

# 成本会计学

---

CHENG BEN KUAI JI XUE

---

主编 靳鹤亭

山东大学出版社

---

## 前 言

随着改革的不断深入，教学的改革也在向纵深发展，对教材的更新也提出了新的要求，为了适应当前经济类各专业教学的需要，我们根据《两则》和财政部教育司编写的《财务与会计专业主干课程教学大纲》的基本要求，编写了这套系列教材。《成本会计学》是系列教材之一。

本书的基本特点，是从便于教学和广大财经工作者的实际需要出发，注重理论联系实际，内容简明，浅显易懂，易于掌握。为了使读者能够找出学习的重点，在书后附有学习提要，其中包括练习题及作业题等，并附有部分参考答案。在编写时注意突出了理论性与实践性，并把两者密切结合起来。本书不但可作为大、专院校经济类专业学生的教材，同时也适用于自学和成人教育，也可作为广大财经工作者的业务参考用书。

本书由靳鹤亭主编，并负责全书的修改、补充、总纂和定稿。由王新华、张建军、郑勇、王俊冰为副主编。参加编写人员有（按所写章节的先后顺序排列）：靳鹤亭、王新华、王俊冰、牟国媛、朱洪松、靳力、张建军、王爱国、郑勇、崔云南、杨晓燕、陈波等同志完成。在编写本书时，除依据有关的会计制度和规定外，还参阅了部分最新书刊。练习作业题部分，主要是根据书的内容编写的，有的是根据有关资料改编的，个别的典型例题是选用的，

仅在此致谢。

本书的编写受到中国会计学会副会长、中国人民大学博士生导师闫达五教授的指导与帮助，他审阅了系列教材的编写提纲和《基础会计学》的初稿之后，在百忙之中，为本系列教材作序，在此表示感谢。

由于我们编者水平所限，加之时间仓促，初版的《成本会计学》缺点和错误在所难免，敬请广大读者批评指正。

编 者

1994 国庆节于泉城

---

## 序

以制定和实施会计准则为标志的我国会计改革，可以说已经进入了攻坚阶段。会计基本准则的制定与实施，彻底改变了建国以来形成的财政、财务、税收、金融、会计五位一体和分部门、分行业、分所有制组织实施会计制度的模式，而代之以按单位的经营性质划分、所有以盈利为目的的经济组织都适用的《企业会计准则》。我国会计实践的这项重大改革，直接影响到现行的会计学科体系和会计专业的课程设置，为此各个高等财经院校都在进行课程改革，按照新的思路重新设计会计学科体系。由山东经济学院部分从事会计专业教学工作的教师和一些有实践经验的财会工作者编写的这套会计学专业主干课程系列教材，就是进行这种改革的尝试。他们根据财政部教育司制订的《财务会计专业主干课程教学大纲》的要求，紧密结合实行《两则》、《两制》之后我国财会工作的实际情况，考虑到今后我国会计改革的发展前景，以及尽可能照顾我国会计工作与国际会计惯例逐步接轨的现实需要，对会计专业主干课程体系、每门课程的内容、结构和一些重要论点和基本方法的论述，都作了不同程度的改革。当然效果如何，还要通过教学实践的检验，但是他们这种勇于探索、勇于创新、勇于改革的精神是值得鼓励的。

---

这套教材立足于现实、着眼于未来，具有理论与实务并重、全面性与针对性结合、观点论述的严肃性和文字表达的通俗性兼顾等特点。它主要针对成人教育的需要而编写，照顾到易学、易懂和针对性和实用性强等要求；但也可作为全日制大、中专教材以及广大财会人员学习会计知识的参考用书，因为它有一定的深度和广度。

改革意味着不断变化，意味着方方面面的多元化，然后通过比较、鉴别，按照优胜劣汰的原则，择其优者而从之。这套系列教材的问世，也需要广大读者去比较、去鉴别，我诚恳希望它能取得社会的承认，得到读者们的好评！

闫达五

1993、12、21

# 目 录

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| <b>第一章 绪论</b> .....          | (1)   |
| 第一节 成本的意义.....               | (1)   |
| 第二节 成本会计的意义.....             | (7)   |
| 第三节 生产费用的分类 .....            | (13)  |
| 第四节 降低产品成本的主要途径 .....        | (17)  |
| <b>第二章 成本计算的概述</b> .....     | (22)  |
| 第一节 成本计算的对象和方法 .....         | (23)  |
| 第二节 成本计算的一般程序 .....          | (24)  |
| 第三节 成本会计核算的基础工作 .....        | (30)  |
| 第四节 产品成本核算的要求 .....          | (34)  |
| <b>第三章 工业企业生产费用的核算</b> ..... | (38)  |
| 第一节 直接材料费用的核算 .....          | (38)  |
| 第二节 直接人工费用的核算 .....          | (62)  |
| 第三节 制造费用的核算 .....            | (67)  |
| 第四节 跨期费用的核算 .....            | (81)  |
| 第五节 辅助生产费用的核算 .....          | (84)  |
| 第六节 损失性费用的核算 .....           | (99)  |
| 第七节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 ..... | (110) |

