

Management Accounting in the People's Republic of China:

Costing Methodologies, Cost Management Practices,
and the Finance and Accounting Function

管理会计在中国

——成本计算方法、成本管理实务和财会职能

(中英文版)

本报告首席研究员

瑞夫·劳森 (Raef Lawson), PhD, CMA, CPA, CFA

美国管理会计师协会 (IMA) 研究副主席

研究部主任兼常驻教授

杨继良 姚 祎 译



经济科学出版社
Economic Science Press

Management Accounting in the People's Republic of China:

Costing Methodologies, Cost Management Practices,
and the Finance and Accounting Function

管理会计在中国

——成本计算方法、成本管理实务和财会职能

(中英文版)

本报告首席研究员

瑞夫·劳森 (Raef Lawson), PhD, CMA, CPA, CFA

美国管理会计师协会 (IMA) 研究副主席

研究部主任兼常驻教授

杨继良 姚 祎 译



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计在中国 = Management Accounting in the People's Republic of China: Costing Methodologies, Cost Management Practices, and the Finance and Accounting Function 英文 / (美) 劳森著. —北京: 经济科学出版社, 2010. 12
ISBN 978 - 7 - 5058 - 9256 - 9

I. ①管… II. ①劳… III. ①成本计算方法 - 研究 - 中国 - 英文
②成本管理 - 研究 - 中国 - 英文 IV. ①F231. 2②F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 065409 号

管理会计在中国——成本计算方法、成本管理实务和财会职能

Management Accounting in the People's Republic of China: Costing Methodologies, Cost Management Practices, and the Finance and Accounting Function

© 2008, Institute of Management Accountants and the Ministry of Commerce, PRC. All Rights Reserved.

No part of this book may be reproduced in any form without the written permission of Institute of Management Accountants and the Ministry of Commerce, PRC.

© 2010 中英文双语专有出版权属经济科学出版社

版权所有 翻印必究

写在前面

(代序)

丁平准

美国管理会计师协会 (IMA the Institute of Management Accountants) 是美国会计行业的“老大”，成立最早，影响最大，覆盖面最广。在美国大型企业和银行中，CEO、CFO、财务主管、财务长、银行行长、成本核算师、理财师、企业管理人员都具有 CMA 资格；同时，IMA 还是全球范围最具权威的管理会计职业化组织，得到世界 500 强的推崇。

2004 年岁末，美籍华裔管理会计学者、二十多年的老朋友杨继良先生从美国发来 E-mail，并通过电话多次联络，希望我能帮助安排美国管理会计师协会新任总裁兼首席执行官保罗·夏曼 (Paul Sharman) 来华访问。经过多次沟通，终于成行。

在访问商务部时，傅自应副部长说：“美国管理会计师协会 (IMA) 已有近百年的历史，它对推动美国经济发展起到了重要作用，在世界会计类专业组织中也具有较大的影响力。在全球经济一体化的今天，中国正处在迈向现代化市场经济的进程中。在经济发展和经济体制改革方面取得成就的同时，中国对外开放的程度也不断扩大。我们信守了加入 WTO 时所做出的各种承诺，不仅进一步开放货物贸易领域，在服务贸易领域也进一步加大开放，包括管理服务业，如会计师事务所等。”“当前，中国有 50 万家外经贸企业，其中很多企业的国际化程度越来越高，需要引进当今世界先进的管理理念和经验，做好企业成本核算。相信 IMA 进入中国，可以帮助中国培养目前我们急需的管理会计师方面的高级管理人才；可以相互交流中美两国有关管理会计方面的经验；可以通过中美双方的共同努力，在全球范围推动管理会计的进一步发展。这不仅对我们两国经济的合作与发展，同时对全球经济的复兴和发展，都是一件有益的事情”。傅自应副部长最后对保罗·夏曼说：“中美两国近年来经济交往日益增多，相互之间的贸易额迅速攀升，我们两国之间的经济具有极大的互补性，并且相互都从中得到了各自的利益。随着中美两国贸易的日益扩大，中国企业进入美国市场也日益增多。但美国方面对中国采取了一些不公平的做法，至今仍然不承认中国的市场经济地位，动不动就对中国的产品进行反倾销，说我们的成本是虚假的，采用经济发达的第三国成本作为比较，这是不公平的。我是长期从事财务会计方面工作的，我十分了解中国的成本计算，我可以负责任地说，今天中国企业的成本计算标准与方法不仅与你们美国没有差距，而且也已经与国际接轨。IMA 在 1919 年成立的时候就是叫做成本管理协会，至今有关成本管理的内容也仍然是管理会计研究的重要方面。因此，我建议保罗·夏曼先生，能否组织 IMA 的美

