

COST

成本会计学

ACCOUNTING

杨玉红 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

成本会计学

主编 杨玉红

责任编辑 吴蔚
封面设计 周文

成本会计学

立信会计出版社
地址 上海市中山南路333号
电话 (021)6411389
网址 www.lixinhp.com
E-mail lixinhp@sh163.net
Tel: (021)6411371

印开本 890毫米×1240毫米 1/32
印张 12.75
字数 330千字
版次 2009年2月第1版
印次 2009年2月第1次
印数 1-3000
书号 ISBN 978-7-5428-5232-9 · F · 1644



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/杨玉红主编. —上海:立信会计出版社,
2009. 2

ISBN 978-7-5429-2222-9

I. 成… II. 杨… III. 成本会计 IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 016764 号

策划编辑 余 榕
责任编辑 陈 旻
封面设计 周崇文

成本会计学

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	E-mail	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	Tel:	(021)64411071
网上书店	www.lixinbook.com		
经 销	各地新华书店		

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890 毫米×1240 毫米 1/32
印 张	12.75
字 数	336 千字
版 次	2009 年 2 月第 1 版
印 次	2009 年 2 月第 1 次
印 数	1—3 000
书 号	ISBN 978-7-5429-2222-9/F·1944
定 价	22.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

前 言

成本是指会计主体在经济活动中所发生的各种耗费,是一种价值范畴,是在经济活动中客观存在的。加强成本管理、努力降低成本,不仅对提高企业经济效益,而且对提高整个社会的经济效益都极其重要。成本会计是财务会计的后续课程,是对企业成本核算理论和方法所作的全面、系统的阐述,作为经济类专业的学生,要学好这门课程,既需要一位好老师,同时也需要一本系统、适用、有特色的教材,本书正是作者基于这种思想所作的努力。综观全书,具有如下三个特点:

第一,理论表述详细、通俗,易于理解与掌握。本书是作者在对企业成本核算工作非常熟悉的基础上,结合多年教学经验以及各位同仁和广大学生不断反馈的意见和建议,反复向从事成本核算工作多年,具有丰富工作经验的会计工作者请教,多次修改,并吸取了很多成本会计教材的精华编写而成,内容完整、通俗易懂。

第二,突出实用性和可操作性,达到理论与实践的密切结合。本书在编写时每章都经过详细推敲和反复琢磨,章节排列科学合理,内容安排详略得当,例题编写切合实际,每章后面都附有复习思考题或有针对性的练习题,在熟悉理论的基础上,注重培养读者成本核算的实践能力,使理论与实践密切结合。

第三,注重成本会计学科的基础性和规范性。本书在编写过程中,不仅注重对成本会计基础理论、基本知识和技能的全面介绍,而且强调教材中专业术语的表达、指标的计算口径、会计科目

的设置及会计处理的相关规定与企业会计准则体系的规范要求相一致。

本书共分十章,以工业企业成本核算为主线,阐述了成本会计的基本内容,第一、第二章主要介绍成本会计的基本概念、职能、目标、成本核算的程序和要求等内容;第三至第六章介绍各种费用要素的归集与分配;第七至第九章介绍成本会计核算的方法;第十章详细阐述了成本会计报表的编制与分析。

本书由杨玉红担任主编,负责大纲的拟订及全部书稿的总纂、修改和定稿,第三章由何成兵编写,第六章由高瑾瑛编写,第九、第十章由赵德芳编写,其余各章由杨玉红编写。

本书既可作为高等院校会计学、理财学和企业管理等专业的教学用书,亦可作为经济工作者在岗培训以及自学者自学用书。

在本书出版之际,特别感谢立信会计出版社的大力支持和帮助。

作 者

2009年2月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本会计的形成和发展	5
第三节 成本会计的内容	11
第四节 成本会计的职能	15
第五节 成本会计工作的组织	17
复习思考题	21
第二章 产品生产企业成本核算的要求和一般程序	22
第一节 产品生产企业成本核算的要求	22
第二节 产品生产企业的费用要素和成本项目	28
第三节 成本核算的一般程序	32
复习思考题	36
第三章 一般要素费用的归集与分配	37
第一节 要素费用的归集与分配概述	37
第二节 材料费用的归集与分配	40
第三节 外购动力费用的归集与分配	55
第四节 职工薪酬的归集与分配	58
第五节 折旧费用的归集与分配	70
第六节 制造费用的归集与分配	76

