



现代财务与会计丛书

现代企业成本 核算模式

杨世忠
李相志 编著

北京经济学院出版社

· 现代财务与会计丛书 ·



中财 B0047137

现代企业成本 核算模式

杨世忠 李相志 编著

CD106/15.

中央财经大学图书馆藏书

总号 380994

书号

北京经济学院出版社

1991 · 北京

现代企业成本核算模式

Xiandai Qiye Chengben Hesuan Moshi

杨世忠 李相志 编著

北京经济学院出版社出版

(北京市朝阳区红庙)

阜城县印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

787×1092毫米 32开本 8.75印张 197千字

1991年9月第1版 1991年9月第1版第1次印刷

印数：0001—5000

ISBN 7-5638-0258-4/F·143

定价：3.40元

序

楊紀琬

当前，财会理论、财会工作、财会教学正面临着许多新情况、新问题。我们的共同任务 and 目标是建立具有中国特色的财会理论方法体系。

什么叫具有中国特色的财会理论方法，我认为主要有下面四条：

以马克思主义哲学、政治经济学的基本原理为理论指导，为公有制基础上的有计划的商品经济服务。

以提高经济效益为中心，力求宏观效益与微观效益的统一，眼前效益与长远效益的统一。

以真实的会计核算与严格的会计监督为会计的两大基本职能。

以民主理财为重要手段，发扬社会主义民主管理的好传统。

要建立这个体系，首先要对四十年来中国财会工作经验进行认真的总结；要对原有体系加以继承与改造；还要对国外财会理论、制度进行分析、鉴别，结合中国具体情况加以借鉴、吸收、消化。为此，财会战线的同志们要进行长期、不懈的努力。

《现代财务与会计丛书》的陆续出版，将为实现上述目标作出贡献，从而也为治理整顿、深化改革，为四化建设作出贡献。

预祝财会园地的这株新苗能茁壮成长。

1990年2月于北京

《现代财务与会计丛书》编委会

顾问 杨纪琬 葛家澍

编委 (依姓氏笔画为序)

王又庄(主任)

王世定 朱时钦 陈守文

曹 冈 常 勋 魏振雄

前 言

随着我国经济体制改革的逐步深化和企业承包经营责任制的广泛推行，企业的地位和作用发生很大改变，企业不仅需要根据国家计划而且需要根据市场需求来安排生产经营活动。由此而来的加强国家宏观经济调控和加强企业微观经济管理的要求与日俱增，现行只核算完全成本形态的企业成本核算模式已不能满足管理的需要。因此，要探索并建立能够满足各种管理要求的提供多种成本形态资料的新型成本核算模式。本书正是为了达到这一目的而进行探索的。作者在调查研究和吸收国内近些年学术研究成果的基础上，根据新的思路提出了新的成本核算模式。

本书提出的四种成本核算模式，均为不同成本形态在核算上相结合的模式，在企业推行内部经济责任制、加强产品质量管理和重视经营决策的条件下，具有较强的针对性和适用性。

本书第一、二、四章由杨世忠编写，第三、五章由李相志编写。在本书写作过程中，得到了北京经济学院王又庄教授和时映西教授的指导，北京雪花电器集团公司企业管理办公室周瑞林主任和财务处同志的支持，中国人民大学贺南轩教授的帮助。对此，我们表示衷心感谢。

疏漏之处，恳请读者批评指正。

作 者

1990年1月于北京

目 录

前 言

第一章	总 论	(1)
第一节	成本核算模式的形成与发展	(1)
第二节	改革现行成本核算模式的必要性	(4)
第三节	成本核算模式的改革设想	(7)
第二章	完全成本核算与责任成本核算相结合的核算模式	(14)
第一节	完全成本核算与责任成本核算相结合的前提及适用性	(14)
第二节	完全成本核算与责任成本核算相结合的核算模式设计	(18)
第三节	完全成本核算与责任成本核算相结合的核算模式运用举例	(24)
第三章	完全成本核算与变动成本核算相结合的核算模式	(67)
第一节	完全成本核算与变动成本核算相结合的前提及适用性	(67)
第二节	完全成本核算与变动成本核算相结合的核算模式设计	(72)
第三节	完全成本核算与变动成本核算相结合的核算模式运	

