

王又庄•编者

现代成本管理

立信会计出版社

159972

责任编辑：张立年

封面设计：闵 敏

立信会计丛书

现代成本管理

王又庄 编著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 11.875 插页 4 字数 291,000

1996 年 1 月第 1 版 1996 年 1 月第 1 次印刷

印数 1—5,000

ISBN7-5429-0348-9/F·0336

定价：16.30 元

前 言

企业成本管理,是企业全员管理、全过程管理、全环节管理和全方位管理,是商品使用价值和价值相结合的管理,是经济和技术相结合的管理。这是现代企业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。因此,对于转换企业经营机制,建立现代企业制度,实现国有资产的保值增值,完善现代成本管理体系,是十分必要的。

本书从我国实际情况出发,试图从理论与实践结合上,总结建国以来企业成本管理的经验,并借鉴国际惯例和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现代企业成本管理体系。书中扼要论述了成本理论、成本形态、成本预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和考核,并附有质量成本管理专题,形成较完整的现代成本管理体系,以期适应企业面向国内、国际市场的需要。

本书具有系统性、时代性、前瞻性和实用性等特点,有助于企业广大管理人员和财会人员转变观念,更新知识,联系实际,学以致用,把成本管理工作搞好,促进成本管理现代化,以适应我国社会主义市场经济、加速现代化建设的需要。本书对于财经类大专院校师生也有重要的参考价值,可以作为成本会计的教材。

由于作者水平所限,书中难免会有缺点和错误,恳请读者批评指教。

作 者

1995年10月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 成本的内涵与实质	(1)
一、成本的内涵(1) 二、成本的实质(9)	
第二节 产品成本与产品价值	(10)
一、成本是一个价值范畴(10) 二、社会成本与产品价格(11)	
第二章 成本形态	(18)
第一节 国内常用的成本形态	(18)
一、按管理环节划分(18) 二、按成本项目划分(19) 三、按产品成本可比性划分(20) 四、按编制计划与核算时间划分(20)	
五、按成本确定的范围划分(20) 六、按产品开发与技术管理要求划分(21) 七、按企业内部经营管理要求划分(22) 八、按社会再生产过程领域划分(25)	
第二节 国际通用的成本形态	(26)
一、按成本构成内容划分(27) 二、按成本计算对象划分(27)	
三、按计价方式划分(29) 四、按资本成本内容划分(30) 五、按成本习性划分(30) 六、按经营管理要求划分(31)	
第三章 建立现代成本管理体系	(33)
第一节 我国企业经济效益低和成本管理现状	(33)
一、企业经济效益现状(33) 二、企业成本管理现状(36)	
第二节 提高经济效益关键在于加强成本管理	(37)
一、提高经济效益是我国全部经济工作的中心环节(37) 二、成本与经济效益的关系(39) 三、提高经济效益,必须加强成本管理(40)	
第三节 建立现代成本管理体系的要求和内容	(43)
一、建立现代成本管理体系的要求(43) 二、现代成本管理体系	

的内容(44)	
第四节 现代成本管理的组织系统.....	(49)
一、建立现代成本管理的组织机构(49)	
二、实行成本分级归口管理(50)	
第五节 完善现代成本管理的基础工作	(53)
一、成本管理基础工作的作用与一般要求(53)	
二、成本管理基础工作的内容(54)	
第四章 搞好成本预测,确定目标成本.....	(58)
第一节 成本预测及其在提高企业经济效益中的作用	(58)
第二节 成本预测的内容和程序	(60)
一、成本预测的内容(60)	
二、成本预测的程序(61)	
第三节 成本预测的方法	(63)
一、定量预测法(63)	
二、定性预测法(64)	
第四节 产品投产前设计阶段产品成本水平的预测	(65)
一、产品设计成本的预测(66)	
二、新产品设计中预测功能与成本的最优结合方案(75)	
第五节 编制成本计划阶段产品成本水平的预测	(86)
一、目标成本的内容(87)	
二、目标成本的预测方法(88)	
三、成本预测中的产品价格预测(91)	
四、预测计划期主要产品单位制造成本的降低幅度或控制成本升高的程度(93)	
第六节 期中成本预测	(95)
一、预测月末产品成本计划的完成情况(96)	
二、车间、班组预测当日产品成本实际水平(102)	
三、预测产品产量的变动对单位产品成本的影响(107)	
四、预测产品质量指标的变动对单位产品成本的影响(108)	
第七节 电子计算机在成本预测中的应用.....	(109)
第八节 运用概率鉴定成本预测的准确程度.....	(113)
第五章 做好年度成本计划,确定和落实年度	