第七节 期间费用的归集与分配	87
复习思考题	89
练习题	90
第四章 辅助生产费用的核算	93
第一节 辅助生产费用的归集	93
第二节 辅助生产费用的分配	96
复习思考题	108
练习题	109
第五章 生产损失的核算	110
第一节 废品损失的核算	110
第二节 停工损失的核算	119
复习思考题	122
练习题	123
第六章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	125
第一节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配概述	125
第二节 在产品数量的核算	127
第三节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法	131
第四节 完工产品成本的结转	152
复习思考题	154
练习题	154
第七章 企业产品成本计算的基本方法	156
第一节 产品成本计算的基本方法概述	156
第二节 产品成本计算的品种法	162

第三节 产品成本计算的分批法	174
第四节 产品成本计算的分步法	186
复习思考题	213
练习题	214
第八章 产品成本核算的辅助方法	221
第一节 产品成本计算的分类法	221
第二节 产品成本计算的定额法	227
第三节 联产品、副产品、等级产品的成本计算	236
复习思考题	241
练习题	241
第九章 其他行业成本核算	244
第一节 商品流通企业的成本核算	244
第二节 施工企业的成本核算	265
第三节 运输企业的成本核算	283
第四节 旅游、饮食服务业的成本核算	298
复习思考题	305
练习题	306
第十章 成本报表的编制和分析	307
第一节 成本报表概述	307
第二节 成本报表分析的程序和方法	312
第三节 产品生产成本报表的编制和分析	324
第四节 主要产品单位成本表的编制和分析	337
第五节 制造费用明细表的编制和分析	344
第六节 期间费用明细表的编制和分析	349

第七节 主要技术经济指标分析	352
复习思考题	358
练习题	358
练习题参考答案	361
主要参考文献	398

第一章 总 论

成本是一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。在市场经济条件下,成本管理在企业的经济管理活动中起着重要的作用。成本的降低,不仅意味着企业经济效益的提高,而且对提高整个社会经济效益都起着非常重要的作用。成本会计的研究对象就是各行业的成本支出。通过本章的学习,要求理解和掌握成本的涵义、了解成本会计的形成和发展、成本会计的内容、成本会计的职能以及成本会计的工作组织等内容。

第一节 成本概述

企业在生产经营活动中,加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业的经济效益,或者提高整个社会的经济效益都是非常重要的。成本作为会计理论体系中的一个非常重要的概念,是研究成本会计必须首先要解决的问题。

一、成本的涵义

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。人们要进行生产经营活动或达到一定的目的,就必须耗费一定的资源(人力、物力和财力),其所耗费资源的货币表现及其对象化,称之为成本。成本作为一种价值范畴,在商品经济中是客观存在的,并且随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断地变化发展之中。

关于成本,有以下三方面的涵义:

(1) 成本属于商品经济的价值范畴。即成本是构成商品价值的重要组成部分,是商品生产中生产要素耗费的货币表现。

(2) 成本这种耗费或支出是相对于“主体”而言的,它必须明确是属于谁的耗费或支出,因此,成本是对象化了的费用或取得资源的代价。

(3) 成本具有补偿的性质。它是为了保证企业再生产而应从销售收入中得到补偿的价值。成本本质上是一种价值牺牲。它作为实现一定的目的而付出资源的价值牺牲,可以是多种资源的价值牺牲,也可以是某些方面的资源价值牺牲。从更广的涵义看,成本是为达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值。马克思曾科学地指出了成本的经济性质:“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 ,那么,在商品中剩下来的,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”。“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,只是补偿商品生产中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”(《资本论》第3卷,《马克思恩格斯全集》第25卷)。

马克思的这段话,第一,指出的只是产品成本的经济实质,并不是泛指一切成本;第二,从耗费角度指明了产品成本的经济实质是 C (已经消耗的生产资料的价值)+ V (劳动者为自己的劳动所创造的价值),由于 $C + V$ 的价值无法计量,人们所能计量和把握的成本,实际上是 $C + V$ 的价格,即成本价格;第三,从补偿角度,指明了成本是补偿商品生产中使资本家自身消耗的东西,即成本是企业维持简单再生产的补偿尺度,如果成本不能全部得到补偿,则企业简单再生产就无法进行。这实际上是说明了成本对于再生产的作用。

马克思对于成本的考察,既看到耗费,又重视补偿,这是对成本性质完整的理解。由此可见,在一定的产品销售量和销售价格条件下,产品成本水平的高低,不但制约着企业的生存,决定着剩余价值 M 即

