

CHENG BEN GUAN LI ZHUAN TI YAN JIU

西南财经大学出版社

成本管理 专题研究

易庭源 李定安 著



1987

成本管理专题研究

易庭源 李定安 编著

西南财经大学出版社

责任编辑：梁 洪

封面设计：穆志坚

成本管理专题研究

西南财经大学出版社出版 (成都市光华村)
四川省新华书店发行 峨眉电影制片厂印刷厂印刷

787×1092毫米 1/32 印张：10.75 字数：233千字

1987年9月第一版

1988年3月第二次印刷

印数：6000册

ISBN7—81017—024—4/F·19

统一书号：4479.27

定价：2.30元

前 言

为适应会计专业高层次教育和知识更新需要，以不断提高工业企业成本管理人员的理论水平和业务素质，根据近年来我国成本管理理论研究的发展动态，我们编写了这本专题研究性的教材。

本教材共分十二讲，其中第一、二、四讲由易庭源教授编著，侧重于成本理论问题研究。第三、五、六、七、八、九、十、十一、十二讲由李定安同志编写，力求反映现代管理理论和方法在成本管理中的应用。各讲之间既有一定联系，又可相对独立，使之对当前成本管理理论和各项职能有较为完整的概括。全书由易庭源教授审定。

该教材曾在1986年国家经委举办的全国大中型企业总会会计师“企业管理现代化研修班”上试用，效果较好。其基本内容可用于大学本科高年级、研究生的教学和在职会计师的培训，也可供各级经济管理人员参考。

需要指出的是，在本教材提出的基本理论和建立的数学模型中，有一部分属于我们在学习研究现代成本管理中的所得，不一定十分正确和成熟，疏误之处在所难免，诚恳欢迎读者发表不同意见和批评指正。

编著者

目 录

第一部分 成本管理理论问题研究

第一讲 节约增产增利

——内涵扩大再生产的必由之路…………… (1)

- 一、成本的经济本质…………… (1)
- 二、剩余价值的巨大历史意义…………… (3)
- 三、价值规律对利润的影响
——“降低成本增利”的实现…………… (5)
- 四、各种不同形式再生产的剖析…………… (6)
- 五、节约增产增利，实现内涵税利…………… (10)
- 六、成本管理的任务…………… (13)

第二讲 内涵增利分成制…………… (14)

- 一、利润由四块组成…………… (14)
- 二、不能按总利润评价企业…………… (15)
- 三、全面可控成本责任制…………… (16)
- 四、内涵增利分成制…………… (21)
- 五、对个人“两步按劳分配”…………… (22)
- 六、先富、后富、共同富裕…………… (23)

第三讲 成本管理系统论

- 成本管理学科体系理论基础的探讨…… (25)
- 一、成本管理是经营管理系统中的一个分系统…… (25)
- 二、对成本管理系统机制的分析…………… (29)
- 三、成本管理系统理论是建立成本管理学科体系的理论基础…………… (37)

第四讲 成本核算原理研究…………… (40)

- 一、成本计算“时空观”与成本控制“时空观”…… (40)
- 二、成本核算理论体系的建立…………… (41)
- 三、成本计算对象的确定与成本计算方法的形成 (42)
- 四、成本项目的设立…………… (50)
- 五、费用汇集与分配的一般规律…………… (56)
- 六、建立生产核算的原则…………… (65)

第二部分 现代成本管理方法研究

第五讲 成本预测理论与方法…………… (69)

- 一、成本预测基础理论…………… (69)
- 二、产品成本定量预测方法…………… (76)
- 三、产品成本定性预测方法…………… (117)
- 四、定量预测与定性预测方法的结合应用…………… (120)

第六讲 成本决策理论与方法…………… (123)

- 一、成本决策基础理论…………… (123)

二、生产经营规划的成本决策	(133)
三、生产过程中的成本决策	(155)
四、成本决策的定性方法	(189)
五、成本决策的经济性	(192)
 第七讲 成本计划编制原理	 (193)
一、目标成本、预测成本、定额成本与计划成本之间的关系	(193)
二、成本计划指标测定方法	(196)
三、生产费用的弹性预算、概率预算、滚动预算及零基预算	(202)
四、编制成本计划中应注意的几个问题	(209)
 第八讲 成本控制理论与方法	 (211)
一、成本控制原理	(211)
二、反馈控制方法之一——定额成本法	(216)
三、反馈控制方法之二——动态控制模型	(244)
 第九讲 成本考核指标改革刍议	 (258)
一、现行成本考核指标存在的缺陷	(258)
二、成本考核指标改革设想	(260)
三、成本考核指标改革的原则	(264)
 第十讲 成本分析理论与方法	 (267)
一、成本分析的主要内容与基本原则	(267)
二、总成本及可比产品成本计划完成况情分析	(269)

