

湯雲為 著

重置成本會計論

——物價變動的會計對策

4.2

海人民出版社

责任编辑 钱雪门

封面装帧 沈蓉男

重置成本会计论

——物价变动的会计对策

汤云为 著

上海人民出版社出版 发行

(上海绍兴路 54 号)

新华书店上海发行所经销 常熟市新华印刷厂印刷

开本 787×1092 1/32 印张 7.25 字数 153,000

1989 年 11 月第 1 版 1989 年 11 月第 1 次印刷

印数 1—3,500

IBNS7—208—00627—X/F·135

定价 3.10 元

前 言

本世纪以来，我国一直沿用原始成本会计制度。原始成本会计的主要特点有三：一是以货币作会计计量单位，二是以经济交易作为会计记录的依据，三是以发生交易时的实际价格作为资产的计价标准，并在随后的内部经营活动中维持这种计价标准，直至由此形成的新的产品出售，再一次取得交易价格时为止。到了这时候，我们就转而以销售价格计量企业获得的资产。我们把这种实际交易价格称为资产的实际成本或原始成本。这是原始成本的第一个含义，它是就资产计价的标准而言的。由于我们在会计记录过程中始终维持这种计价标准，它也直接影响到会计收益的计量。随着生产要素的重新结合，我们通过归集、分配等会计计量手段，以产品为对象，以原始的投入量和这些投入要素的原始价格相结合，计算出产品成本；然后，和它们的销售收入比较，计算出会计收益。这时的产品成本，虽然经过生产要素的重新组合，在会计记录中经过复杂的形式变换，但仍保持着它们的原始成本属性，所以我们把这种产品的成本也称作原始成本。这是原始成本的第二个含义，它是就收益计量而言的。我们讲的原始成本会计兼有这两层含义。

环视世界各国，原始成本会计的应用如出一辙，纵观近代历史，原始成本会计历几百年而不衰。其生命力之强盛，适应

性之广泛,在经济学科中实属罕见。正因如此,人们对原始成本会计有一种信赖感,认为会计理所当然就是原始成本会计。相当长一段时间来,中外的会计理论工作者都站在这个立场上阐述会计理论问题。即使发现原始成本会计在执行过程中有某些缺陷,也总是设法作出一些修补使它更趋完善,很少对原始成本会计本身所赖以建立的基础提出质疑。但近几十年来,这个情况已有所改变,国内外有些会计工作者开始以批判的眼光来重新审察整个原始成本会计制度,并提出不少革新的主张。本书就是结合中国的会计实践在这方面所做的一次尝试。

作者认为,判断一项会计制度的成功与否有如下一些因素:(1)它是否与本国所奉行的基本经济理论相一致。(2)它是否适应社会经济生活的现实情况,能够较好地服务于社会经济生活的需要。(3)会计制度内部能否保持高度的一致性。用以上标准来审察现行会计制度,就会发现它远未达到理想的境界。与此相反,这个几百年来一直为人们所采用的原始成本会计制度当前正面临着各种危机。首先,我们历来承认马克思主义经济理论是经济工作其中包括会计工作的基础,但迄今为止还很少有人系统地考察过马克思的劳动价值论和成本补偿理论与我们沿用的原始成本会计制度之间的关系。本书的考察,揭示出两者之间并不完全一致。就成本概念而言,重置成本比原始成本更加符合马克思主义的经济理论。其次,我国实行的是有计划的商品经济,目前正在大力推行经济体制改革。伴随着商品经济而来的是商品物价的变动,尤其是相对价格的变动近年来尤为明显。原始成本会计无视我们经济生活中的这种重要变化,或者说,它对于物价变

动无能为力。这种方法所提供的会计信息已明显不适应国家宏观管理和企业微观管理的需要，而且可能导致企业收益超分配的失误，影响经济体制改革的顺利进行。重置成本会计将物价变动因素纳入会计计量和收益决定之中，用以匡正原始成本会计的缺失。再次，会计制度贵在一致，尤其是会计上的资金平衡表和利润表应保持内在的统一。在原始成本会计中，由于无法回避存货流动的假设，无论是先进先出还是后进先出，总无法保持两表之间的协调，此为不一致之一端；在利润计算中不是以当前的重置成本和当期的收入相配比，而是以不同时间的原始成本和当前的营业收入配比，使配比的结果减弱了经济意义，此不一致之又一端。重置成本会计可以摆脱这种尴尬的局面，划一资产计价和收益决定的基础，将资金平衡表和利润表归于统一，将营业成本和营业收入的时间归于统一，增强了会计制度内在的稳定性。

