

成本控制 制度设计

● 许拯声 编著



高等教育出版社

168

[-275.3
+79

本书由“上海发展汽车工业教育基金会”资助出版

成本控制制度设计

许拯声 编著

高等教育出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本控制制度设计 / 许拯声主编. —北京: 高等教育出版社. 2001. 8
ISBN 7-04-010310-9

I. 成… II. 许… III. 企业管理: 成本管理—财务制度 IV. F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 059310 号

责任编辑	徐 超	特约编辑	张美霞
封面设计	吴 昊	责任印刷	潘文瑞

书 名 成本控制制度设计
作 者 许拯声

出版发行 高等教育出版社

社 址 北京市东城区沙滩后街 55 号

电 话 010-64054588

021-56719902

网 址 <http://www.hepsh.com>

<http://www.hep.edu.cn>

邮政编码 100009

传 真 010-64014048

021-56718325

排版校对 展望照排印刷有限公司

印 刷 上海三印时报印刷有限公司

开 本 787×960 1/16

印 张 19.25

字 数 352 000

版 次 2001 年 10 月第 1 版

印 次 2001 年 10 月第 1 次

定 价 26.00 元

凡购买高等教育出版社图书, 如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

前 言

面对经济全球化的浪潮以及我国进入 WTO 的现实,如何提升我国制造企业的国际竞争能力,已经成为一项非常紧迫且严峻的现实课题。技术创新(包括自主创新和模仿创新)固然是一条必由之路,但是,却存在一个重要的却被广泛忽略的,阻碍着我国制造企业生产运作的组织和技术创新进一步迈进的重要问题。这就是,我国的制造企业仍旧使用着那些类似的、传统的成本核算和控制制度,而这一制度是针对几十年前计划经济体制下非竞争环境的条件开发的,那时的企业状况与现在的及不久的将来的迥然不同。

有资料显示,欧美已有大约 25% 的企业实现了以作业为基准的成本核算和控制制度,90% 以上的企业实现了目标管理、预算控制和责任会计制度,而我国在这方面的的工作几乎等于零。试问,当欧美企业在建造一艘万吨以上级巨轮时,已经能够做到控制每一个螺丝的发生时,我们真的已经做好了进入 WTO 的准备了吗?

第二次世界大战以来,许多西方企业试图通过优良的产品设计和创新的功能来获得竞争优势。由于这些企业所生产的产品往往比他们的竞争对手表现得更为出色,因而顾客也愿意为这些改进了功能的产品支付溢价。然而,在 20 世纪 80 年代,西方企业经历了双重冲击。首先,低通胀和美元对日元汇率坚挺。低通胀预期和强劲的美元相结合意味着企业已经不能单靠提高价格来弥补生产低效率的成本。其次,更重要的是,这些企业发现,与之竞争的日本企业以更低的价格提供功能相同但更可靠的产品。

西方企业在对提供更具竞争力的产品所需的步骤进行研究时发现,他们必须在提高产品的质量和可靠性,以及降低业绩良好的产品的生产成本方面取得突破。这项研究使企业采纳了全面质量管理和及时生产哲学,他们强调生产过程中的零瑕疵和连续物流,鼓励工程师设计出能生产得更有效率的产品。

当企业进行全面质量管理、及时生产和提升生产环境的状况时,他们发现他们受到来自传统成本核算和控制制度的阻力,因为这些制度是为人工生产过程而设计的。这些制度通过对产品的直接人工项目进行精确的计量,以产品的直接人工项目为基础分配所有间接和辅助成本。然而,当今的企业生产过程高度自动化,直接人工只占到全部生产费用的很少的一部分。这样,当我们集中精力改进物流,缩短机器准备时间,以及设计具有更少和更多标准零件的产品时,成本制度依然强调减少直接人工,提高直接人工效率和以标准直接人工为基础进行制造费用的分摊。这些陈旧的制度对



那些使工人不停工作的管理人员的业绩进行奖励,即使这些工人生产的存货并不是必要的,产品也不再是市场所需要的。此外,虽然直接人工成本只占全部生产成本很小的一部分,但是会计系统仍然要求每个月对成千上万的直接人工进行准确计量。

