

成本会计

Cost Accounting

陈良华 主编
韩 静 向有才 副主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

成本会计

Cost Accounting

陈良华 主编
韩 静 向有才 副主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/陈良华主编. —北京:北京大学出版社,2009.10

(21世纪经济与管理精编教材·会计学系列)

ISBN 978-7-301-15816-6

I. 成… II. 陈… 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(2009)第167586号

书 名: 成本会计

著作责任者: 陈良华 主编 韩 静 向有才 副主编

策 划 编 辑: 李 娟

责 任 编 辑: 李 娟 黄 煜

标 准 书 号: ISBN 978-7-301-15816-6/F·2294

出 版 发 行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

出版部 62754962

电 子 邮 箱: em@pup.pku.edu.cn

印 刷 者: 北京飞达印刷有限责任公司

经 销 者: 新华书店

730毫米×980毫米 16开本 26印张 439千字

2009年10月第1版 2009年10月第1次印刷

印 数: 0001—4000册

定 价: 38.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

前言

我们正处在一个急剧变革的时代。工业社会向信息社会的转变,使一切都将发生深刻的变化,包括人们的生活方式、交流方式;组织机构的经营方式、管理方式;国家的管理规则、政治机构;市场的运作模式、运行规律……变革的潜流已经涌来,在市场浪潮中搏击的企业已最先感受到这一变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的管理理念和管理方法,正在动摇现行成本管理的控制模式,正在动摇数百年建立起来的现有成本计量模式。新的成本计算技术和计量模式在新经济时代初现,一些敢于弄潮的理论先驱者已经在进行创新的尝试。

以1920年成本记录与会计账户一体化为基础发展起来的传统成本计量模式已面临着“相关性消失”这一严峻的挑战。80年前,英国和美国的会计师们曾为成本记录是否与会计账户体系结合发生过激烈地争论。今天这个争论的问题又被提出。成本计量模式突破成本与账户单一结合体系势在必行,这并不是对现行的成本会计计量系统的简单否定,也不是80年前反对成本与会计账户结合的英国和美国会计师们的成功复辟,而是一种新的升华,是成本会计计量模式发展的“否定之否定”道路。本书正是在这种背景下来论述成本会计理论与方法

的。成本计量跨越了财务会计和管理会计两个领域,本书从财务会计和管理会计两个角度来研究成本会计问题。本书在内容编排上,一方面借鉴西方最新的成果,较系统地论述成本会计新理论和新方法;另一方面也结合中国成本会计实际,介绍传统的成本会计理论与方法。

本书在编写过程中,得到了许多专家学者的热情关怀和悉心指导,也得到许多企业界人士的热情指点和帮助。中国人民大学王化成教授对本书内容及结构提出许多宝贵意见;本书能顺利出版,离不开北京大学出版社李娟编辑付出的辛勤劳动,我们在此一并向他们致谢。

本书由陈良华、韩静、向有才主持编写。其中陈良华任主编,负责总体设计、总纂、修改和最终定稿。韩静、向有才任副主编。具体分工为:第一章、第二章、第三章、第十二章、第十三章由陈良华撰写;第四章、第五章、第六章、第七章、第八章由韩静撰写;第九章、第十章、第十一章由向有才撰写。

由于我们水平有限,本书难免有不妥之处,恳请读者提出批评意见。

2009年8月

陈良华

目录 contents

第一篇 成本会计基础理论

第一章 成本概念与成本习性	/ 3
第一节 成本的含义	/ 3
第二节 多维成本概念	/ 14
第三节 产品成本的现实内容	/ 19
第四节 成本的习性	/ 22
第二章 成本计量模式的发展历程	/ 35
第一节 经验管理阶段的成本计量模式	/ 36
第二节 科学管理阶段的成本计量模式	/ 42
第三节 现代管理阶段的成本计量模式	/ 46
第四节 当前成本计量模式的新发展	/ 52
第三章 成本管理与成本会计	/ 58
第一节 成本管理的基本原理	/ 59
第二节 成本管理体系	/ 66
第三节 成本管理的基础工作	/ 69
第四节 成本管理与成本会计	/ 73

