

对物价变动会计计量模式的探讨

重庆工学院 张忠磊

【摘要】 本文在回顾相关文献的基础上,结合现行会计准则对我国物价变动环境下适用的会计计量模式进行了探讨,并提出了改善物价变动环境下公允价值计量模式的政策建议。

【关键词】 公允价值 通货膨胀 物价变动会计

一、相关文献回顾

1. 物价变动会计。葛家澍(1985)认为,只要物价变动不能被制止,物价变动会计就有存在的价值,当前进一步开展物价变动会计的研究是十分必要的。汤云为(1989)指出,重置成本会计在实际运用中的优势日益突出。梁玉娥(2005)指出,现行成本会计仍需完善。黎志刚(2007)提出,企业应结合其自身资产结构的特点选择恰当的会计模式。目前,我国的许多论文只是停留在理论探讨、对国外研究成果的介绍及对物价变动的三种会计处理方式的介绍等方面,提出的政策建议大多在现阶段无法实施。因此,结合现阶段我国会计准则中的计量属性来研究物价变动环境下的会计处理方法是十分必要的。

2. 公允价值。葛家澍(2006)认为,公允价值的定义有多个层次,市场价格是一切计量属性的基础。陆建桥(2005)提出,公允价值计量应区分情况逐步实施。谢诗芬(2004)指出,公允价值运用的难点在于其计量方式不成熟。邓传洲(2005)认为,公司采用公允价值计量模式能够显著增强会计信息的相关性。王建成、胡振国(2007)对我国公允价值计量研究的现状进行分析后得出结论:我国学术界对公允价值的研究在很大程度上还只是局限于公允价值的概念、与公允价值相关的基本理论以及公允价值的理论基础等方面,对公允价值计量方法的研究相对不足。

二、物价变动环境下的会计计量

(一)理论基础

1. 资本理论。资本即企业的净资产,是企业所有者投入企业用于生产经营的货币和各种财产物资。从财务角度看,资本是投入企业的货币购买力;从实物角度来看,资本是投入企业的实物资产,反映了企业的生产经营能力。在物价稳定的情况下,货币购买力和实物资产量是相当的,但在物价变动的情况下,货币购买力和实物资本量不再相当。

2. 资本保全理论。资本保全理论的基本思想是在保证企业原有资本完整的前提下,确认企业的收益。它要求企业在生产经营过程中进行的成本补偿和利润分配能够保证资本的完整性,即保证资本不受侵蚀。资本保全理论主要有三种:账面资本保全、财务资本保全和实物资本保全,其差异表现为对资本概念的理解不同。

(二)会计计量模式

1. 会计计量模式简介。历史成本/名义货币计量模式是我国传统的会计计量模式,它遵循的是账面资本保全理论,是收入费用观下的会计处理方式。账面资本保全理论认为,资本是指以一定货币金额表示的原始投资额形成的账面资本,在当期未发生所有者投资和向所有者分配利润的情况下,当期利润等于期末净资产账面价值减去期初净资产账面价值。在物价稳定的情况下,它可以真实地计量出收益并保持资本的完整。但在物价变动的情况下,以完全的历史成本为基础的计量方式不能满足会计信息的相关性要求,这种处理方式已被我国现行会计准则摒弃。

现行成本/实际货币计量模式是一种比较理想的能消除物价变动影响的会计计量方法,但其涉及的会计处理较复杂,不符合成本收益原则,故对其暂不予以考虑。

历史成本/实际货币与现行成本/名义货币,是物价变动会计的两种最基本的计量模式,这两种模式在对资本保全概念的理解上存在差异。历史成本/实际货币遵循财务资本保全理论。该理论认为,资本是指以一定货币量表示的原始投资额具有的购买力,当期利润等于期末净资产的购买力与期初净资产的购买力的差额。这是收入费用观下的会计处理方法。现行成本/名义货币遵循的是实物资本保全理论。该理论认为,资本是指企业的实物生产或经营能力,当期利润等于期末净资产的生产或经营能力与期初净资产的生产或经营能力的差额。这也是资产负债观的要求。

2. 会计观念、资本概念、资本保全理论与会计计量模式的关系。具体如下表所示:

会计观念	资本概念	资本保全理论	会计计量模式	
收入费用观	货币购买力	账面资本保全	历史成本/名义货币	
		财务资本保全	历史成本/实际货币	现行成本/实际货币
资产负债观	实物资产	实物资本保全	现行成本/名义货币	实际货币

3. 现阶段的会计计量模式。资产的实际生产经营能力是企业生存发展的关键,是对企业未来长期发展、盈利的保证。利润是对企业过去经营成果的核算,不具有持续性,并且有的

盈利是偶然产生的。这就引起收入费用观向资产负债观转化、财务资本保全理论向实物资本保全理论转变、历史成本计量模式向现行成本计量模式转换的趋势。

三、我国物价变动环境下的会计计量模式

(一)现行会计准则中的会计计量模式的缺陷

现行成本是指在当前市场条件下,按现时价格购置与现有资产相同或相近资产所需要支付的金额或再生产同样资产所需要的支出,即重置成本。我国现行会计准则只是在规范固定资产的计量时使用了重置成本,而在其他资产和负债的计量中大量使用了公允价值,所以将传统物价变动会计中的现行成本改为公允价值更加符合我国的实际。这里的公允价值应理解为会计准则中定义的除历史成本外的其他四种计量属性的复合体。