	用举例	(82)
第四章	完全成本核算与质量成本核算相结合的核算模式	(98)
第一节	完全成本核算与质量成本核算相结合的必要性与可能性	(98)
第二节	质量成本构成与完全成本构成的比较	(101)
第三节	完全成本核算与质量成本核算相结合的核算模式设计	(109)
第四节	完全成本核算与质量成本核算相结合的核算模式运用举例	(121)
第五章	完全成本核算、责任成本核算和变动成本核算相结合的模式	(147)
第一节	完全成本核算、责任成本核算和变动成本核算相结合的前提条件	(147)
第二节	完全成本核算、责任成本核算和变动成本核算相结合的核算模式设计	(163)
第三节	完全成本核算、责任成本核算和变动成本核算相结合的核算模式运用举例	(200)

第一章 总 论

第一节 成本核算模式的 形成与发展

成本，作为一个客观的经济范畴，普遍存在于商品经济社会。对成本的核算，历来为商品生产者和经营者所重视。因为对于任何一个商品生产者或经营者来说，不核算成本，就无法比较其生产经营得失，无法确定其从事商品生产经营活动的经济效益。不计较得失，不讲求经济效益的生产经营活动是一种盲目的活动，其最终结果只能导致商品生产者或经营者在商品经济的生存竞争中被淘汰。

人们对成本的核算与人们成本观念的形成是分不开的。人们成本观念的形成，可以追溯到商品经济的萌芽时期。那时，以物易物的商品交换刚刚开始。这种简单的以物易物商品交换关系的存在，是形成人们成本观念的客观基础。为了从他人或其他部落取得所需的物品，就必须付出自己或本部落所拥有的剩余产品。这种为得而失的物品，是成本形态的雏形。而对其所进行的最初的计算和记录，便成为日后成本核算的端倪。

成本核算离不开利益主体、成本形态、核算物质手段与核算技术方法这四个基本要素。利益主体，是指成本核算的直接

服务对象，它说明成本是为谁所费和为谁而发生。利益主体决定成本核算的目的，以及所核算成本的经济实质和具体形态。成本形态，是指所核算成本的具体内容和范围，是按照某种标准对利益主体的支出代价进行分类的结果。成本形态只有通过一定的核算物质手段和技术方法才能够量化表现。换句话说，必须采用一定的核算物质手段和技术方法，才能对成本形态进行计量、计算和记录。成本核算的四个基本要素的具体内容，在人类社会的不同发展阶段截然不同。利益主体大致经历了“原始部落物主—商人—小业主—独资经营的资本家—资本家集体—投资者集体—社会劳动者全体”的演变过程。成本形态则经历了一个从不完全成本形态到完全成本形态，从单一成本形态到复杂多样成本形态的发展过程。核算物质手段，最初是“刻石记事”、“刻木记事”、“结绳记事”、实物计量；后来是货币计量、书契、帐簿登记、珠算，直至电子计算机的运用。核算技术方法，也经历了从单一物品和单一成本形态计算到多种产品和多种成本形态计算的发展过程。

在简单商品交换条件下，对于原始部落的物主来说，成本就是用于交换的商品，其表现形态就是商品实物。货币出现以后，成本形态的量化表现物从具体的商品实物变成了抽象的货币。对于商人来说，货物的进价和流转费用构成成本形态的具体内容，购入货物和流转货物所发生的货币支出，就是成本形态的量化表现。小业主的成本内容由材料费和人工费组成，如果这个小业主的用工仅限于家庭成员或与别人换工的范围，则其成本的具体内容便只剩下材料费。到了资本家那里，管理职能从生产劳动中分离出来，其成本的内容除了材料费和人工费以外，还增加了管理费用。社会化生产的发展，使从事商品生产经营的自然人与法人彻底分离。企业开始以商品生产经营者

的身份成为利益主体的共同代表。这以后无论利益主体的具体内容有何演变与重新组合，企业始终是利益主体的共同代表。成本核算成为企业成本核算，不再是对某个自然人而言了。随着近代工业的产生和发展，机器的广泛运用，资本有机构成的逐渐提高，企业成本内容里不仅增加了折旧费与修理费，而且其比重越来越大。此后，尽管科技开发费用和宣传广告费用等费用项目逐渐增多，但作为企业成本来说，已由不完全形态发展到完全形态。透过这个发育完全的成本形态，便可以看到普遍存在于商品经济社会的成本范畴，即商品生产者和经营者在从事商品生产经营活动过程中为取得经营收益而发生的一切可以用货币计量的代价。这种代价对于不同的利益主体来说有不同的界定范围。产品完全成本(准确地说是企业财务成本)便是这种成本形态的统一称谓。

