

MEITAN QIYE CHENGBEN GUANLI YU KONGZHI

煤炭企业

成本管理与控制

郑永泉 江 泳 编著



黄河水利出版社

煤炭企业

成本管理与控制

王长庚 王 强 编著



中国石化出版社

煤炭企业成本管理与控制

郑永泉 江 泳 编著

黄河水利出版社

· 郑州 ·

内容提要

本书从企业成本管理的基本理论入手,针对煤炭企业的生产特点,就煤炭企业的成本构成、核算、报告和分析等内容进行了论述;按照煤炭成本进行全过程管理和控制的要求,系统地介绍和阐述了煤炭企业成本预测、成本决策、成本控制和成本考核的相关内容;并从计量、核算及控制等方面对目前煤炭企业实际工作中涉及较少的人力资源成本、煤炭质量成本、煤炭安全成本和煤炭环境成本等进行了较为详细的阐述。

本书可供煤炭企业的管理人员、成本会计人员、工程技术人员阅读参考。

图书在版编目(CIP)数据

煤炭企业成本管理与控制/郑永泉,江泳编著.
郑州:黄河水利出版社,2011.10
ISBN 978-7-5509-0128-5

I. ①煤… II. ①郑… ②江… III. ①煤炭企业-
工业企业管理:成本管理 IV. ①F407.216.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 205391 号

出版社:黄河水利出版社

地址:河南省郑州市顺河路黄委会综合楼 14 层 邮政编码:450003

发行单位:黄河水利出版社

发行部电话:0371-66026940,66020550,66028024,66022620(传真)

E-mail:hhsclbs@126.com

承印单位:黄河水利委员会印刷厂

开本:787 mm × 1 092 mm 1/16

印张:10.5

字数:243 千字

版次:2011 年 10 月第 1 版

印数:1—1 000

印次:2011 年 10 月第 1 次印刷

定价:35.00 元

前 言

在社会主义市场经济体制下,在当今开放的全球一体化的信息经济时代,企业综合运用成本、质量、服务和高新技术参与市场全方位的竞争,其中成本在企业竞争中占有至关重要的地位。优胜劣汰是市场竞争的基本法则,企业要生存、求发展就必须强化成本管理职能,采取各种有效措施控制和降低产品成本,才能以优质的产品和服务,在竞争中立于不败之地。

近年来,随着国家建立煤炭产业基地的政策导向驱动,煤炭企业资源整合力度不断扩大,煤炭市场竞争加剧,煤炭价格逐步回归理性,煤炭企业成本优势必将成为增强企业核心竞争力和转变经济增长方式的重要筹码,这也使得成本管理与控制成为煤炭企业经营管理的重点。作为企业管理的一个分支,成本管理是为了最大化和高效率利用组织资源而进行的管理行为,企业要保持竞争优势,必须努力控制和降低成本,使成本保持在一个合理的水平。企业只有将成本降低至行业平均水平以下,才能够更好地生存和发展。

降低煤炭成本,实现煤炭企业成本的有效控制,是本书研究的主要问题。本书第1章对涉及成本管理理论的基本问题展开了讨论,强调对成本的经济内涵、成本管理理论和成本管理系统的全面把握;第2章讨论了煤炭企业成本构成、特点、成本核算、报告、分析等内容;第3章讲述了煤炭企业成本预测的方法;第4章讲述了煤炭企业成本决策的方法;第5章探讨了煤炭企业成本控制的意义、内容、原则、基本程序等;第6章探讨了煤炭企业采购成本控制的方法;第7章讨论了煤炭企业生产成本控制的基本程序、内容和方法;第8章讨论了人力资源成本的构成、计量、核算、管理以及控制方法;第9章讨论了煤炭质量成本的构成、核算以及控制方法;第10章讨论了煤炭企业安全成本和环境成本的控制方法;第11章讨论了煤炭企业成本考核的意义、制度、原则、步骤和方法。

作者希望本书能够为致力于煤炭企业成本控制的企业管理层提供一些决策参考,也能够为成本会计人员、基层管理人员、工程技术人员和广大员工参与全员成本管理提供切实的帮助,从而使煤炭企业获得更大的成本优势,进一步提升企业的核心竞争力。

