

成本会计学

CHENG BEN KUAI JI XUE

张 林 刘金波 李 燕 主编

吉林人民出版社

成本会计学

张 林 刘金波 李 燕 主编

吉林人民出版社

成本会计学

主 编:张 林 刘金波 李 燕

责任编辑:吴兰萍

封面设计:韦 丹

吉林人民出版社出版 发行

(中国·长春市人民大街 7548 号 邮政编码:130022)

印 刷:北京市朝教印刷厂

开 本:850mm×1168mm 1/32

印 张:14.25

字 数:329 千字

标准书号:ISBN 7-206-02735-0/F·821

版 次:2005 年 7 月第 2 版

印 次:2005 年 7 月第 1 次印刷

印 数:1000 册

定 价:35.60 元

如发现印装质量问题,影响阅读,请与印刷厂联系调换。

前 言

成本会计是一门实用科学,在经济管理中起着重要作用。随着我国改革开放的不断深化、市场经济的不断发展,会计所起的作用日益明显,为了使广大读者能够更好地掌握成本会计基础知识,学会运用各种成本计算方法,我们特地编写了这本教材。本书主要是作为高等财经院校会计专业教学用书和广大会计工作者及其他经济管理人员的自学用书。

本书有以下几个特点:

1. 内容体系完整。本书不仅对成本核算进行了详细论述,还对成本预测、决策、计划、控制、分析、考核进行阐述,使读者能够准确地把握整个成本会计理论体系。

2. 重点突出、详略得当。对于基础知识、重要成本核算方法进行详细论述,有利于读者打下坚实的基础。

3. 涉及行业范围较广。在重点突出工业企业成本核算的基础上,还对其他行业如施工企业、房地产开发企业等行业的成本核算进行介绍,开拓读者视野,丰富了成本会计内容。

4. 理论联系实际,具有较强的操作性。

本书各章编写情况如下:张林编写第一章、第三章;李燕编写第七章;刘金波编写第九章;孙艳编写第五章;李维滨编写第六章;杜江编写第四章;李欢编写第二章;曲中原编写第八章。

本书编写过程中得到黑龙江商学院、东北林业大学、牡丹江大学等单位大力支持,在此表示感谢。

为了尽量吸收会计理论与实践的新内容,本书在编写过程中

参考和借鉴了大量国内会计学教材及相关著作,本教材的编著者
也愿在此向所有有关参考文献的作者表示谢意。

由于时间仓促,也由于我们对会计学的理解和把握仍然有限,
书中难免存在许多错误和不足,我们真诚期望有关人士批评指正。

编 者

2000年12月

目 录

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本会计的形成与发展	1
第二节 成本的含义及作用	7
第三节 成本会计的职能与任务	12
第四节 成本会计工作组织	18
第二章 成本核算的概述	23
第一节 成本核算的基本原则和要求	23
第二节 成本核算基础工作	29
第三节 成本核算的内容	33
第四节 成本核算账户及程序	42
第三章 生产费用的核算	48
第一节 材料费用的核算	48
第二节 人工费用的核算	65
第三节 其他费用要素的核算	81
第四节 跨期费用的核算	91
第五节 辅助生产费用的核算	96

成本会计学

第六节 制造费用的核算	109
第七节 生产损失的核算	122
第四章 完工产品成本与在产品成本的计算	134
第一节 在产品的核算	134
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	138
第五章 成本计算基本方法	153
第一节 生产特点和管理要求对成本计算的影响	153
第二节 产品成本计算的品种法	157
第三节 产品成本计算的分批法	175
第四节 产品成本计算的分步法	186
第六章 其他成本计算方法	206
第一节 分类法	206
第二节 定额法	219
第三节 标准成本法	232
第四节 变动成本法	251
第七章 成本报表及分析	263
第一节 工业企业成本报表的作用和种类	263
第二节 成本分析概述	264
第三节 产品生产成本表的编制和分析	275
第四节 主要产品单位成本表的编制和分析	282

目 录

第五节 各种费用明细表的编制和分析	289
第八章 成本预测、决策、计划、控制和考核	294
第一节 成本预测	294
第二节 成本决策	306
第三节 成本计划	327
第四节 成本控制概述	338
第五节 成本考核	342
第九章 各行业成本会计	350
第一节 施工企业成本核算	350
第二节 房地产开发成本的核算	380
第三节 农业生产成本核算	404
第四节 运输企业的成本核算	414
第五节 商品流通企业成本核算	435

