

财 政 部 规 划 教 材

全国高等院校财经类教材

(第二版)

成本会计

潘 飞 主编

高等



中国财政经济出版社

财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

成本会计

(第二版)

潘 飞 主 编

乐艳芬 李明伟 副主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/潘飞主编. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 1
财政部规划教材. 全国高等院校财经类教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1086 - 5

I. 成… II. 潘… 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 (2008) 第 186973 号

责任编辑: 张 铮

责任校对: 黄亚青

封面设计: 陈 瑶

版式设计: 汤广才

成本会计

(第二版)

主 编

主 编 李 群 芳

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 18.25 印张 441 000 字

2009 年 1 月第 2 版 2009 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3060 定价: 31.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1086 - 5/F · 0913

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

编写说明

本书是财政部规划教材,由财政部教材编审委员会组织编写并审定,作为全国高等院校财经类教材。

自20世纪中期以来,随着全球经济一体化和高科技迅猛发展的冲击,企业的制造环境发生了深刻的变化,传统成本会计的方法也受多种因素如弹性制造系统(FMS)、电脑辅助设计(CAD)、电脑辅助工程(CAE)及电脑辅助制造(CAM)系统、制造资源规划(MRP II)和战略管理观念、信息技术、品牌和技术标准等的影响而面临新的挑战。西方成本会计在面临新制造业背景下取得了一系列的进展和创新,使现代成本会计从广度、深度和高度上提高到一个新的水平。相对于西方成本会计研究坚实的实践基础与长期的积累,我国的成本会计研究是在引进西方成本会计的基础上发展起来的。可以说,早期的中国成本会计研究还没有自己的体系和重点,这与西方以制造性环境为基础,以改进实务为目标的研究存在着本质的差异。从20世纪80年代初,国内陆续出现了大量的成本会计教材,但是,由于二十多年来经济环境和生产制造环节发生了巨大的变化,成本会计面对着新的环境和挑战。为了适应新环境变化的要求,我们在财政部教材编委会的统一组织与积极创导下,在原有教材的基础上编写了这本《成本会计》教材,以期为国内的成本会计教学提供有益的帮助。

成本会计研究起源于西方传统的制造企业,其研究的历史也是伴随着产品的制造成本和成本控制发展起来的。一直到20世纪60年代,绝大多数成本会计的教科书还是以品种法、分步法、分批法和标准成本法为主要内容。但是,随着新技术、新工艺的不断涌现,制造企业越来越多的利润来自于非制造性环节(例如产品的设计阶段、售后服务阶段等等),管理理论与方法也在不断创新,大大促进了成本会计学科的发展并丰富了其内容。成本会计这一学科无论在研究内容还是研究方法上都发生了巨大的变化。从最初的成本计算方法介绍,发展成当今的以作业成本法和适时制、经营成本法、目标成本法、ERP成本控制的管理控制系统等等。成本会计的研究领域更多地体现了时代的变化和发展,作为一门应用性极强的学科,它应该体现出经济环境的变化以及其他学科发展的成果,从而使得这门学科有着更加鲜活的生命力。

学习和运用成本会计这门现代学科需要学生掌握更多的知识,例如数学规划、计量经济学、管理学、心理学、组织行为学等,并根据这些学科的发展和优秀成果对成本会计的影响进行思考,从而赋予这门学科更多的研究内容和更加科学的研究方法。这一要求极富挑战性,但却使该学科更有魅力,这会吸引到更多的学者深入地探索和研究这一学科。

然而,作为一门重要的会计学分支,国内的成本会计研究并没有得到学者们应有的重视,而实务界也没有很好地应用学术成果。例如在国外盛行已久的作业成本法(简

称 ABC/ABM, 该方法较传统成本计算方法更为精细, 成本数据更加准确) 在国内却鲜有企业采用, 甚至有的企业根本不了解什么是 ABC 和 ABM。究其原因是多方面的, 笔者将其归纳为以下三点: 第一, 长期以来, 政府和学术界较为看重财务会计的研究, 尤其随着财务会计国际化程度的加深, 有关与国际接轨的财务会计规范和实证研究得到了学者们广泛的青睐, 更多的人财物力都投入到了这一领域, 加之资本市场的建立和繁荣, 使得财务会计有了更多的发展空间。然而, 成本会计的研究却因得不到重视而相对落后。第二, 成本管理的数据来源依赖于组织的内部数据, 它的获取非常的困难。并且, 多年来的研究成果显示, 成本会计在帮助企业创造价值方面的应有作用还没有得到充分的体现, 这使得学术界和实务界对其信心都在降低。第三, 对成本会计国际化的要求不是外在的, 更多是来自企业自身发展的需求, 而且这一领域的研究需要更长时期的投入。并且, 成本会计不仅受到外在环境的影响, 还更多的受到企业自身环境的影响, 而中国的企业发展阶段与西方国家还不能同日而语。因此, 成本会计研究相对落后。这也促使更多的学者发奋努力去增进这一学科的发展和建设, 也相信这一学科在未来会有令人惊喜的突破性飞跃。

