

余恕莲 编著

成本会计

工商管理会计专业系列

中国统计出版社

工商管理会计专业系列

96
F234.2
42
2

成本会计

余恕莲 编著

中国统计出版社

(京) 新登字 041 号

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 余恕莲编著. — 北京: 中国统计出版社,
1994.12

ISBN 7-5037-1752-1

I. 成...

II. 余...

III. 成本会计

IV. F234.1

中国统计出版社出版

(北京三里河月坛南街 38 号 100826)

新华书店经销

北京市友谊印刷经营公司印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 9 印张 22 万字

1995 年 1 月第 1 版 1995 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5000 册

ISBN 7-5037-1752-1 / F·740

定价: 9.80 元

(版权所有 不得翻印)

前 言

进行任何社会活动，都会发生经济资源的耗费，耗费的对象化就是成本。因此成本是计量和评价经济效益的重要指标，是企业经营管理和控制的重要内容。对于成本的控制和管理离不开成本的计量和计算，成本计量和计算的规范化和系统化就是成本会计，所以成本会计不仅是会计学的重要内容，也是企业进行经营管理和控制的基础和前提。

正是由于成本的计算和分析在经营管理中的重要地位，在一些发达国家无论是理论研究，还是企业实务，对成本会计都十分重视，成本会计向来是会计专业和工商管理学生的必修课之一。

为了适应我国经济体制改革和社会主义市场经济发展的需要，培养高素质的经济管理人才，我国的经济贸易和工商管理专业有必要开设成本会计课程。鉴于过去教材的陈旧，企业会计准则的颁布实施，成本及费用概念的规范和调整，需要一套与国际惯例接轨的成本会计，本书正是为此而编写的。

本书在写作的过程中吸收了国外成本会计的新成果，并结合我国的会计制度，具有较大的包容性和广泛的适用范围。本书注意理论与实务的结合，为了帮助读者学习和掌握，每章附有部分思考题和一定难度的练习题，不仅适用于课堂教学，也适合于读者自学和参考。

由于生产经营活动的复杂多样，成本信息使用目的各不相同，以及作者在企业生产实践方面的限制，书中肯定存在许多不足之处，恳请读者批评指正。

作者

1994年8月

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 成本会计的目的.....	(1)
第二节 成本会计的内容.....	(4)
第三节 成本计算的方法及模式.....	(6)
第二章 成本和成本累积的基本原理	(11)
第一节 成本和成本的分类.....	(11)
第二节 成本计算的基本问题.....	(18)
第三节 成本流动的一般程序.....	(22)
第三章 成本的分配	(37)
第一节 成本分配的基本问题.....	(37)
第二节 制造费用的分配.....	(40)
第三节 辅助生产部门成本的累积和分配.....	(48)
第四章 分批成本计算法	(66)
第一节 分批成本计算的基本原理.....	(66)
第二节 分批成本计算 ——多步骤复杂生产和服务性行业	(76)
第五章 分步成本计算法	(89)
第一节 分步成本计算的基本原理.....	(89)

第二节	分步成本计算	
——	逐步结转和平行结转程序	(103)
第三节	作业成本计算	(114)
第六章	多品种、联产品及等级品成本的计算	(127)
第一节	多品种产品成本的计算	(127)
第二节	联产品及副产品的成本计算	(136)
第三节	等级产品成本的计算	(145)
第七章	生产损失和损坏的成本计算	(163)
第一节	生产的正常损坏和非常损坏	(163)
第二节	正常损坏	
——	分批成本和分步成本计算	(167)
第八章	变动成本计算	(186)
第一节	变动成本计算的特点及成本流动	(186)
第二节	两种成本计算对分期损益确定的影响	(192)
第三节	两种成本计算并存的实践意义	(204)
第九章	标准成本计算系统	(215)
第一节	标准成本计算的概述	(215)
第二节	标准成本的制定	(219)
第三节	成本差异的分析	(227)
第四节	标准成本系统下的成本流动	(237)
第五节	标准成本计算分析的专门问题	(249)
附录一：	主要参考书目	(273)
附录二：	主要成本概念和术语英汉对照表	(275)

