

# 中国的会计业

内容提要：

物价变动会计,在入世后会变得越来越重要。经济的发展带来了物价的不稳定,物价不稳定相应地促进了物价变动会计的跟进。

# 目 录

## 第一章 加入世后 物价变动会计提上日程

- 一、物价变动对传统会计的冲击及会计对策 ..... 缘
- 二、两种会计模式 ..... 怨
- 三、各国物价变动会计介绍..... 愿

## 第二章 加入世后的收购与兼并会计

- 一、企业兼并与合并财务报表..... 猿
- 二、企业兼并的方法 原原购买法和权益集合法..... 猿
- 三、购买法和权益集合法会计举例..... 源

## 第三章 加入世后财务报告的发展趋势

- 一、报表体系由单一体系向多元体系转变..... 源
- 二、从重视可靠性到可靠性与相关性并重..... 源
- 三、从历史成本原则到历史成本与公允价值并重。..... 缘
- 四、从主体信息到主体与关联方信息并重..... 缘
- 五、从有形资源到有形资源与技术资源并重..... 缘
- 六、从表式信息到表式与图象化信息并重..... 缘
- 七、计量方式的发展趋势货币与非货币计量并重..... 缘
- 八、从绝对值信息揭示到绝对值与相对值信息揭示并重..... 缘
- 九、信息披露的趋势 :事后与事前揭示并重 ;年度揭示与日常揭

示并重 ..... 缘

## 第四章摇入世后财会 实务中常用的计算公式

摇摇一、投资业务中常用的计算公式.....	缘
二、外币业务的计算公式.....	远
三、税收的计算公式.....	苑
四、财务报表计算公式.....	愿
附录一摇英汉词汇对照表 .....	怨
附录二摇相关机构网址.....	员
附录三摇涉外会计文书写作示例.....	员
一、公司会计制度的制定 .....	员
二、公司注册资本出资情况的验证报告的写作 .....	员
三、注册资本出资情况证明 .....	员
四、注册会计师如何写作查账报告 .....	员
五、财务评价写作范例 .....	员
六、目标利润实现情况分析的写作范例 .....	员
七、资产周转率分析文书写作范例 .....	员
八、资产评估报告书写作范例 .....	员

## 第一章 入世后 物价变动会计提上日程

物价变动会计,在入世后会变得越来越重要。经济的发展带来了物价的不稳定,物价不稳定相应地促进了物价变动会计的跟进。

传统的会计实务遵循历史成本原则,但是在现实当中,没有一个国家不面临通货膨胀或通货紧缩。即使是在同一个国家,不同时期的物价变动情况也是不同的。

会计的任务是向经营者如实地提供信息,使其更加有效地管理,提高效益。入世之后,效益更是经营者所考虑的首要问题,在这个重视效益的时代,怎么可以忽视物价变动(上涨或下跌)这一普遍现象所带来的影响呢?

传统会计是以币值稳定为基础的,物价变动给传统会计带来了一个普遍性的会计难题。在物价变动时期,传统会计计量的资产和收益难以反映其实际情况,会计信息的可理解性减弱,企业的再生产能力也会受到损害。

物价变动根据其发生的范围,可分为个别物价变动和一般物价变动两种情况。个别物价变动是指某一特定商品价格的变动,而一般物价变动是指某一时期商品价格的整体水平的变动。两者的关系是个别和一般的关系,一般物价变动以个别物价变动为基础,又反过来对个别物价变动施加影响。但是,有时也会出现一般物价变动,而某特定商品物价不变甚至相反变动的情况。

物价指数是衡量物价变动的指标。物价指数是指某一个时期商品或劳务的价格与基期的商品或劳务价格的比率,物价指数可以区分为个别物价指数和一般物价指数两种。个别物价指数反映个别物价变动状态,而一般物价指数反映一般物价变动水平。

个别物价指数的计算公式如下:

$$\text{个别物价指数} = \frac{\text{报告期特定商品的价格}}{\text{基期特定商品的价格}}$$

一般物价指数的计算公式如下:

$$\text{一般物价指数} = \frac{\sum (\text{报告期选定商品价格} \times \text{权数})}{\sum (\text{基期选定商品的价格} \times \text{权数})}$$

其中,所选定的商品应是销售量大的、价格变动趋势具有代表性的商品。其权数是某选定的商品在社会销售总量中所占的比重。

### 一、物价变动对传统会计的冲击及会计对策

#### 1. 对历史成本会计的冲击

历史成本会计是用经济业务发生时的历史成本计量资产的价值,以所耗用生产要素的历史成本与当期收入进行配比来计算当期的收益。历史成本会计的基本前提之一是货币计量,即只有能用货币计量的经济业务才得以在会计中反映,凡不能用货币计量的,则不能在会计中加以记录和报告。历史成本会计采用货币作为计量单位,还隐含着这样

