

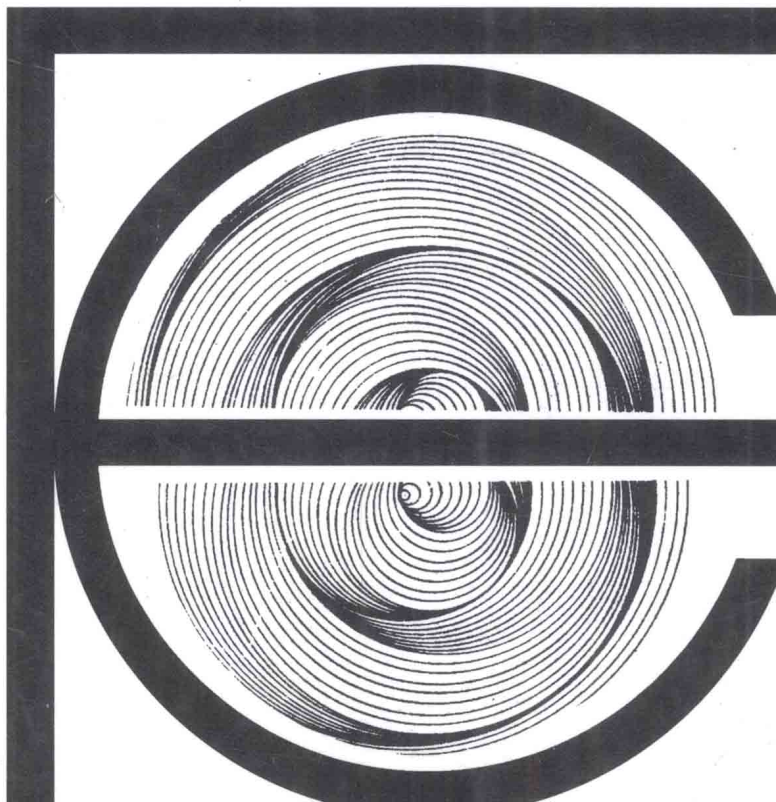
高等财经教育会计系列教材

Enterprise Cost

企业成本学

(第二版)

● 易庭源 / 主编



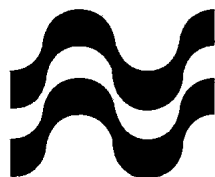
高等财经教育会计系列教材

Enterprise Cost

企业成本学

(第二版)

● 易庭源 / 主编



湖北科学技术出版社

高等财经教育会计系列教材
企业成本学(第二版)

© 易庭源 主编

责任编辑:李慎谦

封面设计:秦滋宣

出版发行:湖北科学技术出版社
地 址:武汉市雄楚大街 268 号

电话:87679468
邮编:430070

印 刷:湖北少年儿童出版社印刷厂

邮编:432300

850mm×1168mm 32 开 12 印张
1997 年 8 月第 1 版 1998 年 1 月第 2 版

1 插页 282 千字
2003 年 8 月第 6 次印刷

印数:26 001-28 000
ISBN 7-5352-1955-1/F·216

定价:14.50 元(简精)

本书如有印装质量问题 可找承印厂更换

推荐使用说明

财教编办〔1995〕第1号

由中南财经大学会计系组织编写的会计系列教材，包括《会计学原理》、《企业会计学》、《企业成本会计》、《企业财务学》、《审计学》、《管理会计学》、《企业特种会计》等七种教材，经我们审阅，认为该系列教材体系结构合理，内容安排适当，是会计教育改革的一项重要成果，能满足我国高等财经教育会计教学的需要，特向社会各界推荐使用。

财政部教材编审委员会

1995年3月

高等财经教育会计系列教材

编审委员会

(按姓氏笔画为序)

方正生 边恭甫 朱信诚 朱海芳 杨时展
李光忠 李道明 易庭源 罗 飞 郭道扬
高子宏 阎德玉

《企业成本学》(第二版)编写人员

主 编 易庭源

副 主 编 焦跃华

编写人员 (按姓氏笔画为序)

