



面向 2 1 世纪 课 程 教 材
Textbook Series for 21st Century

高等学校财务管理专业主干课程教材

成本 管理

刘永泽 主 编
吴大军 副主编

 中国财政经济出版社

面向 21 世纪课程教材

高等学校财务管理专业主干课程教材

成 本 管 理

刘永泽 主 编

吴大军 副主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理/刘永泽主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.7
面向 21 世纪课程教材. 高等学校财务管理专业主干课程教材
ISBN 7-5005-6660-3

I. 成… II. 刘… 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 (2003) 第 060341 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行电话: 88190616 88190655 (传真)

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 25.25 印张 380 000 字

2003 年 12 月第 1 版 2003 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 25.00 元

ISBN 7-5005-6660-3/F·5814

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

**“面向 21 世纪高等学校财务管理专业
主干课程教材” 编审委员会**

主任 郭道扬 教授 中南财经政法大学

吴水澎 教授 厦门大学

副主任 罗 飞 教授 中南财经政法大学

委员 (以姓氏笔划为序)

朱小平 教授 中国人民大学

刘永泽 教授 东北财经大学

李若山 教授 复旦大学

赵德武 教授 西南财经大学

夏成才 教授 中南财经政法大学

谢志华 教授 北京工商大学

总 序

按照教育部《关于积极推进“高等教育面向 21 世纪教学内容和课程体系改革计划”》的要求，在教育部课题《面向 21 世纪财务管理专业教学内容和课程体系研究》的基础上，教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会和中南财经政法大学共同组织编写了这套“面向 21 世纪高等学校财务管理专业主干课程教材”。

财务管理专业在我国是一个较新的专业。随着我国社会主义市场经济和现代企业制度的建立，特别是我国资本市场的快速发展和我国加入 WTO，财务管理专业愈来愈受到人们的重视和关爱。但由于缺乏经验和历史的原因，我国高校财务管理专业的课程设置和教学内容存在着种种不尽如人意之处。为了办好财务管理专业，根据教育部高教司的意见，教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会拟定了面向全国高等院校的“财务管理专业指导性教学方案”。

“财务管理专业指导性教学方案”认为，财务管理专业的培养目标是“培养德、智、体、美全面发展，适应 21 世纪社会发展和社会主义市场经济建设需要，基础扎实、知识面宽、综合素质高，富有创新精神，具备财务管理及相关的管理、经济、法律、会计和金融等方面的知识和能力，能够从事财务管理工作的工商管理高级专门人才”。在专业知识和技能方面，通过本专业教学计划所规定的学习，要求学生应“具有一定的人文社会科学和自然科学基本理论知识。掌握本专业的基本理论、基础知识和基本技能；有较深厚的管理学科理论基础。熟悉我国与财务有关的各项法律法规。了解本学科的理论前沿和发展动态，具有一定的科学研究能力。有较强的计算机操作和外语能力；具有较强的语言与文字表达、人际沟通、信

息获取以及提出问题、分析问题和解决问题的能力；具有团队精神、创新精神和独立的创造能力；具有从事本专业业务活动所需要的基本能力与素质。”即培养目标定位于培养应用型与复合型相结合的专门人才。根据培养目标，该教学方案分别设定了财务管理专业的公共基础课、专业基础课、专业主干课、专业选修课和其他选修课课程。其中，专业主干课程包括《财务管理》、《高级财务管理》、《证券投资学》、《财务分析》、《国际财务管理》、《财务会计》、《成本管理》、《金融市场学》八门。以此为依据，我们组织编写出版了本套八本教材。