降低成本措施	(116)
第一节 成本计划的作用与内容	(116)
一、成本计划的作用(116) 二、成本计划的内容(118)	
第二节 编制成本计划的要求与程序	(120)
一、编制成本计划的要求(120) 二、编制成本计划的程序(121)	
第三节 在成本预测的基础上测算成本计划指标	(124)
一、分析报告期成本计划的预计完成情况(124) 二、分析计划年度影响成本升降的主观和客观因素(125) 三、预计计划产品单位成本(126) 四、测算新产品单位计划成本(128)	
第四节 费用预算的编制	(129)
一、费用预算及其作用(129) 二、固定预算的编制(131) 三、弹性预算的编制(136) 四、滚动预算的编制(138)	
第五节 产品成本计划的编制	(139)
一、产品单位成本计划的编制(139) 二、全部商品产品成本计划的编制(142)	
第六章 实行成本控制,加强成本的日常管理	(145)
第一节 成本控制的内涵及其分类	(145)
一、成本控制的内涵(145) 二、成本控制的分类(146)	
第二节 成本控制的原则	(148)
一、可控制原则(148) 二、全面性原则(149) 三、例外管理原则(150) 四、责权利相结合原则(151)	
第三节 成本控制的内容和方法	(151)
一、建厂阶段的成本控制(152) 二、产品设计阶段的成本控制(172) 三、编制企业综合经营计划阶段的目标成本控制(181) 四、产品生产阶段的成本控制(183)	
第四节 期货交易与成本控制	(193)
一、期货市场及其结算体系(193) 二、期货交易套期保值与成本控制(201) 三、期货交易套期保值实例(211)	
第七章 准确、及时核算产品成本,保证成本指标的	

真实性和可比性	(214)
第一节 产品成本核算要点	(214)
一、产品成本核算的基本要求(214)	
二、产品成本核算的一般程序(220)	
第二节 企业生产的特点与成本计算的方法	(224)
一、生产特点与管理要求的不同,决定不同的成本计算对象(225)	
二、不同的成本计算对象,形成不同的成本计算的基本方法(229)	
第三节 成本核算进一步改革方向	(238)
一、《两则》对成本核算提出新的改革要求(238)	
二、成本核算要求计算产品实际完全成本(241)	
三、总结实践中行之有效的成本核算方法(242)	
第四节 成本信息系统	(250)
一、成本信息的意义(250)	
二、成本信息的作用(251)	
三、成本信息的任务(252)	
四、成本信息的流程与成本报表(252)	
第八章 认真开展成本分析和成本考核工作	(255)
第一节 影响产品成本变动的因素	(255)
一、影响产品成本升降的市场经济因素(255)	
二、影响产品成本升降的内部因素(257)	
第二节 成本分析的方法	(259)
一、成本分析方法的理论基础(259)	
二、企业成本分析的一般方法(260)	
三、企业成本分析的辅助方法(262)	
第三节 产品成本指标完成情况的分析	(268)
一、分析产品成本指标的真实性(268)	
二、分析可比产品成本降低目标的完成情况(269)	
三、分析全部产品成本计划的完成情况(274)	
第四节 产品单位制造成本的分析	(278)
一、分析产品产量变动对成本水平的影响(278)	
二、分析产品质量变动对成本水平的影响(280)	
三、分析产品品种变动对成本水平的影响(282)	
四、单位产品制造成本主要项目的分析(284)	
第五节 技术经济指标的完成情况对产品成本的影响 ...	(292)

