

上海财经大学会计教材系列丛书

成·本·会·计

主编●徐政旦 石人瑾 林宝瓊 管一民

上海三联书店

上海财经大学会计教材系列丛书

成本会计

主编 ● 徐政旦 石人瑾

副主编 ● 林宝璋 管一民

● 上海三联书店



073231

成本会计

主 编/徐政旦 石人瑾 林宝球 管一民

特约编辑/王 健

责任编辑/倪为国

装帧设计/桑吉芳

封面摄影/王 均

责任制作/朱美娜

责任校对/黄建章

出 版/上海三联书店

(200233) 中国上海市钦州南路 81 号

发 行/商务印书馆 上海发行所

上海三联书店

制 版/商务印书馆上海印刷厂

印 刷/华东师范大学印刷厂

版 次/1994 年 9 月第 1 版

印 次/1998 年 11 月第 7 次印刷

开 本/850 × 1168 1/32

字 数/600 千字

印 张/14.5

印 数/96101—106600

ISBN7-5426-0785-5
F·201 定价 19.30 元

中华人民共和国国家教委、财政部
指定推荐与国际接轨会计教材

《上海财经大学会计教材系列丛书》编委会

主任：袁尔行

委员：(按姓氏笔画为序)：

尤家荣 石人瑾 石成岳 汤云为 孙 勇 达世华
张 鸣 张为国 陈国辉 陈信元 周忠惠 周勤业
林宝璜 徐政旦 徐逸星 袁树民 谢 荣 管一民

上海财经大学会计教材系列丛书

卷首缀语

上海财经大学会计教材系列丛书是上财会计学系部分教师,自新中国成立以来,结合教学需要,集体编撰的第三套系列性教材丛书。第一套包括《会计核算原理》、《工业会计核算》(一、二、三分册)和《工业企业经济活动分析》(上下册)三种,构成一个系列,于五十年代中期出版。第二套包括《基础会计》、《财务会计》(上下册)、《成本会计》、《管理会计》和《审计学概论》五种,自成系列,于八十年代中期出版。这是在我们1982年起开展的会计教学改革第一战役中,以提高教学质量为目标,全面更新教学内容而完成的五门核心课程教材。

现在我们正进行会计教学改革的第二战役,其重点项目之一便是再次从事教材建设。因为我们从多年的教学实践中深切感到,教学质量关键在师资,而判断师资队伍素质,教学内容是主要的衡量标准之一。教材规定了教学内容,是教师授课取材之源,也是学生求知复习之本。不问教学内容,不提供教学的范本,空喊培养师资,于事无补。丢开教材,欲求提高教学质量,不啻缘木而求鱼。

促使我们下决心重振教材建设的最大动力,来自1992年起会计领域出现的空前未见的重大深刻变化。随着社会主义市场经济的建立和完善,会议改革的步伐朝着与国际接轨方向迈进,重大的改革措施先后出台,我国会计的面貌大为改观。我国首次制定的

《企业会计准则》宣告诞生。在公布《股份制企业试点办法》的同时，颁发了《股份制试点企业会计制度》。新制定的《外商投资企业会计制度》，则取代了《中外合营企业会计制度》。还根据新的会计准则，制定公布了分行业会计制度，分别适用于工业、交通、农业、金融、商品流通企业等十几种行业。毫无疑问，所有这些规定，以及它们在理论和实务上引起的变化，都应当融合到教材中去，以保证理论与实际的紧密结合。

会计的重大变革，冲击了我们刚开始执行的从《基础会计》入手，一本一本地修编五种核心教材的计划。课堂上急需能够反映时代风貌的、与国际接轨的新教材进行讲授。原来的修编计划显然步于太慢，赶不上形势的需要。这一冲击对我们大有好处。它指引我们对会计教学的各个方面进行反思，推动我们自觉地走向教学改革的第二战役。第二战役的中心要求，依旧是提高教学质量，其重要内容之一是再次更改会计学科体系，进行教材的再建设，以教改第一战役的成果为基础，加以充实提高。原有的核心课程五门可以保留。财务会计因内容太多，纳入一门课程觉太庞大，把它一分为二，分成“中级财务会计”和“高级财务会计”两门。此外，又添设“财务管理”与“电算化会计”两门，合成八门课程，并相应地建设新教材。所以，我们的第三套会计教材系列丛书由以下八种组成：《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《审计》、《财务管理》和《电算化会计》。

