

万字洵 舒强兴
王宇峰 编著

CHENGBEN KUAJIXUE

成本会计学



湖南人民出版社

万宇洵 舒强兴

王宇峰 编著

CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

湖南人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/万宇洵,舒强兴主编. —长沙:湖南人民出版社,2000.8

ISBN 7-5438-2347-0

I. 成... II. ①万... ②舒... III. 成本会计
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 36657 号

责任编辑:车戈平

装帧设计:宋名辉

成本会计学

万宇洵 舒强兴 王宇峰 编著

*

湖南人民出版社出版、发行

(长沙市银盆南路 78 号 邮编:410006)

湖南省新华书店经销 湖南望城湘江印刷厂印刷

2000 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:15.625

字数:387,000 印数:1—6,000

ISBN7-5438-2347-0

F·371 定价:18.80 元

前 言

会计与讲求经济效益具有“血缘”关系，会计原始的核算行为就是应人类最初“得失”比较的要求产生的，而处理这种经济效益关系的直接手段正是成本会计的原始雏形。由此可见，成本会计始终在整个会计乃至管理中占有十分重要的地位。合格的财会人员和管理人员的全面业务素质中必然包括成本会计的专业知识。为了培养高级财会人才和工商管理人才，尤其是提高其成本核算和管理的水平，我们特编写了这本《成本会计学》。

我国会计随着计划经济向商品经济的过渡已发生了一系列重大改革，成本会计当不例外。传统的成本会计以成本核算为核心，已形成了事后核算的成熟内容；现代成本会计则以成本核算为基础，服从于管理的需要不断在向事前、事中核算发展，顾及到各种目的和功用，其完整内容似应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等，但成本核算仍是公认的基本内容。鉴此，本书既突出重点又兼顾一般，在全面介绍了成本预测、决策、计划、核算、控制、分析、考核原理和要求的前提下，重点深入阐述了成本核算的理论、方法、程序和相应账务处理。这样，不但突出了成本核算这一成本会计的基本内容，也避免了与管理会计等其他会计学科内容的重叠。

本书编写过程注意了以下方面的结合，形成其特点：

其一，考虑到成本会计与财务会计的密切关系以及成本管理

的实际要求，本书特别注重新制订的企业会计准则相关要求在成本会计中的体现，也强调连接企业成本管理实践对成本会计的现实需要，突出了新颖性和实用性的结合。

其二，考虑到不同行业、部门的具体特性和整体共性，本书在以工业企业的成本核算为重点进行全面阐述的基础上，分别介绍了商业、建筑业、房地产业、交通运输业等的成本核算特点、程序和方法，体现了特殊性与通用性的结合。

其三，考虑到成本核算和管理的发展变化仍将继续，本书既对成熟的成本核算内容进行了全面、系统的阐述，又注意吸纳了成本会计发展的新成果，介绍了具有现代管理意识的作业成本法等内容，兼顾了稳定性和前瞻性的结合。

其四，为了使读者能牢固掌握并实际运用成本会计的有关原理和方法，本书每章开篇都提出学习提要和目标，结尾都附有复习思考题和练习题，强调了目的性和操作性的结合。

总之，本书充分考虑到各方面的需要，具有较广的适用面，既可作为大学本、专科会计专业和财经类其他专业的教材，也可供企业财会人员和管理人员作为自学考试和职称考试的参考教材。

本书由万宇洵、舒强兴、王宇峰合作编写，由万宇洵负责全书的大纲拟定。各章具体分工如下：第一、二、七、九、十一、十七章由万宇洵执笔；第三、四、八、十、十二、十六、十八章由舒强兴执笔；第五、六、十三、十四、十五章由王宇峰执笔。

由于水平所限，编写时难免有失偏颇，不足、不当之处也在所难免，敬请读者斧正，以便再版时改进。

编著者

2000年5月

于湖南大学国际商学院

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本概要.....	(1)
第二节 成本会计概述.....	(14)
第三节 成本会计工作的组织.....	(24)
第二章 工业企业成本核算概述	(30)
第一节 产品成本核算的原则和要求.....	(30)
第二节 生产经营费用要素和产品成本项目.....	(47)
第三节 产品成本核算的基本程序.....	(54)
第三章 工业企业要素费用的核算	(61)
第一节 要素费用核算的程序.....	(61)
第二节 材料费用的核算.....	(63)
第三节 外购动力费用的核算.....	(74)
第四节 工资费用的核算.....	(76)
第五节 折旧费用的核算.....	(89)
第六节 利息费用、税金和其他费用的核算.....	(96)
第四章 辅助生产费用的核算	(106)
第一节 辅助生产费用归集的核算.....	(106)
第二节 辅助生产费用分配的核算.....	(109)
第五章 制造费用的核算	(123)
第一节 制造费用的归集.....	(123)

