

现代成本会计的主题是成本信息的提供与应用。成本信息不仅与资产计价和损益计算相关，更与企业的决策、计划、控制和业绩的计量与考核相关。以成本为出发点，按照成本信息的加工、成本信息在决策、预算、控制及业绩计量中的应用来安排教材的体系内容，不仅能使成本会计学在体系内容上保持严谨，而且能使成本会计学的内容拓展、延伸到企业管理的各个领域和环节，使成本会计学所阐述的内容和方法符合企业管理的实际与需要，使成本会计在企业管理中发挥更大的作用。

现代成本会计在理论和实务上取得了长足的进展，面临许多新的重大突破，使成本会计学在题材的取舍和视点的选择上面临困难。过多地侧重于成本核算和过多地旁及其他管理领域是成本会计学编写过程中容易出现两种不同的偏向。我们编写本书的原则是，结合成本会计的最新发展与管理实务的实际需要，保留已经成熟且符合实际需要的内容，吸收最新的研究成果，尽量做到理论与实务相结合，使其

具有科学性、前瞻性和新颖性。

本书的体系内容由三大部分组成，第一章是对成本和成本会计基本理论问题的阐述。第二章至第九章主要介绍成本核算理论与方法，第十章至第十六章主要介绍成本控制理论与方法。其中，第一章、第二章、第十章、第十五章是对成本、成本会计、成本核算、成本控制、成本控制战略等基本理论问题的说明，其他章节主要介绍成本核算与成本控制方法。

本书的基本特点是更新指导思想，拓展新内容与新方法。主要表现在：(1) 以成本信息的加工和应用为主线，确立提供成本信息只是手段而不是目的的思想。(2) 贯穿“为不同目的提供不同的成本资料”的思想，结合现代成本管理的需要，介绍各种成本概念在决策、预算、控制和业绩计量中的应用，突破单纯以产品成本为核心的传统。(3) 强化成本控制内容。在保留成本会计传统体系内容中适用的理论与方法的同时，扩充责任成本控制，补充成本控制体系、成本控制战略、成本动因分析、作业成本、时间成本、价值链分析、标杆分析、成本抉择关系分析等新的概念、理论与方法，尽量使成本会计的体系内容更加科学、合理。

作为中南财经政法大学会计·财务系列教材之一的《成本会计学》，其体系的建立和观点的形成凝聚了几代人的心血。1986年易庭源教授出版了我国第一部成本学专著《工业成本学》，创立了成本核算与控制“时空观”和事前、事中、事后成本控制理论体系。1988年易庭源教授在此基础上主编了作为高等财经院校试用教材的《企业成本学》，1993年李定安教授在此基础上主编了作为中南财经政法大学会计系列教材之一的《企业成本学》，1997年易庭源教授主编了作为高等财经系列教材之一的《企业

成本学》。至此,《企业成本学》的体系内容和观点基本形成。此次编写的《成本会计学》,继承了已有的研究成果,同时,结合成本管理领域的最新理论研究成果和管理实务的发展,对成本会计中的基本理论问题作了重大修改,补充了许多新的内容。理论总是在继承和发扬中不断完善的,我们希望本书的基本观点和体系内容能够有所创新和突破。

本书由焦跃华博士主编,张敦力博士任副主编。第一章、第二章、第三章、第五章、第六章、第七章、第九章、第十章、第十三章、第十四章、第十五章由焦跃华执笔,第四章由黄梅执笔,第八章由焦跃华和贺欣共同执笔,第十一章由张敦力执笔,第十二章、第十六章由王雄元执笔。全书由焦跃华总纂定稿。

