



研究生系列教材

XIANDAI CHENG BEN GUAN LI KUA I JI YAN JIU

现代成本管理会计研究

林万祥 著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

F234. 2/71

2005

研究生系列教材

XIANDAI CHENG BEN GUANLI KUAJ I YANJIU

现代成本管理会计研究

林万祥 著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

现代成本管理会计研究/林万祥著. —成都:西南财经大学出版社, 2005. 6
ISBN 7-81088-299-6

I. 现... II. 林... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 022643 号

现代成本管理会计研究

林万祥 著

责任编辑:张访 代礼正

封面设计:郭海宁

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://press.swufe.edu.cn
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	成都科刊印务有限公司
成品尺寸:	170mm×240mm
印 张:	10.5
字 数:	180 千字
版 次:	2005 年 6 月第 1 版
印 次:	2005 年 6 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 7-81088-299-6/F·265
定 价:	21.00 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行中心调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前 言

20 世纪末, 成本会计与管理会计呈现出相互渗透、相互交融的发展趋势。在这种背景下, 加强对成本管理会计理论与方法的研究无疑对会计学科建设与发展具有重要意义。

20 世纪 80 年代, 美国查尔斯·T. 霍恩格伦编写的《高级成本管理会计》, 力图将成本会计与管理会计融为一体, 以构建全新的成本管理会计体系。在他看来, “今天, 由于成本会计适用多种目的, 它一般很难与管理会计区别开来。尤其重要的是成本会计目前涉及收集和提供各种决策所需要的信息, 从经常反复出现业务的经营管理直到制定非经常性的战略决策以及制定组织机构重要的方针。”

1996 年美国斯坦福大学教授 George Foster 编写了《成本会计: 强调管理》(第九版), 1997 年美国加利福尼亚大学教授 Michael Maher 编写了《成本会计: 为管理创造价值》(第五版), 1998 年中国台湾李宏健教授编写了《现代管理会计》(第九版), 尽管这些书籍名称不同, 无论叫“成本会计”还是“管理会计”, 都无不体现现代成本管理会计的融合体系。

西南财经大学 1993 年专门设置了成本管理会计的硕士生研究方向, 1996 年又设置了成本管理会计的博士生研究方向, 并开设了相应的课程。2000 年 3 月我与研究生部签订了西南财经大学“211”重点学科建设项目——研究生教材编写议定书, 议定书要求尽快完成《现代成本管理会计研究》的编写。经过几年的试用、修改和补充, 本书终于可以付梓成书。

本书将成本管理会计从微观拓向宏观, 从战术拓向战略, 从一般拓向特殊, 构建了以微观成本管理会计为基础, 包括宏观成本管理会计、战略成本管理会计和成本管理会计发展中形成的新兴领域在内的现代成本管理会计的结构体系。由于本研究领域博大精深, 发展很快, 不少内容尚属探索阶段, 所涉及的一些理论和方法并不成熟, 本书主要是为研究生提供一种研究思路 and 指引, 搭建一个研究平台, 拓展一个更大的研究空间, 以供研究生研究之用。书中关于现代成本管理会计研究方法的内容之所以从简, 是因为研究生课程中专门设置有会计研究方法的课程, 为避免重复, 在此从简, 故作说明。

