



“换代II型”新概念教材

高等院校本科会计学专业教材新系

成本管理会计

第二版

孙茂竹 王艳茹 编著



Cost Management Accounting



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press



014033127



F234.2
64-2

“换代II型”新概念教材

高等院校本科会计学专业教材新系

成本管理会计

第二版

孙茂竹 王艳茹 编著



F234.2
64-2

Cost Management Accounting



北航

C1721354



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 孙茂竹 王艳茹 2014

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理会计 / 孙茂竹, 王艳茹编著. —2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2014. 2

(高等院校本科会计学专业教材新系)

ISBN 978-7-5654-1443-5

I. 成… II. ①孙… ②王… III. 成本会计-高等学校-教材
IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 020618 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连华伟印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm

字数: 397 千字

印张: 17

插页: 1

2014 年 2 月第 2 版

2014 年 2 月第 3 次印刷

责任编辑: 李智慧 曲以欢

责任校对: 佟 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1443-5

定价: 30.00 元

第二版前言

本教材第一版出版后,得到了全国诸多兄弟院校一线教师的厚爱,收到了很多使用本教材老师的反馈信息,大家普遍反映本书结构合理,内容紧凑,从体例到章节的安排很适合教学要求,对于本书的课后练习也给予了充分肯定。在此,非常感谢使用本教材的老师们的肯定,正是你们的鼓励和支持,让我们在本书第二版的修订过程中充满了力量,你们传递的正能量在一定程度上使得本书的第二版更加完善。

本书在修订的过程中主要做了以下工作:

第一,根据每一章的学习目标,将章节的重要内容通过加黑的方式予以强调,使教师在教学的过程中更容易把握重点,学生在学习的时候更有针对性;也使得教材重点突出,增强了可读性。

第二,根据企业会计准则(2006)的规定,将书中相应内容进行了调整。主要将原来归集在“制造费用”中的“修理费”予以删除。因为,按照企业会计准则(2006)的规定,一般企业将车间的修理费均直接归入了“管理费用”科目,所以,基于和财务会计一致的观点,对这部分内容进行了修改。

第三,对书中部分内容增加了解释,使教材的操作性更强,也更容易理解。如“标准成本控制”部分,对各种差异形成的原因进行了较为详细的分析,使师生们更易理解成本差异的来源及其控制方法。

第四,增加了“内部转移价格”制定的内容,使“责任成本”的核算更有据可依,责任成本的考核更易操作,责任会计的内容更加充实。

第五,在“成本费用的归集和分配”部分增加了部分例题,便于教师课堂讲解以及学生自学时对于知识掌握程度的检验。

第六,结合近年来注册会计师考试《财务成本管理》教材的变化,对于书中相应的内容做了调整、修改和完善,有利于学生在学习好课堂知识之外,进行复习考试。

第七,将第二章和第六章“小知识”部分的内容进行了整合,使得整本书在结构上更加严谨,内容上相互补充。

第八,为便于理解和操作,对第六章内容进行了较大调整,由原来的三节修改为四节,增加了作业的确认为分类、成本动因等内容,修正了书中的例题,增加了一个案例分析,使作业成本法的内容更加清晰易懂。

本教材由中国人民大学博士生导师孙茂竹教授,中国青年政治学院教授王艳茹博士编著。编写分工如下:孙茂竹负责提纲的拟定和完善,王艳茹负责书稿的总纂和初校。第一、二、六章由孙茂竹编写,第三、四、五、七、八章由王艳茹编写。在第二版的修订过程中,得到了很多人士的支持和帮助,在此一并表示感谢。感谢东北财经大学出版社李智慧主任对教材修订提出的建设性的建议,感谢曲以欢编辑对语言的润色和对计算内容的验证;感谢中国青年政治学院经济管理学院李朝晖老师在教材体例和内容上提出的宝贵意见;感谢河北工业职业技术学院工商管理系高级讲师王兵在本书修改和润色上所做的工作;感谢中国青年政治学院经济管理学院研究生赵敬敬和李贵兴在书稿校对环节的辛勤付出;感谢修订过程中参考过的文章、专著和教材的作者,正是他们的研究成果丰富了本书的研究内容。

