

高等院校会计学专业通用教材

“十一五”国家级规划教材《成本会计》简版



CHENGBEN KUAJI

成本会计

乐艳芬 主 编

上海财经大学出版社

高等院校会计学专业通用教材

“十一五”国家级规划教材《成本会计》简版

成本会计

乐艳芬 主 编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/乐艳芬主编. —上海:上海财经大学出版社,2008.11
高等院校会计学专业通用教材
“十一五”国家级规划教材《成本会计》简版
ISBN 978-7-5642-0344-3/F·0344

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(2008)第 152366 号

□ 责任编辑 王永长

□ 封面设计 周卫民

CHENGBEN KUAJI

成 本 会 计

乐艳芬 主编

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

上海华业装潢印刷厂印刷装订

2008 年 11 月第 1 版 2008 年 11 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 20 印张 369 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 28.00 元

前言

随着全球经济的快速发展和企业经营管理要求的不断提高,成本会计正发挥着越来越重要的作用,因为小到零售商店,大到跨国公司都需要成本会计的理论指导,都需要处理成本会计的实务。成本会计不仅能够为企业管理者提供产品、服务和客户等的成本计算,而且能用于计划、控制等方面。尤其在今天,成本会计越来越多地为企业管理提供决策的成本信息。因此,成本会计担负着为不同目的提供不同成本信息的重任。

新经济环境要求越来越多的成本会计人员成为决策的参与者而不仅仅是数据的提供者。因此,本教材不仅强调“为不同目的提供不同的成本信息”,更注重以管理为重心的理念。本教材除介绍基本的成本会计的理论和方法外,更强调成本会计作为一种管理工具,如何在企业管理中发挥重要作用。

本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. **本章小结。**本章小结对各章的内容进行概括和总结,便于学生梳理所学的知识,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对照的本章关键词,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. **复习思考题。**每一章后都附有复习思考题,目的是引导学生积极参与思考,增加教学过程中的互动性。

5. **练习题。**根据成本会计操作性强的特点,每章后附有难易程度不同的练习题,不仅可供学生对所学的知识进行检验,而且可以提高学生实际操作能力。

本书由乐艳芬任主编,负责对全部初稿进行修改、补充和总纂。各章执笔人如下:第一章、第二章、第三章、第六章、第七章、第十一章、第十二章和第十三章,乐艳芬;第四章、第五章和第八章,甘兆志;第九章,王春晓;第十章,李桃。

本书在“十一五”国家级规划教材《成本会计》的基础上修订而成的,它的适应面更广,既可以作为高等院校会计专业的教材,也可供经济管理干部、财经院校教师、其他财经专业学生参考。

限于编者的水平,书中难免存在错误及不当之处,敬请广大读者批评指正,以便据以作进一步的修正。

本书有教学课件和习题答案,选用本书作为教材的教师,可与出版社联系。

联系人:王永长,E-mail:wyongch@yahoo.com.cn.

联系电话:021—65903826。

编 者

2008年9月

目 录

第一篇 导 论

第一章 成本会计概述	(3)
第一节 成本的涵义	(4)
第二节 成本会计的产生和发展	(6)
第三节 成本会计的职能和种类	(10)
第四节 成本会计系统的设计	(13)
第二章 成本会计核算基础	(17)
第一节 成本的分类	(18)
第二节 成本对象及成本分配	(25)
第三节 成本计算方法及其影响因素	(29)
第四节 成本会计制度	(32)

第二篇 成本核算

第三章 制造业成本核算的基本原理	(41)
第一节 制造业成本核算概述	(42)
第二节 生产经营管理费用的分类	(43)
第三节 制造业成本核算的要求	(47)
第四节 制造业成本核算的一般程序	(50)
第五节 完工产品与月末在产品成本的划分	(54)

第四章 分批成本法	(63)
第一节 分批成本法的基本原理	(64)
第二节 分批成本法的一般计算程序	(66)
第三节 制造费用的分配方法	(67)
第四节 一般分批成本法的应用	(72)
第五节 简化分批法及其应用	(77)
第五章 分步成本法	(82)
第一节 分步成本法的基本原理	(83)
第二节 逐步结转分步法	(84)
第三节 平行结转分步法	(91)
第四节 成本计算方法的比较	(96)
第六章 废品、返工品及残料	(100)
第一节 废品、返工品和残料的核算意义	(101)
第二节 废品、返工品和残料的核算原理	(102)
第三节 分步法与废品	(107)
第七章 服务部门费用的分配	(113)
第一节 服务部门费用的归集和分配	(114)
第二节 直接分配法	(118)
第三节 顺序分配法	(120)
第四节 交互分配法	(122)
第八章 分类成本法及联合成本的分配	(130)
第一节 分类成本法	(131)
第二节 联合成本的分配	(138)
第三节 副产品的成本计算	(141)
第四节 等级产品的成本计算	(144)
第九章 成本报表	(147)
第一节 成本报表概述	(148)
第二节 成本报表的编制	(151)

第三节 成本分析的程序和方法	(156)
第四节 成本报表的分析	(161)

