



21世纪高等院校教材

成本会计

主 编 陈良华 韩 静
副主编 向有才 陈吉凤



科学出版社

21 世纪高等院校教材

成本会计

主 编 陈良华 韩 静
副主编 向有才 陈吉凤

科学出版社

北 京

内 容 简 介

在全球化、信息化、金融化浪潮冲击下,会计已经走到十字路口,面对困境需要重塑会计范式。以账户为中心的传统会计扩展到以价值管理为中心的新会计范式势在必行。本书从跨财务会计和管理会计视角,系统论述了成本核算方法与程序,并全面介绍了成本控制、成本考核和成本分析等内容。此外,本书还介绍了西方成本会计发展最新成果。

本书适合作为会计学、财务管理等专业本科生、研究生的教学用书,也适合作为财务工作者的培训教材。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/陈良华,韩静主编. —北京:科学出版社,2012

21 世纪高等院校教材

ISBN 978-7-03-034433-5

I. ①成… II. ①陈… ②韩… III. ①成本会计-高等学校-教材
IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 105940 号

责任编辑:兰 鹏/ 责任校对:朱光兰
责任印制:阎 磊/ 封面设计:蓝正设计

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

保定市中西美凯印刷有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2012 年 6 月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2012 年 6 月第一次印刷 印张:22 1/4

字数:520 000

定价:42.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

前 言

如今,我们已经进入了一个全新的社会,人们的生活方式、交流方式,组织机构的经营方式、管理方式,国家的政治机构、管理规则,市场的运作模式、运行规律等变革的潜流已经涌来,在市场浪潮中搏击的企业已最先感受到变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的管理理念和管理方法,正在动摇数百年建立起来的现有会计模式,也正在动摇着数百年建立起来的现有成本管理控制模式。新的成本计算技术和控制模式在当今新经济时代出现,一些敢于弄潮的理论先驱者已经在进行创新的尝试。

以1920年成本记录与会计账户一体化为基础发展起来的传统成本管理计量模式已面临着“相关性消失”这一严峻的挑战。90年前,英国和美国的会计师曾为成本记录是否与会计账户体系结合发生过激烈的争论。今天,这个争论的问题又一次被提出。成本管理计量模式突破成本与账户单一结合体系势在必行,这并不是对现行的成本管理计量系统简单否定,也不是90年前反对成本与会计账户结合的英国和美国会计师的成功复辟,而是一种新的升华,是成本管理计量模式发展所必经的“否定之否定”道路。本书正是在这种背景下论述成本管理理论与方法。成本管理计量跨越了财务会计和管理会计两个领域,本书从财务会计和管理会计两个角度来研究成本管理计量问题。在内容编排上,本书一方面结合中国成本会计实际,介绍传统的成本管理计量理论与方法;另一方面也借鉴西方最新的成果,较系统地论述成本会计新理论和新方法。

要深刻理解现代成本管理计量模式原理和结构,首先需要认识“泛会计化”趋势和会计的“价值计量”本质内容。

20世纪80年代以来,由于会计环境的巨大变化,现有会计体系已呈现出固有的缺陷:①会计信息的内部使用者和外部使用者的决策有用性存在冲突;②单一表达方式的会计信息及会计报告难以满足不同会计信息使用者的多目标需要;③会计收益概念很难表达企业价值的内在含义,“利润”已不是企业“运行质量”的最佳表达方式;④会计“账簿系统原理”已经难以跨越“时滞性”、“相关性”的逻辑困境。当今社会正在发生深刻的变化,呈现出全球化、信息化和思想多元化趋势,这对会计目标提出了更广泛、更精确、更及时、更多元化的要求。

上述要求来自会计信息外部使用者和内部使用者两个方面挑战:①从外部看,会计作为契约经济社会的契约监督工具,会计信息相关性水平的降低已受到越来越多利益相关者的批评。近年来,美国国会、政府监管部门、学术界以及会计职业界对现行财务会计报告普遍表示不满,认为会计报告没能够向人们期望的那样提供有价值的信息,会计信息严重不完整、缺乏相关性,现行的会计报告只关注过去而不重视未来。同样,在欧洲一些国家如英国、德国等也先后提出类似的建议和要求。它们认为现行由资产负债表、损益表等构成的会计报告体系是从19世纪产业经济时代的会计报告演变而来的,无法满足新经济时代经济发展的新情况和新要求。②从内部看,企业经营

