

275

√-234.243
L31

高等院校会计硕士研究生系列教材

成本会计研究

主 编	李定安	孟祥霞
副主编	付建设	张庆昌
编 著	李定安	孟祥霞
	胡元木	马元驹



A0962320

经济科学出版社

责任编辑：段小青

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

成本会计研究

主编 李定安 孟祥霞

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

中国科学院印刷厂印刷

河北三河华丰装订厂装订

880×1230 32 开 12.5 印张 348000 字

2002 年 3 月第一版 2002 年 3 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-2897-5/F·2265 定价：20.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

高等院校会计硕士研究生系列教材编委会

(以姓氏笔画为序)

- 主 任** 于玉林 (天津财经学院教授、博士生导师)
- 副主任** 刘志远 (南开大学国际商学院副院长、博士、教授、博士生导师)
- 石爱中 (国家审计署司长、博士)
- 张文贤 (复旦大学管理学院教授、博士生导师)
- 李定安 (华南理工大学工商管理学院教授)
- 李继红 (山西大学副教授)
- 杨淑娥 (西安交通大学会计学院教授、博士生导师)
- 郭立田 (河北经贸大学会计学院院长、教授)
- 蒋宝恩 (经济科学出版社总编)
- 潘 琰 (福州大学管理学院副院长、博士、教授)
- 编 委** (除以上成员)
- 丁庭选 (河南财经学院会计系主任)
- 史习民 (浙江财经学院会计学院副院长)
- 田昆儒 (天津财经学院博士、副教授)
- 刘亚芸 (四川大学会计系教授)
- 张 立 (长春税务学院博士、副教授)
- 李端生 (山西财经大学会计系主任、教授)

胡元木（山东经济学院会计系主任、博士、教授）

侯加恒（经济科学出版社副编审）

徐国君（青岛海洋大学博士、系主任）

傅建设（天津商学院博士、会计系主任）

魏哲妍（内蒙古财经学院会计系主任）

总序

1999年8月8日，在山西大学召开的“第六届现代会计理论与实务研讨会”上，一些院校建议并与经济科学出版社协商，拟共同组织一些院校编写一套会计硕士研究生教材。这一建议得到与会代表的赞同，随后又得到许多院校的支持。2000年1月18日，在北京，由经济科学出版社召开了会计硕士研究生教材编写会议。会上，侯加恒主任对编写会计硕士研究生教材，表达了出版社总编和本人的高度重视，要求作为精品之书推向市场，并提出了编写的希望与要求。经过讨论，会议决定成立会计硕士研究生教材编委会，确定编写会计硕士研究生教材。为了提高编写会计硕士研究生系列教材的质量，2000年8月3日，由河北经贸大学会计学院承办，在河北省承德市又召开了会计硕士研究生教材编委会第二次会议，讨论并确定了编写会计硕士研究生教材的有关事项。为了交流和讨论教材编写情况，2001年6月5日，在福州大学召开了会计硕士研究生教材编委会第三次会议，明确了提高教材质量等有关问题。

编写会计硕士研究生材料，是发展知识经济的需要。21世纪是发展知识经济的时代，知识经济是建立在以智力资源为依托、以高技术为核心，在知识和信息的生产、分配和消费之上的经济。知识经济是在充分知识化的社会中发展的经济。随着知识经济的发展，会计核算在核算的范围、性质、目标和手段等方面在发生变化，需要逐步建立反映知识经济的会计信息系统；随着知识经济的发展，会计管理也将发生变化，追求知识经济效益，投资无形化，管理知识化，相应需要逐步建立反映知识经济的会计管理系统。为

适应 21 世纪的发展大趋势，应该编写反映现代水平的会计硕士研究生教材。

编写会计硕士研究生教材，是提高会计硕士研究生质量的需要。不少高等院校的会计专业都在培养会计硕士研究生，并在不断扩大招生。为使会计硕士研究生的会计教学规范化、科学化，提高会计硕士研究生教学质量，有必要编写规范化的会计硕士研究生教材。

编写会计硕士研究生教材，还是适应在职继续教育的需要。国家规定，在职干部要进行继续教育。干部继续教育也应该分层次进行，在高等层次继续教育中，要分大专层次和研究生层次。为适应在职会计人员会计硕士研究生层次继续教育（如攻读会计硕士研究生学位、会计师自学提高水平）的需要，有必要编写会计硕士研究生教材。

