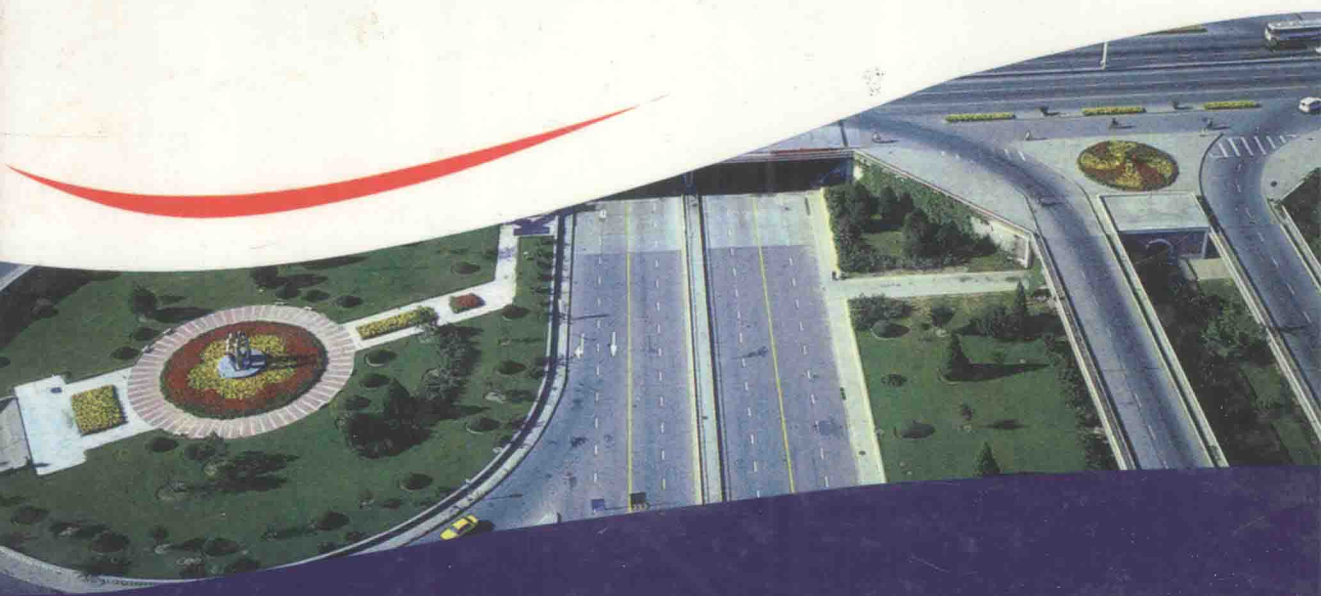


城市绿化工程

成本核算与财务管理实务全书



CHENG SHI LU HUA GONG CHENG
CHENG BEN HE SUAN
YU CAI WU GUAN LI
SHI WU QUAN SHU

◆◆ 哈尔滨地图出版社 ◆◆

城市绿化工程 成本核算与财务管理实务全书

王 凡 主编

(中 册)

哈尔滨地图出版社
·哈尔滨·

第六节 重置成本控制

一、重置成本系统的理论基础及其应用条件

(一) 历史成本计价的优点及其局限性

我国企业会计准则对历史成本计价是肯定的。“各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动时，除国家另有规定者外，不得调整其账面价值”。这里指实际成本即为历史成本。

历史成本计价方法是：

- (1) 原材料购入以原始成本 + 采购过程中费用计价；
- (2) 产品价值以物化劳动耗费的实际转移价值 C + 活劳动为自己劳动所创造的实际价值 V 计价；
- (3) 商品购入以实际进价计价；
- (4) 固定资产购入以原始进价 + 运杂费 + 安装费计价。

这些价值一经入账，不能随意更改。

历史成本的优点在于它具有可验证性，因为历史成本是市场形成的，它代表买方和卖方所同意的交换价格，具有合法的依据。

但历史成本作为资产计价的属性也存在一定的局限性，主要问题就在于资产的价值可能因为币值变动而经常变动。经过一定时期之后，其历史成本就同企业的决策和报表使用者对企业资产的评估价值脱节。具体说，有如下几点原因：

