

中国现代会计实用丛书

成

谢诗芬
戴子礼 著

论与实务
本预测理

西南财经大学出版社

BENYUCELLILUNYUSHI
CHENG

F234.2

34

2

成本预测理论与实务

谢诗芬 戴子礼 著

1. 1001/22

西南财经大学出版社

(川)新登字 017 号

责任编辑: 曾 石

封面设计: 刘 怡

成本预测理论与实务

谢诗芬 戴子礼 著

西南财经大学出版社出版
四川省新华书店经销

西南财经大学出版社发行
四川省安县印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 印张: 6.5625 字数: 140千字

1993年11月第一版

1993年11月第一次印刷

印数: 1—2500册

书号: ISBN7—81017—681—1/F·544

定价: 4.50元

《中国现代会计实用丛书》

编 委 会

主 编	毛伯林	吴水澎	谢乐如
副主编	杨宗昌	李成章	王广明
	林万祥	阎德玉	张天性
编 委	李定安	陈亚民	蔡 春
	袁新文	赵德武	夏博辉
	吕先鎔	刘 峰	曾召友

《中国现代会计实用丛书》

总 序

在建立有中国特色的社会主义理论指引下，中国的经济体制改革，按照建立社会主义市场经济体制这一目标不断前进，作为经济管理重要组成部分的会计，也在这场全面、深刻的改革浪潮的推动下，进入了近、现代会计史上规模最大、意义深远的第三次改革。如果说以党的十一届三中全会为标志拉开了这次改革的序幕的话，那么党的十四大的召开，则是标志着这场改革将进入又一个高潮；如果说十四大以前的十多年改革所取得的成就只是完成了会计模式转换的必要准备的话，那么《企业会计准则》、《企业财务通则》以及行业会计制度的出台，则是标志着会计核算模式将发生一次彻底的、具有历史性的转换。

这次会计核算模式转换的特点，既是从中国的实际出发，遵照中国的国情，又承认了作为国际通用商业语言的会计国际化趋势，做到尽可能与国际会计惯例靠拢并接轨，把中国的会计真正推上了现代化的国际水平。

会计需要改革，改革更需要理论。特别是在会计核算模式按照社会主义市场经济需要而转换的今天，会计实践更加迫切地呼唤着具有时代特色的、能够指导会计实践的、为广大财会工作者急需的系列著作。从这个客观需要出发，我们组织了西南、中南、西北等几个大区的十多个省市的会计理论、会计教育和会计实际

部门的专家学者，组成了《中国现代会计实用丛书》编委会，集群体的智慧，紧紧围绕这次深刻的会计改革和核算模式转换，编著出版以“现代”与“实用”为特点的系列著作，以服务于经济改革，并推动会计改革健康、顺利地发展；同时，这套丛书的出版，也为广大财会工作者及时提供了一套简明、扼要、内容充实、具有指导意义和参考价值的读物。

我们希望这套丛书能够得到读者的喜爱，能够在这次会计核算模式转换和中国会计走向世界以及中国会计的第三次改革中，作出她应有的贡献。

毛伯林

于西南财经大学

前 言

如所周知，新颁布的《企业会计准则》已明确规定成本报表不再作为企业对外报告的报表。这意味着，随着政府部门经济管理职能的转变和市场经济的发展，国家将不再对企业成本进行直接考核，成本信息作为国家制定价格依据的功能将大大减弱；同时，这也符合国际上将成本信息视为“商业秘密”而不予公布的惯例。但这绝不意味着，企业本身也不需要成本报表和成本信息了。相反，企业内部将更需要成本报表，更重视成本信息，更强化包括成本预测在内的成本管理。成本工作将越做越细。这是因为随着企业经营机制的转变和市场竞争的加强，随着我国加入“关贸总协定”以及由此而来的机遇与挑战的出现，成本的高低，成为衡量乃至决定企业发展前途的重要因素。可以说，一个企业如果不能知晓和预先知晓本企业的成本，不能保守其成本秘密，就必然会在竞争中败北；反之，一个企业如果能探得他企业的成本数据，并能据以预测出其成本趋势，就能为在竞争中获胜奠定基础。这使平素缺乏这种成本保密感的人不由得对成本信息刮目相看。所以说，新会计制度没有淡化成本意识，没有降低成本信息质量，没有弱化成本管理，而是大大增强了成本意识，并为提高成本信息质量、强化成本管理工作提供了规范和保障。

