



新坐标会计系列精品课程

成本会计

胡玉明 赖红宁 罗其安 编著

Cost Accounting



清华大学出版社

新坐标会计系列精品课程

成本会计

胡玉明 赖红宁 罗其安 编著

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

在市场经济环境下,成本是一种补偿价值,它关系到企业的生存和发展。因此,成本信息格外引人注目。本书在借鉴国内外同类教材的基础上,试图跳出“就成本论成本”的桎梏,以多维成本概念和“不同目的,不同成本”为宗旨,以生产要素市场与资本市场为导向,在充分阐述成本核算的基础上,强调成本信息在企业的战略定位、管理决策 and 经营控制过程中的运用,以广阔的视野,构建一个以战略为核心,成本核算与成本管理相融合的成本会计体系。

版权所有,翻印必究。举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

本书防伪标签采用清华大学核研院专有核径迹膜防伪技术,用户可通过在图案表面涂抹清水,图案消失,水干后图案复现;或将表面膜揭下,放在白纸上用彩笔涂抹,图案在白纸上再现的方法识别真伪。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/胡玉明,赖红宁,罗其安编著. —北京:清华大学出版社,2005.3

(新坐标会计系列精品课程)

ISBN 7-302-10212-0

I. 成… II. ①胡… ②赖… ③罗… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 139323 号

出 版 者: 清华大学出版社

<http://www.tup.com.cn>

社 总 机: 010-62770175

地 址: 北京清华大学学研大厦

邮 编: 100084

客户服务: 010-62776969

组稿编辑: 刘志彬

文稿编辑: 高晓蔚

版式设计: 肖 米

印 装 者: 北京鑫海金澳胶印有限公司

发 行 者: 新华书店总店北京发行所

开 本: 185×230 印 张: 31.5 插 页: 1 字 数: 644 千字

版 次: 2005 年 3 月第 1 版 2005 年 3 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-302-10212-0/F·1039

印 数: 1~5000

定 价: 42.00 元



胡玉明

厦门大学会计学博士，暨南大学会计学系 / 财务与会计研究所教授，博士生导师。

在《中国工业经济》、《审计研究》、《管理工程学报》、《经济评论》、《外国经济与管理》和《中国经济问题》等专业学术刊物发表论文数十篇；出版了《论资本成本会计》、《高级成本管理会计》、《管理会计学》(合著)、《平衡计分卡是什么》、《政府及非营利组织平衡计分卡》(译著)等十余部著作；主持过《技术经济一体化全面成本管理体系研究》、《国有企业债转股跟踪调查研究》、《开放型企业综合业绩评价系统的设计及其应用》和《基于核心能力的企业绩效评价制度设计与实地研究》等多项国家社会科学基金、国家自然科学基金和省部级科研课题的研究工作。

学术兴趣和研究领域包括财务管理、成本管理会计和注册会计师行业发展战略。



FOREWORD

在市场经济环境下,成本信息格外引人注目。成本是一种补偿价值,而低成本乃是企业竞争优势(或经营战略)之一。成本核算只能提供成本信息,关键在于如何运用这些成本信息为企业的战略定位、管理决策和经营控制服务,塑造企业核心能力,提升企业的竞争优势。

然而,目前国内的成本会计教材大多侧重于成本核算,局限于“就成本论成本”,没有进一步深入到如何以战略为导向,实现成本核算与成本管理相结合的层面。在借鉴国内外同类教材的基础上,本书试图跳出“就成本论成本”的桎梏,在充分阐述成本核算的基础上,以多维成本概念和“不同目的,不同成本”为宗旨,以生产要素市场与资本市场为导向,强调成本信息的运用,拓展研究视野,站在战略的高度,构建一个以战略为核心,实现成本核算与成本管理相融合的成本会计体系。

基于上述认识,我们在写作过程中,力图体现如下特色:

第一,立足中国,放眼世界,通俗易懂,由浅入深,循序渐进,尽量通过图表和例解阐述成本会计的基本原理及其最近发展。

第二,克服国内成本会计教材“就成本论成本”的局限,强调成本核算与成本管理的融合,侧重于成本信息在企业经营控制与管理决策中的运用。

第三,弥补国内外成本会计教材的不足,将莫基于资本市场的资本成本引入企业成本会计,拓展企业成本会计的视野,增强企业成本信息经济内涵,从而克服原先企业成本只是体现生产经营过程耗费而没有体现资本经营过程耗费的片面性,更好地为企业绩效评价服务。

