

高等院校经济管理类“十一五”规划教材

# 成本会计学

主编◎张韶华 郭正杰

## Chengben KuaijiXue



Gaoxiao Jingguan lei  
“SHIYIWU” GUIHUA JIAOCAI



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

高等院校经济管理类“十一五”规划教材

# 成本会计学

CHENG BEN KUAI JI XUE

主 编 张韶华 郭正杰

副主编 田凤彩



立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/张韶华,郭正杰主编. —上海:立信会计出版社,2008.9

高等院校经济管理类“十一五”规划教材

ISBN 978-7-5429-2166-6

I. 成… II. ①张…②郭… 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138043号

策划编辑 水草  
责任编辑 赵志梅  
封面设计 周崇文

## 成本会计学

---

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路2230号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com

E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com

Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

---

印 刷 上海申松立信印刷厂

开 本 787毫米×960毫米 1/16

印 张 21.5

字 数 428千字

版 次 2008年9月第1版

印 次 2008年9月第1次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 2166 - 6/F · 1894

定 价 31.00元

---

如有印订差错,请与本社联系调换

为了适应不同的经营管理需要和不同的教学需求,各种类型的经济管理理论著作和系列教材,如雨后春笋般出现。大学教材的主要职能是传播知识,在知识经济时代,经济管理类教材内容的不断更新是形势发展的必然。亚里士多德曾经将人类的知识分为三大类:纯粹理性、实践理性和技艺。可以说经济管理是将这三类知识完美融合为一体的学科体系。曾几何时,管理学在我国还是一个无足轻重的学科,在20世纪80年代以前,我国的许多大学教学体系中,管理学与经济学是不加区分的,相关的大学毕业生所得到的学位几乎都是经济学学位。90年代之后,管理学从经济学中分离出来,与其他学科结合又形成了一个庞大的管理学科体系。管理学,尤其是企业经营管理学与经济学是紧密相连的学科,你中有我,我中有你。因此,一些大学又纷纷将前期分设的经济学院和管理学院重新合并成为经济管理学院,这在一定程度上说明“经济管理”作为一个大类,在教学体系上的存在是十分必要的。为了避免在教材体系上的重复建设,我们组织20多所大学的专家教授共同努力,编写了这套“高等院校经济管理类‘十一五’规划教材”。这是十分必要的,也是十分及时的。

面对经济环境、市场状况以及管理者和学科层次的变化,这套教材力图贯彻以科学发展观为指导、以读者为中心、以市场为导向的原则,用语追求准确、简明和易懂。综合而言,这套教材主要有以下几个特点:

一是实用性。这套教材均配有PPT格式电子教案,选用本教材的教师可以在填妥书后的“教学课件索取单”,并将信息发给出版社后免费得到。此外,各书

的章节标题之后设有“学习目的”、“案例导读”等,每章之后还附有“本章小结”、“复习思考题”等,有利于培养读者的概括能力和实践能力。

二是前沿性。这套教材是多所高校的教师近年来教学和实践工作相结合的产物。从教学中得到的反馈来看,现代学生的个性化特征越来越明显,不少本科学生已经不再满足于初级的经济管理知识,他们希望能够接触一些更为深入的课题,或者是与时代经济紧密相连的话题。这就要求我们的教材必须站在时代的前沿,把握时代的脉搏,使学生以新的视角和思路来思考问题。

三是适用性。经济管理学与企业管理实践是息息相关的,这套教材在内容的选择上,既考虑了学科本身的系统性和完整性,也考虑了其适用性。教材体系的安排首先突出了经济管理类基础系列,进而又延伸出了会计学系列、营销管理系列、工商管理系列、贸易管理系列等,以适应不同学校、不同专业教学的需要,在行文上力求深入浅出,这样安排的好处是使授课教师有更大的选择余地,可以根据所教授学生的层次调整授课内容。

