

当代

企业成本会计管理理论与实务研究

何成兵 石 洁 许 甜◎著

DANGDAI QIYE CHENGBEN KUALI GUANLI LILUN
YU SHIWU YANJIU



电子科技大学出版社

University of Electronic Science and Technology of China Press

当代

企业成本会计管理理论与实务研究

何成兵 石 洁 许 甜◎著

常州大学图书馆
藏书章



电子科技大学出版社

University of Electronic Science and Technology of China Press

· 成都 ·

图书在版编目(CIP)数据

当代企业成本会计管理理论与实务研究/何成兵,
石洁,许甜著. —成都:电子科技大学出版社,2017.12
ISBN 978-7-5647-5433-4

I. ①当… II. ①何… ②石… ③许… III. ①成本
会计 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 313711 号

内容简介

在市场经济越来越完善的条件下,企业想要在竞争中立于不败之地,就需要不断降低产品的生产成本,做好生产成本的核算。本书对现代成本会计所涉及的内容进行了论述,深入浅出,认真总结了我国的成本会计的经验,结合当前的国情实际,有选择性地对西方的成本会计的理论进行吸收借鉴,具有现实性和前瞻性。本书适用于企业管理人员和相关研究人员参阅。

当代企业成本会计管理理论与实务研究

DANGDAI QIYE CHENGBEN KUAIJI GUANLI LILUN YU SHIWU YANJIU

何成兵 石洁 许甜 著

策划编辑 杜倩 刘愚

责任编辑 刘愚

出版发行 电子科技大学出版社

成都市一环路东一段 159 号电子信息产业大厦九楼 邮编 610051

主 页 www.uestcp.com.cn

服务电话 028—83203399

邮购电话 028—83201495

印 刷 三河市铭浩彩色印装有限公司

成品尺寸 170 mm×240 mm

印 张 18

字 数 323 千字

版 次 2018 年 5 月第 1 版

印 次 2018 年 5 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5647-5433-4

定 价 62.00 元

版权所有,侵权必究

前 言

进入 21 世纪以来,经济全球化的深入发展,高科技的飞速前进,使得企业的制造环境发生了巨大的变化,由过去的劳动密集型向资本和技术密集型转化。2016 年中央经济工作会议提出了“降成本”这一工作任务。国家统计局公布的数据显示,2015 年国内规模以上工业企业利润总额 63 554 亿元,比上年下降 2.3%,为多年来首次下降。长期以来,我国实体经济企业成本居高不下,高昂的成本挤占了企业狭窄的利润空间。在市场经济越来越完善的条件下,一切经济活动都会受到市场的影响,企业想要在竞争中立于不败之地,必须通过降低产品的生产成本,做好生产成本的核算,来改进技术方法和提高利润。

本书共分为九章。第一章为成本与企业成本会计概述,分析了企业成本的含义与作用,成本会计的发展、职能和分类以及成本会计的组织。第二章为当代企业成本管理目标,主要内容包括成本管理目标概述、费用预算和产品成本计划及其编制等。第三章为当代企业产品成本核算方法,对产品成本核算的一般方法、产品成本核算的辅助方法和不同类型行业成本核算的特点进行了研究。第四章为企业成本费用的分摊与归集,对辅助生产费用的分摊与归集、基本生产车间制造费用分摊与归集、生产损失的核算和期间费用的归集与结转等方面进行了研究。第五章主要是当代企业不同成本会计管理的分类表述,包括作业成本会计、质量成本会计和环境成本会计等方面内容。第六章为当代企业产品成本会计控制与考核,内容有成本控制概述、成本控制的方法和企业成本考核三个方面。第七章为企业成本会计报表与分析,主要内容包括成本报表的作用和种类、成本分析的程序与方法和企业产品成本分析等内容。第八章为其他行业成本核算实务,包括施工企业成本核算、房地产开发企业成本核算、交通运输企业成本核算、农业生产成本核算。第九章为当代企业成本会计管理前沿,主要从时间驱动作业成本法、弹性边际成本法、资源消耗会计三个方面进行了研究探讨。

