

高等院校财务管理专业规划精品教材

Corporate Cost Management

公司成本管理

杨 蓉 / 著

*F*inance

高等院校财务管理专业规划精品教材

公司成本管理

杨 蓉 著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

公司成本管理/杨蓉著. —上海:上海财经大学出版社,2009.12
(高等院校财务管理专业规划精品教材)

ISBN 978-7-5642-0657-4/F·0657

I.公… II.杨… III.①企业管理:成本管理-高等学校-教材
IV.①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 208162 号

☐ 责任编辑 王 刚

☐ 封面设计 张克瑶

GONGSI CHENGBEN GUANLI

公 司 成 本 管 理

杨 蓉 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

启东市人民印刷有限公司印刷装订

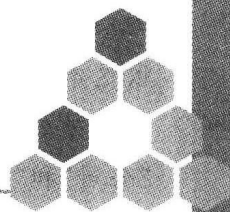
2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 22.75 印张 445 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 36.00 元

(本教材免费赠送习题集, 请向售书单位索取)

序 言



公司成本管理,是公司全员管理、全过程管理、全环节管理和全方位管理,是经济和技术相结合的管理。这是公司管理系统的一个子系统,是一项涉及面广并较为复杂的系统工程。在世界经济全球化的信息时代,公司要生存、求发展,就必须苦练内功,强化成本管理职能,采取各种有效措施降低产品和劳务的成本,才能在竞争中立于不败之地。因而,公司管理必须更加重视成本管理,成本管理也必须更加科学化。

本书从我国实际情况出发,在理论与实践相结合的基础上,总结公司成本管理的经验,并借鉴国外行之有效的先进管理方法,构建一个以提高经济效益为中心的公司成本管理体系。本书共分四篇十二章。第一篇是成本管理基础,包括第一章和第二章,这一部分主要阐述了成本管理的基本原理、基础理论和基本方法;第二篇是对公司成本管理基本框架的展开,包括第三章至第八章,这一部分深入分析了成本管理的基本内容:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算和成本考核;第三篇是对公司成本管理基本框架的延续,探讨了成本报表与分析,包括第九章和第十章,这一部分详细研究了成本报表及对成本报表的分析;第四篇介绍了成本管理的新发展,包括第十一章和第十二章,这一部分分析战略成本管理、人力资源成本管理、资本成本管理、质量成本管理、全产品生命周期成本管理和社会责任成本管理,从而形成了较完整的成本管理体系,以期适应公司面向国内、国际市场的需要。

本书是以公司大量管理实践活动为基础,同时参考了国外相关权威论著,也吸收了国内兄弟院校优秀教材的相关内容,力图在使读者了解公司成本管理知识的同时,亦接触到最新的公司成本管理内容和手段。公司成本管理是动态发展

的,新的现象和问题在不断产生,因此,我们将根据公司管理活动的实践,不断修改这本教材,也希望读者提出宝贵的意见。

另外,需要说明的是本书名为《公司成本管理》,亦可称为《企业成本管理》,“公司”和“企业”实际上是可以通用的,只是“公司”更现代一点而已,“公司”是“企业”的高级形式。

为了便于读者学习,作者在每章后特意安排了以下内容:

- (1)本章小结。这部分内容强调了学生要掌握的重要内容。
- (2)主要概念。这部分内容明确了学生要掌握的重要概念。
- (3)本章案例。用真实的情况阐明成本管理将怎样更好地服务于公司。

本书在华东师范大学工商管理专业本科生和硕士研究生、企业管理专业研究生讲授过。本书可以作为高等院校财务管理学专业学生的教材,也可供财务会计人员和经济管理人员自学时使用。本书的主要目的是为了告诉读者如何使用成本信息,因而,公司的厂长、经理和其他中层管理人员要了解如何利用成本信息服务于公司时,选择本书是非常合适的。

参加本书写作的主要人员有杨蓉、林佳颖、杨宇、张静、金铭、陈俊等。其中,杨蓉是本书的主要著述者,负责全书的体系设计、章节安排、文稿撰写、修改和定稿。

本书各章配有练习题,要求学生灵活运用所学的基本方法,思考成本管理的具体应用问题;同时,配有相应的练习答案。习题与答案自成一册,随同本书出版,并放在一起。

本书有教学课件(PPT),选用本书作为教材的教师可在上海财经大学出版社的网站上下载。

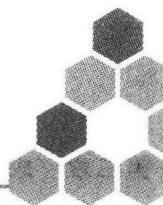
上海财经大学出版社的网址:www.sufep.com

华东师范大学商学院

杨 蓉

2009年9月

目 录



序言	(1)
----------	-------

第一篇 成本管理基础

第一章 成本管理总论	(3)
第一节 成本管理的形成和发展	(3)
第二节 成本管理的基础理论	(11)
第三节 成本管理的基本原理	(19)
第四节 成本管理的基础工作	(26)
本章小结	(31)
主要概念	(32)
本章案例	(32)
第二章 成本管理的基本方法	(34)
第一节 成本概念	(34)
第二节 本量利分析法	(43)
第三节 变动成本法	(57)
本章小结	(64)
主要概念	(65)
本章案例	(65)

