

Cost
Accounting



高等学校会计学专业系列教材

成本 会计

主 编 罗正英
副主编 陈 莉 朱雪珍



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

Cost
Accounting



高等学校会计学专业系列教材

成本 会计

主 编 罗正英
副主编 陈 莉 朱雪珍



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 罗正英主编. —北京: 高等教育出版社,
2007.4

ISBN 978 - 7 - 04 - 021385 - 0

I. 成... II. 罗... 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 (2007) 第 036712 号

策划编辑 刘自挥 责任编辑 肖春茂 封面设计 吴 昊 责任印制 潘文瑞

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010-58581118
社 址	北京市西城区德外大街 4 号		021-56964871
邮政编码	100011	免费咨询	800-810-0598
总 机	010-58581000	网 址	http://www.hep.edu.cn
传 真	021-56965341		http://www.hep.com.cn
			http://www.hepsh.com
经 销	蓝色畅想图书发行有限公司	网上订购	http://www.landaco.com
排 版	南京理工出版信息技术有限公司		http://www.landaco.com.cn
印 刷	丹阳市教育印刷厂	畅想教育	http://www.widedu.com
开 本	787 × 960 1/16	版 次	2007 年 4 月第 1 版
印 张	25.25	印 次	2007 年 4 月第 1 次
字 数	515 000	定 价	33.50 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号: 21385 - 00

前 言

在高新技术迅速发展的今天,技术创新运用于产业活动,既引起生产技术体系的变化,也引起生产组织与管理的变化,从而对成本信息提出新的要求。这种革新首先冲击的就是成本会计。新的制造环境对成本会计提出了新的要求,成本会计体系必须提供与管理需要高度相关和充分可靠的信息,改变会计信息与企业管理需要相脱节的局面。自20世纪80年代末以来,在欧美各国(尤其是美国)的成本会计领域出现了许多新的思想和方法,如推行作业成本制度、战略成本管理思想等。

而在我国的会计体系中,成本会计长期以来是一个比较沉寂的分支(相对于财务会计而言),多年来在实践和理论方面都鲜见有价值的发展。现有的《成本会计》教材,大多数仍局限在传统的成本会计模式中,已无法满足成本会计日新月异发展的需要。因此,为了培养出既有扎实专业知识和操作能力,又有创新开拓精神的具有竞争优势的专业人才,必须进行《成本会计》教材的改革。

本教材基于新的制造环境的需要,在整个结构体系上有很大的调整,并在内容上有很多更新。为了满足新制造环境的需要,本教材改变了传统《成本会计》教材中以成本计算为核心的体系,更注重以管理为重心,除介绍基本的成本会计理论和方法外,较多地介绍了近年来国外在成本会计领域出现的新思想和新方法,如作业成本、战略成本、人力资源成本和环境成本等,旨在改变我国成本会计信息与企业管理相脱节的局面。同时,本教材在内容方面,基本原理、概念阐述明了,辅以案例说明;另外,本教材中加入了大量形式多样的练习题和案例分析题,以利于锻炼学生的全面思维能力。

本教材由苏州大学罗正英任主编,负责总纂、修改和最终定稿;盐城师范学院陈莉、苏州大学朱雪珍任副主编;参加编写的人员还有苏州大学徐立森、蒋薇、吴丽萍、张娟、王慷、相睿磊。本教材共19章,具体分工为:第1、14章由罗正英撰写;第2、3、19章由陈莉撰写;第11、13、15、16、17章由朱雪珍撰写;第8、9章由徐立森撰写;第4章由吴丽萍撰写;第5、6、7章由蒋薇撰写;第10章由张娟撰写;第12章由王慷撰写;第18章由相睿磊撰写。

由于水平有限,不当之处在所难免,敬请广大读者批评指正。

作 者

2006年12月

郑 重 声 明

高等教育出版社依法对本书享有专有出版权。任何未经许可的复制、销售行为均违反《中华人民共和国著作权法》，其行为人将承担相应的民事责任和行政责任，构成犯罪的，将被依法追究刑事责任。为了维护市场秩序，保护读者的合法权益，避免读者误用盗版书造成不良后果，我社将配合行政执法部门和司法机关对违法犯罪的单位和个人给予严厉打击。社会各界人士如发现上述侵权行为，希望及时举报，本社将奖励举报有功人员。

