


● 厦门大学中青年会计系列教材

成本会计学

主编 谢 灵

主审 余绪缨

 中国人民大学出版社

厦门大学中青年会计系列教材

成本会计学

主编 谢 灵
主审 余绪缨

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/谢灵主编.

北京:中国人民大学出版社,2004

(厦门大学中青年会计系列教材)

ISBN 7-300-06148-6/F·1972

I. 成…

II. 谢…

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 (2004) 第 115359 号

厦门大学中青年会计系列教材

成本会计学

主编 谢 灵

主审 余绪纛

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室) 010-62511239 (出版部)

010-82501766 (邮购部) 010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司) 010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.itrnet.net> (中国教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京宏伟双华印刷有限公司

开 本 787×965 毫米 1/16 版 次 2004 年 11 月第 1 版

印 张 23.5 印 次 2004 年 11 月第 1 次印刷

字 数 423 000 定 价 29.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

谢灵同志撰写的《成本会计学》一书是以她长期在高校进行成本会计和相关课程教学，同时在企业进行管理咨询取得丰富的实践经验为依托，在认真钻研、消化、吸收大量中外相关理论文献和实践资料的基础上，对已有的理论和实践成果系统地进行总结和开拓的结晶。本书视野广阔，取材丰富，环环相扣，前后贯通，甚见功底。

纵观全书，我认为，它有以下主要特点：

一、夯实基础

本书的第2章到第10章、第12章到第13章，着重论述成本会计的基础性内容，这些都是大学本科会计专业的同学必须重点掌握的。作者在论述这些内容时，避免了平铺直叙，力求做到繁简适度，深入浅出，引人入胜。这是作者在长期教学实践中所感悟到的教学艺术。

二、理论与实践相结合

人们常说：“理论是灰色的，而实践之树常青。”它说明：只有根植于实践的理论，才能具有真正理论上的威力。正由于作者在实务界具有丰富的实践经验，才能对相关文献上的理论成果具有深刻的感悟、洞察和判别的能力，从而能做到要言不烦，将相关的理论讲清、讲透、讲活，否则，不可能达到这样的境界。这也正如爱国诗人陆游所说：“纸上得来终觉浅，绝知此事要躬行。”

三、继承与开拓相结合

一个严肃的学者做学问，必须严格遵循公认的学术规范，正确处理继承与开拓的关系，也就是说：后人的研究必须在前人已经达到的高度上继续攀登，在前

人已经达到的终点上继续前进。本书的撰写，作者较好地遵循了这一原则。也就是，作者在本书中，能做到旁征博引，言必有据，引用中外相关文献，都能详细注明出处。因为只有这样，以已有的成果为基础，推陈出新，申述己见，才能使人们看到作者新提出理论观点有清晰的脉络可循，决非徒托空言的“无源之水，无本之书”。这种可贵学风，是应充分肯定并普遍遵循的。

四、对新事物具有敏锐的洞察力

本书的第11章以及第四篇各章论述的主要内容，都是适应社会经济条件的新变化，于20世纪80年代以后在成本会计理论与实践形成和发展起来的新事物。作者对此具有敏锐的洞察力，并在对大量中外理论文献和实践资料认真地进行分析研究的基础上，按照本书的特点和要求，将相关内容纳入一个结构严谨的理论框架中条分缕析地进行论述，使成本会计的新发展较好地体现了“对内深化”与“对外扩展”并重和时代性与前瞻性的统一。

我作为她攻读博士学位的导师，近年来同她保持着经常性的学术联系，深知她在计量经济学、管理学、财务学、会计学等方面均具有较好的理论功底，并具有较强的理论洞察力和锲而不舍的拼搏精神。这些条件，使她在撰写本书时，能做到得心应手、深入浅出、游刃有余，从而大大提高了本书论述的逻辑严密性和引人入胜的可读性。喜见中青年一代学者的迅速成长，故乐于略写数语为之序。

