

CHENGBEN YUCE DUANQI JINGYING JUECE
ZIBEN TOUZI JUECE
QIYE QUANMIAN YUSUAN GUANLI
CHENGBEN HESUAN

成本预测 短期经营决策 资本投资决策 企业全面预算管理 成本核算

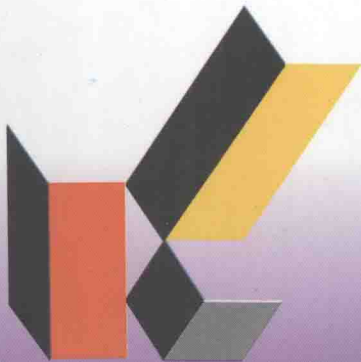
成本管理会计

(第二版)

CHENGBEN GUANLI KUAJI

成本会计和管理会计是企业成本管理的核心内容
科学有效的财务管理是企业取得竞争优势的根本保证
本书吸收了理论界成熟的科研成果,丰富和完善了成本管理会计的教学内容体系

主 编 胡国强 马英华
副主编 陈春艳 李文成



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

CHENGBEN GUANLI KUAIRI
成本管理会计

(第二版)

主 编	胡国强	马英华
副主编	陈春艳	李文成



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/胡国强,马英华主编;陈春艳,李文成副主编. —2版. —成都:西南财经大学出版社,2008.8(2009.7重印)

ISBN 978-7-81088-973-5

I. 成… II. ①胡…②马…③陈…④李… III. 企业管理—成本会计
IV. F275.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第041369号

成本管理会计(第二版)

主 编:胡国强 马英华

副主编:陈春艳 李文成

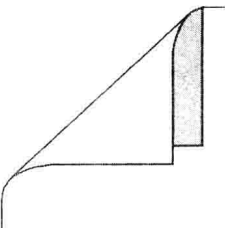
责任编辑:邓克虎

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:封俊川

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址:	http://www.bookcj.com
电子邮件:	bookcj@foxmail.com
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸:	170mm×240mm
印 张:	18.5
字 数:	350千字
版 次:	2008年8月第2版
印 次:	2009年7月第2次印刷
印 数:	2001—5000册
书 号:	ISBN 978-7-81088-973-5
定 价:	32.80元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。



再版前言

随着中国高等教育规模的扩张,教育质量潜在的忧患不言而喻,为此,教育主管部门及各大高等院校及时采取了各种有效措施,以保证教育质量的稳定与提高。其中,开展高等院校精品课程建设就是一项有效的教育质量管理措施。成本管理会计课程作为财经类专业的公共专业基础课程在整个课程体系中居于十分重要的地位,因此,许多财经院校和综合性大学的商学院都在积极开展该门课程的建设。正是在这一背景下,2006年广西财经学院成本管理会计精品课程建设小组开发了《成本管理会计》教材,其目的在于优化教学内容、创新教学方法、提高教学质量。由于从2007年1月1日起施行新的《企业会计准则》和《企业财务通则》,《成本管理会计》第一版中有些内容就显得陈旧过时了。所以,广西财经学院成本管理会计精品课程建设小组用了一年多时间对《成本管理会计》第一版进行了修订和改写。

本教材在体系上作了较大的变动,把《成本管理会计》第一版中的第2、3章整合为一章,第4、5章整合为一章,第9、10章整合为一章,第11、12章整合为一章,第7章拆分为两章,增加了成本计划有关内容。本着实用与创新的原则,本教材内容结构共包括10章,分为5篇:第1章是导论篇,第2、3、4章是成本策划篇,第5、6、7章是成本核算篇,第8章是成本控制篇,第9、10章是业绩评价与考核篇。为了满足学生学习、教师教学的需要,每一章都有相应的学习目标、关键术语、内容介绍、思考题和练习题。本教材内容体系能够满足高校成本管理会计课程建设与教学的需要,具有广泛的适用性。

