




世纪成人高等教育精品教材

成本会计学

主编 辛旭

CHENGBENKUAIJIXUE

 中国人民大学出版社




世纪成人高等教育精品教材

成本会计学

主编 辛旭

CHENGBENKUAIJIXUE

 中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/辛旭主编
北京:中国人民大学出版社,2004.5
21世纪成人高等教育精品教材

ISBN 7-300-05613-X/G·1082

- I. 成…
- II. 辛…
- III. 成本会计-成人教育:高等教育-教材
- IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 054969 号

21世纪成人高等教育精品教材

成本会计学

主编 辛 旭

出版发行 中国人民大学出版社
社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080
电 话 010-62511242(总编室) 010-62511239(出版部)
010-82501766(邮购部) 010-62514148(门市部)
网 址 <http://www.crup.com.cn>
<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)
经 销 新华书店
印 刷 山东高唐印刷有限公司
开 本 787×965 毫米 1/16 版 次 2004 年 6 月第 1 版
印 张 16.25 插页 1 印 次 2004 年 6 月第 1 次印刷
字 数 277 000 定 价 25.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



总 序

历史的车轮已将人类社会推进了崭新的时代，推进了一个科学技术发展日新月异、发明创造层出不穷、知识更新日趋频繁的“知识经济”时代，知识已成为经济与社会生活的“主旋律”。发展教育事业，不断调整人们的知识结构、提高知识水平已成为时代的要求。随着经济的全球化发展，世界各国都自觉不自觉地卷进了世界商品竞争的大市场中，竞争的实质就是各国科学技术力量的竞争、人才的竞争。这就使当今世界各国都极其重视科学技术的发展和高级专门人才的培养，大力发展高等教育，特别是成人高等教育。随着经济与社会的发展，成人高等教育将成为一种最广泛最普及的教育形式。

在世纪之交，党中央及时提出了“科教兴国”、“人才兴国”、“人才强国”的战略决策，并在党的十六大明确提出要“形成全民学习、终身学习的学习型社会，促进人的全面发展”，“构建终身教育体系”，在一个新的高度确定了我国成人高等教育的地位、作用和任务，对发展成人高等教育提出了新的更高的要求。构建“学习型社会”和“终身教育体系”，实质上就是要求发展和完善多种形式、多种层次的成人教育，特别是成人高等教育。目前，我国成人高等教育的发展规模已占全国高等教育的一半左右，随着我国经济的现代化发展、产业结构的调整、传统产业部门的改造、新兴产业部门的建立，数以千万计的各种岗位劳动者，需要通过边工作边学习来调整自己的知识结构和提高自己的知识水平，以适应这种现代经济与社会发展的要求。可见，我国的成人高等教

育的发展面临着可贵的机遇,肩负着重大的历史使命。

我国的成人高等教育要抓住机遇发展,完成自己的历史使命,从根本上说就是要全面提高教育教学质量,这涉及多方面的工作,但抓好教材建设是提高教学质量的中心环节。众所周知,成人教育的对象是在岗的职工,他们一方面有着丰富的实践经验,有着较强的自学能力;另一方面他们要边工作边学习,这就决定了他们的知识在很大程度上要通过自学教材来获得,靠自学成才。所以,要提高教育教学质量,首先要抓好教材建设。

为适应我国成人高等教育新发展的需要,满足广大成教学员的普遍要求,中国人民大学出版社邀请了国内知名专家学者对我国成人高等教育的教学改革与教材建设进行专题研讨,成立了教材编审委员会,联合全国30多所著名高校,共同策划编撰“21世纪成人高等教育精品教材”,计划在两三年内陆续推出百门成人高等教育精品系列教材。教材编审委员会对该系列教材的作者经过了严格的遴选,编写教材的专家、教授都有着丰富的成人高等教育教学经验和较高的专业学术水平。教材编写严格遵照教育部颁布的“全国成人高等教育教学基本要求”,坚持理论联系实际的原则,结合我国成人高等教育的特点,使教材内容完整统一,具有一定的理论性、科学性和实用性。力求使这批新编的教材从内容到形式真正符合成人的特点和要求,有新的突破。具体表现为:理论联系实际;反映最新成果;鲜明的时代精神;突出案例分析;论述深入浅出;章节重点突出;叙述通俗易懂;文字简练流畅。

