

21

世纪经管类人才系列规划教材

◎ 甘永生 闫德志 主编

成本管理会计

C

hengben Guanli
Kuaji



华中科技大学出版社

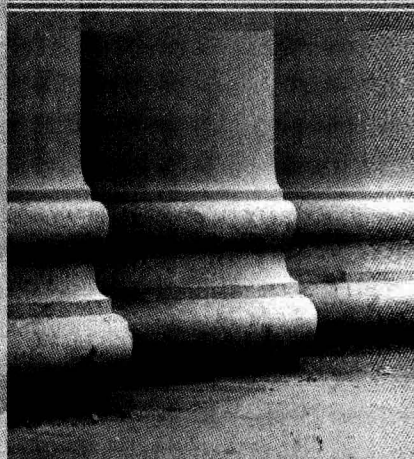
<http://www.hustp.com>

21

世纪经管类人才系列规划教材

成本管理会计

主 编 甘永生 闫德志
副主编 孙世荣 李新来



华中科技大学出版社

<http://www.hustp.com>

中国·武汉

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/甘永生 闫德志 主编. —武汉: 华中科技大学出版社, 2011. 1
ISBN 978-7-5609-6710-3

I. 成… II. ①甘… ②闫… III. 成本会计 IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 212496 号

成本管理会计

甘永生 闫德志 主编

策划编辑: 曾 光

责任编辑: 沈婷婷

封面设计: 刘 卉

责任校对: 朱 霞

责任监印: 周治超

出版发行: 华中科技大学出版社(中国·武汉)

武昌喻家山 邮编: 430074 电话: (027)87557437

录 排: 武汉市兴明图文信息有限公司

印 刷: 武汉首壹印务有限公司

开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16

印 张: 27.25

字 数: 697 千字

版 次: 2011 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

定 价: 43.00 元



本书若有印装质量问题, 请向出版社营销中心调换
全国免费服务热线: 400-6679-118 竭诚为您服务
版权所有 侵权必究

前言

QIAN YAN

现代企业会计通常分为成本会计、财务会计和管理会计三部分。成本会计即企业围绕成本这个主题而展开的会计活动,有广义与狭义之分。狭义的成本会计是指进行成本核算与分析的成本会计;广义的成本会计则指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考评的成本会计。现代成本会计采用的是广义的成本会计概念。财务会计是指运用传统会计方法,遵循公认的会计准则,对企业已经发生的交易或经济事项,进行确认、计量、记录和报告的会计,它侧重于向企业外部的利益集团和个人提供一定期间的经营成果、现金流量和期末财务状况等信息。管理会计则侧重于为企业内部管理服务,是运用适当的技术和概念向企业管理当局提供用于计划、评价、控制,以及确保企业资源合理使用和经管责任履行所需信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程,目的是改善企业内部管理职能,促进企业持续健康发展,提高经济效益。从服务对象来看,财务会计对外,管理会计对内,它们结合在一起同时满足了企业内外对会计信息的需求,故一般又认为现代企业会计由财务会计与管理会计两大分支构成。

成本会计与财务会计具有一定的联系,主要表现在它通过产品成本计算为财务会计对外报告提供存货计价和损益计算方面的信息依据。成本会计与管理会计密不可分,表现在它们的学科内容互相交叉。鉴于此,有必要合二为一,即将成本会计与管理会计融合为成本管理会计一门学科,这种融合,一是可以消除由于成本会计与管理会计内容界限不清给人们造成的认识混乱;二是从会计专业教育的角度看,可以避免教学中由于要单独开设成本会计与管理会计两门课程而造成的教学内容重复或取舍困难,从而有助于提高教学效率和教学效果。

近年来,我国会计教育界为了解决成本会计与管理会计内容交叉、重复的现象,对成本会计与管理会计融合为成本管理会计的模式进行了一些探索,大致提出了板块式结构、融合式结构和应用式结构等三种模式。我们赞同按照融合式结构构建成本管理会计内容体系。但是如何融合,还需要我们对成本管理会计一词具有明确的理解,因为理解不同将导致融合后的成本管理会计内容体系的巨大差异。

