



高职高专系列规划教材

GAOZHI GAOZHUAN XILIE GUIHUA JIAOCAI

成本会计学

CHENGBEN
KUAJIXUE

主 编 胡国强 冼永光
副主编 马英华 袁桂萍





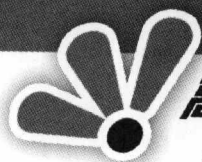
COST ACCOUNTING

成本会计学

成本会计学

COST ACCOUNTING

成本会计学



高职高专系列规划教材

GAOZHI GAOZHUAN XILIE GUIHUA JIAOCAI

成本会计学

CHENG BEN KUA I J I X U E

主 编 胡国强 冼永光

副主编 马英华 袁桂萍

西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/胡国强, 冼永光主编; 马英华, 袁桂萍副主编. —成都: 西南财经大学出版社, 2008. 6

ISBN 978 - 7 - 81088 - 901 - 8

I. 成… II. ①胡…②冼…③马…④袁… 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(2007)第 197253 号

成本会计学

主 编: 胡国强 冼永光

副主编: 马英华 袁桂萍

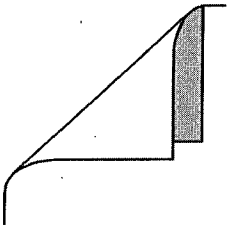
责任编辑: 邓克虎

封面设计: 杨红鹰

责任印制: 封俊川

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028 - 87353785 87352368
印 刷:	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸:	170mm × 240mm
印 张:	16. 625
字 数:	300 千字
版 次:	2008 年 6 月第 1 版
印 次:	2008 年 6 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 978 - 7 - 81088 - 901 - 8
定 价:	29. 80 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。



前言

科学有效的成本管理是企业取得持久竞争优势的根本保证,成本会计是企业成本管理中的重要内容。随着中国经济的迅猛发展,中国的企业在不断成长,管理思想、管理理念也在不断发生变化,成本会计的方法也在不断创新与发展。成本会计是会计学领域的重要内容。在任何社会活动中,成本是计量和评价经济效益的重要指标,是企业进行经营管理和控制的基础和前提。对于成本的控制和管理离不开对成本的计量和计算,成本计量和计算的规范化和系统化就是成本会计。基于这种认识,本书按照企业成本管理活动的特点和规律,对会计专业的主干专业成本会计进行了系统设计。本教材是为会计学、财务管理学和工商管理等专业的高职高专学生编写的。

本书的作者是长期工作在成本会计和管理会计教学一线的专业教师,具有丰富的教学经验,积累了丰富的科研成果。我们在共同讨论、反复研究的基础上设计了全书的内容纲要;在写作过程中翻阅了大量的中外各种版本的成本会计教材,取长补短、去粗取精,精心组织各章节的内容;教材内容也吸收了作者与理论界成熟的科研成果,进一步丰富和完善了成本会计的教学内容体系。同时,本书还结合2006年颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》,对一些过时的内容进行了删减,并添加了一些新内容。每章都附有学习目标、关键术语、内容介绍、小结、思考与练习题、推荐读物等内容,这些内容不仅适合于课堂教学,也适合于读者自学和参考。

广西财经学院会计学博士胡国强副教授负责本书的总体设计、大纲制定、定稿修改,并撰写第1章;广西财经学院会计系陈春艳副教授撰写第2章;广西财经学院会计系讲师程锋撰写第3章;广西财经学院会计系会计师钟莉撰写第4章;广西财经学院会计系讲师袁桂萍撰写第5章;广西财经学院会计系讲师李慧撰写第6章;广西财经学院会计系讲师李文成撰写第7章;广西财经学院会计系副教授杨清源和讲师刘永东共同撰写第8章;桂林航天工业高等专科学校冼永光副教授撰写第9章、第10章;广西财经学院会计系马英华副教授撰写第

11 章。

在本书出版之际,感谢西南财经大学出版社领导和广西财经学院会计系领导的支持与帮助;感谢曾经参与本书讨论、提出宝贵意见的各位同仁与朋友。由于成本管理活动的复杂性、成本信息使用的目的不同以及作者在企业生产实践方面的限制,加之成书时间紧迫,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正,以便进一步修订。