我们的研究开始于80年代中期。那时候，成本问题在我国曾受到特别重视。但近年来，成本意识淡化，成本信息失真、成本

管理弱化，使成本研究也受到一定影响。这主要是由于改革开放过程中的一些不规范和不完善因素造成的，并非改革开放的真正目的和结果所在。我们坚信，随着《企业会计准则》及新会计制度的颁布执行，随着经济环境和经济秩序的进一步好转，成本预测作为成本管理的一部分将日益显示其作用。另一方面，会计电算化的迅速普及和会计人员素质的不断提高也将使成本预测成为一件不乏轻松愉快的事情。为此，我们不揣浅陋，将拙著付梓，以期抛砖引玉，并为我国的成本预测理论与实务尽绵薄之力。

本书是我国第一本研究成本预测理论与实务的专著。它以唯物辩证法和系统论为指导，从微观经济和方法论角度，运用数学、统计学手段，紧密结合我国的客观实际，对成本预测的基本理论、方法及其运用做了全面、深入、系统的研究，旨在充实和完善具有中国特色的成本预测理论，并力图建立成本预测方法体系，为企业开展成本预测提供科学、实用的方法和指南。

本书共七章。第一、二章研究了成本预测基本理论，第三章构建了成本预测方法体系，第四章分析了成本预测的分类，在第五章详细介绍各类成本预测方法的基础上，第六章着重探讨了不同情况下成本预测方法的选择实务问题。作为综合运用，第七章从各个不同角度例举了九种最有新意和代表性的成本形态的预测实务。书中有详尽深入的案例剖解和形象生动的图表，这将为企业开展成本预测以具体帮助。

本书既有较强的理论性，又有广泛的实用性和强烈的时代感，可供广大的经济尤其是会计工作者、经济理论研究人員、大中专院校师生在学习、研究成本及成本预测问题时参考。

本书在写作过程中，曾先后得到上海社科院王文彬研究员的多次精心修改、北京经济学院王又庄教授和吴少平老师的有益启发和资料提供、西南财经大学的黄伯懋、雷瑶芝、毛伯林、夏轻舫

黄浔、谭捷、林万祥各位导师、教授的悉心指导与热情关怀、天津市计委经研所陈炳权总会计师及天津自行车厂财务科全体同志的大力支持，并参阅了国内外大量的有关文献，西南财经大学出版社的邓康林、曾召友等同志为本书出版给予了大力协助，在此，一并表示深深的谢意。

我们还特别感谢在本书写作和出版过程中给予我们巨大支持、鼓励、帮助和指导的我国著名会计学家、我们的导师、西南财经大学会计系的毛伯林教授。

书中提出了许多新观点和新方法，其中有些已以论文形式发表，有的已经实践检验，得到学术界和企业界好评、但毋庸置疑，由于本书知识涉及面较广，著者水平有限，差错不当之处在所难免，希望读者指正。

