



通货膨胀会计

葛家澍 编著

中国财政经济出版社

通货膨胀会计

葛家澍 编著

中国财政经济出版社

通货膨胀会计

葛家澍 编著

中国财经出版社 出版

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售
四川新华印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 3.625印张 72,000字
1985年5月第1版 1985年5月成都第1次印刷
印数: 1—8,000

统一书号: 4166·574 定价: 0.60元

前 言

通货膨胀会计是资本主义企业财务会计的一个新领域。第一次世界大战以后，许多资本主义国家就开始出现通货膨胀。由于通货膨胀的持续与发展，使得资本主义企业的会计信息，特别是对外提供的财务报表，严重地脱离了企业真实的经营成果与财务状况。报表的使用者所获得的会计资料，往往是一堆用处不大，甚至无用的数字。在这种情况下，资本主义国家中陆续出现了为消除通货膨胀影响或为充分估计这一影响的新的会计模式或财务报告模式，展开了有关通货膨胀会计问题的研究。

通货膨胀会计不仅在会计的方法、程序和会计报表的内容与结构上提出了种种改革，更重要的是，它反映了一些新的会计思想和会计观点。这些会计思想和会计观点大多是针对传统的会计理论，特别是针对历史成本（原始成本）计量原则的。通货膨胀会计的出现，使资本主义企业的财务会计面临着一场革命。

我国是社会主义国家，通货膨胀会计当然不适用于我国。但是，我国现行会计模式也是以历史成本为计量基础的。所以，通货膨胀会计对历史成本原则的影响，应当引起我们的

重视。新的会计模式所提出的新的会计思想，毫无疑问，可使我们从中得到启发。

通货膨胀会计的内容是很丰富的。本书只是概括地介绍了其中几种主要的会计模式，供研究这个问题的读者参考。

本书所介绍的西方通货膨胀会计的理论与实务，主要限于美国。虽然以一个国家为例，难免以偏概全。但美国通货膨胀会计的理论与方法，如同它的财务会计理论与方法一样，在资本主义国家中，具有一定的代表性，影响较大。

由于资料缺乏和时间仓促，加之作者在这方面研究不够，水平有限，书中必有不少错误和缺点，恳请读者给予批评指正。

作 者

1984年5月

目 录

一、持续的通货膨胀给资本主义企业财务会计带	
来的主要问题·····	(1)
(一) 以历史成本为基础的财务报表密切依存于币	
值不变的会计基本假设 ·····	(1)
(二) 持续的通货膨胀对历史成本原则的冲击 ·····	(7)
(三) 持续的通货膨胀给资本主义企业财务会计带	
来的主要问题 ·····	(16)
二、通货膨胀会计概述·····	(19)
(一) 什么叫通货膨胀会计·····	(19)
(二) 通货膨胀会计的主要内容 ·····	(20)
(三) 通货膨胀会计的形成与发展 ·····	(30)
三、历史成本/不变价格美元会计模式 ·····	(34)
(一) 划分货币性项目和非货币性项目 ·····	(35)
(二) 把历史美元换算为不变价格美元 ·····	(38)
(三) 计算在货币性项目净额上的购买力损益 ·····	(44)
(四) 重编以不变价格美元为计量单位的财务报表 ···	(47)
(五) 历史成本/不变价格美元会计模式的主要优	
缺点·····	(54)

四、现行成本/历史美元会计模式	(56)
(一) 现行成本的概念	(56)
(二) 现行成本/历史美元会计模式的基本原理	(57)
(三) 现行成本/历史美元会计模式的几个主要问题	(63)
(四) 现行成本/历史美元会计模式的主要优缺点	(74)
五、现行销售价格(脱手价格)会计模式	(76)
(一) 现行销售价格的内容	(76)
(二) 现行销售价格的适用范围	(77)
(三) 现行销售价格会计模式的日常会计处理与报 表的编制	(78)
(四) 现行销售价格会计模式的主要优缺点	(87)
六、现行成本/不变价格美元会计模式	(89)
(一) 现行成本/不变价格美元会计模式的特点	(89)
(二) 现行成本/不变价格美元会计模式下的财务 报表	(90)
(三) 现行成本/不变价格美元会计模式的主要优 缺点	(95)
七、有关通货膨胀会计的几个问题	(97)
(一) 关于币值不变的会计基本假设的问题	(97)
(二) 关于对历史成本原则的重新评价问题	(98)
(三) 关于收入的确认与收入的实现等问题	(100)
(四) 关于通货膨胀会计对公认会计原则的全面挑 战问题	(100)
八、附录 美国财务会计准则委员会第33号公告 内容简介	(103)