编写的教材要与培养会计硕士研究生的定位相适应，编写出高水平的教材。

在普通高等学校、要以会计本科为基点，建立会计专科、本科、硕士、博士的会计教育体系。对会计硕士研究生来说，《中华人民共和国学位条例》规定：高等学校的硕士研究生，通过硕士学位的课程考试和论文答辩，成绩合格，达到下述学术水平者，授予硕士学位：“（一）在本门学科上掌握坚实的基础理论和系统的专门知识；（二）具有从事科学研究工作或独立担负专门技术工作的能力。”因此，编写的会计硕士研究生教材，要适应硕士研究生达到“掌握坚实的基础理论和系统的专门知识”的要求，这不同于会计专业本科教材。

编写会计硕士研究生教材的原则：（1）系统性，阐述在本门课程领域内应该介绍和研究的内容；（2）综合性，阐述在本门课程领域内中国乃至世界会计学者已取得的研究成果；（3）基础性，阐述在本门课程领域内起指导性、引导性的重要的研究成果；（4）实践性，反映实际会计工作的经验和会计工作规律，内容有利于指导实际工作，并具有可操作性和参考性；（5）学术性，阐述在学术界已

具有共识的“是什么”的内容，并进一步阐述对这些问题和其他方面内容的深层次认识和不同认识，属于“为什么”、“怎么样”的内容；（6）前沿性，阐述在本门课程领域内正在研究的或将要研究的问题和内容；（7）创新性，反映研究的新成果，内容有利于培养研究生的创新意识、创新思维能力和创新技能；（8）鲜明性，客观地介绍会计界对研究问题的各种观点，是肯定、否定或待研究，同时也要充分地阐述编者在这些方面的研究成果和学术观点；（9）国际性，阐述在本门课程领域内包括国外会计学者在内的已取得的研究成果和达到的水平；（10）衔接性，反映的内容能前后衔接，能与会计本科课程的内容相衔接，是在本科教材内容基础之上的深入研究，能与会计博士课程内容相衔接，为进入博士课程学习打下坚实的基础。会计硕士研究生教材是学术性的专著，每本教材需要按照编写原则，反映本门学科的学术水平和编写者对本门学科研究的学术水平。

在会计硕士研究生教材体系中，主要课程有：《会计基础理论研究》、《财务会计研究》、《成本会计研究》、《成本管理研究》、《管理会计研究》、《财务管理研究》、《国际比较会计研究》、《审计研究》和《会计信息系统研究》。

为了更好地编写会计硕士研究生教材，特成立了高等院校会计硕士研究生系列教材编委会，以便统筹规划，设计会计硕士研究生教材体系，协调各种教材内容之间的联系，确定编写要求，制定编写计划；本套教材实行主编负责制，每本书的主编负责本书的规划，拟定内容体系，制定编写大纲和编写计划。

编写会计硕士研究生教材是一项系统工程，需要会计界同仁，以邓小平理论为指导，解放思想，从实际出发，共同努力完成。

高等院校会计硕士研究生系列教材编委会

2001.4.1

前 言

为适应会计专业硕士研究生教学的需要，在交流、学习有关院校会计硕士研究生教学内容，教材和教学经验的基础上，按照《中华人民共和国学位条例》对硕士研究生规定“在本门学科上掌握坚实的基础理论和系统的专门知识”的要求，以及“高等院校会计硕士研究生系列教材编委会”制定的有关编写会计硕士研究生教材的原则，我们编写了《成本会计研究》教材。

在社会主义市场经济体制下，在当今开放的全球一体化的信息经济时代，企业综合运用成本、质量、服务和高新技术参与市场全方位竞争，其中成本在企业竞争中占有至关重要的地位。优胜劣汰是竞争的基本法则，企业要生存，求发展，就必须苦练内功，强化成本管理职能，采取各种有效措施降低产品和劳务的成本，才能以优质的产品和服务，在竞争中立于不败之地。因而现代企业管理必须更加重视成本，成本管理也必须更加科学化。随着成本会计理论研究和实践的发展，新的理论研究成果不断涌现，成功的实践经验不断总结。本教材力求立足于成本会计研究的理论前沿，较为全面、客观地介绍和评价本学科领域中各种理论流派观点、方法和国内外发展方向，为进一步深入研究相关问题起到引导性作用。

本教材具有五个特点：（1）基础性。对于涉及成本会计理论的基本问题展开讨论，强调对成本经济内涵及成本管理系统的全面把握；（2）学术性。在介绍成本学术界对各种问题的不同观点基础上，同时也阐述作者对这些问题的评价和认识；（3）前沿性。密切

