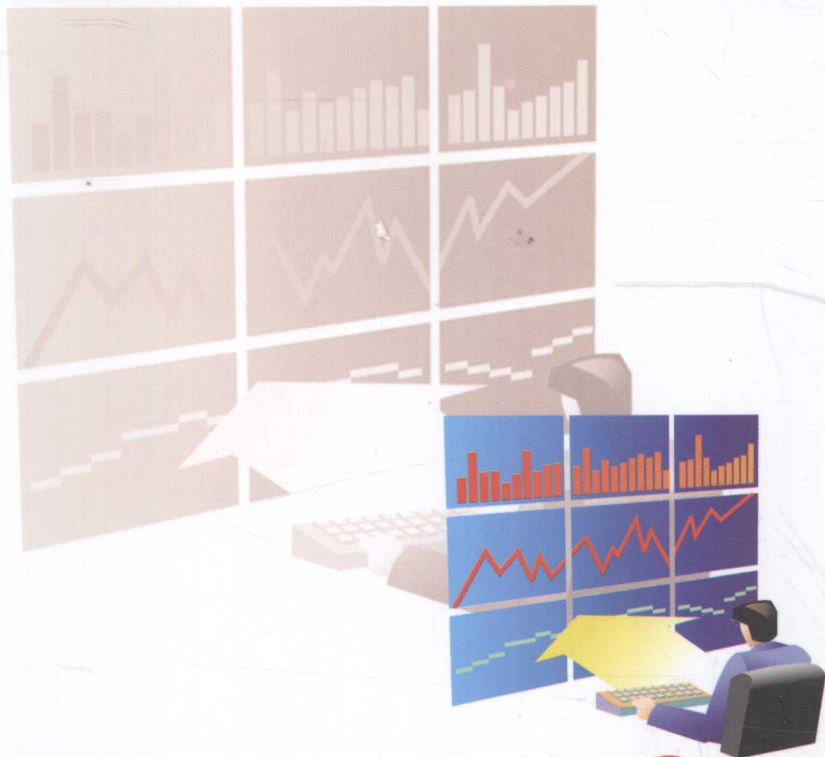


ZHUOYUE · KUAIJIXUE XILIE

ZHUOYUE · KUAIJIXUE XILIE



复旦卓越 · 会计学系列

KUAIJIXUE XILIE

(第二版)

成本管理会计

乐艳芬

主编

 复旦大学出版社

ZHUOYUE · KUAIJIXUE XILIE

ZHUOYUE · KUAIJIXUE XILIE

ZHUOYUE · KUAJIXUE XILIE ZHUOYUE · KUAJIXUE XILIE



复旦卓越·会计学系列

KUAJIXUE XILIE

(第二版)

成本管理会计

乐艳芬

主编

 复旦大学出版社

ZHUOYUE · KUAJIXUE XILIE ZHUOYUE · KUAJIXUE XILIE

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/乐艳芬主编. —2版. —上海:复旦大学出版社, 2010. 2
(复旦卓越·会计学系列)
ISBN 978-7-309-07069-9

I. 成… II. 乐… 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(2010)第 018004 号

成本管理会计(第二版)

乐艳芬 主编

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路 579 号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65100562(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com http://www.fudanpress.com

责任编辑 王联合

出品人 贺圣遂

印 刷 常熟市华顺印刷有限公司
开 本 787×960 1/16
印 张 29
字 数 524 千
版 次 2010 年 2 月第二版第一次印刷
印 数 14 401—19 500

书 号 ISBN 978-7-309-07069-9/F·1562
定 价 39.00 元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

第二版前言

成本会计的本质是会计与管理的直接结合,为加强企业管理,提高企业竞争能力服务。因此,成本会计是现代企业管理的重要组成部分,它在企业管理中起着十分重要的作用。成本会计作为现代企业规划未来、提升竞争能力的重要信息系统和管理工具,不仅是会计专业的必修课,也是工商管理各专业的必修课之一。如今,成本会计的理论和方法已经成为企业管理者必须学习的基本知识。

本教材自2007年3月第一版出版以来,受到了广大读者的欢迎和厚爱,至今已连读印刷四次。为了适应经济的发展、新会计准则的实施等环境变化的需要,并根据一线授课教师反馈的信息要求,我们对第一版教材进行了修订。

新版教材不仅借鉴国外成熟教材的框架结构,体系更完善,而且注重体现知识的本原性和应用性,同时更强调教材内容可读性和可接受性。

与第一版教材相比,新版教材具有如下特点。

1. 结构合理。教材结构安排上注重成本会计的内在逻辑性,语言的表述上力求简明扼要、深入浅出,有助于学生理解和消化。

2. 内容丰富。既保留了成本会计传统的精髓,又吸收了成本会计最新的理念和方法,并配有大量的案例和阅读资料,不仅有助于学生掌握所学的知识,而且有助于开拓学生的视野,培养其认识问题、分析问题和解决问题的能力。

