

16

J-234.243
L32

成本会计学

李洪斌 主 编

陈建成 副主编

广东人民出版社

成本会计学

李洪斌 主编

*

广东人民出版社出版发行

广东省新华书店经销

广东惠阳印刷厂印刷

(厂址：惠州市南坛西路17号)

850×1168毫米 32开本 14印张 300,000字

1998年9月第1版 1999年1月第2次印刷

印数5,001--10,000册

ISBN 7-218-02804-7/F·405

定价：19.00元

如发现印装质量问题，影响阅读，请与承印厂联系调换。

前 言

《成本会计学》一书是根据中山大学会计学系《新会计学系列教材丛书》的总体规划组织编写的。本书主要供大专院校会计学专业使用，也可用做审计学、财务管理、企业管理和其他相关专业（方向）的教材，还可作为财经管理人员的专业培训教材和从事财经管理实务工作者的自学参考书。使用本书时可视不同的教学对象、前期课程讲授的详简，以及课时的安排，决定全部讲授或部分讲授，以及讲授的深浅程度。

建立有中国特色的社会主义市场经济体制，要求不断改革和加强企业管理。成本会计作为企业会计的一部分，对于加强和完善企业内部的会计管理乃至整个生产经营管理，具有极为重要的作用。成本会计学在我国研究起步较晚，尚处于不断完善的过程中。基于此，本书写作时力求做到：基于现实，展望未来；立足中国，放眼世界；阐述理论，介绍实务；协调于财务会计，着重于企业内部管理需要。

现代企业会计学一般分为财务会计学、成本会计学和管理会计学三个基本部分。关于成本会计学与管理会计学的关系，目前人们还有许多不同的看法。本书立足于成本，全面、系统地介绍了成本会计学的理论和实务，只是考虑到本教材系列丛书规划的需要，对于将在管理会计学教材中详细介绍的相关内容，在本书中略有简化。

本书共分四篇 12 章。第一篇共 1 章，着重讲述成本会计的基本理论。第二篇共 6 章，着重介绍成本核算的内容和方法；第三篇共 2 章，着重介绍成本报表与成本分析的内容与方法；第四篇共 4 章，着重介绍成本管理的内容和方法。

本书由李洪斌任主编，陈建成任副主编。各章初稿编写分工如下：第 1、2、7、11 章由李洪斌执笔，第 3、4 章由谭燕执笔，第 5、10 章由龚凯颂执笔，第 6 章由胡玉明执笔，第 8、9、12 章由陈建成执笔，第 13 章由李洪斌、张燕执笔，全书由李洪斌总纂。

本书在编写过程中，中山大学管理学院会计审计系的领导给予了充分的重视和支持，同事们给予了许多帮助，广东人民出版社责任编辑陈超英女士为本书的出版做了大量的编辑工作。在此，谨表诚挚的感谢！

本书写作时，参考了一些国内外相关教材、著作和论文，恕未一一注明出处。

由于编著者水平有限，加之时间较仓促，书中难免有不足和错误之处，敬请读者批评指正。

编著者

1998 年 7 月于广州

编写说明

5年前，我们曾组织编写了《中山大学会计学核心课程教材丛书》。随着社会主义市场经济的发展和会计改革步伐的加快，我国的会计环境发生了很大的变化，会计实务更加科学化和规范化，会计科学研究也有了新的进展。为了更好地适应这种变化，我们决定重新组织编写一套会计学教材，取名《新会计学系列教材丛书》。

《新会计学系列教材丛书》一共有八种：《基础会计学》、《中级财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《管理型会计信息系统》、《高级财务会计》、《财务管理学》和《审计学》。为了配合这套教材的使用，在适当的时候，我们还将组织编写《股份有限公司会计》、《商业银行会计》和《预算会计》等辅助教材。

《新会计学系列教材丛书》是在世纪交替之际组织编写的，它既要总结 20 世纪及之前会计实务发展和会计理论研究的伟大成果，更要把握 21 世纪影响会计学发展的各种因素，科学地预见 21 世纪经济管理对会计人才的新要求。

21 世纪世界发展的最大特点是以知识为基础的经济的迅速兴起。按经济合作与发展组织（OECD）《以知识为基础的经济》一书的解释，知识经济是指直接依据知识和信息的生产、分配和使用的经济，其实质是：国家的竞争由产品和技术进入到了知识的竞争，经济发展主要靠以科技为核心构建的新的生产力系统，

