



普通高等学校
“十一五”规划教材

CHENGBEN
KUAJI

成本会计

徐纪敏 刘玉凤 主编



化学工业出版社

普通高等学校“十一五”规划教材

成本会计

徐纪敏 刘玉凤 主 编



化学工业出版社

· 北 京 ·

本书具有以下4个鲜明特色。第一,用一个普遍适用的数学公式,概括成本会计近百个文字公式,培养学生抽象概括的能力。第二,利用母题教学方法,学生只要熟悉母题公式,就可以举一反三,掌握母题的各种变型。第三,以制造业最常用的品种法,作为学生必须掌握的学习内容。其他方法只要求学生掌握其思想方法就可以了。既适合学生水平,又可减轻学生负担。第四,从大成本观的角度,对成本会计的前沿问题进行言简意赅的介绍。扩展学生知识面,增加学生学习兴趣,为学生今后的发展打下基础。

本书的直接读者是“二本”学院会计系的大学生,也可以作为“三本”院校和高职高专会计专业成本会计的教科书,还适用于非会计专业经济类的学生参考选用。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/徐纪敏,刘玉凤主编. —北京:化学工业出版社, 2010.8

普通高等学校“十一五”规划教材

ISBN 978-7-122-09012-6

I. 成… II. ①徐…②刘… 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.(2010)第125776号

责任编辑:蔡洪伟
责任校对:吴静

文字编辑:贺婷婷
装帧设计:王晓宇

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)

印刷:北京云浩印刷有限责任公司

装订:三河市前程装订厂

787mm×1092mm 1/16 印张17 $\frac{3}{4}$ 字数482千字 2010年9月北京第1版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899

网址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:30.00元

版权所有 违者必究

自序

迄今为止,我虽然已经出版过 36 部著作,可是却很少参与写作教科书。

这并不是说明我不重视编写教科书。恰恰相反,我认为教科书的编写是非常重要、非常严肃的一件事。教科书编写得好与坏,是关系到新一代人能否健康成长的大问题。回顾自己学术成长的历程,我深切感到,好的教科书对学生知识结构的形成,有着非常重要的作用。

改革开放以来,各级教育领导部门非常重视各门学科教科书的编写工作,并且不遗余力地组织各门学科的方家,主编有质量、有品牌的教科书。然而,这些有质量、有品牌的教科书,只适合生源条件比较好的“一本”高校。可是生源条件不太好的“二本”、“三本”高校,如果也使用这些教科书,教学效果就不尽如人意了。

我国目前的高等教育,已经发展到大众化的阶段了。这就是说,不同档次大学的生源质量有很大的差别。然而,很多“二本”、“三本”高校的教师,却仍然愿意选择那些只适合“一本”高校学生的教科书。教育之道,在于因材施教。如果不根据教育对象的实际情况,有针对性地进行教学,就不可能达到预期的教学目的。因此,还大众教育的本来意义,是出版本教科书想要达到的目的。

今天奉献在同学们面前的这本成本会计教科书,打破了我一直以来不写教科书的惯例。这是因为我在教学工作过程中,确实有所感悟,并产生了要把教学工作中那些创新思想或者创新方法,写进教科书的想法。我亲自编写了导论、第一章、第十一章、第十二章、第十三章的内容。其余部分,由仰恩大学刘玉凤老师,根据我的教案编写而成。最后由我负责全书的统稿工作,以保持全书风格统一。本书第十四章,Chapter International Cost Accounting (Fundamentally),由五邑大学杨序谨先生撰写,可以为有需要的学校提供双语教学的内容。这一点是需要特别予以说明的。

这本成本会计的教科书,具有以下 4 个特色。

第一,本教科书用一个普遍适用的数学公式,概括成本会计近百个文字公式。使学生的抽象概括能力提升到一个新的水平。

第二,本教科书利用母题教学方法,把成本会计各部分的内容贯穿起来。学生只要熟悉母题,就可以举一反三,掌握母题的各种变型。

第三,本教科书以制造业最常用的品种法,作为学生最主要的学习内容。其他的计算方法,都只要求从方法论的角度,对学生进行思维方式的训练。

第四,本教科书从大成本观的角度,对成本会计的前沿问题进行了言简意赅的介绍。这可以大大扩展学生的知识面,增加学生的学习兴趣,也为学生今后的发展,打下一定的基础。

在本书的写作和出版过程中,王小军先生做出了卓有成效的贡献。他广泛宣传本书的 4 大特色,积极组织目标市场的院校进行教科书的征订工作,使得本教科书能够做到社会效益和经济效益双丰收。这确实是令人高兴的一件事。

徐纪敏

2010 年春节初稿于金陵寓所《淡泊致远》斋
2010 年 4 月 10 日定稿于广州大学华软软件学院金桂园

教 学 指 南

经过 5 年教学改革的实践，这本《成本会计》教科书终于和同学们见面了。

这本教科书的市場目标，主要是“二本”学院的大学生。也可以作为“三本”和专科的教材。因为各个学院开设成本会计的课时数不尽相同，为了使教科书能够适应更多学院的选用，所以我们在设计教学内容时，特别为不同层次和不同课时的学院提供菜单式的参考意见。老师们也可以根据自己学校的实际情况，安排相应的教学内容。