关注国内外尤其是我国企业成本管理研究和改革实践发展的动向，尽力介绍在现代企业环境下，新的成本管理理念和方法；（4）系统性。从基础理论研究，成本核算方法研究到成本管理实务与发展，系统介绍成本会计所涉及的各个领域；（5）实用性。成本会计具有很强的操作方法特点，因而本教材不仅有助于引导成本理论研究，对于指导成本实务工作也有一定的意义。

本书分三篇共九章，其中，第二章、第三章、第四章、第五章由华南理工大学工商管理学院李定安教授撰写；第一章、第八章、第九章由河南财经学院孟祥霞副教授撰写；第六章由山东经济学院胡元木教授撰写；第七章由珠海电视大学马元驹副教授撰写。全书由李定安教授、孟祥霞副教授任主编，付建设教授、张庆昌副教授任副主编，由李定安教授编写大纲，并对全书进行总纂。

本书适用于普通高等院校会计学专业硕士研究生教学和攻读会计学硕士学位教学需要，也适用于在职会计师，高级会计师和其他人员提高业务水平、更新知识的继续教育需要，也可以作为其他教学人员和管理人员学习和工作参考，在编写过程中，我们得到经济科学出版社侯加恒主任，吕萍副主任和有关单位的大力支持，在此表示感谢。由于我们水平有限，调查研究不够，书中缺点错误和疏漏在所难免，热忱欢迎读者批评指正。

编 者

2001 年 7 月

目 录

第一篇 成本理论研究

第 1 章 成本会计的产生与发展	1
1.1 成本会计的产生	1
1.2 成本管理发展的历史趋向	10
1.3 成本会计的理论基础与理论结构	16
1.4 战略成本管理	24
思考题	38
第 2 章 成本基础理论研究	40
2.1 成本及其相关理论概念研究	40
2.2 成本的经济内涵及分类	64
2.3 成本管理系统理论	79
思考题	86
第 3 章 社会成本理论	87
3.1 几种不同的社会成本观念	87
3.2 社会成本理论的产生与发展	92
3.3 社会成本研究的经济背景	100
3.4 社会经济系统与社会经济成本的性质	106
3.5 社会经济成本系统的结构	109
3.6 社会经济成本的计量与调控	115
思考题	120

第二篇 成本核算理论与方法

第4章 成本核算理论（一）	121
4.1 成本核算基础理论	121
4.2 生产费用分配方法理论模型	139
4.3 在产品成本计算方法的改进	162
4.4 废品损失费用汇集与分配方法	167
思考题	189
习题	189
第5章 成本核算理论（二）	192
5.1 逐步结转分步法计算模型	192
5.2 平行结转分步法计算模型	207
5.3 按定额成本结转的分步法	217
5.4 分步法与其他方法的结合应用	230
思考题	246
习题	246
第6章 作业基础成本法	250
6.1 作业基础成本法的产生	250
6.2 作业基础成本法的本质	253
6.3 作业基础成本法的相关概念	255
6.4 作业基础成本法的基本内容和运行规则	258
6.5 作业基础成本法运用实例	260
6.6 作业基础成本法与传统成本计算法的比较	273
6.7 作业基础成本法在我国的应用	275
思考题	277
习题	278
第7章 成本管理信息系统的设计与开发	280
7.1 成本管理信息系统设计与开发概述	280
7.2 成本管理信息系统的设计与开发	282

7.3 成本管理信息系统的测试、维护与更新	292
7.4 成本信息处理系统	295
7.5 成本决策支持系统	302
7.6 成本控制支持系统	307
思考题	310

第三篇 成本核算实务

第 8 章 工业企业成本核算实务	311
8.1 采掘工业成本核算	312
8.2 电力工业成本核算	314
8.3 化学工业成本核算	316
8.4 纺织工业成本核算	318
8.5 建材工业成本核算	321
8.6 机械电子工业成本核算	326
8.7 轻工业成本核算	328
8.8 冶金工业成本核算	330
思考题	335
习题	335
第 9 章 其他行业成本核算实务	352
9.1 商业物资贸易企业成本核算	352
9.2 交通运输企业成本核算	358
9.3 施工企业成本核算	364
9.4 房地产开发企业成本核算	370
9.5 邮电通讯企业成本核算	375
9.6 旅游饮食服务企业成本核算	378
思考题	382
参考文献	383

