

财会管理最佳实务译丛

 **WILEY**
Publishing Since 1807

成本计算 最佳实务

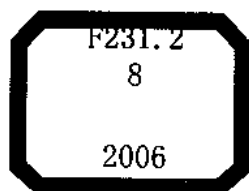
Controller's Guide to Costing

[美] 史蒂文·M·布拉格 (Steven M. Bragg) 著

宋 浩 译



经济科学出版社
Economic Science Press



财务管理最佳实务译丛

成本计算最佳实务

[美]史蒂文·M·布拉格(Steven M. Bragg) 著

宋 浩 译

经济科学出版社

责任编辑:王长廷 齐 燕

责任校对:徐领弟

版式设计:代小卫

技术编辑:邱 天

成本计算最佳实务

[美] 史蒂文·M·布拉格(Steven M. Bragg) 著

宋 沿 译

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

网址:www.esp.com.cn

电子邮件:esp@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

690×990 16 开 11.25 印张 160000 字

2006 年 11 月第 1 版 2006 年 11 月第一次印刷

ISBN 7-5058-5495-X/F·5057 定价:30.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

现今社会，公司的管理人员往往身兼多职，他们担负着预算的编制与执行、税务筹划、与审计师打交道、编制财务报表和监督控制系统等职责。管理人员担负的职责都很重要，但全面理解公司的成本结构才是重中之重。如果管理人员不了解本公司的成本结构，他们将无法准确地预测成本，提不出可行的经营建议，无法对业务部门的业绩进行有效的评估。

本书为读者讲述了多个主要的成本计算方法：分批成本法、分步成本法、直接成本法、标准成本法、后进先出法、先进先出法。此外，本书还详细介绍了三种成本法：用于分析生产瓶颈的超级变动成本法，用于新产品决策的目标成本法和能更准确分摊成本的作业成本法。本书最后对这些成本计算方法根据各自的适用范围进行了总结，并对公司应使用何种成本计算方法制定外包决策、分析成本降低、计算废品成本和分析产能利用提出了具体的建议。

大多数章节侧重介绍一种成本计算方法，介绍了它的优缺点、涉及的主要专业术语、成本系统的数据流动或账务处理。部分章节还讲述了与具体成本法相关的控制点问题，因为这些问题在《萨班斯-奥克斯利法案》（Sarbanes-Oxley Act）实施后变得越来越重要。在每一章，作

者还针对某成本计算方法讨论了一些问题，如直接成本法对账面利润的影响，如何制定合理的标准成本，如何根据超级变动成本编制资本预算，如何在联、副产品间分摊联合成本，如何使用作业单等等。为了加深读者理解，部分章节的末尾还专门进行了案例分析。

本书内容丰富，囊括了所有主要的成本计算方法，使管理人员能通过阅读一本书便可以了解多个成本计算方法，而无需翻阅大量会计书籍。不仅如此，管理人员还将发现，本书提供了一系列成本计算工具，以帮助分析解决管理中遇到的众多问题。

作者简介

史蒂文·M·布拉格拥有多项资格认证，包括注册会计师（CPA）、注册管理会计师（CMA）、注册内部审计师（CIA）、注册生产及库存管理师（PIM），曾经做过四家公司的首席财务官或总会计师，同时还担任过安永会计师事务所的咨询经理和德勤会计师事务所的审计师。他在本特利学院（Bentley College）获得财务学硕士学位，从百森商学院（Babson College）获得 MBA 学位，从缅因大学（University of Maine）获得经济学学士学位。他是科罗拉多登山俱乐部的连任主席，是一个狂热的登山运动和山地自行车运动的爱好者，还是一名注册潜水师。布拉格先生现定居于美国科罗拉多州。他已在约翰威利公司（John Wiley & Sons）出版了下列著作：

《小企业的会计与财务》（Accounting and Finance for Your Small Business）

《财务会计最佳实务》（Accounting Best Practices）

《工资会计处理》（Accounting for Payroll）

《账单支付及账款回收最佳实务》（Billing and Collections Best Practices）

《业绩评价指标计算最佳实务》（Business Ratios and Formulas）

《成本计算最佳实务》（Controller's Guide to Costing）

《总会计师计划编制及运营控制指南》（Controller's Guide to Planning and Controlling Operations）

财务管理最佳实务译丛----- · 1 ·

《总会计师指南：新的角色及责任》（Controller's Guide: Roles and Responsibilities for the New Controller）

