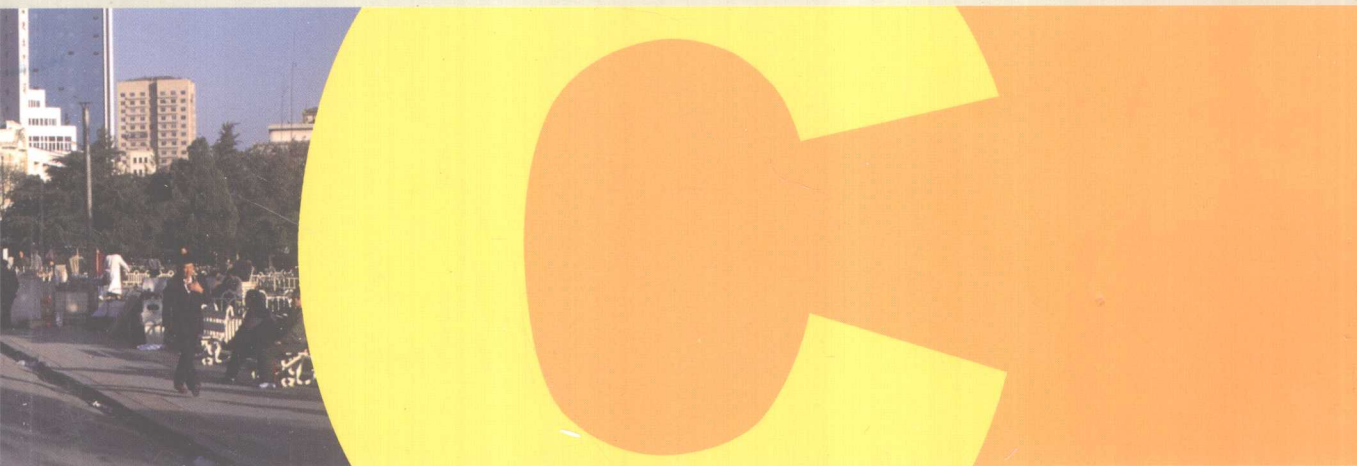




普通高等教育“十一五”国家级规划教材


高等学校财务管理专业核心课程教材

成本管理



教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会 组编

陈汉文 主编

 高等教育出版社

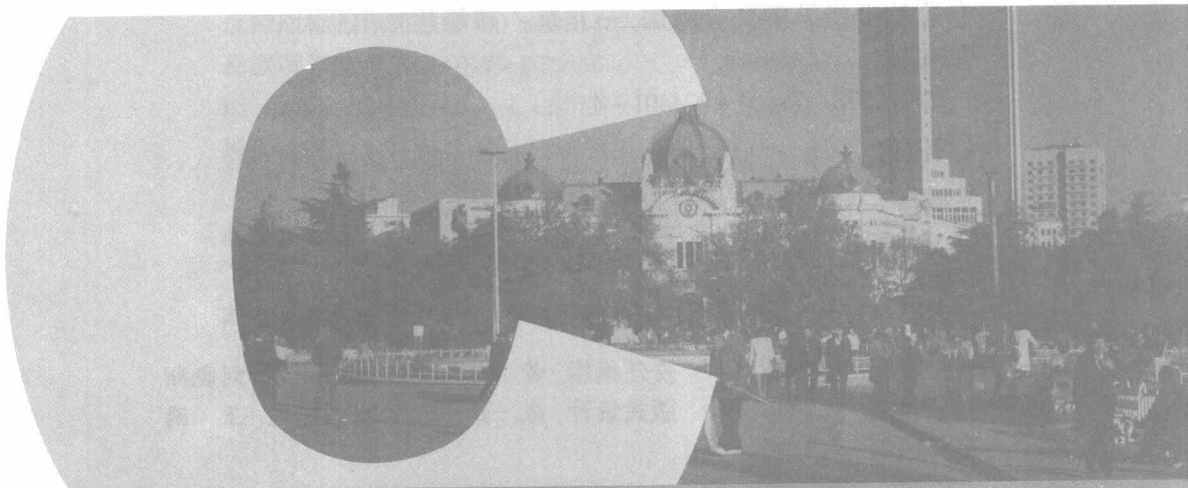
F275.3
CHW



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

高等学校财务管理专业核心课程教材

成本管理



教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会 组编

陈汉文 主编



高等教育出版社

F275.3
CHW

代
定
册
第
一
版
第
一
次
印
刷
2007年4月
印
张
10.5
字
数
300千字

内容简介

本书是普通高等教育“十一五”国家级规划教材,高等学校财务管理专业核心课程教材。

成本管理是企业管理的重要组成部分,贯穿于企业生产及经验管理活动的全过程和各个层面,对企业的生产发展起着至关重要的作用。作为财务管理专业的核心课程,本书从成本管理的基本概念出发,详细介绍了成本概念与成本习性,成本管理的基本内容和基础工作、成本核算基本原理、产品成本核算的一般方法、预算、成本控制制度、本—量—利分析、成本决策、定价管理、质量成本管理和战略成本管理。全书按照成本核算、计划、控制、决策以及成本管理的当代发展这一逻辑顺序构建内容框架。本书的特点是尽量用简单、明了的语言把成本管理的基本原理、核算方法以及相关理论的最新发展介绍清楚。本书的另一个特点是各章节都辅以具体的案例,使学生能深刻地体会到成本管理在现实生活中的运用。

本书可以作为高等学校财务管理专业的核心课程教材,也可以作为经济学、管理学各本科专业相关课程的教材,还可作为理论研究者和实务工作者学习的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

