

□ 张 鸣

## 成本计量目的与成本管理目的研究

会计计量是会计理论研究的核心,是会计反映各项经济事项和提供相关经济信息的基础和根本手段。会计计量的本质内涵是会计要素的计量,但在以往大量会计计量的研究文献中,却很少涉及成本计量方面的研究,这不能不说是一种缺憾。而成本计量研究的前提是必须要明确成本计量的目的,并要在一定成本管理目的的指导之下。本文试图对此问题作较深入的探讨,期望能对会计理论的研究有所贡献。

### 一、广义成本概念和成本计量

企业作为一个相对独立的经济实体,其经营的成功与否不断受到市场的鉴定和评价,并不断促使企业经常及时地修正其经营方针和方法。企业间正常的市场竞争,是促使企业不断适应市场经济的要求和不断提高自身经济效益的重要手段。西方有的经济学家指出,排除特殊情况(如垄断等),企业间的竞争从某种意义上讲就是成本的竞争,这是不无道理的。当然,这种成本概念是广义的,它不仅仅是指产品成本,而是指企业经营过程中的一切经营代价。

只要我们稍加分析便会发现,企业整个经营过程无不与成本有关,不论是新产品的开发、生产能力的扩展、新技术的运用、市场占有和销售扩张、人力资源的开发、产品结构调整、资金的筹集、运用和调度、决策信息的获取、内部控制和考核制度的建立等,无不与成本有着直接或间接的联系。在现代企业中,成本概念早已不仅仅停留在以往已经发生“产品成本”的阶段,狭义的成本概念已不能满足人们对成本管理所提出的要求,在高速发展和变化的经济环境中,人们也不可能将成本管理局限于产品成本的计算和管理这狭窄的范围之内。广义的成本概念已被大多数管理人士所接受。

在会计学研究中,人们似乎很难对成本给予明确定义,成本概念发展之快,所涉及领域之广,是其他概念所不可企及的。从财务会计角度看,一般把成本理解为取得资产的代价,或生产产品和提供劳务所发生的支出。从管理会计角度看,则往往将成本理解为为实现一定目的而要付出或承担的价值牺牲,甚至将在决策过程中可能要放弃相应收益的代价,也认作为一种成本,这样便大大扩展了成本概念的外延,而且使成本计量能根据不同的管理目的,建立和运用与之相适应的成本概念,为特定成本管理目的服务。

较为典型的成本概念是美国会计学会《成本概念与标准》中对成本所下的定义:“成本是为了实现一定的目的而付出(或可能应付出的),用货币测定的价值牺牲”。可以看出,这个成本概念是相当广义的,并且十分抽象,因为它并不强调与具体成本计量对象相联系,而是与企业的经营目的相联系,这可能是成本计量最鲜明的特征。同时,此定义使我们得到另一种启示,那就是:作为成本内涵的价值牺牲,可能是已经发生和付出的,也可能是在特定经营目标下未来要付出的。在这一点上,可以使财务会计和管理会计对成本概念的认识得到统一。

成本计量在会计计量研究中占有重要地位,从某种意义上讲,成本计量是各项会计要素计

量的基础。这是因为成本计量的实质,是为了确定达到一定经营目的所花费代价的计量。从整个企业经营过程来看,这种成本代价在不同经营领域,可分别解释为资金投入成本、资金占用成本、资金耗费成本和投入资金成本的回收。人们为了掌握特定会计信息的特征,将这些不同形式的成本代价用不同会计要素概念来表述,使会计信息的提供者和使用能更好地理解和运用它。但在特殊研究中,人们往往可用成本概念来定义各项会计要素,如将资产称为未消逝的成本;将负债定义为企业业已发生但尚未偿付,或可以估计确定的成本;权益可表述为投资者投入并期望获取收益的成本;收入和利润简单地讲是经营成本的增值毛额和净额。

财务会计对会计要素的计量,一般主要以业已发生的经济事项为依据,注重会计计量信息的客观性,所以较少涉及现行和未来的成本计量。但在特定情况下,财务会计也使用非历史成本来计量,如重置成本、清算成本和成本与市价孰低法等。相比之下,管理会计在这一点上走得更远,它更注重会计要素未来发生额的计量,更强调会计信息对未来经济事项的决策功效。但不论怎么讲,各项会计要素的计量无不与企业一定经营目的所花费的成本代价有关,更由于成本概念贯穿于企业经营全过程,所以从一定意义讲,成本计量是整个会计计量研究中最基本,也是最重要的部分。成本计量的正确与否,会对其他会计要素计量的正确性起到决定作用。因此,充分认识成本计量的重要性,将其作为会计理论研究的一个重要方面来对待,这不但对于成本研究,同时对于一系列会计理论和实务的研究都具有十分重大的意义。

