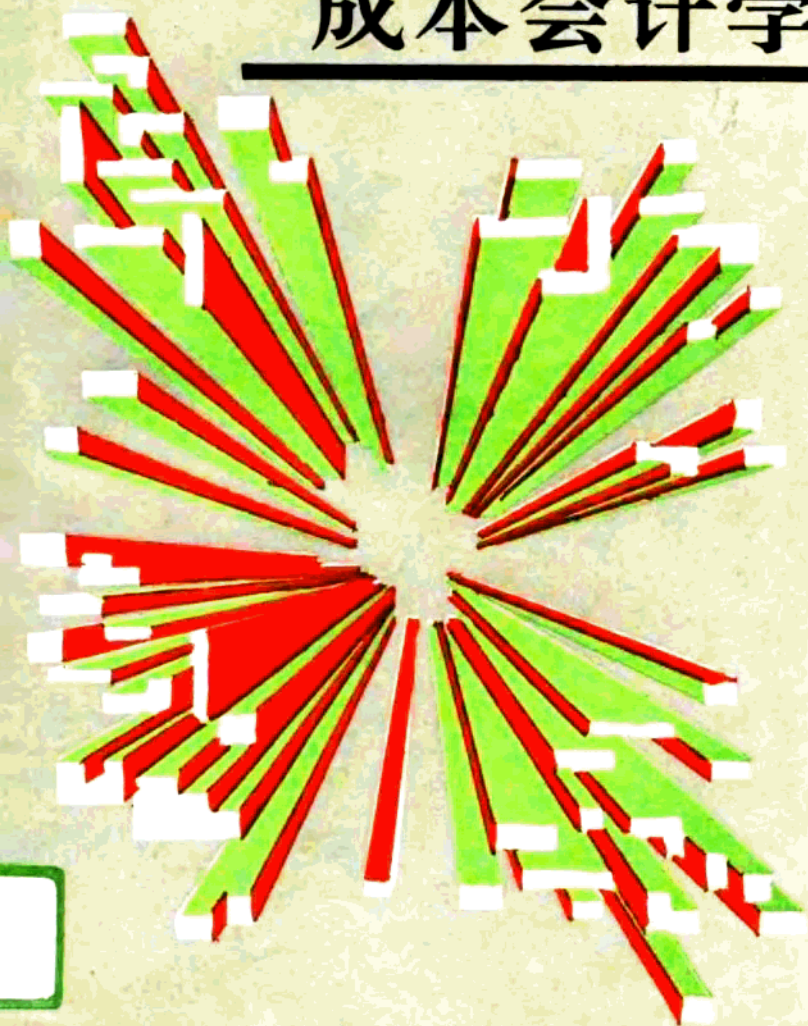


会计系列新教材

成本会计学



苏州大学出版社

江苏省会计系列新教材编委会

特约顾问：陈国璧 邹虎辰

顾问（以姓氏笔划排列）：

王明远 庄德和 陈本炤 谈 通

张世瑾 顾七赋 葛崇文

主 任：杨炤明

副主任：张文贤 陈锦荣

委 员：（以姓氏笔划排列）：

刘景瑞 刘瑞汉 江希和 朱学义

吴广义 吴玉林 陆振飞 杨炤明

陈锦荣 陈义贤 张文贤 黄文珠

总 序

随着我国经济体制改革的日益深化，社会主义市场经济体制的加速形成，以及改革开放政策所带来的对外经济交往的迅速扩大，我国会计制度正进行着一场重大的变革。

几十年来，我国一直实行计划商品经济，与之相适应的计划经济型会计模式，对促进当时经济的发展起过一定的作用。然而，当计划商品经济体制逐渐向市场商品经济体制过渡时，会计作为经济管理的一个重要组成部分，必须相应地建立市场经济型的会计模式，以利推动我国社会主义市场经济的逐步建立。财政部通过四年的探索、研究，于去年年底正式颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》，这是我国几十年计划经济会计模式开始向市场经济会计模式过渡的一个重要标志，也是我国现代会计发展史的一个转折点和里程碑。这必将使社会主义中国会计文化及其行为发生质的飞跃，对深化我国经济体制改革，促进社会主义市场经济发展，进一步扩大对外开放，转变政府职能，加强国民经济的宏观调控，搞活企业的微观经济，都有着重要的现实意义。