第三套系列教材是第二套的继承和发展。因此，重建教材的任务，就是修编“基础会计”、“成本会计”、“管理会计”、“审计”四种，保留其可用的部分，添加新的章节，并改写不完全符合现时要求的部分，以使我国会计工作适应国际经济活动的各种规范。《财务会计》分拆为两种，大体上以“财务会计(上册)”移植为“中级财务会计”，“财务会计(下册)”移植为“高级财务会计”，但充实内容，修编一新。“财务管理”和“电算化会计”两种，则宛如空地建楼宇，须平

地打桩，从头做起。

正当我们着手深化教改、重建教材构思之际，财政部为召开会计学、审计学学科教学改革研讨会，指示上财会计学系设计出一个新的会计学科体系，并为设想要开设的各门课程，写出一份教学大纲和教材编写大纲。于是我们就把深化教改、重建教材的总体构想，写成“深化会计教学改革的设想”一文提交会议讨论。同时提交的还有上述八种教材的编写大纲及教学大纲。与会的专家对它们给予充分肯定，同时还提出了中肯的修改意见。这些材料经我们修改后，现已由财政部正式组织出版，书名《会计学专业主干课程教学大纲》，供全国高等财经院校会计学专业教学使用，以及高等院校非会计学专业教学参考和在职财会干部培训使用。

本丛书各种教材，基本上都是按上述大纲编撰的。在成书过程中，有个别地方作了变动。

撰写本丛书各种教材时，我们尽力做到以下各点共识：

——阐明会计本身是一种管理活动，它通过管好资金、成本以谋求提高企业经济效益；它是有助于加速现代化建设的一门经济管理科学。

——在展现各种会计方法和手段时，注意从理论上进行解释，引导学生从根本上去认识和把握。

——兼顾稳定性与前瞻性。教材在选材上，选用在实践中证明行之有效、有生命力而不是昙花一现的东西，同时纳入某些现在不用、将来极可能有用的东西，例如股票的折价发行与库藏股票的会计处理。

——写得丰满些而不是骨瘦如柴。力争材料充实，方法多样，论理透彻。不允许简单罗列，寥寥数条。

——各章所附练习题富有启发性，锻炼学生综合分析能力，而不是依样画瓢所能解答。

——强调教材的通用性。本系列丛书在编写过程中不拘泥于

具体行业或企业,其内容适用于各行业、各种所有制及企业组织形式。因此,它不仅适用于高等院校会计教学,对于从事不同层次会计教学工作的教师、从事会计实务的管理人员,乃至从事经济管理工作的干部来说,都是适用的。

本丛书每种教材都编有一个附录“本书主要名词简释汇编”,供读者检索。

为便于教学,本丛书配有习题集、习题用纸、参考资料、教师指南等。

我们为自己规定的编写会计教材系列丛书的任务,以及教材要达到的各点要求,很可能超越了我们的人力、教学经验、学识水平所容许的范围。因而本丛书很可能存在考虑不周到,以及安排和表述不妥当的地方,甚至某些失误恐亦难以避免。我们欢迎读者批评指正。

上海财经大学会计教材系列丛书编委会

1993年5月

前 言

本书是根据全国高等财经院校会计学专业教学大纲,继《基础会计》、《中级财务会计》之后,为会计专业大学本科学习而编写的教材,同时也可供经济管理干部、特别是会计专干干部、会计教师和自学青年参考。

本书初版于1988年出版后,被国内许多大专院校采用作为成本会计教材,1992年曾被财政部评为优秀教材,获一等奖;同年又获国家教育委员会的优秀教材奖。

随着我国社会主义市场经济的发展,对外开放的进一步扩大,国家近年来公布了《企业会计准则》、《企业财务通则》和税务改革等方面的一系列法规文件。为了适应我国当前经济体制的伟大变革,我们根据新公布的法规、文件和我国会计实务的发展情况,对成本会计教材进行了全部的修订。修订版仍以工业部门的成本为重点进行阐述,对交通运输业、施工企业、农业企业的成本,主要阐述其特点。修订内容主要有以下几方面:

一、初版中以要素费用设章叙述生产费用的归集和分配,在修订版中则改以直接材料、直接工资、制造费用等项目分别设章阐述成本、费用的归集和分配,这样可以适当简化核算工作,也符合国际上成本会计工作的常规做法。

二、作业成本是现代成本计算方法方面的一项新发展,修订版中增设作业成本一章,介绍其特点和主要内容。

三、根据我国新公布的会计、财务规定,企业发生的销售费用、管理费用和财务费用,直接计入当期损益。修订版中增设期间费用专章阐述这些费用的会计处理方法。

四、成本决策是成本控制的基础,是成本管理工作中的一个重

要环节,修订版中增设成本决策专章,阐述成本决策的主要方法。

五、书末增列成本会计主要名词简释,扼要说明有关名词的内容,便于读者查阅及检索。

本书修订后的内容体系,仍与初版一样,以成本管理为核心进行阐述。其内容除事后的成本计算外,还包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本的分析考核。全书共分六篇:第一篇为总论,第二篇为工业产品制造成本,第三篇为其他行业产品成本,第四篇为成本预测、决策、控制和考核,第五篇为成本报表和成本分析,第六篇为计算机在成本会计中的应用。