国专家来中国考察、论证，独立、客观、公正、实事求是地写出一篇关于中国企业成本管理体制现状的调查报告，然后以中国的实际情况，说服你们的议会议员、内阁成员、特别是说服你们的商务部，不要再采取目前这些不公正、不公平的做法。”

由此，IMA 在 2006 年 5 月 15 日~6 月 13 日，及 8 月 28 日~9 月 15 日，先后两次对中国 12 家企业的成本核算和成本管理进行了实地调查研究。期间，还对 400 家企业发出了列有 52 项问题的问卷，收回 209 份，回收率为 52.3%（这在美国的问卷调查中，回收率是很高的了）。有了这些实地调查的详尽资料和问卷的客观回答，完全可以对中国企业的成本核算和成本管理做出一个科学的结论，那就是现在发表的这份报告。我作为这个项目中方专家组组长、IMA 资深顾问，自始至终参加了调查的全过程，可以证实这份报告的独立性、真实性、科学性、权威性。

IMA 调查组，在两个月中，访问了涉及中国国民经济各大支柱产业的顶级企业，企业性质分别包括国有大型企业、上市公司、民营企业等。他们分别是海尔、青啤、一汽、鞍钢、江铜、鲁泰、红豆、汇金、TCL、新华制药、八一钢铁、特变电工。正如 IMA 的劳森博士自己所说：在 2 个月内行程 2 万公里，考察了 12 家中国经济支柱产业、各个行业、各种所制、各种经营方式的企业，这在中国、在世界会计组织中，也是创纪录的、空前的！

从对这些企业的调查中，调查组从集团总部一直深入到所属公司、工厂、车间、班组，直至现场，获得了中国企业成本核算和成本管理的一手材料。我想，劳森博士那次获得的材料，比他一辈子在其他国家获得的材料总和还要多。劳森博士很敬业，很勤奋，很钻研，从清早吃自助餐他就开始工作。集团汇报，他边听边问，几乎是“打破砂锅问到底”。在现场，他对车间班组的板报特别感兴趣，每到一处，他都要了一整套原始记录表。对现场工人，他不仅耐心地看他们的操作，还与工人直接面谈，也是很多的“为什么？”当讲到成本倒轧，料、工、费计算，间接费用分配，工效与报酬直接挂钩，产品定价，企业兼并，市场运作，等等，劳森都是非常满意的。最后，就报告的要求，又多次与企业沟通。在这份报告中，他们得出的结论是：“中国的会计准则与国际准则更加趋同，中国的企业成本核算，直接费用计算是真实的，间接费用分配是合理的，成本管理有许多超过美国的做法。”并且在报告中还明确指出：“由成本计算上的差异，并不能推断出中国产品存在倾销。”

这份报告在中国出版，应当说在中国和世界管理会计发展史上尚属首次，具有重大的现实意义和深远的历史意义。我祝贺它！因此应邀撰写了这份“写在前面”，让读者了解它的前因后果。当然，由于中西方历史的发展、文化的差异、意识形态的分歧，今后还有许多需要沟通的领域，合作的领域将更加广阔，硕果将更加丰富！

2010 年 11 月

目录

I. 概述	1	成本会计	24
II. 研究背景	2	制造成本的处理	24
A. 目的	2	制造费用分配	26
B. 中国的会计实务	3	C. 其他会计问题	29
C. 与倾销有关的几个问题	4	固定资产计价	29
D. 中国管理会计的发展	4	土地使用权	29
III. 中国公司成本计算实务的案例研究	6	管理费用	30
成本会计	6	制订结转价格	31
直接材料	6	成本计划与成本管理	32
直接人工和福利费	6	财会部门各项工作的优先顺序	32
制造费用	9	管理会计方法	33
成本管理	10	业绩管理制度	37
编制计划和控制	10	成本会计制度 (CAS)	37
业绩管理和职工薪酬	10	编制预算的实践	38
IV. 中国公司成本计算实务的调查	12	业绩管理/评估制度	39
A. 调查的背景	12	成本信息的应用	40
调查问卷的发放	12	售价	40
调查问卷的设计	12	V. 总结	44
答卷企业的基本情况统计数据	12	VI. 参考文献	46
B. 对调查答卷的分析	16	VII. 附录：案例研究	48
当前企业所处的环境	16	A. 鲁泰纺织股份有限公司	48
企业的战略/愿景/使命	17	B. 山东新华制药股份有限公司	50
企业文化	18	C. 山东汇金股份有限公司	53
公司业绩	19	D. 特变电工股份有限公司	58
会计/财务职能	21	E. 新疆八一钢铁股份有限公司	61
财会部门的规模	22	F. 江西铜业集团公司 (JCC)	64
		G. 鞍山钢铁股份有限公司	68

