

企业成本核算、管理和分析

徐丰利 胡建忠 编著

石油工业出版社

序

成本，是商品价值的重要组成部分。随着商品经济的发展，人们对成本的认识不断深化。在同等条件下，市场竞争取胜的关键在于产品成本。随着现代企业制度的建立和完善，加强财务管理已经成为人们的共识。而成本的核算、管理和分析则是财务管理的一个极其重要的内容。

近年来，随着我国会计改革的推进，国家陆续出台了《企业会计制度》和若干企业会计准则，在贯彻实施准则制度的过程中，很多企业的会计核算、会计信息质量和会计工作水平都有了很大提高。在看到取得成绩的同时，我们也应该清醒地认识到，在成本的核算、管理和分析方面，企业还有大量的工作要做，还有很大的提升空间。在企业的经营管理中，如何继续更有效地降低成本仍是一篇大文章。

研究降低成本的途径十分必要。《企业成本核算、管理和分析》一书提供了成本研究的理论基础，具体分析了为什么做、做什么以及怎

么做的问题。该书专业性很强，有可操作性，特别是该书指出“实施重点控制，靠科学管理降低成本；依靠科技进步，努力拓宽降低成本的途径；依靠发展降低成本”，更是点中了降低成本的关键。本书值得一读。

陈耕

2005年5月

前 言

2000年以来，我们编著过《股份有限公司会计报表和案例分析》和《企业会计原则和案例分析》。承蒙广大读者厚爱，经数次加印，仍有许多读者索求，而且很多读者希望我们出一本关于成本核算、管理和分析方面的读物，这对我们既是鼓励，也是鞭策。

对于企业经营管理人员而言，学习新知识十分重要。我国企业财务管理的发展日新月异，要学习的知识太多。基于企业广大经营管理人员的时间和精力有限，为在较短的时间里较快地掌握企业成本核算、管理和分析的基本知识，我们编写了这本小册子，希望不仅对业内同仁，而且对非专业人员都有所帮助。哪怕对广大读者有一点点益处，亦十分欣慰。

限于水平，时间仓促，难免有不当之处，恳请读者指正。

徐丰利

2005年5月于北京

目 录

第一章 成本、费用的概述	(1)
一、成本、费用的概念.....	(1)
二、成本核算的对象及要求.....	(5)
三、成本控制程序.....	(8)
四、成本计算方法.....	(10)
五、成本管理的内容及分析方法.....	(42)
六、建立健全成本管理组织.....	(48)
七、成本管理与核算的分级责任.....	(49)
八、降低成本的主要途径.....	(50)
第二章 经营决策	(51)
一、财务预测.....	(51)
二、利润规划.....	(54)
第三章 标准成本	(75)
一、成本控制的含义.....	(75)
二、建立控制标准.....	(80)
三、成本差异分析.....	(86)
第四章 业绩评价	(95)
一、成本中心.....	(95)
二、利润中心.....	(96)
三、投资中心.....	(99)

四、部门业绩的考核	(101)
第五章 油气成本	(104)
一、油气成本的相关概念	(104)
二、油气成本的构成	(113)
三、油气生产(操作)成本项目	(115)
四、核算对象、要求和方法	(117)
五、成本核算程序	(127)
六、成本分析内容	(128)
七、成本考核主要指标	(135)
八、成本预算编制	(136)
九、相关问题的探讨	(138)
第六章 炼化生产成本	(146)
一、炼油化工简介	(146)
二、工艺流程	(153)
三、炼油、化工产品成本构成及项目	(165)
四、成本核算对象	(167)
五、成本核算要求	(168)
六、成本计算程序	(189)
七、产品成本的计算	(190)
八、成本分析	(205)
九、成本考核的主要指标	(208)
十、成本、费用预算的编制	(211)
第七章 输油输气生产成本	(214)
一、成本构成及项目	(214)
二、成本核算对象及核算要求	(217)
三、成本分析、指标考核	(223)

四、成本、费用预算的编制·····	(224)
第八章 期间费用·····	(227)
一、管理费用·····	(227)
二、财务费用·····	(232)
三、营业费用·····	(234)
附录一 石油工业可持续发展的前提条件·····	(237)
附录二 积极探索降低成本的有效途径·····	(249)
附录三 中外石油公司财务指标对比·····	(256)
参考文献·····	(261)

