

成本管理会计

宗刚 赵国忠著

中国物资出版社

成本管理会计

宗刚 赵国忠著

中国物资出版社

(京)新登字 090 号

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/宗刚等著. -北京:中国物资出版社,1995.7

ISBN 7-5047-1070-9

I. 成… II. 宗… III. 成本会计-基本知识 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 07883 号

成本管理会计

宗刚 赵国忠 著

*

中国物资出版社出版发行

天津市蓟县印刷厂印刷

开本:850×1168 1/32 印张:13.125 字数:350千字

1995年11月第一版 1995年11月第一次印刷

印数:1-8000册

ISBN 7 5047 1070 9/F·0382

定价:15.00元

前 言

社会主义市场经济的建立与发展,现代企业制度的形成和完善,呼唤着与之相适应的财会体制变革,本书就是为适应这一要求而编写的。

《成本管理会计》以企业内部经济核算的基础内容——成本的计算与分析为主线,将财务会计的全部成本计算法和管理会计的变动成本计算法有机地结合在一起,全面地反映了企业成本核算的基本理论和主要方法。本书试图以较新的编写体例,兼顾基本理论和实际应用两方面的要求,对成本管理会计的原理、方法和操作技能予以表述。

本书适用于大、中专院校经济管理和财务会计专业学生,企业财务会计工作人员和企业各级经济管理干部学习使用。

全书共十二章,第一、二、三、四、五、九章由宗刚执笔,第六、七、八、十、十一、十二章由赵国忠执笔,李明、王淑芳、郭新双、任生堂、李德玮、任松涛等参与了部分初稿的编写,并提供了部分资料。陈丽蓉绘制了全书图表。任松涛协助进行了全书的审校。本书编写过程中始终得到中国物资出版社李宝江先生的支持和帮助,在此表示深深的谢意。

本书力图内容新颖,编排合理适用,对企业成本管理工作有关问题的探讨作出一些新的尝试。由于时间仓促,本书在内容和观点上难免有疏漏和不足之处,敬请读者批评指正。

作者

目 录

第一章	总论	
第一节	成本管理会计概述	(1)
第二节	成本管理会计基础	(8)
第二章	成本的分类	
第一节	成本按经济内容和经济用途分类	(23)
第二节	成本按与业务量关系分类	(27)
第三章	成本核算原理	
第一节	成本核算的内容和要求	(41)
第二节	成本核算使用的会计科目	(46)
第三节	要素费用的核算	(50)
第四节	间接费用的核算	(59)
第五节	生产成本在完工产品与在产品之间的 归集和分配	(73)
第四章	成本计算方法	
第一节	全部成本计算法	(82)
第二节	变动成本计算法	(110)
第五章	成本预测与决策	
第一节	成本预测	(131)
第二节	成本决策	(146)
第六章	成本的预算控制	
第一节	预算控制的内容及编制方法	(162)
第二节	费用预算编制的基本方法	(174)
第三节	费用预算编制的特殊方法	(180)
第七章	标准成本	
第一节	标准成本	(193)

第二节	成本控制的内容和原则.....	(204)
第三节	生产成本控制.....	(207)
第四节	成本差异的帐务处理.....	(215)
第八章	成本控制的特殊问题	
第一节	价值工程.....	(226)
第二节	网络技术.....	(234)
第三节	期间费用的控制.....	(249)
第九章	成本报表及分析	
第一节	成本报表.....	(255)
第二节	成本分析原理.....	(264)
第三节	成本分析的主要内容.....	(270)
第十章	本、量、利分析	
第一节	本、量、利分析概述.....	(284)
第二节	保本点及其计算方法.....	(286)
第三节	非线性条件下和概率条件下的 保本点分析.....	(313)
第十一章	责任会计	
第一节	责任会计概述.....	(320)
第二节	责任中心的划分.....	(329)
第三节	责任中心的运行和评价.....	(335)
第四节	内部转移价格和内部利润.....	(351)
第十二章	成本管理会计相关专题	
第一节	资本预算.....	(360)
第二节	质量成本.....	(371)
第三节	变动成本法与全部成本法的结合应用.....	(377)

第一章 总论

第一节 成本管理会计概述

一、成本的概念及作用

成本是指为了达到某一特定目的,在生产经营活动中发生的人力、物力和财力的耗费。其实质是以货币表现的,为生产产品所消耗的,物化劳动的转移价值和活劳动的转移价值之和。根据上述成本概念的界定,成本的价值构成包括三个方面:第一,制造产品所耗费物化劳动的转移价值,包括已消耗的原料及主要材料、燃料等劳动对象的价值;第二,劳动者活劳动的转移价值,包括支付给职工的工资、福利费、奖金、津贴、补贴等;第三,劳动者活劳动创造的价值,包括上交国家的税金和企业形成的利润等。