本教材共分为十一章, 每章除了详细的理论介绍还有丰富的例题, 可以让学生在学习理论的同时结合例题灵活应用, 从而巩固学习成果。每章附有相应的案例或案例题, 以及大量的习题, 非常适合教学使用。因此, 本教材可以作为高校财经类专业学生的学习教材以及教师的参考教材。在组织编写该套教材时, 我们力求体现以下原则: (1) 适应性。主要阐述成本会计的基本原理和方法, 力图简单化、规范化和准确化, 适应我国现行普通高等院校的实际情况和新会计准则的要求。(2) 继承性。本着继承和发展的原则, 认真总结和吸收我国已有教材的精华, 把过去教材中能适应目前市场经济发展要求的理论和方法加以归纳和创新, 积极地吸收到教材中来, 具有一定的继承性。(3) 超前性。把发达国家中适应我国市场经济发展要求的理论和方法积极地吸收进来, 以期在我国的经济建设中能有所借鉴, 同时力求反映我国经济改革进程中理论和实践的最新成果及最新的政策法规。《会计基础》教材由潘飞教授负责全书的框架设计, 并由潘飞教授、乐艳芬副教授分别组稿, 最后由潘飞总纂定稿。参加本书编写的人员由上海财经大学的教师、访问学者与部分博士生和硕士生组成, 他们分别是潘飞、乐艳芬、李明伟、陈振婷、王桢、屈蓓雯、邹积璐、林琳、李瑶和孔德仁。在最后阶段, 博士研究生王悦以及来自西北师范大学和浙江工业大学的访问学者王桢、李明伟两位教师共同参加了全文的校对工作。殷惠、白洁、胡云和袁国红老师为本书补充了部分案例。在此, 对所有参加本书编写与校对的工作人员, 以及参加本书评审的专家, 表示诚挚的谢意!

潘 飞

2008年10月

目 录

(89)	成本会计	第一章
(98)	成本会计的意义和作用	第一节
(99)	成本会计的任务	第二节
(101)	成本会计的核算程序	
(107)	成本会计的核算方法	第四章
(109)	成本会计的核算对象	第五章
(150)	成本会计的核算对象	第六章
(150)	成本会计的核算对象	第七章
(155)	成本会计的核算对象	第八章
(155)	成本会计的核算对象	第九章
第一章 总 论		(1)
第一节 成本会计信息系统		(1)
第二节 成本会计与相关系统的关系		(3)
第三节 企业组织结构与会计师		(8)
案例一: 美国汽车业“三巨头”何以走到破产边缘		(11)
案例二: 波音公司的成本决策		(12)
第二章 多元化成本概念		(17)
第一节 多元化成本概念		(17)
第二节 混合成本的分解		(24)
第三节 三大类型企业的成本概念		(29)
第四节 成本会计的职能和种类		(33)
第五节 成本计算方法		(36)
案例: 混合成本的分解		(37)
第三章 成本分配		(48)
第一节 成本对象及成本分配		(48)
第二节 制造费用的归集和分配		(51)
第三节 服务部门的成本分配		(55)
第四节 生产费用在完工产品与在产品之间的划分		(63)
案例: 洛阳铜加工集团有限责任公司成本计算系统		(71)
第四章 分批成本法		(78)
第一节 分批成本法的意义和特点		(78)
第二节 分批成本法的成本计算程序		(79)
第三节 分批成本法在制造业中的应用		(82)
案例: 温顿研究公司的成本归集		(86)

第五章 分步成本法	(98)
第一节 分步成本法的意义和特点	(98)
第二节 分步成本法的成本计算程序	(99)
第三节 顺序结转分步法	(102)
第四节 平行结转分步法	(107)
案例: 寻找丢失的成本数据	(109)
第六章 联产品、副产品及废品、返工品、残料的核算	(120)
第一节 联产品成本的分配方法	(120)
第二节 副产品的成本计算	(122)
第三节 废品、返工品和残料的核算	(125)
案例: Memory Manufacturing 公司——联合成本分配	(131)
第七章 作业成本法	(139)
第一节 作业成本法概述	(139)
第二节 作业成本制度的设计	(142)
第三节 作业成本法例解	(143)
第四节 作业成本法与传统成本法的区别	(148)
案例: 许继电气事业部 ABC 设计	(150)
第八章 存货成本的计算方法	(169)
第一节 变动成本计算法的涵义	(169)
第二节 变动成本计算法与完全成本计算法的关系	(170)
第三节 变动成本计算法与完全成本计算法利润差异的变化规律	(173)
第四节 对变动成本计算法和完全成本计算法的评价	(175)
案例: STC 公司——变动成本法和完全成本法的不同	(178)
第九章 成本控制	(184)
第一节 成本控制的意义	(184)
第二节 标准成本的种类	(186)
第三节 标准成本的制定	(187)
第四节 标准成本的差异分析	(189)
第五节 标准成本制度的现实性与发展	(194)
第六节 适时制	(195)
第七节 MRP、MRP2 及 ERP 系统	(202)
案例一: 适时制 (JIT): 供应链管理的神兵利器	(205)
案例二: 用友 ERP 在广州五十铃的应用	(208)
第十章 其他主要行业的成本核算	(218)

