



高等院校会计系列特色教材

# 成本会计学

COST ACCOUNTING

● 主编 赵智全 王春梅

江苏大学出版社



高等院校会计系列特色教材

# 成本会计学

COST ACCOUNTING

主 编 赵智全 王春梅  
副主编 陆玉梅 赵 宇  
周 昀

江苏大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/赵智全,王春梅主编;陆玉梅,赵宇,  
周昀副主编. —镇江:江苏大学出版社,2008.8  
(高等院校会计系列特色教材/孔玉生主编)  
ISBN 978-7-81130-041-3

I. 成… II. ①赵…②王…③陆…④赵…⑤周… 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 116949 号

## 成本会计学

---

主 编/赵智全 王春梅  
责任编辑/吴明新 张 平  
出版发行/江苏大学出版社  
地 址/江苏省镇江市梦溪园巷 30 号(邮编:212003)  
电 话/0511-84446464  
排 版/镇江文苑制版印刷有限责任公司  
印 刷/丹阳市教育印刷厂  
经 销/江苏省新华书店  
开 本/787 mm×960 mm 1/16  
印 张/16.75  
字 数/330 千字  
版 次/2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷  
书 号/ISBN 978-7-81130-041-3  
定 价/28.00 元

---

本书如有印装错误请与本社发行部联系调换

# 高等院校会计系列特色教材

## 编 委 会

主 任 孔玉生

委 员 (以姓氏笔画为序)

冯群英 朱和平 张 斌

宋秀珍 赵智全 谢万健



改革开放 30 年,我国的社会生产力得到了前所未有的发展,市场经济不断繁荣,国际化程度不断提高,新经济现象层出不穷。“经济越发展,会计越重要。”为适应这种经济发展的要求及不断变化的国际环境的需要,我国会计改革也与经济社会改革发展同步,在完善规范会计体系,加强法规制度建设方面迈出了重大步伐。2006 年 2 月 15 日,国家财政部正式颁布实施了新会计准则体系,其中包括 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师审计准则,修订和完善了独立审计准则及新的税收法律制度。新会计准则标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立,意味着中国企业将使用国际通用的商业语言与国际企业对话。

会计教育改革是我国会计改革工作的重中之重,面临着新的机遇和挑战。当前,除了要解决我国 1 200 多万会计从业人员的知识更新问题外,高等院校的会计教育还担负着为社会培养和输送参与 21 世纪市场竞争的财务与会计管理人才的重任。“工欲善其事,必先利其器”,尽快适应会计教育改革的需要,编写一套体系科学,内容新颖、切合实际的反映我国会计制度改革成果和新会计准则精神的会计教材,既是当前经济发展与会计改革的迫切要求,也是培养高素质应用型、复合型会计人才的切实需要。为此,我们组织编写了《基础会计》、《会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《审计学》、《财务管理》、《高级财务管理》、《管理会计》、《税法》、《财务报表分析》、《税务筹划》、《会计理论》、《金融企业会计》、《成本会计学》、《政府与非营利组织会计》这套高等院校会计系列特色教材。

在编写过程中,我们力求做到体系合理、内容适时、思路清晰、易学易懂。本书特色如下:



(1) 与时俱进,全面反映新准则、新经济法规定的相关内容。突出“新”字,不仅体现了很多具体准则变化的业务处理,而且体现了财务管理相关知识的最新变化以及适应国际化竞争需要的国际惯例和准则。如《金融企业会计》一书在充分吸纳最新法律、法规精神实质的同时,借鉴国际财务会计惯例,注重模拟金融企业真实环境,重视运用图、表、例说明问题,采用的数据资料、凭证、账簿均源于实践,具有较强仿真性。

(2) 理论联系实际。充分反映了会计研究的最新理论成果,并选编了大量案例,以增强理论知识的可接受度,力求在讲授知识的同时,培养学生的实际应用能力。如《税务筹划》一书突出体现了“实战性”,通过大量的税务筹划操作案例,引导读者明确区分合理的税务筹划与偷逃税的界限,掌握税务筹划的基本要领和操作技巧。

