

J CHENG  
C BENKUAJI  
I YUJIAZHIGUANLI

# 成本会计

—— 基于价值管理

许金叶 孙晶 主编



厦门大学出版社  
XIAMEN UNIVERSITY PRESS



CHENG  
JIBENKUAJI  
JIYUJIAZHIGUANLI



# 成本会计

—— 基于价值管理

许金叶 孙晶 主编



厦门大学出版社  
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

**图书在版编目(CIP)数据**

成本会计:基于价值管理/许金叶,孙晶主编. —厦门:厦门大学出版社,2009.8  
ISBN 978-7-5615-3317-8

I. 成… II. ①许…②孙… III. 成本会计-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 134190 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

[xmup@public.xm.fj.cn](mailto:xmup@public.xm.fj.cn)

厦门市明亮彩印有限公司印刷

2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月第 1 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:28.25

字数:492 千字 印数:1~3 000 册

定价:39.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

21世纪90年代以来,全球经济的发展呈现出信息化、全球化、网络化等特征<sup>①</sup>,企业管理也从产量管理、利润管理向价值管理转变,因而企业的成本核算也必然随之发生变化,传统成本会计正逐步向作业成本会计、战略成本会计、网络成本会计、时间成本会计等方面转变。

“培养优秀人才要出优秀教材”,然而,我国当前的成本会计教材尚有许多不足,其中一个重要的问题就是:财务管理、管理会计、成本会计甚至财务会计等教材内容交叉、重复的现象非常严重。<sup>②</sup>这种现象不仅浪费了社会资源与学生的精力,而且也误导了学生。

为了适应现代企业管理的需要,本教材在吸收、借鉴中外管理会计理论和实践发展的新内容的基础上,以价值管理的成本管理思想为主线来组织材料,力求为现代企业管理人员提供一本体系严谨、内容新颖、结构合理的现代管理会计教材。因此,教材力求体现以下几个特色:

(1)教材内容是基于财务会计与管理会计基础上的成本会计。成本会计提供企业生产经营过程中与企业成本有关的信息,它不仅以决策相关性为目标向企业经营管理者提供成本会计信息,而且也以受托责任为目标为企业外部利益相关者提供财务会计信息。也就是说,成本会计提供的信息既具有管理会计信息的特征,也具有财务会计信息的特征。如产品成本计算中的品种法、分步法、分批法等主要用来为财务会计编制利润表,其结果也会制约资产

<sup>①</sup> 信息化是指经济主体的生产力或竞争力能够有效生产、处理及应用以知识为基础的信息;全球化是指生产、消费与流通等经济核心活动以及经济活动的组成要素(资本、劳动、管理、信息等)是在全球尺度上组织起来的;网络化是指经济活动都是在企业网络之间互动的全球网络中进行。具体请见:曼纽尔·卡斯特.网络社会的崛起.北京:社会科学文献出版社,2001,P91。

<sup>②</sup> 许金叶.管理会计:管理会计及其课程边界的探讨.会计之友,2008年5月。

资产负债表的结果。财务会计下的成本会计,主要是满足受托责任的要求,满足审计工作的要求,它具有稳定性、不变性,采用历史成本的特征。成本会计不单单为财务会计提供产品成本核算,它已扩展到利用不同的成本信息进行企业内部管理,包括成本的预测、决策、控制、分析、考核等;随着新制造环境的出现,一些现代化的成本管理观念,如目标成本管理、全面质量管理、价值链分析、作业成本法等也成为成本会计人员必须研究的领域;它作为会计信息系统的一个子系统,记录、计量和报告有关部门成本的多项信息,这些信息既为财务会计提供资料,又为管理会计提供资料。因此,教材内容是基于财务会计与管理会计基础上的成本会计。

(2)基于企业价值创造基础上的成本会计,它不仅要核算企业内部成本信息,也要核算企业外部成本信息,也就是企业供应链上的成本信息;不仅要核算企业生产成本信息,也要核算企业研究开发成本信息、企业销售成本信息、客户学习及维护成本信息;同时,核算企业产品质量成本信息、企业产品与服务周期成本信息。