全绪经

2004年9月28日于厦门大学

敬贤楼（9-302）

传统意义上的成本会计侧重于生产成本的核算，其主要目的是为企业编制资产负债表、损益表提供相关的成本信息，实际上，可以视为财务会计的一个组成部分。成本会计向纵深发展，从单纯的生产成本核算发展到成本核算与成本控制相结合，使成本会计开始深入生产过程，通过“预算控制”、“标准的制定和实施”、“差异分析”等方法，实行事先计划、事中控制和事后分析相结合，为挖掘降低成本潜力服务，发挥一定的内部管理职能，可视为近代管理会计的萌芽。

近20年来，科学技术的迅速发展，现代企业的竞争环境日益严峻。企业组织柔性化、服务理念顾客化、信息系统网络化、市场视野全球化以及人本管理理念的形成和发展等，使传统的成本会计的理论与方法发生了革命性的变化。因此，将成本会计的理论与方法建立的基础由产品成本转移到含义更广泛、层次更高的战略成本上就成为历史发展的必然。本书从介绍成本的基本概念入手，全面论述了成本核算、成本控制的理论与方法，并进一步从战略高度，着眼于取得和发展企业的成本优势和竞争优势，全面论述了价值链与作业管理、目标成本、约束理论与生命周期成本管理、全面质量管理、适时生产制与倒推成本法等一系列战略成本管理的基本理论与方法。

本书的编写遵循余绪缨教授确立的“立足现实，展望未来；立足中国，放眼世界；博采众长，综合运用”的撰写原则，充分借鉴国内外学者在成本会计理论与方法上的研究成果，结合企业实践，力图展示现代成本会计的基本内容及其发展趋势，使教材具有现实性、探讨性和前瞻性的特征，以较好地发挥理论对实践的先导作用。

本书共分为四篇，每篇都以简短的“引言”为先导，以通俗的语言和实际发生的案例引发读者对本篇所涉及的问题感兴趣并加以思考，力图做到深入浅出、通俗易懂。

本书适用于会计学专业和其他相关专业的本科教学，也可供相关专业研究生教学参考，同时也可作为实务界企业经济管理人员、会计人员的培训教材以及自学参考。

在本书撰写过程中，我的导师余绪缨教授进行了指导和审阅，并得到中国人民大学出版社的大力支持，对此表示衷心感谢。

虽然本人在编写过程中尽了最大努力，但由于编写时间和水平有限，书中难免有不当和错误之处，敬请广大读者批评指正，以便今后进一步改进、提高。

谢 灵

2004年9月于厦门大学敬贤楼（1-202）

第一篇 总论

引言.....	(3)
第1章 总论.....	(5)
第一节 成本的基本概念.....	(5)
第二节 成本会计的基本概念	(10)
第三节 成本会计的发展历程	(17)
思考与练习	(23)

第二篇 成本核算

引言	(29)
第2章 产品成本核算方法概述	(34)
第一节 产品成本核算系统的设计	(34)
第二节 产品成本核算的基本原则和要求	(39)
第三节 产品成本核算的基础工作	(43)
第四节 产品成本核算的基本程序	(45)
思考与练习	(48)
第3章 直接成本的核算	(49)
第一节 直接材料成本的核算	(49)
第二节 直接人工成本的核算	(59)

思考与练习	(61)
第4章 间接成本的核算	(64)
第一节 辅助生产成本的核算	(64)
第二节 制造费用的核算	(73)
思考与练习	(81)
第5章 完工产品与在产品成本核算	(83)
第一节 完工产品与在产品成本分配方法	(84)
第二节 约当产量法	(86)
思考与练习	(90)
第6章 生产损失的核算	(93)
第一节 生产损失的基本概念	(93)
第二节 废品损失的核算	(94)
第三节 停工损失的核算	(101)
思考与练习	(104)
第7章 联产品与副产品的成本核算	(108)
第一节 联产品、副产品的基本概念	(108)
第二节 联合成本的分配方法	(110)
第三节 副产品成本核算	(113)
思考与练习	(115)
第8章 成本计算品种法	(119)
第一节 品种法概述	(119)
第二节 品种法例解	(121)
思考与练习	(130)
第9章 成本计算分批法	(132)
第一节 分批法概述	(132)
第二节 分批法例解	(135)
思考与练习	(141)
第10章 成本计算分步法与混合法	(145)
第一节 分步法概述	(145)
第二节 逐步结转分步法	(148)
第三节 平行结转分步法	(156)
第四节 成本计算混合法	(161)
思考与练习	(163)

