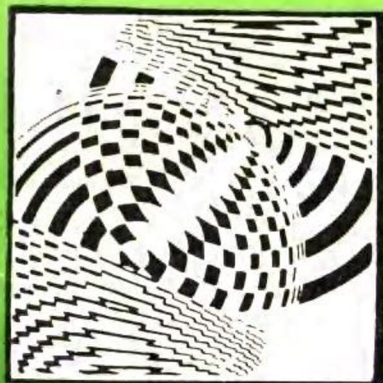


XIAN DAI CHENG BEN HUI JI ZUE

现代成本会计学

主 编 吴水澎

副主编 项有志 刘峰



西南财经大学出版社

95
F234.2
20
2

现代成本会计学

主 编 吴水澎

副主编 项有志 刘 峰

西南财经大学出版社

(川)新登字017号

责任编辑:曾昭友

封面设计:王莉

现代成本会计学

吴水澎 主编

西南财经大学出版社出版 (成都市光华村)
四川省新华书店经销 郫县东郊印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 印张14.5 字数330千字

1994年10月第一版 1994年10月第一次印刷

印数:1~3000册

书号:ISBN7-81017-871-7/F·715

定价:13.50元

编写说明

党的十四届三中全会将社会主义市场经济作为我国未来经济发展的目标模式。市场经济的建立，意味着作为独立的商品生产者和经营者的企业，将必须要面对市场竞争的压力，能有效地生存、发展并不断壮大。为了达到这一目标，企业只有两种途径，一是“目光向外”，不断扩展市场，寻找新的机会；二是“眼睛向内”，苦练“内功”，以此来提高企业的竞争力。

“眼睛向内”，苦练“内功”，至为重要的就是要降低成本、减少耗费。以市场可接受的竞争价格为依据，来确定并不断降低企业的成本耗费水平，是日本企业取得成功的重要经验。所以，加强成本管理，以有效地降低成本，对当前我国正在走向市场的企业来说，显得尤为重要。正是基于这一考虑，我们组织编写了这本《现代成本会计学》。

在本书中，我们试图将当代先进的成本管理的知识和经验融合进来，形成一个既便于知识的领会、掌握，又便于付诸实际操作的结构体系。这一体系安排具体为：在第一章总论部分，我们介绍了成本会计的历史演变与概念基础，以展示出成本及成本管理发展的全过程与最新趋势。上篇共分四章，主要介绍成本核算的原理与具体应用，第二、三章两章介绍制造成本核算的原理与方法，第四、五两章则介绍施工、房地产开发和商品流通企业的成本核算的特点及具体操作过程。这一篇的介绍以新颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》为依据。第六至第十章为下篇，着重说明成本管理的其他各个环节，如预测、决策、计划、控制、

分析、考核等。这部分我们还穿插了国外同领域中最新的学科知识和实际经验。试图对我国新环境下的企业成本管理工作有所助益。全书最后还设立一个附录，专门讨论资金成本的概念及在企业核算与管理中的应用。

本书由吴水澎教授任主编，项有志、刘峰任副主编，由主编吴水澎教授负责提出提纲，并进行总纂、定稿，项有志、刘峰参加了初稿的审定工作。各章编写的分工如下：

第一章	吴水澎
第二章	唐予华
第三章	唐予华 王淑杰
第四、五章	刘宗柳
第六~十章	项有志
附录	刘 峰

由于我们水平有限，加之时间仓促，书中一定存在错漏，不当之处，诚请读者批评指正。

编著者

1994 年 1 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的概念与成本会计	(2)
第二节 我国市场经济需要重构成本会计	(15)
第三节 成本会计的组织与基础工作	(23)

上 篇

第二章 制造成本核算原理	(29)
第一节 支出、生产费用核算原理	(29)
第二节 生产费用分类	(33)
第三节 生产费用汇总与分配	(37)
第四节 制造成本的核算	(51)
第五节 期间费用的核算	(59)
第三章 制造成本核算方法与案例	(67)
第一节 成本计算方法的确定	(67)
第二节 品种法的成本流程	(70)
第三节 分批法的成本流程	(77)
第四节 分步法的成本流程	(82)
第五节 定额法的成本流程	(89)
第四章 施工、房地产开发成本核算方法与案例	(98)
第一节 施工、房地产开发成本的特点及其成本的构成	(98)
第二节 施工工程成本的核算方法与案例	(102)
第三节 房地产开发成本核算方法	(143)
第五章 商品流通成本核算方法与案例	(152)