第一篇

成本理论研究

第 1 章 成本会计的产生与发展

1.1 成本会计的产生

成本会计作为会计学相对独立的分支学科，其理论与方法是随着社会生产力水平的提高和经济管理的客观需要逐步形成和发展的。对于成本会计的起源，发展到今天经历了几个阶段，学术界意见不一。不过，大多数学者认为，成本会计产生以后，随着社会经济发展，先后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。有的学者称这三个阶段为成本会计的三次革命。早期阶段成本会计发展较慢，到了近代、特别是现代阶段发展较快。成本会计是在时间的长河中延续发展的，人们并不能把各个历史阶段截然分开，然而，为了叙述的方便，我们还是将成本会计产生和发展的历程人为地划分为若干个段落。

1.1.1 成本会计的萌芽

成本会计究竟产生于何时，学者们见解各异。一种观点认为，

成本计算的若干方法，早在 14 世纪就已经发生（美国《工商经济月刊》1948 年第二卷第三期“成本会计史的发展——美国会计学会所属成本会计委员会之初步报告之一”）。另一种观点认为，成本会计是在 19 世纪下半叶，商人们为了决定交易价格而产生的（日本新版《会计学大辞典》）。实际上，在人类历史发展的初期阶段，人们通过生产实践，很早就认识到，在进行生产的同时，有必要把生产活动过程的内容记录下来，并计算生产活动的数量方面，即一方面核算收入，同时要核算支出，以便计算投入、产出之比，评价经济效益的高低。在社会生产力水平比较低下，经济业务比较简单的历史阶段，支出的核算相当简单，不需要专门的计算方法。随着生产力的发展和产业机构的出现，经济关系开始复杂化，客观上需要重视和计算企业的耗费支出，于是出现了成本会计的萌芽。正如有的学者所指出的，在会计上，工业成本会计与商业复式簿记一样是意大利文艺复兴的产物。“某些成本计算方法如复式簿记一样古老”^①。14 世纪的意大利，随着贸易的发展和生产技术的改进，导致银行家和商人纷纷建立产业分支机构，从而使家庭制造业即工场手工业开始变得重要起来。一方面，产品的生产在各个技工自己家里进行，需要把加工工序每个步骤发生的生产耗费情况计入辅助账簿，检查付给在企业外部生产人员的材料和报酬，以及返回的完工产品的耗费和不同种类商品的利润。此时生产几乎不需要机械设备，在经营矿产开采和冶炼厂的一些冒险事业投资者的会计核算中，已经开始实行低水平的成本核算。冒险事业投资和早期制造商所采用的家庭手工业生产制度是推动成本会计产生的最直接的因素。另一方面，此时商业资本占优势，工业资本处在初期阶段，工场在接受顾客的订货时需要定价，于是出现了满足定价需要的估计成本。为了使估计成本接近实际，开始用统计方法粗略地计算和汇总生产过程中发生的直接费用，对数额不大的间接费用则作为损失

^① 参见（美）迈克尔·查特菲尔德：《会计思想史》，中国商业出版社 1989 年 10 月版。

处理,这种极为粗略的匡算为成本计算奠定了基础。

据考证,16世纪意大利和英国的某些印刷业已将出现了分批计算成本的原始方法,并设置账户进行成本登记,形成产成品的永续盘存记录。个别多步骤的棉纺织工业企业已经运用比较复杂的成本账户,按不同的生产程序归集各项生产费用,然后定期汇总转入总分类账,据以计算本期损益。但是当时的成本记录和会计核算账户体系并未真正结合为一体,也没有将间接费用分摊于产品成本。

从欧洲文艺复兴时期至18世纪末,成本会计方法几乎没有得到发展,成本会计理论远远落后于实践。工业成本会计之所以在这一时期发展进程比较缓慢,其主要原因在于:一是重型机械设备很少使用,间接费用占总成本的比重很小,人工成本和材料成本构成产品成本的绝大部分,而且企业一般不生产种类繁多的产品,费用的分配比较简单。二是当时工业会计知识的传播非常困难。成本会计方法被视为工厂机密,工厂不对外公布成本资料和成本计算方法,没有探讨制造业成本会计的专著,很少有会计人员对成本会计进行综合考察,从而阻碍了成本会计方法的研究和发展。三是企业的竞争压力比较小,许多早期处于资本原始积累阶段的企业家能够比较容易地取得行业的垄断地位。另外,由于产品的售价远远高于成本,加上成功的技术革新,使得人们认为巨额利润的产生与成本数据的利用没有多少联系。

1.1.2 早期成本会计阶段(1880~1920年)

1880~1920年这40年,被会计史学家公认为“成本会计的繁荣发展时期”。成本会计已从采用与中世纪复式簿记一样古老的原始记录方式阶段,发展到出现可以与今天的成本会计中论述的许多方法相媲美的,优秀的成本会计实务阶段。工业成本会计迅速发展的社会经济背景是产业革命的完成和科学管理运动的兴起。工业资本主义产生于十八世纪的末期,当时的欧洲已经进入资本主义社会。从18世纪60年代起,英国率先开始了产业革命,并迅速席卷

