

金融风暴，横扫全球，企业该如何生存下去？恒久不变的真理“节流”。  
揭开成本的神秘面纱，让我们更有效地掌握成本、控制成本、利用成本。

成本——企业命脉之根源

成本管理已经成为企业获得更多竞争优势的一种工具，去掉一分成本，也许就能获得一倍利润。

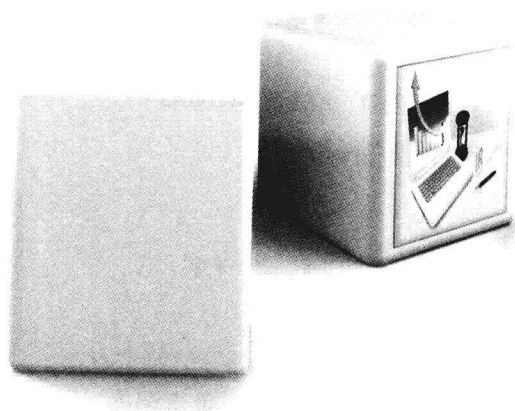
李约 / 著



# 管算 好账 好成本

# 算好成本 管好账

李约 / 著



企业管理出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

算好成本管好账/李约著. - 北京: 企业管理出版社, 2010. 10  
ISBN 978 - 7 - 80255 - 699 - 7

I. ①算… II. ①李… III. ①工业企业管理: 成本管理  
IV. ①P406. 72

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 200522 号

---

**书 名:** 算好成本管好账

**作 者:** 李 约

**责任编辑:** 尤 优

**书 号:** ISBN 978 - 7 - 80255 - 699 - 7

**出版发行:** 企业管理出版社

**地 址:** 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 **邮编:** 100048

**网 址:** <http://www.emph.cn>

**电 话:** 出版部 68701719 发行部 68467871 编辑部 68414643

**电子信箱:** 80147@sina.com zbs@emph.cn

**印 刷:** 香河县宏润印刷有限公司

**经 销:** 新华书店

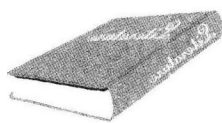
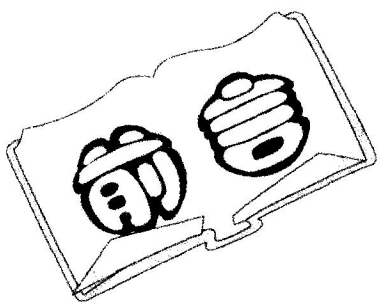
**规 格:** 170 毫米×240 毫米 16 开本 15.5 印张 250 千字

**版 次:** 2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月第 1 次印刷

**定 价:** 36.00 元

---

版权所有 翻印必究·印装有误 负责调换



成本会计内容涉及财务会计与管理会计，是计算及提供成本信息的会计方法。在早期的成本会计阶段，会计人员为了满足管理上的需要，在会计账簿之外，运用统计的方法来计算成本。当时成本会计的主要职能就是计算产品成本以确定存货成本及销售成本。随着社会经济的发展进步，成本会计不断吸收新的思想、方法，职能范围不断拓展，比如标准成本法和成本预测的广泛采用为成本控制提供了可能。目前成本会计已经发展成一门系统化的管理科学。

随着成本会计职能的不断丰富发展，成本会计人员的职责也相应地发生了变化。当然他们的首要职责还是做好“记账先生”，即算准产品成本，做好相关的账务处理。其次是在注重算好成本的的基础上，参与成本分析、预测、控制、考核等管理工作。

本书共分九章，以成本会计的各项职能为主线，全面阐述了成本会计的基本内容。为便于读者把握相关成本会计制度内容，本书在编写中注重专业性、实用性、趣味性相结合。对于容易混淆的概念，作者在相关知识链接中一一进行了解析；对于复杂的成本会计计算方法，作者在附录中添加了实际案例，便于读者从理论和实际两个角度综合理解。

由于不同的经济环境、不同的行业特点，对成本的内涵有不同的理解，作者在第一 chapter 对成本进行了简要的界定。在第二章和第三章中作者全面介绍了一般工业企业计算产品成本的程序。根据成本计算步骤，将其划分为归集和分配成本、选择合适的成本计算方法两步。在第三章的附录中作者简要介