(3)以低成本高价值导向来组织教材。不仅介绍成本会计中的成本计量,更着力于介绍企业成本系统的设计、解释,企业投资机会识别,以及成本与业绩的评价。

(4)在写作风格上,本教材在保留我国教材写作的严谨风格基础上,吸收和借鉴西方教材的活泼写作风格,力求做到复杂问题简单化、深奥理论清晰化。同时,佐以大量的案例与练习,使读者能够容易地领会管理会计的思想、理论和方法,并能够触类旁通、举一反三。

本教材编写的具体分工如下:第一章、第十七章、第十八章、第十九章、第二十章、第二十一章、第二十三章由许金叶编写;第二章到第十六章由孙晶编写;第二十二章由许金叶、韦凤霞编写。

最后,由于时间紧迫,编写中难免有疏漏乃至差错,请读者给予批评指正,谢谢!

许金叶

2009年6月于上海

# Cost Accounting 目 录

## 前 言

<b>第一章 成本核算系统综述</b> .....	(1)
第一节 成本管理系统的基本内容.....	(1)
第二节 成本会计的发展历史及其特征.....	(4)
第三节 成本核算系统设计中须考虑的两个主要问题.....	(7)
第四节 成本核算系统设计与选择的方针.....	(17)
第五节 成本性态与成本性态分析.....	(18)
第六节 变动成本计算法.....	(27)

## 第一编 传统成本会计

<b>第二章 材料费用的核算与管理</b> .....	(43)
第一节 材料费用核算概述.....	(43)
第二节 材料费用的归集和分配.....	(45)
第三节 存货管理与控制.....	(54)
<b>第三章 人工费用的核算与管理</b> .....	(61)
第一节 人工费用的核算概述.....	(61)
第二节 直接人工费用的计算.....	(63)
第三节 人工费用的归集与分配.....	(67)
<b>第四章 其他费用的核算</b> .....	(71)
第一节 外购动力费用的核算.....	(71)
第二节 折旧费用的归集和分配.....	(73)
<b>第五章 辅助生产费用的归集和分配</b> .....	(77)
第一节 辅助生产费用的归集.....	(77)

第二节	辅助生产费用的分配	(79)
第六章	制造费用的归集和分配	(91)
第一节	制造费用的归集	(91)
第二节	制造费用分配的核算	(92)
第七章	生产损失的归集和分配	(100)
第一节	废品损失的归集和分配	(100)
第二节	停工损失的归集和分配的核算	(105)
第八章	生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(108)
第一节	在产品 and 完工产品成本核算概述	(108)
第二节	完工产品和在产品之间分配费用的方法	(111)
第九章	产品成本计算方法概述	(126)
第一节	生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	(126)
第二节	产品成本核算方法的选择	(128)
第十章	成本计算的品种法	(134)
第一节	成本计算的品种法概述	(134)
第二节	成本计算品种法的应用	(136)
第十一章	成本计算分批法	(147)
第一节	成本计算分批法概述	(147)
第二节	成本计算分批法的应用	(150)
第三节	简化的分批法	(155)
第四节	分批成本计算的延伸——分批零件法	(160)
第十二章	产品成本计算的分步法	(166)
第一节	分步法的特点和适用	(166)
第二节	逐步结转分步法的应用	(168)
第三节	平行结转分步法的应用	(185)
第四节	成本计算方法的比较	(190)
第五节	分步成本计算的延伸——零件工序法	(192)
第十三章	产品成本计算的分类法	(199)
第一节	典型的分类法	(199)
第二节	联产品的成本核算	(206)
第三节	副产品成本计算	(209)
第四节	等级产品成本的计算	(212)



<b>第十四章</b>	<b>产品成本计算的定额法</b> .....	(216)
第一节	定额成本法的特点和意义.....	(216)
第二节	定额成本的制定.....	(217)
第三节	脱离定额差异的计算.....	(224)
第四节	定额变动差异的计算.....	(234)
第五节	定额成本制度下的成本计算程序.....	(236)
第六节	定额成本法产品实际成本计算举例.....	(238)
第七节	定额成本法的优缺点、适用范围和应用条件 .....	(242)
<b>第十五章</b>	<b>产品成本计算的标准成本法</b> .....	(246)
第一节	标准成本法概述.....	(246)
第二节	标准成本法的制定.....	(249)
第三节	成本差异的计算和分析.....	(253)
第四节	标准成本法的账务处理.....	(260)
第五节	标准成本法与定额成本法的比较.....	(263)
<b>第十六章</b>	<b>成本报表</b> .....	(266)
第一节	成本报表的作用和种类.....	(266)
第二节	成本分析概述.....	(269)
第三节	产品生产成本表的编制和分析.....	(276)
第四节	主要产品单位成本表的编制和分析.....	(287)
第五节	制造费用明细表的编制和分析.....	(291)

