

山西财经大学会计系列教材

主编 / 陈云

成本会计学

CHENG BEN XUE JI

KUAIJI

XILIE

JIAOCAI

中国物价出版社

山西财经大学会计系列教材编委会

主 任 李端生 郭泽光

副主任 张一贞 杜善学

编 委 (以姓氏笔划为序)

王春燕(教 授) 李端生(教 授)

李玉敏(教 授) 李占国(教 授)

杜善学(教 授) 宋文彪(教 授)

宋振康(副教授) 辛茂荀(副教授)

吴秋生(副教授) 陈 云(副教授)

张一贞(教 授) 郭泽光(教 授)

序

2010年之前,在我国建立与经济体制改革总体目标和行动纲领相适应的社会主义市场经济会计模式,实现会计的现代化、法制化和国际化,是我国会计改革与发展的基本目标。实现这一目标,不仅要依靠会计理论与会计实践工作的密切配合,而且需要会计教育工作的鼎力支持。作为会计教育体系主干的会计本科教育,承担着为社会主义现代化建设培养会计人才的主要任务,其教育质量在很大程度上决定社会主义市场经济会计模式的构建和运行。因此,重建会计教育模式,加强会计学科建设,更新会计教学内容,改进会计教学方式,乃是当前会计教育所面临的问题。而要想有效解决这些问题,必须有高质量的会计教材体系作保证。我们正是围绕这一思路,编著了《山西财经大学会计学专业系列教材》。

本系列教材第一批预计由8本组成,分别是:《基础会计学》、《中级财务会计学》、《高级财务会计》、《成本会计学》、《财务管理学》、《管理会计学》、《电算化会计》、《审计学》。

适应新世纪知识经济对会计本科教育的挑战,紧跟中国会计改革与发展的步伐,满足社会主义市场经济会计模式对会计人才培养的要求,遵循会计本科教育的规律,并服务于培养目标,是我们编著本系列教材的基本指导思想,其具体原则是:

1. 基础性。注重对会计各学科基本理论、基础知识和基本技能的全面介绍和准确表述,确保系列教材的理论高度和知识含量。
2. 实践性。遵循会计实际工作规律,反映实际工作经验,满

足会计实务工作既立足中国实际,又与国际会计惯例接轨的需要,实现会计国家化与国际化的最佳协调。

3. 规范性。强调教材中所涉及的业务内容和会计处理方法,既符合我国现行会计法规制度的要求,又适应会计规范体系的改革趋势。

4. 系统性。强调各教材之间内容上的衔接性和互补性、结构上的一致性、逻辑上的严密性,使之真正成为科学完善的会计教材体系。

5. 前瞻性。力求对各学科所含知识的最新发展动态作出概括反映和科学预测,以教材的超前性保证其稳定性。

尽管我们在系列教材的编著中,遵循了上述指导思想和原则,但由于我们学术水平有限,对一些问题的认识不够深刻,加之时间紧、任务重,各门教材中均可能存在不成熟或谬误之处。恳请会计学专家、学者和广大读者提出批评指导意见,以便再版时进行修订。

山西财经大学会计学专业
系列教材编委会

2001年1月10日

前 言

为了适应高等财经院校会计、审计等专业教学改革和广大财会人员更新知识的需要,我们编写了《成本会计学》教材。本书作为财经类会计、审计专业的本科教科书,在展现各种会计方法和手段时,注重从理论上阐释,力求基础理论扎实,并兼顾稳定性与前瞻性,尽可能吸纳本学科最新的研究成果,它不仅适用于高等财经院校会计教学,对于从事会计实务的管理人员,乃至从事经济管理的管理人员,都是适用的。

全书共分 21 章,其中第一、二、三章、第十三章第一节、第十四、二十、二十一章由陈云编写;第十二章四、五、六节和十八、十九章由宋振康编写;第四、六、七章由何存花编写;第五、十、十一章由袁水林编写;第八、九章由郝亭生编写;第十五、十六、十七章由王东升编写;第十二章一、二、三节和第十三章第二节由闫永林编写。最后由陈云副教授对全书进行总纂并审阅定稿。

