

# 成 本 计 量 概 论

张 鸣

## 一、成本计量在会计要素计量中的重要性

会计计量在会计活动中具有核心职能，中外许多人士将会计称作是一种计量的活动。会计计量实际上是对一系列会计要素的计量，即对资产、负债、权益、收入、成本(费用)和利润的计量。一般人们的注意力较多地集中在对资产和收益计量理论的研究。然而，成本计量的正确与否，实际上是其他会计要素正确计量的基础，任何会计要素的计量都与成本计量有着直接或间接的联系。譬如，资产可表述为企业未消耗的成本；负债可表述为企业为取得新资产已发生但尚未支付的成本；权益可表述为业主和债权人对企业投入资产并期望取得更多资产所发生的成本；营业收入可表述为企业所耗成本的增值毛额；而利润则可表述为企业所耗成本的增值净额（如成本利润率便说明了这一点）。可以讲，企业会计中任何一个经济事项都与成本计量有关。

在企业整个经营过程中，要保证对各项会计要素的正确计量，就必须首先保证成本计量的正确性。譬如，在供应阶段，要正确计量获得的各项资产的价值；在生产阶段，要正确计量生产产品（劳务）的价值；在销售阶段，要正确计量销售商品和劳务的价值及营业收入和利润；在特定经济事项的预测决策过程中，要正确计量与其相关的现实和未来的支出等，这一切都必须依赖正确的成本计量才能完成。所以，对各项会计要素的确认和计量，无不是直接或间接地借助于有效的成本计量手段。

人们一直把资产和收益的计量作为会计计量的中心问题研究。在所有的会计要素中，成本与资产的关系更为密切。有些学者习惯地将资产与成本联系起来，甚至用“未消逝的成本”来定义资产。这是因为企业要取得某种资产就往往要发生一定的成本支出，譬如，向外购入资产，或在生产中消耗一定人力物力取得新资产等等。而成本计量的正确与否，直接关系到资产计量的准确性。反过来，正确的资产计量又是保证成本计量准确的条件。因为成本是企业各种资产的消耗。所以，成本计量与资产计量是一种相互依赖、相互制约的关系。

同样，成本计量与收益计量的关系也十分密切，两者同样存在着相互依赖和相互制约的关系。因为成本是为了获得一定收益而发生的支出，成本计量的正确与否，直接关系到企业净收益计量准确性。相反，收益计量的准确性对成本计量也有制约作用。在会计配比原则下，只有与当期收益相关的成本，才能作为当期成本，形成费用与收益配比。在这个意义上，正确计量各期的收益和净收益，对正确计量各期成本有直接的影响。所以，企业经营过程中发生的收益和成本（或费用）应根据它的内在因果关系来正确确认和计量。

## 二、成本计量的涵义

要理解成本计量的涵义，首先要了解成本的涵义。马克思在《资本论》中写道：“按照资本主义生产方式生产的每一个商品W的价值，用公式表示是 $W = C + V + m$ 。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……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价格部分，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。”<sup>①</sup>马克思这段关于成本概念的论述，使我们认识到成本是耗费和补偿的统一体，并使我们受到这样几点启示：（1）从耗费角度看，成本最本质的经济内涵是 $C + V$ ，但 $C + V$ 本身不能成为成本的直接表现形式，因为它作为抽象的内涵是无法计量的，人们能把握的只是实际生产活动中的成本价格。（2）从补偿角度看，成本最直接的表现形式是成本价格，它是补偿商品生产耗费的價值尺度，说明了成本概念在再生产中的作用。（3）马克思基本成本理论所揭示的是商品生产中最一般的抽象成本概念，并不是给各种具体特殊的成本概念下定义，因此，我们在实际成本计量中，有必要将作为理论基础的最一般成本概念与实际工作中各种特殊的成本概念区分开来。

