

成本会计学

CHENG BEN KUAI JI XUE

沈希希 陶亚文 编著
郑红霞 徐雪文

企业管理出版社

46
F234.2
88
2

成本会计学

汤湘希 陶亚文 编著
邓红清 徐习文



企业管理出版社



C 273719

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/汤湘希等编著. —北京:企业管理出版社

1997. 4

ISBN 7-80001-882-2

I. 成… II. 汤… 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(97)第 05963 号

企业管理出版社出版

(社址:北京市海淀区紫竹院南路 17 号 100044)

*

新华书店北京发行所发行

铁道部第四勘测设计院印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 13.625 印张 310 千字

1997 年 4 月第 1 版 1997 年 4 月第 1 次印刷

印数:5000 册

定价:22.00 元

ISBN7-80001-882-2/F·880

前 言

为满足高等财经院校会计专业成本会计学的教学需要,由中南财经大学会计系企业成本教研室组织部分教师编著了本书。该书密切联系我国经济体制改革和会计改革的实际,紧扣时代脉搏,体现会计专业的培养目标。

本书主要由三大部分组成:第一部分,导论,主要介绍成本会计学的产生、发展,成本会计的功能、作用和任务,产品成本的经济本质等基本理论问题。第二部分,成本核算的原理与方法,主要介绍成本计算对象的形成、费用汇集与分配的规律以及成本计算的基本方法。第三部分,成本控制的原理与方法,主要介绍成本控制的一般原理以及事前成本控制、事中成本控制和事后成本反馈控制的原理和方法等内容。为了便于读者更好地掌握书中内容,在每章末特别编写了思考题、讨论题和练习题。

按财政部颁发的《全国财政系统成人高等学历教育对口专业主干课程教学大纲》(成本会计)的要求,成本会计学除涵盖《大纲》所包括的内容外,还适当补充了成本控制的主要内容,故本书除可供各财经院校成人高等学历教育会计专业使用外,还适用于其他各类层次的学校使用以及实务界人士和自学者参考。

本书在编写过程中,得到了中南财经大学会计系向德伟博士和企业管理出版社的大力支持,特此致谢;在写作过程中,我们还参考了大量的现有研究成果,在此向原

作者表示感谢。

本书由汤湘希策划和总纂定稿。全书编写分工如下：

第 1、7、8 章	汤湘希
第 2 章	田延平
第 3、4、5、6 章	陶亚文
第 9 章	徐习文
第 10 章	邓红清
第 11 章	杨西林

《成本会计学》编写组

1996 年 12 月于中南财经大学

目 录

第一章 导 论.....	1
本章提要.....	1
第一节 成本会计学的产生与发展.....	1
第二节 成本概念的形成与发展.....	9
第三节 成本管理的功能结构及其管理要求	15
第四节 成本管理的基础工作	21
思考题	24
讨论题	24
参考书目	25
第二章 成本核算原理	26
本章提要	26
第一节 成本核算概述	26
第二节 成本计算对象	31
第三节 成本计算方法的形成	36
第四节 制造成本法与变动成本法	40
第五节 成本计算的基本程序	45
思考题	52
讨论题	52
参考书目	53
第三章 生产费用的汇集与分配	54
本章提要	54

第一节	原材料、燃料的汇集与分配	54
第二节	外购动力的汇集与分配	62
第三节	工资及福利费的汇集与分配	66
第四节	辅助生产费用的汇集与分配	71
第五节	废品损失与停工损失的汇集与分配	84
第六节	制造费用的汇集与分配	89
第七节	生产费用在完工产品与在产品之间分配	94
思考题		105
讨论题		107
练习题		107
参考书目		112
第四章	简单法	114
本章提要		114
第一节	简单法的特点及计算程序	114
第二节	单步骤生产条件下简单法的应用	117
第三节	多步骤生产条件下简单法的应用	128
第四节	简单分类法	134
思考题		143
讨论题		143
练习题		143
参考书目		148
第五章	分批法	149
本章提要		149
第一节	分批法的特点及计算程序	149
第二节	分批法的应用	153

第三节 简化分批法·····	156
第四节 分批分类法·····	160
思考题·····	162
讨论题·····	162
练习题·····	163
参考书目·····	165
 第六章 分步法·····	166
本章提要·····	166
第一节 分步法的特点及计算程序·····	166
第二节 逐步结转分步法·····	168
第三节 平行结转分步法·····	183
第四节 分步分类法·····	188
附录 联产品、副产品成本计算·····	197
思考题·····	205
讨论题·····	206
练习题·····	206
参考书目·····	211
 第七章 事前成本控制——成本预测·····	212
本章提要·····	212
第一节 成本预测概述·····	212
第二节 建厂时产品成本预测(预控)·····	222
第三节 企业扩建、改建时产品成本预测(预控)·····	236
第四节 产品设计、改造时成本预测(预控)·····	242
第五节 产品成本趋势预测·····	256
思考题·····	270