绍了其他行业的成本计算方法。在随后的几章中，作者根据成本会计各项职能的发展，介绍了成本预测与成本计算、成本决策、成本控制、成本考核、成本报表、成本分析等内容。

当然，由于时间紧迫、编者水平有限，书中难免有纰漏、不成熟之处，恳请专家、读者批评指正！



## 第一章 成本与成本会计概述

- 1.1 成本的一般概念 /2/
- 1.2 成本的分类与核算原则 /5/
- 1.3 产品成本计算要求和计算步骤 /13/
- 1.4 成本计算使用的主要科目 /15/
- 1.5 成本会计概述 /17/

## 第二章 归集和分配成本

- 2.1 生产费用的归集、分配以及相关账务处理 /24/
- 2.2 辅助生产费用的归集、分配及账务处理 /54/
- 2.3 完工产品和在产品的成本分配 /59/
- 2.4 联产品和副产品的成本分配 /67/

## 第三章 选择合适的成本计算方法

- 3.1 生产的类别和管理要求对产品成本计算的影响 /70/
- 3.2 品种法 /73/
- 3.3 分批法 /78/
- 3.4 分步法 /83/
- 3.5 产品成本计算方法的运用 /89/
- 3.6 附录：其他主要行业的成本核算 /91/

## 第四章 成本预测与成本计划

- 4.1 成本预测分析简介 /112/
- 4.2 产品投产前成本预测分析 /114/
- 4.3 产品成本发展趋势的预测分析 /119/
- 4.4 成本计划 /121/

## 第五章 成本决策

- 5.1 成本决策概述 /128/
- 5.2 成本决策的方法 /130/

## 第六章 成本控制

- 6.1 成本控制概述 /148/
- 6.2 目标成本控制 /155/
- 6.3 标准成本制度概述 /157/
- 6.4 标准成本的差异分析和账务处理 /168/
- 6.5 质量成本控制 /180/
- 6.6 价值工程控制 /184/

## 第七章 成本考核

- 7.1 成本考核的概念 /198/
- 7.2 责任成本制度 /198/
- 7.3 成本考核的指标 /203/

## 第八章 成本报表

- 8.1 成本报表概述 /206/
- 8.2 商品产品成本表 /210/
- 8.3 主要产品单位成本表 /214/
- 8.4 制造费用明细表 /218/
- 8.5 期间费用表 /221/

## 第九章 成本分析

- 9.1 成本分析概述 /224/
- 9.2 产品成本分析 /230/
- 9.3 技术经济指标分析 /234/



# 第一章

## 成本与成本会计概述

### 本章主要内容

- 1.1 成本的一般概念
- 1.2 成本的分类与核算原则
- 1.3 产品成本计算要求和计算步骤
- 1.4 成本计算使用的主要科目
- 1.5 成本会计概述



## 1.1 成本的一般概念

### 1.1.1 什么是成本

一个普通的北京市民一天的生活花费情况大致如下：早餐 2 元，午餐 8 元，晚餐 8 元，上下班坐地铁 4 元，合计 22 元。这就构成了在北京生活一天的基本生活成本。我们只有保证每天收入大于必要支出，我们的积蓄才会不断增加，生活水平才会不断提高。企业也面临着同样的问题。

企业在对外提供服务或销售商品时，为了合理定价，保证收益覆盖成本，也要核算产品成本。保证成本计算的准确性、及时性、预见性对于企业的发展有着重要的意义。我们看到小到个人，大到企业都要及时核算成本。那么到底什么是成本呢？

一般来说，成本是指以产品为成本核算对象，核算企业在生产产品过程中所支出的物质消耗、劳动报酬以及有关费用支出，是反映企业经营管理水平的重要指标。成本通常用取得的货物或者劳务必须付出的货币数量来衡量。

更通俗地讲，成本是指为了达到特定目的所失去或放弃的资源。这里的“资源”，不仅包括作为生产资料和生活资料的天然资源，还包括经过人类加工的物质资源以及人力资源。“特定目的”是指需要对成本进行单独测量的任何活动，也就是成本对象，例如一件产品、一项设计、一项服务、一个客户、一种商标、一个部门或者一项工作计划。“失去”是指资源被消耗，例如材料在生产中被消耗掉、设备在使用中被磨损等；“放弃”是指资源交给其他企业或个人，例如用货币支付工资或加工费等。