企业已经认识到保留他们现有的成本核算和控制制度将无法达到全面质量管理、及时生产和提升生产环境状况的目标,必须采用新的制度来尝试对产品设计和过程复杂的成本进行更精确的计量。如果说20年前连续提供经营活动的细节问题可能会很昂贵,但当今的信息技术已使这些测算方法变得相对便宜。对于在计算机控制下的经营而言,资料已存在于运行的过程中。经营管理系统需要建立在生产和生产控制系统的基础上去收集、总结和报告有关的信息,这些报告不必打印在纸上,可以通过荧光屏传送给员工,而他们的总结报告则可以分阶段地提供给高级管理者审阅。

随着由计算机控制且高度灵活的生产条件的产生,成本核算的传统方法已受到了挑战,这一点在分配间接制造费用的程序方面尤其显著。在分批成本核算、分步成本核算、标准成本核算以及这些方法的综合应用中,有一个显著的问题是间接制造费用有可能会远远地超过材料和人工这类直接成本(事实上,大部分情况下的直接人工成本并非是直接成本)。间接制造费用通常是构成产品成本的主要部分,而人工和材料成本则变得次要起来。若按传统的成本分配基础,即以人工或材料成本进行间接制造费用的分配将会导致本末倒置。

另外,许多间接制造费用的发生并不直接地与所生产产品的数量相关,而是与所生产的产品或所提供服务的成本有关。例如,机器的调整准备成本就与在一次制造过程中的生产数量无关,而这些成本却是构成整个生产成本的很重要的一部分,以数量为基础分配这些成本会导致产品成本的曲解。因此,为了更合理地计算产品成本,需要确立另一套成本分配的基础。

同样的一个问题是,产品所耗用的辅助生产活动的比例各不相同。例如,有一些产品可能会耗用更多的调整准备时间、消耗更多的动力,或需要更多的检查和维修。产品的多元化程度越高,间接制造费用消耗数量的差异范围就越大。那种把间接制造费用的消耗与辅助活动的消耗数量相联系的成本核算制度不是最可取的。

同时,在按责任区域汇集成本(例如,成本中心或部门)以及按所报告的业务活动汇集成本两者之间也存在着潜在的矛盾。这一点通常会导致财务报告和成本会计制度两者的矛盾。部门间传统的界限可能会使我们难以详细地审核业务活动对生产或服务过程总体的贡献。而对于所有的业务活动及其成本而言,不仅要考查其对特定部门的贡献,还要考查其对总产出和整个企业目标的贡献。

作业成本核算制度就是针对上述困难设计的。作业成本核算制度的理论基础是所有的业务因成本动因而消耗资源。

作业成本核算实际上是企业组织消耗其资源的一个模型。它的重点并不只是

分配成本、衡量短期支出趋势。这一用于成本核算和管理的方法还用于衡量提供新产品或服务的总资源,确定资源消耗的原因,以及使资源相对于其贡献的消耗最小化。这就使得作为业务控制技术的作业成本核算的重点上升到战略和战术决策的水平。

并且,作业成本核算制度可以将许多间接制造成本转变为直接成本,即对于既定成本对象可明确确认的成本。作业和成本动因的恰当选择使得管理者就像追溯直接材料和直接人工成本一样可以将许多间接制造费用明确地追溯到成本对象。由于作业会计制度与传统的会计制度相比将更多的成本划分为直接成本,管理者更相信作业会计系统报告的产品和服务成本的准确性。

作业成本会计制度与传统的成本会计制度的差异主要体现在两个方面。它的关键在于估计不同作业所消耗的资源数量,然后把这些数量与为个别产品执行的各项作业联系起来。新的信息能够帮助管理者对产品设计、生产过程改进、定价和产品组合等作出更优决策。

当然,严格地说,作业成本法并非是一种创新的成本核算方法,作业成本法与传统成本核算方法的不同主要在于,它将成本核算的项目更细化了,运用作业成本法可以更准确地计算产品成本,可以更有效地控制和评价成本的发生。因此,可以这样认为,与其说作业成本法是一种成本核算方法,还不如说作业成本法是一种成本控制和评价的方法。