尽管我们在本书编写过程中尽到了最大努力,但因水平所限,书中难免有错漏之处,欢迎读者批评指正。

编 者

2001 年 7 月

第一章

总 论

第一节

成本会计概述

一、成本会计的职能

成本会计是收集、整理成本信息，并利用成本信息进行成本控制的管理活动。成本会计包括提供成本信息、利用成本信息进行成本控制两大活动领域。

成本会计是现代会计的一个分支。会计的基本职能是通过会计核算方法体系提供会计信息。成本会计为着两个方面的目的提供成本信息：

(1) 为财务报告目的提供成本信息。企业编制对外财务报告至少在两个方面需要成本信息：资产计价和损益计算。企业编制对外财务报表，需要对资产进行计价确认，这一工作的相当一部分是由成本会计来完成的。存货成本、产品成本等，要通过成本会计的记录、计量加以确定。企业的损益是收入和相关的成本费用配比以后的计量结果，损益计算所需要的成本资料主要通过成本会计取得。成本会计要提供与资产计价和损益计算相关的成本资料。为财务报告目的提供的成本信息，要遵循财务会计准则和

会计制度的要求，按照一般的会计核算原理组织成本核算。为此目的所进行的成本核算，具有较强的财务会计特征，属于会计核算体系的内容之一。

(2) 为经营管理目的提供成本信息。经营管理需要各种成本信息，这些成本信息，有些可以通过与财务报告目的相同的成本信息加以满足，如产品的生产成本、物料的采购成本等。这类成本信息可以通过成本核算来提供。有些成本信息需要根据经营管理所涉及的具体问题加以分析计算，如相关成本、机会成本等。这类成本信息要根据经营管理中所关心的特定问题，通过专门的分析计算加以提供。为经营管理目的提供的成本信息，一部分来源于成本核算提供的成本信息，一部分要通过专门的方法对成本信息进行加工整理。经营管理中所面临的问题不同，所需要的成本信息也有所不同。为着不同的目的，成本会计需要提供不同的成本信息，“不同目的，不同成本”成为成本会计提供信息的基本原则。

为满足各种目的的需要提供成本信息只是成本会计的一个方面，成本会计的另一重要方面是进行成本控制。成本控制是一个议题广泛的话题，涉及到许多方面的因素，按照控制的一般原理，成本控制至少涉及到设定成本标准、实际成本的计算和评价管理者业绩三个方面的内容。从成本会计的角度，这一过程是由确定标准成本、标准成本同实际成本的比较（差异计算）、差异形成原因的分析三个过程来完成的。随着现代管理的发展，成本控制的范围已经超越了设定标准、差异计算、差异分析这一过程。成本控制的核心思想是通过改变成本发生的基础条件来降低成本。为此，需要预测不同条件下的成本发展趋势，对不同的可行方案进行分析和选择，采取更为广泛的措施控制成本，这些措施包括技术的、管理的等不同层面。这些措施不只限于成本会

计,但成本会计侧重点始终在成本控制方面。因而,成本会计的职能体现在提供成本信息和实施成本控制两个方面,可以概括为成本核算和成本控制。

二、成本会计的内容

成本会计的内容有不同的划分方法。通常的划分方法有:
(1)按成本会计的工作环节划分;(2)按照工作内容所涉及的时间系列划分;(3)按照成本会计的职能划分。

(一)按照成本会计的工作环节划分

成本会计的内容按照工作环节可以划分为成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核七个方面。

1. 成本预测。成本预测是对未来的成本水平及其发展趋势所作的描述与判断。成本是进行各种经营决策和实施各种控制措施的核心因素之一。企业要作出正确的决策、采取有力的控制措施、编制科学合理的成本计划和生产经营计划,需要对企业在不同条件下未来的成本水平及其发展趋势作出判断。成本会计为此目的对未来的成本水平及其发展趋势所作的说明与判断,便是成本预测。成本预测构成了成本会计工作的第一环节。

成本预测通常以现有条件为基础,以历史成本资料为参考,以未来可能发生的变化为依据。为了科学地预测成本,需要根据预测的内容、所掌握的相关资料的详尽程度等不同情况,采用不同的预测方法。

