

基于实物资本保全观的通货膨胀会计

李国兰 李佳芮

(重庆理工大学会计学院 重庆 401320)

【摘要】 日益严重的通货膨胀给财务资本保全观下的传统财务会计带来了挑战。本文通过分析通货膨胀给传统会计管理的影响,提出了如何将基于财务资本保全观下编制的会计报表调整为实务资本保全观下的会计处理的建议。

【关键词】 通货膨胀 资本保全 会计处理

资本保全理论分为财务资本保全和实物资本保全,传统的会计理论体系建立在财务资本保全下,在物价稳定时,财务资本和实物资本基本一致,坚持历史成本下的财务资本保全便能使企业的损益计量真实可靠,保证维持现有的生产力。但在物价变动显著时,财务资本和实物资本相背离,继续在财务资本保全观下进行会计计量,就不能提供真实可靠的会计信息。新颁布的会计准则规定,固定资产可以采用加速折旧法并且规范了资产减值损失,这在一定程度上可以部分消除通货膨胀带来的影响,但不能全部消除。因此,在通货膨胀日益加剧的今天,通货膨胀会计的处理方法便很具有研究价值。

算的需要分别在三个一级预算科目下相应设置了若干明细科目,其中在“602 预算分配”科目下设立了“内部预算指标调整”明细科目即“602010 预算分配——内部预算指标调整”科目,专门用于预算部门调整预算分配指标,不是会计核算部门用于调整核算错账的,更不是会计在传统会计核算差错划线更正法、红字更正法、补充更正法之外,又增加了一种会计差错调整方法。

用“602010 预算分配——内部预算指标调整”(简称602010)科目调整科研经费核算差错的两种常见错误形式:

1. 用602010科目更正科研经费支出入错部门的情况。

例1:应由农学院代码0265王老师、科研项目代码1100131项目支出的材料费10000元误入动物科技学院代码0266张老师、科研项目代码1100131项目支出材料费10000元。

会计作调整分录:借:602010——0266——1100131——100000元;借:602010——0265——1100131——10000元。

正确的调整分录:借:53100200109 科研事业支出——材料费0266——1100131——10000元;借:53100200109 科研事业支出——材料费0265——1100131——10000元。

2. 用602010科目更正科研经费支出入错部门和项目的情况。

例2:承上例,10000元材料费误入动物科技学院代码

一、通货膨胀下财务资本保全观的缺陷

1. 会计信息失真。在传统会计计量模式下,企业按照历史成本原则计量,在通货膨胀下,各个时期的单位货币所表示的购买力不同,不同时期的货币缺乏一致性和可比性,以此来反映企业的各经济业务就不能客观。

2. 实物资本无法保全。传统会计计量模式是财务资本保全观,收益是以货币表示的净资产的增加,它是以币值不变假设和历史成本计价原则为前提,进行收入与费用的配比。但在通货膨胀下,产品成本仍按取得或构建时的成本计价,由于物价已上涨,会计核算时计提的成本费用等就无法补偿生产过

0266 刘老师科研项目代码2100113项目。

会计作调整分录:借:602010——0266——2100113——10000元;借:602010——0265——1100131——10000元。

正确的调整分录为:借:53100200109 科研事业支出——材料费0266——2100113——10000元;借:53100200109 科研事业支出——材料费0265——1100131——10000元。

用602010科目更正科研经费支出的会计核算差错,虽然科研项目调整后余额相同,但就单个科研项目看,科研项目支出性质改变,实际发生的费用支出变为预算调整数了,“531 科研事业支出”明细科目反映的信息不准确,不利于科研项目的成本核算,故不能用602010科目代替会计核算科目更正科研经费支出差错。

主要参考文献

1. 教育部,财政部.关于进一步加强高校科研经费管理的若干意见.教财[2005]11号,2005-06-26
2. 财政部.事业单位财务规则.财政部令2012年第68号,2012-02-07
3. 财政部.教育部关于印发《高等学校财务制度》的通知.财教[2012]488号,2013-01-31
4. 贺志东.企业会计准则操作实务.北京:电子工业出版社,2009

程中耗用的材料和固定资产的耗损,因而无法保证企业原有生产规模的经营,即无法保证“实物资本的保全”,企业只能在实际生产规模越来越小的情况下维持经营。

3. 虚增利润,增加企业赋税。传统会计模式中,企业按商品售出时的销售价格计算取得的收入,与其配比的成本则是按已耗或已售资产的历史成本和费用来确认。在通货膨胀下,收入的计量基础是现行价格,而成本费用的计量基础却是历史成本,这与传统会计中的配比原则存在矛盾,在产品销售收入随物价上涨而增加时,与之配比的成本若仍按原取得时较低的历史成本确认,必然产生利润的高估,该高估的部分本应用于重置消耗的资产、补偿企业再生产能力,但算成利润后则被征收所得税,税后还要分配,造成了企业资产的流失。