第一章 概 论

学习目的和要求：

明确成本会计的目的，了解成本会计的基本内容和成本计算的基本方法和模式。

第一节 成本会计的目的

成本作为一个科学的经济范畴，是指在商品生产过程中耗费并要求得到补偿的、维持简单再生产的补偿价值，即马克思所说的“ $C+V$ ”的货币表现。成本能否在交换过程中得到补偿，是商品生产者能否维持简单再生产的前提条件，因此成本在再生产的循环过程中起着极为重要的标量作用。但在实际的社会再生产过程中，成本的具体内容和计算方法则同企业生产经营管理的水平及需要相联系，是随经营管理的具体要求的变化而不断地发展着。所以最初的成本计算只是生产过程中耗费的材料用品等物质消耗，因为小商品生产者的成本观念往往只是物化劳动部分，较为完全的成本观念的形成是在资本主义生产方式建立以后，成本会计则是资本主义发展到一定阶段的产物。

20 世纪以前，成本会计的主要作用在于计算商品和劳务的生产成本，目的在于产品存货的计价和企业盈亏的计量。直到 19 世纪末 20 世纪初，改进成本的核算方法，以降低成本，控制耗费，提高经济效益，才成为成本会计的重要目标。这一时期，资本主义工业发展迅速，生产规模不断扩大，自由竞争已发展到了高峰，生产相对过剩导致的经济危机已经出现。在这样的条件

下，仅靠扩大市场，提高售价获利的潜力有限，而改革企业内部管理方式，提高效率，加强成本控制，已成为企业获胜的重要途径。反映在成本管理上即从传统的单纯计算实际成本进入成本控制的阶段。本世纪以来，尤其是第二次大战以后，由于技术和经济的高速发展，市场竞争更加激烈，经营环境变化莫测，经营管理对于成本会计参与决策和控制的要求更为强烈，适应管理的需要，成本会计又得到了长足的发展，所以现代成本会计具有两方面的目标，一方面运用传统的成本计算方法处理生产成本，归集产品生产过程中的耗费，以计量产品的生产成本和销售成本，这一职能通常称之为成本积累，目的在于提供编制财务报表所需要的成本数据。另一方面则应用本世纪产生形成的成本计算及分析方法，为各级经营管理人员提供他们据以进行决策和管理控制、研究和确定经营方针的成本资料。

一、为编制财务报表提供成本资料

传统的成本会计目的是为企业编制损益表和资产负债表提供成本资料。损益表是反映一个会计期间经营成果的报表，损益就是该会计期间收入和费用相配比的结果，任何影响收入或费用的因素必然会影响损益的计量。为了正确地确定期间损益，在计算销售收入的同时要正确计算各种产品的销售成本，而销售成本的正确计算是建立在产品生产成本的客观正确计算的基础上。所以收益计量要求成本会计采用系统合理的成本计算方法计算产品的生产成本，从而正确地确定产品的销售成本。如果生产成本计算不准确、不合理，那么损益的计量就会受到影响。而企业损益的计量同与企业有各种利益关系的有关各方关系密切，如果不正确不可靠，就会影响各方的经济利益，从而影响报表的社会作用。

产品生产成本的计算也是编制资产负债表的需要，产品生产成本的计算是资产负债表上产成品存货和在产品存货的计价基础。从一个会计期间来说，该期初产成品和在产品存货成本加上

本期生产成本，扣减期末产成品和在产品存货成本就是该期间的产品销售成本。所以说确定产品销售成本和期末存货成本是同一事件的两个方面，成本计算会同时影响损益表和资产负债表的可靠性。

目的在于为编制财务报表提供成本资料的成本会计，着重于生产过程中实际成本的累积、分配与归属。

二、为企业成本控制和经营决策提供成本资料

成本计算运用于控制当以标准成本的建立为标志。运用标准成本进行控制，主要是通过标准的制定和差异分析发挥作用。制定成本标准的目的是把生产耗费控制在合理水平，分析实际成本脱离标准成本的差异，则是要通过信息反馈发现问题，以便进一步实施对成本的有效控制。这样整个生产过程，从事前、事中到事后都纳入了成本控制的轨道。最初的标准成本是建立在固定预算上的控制，随管理的深化便暴露出其局限性。首先市场对销售的限制引起了生产量的波动，对制造费用的分配不能不产生影响，在固定预算的基础上揭示出的差异对存在的问题难以作出正确的反映。第二，标准能否产生预期的效果又取决于制定的成本标准对执行者的激励和引导作用。1921年，美国的C·B·威廉在“产量变动与期间成本的处理方法”一文中，建议以正常生产能力确定制造费用分配率，提出了产量变动对于固定制造费用分配率的影响以及弹性制造费用的预算方法。1923年，J·M·克拉克在《间接制造费用之经济》一书中建议以推算的方法估计各项成本与产出量之间的关系，估计各种产出水平上的总成本，在执行过程中进行比较，进而达到控制的目的。