## 中国的会计业

一个假设,即假定所使用的货币单位是一个恒定不变的计量单位。但是经济生活中物价是处于经常的变动之中的,物价的变动势必会对传统的历史成本会计带来影响和冲击。

长期以来,世界上大多数国家都是采用历史成本会计模式来确认、计量和报告经济信息的。

### (1)对资产负债表中项目的影响

不论物价如何变动,历史成本会计下,资产和负债是按其业务发生时的历史成本来计量的,即资产负债表中的资产项目的价值是不变的。显然,在物价变动的情况下,资产负债表中资产的价值信息是部分失真的。如,某公司的一项固定资产,其历史成本为 500 万元,购买此固定资产时的物价指数是 100,而若干年后的物价指数变为 150,此项固定资产的现时价格也已变为 700 万元。但是在资产负债表上,此项固定资产的价值仍旧是其历史成本即 500 万元。而不是按照物价指数调整后的 750 万元,也不是其现时价格 700 万元。可见,历史成本会计不能反映资产价值的变化,也不能反映物价变动对企业带来的影响。

历史成本会计采用以业务发生时的历史成本确认、计量和报告资产和负债等项目,但是各项业务发生的时点是不同的,不同时点上的物价指数是不一样的,货币的购买力不一样,即资产负债表中的项目是以不同时点上的具有不同购买力的货币表示的。不同货币购买力的货币数额简单相加,其结果是没有意义的,会造成会计信息的可信度减弱。

### (2)对损益表的影响

历史成本会计采用配比原则确定企业的收益,即将营业收入与为取得该项收入所发生的费用和成本相比较,确认收益。但是在此前提下,与收入配比的是所消耗的生产要素的历史成本。也就是,收入是当期实现的,而成本或费用却是按历史成本结转的。在物价变动很大的情况下,历史成本和现行成本之间相差就会很大,产生的利润就不能真实地反映其经营成果。例如在物价上涨时,收入与较低的成本相比,产生出较高的利润。

假定某公司购入存货,其历史成本为 10 000 元,一年后将其售出得 15 000 元。但在这期间,物价上涨了 20%。在传统历史成本会计下,所确认和计量的利润是 5 000 元。但事实上,这 5000 元的利润中包括两部分:一部分是资产的持有收益,即物价上升 2 000 元,另一部分为真正的会计收益 3 000 元。

可见历史成本会计下损益表中的利润数字也是有些失实的。失实的经营成果又会进一步影响到企业的再生产能力。在物价上涨的情况下,企业的利润有可能被虚计,分配给投资者的利润中就会有部分是属于资本的返还。而且企业按照虚计的利润纳税,必然多缴所得税,使企业承担不应有的纳税义务。如此,企业的财力就会受到削弱,企业将丧失存货和固定资产重置的能力,无法保持必要的再生产能力。

所以,传统历史成本会计在资产计价和收益计量上因物价变动而产生了问题。物价的变动影响到了财务报告中信息的可靠性和相关性,使得信息使用者难以根据这些信息作出正确的决策,从而也妨碍了财务会计目标的实现。

## 2. 物价变动的会计对策

### (1)局部改革法

## 中国的会计业

所谓局部改革法,就是不改变现行的会计模式,只是从某一局部改善会计信息的质量。这种方法下又包括:存货的后进先出法、固定资产的加速折旧,资产定期重估价法和实行物价变动准备金制度。

### ① 存货的后进先出法

存货的后进先出法主要是为了解决在物价上涨情况下成本补偿不足的问题。在物价上涨的情况下,存货采用后进先出法,可以使当期成本与当期营业收入相配比,求得当期的净收益。但是,应当注意的是,后进先出法虽然可以避免利润的虚增,在资产负债表上的存货项目却是以早期的成本列报的,在物价大幅度上升的情况下,其与存货的当期成本相差很大。所以,后进先出法避免利润的虚增是以存货价值的歪曲为代价的。

### ② 固定资产的加速折旧

固定资产加速折旧法的目的也是为了解决利润虚增的问题。采用加速折旧法,在固定资产使用年限的早期计提较高的折旧费用,以后则逐年递减,这样在固定资产使用的早期可以较高的折旧与收入进行配比。在科技水平和劳动生产率逐步提高、科学技术转化为生产力的周期日益缩短的今天,固定资产的加速折旧法可以使固定资产投资成本尽早收回,避免企业资本被侵蚀的可能。但是,固定资产的折旧总额仍是历史成本,这种方法并未解决实质资本的维持问题,资产负债表上的固定资产亦不能反映现行价值。

### ③ 固定资产定期重估价法

对固定资产定期进行重新估价,可以反映其现行价值,并使折旧代表当期成本。这样一方面资产负债表上的固定资产是以现行成本列报,另一方面收益表中与当期营业收入进行配比的折旧费用也是当期成本。

### ④ 实行物价变动准备金制度

面对大多数企业所表现出的已耗资产补偿严重不足的问题,一些国家开始实行物价变动准备金制度。通过为资产负债表中的固定资产与存货等非货币性资产建立物价变动准备金制度,可以用该非货币性资产的物价指数来重估其价值并提取一定的准备金,并将非货币性资产增值的部分计入"资产价值变动准备"这一所有者权益项目。

## (2) 全面改革法

上述方法之所以称为局部改革法,是因为它们不是系统地处理物价变动的会计模式,不能从根本上解决物价变动所引起的会计问题。于是出现了全面改革法。全面改革法的目的是改变现行的会计模式,从根本上解决物价变动引起的会计问题。

