



管理会计师（初级）系列教材

管理会计师（初级） 成本管理

潘 飞 主编

管理会计师(初级)系列教材

管理会计师(CMA)教材系列

ISBN 978-7-5643-3133-3/F · 3133
管理会计师(初级)教材系列

I. ①成... II. 潘... III. 成... IV. ①F532.3

管理会计师(初级)教材系列

管理会计师(初级)系列教材

成本管理

编写委员会

主 编 潘 飞

副主编 陈振婷 王 悦 朱 丹
佟成生 程 博

上海财经大学出版社
(上海市中山北路393号) 邮编 200083
网 址: <http://www.shuip.com>
电子邮箱: shuip@shuip.com
销售热线: 021-31100000
上海财经大学出版社
2017年8月第1版 2017年12月第3次印刷



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本管理/潘飞主编. —上海:上海财经大学出版社, 2017. 8
管理会计师(初级)系列教材
ISBN 978-7-5642-2733-3/F · 2733

I. ①成… II. ①潘… III. ①成本管理 IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 103188 号

□ 责任编辑 黄 荟
□ 书籍设计 杨雪婷

CHENG BEN GUAN LI

成 本 管 理

主 编 潘 飞

副主编 陈振婷 王 悦 朱 丹

佟成生 程 博

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海崇明裕安印刷厂印刷装订

2017 年 8 月第 1 版 2017 年 12 月第 3 次印刷

787mm×1092mm 1/16 12 印张 284 千字

印数: 10 201—16 400 定价: 40.00 元

管理会计师(初级)系列教材

编写委员会

主任 李林池

委员 高兴国 孙莉莉 汤云为

王红新 潘 飞 吕长江

吴 骏

财政部于2014年发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,针对各界对管理会计的关注度与日俱增、行业需求日益加大的状况,财政部在《会计改革与发展“十三五”规划纲要》中提出“培养3万名精于理财、善于管理和决策的管理会计人才”的总体目标。与此同时,欧美国家同业协会(美国管理会计师协会、英国皇家特许管理会计师公会)积极开展管理会计认证工作。针对以上情况,中国总会计师协会将发挥全行业引领作用,积极响应财政部的号召,主动作为,大力推进管理会计相关工作,加强管理会计人才培养,深化管理会计实践,逐步探索建立具有中国特色的管理会计体系和人才评价机制。

中国总会计师协会于2015年底正式开展管理会计师专业能力培训项目试点工作,在有关方面的重视和大力支持下,在项目专家组成员通力合作下,试点工作得到社会各界及广大管理人员和财务工作者的积极参与和广泛关注,进展顺利。中国总会计师协会自主研发推出的管理会计师专业能力培训项目,在标准制定、课程模块、教材编著、培训教学、考核评定等方面具有注重理论与实践相结合的特色,为国内企业、行政事业单位管理人员和财务工作者提供了系统性的管理会计专业能力培训,在一定程度上提升了管理人员和财务工作者的履职能力,强化了管理会计实际应用,帮助企业、行政事业单位掌握管理会计最新理论工具方法,提高管理水平和实操能力,增强核心竞争力和价值创造力,促进企业、行政事业单位转型升级,推动创新发展以及供给侧结构性改革,更好地适应经济发展新常态。

序 言

财政部于2014年发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》。针对各界对管理会计的关注度与日俱增、行业需求日益加大的状况，财政部在《会计改革与发展“十三五”规划纲要》中明确提出“到2020年培养3万名精于理财、善于管理和决策的管理会计人才”的总体目标。与此同时，欧美国家同业协会（美国管理会计师协会、英国皇家特许管理会计师公会）或机构也在中国开展管理会计培训及认证工作。针对以上情况，中国注册会计师协会将发挥全国性行业组织的职能作用，响应财政部的号召，主动作为，大力推进管理会计相关工作，主动融入管理会计改革，加强管理会计人才培养，深化管理会计实践，逐步探索建立具有中国特色的管理会计体系和人才评价机制。

