

高等院校财务与会计系列教材

成本管理

李延喜 刘彦文 周颖/编著



大连理工大学出版社

高等院校财务与会计系列教材

成本 管 理

李延喜 刘彦文 周 颖 编 著

大连理工大学出版社

© 李延喜,刘彦文,周颖 2005

图书在版编目(CIP)数据

成本管理 / 李延喜,刘彦文,周颖编著. — 大连:大连理工大学出版社,
2005.12

ISBN 7-5611-2985-8

I. 成… II. ①李… ②刘… ③周… 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(2005)第 115213 号

大连理工大学出版社出版发行

大连市软件园路 80 号 邮政编码 116023

发行:0411-84708842 邮购:0411-84707955 传真:0411-84701466

E-mail: dulp@dulp.cn

URL: <http://www.dulp.cn>

大连业发印刷有限公司印刷

大连理工大学出版社发行

幅面尺寸:170mm×227mm

印张:18.5

字数:348 千字

2005 年 12 月第 1 版

2005 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑:范业军

责任校对:陈 丹

封面设计:苏儒光

定 价:22.00 元

高等院校财务与会计系列教材编委会

顾	问	蒋中权	栾庆伟		
编委会主任		李延喜	张启奎		
编委会副主任		仲维良	孔祥泉		
编委会成员		于 鹏	孔祥泉	刘彦文	刘艳萍
		仲维良	李延喜	吴灏文	张启奎
		周 颖			



总 序

企业管理的需求使财务与会计课程在理工类高等院校的地位日益提高。随着理工类院校财务与会计教学体系的建立,财会类课程作为提高学生基本素质的课程开始大量开设。由于课程体系的新建,缺乏相应的教材与之配套。因此,编写一套适合理工院校教学特点的难易适中、主线鲜明的教材是理工类院校的迫切需要。

该系列教材包括《公司理财》、《财务会计》、《管理会计》、《成本管理》四部。其中《公司理财》以资金管理为主,包括企业经营中资金筹集、资金控制、资金投放、股利分配等内容。《财务会计》以会计核算为主,包括会计循环、报表编制与分析等内容。《管理会计》以企业内部管理为主,包括损益分析、资金计划、敏感性分析等内容。《成本管理》以工业企业成本核算、成本控制、成本分析与考核为主要内容。

编写本系列教材的思想定位是:①内容适合理工院校的管理、经济类专业需求。②突出案例教学特点。③融合企业财务与会计工作的实际。④纳入最新的财务管理理论,注意吸取国际最新的研究动态。⑤内容浅显易懂,主线突出。

为了树立理工院校学生的理财观念,培养其综合素质,需要在教学、教材、实验室建设等方面逐渐完善。本系列教材的出版,将为提高理工院校学生的财经素质提供支持。

由于经验和时间的关系,本系列教材难免存在各种各样的问题,恳请读者和专家提出建设性意见,使系列教材不断完善,为人才培养和教学改革做出我们的贡献。

财务与会计系列教材编委会
2002年9月





前言

现代企业管理以财务管理为中心,而企业财务管理工作的基础就是会计核算,从企业内部管理的角度来看,成本核算具有基础性的地位。企业的成本核算为企业的成本管理提供了基础数据,成本管理为企业的成本领先战略提供了保障,对企业经营目标的实现具有长期的战略意义。

本书在传统成本会计和成本核算的基础上,融合了最新的价值管理、作业成本管理、成本企划、战略成本管理和人力资源成本管理等内容,将成本核算与成本管理相结合,以成本核算为基础,以成本管理为目的,为理工科院校本科生提高财经素质提供了基本的资料,并开拓了新的视野。

本书由李延喜组织编写。全书共二十二章,其中第一章至第十二章内容由刘彦文编写,第十三章至第十七章内容由周颖编写,第十八章至第二十二章内容由李延喜编写。

全书由李延喜进行审核、校订和定稿。

在本书的编写和出版过程中,得到了大连理工大学教务处的大力支持,在此表示衷心感谢。

编著者

2005年10月





目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本的概念	1
第二节 成本会计的发展及其定义	2
第三节 成本会计的内容	5
第四节 成本会计的对象	7
第五节 成本会计制度	9
第二章 工业企业成本核算的基本要求和一般程序	12
第一节 工业企业成本核算的内容	12
第二节 工业企业成本核算的原则	12
第三节 工业企业成本核算的要求	14
第四节 工业企业成本核算的一般程序	20
第五节 会计科目和账务处理	21
第三章 材料费用核算	24
第一节 材料费用的归集	24
第二节 材料费用的分配	27
第三节 其他材料费用的核算	35
第四章 直接人工费用的核算	39
第一节 直接人工费用的内容	39
第二节 直接人工费用的归集	41
第三节 直接人工费用的分配	43
第四节 工资的计算	46
第五章 辅助生产费用的核算	51
第一节 辅助生产费用的概述	51
第二节 辅助生产费用的归集	52





