

成本会计学

CHENGBEN KUAIJIXUE

曹建新 陈桂恩 主编

2

华南理工大学出版社

成本会计学

主 编 曹建新 陈桂恩
副主编 张亚斌 冯宗敏 李 霞

华南理工大学出版社
·广州·

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/曹建新, 陈桂恩主编. —广州: 华南理工大学出版社, 2003.7

ISBN 7-5623-1946-4

I. 成… II. ①曹…②陈… III. 成本会计 IV. F234.2

总发行: 华南理工大学出版社

(广州五山华南理工大学 17 号楼, 邮编 510640)

发行部电话: 020-87113487 87111048 (传真)

E-mail: scut202@scut.edu.cn

<http://www2.scut.edu.cn/press>

责任编辑: 周莉华

印刷者: 中山市新华印刷厂有限公司

开本: 850×1168 1/32 印张: 8.875 字数: 223 千

版次: 2003 年 7 月第 1 版第 1 次印刷

印数: 1~5000 册

定价: 16.00 元

版权所有 盗版必究

前 言

在现代市场经济环境下的企业日常管理中，成本管理是企业永恒的主题。特别是近几年来，随着世界经济的进一步放缓，企业领导和管理者所面临的最具挑战性的问题不是“如何成功”，而是“如何持续成功”。据美国生产力协会的一项调查报告显示：20 世纪世界各大公司把“成长”放在第一位，而在 21 世纪，他们却把“成本”放在了第一位，可见对成本的核算、控制和管理已经引起国外企业的高度重视，它是持续成功的关键因素之一。

在现代飞速向前发展、演进的经济世界中，成本会计正经历着前所未有的变化。随着成本会计技术手段与方法不断更新和应用范围的不断拓展，企业作为市场经济竞争的主体，应树立怎样的成本管理观念和怎样进行企业的成本核算、控制和管理工作以及成本会计工作如何顺应国际国内市场环境以及企业生产环境的变化，是一个既有理论意义，又有现实意义的问题。

一个著名的经济学家说过：“成本会计学像花茎甘蓝一样，无论你是否喜欢它，它一定有益于你。”成本会计学作为一门学科，要建立具有中国特色的成本会计理论和实务研究体系，成本会计工作者必须本着务实态度和严谨作风，把有关理论和实践进行融合，发现问题，解决问题。在此基础上，讲究实效，建立成本会计理论、核算、控制和管理体系，充分发挥成本理论研究对成本会计实践的指导作用。由此，为了促进我国成本会计理论与实务研究工作的深入开展，我们尝试编写了这本《成本会计学》教材，试图通过本书，向读者介绍成本会计的基本问题及其实际应用，引进、吸收、消化各种新的成本会计理论与方法，形成一

体化的学习体系。

本书分六大章。第一章为总论；第二章介绍制造业成本核算的要求及一般程序；第三章为要素费用的归集和分配；第四章为产品成本核算方法概述；第五章为标准成本法、变动成本法和作业成本法；第六章为成本报表的编制和分析。

本书具有以下二个方面的特点：一是每章都有导读，便于读者把握内容和框架结构；二是每章后面都有思考题、习题和相关文摘，有助读者理解和增强可读性。

本书主要用于会计专业研究生、本科生的成本会计理论课程的教学，也可以作为成本会计学老师的教学参考用书，同时也可供成本会计工作者提高自己理论基础与实务操作能力之用。

本书由华南理工大学工商管理学院会计系曹建新老师与广州欧化药业公司董事长陈桂恩担任主编，负责全书提纲的确定、内容的总纂。担任副主编的是华南理工大学网络学院副院长张亚斌，华南理工大学工商管理学院冯宗敏、李霞。

我们希望通过本书的编写为我国的成本会计研究提供一个基础，并希望在不久的将来能培养出更多的成本管理人才。由于我们水平有限，缺点错误在所难免，恳请各位专家、学者和广大读者批评指正。

编者

2003年3月19日

目 录

前言	1
第一章 总论	1
第一节 成本的含义	1
第二节 成本会计的产生和发展及现代成本会计的定义	2
第三节 成本会计的职能和分类	4
第四节 成本会计的任务	7
第五节 成本会计制度	8
阅读材料 1 对财务管理、管理会计、成本会计重叠关系的探讨	14
思考题	18
第二章 制造业成本核算的要求及一般程序	19
第一节 成本核算的要求	19
第二节 生产费用的分类	22
第三节 成本核算的一般程序	23
阅读材料 2 关于成本会计制度的思考	26
思考题	31
第三章 要素费用的归集和分配	32
第一节 生产费用的归集和分配	33
第二节 待摊费用和预提费用的归集和分配	43
第三节 辅助生产费用的归集和分配	46
第四节 制造费用的归集和分配	57

