翟文莹　编著

高级成本会计学

天津大学出版社

高级成本会计学

翟文莹　编著

天津大学出版社

内 容 提 要

本书是一本从管理出发研究成本水平的学术专著。它依据马克思的成本价格理论和西方经济学的科学方法，根据我国社会主义市场经济特点，以改革开放十几年来我国先进企业的实践经验为基础，融宏观成本与微观成本为一体。运用管理会计、行动会计、作业成本会计进行成本预测、决策、控制、核算与分析。本书可作为研究生成本会计课教材，亦可作为大学会计、审计专业高年级专题课教材和在职会计、审计人员进修参考书。

(津)新登字 012 号

高级成本会计学

翟文莹 编著

*

天津大学出版社出版(天津大学内)

邮编:300072

南开大学印刷厂印刷

新华书店天津发行所发行

*

开本:850×1168 毫米 1/32 印张:13 字数:338 千

1995 年 8 月第一版 1995 年 8 月第一次印刷

印数:1—6000

ISBN 7-5618-0738-4

F·84 定价:18.00 元

序

随着会计改革的深入发展，我国的会计学科体系正在发生历史性的变化。尽管新的学科体系尚未形成，但人们在以下两个问题上已经取得共识：一是专业会计由分行业设科转为按职能设科；二是将整个会计学科明确划分为初、中、高级三个档次，使会计学科的划分更有层次性和选择性。不少有志之士正在精心研究、积极投入和紧跟当今世界会计发展的新趋势，按照上述变化撰写新的教科书。

展现在读者面前的这本《高级成本会计学》是天津财经学院会计系翟文莹教授适应会计学科体系改革的需要，将成本计算从行业会计中分离出来并使之与成本管理相结合，从更高层次上阐述现代企业会计的一项重要分支——成本管理的理论与实务，从而使读者能够获得比较完整的成本管理知识。本书具有融宏观成本与微观成本于一体、融成本会计与管理会计为一体、融成本决策系统与成本控制系统为一体这样三位一体的特点，同时还吸收了西方国家目前流行的“作业会计”，即 ABC 法和日本学者倡导的“行动成本会计”观点。如果说上述三位一体的特点，仅仅是对现有学科内容重新组合从而形成一种新的学科体系的话，那么“作业会计”和“行动成本会计”则为人们展示了成本管理中更加新鲜的理论观点和操作技术，它有助于我们拓宽思路，扩展视野，促进改革，提高水平。

《高级成本会计学》的出版，是建立新会计学科体系的一种有益尝试，它将与高级财务会计学、高级管理会计学一道，成为我国新的会计学科体系中三门高级会计学分支，愿本书能为读者带来丰富的营养。

阎达五

1995.2.12

前　言

《高级成本会计学》是一本从管理出发研究成本水平的学术专著。它具有以下几个方面的特点：

(1)融宏观成本与微观成本为一体，运用马克思成本价格理论和西方经济学的科学方法，分析了我国自改革开放以来成本管理中存在的问题，提出了解决问题的办法，以达到降低成本提高经济效益的目的。

在西方国家，宏观经济结构对成本水平的影响是由价值规律自发调节的。而在我国社会主义市场经济条件下，则是根据马克思的成本价格理论自觉进行全面分析研究后调整实现的。经过调整使其结构合理、协调，避免在经济发展中起破坏作用。由于各部门比例协调，就能作到等价交换、各得其所，从而降低消耗、降低成本和提高宏观经济效益。宏观协调好了，微观成本水平才能相应降低。

(2)融管理会计与成本会计为一体，运用管理会计的方法进行微观成本管理，是成本会计发展的历史必然。从成本会计的发展过程来看，由简单的事后成本计算到对市场调查研究确定目标成本水平，用目标成本控制成本形成全过程，就是管理会计形成的历史过程。所以在西方有一种论点认为成本会计就是管理会计再加上一小部分财务会计(Cost accounting is management accounting, plus a small part of financial accounting-to the extent that its productcosting function satisfies the requisites of external reparting). 这种看法有一定代表性。台湾教授李宏健先生所著《现代管理会计》的主要内容就是讲成本会计内容，因此称管理会计与成本会计融为一体是恰如其分的。

