

财会文库

基于泛会计概念 下成本计量研究

陈良华
著

 中国人民大学出版社

财会文库

基于泛会计概念 下成本计量研究

陈良华
著

 中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

基于泛会计概念下成本计量研究/陈良华著.

北京:中国人民大学出版社,2005

(财会文库)

ISBN 7-300-06364-0

I. 基…

II. 陈…

III. 成本计算-研究

IV. F231.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 018765 号

北京市社会科学理论著作出版基金资助

财会文库

基于泛会计概念下成本计量研究

陈良华 著

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080

电 话 010-62511242(总编室) 010-62511239(出版部)

010-82501766(邮购部) 010-62514148(门市部)

010-62515195(发行公司) 010-62515275(盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京东方圣雅印刷有限公司

开 本 890×1240 毫米 1/32 版 次 2005 年 3 月第 1 版

印 张 9.5 插页 1 印 次 2005 年 3 月第 1 次印刷

字 数 268 000 定 价 18.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

总序

在当今社会中，会计作为一种重要的管理工作，已经和世人的经济生活完全融合在一起，达到了须臾不可分离的境界。在现实生活中，如果离开会计工作，人类社会就难以运转，更不用说持续发展了。在我国，会计工作的重要性已为越来越多的人所认识，一股不大不小的“会计热”传遍了神州大地。但是时至今日，仍有人对会计或会计工作的认识很不到位，在理论上否认会计工作的管理属性，在

实践中将会计工作排除在核心管理层之外，其结果既贻误当前的工作，也将严重阻碍会计的未来发展。

今年是我们进入 21 世纪的第二年，世界经济面临着动荡不定、变化多端、难以预计的复杂情况，正是在这样的背景下，这两年发生在中外资本市场上的许多重大事件不断地向世人展示了经济发展和会计工作之间的密不可分的特殊关系。2001 年 8 月，中国《财经》杂志发表了一篇封面文章——《银广夏陷阱》，该文披露了银广夏的造假内幕（即利用虚假会计信息，诱使广大股民狂购其上市股票），从而打破了中国资本市场上的银广夏神话。银广夏股票价格的狂升及其创造的所谓巨额利润均来自虚假会计信息的支撑，与此事件有关的会计、审计机构和会计、审计人员是难辞其咎的。无独有偶，2001 年 12 月 2 日，曾被美国《财富》杂志列为世界 500 强第七位的安然公司，由于通过复杂的财务结构和会计处理虚构收入及利润以维持高增长的幻象的破灭，最终不得不向纽约法院申请破产保护。这一事件不仅涉及安然公司及其财务会计工作，而且也涉及了大名鼎鼎的世界五大会计公司之一安达信。从上述两个案例中我们可以看出，在当今这样一个高度信息化的社会，会计管理活动及其所生成的信息在资本市场和经济决策中起着举足轻重的作用，差之毫厘，谬之千里。反过来看，要防范资本市场中的金融风险，提高企业的经济效益，快速发展经济，就必须在宏观和微观两个层面上不断地强化会计工作。只有建立一套开放性的、满足现实需要，并与 IT 技术紧密结合的会计管理体系，企业才有可能稳步地发展，社会经济才有可能健康、有序地运行。

在人类会计管理实践的发展过程中，会计学术界的理论研究一直起着很重要的导向作用。而教材和专著则是理论研究成果的两种主要表现形式，其中，能够形成教材的大多是相对成熟、自成体系的研究成果，而那些不尽成熟，但却极具开拓性和创造性的研究成果则需要借助于专著这种表现形式了。历史地看，理论的发展总是表现为一个不断积累和延续的过程，而一所大学的一个重点学科，既需要以优秀的教材来表现其积累之深厚，又需要以开拓性的专著来展现其延续的繁荣。中国人民大学会计系自 1993 年推出了会计