3. 资料新颖。教材内容与经济发展相适应,不仅在相关业务的处理上严格遵循新会计准则的要求,同时,专栏中的阅读资料也尽可能地反映近年来发生的真实企业事件,力求为学生提供与时俱进的知识。

4. 体系完整。配备题型多样的练习题及其参考答案,有助于学生理解消化。同时,为了便于教学,本教材还配有教学PPT课件及详细的参考答案,凡使用本教材的教师均可以与复旦大学出版社联系索取:unionw@sina.com。

本书由乐艳芬任主编,负责对全部初稿进行修改、补充和总纂。参加初稿编写的有乐艳芬、张娟、李琴、黄小君和林聪。

本教材专为大学本科及专科生编写,也可作为其他大中专、本科非会计专业学

生的教学用书。同时,本教材还可用于会计人员的后续教育及 MBA 的教学等。

限于编者的水平,书中难免存在错误及不当之处,敬请广大读者批评指正,以便据以作进一步的修正。

编者于上海财经大学会计学院

2009 年 12 月 25 日

目 录

第一章 成本管理会计概述.....	1
本章要点.....	1
第一节 成本的含义.....	1
第二节 成本管理会计的产生和发展.....	3
第三节 成本管理会计的职能及其信息质量要求.....	9
关键概念索引	13
复习思考题	13
练习题	14
案例题	15
练习题及案例题参考答案	16
第二章 成本管理会计的理论基础	17
本章要点	17
第一节 成本术语及其用途	17
第二节 成本对象及成本分配	27
第三节 成本管理会计系统的设计	30
第四节 产品成本计算方法	35
关键概念索引	36
复习思考题	37
练习题	37
案例题	38
练习题及案例题参考答案	39
第三章 制造业成本核算的基本原理	41
本章要点	41
第一节 制造业成本核算概述	41
第二节 生产经营管理费用的分类	43
第三节 制造业成本核算的要求	47
第四节 制造业成本核算的一般程序	49

第五节 完工产品与月末在产品成本的划分	54
关键概念索引	62
复习思考题	63
练习题	63
案例题	67
练习题及案例题参考答案	68
第四章 分批成本法	70
本章要点	70
第一节 分批成本法的基本原理	70
第二节 分批成本法的一般计算程序	72
第三节 制造费用的分配方法	74
第四节 一般分批成本法的应用	79
第五节 简化分批法及其应用	84
关键概念索引	87
复习思考题	87
练习题	87
案例题	90
练习题及案例题参考答案	91
第五章 分步成本法	92
本章要点	92
第一节 分步成本法的基本原理	92
第二节 逐步结转分步法	94
第三节 平行结转分步法	100
第四节 成本计算方法的比较	105
关键概念索引	107
复习思考题	107
练习题	107
案例题	112
练习题及案例题参考答案	112
第六章 废品、返工品和残料	114
本章要点	114
第一节 废品、返工品和残料的核算意义	114
第二节 废品、返工品和残料的核算原理	116
第三节 分步法与废品	122

关键概念索引	126
复习思考题	126
练习题	126
案例题	129
练习题及案例题参考答案	131
第七章 分类成本法及联合成本的分配	132
本章要点	132
第一节 分类成本法	132
第二节 联合成本的分配	140
第三节 副产品的成本计算	142
第四节 等级产品的成本计算	146
关键概念索引	147
复习思考题	147
练习题	147
案例题	151
练习题及案例题参考答案	152
第八章 服务部门费用的分配	155
本章要点	155
第一节 服务部门费用的归集和分配	155
第二节 直接分配法	161
第三节 顺序分配法	163
第四节 交互分配法	164
关键概念索引	170
复习思考题	170
练习题	171
案例题	173
练习题及案例题参考答案	173
第九章 成本性态和本量利分析	175
本章要点	175
第一节 成本性态	175
第二节 本量利分析概述	187
第三节 保本点分析	190
第四节 本量利分析的应用	200
第五节 本量利的概率分析和敏感分析	204

关键概念索引	207
复习思考题	208
练习题	208
案例题	212
练习题及案例题参考答案	213
第十章 变动成本计算法	215
本章要点	215
第一节 变动成本计算法与完全成本计算法	215
第二节 变动成本计算法的特点	217
第三节 变动成本计算法和完全成本计算法对利润的影响	221
第四节 对变动成本计算法的评价	226
关键概念索引	231
复习思考题	231
练习题	231
案例题	234
练习题及案例题参考答案	234
第十一章 作业成本法	237
本章要点	237
第一节 作业成本法的理论基础	237
第二节 作业成本计算法的程序及应用	240
第三节 作业成本管理的基本原理	248
关键概念索引	256
复习思考题	256
练习题	256
案例题	259
练习题及案例题参考答案	260
第十二章 标准成本制度	262
本章要点	262
第一节 标准成本制度及其作用	262
第二节 标准成本的制定	264
第三节 成本差异分析	266
第四节 标准成本制度的运用	272
关键概念索引	276
复习思考题	276

