

成本系统工程



翟文莹 编著

CHENGBEN XITONG GONGCHENG

CHENGBEN XITONG GONGCHENG



经济科学出版社

成本系统工程

翟文莹 编著

经济科学出版社

责任编辑：韩 玲

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

成本系统工程

翟文莹 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区万泉河路 66 号 邮编：100086

总编室电话：62541886 发行部电话：62568485

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@public2.east.net.cn

河北省财政厅印刷厂印刷

河北省财政厅印刷厂装订

787×1092 32 开 14.75 印张 380000 字

2000 年 6 月第一版 2000 年 6 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 7-5058-2179-2/F·1571 定价：20.50 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

本书是一部现代成本会计的学术专著。它以系统论、控制论和信息论为基本理论来论证如何加强成本管理、提高经济效益,并使企业在激烈的市场竞争中取胜。

我国企业成本管理与西方国家既有相同之处,又有不同之处。相同之处就是立足于“买方市场”这个现实条件来进行成本管理,以便赢得顾客,争取市场,取得盈利;不同之处即西方国家是经过漫长的“卖方市场”阶段发展过来的,而我国的市场经济则是在公有制和计划经济基础上演变而来的。当我国实行市场经济的时候,世界各国都已跨入“买方市场”阶段,这就决定了我国市场经济宏观调控力度要大一些,在这种特殊情况下,宏观成本管理就成了微观成本管理的前提条件。

企业成本管理,在目前国内外成本会计著作中基本上都是立足于如何控制微观成本水平,以便提高企业经济效益的。但众所周知,微观成本水平是寓于宏观经济环境之中,且受宏观经济环境影响较大,这一点在西方市场经济的早期是通过价值规律来自发调节的。在世界经济大危机(1929~1933年)之后,世界各国都在不同程度上采用了宏观调控方法来消除价值规律在经济发展中的破坏作用,使其经济发展更加稳妥,从而使微观成本水平不致于受宏观经济影响太大。由此可见,从宏观到微观存在一个成本系统,这个系统寓于社会经济大系统之中。本书运用系统论来研究这一成本系统,从而使企业

的成本水平能够沿着预定的水平发生,以达到降低成本,提高经济效益的目的。全书从理论系统、规划系统、核算系统和控制系统四个方面进行论述,力求作到:

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,可持续发展理论和西方经济学的科学方法,分析了成本理论对宏观经济的影响,进而又分析了对宏观成本水平的作用,以及如何影响着微观成本水平,从而直接、间接地影响着企业经济效益和宏观经济效益的提高。

2. 规划、核算与控制融为一体。该书共分四编十八章,由理论的论证分析到具体成本规划、核算和控制,使其形成一个系统。微观成本管理就是运用这个系统对企业成本水平进行决策和控制。规划系统是根据“买方市场”需要来确定目标成本水平,从而使企业能够在“买方市场”条件下立于不败之地;核算系统则是论证成本核算的基本规律及其适用于不同生产经营条件的成本核算方法;控制系统则是用发展的眼光来看待不同时期由于经济发展水平的差异而采用的不同控制方法,如标准成本制度,该书既肯定了它的科学性,也指出了它的局限性,同时又分析了在目前条件下的发展和延伸。

3. 该书做到了理论紧密联系实际。从理论分析开始紧密结合我国改革开放后社会经济的变化情况,运用了大量的实际资料来论证具体问题。在预测、决策部分采用了我国改革开放后一些先行企业的先进经验和科学方法;在成本控制部分又引用了中国会计学会“管理会计及应用”专题研讨会上来自实际部门的先进经验,如宝山钢铁公司标准成本制度的运用,武汉钢铁公司的“行动会计”的经验等。笔者多年来一直重视实际管理经验的总结和运用,以期使理论研究能够对实际工作发挥更大的效用。

在本书的写作和出版过程中,得到了会计学界同仁,天津财经学院领导、会计系领导和会计系全体师生的支持和帮助及天津财经学院印刷厂同志的大力支持。在出版过程中又得到中国会计学会副会长朱德惠同志的支持、财政部会计司副司长刘玉廷同志的鼎力相助,在此表示衷心感谢。

由于本人学术水平有限,不当之处,请批评指正!