本书稿编写分工为:郑永泉编写第1章~第5章,江泳编写第6章~第11章。

由于作者水平所限,书中错误和疏漏在所难免,热忱欢迎读者批评指正。

作 者

2011年7月

目 录

前 言

第 1 章 成本管理基本理论	(1)
1.1 成本的经济内涵	(1)
1.2 企业成本管理理论	(5)
1.3 企业成本管理系统	(19)
第 2 章 煤炭企业成本核算	(23)
2.1 煤炭企业的成本构成	(23)
2.2 煤炭企业成本核算概述	(32)
2.3 煤炭企业成本的归集和分配	(43)
2.4 成本核算方法	(52)
2.5 成本报告	(57)
2.6 成本分析	(69)
第 3 章 煤炭企业成本预测与计划	(89)
3.1 成本预测概述	(89)
3.2 成本预测方法	(90)
3.3 成本计划概述	(93)
3.4 成本计划的编制方法	(94)
第 4 章 煤炭企业成本决策	(97)
4.1 成本决策概述	(97)
4.2 成本决策的方法	(98)
第 5 章 煤炭企业成本控制概述	(104)
5.1 成本控制的意义	(104)
5.2 成本控制的内容及原则	(104)
5.3 成本控制的基本程序	(106)
5.4 标准成本控制	(106)
第 6 章 煤炭企业采购成本控制	(115)
6.1 煤炭企业采购成本的构成	(115)
6.2 煤炭企业采购成本控制方法	(115)
第 7 章 煤炭企业生产成本控制	(120)
7.1 煤炭生产成本控制的基本程序	(120)
7.2 煤炭企业生产成本控制	(121)
第 8 章 煤炭企业人力资源成本控制	(125)
8.1 煤炭企业人力资源成本的构成	(125)

8.2	人力资源成本的计量	(127)
8.3	人力资源成本的核算	(128)
8.4	人力资源成本管理	(129)
8.5	人力资源取得成本控制	(131)
8.6	人力资源开发成本控制	(134)
8.7	人力资源使用成本控制	(137)
第9章	煤炭企业质量成本控制	(140)
9.1	质量成本概念及构成	(140)
9.2	质量成本核算	(141)
9.3	质量成本控制	(142)
第10章	煤炭企业安全与环境成本控制	(148)
10.1	煤炭企业安全成本控制	(148)
10.2	煤炭企业环境成本控制	(150)
第11章	煤炭企业成本考核	(153)
11.1	成本考核的意义	(153)
11.2	成本考核制度	(153)
11.3	成本考核原则	(153)
11.4	成本考核的步骤	(154)
11.5	成本考核的方法	(155)
11.6	成本考核指标	(155)
11.7	责任成本预算的考核	(157)
参考文献		(159)

第1章 成本管理基本理论

1.1 成本的经济内涵

1.1.1 成本及煤炭企业成本的实质

成本是商品经济的价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。它是企业为生产商品和提供劳务所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。人们要进行生产经营活动或要达到一定目的,就必须耗费一定的资源,产品的生产过程同时也是劳动的耗费过程。煤炭企业要生产产品,就要发生各种各样的生产耗费,这些生产耗费包括生产资料中的劳动手段和劳动对象的耗费,以及劳动力等方面的耗费。煤炭企业在一定时期内发生的、用货币表现的生产耗费,称为煤炭企业的生产费用。煤炭企业为生产一定种类和一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是煤炭企业的成本。

马克思在对资本主义经济条件下的商品生产进行分析时指出: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去的资本价值 $C + V$ 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本身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。^① 马克思在这里称为商品“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本。

在社会主义市场经济中,根据马克思关于商品经济理论,社会主义产品的价值(W)仍然由三个部分组成:①生产过程中耗费的生产资料(包括劳动资料和劳动对象)即物化劳动价值的转移(C);②劳动者活劳动消耗所创造的价值中归个人支配,主要以工资形式支付给劳动者的劳动报酬的部分(V);③劳动者活劳动消耗所创造的价值中归社会支配,主要以税金和利润形式进行分配的部分(M)。从理论上讲,上述的前两部分,即 $C + V$,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的成本,这种成本,我们称为“理论成本”。

综上所述,煤炭企业成本的经济实质可以概括为:煤炭企业在生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金的总和。

成本的经济实质决定了成本在企业经济管理工作中具有十分重要的作用,这些作用包括:成本是补偿生产耗费的尺度;成本是制定产品价格的基础;成本是进行经营决策的依据;成本是考核企业经营成果、评价企业经营管理水平的重要手段。

^①《马克思恩格斯全集》第25卷,第30页。

1.1.2 成本的经济内涵

成本理论与实务研究,是以企业生产经营活动为基础的,企业的生产经营活动以资金的筹集和投入为起点,以资金的使用和耗费为过程,以资金的收回与分配为终点,从而完成一个生产经营周期的资金循环。成本研究的基本思路是通过对资金运动过程中资金耗费与价值补偿规律的认识,归纳总结企业成本的理论概念与经济内涵。

1.1.2.1 生产过程中的资金耗费与价值补偿规律

企业的生产经营活动,是生产过程与流通过程的统一体。企业的资金运动过程反映了生产经营活动中资金耗费与价值补偿的矛盾对立和相互转化的辩证统一关系。从企业再生产过程看,用于生产经营周转的资金随着生产经营活动进程,历经供应、生产、销售三个环节,不断循环与周转,表现了流动性和依次继起性的特征。企业用货币资金购买生产必需的材料物资,形成了储备资金;在生产过程中生产者运用劳动资料作用于劳动对象,既转移了生产价值,同时也创造了新的价值。在这个过程中,属于劳动对象性质的储备资金以及用于支付生产者必要劳动报酬和生产经营管理费支出的货币资金,就在一个生产周期内被消耗掉,加上由生产资料转移的价值一起,先转化为生产资金,之后随着产品价值的形成,再转化为成品资金。最后在产品销售过程中,产品价值得到实现,形成货币资金,其中用于补偿生产性资金耗费的部分再投入生产过程,从而开始新的资金循环。