对于成本的内容,在不同的目的、不同的条件和不同的要求下,有着不同的含义。例如,按照成本的职能可以将企业的成本分作制造成本和期间成本;按照成本习性的要求,为进行成本预测、成本决策可将成本分作变动成本和固定成本;按照成本的责任可分为各种可控成本,等等。

成本的作用是由其经济含义决定的,因此成本的作用取决于成本的经济内容。

产品成本是以产品为成本核算对象,核算企业在生产产品过程中所支出的物质消耗、劳务耗费以及其他耗费。

(一)产品成本是生产耗费的补偿尺度

产品成本是以货币形式对某项经济活动的劳动耗费的衡量。通过成本可以明确为某项经济活动耗费了多少资金,为维持企业的简

单再生产,需要的资金补偿标准。如果没有这种补偿,企业就不能在原有规模上进行简单再生产,更谈不上扩大再生产。企业在生产经营中,通过销售产品,不断地取得销售收入,如果在扣除销售税金和弥补资金耗费外还有余额,则称为利润。如果扣除销售税金外的销售收入不足以抵补成本,其差额则称为亏损。企业利润或亏损的发生,主要决定于成本的高低。因此,成本作为补偿尺度的作用对经济发展具有重要影响。

(二)产品成本是企业经营管理水平的综合反映

产品成本是用于某一经济活动有关活劳动和物化劳动耗费的综合反映。产品设计的好坏、生产工艺是否合理、企业劳动生产率的高低、固定资产的利用程度、原材料的使用是否合理与节约、产品产量和质量的变化、企业生产经营管理水平等,都能通过产品成本直接或间接地反映出来。所以产品成本是反映企业经营管理水平的一个综合性指标。

(三)产品成本是制定产品价格的重要依据

制定产品价格,要考虑许多方面的因素,在社会主义市场经济条件下,产品价格的制定,应体现价值规律的要求,使其大体符合产品价值,同时还要遵守国家的价格政策。由于目前产品价值还难以直接精确计算,可以通过计算产品成本来间接地、相对地反映产品价值,因此,成本是制定价格的主要依据。

(四)产品成本可以为企业经营决策提供重要数据

企业生产经营过程中,对重大问题决策时,必须全面地进行技术经济分析,衡量利弊得失,其中决策方案的经济效果是技术经济分析的重点。而产品成本是考察和分析决策方案的经济效果的主要指标。决策的诸多因素,例如产量、质量、品种等,都与成本有直接关系。因此,产品成本是企业进行经营决策的主要依据。

二、成本管理会计的内容

成本会计是对经营活动中发生的成本进行累积、分类、汇总、解

释的会计方法。成本会计分为狭义成本会计和广义成本会计两种。狭义成本会计的主要对象是,企业为满足存货计价和收益确定而进行的产品成本计算,即按照直接材料、直接人工和制造费用三个成本要素,把企业发生的成本归集起来,然后按照一定的程序和方法把成本分配给各种产品和各个车间,以计算出各个车间和产品的生产成本,具体包括分批成本会计、分步成本会计等内容。而广义成本会计,不仅包含狭义成本会计的内容,而且还包括为满足企业管理者决策所需的各种成本数据,而应用的一整套比较高级而复杂的方式方法,即通常所称的“成本管理会计”。

(一)成本预测

成本预测是指在认真分析企业内在和外在条件变化的基础上,根据现有成本资料,运用一定的专门方法对未来一定时期的产品成本进行的预计和测算。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本最佳途径的重要手段,是进行成本决策和编制成本计划的基础。通过成本预测可以寻求降低产品成本,提高经济效益的途径。

(二)成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,根据内部潜力,制订优化成本的多种可行性方案,运用决策理论和方法,对多种方案进行比较分析,从中选择最优方案,决定应达到的目标成本及其执行的过程。作出最优化的成本决策,是制订成本计划的前提,也是提高经济效益的重要途径。

(三)成本计划

成本计划是在成本预测和决策基础上,为保证成本决策所确定的目标成本的实现,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币形式规定计划期产品的生产耗费和各种产品的成本,并以书面文件的形式下达各单位和部门,作为计划执行和考核的依据。工业企业的成本计划,通常包括:按照生产要素确定的生产耗费,编制生产费用预算;按照生产费用的经济用途,即产品成本项目编制产品单位成本计划