编者

2008 年 6 月

目 录

第1章 导论	(1)
学习目标	(1)
关键术语	(1)
主要内容	(1)
1.1 成本的内涵	(2)
1.1.1 马克思政治经济学中的成本含义	(2)
1.1.2 会计学中的成本含义	(3)
1.1.3 会计学中的成本、费用和损失	(5)
1.1.4 成本的作用	(7)
1.2 成本会计的内涵、对象、职能和任务	(8)
1.2.1 成本会计的内涵	(8)
1.2.2 成本会计的对象	(10)
1.2.3 成本会计的职能	(12)
1.2.4 成本会计的任务	(13)
1.3 成本会计的工作组织	(15)
1.3.1 成本会计工作组织的原则	(15)
1.3.2 成本会计机构的设置	(16)
1.3.3 成本会计人员	(18)
1.3.4 成本会计制度	(19)
本章小结	(20)
思考与练习题	(21)
本章推荐读物	(23)
第2章 成本会计核算概述	(25)
学习目标	(25)

关键术语	(25)
主要内容	(25)
2.1 成本核算的基本要求和一般程序	(25)
2.1.1 成本核算的基本要求	(25)
2.1.2 成本核算的一般程序	(28)
2.2 费用要素和产品成本项目	(30)
2.2.1 费用要素	(30)
2.2.2 产品成本项目	(32)
2.3 成本核算的账户设置和账务处理	(33)
2.3.1 成本核算的账户设置	(33)
2.3.2 成本核算的账务处理程序	(35)
本章小结	(36)
思考与练习题	(38)
本章推荐读物	(40)
 第3章 生产费用在各种产品之间的归集和分配	(41)
学习目标	(41)
关键术语	(41)
主要内容	(41)
3.1 材料费用的归集和分配	(41)
3.1.1 材料费用的归集	(42)
3.1.2 材料费用的分配	(44)
3.2 外购动力费用的归集和分配	(47)
3.2.1 外购动力费用的归集	(47)
3.2.2 外购动力费用的分配	(48)
3.3 直接人工费用的归集和分配	(49)
3.3.1 直接人工费用的归集	(49)
3.3.2 直接人工费用的分配	(49)
3.4 其他要素费用的分配	(51)
3.4.1 折旧费的分配	(51)
3.4.2 利息费用的分配	(51)
3.4.3 税金费用的分配	(52)
3.4.4 其他费用的分配	(53)
3.5 跨期摊提费用的归集与分配	(53)
3.5.1 待摊费用的归集与分配	(54)

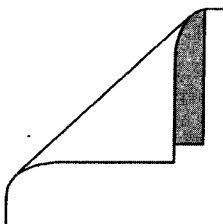
3.5.2 预付费用的归集与分配	(54)
3.6 辅助生产费用的归集与分配	(55)
3.6.1 辅助生产费用的归集	(56)
3.6.2 辅助生产费用的分配	(58)
3.7 损失性费用的归集与分配	(68)
3.7.1 废品损失的归集与分配	(68)
3.7.2 停工损失的归集与分配	(71)
3.8 制造费用的归集与分配	(72)
3.8.1 制造费用的归集	(73)
3.8.2 制造费用的分配	(74)
本章小结	(77)
思考与练习题	(79)
本章推荐读物	(81)
 第4章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集	(82)
学习目标	(82)
关键术语	(82)
主要内容	(82)
4.1 在产品数量的核算	(83)
4.1.1 在产品的概念	(83)
4.1.2 在产品数量与完工产品成本之间的关系	(83)
4.1.3 在产品数量的核算	(84)
4.2 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法	(86)
4.2.1 选择生产费用在完工产品与在产品之间分配方法 应考虑的因素	(86)
4.2.2 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法	(86)
本章小结	(100)
思考与练习题	(101)
本章推荐读物	(105)
 第5章 产品成本计算方法概述	(106)
学习目标	(106)
关键术语	(106)
主要内容	(106)
5.1 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	(106)