马克思对成本概念的范畴作了科学抽象，这主要是对成本的定性（消耗和补偿的统一体），是对成本计量作了原则规定。然而，马克思并未对如何计量成本的量作进一步的阐述，因为这已经不是政治经济学所涉及的内容了，这需要会计学这门应用性科学从实际出发来解决。因为，政治经济学与会计学具有不同的研究对象，在会计领域中“成本是一个很现实的问题，用简单的政治经济学的概念来代替对于现实问题的研究，是不能解决问题的。政治经济学的理论是个解剖刀，我们可以利用科学的抽象方法研究现实的问题，但不能直接搬过来。”<sup>②</sup>可见，在经济学上成本可抽象为 $C + V$ 等价物，表现为消耗和补偿的统一体，但在会计学的计量上，成本计量必须十分具体明确。因此，成本计量的涵义是指企业为了经营目的，对所发生或可能发生的支出从价格上用一定的货币单位进行测定，并按一定对象和范围进行归集的过程。

同时，我们在作成本计量的研究时，必须充分认识到，马克思论述的最一般的抽象成本概念与现实成本管理中所产生的特殊成本概念是有区别的。这些特殊成本概念是与特定经济事项相联系的，是由成本管理的内在要求而产生的。虽然，在广义上它仍然符合一般抽象的成本概念，但在实际上它往往并不是已经消耗，而是更多地表现为未来消耗和潜在消耗。所以，在成本计量上，应将特殊成本概念的计量作为与具体经济事项相联系的实际问题来研究，并运用相应的成本计量方法，来明确反映它们经济内容的构成。现在，广义地理解成本概念已是当前的一种趋势，除了传统成本概念外，许许多多为成本管理目的而产生和发展起来的新的成本概念层出不穷。从成本概念发展的角度来看，成本计量不外乎两项内容：一是成本核算制度规定的为计税目的进行的财务（法定）成本计量；二是为了特定成本管理目的而进行的管理成本的计量。

### 三、成本计量目的

所谓成本计量目的，就是需要对成本正确计量并提供相关信息的要求。成本计量是达到成本管理的重要手段，没有明确目的的成本计量所提供的成本信息不但无益，甚至可能是有害的。因为成本计量信息的正确与否，对于微观和宏观的经济管理和决策都具有极大的影响。成本计量的目的必须要符合成本管理的要求，一般讲，可将成本计量目的分为财务成本计量目的和管理成本计量目的两部分。

财务成本的计量目的主要有：

(一) 正确揭示企业一定时期为经营而发生的消耗并反映其经营成果。成本计量必须要正确地测定企业经营过程中所发生的价值耗费的实际内容, 客观地反映各个阶段和范围内应耗费的價值尺度, 并为商品的合理定价提供依据。通过正确的成本计量, 来反映企业的实际经营成果, 确保企业利润指标的准确无误。

(二) 正确反映企业的分配关系。正确的成本计量是准确核定企业利润的主要依据, 也是确定企业应缴税利及利润留存的主要依据。因此, 成本计量的正确与否直接影响到国家的财政收入, 影响国家、企业和职工的分配关系。所以, 成本计量要能体现合理的分配关系, 既不能高估成本, 影响国家财政收入, 也不能低估成本, 形成超额分配。

(三) 正确反映企业的资财分布和偿债能力。企业在取得各项资财时, 在将这些资产投入生产并转为销售商品取得收入时, 都必须进行正确的成本计量。因为只有对企业各项资财, 包括固定资产、原材料、在产品、半成品和产成品等进行正确的计量, 才能确保准确地反映企业各项资财的分布情况, 使其更趋合理, 才能正确地反映企业的偿债能力和实际经营能力, 能对其作出合理的评价, 从而能进行适当的资金预测和筹措、调度等。

管理成本的主要计量目的有:

(一) 正确反映各项经济事项预测和决策的要求。各项特定的经济事项的研究都离不开正确的成本计量, 因此, 应当通过相关成本概念的正确计量, 正确提供有关企业各项投资规模、设备更新、生产品种、市场状况、产品定价、半成品加工、亏损产品处理、产品结构调整、原料储备等经济事项所需的成本信息, 以求作出合理的预测和决策。一个明智的成本管理人员, 不会试图通过正常的核算资料和经常的会计报表来提供这种管理成本所需的特殊数据, 而应根据管理成本的特定要求, 对各种特殊成本概念进行更为有效地计量。