第二篇 成本管理的内容

第三章 成本预测	(71)
第一节 成本预测概述	(71)
第二节 成本预测的定性方法	(78)
第三节 成本预测的定量方法	(83)
第四节 定性与定量成本预测方法的结合应用	(91)
本章小结	(92)
主要概念	(93)
本章案例	(93)
第四章 成本决策	(95)
第一节 成本决策概述	(95)
第二节 短期经营决策	(101)
第三节 长期投资决策	(113)
本章小结	(117)
主要概念	(119)
本章案例	(119)
第五章 成本预算	(120)
第一节 预算概述	(120)
第二节 全面预算	(124)
第三节 成本预算的编制方法	(134)
本章小结	(140)
主要概念	(141)
本章案例	(141)
第六章 成本控制	(144)
第一节 成本控制概述	(144)
第二节 定额成本制度	(149)

第三节 标准成本制度	(159)
第四节 价值工程	(168)
本章小结	(175)
主要概念	(175)
本章案例	(176)
 第七章 成本核算	(178)
第一节 成本核算概述	(178)
第二节 成本核算的程序	(185)
第三节 成本的归集与分配	(187)
本章小结	(201)
主要概念	(202)
本章案例	(202)
 第八章 成本考核	(204)
第一节 责任成本概述	(204)
第二节 转移定价	(216)
第三节 非财务手段的业绩评价	(221)
本章小结	(226)
主要概念	(227)
本章案例	(227)

第三篇 成本报表与分析

第九章 成本报表	(231)
第一节 成本报表概述	(231)
第二节 产品生产成本表	(235)
第三节 主要产品单位成本表	(240)
第四节 各种费用明细表	(242)
第五节 其他成本报表	(247)
本章小结	(254)

主要概念	(254)
本章案例	(255)

第十章 成本分析	(260)
第一节 成本分析概述	(260)
第二节 设计阶段的成本分析	(268)
第三节 制造阶段的成本分析	(275)
第四节 综合成本分析	(279)
本章小结	(288)
主要概念	(288)
本章案例	(289)

第四篇 成本管理的新发展

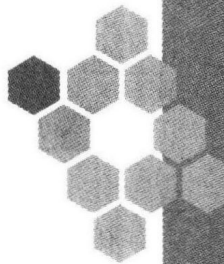
第十一章 成本管理的新发展(上)	(293)
第一节 战略成本管理	(293)
第二节 人力资源成本管理	(307)
第三节 资本成本管理	(316)
本章小结	(320)
主要概念	(321)
本章案例	(322)

第十二章 成本管理的新发展(下)	(324)
第一节 质量成本管理	(324)
第二节 全产品生命周期成本管理	(335)
第三节 社会责任成本管理	(340)
本章小结	(345)
主要概念	(346)
本章案例	(347)

参考资料	(350)
-------------------	-------

第一篇

成本管理基础



成本管理总论

【要点提示】

- 成本管理的形成和发展
- 成本管理的基础理论
- 成本管理的基本原理
- 成本管理的基础工作

【内容引言】

优胜劣汰是竞争的基本法则,公司要生存、求发展,就必须苦练内功,采取各种有效措施降低产品和劳务的成本,才能在竞争中脱颖而出。本章概括阐述成本管理的形成和发展、基础理论和基本原理等问题。

公司的竞争,实质上是成本的竞争。因此,公司能否生存、发展和获利,关键在于对成本的管理。为了适应新经济环境的变化,满足公司可持续发展的需要,公司的成本管理正在发生着前所未有的变化。

第一节 成本管理的形成和发展

成本管理(Cost Management)是公司生产经营管理的一个重要组成部分,它是以为成本为对象,借助管理会计的方法,以提供成本信息为主的一个会计分支。在西方国家,公司管理大体上经历了经验管理、科学管理、现代管理和战略管理四个阶段。成本管理是公司的一项专业管理,公司成本管理理论和方法是由公司管理的总的要求

