

Cheng Ben Kuai Ji Xue

# 成本会计学

李梅 李惠萍 张惠英 编著



中国物价出版社

# 成本会计学

李 梅 李惠萍 张惠英 编著

中国物价出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

**成本会计学/李梅、李惠萍、张惠英编著. —北京:中国物价出版社, 2003.8**

ISBN 7-80155-589-9

I. 成… II. ①李… ②李… ③张… III. 成本会计  
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 064694 号

**成本会计学**

李 梅 李惠萍 张惠英 编著

出版发行/中国物价出版社(邮政编码:100837)

地址:北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼

电话:读者服务部 68022950 发行部 68033577)

经销/新华书店

印刷/太原市立诚印业有限公司

---

开本/850×1168 毫米 大 32 开 印张/11.75 字数/310 千字

版本/2003 年 8 月第 1 版 印次/2003 年 8 月第 1 次印刷

---

印数/3000 册

书号/ISBN 7-80155-589-9/F·425

定价/24.50 元

## 序

成本会计学是现代企业会计的一个重要分支。随着社会经济的迅速发展,新世纪全球经济一体化和现代高科技的广泛运用,特别是我国加入 WTO 后,企业管理体制、经营方式的不断改革和国际贸易的不断发展,国际性竞争日趋激烈,一些企业的制造环境已由过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转变。成本会计面临着制造环境和管理现代化的变革,因此,适应现代成本会计新内容、新要求的要求,建立具有中国特色的成本会计学理论和方法体系是当前的重任。

这部新的《成本会计学》作者是从从事多年会计教学研究与实践工作的年青人,在该领域已有所建树,曾经发表了不少有价值的论文,这次能把她们的教学和研究成果整理出来撰写成书,奉献社会,真是难能可贵,是一件很有意义的事。

纵观全书,我感到本书具有以下三个特点:第一,理论联系实际,可操作性强。所有内容均以财政部最新颁发的《企业会计制度》为依据,全面系统地介绍了成本会计学的原理及操作程序,发挥了理论指导实践的作用。第二,具有现实性和全面性。全书在总结我国五十多年来成本会计的丰硕成果的基础上,重点介绍了适用于工业企业的成本核算,同时阐述了其他行业的成本核算方法以及成本分析的内容,为发挥成本会计在企业管理中的重要作用提出了依据。第三,具有前瞻性和突破性。全书反映了改革开放以来的新成果,展示了现代成本会计研究内容的新发展。总之,本书对成

本会计结构体系有独到的见地,它丰富了我国成本会计基础理论,拓宽了我国成本会计的研究领域,有很好的研究参考价值。

目前,成本会计理论面临企业制造环境变革的一系列新问题、新挑战。我希望作者继续努力,对我国成本会计理论与实务中急需探讨的问题,进行深入研究;对成本会计理论和方法体系提出可行的意见;对书中个别安排欠妥的地方进一步完善,不断写出有更高学术价值、更重实践意义的新作。

丁 连

2003年7月

# 前 言

面对新世纪全球经济的一体化和高科技迅猛发展的冲击,特别是我国加入 WTO 后,现代高科技被广泛应用于生产。一些企业的制造环境已由过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化。成本会计面临制造环境的变革和管理现代化的要求,在研究内容上已有了新的发展。一方面成本会计要借鉴和学习发达国家成功的经营管理经验,另一方面要结合中国国情使成本会计有新的发展。如质量成本会计、作业成本会计等已成为成本会计研究的重大课题。

为了帮助和促使企业不断加强成本管理,更好地适应新的经济形势,我们按照财政部新颁布的《企业会计准则》的要求撰写了这本书。本书介绍了有关成本核算使用的会计科目和成本费用报表,以及运用报表资料进行成本费用分析的理论与方法。在写作中,本书力求体现基础性、系统性和前瞻性的特点,将基础理论、基本方法和现代企业管理要求有机地结合起来,在内容和方法上有一定的突破。本书既系统地阐述了成本会计的传统内容,又介绍了成本会计领域的新发展和新内容。

本书由山西财经大学硕士生导师丁世连教授主审并作序,具体写作分工如下:第一、七章由张惠英撰写;第三、十二、十七、十八、十九章由李梅撰写;第四、十五章由李惠萍撰写;第二、六章由曹海敏撰写;第五、八、九、十一、十四章由吴玲萍撰写;第十、十三、十六章由王辛平撰写。