可见,企业生产经营资金运动的规律就是在一个生产经营周期内,资金从一种占用形态通过耗费转化为另一种占用形态,从而获得价值补偿的连续交替过程。在这个过程中,资金耗费成为资金占用形态转化的关键环节和唯一表现形式。从资金运动角度分析,资金占用形态与资金耗费及价值补偿之间有着相互依存的关系。资金运动以资金耗费为表现形式,资金耗费必须获得相应的价值补偿。通过这种资金耗费与价值补偿之间的矛盾转化,资金才得以从一种占用形态过渡到另一种占用形态,从而表现出连续不断的资金运动过程。在这里,资金耗费的价值补偿是企业简单再生产的必要条件。成本补偿直接涉及国家与企业之间的利益分配关系,从社会再生产的角度考察,为了发展社会生产力,包括科学技术进步和劳动者素质提高,必须有一部分剩余劳动创造的价值用于社会扩大再生产和社会分工的需要。社会分工是人类社会进步的表现,只有在社会生产力发展到一定的水平之后,才有条件允许一部分人脱离直接生产领域,依靠剩余劳动创造价值去从事文化、教育、科研、卫生、行政管理和国防等工作。这些事业的繁荣,进一步促进了社会生产力水平的提高。因此,对于生产经营活动中的资金耗费,既要予以足额的价值补偿,以维持企业简单再生产的正常进行,同时又只能按所转移生产资料的价值,以及按当前社会生产力水平下的社会平均生活水平,即相当于平均生活资料的价值给予补偿,使补偿之后有所剩余,以满足社会扩大再生产的需要。

如何认识价值补偿的标准,有理论补偿和实际补偿两种观点。

理论补偿观点:成本补偿含义确切表述应是成本补偿是从销售商品或提供劳务所取得的货币收入中,按其耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值进行补偿和偿还,以确保简单再生产的顺利进行的资金运动。理论补偿观点是与理论成本观点相适应的。

实际补偿观点:成本价格和补偿价值,是两个既紧密联系又有区别的经济范畴。成本

价格反映补偿价值,又不能简单地等同于补偿价值。但归根到底,成本价格终究要以补偿价值为基础。成本价格既反映商品生产中的资金耗费,它就不可能简单地等同于商品生产中的劳动耗费即补偿价值。因为商品生产是用商品来生产商品,机器设备等劳动手段是作为商品购入,原料等劳动对象也是作为商品购入,它们的价格和价值会有偏离,所生产的商品的成本价格也自然会和补偿价值有偏离,两者不可能等同。

实际补偿观点是与实际成本观点相适应的。他们认为,成本价格不能简单地等同于补偿价值,一个重要的原因是成本不实。除此之外,还存在生产资料的价格持续性上涨和折旧率偏低,导致固定资产价值补偿不足,更新改造资金缺乏,生产能力下降;资源耗费也是生产耗费,但资源耗费价值补偿尚未提到议程,资源价值的确认在理论上需提高认识,在实际操作上需研究适当方法;各种形式的补贴使得企业职工实际工资高于名义工资,即 V 的补偿不足,要靠 M 来补充;营业外收支范围要规范,许多生产性耗费性质的支出,不应列入营业外支出,人为地缩小成本补偿范围等。

实际补偿观点还认为,成本补偿的资金来源是销售商品和劳务所取得的货币收入而不是会计核算上的销售收入。这是因为,在会计核算上根据会计准则所确认的销售收入中,可能存在着一定数量的债权。商业信用作为企业营销策略,虽对扩大销量起到一定的作用,但在财务结算上销售收入的确认与货币收入的实现存在着时间差。企业不仅要为拖欠的货款承担资金成本,而且还存在坏账损失的风险,一旦坏账损失发生,成本就无从实现补偿,从而影响再生产的正常进行。

实际补偿观点所提出的影响成本价格与补偿价值相偏离的种种原因,有些涉及成本理论问题,如成本核算的基本假定,资源的价值构成与确认,营业外收支范围的界定等等,这些问题需要通过研究,达到对成本补偿标准的认同。有些涉及成本管理实务中的问题,如成本计算失实,折旧率偏低,生产资料价格上涨等,这些问题需要通过加强成本管理和改进成本核算方法来解决。

无论是在理论上还是在实务上,生产经营活动中的资金耗费都应以价值形式获得及时、充分的补偿,既不可以因补偿不足而危及企业简单再生产的进行,也不可以因补偿过头而侵害社会扩大再生产的发展,这是研究资金耗费与价值补偿的基点。

