

成本会计

——偏重于管理

→ 张 鸣 编著

系 列 教 材

B
A

上海人民出版社

SHANGHAI
PEOPLE'S
PUBLISHING HOUSE



亚洲(澳门)国际公开大学
教材编写委员会组织

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计:偏重于管理/张鸣编著.

—上海:上海人民出版社,2002

MBA 系列教材

ISBN 7-208-04123-7

I. 成... II. 张... III. 成本会计—研究生—教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 016009 号

责任编辑 李 娜

封面装帧 王晓阳

·MBA 系列教材·

成 本 会 计

——偏重于管理

张 鸣 编著

世纪出版集团

上海人民出版社出版、发行

(200001 上海福建中路 193 号 www.ewen.cc)

新华书店上海发行所经销

商务印书馆上海印刷股份有限公司印刷

开本 850×1168 1/32 印张 15.75 插页 4 字数 390,000

2002 年 5 月第 1 版 2002 年 5 月第 1 次印刷

印数 1-5,100

ISBN 7-208-04123-7/F·859

定价 43.00 元

总 前 言

21 世纪是知识经济和经济的全球本土化的世纪。知识和智能将作为一种生产要素在经济活动中起着难以估量的作用,管理的理念、理论、技术和方法将会发生很大的变化,MBA 教学体系正面临着严峻的挑战。

亚洲(澳门)国际公开大学的前身澳门东亚大学,是澳门第一所大学,自 1980 年成立以来,一直把工商管理(BBA、MBA)教学作为学校重点发展方向,凭借澳门的地理位置优势和中西文化交融的背景,在工商管理(BBA、MBA)教学中,聘任我国港澳台地区和外国专家、教授授课和编写教材,介绍最新的管理思想、理论、技术和方法,十分注重理论联系实际,重视案例分析和研究,形成了自己的 MBA 教学特色。

知识经济的兴起和全球经济的一体化,要求我们必须更新 MBA 教学内容,必须有一套与这一时代相适应的 MBA 教材,为此,我校成立了教材编写委员会,并组织 and 邀请中国内地,中国香港、澳门以及外国专家、教授参与教材编审工作。

新编的这套 MBA 系列教材,要体现课程的“精、新、简、全、适”的特点。所谓“精”,即要能够反映本课程的基本原理、基本理论、基本应用方法;“新”,要求反映本课程最近十



年出现的新理念、新理论、新方法；“简”，则指阐述要简，要使教授在授课时有发展的空间，要精选精彩而简短的案例；“全”，就是内容要完整，有系统性；“适”，必须适应学员对象的广泛性（中国内地、中国港澳台地区和东南亚地区）。教材每一章结尾均有思考题或练习题，便于学习和自检，每门课程精选若干案例，提供读者应用所学知识，综合分析问题的机会，藉以增加学习兴趣。

在这套 MBA 系列教材出版之时，我们要感谢所有参与编写和审稿的专家和教授们。由于他们对管理科学的明天的孜孜不倦的追求和出色的工作，使这套 MBA 系列教材能在新世纪之初问世。我们也要感谢所有办学单位、广大学员和教职员对编写新教材的期望和支持。

由于我校的课程设置和名称是经澳门特别行政区政府有关部门审核批准的，改动的自由度较小；由于高新技术和新型企业的不断出现；由于经营环境迅速变化，使新教材会出现不适之处。但我们将以积极的态度，定期更新内容，迎接新世纪的挑战。

衷心期待各位专家、教授、广大读者和办学单位对这套教材提出宝贵的意见和建议，以便再版时进行修订。

亚洲(澳门)国际公开大学

教材编写委员会

2001 年 6 月



前 言

随着我国经济改革开放的不断深入,市场经济体制的不断完善和成熟,企业作为一个独立的经济实体,对企业本身的成本和利润状况日益关注。成本核算和成本管理水平的高低直接关系到企业能否在激烈的市场竞争中保持长久的发展优势,能否维持稳定的发展态势,能否立于不败之地。所以,成本会计已经成为现代企业不可缺少的和无法替代的重要管理手段。

本教材从企业成本核算和成本管理的实际情况出发,坚持理论联系实际,吸纳了中外成本会计的理论和实践成果,通过提升我国企业成本管理的丰富实际经验,借鉴了大量国际惯用并行之有效的成本核算和管理的方法,以求满足现代企业对成本核算和管理及其信息的要求,符合时代发展的特点,同时也满足现代高等教育对全新教材的要求。因此,本书在体系上比之于传统成本会计教材有较大突破,在内容的安排上更侧重于成本会计的管理功效,除了成本核算和基本的标准成本和成本控制等外,还增加了质量成本、作业成本和人力资源成本等较为先进的成本核算和管理的内容。