第 11 章 作业成本法	(169)
第一节 传统成本核算方法的缺陷	(169)
第二节 作业成本法的计算原理与方法	(172)
思考与练习	(185)

第三篇 成本控制

引言	(193)
第 12 章 预算控制	(204)
第一节 全面预算的概念	(204)
第二节 全面预算的编制	(209)
第三节 其他预算制度	(221)
思考与练习	(226)
第 13 章 标准成本法和责任成本核算	(233)
第一节 标准成本法概述	(233)
第二节 标准成本的制定	(234)
第三节 成本差异的计算与分析	(236)
第四节 责任成本核算	(245)
思考与练习	(250)

第四篇 战略成本管理

引言	(257)
第 14 章 战略成本管理的基本概念	(285)
第一节 战略成本管理产生的时代背景	(285)
第二节 战略管理的基本概念与方法	(288)
第三节 战略成本管理的基本概念	(295)
思考与练习	(298)
第 15 章 价值链与作业管理	(300)
第一节 价值链的基本概念	(300)
第二节 作业管理的基本概念和内容	(303)
第三节 战略性作业管理	(306)
第四节 经营性作业管理	(311)
思考与练习	(313)
第 16 章 目标成本、约束理论与生命周期成本管理	(318)

第一节	产品生命周期与生命周期成本管理的基本概念	(318)
第二节	目标成本法与 Kaizen 成本制	(322)
第三节	约束理论	(331)
	思考与练习	(335)
第 17 章	质量成本管理	(338)
第一节	质量成本管理的基本概念	(338)
第二节	质量成本的计量	(343)
第三节	质量成本业绩报告	(345)
第四节	降低质量成本的战略分析	(349)
	思考与练习	(350)
第 18 章	适时生产系统与倒推成本法	(354)
第一节	适时生产系统的基本概念和特征	(354)
第二节	适时制下的成本概算——倒推成本法	(357)
	思考与练习	(359)
	参考文献	(363)

第一篇

总论

XIAMENDAXUEZHONGQINGNIANKUAIJIXILIEJIAOCAI



老王辞去原来月薪 2 000 元的工作后和老伴一起用自家临近街道的门面房开了一家饮食店，生意兴隆。在开业的头一个月发生了以下支出：

- (1) 购买煤气灶、抽油烟机、冰箱、消毒碗柜等设备支出 23 000 元。
- (2) 雇用了三个店员，工资、福利及“三金”支出 3 200 元。
- (3) 购买面粉、肉、青菜、油、调料等烹调用的原料 8 650 元。
- (4) 煤气支出 500 元。
- (5) 水电费支出 1 200 元。
- (6) 缴纳营业税等各项税金 1 557 元。
- (7) 缴纳卫生检疫费 500 元。
- (8) 把原来一楼的客厅改装成店面支付装修费 30 000 元。
- (9) 开业时发放的宣传材料等小广告支出 600 元。

当月营业额为 28 000 元。老王请他在某名牌大学会计系念大一的儿子小王算一下当月的成本和利润。小王计算的过程和结果如下：

设煤气灶等厨房设备的折旧期限为 5 年，店面装修费的摊销期也为 5 年，则

$$\begin{aligned} \text{当月的} \\ \text{费用} &= \frac{23\,000}{5} + 3\,200 + 8\,650 + 500 + 1\,200 + 1\,557 + 500 + \frac{30\,000}{5} + 600 \\ &= 26\,807 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{当月的毛利润} = 28\,000 - 26\,807 = 1\,193 \text{ (元)}$$

老王不同意小王的算法，他训斥儿子道：“亏你还念了大学会计系，还不如我这个不懂会计的人。我一楼的客厅要是租出去给别人当店面，一个月的租金收

入至少 3 000 元，加上我开店损失了 2 000 元的工资，你妈也失去了原来做钟点工约 800 元的月收入。我这个月实际上开这个店的成本是 32 607 元（ $26\ 807 + 2\ 000 + 800 + 3\ 000$ ），亏损 4 607 元（ $28\ 000 - 32\ 607$ ）。”小王百思不得其解，因为他在大一仅学过《会计学原理》，他对老爸申辩道：“我这套算法是正确的，是根据企业会计准则的要求计算得到的。”两个人吵得不可开交。