练习题	277
案例题	279
练习题及案例题参考答案	280
第十三章 预算管理	283
本章要点	283
第一节 预算概述	283
第二节 全面预算的编制原理	288
第三节 编制全面预算例释	292
第四节 预算管理的方法	300
关键概念索引	307
复习思考题	307
练习题	307
案例题	309
练习题及案例题参考答案	310
第十四章 短期经营决策	312
本章要点	312
第一节 短期经营决策概述	312
第二节 定价决策	316
第三节 生产决策	329
第四节 存货决策	341
关键概念索引	359
复习思考题	359
练习题	359
案例题	363
练习题及案例题参考答案	364
第十五章 长期投资决策	366
本章要点	366
第一节 长期投资决策的特点	366
第二节 长期投资决策的理论基础	367
第三节 长期投资决策的基本方法	373
第四节 投资方案的对比和优选	382
第五节 影响投资决策的若干问题	388
关键概念索引	393
复习思考题	393

练习题·····	393
案例题·····	395
练习题及案例题参考答案·····	396
第十六章 分权管理和责任会计 ·····	398
本章要点·····	398
第一节 分权管理和责任会计概述·····	398
第二节 责任会计制度·····	400
第三节 责任中心·····	404
第四节 内部转移价格·····	408
关键概念索引·····	417
复习思考题·····	417
练习题·····	417
案例题·····	419
练习题及案例题参考答案·····	420
第十七章 业绩评价 ·····	421
本章要点·····	421
第一节 成本中心的业绩评价·····	421
第二节 收入中心的业绩评价·····	423
第三节 利润中心的业绩评价·····	424
第四节 投资中心的业绩评价·····	427
第五节 平衡计分卡·····	433
关键概念索引·····	439
复习思考题·····	440
练习题·····	440
案例题·····	443
练习题及案例题参考答案·····	444
附录 复利系数表 ·····	446
参考书目 ·····	453

第一章

成本管理会计概述

本章要点:

- 成本的内涵和特点
- 成本管理会计产生和发展的历程
- 区分成本与费用
- 成本管理会计与财务会计的区别
- 现代成本管理会计的基本职能
- 成本管理会计信息的类型
- 成本管理会计信息的质量要求

成本管理会计是为了适应特定的经济发展的要求而产生的,并在与外部环境的相互作用中不断发展。在过去几十年中发展起来的产品成本计算方法和成本管理实践对特定类型的决策环境和特定类型的生产技术是适用的。但在 20 世纪 80 年代,伴随着日益白热化的国际竞争而出现的利润空间的急剧缩小,使得精确计算产品成本和加强成本控制在管理决策中占据了关键的地位。在当今的经济环境中,信息的产生和使用,尤其是成本管理信息的产生和使用是管理者有效进行管理、提升竞争地位的重要因素。如今,任何一个企业的成功——小到社区的便利商店,大到跨国公司——都离不开成本管理会计。

第一节 成本的含义

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,产品成本是由 $C+V$ 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总和。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)下属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)或接受劳务(如人力资源)而牺牲的经济资源。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,成本可以有形或无形的,主观认定或客观认定,货币性或非货币性的,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,根据不同的经济环境、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。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,不能叫做成本。

二、成本与费用

成本(cost)与费用(expense)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,也即发生的耗费总和,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:前者在利润表上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,而在利润表上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价值凝结,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。

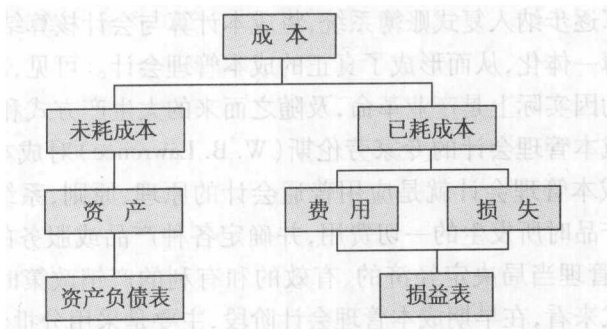


图 1-1 成本与费用的关系图

成本管理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。

第二节 成本会计的产生和发展

成本管理会计是为了适应特定的经济发展的要求而产生的,并在与外部环境的相互作用中不断发展。

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,产品成本是由 $C+V$ 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总和。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)下属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)或接受劳务(如人力资源)而牺牲的经济资源。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的,主观认定或客观认定,货币性或非货币性的,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,根据不同的经济环境、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。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,不能叫做成本。

