

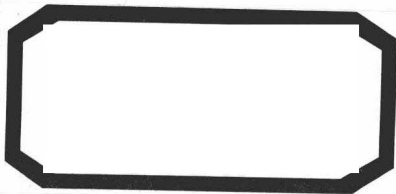
C H E N G B E N K U A I J I X U E

成本会计学

代冰彬 陈咏英 主编

南开大学出版社

北京第二外国语学院



成本会计学

代冰彬 陈咏英 主编

南开大学出版社
天津

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 代冰彬, 陈咏英主编. —天津: 南开大学出版社, 2015.12

ISBN 978-7-310-05009-3

I. ①成… II. ①代… ②陈… III. ①成本会计—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 255319 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人: 孙克强

地址: 天津市南开区卫津路 94 号 邮政编码: 300071

营销部电话: (022)23508339 23500755

营销部传真: (022)23508542 邮购部电话: (022)23502200

*

天津市蓟县宏图印务有限公司印刷

全国各地新华书店经销

*

2015 年 12 月第 1 版 2015 年 12 月第 1 次印刷

210×148 毫米 32 开本 8.875 印张 253 千字

定价: 24.00 元

如遇图书印装质量问题, 请与本社营销部联系调换, 电话: (022)23507125

前 言

本书充分考虑了当前我国会计制度的变革以及企业成本会计实践的需求,融合了西方国家成本会计教材的先进成果,无论在内容还是形式上,都进行了一些新的尝试。

本书作为成本会计的一本入门教材,尽最多的笔墨讲述了成本会计学的基本原理。对成熟的理论作了系统讲述,让读者能够系统学习成本会计的理论知识,同时本书内容紧跟我国会计准则与会计法规的新变化,每一章的知识链接都会涉及中西方会计理论和实践的最新发展,让读者了解并掌握成本会计的前沿内容。为了能让读者带着问题阅读每一章的内容,我们在每章的篇首,用一个小例子将本章的主要内容引出。我们还在每章的后面安排了案例题与练习题,使读者学习完每一章内容之后,能够通过这些习题使相关知识得以巩固与加深。

本书对成本会计进行了全面系统地阐述,内容丰富,通俗易懂,适用于开设成本会计的本、专科教材,以及作为经济管理类人员在职培训的教材和自学参考书。

本书由代冰彬和陈咏英主编。具体的写作分工为:第一章至第七章由代冰彬执笔,第八章至第十一章由陈咏英执笔。初稿完成后,由代冰彬进行了统一定稿。

由于编者水平有限,书中难免存在一些不妥之处以及尚未发现的错误,请广大读者批评指正。

目 录

前 言	1
第一章 总 论	1
导入案例	1
本章引言	2
第一节 成本的含义与作用	2
第二节 成本会计的产生和发展	5
第三节 成本会计的职能和任务	9
第四节 成本会计工作的组织	12
知识链接	14
案例讨论	17
练习题	17
第二章 成本核算的要求和一般程序	18
导入案例	18
本章引言	19
第一节 制造业成本核算概述	19
第二节 生产费用的分类	23
第三节 成本对象及成本分配	26
第四节 产品成本核算的一般程序	28
知识链接	35
案例讨论	37
练习题	38

第三章 要素费用的归集和分配	39
导入案例	39
本章引言	40
第一节 材料费用的归集和分配	40
第二节 燃料及动力费用的归集和分配	48
第三节 职工薪酬的归集和分配	51
第四节 折旧费用的归集和分配	59
第五节 其他费用的归集和分配	61
知识链接	62
案例讨论	65
练习题	65
第四章 辅助生产费用的归集和分配	67
导入案例	67
本章引言	67
第一节 辅助生产费用的归集	68
第二节 辅助生产费用的分配	70
知识链接	80
案例讨论	83
练习题	83
第五章 制造费用的归集和分配	85
导入案例	85
本章引言	86
第一节 制造费用的归集	86
第二节 制造费用的分配	87
知识链接	94
案例讨论	97
练习题	97
第六章 生产损失的归集和分配	99
导入案例	99
本章引言	99