由于作者水平有限,加之时间仓促,书中难免有错误和不妥之处,恳请广大读者批评指正。

编著者

2001 年 2 月

目 录

第一篇 绪 论

| | |
|----------------------|-------|
| 第一章 总 论 | (3) |
| 第一节 成本会计的形成和发展 | (3) |
| 第二节 企业成本的一般概念 | (9) |
| 第三节 企业成本分类 | (17) |
| 第四节 企业成本管理系统 | (23) |
| 第五节 成本管理的基础工作 | (30) |

第二篇 成本核算一般

| | |
|------------------------|------|
| 第二章 生产费用核算概述 | (37) |
| 第一节 生产费用核算的意义及内容 | (37) |
| 第二节 生产费用分类 | (42) |
| 第三节 生产费用核算体系 | (48) |
| 第三章 成本核算原理 | (55) |
| 第一节 成本核算的基本假定 | (55) |
| 第二节 成本核算原则 | (60) |
| 第三节 成本核算对象 | (62) |
| 第四章 生产费用的核算 | (64) |
| 第一节 要素费用核算的程序 | (64) |

| | | |
|------------|-------------------------------|--------------|
| 第二节 | 待摊费用和预提费用核算····· | (110) |
| 第三节 | 辅助生产费用的核算····· | (115) |
| 第四节 | 制造费用核算····· | (129) |
| 第五节 | 废品损失与停工损失的核算····· | (137) |
| 第五章 | 完工产品成本的计算和结转····· | (146) |
| 第一节 | 在产品数量的核算····· | (146) |
| 第二节 | 生产费用在完工产品与在产品之间 分配的方法····· | (149) |
| 第三节 | 完工产品成本的结转····· | (168) |

第三篇 产品成本计算的基本方法

| | | |
|------------|--|--------------|
| 第六章 | 生产类型和管理要求与产品成本计算基本方法 的关系····· | (173) |
| 第七章 | 品种法····· | (176) |
| 第一节 | 品种法的特点和适用范围····· | (176) |
| 第二节 | 品种法的计算程序····· | (177) |
| 第八章 | 分批法····· | (179) |
| 第一节 | 分批法概述····· | (179) |
| 第二节 | 简化的分批法····· | (190) |
| 第九章 | 分步法····· | (195) |
| 第一节 | 分步法概述····· | (195) |
| 第二节 | 逐步结转分步法····· | (197) |
| 第三节 | 平行结转分步法····· | (210) |

第四篇 产品成本计算的辅助方法

| | | |
|------------|-----------------|--------------|
| 第十章 | 分类法····· | (235) |
|------------|-----------------|--------------|

| | | |
|-------------|-----------------------|-------|
| 第一节 | 分类法的基本原理····· | (235) |
| 第二节 | 联产品、副产品和等级产品成本计算····· | (243) |
| 第十一章 | 定额法 ····· | (252) |
| 第一节 | 定额法的特点····· | (252) |
| 第二节 | 定额成本的制定····· | (254) |
| 第三节 | 脱离定额差异的核算····· | (259) |
| 第四节 | 材料成本差异的分配····· | (266) |
| 第五节 | 定额变动差异的计算····· | (268) |
| 第六节 | 产品实际成本的计算····· | (271) |
| 第七节 | 定额法评价····· | (275) |
| 第十二章 | 标准成本法 ····· | (277) |
| 第一节 | 标准成本的意义及内容····· | (282) |
| 第二节 | 标准成本的制定····· | (280) |
| 第三节 | 标准成本的类型····· | (285) |
| 第四节 | 成本差异的计算与分析····· | (287) |
| 第五节 | 标准成本法的核算程序及账务处理····· | (291) |
| 第六节 | 标准成本法与定额成本法的比较····· | (293) |
| 第十三章 | 变动成本法 ····· | (295) |
| 第一节 | 变动成本法的特点····· | (295) |
| 第二节 | 变动成本法的计算程序····· | (303) |