成本管理/陈汉文主编;教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会组编. —北京:高等教育出版社, 2008.7

ISBN 978-7-04-024401-4

I. 成… II. ①陈…②教… III. 成本管理—高等学校—教材 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 071688 号

策划编辑	孙乃彬	责任编辑	黄燕	封面设计	刘晓翔
责任绘图	尹莉	版式设计	张岚	责任校对	王雨
责任印制	毛斯璐				

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100120
总 机 010-58581000

经 销 蓝色畅想图书发行有限公司
印 刷 北京未来科学技术研究所
有限责任公司印刷厂

开 本 787×1092 1/16
印 张 20
字 数 450 000

购书热线 010-58581118
免费咨询 800-810-0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>
畅想教育 <http://www.widedu.com>

版 次 2008 年 7 月第 1 版
印 次 2008 年 7 月第 1 次印刷
定 价 28.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

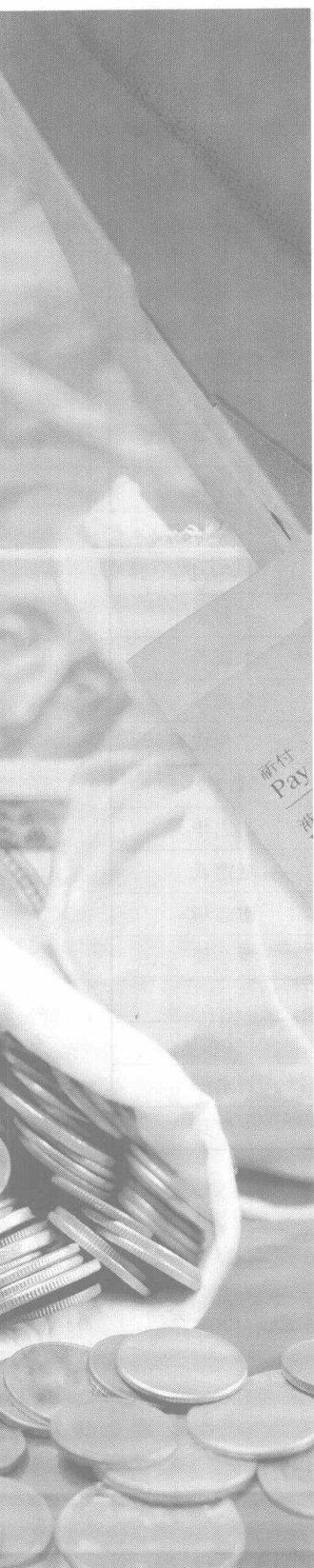
物料号 24401-00

总 前 言

财政部 2006 年 2 月 15 日正式发布了新的《企业会计准则》，定于 2007 年 1 月 1 日起实施。新会计准则的实施适应了市场经济条件下对会计信息需求多元化的需要，适应了经济全球化下会计准则国际趋同的世界潮流。新会计准则的实施对于会计领域落实科学发展观，推进和谐社会建设有着重要的意义。为了充分反映我国新颁布实施的会计准则的实质内容，适应“十一五”期间我国对会计、财务管理专业人才的需求，贯彻教育部关于提高高等教育教学质量的精神，引导和规范高等学校会计、财务管理专业本科教学，培养合格人才，教育部高等学校工商管理类专业教学指导委员会（以下简称“教指委”）组织编写了高等学校会计、财务管理专业核心课程教材，已列入普通高等教育“十一五”国家级规划教材，由高等教育出版社出版。

2005 年 11 月，教指委在北京召开了会计、财务管理专业核心课程“十一五”国家级规划教材建设会议，委员们分本科会计学专业、本科财务管理专业和非会计、财务管理专业三个角度，按照各培养目标对核心课程的要求就教材建设进行了讨论。在确定教材规划的基础上，推荐了会计、财务管理以及非会计、财务管理专业教材的编写单位和主编人选，通过教育部“十一五”国家级规划教材的申报并经教育部批准，最终确定了入选教材和入选主编。

2006 年 8 月，在北京高等教育出版社召开了教育部会计、财务管理专业“十一五”国家级规划教材编写会，就该套教材的编写意义、编写原则、编写要求、各教材的编写大纲进行了充分讨论，达成如下共识：（1）会计、财务管理专业“十一五”国家级规划教材是教育部高等学校工商管理类专业教学指导委员会组编的唯一一套国家级规划教材，应精心组织编写，保证质量。（2）该套教材应依据我国新颁布的会计准则编写，全套教材要整体考虑，相互衔接；应在形式、结构、内容三方面体现创新，避免与同类教材简单重复。（3）要处理好财务管理、会计、金融三个专业课程设置的关系，本科教材与研究生教材之间的关系，各相关教材之间内容分工的关系；创新和继承的关系；课堂教学和学生学习的关系，注重教材的实用性和教学效果。（4）除主教材外，还配套学习指导（学生用）和教学课件（教师用）。