院校	学习基础	72 学时	54 学时	36 学时	18 学时
二本	基础较好	导论、1~13 章	导论、1~10 章	导论、1~8 章	1~4 章
	基础一般	导论、1~12 章	导论、1~10 章	导论、1~8 章	1~4 章
	基础较差	导论、1~10 章	导论、1~8 章	导论、1~6 章	1~4 章
三本	基础较好	导论、1~11 章	导论、1~10 章	导论、1~8 章	1~4 章
	基础一般	导论、1~10 章	导论、1~8 章	导论、1~6 章	1~4 章
	基础较差	导论、1~8 章	导论、1~6 章	导论、1~4 章	1~4 章
大专	基础较好	导论、1~10 章	导论、1~8 章	导论、1~6 章	1~4 章
	基础一般	导论、1~8 章	导论、1~6 章	导论、1~4 章	1~4 章
	基础较差	导论、1~8 章	导论、1~6 章	导论、1~4 章	

目 录

导论	1
一、一个出租车司机的成本观	1
二、我们可以向王师傅学习什么	5
第一章 成本会计的框架结构	7
第一节 成本与成本会计	7
一、成本概念	7
二、成本会计学的研究对象	12
三、成本会计的目标	13
第二节 成本会计的工作流程	14
一、正确划分各种费用的界限	14
二、做好各项基础工作	16
三、确定成本计算对象	17
四、确定成本项目	18
五、确定成本计算期	18
第三节 成本会计核算一般公式	18
一、待分配的总费用	18
二、成本对象的确定	19
三、分配标准的确定	19
四、成本分配的一般公式	20
第四节 品种法辅助生产费用的核算	28
一、辅助生产费用概念	28
二、辅助生产费用核算的思路	29
三、辅助生产费用账户设置及账务处理程序	29
四、辅助生产费用核算的分配方法	29
第五节 品种法制造费用核算	37
一、制造费用的汇集	37
二、制造费用的分配	38
思考题	42
练习题	42
第二章 品种法成本核算	23
第一节 品种法成本核算的特点	23
一、成本核算对象的特点	23
二、成本核算期的特点	23
三、在产品核算的特点	23
第二节 品种法账户设置及处理程序	23
一、品种法账户设置	23
二、品种法成本核算的处理程序	24
第三节 品种法基本生产费用的核算	24
一、材料费用的归集和分配	24
二、动力费用的归集和分配	26
三、职工薪酬的归集和分配	27
四、固定资产折旧费的归集和分配	27
第四节 品种法生产损失汇集和分配	44
一、生产损失核算的意义	44
二、生产损失的概念及内容	44
三、生产损失核算的意义	44
第五节 品种法制造费用核算	37
一、制造费用的汇集	37
二、制造费用的分配	38
思考题	42
练习题	42
第三章 品种法生产损失汇集和分配	44
第一节 生产损失核算的意义	44
一、生产损失的概念及内容	44
二、生产损失核算的意义	44
第二节 废品损失汇集和分配	44
一、废品损失概念	44
二、废品损失核算的凭证和账户	45
三、废品损失的核算	46
第四章 品种法的生产费用在产成品与在产品之间的分配	51
第一节 在产品概念及其会计处理	51
一、在产品的概念	51
二、在产品数量的确定	51
三、在产品清查的会计处理	51
四、在产品数量与产成品（完工产品）成本计算的关系	52
第二节 生产费用在产成品与在产品之间分配的方法	52
一、产品成本在完工产品与在产品之间分配的思路	52
二、第一条思路的具体解决方法	53
三、第二条思路的具体解决方法	56
第三节 品种法运用示例	62
一、案例资料	62

二、案例解答	64	案例综合题	69
思考题	69		
第五章 分批法成本核算概要	71		
第一节 分批法的含义与成本核算的特点	71	一、分批法成本核算程序	72
一、分批法的含义	71	二、分批法成本核算的应用	73
二、分批法成本核算的特点	71	思考题	81
第二节 分批法成本核算程序与应用	72	练习题	81
第六章 分步法成本核算思想	83		
第一节 分步法概述	83	第三节 平行结转分步法的基本思想	94
一、分步法成本核算的思想方法	83	一、平行结转分步法概述	94
二、分步法成本核算的特点	83	二、平行结转分步法例解	95
三、分步法成本核算的种类	83	三、逐步结转分步法与平行结转分步法的比较	98
第二节 逐步结转分步法基本思想	84	四、分步法的优缺点	99
一、逐步结转分步法的成本核算程序	84	思考题	99
二、逐步综合结转分步法	85	练习题	99
三、逐步分项结转分步法	92		
第七章 成本预算与控制	101		
第一节 成本预算与成本预测、成本决策	101	功能成本分析	117
一、成本预算	101	四、改进成本制度	119
二、成本预算与成本预测、成本决策	105	第四节 标准成本制度控制	120
第二节 成本控制概述	111	一、标准成本制度的含义及特点	120
一、成本控制的含义及意义	111	二、标准成本的制定	120
二、成本控制的原则及程序	112	三、标准成本差异及其分析	121
三、常规成本控制与非常规成本控制	113	第五节 责任成本控制	124
第三节 目标成本规划	114	一、责任成本的含义	124
一、目标成本规划的内涵及特点	114	二、责任成本控制的含义与特点	124
二、目标成本规划的一般过程	115	三、责任成本控制的方法论思想	125
三、目标成本规划的常用工具——		思考题	128
第八章 成本分析	129	练习题	128
第一节 成本分析概述	129		
一、成本分析的含义及意义	129	第三节 技术经济指标分析	141
二、成本分析的内容	129	一、技术经济指标分析的含义及意义	141
三、成本分析原则	130	二、原材料技术经济指标变动对产品成本的影响	142
四、成本分析的一般程序	130	三、劳动生产率变动对产品成本影响的分析	143
五、成本分析的常用方法	131	四、产品产量变动对产品成本影响的分析	143
第二节 全部产品成本分析与可比产品成本分析	136	思考题	144
一、全部产品成本分析	136		
二、可比产品成本分析	137		
第九章 作业成本法	145		
第一节 作业成本法概述	145	一、企业相关资料	150
一、作业成本法产生的历史背景	145	二、成本核算过程	151
二、作业成本法的意义	145	第三节 作业成本法思想评价	152
三、作业成本法的基本概念	145	一、会计学的革命	152
四、作业成本法的基本思想	147	二、作业成本法的优点	153
五、作业成本法核算的基本程序	148	三、作业成本法的局限性	153
第二节 作业成本法的应用示例	150	思考题	153