一、持续的通货膨胀给资本主义企业 财务会计带来的主要问题

(一) 以历史成本为基础的财务报表密切 依存于币值不变的会计基本假设

在资本主义国家，现代企业会计主要有两个分支：一是为企业外部的与企业有利害关系的各个方面（如投资人和债权人）进行理财决策（如投资决策和信贷决策）而提供必要信息的“财务会计”（Financial Accounting）；二是为企业内部进行经营决策提供必要信息的“管理会计”（Managerial Accounting）。财务会计主要以货币为计量单位，把企业已发生或已完成的经济活动所产生的大量数据，按照传统的会计模式（主要指历史成本会计模式）进行加工（计量、记录、整理、汇总），并遵循“公认会计原则”（Generally Accepted Accounting Principles），编制出通用的“财务报表”（Financial Statements）和其他“财务报告”（Financial Reporting）。财务报告，特别是财务报告主要组成部分的财务报表，提供的都是货币形式的信息。它们反映一个企业的财务状况、财务状况的变动和财务成果（经营

成果)。在资本主义国家，所有的财务报表指标都直接受到货币购买力变动——一般物价水平变动的影响。这是因为，在财务报表上是以货币作为统一的量度来对所有的项目作出量的反映的。

我们知道，人们在日常生活中需要运用各种量度。比如，计量物的长度时用“尺”或“公尺”，计量物的重量时用“斤”或“公斤”，等等。作为量度单位，一尺或一公尺的长度是不会变的，一斤或一公斤的重量也是不会变的。可是，财务会计和财务报表上主要是用货币（例如美元）为量度，而货币本身的价值却是会变动的。传统的会计做法是不考虑币值的变动。一些西方会计学家为了替会计的这一惯例寻找理论依据，提出了会计的一项基本假设：以货币为计量单位时，应假定币值本身不变。理由是，在商品经济中，物价的变动——涨和跌是不可避免的。但从长期观察，物价的涨和跌对会计信息的影响可以互相抵消。以这个基本假设为基础，美国会计学家还提出一项会计的基本原则，即任何一项资产的取得，都应以当时交换价格或生产成本计价；任何一项负债的承诺，也都应以当时交换资产或劳务的交换价格或当时约定的金额计价。资产的价值一旦记入帐簿，以后就按其已耗用部分作为成本（销货成本）和费用（如折旧），并以此同收入相配合来确定收益，从而记入收益表。而其未耗用的部分，则作为资产的价值仍反映在资产负债表上（除非资产经过使用或交换，否则其价值是不予变动的）。这就是所谓“历史成本（原始成本）原则”或“历史成本模式”

的基本特点。

长期以来，资本主义国家的财务会计都是按照币值不变的基本假设和历史成本原则来处理数据资料的。如果物价比较稳定，或者物价有涨有跌，则按照上述假设和原则编制财务报表，不仅在理论上无可非议，在实践上也是切实可行的。更重要的是，这样产生的财务信息，对投资人进行投资决策和对债权人进行信贷决策，基本上都是有用的，而且也比较客观、可靠。

但是，历史成本原则的优越性是以币值不变的会计假设为前提的。要使历史成本为计量基础的财务报表能够提供有助于投资决策和信贷决策的信息，对于货币这个计量单位，不是靠假定它的购买力不变，而是应依靠通过现实生活证明它的购买力是不变的或基本不变的。因此，一旦出现了否定币值不变假设的客观情况（最典型的就通货膨胀，特别是持续的通货膨胀），历史成本原则最主要的客观、可靠的优越性不但不复存在，相反，用它作为计量基础，还要歪曲企业的实际财务状况及其经营结果。现举例说明如下。

设：企业年初有存货100,000美元，应收帐款60,000美元（均按历史成本计量）。年初的一般物价指数为100，到年末，上列资产不变，但一般物价指数已上升到250。那就是说，按购买力计算，年初1美元相当于年末2.5美元。如果年末仍以历史成本为计量的基础，这两项资产的估价都不符合实际。试看下表：

图表1-1

单位：美元

	年初帐面价值 (历史成本)			年末帐面价值 (历史成本)			因购买力 变动产生 的损益 (损失 -, 利得 +)
	按 年 初美元	按购买 力折算	按年末 美 元	按年初 美 元	按年末 美 元	按年末美 元重新表 达后的差 异 (资产 升值 +, 资产减值 -)	
	(1)		(2)	(3)	(4)	(5) = (4) - (3)	(6) = (4) - (2)
存 货	100,000	$100,000 \times \frac{250}{100}$	250,000	100,000	250,000	+ 150,000	0
应收帐款	60,000	$60,000 \times \frac{250}{100}$	150,000	60,000	60,000	0	- 90,000

上表表明:

(1) 存货的价值是随着物价变动而变动的。如果不考虑存货本身价格的涨跌, 当一般物价水平提高 (货币的购买力下降) 时, 存货的价值也应上涨; 反之, 就应下跌。上表中由于一般物价指数由100上升到250, 这意味着物价的一般水平平均提高一倍半。倘若按年末美元的购买力 (简称“年末美元”) 计量, 存货应涨到250,000美元。但如以历史成本为计量基础, 不考虑币值的变动, 年末存货只能按100,000美元列示。而这里的100,000美元, 其计量单位却是年初美元的购买力 (简称“年初美元”)。

按历史成本计量在这种情况下将产生两个问题:

第一，在年末，存货涨价 150,000 美元（即 250,000-100,000）无法得到反映。

第二，企业还可能持有其它资产，而有的资产并不随物价变动而变动其价值（或帐面金额）。现金就是一个例子。不论一般物价水平怎样变化，原来的 1 元，现在仍然是 1 元，变化的只是 1 元的购买力。假定企业年初持有现金 8,000 美元，在一年内，现金没有流动（即既无收入，又无支出），那么，到年末，企业仍然持有 8,000 美元，从帐面上看不出任何变化。但是，年初的 8,000 美元代表年初美元，而年末的 8,000 美元已经代表年末美元了。在我们的例子中：

$$\text{年初 1 美元} \times \frac{250}{100} = \text{年末 2.5 美元}$$

$$\text{或年末 1 美元} \times \frac{100}{250} = \text{年初 0.4 美元}$$

可见，年初美元与年末美元按其购买力来计算，实际上变成了两种货币了。

倘若企业以历史成本为计量的基础，在上例中，年末的存货 100,000 美元（它代表年初美元）与年末的现金 8,000 美元（它代表年末美元）显然不能简单相加。如要相加，就要对存货的价值按年末美元重新表达（如图表 1-2）。

（2）应收帐款与现金非常类似。当一般物价水平变动时，应收帐款的帐面金额并不随之变动。这是因为债权债务一般是由合同契约规定的，双方约定的金额不能任意变更。因此，企业如果持有应收帐款一类的资产，当物价上涨、货

图表1-2

单位：美元

	年末帐面金额 (年初美元)	按年末美元重新表达
现 金	8,000	(自动变为年末美元) 8,000
存 货	100,000	$100,000 \times \frac{250}{100} = 250,000$
合 计		258,000

币购买力下跌时，企业就会蒙受损失，而债务人则获得利益；反之，当物价下跌，货币购买力提高时，企业就获得利益，而债务人则蒙受损失。

在上例中，企业年初持有应收帐款 60,000 美元，在年末，由于一般物价水平由 100 上升到 250，而应收帐款仍只能按 60,000 美元收取现金，企业就蒙受了货币购买力变动的损失。

这种损失可用下图表示：

图表1-3

	年 初	年 末	
	应收帐款	应收帐款	
帐面价值	60,000	→ 60,000	} 企业由于持有应收款发生的货币购买力变动损失为： 150,000 - 60,000 = 90,000 美元
一般物价指数	100	→ 250	
按年末美元换算	$60,000 \times \frac{250}{100}$	→ 150,000	

倘若企业按历史成本计量资产，上列货币购买力变动的损失 90,000 美元（年末美元）在财务报表上是得不到反映的。

(二) 持续的通货膨胀对历史成本原则的冲击

以上的说明清楚地告诉我们，以历史成本为基础的财务报表，只有在币值不变或基本不变的假设同资本主义经济现实基本吻合的情况下，才能如实地反映一个企业的财务状况和经营成果。一旦物价发生剧烈变动，比如出现通货膨胀，资产和产权都将不能反映其真实的价值。这就会影响到甚至严重地影响到财务报表所提供的信息的质量——信息对决策的有用性。

问题还在于资本主义国家的通货膨胀并非暂时的现象，而呈现持续的趋势。当前，整个资本主义世界的经济虽然经历着萧条与复苏的反复，而持续的通货膨胀（包括“停滞膨胀”，即在萧条时期，一方面，生产衰退，失业剧增；另一方面，物价仍急剧上涨）的势头却有增无减。

我们知道，从本世纪五十年代后期到六十年代中期，凯恩斯主义的膨胀性财政政策和货币政策，曾被视为医治经济危机的灵丹妙药，为主要的资本主义国家所广泛采用。实行这种政策，必然要大量增加货币供应量，造成持续的通货膨胀。从六十年代末七十年代初起，一些资本主义国家的通货膨胀，就呈现日益加剧的趋势。现以美国为例，将1950年至1980年美国有关年度的“年平均物价指数”^①（CPI-U Index）、“年通货