作业成本核算制度的建立是整个成本控制系统建立的一个重要环节,是成本控制系统得以实施的基础,它提供了据以进行成本控制和评价的一个依据和比较方面。当然,成本控制和评价活动的进行还有赖于比较的另一个方面所提供的数据,即比较和控制标准的数据。而比较和控制标准数据的提供则有赖于预算制度、标准成本制度、目标成本制度和责任会计制度的建立。

因此,成本控制制度的建立应以作业为动因,以目标成本为基础,以弹性预算为框架,以责任会计为依托,以作业成本核算制度为评价依据,全方位(事前、事中、事后)、多层次(作业、中心、产品)地构建起一套成本控制的规范体系。

应该是到了对我们的成本核算和控制制度加以改变的时候了。

当然,应该说一个完整的成本控制制度的设计是一个复杂的系统工程,需要多方面的配合和协调,希望此书的出版能起到抛砖引玉的作用,并引起批评和争鸣。最后,对上海发展汽车工业教育基金会、高等教育出版社,以及在本书编著过程中给予帮助的各位同仁致以最诚挚的感谢!

作者

2001年9月

本书由“上海发展汽车工业教育基金会”资助出版。

目 录

1	第一章 成本控制制度总述
1	一、成本控制制度的意义
2	二、成本核算制度的基本概念
6	三、制造业的成本核算制度
21	案例分析一 新容灯具厂成本核算分析
25	案例分析二 大发机械厂学习曲线参数的测定
27	案例分析三 Startup 有限公司:管理会计、财务会计和 战略管理的结合
41	第二章 成本控制制度的内容及方法
41	一、目标成本制度
43	二、预算制度
47	三、标准成本制度
54	案例分析一 邯钢的有效成本管理法
67	案例分析二 公共机构家具厂
73	案例分析三 麦塔波公司
84	第三章 成本控制与责任会计制度
85	一、组织制度
86	二、责任会计制度
90	三、分权组织中的成本控制制度
93	四、责任中心的选择
96	五、转让价格的制定
100	案例分析一 Schrader Bellows(A)
108	案例分析二 Schrader Bellows(B)
117	案例分析三 坎赛尔
126	第四章 间接性费用分配的两步法
126	一、两步法分配程序的特点

130	二、交互的服务部门成本
131	三、生产能力资源费用的分摊
135	四、实际生产能力的衡量问题
138	案例分析一 Tektronix: 便携式工具分厂(A)
148	案例分析二 Tektronix: 便携式工具分厂(B)
154	案例分析三 波力沙有限责任公司
163	第五章 经营控制和绩效评价制度
163	一、传统成本会计制度不利于生产
165	二、反映生产状况的非财务因素
167	三、成本控制制度的改善
170	四、经营控制和绩效评价制度
172	五、具体的经营控制和绩效评价
177	案例分析一 德州亦特满公司
191	案例分析二 德州仪器公司: 质量成本(A)
202	案例分析三 德州仪器公司: 质量成本(B)
209	第六章 成本控制制度的创新
209	一、成本会计制度的作用
211	二、成本会计制度的曲解
212	三、成本会计制度设计: 收益和成本的均衡
213	四、最佳成本会计制度
217	五、用作业成本会计制度影响行为
219	六、成本会计制度设计的评价模型
222	案例分析一 Stalcup 纸业公司
226	案例分析二 John Deere 零部件工厂 JDCW(A)
241	案例分析三 John Deere 零部件工厂 JDCW(B)
249	第七章 针对制造费用的作业成本制度
249	一、传统成本会计制度的局限
251	二、作业成本会计制度的结构
255	三、作业成本模型等级制度的启发
259	四、作业成本会计制度的优点
262	五、选择作业成本会计制度作为第二阶段的分配基准

264	案例分析一	倍思特公司的作业成本制度
278	案例分析二	Teva 制药公司用作业成本法确定转移定价
289	案例分析三	惠普：昆士斐力通讯部(QTD)

第一章

成本控制制度总述

一、成本控制制度的意义

成本控制制度(cost control systems),亦即成本控制系统,是有关组织和管理企业成本会计工作的程序、方法和规则的总称,是企业内部会计制度这一主系统的一个重要的分支系统。

一般意义上的成本控制制度,是指运用以成本会计为主的各种方式,预定成本限额,按限额开支成本和费用,并将实际成本和成本限额进行比较,以衡量企业经营活动的成绩和效果,同时按例外原则纠正不利差异,借以提高工作效率,实现以至超越预期的成本限额的一种管理控制制度。

