

北京商学院会计系列教材

成本会计学

Cost Accounting

Series in Accounting of
Beijing Institute of Business

王 简 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

北京商学院会计系列教材

成本会计学

王 简	主编
汪 景	主审
梁玉琨	

经济科学出版社

责任编辑：龚 勋

责任校对：段健瑛

版式设计：周国强

技术编辑：刘 军

成本会计学

王 简 主编

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

中国铁道出版社印刷厂印刷

出版社电话：62541886 发行部电话：62568479

经济科学出版社暨发行部地址：北京海淀区万泉河路 66 号

邮编：100086

*

850×1168 毫米 32 开 7.75 印张 190000 字

1999 年 1 月第一版 1999 年 1 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-1543-1/G·318 定价：11.50 元

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/王简主编.-北京:经济科学出版社,1999.1
北京商学院会计系列教材
ISBN 7-5058-1543-1

I. 成… II. 王… III. 成本会计-高等学校-教材 IV.
F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 28113 号

北京商学院会计系列教材
编写委员会成员：

李殿富 谢志华 汤谷良
杨有红 王 斌 张延波

教材顾问委员会成员：

刘恩禄 张以宽 李长耕 金中泉 丁承厚

总 序

系列教材的水平和特色是衡量一所高等院校教学与科研水平的综合性指标之一，正因为如此，各院校相继在系列教材建设方面投入了大量的精力。几年前，我们就将会计系列教材建设列入我们的议事日程，并成立了教材委员会和教材顾问委员会。数年耕耘，始见效果，主要源于我们的写作思路。我们深知，系列教材建设任重道远，不可一蹴而就。基于此，我们采取了以下思路：在反思会计学专业培养目标、专业教学计划的基础上，研讨课程教学大纲，并以大纲为依托，采用集体备课的方式制定统一教案。几年的实践证明，这种作法是行之有效的，并实现了培养目标统驭下的目标——计划——大纲——教案之间的高度耦合。至此，我们认为，教材编写的时机已经成熟；同时，我们也意识到，如果不在此基础上抓教材建设，就无法保证整体教改思路达到预期的效果。

我们这套系列教材总共 10 本。它们是：会计学原理、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、企业财务学、审计学、计算机会计、财务报表分析、会计制度设计。在教材编写方面，我们着重突出以下特色：

1. 强调系统性和操作性。知识系统性指体现知识体系的框架结构、知识点,以及各知识点间的逻辑关系。操作性主要体现于理论与实践的高度结合。理论解决的问题是为什么,实践要解决的问题是怎样做的,两者的协调是知其然和知其所以然的统一。大学本科会计教育要解决的问题很多,其中之一是要解决学生知道一些道理但实际操作性很差的问题。本系列教材从培养应用型人才的宗旨出发,无论是会计、财务,还是审计,都充分考虑了操作性的要求。当然,我们讲的操作性是要求学生熟练掌握操作原理,并不是将会计学科作为一门政策学科,更不能将教材作为政策的解释与说明。只有这样,才能使学生所学的知识不受政策变动的影响,并能增强对政策的理解力。

2. 现实性与超前性相结合。按照培养高级应用型人才的要求,教材论述着重于我国当前经济现实,紧扣社会主义市场经济初级阶段的特征,在吸收国外先进理论与方法的同时注意对我国的适用性,避免盲目照搬。当然,随着经济体制改革的不断深入和社会主义市场经济体制的逐步完善,属于会计核算与财务管理范围的新的经济事项和经济手段(如衍生金融工具等)将不断涌现,新的会计、财务和审计理论与方法(如战略管理会计、作业成本法等)也将逐渐具备在我国适用的条件。因此,本套系列教材在内容安排上将我国当前看来并不完全具备条件但确有生命力的经济业务的核算以及会计、财务和审计理论与方法也进行了深入浅出的阐述。这样做的目的是增强知识的生命力。

