



21世纪高等院校会计专业主干课系列

成本会计

——以管理控制为核心

王立彦 徐浩萍 饶 菁 编著

Cost Accounting

复旦大学出版社



21世纪高等院校会计专业主干课系列

成本会计

——以管理控制为核心

王立彦 徐浩萍 饶 菁 编著

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计——以管理控制为核心/王立彦,徐浩萍,饶菁编著.
—上海:复旦大学出版社,2005.12
(博学·21世纪高等院校会计专业主干课系列)
ISBN 7-309-04814-8

I. 成… II. ①王…②徐…③饶… 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(2005)第 131619 号

成本会计——以管理控制为核心

王立彦 徐浩萍 饶菁 编著

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)
86-21-65118853(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
总编辑 高若海
出品人 贺圣遂

印刷 上海浦东北联印刷厂
开本 787×1092 1/16
印张 19.5 插页 2
字数 450 千
版次 2005 年 12 月第一版第一次印刷
印数 1—6 000

书号 ISBN 7-309-04814-8/F·1082
定价 32.00 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

前 言

1. 我国成本会计发展现状分析

我国国内对现代成本会计的重视,始于 20 世纪 80 年代初期。著名学者杨时展教授、余绪缨教授、李天民教授等先后编写成本管理会计教材,比较系统地引进和介绍了当时西方国家流行的成本管理会计理论,并逐渐为中国会计界所了解、接受、认识和重视。在整个 20 世纪 80 年代,由于我国正处于经济体制转轨初期,无论从认识上还是实践上,对成本会计的讨论基本上停留在借鉴意义层面。可以说在这一时期,成本会计并未在整个国内会计界引起足够的重视。而且成本会计在引入的过程中,由于企业体制的原因——传统计划体制下的企业将更多的注意力放在“外部关系”上,并没有根本动力促动企业管理者真正关心内部管理问题,所以引入成本会计只能局限在企业内部的成本核算方面,对理论研究和实践并未产生真正的指导意义。这种局限性,使得成本会计对当时的企业而言并无显著价值,自然也得不到应有的重视和发展。

成本会计在我国的发展起步晚,发展慢。但是,我国改革开放以来企业机制的改变为成本会计的发展提供了极好的机遇。这主要是因为有关企业产权改革的推进,使得我国传统的企业体制被打破,形成趋向产权清晰、自主经营的法人治理机制。面对市场,企业管理者一定会倍加关心企业的内部事宜,努力提高管理水平。企业的内部激励机制一旦被日益加剧的外部市场竞争激活,成本会计就必然为企业所重视。

进入 20 世纪 90 年代以后,改革开放使企业脱离了原有的受限状态,不过成本会计理论研究并没有足够注重这一变化,依然是一味地将成本会计局限在企业内部成本管理上。虽然出现了一些学术上的新动向,如大力推广国外成功的经验,总结我国实践中的成功的做法并加以推广,但也还局限在具体做法的介绍,缺乏深入的理论探讨。

总体上看,成本会计的发展呈现出以下特点:(1)在成本会计的应用上,应用最多的方法为内部管理的财务分析如本量利分析、固定资产投资决策。这一部分内容与传统的财务信息结合紧密,基本上属于不需要额外的会计信息处理,也就是说,大多数企业的信息系统依然是为财务会计报告而非出于内部管理需求设计的。(2)成本会计的一部分方法,譬如成本差异分析等,由于在理论模型设计上过于简化(如单一产品、单一工资),与实践存在脱节,所以并不适用。(3)在资产回报评价中,采用较为先进的指标体系,多半是出于

形式上的需要,企业本身并没有原动力采用新的指标体系。造成的后果是统计数据有水分。(4)影响成本会计在企业中运用的最主要因素,是企业管理者未给予足够的支持和重视。由于管理者对企业业绩不承担相应的责任,一直不存在强化管理水平和深化成本会计作用的动力。