第三节 辅助生产费用的分配	53
第六章 制造费用核算	64
第一节 制造费用的类别和项目	64
第二节 制造费用的归集和分配	65
第七章 损失性费用的核算	76
第一节 生产损失的核算	76
第二节 废品损失的核算	77
第三节 停工损失的核算	82
第八章 生产费用在完工产品和期末在产品之间的分配与归集	85
第一节 在产品数量的核算	85
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	87
第九章 产品成本计算的方法	96
第十章 品种法	99
第十一章 分批法与分类法	113
第一节 分批法	113
第二节 分类法	118
第三节 联产品和副产品	122
第十二章 分步法	126
第十三章 其他行业成本核算	140
第一节 商品流通企业成本核算	140
第二节 交通运输企业成本核算	141
第三节 施工企业成本核算	145
第四节 房地产开发企业成本核算	147
第五节 农业企业成本核算	150
第十四章 变动成本法	152
第一节 变动成本法概述	152
第二节 制造成本法和变动成本法的比较	155
第十五章 作业成本法	163
第一节 作业成本法的概念和意义	163
第二节 作业成本法的计算	168





第十六章 成本管理新发展	174
第一节 成本企划模式	174
第二节 战略成本管理	177
第三节 人力资源成本管理	180
第四节 环境成本会计	183
第五节 物流成本管理	186
第十七章 成本报表	188
第一节 成本报表概述	188
第二节 成本报表的作用与编制要求	189
第三节 产品成本表	190
第四节 主要产品单位成本表	192
第五节 制造费用明细表	193
第六节 期间费用明细表	194
第十八章 成本预测与决策	198
第一节 成本预测的概念及意义	198
第二节 成本预测的方法	199
第三节 成本的定量预测方法的应用	200
第四节 成本决策	205
第十九章 成本计划	215
第一节 成本战略	215
第二节 成本计划的制定	216
第二十章 成本控制	230
第一节 成本控制概述	230
第二节 标准成本及其制定	236
第三节 标准成本的差异分析	242
第四节 标准成本的账务处理	247
第五节 弹性预算	252
第二十一章 成本考核	257
第一节 成本考核概述	257
第二节 成本考核的方法	258





第三节	责任中心和责任成本	262
第四节	部门业绩的报告与考核	267
第二十二章	成本分析	273
第一节	成本分析的意义	273
第二节	成本分析的程序	274
第三节	成本分析的方法	275
参考文献		283



第一章 总 论

第一节 成本的概念

一、成本的涵义

成本是商品经济的产物。企业为社会提供产品、劳务等商品,必须发生物质和劳动的耗费,如果企业要继续经营下去,必须进行再生产。因此,劳动和物质的耗费应该从收入中得到补偿。成本就是企业为提供产品或劳务所耗费的物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现,即成本是取得资财的代价或对象化的费用。

二、成本的经济内涵

成本是商品价值的重要组成部分。马克思指出:“按照资本主义方式生产的每个商品的价值 w ,用公式来表示就是 $w = c + v + m$,如果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的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。”马克思的这段话指出了成本的经济内容是物化劳动和生产者的必要劳动。

虽然社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别,但二者都是商品经济,在社会主义市场经济中,产品的价值仍有三部分组成:耗费的生产资料转移的价值(c)、劳动者自己劳动创造价值(v)、劳动者为社会劳动创造价值(m)。从理论上讲,上述的前两部分 $c + v$ 是商品价值的补偿部分,构成商品的理论成本。

三、成本的实际内容

上述从理论方面论述了成本包括的内容及经济实质,在实际工作中,用于成本开支的范围由国家法规界定。为促进企业加强经济核算,减少生产损失,对于企业中一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业中的季节性及修理期间的停工损失、废品损失等也列入产品成本之内。可见,实际工作中成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。上述停工损失、废品损失等损失支出,从实质上看并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,按其性质并不属





于成本的范围,但考虑到经济核算要求,应该将其计入成本,使之得到必要的补偿。这说明,产品成本的实际内容,一方面要求反映成本的客观经济内涵,另一方面又要按国家的分配方针和财务管理制度规定,把某些不属于 $c + v$ 的内容列入成本,而把某些属于活劳动耗费性质的费用列为营业外支出或从留利中开支。即