环境日益变化,滞后的会计信息已不能满足企业实时控制和多目标决策需要。管理会计系统对于企业生产过程的控制、产品成本的计算以及对管理人员业绩的评价,不能及时地提供有用的信息。

会计理论的重塑已迫在眉睫。所谓重塑,主要涉及两个层面:①从新的视角开展会计研究。当今主流会计学研究推崇的解释型科学范式在引领会计学步入科学殿堂的同时也使会计学陷入发展困境,会计学需要跳出面向历史数据的解释型科学范式,而回归面向未来目标的设计型科学范式。②在新视角下构建新的“会计白箱理论”。作者提出从以账户为中心的传统会计扩展到以价值管理为中心的泛会计,认为只有通过赋予新的概念和内容才能从根本上克服传统会计的固有缺陷,适应当代会计环境的巨大变化。

会计新范式:以账户为中心扩展到以价值管理为中心。为什么要选择价值管理计量作为会计新范式的基石呢?这是因为我们正处在一场社会变革的初始阶段,这场变革“甚至比工业革命还要有震撼力,因为成千上万个似乎毫无关联的变化同时出现,构成了一种新的经济体系,与之伴随的又是一种被叫做‘现代化’的全新生活方式或者文明”^①。这场变革从根本上改变了企业及其运作方式:①企业不再有清晰的边界,而演化为一个由价值链交织起来的网络组织;②影响企业竞争力的因素是多方面的,成本(cost)、质量(quality)、时间(time)、服务(service)和环境(environment)都是赢得客户的关键因素;③企业也是一种产品,风险投资(venture capital)、私募股权投资(private equity)、企业重组(corporate restructuring)、兼并与收购(merger and acquisition)已经发展成为新的产业;④价值作为一个综合的竞争力指标取代利润而成为衡量企业优劣的标准。现代企业所追求的目标是价值最大化,价值管理成为现代企业管理关注的核心问题。因此,从价值管理计量的视角来构建新会计范式是新时代的必然选择。

我们可以从六个维度来表达价值管理计量系统与传统会计系统的区别:①数据的粒度(granularity),是指包含在数据单元中的细节级别。越细级别的数据,粒度级别越高;越综合的数据,粒度级别就越低。传统会计系统按凭证基本单元有限细分,粒度较低;价值计量系统按业务活动要素无限细分,粒度较高。②确认的频率(frequency),是指会计确认的频繁程度,即单位时间内的确认次数。传统会计系统是一个相对封闭的会计循环系统(会计凭证—账户系统—会计报告),会计确认表现为业务活动发生后会计凭证的填制过程,这是一个“滞后的”、“间断的”过程;价值计量系统是一个与业务流程同步的开放式系统,按要素细分的数据在业务活动发生同时输入系统,这是一个“实时的”、“连续的”过程。③数据结构(data structure),是指会计系统储存、组织数据的方式,它反映了数据单元之间的各种联系。传统会计系统中数据以会计账户为载体储存和组织,复式记账法建立了数据单元之间的联系;价值计量系统中数据以业务流程为载体,建立在集合代数基础上的关系模型表征了它们之间的逻辑关系。④计量单位(unit),是指用于确定物品或事项之间的内在数量关系并把

① 阿尔文·托夫勒. 财富革命. 北京: 中信出版社, 2006, 188-189.

数据额分配于具体事项的特定量。传统会计系统采用货币作为计量单位来反映现实世界的业务活动情况；价值计量系统仍然以货币作为主要计量单位，同时辅之以各种其他物理计量单位。⑤时序观（timing view），是指设计者对于会计系统映射的现实世界的历史时序，它是一个曾被会计学术界长期忽略的基本观念。传统会计系统遵循面向过去的时序观，把交易观下的权责发生制作为会计确认的基础，只反映“过去的”交易和事项；价值计量系统兼容面向过去、面向现在和面向未来的多种时序观，所提供的价值信息是多维的，使用者可以根据不同需求选择最有利于其决策的一种或多种维度。⑥信息质量（information quality），是指会计信息满足使用者需求的程度。通常认为会计信息“应该”符合以相关性和可靠性为代表的一系列信息质量特征，但是单一的、结构化的传统会计信息不能同时达到这些质量特征，其隐含的系统设计理念确定了可靠性优先的原则；价值计量系统的粒度、频度、数据结构、计量单位与时序观的优势使其能够彻底消除期望信息质量特征之间的内在矛盾，价值计量信息能够更好地满足不同使用者的多维目标需求。

