

QIYE CHENGBEN GUANLI

企业成本管理

倪 军 王繁荣 编著
张树标 王雪飞



中国矿业大学出版社

China University of Mining and Technology Press

企业成本管理

倪 军 王繁荣
张树标 王雪飞 编著

中国矿业大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业成本管理/倪军等编著. —徐州:中国矿业大学出版社, 2011. 9

ISBN 978 - 7 - 5646 - 1198 - 9

I. ①企… II. ①倪… III. ①企业管理:成本管理
IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第176679号

书 名 企业成本管理

编 著 倪 军 王繁荣 张树标 王雪飞

责任编辑 万士才

出版发行 中国矿业大学出版社有限责任公司

(江苏省徐州市解放南路 邮编 221008)

营销热线 (0516)83885307 83884995

出版服务 (0516)83885767 83884920

网 址 <http://www.cumtp.com> **E-mail:** cumtpvip@cumtp.com

印 刷 徐州中矿大印发科技有限公司

开 本 850×1168 1/32 **印张** 7.625 **字数** 211 千字

版次印次 2011 年9月第1版 2011 年9月第1次印刷

定 价 28.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

前 言

成本是市场经济的价值范畴,是商品价值的主要组成部分和重要构成内容。人们进行生产经营活动,必然耗费一定的人力、物力和财力等资源,其所费资源的货币表现及其对象化,便称之为成本。马克思在《资本论》中,对成本的经济性质,做过这样的阐述: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,就是商品的成本价值。简而言之,从商品价值的角度来说,成本就是商品价值($W=C+V+M$)中的($C+V$)部分。

成本管理是指企业在生产经营过程中,对产品成本、作业成本、变动成本、目标成本和标准成本等,进行一系列科学管理行为的总称。科学的成本管理,能够充分动员和组织企业全体人员,在保证产品质量的前提下,对企业生产经营全过程进行合理有效的管理,以最少生产耗费取得最大的生产成果。

成本是体现企业生产经营管理水平高低的一个综合性指标。成本管理不仅限于生产耗费活动,还涉及到产品设计、工艺流程、设备利用、原材料采购、人力资源分配等各领域。换言之,成本管理覆盖供、产、销各环节,科、工、贸各部门,人、财、物各方面。成本管理是企业财务管理之中心环节,是企业全面系统的会计核算之中心内容,是企业经营管理之重要组成部分。科学有效的成本管理,对于促进增产节支、加强经济核算、改进经营管理、提高企业整

体管理水平等,都具有非常重要的意义。

我国提倡节能减排,抑制产能过剩,加快建设资源节约型、环境友好型社会。把这一精神落实到生产经营实体等微观经济单位,就要求企业开展低碳经济,减少温室气体排放,节约资源,控制成本,提高效益。本书将以山东省地质探矿机械厂成本管理的实践为例,较为全面地阐释企业成本管理的相关内容。

山东省地质探矿机械厂的企业成本管理,可简述为:“四个步骤、五个方面”。“四个步骤”:首先,强化以成本控制为核心的成本管理工作。统一核算口径,提高核算质量。对供、产、销各环节发生的成本费用认真归集配比,对车间料、工、费的发生额,进行准确计量计算,算准各项期间费用,核实产品单位成本,为生产经营决策提供准确数据。达到降低各种生产消耗、减少各种期间费用、控制各项非生产性支出的目的,节约生产成本,提高经济效益。其次,认真开展成本预测工作。规划一定时期的目标成本,按照《山东省地质探矿机械厂责任(目标)成本管理暂行办法》,强化成本控制,对比分析实现目标成本的各项方案,进行最有效的成本决策。再次,根据成本决策的具体内容,编制成本计划,并以此作为成本控制的依据,加强日常的成本审核监督,随时发现并克服生产过程中的损失浪费情况。最后,组织好成本的考核和分析工作。正确评价各部门的成本管理业绩,促进企业不断改善成本管理措施,提高成本管理水平。“五个方面”:一是产品成本管理,二是作业成本管理,三是变动成本管理,四是目标成本管理,五是标准成本管理。这些都将在本书予以详细阐述。