其一，当价格明显变动（包括上涨或下跌）时，基于各个交易时点的历史成本代表不同的价值量，严格地说，它们是没有可比性的。

其二，由于费用是以历史成本计量，而收入则是以现行价格计量，从理论上讲，两者的配比缺乏逻辑统一性。

其三，在价格上涨时，费用按历史成本计量将无法区分和反映管理当局的经营业绩和外在价格变动引起的持有利得（holding gains）。

其四，当价格上涨时，在以历史成本为基础的期末资产负债表中，除货币性项目外，非货币性资产和负债都会低估。这种报表就不能揭示实际的财务状况，从而对决策就会无用。尤其是在通货膨胀情况下，历史成本计价方法就会使企业盈利严重失真，从而就使企业一部分资产当作利润被侵蚀，资本不能保全，动摇了企业的根基。

（二）重置成本会计的概念及其理论基础

实行重置成本计价是基于这样的假定：资产的历史成本和重置成本只有在取得日那天是相同的，此后，同一资产或其等价物可能就要用更多（或更少）的交换价格才能获得。因此，只有重置成本才能表示在现时取得同一资产或其等价物所需要的交换价格。所以重置成本计价比历史成本计价具有以下优点：

其一，重置成本表示企业现在获得特定资产或服务所必须支付的数额，是投入价值的最佳计量。即能使现时的投入价值和现时的收入相配比，以便衡量现时的经营成绩。

其二，重置成本和现行收入的配比将使得资产持有损益和经营损益的确认区分开来，可以较好地反映经营管理的努力和币值变动对企业的影响。

总之，重置成本是以现在的市场价格购置目前所持的某项资产所需支付的成本。在国外，重置成本有特定的解释，美国证券交易管理委员会曾对重置成本下了定义：“重置成本是在正常的经营过程中，为获取具有同等营运能力或生产能力的新资产而需付出的最低金额。”在币值变动时，为了保持资本的实际价值，在物价变动会计中也采用重置成本作为计算固定资产折旧费的基础。

重置成本会计的主要特征是：（1）以货币作计量单位；（2）对企业资产计价不是以它取得时的原始成本，而是以它在当前条件下的重置价格（即重置成本）为标准；（3）企业的收益以一个会计期间的营业收入和所消耗生产要素的重置成本进行配比，用两者差额表示企业所取得的经营成果。

重置成本会计的理论基础包括以下三个方面：

1. 资本保持理论（资本维护论）。资本保持理论是真实收益理论的核心，在收益概念及其计量研究中，必须涉及资本保持概念（Capital maintenance）。实际上，无论是经济学收益或会计学收益，都应以不侵蚀原投入资本为前提。经济学收益概念认为，收益的前提是在期末和期初保持一样的状况为条件，而会计学收益则要求收入应先扣除所费的成本。也就是说，只有在原资本已得到维护或成本已经弥补之后，才能确认收益。因此，在理论上应区分“资本报酬”（Return on Capital）和“资本回收”（Return of Capital）。资本报酬表示收益，但这种收益必须与资本回收相区别。只有投入资本得到回收，弥补之后，才能确定收益。因此，收益衡量必须运用资本保持理论。而重置成本正是为了准确地确定企业收益和保持投入资本完整无损所必须。

资本保持有两种不同观点：

其一，财务资本保持（Financial Capital maintenance）观点。它要求使所有者投入或再投入资本的价值保持完整，而收益就等于以货币额表示的净资产增加（扣除业主往来交易）。

其一，实物资本保持（Phesical Capital maintenance）观点。此观点认为，资本是

企业实物资本能力。生产经营能力如何衡量和保持,英国特许会计师协会的通货膨胀会计委员会报告中认为,企业拥有的实物资产要能够重置其已消耗或用尽的原资产;并在下一个年度可以生产出与本年同等实物数量的物品和服务的能力。同时,生产这些物品数量和服务能力与本年生产的具有同等价值量。

以上两种资本保持概念之间最主要的区别在于,某个会计期间币值变动对持有资产和负债的影响不同:财务资本保持概念确认,价格变动产生的资本利得或损失,应包括在资本报酬中;而实物资本概念则认为持有资产或负债的价格变动应加以确认。在性质上属于资本保持的调整,应直接纳入业主权益,而不能作为资本报酬,也不能列入收益。

2. 成本补偿理论。在《资本论》中,马克思对成本概念有过十分精辟的论述:“按照资本主义方式生产的每一商品 W 的价值,用公式表示是 $W = C + V + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。”在这里,马克思明确地指出了成本价格的本质涵义——是所消耗生产要素的补偿价值。我们应从生产要素消耗和补偿价值来理解成本价格的实质。