H. 第一汽车集团 (FAW) 71

I. 海尔集团 73

J. 青岛啤酒股份有限公司 76

K. 红豆集团 81

L. TCL 王牌电器 (惠州) 有限公司 85

Table of Contents

I. Executive Summary	91	Company Performance	113
II. Study Background	92	The Accounting/Finance Function	115
A. OBJECTIVES	92	Size of F&A Departments	117
B. PRC ACCOUNTING PRACTICES	93	Cost Accounting	119
C. ISSUES WITH RESPECT TO DUMPING	94	Treatment of Manufacturing Costs	120
D. DEVELOPMENT OF MANAGEMENT		Overhead Allocation	122
ACCOUNTING IN CHINA	95	C. OTHER ACCOUNTING ISSUES	125
III. Case Studies of Chinese Companies'		Valuation of Fixed Assets	125
Costing Practices	97	Land Use Rights	125
COST ACCOUNTING	97	Administrative Expense	126
Direct Materials	97	Transfer Pricing	127
Direct Labor and Fringe Benefits	98	Cost Planning and Management	127
Manufacturing Overhead	102	F&A Area Priorities	128
COST MANAGEMENT	103	Management Accounting Techniques	130
Planning and Control	103	Performance Management Systems	133
Performance Management and Employee		Cost Accounting Systems (CAS)	133
Compensation	103	Budgeting Practices	134
IV. Survey of Chinese Companies'		Performance Management/Evaluation	
Costing Practices	105	Systems	136
A. SURVEY BACKGROUND	105	Use of Cost Information	136
Distribution of Surveys	105	Selling Prices	137
Survey Development	105	V. Summary	140
Respondent Demographics	105	VI. References	142
B. ANALYSIS OF SURVEY RESPONSES	109	VII. Appendix: Case Studies	144
Current Business Environment	109	A. Luthai Textile Co., Ltd., Zibo City,	
Organizational Strategy/Vision/Mission	111	Shandong Province	144
Organizational Culture	111	B. Shandong Xinhua Pharmaceutical	

Co., Ltd., Zibo City, Shandong Province	146	Corporation, Anshan, Liaoning Province	172
C. Shandong Huijin Stock Co., Laiwu City, Shandong Province	150	H. FAW (First Auto Works) Auto Group, Changchun, Jilin Province	176
D. TBEA Co., Ltd., Urumqi, Xinjiang Uygur Autonomous Region	158	I. Haier Co., Ltd., Qingdao, Shandong Province	179
E. Xinjiang Bayi Iron & Steel Co., Ltd., Urumqi, Xinjiang Uygur Autonomous Region	162	J. Tsingtao Brewery Group, Qingdao, Shandong Province	182
F. Jiangxi Copper Corporation (JCC), Guixi City, Jiangxi Province	166	K. Hongdou Group, Wuxi, Jiangsu Province	188
G. Anshan Iron & Steel Group		L. TCL King Electrical Appliances (Huizhou) Co., Ltd., Huizhou, Guangdong Province	194

I. 概述

本报告书是美国管理会计师协会（Institute of Management Accountants, IMA®）对中国工业企业的成本管理实践和成本计算方法所作研究的成果。

