

CHENG BEN KUAI JI XUE



新编会计学专业
系列教材

成本会计学

颜 敏 主 编

首都经济贸易大学
中国农业大学出版社

新编会计学专业系列教材

成本会计学

颜 敏 主编

首都经济贸易大学
中国农业大学 出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/颜敏主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,中国农业大学出版社,1999.3

ISBN 7-81066-011-X

I. 成… II. 颜… III. 成本会计学 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 20801 号

责任编辑 丛晓红

封面设计 郑 川

出 版 首都经济贸易大学出版社
发 行 中国农业大学出版社

经 销 新华书店

印 刷 山东省莱芜市印刷厂

版 次 1999 年 3 月第 1 版

印 次 1999 年 3 月第 1 次印刷

开 本 32 印张 18.875 千字 472

规 格 850×1168

印 数 1~5 500

定 价 25.00 元

编 委 会

主 任: 段金铭 徐兴恩

副主任: 李现宗 张永国

委 员: (以姓氏笔画为序)

王国防 毛 奕 叶忠明 庄仁敏

张永国 李现宗 周继民 段金铭

徐兴恩 颜 敏

总 序

教材建设是高等学校学科建设和教育教学改革的重要环节。编写适于各院校实际情况的系列教材,其积极意义有三:一是满足教学所需,此为提高教学质量的最基本的物质保证;二是集中展示一个学校的教学科研成果,从一个侧面反映其教育、教学水平;三是在教材编写过程中锻炼和提高师资队伍。由于各高等学校的人才培养目标、规格的定位不同,以及学科结构和课程体系的差异,试图用某一种教材或一种“体系”来实现全国范围内的“大统一”是不现实也是不应该的。从这个意义上讲,各高等学校在有能力的情况下,结合自身实际编写系列教材是无可非议且应受到鼓励的。

郑州航空工业管理学院会计学专业具有 40 多年的办学历史,会计学系拥有一支力量较强的师资队伍。编写会计学专业系列教材对我院来讲并非一种新的尝试。早在 1993 年,我院就以“两则”出台为契机,以“两则”和“两制”为主要参照物,成功地撰写出版了一套计 10 余本的会计系列教材,不仅满足了当时的教学急需,解决了会计学专业教材空档的难题,而且还受到了社会各界读者的好评。然而,受当时各方面条件的制约,该套教材在使用中逐步暴露出一些问题,加之近几年经济体制改革和财会制度改革的不断深化,我们越来越感到适时更新原系列教材不仅必须,而且刻不容缓。

本次推出的系列教材拟定在 1998 年底完成,主要包括《基础会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》和《电算化会计》等 7 种。作为教材,应该有一定的成

熟度和稳定性。而《高级会计学》从内容到体系都大有进一步研讨的余地,故暂不列入本系列教材的范围。

在本次系列教材编写中,我们试图体现前瞻性、国际性、通用性和实用性等指导思想,能否达到这种主观愿望,尚待各界读者评判。组织编写会计学专业系列教材是一项不小的工程,限于我们的经验、学识和著作者的业务水平,本系列教材在体系上、内容上还会存在不尽人意的地方,诚望各界读者批评指正。

本系列教材编写过程中得到了郑州航空工业管理学院有关方面、首都经济贸易大学出版社、中国农业大学出版社的热情鼓励和支持,谨此一并致谢!

**新编会计学专业系列教材
编委会**

1998年12月

前 言

本书是郑州航空工业管理学院会计教材系列丛书中的一种，本书系统的论述了成本会计的基本理论和基本方法，是专为大学本科和专科生编写的。同时，本书分章编写了复习思考题和习题，可供广大财会工作者、财经院校教师、其他财经专业学生参考和自学。

成本会计是会计核算与会计管理的结合，它既是实现企业成本管理现代化、提高经济效益的手段，又是企业现代化管理的一项主要内容。随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善，自1992年起我国会计领域出现了深刻变化，两则的制定和颁发，使传统的会计制度为新的会计核算和会计报表体系所代替，1995年，具体会计准则征求意见稿的讨论，使新的会计核算体系更加完善具体。