第六节 完善成本考核工作.....	(295)
第九章 质量成本管理	(299)
第一节 质量成本的内涵与分类	(299)
一、质量成本的内涵(299) 二、质量成本的分类(307) 三、质量成本项目的设置(311)	
第二节 质量成本预测与计划	(317)
一、质量成本预测的目的(317) 二、质量成本预测的内容和方法(317) 三、质量成本计划的内容(326)	
第三节 质量成本核算	(331)
一、质量成本核算的要求(331) 二、质量成本核算的帐务处理(333)	
第四节 质量成本控制与分析	(353)
一、质量成本控制及其内容(353) 二、产品开发设计的质量成本控制(355) 三、生产过程的质量成本控制(359) 四、质量成本分析的内容(365)	

第一章 绪 论

第一节 成本的内涵与实质

建立和完善社会主义市场经济体制，是一项艰巨复杂的社会系统工程，既要从实际出发，又要大胆探索，敢于实验。经济体制改革，要以国有企业为重点，建立现代企业制度，配套推进社会保障体制改革，转换企业经营机制，转变政府职能，落实国有企业财产监督管理条例。在继续改善企业外部环境的同时，国有企业必须加强企业内部管理，提高企业整体素质。其中，加强成本管理，深化改革成本管理工作，是重要的一环。

一、成本的内涵

成本的内涵一般是指成本的经济内容。成本是企业生产经营过程中发生的各种耗费或支出。而成本的这种耗费和支出是相对于“主体”而言的，即它是属于谁的耗费或支出的。

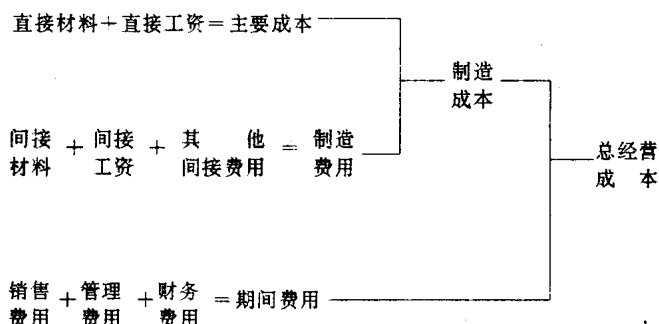
企业为取得营业收入，需要提供商品或劳务，在生产商品或提供劳务的过程中会发生各种耗费或支出。例如，商品生产过程中发生的材料、能源、机器设备和人工的耗费等。商品经营销售过程中发生的购销、调拨、储存、保管的费用支出等。产品的制造、劳务的提供和生产、服务条件的消耗，是同时发生的。生产消耗、经营费用的具体内容极为复杂，生产资料的实物形态多种多样，仅材料、能源品种规格就多达万种，活劳动的消耗和劳务的提供更是多种多样。在社会主义市场经济条件下，把它们综合起来的唯一尺度就是货币。用货币价值形式表现的生产耗费，称

为企业的生产费用。用货币价值形式表现的组织商品流通的开支，称为企业的流通过费用。企业在一定时期内为生产和销售一定产品所支出的生产费用就是产品成本。企业在一定时期内商品经营的商品进价和商品流通过费用就是商品经营成本。一批产品的生产费用支出总和，称为该批产品的总成本；单个产品的生产费用支出总和，称为单位产品成本。

企业生产经营过程中的全部成本费用，划分为直接材料、直接工资、其他直接费用、制造费用、销售费用、管理费用和财务费用。企业为生产产品和提供劳务等发生的直接材料、直接工资、其他直接费用和制造费用称为产品的制造成本。企业为销售和提供劳务而发生的销售费用，企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，以及企业在生产经营期间为筹集资金所发生的财务费用，作为企业的期间费用，直接计入当期损益。这样，既明确了生产制造成本和期间费用的界限，又能计算企业一定时期的总经营成本。