结论

- 2006 年中国颁布新的企业会计准则，使其与国际会计准则（IFRSs）在很大程度上实现趋同。
- 在企业内部的报告方面，可能引起成本计算的问题有：（1）在哪些项目应计入为产品成本的处理上，中国与西方公司有所不同；（2）在采用适当的分配方法将成本计入产品的做法上，有所不同。
- 按中国的会计制度，有一些成本项目过去的处理方法不妥；2006 年的企业会计准则中所作的修正，已开始纠正这些问题。
- 大部分中国公司采用传统的做法将成本分配到产品，但也有公司开始采用比较精确的成本计算方法了。成本计算实务的这一状况，与西方所遇到的相似。对实务的改进，应该建立在对具体企业进行成本/效益分析的基础上。
- 虽然中国公司的成本计算实务与西方公司之间存在差异，但也是在趋同之中。
- 产品成本是决定产品售价的最重要的因素。其他因素也很重要，尤其是竞争对手的定价。
- 由成本计算实务上的差异，并不能推断出中国产品存在倾销。

II. 研究背景

A. 目的

本报告书是美国管理会计师协会所作的一项研究的成果。这项研究的目的是：

1. 对中国的会计政策、程序和方法，与国际上的做法进行比较；
2. 对各公司所遵行的规定以及它们实际的做法进行检查；
3. 对中国企业成本管理系统在计划经济和市场经济下各自影响程度进行评估。

做这项研究的动机之一是，要确定中国的成本计算实务是否促成了中国公司的产品倾销。如果确有其事，则必须存在若干条件。这些条件包括：

- 产品成本是中国公司确定其产品售价的重要因素；
- 中国公司所采用的成本计算做法，并不能正确地得出产品成本（我们注意到“正确”一词是相对而言的，可以是相对于中国的规定、相对于盛行于西方的做法或者相对于基本的成本会计原则）；
- 产品成本在遭受扭曲方法下所确定的产品售价和在“准确”的成本方法下确定的产品售价，存在显著不同。

要证实所有这些条件全都存在（或全都不存在），并非易事。因此，本研究将：

- 探究产品成本在中国企业的定价决策中的重要性；
- 调查中国公司当前所采用的成本计算的实践做法，并与上面提到的各项准则作对照；

- 讨论中国会计规定的演进及其对成本计算实务的影响；
- 尽可能就中国成本计算实务对产品成本计算的影响，得出一个结论。

为了完成这些目的，美国管理会计师协会进行了一项调查研究。调查分两个阶段。在第一阶段，美国管理会计师协会调查组访问了各种不同的中国企业。这一调查组的成员有：

- 瑞夫·劳森（Raef Lawson）博士，美国管理会计师协会研究部主任兼常驻教授；
- 杨继良教授，香港科技大学（退休）；
- 丁平准先生，美国管理会计师协会资深顾问、原任职于财政部，曾担任中国注册会计师协会秘书长（退休），中方代表；
- 白国礼（Gary Biddle）教授，原香港科技大学客座教授，现任香港大学管理与经济学院院长。

被访问的企业包括：

- 国有和私有企业；
- 大型和中型企业；
- 各行各业的企业，包括被卷入倾销纠纷的一些企业。

对企业的访问，为我们提供了关于它们成本管理做法方面的大量信息，这些信息又为我们设计和完善邮寄调查问卷提供了基础资料。通过问卷，在更广泛的范围内，对中国公司的成本计算做法作了进一步的调查。

B. 中国的会计实务

1949年中华人民共和国成立之后，中国政府就着手建立计划经济所必需的若干企业管理的基础制度。在这方面，三项最重要的任务是：建立经济核算制，以界定国家与企业之间的经济关系；实施综合的年度计划制度，包括编制成本计划/预算的制度；建立定额管理制度，以实现对企业所规定的技术经济指标。部分基础管理制度要求各公司遵循由财政部会计司（会计事务管理司）统一制订的会计制度。

由于计划经济与市场经济之间存在差异，因此在计划经济下的中国的会计规范，大部分不适合在发展市场的环境下管理企业之用。于是，中国在1985年制订了《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》（1985年的《会计法》于1993年和1999年两度修订）。

财政部于1992年发布《企业会计准则——基本准则》，于1993年7月实施。这项准则以国际会计准则为基础，提供了一项概念性框架、制订了会计原则。随后，发布了其他一些会计准则。基本会计准则在多个方面改变了存货的估价方法。有一些行政管理费用（例如与为固定资产融资而开支的利息，汇兑损益和存货的储存成本），过去计入存货成本，现在要求作为费用处理（Hilmy, 1999, pp. 501–502）。区分期间费用和产品成本的其他变化将在下文阐述。