从目前的研究看,对成本管理会计有以下几种理解:①成本会计+管理会计之理解;②成本管理的会计之理解;③内部管理会计之理解。第一种理解,意味着成本管理会计就是成本会计与管理会计的简单合并,是上述板块式融合模式下的思维。第二种理解,意味着成本管理会计是对企业成本管理活动进行反映和监督的会计。企业成本管理活动包括成本策划、核算、控制和评价,成本管理会计是围绕这些环节而组织的会计工作。在这种理解下,成本管理会计内容的构建具有明确的主线和严密的逻辑,但是,它排除了管理会计中超越成本管理的内容,因而它不完整。至于第三种理解,也会导致成本管理会计内容的不完整。众所周知,现代企业会计分为侧重于对外报告的财务会计和侧重于服务企业内部管理的管理会计两大分支,而成本会计中的产品成本的核算主要是适应财务会计对外报告的需要,为企业确定期间的销货成本和营业利润,以及计算期末产品存货成本提供信息,不属于内部管理会计的内容,因此,按照第三种理解是不应当包括在成本管理会计之中的。

成本会计是围绕成本而构建的会计信息系统。它所提供的成本信息包括适应财务会计对外报告所需

要的成本信息和适应内部管理要求的所谓管理成本信息。前者主要是产品成本信息,后者则范围极为广泛:有用于计划、决策的成本信息;有用于控制和业绩评价的成本信息;有过去的成本信息,有现在的成本信息,也有关于未来的成本信息。因为满足企业内部管理需要是主要的,所以现代成本会计的主体内容是后者的反应,而前者仅是少量的工作。我们知道,管理会计作为专门服务于企业内部管理的会计系统,自然要提供适应内部管理要求的管理成本信息,所以关于管理成本信息的提供从管理会计的产生开始一直是管理会计的基本内容。并且,管理会计在研究成本的时候,注重成本与收入、利润、质量、工期、信誉的联系,以及与企业战略和竞争优势之间的联系,围绕企业竞争优势的培育、可持续发展和综合成本效益的提高,来考察成本问题,这样才能更科学、准确地把握成本的意义,使成本信息的提供和管理具有正确的目标导向。由此可见,管理会计包含了成本会计的有关管理成本信息的会计内容,并且超越了成本会计。因此,我们理解的成本管理会计应当是:成本管理会计=管理会计+部分成本会计。成本管理会计的内容构建应以管理会计为主体,加上成本会计中适应财务会计对外报告需要的关于产品成本计算的内容。

基于上述对成本管理会计的理解,本着系统性、先进性和开放性的原则,本书构建了成本管理会计的基本内容体系。它共有5篇,可分为14章。其中,第一章至第三章属于基础篇;第四章至第六章属于成本计算篇;第七章至第十章属于规划与决策会计篇;第十一章至十二章属于控制与业绩评价会计篇;第十三章至十四章属于发展篇。

本书由山东交通学院经济系组织编写,甘永生教授、闫德志副教授任主编,孙世荣副教授、李新来副教授任副主编。参编人员的具体分工是:第一章、第六章、第十章、第十四章由甘永生执笔;第二章、第三章由闫德志执笔;第四章、第五章由李新来执笔;第七章由张佩璐执笔;第八章由隋海燕执笔;第九章由陈小英执笔;第十一章、第十二章由孙世荣执笔;第十三章由桑梓卿执笔。

在编写过程中,我们参阅了国内外众多专家学者的大量研究成果,限于篇幅未能一一列出,敬请谅解。华中科技大学出版社为本书的出版提供了鼎力支持,山东交通学院教务处、经济系的领导和老师也提供了诸多帮助,在此深表谢意。尽管我们作出了很大努力,但受时间和水平的限制,书中不当和疏漏之处在所难免,恳请广大读者批评指正,以便修订、再版时更正。