为方便教学,本书配有由作者亲自制作的电子课件,请登录东北财经大学出版社的网站(www.dufep.cn)下载使用,也欢迎您在使用过程中提出宝贵意见和建议。

因为时间仓促和作者自身的理论水平及实践经验有限,书中难免存在疏漏或不足,敬请广大读者批评指正,以便对本书做进一步的修改、补充和完善。作者的联系方式为:wangyanrukab@126.com。

作者

2013年11月30日

第一版前言

为提高学生的综合素质,符合教育部提出的“宽口径、厚基础、复合型”本科人才培养模式的要求,许多高校纷纷缩短了专业必修课的课时和比重。如何在有限的课时内将本专业必修的内容纳入课程体系,解决专业教育和通识教育课时的冲突,达到“学时减少,内容全面”的目的,各高校在课程设置、教材选择和内容安排上做了大量有益的探索。本教材正是基于这样的考虑,创新性地将成本会计和管理会计课程进行有机融合,形成了一个较为独立和完整的成本管理会计框架,弥补了现有成本(与)管理会计教材中成本会计与管理会计内容形式上简单排列、实质上割裂的不足。

本教材以成本管理系统的构成环节为线索,将成本管理放在企业战略的高度,把成本规划、成本计算、成本控制和业绩评价等内容进行科学整合。全书以成本规划统领全局,对生产成本管理和生产组织成本管理做了详尽的论述;系统地梳理了各种成本计算方法,并将作业成本法这种既重要,而在实际工作中应用又较少的方法做了专门阐述;从标准成本、责任成本和预算管理与控制的角度对成本控制进行描述;最后讲解了有效利用成本报表进行业绩评价的方法。

教材集理论性与实务性于一体,既注重成本管理会计学科理论的论述,又注重其在实际工作中的应用;既囊括了成本管理领域学术研究的新动向,又有企业界在实务中的具体操作。在理论上对成本管理会计领域最新的研究成果进行归纳和总结,拓展学生的知识面;在操作上充分重视各种理论的实际应用,针对每一章的相关内容,尽可能地通过案例或例题的形式加以辅助说明,使学生可以通过实例来理解成本管理的相关理论,便于其更好掌握本课程的内容,为其日后从事成本管理工作打下良好基础。同时,为使教材的体系和内容更加完整,教材还以“小知识”的形式,将需要学生了解而又难以放在某章节的内容予以补充。

教材在编写的过程中,注重体现国家新会计准则对成本核算的要求,将新的企业会计准则“存货”和“职工薪酬”中有关成本确认与计量的相关内容及时编写进来,兼顾了成本核算的理论性与政策性,尽量做到内容新颖。

本教材可供高等院校管理类专业、经济类专业本科生和 MBA 学生使用,还可以作为在职会计人员和从事经济管理工作的其他管理人员培训与自学之用,同时适用于从事不同层次成本管理会计教学的教师参考。

本教材由中国人民大学博士生导师孙茂竹教授,中国青年政治学院副教授、中国注册会计师、北京市注册会计师协会培训网专家王艳茹博士编著。编写分工如下:孙茂竹负责提纲的拟定和完善,王艳茹负责书稿的总纂和初校。第一、二、六章由孙茂竹编写,第三、四、五、七、八章由王艳茹编写。另外,中国人民大学、北京大学和中国青年政治学院的硕士研究生王晰琳、任志刚、李文龙、李珊、杨斌杰和王秋实等同学对书稿进行了语言润色和数据校验。东北财经大学出版社李智慧主任对本书的出版做了深入细致的指导。在写作过程中,我们还参考了国内外许多学者的论文和著作,在此一并表示感谢!