二、成本与费用

成本(cost)与费用(expense)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,也即发生的耗费总和,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列为资产项目,例如

这一时期的成本管理会计的定义,可引用英国会计学家杰·贝蒂(J. Batty)的表述:“成本管理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,近代成本管理会计主要采用标准成本制度,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,是成本管理会计的第二次革命。

(三) 现代成本管理会计阶段(1945 年以后)

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。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管理会计中得到广泛应用,从而使成本管理会计发展到一个新的阶段,即成本管理会计发展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管理会计,这是成本管理会计的一个重大变革。

现代成本管理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,使成本计算与成本管理有机地结合。现代成本管理会计系统的形成和发展,是成本管理会计的第三次革命,是一场真正的成本管理会计革命。

综上所述,现代成本管理会计是成本管理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,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,现代成本管理会计是一种以成本为重心的管理工具,也就是以成本为重心的管理会计。

专栏 1-1

基业长青之道

成本优势的巨人却是成本管理上的弱智。麦肯锡这样评价中国的企业。

据波士顿咨询公司的报告,中国制造业人力成本仅及美国的 2.2%,相应带来的采购成本、服务成本低得多,这是中国企业参与国际竞争的杀手锏。国人也对此津津乐道,成本低廉就意味着拥有更多的利润空间。但回过头来细想就觉得不对劲了。

实际上,即使在经济高速增长的年份,中国很多企业也是微利或是赔本赚吆喝的。以 IT 业为例,全球 20% 的 PC、超过 60% 的数码相机、70% 的 DVD、80% 的扫描仪等等,都是在中国制造的,然而,为什么低人力成本的中国 IT 企业平均利润只有 5%~10%,而高人力成本的戴尔、英特尔的利润率却高达 70%~80%? 为什么原材料价格稍稍抬头,整个行业的业绩就大幅跳水?

为什么中国所有银行的利润相加仅略高于汇丰银行一家的利润?中国啤酒销售量世界第一,可全行业的利润只相当于一家世界中型啤酒厂的利润?

除了品牌与技术层面的差距,还有一个被我们长期忽视的问题:成本管理。坦率地说,我们并不懂得如何去系统控制成本,一味以单一的人力成本优势宽自己的心,而浪费大、次品率高、工作效率低等通病直接抬高了中国企业的综合运营成本,侵蚀了原本丰厚的利润区。

随着原材料价格大幅上扬,全球一体化招标采购成为趋势,原材料上的成本优势不复存在;弄明白了的欧美企业也把工厂搬到了中国,伴随着民工荒,劳动力成本优势愈发不明显;人民币升值可能导致出口型企业的利润缩水甚至归零。

这一切,都向中国的企业提出了新的课题——在成本的误读和迷失中顿悟出来,从资源型成本优势跃升到管理型成本优势,与技术进步交相辉映,从而形成具有时代意义的核心竞争力。战略成本管理是企业做大做强的基石,基业长青的根本!

(资料来源:《战略成本》2006年6月8日)

二、成本管理会计的特点

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成本管理会计两类。与财务会计相比,成本管理会计有着许多显著的特点。

(一) 成本管理会计侧重于为企业内部管理服务

成本管理会计的重点在于内部管理决策和业绩考核,成本管理会计的服务对象是企业内部各级管理人员,这是成本管理会计区别于财务会计的一个重要标志。成本管理会计主要应用一系列特定的理论概念和专门的技术方法(包括会计的、统计的和数学的方法,其中用得最多的是运筹学和数理统计的方法),对包括财务会计、统计和业务等在内的各种有关数据进行加工,向企业内部不同层次的管理者提供信息,以帮助他们正确地确定经营目标,制定经营决策,编制计划预算,实施控制考核,从而不断提高企业的管理水平和经济效益。总之,成本管理会计主要是为满足企业内部管理的需要,所以也被称为“内部会计”。

财务会计的重点在于提供信息,反映情况。财务会计是通过对企业日常经济业务进行记录、整理、汇总和定期编制财务会计报表,向企业的投资者、债权人和政府管理部门等企业外部的有关人员提供企业的资金、成本、利润等主要财务信息,使他们能及时、准确地了解企业的财务状况和经营成果,以保障其切身的经济利益。总之,财务会计主要是向有关信息使用者提供相关信息,所以也被称为“外部会计”。

(二) 成本管理会计的重点在于规划未来

成本管理会计的内容,可以概括为规划未来、控制现在和评价过去,其重点在