编 者

2010年7月

目 录

第一篇 基础篇

第一章 成本管理会计概论	(3)
第一节 成本会计与管理会计的融合——成本管理会计	(3)
第二节 成本管理会计的基本职能和基本内容	(16)
第三节 成本管理会计与财务会计的区别与联系	(18)
第四节 成本管理会计人员的职业道德	(20)
第五节 成本管理会计人员的职业教育与职业资格	(22)
本章小结	(27)
复习思考题	(28)
第二章 企业成本、收入和利润	(29)
第一节 企业的成本	(29)
第二节 企业的收入	(38)
第三节 企业利润	(41)
本章小结	(43)
复习思考题	(43)
第三章 成本习性分析与本量利分析	(44)
第一节 成本习性与相关范围	(44)
第二节 成本习性分析的程序与方法	(48)
第三节 本量利分析	(53)
本章小结	(71)
复习思考题	(72)
业务练习题	(73)

第二篇 成本计算篇

第四章 传统成本计算(上)	(77)
第一节 成本计算概述	(77)
第二节 要素费用的归集和分配	(86)
第三节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(115)
本章小结	(126)

复习思考题	(126)
业务练习题	(127)
第五章 传统成本计算(下)	(130)
第一节 产品成本计算的品种法	(130)
第二节 产品成本计算的分批法	(140)
第三节 产品成本计算的分步法	(146)
本章小结	(155)
复习思考题	(156)
业务练习题	(156)
第六章 变动成本法	(159)
第一节 变动成本法概述	(159)
第二节 变动成本法与全部成本法的区别	(161)
第三节 两种方法计算的税前净利产生差异的原因及互换	(166)
第四节 两种方法的优缺点及综合运用	(171)
本章小结	(176)
复习思考题	(176)
业务练习题	(176)

第三篇 规划与决策会计篇

第七章 经营预测	(181)
第一节 经营预测概述	(181)
第二节 销售预测	(185)
第三节 利润预测	(191)
第四节 成本预测	(197)
第五节 资金需要量预测	(200)
本章小结	(203)
复习思考题	(203)
业务练习题	(203)
第八章 短期经营决策	(205)
第一节 短期经营决策的基本问题	(205)
第二节 存货决策	(211)
第三节 生产决策	(217)
第四节 定价决策	(231)
第五节 不确定性决策	(239)
本章小结	(242)
复习思考题	(242)

业务练习题	(243)
第九章 长期投资决策	(244)
第一节 长期投资决策概述	(244)
第二节 长期投资决策需要考虑的重要因素	(246)
第三节 长期投资决策方案评价的基本方法	(261)
第四节 长期投资的风险报酬	(266)
第五节 固定资产更新与大修决策	(272)
本章小结	(277)
复习思考题	(277)
业务练习题	(277)
第十章 全面预算	(279)
第一节 全面预算概述	(279)
第二节 全面预算的基本内容和基本编制方法	(281)
第三节 编制预算的几种先进方法	(292)
本章小结	(300)
复习思考题	(301)
业务练习题	(301)

第四篇 控制与业绩评价会计篇

第十一章 标准成本法	(307)
第一节 标准成本法概述	(307)
第二节 标准成本的制定	(310)
第三节 成本差异计算与分析	(314)
第四节 成本差异的账务处理	(320)
本章小结	(325)
复习思考题	(325)
业务练习题	(326)
第十二章 责任会计	(328)
第一节 责任会计概述	(328)
第二节 责任中心	(331)
第三节 责任中心业绩评价	(336)
第四节 内部转移价格和经济仲裁	(345)
本章小结	(349)
复习思考题	(350)
业务练习题	(350)