知识和信息的生产、扩散、转移和应用成为知识经济的根本。面对知识经济的兴起，我们的会计教学改革和会计学教材建设应着重解决以下几个问题：

1. 真正塑造白领型会计人员。传统意义上，我们都认为会计人员是白领型而非蓝领工人。但实际上企业的会计人员与流水作业线的蓝领工人并无太大的差别，他们都凭技艺在流水作业线上加工、传递。差别在于前者加工、传递会计资料，后者加工、传递产品。真正的白领型会计人员不仅要会加工、传递会计资料，更应会创造、解释和运用会计信息。他们是一群精于思维、反应敏捷，并能协助经理解决问题的会计专家。

2. 培养学生获取知识的能力。会计学是一门实践性、专业性很强的学科，操作技术在会计学中固然重要，但它绝不应该仅仅停留于这一水平。知识和获取知识的能力对于新世纪的会计学教材和会计人才的培养是至关重要的。

3. 国际化从口号变为行动。过去我们提倡会计学教材的内容应当适合我国国情，但不应当排斥和妨碍学习国外行之有效、可以为我所用的经验和方法，今天我们仍然坚持这一观点。但无论是在国外，还是在我国，会计的国际化不再是一句口号，而是一种实实在在的行动。在编写会计学的教材中，对国际化问题的关注、认识和投入都应比过去有更大的进展。

4. 会计学已形成较完整的知识体系。尽管我们常常认为会计学是一门年轻的学科，有许多不成熟之处，但经过一代又一代学者的努力，会计学已形成较为完整的知识体系。会计学教材应全面、系统地包容这一知识体系的重要内容。

《新会计学系列教材丛书》是由中山大学管理学院会计学系教师共同编写的。由于我们设系的历史较短，中青年教师多，教学经验和学识水平有限，因此虽有许多美好的想法，但艰苦努力的工作并不一定能创造最好的成果。本丛书极可能距会计

改革和会计学发展的要求还相差很远。不当之处，欢迎读者批评指正！

中山大学管理学院会计学系
新会计学系列教材丛书编委会
1998 年 5 月

目 录

第一篇 总 论

第一章 总论	1
第一节 成本的涵义和分类	1
第二节 成本会计的内容	8
第三节 成本会计的地位与作用	13
第四节 成本会计工作的组织	15

第二篇 成本核算

第二章 成本核算概述	22
第一节 成本核算的基本制度	22
第二节 成本核算的基本原则	25
第三节 成本核算的基础工作	29
第三章 工业企业产品成本计算（上）	32
第一节 产品成本核算概述	32
第二节 要素费用的分配	38
第三节 跨期费用的摊提	47
第四节 辅助生产费用的归集和分配	51
第五节 制造费用的归集和分配	64
第六节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	68

第四章 工业企业产品成本计算（下）	87
第一节 成本计算方法组成要素	87
第二节 生产类型和管理要求与成本计算方法	89
第三节 品种法	92
第四节 分批法	103
第五节 分步法	122
第六节 分类法	147
第七节 定额法	152
第八节 各种成本计算方法的实际应用	169
第五章 施工企业和房地产开发企业成本核算	179
第一节 施工企业成本核算	179
第二节 房地产开发企业成本核算	210
第六章 作业成本计算法	230
第一节 作业成本计算法产生的时代背景	230
第二节 作业成本计算法的基本概念	237
第三节 作业成本计算法的基本原理	240
第七章 期间费用的核算	259
第一节 销售费用的核算	259
第二节 管理费用的核算	261
第三节 财务费用的核算	265

第三篇 成本报表与成本分析

第八章 成本报表	268
第一节 成本报表概述	268
第二节 成本报表的编制	270

第九章 成本分析	290
第一节 成本分析概述	290
第二节 成本分析的主要方法	294
第三节 全部商品产品成本计划完成情况分析	298
第四节 产品单位成本分析	303
第五节 制造费用、期间费用及其他成本分析	310

第四篇 成本管理

第十章 成本预测	316
第一节 成本预测概述	316
第二节 成本的定性预测方法及其应用	325
第三节 成本的定量预测方法及其应用	331
第十一章 成本决策	345
第一节 成本决策的意义	345
第二节 成本决策的基本概念和基本方法	348
第三节 成本决策方法的应用	352
第十二章 成本计划	368
第一节 成本计划概述	368
第二节 制造费用预算的编制	377
第三节 产品成本计划的编制	382
第四节 生产费用预算和期间费用预算	406
第十三章 成本控制	410
第一节 成本控制概述	410
第二节 成本控制的方法	415
第三节 生产成本的控制	418

第一篇 总 论

第一章 总 论

[本章提要] 本章主要阐述成本的涵义和分类，成本会计的内容，成本会计的地位与作用，及成本会计工作的组织等问题。

通过本章学习，要求了解、掌握成本会计的基本概况。

第一节 成本的涵义和分类

一、成本的涵义

成本会计是以成本为对象，以提供成本信息为主的一个会计分支。因而，成本是成本会计中最基本、最重要的概念。为全面、准确理解成本会计的内容，首先必须正确理解成本的涵义。