本书的成本会计理论结构和原理正是建立在上述“泛会计”价值计量模式上的。成本会计计量跨越了财务会计和管理会计两个系统，不再以账户系统为基础，而以价值计量为基础。成本会计不仅是成本管理的核心组成部分，而且是“泛会计”的重要组成部分。

在本书编写过程中我们得到了许多专家、学者的热情关怀和悉心指导，也得到许多企业界人士的热情指点和帮助。中国人民大学王化成教授、北京工商大学谢志华教授、南京大学冯巧根教授对本书内容和结构提出许多宝贵意见；本书能顺利出版，离不开科学出版社编辑同志付出的辛勤劳动。我们在此一并向他们致谢。

本书由陈良华、韩静、向有才和陈吉凤主持编写，其中陈良华和韩静任主编，并总纂、修改和最终定稿，向有才和陈吉凤任副主编。参加编写的人员还有苏文兵、李文等。具体分工为：第1章、第2章、第3章由陈良华撰写；第4章、第5章、第6章、第7章、第8章由韩静撰写；第9章由韩静、陈吉凤撰写；第10章、第11章、第12章由向有才撰写；第13章由苏文兵、陈吉凤撰写；第14章由陈良华、陈吉凤、李文撰写。

由于我们水平有限，本书难免有不妥之处，恳切希望读者提出批评意见。

陈良华

2012年2月8日于东南大学

目 录

前言

第一篇 成本会计基本理论

第 1 章 成本会计的基本概念与内容	3
1.1 成本的基本概念	3
1.2 会计学的成本多维概念	10
1.3 成本习性	14
1.4 成本会计的内容及其任务	20
第 2 章 成本计量模式的发展历程	26
2.1 1885 年前的成本计量模式：成本记录与会计账户体系相分离	26
2.2 1885~1920 年的成本计量模式：成本记录与会计账户一体化	31
2.3 1920~1987 年的成本计量模式：成本会计从财务会计中分离出来	34
2.4 1987 年以来的成本计量模式：多维成本会计模式的出现	39
第 3 章 跨财务会计与管理会计的成本会计	45
3.1 为外部使用者服务的财务成本会计	45
3.2 为内部使用者服务的管理成本会计	51
3.3 财务成本会计和管理成本会计的一体化	60

第二篇 成本会计核算

第 4 章 成本核算基本原理	67
4.1 成本核算的意义和原则	67
4.2 费用的分类	69
4.3 成本核算的程序	73
4.4 成本对象和成本动因	77
4.5 成本归集和成本分配	80
4.6 成本计算的基本方法	81
第 5 章 成本归集与成本分配（上）	90
5.1 材料费用的归集和分配	90
5.2 外购动力费的归集和分配	95
5.3 工资费用的归集和分配	96
5.4 辅助生产费用的归集和分配	100

第6章 成本归集与成本分配（下）	115
6.1 制造费用的归集和分配	115
6.2 生产损失的核算	119
6.3 完工产品与在产品之间的成本分配	125
6.4 质量成本的核算	135
第7章 制造成本法——分批法	143
7.1 分批法概述	143
7.2 简单品种法	146
7.3 分批法举例	147
7.4 分批法的延伸——分批零件法	154
第8章 制造成本法——分步法	165
8.1 分步法概述	165
8.2 逐步结转分步法	167
8.3 平行结转分步法	175
8.4 分步法的延伸	180
第9章 制造成本法——其他方法	188
9.1 分类法	188
9.2 联（副）产品成本的计算	193
9.3 定额法	198
9.4 倒退成本法	207