由于作者理论水平有限,书中难免有不妥之处,请读者批评指正。

目 录

第一章 成本及其管理	1
第一节 成本及其分类	1
第二节 战略成本管理	7
第三节 成本管理及其意义	18
第四节 成本管理的内容	25
第二章 产品成本管理	31
第一节 产品成本计算	32
第二节 产品成本核算	36
第三节 费用归集分配	43
第四节 产品成本计算的品种法	47
第五节 产品成本计算的分批法	61
第六节 产品成本计算的分步法	71
第三章 作业成本管理	95
第一节 作业成本要素	96
第二节 作业成本管理步骤	99
第三节 作业成本管理程序	102
第四节 实施作业成本管理的现实意义	104
第五节 作业成本法	106
第六节 作业成本计算	119

第四章 变动成本管理	130
第一节 成本性态	131
第二节 贡献毛益	138
第三节 本量利分析	141
第四节 变动成本法	159
第五节 短期经营决策及其基本方法	165
第五章 目标成本管理	174
第一节 目标成本简介	175
第二节 目标成本法	180
第三节 目标成本的确定	183
第四节 目标成本管理案例	186
第六章 标准成本管理	191
第一节 标准成本	191
第二节 标准成本法	194
第三节 标准成本制度	206
第四节 标准成本管理	211
第五节 标准成本的制定方法	217
第六节 标准成本的差异分析	220
第七节 标准成本的账务处理	226
第八节 标准成本差异分析案例	233

第一章 成本及其管理

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。人们要进行生产经营活动或达到一定的目的,就必须耗费一定的资源(人力、物力和财力),其所费资源的货币表现及其对象化,就称之为成本。

中国成本协会发布的 CCA2101:2005《成本管理体系——术语》第 2.1.2 条中,对成本术语的定义为:过程增值和结果有效已付出或应付出的资源代价(应付出的资源代价:是指应该付出,但目前还未付出,而且迟早要付出的资源代价)。美国会计学会(AAA)所属的成本与标准委员会对成本的定义是:为了达到特定目的而发生或未发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。

第一节 成本及其分类

一、成本的内涵

随着市场经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断的变化发展之中。它主要有以下几方面的含义:

① 成本属于商品经济的价值范畴。即成本(C)是构成商品价值(W)的重要组成部分($W=C+V+M$),是商品生产中生产要素耗费即生产费用的货币表现。

② 成本具有补偿的性质。它是为了保证企业再生产[包括简单再生产和扩大再生产(外延扩大再生产和内涵扩大再生产)],而应从产品销售收入中得到补偿的价值。

③ 成本可理解为一种价值牺牲。从本质上讲,成本是作为实现一定的目的而付出资源的价值牺牲,可以是多种资源的价值牺牲,也可以是某些方面的资源价值牺牲,甚至从更广的含义看,成本是为达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值。在企业经营决策分析中所运用的“机会成本”,就有这种含义。

除此之外,笔者认为成本可以从经济价值的角度,理解其不同含义:

① 成本是生产和销售一定种类与数量产品的过程中,对所耗费资源用货币加以计量的经济价值。企业进行产品生产需要消耗生产资料和劳动力,这些消耗在成本中用货币计量,就表现为原材料费用、辅助材料费用、动力费用、折旧费用、工资费用等等。企业的经营活动不仅包括生产,也包括销售活动。因此,在销售活动中所发生的费用,也应计入成本。同时,为了管理生产所发生的费用,也应计入成本。此外,为了管理生产经营活动所发生的费用,也具有形成成本的性质。

② 成本是企业为进行生产经营活动而取得物质资源所需付出的经济价值。企业为进行生产经营活动,需购置各种生产资料或采购商品,就是购置成本或采购成本。随着生产经营活动的不断进行,这些成本就转化为生产成本和销售成本。

③ 成本是企业为达到一定目的,即企业为进行生产经营活动而付出或应付出资源的经济价值。其中应付出的资源代价是指:应该付出,但目前还未付出,而且迟早要付出的资源代价。付出或应付出资源,都是可用货币单位加以计量的。

④ 成本是企业为达到一种目的,而放弃另一种目的所牺牲的经济价值。即企业为了得到某种利益,而放弃另一种利益的最大价值,主要应用在投资过程中。在投资决策中,放弃次优方案而损失的“潜

在利益”，是选取最优方案的“机会成本”。比如：投资者仅有一份资金，投资股票时，必须放弃购买国债。假如国债投资收益为 1 万元，而股票投资收益为 3 万元，则股票投资的“机会成本”就是 1 万元，国债投资的“机会成本”为 3 万元。这就是机会成本 (Opportunity Cost) 的简单例子。因为机会成本并不牵涉实际金钱交易即资金流出，所以也可称为隐含成本。

二、成本的经济性质

马克思曾科学地指出了成本的经济性质：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 (《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社 1974 年版，第 30 页)。