本书每章后面附有复习题和作业题,作为启发思考、巩固学习之用。部分作业题可以用电子计算机求解。

本书可供学习一学年,每周4~6学时之用。如学时较少,可选择重点章节讲授,将成本预测、成本决策、成本控制、成本分析等章节在管理会计课程中讲授,或将其他行业的成本核算放在会计专题讲座内讲授。

本书由徐政旦教授、石人瑾教授、林宝瓏教授和管一民副教授主编,除参加编写外,负责总纂定稿。各章连同复习思考题、练习题的执笔人依次如下:第一章徐政旦;第二章石人瑾;第三、十八章徐逸星副教授;第四、五、六、七、八、十七章管一民;第九、十章林世怡副教授;第十一、十二、十九、二十一章和附录林宝瓏;第十三章吴云飞教授;第十四、二十五章冯正权教授;第十五章林宝瓏、吴云飞;第十六章周勤业副教授;第二十、二十二章谢荣教授;第二十三、二十四章王彩萍讲师。

我们对本书的修订工作虽然作了不少努力,但由于水平有限,书中难免有缺点和错误,恳请读者批评指正。

编 者
1994年3月

第一篇

总 论

第一章 成本会计的意义、任务和组织

第一节 成本会计的意义

一、成本的经济涵义

成本是商品经济的产物,是商品货币经济中的一个经济范畴。它是企业为生产商品和提供劳务等所耗费物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现。成本是商品价值的主要构成部分。马克思曾科学地分析了资本主义经济条件下的商品价值的构成。他指出:“按照资本主义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接着他又指出:“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。”^②马克思的这段话,第一,指出的只是产品成本的经济内涵,并不是泛指一切成本;第二,从耗费角度指明了产品成本的经济内容是 $C+V$,由于 $C+V$ 的价值无法计量,人们所能计量和把握的成本,实际上是 $C+V$ 的价格即成本价格;第三,从补偿角度,指明了成本是补偿商品生产中使资本自身消耗的东西,实际上是说明了成本对于再生产的作用。换言之,产品成本是企业维持简单再生产的补偿尺度,如果产品的价值不能

^{①②}《资本论》第3卷。《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第30页。

补偿成本耗费,企业的简单再生产就无法进行。由此也可见,在一定的产品销量和销售价格的条件下,产品成本水平的高低,不但制约着企业的生存,而且决定着剩余价值 m 即利润的多少,从而制约着企业再生产扩大的可能性。

综上所述,可知马克思对于成本的考察,既看到耗费,又重视补偿,这是对成本涵义完整的理解。在商品生产条件下,耗费和补偿是对立统一的,任何耗费总是个别生产者的事,而补偿则是社会的过程。生产中耗费要求补偿和流通中能否补偿是两码事。这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求以较少的耗费来寻求补偿,并获取最大限度的利润。这样也就使成本与管理结下了不解之缘,确立了包括成本会计在企业管理中的重要地位。

由于成本与管理相结合,它的内容往往要服从管理的需要,并且随着管理的发展而发展。事实上,资本主义国家的成本,无论从内涵到外延,都在不断变化之中。例如,从内涵来看,由于成本作为资本耗费,发生于生产过程,而补偿价值是生产成果的分配,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作出符合自己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;从外延来看,成本概念往往不限于马克思所说的商品产品成本,美国会计学会 1951 年对成本下了一个定义,它说,“成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲”。这个定义的外延相当广泛,远远超出了产品成本概念的范围。应该指出,不同目的,不同条件,可以有各种不同的成本概念。例如,为预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本,为控制、考核需要的标准成本、可控成本、责任成本等等。目前国外成本概念已经发展到几十种之多,使人们对成本的认识深化,大大地丰富了经济管理的内容。

任何社会制度下,生产一个产品都要耗费一定数量的劳动,生产某种产品所费于社会的劳动,就叫社会生产费用,它构成这种产品的价值。社会生产费用在各种社会制度下都是客观存在的,但我

国社会主义市场经济体制下的社会生产费用同其他社会经济形态的社会生产费用在作用上是不同的,因为我国是以公有制为主体的多种经济成分共同发展的体制,它主要是以整个社会发展为前提所建立起来的生产关系,社会生产费用才成为研究产品成本的根本出发点。因此我国的企业在研究成本问题时,首先不能忘记社会整体利益,但同时,它又是自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,它不能不考虑本企业成本的耗费和补偿,在不违背整体利益前提下,努力降低成本,提高经济效益,不断扩大社会再生产。