反盗版举报电话：(010)58581897/58581896/58581879

传 真：(010)82086060

E - mail：dd@hep.com.cn

通信地址：北京市西城区德外大街4号

高等教育出版社打击盗版办公室

邮 编：100011

购书请拨打电话：(010)58581118

目 录

第一篇 成本会计基本理论与内容

第 1 章 成本会计发展的历史	3
第一节 成本会计的萌芽阶段	3
第二节 成本会计的发展阶段	6
第三节 成本会计的完善阶段	8
第四节 成本会计的最新发展阶段	11
第 2 章 成本的概念	16
第一节 成本的基本概念	16
第二节 多维成本概念	22
第三节 产品成本的现实内容	25
第 3 章 成本会计概述	30
第一节 财务会计、管理会计与成本会计	30
第二节 成本会计的内容及其任务	34
第三节 成本会计的工作组织	38

第二篇 成本核算

第 4 章 制造业成本核算的基本原理	45
第一节 制造业成本核算概述	45
第二节 生产费用的分类	48
第三节 制造业成本核算的一般程序及会计处理	52
第四节 制造业成本计算的方法	55

第 5 章 生产费用的归集和分配(上)	63
第一节 材料费用的核算	63
第二节 人工费用的核算	68
第三节 折旧费及其他费用的核算	72
第 6 章 生产费用的归集和分配(下)	80
第一节 辅助生产费用的归集和分配	80
第二节 制造费用的归集和分配	88
第三节 生产损失的核算	91
第四节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配	94
第 7 章 产品成本计算的品种法	107
第一节 品种法概述	107
第二节 品种法实例	109
第 8 章 产品成本计算的分步法	118
第一节 分步法概述	118
第二节 顺序结转分步法	120
第三节 平行结转分步法	128
第 9 章 产品成本计算分批法及辅助成本计算方法	140
第一节 分批法概述及成本计算	140
第二节 分类法的成本计算	147
第三节 联产品、副产品和等级产品的成本计算	151
第四节 定额法的成本计算	156
第 10 章 其他主要行业的成本核算	161
第一节 商品流通企业成本核算	161
第二节 运输企业成本核算	169
第三节 施工企业成本核算	173
第四节 房地产开发企业成本核算	178
第 11 章 作业成本法	184
第一节 作业成本法产生的背景	184

第二节 作业成本法的基本概念与基本原理·····	188
第三节 作业成本法的程序与实例·····	190
第四节 作业成本法与传统成本法的比较·····	197

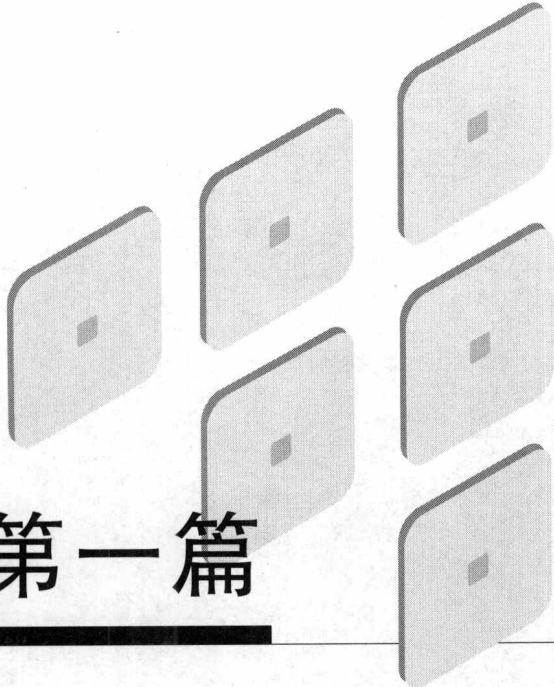
第三篇 成本控制

第 12 章 成本预测、决策与计划·····	207
第一节 成本预测·····	207
第二节 成本决策·····	216
第三节 成本计划·····	222
第 13 章 成本日常控制 ·····	235
第一节 成本控制概述·····	235
第二节 标准成本系统概述·····	238
第三节 标准成本的制定·····	240
第四节 成本差异的计算与分析·····	241
第五节 标准成本系统的会计处理·····	247
第 14 章 成本分析 ·····	257
第一节 成本分析概述·····	257
第二节 全部产品成本分析·····	263
第三节 可比产品成本分析·····	265
第四节 产品单位成本分析·····	269

