



财经商贸类专业创新型“互联网+”精品教材

成本管理

主 编 于新茹 寇改红

成本管理

主 编 于新茹 寇改红



扫描二维码
共享立体资源

北京出版集团
北京出版社

北京出版集团
北京出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理 / 于新茹, 寇改红主编. —北京: 北京出版社, 2021.10

ISBN 978-7-200-16284-4

I. ①成… II. ①于… ②寇… III. ①成本管理—高等学校—教材 IV. ① F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2021) 第 009526 号

成本管理

CHENGBEN GUANLI

主 编: 于新茹 寇改红

出 版: 北京出版集团

北京出版社

地 址: 北京北三环中路 6 号

邮 编: 100120

网 址: www.bph.com.cn

总 发 行: 北京出版集团

经 销: 新华书店

印 刷: 定州启航印刷有限公司

版 印 次: 2021 年 10 月第 1 版 2021 年 10 月第 1 次印刷

成品尺寸: 185 毫米 × 260 毫米

印 张: 13.5

字 数: 298 千字

书 号: ISBN 978-7-200-16284-4

定 价: 41.00 元

教材意见建议接收方式: 010-58572162 邮箱: jiaocai@bphg.com.cn

如有印装质量问题, 由本社负责调换

质量监督电话: 010-82685218 010-58572162 010-58572393

目录

项目一 总论 / 1

- 任务一 成本管理会计的产生和发展 / 2
- 任务二 成本管理概述 / 8
- 任务三 产品成本核算的要求和一般程序 / 13

项目二 成本费用的归集与分配 / 18

- 任务一 材料、燃料、动力费用的归集与分配 / 19
- 任务二 人工费用的归集与分配 / 24
- 任务三 辅助生产费用的归集与分配 / 26
- 任务四 制造费用的归集与分配 / 32
- 任务五 废品损失和停工损失的核算 / 36
- 任务六 生产费用在完工产品和在产品之间进行归集与分配 / 40

项目三 产品成本计算方法 / 52

- 任务一 产品成本计算方法概述 / 53
- 任务二 产品成本计算的品种法 / 54
- 任务三 产品成本计算的分批法 / 56
- 任务四 产品成本计算的分步法 / 58
- 任务五 产品成本计算的辅助方法 / 61

项目四 成本性态分析 / 71

- 任务一 成本性态概念及成本分类 / 72
- 任务二 成本性态分析方法 / 77
- 任务三 变动成本法 / 82

项目五 本量利分析 / 90

- 任务一 本量利分析概述 / 91
- 任务二 盈亏平衡分析 / 94
- 任务三 利润敏感分析 / 97

项目六 短期经营决策分析 / 105

- 任务一 短期经营决策概述 / 106
- 任务二 生产决策 / 114
- 任务三 定价决策 / 121

项目七 全面预算管理 / 134

- 任务一 全面预算管理概述 / 135
- 任务二 全面预算编制 / 137
- 任务三 全面预算控制 / 151
- 任务四 全面预算考核 / 156

项目八 标准成本控制与分析 / 165

- 任务一 标准成本控制概述 / 166
- 任务二 标准成本的制定 / 168
- 任务三 成本差异计算与分析 / 172
- 任务四 成本差异的账务处理 / 176

