,不能不影响信息的可靠性。人们往往只怀疑现行成本会计信息的可靠性,而深信传统历史成本会计信息的可靠性,实际上是一种误解,或者至少是由认识上的片面性或习惯使然。

#### 3. 能否反映技术进步、币值变动的影响不同

科学技术进步迟早都会引起成本降低及有关的商品价格下降。在传统的历史成本会计中,由于遵循历史成本原则,对上述这些变动因素都不作考虑,不予反映,结果造成信息失真,而现行成本会计由于选择了现行成本作为计量基础,不论技术进步还是币值变动引起价值运动上的变化,一般都能适时加以反映,从而大大增加现行成本会计信息的决策有用性。

#### 4. 适应性不同

从理论上讲,很明显,传统的历史成本会计,只适合于物价稳定、币值不变、或者变动幅度不大的情况,否则信息的质量便难以保证;而现行成本会计,则不受币值不变条件的限制,不论在物价稳定、币值不变的场合,还是在物价波动、币值变动的场合,都能适应,做到信息符合实际,具有可靠性和相关性。

责任编辑 宋军玲

