



成本管理文集

1986

中国成本研究会编



目 录

改革财务成本 发展管理成本.....	杨纪琬 (1)
加强经济体制转换过程中的成本理论研究...	王振之 (17)
新旧体制转换过程中的成本问题.....	余秉坚 (28)
试论双重经济体制下的成本管理.....	边勇壮 (38)
成本决策与经济体制改革.....	齐 雍 (48)
成本概念的再认识.....	王世定 于忠一 (55)
建立新型的成本核算制度.....	肖立荣 (60)
论设备使用成本的核算.....	潘 博 (71)
“学习曲线”在现代会计中的应用.....	戴德明 (81)
会计质量管理应用报告.....	程抱全 (90)
国民经济成本控制系统初探.....	田 雍 (104)
成本控制的理论和方法.....	陈元燮 (112)
对于成本决策的探讨.....	石人瑾 (124)
关于建立中国标准成本会计的探索	
.....	欧阳清 刘永泽 (139)
成本管理与行为科学.....	阎光华 (156)
质量成本管理的重要意义.....	林万祥 (169)
产品质量成本核算初探.....	王又庄 崔 梅 (176)
质量成本管理研究.....	林宝瓌 (189)
我国推行目标成本管理的探讨.....	徐建新 (199)

成本在提高经济效益中的地位和作用·····	管锦康 (212)
加强成本管理是提高经济效益的有效途径···	邵循明 (220)
加强成本管理是实现宏观经济控制的重要环节·····	尹卫生 (232)
论全面质量管理与质量成本管理·····	李天民 (241)
运用新三论加强成本管理·····	关恩国 (256)
适应经济体制改革, 提高成本管理水平·····	王荣九 (272)
浅论企业增强消化能力的有效途径·····	冯恭祺 (282)
改革材料价格差异核算办法正确评价企业成本和经济效益·····	朱 圻 (296)
加强成本研究促进企业经济效益的不断增长·····	贵州省财政厅工交处 (302)

铁路经济承包责任制和铁路运输成本

本·····	许庆斌 马瑞芳 (315)
加强煤炭成本管理的几个观念问题·····	沈柏森 (324)
石油企业内部经济责任制和成本管理·····	陆寿椿 阎世瑾 (332)
以行业标准成本考核企业方法初探·····	张海龙 贾 骏 (340)
纺织行业推行定额成本管理的现状及其发展趋势·····	王允初 (352)
棉纺织企业责任成本初探·····	高乃壖 (361)
对企业实行产品总成本降低奖励办法的浅见·····	张唯明 赵子传 (371)

完全成本法与变动成本法在评价和分析经

济效益方面的比较.....鲁树华 (380)

略论产品质量成本分析.....王 端 张 清 (386)

成本超降分界点分析法在成本管理中的应

用.....李金秀 (400)

中国成本研究会一九八六年理论讨论会纪要..... (409)

改革财务成本 发展管理成本

——在中国成本研究会第六次理论 会上的发言

杨纪琬

这次会议讨论的题目之一，是经济体制新旧模式交替中的成本管理改革问题。几天来，大家围绕这个题目，发表了许多很好的意见。今天，我还是结合会计工作的本行，按照1984年年会上发言的思路，讲讲成本管理中成本核算的改革，或称之为经济管理体制新旧交替中成本核算模式的转换问题。仅仅是我个人的一些初步设想，还很不成熟，供大家讨论参考。

成本核算的改革，无论对于会计工作的改革，还是对于成本管理工作以及企业经营管理工作的改革，都具有极其重要的意义。

第一、成本核算是会计核算的主要环节。核算，是会计工作的基本职能。资金、成本、税利的核算，是会计核算的基本内容。资金的耗费表现为成本的支出，税利的多少在很大程度上为成本高低所决定，在会计核算的各个环节中，成本核算最繁细复杂。因而，成本核算是会计核算的核心。成本核算的改革，是会计工作改革的重要内容。

第二、成本核算是成本管理的重要环节。按照国务院颁发的《国营企业成本管理条例》的提法，成本管理包括成本

预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核六个环节。核算是预测、计划、控制的基础，也是分析、考核的依据。在事前、事中、事后的全过程中，成本核算起承上启下的作用，因而它是成本管理各个环节的基础。