第二节	制造费用的分配	(128)
第六章	废品损失和停工损失的核算	(141)
第一节	废品损失的核算	(141)
第二节	停工损失的核算	(152)
第七章	生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(158)
第一节	生产费用的汇总	(158)
第二节	在产品收发结存的核算	(161)
第三节	生产费用在完工产品与在产品之间的分配 方法	(166)
第四节	完工产品成本的结转	(184)
第八章	产品成本计算方法的选择	(191)
第一节	产品成本计算方法概述	(191)
第二节	影响成本计算方法选择的因素	(195)
第三节	产品成本计算的主要方法	(197)
第四节	各种成本计算方法的运用	(199)
第九章	产品成本计算的品种法	(204)
第一节	品种法概述	(204)
第二节	简单法概况	(220)
第十章	产品成本计算的分批法	(226)
第一节	分批法概述	(226)
第二节	简化的分批法	(240)
第十一章	产品成本计算的分步法	(252)
第一节	分步法概述	(252)
第二节	逐步结转分步法	(256)
第三节	平行结转分步法	(272)
第十二章	产品成本计算的分类法	(293)
第一节	分类法概述	(293)
第二节	分类法的评价及应用条件	(298)

第三节	联产品的成本计算	(300)
第四节	副产品的成本计算	(303)
第五节	等级产品的成本计算	(309)
第十三章	产品成本计算的定额法	(314)
第一节	定额法概述	(314)
第二节	产品定额成本的制定	(316)
第三节	各种差异的核算	(319)
第四节	定额法成本计算	(329)
第十四章	作业成本法	(336)
第一节	作业成本法概述	(336)
第二节	作业成本法的基本原理和计算程序	(341)
第三节	对作业成本法的评价	(349)
第十五章	工业企业成本报表的编制与分析	(353)
第一节	工业企业成本报表的作用和种类	(353)
第二节	工业企业成本报表的编制	(355)
第三节	产品成本分析概述	(361)
第四节	全部商品产品成本分析	(372)
第五节	主要产品单位成本分析	(382)
第十六章	商品流通企业成本核算	(393)
第一节	商品流通企业成本核算特点	(393)
第二节	商品批发企业成本核算	(395)
第三节	商品零售企业成本核算	(400)
第四节	商品流通费用的核算	(407)
第十七章	建安施工企业及房地产开发企业 成本核算	(412)
第一节	施工企业成本核算概述	(412)
第二节	施工工程合同成本的核算	(425)

第三节	《建造合同》准则对施工企业会计核算的新要求.....	(439)
第四节	房地产开发企业成本核算.....	(446)
第十八章	交通运输企业成本核算.....	(459)
第一节	交通运输企业成本核算概述.....	(459)
第二节	汽车运输成本核算.....	(464)
第三节	水上运输成本核算.....	(477)
第四节	港口业务成本核算.....	(482)
第五节	铁路运输成本核算.....	(485)
第六节	航空运输成本核算.....	(488)

第一章 总 论

学习提要与目标

成本会计学属于会计学科体系中一个十分重要的组成部分。本章通过对成本要义和成本会计基本情况的介绍,要求学生着重掌握成本乃至成本会计的整体概况,并对成本的经济涵义和成本会计的对象、职能以及成本会计工作的组织有较为深刻的认识,从而为后面内容的展开学习打下基础。

第一节 成本概要

成本,作为商品生产的经济范畴,它随着产品交换而产生,又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式,特别在商品经济已趋成熟的今天,出于管理的需要,它更在不断拓宽其发挥作用的领域。学习成本会计,首先要了解什么是成本。为了全面理解成本这一概念,必须从它的经济涵义和实际内容两方面进行研究。

一、成本的经济涵义

成本这一概念,是进入资本主义时期,在商品生产比较发达的条件下形成的。资本主义以前的小商品生产,出售产品的收入只要补偿消耗掉的生产资料,剩余部分都可用来供养家庭生活,

