

# 成本会计学

Chengben Kuaijixue

傅建设 周丽丽 主编



立信会计出版社

LIXIN KUIJI CHUBANSHE

# 成本会计学

主编 傅建设 周丽丽

立信会计出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/傅建设,周丽丽主编. —上海:立信会计出版社,2008.1

ISBN 978-7-5429-1956-4

I. 成… II. ①傅… ②周… III. 成本会计-教材  
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 011165 号

策划编辑 余 榕  
责任编辑 朱百鸣  
封面设计 周崇文

## 成本会计学

---

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

---

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890 毫米×1240 毫米 1/32
印 张	11.375
字 数	312 千字
版 次	2008 年 1 月第 1 版
印 次	2008 年 1 月第 1 次
印 数	1—3 000
书 号	ISBN 978-7-5429-1956-4/F·1726
定 价	20.00 元

---

如有印订差错 请与本社联系调换

# 前 言

新会计准则体系包含了许多创新点,体现在成本核算方面就是进一步完善了成本补偿制度。成本是产品定价的依据,是利润分配的基础。尤其是在社会主义市场经济不断发展和市场竞争日益加剧的今天,成本信息不仅影响着生产、流通、消费等众多环节,而且在我国应对倾销与反倾销的挑战中也发挥着越来越重要的作用。

由于新会计准则体系中涉及成本会计的内容改动较多,为此,我们决定重新编写《成本会计学》教材。本书以新会计准则体系为指导,结合我国企业的实际情况,在原有《成本会计教程》一书的基础上做了较大改动,以求有所突破,具体表现为:

1. 改进人工成本核算项目和方法。为了进一步完善成本补偿制度,对传统的人工成本核算方法进行了修订。企业在核算人工费用时,不再只是核算工资和福利费,而是要核算企业为获得职工的服务而给予的各种形式的报酬以及其他相关支出,包括劳动报酬、社会保险、福利、教育、劳动保护、住房等诸多方面。企业要全面核算这些薪酬费用,并按照受益对象摊入到相应的成本费用中去。

2. 停止使用不符合资产或负债定义的递延(待摊)或预提项目。为了促使企业可持续发展,避免短期逐利行为,企业在成本核算时,应明确树立“资产负债观”。企业要客观反映资产未来价值,不高估任何资产;全面反映现时义务,不低估任何负债和损失。因此,企业不能继续使用不符合资产或负债定义的递延(待摊)或预提项目。

此外,为了帮助读者对知识的理解,加深对内容的掌握,本书在每章后面增加了复习思考题、练习题及参考答案。

本书由傅建设、周丽丽共同编写,其中第一章和第二章由傅建设编

写,第三章、第四章、第五章和第六章由周丽丽编写,最后由傅建设对全书进行总纂定稿。

由于时间、能力所限,虽然我们已经尽了最大努力,但本书仍难免存在错漏之处,恳请读者批评指正,并期待读者与我们联系。

编 者

2008年1月

# 目 录

<b>第一章 总论</b> .....	1
第一节 成本的经济实质.....	1
第二节 成本会计的形成与发展.....	4
第三节 成本会计的对象.....	8
第四节 成本会计的职能与目标 .....	11
第五节 成本会计的体系与组织 .....	18
复习思考题 .....	21
<b>第二章 成本核算的基本原理</b> .....	23
第一节 成本核算的假设与原则 .....	23
第二节 成本核算的要求 .....	27
第三节 生产费用的分类 .....	33
第四节 成本核算的一般程序 .....	39
复习思考题 .....	43
<b>第三章 生产费用的核算</b> .....	45
第一节 要素费用的核算 .....	45
第二节 辅助生产费用的核算 .....	73
第三节 制造费用的核算 .....	88
第四节 生产损失的核算 .....	98
第五节 产成品成本的核算.....	105
第六节 期间费用的核算.....	124
复习思考题.....	128
练习题.....	129
练习题参考答案.....	135

第四章 产品成本的计算	150
第一节 产品成本计算方法概述	150
第二节 产品成本计算的品种法	155
第三节 产品成本计算的分批法	168
第四节 产品成本计算的分步法	180
第五节 产品成本计算的分类法	203
第六节 产品成本计算的定额法	214
第七节 各种产品成本计算方法的实际应用	226
复习思考题	229
练习题	229
练习题参考答案	237
第五章 其他行业的成本核算	259
第一节 商品流通企业的成本核算	259
第二节 农业企业的成本核算	268
第三节 交通运输企业的成本核算	281
第四节 施工企业的成本核算	293
复习思考题	310
练习题	310
练习题参考答案	311
第六章 成本报表	313
第一节 成本报表概述	313
第二节 成本报表的编制	315
第三节 成本分析	327
复习思考题	355
练习题	355
练习题参考答案	356