本书注重理论与实践相结合。在写作过程中,本书对现代成本会计所涉及的内容进行了论述,力求深入浅出,本书在写作过程中,认真总结了我国的成本会计的经验,结合当前的国情实际,有选择性地对西方的成本会

计的理论进行吸收借鉴,使本书具有现实性和前瞻性的特点。

本书在撰写的过程中,参考了很多专家学者的著作,在此表示衷心的感谢,因篇幅有限,未能一一列出,在这里表示歉意。由于作者水平有限,书中难免会有纰漏和不成熟之处,敬请广大读者朋友们予以批评、指正。

作 者

2017年8月

目 录

第一章 成本与企业成本会计概述	1
第一节 企业成本的含义与作用	1
第二节 成本会计的发展、职能和分类	15
第三节 成本会计的组织	24
第二章 当代企业成本管理目标	32
第一节 成本管理目标概述	32
第二节 费用预算	43
第三节 产品成本计划及其编制	49
第三章 当代企业产品成本核算方法	66
第一节 产品成本核算的一般方法	66
第二节 产品成本核算的辅助方法	78
第三节 不同类型行业成本核算的特点	87
第四章 企业成本费用的分摊与归集	105
第一节 辅助生产费用的分摊与归集	105
第二节 基本生产车间制造费用分摊与归集	109
第三节 生产损失的核算	114
第四节 期间费用的归集与结转	124
第五章 当代企业不同成本会计管理的分类表述	132
第一节 作业成本会计	132
第二节 质量成本会计	141
第三节 环境成本会计	149
第六章 当代企业产品成本会计控制与考核	161
第一节 成本控制概述	161

►当代企业成本会计管理理论与实务研究

第二节 成本控制的方法	166
第三节 企业成本考核	185
第七章 企业成本会计报表与分析	190
第一节 成本报表的作用和种类	190
第二节 成本分析的程序与方法	195
第三节 企业产品成本分析	202
第八章 其他行业成本核算实务	214
第一节 施工企业成本核算	214
第二节 房地产开发企业成本核算	224
第三节 交通运输企业成本核算	231
第四节 农业生产成本核算	240
第九章 当代企业成本会计管理前沿	250
第一节 时间驱动作业成本法	250
第二节 弹性边际成本法	254
第三节 资源消耗会计	263
参考文献	279

第一章 成本与企业成本会计概述

成本是商品价值的重要组成部分,企业的成本会计是为了求得产品的总成本和单位成本而对全部生产费用进行核算的会计。强化企业成本会计的业务能力,努力降低成本,无论是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,都具有极为重要的作用。本章从整体上对成本与成本会计进行研究,具体内容包括企业成本的含义与作用,成本会计的发展、职能和分类,成本会计的基础工作和组织。

第一节 企业成本的含义与作用

一、成本的含义

(一)成本的经济内涵

成本是一个价值范畴,它同价值有着密切的联系。在市场经济条件下,社会产品仍是使用价值和价值的统一。商品价值取决于生产上耗用的社会必要劳动量,成本是商品价值的主要构成部分。马克思在《资本论》中对成本的概念进行了界定,他在科学地分析了资本主义商品生产后指出“按照资本主义生产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,在商品中剩下的只是一个在生产要素上耗费的资本价值。 $+v$ 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,这就是成本价值。”^②在上述论述中,马克思既从耗费角度指明了成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成;同时,又从补偿角度

① 马克思恩格斯全集(第 25 卷)[C],北京:人民出版社,1974,第 30 页。

② 马克思恩格斯全集(第 25 卷)[C],北京:人民出版社,1974,第 33 页。

指出了成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西。由此可知,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,它既是生产中耗费的反映,又是生产过程补偿的尺度。如果企业在生产过程中所发生的成本不能得到补偿,则企业不仅不能进行扩大再生产,就连简单再生产都无法进行下去。

我国目前实行的社会主义市场经济体制,作为与商品经济相联系的成本,在社会主义市场经济中,仍然是作为一个经济范畴而存在。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。只是其内涵由于所有制的不同有了新的含义。社会主义市场经济条件下的商品价值由以下三部分组成:一是生产经营过程中耗费的物化劳动价值(c),即已耗费的生产品转移价值;二是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(即归个人支配的部分,主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬等);三是劳动者为社会劳动创造的价值(m,即归社会支配的部分,包括税金和利润等)。产品价值的前两部分是形成产品成本的基础,是成本包括内容的客观依据。所以,产品成本就其实质来说,是产品价值中的物化劳动的转移价值和劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现。这就是社会主义制度下的成本经济内涵,也称为“理论成本”。