作者

2003 年 7 月

# 目 录

|                                    |      |
|------------------------------------|------|
| <b>第一章 总论</b> .....                | (1)  |
| 第一节 成本、费用的含义 .....                 | (1)  |
| 第二节 成本会计的形成、职能和任务 .....            | (6)  |
| 第三节 成本会计工作的组织 .....                | (12) |
| <b>第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序</b> .....  | (17) |
| 第一节 工业企业成本核算的内容和意义 .....           | (17) |
| 第二节 工业企业成本核算的要求 .....              | (18) |
| 第三节 工业企业费用要素和产品生产成本项目 .....        | (25) |
| 第四节 工业企业成本核算的一般程序 .....            | (29) |
| 第五节 工业企业成本核算的账户设置<br>和账务处理程序 ..... | (29) |
| <b>第三章 工业企业要素费用的核算</b> .....       | (33) |
| 第一节 要素费用核算的概述 .....                | (33) |
| 第二节 材料费用的核算 .....                  | (34) |
| 第三节 外购动力费用的核算 .....                | (55) |
| 第四节 工资费用的核算 .....                  | (58) |
| 第五节 折旧费用的核算 .....                  | (68) |
| 第六节 利息费用的核算 .....                  | (72) |
| 第七节 税金和其他费用的核算 .....               | (73) |

|                                            |              |
|--------------------------------------------|--------------|
| <b>第四章 待摊费用与预付费用的核算 .....</b>              | <b>(76)</b>  |
| 第一节 待摊费用的核算 .....                          | (76)         |
| 第二节 预付费用的核算 .....                          | (78)         |
| <b>第五章 辅助生产费用的核算 .....</b>                 | <b>(81)</b>  |
| 第一节 辅助生产费用归集的核算 .....                      | (81)         |
| 第二节 辅助生产费用分配的核算 .....                      | (82)         |
| <b>第六章 制造费用的核算 .....</b>                   | <b>(99)</b>  |
| 第一节 制造费用归集的核算 .....                        | (99)         |
| 第二节 制造费用分配的核算 .....                        | (101)        |
| <b>第七章 废品损失和停工损失的核算 .....</b>              | <b>(108)</b> |
| 第一节 废品损失的核算 .....                          | (108)        |
| 第二节 停工损失的核算 .....                          | (114)        |
| <b>第八章 生产费用在完工产品与在产品之间<br/>分配的核算 .....</b> | <b>(116)</b> |
| 第一节 在产品数量与资金占用的核算 .....                    | (116)        |
| 第二节 生产费用在完工产品与在产品之间<br>分配的方法 .....         | (119)        |
| 第三节 完工产品成本结转的核算 .....                      | (135)        |
| <b>第九章 产品成本计算方法的确定 .....</b>               | <b>(138)</b> |
| 第一节 区别成本计算方法的标志 .....                      | (138)        |
| 第二节 生产特点和管理要求对产品成本<br>计算的影响 .....          | (139)        |
| 第三节 产品成本计算方法 .....                         | (143)        |



|             |                            |       |
|-------------|----------------------------|-------|
| <b>第十章</b>  | <b>产品成本计算的品种法</b> .....    | (145) |
| 第一节         | 品种法的适应范围和特点.....           | (145) |
| 第二节         | 品种法的成本计算程序.....            | (147) |
| <b>第十一章</b> | <b>产品成本计算的分批法</b> .....    | (160) |
| 第一节         | 分批法的适应范围和特点.....           | (160) |
| 第二节         | 简化的分批法.....                | (166) |
| <b>第十二章</b> | <b>产品成本计算的分步法</b> .....    | (174) |
| 第一节         | 分步法的适应范围和特点.....           | (174) |
| 第二节         | 逐步结转分步法.....               | (176) |
| 第三节         | 平行结转分步法.....               | (199) |
| <b>第十三章</b> | <b>产品成本计算的分类法</b> .....    | (213) |
| 第一节         | 分类法的适应范围和特点.....           | (213) |
| 第二节         | 副产品的成本计算.....              | (218) |
| <b>第十四章</b> | <b>产品成本计算的定额法</b> .....    | (222) |
| 第一节         | 定额法的适应范围和特点.....           | (222) |
| 第二节         | 定额成本的计算程序和定额成本的计算.....     | (223) |
| 第三节         | 脱离定额差异的核算.....             | (226) |
| 第四节         | 材料成本差异的分配.....             | (233) |
| 第五节         | 定额变动差异的核算.....             | (234) |
| 第六节         | 定额法举例及优缺点.....             | (236) |
| <b>第十五章</b> | <b>各种成本计算方法的实际应用</b> ..... | (241) |
| 第一节         | 几种成本计算方法同时应用.....          | (241) |

