



国家税务总局教育中心
湖 南 大 学

远 程 教 育 教 材

成本会计学

主 编/于长春 陈 勤

CHENGBENKUAIJIXUE



人 民 教 育 出 版 社



国家税务总局教育中心
湖 南 大 学

远 程 教 育 教 材

成本会计学

► 主 编/于长春 陈 勤

CHENGBENKUAIJIXUE



人 民 出 版 社

策划编辑:李春生

责任编辑:魏海源 欧阳日辉 郑海燕

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/于长春 等主编.

-北京:人民出版社,2002.3

ISBN 7-01-003614-4

I. 成… II. 于… III. 成本会计-远距离教育-教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 012069 号

成本会计学

CHENGBEN KUAJIXUE

主编 于长春 陈 勤

人民出版社 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

北京通州区电子外文印刷厂印刷 新华书店经销

2002 年 3 月第 1 版 2002 年 3 月北京第 1 次印刷

开本:850 毫米×1168 毫米 1/32 印张:10.25

字数:216 千 印数:1-5,000 册

ISBN 7-01-003614-4/F·820 定价:17.00 元

编审说明

为提高税务系统公务员队伍的综合素质，国家税务总局教育中心与湖南大学合作，在全国税务系统开展了远程学历教育。为保证教学质量，提高教学水平，国家税务总局教育中心组织北京大学、厦门大学、中南财经大学、国家会计学院和国家税务总局的专家、教授编写了《国家税收》、《税法》、《中国税制》、《税务管理学》、《财政学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经济法》、《西方经济学》等教材。

《成本会计学》由国家会计学院教授、博士后于长春主编，扬州税务进修学院副教授王建华主审，并经国家税务总局教材编审委员会审定通过。书中如有不妥之处，敬请批评指正，以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

2002年1月

前 言

成本会计作为一门独立的学科形成于 19 世纪末，在此之前的成本计算与会计核算像是油和水的关系，毫不相干。19 世纪晚期，随着工业经济在西方国家的快速发展，企业管理中产生了把生产过程的耗费进行计算和记录的要求，即为了生产和销售一定品种和数量的商品产品而共计发生了多少支出，以便将收入与支出进行对比，计算出损益。这些支出的货币表现便是费用。用一定期间的费用去抵减同一期间收入的配比观念，在会计的发展史上可以追溯至 2000 年以前，但权责发生制原则的确立才使对象化的费用——成本与收入的配比成为科学。从而，成本不是作为实物形态计算，而是作为价值形态的核算自然而然地进入了会计人员的视野，成为会计反映和监督的对象。同时，反映和监督成本归集与分配的各种理论和方法也得到了科学的总结和完善。成本计算与会计核算，水乳交融，合为一个会计学的分支，即成本会计学。

20 世纪，人类社会由商品经济演变到了市场经济以后，企业竞争的加剧、规模效益的发现、泰勒制等管理科学方法的推行，使成本会计开始由事后的反映和监督向事中的控制和事前的计划与过程的分析发展。于是，在西方经济发达国家形成了如今管理会计基本内容的标准成本制度，后来进而演变成为责任成本会计；在前苏联、东欧国家形成了成本会

计计算中的定额成本法，后来进而演变成为岗位经济责任制。

我国建国以来在计划经济体制下，长期学习前苏联、东欧的成本会计模式；改革开放以后，尤其在确立了市场经济体制的目标以后，我国的会计教育中大量引进了西方国家的管理会计内容，很多成本会计学的教材也尝试着将两者的有关内容合二为一。尽管这种尝试也曾取得有益的成果，但从会计学科完整性的角度考虑，若把标准成本制度和责任成本会计的内容从管理会计中抽出去，显然管理会计只剩下一具“躯壳”了。而成本管理的理论和方法，既可以说是成本会计学的内容，也可以说是财务管理学的内容。也许是作者的开拓性观念不强，鉴于本教材是为全国税务干部进行专业学习教育而编写，在其全套的课程体系中单独开设《管理会计》课程，因此在本《成本会计学》教材里没有纳入标准成本等有关内容。

若说这是一本比较传统的《成本会计学》教材，恐怕也不确切。本教材除了全面地讲述了工业企业的产品成本核算与管理的基本理论、基本方法以外，还有重点地阐述了商品流通企业、施工企业、交通运输企业、旅游饮食服务企业、房地产开发企业等不同行业成本会计核算的特点与方法，并且按照 2001 年我国财政部新颁发的《企业会计制度》的要求，介绍了有关成本核算使用的会计科目和成本费用报表，以及运用报表资料进行成本费用分析的理论与方法。