在理论界对补偿价值的理解有两种不同看法:(1)认为要补偿的是投入资本的原始价值;(2)认为要补偿的是所消耗生产要素的实物量。这两种观点直接影响到会计上究竟应计量所消耗生产要素的原始成本属性,还是重置成本属性。如果在理论上坚持以原始价值补偿观点,在会计上必然要计量资产的原始成本。如果在理论上坚持实物补偿观点,在会计上必然要计量资产的重置成本。马克思多次阐述了“双重”补偿(实物和价值)的观点:“我们把资本束缚理解为,如果生产要按照原有规模继续进行,产品价值中的一部分就必须重新转化为不变资本和可变资本。”同时马克思又特别强调为了进行再生产,“商品成本价格必须不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素”。

从上述可以看出,商品生产是连续不断的。商品价格受供求关系影响总是不断在变化。这是价值规律作用的结果。同时,由于劳动生产率的不断变化引起了价值革命(即劳动生产率变化引起企业所持有生产资料价值也随之变化)。因此;在成本问题上必须坚持实物补偿的观点,实行重置成本会计。

3. 合理配比论。配比是会计的基本原则,资产计量是否正确,利润确定是否有误,关键是配比是否合理,应当怎样正确配比收入和费用呢?特别是,由于收入和费用的发生及其确认入账是分开的,资产的取得和支付通常又与企业产生的销售和收现程序不一致,所以配比并不等于收入和费用的简单相抵。因为收益是以某一期间所确认收入超过与之相关费用的差额表示,这样就需要先确定费用和收入之间的合理关系,才能确定合理的配比程序。实际上,收入和费用的内在联系可表现为两个方面:(1)性质上的因果性;(2)时间上的一致性。

从因果性看,配比的费用和已确认的收入在经济内容上要有因果关系,费用应

当是为获取收入而发生的。从时间一致性看,费用必须与同一时期的收入相比,即本期确认收入应和本期费用相比。如果收入要等到未来期间实现,相应的费用或已耗成本就要递延于未来的实收收益期间。

费用按什么计量才能使配比合理呢?传统意义上是按照企业资源的历史成本属性来计量的。理由是历史成本代表的实际交易价格,不仅客观,而且是可验证的。在币值稳定的情况下,费用的历史成本计量与收入配合,可以科学地计算本期损益。在物价变动情况下,由于收入通常根据现行价格计量,从配比的逻辑关系上看,费用也应当根据所耗用的物品和服务的现行成本(即重置成本)来计量,这不仅可以保持收入和费用按相同的属性进行配比,使收益计算更为科学,也有助于已耗资产的实物属性补偿。同时,只有在采用重置成本计量费用情况下,才能区分经营收益和持有资产在耗用前产生的利得和损失。

(三) 重置成本会计的属性及其应用的历史条件

重置成本表示在本期重置或重制持有资产的一种计量属性。它包括以下不同的涵义:(1)重新购置同类新资产的市场价格;(2)重新购置具有相同生产能力的资产的市价;(3)重新购置或制造同类资产的成本。

重置成本与历史成本在交易时日两者代表相等的数量,否则,两者代表不同的数量,即是价格不变,资产的重置成本也不完全等于其历史成本。这是因为:(1)由于技术进步和生产成本变动,它们都可能造成重置成本和历史成本脱节,特别是在价格明显变动情况下,历史成本和现行重置成本必然代表不同的数量,这样就会影响企业的经营利润;(2)对资产的预期和供求关系可能发生变动。

我国国有资产管理局在《在国有资产产权变动时必须进行资产评估的若干规定》中对重置成本法做了如下规定;“重置成本法,即根据评估时该项固定资产在全新情况下的市场价格或重置成本,减去按重置成本计算的已使用年限的累计折旧额,考虑资产功能变化等因素,确定重估价值。”根据重置成本的属性和以上规定,重置成本又可分为完全重置成本和更新重置成本两种。

完全重置成本(又称复原重置成本)指用相同的材料,按照相同的建造或制造标准、设计、规格、技术要求等,在当前价格水平下,重新生产或建造某项资产所需成本;

更新重置成本指使用现代材料,并根据现代标准、设计和技术条件等,以现时价格建筑和制造某已有功能相同的新资产所需成本。

完全重置成本和更新重置成本都要求将劳动力按现行市场价格计算。二者的区别在于,复原重置法(完全重置成本法)是按照原样复制,其结果应该是一模一样,完全翻版;更新重置是使用新技术置备功能相同的资产,即着重于恢复生产能力。

重置成本的优点如下:

可以避免在价格变动时虚计收益,确切反映企业维持再生产能力所需生产耗费的补偿;