第三篇 成本控制与管理

第10章 标准成本会计与变动成本会计	219
10.1 标准成本会计	219
10.2 变动成本会计	230
第11章 作业成本会计	241
11.1 作业成本计算概述	241
11.2 作业成本计算过程	246
11.3 作业成本计算举例	250
11.4 作业管理与作业预算	254
第12章 成本考核与分析	265
12.1 组织结构与责任会计	265
12.2 责任成本及其计算	269
12.3 成本考核	271
12.4 成本分析	277

第四篇 成本会计专题

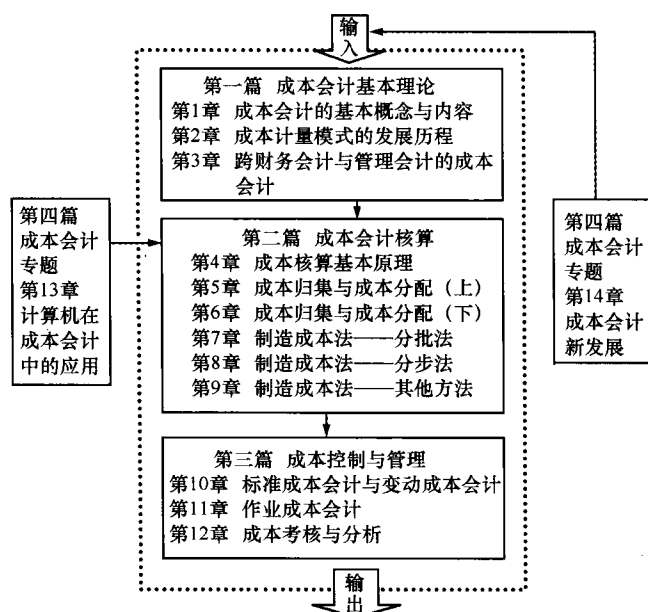
第 13 章 计算机在成本会计中的应用	293
13.1 计算机在成本会计中的应用概述	293
13.2 ERP 环境下的成本会计	297
13.3 成本会计信息系统的开发与设计	307
13.4 未来计算机在成本会计应用中的趋势	313
第 14 章 成本会计新发展	321
14.1 企业成本管理环境的新变化	321
14.2 战略成本管理	323
14.3 质量成本管理	328
14.4 全产品生命周期成本管理	332
14.5 成本企画	336

第一篇 成本会计基本理论

第 1 章 成本会计的基本概念与内容

第 2 章 成本计量模式的发展历程

第 3 章 跨财务会计与管理会计的成本会计



第 1 章 成本会计的基本概念与内容

【学习目标】

通过本章学习，应该掌握：

1. 掌握成本的基本概念，了解经济学、管理学以及会计学成本的不同含义。
2. 掌握多维成本的概念，了解成本的不同分类。
3. 理解什么是成本习性？区分变动成本、固定成本和混合成本的关系。
4. 理解产品成本的重要性，了解产品成本的现实内容。

【重要概念】

- | | |
|---------|-------|
| ●产品成本 | ●机会成本 |
| ●现代成本会计 | ●成本习性 |
| ●直接成本 | ●变动成本 |
| ●间接成本 | ●固定成本 |

1.1 成本的基本概念

人们对成本这一概念十分熟悉，但细细思考不难发现，在日常生活中理解的“成本”一词与学术理论界所述的成本概念有很大的差别。即使在学术理论界，对成本概念的使用也十分混乱。在经济学、管理学、会计学等领域中，各种成本概念的内涵和外延相互之间混杂交叉，甚至在财务会计和管理会计之间，对成本概念的理解也不尽相同，“同词异义”现象时有发生。这带来的直接后果是：误用会计的成本数据演绎经济学或管理学意义的成本的结论，造成经济分析或管理决策的失误。因此，成本的经济实质是什么？经济学、管理学和会计学意义上的成本概念又应该是什么？有必要做一番鉴别。

1.1.1 马克思政治经济学的成本理论

马克思关于成本的理论揭示了成本本质的经济内涵。成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。“按照资本主义方式生产的每一商品 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，在商品中剩下来的，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。”^① 由此可

^① 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林编译局。马克思恩格斯全集·第 25 卷。北京：人民出版社，1975，30：280～281。