全书共分九章，其中前六章论述工业企业成本会计的核算及报表编制，第九章的第一、第二节阐述了工业企业成本报表分析的基本理论和基本方法，这些内容是大专学历的学

生必须掌握的知识；其他章节的内容则是在此基础上的知识扩充，应该是对大学本科学生的成本会计知识的要求。并且为了配合远程教育和便于学生自学，配有专门的《成本会计学习指导》书。

在本书的编写过程中，国家税务总局教育中心的领导同志给予了高度的关心和及时的指导，作者所在单位——国家会计学院、四川省税务培训中心的领导同志给予了大力的支持，在此表示衷心的感谢！尤其，担任本书主审的扬州税务进修学院的王建华同志和上海市财政税务职工大学的李彩娣同志为书稿提出了宝贵的意见，在此一并深表谢意！若是本书能够对我国税务干部的会计专业知识学习起到一些推动作用，则功劳应该归于以上提及与未提及的领导和同志们；若是本书存在任何差错或者不妥之处，则应该属于作者个人的水平有限和疏漏使然，诚望读者不吝赐教。

于长春 陈勤

2001年12月23日

目 录

前言	(1)
第 1 章 总论	(1)
1.1 成本及其作用	(1)
1.2 成本会计概述	(4)
1.3 成本会计工作的组织	(10)
第 2 章 制造业直接费用的核算	(17)
2.1 成本和费用概述	(17)
2.2 材料费用的核算	(25)
2.3 人工费用的核算	(32)
第 3 章 制造业间接费用的核算	(48)
3.1 折旧费用的核算	(48)
3.2 其他间接费用的核算	(55)
3.3 辅助生产费用的核算	(63)
3.4 制造费用的核算	(77)
3.5 损失性费用的核算	(87)
第 4 章 完工产品成本和在产品成本的核算	(97)
4.1 在产品数量的核算	(97)
4.2 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	(105)
第 5 章 产品制造成本计算的方法	(117)
5.1 生产类型与成本计算方法	(117)
5.2 产品制造成本计算的品种法	(122)

5.3	产品制造成本计算的分步法	(140)
5.4	产品制造成本计算的分批法	(161)
5.5	产品制造成本计算的分类法	(167)
5.6	产品制造成本计算的定额法	(177)
第6章	制造业的成本费用报表	(187)
6.1	制造业成本费用报表概述	(187)
6.2	产品生产成本表	(190)
6.3	主要产品单位成本表	(199)
6.4	费用报表	(201)
第7章	商品流通企业的成本费用核算	(207)
7.1	商品流通企业成本费用核算概述	(207)
7.2	批发企业的成本核算	(210)
7.3	零售企业的成本核算	(217)
7.4	商品流通费用的核算	(227)
第8章	其他行业的成本核算	(234)
8.1	施工企业的成本核算	(234)
8.2	房地产开发企业的成本核算	(248)
8.3	运输企业的成本核算	(262)
8.4	旅游、饮食服务业的成本核算	(280)
第9章	产品成本分析	(292)
9.1	成本分析概述	(292)
9.2	全部商品产品成本计划完成情况分析	(296)
9.3	可比产品成本降低任务完成情况的分析	(298)
9.4	主要产品单位成本分析	(302)
9.5	产品成本的技术经济分析	(310)

第 1 章 总 论

1.1 成本及其作用

1.1.1 成本的涵义

在商品经济中,经济效益产生于对“所得”与“所耗”的经济核算,经营管理者无不力求以最少的耗费,取得最大的经营成果。在这里,“所耗”即是指费用,而费用落实到一定对象上的部分,就是成本。

成本的概念有广义和狭义之分。广义地讲,凡是为取得特定成果而发生的全部付出和代价都是成本。而狭义的成本概念则仅指产品成本。成本会计的成本概念,一般是指产品成本。

成本实质上是劳动耗费,属于价值范畴。马克思的劳动价值学说把商品的劳动价值(W)分为生产中所消耗的生产资料价值(C)、劳动者为自己劳动创造的价值(V)和劳动者为社会劳动创造的价值(M)三个组成部分,并指出其中 $C+V$ 就是商品的成本部分,它是企业维持简单再生产的补偿价值。 $C+V$ 的货币表现是高度抽象的成本,被称为理论成本,即生产过程中已经耗费的生产资料货币额和劳动工资额之总和。如果企业的经营成果不足以补偿这部分耗费,其简单再生产就无法进行。所得大于所耗,是企业扩大再生产的重要前提。

企业的实际成本,其构成和范围由国家通过有关法规制

度来界定。根据财政部颁发并于 2001 年开始执行的《企业会计制度》，企业的成本被定义为：为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。这一定义与理论成本至少有两点区别：

第一，为了加强成本管理，节约耗费，减少生产经营损失，实际工作中将一些本不形成价值的废品损失、停工损失和其他损失等，也计入了成本。

第二，为了简化成本核算，企业为生产产品和提供劳务等发生的各项直接支出，直接计入成本；发生的各项间接生产费用分配计入成本；而只与会计期间有关的行政组织管理、销售产品和筹集资金等发生的费用则不作为成本，而作为期间费用，直接计算当期损益。