第五篇 发 展 篇

第十三章 作业基础成本管理会计	(355)
第一节 作业基础成本管理会计概述	(355)
第二节 作业基础成本计算	(359)
第三节 作业基础预算	(371)
第四节 作业基础管理	(377)
本章小结	(381)
复习思考题	(381)
业务练习题	(382)
第十四章 战略成本管理会计	(384)
第一节 战略成本管理会计概论	(384)
第二节 战略决策分析	(391)
第三节 平衡计分卡及平衡计分卡驱动全面预算	(400)
第四节 战略成本管理的基本方法	(408)
本章小结	(425)
复习思考题	(425)
参考文献	(426)

第一篇

➤ 基础篇 ◀

第一章

成本管理会计概论

本章导读

现代企业会计通常分为成本会计、财务会计和管理会计三部分。成本管理会计是在成本会计和管理会计基础上为适应它们的发展趋势而融合形成的一个新的会计分支。本章是开篇,首先介绍了成本会计的概念及其产生和发展、管理会计的概念及其产生和发展、成本会计与管理会计的融合;其次,阐述了成本管理会计的基本职能与基本内容、成本管理会计与财务会计的区别和联系;最后,本章对美国有关成本管理会计人员的职业道德、职业教育和职业资格方面的规定和要求进行了说明。

学习目标

通过本章学习,要求学生:

- (1)了解成本会计、管理会计的概念及其产生和发展;
- (2)理解成本会计和管理会计融合为成本管理会计的必要性;
- (3)掌握成本管理会计的基本职能和基本内容;
- (4)掌握成本管理会计与财务会计的区别和联系;
- (5)熟悉成本管理会计人员的职业道德;
- (6)了解美国成本管理会计人员职业教育的内容和资格考试的相关规定。

第一节 成本会计与管理会计的融合——成本管理会计

现代企业会计通常分为成本会计、财务会计和管理会计三部分。成本管理会计则是在成本会计和管理会计基础上为适应它们的发展趋势而融合形成的一个新的会计分支。

一、成本会计的概念和成本会计的产生与发展

(一)成本会计的概念

成本从最广泛的意义上讲,是指为达到特定的目的而实际或可能付出的用货币计量的代价。任何单位、个人要达到一定的目的,不可能是没有任何代价的,这就是所谓“有舍才有得(舍得)”。但是,由于资源的稀缺性,为达到一定的目的,人们同时在客观上必然要考虑所付成本代价的高低,并尽可能以最小的成本代价来达到目的。

企业是通过生产经营活动来实现赢利目的的组织。它以对外提供产品或服务为手段从顾客手中换取收入,其收入抵扣为获取收入而付出的成本后形成的差额,即为企业利润(收

人大于成本的金额)或亏损(收入小于成本的金额)。可见,企业能否赢利以及赢利多少取决于收入和成本两个因素。相对而言,成本因素可起到更重要的作用。陈奋教授在其《成本控制的原理和方法》一书中曾指出:企业在经营中,外在的有同业竞争、政府课税和经济环境逆转等威胁,内在的有员工待遇和股东取息分红要求等压力,可以说经常遭受内外夹攻。企业用以应对内外夹攻而实现赢利目的武器,主要是降低制销成本、提高产品品质、创新产品设计和增加产销数量。其中以降低成本最为重要,因为成本降低后,便可削减售价,从而增加销路。销路扩增后,经营基础稳固了,便有力量去提高品质,创新设计。所以,成本控制是争取赢利的不二法门。

由于企业成本对于企业赢利继而对于企业生存和发展具有决定性的影响,因而企业必然对成本信息十分关心,以便企业对成本实施管理并据以作出相应的生产经营决策及进行资产的计价、利润的计算等。成本会计即企业围绕成本这个主题而展开的会计活动。成本会计有广义与狭义之分。狭义的成本会计是指进行成本核算与分析的成本会计;广义的成本会计则指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考评的成本会计。现代成本会计采用的是广义的成本会计概念,它是企业整个会计体系的重要组成部分,其基本目的在于计算成本,但不仅仅限于计算成本。实际上,现代成本会计已经具有成本预测、成本决策、成本预算、成本控制、成本计算、成本分析和成本考核等广泛职能,它与成本管理几乎成为了同一个概念。