统一的企业会计制度于2001年1月1日对股份有限公司生效，并于2002年1月1日起对外资企业生效。财政部于2006年2月15日颁发一项新的基本准则和38项新的中国会计准则（CASs），这些准则在实质上与国际财务报告准则（IFRS）是一致的。财政部要求所有上市公司以新会计准则编制其2007年度财务报表。此外，还要求中央企业自2008年起采用新准则，所有大中型企业自2009年起也要执行新准则。虽然由于各种公司的

具体情况不同，存在一定差异，但是新准则的实施使中国公司编制的财务报表与国际准则更加一致。（例如，全部国有控股的企业，不需要披露关联方交易）。

中国过去在会计方面的做法，直到现在还对实务工作有着影响。例如，中国企业在传统上把所有的生产和辅助车间都列为公司的第二层次的机构，而不是把它们归集在“制造部”之下。在第二层次，各职能部门（既包括和生产相关的，也包括和生产无关的）与各分厂/车间同级、并行^①。1979年起，随着向市场经济过渡，营销部门越来越成为一个重要的职能部门，但几乎所有的中国企业仍然保持现有的组织机构不变：所有的职能部门仍然都属于第二层次，与分厂/车间并行。

中国在1992年开始修改其会计制度以和国际/西方的会计惯例接轨之前，所有在分厂/车间一级发生的间接费用，都包括在“车间经费”中。所有在“厂部”的各职能部门（包括从事采购、工程技术、质量监督、产品设计、会计、人事和销售活动的部门）所发生的费用，都归集在“管理费用”项下。车间经费和管理费用都作为“成本”，分配计入各项产品。

在中国1992年的会计改革中，中国的政策制订者把传统用词“车间经费”，依西方的叫法改称“制造费用”；同时，把“管理费用”改作期间费用处理，不再计入产品成本。依西方计算成本的惯例，制造费用包括全部的与生产有关的职能部门所发生的费用，而车间经费（现在改称“制造费用”了）却并不包括这些费用。中国的车间经费和西方的制造费用定义不同，导致产品成本计量上的差异。这一差别说明了，中国公司计算其所制造的产品成本所面临的一项挑战。其他的问题，将在下文作进一步的探讨。

^① 在计划经济下，几乎所有的企业都以生产为导向。销售部门并不是一个重要的部门，大多数企业（包括大型企业）都将其销售职能隶属于采购部门。国家的资源调拨部门及其分支机构负责全国范围内主要行业的产品销售工作。大多数职能部门是以生产为导向的，但在企业的第二层次也有部门隶属于党委的。——原注1

C. 与倾销有关的问题

这项研究的目的一，是从当前反倾销的环境出发，将中国的会计政策、程序和方法，与国际上的做法进行对比。

欧盟与美国的立法都禁止外国货物在本国市场上倾销。例如美国的 1921 年反倾销法规定：进口商品的售价低于其正常价值，使进口商品对美国生产同类产品的产业造成实质损害或者实质损害威胁的要征收补偿性关税。反倾销税以产品的正常价值和在美国市场的售价之间的差额为基数。正常价值以出口国国内市场价格为基础。若可比商品在出口国市场上为不充分销售，则以出口商在第三国的售价为基础。如果在出口国的全部国内市场（或者第三国）的售价均低于生产成本，则正常价值以生产成本加利润为基础。

为了防止倾销，也为了对倾销的诉讼进行辩护，具备能准确计算产品成本的制度（从而才能确保产品定价合理），对于企业至关重要。在这方面，有许多必须加以考虑的问题，包括哪些成本宜计入产品成本，以及这些成本是否适当地分摊到产品中。

在评估各企业的成本计算制度时，我们注意到这些制度必须适合各公司所处的经营环境，同时又必须反映企业的战略和管理工作的成熟程度。因此，一个相对“粗糙”的成本计算制度，不能作为扭曲产品成本的结论性依据。

虽然这样说，很明显的是，很多中国企业经历着原材料及劳动力成本上涨，其凭借低价优势在国际市场上的竞争将越来越困难。为了保持竞争力，这些企业有两个选择。首先，它们可选择其他策略来保持竞争力，像产品差异化和品牌建设。另外，它们可以继续采取成本领先策略以获得竞争优势。采取后一竞争策略的公司将需要建立合理的，同时可能是越来越复杂的成本管理系统（cost management systems, CMS），从而对其成本有进一步的了解和更好的管理。这就需要有受过设计和实施这些