案例分析	153		
第十章 质量成本会计			156
第一节 质量和质量成本概念	156	四、质量成本分析	166
一、质量概念	156	五、对质量成本趋势的分析	167
二、质量成本概念	158	六、质量成本报告	168
三、质量成本的构成	161	第三节 质量成本管理	168
四、质量成本优化	162	一、质量成本控制	168
五、质量成本的核算	164	二、质量成本考核	169
第二节 质量成本分析	165	三、质量成本的预测	170
一、质量成本会计的目的	165	四、质量成本计划	170
二、最佳质量成本点	165	五、实行质量成本管理	171
三、产品质量与企业经济效益的关系	166	思考题	171
第十一章 环境成本会计			172
第一节 环境会计和环境会计的产生	172	四、环境成本的计量方法	179
一、环境会计的概念	172	五、企业环境成本的会计处理	180
二、环境会计产生的历史条件	172	六、环境成本的披露	181
三、环境会计的会计要素	173	第三节 企业环境成本的控制	181
第二节 环境成本	174	一、企业环境成本控制的必要性	181
一、环境成本的定义及其界定	174	二、企业环境成本控制的可能性	182
二、企业环境成本的分类	176	三、环境成本的控制	182
三、确认环境成本的条件	179	思考题	185
第十二章 人力资源成本会计			186
第一节 人力资源的基本概念	186	三、人力资源成本的类别	190
一、人力资源	186	四、人力资源成本会计	190
二、人力资本	187	五、人力资源成本的会计确认	191
三、人力资源会计	189	六、人力资源会计的计量	192
第二节 人力资源成本	189	七、人力资源成本核算账户的处理	193
一、人力资源成本概念	189	八、人力资源会计报告	195
二、人力资源成本的特征	189	思考题	195
第十三章 大成本观			197
第一节 成本会计思想的演变与发展	197	五、企业战略竞争力与成本	208
一、20 世纪以前的成本管理思想	197	六、企业文化竞争力与成本	209
二、科学管理思想与标准成本思想	198	七、企业创新竞争力与成本	209
三、现代成本控制管理	200	第三节 成本会计发展的新动向	210
四、当代战略化成本管理技术的发展	202	一、时间因素作业成本法	210
第二节 企业核心竞争力与成本	203	二、成本位置核算法	213
一、企业核心竞争力的定义及其特点	203	三、弹性边际成本法	214
二、企业组织规模竞争力与成本	204	四、资源消耗成本会计	215
三、企业市场竞争力与成本	205	思考题	218
四、企业管理竞争力与成本	207		
Chapter14 International Cost Accounting (Fundamentally)			219
附录			241
附录一 练习题答案	241	附录四 论人力资源的会计计量	263
附录二 成本会计实际案例分析	253	附录五 人力资源会计假设的美学研究	268
附录三 论成本会计学中的数学思维	258		
参考文献			274

导 论

一、一个出租车司机的成本观

在开始成本会计的教学之前，我们先来讲一个真实的故事。

故事的主人公是上海大众出租车集团公司的一个出租车司机。我们姑且称他王师傅吧。

2008年的一天，我们到上海出差。正好搭乘王师傅的出租车。王师傅是一个很健谈的人。一路上，我们之间聊天的内容，尽是有关成本的问题。这次聊天很有意思，至今记忆仍然非常深刻。