我国自 1980 年以来，某些先进企业就开始面对市场进行调查研究，进行经营决策，可称为我国企业中的先进者。当时改革的春

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

风吹遍了祖国大地，计划产品经济体制开始出现裂缝，对某些企业国家已不下达计划任务。这些企业为了生存下去，主动走向市场，勇敢地在市场经济大潮中游下去，不少企业取得了辉煌成果，如大连冷冻机厂、北京锅炉厂、北京第一机床厂、天津第二光学仪器厂。他们对市场进行广泛调查，通过调查调整自己的经营方向，使企业的决策和成本水平能够适应市场的需要。他们的做法不谋而合。

(3)融成本决策系统与成本控制系统为一体。在企业成本管理中存在着两个系统，一是成本决策系统，二是成本控制系统。一般说，决策系统在先，控制系统在后。决策是行动的先导，而控制寓于决策过程中，两者相辅相成。投产前以决策为主，控制寓于决策过程中。而在投产后以控制为主，决策寓于控制过程中。

(4)吸收了西方管理会计中讨论最热烈的问题——作业会计(Activity-Based Accounting)。作业会计最初是以"活动量基础成本计算法"提出来的(Activity-Based costing)。这种方法当时只是为了合理分配间接费用，称成本分配观。后来逐渐形成作业会计，称过程分析观。作业会计的可取之处就在于它的理论基础是"成本驱动因素"(Cost Drivers)，从成本产生的原因研究费用分配及其控制方法，此点值得我们借鉴。

(5)吸收了日本行动会计的观点，将行动成本会计加以引申，运用于企业内部各个层次人员的每次行动中。行动成本会计实质是决策会计的引申和扩展。决策会计重点在企业领导层选择行动时使用，而行动成本会计则在于各个层次人员选择行动时使用。这样就把企业的成本管理落实在每个人的行动中，这实质上是全员成本管理的方法。这种方法也值得我们借鉴。

本书可作为研究生成本会计课教材，在职会计师及会计人员进修教材和参考书。

本书共16章，除第七章制造成本法是孙向阳(博士)编写、第14章责任成本会计是谢基煌教授编写外，其余十四章都是翟文莹编写。本书在编写和出版过程中得到天津财经学院领导和会计系

领导的指导和帮助，属于院科研资助项目，同时也是会计系重点学科基金资助项目。在这里我对院、系领导，会计系的老师及出版社的同志表示衷心感谢！由于本人学术水平有限，不当之处，请批评指正！

编著者

1995.1.2

目　录

第一章　成本理论及其对社会经济发展的影响 …… (1)
第一节　成本价格理论 …… (1)
第二节　西方经济学中科学方法的应用 …… (4)
第三节　成本理论对产业结构和企业结构的影响 … (8)
第四节　成本理论对投资决策的影响 …… (17)
第五节　成本理论与提高经济效益的关系 …… (28)
第二章　成本会计概述 …… (33)
第一节　成本会计的产生与发展 …… (33)
第二节　成本会计的性质与用途 …… (37)
第三节　成本概念和成本分类 …… (43)
第四节　成本会计的职能、要求与任务…… (56)
第三章　成本预测 …… (59)
第一节　概述 …… (59)
第二节　成本预测方法 …… (65)
第三节　宏观、中观成本预测…… (78)
第四节　微观成本预测 …… (81)
第五节　目标成本预测 …… (82)
第六节　设计成本预测 …… (88)
第四章　成本决策 …… (92)
第一节　概述 …… (92)
第二节　成本决策方法 …… (96)
第三节　宏观、中观、成本决策…… (106)
第四节　微观成本决策…… (112)
第五章　价值工程在成本会计中的应用…… (127)
第一节　概述…… (127)
第二节　价值工程的工作程序…… (135)
第六章　成本核算的理论体系…… (158)

