

# 历史成本与公允价值的对立统一关系

苏明(副教授)

(首都经济贸易大学会计学院 北京 100070)

**【摘要】**历史成本与公允价值是两种非常重要的会计计量属性。许多研究认为,公允价值必将取代历史成本。本文根据马克思唯物辩证法的对立统一规律,分析了历史成本与公允价值计量属性的对立性和统一性,这种对立统一关系共同促进了会计目标的实现,二者缺一不可,但在不同的环境下,两种计量属性的使用应有所侧重。

**【关键词】**历史成本 公允价值 对立 统一 会计目标

## 一、引言

对立统一规律也称对立面的统一和斗争的规律或者矛盾规律。它是马克思唯物辩证法三大基本规律之一,也是唯物辩证法的核心和精髓。对立统一规律揭示出,社会和思想领域中的任何事物及事物之间都存在着矛盾,矛盾双方既统一又斗争共同推动着事物的运动、变化和发展。

历史成本和公允价值是目前两种备受关注的会计计量属性。历史成本也称实际成本,是指取得的资源的实际交易价格。按照我国现行企业会计准则的规定,在历史成本计量属性下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量;负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。公允价值是在缺少真实交易的情况下对资产和负债进行计量的一种估计价格(葛家澍和林志军,2006)。在公允价值计量属性下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

在1967年12月美国会计原则委员会发布的第10号意见书中,要求企业对应付债务用现值法进行摊销,这是美国迄今最早的关于用公允价值作为会计计量属性的文献记录。我国在1998年发布的《企业会计准则——债务重组》中首次引入了公允价值这个概念。此后,公允价值的使用几经跌宕起伏,持续至今,一直是备受争议的焦点。历史成本和公允价值在相当长时期内甚至现在也依然被许多人认为是完全对立的两种会计计量属性。就历史成本与公允价值孰优孰劣,学术界和实务界有不同的见解,但许多研究都认为公允价值必将取代历史成本,不会持续并存。

FASB在其1998年发布的SFAS133中提出,公允价值是计量金融工具及衍生工具最合适的计量属性。黄世忠(1997)认为,公允价值极有可能在21世纪上半叶成为主流的会计计量模式,历史成本最终将会退出会计舞台。谢诗芬和戴子礼(2005)认为,现值与公允价值计量属性是国际大趋势,是财务会计未来发展的方向。张敏等(2011)通过调查研究,发现公允价值在使用过程中虽然存在很多问题,但大多数人仍坚持公允价值应扩大使用范围。池雪和江春霞(2012)认为,欧盟、美国都将继续加速推进公允价值计量,在我国,随着市场监管程度和活跃程度的提高,公允价值必将代替缺乏决策有用性的历史成本。刘显含和刘桔林(2013)认为,公允价值能够更好地提高会计信息质量,是会计计量的必然趋势。

历史成本与公允价值虽然具有矛盾性,但实际上,历史成本应是公允价值计量属性的前提。没有历史成本,会计上的公允价值数据便失去了估算的基础,或者说估算的公允价值并非真正“公允”。历史成本与公允价值既对立,又有统一。这种对立统一关系共同促进了会计目标的实现。

## 二、历史成本与公允价值计量属性的对立

1. 过去和未来的对立。历史成本是过去交易双方对资产价值达成的一种共识。企业购入一项资产时是否接受对方提供的报价,通常是以该资产能够为自己未来创造的经济利益的大小作为取舍标准。但企业一旦购入该资产,发生的一个重要转折是,企业购入该资产所支付的价格仅仅反映了企业过去对该资产价值创造能力的一种认可,不代表购入之后企业对该资产价值的信任度。购入之后的不同时间点上,企业对该资产价值创造能力的认可程度也是在不断变化的。历史成本仅能代表资产的去。

公允价值则是面向未来。公允价值有多种估算方法,

包括资产的市场经验交易价格、重置成本、预计未来现金流量的现值等。这些方法都是对资产未来价值创造能力的估算技术。企业取得一项资产后,需要持续不断对该资产的公允价值进行评估以决定对资产的使用或处置方式。例如,如果继续使用该资产预计能为企业带来的净现值大于企业当前出售该类资产所获取的市场销售净收益,则企业会继续使用该资产,否则出售该资产。继续使用该资产预计能为企业带来的净现值、出售该类资产所获取的市场销售净收益分别代表了该资产不同情况下的公允价值。在分别确定了这两个公允价值数据之后,企业才能做出继续使用还是出售该资产的决策。所以,公允价值的一个重要作用体现在为企业未来的决策提供依据。

**2. 实和虚的对立。**在漫长的会计史中,历史成本以其真实、具有可验证性、便于取得等多方面的优点在传统的财务会计中作为公认的主流会计计量属性。相较于公允价值,历史成本非常可靠。历史成本在形成过程中有购货发票、销售合同、支付凭证等多种原始凭证作为支撑,这些都是非常实际的资料。