《总会计师职责》（Controllershship）

《成本会计》（Cost Accounting）

《会计手册的设计与维护》（Design and Maintenance of Accounting Manuals）

《工资处理要点》（Essentials of Payroll）

《快速结账最佳实务》（Fast Close）

《财务分析最佳实务》（Financial Analysis）

《GAAP 使用指南》（GAAP Implementation Guide）

《存货会计处理》（Inventory Accounting）

《存货管理最佳实务》（Inventory Best Practices）

《JIT 会计核算》（Just-in-Time Accounting）

《公司爆炸性成长管理》（Managing Explosive Corporate Growth）

《外包》（Outsourcing）

《工资处理最佳实务》（Payroll Best Practices）

《小企业的销售与运营》（Sales and Operations for Your Small Business）

《总会计师职能》（The Controller's Function）

《新 CFO 财务领导力手册》（The New CFO Financial Leadership Manual）

《会计师终极指南》（The Ultimate Accountants' Reference）

在其他出版社出版的著作还有：

《高级会计系统》（Advanced Accounting Systems），由国际内部审计师协会出版。

《攀越落基山》（Run the Rockies），由科罗拉多登山俱乐部出版社出版。

目

录

第 1 章

分批成本法	(1)
1.1 分批成本法的性质	(1)
1.2 分批成本法的优缺点	(2)
1.3 分批成本法的数据流	(4)
1.4 控制点问题	(11)
1.5 小 结	(14)

第 2 章

分步成本法	(15)
2.1 分步成本法的性质	(15)
2.2 分步成本法数据流——加权平均法	(17)
2.3 分步成本法数据流——标准成本法	(21)
2.4 分步成本法数据流——先进先出法	(22)
2.5 分步成本法的优缺点	(25)
2.6 小 结	(27)

第3章

直接成本法	(28)
3.1 直接成本法的定义	(28)
3.2 直接成本法的适用范围	(31)
3.3 直接成本法的缺点	(34)
3.4 利用直接成本法进行成本控制	(36)
3.5 直接成本法对财务报表的影响	(39)
3.6 直接成本法对存货估价的影响	(42)
3.7 案例分析	(44)
3.8 小 结	(46)

第4章

标准成本法	(47)
4.1 标准成本法的作用	(47)
4.2 标准成本法的局限性	(49)
4.3 标准成本的制定	(52)
4.4 根据标准成本进行定价	(56)
4.5 根据标准成本编制预算	(57)
4.6 根据标准成本进行存货估价	(58)
4.7 标准成本系统在会计系统中的地位	(61)
4.8 小 结	(62)

第5章

后进先出法、先进先出法和平均成本法	(63)
5.1 后进先出法	(63)
5.2 先进先出法	(66)
5.3 平均成本法	(69)
5.4 小 结	(71)

第6章

超级变动成本法	(73)
6.1 超级变动成本法的相关概念	(73)
6.2 超级变动成本法模型	(74)
6.3 超级变动成本法和生产销售决策	(80)
6.4 超级变动成本法和资本预算决策	(82)
6.5 超级变动成本法与外包决策	(84)
6.6 超级变动成本法和无利产品生产	(86)
6.7 超级变动成本法和传统成本计算方法的比较	(89)
6.8 超级变动成本法的缺点	(93)
6.9 利用超级变动成本法模型编制财务报表	(94)
6.10 超级变动成本法引起系统的改变	(95)
6.11 小 结	(97)

第7章

联产品和副产品的成本计算	(98)
7.1 联合成本的性质	(98)
7.2 分摊联合成本的原因和意义	(99)
7.3 联合成本的分摊方法	(101)
7.4 联产品和副产品的定价	(105)
7.5 小 结	(106)

第8章

作业成本法	(107)
8.1 传统成本分摊系统的缺点	(107)
8.2 作业成本法概述	(109)
8.3 作业成本法存在的问题	(118)
8.4 实施作业成本系统	(121)

8.5	作业清单	(123)
8.6	作业成本法的利用	(124)
8.7	作业成本管理	(126)
8.8	成本会计人员在 ABC 系统中的作用	(127)
8.9	案例分析	(128)
8.10	小 结	(132)