鉴于以上原因，我们完全有理由提出以重置成本会计来取代原始成本会计。所谓重置成本，又称现时重置成本，是指在当前情况下重新购置某一项资产所要付出的代价。重置成本会计的基本内容，就是对资产的价值不是以原始成本而是以现时重置成本来计量，对企业的期间收益，不是以原始成本和营业收入配比计量，而是以所消耗生产要素的现时重置成本和营业收入配比来计量。重置成本会计无疑将是会计上的一大革新。当然这项革新的进程，还受客观条件的制约，其中首要的是要取得人们对这种新会计制度的理解，本书目的，盖在于此。至于具体的实行方法和技术细节，只要人们在认识上取得了一致，倒是不难解决的，故本书对技术细节除了几个关键点之外将不展开详细的阐述。本文讨论的是企业会计，

为避免不必要的复杂化,内容基本以国有工业企业为对象,唯其结论,实可应用于各类企业。

目 录

前 言	1
第一章 重置成本会计的理论基础	1
一、成本概念概述	1
二、成本补偿理论	9
第二章 我国实行重置成本会计的必要性和可能性	25
一、我国价格变动的程度和特点	27
二、重置成本会计有利于深化经济体制改革	35
三、重置成本会计有利于企业的计划、决策和控制	58
四、我国实行重置成本会计的基础	68
第三章 重置成本会计的应用问题	85
一、三类物价生产资料的重置	85
二、非同质重置的补偿标准	89
三、关于存货流动的假设	97
四、价格指数	101
五、补充折旧	107
六、无形损耗的实物补偿	115
七、资产升值的性质及其分类	121
八、重置成本会计的应用	131
第四章 重置成本会计理论补议	146
一、重置成本会计信息的客观性和相关性	146
二、重置成本会计和现时价值(成本)会计	154
三、重置成本会计和通货膨胀会计	161

四、两项特殊调整问题.....	168
结束语.....	176
附录一 (美国)第 33 号财务会计准则公告 ——财务报告与价格变动.....	182
附录二 (英国)第 16 号会计准则公告 ——现时成本会计.....	204

第一章 重置成本会计的理论基础

一、成本概念概述

(一)成本的本质意义。

人们从事有目的的生产活动,必然会发生生产的耗费,任何社会形态,概不例外。中国远在封建社会时代,早就有了将本求利的说法,本代表牺牲了的代价,作出牺牲的目的是为了求利。将本求利表明人们是从所费和所得的比较中来理解“本”的含义的。这种朴素的认识,至今仍保留在我们对成本概念的理解之中。但是,中国古代的商品经济尚未发达,人们还不可能懂得成本的本质含义。他们并不懂得利从何来,以为贱买贵卖就是利之所在。他们也不知道成本的构成和本利划分的界限,更不知道本利转化的规律,所以他们对本的理解是很模糊的。近代资本主义生产方式确立以后,许多资产阶级经济学家也企图解释成本和利润的界限,但囿于他们的立场和认识论,迄未找到令人满意的解答。

马克思主义的政治经济学首次阐明了成本的真正含义。在论述剩余价值转化为利润的过程中,马克思提出了成本价格的定义:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W = c + v + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那末,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。”“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的東西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”^① 在这个定义中，马克思揭示了成本的本质含义：它是所耗费生产要素的补偿价值。因为资本主义生产的目的是为了追逐剩余价值，资本家在生产要素上的耗费就表现为资本价格的耗费。马克思关于成本价格的论述对于会计理论的重要指导意义，就在于他揭示了成本的本质含义。会计上对成本的计量不能离开生产要素的耗费，也不能脱离它的补偿价值。

