

成本管理译丛

成本管理——产品 核算与财务报告

Cost Management : Product Costing and Financial Reporting

爱德华 J. 布洛切
〔美〕康 H. 陈 著
托马斯 W. 林

张雪 史向东 译
王 斌 审校

〔美〕Edward J. Blocher / Kung H. Chen / Thomas W. Lin 著

Mc
Graw
Hill

华夏出版社
McGraw-Hill

成本管理译丛

成本管理

——产品核算与财务报告

Cost Management : Product Costing and Financial Reporting

爱德华 J 布洛切

〔美〕康 H 陈 著

托马斯 W 林

张 马 史向东 译

王 斌 审校



华夏出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本管理——产品核算与财务报告/(美)布洛切等著;张雪,史向东译.

-北京:华夏出版社,2001.11

(成本管理译丛)

ISBN 7-5080-2581-4

I. 成… II. ①布… ②陈… ③张… ④史… III. 成本管理

IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 077499 号

Edward Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin: *Cost Management: A Strategic Emphasis*

Copyright © 1999 McGraw-Hill

All Rights Reserved

Chinese Language edition published by Huaxia Publishing House

本书英文第一版于 1999 年出版,版权为 McGraw-Hill 所有。

本书中文版专有出版权由 McGraw-Hill 授予华夏出版社,版权为华夏出版社所有。未经出版者书面允许,不得以任何方式复制或抄袭本书内容。

版权所有,翻印必究。

北京市版权局著作权合同登记号:图字 01-2001-0898

成本管理——产品核算与财务报告

[美] 布洛切 等著

张 雪 史向东 译

策 划:刘 力 陆 瑜

责任编辑:史向东

出 版 者:华夏出版社

(北京市东直门外香河园北里 4 号 邮编:100028 电话:64663331 转)

印 刷 者:北京房山区先锋印刷厂

经 销 者:新华书店

开 本:16 开

印 张:10.875

版 次:2002 年 1 月第 1 版

印 次:2002 年 1 月第 1 次印刷

定 价:26.00 元

前言

在过去的十年里,教育者和实践者看待成本会计领域的方式发生了巨大的变化。这些变化是新的制造及信息技术、顾客为本的理念,以及全球市场增长所导致的日益激烈的竞争环境的结果。会计信息在决定组织恰当的战略方向上扮演了重要角色,特别地,成本信息是高效管理所需信息中关键的一类。因此,成本会计师的作用得到进一步拓展。会计师曾经被认为只是会计方法与程序的技能专家,但他们现在已成为多职能管理团队中的参与者。程序化的成本会计方法是重要的,但同样重要的是要知道怎样和何时应用它们以达到更高效的决策。今天的雇主都在寻找既能理解企业环境,也能解释对企业成功至关重要的成本信息的会计专业人员。《成本管理译丛》这套丛书,阐释了这些变化。我们编写此书的目的在于:让学生更好地理解成本管理信息在整个企业的成功中所扮演的重要角色。为了做到这一点,这套丛书按全新的方式呈现了成本与管理会计。首先,根据管理的职能组织讨论议题;其次,将各个讨论议题与基本的战略概念相结合。贯穿全书,你将发现一个始终不变的主题:我们所讨论的话题如何帮助企业更高效地在行业内竞争?这样的编写结构有助于学生理解学习成本会计将怎样更好地服务于一个企业。

这套丛书的一个显著特点是对战略的强调。当我们强调战略时,成本管理关注企业的长期竞争成功。仅仅关注短期财务结果的管理报告是不够的,每一个成功的企业都拥有一个基于特有战略的竞争优势。这个战略设置了企业必须取得的关键成功因素。这些因素包括财务性指标,比如利润,以及一些非财务性指标,如新产品开发、产品质量和客户满意度。只有在这些关键因素上取得了成功,企业才可能取得其竞争优势。成本管理的作用就是及时、准确地确认、度量、收集、分析和报告有关这些关键因素的信息。成本管理信息为管理者制定和实施成功的战略提供了关键信息。