决定的^①，因而成本管理的发展也相应地分为经验管理、科学管理、现代管理和战略管理四个阶段。

一、成本的经验管理(Experience Management)阶段

成本管理是基于生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。但成本管理产生在什么年代，学者的认识并不一致。一种说法认为，早在14世纪就已经产生^②；另一种说法认为，在19世纪下半叶，首先是为了定价而产生的^③。两种说法显然有很大差别。但多数学者的意见认为，1880~1920年是成本管理奠基的时期^④，它是社会经济发展到一定历史阶段的产物，是随着社会经济发展逐步成长并完善起来。

在商品生产出现以后，商品生产者总是希望他所生产的商品在交换中能从所获得的商品价值中补偿其生产耗费的部分。早在工场生产初期，工场主在接受顾客订货时，为了使卖出的商品能补偿其耗费的价值，不至于吃亏，便出现了估计成本，以满足定价的需要^⑤。为了与估计成本接近实际，工场主开始用统计方法计算汇总生产中发生的直接费用，对数额不大的间接费用则作为损失处理。人们开始积累成本资料，对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总，为成本计算迈出可喜的一步。

在西方会计史上，通常都把成本会计同产业革命联系在一起，认为成本会计是产业革命带来的一项成果。18世纪60年代，产业革命首先发生在当时资本主义最发达的英国，从棉纺织业开始，逐步发展到其他工业部门，到19世纪30年代末，在英国基本完成。美、德、法、日等国也在19世纪先后完成了产业革命。产业革命既是生产技术上的巨大革命，也是社会生产关系的深刻变革，它促进了资本主义生产力的迅速发展，用机器劳动代替了手工劳动，用自然力、机械力代替了人力，用工厂制代替了手工工场。一开始，资本家自己担任管理人员，以后才出现经理、厂长等代理人。在管理上仍然凭个人经验，没有统一操作规程和用料、用工标准，工人全凭经验操作，管理人员则凭经验管理，还没有完全摆脱小生产经营方式的影响。后来，工厂把劳动力、劳动对象和劳动工具集中在一起，规模逐渐扩大，分工协作比较密切，原始的成本会计就开始产生并逐步得到发展，从而改变了会计过去只服务于商业和金融事业，开始面向工业服务。

早期的家庭手工业，几乎都是业主提供原料，交由工匠在自己家中生产，然后由业主收回来向外销售，业主要分别记录个人成本。当时已经开始计算成本，但由于都

① 石新武. 论现代成本管理模式. 北京: 经济科学出版社, 2001: 55.

② 参见《工商经济月刊》1948年第二卷第三期，“成本会计之史的发展——美国会计学会所属成本会计委员会之初步报告之一”一文。

③ [日] 番场嘉一郎主编. 新版会计学大辞典. 武汉: 湖北省会计学会, 1981: 281~282.

④ 王盛祥等. 成本会计学. 大连: 东北财经大学出版社, 1997.

⑤ 颜敏. 成本会计学. 北京: 首都经济贸易大学出版社, 1998.

在外面加工,不用机械设备,所以间接费用往往忽略不计。在家庭手工业时期,产品按照订单生产,工场主为了规定产品的价格,必须正确估算成本,把成本看成是制定价格的工具,比之控制生产耗费更为重要。特别是设备制造商和工程建造企业,更需要估计成本,作为投标报价的依据。那时人们计算成本,只有直接材料和直接人工才是产品成本,把间接费用看成是一种生产损失。对于成本记录和财务会计记录也没有注意结合,甚至在总分类账户中也不反映产品成本的结转情况,时常用统计方法来计算成本。对于原材料都采用实地盘点,先确定期末结存量,再来计算耗用量,而不采用永续盘存法。

19 世纪产业革命后,企业数量增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,力图以薄利多销取胜,生产成本的作用更加突出。铁路业是 19 世纪中叶人类创建的规模最大、经营最复杂的企业组织,铁路的经营跨越广泛的地理空间。富有创意的铁路业管理者发明了管理铁路经济业务的计量指标。新的计量指标如每吨公里成本、每位顾客公里成本、经营比率(经营成本与收入的比率)被建立起来,用以帮助管理者评估其经营业绩^①。铁路业管理者创立的许多成本管理新方法,被随后发展起来的各种公司管理者所应用与拓展。为了提高成本计算的精确性,资本家要求会计担当起这项工作来。这样,就使成本计算与会计核算结合起来,形成了成本管理。此时的成本管理主要是将历史成本汇总,然后分配给各种产品和计算产品生产成本及销售成本,其主要目的是为了对存货进行计价和确定利润。因此,美国早期研究成本的会计专家劳伦斯(Lawrence)认为,“成本会计乃应用普通会计之原理,以有秩序之方法,记录一个企业之各项支出,并确定其所产物品(或所提供劳务)的生产和销售总成本和单位成本,使企业的经营达到经济、有效而又有利之目的。”^②这里,强调应用会计的原理、原则来计算成本,是针对过去应用统计方法计算成本而言的,充分反映了当时的历史状况。这种成本管理是以事后核算和控制为其重点,可称为成本的经验管理阶段。