而在成本会计教育界,局限性体现为:(1)对已有的成本会计应用经验缺乏系统的总结和提高。其实,西方成本会计的很多做法在我国已经有类似的实践,并且结合我国实际情况形成了比较成熟的做法,已经取得了相当可观的发展(譬如责任会计制度),也有了很多人介绍资料,但大多是由实践工作者编写的,侧重于操作过程,没有使经验上升到理论,也不太适合于教学推广。(2)尽管成本会计自从被介绍进国内开始,就逐步成为高校会计专业的教学必修课程,但成本会计设置目的似乎仅仅是为了补充财务会计的不足,缺乏自身的体系设计。与财务会计从初级到中级、高级的体系相比,成本会计教育显得十分单薄。实际上,无论从会计实务还是会计教育看,成本会计与财务会计至少是同等重要的。(3)学术界投入的力量比较少,比较小,学者们很少深入实践去调查、去访问、去总结经验。甚至可以说,长期以来理论界就过于偏重财务会计(这一点,在西方国家也类似)。当然,这种状况目前在外国、在我国都已经有所改变或正在改变。

环视纵横,我国成本会计现在所处的市场环境和信息条件,与 20 世纪 80 年代初期成本会计在欧美重获重视时的情景何其相似!现实中企业成本会计和成本会计教学正处在失去相关性的境况,并且因为传统的计划经济下国有企业的体制限制,使这种相关性的失去有可能进一步加剧。可以说,国内成本会计教育已经走到了迫切需要变革的“边界”。

2. 我国成本会计发展的关键

要充分发挥成本会计的作用,提高企业经济效益,必须从推动成本会计发展的源动力出发进行剖析。立足于我国目前的国情,推动成本会计发展的源动力可以从下述几个方面分析。

● 成本会计创新

回望欧美成本会计的发展沿革(尤其是 20 世纪 80 年代以来的飞跃)得到的启示是,信息系统改进大大促进了成本会计的发展。无论是作业成本制 ABC、作业为基础的管理 ABM、作业为基础的预算 ABB,还是综合平衡记分卡,从根本上说都是突破了原有成本会计所依赖的信息系统,更多地关注成本会计的管理本质,重视挖掘企业经营活动信息的管理内涵,从应用角度处理信息,从而提高了会计信息的管理质量。如果仅仅依靠财务会计那套对外财务报表/报告,以对外披露为目的的信息系统是不可能取得以上管理效果的。只有对成本会计所依赖的信息系统进行有效的重新设计,形成以企业内外交易活动

为中心的立体信息框架,即水平方向以对外报告为目的的财务会计信息系统,与纵深方向以内部控制为目的的成本会计信息系统相结合,才能从根本上解决成本会计的发展问题。在这个立体信息系统中,每一个交点都是一个企业控制的中心,其中财务会计重整合,成本会计重析细,两者互相促动,相辅相成。

目前,我国企业在成本会计运用的技术方面并不存在难以逾越的障碍,关键在于如何使企业增进创立成本会计系统和运用成本会计信息的意识。正如成本会计的创新只是成本会计发展的手段,真正推动发展的力量还应当是来自企业管理。

● 国内成本会计停滞的根源在于内外环境需求的脱节

我国改革开放二十多年来的重点一直都是企业的产权制度,目标是建立独立面对市场竞争、自主经营、自负盈亏的法人实体。按照委托代理理论的观点,产权不明晰的后果只能是委托人与代理人之间关系的混乱,代理人完全可以不把心思放在管理上,而独自追求特别利益的最大化。这样,成本会计在企业管理中的定位就一直会是居于次要位置的系统建设。

另一方面,改革开放所造成的市场环境又迫切要求企业凭借经济效益立足于市场,尤其是要注重企业的长期生命力。很明显,可持续发展依赖于企业的长期决策行为,而长期决策行为的正确与否在于信息的有效性,建立和改进成本会计系统本来正是发挥这一作用的最有效措施。提高企业效益是今天许多企业的共识,发展成本会计却未得到足够的重视,如果企业管理者可以一直利用私有信息,损害企业的长远利益,成本会计的发展也就无从谈起了。所以说,必须突破企业内外环境之间的界限,统一两者的需求,企业才会有动力去关注成本管理会计的应用与推广。

● 推进成本会计研究、教育和实践的良好联系

目前在成本会计理论研究中,学者们的研究方向可以分为两类:一类是关注欧美成本会计的发展,追踪欧美学者的足迹,总结好的做法,形成系统的评价,进而应用于解释我国的实践活动,解决在我国企业管理中出现的问题;另一类则推崇深入实践,总结成功企业的成功经验,尤其是那些成功的民营企业和外商投资企业的成功经验,从理论研究的水平发掘具有共性可推广的方法。

