

对物价变动会计的一点探讨

李君霍跃波

早在十九世纪初,西方就开始了物价变动会计的研究,近几年我国的会计界也对之进行了探讨,针对我国实际情况提出了许多见解和设想,但都没有达到统一的认识,对是否实行物价变动会计,及实行何种物价变动会计等还存在着分歧,我想通过对以下几个问题的分析谈谈自己的一点看法。

一、有无必要反映物价变动对会计的影响

物价变动很早就成为困扰西方发达国家和一些发展中国家的课题。物价变动反映为商品价格的上涨或下跌,但通常的情况则较多反映为物价上涨,即通货膨胀,尤其第二次世界大战以后,通货膨胀几乎成为世界范围内的问题。我国近几年来,由于通货膨胀和实行价格改革导致物价持续上涨,从今年看已经超过10%,前景不容乐观。

持续的大幅度的物价上涨必然影响会计信息的真实性,并因此动摇了传统会计的理论基础,具本讲:1)物价变动动摇了币值不变的会计假设。随着物价的大幅度上涨(或下跌)引起货币贬值(或升值),货币就

不足以作为稳定的计量尺度来记录一切经济义务。2)物价变动冲击着历史成本原则。随着物价的变动,企业按历史成本取得的资产和负债已不能真实地反映其原有信息。因现行成本与历史成本有较大差异,货币性项目的购买力发生较大变化,在通货膨胀时期具体表现为①货币购买力下降,以致等量货币不能购买等量的生产资料,影响企业维持简单再生产,同时由于货币购买力下降,导致债权人购买力损失,而债务人获得购买力利益。②不能保证生产资料的实物补偿。生产资料的补偿应当是价值补偿和实物补偿的统一,在币值稳定的情况下,可以认为是价值补偿,但在币值发生变动的情况下,就要看实物补偿,因为企业维持简单再生产,指的是维持原有生产规模,所以,实物补偿才是生产资料补偿的根本。我国固定资产一般使用年限都较长,不考虑其经济寿命的影响,单从货币购买力下降的角度看,到报废时所提折旧已远远不能购回同样设备,不能保证固定资金的全额回收,且同一企业在不同时期购进的固定资产价格不一,折旧不一,也失去了会计资料的真实性和可比性。另外,消耗的材料转移价值高于历史成本,若按历史成本计价,就会导致产品成本虚降,进而不能保证流动资金的全额回收,这样势必导致固定资金和流动资金的流失,使企业不能维持简单再生产。③利润虚增。收益是按收入与费用相配比计算的结果。在通货膨胀条件下,销售收入按现行价格计算,费用大部分按历史成本计算,这样必然导致成本虚降,利润虚增。虚增的利润额本来应该是企业为保证简单再生产的补偿额,现在却作为经营所得,在国家、集体和个人之间进行分配。长此下去,一方面势必导致企业生产能力和经营能力的逐渐萎缩,使之破产、倒闭;另一方面,又由于将企业资本当作奖金和福利发给职工,造成消费基金膨胀,消费失控,导致虚假经济繁荣,同时导致国民收入超分配,积累基金减少,影响国民经济的进一步发展。④企业估价困难,肥水外溢。在进行

和传输财务信息的主要手段。随着国际惯例的形成和发展,整套的企业财务报表所揭示的财务信息传输也逐步规范化,并向社会公布。企业财务报表在公诸社会之前,必须由注册会计师审核验证,出具意见书,明确表明是否符合会计准则的要求,并指出存在的问题。通过注册会计师制度的建立和运行,可以形成社会主义市场经济体制中对公司型企业和社会监督机制。以保证企业向社会公开的企业财务信息的公正性、准确性。

综上所述,企业财务报表的目标是具体的,即为企业外部的报表使用者在其作出合理的决策过程中提供

有用的财务信息。在建立社会主义市场经济体制中,这个具体目标,实际上也是企业财务会计的目标。它涉及到整个企业财务会计工作,指引着如何去制订和复议会计准则,如何设计和修订会计制度,如何编制、传输和审查财务报表,可以说,它是整个企业财务会计工作的出发点和归宿;在未来的会计改革大潮中,将为企业财务会计指向定位,发挥罗盘似的作用。因此,研究企业财务报表目标中的有关问题既有理论意义,又具有实际意义。