项目九 作业成本与责任成本 / 184

- 任务一 作业成本 / 185
- 任务二 责任成本 / 195

参考文献 / 207

项目一

总论

学习目标

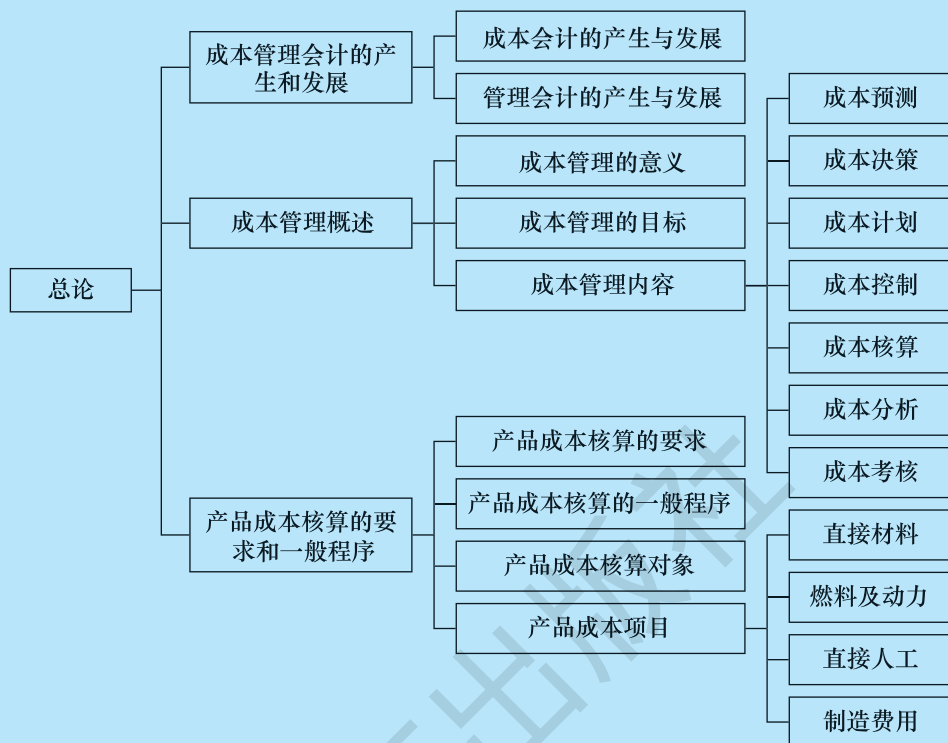
【知识目标】

1. 了解成本管理会计的产生和发展；
2. 了解成本管理的意义；
3. 熟悉成本管理的目标；
4. 了解成本管理的原则；
5. 熟悉成本管理的主要内容；
6. 熟悉成本核算的基本要求和一般程序。

【能力目标】

1. 能够描述成本管理的发展历程；
2. 能够判断企业成本管理的主要内容。

项目学习导图



任务一

成本管理会计的产生和发展

成本是生产经营中的一种耗费，属于商品经济中的一个价值范畴。它是企业为生产商品和提供劳务等所耗费的必要劳动价值的货币表现，是企业再生产过程中的价值补偿。简单来说，成本就是为了获得某种利益或达到一定目标所发生的耗费或支出。

成本管理是指企业生产经营过程中对成本进行规划、核算、分析、控制、考核等一系列科学管理行为的总称。它的目的是充分组织企业全体人员，对生产经营过程的各个环节进行科学合理的管理，力求以最少的生产耗费取得最多的生产成果。

一、成本会计的产生与发展

成本会计是管理会计产生的基础，管理会计是成本会计的延伸和发展。在高

新技术迅速发展的今天,技术创新运用于产业活动,既导致生产技术体系发生变化也引起生产组织与管理的变化,从而对会计信息提出新的要求。成本管理会计必须提供管理者需要的高度相关性和充分可靠性的信息,而有效的管理要求正确地了解如何运用成本管理会计信息。

成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计四个阶段。成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所不同。

(一) 早期成本会计阶段(1880—1920)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。随着企业生产规模的进一步扩大,市场竞争日趋激烈,生产成本越来越得到普遍的重视。这个时期是成本会计的早期发展阶段,也是其迅速发展时期,并被西方会计史学家称为“成本会计的繁荣发展时期”。

这一阶段成本会计在实务方面取得以下进展。

一是建立了材料核算和管理办法。设立材料账户和材料卡片,标明“最高库存量”和“最低库存量”,以确保材料既能保证生产的需要,又可以节约使用资金;实行材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度控制材料耗用量。

二是建立了工时记录和人工成本计算方法。对人工使用卡片记录工作时间和完成产量;将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和准确计算人工成本。

三是确立了间接费用的分配方法。随着生产设备的大量增加,间接费用也快速增长,先后提出了按实际数额进行分配和按间接费用正常分配的理论。

四是利用分批成本计算法和分步成本计算法计算产品成本。根据制造业的生产工艺特点,选择分批计算产品成本或分步骤计算产品成本。

五是出现了专门的成本会计组织。1919年,美国成立了全国成本会计师联合会;同年,英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计进行了一系列的研究,为奠定成本会计的理论基础和完善成本会计方法做出了重大贡献。

(二) 近代成本会计阶段(1921—1945)

成本会计的理论和方法在这一阶段得到了进一步的完善与发展,成本会计增加了事前控制的新职能,形成了管理成本会计的雏形,它标志着成本会计已经进入一个新阶段。这一阶段有了以下方面的进展。

一是标准成本制度的实施。19世纪末20世纪初,以泰勒为代表的“科学管理”思想,对成本会计的发展产生了深刻的影响。1906年美国会计师J. Whittle第一次提出的“标准成本”概念,为生产过程中的成本控制提供了条件。标准成本制度实施后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常生产消耗与定期分析成本。

二是预算制度的完善。预算控制的开始是采用固定预算方法,即根据预算期

间某一业务量确定相应的预算数。1928年,美国西屋公司的一些会计师和工程师根据成本与产量的关系,设计了一种弹性预算方法,分别编制固定预算和弹性预算。这就使相关费用项目的实际数与预算数更具有可比性,而且可使企业合理地控制不同属性的费用支出,便于有效地控制成本,也利于考核经营者的工作业绩。所以,弹性预算是近代成本会计的重大进步,也是节约间接费用的最好办法。

三是成本会计的应用范围更广泛。在这一阶段,成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各个行业,并深入应用到一个企业内部的各主要部门,特别是应用到企业经营的销售环节。在近代成本会计的后期,《工厂成本》《标准成本》等成本会计名著的出版,使成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立的成本会计学科。