在本套教材的编写中我们贯彻了以下原则：处理好理论与实务的关系；处理好当前与长远的关系；处理好数量与质量的关系；处理好财务管理专业课程与会计学专业课程之间的关系；处理好财务管理专业课程与金融学专业课程之间的关系。我们认为，在当前环境下，财务管理专业学生的培养和教学还应当尽量处理好以下关系：（1）财务环境与培养目标的关系；（2）三基教育与专业教育的关系；（3）国际惯例与中国实际的关系；（4）本科教育与其他教育层次的关系；（5）课程教学与实践教学的关系；（6）基本素质培养与创造能力培养的关系；（7）财务管理专业与会计学专业、金融专业的关系。同时，应积极进行教学手段与方法的改革和创新，提倡运用多媒体、计算机模拟、网络等现代化教学手段，采用启发式、交互式等教学方法，增加案例教学在专业教学中的比重，并改进考试评价方法。

教学改革是一个永恒的话题。我们组织编写出版这套教材也是对我国财务管理专业课程教学改革的一个探索，课程体系及书中难免存在一些缺点、不足和疏漏之处，敬请专家、读者批评指正。

“财务管理专业指导性教学方案”的拟定和本套教材的出版得到了教育部高教司财经政法与管理处的指导和帮助，得到了中国财政经济出版社教育分社的支持和帮助，对此，我们表示诚挚的谢意！

教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会
“面向 21 世纪高等学校财务管理专业主干课程教材”编审委员会

2003 年 5 月

前 言

《成本管理》是为高等学校财务管理专业学生编写的统编教材之一，其名称与内容的确定依据的是教育部课题——《面向 21 世纪财务管理类系列课程及其教学内容改革的研究》的研究成果，由国家教育部会计与财务管理专业指导委员会组织编写与审定。

全书以成本管理的理论与方法为中心，紧紧围绕成本这一主题，系统地介绍了成本及其分类、成本计算、成本分析、成本规划、成本预算、成本决策、成本控制和成本管理新领域等内容。本书共分 10 章，前 5 章主要总结了我国传统的成本核算与管理的理论与方法，后 5 章主要介绍了当代成本管理的最新理论与方法。

为方便学生自主学习，把握重点学习内容，巩固学过的知识，培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力，我们围绕教材内容精心设计了大量例题，并在每章后附有本章小结、复习思考题、练习题和案例分析题等导学助学的內容。

本书由刘永泽主编，吴大军副主编，朱小平和罗飞主审。参加编写者分别来自东北财经大学和东北大学。其中，第一、二章由东北财经大学博士生导师刘永泽教授编写；第三章和第四章第一节由东北财经大学任月君副教授编写；第五章由东北大学曹德芳副教授编写；第六、七、十章和第四章第三节由东北财经大学牛彦秀副教授编写；第八章由东北财经大学吴大军教授编写；第九章和第四章第二节由东北财经大学王满副教授编写。本书由刘永泽教授总纂；由吴大军教授对全书体例和内容进行了最后修订并定稿。

在本书的写作过程中，听取了全国工商管理类专业教学指导委员会会

计与财务组专家的审稿意见，并作了相应的修改。

由于本书在内容布局和编写体例方面进行了大胆创新，加上作者水平有限，书中难免存在缺点或错误。恳请读者批评指正，以便今后修订。

作者

2003年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的涵义.....	(1)
第二节 成本的分类.....	(4)
第三节 成本与资产、费用的关系.....	(9)
第四节 成本会计的产生与发展.....	(12)
第五节 成本管理及其内容.....	(15)
第二章 成本计算原理	(20)
第一节 成本计算流程.....	(20)
第二节 选择成本计算方法必须考虑的要素.....	(23)
第三节 生产类型与管理要求对成本计算方法的影响.....	(26)
第四节 生产费用的归集和分配.....	(29)
第五节 在产品成本的计算和完工产品成本的结转.....	(45)
第三章 成本计算方法 (上)	(55)
第一节 品种法.....	(55)
第二节 分批法.....	(65)
第三节 分步法.....	(76)
第四章 成本计算方法 (下)	(103)
第一节 分类法.....	(103)
第二节 定额法.....	(116)