四是思考性。这套教材除了注重为学生提供专业基础知识,还增加了一些有一定理论深度的内容,一方面可以使学有余力的学生拓宽思路,深入思考一些问题;另一方面也突出地表达了经济管理类学科教学的基本原则,即向学生传授一种思考的方法,以此来驾驭纷繁复杂的经济现实。

五是多样性。从某种意义上说,教材的编写须有一定的规则,但作为大学教材,也应体现出大学教师的各自特色。因此,这套教材既有统一规划和基本要求,保持规划教材的整体性,但每本教材又各有特色,体现出不同教师的授课风格,如将案例引入教学等。

写教科书相当于以笔代口讲课,由口头授课到落笔以文字表达出来,其中之甘苦自不待言。应该说,每位作者的写作过程都是与家人及同事们的共同努力分不开的,在此,对他们付出的努力和爱心表示深深的感谢。

历史总是在不断推陈出新,教材的编写也应根据时代的发展和环境的变化而不断改革。我们在组织编写这套教材时,作了一些新尝试,希望能够取得良好的效果。但教材建设是一项庞大的系统工程,任何一项改革都不是一蹴而就的,需要不断修正和完善。这套教材在体系安排、理论联系实际和语言表述等方面若有不妥或错漏之处,恳请读者批评指正,以便我们在后续工作中加以改正。

最后,对立信会计出版社的全力支持表示诚挚的谢意,同时对责任编辑的出色工作表示由衷的钦佩,并对他们的辛勤工作表示感谢。

高等院校经济管理类“十一五”规划教材编委会

2008年4月

为适应我国高等院校财经专业改革与发展的需要,编写了这套规划教材。

《成本会计学》是这套规划教材中的一本。随着我国经济的发展和全球资本一体化的加速,我国企业会计准则已逐渐与国际会计准则趋同。2006年2月15日,财政部正式发布了新的企业会计准则体系,规定自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,并鼓励其他企业执行。成本会计作为会计学科的一个重要分支,其含义和内容将随着社会经济的发展和新的企业会计准则的施行,必须不断修订和完善。本书的主要特点是:

第一,从成本计算方法的通用性出发,以生产过程最为典型的工业企业为例,对成本计算的理论和进行了全面、系统的阐述。同时考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的多方面需要,简要介绍了变动成本法、标准成本法和作业成本法。

第二,本书以2007年1月1日施行的《企业会计准则》和《企业财务通则》为依据编写而成,以产品制造成本和期间费用为核算内容对各种成本计算方法进行阐述。同时,严格遵守教材内容与经济发展相适应、理论与实际相结合的要求。

第三,本书内容全面,体系完整,语言通俗易懂。为便于学生学习,本书各章后均配有复习思考题,以作启发思考、巩固学习之用。拟提供课程学时安排45学时,每周4学时。

本书专为会计学、财务管理专业大学本科生编写,同时适用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以及从事经济工作的管理人员。

本书由张韶华和郭正杰任主编,田凤彩任副主编。主要编写人员有:张韶华(编写第一、第八章);郭正杰(编写第七、第九章);田凤彩(编写第二、第三章);战

子玉(编写第十章);刘豆山(编写第五、第十一章);张运坤(编写第四、第六章)。

虽然在撰写中做了最大努力,但随着时代的发展,新科研成果的出现和知识的更新,对教材的不断充实和提高仍然是教材建设中的一项重要工作。因此,恳请广大读者朋友对本书进行批评指正。

编者

2008年3月





<b>第1章 总论</b> .....	001
第一节 成本的经济实质和作用 .....	001
第二节 成本会计的对象和职能 .....	004
第三节 成本会计的内容和任务 .....	007
第四节 成本会计的工作组织 .....	012
本章小结 .....	016
复习思考题 .....	016
<b>第2章 成本核算的基本要求和一般程序</b> .....	018
第一节 成本核算的基本要求 .....	018
第二节 费用的分类 .....	023
第三节 产品成本核算的一般程序 .....	026
本章小结 .....	029
复习思考题 .....	029
练习题 .....	030
<b>第3章 生产费用和期间费用的分配和归集</b> .....	032
第一节 各项要素费用的分配 .....	032

