

会计学专业系列教材

(依据 2006 新企业会计准则修订)

(第3版)

成本会计学



首都经济贸易大学出版社
中国农业大学出版社

策 划：赵 中

责任编辑：孟 梅

封面设计：郑 川

成本会计学

会计学专业系列教材

《基础会计学》

《财务会计学》

《成本会计学》

《管理会计学》

《电算化会计》

《高级财务会计学》

《审计学》

《会计学》（非会计学专业用）

ISBN 978-7-81117-731-2



9 787811 177312 >

定价：39.00 元

会计学专业系列教材
(依据 2006 新企业会计准则修订)

成本会计学

(第 3 版)

颜 敏 王秀芬 主编

首都经济贸易大学出版社
中国农业大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/颜敏,王秀芬主编.—3版.—北京:首都经济贸易大学出版社、中国农业大学出版社,2009.3

ISBN 978-7-81117-731-2

I. 成… II. ①颜…②王… III. 成本会计-高等学校:技术学校-教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 023148 号

书 名 成本会计学(第 3 版)

作 者 颜 敏 王秀芬 主编

策划编辑 赵 中

责任编辑 孟 梅

封面设计 郑 川

责任校对 陈 莹 王晓凤

出版发行 首都经济贸易大学出版社
中国农业大学出版社

社 址 北京市海淀区圆明园西路 2 号

邮政编码 100193

电 话 发行部 010-62731190,2620

读者服务部 010-62732336

编辑部 010-62732617,2618

出版部 010-62733440

网 址 <http://www.cau.edu.cn/caup>

e-mail cbsszs@cau.edu.cn

经 销 新华书店

印 刷 北京时代华都印刷有限公司

版 次 2009 年 3 月第 3 版 2009 年 3 月第 1 次印刷

规 格 787×980 16 开本 28.5 印张 482 千字

印 数 1~3 000

定 价 39.00 元

图书如有质量问题本社发行部负责调换

第3版会计学专业系列教材 编委会

主 任： 李现宗 颜 敏 王秀芬

委 员： 叶忠明 秦洪珍 张永国 杨定泉 张功富

第3版修订前言

2006年2月15日是我国会计准则建设的标志性日期,不仅标志着我国企业会计准则体系已全面建成,完成了企业会计制度模式的实质性变革,而且还标志着我国的企业会计准则与国际会计准则已基本实现国际趋同,达到国际先进水平,由此也掀起了高等院校会计学专业教材建设以及教学内容改革的新的浪潮。《成本会计学》教材是在郑州航空工业管理学院会计学专业系列教材《基础会计学》、《财务会计学》和《高级财务会计学》教材全面修订的基础上,结合新企业会计准则的变化对其内容进行调整,并适当补充了一些新的内容。

经过广泛讨论和征求意见,确定本次修订的指导思想是:在保留原教材系统论述成本会计的基本理论和基本方法的基础上,以我国新的企业会计准则体系为主要依据,按照《成本会计学》教材编写的一般规律和本系列教材的内容分工,以制造业企业的成本核算和管理为重点,同时兼顾其他行业成本核算与管理的特点,对本教材的内容体系进行了合理优化,以便能够体现市场经济发展的要求。为便于学习使用,每章后均附有思考题和练习题。

本教材的第3版由颜敏教授和王秀芬教授任主编,负责本次修订的总体框架设计、拟定大纲、组织撰写、审阅、修改及总纂等工作。全书共分为十三章,各章具体分工如下:第一、二章由颜敏教授编写;第三、四章由王秀芬教授编写;第五、六章由苏喜兰教授编写;第七、八章由王会兰教授编写;第九、十章由王留根副教授编写;第十一、十二章由秦洪珍教授编写;第十三章由潘广伟讲师编写。

本次修订工作我们虽然做了不少努力,但由于时间紧急和水平所限,书中难免存在错误和遗漏,恳请读者批评指正,以便不断完善。在编写本书的过程中,参阅了国内许多优秀的教材、著作,在此表示衷心的感谢。

