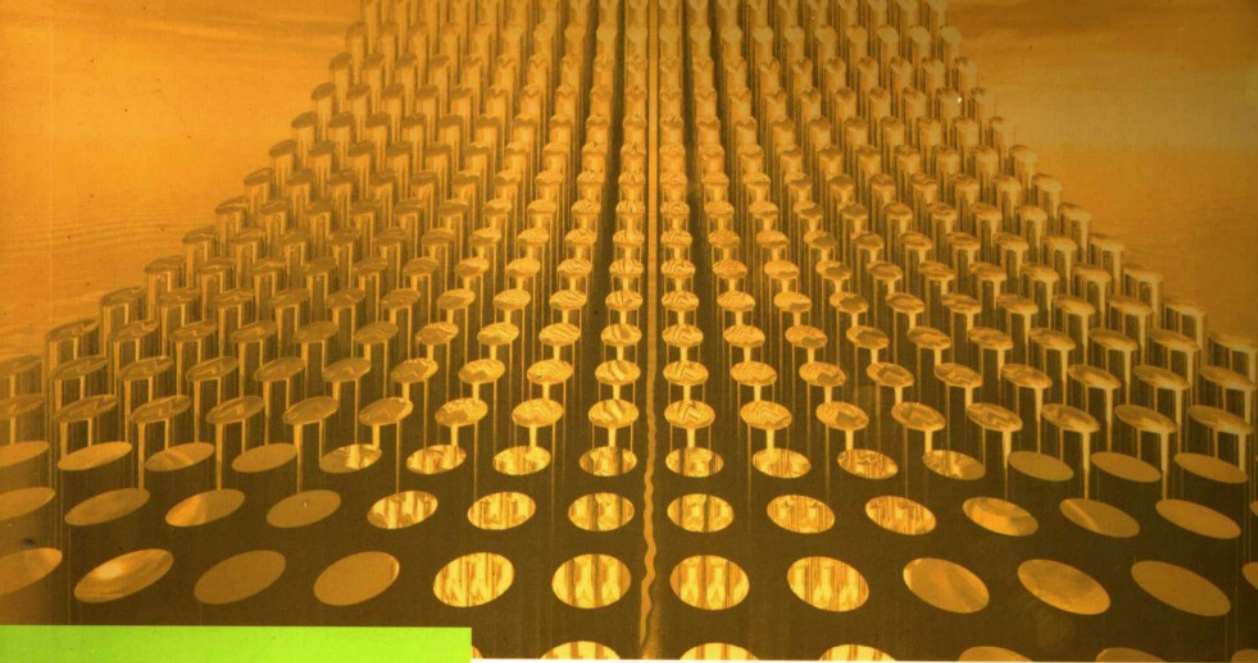




现代成本管理

XIANDAI CHENGBEN GUANLI

孙续元 主 编
元小林 副主编



上海财经大学出版社

XIANDAI CHENGBEN GUANLI

ISBN 978-7-5642-0055-8



9 787564 200558 >

定价: 25.00 元

现代成本管理

孙续元 主 编
元小林 副主编

 上海财经大学出版社



图书在版编目(CIP)数据

现代成本管理/孙续元主编、元小林副主编. —上海:上海财经大学出版社, 2007. 8

ISBN 978-7-5642-0055-8/F · 0055

I. 现… II. ①孙… ②元… III. 成本管理 IV. F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 125472 号

☐ 责任编辑 苏 珊

☐ 封面设计 周卫民

XIANDAI CHENGBEN GUANLI

现 代 成 本 管 理

孙续元 主 编

元小林 副主编

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

全国新华书店经销

江苏省启东市人民印刷有限公司印刷装订
2007 年 8 月第 1 版 2007 年 8 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 16.75 印张 300 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 25.00 元

前 言

成本管理是现代企业管理的重要组成部分,是一门应用性很强的经济管理学科。当前随着全球经济一体化、市场经济的日益发展,成本管理的功能越来越受到社会各行业的关注。为了适应新世纪我国经济发展对高素质会计人才的要求,满足培养合格的应用型财会人员和管理人员的需求,我们根据财政部 2006 年 2 月 15 日颁布的《企业会计准则》,结合多年的教学 and 实际工作经验,精心编写了这本《现代成本管理》教材。