编著者 翟文莹

1999. 12. 20

第一编 成本理论系统

第一章 成本理论及其应用

第一节 马克思成本价格理论及其应用

一、马克思成本价格理论的精神实质

马克思研究成本是从商品经济的产生与发展入手的,其目的在于揭示商品、成本与价格之间的关系,从商品生产为出售而生产这一客观现实出发来研究成本,就明确了成本的内涵主要是从微观角度来研究问题的。企业为了出售商品而需要知道生产中消耗了什么,消耗多少,以计算产品成本,确定盈利。所以成本是商品经济的产物,随商品生产而产生,并随商品交换而发展。

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生产

要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”^① 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。包含以下几点:

第一,马克思强调了资本价值耗费在生产要素上才形成成本,耗费在其他方面就不能形成成本,而成本是需要补偿的。

第二,马克思进一步论证了成本补偿问题,他说:“商品的成本价格也决不是一个仅仅存在于资本家账簿上的项目。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。”^② 马克思这段论述回答了十余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的补偿,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。

第三,马克思成本价格理论着重分析了成本概念内涵的二重性,即成本概念既具有耗费的一面,同时又具有补偿的一面。补偿与耗费的统一,是对成本概念的完整的理解,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。在计划产品经济条件下,成本管理的重点往往放在耗费的一面,以耗费代替补偿,对成本补偿缺乏深入的详细研究,然而在社会主义市场经济条件下,应着重研究成本的补

① 《资本论》第三卷,人民出版社 1975 年版,第 30 页。

② 同上,第 33 页。

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。计算成本,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。

第四,虽然产品成本是一个微观概念,但它又有一个客观标准,这是因为形成产品价值的是社会必要劳动量,而包涵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,是成本水平的客观标准,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,从而降低该企业的个别成本。

第五,在社会主义市场经济条件下,成本具有新的涵义,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涵义,促进一切国有企业转换经营机制,迅速走向市场。

总之,耗费与补偿的统一,努力使个别企业的成本水平降低在社会平均成本以下,并能在交换过程中得以实现是马克思成本价格理论的精神实质。

二、成本价格理论的应用

要实现耗费与补偿的统一,必须做到等价交换,因为等价交换是调节商品经济中人们之间相互关系的规律。真正的等价交换必须是一种形式的一定量劳动,同另一种形式的同量劳动相交换。国民经济各部门之间、企业之间的商品只有按照等价交换原则进行,才能各有所得,否则生产就不能顺利进

行。这是我国目前经济体制改革中理顺价格的出发点,过去在传统计划产品经济体制下,由于受生产资料是产品、不是商品的理论所制约,我国的基础工业产品和农业产品订价过低,使这些行业成本得不到合理补偿。在社会主义市场经济条件下,一切按等价原则进行交换时,这一矛盾就突出出来,表现为农业、基础工业订价太低,不仅影响了这些部门本身的发展,同时也影响了加工工业的发展,因为加工工业没有原材料,就不能生产。

(一)成本补偿理论要求产业结构协调

所谓产业结构是指国民经济各部门的构成,如工业与农业之间、轻工业与重工业之间、基础工业与加工工业之间的比例关系,都应该以成本价格理论为基础进行安排,使各部门之间成本能够得到合理科学的补偿,生产才能得以高速发展,整个国民经济才能取得良好的经济效益。在这里商品生产的基本经济规律——价值规律起着决定性作用。价值规律在商品生产、资源配置、劳动力分配诸方面有着重要作用。

著名经济学家王亚南教授对价值规律有如下评价:“价值规律为一切社会形态商品生产所共有的特征,并不表现为消极的,而是表现为积极的,它的基本作用是促进生产。只有在资本主义商品生产特殊条件下,才在促进生产的同时,发生了严重的消极破坏作用。但这并不是价值规律本身的过错,而是私有制所决定的。”^①