## 第二编 现代成本会计

<b>第十七章</b>	<b>作业成本核算系统</b> .....	(299)
第一节	作业成本法的基本原理.....	(299)
第二节	设计作业成本法系统的步骤.....	(302)
第三节	作业成本法的作用与局限.....	(311)
<b>第十八章</b>	<b>战略成本核算</b> .....	(316)
第一节	战略成本核算的概述.....	(316)
第二节	战略价值链分析.....	(319)
第三节	战略定位分析.....	(345)
第四节	战略成本动因分析.....	(350)



<b>第十九章 目标成本计算</b> .....	(358)
第一节 目标成本计算的应用条件.....	(358)
第二节 改善(kaizen)成本法.....	(365)
<b>第二十章 产品生命周期成本计算</b> .....	(373)
第一节 产品生命周期成本计算的基本内容.....	(373)
第二节 产品生命周期成本法的作用.....	(375)
<b>第二十一章 质量管理决策会计</b> .....	(383)
第一节 质量与质量管理.....	(383)
第二节 质量成本.....	(388)
第三节 质量成本的计量方法.....	(393)
第四节 质量成本观.....	(397)
<b>第二十二章 环境成本核算</b> .....	(409)
第一节 环境成本概述.....	(409)
第二节 环境成本的具体计算方法.....	(413)
第三节 环境成本的会计处理.....	(420)
第四节 环境成本的报告.....	(423)
<b>第二十三章 网络成本核算</b> .....	(429)
第一节 基于网络信息技术的网络成本核算的凸现.....	(429)
第二节 网络成本核算系统的特点.....	(431)

# 成本核算系统综述

成本会计是管理会计的核心内容,也是企业内部资源有效配置、充分利用的核心信号机制<sup>①</sup>。因此,关于企业内部资源有效配置、充分利用的核心信息就是企业内部资源有效配置、充分利用的成本信息。企业生产什么产品、用什么生产要素来进行生产、企业人力资源应该如何配置等决策问题的解决需要企业各个经济资源的边际成本等成本信息。成本信息是管理会计信息中最重要的信息,因此成本核算系统是企业管理会计的核心系统。

## 第一节 成本管理系统的的基本内容

### 一、成本概念

成本一般定义为:为达到某一特定目的而做出的牺牲,一般可通过为之所放弃的资源来计量<sup>②</sup>。在企业管理中,成本一般是为取得可为某组织带来当期或未来利益的某种产品和服务而付出的现金或等价物。<sup>③</sup>

与成本相关的概念有费用、损失和资产。损失是指未产生任何收益的已消逝成本,例如,在地震中已损坏的未保险存货,它一般在利润表中列为损失。成本的发生是为了带来未来利益,当成本在产生收入的过程中被消耗,就说它们已消逝,已消逝的成本被称为费用(cost)。如果成本在一个给定期间中并

① 许金叶. 管理会计学. 北京:经济管理出版社,2006,第5页。

② [美]罗纳德·W. 希尔顿著,阎达五,李勇译. 管理会计学. 北京:机械工业出版社,2003,第24页。

③ [美]唐·R. 汉森,玛丽安·M. 莫文著,王光远译. 管理会计. 北京:北京大学出版社,2000,第28页。

没有消逝,这些未消逝的成本被称为资产(asset),它一般列示在资产负债表  
中。例如,机器和厂房等就是持续时间超过一个经营期间的资产。成本划分  
为费用和资产的主要区别在于时间。<sup>①</sup>