汤湘希 易庭源 陶亚文 焦跃华

总 序

科学技术是第一生产力，教育是科技的基础。我国实施科教兴国战略是历史的必然选择。教育必须面向现代化，面向世界，面向未来，致力于提高国民素质，在各个领域培养一批跨世纪的优秀人才。

“三个面向”是我国教育改革的基本指导方针。课程是教育的核心，课程改革是教育改革的核心。教材改革与建设则是课程改革的重要保证。

随着我国经济建设的蓬勃发展，高等财经教育呈现出勃勃生机。会计教育已成为财经教育的热门，在我国得到空前的发展。我国经济建设需要数以万计的高级会计人才，这既为我国高等会计教育提供了难得的发展机遇，同时又是对高等会计教育提出的严峻挑战。深化会计教育改革则是抓住机遇、迎接挑战的有力武器。

中南财经大学在 80 年代初，就对会计专业主干课程教材进行了改革，提出了系统的改革方案，并于 80 年代中期，经财政部批准作为财政部部属院校的两套会计教改方案之一实施。

党的十四大确立了建立社会主义市场经济体制的改革目标。为了适应建立市场经济体制的要求，1993 年我国会计工作进行了重大改革，全面实施了《企业会计准则》、《企业财务通则》和新会计制度，从而奠定了中国会计国际化的新基石。在新形势下，中南财经大学会计系对会计专业主干课程及其教材进行了第二次重大的改革，确定了 7 门主干课程，编写了与之配套的“中南财经大学会计系列教材”，即《会计学原理》、《企业会计学》、《企业成

本学》、《企业财务学》、《审计学》、《管理会计学》和《企业特种会计》，并由湖北科学技术出版社于1993年9月至1994年7月全部出齐。

该套教材体现了“三个面向”的教育思想。在内容上吸取了国外先进的会计理论和技术，促进了会计教育的内容与水准的国际化；该套教材充分反映了我国会计改革的新精神、新内容。这样，不仅适应了会计改革与发展的要求，同时体现了会计教育为经济建设服务的宗旨。

“中南财经大学会计系列教材”的出版，不仅满足了高等院校教学的需要，而且为社会上广大财会人员业务学习提供了新颖适用的教科书。在短短一两年时间内，该系列教材多次重印，并在1994年举办的第六届全国书市上，被评为全国最佳畅销套书，受到广大读者和出版界的好评和欢迎，在社会上产生了广泛而良好的影响。

该套教材出版以来，编写组和湖北科学技术出版社对教材的使用情况进行了调查，在广泛听取了各方面的意见，并经多次讨论研究后作出了进一步修改、提高的决定，修改后的第二版内容更加充实，结构更加完善合理。由于人员的变动，会计系对“教材编审委员会”成员作了个别调整。调整后的教材编审委员会的成员是（按姓氏笔画为序）：方正生教授（武汉市会计学会副会长、享受国务院政府特殊津贴的专家）、边恭甫教授（中国审计学会理事）、朱信诚教授（享受国务院政府特殊津贴的专家）、朱海芳教授（管理会计教研室主任）、杨时展教授（博士生导师、中国会计学会顾问、湖北省会计学会副会长、享受国务院政府特殊津贴的专家）、李光忠副教授（会计系副主任）、李道明教授（企业财务教研室主任）、易庭源教授（中国成本研究会常务理事）、罗飞教授（会计系副主任）、郭道扬教授（博士生导师、中国会计学会常务理事、中国内部审计学会理事、会计系会计研究所所长、享受

国务院政府特殊津贴的专家)、高子宏教授(武汉市审计学会副秘书长、湖北省内部审计学会常务理事、审计教研室主任)、阎德玉教授(中国审计学会理事、会计系主任、享受国务院政府特殊津贴的专家)。

此外,考虑到该套教材使用面相当广泛,根据广大使用单位、读者和出版社的意见,并经财政部教材编审委员会同意,“中南财经大学会计系列教材”更名为“高等财经教育会计系列教材”。

这套“高等财经教育会计系列教材”的出版,得到财政部教材编审委员会、湖北科学技术出版社、许多兄弟院校、广大读者的热情支持和帮助,在此,一并表示衷心的感谢!