产品成本费用的构成内容如图表 1-1 所示：

(图表 1-1)



企业从事生产经营活动所发生的各种耗费或支出，根据其经济内容，可按若干费用要素加以反映。如图表 1-2 所示：

(图表 1-2)

序 号	费用要素名称	包 含 具 体 内 容
(1)	外购材料	指企业为进行生产经营活动而耗用的一切由外部购入的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。
(2)	外购燃料	指企业为进行生产经营活动而耗用的一切由外部购入的各种燃料。
(3)	外购动力	指企业为进行生产经营活动而耗用的一切由外部购入的各种动力。
(4)	工 资	指企业为进行生产经营活动而发生的职工工资。
(5)	提取的应付福利费	指企业根据规定按工资总额一定比例计提的应付职工福利费。
(6)	折 旧 费	指企业按照规定的方法计提的固定资产折旧费用。
(7)	修 理 费	指企业为修理固定资产而发生的修理费用。
(8)	利息支出	指企业为借入款项而发生的利息支出冲减利息收入后的净额。
(9)	税 金	指企业发生的应交房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等。
(10)	其他支出	指不属于以上各要素的费用支出,如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费、保险费等。

各种生产经营费用,按照经济内容的要素加以反映,便于考察生产经营费用中区分物化劳动消耗和活劳动消耗情况,揭示企业发生了哪些费用开支,从而为企业计算工业增加值指标提供依据。但却不能反映生产经营费用的用途和发生地点,不能确定费用支出和各种产品之间的关系,不便于分析成本升降的原因以及

和费用支出是否节约、合理。因此,还必需按其用途加以归类反映。

企业从事生产经营活动所发生的各种耗费或支出,根据其经济用途,还可按若干成本项目加以反映。如图表 1-3 所示:

(图表 1-3)

序 号	成本项目名称	包 含 具 体 内 容
(1)	直接材料	指直接用于产品生产,并构成产品实体或有助于产品形成的原料及主要材料、外购半成品、辅助材料等,还包括生产过程中用于包装产品、构成产品组成部分的内外包装物。直接材料可以是外购材料、外购件,也可以是企业自制材料。
(2)	直接燃料	指直接用于产品生产的各种燃料。直接燃料可以是外购燃料,也可以是企业自制燃料。
(3)	直接动力	指直接用于产品生产的各种动力。直接动力可以是外购动力,也可以是企业自制动力。
(4)	直接工资和福利费	指直接从事产品生产人员的工资及其提取的福利费。
(5)	废品损失	指生产过程中因产生废品而发生的损失费用。废品损失包括因产生废品而发生的材料、燃料、动力、工资及制造费用。实施质量责任会计的企业,可设“质量成本费用”项目,不再另设“废品损失”项目。
(6)	停工损失	指生产过程中因停工而发生的损失费用。停工损失包括因停工而发生的材料、燃料、动力、工资及制造费用等。设有“质量成本费用”项目的企业,因质量事故而发生的停工损失,不记入本项目,应计入“质量成本费用”项目。
(7)	制造费用	指企业内部各生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用。它包括管理人员及其他非生产人员工资和福利费、固定资产的折旧费和修理费、租赁费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

(续表)

序号	成本项目名称	包含具体内容
(8)	销售费用	指企业在销售产品、自制半成品和提供劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。它包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、委托代销手续费、广告费、展览费、租赁费和销售服务费用。销售机构的各项经费,包括人员工资、福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他经费等。实施质量责任会计的企业,可考虑单独设置“索赔费”、“退货损失费”、“折价损失费”、“保修费”等有关费用项目处理。
(9)	财务费用	指企业为筹集资金而发生的各项费用。它包括企业生产经营期间发生的利息支出冲减利息收入后的净额、汇兑损失冲减汇兑收益后的净损失、金融机构的手续费,以及因筹集资金而发生的其他费用等。
(10)	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发生的各项费用。它包括以下 20 项子目:
	① 公司经费	包括公司总部管理人员工资、福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销,以及公司其他费用等。
	② 工会经费	指企业按照职工工资总额 2% 计提拨交给工会的经费。
	③ 职工教育经费	指企业为职工学习先进技术和提高文化素质而支付的职工教育费用,按照职工工资总额 1.5% 计提给企业教育部门的经费。
	④ 劳动保险费	指企业支付离退休职工的退休金、按规定交纳的离退休统筹金、价格补贴、医药费、离退休人员参加医疗保险的费用;职工退职金、6 个月以上病假人员工资、职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按照规定支付给离退休人员的各项经费。
	⑤ 待业保险费	指企业按照国家规定交纳的待业保险基金。

