

颜世廉 主编

成本会计学

中南大学出版社

28

成本会计学

颜世廉 主编

中南大学出版社

成本会计学

颜世廉 主编

☐责任编辑 彭达升

☐出版发行 中南大学出版社

社址:长沙市麓山南路 邮编:410083

发行科电话:0731-8876770 传真:0731-8829482

电子邮件:csucbs @ public. cs. hn. cn

☐经 销 湖南省新华书店

☐印 装 国防科学技术大学印刷厂

☐开 本 850×1168 1/32 ☐印张 9 ☐字数 221 千字

☐版 次 2001 年 11 月第 1 版 ☐2001 年 11 月第 1 次印刷

☐印 数 0001—3000

☐书 号 ISBN 7-81061-406-1/F·049

☐定 价 13.00 元

图书出现印装问题,请与经销商调换

前 言

随着我国经济体制改革的深入，社会主义市场经济体制的建立和完善，以及新的会计制度、会计准则的颁布实施，我国会计领域的发展日新月异。与此相适应，成本会计学教学和研究也发生了较大变化，许多最新研究成果迫切需要纳入各高等院校的会计教学中去。为此，我们编写了这本《成本会计学》。

本书在阐述成本会计的基本理论和方法的基础上，吸收了国内外在这一领域的新成果。在内容上，力求与国际惯例接轨；在结构上，将“战略成本管理”列为一章详加阐述，以加深对成本会计的理解。此外，本书还运用大量的图表和例解讲述有关计算和分析方法，以满足教学实践的需要。因此，本书在内容、结构、体系和方法等方面与传统成本会计相比较均有所突破，适合各高等院校财经专业教学及广大财务管理干部培训使用。

本书由颜世廉主编，参编人员有林向群、邹舫、王展翔、苏艳霞、李健、肖俊、邓长华。

由于自身能力和时间有限，书中欠妥、疏漏，甚至错误之处在所难免，恳请读者批评指出，以便及时改正。

编 者

2001年6月6日

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 成本的一般概念.....	(1)
第二节 成本的作用.....	(3)
第三节 成本的分类.....	(5)
第四节 产品费用与成本核算	(10)
第二章 成本会计概述	(14)
第一节 成本会计的产生和发展	(14)
第二节 成本会计的对象和内容	(16)
第三节 成本会计的职能和任务	(21)
第四节 成本会计工作的组织	(24)
第三章 现代企业成本管理体系	(29)
第一节 加强成本管理是市场竞争的必然选择	(29)
第二节 目标成本管理是现代企业成本管理的核心	(36)
第三节 现代企业成本管理的组织系统	(43)
第四节 建立和完善现代企业成本管理的要求和内容 ...	(46)
第四章 成本预测与成本决策	(52)
第一节 成本预测与成本决策概述	(52)
第二节 成本预测的程序和方法	(54)
第三节 成本决策的程序和方法	(67)
第四节 成本决策的应用	(72)
第五章 成本计划与成本控制	(80)
第一节 成本计划概述	(80)
第二节 成本计划的编制	(82)

第三节	成本控制概述	(96)
第四节	成本控制的内容及标准成本控制	(99)
第六章	成本核算	(111)
第一节	成本核算概述	(111)
第二节	工业企业产品成本的核算	(126)
第三节	生产经营费用的核算	(150)
第四节	成本计算基本方法及其应用	(160)
第七章	成本分析与评价	(207)
第一节	成本信息系统	(207)
第二节	影响产品成本变动的基本因素	(213)
第三节	成本分析的主要方法	(217)
第四节	产品成本计划完成情况的分析	(223)
第五节	完善成本评价标准和激励机制	(231)
第八章	责任会计	(235)
第一节	责任会计概述	(235)
第二节	责任中心	(239)
第三节	责任预算与责任报告	(245)
第四节	内部结算价格	(254)
第五节	内部银行	(256)
第九章	战略成本管理	(261)
第一节	战略成本管理概述	(261)
第二节	战略成本管理的内容	(269)