第 9 章

目标成本法	(133)
9.1 目标成本法概述	(133)
9.2 目标成本法的缺点	(140)
9.3 成本会计工作人员在目标成本系统中的作用	(142)
9.4 目标成本法对利润的影响	(143)
9.5 目标成本法的数据流	(145)
9.6 目标成本法的主要适用范围	(147)
9.7 目标成本法的控制点	(148)
9.8 目标成本系统的实施	(149)
9.9 案例分析	(151)
9.10 小 结	(152)

第 10 章

成本计算系统综述	(153)
10.1 成本计算系统的简单回顾	(153)
10.2 成本计算系统的实施	(155)
10.3 小 结	(161)

索 引	(162)
-----------	-------

分批成本法

分批成本法是将成本会计信息整理成只包含有用信息的数据结构，是最常用的一种成本计算方法。大多数成本会计人员都极有可能在自己工作过的单位使用过此成本计算法。本章将主要介绍分批成本法的性质以及其被广泛应用的原因。此外，我们还将利用图表的形式展示此方法的数据处理流程，进而讨论是否应该将有关控制点作为主要考虑因素及其失败的原因分析。

1.1 分批成本法的性质

从字面上看，分批成本法是以小批量产品为成本计算对象，归集和分配生产费用的一种成本计算方法。这可能意味着单件产品或生产期长达几周或数月的大批量的一批产品，将被作为成本计算对象，公司具体采用哪种完全取决于生产流程。

从根本上讲，分批成本法会先将直接材料和直接人工成本直接计入成本计算对象，再采用适当的方法分摊制造费用。这只是对此系统的简单概括。事实上，公司必须先归集所有零部件存货的成本，并在零部件出库时将其成本计入某批产品的直接材料成本。然后，公司须归集并在

各批产品间分配生产工时（因此，公司需建立有效的计时系统）。最后，公司还须将制造费用归入成本池，并进一步将成本池中的成本分摊到各批产品。公司可以按标准分摊率分摊制造费用（名义分摊），也可以按实际分摊率分摊制造费用（实际分摊）。分批成本法最终要为各批产品编制一张成本计算单，它应包括直接材料、直接人工和摊得的制造费用。下面，我们将讨论分批成本法的优缺点，并且进一步介绍整个系统的成本计算流程。

1.2 分批成本法的优缺点

分批成本法的主要优点是，管理者能对各批完工产品的成本有一个直观的认识。这使管理者可以检查发生的每一项成本费用，找出各项费用发生的原因，制定控制成本的措施，从而提高公司利润率。例如，成本计算单一般会涉及返工成本，管理者可以利用它调查返工的原因。同样，公司可以按机器小时数分摊制造费用，这便于管理者发现是否存在过度使用机器的问题，以及这一问题是由机器安装时间或损坏时间过长导致的，还是由机器运转周期比预期周期长导致的。

分批成本法的另一个优点是，它能计算在产品的成本。在当今世界，多数企业都利用会计电算化对产品的生产成本进行数据追踪，企业可以通过分批成本法随时追踪发生的每一项产品费用，而不必等到产品完工。这个优点给企业带来了三个好处：首先，会计人员可以在生产过程中审核成本账户，确保成本被过入正确的账户，而不必等到产品完工后才进行这些工作，如果成本计算结果与预期不符，查账工作将非常繁重。其次，如果产品的生产周期较长，管理者可以使用分批成本法了解成本费用信息，这样就可以在完工前调整生产。例如，一项新产品开发项目，当项目只完成1/4时，产生的费用可能已经超过预算了；如果管

理者当时就知道了这一情况，它便可以在剩下的 3/4 的工程中作出调整，将成本控制在预算内。最后，如果公司通过分批法发现产品成本高于预期，它可以及时与客户协商，这样就可以让客户提前知道成本已经增加，并做好支付额外费用的准备。以上三点是在会计电算化环境下应用分批成本法的好处。