教育界一直都是理论研究和发展的基地,又是实务会计人员的培养中心。我们认为,对会计人才的培养应当既包括专业会计教育,也包括其他类型的在职教育。从专业教育角度来看,应当形成系统的课程体制,其中必须包括专门的实践介绍性的课程。要达到这一目的,可以从引进国外专业教材和师资力量做起。对于其他类型的人才培养,除了要提高他们的成本会计意识,还应当在成本会计基本知识之外,加强对企业管理方方面面的相关知识的积累。后续教育将是企业管理人员和会计人员追随成本会计发展的主要路径。

● 我国成本会计进一步发展的线索

(1) 建立成本会计决策系统的不同主线索

企业经营战术成本会计—企业经营战略会计线索；企业总厂/分厂成本会计—公司/集团公司成本会计线索；企业经营成本会计—企业综合成本成本会计线索。

(2) 企业经营管理实施成本管理会计的不同线索

生产成本控制—计划线索；大批量/标准化生产成本管理—小批量/个性化生产成本管理线索；ABC/ABM 管理—作业标准管理线索；综合质量成本会计—质量成本计算线索。

(3) 流通领域企业成本会计的不同线索

面向商品的流通企业成本会计—面向产品、市场、顾客的流通企业成本会计线索；批发交易业成本会计—零售业成本会计线索。

(4) 企业信息管理部门建立和实施成本会计的不同线索

会计信息系统—管理信息系统线索；企业内部信息孤岛成本会计—企业内部与外部信息共享和交换的交融系统线索。

(5) 现代高信息技术化条件下的成本会计课题

譬如，信息技术发展与成本会计、信息技术投资评价、运用信息技术的成本作业管理、成本会计实务所用的计算机软件开发与担保融资，等等。列举出的这些成本会计的新课题，初看似乎距离我国企业管理的现实还比较远，但仍具有现实意义。经济体制改革和企业经营管理现代化，为企业成本会计研究和实践都提供了良好的机遇，只能是在变革中促进成本会计理论和实践的融合，提高成本会计在提高社会效益和经济效益方面的作用。

综上所述，我国成本会计发展的核心问题是原动力及发展取向。信息系统是成本会计发展的关键，会计信息的管理质量也就是会计信息对内部管理的相关性，是会计信息的管理价值，这是成本会计的根本。

主编简介

王立彦 北京大学光华管理学院教授、会计学专业博士生导师、国际会计与财务研究中心主任,《经济科学》副主编。兼任《中国会计评论》主编,财政部会计准则委员会咨询专家组成员,中国审计学会学术委员会委员,北京审计学会副会长,英国St. Andrews 大学“社会与环境会计研究中心”国际合作研究员,中国注册会计师协会会员(CICPA)。

研究领域集中在会计信息的价值分析、成本管理与控制、环境成本会计和环境业绩、企业内部控制、会计师职业道德与责任等。主持研究课题得到国家自然科学基金、社会科学基金、国家留学基金、教育部博士点基金、北京市社科理论著作出版基金、世界银行、香港特区政府大学资助委员会以及大公司和非营利机构的研究资助。学术论文发表在《经济研究》、《经济学季刊》、《会计研究》、《审计研究》、《经济科学》、《中国证券业研究》、《统计研究》、《管理世界》、*Managerial Auditing Journal*、香港《信报 财经月刊》、*International Tax Journal*等期刊。出版十多本研究专著和教科书。从事教学和研究的时,参加企业改革理论研讨和改革实务,为多家上市公司担当上市前公司组建、财务重组和审计咨询。就成本管理、内部控制、医院财务管理、管理层业绩评价等专题,执教于大学EMBA以及公司、政府和非营利机构的中高层管理人员培训项目;担任国际和国内会计师事务所以及多家上市公司和证券公司的独立董事、财务顾问。

徐浩萍 南京大学数量经济学学士和工商管理硕士,北京大学会计学博士。中国注册会计师协会会员(CPA)。曾经在外资企业、上市公司担任财务主管,有海外工作经历。在《会计研究》等学术期刊发表论文多篇。目前任教于复旦大学管理学院。