利润的多少,而且制约着企业再生产扩大的可能性。在商品生产条件下,耗费和补偿是对立统一的。任何耗费总是个别生产者的事,而补偿则是社会的过程。耗费要求得到补偿和能否得到补偿是两个不同的概念。这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求以较少的耗费来寻求补偿,并获取最大限度的利润。

在实际工作中为了加强企业的成本管理和正确地进行决策,涉及和应用的成本概念是多种多样的,其内涵有的已经超出了商品成本的范围,如可控成本、不可控成本、机会成本、边际成本等。

二、成本在经济活动中的作用

成本在经济管理工作中具有十分重要的作用,其具体表现主要在以下四个方面。

1. 成本是补偿生产经营活动耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产经营活动中所发生的资金耗费进行补偿。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,才能维持资金周转按原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,就会出现资金短缺,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,成本作为补偿生产经营耗费尺度的作用,不仅对企业,而且对整个社会经济发展有着重要的影响。

2. 成本是制定产品价格的基础

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业,在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段,人们还不能直接计算产品的价值,而只能计算成本,通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此,成

本就成了制定产品价格的基础。当然,产品的定价是一项复杂的工作,应考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策、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。

3. 成本是综合反映企业工作质量的一项重要指标

成本是一项综合反映企业生产经营状况的指标,无论劳动生产效率高低、机器利用效率高低、材料消耗多少或是费用开支升降等,最终都会在成本中表现出来。通过对成本的比较和分析,可以发现企业哪方面有了节约,哪方面存在浪费,哪方面工作有了提高,哪方面工作存在缺点。要降低成本,就必须厉行节约,改进生产管理,降低活劳动和物化劳动的浪费。

成本是综合反映企业工作质量的指标,因而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。

4. 成本是企业进行决策的重要依据

企业进行再生产,必须能够为社会提供更多更好的产品和增加更多的积累。在一定的条件下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少和企业在市场上竞争力的强弱。努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点,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 成本会计的形成和发展

成本作为一种客观存在的观念、思想以及简单的记录计量行为,在很早以前就产生了,但作为现代意义上的成本会计,是伴随着工业革命后的近代制造业而产生和逐步发展起来的。其先后经历了早期成本会计阶段、近代成本会计阶段、现代成本会计阶段和战略成本会计阶段。成本会计的理论和方法体系在不同的发展阶段呈现出其不同的特点。

一、早期成本会计阶段(1880~1920年)

随着英国产业革命完成,用机器代替了手工劳动,用工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。此时,成本会计出现了萌芽。从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要是采用分批法或分步法成本会计制度;从成本会计的目的来看,计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以,初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。其发展主要表现在以下五个方面。

1. 建立了成本核算和管理办法

这主要表现在设立了材料账户和材料明细卡,并在卡片上标明最高存量和最低存量,以确保材料既要保证生产需要,又要节约使用资金;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. 建立了工时记录和人工成本计算方法

这主要表现在建立和使用时间卡片,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

这主要表现在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. 制造业确定了产品成本计算方法

这主要表现在根据制造业生产特点,利用分批成本算法或分步成本算法计算产品成本。

5. 成本会计著作出版

1885年出版的梅特卡夫(H. Metcalfe)著的《制造成本》,被称为第一本成本会计著作;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,最后通过“营业”账户借、贷双方余额得出营业毛利的结算办法。这本著作的问世,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。

二、近代成本会计阶段(1921~1945年)

19世纪末、20世纪初,在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理对成本会计的发展产生了深刻的影响。标准成本法的出现使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大的变化,成本会计进入了一个新的发展阶段。近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,为生产过程的成本控制提供条件。这一时期成本会计的发展主要表现在以下三个方面。

1. 标准成本制度开始实施

20世纪初,泰勒的科学管理制度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

本会计不只在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与定期进行成本分析。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. 完善了预算控制方法

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。预算控制的初始,是采用固定预算方法,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,提出了分别制定弹性预算和固定预算的方法。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的预算。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,如美国尼科尔森(J. I. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrback)合著的《成本会计》,陀尔(J. I. 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。

三、现代成本会计阶段(1945~1980年)

20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期。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广泛应用,成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计发展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并能适应新的产业环境的现代成本会计模式。这主要表现在两大方面。

1. 以成本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。随着管理现代化的进展,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,即成本会计发展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,现代成本会计逐步转向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作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。在产品的设计之前,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) 实施责任成本会计。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) 采用变动成本计算法计算产品成本。这种成本计算模式只把