第三节	作业成本法	(124)
第五章	成本报表及产品成本分析	(142)
第一节	成本报表	(142)
第二节	成本分析原理	(150)
第三节	成本计划完成情况分析	(155)
第四节	技术经济指标变动对成本影响的分析	(171)
第六章	成本预测	(180)
第一节	成本预测概述	(180)
第二节	目标成本预测	(183)
第三节	保本保利成本预测	(193)
第四节	产品成本发展趋势预测	(199)
第七章	成本预算	(216)
第一节	成本预算概述	(216)
第二节	成本预算的编制	(219)
第三节	成本预算的编制方法	(230)
第八章	成本决策	(239)
第一节	成本决策概述	(239)
第二节	成本决策的一般方法	(250)
第三节	是否生产的决策	(256)
第四节	生产什么的决策	(276)
第五节	怎样生产的决策	(290)
第六节	最优批量的决策	(293)
第九章	成本控制	(307)
第一节	成本控制概述	(307)
第二节	标准成本控制	(311)
第三节	责任成本控制	(331)

第四节 质量成本控制.....	(342)
第十章 成本管理新领域.....	(359)
第一节 战略成本管理原理.....	(359)
第二节 环境成本核算原理.....	(371)
第三节 人力资源成本管理原理.....	(378)
参考文献.....	(392)

第一章 总 论

本章是全书的开篇章，通过本章的学习，能够使学生形成有关成本管理的基本理论、基本概念框架体系，以便为以后各章的学习做好理论上的铺垫。

在学习本章内容时，学生应对成本、成本会计、成本管理的含义和内容以及与成本相关的分类概念形成基本的认识。在本章中要明确成本的概念；了解成本与资产、费用的关系；熟悉成本会计与财务会计、管理会计的关系；重点掌握成本管理的概念及其内容，理解成本管理各部分内容之间的关系。

第一节 成本的涵义

一、成本的概念

成本是会计理论中的一个非常重要的经济概念，它所涵盖的范围相当广泛，从不同目的和不同角度来看，有不同的成本概念，在不同的学科有不同的解释。

从经济学的角度来看，成本是商品经济中的一个经济范畴。它是企业为生产商品和提供劳务等所耗费物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现。成本是商品价值的主要构成部分。马克思曾赋予成本以科学的定义。他说：“按照资本主义生产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，在商品中剩下来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，这就是成本价值。”马克思的这段话，第一，指出的只是产品成本的经济内涵，并不是全部成本；第二，从耗费角度指明了成本的经济内容是 $C+V$ ，即已经消耗的生产资料的转移价值和活劳动中必要劳动的价值。由于 $C+V$ 的价值无法计量，实际上是 $C+V$ 的成本价格；第三，从补偿角度看，指明了成本是补偿商品生产中使资本家自身耗费的东西，即需要在产品销售收入中获得补偿的那部分价值。换言之，产品成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。这就是成本的经济内涵。

从会计学的角度来看，成本则是指企业为了取得某项资产而耗费的另一种资产，或承诺的一项负债，而这项负债将来要以某项资产来偿还。美国会计学会 1951 年对成本下了一个定义：“成本是为了一定目的而付出的（或可能付出的）用货币测定的价值牺牲”。这个定义的外延相当广泛，远远超出了产品成本概念的范围。因此，产品成本属于成本，但成本不等于产品成本。如成本除了产品成本，还有工程成本、运输成本、资金成本、环境成本、质量成本等。在成本决策中还有变动成本、固定成本、边际成本、机会成本等各种不同的成本概念。目前，国外成本概念已经发展到几十种，大大丰富了经济管理的内容。

在会计学中，成本既是补偿尺度，又是资产计价的依据。企业的生产经营过程，一方面是产品的生产过程，同时也是资金的使用与耗费过程，为了获得一定形式的资产，就要耗费各种经济资源。为了正确确定在生产过程中所耗费的各種经济资源，就必须以产品为对象进行系统地确认、计量和归集，以计算其取得成本。将这些耗费按产品予以对象化，就是产品成本。所以，产品成本就是对象化了的生产费用。