本教材具有系统完整、侧重管理、时代性强和有效实用的特点,主要适用于 MBA、大专院校作为教材,同时本教材对于企业财会人员和经营管理人员提高业务能力,更新知识,进行业务培训,进一步搞好成本核算和管理工作,提高成本管理水平,都是适用的。



本教材的编写,笔者花费了不少精力,但由于水平和时间的限制,可能在教材的结构、表述方面仍有许多不妥当之处,甚至错误,恳请读者批评指正,使笔者能进一步对本教材加以完善。

编著者

2001 年 8 月



目 录

第一章 成本会计系统	001
第一节 成本会计概述	001
第二节 成本会计信息系统	005
第三节 成本会计管理系统	019
第四节 成本会计组织系统	027
思考题	035
第二章 经营成本核算程序	036
第一节 成本的意义	036
第二节 经营成本核算的原则和要求	042
第三节 经营成本核算的程序	047
第四节 成本的归集和分配	055
思考题	072
第三章 经营成本的核算方法	074
第一节 生产类型和成本核算基本方法	074
第二节 完工产品与在产品成本的划分方法	080
第三节 产品成本计算品种法	096
第四节 产品成本计算分批法	106
第五节 产品成本计算分步法	117



思考题	141
-----------	-----

第四章 多元成本概念与成本性态分析 ... 142

第一节 多元成本概念	142
第二节 成本类别	147
第三节 成本性态分析	152
思考题	169

第五章 变动成本法 170

第一节 变动成本法的意义及理论依据	170
第二节 变动成本法的计算	174
第三节 全部成本法的特点和缺陷	179
第四节 变动成本法的优点和局限	185
思考题	189

第六章 本量利分析及其应用 190

第一节 贡献毛益与损益平衡点	190
第二节 损益平衡图分析	198
第三节 安全边际分析	204
第四节 损益平衡敏感分析	210
思考题	215

第七章 标准成本 216

第一节 标准成本制度的意义和作用	216
------------------------	-----



第二节	标准成本的制订	219
第三节	成本差异的分析	223
第四节	成本差异的处理	231
思考题		237

第八章 质量成本管理 238

第一节	质量成本的意义和分类	238
第二节	质量成本预测和计划	242
第三节	最优质量成本决策	248
第四节	质量成本核算方法	254
思考题		268

第九章 成本预测与决策 269

第一节	成本预测概述	269
第二节	成本预测的方法	277
第三节	成本决策概述	297
第四节	成本决策的方法	303
第五节	成本决策方法的应用	323
思考题		336

第十章 成本控制 337

第一节	成本控制概述	337
第二节	目标成本控制	349
第三节	定额成本控制	361
第四节	其他成本控制	370



第五节 成本控制中价值工程的应用	373
思考题	379

第十一章 责任会计 380

第一节 经济责任制与责任会计	380
第二节 责任中心及其评价	390
第三节 内部转移价格的制定	405
思考题	417

第十二章 存货成本控制..... 418

第一节 存货控制的意义	418
第二节 存货 ABC 控制法	420
第三节 经济批量法基本模式	424
第四节 经济批量法的拓展模式	430
思考题	441

第十三章 作业成本制度..... 442

第一节 作业成本制度的意义	442
第二节 作业成本制度的特征	444
第三节 作业成本制度的实施	453
第四节 应用作业成本制度应注意的因素	455
思考题	456

第十四章 人力资源成本会计 458

第一节 人力资源成本会计的意义	458
-----------------------	-----



第二节 人力资源成本会计制度	466
第三节 人力资源成本评估模式	480
第四节 人力资源成本会计评价	486
思考题	487
参考文献	489
附：中英主要成本会计词汇对照	490



第一章 成本会计系统

成本会计是现代企业中重要的核算和管理手段之一,每一个营利性企业都必然会面临成本核算和决策,并以此为依据来进行各类价格决策和经营决策。不同于财务会计的是,成本会计没有一种相对稳定和通用的模式,不同的企业甚至是生产工艺相同的企业,其成本核算方法也可能是各不相同的。所以,成本会计是企业会计核算中最具有个性和特点的信息管理和控制系统,也是现代企业管理所必不可少的。

