

基于不变购买力模式分析 通胀对财务报表的影响

吴萍

(河南机电高等专科学校 河南新乡 453000)

【摘要】为了说明通货膨胀对企业财务报表带来的影响,本文采用物价变动会计处理模式中的不变购买力模式对某公司的利润表、资产负债表进行调整,通过具体案例分析和数据比较的方法得出通货膨胀对企业财务报表产生的影响,即容易造成高估利润的假象,从而导致信息使用者作出错误决策,造成损失。笔者认为通货膨胀时期公司应对按历史成本原则编制的财务报表进行调整,以便其反映的会计信息更加真实、可靠。

【关键词】 不变购买力模式 通货膨胀 财务报表

2008年世界金融危机爆发后,我国进入了持续通货膨胀时期。通货膨胀给传统的会计计量结构、历史成本计量模式带来了很大的冲击。由于物价上涨造成的货币贬值在一定程度上动摇了会计计量中币值稳定的基本假设,易导致以历史成本为基础的财务报表失真,反映企业财务状况和经营成果的会计信息可靠性、真实性降低。

一、不变购买力模式

从传统理论上讲,研究物价变动影响会计计量结构的改造设想中主要有三种会计处理模式,即不变购买力模式、现行成本购买力模式和现行成本/不变购买力模式。因为不变购买力模式易于理解,是根据政府公布的物价指数进行调整换算,

但床位使用率比全省三级综合医院平均水平低14个百分点,如果达到全省平均水平,则可增加5.2万个床日,可增加收入3280万元,当然增加的床日应该是来自住院病人的增加而不是靠延长病人住院天数获得。

(4)分析结果与应用效果。通过本量利分析可以看出,医院亏损的主要原因是现行江苏省医疗服务价格手册中规定的医疗收费标准明显偏低。

镇江第一医院2010年度门诊成本系数为1.5(成本/收入),即从平均水平看成本是收入的1.5倍,如三级医院普通挂号费的收费标准为1元/人次,经过全成本核算得出的每挂号人次的成本为5.76元,如果挂号费能达到成本收费,则门诊的单位贡献毛益就不会出现负数,也就不会出现无法计算门诊保本人次的情况。2010年2月卫生部等五部委联合发布的《关于公立医院改革试点的指导意见》要求公立医院要逐步取消药品加成,因此而减少的合理损失通过调整医疗收费、增设药事服务收费、增加财政投入等多种方式弥补。

显而易见,药品盈余对医院收入的补充将越来越少,在财政补助暂无明显增长的前提下,医疗服务项目的保本量是保本分析的交汇点。在保本或微利的政府价格指导下,医院利用

具备客观依据,同时换算后能增强同一企业不同时期的财务报表之间和不同企业之间的财务报表的可比性,因此本文将在不变购买力模式下讨论通货膨胀对企业财务报表的影响。

不变购买力模式也称一般物价水平会计模式或不变币值会计模式,这一模式的设想是仍然坚持历史成本计量原则,以代表货币一定购买力的不变价格来代替市值已经变动的历史价格。从本质上看,不变购买力模式没有改变历史成本基础,只是改变了会计计量单位,不通过账户反映,只调整了会计报表,与企业日常的会计处理无关。具体做法是通过某种物价指数把财务报表上各个项目的历史价格金额换算为不变价格金额,即先以某一年度货币购买力为基准的共同价格金额,然后

自身设备条件、技术与管理水平实现每项医疗服务项目的保本量,是生存和发展所需。

适当调整医疗服务价格标准应该是可以先行的,物价、卫生部门应积极和医院共同开展这方面的调研工作。当然医院部分病区的工作量不足也不容忽视,镇江第一医院在2011年度的绩效考核方案中完善了住院工作量考核,2011年上半年的住院人次较2010年上半年增长16%,在平均住院日缩短0.8天的基础上实际住院床日增加1.35万床日,床位使用率提高了5.5个百分点,在各种物料价格不断上涨的情况下,每百元医疗收入消耗卫生材料比例也比同期减少了2.3个百分点,医院综合收益有了一定程度的提高。

主要参考文献

1. 吴强.本量利分析方法在医院全成本核算中的应用.中国卫生经济,2009;7
2. 李天民.管理会计研究.上海:立信会计出版社,1994
3. 唐广心.基于作业成本法的本量利分析模型及其在影像科项目成本控制中的应用.中国医院管理,2006;26
4. 李永红.公立医院医疗服务项目的保本分析与补偿对策.中国卫生经济,2010;5

确定货币性项目净额上的购买力损益,最后重编以不变购买力为基础的财务报表。

二、案例分析

例:新科有限公司于2009年1月1日开业。按历史成本编制的2010年度的利润表详见表1,2010年12月31日编制的资产负债表详见表2。

表1 新科公司利润表
(以历史成本为基础) 单位:千元

营业收入		264 000
存货(2009.12.31)	41 300	
购货	198 000	
可供销售的商品成本	239 300	
存货(2010.12.31)	39 000	
营业成本合计		200 300
销售毛利		63 700
期间费用(折旧费除外)	37 500	
折旧费	3 300	
营业利润		22 900
所得税		9 750
净利润		13 150
留存收益(2009.12.31)		8 500
合计		21 650
现金股利		12 000
留存收益(2010.12.31)		9 650

