



“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

第三版

孙茂竹 王艳茹 李朝晖 编著



Cost Management Accounting

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

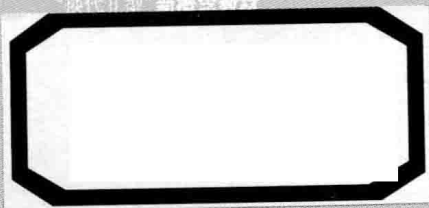
国家一级出版社
全国百佳图书出版单位



“现代会计”新编会计学教材

高等院校

新系



成本管理会计

第三版

孙茂竹 王艳茹 李朝晖 编著



Cost Management Accounting



图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理会计 / 孙茂竹, 王艳茹, 李朝晖编著. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2017.2

(高等院校本科会计学专业教材新系)

ISBN 978-7-5654-2700-8

I . 成… II . ①孙… ②王… ③李… 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 (2017) 第 025556 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)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连雪莲彩印有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 406 千字 印张: 17.25 插页: 1

2017 年 2 月第 3 版

2017 年 2 月第 6 次印刷

责任编辑: 李智慧 曲以欢

责任校对: 曲晗旋

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 32.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

作者简介

孙茂竹，男，中国人民大学商学院教授、博士生导师。兼任中国会计学会管理会计学会委员、中国高校财务学会理事以及数家上市公司独立董事。主要研究领域为财务理论与方法、管理会计理论与实务、成本会计与管理。主要讲授财务管理学、管理会计学、财务分析学、成本管理学等课程。其《会计教学改革的理论与实践》荣获1997年北京市普通高等学校教学成果一等奖。主持自然科学基金项目及省部级项目多项。著有《管理会计的理论思考与架构》《管理会计学》《财务管理学》《成本管理学》等十几部教材及专著。其中，《财务管理学》获得2000年教育部颁发的全国普通高等学校优秀教材一等奖。作为中国注册会计师以及中盛会计师事务所副主任会计师，组织并参加了近百家企业的财务审计、会计咨询和会计服务工作。参加了若干企业、事业单位的财务与会计设计工作。





高等院校本科会计学专业教材新系

会计理论

——魏明海 龚凯颂

会计学原理

——唐国平

中级财务会计

——刘永泽

审计学

——王光远 黄京菁

税务会计与纳税筹划

——盖地

国际会计

——常勋 常亮

成本会计

——潘飞

成本管理会计

——孙茂竹 王艳茹 李朝晖

政府与非营利组织会计

——常丽 何东平

会计发展史

——王建忠 柳士明

行业会计比较

——耿建新

会计信息系统

——杨周南 赵纳晖 陈翔

会计制度设计

——李端生

第三版前言

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。中国人民大学孙茂竹教授和中国青年政治学院王艳茹教授正是基于这样的考虑,在2010年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,成就了本书的第一版。

第一版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,并对作业成本法这种虽重要,但在实际工作中应用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,便于其更好地掌握本课程的内容,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。

第一版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。编写分工为:孙茂竹教授负责提纲的拟定和完善,王艳茹博士负责书稿的总纂和初校。第一、二、六章由孙茂竹教授编写,第三、四、五、七、八章由王艳茹博士编写。

教材出版后,得到了全国诸多兄弟院校一线教师的支持和厚爱,收到了很多使用本教材老师的反馈信息,大家普遍反映教材结构合理,内容紧凑,从体例到章节的安排很适合

48课时的教学要求,对于书后的课后练习也给予了充分肯定。所以,为更好地服务于教学,教材在2013年做了第一次修订,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。同时,根据新企业会计准则的规定,将书中相应内容进行了调整,对书中部分内容增加了解释和例题,使教材的操作性更强,也更容易理解;并增加了“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;还结合近年来注册会计师考试《财务成本管理》教材的变化,对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;将部分章节“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。