# 第一章 总 论

学习成本会计,首先要研究和探讨什么是成本。成本的涵义有多种解释,从不同的角度来看,就有不同的成本概念。为了全面理解成本的涵义,必须从成本的本质出发,从其经济实质和现实内容两个方面进行研究。本书所探讨的成本是指物质生产部门为制造产品而发生的产品成本,以及与生产活动没有直接联系,但与一定期间相联系的期间成本。

## 第一节 成本的经济实质

### 一、成本的本质

成本作为商品经济中一个特定的经济范畴,是指企业在生产商品和提供劳务过程中所耗费的物化劳动与活劳动中必要劳动价值的货币表现。企业的再生产过程,一方面是产品实体及其价值的形成过程,另一方面是劳动的耗费过程,其中物化劳动的耗费表现为生产资料价值的转移,活劳动的耗费表现为劳动者为自身劳动创造的新价值及超过这个部分的剩余价值。正如马克思所指出的:“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耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”<sup>①</sup>

---

<sup>①</sup> 马克思. 资本论(第三卷)[M]. 北京:人民出版社,1975:30.



“商品使资本家耗费的东西和商品的生产本身所耗费的东西,无疑是两个完全不同的量。”<sup>①</sup>前者指的是 $C+V$ ,即成本价格;后者指的是 $C+V+M$ ,即商品的价值。商品的生产耗费仅仅是成本价格,这一价格得到实物上与价值上的补偿,才能保证简单再生产的顺利进行。因此,成本价格作为一种价值补偿尺度,具有一切社会生产的一般性质,在我国实行社会主义市场经济的今天,仍具有不可替代的经济意义:成本是补偿企业生产消耗的尺度,是制订产品价格的重要依据,同时又是进行经济管理、经营决策的重要杠杆之一。

## 二、理论成本与应用成本

上述所讲的由 $C+V$ 这一成本价格组成的成本,指的是理论成本。这一成本从理论上反映了企业在产品生产过程中所发生的物化劳动消耗与活劳动消耗的货币表现,界定了再生产过程的价值补偿尺度,是正常生产经营条件下的社会平均成本,具体到某个企业则表现为个别成本。个别成本低于社会成本时,企业可以获得高于社会平均利润率的超额利润;个别成本高于社会平均成本时,则获得低于社会平均利润率的利润,如果高于产品的社会价值则将发生亏损。这同样是一种理论上的推论。在现实生活中,企业的个别成本是依据现行规章制度中成本开支范围确定的,是实际操作、实际应用的成本,也称为制度成本或财务成本,是成本计算中所应用的成本。从狭义上看,制度成本是指产品的生产成本,由直接材料、直接人工和制造费用等组成;从广义上看,制度成本除产品的生产成本外,还包括管理费用、销售费用和财务费用三项期间费用。产品的生产成本与特定产品相联系,产品销售前属于存货的组成部分,产品销售后则转化为产品销售成本;而期间费用则与特定时期相联系,发生后在会计期末全额、一次计入当期损益,作为与收入相配比的一个重要组成部分。无论是产品生产成本还是期间费用,其范围都有严格的制度规定,都在制度成本之列。我们通常所讲的成本即指狭义的产品生产成本,这一成本与理论成本并非完全一致。

<sup>①</sup> 马克思. 资本论(第三卷)[M]. 北京:人民出版社,1975:30.

其差异表现为两方面：一是将某些不形成产品价值的非生产性支出计入产品成本，如废品损失、停工损失。二是将某些属于利润分配的支出计入产品成本，如企业生产单位应负担的财产保险费通过制造费用计入成本；借款利息的资本化通过制造费用中的折旧费用计入成本。这些非生产性支出之所以计入成本，主要是出于企业经济核算的要求，拉长价值补偿尺度，使之从价值上和实物上得到补偿，保证企业再生产的顺利进行。

以上所讲的制度成本，只是企业实际应用成本之一。此外，随着社会经济的发展，企业管理要求的提高，成本概念和内涵在不断地发展、变化，人们所能感受到的成本范围逐渐地扩大。从其过程结构上看，它不仅仅只是局限于生产过程的成本，而是伴随着产品的设计、开发、生产、销售和使用的全过程。从其内容结构上看，它已不仅仅只是考虑与生产、销售和售后服务相关的直接消耗的物化劳动和活劳动的价值，而是对事前、事中、事后成本的一种全面考虑。就所涉及的对象而言，成本已是一个涵义既广又深的综合性概念。它已不仅仅只是人们所熟悉的生产成本问题，而是随着会计管理职能的逐渐扩大所引入的诸如质量成本、差别成本、边际成本、机会成本、战略成本和环境成本等众多新型的成本范围。