本书主要作为高等财经院校、管理院校会计学师生学习、研究现代成本管理会计的教学用书，也可作为广大经济管理干部学习和研究现代成本管理会计的参考用书。

本书在编写中虽然尽了最大的努力，但书中不足、疏漏，甚至错误之处在所难免，希望广大读者批评指出，以便再版时修订。

林万祥

2004年11月

目 录

第一章 现代成本管理会计基础理论	(1)
第一节 关于经济学与哲学	(1)
第二节 关于管理学	(16)
第三节 关于社会学	(29)
第四节 关于财务学	(33)
第二章 现代成本管理会计基本理论	(37)
第一节 关于会计体系	(37)
第二节 关于会计基本理论	(38)
第三节 现代成本管理会计基本理论的构成	(42)
第三章 现代成本管理会计与成本理论创新	(53)
第一节 成本广义理论	(53)
第二节 成本主体理论	(54)
第三节 资金成本理论	(56)
第四节 比较成本理论	(57)
第五节 经济学家对成本理论的发展与创新	(58)
第六节 成本理论创新对成本管理会计发展的影响	(64)
第四章 微观成本管理会计	(69)
第一节 微观成本管理会计的现状	(69)
第二节 微观成本管理会计的形成与发展	(72)
第三节 微观成本管理会计的结构体系	(74)
第四节 微观成本管理会计的方法体系	(77)
第五节 微观成本管理会计模式	(80)
第五章 宏观成本管理会计	(92)
第一节 宏观成本管理会计的理论基础	(92)

第二节	宏观成本管理会计的基本理论	(94)
第三节	宏观成本管理会计的研究领域	(100)
第六章	战略成本管理会计	(111)
第一节	战略管理与战略成本管理	(111)
第二节	战略成本管理的基本模式	(115)
第三节	战略成本管理会计的研究领域	(120)
第七章	现代成本管理会计发展中的新兴领域	(123)
第一节	质量成本管理会计	(123)
第二节	资本成本管理会计	(125)
第三节	人力资源成本管理会计	(126)
第四节	社会责任成本管理会计	(127)
第五节	环境成本管理会计	(128)
第六节	风险成本管理会计	(129)
第八章	现代成本管理会计研究方法	(132)
第一节	关于规范研究	(132)
第二节	关于实证研究	(132)
参考文献		(158)
后语		(163)

第一章 现代成本管理会计基础理论

第一节 关于经济学与哲学

现代成本管理会计是一个新的研究领域。它是会计学的一个重要分支，同会计学一样应以经济学作为其理论基础，以哲学作为其方法论基础。因此，在已学习《资本论》、《经济学》、《自然辩证法》和《哲学笔记》的基础上，着重领会经济学、哲学与会计学的依存关系，以便为现代成本管理会计的研究奠定经济学和哲学理论基础。

一、关于马克思主义经济学

(一) 马克思主义经济学的基本原理

研究现代成本管理会计要求把握两个方面的经济理论，即马克思主义经济学和现代西方经济学理论。马克思主义经济学应当成为我们具有指导意义的经济思想，要学会运用马克思主义的经济学说来评价、鉴别西方经济学中的合理成分，并解释和回答社会主义市场经济条件下的经济现象和经济问题。

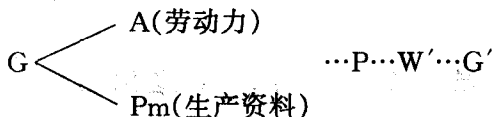
马克思主义经济学的代表性经典著作《资本论》是以科学的唯物辩证法为方法论，去深入地揭示资本主义经济制度的本质。凡是西方经济学家只看到物与物之间关系的地方，马克思则阐明了隐藏在物与物关系背后的人与人之间的关系。商品交换反映了各个生产者之间的联系，而货币则把这种联系扩大到全部生产者之间，使之形成一个互相依存的整体。资本的出现进一步表明了：人的劳动力也变成了商品。

马克思主义经济学的基本原理体现在《资本论》第1卷中。马克思从资本主义社会中代表社会财富的“庞大商品堆积”中，抽出单个商品作为财富的元素来进行分析。这种从具体到一般的经济分析方法是非常特殊的，因为资本主义生产关系的一切矛盾已经孕育在商品和商品交换之中。商品是使用价值和价值的统一。商品在能否实现为使用价值之前，必须先实现其价值，因而必须全面转手——形成商品交换。商品交换乃