第一章 总 论

第一节 成本会计的形成与发展

成本会计是为适应生产发展和管理的需要而形成与发展的。成本会计到底产生于什么年代，很难有一个统一的结论。但是可以确认成本会计也有一个漫长的发展阶段，经过长期的生产实践，成本会计理论和方法日渐丰富完善，概括而言成本会计的形成与发展经历了四个阶段。

一、成本会计萌芽时期（16 世纪至 19 世纪 70 年代）

传统工业最初的表现是家庭手工业，在这一时期，生产基本上是家庭职业活动，几乎没有领取工资的劳动，也没有人对反映生产活动结果的利润感兴趣，这样也就没有成本核算的意识与理论。然而，当工厂取代了家庭手工业以后，情形就大不一样了。这一时期的生产规模扩大，产品增多，生产工艺复杂，为了生产大量购入材料，支付工资及其他生产费用，生产的管理者更加关注生产的成本与利润，于是成本会计便成为必要。例如，企业在接受客户的订货时需要定价，成本便是定价的最低界限，于是出现了估计成本。为了使成本接近正确，便于积累成本资料，人们开始对生产过程中发生的直接费用进行计算和汇总，对数额不大的间接费用则作为损失处理。这种极为粗略的匡算，为成本核算打下了一定基础。

1535 年，意大利的麦迪西（Medic）家族在他们的毛纺织业

中，开始应用成本明细账，并将制造过程分为检选、清洗、梳整等步骤，设置账簿进行记录。1555年，法国人克里斯托弗尔·普拉廷（Christopher Planti）在安特卫普（当时属尼德兰，现属比利时）创立了普拉廷印刷厂，该印刷厂不仅引进了威尼斯簿记法，设置总账和明细账，而且在产品成本核算方面有明显进步，围绕成本计算的账户体系基本形成，设置有原材料、制成品、制造费用、装订费、在产品以及库存印刷品等账户，其中原材料、在产品和库存印刷品三个账户，已具有统制账户的作用。另外，当时还采用了一定的成本计算方法，初步把生产环节的核算，同销售环节的核算区别开来，这可以认为成本会计的萌芽。

二、成本会计形成时期（19世纪80年代至20世纪20年代）

成本会计起源于英国，后来传入美国及其他国家，经过长期的发展与资本积累，当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命完成，用机器代替了手工劳动，用工厂制代替手工工场；企业规模逐渐扩大，出现了竞争，生产成本得到普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理上需要，对成本计算进行研究，起初是在会计账簿之外，用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性，适应企业外部审计人员的要求，将成本计算同普通会计结合起来，形成了成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会计仅限于生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算，用来确定产品生产成本和销售成本，所以，也称为记录型成本会计学。

这一时期的成本会计在核算上有了一些基本方法，如根据生产产品的特点，分别采用分批成本计算法和分步成本计算法；已经把生产费用按其性质划分为直接费用和间接费用，并采用具体方法分配间接费用给不同的产品；建立材料核算和管理方法，设立材料账户和材料卡片，建立材料管理的“永续盘存制”，采

第一章 总 论

取领料单制度按着材料耗用量，按先进先出法计算材料成本；建立工时记录和人工成本分配计算方法等。从而使计算出的成本接近于实际，满足生产管理的需求。

在这一时期，许多成本会计著作纷纷出版。被称为第一本成本会计著作的是 1885 年出版的 H·梅特卡夫（H·Metcalf）著的《制造成本》一书；英国电力工程师 E·加克（E·Garcke）和会计师 J·M·费尔斯（J. M. Fells）合著的《工厂会计》于 1887 年问世。该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本，最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算，即为营业毛利。这本书对于成本会计的建立，具有极为重要意义，被认为是 19 世纪最著名、最有影响的成本会计专著。