中国注册会计师协会于2015年底正式开展管理会计师专业能力培训项目试点工作，在有关方面的重视和大力支持下，在项目专家组成员通力合作下，试点工作得到社会各界及广大管理人员和财务工作者的积极参与和广泛关注，进展顺利。中国注册会计师协会自主研发推出的管理会计师专业能力培训项目，在标准制定、课程模块、教材编著、培训教学、考核评定等方面具有注重理论与实践相结合的特色，为国内企业、行政事业单位管理人员和财务工作者提供了系统性的管理会计专业能力培训，在一定程度上提升了管理人员和财务工作者的履职能力，强化了管理会计实际应用，帮助企业、行政事业单位掌握管理会计最新理论工具方法，提高管理水平和实操能力，增强核心竞争力和价值创造力，促进企业、行政事业单位转型升级，推动创新发展以及供给侧结构性改革，更好地适应经济发展新常态。

为进一步提高培训质量,中国总会计师协会在认真总结管理会计师专业能力培训项目试点工作开展以来的成绩和经验,紧密联系当前和今后一段时期管理会计领域所面临的新形势、新任务和新挑战的基础上,组织编撰管理会计师系列教材,使之成为具有科学性、规范性、创新性和实用性的专业水准教材,以适应管理会计师专业能力培训项目培训教学的需要。

我们相信,系列教材的编辑出版,将对管理会计师专业能力培训项目的良性发展,以及企业、行政事业单位管理人员和财务工作者专业水准和履职能力的提升发挥积极的推动作用。

中国总会计师协会
常务副会长

李林池

2017年6月

目 录

序言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 成本会计概述	(1)
第二节 成本会计的基本原理	(11)
第三节 成本会计制度	(24)
第二章 制造业成本核算的基本原理	(27)
第一节 制造业成本核算概述	(27)
第二节 生产经营管理费用的分类	(28)
第三节 制造业成本核算的要求	(31)
第四节 制造业成本核算的一般程序	(33)
第三章 成本费用的归集与分配	(37)
第一节 材料费用的归集与分配	(38)
第二节 外购动力与折旧费用的归集与分配	(44)
第三节 工资费用的归集与分配	(46)
第四节 辅助生产费用的归集与分配	(52)
第五节 制造费用的归集与分配	(61)
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的划分	(66)
第一节 在产品及其数量的核算	(67)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	(69)
第三节 产品成本计算方法	(76)

第五章 分批成本法	(90)
第一节 分批成本法的基本原理	(90)
第二节 分批成本法的一般计算程序	(92)
第三节 一般分批成本法的应用	(94)
第四节 简化分批法及其应用	(98)
第五节 分批法在大批量生产的制造业中的应用	(103)
第六章 分步成本法	(110)
第一节 分步成本法的基本原理	(111)
第二节 逐步结转分步法	(114)
第三节 平行结转分步法	(124)
第四节 分步法与废品的核算方法	(131)
第七章 作业基础成本法	(140)
第一节 作业基础成本法概述	(141)
第二节 作业基础成本管理	(144)
第三节 作业基础成本法的评价	(148)
第八章 分类成本法和联合成本的分配	(151)
第一节 分类成本法	(152)
第二节 联产品的成本计算	(159)
第三节 副产品的成本计算	(165)
第九章 标准成本核算系统	(169)
第一节 标准成本制度的基本含义	(169)
第二节 标准成本的种类	(171)
第三节 标准成本的制定	(171)
第四节 标准成本差异的计算和分析	(175)
第五节 标准成本差异的账务处理	(181)

第一章

总 论

案例:

A 制造公司经营着几家工厂,每家工厂都生产一种不同的产品。今年年初,小张被选为苏州工厂的新经理。年末,所有工厂的经理都被要求在公司董事会上总结其所管理工厂的经营状况。

小张在董事会上就苏州工厂的经营情况作了汇报:“正如大家所见,苏州工厂的销售量保持不变。今年和去年我们的销售量都是 100 000 件。但是,我们在成本控制方面取得了实质性的进步。通过高效的工厂经营,我们已经较大幅度地降低了产品成本,其表现为已售产品的单位成本从去年的 10.20 元(1 020 000 元/100 000 件)下降到今年的 9.09 元(909 000 元/100 000 件)。”