下面是我们和王师傅之间聊天内容的大致记录。

王：这位老板，是从外地来上海出差的吧？

我：是呀！你怎么知道我是外地人呀？

王：从你的做派上就可以看得出来。外地人和上海人的做派不一样。

我：师傅贵姓？

王：免贵姓王。

我：哦，王师傅。请问王师傅开出租车几年了？

王：15个年头了。老板在哪里发财？

我：王师傅你看呢？

王：叫我看，老板是个大知识分子。

我：哈哈，只是一个教书匠，谈不上是什么大知识分子。王师傅，现在开车生意好做吗？

王：生意是越来越难做了。你看，街上的出租车越来越多了，乘客越来越少了。

我：这倒是符合市场的供求规律的呀！哈哈。出租车为什么会越来越多呢？

王：下岗人员多了呗。以前在公司开车子的司机，现在都来开出租车。而现在学开车的学费也在下降，开车又不是很难学的技术，当然会有越来越多的下岗人员转行开出租车了。

我：王师傅，你开的车是自己的，还是公司的？

王：是公司的。

我：哦，那每天要给公司送钱啦。要送多少钱呀？

王：每天要给公司380元。

我：哦，要缴纳这么多呀！是租金吗？

王：嗯。

我：那是固定资产的使用费和折旧费呀。那么牌照费、养路费、保险费、挂靠费等，还要缴纳吗？

王：不用再缴纳了。统统在这380元里面了。

我：那你每天工作多少时间呀？

王：没个数。大约每天工作17个小时吧。

我：呀，工作太辛苦了。

王：没有办法呀。

我：那王师傅每个月能挣多少钱呀？有4000元吗？

王：翻一番吧。

我：王师傅，你真厉害呀！你倒说说看，你是怎么能够挣到这么多钱的？

王：人勤快，这是最重要的。还要注意节约成本。

我：王师傅，你倒说说看，你是怎么节约成本的？

王：在上海开出租车的成本，油料费大约每天 210 元，现在 90 号汽油每升 4.4 元。我每天工作 17 个小时。每小时的成本不就可以算出来了吗！

我：怎么进行成本计算？

王：油料费， $210 \text{ 元} / 17 \text{ 小时} = 12.35 \text{ 元} / \text{小时}$ ；每天缴纳公司， $380 \text{ 元} / 17 \text{ 小时} = 22.32 \text{ 元} / \text{小时}$ ；所以每小时成本 = $34.67 \text{ 元} / \text{小时}$ 。

我：油料费是变动成本；每天缴纳公司的费用是固定成本。其他没有什么费用了吗？

王：其他还有一些零零碎碎的费用，像换轮胎、补轮胎、给轮胎打气、修理费、更换汽车配件等。

我：这些费用都应该算在成本里面的。出租车的主营业务收入是不固定的。你怎么计算成本的呢？

王：有的司机只考虑载客时的油料耗费和固定资产的租赁费来计算成本，这是不对的。出租车总是有停驶的时候。所以还要考虑空驶过程的油料耗费 + 固定资产租赁费。

我：你怎么能够知道每天有多少时间是载客的时间，有多少是空驶的时间呢？

王：这就要动脑筋了。你倒说说看，我们开出租车的，应该用什么作为成本计算的标准呢？

我：车公里数，这是最方便的成本计算标准。每部汽车都有记录路程的里程表。一看就知道了。只要有有效的公里数作为出租车成本计算的标准就可以了。

王：用车公里数作为成本计算的标准是有问题的。有效的公里数只能表示出租车带客人；不带客人在马路上兜圈子，虽然是无效的公里数，但是它也是要花费成本的。再说，车子总不能一直在马路上跑吧！如果车子停下不跑了，表当然就打不起来了。难道车子停下来，就可以不计算成本了吗？

我：这倒是一个问题（王师傅的这个问题，一下子倒把我这个在大学里教成本会计的老师难倒了）。计程器确实没有办法计算出出租车停驶时的成本。

王：所以出租车成本计算的标准不应该是车公里数，而应该是时间！应该把载客时间、空驶时间和停驶时间加起来计算成本，才是准确的。

我：嗯，王师傅说得对！那时间应该怎么计算呢？

王：这就要靠平时积累的数据了。

我：哦，王师傅还很有学问呀！

王：现在生意不好做，不用科学的方法来做生意，怎么能竞争得过别人呢！以前，我曾经连着好几个月，每天都坚持记录时间。从早上出车到晚上收车，把每次载客所用的时间、空驶的时间和停驶的时间，都一次不漏地记下来。然后再算算每次载客之间的平均空驶时间。结果我得到的平均空驶时间大约是 7 分钟。

我：王师傅，你这方法真是绝了。这哪里是做生意呀，简直就是在做学问呢！

王：老板你过奖了。现在做生意，是要动一点脑筋才行呢！

我：有了时间的标准，成本该怎么计算呢？

王：假定载一个起步价的客人，收入 10 元，行驶时间 10 分钟，成本就可以算出来了。刚才我们不是已经算出了每小时的成本是 34.67 元 吗？现在载客时间是 10 分钟，还要再加上平均的空驶时间 6 分钟，停车时间平均为 1 分钟，所以这一笔生意所耗费的时间应该是 17 分钟。每小时的成本除以 60，就是每分钟的成本，再乘上 17 分钟的时间，就可以算出做这笔生意需要的成本。老板，你算算，应该是多少？

我：大约是 9 元多吧。

王：我以前算过了，是 9 元 2。有了这个成本计算的值，做这笔生意的赚头就非常容易算出来了。10 元减去 9.2 元，等于 8 角钱。你想想，拉一次活，只赚了 8 角钱。如果我这一天拉的客人，都是做的起步价的生意，我不是要喝西北风了吗？

我：王师傅的意思，是应该拉长途的客人了？

王：这还用说！我还可以和你算算拉长途客人的利润。假定从人民广场出发，到浦东机场，车费要 150 元，跑车时间是一个钟头。这个成本也是很容易算出来的。

我：（我马上从口袋里掏出了手机，用计算机的功能算了起来） $34.67 \times (7 + 60) / 60 = 38.71 \text{ 元}$ 。成本是 38 元 7 毛。