第一节	商品流通成本概述·····	(152)
第二节	商品流通成本核算应设置的会计科目与帐簿 ·····	(155)
第三节	商品进货成本核算(一)——按数量进价金额核算 ·····	(167)
第四节	商品进货成本核算(二)——进口商品购进的核算 ·····	(186)
第五节	商品进货成本核算——按售价金额核算·····	(188)
第六节	商品销售成本的核算·····	(192)

下 篇

第六章	成本预测·····	(211)
第一节	成本预测的基本原理·····	(211)
第二节	成本预测的定量方法及其应用·····	(218)
第三节	成本预测的定性方法·····	(233)
第七章	成本决策·····	(236)
第一节	成本决策概述·····	(236)
第二节	成本决策方法·····	(242)
第三节	成本决策实例·····	(257)
第八章	成本计划·····	(274)
第一节	成本计划概述·····	(274)
第二节	编制成本计划的基本原理与方法·····	(278)
第三节	成本计划的编制·····	(298)
第九章	成本控制·····	(321)
第一节	成本控制的基本原理·····	(321)
第二节	成本控制的基本方法·····	(330)
第三节	成本的日常控制·····	(370)
第四节	成本控制的保证体系·····	(377)
第十章	成本分析与考核·····	(384)

第一节	成本分析.....	(384)
第二节	成本考核.....	(423)
附录	资金成本.....	(433)
第一节	传统的资金成本及其计算.....	(433)
第二节	拓展的资金成本观.....	(443)

第一章 总论

现在，我们已经把社会主义市场经济作为经济体制改革的目标模式。在市场经济的环境下，作为市场主体的企业，以独立的经济实体的身份参与市场竞争，以收抵支，并最大限度地取得盈利。显然，为了生存并不断发展，企业就必须要有效地进行管理。所谓“三分技术，七分管理”，从一个侧面说明了企业管理在现代经济生活中的地位和作用。

毫无疑问，成本管理在现代企业经营管理活动中居关键的地位。一方面，正如大家所知道的，企业要在剧烈的竞争中取胜，最基本的条件是其生产的产品必须高质量与低成本，而要低成本，不通过科学的成本管理工作，是不可能达到的；另一方面，成本管理在整个企业管理中，还起着其他方面的作用。

如何进行成本管理，通过长期实践所形成的成本会计是进行成本管理的重要工具。但长期以来，我国的成本会计是作为分行业、分部门、分所有制的统一会计制度的一个组成部分而存在的，这种传统的成本会计的基本特征包括：（1）以完全成本法为核心，强调事后的成本计算；（2）预测、决策、计划、控制和分析、评价的功能极为薄弱；（3）成本会计的地位不突出，成本会计未能充分发挥在成本管理工作中的作用。

由于我国市场经济的实行，被其流动性和开放性的特点所决定，企业竞争压力增大，经营风险提高，为适应新经济环境的需要，也为了企业自身的利益，改革传统的成本会计已显得十分必要；而《企业会计准则》和《企业财务通则》的颁布，使成本会计

的改革找到了契机，并将成为现实。

根据市场经济的要求和会计准则的规定来重新构建我国市场经济环境下的成本会计，是本书的主要内容。在总论部分，我们将讨论与成本会计有关的一些基础理论问题，以为后文的进一步展开奠定基础。

第一节 成本的概念与成本会计

成本概念是成本会计学科赖以建立的基础。在深入讨论成本会计学科的具体内容之前，对成本概念作一详细认识将是必要的。

从逻辑顺序上看，成本概念的拓展与成本会计的演变是互动的，即：成本会计的发展，带动了成本概念随之发展，而发展的成本概念，反过来又推动了成本会计学科的完善。基于此，下面，我们将按成本会计的演变顺序来认识有关的成本概念。

