

新编高校会计系列教材

# 成本会计学

COST ACCOUNTING

主 编 王振华 王生交 安保荣  
副主编 李志伟 郑新成

西南财经大学出版社

责任编辑：杨琳

封面设计：大涛视觉传播设计事务所

书 名：成本会计学

主 编：王振华 王生交 安保荣

副主编：李志伟 郑新成

出 版 者：西 南 财 经 大 学 出 版 社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮政编码：610074 电话：(028) 7353785

印 刷：成都金龙印务有限责任公司(028)5651203

发 行：西南财经大学出版社

全 国 新 华 书 店 经 销

开 本：850mm×1168mm 1/32

印 张：14.375

字 数：328 千字

版 次：2001 年 7 月第 1 版

印 次：2001 年 7 月第 1 次印刷

定 价：22.80 元

ISBN 7-81055-833-1/F·685

1. 本书封底无防伪标志不得销售。
2. 版权所有，翻印必究。

## 序

20 世纪 90 年代以来，中国的会计改革紧紧围绕市场经济的发展而发展，其改革的力度和广度已引起全国乃至全球会计界的关注。会计理论与实务的操作已由与国际接轨发展到与国际对流，会计学术研究空前繁荣。尤其是具体会计准则的陆续出台，新《会计法》的颁布实施及新的全国统一会计制度的发布，更是成为会计实务界和学术界的焦点。以此为特定背景，如何造就新世纪的会计人才就成为当今高等学校会计教育的立足点。

培养面向 21 世纪的高素质的会计人才，离不开高质量、系统化的教材。由河南省会计学会组织编写的“河南省高校会计丛书”（以下简称“丛书”）无疑是一种有益的尝试。他们组织、动员了全省各有关院校的会计专家、教授、学者，集思广益，协同作战，有效地避免了各高校独立工作、低水平重复的现象，可以说这是河南省会计界同仁合作精神的一次集中体现，也从一个侧面有效地展示了河南会计界的潜能。

从整体上看，“丛书”具有以下几个特点：

1. 全面性。“丛书”各分册覆盖了会计专业的主干课程，可以满足目前各高校的教学基本需求。

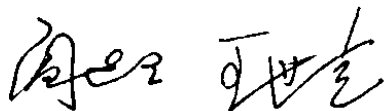
2. 系统性。“丛书”各分册在广度和深度上都作了恰当定位，既相互衔接，又尽可能减少不必要的重复。

3. 实用性。“丛书”各分册编写时都认真考虑了教学规律的要求，内容上力求切合我国会计理论与实务的现实情况，体系安排上以便于“教”和“学”为准绳，书中还附有思考题和练习题，便于学用结合。

4. 创新性。“丛书”各分册从内容到体系较之已有的会计系列教材都有一定的创新，既注意吸收借鉴已有教材的优点，又结合河南高校的实际情况，对“丛书”各分册的内容体系作了较为科学的安排，充分地体现了新《会计法》、具体会计准则和新的全国统一会计制度的要求。

5. 兼容性。“丛书”以高校会计学专业本科学生为主要读者对象，同时也兼顾了其他层面和相关、相近专业的需要，既能体现最新的会计研究成果，又注重会计方法、技能的阐述，以增强对学生实践能力的培养，因而也适于在职会计人员的后续教育与提高。

在初步阅读了这套丛书之后，我们欣喜地看到河南省会计界的努力和成功，因之乐于作序，向各界读者推荐，并深信“丛书”的出版能够产生积极的影响和良好的社会效益。



2001年2月于北京

## 前 言

成本会计学作为会计学科的一个重要分支,其涵义和内容随着社会经济不断发展而逐步完善。现代成本会计已经不是传统意义上的成本会计。虽然成本核算仍是其基本内容,但其内涵已扩展至成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等多方面,形成了一套独立的、完整的成本会计理论和方法体系。编写本书的目的,就是为了阐述现代成本会计的基本理论和方法,以满足教学和广大财会人员学习的需要。

本书是按照国家最新颁布的《企业会计制度》及财税方面的法规、制度的规定编写的。在编写过程中,注意吸收了新的理论和实务,尽可能借鉴和吸取同类教材的长处和精华,以提高编写质量。

为了方便教学和满足读者的需要,本书每章后面附有复习思考题和练习题,以帮助读者更好地理解 and 掌握成本会计的基本理论和方法,提高实际操作能力。

本书由王振华、王生交、安保荣任主编,负责全书的总纂、修改和定稿;李志伟、郑新成任副主编。全书共分十四章,参加编写人员及分工如下:第一、第十四章由王振华编写;第二、第三章由王生交编写;第四、第六章由王秀安编写;第五章由安保荣编