实务中会计的重大变革，不同程度地影响到原有的一套教材亟须修改。对成本会计来讲，有些新的内容需要补充；此外原有的教材经过几年的教学实践，发现有一些不足之处，需要修改。因此，全体编写成员做了大量的努力，编写出新的成本会计教材。

新版的编写大纲由主编于1998年2月草定，经过全体编写成员的讨论，于1998年3月确定了大纲。其后经过编写成员的努力，于1998年9月脱稿。全书共分十三章，由颜敏副教授任主编。第一、二章由颜敏副教授编写；第三、四章由王秀芬编写；第五、六章由苏喜兰编写；第七、八章由王会兰编写；第九、十章由王留根编写；第十一、十二章由秦洪珍编写；第十三章第一、三节由黄虹编写，第二、四节由邓厚平编写。全书由颜敏副教授修改、总

纂和定稿。在本书的编写过程中，参阅了相关的著作和文章，在此表示衷心感谢！

本书若有错误和不当之处，恳请读者批评指正。

作 者

1998. 12

目 录

前言.....	1
第一章 总论	1
第一节 成本会计的意义.....	1
第二节 成本会计的职能和任务.....	8
第三节 成本会计的内容和特征	14
第四节 成本会计工作的组织	21
思考题	25
习 题	25
第二章 成本核算基础	27
第一节 成本核算的原则和要求	27
第二节 费用要素和产品成本项目	40
第三节 成本核算的程序和账户体系	48
思考题	54
习 题	54
第三章 成本核算（上）——要素费用的核算	55
第一节 材料费用的核算	55
第二节 工资费用的核算	72
第三节 折旧费用的核算	95
第四节 其他生产费用的核算.....	106
思考题	112
习 题	113
第四章 成本核算（下）	117
第一节 跨期摊配费用的核算.....	117

第二节	辅助生产费用的核算·····	119
第三节	制造费用的核算·····	135
第四节	损失性费用的核算·····	143
第五节	完工产品与在产品成本的划分·····	151
思考题	·····	171
习 题	·····	171
第五章	产品成本计算（上） ·····	177
第一节	生产类型与产品成本计算·····	177
第二节	品种法·····	183
第三节	分批法·····	192
第四节	分步法·····	204
思考题	·····	232
习 题	·····	233
第六章	产品成本计算（下） ·····	242
第一节	分类法·····	242
第二节	定额法·····	258
第三节	各种成本计算方法的实际应用特征·····	281
思考题	·····	284
习 题	·····	284
第七章	期间费用的核算 ·····	289
第一节	期间费用的意义·····	289
第二节	管理费用的核算·····	291
第三节	销售费用的核算·····	297
第四节	财务费用的核算·····	300
思考题	·····	305
习 题	·····	305
第八章	其他行业的成本核算 ·····	307
第一节	商品流通企业的成本核算·····	307

第二节	施工企业的成本核算	322
第三节	运输企业的成本核算	350
思考题		367
习 题		368
第九章	成本预测和成本决策	373
第一节	成本预测	373
第二节	成本决策	400
思考题		412
习 题		412
第十章	成本计划和成本控制	414
第一节	成本计划	414
第二节	成本控制	436
思考题		465
习 题		465
第十一章	成本报表	468
第一节	成本报表的作用和种类	468
第二节	商品产品成本表	475
第三节	主要产品单位成本表	486
第四节	费用明细表	491
第五节	其他成本报表	501
思考题		509
习 题		509
第十二章	成本分析	511
第一节	成本分析概述	511
第二节	商品产品总成本分析	522
第三节	单位产品成本分析	529
第四节	技术经济指标对产品成本影响的分析	541
第五节	其他成本费用分析	547

思考题	553
习 题	552
第十三章 现代制造技术环境下成本会计的新发展	557
第一节 现代制造技术环境与适时制	557
第二节 作业成本会计	561
第三节 作业成本会计的发展及其运用	577
第四节 作业成本会计的局限性及其发展前景	587

第一章 总 论

第一节 成本会计的意义

一、成本的经济含义

成本是商品经济中的一个价值范畴。它是企业为生产商品和提供劳务等所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动价值的货币表现，是企业再生产过程中的补偿尺度。