广西财经学院会计学博士胡国强负责本教材的总体设计、大纲制定、修改、定稿,并撰写第1、3章;广西财经学院会计系副教授陈春艳和山东工商学院副教授吴树畅博士撰写第2章;广西财经学院会计系胡国强博士和程锋博士撰写第4章;广西财经学院会计系讲师李文成硕士撰写第5、6章;广西财经学院会计系副教授杨清源和云南财经大学副教授、会计学刘晓善博士撰写第7章;广西财经学院会计系副教授袁桂萍和云南财经大学会计学院副教授刘晓善博士

撰写第8章;广西财经学院会计系副教授马英华硕士撰写第9章;广西财经学院会计系副教授马英华硕士和西南财经大学会计学院教授毛洪涛博士撰写第10章。

本教材作者是长期工作在成本会计和管理会计教学一线的专业教师,具有多年的教学经验,积累了丰富的教学经验和科研成果。在共同讨论、反复研究的基础上设计了全书的内容纲要。在写作过程中大量翻阅了中外各种版本的成本会计、管理会计和成本管理会计教材,取长补短、去粗取精,精心组织了各章节的内容。同时,教材内容也吸收了作者与理论界成熟的科研成果,进一步丰富和完善了成本管理会计的教学内容体系。

本教材出版之际,感谢西南财经大学出版社和广西财经学院会计系领导的支持与帮助,感谢广西财经学院精品课程项目的资助,感谢曾经参与本教材讨论、提出宝贵意见的各位同仁与朋友。书中疏漏之处,敬请广大读者批评指正。

编者

2008年5月

目 录

1 导论	(1)
学习目标	(1)
关键术语	(1)
内容介绍	(1)
1.1 成本	(2)
1.1.1 经济学和管理学的成本观	(2)
1.1.2 会计学的成本观	(3)
1.1.3 成本的分类	(7)
1.1.4 成本的作用	(12)
1.2 成本管理	(13)
1.2.1 成本管理的发展历程	(13)
1.2.2 成本管理的涵义	(17)
1.3 成本管理会计	(18)
1.3.1 成本管理会计系统的目标	(18)
1.3.2 成本管理会计系统的结构	(19)
1.3.3 成本管理会计系统的功能	(20)
1.3.4 成本管理会计系统的特征	(21)
1.3.5 成本管理会计系统的组织和规范	(22)
思考题	(23)
2 成本预测	(24)
学习目标	(24)
关键术语	(24)
内容介绍	(24)
2.1 成本预测概述	(25)

2.1.1	成本预测的定义、作用和内容	(25)
2.1.2	成本预测的指导思想 and 原则	(26)
2.1.3	成本预测的程序	(28)
2.2	成本预测的方法	(29)
2.2.1	定性预测方法	(29)
2.2.2	定量预测方法	(32)
2.3	本、量、利预测方法	(39)
2.3.1	贡献毛益和贡献毛益率	(39)
2.3.2	盈亏临界点的预测	(40)
2.3.3	本量利分析的基本假设	(42)
2.3.4	目标利润的预测	(43)
2.3.5	利润预测中的敏感分析	(44)
2.4	产品目标成本及其预测	(46)
2.4.1	产品目标成本及其预测概述	(46)
2.4.2	产品目标成本的预测方法	(46)
2.4.3	日本“成本企画”模式对产品目标成本的预测	(48)
	思考题	(50)
	练习题	(50)
3	成本决策	(52)
	学习目标	(52)
	关键术语	(52)
	内容介绍	(52)
3.1	成本决策概述	(53)
3.1.1	成本决策的意义和原则	(53)
3.1.2	企业成本决策的程序	(55)
3.1.3	决策中的有关成本概念	(55)
3.1.4	成本决策的一般方法	(58)
3.2	短期成本决策	(58)
3.2.1	短期成本决策的主要方法	(58)
3.2.2	存货管理中的有关成本决策	(59)
3.2.3	生产过程中的有关成本决策	(62)
3.3	长期成本决策	(71)
3.3.1	长期成本决策的主要方法	(71)
3.3.2	固定资产购置或建造的决策	(76)