会计采用货币作为计量单位,但是货币又可以分为名义货币单位和一般购买力单位。名义货币单位是不考虑购买力变动的货币单位,一般购买力单位是具有相同购买力的货币单位。现行的会计模式是以名义货币作为计量单位、来计量会计项目的历史成本。它既不考虑货币价值的变动,也不考虑被计量生产要素的价格变动,因而不能反映物价变动的信息。而名义货币单位和一般购买力单位以及历史成本和现行成本的其他三种组合构成了系统消除物价变动会计的三种模式。

① 历史成本/一般购买力会计模式。这种模式被称为一般购买力(general purchasing power)会计模式或一般物价水平会计模式。它计量的虽然仍旧是历史成本,但却是以一般购买力货币单位作为计量单位。其目的是消除一般物价水平变动对会计报告的影响。

## 中国的会计业

②现行成本/名义货币模式。这种模式简称现行成本会计模式(current cost accounting)。它计量的不再是历史成本而是现行成本,计量单位仍旧是名义货币单位。现行成本可以反映出个别物价水平变动的结果,具体有重置成本(replacement cost)、可变现净值(net realizable value)、现值(present value)和经济价值(economic value)等几种表现形式,但一般采用重置成本。主张采用这种模式的理由是一般物价水平的变动对不同企业的影响并不完全一样。对具体企业而言,更关心的是其持有或消耗资产的现行成本,即应反映个别物价的变动,所以,采用现行成本能提供更相关的信息。

一般购买力会计模式和现行成本会计模式的着眼点不同,前者调整的是计量单位,后者调整的是计量属性,两者都不能全面反映物价变动的影响。虽然都认为只有在资本保全的情况下才能确认收益,但前者采用的是财务资本保全观,即只要期末净资产的金额超过期初净资产的金额,在扣除当期业主投资和业主派得款后,超额部分即是当期收益,只不过此时的净资产应以一般购买力货币单位表示。后者采用的是实物资本保全观,即只有当期末实物生产能力或经营能力超过期初的实物生产能力或经营能力,在扣除当期业主投资和业主派得款后,其超出部分才计为当期收益。

③现行成本/一般购买力会计模式。这种模式是上述两种模式的结合,它不仅计量现行成本,还以一般购买力货币作为计量单位,能同时消除一般物价变动和个别物价变动的影响。但是由于受到成本效益原则的限制,这种模式在世界范围内应用不多。

## 二、两种会计模式

### 1. 一般购买力会计模式

历史成本/一般购买力会计模式简称一般购买力会计,或者称为一般物价水平会计(general price level accounting)。其计量的是历史成本,但以一般购买力货币单位作为计量单位,对现行会计模式的会计报告进行调整。其目的是消除一般物价变动对会计的影响。

#### (1)对一般购买力会计模式的运用

一般购买力会计仍采用历史成本作为计量属性,所以日常的会计处理与传统会计没有什么不同。其不同之处在于,在按传统会计方法处理经济业务和编制财务报表后,再按一般物价指数调整财务报表项目,按一般购买力的货币单位重新编制会计报表,并反映货币性项目上的购买力损益。

一般购买力会计的具体步骤包括:

#### ①划分货币性项目(monetary items)和非货币性项目(nonmonetary items)

货币性项目和非货币性项目受一般物价变动的影响是不相同的,所以,一般购买力会计首先要求将财务报表项目划分为货币性项目和非货币性项目。

货币性项目是指金额不随物价的变动而改变的会计报表项目,其金额以货币直接表示或根据合同而固定不变。货币性项目包括货币性资产和货币性负债,其中,典型的货币性资产包括现金、银行存款,以及将按固定金额收回的各项债权,如应收账款、应收票据等。货币性负债包括将按固定金额支付的应付账款、应付票据和其他债务等项目。

## 中国的会计业

非货币性项目是指那些金额并不是固定不变的,而是随着物价变动而变动的项目,如存货、固定资产、无形资产及所有者权益项目等。一般而言,损益表中所有的收入、费用、其他损益都作为非货币性项目。

货币性项目和非货币性项目的重要区别在于:在一般购买力会计模式的资产负债表中,货币性项目不需按历史成本/一般购买力货币重述,这是因为当一般物价水平变化时,货币性项目所带来的货币量是不变的;与此相反,在资产负债表中,非货币性项目则要按照历史成本/一般购买力货币重述。这是因为在一般物价水平发生变化时,按历史成本计量的非货币性项目所带来的货币量是变化的。如,某企业年初持有现金 1 000 元,一年内未发生现金收支,年末账面金额仍旧是 1000 元,物价上涨并不改变它的账面价值。而如果其年初存货为 1 000 元,一般物价指数由年初的 100 上升为年末的 120,则年末存货金额应调整为 1200 元。

两者之间的另一个重要区别是,在一般物价水平发生变化时,货币性项目会引起购买力上的损益。之所以会产生购买力损益,是因为货币性项目的金额是固定的。在物价上升期间,持有货币性资产会使企业遭受购买力损失,而持有货币性负债会给企业带来购买力利得;相反,在物价下跌期间,持有货币性资产会给企业带来购买力利得,而持有货币性负债则会使企业遭受购买力损失。而非货币性项目不会因为物价的变动而发生购买力损益。

由此可见,不论是按一般物价指数调整企业资产和负债的账面金额,还是为了计算购买力损益,都要求正确划分货币性项目和非货币性项目。虽然某些少数项目经过长期探讨,仍难于明确区分,如可转换债券、优先股权、外币债权和债务以及递延所得税等,但是大多数资产和负债项目还是可以明确划分的。