饶菁 中国人民大学经济学学士,美国Northern Illinois University会计学硕士,北京大学在读博士。美国注册会计师协会会员(AICPA),曾经在美国普华-永道国际会计公司从事管理咨询工作。目前任教于北京师范大学经济管理学院。

内 容 提 要

在我国的会计教育体系中,《成本会计》作为一会计专业主干课,其内容介于《财务会计》与《管理会计》之间。本书较好地体现出与本系列其他教材内容撰写的区分,适时地突出了成本会计学以管理控制为核心的发展趋势。强调信息系统是成本会计发展的关键,会计信息的管理质量,即会计信息对内部管理的相关性,是会计信息系统的管理价值。全书分三篇共计十五章阐述成本会计基础、成本核算与分析、成本管理控制。诸多经典成本会计及成本管理案例以专栏形式穿插其中,同时附以思考与练习题,改变了同类教科书中僵硬的理论表述和枯燥的财务数据堆砌风格,是一本适合大学会计、财务管理本科专业及MBA课堂教学的教材,也可作为企业改进成本管理、增进企业价值的参考学习用书。

目 录

前言	1
----------	---

第一篇 成本会计基础

第一章 变革中的成本管理与控制	3
-----------------------	---

【本章要点】	3
第一节 欧美成本会计发展沿革	4
第二节 会计信息、会计规则与会计人员	6
第三节 成本会计与财务会计	10
第四节 职业道德操守	14
本章小结	16
思考题	16
案例分析题	16

第二章 成本控制基础	18
------------------	----

【本章要点】	18
第一节 成本与费用概念	19
第二节 成本核算的要求	21
第三节 成本核算程序	25
第四节 成本会计循环流程	27
第五节 成本会计基础	31
第六节 成本会计制度	34
本章小结	42
思考题	42
案例分析题	42

第二篇 成本核算与分析

第三章 分批成本法	47
-----------------	----

【本章要点】	47
--------------	----

第一节 分批成本法概述	48
第二节 制造费用的分摊与记录	49
第三节 分批成本法释例	52
本章小结	57
思考题	57
练习题	57
第四章 分步成本法	60
【本章要点】	60
第一节 分步成本法概述	61
第二节 约当产量与单位成本的计算	62
第三节 分步成本法的特殊问题	69
本章小结	73
思考题	74
练习题	74
第五章 标准成本法	76
【本章要点】	76
第一节 标准成本的性质	77
第二节 标准的制定	79
第三节 标准成本的会计处理	81
本章小结	83
思考题	83
练习题	84
第六章 作业成本法	85
【本章要点】	85
第一节 作业成本法概述	86
第二节 作业成本法在制造成本中的应用	91
第三节 作业成本法在非制造成本中的应用	97
第四节 作业成本法在非制造业的应用	101
本章小结	104
思考题	104
练习题	104

第七章 成本的归集与分配	107
【本章要点】	107
第一节 间接成本的分配	108
第二节 联产品与副产品的成本分配	116
本章小结	123
思考题	124
练习题	124
第八章 成本性态解析	126
【本章要点】	126
第一节 成本性态概述	126
第二节 吸收成本制与变动成本制	129
第三节 本量利分析的基本方法	133
第四节 本量利分析的延伸	137
本章小结	142
思考题	142
练习题	142
案例分析题	144
 第三篇 成本管理控制 	
第九章 供应链成本控制	147
【本章要点】	147
第一节 供应链与供应链管理	148
第二节 库存管理概述	153
第三节 经济订货量模型	155
第四节 供应链管理环境下的库存管理	158
第五节 采购控制与供应商管理	164
第六节 供应链管理与信息技术	168
本章小结	170
思考题	171
练习题	171
案例分析题	172
第十章 成本预算控制	176
【本章要点】	176