成本的认识首先应当从支出开始。一个企业在其经营活动过程中会发生各种各样的支出，如材料采购支出、设备购买支出、员工薪金支出等。企业因其支出得以经营活动的正常开展，因经营活动的开展取得收入。人们为了评价一个企业经济行为的有效性，首先就必须对企业的支出有一个综合的衡量，以便与企业的收入进行对比。成本概念就是人们基于对支出的衡量而确认的。

成本的本质认识必须从经济范畴的角度来理解。成本是商品

经济的产物。在商品经济条件下，产品生产的过程，既是物化劳动和活劳动耗费的过程，同时又是剩余价值的创造和商品价值的形成过程。而成本正是指产品生产过程中所耗费的物化劳动和活劳动的货币表现。对此，马克思第一次科学地进行了分析，他指出：“按照资本主义生产方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $w = c + v$ 。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东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”^① 马克思这一关于成本本质的论述，人们通常称之为理论成本。基于马克思的论述，成本的涵义包括如下几个特征：

第一，成本属于商品价值的范畴。即成本是构成商品价值的重要组成部分，是商品生产中生产要素耗费的货币表现。

第二，成本具有耗费性质。所谓耗费性质，即指成本是在商品生产过程中所发生的、为创造商品价值（即会计上所确认的收入）而发生的生产要素支出。

第三，成本具有补偿性质。所谓补偿性质，即指成本是商品生产者维持简单再生产所应确认的补偿尺度。一个企业，只有当其收入足以补偿成本时，才能持续进行简单再生产；只有当其收入超过成本时，才能赚取利润，进而进行扩大再生产。

基于上述对成本本质的认识，我们不难发现：成本与支出严格地讲是两个不同的概念。支出作为一个通俗的日常用语，最终是以现金流出来衡量的，而成本作为一个严格的经济技术语，是对生产过程中劳动耗费的衡量。在企业行为中，成本的发生会表

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社 1974 年版，第 30 页。

现为支出，但支出的发生并不一定表现为成本。比如，企业的对外捐赠支出、利润分配支出等。这些支出虽是正常的，但并非是生产过程中生产要素方面的耗费支出，故不能将其确认在成本的范围之内。基于经济原则，一个企业应当在其经营期间，尽可能提高成本在全部支出中的比例，降低非耗费性支出的比例。因为只有耗费性支出才能产生生产力，带来可用于弥补的收入。

基于对成本本质的认识，我们还应该得到这样的启发：在经营活动过程中，应当增加生产耗费支出的合理有效性，减少不合理无效的支出。在经营活动过程中，基于各种原因会引发一些不合理、低效甚至无效劳动的耗费，比如。停工损失、报废损失等。这些支出的发生会增大成本，增加收入弥补的压力。

显然，仅有理论成本的认识是不够的。企业由于其所处经营环境的多变性及经济业务的复杂性，发生支出的具体性质是千差万别的。为了便于成本管理的规范性和成本核算的可操作性，在实务中有必要制定一系列的法规制度，对成本开支的范围作一个基本的规范。基于这种规范意义上的成本，人们通常称之为制度成本或财务成本或实际成本。制度成本的确认以理论成本为基础，但两者会有一定的差别。这种差别性通常体现在如下几个方面：

第一、基于会计分期核算的需要，制度成本一般要求将支出划分为收益性支出和资本性支出两部分。只有收益性支出才全部确认为当期成本加以计量，而资本性支出则要求根据支出受益期限分别确认计入各期成本中。

第二、基于成本考核的需要，制度成本通常将部分经营活动过程所发生的不合理的支出也要求计入成本。

第三、基于简化成本核算的需要，制度成本一般将支出划分为产品生产成本支出与经营管理费用支出（包括管理费用、财务费用及销售费用）两部分。其中：经营管理费用支出可按其实际

发生期直接计入当期总成本中，而生产成本支出只有当产品销售实现时，才能计入当期总成本中。

二、成本的分类

为了便于成本核算和成本管理，满足成本信息使用者的不同需要，可按不同的标准对成本进行不同的分类。

（一）成本按其经济内容性质分类

企业在其经营活动过程中所发生的耗费包括劳动对象、劳动手段和活劳动三个方面的耗费。所以，成本按其经济内容性质可总体划分为劳动对象方面费用、劳动手段方面费用和活劳动方面费用三大类。这三类即指企业费用的三大要素。在此划分基础上可进一步划分为如下九个方面的费用要素：