王：利润是不是很多呀？

我：那是。 $150 - 38.71 = 111.29 \text{ 元}$ 。

王：如果拉一次长途同样的时间，拉的全部都是起步价的客人，大约可以跑4趟。总的收入是0.8元乘4，等于3.2元。这个结果不是一目了然的吗？

我：王师傅的意思是要拉长途客人，不拉短途的客人？

王：那当然了。

我：可是，乘客没有上车前，你怎么能知道他是长途客人，还是短途客人呢？出租车拉客人，不就是靠运气吗？（这实际上是一个随机概率的问题）

王：（王师傅有点得意地笑了）那是，这就是要看你的本事了。

我：怪不得有的时候，我打车到稍微近一点的地方，出租车司机就不愿意去。

王：这是拒载。乘客可以到车管站去投诉的。

我：谁愿意为这点小事找麻烦呢。

王：靠拒载不拉短途客人，这算什么本事？我从来都不这样做。

我：这么说，王师傅有特别的本事专门拉长途的客人了？

王：关键是要怎样选择长途客人。当出租车司机的，应该要主动选择乘客，而不能被乘客指挥着满大街跑。

我：哦，你还能选择乘客呀？

王：当然了，要通过主动选择停车地点、时间和客人，自己决定要去的地方。这样才能赚到钱嘛。

我：王师傅的意思是要研究乘客心理学（Put yourself into others shoes）的问题了？

王：是呀，在有选择乘客的可能时，必须要从乘客的角度考虑问题。

我：道理还满深奥的哩。

王：给你举过例子。有一次，我的车开到了中山医院的门口，有两个客人挥手要求打车。一个人手里提着一个装脸盆的网兜，另一个人手里拿着刚开的药。你说，我应该拉谁呢？

我：不知道。随便拉谁吧。

王：这怎么可以呢？你必须要在几秒钟内做出判断，应该拉谁。判断的标准当然是哪个客人可能是长途的乘客。

我：你怎么能够知道谁是长途乘客呢？

王：要拉那个拿网兜的客人。

我：为什么？

王：手里拿药的人，一般只是附近社区里的居民来看病。他的家一定不会离这里太远，所以是短途的乘客；而那个手里拎着网兜的乘客，我可以判断他是才出院的病人。你想，一个被“关在医院”里很长时间的人，是在鬼门关前徘徊过的人。今天他出院了，他的心里一定有一种重获新生的感觉。这时，他对钱的想法，肯定会和以前不一样。刚出医院的人，花钱当然会特别“豪爽”。如果这个人的旁边还有他的家属陪着，那就更容易判断了。

我：哦，真有点意思。

王：是呀，要善于观察，要多动脑子。再给你举一个例子。下午1点钟时，出租车经过人民广场。前方有三个人招手停车。一个是手里拿着时尚坤包的靓妹；一个是背着笔记本电脑包的男人；还有一对依偎着的恋人或者夫妻。出租车应该载谁？

（看上去，王师傅今天的心情不错，又好像遇到了知音，一路上才有说不完的话）

我：不知道。

王：只要三秒钟的判断，就可以决定拉那个男人。

我：那是为什么呢？

王：手拿时尚坤包的靓妹，显然是乘中午休息时间出来买东西的白领。因为午休时间有限，她逛商店忘记了时间，就只能打车了。她的公司一定就在附近；那对青年男女，出来的目的，显然是为了谈恋爱，享受二人世界，顺便出来逛街，也不可能到很远的地方去；只有那个男人，背着笔记本电脑包，肯定是去办事，而且去的地方一定很远。上车一问，他果然要去宝山，车程要1个多小时呢！

我：哈哈，王师傅你真厉害。

王：我还可以从这件事情引申出去，告诉你，那些在超市门前、地铁口要打车的人，那些穿着睡衣，踩着拖鞋的人，是根本不可能到远处去的。他们绝对不会去机场、高档宾馆或者高级娱乐场所！

我：王师傅你真是给我上了一课了。

王：现在有很多出租车司机抱怨生意不好做。可是他们只是强调客观的原因，像油价上升啦，乘客打车的人少了呀，而不是从自己的身上找原因。其实，人应该换一个思路：如果你不能改变世界，那么就应该改变自己！要千方百计让自己去适应这个世界。

我：要想多赚钱，当然应该节约成本。王师傅，你是怎样节约成本的呢？

王：采取各种节油措施，尽量减少油料耗费；不好的路面尽量不跑，这样就可以尽量减少轮胎的损耗；还要做好汽车的日常维护保养工作，勤加油，常检修；还可以采用“人息车不息”的办法。这样，就可以减少固定成本分摊的额度。

我：应该在 17 个小时的时间内，尽量多拉客人，对吧？

王：这是说也不用说的事情。我再给你说一个需要动脑筋的事情。有一段时期，我发现一个很奇怪的现象：在这一路段拉的乘客，几乎都走同一条线路，车费不超过 15 元。这到底是为什么呢？后来我认真的研究一下原因。原来是从浦东来的人，都会先乘公共汽车，到这里的公共汽车总站终点站，然后再打的，以最近的同一条路线到达目的地——很多公司的聚集区。晓得了这种情况以后，像这种地方，以后能不来就不来。