3.3.3	固定资产何时更新的决策	(78)
3.3.4	固定资产更新决策的分析	(79)
	思考题	(80)
	练习题	(80)
4	成本计划与全面预算管理	(83)
	学习目标	(83)
	关键术语	(83)
	内容介绍	(83)
4.1	成本计划概述	(83)
4.1.1	成本计划的内容	(84)
4.1.2	成本计划的作用	(84)
4.1.3	成本计划的编制要求	(85)
4.1.4	成本计划的编制步骤	(86)
4.1.5	成本计划的编制形式	(87)
4.2	成本计划的编制	(87)
4.2.1	成本降低指标的试算	(87)
4.2.2	产品成本降低试算举例	(90)
4.2.3	成本计划的编制原理	(92)
4.3	编制费用预算的方法	(100)
4.3.1	固定预算	(100)
4.3.2	弹性预算	(101)
4.3.3	零基预算	(103)
4.3.4	定期预算	(104)
4.3.5	滚动预算	(104)
4.3.6	概率预算	(105)
4.3.7	增量预算	(107)
4.4	全面预算管理概述	(108)
4.4.1	全面预算管理的定义	(108)
4.4.2	全面预算管理的基本功能	(108)
4.4.3	全面预算管理的构成分类	(109)
4.4.4	全面预算管理系统运行的组织机构	(109)
4.5	核心业务预算的编制	(110)
4.5.1	业务预算的编制	(110)
4.5.2	资本预算的编制	(112)

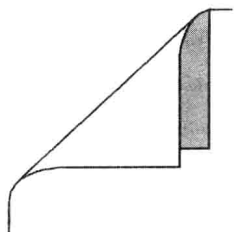
4.5.3	现金流量预算及筹资预算的编制	(114)
4.6	全面预算的编制程序、方式和模式	(117)
4.6.1	全面预算的编制程序和编制方式	(117)
4.6.2	全面预算管理的常见模式	(119)
4.7	全面预算的控制与考评	(120)
4.7.1	全面预算的控制	(120)
4.7.2	全面预算的考评	(121)
	思考题	(121)
	练习题	(122)
5	成本核算一:基本原理	(124)
	学习目标	(124)
	关键术语	(124)
	内容介绍	(124)
5.1	成本核算概述	(124)
5.1.1	成本核算的基本要求	(124)
5.1.2	成本核算的程序	(126)
5.1.3	成本核算的账簿设置	(127)
5.2	成本费用的归集和分配	(127)
5.2.1	直接材料费用的归集和分配	(127)
5.2.2	直接人工费用的归集和分配	(129)
5.2.3	外购动力费用的归集和分配	(130)
5.2.4	辅助生产费用的归集和分配	(131)
5.2.5	制造费用的归集和分配	(137)
5.2.7	期间费用的核算	(138)
5.3	完工产品与在产品之间的成本分配	(140)
5.3.1	在产品收发结存的核算	(141)
5.3.2	完工产品与在产品之间的成本分配方法	(142)
	思考题	(145)
	练习题	(145)
6	成本核算二:传统的成本计算方法	(148)
	学习目标	(148)
	关键术语	(148)
	内容介绍	(148)

6.1	产品成本计算的品种法	(149)
6.1.1	品种法的概念和适用范围	(149)
6.1.2	品种法的特点	(149)
6.1.3	品种法的计算程序	(149)
6.1.4	品种法的举例	(150)
6.2	产品成本计算的分批法	(156)
6.2.1	分批法的概念和适用范围	(156)
6.2.2	分批法的特点	(156)
6.2.3	分批法的计算程序	(156)
6.2.4	分批法的举例	(157)
6.2.5	简化分批法	(158)
6.3	产品成本计算的分步法	(162)
6.3.1	分步法的概念和适用范围	(162)
6.3.2	分步法的特点	(163)
6.3.3	分步法的计算程序	(163)
6.3.4	逐步结转分步法	(163)
6.3.5	平行结转分步法	(172)
6.4	产品成本计算的分类法	(175)
6.4.1	分类法的概念和适用范围	(175)
6.4.2	分类法的特点	(176)
6.4.3	分类法的计算程序	(176)
6.4.4	分类法的举例	(177)
6.4.5	分类法的优缺点和应用条件	(179)
	思考题	(179)
	练习题	(179)
7	成本核算三:作业成本法	(189)
	学习目标	(189)
	关键术语	(189)
	内容介绍	(189)
7.1	作业成本的产生和兴起	(189)
7.1.1	作业成本产生和兴起的历史背景	(189)
7.1.2	作业成本的形成与兴起	(191)
7.2	作业成本的基本原理	(193)
7.2.1	作业成本的一些基本概念	(193)