另外要强调的是,“成本计量”与“成本核算”概念是有区别的。成本核算概念相对于成本计量概念来讲要小得多,一般它仅指产品成本计算的有关内容,主要研究成本核算对象、成本核算方法、程序、项目等,它与企业的生产类型和产品的种类特征密切相关。而成本计量是指对广义成本概念下的企业经营全过程中各项经营成本的计量,主要研究成本计量目的、手段、属性和成本计量模式,它与一定成本管理目的相联系。

## 二、成本计量目的及其研究的重要性

毫无疑问,马克思的成本价格理论,始终是成本计量研究的理论基础,它反映了成本概念的科学范畴和理论构成,具有本质的稳定性。而成本计量目的应该是成本计量的实际出发点,它要解决的问题是为什么要进行成本计量,成本计量的信息作何所用,具有职能的扩展性。

成本计量是人类社会活动中的一个方面,应该有明确的行为目的,并根据其目的来确定要求和原则。一般讲,成本计量目的,是在一定经济条件下,为了满足成本管理目的要求,成本计量所期望达到的境界和结果。它有主观见之于客观的特征,即在一定经济环境下,成本计量目的是成本计量主观意识的一种表达,而这种表达必然要与客观环境相协调,决不能是盲目的。它受到两个方面的制约,一是成本管理目的的制约,不同成本管理目的下的成本计量目的是有区别的;二是受到成本计量本身能力的制约,在一定经济环境和技术条件下,成本计量信息的提供是有限度的,即由于成本计量本身的局限,使成本计量不能达到更高的境界。

成本计量的研究,必须要能够直接反映成本管理的要求及一定时期社会经济环境变化对成本管理的影响,并要充分保证成本计量理论与成本计量实践的同一性,从而起到沟通成本计量理论与实践的桥梁作用。显然,作为纯粹理论基础的成本本质内涵的研究不具有此功能,在成本计量领域中唯有成本计量目的具有此种特性。成本计量目的研究的重要意义主要表现在以下几方面:

1. 成本计量目的能直接反映客观经济环境变化对成本管理要求的影响。

成本计量作为一种管理行为,必定要有明确的行为目的,而这个目的不可能从计量行为本身中获得,它必定决定于成本管理的要求,并受其影响和制约。社会一定时期经济环境的变化

都会对成本管理提出新的要求,并使不同时期成本管理目的发生变化,同时使成本计量目的也随之发生变化,这是不以人的主观意志为转移的。在成本计量领域中成本计量目的对客观环境变化最为敏感,同时会相应引起成本计量方法、原则和质量要求等的变化,抓住了此点,便抓住了成本计量研究的关键。

2. 成本计量目的的发展会促进整个成本计量体系的完善和发展。

在成本计量研究领域,成本计量目的是其理论和实践结构体系中最高层次的研究内容,它对成本计量的发展方向具有指导作用,可以讲成本计量领域的其他研究内容无不是为了保证这一目的的实现。如成本计量对象是为了完成特定成本计量目的而确定的成本计量客体,而成本计量范围则是这种计量客体所涉及的计量内容,它们都受到成本计量目的的制约。又如成本计量方法和程序,都是实现成本计量目的的具体手段和基本规范,随着成本计量目的的发展,它们都会不断地改进和完善,并要建立相应的计量原则和鉴别计量信息的质量标准等。可见,在整个成本计量研究领域,成本计量目的具有统帅作用,只有明确成本计量目的,才能提高成本计量研究的水平,并有针对性地提供成本计量信息,更好地为成本管理服务。

3. 成本计量目的是搞好成本计量工作的根本动力和努力的方向。

成本计量目的对成本计量工作具有指导作用,它既是成本计量研究的出发点也是其归宿点。明确成本计量目的是使成本计量工作进入良性运行的前提保证,只有目标明确才能有努力方向,才能协调好各方面的工作,并建立起行之有效的成本计量制度,确保成本计量信息的决策有用性。可以讲整个成本计量系统,实际上都是围绕着成本计量目的而运行和发挥其作用的,因为是否达到目的,是评判成本计量绩效的依据,也是评判整个成本计量系统是否科学、合理和高效的标准。