## 二、成本对象

进行成本核算的目的是计量各项成本并向成本对象分配成本。成本对象  
(cost object)是指需要对其进行成本计量和分配的项目,包括产品、顾客、部  
门、工程和作业等等。<sup>②</sup>例如,我们想知道生产一台计算机得花多少钱,那么  
成本对象就是计算机;如果想知道旅游公司组织一个旅游团到九寨沟要花多  
少钱,那么成本对象就是组团到九寨沟的项目。

## 三、成本核算系统提供的信息种类

成本信息是管理会计信息中最重要的信息之一。<sup>③</sup>管理会计反映的其他类  
型的信息可能包括:收益指标(投入与产出的比率)、质量指标(与说明书一致)和  
服务指标(达到消费者要求的能力)。成本核算系统提供以下三个主要信息:<sup>④</sup>

(1)为了编制财务报表而计量产品的销售和存货成本;

(2)估计各项作业、产品、服务和客户的成本,即提供各个成本对象所承担  
的成本的信息;

(3)向员工和生产作业人员提供与他们相关的工序效率和成本控制情况  
的反馈信息。

成本核算信息系统所产生的成本信息对整个系统是有用的。成本核算系  
统接受来自各个经营系统的信息,并向其他系统提供信息。

业务活动中来自不同领域的管理人员都需要成本会计信息。因此成本核  
算信息系统具有全组织的整体理念的特性,它在企业经营管理中的关系具体  
如 1-1 图:

<sup>①</sup> 唐·R. 汉森,玛丽安娜·M. 莫文著,黎来芳,刘荣贤,张颖等译. 成本管理——决  
算与控制. 北京:中信出版社,2003,P33

<sup>②</sup> 唐·R. 汉森,玛丽安·M. 莫文著;王光远译. 管理会计. 北京:北京大学出版社,  
2000,P29

<sup>③</sup> 罗伯特·S. 卡普兰,东尼·A. 阿特金森著,吕长江主译. 高级管理会计. 大连:东北  
财经大学出版社,1999,P12

<sup>④</sup> 罗宾·库珀,罗伯特·S. 卡普兰著,王立彦等译. 成本管理系统设计教程与案例. 大  
连:东北财经大学出版社,2003,P1

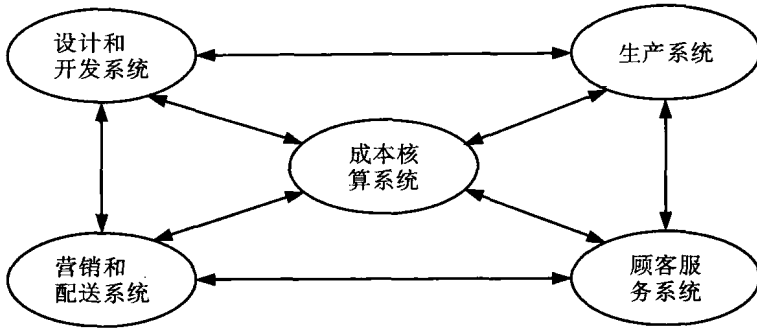


图 1-1 整合的成本核算系统

四、成本核算系统提供信息的基本原则：不同的目的，不同的成本

成本核算系统提供信息的一个基本原则是：不同的成本服务于不同的目的。产品成本的定义随着所服务目标的不同而不同。假如管理目标在于战略性盈利分析，企业所需要的成本就是价值链产品成本，这里价值链是指某种产品的设计、开发、生产、营销、销售和售后服务所需要的所有作业的总和；假如管理重点在于短期的战术性盈利分析，企业管理所关心的成本则是经营性作业成本，如一项是否接受订单的决策，主要取决于顾客可能的出价和特定订货所引起的产品生产、销售、分送和服务的成本，而产品的设计、开发成本可能就不是相关成本；假定管理目标在于提供对外财务报告，则按对外财务报告的规则要求只能使用传统的产品成本。这几种产品成本的构成可归纳为如图 1-2。其他的管理目标还可能引出产品成本的其他定义，这里就不一一详述。

产品成本定义	价值链产品成本	成本经营产品成本	传统产品成本
	研究与开发		
	生产	生产	生产
	营销	营销	
	顾客服务	顾客服务	
所服务的 管理目标	定价策略、产品组合 策略、战略盈利分析	战略设计策略 战术盈利分析	对外财务报告