写;第七章由李志伟和安保荣编写;第八章由李志伟编写;第九章由杜中强编写;第十章、第十三章由晏志高编写;第十一、第十二章由郑新成编写。

本书由河南省财政厅、河南省会计学会组织编写。它适合于普通高校本、专科层次和成人高校教学以及各种形式的岗位培训之用,亦可供广大财会人员自学参考。

全书由郑州大学商学院院长王文广教授主审,在此深表感谢。

由于编者水平有限,书中难免有不妥与错误之处,恳请读者批评指正。

编者

2001年4月

# 目 录

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| 第一章 总论 .....                    | ( 1 ) |
| 第一节 成本会计的涵义和对象 .....            | ( 1 ) |
| 第二节 成本会计的内容 .....               | (11)  |
| 第三节 成本会计的职能和任务 .....            | (16)  |
| 第四节 成本会计的法规和制度 .....            | (23)  |
| 第二章 企业成本核算的要求和一般程序 .....        | (27)  |
| 第一节 企业成本核算的要求 .....             | (27)  |
| 第二节 企业成本核算的一般程序 .....           | (34)  |
| 第三节 企业成本核算的账户设置及账务处理程序<br>..... | (37)  |
| 第三章 企业生产费用的核算 .....             | (45)  |
| 第一节 生产费用核算概述 .....              | (45)  |
| 第二节 各项要素费用的核算 .....             | (50)  |
| 第三节 待摊费用和预提费用的核算 .....          | (85)  |
| 第四节 辅助生产费用的核算 .....             | (90)  |
| 第五节 制造费用的核算.....                | (106) |
| 第六节 废品损失和停工损失的核算.....           | (114) |

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| 第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配·····       | (125) |
| 第一节 在产品数量的核算·····                 | (125) |
| 第二节 生产费用在完工产品与在产品之间<br>分配的方法····· | (129) |
| 第三节 完工产品成本的结转·····                | (146) |
| 第五章 产品成本计算方法概述·····               | (155) |
| 第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的<br>影响·····  | (155) |
| 第二节 产品成本计算的主要方法·····              | (160) |
| 第三节 各种成本计算方法的实际应用·····            | (163) |
| 第六章 产品成本计算的品种法·····               | (167) |
| 第一节 品种法概述·····                    | (167) |
| 第二节 品种法举例·····                    | (171) |
| 第七章 产品成本计算的分批法·····               | (185) |
| 第一节 分批法概述·····                    | (185) |
| 第二节 一般的分批法·····                   | (192) |
| 第三节 简化的分批法·····                   | (196) |
| 第八章 产品成本计算的分步法·····               | (207) |
| 第一节 分步法概述·····                    | (207) |
| 第二节 逐步结转分步法·····                  | (211) |
| 第三节 平行结转分步法·····                  | (234) |

|                        |       |
|------------------------|-------|
| 第九章 产品成本计算的辅助方法·····   | (258) |
| 第一节 产品成本计算的分类法·····    | (258) |
| 第二节 产品成本计算的定额法·····    | (265) |
| 第三节 联产品、副产品成本的计算 ····· | (280) |
| 第十章 其他主要行业成本核算·····    | (290) |
| 第一节 商品流通企业成本核算·····    | (290) |
| 第二节 施工企业成本核算·····      | (311) |
| 第三节 房地产开发企业成本核算·····   | (332) |
| 第十一章 成本预测和成本计划·····    | (343) |
| 第一节 成本预测·····          | (343) |
| 第二节 成本计划·····          | (355) |
| 第十二章 成本决策·····         | (370) |
| 第一节 成本决策概述·····        | (370) |
| 第二节 成本决策的方法·····       | (373) |
| 第十三章 成本控制与成本考核·····    | (386) |
| 第一节 成本控制 ·····         | (386) |
| 第二节 成本考核·····          | (402) |
| 第十四章 成本报表的编制和分析·····   | (409) |
| 第一节 成本报表的编制·····       | (409) |
| 第二节 成本报表分析·····        | (429) |

# 第一章 总 论

## 内容提示:

本章概括阐述了成本会计的一些基本理论问题,如成本的经济实质,成本会计的产生、发展及定义,成本会计的对象、内容、职能和任务以及成本会计的法规和制度等。理解并掌握这些基本理论问题,对学习成本会计具有重要意义。

## 第一节 成本会计的涵义和对象

### 一、成本会计的涵义

#### (一)成本的经济实质

成本是商品经济的价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。它是企业为生产商品和提供劳务所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。人们要进行生产经营活动或要达到一定的目的,就必须耗费一定的资源。产品的生产过程同时也是劳动的耗费过程。工业企业要生产产品,就要发生各种各样的生产耗费,这些生产耗费包括生产资料中的劳动手段(如