(二)成本的实际内容

从理论上说,产品成本应是产品价值中的前两部分,即物化劳动的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值。但在实际工作中,对于一个实行经济核算制的企业来说,必须以生产经营过程中的收入来弥补支出,补偿生产经营中的资金耗费。《企业产品成本核算制度(试行)》中明确指出,产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。因此,在实际工作中,从资金的补偿角度来看,把某些不构成产品成本的支出,也列入了成本中,这就是产品成本的实际内容,一般将其称为成本开支范围。为了加强对成本的管理,防止滥挤成本,成本开支范围应当由国家统一规定,各企业必须严格遵守。产品成本开支范围是以产品成本的实质为基础,同时又考虑了加强企业经济核算、进行生产耗费的补偿,把一部分与产品价值无关的费用也列入产品成本中。这样有助于充分发挥成本在加强企业生产经营管理和经济核算上的积极作用。目前虽然国家没有一个统一的成本开支范围的具体规定,但其基本内容在基本会计准则、具体会计准则及相关的会计制度中都有体现。

1. 成本开支范围

综合这些规定,成本开支范围包括以下各项。

(1)为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价与运输、装卸、整理等费用。

(2)为制造产品而耗用的动力费。

(3)企业生产单位支出的职工薪酬,包括工资、奖金、津贴和补贴、福利费、社会保险等。

(4)生产用固定资产的折旧费用。

(5)企业生产单位因生产原因发生的废品损失,以及季节性、修理期间的停工损失。

(6)企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费,以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

2. 不得列入成本的开支

为了严肃财经纪律、加强成本管理,会计制度还明确规定,下列各项开支不得列入产品成本。

(1)购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。这些支出属于资本性支出,在财务上不能一次列入成本,只能按期逐月摊入。

(2)对外投资的支出以及分配给投资者的利润支出。

(3)被没收的财物,支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金,以及企业赞助、捐赠等支出。

(4)在公积金中开支的支出等。

可见,成本开支范围是以成本的经济内涵为基础,同时也考虑到企业实行独立核算的要求而制定的,也就是要结合考虑耗费和补偿的关系,使企业在正常生产经营的条件下,既能补偿生产过程中的耗费,又能实现合理的利润。这样,能促使企业不断降低成本,提高经济效益,使企业的资产得到保值增值,投资者得到合理的投资收益。从这个角度出发,在规范成本开支范围时,使得成本的现实内容同其经济内涵稍有背离。比如,生产单位的财产保险费,应属于其中进行分配的部分,由于其是生产过程中不可或缺的支出,也将其列入企业的费用中开支。又比如,废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值。但考虑到企业加强经济核算和改善成本管理以及保证必要的补偿,就将这些费用也计入成本之内。这样,可以提高成本指标综合反映能力,使成本指标能够全面地反映

企业工作质量的好坏,有利于进行成本分析和成本考核。但成本的实际内容与其经济内涵的背离也不能随意扩大,否则,成本将不能反映其经济实质,不便于进行考核和比较。国家综合经济管理部门应结合经济发展的实际情况,适时对成本开支范围进行调整,使宏观经济管理政策为企业提高经济效益、降低成本服务。而成本会计理论研究者,也应对理论成本及实际成本的内容进行理论和实证研究,为宏观经济管理部门决策提供依据。

(三) 期间成本的含义

期间成本也称期间费用,又称非产品成本或非制造成本,是与产品生产活动没有直接联系的成本。期间成本不计成本,而是直接归入当期损益的本期费用。在账务处理上是于发生的当期,全额列在利润表上作为该期销售收入的一个扣减项目。期间成本包括销售费用、管理费用和财务费用三项。