3. 打基础与培养能力相结合。作为围绕培养高级应用型人才这一目标而编写的教材体系,在向学生系统介绍基础知识和基本技能的同时,注重培养学生综合加工信息和利用信息进行判断、决策的能力。在教材编写过程中,既避免一味地解释制度,也避免不切合实际地移植西方知识,而是立足于社会主义市场经济这一客观环境,将素质型教育的思想贯穿于教材始终,从而实现学生能力的提高。

4. 确定科学的界定标准,明确界定各教材的范围。会计学科内各门课程的内容安排有一定的灵活性,学科内容在各门课程之间的划分没有统一的标准,例如,长期投资属管理会计的内容还是财务管理的内容?外币业务核算是中级财务会计的内容还是高级财务会计的内容?因此,科学界定各教材的内容,避免相关内容在不同教材之间的重复尤为重要。我们的做法是首先确定区分标准,以此为突破口界定每本教材的内容。例如,在区分中级财务会计和高级财务会计内容时,我们以是否突破四项基本假设为主要判别标准,将属于四项基本假设的会计事项归入中级财务会计,将突破四项基本假设的会计事项归入高级财务会计。

尽管我们抱着良好的愿望并付出了一定的心血,但由于受知识、经验等多方面因素限制,不当甚至错误之处肯定不少,希望各位读者多提宝贵意见,我们将在以后的教材修订中充分吸纳,使其日臻科学完善。

北京商学院会计系列教材委员会

1998年7月

前 言

《成本会计学》是北京商学院会计系列教材之一。本书的编写吸取了我国成本会计工作和会计教学的实践经验,以及当前成本研究的最新成果,主要阐述了工业企业制造成本核算的理论和方法。它具有以下特点:

1. 本书分别从经济学和会计学的角度,对企业成本的概念、作用进行了理论研究和探讨,尤其是较深入地分析研究了影响企业成本核算的宏观会计环境和微观会计环境,对人们认识解决现实经济生活中成本核算的有关问题具有指导意义。

2. 本书从成本核算的通用性出发,以《企业会计准则》和《工业企业会计制度》为依据,以生产过程最为典型的工业企业为基础,以产品的制造成本为对象,对成本核算的理论和方法进行了全面、系统的阐述。

3. 为配合教学,本书以《会计学原理》和《中级财务会计》为基础,采用循序渐进的方式,理论结合实际,力求简明扼要。

参加本书的编写人员均为成本会计学课程的任课教

师，大家在不断总结教学经验的过程中，采用深入到工业企业调研与定期集体备课相结合的方式，多次修订教学大纲，最后以现行的教学大纲为基础，制定了本书的编写提纲。

本书由王简担任主编，汪景副教授、梁玉琨副教授担任主审。第一、三、四、七章由王简撰写，第六章由王仲兵撰写，第二、五章由汪景、王简、王仲兵合作撰写，第八章由陈柯撰写。

为满足本校教学需要，这套教材的编写时间受到很大限制，加上作者水平有限，不当和错误之处肯定不少，恳请读者多提宝贵意见。

作者

1998年6月



第一章 成本会计总论	(1)
第一节 成本的涵义	(1)
第二节 成本会计的作用	(7)
第三节 成本核算的会计环境	(12)
本章小结	(23)
思考题	(23)
第二章 企业成本核算会计系统设计	(25)
第一节 成本会计制度	(25)
第二节 生产经营费用要素与产品成本项目	(32)
第三节 产品制造成本流程与成本计算程序	(36)
本章小结	(43)
思考题	(45)
第三章 制造成本的确认与计量	(46)
第一节 直接材料的确认与计量	(46)
第二节 直接人工的确认与计量	(55)
第三节 辅助生产费用的确认与计量	(75)
第四节 制造费用的确认与计量	(93)
第五节 生产损失的确认与计量	(106)
本章小结	(113)

思考题	(114)
-----------	-------

第四章 完工产品和在产品的确认与计量 (115)