应当指出，随着经济的发展和企业管理水平的不断提高，成本的概念和内容也在不断发展变化。例如，在对成本进行预测和决策的过程中出现了目标成本、固定成本、变动成本、边际成本和机会成本等；在对成本进行分析、控制和考核的实践中产生了定额成本、可控成本、标准成本、差别成本和责任成本等。这些新概念不仅扩展了成本概念的外延，而且大大丰富了成本的内涵。

1.1.2 成本的作用

在社会主义市场经济条件下，成本作为一个客观存在的经济范畴，在以提高经济效益为根本目标的经济管理中发挥着重要的作用。

（一）成本是生产经营耗费的补偿尺度

企业从事生产经营发生的资金耗费，只有从取得的收入中如数得到补偿，才能保证生产经营在原有规模上继续进行。

成本是全部资金耗费在产品上的集中体现，是企业生产经营的最低经济界限。以产品成本作为衡量尺度，与产品收入相比较，可以判断资金耗费能否得到补偿，能在多大程度上得到补偿。如果企业的产品收入小于其相关的成本、费用，表明企业的资金耗费未能全部得到补偿，原有生产经营规模将难以维持，企业必须通过增加收入和降低耗费来弥补资金的不足。相反，如果企业的产品收入大于其相关的成本，则表明企业的资金耗费不仅能全部补偿回来，而且能得到一个资金增量，用于扩大生产经营规模。

（二）成本是重要的经济指标

成本指标直接反映成本水平的高低，并综合反映企业的生产经营情况和管理水平的优劣。企业生产经营的规模、品种质量和结构、劳动生产率、材料消耗、设备利用程度、资金运用、生产和劳动的组织等等，都会在成本中直接或间接地表现出来。因此，成本作为衡量企业工作质量的综合指标，始终是企业核算和管理的重要内容。任何企业只有加强成本的监督和控制，才能不断提高经济效益。

（三）成本是制定价格的重要依据

价格是价值的货币表现。从市场角度看，企业的产品能按一定价格出售，标志着社会对其劳动价值的认可，出售价格的高低反映其劳动价值的实现程度。从企业角度看，成本是价值中物化劳动和必要劳动的货币表现，是价值的主体部分，反映已经垫付的各种劳动耗费，必须通过出售价格取得补偿，否则就无法维持简单再生产。因此，企业在制定价格时，除了考虑市场影响因素外，还必须考虑到产品价格能否足以补偿成本耗费。成本是制定价格的最低经济界限，销售

价格不小于成本，是企业生存的起码条件。当然，这并不排斥企业作为一种营销策略或权宜之计，将产品低于成本出售的情况。但只有当销售价格高于成本时，企业才能赢利，这是企业发展的基本前提。

（四）成本是进行生产经营决策的重要参考

在市场经济条件下，企业作为自主经营、自负盈亏的经济实体，面对千变万化的市场和竞争，必须随时就有关生产什么、生产多少和如何生产的问题作出正确的决策。企业的任何生产经营决策，其最终目标都是提高经济效益，这就必然涉及“所得”与“所耗”的比较，而“所耗”即成本费用。企业在市场上的竞争，表现为产品质量和价格的竞争，但实质上是成本费用的竞争。因此，任何企业进行重大经营决策时，都要运用有关成本数据，分析和比较不同决策方案的经济效益，以便权衡利弊。值得注意的是，现实成本数据只能作为决策的参考，而不能作为决策的依据。因为在产品质量和数量、管理水平及技术水平等诸多因素的影响下，成本是动态变化的，所以，在对未来经营进行决策时，应在现实成本的基础上正确预测成本变动趋势。

1.2 成本会计概述

1.2.1 成本会计的定义

随着商品经济的发展，19世纪产业革命后，市场的自由竞争，迫使企业薄利多销，成本的大小成为市场竞争的关键，受到普遍重视。于是，成本核算被正式纳入会计工作，逐步产生了一系列成本记录和计算的方法，使成本会计得以发展，成为会计工作的重要组成部分。

从20世纪起,随着企业管理水平的提高,成本会计开始由事后的成本核算向事中控制分析和事前预测计划发展,先后产生了标准成本、目标成本、责任成本等成本核算体系和管理制度。成本会计也由最初应用于工业,逐步扩大到商业、农业、公用事业等众多行业。特别是电子计算机的产生,为成本会计应用现代数学、数理统计方法创造了良好的条件。应该说,现代成本会计在应用范围、领域、内容和方法手段等方面都已大大发展,并且还将随着现代经济与科学技术的日益发达而不断发展和完善。

