



通货 膨胀 会计 和 我国 采用 它 的 展望

孙昌湘

一、什么是通货膨胀会计

通货膨胀会计又名价值变动会计。一般会计（或称传统会计）以实际成本（又名原始成本或历史成本）记录一项资产的价值。这在物价稳定的情况下是最恰当的办法，可以完成会计的最基本职能，即正确反映的职能。但是如果价格变动很大，这样作，将达不到正确反映的目的。例如物价一年内上涨一倍，在一年前购入的固定资产和存货，如仍用原购入的实际成本，即原始成本或历史成本反映，则在资产负债表上反映的价值只有市价的一半，很难说是作了正确反映。利用这些资料进行分析也会出现问题。例如，购入固定资产时的实际成本是5万元，期末企业现金余额也是5万元，因此期末资产负债表上，固定资产和现金两个项目，都是5万元。这样，就资产负债表分析，企业投入到固定资产的资金或经济力量与投入的现金是相等的。但实际情况，应是10万元（固定资产现时价值）对5万元（现金现时价值）。又例如另一企业是在当年建立，购入与上一企业完全相同的固定资产，由于物价上涨，用了10万元。从资产负债表上看，它的固定资产规模要比先成立的企业大一倍，但实际上，两者完全一样。

价格变动也能干扰利润表（西方会计名为收益表）的正确反映：例如上年购入商品2万元，今年价格已上涨为4万元。今年把这些商品全部售出，售价6万元，假如未发生其他费用，用传统方法计算，这项交易的利润为4万元。如果把这4万元全部作为股息分发给股东，则分发后，企业所余的2万元，不足以购回原来的商品或存货。

价格变动会计或通货膨胀会计是为了消除或减轻价格变动对会计正确反映的干扰所采用的一些主要方法。

二、通货膨胀会计的两种基本方法

会计解决价格变动干扰的基本方法有两个，一个名为一般价格水平会计，又名不变元会计；一个名为现时价值会计。

（一）一般价格水平会计。一般价格水平会计，主要利用不同会计期间的一般物价指数，也就是不同期间一般物价的相互比例，调整原来的财务报表数字。例如为了便利比较，可以把不同会计期间购入的固定资产的价格统一按1988年末的价格水平（也就是1988年末的物价指数）加以计算或换算。可以有如下列计算公式：

$$\text{按1975年期末物价计算的某资产价值} \times \frac{\text{1988年末物价指数}}{\text{1975年末物价指数}} = \text{按1988年年末不变元计算的某资产的价值}$$

例如1975年末以10 000元购入机器一台，如当时的物价指数为100，1988年末的物价指数为135，则按1988年末的物价水平或按1988年的不变元计算该资产的价值应为：

$$10\,000 \times \frac{135}{100} = 13\,500 \text{ 不变元}$$

利用类似计算式，可以把不同年份购入的固定资产的价值都折算为按1988年年末不变元计算的价值。因而可以求出各年度未拥有的固定资产按不变元计算的总原始价值，便利分析比较。

上列公式基本上也适用于资产负债表上的其他项目。事实上因为各固定资产购入时间可能相差很远，年份不一致，固定资产项目是比较难于换算的一项，其余项目则比较容易。但如每个项目，都按项换算，资产方总计可能不等于权益方（右方）总计。所以最后一个业主权益方项目（常为留存盈余，或把股本与留存盈余合并为一个项目，“股本与留存盈余”），常以资产方总计减权益方其他项目的总计求出。这样能保证资产负债表的平衡。

以上是一般价格水平会计对资产负债表项目的换

算方法。对收益表中各收入费用项目，如销货收入，管理费用，则可以假定收入或费用在一年内均衡发生，因此在历史成本条件下所得到的数字，被认为是以年初与年末平均物价指数衡量所得数字。其换算公式是：

$$\frac{\text{按1988年全年平均物价水平计算的某项收入(或费用)}}{\text{1988年全年平均物价指数}} \times \frac{\text{1988年年末物价指数}}{\text{1988年年末物价指数}} = \frac{\text{按1988年年末物价水平计算的某项收入(或费用)}}{\text{1988年年末物价指数}}$$