第一章 成本、费用的概述

一、成本、费用的概念

(一) 人们对成本的认识不断发展

成本 (Cost), 是商品价值的重要组成部分。随着商品经济的发展, 人们对成本的认识不断发展。

马克思认为: 产品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成。

西方成本概念: 为获取财货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, 而以货币计量的数额。

美国会计协会认为: “成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲, 它可用货币单位加以衡量”。也就是说, 成本就是为实现一定目的而支付的 (或应支付的) 可用货币衡量的代价。

中国《企业会计制度》成本和费用的定义: 成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。费用 (Expense) 是指企业为经营管理、销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。

(二) 成本和费用之间的关系

1. 成本和费用之间的联系

成本是按一定对象所归集的费用，是对象化了的费用，即生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用，是按照产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集和分配而形成的。

2. 成本和费用之间的区别

成本与一定种类和数量的产品或商品相联系，不论其发生在哪一个会计期间。费用是资产的耗费，它与一定的会计期间相联系，而与生产某种产品无关。

(三) 理论成本和应用成本

理论成本 (Theoretical costs) 通常是指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本，是生产价值中物化劳动价值 C 和活劳动价值 V 的货币 ($C + V$) 表现。

应用成本 (Applied costs) 也称实际成本 (Actual costs)，是按照现行制度规定的成本开支范围，以正常的生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值 C 和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值 V 的货币 ($C + V$) 表现。

(四) 制度成本

制度成本 (Systems costs) 亦称法定成本，是企业的财务成本，与管理成本相对应，是按国家法定程序和企业会计制度计算的成本。以此成本为基础计算出征收

所得税的利润额。企业必须遵循、采用可供选择范围内的核算方法。

(五) 成本指标的重要意义

成本指标的意义是：

- 补偿产品生产中耗费的标准；
- 评价、促进和改善企业经营管理水平；
- 考核、提高经济效益的主要指标；
- 宏观经济、微观经济决策的主要依据之一。

(六) 管理会计对成本的认识

按经济职能，成本可分为制造成本（Manufacturing costs）和期间成本（Period costs）。

按成本习性，成本分为固定成本（Fixed costs）、变动成本（Variable costs）和混合成本（Mixed costs）（半固定成本和半变动成本）。

按成本可控性，成本分为可控成本（Controllable costs）和不可控成本（Uncontrollable costs）。

这种分类是相对的，因不同责任主体发生的不同时期等因素会相互转化。

(七) 经济学的成本观念

经济学家研究社会成就时，首先想到的是取得这些成就的成本是什么，是多少，值不值。

博弈论（Games theory）研究的是：个体在利益发生冲突时，如何以最小的成本选择最有利的行为。

人们在什么样的道德基础上，可以少付成本而获得与劳动相对应的幸福，以保证法律公正。

建立怎么样的医疗保险制度，才不浪费资源，并对所有人都有更大的好处。

“世界上没有免费的午餐。”

(八) 按成本核算和管理的要求分类

1. 按照生产组织过程分为车间成本、工厂成本和全部成本

车间成本 (Department costs): 在车间范围内为生产一定品种的产品所发生的一切费用。

工厂成本 (Firm costs): 整个企业为生产一定品种的产品所发生的一切费用。

全部成本 (Whole costs): 整个企业生产和销售所有产品所发生的一切费用。

2. 按照产品产量变化分为变动成本和固定成本

变动成本 (Variable costs): 成本总额在一定时期和一定业务量范围内，与业务量总数成正比增减变动。如构成产品实体的原材料等就是变动成本。

固定成本 (Fixed costs): 成本总额在一定时期和一定业务量范围内，不受业务量增减而变动。如房屋建筑物的折旧，企业管理费中的办公费、租赁费、管理人员的薪酬等就是固定成本。