机器设备)和劳动对象(如原材料)的耗费,以及劳动力(如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期(如一个月、一年)内发生的、用货币表现的生产耗费,称为工业企业的生产费用。企业为生产一定种类和一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。

马克思在对资本主义经济条件下的商品生产进行分析时指出:“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。”<sup>①</sup>“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。”<sup>②</sup> 马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本。

我国实行的是社会主义市场经济体制。社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别,但二者都是商品经济。在社会主义市场经济条件下,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,一方面要向社会提供必要的商品,以满足社会的一定需要,另一方面要用产品的销售收入来补偿企业在商品生产经营过程中所发生的各种劳务耗费,并取得盈利。只有这样,企业才能得以发展,社会才能得以进步。因此,在社会主义市场经济中,商品价值、成本、利润等这些经济范畴,仍然有其存在的客观必然性,只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济有所不同。

---

① 《资本论》,第三卷,30页,北京,人民出版社,1975。

② 《资本论》,第三卷,30页,北京,人民出版社,1975。

在社会主义市场经济中,根据马克思关于商品经济的理论,产品的价值( $w$ )仍然由三个部分组成:①在生产过程中耗费的生产资料(包括劳动资料和劳动对象),即物化劳动价值的转移( $c$ );②劳动者活劳动消耗所创造的价值中归个人支配、主要以工资形式支付给劳动者的劳动报酬( $v$ );③劳动者活劳动消耗所创造的价值中归社会支配、主要以税金和利润形式进行分配的部分( $m$ )。从理论上讲,上述的前两部分,即  $c + v$ ,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的成本,这种成本,我们称为“理论成本”。

综上所述,成本的经济实质可以概括为:企业在生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现,也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金的总和。

需要指出的是,以上只是从理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容。在现实经济活动中,一般很难确定纯粹的  $c + v$  这种理论成本,再加之成本常被作为国家宏观调控经济的杠杆来运用,使实际成本与理论成本常常不一致。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。实际成本则是按照现行制度规定的成本开支范围,以正常生产经营为前提,根据生产经营过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造的价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。它往往受客观条件包括国家经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响。比如在实际工作中,为了促使工业企业加强经济核算,节约生产耗费,减少生产损失,对某些不形成商品产品价值的损失性支出(如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损

失等),以及劳动者为社会劳动所制造的某些价值(如财产保险费等),也作为生产费用计入产品成本。就上述废品损失、停工损失等损失性支出来说,从实质上看,它们并不形成产品价值,不是产品的生产耗费,而是纯粹的损耗,按其性质并不属于成本的范围,但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,使之得到必要的补偿。可见,实际成本可以像商品价格背离价值一样背离理论成本。当然,实际成本与理论成本的这种背离,必须严格加以限制,否则,产品成本的计算就失去了理论依据。

此外,工业企业为销售产品而发生的销售费用,为管理和组织生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多是按时期发生的,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中有着十分重要的作用:①成本是补偿生产耗费的尺度;②成本是制定产品价格的基础;③成本是进行经营决策的依据;④成本是考核企业经营成果、评价企业经营管理水平的重要手段。

#### (二) 成本会计的产生、发展及定义

成本会计是会计学科的一个重要分支,是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是随着社会经济的发展而逐步形成和发展起来的。在资本主义初期,资本家作为商品生产者,总希望通过商品交换,以所获得的商品价值来补偿其生产耗费,并确定经营损益。为达此目的,资本家就试图计算成本,而这时的成本只能是一个估计数,精确度比较差,称之为估计成本。为了使估

计成本能接近生产过程中的实际耗费,资本家开始注意搜集有关的成本资料,对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总,为成本计算的产生迈出了可贵的一步。

随着产业规模的扩大,工场手工业的发展,生产过程也日趋复杂,资本家开始按照生产步骤来设置成本费用明细账,进行费用的归集和计算,从而出现了成本会计的萌芽。如意大利的毛纺厂、英国的制鞋厂等,为了满足管理的要求,逐步形成了分批成本计算法和分步成本计算法的雏形。不过,这个时期的成本会计尚未形成一套完整的方法和理论体系,仍是财务会计的一个组成部分。

19世纪产业革命后,企业数量日益增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,为了在竞争中取得胜利,企业的生产成本开始受到普遍重视。为了提高成本计算的准确性,满足各方面对成本资料的需求,资本家要求企业会计人员将成本计算与复式记账账户设置紧密结合起来,使成本记录与会计账簿一体化。在这个时期,许多成本会计专家做了大量有益的工作,如对费用分配方法的探索,对存货、人工等处理方法的改进等。这时的成本计算与会计核算结合在一起,形成了一套计算成本的方法和理论体系,从而产生了成本会计。但是,那时的成本会计主要是将历史成本加以汇总,然后再分配给各种产品,计算产品生产成本和销售成本,其主要目的是为了对存货进行准确计价和确定利润。所以,早期研究成本的会计专家劳伦斯(W.B.Lawrence)对成本会计做过如下定义:“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产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,以供工厂管理当局在决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”美国