教育部会计、财务管理专业“十一五”国家级规划教材目录与主编名录

会计学专业		
教材目录	编写单位	编写人员
会计学基础	中南财经政法大学	唐国平
中级财务会计	中南财经政法大学	罗 飞
高级财务会计	中国人民大学	戴德明
成本管理会计	中央财经大学	孟 焰
审计	东北财经大学	刘明辉
财务报告分析	山西财经大学	郭泽光
财务管理	北京工商大学	王 斌
会计信息系统	中国人民大学	张瑞君
内部控制	福州大学	潘 琰
财务管理专业		
教材目录	编写单位	编写人员
会计学	中央财经大学	王君彩
金融市场	中南财经政法大学	朱新蓉
投资学	上海财经大学	金德环
公司财务管理	中国人民大学	王化成
成本管理	厦门大学	陈汉文
国际财务	北京工商大学	谢志华
高级财务管理	西南财经大学	赵德武
财务分析	北京工商大学	谢志华
内部控制	福州大学	潘 琰
非专业班财务和会计教材		
教材目录	编写单位	编写人员
会计学概论	东北财经大学	刘永泽
财务管理概论	西南财经大学	彭韶兵

注：(1) 财务管理专业的《会计学》包括会计学基础和中级财务会计的内容；

(2) 《高级财务会计》应包括政府及非营利组织会计；

(3) 会计专业和财务管理专业的《内部控制》为同一本教材。

高等教育工商管理类专业教学指导委员会

2007年7月

前 言

三十年前,邓小平同志开创出改革开放的新时代,给中国社会带来了新的机会和新的生命,中国经济逐渐步入了高速增长的年代。一条基本的经验是,一方面有了小平同志确定的正确宏观方针,另一方面中国经济高速发展的技术因素则主要来自于低成本优势的释放与爆发。三十年后的今天,当中国经济出现繁荣景象的同时,亦出现了一些新情况,比如,人民币的持续升值,包括土地、劳动力、环境、石油等资源价格的大幅度持续提高,我国低成本优势所带来的国际竞争力正在被削弱。不少专家警示,未来十年,中国企业在世界经济战争中决胜的关键依然是成本管理。

成本管理作为一门管理科学,研究如何用最小的投入获得最多的产出,成本管理学科的发展过程实际上就是伴随人们追求高效资源利用的过程。传统的成本管理系统都具有一个共同点,即重视对直接材料、直接人工等直接成本的计算与控制,而对间接费用的计算与控制则没有给予应有的重视,表现在具体方法上,就是对间接费用多采用以直接人工小时或机器小时为基础进行分摊。具体来说,传统成本管理系统的的发展大致分为三个阶段:从18世纪下半叶的亚当·斯密和巴比奇到19世纪中叶的“重置成本会计管理时期”;从19世纪末到20世纪30年代的“科学或标准成本管理时期”;从第二次世界大战后到20世纪80年代初的“管理成本会计时期”。近几十年来,需求的多元化、竞争的多样化和世界经济的全球化成为现代市场的基本特征。这些变化都要求企业的管理系统和制造系统要具有广泛的适应性。而传统的成本管理系统,是以职能为基础的成本控制,成本的计算和控制围绕组织的功能展开,往往不能提供详细的、精确的、足够及时的信息,以满足新的环境的要求。为此,罗宾·库伯(Robin Cooper)和罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)在1984年创立的作业成本计算(activity-based costing, ABC)和由此产生的作业成本管理适应了这一发展的需要,成为现代成本管理的主流。当然,现实中由于企业自身条件的多样性以及社会经济发展阶段的不平衡性,传统的成本管理方法依然有其适用的空间。

本书就是希望通过将传统和现代成本管理思想有机的结合,为全面理解成本管理这门学科提供一个完整的框架。本书从成本管理的基本概念出发,详细介绍了成本概念与成本习性、成本管理的基本内容和基础工作、成本核算基本原理、产品成本核算的一般方法、预

算、成本控制制度、本一量一利分析、成本决策、定价管理、质量成本管理和战略成本管理。全书按照成本核算、计划、控制、决策以及成本管理的当代发展这一逻辑顺序构建内容框架。本书的一个特点是,尽量用简单、明了的语言叙述成本管理的基本原理、核算方法以及相关理论的国际进展。本书的另一个特点是,各章节都辅以具体的案例,使学生能够理解和体会到成本管理在现实生活中的运用。

本书由厦门大学会计系陈汉文教授主持编写,具体编写工作由四位副主编负责完成。副主编是:陈凌云、池国华、刘海生、于李胜。具体分工如下:第一章至第四章由陈凌云(厦门大学会计系博士、北京工商大学会计系教师)编写;第五章、第七章、第九章由池国华(厦门大学会计系博士后、东北财经大学会计学院财务系副主任)编写;第六章、第十一章由刘海生(厦门大学会计系博士后、浙江工商大学会计学院副院长)编写;第八章、第十章由于李胜(厦门大学会计系助理教授、上海财经大学会计学院博士)编写。

该书是北京工商大学副校长谢志华教授给我们下达的指令性计划,他的不容置疑的命令虽然让我们感到措手不及,但真心感激谢校长多年来对我们的关心、信任与支持!感谢中国会计学会副会长、中国人民大学会计系主任戴德明教授对本书提纲提出的中肯审稿意见,感谢中南财经政法大学会计学院院长罗飞教授在审稿会上提出的宝贵意见!

