



大鹏证券研究丛书

新概念成本会计

New Concept Cost Accounting

李泽临 著

辽宁大学出版社

大鹏证券研究丛书

新概念成本会计

李泽临 著

辽宁大学出版社

©李泽临 2002

图书在版编目 (CIP) 数据

新概念成本会计/李泽临著. —沈阳: 辽宁大学出版社, 2002. 9

ISBN 7-5610-4382-1

I. 新... II. 李... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 065981 号

责任编辑: 祝恩民

封面设计: 刘桂湘

版式设计: 李 立

责任校对: 李全宇

辽 宁 大 学 出 版 社 出 版

地址: 沈阳市皇姑区崇山中路 66 号 邮编: 110036

联系电话: 024-86864613 <http://www.lnupress.com.cn>

Email: mailer@lnupress.com.cn

沈阳市第三印刷厂印刷 辽宁大学出版社发行

幅面尺寸: 140mm × 210mm

印张: 11.625

字数: 300 千字

2002 年 10 月第 1 版

2002 年 10 月第 1 次印刷

印数: 1 ~ 1000

定价: 25.00 元



作者简介：

李泽临（原名安，字佑民）教授、高级会计师（早在1956年由冶金工业部任命为东北有色工业系统惟一会计师，高知待遇），湖南省安化县人，1945年毕业于西南联合大学商学系。建国初始在前东北工业部成本管理室工作，参与编写新中国第一部《成本计算规程》。勤于下厂矿作调查，并多有文章发表，尽管被错划为右派甚至在“文革”中，仍笔耕不辍，总计发表论文百余篇，其学术观点大都是就技术、市场论成本。1981年受辽宁省财政厅委托创办当时全国仅五省市设立的辽宁会计师事务所，受聘为“辽财字第1号注册会计师”。离休后任广东嘉应大学专职教授，武汉大学兼职教授，硕士生论文导师。译著有《成本·管理会计》，专著有《经济效益审计》和《资产评估学概论》，其中《经济效益审计》实质是就投入和产出作为企业基本矛盾，贯串其大成本观思想。

献 给

我的毕生反封建、不诿私产、倾全力支持
儿辈从事反清和护国革命，堪为子孙后代楷模
的祖父次平公（1848—1927）

自序

出版新书必具新意，如此一来，或对多年来的旧理论有所突破，或从研究和叙述方法上另辟蹊径，其中包括删繁就简，返璞归真，就混乱的成本名词术语提出正名，以及就成本分析进一步提出技术与方法相区别、分析与综合相结合。其宗旨无非是力求务实、力求适应时代要求，归根到底是力求成本会计从理论到实践多些辩证法少些形而上学，多加分析而少一些“甲乙丙丁，开中药铺”。但就适应时代要求这一点则应有所说明。中国由集中计划体制拨乱反正为社会主义市场经济，这对成本会计无论从理论到实践必然带来新的挑战和机遇；但如果坦率点评断，成本会计在理论上从20世纪50年代起便是并非无可指责的，单单将成本作为价值范畴这一点，马克思早就指出这是“假象”^①。并因这一误导流传迄今，不结合投入与产出这一基本矛盾，忽视决定产出率的生产力这一巨大因素，单从价值这一范畴就成本论成本，不仅理论上先天不足，且长期地后天失调。而这是本书将着重纠正之处。全书着眼点集中为务实，即便在理论上也是从生产二重性立论，并非致力于概念游戏，而是借投入与产出的矛盾对立和统一，表明不从产品和

^① “自序”中所有引文都不注明出处，因为正文中都有详注，恕不重复。

市场而孤立地论成本必然带有片面性，而不结合生产力论成本就不能正确区分必要和非必要生产费，既然不了解二者在本质上的差别，也就不知采用不同途径去降低两种不同性质的成本。而在此基础上提出大成本观不仅在认识程序上顺理成章，并以高屋建筑之势用对产品、市场以及知识经济时代各种挑战和机遇的见多识广，再来反观微观成本。于是对于本企业的方方面面，其优点和缺点，该何去何从？不管见仁见智总会看到山外有山。这就是本书宗旨所宣称的务实。这一点对初学者可能一时领会不深，而对于有实际经历者必将引为共识。可见本书在理论上求新，而宗旨是切求务实。