系列教材之后，社会反响很大，成为我国改革开放后销售总量最大的系列教材。但是，中国人民大学会计系的中青年学者们并没有满足于现状，他们在做好教学工作的同时，始终没有停止过对诸多会计前沿课题的思考和研究，并在各自的研究领域取得了丰硕的研究成果。这套《财会文库》就是对这些研究成果的一个系统的展现。

《财会文库》顺应了新形势下会计工作由核算型向核算管理型转变这样一个客观的现实，不仅关注一些新兴经济业务的会计核算，更注重建立在会计核算基础之上的会计管理。从即将出版的几本专著来看，其内容涵盖了衍生金融工具会计核算与管理、证券市场会计监管、会计决策和会计控制、网络时代的会计管理等多个专题。在这些专著中，作者们以积极务实的态度表现了他们对资本市场中诸多会计问题的关注，表现了他们对网络时代会计核算、会计控制、会计决策、会计分析和会计考评等问题的极大兴趣和认真思考。虽然有些观点还不尽成熟，但是其中所闪耀的思想火花必将引发人们更进一步的探索和研究。

《财会文库》的出版得到了中国人民大学出版社的大力支持。出版社的同志计划把文库办成一个开放的、活跃的理论阵地，他们既立足于中国人民大学，又放眼于全国；既着力于创新，又主张有争鸣。我衷心希望会计界的有识之士都能把自己最新的研究成果纳入到这套文库中来，同时也希望《财会文库》能不断地推出好作品、新作品，为繁荣我国的会计学术研究做出应有的贡献。

阎达五

2002年4月

前言

我们正处在一个急剧变革的时代。工业社会向信息社会的转变，使一切都将发生深刻的变化，包括人们的生活方式、交流方式；组织机构的经营方式、管理方式；国家的管理规则、政治机构；市场的运作模式、运行规律……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这种变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的

管理理念和管理方法，也正在冲击动摇现行成本会计的计量模式，正在动摇着数百年建立起来的现有会计模式，新的会计信息技术和计量模式在新经济时代初现，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计量模式已面临着“相关性消失”这一严峻的挑战，80 年前，英国和美国的会计师们曾为成本记录是否与会计账户体系结合发生过激烈地争论。今天这个争论的问题又被提出。成本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会计计量系统的简单否定，也不是 80 年前反对成本与会计账户结合的英国和美国会计师们的成功复辟，而是一种新的升华，是成本会计计量模式发展的“否定之否定”的道路。

本书正是基于这种背景下来研究泛会计概念下成本计量模式问题。泛会计概念是本书核心概念之一，笔者认为传统会计“范式”已约束当前会计理论发展，成本计量跨越了财务会计和管理会计两个领域，分业研究成本计量不利于成本理论发展。本书提出了以价值管理为核心的泛会计概念，将财务会计和管理会计纳入泛会计范畴内，合一研究成本计量问题。

我们处在变革的初始阶段，这场变革已从根本上改变了企业及其运作模式。企业再造、过程创新等名词变得十分普通，企业的概念不再局限于企业内部组织，已扩展到企业外部整个供应链上的供应商和客户。影响企业经营的因素将是多方面的，成本（C）、质量（Q）、时间（T）、服务（F）和环境（E）都是促使企业赢得客户的关键竞争因素，衡量企业优劣的标准不再是利润，而应该是一个综合的竞争能力指标，这个能力指标就是“企业的价值”。价值评估和价值管理已被企业越来越重视，并成为现代企业管理理论的经营理念。价值管理将成为新会计的基本内核，泛会计概念的提出，将改变传统会计理论的范式。会计不再是一种经济信息系统，而是一种价值管理活动，它涵盖了财务会计、管理会计、公司财务和成本管理等内容。泛会计概念的提出，可以将原本分散于财务会计、管理会计和成本管理等不同学科内的成本计量理论纳入泛会计

概念下合一研究。

作者将成本计量分为财务成本计量和管理成本计量两个部分。

财务成本计量有两个基本目标：一是通过对已耗费用的分配，为企业损益表提供本期经营收益数据；二是对未耗成本进行计量，对资产负债表上的资产进行计价。成本归属观和成本流观点是财务成本计量基础，它们强调随着实物转移，需要追溯成本流过程，并通过成本记录反映企业经营活动。因此规定了财务成本计量和确认原则，如历史成本计价、权责发生制、成本配比、资本性费用与经营性费用划分等。