制度训练的管理会计师。

D. 中国管理会计的发展

中国悠久的会计史可以追溯到 3000 年前，这也体现了她作为世界上最古老文明古国的地位。这段历史还包括各种各样的簿记制度的形成，其中包括 20 世纪 60 ~ 80 年代普遍使用的“增减”记账法。这些制度的形成对推动中国会计发展起了重要作用（Lin, 2003）。

中国的会计在计划经济时期继续成长。在这一时期，中国公司面临工业的组织和管理问题。这些问题也类似市场经济下所面临的问题。同时，中国发展了一些独特的管理会计方法，包括“群众核算”（Yang, 1981）。

自从向社会主义市场经济转型以来，中国企业的管理会计实践继续向前发展。这包括了采用西方的方法（Skousen and Yang, 1988; Bromwich and Wang, 1991; Lin and Yu, 2002; Wang et al., 2005）。采用西方的方法，随着与外国伙伴交流的增加而增加，这也是料想得到的（Firth, 1996）。

尽管这些方法被有些企业所采用了，但在非西方的背景下，由于文化（Hofstede, 1991）和制度上的差别，会引起在以团队为基础的工作背景下的决策过程的差别（Awasthi et al., 1998）、管理风格上的差别（Morris et al., 1998）和组织机构上的差别（Abdallah, 1992, Hall et al., 1993）等等，这些方法是否适用、是不是需要加以修改，都仍然是有待解决的问题。

有人曾认为，中国企业不见得能够从西方找到一个完全令人满意的管理会计框架（Scapens & Meng, 1993）。对西方的这些方法加以修改，能有助于中国：汤谷良和李苹莉（Tang & Li, 2007）描述了在一大型国有企业实施记分卡制度的做法，这家企业采用的指标组合与卡普兰（Kaplan）与诺顿（Norton）的著作中介绍的平衡记分卡的做法有所不同。

过去所作的研究，对于我们了解中国的管理会

计实践，固然有帮助，但作用帮助很有限。中国正在经历着一场迅速的发展，过去的研究未必能反映当前的实践（Warner，1996）。我们这一次所作的研究，除了比大部分上面提到的研究提供的管理会计方面的视野更为广泛之外，我们也提出了中国当前管理会计方面的更新观点，对会计文献的积累作出贡献。正如斯卡彭斯（Scapens）和孟焰（1993）

所说的“只要政府在经济上继续奉行改革开放的政策，毫无疑问管理会计将在中国企业的管理中扮演越来越重要的角色”。通过在当代中国的管理会计方面提供前所未有的新观点，并识别其优缺点所在，本研究应该会促进管理会计在未来的发展与成长。

Ⅲ. 中国公司成本计算实务的案例研究

本研究的第一阶段包括到中国企业对其成本计算实务作两次实地调查。受访公司（详见表1）包括：

- 国有企业、上市公司以及私有企业；
- 大中型企业；
- 各行各业的企业，包括被卷入倾销纠纷的一些企业；
- 分布于全国各地的企业。

实地调查的目的是对中国的成本会计和成本管理方法作初步的调查，据以对随后所用的邮寄调查问卷进行修改和完善。

所有受访的公司都是中型到大型的企业。其中有几家或是现在或在过去，以在成本管理法上有创新而著称。此外，很多家公司属于中国的“支柱性”行业，过去曾经在资源（包括人力资源）获取方面得到倾斜照顾。因此，说这些公司所采用的方法在当前中国的成本管理中处于领先地位，也是在情理之中的。

为了达成本研究的多种目的，我们既调查了各受访公司所采用的各项具体的成本会计方法，也调查了当前这些企业在成本管理方面普遍存在的问题。

成本会计

此项研究的一个主要目的，就是要判断中国企业的成本计算方法，是否和国际上其他企业采用的方法相一致。我们对产品成本的传统组成部分，逐个地作了调查。我们的调查观察所得的根据是：表2的内容（表2是对受访公司实务的概括）、附录中所包括的案例研究内容和在实地调查访问中所取得的其他信息。

直接材料

根据我们从实地调查的公司中获得的信息（但

有的公司没有给我们提供这方面的信息）所知，直接材料成本指的是原材料的实际成本（相对标准成本或计划成本而言）。这与现行的中国会计规定是一致的。大部分公司把材料的实际成本直接分摊计入产品。但有一家公司采用标准成本，并在每一会计期间结束时，把标准成本调整为实际成本。