本书内容紧密结合我国最新颁布的《企业会计准则》,在介绍必要的基本理论的基础上,着重介绍成本管理中的成本预测、决策、计划、控制、考核和分析,以及风险成本管理。本书辅之以大量的例题,使学生既能熟练掌握现代成本管理的一般原理和方法,又能面对和解决企业成本管理中的具体问题,具有很强的实用性。

每章正文前列有本章概要,每章末列有本章小结、关键术语、思考与练习。各章节内容连贯,通俗易懂。本书适用于工商管理、会计专业的学生学习,也可作为从事企业成本管理的工作人员、企业经营管理人士的自学辅导资料。

本书由武汉大学金融学院孙续元教授担任主编,由中南民族大学工商学院元小林担任副主编。本书共分十一章,具体分工为:孙续元编撰提纲及各章主要内容,元小林编写第一、八、九章;孙然编写第二、三、四、十、十一章,高娟、屈志凤编写第五章,陈小丽编写第六、七章。最后由元小林汇总整理。

本书在编写过程中参考了有关专家、学者的学术著作和科研成果,在此一并致谢。

随着我国市场经济和会计改革的不断发展,新的成本会计理论与实践有待我们进一步探索。此次编写教材,由于时间紧迫,加之水平所限,恳请读者给予批评指正。

作者

2007年6月



目 录

1	前 言
1	第一章 成本管理概述
2	第一节 公司成本的技术经济含义
5	第二节 资金耗费的形式及成本分类的方法
11	第三节 成本管理的历史演进及意义
16	第四节 现代成本管理及技术经济分析的体系
29	第二章 成本预测的技术经济分析
30	第一节 成本预测概述
40	第二节 本量利分析预测法
49	第三章 成本决策的理论与方法
50	第一节 成本决策概述
56	第二节 成本决策的差异法
60	第三节 成本决策的决策表法
66	第四节 成本决策的决策树法

新 解 密
PDG

74	第四章 成本计划的原理与实务
75	第一节 成本计划概述
84	第二节 成本降低指标的试算平衡
90	第三节 成本计划的编制
103	第五章 成本报表
104	第一节 成本报表概述
107	第二节 成本报表的编制
115	第六章 成本控制的一般理论
116	第一节 成本信息的管理与应用
126	第二节 成本控制概述
133	第三节 成本控制的方法
145	第四节 标准成本的应用
152	第五节 成本管理的日常工作
159	第七章 价值工程
160	第一节 价值工程概述
166	第二节 价值工程的程序
179	第八章 成本考核
180	第一节 成本考核概述
181	第二节 成本考核指标的结构及要求
183	第三节 考核观念的更新及新指标体系的建立
189	第九章 成本分析
190	第一节 成本分析概述

193	第二节 产品成本指标完成情况分析
197	第三节 单位成本分析
209	第四节 产品成本技术经济分析
218	第十章 风险成本管理
219	第一节 风险成本概述
228	第二节 风险成本管理
244	第十一章 责任成本
245	第一节 责任成本的概念、特征与作用
249	第二节 责任成本的核算原理及实务
253	第三节 责任成本考核制度的建立及当前存在的问题
258	参考文献

资源
PDG

第一章

成本管理概述

- ☐ 公司成本的技术经济含义
- ☐ 资金耗费的形式及成本分类的方法
- ☐ 成本管理的历史演进及意义
- ☐ 现代成本管理及技术经济分析的体系

本章概要

本章中,我们首先解释了什么是成本、成本管理,从成本概念的理论角度入手,简要介绍成本概念的内涵及外延,指出成本管理的演进历程及意义,并对现代成本管理及技术经济分析的体系进行详细的介绍。学习和认识这个特定的管理学科,掌握其运行的规律,有利于进一步完善这个管理系统,使之为建设市场经济、开辟新的管理工程领域创造条件。学完本章,你应该能够:

- 阐述成本管理的基本概念;
- 理解资金耗费形式以及成本的分类方法;
- 理解和解释成本管理理论的形成和发展;
- 了解现代成本管理及技术经济分析的体系构成;
- 掌握现代成本管理的基本内容、原则和基础工作;
- 结合企业实际情况,提出有效降低成本的途径。

第一节 公司成本的技术经济含义

一、成本的内涵及外延

成本是商品生产的产物。产品生产和劳动服务是人类社会中最基本的经济活动。人们进行基本经济活动的目的,是为了满足人类自身对物质生活和精神生活的需求。在完成基本经济活动的劳动过程中,必须花费一定的生产资料,消耗一定的活劳动,我们把因劳动而耗费的人、财、物力支出统称为劳动耗费,劳动耗费用货币来表示时即为费用。对象化了的费用即构成成本的概念。对任何一个社会性质的生产经营部门和行业来说,劳动产品或劳务的形成过程和物化劳动、活劳动的耗费过程都是同步完成的。也就是说,通过物化劳动、活劳动的耗费,使生产经营的资本转化为商品资本,由产品、劳务的社会生产费用构成产品、劳务的价值。从这一客观的经济规律来说,成本是商品生产所形成的客观事物,它是经济范畴中最一般的基本概念,也是商品生产过程中所耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。

马克思科学地分析了商品生产,指出商品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成的。他说:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=C+V+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^①

马克思对于成本的考察,既看到耗费,又重视补偿,这是对成本概念较为完整、科学的理解。在市场经济的生产条件下,耗费和补偿是对立统一的,任何耗费总是个别生产者的事,而补偿则需要经过一定的社会过程。生产中耗费要求补偿和流通中能否补偿是两码事。这就迫使人们不得不重视成本,努力加强管理,力求以较少的耗费来寻求补偿,并获取尽可能多的利润,从而使成本与管理的关系表现得密不可分,正是如此而确立了成本在经济管理中的重要地位。

成本应与管理相结合,在内容上必须服从管理的需要,这就是成本的概念

^① 马克思《资本论》第三卷,人民出版社1975年版,第30页。

应该得以完善的根本原因。随着管理的不断现代化、科学化,人们对成本概念的理解,无论从内涵到外延,都在不断变化之中。从内涵来看,成本作为资本耗费,发生于生产过程,而补偿价值则是生产成果的分配,属于分配领域的范畴,作为商品的所有者和经营者,常常会对分配领域的一些支出作出符合自己利益需要的主观规定,列入生产成本,导致实际补偿价值和已经消耗的 $C+V$ 不一致;从外延来看,成本概念已大大超过了马克思所说的那个关于商品产品成本界限。实际上,在不同的管理领域内,在不同的工作范围内,可以有各种不同的成本概念。例如,为预测、决策需要,人们建立了变动成本、固定成本、边际成本、机会成本的概念;为控制、考核需要,人们又建立了可控成本、责任成本的概念,等等;不同企业类型所涉及的具体内容也有不同,如传统工业企业的生产成本、现代服务业的运作成本、建筑施工企业的建筑成本等。随着人们对成本认识的深化,成本概念还在不断地发展,极大地丰富了经济管理的内容。

二、一般成本概念

在任何社会制度下,生产商品都要耗费一定数量的劳动,生产某种商品所需要耗费的社会劳动,就叫社会生产费用,它构成这种商品的价值。企业在研究成本问题时,既不要忘记社会的整体利益,也注意自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者的地位,因此,它必须考虑本企业成本的耗费情况,在不违背整体利益的前提下,努力降低成本,提高经济效益,不断扩大社会再生产。

简单地讲,商品价值是由下列三部分组成的:一是消耗劳动对象和劳动工具等的价值(C);二是劳动者为自己创造的价值,即活劳动消耗中的必要劳动部分(V);三是劳动者为社会创造的价值(m)。即:商品价值 $= C + V + m$ 。其中的 $C+V$ 称为物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分,它就是成本的经济本质。

商品的价值、价格和成本的关系可用图 1-1 来表示。

在图 1-1 中,应注意以下几点:

(1) 商品价值决定于生产该种商品耗费的社会必要劳动量,而商品成本则决定于生产该种商品的个别劳动耗费。

(2) 已消耗的劳动对象价值、已消耗的劳动工具的转移价值和以工资形式支付给劳动者的报酬都是按照一定的价值标准计算的,它们只是相对地反映了劳动对象耗费的价值、劳动工具转移价值和必要劳动所创造的价值。

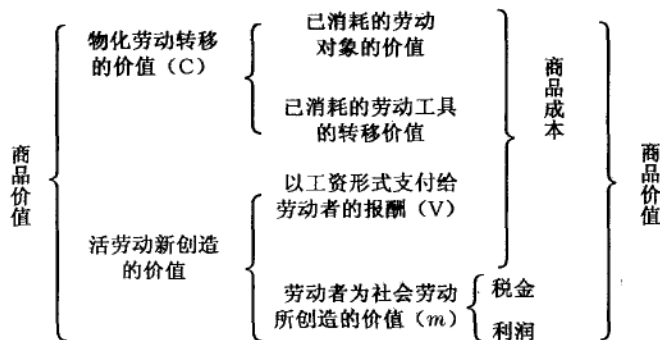


图 1-1 商品的价值、价格和成本的关系

(3) 劳动者为社会所创造的价值在尚难以直接计量的条件下,是根据商品价格与商品成本的差额确定的。

在实际工作中,为了促使企业厉行节约,减少生产损失,增强企业的经济责任,对于一些并不形成商品价值的损失性支出(如废品损失、停工损失、在产品材料的短缺和损耗等),可列入商品成本之内。对某些应从社会创造的价值中进行分配的部分(如流动资金借款利息、财产的保险费等),为了促使企业合理地节约使用资金,减少材料物资的超额储备,也列入商品成本。相反,某些属于活劳动耗费性质的费用则只列为营业外支出或从企业留利中开支。

为了统一成本所包含的内容,使同行企业列入成本的各种支出项目和内容保持一致,便于进行成本评比、分析,限制企业的成本开支权力,挖掘降低成本的潜力,防止乱挤乱摊成本,避免分散资金,保证国家能够集中必要资金,正确计算利润和交纳税金,我国政府十分重视对成本管理工作的组织和引导,并从法律上给予保障。

1984年,国务院颁布了《国营企业成本管理条例》,该条例中曾具体规定了工业、商业、外贸和物资供销等企业的成本开支范围,作为商品产品成本管理的依据。1993年,国家财政部下达了《企业财务通则》和《企业会计准则》,进一步统一了对成本管理工作的认识,使成本管理的理论和方法逐步纳入国际化的轨道。2006年,国家财政部通过新《企业会计准则——基本准则》,其中再次对成本管理方法进行了修订,日益与国际通行标准一致。

可见,成本管理的要求并不是一成不变的,它应随着国际国内经济发展情况的不同,有规律地满足不同时期经济管理要求。

第二节 资金耗费的形式及成本分类的方法

一、生产经营过程中的资金循环规律及简单再生产的原理

企业为什么要组织生产经营活动,它的经济目标是什么?马克思在论述生产及生产过程的时候科学地回答了这个问题。他指出:“资本的直接生产过程,就是资本的劳动过程和价值增值过程,这个过程的结果是商品产品,它的决定性动机是生产剩余价值。”从社会再生产的角度来分析,具有以下几个特征:首先,企业的生产经营过程具有循环周转的特征,就是说,企业的生产经营活动,从资金的筹集和投入开始,经过资金消耗和使用,生产出一定的产品或完成一定的劳务,最后又将所投入的资金从产品的销售收入或劳务的结算中补偿回来,这个资金周转的过程是周而复始地进行着的。其次,企业的生产经营活动是一个连续运动的过程,原材料供应,生产经营设备的更新和维修,劳动力的投入,产品和劳务在市场上的消化,以及各项经济活动,都会年复一年地持续进行下去。资金生产经营活动的循环周转和连续运转,保证了资金运动的连续性和继起性。