2. 成本决策。成本决策是对生产经营活动中与成本相关的问题作出判断和选择的过程。决策过程是一个选择过程,一般包括四个环节:明确所需决策问题的性质与目标;收集相关的资料(包括预测资料);拟定可供选择的方案;比较和选择方案。生产

经营过程中，涉及到许多需要决策的成本问题，如投资活动中的成本决策、产品设计改造过程中的目标成本的确定、生产的布局安排、技术改造方案的选择，以及其他降低成本的措施等。成本决策中的核心问题是方案优劣的判断标准。由于成本的特殊性，成本的变动与质量、效率、规模等因素相关，这些因素的变动最终将影响到企业的利润。在选择方案时，不应仅仅只着眼于成本本身，首先应该将成本与质量、效率、规模等因素结合起来，综合考察成本变动对这些因素的影响，从而判断对企业利润的影响。利润的高低是判断方案优劣的第一个标准。当成本变动不涉及到质量、效率等因素时，这一判断标准可以简化为以成本的高低作为选择标准。如生产批量的决策，涉及到的问题仅仅只是不同批量的成本差别，可以不同方案的成本高低作为判断标准。对于一些复杂的问题，还有可能用到投资报酬率、净现值、投资回收期等不同指标作为判断标准。成本决策要用到许多专门的方法，包括定量方法和定性方法。

3. 成本计划。成本计划是以生产经营计划和有关成本资料为基础，对计划期企业的成本水平所作的筹划。成本计划编制过程中，要根据生产经营计划确定需要支付的成本的范围、需要支付的成本的标准和需要支付的成本的时间。这三方面的因素共同确定需要支付的成本总额。成本计划是成本决策结果的延伸，是将成本决策结果数据化、具体化。成本计划一经颁布，便具有约束力，可以作为计划期成本工作目标，并被用来作为检查计划执行情况、考核成本管理工作业绩的依据。成本计划包括三个相关的含义：成本计划活动、成本计划指标、成本计划书。它们的关系是通过计划活动确定计划指标，通过计划书报告计划指标。

4. 成本控制。成本控制是成本管理者对成本形成过程及成

本影响因素进行规划、调节，使成本按照预期方向发展的过程。成本控制由成本管理者进行，成本控制的内容是成本的形成过程，以及影响成本的因素。成本的具体形态不同，其形成过程也有所不同。产品成本的形成过程主要是生产过程，材料成本的形成过程主要是采购过程，固定资产成本的形成过程主要是固定资产购置、安装过程或建造过程等。成本影响因素含义较为广泛，产品的外形结构、技术标准、生产设备的性能、生产规模、劳动者的生产技能、管理者的管理水平、生产的组织安排、职工的成本意识等都会对成本发生影响。成本控制的目标是使成本按照预期的方向发展，这个预期方向主要包括两个方面：高效益和低成本。总体而言，低成本有助于高效益，但是，由于成本问题的复杂性，高效益有时要借助于适当的成本支付。另外，在竞争环境下，成本控制目标有可能是取得成本优势。成本控制要有特定的控制方法。当前，成本控制的重点内容是生产过程中的产品成本控制。

5. 成本核算。成本核算是利用会计核算体系，对发生的消耗进行记录、分类，并采用适当的成本计算方法计算出不同成本计算对象的总成本和单位成本的过程。成本核算包括成本汇集分配和成本计算两个相关联的过程。成本汇集分配是对发生的成本进行记录、分类、分配的过程，以反映所发生的成本的构成内容及其用途。成本计算是在成本汇集分配的基础上，采用特定的成本计算方法，计算出特定成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算的目的在于反映实际发生的耗费，为损益计算和资产计价提供成本资料，为生产经营决策提供成本资料。成本核算是成本会计最基础的工作，传统意义上的成本会计是以成本核算为基础建立起来的，其重点是产品成本核算。现代成本会计中，成本核算的内容不仅仅只是产品成本核算。成本核算过程既是对所发生耗