尽管在编写过程中,我们力图将成本管理领域的新理论和新方法纳入教材,但因为时间仓促和作者自身的理论水平及实践经验有限,书中难免存在疏漏或不足,敬请广大读者批评指正,以便对本书做进一步的修改、补充和完善。联系方式为:wangyanrukab@126.com。

作者

2010年9月1日

目 录

MULU

第一章 成本管理概述.....	1
学习目标.....	1
第一节 成本管理现状分析.....	1
第二节 成本管理的功能与成本分类.....	4
第三节 成本管理系统的设计.....	7
第四节 设计成本管理系统应考虑的因素	11
基本训练	14
第二章 企业战略与成本管理	20
学习目标	20
第一节 企业战略与成本管理的关系	20
第二节 目标成本管理	26
第三节 功能成本管理	31
第四节 质量成本管理	35
基本训练	43
第三章 产品生产成本管理	46
学习目标	46
第一节 产品生产决策中的成本概念与决策方法	46
第二节 基于相关成本的产品生产决策管理	54
第三节 基于相关成本的产品生产组织决策管理	65
小知识	78
基本训练	82
第四章 生产组织成本管理	84
学习目标	84
第一节 产品定价管理	84
第二节 最优存货批量管理	95
第三节 零存货管理.....	100
小知识.....	106

基本训练·····	114
第五章 成本计算方法 ·····	116
学习目标·····	116
第一节 成本核算的一般要求和基本程序·····	116
第二节 成本费用的归集与分配·····	125
第三节 产品成本计算方法·····	147
基本训练·····	155
第六章 作业成本法 ·····	157
学习目标·····	157
第一节 作业成本法与决策有用性·····	157
第二节 作业的确认与分类·····	159
第三节 成本动因·····	161
第四节 作业成本计算·····	165
小知识·····	170
基本训练·····	174
第七章 成本管理控制 ·····	181
学习目标·····	181
第一节 管理控制与成本控制·····	181
第二节 标准成本控制·····	186
第三节 责任成本管理控制·····	199
第四节 预算管理控制·····	212
小知识·····	223
基本训练·····	225
第八章 成本报表与成本分析 ·····	226
学习目标·····	226
第一节 成本报表的基本构成·····	226
第二节 成本报表分析的意义和方法·····	238
第三节 全部产品成本表分析·····	243
第四节 主要产品单位成本表分析·····	247
第五节 期间费用分析·····	253
基本训练·····	255
主要参考文献 ·····	256
附录 课后练习参考答案 ·····	257

第一章

成本管理概述



学习目标

通过本章学习，学生应该：

1. 了解我国成本管理的现状及产生的原因；
2. 了解成本功能的发展并熟悉成本功能的意义；
3. 熟练掌握成本的分类、作用，并在此基础上拓展对成本的理解；
4. 了解成本管理系统设计的基本内容；
5. 注意企业竞争战略对成本管理的影响。

第一节 成本管理现状分析

我国的成本管理经过 60 多年的发展取得了许多成绩，但在成本管理的理论研究和实践方面仍然存在很多问题。

一、成本管理的理论研究滞后

在我国，无论是成本管理实践还是成本管理理论研究都存在成本管理方法系统性差的问题。成本管理理论研究的滞后表现在以下两个方面：

（一）成本管理研究单一化

成本管理的研究往往针对单一成本管理方法，缺乏对各种方法之间联系的研究，无法形成系统的成本管理体系。实践中，引进新的成本管理方法常常会导致对原有成本管理方法的简单放弃（而不是改进、扬弃和完善），既使成本管理缺乏连贯性和一致性，又加大了管理成本。实际上，通过研究每种成本管理方法的本质及其相适应的经济环境，可以构建出系统、有效的成本管理体系。

(二) 成本管理研究局限于企业内部, 缺乏战略管理的思维

成本管理研究范围的局限性主要表现在以下几个方面:

1. 注重生产过程的成本管理, 忽视供应过程和销售过程的成本管理。
2. 注重投产后的成本管理, 忽视投产前产品设计以及生产要素合理组织的成本管理。
3. 注重产品成本本身水平的降低, 忽视成本效益水平的提高。
4. 注重企业成本管理, 忽视企业与外部的联系及宏观环境成本管理。

让成本管理面向市场, 与其所处的竞争环境联系起来, 从战略角度研究企业的成本管理活动, 是提高企业竞争能力的重要基点。

“推倒围墙、走向市场、成本否决”的邯钢经验, 体现了成本管理的上述要求: “推倒围墙”是说邯钢问题的解决不能只在“围墙”内思考, 应从企业与企业间关系的角度思考竞争; “走向市场”是说邯钢的生产经营应以市场为导向; “成本否决”是说邯钢在考虑了竞争对手的情况后所确定的企业战略——低成本战略——在战术执行层面的选择。由于成本管理的战略思维与成本管理的战术安排有机地、正确地结合起来, 因此邯钢获得了成功。

二、成本管理的实践潜力大

由于成本管理体制的缺陷和成本管理水平的低下, 我国企业持续保持较高的成本水平, 存在大量的浪费。成本管理的现状可以用六个字集中表现: 成本高、成本乱。原因很多, 归纳起来有:

(一) 成本管理观念落后

降低成本、提高管理水平, 首先要改变成本管理的观念。我国企业普遍存在成本观念落后的现象, 表现在成本管理的范围、目的及手段等方面的认识存在偏差。

很多企业仍将成本管理的范围局限于企业内部甚至只包括生产过程, 而忽略了对其他相关企业(如上下游企业、竞争者)及相关领域(如产品设计等成本管理的组织)成本行为的管理。有关资料表明, 由于成本重心前移, 制造行业产品的75%的成本因素已在产品研发阶段确定, 只注重生产过程成本核算和控制的成本计量模式将发生“失真”现象。

成本管理的目的局限于降低成本, 较少从效益角度看成本的效用, 盲目、简单地降低成本往往导致低质量产品的泛滥。成本是投资的结果之一, 而投资的另一结果是产生收入或收益, 只要所得大于所费, 成本就是有价值的。因此, 把握效益原则, 使成本成为支撑我国企业实行差异化战略的基础和保障, 才是对成本功能的正确理解。

降低成本的手段主要依靠料、工、费的节约, 没有从规模安排、流程设计、管理规划等方面寻找降低成本的可能, 以实现更大的收益。

上述落后的观念已经不能适应竞争日益激烈的经济环境的要求。

(二) 成本管理方法陈旧

虽然我国一些企业进行了先进成本管理方法的试点, 并取得了不错的成绩, 但整体上讲, 成本管理方法还是很陈旧, 已不能适应经济环境的要求。

据调查^①：中国大约有 57.1% 的企业使用品种法，41.5% 的企业使用分步法。之所以有如此多的企业选择品种法，一方面可能是因为该方法是最简便的，也是最终结果的要求使然；另一方面在于中国广大企业的生产工艺不够复杂。但当前世界生产发展的趋势是顾客化、小批量、多品种的生产方式，在这种情况下，一条生产线上可能只有几件相同甚至是没有两件完全一样的产品。这样的生产方式将适用分批法或作业成本法计算成本，而不是分步法。我国现在只有 5.7% 的企业采用分批法计算成本，表明我国的生产组织还比较粗放，对消费个性的重视不够，相应带来成本核算方法选择上的简单化。