(三) 现代成本会计阶段(1945—1980)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新速度加快;企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争愈演愈烈。为了适应社会经济出现的新情况,考虑现代化生产的客观要求,提高管理的现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛的应用,从而使成本会计发展到了一个新阶段,即成本会计发展重点由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的注重管理的经营性成本会计。其主要表现有以下几点。

一是开展成本预测与决策。为了控制成本,现代成本运用预测理论和方法,建立数字模型,对未来成本发展变动趋势进行估计和测算;运用决策理论和方法,依据成本预测资料,选取最优成本方案,做出正确的成本决策。变动成本法完成了成本性态的分析,将企业产品划分为变动成本和固定成本,对企业成本、业务量和利润之间各变量关系进行分析,有利于企业进行成本预测。

二是实行目标成本管理。随着目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。产品设计前,按照客户所能接受的价格,确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本管理,使成本会计与工程技术等有机结合,有助于企业形成产品品质和功能优化、成本降低的竞争优势。

三是实施责任成本。1952年美国会计学家倡导责任会计,提出建立成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本,进行责任成本核算,使成本控制更为有效。

四是推行质量成本。随着全面质量管理的深入开展,到20世纪60年代,质量成本概念基本形成,并确定了质量成本项目,质量成本的计算和方法,扩大了成本会计的研究领域,促使企业在提高产品质量的同时,进一步注重质量成本的分析。

五是施行作业成本管理。美国会计学家在20世纪80年代后期提出了作业成

本法，即以作业为基础的成本计算制度，施行作业成本管理。作业成本计算是一种真正具有创新意义的成本计算方法，它是适应当代高新科学技术制造环境而形成和发展起来的。

（四）战略成本会计阶段（1981 以后）

20 世纪 80 年代以来，随着电脑技术的进步，生产方式的改变，产品生命周期的缩短，以及全球性竞争的加剧，大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。英国学者西蒙首先提出了战略成本管理。成本管理的视角应由单纯的生产经营过程管理和重股东财富，扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理，更加关注产品的顾客可察觉价值；同时要求企业更加注重内部组织管理，尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗，以获取市场竞争优势。此时，战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

新的经济环境对成本会计提出了挑战，主要表现在以下几个方面：① 全球竞争的加剧；② 产业结构的变化；③ 生产环境的进步；④ 适时生产系统的出现；⑤ 全面质量管理的要求；⑥ 作业基础成本法的应用。

二、管理会计的产生与发展

管理会计研究在不同的时期有不同的焦点，并且无不受到其技术方法变革的影响。它大致经历了如下四个阶段：第一阶段强调成本确认，主要注重成本核算的真实和精确；第二阶段强调成本相关性，主要注重不同目的的不同成本信息要求；第三阶段强调成本决策分析功能，主要强调成本管理的战略价值；第四阶段强调成本的行为层面，主要强调多人决策情形下各行为层面的激励和考评。

（一）第一阶段——成本确认

第一阶段主要在第二次世界大战以前，管理会计的研究焦点是成本确认。成本会计系统围绕全部成本的认定而展开，其主要任务是尽可能得到精确而又真实的成本。在高级成本会计中，还专门研究如何在复杂的生产环境中归集成本的问题。为了得到精确而又真实的成本，成本会计人员使用的是一种财务特性很强的计量方法，而衡量这种计量方法的基本条件，是它必须能提供特定的、明确的、可以适用于所有目的的历史成本信息，只有这样它才能被接受。而使用者只要根据自己的期望来调整这种绝对真实的成本信息就可以了。

（二）第二阶段——成本相关性

第二阶段则主要在第二次世界大战以后，人们逐渐认识到会计信息应当满足使用者，尤其是管理层的需要。从而，为计划和控制提供信息的管理会计得以发展起来，其技术方法也不断丰富。与强调全部成本的确认相比，这一阶段的特点是强调相关成本。为了得到相关成本，管理会计强调“不同目的不同成

本”这一指导思想，强调潜在用户的决策需要，强调演绎推理的方法。从这种意义上讲，相关成本要反映的是有条件的真实（conditional truth）或有意境的真实（contextual truth）。而这一阶段的管理会计技术方法也充分体现了这一特征。

（三）第三阶段——成本决策分析功能

第三阶段主要是在 20 世纪 60 年代末期至 20 世纪 70 年代初期。20 世纪 50 年代和 60 年代初，对管理会计系统应为决策提供信息开始得到认同，使决策分析成为管理会计新的研究焦点。先是新古典经济学派的框架被管理会计研究人员广泛运用于决策分析。新古典经济学派分析问题的基本方法是边际分析法，其基本理论假设是信息完整充实、不需要任何成本便可取得信息，其重要概念包括边际成本、边际收入、增量现金流量等。在上述方法论、理论假设和概念的基础上，用严格的数学方法分析管理会计决策问题成为可能，管理会计的研究向着精密的数量化技术方法的方向发展。本量利分析、成本估算、投入产出法，线性规划、学习曲线、存货控制和方差分析等计划决策模型在这一时期发展起来。在以后的时期里，管理会计研究人员将不确定性引入决策过程，但管理会计信息本身是一种有成本的经济商品，应按成本效益原则进行生产。这里有一种形象的说法，管理会计有关信息、模型、专家的“市场”需要受成本效益原则这只看不见的手操纵（Horngren, 1975）。于是，信息经济学的成本效益分析的技术方法，被广泛用于不确定环境的决策分析。成本效益分析方法还通过对信息系统选择与信息系统设计分离出来，大大简化了决策模型的复杂度。

