

# 物价变动对财务会计和财务报告的影响

作者：中铁新时速运输设备有限公司 段艳 王伟  
江

[摘要]物价变动会计是会计学的一个新的领域,也是会计理论和会计实务研究的新课题。本文阐述了物价变动的涵义、类型。从“持续剧烈的物价变动对会计基本假设之一的币值不变的影响”等三个方面重点对物价变动对财务会计和财务报告的影响进行了论述。对物价变动会计理论基础中的财务资本保持观与实体保持观两大学术观点进行了分析。

[关键词]物价变动; 物价变动会计; 币值不变; 历史成本原则

传统会计是以币值稳定为基础的,但是市场经济中一个很普遍的现象就是物价变动剧裂而频繁,这便迫使财务会计理论界和实务界要对物价变动的影响与对策进行研究,这就逐渐形成了物价变动会计这一新的分支。

## 一、物价变动的涵义

一般来说,物价代表商品的市场变换价格。所谓物价变动,就是指物品和服务的价格不同于它们以往在同一市场上的价格。从理论上说,企业从买方市场按某一价格购入物品而按较高价格在卖方市场上出售给顾客并不属于物价变动。只有物品和服务的价格在买方市场和卖方市场上同时上涨或跌落时,才算发生了物价变动。物价变动是市场经济的伴随现象,它随着商品交换的产生和发展而产生和发展。物价变动的实质是商品价值和交易价格的变动,它主要是由劳动生产率、技术创新、货币价值、供求关系、竞争与垄断等因素的变动所引起的。当然,发生于特定国家、特定时期的物价变动,则往往有其具体原因,上述各因素的影响程度也不相同。

## 二、物价变动的类型

在现实经济生活中,物价变动是多种多样的,不同商品物价涨跌的方向和程度不尽一致,特定商品与整体之间的物价变动方向和程度上也不尽一致,一般说来,物价变动可分为以下三种类型。

### 1、一般物价水平变动

一般物价水平变动表现为货币购买力的升高或降低,可能起因于商品或服务的供求平衡变化,或是货币供应量大于或小于商品和服务的供给总额。它可以通过计算在不同时期全部商品和价格的平均数(即物价指数)及其差异来反映。本期物价指数和基期物价指数的相对比率即可表示本期的一般物价水平的变动,这一比率的倒数则表示倾向的价格变动或购买力变动。

### 2、个别物价变动

个别物价变动是指个别企业的特定物品或服务的市场价格变动。一般地说,个别的物价变动和一般物价水平变动是有区别的。比如说,在某一期间,一般物价水平上升10%,但就个别企业来说,它们所持有、生产和销售的物品和服务的价格



不仅可能是有涨有跌，而且变动的幅度也未必等于 10%。有些企业的变动幅度可能更高，有些可能更低，这主要是因为对特定物品或服务的供求关系、生产技术条件和消费者偏好是不同的。通常，个别物价变动更能反映特定企业所承受的物价变动影响。从理论上说，如果个别物价上涨，该企业的资产将产生一种持有有利得，反之，则蒙受持有损失。当然，个别物价变动与一般物价水平变动也有联系。一般物价水平变动以个别物价变动为基础，个别物价的普遍涨跌足以导致一般物价水平的升降；一般物价水平变动反过来又对个别物价变动施加影响。因此，在现实的市场经济中，很难将两者截然分开。

### 3、相对物价变动

在一般情况下，商品或服务的价格都是按不同的比率变动，有些甚至按不同的方向变动。这种特定价格脱离一般物价指数而按不同比率或不同方向的特定净价变动就是相对物价变动。例如，如果某商品的价格上涨 15%，而一般物价水平变动导致货币购买力下降 10%，则该商品的相对价格上涨了 25%。相对物价变动反映物价机制上的变动，或者某一商品的价格相对于所有商品和劳务的价格来说发生了变化。

### 三、物价变动对财务会计和财务报告的影响

#### 1、持续剧烈的物价变动对会计基本假说之一的“币值不变”的影响

现行财务会计的一项重要基本假设是以货币为计量单位并假定币值稳定不变。这条假设把财务会计的对象明确为同商品价值有关，凡是能进入财务会计系统加以处理的交易与事项都应当具有价值信息，从而具备能用货币量化的基础。根据这一假设，在一个主体持续经营的活动中，只有能用货币加以计量的方面才是财务会计的对象。货币是价值的独立的可以提供的存在形式，从会计计量的角度看，由于货币具有极大的综合性，运用货币进行会计计量，不仅可以使企业全部交易和事项的记录、分类、整理、总括和列报简便、明了、而且可以通过进一步的汇总，从总体上把握企业全部经济业务产生的综合影响，全面反映由此而引起的企业处于再生产过程中的价值和存量的实际变化。而货币作为会计上的统一的计量尺度，其作用的发挥有一个前提，即货币本身的价值应当是固定不变的，否则据以确定的会计信息就会失去其本来面目。但是 20 世纪以来，特别是二战以后，持续的通货膨胀遍及全球，说明了货币计价及币值不变的假设相当明显地偏离了当时的经济现实，在这种情况下，币值不变的假设必然受到影响和冲击。

#### 2、持续剧烈的物价变动对会计基本原则之一的“历史成本原则”的影响

现行财务报表是基于历史成本原则编制的，是依据企业业务的实际交易价格来处理经济数据的。如果物价比较稳定，或者物价有涨有跌，在较长时期内可以相互抵销，则以历史成本编制的财务报表具有可信和可比的特征，其产生的财务信息是客观的和可验证的，可以较为真实地反映出企业的财务状况和经营成果以及财务状况的变动情况，有助于投资人和债权人的经济决策。但是，历史成本原则的优越性是以物价稳定或币值不变的会计假设为前提。承认币值不变，则不断变化的市场价格必然被排除在计量属性之外，不论资产的投入或产出，计量属性的最佳选择就只有历史成本。一旦物价出现明显变动，尤其在持续剧烈的物价变动的情况下，历史成本原则将难以如实反映企业的财务状况和经营成果，势必影响财务信息对使用者决策的有用性。

