

工商管理问题研究系列
GONGSHANG GUANLI WENTI YANJIU XILIE



企业成本理论与方法研究

IYE CHENGBEN LILUN YU FANGFA YANJIU

成本是商品经济的产物，是维持简单再生产的补偿价值。本书希望通过疏理和分析研究成本概念之间本质的差异和技术分析特点，找出其间规律性的联系，为企业及社会成本管理和成本信息的生成与使用提供实质性指导。

余恕莲 吴 革 著

中国社会科学出版社

对外经济贸易大学国际商学院资助出版

本书为教育部人文社会科学研究项目（06JA630015）成果



企业成本理论与方法研究

IYE CHENGBEN LILUN YU FANGFA YANJIU

成本是商品经济的产物，是维持简单再生产的补偿价值。本书希望通过疏理和分析研究成本概念之间本质的差异和技术分析特点，找出其间规律性的联系，为企业及社会成本管理和成本信息的生成与使用提供实质性指导。

余恕莲 吴 革 著

中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业成本理论与方法研究/余恕莲, 吴革著. —北京: 中国社会科学出版社, 2010. 6

ISBN 978 - 7 - 5004 - 8650 - 3

I. ①企... II. ①余... ②吴... III. ①企业管理: 成本管理—研究 IV. ①F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 059304 号

策划编辑 卢小生 (E-mail: georgelu@vip.sina.com)

责任编辑 卢小生

责任校对 王雪梅

封面设计 杨 蕾

技术编辑 李 建

出版发行 中国社会科学出版社

社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号

邮 编 100720

电 话 010 - 84029450 (邮购)

网 址 <http://www.csspw.cn>

经 销 新华书店

印 刷 北京新魏印刷厂

装 订 广增装订厂

版 次 2010 年 6 月第 1 版

印 次 2010 年 6 月第 1 次印刷

开 本 710 × 1000 1/16

插 页 2

印 张 13

印 数 1 - 6000 册

字 数 212 千字

定 价 28.00 元

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社发行部联系调换
版权所有 侵权必究

目 录

第一篇 成本理论研究：再生产补偿 价值、边际成本、机会成本

第一章 导论	3
第一节 研究背景与意义：基于理论和实践的考虑	3
第二节 基本思路、研究方法与内容结构	5
第二章 马克思成本理论研究	8
第一节 马克思成本理论——成本本质与资本主义生产关系	9
第二节 成本概念完整性形态——发达商品经济	10
第三节 成本的量——再生产补偿价值	11
第四节 成本对象化过程	13
第五节 人力成本及其补偿	15
第六节 成本价格补偿与使用价值（实物）补偿关系	17
第七节 成本与费用——《资本论》关于流通费用	18
第八节 成本结构详细信息与宏观经济管理	19
第三章 西方经济学的成本理论：边际分析与边际成本	22
第一节 西方经济学关于成本的技术研究	22
第二节 边际成本与规模经济	28
第三节 管理会计中的边际成本及边际分析原理	30
第四节 边际成本小结	31
第四章 西方经济学成本理论：经济成本——机会成本	32
第一节 机会成本的理论分析	32
第二节 社会主义经济学家关于资源合理配置的研究	38
第三节 机会成本与影子价格	40

第四节 会计学成本研究	44
第五节 成本理论研究总结	45

第二篇 企业成本：成本计量、成本确定、成本控制与成本决策

第五章 企业成本概论	49
第一节 企业成本——财务会计与管理会计	49
第二节 企业成本计量	51
第三节 企业生存三力点及生存区域	53
第六章 成本确定：成本计算与成本分配	55
第一节 成本计算方法——耗费对象化为成本	55
第二节 成本计量计算方法演变的考察	60
第三节 产品成本计算方法的设计和选择	66
第七章 成本决策	71
第一节 变动成本法与决策	71
第二节 目标成本法与决策	74
第三节 生命周期成本决策	80
第四节 资源限制成本决策	85
第八章 成本控制与业绩评价	92
第一节 标准成本系统与成本控制	92
第二节 作业管理与价值链成本控制	99
第三节 适时生产系统与成本控制	105
第四节 全面质量管理与质量成本控制	114
第九章 企业成本管理方法的系统构建	121
第一节 成本管理系统构建的必然性	121
第二节 成本管理系统构建的基础——对各种方法的剖析与 梳理	124
第三节 成本管理方法的系统构建	129