1. 销售费用

销售费用是指企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费等。

2. 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用,包括企业在筹建期间发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等),工会经费,董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等),聘请中介机构费,咨询费(含顾问费),诉讼费,业务招待费,房产税,车船税,土地使用税,印花税,技术转让费,矿产资源补偿费,研究费用,排污费以及企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等。

3. 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的筹资费用,包括利息支出(减利息收入)、汇兑差额以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

期间成本是抵减企业利润的重要因素,因此,要提高企业整体的经济效益,除了降低产品成本外,更重要的是降低期间成本的发生,而且这方面的下降空间还是很大的。在分析企业编制的会计报表时会发现,期间成本的金额一般都比较大大,如果期间成本能不断下降,企业的利润会有大幅度地上升。因此,控制企业期间成本的支出,是企业成本控制的重要环节。

企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则,正确区分产品成本和期间费用。

(四)成本的一般含义

以上论述的产品成本属于成本,但成本并不等于产品成本。成本包括产品成本、期间成本、变动成本、重置成本、沉没成本、差别成本和机会成本等各种具体概念。过分强调 $c+v$ 的普遍意义,反而会把机会成本、差别成本等一些成本概念误认为非成本概念。会计学成本的一般含义应该是对成本进行高度概括,揭示成本的本质,不仅能用来解释产品成本,而且能用来解释实际工作中遇到的各种具体成本。所以会计学成本的一般含义应该是:特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。具体来说,包括如下几层含义:第一,成本必须发生于某一特定的会计主体,以符合会计主体假设。第二,成本的发生是为了达到一定的目的。生产是人类有目的的活动,如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。第三,成本必须是可以用来货币计量的,否则就无法进行成本的核算。同时,成本会计亦属于会计,因此应符合会计的货币计量假设。

以上所研究的成本主要是产品成本、期间成本和成本的一般含义。随着现代成本会计的发展,出现了许多新的成本概念。这标志着人们对成本加深了认识,使成本理论更加丰富、充实和完善,从而为成本会计适应现代企业管理的需要开辟了新的途径。成本会计的发展历程说明,成本会计是随着社会生产的不断发展而形成并逐渐完善的,只有不断地研究新理论、新方法,成本会计的理论和实务才能不断地发展和完善。

二、成本的分类

为了满足企业成本核算、成本控制等的需要,广义的成本可根据不同的标准加以分类。

(一)按成本的经济用途或职能分类

成本按照经济用途或职能分类,可以划分为产品成本和期间成本两大类。

1. 产品成本

产品成本又称制造成本、生产成本,是指产品生产或提供劳务过程中所发生的各项支出。产品成本是使产品在达到目前场所和状态之前所发生的必要支出。制造业企业一般将产品成本划分为直接材料、直接人工、燃料和动力、制造费用四个成本项目。

(1)直接材料。直接材料是指加工产品中耗用的并构成产品实体或主要部分的各种原料、主要材料、外购半成品、辅助材料等。如家具生产过程中耗用的各种木材;汽车制造过程中耗用的各种钢材;服装生产过程中耗用的各种布匹等。

(2)直接人工。直接人工是指在生产产品过程中发生的各种职工薪酬,包括企业应付给直接从事产品生产的职工工资、奖金和各种津贴,也包括为直接从事产品生产的职工支付的福利费、社会保险、带薪缺勤等其他职工薪酬。

(3)燃料和动力。燃料和动力是指制造业企业在生产过程中耗用的各种燃料和动力等费用。从来源上来看,燃料和动力可以是自制的,也可以是外购的。从内容上来看,燃料包括固体燃料,如煤炭、木材等,也包括液体燃料,如汽油、柴油等;动力包括电力、水、风力等。

(4)制造费用。制造费用是指企业为生产产品或提供劳务而发生的各项间接费用,包括企业生产部门(如生产车间)发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的职工薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。制造费用是一种间接生产成本,在发生时先归集,期末再采用一定的标准分配计入各种产品成本中。

如果将这四个成本项目进行组合,可以得到一些不同的成本概念。比如,将直接人工和制造费用合计称为加工成本,或加工费用,是指产品加工过程中发生的各项成本;将直接材料和直接人工合计称为主要成本,它们通常是产品的主要组成部分。但是在知识经济条件下的现代企业里,科学技术含量越来越高,产品成本结构发生了重大变化,很多企业制造费用的比重超过50%,甚至一些新兴的网络科技公司,几乎不发生材料费用。因此,目前很多企业将直接人工和制造费用作为产品成本的主要成本。