图 1-2 几种产品成本的构成

## 第二节 成本会计的发展历史及其特征

由于人们对成本会计发展阶段的认识的差异,对成本会计发展阶段的划分也有所不同。这里从成本会计的主要性质(财务会计与管理会计的交集)出发,把成本会计划分为传统成本会计与现代成本会计。其中,传统成本会计又划分为控制型成本会计、财务型成本会计。现代成本会计也可以叫做综合型成本会计。

### 一、控制型成本会计

控制型成本会计阶段的时间大约是在英国工业革命到1910年之间。控制型成本会计是指运用会计手段(编制复式成本账户、编制成本凭证及设计标准成本等),确认、计量企业内部生产过程,推行以降低企业材料耗费、员工工资等为主的成本控制,以提高企业的生产效率和工作效率为目的的成本会计。

控制型成本会计主要包括:19世纪早期纺织企业的复式成本账户<sup>①</sup>、19世纪中期钢铁企业卡内基设计的成本凭证<sup>②</sup>、19世纪后期铁路企业的吨公里成本信息系统<sup>③</sup>、美国科学管理运动带来的金属制造业的标准成本计算与预算管理<sup>④</sup>等等管理会计。企业开始利用会计手段(编制复式成本账户、编制成本凭证及设计标准成本等),对企业内部生产活动进行确认、计量,为企业管理

① 19世纪马萨诸塞州的波士顿(Boston)莱曼纺织企业设计复式成本账户,“当时关心的是会计怎样为企业管理人员确定在一定工资标准条件下,雇佣工人的问题”,“成本账户开始为企业管理人员提供重要的信息”,“这些成本账户对影响企业生产、企业内部一些松散的行为起到刺激和控制的作用”。

② 19世纪中期,针对钢铁企业规模大、管理复杂,安德鲁·卡内基设计了“用成本报表管理他的钢铁企业”,成本凭证是卡内基基本的成本控制手段。它除了被用来评价管理人员工头和工人外,还被用于检查原材料的质量,成功控制了企业的直接经营成本。该成本控制手段开始关心竞争对手的直接生产成本,但不重视折旧及投资报酬率。

③ 铁路部门的成本管理会计设计了成本会计系统,设计了吨公里作为基本产量的评价单位,来测量企业内部的程序的设计,但当时没有测量它的外部资本。

④ 标准成本计算与预算管理是控制型管理会计的两个支柱,它们是由许多人共同作用的结果,包括泰勒设计的制造成本系统、丘奇设计的产品成本制度、诺顿的标准成本制度等。

服务(约翰逊、卡普兰,1992)。在“20世纪之前,会计数据并没有广泛运用于直接帮助工业企业做出决策”(迈克尔·查特菲尔德,1989,p.152)。

在这个阶段,企业的生产账(成本记录)与经营账(财务记录)还是分开的<sup>①</sup>,由经营账算出来的是普通的会计报表,而由生产账产生出来的则是产品的成本报表(郭道扬、叶青,1999)。由于当时社会科技落后、企业生产能力低,企业生产基本上是供不应求,不仅销售与管理费用少,而且制造费用也少,企业成本的节约基本上是生产过程中的材料成本与人工工资,因此,控制型成本会计核算的对象是企业内部的生产过程,对企业的其他费用的核算考虑不多,更不用说对企业外部的价值链的核算;企业只重视有形的成本动因,没有考虑企业的无形的成本动因。

另外,当时的管理会计系统的设计和运行是由企业的企业家或工程师以及企业制造部门负责的,其提供的成本信息主要被企业用来评价企业生产过程效率、控制企业材料耗费、控制和激励工人生产效率。控制型成本会计不是以编制对财务报告为目的,当然也没有定位于企业整体的商业成功。例如:“标准成本系统协助企业提高生产效率、生产经济效果,着眼于实现成本的最低化。但其主要缺陷在于:企业管理的全局、企业同外界的关系等有关问题无法在会计体系上得到应有的反映。”(郭道扬、叶青,1999,p.751)但是,控制型成本会计表明了管理会计从为企业提供业务核算信息到为企业提供控制管理信息的转变,也表明企业内部生产过程从会计账外向会计账内转变的过程。