1.1.2.2 成本的经济内涵

企业成本,是为生产一定质量和数量的产品或提供劳务,在生产经营活动中所耗费的个别物化劳动 C 、必要活劳动 V 的补偿价值。

上述企业成本的理论概念揭示了其经济内涵,包括企业成本的经济性质、经济内容和经济本质三个方面。

第一,从企业成本的经济性质上考察,成本是生产经营活动中劳动耗费的价值度量。在自然经济社会,尚未出现货币,人们用以物易物的方式互通有无,还谈不上对劳动耗费的價值度量。在简单商品经济社会,商品生产建立在生产者个人劳动的基础上,商品生产与商品交换以获取使用价值为目的,对生产耗费的價值度量仅限于物化劳动。在发达商品经济社会,劳动力成为特殊的商品。生产者投入各种生产要素,发生劳动耗费(包括物化劳动和活劳动耗费),其目的在于创造新的价值,使之在交换中得以实现,并有所剩余。因此,生产者不再是为使用价值而是为商品价值而从事商品生产和商品交换的。消费者

在市场上购买商品,其目的在于获得商品的使用价值,或所提供的劳务,因而商品购买者是为使用价值而消费的。

如果生产者投入耗费了经济资源和劳动而一无所获,那么,这种资源和劳动耗费只能是一种损失,自然无所谓成本核算或价值度量。进一步讲,如果生产者对所取得的劳动成果而发生的经济资源和劳动耗费受到某种条件限制无法计量或计量不实,那么,生产者就无法在交换中实现新创造的价值。因此,成本的经济性质,实质上反映了价值与使用价值之间矛盾对立统一的关系,体现了企业成本以及新创造价值可计量性的要求。

第二,从企业成本的经济内容上考察,成本虽是商品价值的重要构成内容之一,但二者在构成内容和价值度量上又有着显著的差别。在构成内容上,成本仅相当于商品价值的前两部分,即生产资料转移价值 C 和必要活劳动创造价值 V 。在价值度量上,商品价值取决于生产该产品的社会必要劳动量,即其构成中的 $C + V$ 为社会必要劳动耗费,而成本则是生产该产品的个别劳动耗费。这种“个别”,既相对于生产同类产品的不同生产者,也相对于同一生产者,生产同类产品的不同生产期间(成本计算期),即成本在价值度量上具有空间上的个别属性和时间上的个别属性。正是由于企业成本的个别劳动耗费属性在价值度量上的差异,才导致那些个别劳动耗费低于社会必要劳动耗费的商品生产者从中获得因成本降低而产生的,高于其他商品生产者的超额利润。因此,成本的经济内容实质上反映了生产者的个别劳动耗费与商品交换价值的社会必要劳动耗费之间矛盾对立统一的转化关系,体现了企业成本在经济内容上的个别属性要求。

第三,从企业成本的经济本质上考察,成本是为生产一定数量和质量劳动成果而发生个别劳动耗费的补偿。这种价值补偿必须,而且只能以成本的经济内容为限度。价值补偿不足,企业简单再生产将难以为继,但如果价值补偿过头,则将严重阻碍社会扩大再生产的正常进行。在产品价值实现过程中,企业以产品价格为基础,获得一定量的销售收入,并以销售收入补偿销售成本,补偿之余形成企业销售利润。当以生产者的个别劳动耗费为价值补偿限度时,理论上企业的销售利润应由差量利润 Δp 、社会平均利润 m 和超额利润 $\Delta(c + v)$ 三部分构成。

其一,在价值规律的作用下,价格与价值存在一定程度的偏离,当生产者提供的产品或劳务适应市场需求,处于卖方市场下,就会获得超过其价值的差量利润 Δp (反之,在买方市场下, Δp 为负值)。这是在商品交换过程中,社会生产各部门创造价值的重新分配。其二,在商品价值构成中,社会必要劳动耗费新创造价值量 m ,这是企业占有一定量的资本金,具有社会平均水平的盈利能力,通过简单或外延扩大再生产方式,所必须实现的平均利润。其三,企业个别劳动耗费低于社会必要劳动耗费的差量利润 $\Delta(c + v)$,这是企业在生产经营活动中,通过降低成本、增产增销、提高资金利用效益所创造的价值,通常也称为“超额利润”。设销售利润总额为 SP ,则其理论构成为:

$$SP = P - (C + V)' = \Delta p + m + \Delta(c + v)$$

在上式中, Δp 并非企业新创造的价值。 m 是在企业个别成本等于社会平均成本时,所实现的基本利润。这是一种有基本剩余劳动的简单再生产,所实现的基本利润是社会再生产的物质基础,并不能体现企业自身经济效益的提高,只有 $\Delta(c + v)$ 才是企业致力于采用先进生产技术,扩大企业生产能力,开拓市场,提高产品质量,降低消耗,不断完善企