一些中外合资及国内联营、合营、租赁项目时,由于历史成本反映的资产价值大大低于现时价值,加之平时缺乏资料积累,造成资产低估,肥水外流的后果。⑤助长承包经营短期行为。由于按历史成本计价,导致效益虚假,利润虚增,将企业的资本当作承包利益分给承包个人,侵蚀了企业资本。⑥会计报表的真实性降低。会计报表上的数字已不能真实反映企业财产的真实价值,影响到企业决策人员据此作出正确判断。

由前所述可知,物价变动对会计的影响是很大的。为保证会计信息的质量和会计作用的正常发挥,就必须消除和反映物价变动对会计信息的影响。实行物价变动会计,按计量单位和计量基础而言,具有代表性的主要有以下三种:不变币值/历史成本会计模式;名义货币/重置成本会计模式;不变币值/现行价值会计模式。我想对这三种模式先从理论上进行探讨,然后针对我国情况,提出个人的一点浅见。

二、物价变动会计模式辨析

1. 反映一般物价水平变动影响的不变币值/历史成本会计模式

主要优点:①方法简便,只需对按历史成本会计程序和得来的数据按一般物价指数予以调整即可,适合我国国情。②可以比较不同时期的财务状况和经营成果。同一企业的各个时期和不同企业间都采用相同的物价指数,使财务报表具有可比性,也易于比较企业的经营业绩。③易于监督、管理。具有可比性的财务报表增强了可审计性,方便了税务、审计等部门的监督、管理工作。④有利于企业决策。货币性项目购买力损益反映了企业对通货膨胀的反应情况,使企业明了现有财产的实际情况,有利于正确分配利益,正确决策,努力挖掘企业的潜力。⑤物价指数由一定部门制定的,有一定的客观性和可验证性。

主要缺点:①指数选择不易。就我国来讲,现在公告的是零售物价指数,而不是生产资料的物价指数,且因各地经济技术发展不平衡,不能统一用一个物价指数来衡量。②不能彻底消除物价变动的影响。因为不同企业或同一企业各类资产和负债对物价变动的影响不一致。用一般物价指数并不可能使之得到正确反映,有时甚至相差甚远,个别资产和负债受个别物价变动影响的程度无法得以反映,因此也就不能反映资产价值的实际变化,不能彻底消除物价变动的影响,财务报表不能反映企业的实际财务状况和经营成果。③非货币性项目不应用物价指数来调整,因为它只是一个抽象概念,不能作为交换媒介。④不符合成本效益原则。为

使各个会计期间的财务报表具有可比性,在每个会计期末都要将会计报表按本期末的物价变动指数进行调整,当要比较的期间较多时,工作量就会增大。

国外情况:经过一段时间的试验后,一般只在发生恶性通货膨胀的国家采用此方法,如南美的巴西、阿根廷、智利。

我国实行一般物价变动会计应具备的条件:①大多数国家用消费物价指数,我国所采用的零售物价指数,应改为生产资料物价指数。②保证项目的选择代表性较强。③对商品和劳务质量变化情况应作剔除。④应考虑技术进步因素。⑤就我国情况看,由于各地物价变动情况不一致,有必要将一般物价指数分为三类,一类是五个经济特区,二类是沿海开发区,三类是广大内陆地区,还可视情况定四类边远落后地区。

2. 反映个别物价变动影响的名义货币/重置成本会计模式

主要优点:①提供更为准确的会计信息,因为资产是按现行重置成本计量,反映了个别物价变动的影响,较为接近企业资产的实际情况和实际的经营收益,有利于经济资源和收益的合理分配,可避免虚增收益,正确评估业绩。②由于固定资产是按现行重置成本记帐,可维护企业的实际生产能力,保证实物资产的更新。

主要缺点:①主观性强,很多必要的价格信息资料难以及时准确地取得。重置成本的确定需要大量的物价资料 and 进行复杂的计算,当找不到市场价格时,只能估计或按物价指数重新计算,主观判断因素较多,尤其我国实行价格双轨制,一种设备在同一地区及不同地区,具有多种价格,对其重置成本难以确定。②可比性差。各期的重置成本反映了资产在不同时期的现行价值,这些数据往往难以互相比较。③加大审计难度。由于审计人员对被审单位的情况不是很了解,加之重置成本的计算很复杂,既加大了审计的难度,而且在我国价格改革时期,会计人员素质普遍较低情况下,实行重置成本又会使企业成本失真情况加剧。④没考虑一般物价水平的变化,由于不计算货币性项目的购买力损益,致使企业消耗掉的货币资金得不到完全补偿,不符合资本保值原则。