讨论题.....	270
练习题.....	270
参考书目.....	271
 第八章 事前成本控制——成本决策.....	272
本章提要.....	272
第一节 成本决策概述.....	272
第二节 成本决策方法.....	278
第三节 项目可行性分析与投资决策.....	290
第四节 重要投资行为决策分析.....	302
第五节 产品生产成本决策.....	318
思考题.....	329
讨论题.....	329
练习题.....	330
参考书目.....	331
 第九章 事前成本控制——成本计划.....	332
本章提要.....	332
第一节 成本计划概述.....	332
第二节 单位产品成本计划的编制.....	336
第三节 全部商品产品成本计划的编制.....	340
第四节 费用预算的编制.....	342
思考题.....	350
讨论题.....	351
练习题.....	351
参考书目.....	353

第十章 事中成本控制——标准(定额)成本法	354
本章提要.....	354
第一节 标准成本制度原理.....	354
第二节 成本差异的揭示与分析.....	362
第三节 标准成本差异的控制.....	374
第四节 标准(定额)法的应用.....	381
思考题.....	391
讨论题.....	392
练习题.....	392
参考书目.....	394
 第十一章 事后成本反馈控制	 395
本章提要.....	395
第一节 成本报表的编制.....	395
第二节 成本计划完成情况分析.....	404
第三节 产品成本技术经济分析.....	414
第四节 成本与利润分析.....	421
思考题.....	425
讨论题.....	425
练习题.....	425
参考书目.....	426

第一章 导 论

本章提要

本章主要介绍成本会计的产生、发展,成本会计的对象、作用 and 任务,成本会计与财务会计、管理会计的关系,成本会计的功能,成本的概念以及产品成本的经济本质,成本会计的基础工作等成本会计的基本理论问题,目的在于为学习成本核算、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本评价和成本分析等内容奠定坚实的理论基础。

第一节 成本会计学的产生与发展

一、成本会计的产生

成本会计在不同的历史发展阶段有不同的涵义,现代成本会计是会计与管理的结合,是根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,建立起数量化的管理模型,用于帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、计划、控制、考核,促使企业生产经营实现最优化运转,以提高企业的市场适应能力和经济效益的学科。据史料记载,中国的成本会计萌芽于西汉,但千百年来,它一直未能从专业会计中分离出来而成为一门独立的学科。据《汉书·食货志》记载,西汉时期我国酿酒业的会计核算中已经初步把成本、费用、盈利这三个概念进行区

分,当时的成本核算类似于今日的“制造成本法”并计算盈利。在西汉以前,人们对生产盈利的认识尚处于自然盈利观阶段,在西汉时代,人们开始突破自然盈利观,树立生产盈利的观念。在盈利的计算上初步有了一定的分类,并以货币为计量单位综合考核某一方面的盈利。从湖北省江陵凤凰山10号汉墓出土的大量竹简也能充分说明这一点。江陵凤凰山10号汉墓葬于汉惠帝四年(公元前191年)至汉景帝四年(公元前153年)之间。墓中出土的竹简大都是有关商业组织的契约和簿记,其中有不少是记录当时我国商业企业经营成本核算的。如:丙组简是同年6月16日至10月10日出售商品的流水帐,它是序时流水帐,每笔都有日期、付出商品的名称、数量、单价、销售对象、收入金额等,与后来的中式簿记通用的销货流水帐相似。销货流水帐是成本计算的条件,因此,早在西汉时期,我国民间小型商业就采取了“捞锅底帐”,即通过盘点存货,采取存余两抵的方法计算盈亏。

由此可知,我国的成本计算(会计)渊源甚古,只不过它一直未能从各行业会计中分离出来而已。成本会计从各专业会计中分离出来并单独成为一门学科,源于西方。

二、成本会计的发展

成本会计产生于16世纪的欧洲,这是中外比较一致的看法。但产生于何地,却有不同看法,尚未定论。目前主要有以下几种代表性的看法:

荷兰学者欧·腾·海渥在其《会计史》中指出,16世纪世界闻名的荷兰出版商克里斯托菲尔·普拉廷在他的帐簿中设立了“用纸”帐户,该帐户类似于现在的原材料帐户,至于工资和其他直接成本,则记入生产成本帐。例如:为印制《维吉尔》一书,他设立了“维吉尔”帐户,这种生产帐户借方反映印刷所需的纸张、直接工资

和经费。待印刷完毕后,该帐户应结帐,并将余额转入最终产品存货帐户。海涅认为,成本会计起源于16世纪的荷兰。

原苏联学者索科洛夫认为,成本会计产生于16世纪的意大利,是意大利两位学者A·卡萨洛瓦和安杰·唐彼得拉将复式记帐应用于非商业企业,才促成了成本会计的产生。

台湾学者陈振铎也认为,成本会计产生于16世纪的意大利,但在产生的细节上却与索科洛夫有不同见解。陈振铎在其主编的《成本会计与管理会计手册》中第六页写道:“直至16世纪,意大利Forence市和Medici家族于1531年建立毛纺业制造毛衣料,方开始应用成本明细帐。就16世纪Medici之会计记录观之,斯时之会计实务领先于理论,因其会计记录制度虽非成本计算制度但极为接近,显示其对成本方面具有充分的知识,亦即斯时成本会计已开始萌芽。”

成本会计自16世纪产生后,在整整200年时间里,一直没有引起人们的足够重视。17、18世纪,由于人们仍然看重商业贸易,手工业发展比较迟缓,而且在手工业中仍然是商业会计帐户体系和簿记方法,成本会计在这一期间并未取得突破性进展。

在17、18世纪成本会计唯一有所进步的是基本生产的明细分类核算。18世纪下半叶,法国人A·科龙提出了运用工作辅助帐也就是为每个工人开设一个帐户,借方反映发给工人加工的材料数量和成本,贷方反映工人加工送交仓库的产成品数量和成本。这种工作辅助帐事实上就是基本生产的明细分类核算。

19世纪的工业革命给成本会计注入了活力,促使成本会计迅速由核算向管理扩展,由生产过程的记录工具向生产过程的控制手段发展。机械化生产的崛起,使企业管理者认识到,只有改善生产过程的组织状况,才能降低生产成本。这就需要对生产过程进行预算,以便了解预算与实际之间的差异及其产生的原因。于是,法、

德、英、美等国的会计学者几乎都致力于发展包括成本会计在内的工业会计。这一阶段的成本会计,在计算方法上,定单法已趋于成熟,分步法已开始出现;在计算范围上,已开始涉及到固定资产的折旧问题;在职能发挥上,已开始考虑成本控制与预算问题。但这一时期的成本会计仍然是簿记系统的附属。

在成本会计的发展史上,为成本会计的成熟树立里程碑的是生活在 19 世纪末 20 世纪初的瑞典学者舍尔,舍尔非常注意成本核算问题,并视其为会计的重要组成部分。他曾在其著作中阐述成本核算的几项著名原则:

(1)必须严格划分生产费用和销售费用,前者摊入半成品和产成品,后者摊入已销产品。

(2)所有成本核算分为事前、事中和事后。

(3)直接费用的份额越大,则成本核算越准确。

(4)间接费用应根据预先确定的基数按比例分摊。

舍尔还将有关成本性态分析方法引入了成本会计,将费用分为固定费用和变动费用,并提出了“盈亏平衡点”的概念。从舍尔的论述中,我们可以看到,成本会计已从单纯的成本计算扩展到了成本预测(事前)、成本控制(事中)、和成本分析(事后)。舍尔理论的出现,标志着成本会计走向成熟。

自舍尔理论问世以来,由于工业革命成果的进一步扩大,股份公司的迅速崛起,会计与企业管理的关系更加密切,为了获取更多的利润而对生产过程进行控制已成为各企业的自觉行为,由此而使得成本会计得以长足发展。标准成本、机会成本、变动成本、固定成本、期间成本、边际成本、重置成本、隐含成本等等概念的提出,使得成本概念的发展呈多元化局面,而标准成本会计、责任成本会计、质量成本会计的出现,又促成了成本会计实务的不断丰富与完善。现代成本会计的基本框架正是由这些成本概念与成本实务的

有机联系所构成的。

20 世纪初期,随着资本主义经济的进一步发展,企业推行泰罗科学管理制度,通过过程研究和动作研究,制定工作标准对生产过程进行科学的管理,这不仅推动了生产的发展,而且促使成本会计作出相应的改革,为了配合泰罗的劳动定额和计划工资等管理方式,在会计工作上开始事先制定成本标准,据以进行日常成本控制和定期的成本差异分析,按标准成本控制实际成本。同时,成本计算的方法也扩大到各个行业和企业内部各部门,使成本会计的理论和方法得到进一步的发展,从成本核算扩展到成本预算、成本控制和成本分析。