在间接费用的分配上最广泛采用的标准是总量（如产量、销售量）、直接人工小时和直接材料成本，间接费用被简单化地对待，没有揭示出业务活动背后真正的成本动因。

标准成本、计划成本和目标成本是目前成本管理教科书中较为流行的所谓现代成本管理方法。从被调查企业的情况看，51.4% 的企业采用了目标成本法，38.9% 的企业采用了计划成本法，18.1% 的企业采用了标准成本法。使用标准成本法的企业最少，出现这种情况的原因可能是由于标准成本的制定过程更为精密，往往需要技术测定的帮助，而会计工作和技术测定的结合是比较困难的。同时实施、维持标准成本系统的代价较高，不仅投入的每项劳动、每种材料都必须制定价格标准和数量标准，而且随时间推移标准必须不断修订。目标成本法得到最多运用的原因是，目标成本是根据目标利润倒推出来的，这一成本水平和利润直接挂钩，因此容易得到企业的青睐。但是，先进的作业成本法、成本企划法在企业未得到推广。

（三）价值管理与使用价值管理的结合较差

长期以来，人们存在一种偏差：成本管理是财务人员的事情，导致管成本的不懂技术、懂技术的不懂财务，从而造成价值管理与使用价值管理的结合较差，许多行之有效的方法（如价值工程、作业成本法、价值链分析等）不能有效使用，因此材料利用率低、设备效用差、技术及产品储备不足、价值转移和价值增值过程中的无用环节及资源浪费多等缺陷，必然导致成本居高不下。

（四）不良利益动机驱动导致成本混乱

在我国，有相当多的企业管理者因受粉饰业绩等不良利益动机的驱动，任意调整、编造成本资料，从而使成本信息失真现象日益严重，并造成以成本为基础的各种管理活动的效能降低，甚至给企业造成损失。当然，成本混乱也可能是由成本信息与成本管理的相关性较差（如收入分类与成本分类的不配比）而引起的，而这一点恰恰是现代成本管理系统所需要重视和解决的重要问题。

改变成本管理观念，更新成本管理方法，将价值管理与使用价值管理充分结合，使企业管理层深刻理解成本资料在企业管理中的重要意义，可以在一定程度上改变企业现行的成本管理实践，提高企业的成本管理水平，扭转“成本高和成本乱”的现状。

三、传统成本管理存在诸多局限性

传统的成本计量模式“好量疏质”、“忽视核心竞争”等缺陷与现代化管理思想是抵触的，而且在新的经济环境下，已显得越来越不适用。

^① 南京大学会计学系课题组：中国企业成本管理方法及其效果的调查分析 [J]．会计研究，2001（1）．

（一）传统成本管理使得成本降低空间缩小

传统成本管理主要是通过两条途径来降低产品成本：一是规模效益；二是增强与供应商及分销商的谈判能力，以期达到转移成本的目的。但是，一方面，规模的大小受需求大小的制约，更何况现在的消费者的消费需求差异正在加大，同类产品的生产规模有缩小的趋势。另一方面，供应商、核心企业和分销商之间在利益分配上是存在矛盾的，但在价值的生产和实现上是一致的。企业简单地将成本从核心企业转移到供应商或分销商，不能降低产品最终销售价格，多次的谈判甚至会造成成本的增加，减少从原材料到最终消费品的增值。尤其是在今天日趋公开的市场环境下，过分的成本转移将使企业失去好的合作伙伴。这都使得在传统成本管理方式下，企业产品成本降低的空间大为缩小。

（二）传统成本管理使得竞争优势无法实现

传统成本管理将企业的竞争力关注点聚于产品本身，努力提高产品的创新能力。但是，当今社会竞争日趋激烈、技术的飞速发展和知识传播手段的不断改进使产品的更新周期越来越短，因而产品持续领先的现象越来越少，企业的竞争优势无法确立。《哈佛商业评论》主编李维特曾说：“现代竞争并不在于各家企业在其工厂里生产什么，而在于他们能为其产品增加什么内容。”面对消费者日渐成熟的消费观念和苛刻的眼光，企业必须寻求管理模式、营销手段、服务等非产品层面的独有优势。