会计从某种意义上来讲是一种商业语言。在当今世界经济高度发达的条件下，加强各国间的经济交往是促进世界各国经济发展的前提，也是促进我国社会主义经济发展的必备条件。为此，会计作为一种商业语言，除有各国自身的特点外，更重要的还必须是一种国际化的商业语言。所以，我国这次《企业会计准则》的颁布，会计模式的转变，其主要的特征是使我国的各种会计处理方法与《国际会计准则》所确定的各种会计处理方法接轨。也就是说，我国《企业会计准则》的内容，除了有自身的特点外，更多的是要与《国际会计准则》精神相吻合。由此可见，我们从事

会计工作的同志必须在观念上有所转变，从传统的计划经济型会计模式的框架中摆脱出来，认真学习、领会和把握我国《企业会计准则》和新制订的各个行业企业会计制度的精神实质，建立市场经济型会计模式的观念，适应会计转轨的需要，更好地为发展我国的社会主义市场经济服务。

由于会计模式发生了如此巨大的转变，必然要求会计教育在内容上进行彻底更新，如何建立一套新的会计系列教材，培养出新型的会计人才，是摆在广大会计教育工作者面前的一项极为紧迫的任务。我省各大、中专院校从事会计教育的工作者，在江苏省会计学会会计教学研究会的组织下，对新的会计系列教材进行了认真的探索、研究，大胆地提出了编写会计系列新教材的倡议，并付诸行动，这是值得庆贺的一件有意义的工作。它对于推动我省各大、中专院校的会计教育事业的发展，适应当前我国会计改革的需要，培养我省新型的会计人才，无疑将会起到积极的作用。

这次我省编写的会计系列新教材，在大专以上层次有《基础会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《企业理财学》、《审计学》和《会计电算化》等七本教材；中专层次有《基础会计》、《财务会计》两本教材。参加编写的有南京大学国际商学院、南京农业大学经贸学院和乡镇企业学院、苏州大学财经学院、南京经济学院、南京理工大学经济管理学院、南京审计学院、中国矿业大学经贸学院、南京林业大学、江苏财经高等专科学校、金陵职业大学、苏州职业大学、南京电力专科学校、江苏省商业干部管理学院、盐城市经济干部管理学校、南京化工动力专科学校、江苏省税务学校、常州会计学校、江苏省南京交通学校、无锡县立信会计学校、无锡无线电工业学校、无锡机械制造学校等二十一所院校；参加编写的有一百多位老师，参加院校和人员之多是空前的。在编写和审稿人员中有长期从事会计教学和研究工作、理论水平较高、教学经验丰富的老教授、老专家；有

年富力强、脱颖而出的中青年骨干老师。为了加速培养青年一代的会计教师，提高我省会计教育师资队伍的整体水平，各编写组也吸收了部分年青的教师。可见这次省会计教学研究会组织编审会计系列的新教材，对结合培养我省会计师资队伍有着一定的积极意义。

通观所编写的会计系列新教材，其内容有以下四个鲜明特点：一是系统性，它根据“两则”和各行业企业会计制度的精神进行编写，包括了会计专业的大部分主干课程，较好地适应了会计专业和其他财经专业教学的需要；二是新颖性，它体现了市场经济会计模式的特征，摆脱了传统计划经济会计模式的框子；三是群众性，由于参编院校和人员多，广泛集中了各个方面积极的观点；四是实用性，即其内容既有理论上的阐述，又有具体的操作介绍，做到了理论联系实际，可用性和可读性强。所以，这套会计系列新教材，不仅适用于各本科、大专、中专院校的教学需要，而且还可以作为我省各企业（包括企业化管理的事业单位）、财税、金融和主管部门在职会计人员自学之用。这对于我省在职会计人员学习、领会和把握《企业会计准则》及各行业企业会计制度的精神实质，提高其业务水平，也有一定的推动作用。