在成本由不完全形态发展到完全形态的过程中，成本核算的物质手段与技术方法也随之发展和完善起来。对于产品完全成本的核算，渐渐形成了一个比较完善的模式。

现代科学技术和管理科学的发展，使人们的眼界扩大了，对得失的比较有了更广更深的理解。管理的要求提高了，使管理的目的呈现多元化的趋势。与此相适应出现了许多新的费用(代价)分类标准，成本形态日益增多。在原有产品完全成本基础上初步形成了内部控制、经营决策、技术经济三个系列的成本形态。在商品生产不甚发达、供不应求的时期，生产型企业重视的是以泰罗制为代表的科学管理，以内部控制为目的的标准成本、定额成本应运而生。以后，随着行为科学的介入，演变出责任成本。企业经营者为了在竞争中立于不败之地，便采用和发展了质量成本及其核算。在商品生产发达、市场竞争激烈的时期，经营型企业所重视的是经营决策。为决策服务的成

本形态，如固定成本、变动成本、边际成本、资本(金)成本、机会成本等等，相继出现并得以广泛运用。而在技术革命的推动下，为了寻求新的利润源泉，变“节流”型的控制成本为“开源”型的降低成本，设计成本、功能成本、产品寿命周期成本、物流成本等技术经济系列的成本形态，也相继探索出来并在不断发展和完善之中。成本形态的发展，必然要求成本核算也与之有相应的发展。核算产品完全成本形态的模式显然不能用于核算其他成本形态，更不能同时核算出多种成本形态。总之，利益主体的变化，管理科学及成本形态的发展，物质技术手段的改进，在呼唤着新型成本核算模式的诞生。

第二节 改革现行成本核算模式的必要性

一、现行成本核算模式的形成

中华人民共和国成立以后，随着生产资料所有制的社会主义改造的顺利完成，全民所有制经济成分在国民经济中占了主导地位。与此相适应，作为生产资料所有权的体现，国家对社会经济从宏观上实行计划管理。在这样的背景下，国家利益高于一切。社会经济的发展，不再取决于个别企业在市场作用下自发追逐自身利益的行为，而是取决于国家自觉进行的统筹安排与计划调节。作为利益主体的代表，社会主义企业与资本主义企业已大相径庭。为了实行计划经济，社会主义企业的行为必须纳入国家计划的轨道。企业实现自身利益的机遇与约束，主要不是来自于市场，而是来自于上级主管部门和国家对不同行业的发展计划。这就从根本上规定了企业成本核算的直接服务

对象不仅仅是企业，而且是上级主管部门，是国家财政部门。因此，企业成本核算的目的、内容、范围、时间、要求，甚至资料来源都必须由国家统一规定。又由于产品经济排斥市场竞争，自然忽视企业的经营决策与经济效益，企业缺乏必要的经营自主权，缺乏加强成本管理的内在动力，所以成本管理乃至成本核算只能是按照上级主管部门的要求被动地进行，并且只核算产品完全成本。这就是现行的成本核算模式。

二、现行成本核算模式的局限性与改革要求

经济体制改革以来，我国的经济逐渐脱离了原有高度集中的单一计划经济模式，向着计划经济与市场调节相结合的模式发展。各种利益关系重新调整，企业地位重新确定，企业的内外环境的巨大变化，加上现代管理科学的引进与发展，使得成本核算模式的基础条件发生了深刻变化。正是在这样的背景下，现行成本核算模式的局限性才突出地显示出来。

(一)现行成本核算模式不能克服算管脱节、核算不实等弊端。

由于现行成本核算模式主要是为国家进行宏观经济管理服务，因此不可避免地要带来算、管脱节，即企业的成本核算处于只为上级主管部门服务的被动境地，而且更突出地表现在车间、班组成本核算也只为厂部以至主管部门服务上。由此而产生核算不实、乱挤成本、定额流于形式等种种弊端。尽管国家与主管部门三令五申，并且还增加了审计部门的监督，但这些弊端仍然没有也不可能从根本上被克服。这些弊端克服不了，成本分析与考核就落不到实处。分析与考核落不到实处，对成本执行者的奖罚就失去了准确的依据。成本不断降低的机制也因此而无法形成。

(二)现行成本核算模式提供不了多种成本形态的核算资料，不能满足现代化企业管理对成本核算的要求。

近年来，围绕增强企业活力，处理好国家同企业、企业同职工之间的利益关系，国家对计划、价格、物资、财政税收、金融信贷、劳动工资与人事管理诸方面体制进行了一系列改革。生产经营权较大程度地下放，对外开放带来的资金、技术、管理和产品的国际间交流与合作，全民、集体、个体、合资、外资等多种经济成分的并存与渗透，以联合、兼并、破产为特征的企业改组，承包、股份、租赁等多种经营形式在实践中的发展，以逐步放开生产要素市场为标志的市场体系正在形成，招聘招标、优化劳动组合等人才竞争机制进入企业。所有这些，标志着实现企业利益的格局已发生巨大变化。企业不仅仍然需要受国家计划的直接的或间接的指导，而且需要直接面对市场，面对变化多端、竞争激烈的外部世界。这不仅给企业的生存和发展带来了一系列的新问题和新要求，而且也给企业的成本核算带来了一系列的新问题和新要求。