（三）传统成本管理使得价值增值无法实现

企业的增值来源于最终产品的价值和企业为其所付出的成本之间的差额，而最终产品的价值以客户愿意为此付出的代价为上限。因而，企业要实现其增值，可以从两个方向入手：一是降低产品成本，二是提高客户所得到的价值。随着经济环境的变化，生产力的发展使得买方市场的产生和发展成为必然，传统成本管理不仅在降低成本方面潜力有限，并且也难以了解和开发最终客户的差异化需求，企业的价值增值也就无从实现。

综上所述，我国许多企业现有的成本管理系统已不能满足市场竞争的需要，必须将战略成本管理与成本战术安排结合起来，从战略的角度去思考成本管理系统的设计，并与价值分析紧密结合起来。只有这样才能提高企业的成本管理水平和提高企业在市场上的竞争能力。

第二节 成本管理的功能与成本分类

一、成本管理的功能

成本管理的功能在于满足需要，传统成本管理的功能最初在于满足对外报告的需要，即满足确定期间损益和资产价值的需要，后来扩展到满足对外报告和满足内部管理的需要。

（一）成本管理的功能

随着多样化环境的变化和不同管理需要的提出，成本管理系统的功能正在发生变化。总体来说，成本管理系统主要有三项功能：

1. 为定期的财务报告计算销售成本、期间费用和确定存货价值。
2. 估计和预测诸如作业、产品、服务、客户等成本对象的成本。

3. 为企业提高业务效率、进行管理决策提供经济信息和反馈。

(二) 成本管理系统不同形态

不是每一个企业的成本管理系统都具备以上三项功能。根据这三项功能具体在企业中的结合方式,可以将成本管理系统分为四种形态:

1. 不完善的成本管理系统

该种形态的成本管理系统只有第一项功能,即为对外财务报告目的而计算财务成本。成本管理系统只包含成本计算,而且是作为财务会计的组成部分,没有管理功能。具有这种形态成本管理系统的企业不在少数,往往是处于成长期的小规模企业,它们既没有精力去进行成本管理,也没有必要注重成本管理,其主要关注的是成长性。

2. 财务报告目的驱动下的成本管理系统

该种形态的成本管理系统一方面为财务报告计算成本信息,另一方面利用成本会计产生的财务成本信息进行成本控制和成本决策等成本管理活动。成本信息仅限于财务成本信息,不存在单独为管理目的进行的成本计算。它的适用前提是财务成本信息能够较准确地反映成本情况,不会误导成本决策。产品组合简单、劳动密集型的小规模企业多适用这种成本管理系统。

3. 具有高度相关性的成本管理系统

该种形态的成本管理系统除包括第二种形态所具备的定期向外部使用者提供财务报告的成本计算系统之外,还包括成本决策系统和反馈系统。这种成本管理系统的管理职能是利用管理成本信息进行的。因此除了计算财务成本外,还要计算管理成本,而管理成本的计算与应用都是针对企业实际情况设计的,与管理目的具有高度的相关性。

4. 将成本管理和财务报告整合于一体的成本管理系统

ERP系统即属于这种成本管理系统。这种成本管理系统与第三种形态相同,都具备三种功能,但是与第三种形态不同的是,它将财务成本和管理成本的计算以一种高级形式结合起来。它实施的前提是,企业实现计算机化管理,各部门通过网络实现信息共享。成本信息使用者只需要根据信息需求进行相关设置,就可获得所需的成本信息,包括财务成本信息和管理成本信息。

在目前多样化的经济环境中,这四种形态的成本管理系统在不同类型的企业中同时存在。从经济环境和成本管理系统的发展来看,第四种形态的成本管理系统将是发展趋势。而目前占主导地位并且需要完善的是第三种形态的成本管理系统,同时第一种和第二种形态的成本管理系统在我国也广泛存在。这种多样性适应了经济环境的多样性,也就要求每个企业应根据自身情况为自己的成本管理系统进行功能定位,并及时根据企业的成长情况和需求进行相应调整。

