



21 世纪成本管理论丛

COST MANAGEMENT SERIES FOR 21st CENTURY

现代成本 管理论

ON MODERN COST MANAGEMENT

林万祥 著

中国财政经济出版社

21 世纪成本管理论丛

COST MANAGEMENT SERIES FOR 21st CENTURY

现代成本管理论

ON MODERN COST MANAGEMENT

林万祥 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

现代成本管理理论/林万祥著. —北京: 中国财政经济出版社, 2005.1

(21 世纪成本管理论丛)

ISBN 7-5005-7614-5

I. 现… II. 林… III. 成本管理 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 097227 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有·翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京外文印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 18 印张 430 000 字

2005 年 2 月第 1 版 2005 年 2 月北京第 1 次印刷

定价: 38.00 元

ISBN 7-5005-7614-5/F·6670

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

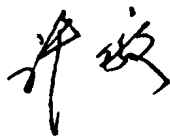
自从改革开放以来，特别是中央决定经济改革要实现“两个转变”以来，我国社会经济生活发生了很大变化。在建设社会主义市场经济体制的新形势下，经济管理面临许多新的问题，需要我们研究和探索。

以企业体制转换为例，我国经济生活中先后出现了多种所有制和多种组织形式的企业，如合资或合伙企业、民营企业、乡镇企业、股份制企业、上市公司、集团公司等。这些企业的经营规模、经营方式及管理方式和管理内容各具特色，我们已不能全盘袭用旧的管理方法来管理新形势下的各类企业。为此，必须要研究和探索出一套适合我国国情的企业管理模式和方法。

现在看来，在企业管理的诸多内容中，财务管理和成本管理的内容与过去相比，发生了很大变化，好多都是目前急需研究和解决的重要问题，尤其是上市公司、集团公司的财务和成本管理问题。上市公司和集团公司的资本运营、资金的筹措和使用、新产品的研制和开发、市场营销等活动，都给企业财务管理、成本核算和

成本管理提出了许多新的研究课题。对这些新问题的研究，我们既不能照搬照抄西方的管理方法，因为我们毕竟有自己的不同于西方的具体国情；也不能闭门造车，因为西方的管理经验中确实存在一些可供我们借鉴的好方法，借鉴别人的成功经验可以使我们少走弯路。特别是加入 WTO 后，我们更要注重研究和适应国际惯例。

由西南财大林万祥教授领著的《21 世纪成本管理论丛》在成本管理方面作了一些研究，我因年事已高，未能详阅全书。就我所读过的内容来看，该书的有些内容及观点也不无商榷之处，但“论丛”的问世毕竟是一个好的开端。我相信该“论丛”会对广大成本理论工作者有所裨益，是为序。



2001 年春于北京

前言

在我从事高校教学与研究四十余年的生涯中，深感成本管理之“博、大、精、深”。这个跨学科交融研究的领域，其学科属性尚无定论。奉献给读者的这本文集，是我近二十年来涉足这一领域所发表的五十篇主要论文。这些论文的主要观点为写作《21 世纪成本管理论丛》提供了基本框架和研究思路，为此，将本文集取名为《现代成本管理论》，作为《21 世纪成本管理论丛》的一本，由中国财政经济出版社出版。

这本文集所选文章的排列，不是按照写作先后或发表的时间顺序，而是按照研究的各类问题排序，分为八个部分。依次为：成本理论；质量成本管理；战略成本管理；风险成本管理；环境成本管理；宏观成本管理；成本工程；成本管理改革。这八个部分所选文章均保持发表时的原貌，以便从中了解自己的学术思想随着实践的发展而发展的形成过程。

这本文集大体上归纳了我的几个主要理论观点，如广义成本理论；质量成本理论；战略成本理论；风险成

本理论；环境成本理论；宏观成本理论；成本工程理论和成本经营管理系统理论等。尽管这些理论观点并不完全成熟，有的理论观点也不无商榷之处，但作为“抛砖引玉”，旨在引发同行更多的研究成果，以便推进我国成本管理现代化的进程。

“悠悠出山水，浩浩无停注”。这本文集既是我二十年来对成本管理研究的历史回顾，又是迈向21世纪新征途的研究起点。面对悠悠无尽头的真理长河，我愿与同行们一道，在对未来成本管理的研究中，做一个永不停息的探索者。