能准确地反映企业的财务状况,期末财务报表提供以重置成本为基础的现时信息,而不是过去的历史信息;

以重置成本与现行收入相配合具有逻辑上的统一性,以收入与费用配比决定收益具有可比性和可靠性;

便于区分企业的经营收益和持有利得,有助企业管理部门评价经营成果。

重置成本也存在缺点:计算重置成本时,由于各种因素影响,事实上难以存在与原有资产完全吻合的重置(或重制)成本;在计算上缺乏足够可信的证据,将会影响会计信息的可靠性。

以上我们对重置成本的属性及其优缺点进行了分析,由此可见采用重置成本会计是有一定条件的。历史成本会计模式是建立在币值稳定的前提条件下。所谓币值稳定一般指物价上涨指数不能超过5%,国际上一般划分为年物价上涨5%条件下为轻度通货膨胀;年物价上涨5%~10%为中度通货膨胀;年物价上涨超过10%为严重通货膨胀;年物价上涨超过26%或三年累计通货膨胀接近或超过100%为恶性通货膨胀。在中度通货膨胀以上,会计仍严守历史成本原则,会计信息就会严重失真。

物价代表商品的市场交换价格。这些商品包括:生产要素(如原料、固定资产等),持有待售的存货以及为消费目的所取得其他物品和服务。通常,对于为生产和销售而取得的生产要素或处于中间生产阶段的物品和服务,其价格表示投入价格(Input Price),而作为企业产品销售的物品和服务的价格往往就是指它们的产出价格(Output Price)。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任何变动。只有物品和服务的价格在买方市场和卖方市场同时上涨或跌落时,才算发生了物价变动。在现实经济生活中,物价变动一般呈上涨趋势,即产生通货膨胀。物价变动可分为三种类型。

其一,一般物价水平变动。一般物价水平变动表现为货币购买力的升高或降低。这主要起因于商品或服务的供求关系的变化,即起作用的因素主要是价值规律。它可以通过计算不同时期全部商品和服务的价格平均数(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一般物价水平的变动。

其二,个别物价变动。个别物价变动是指针对个别企业的特定物品和服务的市场价格变动。个别物价变动与一般物价变动是有区别的。在某一期间一般物价水平上涨的幅度与个别物价上涨幅度往往不一致,如一般物价水平上升10%,但个别物价就可能有高,有些则较低。通常,个别物价变动更能反映特定企业所承受的物价变动的影响。一般来说,个别物价上涨,企业的资产将产生一种持有利得;反

之，则蒙受损失。

其三，相对物价变动。相对物价变动是指特定物价指数变动与一般物价指数变动的关系。如在一般情况下，商品和服务的价格都是按不同的比率变动，有些甚至按不同方向变动。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格变动就是相对物价变动。如果某商品的价格上涨 30%，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 20%。

在商品经济社会中，物价变动是一种普遍现象。马克思在《资本论》中曾经精辟地阐述了价格是怎样围绕价值上下波动的。近十几年来，我国由原来的计划产品经济体制变为社会主义市场经济体制，尤其是 1985 年以来，我国物价有较大幅度上升，其特点是：（1）物价指数上涨幅度大；（2）物价上涨持续时间长；（3）物价上涨涉及面广；（4）各种价格上涨幅度相差不多。物价上涨对企业经济有以下影响。

第一，对流动资产的影响。商品销售价格与库存产（商）品价值是计算企业经营损益的基本数据。从利润计算公式看：商品经营毛利润额等于商品销售价格减去商品销售成本。销售价格上涨了，商品销售成本固定在原始价格度上，必然扩大商品销售价格与成本的距离。因此，在商品价格上涨的情况下，就会形成企业盈利虚增。而企业虚增的盈利实际上是流动资产贬值的价值损失。这是因为在物价上涨的情况下，用销售过程中收回的货币再购买已涨价的同一商品，从数量看已经很难弥补已销售的商品量。这正是由于库存商品价值（成本）没有随商品社会价格同时变动造成的。这样下去就会影响到企业维持简单再生产的生产能力。

现以原材料为例说明在通货膨胀情况下仍用历史成本计价方法会导致成本长期补偿不足。

某企业甲材料占用流动资金 100 000 元，该材料在年内共周转三次，耗用数量均衡，采用先进先出法计算生产消耗所用原材料成本。

由于材料价格持续上涨，经过三次周转积累形成的重置资金短缺为 40 000 元。企业若要保证生产在原有规模继续进行，必须追加流动资金 40 000 元，但需从营业收入中得到补偿。