这套“21世纪成人高等教育精品教材”不仅适用于成人高等教育,也非常适合作为普通大中专院校、远程网络教育学院、高职高专院校各相关专业的教材使用。

这套“21世纪成人高等教育精品教材”在策划和编写出版过程中,得到教育部高教司、中国成人教育协会、北京高校成人高教研究会、中国人民大学、东北财经大学、武汉大学、山西财经大学、东北师范大学、华中科技大学、黑龙江大学、长春大学、湖北工学院等单位的领导、专家、学者的大力支持和帮助,谨表深切谢意。我们相信,随着我国成人高等教育的发展和教学改革不断深入,特别是随着教育部“高等学校教学质量和教学改革工程”的启动和实施,这套适应应用型人才培养的成人高等教育精品教材必将促进我国高校教学质量的提高。

杨干忠

2004年5月28日

前 言

为了满足高等财经类院校成人教育的需要，根据现行的《企业财务通则》、《企业会计准则》和《企业会计制度》，结合多年来会计教学的经验和体会，我们精心编写了这本《成本会计学》。

本书共分十章，除基本内容外，每章均包括：要点、引言、小结、关键概念和复习思考题等。我们力求做到以下两点：一是理论与实际相联系，普及与提高兼顾，科学性和可操作性相结合，全面、系统、准确地阐述成本会计的基本理论、基本技能和基本方法，以便读者学习和理解；二是资料翔实丰富，体系结构合理，内容简明扼要，叙述通俗易懂，尽量适合成人教育的特点。

本书由山西财经大学会计学院教授辛旭任主编，并负责全书的总纂、修改和定稿工作。各章的写作分工如下：辛旭第三、六、九章；房林中（山西财经大学）第一、二章；薛永刚（山西旅游职业学院）第四、五章；黄义（山西财经大学）第七、八章；钱红光（湖北工业大学）第十章。

由于编者学术水平有限，书中疏编和错误之处在所难免，恳请广大读者批评指正。

编者

2004年3月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本的概念与内容.....	(2)
第二节 成本的分类与作用.....	(6)
第三节 成本会计的基础工作	(14)
第四节 成本会计工作的组织	(17)
第二章 成本核算原理	(22)
第一节 成本核算的原则与要求	(23)
第二节 成本核算的基本假定	(29)
第三节 成本核算的基本程序	(32)
第四节 成本核算的账户设置	(36)
第三章 生产费用的归集与分配 (上)	(41)
第一节 材料费用的归集与分配	(42)
第二节 动力费用的归集与分配	(49)
第三节 工资及福利费的归集与分配	(52)
第四节 折旧费和修理费的归集与分配	(59)

第五节	其他要素费用的归集与分配	(61)
第四章	生产费用的归集与分配 (中)	(66)
第一节	跨期摊提费用的归集与分配	(67)
第二节	辅助生产费用的归集与分配	(71)
第三节	制造费用的归集与分配	(78)
第四节	废品损失的归集与分配	(82)
第五节	停工损失的归集与分配	(85)
第五章	生产费用的归集与分配 (下)	(89)
第一节	在产品数量的核算	(90)
第二节	生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(92)
第六章	产品成本计算的基本方法	(104)
第一节	生产类型与成本计算方法概述	(105)
第二节	产品成本计算的品种法	(107)
第三节	产品成本计算的分批法	(111)
第四节	产品成本计算的分步法	(120)
第七章	产品成本计算的辅助方法	(143)
第一节	产品成本计算的分类法	(144)
第二节	产品成本计算的定额法	(150)
第八章	成本计划与成本控制	(162)
第一节	成本计划的基本原理	(163)
第二节	成本计划编制实例	(167)
第三节	成本控制的基本原理	(175)
第四节	成本控制实例	(183)
第九章	成本报表的编制与成本分析	(187)
第一节	成本报表的作用、种类及编制要求	(188)
第二节	成本报表的编制	(190)
第三节	成本分析的基本原理	(197)
第四节	成本分析的主要内容	(208)
第十章	其他行业成本核算	(225)
第一节	商品流通企业成本核算	(226)
第二节	运输企业的成本核算	(231)
第三节	施工企业的成本核算	(233)

第四节 金融企业的成本核算.....	(239)
参考文献.....	(248)

总 论

【本章要点】

成本的含义及成本会计的对象

成本的类别及作用

成本会计的基础工作

成本会计工作的组织

【本章内容引言】

成本会计是企业会计的一个分支。成本会计的内容即指成本会计核算的对象。本章将系统介绍成本会计的基本理论，包括成本的概念、内容、分类、作用，成本会计的基础工作及成本会计工作的组织等。