本文集的出版，得力于在读博士生们的参与，得到中国财政经济出版社领导和责任编辑文远怀同志以及我的夫人徐惠芳女士的大力支持，在此表示真挚的谢意。

林万祥

2004 年秋

于西南财经大学光华园

目录

一、成本理论篇

对成本基本理论若干问题的研究·····	(3)
论除本分成制的理论依据及其重要意义·····	(13)
论广义成本理论结构的研究框架·····	(24)
成本理论创新与会计未来发展·····	(30)
宏观成本对企业业绩评价的影响及其对策·····	(44)
企业现代成本管理的基本理论·····	(55)
毛泽东同志的经济核算思想对我国会计工作的重大 指导意义·····	(65)
春秋战国时期的经济环境和中国成本思想的形成·····	(74)
秦汉时期的经济形势与中国古代成本思想的早期发展·····	(91)
魏晋南北朝时期的经济形势与中国古代成本思想的发展·····	(103)
唐宋时期中国古代成本思想的发展·····	(113)

二、质量成本管理篇

质量成本管理刍议·····	(123)
质量成本核算研究·····	(129)
论目标质量成本管理及其最新发展·····	(146)
论作业质量成本管理的形成与应用·····	(162)

质量成本管理的发展与创新·····	(168)
质量成本责任会计及其发展趋势·····	(174)

三、战略成本管理篇

战略成本管理：产生与发展·····	(189)
论战略成本管理产生的社会经济背景和现实意义·····	(200)
战略成本管理基本框架·····	(209)
战略成本管理的出发点与应用·····	(219)
战略成本管理的新视点——一个分析模型的构想·····	(230)
论战略成本动因与企业扩张战略·····	(244)

四、风险成本管理篇

论风险与风险成本管理·····	(257)
风险成本管理的本质与特点·····	(266)
风险成本管理的研究领域·····	(278)
风险成本计量的意义和方法·····	(291)

五、环境成本管理篇

论环境成本的理论结构·····	(305)
社会环境成本若干问题的研究·····	(315)
企业环境成本研究的国际比较·····	(325)
论企业环境成本的确认与计量·····	(333)
论企业环境管理的成本效益分析·····	(341)

六、宏观成本管理篇

构建宏观会计与战略会计的初步设想·····	(355)
论宏观会计实现方式的历史追溯与现实选择·····	(367)

论宏观成本管理会计形成的理论渊源和现实意义·····	(376)
论宏观成本管理会计理论框架·····	(389)
论宏观成本管理会计的研究领域——一个初步的 框架构想·····	(400)

七、成本工程篇

成本工程论·····	(419)
二十一世纪成本管理创新——成本管理工程·····	(433)
论成本工程与工业工程发展·····	(444)
论成本工程的理论架构·····	(453)

八、成本管理改革篇

抗日时期根据地国营企业的成本管理及其变革·····	(471)
我国成本管理面临的挑战与对策·····	(477)
我国成本管理体系应当改革·····	(482)
成本经营管理系统论·····	(493)
建立社会主义企业成本工作系统刍议·····	(506)
中国成本管理创新的现状与未来·····	(513)
投资效果评价方法在机械工业中的应用·····	(518)
目标成本管理在冶金工业中的应用·····	(523)
厂内银行在冶金工业企业中的应用·····	(530)
成本审计刍议·····	(539)

附 录

潜心磨剑四十载——记西南财经大学会计学院 林万祥教授·····	(549)
“成本三论”的推陈出新——近访林万祥教授·····	(552)

林万祥教授主要著作目录·····	(554)
林万祥教授主要论文目录·····	(556)
林万祥教授主要获奖目录·····	(562)

一、成本理论篇

对成本基本理论若干问题的研究

随着社会经济的发展，科学技术的推动，成本的内涵与外延发生了一些显著的变化。本文拟对新形势下的成本基本理论作进一步探讨。

一、成本不是商品经济所独有的范畴

许多学者认为，成本仅是商品经济范畴。我们认为，成本是商品经济范畴，但更是一切社会形态共有的经济范畴。在自然经济条件下，人们已经有了成本意识和成本观念；在将来的产品经济条件下，人们将更加关心劳动时间的节约，成本意识和成本观念将更强化。

在原始社会里，人们没有进行成本计算并不能证明成本问题不存在。因为关心资源的合理配置，关心投入产出，是人类社会所共有的现象。那时候，人们对成本的认识是粗略的、肤浅的和不完全的，而不可能象现代人那样认识得很全面、系统和准确。

马克思在《资本论》中，生动地引述了一段飘流在荒岛上的鲁滨逊的故事，从中可以得出如下结论，即：计算成本和拥有成本意识，成本观念并非是商品经济所特有的。身处孤岛的鲁滨

逊，靠自己双手劳动，过着原始的自给自足的生活，还要记账和核算“成本”。《资本论》中的另一个例子是在远古的印度公社，已经有了农业记账员，核算生产消耗和生产成果。

众所周知，物质资料的生产是人类社会赖以生存的最基本的实践活动。在生产活动中，人们总是力图用尽量少的劳动时间创造出尽量多的物质财富。为此人们就要对劳动时间的耗费和所取得的劳动成果进行必要的记录和计算，以便于进行有效地控制和调节。这就是马克思所说的“节约劳动时间”规律在起作用。随着人类社会和科学技术的进步，人们更加注意对生产活动的管理，降低消耗，讲究效益，也就是更加关心成本。可以预见在将来的共产主义社会里，人们将更加关心劳动时间的节约，更注重对生产中劳动耗费的核算，那时，劳动产品中所包含的劳动量即产品成本的计算，再也不必通过价值范畴，而是“用它们自然的、相当的、绝对的尺度——时间来表现这些劳动量”。