第一节　生产费用汇集、分配的原则及规律 …… (158)
第二节　成本核算基本原理…… (163)
第三节　三种基本方法之比较…… (167)
第四节　成本核算会计科目、帐簿、
成本项目的设置…… (170)
第七章　制造成本法…… (172)
第一节　概述…… (172)
第二节　制造成本法的科学基础…… (177)
第三节　制造成本法的内容…… (179)
第四节　制造成本法核算产品成本实例…… (184)
第八章　标准成本制度…… (192)
第一节　标准成本及其制订…… (192)
第二节　标准成本差异分析…… (197)
第三节　标准成本会计的帐务处理…… (208)
第四节　标准成本制度与定额法之比较…… (215)
第九章　变动成本法…… (223)
第一节　变动成本法基本原理…… (223)
第二节　变动成本法对企业损益的影响…… (229)
第三节　变动成本法的功能…… (235)
第四节　变动成本法与全部成本法的结合问题…… (237)
第五节　对变动成本法的评价…… (240)
第十章　行动成本会计…… (244)
第一节　概述…… (244)
第二节　行动成本会计基础知识
——机会损益分析和差额成本分析…… (248)
第三节　附加价值分析…… (255)
第十一章　作业成本会计…… (264)
第一节　作业成本计算系统…… (264)
第二节　作业成本计算的基本原理…… (271)
第三节　作业成本会计的应用…… (274)

第十二章　质量成本会计……（279）
第一节　概述……（279）
第二节　质量成本核算……（292）
第三节　质量成本分析……（296）
第四节　质量成本控制……（299）
第十三章　重置成本会计……（306）
第一节　概述……（306）
第二节　重置成本会计基本方法……（316）
第三节　建立重置成本会计的构想……（325）
第十四章　责任成本会计……（328）
第一节　概述……（328）
第二节　划小核算单位建立各级
责任成本、费用中心……（332）
第三节　编制责任成本预算，分解
落实成本费用指标……（334）
第四节　健全原始记录和计量验收制度……（337）
第五节　制定各种定额、实行定额管理……（340）
第六节　制定厂内结算价格……（355）
第七节　建立内部银行核算责任成本……（359）
**第十五章　成本否决法、档次成本法和
效益成本法的运用**……（373）
第一节　成本否决法……（373）
第二节　档次成本法……（374）
第三节　效益成本法……（377）
第十六章　成本控制……（381）
第一节　成本控制理论、原理与程序……（381）
第二节　投产前成本控制……（391）
第三节　投产后成本控制……（395）
第四节　成本控制中的控制与决策结合、
经济责任与奖惩结合……（403）

第一章　成本理论及其对社会经济发展的影响

第一节　成本价格理论

一、成本概念来源于商品生产

马克思研究成本是从商品经济产生发展入手的。从商品生产为出卖而生产这一客观现实出发，需要计算生产消耗、成本和确定盈亏。因此，成本是商品生产过程中消耗物化劳动和活劳动等必要劳动的货币表现。它随商品生产而产生，并随商品交换而发展。

诚然，早期的产品交换并不具有商品性质。它产生于第一次社会大分工以后，但这种交换毕竟是偶然的、不常见的。人们也会关心自己在生产过程中劳动消耗和所取得的劳动成果，并逐渐地把自己的劳动消耗和劳动成果进行比较。然而这时人们并没有生产成本观念，因为这时产品交换仍然是少见的、不经常的，包含在产品内的使用价值与价值分离过程还没有产生，生产成本作为价值尺度来衡量生产消耗的观念也不会发生。

由于交换的不断重复，使交换成为有规则的社会过程。随着时间推移，至少有一部分劳动产品必定有意为交换而生产。从那时起，物满足直接需要的效用和物用于交换的效用分离固定下来了，它们的使用价值与交换价值分离出来，这说明价值和使用价值的分离是在商品交换中实现的。