有时,人们在更广泛的意义上使用“成本控制”一词。广义的成本控制制度包括:成本的预测和决策、成本的规划、成本的核算、成本的控制(狭义的),以及成本的业绩评价等,是指企业管理当局对所有成本作业所采取的全过程(事前、事中、事后)控制,目的是以相对低的代价达到预先规定的作业质量和数量。从这个意义上说,广义的成本控制就是成本管理的同义词。

本书讨论的成本控制制度是指广义的成本控制制度。

成本控制制度的建立主要是为了帮助企业的管理者在规划和控制企业的各种经济活动的过程中,充分和有效地提供有关企业在成本控制方面的信息,这些工作涉及:成本目标(或标准)的确定和成本计划的编制;协调企业中各个部门的成本控制行为;实际成本的收集、分类、处理、分析和报告;成本中心的建立,以及各个中心之间内部转让价格和结算方法的制定;各个责任中心的业绩评价方法和标准的制定等制度,以及其他有关的成本控制制度。以成本控制为目的的成本会计活动不同于为投资者、债权人、供应商和税务机构等企业外部利益集团提供信息服务的财务会计,它是以企业内部经营决策为信息服务主体的成本管理会计。因此,它的范围将超越传统的源于已发生交易(包括定货量、产量、价格、资源需求量等)的成本收益计量,而将计量更多地建立在实物或非财务计量的基础之上。

有关规划和控制的概念有多种表述。本书将“规划”定义为:选择目标,并预测

各种实现目标方式的可能结果,然后决定如何实现确定的理想目标;“控制”则是指包括实施规划决策的行为,以及对员工和经营活动进行的业绩评估。

当然,成本控制并不意味着各项实施的行为必须与计划和预算一致。因为,计划取决于制定计划时存在于企业内部或外部的环境。如果确信现时的环境已经不同于计划制定时的环境了,那么计划中要采取的措施也就不合适了。

成本控制的目的是为了保证企业制定的各项决策能被良好地执行,从而使企业的目标得以实现。如果管理者发现了一种更佳的作业方式比计划中的行为更有助于达到企业的目标,那么成本控制制度就不应该禁止他以新的方式行事。当然,在一般情况下,管理者需要为这种偏离获得许可。

尽管成本控制是制度化的,但成本控制过程却不能是机械的。每个管理者都有个人的目标,控制的中心问题是引导他们在实现个人目标的同时,有助于实现企业的目标,这就叫目标合一,也即意味着企业中个人的目标应该尽可能地同企业的目标相一致。

所有的企业组织,无论是制造、装配、商业或服务业,还是公共部门,都需要制定计划以监控其业务运作的有效性。成本的本质和成本控制制度的设计都与企业的活动密切相关。例如,制造业把原材料制成产成品,以供经销商销售;组装公司购入零部件并组装为产品销售;商业企业购入产品,推销并最终售出其购入的货物;服务行业则主要考虑提高服务的质量和效率。尽管在上述业务活动中,各行各业业务成本的组成因素不同,但它们的成本控制和会计核算制度却有许多相似之处。

应当指出,有许多企业因为综合地开展了以上多项业务,因此它们需要处理不同的成本和管理会计信息的制度。例如,一个汽车制造公司有可能会同时开展制造和组装业务,还可能有零售及车辆服务业务。尽管公司在特定的地区有可能委托了独立的商家进行销售,但在公司内部通常还会设有专门负责车辆推销的部门。由于企业开展的各项业务的成本因素都不同,因此就需要不同的控制和核算制度来处理所发生的数据。

相对而言,制造企业的成本控制和核算制度通常最为复杂,因而针对于此的成本控制制度的建立也就显得越有必要。当然,针对商店和医院等大型商业或服务性企业,也应开发较为复杂的成本核算及控制制度。由于各行业企业成本控制的原理基本相同,本书主要以制造业的环境为背景分析成本核算及相应的成本控制制度。