二、实物资本保全观下会计处理的建议

从财务资本保全分析,实物资本保全是从小收益中挖走一块补充资本;从实物资本保全分析,财务资本保全是从小资本中挖走一块列作收益。因此,在通货膨胀条件下,选择实物资本保全更为合理。而如何将财务资本保全观下的会计报表调整为实物资本保全观下的呢?笔者认为,可以在所有者权益项目下增加表示维持实物生产能力的会计科目:“资本调整”和“购买力损益”,对应的会计处理见下文。

1. 对于货币性项目的调整。

在通货膨胀下,货币性资产主要表现为购买力的下降,对此,可以采用国际上现有应对通货膨胀的三种会计计量模式中的不变购买力计量模式来调整。

经调整后,资产和负债会产生一个差额,该差额的归属现在没有一个统一结论,但笔者认为,该差额属于资产损益,应该用于描述资产购买力的损益,而不是真正实现的损益,不应计入利润表,而应计入资产负债表中的所有者权益。因此,可以在所有者权益项目下单设一科目,如“购买力损益”,其正值表示企业购买力增加,负值表示购买力下降。

2. 对于非货币性项目的调整。

本文以一般性商业企业为例,说明非货币性项目的调整方法:

(1)对固定资产的调整。在通货膨胀严重期间,加速折旧已不能保证实物资本的保全,为维持企业资产的保值,应按现行成本予以调整。笔者建议,即在现行成本难以获得时,可采用新的同类或类似固定资产的公允价值 \times (已折旧年限/可使用年限)来确认一个近似现行成本的金额,以此来调整实物保全下应有的折旧额,以更多的折旧额来弥补生产过程中的耗费。在通货膨胀时,现行成本高于固定资产的账面价值,出于谨慎性原则,笔者认为仍按固定资产的账面价值列报,折旧额的调整直接反映在未分配利润项目下。在“利润分配”科目下加设“因物价变动调整额”科目,调整分录为:借:利润分配法——未分配利润——因物价变动调整额(管理费用);贷:资本调整。

“资本调整”科目为新增的所有者权益下表示为维持原有

生产能力所需金额,分录体现了从收益中挖走一块作为资本,在资产负债表所有者权益项目下表现为所有者权益内部明细的转换,总额没有变化。对应地,应在利润表中阐明物价变动的事实,列示出考虑物价变动后的利润额。

(2)对存货的调整,具体分为以下两种情况:

若存货已售出,该经济业务表现为货币性资产的增加和收入的增加。因此,对该收入的调整应与货币性资产的调整相同,因为该收入的实物形态就是货币性资产,表示的是现行购买力。由于通货膨胀条件下购买力下降,在对收入按一般物价指数进行调整后,收入应相应减少,导致利润减少。售出存货还表现为非货币性资产的减少和成本的增加。对该成本的调增应采用现行成本法,在现行成本不易获取的情况下,可以考虑采用公允价值 \div (1+成本利润率)来确认一个近似现行成本的金额,以此来对该成本额进行调整。综合以上,调整分录可为:借:利润分配——未分配利润——因物价变动调整额(主营业务收入),利润分配——未分配利润——因物价变动调整额(主营业务成本);贷:资本调整。该分录仍然表示从收益中挖一部分作为维持生产力的资本。应在利润表中阐明物价变动的事实,列示出考虑物价变动后的利润额。经过上述对已售存货的调整,通过一般物价指数进行调整,可将收入调整到接近成本,同时,成本是按各项目的现行(重置)成本进行,可以在较大程度上实现收入与费用的配比。

若为库存存货,是以历史成本记录在资产负债表中的非货币资产项目中。具体的调整方法为:首先计算其可变现净值,由于该可变现净值未来也表示为货币性资产,因此,在按常规计提减值损失之前,应先对可变现净值利用一般物价指数进行调整。将调整后的可变现净值与账面价值进行比较,确认资产减值损失的金额。在通货膨胀条件下,利用一般物价指数调整后的可变现净值会减少,对应会增加资产减值损失的金额,减少利润,最终也体现在资产负债表中的“未分配利润”项目中,保证了实物资本的保全。

笔者建议可在利润表中的利润总额下加设“因物价变动调整额”项目,对应也在资产负债表的未分配利润下加设“因物价变动调整额”项目,以此来反映因物价变动应调整的利润额。

主要参考文献

1. 焦芳.浅谈通货膨胀对传统会计的影响.中国证券,2007;9
2. 岳争争.我国通货膨胀会计探讨.现代商贸工业,2012;14
3. 陈桂花.通货膨胀会计理论问题探讨.科技广场,2006;9
4. 宗绍花.对我国通货膨胀会计的一些思考.企业家天地,2011;6
5. 杨纪琬,阎达五.开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性.会计研究,1980;1