分批成本法也存在一些缺点。首先，分批成本法是以每批产品为成本计算对象，而无法计算某个部门或者某项作业的成本。除非公司同时采用了其他合适的成本计算系统，计算部门或作业成本，否则，分批成本法提供的成本信息无法满足管理者的决策需要。其次，分批法一般按一定比率分摊制造费用，且每年只对此比率进行一次调整。如果一年之中，制造费用的波动很大，将导致过度分摊制造费用和分摊不足的问题。再次，若按标准比率分摊制造费用，管理者很难在产品完工后，调整实际比率与标准比率之间的差额。这个问题，不仅仅涉及会计核算的技术问题，还涉及定价问题。如果管理者在产品完工后才发现实际发生的制造费用大于按标准比率分摊的该项费用，他将无法调整产品价格，并要求客户额外支付一笔费用。

还有，分批成本法不适用于某些行业。例如，在软件业与销售有关的成本中，开发成本占的比例很高，但直接成本几乎为零。使用分批成本法很容易低估制造费用，导致分摊的制造费用在销售收入中所占的比例偏小。在零售等生产无形产品的服务行业，也容易出现这个问题。因此分批成本法主要适用于两个领域：有形产品的生产和专业服务。首先，在有形产品生产领域，直接材料成本是产品成本的主要构成部分，且能相当容易地分摊到各种产品，因此适合采用分批成本法。专业服务行业也适合采用分批成本法，然而与有形产品生产行业不同的是，主要且容易分摊的直接成本不是直接材料，而是直接人工。在其他行业，分批成本法无法为管理层提供足够且有用的成本信息。

分批成本法的最大缺点是，它对数据的可获性和准确度要求很高，即数据必须充分且准确，否则，它计算的成本信息将是不可靠、无价值

的。分批法所需的数据主要与材料、人工、制造费用、间接人工、废品、毁损品和补给品有关。在进行成本计算时，必须将这些数据输入能准确将这些成本分摊到各批产品的系统中。在现实工作中，分批成本法很容易出现一些错误，原因可能是计算步骤较多，输入错误，或者成本分摊对象识别有误等。虽然这些错误可以通过安排会计人员查账得到纠正，但与可用的会计人员数量相比，错误往往过多，以至于许多错误未能及时得到更正。为了在一定程度上解决此问题，公司可以使用计算机输入数据，但是管理者必须在计算机系统的运行成本与收益之间进行权衡，只有在收益大于成本时，才可以考虑使用。

分批成本法的最后一个缺点是，产品直接费用和间接费用的比例问题。分批法计算的产品成本中，制造费用大于直接费用，即超过了50%。分批法使用的制造费用分摊方法无法被作业成本法等证明是合理的，它产生的只是毫无价值的信息。在坚持按直接人工分摊制造费用的公司，此问题尤为严重，因为直接人工成本往往比制造费用少得多，直接人工成本的小幅变动会导致制造费用的大幅波动。一些公司为了避免这种问题出现，将成本计算导致的制造费用忽略不计，或者减少制造费用成本池的成本总额，使其仅仅包括可以在产品批别层级上的制造费用。这样做，虽然导致很多制造费用未被分摊，但保证了已分摊的制造费用的分摊方法是合理的。

总而言之，管理者需要权衡使用分批成本法的利弊，分析收益是否大于成本。分批成本系统十分复杂，容易产生各种错误，但它能够为管理者提供以产品为基础的、有用的成本信息。

1.3 分批成本法的数据流

3 本节将主要讨论分批成本法涉及的最常见的会计交易。这些会计交

易的图示参见图 1.1 ~ 图 1.4。每张图都列出了完成交易需做的日记账分录。每笔日记账分录都包含在矩形框内，表明了借记和贷记的账户。每个矩形框底部的黑体字是发生的会计交易。

分批成本法涉及三类会计交易。第一类交易与直接材料有关。如图 1.1 所示，公司先购买原材料，收到原材料后按原材料价值借记存货账户并贷记应付账款账户。第二类交易是领取生产所需材料，这时会计人员要借记销货成本账户，贷记在产品存货账户。公司应建立子分类账记录每批产品的材料成本，在期末将各子分类账的余额汇总过入总分类账（这样可以避免总分类账的会计分录过多）。在产品生产过程中，如果出现废品或毁损品数量过大，应直接将其成本计入销货成本账户；如果数量为正常水平或符合预期，公司可将相关成本归入制造费用成本池，待进一步分摊。这两笔交易如表中左侧的矩形框所示。某批产品完工后，将在产品成本归入制成品账户。第三类交易是，在产品售出后，将制成品成本转入销货成本账户，此外，还需借记应收账款账户，贷记收入账户。最后这两笔交易是直接材料类交易的重要组成部分，如图最下方的矩形框所示。