本书可以作为高等学校财务管理专业核心课程教材,也可以作为经济学、管理学各本科专业相关课程的教材,还可作为理论研究者和实务工作者学习的参考书。由于我们的水平有限,加之时间紧迫,本书难免有不妥、疏漏甚至错误之处,恳请读者提出批评指正意见。

作者

2008年3月

目 录

第一篇 成本管理概论

第一章 成本概念与成本习性 3

- 第一节 成本的概念 4
- 第二节 成本术语及分类 5
- 第三节 财务会计、管理会计与成本管理 9
- 第四节 本书的整体框架 11

第二章 成本管理的基本内容和基础工作 14

- 第一节 成本管理的基本原理 15
- 第二节 成本管理系统及影响因素 21
- 第三节 成本管理的工作组织 26
- 第四节 成本管理的发展历程 30

第二篇 成本核算

第三章 成本核算基本原理 39

- 第一节 成本核算概述 40
- 第二节 成本的归集与分配 43
- 第三节 在产品 and 产成品成本的核算 57

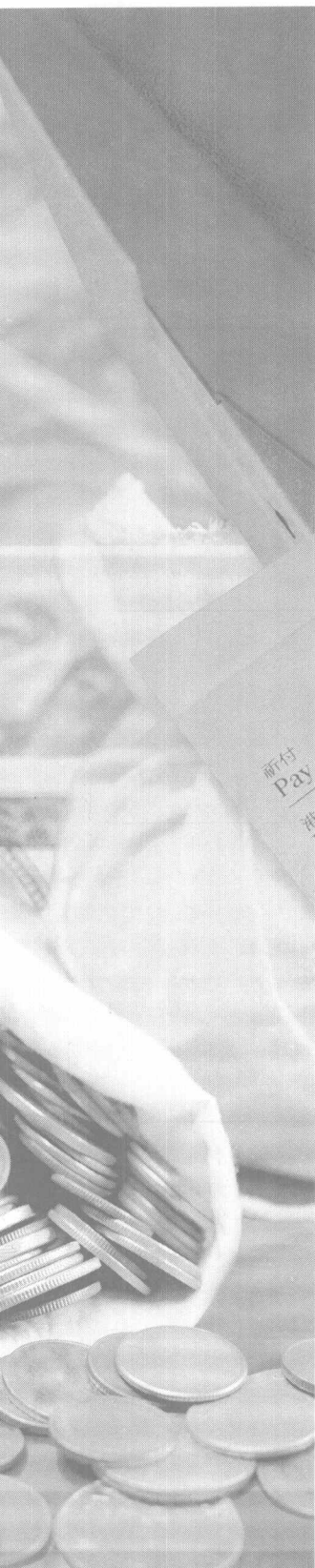
第四章 产品成本核算的一般方法 64

- 第一节 产品成本核算方法概述 65
- 第二节 产品成本核算的品种法 67
- 第三节 产品成本核算的分批法 82
- 第四节 产品成本核算的分步法 93

第三篇 成本计划、控制与决策

第五章 预算 111

- 第一节 预算概述 112



第二节 预算的编制 118

第三节 责任会计 136

第六章 成本控制制度 146

第一节 标准成本制度及其制定 149

第二节 差异分析及控制 156

第三节 作业成本管理 164

第七章 本量利分析 190

第一节 成本习性 191

第二节 完全成本法和变动成本法 196

第三节 本量利分析概述 200

第四节 单一品种的本量利分析 203

第五节 多品种的本量利分析 210

第八章 成本决策 216

第一节 成本决策原理 218

第二节 目标成本决策 222

第三节 相关成本决策 224

第九章 定价管理 232

第一节 定价管理的意义与定价目标 233

第二节 定价决策的基本方法 236

第三节 定价策略 244

第四篇 当代成本管理新发展

第十章 质量成本管理 255

第一节 质量和质量成本 257

第二节 质量成本的计量和分析 258