第三篇 宏观成本管理与行业成本结构

第十章 强化成本宏观管理、发挥成本杠杆功能·····	143
第一节 基于成本补偿,发挥宏观调节功能·····	143
第二节 提供产业发展成本信息,提高规模效益·····	148
第三节 树立社会机会成本观念、实现社会资源的合理配置·····	149
第四节 现行成本信息含量的局限性·····	150
第五节 采取措施疏通成本信息渠道·····	150
第十一章 行业成本结构分析·····	154
第一节 自来水价格调整——价格与企业成本结构·····	154
第二节 基于成本的房地产价格分析——价格拉动成本·····	160
第三节 矿资源产品成本与补偿——煤炭行业成本分析·····	178
参考文献·····	191
后记·····	197

第一篇

成本理论研究：再生产补偿
价值、边际成本、机会成本

第一章 导论

成本是商品经济的产物，究其本质是维持简单再生产的补偿价值，在现实经济活动中以所耗费经济资源的货币量表现，即成本价格，在市场经济发展过程中又衍生出许多新的内容。作为一个经济学范畴，成本具有其质和量的规定性，在经济活动和经济管理过程中，研究其现实丰富的具体内容，无论对宏观管理还是对微观管理都极为重要。因此，无论是经济学、管理学还是会计学都将成本作为研究的核心要素。

成本理论和方法研究水平决定了一个社会的企业成本管理水平和宏观管理运用成本信息产生的社会经济效益。所以，成本理论与成本计量及管理方法和技术研究具有重要经济价值及应用价值。本书的写作正是基于这一认识而展开的。

第一节 研究背景与意义：基于理论和实践的考虑

一 加强成本管理理论体系建设的需要

关于成本研究一般都是着重于技术层面，通常根据成本经济用途、成本计量方法和分配特点、成本与业绩考核的联系，以及成本与决策的关系，加以分类解析或运用列举。这种对概念的逐一解释，使得成本研究缺乏系统性，难以解释不同成本概念之间理论本质的区别。只有从理论的角度，追溯成本本质、成本技术分析的历史沿革及发展，才会发现其间的规律性，从而为成本理论与实践研究提供指导。

在管理学和会计学中，成本常被冠以不同的定语形成一个多维的、庞

大的成本概念体系，既包括成本管理实践中使用的没有严格定义的成本概念，也包括经济学、管理学和会计学所使用的成本概念，显得杂乱无章。冠以不同定语的成本概念有什么不同，能否从中区分出具有理论意义的成本范畴？本书希望通过梳理和分析研究成本概念之间本质的差异和技术分析的特点，把握成本理论与技术分析中的主导线索，找出其间规律性的联系，为企业及社会成本管理和成本信息的生成与使用提供实质性的指导。虽然以前研究^①提出三维成本的基本框架，但由于当时我国处于计划经济向市场经济转变的初始阶段，成本研究和成本管理作用尚未被充分认识，尤其是成本在发达市场经济中的杠杆作用未能揭示。

现代成本理论与方法源于工业时代制造业成本管理的要求，虽然成本计量与成本管理方法一个多世纪以来在西方发达国家有了不少的发展，但成本研究没有去梳理、分析经济学、管理学和会计学在成本研究方面的联系与区别，还是主要从企业的角度，仍然停留于企业成本管理和技术的分析层面。将成本理论体系、企业成本、宏观成本管理结合起来的系统研究目前还是一个空白。

二 指导企业和宏观成本管理实践需要

在发展市场经济进程中，我国企业的成本意识和管理水平虽然有不少改进，但总体来说，成本意识不强，成本管理粗放、管理水平不高。在市场经济条件下，价格、利息、税收作为经济杠杆用于宏观调节手段，而成本的杠杆作用却被忽视，成本仅当做企业管理对象和管理工具。在宏观管理中考虑和运用成本信息的意识不强，成本信息没有发挥应有的作用。加强成本意识、提高成本管理水平是我国企业在国际竞争中增强竞争力的关键因素，也是宏观管理决策应该关注的重大因素。因此，成本的系统研究是关系国家和企业可持续发展及增强企业竞争力的重大课题。