第三，成本核算是企业经营管理的重要环节。马克思曾经说过，成本是商品补偿价值的尺度。因此，成本是企业维持简单再生产的资金补偿尺度，按成本提供的补偿尺度得不到满足，企业简单再生产便无法进行，或者萎缩，或者中断，所以，成本水平关系企业生存；同时，因为剩余商品价值是商品价值扣除补偿价值后的剩余部分，是积累的源泉，企业盈利水平，是企业发展的重要前提，而降低成本是企业增加利润的基础和重要源泉，在销售量价格税率相同的条件下，成本升降即导致利润相反方向的变化，成本是企业经济效益决定性因素之一，所以，它也制约了企业的发展。目前，在企业内部经济管理“消耗”和“质量”两个薄弱环节中，成本是体现消耗的重要方面，因而它是加强企业经营管理的重要内容。

当前，我们国家已进入全面经济体制改革的新时期。“七五”期间，我们要初步建立一个具有中国特色、充满活力、生气勃勃的有计划的商品经济管理体制，围绕这一目标，各方面的改革都在有计划，有步骤地进行，并且是互相影响、互相促进、互相制约。因而，讨论成本核算的改革，必须联系整个经济体制改革，联系整个会计工作改革来考虑。

这一年多来，对于成本核算的改革，我初步想了以下五个方面的问题。

一、成本核算改革的必要性

成本核算改革的必要性来自三个方面：

第一、由于经济体制的改革，财政、财务、税收、价格、金融管理体制的变化，要求成本核算作相应的改革。这是来自外部经济形势发展的客观需要，虽然是被动的，但改革要求是强烈的。比如，完成利改税以后，企业和国家的经济关系，变为纳税和收税的关系，国家对企业的成本还要不要管？什么管法？国家对企业的成本核算还要不要象过去那样管得那么细、统得那么死？又如，现在是多种价格的体制，国家指令性计划价格的范围正在逐步缩小，浮动价、议价、随行就市价的范围正在不断扩大，同一种商品，同一种规格，甚至同一个厂家生产的，就会有好几种价格，有的相差甚巨，这就极大地影响了成本核算，过去的材料成本差异分摊、先进先出等办法，有的就不大适用了。再如，工资加奖励制度下的责任成本核算，优质优价条件下的质量成本核算，面对市场经济情况下的变动成本核算，等等，都要求对传统的成本核算那一套进行必要的改革，否则就适应不了经济体制改革形势发展的需要。

第二，由于成本核算自身理论和实践的发展，要求突破原有的模式，创立新的、具有中国特色的成本核算理论、方法体系。这是我国成本核算工作近四十年之久发展的必然结果，这种改革是主动的，动力来自内部。解放前，在旧中国的一些工业企业中，就有了成本核算，但那一套基本上是美国三十年代模式。解放后，国营工业企业大大发展，成为国民经济的骨干，我们对管理生产资料公有制的企业没有经

验，“一边倒”学苏联，所以那时搞的成本核算基本上是苏联的模式。1957年以后，感到苏联这一套有不少弊端，试图作一些改革，但思想不够解放，在当时历史条件下，也不可能真正解放。后来，由于整个经济管理体制仍沿袭旧制，这套模式也就基本上一直沿袭下来。但在这三十多年中，广大财会人员在实际工作中有不少创造，旧的模式不断受到冲击。比如，成本归口，分级管理，成本计划指标层层分解，定额成本控制，班组成本核算，定额比例法等等，都是我们自己的创造。对这些，需要进行系统的总结，从理论上加以提高，从而真正建立一套具有中国特色的成本核算理论方法体系。

第三，由于对外开放，近年来我们接触了不少国外的成本核算理论和方法，其中，有一些是现代化大生产和商品经济所共有的成功经验，可以拿来为我所用。比如，价值工程、成本效益分析，用于提高企业经营管理水平的一些成本决策方法，标准成本、变动成本、责任成本、投入产出法，货币的时间价值等等。我们要吸收其有用部分，结合我国实际情况加以改造，充实我们的成本核算理论方法体系。

二、成本核算改革的对象

我在1984年年会和第五次理论讨论会上，在谈到成本核算的改革时，提出了“财务成本”、“理论成本”、“责任成本”、“分析成本”和“社会成本”五种成本概念。当时的主要想法是，打破单一的以产品成本为核算对象的传统观念，代之以适应经营管理不同需要的多种核算对象，形成服务于微观和宏观经济管理的多种成本核算形式。这些想法的中心