将财务成本计量理论完全建立在传统财务会计理论基础上是远远不够的。随着会计环境的变迁，传统财务会计理论部分内容已与会计现实发生冲突：传统会计收益观存在缺陷，它反映的并不是企业全部收益，未包括资产增值等未实现的收益；传统资产定义的“成本观”也存在着很大局限。将未耗用成本定义为资产，大大地“低估”了资产真实价值，资产负债表的真实性受到越来越多人的责难。财务会计改革已拉开帷幕并在进行之中，历史成本、费用配比、权责发生制等原则的适用范围将会缩小；多元计量属性、确认规则已正在尝试并被不断完善；资产定义的“未来收益观”也将有取代“成本观”之势。可以预计，一方面未来财务成本计量方式仍然沿袭传统历史成本分配过程；另一方面，它将会利用综合模型来改进企业报告，采用多种计量属性反映成本和收益，在报表中以两种以上的模式来反映收益和成本，并用表外非财务信息形式补充说明等。财务会计改革将会以“渐进方式”进行着。因此财务成本计量理论也将会在新的财务会计理论基础上不断改进和扩展。

管理成本计量有四个基本目标：（1）提供战略成本信息，为构建企业整体策略和长远规划服务；（2）为资源分配决策和定价决策提供成本信息；（3）为企业经营活动的成本计划和成本控制服务；（4）为人员业绩衡量和评价服务。第一个目标指向战略管理。对企业经营环境进行分析，利用价值链分析方法，发现经营机会或威胁，规划企业整个策略。成本信息起到决策支持的作用。第二个目标可以指向战略层，也可以指向执行层，为资源分配决策服务。第

三、四个目标主要服务于执行层次，为管理控制服务。因此管理成本系统是一个三层结构模式，即作业层次成本计量、管理控制层次成本计量和公司战略层次成本计量。其分析顺序是自上而下：公司战略层成本——管理控制层成本——作业任务层成本。公司战略层次运用价值链分析工具，进行“成本链”相对成本优势分析；管理控制层制定成本预算，进行成本过程控制和评价；作业层成本，计算特定对象成本，利用成本动因分析进行成本改善。而成本计算顺序恰好相反，应该是自下而上。

本书试图从三个方面有所创新：（1）提出“泛会计”概念来扩展现有会计的内涵和外延。指出成本计量必须在统一的泛会计概念下研究，才能打破原有成本计量分列在财务会计和管理会计两个领域研究的局限性。而价值管理则是泛会计概念的核心，是替代“信息系统”传统会计理论范式的最合适的选择。（2）认为新的成本计量模式必须摆脱会计账户体系束缚，构建一个财务成本计量以会计账户体系为基础，管理成本在此基础上扩延的一体化成本信息系统。管理成本信息系统不同于财务成本信息系统，它是一个开放性系统，与 ERP 系统其他部分是相互交织在一起的，否则其信息质量无法达到实时性和相关性。（3）提出企业三层次成本概念，即战略层次成本、管理控制层次成本和作业任务层次成本。分析了三个层次成本与不同管理目的的关系，理顺了各种成本信息之间的相互关系。（4）认为信息技术不仅是成本计量实现其目标的物质技术手段，而且也成了成本计量理论本身的重要组成部分。

本书共分为 9 章四个部分。第 1 章为第一部分，属于导论篇。提出现行成本计量模式存在的问题，并说明本书的研究思路、研究方法以及本书框架结构。第二部分为准备篇。在第 2 章明确界定了成本与成本计量等重要概念。第三部分为主干篇。第 5 章提出了泛会计概念——价值管理理论。讨论了泛会计内涵和范畴，提出泛会计概念框架体系，并说明泛会计与成本计量的关系。第 6 章探讨了在价值管理这一会计新理论范式下成本计量模式的构建。描述了成本计量一般过程，详细地分析了成本分配过程中各类计量问题，讨论了成本信息系统的有效性问题。第 7 章、第 8 章分别对财务成本