马克思的这段话，说明了三个方面的问题：

第一，指出了产品成本的经济实质，并不是泛指一切成本；

第二，从耗费角度指明了产品成本的经济实质是 ($C + V$)，由于 ($C + V$) 的价值无法计量，人们所能计量和把握的成本，实际上是 ($C + V$) 的价格即成本价格；

第三，从补偿角度指明了成本的补偿商品生产中使资本自身消耗的东西，实际上是说明了成本对再生产的作用，也就是讲产品成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。

由此可见，在一定的产品销售量和销售价格的条件下，产品成本水平的高低，不但制约着企业的生存，而且决定着剩余价值 M 即利润的多少。从而，制约着企业再生产的规模，即扩大再生产的可能性。

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

性质完整的理解。在商品生产条件下,耗费和补偿是对立统一的。任何耗费总是个别生产者的事,而补偿则是社会的过程。耗费要求得到补偿和能否得到补偿,是两个不同的事情。这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求以较少的耗费来寻求补偿,并获取最大限度的利润。

对成本的经济性质,也有学者认为:我国处在社会主义初级阶段,以公有制为主体、多种所有制经济共同发展,允许多种所有制的生产主体同时并存,成本的含义应与目前的经济体制相适应,采用如下的多种理论成本。

① 生产主体是小商品生产者的,只有生产资料需要购买即支出费用,所需要的劳动就是生产者本身,不需付给工资,可以用 C 作为其理论成本;

② 生产主体是国有企业的,以社会作为主体,商品生产中物化劳动和活劳动的耗费都可看做社会的耗费,是社会生产成本,可以用 $(C+V+M)$ 作为其理论成本;

③ 其他生产主体,一般用 $(C+V)$ 作为理论成本。

三、成本的构成内容

工业企业成本的构成内容,要服从企业管理的需要,并且要与时俱进,随着管理的发展,而加以丰富。我国企业会计制度,规定成本的构成内容主要包括:

① 原料、材料、燃料等费用,物化劳动消耗,表现商品生产中已耗费的劳动对象的价值;

② 折旧费用,物化劳动消耗,表现商品生产中已耗费的劳动工具的价值;

③ 工资,活劳动消耗,表现生产者的必要劳动所创造的价值。

在实际工作中,为了促使企业厉行节约,减少损失,强化企业的经济责任,加强企业的经济核算,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

之中。

此外,对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分(如财产的保险费用等),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实质,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)的内容列入企业成本,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。

成本作为资本性耗费,发生于生产过程。而补偿价值的生产成果的分配,属于分配领域的范畴。作为商品的所有者的经营者,常常会对分配领域的一些支出,列作生产成本。从而,导致实际补偿价值和已经消耗的(C+V)不一致。

四、成本在经济活动中的重要作用

商品价值包括:物化劳动消耗即物质消耗支出(C),活劳动消耗即劳动报酬支出(V),剩余价值及盈利(M)等三个部分。前两部分(C+V)之和,即“成本”,必须在商品销售中得到补偿。它是商品简单再生产得以进行的必要条件,也是制定商品价格的最低经济界限。在计划和管理中,对成本构成内容有两种划分法:①按费用的经济内容,分为原材料、辅助材料、燃料和动力、工资及工资附加费、固定资产折旧费、其他费用等。②按费用的经济用途,分为原材料、燃料和动力、工资及工资附加费、废品损失费、车间经费、企业管理费等。

企业会计制度中将成本、费用分别定义为:成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费;费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。费用和成本是两个独立的概念,但两者又有一定的关系。两者的联系在于,成本是按一定对象归集的费用,是对象化了的费用。也就是说,生产成本是针对于一定的成本计算对象(如某产品、某类产品、某批产品、某生产步骤等)对当期发生的费用进行归集而形成的,期末当期已销产品的成本结转计入当期的费用中。两者的区别是,费用是资产的耗费,它是针对

一定的期间而言的,而与生产哪一种产品无关;成本与一定种类和数量的产品或商品相联系,而不论发生在哪一个会计期间。成本按不同角度分类有各种形态:计划成本、报告成本、个别成本、社会成本、试制成本、正式生产成本、正常生产成本、非正常生产成本、设计成本、预测成本等,各自体现不同范围或不同含义的成本,各有不同的作用。如正常生产的社会成本是制定价格的主要依据之一,非正常生产成本或个别成本一般不能作为定价依据,而仅仅是本企业考核自身盈亏的数据之一。