(二) 正确评价企业经营人员的业绩。正确的成本计量能为成本信息的使用者分析评价企业经营人员的业绩提供信息, 通过责任成本、可控成本、标准成本及定额成本等的正确计量并与实际成本的比较, 根据成本差异的衡量来评价企业经营人员的业绩。同时, 通过成本信息的分析能够发现企业经营人员在生产、技术、质量、组织、销售等各个环节上所取得的成绩和存在的问题, 为进一步改善工作指明方向。

(三) 有效地进行成本计划和控制。正确的成本计量要为编制合理的成本计划和有效的成本控制提供依据, 通过对企业各个环节和范围的成本计量, 提供有效的成本事先、事中和事后成本控制所需的成本信息, 使其能及时地揭示成本差异, 加快成本信息的反馈, 克服生产经营过程中的损失浪费, 为提高企业的成本管理水平和取得更大经济效益服务。

#### 四、成本计量原则

为了确保成本计量的准确, 以达到成本计量的目的, 成本计量必须遵循以下几项基本的原则:

(一) 确认原则。就是指对某项特定的经济事项所发生的成本, 必须按一定标准和范围加以认定和记录。只要是为了经营目的所发生的或预期要发生的, 并要求得以补偿的一切支出都应作为成本来加以确认。正确的成本确认往往与一定的成本计量对象、范围和时期相联系, 并必须按一定的确认标准来进行, 这种确认标准具有相对的稳定性, 主要侧重于定量, 但这种标准也会随着经济条件和管理要求的发展而变化。在成本计量中, 往往要进行成本再确认, 甚至是多次确认。如要确认是否属于成本, 是否属于特定计量对象的成本和是否属于

计量当期的成本等等。

(二) 计价原则。是指成本计量到底用何种计价标准作为成本计量的依据, 主要有历史成本和重置成本, 有时也包含预算成本。在以往成本计价原则中往往只承认历史成本, 而排斥重置成本, 更排斥预算成本, 这是将成本计量只作为生产成本或产品(劳务)成本计量的狭义成本计量观引起的。诚然, 历史成本的计价标准最具有可靠性, 但是, 成本计量除了对象化的费用, 即生产成本计量之外, 还有一项重要的内容, 即企业资财成本的计量, 还包括广义的决策管理要求的预算成本的计量。对企业各种资财物资的成本计量实际上就是对资产——这一会计要素价值的计量, 而这种计量在物价变动的现实经济条件下, 确有除了历史成本之外的多种计量标准的属性。此外, 对决策相关的预算成本的计量可能对成本管理更为有用。所以, 在成本计量时, 必须要准确地选用适合的计价标准, 充分注意成本计量信息的相关性和可靠性的结合, 根据不同的计量目的, 作出合理抉择。

(三) 配比原则。是指成本计量中只有当某一时期的支出带来相应收益时, 才能将其确认为该期成本。这主要是要求当期成本(即费用)的计量, 要与其收益具有相关性。从某一项成本计量来看可能有三种配比形式, 即与本期收益配比、与上期收益配比、与未来收益配比。这说明已发生的成本不一定是特定时期或范围的成本, 而尚未发生的支出则可能根据估计数作为一定时期或范围内的成本。实际上这是成本计量中所体现的权责发生制思想, 体现了成本计量的分期性。

(四) 一贯性原则。是指成本计量中对于同样的经济事项和内容在不同时期应用相同的计量方法、程序和标准, 在无特殊情况下不能轻易变动。该原则的目的是为使成本计量的数据和指标、成本报告直至财务报表具有可比性。当然, 一贯性原则并非一成不变, 关键要有充分理由说明对原来成本计量方法、程序和标准的变革之必要, 并解释这种改变所带来的影响。而随意改变成本计量方法和程序等, 则会影响到各项会计信息的可比性, 如对其加以隐瞒则有对企业成本利润指标、盈利状况弄虚作假之嫌疑。