3. 按照成本的核算过程分为直接成本和间接成本

直接成本 (Direct costs): 凡能够直接计入某种产品成本的费用。如构成产品实体的原材料等。

间接成本 (Indirect costs): 凡不能直接计入而要按一定标准分配计入各种产品成本的费用。如车间发生的制造费用等。

4. 按照成本可控性分为可控成本和非可控成本

可控成本 (Controllable costs): 成本的发生属于某一责任单位 (如总厂、分厂、车间、班组等) 的权责范围内、而且能够加以控制的。

非可控成本 (Uncontrollable costs): 成本的发生不是这个责任单位或核算主体权责范围内、而且不能加以控制的。

5. 按照成本与决策的关系分为相关成本和非相关成本

相关成本 (Relevant costs): 对决策有影响的成本。如差别成本、机会成本等。

非相关成本 (Irrelevant costs): 对决策没有影响、可以不予考虑的成本。如沉落成本 (即在某种情况下不能回收的过去发生的成本)。

二、成本核算的对象及要求

《企业会计制度》第 103 条规定: 企业应当根据本企业的生产经营特点和管理要求, 确定适合本企业的成本核算对象、成本项目和成本计算方法。

为了正确计算成本, 要分清以下费用界限:

(1) 正确划分应计入产品成本和不应计入产品成本的费用界限。

企业的活动是多方面的，企业耗费和支出的用途也是多方面的，其中只有一部分费用可以计入产品成本。

首先，非生产经营活动的耗费不能计入产品成本。只有生产经营活动的成本才可能计入产品成本。例如筹资活动和投资活动不属于生产经营活动，它们的耗费不能计入产品成本，而属于筹资成本和投资成本。按照我国现行会计制度规定，下列与生产经营活动无关的耗费不能计入产品成本：对外投资的支出、耗费和损失；对内长期资产投资的支出、耗费和损失，包括有价证券的销售损失、固定资产出售损失和报废损失等；捐赠支出；各种筹资费用，包括应计利息、贴现费用、证券发行费用等。

其次，生产经营活动的成本分成正常的成本和非正常的成本，只有正常的生产经营活动成本才可能计入产品成本，非正常的经营活动成本不计入产品成本而应计入营业外支出。非正常的经营活动成本包括灾害损失、盗窃损失等非常损失；滞纳金、违约金、罚款、损害赔偿等赔偿支出；短期投资跌价损失、坏账损失、存货跌价损失、长期投资跌价损失、固定资产减值损失等不能预期的原因引起的资产减值损失；以及债务重组损失等。

再有，正常的生产经营活动成本又被分为产品成本和期间成本。按财务会计制度规定，正常的生产成本计入产品成本，其他正常的生产经营成本列为期间成本。

(2) 正确划分各会计期成本的费用界限。

应计入生产经营成本的费用，还应在各月之间进行

划分，以便分月计算产品成本。应由本月产品负担的费用，应全部计入本月产品成本；不应由本月负担的生产经营费用，则不应计入本月的产品成本。

为了正确划分各会计期的费用界限，要求企业不能提前结账，将下月费用作为本月费用处理，也不能延后结账，将本月费用作为下月费用处理。

为了正确划分各会计期的费用界限，还要求贯彻权责发生制原则，正确核算待摊费用和预提费用。本月已经支付但应由以后各月负担的费用，应作为待摊费用处理。本月尚未支付但应由本月负担的费用，应作为预提费用处理。

(3) 正确划分不同成本对象的费用界限。

对于应计入本月产品成本的费用，还应在各种产品之间进行划分：凡是能分清应由某种产品负担的直接成本，应直接计入该产品成本；各种产品共同发生、不易分清应由哪种产品负担的间接费用，则应采用合理的方法分配计入有关产品的成本，并保持一贯性。

(4) 正确划分完工产品和在产品成本的界限。

月末计算产品成本时，如果某产品已经全部完工，则计入该产品的全部生产成本之和，就是该产品的“完工产品成本”。如果这种产品尚未全部完工，则计入该产品的生产成本之和，就是该产品的“月末在产品成本”。如果某种产品既有完工产品又有在产品，已计入该产品的生产成本还应在完工产品和在产品之间分配，以便分别确定完工产品成本和在产品成本。

三、成本控制程序

(一) 成本管理的责任

企业加强成本管理，降低成本，也就是企业对内部各层次的成本责任中心，根据其控制成本的职责，分解可控成本指标（计划成本规定达到的目标），采取有效措施，确保目标的实现（见图 1-1）。