问题之一是，企业为了权衡利弊得失，必须独立地对生产经营活动的各方面作决策分析。决策分析的有效性取决于决策分析方法是否科学。科学的决策分析方法，必须依据灵敏、准确的会计信息，特别是要有与决策相关的成本形态信息资料，如固定成本、变动成本、资金成本等。这些成本形态资料从何而来？

问题之二是，企业要在激烈的市场竞争中站住脚，必须依靠信得过的产品质量，加强产品质量管理需要计算产品质量成本，那么质量成本的数据从何而得？

问题之三是，企业要提高经济效益，还必须依靠合理的价格参加价格竞争。价格竞争的实质是产品成本较量。要降低成

本就必须有效地控制生产经营活动耗费，控制耗费的有效方法离不开对责任成本的计算与考核。责任成本又如何计算？

问题当然还不仅限于此。现行成本核算模式早已制度化和规范化，其特点在于为宏观经济管理服务。由此形成了一个从原始记录到帐户记录和报表记录，从班组成本到车间成本和工厂成本的产品成本核算系统。要从这个系统中计算其他形态的成本，需要从大量的原始资料入手，按新的要求重新分类、归集和计算。由于原始资料也是按现行成本核算模式规定的核算要求来记录的，所以直接依据原始记录也很难算得出所需要的成本信息资料。如果说，企业计算产品完全成本是立足于为宏观经济管理服务的话，那么计算责任成本、变动成本、质量成本等一系列为企业管理服务成本形态，则立足于为微观经济管理服务。现行成本核算模式的局限性，就在于提供不了专为微观经济管理的成本形态信息。

第三节 成本核算模式的改革设想

现行成本核算模式之所以需要改革，在于其不能适应由于经济体制改革带来的新的管理要求。新成本核算模式之确立，则要求它必须具有新的功能和优越性，能够避免算管脱节，能够克服核算不实、乱挤成本、定额流于形式等弊端，从而形成成本降低的机制，提供管理所需要的多种成本形态核算资料。

一、成本核算目标模式的展望

按照系統工程的观点，企业的生产经营过程是一个十分复杂的人造系统，为了达到这一人造系统的目的，就必须对其实施系统管理。这就要求企业成本核算必须全方位多功能。所谓

全方位，是指对企业生产经营所涉及的每个方面、每个层次、每个环节的与各种成本形态相关的经济活动信息，都加以收集、整理、加工、传输、贮存和应用。所谓多功能，就是指对宏观的、中观的和微观的管理所要求的多种成本形态的资料都能够及时、准确地提供。具体地说，就是能为国家、企业及有关方面了解企业财务状况，制定产品价格，确立分配关系，提供产品完全成本资料；能为企业加强内部经济控制，考核职工业绩，提供责任成本资料；能为企业分析环境、预测变化，作好生产经营活动的长期决策与短期决策，提供决策成本资料；能为企业提高经济效益，保证产品功能与质量，挖掘内部潜力，寻找降低成本途径，提供技术经济成本资料。目标模式与现行模式的根本区别就在于此。

建立成本核算目标模式的客观基础在于：首先，尽管各种成本形态的核算目的、要求、内容、范围、期间、计算方法等各异，但是却有三点最基本的共同之处：(1)它们都属于成本范畴，都与经济主体的经济利益相关。(2)它们都与企业生产经营活动的全过程相关，因而都可以通过对反映企业生产经营活动各方面情况的原始记录进行整理、加工以及再加工得到。(3)它们都是由最基本的信息单元所构成，这种最基本的信息单元并非不可把握，它在成本世界里所扮演的角色，正如大千世界里的化学元素。其次，电子技术的发展以及对电子计算机软件的开发，给这样一个分类复杂、计算工作量成十倍增长的核算体系提供了可靠的物质手段。

由于不同成本形态的最基本信息单元都可以通过建立和健全各项记录来获取，因此明确规定各种成本形态的具体信息来源、分类标识和组合方式，便能得出所需成本形态的核算资料。对纳入信息系统进行核算的成本形态，有必要进行再分类，将