第一节	商品流通企业成本核算	(218)
第二节	运输企业成本核算	(222)
第三节	施工企业成本核算	(225)
第四节	房地产开发企业成本核算	(228)
第五节	旅游、饮食服务企业成本核算	(232)
第六节	农业企业成本核算	(233)
第十一章	成本会计的新技术和方法	(244)
第一节	现代成本技术的发展	(244)
第二节	目标成本法	(245)
第三节	递延成本法	(255)
第四节	经营成本法	(259)
第五节	约束理论和产量会计	(263)
第六节	六西格玛法及战略性成本管理	(266)
	案例: Kitchen help 公司目标成本法的实施	(268)
	参考文献	(282)

第一章

DIYIZHANG

总论

学习目标

- 理解成本会计信息系统的内涵和功能
- 掌握成本会计与财务会计、管理会计等学科之间的区别和联系。(1-1图)
- 了解企业的组织架构和会计师在企业中的职能
- 了解管理会计师的道德规范



从字面上解释，成本会计就是企业的成本核算；从实质上看，成本会计已经超出了传统会计核算的范畴，它的功能是通过会计信息系统而发挥作用的。因此，要了解成本会计信息系统，就必须搞清楚会计信息系统。

一、会计信息系统

从管理的角度来看，会计信息系统是管理决策信息的主要来源，它既服务于企业管理的每一个环节，又使得不同环节之间的协调成为可能。一般而言，一个企业的会计信息系统主要提供以下三方面的信息：

1. 对外提供财务报表信息。会计报表的外部使用人包括外部投资者、政府管理机构以及相关的外部利益集团。他们需要了解企业的财务状况、经营成果以及其他相关的信息，这一信息需求严格受到财务会计准则的制约。与此同时，企业的内部管理层也在使用这一信息服务于企业的各项决策。例如：为增强企业的筹资能力，向金融机构提供会计报表以显示其偿债能力；为了作出正确的投资决策，会计人员必须编制现金流量预算，而较为准确的成本计算是现金流量预算的基础。

2. 对内提供常规的内部会计报告信息。这一信息需求来自于企业内部管理的各个层面，例如：定价决策需要从企业整个价值链了解产品或劳务的成本数据；存货控制需要了解每日存货的流转情况以及处在供应、生产、销售不同环节上相应的成本信息。规范的内部会计报告体系是保证企业日常经营有效运转的基础。

3. 对内提供特定决策所需的会计信息。这一信息需求来自于企业特定的决策。企业的正常生产经营活动总是不断地面对产品需求的变化、生产技术的变化、客户服务方式等的变化,需要企业在第一时间作出反应,而会计信息在这些特定决策中起着非常关键的作用。

以上三方面的信息需要会计信息系统从不同的角度以不同的方式为企业的内外会计信息使用人提供决策所需的信息。

二、成本会计信息系统

成本会计在大部分企业中是完成产品或劳务的成本核算,所以,成本会计信息系统至今都是作为会计信息系统的重要组成部分。从管理学的角度来看,利用成本会计资料及其他相关资料,采用会计、统计和数学的方法对企业的各项活动进行预测决策、规划控制,并对实际执行结果进行评价与考核,以便最大限度地合理配置资源,从而取得最佳的经济效益。成本会计的核算职能众所周知,而其管理的职能还没有形成共识,我们将其职能归纳为以下几点:

1. 成本会计所提供的数据是预测、决策、规划、控制、考核的重要依据(图1-1)。一方面,通过对成本会计资料的加工分析可以为特定决策提供有用的信息;另一方面,管理活动的效果又能够在成本会计资料中得到体现。我们几乎可以说,离开了成本会计,管理就成了空中楼阁。

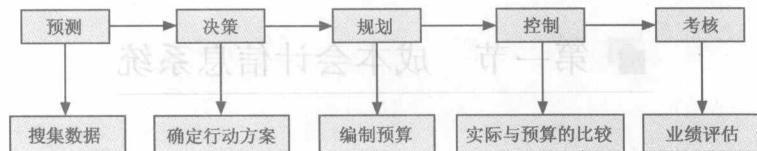


图 1-1 成本会计在管理各层面的作用

预测是决策的前提,主要是搜集数据,为决策提供依据。企业在作出每一项决策之前都必须占有大量的数据资料,这些资料一部分来自于经验数据,更多的是来自于预测。

决策是选择行动方案,是预测的必然结果。企业的每一项经济活动都有很多备选方案,它包括干与不干;是这样干还是那样干,每一个备选方案都搜集了大量的数据,决策就是对各个备选方案进行比较分析,从而选择最佳的行动方案。