第二篇 成本会计核算

第四章 成本核算基本原理	/ 89
第一节 成本核算的意义和原则	/ 90
第二节 费用的分类	/ 92
第三节 成本核算的账簿设置	/ 96
第四节 成本核算的一般程序	/ 98
第五节 成本对象和成本动因	/ 100

- 第六节 成本归集和成本分配 / 103
第七节 成本计算的基本方法 / 105

第五章 成本归集与成本分配 / 114

- 第一节 要素费用的归集和分配 / 115
第二节 辅助生产费用的归集和分配 / 122
第三节 制造费用的归集和分配 / 132
第四节 生产损失的归集与分配 / 136
第五节 完工产品与在产品之间的成本分配 / 143

第六章 制造成本法——分批法 / 157

- 第一节 分批法概述 / 157
第二节 简单品种法 / 161
第三节 分批法举例 / 162
第四节 分批法的延伸——分批零件法 / 170

第七章 制造成本法——分步法 / 181

- 第一节 分步法概述 / 182
第二节 逐步结转分步法 / 183
第三节 平行结转分步法 / 193
第四节 分步法的延伸 / 199

第八章 制造成本法——其他方法 / 207

- 第一节 分类法 / 208
第二节 联(副)产品成本的计算 / 213
第三节 定额法 / 219
第四节 倒退成本法 / 229

第三篇 成本控制与管理

第九章 标准成本会计与变动成本会计 / 239

- 第一节 标准成本会计 / 240
第二节 变动成本会计 / 255

第十章 作业成本会计 / 270

- 第一节 作业成本计算概述 / 271
- 第二节 作业成本计算过程 / 277
- 第三节 作业成本计算举例 / 282
- 第四节 作业管理与作业预算 / 286