和全部商品产品成本计划；以及提出降低产品成本和保证计划实现的主要措施和方案。

(四)成本控制

成本控制是指对整个生产经营活动中各项生产费用的发生进行引导和限制，使之能按预定的目标或计划进行的一种管理制度。从企业的整个经营过程来看，成本控制包括产品投产前的事前控制、生产过程控制和事后控制。成本的事前控制是从建厂、改建、扩建、技术组织措施、新产品设计及研制、老产品改造，直到产品正式投产前所进行的一系列降低产品成本的活动。事前控制是整个成本控制活动中最重要的环节，直接影响以后产品制造成本和使用成本的高低。生产过程控制包括从生产计划安排，原材料采购，生产准备，生产工艺过程，直到产品完工入库整个过程中对原材料、人工、劳动工具的耗费，以及其他支出的控制等方面。事后成本控制，是对过去成本控制的总结，通过总结积累经验、揭示问题、找出差距、扬长避短，为更好地控制未来成本指明方向。

(五)成本核算

成本核算是按照企业的生产工艺和生产组织的特点以及对成本管理的要求确定成本计算对象，采用与成本计算对象相适应的成本计算方法，按规定的成本项目，通过一系列的生产费用的归集与分配，正确划分各种费用界限，从而计算出各种产品的实际总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心，成本核算过程，既是对产品生产中各种劳动耗费和费用支出进行如实反映的过程，也是对产品生产中各种劳动耗费和费用支出进行信息反馈和控制的过程。通过成本核算提供的成本资料可以反映成本计划完成的情况，为编制下期成本计划，进行未来成本的预测和决策提供资料，还可为制订产品价格提供依据。

(六)成本分析

成本分析主要是利用成本核算资料和其它相关资料，将本期实

际成本与目标成本、上年实际成本、国内和国外同类产品的成本进行比较,用以了解成本的升降变动情况,系统地研究影响成本变动的因素和原因,以及应负责任的单位和个人,并提出积极建议,以采取有效的措施,进一步挖掘增产节约、降低产品成本的潜力。成本分析的内容主要包括:全部产品计划完成情况分析、可比产品计划完成情况分析、单位产品成本分析、生产费用预算执行情况分析、主要经济技术指标变动对成本影响的分析、国内外同类产品成本对比分析,等等。

(七)成本考核

成本考核是定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行总结和评价。成本考核要以各责任者(部门、单位和执行人)为对象,以其可控制成本为界限,并按责任的归属来核算和考核其成本指标完成情况,评价其工作业绩和决定其奖惩。其目的在于鼓励先进、激励后进,进一步完善成本管理责任制,督促企业各部门、各单位和职工个人,更好地履行经济责任,提高企业成本管理水平。

三、成本管理会计的任务

(一)计算盈利

每个企业都是为其所有者谋取利润而进行经营活动的。利润是减除各种营业成本后余下的收益数。一般地说,成本越高意味着利润越小,而成本越低则意味着利润越大。为了高效率地经营业务,从而获取最大限度的利润,管理部门必须密切注视各项成本。

(二)控制企业的各项经营活动

因为经营控制有赖于会计核算对于相关的生产和销售活动,按照现行基础加以记录和进行编报来实现。成本管理会计的职能首要的是着眼于记录与生产有关的活动。这些活动包括:生产所需原材料的采购、验收和耗用;人工成本(包括工资和福利费)的确定及其对生产或其他活动的分配;其它生产活动中实际发生的一切间接成本的分析和分配。此外,还要提供有关产品推销和组织管理上所发生的成

本数据。通过成本会计制度,人们有可能知道在建工程、制造产品、销售产品,或提供各种服务所花费的成本是多少。

(三)估价和投标

在某些行业,为了估价一项工作或者为了投标承接一些订货合同,都需要了解交易的各项成本。定货单一般总是归于报价最低的投标人的。在竞争的压力下,报价的决定性出入,也许会小到每单位不满一分钱。想要投标而没有详细的成本资料,那就很可能意味着:要么做不成这笔交易,要么做成了也得亏本。无论哪一种后果都将可能置企业于十分不利的境地。