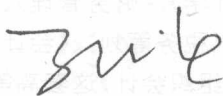
(3) 教学与科研相结合。在完整表达相关学科基础知识和基本原理的同时,尽量体现最新的会计研究方向与成果,使学生在掌握基础知识的同时提高科研创新能力。如《高级财务管理》一书针对较为成熟的财务管理的特殊业务作了深入阐述,同时对于一些尚不成熟的热点及前沿问题,则以专题形式进行论述,其中凝聚了作者最新的研究成果。

(4) 由浅入深、由表及里的逻辑思路。在内容编排上循序渐进,由基础性知识逐步导向理论性的探索和研究。如《高级财务会计》一书在内容安排上力求与《中级财务会计》相衔接,使之形成完整的学科体系。

(5) 专业教育与普及教育相结合。同时兼顾了财经专业与非财经专业学生的学习需要,内容安排上既重视基础知识的阐述又突出重点、难点,既体现了专业性也兼顾了普及性。如《会计学》一书在讲述基本概念和基本理论的同时,尽量列举一些国内外重大会计案例,对一些重点和难点问题进行分析和探讨。

本系列教材由部分高等院校具有丰富教学科研经验、思维敏锐、勇于创新的中青年教授、博士生导师编写,所有作者都倾注了极大的热情,付出了艰辛的劳动。如果本套教材能够引起大家的思考,打开读者的视野,为在会计教育改革中不断摸索的同行提供一些有益的借鉴,那就达到了我们编写这套书的目的。

教授、博士生导师



2008年7月于江苏大学



成本会计学是会计学的一个分支学科,其内涵随着社会经济的发展而逐步完善。21 世纪以来,随着经济全球化和高新技术的迅猛发展,企业的制造环境已由劳动密集型向资本密集型和技術密集型转化;成本会计学中的技术因素也随之发生了深刻变化,21 世纪对成本会计影响最直接的便是由智力资本所体现的技术因素。为了适应新环境和现代管理的需要,成本会计的理论和实践不断深入发展。然而,虽然近年来新的成本会计方法和思想相继涌现,但迄今尚未形成一套公认的行之有效的成本会计体系。建立一个立足于信息化社会,满足不断发展的现代管理要求的新的系统的成本会计理论体系,是当前乃至今后很长一段时期内需要解决的紧迫课题。

成本会计课程是高等院校会计专业的核心课程,也是部分经济管理类专业的主要课程之一。本书的编写以 2006 年国家财政部颁布实施的《企业会计准则》为依据,同时结合了我 国会计改革、有关成本管理制度以及国际惯例的要求,并

吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验以及同类教材的优点。在编写过程中,本书遵循“理论和实践相结合,注重实践操作;反映成本会计工作规律,内容具有相对稳定性;阐述内容循序渐进由浅入深,便于学习和理解”的原则,充分体现能力本位的思想,注重在学习成本会计理论知识的基础上重点培养学生的成本会计实际操作能力。各章后附有思考题和练习题,便于学生对理论知识的学习和理解,以提高其自学能力和分析、解决问题的能力。与其他同类教材相比,本教材突出了应用型人才教育的特点,注重加强对受教育者实际操作技能的培养。本书既可作为应用型本科院校会计及相关专业的教学用书,也可作为在职财务会计人员的培训及自学参考书。

本书由赵智全、王春梅担任主编,陆玉梅、赵宇、周昀担任副主编;由赵智全负责拟定全书的框架和编写大纲,以及总纂、统稿。本书在编写过程中参阅了相关的著作等资料,在此对这些作者表示诚挚的感谢。各兄弟院校会计专业学术同仁对本书的编写给予了宝贵的意见和建议,江苏大学出版社为本书的出版做了大量的工作,在此一并表示感谢。

由于时间、水平的限制,书中难免有不妥、疏漏,甚至错误之处,恳请读者批评指正。

编者

2008年5月



# 目 录

## 第一章

|                         |    |
|-------------------------|----|
| <b>总 论</b> .....        | 1  |
| 第一节 成本会计概述 .....        | 1  |
| 第二节 成本会计的对象、职能与目标 ..... | 6  |
| 第三节 成本会计工作的组织 .....     | 10 |
| 第四节 成本会计的基础工作 .....     | 13 |
| 名词与术语 .....             | 15 |
| 思考题 .....               | 15 |