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	105
知识链接	107
案例讨论	109
练习题	110
第七章 完工产品成本和在产品成本核算	111
导入案例	111
本章引言	112
第一节 在产品及其数量的核算	112
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配	114
第三节 完工产品成本核算	128
知识链接	129
案例讨论	131
练习题	132
第八章 产品成本计算的基本方法——品种法和分批法	133
导入案例	133
本章引言	133
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	134
第二节 产品成本计算的品种法	136
第三节 产品成本计算的分批法	151
知识链接	162
案例讨论	164
练习题	165
第九章 产品成本计算的基本方法——分步法	167
导入案例	167
本章引言	167
第一节 分步法的特点与逐步结转分步法	168
第二节 平行结转分步法	180
知识链接	190
案例讨论	192

练习题	192
第十章 产品成本计算的辅助方法	195
导入案例	195
本章引言	195
第一节 产品成本计算的分类法	196
第二节 产品成本计算的定额法	210
知识链接	227
案例讨论	229
练习题	229
第十一章 成本报表与成本分析	231
导入案例	231
本章引言	231
第一节 成本报表	232
第二节 成本分析	245
知识链接	272
案例讨论	275
练习题	275

第一章 总 论

导入案例

2011 年 12 月，继雀巢宣布其上海冰淇淋工厂停产后，达能成为又一在沪停产的国际食品企业。

资料显示，这家在上海的酸奶厂，是达能在全国仅有的两个酸奶厂之一，主要负责生产“达能”牌乳酸菌饮料。它原属于妙士乳业，2007 年底达能收购了该公司之后，认为其厂房、设备均不达标，并投资高达 8 亿元对工厂进行了改造。有知情人士透露，截至达能公开宣布该工厂停工，达能上海的酸奶工厂，仅仅投产数个月，且并未全部开工。

随着达能和雀巢的停工，以及百事可乐早先将其装瓶厂换购给康师傅控股，食品制造企业在我国地区的接连“撤退”，均是巧合吗？

世界银行相关数据显示，随着成本上升，食品饮料行业面临更大的竞争压力，从 2010 年 6 月至 2011 年 2 月，农产品价格增长了 45%。而相比我国的竞争对手，外资食品厂商在用地、税收、补贴等政策支持上，并无优势。同时在物流和渠道建设上，也无法做到像中资企业那样大面积布局。因此外资食品企业的成本，普遍要高于中资食品企业。一个显而易见的案例就是，蒙牛和光明有自己的牧场，他们原奶的收购价格就要比达能低不少。这让达能在价格战中，并不占优。

广州奶协理事长王丁棉表示，近年来，国内食品企业在资金规模、成本控制、渠道建设甚至技术上都达到和超过了外资食品企业。随着光明、蒙牛等中资乳企大举进军高附加值的酸奶领域，这给了达能巨大的压力。为了保证市场地位，达能不得不加入了残酷的价格战，这让达能

的经营开始出现困境,甚至出现了亏本。而在连年的亏本下,达能最终“壮士断臂”,决心将上海的酸奶厂关闭。^①

本章引言

成本作为企业价值创造的源泉,是企业产生利润的驱动力,任何一个企业的成功,都离不开成本会计。成本会计不仅能够提供产品、服务和客户等方面的成本信息,而且能够为管理者计划、控制和决策提供信息。因此,正确认识成本会计在企业管理中的地位和作用,对于提高企业经营管理、增强经济效益具有非常重要的意义。

通过本章学习,要求学生:

- 了解成本会计的含义和作用
- 掌握费用、成本概念的内在联系
- 了解成本会计的产生与发展
- 理解成本会计的职能与任务
- 了解成本会计工作的组织

第一节 成本的含义与作用

一、成本的概念

成本作为一个价值范畴,从概念上说有广义和狭义之分。广义上,成本是指为实现一定目的而耗费的人力、物力、财力的货币表现。按其是否实际被耗用,广义成本可分为未耗成本与已耗成本。未耗成本是指为了获得未来收入而发生的暂时没有耗用的支出,一般形成企业的资产;已耗成本是指为了获得当期收益而发生的已经耗用的支出,它形成企业的费用,应由当期的收入来补偿。

本书所谈的产品成本是狭义的成本概念,是指制造业为生产一定种

^① 改编自陶斯然. 达能酸奶上海停产: 外资食品制造商成本之重. 21 世纪经济报道, 2011-12-13.