如同任何被频繁使用的词汇一样，人们在不同意义上使用“成本”一词。在会计学、管理学和经济学中，有不同的成本概念。即使在同一领域内，人



们对成本的理解也五花八门，这种状况给讨论成本问题带来很大困难。为了便于学习，必须统一有关概念的定义。本书采纳上述定义，并不意味着该定义是唯一的。

会计学可以分为财务会计和管理会计两大分支。在财务会计中，成本是根据财务报表的需要定义的，他们由会计准则或会计制度来规范，因此可以称之为“报表成本”“制度成本”或“法定成本”。注册会计师的主要业务之一是财务报表审计，准确理解财务会计中的成本含义有重要意义。在管理会计中，成本一词在不同的情况下有不同的含义。成本计算要兼顾财务会计和管理会计的需要，涉及多种成本概念。

在财务会计中，成本是指取得资产或劳务的支出。例如，固定资产的成本是指取得该资产的买价、运输和保险等相关支出；存货成本是指取得存货的支出，包括采购成本、加工成本和其他支出。

在管理会计中，由于服务对外报告和对内报告的双重目的，成本一词通常陷入不停地概念转换之中。但是出于成本效益原则和其他因素的考虑，现时成本的计算要兼顾财务会计和管理会计需要的状况还很难改变。

### 1.1.2 成本的特征

产品成本具有以下特征：

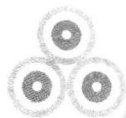
#### 1. 成本是经济资源的耗费

生产经营过程同时也是资产的耗费过程。例如，为生产产品需要耗费原材料、磨损固定资产以及用现金支付工资等。原材料、固定资产和现金，都是企业的资产。成本是经济资源的耗费，经常作为耗费、花费的同义词使用。

根据成本归属理论，当任何原材料或设备在耗用之后，它们的原始购置成本就随之归属于产出物，成为产出物的成本。

#### 2. 成本是以货币计量的耗费

生产经营成本是以货币计量的。它们若不是过去已经支付了货币，就是



将来需要支付货币。没有支付货币的耗费，如生产对环境的损害等，只要企业对此不需要支付现金就不能计入生产经营成本。

根据成本流转观念，企业从购进设备和原材料开始，直到把产品交给客户，随着实物的流转，成本亦在流转。由于生产产品过程中耗费的各种资源的计量单位多种多样，各种资源的价值都可以用货币衡量，因此为了便于产品成本的计算和比较，统一使用货币作为产品成本的计量单位就比较合理。

### 3. 成本是特定对象的耗费

成本总是针对特定对象或目的的。成本是转移到一定产出物的耗费，是针对一定的产出物计算归集的。这个产出物称为成本计算对象，它可以是一件产品或者一项服务。

成本和费用的区别之一就是成本有特定的对象而费用没有特定对象。广义的费用是资产的耗费，它强调资产已经被耗费而不是被“谁”耗费；狭义的费用仅指为取得营业收入而发生的资产耗费，它强调与特定会计期收入配比的耗费，而不是特定产出物的耗费。

#### 知识链接：费用与成本的区别与联系

费用具有以下三个特征：费用是企业日常活动中发生的经济利益的流出；费用是会导致所有者权益减少的经济利益的流出；费用是与向所有者分配利润无关的经济利益流出。企业在生产经营过程中发生的各种耗费可归纳为计入产品成本的生产费用和直接计入当期损益的期间费用两大类。

尽管生产费用是计入生产成本的，但是两者之间有一定的区别：生产费用是期间化的耗费，它是按照会计期间归集的；产品成本是对象化的耗费，它是按照成本计算对象而归类的。在实际工作中生产费用和产品成本往往不相等。生产费用体现的是本期生产过程中的实际耗费；而产品成本反映的是本期完工产品应当承担的生产耗费。本期生产费用并不能完全形成本期生产成本，它还包括应转至下期的未完工产品所耗费的費用；同理本期完工产品成本并不完全是由本期所发生的费用所构成，它还可能包含部分期初结转来



的未完工产品的成本，即上期发生的生产费用。下面举例说明两者的这种差别：

比如一生产椅子的家具加工厂商，本月初没有未完工产品。截止月末时共生产 50 把椅子，尚有 100 把椅子尚未完工，该批椅子的平均完工率是 50%。本月共发生生产费用 1 万元。