一、理论成本与实际应用成本

早期，成本会计主要是进行成本核算，通过它来确定企业经营过程的实际耗费，并用于与收入相配比，计算盈利。因此，我们讲成本一般是指产品的成本。大家知道，在商品经济条件下，以盈利为目的的企业是独立商品生产者，必须实现以收抵支、自负盈亏。因此，从产品生产过程及结果进行考察，正如马克思所指出的：“按照资本主义生产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 ，那么，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。”“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。”^①这里马克思已科学地指明：产品的成本其质的规定性是一个价值范畴，体现着一定的经济关系，不能离开价值来理解成本；同时，成本是一种消耗性，是生产经营过程中要消耗的经济资源，是一种垫付的资金，之所以是垫付就意味着要收回与补偿，是一种补偿价值。其量的规定性是产品价值组成中 $c+v$ 部分的价格，因此，所谓产品成本就是产品价值组成中 $c+v$ 部分的货币表现。这种理解，有人称为理论成本。它是测算理论价格的依据。

在我国的经济体制改革前，根据规定及成本开支范围，有可能把一些不能形成产品的价值的损失性费用和某些实际上属于国民收入再分配的货币支出计入产品成本范围内，如利息支出、罚款，等等。它与理论成本相对应，称之为实际应用成本。怎样看待理论与实际之间的背离？这可以从两个方面进行理解：第一，从财务会计的角度看成本，应当把重点放在成本的形成与计算成本，进而确定企业的盈利。这是企业作为一个独立商品生产者实现以收抵支、确定盈利对会计提出的最起码要求。企业的一切耗费都要求对象化为成本，使其能得到补偿；第二，如果是从加强成本的管理角度看，成本所包含的经济内容在一定程度上要受到成本管理目标的制约并服务于成本管理目标。进行成本管理目标的一个重要方面是努力挖掘企业潜力，降低成本，提高经济效益。这样，把那些属于不形成产品价值的费用列入成本，可以提高成本指标的综合反映作用，促使企业合理、节约地使用经济资源。因此，理论上成本构成同实际规定的成本开支范围之间的背离是一种可允许的背离，正如价值同价格背离一样，是人们对成本这一经济范畴自觉加以运用的结果。

二、个别成本与社会平均成本

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷，第30页。

政治经济学的常识告诉我们，劳动产品不仅是一堆具有多种多样使用价值东西，可以满足人类的需要，它同时又有价值。产品价值是以凝结在其中的社会必要劳动为依据的。问题在于产品的价值与劳动消耗是不同的。因为劳动消耗有个别劳动消耗和社会必要劳动消耗之分，后者才形成价值。例如，有甲、乙两个企业，只要某月份生产出来的产品在品种、规格、数量、质量上均等同，则可以说，甲、乙企业在该月份创造了相等价值量（社会必要劳动耗费）。然而，虽然它们生产的产品相同，但在生产中，由于具体生产条件、生产方法和主观努力程度不一，耗费于产品中的个别劳动时间是各异的，因此，消耗同样劳动量，所得到价值可以不等；或者取得相等价值量，而消耗了不同劳动量。这是经济活动中客观存在着的事实。

根据上述的事实，我们就可以得到：个别企业产品中的 $c+v$ 部分的货币表现为个别成本；而全社会产品中 $c+v$ 部分的货币表现为社会平均成本。实际上，个别成本与社会平均成本之间的差异，是经济效益大小的一种表现，可以利用它们的比较为提高经济效益服务。一般而言，个别成本小于社会平均成本，则个别企业的经济效益高于社会平均利润；反之，则低于社会平均利润。

三、财务成本与管理成本

1. 财务成本

如前所述，成本核算最根本的概念基础就是财务成本概念。这里的财务成本，是指按照财务会计核算的规定（具体体现为相应的准则与制度）所确定的某一主体在既定会计期内的实际耗费水平。将财务成本与当期的收入相配比，就可确定企业的盈利。因此，财务成本主要是满足财务会计对外报告的需要。在我国，财务成本概念是一个发展的概念。《会计准则》和《财务通则》实施以前的财务成本和“两则”实施之后的财务成本，在内容上有着较大的区别。