|             |                              |              |
|-------------|------------------------------|--------------|
| 第二节         | 几种成本计算方法的结合应用·····           | (242)        |
| <b>第十六章</b> | <b>商品流通企业成本的核算·····</b>      | <b>(245)</b> |
| 第一节         | 商品流通企业的特点和核算方法·····          | (245)        |
| 第二节         | 批发企业商品购销的核算·····             | (248)        |
| 第三节         | 零售企业商品购销的核算·····             | (253)        |
| <b>第十七章</b> | <b>其他行业的成本核算·····</b>        | <b>(259)</b> |
| 第一节         | 施工企业的成本核算·····               | (259)        |
| 第二节         | 房地产开发企业的成本核算·····            | (291)        |
| 第三节         | 运输企业的成本核算·····               | (301)        |
| 第四节         | 旅游、饮食服务业的成本核算·····           | (317)        |
| <b>第十八章</b> | <b>工业企业成本报表的编制及分析方法·····</b> | <b>(325)</b> |
| 第一节         | 工业企业成本报表的作用及种类·····          | (325)        |
| 第二节         | 成本报表的编制方法·····               | (327)        |
| 第三节         | 成本报表的分析方法·····               | (339)        |
| <b>第十九章</b> | <b>作业成本法</b>                 |              |
|             | ——当代成本会计新发展·····             | (347)        |
| 第一节         | 作业成本法概述·····                 | (347)        |
| 第二节         | 作业成本计算法的基本原理·····            | (350)        |
| 第三节         | 作业成本计算法例解·····               | (355)        |
| 第四节         | 作业成本计算在管理上的重大突破·····         | (361)        |

# 第一章 总 论

## 第一节 成本、费用的含义

### 一、成本含义的几种观点及会计学成本的含义

成本是会计理论中一个非常重要的问题。研究“成本会计”首要的问题是：“成本”的含义是什么。目前关于“成本”的含义，理论界有几种不同的观点。在西方会计学中，往往把成本理解为实现一定的目的所付出的价值牺牲。例如美国会计学会在 1951 年提出，认为“成本是为实现一定的目的而付出(或可能付出)的用货币测定的价值牺牲。”它有如下三层内涵：第一，成本是一种价值牺牲，或是一种价值消耗，可以是现金支出，也可以是物资消耗、劳动消耗或是从外部提供的劳务消耗。第二，这种价值牺牲有一定的目的，即由经营目的而衍生的目的。也就是说成本是与经营目的相关而消耗的价值。第三，这种牺牲可以用货币计量，因为这些价值要变为成本，所以最终都必须以货币来表现。从这个意义上说，这一定义外延很广，超出产品成本的概念。

长期以来，我国主要以马克思《资本论》中的有关论述来论证成本的含义。马克思的劳动价值学说指出：“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。”马克思在这里所说的“商品的成本价

格”指的是产品成本。这一经典论述认为:成本是产品价值的重要组成部分;成本是生产过程中一部分劳动耗费的反映;成本是生产过程中的价值补偿尺度。 $c+v$ 的货币表现是高度抽象的成本,被称为理论成本,即生产过程中已经耗费的生产资料货币额和劳动工资额之和。如果企业的经营成果不足以补偿这部分耗费,其简单再生产就无法进行。所得大于所耗,是企业扩大再生产的前提条件。

要将理论成本应用于产品成本计算的实践,还应考虑宏观方针政策和微观企业管理的需要。当然,我们应该严格地限制这些需要对产品成本现实的影响。否则,将使产品成本范围失去理论依据。

在实际工作中,为了使企业产品成本口径保持一致,防止乱挤、乱摊产品成本,应由国家统一制定产品成本开支范围,明确规定哪些费用开支允许列入产品成本,哪些费用开支不允许列入产品成本。按这种法定的要求计算出来的产品成本,称为财务成本,也叫做核算成本或制度成本。

产品成本的开支范围的规定是财务制度的重要组成部分,直接涉及产品生产经营的劳动耗费补偿和利润取得的多少。它对于加强产品成本管理,增强产品成本的可比性和可控性,正确评价企业经济效益,保证企业生产和再生产的顺利进行具有重要的意义。我国企业的实际成本,其构成和范围由国家通过有关法规制度来界定。根据财政部颁发并于2001年开始执行的《企业会计制度》,企业的成本被定义为:为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。这一定义与理论成本有以下两点区别:

1. 为了加强成本管理,节约耗费,减少生产经营损失,实际工作中将一些本不形成价值的废品损失、停工损失等也计入成本。

2. 为了简化成本核算,企业为生产产品和提供劳务等发生的各项直接支出直接计入成本;发生的各项间接生产费用分配计入成本;而只与会计期间有关的行政组织管理、销售产品和筹集资金等发生的费用则不计入作为成本,而作为期间费用,直接计入当期损益。

应当指出,随着经济的发展和企业管理水平的不断提高,成本的

概念和内容也在不断发展变化。产品成本属于成本,但成本并不等于产品成本。成本涵盖了产品成本、期间成本、固定成本、变动成本、边际成本、相关成本、沉没成本、差别成本、可控成本、责任成本等各种具体概念。

会计学成本的一般定义应该是:特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。具体来说包括如下几个含义:(1)成本必须发生于某一特定的会计主体,以符合会计主体假设。(2)成本的发生是为了达到一定的目的。生产是人类有目的的活动,如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。(3)成本必须是可以货币计量的,否则就无法进行成本的核算。同时,成本会计亦属于会计,因此应符合会计的货币计量假设。

## 二、产品成本的现实内容

综合《企业会计制度》的有关规定,产品成本的范围包括如下各项:

1. 企业生产过程中实际消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价和运输、装卸、整理等费用。

2. 为制造产品而耗用的动力费。

3. 企业生产单位支付给职工的工资、奖金、津贴、补贴和其他工资性支出,以及职工的福利费。

4. 生产用固定资产折旧费、租赁费(不包括融资租赁费)、修理费和低值易耗品的摊销费用。

5. 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,以及季节性、修理期间的停工损失。

6. 企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费,以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

为了严肃财经纪律、加强产品成本管理,财会制度还明确规定,下列各项开支不得列入产品成本:

1. 资本性支出,如购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出(这些支出效益涵盖若干个会计年度,在财务上不能一次列入产品成本,只能按期逐月摊入)。

2. 投资性支出,如对外投资的支出以及分配给投资者的利润支出。

3. 期间费用支出,包括营业费用、管理费用和财务费用,这些费用与产品生产活动没有直接联系,发生后直接计入当期损益。

4. 营业外支出,如固定资产盘亏、处置固定净损失、处置无形资产净损失、债务重组损失、计提的无形资产、固定资产及在建工程的减值准备、罚款支出、非常损失。这些支出与企业生产经营活动无直接关系,应冲减本年利润。

5. 在公积金、公益金中开支的支出。

6. 其他不应列入产品成本的支出,如被没收的财物,支付的滞纳金、违约金、赔偿金,以及企业赞助、捐赠等支出。

综上所述,国家规定的产品成本开支范围是以产品成本的经济实质为基础,同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的,因此,产品成本的现实内容同其经济实质稍有背离。比如,生产单位的财产保险费,应属于  $m$  中进行分配的部分,也列入产品成本。又比如,废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值,但考虑到促使企业加强经济核算和改善成本管理,以及保证得到必要的补偿,就将这些费用也计入产品成本之内。这样,还可以提高成本指标综合反映能力,使成本指标全面反映企业工作质量的好坏,以充分发挥成本经济杠杆的积极作用。

### 三、产品成本的作用

成本种类很多,不同的成本有不同的作用,但典型的成本是产品成本。产品成本的作用表现在以下几个方面:

(一)产品成本是偿企业生产耗费的尺度

在实行经济核算制的条件下,为了保证企业再生产过程的顺利

进行,企业必须用自己的生产成果来补偿生产耗费。这种生产成果的生产耗费比较是通过货币形式的收入和支出来进行的。产品成本既然是生产和销售一定数量的产品所支付的全部费用,它就表现了生产耗费补偿份额的大小。

马克思曾经反复强调成本的补偿价值,他指出“商品的成本价格必须不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素。”只有通过流通过程实现销售,并且在产品销售收入可以弥补成本的情况下,企业才能收回产品生产销售中的全部费用,保证再生产的不断进行。如果得不到补偿,再生产就不能在原有规模上进行,更谈不上扩大再生产了。

## (二)产品成本是制定产品价格的依据

产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应当大体符合产品价值。在社会主义现阶段,由于人们还不能直接计算产品的价值,而只能通过产品的计算,间接地相对反映产品的价值,因此,产品成本就成为制定产品价格的一项重要依据。国家在确定产品价格时,必然考虑到产品成本的高低,在一般情况下,应当使产品成本得到补偿,在安排不同产品之间的比价时,要考虑他们成本水平的差别,以便在一定程度上,反映出它们之间的价值比例关系。

