

上海财经大学会计专业系列教材

上海普通高校优秀教材

上海财经大学校级精品课程

成本会计

(第二版)

CHENGBEN KUAIJI (DI ER BAN)

乐艳芬 主编

杨忠莲

甘兆志

冯兆中

副主编



上海财经大学出版社

上海财经大学会计专业系列教材
上海普通高校优秀教材
上海财经大学校级精品课程

成本会计

(第二版)

乐艳芬 主 编

杨忠莲

甘兆志 副主编

冯兆中

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计(第二版)/乐艳芬主编,杨忠莲,甘兆志,冯兆中副主编. —
2 版. —上海:上海财经大学出版社,2006. 2

ISBN 7-81049-695-6/F·592

(上海财经大学会计专业系列教材)

I. 成… II. 乐… 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(2005)第 148682 号

□责任编辑 张惠俊 江 玉

□封面设计 优典工作室

CHENG BEN KUI JI

成 本 会 计

(第二版)

乐艳芬 主 编

杨忠莲

甘兆志 副主编

冯兆中

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海市印刷七厂印刷装订

2006 年 2 月第 2 版 2006 年 2 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 32.75 印张 587 千字

印数: 25 001—30 000 定价: 48.00 元

前 言

本书是为上海财经大学会计专业《成本会计》课程编制的教材。自 2002 年 1 月第一版的《成本会计》出版后,由于其体系、框架和内容上的创新性,而受到广大读者的欢迎和认可,并荣获 2003 年度上海普通高校优秀教材二等奖,2004 年度上海财经大学优秀教材一等奖。使用该教材的成本会计课程被评为上海财经大学的精品课程。

第二版的《成本会计》教材保持了第一版的“教材内容与经济发展相适应,理论与实际相结合”特色,并根据我们近四年来教授这本教材的教学经验的累积和成本会计的发展变化进行了修改。与第一版相比,第二版更强调教材创新内容的可读性和可接受性。

以较低的成本创造更多的价值——这不仅是我们的《成本会计》教材所体现的宗旨,也是我们编写《成本会计》一书的愿景。我们确信,本教材是我们表达思想的最好途径。我们要让读者知道,成本不是自己发生的,而是管理和决策的结果。无论是我们还是学生,都不能继续被动地计量成本。成本计量固然是重要的,但是对于关键战略决策而言,准确性已经不如相关性和及时性重要。实际上,大多数企业的成本会计系统已经实现电算化,所以,计量的现实任务已经不及设计、解释和识别投资机会和成本与业绩的改进方法重要。成本会计应该关注不同决策的后果,以减少失误、发现机会。因此,成本会计人员最有意义的贡献就是分析、解释、表达和识别改进机会,并通过积极进行成本管理来创造更多的价值。

在第二版的写作中,我们尽量在不损失目标和愿景的情况下,继续创新和改进。我们的目标是培养新型的管理人才,这些人的决策将会显著地影响成本结构和企业业绩。为帮助学生掌握成本会计方法和成本管理原则,了解成本会计在当代经济环境中的重要性,我们对《成本会计》教材的体系结构进行了改进,使其更富教学特色。第二版的《成本会计》教材的主要特色表现在以下几个方面:

1. 引言和学习目标。每一章开头都列示了引言和学习目标,目的是吸引学生对本章主要内容的注意。

2 成本会计

2. 同步思考题。每一章的内容中都有同步思考题,目的是引导学生积极参与思考,增加教学过程中的互动性,从而使学生进一步理解所学的内容,扎实地掌握相关的知识。

3. 关键术语。本书在每章的结尾处都列出了中英文对照的该章关键词,这样既有利于学生掌握每章的关键内容,又便于学生查阅国外相关的文献。

4. 讨论题。每章后都附有讨论题,这些问题的设计具有开放性和探索性,允许学生对同一问题有不同的见解或解决方案。目的是引导学生通过讨论有所领悟,并激励学生在学习中研究感兴趣的问题。