我国经过 30 多年对外开放和经济体制改革，经济体制成功转型，经济运行的市场程度处于较高水平，成本研究不仅对于企业管理极为重要，也是社会持续发展的需要。但是，关于成本研究，无论是价值链成本研究

^① 课题负责人提出，参见余恕莲《试论多维成本概念体系》，硕士学位论文，厦门大学，1986 年 5 月。

还是战略成本研究，仍然是停留于微观层面，或割裂成本的社会作用，着重于技术问题，对成本理论研究和管理实践的历史发展考察不足，研究缺乏系统性。

本书力图在马克思成本理论的基础上，吸收西方经济学成本理论和研究方法的精华，构建成本理论、企业成本、成本杠杆的宏观调节三位一体研究框架，追溯成本理论和成本技术分析的历史沿革及发展，以三维成本理论框架为指导，形成成本理论与成本管理实践系统，为成本理论与实践研究提供指导。

第二节 基本思路、研究方法与内容结构

一 研究思路

本书的研究思路是：（1）通过对现行成本管理理论体系局限性的分析，提出“企业成本理论与方法的系统研究”的必然性和必要性。（2）立足于马克思的成本理论，追溯成本观念与社会经济发展的关系和管理对成本信息的要求，探讨成本观念和成本理论的发展，建立新的成本理论体系。（3）在以上研究的基础上，基于成本理论框架的理念与逻辑思想，对企业成本计量、成本确定、成本控制与成本决策的一些基本方法问题进行分析研究，构建企业成本管理方法的整合系统。（4）通过典型行业和企业的成本数据分析研究，进一步探讨成本补偿结构分析及其在宏观领域的实际应用。以科学的成本理论为指导，研究企业和政府经济管理机构如何规范和运用成本信息，发挥成本管理宏观调节的重要作用，引导企业与社会目标趋于一致，促进企业和整个社会的健康可持续发展。同时针对行业成本信息的使用、成本信息含量，成本信息的获取等问题进行分析研究，并对改进管理提出建议。本书的基本研究思路如图 1-1 所示。

二 研究方法

从一定意义上说，一种理论的突破和发展首先是从方法论上的突破和发展开始的。企业成本理论与方法的系统研究所涵盖的内容十分丰富，这

就决定了本书必须立足于跨领域的综合研究：（1）经济学、管理学和会计学研究方法相结合。成本既是经济学范畴，又是管理学和会计学的研究对象，研究方法应还是对各学科研究方法的相互结合。（2）系统分析与重点分析相结合。用系统分析方法研究成本理论发展与社会经济环境、经济技术发展的关系，力图建立系统的成本理论框架。同时运用重点分析方法研究考察 20 世纪 50 年代以来成本管理方法的创新和特点，总结经验指出不足。（3）定性分析与定量分析相结合。以定性分析为主，研究我国和西方成本理论研究和发展的基本特点，同时运用数量分析方法用数据说明成本研究对成本管理效率的贡献。