整个欧洲大陆。十九世纪英国和美国的工业技术发生了巨大变革，给成本会计的发展带来了新的机遇。在产业革命时期，一方面，机器代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场，机器大工业逐渐形成，劳动力作为商品而买卖和被资本所雇佣的社会条件已经成熟，生产商品所消耗的不仅仅只是自然资源，还有活劳动；另一方面，重型机器设备在资产中所占比重越来越大，产品制造程序日趋复杂，使间接费用越来越重要，而且，产品种类的增多，又使间接费用的计算和分配变得复杂起来。随着工业化大生产基本格局的形成，不少公司的组织规模一直处于不断扩张之中，大公司，尤其在工业中那些具有垄断组织特征的大公司，开始在经济发达国家处于支配地位。面向全国市场生产的企业支配着大多数重要产业。他们从整体上进一步提出成本计算的系统化和科学化问题，要求将成本计算纳入复式簿记体系，实现成本记录与会计账户体系有机结合，以提供准确的生产成本资料。另外，在这一时期，泰罗科学管理制度刚刚兴起，也给成本管理带来了直接的影响。

在这个时期中，对成本会计作出贡献的不仅是会计师，而且还有工程师。工业工程师在成本会计初期发展阶段，比核算员和一般会计师们对成本计算方法表现出更积极的关心，例如，美国早在15世纪后期，机械工程师们就开始纷纷寻求关于归集生产费用和计算产品成本的方法。又如，在此期间，美国金属制造企业的工程管理人员在分析生产效率和产品利润中提出了新的成本计量技术。事实上，许多成本会计问题就是由他们提出并和会计师共同努力下得到解决的：（1）间接费用的分摊。经过长时间的激烈争论，首先解决了有关间接费用应该包括哪些项目，以及间接制造费用和销售费用、管理费用的划分问题；其次是解决了如何确定间接费用的分配标准的问题，早期的成本会计实务倾向于使用主要成本或人工成本作为间接费用的分配基础，以后逐渐转向使用机器小时，增强了营业收入和费用的配比性。（2）成本记录和会计账户的一体化。成本记录和会计账户的一体化设计，使工业企业计算损益的方法得到了改进而变得更为完善。成本计算由账外纳入账内，使企业制造过

程的生产成本纳入会计系统的核算与控制之中。这样,有关单位产品成本的构成及其变动的信息,可以通过会计的日常核算程序及时地提供出来,同时能够对存货进行连续地控制。关于成本记录和会计账户一体化问题,大多数英国会计学者曾坚持两套账应各自独立,然而,记录的一体化问题比较容易地为美国会计学家所接受,而且在企业中被逐渐采用。有的学者将成本计算过程由账外演进到账内称为成本会计的“第一次革命”。(3) 标准成本的设计。很多会计师和工程师的著作中均强调标准成本对于成本控制,以及对于分析无效率成本和闲置的生产能力的重要作用,不少工业企业设计了相当完善的标准成本会计制度,并将之付诸实践。(4) 英国和美国等国家的制造业已经开始根据生产的特点,运用分批(定单)成本法或分步法计算产品成本,完整的成本计算方法体系已趋成熟。(5) 建立材料领发管理办法。如设置材料卡片和材料账户,进行材料的数量和金额核算;建立材料管理的永续盘存制,采用领料单制度,按先进先出法计算消耗材料成本等。

由于这一时期的成本会计主要是对生产过程中消耗的材料、工资、制造费用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,因而,这一时期的成本会计也称之为核算型成本会计。

该时期有关成本会计方面的著作纷纷出版。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. Metcalfe)著的《工厂成本》,他提倡用“车间定单卡”记录原材料消耗和人工工时使用情况,每日收集这些卡片,编制反映投入各项工作的原料费和人工费的成本表。这一制度主要解决了费用归集问题。1887年由英国电力工程师E. 加克(E. Carcke)和特许会计师J. M. 费尔斯(J. M. Fells)合著的《工厂会计》出版,该书被认为是19世纪最著名、最有影响的成本会计著作,他们是最早主张按复式簿记法设置所有的成本账户,将该账户与会计记录完全结合起来的人,并从概念上对间接费用作出解释,提出划分工厂成本和管理费用,工厂成本应分配于各种产品,管理费用应直接分配于损益的观点。该书还提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转