成本作为生产中的各项费用支出,是商品生产的“投入”。借助成本核算,可以反映国家和企业在经济活动中“投入”和“产出”的关系。成本也是衡量企业生产经营管理水平的一项综合指标,因为它可以反映企业劳动生产率高,原料和劳动力的消耗状况,设备利用率,生产技术和经营管理水平高低等等。在产品价格不变的情况下,成本下降,利润就可以提高。利润提高,企业经济效益就可以增加,相对的社会积累也就可以增加,为逐步降低物价和提高人民生活创造条件。降低成本的主要途径是:一是改善经营管理,二是采用新技术,三是提高设备利用率,四是减少固定资产的消耗,五是节约原材料、燃料、辅助材料,提高劳动生产率等。

人们在生产和生活过程中,不断地追求过程的增值或结果有效,并为此付出代价。这种代价是组织或个人为一定目的所付出的,这就是成本的目的性。因为,人们发生成本的本意一般都是有目的的。成本法则告诉我们:成本一定在过程中发生。譬如:生产成本是在生产过程中发生的;销售成本是在销售过程中发生的。有些组织的过程不直接增加经济价值(如政府的行政管理过程),那么,它们所发生的成本是为了结果的有效。任何组织或个人的活动,其过程或是为了增值,或是追求结果的有效性。过程是一个系统,即将输入转化为输出的系统。过程是一个广义的概念,任何一个过程都有输入和输出,输入是实施过程的基础、前提和条件;输出是完成过程的结果。输入和输出之间,是一种增值转换的关系。过程的目的就是为了增

值,不增值的过程没有意义。为了实现输入和输出之间的增值转换,要投入必要的资源和活动。所以,我们说的成本是在过程中(输入和输出转化中)的一组资源消耗的总和,是换取过程增值或结果有效的代价。

已经付出的资源代价当然是成本;应该付出的但还没有付出而且迟早要付出的资源代价也应该理解为成本。如预算和成本计划中所规定的预计成本,我们也应该理解为成本的范畴。这里所说的“成本”,是广义的成本,是一个总合的概念,主要是为成本管理服务的。

《企业所得税法》中的成本,即生产和经营成本,是指纳税人为生产、经营商品和提供劳务等,所发生的各项直接费用和各项间接费用。也就是说,产品在生产中所耗费的各项费用之和即成本。可见,成本在经济活动中具有十分重要的作用:① 成本是补偿生产耗费的尺度;② 成本是制订产品价格的基础;③ 成本是计算企业盈亏的根据;④ 成本是企业进行决策的依据;⑤ 成本是综合反映企业工作业绩的重要指标。

第二节 战略成本管理

现代企业所面对的是日趋激烈的市场竞争。企业为了争求生存和发展的空间,便引入了战略管理的新理念。顺应战略管理这一企业管理革命,将成本管理会计导入企业战略管理,并与之融合,无疑是传统成本管理会计顺应潮流的重大突破。笔者将在本节侧重探讨战略成本管理的基本框架。

一、战略成本管理的基本概念

“战略”一词,原属军事术语。《辞海》对战略的定义是:“对战争全局的筹划和指导”,“泛指重大的、带全局性或决定全局的谋划。”

将“战略”观念,运用于企业管理,形成了企业战略管理。战略管理(Strategic Management)一词,最初是由美国学者安索夫在其1976年所著《从战略计划走向战略管理》一书中提出的。安索夫将其定义为:企业的高层领导为了保证企业持续经营和不断发展,根据对企业内部条件和外部环境的分析,对企业的全部生产经营活动所进行的根本性和长远性的谋划和指导。近年来,企业战略管理通常被视为将企业的战略规划、战略实施、战略控制,以及调整过程中相关战略要素综合而成的一种经营管理方法;是在对企业环境全面分析的基础上,确立企业长期和短期目标,进而开发和实施导向目标的企业战略的全过程。典型的企业战略管理过程包含企业环境分析、确立目标与战略规划、战略实施与控制、战略业绩计量与评价等阶段。

成本管理,是企业管理中的一个重要的组成部分。在成本管理中,导入战略管理思想,实现战略意义上的功能扩展,便形成了战略成本管理。在战略思想指导下,战略成本管理关注成本管理的战略环境、战略规划、战略实施和战略业绩,可表述为“不同战略选择下如何组织成本管理”。成本管理服务于企业战略开发的实施,实质上就是成本管理会计信息贯穿于战略管理循环。成本分析与成本信息,置身于战略管理的广泛空间,与影响战略的相关要素结合在一起。通过从战略高度对企业成本结构和成本行为的全面了解、控制与改善,寻求长久的竞争优势。战略成本管理的基本框架是:关注成本驱动因素,运用价值链分析工具,明确成本管理在企业战略中的功能定位。