二、成本的科学管理(Scientific Management)阶段

在 1820~1880 年之间,成本会计可以说处于停滞阶段^③。这里有两个原因:(1)在工厂制度初期,各国都首先发展轻工业,手工劳动占主要地位,重型机器设备使用很少,间接费用在总成本中比例不大,可以忽略不计。产品成本主要是直接材料和直接工资,而且每个企业只有少数产品品种,成本计算十分简单。(2)当时工厂都把成本看成一种秘密,如果把成本计算方法公开出去,将对竞争者有利,因而阻碍了新

① Robert S. Kaplan, *Advanced Management Accounting*, Third Edition, Prentice Hall, 1998.

② [美]劳伦斯(William Beaty Lawrence). 劳氏成本会计. 上海:立信会计图书用品社,1950.

③ [美]亨德里克森著. 会计理论. 上海:立信会计出版社,1987.

思想的传播。无论是会计师或企业主,都不愿讨论成本,会计书籍中也很少介绍成本计算方法。

正由于这一时期成本会计处于停滞阶段,因而成本计算中有些问题一直没有很好解决。例如,间接费用的计算和分配还没有得到普遍理解,成本记录和财务会计记录还没有很好结合,成本计算还根据统计数据,没有完全结合会计账户等。

1880年以后,情况就完全不同。一方面,工厂大量使用重型机器设备,折旧费增加,间接费用越来越大,产品品种也日益增多,间接费用的分配变得复杂起来,成本计算问题需要很好地研究改进,才能使产品成本正确真实。另一方面,工厂规模扩大,生产经营复杂化,产品面向全国,竞争日益剧烈,在决定产品价格时,成本占了主导地位。特别是大型企业的发展,更推动了成本会计向前发展。

20世纪初,资本主义社会从自由竞争阶段向着垄断阶段过渡,重工业和化学工业大大发展,企业生产规模更大,也更集中,分工协作更细,竞争更加激烈,机器设备越来越多,生产开始走向机械化和自动化。企业管理全凭经验已无能为力,需要总结经验,依靠专门知识,创造一些科学的管理方法,要求企业加强计划、组织、协调和控制等职能,实行标准化、专业化和数据化。以泰罗(Frederick Taylor)为代表的科学管理,就是在这种情况下产生的。

泰罗制度“一方面是资产阶级剥削最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列最丰富的科学成就”^①。泰罗制度的核心是强调提高生产和工作效率,即通过所谓时间研究、动作研究等来制定在一定条件下既能够实现的,又最有效率的标准,作为评价和考核的依据,从而推动了资本主义生产的发展。所以,泰罗制度得到资本家的普遍重视,先在美国广泛推行,以后又传播到世界各地工业发达的国家。

泰罗的科学管理方法,也给成本管理提供了启示,为标准成本管理方法的形成奠定了坚实的理论基础。随后,美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。就当时来说,标准成本计算的作用有三:(1)标准成本可用于控制营业并作为测定效率的尺度;(2)可使会计事务处理简单;(3)用作定价的基础。20世纪20年代,美国通用汽车公司和杜邦公司采用了标准成本和预算控制制度,其实践为其他公司广为效仿,标准成本管理推广程度进一步加大^②。

会计师和工程师们都感到标准成本十分必要,但在有些方面大家的看法并不完全一致。工程师们的主导思想是奉行泰罗制,从提高效率出发,建立一套标准成本计

^① 《列宁选集》第3卷,北京:人民出版社,1972。

^② 王竞达,于增彪,瞿卫菁. 成本管理系统解析:实务发展、制度变迁和学术研究. 南开管理评论[J]. 2007,10(2).