兹将本书要点缕述如次，祈就教于海内高明。

一、主要内容

1. 新起点：生产二重性

既然马克思早已指出成本作为价值范畴是由于它的“假象”，又因为将资本社会中最普遍和最常见的商品二重性借用来分析成本更是不伦不类。尽管 20 世纪 80 年代起个别作者有意摆脱不伦不类的商品二重性的说教，直言成本是生产中的耗费或资本垫支，终究未摆脱孤立地论成本的窠臼。因为投入是为了产出，不求产出自不会投入，而某些得不偿失的产出尤其不值得投入。于是投入与产出成为企业的基本矛盾，西方经济学者更将此二者定义为企业的函数。可见孤立地论成本是片面的，成为 50 年来理论误区的症结：关起门来论成本。但求消耗低、工效高，只讲节约一滴油、一颗钉，却不知节省有度，更看不出成本项目间的有机联系。既谈不上优化成本结构，自然想不到结合产品效益和市场以及新生产力对投入与产出进行有利的权衡和调度。

2. 新系统：本学科的概念系统

每门学科都是一系列概念系统合乎逻辑顺序的展开，而不

是杂乱的概念堆集：《资本论》由商品二重性→价值→交换→货币→资本……依次论述，生物学则从细胞→新陈代谢依次展开。而过去的成本会计却东施效颦地从商品二重性→价值→成本本质，再无法往下开展，连成本是什么都尽量回避。然而令人不解的是旧文献都将生产投入称为费用（如材料费用、人工费用、直接费用、变动费用、部门费用等），不称成本，直到计算产品成本时才称成本，这样先由“费用”变“成本”的现象堪称中国一怪。而且“工资”、“折旧”既是经济学通用术语，但一进入成本却均画蛇添足地称为“工资费”、“折旧费”，这同样是一怪。

新理论在给成本术语“正名”的同时还有志于完善成本理论的概念系统，即从生产二重性出发，从投入直接引出成本的概念和界定，即生产投入便是成本。不必绕道分析商品二重性，同时又使成本随同产出引向产品和市场，将这对矛盾紧紧扣住；并从决定投入与产出比例的事实将成本与生产力密切相联，从理论上明确降低必要生产费，一定要从促进生产力上下工夫。然后从必然与偶然这对矛盾着眼，既然偶然是必然的表现和存在形式，则一切历史（实际）成本都带有诸多因素的偶然成分，但只要运用科学的抽象，扬弃历史成本中的偶然成分便是成本的必然即本质。这样一个个成本概念的递进都根源于生产和生活，使读者易接受。其实旧文献以形式逻辑三段论从价值推导出成本本质，一些作者对成本本质未必了然；当不少这类文献一提到废品时便破绽立见：它们不结合生产力水平却顾名思义地将废品列入“损失性费用”，一律视为非必要生产费，断言要“严格限制”（因正文中有详述，此不赘述）。由此可见，旧理论中这种偏见实有害无益。

3. 新视野：大成本观

这不是漫无边际的好高骛远，而是指成本应随同产品走向

市场，随同生产力走向知识经济时代的科技资源，要求跳出微观成本来观察大千世界的世贸大局和日新月异的科技发展，这样才有“不识庐山真面目，只缘身在此山中”之感，也只有这样才能以高屋建瓴之势审视本企业的长处和短处，才知道从何处着手与何去何从。世界已成为一个地球村，信息不是朝夕至而是随时在传播，仅举手之劳而已。

其实提大成本观，方法论就在其中了：其一，马克思主义哲学的认识论坚持：反映不是机械的、消极的、照相式的，而是积极的、灵活的、有选择性的能动思维；从这个意义上对同一对象固然有见仁见智的差别，然而目光远大信息灵通者在见识上必胜一筹；其二，意味着普遍联系，只有靠大成本观的视野才能使联系广阔。

试举拙文《再论最低采矿品位》为例，文中提出“谷贱伤农、金贱伤矿”就是根据 1980 年伦敦市场金价每盎司（小于中国黄金两）820 美元，而国内金价长期每两人民币 100 元，对矿山优价也不过 300 元，按当时汇价也不及伦敦金价的 1/4，因此黄金矿山蒙亏损的不白之冤，又因为怕再亏损以致许多具有采掘价值的低品位金矿弃置而不敢采。事件简单明了：是中国的低金价政策造成人为的弊端，冶金部几位领导力催文章立即发表，三个月后黄金总局邀作者参加全国黄金矿山会议：先是将金价提升一倍为 600 元。这一改自然使金矿不亏损，且有依据开采更低品位的有益资源，于国库更是大利；而事件的缘起不过是看到国际金价高，而这又是客观事实，因而能说服人。