二、产品成本的内容

在实际工作中，为了促使企业厉行节约，减少生产损失，加强企业的经济责任，对于一些不形成产品价值的损失性支出（如工业企业里的废品损失、停工损失等），也列入产品成本。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，另一方面又要按照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。所以，以 $C+V$ 作为成本的经济内涵，只能是一种高度的理论抽象。有人称其为“理论成本”。在现实的经济活动中，一般很难确定这种纯粹的理论成本。

在我国，为了使企业成本计算的口径和内容一致，防止乱挤、乱摊成本，通常是由国家财政管理部门通过颁布相关的财务制度来统一规范产品成本的开支范围，明确规定哪些费用允许列入成本，哪些费用开支不允许列入成本。这种按法定的成本开支范围的规定内容计算出来并登记入账的实际成本，称为“财务成本”。

由于不同行业的经济业务流程特点不同，所以其成本开支范围与计算方法也存在差异。在各种行业中，工业企业的业务流程最为复杂，最有代表性，因此该行业的成本及其管理也最为典型。因此，本书主要以工业企业产品成本及其管理为研究对象。

有关工业企业成本开支范围的规定，是我国财务制度的重要组成部分，它直接涉及企业生产经营的劳动耗费补偿和利润的确定。财政部早在1984年颁布的《国营企业成本管理条例》中，就对工业企业成本的开支范围做了较明确的规定。随着经济形势的变化，又在相继颁布的《企业财务通则》和《企业财务制度》中对成本的开支范围作了部分调整。

综合我国现行成本开支范围的有关规定，工业企业的产品成本主要包括以下内容：

1. 原材料。亦称直接材料，指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、设备配件、外购半成品的消耗。
2. 燃料及动力。指直接用于产品生产的外购和自制的燃料及动力。
3. 生产工人工资及福利费。亦称直接人工，指直接参加生产的工人工资及按生产工人工资和规定比例计提的职工福利费。
4. 制造费用。指直接用于产品生产，但不便于直接计入产品成本，因而没有专设成本项目的费用，以及间接用于产品生产的各项费用。

为了正确地确定产品成本，必须按照一定科学的方法进行成本计算。不同的阶段的成本计算具有不同的计算对象。如在材料采购阶段，其成本计算对象是企业所采购的各种材料，据此计算的称材料采购成本；在生产阶段，其成本计算对象就是企业所生产的各种产品，据此所计算的

成本称为产品生产成本。

显然，在成本管理中，以生产阶段的产品生产成本为对象的成本计算占据了举足轻重的地位。

第二节 成本的分类

为了满足企业成本管理工作 and 成本会计学研究的要求，通常需要按不同的分类标志对成本进行各种分类。比较常见的是按成本构成的经济性质分类和以规划成本和控制成本为目的的分类。

一、按成本构成的经济性质分类

(一) 成本按生产经营环节的不同分类

成本按生产经营环节的不同分类，可分为采购成本、制造成本和营业成本。

1. 采购成本。指企业在流通领域为采购商品而发生的各项成本。
2. 制造成本。又称生产成本，是指企业在生产领域为制造产品而发生的各项成本，具体包括以下三项内容：

(1) 直接材料。指加工后直接构成产品实体或主要部分的原料及材料的成本。如木材是制造家具所消耗的主要材料，原棉是构成棉纱的实体，从而木材成本和原棉成本就分别构成了家具和棉纱的直接材料成本。

(2) 直接人工。又称直接工资，指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴，以及按规定比例提取的福利费。

(3) 制造费用。指在生产中所发生的除了直接材料及直接人工以外的各种费用。

以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据，所以称这些项目为成本项目。各企业可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求，在上述统一成本项目的基础上，按需要适当增加项目，例如“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”等。