第四篇 战略成本管理

第 15 章 战略成本管理概述 ·····	281
第一节 战略成本管理与战略成本管理会计·····	281
第二节 传统成本管理会计的缺陷·····	284
第三节 战略成本管理会计的主要内容·····	285
第 16 章 战略成本管理基本框架 ·····	292
第一节 价值链分析·····	292

第二节 战略成本动因分析.....	299
第三节 战略成本定位分析.....	305
第四节 作业成本管理.....	309
第 17 章 战略成本管理延伸——成本管理新方法	321
第一节 生命周期法.....	321
第二节 目标成本管理.....	324
第三节 质量成本.....	328
第四节 标杆管理.....	332
第五节 平衡计分卡.....	336
 第五篇 特殊专题 	
第 18 章 人力资源成本	347
第一节 人力资源会计概述.....	347
第二节 人力资源成本的确认和计量.....	352
第三节 人力资源成本的核算和披露.....	357
第 19 章 环境成本	367
第一节 环境成本概述.....	367
第二节 环境成本的确认和计量.....	371
第三节 环境成本的会计处理.....	374
第四节 环境成本信息的披露.....	385
参考文献.....	392



第一篇

成本会计基本理论与内容

6-14

2008.11.14

2008.11.14

第1章

成本会计发展的历史

学习要点:

1. 理解成本会计萌芽阶段的特征;
2. 理解成本会计发展阶段的主要贡献及特征;
3. 掌握成本会计完善阶段的主要贡献及特征;
4. 了解成本会计最新发展阶段出现的几种新的成本会计方法;
5. 掌握不同发展阶段成本会计的定义。

第一节 成本会计的萌芽阶段

成本会计的核心问题是成本的确认、计量、记录和报告,涉及了财务会计和管理会计两个领域,所以这里将从这两个领域来共同考察成本会计理论与实践的发展进程。

成本会计理论与实践是随着社会生产力水平的提高和经济管理的客观需要逐步形成和发展的。早期阶段成本会计理论发展较慢,到了近代,特别是现代阶段发展较快。成本会计是在时间的长河中逐步

发展的,各个历史阶段并无明显界线,然而,为了叙述的方便,我们还是将成本会计理论与实践的产生和发展的历程人为地划分为若干个段落。

一、成本记录与会计账户体系相分离(16世纪至19世纪中期以前)^①

16世纪的资本主义,是商业资本占优势的时代,工业资本还处在初级阶段——工场手工业时期。工场手工业生产组织的特点在当时意大利佛罗伦萨的呢绒工业中表现最为明显。工场主把许多作坊结合起来,雇用工人对羊毛进行初步加工,然后分发给城市或乡村的手工业者,由他们在家纺成毛线、织成毛呢。

最初的成本会计正是在这种生产方式下,为适应其生产组织形式和管理控制的要求而产生。从现存的1531年创立的拉法埃洛·迪弗朗切斯科·迪梅奇合伙企业(Raffaello di Francesco di'Medici & co)的账簿记录和有关文件中可以看到成本会计的雏形。该合伙企业创立于1531年2月,业务为制造和销售纺织品。该企业通过八种账簿来核算经营业务,其账簿体系如图1-1所示。图1-1中的日记账反映以羊毛为主的购进事项;分录账只反映购进和销售,不如日记账记录详细,直接结转到总账;总账亦称债务人和债权人账,不仅日记账和分录账,其他所有账簿均需在此汇总;现金账分为两部分,每一部分又细分为收入部分和支出部分;染色工账、织布工账和纺毛工账是特殊分录账。