### ② 计算货币性项目的购买力损益

在物价变动期间,企业持有货币性项目会带来购买力损益。在一般购买力货币会计模式中,要计算货币性项目所带来的购买力损益。所谓购买力损益,就是货币性资产项目和货币性负债项目的购买力损益的差额。货币性项目的购买力损益就是根据期初货币性净资产或净负债、本期货币性资产与负债的增减数,并辅之以相关的物价指数计算得出的。其计算如下:

$$\frac{\text{货币性项目净额}}{\text{上的购买力损益}} = \frac{\text{期末实际持有的}}{\text{货币性项目净额}} - \frac{\text{期末应该持有的}}{\text{货币性项目净额}}$$

假设一家公司年初有 100 000 美元,立即购买了单位价格为 10 美元的存货。这批存货在本年度以 50% 的成本加成价均匀卖出。如果没有物价变动,本年度公司的净收益将会是 50 000 美元。假设本年度通货膨胀率为 21%,则年底的物价指数为 121(年初物价指数为 100),年均物价指数为 110。则按一般购买力会计模式计算的净收益如下:

	名义美元	调整系数	不变美元
收入	150 000	121/110	165 000
销售成本	100 000	121/100	121 000
经营收益	50 000		44 000
货币性项目损失			(15 000)
净收益	<u>50 000</u>		<u>29 000</u>

## 中国的会计业

其中,存货在本年度均匀销售出去,所以收入的调整系数中分母是本年度平均的物价指数。而这批存货是年初购买的,所以销售成本的调整系数中分母是本年度年初的物价指数。而本公司的货币性项目损失计算如下:

	名义美元	调整系数	不变美元
年初货币性项目净额	100 000	121/100	121 000
本期货币性项目增加额:			
销售收入	150 000	121/110	165 000
本期货币性项目减少额:			
本期购货	<u>(100 000)</u>	121/100	<u>(121 000)</u>
年末货币性项目净额	150 000		165 000

所以本年度货币性项目损失为:年末实际持有的货币性项目净额 150 000 美元减年末应该持有的货币性项目净额 165 000 美元,即 15 000 美元。

### ③按一般物价指数调整非货币性项目

非货币性项目不随物价的变动而发生变化,但在一般购买力会计模式中需要将其按一般物价指数进行调整。在调整过程中,要确定采用什么时间的物价指数作为换算的系数。由于物价是处在不断变化中的,所以,应区分年初物价指数、年末物价指数和年均物价指数等三种不同的物价指数。采用年均的物价指数调整损益表项目,调整后比较真实,且可以简化换算工作量,因为大多数收入和费用项目都可以假定是在一年内均匀发生的。但由于资产负债表是反映期末的资产负债状况的,用年均的物价指数对其进行调整就有失公允。不管怎样,在编制财务报表时必须使用相同购买力的货币单位进行换算。

### ④重新编制按一般购买力货币表示的财务报表

进行完上述调整后,就可以根据以上调整的结果,重新编制按一般购买力货币单位反映的财务报表了。

### (2)对一般购买力会计模式的评价

①优点在于一般购买力会计模式保留了传统会计模式的历史成本计量属性,因此这种模式提供的信息能够满足可靠性的信息质量要求;另外,这种模式中将计量单位重述为报告期的一般购买力货币,所以,它在某种程度上又能够提供比传统会计模式更加相关的信息。而且用相同的一般购买力货币作为计量单位,使不同企业的财务报告具有可比性。

其次,一般购买力会计模式要计算货币性项目的购买力损益,这是在传统会计中反映不出来的。而且货币性项目的购买力损益这一信息体现了企业管理当局在通货膨胀环境下规避风险的能力,因此,一般购买力会计模式也为评估管理人员的业绩提供了相关的信息。

支持一般购买力会计模式的另一个理由是这种方法简单易行。这种模式仅仅按一般物价指数调整会计报表数据,并不变动会计账簿中的会计记录,所以它并不改变传统的会计程序和会计方法,并且也未增加大量的工作。

### ② 缺点

一般购买力会计模式是根据一般物价指数进行调整的,而一般物价指数反映了经济生活中的所有商品和劳务的价格的变动情况,但并不能说明特定商品物价水平的变动。正如前述,特定商品的物价和一般物价的变动情况有时不是一致的。企业所持有的资产项目也是多种多样,每种资产的物价和一般物价的变动也可能会不一致。所以用一般物价指数进行调整不能反映企业某类资产的价格的变动。而对于企业来说,更为重要的是保持它在正常情况下所需商品或劳务的购买能力,即它们所关心的是特定商品或劳务的价格变动。这是这种模式所反映不出来的。

在这种模式中,计算货币性项目的购买力损益时,如果企业拥有大量的债务,那么在通货膨胀情况下会产生巨额的购买力。所以,可能会形成这样一种现象,即拥有大量债务的濒临破产的企业,其账面上却有巨额的盈利。因此,按历史成本/一般购买力会计模式调整的会计报表有时也会导致人们的误解。