第一章 绪 论

第一节 成本的一般概念

一、成本的概念

成本是资源的消耗，从会计制度的角度来讲，成本包括现在支出的费用、今后应付的费用以及某项资产价值的消失。成本是商品经济的范畴，是商品价值的组成部分。人们进行生产经营活动或为达到一定目的而耗费一定的资源（包括人力、物力和财力）的货币表现及其对象化称之为成本。

1. 成本是生产和销售一定种类与数量产品而耗费的资源用货币计量的经济价值。人类的生产行为本身，就它的一切要素来说，也是消费行为。企业生产产品必然要消耗生产资料和劳动力，成本则是生产产品所消耗的生产资料的价值和所支付的劳动报酬，用货币计量就表现为材料费用、折旧费用和工资费用等。企业的经营活动不仅包括生产，而且还应包括销售活动，因此，在销售活动中所发生的费用，也应计入成本。同时，为管理生产经营活动所发生的费用也具有成本的性质。所以说成本是由生产和销售一定种类与数量产品所发生的各项费用构成的。

2. 成本是为取得物质资源所应付出的经济价值。企业要进行生产经营活动，必须购置各种生产资料或购进商品，为此而支付的价款和费用，就是各种生产资料购置的成本或购进商品的采购成本。这些成本在生产经营活动中转变为生产成本或销售

成本。

3. 成本作为实现一定目的而付出资源的价值牺牲，可以是多种资源的价值牺牲，也可以是某些方面的资源价值牺牲。

4. 从更广的含义看，成本是达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值。在经营决策中所用的机会成本就有这种含义。

二、理论成本与实际成本

（一）理论成本

理论成本是指在正常生产、合理经营条件下，生产商品的价值中物化劳动和活劳动价值的货币表现。

马克思指出：“按照资本主义方式生产的每一件商品 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 ，那末在商品中剩下的，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。”^①

社会主义经济是商品经济，社会主义的产品仍然作为商品进行生产和交换，因此，它是使用价值和价值的统一体。根据马克思关于商品经济的理论，社会主义产品的价值（ W ）都是由三个部分组成的：生产中消耗的生产资料的价值（ c ）、劳动者为自己劳动所创造的价值（ v ）以及劳动者为社会创造的价值（ m ），一般采用前两个部分的价值之和（ $c+v$ ）作为产品成本。理论上，产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与劳动者为自己劳动所创造的相当于工资的价值总和。

（二）实际成本

实际成本是理论成本的具体化，是按照现行制度规定的成本

^① 《资本论》第3卷，人民出版社1975年版，第30页。

开支范围，以正常生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

在实际工作中，实际成本与理论成本不同。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗，只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量。而实际成本往往受客观条件包括经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响。一些不形成产品价值的损失性支出也列入产品成本之内，包括废品损失、停工损失等。此外，管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用、为筹集生产经营资金而发生的财务费用、为销售产品而发生的销售费用，由于在发生时难以按产品归集，为了简化核算工作，都作为期间费用处理，直接计入当期损益，冲减利润，而不计入产品成本。因此，实际中的产品成本，是指产品的生产成本，不是指产品所耗费的全部成本。

第二节 成本的作用

成本是企业生产过程中的劳动耗费及其补偿价值。通过成本计算可以对企业生产经营过程中发生的各项费用支出进行监督和控制，并以此制定价格、计算盈亏、做出决策、考核业绩。成本作为商品价值的基本组成部分，在市场经济中有着重要的作用。

一、成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行，必须对生产耗费进行补偿。企业的生产耗费是从销售收入中得到补偿的，而成本是衡量这一补偿的尺度，企业的销售收入首先必须补偿成本，这样才能使生产按原有规模继续下去。产品成本的高低，反映从销售收入中需要补偿的份额的多少，成本越高，需要补偿的份额就越多；