李教授是 A 制造公司董事会聘任的外部董事,他在查看苏州工厂的报表时发现:今年年初产成品存货 30 000 件,255 000 元;年末产成品存货 20 000 件,202 000 元。去年年初产成品存货 10 000 件,85 000 元;年末产成品存货 30 000 件,255 000 元。

思考题:

- (1) 今年产品总成本下降的原因是什么?
- (2) 苏州工厂的销售成本如何计算?
- (3) 今年和去年的产品单位成本应分别是多少?

第一节 成本会计概述

一、成本的含义及其与费用的区别

(一) 成本的含义

成本是商品经济的产物,是商品经济中的一个经济范畴,是商品价值的主要组成部分。长期以来,我们主要是以马克思在《资本论》中的有关论述来论证成本的含义。马克思指出:产品的价值(W)由三个部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C)、劳动者为自

己的劳动所创造的价值(V),以及劳动者为社会创造的价值(M)。其中,产品成本由 $C+V$ 构成。因此,从理论上说,产品成本是企业生产过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己所创造的价值之和。由于过分强调 $C+V$ 的普遍意义,因而人们将马克思所界定的产品成本当作一般的成本概念,即将 $C+V$ 当作成本的全部,却忽略了成本的内容是随着经济的发展而发展的事实。

事实上,产品成本属于成本,但成本并不等于产品成本。由于成本与管理相结合,因而成本的内容往往要服从于管理的需要。此外,由于从事经济活动的内容不同,成本含义也不同。

美国会计学会(AAA)下设的成本概念与标准委员会将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。会计学成本的一般定义应该是:特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。

会计人员将成本定义为:为了取得某些财产(如材料)或劳务(如人力资源)而牺牲的某些经济资源。而经济学家对于成本的定义则较为宏观:凡是经济资源的牺牲都是成本。换言之,成本可以是有形或无形、主观认定或客观认定、货币性或非货币性,也可以包括社会成本,如因噪音和污染所引起的成本。

综上所述,不同的经济环境、不同的行业特点,对成本的内涵有不同的理解。但是,成本的经济内容归纳起来有两点是共同的:一是成本的形成是以某种目标为对象的。目标可以是有形的产品或无形的产品,如新技术、新工艺;也可以是某种服务,如教育、卫生系统的服务目标。二是成本是为实现一定的目标而发生的耗费,没有目标的支出则是一种损失。

(二)成本与费用

成本与费用是一组既有紧密联系又有一定区别的概念。区分成本与费用是非常重要的。成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情的代价,即发生的耗费总和,是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中,对企业所拥有或控制的资产的耗费,是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲,而费用则是会计期间为获得收益而发生的成本。

在财务会计中,成本可以分为未耗成本与已耗成本两大类。未耗成本是指可在未来的会计期间产生收益的支出,此类成本在资产负债表上被列为资产项目,例如设备、存货及应收账款等。已耗成本则是指本会计期间内已经消耗,且在未来会计期间不会创造收益的支出。这类成本又可分为费用和损失。前者在损益表上被列为当期收益的减项,例如已销产品的生产成本及各项期间费用等;后者则因无相应利益的产生,而在损益表上被列为“营业外支出”等项目,例如火灾、水灾等自然灾害造成的损失。

典型的成本是产品成本,其实质就是各项生产耗费的凝结,同时它也被用作存货资产价值的计量。在产品没有被售出之前,产品成本始终作为资产的一个组成部分。一旦产品售出,其成本就转化为出售当期的销售成本,并与当期发生的其他费用一起,由当期营业收入予以补偿。由此可以得出以下结论:第一,费用是成本的基础,没有发生费用就不会形成成本。第二,按对象归集的费用构成成本,其发生期与补偿期并非完全一致;不予对象化的费用则可按发生期间归集,由同期收入补偿。成本与费用的关系可表述如图 1.1 所示。