计量和管理成本计量进行研究，构建成本计量理论框架。第四部分为案例篇，介绍了两个成本计算的实际案例。最后的结束语部分提出了本书的结论和研究的局限性。另外本书还有两个附录：一是对计算机环境下成本会计系统进行介绍；另一个是对当前最新成本会计理论与方法进行介绍。

目 录

第 1 章 导论····· (1)

1.1 问题的提出····· (1)

1.2 本书的研究思路与 研究方法····· (6)

1.3 本书的框架结构和 主要研究结论····· (9)

第 2 章 成本与成本计量概念 和特征····· (12)

2.1 成本的实质····· (13)

2.2 会计学中的一些重要

成本概念	(24)
2.3 成本计量与成本计量模式	(31)
第3章 成本计量发展的历史考察(1987年前)	(42)
3.1 1885年前的成本计量模式:成本记录与 会计账户体系相分离	(43)
3.2 1885—1920年的成本计量模式: 成本记录与会计账户一体化	(51)
3.3 1920—1987年的成本计量模式:成本会计 从财务会计中分离出来	(58)
3.4 对1987年以前成本计量模式发展的评价	(65)
第4章 成本计量发展的历史考察(1987年后)	(67)
4.1 成本会计系统丧失了成本管理的相关性	(68)
4.2 成本计量改革的技术支撑:当今企业 新的管理思想和技术方法	(70)
4.3 20世纪下半叶以来成本会计的创新	(80)
4.4 1987年以后成本计量模式的总结	(85)
第5章 价值管理:泛会计概念的提出	(88)
5.1 现行会计模式的局限性	(89)
5.2 价值管理:一个构建会计模式的全新视角	(99)
5.3 泛会计(价值管理)的内容	(112)
5.4 成本会计与泛会计	(116)
第6章 泛会计概念下的成本计量模式	(118)
6.1 泛会计概念的成本计量模式的构建	(119)
6.2 成本计量一般过程的研究	(134)
6.3 成本分配研究	(139)
6.4 成本计算制度类型与改进	(143)
6.5 成本信息系统有效性	(146)

第 7 章 财务成本计量研究	(152)
7.1 财务成本的性质和计量	(153)
7.2 传统财务会计模式与财务成本计量理论	(159)
7.3 存货成本的分配	(165)
7.4 未来财务会计发展趋势和对财务 成本理论的影响	(174)
第 8 章 管理成本计量研究	(179)
8.1 管理成本的特征和计量	(180)
8.2 管理成本计量的理论	(191)
8.3 会计层面：对成本计量方法的解析	(194)
8.4 技术层面：管理成本计算的信息支持	(205)
第 9 章 制造业成本计量案例	(218)
9.1 案例一：英得斯影像制品（中国）公司 的成本计算	(219)
9.2 案例二：美国机械密封器制造公司的成本 系统设计	(238)
第 10 章 附录：计算机环境下成本系统介绍	(250)
10.1 计算机在成本管理中的应用概述	(250)
10.2 计算机在成本管理中应用的基本原理	(255)
10.3 ERP 与成本管理系统	(260)
参考文献	(280)
后记	(286)

第 1 章

导 论

1.1 问题的提出

我们正处在一个急剧变革的时代。工业社会向信息社会的转变,使一切都将发生了深刻的变化,包括人们的生活方式、交流方式;组织机构的经营方式、管理方式;国家的管理规则、政治机构;市场的运作模式、运行规律……

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这种变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的管理理念和管理方法，也正在冲击动摇现行成本会计的计量模式，正在动摇着数百年建立起来的现有会计模式，新的会计信息技术和计量模式在新经济时代初现，一些敢于弄潮的理论先驱者已经在进行创新的尝试。