类和一定数量的产品所发生的各种耗费的货币表现。企业生产产品必然要耗费材料、支付生产工人的工资、发生机器设备的耗费等各项费用，把这些费用对象化到所生产的产品身上，就形成了产品成本。

马克思在《资本论》中，从耗用和补偿两个方面对产品成本进行了论述：从耗用的角度看，成本是产品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值（即 $C+V$ 部分），它是成本最基本的经济内涵，也称理论成本；从补偿的角度看，成本是补偿生产中资本消耗的价值尺度，它是成本最直接的表现形式。成本是已耗费而又必须在价值或实物上得到补偿的支出。这就意味着作为成本的耗费应该是有偿的。企业发生的耗费一旦无法得到补偿，就形成了损失。

在实际工作中，为了促使企业加强经济核算，节约资源耗费，减少生产损失，加强成本管理，对一些不形成产品价值的损失性耗用，如废品损失、停工损失等，也列入产品成本。同时为了简化成本核算工作，对于难以按产品归集的某些属于 C （生产中消耗的生产资料价值）或 V （劳动者为自己劳动创造的价值）的耗费，作为期间费用直接计入当期损益。因此，企业实际生产经营成本的构成和范围由国家通过有关法规制度来界定，与理论成本有一定差别。

二、支出、费用和成本的关系

支出、费用、成本是三个不同的概念，它们之间既有联系又有区别。正确区分成本与费用、支出是成本会计的重要前提。

支出是指一定期间内企业的资源因消耗或偿付等原因而流出企业，从而导致企业经济资源总量的减少。支出一般强调现金的流出，即现金支出。企业支出主要包括经营性支出、非经营性支出和偿付性支出。经营性支出是指企业为日常经营活动而发生的支出，可分为资本性支出和收益性支出：资本性支出是指某项效益及于多个会计年度（或多个营业周期）的支出，如企业购置固定资产的支出；收益性支出是指某项效益及于本会计年度（或一个营业周期）的支出，如企业购买材料、支付工资的支出。非经营性支出是指企业发生的与生产经营无直接关系的各项支出，如支付的各种罚款。偿付性支出是指企业为了偿还债务而发生的

支出。其中, 偿付性支出和非经营性支出与企业的生产经营无关, 不能转化为费用; 资本性支出在整个受益期内分期转入费用; 收益性支出在发生时全部转作费用。从范围来看, 支出大于费用, 但费用并不完全包含在支出之内, 有些费用并不一定要发生现金支出。

费用是指企业在一定周期内为生产经营活动所发生的各种耗费。费用强调的是企业一定期间内资源的耗费, 不强调是否真正有现金支出。费用一般指的是生产经营费用, 包括生产费用和经营管理费用。生产费用是指企业为生产产品所发生的耗费; 经营管理费用主要是指管理费用、销售费用、财务费用。从范围来看, 费用大于成本。

成本是指为生产一定种类和数量的产品所发生的各种生产耗费。产品成本与生产费用密切相关, 与经营管理费用无关。生产费用是产品成本计算的基础, 成本计算是将生产费用分配于各对象的过程, 成本就是生产费用对象化之后的结果。因此, 成本强调的是生产对象, 费用强调的是期间。本期的产品生产成本包含本期的生产费用, 也可能包含上期的生产费用。

三、成本的作用

成本的经济内涵, 决定了成本在经济工作中具有重要作用, 主要体现在以下几方面:

(一) 成本是补偿企业生产耗费的尺度

企业为了保证再生产的持续进行, 必须对生产耗费, 即资金耗费进行补偿。成本是企业产品生产要素消耗量的货币表现。借助成本指标, 可以明确揭示企业为生产产品所实际耗费的资本的数量, 从而为企业维持简单再生产提出资金补偿的标准。因此, 成本是衡量补偿份额大小的尺度, 按照这个尺度补偿生产中的资本耗费, 企业简单再生产才能顺利进行。同时, 成本也是企业确定经营损益的重要依据, 企业的生产耗费需用自身的销售收入来补偿。只有抵补了生产经营过程中发生的耗费后, 企业才有可能盈利。