作 者

2008年12月于郑州

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的含义	2
第二节 成本会计的职能和任务	10
第三节 成本会计的内容和特征	14
第四节 成本会计工作的组织	19
思考题	23
第二章 成本核算基础	25
第一节 成本核算的原则和要求	26
第二节 成本费用的分类	34
第三节 成本核算的程序和科目	39
思考题	44
第三章 成本核算(上)	45
第一节 材料费用的核算	46
第二节 职工薪酬费用的核算	59
第三节 折旧费用的核算	75
第四节 其他费用的核算	82
思考题	86
练习题	86
第四章 成本核算(下)	91
第一节 跨期摊配费用的核算	92
第二节 辅助生产费用的核算	94
第三节 制造费用的核算	107
第四节 损失性费用的核算	113
第五节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	119
思考题	133
练习题	134
第五章 产品成本计算(上)	139
第一节 生产类型与产品成本计算	140

第二节 品种法	144
第三节 分批法	151
第四节 分步法	159
思考题	178
练习题	179
第六章 产品成本计算(下)	185
第一节 分类法	186
第二节 定额法	196
第三节 各种成本计算方法的实际应用	213
思考题	215
练习题	215
第七章 期间费用的核算	219
第一节 期间费用的意义	220
第二节 管理费用的核算	221
第三节 销售费用的核算	225
第四节 财务费用的核算	228
思考题	230
练习题	230
第八章 其他行业的成本核算	233
第一节 商品流通企业的成本核算	234
第二节 施工企业的成本核算	240
第三节 运输企业的成本核算	256
第四节 房地产开发企业的成本核算	268
第五节 金融企业的成本核算	281
思考题	284
练习题	284
第九章 成本预测和成本决策	289
第一节 成本预测	290
第二节 成本决策	310
思考题	318
练习题	318
第十章 成本计划和成本控制	321
第一节 成本计划	322

第二节 成本控制	338
思考题	357
练习题	358
第十一章 成本报表	361
第一节 成本报表的作用和种类	362
第二节 商品产品成本表	367
第三节 主要产品单位成本表	375
第四节 费用明细表	377
第五节 其他成本报表	382
思考题	385
练习题	385
第十二章 成本分析	387
第一节 成本分析概述	388
第二节 商品产品总成本分析	396
第三节 单位产品成本分析	400
第四节 技术经济指标对产品成本影响的分析	407
第五节 其他成本费用分析	411
思考题	414
练习题	414
第十三章 新经济环境下的成本会计	417
第一节 作业成本会计	418
第二节 战略成本会计	427
第三节 环境成本会计	435
思考题	443
练习题	443
参考文献	444

义合词本类 第一卷 第一章

总 论

义合词本类

第一章 总论

第一节 成本会计的概念

一、成本会计的定义

二、成本会计的作用

三、成本会计的发展

四、成本会计的学科性质

五、成本会计的核算对象

六、成本会计的核算方法

本章导读

- 成本的含义
- 成本会计的职能和任务
- 成本会计的内容和特征
- 成本会计工作的组织

第一节 成本的含义

一、成本的经济含义

成本是商品经济中的一个价值范畴。它是企业为生产商品和提供劳务等所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动价值的货币表现,是企业再生产过程中的补偿尺度。

成本是商品价值的组成部分,是由已消耗的生产资料的转移价值和劳动者必要劳动创造的价值所组成。马克思曾指出:“商品 W 的价值,用公式来表示是 $W = C + V + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下来的,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。”^①可见,商品价值 W 由 3 部分组成:一是已被消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值,即生产资料的转移价值 C ;二是劳动者的必要劳动所创造的价值 V ;三是劳动者的剩余劳动所创造的价值 m 。成本实质上就是指商品价值中的 C 和 V ,它是规范成本开支内容的客观依据。