成本计算服务经营决策是成本会计的进一步发展。由于经营环境的变化，市场竞争的激烈，传统的成本计算和成本观念难以满足经营和决策计划的需要，由此服务于经营决策的成本计算和分析应管理的需要而产生。如变动成本计算基础上的本一量一利

分析，确定外购件的价格，现有产品的特殊定价以及其他短期性决策。变动成本计算是适应决策分析的要求提出来的。1936年，J·N·哈里斯在“我们上月是否赚钱”一文中，建议采用变动成本法（也称直接成本法）计算产品成本，即为决策分析要求成本计算方法加以改革的体现。变动成本法针对传统成本计算方法把固定成本分配于产品并随产品流动对成本、利润、产量之间的关系歪曲，提出了对成本计算方法的改革。此后，这一方法受到了理论界的关注与研究，从60年代起，西方会计学界开始研究变动（直接）成本与标准成本的结合，提倡直接标准成本的计算方法。直接标准成本运用于企业内部控制和考核，与前述弹性预算上的标准成本相比，更进一步体现了现代生产的特点和经营管理的要求。

在变动成本法基础上所发展起来的成本分析涉及的范围更为广阔，其应用大大超过了单纯的制造性企业范围，不仅适用于以盈利为目的企业，而且也适用于非盈利性组织的规划与管理。

第二节 成本会计的内容

成本会计的两种目标为本书的结构所采纳，为实现这两种目标而进行的成本核算也就构成了成本会计的内容，其一着重于实际生产成本累积、分配、归属的基本原理及方法程序，其二着重于企业经营决策和管理控制所要求的成本计算和分析的原理及方法。

一、实际成本累积的基本内容

服务于对外财务报表目的的成本会计应遵循公认的会计准则，运用系统、合理的成本计算方法和程序提供客观实际的成本资料。为此目的的成本计算必须依据两条规则：其一，成本计算应符合历史成本原则，成本的计量是以实际生产过程中各种要素

的实际交换价格为依据的；其二，成本计算的方法和程序应同成本耗费的实际过程相联系，成本向产品的归属应尽量同产品的生产工艺流程相一致。所以成本会计的这部分内容仍保留了传统的成本计算方式，包括成本要素的归集的原理和成本累积的基本方法及程序。成本要素的归集主要阐述产品生产过程中耗费的材料、人工和制造费用的归集和分配，相关帐户的使用及帐务处理程序，生产过程中的损耗计算及处理等。成本累积的基本方法主要有分批成本计算和分步成本计算方法，复杂生产过程中分批成本和分步成本混合交替使用的混合成本计算。

二、运用于企业内部经营管理的成本会计内容

服务于企业内部经营管理的成本概念和成本计算，其基本原理同产品累积和归属的原理有很大的不同。产品成本累积和归属的结果作为存货成本反映在资产负债表上，作为产品的销售成本反映在损益表上，因此其采用的方法和程序与企业外界的报表使用者的决策相联系，必须受会计准则的约束。标准成本计算和变动成本计算主要是为了满足企业内部管理的需要，所以不受会计准则的约束，在成本的计价和包含的内容上有较大弹性。标准成本计算的主要目的在于产品成本的控制和工作业绩的评价，主要内容包括标准成本计算下的成本标准的确定、成本流动、成本差异的分析方法及程序，差异帐户的使用和差异的处理。变动成本计算目的是为企业的经营决策和计划提供成本信息，主要内容包括变动成本计算法下的成本流动和变动成本计算的应用，同时探讨变动成本和标准成本计算的结合，从而使成本的计算更好地为企业内部经营管理服务。