总之，编写会计系列新教材的任务是异常艰巨的，我衷心地感谢参加这次编写、审稿的全体人员（包括特约顾问、顾问、编委会成员和全体参编者）为编写会计系列新教材所作的努力和辛勤的劳动，并祝贺会计系列新教材编写、出版的成功。同时，希望全体参编人员今后作出更大努力，以期更好地完善这套会计系列新教材。

施学道

1993年6月9日

前 言

《成本会计学》一书是江苏省会计学会会计教学研究会组织编写的会计系列新教材中的一本。成本会计是经济管理的重要组成部分，也是财务会计工作的重要内容，随着社会生产和科学技术的发展，作为研究生产过程中生产费用的发生和产品成本形成的成本会计学的内容越来越丰富，开展成本研究对不断降低成本、提高经济效益极为重要。因此，把《成本会计学》单独作为一门课程来开设已是大势所趋，为此，我们编写了本书。

成本核算是现代成本管理的基本环节，是成本会计工作的核心。本书在阐述成本会计基本理论、基本知识的基础上重点介绍工业企业成本核算的理论和各种成本计算方法及其运用，为避免与《管理会计》课程内容的重复，对成本会计的预测、决策、控制、考核和分析的理论和方法只作一般阐述。全书共分五篇，第一篇为总论，第二篇为成本核算，第三篇为成本控制和成本考核，第四篇为成本预测和成本决策，第五篇为成本报表和成本分析。

本书由黄文珠任主编，张文贤任主审，黄鹏、安明硕、谢培苏任副主编。编写人员分工如下：本书第一章由李心合编写，第二、十三章由黄鹏编写，第三、四章由安明硕编写，第五章由张福至编写，第六章由成骏编写，第七章由黄迈编写，第八章由黄文珠编写，第九章由房巧兰编写，第十章由雍萍编写，第十一章由朱红根、刘新尧、马万金、姚剑青编写，第十二章由谢培苏编写，第十五章由谢培苏、黄鹏编写，第十四章由王怀明、黄鹏编写，第十七章由王怀明编写，第十六章由施元冲编写，第十八章由陆兴顺编写，第十九、二十章由张明燕编写，全书由黄文珠、黄

鹏修改整理并总纂，最后由张文贤主审定稿。

本书在编写过程中得到了江苏省财政厅、江苏省会计学会陈国璧、邹虎辰同志的大力支持，在此表示感谢。

由于编写时间仓促，水平所限，错误和不足之处，恳请广大读者批评指正。

《成本会计学》编写组

1994年1月

目 录

前言

第一篇 总论

第一章 成本会计概述	(1)
第一节 成本基础理论	(1)
第二节 成本会计的涵义和职能	(8)
第三节 成本会计的产生和发展	(12)
第四节 成本会计的原则和任务	(16)
第五节 成本会计制度	(18)
第六节 成本会计工作的组织	(24)

第二篇 成本核算

第二章 成本核算概述	(29)
第一节 成本核算的意义和要求	(29)
第二节 费用的分类和成本的构成	(32)
第三节 成本核算的主要帐户和一般程序	(38)
第四节 成本核算方法的确定	(41)
第三章 要素费用的核算	(45)
第一节 材料费用的归集和分配	(45)
第二节 动力费用的核算	(54)
第三节 工资及福利费用的核算	(56)