第二节 辅助生产费用的归集和分配	044
第三节 制造费用的归集和分配	055
第四节 废品损失和停工损失的核算	061
第五节 期间费用的核算	067
本章小结	069
复习思考题	069
练习题	069
<b>第4章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配</b>	<b>072</b>
第一节 在产品数量的核算	072
第二节 完工产品与在产品之间费用的分配方法	075
第三节 完工产品成本的结转	089
本章小结	090
复习思考题	090
<b>第5章 产品成本计算方法概述</b>	<b>091</b>
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	091
第二节 产品成本计算的方法	100
第三节 各种成本计算方法的结合与应用	102
本章小结	104
复习思考题	105
案例分析	105
<b>第6章 产品成本计算的品种法</b>	<b>106</b>
第一节 品种法概述	106
第二节 品种法的核算程序与应用	108
本章小结	125
复习思考题	125

<b>第7章 产品成本计算的分批法</b> .....	126
第一节 分批法概述.....	126
第二节 分批法的核算程序与应用.....	129
第三节 简化分批法.....	133
本章小结.....	143
复习思考题.....	143
练习题.....	143
<b>第8章 产品成本计算的分步法</b> .....	147
第一节 分步法概述.....	147
第二节 逐步结转分步法的应用举例.....	153
第三节 平行结转分步法的应用举例.....	169
本章小结.....	177
复习思考题.....	177
练习题.....	177
<b>第9章 产品成本计算的辅助方法</b> .....	181
第一节 产品成本计算的分类法.....	181
第二节 联产品、副产品的成本计算 .....	191
第三节 产品成本计算的定额法.....	204
第四节 各种成本计算方法的实际应用.....	221
本章小结.....	224
复习思考题.....	225
练习题.....	225
<b>第10章 变动成本法、标准成本法和作业成本法</b> .....	230
第一节 变动成本法.....	230

第二节 标准成本法.....	247
第三节 作业成本法.....	259
本章小结.....	268
复习思考题.....	268
<b>第 11 章 成本报表及其分析 .....</b>	<b>269</b>
第一节 成本报表的作用和编制要求.....	269
第二节 成本报表的分析方法.....	273
第三节 产品成本报表的编制和分析.....	281
第四节 各种费用报表的编制和分析.....	318
本章小结.....	325
复习思考题.....	325
案例分析.....	325
<b>参考文献 .....</b>	<b>327</b>



## 学习目的

本章要求掌握成本的经济实质和成本的作用；明确成本会计的对象和职能；深入理解成本会计的内容；了解成本会计的任务；熟悉成本会计工作组织原则和各种法规制度，为学习以后各章节内容奠定基础。

## 第一节 成本的经济实质和作用

## 一、成本的经济实质

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都有非常重要的意义。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

马克思指出，每一个商品的价值，用公式来表示是  $W = C + V + M$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值  $M$ ，在商品中剩下的，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。对资本家来说，这就是商品的成本价格。马克思在这里称为“商品的成本价格”的那部分商品价值，指的就是商品成本。

在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的一定需要,同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费,并取得盈利。只有这样,才能使企业以至整个社会得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三个部分组成:①已耗费的生产资料转移的价值( $c$ );②劳动者为自己劳动所创造的价值( $v$ );③劳动者为社会劳动所创造的价值( $m$ )。从理论上讲,上述的前两个部分,即 $c+v$ ,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本。

综上所述,可以把成本的经济实质概括为:生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

马克思关于商品产品成本的论述是对成本经济实质的高度理论概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南,是实际工作中制定成本开支范围、考虑劳动耗费的补偿尺度的重要理论依据。但是,社会经济现象是纷繁复杂的,企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此,理论成本与实际工作中所应用到的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面:

第一,在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。为了促使企业加强经济核算,减少生产损失。对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入了成本。可见,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出来说,从理论实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,可促使其减少生产损失。当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离,必须严格限制;否则,成本的核算就失去了理论依据。