现行会计准则将长期股权投资、固定资产等长期资产的减值单列出来成为一章,这就在一定程度上解决了物价下跌时资产的后续计量问题。但是,与之相对应的物价上涨时的会计处理在会计准则中尚未得到规范。物价变动要求资产和负债按公允价值计量,不多计也不少计。但如今由于采用了谨慎性原则,对资产少计,对负债多计,并不能准确地反映资产的实际生产经营能力。所以,现阶段的会计计量模式只是一种过渡方法,不能很好地解决物价变动环境下的会计计量问题。

(二)物价变动环境下公允价值计量模式的优化

1. 按公允价值调整期末会计要素。

(1)公允价值可理解为除了历史成本计量属性之外的其他计量属性的复合体,对不同的资产和负债,采用不同的计量方式。随着更多的资产和负债及新的计量方式的出现,公允价值的具体计量方式将会更加复杂多样。

(2)在历史成本计量模式下,资产的折旧或摊销是以本月初数为基数核算的。在物价变动环境下,计提的折旧或摊销数会偏低,应对其进行调整,以本期平均的资产价值为基础计提折旧。固定资产以直线法计提的折旧等于期初成本与期末成本的平均值减去预计净残值,再除以预计使用年限。

(3)会计期间内,存货的账面价值不随物价变动而调整,但在物价变动环境下,以先进先出法计算的营业成本会偏低。因此应对成本进行调整,按照出售时的存货成本来计算营业成本。

(4)允许长期资产减值准备的转回,是会计准则的未来发展趋势,只要有证据证明原引起减值的事项消失、价值恢复的,就应在遵循谨慎性原则的基础上允许转回。

(5)如果计提的长期资产减值准备允许转回,甚至可以计提“增值准备”,则从长期来看,资产减(增)值处理的本质是按公允价值调整资产的账面价值,这时全部资产便可以公允价值模式计量,取消历史成本计量模式,改变历史成本计量模式与公允价值计量模式并存带来的会计信息不可比现象。

2. 计算资产和负债的持有损益。

(1)持有损益,是指由于价格变动而形成的公允价值与历史成本之差。持有损益分为未实现持有损益和已实现持有损益。已实现持有损益,是指已消耗资产的公允价值与历史成本

之差。以固定资产和存货为例,有如下计算公式:

固定资产的已实现持有损益=以现行成本为基础计提的折旧费-以历史成本为基础计提的折旧费

存货的已实现持有损益=按现行成本计算的销货成本-按历史成本计算的销货成本

(2)未实现持有损益,是指期末持有资产的公允价值与历史成本之差。在实物资本保全理论下,由于资本被定义为实物生产能力,因此损益计入所有者权益。在财务资本保全理论下,由于资本被定义为货币购买力,因此损益计入经营者的经营成果。现阶段,我们应采用如下过渡方式:持有资产是为了耗用的,则计入所有者权益;持有资产是为了处置的,则计入经营者的经营成果。这是因为,为了出售而持有的资产与企业的生产经营能力没有太大联系;资产的出售是经营者能够控制的,可以反映经营者的受托责任履行情况。

(3)因公允价值变动记入“资本公积——其他资本公积”科目的未实现利得,是不能用于利润分配和转增股本的。因为只有在相关资产处置之后才能获得实际的收益,上述资产持有期间的价值变动显然不能用于其他用途。而且当处置该资产时,相应的资本公积要转入投资收益。为了更好地与记入此科目的其他事项相区别,由物价变动引起的权益增减应另设“资本公积——公允价值变动”科目来反映。

(4)利润表中,“营业利润”的加项“公允价值变动损益”和减项“资产减值损失”不属于企业的生产经营成果,不应作为“营业利润”的构成要素,应转移到“利润总额”中。

3. 编制以公允价值为基础的财务报表。

(1)不同于有的国家以历史成本为基础编制财务报表、补充公布调整通货膨胀的财务信息的作法,我国直接提供以公允价值/名义货币计量模式编制的财务报表。

(2)应充分披露公允价值的计量方法,以保证其可靠性,防止企业利用公允价值计量操纵利润。会计人员可以直接利用专业评估人员的资产评估结果取得资产的公允价值,这样可以减少会计人员的工作量,但应充分披露其取得方式。

四、启示

目前,我国会计理论与实务工作者已经认识到历史成本计量模式的不足,且已采取了一些改进和调整措施。面对近期通货膨胀的压力及长期变幻莫测的经济形势,只有建立起完整的、多种计量标准并存的会计计量体系,才能适应发展的需要,更好地满足会计信息使用者的需求。从长远角度来看,我国的物价变动会计只有与国际接轨,并保持中国特色,才能充分发挥其应有的作用。

主要参考文献

1. 刘广生,于飞.公允价值计量研究成果综述.财会月刊(理论),2007;6
2. 葛家澍.通货膨胀会计.北京:中国财政经济出版社,1985
3. 汤云为.重置成本会计论.上海:上海人民出版社,1989
4. 王建成,胡振国.我国公允价值计量研究的现状及相关问题探析.会计研究,2007;5