我：干吗不来呢？

王：15 元钱拉一次客人，有啥赚头？所以我对你说，如果马路两边没有写字楼，没有酒楼或者高档的娱乐场所，只有公共汽车总站的地方，最好少去！因为在这里乘出租车的人，都是经过精确计算过的上班族。他们是不会随便花钱的！还有，很多司机都喜欢在如地铁口或者火车站口排队等客。我就不会这样做的。如果天天在地铁口或者火车站口排队等客人，等客人的时间难道就不是钱吗？老是这样等下去，每月只收入几百元、千把元钱，怎么能够养活老婆孩子？这不等于让全家慢性自杀吗？

我：哈哈，王师傅你说得真幽默。

王：这完全是实际的话。一些经常走某个路段的乘客，对车程和车费心中有数。只要司机稍微绕一点路，他们就会立即提出来，认为司机是在兜圈子，让他们多花冤枉钱。可是实际情况却并非完全这样。上海马路的情况很复杂，经常有堵车的现象。特别是在上下班的时间和修马路的情况，堵车的情况就更加严重。一个好的司机，对各条马路的情况非常熟悉。他知道在什么时候、哪条马路容易堵车。可是作为乘客，他们却并不完全知道马路上发生的这些情况。他们只是根据自己的老经验，认为你是在故意多走路赚他们的钱。

我：这就是所谓的信息不对称现象。因为他们追求的是路程最短。你多绕路了，他们就要多付钱，哪个乘客愿意做这样的傻瓜呢！

王：可是对于我们出租车司机来说，我们追求的是时间最短，而不是路程最短！上高架常常可以避免堵车，可是这会多绕路，有时甚至会绕许多路。客人当然不愿意车子绕路，因为计价器里跳出来的车费，是按里程计算的。

我：这倒是一个实际的问题。

王：那你就应该换一个思路来考虑问题。如果你明确告诉乘客不用付多绕的路费，那么，就没有任何一个乘客再会反对你多绕路避免堵车的建议了。

我：是啊，这就是制度经济学的问题。

王：出租车多走几公里，司机付出的额外成本只是非常有限的几公里油费，可是却节约了最宝贵的时间！

我：时间就是金钱嘛！所以从成本-效益的观点来说，王师傅这样做，当然是非常合算的！

王：我是一个快乐的车夫。很多司机在遇到堵车时，心态很不好，嘴里不停地埋怨，心里也很烦。可是我却能够以平常心来欣赏美丽的街景，还可以欣赏在马路上不断走过去的帅哥、靓妹。在上海，一般出租车司机的月收入在 2000~3000 元之间；做得好的人，可以有 5000 元；只有最顶级的司机，每月能够做到 7000~8000 元。在大众出租车公司所有 2 万名司机中，只有两三个人能够有这样的经济效益。我就是其中一个。而且月月如此，收入非常稳定。

我：王师傅，你一个月能挣这么多的钱，你当然是快乐车夫了。

王：老板，你说的不对。正好反过来了。正因为我有快乐的心态，所以赚的钱才多！

我：王师傅，你还很懂得辩证法嘛。

(不知不觉的,王师傅已把我送到了目的地)

我:谢谢你,王师傅,谢谢你给我说了那么多话。也使我学到了那么多的学问。

王:老板客气了。我一个开车的,能有什么学问。不过是爱瞎琢磨罢了。

二、我们可以向王师傅学习什么

王师傅的成本观,对我们学习成本会计学有什么启发?我们可以在王师傅身上学到一些什么呢?

(一) 做什么事情,都要进行成本核算

成本这个概念,在人类经济生活中,是一个非常重要的概念。无论我们做什么事情,都必须讲究成本核算。这样,才能产生经济效益。王师傅之所以和其他的出租车司机的收入差别那么大,就是因为王师傅特别注意成本会计的核算。

(二) 要正确地进行成本核算

要正确地进行成本核算,必须要对所有产生成本的部分都进行成本核算,不能有的核算成本,有的就不核算成本。王师傅就知道不但要核算载客的成本,而且要核算空驶和停车期间的成本。

(三) 选择合理分配的标准

要正确地进行成本核算,必须要选择一个能够对成本进行合理分配的标准。如果分配标准不准确,成本核算的结果一定不正确。例如,出租车的成本分配标准选择车公里作为标准,就不准确,其最终的成本核算就难以保证正确。只有选择以时间作为标准,才能把载客过程、空驶过程、停车过程统一起来考虑成本问题。

(四) 寻找最能够获得经济效益的路径

通过成本核算,寻找最能够获得经济效益的路径。对王师傅来说,他的结论就是“必须拉长途的客人,而尽量不拉短途的客人”。

(五) 研究相应的措施

为了使最能够获得经济效益的路径可以顺利地贯彻下去,必须要进一步研究相应的措施。王师傅就是通过研究乘客心理学的办法,来准确判断同时向他招手的不同乘客,谁最有可能是长途的乘客。他才是最能够为他带来经济效益的客户。

(六) 寻求降低成本的途径

节约成本的办法很多,只要你肯动脑筋,就一定可以得到进一步降低成本的途径。王师傅就是通过采取各种节油措施,尽量减少油料耗费;不好的路面尽量不跑,这样就可以尽量减少轮胎的损耗;还要做好汽车的日常维护保养工作,勤加油,常检修;采用“人息车不息”等办法,来降低成本。