同样,为使本书各个章节更加简洁实用,方便教学,增强操作的便利性,满足应用型本科院校的办学定位和教学目标以及教师课堂教学的需要,本书第三版在广泛听取有关专家建议的基础上,对前两版的章节结构做了比较大的调整。主要的修订思路是:从成本管理的概述入手,按照成本管理的流程和环节,依次讲述了成本的计算,基于成本的决策和管理,最后是成本控制和成本分析。

具体来说,第三版的主要变动如下:

第一,按照成本管理的流程和环节重新安排了章节顺序。

第二,对部分章节的标题做了修改,使其与章节内容更加吻合。

第三,重新梳理了第一章的内容,将成本管理中涉及的主要概念做了清晰的界定,将成本的功能和分类拓展到管理领域,并增加了“成本会计系统”的内容。

第四,将辅助生产成本分配方法的编排基于分配方法的变革顺序做了调整,依次为直接分配法—交互分配法—代数分配法—顺序分配法—计划分配法;将生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法重新进行了分类。

第五,对作业成本法一章做了较大调整。由原来的四节改为了三节,从作业成本法的概述入手,讲解了作业成本的计算和作业成本管理,对作业成本法和作业成本管理进行了区分。

第六,对最优存货批量管理的扩展模型按假设逐步放开的顺序进行了调整,使学生理解起来更加容易,思路更加清晰。

第七,增加了保本点的含义及计算,使本量利分析的内容更加完整。

第八,删除了一些对意义或作用进行描述的内容,使全书内容更加简洁清晰。

第九,删除了标准成本差异账务处理示例和责任成本的核算方法,使全书内容更符合成本管理的定位。

第十,删除了成本报表分析的意义及作用,突出成本分析的依据和方法。

中国青年政治学院经济管理学院李朝晖老师参与了本书第三版的修订,做了大量基础性的工作。

在第三版的修订过程中,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,感谢中国青年政治学院经济管理学院研究生张怡蕾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。

教材可供高等院校管理类专业、经济类专业和 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使用，同时适用于从事不同层次成本管理会计教学的教师。

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。

另外，为减少任课教师的工作量，本书配有教学资源库，包括课程简介、教学计划、教学大纲、每章练习题、自测题、模拟试题等丰富的内容。

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。编者的联系方式为：wangyanrukab@126.com。

编 者

2017年2月

目 录

MULU

第一章 成本管理会计导论	1
学习目标	1
第一节 成本的基本概念	1
第二节 成本的功能与分类	5
第三节 成本管理会计系统	18
基本训练	23
第二章 费用归集与成本计算	28
学习目标	28
第一节 成本计算的一般要求和基本程序	28
第二节 费用的归集与分配	37
第三节 产品成本计算方法	59
基本训练	68
第三章 作业成本的计算与管理	70
学习目标	70
第一节 作业成本法概述	70
第二节 作业成本计算	74
第三节 作业成本管理	79
基本训练	89
第四章 产品生产决策	97
学习目标	97
第一节 产品生产决策方法	97
第二节 产品品种决策	100
第三节 产品生产组织决策	110
基本训练	126
第五章 生产组织成本管理	128
学习目标	128
第一节 产品定价管理	128

第二节 最优存货批量管理	138
第三节 零存货管理	144
基本训练	157
第六章 战略成本管理与控制	160
学习目标	160
第一节 企业竞争战略与成本控制	160
第二节 目标成本管理	166
第三节 功能成本管理	170
第四节 质量成本管理	174
基本训练	182
第七章 成本控制	187
学习目标	187
第一节 标准成本控制	187
第二节 责任成本控制	198
第三节 预算管理与控制	208
基本训练	221
第八章 成本报表与分析	223
学习目标	223
第一节 成本报表的基本构成	223
第二节 成本报表分析的依据和方法	234
第三节 全部产品成本表分析	239
第四节 主要产品单位成本表分析	244
第五节 期间费用分析	250
基本训练	251
主要参考文献	253
附录 课后练习参考答案	254