第五节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配	62
第六节 期间费用的核算	71
第七节 废品损失和停工损失的核算	73
阅读材料 3 试论成本会计发展中的战略成本管理	76
思考题	82
练习题	82
 第四章 产品成本核算方法概述	 86
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	86
第二节 产品成本计算的基本方法和辅助方法	89
第三节 品种法	91
第四节 分批法	101
第五节 分步法	115
第六节 分类法	141
第七节 定额法	144
第八节 各种成本计算方法的实际应用	148
思考题	150
练习题	151
 第五章 标准成本法、变动成本法和作业成本法	 158
第一节 标准成本法	158
第二节 变动成本法	169
第三节 作业成本法	178
阅读材料 4 “标准比例分配法”在成本会计中的应用	184
思考题	188
练习题	188
 第六章 成本报表的编制和分析	 191

第一节	成本报表的作用和种类·····	191
第二节	成本报表分析的程序和方法·····	193
第三节	产品成本报表的编制和分析·····	198
第四节	各种费用报表的编制和分析·····	212
第五节	技术经济指标变动对产品成本影响分析表的编制 ·····	218
思考题	·····	225
练习题	·····	226
参考答案	·····	230
参考文献	·····	276

第一章 总 论

[本章提要]

本章考察成本会计的基本概念、职能和分类、任务以及制度。成本会计总体上可以分为许多不同的类型，这将是我们考察的重点。这一章将是我们考察成本会计的开端。通过本章学习，要求能够：

1. 解释成本的含义。
2. 理解成本会计的概念和掌握成本会计的对象。
3. 认识和掌握成本会计的职能及其分类。
4. 解释成本会计的任务。
5. 了解成本会计的原则和制度。
6. 掌握成本按不同标准的分类。

第一节 成本的含义

1. 理论成本

马克思在《资本论》中指出：产品的价值（W）由三个部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值（C）、劳动者为自己的劳动所创造的价值（V），以及劳动者为社会创造的价值（M），其中，产品成本是由 $C + V$ 构成。因此，从理论上说，产品成本

是企业在生产过程中已经耗费的，用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己所创造的价值的总和。

2. 实际成本

理论成本说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容，其概念是广义的。实际应用成本则是按照现行制度中有关成本开支范围的规定，以正常生产活动为前提，根据生产过程中实际消耗量和实际价格计算出来的成本，它是成本概念的具体化。

会计人员将成本定义为：

成本是为了取得某些财产（如材料）或劳务（如人力资源）而牺牲的某些经济资源。成本可以有形的或无形的、主观认定的或客观认定的、货币性的或非货币性的，也可以包括社会成本。

第二节 成本会计的产生和发展及 现代成本会计的定义

1. 成本会计的产生和发展

成本会计是为了适应特定的经济发展要求而产生，并在与外部环境的相互作用中获得发展。成本会计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，也就是说，成本会计从生产过程中的成本控制和事后的成本核算与分析，发展到开始进行成本的预测和决策的探索，而后成本会计还吸收了预算管理的内容，将预算的原理和方法运用于企业的一切经营活动的领域，使企业各部门的费用都纳入成本会计的全面预算控制之下。

2. 现代成本会计的概念

这里所说成本会计的概念是指现代成本会计的概念。现代成

本会计的概念是指成本会计与管理的直接结合，它根据成本核算和其他资料，采用现代数学和数理统计的原理和方法，建立起数量化的管理技术，用来帮助人们按照成本最优化的要求，对企业的生产经营活动，进行预测、决策、控制、分析、考核，促使企业生产经营实现最优化运转，以提高企业的市场适应和竞争能力。

3. 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反应和监督的内容，可以概括为各行业企业生产经营业务的成本和有关的经营管理费用。

(1) 制造业企业成本会计研究的对象。制造业企业的基本生产活动是生产和销售产品。下面以制造业为例，说明成本会计反应和监督的内容。

制造业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。产品在生产过程中的耗费，即是从原材料投入生产到产品制成的这一产品制造过程的耗费，概括地说，包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机械设备等作为固定资产的劳动资料，在生产过程中长期发挥作用，直至报废而不改变其实物形态，但其价值则随着固定资产的磨损，通过计提折旧的方式，逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去，构成产品生产成本的一部分；原材料及主要材料、辅助材料、燃料等劳动对象，在生产过程中或者被消耗掉，或者改变其实物形态，其价值也随之一次全部地转移到新产品中去，也构成产品生产成本的一部分；以工资形式支付给劳动者的部分也构成产品生产成本的一部分。