在实际工作中,为了促使企业厉行节约,减少生产损失,加重企业的经济责任,对于一些不形成产品价值的损失性支出(如工业企业里的废品损失、停工损失等),也列入产品成本之内。此外,对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分(如财产的保险费等)也列入产品成本。这说明,产品成本的实际内容,一方面要求反映成本的客观经济内涵,另一方面又要按照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,而把某些属于活劳动耗费性质的费用列为营业外支出或从留利中开支。所以上文中所述的 $C+V$ 这个成本的经济内涵,只能是一种高度的理论抽象。这种符合成本的客观经济内涵成本,有的会计学者称之为“理论成本”。在现实的经济活动中,一般是很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本的。

为了统一成本所包含的内容,使各企业列入成本的各种支出的项目和内容保持一致,便于进行成本评比、分析,挖掘降低成本的潜力,防止乱挤乱摊成本,分散和浪费资金,正确计算利润和交纳税金,我国国务院曾具体规定工业、商业、外贸和物资供销等企业的成本开支范围,作为产品成本管理的依据。当然,根据不同时期经济管理的要求,国家规定的成本开支范围也会有所调整的。

除了成本的内涵发生变化外,近年来,为了管理上的需要,在总结我国实践的基础上,吸收国外一些新的成本概念,为对外开放,对内搞活,加速四化建设服务,成本的外延也在发展之中。它为

开展成本研究,提高经济效益,开辟了崭新的途径。

在有些论著中,往往把上述为确定利润而计算的成本称为“财务成本”,为管理上所需要的成本称为“管理成本”。

二、成本会计的发展以及现代成本会计的定义

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的。资本主义初期,资本家为了确定经营盈亏,就试图计算成本。开始时,成本是估计的,只知道一个大概数。后来,逐步用统计方法进行,但精确度比较差。到了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,生产成本受到重视。为了提高成本计算的精确性,资本家要求会计人员担当起这项工作来。这样,就使成本计算与会计核算结合起来,形成了成本会计。那时的成本会计主要是将历史成本进行汇总,然后分配给各种产品和计算产品生产成本和销售成本,其主要目的是为了对存货进行计价和确定利润。因此,早期研究成本的会计专家劳伦斯(W·B·Lawrence)对成本会计作过如下的定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考”。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。就当时来讲,成本会计刚刚形成,它是财务会计的一个组成部分。

20世纪初,西方企业开始奉行泰勒制度。这个制度,首先是一种剥削工人的手段,但从内容上说,不失为一种科学的生产管理制度。泰勒制度的核心是强调提高生产和工作效率,即通过所谓时间研究、动作研究等来制定在一定条件下既是能够实现的,又是最有效率的标准,作为评价和考核的依据,从而推动了资本主义生产的发展。随着泰勒制度的广泛实施,会计上如何与之配合,开始提到议事日程上来,于是,“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”这些

同泰勒的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分,这一时期,一些会计专家对成本会计定义的表述是“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、员工及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语”。成本会计的范围扩大了,它不仅是会计核算与成本相结合,还包括了预算与控制。标准成本会计制度的产生,使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,相对财务会计而言,成本会计已经具有一定的独立性。它既是财务会计确定在产品成本、产成品成本、销售成本和利润的依据,又具有成本预测和控制相对独立的体系。

本世纪 50 年代起,西方国家的社会经济出现了新的变化。一方面资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂;另一方面战争中发展起来的科学技术大量转移到民用产品上去,新产品层出不穷,产品更新换代很快,竞争十分剧烈。在这种情况下,企业领导为了避免在竞争中被淘汰,力求以价廉物美的产品在市场上争取立足之地。物美,依靠新技术的发展;价廉,首先要降低成本。企业领导在发展新技术的同时,把目光进一步集中在降低成本上。他们意识到要大幅度地降低成本,必须在生产过程之前,对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行改革,制定各种不同的方案,通过预测,选取成本最佳方案,作为经营决策的依据。为此,西方国家的会计学家,在原有的成本会计基础上,吸收了不少管理方法,形成了以管理为主的成本会计。现代的成本会计,不仅要做好生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和分析工作,更重要的是做好成本预测,进行成本决策,制订目标成本,加强事先的成本控制,而且要制订责任成本并进行责任成本的核算和考核,以成本的最优化方案来指导生产活动,以便取得最佳的经济效益。因此,现代成本会计的主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。对现代成本会计的定义可以作如下表述:现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它根据