请问：他们二人哪一个正确，或者都正确，只是角度不同而已？希望你学完本篇的内容后，能理解成本及成本会计的基本概念，评价老王和小王的说法。

◇ 学习目标

1. 理解成本的内涵和各种成本概念的具体运用。
2. 描述成本会计的特征以及它与财务会计和管理会计的关系。
3. 了解成本会计在计划、决策、控制和业绩评价中的作用。
4. 掌握成本对象、成本归集与成本分派、成本动因等成本会计的基本概念。
5. 了解成本会计的发展历程。

第一节 成本的基本概念

成本是日常经济生活中广泛使用的名词，也是会计理论与实务中的一个重要问题。“成本的定义五花八门，就是把它作为会计学的概念来说，也很难下一个普遍接受的定义。”^①然而，一般的工具书对其定义又极为简单，如我国社会科学院语言研究所词典编辑部编著的《现代汉语词典》将成本定义为“生产一种产品所需的全部费用”。《简明牛津词典》将其定义为“为某物支付的价格”^②。上述定义无法透彻说明成本的确切含义。

不同学科往往会从不同角度对成本概念做出不同的界定，有各自的局限性和

① [日] 番场嘉一郎主编：《新版会计学大词典》，北京，展望出版社，1986。

② J. B. Sykes. *The Concise Oxford Dictionary*, Seventh Edition, Oxford University Press, 1982.

运用场合。

一、我国经济理论界对成本概念的界定

我国经济理论界基本上是根据马克思在《资本论》中的论述，认为成本是指商品价值中已经耗费的、需要在产品销售收入中获得补偿的那部分价值，即已经消耗的生产资料转移价值（C）和活劳动消耗的价值（V）。这一定义强调了成本是一种资源消耗。根据此定义，企业的生产成本按其经济性质可分为劳动对象耗费、劳动手段耗费和劳动力耗费。前两类是已消耗的生产资料转移价值，后一类是活劳动消耗新创造价值中主要以工资形式支付给劳动者个人的部分。

从以上论述可以看到，我国经济理论界对于成本的研究到目前为止仍是以产品成本为重点，将成本定义为生产一定种类和数量的产品而发生的耗费，这常常与经济现实不符。因为日常生活中许多成本概念不是产品成本所能涵盖的，如投资成本、采购成本、固定资产成本、作业成本等成本概念难以简单地用产品成本来概括。由此产生了成本研究中必须先行解决的问题，即是否存在一个比产品成本更具代表性的成本定义。

二、财务会计中的成本概念

美国会计师公会 1957 年第 4 号会计名词公告（Accounting Terminology Bulletin No. 4）中指出：成本是指为了取得或即将取得商品或劳务所支付的现金或转让的其他资产、发行的股票、提供劳务或发生的负债，并以货币计量的数额。成本可分为已耗成本（expired cost）和未耗成本（unexpired cost）。未耗成本是那些能产生未来收入的成本，如存货、厂房、投资和递延费用等；已耗成本是那些不能产生未来收入的成本，并因此而作为当期收入的减项或从保留盈余中支付的成本，如销售货物或其他资产的成本及当期费用（current expenses），它又可分为费用与损失。一项已耗成本，如果对某期间销售商品或提供劳务具有直接或间接贡献的，即属费用；如对企业产生收入的活动毫无贡献，则为损失。

根据上述定义可知：（1）成本是为取得商品或劳务而支付的现金或现金等价物。（2）成本有已耗与未耗之分。未耗成本指为取得未来经济利益的经济资源，列入资产。（3）已耗成本根据对企业取得收入是否有贡献分为费用和损失。我们可将上述关系，用图 1—1 表示。

我国会计理论与实务界在借鉴西方对成本的定义的基础上，又提出了许多不同的看法，较具代表性的是财政部 2000 年制定并颁发的《企业会计制度》第 99