第一节 成本会计概述

一、成本会计起源

成本会计是随着社会经济的发展,特别是工业化经济和社会化大生产的发展而逐步发展和成熟起来的,而人们对成本会计的认识也是逐步完善和深入的。

随着 13 世纪工业生产的逐步形成,核算就成为一种必要。最初由业主提供材料,工匠带回家去加工,因此,业主要求对不同工匠手中的材料数量等都要有一种有效的控制方法,并要以此为依据向工匠支付工资,还试图了解工资与材料耗用之间的关系等等。这样就对原来的簿记方法提出了新的要求,促使成本会计的雏形



初步形成。

西方发达国家,在早期资本主义发展的初期,业主为了确认是否赚钱,开始重视成本的计算。14世纪,意大利印刷商最早将较为完整的会计运用于企业,并建立相应的账户,不但计算其数量和价值,而且为成本核算也设置了账户,可视为成本会计的先驱。18世纪,英国人先后发明了分批成本计算法和分步成本计算法,这些早期的计算模型,在基本意义上开始确立了成本核算在企业管理中的重要性,但这还不是现代企业真正意义上的成本会计。

二、成本会计的发展历史

为从完整意义上来认识成本会计,科研发现成本会计大致经历了如下三个发展阶段:

(一) 第一阶段,以计算产品成本为主

这一阶段主要是记载从采购材料、购入设备、投入生产和完工产品,直到产品销售出去为止整个阶段的实际成本发生情况。这主要出现在19世纪产业革命后,企业生产的数量和规模不断增长,企业之间也开始出现了一定形式的竞争,业主为了确保获利,就要求准确地计算产品的实际成本,同时将成本核算与企业的复式记账法相结合,这标志着成本会计的形成。这个阶段,成本核算的都是历史成本,其惟一的目的就是计算和决定产品成本,因此,虽然讲其有一定的管理价值,但对整个企业的管理过程并无直接影响。

(二) 第二阶段,有一定的规划未来的功能

这一阶段,企业的成本核算由简单的记录过去发展到逐步具有规划未来的功能。这主要出现在20世纪初,工业化社会的经济

高速增长,市场竞争更加激烈,企业为了不断地增强其竞争能力,感到事后核算的成本会计信息不能满足其要求。同时在泰勒制度管理模式的推动下,企业已开始使用“预算管理”和“标准化管理”等科学管理手段。而这些思路不但影响了会计,并且直接运用到会计中,使成本会计逐步运用估计成本、标准成本和预算等方法,以期通过相关的成本核算信息来影响企业的管理过程和管理行为,并期望通过利用各种成本资料来增进工作业绩。这就使成本会计在原来的成本归集核算的基础上逐步形成了事先控制的新职能,把成本会计从事后核算向事先控制推进。此时的成本会计也可以称之为近代成本会计。

(三) 第三阶段,完全走向以管理为导向

二战以后,西方发达社会的经济规模不断增大,以资本化经营为基本特征的大公司、大财团、大型跨国企业和大型垄断集团不断涌现。随着企业规模的不断扩大,企业的生产和市场经营管理的复杂度越来越高。同时由于科学技术的发展并大量运用于生产,企业的市场竞争空前激烈,企业为了在竞争中求生存和求发展,就必然要求不断降低其产品成本和各项经营管理成本。此时的企业管理当局开始着眼于企业生产和经营的全过程,十分重视预测、决策和各种规划控制的有效方法,并要求企业的成本会计与这些管理职能紧密结合,同时必须为完成这些职能提供有关成本方面的相关信息,这就逐步形成了现代成本会计。

美国著名成本管理会计专家查尔斯·T.霍恩格雷指出:“成本会计目的涉及收集和提供各种决策所需的信息,从基本的反复出现的业务的经营管理直至制定非经常性的战略决策以及制定组织机构重要的方针。重要的是要把现代成本会计制度的着眼点放在帮助经理们解决好现在和将来所出现的问题上。成本会计关心过去,这只是在帮助预测未来和满足对外报告需求的情况下。”(《高

级成本管理会计》第3页,费文星等译)所以,现代成本会计已经发展成为以成本核算为基础、以成本控制为核心、以有效进行成本决策为重心,并具有各项成本预算、计划、控制、考核和分析完备职能的科学管理体系。