(四)协调企业各项经营活动

要使大胆经营能获得成功,改善规划工作是个关键。如果一个企业的生产水平大大超过销售水平,这个企业是难以长期存在下去的。因此,必须进行销售预测。通过销售预测,管理部门就可以规划出适当的生产数量,以适应销售的需要。进行这种规划的一个基本方法是编制预算。预算的各项未来活动的综合性财务计划,它可以帮助管理部门组织和协调生产、销售和管理职能,为今后的经营谋求最大的经济效益。在编制企业预算过程中,要用到成本管理会计。企业甚至有可能作出弹性预算,借以说明任何已规定的产量下的成本该是多少,到时候,实际成本就可以同预算金额相比较。

(五)评价经营成果

成本管理会计通过评价步骤来提供计划与实际业绩的比较,确定在当时条件下实际完成与应该完成之间的差距。就其总体来讲,业绩评价应视为对职工积极行动的一种鞭策。成本管理会计的评价步骤涉及到对实际结果与预期要求之间所发生的差异进行分析,这就是所谓差异分析,即对偏离计划和目标的差距的研究。总之,成本管理会计是最有效的控制经营活动的管理工具之一。了解有关生产和销售企业的产品或服务的各项成本,有助于高级管理者在作出任何最后的表态之前,对各种行动步骤作出权衡。一旦经营活动开始,成

本管理会计就会告诉他们正在进行着的工作效率怎样,哪里有长处,哪里是弱点,如何改进工作。

四、成本管理会计与财务会计区别和联系

成本管理会计与财务会计共同构成了企业会计工作的主要内容,但二者在服务对象、会计程序的结果及会计记录所依据的资料等方面均有差异。财务会计的最终结果为财务报表,如资产负债表和损益表等;成本管理会计的最终结果为产品成本及其它各种成本报告。财务会计以向外报道为主,如股东、债权人、潜在投资者、职工及政府等;成本管理会计的使用者以企业内部管理人员为主。财务报表所用的资料以已发生经济事件的事实记录,即帐上记录为依据。帐务处理必须遵守公认会计原则。成本管理会计的资料则有的属于预计性的,有的属于已发生经营决策服务而归集的、帐上并无记录的。财务会计与成本管理会计的工作性质上虽然各有差异,但两者关系又极为密切,如制造业编制财务计划是以成本管理会计所计算的产品单位成本为基础。制造业损益表上的“产品制造成本”金额恰恰相当于商业会计损益表上的“购货净值”,而这部分计算又正是成本管理会计工作的一部分。

财务会计所解答的问题为财务性与历史性的,如净利的大小、偿债的能力、上年净利比前年净利差异若干、期末盘存值多少、资产结构的变化等等。成本管理会计所解答的问题为:生产什么?应有的成本如何?最低限度的营业量需要多少方能使损益平衡?是否应购置新机器设备以替代现有的?生产产品所需零件是向市场购置还是委托另一工厂代制或自行制造等等。企业管理部门所需的会计资料要能成为计划、控制、分析、决策的参考或依据,成为确定责任与权利,评价业绩效益的尺度,而这些资料必须依赖于成本管理会计的提供。因而,成本管理会计除计算产品成本外,更须注重于企业内部的管理与控制。

为完成成本管理会计作为内部管理与控制依据的重任,成本管

理会计的记录程序,要设计得合乎每个企业的特殊需要和特定目的,从而使成本管理会计制度能满足管理部门在计划、控制和指导各项工作时对资料的最大需求。

第二节 成本管理会计基础

一、成本管理会计的原则

(一)全面成本管理会计原则

为了保证不断降低产品成本,达到成本最低化的目的,必须实行全面成本管理。全面成本管理会计是指全员、全过程的成本管理会计活动。

全员管理是指成本管理的群众性。即企业领导干部、技术人员、管理人员和工人,人人都要参与成本管理活动,不断降低成本,提高经济效益。

全过程管理是指成本管理的完整性。即从产品研究设计、物资采购、生产制造、产品的销售,一直到用户使用,都要进行成本核算,讲求经济效益。也就是生产经营活动的全过程,都要进行成本核算。

全员、全过程的成本管理是一个相互联系的有机整体,并按照一定的程序进行。全面成本管理会计的基本程序如下:

1、决策计划阶段

(1)根据企业的经营目标进行预测,并确定企业总的计划目标。

(2)拟定若干可行的备选方案,通过决策活动从中选择最佳方案,以确定目标成本。

2、控制计划执行阶段

(1)根据企业制定的目标成本,层层分解成本指标。

(2)根据成本预算开支标准,对生产费用进行调节控制。

3、计算核实阶段

(1)计算实际发生的成本支出。

(2)对实际成本支出和生产费用的发生进行审查,检查成本开支

的合理性和合法性。

4、评价考核阶段

(1)通过成本分析,揭示成本差异,从中找出差异的原因,根据责任范围,或是予以纠正,或是反馈到其他部门。

(2)考核评价成本指标的完成情况,提出整改方案和措施,以利于下一期计划的制定。

成本管理会计程序是随生产经营活动进行的,要做到时时刻刻、方方面面都根据程序要求进行控制,从而达到降低成本的目的。

(二)成本最低原则

成本管理会计的根本目的就是通过成本管理的各种方法,努力降低成本。因此,成本管理的任务就是在一定生产条件下,分析并寻找降低成本的途径,制定可能实现的最低目标成本,并以此为依据进行有效的控制和管理,使实际执行结果达到目标成本最低的要求。

实行成本最低原则,要全面研究降低成本的可能性和现实性。要降低成本,使成本最低原则实现,就要研究降低成本的潜力,分析成本构成因素,使可能性变为现实性。既要研究成本降低的外部环境,如厂址的选择、企业的规模、资源及运输状况、工艺路线和技术装备水平、专业化协作水平、厂址所在地的经济发达程度及职工文化素质高低等;又要探讨成本降低的内部环境,如企业产品的选择、设计试制水平、品种及产量状况、质量要求、原材料和设备的利用效率、资金周转率高低、费用开支的多少等。

(三)成本责任制原则

为了保证全面成本管理会计活动的开展,必须以分层的成本责任制作保证。做到成本指标分解到全厂各个部门,由部门再落实到班组或个人,并定期检查落实成本目标的情况,建立奖惩制度。

成本责任制建立的核心是落实责任。下面将成本不实的原因和成本超支的责任分别列表如表1和表2所示。

(四)成本效率原则

1、用最少的成本投入取得最大的收益价值

成本管理会计的目的是为了不断降低成本,以最少的投入获得最大的产出。管理工作可以通过决策、计划、组织、指挥、监督、协调和控制,取得最大的经济效益。

(1)要做出正确的决策和计划。

(2)要全面分析控制成本超支的因素,采取必要措施,加强协调控制。

(3)要及时发现问题,解决问题。

2、以较少的人力、物力、财力投入,完成较多的管理工作,借以提高工作效率,完成降低成本的任务

(1)制度控制,即通过实行成本责任制,使成本管理工作有法可依,有章可循。

(2)经济利益控制,即将成本责任与其经济利益紧密结合起来,做到完成其责任,落实其利益。

(3)教育引导。

(五)成本管理科学化原则

成本管理的科学化,就是将管理科学的方法引入成本管理中,使成本管理规范化。其具体方法主要有:目标管理、价值工程、系统工程、线性规划和网络技术、规划控制论、可行性研究等。

二、成本管理会计的基础工作

(一)建立健全有关成本核算的原始记录和凭证

成本会计的重要内容,是对构成产品成本的各项费用进行数据处理,确定产品的成本,因此就要通过一定方式取得各项数据。原始记录就是提供计算数据的主要方式。

原始记录是指按照规定的格式,对企业生产经营活动中的具体事实所做的最初的记载。它是反映企业经济活动情况的第一手材料。根据企业经济活动内容,制定具有一定格式的表格,规定反映经济活

表 1

成本不实因素表

部门别	不 实 因 素
计 划	①口头向生产车间下达任务,贯彻工作命令不严,造成漏记成本; ②成本计划编制脱离实际,造成实际成本与计划成本脱节,缺乏可比性; ③厂内计划不准确,影响实际成本计算的准确性; ④厂内成本指标分解不准确,统计资料不健全。
生产调度	①在产品、半成品、产成品等存货管理不严,形成帐实不符;盘点表不准确; ②半成品转移手续不健全,完工产品数量不准确。
技术和经验	①工艺图纸有错,材料定额不健全、不准确; ②合格品等级划分不清,残次品、废品划分不清; ③实际发生废品和下达的废品通知单不符。
设备工具	①机器设备使用状况不清,无法确定计提折旧的范围,造成折旧提取不实; ②机器设备大修理与日常修理划分不清; ③工、卡、量、模具耗用定额不准。
动 力	①水、电、汽、风供应无计量仪表; ②水、电、汽、风供应计量仪表不准。
供 应	①材料用途审查不严,收发计量不准; ②材料帐表登记不及时,料单逾期传递。