第三节 全面质量管理 260

第十一章 战略成本管理 269

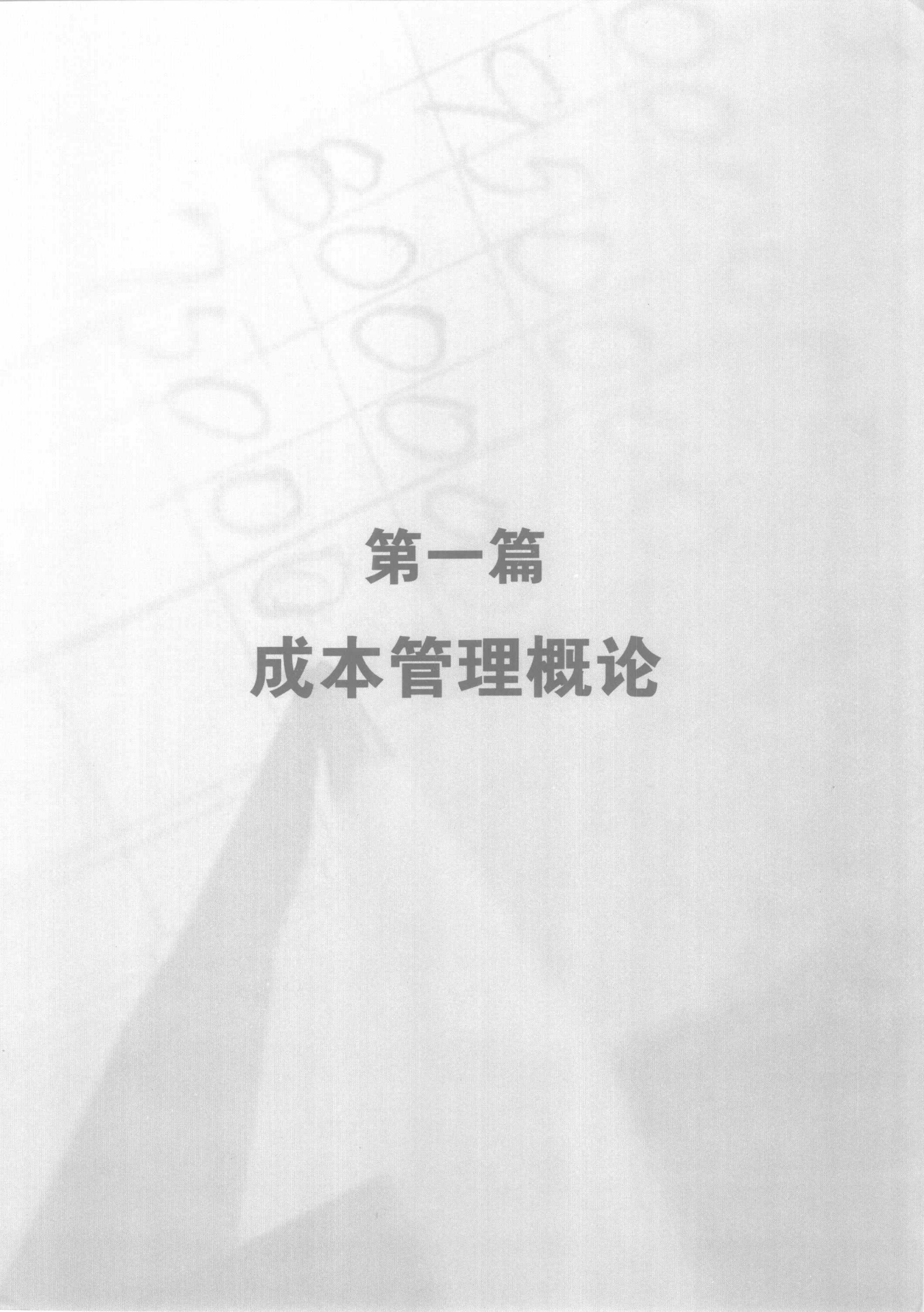
第一节 战略成本管理概述 272

第二节 价值链分析 272

第三节 生命周期成本管理 277

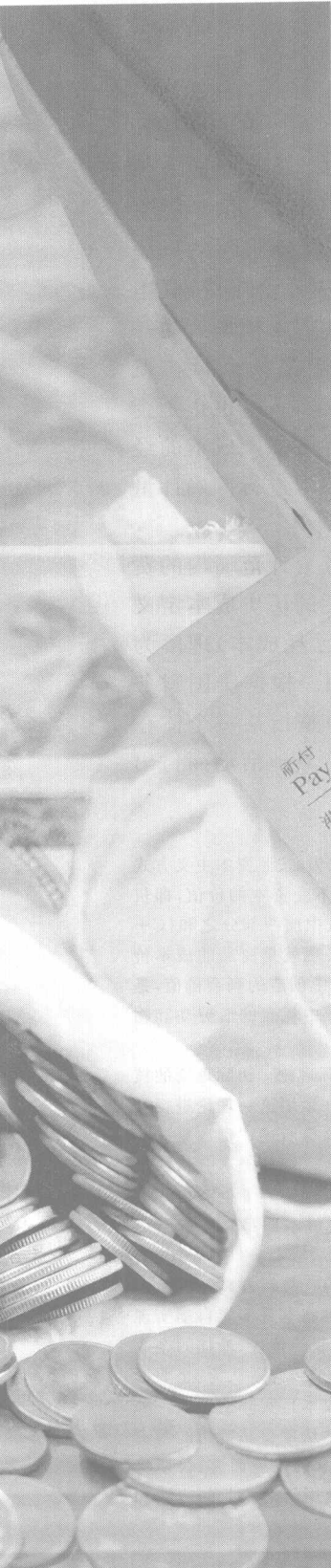
第四节 战略成本定位分析 279

第五节 供应链成本管理 286

The background of the page features a faint, light-colored grid pattern. Within the grid cells, there are several light gray circles of varying sizes. A soft, diagonal shadow of a pencil or pen is visible, extending from the bottom left towards the center of the page.

第一篇

成本管理概论



第一章 成本概念与成本习性^①

引言

通过本章的学习,你应该能够:

- 了解成本在不同学科特别是会计学中的含义;
- 掌握几种重要的成本分类;
- 了解财务会计、管理会计与成本管理之间的区别和联系;
- 熟悉本书的整体框架及各章内容安排。

案例引入

如果你从 2003 年开始持有花旗集团的股票至 2007 年年末,那么你会发现,在这 5 年时间内,花旗集团在纽约证券交易所的平均年收益率是 3.9%,甚至低于美国国债的收益率,而同期标准普尔 500 指数的平均年收益率为 11%,是花旗的近三倍。时光倒转回 2000 年,花旗似乎将成为 21 世纪最伟大的金融寡头,它在人类历史上第一次实现了“金融超市”的梦想:同时拥有一家伟大的投资银行、一家名列前茅的保险公司、一个规模庞大的资产管理与零售经纪部门,以及强大的公司银行和零售银行网点。你可以把所有金融事务都交给花旗去管理,从信用卡消费到遗产计划,从买卖股票到办理人寿保险,一切都由它包办。与此相对应的是其不断膨胀的规模,大到拥有 33 万名员工和 2.2 万亿美元资产,比世界上大部分国家的 GDP 还高,由此带来的高额成本严重扼杀了花旗的活力和利润率。那么,什么是成本呢?本章主要探讨这一问题。