成本是生产经营过程中的一种耗费。马克思曾指出:“生产行为本身,就它的一切要素来说,也是消费行为。”^②在商品经济条件下,商品的生产行为是劳动者运用劳动资料,对劳动对象进行加工制作,生产出满足市场需要的商品产品的生产过程。它既是商品产品的形成过程,又是活劳动和物化劳动的耗费过程。在商品经济中,这种耗费必须用货币计量。因此,成本作为劳动耗费的尺度,是商品生产中物化劳动耗费和活劳动中必要劳动耗费的货币表现。

成本是再生产过程中的补偿尺度,是维持企业简单再生产的前提。如果产品的价值不能补偿成本耗费,企业的简单再生产就无法进行。马克思指出:“商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身耗费的东西,所以,对资本家来说,这就是商品的成本价格”。^③“因为这个价值部分会通过流通过程,由它的商品形式不断买回在商品生

①《马克思恩格斯全集》,第 25 卷,30 页,人民出版社,1974。

②《马克思恩格斯全集》,第 2 卷,93 页,人民出版社,1972。

③《马克思恩格斯全集》,第 25 卷,30 页,人民出版社,1974。

产上耗费的各种生产要素。”^①因此,成本作为维持简单再生产的补偿尺度,其补偿价值是通过流通过程来实现。只有实现了成本足额补偿,企业扩大再生产才有可能。也就是说,在一定的产品数量和销售价格条件下,产品成本水平的高低,不但影响简单再生产,制约着企业的生存,而且决定着剩余价值 m 的多少,从而影响到企业扩大再生产的可能性。

综上所述,要理解成本的经济含义,不仅要看到成本的耗费,更要重视成本的补偿,这才是对成本含义的完整理解。在商品经济条件下,耗费和补偿是对立统一的。任何耗费总是个别生产者的事情,而补偿则是社会的过程,任何商品只有拿到市场上与人交换才能实现补偿。然而耗费容易补偿却难。生产中的耗费要求补偿和流通中能否补偿是两回事,其决定条件就是生产中所消耗的个别劳动时间低于社会必要劳动时间,否则,就不易补偿。这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求降低个别劳动时间,以较少的耗费来寻求补偿,并争取获得最大限度的利润。由此,降低成本和加强管理便结下了不解之缘,从而也就确立了成本管理在企业管理中的重要地位。

由于成本与管理相结合,成本的内容往往服从管理的需要,并随管理的发展而发展。事实上,无论国内和国外,成本的内涵和外延都在不断发展变化之中。例如,从成本的内涵来看,成本作为资本耗费,发生于生产过程,而补偿是对生产成果的分配,属于分配领域的范畴。作为商品的所有者和经营者,常常会对分配领域的一些支出做出符合自身利益需要的主观规定,列作生产成本,导致实际补偿价值和已经消耗的 $C+V$ 不一致。如为了减少损失,对于一些不形成产品价值的损失性支出(废品损失、停工损失等)列入产品成本。对于应从为社会创造的价值中进行分配的部分(如企业为职工支付的基本医疗、基本养老、失业、工伤等社会保险费等)也列入成本费用。这说明,成本的实际内容一方面要反映成本的客观经济内涵;另一方面又要按国家的分配方针和《企业会计准则》、《企业财务通则》的规定,把某些不属于 $C+V$ 的内容列入成本。

从外延来看,成本的概念已不限于马克思所说的商品产品成本。成本概念的运用已由生产领域向其他领域扩展。美国会计学会 1951 年对成本下了一个定义:“成本是为一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲”。例如,(英)R·威尔逊认为“成本是牺牲的同一语”,“是各种牺牲的一般形式。”^②(美)查

①《马克思恩格斯全集》,第 25 卷,33 页,人民出版社,1974。

②(英)R·威尔逊:《实用成本控制指南》,9 页,北京,北京大学出版社,1988。

尔斯·T·霍恩格伦认为成本“是为了达到某一特定的目标所失去的或放弃的资源。”^①上述定义的外延已相当广泛,远远超出产品成本概念的范围。也就是说,不同的目的、不同的条件,可以有各种不同的成本概念,如出现了机会成本等为了管理的需要而产生的各种管理成本概念。