第二,上述的“成本”概念是就企业生产经营中所发生的全部劳动耗费而言的,即是一个“全部成本”的概念。在实际工作中,是将其全部对象化,从而计算产品的全部成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,则取决于成本核算制度。如目前我国会计准则规定,工业企业应采用制造成本法计算产品成本,从而企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两大部分。在这里,产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和,包括原材料费用、生产工人工资及福利费用和全部制造费用。期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用,在制造成本法下,这些费用不计入产品成本,而是直接计入当期损益。

第三,上述理论成本的概念主要是针对产品成本而言的。在实际工作中为了加强企业的成本管理和正确地进行决策,涉及和应用的成本概念是多种多样的,其内涵有的已经超出了商品产品成本的范围,如可控成本、不可控成本、机会成本等。

## 二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

### (一) 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费,即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果,即销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能维持资金周转按原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本作为补偿生产耗费尺度,对经济发展有着重要的影响。

### (二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,企业经营管理中各方面工作的业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如,产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。

成本是综合反映企业工作质量的指标,因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及内部各单位加强经济核算,努力改进管理,减低成本,提高经济效益。例如,通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标,可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支,促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费。又如,通过成本的对比和分析,可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

### (三) 成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业,在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段,人

们还不能直接计算产品的价值,而只能计算成本,通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的重要因素。

当然,产品的定价是一项复杂的工作,应考虑的因素很多,例如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

#### (四) 成本是企业进行决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为,在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

## 第二节 成本会计的对象和职能

### 一、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

从理论上讲,成本所包括的内容,也就是成本会计应该反映和监督的内容。但为了更为详细、具体地了解成本会计的对象,还必须结合企业的具体生产经营过程和现行会计法规的有关规定来加以说明。下面以工业企业为例,说明成本会计应反映和监督的内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的直接生产过程中,即从原材料投入生产到产成品制成的产品制造过程中,一方面制造出产品来;另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费,概括地讲,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中,房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料,在生产过程中长期发挥作用,直至报废而不改变其实物形态,但其价值则随着固定资产的磨损,通过计提折旧的方式,逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去,构成产品生产成本的一部分;原材料等劳动对象,在生产过程中或者被消耗掉,或者改变其实物形态,其价值也随之一次全部地转移到新产品中去,也构成产品生产成本的一部分。生产过程是



劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程,通过劳动者对劳动对象的加工,才能改变原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中,劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,则以工资形式支付给劳动者,用于个人消费,因此,这部分工资也构成产品生产成本的一部分。具体来说,在产品的制造过程中发生的各种生产耗费,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出,生产单位(如分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。所有这些支出,就构成了企业在产品制造过程中的全部生产费用,而为生产一定种类、一定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如,应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费,以及为销售本企业商品而专设销售机构的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等。所有这些都为销售本企业产品而发生的费用,构成了企业的销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,它的支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的费用。例如,企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、坏账损失等。这些费用可统称为管理费用。企业的管理费用,也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

此外,企业为筹集生产经营所需资金也会发生一些费用。例如,利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。这些费用可统称为财务费用。财务费用也是企业在生产经营过程中发生的费用,它的支出及归集过程也应该属于成本会计反映和监督的内容。

上述的销售费用、管理费用和财务费用,与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间归集,直接计入当期损益,因此它们构成了企业的期间费用。

综上所述,按照会计法规的有关规定,可以把工业企业成本会计的对象概括为:工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但按照现行有关规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是部分形成企业的生产经营业务成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。因此,从现行会计的有关规定出发,成本会计的对象可以概括为:企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

以上按照现行会计的有关规定,对成本会计的对象进行了概括性的阐述。但成本会计不仅应该按照现行会计的有关规定为企业正确确定利润和进行成本管理提供可靠的生产经营业务成本和期间费用信息,而且应该从企业内部经营管理的需要出发,提供多方面