二、成本分类

为了适应成本计算、成本控制和成本规划的需要,寻求进一步提升成本价值贡献的途径,有必要对成本进行分类。成本分类是对成本管理对象的细化,服从成本管理的不同要求。

(一) 基于财务报告目的的分类

成本分类的首要目的(或传统目的)是在对外报告时确定一定期间的损益和资产价

值,基于此目的的成本分类是为了正确地归集和分配费用及准确计算成本,主要有以下几种分类:

1. 按成本的经济用途分类

成本按经济用途分为制造成本和非制造成本。制造成本包括直接材料、直接人工、制造费用,归集生产单位(如车间)在生产产品过程中的费用,并通过多次分配或进入利润表(已销售的产成品),或进入资产负债表(未销售的产成品及半成品、在制品、材料等);而非制造成本包括销售费用、管理费用和财务费用,归集管理部门在组织和管理过程中的费用,并在当期扣除,一次进入利润表。

2. 按成本与特定产品的关系分类

成本按与特定产品的关系分为直接成本和间接成本。直接成本是在成本发生时即可确认直接计入某产品成本的项目,是可追溯成本(如制造成本中的直接材料、直接人工);非直接成本是在成本发生时不能确认直接计入某产品成本而需要按照某种标准在几种产品之间分配的成本(如制造成本中的制造费用)。该种分类的目的是为了正确归集和分配费用,以便正确计算产品成本。因此,分配标准和分配方法的选择对于正确计算产品成本十分重要。

3. 按成本与收入相配合的时间分类

成本按与收入相配合的时间分为产品成本和期间费用。产品成本是与产品生产直接联系(如前述制造成本中的直接材料、直接人工和制造费用),而与会计期间无关的成本;期间费用则是与一定会计期间相联系的成本(如前述非制造成本中的销售费用、管理费用和财务费用)。

以上分类最终形成资产负债表中存货的价值及利润表中成本和费用的数值,从而满足财务报表对外报告、业绩评价的需要。

基于财务报告目的的分类,最终形成各种成本计算方法,如品种法、分批法、分步法等。

(二) 基于成本管理目的分类

1. 按成本习性分类

成本按习性分为变动成本、固定成本和混合成本。变动成本是在相关范围内成本总额随着业务量变化而成正比变化的成本(如直接材料费、产品包装费、按件计酬的工人薪金、推销佣金以及按加工量计算的固定资产折旧费等);固定成本是在相关范围内成本总额不随业务量变化而变化的成本(如行政管理人员的工资、办公费、财产保险费、固定资产折旧费、职工教育培训费等);混合成本则介于变动成本与固定成本之间,人们只有对混合成本按性态进行分解后才能为决策所用。这种成本分类对于成本预测、决策和分析,特别是对于控制和寻找降低成本途径具有重要作用。

2. 按成本决策相关性分类

成本按决策相关性分为相关成本和无关成本。相关成本是与决策有关的未来成本,如差量成本、机会成本、边际成本、付现成本、专属成本、可选择成本等;无关成本则是与决策无关的已发生的成本,这类成本过去已经发生,但对未来决策没有影响,因而在决策时不予考虑,如沉没成本、联合成本、约束性成本。这种成本分类对于正确的决策具有重要作用。

3. 按成本可控性分类

成本按可控性分为可控成本和不可控成本。可控成本是能由责任单位或个人的行为所控制的成本,一般来讲,可控成本应同时符合以下三个条件:①责任中心能够通过一定的方式了解将要发生的成本;②责任中心能够对成本进行计量;③责任中心能够通过自己的行为对成本加以调节和控制。凡是不能同时符合上述三个条件的成本通常为不可控成本。这种成本分类对确定责任单位、明确责任单位的责任、评价责任单位的业绩有非常重要的作用。