第一章

成本管理会计导论



学习目标

通过本章学习，学生应该：

1. 了解不同的成本概念以及成本的功能；
2. 熟悉支出、成本和费用的区别；
3. 熟练掌握成本按经济用途、习性和可控性的分类；
4. 熟悉按管理需要确定的成本概念；
5. 理解成本管理会计系统的结构；
6. 了解成本管理会计系统的目标和功能；
7. 掌握成本管理会计系统的特征和信息质量要求。

第一节 成本的基本概念

不同学科对成本的界定存在着一定差异，了解不同学科对于成本的表述，熟悉成本、费用和支出的相互关系，对于成本管理和计算都有着非常重要的意义。

一、不同学科的成本表述

经济学、管理学、会计学对成本的定义和使用存在较大差异，因此对成本定义的梳理对经营分析和管理决策有重要意义。

（一）经济学的成本

1. 马克思政治经济学的成本本质

马克思的成本理论认为成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。可见，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，就是商品

的成本,也是 $C+V$ 的货币表现。于是,资本主义制度下的成本,是由转移的生产资料价格和劳动力的价格所组成。劳动者在生产中创造的剩余价值部分,为资本家的资本增值,转化为利润,不包括在成本之内。

马克思对成本本质内涵的经典论述强调:成本是耗费和补偿的统一体,因此应以资本耗费的价值部分作为成本计量研究的理论依据,同时应以成本价值的补偿尺度作为成本计量研究的实际出发点。

2. 西方新古典经济学派的成本理论

在西方新古典经济学中成本包括“正常利润”。

“生产出某种产品或劳务所费成本是什么?假如经济分析的目的在于考察稀缺的生产资源有效率地在各种途径的分配使用,那么,生产X产品所费成本,就是为了生产出该产品而放弃(或牺牲)了另一种最佳替代物Y产品的生产。简言之,生产出X产品所费成本即是它的机会成本。”^①

可见,西方经济学把厂商生产某种产品的生产成本与生产该产品的机会成本作为同义词来理解,并把它分为显性成本和隐性成本。

显性成本是指厂商会计账本上作为成本项目入账的费用,包括员工薪酬、原料、燃料、动力和运输等所支付的费用,以及借入资本支付的利息。

隐形成本是指厂商自己提供的资源所必须支付的费用,包括:作为成本项目入账的固定资产的折旧费;厂商的所有者资本的利息和企业主的劳动报酬。

其中隐形成本中的第二项又称为“正常利润”。经济学把“正常利润”计入产品的生产成本之中,是因为必须要考虑企业所有者的资本代价。如果资本所有者的资本得不到回报,企业主将会把他的资本转移到别的行业。

此外,西方经济学的发展还产生了“交易费用(成本)”“代理成本”“信息成本”等概念。

(二) 管理学的成本

管理学认为成本是企业生产某种产品过程中所消耗资源的货币总和,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、能源的消耗,资金周转的快慢等等,都会直接或间接在成本中有所反映。

企业管理之所以从手段角度强调成本,是因为它可以对企业各方面工作起到组织和促进的作用。

可见,管理学与经济学相比,似乎并不强调成本的经济实质,却十分重视从过程和成本成因角度来阐述成本。

之所以产生差异是因为管理学是研究对组织所拥有的资源进行有效的计划、组织、领导和控制,以便达到既定组织目标的一门社会科学,它更关注成本形成动因和可能带来的后果。而经济学研究的则是稀缺资源条件下经济运行的规律,因此更重视揭示成本背后的经济本质。

① 萨缪尔森 P.A. 经济学(上册)[M]. 高鸿业,译. 12版. 北京:中国发展出版社,1992.