把原料运送到公司所发生的费用计入直接材料成本，也是常见的（并且是恰当的）做法。

在受访的企业中，几乎都把直接材料直接追踪计入各项产品。但也有几个例外的：直接材料被视为合理的分配基数（动因），如生产规格或产品数量，分摊计入各项产品。

直接人工和福利费

受访的大部分公司——这些公司通常采用分批生产方式——对工厂员工实施计件工资制。其结果是，实际的人工成本，与标准之间不存在差异。采用连续生产方式的公司雇有计时工人，直接人工成本按耗用的直接人工工时或机器小时分摊计入各项产品。这一做法与被看作为西方传统的做法是一致的。

福利费包括了许多项目，在人工成本中增加了相当大的一笔金额。例如，青岛啤酒股份有限公司发生的福利费为：

项 目	占人工成本的比例（%）
福利（医疗保险及其他）	14.0
养老	20.0
医疗	8.0
住房	13.0
失业保险	2.0
健康保险	1.0
生育保险	0.9
合计	58.9

表 1 实地调查企业的概况

公司名称	地 址	上市状况/所有权	年销售收入	职工人数	说 明
第一次访程					
鲁泰纺织股份有限公司	山东省淄博市	上市公司，在外有非流通股	2. 233 B RMB	11 260	高档织物的最大生产商之一，也是一家较大的衬衫制造商，包括 Arrow 牌衬衣。
山东新华制药股份有限公司	山东省淄博市	上市公司，46. 89% 为国有股	1. 71B RMB	4 765	一家大型的医药制造商，有 4 个生产基地。
山东汇金股份有限公司	山东省莱芜市	股份有限公司	800 M RMB	2 000	中国一家主要的铸件出口商；也为通用、福特和沃尔沃这样的公司提供汽车配件。
特变电工股份有限公司	新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市	上市公司，8% 的股份是国有股	4 B RMB	8 600	中国最大的变压器制造公司。
新疆八一钢铁股份有限公司	新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市	国有企业	9. 5 B RMB	16 000	一家大型的钢铁制造商。
江西铜业集团公司	江西省贵溪市	上市公司，46% 为国有股	16. 4 B RMB	13 040	中国最大的铜冶炼公司之一。
第二次访程					
鞍山钢铁股份有限公司	辽宁省鞍山市	国有企业，上市子公司	n/a	130 960	中国第二大钢材制造商。
第一汽车集团	吉林省长春市	国有企业	1. 4 B RMB	n/a	中国第一家汽车制造公司；现年产量一百万辆。
海尔集团	山东省青岛市	集体所有制企业，有上市子公司	103. 9 B RMB	50 000	世界第四大的大型家用电器制造商，中国电器和电子信息技术行业百强。
青岛啤酒股份有限公司	山东省青岛市	上市公司，32. 56% 为国有股	10 B RMB	n/a	中国最大的国内啤酒制造商和出口商。
红豆集团	江苏省无锡市	私有企业，有上市子公司	1. 23 B RMB	4 915	中国最大的服装制造商（西服、休闲服、内衣和其他服装）之一，也生产小型电动摩托车、轮胎等。
TCL 王牌电器（惠州）有限公司	广东省惠州市	外商投资企业	1. 46 B RMB	6 000	TCL—汤姆逊公司，世界最大的电视机制造商。

注：M = 百万元，B = 10 亿元。

表 2 实地调查公司的成本会计实务概述

公司名称	直接材料	直接人工和福利费	制造费用	计划编制和控制	业绩考核和员工薪酬
鲁泰纺织股份有限公司	未获相关资料。	未获相关资料。	按各该分厂确定单一的分配基数，分摊计入产品成本。	自上而下编制年度预算计划，一般经过三次往复修订。	业绩以各种财务指标和非财务指标（包括产量、质量、成本、安全）为基础进行考核。员工薪酬一般包括基本工资（或计件工资）和与业绩挂钩的奖金以及与公司利润挂钩的分红。
山东新华制药股份有限公司	包括买价（发票价格）、运费以及合理的材料耗用数量差异。根据原始记录将实际成本追踪计入产品。	直接人工包括生产工人工资，追踪计入产品成本。福利费和住房公积金计入制造费用，其他福利费用计入管理费用。	如有可能，直接追踪计入各该产品。否则以产量比率进行分配。	编制战略规划（5 年规划）；编制年度经营计划，并与年度预算捆绑在一起；年度经营计划与经理的目标挂钩。	把员工的薪酬和业绩挂钩；采用货币和非货币指标结合的方式考核业绩。在公司第二层次上，业绩考核和市场挂钩。