由于会计学术的不断进步,以及作者水平的限制,这套书中还会有不少缺点和错漏,我们真诚地希望广大读者批评指正,以使这套教材不断完善。

**高等财经教育会计系列教材
编审委员会**

1996年10月18日

第一版前言

这次重新编著本书,是以建设有中国特色社会主义为目标,以《企业会计准则》、《企业财务通则》等法规文件为依据,立足中国,放眼世界,展望未来,既着眼于与国际会计惯例接轨,更侧重于推动国际会计的发展。

主编易庭源教授经过长期探索,提出的成本核算与控制“矛盾观”、“时空观”理论体系,与传统成本会计学不同,特别强调企业成本学是正确处理所费总成本($c+v$ 个别价值)与所得产量(使用价值)矛盾的科学,所费总成本少,所得产量高,单位成本就低。而要正确处理这对矛盾,一要正确核算产品成本,二要有效控制产品成本,才能算好科技进步帐,当好军师,指引企业不断提高生产力,“用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值”^①,造福人类。为此,企业成本学应分六个层次阐明,这一新理论体系就像一座六层的宝塔:①传统成本会计学没有明确的“时空观”;现在则明确指出,成本计算简单法是以“全厂某月份生产的产成品”为对象,分步法是以“各步骤某月份生产的半成品及产成品”为对象,分批法是以“全厂生产的某一批(从开工日到完工日)产成品”为对象,这三种成本计算方法的实质,是要根据各企业生产特点,以不同时空生产的不同产品作为成本计算对象,开设成本单汇集其总成本与产量,计算出产品单位成本,这是如何设置“生产成本”帐户一级明细帐的问题,是宝塔的第一层,也

^① 这句话是古典经济学家李嘉图提出的,马克思非常同意这一观点(见人民出版社1974年12月出版社的《马克思恩格斯全集》第26卷第281页)。

可说是“奠基工程”。②传统成本会计学没有说明制造成本法或变动成本法与三种成本计算对象方法的关系；现在则明确指出，二法是在三种成本计算对象方法基础上，进一步研究如何在成本单中按经济用途设置成本项目（制造成本法设置直接材料、直接人工、制造费用三个成本项目，销售费用、管理费用、财务费用作期间成本处理，变动成本法则将固定制造费用分离出来，也作期间成本处理），这是如何设置“生产成本”帐户二级明细帐的问题，是宝塔的第二层。③传统成本会计学没有阐明费用汇集与分配规律，杂乱无章；现在则明确指出，为了把各项费用有条不紊地按经济用途汇集于各成本计算对象，要划清九个费用界限（过九关），才能准确地计算出产品单位成本，过九关时，都可能遇到共同费用分配问题，有实耗材料数量比例法、实际工时比例法、定额比例法、约当产量法等，这是宝塔的第三层。④西方创造了许多事前预测决策的方法，如价值工程，可行性研究、量-本-利分析、弹性预算等，可惜未将事前成本差异纳入帐内核算，丢了大头，是极大的失职；现在要在事前（建厂、扩建改建、产品设计时）以社会平均成本控制预计产品成本最低，这是降低成本的大头，是关键，要求事前各责任中心努力发展科学技术，提高生产力，不断降低产品预计成本，并在事前工程完工投入生产后，年年月月按实际产量计算事前成本差异，纳入帐内核算，这项工作搞得好，企业长期受益，这是宝塔的第四层，风光无限好。⑤传统定额法（标准成本法）是与事前控制脱节的，甚至把它与三种成本对象方法并列起来是欠妥的；现在则明确指出，定额法（标准成本法）是第五个层次的工作，是在三种成本计算对象方法（简单法、分步法、分批法）及两种成本项目方法（制造成本法、变动成本法）基础上，以选中的事前方案的预计产品成本，作为定额成本，层层分解到事中各责任中心，并在成本单中将各成本项目的实际成本分解为“定额成本”与“定额差异”两部分及时加以核算，以便