三、近代成本会计时期（20 世纪 20 年代至二战结束）

1911 年，美国的管理学家泰罗出版了《科学管理原理》一书，系统介绍了泰罗制，该制度为加强管理提供了科学依据，但由于这个制度“一方面是资产阶段剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列最丰富的科学成就”。所以，得到资本家的普遍重视，先在美国广泛推行，以后又传播到世界各地工业发达国家，泰罗的科学管理方法，也给成本会计一些启示。于是美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段，为生产过程成本控制提供了条件。在此之前，成本没有控制，发生多少，算多少，生产中存在浪费，只有事后计算才知道是多少。实行标准成本制度后，成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本，还要事先制定成本标准，并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。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，使成本会计的理论和方法有了进一步发展，形成了管理成本会计的雏形。它标致着成本会计已经进入一

个新的阶段。

成本控制的方法除了制定标准成本以外，还有预算编制，但是由于产量变动，使间接制造费用的预算数和实际数无法比较，影响了预算控制的实际效果。到了1928年，美国一些会计师和工程师根据成本与产量的关系，提出分别制定弹性预算和固定预算，从而使企业预算合理地控制不同属性的费用支出，有助于正确考核经营者的工作成绩。

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。

在这一阶段的后期，出版了不少成本会计名著。例如，美国尼科尔森（J. L. Nicholson）和罗尔巴克（F. D. Rohrback）合著的《成本会计》，及陀耳（J. L. Dohr）著的《成本会计原理和实务》等。从而使成本会计具备了完整的理论和方法，形成了完全独立学科。

这一时期的成本会计的定义，可引用英国会计专家杰·贝蒂（J. Batty）的表述：“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”。

四、现代成本会计时期（1945年以后）

第二次世界大战以后，科学技术迅速发展，生产自动化程度大大提高，产品更新换代很快；企业规模越来越大，跨国公司大量出现，市场竞争十分剧烈。为了适应社会经济出现新的情况，考虑现代化大生产的客观要求，管理也要加速现代化，要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合应用到企业管理上来，随着管理现代化，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，即成本会计发展重点已由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本，形成了新型的着重管理的经营型成本会计。

现代成本会计的内容不仅仅着眼于成本的核算分析，而其内容已随经济发展与管理意识提高而日渐丰富。现代成本会计内容首先包括成本预测与决策。为了主动控制成本，现代成本会计逐步转向把成本的预测和决策放在重要地位。运用预测理论和方法，建立起数量化的管理技术，对未来成本发展趋势作出科学的估计和测算；运用决策理论和方法，依据各种成本数据，按照预测所提供的有关资料，作出合理的决策，为企业生产与管理指明方向。

其次，现代成本会计提出了各种各样的成本计算方法，以满足不同的管理需求。例如，为了让会计能扩展到技术领域，从经济着眼，从技术着手，把技术与经济结合起来，有效促使成本降低，实行了目标成本计算；为了加强企业内部各级单位的业绩考核，1952年美国会计学家希琴斯（J. A. Higgins）倡导了责任会计，将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本，进行责任成本核算；为了满足企业内部预测和短期决策的需求，实行了变动成本计算法；到了60年代，随着对产品质量管理的日益重视，人们提出了质量成本概念，成本会计的领域也就进一步发展，推行了质量成本计算；在80年代，在产业从劳动密集型向技术密集型转化的前提下，某些产品由大量生产转化为弹性生产，引起间接费用比重大幅度提高，传统方法分配间接费用难以满足成本计算的需求，美国会计学家提出了作业成本计算法，已成为会计界新的焦点。

最后，现代成本会计的计算方式已从原来的手工操作逐渐转向电子计算机。成本会计电算化，不仅使计算更快更准确，而且能进行手工所不能作的计算，从而为成本会计适应现代管理对成

本信息日益膨胀的需求提供了有利条件，充分发挥了成本的作用。

由此可见，“现代成本会计是成本会计与管理的直接结合，它根据成本核算和其他资料，采用现代数学和数理统计的原理和方法，建立起的数量化的管理技术，用来帮助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。”