因此只强调生产资料的消耗，而没有考虑为自己生存的活劳动耗费，成本也就缺乏完整概念。到了资本主义时期，资本家的全部预付资本，既包括预付在生产资料上的不变资本外，还包括付给工人工资的可变资本。资本主义商品生产理所当然要核算商品生产所消耗掉的一切，并力图使自己的收入尽量超过消耗，此时就形成完整的成本概念。当时，著名的政治学家和经济学家卡尔·马克思科学地分析了资本主义商品生产，着重在《资本论》中对资本主义经济的细胞——商品作了透彻的剖析，明确指出了产品成本由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成，从而深刻揭示了成本概念的经济涵义，使成本概念得以完整。这样，成本按照马克思的价值学说就被定义为：商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值以及它与成本、价格的关系，可用公式来表示为：

$$\text{商品价值 } W = C + V + M$$

$$\text{商品的价格} = \text{生产成本} + \text{盈利}$$

如果我们从这个商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。由此可见，在资本主义商品生产中，用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，就是商品的成本价格，也就是 $c + v$ 的货币表现。所以，资本主义制度下的成本，是由转移的生产资料的价值和劳动力的价格所组成。劳动者在生产中创造的剩余价值部分，为资本家的资本增值，转化为利润，不包括在成本之内。

从成本的初始经济涵义看，应该有这样两方面的认识：其一，从耗费的角度看，成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值，即 $c + v$ 部分，它是成本最基本的经济内涵；其二，从补偿的角度看，成本是商品生产中资本消耗应予补偿的价值尺度，即成本价格，它是成本最直接的表现形式。综

合成本的内容和形式不难看出，成本是耗费和补偿的统一体，它既是生产中耗费的反映，又是生产补偿的尺度。确切说，成本是已经耗费而又必须在价值或实物上予以补偿的付出，这也表明作为成本的耗费应该是有偿的，否则企业的再生产将难以为继。

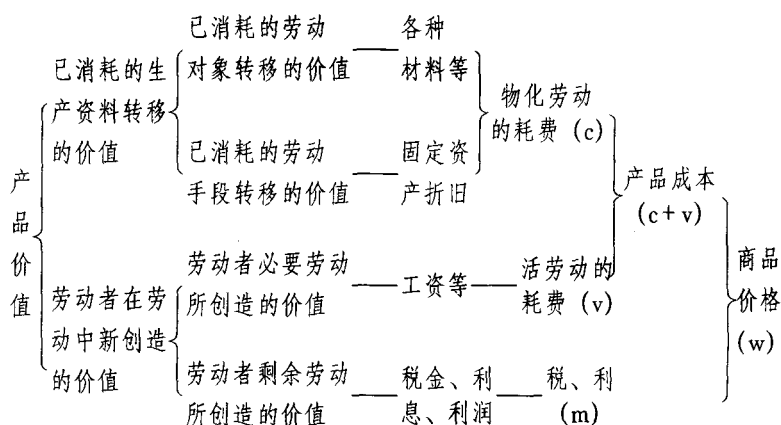
社会主义市场经济中，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和商品经营者，除了通过生产向社会提供商品，通过市场满足社会的需要外，也应按商品经济的客观要求，以产品销售收入抵偿自己在产品生产经营中所发生的各种劳动耗费，并力争取得理想的盈利，以满足企业自身发展的需要。因此，商品价值客观存在，相关的成本、利润等经济范畴，也仍然有其存在的客观必然性。不过在表现形式上增加了一些实用因素，形成理论成本和实用成本的一定区别。

（一）理论成本

理论成本是按马克思的价值学说对成本作出的符合其客观经济内涵的高度理论概括，它对正常生产、经营下的成本认识具有普遍的指导意义。成本概念中最具典型意义的是产品成本。企业的生产过程，既是产品的制造过程，也是物化劳动和活劳动的耗费过程，亦即俗话说，有所“得”必有所“失”，但“失”是为了“得”。生产产品所消耗的物化劳动和活劳动，就构成了产品的价值，它包括三部分：(c) 所消耗的生产资料价值，表现为已消耗的材料等劳动对象的价值和机器设备等劳动手段的价值部分；(v) 包含在活劳动耗费所新创造的价值中，属于活劳动本身的必要劳动耗费，表现为以工资报酬等形式分配给劳动者个人用于生活消费的部分；(m) 包含在活劳动耗费所新创造的价值中，属于劳动者为社会作出贡献的剩余劳动耗费，表现为以税金、利息和利润等形式上交国家和分配给企业投资者的部分。从理论上说，产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。这种按照