现代成本会计是企业财务会计的一个分支,它是以提高经济效益为目的,运用财务会计方法对企业生产经营管理中的成本及相关费用进行核算和监督的一种管理活动。

1.2.2 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业的经营管理中所具有的功能。成本会计具有七种职能,即成本预测、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。

(一) 成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据,结合发展前景及采取的各种措施,运用一定的专门方法,对未来成本水平及其变化趋势作出的科学估计和推算。

成本预测可以为企业进行成本决策和编制成本计划提供科学依据,从而减少生产经营的盲目性,达到降低成本费用、提高经济效益的目的。成本预测不仅要在计划期开始以前进行;而且还应在成本计划执行过程中经常地进行。在计划期开始之前的成本预测,目的是为正确确定目标成本,正

确编制成本计划提供数据；在成本计划执行过程中经常地进行成本预测，目的是及时掌握成本费用变化的趋势，以便对成本实施有效的控制，保证成本计划的执行。

（二）成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料，运用定量和定性的方法，在若干个可行方案中，选择最优成本方案，确定目标成本的过程。

成本决策应建立在成本预测的基础上，并根据科学的预测拟出两种以上有利于提高生产、改进技术和管理、降低成本费用的方案。然后，运用定量和定性相结合的方法，对各方案进行技术经济分析和可行性研究，以便选择出最佳成本方案。成本决策是编制成本计划的前提，也是企业实现成本目标和提高经济效益的重要环节。

（三）成本计划

成本计划是指根据成本决策的目标成本和计划期的生产任务，预算生产经营管理的耗费和各种产品的成本水平，提出相应的降低成本措施，作为控制、分析和考核成本的重要依据。

成本计划是企业决策目标成本的具体化，其编制过程就是企业挖掘潜力，降低成本费用的过程。做好成本计划工作，有利于提高企业管理者和生产者的责任心，克服盲目性，从而自觉地严格控制费用支出，保证成本计划的完成，提高经济效益。

（四）成本控制

成本控制是指在生产经营过程中，以成本计划为基本标准，对各项成本开支进行审核和监控，及时采取措施纠正偏

差，使其被限制在成本计划和费用预算的范围内，力争完成计划目标任务。

在成本控制过程中，企业制订目标成本、标准成本、责任成本、各种消耗定额和各项费用定额以及国家或上级部门规定开支范围和开支标准等，都是成本控制的依据。

对成本计划执行过程的控制称为事中控制。为了更全面有效地控制成本，在进行成本预测、决策和编制成本计划的过程中，也应实施成本控制，以保证确定的目标成本和成本计划既先进又切实可行。这种成本控制，称为事前控制。成本控制还可以实施事后控制。在对成本计划执行后进行分析和考核时，分析研究成本差异发生的原因，确定责任归属，借以纠正偏差，修正成本控制限额，本身也是成本控制。

（五）成本核算

成本核算是指对费用的发生和产品成本的形成进行确认、计量、计算、记录、汇总和报告。

成本核算从时间过程看，应包括事前、事中和事后三方面的核算。成本核算贯穿于经济活动的全过程，要保证正确的成本核算，必须正确划分各种费用界限，做好各项成本核算的基础工作，并根据生产经营特点和管理要求，采用适当的成本计算方法。

（六）成本分析

成本分析是指根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料，以本期实际成本与计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进成本、国内外同类产品先进成本等指标进行比较，确定成本差异及其影响因素，计算影响程度，以明确成本责任，并进一步提出降低成本的任务。

成本分析多在计划期末定期进行，称为事后分析。但为了配合成本事中控制对成本差异的计算要求，企业还需要对计划执行过程中发生的成本开支及时进行事中的分析，以确定成本费用的发生是否正常，从而及时有效地控制成本。

通过成本分析提供的信息，应该及时反馈，以便管理部门正确评价和考核计划执行者的业绩，及时采取措施改进工作，杜绝超支和浪费，及时修订不切实际的计划和定额，并为下期进行成本预测、决策和编制计划提供依据。

（七）成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上，定期对成本计划及相关指标的执行结果进行考察和评价。

企业进行成本考核的对象，应该是执行成本计划并负有责任的部门、单位和个人；考核的内容，应是责任者主观能够控制的可控成本；考核的目的是要正确评价业绩，总结经验教训，鼓励先进，鞭策后进。

上述成本会计的七种职能之间是相互联系，互为补充的，这些职能贯穿于企业生产经营活动的全过程。七种职能中，成本核算是基础，没有成本核算，成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核都无法进行。早期的成本会计就是成本核算会计，成本管理其他职能都是在成本核算的基础上随着经济的扩展和管理水平的提高逐步形成的，这些职能的发挥都离不开成本核算。

为避免与《管理会计》和《财务管理》学科在内容上的重复，本书以介绍成本核算方面的内容为主，并相应介绍成本分析的基本知识和主要方法。