7.2.2	作业成本计算的基本原理	(194)
7.3	作业成本的计算举例	(196)
7.4	作业成本计算法的特征和意义	(202)
7.4.1	作业成本计算法的可行性	(202)
7.4.2	作业成本计算法的特征	(202)
7.4.3	作业成本计算法的意义	(203)
	思考题	(204)
	练习题	(204)
8	成本控制	(207)
	学习目标	(207)
	关键术语	(207)
	内容介绍	(207)
8.1	成本控制概述	(208)
8.1.1	成本控制的基本概念	(208)
8.1.2	成本控制的原则	(208)
8.1.3	成本控制的程序	(209)
8.2	目标成本控制	(211)
8.2.1	目标成本控制的意义	(211)
8.2.2	目标成本控制的程序	(212)
8.2.3	产品设计阶段的目标成本控制	(212)
8.2.4	生产阶段目标成本控制	(216)
8.3	标准成本控制	(217)
8.3.1	标准成本控制概述	(217)
8.3.2	标准成本的制定	(218)
8.3.3	成本差异的计算与分析	(220)
8.4	定额成本控制	(224)
8.4.1	定额成本控制概述	(224)
8.4.2	脱离定额差异的计算	(225)
8.4.3	定额变动差异的计算	(227)
8.5	质量成本控制	(228)
8.5.1	质量成本和质量成本控制的涵义	(228)
8.5.2	质量成本控制程序	(229)
8.5.3	最优质量成本观	(230)
8.5.4	质量成本管理	(231)

8.5.5 质量控制业绩报告	(231)
8.6 作业成本控制	(233)
8.6.1 作业成本控制概述	(233)
8.6.2 作业成本控制的程序	(234)
8.7 责任成本控制	(238)
8.7.1 责任成本控制概述	(238)
8.7.2 责任成本控制的程序	(241)
8.7.3 责任成本核算	(242)
8.7.4 责任成本的分析与考核	(246)
思考题	(248)
练习题	(248)
 9 成本报表与成本分析	 (250)
学习目标	(250)
关键术语	(250)
内容介绍	(250)
9.1 成本报表与成本分析概述	(250)
9.1.1 成本报表	(250)
9.1.2 成本分析	(251)
9.2 成本报表的编制	(256)
9.2.1 产品生产成本表的编制	(256)
9.2.2 主要产品单位成本表的编制	(259)
9.2.3 制造费用明细表的编制	(260)
9.3 成本分析	(261)
9.3.1 全部产品成本计划完成情况的分析	(261)
9.3.2 主要产品成本计划完成情况的分析	(263)
9.3.3 产品单位成本计划完成情况的分析	(267)
9.3.4 制造费用预算执行情况的分析	(271)
思考题	(272)
练习题	(272)
 10 成本考核与评价	 (273)
学习目标	(273)
关键术语	(273)
主要内容	(273)

10.1	成本考核与评价概述	(273)
10.1.1	成本考核与评价的概念及意义	(273)
10.1.2	成本考核与评价的原则	(274)
10.1.3	成本考核指标	(275)
10.2	成本考核与评价	(276)
10.2.1	编制和修订责任成本预算	(276)
10.2.2	确定成本考核指标	(278)
10.2.3	业绩评价	(279)
10.3	成本考核的发展与完善	(280)
10.3.1	成本考核观念的更新	(280)
10.3.2	成本考核指标的更新和完善	(281)
	思考题	(284)
	练习题	(284)



1 导论

学习目标

- (1) 了解经济学、管理学和会计学的成本观,以及成本管理的发展历程;
- (2) 掌握成本、费用、损失、成本管理、成本管理会计的概念,以及成本的分类、作用和成本管理会计的各个构成要素;
- (3) 加深理解成本、费用、损失三者之间的关系,以及成本、成本管理和成本管理会计三者之间的关系。