是商品生产的前提。

在资本主义商品交换公式 $G-W-G'$ 中 G 和 G' 都是货币，在这里， G' 代表货币量的增加，如果 G' 不大于 G ，那么，这种交换就失去了意义。

$G' > G$ 表现出的货币增值是从哪里来的？马克思认为不是来自流通（交换）。按照等价交换的原则， $W \rightarrow G'$ ， $G-W-G'$ 不可能是不等价的，因此， W 应为 W' ，就是说价值的创造不是在流通过程而是在生产过程。



这样，价值的增值即剩余价值是在生产过程中创造的，而不过是通过流通过程 $W'-G'$ 来实现的。剩余价值是谁创造的？马克思认为是工人的活劳动所创造的。资本家购买一种特殊商品——劳动力（它能创造价值），工资是劳动力的报酬，而不是劳动的报酬。即，工资是资本家支付给工人的报酬（购买劳动力的代价）。这就是剩余价值的秘密。劳动创造价值原是西方古典经济学家亚当·斯密的发现？马克思吸取了斯密的科学见解，加以发展。

马克思关于 $G \dots G'$ 的公式对于我们分析考察西方学者关于宏观经济运行的理论具有重要意义。萨缪尔森《经济学》第 12 版着重研究的是流通过程的理论和保持流通渠道畅通的政策。这对解决资本主义经济面临的问题，无疑具有一定的作用，但是它丝毫没有触及到生产领域，所以它不能解决资本主义经济面临的问题。西方学者认为充分就业是西方经济的理想状态。“如果社会的全部企业在充分就业时的产值(W)能够被卖掉（换到 G ），那么它会用不着等数量的 G 向生产要素的所有者（包括企业家在内的整个社会的全体居民）去换取等价的生产要素(W)，另一方面，整个社会的生产要素所有者（包括企业家在内）卖掉生产要素(W)以后，如果它们能用相同数量的 G 去购买全部企业在充分就业时生产出来的 W ，那么企业在充分就业时的产品(W)就会全部被实现，从而导致总需求和总供给在充分就业水平上相等——宏观经济的理想状态。”^①

但在西方国家，宏观经济的运行不可能是简单的商品流通的过程，不是 $W-G-W'$ ，而是 $G-W-G'$ ，即以资本主义为特征的商品流通。这一点对于研究西方宏观经济学中“总供给”与“总需求”两个主要概

^① [美] 保罗·A. 萨缪尔森，威廉·D. 诺德豪斯：《经济学》，高鸿业等译，第 12 版，北京：中国发展出版社，1992.17

念及其变化与相互作用的原理极为必要。^①

(二) 马克思主义经济学与会计

会计是对经济现象的定量描述,它必须是看得见、摸得着或能够定量的东西,而《资本论》第1卷所分析的,从商品、货币到资本,都深入到本质,着重于资本主义生产的质的分析。但是量的描述,不能离开质的分析。马克思认为,我们在计算时,在记账时,每时每刻把商品转化为价值符号,抛开商品材料和它们所具有的一切自然属性,只把它们当作交换价值登记下来。在账簿上,在头脑中,这种形态变化是通过单纯的抽象而进行的。这说明:记账时,我们也要把商品转化为价值,转化为商品—货币的共同的等价形式。会计中最基本的工作——簿记,几乎每天都离不开把商品转化为货币这个价值独立的可以捉摸的形式。作为一个会计学者,不了解商品、货币、资本之间的关系,不了解货币(包括现实的货币和观念上的货币)在企业经营循环中的重要性,就很难再作进一步的经济理论分析。

《资本论》第2卷从生产转到流通,分析了资本的流通过程。从资本的流通过程看,构成资本的本质的东西便表现为不同的形态。而单个企业的经营过程便能用下列公式表示:

$$G—W\cdots P\cdots W'—G'$$

上述公式 $G\cdots G'$ 是一个反复不停的循环过程(只要企业能持续经营)。 $G\cdots G'$ 称为货币资本的循环,它是市场经济条件下产业资本循环的典型形式。为此:

(1) 会计的对象是从货币资本的循环公式得到启发的。循环是一种运动,任何运动都是相对静止(静态)和显著变动(动态)的两个方面。

(2) 马克思在《资本论》第2卷第一篇第六章中研究了簿记(P151~152、157),并把簿记的任务规定为“商品价值的计算”和“记载这一过程”(应指价值的形成和实现过程)。

(3) 从 $W'—G'$ 即通过销售实现商品价值,从而收回更多的货币。资本家垫付了货币资本,必须收回比垫付货币资本量更多的货币资本,对企业来说,这一过程具有至关重要的意义。

(4) 当我们研究资本的循环与周转时,必须注意资本在流通中的不同形态。 W (它又包括原材料、在产品、半成品、商品)和 G 不断更迭,又同时并存,按马克思的话说,既是并列存在的,又是相继进行的。

^① [美] 保罗·A. 萨缪尔森, 威廉·D. 诺德豪斯. 经济学. 高鸿业等译. 第12版. 北京: 中国发展出版社, 1992. 17

并列存在——表现为资本在各个阶段以不同形式(形态)占用着(占用额是按特定的时点计算的)并执行不同的职能。

相继进行——表现为资本的不同形态形成周转。周转是不同形态的资本(即资产)最后转化为货币时向下一个阶段的过渡(过渡额即周转额是按期间积累计算的)。

(5) 考察资本周转时, 必须把流动资本和固定资本分开。

流动资本: 在 $G \cdots G'$ 的流通公式中, 流动资本不仅在全使用价值上可进行流通, 而且可流通它的全部价值。因此, 全部流动资本的流通符合 $G \cdots G'$ 的公式。

固定资本: 第一, 固定资本不流通使用价值, 而只是流通其价值; 第二, 固定资本参加流通的也不是全部价值, 而只是相当于耗损的那部分价值。因而, 其价值的流通是部分的、逐步的。

这样, 加入 $G \cdots G'$ 公式的固定资本(F), 只是固定资产在生产中被耗用的那一部分价值(F'), 它相当于通过会计所计算的折旧:

$$G \begin{cases} A \\ \cdots P \cdots W'(C + F' + A' + M) \cdots G' \\ Pm_F^c \end{cases}$$

其中: A = 劳动力 C = 原材料的价值 F' = 折旧(固定资产所耗损的价值)

A' = 工资 m = 利润 F = 固定资产的使用价值及其余存价值

所以, G' 中只收回 F 的一部分价值 F' (即折旧)。

(三) 马克思主义经济学与成本

在《资本论》中, 有关成本理论的论述是比较多的, 这里我们侧重从以下几个方面作必要的说明:

1. 资本循环与周转的过程同时也是成本形成与补偿的过程

在企业再生产过程中, 我们看到:

(1) 在生产准备阶段, 资本循环的起点及其资金垫支为成本的形成提供了物质前提和条件, 资本的耗费量决定成本形成与补偿的价值量, 在这一阶段, 不断降低采购成本便为降低生产成本提供了有利的条件。

(2) 在生产阶段, 资本循环的主过程及其资金耗费量与成本水平的高低相关, 而成本水平的高低又与资本循环和周转速度、资本占有水平有直接联系。一般说来, 资本循环和周转速度快, 资本占用不高, 成本水平相对较低, 反之亦然。这种相互关系决定了资本管理与成本管理的统一。在实际工作中, 应将提高资本使用效果与降低成本统一起来, 以达到全面提高经济效益的目的。

(3) 在销售阶段, 资本循环的终点及其资本耗费的补偿为新的循环提供前提条件。这一阶段既是商品价值的实现过程; 又是成本补偿的实现过程, 既是资本一次循环的终点, 又是新的一次资本循环的前提, 相反, 则是新一次资本循环的障碍。