思想是：成本既是客观的，又不完全是客观的。《国营企业成本管理条例》中讲的成本预测，成本计划，是未来成本，要求主客观统一，从而能据以进行正确的决策和有效的控制；而成本核算、成本分析、成本考核，无疑是过去成本，按理说应该是客观事物的反映，但事实上包含了成本计算过程中的主观因素，并非完全是客观的。比如，固定资产折旧采用直线法，并不一定真实地反映了固定资产价值磨损的状况；价值易耗品的五五摊销，本身就是一种主观的规定，在产品的系数法，间接费用的分摊，成本计算的分期，各种差异的分配，无一不带有主观规定的因素，即使非常科学，非常合理，也只能求得一个近似值，“真实”只有在于纯数字的计算之中，而在会计的成本核算中，不可能有纯粹的“真实”。因而，过分强调事后成本计算的完全客观。那是办不到的，真实性、准确性只是相对的。正因为如此，服务于不同目的、采用不同的方法、包括不同的范围，进行成本计算的结果，就可能产生不同的成本概念和成本数字。事实上，成本这一概念，从内涵到外延，都是在不断变化之中，当我们在谈论成本时，应该在“成本”前面加几个字，说明指的是什么成本，才能给予科学的回答，“五种成本”的提出，就是基于这种想法。

国外对成本有多种解释，美国会计学会1951年对成本下了一个定义，它说：“成本是为了一定目的而付出的（或可能付出的）用货币测定的价值牺牲”。这里有三层含义：第一、成本是一种牺牲；第二、这种牺牲是为了一定目的；第三，这种牺牲可以用货币计量。这个定义的外延相当广泛，远远超出了产品成本概念的范围。三十年代的《辞海》，把

成本解释为“原价”。在商业为“进价”，在工业为“生产价”，不同行业，不同条件，有不同解释。

现在，人们一读到成本的概念时，就要引证马克思 $C + V$ 。我想，从固有的公式或概念出发去研究活生生的现实经济活动，马克思本人也是反对这种研究方法的。马克思曾经详细分析过资本主义经济条件下的商品价值构成。他指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式指示是 $W = C + V + m$ 。如果我们从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”。“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格”。（《资本论》第三卷第 30 页）马克思的这段话，第一，并不是给成本下定义，而只是指明了成本的经济内容；第二，并不是指的一切成本，而只是指的产品成本；第三， $C + V$ 并不是成本的直接表现形式， $C + V$ 的价格才是成本价格的表现，人们能够计量和把握的成本，实际只是成本价格，所以，从理论上来说，成本的实际经济内容会偏离补偿价值，商品生产是用商品来生产商品、机器、设备，原材料作为商品购入，它们的价格与价值会有偏离，所生产的商品的成本，自然也会和补偿价值偏离；又由于成本作为资金耗费，发生于生产过程，补偿价值则是生产成果的分配，属于分配领域的范畴，作为商品生产的所有者和经营者，常常会对分配领域的一些问题作出符合自己利益需要的主观规定，也会导致实际补偿价值和已经消耗了的 $C + V$ 不完全一致。无论我国或者是资本主义国家，现实经济

活动中就常常出现这种情况。我的意思是说，在讨论成本概念时，不必拘泥于 $C+V$ 这一种说法，可以有多种说法，我得出“五种成本”也就是这个意思。

有的同志说：“现在财会人员连一种成本核算不出来，要算五种成本那是不可能的”，实际情况并不如此，我国目前在不少企业中，已有三种成本在进行计算，即财务成本、责任成本和分析成本。前一种是国家规定了的，非算不可，否则就算不出利润，计税缺乏依据，国家和企业间的经济利益便无法分配。所以，财务成本也可称之为法定成本。后两种是企业内部为了提高经营管理水平的需要，由企业自行计算的。国外把会计分为“财务会计”与“管理会计”，把审计分为“财务审计”与“管理审计”（或效益审计），我看是不是也可以把成本分为“财务成本”和“管理成本”，责任成本和分析成本可统称为管理成本。因此，我认为成本核算改革的对象（或称之为改革的内容和方面），也包括财务成本和管理成本两个方面。由于财务成本多年来有一套已成体系的东西，需要对这一套体系进行改革，所以称之为“改革财务成本”。而管理成本还才刚刚起步，谈不上什么改革，重点在于制度的完善，所以称之为“发展管理成本”，这两方面的内容，就构成了成本核算改革的主要内容。

三、财务成本与管理成本的比较

现在，有一部分同志主张“不要搞两张皮，要搞一张皮”。就是说把财务成本和管理成本结合到一起来算。我们公司最近拟订《成本核算规程》，在讨论中有的同志就提出要在全国统一的成本核算过程中，写进责任成本的内容，主张

把法定成本（财务成本）和责任成本（管理成本）统一起来，这是把问题简单化了。财务成本和管理成本有着本质上的区别，主要表现在如下几个方面：

第一，核算目的不同。财务成本主要是为了按照国家的统一规定，计算出产品利润，目的在于解决企业和国家之间的分配问题，而管理成本特别是责任成本，是为了企业内部管理需要，明确经济责任，找出薄弱环节，目的在于降低成本，减少消耗，取得更大经济效益。