价值规律的促进作用主要表现在它要求商品交换时的市场价值只包含社会必要劳动量,超过了社会必要劳动量就不

^① 孙冶方:《社会主义经济的若干理论问题》,人民出版社 1979 年版,第 130 页(转抄自资本论体系与社会主义经济 119 页。)

能实现。马克思精辟地分析了价值规律的作用,他说:“尽管每一物品或一定量某种商品都只包含生产它所必需的社会劳动,并且从这方面看,所有这种商品的市场价值也只代表必要劳动,但是,如果某种商品的产量超过了当时社会的需要,社会劳动时间的一部分就被浪费掉了,这时,这个商品量在市场上代表的社会劳动量就比它实际包含的社会劳动量小得多。……因此,这些商品必然要低于它们的市场价值出售,其中一部分甚至会根本卖不出去。如果用来生产某种商品的社会劳动的数量,同要由这种产品来满足的特殊的社会需要的规模相比太小,结果就会相反。但是,如果用来生产某种物品的社会劳动数量和要满足的社会需要的规模相适应,从而产量也和需求不变时再生产的通常规模相适应,那末这种商品就会按照它的市场价值出售。”^① 这里清楚地告诉人们,价值规律在市场经济中有以下作用:

第一,对企业来说,能够被社会承认的是商品中包含的社会必要劳动量,超过社会必要劳动的劳动量则是浪费和损失,体现为具体企业的生产消耗得不到补偿。

第二,对全社会来说,如果某个行业生产量过剩得不到社会承认,即超过了社会必要劳动量,就是社会最大的浪费。西方经济学中的边际产量、边际成本、边际分析与价值规律说明同样的问题。成本理论对国民经济各部门之间的比例关系有制约作用。

改革开放以来,国民经济各部门之间比例关系已暴露出许多矛盾,不仅使各部门之间成本得不到补偿,而且经济也不能协调发展。

^① 《资本论》第三卷,人民出版社1975年版,第209页。

首先,由于工业发展速度快于农业,以农产品为原材料的轻工业就饥不择食,竞相抢购,以致造成原材料涨价,设备不能充分利用。因此轻工业产品成本也因原材料涨价、设备不能充分利用而上升,棉纺、毛纺、螺丝工业都有类似情况。

其次,加工工业发展速度快于基础工业,致使加工工业生产能力不能充分发挥,加之材料价格扶摇直上,也影响了加工工业成本上升。

近 10 余年来,加工工业生产能力发展很快,其速度一直高于原材料工业。原材料工业特别是采掘工业,在重工业中的比重不断下降。1981~1988 年,加工工业产值增长 32.07 倍,而原材料工业增长一倍,采掘工业仅增长 0.51 倍,加工工业在全部重工业产值中的比重从 44.2%提高到 56.2%,原材料工业的比重从 40.6%降为 33.8%,采掘工业的比重从 15.2%降为 9.5%。由此可知,加工工业与原材料工业不能保持适度比例增长,就会造成原材料供不应求,价格上涨,其结果不仅影响了原材料工业的发展,加工工业也因原材料缺乏,价格高而造成成本上升,利润下降,生产能力不能充分发挥。

事实证明,我国原材料工业、采掘工业与加工工业间的供需矛盾,已成为国民经济发展的严重障碍,已付出了沉重代价。究其原因就是国民经济各部门之间没有按照等价交换原则进行生产和交换,以致造成农业与基础工业发展不能适应加工工业的迅速发展。

(二)成本补偿理论要求按比例分配社会劳动

马克思说:“这种按一定比例分配社会劳动的必要性,决不能被社会生产的一定形式所取消,而可能改变的只是它的

表现形式。”^①按照马克思的分析,在商品经济条件下,按比例分配社会劳动的任务,是由价值规律来完成的。在价值规律的基础上进一步发展就是马克思的再生产原理。再生产原理就是价值规律在综合平衡上的表现。按照马克思的分析,社会总产品使用价值集中表现为生产资料和生活资料,而价值则仍然分为 $C+V+m$ 。再生产原理,把资本主义生产分为两大类。第一部类是生产资料生产;第二部类为消费品生产,即生活资料的生产。这一基本原理也完全适用于今天社会主义社会。