见,在资本主义商品生产中,用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,就是商品的成本价格,也是 $C+V$ 的货币表现。所以,资本主义制度下的成本,是由转移的生产资料的价值和劳动力的价格所组成。劳动者在生产中创造的剩余价值那部分为资本家的资本增值,转化为利润,不包括在成本之内。在资本主义制度下,商品价值与成本价格存在如下关系:

(1) 商品价值体现了商品所耗用的物化劳动和活劳动的全部,即 $C+V+M$;而成本价格只体现商品所耗用的全部物化劳动和部分活劳动,即 $C+V$ 。在数量上,商品价值要大于成本价格,相差部分为劳动者创造的剩余价值,即 M 。

(2) 从商品价值形成过程来看,生产资料的消费是物化劳动耗费,只转移原价值,不创造价值;劳动力的消费是活劳动耗费,不但转移劳动力的价值,而且还创造价值。劳动力的价值可以还原为生产那些为维持劳动者生存所必须耗用的生活资料的价值,而劳动力的使用价值则可以创造大于自身价值的剩余价值。成本价格形态掩盖了剩余价值创造的源泉。

马克思作为一位伟大的思想家和经济学家,开创性地将资本划分为可变资本和不变资本,提出不变资本转移价值、可变资本创造价值的科学论断,把劳动价值论建立在科学的基础上,从而深刻地揭示了成本概念本质的经济内涵。马克思对成本本质内涵的经典论述使我们认识到:成本是耗费和补偿的统一体。我们应以资本耗费的价值部分作为成本计量研究的理论依据,同时应以成本价值的补偿尺度作为成本计量研究的实际出发点。

1.1.2 西方新古典经济学派的成本理论

1. 西方经济学的成本概念

成本(cost)与费用(expense)在西方新古典经济学中一般作为同义词使用。西方经济学中成本的含义与会计学中的成本含义并不完全相同,经济学的成本包括“正常利润”。“生产出某种产品或劳务所费成本是什么?假如经济分析的目的在于考察稀缺的生产资源有效率的各种途径的分配使用,那么,生产 X 产品所费成本,就是为了生产出该产品而放弃(或牺牲)了另一种最佳替代物 Y 产品的生产。简言之,生产出 X 产品所费成本即是它的机会成本(opportunity cost)”^①。企业生产某种产品的“生产成本”与生产出该产品的“机会成本”这两个词通常可以作为同义词来理解。

按机会成本含义定义的生产成本由两个成本类型构成:显性成本(explicit cost)和隐性成本(implicit cost)。显性成本是指企业会计账本上作为成本项目计入账上的费用,包括支付给员工的工资,消耗原料、燃料、动力和运输等所支付的费用,以及借入资本支付的利息。隐性成本是指企业自己提供的资源所必须支付的费用,包括:①作为成本项目计入账上的固定资产的折旧费;②企业所有者的资本的利息和业主的劳动报酬。第二项又称为“正常利润”。将“正常利润”计入产品的生产成本之中,是因为必须要考虑企业所有者的资本代价。如果资本所有者的资本得不到回报,企业主

^① 保罗·A. 萨缪尔森. 经济学. 12版(上册). 高鸿业译. 北京: 中国发展出版社, 1992.

将会把他的资本转移到别的行业。

生产成本可以表示为

$$\begin{aligned}
 \text{生产成本} &= \text{显性成本} + \text{隐性成本} \\
 \text{或} &= \text{会计成本} + \text{隐性成本} \\
 \text{或} &= \text{显性成本} + \text{折旧} + \text{正常利润} \\
 \text{或} &= \text{固定成本} + \text{可变成本}
 \end{aligned}$$

2. 西方经济学的成本理论

1) 短期成本

短期成本分为固定成本和可变成本。固定成本就是在某一时期内不随产量变动而变动的费用。例如，短期生产中的资本设备费用、机器折旧费用、一般管理费用、管理人员工资等和产量无关的经费支出。固定成本用 TFC 表示。可变成本就是在某一时期内企业随时可以增加或减少的成本，它随生产量的多少而变化。例如，原材料、燃料和动力支出，雇佣工人的工资等。可变成本用 TVC 表示。总成本 $TC = TFC + TVC$ ，用曲线表示就是“短期总成本曲线”，如图 1.1 所示。根据“边际收益递减规律”，可变成本 (TVC) 随产量逐渐递增，从而使得短期总成本 (TC) 曲线存在着递增的趋势。