成本会计关注的是成本而不是费用。成本的两种主要类型是支出成本和机会成本。支

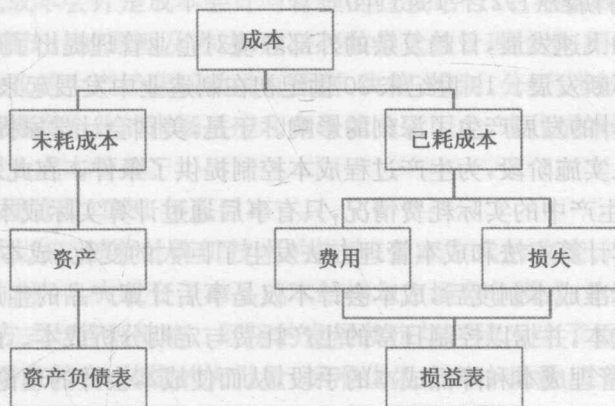


图 1.1 成本与费用的关系

出成本是过去、现在或未来的现金流出；机会成本是指因选取一个最优方案而放弃的次优方案上的收益。当然，在任何时刻，没有人能知道可利用的所有可能机会，因此，无疑会忽略一些机会成本。尽管会计系统的特征是记录支出成本而不记录机会成本，但是，为了保证所作的决策是最优的，在进行决策时应考虑机会成本。

二、成本会计的产生和发展

(一)成本会计的产生和发展概述

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管理四个阶段。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。

1. 早期成本会计阶段(1880~1920 年)

如果说中世纪城市的兴起、商业和银行业的发展是产生复式记账的温床，那么，中世纪发展起来的工场手工业则是产生成本会计的摇篮。随着英国产业革命的完成，机器代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场，会计人员为了满足企业管理上的需要，起初是在会计账簿之外用统计的方法来计算成本。此时，成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大，企业之间出现了竞争，生产成本得到了普遍重视。为了满足有关各方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要，以及提高成本计算的准确性，成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统，将成本计算与会计核算结合起来，使成本记录与会计账簿一体化，从而形成了真正的成本会计。可见，成本会计体系产生的直接动因实际上是产业革命及随之而来的大生产方式和工厂制度。

早期研究成本会计的专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计做过如下的定义：“成本会计就是应用普通会计的原理、原则，系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用，并确定各种产品或服务的单位成本和总成本，以供工厂管理当局在决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”从成本会计的方式来看，在早期成本会计阶段，主要是采用分批法或分步法成本会计制度；从成本会计的目的来看，计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以，初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

2. 近代成本会计阶段(1921~1945年)

随着科学技术的飞速发展,日趋复杂的外部环境对企业管理提出了越来越高的要求,从而促使成本会计的不断发展。19世纪末20世纪初在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理,对成本会计的发展产生了深刻的影响。于是,美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际耗费情况,只有事后通过计算实际成本以后才知道。标准成本法的出现使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大的变化,成本会计进入了一个新的发展阶段。实施标准成本制度后,成本会计不仅是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事前制定标准成本,并据以控制日常的生产耗费与定期分析成本。此时,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,从而使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,形成成本管理的雏形。它标志着成本会计已进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

在这一时期,成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。它不仅将会计核算与成本相结合,而且还包含了成本预算、成本控制、成本差异分析和考核等内容。美国尼科尔森(J. L. Nicholson)与罗尔巴克(F. D. Rohrbach)合著的《成本会计》以及陀尔(J. L. Dohr)所著的《成本会计原理和实务》等,使成本会计理论和方法得到进一步完善和发展,形成了独立的学科。

这一时期的成本会计的定义,可引用英国会计学家贝蒂(J. Batty)的表述:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”因此,近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,为生产过程的成本控制提供条件。以标准成本系统为基础的责任成本控制系统的形成和发展,是成本会计的第二次革命。

3. 现代成本会计阶段(1946~1980年)