第二，对固定资产实物量补偿的影响。固定资产的账面价值虽然反映的是实际价值，但在物价变动的情况下，这种历史记录的真实并不能表达现实价值的真实，从而影响固定资产折旧费的计提。因为在物价上涨的情况下，按历史成本计提的折旧就不能保证对原有固定资产实物量的补偿，同时也会虚降企业成本，虚增企业盈利，对企业加强经营管理，正确评价企业固定资产效率是不利的。

固定资产按历史成本计提折旧，也会因物价上涨，货币购买力下降，难以用提取的折旧基金购买相同数量、质量、性能的固定资产，从而影响它的实物补偿。

第三，不能保证资本保全。由于物价上涨的结果，使企业账面按历史成本记载的资产价值不能随相应资产市价上涨和调整，造成原账面价值小于现时的资产价

值。按账面价值计算的销售成本与现时市价的差额就会转作当期盈利,即资产利得转收益被分配掉了,就不能做到实物资本保全,就会侵蚀企业所有者的投资,削弱企业生产能力。

我国历史上,在一定范围内、一定阶段曾采用过重置成本原则。解放初期国营企业的清产核资和公私合营对私营工商业者的资产估价都是用重置成本原则。在经济体制改革中,合资联营企业也要求对资产按重置价值进行重估。在目前对国营企业进行股份制改造过程中,都对原有企业财产进行重新评估,这些措施实质上就是按重置成本的原则进行财产估价的。

二、重置成本系统的基本方法

在西方国家,迫于物价变动对会计信息带来的严重影响,长期以来,财务会计理论与实务中一直重视研究物价变动的影响。二次世界大战后,资本主义国家的物价普遍上涨,这引起会计界的重视,开始研究会计处理中如何消除物价变动的影响。美国会计师协会(AIA)所辖的会计程序委员会(CAP),在40~50年代提出过关于物价变动和折旧调整等问题,主张固定资产按历史成本计提折旧费用,但在会计报表之外,采用报表讨论的形式,补充揭示企业是否有足够能力按重置成本更新设备。

目前在西方国家财务会计中关于如何消除物价变动对财务信息的影响,主要有两种基本设想:一是不改变财务会计的现行框架,仅仅通过某些资产计量方法尽可能减少物价变动的影响;一是对财务报告方法进行一定调整,即研究推行物价变动会计。

(一) 利用现行资产计价方法消除物价变动影响

在通货膨胀不甚严重时,会计理论界和实务界不赞成改变传统的历史成本会计模式,也不需要调整财务报表。只需采用一些资产计量方法适当提高当期的成本和费用,以成本足额补偿弥补企业因物价变动而造成的损失,并使财务信息在一定程度上消除通货膨胀的不利影响。其具体方法如下:

1. 存货按“后进先出法”计价。在物价上涨的情况下,后购进的存货价格接近现在的市场价格,按“后进先出法”计价可以相对提高销货成本,减少净收益的虚增,能够较合理地确定本期的成本和利润。

2. 按加速折旧法计提固定资产折旧。在收益计算中,折旧费是影响营业费用和净收益的一个重要项目。为了弥补历史成本财务会计模式的缺陷,对固定资产可采用加速折旧法来抵消物价上涨的不利影响。因为加速折旧法会在固定资产的早期提取更多的折旧费,就可以在前期相对地提高营业费用和减少净收益,较快地收回固定资产更新所需资金,并抵消物价上涨给企业带来的损失。

(二) 重置成本(现行成本)会计的基本模式

1. 概念

重置成本会计基于实物资本保持观念,按相当水平的生产或经营能力保持资本的完整无损。它着重于保持企业不变的经营能力,保证企业在生产经营活动中能够用同样的具有同等功能的资源置换所有被消耗或出售的资源。其核算方法是在历史成本会计核算的基础上,按各式资产的物价指数加以调整,将各项资产的原始成本调整为重新购置所需成本。

这一模式的依据是,在物价变动时期,历史成本已失去作为计量基础作用。这是因为报表使用者很少关心企业持有资产的历史成本,而是需要财务报表能表达在继续经营条件下更符合实际情况的财务信息。这就需要采用重置成本作为计量基础。

2. 内容

(1) 确定各期重置成本。从理论上说,资产的重置成本一般应根据以下几种价格直接确定:①现时购物品和服务的发票价格;②市场的现行价格目录;③当前条件下的标准制造成本;④各项资产现时物价指数。