生产成本产生于资本主义的简单协作和工场手工业时期，完善于资本主义大机器工业生产阶段。小商品生产是资本主义生产关系产生和发展的起点。而在资本主义制度下，商品生产却得到了

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

广泛的发展，具有统治的、普遍的性质。

随着资本主义简单协作的发展，引起了工场手工业的产生。工场手工业是一种以分工和手工技术为基础的资本主义协作，是在企业内部同一种商品生产的分工。它的前提条件是生产资料积聚在资本家手中，而资本家同时又是生产出来的商品所有者。这时，各种劳动的结合产生的生产力就表现为资本的生产力，这些新的生产力为资本剥削剩余劳动提供了条件。随着生产力的发展和生产关系的完善，对生产管理提出了进一步要求。资本家为了获得更多剩余价值，对生产过程中的消耗和支出的核算有了更高的要求，生产成本核算提到议事日程上来。

二、马克思关于成本理论的论述

在大机器工业发展以后，由于市场竞争日益激烈，生产成本核算逐渐完善。马克思从劳动价值论学说出发，论证了成本的经济实质及其属性。他说："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。"①以上说明成本是商品价值的一部分，是商品价值中必须取得补偿的部分。它包含以下几层意思。

第一，马克思说明了成本是产品价值的一部分，而且是产品价值中最重要部分。由于 $C+V$ 的投入才产生剩余价值 m，所以成本只包括产品价值中的前两部分，即 $C+V$，而不包括 m。

第二，马克思强调了资本价值耗费在生产要素上才形成成本，耗费在其它方面不形成成本。而成本是需要取得补偿的。我国目前建立资本金制度是一项财务改革的重大措施。过去，在产品经济条件下，一切资金和产品都属国家统一分配，对资金管理没有体现

① 资本论．第3卷．人民出版社，1975年．第30页

资本保全的原则。这种情况与当前社会主义市场经济的形势不相适应，使投资者投入资金不能保全，损害了投资者权益。建立资本金制度就是为了保全资本金，这是符合马克思 $C+V$ 必须取得补偿的精神的。

第三，马克思说："商品的成本价格也决不是一个仅仅存在于资本家帐簿上的项目。这个价值部分的独立存在，在现实的商品生产中，会经常发生实际的影响，因为这个价值部分会通过流通过程，由它的商品形式不断地再转化为生产资本的形式，因而商品的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。"①马克思这段论述回答了近10年来改革过程中出现的种种矛盾，即企业的成本得不到补偿，资金流失严重等问题。社会主义市场经济不仅要求每个企业从销售收入中取得原来已耗费的资本金价值补偿，同时还要取得资本金的实物补偿，否则简单再生产就不能顺利进行。

第四，成本是投资者资本的耗费，而商品的实际价值则是劳动投入。马克思说："商品使资本家耗费的东西和商品生产本身所耗费的东西，无疑是两个完全不同的量，商品价值中由剩余价值构成部分，不需要资本家耗费什么东西，因为它耗费的只是工人无酬劳动。"②"商品的资本主义费用是用资本的耗费来计量的，而商品的实际费用则是用劳动耗费来计量的。"③这是马克思进一步阐明了成本是资本耗费，而不是劳动耗费。结合目前社会主义市场经济理论，我们应用最少的资本金耗费，创造最大的价值，以取得最好的经济效益，这是每个商品生产者在社会主义市场经济条件下立于不败之地的前提。