第五篇 其他行业成本核算

| | | |
|-------------|-----------------------|-------|
| 第十四章 | 其他行业成本核算 ····· | (309) |
| 第一节 | 交通运输企业成本核算····· | (309) |
| 第二节 | 施工企业成本核算····· | (315) |
| 第三节 | 商业贸易企业成本核算····· | (318) |
| 第四节 | 房地产开发企业成本核算····· | (323) |

| | | |
|-----|-------------------|-------|
| 第五节 | 畜禽、水产企业成本核算 | (326) |
| 第六节 | 第三产业成本核算 | 329) |
| 第七节 | 农业生产成本核算 | (336) |

第六篇 成本预测与成本决策

| | | |
|-------------|-------------------|-------|
| 第十五章 | 成本预测 | (343) |
| 第一节 | 成本预测的意义和程序 | (343) |
| 第二节 | 成本预测的一般方法 | (346) |
| 第十六章 | 成本决策 | (359) |
| 第一节 | 成本决策的意义 | (359) |
| 第二节 | 产品设计阶段的成本决策 | (360) |
| 第三节 | 生产组织中的成本决策 | (370) |
| 第十七章 | 成本控制 | (372) |
| 第一节 | 成本控制的意義和原則 | (372) |
| 第二节 | 目标成本的意义和种类 | (375) |

第七篇 成本报表与成本分析

| | | |
|-------------|-----------------------|-------|
| 第十八章 | 工业企业成本报表 | (383) |
| 第一节 | 工业企业成本报表概述 | (383) |
| 第二节 | 工业企业成本报表的编制 | (384) |
| 第十九章 | 工业企业成本分析 | (397) |
| 第一节 | 成本分析概述 | (397) |
| 第二节 | 主要产品单位成本分析 | (403) |
| 第三节 | 可比产品成本分析 | (408) |

第八篇 现代成本理论的发展

| | |
|---------------------------|-------|
| 第二十章 作业成本 ····· | (415) |
| 第一节 作业成本法的基本内容····· | (415) |
| 第二节 作业成本核算与传统成本核算的比较····· | (422) |
| 第三节 关于作业成本算法在我国的应用····· | (426) |
| 第二十一章 成本的内涵 ····· | (429) |
| 第一节 环境成本和自然资源成本····· | (429) |
| 第二节 人力资源成本····· | (435) |
| 第三节 资本成本····· | (437) |
| 第四节 衍生成本····· | (440) |

第一篇 绪论

第一章 总论

第一节 成本会计的形成和发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。但成本会计产生在什么年代，众说纷纭。有的学者认为早在14世纪就初见端倪^①；有的学者认为成本会计是在19世纪下半叶，首先是为了决定价格而产生的^②。但多数学者的意见倾向于认为1880—1920年是成本会计奠基时期，它是随着社会经济发 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，才逐步成长完善起来。

一、早期成本会计阶段（1880—1920年）

成本会计起源于英国，后来传入美国及其它国家，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，用工厂制代替了手工工场；企业规模逐渐扩大，出现了竞争，生产成本得到了普遍重视。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

① “成本会计之史的发展——美国会计学会所属成本会计委员会之初步报告之一”，《工商经济月刊》1943年第二卷第三期。

② 《会计学大辞典》，日本新版，第281—282页。

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对生产过程中生产消耗进行系统的汇集与计算，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。在这一时期，成本会计取得以下进展：

1. 建立材料核算和管理办法：如设立材料账户和材料卡片，并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”，建立材料管理和“永续盘存制”，采取领料单制度（当时称领料许可证）控制材料耗用量，按先进先出法计算材料耗用成本。