相较于历史成本的“实”,公允价值则多少有些“虚”。“虚”体现在:①公允价值并非来自真实的交易,而是一种估计,估计难免有偏差;②公允价值是对资产未来价值创造能力的一种判断,而未来本身就存在着很大程度的不确定性;③公允价值是一种公平的、合理的价格,是市场中的多数交易主体都信服的一种价格。而公平、合理、多数、信服这些赋予公允价值的优点并没有具体的、能量化的、方便操作的标准。

**3. 静和动的对立。**历史成本是一种沉没成本,是过去已经发生过的交易或事项中所形成的价格。企业目前的资产是过去某一个时点某一笔交易中取得的,在这笔交易中,企业为了取得这项资产仅支付了一个价格。这个价格是历史成本,对该项资产而言也是唯一的历史成本。唯一即指为取得这项资产不能支付两个或更多个价格,如果整个交易中的确支付了两个或更多个价格,其交易实质应该是以下两种情况之一:①该项资产的历史成本是这两次或多次支付的价格之和,企业不可能为取得同一项资产向对方重复支付货款;②支付的两次或多次价格是为了取得两项或多项资产所支付的价格,分别代表了这两项或多项资产的历史成本。历史成本一旦发生,便处于静止状态,是不能再变化的成本。

企业取得一项资产后,由于市场环境、企业战略、生产技术等多方面因素的影响,资产未来价值创造能力也会不断地发生变化,资产的公允价值也因而处于不稳定状态。另外,由于同一项资产在不同市场中的认可度存在差异,因此即便是同一个时点,同一项资产也可能存在多个公允价值,这也是套利行为之所以存在的重要原因。

因此,公允价值是一种动态的价格,是可以被不断调整、修正的价格。

### 三、历史成本与公允价值计量属性的统一

**1. 历史成本的形成以公允价值为基础。**历史成本是交易双方协商、谈判的结果。交易双方协商、谈判的过程也是双方经济利益的一种博弈。当交易标的价格大于其价值时,买方会受损;当交易标的价格小于其价值时,卖方会受损。在不存在信息不对称的情况下,交易双方充分掌握关于交易标的价值信息。当交易标的价格与价值不等时,交易无法实现。因此,只有交易价格对双方而言都是公平的情况下,即交易价格是公允价值时,交易才能达成。此时,历史成本与公允价值在双方交易过程中就达成了绝妙的统一。

当然,现实世界中交易信息具有不对称性。由于交易双方对交易标的信息掌握得不充分,交易标的价格在其价值不等的情况下交易也有可能实现,因为交易中的某一方由于信息的缺乏从而错误地将不公允的价格作为公允价值接受了。由于交易双方均为理性的经济人,这种表面上看似历史成本和公允价值背离的现象便充斥了整个市场。但究其实质,交易者接受交易价格,是以交易价格为公允价值作为基本原则的。

随着信息技术的发展,信息的传播越来越及时,交易双方对交易标的信息掌握程度也日益提高,在交易过程中,历史成本与公允价值在金额上日渐趋于统一,这是一种趋势。现行企业会计准则下,许多交易事项都直接规定以公允价值作为取得资产的入账价值。

**2. 公允价值的估算需以历史成本为基础。**公允价值虽然是一种估计值,但任何估计技术都是需要以历史成本数据为基础的。没有历史成本,公允价值只能是一种假想。历史成本在公允价值估算中的作用体现在:未来是历史的延续。公允价值虽然是对资产未来价值创造能力的评估,但是资产的价值创造能力通常具有一定的稳定性,这种稳定性意味着资产过去和未来的价值创造能力具有密切的联系。所以我们在很多估值技术中所需要的参数往往用过去的实际值或过去几年的平均值代表。公允价值含有相当的历史成分。

现行企业会计准则下,一些经济事项的处理也体现了这种思想。例如,固定资产需要期末将其账面价值与可收回金额(公允价值与未来现金流量的现值的较高者)进行比较以确定是否减值,如果减值,固定资产需要计提固定资产减值准备,在财务报告中以反映其当前的真实价值。但是在账簿中,会计要分别反映固定资产的历史成本、已计提的累计折旧和减值准备。这种处理融合了历史成本与公允价值的优点,既要反映固定资产当前的真实价值以便决策,同时公允价值估计时因为又需要以过去

的经验数据做参考,所以保留了账簿上关于固定资产原始成本、累计折旧等方面的信息。累计折旧反映了固定资产过去的消耗程度,在每年的消耗程度具有一定规律性时,可以为估计以后年份的资产折耗提供参考。固定资产的原始成本与固定资产的现行价格既反映了物价变化幅度,又反映了资产本身技术、性能等方面的年贬值程度。在此基础上,可以对资产未来若干期的固定资产价格变动及市场技术、性能贬值金额做一个大致的估计。