### 三、成本与费用

成本与费用是既有紧密联系又有一定区别的两个概念。正确区分成本与费用具有重要的意义。一般而言，成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情所发生的耗费，是对象化的费用。费用是指企业在获得当期收入的过程中，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。

在各种成本概念中，典型的成本是指产品成本，其实质就是在产品生产过程中各项生产耗费的價值凝结，同时它也被用作计量存货资产的价值。在产品没有被售出之前，产品成本是资产的一个组成部分，在资产负债表中列示。一旦产品售出后，其成本就转化为出售当期的销

售成本,并与当期发生的其他费用一起,由当期销售收入予以补偿,在利润表中列示。由此可见:第一,费用是成本的基础,没有发生费用就不会形成成本;第二,按对象归集的费用构成成本,其发生期与补偿期并非完全一致,不予对象化的费用则可按发生的期间进行归集,由当期收入予以补偿。

## 第二节 成本会计的形成与发展

### 一、成本会计的形成与发展

成本会计是会计学科中的一个重要分支,是基于生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。一般认为,成本会计的发展大致经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。不同阶段的成本会计,其理论基础和记账方式各不相同。

#### (一) 早期成本会计阶段(1880~1920年)

19世纪中后期,工场手工业的发展及英国产业革命的完成促进了早期成本会计的产生。起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。这是早期成本会计的萌芽。后来,随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本得到了普遍重视。为了满足有关方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的准确性,成本计算由统计核算逐步纳入到复式账簿系统,将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。

早期研究成本会计的专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过如下的定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售成品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”在早期成本会计阶段,从成本会计的方法来看,主要是采用分批法或分步法计算成本;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,该阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

### (二) 近代成本会计阶段(1921~1945年)

随着科学技术的迅猛发展,企业生存的外部环境日趋复杂,对企业管理的要求也越来越高。19世纪末、20世纪初在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理,对成本会计的发展产生了深刻的影响。尤其是标准成本制度的应用,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际耗费情况,只有通过事后的实际成本计算才能知道。标准成本法的出现使成本管理方法和成本计算方法发生了巨大的变化,导致成本会计进入了一个新的发展阶段。实施标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事前制定标准成本,并据以控制日常的生产耗费与定期分析成本。这样,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,从而使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,形成管理成本会计的雏形。

在这一时期,成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。它不仅将会计核算与成本相结合,而且还包含了成本预算、成本控制、成本差异分析和考核。美国尼尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrbach)合著的《成本会计》,以及陀尔(J. L. Dohr)著的《成本会计原理和实务》等,使成本会计理论和方法进一步完善和发展,形成了独立的学科。

英国会计学家杰·贝蒂(J. Batty)对这一时期的成本会计表述如下:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”因此,近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,为生产过程的成本控制提供条件。以标准成本系统为基础的责任成本控制系统的形成和发展,是成本会计的第二次革命。

### (三) 现代成本会计阶段(1946年以后)

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。

社会资本高度集中,跨国公司大量出现,企业规模日益扩大,生产经营日趋多元化。在激烈的市场竞争面前,为了适应社会化大生产的客观要求,促使企业管理也要现代化。随着管理的现代化,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得到了广泛应用,从而使成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计发展的重点已由成本的事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、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,这是成本会计的一个重大变革。

与传统的成本会计相比,现代成本会计更重视成本发生的前因后果,通过作业成本计算和有效控制,使成本计算与成本控制有机地结合起来。成本控制与责任会计相辅相成,它随着责任会计系统的产生而产生,又随着作业会计系统的形成而发展。这种以作业为基础的现代成本会计系统的形成和发展,是成本会计的第三次革命,是一场真正的成本会计革命。

综上所述,现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它以成本核算为基础,结合其他数据、资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,建立起数量化的管理技术,促使人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动,进行预测、决策、控制、分析、考核,促使企业生产经营实现最优化运转,以提高企业的市场适应和竞争能力。因此,现代成本会计是广义上的成本会计,实际上也就是成本管理。

## 二、成本会计与财务会计、管理会计的关系

从成本会计的发展过程可以看出,早期的成本会计仅限于成本计算,现代成本会计不仅包括成本的核算,还包括成本预测、决策、控制、分析等职能,而且这些职能还会随着经济的发展而不断发展变化。因此,现代成本会计实质上已发展成为成本管理。从会计学学科体系的角度来看,成本会计与财务会计、管理会计存在着密切的关系。按职能及使用者的不同,现代会计系统大体可分为财务会计和管理会计两个子系统。财务会计主要是为投资者、债权人、政府机构以及其他的企业