作为一个完整的定义，马克思还指出了成本价格的空间界限和数量界限。空间界限规定耗费所发生的范围或所费的对象。上述引文指的是资本家的所费。凡是在生产中所费于资本家的东西，都属于成本的范围，否则就不是成本。马克思定义的成本价格是对资本家来说的。其次看数量界限，马克思明确指出，成本价格的数量范围是 $c + v$ ，即在生产要素上耗费的不变资本和可变资本，成本价格不是指的全部劳动耗费，它和剩余价值是被严格区分开来的。成本价格($c + v$)是商品价值中相对于剩余价值(m)的一部分，理解成本数量是划清本利界限的关键。成本价格本来反映的是资本主义生产关系，但由于在社会主义经济中还存在商品生产和货币经济，对消耗的生产资料 c 还是要由企业作为商品购入以价格计算；劳动力虽然不再是商品，由于社会主义实行的分配制度是按劳分配，对消耗的活劳动的补偿还采取支付工资的形式，成

① 《资本论》第3卷。《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社1974年版，第30页。

本便由消耗的生产资料 and 支付的工资构成。所以社会主义的商品成本也是以补偿价值的货币表现即成本价格来表示的。但是它所反映的经济关系已起了根本的变化，它不再反映资本剥削劳动的对抗性矛盾，而是反映着劳动者为自己的劳动和为社会的劳动相统一的社会主义生产关系。

(二)成本的空间界限。

应该看到，成本概念不是一成不变的。除了成本是生产中所耗费生产要素的补偿价值这一本质属性外，成本的空间界限、数量界限等可以根据人们运用成本的不同目的而作出相应的设定。例如，成本可以根据所耗费的主体确定不同的空间界限，以此为准，可以有业主的成本（即对于资本家而言的耗费），也可以有企业的成本。自从资本主义生产方式发展到经营权和所有权分离以后，人们就已认识到计算企业成本的必要性。在会计观念上则反映为由业主论逐步过渡到企业主体论。业主论以企业的所有权者为考虑的中心，假定业主利益和企业利益是互相重叠的。按照这种观点，资产属企业的业主所有，负债是业主所欠，收益可同时看作是业主的资产净值（资产减负债）的增加数以及当期经营活动后业主权益的增加数。这种观点用会计等式可表示为：

$$\Sigma \text{资产} - \Sigma \text{负债} = \text{业主权益}$$

与此不同，企业主体论把企业和企业的所有者看作是两个不同的概念。企业的资产属于企业本身，债权人和业主都是企业的投资者，他们对企业资产拥有不同的权利。这种观点用会计等式可表示为：

$$\Sigma \text{资产} = \Sigma \text{权益 (包括负债)}$$

根据企业主体论，成本所计量的是企业的耗费而不是业

主的耗费，净收益也不是直接属于业主所有，业主享有的是剩余收益。将企业和它的业主相区分十分重要，因为不是业主而是企业在生产和提供劳务。政府机构和立法部门为了达到国家的总体目标而制订的管理条例和税法也是针对企业本身的。企业和业主的利益可能有分歧，在会计中若对这两者不加区分，它所产生的信息就有可能引起人们的误解。如果将这些数字注入宏观经济决策则尤其危险。

业主论和企业主体论是会计理论界讨论较多的两种观点。在会计实务中，成本的空间界限还可以根据其他的耗费对象来设定。在我国集体所有制企业，有人提出并在一定范围内施行的除本分成制，它假定企业的职工也是权益所有者，他们对企业进行了劳力投资，所以成本的空间界限就把工资费用排除在外，就是一个典型的例子。现代企业的发展有着利益多元化的趋势，随之而来的必然是成本空间界限的多重性。美国著名的会计理论家亨德里克森有过一番精辟的论述，^①虽然他是对不同的收益概念而言的，但是同时也说明了成本空间界限的多重性。兹引其分析结果如下(略有删整)：

收益概念	收益的构成	收益的接受者
增值收益	企业产品售价减去外购的商品和劳务(成本)	所有职工、业主、贷款人和政府
企业净收益	企业收入减企业成本，费用不包括利息费、所得税	股东、债券持有人和政府
投资者净收益	同企业净收益，但扣除所得税	股东和长期债券持有人
股东净收益	投资者净收益减去利息费用	股东(优先股和普通股)
剩余权益持有者净收益	股东净收益减去优先股股利	普通股股东

① Eldon S.Hendriksen, "Accounting Theory" Richard D.Irwin, Inc. Third Edition, 1977 年, p.171.