## 二、财务型成本会计阶段

财务型成本会计阶段的时间大约是在1920年到1980年之间。这段时间的管理会计也是约翰逊和卡普兰所认为的成本会计阶段。到1920年,企业的生产账(成本记录)与经营账(财务记录)的主要会计技术问题才得到了解决(迈克尔·查特菲尔德,1989,p.266),企业内部生产开始纳入统一的会计核算中,生产账与经营账开始统一于对外财务报告的成本会计。<sup>②</sup>企业

<sup>①</sup> “直到20世纪,绝大部分成本记录与独自设计的复式记录账户没有直接的联系。”(迈克尔·查特菲尔德,1989,p.152)

<sup>②</sup> 20世纪20年代,工程师和会计师开始认识到企业的生产账与经营账统一的必要,1920年,在美国全国成本会计师协会召开的首届年会上,工程师和会计师设计出统一的标准成本会计。

采用与对外财务报告相同的成本信息或其他财务数据来进行企业经营管理决策。

这个阶段内,企业成本会计实务没有多少创新,但是,成本会计学术方法创新却层出不穷(约翰逊、卡普兰,1992;张鸣、刘华,2001;孙茂竹,2002)。例如,存货管理模式、线性规划、行为科学、机会成本、变动成本法、边际成本、资本预算的折现现金流量分析方法、利润和投资中心的剩余利润考核方法、内部转移价格制定的机会成本法、规划和控制问题的定量分析方法等等(张鸣、刘华,2001)。但是,由于这些方法本身过于简单、采用的数学模型以及原始数据是用于编报对外财务报告的财务数据,所以,它们没有在企业中得到广泛应用或虽得到应用却不能产生积极的作用(约翰逊、卡普兰,1992;迈克尔·查特菲尔德,1989,p. 279)。

这个阶段反映企业内部生产经营过程的成本会计是用来编制对外财务报告的会计,它是由企业内的会计人员按公认会计原则编制的,也就是按信息可靠性原则而不是按信息相关性原则来编制。<sup>①</sup>企业对存货价值的确认只是为了提供财务报表。审计师仅考虑期间成本和存货成本的区分,而不考虑企业产品的准确性。这种编制方法即使在总量上区分正确,也会在企业产品结构上产生错误的财务信息,尤其是当企业生产多种产品时(约翰逊、卡普兰,1992,p. 105)。因此,企业很难获取“用来评价消耗资源所能达到的收益,或控制产生较高报酬的内部程序和作业”的管理会计信息(约翰逊、卡普兰,1992,p. 104)。

导致成本会计(或许也应该叫管理会计)丧失相关性的原因很多(约翰逊、卡普兰,1992),但其根源在于所有权与经营权分离的现代企业制度。以提供对外财务报告为主的财务会计成为会计的主要任务,成本会计则处于附属的地位。当然,也因为企业要维持两套成本系统花费巨大,而且第二个系统所带来的好处无法抵消其附加成本(道格拉斯·希克斯,2002)。

<sup>①</sup> 信息相关性原则主要指信息能够帮助信息使用者反思过去、正视现在、预测将来事项的结局,或者去证实、纠正以往的预期情况,从而影响其决策。信息是否相关、有用是由每一位决策者来判断的,它受决策性质、决策方法以及决策者加工信息的能力影响。信息可靠性原则,是指以真实地反映它意在反映的情况为基础,同时又通过核实向信息使用者保证,它所反映的信息具有可靠性。它具有可核性和中立性两个特点。可核性是指独立的信息收集者用相同的方法会得到高度一致的信息,中立性是指信息的收集、整理不偏重于特别的信息使用者。参阅([美]财务准则委员会,1992)