生产经营过程连续不断、周而复始地进行,在政治经济学的范畴内就叫做再生产,或称为再生产过程。生产经营性企业从产品销售收入或劳务结算收入中按产品或劳务成本的份额取得资金的补偿,目的在于维持其简单再生产的过程。所谓简单再生产,是指从社会生产的角度看,企业在该再生产周期的总体规模上等同于上一周期的再生产,这种类型的再生产被形象地称为圆形运动。简单再生产概念是一个社会生产范畴的概念,简单再生产理论上的社会特征是:

1. 从社会生产的角度看,每个再生产周期向社会提供的产品、总量相同,这意味着在简单再生产形式下不存在社会的经济增长速度。
2. 投资规模只用来补偿本期的固定资产损耗,即投资规模决定于本期固定资产折旧额。净投资为零。
3. 国民收入全部用于非生产性消耗,消费总额等于前期。
4. 社会财富存量为常数。

从上述有关简单再生产的特征可以看到,简单生产过程是讨论社会扩大再生产规律的起点。所以,它是一个经济理论上的抽象概念,表示的是最单纯的再生产过程,但又是最重要的再生产过程。这个过程在客观世界虽然不会单独存在,但没有简单再生产过程,就不会存在扩大再生产过程,理解社会再生产过程,

首要的问题在于正确理解简单再生产条件下的价值补偿与产物替换问题。讨论单个生产经营企业的再生产过程,首先必须研究原有规模的再生产过程。这正是成本管理最本质的问题。显然,如果一个单个生产经营企业不能从其生产的产品价值或劳务价值中按成本份额取得完全的补偿,那么,它的再生产必定属于萎缩性再生产,这是任何一个希望长期发展下去并能取得更大经济效益的企业绝不愿意看到的事。

二、简单再生产过程中资金耗费的形式及补偿原则

在再生产过程之中,企业为生产经营活动的持续运行随时都要支付各种各样的费用,若不是从会计换算的角度考虑费用开支的时间和空间范畴,则各项经济活动所需支付的费用,只会受到经济活动本身所需要的时间和空间条件制约,并且从生产经营活动的连续性和继起性来看,费用的支付也是不间断地在进行着的。但是,会计核算必须以一定的会计期间作为假设,再生产过程中每一笔资金的耗费和使用,也必须同一定时间和一定空间上的会计成果产生联系。此外,无论哪一笔资金的支付,都要与一定的经济目的相适应,不存在无费用的经济活动,也不会存在没有经济活动目的的费用开支。所以,正确建立再生产过程中费用开支的会计核算观念,是完成经济核算的大前提。成本管理,要以成本会计核算为核心,计算企业在生产经营过程中发生的各项费用。

在成本管理的范围内,主要研究的资金对象是企业为满足生产经营活动所必须列支和支付的资金。企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

从耗费应取得补偿的方面来分析,价值补偿方式是:

(1)能计入生产经营成本的那部分费用,以当期销售收入中按已销售商品产品所含的该期成本取得补偿,计入期间成本的部分,全部直接从当期销售收入中取得补偿。

(2)长期投资和短期投资是企业的主要生产经营业务以外,以现金、实物、无形资产或者购买股票、债券方式向其他单位的投资,与企业的正常生产经营活动没有直接关系,其投资损益按企业财务通则中关于对外投资的规定取得补偿,与产品成本核算及补偿无关。