5.1.1 生产组织和管理要求对产品成本计算的影响	(107)
5.1.2 工艺过程和管理要求对产品成本计算的影响	(109)
5.2 产品成本计算方法	(110)
5.2.1 产品成本计算的基本方法	(110)
5.2.2 产品成本计算的辅助方法	(112)
本章小结	(114)
思考与练习题	(114)
本章推荐读物	(117)
第6章 产品成本计算的品种法	(118)
学习目标	(118)
关键术语	(118)
主要内容	(118)
6.1 品种法概述	(118)
6.1.1 品种法的概念和特点	(118)
6.1.2 品种法的适用范围	(119)
6.1.3 品种法的计算程序	(119)
6.2 品种法举例	(120)
6.2.1 企业基本情况	(121)
6.2.2 成本计算程序	(123)
本章小结	(129)
思考与练习题	(130)
本章推荐读物	(132)
第7章 产品成本计算的分批法	(133)
学习目标	(133)
关键术语	(133)
主要内容	(133)
7.1 分批法概述	(133)
7.1.1 分批法的概念和特点	(133)
7.1.2 分批法的适用范围	(135)
7.1.3 分批法的计算程序	(135)
7.2 分批法举例	(136)
7.2.1 企业基本情况	(136)
7.2.2 成本计算程序	(136)

7.3 简化分批法	(138)
7.3.1 简化分批法的概念	(138)
7.3.2 简化分批法的特点	(138)
7.3.3 简化分批法举例	(139)
本章小结	(143)
思考与练习题	(143)
本章推荐读物	(148)
 第8章 产品成本计算的分步法	(149)
学习目标	(149)
关键术语	(149)
主要内容	(149)
8.1 分步法概述	(149)
8.1.1 分步法的概念和特点	(149)
8.1.2 分步法的适用范围	(151)
8.1.3 分步法的计算程序	(151)
8.2 逐步结转分步法	(153)
8.2.1 逐步结转分步法的概念及种类	(153)
8.2.2 综合逐步结转分步法	(154)
8.2.3 分项逐步结转分步法	(163)
8.3 平行结转分步法	(164)
8.3.1 平行结转分步法的概念	(164)
8.3.2 平行结转分步法的成本计算程序	(165)
8.3.3 平行结转分步法的举例	(167)
8.3.4 平行结转分步法的优缺点及适用范围	(170)
本章小结	(171)
思考与练习题	(172)
本章推荐读物	(180)
 第9章 产品成本计算的分类法	(181)
学习目标	(181)
关键术语	(181)
主要内容	(181)
9.1 分类法概述	(182)
9.1.1 分类法的概念和特点	(182)

9.1.2	分类法的适用范围、优缺点及应用条件	(182)
9.1.3	分类法的计算程序	(183)
9.2	分类法举例	(185)
9.2.1	企业基本情况	(185)
9.2.2	成本计算程序	(185)
9.3	联产品、副产品、等级产品的成本计算	(188)
9.3.1	联产品的成本计算	(188)
9.3.2	副产品的成本计算	(191)
9.3.3	等级产品的成本计算	(194)
	本章小结	(195)
	思考与练习题	(196)
	本章推荐读物	(202)
第10章	产品成本计算的定额成本法	(203)
学习目标		(203)
关键术语		(203)
主要内容		(203)
10.1	定额成本法概述	(203)
10.1.1	定额成本法的概念和特点	(203)
10.1.2	定额成本法的适用范围、优缺点及应用条件	(204)
10.1.3	定额成本法的计算程序	(205)
10.2	定额成本及其差异的计算	(205)
10.2.1	产品定额成本的计算	(206)
10.2.2	脱离定额差异的计算	(208)
10.2.3	材料成本差异的计算	(213)
10.2.4	定额变动差异的计算	(213)
10.2.5	脱离定额差异、定额变动差异、材料成本差异的分配	(214)
10.2.6	产品实际成本的计算	(215)
本章小结		(218)
思考与练习题		(219)
本章推荐读物		(222)
第11章	成本报表的编制和分析	(223)
学习目标		(223)
关键术语		(223)