^① 本章内容可以先大致了解,等到基本内容学习完成之后再回头阅读,一定会别有收获。

第一节 成本的概念

成本,一般的理解是生产产品发生的费用,包括生产过程中所消耗的生产资料和付给劳动者的报酬等。这一理解仅仅道出了成本的一般含义,不同学科中对成本的理解并不完全相同。经济学研究的是稀缺资源条件下的经济运行规律,因此,不管是马克思的政治经济学^①,或是加入边际理论的新古典经济学^②,用主流经济学的方法分析制度的经济学——新制度经济学^③,均强调成本的经济内涵,从劳动耗费、资本耗费、价值构成等多方面界定了成本的概念。而在企业管理中,成本通常被理解为一种企业生产、技术、经营活动的综合指标,这时所说的成本,通常是指成本—效益,就是在一定的消耗下获得最大的效益,或在既定的效益下实现最小的消耗,这也正是企业管理所要追求的中心内容与目标。从这个意义出发的成本概念并不强调成本的经济实质,更关注成本形成的动因和可能带来的后果,它是建立在对成本进行准确计量的基础之上的,即会计学所理解的成本概念。

会计学中的成本概念有狭义和广义之分。狭义的成本是指财务会计范畴内的费用概念。费用和成本是密切相关的,按照成本归属理论,可将已消耗的历史成本定义为费用,未消耗的历史成本则定义为资产^④。一般地,人们将费用(已耗成本)理解为成本,在区分成本与费用时把成本称为按成本对象归集化了的费用。根据美国财务会计准则委员会(FASB)在SFAC No. 6中的定义,费用(狭义成本)是指某一个体在其持续的、主要或核心业务中,因交付或生产产品,提供劳务,或进行其他活动而付出

① 马克思在分析资本主义社会商品价值构成时揭示了成本本质的经济内涵。他认为,按照资本主义方式生产的每一商品W的价值,用公式可表示为 $W=C+V+m$ 。其中,C是生产中耗费的不变资本的价值,即机器、厂房的一部分价值和原材料的价值;V是可变资本的价值,m是剩余价值。商品价值中前两部分之和(C+V),即用于补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,其货币表现就是商品的成本价格,即商品的成本,它是一个价值范畴,是商品价值的组成部分。而V则是劳动者在生产中创造的剩余价值,是资本家的资本增值,转化为利润,不包括在成本之内。从这个意义出发,成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。

② 新古典经济学一方面继承了古典经济学的许多经济思想,另一方面又加入了边际理论。边际理论的核心,一方面是方法上的个人主义,另一方面则是源于主观价值论的边际生产力分配论。在运用这一理论进行经济分析中,是将成本与费用作为同义词使用的,其成本包括了“正常利润”。正如萨缪尔森等所述,“资源是稀缺的,这意味着每次我们采用一种方法使用资源时,就放弃了用其他方法利用该资源的机会。假如经济分析的目的在于考察稀缺的生产资源下对其有效率的分配使用,那么,生产X产品所耗用的成本,就是为了生产出该产品而放弃(或牺牲)了的另一种最佳替代物Y产品的生产。简言之,生产出X产品所费成本即是它的机会成本。”这里将厂商生产某种产品的产品成本等同于生产出该产品的机会成本。

③ 交易费用(成本)是新制度经济学中的一个基本概念,是由科斯于1937年提出的。与新古典经济学零交易费用的假定不同,新制度经济学认为存在市场交易费用和组织运作费用,而且市场机制本身不能自动实现帕累托最优,因此需要某种方式对市场机制的运行过程加以“纠正”。企业正是对市场机制的替代,最佳的企业规模应是使边际市场交易费用与边际组织费用相等的那一点,这时整个社会的总成本最小。科斯认为,企业形成的原因是为了减少市场交易费用,而把交易转移到企业内部。这里所说的交易费用(成本),实际上是指一种市场的交易费用、企业的组织费用或政府行政的管制费用。其原创性贡献在于,使经济学从零交易费用的新古典世界走向正交易费用的现实世界,从而获得了对现实世界较强的解释力;对于成本概念的发展而言,科斯将人们对成本概念的理解从生产成本角度转换为经济制度中组织运行成本角度,并将其应用于对企业的起源和规模进行经济分析之中。

④ 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2002.

或耗用的资产,或因而承担的负债(或两者兼而有之)。我国2006年2月颁布的《企业会计准则——基本准则》则将费用(狭义成本)定义为:企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。广义的成本概念要比狭义的成本要宽泛得多。

自20世纪20年代管理会计出现以来,成本的范畴急速扩展,除了传统成本概念所指的产品成本之外,责任成本、质量成本、机会成本、沉没成本、变动成本、固定成本等概念层出不穷,成本概念有了较大的发展。

(1) 美国会计学会(AAA)在1951年给成本所下的定义为:“成本是指为达到特定目的而发生的价值牺牲,它可以用货币单位加以衡量。”这个定义有三层含义:第一,成本是一种价值牺牲,这种价值牺牲可以理解为一种价值消耗,不仅可以是现金支出,也可以是物资消耗、劳动消耗或是从外部提供的劳务的消耗。第二,这种价值牺牲是为了一定的目的,通常是指由经营目的而衍生的目的。从这个意义上说,成本是与经营目的有关的消耗的价值。第三,这种牺牲可以用货币计量,因为这些价值要变成成本,最终都必须以货币来表现。可见,这一定义的外延十分广泛,远远超出了产品成本的概念。

(2) 美国注册会计师协会(AICPA)1957年发布的APB No. 4认为,“成本是指为获取产品或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务,或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可以分为未消耗和已消耗成本,未消耗的成本可以由未来的收入负担,例如存货、预付费、厂房、投资、递延费用等;已消耗的成本不能由未来的收入负担,应将其列为收入的减项,或借记保留盈余,例如出售产品或其他资产的成本及当期费用。”换言之,成本是为获取产品或劳务而支付的现金或等价物,即是为获得某种利益而发生的支出,某种支出如果是为了获得某种利益都代表了一项成本。