业经营机制和提高管理水平,通过成本补偿而取得的。企业成本的经济本质,实质上反映了企业简单再生产与社会扩大再生产之间的矛盾对立统一的转化关系,体现了在市场经济条件下通过成本补偿,追求超额利润的价值补偿性要求。

1.2 企业成本管理理论

1.2.1 成本层次理论与成本分类

1.2.1.1 成本层次理论

1. 宏观层次的成本与微观层次的成本

是否有必要且有可能在宏观经济层次上组织成本核算和成本管理,这在学术界是有争议的。有的学者从宏观经济调控的需要出发,认为对宏观层次上的成本组织核算和加强管理,不仅有必要,而且是可能的。他们认为宏观层次的成本具体表现为国民经济各部门的平均成本,代表了一定时期在社会经济环境制约下的社会生产力发展水平,即社会平均成本。社会成本是全社会的平均成本,它是制定商品价格的重要经济依据,是衡量国民经济管理水平和经济效果的重要指标之一。个别成本是企业经营管理的综合指标。它们之间的关系是:社会成本是企业个别成本的前提,企业个别成本是社会成本的基础。在社会成本核算上可以组织各行业平均成本的计算,并以一定时期的行业平均成本水平作为考核企业成本的基本依据,同时,行业平均成本也为同类产品的价格制定提供了基础,是国家利用价格杠杆引导企业经济行为,调控国民经济发展的的重要手段。

有的学者对上述观点提出质疑,其一,国民经济各部门、各行业生产的产品和提供的劳务千差万别,成本形态各异,计算社会平均成本难以解决计量上的困难,同时也会存在重复计算的问题。其二,随着财务管理体制改革,企业已不再对外披露成本状况,企业成本水平已成为市场竞争的商业秘密,在这种情况下,取得企业成本构成及其变动的真实资料是不可能的。其三,在市场经济条件下,产品(或劳务)的价格不是由国家根据社会成本水平用行政手段制定,而是由市场供求关系决定的。除少数工业产品(如石油产品)、农副产品(如棉花)、劳务供应(如民航、铁路),仍由国家统一定价外,大多数产品和劳务都要靠质量和成本(价格)参与市场竞争。其四,即使有可能计算出某一时期、某一行业的平均成本水平,并以此作为对企业实际成本考核的基础,由于各企业所处的经济环境、所占用的自然资源条件存在很大差别,这种考核标准也是不现实的。

从理论上分析,成本的构成与特定的空间有关。成本的空间应区分为发生空间与观察空间。成本耗费发生的主体是个别生产者,发生的空间是产品生产和劳务提供的单位,如果不考虑个别生产者的经营行为所导致的社会经济资源代价问题(即“社会经济成本”),则在成本发生空间的意义上不存在宏观成本。但从观察空间上认识,微观层次的成本(即企业成本),除生产经营行为所产生的劳动耗费外,还必须考虑各个企业在市场经济条件下彼此之间的利益关系,以及这种利益关系的矛盾冲突和协调而发生的社会代价。例如,市场规则的制定,国民经济布局 and 产业结构的调整,工业污染的治理,非再生性自然资源的保护等。这些为维持社会再生产正常进行,保证国民经济可持续发展而发生

的代价,构成宏观层次上的成本。

2. 企业成本构成的三个层次

有的学者对企业成本的构成,从理论上分解为三个层次。第一层次是理论成本,它是产品价值的重要组成部分,是在理想状况下从事生产经营而发生耗费的最低极限。这是成本的“内核”。第二层次是行业平均成本,这是一种社会承认和接受的平均成本水平,也是产品价格制定的基础。行业平均成本并非成本的最低限度。资源条件较好,成本管理水平较高的生产者可以控制其个别成本低于行业平均成本,从而取得超过同类企业的超额利润,有的企业就难以做到。换言之,在行业平均成本之中,存在着所谓“社会无效成本”,这是受一定时期的社会经济环境和生产力发展水平的制约所决定的,也是被社会所承认和接受的。超额利润的取得,正是这种“社会无效成本”抑减的体现。第三个层次是企业个别成本,这是一种由企业生产经营条件和成本管理水平所决定的成本水平,即企业的实际成本。对于资源条件较差、成本管理水平较低的生产者,其个别成本可能高于行业平均成本,不仅不能获得低于行业平均成本而产生的“超额利润”,而且还产生了超过社会必要劳动之外的损失。这是一种不被社会承认和接受的耗费,对这种耗费的补偿实质上是对企业正常盈利的侵蚀。换言之,在企业个别成本中还可能存在着所谓“超量无效成本”。

企业成本的构成层次理论,明确了降低成本的努力方向,即首先应控制和消除“超量无效成本”,实现社会平均盈利水平;其次是挖掘减少“必要无效成本”的潜力,获得超额利润,这才是企业经济效益的真正体现。