例如：原全年销售收入为500 000元，期初物价指数为125，期末为135，全年平均物价指数，因此为130。则按期末一般价格水平计算的销售收入为：

$$500\,000 \times \frac{135}{130} = 519\,231 \text{元。}$$

在计算按一般价格水平的净收益时，除了以换算后的各项收入减各项费用外，还应该减（或加）因持有货币性资产和货币性负债的持有损失或收益。这是因为，在价格上涨时期，币值下降，要付出较多的货币，才能获得同样数量的商品，此时持有现金，应收帐款等，会丧失一部分购买力。同样原因，在价格上涨时期，负有以货币数量计算的债务，如应付帐款，应付票据等，因为欠款时货币所含的购买力较大，而清偿时可以用较低购买力的单位去偿付，企业会获得按一般价格水平计量的收益。

下面以现金为例说明如何计算“持有货币性资产损失”（仍用前例中的物价指数，期初为125，期末为135平均为130）。

	调整前金额	换算率	按一般物价指数调整后金额	持有收益(损失)
现金：				
年初余额	20 000元	$\frac{135}{125}$	21 600	
本年收入	400 000元	$\frac{135}{130}$	415 385	
本年支出	(390 000)元	$\frac{135}{130}$	(405 000)	
年末余额	30 000元		31 985	(1 985元)

根据上面讨论，可得出下列计算式，并可根据此式的原理，编制一般价格水平计算的收益表。公式是：按不变元（即按一定日期一般价格水平）计算的净收益 = 按不变元计算的各项收入合计 - 按不变元计算的各项费用合计 +（或 -）各项持有收益（或损失）。

（二）现时价值会计。什么是现时价值，有不同解释（注）。但常等于现时成本，等于重置成本，本文即采用这个意义或解释。对存货来说，重置成本是

在报表日期，重新购入或重新制造这个存货的成本。对固定资产说是重新获得同样生产能力的固定资产的价值。FASB（美国财务会计标准委员会）33号公报（1979年）规定：这可以是（1）有同样生产能力的新资产的成本，但由于发生过折旧，作了适当减除。（2）购入同样旧资产的成本。（3）一个生产能力不同新资产的成本，由于不同作了调整。

使用现时价值会计（重置成本会计）作为价格变动会计，通常有两种作法：一是只提供一些用重置成本计算的指标。如按重置成本计算的存货，固定资产的期末价值，折旧金额，作为一般财务报表（即历史成本报表）的补充资料。这样作在编表技术方面困难似不大。另一种作法则是用重置成本，重新编制资产负债表和收益表。采用这种作法的基本要点，是添设“未实现持有收益”与“已实现持有收益”两个帐户。期末可用前一帐户，按重置成本调整各有关资产帐户。如借“财产厂房和设备”，贷“未实现持有收益”，金额是有关资产的具体上涨金额。以后再按存货的出售情况，固定资产提取折旧情况，由“未实现持有收益”转入“已实现持有收益”帐户。这样资产负债表既可以反映现行成本下的资产负债产权情况，并保持左右两方的平衡，收益表上也可以反映现时成本下的净收益（包括已实现和未实现持有收益的净收益）并与资产负债表相互吻合。

以上两种价格变动会计，各有优缺点。一般价格水平会计的优点是客观、可行。因为一般物价指数，由统计部门编制，不以企业的意志为转移，比较客观；这种会计计算方法简便易行。（只要把原来某年的财务报表的每个项目，按合用的物价指数加以乘算，求出按一定不变元计算的新数字，便可以编出新报表，便利比较。）缺点是可能不相关，物价指数可能上涨较多，而具体到本企业的存货可能未上涨或上涨不多，甚至下跌，因此可能不相关。重置成本的优点则是相关，因为它们所代表的正是本资产的当前价格。但缺点是没有权威性，所需要的价格资料，企业需自己决定，困难很大。因此不太客观，可能行不通。

三、我国采用价格变动会计的展望

（一）世界各国对价格变动会计的兴趣，常随通货膨胀率的上下而转移。高则有兴趣，研究、采用；低则暂停。我国是否采用价格变动会计也应参考今后通货膨胀情况。

（二）我国如采用价格变动会计，似应随世界趋势，仍以历史成本编主要报表，而以现时成本而不是