规划即预算,是企业管理的核心,它既是决策方案的具体化,又是控制与考核的直接依据,它是决策目标能否落实到位的重要保证,企业管理应该围绕预算管理进行实施。

控制是确保各项经营活动达到预算目标的重要举措。控制的实质是将实际的执行结果与预算目标进行比较,从而揭示两者之间的差异,并将这一信息反馈给相关的人员。

考核是对过去执行结果的评价。企业管理实质上是人的行为的综合体现。考核既是对执行者的一种评价,又是对人的激励的有效工具。

2. 成本数据要有效地服务于管理就必须采用会计方法、统计方法或数学方法,多种方法的有效结合可以把复杂的经济活动用简明的数学模式表达出来,以便揭示相关变量之间的内在联系,从而为管理人员进行各种经营决策提供决策依据。

3. 成本会计的内容与管理会计相结合,可以概括为评价过去、控制现在、筹划未来,重点是筹划未来。这一内容涵盖了企业管理的各个环节。

4. 成本核算的目的是追求经济效益最大化。要实现这一目标,就必须做好预测、决策、规划、控制与考核,既要重视数量分析,又要采用有效的激励措施,确保企业经济效益达到最大化。

第二节 成本会计与相关系统的关系

一、财务会计、管理会计、成本会计的关系

管理会计与财务会计是现代会计的两大分支,但两者之间存在明显的区别。一般认为,管理会计的报告形式主要是对内的,主要是计量与报告财务与非财务的信息,满足管理层作出各种决策的要求以实现企业的目标;财务会计侧重于对外编制财务报告,它严格地遵循公认会计原则,按照规范的程序以及规定的格式通过编制财务报表将企业发生的全部经营活动反映出来。例如:资产负债表、损益表、现金流量表。企业的管理层对于会计报表的编制负有不可推卸的责任,会计报表在揭示企业经营状况的同时,也揭示了管理层的经营业绩。因此,企业的管理者不仅关注管理会计,也对财务会计十分重视。

成本会计原本是财务会计的核心组成部分,随着成本会计的重要性日益增强,它逐渐从财务会计中独立出来,成为管理会计的核心,与管理控制共同组成现代管理会计的基本框架。就成本会计本身而言,它同时为财务会计和管理会计提供信息。这一信息有财务的,也有非财务的,涉及资产的取得成本以及资源的消耗成本。因此,我们可以从财务会计和管理会计的区别中了解成本会计的主要功能(表1-1)。

表 1-1 财务会计与管理会计的区别

特点	财务会计	管理会计
1. 作用上	对外,向上级和有关部门以及与企业有经济关系的团体和个人提供资料。	对内,满足企业内部管理的需要。
2. 内容上	着重于反映过去,提供信息。	规划未来,控制现在和评价过去。着重于规划未来。
3. 核算对象上	以整个企业生产经营活动的全过程为对象。	可以是整个企业,也可以是车间、部门、小组,甚至以责任人为对象;可以是生产经营活动的全过程,也可以是某一具体方面。
4. 核算方法上	必须遵守国家规定的会计制度(或企业会计准则);主要采用会计的方法。	只服从管理人员的需要,不受会计制度(或企业会计准则)的限制;可以采用会计的、统计的或数学的方法。更多的是用数理统计方法。
5. 核算要求上	力求准确。	不要求绝对准确,只要计算近似值,能为决策所用。
6. 责任上	财务会计报告是正式报告,承担法律责任。	管理会计报告不是正式报告,不承担法律责任。
7. 时间上	财务会计报告必须定期编制。	管理会计报告根据需要决定,不要求定期编制。

从表 1-1 中对比的几个方面我们可以看出，财务会计和管理会计跨越了企业对内与对外的各个方面，它们对成本数据的要求也是多种多样的，设计成本会计信息系统已经是现代企业管理的一项重要任务。

二、计划与控制系统

成本管理是现代企业管理的核心。至今我们还很难对成本管理下一个准确的定义，但从一般意义上来说，成本管理是指管理者进行长短期经营决策时对成本所作的计划与控制。成本管理离不开各种特定成本核算方法，但更重要的是服务于特定的决策目标。例如：新产品的的设计、原材料的耗用、生产品种的结构安排、降低生产成本、市场营销策略、增加收入与利润的规划等，这些决策都需要管理层运用大量的财务会计资料对成本进行比较分析，这一分析过程就可以看成是一种计划与控制系统。

计划是一个广泛的含义，它包括确定行动目标、搜集各种行动方案所需的资料，在对这些资料进行比较分析的基础上确定最佳的决策方案。计划既可以指企业整体的生产经营计划、投资与筹资的决策计划，也可以是企业下属某一个部门的具体计划。比如：研发部门的新产品设计、生产部门的不同品种的安排、供货部门对供应商的选择以及销售部门对目标客户、目标市场的定位等。