1.2.1.2 “三维成本”理论

1. 作业基础成本法下的“三维成本模型”

从成本核算的过程上看,传统的成本核算遵从的是二维成本模型(Two - Dimensional Cost Model),第一维是产品成本(Product Cost),第二维是部门成本(Department Cost)。在这种模型下,直接费用按“受益原则”,根据原始凭证记载的耗费信息,将费用计入特定成本计算对象,即某种(批)产品成本之中;间接费用先按其发生地点,即部门进行汇集,形成部门成本,再按某种标准分配计入某种(批)产品成本之中。

作业基础成本法(Activity Based Costing)是一种通过对成本性态的深入分析,揭示制造费用产生的动因,再依不同动因与制造费用的关系,将制造费用归集于不同的作业,从而将制造费用分配计入各产品成本之中的一种方法。20世纪70年代后期以来,西方发达国家的许多企业竞相采用适时制生产方式和弹性制造体系。企业生产环境发生了革命性变化。这种制造系统强调生产工艺的可分解性和相互的协调性。如果将每一项同性质的生产活动视为一类作业,当将生产工艺过程分解为相互衔接的不同环节时,每一环节上的生产活动都可视为不同性质作业的集合。成本动因驱动作业发生,作业的运作与完成消耗资源,形成作业成本,并按动因与作业量将作业成本计入各产品成本之中。因而,在作业基础成本法下所建立的三维成本模型(Three - Dimensional Cost Model),第一维是产品成本(Product Cost),第二维是作业成本(Cost of Activity),第三维是动因成本(Driver Cost)或称为过程成本(Business Process Cost)。作业基础成本法拓宽了成本核算的范围,将成本核算延伸扩展到产品形成的过程之中,从而避免了在传统成本法下扭曲成本信息

的缺陷,适应了现代企业工艺的制造环境。作业基础成本法提供了“相对准确的成本信息”,这对于管理人员通过对生产经营过程及作业成本形成的考察,正确做出生产经营决策是有意义的。

2. 基于全面成本管理的“三维成本”理论

随着我国市场经济体制的建立,企业由单一的“生产型”转化为“生产经营型”,由“商品生产”转化为“资本营运”。它要求企业不仅要重视产品生产成本,更要注重产品生产和售出后为改进产品质量或因质量问题而追加的投入或发生的损失,以及在研究开发新产品、开拓市场而发生的各项费用,据此,基于全面成本管理的“三维成本”就是指产品从设计生产到售后使用直至报废整个寿命周期内发生的各项费用和支出,即表现为在“数量”、“质量”和“更新”三维上的支出费用总和。

第一维数量成本,是生产一定种类和数量的产品所发生的各项费用,这是“三维成本”的基本部分,其内容与产品生产成本基本一致,但不包括纳入质量成本的“废品损失”和“三包费用”。

第二维质量成本,是为了保证和提高产品质量而投入的费用,以及未达到质量标准,不能满足用户对产品功能和可靠性的要求而发生的损失。质量成本包括两类,一类是由质量保证费用和质量预防费用构成的功能性质量成本,另一类是由内部故障损失和外部故障损失构成的损失性质量成本。

第三维更新成本,是开发研制新产品、新技术、新工艺,或引进国外先进技术而发生的各项费用,更新成本也包括对原有产品生产技术和生产设备的改造,使产品升级换代具有更强的市场竞争力。

“三维成本”理论的意义在于,首先是在观念上突破了传统式单一核算生产成本的制约,能够更全面、系统地核算和监督企业生产经营过程各个阶段上的资金耗费,从成本效益的角度全面观察所费与所得的关系。其次,是通过“三维成本”结构的分析可以依据各维成本占总成本的比重,分析对成本效益的影响,从而揭示在成本管理上存在的问题,为企业生产经营决策,例如开发新产品、采用先进工艺技术、提高产品质量、降低生产消耗等提供依据。

1.2.1.3 成本分类

为适应成本理论研究和满足企业成本管理工作的需要,可以对成本从不同角度进行分类,成本分类与成本层次有关,在不同的层面上,成本可划归为不同的类型。

1. 理论层次上的成本分类

理论层次上的成本分类,抽象了成本的具体内容,从本质上说明成本的属性及其理论构成,具有理论研究上的指导意义。在该层面上,首先可分为宏观经济成本与微观经济成本两类。宏观经济成本是从国民经济的投入产出关系上,对维持社会扩大再生产,在生产要素上发生资源耗费补偿价值的考察,宏观经济成本可以从不同的角度去认识,如社会平均成本、社会经济成本、社会必要劳动耗费等。

微观经济成本即企业成本。根据社会分工对各类企业的划分,除工业企业外,还有商业物资贸易企业(或称流通企业)、交通运输企业、建筑施工企业、房地产开发企业、邮电通信企业、饮食宾馆旅游服务企业、金融证券保险企业、种植养殖企业等。这些实行独立