另外,这种模式下要区分货币性项目和非货币性项目,但其中某些项目如可转换债券、优先股本、递延所得税。外币债权和债务等项目是比较难于区分的。

### 2. 现行成本会计模式

现行成本/名义货币会计模式也简称为现行成本会计模式,这种模式以名义货币为计量单位,计量的不再是历史成本,而是现行成本。主张现行成本会计模式的人认为,各个企业所持有资产的组成不同,受物价的影响各异,所以一般购买力会计不能反映各个资产的价格变化。现行成本会计模式着眼于企业所持有的特定资产的价格变动,对企业持有的资产以它的现行成本计价,在确定收益时,以营业收入与所消耗生产要素的现行成本相比较来计量。一般购买力会计模式受到普遍反对的另一个原因是其可能的经济后果。许多政府担心一般购买力会计模式会导致经济的指数化(indexation),而指经会使通货膨胀制度化,甚至可能引起习惯性的工资、税收免除和国家债务的通货膨胀调整,形成通货膨胀循环。

#### (1) 什么是现行成本

具体来讲,现行成本包括经济价值(economic value)、净现值(net present value)、可实现净值(net realizable value)和重置成本(replacement cost)等几种形式。经济价值一般被理解为一项资产的公允的市场价格。但是,除了在拍卖市场上进行交易的一些证券和原材料等项目外,经济价值一般是很难直接找到的。因此净现值常常被看作经济价值的理想替代物,因为在完善的市场上,资产的价值是由其创造未来现金的能力决定的。有些资产项目如出租的房屋,很容易预计到其未来的现金流量。但是也有其他资产项目如机器设备,尤其是作为一个生产系统的不可分离的一部分的资产,其现金流量是很难确定的。可实现净值是一种“脱手价值”(exit value),是指资产被处置时的扣除处置成本后可收回金额。由于可实现净值在大多数情况下小于投入价值(entry value),所以这种方法比较稳健。但是这种计量属性,却是违背了持续经营的假设的。因为企业持有一项资产的目的是为了使用,而不是为了处置。重置成本是一种投入价值,是指为了维持企业的真实的生产能力,重新购买或重新生产某项资产的成本。

另外,由于可实现净值和现值是立足于未来时点,建立在预计的基础上,因此其可靠

性程度较低,所以一般采用重置成本作为主要的计量基础。但是如果重置成本高于可实现净值,同时也高于现值,则通常以可实现净值和现值孰高者作为计量基础。

西方的现行价值会计模式中确定现行成本的程序如下:

首先是将资产的可实现净值和未来现金流量的现值进行比较,选择两者中较高的一个,称为可收回价值(recoverable value),然后以可收回价值与现时重置成本孰低者作为资产的现行成本。

### (2)现行成本会计模式的程序

现行成本会计的主要特点是以现行成本在资产负债表上反映资产的价值,并在损益表上以现时收入与产生收入所耗用的生产要素的现行成本进行配比确定收益。所以在现行成本会计模式下,首先要确定各项资产的现行成本;然后根据各项资产成本的变动情况,确定其持有损益;最后根据调整的结果重新编制现行成本财务报表。

一般来讲,确定资产的现行成本的标准如下:

①按一项新资产的现行成本并减去累计折旧计量,这项资产具有在用资产在新的时候相同的服务潜力(即假定它在全新状态下的现行成本);

②按与在用资产有相同年限和相同状况的一项旧资产的现行成本计量;

③按一项具有不同服务潜力的新资产的现行成本来计量,并且还须为由于不同的寿命、生产能力、服务性质和运行成本所引起的服务潜力上的价值差异而调整该成本。

所谓资产的持有损益(holding gains and losses),是指由于价格的变动而形成的现行成本与历史成本的差异。如果现行成本大于历史成本,其差异为持有利得;反之,为持有损失。持有损益的计算和确定是现行成本会计模式中的一项重要内容。资产的持有损益可分为未实现持有损益和已实现持有损益两种。持有损益因资产的消耗和出售而实现,而期末所持有资产的现行成本和历史成本的差异,则是未实现持有损益。

历史成本会计模式下,只有当资产处置时才确认利得和损失。在现行成本会计模式下,则不论资产是否已经处置,即不论已实现持有损益还是未实现持有损益,都必须确认,且资产的持有损益应和企业的经营收益分开列示。但是究竟将其作为股东权益列示在资产负债表中,还是将其作为经营收益的一部分列示在损益表中,现在还没有定论。

### (3)对现行成本会计模式的评价

#### ①现行成本会计模式的优点

首先,现行成本会计模式可以为企业经营决策提供更为相关的信息。现行成本会计模式以现行成本作为资产的计量属性,将当期营业收入与所耗生产要素的现行成本进行配比确认当期收益。相对于历史成本而言,现行成本更具有相关性,因为现行成本更能反映企业资产的真实价值。

其次,现行成本会计模式能够反映企业真实的经营业绩。历史成本会计下的企业收益中事实上包括资产的持有收益,但持有收益并不能作为企业管理人员的经营业绩。现行成本会计模式下不仅将当期营业收入与本期所耗生产要素的现行成本进行配比确认当期收益,而且计算资产的持有收益,并与当期经营收益分开列示。上述区分反映了企业真实的经营业绩,有助于对企业管理人员的成绩作出正确的评价。

第三,现行成本会计模式能够保证维护企业的实际生产能力。现行成本会计模式是

## 中国的会计业

以现行成本弥补生产中所消耗的原材料和机器设备,避免了历史成本会计下所产生的利润的失真,其计算出的未实现持有损益属于一种被束缚的收益,是不能进行分配的,从而可以保证企业的实物资产的更新,保持企业的实际生产能力。