控制由三部分组成。第一是落实计划、执行计划，这是控制的核心环节，它要求执行者完全按照设定的目标与决策方案进行实施；第二是对实际的执行结果进行计量与报告，它是评价经营业绩的可靠依据；第三是信息反馈，它是将实际执行结果与目标计划进行对比，从而检查执行的差异，不管是有利的差异还是不利的差异，它都揭示了计划的科学性、合理性以及执行者的经营业绩。成本管理系统在管理决策中起着非常重要的作用，它们之间的关系如图 1-2 所示。

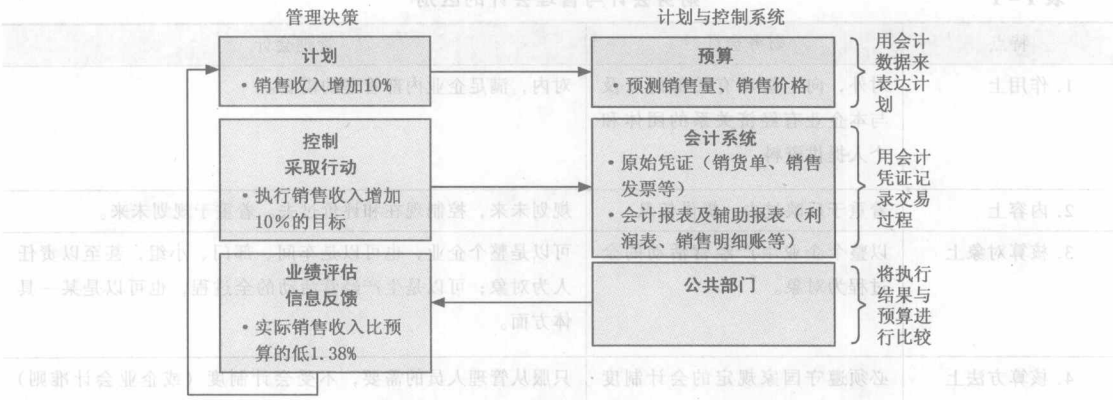


图 1-2 成本管理系统与管理决策的关系

【例 1-1】ABC 公司计划今年的销售收入比上年增加 10%。为达到这个目的，公司可以采取两种方法，一是提高产品售价，二是增加销售量。根据预测，估计市场价格仍然保持在去年的水平。因而 ABC 公司希望通过增加销售量来达到预算目标。由于去年销售量是 1 000 件，今年销售量需要增加 10%，达到 1 100 件。实际执行的结果是，销售收入为 16 275 元，比预算降低了 1.36%。分析其原因，尽管价格比预算目标上涨了 3.33%，但由于销售

量没有达到预算目标，比预算少 50 件，降低了 4.55%，因此，实际销售收入低于预算目标。具体如表 1-2 所示。

表 1-2 收入差异分析 收入单位：元

具体指标 (1)	去年数 (2)	预算数 (3)	实际数 (4)	差异 (实际数 - 预算数) (5) = (4) - (3)	差异百分比 (以预算为基础) (6) = (5) / (3)
销售量 (件)	1 000	1 100	1 050	- 50	- 4.55%
销售单价	15	15	15.5	0.5	3.33%
销售收入	15 000	16 500	16 275	- 225	- 1.36%

三、企业价值链系统

价值链系统是指企业经营活动的顺序。在这一顺序的每一个环节当中，产品或劳务不断升值，从而满足消费者对产品或劳务价值的需要。一般工业企业的价值链系统如图 1-3 所示。