(三) 会计学的成本

会计学认为成本是为达到某一个特定目标所失去或放弃的一切可以用货币计量的耗费,可以分为财务成本和管理成本。

1. 财务成本

财务成本是财务会计范畴内的一个概念。事实上,费用和成本是密切相关但又相互区别的概念,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。^①

在上述定义中,费用是企业为了获得营业收入而发生的耗费。凡是不产生营业收入的资产耗费或减少,例如,由于自然灾害所造成的资产毁损,从性质上来看并不是费用(狭义成本),而是损失。正确地区分费用与损失,有利于会计报告使用者获得更有用的会计信息。

2. 管理成本

管理成本是指管理会计范畴内的一个概念,是企业内部基于经营管理的需要,而由企业自行确认和计算的。

美国会计学会(AAA)在《成本概念与标准》报告中曾定义:“成本是为了实现一定目的而付出(或可能要付出的),用货币测定的价值牺牲。”^②该定义已不再强调与具体的成本计量对象相联系,而是目标导向,有两个突出特点:一是强调“用货币测定的价值牺牲”,表明了货币计量的本质特征;二是强调“为了实现一定的目的而付出(或可能付出的)”,为了体现财务会计的收入与成本配比原则,提出了可能付出的成本概念,试图将财务会计和管理会计对成本概念的理解统一起来。

管理会计将成本视为达到某一个特定管理目标所失去或放弃的一切可以用货币计量的耗费。这就扩展了成本的内涵和外延,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,成本概念是管理会计理论与方法中发展最快的概念之一。

管理会计的成本概念目的性十分强烈。管理会计系统对成本计量的目的就是要满足不同信息使用者的决策需求,“不同目的,不同成本”的观念将构建起一个多维的成本概念体系。

二、支出、费用、成本的相互关系

支出、成本、费用是会计学中既相互联系又相互区别的三个概念。

(一) 支出和费用

在我国会计界,支出(payment)是基于现金的一个概念,一般指企业在生产经营过程中为获得另一项资产、为清偿债务所发生的耗费或资产的流出。就某一会计期间而言,支出可以是现金支出,也可能是非现金支出,就长期而言,所有支出最终由现金支出来实现。按照我国现行的《企业会计制度》(以下称《制度》),“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”。在会计上,支出比费用所含范围要广

^① 《Committee on Terminology》No.4. 1957. Para.3.

^② 美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》报告,1955年。

泛。只有那些在企业生产经营活动中为取得营业收入而发生的各种支出，才是费用。而其他原因发生的支出，如偿还借款、支付应付账款、为分配利润而支付的款项、为购买固定资产而支付的款项等等都与营业收入无关，都不能构成企业的费用，但是支出或早或迟最终会转化为费用，但并不是所有的支出在一发生时就是费用。

（二）费用和成本

按照《制度》规定，“成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费”，它是对象化的费用，即生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用，是按照产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集而形成的。费用是资产的耗费，它与一定的会计期间相联系，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。虽然，《制度》中把成本只界定为生产成本，这与我国经济学上界定的含义极为相似，但是，在会计实务中，成本应用不局限于此，即对象化不仅仅指产品，比如：为购买原材料而发生的费用，对象到所购材料上，即为该原材料的采购成本；为购买某设备而发生的费用，对象到所购设备上，即为该设备的购置成本。因此，在会计工作中，会计上的成本含义和一般意义上的成本一致，即指一种为特定目的而发生的资产耗费。当然，成本也可理解为按一定对象所归集的支出。某项支出，如为收益性支出，则构成产品成本；如为资本性支出，则构成某资产的成本。在会计上，我们且把《制度》界定的成本称为狭义的成本，而把实际应用的成本称为广义的成本。由此不难看出：在我国会计界，费用的内涵比成本的内涵要宽广。这里可以把成本理解为费用的一部分，但是在实际应用中，二者又是平行的，可以相互转化。而且在支出、费用和成本中，只有费用构成一项会计要素或会计报表要素，且和收入相对应而存在，并且，只有成本常被当作一种计量费用的手段，而支出、费用则不能。