第四节	折旧费用的核算	(63)
第五节	待摊及预提费用的核算	(73)
第四章	综合费用的核算	(77)
第一节	制造费用的核算	(77)
第二节	辅助生产费用的核算	(82)
第三节	废品损失和停工损失的核算	(100)
第五章	生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配	(107)
第一节	生产费用的总归集和总分配	(107)
第二节	在产品的核算和管理	(109)
第三节	生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配	(112)
第六章	成本计算的品种法	(127)
第一节	品种法概述	(127)
第二节	品种法举例	(129)
第三节	产品成本计算的分类法	(140)
第七章	成本计算的分批法	(145)
第一节	分批法概述	(145)
第二节	分批法举例	(148)
第三节	简化分批法的特点和举例	(155)
第八章	成本计算的分步法	(161)
第一节	分步法概述	(161)
第二节	顺序结转分步法	(163)

第三节	平行结转分步法.....	(177)
第四节	顺序结转与平行结转混合式产品 成本计算.....	(187)
第九章	联产品、副产品和等级产品的成本 计算	(193)
第一节	联产品的成本计算	(193)
第二节	副产品的成本计算	(202)
第三节	等级产品的成本计算	(205)
第十章	期间费用的核算	(208)
第一节	期间费用核算的意义和内容	(208)
第二节	管理费用的核算.....	(211)
第三节	财务费用的核算.....	(217)
第四节	销售费用的核算.....	(220)
第十一章	其他行业的成本计算	(223)
第一节	交通运输业的成本计算.....	(223)
第二节	施工企业的成本计算	(225)
第三节	农业企业的成本计算	(231)
第四节	商品流通企业的成本计算	(235)

第三篇 成本控制和成本考核

第十二章	成本控制.....	(241)
第一节	成本控制的意义和内容.....	(241)
第二节	成本控制的程序.....	(242)

第三节	成本控制的一般方法	(244)
第十三章	价值工程	(247)
第一节	价值工程概述	(247)
第二节	价值工程活动对象的选择	(253)
第三节	功能分析	(257)
第四节	功能评价	(262)
第五节	方案的创造	(277)
第十四章	目标成本	(282)
第一节	目标成本概述	(282)
第二节	目标成本的测定原理	(284)
第三节	目标成本的具体制订	(287)
第四节	目标成本的分解	(293)
第五节	目标成本的控制	(298)
第十五章	定额法和标准成本制度	(309)
第一节	定额法及其成本控制	(309)
第二节	标准成本制度及其成本控制	(325)
第三节	定额法与标准成本制度的比较	(340)
第十六章	成本考核	(344)
第一节	成本考核的意义	(344)
第二节	责任成本的涵义和作用	(346)
第三节	责任成本核算体系	(348)
第四节	责任成本的考核	(355)

第四篇 成本预测和成本决策

第十七章	成本预测	(361)
第一节	成本预测的意义和特点.....	(361)
第二节	成本预测的内容和步骤.....	(362)
第三节	因素预测法	(366)
第四节	本、量、利分析法	(370)
第五节	投入产出法	(372)
第十八章	成本决策	(382)
第一节	成本决策的意义和原则.....	(382)
第二节	成本决策的步骤和类型.....	(383)
第三节	差异成本法	(384)
第四节	决策表法.....	(389)
第五节	决策树法.....	(394)
第六节	效用曲线法	(397)

第五篇 成本报表和成本分析

第十九章	成本报表	(401)
第一节	成本报表概述	(401)
第二节	成本报表的设计.....	(402)
第二十章	成本分析	(419)
第一节	成本分析概述	(419)
第二节	成本分析方法	(423)
第三节	产品成本计划完成情况的分析...	(425)

第一章 成本会计概述

第一节 成本基础理论

一、成本的概念

成本是一个价值范畴，它同价值有着密切联系。按照经济学原理，商品价值决定于它在生产上耗费的社会必要劳动量，具体包括三项内容：一是产品生产中耗费的物化劳动的转移价值，包括已消耗的原材料、辅助材料、燃料、动力等劳动对象的价值，以及机器设备等劳动资料的磨损价值；二是劳动者活劳动消耗所创造的价值中，归劳动者个人支配的部分，主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬；三是劳动者活劳动消耗所创造的价值中，归社会支配的部分，即剩余产品价值，包括以税金、利润等形式进行分配的部分。商品价值的这个组成部分，用公式表示是 $W=C+V+M$ 。“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”，或者说，“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 从以上论述中，我们可以概括出成本范畴的一些基本涵义。