20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期。一方面,社会资本高度集中,跨国公司大量出现,企业规模日益扩大,生产经营日趋多元化;另一方面,在战争中发展起来的军用科学技术向民用工业转移,新产品开发日新月异,市场竞争日趋激烈。在激烈的市场竞争中,企业为了适应社会化大生产的客观要求,管理也要现代化。随着管理现代化,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广泛应用,从而使成本会计发展的重点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,形成了以管理为主的新型现代成本会计,这是成本会计的一个重大变革。在现代成本会计阶段,加强事前成本控制,广泛应用管理科学的成果,其发展重点是趋向预测、规划和决策,实现最优化成本控制。

与传统的成本会计相比,现代成本会计更重视成本发生的前因后果,通过作业基础成本计算和有效控制,使成本计算与成本控制有机地结合。同时,成本控制与责任会计相辅相成,随责任会计系统的产生而产生,又随作业基础会计系统的形成而发展。因此,由传统的成本计算系统到现代的以作业为基础的成本计算,是成本会计发展的必然趋势。现代成本会计系统的形成和发展,是成本会计的第三次革命,是一场真正的成本会计革命。

综上所述,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及方法,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,促使企业生产经营实现最优化运转,以提高企业的市场适应和竞争能力。因此,现代成本会计是广义的成本会计,实际上已经发展为成本管理。

4. 战略成本管理阶段(1981年以后)

20世纪80年代以来,随着计算机技术的进步、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,迫使许多企业必须彻底改变其惯用的经营方式与管理策略。经济的发展使市场环境发生了重要变化,市场需求由大众需求向个性化需求转变,传统的大批量、标准化生产向小批量、个性化产品过渡。经济环境的剧变,迫使企业成本管理的目标作适应性的调整,成本管理的理念也发生了很大的变化。为了满足新经济环境的需要,成本管理应具有更加开阔的视野和超前意识,更加注重普遍联系的特点,并能从根本上抓住企业经营过程中的主要矛盾。成本管理的视角应由单纯的生产经营过程管理和过分关注股东财富,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。当今社会市场最根本的需求是“用户满意”,以用户满意程度来体现目标的实现程度。因此,成本管理的目标不再由利润最大化这一直接动因决定,而应定位在更具广度和深度的“用户满意”层面上。“用户满意”包括依赖性、质量、交货期和售后服务等方面,其中包含了价值型定量目标(如售价)、非价值型定量目标(如交货期)和其他定性目标,这一目标已远远超越了传统的以利润或资产等价值量为唯一准绳的目标观。因此,从本质上说,新经济环境下的成本管理应该是“市场型导向”的成本管理,是一种以用户满意为目标而进行的价值控制与实体控制并重的管理。

经营方式与管理策略的变化使得成本会计信息在确定企业战略方向方面发挥着重要的作用;特别地,成本信息是高效管理所需信息中至关重要的一类。基于此,成本会计的作用得到进一步拓展。成本会计人员不再被认为只是成本会计方法与程序方面的技能专家,他们已经成为多职能管理团队的参与者,更是能够识别、总结和报告企业关键成功因素的全天候的业务伙伴,为企业提供战略相关性的成本管理信息。关键成功因素是对企业竞争优势和成功至关重要的业绩的衡量指标。许多关键成功因素是财务方面的,还有许多关键成功因素是非财务方面的。每个企业特定的因素是由其面临的竞争决定的。因此,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一部分。

经济发展与会计变革相互依赖、互为联动的发展,以及当代经济的飞速发展,客观上要求会计和管理科学做出适应环境的经济化调整。传统的企业成本管理是以价值管理来降低物耗与提高工效的,是基于单一会计信息的价值模型,它已越来越不适应21世纪经济全球化、新技术革命的需要,应逐步让位于大大提高了的、以控制为核心的新价值模型体系,即实施现代企业的战略成本管理。