由上所述,上文中的 $C+V$ 这个成本内涵,只能是一种高度的理论抽象。有的会计学者称之为“理论成本”。在现实的经济活动中,一般很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本。在我国目前实务中,对于已发生的成本费用,必须遵循国家统一规定的成本开支范围,以此作为国家对企业加强成本管理的依据,防止企业乱挤乱摊成本,影响利润的计算和所得税的上缴。

二、成本与费用、支出的关系

成本,是指企业为生产经营商品或提供劳务等发生的按一定对象(如某种商品、某项劳务)所归集的费用。成本有广义与狭义之分。广义的成本泛指取得资产的代价,如取得固定资产的代价构成固定资产的成本,取得原材料的代价构成材料成本,生产产品过程中发生的直接材料、直接人工、制造费用等构成产品成本等等。而狭义的成本主要是指产品生产成本。本书后面所说的成本,均指狭义的成本。

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用也有广义与狭义两种理解。广义的费用是指生产经营过程中发生的各种耗费,包括营业活动造成的资源流出,也包括与企业营业活动不直接相关而导致所有者权益减少的事项。狭义的费用是指与当期营业收入相配比的耗费。

费用按其同产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用。生产费用是指生产过程中所发生的物化劳动和活劳动耗费的货币表现,同产品的生产有直接关系。期间费用是同企业经营活动有密切关系的耗费,但同产品的生产无直接关系,而与发生期间配比,与当期收益配比。

生产费用和产品成本既有联系又有区别。其联系主要表现在:生产费用是构成产品成本的基础,产品成本是生产费用的归宿。生产费用计算的正确与否将影响到产品成本计算的正确性。两者在本质上是一致的,都是物化劳动和活劳动耗费的货币表现,都是在产品的生产过程中实际发生和形成的,没有生产费用的发生

①(美)查尔斯·T·霍恩格伦.高级成本管理会计学.北京:中国财经出版社,1986年版,第20页。

便没有产品成本的形成,它们是对同一生产耗费的不同表现,两者紧密联系,不可分割。但两者在以下几个方面存在差异:

(1)目的不同。生产费用的归集是为了如实反映生产过程中的耗费,为计算产品成本提供客观依据。产品成本的计算是为了明确生产中耗费的补偿对象和补偿尺度。

(2)计算基础不同。生产费用是以一定的时期为基础,核算该时间内发生的全部费用支出。产品成本是以一定的产品为对象,计算应由本期生产的各种产品负担的成本数额。由于本期投入的产品不一定本期都完工,本期完工的产品有可能是以前各期就投入生产的。因此,在计算本期完工产品成本时,本期发生的生产费用不一定全部计入本期完工的产品成本,计入本期完工产品成本的费用不一定是本期发生的生产费用。

(3)数额不同。由于上述原因,一定时期发生的生产费用不一定等于该时期生产的完工产品成本;当企业本期期末存在在产品时,应计入本期产品的生产费用不等于本期完工产品成本。据此可以看出,分清生产费用和产品成本的目的主要是为了正确地核算和计算产品成本,进而正确地确定各期成本费用的补偿尺度,正确地进行存货计价和损益计算。

支出,一般是指企业在生产经营过程中因获得另一项资产或清偿债务而发生的资源的减少。如为购买材料、固定资产或偿还应付账款等而支付的款项,为退还资本或支付股利而支付的款项等等。支出包括偿付性支出和其他支出。偿付性支出是指企业为了清偿债务而将资产交付给其他主体;其他支出是指偿债以外的支出,又分为资本性支出和收益性支出两大类。

由于资本性支出的效用超过一个会计期间(会计年度),所以,在支出发生时不可能全部作为费用,只有当期受益的部分才构成当期费用。如购买固定资产发生的支出直接构成该资产的价值,以后随着固定资产的使用及磨损,其价值逐期转作费用。而收益性支出是为了取得本期收益而发生的支出,其未来的经济利益已在一个会计期间内消耗掉,可在费用发生的当期全部作为费用处理。