促使事中各责任中心采取各种技术组织措施,控制实际成本最低,虽然这一事中成本差异仍是小头,但和过去孤立地搞定额法(标准成本法)大不一样,一是克服了定额制定的随意性,二是对事前产品成本差异(大头)的实现起了保证作用,因此,在整个企业成本学中是不可缺少的一环,这是宝塔的第五层,千万不可把它和第一层的三种成本计算对象方法并列起来。⑥事后总结事前、事中控制的得失,反馈控制未来,这是宝塔的第六层,登高远眺,可从战略高度进一步指引企业走上更加美好的境界。前三个层次(实际成本的计算)是后三个层次(成本控制)的基础。

上篇成本核算原理阐述前三个层次的工作,下篇成本控制原理阐述后三个层次的工作,这样由浅入深、由近及远地一层层阐述企业成本学,就能一步步引导学生登峰造极,既能培养适应当前工作需要的人才,又能培养跨世纪的开拓人才,具有较强的适应性和实用性,可作为普通高等学校各财经专业、高等教育自学考试、各类成人教育的教材,同时也是一部具有中国特色的学术著作,可供广大学术界和实务界参考。

本书由易庭源任主编,焦跃华任副主编。易庭源撰写第一、七、十一章;陶亚文撰写第二、三、四章;焦跃华撰写第五、六、九章;汤湘希撰写第八、十章,并在焦跃华出国进修后以教研室主任身分,对本书的编印做了许多联络工作,还协助主编对全书的修改提了许多好的意见,工作出色。

由于编者水平有限,时间也比较仓促,书中不足和错误之处,恳请读者批评指正。

《企业成本学》编写组

1996年8月

第二版前言

本教材自发行以来，许多高等财经院校使用后效果很好。为了进一步提高质量，特再修订再版。这次修订强调下列三点：

第一，进一步强调成本计算“时空观”。产品是在一定时空中生产出来的，因此计算产品成本时，一定要根据各企业生产特点，以不同时空生产的不同产品作为成本计算对象，开设成本单汇集其总成本与产量，才能计算出产品单位成本。分步生产的企业采用“分步法”，不以全厂而以各生产步骤（车间或班组）作为成本计算空间范围，又由于是大量生产，故以月份作为时间范围，特征在空间范围；分批生产的企业采用“分批法”，不以月份而以一批产品的生产周期（从某年某月某日开工到某年某月某日完工）作为成本计算时间范围，并以全厂作为空间范围，特征在时间范围；简单生产的企业采用“简单法”，以全厂作为空间范围，又由于是大量生产故以月份作时间范围，时间与空间均无特征。传统成本会计学，虽然抓着了分步法的空间范围特征，但无视其时间范围；抓着了分批法的时间范围特征，却又无视其空间范围；无视简单法的时间与空间范围，把简单法改称“品种法”是欠妥的。

第二，制造成本法中的“直接材料”要素，是直接构成产品实体的主要原材料，多数情况下是直接费，但为了节约材料，合理套裁几种产品的零部件时，则为间接费；“直接人工”要素是直接从事生产工人的工资，其计件工资是直接费，而计时工资则往往是间接费，“制造费用”要素通常是间接费，但只生产一种产品

时又是直接费。由此可知，永远不可能把某一成本要素固定为直接费或间接费，千万不可把成本要素（成本项目）的设置跟直接费、间接费的划分问题混为一谈。还要强调指出，只有按经济用途设置成本要素，才便于针对不同用途采用不同的控制途径（不同科学技术）降低产品成本，具有重要战略意义，而间接费的分配，则仅仅是核算技术而已。

第三，传统的事前、事中成本控制互相脱节，而且未核算事前成本差异，丢了大头。本书认为，事前（建厂、扩建改建、产品开发）以社会平均成本控制预计产品成本最低，事中（供、产、销）以预计产品成本控制实际产品成本最低，就把事前、事中成本控制有机结合起来，并分别计算事前、事中成本差异，分别纳入帐内核算，就能从战略高度指引人们努力发展科学技术，不断提高生产力，用尽量少的 $c+v$ 个别价值（低成本）创造出尽量多的使用价值（高产量），富国富民。