关键术语

成本 费用 损失 成本管理 成本管理会计 成本策划 成本核算
成本控制 业绩评价

内容介绍

本章是本书的导论部分,沿着成本——成本管理——成本管理会计的路径逐步深入展开。内容分为三节:第一节成本。首先阐述了经济学和管理学的成本涵义和会计学中的成本涵义,其次阐述了成本的分类,最后对成本在企业中的作用进行了论述。第二节成本管理。主要是对成本管理的涵义、发展历程进行了阐述,然后对不同的成本观在成本管理系统中的运用进行了分析。第三节成本管理会计。主要对成本管理会计的定义、目标、结构、功能、特征、组织和规范进行了描述。

1.1 成本

1.1.1 经济学和管理学的成本观

(1) 马克思政治经济学的成本观

马克思关于成本的理论揭示了成本本质的经济内涵。成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。马克思在《资本论》中指出:“按照资本主义方式生产的每一商品 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 ,那末,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。”由此可见,在资本主义商品生产中,用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,就是商品的成本价格,即 $C + V$ 的货币表现。所以,资本主义制度下的成本是由转移的生产资料的价值和劳动力的价格所组成的。劳动者在生产中创造的剩余价值那部分就是资本家的资本增值,其转化为利润,不包括在成本之内。

(2) 传统西方经济学的成本观

传统西方经济学的代表人物萨伊、马尔萨斯、马歇尔、费雪和凯恩斯等对成本的效用进行了研究,马歇尔在均衡价值论中提出边际效用和生产费用,凯恩斯在资本边际效率中提出边际成本和重置成本。传统西方经济学的成本观主要是从厂商(或企业)的角度出发,分析其生产经营过程中如何通过比较各种成本支出方案,最终作出生产决策,以最小成本支出获得一定利润,或以一定成本支出获得最大利润。也就是说,传统西方经济学的成本观是以企业生产经营为出发点的。因此,在早期阶段,传统西方经济学的成本观主要是研究企业的生产成本问题。随着经济理论的发展,人们不仅研究发生在企业生产过程中的成本,而且也研究生产过程前后发生的成本,如机会成本、社会成本等。同时,伴随经济学分析技术的进步,也大大提高了企业生产成本核算的准确度。

(3) 现代西方经济学的成本观

现代西方经济学成本理论突破了传统西方经济学成本理论仅仅围绕企业生产过程进行研究的局限,更注重研究企业作为社会经济活动中的一个细胞与外界(包括企业与企业之间,企业与社会之间)以及企业内部组织之间发生的成本费用。现代成本理论是建立在企业理论基础之上的,企业理论是过去 20 年间主流经济学中发展最为迅速、最富有成果的领域之一,它与博弈论、信息经济学、激励机制设计理论及新制度经济学相互交叉,大大丰富了微观经济学的内

容,改进了人们对市场机制及企业组织制度运行的认识。现代企业理论有两个主要分支:交易成本理论和代理理论。交易成本理论的重点是研究企业与市场的关系;代理理论侧重于分析企业内部组织结构及企业成员之间的代理关系。交易成本理论和代理理论的共同点是都强调企业的契约性、契约的不完全性及由此导致的企业所有权的重要性。由于这一原因,一般将现代企业理论称为“企业的契约理论”,因此现代西方经济学在传统西方经济学的基础上形成了一系列新的成本概念,如交易成本、代理成本和信息成本等概念。

