

立信会计丛书

新编成本会计学

主 编 樊晓琪

副主编 朱朝晖

YINBIAN CHENGBEN KUALJIXUE

立信会计出版社

立信会计丛书

新编成本会计学

XINBIAN CHENGBEN KUAIJIXUE

主 编 樊晓琪

副主编 朱朝晖

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

新编成本会计学/樊晓琪主编. —上海:立信会计出版社, 2003.8

(立信会计丛书)

ISBN 7-5429-1132-5

I. 新... II. 樊... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 068416 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021) 64695050 × 215 (021) 64391885 (传真) (021) 64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	lxaph@sh163c.stanet.cn
E-mail	lxzbs@sh163c.net(总编室)

印 刷	上海申松立信印刷厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	11.75
插 页	2
字 数	289 千字
版 次	2003 年 9 月第 1 版
印 次	2004 年 1 月第 3 次
印 数	6 001-9 000
书 号	ISBN 7-5429-1132-5/F·1039
定 价	20.80 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

成本会计是中级财务会计的后续课程。本书根据《企业会计准则》、《企业财务通则》和已颁发的具体企业会计准则,并参照最新会计制度,吸收我国会计工作和会计教学的实践经验,以及同类教材的优点编写而成。

本书主要以典型的工业企业为例,从成本计算方法出发,对成本核算的理论和方法进行全、系统的阐述;同时,针对各行业在成本核算上的差别,对其他主要行业成本核算的特点进行了概括的阐述。由于企业经营管理对成本控制的需要,本书概括地介绍了标准成本法。成本会计工作为企业内部各有关方面提供成本信息,本书对成本报表及其分析进行了较为详细的阐述。最后,本书对作业成本法与质量成本等专题内容进行了阐述。

本书通俗易懂,简明实用。可作为大学本科、专科财务会计专业的教材,也可以供在职财会人员学习提高使用。

本书由樊晓琪任主编、朱朝晖任副主编,负责大纲的拟订、全书总纂、修改和定稿。具体分工如下:第一章、第三章(第一节)由涂必玉执笔,第二章、第九章由吴晖执笔,第三章(第二节至第五节)、第五章由樊晓琪执笔,第四章、第六章由朱朝晖执笔,第七章、第十章由张陶勇执笔,第八章、第十一章由裘益政执笔。

由于编者水平有限,本书难免存在缺点和错误,在此,敬请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的涵义和作用	1
第二节 成本会计的产生和发展	5
第三节 成本会计的内容和任务	12
第四节 成本会计工作的组织	16
思考题	21
第二章 成本核算原理	22
第一节 成本核算的原则与要求	22
第二节 费用的分类	31
第三节 成本核算的基本程序	35
思考题	40
第三章 费用归集与分配的程序和方法(一)	41
第一节 要素费用的核算	41
第二节 辅助生产费用的核算	67
第三节 制造费用的核算	84
第四节 生产损失的核算	95
第五节 期间费用的核算	105
思考题	110
第四章 费用归集与分配的程序和方法(二)	112

第一节	在产品数量的核算·····	112
第二节	生产费用在完工产品与在产品之间的分配·····	115
思考题	·····	136
第五章	成本计算的基本方法 ·····	137
第一节	成本计算方法概述·····	137
第二节	品种法·····	144
第三节	分批法·····	166
第四节	分步法·····	177
思考题	·····	200
第六章	成本计算的辅助方法 ·····	201
第一节	分类法·····	201
第二节	联产品、副产品和等级品成本的计算·····	209
第三节	定额法·····	221
思考题	·····	242
第七章	成本控制与标准成本 ·····	243
第一节	成本控制的基本原理·····	243
第二节	成本控制的基本方法——标准成本法·····	247
思考题	·····	269
第八章	成本报表及其分析 ·····	271
第一节	成本报表·····	271
第二节	成本分析·····	282
思考题	·····	307
第九章	其他行业成本核算 ·····	308

第一节	施工企业成本的核算	308
第二节	交通运输企业成本的核算	316
第三节	商品流通企业成本的核算	324
	思考题	332
第十章	作业成本法	334
第一节	作业成本法的理论基础	334
第二节	作业成本法的基本程序	340
第三节	作业成本法的评价	345
	思考题	351
第十一章	质量成本	352
第一节	质量成本概述	352
第二节	质量成本的核算与报告	357
第三节	质量成本控制与考核	361
	思考题	367
	主要参考书目	368

第一章 总 论

第一节 成本的涵义和作用

一、成本的涵义

成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业经济效益,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,都是极为重要的。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济内涵。

马克思在分析资本主义商品生产时指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那末,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”^①“商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^②马克思在这里所说的“商品的成本价格”指的就是产品成本。这一经典论述,既从耗费角度指明了商品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成的;同时又从补偿角度指出了商品成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西。由此可见,商品成本是商品价值的最重要组成部分,是耗费和补偿的统一体;它既是生产耗费的反映,