(续表)

序号	成本项目名称	包 含 具 体 内 容
	⑥ 董事会费	指企业最高权力机构如股东大会、董事会及其成员为执行职能而发生的各项费用。包括劳务报酬、差旅费、会议费等。
	⑦ 咨询费	指企业向有关咨询机构进行科学技术经营管理咨询所支付的费用,包括聘请经济技术顾问、法律顾问等支付的费用。股份制试点企业可分设聘请注册会计师费、咨询费两个子目。外商投资企业设“顾问费”,指企业聘请会计师、律师的费用。
	⑧ 审计费	指企业聘请会计师事务所注册会计师进行验资、年检查帐、资产清查、资产评估、股份制改造、可行性研究项目、会计制度设计等发生的各项费用,以及年终财务大检查发生的各项费用等。
	⑨ 诉讼费	指企业因事到法院起诉或应诉而发生的各项费用。
	⑩ 排污费	指企业按照规定向环保部门缴纳的排污费用。
	⑪ 绿化费	指企业对矿区、厂区进行绿化而发生的各项费用,包括完成规定的绿化荒山任务而支付的费用。
	⑫ 税金	指企业按照规定支付的房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。
	⑬ 场地使用费	指外商投资企业使用场地而支付的费用。
	⑭ 技术转让费	指企业购买或使用专有技术而支付的技术转让费用。
	⑮ 技术开发费	技术开发费(研究发展费、研究开发费)是指企业研究开发新产品、新技术、新工艺、新材料所发生的新产品设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间试验费、研究人员工资、研究设备的折旧、与新产品试制、技术研究有关的其他经费,委托其他单位进行的科研试制费用,以及试制失败损失。

(续表)

序号	成本项目名称	包 含 具 体 内 容
	⑮ 无形资产摊销	指企业的专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术 etc 无形资产价值的摊销。
	⑯ 开办费摊销	指企业在筹办期间内发生的开办费,包括筹办人员的工资、差旅费、职工培训费等。开办费应从企业开始生产经营的当月起分期摊销。
	⑰ 业务招待费	指企业为业务经营的合理需要而支付的费用,或称交际应酬费。现行财务制度规定,在下列限额内据实列入管理费用:全年销售净额在 1,500 万元(不含 1,500 万元)以下的,不超过年销售净额的 5%;超过 1,500 万元(含 1,500 万元)但不足 5,000 万元的,不超过该部分的 3%;超过 5,000 万元(含 5,000 万元)但不足 1 亿元的,不超过该部分的 2%;超过 1 亿元(含 1 亿元)的,不超过该部分的 1%。
	⑱ 坏帐损失	指企业对于确实无法收回的应收帐款,应按规定报经批准后转作坏帐损失。本子项反映经确认为坏帐的应收帐款数。
	⑳ 其他管理费用	指企业发生的以上 19 个子项以外的其他管理费用。

上述按生产经营费用的用途加以归类反映,可以划清产品制造成本和期间费用的界限;可以按照企业的特点和成本管理的要求设置成本项目;可以反映成本结构,分析降低成本的途径;可以考核各项消耗定额、费用标准、费用预算、成本计划的执行情况,分析费用支出是否节约合理,便于企业采取有效措施,挖掘降低成本的潜力。