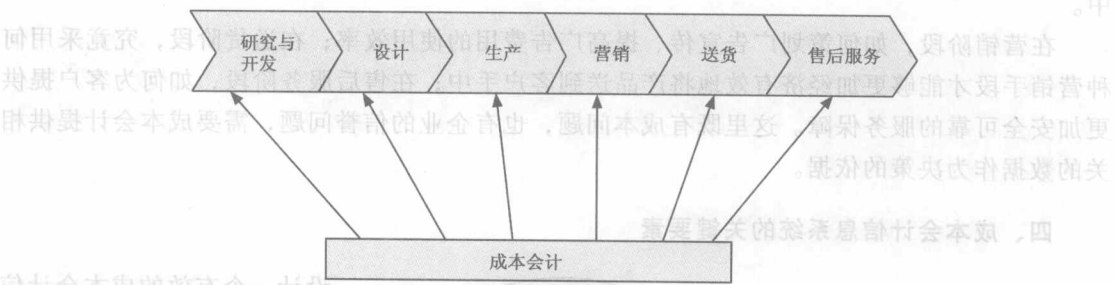


图 1-3 一般工业企业的价值链系统图

- 1. 研究与开发：它是指新的产品、劳务或者工艺的开发。例如，上海大众汽车有限公司根据市场的需要，决定开发桑塔纳 2000 型轿车作为桑塔纳轿车的更新换代产品。2000 型轿车有 GLS、GLI 以及 GSI 三种车型，新旧车型主要的差别在于车身的变化、发动机的更新换代以及轿车底盘的进一步改进。
- 2. 设计：是指根据研究与开发的新思路，对产品或劳务的整个生产过程进行详细的计划与工程设计。仍以桑塔纳轿车为例，在设计时将发动机的最大功率从 66KW 提高到 72KW，最大扭矩从 145N 提高到 150N，变速器从四档变成五档等。
- 3. 生产：是指根据设计的工艺流程，合理地配置资源，选择最佳的生产组合以及生产技术，力求做到高质量、低成本，快速灵活地完成客户对产品或劳务的需求。例如桑塔纳 2000 型轿车由于多项设计的变化而增加了 400 多个横向配套部件，为了提高生产效率，他们与国内 79 家配套厂家联合生产，使得桑塔纳轿车的产量持续增长。
- 4. 营销：企业通过广告、期刊杂志等手段，告诉现有的或潜在的客户关于产品或劳务的性能，从而促进产品的销售。例如桑塔纳轿车借助于各种公开场合进行现场展示，客户可以在展示区内亲自驾驶，体验产品的性能。
- 5. 送货：是把产品或劳务传递到客户手中的过程。随着电子商务的发展，人们可以通

过网络购买到自己所需要的产品，从而缩短送货的时间。

6. 售后服务：为购买产品或劳务的顾客提供进一步的服务，以解除顾客的后顾之忧。

在这六个价值链环节中，成本会计为管理者作出正确的决策发挥了重要的作用：

现代管理理论认为，产品或劳务成本的80%是在设计阶段就已经被锁定。在研究与开发以及设计环节，成本会计可以为管理者提供整个产品的生命周期成本，并促使开发、设计者消除那些不增值的活动，以降低成本，提高产品的竞争优势。

在生产阶段，成本会计可以为提高产品质量、降低产品成本、压缩产品生产周期提供有价值的信息。就提高产品质量而言，如果我们将质量控制的侧重点放在预防与检验环节，就可以大大降低由质量问题而带来的各种损失。如何在保证一定质量的前提下最大限度地降低成本，需要成本会计提供各种相关的信息，包括质量成本信息、客户对产品质量的反馈信息。就缩短产品生产周期而言，需要成本会计提供企业限制资源的相关信息，以便充分发挥企业各项资源的使用效率。在惜时如金的时代，如何在最短的时间里满足不同客户对产品或劳务的不同需求，需要对生产技术进行更新。因此出现了弹性制造系统（简称FMS）、适时制制造系统（简称JIT）以及ERP等现代管理信息系统。所有这些都大大提高了现代生产管理的效率，而这些新的生产管理技术与传统的成本核算方法之间的矛盾仍处在研究与探索之中。

在营销阶段，如何策划广告宣传、提高广告费用的使用效率；在送货阶段，究竟采用何种营销手段才能够更加经济有效地将产品送到客户手中；在售后服务阶段，如何为客户提供更加安全可靠的服务保障。这里既有成本问题，也有企业的信誉问题，需要成本会计提供相关的数据作为决策的依据。

四、成本会计信息系统的关键要素

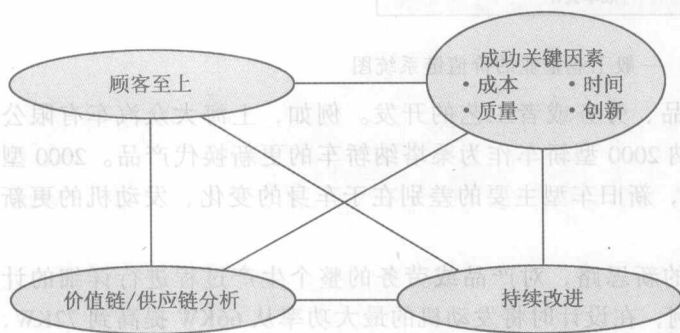


图 1-4 成本会计信息系统的关键要素及其关系

设计一个有效的成本会计信息系统是企业管理层面临的挑战。国外学者普遍认为，成本会计信息系统的关键要素表现在四个方面：顾客至上、成功关键因素、价值链/供应链分析以及持续改进。在这四个方面，成本会计可以帮助经理人员作出正确的决策。它们之间的关系如图1-4所示。

（一）顾客至上

随着商品经济的发展，企业只有首先满足顾客的需求、愿望和利益，才能获得自身所需的利润。管理人员所面临的挑战就是利用有限的资源来满足顾客的需要，以保证吸引并留住那些能够带来利润的顾客。管理会计通过引进先进的作业思想，可以为管理人员提供详细的有关某一类甚至某一个产品、顾客的盈利水平，从而有利于管理人员作出正确决策。

（二）成功关键因素

成本、时间、质量、创新这四个因素直接影响到企业能否从某个产品、客户身上获取足够的利润。它们是企业成功的关键因素。

1. 成本。任何一个企业都面临着以最低的成本为顾客提供产品或劳务的压力，管理人员需要采取一切措施来控制、降低成本，为企业在激烈的市场竞争中争取成本上的优势。成本会计通过成本核算、成本控制以及成本分析，可以为管理人员采取有效措施控制成本提供帮助。