第三篇 成本管理

第十章 定额成本法	(177)
第一节 定额成本制度的意义、特点和步骤	(178)
第二节 定额成本法的基本原理	(179)
第三节 定额成本法的成本计算程序	(187)
第四节 定额成本法的优缺点及应用条件	(190)
第十一章 作业基础成本法	(193)
第一节 作业基础成本法概述	(194)
第二节 作业基础成本法的有关术语	(196)
第三节 作业基础成本法的基本核算程序	(200)
第四节 作业基础成本法的评价及其适用条件	(206)
第十二章 标准成本制度	(211)
第一节 标准成本制度及其作用	(212)
第二节 标准成本的种类及其制定	(213)
第三节 成本差异分析	(215)
第四节 成本差异的账务处理	(220)
第十三章 战略成本管理	(227)
第一节 战略成本管理的意义	(228)
第二节 价值链分析	(229)
第三节 成本动因分析	(234)
第四节 战略定位分析	(240)
参考书目	(245)
本书练习题	(247)

第一篇 导 论

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,使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·迪士累利所说的那样:“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正确区分成本与费用。
- ③了解成本会计产生和发展的历程。
- ④理解成本会计的特征。
- ⑤理解成本会计与管理会计和财务会计的关系。
- ⑥理解现代成本会计的基本职能。

- ⑦理解成本会计的种类及其作用。
- ⑧理解成本会计系统设计的原理。

第一节 成本的涵义

一、成本的涵义

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管理的需要。此外,由于从事经济活动的内容不同,成本涵义也不同。

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:为了取得财产(如材料)或接受劳务(如人力资源)而牺牲的经济资源。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,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,且在将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,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:

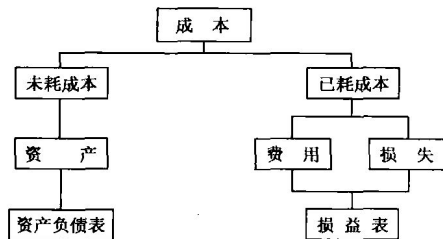


图 1-1 成本与费用的关系图

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,为了保证所做的决策是最优的,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,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、近代成本会计和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业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的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. Rohrbach)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进一步的完善和发展,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(1945~20 世纪 80 年代)

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。

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(20世纪80年代以后)

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。成本管理的目标不再由利润最大化这一直接动因决定,而应定位在更具广度和深度的“用户满意”层面上。“用户满意”包括依赖性、质量、交货期和售后服务等方面,其中包含了价值型定量目标如售价、非价值型定量目标如交货期和其他定性目标,这一目标已远远超越了传统以利润或资产等价值量为惟一准绳的目标观。因此,从本质上说,新经济环境下的成本管理应该是“市场导向型”的成本管理,是一种以用户满意为目标而进行的价值控制和实体控制并重的管理。

经营方式与管理策略的变化使得成本会计信息在确定企业战略方向方面发挥着重要的作用,特别地,成本信息是高效管理所需信息中至关重要的一类。基于此,成本会计的作用得到进一步的拓展。成本会计人员不再被认为只是成本会计方法与程序方面的技能专家,他们已经成为多职能管理团队的参与者,更是具有识别总结和报告企业关键成功因素的全天候的业务伙伴,为企业提供战略相关性的成本管理信息。因此,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统

不可缺少的部分。

二、成本会计、管理会计与财务会计的关系

会计系统是何企业组织取得财务和管理信息不可缺少的工具。现代会计系统大体可分为财务会计和管理会计两类。由于使用者的不同,由此产生了财务会计和管理会计两个子系统。财务会计主要是为投资者、债权人、政府机构以及其他的企业外部使用者提供经营成果、财务状况及其变动信息,其主要目的是发挥会计信息的社会职能;财务会计关注过去发生的事情,为满足客观性、可验证性以及一致性的要求,必须受制于“公认会计原则”(GAAP)。而管理会计则主要为企业内部各阶层管理人员提供各种相关的管理信息,其主要目的是协助实现组织目标,一般不受限于公认会计原则;管理会计强调未来,除了提供历史报告外,还提供预算和其他预测信息。成本会计是财务会计与管理会计的混合物,是计算及提供成本信息的会计方法。成本会计主要是通过处理企业获取和消耗资源的成本及其相关信息,从而向财务会计和管理会计提供必要的数据。财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定,而成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中,因此,成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价,并据此作出投资决策。同样,成本会计所提供的成本数据,更多地被企业管理当局作为决策的依据或被用于对企业内部管理人员的业绩评价,因为,成本会计中的一个重要内容就是确认以前的管理决策引起的成本支出。可见,成本会计提供的成本信息既可以为财务会计编制财务报表之用,也可满足企业内部管理人员进行决策或业绩评价的需要。因此,就财务报表的编制而言,成本会计附属于财务会计;但从管理角度来看,成本会计也是管理会计的一个重要组成部分,换言之,成本会计是以管理为重心的。更进一步地讲,财务会计与管理会计,两者都必须依赖于成本会计系统所提供的信息。成本会计、管理会计与财务会计之间的关系如图 1-2 所示。

从成本会计理论体系来看,开始属于财务会计体系,主要从财务会计理论来研究成本计算,并纳入会计账簿体系。到了近代成本会计阶段,成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立的学科。随着生产方法和产品类型的迅速变化,成本会计不再局限于确定存货成本,而被要求用新的控制方法来对质量、生产率 and 环境等加以控制,成本会计正扮演新的角色,包含着更广泛的涵义。因而,成本会计正在发展成为成本管理。