（三）支出、费用和成本的确认

由上述含义可知：支出的确认较简单，一般只要流出或发生了，即可确认某项支出。但是，费用和成本的确认就不一定了。费用的实质是资产的耗费，但并不是所有的资产耗费都是费用。在我国，会计上确认费用遵循了划分收益性支出和资本性支出、权责发生制、配比等三个原则。但有一点须说明：在我国会计实务中，有些损失和费用不好区分，故都将其作为费用处理，如坏账损失等。根据上述原则，在确认费用时，一般应遵循费用与收入的直接联系（或称因果关系）、直接作为当期费用、按系统的合理分摊方式等三个确认标准。

在财务会计中，狭义上的成本即为生产成本，生产成本的确认过程即为一定时期生产费用归集和分配的过程，即为生产费用对象到某一产品的过程。一定时期所发生的生产费用构成了生产成本的基础。产品完工并验收入库后的生产成本即为该产品的产品成本，它等于月初在产品（生产）成本加上本月投入的生产成本再减去月末在产品（生产）成本。已销售的产品成本即为该产品的销售成本。但是，在管理会计中，成本总是广义上的成本，其确认要依其专门的界定，某一项成本总是有专门的界定或确指，如固定成本、沉没成本、机会成本等等，现代成本管理还引入了作业成本等。

第二节 成本的功能与分类

熟悉成本的功能和分类，是正确计算成本的前提，也是管理和控制成本的依据。

一、成本的功能

研究成本的功能是为了解决成本信息为谁服务的问题。

（一）财务会计的成本功能

财务会计的成本信息往往以企业为主体、以产品为对象，以反映企业经营者业绩为主要目的，最终形成资产负债表及利润表等对外报告。

但从目前看，财务会计的成本信息表现出以下重大缺陷：

1. 财务会计报告的相关性正在下降

会计报告应满足股东等的外部需求，更应满足管理者的内部管理需要。由于财务会计报告主要满足对外报告的需要，与企业内部管理的相关性正在下降，因而学术界和使用用户对财务会计报告提出了强烈的批评，纷纷要求改进甚至彻底改革财务会计报告体系。例如，美国会计学会（AAA）撰写的《基本会计理论》^①、美国注册会计师协会财务报告特别委员会撰写的《改进企业报告——着眼于用户》^②、斯坦福大学教授威廉·H.比弗撰写的《财务呈报：会计革命》^③等著作，都对传统的财务会计报告提出了强烈的批评。

支撑传统财务会计报告的基础是传统的收益确认理论和资产计量理论。传统的收益确认理论是以历史成本、收入与成本配比和稳健原则三项基本原则为基础的，传统的资产计量理论则主要以历史成本计量为基础。支撑收益确认理论和资产计量理论而构建的财务成本计量模式，由于传统的收益确认理论和资产计量理论受到责难也受到严峻的挑战。

以历史成本为基础、注重收入与成本配比、强调成本归属观念、强调成本流转观点是财务成本计量模式的四大特征，该计量模式忽视已增值未实现的收益的信息、现金流量信息以及与未来相关联的成本等信息，无法保证资产的准确计量和收益的及时、完整确认，从而影响财务会计报告向外披露的财务会计信息质量。因此，随着财务会计报告体系的改革，现行的成本计量模式也将进行改进。

2. 成本管理注重过程控制、强调多目标决策的现代管理要求

市场全球化和需求主导化已经成为当代经济发展的主要特征，需求的多样性和经营环境的多变性，使得企业不得不加强对业务流程的过程管理，以保证企业能及时调整，来顺应多变的市场要求。现行的管理成本计量模式依附于财务会计的账务体系，难以“及时”、“准确”和“真实”地提供用于管理决策的相关成本信息。

美国管理大师彼得·F.德鲁克在1995年撰写的《企业急需信息经理》一文中，指出

① A Statement of Basic Accounting Theory (1966) .