费进行如实反映的过程，也是对各种耗费的发生进行监督的过程。

6. 成本分析。成本分析是揭示成本变化情况及其变化原因的过程。成本分析要以成本核算提供的实际成本资料为基础，将实际成本指标与成本计划指标对比，揭示成本计划的完成情况，将实际成本资料与历史成本资料进行对比，揭示成本变化情况。同时，要根据有关技术经济指标变化和品种结构变化等情况，揭示成本变动的原因。成本分析的目的在于通过揭示成本变动原因，明确责任，总结经验教训，以便在未来的生产经营活动中，采取更为有效的措施控制成本，挖掘降低成本的潜力。同时，成本分析还为成本考核提供依据。

7. 成本考核。成本考核是对成本管理工作绩效所进行的总结与评价。成本考核的内容主要有成本计划完成情况、成本降低指标完成情况、成本管理责任制履行情况等。成本考核的目的在于鼓励先进、鞭策落后，促使管理者认真履行职责，加强成本管理。成本考核应该与激励措施结合起来，根据考核结果和责任制的落实情况，进行奖励和惩罚，以保证成本计划、成本考核的严肃性，保证责任制度的有效性。

（二）按照成本会计工作内容所涉及的时间系列划分

成本会计工作内容按所涉及的时间系列，可以划分为事前成本控制、事中成本控制、事后成本控制。事前、事中、事后是相对成本发生过程而言的。

事前成本控制是指在成本发生之前，对影响成本的因素进行规划，对未来的成本水平进行预测，对未来的行动方案作出安排和选择的过程。事前成本控制包括成本预测、成本决策、成本计划等工作环节，在内容上包括投资项目中的成本可行性研究、产品开发中的成本规划、降低成本的专项措施的选择、成本管理责任制以及相关制度建立和完善等内容。事前成本控制对强化成本管理极为重要，

未来成本的水平及其发展趋势主要由事前成本控制决定。

事中成本控制是在成本发生过程中，按照设定的成本目标，通过各种方法措施提高生产效率、降低消耗的过程。事中成本控制针对成本发生过程而言。事中成本控制所采用的方法主要有标准成本法、责任成本管理、班组成本核算、合理利用材料、生产的合理组织与安排、生产能力的合理利用以及现场管理。事中成本控制首先要按照成本计划、目标成本、标准成本等指标为标准，使发生的成本不超过这些标准。其次，要在既定的质量标准和工作任务条件下，尽可能降低各种消耗，使成本不断降低。事中成本控制的内容大多属于日常成本控制的内容。

事后成本控制是在成本发生之后对成本进行核算、考核、分析等工作。严格讲，事后成本控制不改变已经发生的成本。但是，事后成本控制体系的建立，对事前、事中的成本控制起到促进作用。另外，通过事后成本控制的分析考核工作，可以总结经验教训，挖掘降低成本的潜力，以改进下一个周期循环的成本控制。

（三）按照成本会计的职能划分

成本会计的职能包括成本核算和成本控制，因而成本会计的内容按照其职能也可以划分为成本核算和成本控制两个方面。其中，成本控制包括成本预测、成本决策、成本计划、成本调节、成本分析、成本考核等内容。

第二节

成本的涵义与特征

成本会计的理论和方法是建立在成本概念基础之上的。同

时,成本的涵义及其基本特征是确定成本控制思想、构筑成本控制方法体系和建立成本核算方法体系的基础。本节旨在通过对成本概念的讨论说明,阐述成本的经济内容与本质,揭示对建立成本控制理论和方法体系有用的特征。