三、产品成本的技术经济分析……………(284)

四、对“连环代替法”中因素替代顺序问题的研究…(294)

第三部分 西方成本理论与方法 借鉴

第十一讲 西方成本的理论简介……………(307)

一、成本的定义……………(307)

二、总成本、平均成本与边际成本……………(307)

三、成本函数分析……………(311)

四、短期成本曲线与长期成本曲线……………(315)

五、最大利润原则——一般厂商均衡理论……………(316)

第十二讲 生产要素最小成本组合原则…(320)

一、生产函数及等产量曲线……………(320)

二、最小成本组合原则及等成本线……………(322)

三、生产要素的合理投入……………(326)

四、机会成本及生产可能性曲线……………(329)

第一部分 成本管理理論問題研究

第一讲 节约增产增利——内涵 扩大再生产的必由之路

一、成本的经济本质

马克思说：成本“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（着重号是引者加的）

这个定义能否适应于社会主义社会，有两种截然不同的观点。

一种观点认为，在社会主义社会，劳动力不是商品，既然不是商品，就没有价值，就不能核算，而能核算的仅仅是物化劳动 c ，所以，社会主义社会中，成本只包括 c ，不包括 v 。

销售收入减去销售成本（物化劳动 c ）后，就是国民收入（对企业来说即净产值）；再扣除应交给国家的税金，就是留给企业的净收入；再根据按劳分配原则，分给职工个人。

他们认为，这样分配，符合马克思在《哥达纲领批判》中所提出的扣除顺序。同时还认为，对职工个人，不应先付工资后劳动，这不符合“按劳分配”原则；而只能先劳动，待产品销售后，新创造的价值实现了，才能进行真正的按劳

①《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社，第30页。

分配。

“除本分成制”就是这种观点的实践。

另一种观点认为，在社会主义社会乃至共产主义社会，成本均由 $c+v$ 构成。

因为不论是社会主义社会还是共产主义社会，都要首先保证企业再生产，再考虑社会再生产。而成本由 $c+v$ 构成，则既是保证企业再生产的指标，又给社会再生产留有余地。

从企业来看，首先是从价值角度以物化劳动 c 的形式综合核算各种劳动工具、劳动对象等使用价值的消耗而转移于新的产品（新的使用价值）中。这意味着，要有一部分产品用来补偿它，企业才能进行再生产。

其次，在社会主义社会，劳动力诚然不是商品，但劳动者作为企业的主人，也还是要穿衣吃饭后，才能上班，而这些生活资料是商品，有价值，因此，必须根据当前生产力水平确定一定数量的活劳动时间所创造的产品，用来补偿劳动者所消耗的生活资料，才能保证职工正常生活，劳动力才能再生产，企业也才能再生产。这部分活劳动价值，称为“生产者必要劳动 v ”，也应在生产过程加以核算。（当然这只是初步按劳分配。）

以上 c 与 v 个别劳动的耗费，构成社会主义产品成本，是必须补偿的价值，是保证企业再生产的指标（保证补偿 c ，保证职工正常生活 v ）。要是在销售过程 c 与 v 得不到补偿，就会发生亏损，就要考虑这个企业是否继续经营的问题。（当然，在我们社会主义社会，考虑整个社会长远利益，也可以允许某一企业暂时亏损，但这是极个别的例外。）

这就是成本必须由 c 与 v 构成的第一层意义。

其次，企业的产品成本不仅是由 $c + v$ 构成，而且是个别的劳动耗费，那么，在生产过程核算 c 与 v ，就便于人们对生产二要素进行全面的控制，并把节约下来的 c 与 v ，用来生产更多的产品。

这就是成本必须由 c 与 v 构成的第二层意义，而且是更重要的意义。

认为成本只包括 c ，要等产品销售后才从净收入中给个人进行分配的“除本分成制”，不仅在大企业中，在生产周期长的企业中难以实行；而且在生产过程中只控制 c ，不控制 v ，也就是对生产二要素，只控制一要素，更是极大的失职。

二、剩余价值的巨大历史意义

（一） m 的产生

上已说明，在企业生产过程中，必须核算 c 与 v ，以保证企业再生产。但当社会生产力水平发展到一定程度后，则生产者活劳动新创造的价值，应分为两部分，一为“生产者必要劳动 v ”（保证一定生产力水平下生产者的正常生活所需，它是随着生产力水平的不断提高而不断提高的），二为“剩余劳动 m ”。也就是说，这时的产品价值，是由 c 、 v 、 m 三部分组成的。

因此，当我们在销售过程按 c 、 v 、 m 三部分的社会平均必要劳动等价交换（等价收回货币）时，不仅能补偿 c 与 v ，而且销售收入（ c 、 v 、 m 社会必要劳动）扣除销售成