#### 四、历史成本与公允价值计量属性的对立统一关系共同促进了会计目标的实现

受托责任观和决策有用观是目前关于会计目标的两大主流观点。受托责任观指会计是为了履行企业的所有者——股东的委托责任,向其报告真实、可靠的会计信息,以评价管理当局的履约情况。决策有用观则强调会计信息要与企业的会计信息使用者的决策相关。

历史成本由于较公允价值更为可靠,因而在受托责任观下备受推崇。这种可靠性体现在:历史成本有原始交易凭证为依据。如果管理当局企图掩饰经营管理过程中的不当行为,只能涂改、虚开、隐瞒真实的原始凭证,而这些行为均属于违规行为。在违规成本很高的情况下,管理者将会减少这种行为。而公允价值是一种估计价格。例如,在以资产预计未来现金流量的现值作为公允价值的估算方法时,需要估算资产未来使用年限、每年资产预期产生的现金流量、折现率等很多因素。估算不一定真实代表资产的实际情况,但只能说是偏差,不能定为舞弊。因此,很难从法律的角度去追究会计人员公允价值使用不当的责任。公允价值计量一定程度上为会计人员盈余管理提供了便利。从这方面而言,历史成本反映的会计信息更能吸引股东,更能达到监督经营管理者的目的。

但由于历史成本比较滞后,不能反映资产未来的价值创造能力,这就给会计信息使用者带来了不便。因此,在决策有用观下,会计信息使用者更需要以公允价值反映的会计信息。

会计信息的真实客观以及决策相关性都有着非常重要的意义,尤其是股东,既需要了解经理人员的履约情况,又需要清楚企业的现行价值以便进行投资决策。历史成本的可靠性与公允价值的决策相关性分别满足不同会计信息使用者的需要,或同一会计信息使用者不同方面的需要,从而共同促进会计目标的实现。

#### 五、建议

1. 坚持矛盾的斗争性和统一性,历史成本与公允价值并存。矛盾的斗争性和统一性是对立统一规律的重要内容。矛盾的斗争性指矛盾双方相互排斥、相互分离的性质和趋势。矛盾的统一性是指矛盾双方相互联系、相互吸引的性质和趋势。矛盾的斗争性和统一性相互影响、相互

制约,不能相互脱离单独存在。

历史成本的静态特征使得取得的资产一旦入账,其账面价值便不能再调整。但在公允价值计量属性下,资产的账面价值要随着该资产公允价值的变化情况不断调整。这是二者的矛盾之处,但该矛盾也促使历史成本与公允价值不断融合:交易的形成需要公允价值作为交易价格,也才能形成历史成本;公允价值的估计需要参考资产的历史实际数据。可以说,历史成本有一定的公允性,公允价值中也有历史成分。因此,历史成本与公允价值两种计量属性不应该是谁取代谁的问题,应该是相互促进,共同发展,以保证会计目标的实现。

2. 坚持矛盾的两点论和重点论,不同环境下要适度侧重。矛盾的两点论和重点论也是对立统一规律的重要思想。矛盾的两点论指研究问题要认识问题的主要矛盾和次要矛盾、矛盾的主要方面和次要方面、主次之间的辩证关系。矛盾的重点论指要抓住问题的主要矛盾和矛盾的主要方面。

历史成本与公允价值计量属性虽然相互联系,但解决的问题各有侧重,在不同的环境下,可以选择其中之一作为主要的会计计量属性:①资本市场比较发达的国家或地区,资产交易频繁,容易获取市场上绝大多数交易者都认可的价格,会计可以选取公允价值作为主要计量属性。对于资本市场欠发达的国家或地区,应以历史成本作为主要计量属性,因为此时资本市场上的交易价格可信度并不高,如果以其作为公允价值入账,反而会使会计信息的决策有用性更弱。②通货膨胀较严重时,应用公允价值作为主要计量属性。因为资产此时大幅度缩水,历史成本已严重影响会计信息使用者的决策,以历史成本反映的会计信息已吸引不到任何投资者,这将严重影响到企业的可持续发展甚至基本生存。③产品技术更新换代比较快的产品,很容易在较短的时间内被市场淘汰,资产贬值速度较快。著名的摩尔定律指出:当价格不变时,集成电路上可容纳的晶体管数目,大约每隔18个月就会增加一倍,性能也将提升一倍。即每一美元所能买到的电脑性能,将每隔18个月翻一倍以上。这种情况下,显然历史成本对当前的投资者决策毫无意义,企业账面资产水分严重。此时适宜于用公允价值作为主要计量属性。

【注】本文系首都经济贸易大学2014年度研究生科技创新资助项目“股权结构、收益性质和企业价值关系研究”的阶段性研究成果。

#### 主要参考文献

1. 俞吾金,陈学明.国外马克思主义哲学流派新编:西方马克思主义卷.上海:复旦大学出版社,2002
2. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2006