成本与费用、支出的关系如图 1-1 所示。

由下图可知,支出中仅有一部分转为费用,支出的范围比费用广泛。而与成本发生关系的费用仅为生产费用,不但包括本期的生产费用,还可能包括以前期间的生产费用。

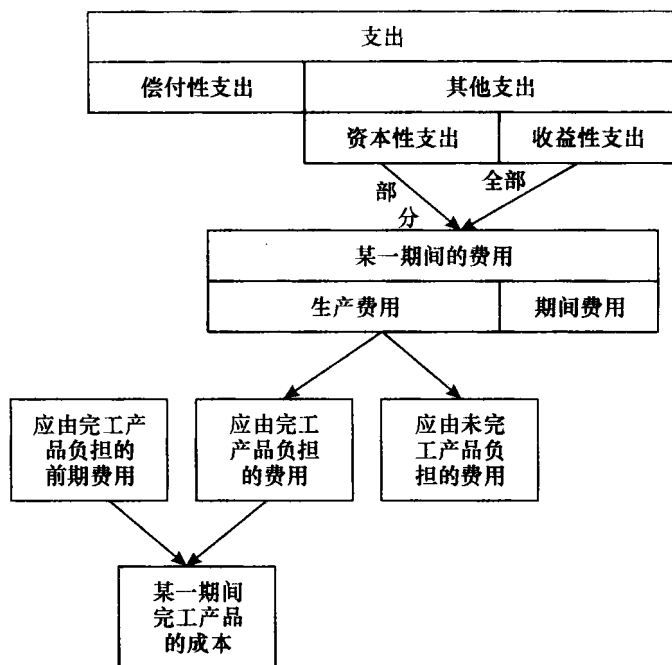


图 1-1 成本与费用、支出的关系

三、成本会计的产生与发展

成本会计是会计学科中的一个重要分支,是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是随着商品经济的发展而逐步形成和发展的。

在商品生产出现以后,商品生产者总是希望他所生产的商品在交换中,能从所获得的商品价值中补偿其生产耗费的部分。早在工场生产初期,工场主在接受顾客订货时,为了使卖出的商品能补偿其耗费的價值,不至于吃亏,便出现了估计成本,以满足定价的需要。为了使估计成本接近实际,工场主开始用统计方法计算和汇总生产中发生的直接费用,对数额不大的间接费用则作为损失处理。人们开始积累成本资料,对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总,为成本计算迈出可贵的一步。

随着产业规模的扩大,1531年意大利的Medici家族在他们的毛纺厂中,开始按照毛纺织的生产工艺分为拣选、清洗、梳刷等步骤,设置成本费用明细账,进行费用的归集和计算,这被人们认为是成本会计的萌芽。18世纪在英

国出现了分批成本计算和分步成本计算模式。1750年,英国人 James Dodsom 为他的制鞋厂设计了一套会计记录,形成分批成本计算的雏形;1777年,英国人 Ward-hamgh Jhompson 为他的亚麻制袜厂设计了存货、纺麻、漂白、染色、织袜、整理等步骤的记录,从而计算出每双棕色长筒袜的成本,形成分步成本计算的模式。分批、分步成本计算模式是成本会计的雏形,但还不是真正意义上的成本会计。

19世纪产业革命后,企业数量增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,力图以薄利多销取胜,生产成本的作用更加突出。为了提高成本计算的精确性,资本家要求会计担当起这项工作来。如此,成本计算与复式簿记结合,形成了成本会计。此时的成本会计主要是将历史成本汇总,然后分配给各种产品和计算产品生产成本及销售成本,其主要目的是为了对存货进行计价和确定利润。因此,美国早期研究成本的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)认为“成本会计乃应用普通会计之原理,以有秩序之方法,记录一企业之各项支出,并确定其所产物品(或所提供劳务)的生产和销售总成本和单位成本,使企业的经营达到经济、有效而又有利之目的。”^①这里,强调应用会计的原理、原则来计算成本,是针对过去应用统计方法计算成本而言的,充分反映了当时的历史状况。这种成本会计是以事后核算和控制为其重点,可称为原始的成本会计。在当时来讲,它还只是财务会计的一个组成部分。