除了上述四个成本项目之外,有的企业根据需要还可以适当增加成本

项目,如“外购半成品”“废品损失”等项目。

2. 期间成本

期间成本也称非制造成本、非生产成本、期间费用,是指与产品生产没有直接联系而与会计期间长短相联系的各种耗费,具体包括销售费用、管理费用和财务费用三项。

成本按经济用途或职能分类是成本最基本的分类方式,企业应当根据所发生的有关要素费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则,正确区分产品成本和期间费用。

(二)按成本与特定产品关系或分派方式分类

按照成本与特定产品关系或分派方式分类,可以分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本

直接成本又称可追溯成本,是指与某一特定产品之间具有直接联系、能够经济而又方便地直接计入特定产品的成本。一般来说,大部分的直接材料和直接人工都属于直接成本。

2. 间接成本

间接成本又称不可追溯成本,是指与特定产品没有直接联系,或者不易直接计入产品成本,需要采用适当方法分配计入各种产品的成本。制造费用一般都属于间接成本。间接成本应当采用一定的方法分配计入相关产品的成本。企业应当根据生产经营的特点,以正常生产能力水平为基础,按照资源耗费方式确定合理的分配标准分配间接成本。

关于直接成本、间接成本与产品的关系如图 1-1 所示。

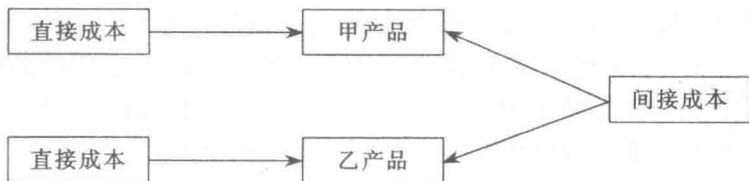


图 1-1 直接成本、间接成本与产品的关系

(三)按成本习性分类

成本习性也称成本可变性,是指成本总额与业务量(产量或销量)变化

的依存关系。按成本习性分类,成本可分为固定成本、变动成本和混合成本。

1. 固定成本

固定成本是指在相关范围内总额不随业务量变动而变动的成本。在相关范围内,单位产品的固定成本随业务量成反比例变动。房屋、建筑物的租金、折旧费、电费、企业管理人员的工资都属于固定成本。固定成本与业务量的关系如图 1-2 所示,单位固定成本与业务量的关系如图 1-3 所示。



图 1-2 固定成本与业务量的关系

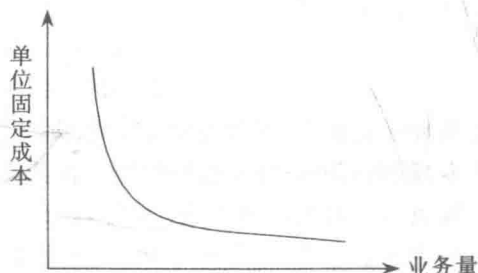


图 1-3 单位固定成本与业务量的关系

固定成本还可以根据企业对成本金额的影响划分为裁决性成本和既定性成本。裁决性成本也称酌量性成本,是指通过管理人员的决策行动可改变其金额的固定成本,如广告费、人员培训费等。既定性成本也称约束性固定成本,是指金额不随管理人员的经营决策而发生改变的固定成本,如固定资产折旧费、保险费等。