成本是商品价值的组成部分，是由已消耗的生产资料的转移价值和劳动者必要劳动创造的价值所组成。马克思曾指出：“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 ，那末，在商品中剩下来的，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。”^①可见，商品价值 W 由三部分组成：一是已被消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值，即生产资料的转移价值 C ；二是劳动者的必要劳动所创造的价值 V ；三是劳动者的剩余劳动所创造的价值 m 。成本实质上就是指商品价值中的 C 和 V 。它是规范成本开支内容的客观依据。

成本是生产经营过程中的一种耗费。马克思曾指出：“生产行为本身，就它的一切要素来说，也是消费行为。”^②，在商品经济条

① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社，1974 年版，第 30 页。

② 《马克思恩格斯全集》第 2 卷，第 93 页。

件下，商品的生产行为是劳动者运用劳动资料，对劳动对象进行加工制作，生产出满足市场需要的商品产品的生产过程。它既是商品产品的形成过程，又是活劳动和物化劳动的耗费过程。在商品经济中，这种耗费必须用货币计量。因此，成本作为劳动耗费的尺度，是商品生产中物化劳动耗费和活劳动中必要劳动耗费的货币表现。

成本是再生产过程中的补偿尺度，是维持企业简单再生产的前提。如果产品的价值不能补偿成本耗费，企业的简单再生产就无法进行。马克思指出：“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“因为这个价值部分会通过流通过程，由它的商品形式不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素。”^②因此，成本作为维持简单再生产的补偿尺度，其补偿价值是通过流通过程来实现。只有实现了成本足额补偿，企业扩大再生产才有可能。也就是说，在一定的产品数量和销售价格条件下，产品成本水平的高低，不但影响简单再生产，制约着企业的生存，而且决定着剩余价值 m 的多少，从而影响到企业扩大再生产的可能性。

综上所述，要理解成本的经济含义，不仅要看到成本的耗费，更要重视成本的补偿，这才是对成本含义的完整理解。在商品经济条件下，耗费和补偿是对立统一的。任何耗费总是个别生产者的事情，而补偿则是社会的过程，任何商品只有拿到市场上与人交换才能实现补偿。然而耗费容易补偿却难。生产中的耗费要求补偿和流通中能否补偿是两回事，其决定条件就是生产中所消耗的个别劳动时间低于社会必要劳动时间，否则，就不易补偿。这

① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页。

② 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 33 页。

就迫使商品生产者不得不重视成本，努力加强管理，力求降低个别劳动时间，以较少的耗费来寻求补偿，并争取获得最大限度的利润。由此，降低成本和加强管理便结下了不解之缘，从而也就确立了成本管理在企业管理中的重要地位。

由于成本与管理相结合，成本的内容往往服从管理的需要，并随管理的发展而发展。事实上，无论国内和国外，成本的内涵和外延都在不断发展变化之中。例如，从成本的内涵来看，成本作为资本耗费，发生于生产过程，而补偿是对生产成果的分配，属于分配领域的范畴。作为商品的所有者和经营者，常常会对分配领域的一些支出做出符合自身利益需要的主观规定，列作生产成本，导致实际补偿价值和已经消耗的 $C+V$ 不一致。如为了减少损失，对于一些不形成产品价值的损失性支出（废品损失、停工损失等）列入产品成本。对于应从为社会创造的价值中进行分配的部分也列入成本费用。比如 1992 年 11 月财政部发布的《企业会计准则》和《企业财务通则》，随后又陆续发布了一系列的财务会计制度，对成本开支范围做了调整：将劳动保险费从原来的营业外支出改为管理费用支出。这说明，成本的实际内容一方面要反映成本的客观经济内涵；另一方面又要按国家的分配方针和财务管理制度规定，把某些不属于 $C+V$ 的内容列入成本。