哈佛大学企业管理研究院的成本会计学教授聂克则说：“成本会计在其发展时期,大部分是对工厂产品成本的计算,以作存货计价、决定损益和订立售价之用。”这些论述,充分反映了当时的历史状况。由此可见,在其发展早期,成本会计就是对工厂产品成本的核算,它仍是财务会计的一个组成部分。

20 世纪初,随着资本主义经济的进一步发展,西方企业开始广泛采用泰勒制度。泰勒制度是一种剥削工人的手段,但从其内容上看,仍不失为一种科学的生产管理方法。它通过对时间、动作等的研究,来制定在一定条件下既能够实现又最有效率的标准,作为评价和考核的依据,对生产进行科学的管理。这不仅推动了资本主义生产的发展,而且促使成本会计进行相应的改革。为了配合泰勒的科学管理方法,标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引进到会计工作中来,成为成本会计的组成部分。这时,成本会计的范围扩大了,其内容已不再仅仅是对成本的核算,而扩展到成本预算、成本控制和成本分析,从而使成本会计的理论和方法得到进一步的完善和发展。相对于财务会计而言,成本会计已具有一定的独立性。它既是财务会计确定产品生产成本、销售成本的依据,同时,又是一个具有成本预测、成本控制和成本分析的相对独立的体系。这一时期,一些会计专家对成本会计的表述改为:“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、员工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。”

第二次世界大战以后,资本主义经济出现了新的变化。资本高度集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂;同时,伴随着战争发展起来的科学技术大量转移到民

用产品上,使新产品层出不穷,产品更新换代速度加快,市场竞争更加剧烈。在这种情况下,企业要想在竞争中求得生存与发展,一方面必须依靠科学技术开发新产品,占领与开拓市场,另一方面必须加强企业管理,充分挖掘内部潜力,控制和降低成本,以高质量低成本的产品到市场上去参与竞争。这时,企业管理人员意识到,要想大幅度降低成本,必须在产品投产之前,对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等各个环节,制定各种不同的方案,通过预测,选取成本最低的方案为最佳方案,作为经营决策的依据。这就使成本会计在原有的基础上,吸收了不少管理的方法,形成了以管理为主的现代成本会计。它要求会计人员不仅要做好生产过程中成本的日常控制、核算和分析工作,更重要的是还要做好成本预测,进行成本决策,以成本的最优方案来指导生产活动,使企业取得最佳的经济效益。成本预测、决策内容的引入,大大丰富了成本会计的内容,拓宽了成本会计的范围,完善了成本会计体系,推动了成本会计的发展。所以,现代成本会计的定义可以概括为:现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它是根据成本核算资料和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,对企业生产经营过程中各项经济活动进行预测、决策、控制、考核、分析,促使企业生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争能力和经济效益的一种专门会计。

## 二、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计

的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

从理论上讲,成本所包括的内容就是成本会计应该反映和监督的内容,亦即成本会计的对象。但是,为了更为详细、具体地了解成本会计的对象,还必须结合企业生产经营过程的特点和国家统一会计制度的有关规定来加以说明。

工业企业的主要生产经营活动是生产和销售工业产品。产品的生产和销售过程,同时也是劳动的耗费过程,亦即费用的发生过程。在产品的生产过程中,工业企业一方面投入原材料生产出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费。概括地讲,这些生产耗费包括劳动资料、劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中,建筑物、机器设备等作为固定的生产劳动资料,由于可以多次参加生产过程而不改变其原有实物形态,所以其价值也就随着固定资产的磨损,逐渐地、部分地以折旧的形式转移到所生产的产品中去,构成产品生产成本的一部分;而原材料等劳动对象,在生产过程中要么改变其实物形态而形成产品实体,要么被消耗掉,所以其价值也就随之一次全部地转移到产品中去,构成产品生产成本的一部分。产品的生产过程是劳动者借助于劳动工具对具体的劳动对象进行加工、制造产品的过程,在这一过程中,通过劳动者对劳动对象的加工,从而改变了原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,则以工资的形式支付给劳动者,用于个人消费。因此,这部分支付给劳动者的工资也构成产品生产成本的一部分。除此之外,在产品生产过程中还会发生一些其他的货币支出。所有这些劳动消耗和支出,就构成了企业在产品生产过程中的全部生产费用,而为生产一定种