价值规律要求按比例分配社会劳动,是指社会必要劳动时间,以 $I(C+V) = IC$ 表示。以上公式再具体化就是产业结构。所谓按比例分配社会劳动,关键就是正确处理 C 、 V 、 m 三者的比例关系,包括两大部类的比例关系和各部类内部的比例关系。只有保持了适度的比例关系,才能做到等价交换,才能使各部门成本得到合理补偿,国民经济各部门才能迅速协调发展。

(三)成本补偿理论要求投资决策科学、讲求经济效益

成本理论要求生产商品的社会必要劳动必须得到社会承认,生产消耗、产品成本才能得到补偿,而生产商品的社会必要劳动要想得到社会承认,必须从投资建厂开始考虑投产后的生产消耗和成本水平,因此成本理论对投资决策有制约作用。

在我国以公有制为主体的社会主义市场经济条件下的投资决策,应从宏观、中观和微观三个层次之间的关系上考虑,正确处理三者之间的关系,对于提高投资效益保证国民经济持续、稳定、协调地发展有着举足轻重的作用。

^① 《马克思恩格斯选集》第四卷,第300页。

根本上讲,宏观、中观、微观三个层次的利益是一致的,但不同层次又各有自己的特殊利益。如果忽视这种利益,便会影响各个层次的积极性,从而就会影响整个国民经济的迅速发展。应按以下原则协调各个层次的关系,以保证国民经济高速持续向前发展,取得良好经济效益。

等价交换的原则,在协调各个层次关系时,一定要遵循等价交换原则,即按照价值规律要求处理各个层次的经济利益。

局部服从全局的原则,中观对宏观来说是局部,微观对于中观来说,也是局部,应处理好局部同全局的关系。无论在什么时候,任何问题上,都必须从持续、稳定、协调发展国民经济大局出发,坚持局部服从全局的原则。当各部门在投资利益上发生矛盾时,必须坚持局部服从全局,决不能采取上有政策,下有对策的错误作法。

量力而行的原则,建设规模是否适当,是经济形势稳定不稳定的关键。实践经验证明,要保证国民经济持续、稳定、协调地发展,必须合理安排固定资产投入,为此必须坚持量力而行的原则,要瞻前顾后,合理安排,才能取得预期效益。

发挥优势的原则,各个行业和地区,由于自然、历史、社会和经济方面多种原因,逐步形成了各具特色,各有长短的客观情况,因此要从各地区实际出发,发挥优势,力争取得最佳的投资效益。

投资问题的核心是投产后的成本水平和盈利水平。改革开放以来我们一直在投资规模、投资结构、投资效益等问题上进行探索,通过实践对以上问题逐步取得了较为深刻的认识。

1. 成本补偿理论要求通过投资决策合理配置资源优化产业结构。投资决策对国民经济部门之间关系起调整作用,通过投资使行业之间、行业内部的企业布局、企业结构、项目结

构、产品结构以及生产能力配置,使其合理化,以促进国民经济协调发展。

就宏观来说,国民经济各部门之间投资比例,主要指重工业、轻工业、农业之间的投资结构。毛主席在1956年中央政治局扩大会议上讲话中说:“我们现在的问题,就是还要适当地调整重工业和农业、轻工业的投资比例,更多地发展农业、轻工业。这样,重工业是不是为主了?它还是为主,还是投资的重点。但是,农业、轻工业投资的比例要加重一点。”又说:“加重的结果怎么样?加重的结果,一是可以更好地供给人民生活的需要,二是可以更快地增加资金的积累,……在我们现在的经济条件下,轻工业、农业积累得更多更快些。”^①毛主席又进一步说明要想发展重工业必须多发展一些农业和轻工业。他说:“我们现在发展重工业可以有两种办法,一种是少发展一些农业、轻工业,一种是多发展一些农业、轻工业。从长远来看,前一种办法会使重工业发展得少些和慢些,至少基础不那么稳固,几十年后算总账是划不来的。后一种办法会使重工业发展得多些、快些,而且由于保障了人民生活的需要,会使它发展的基础更加稳固。”^②以上毛主席在论十大关系中深刻地阐明了国民经济发展中各部门之间的比例关系,论述了重工业的发展必须与农业、轻工业保持协调的比例关系,只有农业、轻工业发展了,重工业才有市场和日用品供给,国民经济各部门才能协调高速发展。