2. 时间。这里的时间主要指新产品投放市场的时间、企业对客户需求变化的反应速度以及产品是否及时交付给客户。随着顾客需求变化的加快，企业需要加快产品的研发、投放和交付以满足顾客的需要。技术的发展，例如网络、适时制（JIT）在企业中的应用，也为企业加快产品的研发、投放和交付创造了条件。由于企业的资源有限（包括时间），成本会计通过核算每一产品从研发到交付所需要的时间，可以计算时间成本，为企业提高效率，充分利用剩余生产能力提供保证。

3. 质量。随着人们生活水平的提高，为客户提供品质优良的产品成为管理人员的重要任务。管理人员需要在成本与质量之间作出正确的选择，以达到企业利润的最大化。成本会计通过引入质量成本以及全面质量管理，为管理人员作出正确决策提供有益的帮助。

4. 创新。创新是一个企业在竞争中立于不败之地的根本保证，包括产品创新、技术创新、管理创新等。成本会计通过吸收其他先进的管理理论、技术方法，例如，作业管理思想、弹性制造技术等，可以为管理人员进行产品及技术创新提供帮助。

（三）价值链/供应链分析

在进行价值链/供应链分析时，必须做到：

1. 价值链/供应链中的每一个环节都是企业创造价值的重要组成部分，不能忽略任何一个环节。

2. 只有价值链/供应链各个环节互相配合、互相协调才能为企业创造最大的价值。

价值链/供应链分析不能仅仅局限于企业自身，而需要把分析的视觉延伸到与企业的产品或服务相关的其他厂商。随着社会分工越来越细，管理人员需要根据企业自身具体情况，在整个产品的价值链/供应链环节中选择某几个环节作为企业关注的重点，其他的环节则可选择合适的协作者，以实现企业整体价值的最大化。成本会计通过核算与控制企业内部以及价值链上其他厂商的成本，以减少最终产品或劳务的成本。同时，通过弹性预算、递延成本法，为企业选择正确的价值链/供应链环节提供有益的信息。

（四）持续改进

竞争的加剧，迫使每一个企业必须不断地进行产品、技术、管理的革新以保持自己的竞争优势。成本会计通过记录企业各种信息，包括成本信息、质量信息、销量信息等，时刻跟踪企业运营的轨迹，不断与竞争对手比较，及时发现潜在危机并采取保护措施，从而保持企业的持续竞争力。

随着经济、技术的发展，客户所追求的产品或劳务内容可能会发生改变，成本会计信息系统的关键要素也会随之变化，新的关键要素会慢慢融入到成本会计信息系统中来。如果会计师想要保持自己对管理者的有用性，就要跟上时代的发展，接受最新的管理理念和技术。

第三节 企业组织结构与会计师

在企业中存在着两种管理人员,一种是直接管理人员,一种是辅助管理人员。直接管理人员是指对实现企业各种目标负直接责任的管理人员;辅助管理人员是指为直接管理人员提供建议与帮助的管理人员。例如,总经理(直接管理人员)需要对本公司的投资作出正确决策,企业的管理会计师(辅助管理人员)则要为总经理提供各种被选方案所需的各种详细资料。

随着竞争的加剧以及企业管理水平的提高,企业越来越重视整个管理团队的协作,辅助管理人员已经参与到企业决策的整个过程中,从搜集信息到作出决策,都发挥着重要的作用。会计师也改变了以往的从属角色,频频出现在企业的决策舞台上。

一、财务总监

财务总监即首席财务官(CFO),是对公司财务活动和会计活动进行管理和监控的高级管理人员。财务总监是董事会成员,他不仅要对企业的财务和会计活动进行监控,还要参与企业的重大决策活动,参与制订重大经营计划和方案。财务总监的职责一般包括以下五个方面:

1. 财务报告:包括向企业内部管理人员和外部投资者提供有关企业财务状况、经营成果及现金流量等方面的信息。
2. 资本运营:包括长短期融资以及长短期投资。
3. 风险管理:包括利率风险管理、外汇交易风险管理及其他衍生金融工具管理。
4. 税务:包括所得税、增值税的计算、缴纳以及税收减免、抵扣政策的运用。
5. 内审:即内部审计。主要审核财务报告是否符合会计制度或准则以及企业内部控制是否健全、有效。

随着信息技术在企业财务部门的应用,财务总监有时还要负责整个企业的信息系统。

二、财务经理

财务经理是负责企业财务会计与管理会计的高层管理人员。其职责范围一般仅限于财务部门,但现代的财务经理也强调发挥控制的职能,通过提供财务信息、管理会计信息,为企业做出正确的决策发挥重要作用,以保证企业管理活动得以有效运转。