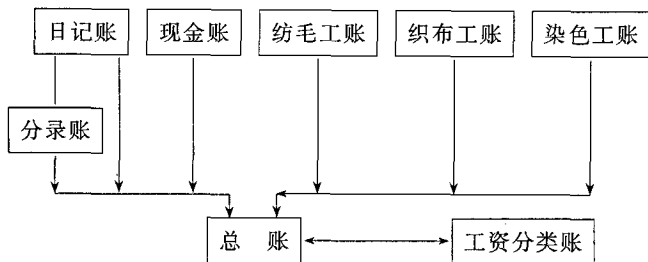


图 1-1 拉法埃洛·迪弗朗切斯科·迪梅奇合伙企业的账簿体系

工资分类账是辅助总账的明细账,该账簿除了为工匠、工场代理人和学徒分设账户外,还包括现金、一般费用、佣金、利润和亏损、制造成本账户。其中一般费用账户与收入和支出相对应,并结转到制造成本账户。制造成本账户除了记录上述费用外,还记录发生的所有工资、佣金和管理人员工资,并定期过人总账。

收入由总账收入和工资分类账收入两部分构成,支出也由总账支出和工资分类账支出两部分构成。工资分类账一般由负责管理的合伙人亲自记录,而其他账簿则由受雇的会计师负责记录。

从拉法埃洛·迪弗朗切斯科·迪梅奇合伙企业的账簿资料可以看出,该账簿系统

^① 陈良华:《成本会计》,东北财经大学出版社2004年版,第6~7页。

虽离现代成本会计系统尚有很大距离,但管理者从该企业的账簿记录中可以比较粗略地了解其生产成本,该账簿记录已呈现出成本会计的雏形特征。

在 1530 年至 19 世纪中期之间,成本记录并未进一步尝试与会计账簿结合。迈克尔·查特菲尔德称“文艺复兴时期至 18 世纪末,成本会计方法几乎没有得到发展”。不过,在这期间,还是有一些先驱式的成本会计方法被人们所提出,英国 W. 汤姆逊(W. Thompson, 1777)以亚麻织袜为例,最早介绍了分步成本计算方法;英国的 F. W. 克朗赫尔姆(F. W. Cronhelm, 1818)在《簿记新法》一书中以毛纺厂为例,较全面地叙述了成本计算方法,并最早介绍了永续盘存法;还有 A. 佩恩(A. Payen)在 1817 年介绍了车辆制造厂的分批成本计算方法和胶水制造商的分步成本计算方式。

二、萌芽阶段成本会计理论与实践的特征

19 世纪以前,欧洲的工业革命尚处于萌芽阶段,直至 19 世纪中期,虽然全新的工业生产方式已经开始渐渐影响西方人的思想和生活方式,但欧洲的工业还不发达,工厂的规模还极其有限,企业的组织仍然是业主制和合伙制形式,因此他们对准确的成本计量还没有迫切需要。这种状况正如会计史学家迈克尔·查特菲尔德在《会计思想史》一文中所述:“在 1885 年以前,无论是会计师或实业家,对从理论上总结工厂会计都不感兴趣。工厂主将自己的成本核算方法视为工业秘密。”^①

理论来源于实践,萌芽阶段的成本会计实践很少,水平较低,故成本会计理论很不成熟,只是形成了一些零散的思想。成本会计萌芽阶段的理论与实践具有以下一些特征:

(1) 早期的成本思想,只是一种将本求利的思想。对于产品成本核算环节和产品销售环节并未作严格区分,对于核算产品成本的各个要素也未进行比较科学的分类,对间接费用认识肤浅,认为间接费用的产生与产品生产过程无关,因此,在成本计算中并没有考虑间接费用的因素。

(2) 早期的成本记录是以单式记账法进行的。在会计账户中,只开设了一个生产账户,尚未形成一套科学的成本账户体系,故早期的成本记录不能连续地、完整地、系统地反映成本的流动过程,不能将成本要素的流动过程在账簿中反映出来(诸如将已购买的材料从材料账转到生产账,又从生产账转到存货账)。

(3) 早期的成本核算主要借助于统计工具。由于早期的成本记录是独立于复式账户体系之外的,因此,在将费用分配给产品时就非常困难,只能计算已发生的成本,而且这个成本计算过程通常是一个简单的数据积累过程,并不反映生产过程中发生的价值转移。

^① 迈克尔·查特菲尔德:《会计思想史》,文硕、董晓柏等译,中国商业出版社 1989 年版,第 240 页。

(4) 这一阶段还没有形成真正的成本会计体系,只是处于萌芽状态。会计人员为了满足企业管理上的需要,只是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。