①、② 马克思恩格斯全集,第25卷,北京:人民出版社,1974.30

又是生产补偿的尺度。

在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的一定需要,同时要以产品的销售收入补偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费,并取得盈利。只有这样,才能使企业以至整个社会得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性。马克思的成本价格理论,其基本原理同样适用于社会主义市场经济。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三个部分组成:①已耗费的生产资料转移的价值(c),即生产经营过程中耗费的物化劳动价值;②劳动者为自己劳动所创造的价值(v),即活劳动消耗中的必要劳动部分;③劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。上述的前两个部分,即 $c+v$,是商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现,也是生产经营过程中所耗费的资金的总和。这就是社会主义制度下产品成本的经济内涵,也称为理论成本。

马克思关于商品产品成本的论述是对成本经济内涵的高度理论概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南,是实际工作中制定成本开支范围,考虑劳动耗费的补偿尺度的重要理论依据。但是,社会经济现象是纷繁复杂的,企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此,理论成本与实际工作中所应用的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面:

(1)在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入了成本。可见,实际工作中的

成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出来说,从实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,可促使其减少生产损失。当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离,必须严格限制,否则,成本的计算就失去了理论依据。

(2) 上述的“成本”概念是就企业生产经营中所发生的全部劳动耗费而言的,即是一个“完全成本”的概念。在实际工作中,是将其全部对象化,从而全部计入产品成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,则取决于成本核算制度。如按照我国现行企业会计制度的规定,工业企业应采用制造成本法计算产品成本,从而企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两大部分。在这里,产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和,包括直接材料、直接人工和全部制造费用;期间费用则包括管理费用、营业费用和财务费用。在制造成本法下,期间费用不计入产品成本,而是直接计入当期损益。

(3) 上述理论成本的概念主要是针对产品成本而言的。随着社会经济的发展和企业管理要求的提高,成本概念在不断地发展、变化,人们所能感受到的成本范围逐渐地扩大。从其过程结构上看,它已不只是局限于生产过程的成本,而是与产品的设计、开发、生产、销售和使用全过程相随的概念。从其内容结构上看,它已不只是考虑与生产、销售和售后服务相关的直接消耗的物化劳动和活劳动的价值,而是对事前、事中、事后成本的一种全面考虑。从其所涉及的对象而言,成本已不仅仅是人们所熟悉的生产成本问题,随着会计管理职能的逐渐扩大,它涉及诸如质量成本、边际成本、机会成本、作业成本、环境成本和战略成本等众多新型的成本范畴。所以说成本是一个涵义较广的综合性概念。

二、成本的作用

在社会主义市场经济条件下,成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

1. 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果即销售收入来补偿的,而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能使企业再生产按原有规模进行。反之,如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本作为补偿生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

由于成本是生产耗费的综合反映,所以企业经营管理中各方面工作的业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如,产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等,最终都可以在成本中反映出来。因此,成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标。正因为如此,我们可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内部各单位加强经济核算,努力改进管理,降低成本,提高经济效益。例如,通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标,可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支,促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费;又如通过成本的对比和分析,可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找

出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

3. 成本是制定产品价格的一项重要依据

产品的定价是一项复杂的工作,需要考虑的因素很多,例如国家的价格政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。但是,企业在制定产品价格时,必须考虑企业的实际承受能力,即产品实际成本水平,因为成本是产品价格制定的最低经济界限。如果产品的价格低于它的成本,企业生产耗费就不能全部由产品销售收入来补偿。所以产品成本是制定产品价格的一项重要依据。

4. 成本是企业进行决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。要做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为,在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少,而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步产生和发展起来的。成本会计的产生和发展先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。成本会计的理论和方法体系,随着发展阶段的不同而呈现出不同特点。

一、早期成本会计阶段(1880~1920年)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂代替了手工工场,会计人员为了满足企业在管理

上的需要,对成本计算进行了研究,起初是在会计账簿之外,用统计方法来计算成本的。此时,成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本得到了普遍重视。为了满足有关方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的精确性,成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统。将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以,也称为记录型成本会计。在这一时期,成本会计的方法取得了以下进展:

1. 建立材料核算和管理办法

如设立材料账户和材料卡片,并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”,以确保材料既能保证生产需要,又可节约使用资金;建立材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度控制材料耗用量,按先进先出法计算材料耗用成本。

2. 建立工时记录和人工成本计算方法

使用时间卡片,登记工人工作时间和完成产量;将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和正确计算人工成本。

3. 建立间接制造费用分配办法

随着工厂制度的建立,企业生产设备大量增加,间接制造费用也很快增长,成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列入成本,而将间接制造费用作为生产损失的做法。于是,对间接制造费用的分配进行了研究,在实践中先后提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配理论。

4. 建立产品成本计算方法

根据制造业生产特点,利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

与此同时,在理论方面,成本会计著作也纷纷出版。被称为第一本成本会计著作的是 1885 年出版的梅特卡夫(H. Metcalfe)著的《制造成本》一书;英国电力工程师加克(E. Garcke)和会计师费尔斯(J. M. Fells)合著的《工厂会计》于 1887 年问世,该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本的方法,最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算,得出营业毛利。这本书对于成本会计的建立,具有极为重要的意义,被认为是 19 世纪最著名、最有影响的成本会计专著。