为了提高学生的学习兴趣,帮助学生理解和掌握本教材的内容,我们还配套出版了《习题与案例集》,该书除了有与各章学习目标相关的学习要点回顾和形式多样的习题外,还配有拓展学生视野,培养其分析能力的案例题,并为习题和案例配备了参考答案。此外,还有模拟试卷和阅读材料等内容。

为了便于教学,我们还开发了规范的教学 PPT,凡是使用主教材的教师均可与上海财经大学出版社或上海财经大学会计学院的相关编写教师联系索取,也可以登陆上海财经大学会计学院——精品课程网页,浏览与本课程相关的教学资料,网址为:<http://www.shufe.edu.cn/cbkj/index.htm>。

本书由乐艳芬任主编,负责全书提纲的拟订及对全书定稿前的修改、补充和总纂。杨忠莲、甘兆志和冯兆中任副主编,协助主编完成有关工作。各章初稿的执笔人如下:第一章、第二章,乐艳芬;第三章、第四章和第五章,杨忠莲;第六章、第七章和第八章,甘兆志;第九章,乐艳芬;第十章、第十一章、第十二章,杨忠莲;第十三章、第十四章,乐艳芬;第十五章,秦桦;第十六章和第十七章,乐艳芬;第十八章,冯兆中。

本书同样适用于其他高等院校的会计教学,对于从事不同层次会计教学工作的教师、从事会计实务的管理人员,乃至从事经济工作的管理人员来说,都是适用的。

由于我们为本书设定的教学目的和要求比较高,限于水平,本书很可能存在安排和表述不妥当的地方,甚至某些失误恐亦难免。恳请读者批评指正。

上海财经大学将本书指定为学校精品课程《成本会计》的教材,并在“211工程”建设中立项资助,在此深表感谢。

编者

2005年9月

目 录

前言/1

第一编 导 论

第一章 成本会计概述/3

第一节 成本的含义/4

第二节 成本会计的产生和发展/6

第三节 成本会计的职能与种类/11

第四节 新经济环境与成本会计/14

第二章 成本会计的基本原理/20

第一节 成本术语及其分类/21

第二节 成本对象及成本分配/32

第三节 成本计算方法和成本会计系统/36

第四节 制造业成本核算的基本原理/41

第二编 成本核算和成本管理

第三章 材料费用的核算与管理/59

第一节 材料核算的内容/61

第二节 材料费用的归集与分配/62

第三节 存货管理与控制/77

第四章 人工费用的核算与管理/93

第一节 劳动生产率对成本的影响/94

第二节 人工费用的计算方法/96

2 成本会计

第三节 人工费用的会计核算/101

第五章 制造费用的核算与管理/111

第一节 制造费用的意义/112

第二节 辅助生产费用的归集/113

第三节 辅助生产费用分配/115

第四节 制造费用的归集与分配/128

第六章 分批成本法/136

第一节 分批成本法的基本原理/137

第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配/139

第三节 间接计入费用的分配和分批出货/149

第四节 一般分批成本法的应用/152

第五节 简化分批成本法及其应用/156

第六节 分批成本法在大批量生产的制造业中的应用/159

第七章 分步成本法/170

第一节 分步成本法的基本原理/171

第二节 逐步结转分步法/172

第三节 平行结转分步法/182

第四节 成本计算方法的比较/187

第八章 分类成本法/192

第一节 分类成本法/193

第二节 联合成本的分配/200

第三节 副产品的成本计算/203

第四节 等级产品的成本计算/206

第九章 废品、返工品和残料/212

第一节 废品、返工品和残料的核算意义/213

第二节 废品、返工品和残料的核算原理/214

第三节 分步法与废品/220

第十章 定额成本制度/227

- 第一节 定额成本制度的特点和意义/228
- 第二节 定额成本的制定/229
- 第三节 脱离定额差异的计算/231
- 第四节 定额变动差异的计算/236
- 第五节 定额成本制度下的成本计算程序/238
- 第六节 定额成本制度的运用/239