再举一例，深圳市有一只股票“0012 深南玻”在 1992 年筹组上市时，生产中废品率达 40% 以上。当时公司管理层宣称将坚持高废品率，保证高质量和公司信誉，以便产品出口获得优价。这是一个新的成本管理思想的萌芽，它比之旧理论见

废品就是祸害自不可同日而语，且比本书在正文中谋求废品与加工成本之间的优化显然有所进步。它真正跳出成本，而从质量、信誉和优价来看待废品，也正是从大处来正确处理投入和产出的关系，是大成本观应提出的主张。

4. 新思维：多些辩证法，少些形而上学

提倡辩证法就是避免孤立、静止地研究和叙述成本会计中的问题，采取分析的态度，即从现象到本质探究事物的发生、发展及消亡、变换的运动过程，并从彼此依存制约的联系中分析考察。《资本论》便是运用辩证法的典范。世人以为马克思只留下《资本论》，并未留下关于辩证法的著作。列宁却认为《资本论》就是辩证法。马克思在《资本论》第一卷《第二版跋》中肯定分析的方法就是辩证法，并且写道：“当然，叙述的方法必须在形式上同研究的方法相区别。研究必须详尽地占有材料，分析它的不同发展形态的内部联系，只有完成这项工作后，实际的运动方才能够适当地叙述出来，看起来好像处理一个先验的结构了。”为了矫以往之弊，力图以分析的方法进行叙述，并就成本分析作重点说明。

迄今成本文献叙述成本分析有两大缺点：其一是方法与技术不分，甚而以对比等数字加工技术取代方法；其二是光重分解，未将分析与综合相结合，换言之，未上升到积极的理性思维。

先说前者，技术是死板的，是数学模型，对技术运用之妙在于以方法为指导。且以常用的对比为例（连环替代也是另一形式的对比），无论比计划、比基期、比同行，对比得出的差异不是升便是降，究竟升或降是何原因？尤其是如何定性？从来成本分析很少想到定性这一点，此其一。有人将超支视同浪费，而将降低视同节约，此说能否绝对正确？一是时移事异变化往往是常事；二是超与降中固然有主观成分，同时也有客观

因素，这一点究竟有几人深察过？而不经深察便径以升降论得失，实在失之武断。再一点如果不提高生产力，则其中必要生产费部分是绝对无法再降低的，且不说尺有所短，光用对比一途是无法适应其他特种情况的。

工业中降低消耗大体有两大途径：一是代用，以光化纤维代铜线，单价既低，传输的信息量高过千百倍；二是缩微，其典型是电子工业，由晶体管到电子管再发展为集成电路直到第 n 代大规模集成电路，其成本在 20 世纪 50 年代后，大约以每 10 年降低 90% 的高速度载入科技史。这是不靠一项项成本对比而是从提高生产力着手才创造降低成本的奇迹的。

再说对比，过去单讲成本的可比性，可又不从理论上阐明同中见异与异中求同。一意认同便违反辩证法：不从理论上肯定同中有异，于是对于比计划、比基期、比同行由此得出的差异就不会想到事出有“因”（即同中之异）。由于不致力于查明同中有异，这种对比就只能半途而废。因为不承认同中有异便不致力于查此差异的原因。曾记否？1958 年大搞成本“比比看”，比了几十年上海轻工业成本始终在全国最低，光“比比看”而不承认事出有因就无法改变现状！

对比不能死守“可比性”，沈阳冶炼厂的水法炼锌要经电解因而成本高，葫芦岛锌厂用火法炼锌，锌达 600°C 便汽化，这里的蒸馏锌成本只不过是沈阳冶炼厂的一半。原料同、产品同，只生产工艺不同。20 年前有人提出停止水法炼锌的建议，尽管有理但在旧体制下行不通，还是市场经济公平，终归火法炼锌上去了，水法炼锌关停了。

经济学讲求最佳配置和利用有限资源，一切都是异中求同的对比和选择。且看看飞机、轮船、火车、汽车因为都给顾客提供位移的服务，又都各有优势和劣势，都在取长补短进行着剧烈的竞争，尤其是短程火车与卫星城市间的大中巴竞争十分