第一节 概述	(115)
--------------	-------

第二节 制造成本在完工产品和在产品之间的分配	(119)
---------------------------------	-------

第三节 完工产品成本的结转	(132)
---------------------	-------

本章小结	(135)
------------	-------

思考题	(136)
-----------	-------

第五章 成本计算的品种法 (138)

第一节 品种法	(138)
---------------	-------

第二节 品种法的延伸——分类法	(150)
-----------------------	-------

第三节 联产品和副产品的成本计算	(155)
------------------------	-------

本章小结	(160)
------------	-------

思考题	(161)
-----------	-------

第六章 成本计算的分批法 (162)

第一节 分批法概述	(162)
-----------------	-------

第二节 分批法举例	(167)
-----------------	-------

第三节 分批法的延伸——零件分批法	(176)
-------------------------	-------

本章小结	(179)
------------	-------

思考题	(179)
-----------	-------

第七章 成本计算的分步法 (181)

第一节 分步法概述	(181)
-----------------	-------

第二节 逐步结转分步法	(183)
-------------------	-------

第三节 平行结转分步法	(191)
-------------------	-------

本章小结	(197)
思考题	(197)
第八章 成本报表和成本报表的分析	(199)
第一节 概述	(199)
第二节 成本报表的编制	(201)
第三节 成本报表分析的意义和方法	(211)
第四节 成本计划完成情况分析	(215)
第五节 降低成本措施的分析	(225)
本章小结	(227)
思考题	(228)
参考书目	(229)

第一章 成本会计总论

学习提要与目标

本章以成本会计的产生和发展为线索,阐述成本和成本会计的基本概念、成本会计与财务会计和管理会计的关系,并以企业成本为核心论述影响企业成本的会计环境。通过本章学习,要求了解并掌握成本会计学的概况。

第一节 成本的涵义

一、成本的会计实质

成本一词有广泛的内涵和外延,很难用一恰当的定义概括其各种用法。会计人员与经济家的分歧体现在成本的概念上。经济学中,成本涵义大大超出了货币成本的范畴,涉及到所有成本,无论这些成本是否反映货币交易。在经济学家看来,成本由明显成本和隐含成本构成。明显成本也就是货币成本,它是企业直接购买商品和劳务的货币支出,包括工薪、原材料、折旧、动力、运输、广告和保险等项目。隐含成本不涉及直接的货币支付,但是隐含着所放弃的货币和利益,主要是归企业所有者所有并为其使用的生产要素的成本。即企业所有者将他自己的劳动、资本和土

地投入到企业中，理应获得的报酬。因为这些生产要素，如果不投入所有者而投入其他企业中必然得到货币收入。例如他受雇于其他企业可以获得工资，投资于其他企业和金融机构可以获得股利和利息，土地出租可以获得租金等。

会计核算一般只考虑明显成本，而经济学家从资源的有效配置出发，他们计量成本和收益为的是了解这样的配置是否是有效的，是否还有更有效率的配置方式。因此他们不但考虑明显成本，还考虑隐含成本，即计量这些资源所放弃的各种机会的价值。由此可见，隐含成本是概括的机会成本的具体运用，隐含成本就是使用自有资源或所有者拥有资源的一家企业的机会成本。如：某计算机公司的老板为自己打工一年，公司可赚净利润 4 万元，而他到其他大公司工作一年的薪金为 6 万元，这 6 万元就是他放弃的机会成本。

对会计而言，广义的成本是为取得资产或某种利益发生的资金耗费，即支出。例如：购置车辆的支出为成本，雇用劳务获其服务的支出也为成本。支出的形式多种多样，所获利益既可为有形资产，亦可为无形的服务。