### ②现行成本会计模式的缺点

首先,现行成本会计模式具有主观随意性。现行成本会计以现行成本作为计量属性,但现行成本的确定具有很大的主观随意性。实践中,一般是以重置成本作为资产的现行成本的。所谓重置成本,是指重新购买或重新生产此项资产所耗费的成本。但是在没有可以作为依据的市场价格的情况下,确定企业正在使用的资产的现行成本是相当困难的。因而只能采用估计的方法,或按个别物价指数调整资产的价值。而这些方法不可避免地会渗入大量的主观估计,从而不可避免地带有主观随意性。

其次,现行成本会计模式工作量大,不易应用和推广。由于现行成本脱离了历史成本的计量基础,所以如果要求企业编制现行成本会计的补充资料,就必须设置两套会计账簿。而且正如前述,对于资产的现行成本的确定,是非常复杂的,其所耗的成本较高。并且采用现行成本,可能带来企业财产的增值,而增值又会引起与财产相关的支出,如财产税等费用的增加,加大了企业内部管理的工作量。所以这种方法不是企业所乐于接受的。

## 三、各国物价变动会计介绍

物价变动会计在各个国家的发展是不同的,这是与各国的通货膨胀率和通货膨胀的影响有很大关系的。如在南美洲,由于其通货膨胀率较高,所以在南美国家,如阿根廷、巴西和智利,通货膨胀会计比较流行。巴西和智利在 1970 年就要求将主要的账户按一般购买力货币进行调整。在阿根廷,则建议提供补充的一般购买力货币的财务报告。

相对于美国和英国,澳大利亚、加拿大和新西兰的通货膨胀会计的发展是试探性的。这些国家的会计界所建议的通货膨胀会计方式基本上是以美国和英国的现行成本会计系统为基础的,只是有一些当地的特色,尤其是在货币性项目的处理上。

在欧洲大陆一些国家如法国和德国,虽然政府推荐通货膨胀会计模式,但是对通货膨胀会计的引进,热情并不高。荷兰以其重置成本会计的发展而出名,飞利浦集团在实务中更是使用重置成本会计的先锋。但是在荷兰并没有使用这种会计模式的强制规定,甚至没有这方面的会计准则。飞利浦集团也在 20 世纪 90 年代中期放弃了重置成本会计。在瑞典,没有通货膨胀会计的要求,但是在实务中有些公司自愿披露这方面的信息。在瑞士同样没有这方面的要求,但是有些公司在实务中执行现行价值会计,使用重置成本对其主要的固定资产进行计价。这里主要介绍世界范围内一些主要国家和国际会计准则委员会对通货膨胀会计的发展。

### 1. 美国的通货膨胀会计

美国有关通货膨胀的第一个重要的综合性准则是会计原则委员会 1969 年 6 月公布的第 3 号公告《按一般物价水平变动重述的财务报告》。该公告建议补充报表的公布应揭示一般物价水准变动的影响。然而,该公告不是强制性的,所以只有少数公司遵从这

## 中国的会计业

项建议。随着 20 世纪 70 年代通货膨胀的进一步加剧,接替会计原则委员会的财务会计准则委员会于 1974 年 12 月发表了《按一般购买力单位编制财务报告》的征求意见稿,建议提供按一般购买力调整的财务报表。

美国证券交易委员会于 1976 年公布的关于重置成本会计的《会计文件公告》190 号在企业界引起了极大的关注。它要求企业在 10-K 报告(一种必须报送给证券交易委员会存档的年度报告)中揭示如下信息:(1)存货的现行重置成本(若存货的可变现净值低于重置成本,则应予表述和披露);(2)按已售商品和劳务的重置成本反映其销售成本;(3)重置生产能力(总额及扣除折旧后的净额)的现行成本;(4)按生产能力的平均现行成本最近两年的折旧(直线法)。证券交易委员会没有要求将这些信息包括在给股东的年度报告中。

到了 20 世纪 70 年代初期,美国的通货膨胀达到了相对高的水平,而会计职业界也还未作任何实质性的努力为报表使用者提供有关通货膨胀对财务报表的影响的信息。

1979 年 9 月,财务会计准则委员会公布了第 33 号财务会计准则《财务报告和物价变动》。在该准则中,财务会计准则委员会说明了通货膨胀会计的目标:

- ①会计报表必须提供预测企业未来盈利能力的会计信息;
- ②会计报表必须提供企业真实经营成果的会计信息;
- ③会计报表必须提供企业实物资本或经营能力受到多大程度侵蚀的会计信息;
- ④会计报表必须提供置存货币性资产所带来的一般购买力损失的会计信息。

第 33 号会计准则适用于拥有存货、地产、厂房设备(扣除累计折旧前)总额超过 1.25 亿美元,或者资产总额(扣除了累计折旧后)超过了 10 亿美元的所有公开招股企业。由于传统的历史成本报表仍然作为基本财务报表,所以调整通货膨胀的信息就作为补充财务信息来公布。为了鼓励试行并帮助评估各种信息的影响,第 33 号准则要求同时提供不变美元和现行成本的信息。它要求提供以下本年补充会计数据:

- ①一般物价水平会计计算的企业收益;
- ②货币性项目的购买力损益(不包括在持续经营业务收益中);
- ③在现行成本基础上持续经营业务收益的信息,包括:按现行成本计算的已售商品成本和地产、厂房和设备的折旧和摊销费用;
- ④存货、地产、厂房和设备的年末现行成本;
- ⑤存货、地产、厂房和设备的现行成本扣除通货膨胀因素后的增减数;
- ⑥最近五个会计年度的概括信息。

美国公司补充通货膨胀会计的资料,可参见表 6.2 中美国 Eastman Kodak 公司 1983 年年报的部分附注。

表 6-2 Eastman Kodak 公司 1993 年年报附注:

### 补充通货膨胀会计资料物价变动调整损益表

1983 年

(单位:百万美元)

	历史成本下 的财务报告	一般购买力下的调整 (不变美元)	特定物价变动调整 (现行成本)
销售收入	\$ 10 170	\$ 10 170	\$ 10 170

## 中国的会计业

销售成本(扣除折旧)	6 467	6 467	6 467	6 467	
销售、广告、行销 和管理费用(扣除折旧)	2024	2024	2024	2024	
折旧费用	652	814	805	805	
投资收益	122	122	122	122	
投资费用	117	117	117	117	
其他收益(费用)	(12)	(12)	(12)	(12)	
预提所得税	455	455	455	455	
净收益	\$ 565	\$ 403	\$ 412	\$ 412	
净货币性资产购买力损失		\$ 8	\$ 8	\$ 8	
持有存货和地产、厂房和设 备的增值:					
以不变美元计量					\$ 422
以现行成本计量					90
一般物价水平上升和 特定物价上升的差异					\$ 332
物价变动调整的补充财务数据的 5 年比较 (除每股数据外,其他都是以百万为计价单位)					
	1983 年	1982 年	1981 年	1980 年	1979 年
销售收入					
调整前财务报告	\$ 10 170	\$ 10 815	\$ 10 337	\$ 9 734	\$ 8 028
不变美元	10 170	11 161	11 319	11 768	11 022
净收益					
调整前财务报告	565	1 162	1 239	1 154	1 001
不变美元	403	1 055	1 187	1 236	1 157
现行成本	412	1 014	1 164	1 164	1 070
普通股每股净收益					
调整前财务报告	3.41	7.12	7.66	7.15	6.20
不变美元	2.43	6.46	7.34	7.65	7.17
现行成本	2.49	6.21	7.21	7.22	6.60
净资产					
调整前财务报告	7 520	7 541	6 770	6 028	5 391
不变美元	11 666	11 999	11 443	11 014	10 692
现行成本	11 691	12 225	11 975	12 322	12 927
	1983 年	1982 年	1981 年	1980 年	1979 年
净货币性资产购买力损失	8	17	76	144	168
一般物价水平上升和 特定物价上升间的差异	332	124	572	(312)	
普通股每股宣布现金股利					
调整前财务报告	3.55	3.55	3.50	3.20	2.90
不变美元	3.55	3.66	3.83	3.87	3.98
年末普通股每股市场价格					
实际价格	75.5	85.875	71.125	69.5	48.25
现行成本	74.25	88.625	78	84	66.25
平均消费品物价指数 (1967=199)	298.4	289.1	272.4	246.8	217.4

\* 在 1983 年 12 月 25 日,地产、厂房和设备的现行成本(扣除累积折旧)为 8 475 百万美元。存货的现行成本为 2 710 百万美元。

\*\* 以 1983 年平均美元作为不变美元和现行成本。

## 中国的会计业

由于广泛使用后进先出法对存货进行计价,所以在损益表中没有销售成本的调整。

但是,许多会计报告信息的使用者及遵循财务会计准则 33 号的会计报告的编制者发现:根据此准则的双重披露是令人费解的,而且其编制成本很高,历史成本/一般购买力模式所提供的信息不如现行成本信息有用。所以,财务会计准则委员会在 1984 年公布了第 82 号准则《财务报告和物件变动:取消某些披露》,取消了对一般物价水平信息的要求,只要揭示所需的现行成本数据。按现行成本揭示的项目有:①持续经营的收益;②持续经营中的每股普通股的收益;③年末的净资产。这些项目均按最近 5 年分别揭示。大型公司还须揭示最近年份年末的存货、厂房设备资产的现行成本,存货、厂房设备资产现行成本扣除通货膨胀因素后的增加数和减少数,以及持有货币性资产和负债的购买力损益。

在 1986 年,财务会计准则委员会公布了第 89 号准则《财务报告和物价变动》,决定不强求只是鼓励报告主体披露历史成本/一般购买力信息或现行成本/一般购买力会计信息。根据第 89 号准则,企业所自愿披露的信息包括:

- ①净销售收入和其他营业收入;
- ②按现行成本基础得出的持续经营收益;
- ③净货币性项目的购买力损益;
- ④按现行成本或较低的可收回金额计算的存货和厂房设备资产扣除通货膨胀因素后的增加数或减少数;
- ⑤按现行成本基础得出的累计外币换算调整数;
- ⑥按现行成本基础得出的年末净资产额;
- ⑦按现行成本基础得出的持续经营每股普通股收益;
- ⑧每股普通股宣布的现金股利;
- ⑨年末每股普通股的市场价格;
- ⑩计量持续经营收益所使用的消费品物价指数水平。