生动。因为票价对顾客就是成本，成本会计不该对此无动于衷。

以上说技术有赖于方法为指导，再说分析与综合相结合：分析（或说分解）是认识从具体到抽象的运动，它把产品成本的各个部分、方面、侧面分解开来，否定原来对产品成本的表象认识，得出的是抽象的诸多因素的差异。旧的文献讨论成本分析基本只完成了这一步。查尔斯·T. 霍尔格伦对这种差异有一个独特的见解，戏称差异为“标签”。他在讨论对“差异的权衡（trade-offs of variances）”时写道：“问题是其中存在着太多的相互依存，经理不应该凭据一种有利或不利的标签便匆匆地得出碰巧会一厢情愿的结论。这种标签本身只能提出问题或提供线索，并不能回答问题。”

霍尔格伦这段话在中西学术界中无疑是空谷足音。过去苏联的《经济活动分析》不曾把成本差异当成“标签”，说它只能提供线索，不能回答问题。中国的成本文献也不曾说过这类话。而他说出的“太多的相互依存”却不自觉地道出了客观辩证法；可惜他在书中没有继续展开讨论，而本书讲分析与综合相结合，就是以“标签”（差异）为起点，从而去粗取精、去伪存真、由此及彼、由表及里地进行综合。这是积极的理性思维的认识运动。如上所说，分析是认识从具体走向抽象，否定原来对成本表象的认识，得出的是各种成本差异的彼此孤立的抽象，而综合则使认识从抽象返回到具体，是正好逆向的运动。通过这一否定的否定才算完成成本分析的总的认识过程。出发点是成本表象这一客观具体，而客观具体具备各种特点、特性和特征，是不可能凭表象加以认识和把握的。因此，只能一一分解开来逐一予以辨别，并从构成总体的相互依存制约中形成一个理性认识的具体。这个具体是客观具体的复制，所不同的是理性的具体，既达到对本质的认识，则原来客观具体中

非本质部分自然应被抛弃掉。

以上是本书对成本分析在阐述上所补充的部分，又因为霍尔格伦对差异这个“标签”的认识虽具慧眼，可惜未曾展开：尽管本书的探讨未见得尽善尽美，但这种努力是值得的，也不妨认为是中国人在成本会计的理论前沿作过一番试探。当然更有待于有识者不吝批评指正以匡不逮。

5. 新：重在务实，返璞归真

旧诗：“删繁就简三秋树，立异标新二月花。”后一句代表日新月异，也意味“百花齐放”，一片盎然生意。50年成本会计的历程中实际工作者创造不少，在文献内容上也多少有所增加，既有“二月花”，但不可少的仍是“三秋树”。本书致力的重点旨在务实。以上所述无论以生产二重性取代商品二重性，从大成本观跳出成本论成本，以辩证方法代替数字加工技术，都旨在务实。而对细枝末节也尽可能不轻易放过。例如加速所旧在书中自当罗列，但也指出它既无理论根据又无实际意义；再如用分步计算产品成本所提到的平行结转，这简直是成本项目还原，这种数字游戏只会使分步计算的面目全非，无异取消分步计算法。于是对分步以及联产，等级品成本的计算直接提出返璞归真的主张。宗旨是成本项目脱离生产过程便成为抽象，用抽象的项目汇集成报表会使人如堕入五里雾中，理不出是哪一环节出了问题。而返璞归真便意味按分步法的每步骤的生产过程及过程中各项资源耗费用途（成本项目）按原来面目反映，而不被脱离生产过程的仅具抽象性的成本项目还原所掩盖。这是好事，也是容易且方便的事。

二、我的成本情结

我自许是新中国从实践中培育的第一代成本工作者。原从旧大学在抗日战争炮火声中学的会计，初级、高级、银行、政府和成本五门会计全学，重点在成本。为了博学，连徐毓楠

(柁)教授的《资本论》讲座也去旁听。但在百业凋零的旧中国学成本只能是纸上谈兵。新中国成立后，我被分配到前东北大区工业部，欣逢空前伟大的社会主义建设；我深庆中国的成本会计的春天降临了。我特别喜欢下厂矿，学成本更钻研生产技术，尤致力于专题调查。我把下厂矿看成长知识的源头活水。我也开始写文章，第一篇发表于1951年5月《东北工业》第59期（此文附录于书后）。我有写不完的课题，此后往北京寄稿也几乎是每寄必登，惟一篇是《经济活动分析违反辩证法》，指出它技术与方法不分，不将分析与综合相结合，违反列宁关于辩证法16要素之一。此稿送《学习》、《译丛》、《光明日报》等大刊物都一一被退回。因为当时是以俄为师，苏联的一切都不能批评的。幸好是维护辩证法未招致政治风波。然而我又因鸣放而当上右派，仍然政治上无知，忽然接到成本文章退稿，才猜测自己上了“黑名单”。然犹痴心不改，估计在会计刊物不登，可改投技术刊物，于是文章标题是技术问题，内容却是成本。既然钻中了“空子”，我却又从中领悟到只有从技术着眼才是降低成本的巨大源泉。我提跳出成本论成本，从20世纪60年代起已有朦胧的概念。直到“文革”中不付稿酬，我仍照常寄稿不误，一年数篇迄今从未搁笔。