(4) 管理学成本观

成本在管理学中被理解为是一种企业生产、技术、经营活动的综合指标,产品产量的多少、品种的变动、质量的优劣、工时台时的利用、资源及能源的消耗、资金周转的快慢等都会直接或间接的在成本中有所反映。企业管理中之所以强调成本这个手段,是因为它可以对企业各方面的工作起到组织和促进的作用。管理学所说的成本,是指成本—效益,或消耗—效益,即在一定的消耗下获得的效益最大,或在既定的效益下,消耗最小,这也正是企业管理所要追求的中心内容与目标。因此,企业管理抓住成本这个环节,可以使经济核算有一个中心,有一种制约的手段,这样就可以组织和控制企业各项经济活动中的许多指标,使之纳入经济核算的体系。企业最终的经营成果是利润,但在企业中大多数员工对利润是直接接触不到的,而对成本则几乎每个人都是看得见和摸得着的。工人干某种活,消耗了多少材料,花费了多少工时,用货币算一下就是成本。搞设计,不仅要技术好,而且还要讲究经济效果,这也是成本。成本指标是一项涉及面广、综合性强、反应灵敏的指标,它不单起着反映、控制的作用,还应当是个积极因素,是个重要的杠杆,在生产、技术、经营决策中起重要作用。管理学与经济学相比,对成本概念的表述似乎并不强调成本的经济实质,而是十分重视从成本过程和成因角度来阐述概念。这或许是经济学和管理学的目的不相同所致,管理学是研究对组织所拥有的资源进行有效地计划、组织、领导和控制,以便达到既定组织目标的一门社会科学。因此,它更关注成本形成的动因和可能带来的后果。在管理中,随着管理学科发展的推动,成本管理从微观扩展到中观和宏观,从战术扩展到战略,从控制扩展到决策,从产品扩展到作业。因此,管理学形成了一系列新的成本概念,如宏观成本、中观成本、战略成本、决策成本、控制成本、作业成本等。

1.1.2 会计学的成本观

会计学的成本概念有狭义和广义之分。狭义的成本是指财务会计范畴内的费用概念。费用和成本是密切相关的,美国会计学会名词委员会在成本归属理论中提及已耗成本概念,并将已耗的历史成本定义为费用,而未耗的历史成

本则定义为资产。在这里,人们一般会把费用(已耗成本)理解为成本,即狭义成本的概念。人们在区分成本与费用时把成本称之为按成本对象归集化了的费用。广义的成本概念就要比狭义的成本概念宽泛得多,自20世纪20年代现代会计的分支——管理会计出现以来,成本的范畴得到了急速扩展,产品成本、项目成本、责任成本、质量成本、资本成本、机会成本、沉没成本、变动成本、固定成本等概念层出不穷,人们已感到很难给成本一个明确的定义,成本概念已是管理会计理论与方法中发展最快的概念之一。

(1) 国外对会计学中成本内涵的界定

1925年,劳伦斯(W. B. Lawrence)在《劳氏成本会计》中提出,成本是“一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”。

1951年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》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。”

1956年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》将成本概念修订为“成本通常指为了取得或创造有形或无形的财源,而有意放弃或将予放弃的一定量价值”。

1957年,美国会计师协会(AICPA)所属名词委员会发布的《第4号会计名词公报》指出:“成本是指由于取得或将能取得资产或劳务而支付的现金、转让的其他资产、给付的股票或承诺的债务,并以货币衡量的数额。”

1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布第3号财务会计概念公告《企业财务报表的要素》把成本解释为经济活动中发生的牺牲,即为了消费、储蓄、交换、生产等所放弃的资源。

1984年,美国加利福尼亚大学米切尔·马赫(Michael Maher)教授在《成本会计》中认为,“成本是资源的一种损失,是资源的一种牺牲”。

1986年,美国查尔斯·T. 霍恩格伦在《高级成本管理会计》中,认为成本是“为了达到某一特定目标所失去的或放弃的资源”。

日本大藏省颁布的《成本计算标准》中指出:“成本是指经营者为获得一定的经营成果而消费的物质资料或劳务价值。”

此外,加拿大、英国、澳大利亚以及国际会计准则委员会(IASC)均对成本概念有过相近似的表述。

(2) 我国对会计学中成本内涵的界定

1951年,娄尔行等学者认为:“成本是完成一项作为时,或者企图完成一项作为中间,直接、间接因作为而耗费的,有形和无形的代价。”“成本——在会计意义上是生产‘产品’或供给‘劳务’(如蒸汽、风力等是)所发生的一切支出。”

1963年,中国人民大学出版社出版的《工业会计核算》教材将成本表述为:“产品成本是指工业企业用于生产和销售一定种类和数量的产品所耗费的全部