可以用图1-5来说明财务总监和财务经理在企业组织中的关系:CFO负责向首席运营官(COO)报告工作,COO再向首席执行官(CEO)负责,在不设立COO职位的公司中,CFO直接向CEO报告工作。财务经理则负责向CFO报告财务方面的工作,而那些税务、内部审计则不由财务经理负责。图中仅表现了企业组织中的正常工作关系,在大多数的企业中,同时存在着其他非正式的工作关系。例如,CEO需要做出购买或自己生产某种产品决策时,可能需要财务经理直接向其报告有关成本信息,做出正确决策。

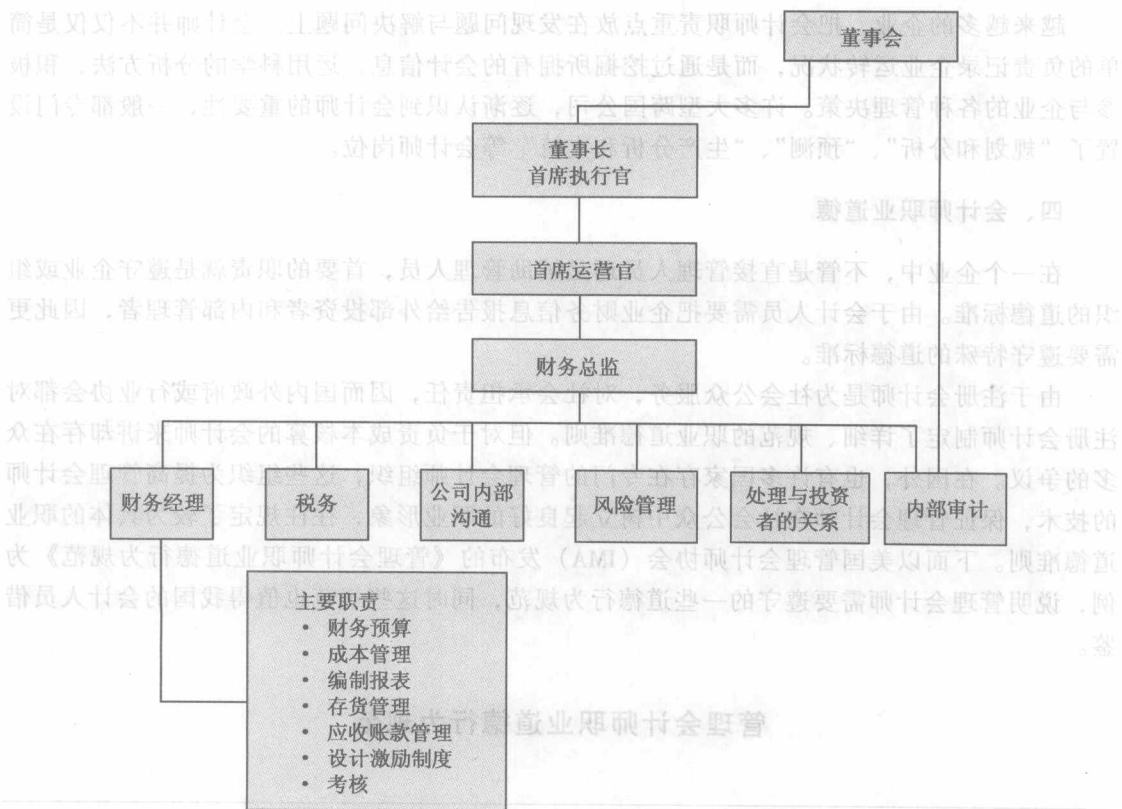


图 1-5 公司组织结构图

三、会计师的职能

会计师一般负有三个重要职能：记录、发现问题、解决问题。

1. 记录：为各级管理者提供相关与可靠的数据，主要回答企业现在的运转情况。例如，记录销售成本、原材料购买量、各级管理者的业绩水平等。

执行记录功能的会计师必须对所提供的会计信息的可靠性负责，尤其是随着企业组织结构的迅速膨胀，需要其处理更加复杂的信息。这就要求会计师必须很好地理解整个企业的运作机制，并且尽可能地深入到企业第一线，真实地记录下企业真实的运转状况。

2. 发现问题和寻求机会：帮助各级管理者及时、准确地发现问题、选择机会，其主要回答哪些问题和机会是值得管理者重视的。例如，发现企业对持续萎缩的产品市场过度投资，或者发现企业产品返修率、退货率高于同行业平均水平。会计师在执行该责任时，应该注重去发现与寻找那些能够影响公司价值增加的问题与机会，而不仅仅是单方面的降低企业成本。

3. 解决问题：运用财务分析手段，包括比较分析法、因素分析法来寻找实现企业各种目标的最佳途径。其主要回答在各种可替代的方案中，哪一种方案对企业是最优的。例如，企业生产的半成品可以直接对外出售，也可以进一步加工成产成品再出售，通过比较分析这两种方案的利弊，做出正确的抉择，就可以提高企业的价值。