“两则”实施之前的财务成本，就是最终用来与收入配比的成本。具体而言，又有材料采购成本、产品生产成本和产品销售成本等子概念。

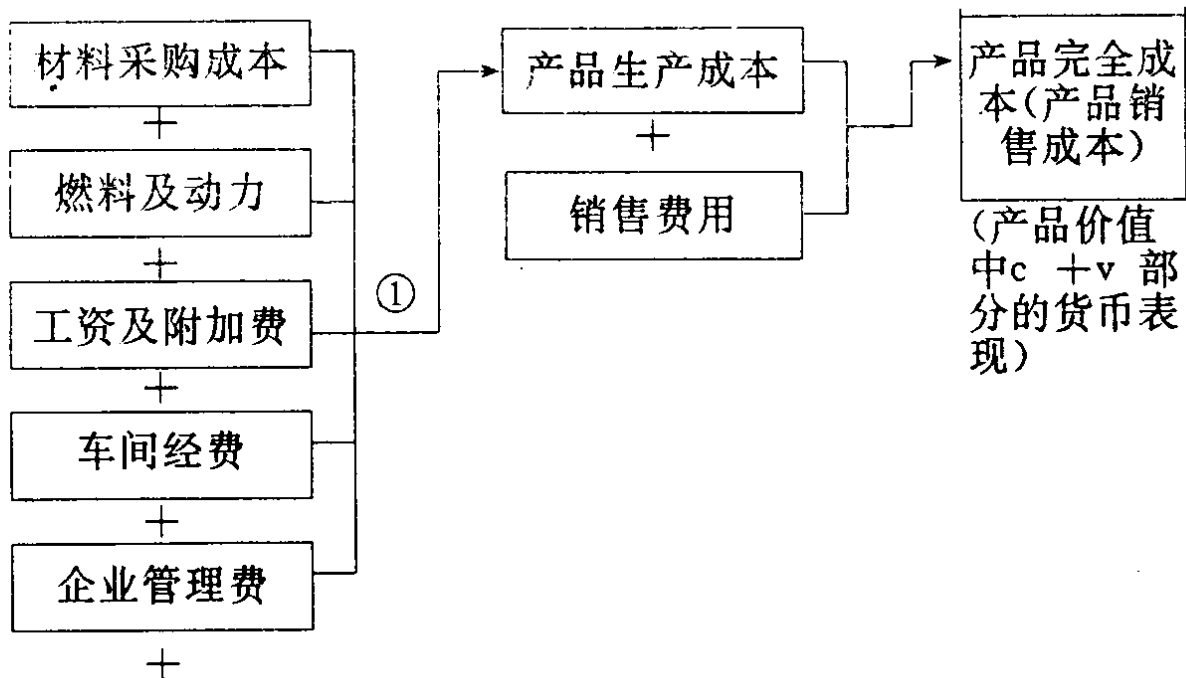
在商品经济条件下，企业生产中所需要劳动对象，一般都是通过市场供应的。供应单位开来的发票价格及采购费用（如水陆运费、装卸搬运费、入库前整理挑选费及采购人员经费等），构成了材料的实际成本，即材料采购成本。它是正确计算产品成本中的材料费用及对材料进行计量的重要依据。

对企业来说，生产过程是中心环节，大部分的生产经营活动都是围绕着生产过程而展开的，企业其资金耗费也主要是在生产中发生。如生产上要耗费原材料、燃料、动力；要发生机器设备、厂房等折旧费和修理费；要支付职工的工资和其他各项生产费用，等等。资金耗费形成了在产品成本，在产品完工以后就是产品生产成本。产品生产成本按成本构成（即成本项目）一般包括：原材料、燃料和动力、工资及附加费、废品损失、车间经费、企业管理费等。产品生产成本既是产品完全成本的基础，同样是产成品计量的根据。