成本的空间界限还可以根据成本控制的目的而有所变动。例如,企业的成本可以划分为可控成本和不可控成本,这是适应责任会计而对成本空间界限作出的新的设定。随着管理会计这门会计分支的发展,人们开始更自觉地利用各种成本概念控制生产中的耗费,提高经济效益。因而,为不同的目的和需要设定不同的成本概念,是现代经济生活赋予会计的特征,也是会计学科本身发展的必然趋势。

(三)成本的数量界限。

成本空间界限的收缩或者延展,必然影响它的数量界限。例如,在除本分成制会计中,成本的数量界限是 c 。马克思分析的成本价格,其数量界限是 $c+v$ 。而可控成本只是 $c+v$ 中的一部分。在企业成本中,除了 $c+v$ 以外,还要包括一部分支付给债权人的利息等等。

成本数量的确定,还必须考虑两个重要因素:成本的计量属性和计量成本的标准单位。

1. 成本的计量属性。

确定成本的数量界限,必须选择成本的计量属性。这里所说的属性指的是被计量对象的某种特征。例如一张桌子,我们可计量它的长度、宽度、高度、重量等等。我们选择它的何种属性,决定于计量的目的。如为了安排它的空间位置,就要计量它的长、宽、高的属性;为了确定搬运工具的承载力,就要计量它的重量。同样,成本也有不同的计量属性。例如纺织厂消耗一吨棉花,当初购入的价格是2 000元,而现在的市场价格是2 200元,则它们代表了成本的两种计量属性,前者称为原始成本,后者称为现时重置成本,选择何种计量属性也决定于计量的目的。为了清楚地交代企业的资金是怎样花掉

的,显然应选择原始成本属性;如果是为了说明在现时条件下取得该项物资的代价,则要选择重置成本属性。成本属性的选择,还决定于我们对会计信息质量的要求。如果我们强调会计信息的可靠性,似应选择原始成本属性,因为原始成本是过去实际发生的交易价格,有一定的原始凭证可资核对。如果我们强调会计信息的决策相关性,似应选择重置成本属性,因为重置成本反映一项物资的现时价格,许多经营决策都要根据现时价格来作出。如果我们主要为了报帐,选择原始成本较可取,主要为了决策管理,则重置成本较可取。但是,当我们既想保持会计信息的可靠性,又想保持决策相关性,既要考虑报帐的要求,又要考虑经营管理的要求,就必须在这两者之间作出选择。这种选择不是对和错的选择,而是看何者能更好地服务于我们的目的。没有对现实经济生活进行仔细的考察,没有对会计计量的目的进行缜密的计划,作出的选择将是武断的。

2. 计量成本的标准单位。

在会计上,我们通常用货币作标准来反映资产、负债和成本的量度,而不用实物量来反映。这是因为货币量度具有实物量度所不具备的优点,即它是可以通约的。在商品经济社会中,货币充当一般等价物,任何一个具体的商品都可以用货币量来表示。会计输出的信息都是以金额来表示的综合量度,它们是将原始的货币量度经过运算加工后产生的。这里暗含着一个假设,即不同时间的货币具有相同的购买力,去年的一元钱和今年的一元钱一样值钱。如果一般物价水平发生了变动,币值有了升贬,综合性会计信息的意义就会受到影响。在会计实务中,我们有时以不变价格来计算成本,实际上就是放

弃了以名义货币单位作计量标准，而以某一时点上的货币单位（即具有相同购买力的货币）计量不同时点上获得的资产以及由此形成的成本。选择用名义货币单位还是相同购买力单位作计量的标准决定于币值升贬的幅度，以及会计计量的目的。如果着重考虑会计信息的可比性以及维持企业的购买力，那么选择用相同购买力单位做计量标准比较合适。如果关心的是实际的耗费，那么选择名义货币单位做计量标准也许是合适的。

我们遵从马克思主义，将它奉为理论指导，是要掌握它的精神实质。在讨论成本问题时，就是要不违反它的本质含义。在这个前提下，我们可压缩或扩展它的外延，利用它的不同表现形式，阐述不同的命题。本书的讨论就是本着这种态度进行的。