第十一章 成本考核与分析 / 301

- 第一节 组织结构与责任会计 / 302
- 第二节 责任成本及其计算 / 306
- 第三节 成本考核 / 309
- 第四节 成本分析 / 316

第四篇 成本会计专题

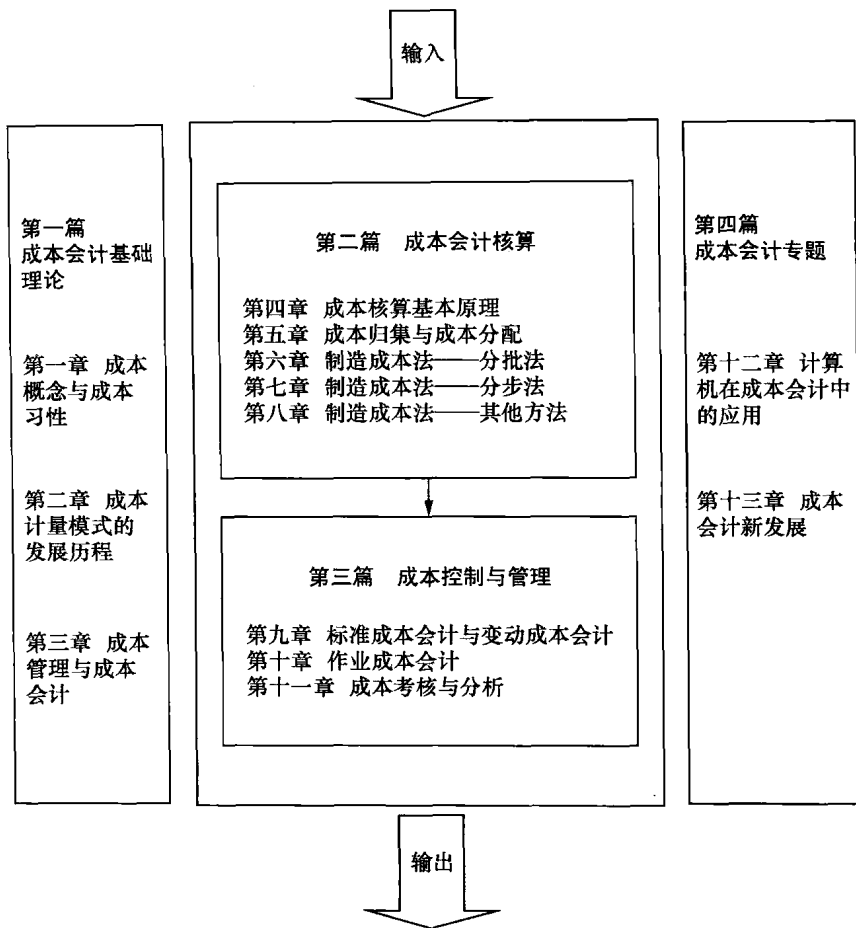
第十二章 计算机在成本会计中的应用 / 335

- 第一节 计算机在成本会计中的应用概述 / 336
- 第二节 ERP 环境下的成本会计 / 341
- 第三节 成本会计信息系统的开发与设计 / 353
- 第四节 未来计算机在成本会计应用中的趋势 / 360

第十三章 成本会计新发展 / 368

- 第一节 企业成本管理环境的新变化 / 369
- 第二节 战略成本管理 / 370
- 第三节 质量成本管理 / 379
- 第四节 产品全生命周期成本管理 / 386
- 第五节 成本企画与目标成本管理 / 391

参考书目 / 406



第一篇



成本会计基础理论

第一章 成本概念与成本习性

📖 [学习目标]

通过本章的学习,你应该能够:

1. 掌握成本基本概念,了解经济学、管理学以及会计学成本的不同含义;
2. 掌握多维成本的概念,了解成本的不同分类;
3. 理解成本习性的定义,区分变动成本、固定成本和混合成本的关系;
4. 理解产品成本的重要性,了解产品成本的现实内容。

引言

一群人坐在桌前闲谈起来,话题是关于成本的。政治学家肯定地说:“成本是凝结在商品中的物化劳动和活劳动,大部分是劳动人民血汗的结晶。”管理学家辩解道:“我认为成本是一种管理绩效的综合体现,是一种企业生产、技术、经营活动的综合指标。”会计学家一本正经地说:“准确地说,成本是为了获得某种利益或实现一定目的所发生、可以货币衡量的支出。它具有以下特征……”统计人员不耐烦地打断道:“成本不就是一项统计内容吗?”最后,经济学家清清嗓子总结道:“你们要知道,成本是一个复杂的概念。它包括短期成本和长期成本……”那么,成本概念到底是什么呢?

第一节 成本的含义

成本,这一概念对普通人来说十分熟悉。但细细思考,不难发现日常生活中理解的“成本”一词与学术理论界所述的成本概念有很大的差别。即使

在学术理论界,对成本概念的使用也是十分混乱的,其在经济学、管理学、会计学等领域中存在较大差异。各种成本概念的内涵和外延相互之间混杂交叉,甚至在财务会计和管理会计之间,对成本概念的理解也不尽相同。“同词异义”现象时有发生,有必要做一番鉴别。

一、马克思政治经济学关于成本的含义

马克思关于成本的理论揭示了成本本质的经济内涵。成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。他科学地分析了资本主义社会的商品价值构成,“按照资本主义方式生产的每一商品 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”^①。由此可见,在资本主义商品生产中,用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,就是商品的成本价格,也是 $C + V$ 的货币表现。所以,资本主义制度下的成本,是由转移的生产资料的价值和劳动力的价格所组成。劳动者在生产中创造的剩余价值那部分,为资本家的资本增值,转化为利润,不包括在成本之内。这里,马克思把商品价值分为三个部分:(1) 生产中耗费的不变资本的价值(C),即机器、厂房的一部分价值和原材料的价值;(2) 可变资本的价值(V),即劳动力的价值;(3) 剩余价值(m)。商品价值中前两部分之和($C + V$)的货币表现,就是商品的成本价格,即商品的成本,所以成本是一个价值范畴,是商品价值的组成部分。