一、成本的涵义

马克思曾经对产品成本作过论述:“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。……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。”^① 马克思所论述的只是产品成本,并不是泛指一切成本。其所指的“成本价格即生产成本”^②。其论述表明:(1)产品成本的经济内容为 $c + v$ 。(2)产品成本中所包含的 $c + v$ 体现了个别劳动耗费,是“使资本家自身耗费的东西”。成本与价值不同,价值由 c 、 v 、 m 社会必要劳动构成,而成本则由 c 、 v 个别劳动构成。(3)成本是一种需要得到补偿的价值消耗。概括而言,产品成本是为生产产品而在生产要素上耗费的资本价值。产品成本以产品生产过程中发生的消耗为限,其构成内容是所消耗的各项生产要素。

“成本”是较“产品成本”涵义更为广泛的一个概念。马克思论述产品成本的方法对理解和定义成本具有指导意义。“商品

① 马克思:《资本论》第三卷,人民出版社,1975年6月第1版,第30页。

② 徐禾等编:《政治经济学》,人民出版社,1975年8月第1版,第295页。

的成本价格仅仅是由商品的生产上实际耗费的资本构成”^① 这一论断揭示出生产成本就是商品在生产过程中耗费的资本。从资本的循环与周转来看，资本要经过三个阶段，并相继地采取三种不同的职能形态。资本循环过程表现为一个不断的获得与放弃（或消耗）过程，继起形态的存在形式可以是劳动手段、劳动对象、劳动者等各生产要素，也可能是由这些要素凝聚而成的产品或劳务。被替换形态的资本是为获得继起形态的资本而发生的耗费，构成继起形态的资本的成本。由此可见，成本是资本循环周转过程中被更换形态的资本。资本所处的循环阶段不同，要发生不同的资本消耗，最终形成不同的成本。在第一阶段，货币资本转化为商品资本，消耗的是货币资本，获得的是商品资本。消耗的货币资本是所获得的商品的成本，也就是材料等的采购成本、固定资产的购置成本、人力资源成本等。在第二阶段即生产阶段，发生各项生产要素的消耗，生产出商品，生产要素上的消耗构成所生产的商品的成本，这是马克思所重点阐述的生产成本。在第三个阶段，商品资本转化为货币资本，这是一个价值实现过程，对于商品生产者而言，销售收入中所消耗的只是商品的成本以及追加的流通费用。因而，取得销售收入的成本为已销售商品的生产成本以及追加的商品流通费用，这个成本可以称之为销售成本。

可见，成本是为取得各项生产要素、产品或劳务，以及为实现特定经济目的而发生的耗费。可以简单地表达为成本是为实现特定经济目的而发生的耗费。成本的特定经济目的是指成本的直接性目的。企业生产经营的总目的是取得利润或实现企业财富最大化等等，各项活动的直接目的与其总目的或最终目的有所不

^① 马克思：《资本论》第三卷，人民出版社，1975年6月第1版，第40页。

同。购置厂房设备的直接目的是取得厂房设备，材料采购的直接目的是取得生产经营所需要的材料，生产的直接目的是生产出企业计划生产的产品。为达到这些目的而发生的消耗都是成本，具体而言，分别称为材料采购成本、产品生产成本等等。存货、预付费用、厂房、投资和递延费用都可以视为成本目的物。“耗费”是一个含义广泛的概念，所支付的现金、所消耗或转让的其他资产、发行的资本股票、提供的劳务或发生的负债等^①，都有可能包括在内。成本的这一定义能够根据企业环境的变化相应地扩大成本概念的外延，给成本概念以较大的解释空间，使实践中经常用到的各种成本概念能够统一在这一成本概念之下。这种定义也符合马克思关于生产成本及资本循环周转的论述。

长期以来，我国成本管理理论和方法是以产品成本为核心建立起来的，没有将成本与产品成本作严格的区分。成本管理理论和实践的发展，要求突破传统的理论体系，将成本与产品成本这两个概念严格区分开来，将成本管理理论和方法体系建立在“成本”概念基础之上。

美国会计学会（AAA）所属的成本概念与标准委员会在1951年曾经将成本定义为为实现特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可以用货币单位加以衡量^②。这一定义的外延相当广泛，远远超出了产品成本（劳务成本）概念的范围而延伸到一切发生消耗的项目上。在内涵上强调的是价值牺牲，只要是为实现该“目的”而发生的支出，都被视作成本。这一定义产生了广泛的影响。后来，这一定义被美国会计师协会（AICPA）在1957

① Committee on Terminology: Accounting Terminology Bulletin No. 4 《Cost, Expense and Lose》.