反之，补偿的份额就越少。同时，成本也是企业确定经营权益的重要依据，只有补偿了生产经营过程中发生的耗费后，企业才有可能盈利。

二、成本是综合反映企业生产经营管理工作质量的重要指标

成本反映了企业生产经营工作中的各种劳动耗费，成本的高低，是企业生产技术和经营管理水平的综合反映。企业的劳动生产率水平、原材料的利用程度、固定资产的使用率、产品的质量与产量、企业定额或预算管理等情况都可以通过成本直接或间接地反映出来。

三、成本是制定价格的重要因素

产品的价格是产品价值的货币表现，产品的价格与价值大体相符。但在现阶段人们还不能准确地考核确定产品的价值，而成本是可以计量的，因此，可以通过成本制定产品的价格并进而确定产品的价值。马克思说：“商品出售价格的最低界限，是由商品的成本价格规定的。如果商品低于它的成本价格出售，生产资本中已经消耗的组成部分，就不能全部由出售价格得到补偿。如果这个过程继续下去，预付资本价值就会消失。”^① 因此，产品价格应以产品成本作为最低限度。

四、成本是企业进行经营决策的重要依据

成本是考察和分析经营决策方案经济效益的重要经济指标。在市场竞争中，产品成本的高低直接影响着企业的盈利水平和市场竞争能力。企业对生产经营活动中的重大问题进行决策时，必须以产品成本为依据，以经济效益为标准。

^① 《资本论》第3卷，人民出版社1975年版，第45～46页。

第三节 成本的分类

企业为进行生产经营活动所发生的费用很多，因此为了正确计算产品和服务的实际成本，确定各个会计期间的成本，有必要对企业在生产经营过程中所发生的种类繁多的成本按照一定的标准进行分类。

一、按成本的经济职能分类

成本是为实现某一特定目标而发生或将要发生的，以货币计量的代价。成本的经济职能就是成本与产品生产的因果关系。成本按是否计入产品成本可分为制造成本（生产成本）和期间成本两大类。

（一）制造成本

制造成本是指企业生产经营过程中实际消耗的直接材料、直接工资及制造费用。制造成本按经济用途可划分为如下产品成本项目：

1. 直接材料。直接材料是指直接用于产品生产的原料、外购半成品、辅助材料、燃料、动力等。该项目可分为“原材料”、“燃料和动力”两个成本项目。

2. 直接人工。直接人工是指直接参加制造产品的生产人员的工资、奖金、津贴和补贴以及按工资总额的一定比例提取的职工福利费。

3. 制造费用。制造费用是指企业各个生产单位如分厂、车间等，为组织和管理生产发生的各种支出，如生产单位管理人员工资及职工福利费、固定资产的折旧费及修理费、机物料消耗费、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、劳动保护费等。制造费用又可分为间接材料、间接人工和其他制造费用。

产品的制造成本应计入存货的成本，当产品实现销售时，制造成本转化为销售成本，与相应的销售收入相配比，从销售实现的收入中得到补偿。产品未销售时，制造成本则表现为期末存货的价值。

（二）期间成本

期间成本是指企业在生产经营过程中发生的管理费用、财务费用和销售费用（西方财务会计中一般分为推销费用和管理费用两类）。期间成本与产品生产没有明显联系，不计入产品的制造成本，按其归属期间直接计入当期损益，从当期收入中取得补偿。期间成本可划分为如下成本项目：

1. 管理费用。管理费用是指企业行政管理部门为管理和组织生产经营活动所发生的各项费用，包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、技术转让费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失、存货盘亏、毁损和报废，等等。

2. 财务费用。财务费用是指企业筹措和使用资金而发生的各项费用，包括企业生产经营期间发生的利息支出、汇兑净损失、金融机构手续费，等等。

3. 销售费用。销售费用是指企业进行产品销售和提供劳务时发生的各项费用以及专设销售机构的各项费用，包括应由企业负担的运输费、包装费、保险费、装卸费、委托代购手续费、销售佣金、宣传费、广告费、展览费、租赁费，销售部门的业务招待费、人员工资及福利费、折旧费、修理费、办公费、差旅费、低值易耗品摊销，等等。