马克思开创性地将资本划分为可变资本和不变资本,提出不变资本转移价值、可变资本创造价值的科学论断,把劳动价值论建立在科学的基础上,从而深刻地揭示了成本本质的经济内涵。马克思对成本本质内涵的经典论述,使我们认识到成本是耗费和补偿的统一体,我们应以资本耗费的價值部分作为成本计量研究的理论依据;同时,应以成本价值的补偿尺度作为成本计量研究的实际出发点。

二、西方新古典经济学派的成本概念

(一) 西方经济学的成本概念

成本(cost)与费用(expense)在西方新古典经济学中一般作为同义词使用,西方经济学中的成本包括“正常利润”。“生产某种产品或劳务所费成本

① 马克思:《马克思恩格斯全集》,人民出版社出版 1975 年版,第 25 卷第 30 页。

是什么?假如经济分析的目的在于考察稀缺的生产资源有效率的各种途径的分配使用,那么,生产 X 产品所费成本就是为了生产出该产品而放弃(或牺牲)的另一种最佳替代物 Y 产品的生产。简言之,生产出 X 产品所费成本即是它的机会成本(opportunity cost)。”^①经济分析中把厂商生产某种产品的生产产品成本与生产出该产品的机会成本这两个词作为同义词来理解。

按机会成本含义定义的生产成本由两个成本类型构成:显性成本(explicit cost)、隐性成本(implicit cost)。显性成本是指厂商会计账本上作为成本项目计入账上的费用,包括支付给员工的工薪,消耗原料、燃料、动力和运输等所支付的费用,以及借入资本支付的利息。隐性成本是指厂商自己提供的资源所必须支付的费用,包括:(1)作为成本项目计入账上的固定资产的折旧费;(2)厂商的所有者资本的利息和业主的劳动报酬。第二项又称为“正常利润”。经济学把“正常利润”计入产品的生产成本之中,是因为必须要考虑企业所有者的资本代价。如果资本所有者的资本得不到回报,企业主将会把他的资本转移到别的行业。

生产成本可以表示为:

$$\begin{aligned}\text{生产成本} &= \text{显性成本} + \text{隐性成本} \\ &= \text{会计成本} + \text{隐性成本} \\ &= \text{显性成本} + \text{折旧} + \text{正常利润} \\ &= \text{固定成本} + \text{变动成本}\end{aligned}$$

(二) 西方经济学的成本理论

1. 短期成本

短期成本分为固定成本和变动成本。固定成本就是在某一时期内不随产量变动而变动的费用,例如短期生产中的资本设备费用、机器折旧费用、一般管理费用、厂部管理人员工资等和产量无关的经费支出,固定成本用 TFC 表示。变动成本就是在某一时期内厂商随时可以增加或减少的成本,它随生产量的多少而变化,例如原材料、燃料和动力支出、雇用工人的工资等,变动成本用 TVC 表示。则总成本 $TC = TFC + TVC$,用曲线表示就是“短期总成本曲线”,如图 1.1 所示。由于“边际收益递减规律”影响,变动成本随产量逐渐递增,从而使得短期总成本曲线存在着递增的趋势。