第二，核算内容不同。财务成本核算的内容是产品成本，一切围绕产品转；而管理成本核算，则无固定内容，一般可以说是围绕问题转。例如责任成本的重点在于计算差异，实行例外管理原则，通过差异，通过例外的情况。明确岗位责任，找出问题症结所在，从而针对性地采取措施，有效地解决生产经营管理中存在的问题。

第三，核算方法不同。财务成本从上到下有一套完整的核算方法体系，并且是由全国统一规定的，采用会计核算方法为主；而管理成本的核算，则因时、因地、因不同问题而异，多种多样，灵活多变，不可能也不必要固定的、完整的、全国统一的方法，同时，除会计核算方法以外，还需要较多地利用统计方法、技术经济方法、数学模型方法（如量本利分析中分离混合成本的回归分析法，线性代数，微分及偏微分方程等）。

第四，核算范围不同。财务成本是全部成本，完整的成本，所有产品生产过程中的资金耗费，都必须不遗漏地计入产品成本；而管理成本则往往是某一方面、某一项目、某一阶段、某一过程、某一问题的部分成本，因而往往是不完全

成本。

第五，核算期间不同。财务成本必须执行国家有关成本计算期的规定，定期计算，通常是一月一次；同时，生产耗费发生了，就立即要计算。而管理成本计算期，没有统一规定，各个企业计算期不尽一致，有的可能超出一月，有的可能一个月不到，同时，有些费用虽已发生，但并不能立即就算，比如责任成本还有一个责任追溯、责任转移、责任结算的过程。

第六，核算要求不同。财务成本必须执行国家统一规定，其成本范围、报表格式、核算指标、计算程序等等，都由国家或专业主管部门统一规定，企业不得变更；而管理成本则无全国统一要求，只要有利于加强企业经营管理，不必要、也不可能强求全国统一。比如财务成本核算的原则，大体可遵循公认的会计原则。而管理成本有时不需要遵循这些原则。

第七，核算资料来源不同。财务成本有会计核算这一套程序，即凭证、帐簿、报表这一体系为信息的主要传递渠道，而管理成本核算的资料来源，要比财务成本广泛得多，不仅是会计资料，还有统计资料、技术经济资料，有时还要大量使用非货币指标。

当然，我们还可以举出更多的不同点，问题的关键在于，我们必须从理论上、思想上明确，财务成本和管理成本是两个不同的概念，因而成本核算模式的转换，必须是双轨前进，而不可能“毕其功于一役”。所以，我主张两种成本核算的改革要分开来研究。

四、财务成本核算的改革

财务成本核算的改革，实际上就是对传统成本核算的改革。因为我们现在讲的成本核算，主要是财务成本核算。

从上面讲的财务成本核算的内涵来看，它主要是处理微观和宏观的经济效益。因此，财务成本核算的改革。需要在宏观范围内进行，并且需要由国家作出统一规定，任何企业本身对此不能进行决策。在这方面，我个人认为当前改革的内容可以有如下几个方面：

第一，财务成本制度管理体制的改革。总的原则仍然是统一领导、分级管理。这个“级”可分为上、中、下三个层次。“上”，是指全国统一规定，即财政部的规定；“中”，是指各专业部门，不只一级，可能是多级；“下”，是指基层企业。对制度的管理，应该是上粗下细、上原则下具体。就全国而言，财政部对成本核算的规定，不要太细、太具体，只需对成本核算的原则、范围、基本要求以及同宏观管理有关问题，作出全国统一规定就可以了。有的也不一定要求全国划一。如成本项目，过去七、八个分得很细，企业花了很大力气才算出来，而宏观不需要，行业不一样，重点不突出，企业管理往往用不上，因而可以大大简化，我看全国工业企业统一的成本项目只分料、工、费就可以了，不必分得那么细。还有全国统一的成本核算规程，过去写了很多方法性的内容，属于知识的普及性质，相当多的方法并不属于强制性的问题，因此，新制定的成本核算规程，对于那些方法性的程序性的问题，可以大大缩减，只需对那些需要规范性、强制性的问题作出明确的规定就可以了。第二个层次，

专业成本核算、行业成本核算，如钢铁、煤炭、纺织等。定个层次应该细一些，要对全行业需要规范化的问题作出统一规定，便于汇总，便于可比，便于宏观的产品决策，如成本项目，各部门可以规定行业统一的成本项目。第三个层次，在一个基层企业中，则需要根据具体情况，作出详细的规定。分这三个层次的意思，就是说应该把目前有关财务成本制度的管理权限，适当地下放一些，上面不要管得过多，过细。