2. 确保成本补偿是资金正常周转和财政分配的条件

成本补偿与资金周转存在十分密切的关系, 及时、足额、合理的成本补偿是资金周转正常进行的基本要求和必备条件。确保成本补偿和企业资金的完整无缺又是国家财政分配的基础。成本补偿不实, 必然带来国民收入不实, 因为 $c+v$ 补偿不实, 必然造成 $v+m$ 的不实, 这就不利于正确处理生产与消费的比例关系。防止成本形成与补偿的随意性和资金循环与周转的盲目性, 正确处理在成本、资金、利润上存在的利益关系, 是确保成本补偿、资金正常周转和财政分配的内在要求。在现实经济生活中, 人为地把成本形成与补偿和资金循环与周转割裂开来, 一方面乱挤成本, 甚至把新增固定资产支出一次挤入成本, 忽视固定资金周转的特性, 混淆补偿的方式和渠道; 另一方面又少计成本, 忽视流动资金的周转特性, 假账真算, 虚盈实亏, 增加流动资金占用“水分”, 这就从根本上破坏了成本管理和资金管理的正常秩序, 其经济后果不堪设想。

3. 要正确处理成本与资金的关系, 协调成本管理与资金管理

成本与资金是相互联系、互为依存的两个概念, 它们都是价值范畴的具体表现。在企业生产经营过程中, 采购成本与储备资金、生产成本与生产资金、销售成本与成品资金存在密切联系, 成本水平变动决定着资金占用量的相应变动; 资金周转速度的变动又影响资金占用水平的变动, 从而影响成本水平的变动, 这种联动的制约辩证关系决定了正确处理成本与资金相互关系的重要性和必要性。

成本形成与补偿和资金循环与周转的一致性决定协调成本管理和资金管理的必要性。成本管理与资金管理是矛盾的对立统一。成本管理弱化, 削弱成本优势与资金运动的盲目性, 形成矛盾的对立。把加强成本管理、防止随意性与加强资金管理、克服盲目性统一到提高经济效益的基础上来, 实现矛盾的对立统一是协调成本管理与资金管理的内在要求。因此, 只有成本开支范围与资金的分配渠道、成本补偿制度与资金分配制度协调一致, 才能保证成本管理和资金管理的协调发展。

(四) 关于成本的实质

商品的成本价格 $c+v$, 作为资本主义经济的特殊范畴, 一方面“表现出资本主义的特殊性质”; 另一方面又掩盖了资本的增值过程, 因为“成本

价格这一范畴，同商品的价值形成或同资本的增值过程毫无关系”^①。

成本是客观存在的经济范畴。马克思指出：“经济范畴只不过是生产的社会关系的理论表现，即其抽象。”^②从实质上看，构成成本价格的所费资本 $k(c+v) < W$ ，二者的差额 $m = W - k$ 是资本家所占用的剩余价值，由此可见，成本价格范畴实质上表现出资本主义的特殊性质，是资本主义社会关系的理论抽象，但是 c 和 v 对价值形成的不同作用被掩盖了，似乎 m 是 $c+v$ 带来的，这是一种假象。

马克思运用具体到抽象的方法，去分析研究资本主义的经济形式。他曾指出：“分析经济形式，既不能用显微镜，也不能用化学试剂。二者都必须用抽象力来代替。”^③在“成本价格和利润”一章中，马克思就是从资本主义生产的总过程——“揭示和说明资本运动过程作为整体考察时所产生的各种具体形式”，通过所费资本转化为成本价格的过程，揭示成本价格的形成（即所费资本）—— $c+v$ 转化为成本价格 k ，从而商品价值的公式 $W = c + v + m$ 转化为 $W = k + m$ ， m 不是资本家的所费资本，而是资本家的一种占有。列宁曾指出：“物质的抽象、自然规律的抽象、价值的抽象及其他等等。一句话，那一切科学的抽象（正确的、郑重的、不是荒唐的抽象）都更深刻、更正确、更完全地反映着自然。”^④抽象出成本范畴各个层次和侧面的经济范畴“排列的秩序井然”^⑤。