三、成本会计同财务会计和管理会计的关系

谈及成本会计的内容有必要弄清成本会计同财务会计和管理会计的关系。关于现代会计的内容，比较一致的看法认为财务会

计和管理会计构成现代会计的主体，是现代会计的两大分支。财务会计其主要目的在于通过定期提供财务报表，为企业外部同企业有着不同经济利益关系的组织或个人服务，提供他们据以进行投资、信贷及其他决策的有关信息。因此财务会计受会计准则的约束。管理会计的主要目的是服务于企业内部的经营管理，为企业的各级管理部门正确地进行决策，有效地实施控制，提供有用的信息。根据前述成本会计的目的和内容，可见成本会计同财务会计和管理会计都有着密切的联系，成本累积与归属服务于财务会计，属于财务会计的内容，成本资料的分析运用则属于管理会计的内容。可以说成本会计是财务会计和管理会计的纽带和桥梁，它的内容展示了会计参与管理职能的演变与发展。国外一些专门于管理职能的成本会计专著或教材，其中关于成本累积的传统成本计算的内容在逐渐减少，而服务于企业内部管理的成本计算和分析在不断扩大，甚至包括了管理会计的全部内容。为了避免重复，本书服务于管理职能的成本会计着重于管理用成本资料的形成及其在成本控制和规划中的分析应用，管理会计的其他内容将在管理会计中专门阐述。

第三节 成本计算的方法及模式

前已指出，编制对外财务报表和满足企业内部管理的成本计算方法构成本书的内容，这些方法将在以后各章中陆续地予以阐述。这些成本计算方法有些取决于企业的生产方式和产品的工艺特点，有些取决于企业经营管理对成本资料的要求，并不属于同一层次，在成本核算实务中，通常是相互交织在一起的。为了便于以后各章的学习，对这些成本计算的概念加以区别，分述于后。

一、分批成本计算和分步成本计算

分批成本计算和分步成本计算是基于企业的生产特点，即生产的组织方式和产品的工艺特点而形成的成本计算方法。在考虑产品生产工艺特点的基础上，企业选择的生产组织方式基本上有两大类型：批量生产和连续的大量生产。任何生产组织方式都是属于这两种类型之一，或两种类型的混合。

批量生产是指按不连续的批别来组织特定类型的产品生产。组织批量生产其一可能是为了本身存货的需要，如家具制造厂分批生产书柜、衣橱、书桌等，为满足一定时期预计的销售量。批量生产的另一种情况是根据客户的定单所要求的规格、品种和数量组织产品生产，如印刷厂通常根据出版公司的要求来组织不同批量的各别图书印刷。

分批成本计算适合于不连续的批量的生产组织方式，也称为定单成本计算。其特点是按生产批别或定货单来归集生产成本，一批产品完工，归集在该批产品上的总成本额除以该批产品生产量，即为产品的单位成本。通常一批产品同时完工，或虽陆续完工但却待全部产品完工同时入库或同时交货，因此一般不存在在产品 and 完工产品之间的成本分配问题。

连续大量的典型例子如炼油、纺织、食品等产品的生产，其特点是生产过程是连续不间断的，大量的重复生产同样产品，在产品完工之前通常要经过若干个加工步骤的加工。由于是大量重复生产，通常任何时候都会有完工产品和在产品。

分步成本计算适合于连续生产程序，根据工艺特点，分步成本计算又区分为逐步结转分步法和平行结转分步法。分步成本计算的特点是按成本中心或生产加工步骤定期累积生产成本，以产品作为成本计算对象，各成本中心或加工步骤定期计算总成本和单位成本，确定在产品 and 完工产品成本。

可见分批成本计算和分步成本计算的特点在于成本累积和分

配的程序方面，主要体现在成本的计算对象，成本累积的环节和流动程序上，如成本帐户的设置和运用，成本在帐户间的流动，成本归集和分配的方法等。所以说分批成本计算和分步成本计算是成本计算的最基本方法。