2. 建立工时记录和人工成本计算方法：对工人使用时间卡片，登记工作时间和完成产量；将人工成本先按部门归集，再分配给各种产品，以便控制和正确计算人工成本。

3. 建立间接制造费用分配方法：随着工厂制度的建立，企业生产设备大量增加，间接制造费用也增长很快，成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列作成本，而将间接制造费用作为生产损失的作法，在实践中先后提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配理论。

4. 制造业根据生产特点，采用分批成本法或分步成本计算法计算产品成本。

5. 在理论方面，有关成本会计著作纷纷出版，被称为第一成本会计著作的是1885年出版的H. 梅特卡夫(H. Metcalfe)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”账户借贷双方余额来结算，即为营业毛利。这本书对于成本会计的建立，具有极为重要的意义，被认为是19世纪最著名、最有影响的成本会计专著。

6. 在组织方面, 1919年美国成立了全国成本会计师联合会, 同年, 英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计开展了一系列研究, 为成本会计的理论和方法基础的奠定作出了贡献。

二、近代成本会计阶段 (1921—1945年)

20世纪初, 资本主义企业推行泰罗制度。这个制度“一方面是资产阶级剥削最巧妙的残酷手段, 另一方面是一系列最丰富的科学成就”⁽¹⁾。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。泰勒的科学管理方法, 也给成本会计提供了启示。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, 成本没有有效的控制, 生产中浪费了, 只有事后计算实际成本才知道。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成本分析。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完善和发展, 形成了管理成本会计的雏形, 它标志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业绩。

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

(1) 《列宁选集》第3卷, 第511页, 人民出版社1972年第2版。

到各种行业，并深入应用到一个企业内部和各个主要部门，特别是应用到企业经营的销售方面。同时出版了不少成本会计名著。例如：美国尼科尔森(J. L. Nicholson)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。

在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”。

三、现代成本会计阶段（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，企业规模越来越大，跨国公司大量出现，市场竞争十分剧烈，伴随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，形成了新型的注重管理的经营型成本会计，其主要内容如下：

（一）开展成本的预算和决策

为了主动控制成本，现代成本会计转向把成本的预算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预算；运用决策理论和方法，依据各种成本数据，按照成本最优化的要求，研究各种方案的可行性，选取最优方案，谋取企业的最佳效益，从而使成本会计向预防性管理方向发展。

（二）实行目标成本计算

随着美国管理学家德鲁克(P. Drucker)在 50 年代所提出目标管理理论的应用, 成本会计有了新的发展。在产品的设计之前, 按照客户能接受的价格确定产品售价和目标利润, 然后确定目标成本; 用目标成本控制产品设计, 使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。这样, 成本会计扩展到技术领域, 从经济着眼, 从技术着手, 把技术与经济结合起来, 有效地促进成本降低。

（三）实施责任成本计算

随着企业规模日益扩大和管理日趋复杂, 管理集权制转为分权制。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, 使成本控制更为有效。

（四）实行变动成本计算法

这种成本计算模式只把变动成本计入产品成本, 而把当期固定费从销售收入中扣除, 免去固定成本的分配计算程序。它既减少了计算工作量, 还为企业进行预测和决策创造了便利条件。

（五）推行质量成本计算

随着工业生产发展, 企业对质量管理日益重视。到 60 年代, 质量成本概念基本形成, 确定了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法, 从而扩大了质量成本的研究领域。

（六）作业制成本计算法的应用

由于产业从劳动密集型向技术密集型转化的速度加快, 某些产品由大量生产转化为弹性生产, 引起间接制造费用比重大幅度提高。如按传统方法分配间接制造费用, 很难保证产品成本的真实性。因而美国会计学家在 80 年代提出作业制成本计算方法, 即以作业为基础的成本计算制度(Activity-Based Costing System)简称 ABC 制度, 这一制度同传统成本计算制度相比, 能够获得较