第二，财务成本核算要突出重点。上面已经讲了，成本核算的真实性、准确性只能是相对的。从整个成本计算的过程，即费用的归集——分配——再归集——再分配来看，不少是主观的规定，计算出来的结果，也并非绝对符合客观需要。因此，毋需在计算方法上搞烦琐哲学。一些无关紧要的项目，尽可能粗一些，而一些关键性的项目，则尽可能细一些。比如，材料价格差异，由于现在价格因素影响成本很大，全厂多种材料用一个差异率就不行了，对于成本比重较大的主要原材料，则应尽可能算到接近实际价格，而对于低值易耗品，在整个成本开支中所占比重不大，就没有必要摊来摊去，可以一次计入，对于车间经费，企业管理费的汇集和分配，也不必要有几十个项目，上面管不着，下面用不着，何必搞得那么烦琐。这就是说，成本核算要根据重要性原则，该细则细，宜粗则粗。

第三、财务成本核算要前后一致。这是防止弄虚作假的有效办法。在贯彻一致性原则的前提下，对可能产生的前后期利润的转移，不要看得过重。在成本计算中，划分本期和下期成本是必要的，但只要计算方法前后期一致，就不必过分苛求。大家都很清楚，这种分期本身就是一种假设，是一种

人为的分期，并非资金运行真实的客观情况。在前、后期费用的分配上，只要数额不大，多一点，少一点，无关大局，就不必花很多精力去计算。比如，固定资产折旧，只要贯彻超龄不提，提前报废补提的原则，折旧率高一点，低一点并无多大关系。从长期看，总的成本负担是不会变化的，只不过是利润的前后期转移问题；还有二、五、八固定资产标准问题，普遍反映太低了，要求提高；待摊费用的摊销问题，只要摊销方法前后期一致，也不必搞得那么烦琐；有的还提出管理费用在当期销售收入中全部摊销，不再在产品、半成品间摊来摊去。这里还有一个指导思想，就是尽可能让企业发展生产留有后劲，尽可能减少未来的风险，使企业在生产经营上尽可能有一个宽松的环境，按照“留有余地”的原则来处理后期利润的转移问题，不要过分地强调“当年实现利润”，以致把企业搞得十分紧张。

第四，修正历史成本概念，避免虚盈实亏。历史成本记帐，是过去会计核算工作的一条原则。在经济体制改革中，由于市场经济的发展，价格大幅度的变化，有些已经发生的损益，由于采用历史成本原则，没有给予记帐。特别是对已经发生的损失不予考虑，有时会造成虚盈实亏，给企业长远发展背上很大包袱。比如，外汇损益，牌价已经公布，外币尚未兑换，损益实际已经发生，但尚未实现，可否记帐？又如，长期积压的过时库存产品，市价已经下跌，而且幅度很大，虽未出售，但损失已经产生，可否在利润结算前记入这笔损失？我个人认为可以记帐。把权责发生制“发生”的范围扩大一些，把这些情况也视之为“发生”，而予以记帐，这是对历史成本原则的修正，特别可以避免企业虚盈实亏。

第五，缩小生产成本，改革核算程序。在成本计算上，仿效西方的做法，形成三个层次，制造成本、推销成本（推销费用）、管理成本（管理费用）。可否考虑利润的计算改为两段式。

第一段，销售收收入 - 销售税金 - 制造成本 - 推销成本（推销费用）= 毛利。

第二段，毛利 - 管理成本（管理费用）- 营业外支出 = 利润。

上述两段计算的意思，就是在产品、产成品不负担管理费用，在当期销售收入中直接扣除。当然，可能影响第一年利润，但也只是一个前后期转利的问题。这里所说的管理费用，仅仅是指和当期产品没有直接联系的支出，如利息支出，新产品开发和科研费用、教育培训费用、上级管理费，等等。有的项目，按照马克思的定义，本来就不属于成本的范围。这些管理费用和一个企业管理水平相联系，是期间费用和时间成比例，而和当期产品成本并没有多少直接联系。

五、建立和发展管理成本

对于一个基层企业而言，从长远看，今后应该逐步把主要精力放在建立和发展管理成本方面，这是企业成本核算改革的主要方向。对于管理成本，财政部不必要也不可能拿出一整套办法来，在全国的深度和广度，也不可能一个步子走。主要靠各行业、各系统，特别是各企业，根据问题的需要和条件，自己进行创造和发展。

在管理成本中，责任成本是核心。目前，全国许多单位已有不少成功的经验，财政部门的任务是如何帮助总结提