1. 外购材料。

外购材料是指企业在其经营中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、修理用品和低值易耗品等。

2. 外购燃料。

外购燃料是指企业在其经营中耗用的一切从外部购进的各种固体、液体和气体燃料。

3. 外购动力。

外购动力是指企业在其经营中耗用的从外部购进的各種動力。

4. 工资。

工资是指企业应付给员工的工资。

5. 计提的职工福利费。

计提的职工福利费是指企业按照工资的一定比例计提的福利

费。

6. 折旧费。

折旧费是指企业按照规定计算的固定资产折旧费。

7. 利息费用。

利息费用是指企业因借款而发生的利息支出减去存款利息收入后的净额。

8. 税金。

税金是指应计入企业经营管理费用的各种税金支出，包括房产税、车船使用税、印花税、土地使用税等。

9. 其他支出。

其他支出是概指不属于上述各项要素的费用支出，包括差旅费、邮电费等。

这种按费用要素划分成本的意义在于：可反映企业在一定期间成本（或称费用）发生的总水平及其构成状况，进而为进行各方面工作计划的制定和资金的管理提供基础。

（二）成本按其经济用途分类

企业在一定时期内所发生的支出，首先应按其用途划分为生产经营管理费用支出和非生产经营管理费用支出两部分。生产经营管理费用支出即为成本费用支出，它可进一步按用途划分为生产费用和经营管理费用两部分。

所谓生产费用，是指企业在一定期间内为生产产品而在生产过程中所发生的各项耗费支出。这部分费用将计入产品的生产成本之中。所谓产品成本，是指企业为生产一定种类和数量的产品所发生的生产费用的总和。故生产费用又可称为应予对象化的费用。应计入产品生产成本的生产费用按其具体用途的不同，可进一步划分为若干个成本项目。其一般划分为如下几个成本项目：

1. 直接材料。

直接材料是指直接用于产品生产、构成产品实体的原料及主要材料和有助于产品形成的辅助材料。

2. 直接燃料及动力。

直接燃料及动力是指直接用于产品生产的燃料和动力。在不单独设此成本项目时，可将这部分生产费用归入“直接材料”之中。

3. 直接人工。

直接人工是指直接参加产品生产的生产工人工资及按此工资一定比例计提的职工福利费。

4. 制造费用。

制造费用是概指不属于上述各项成本的生产费用。它包括部分虽直接用于产品生产但未专设成本项目的生产费用，及不直接用于产品生产的生产费用。

上述直接材料、直接燃料及动力和直接人工三个成本项目的共同特点是：都是直接用于产品生产的生产费用。故三者常统称为直接生产费用，简称为直接费用。而上述制造费用，因其内容大多不属于直接生产费用，故又称为间接费用或间接成本。因此，生产费用按其具体用途总体可划分为直接费用和间接费用两部分。相应地，可将产品的生产成本划分为直接成本和间接成本两部分。

所谓经营管理费用，是指应计入成本费用总体但不是在产品生产过程中发生的各种费用的统称。它通常包括如下几个方面的费用：

1. 管理费用。

管理费用是指企业的行政管理部门为组织和管理企业的经营活动而发生的费用。

2. 财务费用。

财务费用是指企业为筹集资金等财务活动而发生的各项费

用。

3. 销售费用。

销售费用是指企业为销售产品在所发生的各项费用。

上述三项经营管理费用的共同特点，亦即区别于生产费用的特点是：在其发生的当期直接计入当期的损益。正因如此，经营管理费用常称为期间费用或期间成本。

成本按其经济用途分类的意义在于：可以反映成本费用支出的具体用途，进而为正确核算成本分析支出的合理有效性、考核成本费用计划的执行效果提供基础。

（三）成本按其习性分类

成本习性，是指成本发生与生产经营业务量水平之间的关系特性。生产经营业务活动的开展会引发不同性质的成本发生。就发生水平而言，不同的成本项目会有不同的关联程度表现。成本按其习性可分为变动成本和固定成本两个基本类别。

变动成本亦称变动费用，是指在相关业务量范围内，其发生总额会随着业务量的变动而成正比例变动的成本。例如：构成产品实体的直接材料成本和计件工资制度下的直接人工成本等。变动成本的基本特点是：

1. 成本发生总额与业务量水平成正比例关系。
2. 单位业务量中所含该种成本的份额保持不变。

固定成本亦称固定费用，是指在相关业务量范围内，其发生总额不会随着业务量的变动而变动，而保持不变的固定成本。例如：厂房的折旧成本和管理人员的工资成本等。固定成本的基本特点是：

1. 成本发生总额与业务量水平之间没有关系。
2. 单位业务量中所含该种成本的份额会随业务量的变动成反比例变动。