(五) 管理原则。是指成本计量必须要为成本管理目的服务。成本计量不只是简单的计算问题, 要与管理融于一体。因此, 在具体经济事项成本计量的方法、程序和标准的选择上, 在成本计量对象和范围的确定上, 应与企业经营组织特点和成本管理要求的特性相结合, 并与企业一定时期的成本管理水平和相适应, 正确计量出符合管理目的的成本数据和指标, 无管理目的的成本计量是盲目和无益的。

(六) 经济可行性原则。指成本计量所取得的信息应在经济上是合理的。花费大量人力物力, 过于频繁和过于详细地将所有成本信息都全部无选择地加以准确无误的计量, 不但在经济上和时间上造成浪费, 也会使使用者把握不住重点。所以, 没有必要花很大的代价去揭示一些微不足道的成本信息, 这种无价值的努力是违背会计上成本效益原则的, 是经济上的一种浪费。

## 五、成本计量对象

成本计量离不开成本计量对象, 从理论上讲成本计量对象决定成本计量的范围, 凡与成本计量对象有关的一切支出都应列入成本计量范围内, 而与成本计量对象无关的所有支出, 都应排除在成本计量范围之外。

成本计量对象是非固定的, 它不一定是具体生产成果, 也不一定要与一定时期完全一

致，它是与一定成本计量目的相联系，不同的成本计量目的有不同的成本计量对象。所以，成本计量对象可能是过去已经发生、现在正在发生和预期可能发生经济事项的特定内容。

我国成本计量对象长期以来是产品为单一对象的，以产品的实际成本作为生产费用汇集和分配的起点和终点。这种单一化的成本计量对象是与管理权限高度集中的计划经济模式相适应的，主要是为了满足国家有关部门计划管理的需要，很少顾及企业内部管理的需要。这对特定成本信息使用者了解企业各项成本信息，作出明智的决策十分不利。早在1980年，茭尔行教授就已经提出要进行全面成本计算，其中包括设计成本、目标成本、质量成本、产品寿命周期成本和使用成本等。<sup>③</sup>随着经济体制改革的不断深入，单一成本计量对象已不能适应经济形势的发展，而多维成本计量对象的形成是客观经济形势和成本管理水平提高的必然结果。

成本计量对象的多元化是由成本管理目的多元化所决定的，而作为成本计量程序所面临的问题，是如何处理传统财务成本的产品计量对象与管理成本所要求的特定计量对象之间的关系。有的同志主张统一起来，有的则主张应分离开来。其实，这要视企业成本管理水平的具体状况而定。人为的将这些不同要求的计量对象置于一个成本计量过程中，效果必然适得其反，会造成成本计量信息的混乱。当然，这并不意味着不同成本计量对象之间完全是隔绝的，不同计量对象之间的成本信息是可以互通的，一些作为产品成本计量对象的成本是可以为管理成本计量对象所借用；同样，一些用于管理成本计量对象的成本信息也可能有助于正确地计量实际产品成本。

在成本计量对象多元化以后，针对不同成本计量对象，要采用多种有效的形式来提供各种特定的成本信息。如采用多种成本概念、多种计量手段、多项成本指标、多张成本报表和多种成本报告方式等来满足不同成本计量对象的特定要求，只有这样才能确保各种成本计量信息真正发挥其功能。

## 六、成本计量信息的质量要求

要提高成本管理水平，就离不开高质量的成本计量信息，有价值的成本计量信息应符合以下几项基本质量要求：

（一）相关性。成本计量的方法、程序和标准等应根据成本管理的要求来设计，要能正确地计量各种与成本管理决策相关的成本数据，要充分考虑成本计量信息是否能为决策者有效使用，要能明确揭示现实情况下成本信息与特定经济事项的关系，并能说明其变化及原因。