本（ c 、 v 个别劳动）后的余额，就是在销售过程倒算出来的、原在生产过程剩余劳动所创造的价值 m 。所以说，利润是创造于生产过程，而实现于销售过程。

（二） m 的巨大历史意义

m 的出现，是生产力发展到一定水平的结果，是人类社会进步的标志。

有了剩余价值（剩余产品）后，才有可能进行社会分工，让一部分人脱离生产去从事行政、国防、文教、科研、卫生、文艺等工作，这些工作搞得好，又可反转来促进生产力发展，所以这些活动往往比直接从事生产更重要。由于社会分工而促进生产力发展，则一方面可以提高生产者的生活，另一方面又可有更多的 m ，如此循环往复，人类社会就不断发展。这就形成了社会再生产。

由此可知，将活劳动新创造的价值划分为 v 与 m 两部分，先在生产过程核算 v ，以保证企业再生产，再在销售过程倒算出 m ，以考查有多大能力进行社会分工，以形成社会再生产，是一个极其重要的问题。

所以马克思说：“如果我们把工资和剩余价值、必要劳动和剩余劳动的独特的资本主义性质去掉，那么，剩下的就不再是这几种形式，而只是它们的一切社会生产方式所共有的基础。”①

在我们社会主义社会，无庸讳言“工资”与“剩余价值”，也无须把 v 说成“为自己劳动”，把 m 说成“为社会劳动”，因为内涵扩大再生产中有一部分 Δm ，要用奖金形式

①《资本论》第3卷，第990页。

式发给先进个人（详见后文），所以还是用“生产者必要劳动”与“剩余劳动”这对概念好。

现在，有许多同志不敢直接用“剩余价值”一词，而用“价值剩余”或“社会主义 m ”等名词来代替。这种避讳是完全没有必要的。即使在资本主义社会，“剩余价值”本身也无罪，罪在资本家不该掠夺剩余价值。剩余价值是生产力发展到一定高度的结果。只有当生产力发展到一定高度，生产者的劳动时间才有可能分为“必要”和“剩余”两部分。由此可知，剩余价值是科学技术和科学管理进步的里程碑，是人类社会的一颗“明珠”。

三、价值规律对利润的影响 ——“降低成本增利” 的实现

（一）价值规律对利润的影响

同一产品的不同生产者，其所费的劳动是多少不一的，故称“个别劳动”，“社会必要劳动”，从理论上说，应是全社会所需要的某种产品的不同劳动耗费的加权平均数，如果其所生产的产品不为社会所需要，则其劳动是白费的，不包括在“社会必要劳动”之中。

价值规律，确切地说，是千千万万的生产同一产品的个别劳动不以人们意志为转移地转化为社会必要劳动，而据以交换、分配、消费的规律。

由于价值规律的作用，当我们将销售收入（ c 、 v 、 m

社会必要劳动)与销售成本(c 、 v 个别劳动)相比较而倒算出的利润中,就会“吞吐”个别劳动低于或高于社会必要劳动的数额。

实际上,这是个别劳动高于社会平均必要劳动的企业,有一部分 m ,甚至一部分 v ,不能在本企业实现,而在其他一些个别劳动低于社会平均必要劳动的企业中,以更多利润的形式实现。

这实现的更多的利润,就是“降低成本增利”。

这就说明了,从一个企业来看,成本高低与利润多少密切相联。成本降低一块钱,利润必定增加一块钱。因此,成本降低是企业成本管理的中心工作。

(二) 价格对利润的影响

由于供求关系,价格围绕价值上下波动。因此,当我们把销售收入(围绕 c 、 v 、 m 社会必要劳动所制订的价格)与销售成本(c 、 v 个别劳动)相比而倒算出的利润中,会“吞吐”价格高于或低于价值的数额。

这实际是价格低于价值的企业所余下的一部分价值,在价格高于价值的企业中,以利润形式实现。

这就说明了价格高低与利润的关系。

值得强调指出的是,这种价格变动对利润的影响与在价值规律的作用下,通过降低成本而增加的利润是有所区别的,切不可不加分析地混为一谈。

四、各种不同形式再生产剖析

假设价格与价值相等,则将销售收入(c 、 v 、 m 社会

必要劳动)与销售成本(c 、 v 个别劳动)比较时,会由于成本高低不一,而利润以相反方向多少不一,从而表现为各种各样的再生产。我们要对各种再生产进行剖析。

为了便于说明问题,设:

c 、 v 个别劳动(简称“ c 、 v 个”)……销售成本;

c 、 v 、 m 社会必要劳动(简称“ c 、 v 、 m 社”)……销售收入;