我也译书，译的是查尔斯·T·霍尔格伦的《成本·管理会计》，深感译一遍胜读数十遍。在翻译中不仅感到西方教材内容丰富，而且在叙述上都是分析的，毫无“甲乙丙丁，开中药铺”的痕迹，应该说霍尔格伦的书中充满更多的辩证法。我国的成本会计在理论上起步就错。我是在1950年~1951年在东北工业部参与拟订第一部《成本计算规程》的，当时是以俄为师。首先是吕东副部长从莫斯科带回全部成本报表格式，其次是既有苏联专家又有俄文翻译，惟一难点是如何解释“原料”、“基本材料”和“辅助材料”？我因听过徐先生讲座便从

《资本论》中查到解释并引入《规程》。如果将后来的成本会计教材和《规程》相比较，便对开国两三年后问世的《工业会计》或《成本会计》感到如下的困惑或不满：

(1) 将生产资料对生产的投入不称成本而称费用，不仅将这个程序称为生产费用核算，还因为教材是制度的注释，而创造出“01 生产费用表”。历史事实表明，这是多此一举，此表不出 5 年便因实际工作者的指责而夭折，但在中国成本与费用混淆不清则是从此开始的。

(2) 既然指导我们思想的理论基础是马克思主义，而马克思早就指出把成本当成价值范畴是由于成本的假象，可这类书本在开宗明义第一句却认定成本是价值范畴，并生搬商品二重性来阐述成本，以形式逻辑三段论从价值推导出成本本质是必要生产费的一部分，却回避直言成本是什么。使数十年成本囿于就成本论成本的死胡同。

以上非单纯指责当年写书的作者，既然在旧中国讲成本不过是纸上谈兵，新中国初建立自然缺乏成本人才（包括教授），一下子要推出具有一定理论的成本巨著，实是难事。另一原因是以俄为师，问题在于东北工业部的《成本计算规程》中并不见有“01 生产费用表”及“03 项目成本表”，而这两张表正是日后被淘汰之物。尤其是“03 表”让成本项目还原，带来的后果极坏。其中误译更是难免。例如由俄出版直销中国的《政治经济学》中称成本本质为“必要生产费”的一部分，分明在“费”字后未增添“用”字（一称费用便为失效成本）。还有旁证：近友人从美寄来《1998：俄罗斯联邦的会计、审计与税务》中的第 9 章“成本会计与管理会计”曾提到“业务会计（operational accounting）”实在是进行成本事中控制的一种调节手段，要求信息及时却不一定准确，可口头上报也可以书面上报，倘有误差，当以会计账目为准。回顾早年中国文献将业务

核算解说成“点数、计量”，归结为产品验收、材料出入库，甚至出纳员“点”钞票计量的“核算”，以致将一个成本事中管理的好办法在建国初的文献中当成会计核算的辅助手段，不几年再无人提及。这就是误译造成的后果。如今一切都成陈迹，只能从历史上找原因，首先是旧社会百业凋零不可能给新中国留下真正的成本会计人才（包括理论界），其次是缺少熟谙俄语又修习过《资本论》并粗通辩证法的人才。这是事实也是历史，而澄清历史上的是非是今人的责任，我个人也愿分担其责，这大致是本人的成本情结。

三、鸣谢

本书在动笔前就承各方老友的鼓励，写作中又承各方关切，并承大鹏证券公司赞助，最后还蒙辽宁大学出版社王本浩总编的大力支持，谨此致谢！而书中谬误之处敬请高明指正，更所企盼！

作者

2002年3月18日

目 录

第一章 绪论	1
第一节 成本	1
第二节 不同意义的不同成本	17
第二章 成本会计	30
第一节 成本会计的意义	30
第二节 成本会计制度	41
第三节 会计基础与内部控制	53
第三章 材料成本核算	67
第一节 材料	67
第二节 材料成本计算程序	73
第四章 人工成本核算	86
第一节 人是第一位的	86
第二节 人工成本分类	88
第三节 人工成本计算程序	90
第五章 间接费核算	98
第一节 折旧的核算	98