第二次世界大战以后,资本主义经济进入一个新的发展时期,资本高度集中,企业规模日益扩大,跨国公司不断涌现出来,科学技术与生产经营相结合,新产品层出不穷,市场竞争更趋激烈。企业为了在竞争中取胜,一方面依靠科学技术开发新产品、开拓市场;另一方面要加强企业管理、挖掘企业潜力,控制和降低成本,以低成本、高质量的产品到市场上去竞争。因此,企业管理人员意识到,要想大幅度降低成本,必需从产品设计、工艺、组织、生产等各个环节入手,制定各种方案,通过预测,挑选最佳方案作为决策的依据。在做好事前控制的同时,还要做好成本的事后分析与反馈,为企业决策提供可靠的信息。由此可见,预测、决策等内容的引入,极大地丰富了成本会计的内容,拓展了成本会计的范围,推动了成本会计的发展并逐步形成成本分析、成本预测、成本决策、成本控制、成本核算、成本评价与考核等较为完善的成本会计学体系。

三、成本会计的对象、作用和任务

(一)成本会计的对象

成本会计的对象,即成本会计核算和控制的具体内容,也就是

各行业企业经营业务的成本和有关的经营管理费用,简称成本、费用。

在实际工作中,为了促使企业加强经济核算,减少资金占用。节约生产耗费、减少生产损失,劳动者为社会创造的某些价值以及某些不形成产品价值的损失,如废品损失、停工损失等亦计入产品成本。除此之外,企业为销售产品而发生的销售费用、为管理和组织企业生产经营而发生的管理费用,以及为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用,由于大多按时期发生,难以按产品归集,为了简化成本核算工作,都将其作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,而不计入产品成本。因此,实际工作中的成本,按其所处行业不同,对其所使用的成本有不同的称谓:如工业企业的成本,称之为产品成本,亦称制造成本;施工企业的成本称之为工程成本;商品流通企业的成本称之为销售成本,亦称已销商品进价成本;旅游、饮食服务企业的成本称之为营业成本等。

(二)成本会计的作用

虽然损益表在指导企业决策方面颇有价值,但它们并没有为在竞争条件下取得最高效率和利润的最大化提供足够的资料,这些数据都表示总的成本,而总的数字毕竟过于概括,至多只能得出一些较为笼统的结论。细心的管理当局尽管喜欢炫耀较大的利润,但也会向自己提出一些极端重要却又不是这些总额数据所能回答的问题,其中必须回答的问题有:

- (1)企业是否正在高效率的经营着?
- (2)企业的成本有哪些不合标准?
- (3)企业的产品价格是否都是切合实际的?
- (4)企业正在制造的每种产品成本是多少?

对此类问题的解答,需要有详细的数据,而这些数据就来源于成本会计。通过现代成本会计制度,人们有可能知道建筑产品、制

造产品、销售产品、或提供各种服务所花费的成本是多少。对成本各组成部分进行具体而详细的分析鉴定能力,使得管理当局能够比较明智地作出决策。

(三)成本会计的任务

成本会计作为现代会计的重要分支,是企业生产经营管理的重要组成部分,因此,虽然成本会计的任务由企业的生产经营的要求所确定,但是成本会计不可能全面实现企业生产经营管理各个方面的要求,而只能在成本会计对象的范围内,为企业的生产经营管理提供所需的信息,并参与企业的经营管理,以达到降低成本、费用、提高经济效益的目的。故成本会计的任务还受成本会计的对象所制约。

根据企业生产经营管理的要求,适应成本会计的对象的特点,成本会计的任务主要是:

(1)通过成本的预测和决策,实现生产要素的最优配置,达到经营效益的最优化。

(2)根据成本的决策方案,制定企业的目标成本,编制成本计划,作为企业降低成本、费用的努力方向;作为成本控制、分析和考核的依据。

(3)根据成本计划、消耗定额和成本有关法规、制度,控制各项成本、费用的支出,防止发生不应发生的损失的浪费,促使企业各部门和单位执行成本计划,节约费用、降低成本。

(4)正确而及时地组织成本核算,反映成本计划的执行情况,为企业生产经营决策提供可靠的成本信息。

(5)分析和考核企业各项消耗定额以及成本计划的执行情况,充分调动全体员工的生产经营积极性,挖掘降低成本、费用的潜力,不断提高企业的经济效益。