续表

公司名称	直接材料	直接人工和福利费	制造费用	计划编制和控制	业绩考核和员工薪酬
山东汇金股份有限公司	原材料以实际成本记账, 采购部门的一些费用也包括在里面。对材料不设计划价格, 也不计算价格差异。	直接人工采取计件工资, 计入制造费用项下, 但单独分配计入产品成本。分厂经理人员和车间主任的工资计入管理费用。	按月以实际成本分配。直接人工直接追踪计入产品成本, 其他成本按直接人工和原材料成本分配。管理费用包括一些和生产相关的间接费用, 像质检、生产监督、维修检查以及土地使用权。	独特的“成本指标控制”管理制度; 单位成本和计划(定额)成本进行比较; 采用邯钢的“倒逼成本分析”方法; 严格监控材料消耗。	奖金和多种业绩指标挂钩。
特变电工股份有限公司	包括原材料的实际成本。	采用计件工资, 福利费用“跟随”人工计入产品成本或期间费用。	按车间归集, 以原材料成本或者直接人工小时分配, 辅助部门成本分摊计入生产部门。	编制年度预算; 计划包括关键的经济业绩指标; 采用倒逼成本分析; 根据预算进行月度考评。	奖金(占薪酬20%)和多种业绩指标挂钩。
新疆八一钢铁股份有限公司	包括材料成本和运费。实际成本根据各该产品的规格分配至产品。	实际的人工成本以每台机器所生产的各项产品的产量为基数分配计入各该产品; 养老基金和住房公积金计入管理费用。	经理人员的工资计入管理费用; 员工工资以外的其他有关经理人员的费用作为制造费用, 按产量分配, 计入产品成本。	编制生产-技术-财务计划; 根据年度的成本/费用/利润计划和月度生产计划的安排, 来编制月度的成本/利润计划; 定期召开成本分析会议; 有一套综合性的生产管理指标。	采用多样的指标, 考核各分厂的业绩和计算其所得的奖金; 每家分厂再考核各炉的业绩, 据以进一步把奖金分配下去。
江西铜业集团公司	包括材料成本、运输费用和采购费用合理的损耗和税金, 先以标准成本计算, 然后调为实际成本。	在分厂范围内所有员工, 都作为直接人工处理。按工资14%计提的福利费, 计入管理费用。	实际发生的制造费用以预计比率进行分配, 管理费用包括了住房基金和一些与生产相关的费用。	编制年度预算并建立了经济责任考评制度。月度考核以预算和技术经济指标为基础。	现尤为强调业绩考核和员工薪酬挂钩。
鞍山钢铁股份有限公司	标准成本记账, 后调为实际成本。	未获相关资料。	未获相关资料。	编制全面预算。	员工薪酬和综合性的业绩考核制度挂钩; 按预算考核业绩。
第一汽车集团	实际成本计价。	未获相关资料。	未获相关资料。	编制全面预算进行生产经营控制; 每月开展经济活动分析; 制订材料消耗定额; 材料消耗的责任下达至个人; 采用目标成本法。	奖金的发放根据生产指标和其他业绩指标完成情况而定。
海尔集团	实际原料成本分配至产品。	实际发生的人工工资和福利费用按直接人工工时分配至产品; 有些福利费用计入管理费用。	以直接人工工时和机器工时分配实际发生的制造费用。	编制年度预算; 进行差异分析以发现材料消耗的不利差异。	按海尔的“市场链工资制度”考核员工业绩, 业绩指标和组织整体目标相联结。
青岛啤酒股份有限公司	包括材料成本、运费和采购部门发生的费用。按实际成本计入产品。	工资和工资总额14%的福利费、养老金和健康保险, 都向产品分配。	第二层次和第三层次的间接费用以产量为基数分配至产品。	全面预算制度(采用弹性预算)。预算管理有三个层次: 公司、子公司和分厂。预算制定以产量和年度成本降低指标为基础。	使用一种计分卡, 囊括各种业绩指标, 诸如效率、产量、整洁和创新。奖金以比标准成本的节约额和其他指标为基础。