二、成本按习性分类

成本习性（也称成本性态）是指成本总额对业务量总数之间

的依存关系。成本按习性分类就是根据成本总额的变动与业务量变动之间的关系进行的分类。这种分类把成本划分为固定成本、变动成本和混合成本三类。

（一）固定成本

固定成本是指成本总额不随业务量或销售量的变动而变动的成本，如企业管理人员的工资、固定资产的折旧费、办公费等。固定成本的特点是其发生额不受产量变动的影响，但并不是说固定成本永远固定。事实上，固定成本只在一定时期、一定产量变动的范围内保持不变。当产量越过一定范围或一定时期后，固定成本也会发生变化。

产品产量的增加虽然不改变固定成本的总量，但会使分摊到每件产品上的固定成本额减少，因而使企业可以通过提高产品产量来降低产品价格，提高产品竞争力。

根据固定成本与决策之间的关系，固定成本可以进一步分解为约束性固定成本和酌量性固定成本。

1. 约束性固定成本。约束性固定成本（又称生产经营能力成本）是指和企业生产经营能力的形成及维护相联系，不能由企业的短期决策行为所改变的成本，如厂房、机器设备的折旧、保险费等。

2. 酌量性固定成本。酌量性固定成本是指可以由企业的短期决策行为所改变的固定成本，如职工培训费、技术开发费等。酌量性固定成本通常由管理阶层根据企业一年内的经营目标来确定。

（二）变动成本

变动成本是指随着业务量（产量或销量）的变动而成正比例变动的成本，如直接材料、直接工资等。变动成本的主要特点是成本总额的发生受产量变动影响，但对单位产品来看却相对不变。

(三) 混合成本

混合成本是指产品产量的增加或减少，其成本总额也会随之增加或减少，但增减幅度不成比例。由于混合成本同时兼有固定与变动两种性质，又可进一步分解为“半固定成本”、“半变动成本”和“延期变动成本”。

1. 半变动成本。半变动成本是指这种成本有一个初始量，相当于固定成本，在此基础上，随着产量（作业量、业务量）的增加，成本相应地成正比例增加，这部分类似于变动成本。企业的成本费用中，属于半变动成本的较多，如水电费、电话费等。例如，甲运输公司因临时需要从乙公司租入汽车一辆，合同规定租金支付的方法是：每月固定支付 2000 元，另外汽车每行驶一公里支付 5 元，则甲公司应支付的租金与所租用汽车行驶公里（业务量）之间的关系为：每月租金总额 = $2000 + 5 \times \text{行驶公里数}$ ，其中“2000”相当于固定成本，“ $5 \times \text{行驶公里数}$ ”相当于变动成本。

2. 半固定成本。半固定成本是指成本总额在不同产量水平上保持相对稳定的成本。这种成本的变动呈现阶梯式，因此也称“阶梯式变动成本”。这类成本的特点是在一定业务范围内其发生额是固定的，当其业务量增长到一定限度，成本会突然跳到一个新水平，然后在业务量增长的一定限额内保持不变。例如，某公司规定每个推销员每月推销低于 2000 件产品时的薪金为 1500 元，每多推销 2000 件产品加薪 1500 元，则推销员薪金为半固定成本。

3. 延期变动成本。延期变动成本是指在一定业务的范围内其总额保持不变，但当业务量达到一定水平时，其总额随业务的变化相应变化的成本。例如，某企业对职工支付的工资在一定产量水平下是固定的，而当产量超过一定水平时，则要对职工支付加班工资或津贴，这种工资即为延期变动成本。

三、成本按其可控性分类

成本按其是否可控，可分为可控成本和不可控成本。

可控成本是指发生在某一部门、单位或个人权责范围内，能够由该特定责任单位加以控制的成本。

不可控成本是指成本的发生不属于某一个部门、单位或个人的权责范围之内，而且不能由该特定责任单位加以控制的成本。

成本的可控与不可控是相对的，对某一部门来说是可控的，而对另一部门来说则为不可控的；在一定时期看属于不可控的，而从长远看则是可控的。一般而言，对于基层单位不可控的成本，往往在上级单位是可控成本。