回顾本教材的编著过程，其前身是易庭源著《工业成本学》（吉林人民出版社1986年版），这是我国第一部成本学专著；1988年易庭源主编《企业成本学》时，又在这部专著基础上，作了较大的补充修订，经财政部教材编审委员会批准，作为高等财经院校试用教材，由中国财政经济出版社出版，1992年获财政部第二届全国财政系统大中专优秀教材二等奖；1993年李定安依据上述第二部著作的基本理论体系主编《企业成本学》，作为中南财经大学会计系列教材之一（湖北科学技术出版社1993年版）；1996年易庭源在上述第一、二两本著作基础上，重新主编本教材（第一版），在理论体系方面，在与国际会计惯例接轨方面、在实务方面、在“由近及远、由浅入深、易教易学”的教学原则方面，均有较大的突破与发展；此次又加修订（第二版），更臻完善，发展为一门

正确处理价值与使用价值矛盾的具有战略意义的新兴科学。

这次修订时，得到各方面的热情帮助，在此致以衷心地感谢！

由于水平有限，时间又很紧迫，书中疏漏欠妥之处，恳请读者批评指正。

《企业成本学》编写组

1998年3月于中南财经大学

目 录

上篇 成本核算原理

第一章 产品成本核算理论体系	3
第一节 成本的经济本质.....	3
第二节 企业成本学的“矛盾观”	5
第三节 成本计算对象与方法“时空观”	10
第四节 按经济用途确定成本要素	18
第五节 费用汇集与分配	24
第六节 成本核算的一般程序	30
第七节 降低成本的主要途径	33
第八节 成本管理的基础工作	35
第九节 成本核算的假设	39
思考与练习.....	41
第二章 生产费用汇集与分配	43
第一节 原材料、燃料的汇集与分配	43
第二节 外购动力的汇集与分配	50
第三节 工资及福利费的汇集与分配	55
第四节 辅助生产费用的汇集与分配	60
第五节 废品损失与停工损失的汇集与分配	71
第六节 制造费用的汇集与分配	77
第七节 费用在产成品与在产品间的分配	82
思考与练习.....	93

第三章 简单法	97
第一节 简单法的特点及计算程序	97
第二节 简单法应用	99
第三节 不要求分步计算成本下的简单法应用	111
思考与练习	116
第四章 分批法	122
第一节 分批法的特点及计算程序	122
第二节 分批法应用	125
第三节 分批法的简化	129
思考与练习	135
第五章 分步法	141
第一节 分步法的特点及计算程序	141
第二节 逐步结转分步法	142
第三节 平行结转分步法	159
思考与练习	164
第六章 分类产品、联产品、副产品成本核算	173
第一节 产品分类及一类产品内费用分配的标准	173
第二节 在简单法基础上的应用——简单分类法	181
第三节 在分批法基础上的应用——分批分类法	184
第四节 在分步法基础上的应用——分步分类法	187
第五节 联产品、副产品成本计算	197
思考与练习	207

下篇 成本控制原理

第七章 成本控制理论体系	215
第一节 成本控制的意义	215
第二节 成本控制发展史	217
第三节 成本控制体系的建立	220

思考与练习	225
第八章 事前成本控制	226
第一节 成本预测、决策概述	226
第二节 建厂时产品成本预测与决策	236
第三节 扩建、改建时产品成本预测与决策	250
第四节 产品设计时成本预测与决策	256
第五节 成本计划	266
思考与练习	281
第九章 事中成本控制	285
第一节 标准成本法与定额法	285
第二节 定额成本的制定	291
第三节 定额成本差异的计算与分析	294
第四节 成本差异的处理与产品成本的结转	310
思考与练习	316
第十章 事后反馈控制	320
第一节 成本报表的编制	320
第二节 成本分析	329
第三节 产品销售成本、利润分析	336
思考与练习	342
第十一章 企业成本学的进一步发展	345
第一节 作业成本计算法	345
第二节 全面经济责任制的建立	348
思考与练习	358