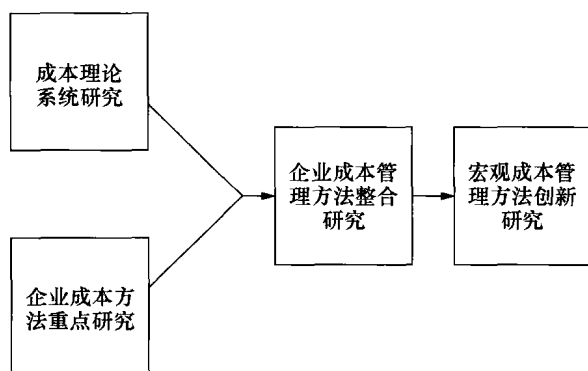


图 1-1 基本研究思路

需要指出的是，在课题初始设计时，通过问卷调查了解我国企业现行成本管理方法和成本信息使用效果，通过实地勘察获取企业成本构成和影响企业成本水平的因素及存在的问题。但在项目进行过程中，经过对收回问卷的分析，发现大部分问卷信息不真实，不能作为分析的依据。成本构成和成本水平因素的详细资料更是属于企业的商业秘密，企业婉言拒绝。所以，本书只好利用成本信息的公开资料，国家统计数据 and 上市公司公开财务报表。由于统计数据的总括与平均化，企业财务报表成本信息详细资料披露有限，对成本分析的可靠性和有效性有一定影响。

三 结构安排

从逻辑结构上讲,本书遵循的是“提出问题—分析问题—解决问题”的基本范式。首先,在马克思成本理论基础上,同时吸取西方经济学中关于成本的观点,分析商品经济和市场经济发展的不同阶段研究成本的内涵和外延,总结发达市场经济下成本管理的成果和经验,发展了现代企业成本理论,建立一个科学的三维成本理论框架;然后将企业在成本计量、成本确定、成本控制与成本决策的应用归纳,形成企业成本管理实务操作系统,为企业成本管理提供系统化的方法与工具;最后针对我国宏观管理对成本信息的需求提出基于宏观管理的企业成本管理改进建议。

第二章 马克思成本理论研究

一般认为，研究马克思《资本论》主要是分析资本主义生产关系、阐述剩余价值形成过程和资本主义生产本质。这样的理解有些片面，马克思《资本论》展现的是两条主线：资本主义生产关系和社会（市场经济）再生产过程，剩余价值理论贯穿于严密的社会再生产过程分析之中。

研究《资本论》不仅让我们掌握劳动价值论，认识剩余价值的形成过程及其在市场经济中的转化形式，而且使我们深入透析商品经济和市场经济形式下的个别厂商生产和再生产、社会生产和再生产过程（资本论中表现为资本主义生产过程）。社会再生产反映社会再生产的自然属性，体现生产力的要求。而生产关系的研究是分析在社会再生产财富创造过程中利益分配的关系。

在今天社会主义市场经济建设中，我们重温马克思《资本论》，不仅了解资本主义生产关系，更重要的是研究《资本论》中马克思关于商品经济和市场经济环境下，社会再生产过程中个别资本与社会总资本的运动过程和相互关系，运用马克思再生产理论去解决社会经济中效率与利益分配问题。

社会只要将产品作为商品来生产，生产和消费在市场中进行，成本就是厂商和经营管理者必须关注的问题。《资本论》中，马克思的成本理论贯穿于资本主义生产关系和社会再生产过程的分析之中，以劳动价值论揭示了成本本质，从再生产过程分析界定成本量的意义。现代西方经济学则隐去了成本所体现的生产关系，主要从技术层面以边际分析方法为基础，基于生产要素、投入产出研究成本的量。

第一节 马克思成本理论

——成本本质与资本主义生产关系

在《资本论》中，马克思将成本区分为不变资本和可变资本，“可见，变为生产资料即原料、辅助材料、劳动资料的那部分资本，在生产过程中并不改变自己的价值量。因此，我把它称为不变资本部分，或简称为不变资本。相反，变为劳动力的那部分资本，在生产过程中改变自己的价值。它再生产自身的等价物和一个超过这个等价物而形成的余额，剩余价值。这个剩余价值本身是可以变化的，是可大可小的。这部分资本从不变量不断变为可变量。因此，我把它称为可变资本部分，或简称为可变资本。”^①从生产和再生产过程考察不变资本和可变资本，再生产过程得以不断持续，不变资本和可变资本转化为不变成本和可变成本，剩余价值转化为利润。马克思说：“在这一篇中，利润率和剩余价值率在数量上是不同的；相反地，利润和剩余价值被看作是同一个数量，只是形式不同。”^②剩余价值相对于可变成本和预付资本计算出来的剩余价值率和利润率截然不同，利润掩盖了剩余价值的真相，这里成本所体现的是经济关系，揭示利润的真实来源。