十多年来,教育工作者和成本管理从业者一直在呼唤成本管理和会计教育中对战略的关注。此外,会计教育变革委员会、美国会计学会(AAA)以及许多大的会计师事务所也在呼唤会计教育的变革,一种反映会计实务工作者更广泛责任的变革。这种期望现在变得日益清晰,它要求会计师了解企业,并能够作为管理队伍的一员高效率地为企业或组织的成功而工作。

这一变革背后的推动力的一个例证,便是1996年结束的美国管理会计师协会(IMA)对其注册登记的800名管理会计师所做的调查。《管理会计实践分析》反映了高层经理对管理会计师期望的变化。现在,经理们希望管理会计师不仅仅是个财务报告专家,而且能够整理并解释有助于企业成功的信息。一份来自ITT的报告显示,管理会计师对企业运作的了解需要大大加深。

战略重要性的另一个显示是1998年1月以来,IMA在由罗宾·库柏(Robin Cooper)和里京·斯拉格缪德(Regine Slagmulder)主编的《管理会计》杂志上刊登的有关战略成本管理的系列专栏。这一系列部分程度上是由罗宾·库柏载于《管理会计》1996年5月和6月号上题为“小心:管理会计师”的文章而掀起的。库柏强调了在管理程序中管理会计师要扮演更广泛、更积极的角色。IMA采取了其他方法。它启动了一套新的证书计划,即“财务管理证书”,以证明获取此证书的管理会计师具有更加全面的技巧。

AICPA也采取了类似的方法。它启动了另一套新的计划,称为“优秀财务管理中心”,以重新定义和提高管理会计师的作用。这一计划明晰了包括企业战略运作、企业及人力资源业绩评价措施和创造性动态管理在内的管理会计师技能和竞争力。

迈克尔·波特在《竞争优势》一书中提出了通过识别企业竞争战略,制定简单可行的战略框架,以强调战略成本管理的方法。波特的成本领先和差异性的概念对管理教育影响巨大。这些概念便是战略成本管理赖以建立的基础,因为它们解释了企业如何才能成功。由是,战略成本管理便分为两个步骤:首先,(按波特的框架)识别经理如何做方可使企业成功;其次,制定成本管理方法和实践计划以使管理活动便利高效。

在会计学方面,强调战略的重要性源自约翰·夏克(John Shank)和维杰·哥维达亚杰(Vijay Govindarajan)所著的《战略成本分析》。好几位开拓者继续发展了战略主题,包括罗伯特S·卡普兰(Robert S. Kaplan)和大卫·诺顿(David Norton)所著的《平衡计分卡》一书。

成本会计的演进要求现代的教学资料能帮助学生将学习基本会计方法和服务企业的整体需求联系起来。我们编写这套丛书的特别目的在于帮助读者:

1. 理解一个企业或组织如何选择它的竞争战略,包括对关键成功因素的识别和度量。

2. 学习成本管理方法和实践如何帮助企业成功。

3. 在以下四项管理功能中理解和应用恰当的成本管理方法：

a. 战略管理

b. 计划和决策

c. 编制财务报告

d. 管理与经营控制

4. 理解当今企业环境对成本管理方法和实践的影响，这些环境包括：全球业务环境、新的制造和信息技术、更加以顾客为本、新的管理组织模式，以及其他社会、道德、政治和文化的考虑。

5. 理解成本管理在企业当今管理技巧中的角色，例如：全面质量管理、标尺竞争、持续改进、作业管理、再造、约束理论、大规模个性化生产、目标成本法、生命周期成本法和平衡计分卡。

在写作此书的过程中，我们有幸得到一些会计教育工作者给我们的大量反馈。我们感谢我们的同事仔细、全面地阅读了我们的作品。我们得到的评论对我们的初稿定型有极大的帮助。我们相信，这种合作写作的过程将有助于我们创作出能满足当今学生、教师和广大读者需求的书。