成本价格这一经济范畴虽然表现了资本主义生产的特殊性质所费资本转化为成本价格，从而揭示了 m 为资本家占用的事实。然而 m 是怎样形成的？资本家是不是“无偿”占用 m ？这些问题，仅就笼统的成本价格是无法说明的。由于成本价格混淆可变资本与不变资本的区别，因此，从成本价格自身，我们看不到 c 和 v 在商品价值形成中的不同作用，看不到价值增值的过程，更看不到剩余价值是怎样产生出来的。这样，成本价格实质上掩盖了资本的增值过程，掩盖了资本家“无偿”占用 m 的秘密。成本价格具有一种假象，似乎它是价值生产本身的一个范畴，表现为全部生产资料价格和全部劳动的价格支付，成本价格似乎等同于商品的价值，它的支出和流回，似乎就是价值形成的全部过程。这样， m 的

① 马克思：资本论，第3卷·上，北京：人民出版社，1975.33

② 《马克思选集》，第1卷，第108页。

③ 马克思：资本论，第1卷·上，北京：人民出版社，1975.8

④ 中共中央马克思、恩格斯、列宁、斯大林著作编译局：列宁全集·第2版，北京：人民出版社，1986.第38卷第181页

⑤ 中共中央马克思、恩格斯、列宁、斯大林著作编译局：列宁全集·第2版，北京：人民出版社，1986.第38卷第181页

真实来源，资本主义的剥削关系，就完全被掩盖起来了。

资产阶级经济学家和会计学家称成本是资本家的投入资本，利润代表投入资本的回报或报酬，把实现一定目的(获利)而有意的放弃和牺牲的价值作为成本代价，在这里，资产阶级的“本利观”被充分体现出来。所谓的“本能生利”、“利从本来”、“将本求利”成了天经地义，“剥削”和“榨取”便不存在了。马克思关于“成本价格这一范畴，同商品的价值形成或同资本的增值过程毫无关系”的论断正是对一切“本利观”的有力批判。

(五) 关于成本价格理论的主要观点及其实际意义

马克思在《资本论》中有关成本的论述是十分丰富的。这里只能就一些主要观点加以归纳和提示。

(1) 重视生产耗费的资本价值与补偿价值相统一的观点。在实际经济生活中，既注重降低成本耗费，又注重保证成本补偿，实现二者统一，不可偏废，这是马克思成本价格理论的核心。

(2) 坚持价值补偿与实物补偿相统一的观点。正确处理两种补偿的关系，是具有重要实际意义的。从总体上看，价值补偿与实物补偿的关系应该是一致的，但因补偿的侧重点不同，有时又是不一致的，在价格与价值背离时，在价格急剧变动的情况下，重点保证实物补偿显得尤为重要，这是马克思成本补偿理论的一个重要观点。

(3) 注重补偿方式与补偿渠道的统一。在补偿价值中由于补偿的方式不同区分为流动资本与固定资本、不变资本与可变资本，为不同的补偿方式和补偿渠道提供了必备的前提，这是马克思在《资本论》中阐述的又一重要观点。

(4) 明确资本循环与周转同成本形成与补偿相互关系的原理。在《资本论》第2卷“资本的流通过程”中，体现出资本循环与周转过程同时也是成本形成与补偿过程的观点。

“资本的循环过程经过三个阶段；……这些阶段形成如下的序列：第一阶段：资本家作为买者出现于商品市场和劳动市场；他的货币转化为商品，或者说，完成 $G-W$ 这个流通过程。第二阶段：资本家用购买的商品从事生产消费。他作为资本主义商品生产者进行活动；他的资本完成生产过程。结果产生了一种商品，这种商品的价值大于它的生产要素的价值。第三阶段：资本家作为卖者回到市场；他的商品转化为货币，或者说，完成 $W-G$ 这个流通过程。”^①