（四）第四阶段——成本的行为层面

第四阶段，在信息经济学的发展下，又产生了代理理论、交易成本理论等。这些理论则试图进一步解决多人决策（multi-person decision）问题。不同于传统的单人决策（single-person decision）方法，多人决策方法更多地关注管理会计的行为层面，被用于解决最佳激励方式和业绩考核方案的选择等行为问题。但目前多人决策方法所能解决的还只限于明确问题，要想在复杂的多人决策情形下，建立具有针对性的管理会计技术方法，并要求管理会计控制系统能提供明确和切实的指导，还存有较大的困难。

这里特别要一提的是管理会计技术方法的演进与一定时期社会管理技术的发展有紧密联系。管理会计应该在企业管理过程中发挥更积极的作用。特别是成本管理与业绩考评在未来企业管理中将变得越来越重要，企业长短期战略的制定，将会越来越依赖管理会计提供的有效信息。但鉴于管理会计信息并不是企业加强内部管理所需信息的唯一来源，许多情况下甚至还不是主要来源，管理会计通常是起到支持和监督作用，并不能取代成本管理与业绩考评等企业管理活动本身。另外，随着经济和技术的不断发展，管理会计控制系统的自动化、管理会计功能分散化将是不可逆转的趋势。这将会降低对特定管理会计技术方法所提供信息需

求的必要性，因为届时管理会计人员通常只是帮助设计和改进管理会计控制系统，而大量的管理会计具体工作将会变得微不足道。因此管理会计的研究重点将会侧重于管理会计人员行为影响的研究。这是因为，管理会计人员以往的优势在于收集、计量、汇总并传递管理控制信息，而对非财务信息的提供和使用则感到不熟悉、不确定、不适应，而对于采用怎样的行为观点来处理各类财务和非财务的控制信息，就显得迷惑和无所适从，这决定了管理会计人员的职业前途面临着严峻的考验。可以断言，只有部分高度敏锐、知识结构完备和适应能力很强的管理会计人员才能顺应管理会计的上述变动趋势，而管理会计研究应该在这方面提供必要的帮助。

拓展阅读

管理会计的职业

1. 管理会计的职业要求

(1) 精通财务知识。这一项是必不可少的，对于财务知识，不仅需要懂得与了解，还需要精通，能熟练运用财务信息去提供决策所需要的数据支撑，但不仅仅局限于决策。

(2) 对信息化的必要掌握。大数据时代来了，对信息化的掌握让数据之间灵活变幻，捕捉到更多的数据之间的关联信息，也是很重要的。

(3) 管理会计工具的运用与创新。在开拓一片天地之前，我们需要先准备一些“斧子”。运用合适的工具，去“处理”信息，定能事半功倍。

(4) 要有善于发现问题、分析问题、解决问题的能力。要学会发现一切的表象下面存在着什么样的真实境况，分析数据的呈现又代表着什么，以及懂得如何去“疏通”这些“数据信息”。

(5) 熟悉生产流程及业务市场，常走动产线与了解市场。这是了解非财务信息方面的重要方法。如果连生产流程及市场动向都不清楚，也就是没搞清楚基于分析的环境，那么一切数据分析都是无效的。

(6) 沟通能力。不管是在收集数据、理解数据信息，还是在表达这些信息代表着什么的时候，都离不开沟通。这里所说的沟通，不仅是要与基层沟通，而且要与领导层沟通，这样工作才能顺利进行。

2. 注册管理会计师

注册管理会计师(Certified Management Accountant, CMA)是已经符合必要的会计教育和经验丰富的专业会计，并且已经通过了注册管理会计师协会(Institute of Certified Management Accountant ICMA)的鉴定。注册管理会计师证书是全球130多个国家承认的国际财会领域的三大黄金证书之一。

CMA 认证是对会计和财务专业人士的权威鉴定，其所侧重的预算预测、内部控制、决策分析、风险管理等内容非常符合企业对会计人才的需求，在全球范围内被企业财务高管所广泛认可。

CMA 认证坚持用最实用的知识体系培养管理会计精英，用最严格的测评标准保证认证的权威性，是全球财务的黄金标准。

CMA 认证提供英文和中文两种考试语言，是唯一提供中文考试的管理会计认证，帮助中国会计和财务人士掌握管理会计知识体系和专业技能。2009 年 11 月 18 日，中国国家外国专家局培训中心与 IMA（美国管理会计师协会）签约，将 CMA 认证列为国家人才重点培养项目，在国务院国有资产监督管理委员会和大型央企的支持下，培养高层次、国际化的管理会计人才。2011 年 8 月，IMA 宣布对中文版 CMA 考试内容进行改革，两门考试内容更加贴近当今企业财务团队的实际需求。2012 年 12 月 1 日，两门结构 CMA 中文考试正式开考。