主要内容	(223)
11.1 成本报表的编制	(223)
11.1.1 成本报表的概念	(223)
11.1.2 成本报表的作用	(225)
11.1.3 成本报表的种类	(225)
11.1.4 成本报表的编制	(225)
11.2 成本报表的分析	(233)
11.2.1 成本报表分析的概念和意义	(233)
11.2.2 成本报表分析的基本方法	(234)
11.2.3 全部产品成本分析	(240)
11.2.4 可比产品成本分析	(243)
11.2.5 单位产品成本分析	(246)
本章小结	(251)
思考与练习题	(252)
本章推荐读物	(254)



第1章 导论

学习目标

- (1) 了解成本会计的任务和工作组织;
- (2) 掌握成本、费用、损失、成本会计的概念,以及成本的作用和成本会计的对象、职能;
- (3) 深入理解成本、费用、损失三者之间的关系。

关键术语

成本 费用 损失 成本会计 管理会计 财务管理 财务会计 成本预测 成本决策 成本计划 成本核算 成本控制 成本分析 成本考核 集中核算 分散核算

主要内容

本章是本书的导论部分,内容分为三节:第一节分析成本的内涵。首先阐述了马克思政治经济学的成本含义和会计学中的成本含义,其次阐述了会计学中成本、费用和损失的概念及其相互关系,最后对成本在企业中的作用进行了论述。第二节主要对成本会计的内涵、对象、职能和任务进行了分析。第三节论述成本会计的工作组织。主要对成本会计工作组织的原则、成本会计的机构设置、成本会计人员和成本会计制度进行了描述。

1.1 成本的内涵

1.1.1 马克思政治经济学中的成本含义

马克思关于成本的理论揭示了成本本质的经济内涵。成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。马克思在《资本论》中指出：“按照资本主义方式生产的每一商品 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，在商品中剩下来的，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由此可见，在资本主义商品生产中，用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，就是商品的成本价格，即 $C + V$ 的货币表现。所以，资本主义制度下的成本，是由转移的生产资料的价值和劳动力的价格所组成的。劳动者在生产中创造的剩余价值部分，为资本家的资本增值，其转化为利润，不包括在成本之内。在资本主义制度下，商品价值与成本价格存在如下关系：

(1) 成本价格只体现商品所耗用的全部物化劳动和部分活劳动

商品价值体现了商品所耗用的物化劳动和活劳动的全部，即 $C + V + M$ ；而成本价格只体现商品所耗用的全部物化劳动和部分活劳动，即 $C + V$ 。在数量上，商品价值要大于成本价格，相差部分为劳动者创造的剩余价值，即 M 。

(2) 成本价格体现的是个别劳动或个别企业耗费的实际劳动量

商品价值体现的是社会必要劳动时间耗费的劳动量，反映的是该商品的社会平均价值；而成本价格体现的却是个别劳动或个别企业耗费的实际劳动量，反映的是该商品不同企业的实际物耗水平和个别劳动时间。

(3) 成本价格形态掩盖了剩余价值创造的源泉

从商品价值形成过程来看，生产资料的消费是物化劳动耗费，只转移原价值，不创造价值；劳动力的消费是活劳动耗费，不但转移劳动力的价值，而且还创造价值。劳动力的价值可以还原为生产那些为维持劳动者生存所必须耗用的生活资料价值，而劳动力的使用价值则可以创造大于自身价值的剩余价值。因此，成本价格形态掩盖了剩余价值创造的源泉。

马克思作为一位伟大的思想家和经济学家，开创性地将资本划分为可变资本和不变资本，提出了不变资本转移价值、可变资本创造价值的科学论断，把劳

^① 马克思：《资本论》第三卷[M]，中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局，译，北京：人民出版社，1975：30。

动价值论建立在科学的基础上,从而深刻地揭示了成本概念本质的经济内涵。马克思关于成本的理论,撇开资本主义的特征,对于社会主义社会同样具有指导意义。马克思对成本本质内涵的经典论述,使我们认识到,成本是耗费和补偿的统一体,我们应以资本耗费的價值部分作为成本计量研究的理论依据,同时应以成本价值的补偿尺度作为成本计量研究的实际出发点。