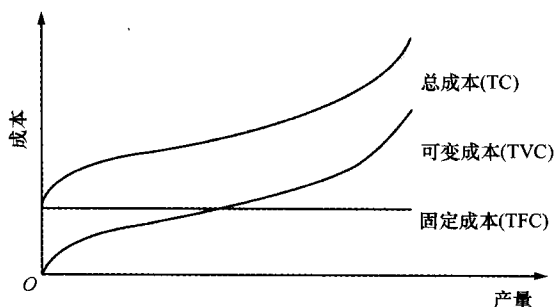


图 1.1 短期总成本曲线

平均成本 (AC) 和边际成本 (MC) 是短期成本中两个重要概念。平均成本是平均单位产品需要的经费支出，即 $AC = TC / Q$ 。平均成本又可以分为平均固定成本 (AFC) 和平均可变成本 (AVC)。平均固定成本是短期生产中平均单位产品所分摊的固定成本

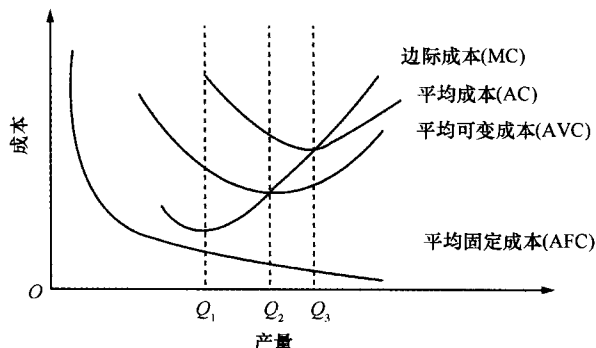


图 1.2 各种短期成本的相互关系

数量，即 $AFC = TFC / Q$ 。平均可变成本是短期生产中平均单位产品所分摊的可变成本数量，即 $AVC = TVC / Q$ 。边际成本是短期生产中每增加一个单位的产量时，总成本所增加的数量，即 $MC = \Delta TC / \Delta Q$ 。以上各种成本的概念以及它们之间的相互关系可用图 1.2 表示。①边际成本曲线在产量增为 Q_1 点前是递减的，产量超过 Q_1 点后则转为递增。因而 Q_1 点是边际成本最低点。

②由于固定成本不因产量变化而变化，所以平均固定成本随产量增加而持续递减。③平均可变成本曲线在产量增为 Q_2 点前是递减的，产量超过 Q_2 点后则转为递增。因而 Q_2 点是

平均可变成本最低点。④平均成本曲线也是呈 U 型, 产量增为 Q_0 之前递减, 然后转为递增。⑤平均成本位于平均可变成本的上方, 两者的垂直距离等于平均固定成本。平均成本达到极小的产量大于平均可变成本达到极小的产量。这是因为 $AC = AVC + AFC$, 当平均可变成本达到极小并转为递增时, 平均固定成本的递减超过平均可变成本的递增时, 平均成本仍处在递减阶段。但当平均可变成本的递增超过平均固定成本的递减时, 平均成本转为递增。

2) 长期成本

在短期生产中, 由于像资本、设备这类的部分投入要素固定不变, 因而生产的规模受到一定的限制。但是在长期生产中, 由于所有的投入要素都可视情况而变, 所以生产的规模不受限制, 可以根据市场需求情况加以变动。长期生产成本也包括总成本、平均成本和边际成本。由于所有的投入要素均可以变动, 所以在长期生产的成本概念中没有固定成本和可变成本之分。长期生产理论主要重视的是长期生产的平均成本, 即重视研究长期最低平均生产成本的变化状况。长期平均成本曲线是一条 U 型曲线 (图 1.3)。长期生产过程可分为以下三个阶段: ①成本递减阶段。在这个阶段中, 随着产量的增加, 平均生产成本递减。各投入要素的价格是假定不变的, 因此, 这一阶段平均成本递减的原因是: 在厂商生产扩张中, 同样比例投入要素的成本所获得的产量是递增的。②成本不变阶段。在这一阶段中, 虽然产量不同, 但其平均成本基本不变。假定投入要素价格不变, 这一阶段产量增长的速度基本上与成本增加的速度相同。③成本递增阶段。在这一阶段中, 随着产量的增加, 平均生产成本递增。假定投入要素价格不变, 这一阶段产量增长的速度小于成本增长的速度。