分批成本法涉及的第二类会计交易与人工成本有关，详见图 1.2 所示。当发生人工费用时，应借记工资费用账户并贷记应付工资账户。应付工资账户最终要通过同时借记现金账户结平，但此交易不属于分批成本法系统的核算范围。这里最主要的问题是如何结平同时包含直接人工和间接人工的工资费用账户。如图 1.2 的右边的矩形框所示，直接人工费要从工资费用账户转入在产品存货账户。与直接材料的处理一样，需建立子分类账记录每批产品的相关直接人工成本，期末再将各子分类账余额之和转入总分类账中的直接人工成本科目。间接人工（即无法直接归入某批产品的人工成本），如图中左侧矩形框所示，需归入制造费用成本池。这些间接人工成本随后将被分摊到各批产品，如图 1.3 所示。最后，如图 1.2 最下方的矩形框所示，产品完工后，需将在产品转入制成品账户；当产品售出后，将制成品成本转入销货成本账户。这些是分

批成本法下与人工成本有关的主要交易。

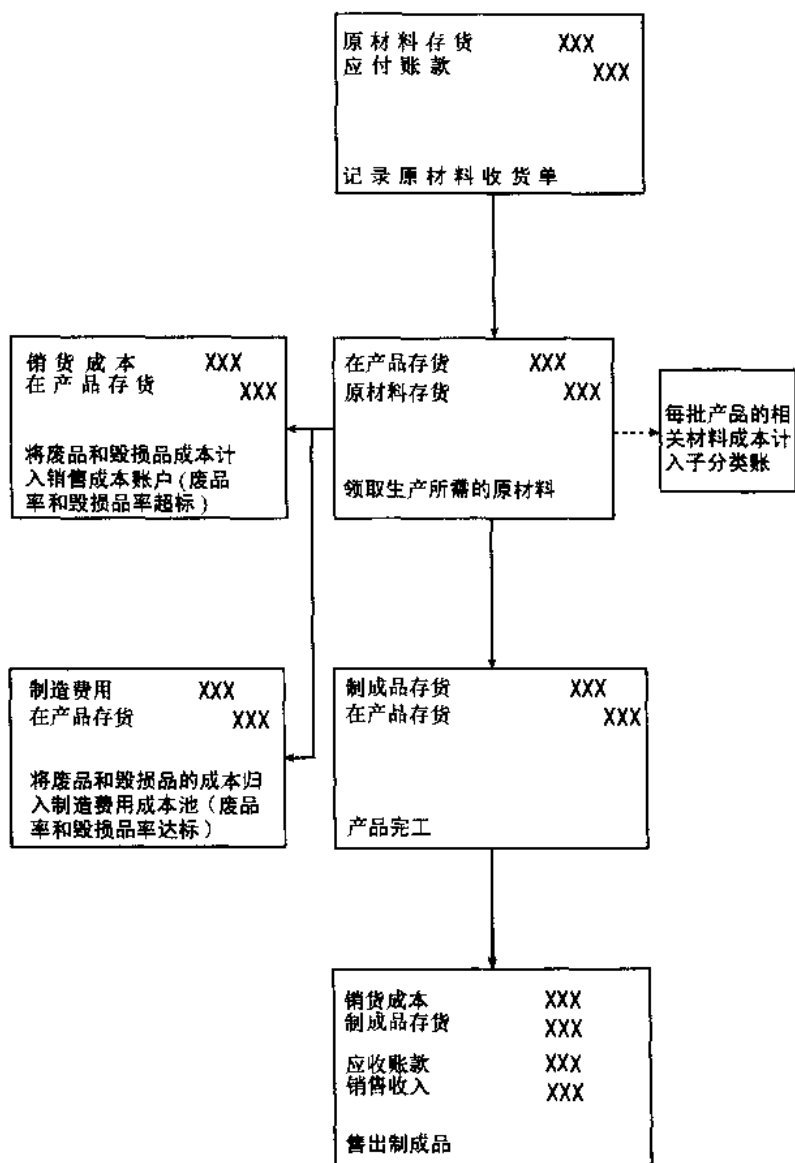


图 1.1 分批成本计算中与直接材料相关的会计交易