二、关于理论成本与实际成本偏离的原因

所谓理论成本，通常指马克思在《资本论》中所概括和抽象的“ $C+V$ ”即物化劳动和活劳动消耗之和。实际成本，就是根据生产经营活动中实际发生的费用而计算的成本。理论成本与实际成本的偏离集中体现在：利息、保险费等属于 m 性质却计入企业的产品成本——实际成本。长期以来，理论界对理论成本与实际成本相偏离的原因众说纷纭，莫衷一是。下面谈谈对此问题的认识。

我们知道，马克思在论述成本价格时曾经作了若干假设。他“假定产业资本家代表整个资本家阶级，流通还没有和生产分立，商品资本也还没出现”，“假定产业资本家是整个社会资本的化身和资产阶级的代表，并在利润形式上独占剩余价值。”在这些假

设下，产业资本家全部用自有资本进行生产、经营和流通，没有其它资本家与之进行剩余价值的分割，自然也就没有利息、保险费等支出。只有在这些假设下，马克思所说的“商品价值的这一部分，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东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”这段话中所体现的逻辑结构“ $C + V$ 的货币表现 = 商品使资本家自身耗费的东西 = 成本价格”才能成立。今天，这假设“明显的反证”已经出现，商品使资本家自身耗费的东西，除了 C 和 V 之外还有利息支出、保险费支出等等。这样，用 C 和 V 去定义企业产品成本显然是不完全和不适合的，而应该用“企业为特定目的而发生的资源耗费”去定义企业产品成本。

站在现实的企业角度去看待成本，即以现实的企业为成本主体，所得出的企业产品成本不会是各种假设条件下的理论成本。可见，理论成本的成本主体是一个各种假设条件下的企业，而实际成本的成本主体则是现实经济条件下的企业。

三、关于机会成本的属性

学术界对机会成本是否属于成本范畴，有三种不同的态度。有人认为属于成本范畴，并竭力为之辩护；有人认为它不反映生产过程中的耗费，与传统的成本理论相悖，不应纳入成本范围；多数人则模棱两可，不摒弃本词的使用，但回避定性。我们认为，传统的成本理论是产品成本理论，机会成本不属于产品成本范畴，它属于广义的成本范畴，可以从如下几个方面探讨。

1. 从耗费角度看机会成本的属性

传统的成本观念可以概括为 $C + V$ ，即产品生产过程中所消耗的生产资料价值和劳动者的劳动报酬。传统的成本理论着重于

直接的、显见的耗费，如原材料消耗、固定资产磨损、工资的支付。机会成本是从另一角度考察成本，它虽然不涉及劳动耗费的直接发生，却可以导致经济系统内劳动耗费的节约，降低产品的相对成本。机会成本的出现弥补了仅从直接耗费来考察控制成本的不足，使成本效益的分析由绝对扩展到相对，把单一投入过程资源耗费的绝对的、直接的显见的节约和资源空间范围合理配置的相对的、间接的、无形的节约相结合。绝对与相对、直接与间接、显见与无形的综合考察，是人们对成本认识进一步深化的结果。所以，不能用传统的成本观念去理解，而应从广义的成本角度去理解机会成本。

2. 从补偿角度看机会成本属性

成本补偿理论是马克思成本理论的有机组成部分，马克思认为，成本既是生产要素上耗费的资本价值的等价物，又是耗费资本的补偿价值。成本行为应是耗费行为与补偿行为的统一，传统成本观念重耗费，轻补偿，对社会经济带来了严重影响。现实经济生活中，成本补偿失真，补偿不足以及不合理地补偿所产生的实际影响十分严重。机会成本作为因决策需要而有意的放弃（牺牲），虽不明显表现为一种实际补偿，但它对实际补偿产生影响，实际上它也要求从最优方案的收益中获得补偿，从这个意义上讲机会成本也是一种补偿价值，它具有广义化成本的特征和属性。认为机会成本没有发生从而无需补偿的看法显然是不全面的。

3. 从成本与损失的关系看机会成本的属性

有人不同意“机会成本”的提法，而将其改称“机会损失”，“择机代价”。对此，必须明确成本与损失的关系。我们知道，损失有正常损失和非常损失之分，前者要计入产品成本（如废品损失），后者是指非正常和非经常发生的交易和事项，是会计主体管理上无法控制的行为，如地震和其它偶发的自然灾害等所造成