以上我们从成本价格理论的分析研究出发，着重分析了马克思成本概念内涵的二重性，即成本概念既具有耗费的一面，同时又

① 资本论．第三卷．第33页
② 资本论．第三卷．第30页
③ 资本论．第三卷．第33页

具有补偿的一面。补偿与耗费的统一，这就是对成本概念的完整理解，任何时候都不能只强调某一方面，而忽视另一方面，否则就会在实践中造成混乱。在产品经济条件下，成本管理的重点往往放在耗费的一面，以耗费代替补偿，对补偿缺乏深入的详细研究；而在社会主义市场经济条件下，应着重研究成本的补偿问题。要想使成本得到合理的补偿，就必须正确确定生产耗费，计算产品成本，因此，必须使生产耗费与补偿正确地统一起来，才能做到资本保全。

第五，形成产品价值的是社会必要劳动量，而包含在产品价值中的成本 $C+V$ 也应该是社会必要劳动量。即劳动量的平均数，形成了社会平均成本。这个平均成本是一个客观标准。每个企业生产过程中所消耗的是个别劳动，形成企业的个别成本。个别成本低于社会平均成本，该企业盈利就多；个别成本高于社会平均成本，该企业盈利就少，甚至亏损。这一理论是促进企业及商品生产者努力降低个别劳动耗费，从而降低该企业的产品成本的动力。

第六，在社会主义市场经济条件下，成本具有新的含义，即成本产生于生产耗费过程，实现于交换过程；能够取得收入的费用和支出构成成本，不能取得收入的费用和支出构成损失。市场经济给予成本的新含义，促进一切企业转换经营机制，迅速走向市场。

第二节　西方经济学中科学方法的应用

西方经济学中关于生产、边际产量、边际成本、规模经济以及边际分析的方法运用于我国社会主义市场经济条件下的成本会计研究，既是必要的，也是可行的。

西方经济学中所谓“生产”，是指创造供人们购买的物质资料或劳务的行为，即利用各种生产要素组合制成产品，把投入转变为产出的行为。

生产要素(Factor of Production)指商品生产者投入的经济资源，包括土地、资本和人力资源。土地包括一切自然资源。资本指

用于更有效地生产其它物品的所有物品，包括建筑物、机器设备、运输工具、原材料等。从企业角度看，资本是厂商的总财富或总资产，因而不仅包括有形资产(Tangibe Asset)，同时包括商标、商誉和专利权等无形资产(Intangible Asset)。人力资源包括生产商品时所使用的全部体力和脑力才能。

以上诸生产要素构成了生产成本或生产费用。深入探讨成本，就需要进一步研究生产要素与产出之间的比例关系，即生产函数(Production Function)。在一定技术条件下，它表示各种生产要素投入量的某一组合，同它最大可能产量之间的依存关系。

任何一种生产函数总是以技术条件为既定前提的。一旦技术条件变化了，生产函数就要随之变化。如果投入的各生产要素数量已定，那么产品的产量，取决于技术状况。如果将科学技术运用于生产，那么产量就会较多。因而，各生产要素的数量已定时，都可以获得最大产出量。成本会计正是要研究如何以较小投入争取最大产出，并能适应市场需要的最低成本水平。

以上说明成本水平取决于投入与产出之间的比例关系。以下进一步从总产量、平均产量、边际产量等因素进行分析。所谓总产量(Total product)是指一种生产要素或投入同其它生产要素或投入的特定数量相结合，而生产的产品数量总和。平均产量(Average product)是指每一单位可变要素平均提供的产量，即

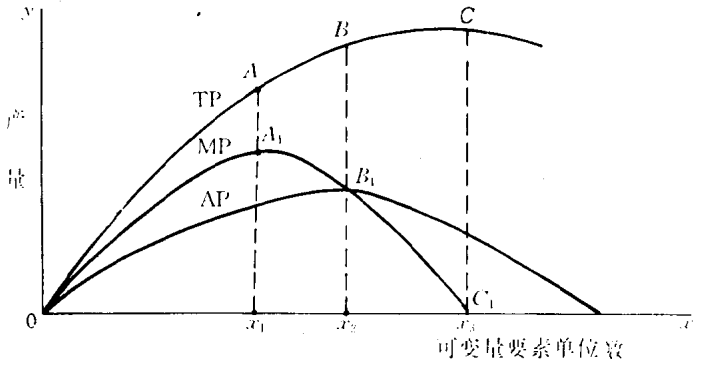
$$\text{平均产量}=\frac{\text{总产量}}{\text{可变要素的数量}}$$