1.1.2 会计学中的成本含义

会计学的成本概念有狭义和广义之分。狭义的成本是指财务会计范畴内的费用概念。费用和成本是密切相关的。美国会计学会名词委员会在成本归属理论(cost attach theory)中提及已耗成本(expired cost)概念,并将已耗的历史成本定义为费用,而未耗的历史成本定义为资产。在这里,人们一般会把费用(已耗成本)理解为成本,即狭义成本的概念,人们在区分成本与费用时把成本称之为按成本对象归集化了的费用;广义的成本概念就要比狭义的成本概念宽泛得多,自20世纪20年代现代会计的分支管理会计出现以来,成本的范畴得到了急速扩展,产品成本、项目成本、责任成本、质量成本、资本成本、机会成本、沉没成本、变动成本、固定成本等概念层出不穷,人们已感到很难给成本一个明确的定义,成本概念是管理会计理论与方法中发展最快的概念之一。

(1) 国外对会计学中成本内涵的界定

1925年,劳伦斯(W. B. Lawrence)在《劳氏成本会计》一书中提出,成本是“一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”。

1951年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》的报告指出:“成本是为了实现一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”

1956年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》对成本概念修订为“成本通常指为了取得或创造有形或无形的财源,而有意放弃或将予放弃的一定量价值”。

1957年,美国会计师协会(AICPA)所属名词委员会发布的《第4号会计名词公报》指出:“成本是指由于取得或将能取得资产或劳务而支付的现金、转让的其他资产、给付的股票或承诺的债务,并以货币衡量的数额。”

1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布第3号财务会计概念公告《企业财务报表的要素》把成本解释为经济活动中发生的牺牲,即为了消费、储蓄、交换、生产等所放弃的价值。

1984年,美国加利福尼亚大学米切尔·马赫(Michael Maher)教授在《成本会计》一书中,认为“成本是资源的一种损失,是资源的一种牺牲”。

1986年,美国查尔斯·T. 霍恩格伦在《高级成本管理会计》一书中,认为成本是“为了达到某一特定目标所失去的或放弃的资源”。

日本大藏省颁布的《成本计算标准》中指出:“成本是指经营者为获得一定

的经营成果而消费的物质资料或劳务价值。”

此外,加拿大、英国、澳大利亚以及国际会计准则委员会(IASC)均对成本概念有过近似的表述。

(2) 我国对会计学中成本内涵的界定

1951年,娄尔行等学者认为:“成本是完成一项作为时,或者企图完成一项作为中间,直接、间接因作为而耗费的,有形和无形的代价。”“成本——在会计意义上是生产‘产品’或供给‘劳务’(如蒸汽、风力等)时所发生的一切支出。”

1963年,中国人民大学出版社出版的《工业会计核算》教材将成本表述为:“产品成本是指工业企业用于生产和销售一定种类和数量的产品所耗费的全部支出……从价值方面体现着生产过程中活劳动和物化劳动的耗费。”

1988年,中国成本研究会编写的《成本管理文集》中,有人认为:“成本是为了实现一定目的(目标)而付出的(或可能将要付出的)可用货币测定的价值牺牲或代价。”

1988年,曲晓辉在《厦门大学学报(哲学社会科学版)》第2期撰文《论成本观念的广义化》,认为:“成本既不是牺牲的价值,也不是放弃的价值,因为它的发生必须基于一定的动机。因此,确切地说,成本是为特定目的支出的价值。”

1996年,中国会计学会工业专业委员会课题组在《会计研究》第9期撰文《我国当代企业的成本管理问题——成本观念需要更新》,认为:“成本是企业为实现一定经济目的而耗费的本钱。”认为“成”有完成、实现之意,“本”是资本之本、本钱之本。

2001年,我国颁布的《企业会计制度》将成本表述为:成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

2006年,我国颁布的《企业会计准则——基本准则》第三十五条规定:企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。可见,《企业会计准则——基本准则》并没有给成本一个明确的定义。但在本书第九章会计计量中对历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值分别作了界定:①历史成本是指在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量;负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或现金等价物的金额计量。②重置成本是指在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或现金等价物的金额计量;负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或现金等价物的金额计量。③可变现净值是指在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或现金等价物的金额扣