二、实际成本计算和标准成本计算

实际成本计算和标准成本计算是基于成本累积的计量标准的不同而确立的成本计算方法。成本计算程序仍是建立在分批成本或分步成本计算的基础上。

实际成本计算是指在成本累积和归属的过程中，是以生产过程中耗费资源的实际数量和实际交换价格进行计量的，是实际成本的流动。与财务会计准则的要求是相一致的。

标准成本计算对成本累积和分配则是以事先确定的成本标准进行计量的。采用标准成本计算实际上也计算实际成本，只是成本流动建立在实际产出的成本标准基础上。实际成本同标准成本之间的差额不再随生产的程序流动，揭示出来在差异帐户中归集，目的在于成本控制和工作成果的评价。标准成本计算虽然对成本的累积以事先确定的成本计量，但它并没有违背历史成本原则，差异的揭示目的在于控制，最终还将对差异加以适当处理，以恢复实际成本的原貌。

三、完全成本计算和变动成本计算

完全成本计算和变动成本计算是基于产品成本所包含的内容不同而形成的成本计算方法，与成本的计算程序没有直接联系，两者既可采用实际成本计价也可采用标准成本计价。

完全成本计算也称为吸收成本计算，在完全成本计算法下成本计算对象承担产品生产过程中所发生的全部成本，既包括生产过程中所耗费的直接生产成本，也包括生产过程中耗费的间接成本，每一单位产品的成本不仅包括与产品数量变动相关的变动成

本，还要分担与产品数量变动无关的固定制造成本。所有归属于产品的变动成本和固定成本都随着产品的实物流动而流动。完全成本计算下的成本内容是同财务会计准则对于企业资产计价和收益确定所要求的成本内容是相一致的。

变动成本计算也称为直接成本计算，在变动成本计算法下，产品成本只包括生产过程中所发生的变动制造成本，而生产过程中发生的固定制造成本则作为期间费用，不为制造的产品所吸收，而是归入当期的收益表，作为当期费用的一部分，从销售收入中扣除，不随产品的实物流动而流动。变动成本计算通常是为了满足企业内部管理和经营决策的需要，对外的财务报告会计准则要求仍应建立在完全成本计算的基础上。

对成本的计算方法作了以上的归类，可以看出这些成本计算方法并不是处于同一层次。分批成本计算和分步成本计算是与生产的组织形式及产品的生产工艺特点相联系的，决定成本计算中的帐户设置和成本计算程序，是其他成本计算的基础，可以称之为成本计算方法。而实际成本计算和标准成本计算仅涉及成本计算中的计价基础，完全成本计算和变动成本计算仅涉及产品成本所包含的内容，与成本的流动程序无直接关系，因此有人称这些成本计算为成本计算模式而不是称之为方法，我们认为作这种区分是有意义的。在成本计算实务中，这些成本计算方法和模式是结合使用的，其组合如图 1-1 所示。

从图 1-1 中可以看出，对于分批成本计算和分步成本计算的基本方法之上，各自有 4 种计算模式。通常第 1 种模式即实际的完全成本计算用于财务会计的资产计价和收益确定的目的，其他的 3 种模式根据企业的具体情况分别用于企业内部成本控制或经营决策的目的，其中第 4 种模式，即标准的变动成本计算被一些企业采纳用于企业内部管理和控制的目的。