第二节 成本会计的发展阶段

一、成本记录与会计账户一体化(19 世纪末至 20 世纪 20 年代以前)

19 世纪后半期至 20 世纪初,工业普遍发展,尤其是在英国和美国,促进了成本会计的迅速发展。推动成本会计发展的最重要因素应该是重型动力设备的使用日益增加和企业产品生产的迅速发展,使得制造费用的确认成为必要。19 世纪末,由于重工业的发展和生产规模的扩大,企业的制造费用也随之上升,成为生产总成本的重要组成部分,其中许多费用需要认真地加以确定与分摊。这时,企业的生产过程越来越趋于复杂,一个企业常常同时生产多种产品,制造程序、费用归集和分配流程越来越复杂,从而要求对各产品、各工序的成本进行更精确的计算。

大约从 1880 年到 1915 年,成本会计发展得最快。在这一期间,成本会计的基本结构已形成,成本记录和总账账目相结合的方法也随之出现。

成本会计的发展阶段的突出贡献主要体现在以下两个方面:

(一) 梅特卡夫的《工厂成本》与加克和费尔斯的《工厂会计》

1885 年是美国成本会计走向成熟的一年。这一年,H. 梅特卡夫(H. Metcalfe)在纽约出版了《工厂成本》一书。该书被称为第一本成本会计著作,它介绍了一种新的成本的记录和计算方法。H. 梅特卡夫提倡,原材料每一次出库和转移时,都要在“车间订单卡”上登记。同样,发给每个工人一本卡片合订本,每当工人完成一项工作时,都要在卡片上登记花费的时间。通过每日收集这些卡片,就可以编制出反映投入各项工作的原材料费用和人工费用的成本表,然后将这些表单汇总登记到车间订货账簿中。两年后,英国的电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和会计师约翰·费尔斯(John M. Fells)撰写了《工厂会计》。该书最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户,并将成本账户与财务会计相结合。成本记录与会计账户的结合,可以有效地反映原材料、人工费用的归集过程和正确地计量存货价值。因此,《工厂会计》一书在会计发展史上被看成是 19 世纪最具有影响的成本会计专著。

加克和费尔斯提出在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户结转产品成本,最终通过“营业”账户借贷余额来计算营业毛利。如图 1-2 所示,第一步将原材料和人工费用记入各自的专门账户;第二步将原材料和人工费用转入生产账户中,并将生产过程中的杂费也转入生产账户中;第三步将完工产品的成本定期从生产账户转入存货账户,生产账户的余额表示未完工产品的价值;最后,当销售完成时,作两笔调整分录:一

笔是按产品售价记入经营账户的贷方；另一笔是将已售产品的成本从存货账户转入经营账户的借方。经营账户的借方、贷方差额即表示盈利或亏损。加克和费尔斯的成本记录与会计记录相结合的论述，与今天的成本核算已没有多大的区别了。^①