(二) 成本是制定产品价格的基础

产品价格是产品价值的货币表现。企业在制定产品价格时, 需要遵

循价值规律的要求,使价格大体与产品价值相符。而在产品价值无法直接计算的情况下,只能通过产品成本间接地反映产品价值水平,并进而根据市场供求关系、国家经济政策等其他有关的定价因素制定产品的价格。成本作为价值构成的主要组成部分,是制定价格的底线。只有当销售价格高于产品成本时,企业才能盈利,这是企业发展的基本前提。

(三) 成本是衡量企业经营管理水平的重要标志

成本指标直接反映成本水平的高低,并反映企业的生产经营情况和管理水平的优劣。劳动生产率的高低、原材料的利用程度、固定资产的使用效率、产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、产品质量的优劣、产品产量的大小、生产和劳动组织等都会在成本中直接或间接地表现出来。因此,成本作为衡量企业工作质量的综合指标,始终是企业核算和管理的重要内容。

(四) 成本是企业经营决策的重要参考

企业的任何生产经营决策,其最终目标都是提高经济效益,这就必然涉及“所得”与“所耗”的比较,而“所耗”即成本费用。在市场经济条件下,市场竞争在很大程度上就是价格竞争,产品成本作为价格的主要组成部分,其高低是决定企业有无竞争能力的关键,因此价格的竞争,实质上是成本费用的竞争。任何企业进行重大经营决策时,都要运用有关成本数据,分析和比较决策方案的经济效益,以便选择最优方案。值得注意的是,现实成本数据只能作为决策的参考。因为在产品质量和数量、管理水平及技术水平等诸多因素的影响下,成本是动态变化的,所以在对未来经营进行决策时,应在现实成本的基础上正确预测成本变动趋势。

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计是随着经济社会的发展而逐渐产生和发展起来的,其成本计算方法与理论体系也经历了不同的发展阶段。

一、早期成本会计阶段

伴随着中世纪意大利的文艺复兴，当地的工商业也得到了发展，资本主义性质的简单协作和手工业工场已经出现。而手工业工场则是产生成本会计的摇篮。到了16世纪中叶，手工业工场得到进一步发展，行会势力也进一步扩大，经济发展的影响力随之扩大到整个欧洲。而商业和银行业的发展促进了会计记录方式发生变革，于是复式记账应运而生。最早意大利佛罗伦萨市的梅蒂奇（Medici）家族在1553年建立毛纺织业制造毛衣料，开始应用了成本明细分类账，并以此算出一个经营期内全部织物的利润。当时虽然开始计算成本，但由于都是外部加工，不用机械设备，所以间接成本往往忽略不计。虽然梅蒂奇（Medici）的会计记录还称不上是成本会计，但已经极为接近，这时成本会计已经开始萌芽。

18世纪中期英国爆发工业革命，标志着资本主义工场手工业向机器大工业迈进，促进生产与经营向社会化与规模化的方向发展，工厂制度开始建立，许多企业大批量生产产品以满足市场需求并达到规模经济效益，从而促使许多市场交易转到企业内部完成。在这种背景下，为满足定价、计算盈亏的需要，开始出现了简单的成本会计。企业主设计了一些指标，如工时成本，以及分步成本计算法、分批成本计算法，用来确定企业中间产品和最终产品的各种成本。到了19世纪，随着英国工业革命的完成，机器化生产代替了手工劳动，企业规模不断扩张，需要投入大量资金购置生产设备，致使折旧费用大幅增长，加之生产工艺的日趋复杂以及产品品种的多样化，使得间接费用的分配成为企业成本计算的一大难题。同时，由于企业间竞争日益加剧，企业管理中需要提供比较准确的成本数据，为了满足对成本信息的需求和企业管理的需要，成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统，成本核算与会计核算逐步结合，成本记录与会计记录开始趋于一体化，从而形成了真正意义上的成本会计。

可见，成本会计体系产生的直接动因实际上是产业革命，以及随之而来的大生产方式和工厂制度。该阶段的成本会计取得了长足的发展，但其目的仅局限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇聚和计算，以

确定存货成本和销货成本,采用的计算方法也主要是比较传统的分批法和分步法,实质上还是以记录为主的成本会计。

二、近代成本会计阶段

进入 20 世纪,科技迅速发展,企业管理也面临越来越高的要求。以泰勒为代表的科学管理学派对成本会计的发展产生了深刻的影响。美国会计学家提出的标准成本制度在企业中得到了应用。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变化,成本会计进入了一个新的发展阶段。实施标准成本管理,使成本会计的职能扩大了,不但有事后的成本计算,还需要事前制定标准成本,成本会计成为管理成本和降低成本的有力工具。