^① 这是美国财务会计准则委员会于1979年11月发表的第33号公告中，要求把某些报表资料换算为“一般购买力单位”时规定采用的物价指数。

膨胀率”和“年末物价指数”列示如下^①：

图表1-4

年 度	年平均物价指数 (CPI-U Index)	年通货膨胀率	年末物价指数 CPI-U Index
1950	72.1		
1955	80.2	2.2%	
1960	88.7	2.0	
1965	94.5	1.3	
1967	100.0	2.9	
1970	116.3	5.2	
1971	121.3	4.3	
1972	125.3	3.3	
1973	133.1	6.2	
1974	147.7	11.0	
1975	161.2	9.1	166.3
1976	170.5	5.8	174.3
1977	181.5	6.5	186.1
1978	195.4	7.7	202.9
1979	217.4	11.3	229.9
1980	247.3	13.3	258.4

• 从上一间隔年度至本年度止的综合平均年膨胀率。

上表说明：在美国，除五十年代中期至六十年代中期约七八年中，每年通货膨胀率未超过3%以外，七十年代初到八十年代，通货膨胀率就不断上升。这当然不限于美国，在这十年中，大多数资本主义国家每年通货膨胀率都在6%以上，英国和法国甚至超过10%。

会计核算是价值核算。它所提供的，主要是财务信息即

① 资料来源：〔美〕Welsch, Zlatkovich, Harrison, "Intermediate Accounting" (Sixth edition; 1982) Chapter 24, P. 864.

货币信息。因此，会计离不开货币这一计量单位。很明显，作为一种量度，货币本身价值的稳定性必须得到保证。长期以来，历史成本原则之所以得到公认，正因为它的基础——币值不变的假设基本上符合实际情况。现在，由于持续的通货膨胀，迫使人们不得不重新评价历史成本会计模式。通货膨胀实际上从两方面冲击了历史成本原则。首先，货币购买力产生剧烈的变动，使以历史成本所反映的各个时期的购买力没有可比性。仍以美国为例，历史成本的货币计量单位，代表历史美元（反映历史成本形成时的美元购买力），它同现行美元（反映当前美元的购买力）没有可比性；其次，商品物资（构成企业的具体资产）的当初取得成本（历史成本）同它的现行成本（通常指重置成本）也产生越来越大的差距。换句话说，在通货膨胀的情况下，如果按历史成本为基础提供财务报表，不但由于一般物价水平上涨，使货币的购买力下跌，从而影响财务报表所有项目的计量的真实性。而且，由于具体资产的个别价格也会不同程度地上涨，使资产的历史成本明显地脱离其现行价值，从而影响据以表达的财务状况和经营成果的可靠性。在西方，企业对外公开的财务报表是现在的和未来的投资人、债权人及其他有关单位和广大公众关注的中心。面对持续的通货膨胀，企业如果仍按历史成本编制财务报表，则显然难以满足他们的需要。因为脱离当前实际的信息是不可能有助于投资和信贷决策的，尤其无法据以正确估计企业现金的预期流动。倘若不能据以正确预测企业的现金流动，特别是企业“有利的现金流动”（即现

金流入大于现金流出），也就不能正确预测投资人或债权人预期的现金收入（如利息、股利和到期应当偿付的放款或证券的本金，等等）。

由于现行财务报表存在着上述缺陷，近几年来，在美国，传统的会计模式（包括历史成本原则）经常遭到会计界和企业界的责难。如1980年1月14日出版的美国《幸福》杂志，曾以“公司正在报告没有用的数字”为题发表一篇访问记，报道了罗伯特·斯特林教授对历史成本模式的尖锐批评。罗伯特·斯特林教授认为，由于会计受到通货膨胀的损害（当然还有其他因素的影响），“越来越多的会计人员认识到，他们一向遵循的会计程式（那个可以追溯到十五世纪、从复式簿记时一直沿用下来的那个会计程式）能为投资者提供的切合实用的、并能据以作出财务决断的资料，简直少得可怜”^①。

如果不存在通货膨胀，物价没有多大的变动，按历史成本为计量基础所形成的会计信息是无可非议的。但一旦发生通货膨胀，则资产的历史成本与其重置成本就会发生明显的脱离，在历史成本原则的基础上就不可能产生对决策有用的信息。现举一个简例说明如下。

设：乙企业1981年初购入一台设备，成本为100,000美元，预计可使用10年，报废时假定无残值，该企业每年按直线法（使用年限法）计提折旧。1982年初，这台设备的新置成本已上涨到200,000美元，1982年乙企业的营业收入为50,000美元，

^① 斐尔行编译：《会计要彻底改革》，《上海会计》，1981年增刊（1），第19页。