2. 变动成本

变动成本是指在相关范围内总额随业务量正比例变动的成本。另外,在相关范围内,单位变动成本保持不变。直接材料、生产工人的计件工资

一般都属于变动成本。这些成本的发生额随业务量的变动而变动。变动成本总额与业务量的关系如图 1-4 所示,单位变动成本与业务量的关系如图 1-5 所示。

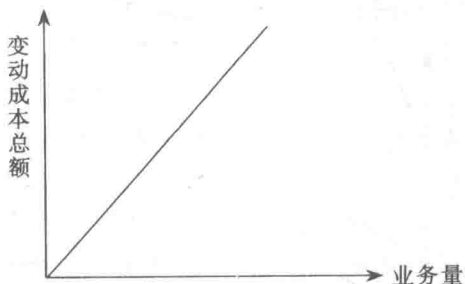


图 1-4 变动成本总额与业务量的关系

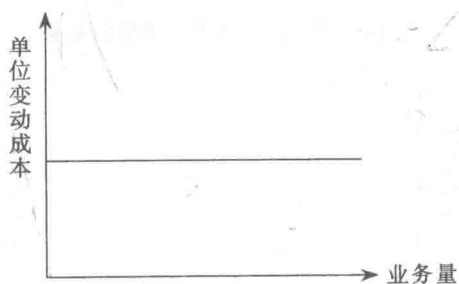


图 1-5 单位变动成本与业务量的关系

3. 混合成本

混合成本是指总额随业务量变动,但不保持严格的比例变动的成本。混合成本的特点是总成本随业务量变动但不成正比例,单位成本也随业务量的增加不成比例的变化,所以混合成本兼有固定成本和变动成本的特点,比如机器设备的维修费、销售人员的工资等都属于混合成本。混合成本按其业务量之间变动趋势的不同,可以进一步分为半变动成本、半固定成本、延期变动成本和曲线变动成本。

(1)半变动成本。半变动成本是指在业务量为零时,就存在一个固定成本,然后随着业务量的增加而增加。比如电话费,每个月都有月租费,然后随着通话时间的增加而增加。半变动成本与业务量的关系如图 1-6 所示。

(2)半固定成本。半固定成本又称阶梯式或步骤式固定成本,是指在一定的业务量范围内成本不变,当业务量增长超过一定限度时,其成本就会相应的跳跃式上升,然后在一定范围内又保持不变,直至发生新的一次

跳跃的成本。半固定成本类似于阶梯,逐级增加。比如质检员的工资,在一定业务量范围内,质检员人数确定,工资也固定不变,但是当业务量增加到一定程度时,需要增加质检员,则其工资也发生跳跃式的增长。半固定成本与业务量的关系如图 1-7 所示。

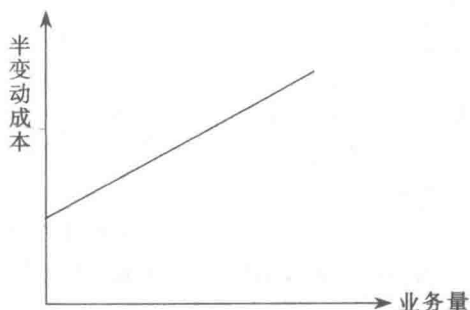


图 1-6 半变动成本与业务量的关系

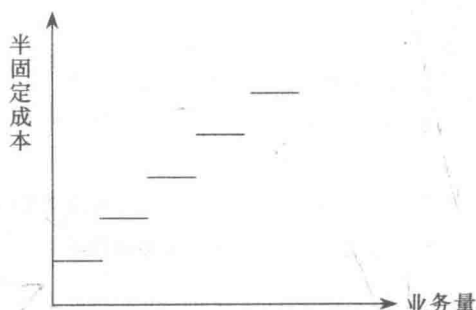


图 1-7 半固定成本与业务量的关系

(3)延期变动成本。延期变动成本是指在一定业务量范围内不变,超过一定业务量范围之后开始随着业务量增加而增加的成本。比如职工的计时工资,在正常工作时间里保持不变,而加班工资则要随着时间长短变化而支付相应的加班工资。延期变动成本与业务量的关系如图 1-8 所示。

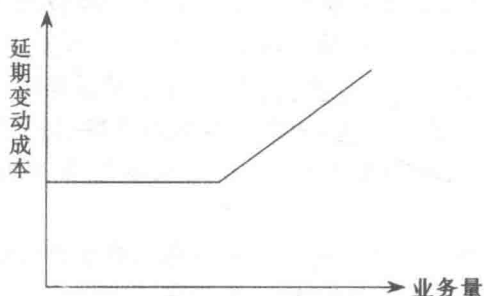


图 1-8 延期变动成本与业务量的关系