CMA 考试一共设置两个科目：财务报告、规划、绩效与控制 and 财务决策。从第一个科目合格算起，3 年内所有科目没有全部合格的情况下，第一个合格的科目就会失效，需要重新参加考试。而一旦通过 CMA 的所有考试科目，并且积累到足够的工作经验，就可以成功获得 CMA 证书。

目前，中国有近 5 000 名 CMA 持证者。2014 年 IMA 中国区会员薪酬调查报告显示，持有 CMA 认证的专业人士的工资收入比未持有 CMA 认证的同行高 54%，总收入高 71%。

任务二

成本管理概述

一、成本管理的意义

成本管理是企业日常经营管理的一项中心工作，对企业生产经营有着重要的意义。销售收入首先必须能够补偿成本耗费，这样才不至于影响再生产的进行。换言之，在一定的产品数量和销售价格条件下，产品成本水平的高低，不仅影响简单再生产，威胁企业的生存，还可能影响企业扩大再生产，制约企业的发展。企业在努力提高收入的同时，降低成本同样有助于实现目标利润。成本管理的意义主要体现在以下几个方面。

（一）通过成本管理降低成本，为企业扩大再生产创造条件

降低成本一般通过两个阶段来实现。第一，在既定的经济规模、技术水平、质量标准等前提条件下，通过合理的组织管理提高生产效率、降低消耗；第二，当成本降低到这些条件许可的极限时，通过改变成本发生的基础条件，如采用新技术设备、新工艺流程、新产品设计、新材料等，使影响成本的结构因素得到改善，为成本的进一步降低提供新的空间，使原来难以降低的成本在新的基础上进一步降低。

（二）通过成本管理增加企业利润，提高企业经济效益

利润是收入与成本费用匹配后的结果。成本降低与收入增加一样，都是提高企业效益的重要源泉。当成本变动与其他因素的变动相关联时，如何在成本降低与生产经营需要之间做出权衡取舍，是企业成本管理者无法回避的困难抉择。单纯以成本的降低为标准容易形成误区，成本管理要利用成本、质量、价格、销量等因素之间的相互关系，满足企业为维系质量、调整价格、扩大市场份额等对成本的需要，从而帮助企业最大限度地提高经济效益。

（三）通过成本管理能帮助企业取得竞争优势，增强企业的竞争能力和抗风险能力

在竞争激烈的市场环境中，企业为了取得竞争优势，抵抗内外部风险，往往会制定和实施相应的发展战略，常见的有低成本战略和差异化战略。如果实施低成本战略，则通过成本管理降低单位产品成本，能明显且直接提高企业在市场上的主动性和话语权，提升企业的核心竞争力；如果实施差异化战略，则通过成本管理规范成本形成过程，适时进行流程优化或流程再造，在资源既定的前提下，生产出满足客户需求的产品。这些战略措施通常需要成本管理予以配合，不同发展战略下的成本管理需求与企业目标具有高度的一致性。

二、成本管理的目标

从成本管理活动所涉及的层面来看，成本管理的目标可以区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服从于企业的整体经营目标。在竞争性经济环境中，成本管理的总体目标主要依据企业竞争战略制定：成本领先战略中，成本管理的总体目标是追求成本水平的绝对降低；差异化战略中，成本管理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，实现成本的持续降低。

（二）具体目标

成本管理的具体目标是对总体目标的进一步细分，主要包括成本计算的目标和成本控制的目标。

1. 成本计算的目标

成本计算的目标是为所有内、外部信息使用者提供成本信息。外部信息使用者关注的信息主要是资产价值和盈亏情况。因此，成本计算的目标之一是确定存货等资产价值和企业盈亏状况，即按照成本会计制度的规定计算成本，满足编制会计报表的需要。内部信息使用者使用成本信息，除了了解资产价值及盈亏情况外，重点用于经营管理。因此，成本计算的目标又包括：通过向管理人员提供成本信息，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；通过盈亏平衡分析等方法，提供成本管理信息，有效地满足现代经营决策对成本信息的需求。

2. 成本控制的目标

成本控制的目标是降低成本水平。在成本管理的发展过程中，成本控制目标经历了通过提高工作效率和减少浪费来降低成本，通过提高成本效益比来降低成本和通过保持竞争优势来降低成本等阶段。在竞争性经济环境中，成本控制目标因竞争战略的不同而有所差异。实施成本领先战略的企业中，成本控制的目标是在保证一定产品质量和服务的前提下，最大限度地降低企业内部成本，表现为对生产成本和经营费用的控制。实施差异化战略的企业中，成本控制的目标则是在保证企业实现差异化战略的前提下，降低产品全生命周期成本，实现持续性的成本节省，表现为对产品所处生命周期不同阶段发生成本的控制，如对研发成本、供应商成本和消费成本等的控制。