(二)成本会计、管理会计与财务会计的关系

会计系统是企业组织取得财务和管理信息不可缺少的工具。现代会计系统可分为

财务会计和管理会计两类。由于使用者的不同,由此产生了财务会计和管理会计两个子系统。财务会计主要是为投资者、债权人、政府机构以及其他的企业外部使用者提供经营成果、财务状况及其变动信息,其主要目的是发挥会计信息的社会职能;财务会计关注过去发生的经营活动,为满足客观性、可验证性以及一致性的要求,必须受制于“公认会计原则”(GAAP)。而管理会计则主要为企业内部各阶层管理人员提供各种相关的管理信息,其主要目的是协助实现组织目标,一般不受限于公认会计原则;管理会计强调未来,除了提供历史报告外,还提供预算和其他预测信息。成本会计是财务会计与管理会计的混合物,是计算及提供成本信息的会计方法。成本会计主要是通过处理企业获取和消耗资源的成本及其相关信息,从而向财务会计和管理会计提供必要的信息。财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定,而成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中,因此,成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价,并据此作出投资决策。同样,成本会计所提供的成本数据,更多地被企业管理当局作为决策的依据或被用于对企业内部管理人员的业绩评价,因为成本会计中的一个重要内容就是确认以前的管理决策引起的成本支出。可见,成本会计提供的成本信息既可以为财务会计编制财务报表所用,也可以满足企业内部管理人员进行决策或业绩评价的需要。总之,就财务报表的编制而言,成本会计附属于财务会计;但从管理角度来看,成本会计是管理会计的一个重要组成部分,成本会计是以管理为重心的。更进一步地讲,财务会计与管理会计都必须依赖于成本会计系统所提供的信息。成本会计、管理会计与财务会计之间的关系如图 1.2 所示。

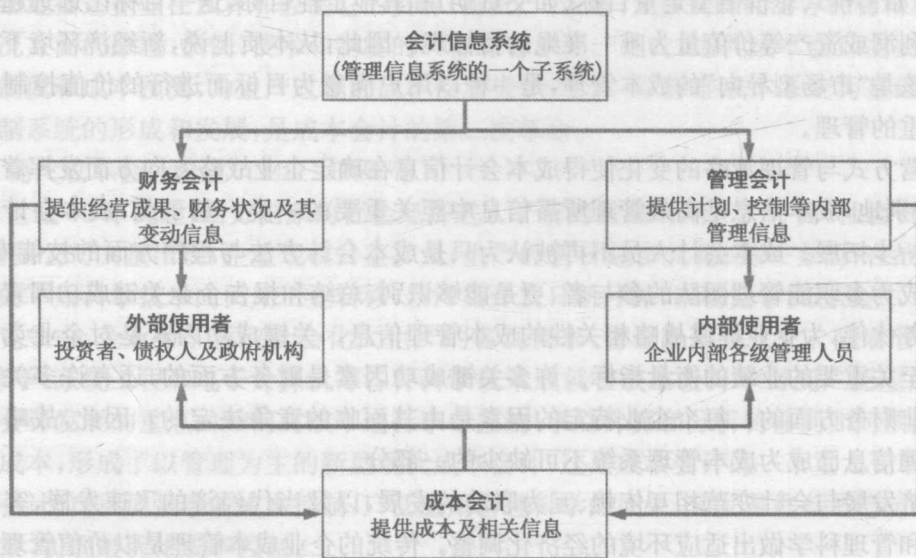


图 1.2 成本会计、管理会计与财务会计之间的关系

(三) 新经济环境与成本会计

20 世纪 80 年代以来,产品成本结构与市场竞争模式产生了巨大变化,迫使许多企业必

须彻底改变其惯用的经营方式与管理策略。这些变化,一方面,显示了某些传统成本会计方法无法适应新经济环境快速变化的需要,不能再为管理人员提供有用的决策信息,对成本会计提出了挑战;另一方面,也为成本会计创造了新的发展空间和机会。新的经济环境要求重新构建成本会计系统,成本会计正在经历着显著的变化。

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

飞速发展的通信和发达的交通将企业带入了全球市场。由于地理位置的间隔将市场分割开来,因而几十年前的企业既不知道国外相似的企业在生产什么,也不关心这些企业以什么方式进行生产,因为那些国外企业不是国内企业的竞争者,并不会对国内企业造成威胁。而今天,无论企业规模的大小,都面临着全球竞争所带来的机遇和挑战。因此,新经济环境要求企业利用会计信息控制成本、提高生产率和盈利能力。