从以上两种定义可以看出,成本就是为了获得某种利益或实现一定目的所发生的支出,例如雇用工人是为了获得其服务的支出,属于成本;购置固定资产是为了获得其使用效益的支出,按照资产的使用期限对其支出的分摊也属于成本。至于支出,可以是现金,也可以是其他等价物,所获利益可以有形的资产也可以是无形的劳务。只要这种支出是为了获得某种利益或实现一定的目的,都代表一项成本。因此,成本是一个广泛的概念。正如美国成本管理专家查尔斯·T.霍恩格伦^①对成本的定义:“成本是为了达到某一特定目标所失去或放弃的一项资源。”这代表了当前会计学界对成本的最一般的定义。而从计量的角度出发,在具体的实践中,还要求成本是能够用货币计量的。这是因为会计学的核心问题是计量,因此会计学的成本概念对比经济学的成本概念更强调成本的计量属性。本书所说的成本也主要是从会计学的角度出发,着重介绍对成本的管理。

第二节 成本术语及分类

传统的财务会计受制于外部报表使用者对会计信息的要求,将成本理解为企业

^① 查尔斯·霍恩格伦. 成本会计:以管理为重心. 王立彦等译. 大连:东北财经大学出版社,2000。

为了获得营业收入而发生的耗费。管理会计则扩展了成本的内涵和外延,将成本视为达到某一特定目标所失去或放弃的一切可以用货币计量的耗费,由此出现了许多不同类别的成本概念。在介绍这些概念之前,我们必须熟悉一些相关的术语。

一、相关的成本术语

(一) 成本对象

会计人员对成本的一般理解是,为了达到某一特定目标所失去或放弃的可以用货币计量的一项资源。为了指导决策,管理者需要知道某些事件(如一项服务,一种产品,一种生产过程)的成本,我们便将这些“事件”称为成本对象(cost object),即:需要对成本进行单独测定的任何活动。

(二) 成本动因与成本习性

成本动因(cost driver)是任何能影响成本的因素,成本动因的变动会导致某一成本对象的成本的变动。例如,企业在一定的生产经营期内投入或完成的经营工作量,会影响成本总额,这一经营工作量或称业务量,即是一种成本动因。通过对成本动因的追踪,可以分析出业务流程中哪些活动是增加价值或减少价值的,从而有效地发现降低成本的途径。成本习性(cost behavior),是指成本总额与成本动因比例在数量上的依存关系,反映成本随成本动因的变动而变动的程度。假设成本总额和成本动因呈线性关系,若以成本动因作为横坐标轴,成本总额作为纵坐标轴,则成本习性代表了斜率。

(三) 成本归集与成本分配

按照马克思政治经济学理论,经济活动包括了生产、交换、分配、消费四个环节。作为经济活动的参与主体——企业,在生产和交换过程中实现了资金的循环,即货币资金—非货币资金(表现为固定资金、生产资金、成品资金等多种形式)—货币资金。从价值形成和补偿的角度出发,相应地可以将成本计算分为两个阶段:①按性质分类和归集成本,如材料、人工、燃料、广告、装运等;②将归集的成本分配给各个成本对象。因此,成本归集(cost accumulation)就是通过一定的会计制度对成本数据进行有组织的收集,反映为达到这一特定目标所耗费资源的货币价值;成本分配(cost assignment)则是按特定成本对象对资源的使用情况,将第一阶段归集的成本分配至各个成本对象,为管理者对各成本对象的生产、定价等决策提供信息。

二、成本分类

(一) 直接成本与间接成本

成本按照是否能直接计入特定的成本对象,分为直接成本和间接成本。直接成本(direct cost)是指与特定成本对象直接相关、能够经济而又方便地进行追溯(cost tracing)的成本。而间接成本(indirect cost),或称间接费用,是指通过成本分摊(cost allocation)的方法将成本间接分配给成本对象的成本。例如,把某一种型号的一张书桌作为一个成本对象,制造书桌所需的木材的成本是直接成本,原因是木材的数量可以经济而方便地追溯到书桌。而制造书桌的车间的照明成本是间接成本,原因是照明虽然是生产书桌所必需的,但通常在一个车间内可能同时生产多种型号的产品,因此难以经济而方便地计算生产某一型号的一张书桌到底耗费了多少照明成本。

值得一提的是,直接成本与间接成本是一个相对的概念。如果特定的成本对象不同,成本划分为直接成本和间接成本也不同。在特定成本对象确定的条件下,划分直接成本与间接成本还存在一个度的问题,即要考虑成本—效益原则。如果把成本分得越精细,直接成本的数量就越大,对管理的要求也越高。例如,某家免费送货的网络销售企业如果将所发生的每笔运费追溯到相应的客户,那么每笔运费就是直接成本,但如果将这些运费作为销售业务的辅助活动,就可以简单地汇总为间接成本。所以,划分直接成本与间接成本,不仅存在合理性判断,还应考虑成本效益原则和企业的管理水平。

(二) 产品成本与期间成本

成本按费用发生与产品之间有无关系分为产品成本(product cost)和期间成本(period cost),一般在成本归集计算时采用这种分类。产品成本是与产品的生产直接相关的成本,它包括产品生产中所耗费的直接材料费、直接人工费和直接制造费用等。期间成本经常也被称为期间费用,它是企业生产经营过程中所发生的,但与产品生产环节没有关系的费用,一般包括管理费用、财务费用和营业费用等。