(七) 认真分析成本异常

王师傅发现某个路段的乘客,都只是短途的乘客。他没有轻易放弃对这个问题的探究,而是把这个问题搞清楚了,从而采取相应的对策,使自己的经济效益不断提高。

(八) 要树立起关于成本的新理念

过去我们在研究成本问题时,特别强调的是:要求成本投入最小化。可是现在我们通过王师傅这个例子可以看出:在一定的条件下,不一定要求成本最小化,而是要求效益最大化!当前面的路段发生堵车的时候,王师傅宁可选择自己贴绕路的油费,而使出租车停驶的时间为最短。这样,这些时间实际上就又可以为他创造经济效益。这和他多付出的油费损失相比,简直就可以是忽略不计的了。如果从更深的层次上来说,这就是制度经济学的问题了。只要有了好的制度安排,就完全可以产生更多的经济效益。

（九）要有积极向上的心态

干什么事情，都应该有积极向上的心态。王师傅就是一个快乐的车夫。我们做会计的，虽然工作非常琐碎，又是重复性的劳动，但是我们也应该要有快乐的心态。我们应该坚信：生活是美好的！在我们的会计工作中，也有美的东西，因此要善于发现美，并努力体会会计工作给我们带来的乐趣！

第一章 成本会计的框架结构

第一节 成本与成本会计

一、成本概念

成本是会计理论中非常重要的一个概念。成本概念是商品经济的产物，是在商品经济发展到一定阶段以后才逐渐形成和完善起来的一个概念。

然而，对于这么重要的一个会计概念，学术界至今尚未达成共识。

美国会计师协会对成本的定义是：成本是指为获取货物或劳务而支付的现金或者转移其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债，而以货币衡量的数额。

美国会计学会对于成本概念的定义是：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。

日本对成本的定义是：成本的实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物质资料和劳务的价值。

综合各家对于成本概念的定义，我们认为关于成本概念，应该注意以下的一些问题。

（一）成本概念的含义与实质

成本概念的含义是：成本是企业为了生产和销售产品，或为了获得新的、更多的经济资源，所消耗的企业原来占有的经济资源的价值。

成本的实质是对商品生产过程中价值消耗的补偿。成本的价值消耗发生在生产经营阶段，而成本的补偿则发生在商品销售实现后的价值扣除阶段。

（二）成本概念的分类

从形式逻辑的基本常识可知，对同一个集合，运用不同的分类标准，就可以得出不同的分类。因此，要分类，就必须有相应的分类标准，否则分类就毫无意义。同时，在进行分类时，各个子项之和应该等于母项，既不能多，也不能少。

1. 理论成本与实际应用成本

以“成本概念是否在成本会计实务中具体应用”作为分类的标准，成本概念可以分为理论成本与实际应用成本两类。

（1）理论成本 理论成本又称为成本的价值构成。它是在商品生产过程中，被消耗的生产资料的价值转移（包括被消耗的劳动对象的价值转移、被消耗的劳动工具的价值转移、企业固定资产折旧价值的转移、企业劳动条件的价值转移等），加上用于补偿劳动力简单再生产和扩大再生产部分的价值。

（2）实际应用成本 在实际的生产经营过程中，包含许多不确定的因素。为了保证生产经营活动能够正常地、持续地进行，还必须考虑各种客观条件和偶然因素对生产经营活动过程的实际影响。为此，必须引进实际应用成本的概念。

实际应用成本，又可以称为实际成本或应用成本。实际应用成本指的是：生产经营活动中实际消耗的物化劳动的价值转移，以及在活劳动所创造的价值中，对应该纳入成本范围的那部分价值进行的会计计量。

（3）理论成本与实际应用成本的区别 理论成本只对正常的生产经营过程中，物化劳动和活劳动的消耗进行货币计量，并不考虑偶然因素和不正常条件下资源的价值消耗。因此，

它和生产经营活动发生的实际情况往往并不吻合。因而理论成本只具有理论研究的价值。实际应用成本考虑了各种客观条件和偶然因素对当期生产经营过程的实际影响以后,由国家经济政策、国家财经法规、会计制度等决定。

在成本会计实务中,为了发挥成本作为经济杠杆的调节作用,实际应用成本也可以背离理论成本的约束。例如,生产损失(废品损失、季节性停工损失和修理期间的停工损失等)并不形成产品的价值。从理论成本看来,它们完全不应该计入产品成本。可是在成本会计的实务中,为了促进企业加强经济核算,减少生产损失,就可以把生产损失计入产品成本。

从理论成本看来,企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,企业为筹集生产经营资金而发生的财务费用,都是形成产品价值不可缺少的部分,理应属于成本的范畴。可是在成本会计的实务中,它们都不能列入产品成本的范畴,只能作为期间费用(广义的成本)处理,计入当期损益,从当期利润中扣除。

(4) 理论成本和实际应用成本的联系 实际应用成本是在理论成本的指导下,在成本会计实务中具体实施的成本概念。实际应用成本对理论成本概念可以起到检验、丰富、发展的作用。而理论成本概念的发展和完善,对于成本会计理论的发展和完善,对于成本会计的改革,对于加强企业成本管理有着重要的指导意义。