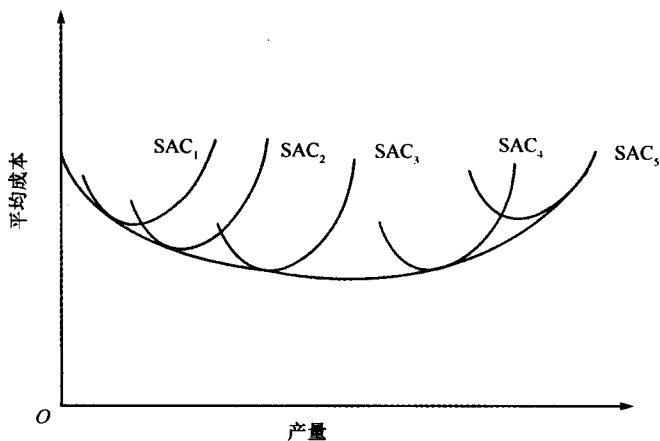


图 1.3 长期平均成本曲线

3) 短期成本与长期成本的关系

长期生产与短期生产有着密切的关系。从实际情况看, 任何厂商在从事生产活动时, 一定为短期生产行为。因为总会有某些生产投入要素无法立即随意变动, 而且对固定资本追加投资时, 往往需要经过一些决策程序。因此, 在固定资本不变的这一段时间内进行生产, 属于短期生产的性质。长期生产是根据市场和企业状况, 改变生产计划和规模。长期生产的选择必定基于对短期经济行为的评价和选择, 生产者是从一

个短期生产的行为中找出长期生产的最佳点的。

既然长期生产成本是在所有投入要素都充分利用情况下的最低成本,而短期生产中有部分投入要素不能变动,因而短期成本理论上不可能低于长期成本。在某一产量水平上,生产者可以从某个短期生产规模状况下找出最低成本点。如果变动生产规模可以使这一产量水平点的成本更低,生产者一定会变动投入要素,追求长期生产中的最低成本点。换言之,短期成本曲线的最低点并不一定就是长期成本曲线的最低点,如图 1.3 所示。

3. 马克思政治经济学的成本与西方经济学的成本含义的比较

马克思的成本含义与西方经济学的成本本质上没有差别,只是马克思的成本含义揭示了成本最本质的经济含义。经济学在表达某种产品的生产成本时,主要采用两种不同的表达方式:第一种成本的表达方式是把对象化于商品体的物化劳动和活劳动归结为价值,并且把代表一定量劳动和价值的货币作为计量价值的尺度,使商品的价值采取交换价值的形式表现出来。这是马克思在《资本论》中所采用的价值指标。在这里,由生产商品所费社会必要劳动构成价值的实体,借助作为一般等价物——货币表现出来的商品的交换价值,只是价值的表现形式。第二种成本表达方式是资产阶级经济学所采用的价值体系,即把商品和包括劳动力在内的各种生产要素在市场上表现出来的交换价值看做就是它们的价值,至于商品的生产成本则用生产出该商品所耗费的生产要素的收入来表达。

1.1.3 西方新制度经济学对成本概念的发展

近年来,西方经济学中的新制度经济学派提出了“交易费用(成本)”概念。新制度经济学是在对新古典经济学的反思和不满中发展起来的。新古典经济学的厂商理论将企业当做一个生产函数,假定其有一个人格化的目标函数——利润最大化。现代企业理论的核心观点是:企业是一系列不完全契约的有机组合,是人们之间交易产权的一种方式。由于市场机制本身不能自动实现帕累托最优,就需要某种方式对市场机制的运行过程加以“纠正”。“权利的界定是市场交易的一个基本前提……而最终结果(产值最大化)却与法律判决无关。这一结果取决于零交易费用的假定。”^①“企业是对市场机制的替代。由于存在市场交易费用和组织运作费用,最佳企业规模应是边际市场交易费用与边际组织费用相等的那一均衡点。在这一点上,整个社会的总成本最小。”^②科斯(Coase)认为,与市场通过契约形式完成交易不同,企业依靠权威在其内部完成交易。企业形成的原因,是为了减少市场交易费用,而把交易转移到企业内部。科斯的结论是,企业会扩大到如此程度,使得在企业内部再进行一次交易的费用等于相同的交易在市场上完成的费用。科斯的理论由此被称为“交易费用学派”。在科斯理论中所涉及的交易费用(成本)实质是指一种市场的交易费用、企业的组织费用或政府行政的管制费用。