## 第二章

|                               |    |
|-------------------------------|----|
| <b>工业企业成本核算的要求和一般程序</b> ..... | 16 |
| 第一节 工业企业成本核算的要求 .....         | 16 |
| 第二节 工业企业费用要素和产品成本项目 .....     | 21 |
| 第三节 工业企业成本核算的一般程序 .....       | 24 |
| 第四节 工业企业成本核算的会计科目 .....       | 25 |
| 名词与术语 .....                   | 28 |
| 思考题 .....                     | 28 |

## 第三章

|     |                              |    |
|-----|------------------------------|----|
|     | <b>工业企业生产经营管理费用的核算</b> ..... | 29 |
| 第一节 | 各项要素费用的分配 .....              | 29 |
| 第二节 | 待摊费用和预提费用的核算 .....           | 45 |
| 第三节 | 辅助生产费用的归集和分配 .....           | 47 |
| 第四节 | 基本生产车间制造费用的归集和分配 .....       | 55 |
| 第五节 | 废品损失和停工损失的核算 .....           | 59 |
| 第六节 | 期间费用的核算 .....                | 64 |
|     | 名词与术语 .....                  | 68 |
|     | 思考题 .....                    | 68 |
|     | 练习题 .....                    | 68 |

## 第四章

|     |                                 |    |
|-----|---------------------------------|----|
|     | <b>生产费用在完工产品与在产品之间的分配</b> ..... | 71 |
| 第一节 | 在产品数量的核算 .....                  | 71 |
| 第二节 | 生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配方法 .....    | 73 |
| 第三节 | 完工产品成本的结转 .....                 | 80 |
|     | 名词与术语 .....                     | 81 |
|     | 思考题 .....                       | 81 |
|     | 练习题 .....                       | 81 |

## 第五章

|     |                           |    |
|-----|---------------------------|----|
|     | <b>产品成本计算方法概述</b> .....   | 83 |
| 第一节 | 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响 ..... | 83 |
| 第二节 | 成本计算方法及其应用 .....          | 86 |
|     | 名词与术语 .....               | 90 |
|     | 思考题 .....                 | 90 |

## 第六章

|     |                          |    |
|-----|--------------------------|----|
|     | <b>产品成本计算的基本方法</b> ..... | 91 |
| 第一节 | 产品成本计算的品种法 .....         | 91 |

|                |     |
|----------------|-----|
| 第二节 产品成本计算的分批法 | 111 |
| 第三节 产品成本计算的分步法 | 122 |
| 名词与术语          | 145 |
| 思考题            | 145 |
| 练习题            | 145 |

## 第七章

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 产品成本计算的辅助方法       | 150 |
| 第一节 产品成本计算的分类法    | 150 |
| 第二节 产品成本计算的定额法    | 157 |
| 第三节 各种成本计算方法的实际应用 | 173 |
| 名词与术语             | 180 |
| 思考题               | 181 |
| 练习题               | 181 |

## 第八章

|               |     |
|---------------|-----|
| 成本控制          | 185 |
| 第一节 成本控制概述    | 185 |
| 第二节 标准成本控制    | 188 |
| 第三节 标准成本及其制定  | 190 |
| 第四节 成本差异的账务处理 | 202 |
| 名词与术语         | 204 |
| 思考题           | 204 |
| 练习题           | 205 |

## 第九章

|                  |     |
|------------------|-----|
| 作业成本法            | 206 |
| 第一节 作业成本计算       | 206 |
| 第二节 作业成本计算的程序及应用 | 211 |
| 名词与术语            | 217 |
| 思考题              | 217 |
| 练习题              | 217 |

## 第十章

## 成本报表的编制和分析

220

第一节 成本报表概述..... 220

第二节 成本报表的编制方法..... 224

第三节 成本分析..... 234

名词与术语..... 253

思考题..... 254

练习题..... 254

主要参考文献..... 256

# 第一章

## 总 论

### 【本章导读】

主要内容：成本的经济实质可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，亦即企业在生产经营中所耗费的资金的总和。工业企业成本会计的对象可以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。企业成本是补偿生产耗费、确定企业纯收入的基本依据，也是产品定价的基础，在促进企业进行有效决策、提高管理质量等方面有着重要作用。成本会计职能包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。成本会计工作的组织包括成本会计人员、成本会计机构和成本会计制度。成本会计的基础工作主要包括：健全各项原始记录；健全存货的计量、验收、领退和盘点制度实施；定额管理；建立适合企业内部的结算价格；颁布各项规章制度。