关于现代成本会计,其定义可以表述为:现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它根据成本核算和其他资料采用现代数学和数理统计的原理和方法,针对不同业务,建立起数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争力和适应能力。^①

(二)成本会计的产生和发展

人类有关成本计算的实践最早可以追溯到公元前五千年的古埃及以及公元前两千年左右的古巴比伦王国。公元前五千年,埃及建造了世界闻名的金字塔。埃及金字塔中的大金字塔“占地十三英亩,用方石二百三十万块,每块都有成千上万斤重,十万人费时二十年才建成”。可想而知,建造过程中有大量的组织和管理工作,涉及庞大的用工、用料的筹划、计算和管理。^② 公元前两千年左右,古巴比伦王国的国王汉谟拉比颁布了一部法典,由于该法典刻于石柱之上,故称《石柱法》,史称《汉谟拉比法典》,该法典共有 282 条法律条文,对贸易、借贷、工资、会计、收据的处理及责任、惩罚都有明确的条款规定,涉及不少古老的管理思想和方法,其中包括成本计算。例如,某人租用他人的耕牛、牛车及驾车人,应每天付给谷物 180 KA(当时的重量单位)。说明必须计算每天耕牛、牛车及驾车人的花费与收入并进行比较,才能确定收回谷物数量 180 KA。显然这表明当时已经存在着成本计算实践。^③ 虽然作为成本会计最基本内容的成本计算实践出现得很早,但只有将成本计算纳入复式簿记系统才标志着成本会计的产生。成本会计作为一项经营管理手段,是商品生产发展到一定阶段的产物,它的起源可以追溯到 15 世纪的意大利,当复式簿记随着资本主义生产方式的迅速发展渗透到

① 徐政旦,石人瑾,林宝环,等.成本会计[M].上海:上海三联出版社,1994:7-8.

② 郭咸纲.西方企业管理理论的发展[M].北京:中国财政经济出版社,1981:5.

③ 林万祥.成本论[M].北京:中国财政经济出版社,2001:67.

工业领域时,工业簿记中的简单成本计算就预示着成本会计的萌芽。^①例如,在由意大利著名银行家梅迪奇与他人合伙开办的羊毛组织企业采用的工业簿记中,就已经将设备的原始成本分期转销为费用,同时还开设了纺织品账户,计算纺织品成本。随着欧洲经济的发展和资本主义工业体系的形成,复式工业簿记得到了进一步发展。16世纪中期,在荷兰的普拉廷印刷厂的复式簿记中,为每一本书设立一个账户,记录印制该书所耗费的纸张、工资以及其他费用。印刷过程结束之后,账户中记录的全部费用就是印制该书的全部成本。其成本计算较之意大利又有所发展。

然而,在西方会计史上,一般认为成本会计是与工业革命伴生的,正如利特尔顿所言:“当工业尚停留于家庭手工业制阶段的时候,那种生产基本上是家庭的职业活动,几乎没有领取工资的劳动,也没有人对反映生产获得结果的利润产生兴趣。然而,当工厂取代了家庭手工业制以后,情形就大不一样了。这时,生产变成了由支付工资、购买原材料并十分关注生产利润的企业主来领导,于是成本会计成为必要。”

从西方国家工业革命的完成算起,成本会计的发展可以分为以下几个阶段。

1. 早期成本会计阶段(1880—1910)

18世纪60年代,英国率先进入工业革命时期。到19世纪30年代,英国首先完成了工业革命。到19世纪末,西方各国相继完成了工业革命。“成本会计的出现是企业工业化发展需要的一个回声。”从历史的角度考察,虽然在很早时候的巴比伦和埃及已有成本会计的实践,但现代成本会计的根源,是从1880—1920年间发展起来的。^②因此,多数学者认为,1880—1920年是成本会计的奠基时期或早期阶段,这个阶段的成本会计的特点是仅限于对生产过程的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,故属于记录型成本会计。在这个阶段,人们将成本计算同复式簿记结合起来,有关产品各项生产成本(包括材料、人工、间接费用)的归集、分配方法以及根据生产特点进行产品成本计算的方法(分批成本计算法和分步成本计算法)都得到了发展。