② Improving Business Reporting—A Customer Focus (1991年) .

③ Financial Reporting: An Accounting Revolution (1998) .

传统的成本会计已无法提供过程成本控制信息。哈佛大学教授罗伯特·S.卡普兰和戴维·P.诺顿于1996年撰写的《综合计分卡：一种革命性的评估和管理系统》中也提出了传统的成本会计难以提供管理过程所需的具有相关性的成本信息。

在企业过程管理中，传统的管理成本计量模式已呈现出多方面的缺陷和不足^①：

(1) 成本重心前移，使成本信息出现“时滞”。资料表明，制造行业产品75%的成本因素在产品研发阶段已确定，只注重生产过程成本核算和控制的成本计量模式将易发生“失真”现象；

(2) 传统的管理成本计量模式“好量疏质”“忽视核心竞争”等缺陷，与现代化管理思想相抵触；

(3) 传统的管理成本计量建立的基准点是“短期的”（一个月到一年），反映企业短期的成本信息，将固定成本短期化处理，淹没了大量战略信息，企业绩效难以真正体现；

(4) 间接费用简单化对待，没有揭示出业务活动背后真正的成本动因。

可见，传统财务成本计量模式亟待改革，它已无法提供准确的成本信息，并阻碍企业管理行为的有效实施。

（二）管理会计的成本功能

鉴于财务成本计量模式难以满足多目标的要求，H.托马斯·约翰逊和罗伯特·S.卡普兰在《相关性已消失：管理会计的兴衰》（1987年）的第10章中指出：“目前的成本会计系统试图满足三个目标：将部分期间成本分配于产品，以便能及时编制财务报表；为成本中心管理者提供过程控制信息；为产品和经营管理者提供一个产品成本估计数据。一般来说，这三个完全不同的目标使用的是同一个成本系统。由于财务会计的思想已占主导地位，只有第一个目标完成得较好，用于定期财务和税收报表的成本分配时常接受来自外部审计者和税务部门的明确意见。然而，为了满足外部财务报告需要设计的成本系统并无法推进成本中心内部的过程控制，并且引起了产品成本的歪曲和错误……”

总而言之，过程控制、产品成本计算和财务报告三种职能，具有不同的报告期间，不同的成本分类，不同的轨迹和分配程度，不同的相关成本结构，不同的对象等。尽管这三种系统可能从同样的数据库中提取数据进行处理，设计单一系统来服务于三个不同的目标是不太现实的，至少在近期内是如此。与其花费大量的力气来设计一个全面的系统，还不如开始设计三个独立的系统，从而高效且有效地完成每一项职能。”

查尔斯·T.霍恩格伦撰写的《成本会计：以管理为重心》（第九版）则提出成本会计目标有五种：（1）构建整体策略和长远规划；（2）资源分配决策和定价决策；（3）企业经营活动的成本计划和成本控制；（4）人员业绩的衡量与评估；（5）满足外部监管。

无论是三目标还是五目标的提出都强调两点：（1）传统的财务成本会计系统由于仅仅依赖于账户系统，存在着结构性的先天缺陷，无法很好地满足多目标的要求；（2）为了适应不同的管理目的和需要，成本会计系统应提供不同的成本信息。

（三）成本的功能

什么是成本？如何理解成本？

按照传统观念，成本是企业所耗资源的货币表现，成本研究基本局限在损益计算、价

^① 卡普兰 R.S., 诺顿 D.P. 综合计分卡：一种革命性的评估和管理系统 [M]. 王丙飞, 等, 译. 北京：新华出版社, 1998.