1. 生产成本的构成内容是生产过程中生产要素的耗费。生产要素由劳动对象、劳动手段和劳动力组成，或者简称为生产资料

① 《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社1974年版，第30页。

和劳动力两大要素。在市场经济条件下，生产要素只是资本的实物存在形态，它们的耗费就成为一个在生产要素上耗费的资本等价物 $C+V$ ，成本范畴正体现这个资本耗费的等价形式。

2. 成本代表生产要素的耗费，必须具有所费主体，即成本必须有主体观念。成本的客体只是相对于所费主体而言的生产要素的实际耗费，在市场经济条件下，这个所费主体或成本主体的基本形式是独立核算的企业，也就是说，成本是企业为生产产品所耗费的生资料价值和劳动力价格。离开了主体观念，成本就失去其理论意义和实践意义。

3. 成本是产品生产要素的实际耗费的货币表现。因此，成本是一个价值范畴，它离不开商品经济的货币尺度，也不可能包括任何实物量度。在实际生产过程中，生产要素的各种实物形态极不相同，但是它们的耗费必须加以综合反映。成本概念客观上要求数量表现方面的统一性，从而使各企业的产品生产的实际耗费在质的方面相同，在量的方面可以比较。

4. 成本是一个补偿范畴，它的形成与商品经济发展有着必然联系。在自然经济和小商品生产阶段，小生产者抵补生产中的物质耗费是他们的再生产的“绝对界限”，所以还不存在，也不需要严格的成本概念。在发达的社会化商品经济和市场经济条件下，成本 ($C+V$) 作为“补偿价值”和已耗费的预付资本，必须首先得到补偿，使资本的原有数量保存下来，然后才谈得上利润的实现、占有和消费。

最后，有必要指出的是：第一，“成本价格这一范畴，……同资本的增殖过程毫无联系”。^① 在一般意义上说，成本是商品经济和市场经济的共有范畴，与之相联系的资本、工资等范畴亦然；第二，成本有多种概念和表现形式，如存货采购成本、产品生产成

① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社 1974 年版，第 50 页。

本、产品销售成本、机会成本、边际成本等等。上述成本的涵义和实质，是针对产品生产成本而言。

二、成本的范围

如上所述，从理论上说，产品生产成本的范围包括 C 和 V 两部分， $C+V$ 规定了成本这一“补偿价值”的界限。从成本会计核算和管理的要求来看，成本的范围和内容与成本会计制度密切相关。在不同的成本会计制度下，成本的范围和内容不尽相同。以制造业为例，在制造成本法下，产品生产成本又称产品制造成本，它是指企业生产过程中实际消耗的直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用。具体包括以下四部分内容：

1. 直接材料。它是指构成产品主要组成部分的那种材料成本，具体包括企业产品生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料。除直接材料外，产品制造过程中也消耗一些间接材料和用品。区别直接材料与间接材料的主要标准，是材料费在发生时能否辨认出由哪种产品发生，从而直接计入该种产品生产成本。当然，在成本计算中，直接材料费也要采取一定办法或标准进行分配。由于间接材料费不构成产品实体，或在产品成本中所占比重较小，所以不值得予以特别重要处理，一般列入间接制造费用中合并或简化处理。这种作法体现会计上重要性原则的要求。

2. 直接工资。它是指在制造过程中实际从事产品生产的人工成本，包括直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴。在一个机械企业里，车间装配工人或机器操作工人的工资就是直接工资，附带需要的职员、清洁工和车间管理人员就是间接工资。间接工资并入制造费用处理。