算法则,因而可以在复式簿记以外进行标准成本计算。而会计师们主张把标准成本纳入账户系统。直到 20 世纪 30 年代,双方意见才取得一致^①,标准成本计算和复式簿记系统融合在一起,建立了完整的标准成本会计制度。标准成本会计制度的建立,说明工厂成本管理已经进入了一个新阶段,会计理论已由原来以商业为重点转为以工业为重点,成本管理已由事后成本计算开始转向事前制定标准进行控制的做法,对于指导当时工厂成本管理起到了极其重要的作用。从此建立了以标准成本为中心的科学的成本管理制度,逐步摆脱了传统的经验管理方式。

在此之前,成本没有控制,只有事后计算实际成本。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事前制定成本标准,并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。这样,成本管理的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,使成本管理的理论和方法有了进一步完善和发展,形成了成本管理的雏形。它标志着成本管理已经进入一个新的阶段。相对财务会计而言,成本管理已经具有一定的独立性。它既是财务会计确定在产品成本、产成品成本、销售成本和利润的依据,又具有成本预测和控制相对独立的体系。

三、成本的现代管理(Modern Management)阶段

第二次世界大战(以后简称“二战”)以后,科学技术迅速发展,公司规模进一步扩大,大型公司转向多角化、多样化生产,出现了跨国公司。生产自动化、连续化程度大大提高,市场竞争空前剧烈。随着工业生产的现代化,管理也要加速现代化,要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合运用到企业管理上来,以迎合现代化大生产的客观要求。现代公司管理的特点首先要突出经营决策,管理的重点在于经营,经营的关键在于决策。要把开发新产品和提高技术水平作为公司发展的核心,要运用系统论、控制论和信息论的观点,争取公司的最佳效益。盈利是资本主义企业的奋斗目标,公司要增加盈利,必须强化成本管理,这就在公司管理现代化的巨浪中,把成本管理也推向现代化。

20 世纪 50 年代起,西方国家的社会经济出现了新的变化。一方面,资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂;另一方面,战争中发展起来的科学技术大量用于生产,产品更新换代很快,竞争更加激烈。在这种情况下,公司为了在竞争中生存和发展,在发展新技术的同时,把目光进一步集中在降低成本上。他们意识到要大幅度地降低成本,必须在生产过程之前,对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行改革,制定各种不同的方案,通过预测,选取成本最佳方案,作为经营决策的依据。因此,现代成本管理的主要特点是成本与管

^① 郭道扬. 会计发展史纲. 北京:中央广播电视大学出版社,1984.

理相结合,以成本干预生产。其职能已发展为以核算为基础,以控制为核心,包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的整个职能体系。现代的成本管理,不仅要做好生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和分析工作,更重要的是做好成本预测,进行成本决策,制定目标成本,加强事先的成本控制,而且要制定责任成本并进行责任成本的核算和考核,以成本的最优化方案来指导生产活动,以便取得最佳的经济效益。因此,现代成本管理的主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。

到 20 世纪 70 年代,尤其是第三次技术革命的兴起,随着电子数控机床和机器人、电脑辅助设计、电脑辅助制造和弹性制造系统的广泛应用,它从产品订货开始,直到设计、制造、销售等所有阶段,将所使用的各种自动化系统综合成一个整体,由电脑中心统一进行调控。它使生产的电脑化、自动化进入一个崭新的发展阶段,并为生产经营管理进行革命性变革提供了技术上的可能。这正是在现代经济中,技术、管理与经济相辅相成的具体表现。新技术革命和日趋激烈的市场竞争,以及由此而带来的公司生产经营管理思想和方法的深刻变革,都要求革新成本管理。于是,以作业量为成本分配基础,以作业为成本计算的基本对象,旨在为公司作业管理提供更为相关、相对准确的成本信息的成本计算方法——作业成本管理(Activity-Based Costing,简称 ABC)就应运而生了。这种管理方式针对的是价值链、作业链、物流链,其本质是通过对作业成本的计算和有效控制,来克服传统的以交易或数量为基础的成本系统中间接费用责任不清的缺陷,使以前的许多不可控间接费用变成可控。

从另一侧面来看,随着经济的发展,公司在追求最大利润的同时,也追求社会效益。人们开始研究社会责任成本,即由于公司的经营活动给社会造成的各种耗费或价值牺牲的总和,它包括给社会造成的损失以及消除这种损失所付出的代价,例如环境污染成本、资源浪费成本等。除此以外,人力资源成本也在某些国家引起重视,并有所发展。

由于西方国家 50 多年来管理科学的研究非常活跃,出现了各种管理学派,特别是广泛应用运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术和手段,由单纯的定性分析发展到定性分析和定量分析相互结合,并相应地建立了经济数量模型,求助于最优化方法,为企业经营决策提供科学依据。同时,还研究行为科学,激励职工提高工效,因而使公司管理在理论上有了新的突破,在方法上有了不断创新,在手段上趋向机械化和自动化,并逐步转向了现代管理阶段,以迎合现代大生产的客观要求,而成本管理的理论和方法也大大丰富起来,跳出了狭隘的成本会计的圈子。现代管理的一系列研究成果在成本管理中得到了广泛应用,从而使公司成本管理也推向到了一个新阶段,即现代管理阶段。