2. 近代成本会计阶段(1911—1945)

工业革命彻底改变了过去的生产方式,使得经验管理已不适应,迫切要求管理技术的进步。1911年,泰罗(F. Taylor)发表《科学管理原理》一书,标志着科学管理(又称泰罗制)的诞生。科学管理的核心是提高劳动生产率,主要方法是标准化(制定合理的日工作量,使工人掌握标准化的操作方法,使用标准化的工具、机器和材料,在标准化的工作环境中操作)以及采用刺激性的工资报酬制度(即制定合理的工作定额,实行差别计件制,完成任务正常报酬、未达到标准低酬、超标准高酬)。科学管理一经产生,迅速在美国许多企业得到广泛应用。为配合科学管理的应用,标准成本(standard cost)、预算控制(budget control)、差异分析(variance analysis)等专门方法被引进到成本会计体系之中。这些专门方法的引进,开始使成本会计由单纯的事后反映延伸到事中控制,标志着成本会计进入一个新的发展阶段。

3. 现代成本会计阶段(1945—1980)

第二次世界大战后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新换代加快,企业规模越来越大,跨国公司大量涌现,市场竞争十分激烈,西方国家的社会经济进入了新

① 郭茂祥. 成本会计[M]. 大连:东北财经大学出版社,1993:11.

② [美]E. B. Deakin M. W. Maher. 现代成本会计[M]. 孙庆元,唐文瑞,徐庆诺等译. 上海:立新科技图书用品社,1992.

的发展时期。为了适应社会经济出现的新情况,满足现代化大生产对管理的客观要求,管理也要加速现代化,因此,统计分析、运筹学、系统工程和计算机技术被引入企业管理中。管理现代化,统计分析、运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术在成本会计中的广泛应用,使成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计发展的重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。其主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。

4. 现代成本会计创新发展阶段(1981年以后)

1) 适应新制造环境要求取得的新发展

相对于传统制造环境而言,新制造环境充分利用了现代科学技术的最新成果,主要表现为自动化和电脑化两个特征。新制造环境具体包括4种。①弹性制造系统(FMS)。是指使用机器人及电脑控制的材料处置系统,结合各种独立的电脑程式机器工具进行生产,它有利于产品制造程序的弹性化。使用FMS最大的好处是可以从事产品多样化的生产,解决对产品多样化、精致化的需求。②电脑辅助系统,包括电脑辅助设计(CAD)、电脑辅助工程(CAE)及电脑辅助制造(CAM)。电脑辅助系统,不但增强了电脑的功能,而且为厂商提供了更为宽广的发展空间。使用电脑辅助系统可减少人工成本、节省时间并提高工作效率。③制造资源规划(MRP II)。是指制造业所采用的电脑管理信息系统。目前流行的材料需求规划(MRP I)是MRP II的前身。MRP II有助于管理当局进行及时、有效的投资与生产经营决策。④电脑整合制造系统(CIM)。是指以电脑为核心,结合如FMS、CAD、CAE、CAM等新技术的系统,形成从始至终的自动化制造程序,甚至可达到工厂无人化的地步。

在新的制造环境下,生产成本中的间接制造成本(制造费用)较之于传统制造环境大幅上升,而在传统制造环境下,在生产成本中作为主要成本的直接材料与直接人工成本比重则不断下降。面对企业新制造环境的冲击,如果继续使用传统的成本会计技术与方法(对间接制造费用按人工成本比例分摊于各种产品),将使产品成本计算发生严重扭曲。针对传统成本会计不适应新制造环境的局面,美国会计学者在20世纪80年代兴起了对作业基础成本法(activity-based costing, ABC)的研究热潮。