第十一章 标准成本制度/245

- 第一节 标准成本制度的特点/246
- 第二节 标准成本的种类及其制定/247
- 第三节 标准成本差异的计算和分析/251
- 第四节 标准成本制度下的账务处理/256

第十二章 作业基础成本法及作业成本管理/262

- 第一节 作业基础成本法概述/263
- 第二节 作业基础成本法的基本概念/264
- 第三节 作业基础成本法核算的基本程序及例解/268
- 第四节 作业基础成本法与传统成本法的区别/276
- 第五节 作业成本管理/279

第三编 战略成本管理**第十三章 战略成本管理/293**

- 第一节 战略成本管理的意义/294
- 第二节 战略成本管理的内涵和特点/296
- 第三节 价值链分析/300
- 第四节 成本动因分析/305
- 第五节 战略定位分析/312
- 第六节 战略成本管理与竞争优势/317

第十四章 质量成本管理/327

- 第一节 质量成本概述/328

4 成本会计

第二节 质量成本的计量/334

第三节 质量成本的管理/339

第四节 质量成本报告/344

第十五章 环境成本管理/352

第一节 环境问题和环境成本会计/353

第二节 环境成本概述/358

第三节 环境管理战略和环境成本核算/362

第四节 环境成本的管理方法和管理环境/373

第四编 业绩评价与成本会计信息系统

第十六章 不同存货成本计算方法对收益的影响/387

第一节 存货成本计算的两种方法/388

第二节 变动成本计算法的特点/389

第三节 存货成本计算方法对利润的影响/393

第四节 对变动成本计算法的评价/399

第五节 基准水平与完全成本计算法/404

第十七章 责任成本与成本考核/411

第一节 分权与责任中心/412

第二节 责任成本/416

第三节 成本考核/419

第十八章 计算机技术在成本会计中的应用/430

第一节 EXCEL 在成本会计中的应用/431

第二节 ACCESS 在成本会计中的应用/436

第三节 VFP 在成本会计中的应用/442

参考文献/513

本教材使用指南/515

第一编

导 论

DAO LUN



任何一个企业的成功——小到社区的便利商店,大到跨国公司——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。

在市场竞争日益加剧的情况下,成本会计不再局限于确定存货成本,企业需要更加精确、更加相关的成本信息以整合产品的开发、生产、营销和售后服务,成本会计正扮演新的角色。成本会计作为企业取得竞争优势的一种重要工具,已发展成为成本管理。

第一章 成本会计概述

【引言】

成本会计是为了适应特定的经济发展的要求而产生,并在与外部环境的相互作用中而发展。在过去几十年中发展起来的产品成本计算方法和成本管理实践对特定类型的决策环境和特定类型的生产技术是适用的。但在 20 世纪 80 年代和 90 年代,伴随着日益白热化的国际竞争而出现的利润空间的急剧缩小,从而使得精确计算产品成本和加强成本控制在管理决策中占据了关键的地位。在当今的经济环境中,信息的产生和使用,尤其是成本管理信息的产生和使用是管理者有效进行管理、提升竞争地位的重要因素。正如 19 世纪英格兰首相本明杰·迪士累利所说的:“生活中最成功的人便是那些掌握最佳信息的人。”

【学习目标】

- ①理解成本的内涵和特点。
- ②了解成本会计产生和发展的历程。
- ③正确区分成本与费用。
- ④认识成本会计的特征以及它与管理会计和财务会计的关系。
- ⑤理解现代成本会计的基本职能。
- ⑥了解不同成本计算方法的特点及其具体运用。
- ⑦认识新的经济环境与成本会计的关系。