值确定等价值补偿与分配问题的研究，并导致对成本的片面理解和运用，如满足以企业为主体的对外报告的需要，降低成本、节约费用就是增加利润等。

按照管理的观念，成本是企业为获得未来经济利益所耗资源（既包括物质资源，如资产和负债，又包括非物质资源，如作业、流程和时间）的货币表现，这将导致成本效益分析等价值决策管理问题的研究，不仅可以满足“不同管理，不同成本”的过程控制和多目标决策的现代管理要求，而且使得成本体系更加完整和有效。现代成本管理系统如图 1-1 所示。

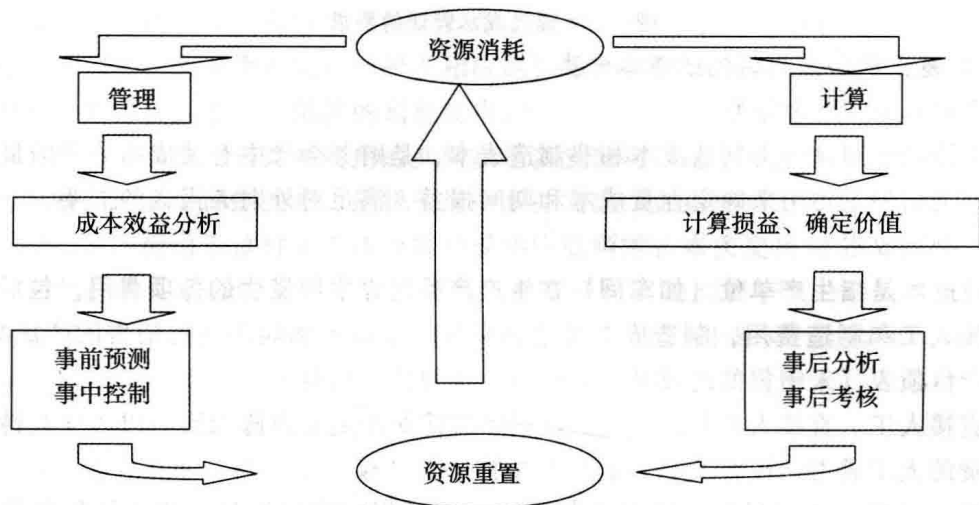


图 1-1 现代成本管理系统

资源的使用形成收入或收益，但也形成成本或费用。资源、成本与收入关系图如图 1-2 所示。因而人们的理解就不再局限在成本或费用本身，而是它能否带来价值增值。

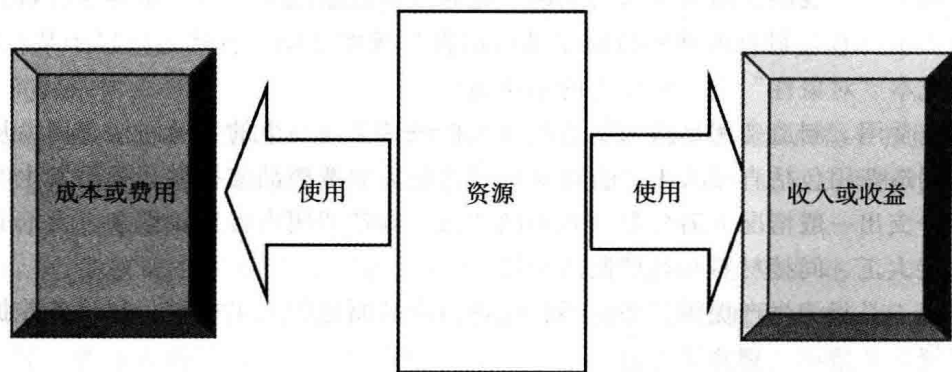


图 1-2 资源、成本与收入关系图

现代成本管理强调任何部门的设置、任何活动的发生、任何人员的增减，都应符合成本效益的原则，也就是说，任何功能的所得必需大于所费，实现价值增值。现代成本管理的要求如图 1-3 所示。从这个角度讲，不顾目标是否实现，简单强调成本降低、费用节约不符合现代成本管理的全面要求。

二、成本的分类

为了适应成本计算和成本管理的需要，进一步提升成本的价值贡献，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。