学习重点、难点：重点是成本的经济实质；难点是成本会计的对象。

学习要求：通过本章的学习，了解成本会计的职能、成本会计的目标、成本会计工作的组织；掌握成本的概念、成本的经济实质、成本会计的对象、成本会计的制度等内容。

### 第一节 成本会计概述

#### 一、成本的经济实质

成本是商品经济的产物，是商品价值的主要组成部分。加强成本管理，努力降低成本，对提高企业经济效益和整个国民经济的宏观经济效益都极为重要；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内涵。马克思在分析资本主义商品生产时指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品  $W$  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。”这一经典论述，既从耗费角度指明了商品成本由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成，同时又从补偿角度指出了商品成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西。由此，可将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，亦即企业在生产经营中所耗费的资金的总和。它包括以下几方面的含义：（1）成本是为生产和销售一定种类和数量的产品而耗费的经济资源的价值；（2）成本是为获得经济资源而付出的经济资源的代价；（3）成本是在产品的生产过程中形成的，为了再生产，成本需要得到补偿，所以成本是耗费和补偿的统一体。可见，成本既是生产耗费的反映，又是生产补偿的尺度。

马克思关于商品成本的论述是对成本经济内涵的高度理论概括，是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、考量劳动耗费的补偿尺度的重要理论依据。但是，社会经济现象纷繁复杂，企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素多种多样。因此，理论成本概念与实际工作中所应用到的成本概念有一定差别。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。这样，企业以至整个社会才得以发展。因此，商品价值、成本、利润等经济范畴有其存在的客观必然性，但因其表现形式上实用因素的增加，从而使理论成本和实用成本存在一定区别。

为了促使企业加强经济核算、减少资源耗费和生产损失，充分考虑经济生活中众多特殊情况及相关方针政策等客观条件的影响，更好地利用成本这一经济杠杆的调节作用，某些并非产品生产耗费的纯收入分配性支出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。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），则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  $m$  之间存在一定程度流动性的做法，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，便是在成本核算中应遵循的规则。尽管实用成本与理论成本的内涵有一些差别，但理论成本仍是基础，仍以理论成本作为计算成本的理论依据。实用成本与理论成本二者的背离部分，恰恰是政策界限要严格加以限制的范围，否则，



实用成本将失去其基本的经济含义。

成本概念产生于商品生产的经济环境之中,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之中。世界各国由于具体情况的不同,对成本概念的认识和对实际应用成本的规定也不完全一致。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不同组合。美国会计学会与标准委员会对成本的认识比较广义。他们认为:成本是为了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。这就远远超出了成本概念的内涵与外延。按照这种解释,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、环保成本等都可囊括其中,从而形成不同方面、不同管理要求的不同成本组合。由于人们对于成本所具有的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,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不断涌出,从而形成了多元化的成本概念体系。

## 二、成本会计的产生和发展

成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计4个发展阶段。成本会计的方式和理论体系,随其发展阶段的不同而有所不同。

### 1. 早期成本会计阶段(1880—1920年)

随着英国产业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,逐渐开始在会计账簿之外用统计的方法来计算成本。此时,成本会计出现了萌芽。在早期成本会计阶段,从成本会计的方式来看,主要采用分批法或分步法成本会计制度;从成本会计的目的来看,主要是计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以,初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

### 2. 近代成本会计阶段(1921—1945年)

19世纪末20世纪初在制造业中发展起来的以泰勒制为代表的科学管理,对成本会计的发展产生了深刻的影响。标准成本法的出现使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大变化,成本会计进入了一个新的发展阶段。近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,这为生产过程的成本控制提供了条件。

### 3. 现代成本会计阶段(1945—1980年)

从20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期。随着管理现代化以及运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中的广泛应用,成本会计发展到了一个新的阶段,即成本会计的发展重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到了如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。