第四,强调企业成本发生的“战略驱动”因素,即企业战略驱动作业(activity)的发生,作业的发生驱动成本的发生。强调成本虽然发生于企业经营(包括生产经营与资本经营)过程,但是,其根源却不在企业经营过程,明确成本避免与成本控制的层次差异。同时,将时间、质量、环境、技术和价值链等观念引入企业成本会计,构建以战略为核心的企业成本会计基本框架。

第五,传统与现代的继承与发展。本书既阐述成本会计的传统主题,又追



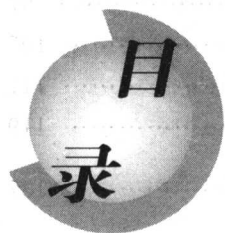
踪成本会计的现代主题,体现了成本会计学科“对内深化,对外扩展”的发展趋势。

此外,本书内容丰富,教师可以根据自己的教学特点,选择某些章节组织教学。为了保证教学方便,各章尽量保持相对独立和完整。这就不可避免地出现一些语句的重复。

本书是暨南大学会计学系胡玉明教授、罗其安副教授和赖红宁副教授共同合作的产物。全书由胡玉明教授负责设计总体框架。各章编写的分工是:胡玉明教授负责编写第1章、第2章、第9章、第10章、第12章、第14章、第17章至第19章和第22章;罗其安副教授负责编写第3章至第8章;赖红宁副教授负责编写第11章、第13章、第15章、第16章、第20章和第21章。胡玉明教授负责全书的定稿工作。尽管我们尽力做好本书的编写工作,但是,由于本书涉及面较广,受我们的水平与时间限制,书中难免存在不妥之处。敬请各位读者批评指正。

胡玉明

2004年11月



CONTENTS

前言	I
----------	---

第一篇 导 论

第 1 章 成本会计概念	3
第一节 成本会计的发展	3
第二节 本书的篇章结构	7
第 2 章 企业多维成本概念	10
第一节 财务成本概念	10
第二节 控制成本概念	13
第三节 决策成本概念	19

第二篇 企业成本费用的核算

第 3 章 成本流程	35
第一节 生产过程的资金运动	35
第二节 生产成本核算的一般程序	38
第三节 制造企业成本核算的要求	46
第四节 生产费用的分类和账户的设置	51
第 4 章 成本费用的归集与分配	56
第一节 要素费用的分配	56
第二节 跨期摊提费用的归集与分配	91

第三节	辅助生产费用的归集与分配	97
第四节	制造费用的归集与分配	107
第五节	废品损失和停工损失的归集与分配	111
第六节	生产费用在完工产品和在产品之间的分配	119
第 5 章	分批法	137
第一节	分批法的适用范围与特点	137
第二节	分批法的计算程序	140
第三节	分批法应用举例	142
第四节	简化分批法	145
第五节	分批零件法	150
第 6 章	分步法	162
第一节	分步法的适用范围与特点	162
第二节	分步法计算的一般程序与种类	163
第三节	逐步结转分步法	165
第四节	平行结转分步法	181
第 7 章	联产品、副产品与等级品的成本计算	192
第一节	产品成本计算分类法概述	192
第二节	联产品成本的计算	203
第三节	副产品成本的计算	208
第四节	等级品成本的计算	212
第 8 章	期间费用的核算	218
第一节	营业费用的归集与结转	218
第二节	管理费用的归集与结转	220
第三节	财务费用的归集与结转	224
第 9 章	资本成本会计	227
第一节	资本成本的计量	227
第二节	资本成本会计理论构想	236
第三节	资本成本会计理论构想的理论与现实意义	249