早期研究成本会计的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过如下定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”

二、近代成本会计阶段(1921~1945 年)

随着科学技术的飞速发展,企业生存的外部环境日趋复杂,对企业管理提出了越来越高的要求,从而促使成本会计的不断发展。在这一时期,成本会计取得了以下进展:

1. 实施标准成本制度

19 世纪末、20 世纪初,资本主义企业推行泰勒的科学管理制度。它得到了资本家的普遍重视,先在美国广泛推行,以后又传播到其他工业发达国家。泰勒的科学管理方法,对成本会计的发展产生了深刻的影响。此时美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际耗费情况,只有事后通过计算实际成本才知道。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定标准成本,并据以控制日常的生产消耗和定期进行成本分析。这样,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手

段,使成本会计的理论和方法有了进一步完善和发展,形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已经进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

2. 完善预算控制方法

预算控制是作为科学管理制度的另一方面被引进成本会计体系中的。它与标准成本制度是成本控制的两大支柱。预算控制的初始,采用的是固定预算方法,即根据预算期间某一业务量(如产量)计划水平来确定其相应的预算数。但是,由于产量变动使预算数和实际数无法比较,影响了预算控制的实际效果。到了1928年,美国一些会计师和工程师根据成本与产量的关系,提出分别制定弹性预算和固定预算方法。所谓弹性预算是根据计划期内可以预见某一业务量的各种水平来确定相应的预算标准,使间接费用实际数同计划数更具有可比性。这样,企业预算可以合理地控制不同属性的费用支出,有助于正确考核经营者的工作成绩。

3. 成本会计应用范围更加广泛和深入

在这一时期,成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。

4. 成本会计形成了完全独立的学科

在这一阶段的后期,出版了不少成本会计名著,例如,美国尼科尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrbach)合著的《成本会计》,陀尔(J. L. Dohr)著的《成本会计原理和实务》等,从而使成本会计的理论和方法进一步发展和完善,形成了完全独立的学科。

这一时期的成本会计的定义,可引用英国会计专家杰·贝蒂(J. Batty)的表述:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

三、现代成本会计阶段(1945 年以后)

(一) 以管理为主的现代成本会计

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新换代很快;企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争十分剧烈。面对社会经济出现的新情况,企业为了适应社会化大生产的客观要求,管理也要现代化。随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛应用,从而使成本会计发展到了一个新的阶段,即成本会计的重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。其主要内容如下:

1. 开展成本的预测和决策

为了主动控制成本,现代成本会计逐步把成本的预测和决策放在重要地位。运用预测理论和方法,建立起数量化的管理技术,对未来成本发展趋势做出科学的估计和测算;运用决策理论和方法,依据各种成本数据,采用数学模型,按照成本最优化的要求,研究各种方案的可行性,选取最优方案,谋取企业的最佳效益,于是线性规划、概率等数学方法日益渗透到成本会计领域,使成本会计向预防性管理方向发展。

2. 实行目标成本计算

随着英国管理学家德鲁克(P. Drucker)在 20 世纪 50 年代所提出的目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。在产品设计之前,按照客户能接受的价格确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本;用目标成本控制产品设计,使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。这样,成本会计扩展到技术领域,从经济着眼,从技术着手,把技术与经济结合起来,有效地促使成本降低。

3. 实施责任成本计算

随着企业规模日益扩大和管理日趋复杂,管理集权制转为分

权制。为了加强企业内部各级单位的业绩考核,1952年美国会计学家希琴斯(J. A. Higgins)倡导了责任会计,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本,进行责任成本核算,使成本控制更为有效。

4. 实行变动成本计算

这种成本计算模式只把变动生产成本计入产品成本,而把当期固定费用直接从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。它既减少了计算工作量,还为企业进行预测和决策创造了便利条件。但是,由于这种模式也存在一定缺陷,所以只停留在企业内部使用。

5. 推行质量成本计算

随着工业生产的发展,企业对质量管理日益重视。到20世纪60年代末,质量成本概念基本形成;确定了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法,从而扩大了成本会计的研究领域。

(二) 新的制造环境下的现代成本会计

近一二十年来,高科技被广泛应用于生产,如自动化设备、机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产等。企业制造环境已从过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化。在新的制造环境下,产品成本结构发生了重大变化。如有些企业的直接人工成本占总成本的比例从20世纪70年代的40%左右急速下降至10%左右,在某些高科技企业甚至已低于5%,而制造费用占总成本的比例却大幅度提高,其构成内容也大大复杂化。为了适应新的制造环境,“适时生产系统”(Just-In-Time Production System,简称JIT)便应运而生。JIT是一种严格的需求带动生产的制度,要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合,保质、保量并适时送到后一加工或销售环节,毋须建立材料、在产品和产成品库存,实现“零存货”(Zero Inventory),以降低存货库存成本。正因为这样,适时生产系统的“适时”必须和“全面质量管理”(Total Quality