实际上，物价变动从两个方面冲击了历史成本原则。首先，货币购买力的显著变动使得以历史成本所反映的各个时期的货币额数字不能简单地相加汇总从而缺乏可比性。其次，由于企业持有资本的历史成本和现行成本将产生越来越大的差异，特别是在通货膨胀情况下，如果以历史成本为基础编制财务报表，不但由于一般物价水平上涨使货币购买力下跌，从而影响财务报表所有项目计量的可靠性和可比性，而且，由于具体资产的个别物价变动，使其历史成本明显脱离其现行价值，从而影响据以表达的财务状况和经营成果的可靠性，甚至将无法产



生对使用者决策有用的信息。

### 3、持续剧烈的物价变动对财务报告的影响

(1) 将导致资产负债表不能反映企业的实际财务状况。在传统的财务报告中，资产负债表上的数字都是根据其历史成本汇总列示的。但是在剧烈的物价变动情况下，这种历史数据不仅不具有可比性，而且也不能代表企业的现时价值，与使用者的现时决策就显得不相关。

(2) 导致收益报告的失实或错误决策。在物价上涨时，基于历史成本的收益计算和报告只会造成费用低估和利润高估。在持续通货膨胀情况下，这种现象带来的后果将是非常不利的：①报表上的利润数字徒有其名，使企业实际上缺乏补充存货和固定资产的能力；②若按报表列示的虚假利润分派股利，就会把一部分资本作为股利发还给股东，使企业处于危险的“自我清算”之中；③虚增利润必然导致所得税也会虚增，使企业承担不应有的纳税义务。

### 四、物价变动会计的理论基础

物价变动会计产生的内在动因来自资本保持和真实地确定收益的要求。资本保持理论受到普遍重视，成为物价变动会计的理论基础。资本保持理论要求企业在其经营活动中保持资本完整无损为前提来确认收益，即资产的流入只有超过所需保持的资本的数额才可视为收益。资本保持的衡量标准取决于资本的概念，如何理解并计量资本已经完整无损地获得补偿，就成为资本保持理论的核心问题。围绕这个问题，形成了财务资本保持观和实体资本保持观两大学术观点。

#### 1、财务资本保持观与实体资本保持观

财务资本保持观建立在财务资本概念的基础之上。所谓财务资本，是将资本视为业主投入企业的货币或购买力，这种资本与净资产或企业权是同义语。在财务资本保持观下，企业所要保持的资本是企业原有的净资产，只要当期期末净资产的金额超过当期期初净资产的金额，在扣除当期任何业主投资和业主派得款之后，其超出部分才可确认为当期收益。

实体资本保持观建立在实体资本概念的基础之上。所谓实体资本，是把资本视为企业实际生产能力或经营能力或取得该能力所需的资源或资金，这种资本与生产能力或经营能力是同义语。在实体资本保持观下，企业所要保持的资本是企业原有的生产能力或经营能力，只有当期期末实物生产能力或经营能力超出当期期初的生产能力或经营能力时，在扣除当期任何业主投资和业主派得款之后，其超出部分才可确认为当期收益。

财务资本保持观和实体资本保持观下确认的收益都是真实的收益。但是，这两种收益的确定则可能基于不同的计量基础和计量单位。财务资本保持观下不要求使用特定的计量基础，既可选用历史成本，也可选用重置成本或现行成本以及其他计量基础。而实体资本保持观则要求采用重置成本或现行成本等表现现行价值的计量基础。在财务资本保持观下，资本可按名义货币单位计量，也可按不变币值计量，而在实体资本保持观下，资本必须是按实物生产能力或经营能力或取得该能力所需的资源或资金。

#### 2、资本保持理论与物价变动会计模式的选择

财务资本保持观和实体资本保持观在会计实务中主要区别在于对物价变动影响的处理方法不同，由此导致收益计量上的差异。当采用财务资本保持观并按名义货币单位计量资本时，收益是投入的名义货币资本在该时期的增量。因此，该期持有资产价格上的上涨即为持有利得。在有关资产转换或销售后计列为收益。当采用财务资本保持观并按不变币值货币单位计量资本时，收益是投入的不变币值资本在该时期的增量。因此超过物价水平增长的资产价格增加额可列为收益，相当于一般物价水平增长的资产增加额计列为资本保持调整或类似的准备，视为企业净资产的组成部分，或者列为收益的组成部分。当采用实体资本保持观并按实物生产能力或经营能力来计量资本时，收益是该时期实体资本的增量，物价变动对企业资产，负债的影响视为企业实物生产能力或经营能力计量上的变动，不计列为收益，而是计列为资本保持调整或类似的准备，视为企业净资产的组成部分，也就是说只有将现价作为计量基础



并将资产的任何价格变动全部列入资产负债表的做法，才符合实体资本保持观念。

**【参考文献】**

[1]刘积斌主编：《西方政府与非盈利组织会计摘译》，28~35页，中国财政经济出版社，2006年版。

[2]曲晓辉著，《论物价变动会计》，中国财政经济出版社，2002年版，71~76页。

[3]E.S.Hendriksen,and M.F.Van Breda,Accounting Thecry,5th ed.2002,302~307页。

[4]ASB,Statement of princial For Financial Reporting,2001,16~19页。