第一节 成本的含义

一、成本的含义

成本是商品经济的产物,是商品经济中的一个经济范畴,是商品价值的主要组成部分。

长期以来,我们主要是以马克思在《资本论》中的有关论述来论证成本的涵义。马克思指出:产品的价值(W)由三个部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(c),劳动者为自己的劳动所创造的价值(v),以及劳动者为社会创造的价值(m),其中,产品成本是由 $c+v$ 构成。因此,从理论上说,产品成本是企业生产过程中已经耗费的,用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己所创造的价值的总和。由于过分强调 $c+v$ 的普遍意义,因而,人们将马克思所界定的产品成本当作一般的成本概念,即将 $c+v$ 当作成本的全部,却忽略了成本的内容是随着经济的发展而发展的事实。

事实上,产品成本属于成本,但成本并不等于产品成本。由于成本与管理相结合,因而,成本的内容往往要服从于管理的需要。此外,由于从事经济活动的内容不同,成本含义也不同。

美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。会计学成本的一般定义应该是: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。

会计人员将成本定义为:为了取得某些财产(如材料)或劳务(如人力资源)而牺牲的某些经济资源。而经济学家对于成本的定义则较为宏观:凡是经济资源的牺牲都是成本。换言之,成本可以是有形或无形,主观认定或客观认定,货币性或非货币性,也可以包括社会成本如因噪音和污染所引起的成本。

综上所述,不同的经济环境,不同的行业特点,对成本的内涵有不同的理解。但是,成本的经济内容归纳起来有两点是共同的:一是成本的形成是以某种目标为对象的。目标可以是有形的产品或无形的产品,如新技术、新工艺;也可以是某种服务,如教育、卫生系统的服务目标。二是成本是为实现一定的目标而发生的耗费,没有目标的支出则是一种损失,不能叫作成本。

二、成本与费用

成本与费用是一组既有紧密联系又有一定区别的概念。区分成本与费用是非常重要的。成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情的代价,也即发生的耗费总和,是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中,对企业所拥有或控制的资产的耗费,是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲,而费用是会计期间为获得收益而发生的成本。

在财务会计中,成本可以分为未耗成本与已耗成本两大类。未耗成本是指可在未来的会计期间产生收益的支出,此类成本在资产负债表上列为资产项目,例如设备、存货及应收账款等。已耗成本则是指本会计期间内已经消耗,且在未来会计期间不会创造收益的支出。这类成本又可分为费用和损失,前者在损益表上列为当期收益的减项,例如已销产品的生产成本及各项期间费用等,后者则因无相应利益的产生,而在损益表上列为营业外支出等项目,例如火灾、水灾等自然灾害造成的损失。

典型的成本是产品成本,其实质就是各项生产耗费的凝结,同时它也被用作存货资产价值的计量。在产品没有被售出之前,产品成本始终作为资产的一个组成部分。一旦产品售出,其成本就转化为出售当期的销售成本,并与当期发生的其他费用一起,由当期营业收入予以补偿。由此可以得出以下结论:第一,费用是成本的基础,没有发生费用就不会形成成本。第二,按对象归集的费用构成成本,其发生期与补偿期并非完全一致;不予对象化的费用则可按发生期间归集,由同期收入补偿。成本与费用的关系可表述如图 1-1 所示。

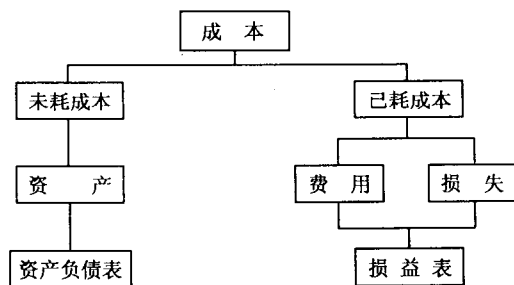


图 1-1 成本与费用的关系图

成本会计关注的是成本而不是费用。成本的两种主要类型是支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。机会成本是指因选取一个最优方案而放弃的次优方案上的收益。当然,在任何时刻,没有人能知道可利用的所有可能机会。因此,无疑会忽略一些机会成本。尽管会计系统的特征是记录支出成本而不记录机会成本,但是,为了保证所作的决策是最优的,在进行决策时应考虑机会成本。