在产品的销售过程中，企业为销售产品会发生各种各样的费用支出。例如，应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费，以及为销售本企业商品而专设销售机构的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动，也会发生各种各样的费用。例如企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、坏账损失等。此外，企业为筹集生产经营所需资金也会发生一些费用。例如，利息净支出、汇兑损失、金融机构的手续费等。

(2) 其他行业成本会计研究的对象。成本会计不仅在制造业企业进行，而且在其他行业中也需要进行。

商品流通企业的基本经营活动是商品采购和销售。为此，要耗费商品采购成本和销售成本，还要发生经营费用、管理费用和财务费用。这些费用总称为商品流通费用，虽然不计入商品采购成本和销售成本，但是为了促进企业节约费用，增加利润，也作为成本会计反映和监督的内容。

施工企业的基本经营活动是进行建筑工程的施工。工程施工要耗费工程成本；还要发生管理费用和财务费用，这些不计入工程成本，但是也是成本会计反映和监督的内容。

饮食服务、旅游业的基本经营活动是提供饮食服务、旅游服务的营业，要耗费营业成本，还要发生营业费用、管理费用和财务费用，同样，这些费用也不计入营业成本，这些也是成本会计反映和监督的内容。

第三节 成本会计的职能和分类

一、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计作为一种管理经济活动，在生产经营过程中所能发挥的作用。现代成本会计的主要职能有：成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析

和成本考核。

成本预测是指根据与成本有关的各种数据及其各种技术经济因素的依存关系采用一定的程序、方法和模型，对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的推测，以利于选择最优方案，挖掘降低成本、费用的潜力。产品成本预测为经营决策服务和成本计划服务。按照生产经营过程，产品成本预测包括生产开发和产品的设计阶段的成本预测以及产品生产过程中成本计划制定和实施阶段的成本预测两方面。通过成本预测，有助于企业管理人员了解成本发展的前景，可以减少生产经营管理的盲目性，提高降低成本、费用的自觉性，充分挖掘成本、费用的潜力。

成本决策是指在成本预测的基础上，按照既定的目标，运用专门的方法，在若干个与经营活动成本有关的方案中，选择最优方案，据以制定目标成本。在生产管理系统中，成本决策属于价值管理决策的范畴，它与其他各类经营决策之间有着密切的联系，也与其他成本管理环节有着密切的联系，其发挥的基本作用是保证成本计划目标的先进可行和成本控制调节手段的经济合理。

成本计划是指根据成本决策所制定的目标成本，具体规定在计划期内为完成经营任务所需支出的成本、费用，确定各个成本对象的成本水平，并提出为达到目标成本所应采取的各种措施。成本计划是企业财务计划的重要组成部分，一般包括全部成品成本计划、主要产品成本计划和期间费用预算。成本计划是降低成本、费用的具体目标，也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。编制成本计划的过程就是挖掘降低成本、费用的过程。

成本控制是指在经营活动过程中，根据成本计划具体制定原材料、燃料、动力和工时等消耗定额和各项费用定额，对各项实际发生的成本、费用进行审核、控制，并及时反馈实际费用与标准之间的差异及其原因，进而采取措施，以保证成本计划的执

行。与生产经营过程相衔接，成本控制包括事前控制、事中控制和事后控制。事前控制是从建厂、扩建、改建、技术组织措施，以及新产品设计、研制，老产品改造，直到产品正式投产前所进行的一系列的降低产品成本的活动。事前控制是成本控制中最重要的一环，它直接影响以后产品制造成本和使用成本的高低。事中控制是对生产过程的控制，包括从生产计划安排、原材料采购、生产设备、生产，直到产品完工入库所进行的各项耗费的控制。事后控制是定期对已过去的一年的成本控制总结，以反馈控制来年。

成本核算是经营活动过程中实际发生的成本、费用按照一定的对象和标准进行归集和分配，并采用适当的成本计算方法，计算出各该对象的总成本和单位成本。

成本分析是根据成本核算所提供的成本数据和其他有关资料，通过与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进水平，以及国内外先进企业的成本进行比较，分析成本水平与构成的变动情况，研究成本变动的因素和原因，挖掘降低成本、费用的潜力。成本分析主要包括：全部产品计划完成情况分析、可比产品成本降低计划完成情况分析、主要产品单位成本分析和期间费用预算执行情况分析等。通过成本分析，可以为成本考核提供依据，为成本预测和决策以及编制新的成本计划提供资料。