对制造成本中的上述三个项目按照不同方式进行组合，又可得到一些

不同的成本概念。如直接材料与直接人工之和称为主要成本，因为在产品成本中，直接材料与直接人工所占比重比较大；直接人工与制造费用之和称为加工成本，因为它们都是在产品加工过程中所发生的成本。

3. 营业成本。又称非制造成本，是指企业在非生产领域为经营管理而发生的各项成本。具体包括营业费用、管理费用和财务费用。

(1) 营业费用。又称销售费用，指企业在销售商品过程中发生的各项费用，以及专设销售机构的人员工资和其他经费。

(2) 管理费用。指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的费用。

(3) 财务费用。指企业在筹资等财务活动中所发生的费用。

成本按经济用途划分，是最基本的分类。按照这种分类，可以了解制造成本的构成情况，对成本计算和确定损益具有重要意义。

(二) 成本按其特定产品之间的关系分类

成本按其特定产品之间的关系分类，可分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本。指与某一特定产品之间具有直接联系的成本。它是因生产某一特定产品而消耗的可以直接计入该产品的成本。如直接材料和直接人工成本。

2. 间接成本。指与某一特定产品之间没有直接联系的成本，它是为几种产品所消耗，不能直接计入某一特定产品，需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。如制造费用，通常需要按照一定标准分配计入各有关产品的成本。

将成本分为直接成本和间接成本，对于正确计算产品成本是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本；对于间接成本则要选择合理的分配标准。分配标准选择是否妥当，直接影响成本的正确性，它是成本计算中的一个重要问题。

(三) 成本按其收入相配合的时期分类

成本按其收入相配合的时期分类，可分为产品成本和期间成本。

1. 产品成本。是指那些能够随着产品实体的流动而流动的成本。产品成本既可以在发生的当期实现补偿，也可以在以后期间得以补偿。具体补偿时间取决于产品实体的流动形式。

因为产品实体的流动形式包括：尚未最终完成加工的在产品、虽已完

成全部加工过程但尚未实现销售的产成品和已实现销售的产品三种形式，因此产品成本就相应存在在产品成本、产成品成本和销售产品成本三种形式与之相对应。在产品和产成品又称为存货，则在产品成本和产成品成本也属于存货成本的内容；而销售产品又称为销货，则销售产品成本也相应称为销货成本。

期末，按产品汇集的成本，先要在完工产品与在产品之间进行分配。当产品实现销售时，相应的成本就由存货成本转化为销售成本，计入当期利润表中，与该期销售收入相配比，以确定当期损益。而与未实现销售的产成品和尚未加工完成的在产品相联系的成本，则留存于存货成本中，反映在资产负债表中，递延到下期。因为对期末存货可以进行盘点，因此产品成本又称可盘存性成本。

2. 期间成本。也称期间费用，是指那些不随产品实体流动而流动，而是随着企业生产经营活动持续期的长短而相应增减，与一定期间相联系的成本。

期间成本必须在发生的当期直接计入当期利润表，用当期销售收入来补偿。由于期间成本不可能递延到以后期间，所以期间成本又称为不可盘存性成本。

产品成本与期间成本的范围存在着此增彼减的关系。我国过去只是把销售费用作为期间成本，财务成本的其他部分都作为产品成本。现在《会计准则》参照国际惯例，将财务会计中的营业费用、管理费用和财务费用均作为期间成本处理，将其直接从发生的当期损益中扣除。这样，既简化了产品成本计算，能准确反映企业的经营活动，又有利于进行成本预测和决策。

二、以规划成本和控制成本为目的的分类

(一) 成本按其业务量之间的依存关系分类

成本与业务量之间的依存关系称为成本性态（或成本习性）。按成本性态分类，可将全部成本分为变动成本、固定成本和混合成本。

1. 变动成本。指在一定期间和一定业务量范围内，其总额随着业务量（可用产销量，也可用直接人工小时或机器工作小时表示）的变动而成正比例增减变化的成本。如单耗稳定的直接材料和直接人工中的计件工资