三、成本管理的内容

企业应用成本管理工具方法，一般按照事前管理、事中管理、事后管理等程序进行，其中事前成本管理阶段，主要是对未来的成本管理水平和其发展趋势所进行的预测与规划，一般包括成本预测、成本决策和成本计划等步骤；事中成本管理阶段，主要是对营运过程中发生的成本进行监督和控制，并根据实际情况对成本预算进行必要的修正，即成本控制步骤；事后成本管理阶段，主要是在成本发生之后进行的核算、分析和考核，一般包括成本核算、成本分析和成本考核等步骤。因此成本管理具体包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核七项内容。

（一）成本预测

成本预测是以现有条件为前提，在历史成本资料的基础上，根据未来可能发生的变化，利用科学的方法，对未来的成本水平及其发展趋势进行描述和判断的

成本管理活动。成本预测是进行成本管理的第一步，也是组织成本决策和编制成本计划的前提。通过成本预测，掌握未来的成本水平及其变动趋势，有助于把未知因素转化为已知因素，帮助管理者提高自觉性，减少盲目性；做出营运活动中可能出现的有利与不利情况的全面和系统分析，避免成本决策的片面性和局限性。

（二）成本决策

成本决策是在成本预测及有关成本资料的基础上，综合经济效益、质量、效率和规模等指标，运用定性和定量的方法对各个成本方案进行分析并选择最优方案的成本管理活动。成本决策不仅是成本管理的重要职能，还是企业营运决策体系中的重要组成部分。而且由于成本决策所考虑的是价值问题，更具体地讲是资金耗费的经济合理性问题，因而成本决策具有较强的综合性，对其他营运决策起着指导和约束作用。

（三）成本计划

成本计划是以营运计划和有关成本数据、资料为基础，根据成本决策所确定的目标，通过一定的程序，运用一定的方法，针对计划期企业的生产耗费和成本水平进行的具有约束力的成本筹划管理活动。成本计划属于成本的事前管理，是企业营运管理的重要组成部分，通过对成本的计划与控制，分析实际成本与计划成本之间的差异，指出有待加强控制和改进的领域，以此评价有关部门的业绩，推动增产节约，从而促进企业发展。

（四）成本控制

成本控制是成本管理者根据预定的目标，对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素条件施加主动的影响或干预，把实际成本控制在预期目标内的成本管理活动。成本控制的关键是选取适用于本企业的成本控制方法，它决定着成本控制的效果。传统的成本控制基本上采用经济手段，通过实际成本与标准成本之间的差异分析来进行，如标准成本法等；现代成本控制则突破了经济手段的限制，还使用了包括技术和组织手段在内的所有可能的控制手段，如目标成本法、作业成本法以及责任成本法等。

（五）成本核算

成本核算是根据成本核算对象，按照国家统一的会计制度和企业管理要求，对营运过程中实际发生的各种耗费按照规定的成本项目进行归集、分配和结转，取得不同成本核算对象的总成本和单位成本，向有关使用者提供成本信息的成本管理活动。

成本核算分为财务成本核算和管理成本核算。财务成本核算采用历史成本计量，而管理成本核算则既可以用历史成本，又可以用现在成本或未来成本。成本核算的关键是核算方法的选择。财务成本核算方法包括品种法等基本方法和其他

一些辅助方法，企业可以灵活选择；管理成本核算可以直接利用财务成本核算的结果，或者选择变动成本法、作业成本法等方法来单独核算。目前，两种核算模式所提供的相关信息与企业的需求差距都比较大。此外，成本核算的精度与企业发展战略相关，成本领先战略对成本核算精度的要求比差异化战略要高。

（六）成本分析

成本分析是成本管理的重要组成部分，是利用成本核算提供的成本信息及其他有关资料，分析成本水平与构成的变动情况，查明影响成本变动的各种因素和产生的原因，并采取有效措施控制成本的成本管理活动。通过成本分析，可以深入了解成本变动的规律，寻求成本降低的途径，为有关人员进行成本规划和经营决策提供参考依据。

成本分析的方法主要有对比分析法、连环替代法和相关分析法等。其中：对比分析法是对成本指标在不同时期（或不同情况）的数据进行对比来揭露矛盾的一种方法，具体包括绝对数比较、增减数比较和指数比较三种形式；连环替代法是确定引起某经济指标变动的各个因素影响程度的一种方法，适用于几个相互联系的因素共同影响某一指标的情况；相关分析法主要利用数学方法对具有依存关系的各种指标进行相关分析，从而找出有关经济指标之间的规律性联系。

（七）成本考核

成本考核是对成本计划及其有关指标实际完成情况进行定期总结和评价，并根据考核结果和责任制的落实情况，进行相应奖励和惩罚，以监督和促进企业加强成本管理责任制，提高成本管理水平的成本管理活动。其目的在于改进原有的成本控制活动并激励约束员工和团体的成本行为，更好地履行经济责任，提高企业成本管理水平。成本考核的关键是评价指标体系的选择和评价结果与约束激励机制的衔接。考核指标可以是财务指标，也可以是非财务指标，例如，实施成本领先战略的企业应主要选用财务指标，而实施差异化战略的企业则大多选用非财务指标。