爱德华 J. 布洛切

康 H. 陈

托马斯 W. 林



作者简介

爱德华 J. 布洛切 (Edward J. Blocher) 是北卡罗来纳大学凯恩-弗兰格商学院的会计学教授。德州大学会计学博士。他曾任职于西北大学, 1976年以来执教于北卡罗来纳大学。布洛切教授是美国会计学会(AAA)、管理会计师协会(IMA)的活跃会员, 他在AAA主持成本管理工作室, 并建立了一套人工智能与专家系统。他也是美国注册会计师协会(AICPA)的活跃会员, 时下在一个任务组工作。

康 H. 陈 (Kung H. Chen) 是内布拉斯卡-林肯大学会计学院的研究生导师和斯特恩哈特基金会的会计学教授。他在国立台湾大学获研究生学位, 西弗吉尼亚大学获MBA, 在德州大学获博士学位。

托马斯 W. 林 (Thomas W. Lin) 是南加州大学莱汶索会计学院教授。在台湾大学获工商管理学士, 在台湾成济大学获MBA, 在加州大学洛杉矶分校获会计与信息系统硕士, 并在俄亥俄州立大学获会计学博士。



译者简介

王斌, 1965年11月出生于安徽省歙县。教授、博士。1990年从北京商学院(现北京工商大学)毕业后, 留校任教母校会计系。教学之余从事企业财务领域的研究, 先后在《会计研究》、《经济科学》等杂志发表论文四十余篇, 出版《企业集团财务》、《企业财务学》等各类专著、教材十余本, 在集团财务制度设计、股权结构理论、公司预算管理等方面, 有着独立的见解与主张。先后被评为原国内贸易部优秀管理专家(1994)、北京市高教优秀青年骨干教师(1995)等称号, 现为北京市海淀区政协委员、北京工商大学会计学院副院长。

责任编辑: 史向东

封面设计: 张朋

北京市版权局著作权合同登记号: 01-2001-0898

目 录

第 1 章 分批成本法 1

成本系统的设计/选择方针 2

成本归集:分批或分步成本核算 3

成本计量:实际、常态和标准成本核算 3

间接费用分配:传统成本法或作业成本法 4

固定工厂间接费的处理:变动成本法和吸收成本法 4

设计/选择方针 5

分批成本法的战略作用 6

分批成本法与分步成本法 6

分批成本法 7

分步成本法 8

分批成本法和分步成本法的比较 9

分批成本法:总述 9

分批成本计算单 9

直接材料成本 10

直接人工成本 12

工厂间接成本 13

实际成本法 13

计算单位成本 15

分批成本法:使用预定的工厂间接费用 16

需要预定的工厂间接费用率的原因 16

工厂间接费用分配的成本动因 17

分配工厂间接费用成本 18

少分配和多分配的工厂间接费用 19

少分配和多分配的间接费用的处理 20

分批成本核算系统的一个案例说明 22

材料的采购和使用 25

发生的人工成本 26

实际的和分配的工厂间接费用成本 27

一项工作的完成 27

产品销售 29

少分配的间接费用 30

将分录过账至总分类账 30

制造和销售商品的成本表 30

当代制造环境 32

全厂率 32

部门间接费用率 33

成本动因和作业成本核算 36

服务业的分批成本法 38

操作成本法 40

总结 41

关键词 42

自学题 42

问答题 43

思考题 44

自学题答案 61

第2章 分步成本法 63

分步成本法的战略意义 65

分步成本法的特点 66

分步成本法应在何时运用 66

约当产量 66
分步成本计算方法的步骤 69
分步成本法的具体方法 70

分步成本法的演示 71

基本数据 71
加权平均法 71
先进先出法 76

加权平均法与先进先出法的比较 84

多部门的分步成本法 86

转入成本 86
基本数据 87
加权平均法 87
先进先出法 91

分步成本法的日记账分录 95

新制造环境的影响 96

准时生产制 96
柔性制造系统和元式制造系统 97

总结 97

附录 98

关键词 99

自学题 99

问答题 102

思考题 102

自学题答案 118

注释 123

第 3 章 成本分配:服务部门和联产品成本 124

成本分配的目标 125

成本分配的战略与道德作用 126

服务部门和生产部门的成本分配 128

第一阶段:按部门进行初始分配 130

第二阶段:将服务部门的成本分配到生产部门中去 132

第三阶段:按产品进行分配 136

实施中的问题 136

服务业中的成本分配 141

联产品成本算法 144

联产品成本分配的方法 145

总结 150

附录 150

关键词 153

自学题 153

问答题 154

思考题 154

自学题答案 165

注释 166

1 分批成本法

学习目的

学完本章后,你应当能够:

1. 描述在设计和选择成本计算系统中的一些主要方法;
2. 描述分批成本法的战略作用;
3. 区分分批成本法和分步成本法,并确定它们各自适用的企业类型;
4. 在分批成本系统中,用生产账户来描述成本流程;
5. 计算预定工厂间接费用分配率,并将它用在分批成本系统中;
6. 计算少分配和多分配的间接费用,并在期末进行正确的处理;
7. 解释为什么多重间接费用分配率和基于作业的成本动因比适用于全企业的单一间接费用分配率更优越;
8. 描述分批成本法是如何运用于服务业的;
9. 定义并解释经营成本计算系统。

如果没有有效的程序来追溯成本和收入,任何企业都不能获得长期的成功。

——现代经济学家

产品成本计算是累计、分类直接材料、直接人工和工厂间接费用,并将它们分配到产品或服务上去的过程。

产品成本计算 (product costing) 是累计、分类直接材料、直接人工和工厂间接费用,并将它们分配到产品或服务上去的过程。无论在制造还是非制造性企业中,产品成本计算都为以下三个方面提供了有用的信息:(1)确定产品和服务的成本及存货的计量;(2)管理计划、成本控制和业绩评价;(3)战略决策和经营决策。

管理者制定许多战略决策和经营决策的主要依据就是有关产品和服务的信息。这类决策包括:

1. 决定产品和服务的定价。
 - 为了收回成本,天然气公司应当向居民用户收取的最低费率是多少?
 - 为了收回成本,饭店应怎样为菜单定价?
2. 评估增加或减少某一产品、某一部门或某一附属机构所产生的财务影响。
 - 一家汽车制造商应当在产品线上增加一种越野车吗?
 - 一家百货商店应当关闭它的运动用品部吗?
3. 决定自制还是外购。
 - 一家诊所应当自己验血还是向外部实验室购买这项服务?
 - 一家玩具制造商应当自制还是购买一些塑料组件?
4. 评价产品、服务或部门的业绩。
 - 一家计算机外围设备制造公司的打印机产品的上月利润是多少?
 - 一家船业制造公司的豪华渔船产品线去年产生了多少利润?

在讨论为以上目的使用成本数据之前,我们先来解释怎样设计和选择一个好的成本系统,怎样收集成本数据,怎样确定成本。

成本系统的设计 / 选择方针

目的 1 ▶
描述在设计和选择成本计算系统中的一些主要方法。

现有的产品核算系统分为以下几类:(1)成本归集法——分批或分步成本核算系统;(2)成本计量法——实际、常态或标准成本核算系统;(3)间接费用分配法——传统的或基于作业的成本核算系统;(4)固定工厂间接费用的处理——变动或吸收成本核算系统。

商业周刊



TI 是怎样摆脱不利的命运的?

总部设在达拉斯的德州仪器公司(TI)是半导体工业的恐龙。TI 是数字手表的发明者,并且最早涉足个人计算机,但它不再是这一领域的领导者。1989年, TI 出现\$39,000,000的亏损。CEO 杰瑞·R. 琼金斯明白, TI 若想恢复它往日的辉煌,必须重新定义它的基本业务。而这正是 TI 所做的——在增加收入和利润的战略方针指导下, TI 近年来作了较大调整。