第一节 成本的概念与内容

一、成本的概念

(一) 理论表述

在西方经济学中往往把成本理解为为了实现一定的目的所付出的价值牺牲。马克思主义政治经济学则认为成本属于价值范畴。马克思在分析资本主义商品生产时指出：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。马克思这里所说的“商品的成本价格”，指的就是产品成本。即产品成本的经济内容包括物化劳动 c 和生产者必要的活劳动 v 两部分。物化劳动 c 是指生产过程中所耗费的原材料等劳动对象和磨损的劳动工具等的价值。生产者必要活劳动 v 是指相当于一定生产力水平下劳动力再生产所需平均生活资料的价值。劳动者在进行生产时，要耗费一部分必要劳动（必要产品）以保证劳动力自身再生产。对于生产者必要的活劳动 v ，主要是以工资形式向职工支付。马克思还指出：不论生产和社会形式如何，劳动者和生产资料始终是生产的因素。这说明，不论是在资本主义市场经济条件下，还是在社会主义市场经济条件下，成本的经济内容都应该是一样的，都包括物化劳动 c 和生产者必要活劳动 v 两部分。这一成本概念有两个主要特征：一是成本是需要补偿的价值，而不是可供分配的价值，只有为社会创造的价值（ m ）才是可供分配的价值；二是成本是经济价值的消耗，包括生产资料消耗（ c ）和劳动力消耗（ v ），而不是为社会创造的新价值。在我国，一般将马克思对成本的论述称为“理论成本”。

(二) 制度规范

在实际中，成本是根据财务报表的需要定义的，由会计准则或会计制度来

规范,也称为“财务成本”、“制度成本”或“法定成本”。

美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》对成本所下的定义为:“成本系指为获取财物或劳务而支付的现金或移转其资产、发行股票、提供劳务、或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可分为未耗(unexpired)和已耗(expired),未耗成本可用未来的收入负担,例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等属之;已耗成本不能由未来的收入负担,故应列为当期收入的减项,或借记保留盈余,例如,出售产品或其他资产的成本及当期费用属之。”也就是说,成本是为获取财货或劳务而支付的现金或等价物,换言之,成本是为获得某种利益而支出,每一种支出如果是为了获得某种利益都代表一项成本。

我国财政部制定的《企业会计制度》指出:“成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”该制度中所说的成本是指生产经营成本,它具有以下特征:(1)成本是经济资源的耗费。生产经营过程同时也是经济资源的耗费过程,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,这些资产原本可以为企业换取经济利益,现在被耗用掉了。成本是经济资源的耗费,经常作为耗费、花费的同义词使用。(2)成本是以货币计量的耗费。生产经营成本是以货币支出计量的,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,如果企业对此不需要支付现金则不能计入生产经营成本。(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,成本是转嫁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,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。(4)成本是正常生产经营活动的耗费。

在实际工作中,为了使企业成本计算的口径一致,防止乱挤乱摊成本,保持成本的可比性,需要由国家统一制定成本开支范围,明确成本的内容。根据我国有关财会制度规定,工业企业产品成本开支范围包括以下各项:

1. 为制造产品而消耗的原材料、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、补贴和提取的福利费。
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. 企业因生产原因所发生的废品损失,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、试验检验费及劳动保护费等。

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,下列各开支不得列入产品成本:

1. 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。这些支出属于资本性支出,在财务上不能一次列入产品成本,只能按期逐月摊入。
2. 对外投资的支出以及分配给投资者的利润支出。
3. 被没收的财物,支付的滞纳金、罚款、违约、赔偿金,以及赞助、捐赠等支出。
4. 在公积金、公益金中开支的支出。

二、成本的内容

成本的内容,即成本核算的内容,也称成本会计的对象。不同行业的企业,其生产经营业务成本和经营管理费用的具体内容不同。

在工业企业,生产经营业务成本就是指产品的生产成本,因此,工业企业成本的内容包括产品的生产成本和经营管理费用。其中,工业企业的生产成本由生产费用归集而成,经营管理费用是指工业企业的行政和管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用、为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用,以及为销售产品而发生的销售费用。这些费用大多按时期发生,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期收入中扣除,不计入产品成本。工业企业成本的内容见图1—1:

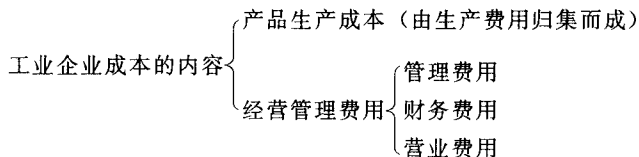


图 1—1

工业企业的成本会计是最典型的成本会计。但成本会计不仅在工业企业中进行，在其他行业的企业中也要进行，因为所有企业都需要进行经济核算。

施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工，工程施工要耗费工程成本，因此，施工企业的生产经营业务成本就是工程成本。施工企业一般不存在销售业务，因而，其经营管理费用只包括管理费用和财务费用。施工企业成本的内容见图 1—2：

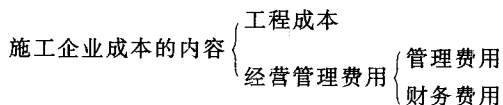


图 1—2

商品流通企业的基本经济活动是商品的采购和销售，因此，商品流通企业的经营业务成本就是商品的采购成本和销售成本；商品流通企业的经营管理费用也称商品流通过费用，包括经营费用、管理费用和销售费用。商品流通企业成本的内容见图 1—3：

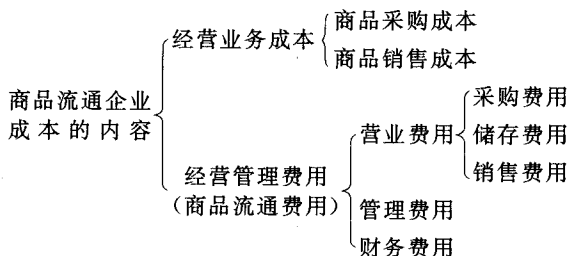


图 1—3

旅游、餐饮服务企业的基本经济活动是进行旅游、餐饮服务的营业，其经营业务成本就是营业成本，其经营管理费用包括营业费用、管理费用和财务费用。旅游服务企业成本的内容见图 1—4：

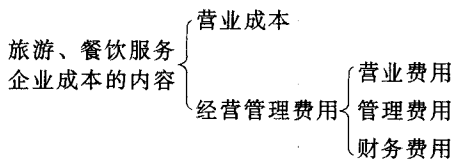


图 1—4

随着经济的发展和企业管理要求的提高，成本的概念和内容也不断发

展变化。换句话说,企业为了适应经营管理的不同目的,运用着不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润、交纳税金,需要计算产品的法定成本;为了进行生产经营短期预测和决算,需要计算变动成本、固定成本、边际成本、机会成本和差别成本;为了加强企业内部成本控制和考核,需要计算可控成本和不可控成本等等。

第二节 成本的分类与作用

一、成本的分类

为了适应企业成本管理工作和企业成本学的需要,可以对企业成本从不同的角度进行分类。

(一) 按企业劳动成果的性质和成本构成的特点不同分类

按各类企业劳动成果的性质和成本构成的特点不同,可分为生产性成本和劳务性成本两大类。

1. 生产性成本:是指生产性企业为生产一定质量和数量的产品,在生产要素上个别耗费的物化劳动 c 和生产者必要活劳动 v 的补偿价值。生产性企业是指那些通过一系列生产工艺过程,采用一定技术方法,将投入的生产要素有机结合起来,生产出具有某种使用价值的、实物形态产品的企业,包括工业企业、建筑施工企业、种植养殖企业等。这类企业的劳动成果都有特定的实物形态,能够以产品产出的地点和时间确定成本计算对象,汇集生产费用,计算产品成本。

2. 劳务性成本:是指劳务性企业为提供某种劳务在生产要素上个别耗费的物化劳动 c 和劳动者必要活劳动 v 的补偿价值。劳务性企业,是指那些以具有某种服务功能的设施,满足某方面需要的企业。包括交通运输企业、商业物资贸易企业、邮电通讯企业、饮食宾馆旅游企业、金融保险企业等。这类企业的劳动成果一般不具有实物形态,只能按照提供劳务的性质、数量和质量,汇集所发生的经营费用,计算成本。其成本构成在理论上仍可抽象为物化劳动 c 和必要活劳动耗费 v 。但由于劳务性企业种类繁多,经营性质差别较大,各种