外部使用者提供经营成果、财务状况及其变动信息,其主要目的是发挥会计信息的社会职能;财务会计关注过去发生的事情,为满足客观性、可验证性以及一致性的要求,必须受制于“公认会计原则”(GAAP)。而管理会计则主要为企业内部各层次管理人员提供各种相关的管理信息,其主要目的是协助实现组织目标,一般不受限于公认会计原则;管理会计强调未来,除了提供历史报告外,还提供预算和其他预测信息。成本会计是运用财务会计的原理,记录、分类、汇总、计算并提供成本信息的一种会计。作为财务会计的一部分,成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中,因此,成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价,并据此作出投资决策。同样,成本会计所提供的成本数据,往往被企业管理当局作为决策的依据或用于对企业内部管理人员的业绩评价。可见,成本会计提供的成本信息既可以为财务会计编制财务报表之用,也可以满足企业内部管理人员进行决策或业绩评价的需要,两者都必须依赖于成本会计系统所提供的信息。成本会计与财务会计、管理会计之间的关系如图 1-1 所示。

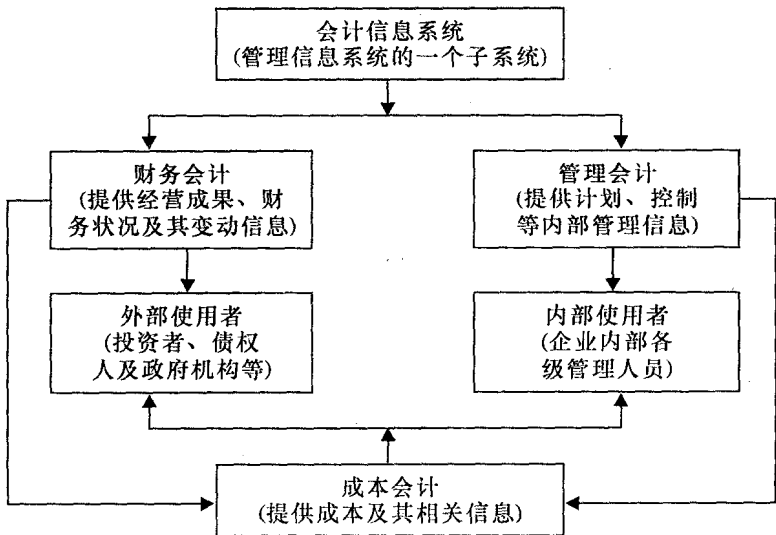


图 1-1 成本会计与财务会计、管理会计之间的关系

### 第三节 成本会计的对象

一门学科之所以能够独立存在,是由于其具有独特的研究对象。明确成本会计的对象,对于充分认识成本会计的本质,确定成本会计的目标、假设、原则及其职能、任务,无疑具有十分重要的意义。

成本作为企业资金的耗费,在不同的生产要素、生产部门存在着不同的耗费内容。任何产品的生产,都是产品实体的形成过程与劳动耗费过程的统一。首先,在生产过程中,劳动者借助于劳动工具对原材料进行加工、改制,形成新的具有特定使用价值的产品。这期间,原材料等劳动对象改变了原有的实物形态,其价值全部、一次地转移到新产品的价值中,一方面构成产品的实体(如原料、主要材料)或作为产品形成的辅助性消耗(如燃料、动力),另一方面以直接材料费计入产品生产成本。其次,劳动者在产品生产过程中,其具体劳动形成了新的特定种类和数量的产品,其抽象劳动则创造出新的价值,其中劳动者为自己劳动创造的价值以工资形式支付给劳动者,作为直接人工费计入产品生产成本。再次,产品生产过程所占用的房屋及建筑物,使用的机器设备等固定资产,可以多次参加生产过程而不改变其实物形态,为了及时反映其磨损情况,足额补偿其价值损耗,并贯彻权责发生制原则和配比性原则,应将其价值于每个会计期间以折旧方式通过制造费用计入产品生产成本。最后,企业的工厂、车间等部门在组织和管理生产过程中,必然会发生有关管理人员的薪酬费用、办公费、差旅费、运输费,以及不能直接确定归属对象的水电费、财产保险费等。为了使这些费用得到全额补偿,实现再生产,也应通过制造费用计入产品成本。