根据约当产量法（约当产量法会在第二章详细阐述），100 把尚未完工椅子，约当于完工椅子 50（ $100 \times 50\%$ ）把。那么本月完工产品应承担的成本，即产成品成本为：

$$\frac{10\,000}{50 + 100 \times 50\%} \times 50 = 5\,000$$

由上述案例我们可以看出当月产品成本为 5 000 元，而费用总计 1 万元，成本与费用并不总是相等的，两者之间存在着一定的差别。

#### 4. 成本是正常生产经营活动的耗费

从理论上说，企业的全部经济活动应当分为生产经营活动、投资活动和筹资活动，这三项活动的损益在利润表中要分开列报，以便分别评价其业绩。企业经济活动的正常损益和非正常损益也要分开报告，以便评价企业的获利能力。只有生产经营活动的正常耗费才能计入生产经营成本并从营业收入中扣减，以便使“营业利润”能反映生产经营活动的正常获利能力。

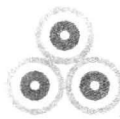


## 1.2 成本的分类与核算原则

### 1.2.1 主要成本分类

#### 1. 制造成本和非制造成本

在实务中，为了便于分析和利用，生产经营成本按经济用途划分为制造成本和非制造成本两大类。制造成本是指在产品生产过程中发生的各项成本，



一般包括直接材料、直接人工和制造费用三个项目。而非制造成本，主要是指与产品生产过程没有直接联系的非生产性成本耗费。它按照经济用途可以进一步划分为销售费用、管理费用和财务费用三类。

成本按照经济用途划分是最基本的分类。按照这种分类方式能够理解制造成本的构成情况，对于成本的计算和损益的确定具有重要的意义。

直接材料是指加工后直接构成产品实体或者主要部分的原料、主要材料与外购半成品，以及有助于产品形成的辅助材料等。比如铁矿石是生产钢铁的直接材料，木材是生产家具并构成其实体的主要材料。但应当注意的是，有些有助于产品形成的材料，如果占产品的比重比较小，为了简化产品成本核算，可以将其并入制造费用核算。比如生产家具时使用的螺丝钉等辅助材料就是按照这种处理方式。

直接人工，是指在生产中对材料直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴，以及按照规定比例提取的福利费。

制造费用是指在生产过程中发生的那些除了直接材料和直接人工以外的各种间接费用。直接材料、直接人工和制造费用均属于成本项目，那么成本项目和费用要素的区别是什么呢？

### 知识链接 成本项目与费用要素的联系与区别

#### (1) 成本项目。

成本项目通常是指直接材料、直接人工和制造费用三类。但是由于各个企业的生产特点不同，企业可以根据自身的各项费用支出的比重和成本管理要求，在上述成本项目的基础上按照需要适当增加成本项目。比如外部加工费用较多的企业可以增设“外部加工费”项目；工艺上耗用燃料和动力较多时，应当增设“燃料和动力”项目；废品损失在产品成本中占的比重较大时，应当增设“废品损失”项目。

#### (2) 费用要素。

生产费用和期间费用按照经济内容的不同所进行的分类，在成本会计上被称为费用要素。按照费用要素反映的费用称为“要素费用”。按照费用要素分类反映的成本信息，可以反映企业在一定时期内发生了哪些生产经营耗费，



数额各是多少，用以分析企业耗费的结构与水平。费用要素一般可以分为以下几类：

① 外购材料。指耗用的一切从外部购入的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品和外购商品等。

② 外购燃料。指耗用的一切从外部购入的各种燃料，包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。外购燃料和外购材料在性质上是一致的，都可以归为一类。但是由于在一些企业中外购燃料所占的比重较大，所以将其单独列为一类进行核算。

③ 外购动力。指耗用的从外部购入的各种动力，比如电力。

④ 工资。指企业应计入产品成本和期间费用的职工工资。

⑤ 提取的职工福利费。指企业按照工资总额的一定比例提取的职工福利费。

⑥ 折旧费。指企业提取的固定资产折旧。

⑦ 税金。指应计入生产经营成本的各项税金，例如土地使用税、房产税、印花税、车船税等。

⑧ 其他支出。指不属于以上各要素的耗费，例如邮电通讯费、差旅费、租赁费、外部加工费等。

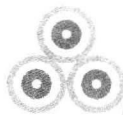
(3) 成本项目与费用要素的联系与区别。

成本项目是在要素费用的基础上进行再分类。凡是由一个费用要素构成的成本项目被称为单一成本项目，比如直接材料。凡是有几个费用要素构成的成本项目被称为综合成本项目，比如制造费用。成本项目与费用要素的区别在于两者分类的角度不同，前者是按照经济用途进行分类，而后者是按照经济内容进行分类；其次两者构成的内容也不一样，费用要素从性质上看具有单一性的特点，从去向上看则是多样性的。成本项目从性质上看，有的项目是综合性的，去向上则是同一性的。