与此同时,预算控制作为科学管理制度的另一方面也被引进成本会计体系中,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和产量的关系,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业绩。

至此,成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到企业内部的各个主要部门,并将成本核算与成本预算、成本控制等内容纳入成本管理中。美国尼科尔森和罗尔巴克合写的《成本会计》以及陀尔著的《成本会计原理和实务》等书,使成本会计成为一门独立的学科。

三、现代成本会计阶段

到了 20 世纪 50 年代,西方国家的经济进入了新的发展时期。一方面资本高度集中,跨国公司大量出现,企业规模日益扩大,生产经营日趋多元化;另一方面,在战争中发展起来的军用科学技术向民用工业转

移,新产品不断涌现。在激烈的市场竞争面前,企业为了适应社会化大生产的客观要求,管理方法也在不断发展。随着管理的现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术在成本会计中得到广泛应用,从而使成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计的发展重点已经由如何对成本进行事中控制、事后计算转移到如何进行预测、决策和规划成本,形成了新的以管理为主的现代成本会计。

现代成本会计更加重视成本的管理,通过作业基础成本,使成本计算与成本控制有机地结合起来。同时成本控制与责任会计相辅相成,逐渐开始按照成本责任中心进行成本控制和成本考核。

20世纪80年代以来,随着计算机与网络的快速发展,生产方式的改变,产品生命周期的缩短,大大改变了产品成本结构,传统的大批量和标准化生产向小批量和个性化产品发展,从而迫使企业成本管理的理念发生巨大变化。成本管理从单纯的生产经营过程管理扩展到包括顾客需求及所有产品设计制造环节的生命周期管理。因此,成本管理逐渐过渡到由市场为导向的、以用户满意为目标的管理。成本会计的作用也得到了极大拓展,成为为企业提供战略管理信息的系统,因此战略成本管理开始成为成本会计实践中不可或缺的内容。

四、成本会计、管理会计与财务会计的关系

随着成本会计发展成为一个相对完整的理论和方法体系之后,其学科定位也备受关注。会计体系主要分为财务会计和管理会计两类。财务会计主要服务于投资者、债权人、政府机构等,其主要目的是发挥会计信息的社会职能,关注会计过去发生的经营活动;管理会计主要服务于企业内部管理人员,其主要目的是协助实现组织目标,管理会计强调未来,除提供历史报告外,还提供预算和其他预测信息。

成本会计是财务会计和管理会计的混合物,是计算及提供成本信息的会计方法。早期,成本会计主要服务于对外报告所需的销货成本和存货成本等信息,因此主要隶属于财务会计体系。近年来,随着竞争的加剧和企业管理会计的提升,企业内部管理对成本信息的需求越来越高,成本会计越来越多地服务于企业内部管理。因此,成本会计是既为财务

会计服务又为管理会计服务的一门相对独立的学科。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计作为一种管理经济的活动,在生产经营过程中所能发挥的作用。由于现代成本会计越来越多地服务于管理会计,因此,成本会计实际上包括了成本管理的事前、事中和事后的各个环节。现代成本会计的主要职能如下:

(一) 成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据及其各种技术经济因素的依存关系,采用一定的程序、方法和模型,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的推测。通过成本预测,可以减少经营活动的盲目性,有利于选择最优方案,挖掘降低成本、费用的潜力。

(二) 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,按照既定或要求的目标,运用专门的方法,在若干个与经营活动成本有关的方案中,选择最优方案,据以制定目标成本。成本决策对于促进企业正确地制定成本计划、提高经济效益具有十分重要的意义。

(三) 成本计划

成本计划是指根据成本决策所制定的目标成本,具体规定在计划期内为完成经营任务所需支出的成本、费用,确定各个成本对象的成本水平,并提出为达到成本水平所应采取的各种措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

(四) 成本控制

成本控制是指在经营活动过程中,根据成本计划具体制定原材料、燃料、动力和工时等消耗定额和各项费用定额,对各项实际发生的成本、