成本考核是指企业将计划成本或目标成本进行分解，制定企业内部的成本考核指标，分别下达给各内部责任单位，明确它们在完成成本指标时的经济责任，并定期对成本计划的执行结果进行评定和考核。

第四节 成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化，也是人们期望成本会计应达到的目标和对成本会计的要求。

具体说来，成本会计的任务主要有以下几个方面：

1. 正确计量成本，及时提供成本信息

正确计算成本是成本会计的核心内容和主要工作。它能为企业经营决策提供成本信息和反映企业成本计划的执行情况。正确的成本资料和可靠的成本信息取决于正确无误的成本计算。成本计算要及时，并且在规定的时间内编制并编出成本报表，以便为财务报表的编制提供依据，不得以计划成本、定额成本或估计成本代替实际成本。同时可以使企业领导和有关管理部门及时了解成本的变化情况和动态，作为定价和进行有关成本决策的重要依据。此外，成本会计还应根据企业内部管理的需要，及时提供管理上需要的日常成本费用表，与计划数对比，及时进行生产费用的控制。

成本计算实际上是计算确定不同存货成本的过程。如果产成品在本期销售出去，则已销产品的成本就构成本期产品的营业成本，必须从本期的销售收入中减去以计算出本期的利润和亏损。

2. 优化成本决策，确立目标成本

成本会计不仅要计算成本，还要根据其掌握的成本资料，进行企业成本发展趋势的预测，以便及时采取防范措施，使成本按照预期的目标变化；当企业的经营活动具有多个可供选择的经营方案时，必须从各个可行方案中选择所耗最少的方案，使成本最优化。

3. 制定目标成本，加强成本控制

根据成本最优化所确定的成本称为目标成本。它以可靠的数据作为根据，采用科学的方法计算。必须切实可行，既能发挥职工的积极性，又要通过职工的主观能动性达到。

4. 建立责任成本制度，加强成本考核

成本考核是成本责任制顺利贯彻的保证。通过成本考核，可以分清责任，正确评估各部门的工作，起到鼓励先进和鞭策落后的作用。

综上所述，成本会计的中心任务，是促使企业加强成本管理，取得成本优势。

第五节 成本会计制度

成本会计制度是组织和从事会计工作所必须遵循的规范和具体依据。企业成本会计制度要以《企业会计准则》和《企业会计制度》的有关规定为依据。

一、成本会计的原则

成本会计一般应遵循以下几条原则：

1. 合法性原则

计入成本的费用都必须符合国家法律、法令和制度的规定，不符合规定的费用就不能计入成本。例如，企业被没收的财物、各项罚款以及由于自然灾害等原因而发生的非常损失，不是由于企业经营活动发生的则不能计入成本。

2. 权责发生制原则

权责发生制要求在成本核算时，对于已经发生的支出，如果其受益期不仅包括本期，而且包括以后各期，就应作为待摊费用

或长期待摊费用分期摊销，不能全部作为本期费用。对于应由本期负担但尚未支出的费用，则应作为预提费用，预提计入本期费用。

3. 历史成本原则

从会计核算的角度来看，整个财务会计都是以历史成本作为计量属性的，成本会计为了正确地反映企业的财务状况和经营成果，必须以实际发生的经济资源耗费为依据。实际成本不排除存货按计划成本或定额成本进行日常核算。只要合理计算成本差异，月末编制会计报表时将计划成本或定额成本调整为实际成本即可。

历史成本原则不能确切反映资产现值和收益状况，但不同会计期间的生产耗费及经营成果具有可比性。

4. 分期核算原则

企业将经营活动划分为若干个相等的会计分期便于确定会计期间的有关存货成本和销货成本。成本核算的分期与成本对象的计算期不同。成本核算工作按月进行；成本对象的计算期则与生产类型有关，可以与核算期一致，也可以与核算期不一致。

5. 一贯性原则

一贯性原则要求企业采用的成本计算方法应尽量保持前后各期一致，不得随意变更以保证各个会计期间的成本信息具有可比性。

6. 成本—效益原则

一般认为，从企业决策和管理的角度出发，成本计算得越细越好，提供的成本信息越多越好。其实不然，获得成本信息需要一定的花费，因此在选择成本计算方法时，应遵循成本—效益原则。