边际产量(Marginal product)是指在其它生产要素的投入量既定时，每增加一单位某种可变要素的投入量，所引起总产量的增加量，即

$$\text{边际产量}=\frac{\text{总产量的增量}}{\text{可变要素投入量的增量}}$$

边际产量可视为增加一个单位可变要素而造成的总产量的差额。总产量、平均产量、边际产量之间关系见图表 1－1 所示：

从图表 1－1 可以看出：



图表1－1

TP—总产量； AP—平均产量； MP—边际产量

①当可变要素 L 逐渐增加到 x_1 单位时，总产量(TP)沿总产量曲线增加到 A 点。总产量曲线上 A 点以前的任何一点的边际产量均为正数，并且不断增加。

②总产量由 A 点增至 B 点，边际产量仍为正数，但却呈现递减趋势。边际产量由递增转为递减的转折点 A_1 表示边际产量在此达到最大值。

③在可变要素 x 由 0 增加到 x_2 的这个范围内，平均产量呈现递增趋势。当总产量为 B 时，边际产量等于平均产量，平均产量达到最大值。当总产量由 B 到 C 时，它达到了极大值，而边际产量却递减为零。

由以上可以看出，可变要素投入增加，产量变动可分为三个阶段。第一阶段总产量、平均产量、边际产量都递增，这阶段称为报酬递增阶段。第二阶段边际产量从最高点下降，一直递减到零；平均产量先上升，到最高点后，开始下降；总产量递增，而在边际产量递减至零时，总产量递增到了它的最高点，这阶段称为报酬递减阶段。平均产量继续下降，边际产量为负数(它在第一、第二阶段为正数)，总产量从其最高点开始下降，这阶段称为负报酬阶段。研究投入量与产出量的关系，应掌握利用可变要素投入与边际产量的关

系。在边际产量增加的范围内，可以增加投入，以便增加边际产量；而边际产量增加可以降低产品单位成本。

综上所述，投入与产出的关系主要表现在边际产量上。分析边际产量的目的就在于研究各种产量水平对成本水平的影响。以下进一步研究边际成本。

边际成本(Marginal cost)是指生产者每增加一单位产品所支付的追加成本，即在特定生产量中，最后增加的一单位产品所引起的总成本的增加额。经营者在决定产量时，边际成本起关键性作用。一般做法是把市场价格与边际成本加以比较，以决定其产量增减。如果生产要素组合已处于最佳状态，从而生产报酬最高，在短时间内边际成本不变，产量也就会维持不变；如果边际成本是在递减中，就可继续增加生产；如果边际成本是在递增中，就应迅速减产。

边际成本与边际产量互为因果关系。当边际产量增加时，边际成本就会呈下降趋势。这是因为边际产量是由增加一单位某种可变要素投入量所引起的产量增加，表现为投入要素量越少，增加产量越多，越好。由于增加产量多，所以单位成本就会下降。

为了说明投入与产出对成本水平的影响，必须进一步分析投入、产出与生产规模的关系，从而深入探讨降低成本的规律。这就是说必须研究规模经济(Economics of scale)理论。规模经济理论是指因生产规模变动而引起的报酬(或产量)的变化。当所有要素的投入量都以同比例增加时，其与产出量增加之间关系有以下三种情况：

其一，规模产量(报酬)不变。即规模增加的幅度与产量增加的幅度相等，如生产要素增加一倍，产量也增加一倍；生产要素减少一倍，产量也减少一倍。

其二，规模产量递增，指所有要素的投入量增加以后引起产量超比例地增加。产量增加的幅度大于规模扩大的幅度，从而体现了规模经济的结果。

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com