表2 新科公司比较资产负债表
(以历史成本为基础) 单位:千元

项 目	2010.12.31	2009.12.31
现金、应收账款等货币性资产	43 600	33 600
存货	39 000	41 300
固定资产(净额)	53 100	56 400
资产总计	135 700	131 300
流动负债(全部为货币性)	26 050	22 800
长期负债(全部为货币性)	30 000	30 000
股本	70 000	70 000
留存收益	9 650	8 500
负债及所有者权益合计	135 700	131 300

其他相关资料:

(1)2009年1月1日(开业时)物价指数为100;2009年12月31日和2010年12月31日物价指数分别为120和132;2009年和2010年平均物价指数分别为116和125;2009年第四季度和2010年第四季度物价指数分别为118和130。

(2)存货按先进先出法计价,年初存货购于2009年第四季度,年末存货购于2010年第四季度。

(3)固定资产包括厂房设备和土地,都于开业时购置,平均使用年限为10年,折旧采用直线法,残值为零。

(4)股本于开业时取得。

(5)现金股利在2010年12月31日分派。

根据以上资料在不变购买力模式分四步重编财务报表。

1. 对资产负债表项目进行调整。

(1)对货币性项目的调整。在通货膨胀时期,货币性项目年初的金额按年末购买力计算时,其换算系数为“年终物价指数/年初物价指数”;年末的金额不变。

根据表2中相关数据,“现金、应收账款等货币性资产”2009年12月31日调整后余额为: $33\ 600 \times 132 / 120 = 36\ 960$ (千元),2010年12月31日余额为43 600千元。“流动负债”2009年12月31日调整后余额为: $22\ 800 \times 132 / 120 = 25\ 080$ (千元),2010年12月31日余额为26 050千元。“长期负债”2009年12月31日调整后余额为: $30\ 000 \times 132 / 120 = 33\ 000$ (千元),2010年12月31日余额为30 000千元。

(2)对非货币性项目的调整。在通货膨胀时期,非货币性项目的价格将上涨。无论是2010年年初还是2010年年末的金额,均要按“年终物价指数/购置时物价指数”系数换算成年末金额。根据表2的数据作如下调整:

“存货”2009年12月31日调整后余额为: $41\ 300 \times 132 / 118 = 46\ 200$ (千元),2010年12月31日余额为: $39\ 000 \times 132 / 130 = 39\ 600$ (千元)。

“固定资产”2009年12月31日调整后余额为: $56\ 400 \times 132 / 100 = 74\ 448$ (千元),2010年12月31日余额为: $53\ 100 \times 132 / 100 = 70\ 092$ (千元)。

“股本”2009年12月31日调整后余额为: $70\ 000 \times 132 / 100 = 92\ 400$ (千元),2010年12月31日余额为: $70\ 000 \times 132 / 100 = 92\ 400$ (千元)。

“留存收益”采用“资产总额-负债总额-股本=留存收益”的倒推法计算,2009年12月31日的余额为: $157\ 608 - 58\ 080 - 92\ 400 = 7\ 128$ (千元),2010年12月31日的余额为: $153\ 292 - 56\ 050 - 92\ 400 = 4\ 842$ (千元)。

2. 对利润表项目的调整。营业收入、营业成本、期间费用和所得税的换算系数都是“年终物价指数/全年平均物价指数”。由于现金股利是在年末分派的,所以其金额即年末余额。

调整后营业收入为: $264\ 000 \times 132 / 125 = 278\ 784$ (千元);“存货”2009年12月31日调整后余额为46 200千元,“购货”调整后余额为: $198\ 000 \times 132 / 125 = 209\ 088$ (千元)。由此可计算出可供销售的商品成本为: $46\ 200 + 209\ 088 = 255\ 288$ (千元),“存货”2010年12月31日调整后余额为39 600千元,调整后营业成本为: $255\ 288 - 39\ 600 = 215\ 688$ (千元)。

“期间费用”(折旧费除外)调整后为: $37\ 500 \times 132 / 125 = 39\ 600$ (千元),“折旧费”调整后为: $3\ 300 \times 132 / 100 = 4\ 356$ (千元);“所得税”调整后为: $9\ 750 \times 132 / 125 = 10\ 296$ (千元);“现金股利”仍然为12 000千元。

3. 计算货币性项目净额的购买力损益。计算货币性项目净额的购买力损益是不变购买力模式中的核心问题。确切地说,货币性项目净额购买力损益就是物价上升时期因持有货币性资产而损失的购买力与持有货币性负债而获得的购买力之差。在具体计算时,应当考虑年内货币性项目净额的流量,即“货币性项目净额=期初货币性资产-期初货币性负债+本