本书第一、二章由戴子礼执笔，第三、四、五、六、七章由谢诗芬执笔，全书由谢诗芬总纂。

湖南财经学院会计系

谢诗芬 戴子礼

一九九三年初于长沙

目 录

前言

第一章 成本预测基本理论（上）

第一节 成本.....（ 1 ）

第二节 预测与成本预测.....（ 21 ）

第二章 成本预测基本理论（下）

第一节 成本预测的基础.....（ 31 ）

第二节 成本预测的方法与程序.....（ 35 ）

第三节 成本预测的假设与准则.....（ 39 ）

第四节 成本预测系统的结构.....（ 41 ）

第五节 成本预测的历史与未来.....（ 46 ）

第六节 数据库系统在成本预测中的应用.....（ 47 ）

第三章 成本预测方法体系

第一节 成本预测方法体系的建立.....（ 51 ）

第二节 优良体系的要求与结构.....（ 53 ）

第三节 方法体系研究的基本内容
——分类与选择.....（ 54 ）

第四章 成本预测方法的分类

第一节 对传统分类的评价.....（ 56 ）

第二节 按主要学科来源分类·····	(58)
--------------------	--------

第五章 成本预测方法

第一节 通用预测技术·····	(61)
第二节 变动成本预测法·····	(108)
第三节 现代化管理方法·····	(128)

第六章 成本预测方法的选择

第一节 选择预测方法的评价标准·····	(148)
第二节 预测环境与评价标准的配合·····	(156)
第三节 预测方法的结合运用剖析·····	(160)

第七章 几种成本形态的预测

第一节 预测方法的总体配合·····	(167)
第二节 目标成本的预测·····	(168)
第三节 经济寿命周期成本的预测·····	(169)
第四节 质量成本的预测·····	(172)
第五节 资金成本的预测·····	(176)
第六节 物流成本的预测·····	(180)
第七节 责任成本的预测·····	(183)
第八节 工艺成本的预测·····	(185)
第九节 高新科技产品成本的预测·····	(188)
第十节 制造成本的预测·····	(189)

附录A t分布的百分数 $t_{\alpha}, n-2$ ·····	(193)
-------------------------------------	---------

附录B 增长记忆的自适应回归预测法

——传统回归预测的改进·····	(194)
------------------	---------

主要参考文献·····	(196)
-------------	---------

第一章 成本预测基本理论(上)

可以说,成本预测基本理论研究在国内外都一直是一个薄弱环节。本章和下一章将系统研究这些基本理论问题,以便为以后各章研究成本预测实务奠定基础。

这些基本理论问题是:成本、预测、成本预测、成本预测的基础、方法、程序、假设、准则、系统结构、历史与展望。

第一节 成本

本节讨论三个问题:成本概念、多元成本体系、成本管理的现状与对策。

一、成本概念

成本概念问题涉及面很广,历来是我国经济理论界和会计理论界争论不休的问题。一是因为仁者见仁,智者见智,各人看问题的角度不同;二是因为社会实践本身在不断变化中,使得成本的内涵与外延并非一成不变。

本部分介绍我国成本概念的几种主要观点及动态,并分析造成这种变迁的原因和仍存在的问题。限于本书主题,此处并不试图对成本下一个结论性的定义,而旨在提出问题,开拓思路,为以

后各章打下思想基础和结构基础。

(一) 传统成本概念的主要观点及其局限性

传统成本概念有五种：

1. “C + V”论。这种观点认为，社会主义成本由社会主义企业生产过程中耗费的生产资料的价值和支付给劳动者的报酬两部分构成。这种成本的主体实际上是企业，即所费于企业和要求企业补偿的价值是C + V。

这种观点来源于马克思的成本价格理论，在我国学术理论界一直占主导地位。

马克思在《资本论》第三卷第一篇中，对资本主义生产成本作了精辟论述，形成了他的成本价格理论。他是从商品价值的分析入手的。他认为，任何一个资本主义商品的价值都可以分为C、V、M三个部分：C表示已消耗的生产资料价值；是资本家垫支的不变资本；V表示工人活劳动的必要消耗，是资本家用可变资本垫支的；m是资本家无偿占有的剩余劳动量，表现为剩余价值，不费资本家分文。商品价值的C + V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。”成本价格范畴“一方面，表示出资本主义生产的特殊性质。商品的资本主义费用是用资本的耗费来计量的，而商品的实际费用则是用劳动的耗费来计量的”。而“商品使资本家耗费的东西和商品的生产本身所耗费的东西，无疑是两个完全不同的量”。“另一方面，商品的成本价格，也决不是仅仅存在于资本家帐簿上的项目。”^①它是资本家进行再生产时的价值补偿尺度，即不变资本部分C和可变资本部分V的实际耗费的等价物。