^① 马克思：《资本论》第2卷，北京：人民出版社，1975.31

实际上,资本循环和周转的过程与成本形成和补偿的过程均从不同的角度存在于同一个再生产过程之中,从第一阶段看,资本垫支和转化 $G-W$,为成本形成提供了物质条件;从第二阶段看,资本耗费决定成本形成,资本耗费量决定成本形成与补偿的价值量;资本耗费的多少(水平)又与资本周转的速度相联系;从第三阶段看,商品价值的实现过程也是成本补偿实现的过程,这一阶段既是资本一次循环耗费和补偿的终点,又是下一次循环耗费和补偿的起点。再生产过程要求三个阶段不停顿,“如果资本在第一阶段 $G-W$ 停顿下来,货币资本就会凝结为贮藏货币;如果资本在生产阶段停顿下来,一方面生产资料就会搁着不起作用,另一方面劳动力就会处于失业状态;如果资本在最后阶段 $W'-G'$ 停顿下来,卖不出去而堆积起来的商品就会把流通的流阻塞。”^①

(5)明确成本价格在现实经济生活中的重要意义。“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。”^②这种实际影响主要表现在:①它是保证再生产的最低经济界限,“商品出售价格的最低界限,是由商品的成本价格规定的”。因为“商品如果在成本价格以下出售,就收不回成本”,“长此以往,预付资本的价值就会消失”;^③②它是资本得以循环和周转的前提;③它是推动资本运动的必然要求。另一方面又对资本家产生实际影响,即:成本是资本家确定盈亏的界限;是定价的依据;是确定竞争力的基础;是简单再生产的条件。由此可知,资本家把成本价格看成是他的生命线,这不是没有道理的。

(6)重视成本导向的观点。马克思认为,价值是生产费用对效用的关系……价值首先是用来解决某种物品是否应生产的问题,即这种物品的效用是否能抵偿生产费用的问题。这一观点,充分体现了成本在生产经营中的能动作用。

研究马克思成本价格理论,可着重考虑以下问题:

- ①运用马克思成本价格理论评价西方发达国家的成本观;
- ②通过研究,比较经济学成本与会计学成本;
- ③对我国现实经济生活中存在的成本问题进行理论分析;
- ④在社会主义社会经济中发展马克思成本价格理论。

鉴于现代成本管理会计主要是围绕“成本”展开的会计理论与方法的研究,因此,本研究应具有深厚而坚实的成本理论基础,并以此对本

① 马克思·资本论·第2卷·北京:人民出版社,1975.63~64

② 马克思·资本论·第3卷·上·北京:人民出版社,1975.7

③ 马克思·资本论·第3卷·上·北京:人民出版社,1975.7

研究领域进行创造性的研究和探索。

二、关于西方经济学

被称为“现代主流经济学新综合”的保罗·A. 萨缪尔森的《经济学》是当代西方经济学的代表作。对于该书理论体系的形成及其内容实质以及对该书的评价和应持有的态度等在“译者序”中均有说明。

一切西方经济学著作都是美化资本主义制度的，它们都是“资产阶级的重要意识形态工具”^①。19世纪末，马歇尔的《经济学原理》曾流行于西方世界，一直被用到第二次世界大战前，《经济学原理》竭力宣扬资本主义，声称“资本主义是按劳动取酬，没有剥削，能使每个人得到最大的满足”，而且还说“资本主义是一架可自行调节的机器，能够自行解决其种种矛盾”等等^②。20世纪30年代的经济危机使这架机器完全失灵，西方经济学自身出现了危机。马歇尔的经济学已走到了尽头。第二次世界大战后，萨缪尔森的《经济学》取代了马歇尔的《经济学原理》，成为现代西方经济学的主流学派。这个学派本质上同样美化资本主义，并企图为医治资本主义寻求药方。《经济学》第1版是马歇尔为代表的传统经济学和凯恩斯主义的综合，同时吸收了货币主义、供给学派和理想预期学派的某些观点，构成了宏出经济理论——以总供给与总需求作为支柱。“现代主流经济学新综合”所企图论证的是：在适当的宏观经济政策之下，以资本主义私有制为基础的市场机制能导致出最理想的社会。即总需求与总供给在充分就业的水平上保持平衡，以使宏观经济运行处于良性运行的理想状态。