如上所述，非制造成本一般由销售费用、管理费用和财务费用三类构成。

(1) 销售费用。

销售费用是指企业在销售商品和提供劳务的过程中发生的各项费用。主要包括由企业负担的包装费、运输费、广告费、装卸费、保险费、委托代销



手续费、展览费、租赁费（不含融资租赁费）和销售服务费、销售部门人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他经费等。

### （2）管理费用。

管理费用是指企业行政管理部门为管理整个企业组织，使其正常运作所发生的费用。主要包括工会经费、职工教育经费、业务招待费、税金、技术转让费、无形资产摊销、咨询费、诉讼费、开办费摊销、坏账损失、公司经费、上缴上级管理费、劳动保险费、待业保险费、董事会会费以及其他管理费用。

### （3）财务费用。

财务费用是指企业在筹集生产经营所需资金、调剂外汇和调整外汇牌价等财务活动中所发生的各项费用。主要包括企业生产经营期间发生的利息支出（减利息收入）、汇兑净损失（有的企业如商品流通企业、保险企业进行单独核算，不包括在财务费用）、金融机构手续费，以及筹资发生的其他财务费用如债券印刷费、国外借款担保费等。

## 2. 直接成本和间接成本

按照成本与特定产品的关系可分为直接成本和间接成本。

直接成本是直接计入各品种、类别、批次产品等成本对象的成本。一种成本是否属于直接成本，取决于它与成本对象是否存在直接关系，并且是否便于直接计入。因此，直接成本也可以说是与成本对象直接相关的成本中可以用经济合理的方式追溯到成本对象的那一部分成本。例如大部分构成产品实体的原材料的成本、某产品专用生产线的工人工资等。对于只有一种产品的企业来说，所有产品成本都是直接成本。

所谓“与成本对象直接相关”，是说该成本与某一特定的成本对象存在直接关系，它们之间存在明显的因果关系或受益关系。所谓“追溯”，是指在成本发生后，寻找引起成本发生的特定对象。例如，构成产品主要实体的某种材料成本，很容易找到被用于何种产品。所谓“经济合理的方式追溯”，是说将某项成本直接分派给该对象是合乎逻辑的、有道理的，并且追溯到对象的





代价不能过高，不得超过所能得到的好处。

间接成本是直接成本的反义词，是指与成本对象相关联的成本中不能用一种经济合理的方式追溯到成本对象的那一部分产品成本。例如，车间辅助工人的工资、厂房的折旧等大多属于间接成本。

所谓“不能用经济合理的方式追溯”有两种情况：一种是不能合理地追溯到成本对象；另一种是不能经济地追溯到成本对象。例如，总经理的工资很难分辨出每种产品应分担的数额，属于不能合理地追溯到成本对象；又如，润滑油的成本可以通过单独计量追溯到个别产品，但是单独计量的成本较高，而其本身数额不大，更准确地分配实际意义有限，不如将其列入间接制造费用，统一进行分配更经济。

一项成本可能是直接成本，也可能是间接成本，要根据成本对象的选择而定。例如，一个企业设有一个维修车间、若干个按生产工艺划分的生产车间，生产若干种产品，它们都是需要单独计算成本的成本对象。维修车间的工人工资直接计入维修车间成本，随后维修成本要分配给各生产车间成本，生产车间成本还要分配给各种最终产品成本。此时，维修车间工人工资对于“维修车间成本”来说是直接成本，而对于“生产车间成本”和“最终产品成本”来说是间接成本。

将成本划分为直接成本和间接成本，对于正确组织产品成本核算是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本；对于间接成本则需要选择合理的分配标准分配给相关产品。分配标准是否恰当，将直接影响到成本的正确性。在实际工作中应当尽力扩大直接成本在成本中所占比重，以保证成本核算更加符合实际。

### 3. 变动成本、固定成本和混合成本

成本按照成本习性可以划分为变动成本、固定成本和混合成本。成本习性是指成本总量与业务量之间的依存关系。这里的业务量可以是产品产量或者销量，也可以是反映工作量的人工小时数或机器工时等。

变动成本是指成本总额随着业务量的变化而成正比例变化的成本。单位产品的变动成本是固定的。比如直接材料、直接人工中的计件工资等。需要