国外情况:一般在会计基础较好的经济发达的国家采用,如英国、荷兰和澳大利亚。

我国实行个别物价变动会计的条件:我国价格体系较为紊乱,多种价格并存,不同商品及同一商品在不同地区、不同时段所受的物价变动影响各不相同,要全面实行重置成本会计十分困难。因此,必须先理顺价格,撤销价格双轨制并健全有关法规。

3. 全面反映物价变动影响的不变币值/现行价值会计模式

主要优点:既能反映一般物价水平变动的影响,反映货币性项目的实际购买力,又能反映个别物价变动对会计的影响,保证厂场、设备的更新,确保企业维持现有的生产经营能力,使企业提供的会计信息更真实、准确,也就更有利于企业决策,更有利于企业经营目标的实现。可以说它综合了前两种模式的优点。

主要缺点:①指数确定不易;②主观性强;③可比性差。可以说它又综合了前两种模式的缺点。④工作量较大。既要对货币性项目按一般物价指数进行调整,又要对非货币性项目以重置成本记价入帐。

国外情况:一般在美国、加拿大实行简式的不变币值/现行价值会计模式。

我国实行不变币值/现行价值的条件:应具备前两种会计模式所具备的条件。

从以上论述可知,不变币值/现行价值会计无疑是一种较为理想的会计模式。随着经济体制改革的深入,社会主义市场经济体系完全建立起来,我认为我国可以采纳不变币值/现行价值会计模式。

三、我国实行物价变动会计面临的问题和应采取的对策

从以上分析可知,不变币值/现行价值会计是比较完善的会计模式,但同时也应看到在我国实行这种会计模式还面临不少问题,除了要具备前两种会计模式应具有的条件外,还受到以下条件的限制。①我国会计人员素质低,很大一部分上岗前仅接受过几个月的培训,缺乏会计方面的系统知识,很难适应新的会计模式。②电算化程度低,在按原有方法编制系列报表都很紧张的情况下,若不借助现代化的手段,很难完成新的会计报表的编制任务。③管理体系尚未形成与之相适应的有效机制,必然会增大统计、审计及企业的工作量,使他们缺乏应有的热情。④我国目前属成本推进型通货膨胀,若实行物价变动会计,无疑会大幅度增加产品成本,对目前的通货膨胀会有一定程度的影响,使之加重,故应慎重。

从上述可以看出,我国采用物价变动会计全面反映物价变动影响的条件还不成熟,因此只能先在一定程度上消除物价变动的影响,待时机成熟后,再推行不变币值/现行价值会计。

这样,在初步阶段,可采取一些措施部分消除物价变动的影响。①对存货可采用后进先出法,指数调整法或每月以最后进价作为重置成本重新计价,具体采用

何种方法可根据存货周转期长短自由选择。②对固定资产可先进行一次评估,在此基础上,按经济寿命采用加速折旧法计提折旧,并最后建立定期的资产评估制度,使固定资产价值接近现行价值。③对专利等无形资产实行限期摊销,因为这部分费用实际上也构成了产品成本。企业在按历史成本原则编制会计报表之后,应再编制一个附表,来反映物价变动的影响,方法就按不变币值/现行价值的会计要求,而且只对大中型企业作此要求。

第二步在各方面条件均已具备时,可要求企业完全按不变币值/现行价值会计模式编制会计报表。



关于企业财务战略的研究

侯龙文同志在《财会通讯》1993年第2期上发表了《企业财务战略研究》一文。文章认为,随着企业经营机制的转换和企业向集团化、经营多元化、跨国公司化的方向发展,传统的财务管理方式将越来越不适应企业发展的需要,而财务管理战略的地位将会受到广泛重视,并成为企业战略活动的重要组成部分。

该文认为,企业财务战略是企业财务决策者为使企业在较长时期(如5年以上)内的生存和发展,在充分预测、分析、估量影响企业长期发展的内外部各种因素的基础上,对企业财务做出的长远谋略。它主要包括财务战略思想、财务战略目标和财务战略计划三个基本要素。财务战略思想是制订企业财务战略的指导原则。财务战略目标是企业财务战略思想的具体体现,是企业在较长时期内投资规模、水平、能力、效益等综合发展的具体定量目标。财务战略计划是将战略目标系统化、整体化、用以指导企业一定期间的各种活动,以达到预定财务战略目标的一种行为纲领。

(行 北摘)