基于成本管理目的的分类,最终形成现代管理中各种成本预测和控制方法。

(三) 基于财务报告目的和成本管理目的相结合的分类

按财务报告目的和成本管理目的进行的成本分类,表现为成本信息的两种基本用途。

但是在传统成本计算方法中,为满足上述两种用途通常需要进行两种类型的成本计算。虽然在实践中人们做了许多创新和尝试(如在品种法的基础上运用定额法、分步法、分批法),但按照成本会计制度计算出的财务成本信息往往不能满足管理的需要,而按照管理要求单独计算管理成本(如运用双轨制计算成本),又会额外增加许多成本,并且不能满足特定管理的成本信息需求。

作业成本法的产生为解决这个矛盾提供了可能性。作业成本法在提供财务成本的同时,还可按照管理需要将成本进行不同的分类(分为增值作业成本和不增值作业成本,再进一步把增值作业成本分为低增值作业成本和高增值作业成本),结合流程管理,从而产生各个管理节点及整体管理所需的成本信息。在计算机技术作支持时,成本的分类将更加方便,在作业成本法基础上提供管理成本信息也更加容易。

此外,作业管理结合其他需求时,也将产生特定管理目的的成本信息用于管理,如功能成本分析、质量成本管理、全生命周期成本管理。

基于财务报告目的和成本管理目的相结合的分类,形成战略成本控制的基础。

第三节 成本管理系统的设计

多样化的经济环境必然导致成本管理系统的多样性,从而使成本管理思维、成本管理方法、成本管理系统的构成等多个方面表现出差异性。但是,成本管理系统作为企业经营管理体系的子系统,又有其完整的系统结构和共同的特点。

一、成本管理的对象

就一般意义而言,成本管理对象是与企业经营过程相关的所有资金耗费。不仅仅是财务会计中的历史成本,也不仅仅限于企业内部价值链范围的资金耗费,而是为实现企业竞争战略和达到持续性成本改善所涉及的一切资金耗费。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范围内的资金耗费,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。现代成本管理系统虽然采用了众多的成本管理方法,包括组织和技术方法,但成本管理的对象最终依然是资金流动。

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的。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。而身处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。

二、成本管理的目标

成本管理的基本目标是提供信息、参与管理,但从不同层面看又可分为总体目标和具体目标两个方面:

(一) 总体目标

成本管理的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提供其所需的各种成本信息以供决策,以及通过各种经济、技术和组织手段实现成本控制水平。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竞争战略而定。波特将竞争战略分为成本领先战略和差异战略,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。

(二) 具体目标

成本管理系统由成本会计子系统和成本控制子系统组成,所以其具体目标也是由其成本会计子系统和成本控制子系统分别实现的,表现为成本计算的目标和成本控制的目标,两者是不可截然分开的。

1. 成本计算的目标

成本计算的最终目标是为所有信息使用者,包括外部和内部使用者提供成本信息。具体来说,成本计算的目标可归结为三个:

(1) 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和利润表的需要;

(2) 促进优化管理行为,即通过向管理人员提供成本信息,借以提高人们的成本意识,通过成本差异分析,评价管理人员的业绩,促进管理人员采取改善措施;

(3) 服务经营决策,即通过盈亏平衡分析等方法,提供管理成本信息,有效满足现代经营决策对成本信息的需求。

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,成本计算的第一种目标即可满足。而内部信息使用者利用成本信息除了了解资产价值及盈亏情况外,主要是用于经营管理。成本计算的第二、三项目标也就是针对内部经营管理者。

每个企业均是根据内外部信息使用者的不同要求来确定成本计算目标,并进而选择成本计算方法的。

2. 成本控制的目标

成本控制的目标最终都是降低成本水平,但是在不同的经济环境中有不同的表现形式。在历史的发展过程中,成本控制的目标经历了通过提高工作效率和减少浪费来降低成