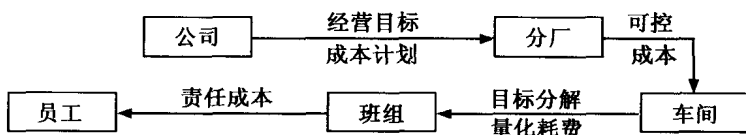


图 1-1 成本管理的责任

(二) 控制成本的程序

控制成本的程序见图 1-2。

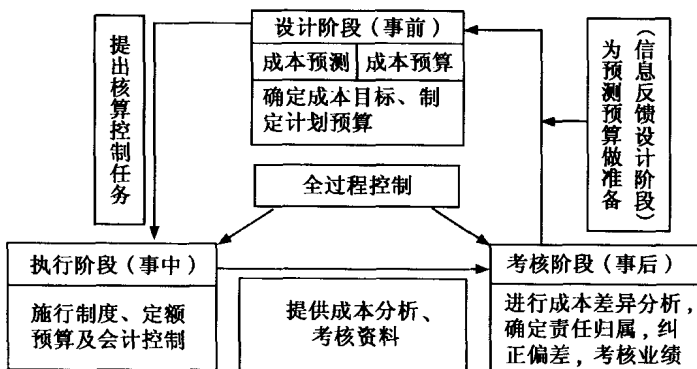


图 1-2 控制成本的程序

(三) 决策方法和确认目标

决策方法：以综合分析决策因素为主线，按计划实施控制，将隐含的、潜在的决策因素变成显性决策因素；确定决策目标，纳入计划，实施 PDCA^① 循环，5W1H^② 管理（图 1-3）。

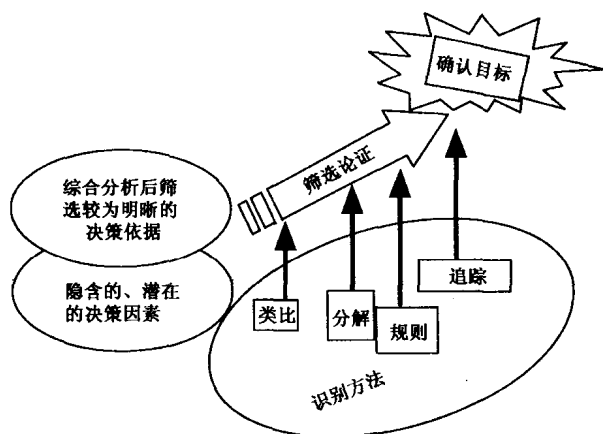


图 1-3 综合分析决策因素

① PDCA 循环最早是由美国质量管理专家戴明提出来的，所以又称为“戴明环”。PDCA 的含义如下：P (Plan) ——计划；D (Do) ——执行；C (Check) ——检查；A (Action) ——行动，对检查的结果进行处理，对成功的经验加以肯定并适当推广、标准化；对失败的教训加以总结，未解决的问题放到下一个 PDCA 循环里。以上四个过程不是运行一次就结束，而是周而复始地进行，一个循环完了，解决一些问题，未解决的问题进入下一个循环，这样阶梯式上升的。PDCA 循环实际上是有效进行任何一项工作的合乎逻辑的工作程序，是质量管理的基本方法。

② 5W1H 指什么时间 (When)、什么地点 (Where)、谁 (Who)、为什么 (Why)、做什么 (What) 和怎么做 (How)。

(四) 企业投入、耗费和付出的目的

(1) 投入产出——资本性支出（在建工程、购建长期资产等）：企业追求成长性和长期发展而不是本经营期的利益。

(2) 舍本求利——损益性支出：企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费或付出的代价、牺牲，以求经济利益的流入。

(3) 所费所得——损益性支出：是指企业经营管理、销售商品、提供劳务、融资等日常活动所发生的经济利益的流出，并把成果变现为经济利益的流入。

(4) 付出回报——正常情况下，任何一种付出都会有相应回报，目的是追求公司价值长期最大化。

四、成本计算方法

(一) 成本核算与管理的前提条件

(1) 做好各项确认计量的基础工作。

(2) 正确划分各种费用界限，如应计入和不应计入产品成本的费用、各个月份的费用、各种产品的费用、完工产品和在产品的费用界限等。

(二) 成本流程图、成本计算程序图

成本流程图见图 1-4。