经济核算的企业,都需要按照各自的生产经营特点,组织成本核算和加强成本管理。按各类企业的劳动生产成果的性质(有形产品或无形劳务)和成本构成特点,可以将企业成本划归为生产性成本与劳务性成本两类。

生产性成本是生产性企业为生产一定质量和数量的产品在生产要素上耗费的个别物化劳动和必要活劳动的补偿价值。生产性企业是指那些通过一系列生产工艺过程,采用一定技术方法,将投入的生产要素有机结合起来,生产出具有某种使用价值和一定实物形态产品的企业,如各类工业企业、建筑施工企业、房地产开发企业、种植养殖企业等。这类企业的劳动成果都有特定的实物形态,能够以产品的生产地点和时间确定成本计算对象,汇集生产费用,计算产品成本。其成本构成一般为直接材料、燃料、动力、折旧费等生产资料转移价值以及直接工资,其他直接支出等必要活劳动耗费价值。

劳务性成本是劳务性企业为提供某种劳务在生产要素上个别耗费的物化劳动,提供劳务者必要活劳动耗费的补偿价值。劳务性企业是指那些以具有某种服务功能设施(如交通工具),以及提供劳务者的技能(如商品营销),为用户(消费者)提供服务,满足用户(消费者)某方面需要的企业,如交通运输企业、商业物资贸易企业、邮电通信企业、金融证券保险企业、饮食宾馆旅游服务企业等。这类企业的劳动成果一般不具有实物形态,只能按提供劳务的性质、数量和质量,汇集所发生的经营费用,计算劳务成本,其成本构成在理论上仍然可抽象为物化劳动耗费和必要活劳动耗费,但由于劳务性企业种类繁多,经营性质悬殊,各种企业在成本构成上不尽相同,在理论界也存在着不同认识。

较有代表性的是学术界对商业部门劳动性质的讨论,一种观点认为,根据马克思关于流通费用的有关论述,纯粹的商业活动(不包括运输、储存、加工费)是一种非生产性劳动。商品在交易过程中,只是同一价值的形态变化,既不创造产品,也不创造价值,这与从事于运输、储存、加工等活动的性质不同,后者使商品的位置或场所发生转移,或者改变了商品的形态或性能,属于生产劳动在流通领域里的延伸。但是由于专门从事于流通交易活动比生产企业直接从事流通交易活动更为节约劳动时间,因而生产企业愿意以商品出厂价形式让出一定数额的剩余价值,以补偿商业的流通费用,并让商业企业实现一定的利润。由此可见,商业物资贸易企业的劳务性成本构成,无论是购入商品进价还是流通费用都是物化劳动耗费转移价值,营业人员的工资是生产企业创造价值的转化形式。

另一种观点认为,商业活动是生产经营过程在流通领域里的延伸和继续,运输、储存、加工商品如此,纯粹的商业活动也是如此。他们认为,从生产要素的投入直至商品在市场实现交换,这是一个完整的生产经营活动过程,在这个过程中所耗费的一切劳动,都是创造和实现价值不可缺少的,只是分工不同,从而在劳动的表现形式和耗费发生领域有所不同。因此,纯粹商业活动也是生产劳动,其劳务成本构成同样由物化劳动耗费转移价值和必要活劳动耗费创造价值两部分组成。

值得指出的是,随着企业生产经营的多元化和规模经济的发展,许多大型集团企业往往在其核心产业之外,还投资于国民经济的许多其他产业和部门,从而形成集科研、生产、贸易、房地产开发、宾馆服务甚至非银行金融机构(企业财务公司)为一体的多角经营的格局,因而很难将这类企业严格划归生产性企业或劳务性企业。

2. 功能层次上的成本分类

功能层次是就成本管理的作用而言的。成本在经济工作中的作用,除满足计量企业生产经营性资金耗费、限定价值补偿的经济内容、正确计算企业损益外,还必须为企业的生产经营决策提供依据,为强化成本管理职能服务。为此,按成本在经济工作中的作用,可将成本划分为财务成本、管理成本和技术经济成本三类。

(1)财务成本是根据实际成本原则和权责发生制要求,以及国家财务制度规定,按各成本计算对象受益的情况,采用一定的核算程序和计算方法所计算的企业成本。正确计算财务成本,对于保证合理的价值补偿,正确计算企业期末存货价值和盈利,考核成本水平,具有重要意义。财务成本在企业中表现为多种多样的具体形式,并被赋予各种不同的名称。对生产性企业而言,财务成本可以进一步作下述分类:

按生产经营环节与生产经营的关系,可分为购储成本、生产成本和期间成本。

按成本发生的空间范围,可分为班组成本、工序成本、车间成本和工厂成本。

按成本依附的实体,可分为自制半成品成本、在产品成本、产成品成本、产品总成本、产品单位成本、商品产品成本和委托加工商品成本。

(2)管理成本是根据企业生产经营决策,成本控制及成本责任考核的需要,所建立的成本指标体系。管理成本为适应企业经营管理不同的特殊目的,其涉及范围广泛,成本认定往往具有非常规性。一般而言,管理成本可分为决策成本和控制与考核成本两类。