第一节 预算概述·····	177
第二节 预算的编制·····	182
第三节 静态预算、弹性预算和以作业为基础的预算·····	187
第四节 差异分析·····	190
第五节 生产效率评价·····	195
本章小结·····	198
思考题·····	198
练习题·····	198
案例分析题·····	200
 第十一章 责任中心成本控制 ·····	 202
【本章要点】·····	202
第一节 责任中心·····	203
第二节 责任会计中的成本信息·····	206
第三节 责任中心的成本控制·····	211
第四节 内部转移价格·····	214
本章小结·····	216
思考题·····	217
练习题·····	217
案例分析题·····	218
 第十二章 目标成本规划 ·····	 220
【本章要点】·····	220
第一节 产品生命周期和目标成本规划·····	220
第二节 目标成本的计算·····	223
第三节 功能成本分析·····	226
第四节 改进成本制度·····	230
本章小结·····	232
思考题·····	232
练习题·····	232
案例分析题·····	233
 第十三章 质量成本控制 ·····	 235
【本章要点】·····	235
第一节 质量和质量成本·····	236

第二节 质量成本的计算与分析·····	239
第三节 质量改进·····	242
第四节 全面质量管理·····	244
本章小结·····	248
思考题·····	248
练习题·····	249
案例分析题·····	250
 第十四章 环境及社会责任成本控制 ·····	 252
【本章要点】·····	252
第一节 环境成本概述·····	253
第二节 生命周期成本及预算控制·····	259
第三节 环境成本管理·····	262
第四节 环境审计·····	265
第五节 社会责任成本控制·····	267
本章小结·····	270
思考题·····	270
案例分析题·····	271
 第十五章 成本报告及审计 ·····	 273
【本章要点】·····	273
第一节 成本报表的设计·····	274
第二节 成本报表的编制·····	277
第三节 成本审计概述·····	285
第四节 生产成本内部控制系统的审计·····	287
第五节 成本费用审计·····	289
第六节 产品成本计算的审计·····	293
本章小结·····	295
思考题·····	295
案例分析题·····	296
 参考文献 ·····	 298
后记 ·····	299

第一篇 成本会计基础

- 第一章 变革中的成本管理与控制
- 第二章 成本控制基础

第一章

变革中的成本管理与控制

【本章要点】

- 会计人员和管理人员在组织内部的重要作用
- 会计人员如何在组织里定位
- 会计人员如何帮助管理者做出决策
- 会计在计划、控制和决策中的作用
- 管理人员做出哪种类型的决策
- 成本管理会计人员的职业道德操守

引例

在上海通用的烟台整车基地,厂房里可以看到不少 Lean Production 和 TPS(Toyota Production System)的指示牌。丰田精益求精的生产不仅让它成为全球利润率最高的跨国汽车企业,而且其精髓也让整个行业受益,被同行带到了全球各地的组装车间里。

2005 年 6 月份,在日本国内被称作“成本杀手”的渡边捷昭将出任丰田总裁。渡边捷昭最得意的业绩是 2000 年开始领导了“面向 21 世纪的成本竞争建设”(简称 CCC21)。这个项目使得丰田在过去的 5 年里节约了 100 亿美元。

渡边捷昭在新获任命后的新闻发布会上给公司发出了警示:“丰田目前最大的担忧不是何时超过通用成为世界第一,而是丰田因为成功而滋生出来的自满情绪。丰田目前面临的最大危机,是骄傲可能导致的停滞不前。”因此,丰田真正让竞争对手敬畏的,正是它持续改进和自我反省的企业精神。

(《新京报》2005 年 2 月 28 日)

会计作为一种管理信息系统,其直接产品表现为一整套有关企业经营、财务状况的数字信息。这些数字信息能在多大程度上为决策者所用呢?即所谓会计信息的相关性问题。在我国,长期以来企业会计信息主要是满足对上级主管机关的报告和财政主管机关的汇总需求。即使是在改革开放以后证券市场兴起,会计信息的相关性也至多是有限地扩展到资本市场投资人。随着企业改革的深入,管理者对企业承担效益责任和保值增值责任的程度,与计划经济时代早已不可同日而语,管理者越来越迫切需要地能够真实反映企业经营状况,尤其是涉及企业短期和长期决策的信息,而现有的以财务会计信息为主的企业会计信息系统,并不能满足内部管理需求。会计信息缺乏管理价值内涵,对内部管理者而言就是缺乏相关性。这种不能被满足的需求,就是会计信息缺乏管理价值的表现,