为了解西方资本主义经济生活的现实情况，为吸收和借鉴其某些科学成分，我们应有选择地研究萨缪尔森的《经济学》。“事实上，本书(指《经济学》)相当多的概念、论点和方法确实可以反映经济生活中的现实情况，从而具有科学的意义。”^③

本研究领域，可重点研究第四篇微观经济学，供给、需求与产品市场中有关成本、会计的论述，同时也要研究宏观经济学的相关部分，并在研究中应用西方经济学的基本概念和涉及的模型、图形等经济分析工

① [美] 保罗·A. 萨缪尔森，威廉·D. 诺德豪斯．经济学．高鸿业等译．第12版．北京：中国发展出版社，1992.2

② [美] 保罗·A. 萨缪尔森，威廉·D. 诺德豪斯．经济学．高鸿业等译．第12版．高鸿业等译．北京：中国发展出版社，1992.4

③ [美] 保罗·A. 萨缪尔森，威廉·D. 诺德豪斯．经济学．高鸿业等译．第12版．北京：中国发展出版社．1992.18

具和方法。

《经济学》第一篇研究现代混合经济如何解决基本经济问题。

第二篇、第三篇介绍宏观经济学，说明产量、规模即经济增长、就业机会和通货膨胀的情形，以及货币政策和财政政策怎样使经济避免严重的通货膨胀和高失业的极端状况。

第四篇进入微观经济学的分析，研究供给、需求和产品市场。在这一篇中大量涉及成本问题，其中，边际成本的广泛应用几乎遍及这一篇的各个领域。诸如，市场竞争中边际成本对供给曲线的不同影响；成本不变，成本递增对供给曲线的不同影响；边际成本定价与有效率的资源配置；边际成本对营业状况乃至对经营决策的影响；边际成本曲线与包络曲线，最大利润均衡中的边际成本；边际成本，边际效用和边际产品等等。此外，机会成本的概念及其在微观和宏观经济决策中的广泛应用，也大大提高了成本信息的决策有用性。

在本篇第二十一章的成本分析中，将总成本区分为不变成本和可变成本($TC=FC+VC$)以及它们对决策产生的不同影响；提出平均成本、平均不变成本和平均可变成本的概念，寻求平均成本的最低点，进而导出规模经济与平均成本下降、收益递增的趋势；在平均成本的基础上形成“成本加值”的价格拟定方法；通过各种不同成本之间的相互关系，寻求平均成本的最佳水平，勾画各种成本曲线等等。在这里，成本数学模型图形的应用对我们的研究也有一定的借鉴作用。

第五篇讨论工资、地租和利润收入的分配。这一篇涉及与成本范畴相关的工资、地租、利息、利润和资本等经济范畴。在资本理论中涉及资本收益率、利息率、金融资产、资产现值、收益递减和资本需求，导致利润的三种风险类型，寻求现值最大化($V=\frac{N_1}{(1+i)}+\frac{N_2}{(1+i)^2}+\cdots+\frac{N_t}{(1+i)^t}+\cdots$)等，所有这些对充分应用现代经济分析工具和方法都有实际的参考意义。

第六篇第三十八章关于国际贸易和比较优势的理论中，大卫·李嘉图关于比较成本理论及其在国际贸易、区域经济中的应用，关于成本递减、规模经济效益构成专业化和区域间贸易的重要源泉，这些理论和观点都可能为我们研究宏观和战略成本管理会计提供某种理论和方法的借鉴。

《经济学》第二篇至第三篇关于宏观经济学的理论及其所运用的某些工具和方法，对我们研究宏观成本管理会计也有一定的借鉴意义，如关于通货膨胀理论，财政、货币变动的影响，总供给与总需求均衡的理论等。

《经济学》第一篇基本概念中，涉及经济学的基础知识，现代经济生