以上只是就产品生产过程中直接相关的各种生产耗费进行了简要的分析和说明。实际上,首先,产品的生产之所以得以正常、顺利进行,是以企业拥有一定结构和数量的资金为前提的,而这些资金又是通过一定的筹资渠道、筹资方式获得的,由此便会发生筹资费用,如短期借款利息净支出(借款利息减存款利息)、固定资产交付使用后的长期借

款利息支出、汇兑净损失(外币汇兑损失减外币汇兑收益)、银行等金融机构手续费等,这些费用统称为财务费用。其次,在产品正常生产经营过程中,企业的行政管理部门也要为组织和管理企业的生产经营活动发生各项费用,如企业总部管理人员的薪酬费用、办公费、差旅费以及企业总部占用固定资产的折旧费、固定资产的修理费等,这些费用统称为管理费用。最后,产品的生产是为了销售,实现“惊险的一跳”,从而实现商品的价值,使生产过程中的各项资金垫付得到补偿,并获取利润。商品作为为了交换(销售)而生产的产品,只有实现了销售过程,才能使个别劳动转化为社会劳动,实现商品的价值和使用价值,使产品的生产具有社会意义,实现简单再生产和扩大再生产。产品的销售过程,既是产品向货币的转化过程,也是一部分资金的耗费过程,如产品销售过程中由企业负担的包装费、装卸费、保险费、广告费等,这些费用统称为销售费用。

财务费用、管理费用及销售费用,虽然与产品生产没有直接关系,但都是围绕产品生产而发生的。财务费用是保证产品生产的资金需要而发生的资金使用费,管理费用是生产过程中发生的组织管理费用,销售费用是为了实现所生产产品的价值而发生的促销费用。此三项费用的发生是企业一定会计期间所实现特定销售收入的前提,是与该会计期间相联系并只与该会计期间相关,应一次、全额计入当期损益。因而此三项费用统称为期间费用。

综上所述,产品生产经营过程中的资金耗费由产品生产成本和期间费用两部分组成。在资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项会计要素中,费用作为资产的减少或负债的增加,与收入具有特定的配比关系,是利润与所有者权益的减项,费用的高低与其他五项要素具有深刻的内在联系。成本会计正是以费用这一会计要素为对象,对企业再生产过程中的资金耗费进行分类、计量、分配,从而确定有关成本计算对象的总成本和单位成本,为成本预测、决策、控制、分析与考核提供客观依据的一门分支会计。

不难看出,成本会计对象具有明确的界定范围。从本质上讲,同一



般会计对象一样,成本会计对象仍然是企业再生产过程中的资金运动,所不同的只是限于资金耗费方面的资金运动。例如,生产过程中原材料的耗费是储备资金向生产资金的转化;支付生产工人工资,提取固定资产折旧是货币资金与固定资产净值向生产资金的转化;产品生产完工转入产成品,是生产资金向成品资金的转化。即主要是“ $W \cdots P \cdots W'$ ”过程中的资金运动, $G-W$ 与 $W'-G'$ 过程中的资金运动主要在财务会计中予以揭示(通过其他五项会计要素的核算体现)。当然,财务费用、管理费用及销售费用的发生,同样是资金运动的体现,是与产品的生产经营相关联的资金耗费。

为了进一步认识成本会计对象,理解成本会计的内容,有必要对成本会计对象进行进一步的细分类,使之具体化,为有关成本会计科目的设置、编制成本会计报表提供理论依据。对此,我们认为,应建立成本会计要素概念。

根据以上分析,“费用”这一成本会计对象由产品生产成本和期间费用两部分构成,具体可分为直接材料、直接人工、制造费用、财务费用、管理费用与销售费用六项要素,这是六个既相互独立又密切相关的项目。前三个要素反映产品生产过程中料、工、费的直接消耗情况,构成产品生产成本或工厂成本,是设置“生产成本”、“制造费用”科目和编制“商品产品成本表”、“主要产品单位成本表”和“制造费用明细表”的依据;后三个要素反映为产品生产服务而发生的筹资费用、组织与管理费用及销售费用的消耗情况,是设置“财务费用”、“管理费用”、“销售费用”科目和编制“财务费用明细表”、“管理费用明细表”及“销售费用明细表”的依据。

当然,企业一定时期所发生的耗费,除上述所讲“费用”之外,还有营业外支出、投资损失等,由此产生了支出、费用、成本、损失等概念。支出是指企业一定时期内发生的各种物资消耗与人力消耗的货币表现,分为营业内支出和营业外支出,营业内支出又分为主营业务支出与其他业务支出,营业内支出构成了一定时期的费用总额,费用又可分为产品生产费用与非产品生产费用,产品生产费用经过一定调整形成该