问题: TI 怎样进行了调整? 答案见第7页。

对某一特定系统的选择取决于:(1)行业及产品或服务的性质;(2)企业的战略和它对管理信息的需求;(3)获取、设计、修改和运行一个特定系统的成本和收益。

成本归集:分批或分步成本核算

在分批成本核算系统中,产品或服务的批次是成本对象,这意味着为了确定产品成本,发生的所有制造成本都被分配至产品批次。另一方面,在分步成本核算系统中,制造过程或部门是成本对象。例如,金属加工部门可能是一个成本中心,而装配部门可能是另一个。

分批成本核算系统通常被生产多种不同产品的厂商使用。只要成本可以被特定的产品、批次、合同或项目确认,分批成本核算系统就是适用的。

另一方面,分步成本核算系统通常被生产同质产品的厂商使用。这种厂商通常从事一种或几种产品的连续大规模生产。

成本计量:实际、常态和标准成本核算

无论是分批还是分步成本核算系统,成本都可以按实际量、常态量或标准量来计量。一个实际成本核算系统对所有的产品成本,包括直接材料、直接人工和工厂间接费,都使用发生成本的实际量。实际成本核算系统很少被使用,因为它们计算出的单位产品成本会随期间或批次的不同而发生波动。这种波动在定价、增加/削减产品线决策及业绩评价方面会产生严重问题。大多数实际的工厂间接费只能在期间末或期间后,而不是该批产品完成时被确知。因此,实际成本核算系统不能及时提供准确的单位产品成本信息。

常态成本核算系统的直接材料和直接人工使用实际成本,而工厂间接费

则通过预定比率使用常态成本。预定工厂间接费用率根据预定工厂间接费用使用率和成本中心的作业量来分配给各成本中心。预定工厂间接费用率是由工厂间接费用的年预算成本除以预算量或作业水平得到的。常态成本核算系统为每批产品的生产成本提供一个及时的估算。

标准成本核算系统对所有三类制造成本——直接材料、直接人工和工厂间接费都使用标准比率(成本)和数量。标准成本是预先设定的企业应达到的目标成本。在许多情况下,标准成本系统能起到很好的成本控制、业绩评价和过程改进作用。

间接费用分配:传统成本法或作业成本法

传统的产品成本核算系统在将间接费用分摊到产品或批次上时,通常是依据数量型的成本动因,比如直接人工的金额或人工工时。一个自动化的工厂环境和一个传统的劳动密集型工厂相比,常常只需要最低限度的直接人工成本和一个相当高的固定工厂间接费。一些工厂间接费成本并不是基于业务量的。例如,机器的调整成本是基于批次的,而产品的设计费用是基于产品的。以直接人工小时或机器小时为依据传统的数量型间接费用分摊方法,由于多计或少计了成本,将会导致产品成本核算的严重扭曲。

在作业成本核算系统下,工厂间接成本将使用多重成本动因,按因果准则分配至产品。作业成本核算系统同时使用数量型和非数量型成本动因,根据各项活动耗费资源的情况,将工厂间接费用成本更准确地分配到产品上。

固定工厂间接费的处理:变动成本法和吸收成本法

固定工厂间接费是制造成本的一个组成部分,但与其他组成部分(比如直接材料或直接人工)不同,它并不是总按同一种方法处理的。一些企业把固定工厂间接费视同为其他的制造成本,并把它包括在单位成本计算中。这种系统被称为吸收成本核算系统。在这种系统中,产品成本同时包括或吸收制造该产品所需的变动制造成本和固定制造成本。相反,一个变动成本核算系统的产品成本仅包括变动制造成本,固定工厂间接费被视为期间费用(成本)。

公认会计原则和税法要求,在对外报告时使用吸收成本法。而为了内部管理计划和控制的目的,许多企业偏好变动成本法,只把直接材料、直接人工和变动工厂间接费包含在产品成本中。

设计/选择方针

产品成本核算系统的设计和选择并不是一项容易的任务。管理会计师在设计或选择一个合适的产品成本核算系统时,应遵循以下方针:

1. 了解行业和产品的性质,以及不断变化的制造环境。有多种不同产品的企业通常使用分批成本核算系统。这种系统适用高成本/低产量的商品和服务。在一个相当长的期间内生产同质产品的企业使用分步成本核算系统。这种系统适用于高产量/低成本、单位产品很难指认并被分摊成本的商品。在实践中,许多企业恰当地对某些产品和部门使用分批成本法,对另一些产品和部门使用分步成本法。汽车制造企业就是一个例子。它们的产品不仅有许多共同点,还有各自的特点。汽车制造商既不能使用一个纯粹的分批成本核算系统,也不能使用一个纯粹的分步成本核算系统。

当生产过程或作业不断重复时,标准成本系统就是适用的。在规模相对较小的企业、或是新企业、或是生产无标准或定制产品的行业中,常态成本核算系统和实际成本核算系统更为常见。

许多企业的制造环境在迅速变化。为了提供有意义的信息,成本核算系统必须能跟上不断变化的制造环境。正是由于制造环境的变化,许多企业把它们的产品成本核算系统从单成本动因系统改为多成本动因的作业成本核算系统。

2. 为管理战略和经营决策提供有用的成本信息。分批成本法比分步成本法更有利于实现成本控制的管理目的,因为它能提供更精确、更及时的信息。分批成本法也最适合产品差异化战略。

标准成本系统和常态成本系统及实际成本系统相比,能为管理提供更好的成本控制、业绩评价和过程改进信息。

和传统的数量型成本核算系统相比,作业成本核算系统能提供更准确的产品成本信息,从而使管理者能作出不同的战略决策。

变动成本核算系统将变动成本和固定成本相区别。它通常比吸收成本法更适合成本控制、利润计划和制定决策。然而在美国,无论是对外部报告还是所得税,变动成本法都不是计量存货的适用方法。

3. 考虑取得、设计、修改和运行一个特定系统的费用/收益。由于分批成本系统更关注具体的批次和成本中心层次,它比分步成本系统需要更多的时间和费用来运行。

标准成本系统的设计和更新比典型的常态或实际成本系统更困难、更耗

费时间。但运行它的簿记成本比实际成本系统要低。

设计和更新作业成本系统比传统的数量型成本系统要花费更多的时间和金钱。

变动成本核算系统和吸收成本核算系统相比,设计要更困难并且更费时,但它运行起来却较省时,因为它不必向产品或服务分摊固定工厂间接费。

一个企业可能会为某个目的、某些产品或部门使用一种产品核算系统,而为另一些目的、另一些产品或部门使用另一种系统;这样,整个整合的成本核算系统必须有足够的灵活性,以使两者都能使用。

分批成本法的战略作用

目的 2 ►
描述分批成本法的
战略作用。

分批成本法为管理者提供信息,以使管理者能够在产品和顾客、制造方法、价格决策及其他长期问题上进行战略选择。分批成本信息对企业具有战略重要性,原因有四:

首先,企业是通过使用成本领先或产品差异战略来进行竞争的。如果企业采取成本领先战略,而间接费用又十分复杂,则传统的数量型分批成本法(比分步成本法和作业成本法都简单)不能提供很多帮助。如果企业采用差异战略,则分批成本法更适合,因为管理的重点将是能产生差异的关键成功因素,而不是将成本小心地追溯到一个步骤或几个作业活动上去。

第二,有关分批成本法的重要战略问题和潜在伦理问题,涉及到企业有关分配间接费用和摊派多分配或少分配间接费用的决策。例如,假设一家企业正为两类市场生产产品——一个是价格竞争型,另一个不是(如,成本加成的政府合同)——间接费用的分配方法是一个战略和伦理问题。当企业生产成本加成产品时,管理者可能被诱惑向它们多分摊成本,并通过选择一个分配基础或分摊方法来达到目的。

第三,分批成本法适合服务企业,特别是专业服务企业。追溯直接成本不是主要问题,分配间接费用也不复杂困难。因此,分批成本法将使服务企业的管理更有效。

第四,分批成本单可通过四个方面来扩展成战略平衡计分卡,这四个方面是:财务、顾客、内部经营过程、学习与成长。

分批成本法与分步成本法

不同行业使用的两类基本的产品成本核算系统是分批成本法和分步成