“ c 、 v 、 m 社”中的“ c 、 v 社”……社会必要成本;
 m 社会必要劳动(简称“ m 社”)……基本利润。

(一)有基本剩余劳动的简单再生产

当:销售成本 = 社会必要成本

($c \cdot v$ 个) ($c \cdot v$ 社)

则:销售收入 - 销售成本 = 基本利润

($c \cdot v \cdot m$ 社) ($c \cdot v$ 个) (m 社)

这是一定社会生产力水平下,每一企业都应具有的 averages 的、正常的利润,是企业对国家应尽的义务,应全部上交。
不算企业的经济效益。

(二)外延扩大再生产

如果是国家增加投资而增加产量,假设成本不变,则由于增资增产而增加的基本利润,也不算企业经济效益。其算式如下:

当:销售成本 = 社会必要成本

($c \cdot v$ 个) ($c \cdot v$ 社)

则: Δ 销售收入 - Δ 销售成本 = Δ 基本利润

= 原基本利润 + 增资增基本利润

(三)内涵扩大再生产

当：销售成本 < 社会必要成本

$$(c \cdot v_{\text{个}}) (c \cdot v_{\text{社}})$$

则：销售收入 - 销售成本 = 基本利润 + 降低成本增利

$$(c \cdot v \cdot m_{\text{社}}) (c \cdot v_{\text{个}}) (m_{\text{社}}) (c \cdot v_{\text{社}} - c \cdot v_{\text{个}})$$

这是企业走内涵扩大再生产道路，创造了先进科学技术和科学管理方法，降低产品成本，并将节约下来的 c 与 v ，生产更多符合社会需要的产品。因此，实现了“降低成本增利”，这是企业的经济效益。

(四) 成本上升再生产

成本上升再生产是指企业产品成本大于社会必要成本，其获得的利润小于基本利润。表现为：

当销售成本 > 社会必成本

$$(c \cdot v_{\text{个}}) (c \cdot v_{\text{社}})$$

如果产量不变，则：

销售收入 - Δ 销售成本 = 基本利润 - 浪费减利

$$(c \cdot v \cdot m_{\text{社}}) (\Delta c \cdot v) (m_{\text{社}}) (c \cdot v_{\text{个}} - c \cdot v_{\text{社}})$$

如果减产，则：

较少销售收入 - 销售成本 = 基本利润 - 浪费减利

$$(c \cdot v \cdot m_{\text{社}}) (c \cdot v_{\text{个}}) (m_{\text{社}}) (c \cdot v_{\text{个}} - c \cdot v_{\text{社}})$$

这就不仅没有经济效益，而且难以保证财政收入。

(五) 保本再生产

保本再生产是指销售收入仅足以补偿成本而无剩余的再生产。表现为：

当销售成本 = 销售收入时

则：销售收入 - 销售成本 = 0

图表1-1 各种再生产比较

再生产类别	企业成本与社 会成本(或价 值)的关系	盈 亏 计 算	企业有无经济 效 益
有基本剩余劳动 的简单再生产	$c \cdot v \text{ 个} = c \cdot v \text{ 社}$	$c \cdot v \cdot m \text{ 社} - c \cdot v \text{ 个} = m \text{ 社}$	企业无经济效益
外延扩大再生产 (假设成本不变)	$c \cdot v \text{ 个} = c \cdot v \text{ 社}$	$\Delta c \cdot v \cdot m \text{ 社} - \Delta c \cdot v \text{ 个} = \Delta m$ = 基本利润 + 增资 = 基本本利	不算企业经济效益
内涵扩大再生产	$c \cdot v \text{ 个} < c \cdot v \text{ 社}$	$c \cdot v \cdot m \text{ 社} - c \cdot v \text{ 个} = m \text{ 社} + (c \cdot v \text{ 社} - c \cdot v \text{ 个})$ 降低成本增利	“降低成本增利” 是企业的经济效益
成本上升再生产	$c \cdot v \text{ 个} > c \cdot v \text{ 社}$	$c \cdot v \cdot m \text{ 社} - c \cdot v \text{ 个} = m \text{ 社} - (c \cdot v \text{ 个} - c \cdot v \text{ 社})$ 浪费减利	不仅无经济效益 而且难保财政收支
保本再生产	$c \cdot v \text{ 个} = c \cdot v \cdot m \text{ 社}$	$c \cdot v \cdot m \text{ 社} - c \cdot v \text{ 个} = 0$	生产水平发展到今天的情况下, 是不应有的现象
亏损再生产	$c \cdot v \text{ 个} > c \cdot v \cdot m \text{ 社}$	$c \cdot v \cdot m \text{ 社} - c \cdot v \text{ 个} = -m$	这种生产使社会财富越来越少, 应关闭