对作业基础成本法的研究最早可追溯到20世纪40年代,最早提出的概念是作业会计(activity-based accounting 或 activity accounting)。美国会计学家埃里克·科勒(Eric Kohler)教授于1941年在《会计论坛》杂志上发表的论文首次对作业、作业账户设置等问题进行了讨论,并提出每项作业都设置一个账户,作业就是一个组织单位对一项工程、一个大型建设项目、一项规划以及一项重要经营的各个具体活动所作出的贡献。随后的乔治·斯托布斯(George J. Staubus)教授认为,作业会计是一种和决策有用性目标相联系的会计,研究作业会计首先应明确作业、成本和会计目标——决策有用性三个概念。1971年,斯托布斯在具有重大影响的《作业成本计算和投入产出会计》一书中,对作业、成本、作业成本计算等概念作了全面阐述。

在上述学者研究的基础上,以企业新的制造环境为背景,引发了20世纪80年代以后西方会计学者对传统的成本会计系统的全面反思。1988年,哈佛大学的罗宾·库珀(Robin Cooper)在夏季号《成本管理》杂志上发表了《一论ABC的兴起:什么是ABC系统?》,库珀认为产品成本就是制造和运送产品所需全部作业的成本的总和,成本计算的最基本对象是作业;ABC赖以存在的基础是作业消耗资源、产品消耗作业。接着库珀又连续发

表了《二论 ABC 的兴起:何时需要 ABC 系统?》、《三论 ABC 的兴起:需要多少成本动因并如何选择?》和《四论 ABC 的兴起:ABC 系统看起来到底像什么?》。他还与罗伯特·卡普兰(Robert. Kaplan)合作,在《哈佛商业评论》上发表了《计量成本的正确性:制定正确的决策》等论文,对作业成本法的现实意义、运作程序、成本动因选择、成本库的建立等重要问题进行了全面、深入的分析,奠定了作业基础成本法研究的基石。

简单地说,作业基础成本法就是以作业为基础的成本计算。其理论基础是:产品消耗作业,作业消耗资源并导致成本的发生。因此,作业基础成本法在进行产品成本计算时,对于间接制造费用,首先是按照资源动因归集到各项作业或作业成本池中;然后,再按照作业动因将作业成本或作业成本池的成本分配到产品上。在企业新的制造环境下,作业基础成本法可以纠正传统成本计算产生的产品成本扭曲现象,提供相对准确的产品成本信息,而且有助于企业实施作业成本管理(activity-based cost management)或作业管理(activity-based management),即通过对企业的作业、作业链、价值链进行优化与完善来降低成本,提高质量和效率。

自 20 世纪 90 年代以来,作业基础成本法在实业界的应用和发展稳步推进。根据克诺韦德(krumwiede)对 1996 年美国管理会计学会成本管理组资料的分析和相关研究表明,截止到 1996 年,已采纳作业成本法的美国公司由 1990 年的 11% 上升到 49%。目前,作业基础成本法的应用已由最初的美国、日本,迅速向其他国家扩展。