马克思的价值学说由 $c + v$ 构成的内涵，既是成本研究的理论基础又是测算理论价格的依据，就被称之为理论成本。理论成本能够全面地体现生产过程中耗费的共同特点，能够比较正确地反映产品的物质和劳动的直接消耗的共同性质和经济内容，但它不包括生产经营中的一切偶然因素和异常情况的消耗。它同实际应用中的成本有一定区别。综合商品价值、成本和价格的关系，大致可以表现如下图：

图表 1-1



(二) 实用成本

在实际工作中，为了促使企业加强经济核算、节约资源耗费、减少生产损失，充分考虑到经济生活中的许多特殊情况以及方针政策等客观条件的影响，利用成本这一经济杠杆的调节作用，将某些并非产品生产耗费的纯收入分配性支出（例如直接外售委托加工物资的消费税），以及不形成产品价值的损失（例如废品损失、停工损失等），也允许计入产品成本，从而使实用成本成为一项综合性更强的指标；同时，为了简化成本核算工作，对于某些难以按产品归集但又属于企业物化劳动耗费和活劳动耗

费的部分（例如管理部门的固定资产折旧和管理人员工资等），作为期间费用直接计入当期损益而不再计入产品成本，从而使实用成本又成为一项操作性很强的指标。这种实际应用中相对灵活的做法，是国家将成本作为宏观调控杠杆的灵活运用。这种使实用成本在 $c+v$ 与 m 之间存在着一定程度的流动性的做法，体现了国家根据不同时期经济管理的要求而强调的政策性。基于以上考虑，为了统一核算口径，成本开支的实际内容通常是由国家作出规定。我国由国家通过有关法规制度界定的成本开支范围，就是我们在成本核算中应遵循的规则。尽管它与理论成本的内涵有一些差别，但仍是以前理论成本作为基础，并以其作为计算成本的理论依据。两者的部分背离，恰恰是要严格加以限制的政策界限，否则，实用成本将失去其基本的经济涵义。

（三）管理成本组合

成本概念产生于商品生产的经济环境中，作为管理的重要手段，其内涵和外延也随着商品经济的不断发展而处于不断的变化拓展之中。各国由于具体情况和涉及的范围不同，对成本概念的认识和对实际应用成本的规定也不尽一致。服从于成本管理的不同目的，服务于成本信息的不同需要，形成了成本定义更为广泛的外延和成本表现形式的各种不同组合。如美国会计学会与标准委员会对成本的认识就是比较广义的，他们认为：成本是为了一定的目的而付出（或可能付出）的用货币测定的价值牺牲。这就远远超出了产品成本概念的涵义与外延。按这种定义，劳务成本、资金成本、开发成本、工程成本、资产成本、质量成本、人力成本、环保成本等等都可囊括其中，形成了不同方面、不同管理要求的不同成本组合。同时，由于人们对成本所具有各种特性的进一步认识，以及人们对影响成本的各种复杂因素的深入了解，在成本管理和核算的实践中不断推出了诸如变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、可控成本、机会成本、相关成本、合

同成本、作业成本等新的成本概念，组成了多元化的成本概念体系。因此，目前单纯仅用“成本”一词已很难确切表明它的全部含义，只有加上前缀定语，指明是什么具体成本时，才能对它的特定目标和特定问题作出比较科学的表达。有鉴于此，本书沿用“成本”一词，并尊重它的原始经济涵义，主要以产品成本作为特定目标，着重研究企业已发生成本的会计核算这一特定问题。勿庸置疑，这应该仍是成本这一概念中的基本点，是成本会计中最基本的问题。

二、成本的种类划分

出于管理和核算的需要，将成本按照不同的标志进行科学的类别划分，既有利于理解和掌握各种成本的涵义及作用，又有利于获取各种有用的成本信息，提高成本管理的水平。成本从不同的角度进行考察，会有不同的成本表现形式，从而构成不同的类别。在成本管理中常见的分类有如下几种：