3. 其他直接支出。它包括直接从事产品生产人员的职工福利费等。按现行制度规定，企业可以按照工资总额的 14% 计算提取职工福利费。根据非直接生产工人工资提取的福利费，应当计入

间接制造费用或期间费用，不作为直接费用处理。

4. 间接制造费用。它是企业各个生产单位（分厂或车间）为组织和管理生产所发生的生产单位人员工资、福利费、折旧费、间接材料费以及其他制造间接费。因间接制造费不易辨别是为哪种产品所发生，所以通过制造费用帐户所归集的间接制造费必须选择某种恰当的方法分配到成本中心或各种产品上去。

间接制造费用常常进一步按照其与产品产量的关系进行分类，凡是随产量变动而成比例的正向变动的称为变动间接制造费；相反，凡是不随产品产量变动而变动的称为固定间接制造费用。当然，固定只是相对而言的，即相对于特定的产量变动区间而言的。当生产规模扩大到非扩充厂房和增加管理机构或人员不可时，固定费用也就不再保持固定不变了。可以想象，即使在某种确定的生产规模范围内，也并非所有间接制造费都是纯粹的变动或固定费用的，多数间接制造费是混合性的，即半变动费用或半固定费用。这些混合的间接制造费，是随产量变动而变动，但不成正比例变动。

上述直接材料、直接工资、其他直接支出和间接制造费用的总和，就是产品的制造成本。

需要说明的是：第一，成本一般是按期（季或月）计算的。在产品制造企业里，计算产品生产成本时本期投入生产的产品未必都全部完工，在多数情况下，成本计算期末都存在或多或少的在产品。确定在产品的成本也是成本会计的主要任务之一。但是，在产品成本是否要包括上述各项内容，应视在产品成本计算方法而定。有些方法计算的在产品成本，只包括直接材料费等。这种作法，是会计的重要性原则的要求。

第二，期间费用如产品销售费用、管理费用和财务费用，也是企业在产品生产经营过程中实际发生的资本耗费。从经济学的角度看，也应列入成本的范围，在经济性质上构成产品成本价格

C+V 的一部分。但是，在制造成本法之下，因期间费用的绝大部分内容都是经营期间的支出，与产品产量关系并不十分密切，所以，这些期间费用并不需要计入产品生产成本，而是全部计入当期损益。这样处理，既简化了成本核算工作，又便于成本预测、成本决策和成本控制。这也说明，会计学中的成本范围与经济学中的成本范围是不一致的，两者的内涵及数量界限不同。同时也说明，国家规定的成本核算范围，是以产品成本的经济实质为基础，同时又考虑了企业加强成本管理的要求。

三、成本的作用

社会主义市场经济的存在和发展，决定了成本这一价值范畴在社会经济生活中有着重要作用。

1. 成本是补偿企业生产耗费的尺度。成本是企业产品生产要素消耗量的货币表现。借助成本指标，可以明确揭示企业为生产产品所实际耗费的资本的数量，从而为企业维持简单再生产提出了资金补偿的标准。按照这个标准补偿生产中的资本耗费，企业简单再生产才能顺利进行，否则，就不能使企业在原有规模上进行再生产。当然，成本作为补偿尺度与企业再生产的关系，亦与把资产计入成本的时间长短和在此期间物价水平的波动情况相关，也就是说，与“资本保持”的概念有关。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重点指标。成本是企业在产品生产过程中实际耗费的生产品料和劳动力的综合反映。企业劳动生产率的高低、技术进步的快慢、产品产量的增减、产品质量的升降、经营管理水平的高低，都能通过成本的升降直接或间接地反映出来，所以成本是综合反映企业工作质量的一个综合性指标。

3. 成本是制定产品价格的基础。产品价格是产品价值的货币表现。在市场经济条件下，企业是独立的商品生产者或经营者，产品价格由企业自主确定，并通过市场形成。由于产品价值不能直