2) 适应战略管理要求取得的新发展

企业战略是企业带有全局性、根本性和长远性的谋划或方案,而企业战略管理则是围绕企业战略而展开的一个有机的过程。这个过程通常包括战略制定、战略实施、战略评价等几个基本阶段。战略管理思想对成本会计系统的影响主要体现在战略成本管理(strategic cost management)的提出。战略成本管理的思想最早由英国学者肯尼斯·西蒙兹(Kenneth simmonds)提出。他在 1981 年提出了战略管理会计概念,从企业在市场中的竞争地位这一视角出发,认为战略管理会计就是通过对企业自身以及竞争对手的有关成本资料进行分析,为管理者提供战略决策所需的信息。在这里,虽然他探讨的是战略管理会计概念,但实质上研究的是成本信息如何服务于战略管理。后来,美国哈佛商学院的迈克尔·波特(Michael Porter)教授在《竞争优势》和《竞争战略》两本书中提出了运用价值链(纵向价值链、横向价值链、内部价值链)进行战略成本分析的一般方法。美国管理会计学者杰克·桑克(Jack Shank)和戈文德瑞亚(V. Govindarajan)等人在迈克尔·波特的研究成果的基础上,于 1993 年出版了《战略成本管理》一书,通过对成本信息在战略管理的 4 个阶段(战略的简单表述、战略的交流、战略的推行、战略的控制)所起的作用进行研究,将战略成本管理定义为在战略管理的一个或多个阶段对成本信息的管理性运用。1995 年,欧洲的克兰菲尔德(Cranfield)工商管理学院提出了一种战略管理模式,其特点是把战略成本管理的工具运用于问题的诊断以及提出战略定位的选择方案,并根据成本效益分析,对方案进行评估和规划,然后予以执行,通过对执行结果进行评价以及不断学习,开始新的循环过程。该模式认为战略成本管理工具应包括如下主要内容:竞争战略的制定;竞争对手分析和目标瞄准;行业态势分析;成本动因分析;评估组织面临的挑战,确定自身的目标。1998 年,英国教授罗宾·库珀提出了以作业成本制度为核心的战略成本管理模式,这种模式的实质是在传统的成本管理体系中全面引入作业成本法,关注企业竞争地位和竞争对手动向的变化。

3)其他发展

除了上述创新发展外,成本会计还取得了一些发展,例如:与全面质量管理观念相适应,许多企业采用了质量成本制度,通过质量成本的计算、报告和分析,期望达到零缺陷的目标;与产品优生观念相适应,日本创造的目标成本法得到了广泛应用;与适时制观念相适应,日本、美国等采用了改善成本法或倒推成本法;与全生命周期管理观念相适应,许多企业采用了生命周期成本法。

(三)成本会计的基本内容

从管理过程的角度进行考察,成本会计的基本内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核等。

1. 成本预测

成本预测是指根据成本的历史数据和具体情况,运用一定的技术方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学估计,以便为成本决策、成本计划和成本控制提供及时、有效的信息,提高成本管理的科学性与预见性。

成本管理的许多环节都存在预测问题。如工业企业在建厂、扩建、产品设计时的成本预测,编制成本计划前对成本降低幅度的预测,计划执行过程中对成本发展趋势的预测等。

2. 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,结合其他有关资料,运用一定的方法,选择最优方案。如工业企业的新产品设计或老产品改造的决策,生产批量的决策,产品质量成本的决策,零部件自制或外购的决策,选择生产工艺方案的决策,合理投资方案的决策等。

3. 成本计划

成本计划是指根据成本决策所确定的目标,规定在一定期间内企业完成生产任务所需要的生产费用额,确定各种产品的成本水平,并提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。成本计划包括生产费用预算、单位产品成本计划、商品产品总成本计划、可比产品成本计划的降低额和降低率。

4. 成本控制

成本控制是指根据预定的成本标准(如材料消耗定额、人工消耗定额、价格标准、工资率标准、费用开支标准等),对成本的发生和形成过程以及影响成本的各种因素与条件施加主动的影响,以实现最优成本的一种行为。从企业的经营过程看,成本控制分为事前控制、事中控制、事后控制3个阶段。事前控制是整个成本控制活动中最主要的环节,影响着产品制造成本和使用成本的高低。事中控制是指对生产过程的控制,包括从生产安排、原材料采购、产品制造到产品完工入库的整个生产过程中的劳动耗费的控制。事后控制是指定期对过去一定时期的成本控制进行总结,并反馈至下一个年度的控制。成本控制是成本会计工作的重要环节。上述的成本预测和成本计划就是成本控制的目标和依据。

5. 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中所发生的各种费用,按一定的对象和标准进行归集和分配,以计算各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对产品实际生产耗费的反映,也是对生产费用实际支出的控制过程。成本核算是成本会计工作的最基本、最核心的内容。它所提供的资料可以反映成本计划的完成情况,是进行存货计价、确定利润、制定产品价格的依据。