为了提高以上数据的可比性,企业应使用年均或年底的购买力确定的货币单位或者使用计算消费品物价指数用的基期(1967 年)的美元。当按现行成本/一般购买力会计基础得出的收益和历史成本收益有很大差异时,则要求企业披露附加数据。

第 89 号准则还涉及到了美国母公司在编制合并报表时,对外国子公司报表的处理程序。如果企业将美元作为功能性货币,应选用折算—重述的方法。如果选择本地货币作为功能性货币,则母公司既可选择折算—重述的方法,也可选择重述—折算的方法。

### 2. 英国的通货膨胀会计

英国的通货膨胀会计研究也与美国一样不断完善发展。在 1971~1974 年间英国会计准则委员会(Accounting Standards Committee, ASC)颁布了三份有关通货膨胀会计的文件,这些都与货币一般购买力的变动有关:

①1971 年颁布的讨论文件与情况说明书,通货膨胀和会计报表(Inflation and Accounts);

②1973 年颁布的征求意见稿(ED 8),货币购买力变动会计(Accounting for Change in the Purchasing Power of Money);

## 中国的会计业

③1974年5月颁布了标准会计实务暂定公告(PSSAP7),货币购买力变动会计(Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money)。

1974年颁布的PSSAP7主要内容是:

①公司基本年报仍以历史成本列报,即以每笔交易或重估价发生时的货币价值反映;

②所有上市公司应按期末货币价值列示补充报表;

③基本年报数据按一般货币购买力的指数换算为补充报表数据;

④应在补充报告附注中对编制的基础进行解释,并对数据的含义进行评述。

1975年颁布了物件变动报告推荐所有公司尽早采用"现行成本会计",其主要内容是:

①货币是计量单位;

②资产和负债按评估价在资产负债表中列示;

③经营利润应扣除在该期中消耗资产的价值,这样就从利润中扣除了持有利得,并分别列示。

英国会计准则委员会认为在通货膨胀会计中,货币性项目调整是完全不能忽视的,其计算公式如下:

货币性负债净额/运用的资本总额 $\times$ 折旧和销货成本调整额的总和

若大部分的资本是由货币性负债提供,则利润就相对大了,因为在折旧和存货上的通货膨胀"损失"全由债务提供者负担。反之,若公司资金主要由权益股东提供,则利润就相对小了。1978年,在英国有300多家公司根据有关指南提供了补充现行成本会计报表。

1979年ASC又颁布了第24号征求意见稿(ED24)"现行成本会计",主要强调了公司应当颁布现行成本会计利润表和资产负债表,以及财务杠杆调整额分为两部分,即货币性营运资本调整额和修正的财务杠杆调整额。所有上市公司(在1980年1月为2200家)以及未上市公司,但达到以下三项标准中两项者(基于执行EC的第4号指令)均要提供现行成本会计利润表和资产负债表:

①营业额 $\geq$ 500万英镑;

②资产总额 $\geq$ 250万英镑;

③职工数 $\geq$ 250人(约有3000家公司)。

1980年初,约有500家公司提供了现行成本会计报表。1980年3月,ASC就颁布了第16号标准实务公告SSAP16——现行成本会计,从1980年1月1日起执行。其内容基本上与ED24相同,要求在年度报告中列示下列现行成本会计信息:

(1)现行成本会计的损益表,其中包括:

①对折旧、销售成本和货币性营运资本进行调整后得到的现行成本会计的营业利润;

②财务杠杆调整后的可分派给股东的现行成本会计的利润。

(2)现行成本会计的资产负债表,其中包括:

①按净现行重置成本计算的固定资产和存货;

## 中国的会计业

②反映重估价盈亏、货币性营运资本调整额和财务杠杆调整额的资本维持准备。

(3)每股现行成本收益。

关于英国现行成本会计报表列报的格式,可参见表 6.3。

表 6.3

现行成本会计报表列报格式

Y 有限公司和附属公司现行成本会计损益报告		
营业额		£'000
税息前利润(历史成本基础下)		<u>20000</u>
减:经营活动现行成本调整		2900
现行成本会计经营利润		<u>1510</u>
财务杠杆调整	166	
应付利息减应收利息	<u>200</u>	34
现行成本会计税前利润		1356
所得税		<u>730</u>
可分配给股东的现行成本会计利润		626
股利		<u>430</u>
本年度留存现行成本会计利润		<u>196</u>
现行成本会计利润		20.9P
经营性净资产的经营活动利润回报率		6.0%
留存利润/公积报告		
本年度留存现行成本会计利润		196
现行成本公积的变动		2054
其他公积的变动		<u>0</u>
		2250
年初留存利润/公积		<u>16080</u>
年初留存利润/公积		<u>18330</u>
集团现行成本会计资产负债表		
	£'000	£'000
资产:		
固定资产		19530
净流动资产		
存货	4000	
货币性营运资本	<u>800</u>	
营运资本小计	4800	
宣布发放股利	(430)	
其他流动同债净值	(570)	
		<u>3800</u>
		<u>23330</u>
资本来源		
股本和公积		
股本	3000	
现行成本公积	14404	
其他公积和留存利润	<u>3926</u>	
		<u>21330</u>