上述七项活动中，成本分析贯穿于成本管理的全过程，成本预测、成本决策与成本计划在战略上对成本控制、成本核算、成本分析和成本考核进行指导，成本预测、成本决策与成本计划的变动是企业外部经济环境和企业内部竞争战略变动的结果，而成本控制、成本核算、成本分析和成本考核则通过成本信息的流动相互联系。

拓展阅读

在国外的教科书中，成本会计的内容、管理会计的内容往往出现在一本教材

中。我国近两年理论界对成本会计、管理会计的课程设置也有所讨论,有的认为成本会计应与管理会计合为一门课,有的则认为应分开设置。我们倾向于第一种观点。主要原因是,成本会计产生和发展的背景是工业革命和科学管理运动的兴起。成本会计工作的重点逐渐从成本核算转变为提供企业经营管理预测、决策、控制评价等所需的各种成本信息,成本会计的发展逐步形成了与财务会计平行的一门新兴学科——管理会计,从这点说,成本会计是管理会计产生的基础,管理会计是成本会计内容的延伸和发展。现代管理会计的预测、决策、规划、控制、分析评价等职能及管理会计的理论结构无一不与成本会计密切相连。随着经济的不断发展,技术的不断进步,我国对成本管理会计的研究也在不断深入。

任务三 产品成本核算的要求和一般程序

产品成本,是指企业在生产产品(包括提供劳务)过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。产品成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行计算,并进行相应的账务处理。成本核算一般是对成本计划执行的结果进行事后的反映。企业通过产品成本核算,一方面,可以审核各项生产费用和经营管理费用的支出,分析和考核产品成本计划的执行情况,促使企业降低成本和费用;另一方面,还可以为计算利润、进行成本和利润预测提供数据,有助于提高企业生产技术和经营管理水平。企业生产类型不同、管理要求不同,对产品成本计算的影响也不同,这些都影响甚至决定着产品成本核算对象的确定。根据成本核算程序,成本核算对象的确定是产品成本计算的前提,在这些基础上,在各成本核算对象之间分配和归集费用,然后在一个成本核算对象的完工产品和月末在产品之间分配和归集费用,计算各个成本核算对象的完工产品成本和月末在产品成本。

一、产品成本核算的要求

(一) 做好各项基础工作

为进行成本核算,企业应当建立健全各项原始记录,并做好各项材料物资的计量收发、领退、转移、报废和盘点工作,包括材料物资收发领用、劳动用工和工资发放、机器设备交付使用以及水、电、暖等消耗的原始记录,并做好相应的管理工作以及定额的制定和修订工作等。同时,产品成本计算,往往需要以产品

原材料和工时的定额消耗量和定额费用作为分配标准，因此，也需要制定或修订材料、工时、费用的各项定额使成本核算具有可靠的基础。

企业应当充分利用现代信息技术，编制、执行企业产品成本预算，对执行情况进行分析、考核，落实成本管理责任制，加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制，加强产品成本核算与管理各项基础工作。

（二）正确划分各种费用支出的界限

产品成本是为生产产品而发生的各种耗费的总和，通常是企业存货的主要构成内容。成本着重于按产品进行归集，一般以成本计算单或成本汇总表及产品入库单等为计算依据。

为正确计算产品成本，必须正确划分以下五个方面的费用界限。

- （1）正确划分收益性支出和资本性支出的界限；
- （2）正确划分成本费用、期间费用和营业外支出的界限；
- （3）正确划分本期成本费用与以后期间成本费用的界限；
- （4）正确划分各种产品成本费用的界限；
- （5）正确划分本期完工产品与期末在产品成本的界限。

上述五个方面成本费用的划分应当遵循受益原则，即谁受益谁负担、何时受益何时负担、负担费用应与受益程度成正比。上述成本费用划分的过程，也是产品成本的计算过程。

（三）根据生产特点和管理要求选择适当的成本计算方法

产品成本的计算，关键是选择适当的产品成本计算方法。产品成本计算的方法必须根据产品的生产特点、管理要求及工艺过程等予以确定。否则，产品成本就会失去真实性，无法进行成本分析和考核。目前，企业常用的产品成本计算方法有品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、标准成本法等。

（四）遵守一致性原则

企业产品成本核算采用的会计政策和会计估计一经确定，不得随意变更。在成本核算中，各种会计处理方法要前后一致，使前后各项的成本资料能够相互可比。比如，企业应根据企业会计准则的规定正确确定固定资产的折旧方法、使用年限、预计净残值，无形资产的摊销方法、摊销期限等。各种方法一经确定，应保持相对稳定，不能随意变更。

（五）编制产品成本报表

企业一般应当按月编制产品成本报表，全面反映企业生产成本、成本计划执行情况、产品成本及其变动情况等。企业可以根据自身的管理要求，确定成本报表的具体格式和列报方式。

二、产品成本核算的一般程序

产品成本核算的一般程序，是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用，按照成本核算的要求，逐步进行归集和分配，最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的过程。成本核算的一般程序如下。