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计是为了适应特定的经济发展的要求而产生的,并在与外部环境的相互作用中而发展。

一、成本会计的产生和发展

成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计四个阶段。成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所不同。

(一)早期成本会计阶段(1880~1920年)

如果说中世纪城市的兴起,商业和银行业的发展是产生复式记账的温床,那么中世纪发展起来的工场手工则是产生成本会计的摇篮。随着英国产业革命的完成,用机器代替了手工劳动,用工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。此时,成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本得到了普遍重视。为了满足有关各方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的准确性,成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统,将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。可见,成本会计体系产生的直接动因实际上是产业革命,及其随之而来的大生产方式和工厂制度。

早期研究成本会计的专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过如下的定义:“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和有利的产销政策时参考。”从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要是采用分批法或分步法成本会计

制度;从成本会计的目的来看,计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以,初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

(二)近代成本会计阶段(1921~1945年)

随着科学技术的飞速发展,日趋复杂的外部环境,对企业管理提出了越来越高的要求,从而促使成本会计的不断发展。19世纪末20世纪初在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理,对成本会计的发展产生了深刻的影响。于是美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际耗费情况,只有事后通过计算实际成本以后才知道。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的变化,成本会计进入了一个新的发展阶段。实施标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事前制定标准成本,并据以控制日常的生产耗费与定期分析成本。此时,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,从而成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,形成管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

在这一时期,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,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。它不仅将会计核算与成本相结合,而且还包含了成本预算、成本控制、成本差异分析和考核等内容。美国尼科尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrback)合著的《成本会计》,及陀尔(J. L. Dohr)著的《成本会计原理和实务》等,使成本会计理论和方法得到进一步完善和发展,形成了独立的学科。

这一时期的成本会计的定义,可引用英国会计学家杰·贝蒂(J. Batty)的表述:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”因此,近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,为生产过程的成本控制提供条件。以标准成本系统为基础的责任成本控制系统的形成和发展,是成本会计的第二次革命。

(三)现代成本会计阶段(1945~1980年)

20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期。一方面,社会资本高度集中,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

开发日新月异,市场竞争日趋激烈。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,管理也要现代化。随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就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,即成本会计发展重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计,这是成本会计的一个重大变革。在现代成本会计阶段,加强事前成本控制,广泛应用管理科学的成果,其发展重点是趋向预测、规划和决策,实现最优化成本控制。

与传统的成本会计相比,现代成本会计更重视成本发生的前因后果,通过作业基础成本计算和有效控制,使成本计算与成本控制有机地结合。同时,成本控制与责任会计相辅相成,随责任会计系统的产生而产生,又随作业基础会计系统的形成而发展。因此,由传统的成本计算系统到现代的以作业为基础的成本计算,是成本会计发展的必然趋势。现代成本会计系统的形成和发展,是成本会计的第三次革命,是一场真正的成本会计革命。

综上所述,现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它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技术,用来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、控制、分析、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和竞争能力。因此,现代成本会计是广义的成本会计,实际上已经发展成为成本管理。

(四)战略成本会计阶段(1981年以后)

20世纪80年代以来,随着电脑技术的进步,生产方式的改变,产品生命周期的缩短,以及全球性竞争的加剧,大大改变了产品成本结构与市场竞争模式,迫使许多企业必须彻底改变其惯用的经营方式与管理策略。经济的发展使市场环境发生了重要变化,市场需求由大众需求向个性化需求转变,传统的大批量、标准化生产向小批量、个性化产品过渡。经济环境的剧变,迫使企业成本管理的目标作适应性的调整,成本管理的理念也发生了很大的变化。为了满足新经济环境的需要,成本管理应具有更加开阔的视野和超前意识,更加注重普遍联系的特点,并能从根本上抓住企业经营过程中的主要矛盾。成本管理的视角应由单纯的生产经营过程管理和重股东财富,扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理,更加关注产品的顾客可察觉价值;同时要求企业更加注重内部组织管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。当今社会市场最根本