（一）按成本与收入的配比关系划分

以工业企业为主，成本按与收入配比的要求，根据其与产品生产的因果关系，划分为产品制造成本和期间成本。这是成本核算中按成本的经济用途进行的基本分类。

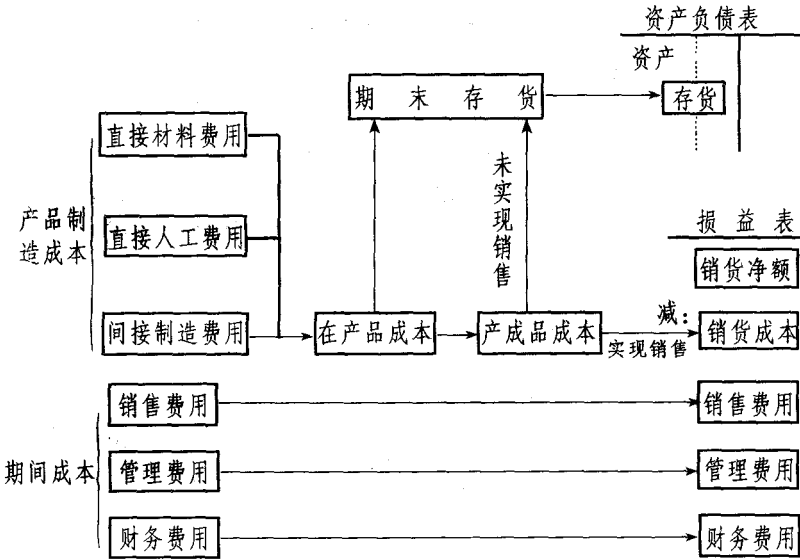
产品制造成本是与产品生产存在明显因果关系从而归集于某一产品，构成该产品价值的生产费用，它包括直接材料费、直接人工费、其他直接费和间接制造费用。产品制造成本作为计入存货的成本，需等到产品实现销售时才转化为销货成本与销售收入予以配比，从销售实现时期的收入中获得补偿。实现销售前，产品制造成本则表现为期末存货资产的价值，而并不与收入相配比。

期间成本是与产品生产不存在明显因果关系而难以按产品归集的经营管理费用，它包括财务费用、管理费用、营业费用（或叫销售费用）等。期间成本不计入产品成本而直接计入发生当期

的损益，即发生时直接与当期获得的收入相比，从当期收入中获得补偿。

可见，期间成本只要发生，就会与当期收入配合起来进行比较，从而直接进入当期的损益表；而产品制造成本则要在产品实现销售时才将相关部分转为销货成本，与对应的销售收入配合起来进行比较，从而该部分进入实现销售当期的损益表，而没有实现销售的部分，只能作为存货价值进入资产负债表。产品制造成本与期间成本的区别如下图：

图表 1-2



划分产品制造成本和期间成本，突出了成本与收入、成本与产品制造的因果关系，将为获得收入而花费的相应代价配合起来比较损益，才是合理的经营结果。这样做，既体现了配比原则和权责发生制的要求，又符合《收入》、《建造合同》等具体会计准

则的规范需要，从而有助于正确反映企业生产经营成果，并可以从一定程度上避免由于产销不平衡而发生潜亏的确认问题。同时，按照这种分类，可以了解制造成本的构成情况，对成本计算和确定损益有重要意义。

（二）按成本与其归属对象的关系划分

成本是明确其归属对象的费用。在成本核算中，只有将费用通过计算确定了具体承受对象时才成为成本。成本按费用归属成本计算对象的关系划分为直接成本和间接成本。这是成本计算中按成本与特定对象关系的基本分类。

所谓成本计算对象，就是指归集费用形成成本的对象，又叫成本归属的对象。进行成本计算，必须首先确定成本计算对象，才能按确定的成本计算对象归集各种费用，计算各种成本计算对象的成本。可见，成本计算对象是承担成本的客体，亦即费用分配与归集的目标。通常在计算生产一批产品、提供一项服务、完成一件工作的成本时，所生产的产品、提供的服务、完成的工作就是成本计算对象。

直接成本，是指费用发生时成本计算对象明确从而直接计入形成的成本部分，它属于某一特定成本计算对象的可溯成本，如某一产品生产直接领用的原材料费用和直接生产工人的工资等。直接成本可以根据有关原始凭证或记录即时加以认定，由于费用承受者为单一对象，故不必进行分配，直接按经济用途计入有关成本计算对象即可。

间接成本，是指费用发生时成本计算对象暂不明确从而需要通过分配后计入形成的成本部分。它属于两个或两个以上成本计算对象共同承担的成本。如同一车间生产几种产品的车间管理费用。这种间接计入的费用，通常先按一定方式归集，然后再选择适当的标准，合理分配给各成本计算对象负担。

划分直接成本和间接成本，有利于合理确定成本计算的程