实际成本 = 理论成本 + 损失性支出 - 经营管理费用(期间费用)

商品实际成本的构成如图 1-1 所示。

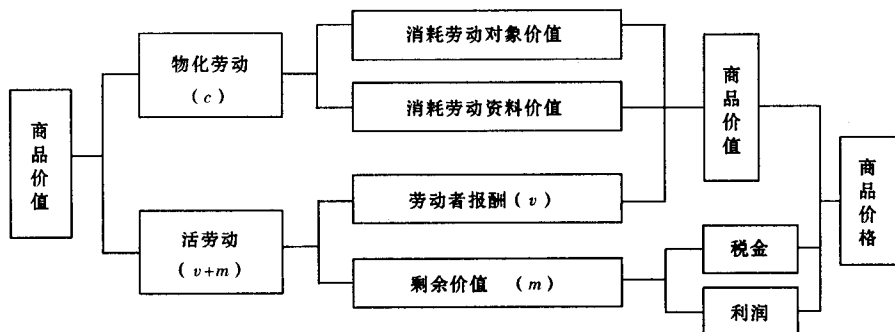


图 1-1 商品实际成本的构成

第二节 成本会计的发展及其定义

成本会计是随着商品经济的发展而发展的,其历史源远流长,早在古巴比伦和埃及时期就已有成本会计的实践活动。最早期的成本会计只是为了确定经营盈亏而计算成本,成本也只是估计的,到了 19 世纪产业革命时期,企业之间的竞争日益加剧,企业力求降低成本,获取更多利润,以求在竞争中立于不败之地,企业的成本会计也随之发生变化。学者们普遍认为 19 世纪末 20 世纪初的 1880~1920 年间是成本会计奠定时期。成本会计随着社会经济的发展,先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段,并逐步完善起来。

一、早期成本会计阶段(1880~1920)

早期的成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家,随着英国产业革命的完成,用机器代替了手工劳动,用工厂代替了手工工场,企业规模逐渐扩大,并且出现了行业竞争,使得生产成本得到了越来越多的重视。会计人员为满足生产管理的需要,对生产成本计算进行研究。起初在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本,由此产生了成本会计的萌芽。后来为满足外部审计人员的要求,提高成本计算的精确性,便将成本计算同普通会计核算



结合起来,形成了最初的真正的成本会计。因为当时成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行归集和计算,用来确定企业产品的生产成本和销售成本,所以又将其称为记录性成本会计学。

在这一时期成本会计取得的进展有以下几个方面:

(1)设立成本管理的“卡片制度”,开创了成本会计的先河。如设立材料账户和材料卡片,并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”,以确保材料既能满足生产需要又可节约使用资金。

(2)建立财务会计账簿和成本账簿相结合的成本会计,对应计入成本的间接费用和直接在利润或亏损中注销的间接费用做了区分,初步阐明了固定成本和变动成本的关系。

(3)制造业根据生产特点利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

(4)建立工时记录和人工成本计算方法。使用时间卡片和产量卡片记录工人的工作时间和完成产品的产量;将人工成本先按部门进行归集,再分配给各种产品,以便控制和计算人工成本。

另外,在理论和组织方面,成本会计也取得了很大进展。1885年,美国军官亨利·梅卡特夫写成的《制造成本》一书被称为第一本成本会计著作。1887年,英国电气工程师埃米莱·茄克和会计师J·M·费尔斯合作出版了被誉为“19世纪最著名最有影响”的成本会计著作《工厂会计》(Factory Account),该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本,最后,“营业”账户借贷方余额的结算,即为营业毛利。在组织方面,1919年美国成立了全国成本会计师联合会;同年,英国也成立了成本和管理会计师协会,该组织对成本会计开展了一系列研究,为成本会计的发展奠定了基础。

在这一阶段,早期研究成本会计的专家劳伦斯(W. B. Lawrence)将其定义为:成本会计就是应用普通会计原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。

二、近代成本会计阶段(1921~1945年)

20世纪初,西方企业开始强调生产和工作效率,评价和考核工人劳动业绩成为业主提高劳动生产率的一种重要手段,因此资本主义企业开始推行“泰勒制度”,这个制度“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列最丰富的科学成就”(列宁语)。泰勒的科学管理方法,给了成本会计以启发,产生了标准成本、预算控制、差异分析等先进的技术方法,这就产生了标准成本会计制度。

实行标准成本会计制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售



成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常生产消耗和定期分析成本。标准成本会计的诞生标志着成本会计进入了一个新的阶段,标志成本会计已摆脱了传统的事后反映成本的状况,实现了成本核算与成本管理的有机结合。