成本的经济内容,按用途加以归类反映,不仅符合会计核算的配比原则,而且也满足了企业成本管理的要求。

配比原则,是指企业一定时期的收入与其相关的成本应当相互配比。其目的与权责发生制原则一样,也是为了正确计算企业本期的损益。按配比原则要求,与销售收入相配比的生产经营费用,

区分为产品制造成本和期间费用。列入当期损益的产品制造成本,只能是当期实现销售收入即销售了的产品制造成本;列入当期损益的期间费用,只能是当期发生的全部期间费用。前者,符合直接配比原则;后者符合期间(或间接)配比原则。

成本的经济内容按用途划分为产品制造成本和期间费用,在于有效地实施成本控制。因为,前者便于车间、工段、机台、班组、岗位直接控制耗费的发生;后者便于厂部、科室职能部门直接控制期间费用的发生,贯彻成本分级归口管理的原则和成本责任制的实施,以保证实现企业成本目标。

构成成本经济内容的生产经营费用,是生产耗费的货币表现。但这种耗费和支出是相对“主体”而言的。例如,企业为取得一项固定资产所发生的全部费用支出,形成该项固定资产的成本;企业为购入一批材料所发生的全部费用支出,即形成该批材料的成本;企业为生产和销售一定产品所支出的全部费用,形成产品的成本,等等。不同的社会制度,不同的行业特点,会对成本的内涵有不同的理解。但是,成本的经济内容有两点是共同的:第一,成本是一种耗费或支出;第二,成本的这种耗费或支出是相对于“主体”而言的。日本大藏省颁布的《成本计算标准》中指出:“成本是指经营者为生产一定产品而消耗的物质资料或劳务价值的货币表现。”美国会计学会在1951年提出的《成本概念与标准委员会报告》中指出:“成本是为了实现一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”美国会计师协会(AICPA)1957年《第4号会计名词公报》(accounting terminology bulletin No. 4)指出:“成本系指为获取财货或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务,或发生负债,而以货币衡量的数额。”以上这些表述,都说明了成本经济内容的共性。

企业生产经营过程中的耗费或支出,归根结底均属于劳动耗费。而产品生产中的劳动耗费是按社会劳动时间计算的。企业的

产品成本是个别的劳动耗费,是按个别劳动时间计算的。因此,不能理解产品成本为劳动耗费的货币表现,也不能笼统地理解为资金耗费的货币表现。因为资金耗费的某些支出不一定构成产品成本的内容,我们还应进一步剖析成本的实质。

二、成本的实质

成本经济内容的共性已如上述,但成本包含的具体内容,则由于财务制度的变动,行业的不同特点,以及管理的要求而有所不同。

第一,国家虽然具体规定了成本开支范围和费用开支标准,基本上反映了成本客观的经济实质,但是,这些规定往往是从一定时期宏观调控的要求、国家分配的政策,以及企业财务管理的目标确定的,有时并不完全符合理论成本的经济内容。

第二,成本的具体内容还会因国民经济各部门、各产业、各行业的特点有所不同而存在差别。同一行业各企业因生产特点和管理要求不同,工艺技术过程特点和生产组织特点不同而存在差别。

第三,在企业成本管理中,在保证成本的实际组成与其客观经济内容相一致的前提下,成本开支范围内还会包括一些非生产性的耗费。例如,废品损失、停工损失、坏帐损失、物资短缺损失等。实质上这些损失并不是生产性耗费,不形成产品的价值,不属于成本的内容。又如,企业财务费用中列支的企业借款支付的利息,属于纯收入分配性的支出,也不是生产耗费,不属于成本的内容。但是,为了提高成本指标的综合反映作用,促使企业更好地改善经营管理,加强经济核算,因而列入总经营成本。

可见,成本的具体内容,由于宏观调控和财务制度的变动而不断变化,成本指标在不同时期就很难具有可比性。因此,科学地认识成本的经济内容,就应当研究和剖析成本的本质。

马克思在《资本论》第三卷第一章中指出:“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