第三篇 基于成本信息的管理决策

第 10 章 变动成本计算	257
第一节 变动成本计算的主要特点	257
第二节 变动成本计算与完全成本计算的结合运用	261
第 11 章 本量利分析	274
第一节 本量利之间相互关系的分析	274
第二节 盈亏临界点分析	281
第三节 各因素变动分析	285
第四节 敏感性分析	289
第 12 章 以成本为基础的短期经营决策	294
第一节 企业短期经营决策	294
第二节 线性规划在企业资源配置中的运用	308
第 13 章 基于资本成本的生产性资产投资决策	318
第一节 生产性资产投资概述	318
第二节 生产性资产投资方案的财务评价方法	325
第三节 影响生产性资产投资决策的其他相关因素	333

第四篇 基于成本信息的管理控制系统

第 14 章 全面预算管理	341
第一节 全面预算基本框架	341
第二节 全面预算编制原理	344
第三节 全面预算管理的实现形式	351
第 15 章 标准成本系统	359
第一节 标准成本系统概述	359
第二节 标准成本的制定	362
第三节 成本差异的分析	366
第四节 成本差异的账务处理	374



第 16 章 分权组织内部绩效评价	380
第一节 分权管理模式	380
第二节 责任中心	383
第三节 内部转移价格	391

第五篇 战略导向的成本会计

第 17 章 作业成本计算法	403
第一节 作业成本计算法产生的时代背景	403
第二节 作业成本计算法基本概念	406
第三节 作业成本计算法基本原理	409
第 18 章 作业管理	420
第一节 作业链—价值链优化与作业管理	420
第二节 以“作业”为核心的管理思维	425
第 19 章 技术经济一体化成本管理工程	434
第一节 技术与经济的辩证关系	434
第二节 企业成本管理工程的基本框架	438
第三节 价值工程:企业成本管理工程的桥梁	442
第四节 目标成本法:技术、经济与市场导向的综合	444
第五节 产品生命周期成本	448
第 20 章 质量成本会计	452
第一节 质量与质量成本	452
第二节 质量成本报告	455
第三节 质量成本控制	459
第 21 章 环境成本会计	466
第一节 基于可持续发展观的会计	466
第二节 环境成本的控制与报告	469

第 22 章 战略绩效评价	478
第一节 企业价值创造模式转变	478
第二节 平衡计分卡：化战略为行动	484
参考文献	496

第 一 篇

导 论

本篇主要阐述现代成本会计的主题以及“不同目的，不同成本”的观念。本篇是全书的基础，为本书以后各章的讨论提供一个总体框架。本篇包括：

第 1 章 成本会计概论

第 2 章 企业多维成本概念

第1章

CHAPTER 1

成本会计概论

本章旨在阐述本书的主题与篇章结构,为以后各章的学习提供一个框架结构。

第一节 成本会计的发展

任何一门学科,其理论都是在历史的延续中逐渐形成和发展起来的。成本会计自然也不例外。成本会计之所以有今天,取决于其昨天的成就。只有了解历史,才能了解发展;只有了解过去,才能更好地把握现在和未来。了解成本会计的历史演进,对于学习成本会计基本理论与方法问题具有重要的指导意义。

在成本会计的发展进程中,20 世纪 90 年代是一个过渡期。因此,以 20 世纪 90 年代为分界点,简要阐述成本会计的历史演进,有助于把握成本会计的发展脉络。

一、20 世纪 90 年代以前的成本会计

成本会计是工业化的产物。由于工业革命在生产方式上开始从工场手工业向使用机器的工厂制度过渡,企业的规模越来越大,同时要求筹集大量资金用在昂贵的生产设备上,使折旧费用大幅度增长,加上生产的产品品种日趋多样化,使间接费用的分配、吸收成为成本计算面临的一大难题。与此同时,竞争的压力又要求分产品提供比较合理的成本数据,以实现成本计算与利润计算直接相联系。这种情况,客观上要求成本计算的技术方法着重于解决折旧费用的计算和产品间接费用分配问题。在其起始阶段,这种计算是在账外进行的,经过较长时间的实践,账外计算进而转入账内计算,使成本的形成、积累与结转纳

入复式簿记的框架,从而标志着成本会计的正式诞生。

但是,由于种种原因,成本会计的诞生经历了一个比较漫长的历史过程。“工厂记录与财务记录的结合,在进入本世纪以前,是以相当缓慢的速度发展着的,直至1920年,才创立了全部具体的结合方法^①。”