二、成本核算制度的基本概念

制造业的成本核算制度通常要比商业和服务业的成本核算制度复杂得多。

制造业给客户提供的是有形的产品,最终产成品与其原材料投入及其他投入相比,在基本形态上已发生了重大变化。产品的基本形态自原材料及其他投入开始,经过在产品形态,到产成品形态,最后其成本转化为产品销售成本。由于生产过程较为复杂,这需要制造业建立比大多数商业和服务业复杂的成本核算制度。有一副对联比较形象地表达了它们之间的关系:上联是“农行(háng)行(xíng)行(háng)行(háng)行(xíng)”;下联是“工会(kuài)会(huì)会(kuài)会(kuài)会(huì)”。横批是“自说自话”。

一般情况下,制造企业制造成本主要由3个部分组成,分别是:

(1) 直接材料成本——指最终能够归属于成本核算对象(完工的或正在制造中的),并且能通过经济且简便的方法追溯到成本核算对象的所有物质材料的成本;

(2) 直接人工成本——指最终能够归属于成本核算对象(完工的或正在制造中的),并且能通过经济且简便的方法追溯到成本核算对象的全部制造人工的成本;

(3) 间接制造成本——指除直接材料和直接人工外,在支持制造过程中所发生的一切费用。即能够归属于成本核算对象(完工的或正在制造中的),但不能通过经济且简便的方法追溯到成本核算对象的其他制造成本。

成本是指为了达到某一个特定目标所作出的牺牲,或者是所支付的代价,或者是所放弃的资源。通常,为了正确决策,管理者需要知道某项事物或某些事件的成本,此类事件便可称为成本核算对象。成本核算对象可以是一项整体的工作,也可以是一项整体工作的一部分;可以是一组产品,也可以是一件产品、一项服务、一个客户、一类商标、一项作业、一个部门或是一个工作计划等。

成本核算制度中通常将成本核算过程分为成本归集和成本分配两大阶段。成本归集就是指运用一定的会计方法有组织地进行成本数据收集的过程;成本分配则是个一般性术语,包括:① 将归集的成本追溯到成本核算对象;② 将归集的成本分配给成本核算对象。具体地讲,那些能够直接追溯到成本核算对象的成本叫做直接成本,而那些需要计算分配给成本核算对象的成本叫做间接成本。

同时,在制造业中,要单独列明3项存货并在生产过程中分别予以记录。这3项存货是:材料存货、在制品存货和产成品存货。

成本管理就是管理者在满足客户需求的前提下,在不断地降低成本和控制成本的过程中所采取的一系列措施。降低成本要注意两点:① 只作增值活动,即只作那些能让顾客感到对其所购买的商品或劳务增加了效用的活动;② 有效管理这些增值活动中的成本动因。

1. 成本动因

成本动因是指那些导致成本发生及变化的各项活动,是影响成本发生的重要

因素。也就是说,成本动因的变动会导致相关成本核算对象总成本的变动。成本动因的内容举例如表 1-1 所示。

表 1-1 成本动因的内容举例

企业的不同职能区域	成本动因举例
研究与开发	计划的数量 计划上所费的工时 计划的技术复杂性
产品、劳务及过程的设计	产品的数量 产品零部件数量 设计的时间
生产	生产的数量 生产的步骤数 技术变化指令次数 直接制造人工小时
销售	广告次数 销售员工人数 销售额
配送	配送产品的数目 顾客的数目 配送产品的重量
顾客服务	服务电话次数 服务产品数目 产品服务的时间
策略与管理	董事会成员人数 政府新条例数目 契约订立的法定工作时间

表 1-1 所列示的是在一个价值链中各项业务工作的成本动因。其中的一些成本动因可以用财务指标来衡量,如直接人工工资、销售额等,另一些则要用非财务指标来衡量,如产品数量、服务次数等。

2. 成本性态

由于成本控制制度要求记录获得的所有资源的成本并跟踪记录以后的使用情况,因此,成本除按上述要求分类外,还应按成本性态分类。成本按其性态可分为变动成本和固定成本两类。变动成本就是指随成本动因的变动在总额上发生变动

的成本;固定成本则是指尽管成本动因发生了变动,但其成本总额保持不变的
成本。

变动成本和固定成本的定义应满足以下假设:

- (1) 成本的变动或固定是针对某一成本核算对象而言的;
- (2) 时间段必须是特定的;
- (3) 总成本应是线性的;
- (4) 成本动因在一个相关范围内变动。