传统成本计量模式是嫁接在会计账户系统上的。80年前，会计师和工程师们将成本记录与会计账户系统结合起来，创立了成本会计方法，形成了一套规范化、程序化的成本计量模式。它的出现大大地提高和改善了他企业经营管理的信总质量，推动了管理理论和方法的进步。也形成了有独立理论和方法的会计分支学科——成本会计^①。80年后的今天，信息时代这股潮流使得企业经营环境发生了种种目不暇接的变化，经营环境的变化推动管理科学的发展，管理科学的发展又对成本计量提出了更高的要求，现行的成本计量模式已呈现出诸多不足。

1.1.1 现行财务成本的计量模式已经受到严峻挑战，改进财务成本计量模式的呼声愈来愈高

财务会计报表的相关性正在下降，学术界和使用集团对财务会计报告提出了强烈的批评。纷纷要求改进甚至彻底改革财务会计报告体系。例如，美国会计学会（AAA）撰写的《基本会计理论》（A Statement of Basic Accounting Theory）（1966），美国注册会计师协会财务报告特别委员会撰写的《改进企业报告——着眼于用户》（Improving Business Reporting—A Customer Focus）（1991），

① 最初的成本记录与会计账户体系是相分离的。直到19世纪末期成本记录与会计账户一体化才被广泛接受。成本记录与会计账户一体化不但经历了漫长的发展过程，而且还经历了反复的争论过程，在英国和美国会计理论和实务界，对采用一套账户还是两套账户，有过激烈的争论，这种争论持续了许多年。第一本成本会计著作是美国的亨利·梅特卡夫（Henry Metcalfe）于1885年所著的《工厂成本》（The Cost of Manufacture）。两年后，英国的电力工程师埃米尔·加克（Emile Garcke）和会计师约翰·费尔斯（John M. Fells）撰写了《工厂会计》（Factory Account），该书最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户，并将成本记录与财务会计账户结合了起来。

斯坦福大学教授威廉·H·比弗(William H. Beaver)撰写的《财务呈报:会计革命》(Financial Reporting: an Accounting Revolution)(1998)等著作,都对传统的财务报告提出了强烈的批评。他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,它无法满足新经济时代经济发展的新情况和新要求。我们知道,传统财务报告的理论基础是有两个最重要的理论来支撑的,即收益确认理论和资产计量理论。其中收益确认理论主要由权责发生制原则、收入与成本配比原则、历史交易观的收入确认原则和稳健原则等内容组成;资产计量理论则主要是以历史成本原则和货币计量理论为基础。由于传统收益确认理论和资产计量理论在会计界受到越来越多的批评且在会计实务中遇到越来越多的挑战,作为财务会计理论和财务报告体系重要组成部分的成本计量模式亦出现了诸多缺陷。当前的成本计量模式体现了四大特征:(1)以历史成本为基础;(2)注重收入与成本配比;(3)强调成本归属观念;(4)强调成本流转观点。这种计量模式过于注重交易已实现的收益信息,而忽视已增值未实现的收益的信息、现金流量信息以及与未来相关联的成本等信息。因此已无法保证资产的准确计量和收益的及时完整的确认,已影响到财务报告向外披露的财务会计信息质量^①。因此,随着财务会计报告体系的改革提到议事日程以后,现行的成本计量模式也将面临着改革。

1.1.2 现行的管理成本计量模式正受到注重过程控制、强调多目标决策的现代管理要求的冲击,管理成本信息已难以适应现代管理的多维要求

市场全球化和需求主导化已经成为当代经济发展的主要特征,

^① 按照利特尔顿和佩顿的观点,传统财务会计模式是建立在“以历史成本为基础的计量”和“实现与配比”的基础之上。虽然现行财务会计模式发展了传统的财务会计模式,但是仍然保留了利特尔顿和佩顿在1940年所描述的绝大多数特征。成本作为财务会计的六个基本要素之一,它的计量将影响资产、负债、收益、所有者权益、收入等其他要素的计量。成本计量模式的选择直接影响到资产计量和收益确认的质量特征。