

我国成本会计研究的新突破

——《现代成本会计纲要》* 介评

林和中 王永海

成本核算和成本管理是会计科学研究的重要问题。随着我国现代企业制度逐步建立和完善，成本管理将成为现代企业经营管理的核心，直接影响企业在我国社会主义市场经济的竞争力。长期以来，我国企业成本会计制度主要是为了适应计划经济的需要，而与现代企业成本管理的要求不相适应。系统总结我国企业成本会计经验，大胆吸收西方现代成本会计有用的理论和方法，重新构造现代企业成本会计的理论体系，是我国现阶段成本会计研究所面临的首要问题。向定教授新著《现代成本会计纲要》(以下简称《纲要》)，以独特的和严密的方法，全面研讨和分析了现代成本会计的基本理论和方法，在成本会计制度，以及控制和决策分析方面，都提出了独到见解。这对指导我国成本会计实践，构造我国成本会计理论体系，具有十分重大的意义，可以说是我国现代企业成本会计研究的新突破和新成果。

《纲要》的主要特色之一是作者吸取现代化成本会计理论，突出阐述成本会计制度的五要素说，即：(1) 根据产品生产成本客观情况的差别，可采用实际成本计算、正常成本计算或标准成本核算；(2) 根据库存货物核算方法的不同，可采用定期盘存制或永续盘存制；(3) 根据本期收益和本期费用确定方法的不同，可采用应收应付制或现收现付制；(4) 根据产品成本累积方法的不同，可采用分批成本计算制或分步成本计算制；(5) 根据产品成本范围的不同，可采用全部

成本法或变动成本法。

作者以五要素说为基本思路，一改过去成本会计制度仅仅限于分批制和分步制的做法，将财务会计中的成本核算与管理会计中的成本分析及评价有机地结合起来，视野开阔，分析深入。这对成本核算和成本管理具有深远的指导意义。如上所述，根据本企业生产经营特点与管理要求，将五个要素进行优化组合，有可能形成本企业最适用、核算效率最佳的成本会计制度。

向定教授拥有深厚的理论功底和丰富的实践经验，对成本会计某些方面的理论问题提出了独到见解，如对应收应付制和现收现付制的论述，颇为深刻。长期以来，由于将会计处理的正确性和合理性常常置于优先考虑的地位，中外企业一般采用应收应付制。但是这却不利于及时提供充分、有效的现金流量信息，以便加强经营管理，进行正确决策。因而会计界部分人士认为应收应付制存在重新估价的新趋势。

《纲要》详细阐述了两种制度在帐务处理上的差别及其对现金流量信息披露的影响，进一步从理论上归纳了应收应付制四个方面的缺陷：(1) 应收应付制的实现原则、配比原则具有一定的主观随意性；(2) 在应收应付制下，大量销售收入以应收帐款列帐，这种应收帐款存在一定的风险和不可靠性；(3) 应收应付制不考虑货币的时间价值，不符合科学决策的要求；(4) 应收应付制的最大缺陷是不能满足经营决策对现金流量信息

* 向定编著：《现代成本会计纲要》，学苑出版社1995年出版。

的需要。

由于应收应付制存在上述缺陷, 所以近年来某些西方会计学者提出了以现收现付制为基础的“现金流量会计”。1987年11月, 美国财务会计准则委员会(FA SB)颁布了编制“现金流量表”的新会计准则。《纲要》对应收应付制和现收现付制的论述, 体现了现代会计的发展趋势, 也是现代会计对应收应付制认识的新突破。

《纲要》还有许多特色, 现仅就其主要方面列举于下。

(一) 借鉴西方现代成本会计理论与方法, 洋为中用。为了建立与社会主义市场经济体制相适应的现代企业制度, 必须切实转换企业经营机制, 增强企业活力, 做好经营决策, 改善经营管理。在这方面, 西方现代成本会计中的某些原理和具体做法, 确有值得我们参考和借鉴之处。作者提出八个方面可借鉴的内容:

(1) 在成本核算方面, 要遵循“成本——效益原则”避免花费过大, 得不偿失; (2) 在成本分配方面, 遵循“因果联系”原则, 制定正确的分配率; (3) 在经营决策方面, 遵循“相关原则”, 重视相关成本; (4) 在成本控制方面, 强调事前和事中的控制, 及时发现并解决问题; (5) 实现正常成本计算, 按照预定分配率分配间接成本, 及时为管理当局提供成本信息; (6) 实行“标准成本计算”, 进行成本差异的多种分析, 及时查明原因, 分清责任, 加强控制; (7) 实行“责任会计制度”, 按照权责范围划分责任中心, 区分可控与不可控成本, 做到责任分明, 权责利紧密结合, 促进和完善经济责任制; (8) 其他如变动成本法、本量利分析和差别成本分析等方法也有可供我国在改善利润规划和经营决策时参考之处。

上述八个方面的建议, 是向定教授根据其丰富的实践经验和长期理论思考所得出的结论, 对于我国成本会计实践和理论研究, 具有很强的针对性, 与此同时向定教授还认为, 要认真总结建国以来我国在成本管理方面行之有效的经验, 发扬光大, 并适应当前改革开放、搞活经济的新形势, 进行必要的改革。

(二) 突出重点, 深入浅出, 使略有会计

基础知识者, 都能够理解。成本会计发展至今, 已经由单纯记录型的核算制度发展成为内容十分完善的经营核算体系, 其内容包括企业生产经营活动的各个方面。向定教授把视角放在加强企业经营管理这条主线上, 突出现代成本会计学的本质特征及其在加强控制、决策和业绩评价等方面的研究。在论述上, 一般性问题从简, 重点性问题从详, 正如中国会计学会地质专业委员会所评定的, 这种独特的选材方式, 对于读者把握现代成本会计学的精髓, 并用以指导实践, 无疑是非常有益的。

(三) 列举实例, 恰如其分, 《纲要》的第二篇成本会计制度和第三篇成本控制与经营决策所用例解甚多, 所举事例都是日常所见所闻, 易懂易学。例如, 标准成本中直接材料成本及直接人工成本的数量差异、价格差异等方面内容的阐述, 就借用了许多例解, 言之不厌其详, 读之不觉其多, 反觉有鞭辟入里, 说理透彻。加上图表说明, 对于初学者极有启迪作用。

(四) 归纳小结, 富有新意。近代治学的两种方法有演绎法和归纳法, 成本会计是应用学科, 向定教授善于应用归纳法, 将多种例解得出的结论加以分析归纳, 引导读者进一步思考, 这对于提高读者分析问题、解决问题的能力是十分必要的。

每段小结就是一篇好文章, 归纳前人的议论, 另创新意, 令人振奋。例如, 成本积累与成本分配, 定期盘存制与永续盘存制的优缺点, 成本的分批法与分步法的区别, 比较分配成本差异的两种方法, 变动成本法与全部成本法的理论依据及其优缺点, 小结既吸取了西方会计理论, 又总结了中国实践经验。读起来回味无穷。

向定教授是我国地质会计界德高望重的老前辈, 在他担任繁重的领导职务和社会活动之余, 始终坚持会计理论研究, 特别是对西方现代会计理论的研究, 具有很深的造诣。《现代成本会计纲要》就是他多年研究现代成本会计的成果, 实为一部高起点、高层次地研究成本会计理论及实务的佳作。

(责任编辑: 余玉苗)