价值链分析、战略定位分析、成本动因分析等等,构成了企业战略成本管理的基本框架。

二、国外战略成本管理的发展概况

战略成本管理,最早于20世纪80年代,由英国学者肯尼斯·西蒙兹提出。他从企业市场中的竞争地位这一视角,对战略管理理

论进行探讨。他认为战略成本管理,就是“通过对企业自身以及竞争对手的有关成本资料进行分析,为管理者提供战略决策所需的信息”。后来,美国哈佛商学院的迈克尔·波特教授,在《竞争优势》和《竞争战略》两本书中,都提出了运用价值链(纵向价值链、横向价值链、内部价值链)进行战略成本分析的一般方法。

美国管理会计学者杰克·桑克和戈文德瑞亚等人,在迈克尔·波特研究成果的基础上,于1993年出版了《战略成本管理》一书,通过对成本信息在战略管理的四个阶段(战略的简单表述、战略的交流、战略的推行、战略的控制)所起的作用进行研究,将战略成本管理定义为:“在战略管理的一个或多个阶段对成本信息的管理性运用。”

1995年,欧洲的克兰菲尔德工商管理学院,提出了一种企业战略管理模式。这种企业战略管理模式的特点,是把企业战略成本管理的工具,运用于问题的诊断以及提出战略定位的选择方案,并根据成本效益分析,对方案进行评估和规划,然后予以执行。通过对执行结果进行评价以及不断学习,开始新的循环过程。这种企业战略管理模式认为,战略成本管理工具应包括如下主要内容:竞争战略的制定;竞争对手分析和目标瞄准;行业态势分析;成本动因分析;评估组织面临的挑战;确定自身的目标。

1998年,英国学者罗宾·库珀,提出了以作业成本制度为核心的战略成本管理模式。这种战略成本管理模式的实质,是在传统的成本管理体系中全面引入作业成本法,关注企业竞争地位和竞争对手动向的变化。从而,构成了一种崭新的会计岗位——战略管理会计。

进入20世纪90年代以后,日本成本管理的理论界和企业界,也开始加强对战略成本管理及其竞争情报的应用等方面的研究,提出了具有代表意义的战略成本管理模式——成本企划。这种战略成本管理模式,是从事物的最初点开始,实施充分透彻的成本信息分析,来减少或者消除非增值作业;应用反求工程(Reverse Engineering)方法,在设计产品的同时,与竞争对手的产品比较,也设计产品的成

本。从而,使成本达到最低。其本质是一种对企业未来的利润,进行战略性管理的情报研究过程。

三、国内战略成本管理研究应用动向

与国外对战略成本管理的研究相比,国内的研究相对落后,处于起步阶段。随着企业战略管理的兴起和研究的深入,也出现了一批有影响的研究成果。

譬如:西南财经大学会计研究所的战略成本管理课题组,就对我国实施战略成本管理进行了系统研究。夏宽云先生于2000年出版了专著《战略成本管理》,对战略成本管理的内容进行了全面系统的介绍;陈轲先生于2001年出版了专著《企业战略成本管理研究》,主要是从基本理论与应用理论两个层面对战略成本管理的理论与方法及其信息系统构建,展开了系统研究。

但是,在研究方法上,国内学者多局限于纯粹理论层面的分析,而没有将理论分析与实证研究结合起来进行综合考察,真正有理论根据的定性研究和规范的实证研究为数甚少。而且对企业战略成本管理的理论研究,滞后于国内战略成本管理的实践。例如,邯钢面对内外忧患的局面,为了摆脱困境,进行了战略定位分析,以主要竞争对手的产品成本为目标,推行了“模拟市场核算,实现成本否决,走集约化经营的道路”的管理体制,结果企业成本连年下降,并且保持了持久的低成本优势。但是,这一成功的经验一直不能上升到理论层面,用于指导我国的战略成本管理实践。造成这一问题的主要原因之一,是对战略成本管理中的信息结构体系建设、战略定位以及与供应链、战略联盟、外包等之间的关系问题,缺乏长期深入的研究。

四、战略成本管理的基本框架

战略成本管理的基本框架,有三个部分构成:价值链分析、战略定位分析、成本动因分析。