（二）真实性。要求成本计量的方法程序和数据的积累等都必须能够客观地反映成本发生的实际情况，提供的成本信息必须真实可靠。对于各项经济事项的成本计量都必须具有可验证性，使成本信息能真实地反映其本来面貌。一般讲，相关性和真实性都是相对而言，用历史成本计量的成本信息有较大的真实性，而用重置成本计量的成本信息则具有较大的相关性。但两者不能偏颇，在对外报告中，成本计量应根据制度办理，更注重真实性。而对内报告和对特定使用者报告时，成本计量则按各特定要求和条件来设计，要更多地注重其相关性。

（三）中立性。成本计量不能有任何倾向性，进行成本计量的人员不能带有任何思想上的偏见和技术处理上的习惯性，同样的资料在不同的人员按同一程序处理的结果应该是一样的。中立性要求对成本计量做到不偏不倚，在概念上与真实性要求紧密相联。如成本计量信息带有偏向，这种信息可能会将决策者引向歧途。

(四)重要性。成本计量的信息应该是有重点的,对于不同经济事项本身的重要程度,成本计量应采用粗细有别的计量方法。如对于影响企业现实经营能力的主要财产物资的成本,必须要充分详实地计量,全面反映其价值。在生产成本计量中,对重要的成本项目要单独列示,明确无误地反映其实际发生额。对于影响到企业未来经营能力和与现行决策有关的重要成本内容,也必须单独揭示,对这些重大成本信息的计量应做到充分详细。而对于一些次要的经济事项和成本项目,及对企业经营影响甚小的成本信息,在计量上可合并、综合地反映,甚至可以忽略不计。因此,对于成本计量来讲,提供充分的成本信息是必要的,以免决策者过多地猜测;但过量的,特别是无重点的过量成本信息,可能与信息不足一样有害。

(五)及时性。要求成本计量信息在丧失其影响决策能力之前应尽快地提供给使用者,保证决策工作不被贻误时机。及时性,并不意味着越快越好,有些成本信息可能在很短时间就会引起决策者的反响,而且由于计量简单明确,就应尽快提供。有的成本信息会在很长一段时间内具有影响决策的效能,而且计量因素复杂,则应充分考虑到各种影响因素以后,在确保信息正确无误的情况下才提供给使用者。所以及时性更确切地讲是适时性,即成本计量应在决策需要的适当时间提供高质量的成本信息。

①马克思:《资本论》第3卷第30页。

②于光远:《成本管理改革之路》第2页。

③娄尔行:《论成本计量原则》,《会计研究》1980年第1期。

## 我校有九本教材(专著)获资助出版

经上海财经大学学术委员会评审通过,我校有九本教材(专著)获得学校的出版资助。它们是:《财政学原理》、《菜篮子工程的理论和实践》、《马克思主义经济理论与现代资本主义经济》、《国情与思考》、《中国文学概要》、《现代商业银行经营与管理》、《结构化查询语言——SQL》、《投资管理统计学》和《投资经济学》。据悉,目前我校每年有10万元专项资金用于教材(专著)的出版资助。

### (一 品)

#### · 书讯 ·

## 《新编经济法教程》一书公开出版

上海财经大学经济学教授史文清主编的《新编经济法教程》一书,已由复旦大学出版社公开出版。该书是一本颇有特色和新意的经济法教材。书中紧密结合我国经济体制改革和经济司法实践,力图突破传统的经济法体系,对经济法的体例和内容进行新的探索。全书分总论和分论两大部分共22章。总论部分对经济法的基本理论,诸如社会主义关系等作了特征、运行机制、调节手段、经济法律经济的总体深入阐述。对经济法的概念和调整提出了新的见解。分论部分围绕着国家、市场、企业三者的

关系,就如何系统地利用经济法律手段来建立新的宏观经济调节模式与机制,健全市场体系,搞活企业等一系列问题进行了新的探索。内容涉及计划、经济合同、工业企业、企业破产、公司、税收、金融、商标、专利、中外合资、外商独资、涉外经济合同、涉外税收等法律制度,适合法律、经济法、财经、管理等类专业师生使用,也可作为企业经管人员、工商、税务、银行、法律工作者参考用书。

### (一 丁)