平均成本(AC)和边际成本(MC)是短期成本中的两个重要概念。平均成本是平均每个单位产品需要的经费支出,即 $AC = TC/Q$ 。平均成本又可以

^① 保罗·A. 萨缪尔森:《经济学》(第 12 版)(上册),高鸿业译,中国发展出版社 1992 年版。

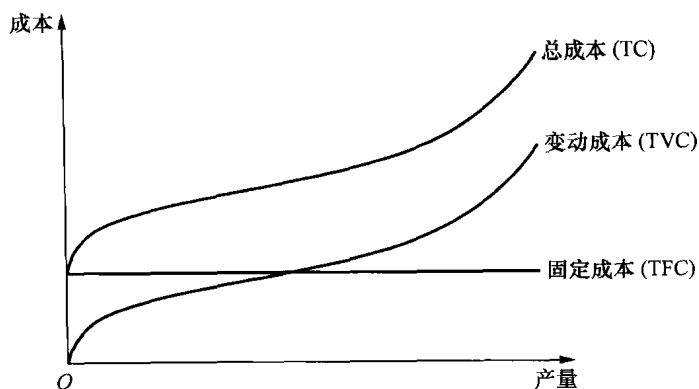


图 1.1 短期总成本曲线

分为平均固定成本(AFC)和平均变动成本(AVC)。平均固定成本是短期生产中平均每个单位的产品所分摊的固定成本数量,即 $AFC = TFC/Q$ 。平均变动成本是短期生产中平均每个单位的产品所分摊的变动成本数量,即 $AVC = TVC/Q$ 。边际成本是短期生产中每增加一个单位的产量时,总成本所增加的数量,即 $MC = \Delta TC / \Delta Q$ 。以上各种成本的概念以及它们之间的相互关系可用图 1.2 表示。(1) 边际成本曲线在产量增为 Q_1 点前是递减的,产量超过 Q_1 点后则转为递增。因此, Q_1 点是边际成本最低点。(2) 由于固定成本不因产量变化而变化,因而平均固定成本随产量增加而持续递减。(3) 平均变动成本曲线在产量增为 Q_2 点前是递减的,产量超过 Q_2 点后则转为递增。因此, Q_2 点是平均变动成本最低点。(4) 平均成本曲线也是呈 U 形,产量增为 Q_3 之前递减,然后转为递增。(5) 平均成本位于平均变动成本的上

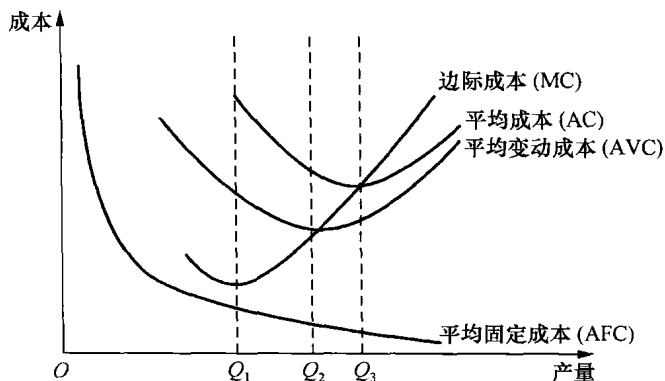


图 1.2 各种短期成本的相互关系

方,两者的垂直距离等于平均固定成本。平均成本达到极小的产量大于平均变动成本达到极小的产量。这是因为 $AC = AVC + AFC$, 当平均变动成本达到极小并转为递增时, 平均固定成本的递减超过平均变动成本的递增时, 平均成本仍处在递减阶段。但当平均变动成本的递增超过平均固定成本的递减时, 平均成本转为递增。

2. 长期成本

在短期生产中, 由于像资本设备这类的部分投入要素固定不变, 因而生产规模受到一定的限制。但是在长期生产中, 由于所有的投入要素都可视情况而变, 因而生产的规模不受到限制, 可以根据市场需求情况加以变动。长期生产成本也包括总成本、平均成本和边际成本。由于所有的投入要素均可以变动, 这表明在长期生产的成本概念中, 没有固定成本和变动成本之分。长期生产理论重视的是长期生产的平均成本, 即重视研究长期最低平均生产成本的变化状况。长期平均成本曲线是一条 U 形曲线 (见图 1.3)。长期生产过程可分为三个阶段: (1) 成本递减阶段。在这个阶段中, 随着产量的增加, 平均生产成本递减。各投入要素的价格是假定不变的, 因此, 平均成本递减的原因是: 在厂商生产扩张中, 同样比例投入要素的成本所获得的产量是递增的。(2) 成本不变阶段。在这个阶段中, 虽然产量不同, 但其平均成本基本不变。因为假定投入要素价格不变, 在这个阶段中, 产量增长的速度基本上与成本增加的速度相同。(3) 成本递增阶段。在这一阶段, 随着产量的增加, 平均生产成本递增。因为投入要素价格不变, 产量增长的速度小于成本增长的速度。