要注意的是,我们不能将成本计量目的与成本计量任务或作用等混淆起来,两者看似相同,但有本质区别。成本计量任务往往更多是外界赋予它的,表现了人们对成本计量工作的一种期望。而成本计量目的是其本身的内在要求,虽然它受到客观经济环境的影响,但它的特性是由成本计量内在规定性决定的。所以,任务带有外在的强制性,而目的则具有内在的能动性,只有以成本计量目的作为成本计量研究的出发点,才能提高成本计量的研究水平。

### 三、成本计量目的和成本管理目的关系

现代企业成本计量的主要特点是成本计量与管理的直接结合,即成本计量要为成本管理服务。所以,人们往往将现代成本会计称为成本与管理相结合的会计学。

成本计量既是会计计量的重要组成部分,又是企业成本管理的重要内容。因此,成本计量不但要符合会计计量的基本要求,而且必须遵循成本管理的各项要求。其实,成本计量的目的就是为成本管理决策提供正确有效的成本计量信息,所以,成本管理目的对成本计量目的具有决定性作用,成本管理目的的变化,必然会引起成本计量目的的发展。

企业成本管理目的就是要通过成本管理来参与企业的经营决策。在市场经济环境下,企业不但注重生产,而且更注重经营,这便对成本管理提出了更新更高的要求,同时也会直接影响成本计量的目的、方法、程序和范围等,因为不同的成本管理目的可以采用不同的成本计量手段,来获取不同的成本计量信息。

企业成本管理的具体目的一般可分为成本预测、决策、计划、核算、控制、考核和分析等,它们都会对成本计量产生决定性影响。从成本预测目的看,成本计量必须提供对企业成本预测有用的计量信息。各项成本预测的不同要求,便成为成本计量的直接目的。它要求成本计量运用一定科学方法、以经济业务未来的成本水平及其预期发展趋势作出科学的估计,提供相关的信

息,使企业管理当局能把握成本的发展前景,作出科学合理的决策。以预测为目的的成本计量,必须充分参考历史资料,并要与同行业的成本资料进行比较分析,还要对成本各项组成部分的未来变化趋势等进行周密调查,务必使成本计量信息符合成本预测目的的要求。

从成本决策目的来看,成本计量必须提供对企业成本决策有用的成本信息。应根据不同的决策事项确定成本计量的对象和范围,结合成本预测计量的信息和各种有关的成本资料,区分决策有关成本和决策无关成本,为企业选择合理的成本决策方案提供依据。

从成本计划目的来看,成本计量必须提供对企业成本计划编制有用的成本信息。这就要求成本计量不但要了解实际成本资料,还要掌握各项成本耗费水平和措施执行情况,了解成本降低的潜力和部门之间的关系等。按成本计划编制执行的具体目的要求,提供相关成本信息,保证成本计划编制和执行的顺利进行。

从成本控制目的来看,成本计量应提供与企业成本控制相关的成本信息。首先应提供与确定成本控制标准有关的计量信息,如目标成本、标准成本、定额成本等,包括各种相关的原料和工时消耗的定额成本资料等。其次要提供各种实际发生的成本计量信息,如有必要,应按不同的经济业务类别和性质分别提供,因为胡子眉毛一把抓的成本计量信息是无用的。最后还要提供成本差异的信息,反映成本控制的业绩,并为成本分析提供信息。

从成本考核目的来看,成本计量必须提供企业各职能部门的责任成本信息,及各项偏差成本的信息等。在计量责任成本时,必须根据不同的责任中心,严格划分可控成本与不可控成本。此项成本计量不但能为成本考核提供依据,而且能调动各责任成本中心降低成本的积极性,使之不断挖掘潜力,最大限度地降低成本。

从成本分析的角度看,成本计量的目的是要提供与成本分析相关的成本信息,如企业一定时期的预算成本、目标成本、定额成本、责任成本、以前会计期的实际成本、国内外同类企业和经济事项的成本信息等。同时应提供详细的本期实际成本的信息。这些信息要求按部门、责任范围、不同经济事项和一定时期加以区分,保证为成本分析提供的信息具有针对性、相关性。只有这样才能不断提高企业的成本分析水平。

要注意的是,不同成本管理目的下成本计量目的和程序并非彼此孤立、互不相关,而是相互联系、相互促进的。更不能将成本管理目的狭义地理解为仅仅是生产成本的管理,这会大大限制成本计量的宽广领域,并削弱企业成本管理的作用。只有建立在明确成本计量目的和有效成本计量机制基础之上的成本管理,才是科学合理和行之有效的,并能促使企业成本管理水平的不断提高。通过上述研究可以发现成本计量目的与成本管理目的的基本关系是:

1. 成本管理目的制约成本计量目的。成本计量是为成本管理服务的,没有明确目的的成本计量是无价值的,成本计量必须为成本管理提供相关有用的成本信息。

2. 成本计量目的的实现是保证成本管理目的实现的前提。要搞好企业成本管理工作,提高成本管理水平,必须要有高质量的成本计量和相关的成本信息作保证。

3. 成本计量目的和成本管理目的最终必定是一致的。因为不符合成本管理目的的成本计量必定要改革或被淘汰;而超越现实成本计量水平的成本管理目的,由于其不能获得相关的成本信息,最终也不可能得以实现。

#### **四、重视成本计量目的的现实意义**

1. 重视成本计量目的,能使成本研究工作更加务实,更具有现实决策价值。

重视成本计量目的,能使人们意识到成本计量是实际工作中一项具有充分应用价值的管

理活动,成本计量信息是直接为企业成本管理和整个经营管理服务的,并能促使成本计量的理论和实务研究更加贴近现实,牢牢地扎根于企业成本管理实践的土壤之中,只有这样才能确保成本计量的信息对客观经济业务具有决策价值。而没有明确目的的成本计量行为将会迷失方向,最终会失去其存在价值和立身之本。

注重成本计量目的,是成本研究和管理中一项观念上的重大改变,可以使人们摆脱以往单纯产品成本概念的束缚,认识各项经济事项都是有成本的;可以使人们改变教条主义的思维方式,认识成本本质的经济内涵和具体成本计量目的是有区别的,应该根据不同的成本管理目的来进行有针对性的成本计量;可以使人们更加自觉和深入地进形成本计量研究,认识到任何经营决策都离不开成本计量信息的应用。

广义理解成本概念是当前成本管理中的根本趋势,由此产生了许多旨在满足不同管理决策要求的,一系列不同目的、不同条件、不同对象和不同性质等特定需要的各种成本概念。这种多维成本概念的产生,既是成本管理和成本计量目的发展的直接结果,同时又反过来对成本计量提出了更高和更实际的要求。这些崭新的成本概念可能是现代成本管理中最富有生机的领域,并使人们对成本概念的理解和对成本计量的要求,更加贴近于各种不同经济业务的特性,同时更迫切地要求成本计量根据成本管理目的,结合不同的经济事项,以探讨、解释和说明各种具体的成本概念及其计量过程和特性,使成本计量走一条理论与实践相结合的道路。

2. 重视成本计量目的,能提高成本计量信息的质量,及时发现成本管理中存在的问题,提出改进措施。

成本计量是一种有目的的管理行为,其计量信息质量的高低会直接影响到企业经营决策的正确性和有效性。能否实现成本计量目的,是判定成本计量信息质量高低的根本标志。只有重视成本计量目的,才能不断提高成本计量水平。

为了满足成本管理要求下的各项成本计量目的,必须建立完备的成本计量制度,制定有效的成本积累和流转的计量程序,根据不同的决策要求,选择合理的成本计量对象和范围,健全成本差异的揭示和反馈机制,发现问题及时修正,只有这样才能确保成本计量信息的高质量和决策的相关性。

成本计量目的直接制约着成本计量的过程,影响其管理职能的发挥。而不同管理目的下的成本计量目的是不同的,当人们发现成本信息不符合成本计量的目的,或不能满足成本管理乃至经营管理的要求时,成本计量的缺陷便会自动暴露出来,并必然要求成本计量工作作出适应性调整和改进。而这种改进可以是多方面的,包括成本计量的对象、范围、程序或方法等。因此,重视成本计量目的,不但能使成本计量对实际管理决策更加有用,而且能大大提高成本计量本身的计量水平和信息质量,及时发现存在的问题,不断改进和提高,不断完善各项成本计量制度。

我们应该清楚地认识到,成本计量目的作为成本计量研究的实际出发点,它对于成本计量具有主导作用。它具有的主观见之于客观的特性,决定了在当前高速发展和变化多样的经济环境中,在多种成本管理目的客观要求下,其本身并非是一成不变的,而是不断发展的。成本计量目的实际是一个多元化的变数群体,随着客观经济环境的变化,它正朝着多元化的方向发展,以适应多元化成本计量目的的要求。同时,多维成本概念的形成,反过来又促使成本计量目的的发展和完善,并使成本计量的内容更加丰富。对于这个问题还有待于我们去作更深入的研究。

(作者系上海财经大学会计学系副教授;单位邮编:200433)