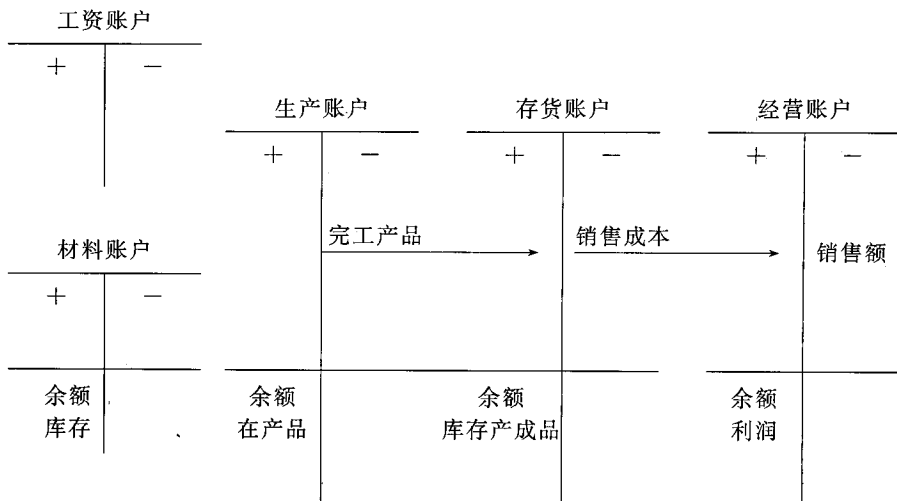


图 1-2 加克和费尔斯叙述的成本记录与复式簿记结合模式

(二) 间接费用的处理

1896年J.S. 刘易斯在伦敦出版了《工厂商业组织》一书，他主张“间接费用像其他费用账户一样结转到损益账户中，同时将分配过的间接费用记入在产品 and 产成品的借方，并记入总账中的暂记账户的贷方。在下一期开始时，再在暂记账户的借方和损益账户的贷方作相反的记录。这样使存货账户又还原为主要成本基础，并使间接费用作为未决费用暂挂起来，以后逐渐摊入产品销售成本”。这是间接费用处理的最初设想。

1878年英国的托马斯·巴斯特比出版了《优秀的复式簿记》一书，该书论述了直接费用与间接费用的划分法则。直接费用是指能直接分配到某部门和某产品成本中的费用，如原材料费和人工费等；而间接费用是指不能直接分配记入特定成本对象的费用，应借助单独的账户进行汇集处理。

20世纪初，美国工程组织专家哈密尔顿·丘奇(Hamilton Church)发表了一系列关于间接费用内容及其分配的著作，其理论成为美国后世研究者的基点。他指出采用劳动时间等方法来分配间接费用存在弊端，主张工厂应分为许多小型车间或生产中心，并规定它们的机器小时费用分配率，当产品经过小型车间或生产中心加工时，即按所耗机器小时数乘以规定的分配率来计算出各车间或生产中心应承担的间接费用。

^① 陈良华：《成本会计》，东北财经大学出版社2004年版，第9页。

二、发展阶段成本会计理论与实践的特征

19 世纪末至 20 世纪 20 年代以前,是成本会计理论和实践的大发展时期,被会计史学家称为“成本会计的繁荣时期”。该时期成本会计理论与实践发展的主要特征有:

(1) 间接费用的确认和分摊。经过长时间的激烈争论,首先解决了有关间接费用应该包括哪些项目,以及间接制造费用和销售费用、管理费用的划分问题;其次解决了如何确定间接费用的分配标准的问题,早期的成本会计实务倾向于使用主要成本或人工成本作为间接费用的分配基础,以后逐渐转向使用机器小时作为分配基础,增强了营业收入和费用的配比性。

(2) 成本记录与会计账户体系的一体化创立了成本会计。成本记录和会计账户的一体化设计,使工业企业计算损益的方法得到了改进而变得更为完善,成本计算由账外纳入账内,使企业制造过程的生产成本纳入会计系统的核算与控制之中,这样,有关单位产品成本的构成及其变动的信息,可以通过会计的日常核算程序及时地提供出来,同时能够对存货进行连续的控制。有的学者将成本计算过程由账外演进到账内称为成本会计的“第一次革命”。

(3) 成本核算方法日趋成熟。英国和美国等国家的制造业已经开始根据生产的特点,运用分批(定单)成本法或分步法计算产品成本。

(4) 成本会计的定义。这一时期成本会计的定义可引用劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过的定义:“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成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。”这一时期成本会计主要是对生产过程中消耗的材料、工资、制造费用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,因而,这一时期的成本会计也称之为核算型成本会计。

第三节 成本会计的完善阶段

一、成本会计从财务会计中分离出来(20 世纪 20 年代至 80 年代以前)

20 世纪 20 年代至 80 年代期间,随着管理会计等一系列理论和实践的发展,成本会计理论和实践发生了翻天覆地的变化。成本会计从财务会计中分离出来,形成了一门独立的学科,并得到了丰富和完善。

成本会计的完善阶段的突出贡献主要体现在以下两个方面:

(一) 标准成本与预算控制的建立和实施(20 世纪 20 年代至 50 年代以前)

20 世纪初叶,美国许多企业为了应付第一次世界大战出现的经济危机,泰勒科学管理制度兴起。1919 年,继出版了《计件工资》和《车间管理》之后,美国工程师泰勒