从马克思的论述中，可以得出两个结论：第一，成本价格是

①：以上引言均见《马克思恩格斯全集》第25卷第30—33页。

商品所费于资本家的资本耗费 ($C + V$)，而不是商品所费于社会的实际费用，亦即成本价格的主体是资本家而不是社会。这是资本主义成本的特性，具有掩盖剩余价值 (M) 来源的虚假性质。第二，成本价格是生产耗费与价值补偿的统一。它说明生产中耗费了多少，同时，也意味着在维持简单再生产条件下，价值补偿的尺度是多少。

“ $C + V$ ”论认为，马克思对资本主义生产所作的成本价格的论断，同样适用于社会主义成本，只是由于生产关系性质的变更，使 C 和 V 的含义改变了。

2. “ C ”论。这种观点认为，社会主义成本只包括生产过程中消耗的生产资料的价值，不包括工资部分。这种成本的主体实际上是小商品生产者。

它认为马克思论述的成本价格只是商品成本在资本主义条件下的一种特殊表现形式。在社会主义条件下，劳动力不是商品，工资不是劳动力价值或价格的转化形式，劳动者的个人所得是劳动成果对个人的分配，不需占用资金，因而不构成社会主义成本。

3. “ $C + V + M$ ”论。持这种观点的人认为，社会主义成本是由生产中消耗的生产资料价值 C 和劳动力在生产中新创造价值 $V + m$ 所构成。这种成本的主体实际上是社会或劳动者。

它认为，劳动力是任何社会都不可缺少的生产要素；劳动力的消耗只能用所消耗的劳动力创造的价值 $V + M$ 来衡量，因而整个生产的耗费，即商品的成本应当是 $C + V + M$ 。在社会主义条件下，这种成本是用社会平均劳动时间的消耗即相当于产品价值的 $C + V + M$ 来表示的。

4. 二元论。这种观点认为，社会主义成本是一种按两种标准计量的二元成本，生产资料耗费构成其价值部分，劳动力耗费构成其非价值部分。这种成本的主体实际上也是社会或劳动者。

同“ $C + V + M$ ”论一样，二元论主张把全部活劳动耗费计入成本，但不同之处在于，二元论者认为，由于社会主义条件下劳动力不是商品，没有价值，因此，这种活劳动消耗只能用实物量计量。

5. “ $C + V_p$ ”论。这种观点认为，社会主义成本是由消耗的生产资料价值 C 和补偿劳动力消耗基金 V_p 两部分构成。这种成本的主体仍然是企业。

它认为，社会主义工资不同于资本主义工资。社会主义工资不仅仅是维持劳动力再生产的费用，它由补偿劳动力消耗基金 V_p 和非补偿性享受和发展基金 V_n 两部分组成。这是由社会主义生产目的所决定的。计入社会主义成本的只应是 V_p ，不应该包括 V_n 。

以上五种传统成本概念虽然在社会主义成本构成上有很多分歧，但它们有下列三个共同的特点和两个共同的局限性。

这三个特点是：强调成本的价值构成；不考虑会计对象特有的具体内容及其内在规律，而以马克思经典著作作为依据；强调政治经济学对会计学的统驭地位；强调成本是耗费与补偿的统一。

传统成本概念的两个局限性是：

(1) 在空间上，局限于物质生产领域的产品生产成本。这真是一个狭而又狭的观念。其实，不难理解，除物质生产这一主要领域外，其余非物质生产领域也同样存在大量的成本现象。物质生产领域除产品生产成本外，还有物流成本、责任成本、工艺成本、工程成本、劳务成本等等；非物质生产领域有精神产品成本、决策方案的确定成本、咨询活动成本、信息成本、会议成本乃至人才成本；除直接生产领域外，还有涉及流通领域中的成本，如产品的设计成本、销售成本、质量成本、材料采购成本、资金成本、产品寿命周期成本等等；另外，还有机会成本、差量成本、可避免成本、不可避免成本、沉落成本、付现成本、可选