② 成本概念及标准委员会：《中间报告》，转引自沟口一雄著《最新例解成本核算》，隋治国译，辽宁人民出版社，1985年版，第2页。

年修订为“成本是用货币计量的，为取得或即将取得的商品或劳务所支付的现金或转让的其他资产、发行的资本股票、提供的劳务或发生的负债的总额。成本可以分为已耗成本（expired cost）和未耗成本（unexpired cost）。未耗成本（资产）是那些能产生未来收入的成本。这种未耗成本的例子包括存货、预付费用、厂房、投资和递延费用。已耗费用是那些不能产生未来收入的成本，并因此而作为当期损益的减项处理或从保留盈余中支付的成本。这种已耗成本的例子包括已经销售或已经处理的产品或其他资产的成本与当期费用（current expenses）。未耗成本在成为已耗成本之前可能从一种类型转化为另一种类型……”^①。这一定义将“特定目的”具体化为“取得或即将取得的商品或劳务”。将“价值牺牲”具体化为各种支出形式。对作为成本目的物的商品和劳务作了较为广义的解释，存货、预付费用、厂房、投资和递延费用都被视为成本目的物，明确地使成本的概念在外延上突破了产品成本的范围。

二、成本的经济内容

按照马克思的论述，成本的经济内容可以概括为 c 、 v 。其中， c 为物化劳动耗费，包括劳动资料和劳动对象两大方面。因而，成本的经济内容在具体项目上包括：（1）劳动资料方面的消耗，主要是固定资产折旧费。与此相关的消耗还有机器设备运转所需的动力费、为使机器设备保持正常工作状态所需的修理费。（2）劳动对象方面的消耗，主要是各类材料消耗。（3）人工方面的消耗，主要是工资，与此相关的还有福利费、为职工所支付的

^① Committee on Terminology: Accounting Terminology Bulletin No. 4 《Cost, Expense and Lose》.

各种保险费。另外，为了取得生产要素、产品和劳务，还会发生一些杂项支出。

成本中的 c 、 v ，从不同的层面考察会有不同的内容。从国民经济整体来考察成本，企业的利息支出、所得税等属于 m ，不构成成本。从企业等微观层面考察，企业的利息支出是企业为取得生产经营资金所付出的代价，是一种物化了的耗费，构成企业成本的内容，企业所应缴纳的所得税是企业为最后取得利润所付出的代价，也应该视作费用。

成本目的物不同，其构成内容也有所不同。如固定资产的成本包括设备的买价、运杂费和安装费等，材料物资的成本包括买价、运杂费、仓储费等，而产品成本则包括固定资产折旧、材料、动力、工资、修理费等，并且，产业性质不同，其产品的成本构成内容也有所不同。

三、成本的特征

成本特征是建立成本控制理论和方法的基础。成本具有消耗性、补偿性、目的性、综合性、代偿性等几个基本特征。

（一）消耗性特征

“成本是经济价值的消耗”，^① 是为实现特定的经济目的而发生的资本耗费，并且，这种消耗是个别性的。消耗性是成本的第一个基本特征。获取资产、形成良好的运营条件、开拓市场、生产产品、提供服务、实现特定的利益等都需要以一定的成本为代价。成本的消耗性决定了成本控制的基本目标是降低成本，节约

^① 日本大藏省企业会计审议会 1962 年颁布：《成本核算准则》，第一章第三节“成本的本质”。