19世纪中叶以后,由于股份有限公司组织形式的出现,企业筹集到了大量资金,生产规模日益扩大,生产设备增多,使得间接费用在成本中所占比重越来越大。同时,产品品种日趋多样化,使间接费用的分配成为成本计算面临的一大难题。另外,由于市场竞争的压力,也要求提供正确的产品生产成本和销售成本资料,以便为产品定价提供可靠的客观依据。这就从整体上进一步提出了成本计算的系统化、科学化问题,要求将成本计算系统纳入复式簿记的框架,实现成本会计记录与财务会计记录的有机结合。在西方,19世纪末期即所谓成本会计的复兴时期,成本会计作为一门独立的学科。

20世纪初,资本主义经济迅速发展,市场竞争更加激烈。企业为了增强竞争力,对以事后核算为主的成本会计已经感到不能满足要求。在1910年出现的泰罗制的推动下,“预算控制”、“标准管理”等科学管理方法用于会计,形成了标准成本会计,使成本会计在原有的成本积聚基础上增加事前控制的新职能,把成

^①潘序伦译. 劳氏成本会计. 立信会计图书用品社, 1950年译本, 第1页。

本会计从事后核算向事前控制推进。此时的成本会计可称为近代成本会计。泰罗制从其具体内容上来说,不失为一种科学的生产管理制度,其核心是强调提高生产和工作效率,即通过所谓时间和动作研究等来制定在一定条件下既是能够实现的,又是最有效率的标准,作为评价和考核的依据,从而推动了资本主义生产的发展。随着泰罗制的广泛实施,会计上如何与之配合,开始提到议事日程上来,于是,“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等与泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分。此时成本会计不仅是会计核算与成本的结合,还包括了预算与控制。标准成本会计的产生,使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,相对财务会计而言,成本会计已经具有一定的独立性。它既是财务会计确定在产品成本、产成品成本、销售成本和利润的依据,又具有成本预测和控制相对独立的体系。

第二次世界大战以后,资本主义垄断经济、跨国公司大量涌现,企业生产规模越来越大,生产经营更加复杂。战争中发展起来的科学技术大量用于生产,产品更新加快,竞争更加激烈。企业为了在竞争中生存和发展,除了要大幅度地降低成本,更要把眼光放在生产过程之前,对产品的品种、结构、工艺、生产的组织安排等进行精心设计,从整体上做出最优的经营决策。为此,西方会计学家,在原有的成本会计基础上,吸收了不少管理方法,将原有的成本会计与预测、决策和事前规划控制等现代管理相结合,形成了以管理为主的现代成本会计。正如美国成本会计学家查尔斯·T·霍恩格伦所说:“成本会计目前涉及收集和提供各种决策所需的信息,从经常反复出现业务的经营管理直至制定非经常性的战略决策以及制定组织机构重要的方针。重要的是把现代成本会计制度的着眼点放在帮助经理们解决好目前和将来所出现的问题。它关心过去,这只有在帮助预测未来和满足对外报告需求的情况下,才是合适的。”^①因此,现代成本会计的主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。其职能已发展为以核算为基础,以控制为核心,包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的整个职能体系。

20世纪80年代后期,世界经济的科技含量越来越大,高科技企业越来越多,产品的开发费用所占比例越来越高,直接材料、直接人工费用所占比例越来越小,过去传统的成本与管理会计计算成本的方法已不适应新的形势。1988年美国哈

^①(美)查尔斯·T·霍恩格伦.高级成本管理会计学.北京:中国财经出版社,1986年版,第3页。