就各个行业的投资结构来说,衡量行业投资结构合理化的标志,是投资结构所体现的结构效益最佳。主要体现为整体

① 《毛泽东选集》第五卷,第269页。

② 同上,第269页。

性、平衡性和利益性。整体性是与国民经济整体要求相联系。例如,在某地区看来有利而在全国看来无利的投资,就不要因为局部投资而影响全局。平衡性是国民经济协调发展的基本条件,它可以形成社会总供给与社会总需求在总量上和构成上的相互适应和平衡,使社会经济运行处于良性循环之中。利益性是一切经济活动的核心,是人们从事经济活动的出发点和归宿。它通过结构效益体现出来的。它表明,在投资量一定情况下,只要投资的方向、重点和比例正确,形成合理的投资结构,经济运行就会处于一种和谐状态中、人财物、自然资源、科学技术潜力就能得到充分而合理的运用,投资的每一个份额就会发挥最大效用。

在经济生活中出现的“蚕茧大战”“羊毛大战”,其实质就是在投资过程中没有执行局部服从全局的原则,在中观投资中过分强调局部利益,通过控制资源来保护本地价高利大的加工工业。其结果是资源区增加投资大力发展加工工业,以减少资源外流;加工区则增加投资大力发展原材料工业和动力工业,减少对资源区的依赖程度。从局部来看,这样做可能是有利的,但从全局来看,却出现了资金使用分散、投资结构扭曲、整体效益低下等问题,使大量资金投入到低水平、低效益的重复建设上去。这种扭曲的投资结构可能会使某一局部获得优厚的短期利益,但它对经济生活不利的影响却是长期内难以完全消除的。上一年的投资规模膨胀带来了生产资料价格的上涨,如水泥、建筑材料的价格上升曾达 25% 左右。由于调整投资结构必然引起利益格局的变化,这里又涉及到投资体制和价格等问题,有待进一步研究解决。

2. 成本补偿理论要求提高投资的最终利益改变粗放型经济为集约型经济。在我国目前情况下,低水平的重复建设已

经严重影响着我国经济的发展,这就是说投资一定要进行认真地可行性研究,要讲究投资效益——提高投资的最终效益是投资研究的核心问题。投资效益指投资活动中的劳动占用、劳动消耗与劳动成果之间比较。投资过程中劳动量投入所取得的成果,有直接的和最终的两种形式。直接形式表现为投资结果形成一定的生产能力,最终形式是这一生产能力通过另一生产过程的使用,所取得的最终效益。如果投资结果所形成的固定资产不能使用,或不能充分发挥其生产能力,则投资建设过程中的劳动就是无效劳动,投下的人力、物力、资金都被浪费掉了,就谈不上投资效益,而是投资损失。

投资效益作为一个经济范畴,具有两重属性——自然属性和社会属性。自然属性是指投资效益能够衡量社会生产发展水平。作为生产力水平发展尺度,适用于任何社会形态,无论什么国家、哪个行业、哪个地区内投资建设,都要投入人力、物力和财力等资源,都要投入一定的社会劳动,这就形成了所费与所得、投入与产业、效用与费用之间的比例关系;投资的社会属性,指投资效益反映的社会生产关系的性质。任何投资效益都是与一定的经济形态相联系的,在社会主义市场经济条件下,就需要在宏观调控统盘安排的基础上,按照客观经济规律的要求进行投资活动,合理安排投资规模、投资结构和投资的空间分布,为取得较好的投资最终效益提供了可能——即投资建成的固定资产能够充分地发挥作用,生产出能够满足市场需要高质量低成本的产品。

投资效益的两重性,决定了投资效益的实质是:节约和满足需要的统一。节约就是投资全过程的劳动消耗的降低,即获得尽可能多的有用成果过程中,投资最省,满足需要,指投资结果是否符合社会需要,在社会主义市场经济条件下,投资后