三、成本会计的定义

通过上面的阐述,我们已经发现,成本会计是随着社会经济的发展而发展的,而且不同的历史时期、时代和社会都赋予其不同的职责和使命,所以讲,成本会计的概念和定义也是在不断变化和发展的。我们可以看出,在成本会计的第一阶段,是成本会计发展的初级阶段,所以其成本会计的定义也是较为简单的。早期研究成本的英国会计专家劳伦斯(W. R. Lawrence)曾经对成本会计作过如下定义:“成本会计就是应用普遍的会计原理、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,并确定各种产品的或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和合理的产销政策时参考。”可见这个定义对于当时成本会计的界定是非常适合和正确的。

在成本会计发展的第二阶段,也是学术研究十分活跃的时候,由于企业的科学管理方法不断与企业的会计管理和成本会计相结合,成本会计所涉及的领域不断扩大,相对于财务会计而言,成本会计已形成了其相对独立的核算和管理体系,所以不同的学者都从不同的角度来论述和阐述自己对成本会计的认识。大部分学者都承认了成本会计的相对独立系统,认为成本会计是一种用来详细描述企业预算和控制其所用资源(包括资金、设备、员工及所耗的各种原料和劳动)的利用情况方面的各种原理、惯例、技术和制度的一种综合性术语。但也有学者认为成本会计应该与财务会计相一致,就是提供相关的会计信息,虽然它具有各种职能,但核算



和详细披露始终是其最基本的职能。

在成本会计发展的第三阶段,也就是现代成本管理会计阶段,此时的成本会计不仅要做好生产过程的成本控制及事后的成本核算和分析工作,更重要的是要做好成本的预测,进行有效的成本决策,制定目标成本和推行责任成本,强化成本的事先控制,而且结合责任会计实行责任成本的考核,要求用最优化的成本方案来引导企业生产经营的全过程,以便取得最佳的经济效益和达到企业价值的最大增值。因此,现代企业的成本会计是一种管理型成本会计,要求用成本来干预和引导企业的生产和经营。所以,我们认为现代成本会计的定义应作如下表述:现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,根据企业不同的管理要求,提供各种相关的成本核算和有关信息,采用现代化的管理方法,建立数量化的管理技术,帮助管理决策者达到最优化的成本方案,并能在企业整个生产经营过程中,进行预测、决策、计划、控制、考核和分析,促使企业提高竞争能力和适应能力,以实现企业最佳运营的一种专业化管理活动。

第二节 成本会计信息系统

一、成本会计的信息目标

成本会计的信息目标就是要根据企业不同的成本管理要求,确定不同的成本计量对象,准确合理地归集和分配企业一定时期发生的各项成本耗费,准确地核算产品成本和各类与成本管理目的相关的成本概念,及时提供对决策有用的成本信息,为提高整个企业的成本管理水平服务。

首先,准确计算产品成本和企业一定时期的经营总成本,是成

本会计的核心工作。成本核算的资料必须真实可靠,才能真正为管理所用。如果实际成本资料不准确,就不能真实地反映企业的实际成本水平,那么不但难以考核成本计划的完成情况,也不能据以作出正确的成本决策,而且还会影响利润计算的准确性和各项资产计价的准确性,从而歪曲整个企业的财务状况,影响企业的经营决策。因此,成本核算的准确性是提供有效成本信息的基础,对整个企业的有效良性运作具有重要意义。

企业实际成本核算的信息,对于成本管理的不同要求具有特殊意义,因为,不同管理要求可以从不同的角度来有效地运用这些信息。如管理当局、上级公司或债权人等,分别可以以此作为考核企业成本管理工作的依据,也可以以此作为企业成本控制和制定合理的产品售价的依据,还可以作为编制新的成本预算和计划的依据;同时通过实际成本信息的变化能进行有效的成本动态分析,及时揭示成本变动的原因。当然,实际成本的信息更是企业定期编制对外成本报表的重要信息来源。

在成本会计工作中,除了定期核算实际成本资料和编制对外成本报表外,有时也要求根据企业特定成本管理要求,计算特殊成本概念的信息,甚至要求编制特定的内部成本管理报表。如企业要求按不同的责任部门核算责任成本和编制责任部门的成本报表,按实际成本与计划成本进行比较,考核企业成本计划的执行情况,并编制相关的成本计划执行报告;有时为了经营决策的要求,要求成本会计汇总和核算不同成本习性下的产品变动成本和部门固定成本,并要求编制弹性成本预算报告等,为企业的市场决策服务。

要强调的是,在编制内部成本报表时,不仅要反映本期实际的成本发生额,而且还要根据成本的预测资料,结合下一期生产情况的发展和变化来加以分析,提供下一期生产成本的预算数,这样才能使企业管理当局及有关人员及时了解成本的实际节约或超支情