(3)暂未耗于生产经营过程中的那部分支出只按资产取得时的实际成本,以

期末储备资金的形式在“资产负债表”的流动资产项目下的存货资金反映,不存在价值补偿的问题。

综上所述,企业生产经营中各种性质和内容的费用支出和补偿(或反映)的表现形式如图 1-2 所示。

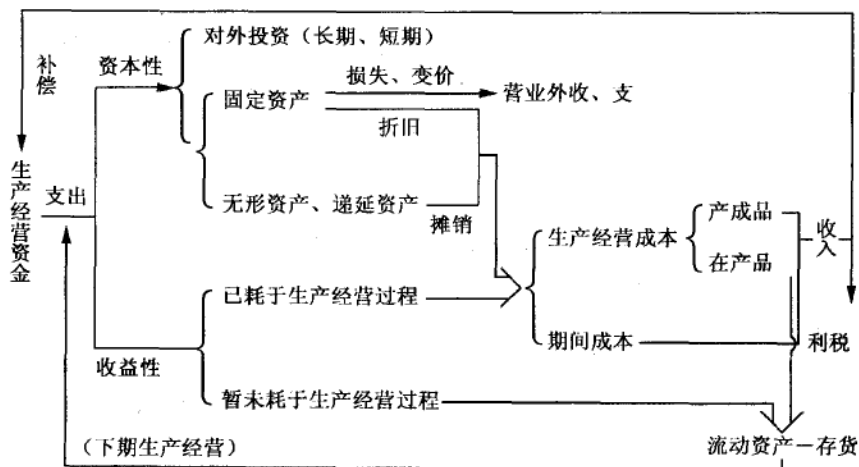


图 1-2 生产经营成本及补偿的再生产循环过程

三、财务会计对生产经营的费用的分类

从资金投入的角度来说,生产经营中的费用应按耗费的经济性质及内容划分成若干主要的类别;而从资金在生产经营运动中的产出角度来说,生产经营归集和分配而计入成本的费用应按费用耗费的经济用途划分成若干个主要的类别。这是成本管理对会计实务工作的要求和需要。在前者的标准下组成生产费用要素项目,在后者的标准下组成生产经营成本项目。此外,还可以根据成本管理工作中的各种特殊要求,组成不同的费用项目系统。

(一) 生产费用要素和产品成本项目

产品或劳务的形成过程,同时也是资源的消耗过程,即劳动对象、劳动资料以及活劳动的消耗过程。因此,计入产品或劳动的成本费用,从其经济内容看,不外乎是劳动对象方面的费用、劳动资料方面的费用和活劳动方面的费用三大类。生产费用按其经济内容不同而分类,一般可分为以下几个要素:

(1) 外购材料。是指企业为进行生产从外单位购进原料及主要材料、半成

品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等所直接支付的一切费用。

(2)外购燃料。是指企业为进行生产从外单位购进各种燃料(包括固体、液体、气体燃料)所直接支付的一切费用。

(3)外购动力。是指企业为进行生产从外单位购进各种动力所直接支付的一切费用。

(4)职工薪酬。是指企业应计入生产费用的职工工资。薪酬,包括应由生产产品、在建工程负担的工资、福利费、五险一金等,但不包括工会经费和职工教育经费,以及辞退补偿费用。

(5)折旧费。是指企业对各项固定资产按照规定的折旧率计算提取的折旧费用。

(6)修理费。是指企业为各项固定资产按照规定的提存率计算的修理费用。

(7)利息支出。是指应计入生产费用的流动资金借款利息支出减去银行存款利息收入后的净额。

(8)其他支出。是指不属于以上各要素的费用支出,包括物质消耗和非物质消耗。前者如水费、邮电费、试验检测费等,后者如旅差费、误餐补贴、技术转让费等。

(9)税金。是指企业应计入管理费用的税金,如应交房产税,车船使用税、土地使用税、印花税等。

(二)产品成本项目

将生产费用划分为若干要素进行核算,可以反映企业在生产中发生了哪些生产费用,数额各是多少,特别是能将物化劳动的消耗划分出来,这样,从工业总产值中扣除物化劳动的消耗后,其余就是工业净收入;同时,从企业财务的信息管理作用来说,也可以为核定企业流动资金定额,乃至编制材料采购资金计划提供数据资料。但在成本管理的工作中,仅对生产费用作经济性质的划分,是不能满足成本管理的要求的,这样的划分不能刻画产品和劳务产出方面的占用状况,因此,还必须按费用的经济用途进行分类。

生产费用按其经济用途分类,首先可以分为计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的生产费用两大类。计入产品成本的生产费用,按照经济用途可进一步分为若干项目,这些项目称为产品成本项目,产品成本项目一般由国家或企业的主管部门统一规定。一般有以下几项:

(1)直接材料。是指直接用于产品生产,构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。外购半成品也包括在本项目内。在生产过程回