① 科斯. 社会成本问题//企业、市场与法律. 上海:上海三联书店出版, 1990, 189~190.

② 科斯. 论企业的性质. 经济社会体制比较, 1988, (2): 168~169.

科斯的贡献在于,将正统经济学中的“交易”概念扩展为“交易费用(成本)”概念,将成本概念的理解从生产成本角度转换为经济制度中组织运行成本角度,并把其应用于对企业的起源和规模进行经济分析之中。科斯交易费用(成本)的提出突破了新古典经济学成本视野,扩展了成本的度量和界限,“交易费用(成本)”概念也最终成为被人们广为接受的一般性概念:阿罗(Arrow)(1985)将交易费用表述为“经济制度中的运行费用”;威廉姆森(Williamson)(1975)干脆就把交易费用比喻为“物理学中的摩擦力”,将其解释为交易过程中的“阻力”带来的费用。但是,科斯的交际费用理论也存在缺陷,“交易费用”的概念太含糊,“交易费用”一词常被滥用,凡是解释不清的费用都被称为交易费用,使得交易费用的实用性大大下降。此外,交易费用的外延常发生变动。科斯在解释企业形成原因时,交易费用(成本)内容似乎要比生产成本更宽泛。但是,当交易费用假定为零,企业仍然存在着生产成本,企业仍然存在着扩张或倒闭;经济利润的存在似乎并不依附于交易费用的存在,交易费用只是在“边际”上起决定性的作用。

威廉姆森(Williamson)、阿罗(Arrow)、德姆塞茨(Demsetz)、哈特(Hart)、张五常等进一步发展了科斯的交易费用理论,形成了契约经济学、信息经济学等理论。在理论中又提出了“代理成本”、“信息成本”等概念。①代理成本是指订立、管理和实施契约的全部费用。它包括委托人的监视费、代理人的担保费和剩余损失等费用。代理成本来源于契约经济关系的形成。②信息成本是指为收集、整理、利用和交换信息,以便为有效决策提供信息支持的一切费用。它包括信息生产成本、信息服务成本、信息用户成本。

1.1.4 管理学所理解的成本含义

管理学中的成本概念完全不同于经济学中的概念。成本在管理学中被理解为是一种企业生产、技术、经营活动的综合指标。产品产量的多少,品种的变动,质量的优劣,工时台时的利用,资源、能源的消耗,资金周转的快慢等,都会直接或间接地在成本中有所反映。企业管理中之所以强调成本这个手段,是因为它可以对企业各方面工作起到组织和促进的作用。“管理学所说的成本,是指成本—效益,或消耗—效益,就是在一定的消耗下获得的效益最大,或在既定的效益下,消耗最小,这也正是企业管理所要追求的中心内容与目标。因此,企业管理抓住成本这个环节,可以使经济核算有一个中心,有一种制约的手段,就可以组织和控制企业各项经济活动中的许许多多指标,使之纳入经济核算的体系。企业最终的经营成果是利润,但在企业中大多数员工对利润是直接接触不到的,而对成本则几乎每个人都是看得见和摸得着的。工人干某种活,消耗了多少材料,花费了多少工时,用货币算一下就是成本。搞设计,要技术好,这是一个方面,还要讲究经济效果,这也就是成本。成本指标是一项涉及面广、综合性强、反映灵敏的指标,它不单纯起着反映、控制的作用,它应当是一个积极因素,是一个重要的杠杆,在生产、技术、经营决策中起重要作用。”①

① 陈邦宁. 成本管理概论. 天津: 天津人民出版社, 1978.