一般情况下,可以利用各项资产的个别物价指数进行换算求得。

(2) 计算重置成本变动的持有损益。在物价变动时,重置成本与历史成本之间的差异构成资产的特有利得和持有损失。同时为核算方便起见,可再分为已实现持有利得或损失和未实现持有利得或损失。但对于未实现持有损益的会计处理主要取决于对资本保全的理解。在财务资本保持概念下,资产重置成本变动的持有损益与本期损益一起计入收益表。但在实物资本保持概念下,则只能作为资本调整项目而不能作为收益项目处理。

为计算持有损益,应分清货币性项目和非货币性项目。货币性项目一般不会产生资产的增值或贬值,从而不会产生持有损益;而非货币性项目将会产生持有损益。

持有损益与经营成果无关,它属于资本利益,不能作为股利进行分配。

已实现持有利得或损失是指持有资产因销售等业务而实现的持有利得或损失。而保留在企业持有资产的持有利得或损失,便是未实现持有利得或损失。需要设置“已实现持有利得”、“未实现持有利得”账户进行核算。“已实现持有利得”属于损益类账户,是“留存收益”的调整账户,其贷方反映持有资产在本期销售的持有利得或摊销持有损失,借方反映转入本期净收益数额或本期销售的持有损失。“未实现持有利得”属于资产、负债类账户,其贷方登记本期持有利得和以前各期保留的持有利得数额或持有损失摊销额,借方登记持有资产在本期销售后转入“已实现持有利得”的数据或本期持有损失发生额。持有损益不仅要在报表上列示,而且须编制会计分录在账簿中记载。

企业净收益由营业利润、已实现持有利得和未实现持有利得三部分构成。确定营业利润一般要对折旧、销售成本调整后决定。已销存货按现时重置价值确定。重置价值与存货历史成本差额便是销售成本的调整额。这个调整额实质上是已销存货的已实现持有利得。调整后的销货成本表示企业在获得收入期间的重置成本。

关于折旧费的调整,按重置价值计提的折旧费与以历史成本计提的折旧费相抵后的差额确定。这个差额实际是固定资产在本期已实现的持有利得。而调整后的折旧费体现的是企业获得收入期间的固定资产真实转移价值。

企业营业利润确定与企业持有利得密切相关。只有确定了持有利得,才能科学地确定本期营业利润。可以从以下公式中证实:

$$\text{资产持有利得} = \text{资产重置成本} - \text{历史成本}$$

则:

$$\text{资产重置成本} = \text{资产历史成本} + \text{资产持有利得}$$

$$\text{已销存货重置成本} = \text{已销存货历史成本} + \text{存货已实现持有利得}$$

$$\begin{array}{l} \text{固定资产} \\ \text{重置折旧费} \end{array} = \begin{array}{l} \text{按历史成本} \\ \text{计提的折旧} \end{array} + \begin{array}{l} \text{固定资产已实现} \\ \text{持有利得计提折旧} \end{array}$$

以上论述了非货币性项目资产持有利得的换算公式。货币性项目通常是固定的货币金额,一般不需要调整,但世界各国处理方法也不同,如英国也主张进行调整。1980年英国会计标准委员会发布的《现行成本会计》中指出:“在计算利息之前,需要对以历史成本为基础的营业利润作三项主要调整,即折旧、销售成本和货币性营运资本的调整。”

由于货币性营运资本是净营业资产的一部分,因而与企业经营活动中发生的购销业务关系密切。当赊销时,供货方等于提供给购货方资本,在收回货币之前,尽管商品价格变动或货币购买力下降,但收回货币额仍固定不变。这对供货方不利,因为赊销方必须追加货币性营运资本来弥补币值变动带来的损失。这就是说,赊销时,会计要反映货币性营运资本增加的情况。而赊购时,购买方所欠供货方营运资本实质上是减少货币性营运资本支出。这就是说,英国的现行成本会计的调整项目还包括货币性营运资本调整。

3. 会计处理

以下仅以重置成本对非货币项目进行会计处理。

(1) 存货项目持有损益处理。

① 存货项目持有利得处理。

设某甲公司于开业的年初投入 60 000 美元,用于购进 10 000 磅咖啡,每磅 6 美元。在该年内,公司按每磅 10 美元出售 6000 磅咖啡,当时重置成本为每磅 8 美元。在年末,每磅咖啡的重置成本为 9 美元。则上述业务作如下会计处理:

年初：	借：存货	60 000	
	贷：现金		60 000
年内：			
①重置成本增值部分。			
	借：存货	20 000	
	贷：未实现持有利得		20 000
②销货。			
	借：现金	60 000	
	贷：销货		60 000
③结转销货成本。			
	借：销货成本	48 000	
	贷：存货		48 000
④结转销货持有利得。			
	借：未实现持有利得	12 000	
	贷：已实现持有利得		12 000
年末：账面存货	32 000		
	借：存货	4000	
	贷：未实现持有利得		4000
以上计算过程用丁字账户表示如下：			

表 2-4-22

借	存货	贷	借	销货	贷	借	销货成本	贷
60 000				60 000		48 000		
20 000								
4000		48 000						
	借	未实现持有利得	贷		借	已实现持有利得	贷	
			20 000				12 000	
	12 000		4000					

从表 2-4-22 看出，本期营业利润为 12 000 美元，存货期末重置成本为 36 000 美元。未实现持有利得 12 000 美元。从以上丁字账户中亦可计算出此数字。存货 36 000 美元，未实现持有利得 12 000 美元。

②存货持有损失处理。

设某甲公司于开业的年初投入 60 000 美元，用于购进 10 000 磅咖啡，每磅 6 美元。在该年内，公司按每磅 8 美元出售 6000 磅咖啡，当时重置成本为每磅 4 美元。

某甲公司购入设备一台，原价 30 000 美元，预计使用四年，而其重置成本每年增加 10000 美元，折旧费必须根据其每年的重置价值计算。由于年末与年初资产重置成本不同，而折旧按年初重置成本计提，因此折；日费必须作“折旧溢增”列入当期费用，计算见表 2-4-24。

表 2-4-24 折旧费及折旧溢增计算表

年 度	1	2	3	4
上年末重置成本	30 000	40 000	50 000	60 000
基于重置成本每年折旧费	7500	10 000	12 500	15 000
折旧溢增	0	2500	5000	7500

表 2-4-24 中的每年计提折旧是根据上年末重置成本计提的。折旧溢增数是两年之间折旧费的差额，如第二年折旧溢增为 2500 美元，第三年折旧溢增为 5000 美元，第四年折旧溢增为 7500 美元，即每年的折旧溢增都是用当年重置成本计提折旧费与第一年计提折旧费之间差额计算的。

这样，各年重置成本增加及其折旧费的会计分录如下：

第一年：

借：固定资产	10 000
制造费用	7500
贷：持有利得	10 000
累计折旧	7500

第二年：

借：固定资产	10 000
制造费用	10 000
折旧溢增	2500
贷：持有利得	10 000
累计折旧	12 500

第三年：

借：固定资产	10 000
制造费用	12 500
折旧溢增	5000
贷：持有利得	10 000
累计折旧	17 500

第四年：

借：固定资产	10 000
--------	--------

制造费用	15 000
折旧溢增	7500
贷：持有利得	10 000
累计折旧	22 500

由于固定资产计提折旧费是按年初账面重置成本计算的，每年的折旧溢增应该作为上年度计入成本或期间费用的折旧费而没有计入。因此在本年度可直接抵减本年留存收益，亦可作为折旧费计入当期费用。

折旧溢增抵减本年留存收益处理如下：现以第二年为例：

借：本年利润	2500
贷：折旧溢增	2500
作为折旧费处理计入管理费用，仍以第二年为例：	
借：管理费用	2500
贷：折旧溢增	2500

（三）几种确定重置成本的简化方法

1. 直接计算法。这种方法是利用现行市价直接估算建造资产的直接成本和间接成本，然后加总算出资产的重置成本。

计算公式为：

$$\text{资产重置成本} = \text{直接成本} + \text{间接成本}$$

直接计算法比较直观、精确，但要求各种资料详细、完备，且耗用时间较长。

直接成本包括机器设备购置和运输的成本，以及安装调试过程中发生的材料、人工等可直接汇集的费用。间接成本包括各项管理费用。

2. 指数调整法。这种方法是根据资产的有关原始成本记录和国家公布的物价变动指数或评估部门自己调查掌握的数据，确定在现行价格水平下购建与被评估资产同样或类似的全新资产的重置成本。

计算公式为：

$$\text{资产重置成本} = \text{资产原始成本} \times \text{物价变动指数}$$

用指数调整法进行评估时，不仅要求原始成本资料正确，而且要求正确地选用物价变动指数。不能把个别资产价格变动趋势用于所有资产的分析。如通货膨胀，各种不同的资产通货膨胀指数不一样，如果把一个通货膨胀指数趋势用于所有资产，评估结果就不准确。