企业产品制造完工以后，还必须组织产品的销售。只有将产品销售出去，取得相应的收入，企业经营过程的耗费才能得到补偿，再生产才能延续，企业才能生存。在销售过程中，还要发生各种的销售费用，如：广告费、推销费、包装费、专门销售机构费用，等等。在产品生产成本的基础上加上销售费用，形成产品销售成本。这种财务成本概念，也称之为完全成本下的财务成本概念。

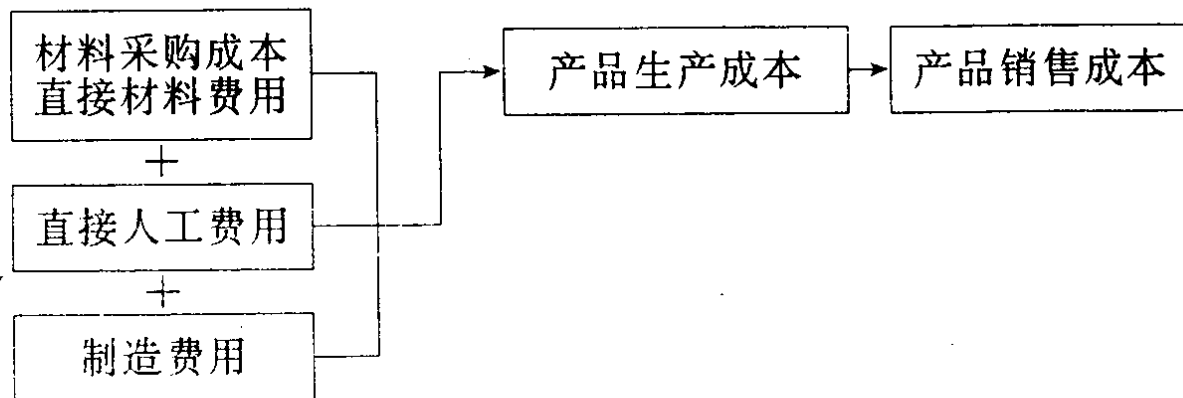
材料采购成本、产品生产成本、产品销售成本之间关系可用简图表示如下：

“两则”实施之后，财务成本概念有了较大的变化。尽管材料采购成本、产品生产成本、产品销售成本概念仍然存在，但它们



①假定没有在产品。如果有在产品，就必须把生产过程发生的生产费用“一分为二”，分别由产成品和在产品负担。

在内容上已和完全成本法下的相应概念有所不同。具体而言，按照新制度，企业在经营过程所发生的全部支出分为直接支出和间接支出两部分，前者按可辨认的费用归属对象直接归集、分摊；后者则经汇总后按照一定的标准进行摊配。产品生产成本就不再包括销售费用、管理费用、财务费用，这部分费用单独列项，作为期间费用，在确定盈亏时，从企业的收入中扣除。用图式就是：



相应地，这种财务成本概念，被称为制造成本下的财务成本概念，即制造成本法下产品销售成本就是产品的生产成本；完全

成本法下产品销售成本中的管理费用、财务费用和销售费用作为期间费用。如果纯粹从数量关系来看，本期制造的产品全部完工并全部销售出去，则两种概念体系下的最终的财务成本在量上是相等的。反之，只要期末有存货，则制造成本下的最终财务成本在量上就会不等于完全财务成本下的最终财务成本。

上述的各种成本概念，它们有着共同的特点：都是归集历史成本；求得的各种成本，又作为资产负债表和损益表提供存货估价的依据；没有超出主要财务报表的范围，往往包含在财务会计这个领域之中。正是从这个意义上，我们才称之为财务成本。

2. 管理成本

成本会计的根本目的是为成本管理的需要提供各种成本信息，除了上述的财务成本的信息外，还包括成本控制信息、成本预测信息、成本考核信息等。这种根据管理上降低成本、改善决策的需要而按不同的标准归集的成本，称为管理成本。它也是成本管理的基础。在实际应用中，根据不同的管理目标，管理成本又有不同的表现形式。