从外延来看，成本的概念已不限于马克思所说的商品产品成本。成本概念的运用已由生产领域向其他领域扩展。美国会计学会 1951 年对成本下了一个定义：“成本是为一定目的而付出的（或可能付出的）用货币测定的价值牺牲”。例如，（英）R·威尔逊认为“成本是牺牲的同一语”，“是各种牺牲的一般形式。”^①（美）查尔斯·T·霍恩格伦认为成本“是为了达到某一特定的目

^① （英）R·威尔逊，《实用成本控制指南》，北京大学出版社，1988 年版，第 9 页。

标所失去的或放弃的资源。”^① 上述定义的外延已相当广泛，远远超出产品成本概念的范围。也就是说，不同的目的，不同的条件，可以有各种不同的成本概念。如出现了机会成本等为了管理的需要而产生的各种管理成本概念。此外还出现了一些“非财务成本”概念，如“精神成本”，是指由于劳动者的心理状态不佳而产生的成本，如使加工费用上升了5%。了解了此点，有助于准确分析成本差异产生的原因，便于采取适当的措施。

由上所述，上文中的 $C+V$ 这个成本内涵，只能是一种高度的理论抽象。有的会计学者称之为“理论成本”。在现实的经济活动中，一般很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本。在我国目前实务中，对于已发生的成本费用，必须遵循国家统一规定的成本开支范围，以此作为国家对企业加强成本管理的依据，防止企业乱挤乱摊成本，影响利润的计算和所得税的上缴。

二、成本会计的发展及现代成本会计的定义

成本会计是会计学科中的一个重要分支，是社会经济发展到一定历史阶段的产物，它是随着商品经济的发展而逐步形成和发展的。

在商品生产出现以后，商品生产者总是希望他所生产的商品在交换中，能从所获得的商品价值中补偿其生产耗费的部分。早在工场生产初期，工场主在接受顾客订货时，为了使卖出的商品能补偿其耗费的價值，不至于吃亏，便出现了估计成本，以满足定价的需要。为了使估计成本接近实际，工场主开始用统计方法计算和汇总生产中发生的直接费用，对数额不大的间接费用则作为损失处理。人们开始积累成本资料，对生产过程中发生的各种

^① (美) 查尔斯·T·霍恩格伦，《高级成本管理会计学》，中国财经出版社，1986年版，第20页。

耗费进行粗略的计算和汇总，为成本计算迈出可贵的一步。

随着产业规模的扩大，1531年意大利的Medici家族在他们的毛纺厂中，开始按照毛纺织的生产工艺分为拣选、清洗、梳刷等步骤，设置成本费用明细账，进行费用的归集和计算。这被人们认为是成本会计的萌芽。18世纪在英国出现了分批成本计算和分步成本计算模式。1750年，英国人James Dodsom为他的制鞋厂设计了一套会计记录，形成分批成本计算的雏形；1777年，英国人Wardhamgh Jhompson为他的亚麻制袜厂设计了存货、纺麻、漂白、染色、织袜、整理等步骤的记录，从而计算出每双棕色长统袜的成本，形成分布成本计算的模式。分批、分步成本计算模式是成本会计的雏形，但还不是真正意义上的成本会计。

19世纪产业革命后，企业数量增多，规模逐渐扩大，企业之间出现了竞争，力图以薄利多销取胜，生产成本的作用更加突出。为了提高成本计算的精确性，资本家要求会计担当起这项工作来。如此，成本计算与复式簿记结合，形成了成本会计。此时的成本会计主要是将历史成本汇总，然后分配给各种产品和计算产品生产成本及销售成本，其主要目的是为了对存货进行计价和确定利润。因此，美国早期研究成本的会计专家劳伦斯（W B Lawrence）认为“成本会计乃应用普通会计之原理，以有秩序之方法，记录一企业之各项支出，并确定其所产物品（或所提供劳务）的生产和销售总成本和单位成本，使企业的经营达到经济、有效而又有利之目的。”^① 这里，强调应用会计的原理、原则来计算成本，是针对过去应用统计方法计算成本而言的，充分反映了当时的历史状况。这种成本会计是以事后核算和控制为其重点，可称为原始的成本会计。在当时来讲，它还只是财务会计的一个组

^① 《劳氏成本会计》，潘序伦，1950年改译本，第1页。