上述假设说明,并没有固定不变的变动成本或固定成本项目,哪些项目是变动成本,哪些项目是固定成本,需要根据具体情况作出判断。实际工作中,很少有成本项目是完全变动的或是完全固定的。

例如,一家飞机装配厂首先应该认识到,学习可以提高效率。工人对他们的工作越熟练,工作的效率就越高。管理人员学习怎样改进工作班次的安排,车间工人学习怎样高效率地使用设备。劳动生产率越高,单位成本就越低,这说明单位成本函数是非线性的。

学习曲线反映了每单位人工小时数随产量增加而减少的函数关系。管理人员用学习曲线来预测人工小时数(或人工成本)随产量增加而变化的情况。

管理人员正在将学习曲线的运用扩展到如市场营销、发货及售后服务等方面,以涵盖价值链中所有的成本领域。“经验曲线”一词描述了学习曲线的适用范围。经验曲线是一个显示每单位产品总成本(包括制造、发货、营销等)随产量的增加而如何减少的函数。经验曲线的模式包括累积平均时间学习模式和边际单位时间学习模式。这里我们仅讨论累积平均时间学习模式。

3. 累积平均时间学习模式

在累积平均时间学习模式中,累积产量的每一次倍增,每单位累积平均时间都以不变的比例递减。表 1-2 显示了一个 80% 学习曲线的累积平均时间模式。80% 的意思是:当产量从 X 增至 $2X$ 时,每单位的累积平均时间是产量为 X 时的 80%。

表 1-2 累积平均时间学习模式

累积产量 X (1)	每单位累积平均小时数 Y (2)	累积总小时数 (3) = (1) $\times$ (2)	第 X 个单位产品的个别小时数 (4)
1	100.00	100.00	100.00
2	80.00(100 $\times$ 0.8)	160.00	60.00
3	70.21	210.63	50.63
4	64.00(80 $\times$ 0.8)	256.00	45.37

续 表

累积产量 X (1)	每单位累积平均小时数 Y (2)	累积总小时数 (3) = (1) $\times$ (2)	第 X 个单位产品的个别小时数 (4)
5	59.57	297.85	41.85
6	56.17	337.02	39.17
7	53.45	374.15	37.13
8	51.20(64 $\times$ 0.8)	409.60	35.45
$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$
16	40.96(51.2 $\times$ 0.8)	655.36	28.06

累积平均时间学习模式的数学关系式为：

$$Y = pX^q$$

公式中： Y 表示每单位累积平均小时数； X 表示累积产量； p 表示生产第一个单位产品所需小时数； q 表示学习指数。

q 值的计算公式为： $q = \ln(\text{学习比率})/\ln 2$ 。其中，学习比率可用一元回归分析法求得，公式为： $\ln Y = \ln A + b \ln X$ 。

对于 80% 的学习指数： $q = -0.223\,1/0.693\,1 = -0.321\,9$

例：当 $X = 3$ ， $p = 100$ ， $q = -0.321\,9$ 时，则 $Y = 100 \times 3^{-0.321\,9} = 70.21$ 小时。

上述学习曲线作用下的成本资料可能会对决策产生重要影响。例如，某公司可能制定一个极低的产品售价来刺激需求。当公司的产量增加到与上升中的需求相一致时，单位成本会下降。在公司占有了较大的市场份额后，公司便按照学习曲线来决定产量。尽管公司在第一次销售中盈利不丰，甚至可能亏本，但随着产量的增加，公司在单位产品上的盈利将会越来越多。

假设上例受学习曲线影响的变动成本包括直接人工（每小时 ¥20）和相关的间接制造费用（每小时 ¥30）。则生产一件产品时的总成本和单位成本为 ¥5 000，而生产 16 件产品时总成本为 $655.36 \times 50 = ¥32\,768$ ，单位成本为 ¥2 048。而生产最后 8 件产品的单位成本仅为 $¥1\,536 = (32\,768 - 409.60 \times 50)/8$ 。

三、制造业的成本核算制度

在制造业，将各项要素费用（制造成本）归集分配完毕后，应按成本核算对象编制成本计算单，并选择一定的成本计算方法，计算各种完工产品的总成本和单位成本。企业可以根据自身的生产经营特点、生产组织类型和成本管理要求，确定具体的成本计算方法。制造企业的成本核算主要有分批法、分步法和品种法 3 种基本制度及一些派生制度。