企业在成本构成上不尽相同，在理论界也存在着不同的认识（如：商业物资贸易企业的商品经营成本中是否包含 v ，在理论界就有争议）。劳务性企业必须从所提供劳务的收入中，补偿所耗费的生产要素价值，经营活动才能正常进行。

（二）按成本在经济工作中的作用不同分类

按成本在经济工作中的作用不同，可分为财务成本和管理成本两大类。

1. 财务成本：是指根据实际成本原则和权责发生制要求，按各成本计算对象受益的情况汇集与分配所发生的生产费用，计算的一定质量产品或劳务的个别劳动耗费补偿价值。正确计算企业的财务成本，对于保证合理的价值补偿，正确计算企业期末存货价值和盈利，考核企业成本水平，按照税法规定计算利润，缴纳税金，具有重要意义。财务成本在企业中，表现为多种多样的具体形式，并被赋予各种不同的名称。比如对于生产性企业而言，财务成本还可以进一步作下述分类：

（1）按生产经营环节和生产经营的关系不同，可分为购储成本、生产成本和期间成本。

购储成本是指企业的原材料、辅助材料、包装物、低值易耗品、燃料等生产要素的采购及储备成本。它包括这些生产资料的买价、运杂费、定额内的途中耗费。

生产成本是指生产过程中所发生的，与生产工艺过程直接相关的各种费用，包括产品生产耗费的原材料、燃料、生产工人工资及应付福利费以及各项用于生产经营管理的制造费用。

期间成本（亦称期间费用）指按一定会计期间归集的，与生产工艺过程不直接相关的各种费用，包括管理费用、财务费用和经营费用，这些费用应作为当期销售收入的抵减项，直接计入当期损益。

（2）按成本核算的空间范围不同，可分为班组成本、工序成本、车间成本和工厂成本。

班组成本是指企业生产班组生产产品所直接发生的耗费。

工序成本是指产品生产加工的某一工序上所直接发生的各种费用。

车间成本是指产品从投产至该生产车间完工为止，生产某种产品直接发生的各种费用。

工厂成本指企业生产的完工产品直接发生的各种费用。

（3）按成本依附的实体不同，可分为自制半成品成本、在产品成本、产成

品成本、产品总成本、产品单位成本、商品产品成本和委托加工商品成本。

自制半成品成本是指企业成本已完成某个（或某几个）生产步骤的加工过程，尚待转入后续步骤进一步加工装配的产品成本。

在产品是指处于加工过程之中，尚未完成全部工艺过程，不具备出售条件的产品。产成品成本是已完成全部加工过程，经检验合格可以出售的产品。产成品成本即为从产品生产投入到完工入库所耗费的全部生产费用。

产品总成本是指企业生产一定种类和数量产品，在一定成本计算期内的产品制造成本之总和。

产品单位成本是指企业生产每单位（计量单位可以是件、台、吨、箱、套等）产品的平均生产成本。

商品产品成本是指企业本期可对外销售产品的工厂成本。

委托加工商品成本是指企业接受外单位来料加工生产产品所发生的加工费用。

2. 管理成本：是根据企业生产经营决策、成本控制及责任考核的需要，所建立的成本指标体系。管理成本为适应企业管理不同的特殊目的，其涉及范围庞杂，其成本认定往往具有非常规性。管理成本又可细分为决策成本、控制与考核成本。

(1) 决策成本是企业用于计算生产经营决策方面的成本指标，包括预测成本、设计成本、目标成本、功能成本、相关成本、个别成本、沉没成本、质量成本、机会成本、重置成本、资金成本等。

(2) 控制与考核成本是企业用于控制和考核生产经营过程中劳动耗费水平的成本指标，包括标准成本、定额成本、责任成本、可控制成本、计划成本等。

(三) 按成本在生产经营中的习性不同分类

按成本在生产经营中的习性不同，可分为固定成本和变动成本两类。

1. 固定成本：是在产量（劳务量）变动的一定范围内，其发生额不直接受产量（劳务量）变动的影响，总额保持不变的成本。如职工计时工资总额、生产车间管理员工资等。固定成本的这种特性，决定了随着产量（劳务量）的增长，单位产量（劳务量）固定成本将相应地下降。根据固定成本的形成原因，固定成本可以进一步划分为约束性固定成本和酌量性固定成本两类。

(1) 约束性固定成本是因形成和维持一定的生产经营规模和生产经营能力而发生的、总额保持不变的固定成本，如固定资产折旧费、财产保险费、管理人员