3. 功能比较法。这种方法是通过两个相似资产成本与生产能力的比例关系，即由已知的另一个性质类似但规模（生产能力）不同的资产的建造（生产、购置）成本推算评估资产的重置成本。推算过程必须依据二者成本与生产能力的比例关系进行调整。计算公式为：

$$\frac{\text{被评估资产}}{\text{重置成本}} = \text{已知资产成本} \times \frac{\text{被评估资产生产能力}}{\text{已知资产生产能力}}$$

三、建立重置成本会计的构想

实行重置成本会计必须分两步走。第一步设立调整账户，对企业非货币性项目进行调整；第二步是在物价变动时，对企业的资产进行调整。

（一）设置“资产增值”、“存货调整”、“固定资产调整”三个账户核算持有利得

“资产增值”账户贷方登记存货和固定资产因价格上涨引起的升值，即“未实现资产增值”，借方登记资产升值后补提的折旧额和成本中应追加的已耗材料转移价值，即“已实现资产增值”。为区别资产增值的情况，在该账户下设两个明细科目：（1）已实现资产增值；（2）未实现资产增值。三级科目可按存货和固定资产两类开设。

“存货调整”账户的贷方登记已实现的存货增值数额，即已追记在成本中的已耗材料的转移价值。存货调整额是保证存货完整的后备基金。

“固定资产调整”账户贷方记录已实现的固定资产增值数据，即固定资产增值后应补提的折旧。该账户贷方余额是保证固定资产实物完整的后备基金。

（二）调整的内容与方法

1. 固定资产的调整。固定资产分为房屋及建筑物、通用设备、专用设备三大类。每类调整比例应经过调查、广泛征求意见后确定。目前只能以国家统计局公布的零售物价指数为依据进行调整，将来应考虑应用生产资料价格指数进行调整。调整后固定资产增值价值补记入账，应分别确定各种固定资产增值数额，并据以进行账项调整。

$$\begin{array}{l} \text{各种固定资产} \\ \text{增值数额} \end{array} = \begin{array}{l} \text{各种固定资产} \\ \text{重置入账价值} \end{array} - \begin{array}{l} \text{各种固定} \\ \text{资产账面价值} \end{array}$$

2. 固定资产折旧额的调整。每年年末，根据固定资产重置入账价值计算折旧，然后与按照历史成本计提的折旧额相抵，所得差额便是当年年末应补提的折旧额。它也是固定资产已实现的增值额。

$$\text{当年应提折旧额} = \sum \text{各类固定资产账面价值} \times \text{分类折旧率}$$

$$\text{当年已提折旧额} = \sum \text{各类固定资产账面价值} \times \text{分类折旧率}$$

$$\text{当年应补提折旧额} = \text{当年应提折旧额} - \text{当年已提折旧额}$$

3. 原材料存货的调整。每月月末，根据零售物价指数确定每种原材料存货的

现时价值，并据以计算原材料的升值金额。

$$\text{某种原材料升值金额} = \text{某种原材料现时价值} - \text{某种原材料账面价值}$$

4. 计算产品成本中的材料现时成本。由于原材料现时价值需要定期调整，所以计算产品成本中的材料费用时应按调整后的价值计算。即每种产品所耗原材料数量乘以原材料的现时单价就是材料费用。产品成本中材料现时成本与按账面价值计算的原材料成本的差额便是存货已实现的增值额。

$$\text{产品成本中材料的现时成本} = \frac{\sum \text{月末各种材料现实单价}}{\text{材料现实单价}} \times \text{已耗各种材料的数量}$$

5. 库存产成品存货的调整。当年生产的可不作调整，第二年库存产成品生产成本上升，再予以调整。按第二年生产成本与第一年生产成本的比例进行调整。

6. 销售成本的调整。

$$\text{年末产成品成本} = \frac{\sum \text{每月计算产品成本}}{\text{产品成本}} + \text{年末应补提的折旧额}$$

这是因为产品成本中的材料费用已经随时调整，只是应追加的折旧费需要在年末一次调整。

7. 重新计算利润。年末，在每月已确定的利润基础上重新计算利润。因为应补提的折旧额在年末才能计入成本。所以平常月份，成本部分有低估，利润有虚增。年终调整后，把应在成本中补偿的折旧费用从利润中扣除。

8. 会计报表编制。财务报表以历史成本作为主要报表，现时成本作为辅助报表，并对资产增值情况加以说明。

第七节 内部成本决策

一、内部决策会计是全员成本管理的重要方法

内部决策会计是企业组织的每个成员在选择有较大经济贡献决策方案时，为使自己能获得更合理的行动机会所提供的会计情报及其应用方法。