在这一时期,产生了许多新的成本会计核算方法。1921年,G·C·哈里逊提出了完整的标准成本核算方法和差异分析公式;J·H·威廉斯(J. H. Williams)在美国成本会计师协会年会上的演讲中提出了工时法变动预算的第一个例子;1923至1925年,J·P·乔丹(J. P. Jordan)和G·L·哈里斯(G. L. Harris)所创导的分解法,把直接材料费用差异分为数量差异和价格差异,把直接人工差异分为时间差异和工资率差异,把间接制造费用差异分为变动预算差异和作业差异,这便形成了标准成本差异的雏形。

这一时期成本会计的定义,可引用英国会计专家杰·贝蒂(J. Batty)的表述:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、员工及所有各种材料和劳动)利用情况方面的原理、管理、技术和制度的一种综合术语。”

三、现代成本会计阶段(1945年以后)

20世纪中叶,资本主义进入战后后期,科学技术迅猛发展,资本主义生产进一步集中,出现了跨国公司,企业规模加大,生产经营日趋复杂,市场竞争更加激烈。在这种情况下,企业对成本会计提出了更高要求。

为适应社会经济出现的新情况,把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就(如运筹学、系统工程和电子计算机等)综合应用到企业管理上来,进而使成本会计得到了很大发展。成本会计的发展重点已由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到预测、决策和规划成本,形成了重在管理的成本会计。

现代成本会计有如下特点:

(1)开展成本预测和决策。成本会计不仅需要提供历史数据,还要提供控制预测、决策的数据信息,以满足现代管理的要求。

(2)成本会计不仅核算产品生产成本,也重视产品设计成本、质量成本和服务成本的计算,如现在企业中流行的全面质量管理(TQC)、实时生产系统(Just-In-Time Production System,简称JIT)都充分体现了这一点,由此形成了较为系统的成本核算系统。

(3)成本会计与统计理论和方法密切结合,在成本会计中广泛运用定量分析技术,较为科学地预测、控制和分析成本。

(4)成本会计在信息处理中广泛地运用电子计算机,为及时提供成本数据,扩大数据的有效功能创造了良好的客观条件。

(5)成本会计与其他管理学科相结合,彼此互相渗透,进一步促进成本会计的发展。



根据以上特点,我们将现代成本会计定义为:现代成本会计是会计与管理的直接结合,它根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,针对不同的业务,建立起数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析和考核,促使企业的生产经营实现最有效运转,从而提高企业的竞争和适应能力。

成本会计的方法和理论体系在不同发展时期呈现出不同的特点。从成本会计的方法看,早期的成本会计只是采用分批或分步成本会计制度计算产品成本,以确定存货成本及销售成本;在近代成本会计阶段,主要采用标准成本制度和成本预算制度,为生产过程的成本控制提供了条件;在现代成本会计阶段,加强事前成本控制,广泛运用现代管理科学的成果,其发展重点趋向于预测、规划及决策,实行最优化控制。随着电子计算机的应用,成本会计的发展会有一片新的天地。从成本会计的理论体系来看,早期的成本会计属于财务会计体系,主要从财务会计理论来研究成本计算,并纳入会计账簿体系;到了近代成本会计阶段,成本会计逐渐从财务会计体系中分离出来,具备了完整的理论和方法,成为独立的学科;随着经营管理的发展,成本概念日益广泛,成本会计范围更加开阔,逐步向经营性成本会计发展,形成了企业会计中财务会计、成本会计和管理会计三分天下的局面。

第三节 成本会计的内容

成本会计是以货币为主要计量单位,利用价值形式全面地、系统地反映企业经营过程中耗费情况的一种管理活动。成本会计可以有广义和狭义两种理解。从广义上讲,成本会计是成本管理的全过程,包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核和成本检查等管理活动。从狭义上讲,成本会计是指对生产经营过程中发生的费用进行归集、分配,计算出有关成本对象的实际总成本和单位成本,并加以分析和考核。随着经济的发展,广义的成本会计涵义被越来越多的企业接受。

广义的成本会计包括:

一、成本预测

成本预测是指根据企业的有关成本数据和具体情况,运用一定的技术以及计算方法对未来企业的成本水平及其变动趋势做出科学、合理的估计。运用成本预测,有助于企业管理人员了解其发展前景,挖掘出降低成本费用的潜力,提高降低成本的自觉性。