(一) 分批成本核算制度

分批成本核算制度起源于 19 世纪按定单开展业务的英国和美国工厂,是制造业务中最古老也是最常见的一种成本制度。在那些以单独的定单为基础提供服务的企业组织中,它也是很常用的一种成本核算方法。分批成本核算制度是按照所生产产品的批别来归集和计算产品成本的一种方法,简称分批法或定单法,适用于单件、小批生产的企业或车间。

在单件、小批生产的企业里,生产是按照购买者的定单来进行的。各张定单所订的产品往往种类不同或规格不一,所用的原料和制造方法各异,所以各张定单的成本必须分别计算。有时,小批生产企业也会根据企业事先规定的产品生产批量合并或拆分定单,组织生产。

适用于分批成本核算制度的企业或车间有下列几种:

- (1) 根据购买者定单生产的企业;
- (2) 产品种类经常变动的小规模制造厂;
- (3) 承揽修理业务的工厂;
- (4) 新产品开发部门。

总之,这些企业的共同特点是一批产品通常不重复生产,即使重复,也是不定期的。企业生产计划的编制及日常的核算、控制和评价等工作都是以购买者的定单或企业事先规定的批量为依据的。

在分批成本制度中,全部的会计信息都记录在分批成本计算单(也叫分批成本记录或工作令单)上。成本计算单上要标明客户、工作以及业务进展过程中所有的活动。

成本计算单上应专设一栏填列所涉及的部门,另外还设有专栏分别用于记录直接材料、直接人工和间接制造费用。在成本计算单的底端要记录各项材料、人工和间接制造费用的总成本以及整项工作的总成本。各种成本发生的凭证,包括原材料的领料单(由仓库取得)、工作单(授权某人进行某项工作的证明)、记时卡(记录工时的卡片)以及间接制造费用对该工作的分摊记录也应在成本计算单上加以列示。

成本计算单的一般格式如表 1-3 所示。

分批成本核算制度最主要的特征是简单。由于成本核算对象是购买者的定单或企业规定的产品批次,不论它们所包括的产品数量多少,产品的生产过程是复杂还是简单,都要按每一张定单或每一批产品开设一张成本计算单,分别成本项目记录其发生的生产成本。直接成本根据要素费用分配表所归集的金额计入;由各定单共同负担的间接费用按发生地点归集,然后按一定标准,定期分配计入有关定单的成本内。因此,每个人都能了解成本的来源、积累以及最终的累计值的来龙去脉。这就使得我们很容易在整个过程中确定特定程序中的特定成本。相对而言,就很容易把注意力集中在不同区域的成本控制和最小化决策上。

表 1-3 鲁滨逊公司的原始凭证：分批成本单、领料单、工时卡

分 批 成 本 单					
批 号：	WPP298		客户名称	Western Pulp and Paper	
开工日期：	19×7-2-7		完工日期	19×7-4-3	
直接材料					
领料单号码	材料号码	收料日期	使用数量	单位成本	金额
③19×7年：198	MB468-A	19×7-2-7	8	\$ 14	\$ 112
19×7年：268	TB267-F		12	63	756
					.
					.
					.
合计					\$ 4 606
直接制造人工					
工时卡号码	员工代号	工作期间	所用工时	小时工资率	金额
③LT232	551-87-3076	19×7-2-16~22	25	\$ 18	\$ 450
LT247	287-31-4671	19×7-2-16~22	16	18	288
分批成本单					
					.
					.
					.
合计					\$ 1 329
制造费用					
成本集合类别	分配基础	耗用分配基础量	分配率	金额	
制造费用	机器小时	52.50	\$ 80	\$ 4 200	
				.	
				.	
				.	
合计					\$ 4 200
批次总成本					\$ 10 135

分批法成本核算的流程如图 1-1 所示。

在这种方法下,产成品成本要在定单全部完工后才能计算出来,所以成本计算是非定期的,即成本计算期与生产周期一致,而与会计核算的报告期不一致。也就是说,在分批法下,反映在成本报表上的完工定单的成本,不仅包括本月份内发生