### 三、现代成本会计阶段(或综合型成本会计阶段)

综合型成本会计也叫现代成本会计,这个阶段的时间是从1980年至今,直到将来。社会经济的发展经历了从农业经济(物品经济)、工业经济(商品经济)到服务经济、体验经济的过程。企业管理也从经营管理向战略管理转变。企业经营管理的核心任务也发生着更替,从重视利润到重视市场份额,再到重视企业竞争优势。随着21世纪的到来,企业经营管理的核心任务也从以竞争优势转到重视企业发展的核心能力——企业面向市场变化作出反应的能力,它是“企业内部一系列互补的机能和知识的结合”。成本会计就是为“企业核心能力的诊断、分析、培植和提升服务”(胡玉明,2001),成本会计进入以服务于企业核心能力培植的综合型管理会计阶段。自1980年以来,美国的作业成本管理、日本的成本企划、零基预算、质量成本管理、适时生产系统、战略成本会计、环境成本会计、网络成本会计等企业成本会计实务与理论不断出现。现代成本会计已经从过去的重点控制和减少浪费扩展为对企业价值(股东、客户、员工等企业利益相关者的价值)及其动因的确认、计量和管理的会计。它已经不仅是具有提供对外财务报告的财务会计特点的成本会计,还是具有为企业利益相关者提供决策所需要的成本信息的管理会计特点的成本会计;它不仅核算企业内部的各种经济活动的成本信息,还提供企业供应链上的各种经济活动的成本信息;它不仅提供已经发生过的成本信息,还提供将来要发生或其他相关的成本信息,如机会成本。

## 第三节 成本核算系统设计中须考虑的两个主要问题

### 一、成本核算系统有效性的条件

企业成本核算系统有效性一般取决于下面几个条件<sup>①</sup>:企业必须有正确且合适的成本理念;企业成本核算系统必须能够正确界定和计量成本;企业成本核算系统必须能够用真实且合适的因果关系来界定企业的产品、服务与作

<sup>①</sup> 道格拉斯·希克斯. 作业成本会计——在中小企业中的实施方案. 上海: 上海人民出版社, 2002, 第21页。

业、成本的关系;企业成本核算系统能够支持企业所有类型的管理决策,企业能够正确应用各种成本信息。

### 1. 企业必须有正确且合适的成本理念

“不同的目的,不同的成本”、“沉没成本与决策无关”,这些是人们谈话中经常提到的成本理念。企业成本核算系统是企业成本理念与意识在企业经济管理中的反映,不同的成本理念有不同的企业成本核算系统。例如:传统成本中认为,企业产品成本是为编制企业“受托责任”而核算的成本,那么,数量动因便是传统成本根据人为共同遵循的规范(会计准则等)的结果,而作业成本核算则是为编制企业“投资决策”而核算的成本,那么,作业动因便是现代成本中根据对成本准确计量而得到的结果。

### 2. 企业成本核算系统是企业经济活动所浓缩的经济模型的基础

模型的目的是解释现实生活中的现象,经济模型是复杂现实条件下经济活动的简化形式,成本经济模型是对成本行为的抽象的理解。企业成本核算系统应该能够对企业成本经济行为的复杂、多种的可能性进行抽象的简化。

### 3. 企业成本核算系统必须能够正确界定和计量成本

“不同的目的,不同的成本”,这也不是意味着企业的成本可以随意地被界定与计量。企业成本核算系统必须能够提供准确的成本信息<sup>①</sup>,当成本信息足够地接近于反映现实从而不会导致管理人员做出错误的决策才是准确的信息。对成本信息精确性的要求是无法满足的,但对成本信息准确性的要求则完全可以达到的,而且应该作为企业成本核算系统的目标。

### 4. 企业成本核算系统必须能够用真实且合适的因果关系来界定企业的产品、服务与作业、成本的关系

成本信息仅具有准确性是不够的,它还需要具有相关性。不同的决策者、不同的决策目的需要不同的成本信息,有些决策需要建立在历史成本基础上,有些决策需要建立在未来成本基础上。基于数量动因、作业动因的成本信息是满足于不同的成本信息需要的。因此,企业成本核算系统必须能够提供各种基于不同动因的成本信息。

### 5. 企业成本核算系统能够支持企业所有类型的管理决策,企业能够正确应用各种成本信息

企业成本核算系统能够支持企业所有类型的管理决策,信息决策者也应

<sup>①</sup> 准确(accuracy)与精确(precision)不一样。准确是指信息没有错误或差错,信息不是错误的;精确是指数据恰恰如此,信息在所有微小的细节上都是正确的。