成本预测要充分考虑企业的历史资料,又要与同行同类企业的成本资料相比较,分析企业材料消耗以及人工工资支付情况,预测企业产品的销售前景,制定出





若干不同的预测方案,供决策时使用。

二、成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,按照既定的目标,结合有关资料,运用一定的方法从若干不同预测方案中选择最优方案的过程。例如零部件是自制还是外购的决策;生产企业固定资产(如机器设备)更新的决策;根据历史资料确定本期的订货数量及批次;其生产出的产品是以半成品出售还是继续加工以产成品出售等等,都需做出成本决策。做出最优的成本决策,是制定成本计划的前提,也是提高企业经济效益的重要途径。

三、成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的方案、计划期的生产任务、降低成本的要求以及有关资料,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生产耗费和各种商品成本水平,并提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。有效的成本计划工作有助于管理者和员工提高降低成本的自觉性,合理控制成本费用,挖掘企业降低成本的潜力,确保企业取得最优经济效益。

企业成本计划的制定是一项复杂的工作,由于企业生产经营情况复杂,仅靠财会部门和计划部门制定成本计划是不够的,必须发动各个部门,包括生产部门、供应部门、销售部门等共同努力,各自制定降低成本的计划,最后由领导部门加以综合,制定本企业的成本目标,并采取必要的技术、管理措施,以保证目标的实现。

四、成本控制

根据成本计划预定的目标,对成本的发生和形成过程以及影响成本的各种因素和条件施加主动的影响,以实现最低成本和保证合理的成本补偿的一种行为。成本控制是成本计划实现的重要保证。通过成本控制可以防止浪费,及时揭示生产过程中的不合理环节,这对于降低成本,实现成本目标要求有重要作用。

成本控制可以分为事先控制、事中控制和事后控制。成本事先控制是整个成本控制活动中最重要的环节,它直接影响以后的产品制造成本和使用成本的高低。成本的事中控制是对制造产品实际劳动耗费的控制,包括原材料耗费的控制、劳动工具耗费和其他费用支出的控制等方面。成本的事后控制是通过定期对过去某一段时间成本控制的总结、反馈来控制成本。

五、成本核算

成本核算是对企业成本核算的对象,采用相应的成本计算方法,按规定的成本项目,通过一系列的生产费用归集与分配,从而计算出各成本计算对象的实际总成本和单位成本。成本计算是整个成本会计的核心。成本计算提供的资料,可以反映成本计划完成情况,进行存货估计,确定企业利润,这也是制定产品价格的依据。

成本计算要求准确及时,所采用的方法要符合成本计算对象的特点,要遵循成



本计算的原则。

六、成本分析

成本分析是利用成本核算及其他有关资料,运用一定的方法,揭示产品成本水平的变动,进一步了解成本变动原因,影响成本变动的因素,查明对成本变动应当负责的单位和个人,并提出积极的建议,采取有效措施,进一步降低成本,为新的经营决策提供依据。

成本分析为成本考核提供依据,并为新的预测决策以及成本计划提供资料。在进行成本分析时,应采用多种分析方法重点进行企业成本的经济技术分析,此外还要注意分析企业管理水平的高低,企业成本计划的执行情况,总结经营管理中的经验教训,以促进企业经济效益的提高。

七、成本考核

成本考核是根据成本分析的结果,对企业成本计划的执行情况及其有关指标完成情况进行总结评价,意在鼓励先进,鞭策后进,以监督和督促使企业加强成本管理责任制,承担经济责任,提高成本管理能力。

企业进行成本考核,是建立在经济责任中心的基础上的,成本责任中心可以是分厂、车间、工段等各管理层次,对各责任中心进行考核,有助于各管理层的积极性,不断挖掘潜力,降低成本,提高经济效益。成本考核应建立相应的激励制度,根据考核结果进行奖惩,以充分调动企业员工的积极性。

八、成本检查

成本检查是对企业成本各项工作检查,揭露矛盾,明确责任,保证成本管理制度和财经纪律的贯彻执行,从而改进成本管理。

以上成本会计的各项内容是互相联系的。成本核算是成本会计最基本的职能,为成本预测、决策、计划、控制、分析和考核提供数据资料。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果,又是制定成本计划的依据。成本计划是成本决策的扩展和具体化,是成本分析和考核的依据,成本控制是成本计划实现的保证。这些内容贯穿企业生产经营活动的全过程,并在其中发挥作用。

第四节 成本会计的对象

成本会计的对象是成本会计核算和监督的内容。明确成本会计对象对确定成本会计的任务、选用合适的成本会计核算方法,发挥成本会计在企业中的作用,有着重要的意义。

一、工业企业成本会计的对象

工业企业的生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的直接生产过程