然而《资本论》并不否认预付资本在社会生产中的重要性，虽然剩余价值由可变资本创造，但要使可变资本创造剩余价值需要一定的条件：“虽然只有可变资本部分才能创造剩余价值，但它只有在另一些部分，即劳动的生产条件也被预付的情况下，才能创造出剩余价值。”^③分析如此精辟，既揭示了剩余价值来源，也肯定了预付资本在剩余价值创造中的重要意义，《资本论》还详细分析了剩余价值的分割，如剩余价值表现为利息的合理性，而非西方经济学认为利息是对节欲的补偿，混淆了利息这个“资本价格”的本源。

① 《资本论》第一卷，人民出版社1975年版，第235—236页。

② 《资本论》第三卷，人民出版社1975年版，第57页。

③ 同上书，第50页。

第二节 成本概念完整形态

——发达商品经济

马克思关于成本质和量的论述表明，成本对资本主义再生产过程的重要意义，其重要意义对于社会主义市场经济仍然适用且更为重要。成本作为维持简单再生产在生产要素上耗费的补偿价值，在商品经济中取得独立的形态，对于研究社会及企业的再生产过程是至关重要的。马克思说过：“按照资本主义方式生产的每一个商品 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 ，那末，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。”^① 这个补偿价值在现实生产中表现为成本价格。“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。”^②

从商品价值中区分出维持简单再生产的补偿价值，补偿价值的独立存在，对于一切形式商品生产都同样重要，因为维持以价值形式体现的简单再生产是商品再生产过程得以延续的起码要求。不过，成本完整形态的形成并被重视，却是在商品经济高度发展，即市场经济形成——资本主义经济发展以后。

成本独立形态的完全形成和被认识有一个发展的过程，成本作为独立形态受到商品生产者自觉地重视，并依据成本信息进行管理是商品生产一定程度发展的结果。在商品生产的初级阶段，商品交换并不是生产的主要目的，商品生产的规模和组织形式都处于低级阶段，因此商品生产者的成本观念是简单、模糊的。小商品生产者往往可通过牺牲个人消费来维持简单再生产，他们对于活劳动的消耗并不十分注意，所以他们的成本观念是不完全的。马克思在《资本论》中曾说过：“对那些拥有小块土地的农民

① 《资本论》第三卷，人民出版社 1975 年版，第 30 页。

② 同上。

来说，一方面，虽然他是小资本家，资本的平均利润却不会表现为经营的界限；另一方面，虽然他是土地所有者，地租的必要性也不会表现为经营的界限。对他作为小资本家来说，只有他在扣除实际的成本之后，付给自己的工资才是绝对的界限。只要产品的价格足以补偿他的这个工资，他就会耕种他的土地；并且直到工资下降到身体的最低限度，他往往也这样做。”^①这段话即是对小商品生产者成本观念的概括，也体现了工资价值补偿对于再生产的重要作用。成本范畴的完整形态被人们普遍地认识和接受是在商品生产充分发展以后，更确切地说，是在资本主义商品生产发展到一定阶段（市场经济）以后，即马克思所说的作为“资本的产品”来生产更为显著，因为成本这个简单再生产的补偿价值对于商品生产的影响是通过价值规律对厂商的制约发生作用的，只有在市场的激烈竞争中才得以充分体现。从个别生产者来说，补偿价值是其能否生存的界限，没有完全的成本观念，在社会化大商品生产中，尤其是在充分发达的市场经济中是不可想象的。

第三节 成本的量

——再生产补偿价值

完整地理解马克思的成本理论，应将成本与资本循环和周转理论、资本主义的再生产理论相联系，系统地加以考察。《资本论》中的资本循环和周转理论是以维持简单再生产的成本耗费与收回作为线索进行分析的，成本的耗费与收回是马克思对于个别再生产过程价值运动的考察，体现出来的基本原理反映出成本对于个别生产者可持续经营的重要意义。

马克思提到：“……另一方面，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，因为这个价值部分会通过流通过程，由它的商品形式不断地再转化为生产资本的形式，因而商品的成本价格必须不断

^① 《资本论》第三卷，人民出版社1975年版，第908页。