2. 已耗成本与未耗成本

以“资源价值是否在当期生产经营过程中被消耗”作为分类的标准,成本概念可以分为已耗成本和未耗成本两类。

(1) 已耗成本 已耗成本是指在当期生产经营过程中,已经被消耗掉的资源价值。它既包括被完全消耗掉的资源价值,也包括总体资源中,那些被消耗部分资源的价值。

(2) 未耗成本 未耗成本是指在当期生产经营过程中并没有被消耗掉的资源价值。它既包括完全没有消耗的资源价值,也包括被消耗的总资源中,那些没有被消耗部分的剩余资源价值。存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等,都属于未耗成本。未耗成本根据生产经营的后续情况,可以由未来的会计期间负担;已耗成本,如原材料、直接人工等,则不能由未来的会计期间负担,只能在当期进行计量和核算。

3. 广义成本与狭义成本

以“生产过程的消耗”作为分类的标准,实际应用成本概念可以分为狭义成本概念和广义成本概念两类。

(1) 狭义成本 狭义成本是指在产品生产过程中所发生的各项费用。因此,狭义成本又称为产品成本。

(2) 广义成本 广义成本除了产品成本以外,还包括企业为了生产经营产品而发生的一切期间费用。如企业为筹集生产经营资金而发生的财务费用,企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,企业销售产品过程中所发生的费用等。

(3) 广义成本和狭义成本之间的关系 从形式逻辑的角度来说,广义成本和狭义成本,存在着概念的属种关系。狭义成本概念包含在广义成本概念的范围内。更准确地说,广义成本概念应该分为产品成本概念(产品生产成本)和期间成本(经营管理费用)概念两类。这两类概念互为补集,其并集则是广义成本概念。

4. 固定成本与变动成本

以“成本习性”作为分类的标准,成本概念可以分为固定成本概念和变动成本概念两类。成本习性是指成本的发生与生产经营业务量变化的关系。

(1) 固定成本 固定成本是指在相关业务量的范围内,其发生总额与业务量的变动无关。其特点是:单位业务量所含该成本的份额与业务量的变动成反比。例如,固定资产的折旧额、管理人员的工资等。

(2) 变动成本 变动成本是指在相关业务量的范围内,其发生总额与业务量的变动有

关。其特点是：单位业务量所含该成本的份额与业务量的变动成正比。例如，原材料的消耗、动力和燃料的消耗等。

(3) 以“成本习性”作为分类标准的作用 成本的这种分类，反映了成本的发生水平与生产经营业务的规模和时间之间的关系。它可以为企业降低成本提供依据。

① 在一定的限度内，生产规模越大，单位业务量内所含固定成本的比例就越小。这是规模经济效益可以降低成本的基本依据。

② 在一定的使用期间内，生产时间越长，单位时间内所含固定成本的比例就越小。这是连续性生产可以降低成本的基本依据。出租车司机分两班倒，就可以让出租车 24 小时在街上跑，从而降低了单位时间上缴公司的固定费用额。

③ 要降低单位业务量中变动成本的份额，主要应该依靠降低单位业务量的原材料和活劳动的消耗来实现。

(4) 混合成本的实质 在有的情况下，业务量的增减虽然会引起成本的增减，但是并不一定成严格的正比关系。例如产量的增减会引起运输量的增减。这种成本方式，也可以称为混合成本。可是，从分类标准来看，因为混合成本还可以进一步分解为固定成本和变动成本两个部分，所以按成本习性，只划分固定成本和变动成本两个子项，就是正确的。

5. 可控成本与不可控成本

在生产经营过程中，有些费用的发生，生产者或者经营者通过合理的操作就可以控制，而有些费用的发生则不是生产者或者经营者通过合理的操作就可以控制的。因此，以“可控性”作为分类的标准，成本概念可以分为可控成本概念和不可控成本概念两类。

(1) 可控成本 可控成本是指成本的高低与成本责任人或成本责任部门的成本控制意识及成本控制水平有关。例如原材料的消耗、动力的消耗、废品损失等，完全可以通过制定相应的定额标准进行规范，从而达到可控成本的目的。

可控成本必须符合三个条件：成本责任者知道发生费用的性质；成本责任者可以计量这种发生费用；成本责任者能够在一定的范围内调节和控制发生费用。

(2) 不可控成本 不可控成本是指成本的高低与成本责任人或成本责任部门的成本控制意识及成本控制水平无关。不可控成本的发生，是成本责任者无法控制的。例如固定资产折旧费、银行利率水平、国家税率等。

(3) 成本的可控性是一个相对概念 成本的可控性与企业的管理制度、管理水平等因素有一定的关系。

对于一个部门来说是不可控的成本，对于其他部门来说，可能就是可控成本。例如，在生产过程中，由于原材料的质量问题而引起原材料消耗的增加，对于生产部门来说，这是不可控成本。可是对于原材料采购部门来说，就应该是可控成本。

对于下级部门来说是不可控成本，对于上级部门来说，可能就是可控成本。例如，辅助生产费用，对于生产班组来说是不可控成本，可是对于车间或者厂部来说，就是可控成本了。

6. 生产成本与非生产成本

以“费用是否用于生产”作为分类标准，成本概念可以分为生产成本概念和非生产成本概念两类。

(1) 生产成本 生产成本是指在生产经营过程中发生的生产费用。主要有直接材料、直接人工、制造费用等。

(2) 非生产成本 非生产成本是指在生产经营过程中发生的管理费用，以及在非生产经营过程中发生的所有费用。

7. 产品成本与资本成本

以费用的“收益性和资本性”作为分类标准，成本概念可以分为产品成本概念和资本成