2. 产业结构的变化

随着传统支柱产业的重要性逐渐下降,服务业的重要性正在上升。迅速发展起来的服务业改变了整个产业的结构,这种影响随着旅游业、银行业、保险业以及电信业等市场的开放而扩大。由于与制造业相比,服务业最终产出的成果难以确认,同时许多制造业面临的问题如质量、生产率、成本效率、顾客满意等也开始困扰着服务业,因此,随着服务业对成本信息需求的增加,成本会计人员必须花费更多的精力和时间,寻求更合适的成本会计方法,从而计算出各项产出或服务项目的实际成本,为管理人员制定决策提供必要的信息。

3. 生产环境的进步

随着高科技的蓬勃发展,电脑数控机床和机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产以及弹性制造系统等高科技成果在生产经营活动中被广泛应用,企业生产组织和生产管理显示出许多根本性的变革。由于当前许多企业已利用计算机辅助方法来生产产品、推销产品或提供劳务,因此,产业状态已从过去劳动力密集型转变为资本密集型与技术密集型,直接人工成本在总成本中所占的比例从20世纪70年代的40%急速下降到目前的10%左右,而在某些高科技产业已下降到不足生产成本的5%。与此同时,间接制造成本的比例大幅度提高,其构成内容也更加复杂,这就要求成本会计人员必须更深入地去了解间接制造成本产生的原因,即成本动因,以避免因间接制造成本分配不当导致错误的管理决策。

4. 适时生产系统的出现

传统的制造系统是推动式系统(push through system),这意味着生产是沿着整个系统向前推进,然后就得尽力将所生产的产品都销售出去。如果产量大于销量,那么就产生了产成品存货。为了适应新的制造环境,需求拉动式系统(如适时生产系统)应运而生。适时生产系统(just in time production system, JIT)是一种严格以需求带动生产的制度。采用JIT,产品只在需要时才保质保量地生产或采购,实现零存货(zero inventory),以达到降低成本和提高质量的目的。JIT制造通常将存货数量减少到远低于传统系统中的水平,更强调质量控制,并导致生产的组织和实施方式发生根本性的改变。由于在JIT系统中,成本的可塑性大为增强,因此,从传统的制造环境转变到JIT的制造上,能让企业会计人员在为准备外部报告而评价存货价值方面花费较少的时间,从而集中更多的精力于质量和生产效率等问题,同时成本计算的准确性也大大提高。

5. 全面质量管理的要求

随着消费者自我保护意识的增强,质量成为企业在竞争中取胜的重要因素。制造优异是在当今全球激烈竞争的环境中生存的关键。许多企业已经实现了全面质量管理(total quality control, TQC),这意味着整个组织要进行优化管理,最后由顾客认定质量。全面质量管理等新观念、新理论和新方法的相继形成,引导管理者努力营造能使员工制造完美(零缺陷)产品的环境。因此,不论是制造业还是服务业,质量成本的计量和报告都是现代成本会计系统的主要特征,这就要求成本会计人员在以往质量成本核算的基础上,根据全面质量管理要求,实行质量成本决策、最佳成本模型和质量成本综合控制等方法进行系统管理,借以全面降低质量成本,并提高产品的社会效益、企业效益和用户效益;同时,这种具有激励作用的全面质量管理制度影响企业业绩的考核,它要求在提供业绩评价的财务信息时,同时提供一些非财务性的相关信息,如质量成本报告、质量成本趋势报告和质量成本业绩报告等。

6. 作业基础成本法的应用

以作业为基础的成本计算制度(activity-based costing, ABC)是以生产的计算机化、自动化为基础,同适时制和全面质量管理紧密结合的一种成本计算与成本管理相结合的方法。现在,作业基础成本法正在成为被广泛应用的一种产品成本计算方法,特别是在竞争激烈和直接人工成本较低的行业更是如此。作业基础成本法的特点是制造费用核算过程大大明细了,它要求先将作业成本追溯到各项作业,诸如质量检验、机器维修、产品设计以及销售等活动,然后再追溯到消耗这些作业的产品或顾客。与传统的成本计算方法相比,作业基础成本法大大提高了成本分配的准确性,同时也有助于管理人员确定不增加价值但耗费资源的作业活动。作业基础计算制度对正确进行经营决策、加强成本控制、促进成本降低都具有重要意义。