## (三)产品成本是企业进行决策的主要因素

企业进行再生产,必须能够为社会提供更多更好的产品和增加更多的积累。在一定的价格条件下,产品成本的高低,直接影响着企业盈利的多少和企业市场上竞争能力的大小。因此,产品成本在企业经营管理中和产量、质量、品种等一样,也是决定企业发展和产品方向的重要因素之一。企业在对生产经营的重大问题进行决策时,必须以经济效益为标准来衡量决策的正确程度,选择哪种生产效率高、质量好、成本低、经济效益最优,而资源、技术条件又许可的决策方案。产品成本水平的高低,乃是企业决策的重要因素。

## (四)产品成本是推动企业提高管理水平的主要杠杆

产品成本是一项综合反映企业生产经营状况的指标,无论劳动

生产效率高低、机器利用效率好坏、材料消耗多少或是费用开支升降等,最终都会在产品成本中表现出来。通过对产品成本的比较和分析,可以发现企业哪方面有了节约,哪方面存在浪费,哪方面工作有了提高,哪方面工作存在缺点。要降低产品成本,就必须厉行节约,改进生产管理,节约活劳动和物化劳动的消费。因此,产品成本是反映企业工作质量的一项综合性指标,它不仅反映企业生产和消费中的费用,而且还可以推动企业充分挖掘内部潜力,改善经营管理。

## 第二节 成本会计的形成、职能和任务

### 一、成本会计的形成和发展

成本会计随着商品经济的发展而逐步形成和完善起来的,然而对于成本会计产生在什么年代,学者们认识并不一致。一种说法,认为成本会计的若干理论和方法,早在 14 世纪就已经产生;另一种说法,认为成本会计是在 19 世纪下半叶起初是为了决定价值而产生的。两种说法显然有很大差别。但多数学者的意见是,认为 1880 - 1920 年是成本会计奠基时期,后随着社会经济的发展,先后经历了早期成本会计,近代成本会计和现代成本会计三个阶段,才逐步发展进来的。

早期成本会计阶段从时间上是指 1880 - 1920 年。成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家,当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命的完成,企业规模的扩大,数量增加,竞争加剧,客观上要求企业必须降低成本,增加利润以求得生存和发展,成本会计也就应运而生。早期研究成本的会计专家劳伦斯就对成本会计作了较深入的研究。到 20 世纪初,资本主义企业开始推行被称为“科学管理之父”的泰勒制度,这个制度的核心是用提高管理效率来榨取更多利润,要求会计与之相配合,这样使成本会计的研究范围扩大了,他不仅使会计核算与成本相配合,还包括了“标准成本”、“预



算控制”、“差异分析”,从而使成本会计理论和方法进一步完善和发展。第二次世界大战以后,随着世界经济的巨大变化,一是资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现;二是科学技术的进一步发展,使产品更新换代加快;三是资本主义企业之间的竞争愈加剧烈。企业领导为获取更多的利润,必须大幅度降低成本,因此就必须从产品的设计工艺、生产组织安排进行改革,这样成本预测、目标成本的确定、成本控制、成本决策、成本考核都相应地出现。这些现代管理方法的运用使企业的经济效益明显提高,现代成本会计学从此得到了丰富和发展。

## 二、成本会计的职能

成本会计作为经营管理的一种手段,是生产发展到一定阶段产生的。成本会计形成于19世纪,经历了记录型成本会计、标准成本制度和经营型成本会计三个阶段。因此,广义的成本会计,不仅包括事后的成本计算和分析,而且更重要的还包括成本的预测、决策、分析、考核、控制等内容。

### (一)成本预测

成本预测是成本会计的首要环节,它是预测未来成本的一种科学方法。它根据与成本有关的各种数据和情况,运用各种定性和定量方法,预先测算成本的发展趋势。这样有助于把经营管理中的未知因素转变为已知因素,帮助企业领导人和管理人员提高自觉性、减少盲目性,并能选择最优方案,做出正确的决策,从而确定先进的目标成本。

成本预测存在于成本管理的各个环节,如在企业新建、扩建和改建时,要预测建设工程成本和投产后的产品成本;在开发新产品和改造老产品时,要预测开发新产品和改造老产品的成本;在制定或改进产品生产工艺时,要进行工艺成本的预测分析;在正式年度计划前要进行可比产品成本降低指标的试算平衡;在年度成本计划执行过程中,要预测成本水平的发展趋势;在设备更新改造时,要预测更新改