(1) 变动成本与固定成本

变动成本是指随着产量的增减变动，其数额也将发生相应等比例变动的成本。即是说，产量的变动对于变动成本总额有直接的影响，一旦产量发生某种变动，则变动成本总额也随之发生某种相应的变动，且两者增减变动的方向相同、比例相等。固定成本则是指产量在一定范围（即相关范围）内增减变动，其数额保持不变的成本。即是说，在一定产量的限度内，固定成本不受产量变动的直接影响，无论产量是增加还是减少，固定成本总额始终都稳定在某一既定的水平上。变动成本与固定成本在管理上有着广泛的用途，如可用于企业决定增加或减少生产量的决策。以它们为基础而建立的本—量—利分析，已成为成本管理与管理会计的内容。

(2) 沉没成本与现金支出成本

沉没成本是指已入帐的成本，非决策和现值所能改变的，一般指固定资产的帐面折余价值。而现金支出成本是指所选定的某一决策方案，需要支付一定数量的现金的有关成本，也就是未来需要动用现金进行支付的成本。由此可见，前者属于过去（历史）成本，后者属于未来成本。在决策时，一般将沉没成本作为已经发生的支出或牺牲，不可更改；而现金支出成本才是决策所需要重点考虑的内容。

(3) 重置成本

重置成本是指重新购置某项资产所需要支付的成本，它是在现时市场条件下，再次取得或取代某一资产而应该发生的费用开支。重置成本是与历史（原始）成本相对立的成本概念。企业在进行固定资产更新等决策时，就必需要应用到重置成本的概念。

(4) 可避免成本与不可避免成本

可避免成本是指因某项方案的取舍而发生与否的成本；反之，不因某项方案的采用与否，仍将发生的成本，称不可避免成本。显然，管理当局在进行方案取舍的决策时，着重考虑的应该是可避免成本的高低与大小。

(5) 可延缓成本与不可延缓成本

可延缓成本是指同已经选择要采用，但可以延期实施的某一决策方案相联系的成本；而不可延缓成本则是指与不能延期实施的某一决策方案相联系的成本。当企业资金流动较为紧张、即期现金支付能力有限时，这一组成本对管理决策的意义就非常明显。

(6) 计划成本、定额成本与标准成本

计划成本是指在年（季、月）度或工作开始前，根据计划资料计算的一种预算成本。定额成本是根据某一日期所实行的各种消耗定额（即现行定额）、当期费用预算和其他有关资料计算的、反映当前应达到水平的成本。标准成本是通过精密的调查、分析

与技术测定而制订，用来评价实际成本，衡量工作效率的一种预计成本。这些成本是企业进行成本控制与业绩考核所必需要依赖的成本概念。

(7) 责任成本

责任成本又称责任成本预算，它是指责任会计制度中各个责任单位应争取达到的成本目标。狭义地说，责任成本仅指责任单位的目标成本，而不是责任单位的实际成本。责任成本在实际履行成本管理时，也有着广泛的用途，如对成本的考核与评价，责任成本作用甚大。

(8) 差别成本与边际成本

差别成本是指若干可行方案的预期成本之间的差额，它通常是由于生产投资的增减、生产水平的升降或生产方法的改进等而导致的有关备选方案的预期成本在量上的差异；边际成本是指当产量变动一个单位所引起的生产总成本的变动数额，也即由于多生产一个单位的产品而增加的成本，或由于少生产一个单位的产品而减少的成本。同样，这组概念对管理当局进行生产量增、减的预测和决策非常重要。

(9) 机会成本与假计成本

机会成本是指在若干可行方案中选取某一方案而放弃另一方案时所丧失的潜在收益，这种潜在收益也就是已被放弃机会的可计量的价值。而假计成本则是指需要估计的使用某种经济资源时的代价，它是一种不引起现金实际支付的假计支出。从某种意义上说，假计成本也是机会成本，但它不是以直观形式所表现的一般意义上的机会成本，而是需要进行特别计算的一种非直观的机会成本。当企业在进行可选方案取舍的决策时，就应该要参考计划成本与假计成本因素。

(10) 企业社会成本

企业社会成本是社会经济会计中的成本概念，它是指企业生