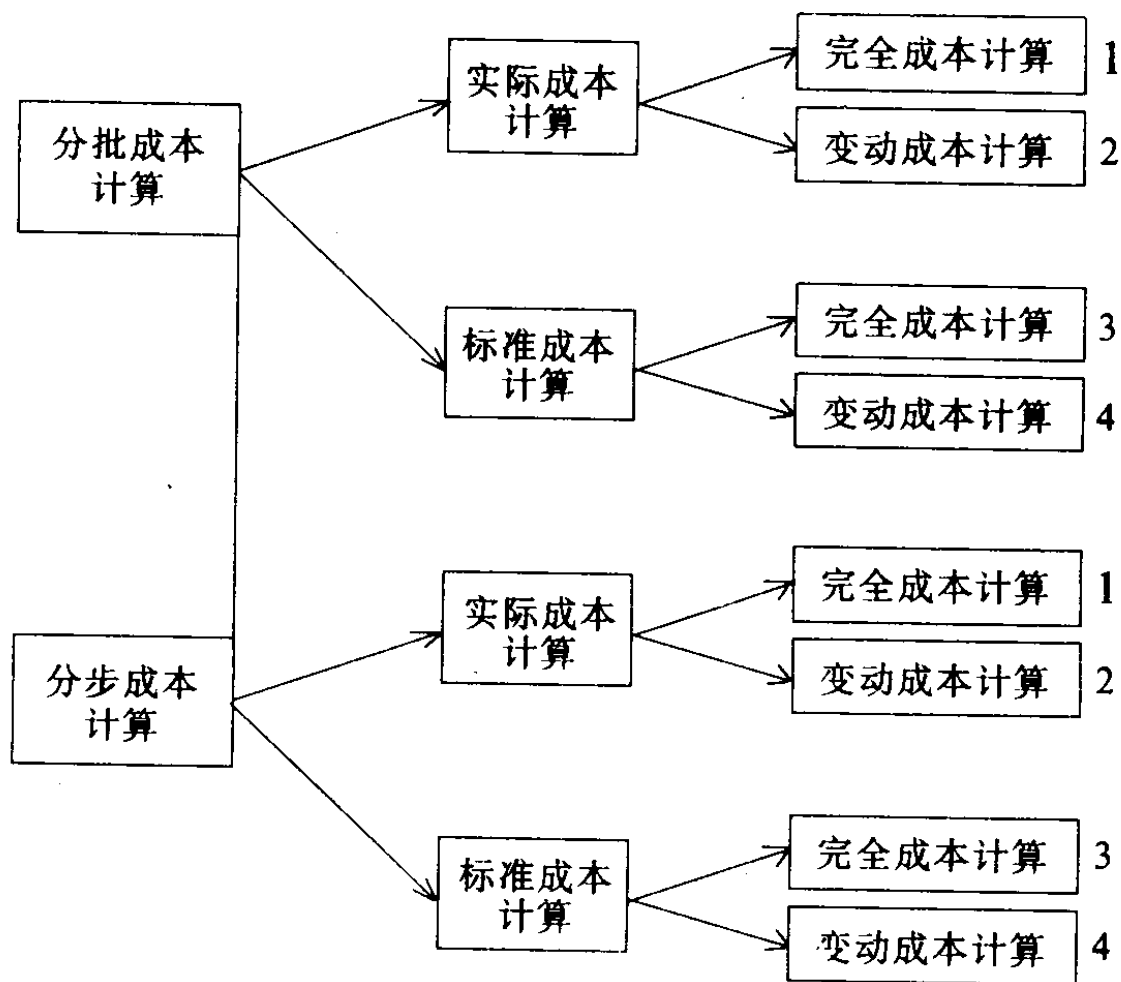


图 1-1

复习思考题

1. 在企业的生产经营活动中，成本资料的使用主要有哪些方面？
2. 用于产品存货计价的成本计算同企业内部工作成果评价的成本计算着重点是否相一致？
3. 成本计算方法有否层次上的划分？分批成本计算和分步成本计算、实际成本和标准成本计算、变动成本和完全成本计算，这些有关成本计算的概念有什么区别与联系？
4. 成本会计同财务会计和管理会计的关系如何？
5. 现代成本会计与传统成本会计相比，在内容上有什么特点？

第二章 成本和成本累积的基本原理

学习目的和要求：

明确成本的基本概念和成本要素的分类，了解企业生产成本累积的基本程序，掌握产品成本流动的一般过程和帐户体系。

第一节 成本和成本的分类

一、成本的基本概念

成本作为经济学的科学范畴，是一个抽象而内涵较为确定的概念。但在实际的生产经营活动中，成本内容则是非常具体的，对于不同的目的和对象，成本的具体内容也会有所不同。

在日常的经营活动中，成本的一般含义是指为实现一定的目标或完成某项活动，所耗费的经济资源的货币表现。关于成本，人们通常把它和费用相互替代，作为相同的概念加以使用。但严格说来，这两个概念是有区别的，成本所包含的内容要比费用广泛一些。财务会计遵循历史成本的原则，资产按其取得的历史成本计量，为取得当期收入而耗费的资产成本转化为费用，同当期的收入相配比，列于当期损益表上。这样成本就区分为未消逝的成本和已消逝的成本，未消逝的成本与当期收入的取得无关，代表企业未来的经济利益，在财务报表上表现为资产，如企业的产成品、在制品存货成本及厂房设备的成本等。已消逝的成本为取得当期收入而发生的耗费，如损益表上的产品销售成本、广告费、行政管理费用等。