决策成本是与生产经营决策有关的成本指标,包括:固定成本与变动成本,相关成本与非相关成本,可避免成本与不可避免成本,付现成本和沉没成本,原始成本与重置成本,专属成本与共同成本,可延缓成本与不可延缓成本,差量成本和边际成本,机会成本,质量成本,预测成本,目标成本等。

控制与考核成本是用于控制生产经营活动中劳动耗费,考核企业生产耗费水平的成本指标,包括:标准成本,定额成本,计划成本,可控制成本与不可控制成本,责任成本与非责任成本等。

(3)技术经济成本是为研究成本与技术、功能与质量关系,满足企业研究开发新产品、新工艺决策需要的成本指标,其包括功能成本、设计成本、质量成本和投资成本等。

3. 要素层次上的成本分类

要素层次是就成本构成的具体内容而言的,实际上成本控制的直接对象,就是在生产经营活动中各项生产要素上发生的资金耗费。

为了适应成本管理的要求,要素层次上的成本可以按不同标准分类。

按照生产费用计入企业成本的程序,要素成本可分为单要素成本和综合费成本。单要素成本是只由一种经济性质的费用要素构成的成本项目。综合费成本是由两种以上经济性质的费用要素构成的成本项目。正确认识成本构成的经济性质,有利于掌握生产费用转化为企业成本的关系。

按照生产费用计入企业成本的方法,要素成本可分为直接费用成本和间接费用成本。直接费用能够根据原始凭证记载的耗费信息,将费用确认计入某种成本计算对象之中。间接费用为多个成本计算对象所共同耗费,需采用适当标准和方法,将费用计入各成本计算对象之中。一般而言,计入企业成本的直接费用比重愈大,间接费用分配标准愈合理,

企业成本的准确性就愈高。

按照生产费用与生产经营活动的关系,要素成本可分为基本费用成本和一般费用成本。基本费用是由生产经营活动自身引起的各项费用汇集而成的成本项目。一般费用是由组织和管理生产经营活动而发生的各项费用汇集而成的成本项目。这种划分,有利于分析企业成本结构,考察企业管理水平。

按照计入企业成本的生产费用经济用途,要素成本可分为直接材料、燃料及动力、直接人工、其他直接支出、制造费用等成本项目。企业可根据本单位具体情况和成本管理要求,合并或分设成本项目,如增设“自制半成品”、“废品损失”等成本项目。将同一经济用途的生产费用归集于同一成本项目之内,而不考虑生产费用发生时的原始形态,有利于分析成本结构的合理性,为加强成本控制,对不同用途的耗费采取相应的调节措施提供了依据。

1.2.2 成本管理对象

成本管理的对象是与企业经营过程相关的所有资金耗费。它既包括财务会计计算的历史成本,也包括内部经营管理需要的现在和未来成本;既包括企业内部价值链内的资金耗费,也包括行业价值链整合所涉及的客户和供应商的资金耗费。

成本管理的对象最终是资金流出;但是具体到每个企业的成本管理系统,成本管理的对象还是有所不同。传统的简单加工型小企业的成本管理仅限于进行简单的成本计算,其成本管理对象也就限定在企业内部所发生的资金耗费。而自身处于激烈竞争的大型企业为赢得竞争,必须关注企业的竞争对手和潜在的所有利益相关者,因此其成本管理对象也就突破了企业的界限。凡是和企业经营过程相关的资金消耗都属于成本管理的范围。

1.2.3 成本管理目标

成本管理的基本目标是提供信息、参与管理,但在不同层面上又可分为总体目标和具体目标两个方面。

1.2.3.1 成本管理的总体目标

成本管理总体目标是为企业的整体经营目标服务,具体来说,包括为企业内外部的相关利益者决策提供其所需的各种成本信息和通过各种经济、技术和组织手段实现控制成本水平。在不同的经济环境中,企业成本管理系统总体目标的表现形式也不同,而在竞争性经济环境中,成本管理系统的总体目标主要依据竞争战略而定。在成本领先战略指导下,成本管理系统的总体目标是追求成本水平的绝对降低;而在差异化战略指导下,成本管理系统的总体目标则是在保证实现产品、服务等方面差异化的前提下,对产品全生命周期成本进行管理,实现成本的持续性降低。

1.2.3.2 成本管理的具体目标

成本管理的具体目标可分为成本计算的目标和成本控制的目标。

成本计算的目标是为所有信息使用者提供成本信息。外部信息使用者需要的信息主要是关于资产价值和盈亏情况的。因此,成本计算的目标是确定盈亏及存货价值,即按照成本会计制度的规定,计算财务成本,满足编制资产负债表的需要。而内部信息使用者利