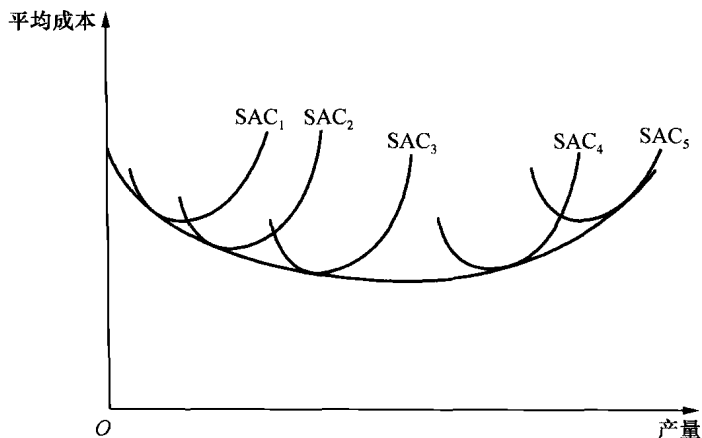


图 1.3 长期平均成本曲线

3. 短期成本与长期成本的关系

长期生产与短期生产有着密切的关系。从实际情况来看,任何厂商在从事生产活动时,一定为短期生产行为。因为总会有某些生产投入要素无法立即随意变动,而且对固定资本追加投资时,往往需要经过一些决策程序。因此,在固定资本不变的这一段时间内进行生产,属于短期生产的性质。长期生产是根据市场和企业状况,改变生产计划和规模。长期生产的选择必定基于对短期经济行为的评价和选择。生产者是从一个个短期生产的行为中,找出长期生产的最佳点。

既然长期生产成本是在所有投入要素都得到充分利用的情况下的最低成本,而短期生产中有部分投入要素不能变动,因而短期成本理论上不可能低于长期成本。在某一产量水平上,生产者可以从某个短期生产规模状况下找出最低成本点。如果变动生产规模可以使这一产量水平点的成本更低,生产者一定会变动投入要素,追求长期生产中的最低成本点。换言之,短期成本曲线的最低点并不一定就是长期成本曲线的最低点,如图 1.3 所示。

练习与思考

[思考题]谈谈马克思主义政治经济学的成本与西方经济学的成本含义的异同点。

三、西方新制度经济学对成本概念的发展

近年来,西方经济学中的新制度经济学派提出了“交易费用(成本)”概念。新制度经济学是在对新古典经济学的反思和不满中发展起来的。新古典经济学的厂商理论将企业当做一个生产函数,假定其有一个人格化的目标函数——利润最大化。现代企业理论的核心观点是:企业是一系列不完全契约的有机组合,是人们之间交易产权的一种方式。由于市场机制本身不能自动实现帕累托最优,就需要某种方式对市场机制的运行过程加以“纠正”。“权利的界定是市场交易的一个基本前提……而最终结果(产值最大化)却与法律判决无关。这一结果取决于零交易费用的假定。”^①“企业是对市场机制的替代。由于存在市场交易费用和组织运作费用,最佳企业规模应是边际市场交易费用与边际组织费用相等的那一均衡点。在这点上,整

① 科斯:“社会成本问题”(1960),《企业、市场与法律》,上海三联书店出版 1990 年版。