按照财务会计的费用配比原则,直接材料费、直接人工费和直接制造费用为第一类费用,即直接配比费用;间接制造费用为第二类费用,即间接配比费用。这两类费用构成产品成本。管理费用、财务费用和营业费用为第三类费用,即期间配比费用,因为它们与产品生产环节不相关,应当作为当期的费用,不计入产品成本,而在当期收入中直接扣除。

产品成本是与产品的生产直接相关的成本,因此往往在生产成本中占较大的比重,所以产品成本管理是成本管理中一个重要组成部分。为了适应产品成本计算、产品成本控制和产品成本规划的需要,提高产品成本管理的效率和效益,寻求进一步降低产品成本的途径,可将产品成本按经济用途分为直接材料、直接人工和制造费用,以便对不同类别的产品成本根据各自的特点进行管理。

直接材料,是指直接形成产品的材料耗用。包括:①加工后直接构成产品实体或主要部分的原料和材料成本。例如,制造家具所用的木材。②产品制造工艺过程消耗的各种燃料和动力。例如,机械制造企业在金属热处理和电焊过程中耗用的煤、煤气、油、电力等。③与产品主要实体相结合或有助于产品形成而耗用的各种辅助材料。例如,冶金企业在金属熔炼过程中所耗用的各种添加剂、催化剂等。

直接人工,又称直接工资,指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴,以及按规定的比例提取的福利费。企业支付给职工的工资并非全部计入产品成本,只有与企业生产活动有关的人员,如生产工人、分厂和生产车间的管理人员、工程技术人员,以及为生产活动服务的后勤人员等的工资、奖金、津贴可以计入产品制造成本。而其他部分的工资则应根据有关规定按其用途分别列支于其他有关费用。

制造费用,指企业各个生产单位(分厂、车间)为生产产品或提供劳务而发生的各项间接成本,它包括在生产中所发生的那些除直接材料及直接人工以外的各种费用。制造费用是一种间接费用,要先进行归集,然后按照一定的依据进行分配。

多数企业在计算产品成本时都是按经济用途将成本划分为直接人工、直接材料和制造费用,一般可将这些项目称为成本项目。各企业生产特点不同,可根据各项费

用支出的比重和成本管理要求的不同,在上述统一成本项目的基础上,按需要适当增加项目,如“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”等。对产品成本的上述三个项目按照不同方式进行组合,又可以得到一些不同的成本概念。如直接材料和直接人工之和可称为主要成本,在传统的制造业企业中,它们通常是产品成本的主要部分;直接人工和制造费用之和,则称为加工成本,它是指产品加工时所发生的各项成本。在企业实现生产自动化之后,产品成本结构可能会发生重大变化。比如在有些高科技行业中,制造费用占产品成本的比例大大超过了直接材料和直接人工之和。在这种情况下,直接材料和直接人工之和显然就不再是主要成本了。此外,在高度自动化的企业中,生产工人往往必须完成多种工作,而且直接人工只占产品成本极小比例,很难或不值得花很大精力将工资归属到各产品,因此这类企业可根据自身特点将直接人工成本和制造费用合并为一个项目称为加工成本,直接材料则单独列为一项。

(三) 变动成本与固定成本

成本按成本习性可以分为变动成本和固定成本两大类。变动成本(variable cost)是指在一定条件下,成本总额随成本动因的变动成比例变动的成本。固定成本(fixed cost)是指在一定的业务量内,尽管成本动因发生变化,其成本总量仍然保持不变的。通过对成本动因的追踪,可以分析成本的有利或不利影响因素,从而有效地降低成本,因此,按成本习性以变动成本和固定成本来归集和分配成本所提供的成本信息最具有决策相关性。这里所说的变动成本指的是成本总额,而非单位变动成本,就单位变动成本而言,与成本动因的比例是固定的;同理,固定成本所指的也是成本总额,而非单位固定成本,就单位成本而言,单位固定成本与成本动因的比例却是变动的。从决策角度来看,对总成本的考虑优先于对单位成本的考虑,但必须谨慎地对待单位成本,因为在不同业务量的情况下,单位成本是一个动态的概念。

另外,在实际生产经营中,还存在一种既不与成本动因比例(例如业务量)的变化成比例变动,也非保持不变,而是随着成本动因比例的增减变动适当变动的成本。由于这种成本同时具有变动成本和固定成本的特征,所以也称为混合成本,例如机器设备的日常维修费用、辅助生产费用等。对于混合成本,为了便于管理上的应用,应运用适当的方法进行分解,将分解后的成本分别计入变动成本和固定成本的总额。

1. 变动成本

变动成本按其发生的原因可进一步分为技术性变动成本和酌量性变动成本两类。技术性变动成本是指单位变动成本的发生额由技术或实物关系决定,管理当局决策无法改变其大小的变动成本。例如,使用功率一定的机器进行操作,则操作所耗用的电费就按一定功率随操作的机器小时和电费单价成正比例变动。在生产能力一定的情况下每小时电费(即单位变动成本)与决策无关。这类电费成本是利用生产能力所必须发生的成本,即是技术性变动成本。酌量性变动成本是指单位变动成本的发生额由管理人员决定,并且管理决策会影响其大小的变动成本。例如按销售额一定百分比开支的销售佣金,佣金的比例可随管理决策的改变而增减;在不同区域或不同供应单位采购或是因为采购数量不同而发生不同的采购单价,选用哪一单价最后也由决策者决定,这里销售佣金和采购成本都是酌量性变动成本。