期货性收入-本期货币性支出”。

货币性项目净额购买力损益是调整后的货币性项目净额与调整前的货币性项目净额间的差额。当净额为负数时,其差额为购买力收益;当净额为正数时,其差额为购买力损失。编制购买力损益计算结果详见表3。

表 3 新科公司购买力损益计算表
2010年12月31日 单位:千元

项 目	历史成本 (2009.12.31)	换算 系数	换算后结果 (2010.12.31)
现金、应收账款等货币性资产	33 600	132/120	36 960
流动负债(货币性)	-22 800	132/120	-25 080
长期负债(负债性)	-30 000	132/120	-33 000
货币性项目净额	-19 200 ^①		-21 120 ^②
加(来源):2010年度			
销货	264 000	132/125	278 784
合计	244 800 ^③		257 664 ^⑤
减(运用):2010年度			
购货	198 000	132/125	209 088
期间费用(折旧费除外)	37 500	132/125	39 600
所得税	9 750	132/125	10 296
现金股利	12 000	132/132	12 000
合计	257 250 ^④		270 984 ^⑥
历史成本的货币性项目净额 ^{③-④}	-12 450 ^⑦		
换算后的货币性项目净额 ^{⑤-⑥}			-13 320 ^⑧
货币性项目净额上的购买力 利得 ^{⑧-⑦}			-870

4. 基于不变购买力模式下,根据以上调整换算的结果,可重编不变购买力模式下的财务报表,详见表4和表5。

表 4 新科公司利润表
(以不变购买力为基础) 单位:千元

营业收入		278 784
存货(2009.12.31)	46 200	
购货	209 088	
可供销售的商品成本	255 288	
存货(2010.12.31)	39 600	
营业成本合计		215 688
销售毛利		63 096
期间费用(折旧费除外)	39 600	
折旧费	4 356	
营业利润		19 140
所得税		10 296
不包括购买力损益的净利润		8 844
货币性项目净额上的购买力收益		870
不变购买力净利润		9 714
留存收益(2009.12.31)		7 128
合计		16 842
现金股利		12 000
留存收益(2010.12.31)		4 842

表 5 新科公司比较资产负债表

2010年12月31日(以不变购买力为基础) 单位:千元

项 目	2010.12.31	2009.12.31
现金、应收账款等货币性资产	43 600	36 960
存货	39 600	46 200
固定资产(净额)	70 092	74 448
资产总计	153 292	157 608
流动负债(全部为货币性)	26 050	25 080
长期负债(全部为货币性)	30 000	33 000
股本	92 400	92 400
留存收益	4 842	7 128
负债及所有者权益合计	153 292	157 608

三、结论

由以上分析我们可以看到,以历史成本为基础的财务报表反映的2010年度的净收益为13 150千元,与2009年12月31日的留存收益8 500千元合计后达21 650千元。而后分派股利12 000千元,股利分派后2010年12月31日留存收益为9 650千元。但经过调整和换算,在以不变购买力为基础编制的财务报表中,2010年度的净收益变为9 714千元,低于当年发放的12 000千元现金股利。2009年12月31日的留存收益也降低为7 128千元,2010年12月31日的留存收益降低至4 842千元。

通过对案例的分析得出,尽管许多公司(以历史成本为基础)的财务报表上显示着数额不小的净收益,但是在扣除物价上涨因素后,有些公司的盈利数字竟低于其分派的股利金额,甚至有的在调整后变为亏损,可见在通货膨胀时期以历史成本为基础编制的财务报表容易造成高估利润的假象。如果通货膨胀的波动更为剧烈,该影响将更显著。

高估利润总额常会引起一连串的不良反应,如造成所得税的增加,使企业税务支出增大,企业职工也可能会要求较高的工资报酬,股东和业主会要求分配更多的股利。但因此时的利润是虚增的,如果将这一部分报表上的利润分掉将会影响到企业的再生产,也有可能造成业主为获得一定的“眼前利益”而丧失其资本保值与增值的长远利益。可见,通货膨胀导致的信息失真会让信息使用者据此作出错误决策,造成损失。因此必须在通货膨胀时期对企业按历史成本原则编制的财务报表进行调整,真实反映企业财务状况和经营成果。

主要参考文献

1. 居尔宁.国际会计学.上海:立信会计出版社,2010
2. 谭瑾,钟奇,王壹寒.通货膨胀会计计量模式的比较研究.中国商界(下半月),2009;9
3. 湛忠灿.通货膨胀对会计的影响及对策研究.商业会计,2009;8
4. 林静.通货膨胀下的会计处理问题.财会研究,2009;4
5. 赵刚.会计信息质量与通货膨胀会计.财会学习,2011;2
6. 陈献东.试论我国通货膨胀会计模式的建立.云南财贸学院学报,1996;2
7. 桑军朝.谈应对通货膨胀的会计处理.才智,2011;13