划分可控成本与不可控成本，有利于分清各责任单位或个人的经济责任，对于正确计算责任成本，明确经济责任，进行成本考核，建立企业内部激励机制，具有重要意义。

四、成本按费用归属对象的难易程度分类

成本按费用归属对象的难易程度，可划分为直接成本和间接成本。

直接成本是指能直接计入各种产品的成本，如产品生产中的直接材料、直接人工等。产品成本中直接成本的比重越大，产品成本越真实准确。

间接成本是指不能直接计入某种产品而必须通过一定标准分配才能计入到各种产品中的成本，如制造费用中的间接材料、间接人工等。

除了上述几种常用分类方法外，成本还可以按计算的时间（事前或事后）划分为预计成本和实际成本；按其于决策的相关性划分为相关成本和非相关成本；按其支出的必要性划分为可避免成本与不可避免成本，等等。

第四节 产品费用与成本核算

企业在一个会计年度内发生的支出都会消耗企业的资源，这些支出中，有些与企业的生产经营存在直接的联系，而有些则与企业的生产经营没有直接的联系，如企业因火灾、水灾以及自然灾害所造成的不可抗拒的非常损失。一般而言，与本企业的经营无关的支出不能作为费用处理，在财务会计中列为营业外支出，不属于成本会计的核算范围。

一、费用及其要素

企业生产经营过程中发生的各种耗费称之为费用。这些费用按照经济内容（性质）划分，可分为劳动对象消耗的费用、劳动手段消耗的费用和活劳动（严格地说是必要劳动）消耗的费用三大类，在会计上称为费用要素。具体可分为：

1. 外购材料。外购材料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 外购燃料。外购燃料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的燃料。

3. 外购动力。外购动力是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的电力等。

4. 工资。工资是指企业支付给职工的劳动报酬。

5. 计提的职工福利费。计提的职工福利费是指企业按职工工资总额的一定比例提取的职工福利费。

6. 折旧费。折旧费是指企业按规定计提的所有固定资产的折旧成本。

7. 利息支出。利息支出是指企业的借款利息支出减去利息

收入后的净额。

8. 税金。税金是指应计入企业管理费用的各种税金，如车船使用税、土地使用税、印花税、房产税等。

9. 其他支出。其他支出是指不属于以上各要素的费用支出，如邮电费、差旅费等。

二、费用与成本的关系

费用并不等同于产品成本，不是所有的费用都一定要计入产品成本。成本是指企业为了取得某项资产所作出的价值牺牲，它可以是让与另一项资产，也可以是产生某种负债而导致将来的经济利益流出。成本也是一种企业在生产经营过程中所发生的耗费，但它是一种对象化的费用，是将费用按一定的范围归集到某一成本计算对象上。它强调的是为某一特定目的（某种产品或某项劳务）所发生的耗费，而费用强调的是一定利益主体（企业、集团等）在一定时期的耗费。因而成本需要按对象来归集、核算，即某一具体对象所承担的各种耗费；而费用则应按期间来归集、核算，即一定时期内为生产经营所发生的各种耗费。

三、正确划分各种费用界限

为了正确地进行成本核算，首先应正确划分各种费用界限。

（一）正确划分是否应计入成本、费用

企业在一定会计年度内发生的支出，有些与企业的生产经营存在直接的联系，而有些则与企业的生产经营没有直接的联系。只有用于产品生产和销售、组织管理生产经营活动，以及为筹集生产经营资金而发生的各项支出，即企业日常生产经营活动中的各种耗费，才能计入成本或费用。企业应严格遵守国家有关成本开支范围的规定，坚决抵制挤占成本或扩大成本费用开支范围的行为，保证产品成本计算的真实性。