择成本、约束性成本、相关成本等一系列决策成本等等。由此可见，传统成本概念外延过窄。

(2) 在时间上，局限于过去已经实际付出的(消耗的)价值，只是对过去已付出部分中哪一些应计入成本有不同看法，排除了现在或将来可能作出的某种牺牲，不能解释现实经济生活中的许多成本现象及概念，如：机会成本、应付成本、人才成本、付现成本等。这种局限使成本概念不能适应预测和决策的需要。

所以有人说，传统成本概念只能应用于政治经济学对商品价值的研究以及会计学中财务成本的成本积累的研究，而无益于现代管理科学、管理会计、责任会计以及财务管理中有关问题的研究。我们认为，它更无益于改革开放的实践。

(二) 传统成本概念局限性的产生原因及后果

关于原因，可从两方面来理解。

一方面，是受马克思研究成本价格理论的前提影响。马克思并没有专门研究成本价格，他是在研究剩余价值转化为利润这一问题时才研究成本价格的，其主要目的，是为了说明成本价格范畴是怎样掩盖了资本的剥削关系的。他在《资本论》第三卷“资本主义生产的总过程”(实指生产过程和流通过程的统一)首篇论述成本价格时，特别强调成本价格是所费于资本家的实际资本耗费。

另一方面，上述观点的局限性来自苏联经济模式。在高度集中统一的计划经济模式下，商品经济和市场竞争没有了生存的余地，产品经济观点占了主导地位。企业重生产不重经营，社会重生产不重消费，而且把生产仅理解为物质生产而忽视了非物质生产。

所有这些，产生了下述两种后果。一是使人们谈到成本就只想到生产成本，而生产成本似乎就是指产品成本。其次，由于机械照搬马克思《资本论》中舍象了许多因素的抽象分析，因而将

成本实质是 $C + V$ 的结论运用于社会主义实践，并把按马克思成本价格理论计算的成本确立为理论成本。认为理论成本体现了成本的内涵，是测算理论价格的依据，可作为预测产品成本水平高低的标准，可作为衡量社会产品经济效益尺度的参考——关于这些，现亦有不同观点——于是，产生了下述牢固的传统观念：

理论成本，就是唯一作为计划与核算规定成本（或称财务成本）理论依据的成本，而规定成本也就成为成本核算、成本控制、成本分析、成本考核乃至成本预测的主要甚至唯一的内容。

这种观念是十分片面和不利于改革实践的。这可从两方面加以论证：

从方法论上说，抽象的本质观念不能否定和代替具体的现实存在。以 $C + V$ 为基础的理论成本毕竟是一个理论上的高度抽象。按照马克思的“具体——抽象——具体”的方法，这个理论成本是通过现实中呈现多样存在的具体成本概念的本质属性进行分析归纳后所作的抽象。现在，它必须再以具有丰富表现形式的成本形态返回到现实经济生活中去，发挥它们各自应有的作用。理论成本本身也是成本本质的一种形态；以理论成本为基础并由国家制定成本开支范围的规定成本是成本本质的另一种形态，也是实际中运用的成本概念的一种。但能以理论成本为依据的实际应用成本远不止此，它们是一个体系，一个多层次的体系。

从实践上说，单一成本概念也不能满足经营管理的多种多样的需要，不能圆满解释实践中出现的许多现象，起不到理论联系实际，指导实践的作用。例如，利改税后，有些原来由成本开支的，改由税后留利开支。这从国家管理经济的角度看，从通过分配来调节经济利益看，都是必要的和合理的，但又与理论成本不尽一致。又比如，经济责任制推行过程中产生的责任成本就有着与规定成本不同的要求，前者要求按责任中心归集计算，后者要