原始意义上的成本会计侧重于成本的汇集、分配和产品成本的事后计算,其主要目的是为企业定期编制财务报表——资产负债表、收益表提供有关的成本资料。只有通过成本计算,才能正确区分产品成本与在产品成本,在这个基础上,才能对已完工的产品成本进一步区分为本期已经销售的产品成本(产品销售成本)和期末尚未销售的产品成本(存货成本),从而将它们分别列入企业收益表和资产负债表。在这里,成本会计为财务会计的存货计价与收益确定提供信息。

成本会计向纵深发展是从单纯的成本计算发展到成本计算与成本(控制)管理相结合,使之深入生产过程,为挖掘降低成本潜力服务。其具体表现就是从事后的实际成本计算向标准成本系统发展。1911年西方管理理论中古典学派的代表人物泰罗(F. W. Taylor)发表了著名的《科学管理原理》(*Principles of Scientific Management*)。伴随着泰罗的科学管理理论在实践中的广泛应用,会计如何为提高企业的生产和工作效率服务,便开始提到议事日程上来。于是,“标准成本”(standard cost)、“预算控制”(budget control)和“差异分析”(variance analysis)等这些与泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法开始被引进到会计中来,成为会计方法体系的重要组成部分。

与此同时,会计学术界也开始涉及成本会计相关问题的研究。从1918年开始,哈里森(G. C. Harrison)一直致力于标准成本的研究,先后发表了《有助于生产的成本会计》(*Cost Accounting to Aid Production*)、《新工业时代的成本会计》(*Cost Accounting in the New Industrial Day*)和《成本会计的科学基础》(*Scientific Basis for Cost Accounting*)等著作。1919年创立的美国全国成本会计师协会(1957年更名为全国会计师协会)有力地推动了标准成本计算的开展。到20世纪20年代,标准成本在美国已经十分普及并有了很大发展。1930年,哈里森还把他对标准成本计算的研究成果写成了《标准成本》一书。1921年6月,美国国会颁布了《预算与会计法》,对当时的私营企业推行预算控制产生了极大的影响。为了全面介绍预算控制的理论,麦金西(J. O. McKinsey)于1922年出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》(*Budgetary Control*)。

但是,社会经济环境的影响力不可低估。在此后相当长的时间内,成本会计并没有得到应有的发展,它只是被看成会计配合推行泰罗的科学管理所作的一些尝试,只是作为原有传统会计体系中的一个附带部分而存在,并没有形成一个相对独立的完整体系。其主要原因在于,一门新的学科的创立不仅要有本学科中的一些新的因素的成长,还要有相邻学科的

^① Paul Garner: *Evolution of Cost Accounting to 1925*, p 324, University of Alabama Press, 1954

配合和它赖以形成的理论与实践的基础或条件。所有这些条件在当时是不具备的。

以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的成本会计,其基本点是在企业的战略、方向等重大问题已经确定的前提下,协助企业解决在执行过程中如何提高生产效率和生产经济效益的问题。我们知道,生产效率和经济效益的高低,通常可借助于投入与产出的对比关系来体现。把标准成本和差异分析纳入会计体系中,通过严密的事先计算与事后分析,促进企业用较少的材、工和费生产出较多的产品。其综合表现就是生产成本的降低,从而提高生产经济效益。可见,以泰罗的科学管理学说为基础的成本会计,对促进企业提高生产效率和生产经济效益具有积极的推动作用。尽管如此,同企业管理的全局、企业与外界关系等有关问题还没有在成本会计体系中得到应有的反映。因而,总体上看,这个时期的成本会计已经逐步从侧重于为存货计价与收益确定服务转向为企业经营控制服务。这个时期的成本会计追求的是“效率”(efficiency),它强调的是把事情做好(doing thing right)。

20世纪50年代,为了有效地实行内部控制,美国各大企业普遍建立了专门行使控制职能的总会计师(controller)制。1955年美国会计学会拟定计划,对施行控制最常用的成本概念加以明确。1958年,美国会计学会在一份研究报告中,又以管理实践中的各种成本会计方法为素材,对其本质意义和使用方法作了说明。在该份报告中明确地指出了成本会计的基本方法即标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析法、变动预算、边际分析等,从而组建了成本会计方法体系的基础。