每一种支出代表一种成本。在会计记录中，成本所获得的利益在未实际使用前，记为资产，如库存材料、固定资产、预付费等等；成本所获利益在实际使用之后，则表明成本被支出消耗。已消耗的成本在未挽回相应的收入之前，帐面仍表现为资产；换得收益后则视为费用。各会计期间，收入与费用采用配比原则计算损益。如制造业的产成品在未实现销售前帐面列示为资产，实现销售后帐面列为费用（会计术语称销售成本）。所以成本是一个资产计价的概念。

在会计学中，狭义的成本是指制造业中的产品成本，也称制造成本。根据马克思的成本价格理论“按资本主义方式生产的每一个商品的价值 W ，都由 $W=C+V+M$ 公式来表示。如果我们在这个产品价值中除去剩余价值 M ，在商品中留下的，便只是一

个在生产要素上费去的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”（《资本论》第三卷，人民出版社，1966 年版第 6 页）。这是商品经济社会共有的经济范畴，也是产品成本经济内容的理论依据。因此，产品成本的经济内容为“ $C+V$ ”，包括：①产品生产过程中消耗的劳动对象的转移价值，如材料、燃料、动力等；②产品生产过程中劳动资料磨损转移的价值，如厂房、机器设备等固定资产折旧费，工具等低值易耗品的摊销费；③劳动者为自己的必要劳动创造的价值，以工资形式表现。

实际经济生活中，成本受宏观、微观众多环境因素的影响，人们对其认识理解不同，所下定义也不一致。

二、成本的作用

成本的作用是多方面的，就制造业而言，产品的生产是使用价值形成的过程，也是价值形成的过程。人们对生产过程的控制和观念的总结正是会计职能的体现，成本的作用主要表现在：

（一）成本是生产耗费的价值补偿尺度

企业生产产品是为了销售，并以盈利为目的，产品成本必须从销售收入中补偿。在产品市场价格一定时，生产耗费能否从销售收入中收回，则取决于成本这一价值补偿尺度的确定。产品成本就是衡量生产耗费的价值补偿尺度。目标成本管理、价值工程分析和各种成本计算方法为成本的确认和计量提供了有效手段。

（二）成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现。人们在制定产品价格时，必然受制于价值规律，遵循价值规律的基本要求。当人们不能直接确认产品的价值时，只能依靠成本计算，间接地、相对地掌握产品的价值，成本就成为制定产品价格的重要因素。

其次，根据萨缪尔森的成本理论，成本决定企业的供给量——产量。在完全竞争的市场经济条件下，只有当 $P=MC$ 时企业才能达到最大利润的均衡。由此可知，成本是定价的依据之一。

当然，产品定价是一项复杂的工作，应考虑的因素很多，如国家的产业政策、价格税收政策、市场上的供求关系、各种产品比价等许多因素。所以，产品成本只是制定产品价格的重要因素之一。

(三) 成本是企业竞争的手段

市场经济条件下，企业成本离开其产品和劳务价值，在市场上实现的可能性就失去意义。在保证质量的前提下，当价格一定时，利润的多少，取决于成本的高低。因而要以目标利润为基础和前提，采用目标利润决定目标成本、目标成本控制实际成本的方法，力争将企业成本降低到最低限度。

(四) 成本是考核企业经营成果，评价企业经营管理水平的重要指标

成本是一项综合性的经济指标，企业经营管理中各方面工作的业绩，都可以直接或间接地从成本上反映出来。如：产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、材料消耗的节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的好坏、产品产量的变动以及供、产、销各环节的工作是否协调配合，都可以通过成本直接或间接地反映。

由于成本是反映企业工作质量的综合性指标。因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内部各单位加强经济核算，努力改进管理，降低成本，提高经济效益。

(五) 成本是企业进行经营决策的重要依据

追求最佳经济效益和市场占有率，是任何企业在市场经济条件下的迫切要求。要想在竞争中居于领先地位，企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策，需要考虑的因素很多，成本是其中重要的因素之一。因为，在价格等因素一定时，成本的高低直接影响着企业的利润；而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于优势。