综上所述,随着世界经济的一体化、社会经济的可持续发展、高新技术的飞速发展,以及信息产业化和知识经济的到来,成本会计的内涵也日趋丰富和发展,它是包括作业成本管理、质量成本管理、战略成本管理等内容,以全面提高企业竞争能力为核心的现代成本会计信息系统。

三、成本会计的职能与信息质量要求

(一) 成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计作为一种管理经济的活动,在生产经营过程中所能发挥的作用。由于现代成本会计与管理紧密结合,因此,它实际上包括成本管理的事前、事中和事后的各个环节。现代成本会计的主要职能有成本预测、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。

1. 成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据及其各种技术经济因素的依存关系,采用一定的程序、方法和模型,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的推测。通过成本预测,可以减少生产经营的盲目性,有利于选择最优方案,挖掘降低成本、费用的潜力。

2. 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,按照既定或要求的目标,运用专门的方法,在若干个与生产经营和成本有关的方案中,选择最优方案,据以制定目标成本。成本决策对于促进

企业正确地制订成本计划、提高经济效益具有十分重要的意义。

3. 成本计划

成本计划是根据成本决策所制定的目标成本,具体规定在计划期内为完成经营活动所需支出的成本、费用,确定各种产品的成本水平,并提出为达到目标成本水平所应采用的各种措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

4. 成本控制

成本控制是指在生产经营过程中,根据成本计划具体制定原材料、燃料、动力和工时等消耗定额及各项费用定额,对各项实际发生的成本、费用进行审核、控制,并及时反馈实际费用与标准之间的差异及其原因,进而采取措施,以保证成本计划的顺利执行。

5. 成本核算

成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用按照一定的对象和标准进行归集和分配,并采用适当的成本计算方法,计算出各对象的总成本和单位成本。成本核算是对成本计划的执行结果,即成本控制结果的事后反映,成本核算还可以为制定产品价格提供依据。

6. 成本分析

成本分析是根据成本核算所提供的成本数据和其他有关资料,通过与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进成本水平以及国内外先进企业的成本等进行比较,分析成本水平与构成的变动情况,研究成本变动的因素,挖掘降低成本的潜力。通过成本分析,可以为成本考核提供依据,为未来成本的预测和决策以及编制新的成本计划提供资料。

7. 成本考核

成本考核是指企业将计划成本或目标成本指标进行分解,制定企业内部的成本考核指标,分别下达给各内部责任单位,明确它们在完成成本指标时的经济责任,并定期对成本计划的执行结果进行评定和考核。成本考核应当与奖惩制度相结合,根据成本考核的结果进行奖惩,以便充分调动企业职工执行成本计划、提高经济效益的积极性。

在成本会计的各个职能中,成本核算是最基本的职能,它提供企业管理所需的成本信息资料。没有成本核算,成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核都无法进行;同时,成本核算也是对成本计划预期目标是否实现的最后检验,因而没有成本核算就没有成本会计。成本会计的其他职能正是在成本核算的基础上,随着企业经营管理要求的提高和管理科学的发展,随着成本会计与管理科学相结合而逐步发展形成的。成本预测是成本会计的第一个环节,它是成本决策的前提;成本决策既是成本预测的结果,又是制订成本计划的依据,在成本会计中居于中心地位;成本计划是成本决策的具体化;成本控制是对成本计划的实施进行监督,是实现成本决策既定目标的保证;成本分析和成本考核是实现成本决策和成本计划目标的有效手段。

综上所述,成本会计的各个职能是相互联系、互为条件的,并贯穿于企业生产经营活动的全过程,在全过程中发挥作用。

(二) 成本信息及其质量要求

1. 成本信息

一般来说,企业越大,管理对信息的需求也就越大。成本会计服务并参与企业内部管