从20世纪50年代开始,西方国家进入了所谓战后期。西方国家的经济发展出现了许多新的特点。这主要表现在:一方面现代科学技术突飞猛进地发展并大规模运用于生产领域,从而使社会生产得以迅速发展;另一方面,西方国家的企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂,市场情况瞬息万变,企业竞争更加剧烈。面对突如其来的新形势,第二次世界大战前曾风靡一时的泰罗“科学管理学说”就显得非常被动,其重局部、轻整体的根本性的缺陷暴露无遗,不能与之相适应。

泰罗的科学管理学说着眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件。但是,对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。这种理论在新的环境下就显得有些本末倒置。在新的环境下,大量的实践表明,企业的盛衰、成败、生存和发展,首先取决于企业采取的战略、方针、决策是否正确,所定的目标是否与外界的客观经济情况相适应。如果战略、方针、决策错误,经营目标定错了,企业的个别环节效率再高也无济于事,甚至还会在剧烈的竞争中被淘汰。因此,提高企业经营各个环节、各个方面的生产、工作效率固然重要,但更重要的是,要把正确地进行经营管理和决策放在首位。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,正是适应新的情况而提出的新的企业管理指导思想。在这种企业管理思想的指导下,成本会计开始从侧重于为企业经营控制服务转向为企业管理决

策服务,广泛运用决策成本概念。这个时期的成本会计追求的是“效益”(effective),它强调的是把事情做对(doing right thing)。

进入 20 世纪 80 年代,由于“信息经济学”(information economics)和“代理理论”(agency theory)的引进,成本会计又有新的发展。但是,面对世界范围内高新技术蓬勃发展并广泛运用于生产领域,成本会计又显得有些过时落伍。为此,以美国会计学家卡普兰(Kaplan)为代表的学者致力于成本会计信息相关性的研究,由此迎来了一个以“作业”(activity)为核心的“作业成本会计”时代。

二、20 世纪 90 年代以来的成本会计

纵观 20 世纪 90 年代以前的成本会计发展,其基本轨迹表现为:从侧重于为存货计价与收益确定到侧重于为企业经营控制服务,再到侧重于为企业管理决策服务。20 世纪 90 年代是一个以战略为中心的新时代,成本会计进入了“战略成本会计”(strategic cost accounting)时代,并将继续得到进一步的发展。因此,20 世纪 90 年代成本会计的发展趋势体现在以下三个研究领域。

(一) 成本会计在企业组织变化中的地位和作用

变化是当今企业经营环境的主要特征。研究成本会计信息如何帮助企业组织判断变化的必要性及变化的方式,以及外部环境的变化如何影响有效管理所需信息的类型是相当重要的。企业组织结构变化意味着管理决策需要的信息也发生变化。环境和企业组织的变化意味着决策使用的信息和信息类型的变化。

成功的企业组织不断地适应环境的变化,并积极地改造其环境。企业组织成长并改变其领导风格。所有这些变化从两个方面影响成本会计:第一,成本会计信息应该有助于企业组织的变化。成本会计应帮助企业组织了解变革的必要,并对企业组织如何适应环境变化提供适当的建议。当然,避免遏制变革也是同等重要的。有证据表明,成本会计专注于维持现状和缺乏变革尝试的勇气,可能遏制变革。例如,标准成本系统就隐含“墨守成规”之意,不鼓励创新和变革。第二,成本会计信息应该随着环境的变化而变化。会计是一种沟通的工具和商业语言,如同口语随着文化和社会环境变化而变化,成本会计系统也必须随着组织和环境变化而变化。在组织层面上,人们广泛接受这样的观念:成功的企业组织必须始终坚持以顾客为导向,缩短对顾客需求的反应时间。精益生产系统(lean production systems)增强了组织各单位的依存性。自我指挥工作团队(self-directed work teams)的出现改变了员工完成其工作所需信息的类型,各个独立组织的合作不断增强模糊了供应商和员工之间的界限。企业各阶层人员所处环境的变化意味着决策所需要的信息必须相应地改变。显然,这些变化对企业组织搜集、处理和使用成本会计信息的方式将产生深远的影响。