#### 4. 战略成本会计阶段(1981年以后)

20世纪80年代以来,随着电脑技术的进步、生产方式的改变、产品生命周期的缩短以及全球性竞争的加剧,产品成本结构与市场竞争模式大大改变了。成本管理的视角由单纯的生产经营过程管理和重股东财富,扩展到了与顾客需求及利益直接相关的包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理,成本管理更加关注产品的顾客可察觉价值;同时,成本管理要求企业更加注重内部组织管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。此时,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

### 三、成本的作用

就工业企业而言,产品的生产是使用价值形成的过程,也是价值形成的过程。成本的作用主要表现在:

#### 1. 成本是生产耗费的价值补偿尺度

企业生产产品是为了销售,并以盈利为目的,产品成本必须从销售收入中补偿。在产品市场价格一定时,生产耗费能否从销售收入中收回,则取决于成本这一价值补偿尺度的确定。产品成本就是衡量生产耗费的价值补偿尺度。目标成本管理、价值工程分析和各种成本计算方法为成本的确认和计量提供了有效手段。

#### 2. 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。人们在制定产品价格时,必然受制于价值规律,遵循价值规律的基本要求。当人们不能直接确认产品的价值时,只能依靠成本计算,间接地、相对地掌握产品的价值,成本就成为制定产品价格的重要因素。根据萨缪尔森的成本理论,成本决定企业的供给量——产量。在完全竞争的市场经济条件下,只有当 $P=MC$ ( $P$ 是产品的价格, $MC$ 是边际成本)时企业才能达到最大利润的均衡。由此可知,成本是制定价格的依据之一。当然,产品定价是一项复杂的工作,应考虑多方面的因素,如国家的产业政策、价格税收政策、市场上的供求关系、各种产品比价等。所以,产品成本只是制定产品价格的重要因素之一。

#### 3. 成本是企业竞争的手段

在保证产品质量的前提下,当价格一定时,利润的多少取决于成本的高低。因而,要以目标利润为基础和前提,采用目标利润决定目标成本、目标成本控制实际成本的方法,力争将企业成本降低到最低限度。

#### 4. 成本是反映企业工作质量的一个综合指标

成本是一项综合性的经济指标,企业经营管理各个方面工作的业绩,都可以直接或间接地从成本上反映出来。如产品设计的优劣、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、材

料消耗的节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的优劣、产品产量的变动以及供、产、销各环节的工作是否协调配合等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。因此,成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标,可以在一定程度上反映企业生产、消耗和经营管理水平的高低。

#### 5. 成本是进行经营预测、决策和分析的重要依据

在市场经济条件下,市场竞争异常激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜,就要面向市场,对生产计划的安排、工艺方案的选择、新产品的开发等采用现代化科学管理的手段进行经营预测,从而作出正确的决策。同时,为了更好地对生产经营活动进行管理和控制,企业还必须定期与不定期地对自身的生产经营情况进行分析,从而采取有效措施促使企业更好地完成各项计划任务。只有及时提供准确的成本资料,才能使预测、决策和分析等活动建立在可靠的基础之上。所以,成本指标就成为企业进行经营预测、决策和分析的重要数据资料。

### 四、与成本相关的几个概念

#### 1. 成本与费用

成本与费用是一对既紧密联系又互有区别的概念。正确区分成本与费用是成本会计的重要前提。

成本是指生产某种产品、完成某个项目或者做成某件事情的代价,即发生的耗费总和,是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中,对企业所拥有或控制的资产的耗费,是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲,而费用是会计期间为获得收益而发生的成本。成本会计关注的是成本而不是费用。

#### 2. 未耗成本与已耗成本

在财务会计中,成本分为未耗成本与已耗成本两大类。未耗成本是指可在未来的会计期间产生收益的支出,此类成本在资产负债表上列为资产项目,如设备、存货及应收账款等。

已耗成本则是指本会计期间内已经消耗,且在未来会计期间不会创造收益的支出。这类成本又可分为费用和损失,前者在资产损益表上列为“当期收益”的减项,如已销产品的生产成本及各项期间费用等;后者则因无相应利益的产生,而在资产损益表上列为“营业外支出”等项目,如火灾、水灾等自然灾害造成的损失。

#### 3. 支出成本与机会成本

支出成本和机会成本是成本的两种主要类型。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。机会成本是指由于选择最优方案而放弃的次优方案上的收益。会计系统的特征是记录