重置成本会计赖以建立的基础是重置成本概念。作为一种成本，重置成本并不违反马克思主义成本理论的本质含义，它也是指的生产耗费及其补偿价值，但这种耗费不是以它的原始成本表示，而是以它的重置成本——在现时情况下重新购得所耗生产资料的市场价格来表示的。重置成本会计首先是从正确计量企业收益而提出来的。分清本利的界限是正确理解成本数量界限的关键。在重置成本会计中，我们把企业的可分配收益看作是利。凡是为了获得可分配收益而发生的一切支出都看作是企业的本。可分配收益以保持企业原来的生产能力为前提，企业在生产中所耗费的一切生产要素都必须在实物形式上得到足额的补偿，补偿有余的部分才能用于在国家、企业和职工个人之间的分配。

本书讨论的重置成本会计，以企业作为成本空间范围并

考虑它的成本补偿问题。我国的国有工业企业曾经一度是生产型企业,国家分配给企业各种生产要素,下达生产计划,企业按计划生产,产品由国家统购,利润全数上交国家,企业一无实际经营权,二无本身的利益可言,故并未成为一个真正的经济实体。在经济体制改革中,企业的经营权和所有权相分离,采用了承包经营、租赁经营、股份制经营等多种方式。企业自负盈亏,有了本身的利益;企业在国家指导下自己谋划经营,因而对企业的资产及其使用有了自主权。企业开始成为独立的经济实体。在这种情况下,我们会计上就有可能也有必要将企业看作是一个会计主体并从这一点出发计算、积累和报告会计信息。所以,尽管我们考察的主要是国有企业,当我们考虑它的经营是否成功时,并不是以生产资料的所有者(这里以国家为代表)作为判断的标志,而是以企业这个经济实体作为判断的标志。我们假设企业的生存是头等重要的。企业能生存下去,才有收益可言。

重置成本会计可以选择名义货币单位作计量标准,也可以选择相同购买力单位作计量标准。本书的阐述从前者,一是考虑到新方法要简便易行,二是认为这样做不妨碍我们达到基本的计量目的。

重置成本会计因选择重置成本计量属性而得名。重置成本能更好地反映资产的价值,也能据以产生更好的收益量度。值得指出的是,资产和成本的可计量属性还不止于原始成本和重置成本,在西方会计理论界已广泛地开展对其他一些计量属性,如现时脱手价值(可实现净值)、未来脱手价值、未来现金流量的现值等等的讨论。对于各种计量属性的探讨,可以扩展我们的视野,加强对会计计量问题的认识,增加

解决问题的选择余地。从众多的可计量属性中选择重置成本作为建立会计模式的基础，决不是轻率之举。我们不仅要为这种选择找到理论依据，而且要从当前的会计实践中发现其存在意义。这将是下一节和下一章的主要论述内容。

二、成本补偿理论

采用重置成本必须克服的第一个困难，是要证明将重置成本作为资产计价和收益计量的基础是恰当的，是和我们所信奉的经济理论，尤其是和马克思主义的经济学说相一致的。

对于一家企业的收益或者利润，可以从两个角度来认识和计量。一种认为企业的收益可用它在一个会计期间增加的资产净额来计量，可以称之为资产增量法；另一种认为企业的收益可用它在该期间获得的营业收入和发生的营业成本相比较，以它的差额来计量，可以称之为成本补偿法。根据马克思的经济理论，商品价值中有一部分是生产要素的耗费，是必须得到补偿的部分。它是商品的成本价格，商品价值扣去这部分成本价格，就是剩余产品的价值，然后转化为利润。所以利润的计算是建筑在成本补偿的基础上的。若把这种经济理论应用到会计中来，就是要以成本和营业收入配比来计算收益。成本和营业收入这两者的差额——利润，反映人们新创造的价值，当然它代表了资产的增加数。由于我们在会计上采取的是复式簿记方法，上述两种方法是可以沟通的。营业收入的获得，通常表现为资产的增加（或负债的减少），营业费用的发生，通常表现为资产的减少（或负债的增加），除了某些特殊