成本会计，一般有狭义和广义之分。狭义成本会计，主要包括成本资料的收集、记录、归类、汇总、分配和最终确定产品的总成本和单位成本，侧重于产品成本的计算。广义成本会计，除了产品成本计算外，还进一步把成本的规划和控制方面的内容也包括进去。由此可见，成本会计虽然具有较大的伸缩性，可以包括多方面的内容，但不能由此认定成本会计是与财务会计和管理会计相平行的一门独立学科，即不能把成本会计看作是游离于财务会计和管理会计之外独立存在的，其有关内容实际上是作为财务会计与管理会计有机组成部分而存在的。狭义成本会计是财务会计的一个有机组成部分。这是因为财务会计的许多问题都和成本计算有着密切的联系，例如财务会计中的两个重要问题——存货计价和损益确定：产品成本计算是否正确直接关系到本期已销售产品成本和期末未销售产品成本的划分是否正确，也就意味着存货计价和利润确定是否正确，最终表现为据以编制的财务报表是否如实反映企业的财务状况和经营成果，从而影响财务会计的职能作用，所以狭义成本会计是财务会计的一个有机组成部分。狭义成本会计的成本资料是管理会计预测决策分析中所用各种独特的“成本”资料的基础，即管理会计的成本资料是产品成本资料的进一步加工、改制和延伸。离开狭义成本会计所提供的资料，管理会计中所用的各种形式的“成本”也就成了无源之水、

无本之木了。至于广义成本会计中关于成本规划和控制的部分与管理会计是相互交叉的，也是管理会计的一个组成部分。总之，成本会计与管理会计的关系是局部与整体的关系。

第二节 成本的含义及作用

一、成本的含义

成本是商品经济的价值范畴，是商品价值的组成部分。人们要进行生产经营活动或达到一定目的，就必须耗费一定的资源（人力、物力和财力），其所费资源的货币表现及其对象化称之为成本。它有以下几方面的含义：

1. 成本是生产和销售一定种类与数量产品而耗费的资源用货币计量的经济价值。企业要生产产品，就必然要消耗生产资料和劳动力，在这里成本则是生产产品所消耗的生产资料的价值和所支付的劳动报酬等，用货币计量就表现为材料费用、折旧费用和工资费用等，企业的经营活动不仅包括生产，而且还应包括销售活动，因此，在销售活动中所发生的费用，也应计入成本。同时，为了管理生产经营活动所发生的费用也具有形成成本的性质。所以说成本是由生产和销售一定种类与数量产品所发生的各项费用构成的；

2. 成本是为取得物质资源所应付出的经济价值。企业单位要进行生产经营活动，必须购置各种生产资料或购进商品，为此而支付的价款和费用，就是各种生产资料购置的成本或购进商品的采购成本。上述成本，随着生产经营活动的不断进行，就转变为生产成本和销售成本；

3. 成本作为实现一定目的而付出资源的价值牺牲，可以是多种资源的价值牺牲，也可以是某些方面的资源价值牺牲；

4. 从更广的含义看,成本是达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值。在经营决策中所用的机会成本就有这种含义。

二、理论成本的构成

理论成本是广义的成本,通常是指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,是生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现。

成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业经济效益,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,都是极为重要的。因此,从理论上充分认识成本的经济实质是十分重要的。

马克思指出:“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去的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。^①“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。”马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是产品成本。^②

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中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的一定需要,同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费,并取得盈利。只有这样,才能使企业以至整个社会得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有

^① ^② 《马克思恩格斯全集》第25卷,第30页。

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中的不同。

在社会主义市场经济中，产品的价值仍然决定于它在生产上所耗费的必要劳动，具体包括三个部分：（1）已耗费的生产资料转移的价值（ c ）；（2）劳动者为自己劳动所创造的价值（ v ）；（3）劳动者为社会劳动所创造的价值（ 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，它构成商品的理论成本。

成本的经济实质概括为：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的货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

三、实际成本的概述

实际应用成本是理论成本的具体化，也称实际成本，是按照现行制度规定的成本开支范围，以正常生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

实际应用成本与理论成本不同，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，而实际成本往往受客观条件包括经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响。从这里可以看出，实际工作中的各种应用成本，可以像商品价格背离价值一样背离其理论成本，其原因是多方面的，一般认为主要原因有以下三个方面：（1）我国目前存在多种所有制多生产主体的情况下，计算生产耗费量和补偿量的观念是不同的；（2）由于目前客观上存在的物价上涨、劳动报酬时增时减、固定资产折旧率不同以及内外部原因引起其他费用的变化，即使同一生产主体，同一成本对象，在不同的成本计算期里计算的 actual 成本当然也是不同的；