(1) 根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。

(2) 确定成本项目。企业计算产品生产成本，一般应当设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等成本项目。

(3) 设置有关成本和费用明细账。如生产成本明细账、制造费用明细账、产成品和自制半成品明细账等。

(4) 收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等，并对所有已发生生产费用进行审核。

(5) 归集所发生的全部生产费用，并按照确定的成本计算对象予以分配，按成本项目计算各种产品的在产品成本、产成品成本和单位成本。

(6) 结转产品销售成本。

为了进行产品成本和期间费用核算，企业一般应设置“生产成本”“制造费用”“主营业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”等科目。如果需要单独核算废品损失和停工损失，还应设置“废品损失”“停工损失”科目。

三、产品成本核算对象

(一) 产品成本核算对象的概念

产品成本核算对象，是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。成本核算对象的确定，是设立成本明细分类账户、归集和分配生产费用以及正确计算产品成本的前提。

(二) 成本核算对象的确定

由于产品工艺、生产方式、成本管理等要求不同，产品项目不等同于成本核算对象。企业应当根据生产经营特点和管理要求来确定成本核算对象。一般情况下，对制造企业而言，大批大量单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的，以产品品种为成本核算对象；小批单件生产产品的，以每批或每件产品为成本核算对象；多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的，以每种产品及各生产步骤为成本核算对象；产品规格繁多的，可将产品结构、耗用原材料和工艺过程基本相同的各种产品，适当合并作为成本核算对象。

企业内部管理有相关要求的，还可以按照现代企业多维度、多层次的管理要求，确定多元化的产品成本核算对象。多维度是指以产品的最小生产步骤或作业

为基础,按照企业有关部门的生产流程及其相应的成本管理要求,利用现代信息技术,组合出产品维度、工序维度、车间班组维度、生产设备维度、客户订单维度、变动成本维度和固定成本维度等不同的成本核算对象。多层次是指根据企业成本管理需要,划分为企业管理部门、工厂、车间和班组等成本管理层次。

四、产品成本项目

(一) 产品成本项目的概念

为具体反映计入产品生产成本的费用的各种经济用途,还应将其进一步划分为若干个项目,即产品生产成本项目,简称产品成本项目或成本项目。设置成本项目可以反映产品成本的构成情况,满足成本管理的目的和要求,有利于了解企业生产费用的经济用途,便于企业分析和考核产品成本计划的执行情况。

(二) 产品成本项目的设置

企业应当根据生产经营特点和管理要求,按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。例如,对于制造企业而言,一般可设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等项目。

(1) 直接材料。直接材料是指构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。包括原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、包装物、低值易耗品等费用。

(2) 燃料及动力。燃料及动力是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

(3) 直接人工。直接人工是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

(4) 制造费用。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

由于生产的特点、各种生产费用支出的比重及成本管理和核算的要求不同,企业可根据具体情况,适当增加一些项目,如“废品损失”等成本项目。企业内部管理有相关要求的,还可以按照现代企业多维度、多层次的成本管理要求,利用现代信息技术对有关成本项目进行组合,输出有关成本信息。

项目小结

成本管理是指企业生产经营过程中对成本进行规划、核算、分析、控制、考核等系列科学管理行为的总称。它的目的是充分组织企业全体人员,对生产经营过程的各个环节进行科学合理的管理,力求以最少的生产耗费取得最多的生产成果。

成本管理的主要内容包括：成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。成本分析贯穿于成本管理的全过程，成本预测、成本决策与成本计划在战略上对成本控制、成本核算、成本分析和成本考核进行指导，成本预测、成本决策与成本计划的变动是企业外部经济环境和企业内部竞争战略变动的结果，而成本控制、成本核算、成本分析和成本考核则通过成本信息的流动相互联系。

案例分析

小米、小丽今年大学毕业，他们同时参加了某公司会计岗位的招聘面试，公司领导问了他们同样一个问题：“公司现在财务会计岗位和管理会计岗位各一个，请问你对财务会计和管理会计的认识及求职意向是什么？”

小米：“财务会计与管理会计均属于会计工作，都是对企业日常业务进行事后的记账、算账和报账。但是管理会计主要面向企业的管理部门服务，属于管理工作。因此，我愿意从事管理会计岗位。”

小丽：“财务会计与管理会计虽然均属于会计工作，但是它们的工作重心是不一样的。财务会计侧重于反映过去，向企业外部发布会计信息；而管理会计侧重于面向未来，主要是对财务会计提供的信息进行加工、整理、延伸，为企业内部管理部门提供相关信息。因此，财务会计岗位是基础性工作岗位，我愿意从基础工作干起。”

思考分析：两人的观点是否正确？

课后训练

简答题：

1. 成本会计和管理会计的发展经历了哪几个阶段？
2. 简述成本管理的意义。
3. 简述成本管理的内容。
4. 简述成本核算的要求和一般程序。



分析思路