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| <b>第四章 产品成本计算的品种法</b> .....  | (121) |
| 第一节 品种法的概述.....              | (121) |
| 第二节 品种法举例.....               | (125) |
| <b>第五章 产品成本计算的分批法</b> .....  | (137) |
| 第一节 分批法的概述.....              | (137) |
| 第二节 分批法举例.....               | (149) |
| <b>第六章 产品成本计算的分步法</b> .....  | (159) |
| 第一节 分步法的概述.....              | (159) |
| 第二节 逐步结转分步法.....             | (162) |
| 第三节 平行结转分步法.....             | (169) |
| <b>第七章 产品成本计算的其他方法</b> ..... | (176) |
| 第一节 分类法.....                 | (176) |
| 第二节 联产品、副产品和等级产品的成本计算 ..     | (181) |
| <b>第八章 其他行业成本计算的特点</b> ..... | (186) |
| 第一节 交通运输业成本计算的特点.....        | (186) |
| 第二节 施工企业成本计算的特点.....         | (200) |
| 第三节 农业生产成本计算的特点.....         | (202) |
| <b>第九章 成本预测和成本决策</b> .....   | (210) |
| 第一节 成本预测.....                | (210) |
| 第二节 成本决策.....                | (226) |
| <b>第十章 成本控制和成本考核</b> .....   | (240) |

|             |                  |              |
|-------------|------------------|--------------|
| 第一节         | 成本控制             | (240)        |
| 第二节         | 成本考核             | (259)        |
| <b>第十一章</b> | <b>成本报表</b>      | <b>(266)</b> |
| 第一节         | 成本报表的作用和种类       | (266)        |
| 第二节         | 成本报表的编制          | (267)        |
| <b>第十二章</b> | <b>成本分析</b>      | <b>(279)</b> |
| 第一节         | 成本分析的意义与方法       | (279)        |
| 第二节         | 产品成本计划完成情况的分析    | (283)        |
| 第三节         | 技术经济指标对产品成本影响的分析 | (289)        |
| 第四节         | 车间班组成本分析         | (295)        |

## 附录

### 《成本会计学》学习提要

|            |                        |              |
|------------|------------------------|--------------|
| <b>第一章</b> | <b>绪论的学习提要</b>         | <b>(299)</b> |
|            | 部分练习题参考答案              | (306)        |
| <b>第二章</b> | <b>成本计算的概述的学习提要</b>    | <b>(309)</b> |
|            | 部分练习题参考答案              | (312)        |
| <b>第三章</b> | <b>工业企业生产费用核算的学习提要</b> | <b>(313)</b> |
|            | 部分练习题参考答案              | (332)        |
| <b>第四章</b> | <b>产品成本计算品种法的学习提要</b>  | <b>(359)</b> |
|            | 部分练习题参考答案              | (362)        |
| <b>第五章</b> | <b>产品成本计算分批法的学习提要</b>  | <b>(365)</b> |
|            | 部分练习题参考答案              | (372)        |
| <b>第六章</b> | <b>产品成本计算分步法的学习提要</b>  | <b>(378)</b> |
|            | 部分练习题参考答案              | (383)        |

|      |                      |       |
|------|----------------------|-------|
| 第七章  | 产品成本计算其他方法的学习提要····· | (389) |
|      | 部分练习题参考答案·····       | (392) |
| 第八章  | 其他行业成本计算的学习提要·····   | (397) |
|      | 部分练习题参考答案·····       | (401) |
| 第九章  | 成本预测和成本决策的学习提要·····  | (405) |
|      | 部分练习题参考答案·····       | (411) |
| 第十章  | 成本控制和成本考核的学习提要·····  | (417) |
|      | 部分练习题参考答案·····       | (421) |
| 第十一章 | 成本报表的学习提要·····       | (423) |
| 第十二章 | 成本分析的学习提要·····       | (424) |
|      | 部分练习题参考答案·····       | (428) |

# 第一章 绪 论

## 第一节 成本的意义

### 一、成本的概念

成本就目前来说,还不能下一个经济学界都能承认的概念,但可以确切地讲,成本是属于一个价值范畴。马克思说:“按照资本主义方式生产的每一个商品  $W$  的价值,用公式表示是  $W=C+V+m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值  $m$ ,那么,商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费去的资本价值  $C+V$  的等价物或补偿价值。”“只有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。”<sup>①</sup> 在财务会计方面,有时把成本理解为取得某项物资或服务所支出的金额。美国会计学会在《成本概念与标准委员会报告》中给成本下的定义为:“成本是为了实现一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”如把成本看作是价值牺牲的观点,无非是成本计算概念上的具体化。在日本的《成本计算标准》中给成本下的定义为:“在成本计算制度上,成本是指经营者为生产一定产品而消费的物质资料或劳务价值的货币表现。”就成本的实质来讲,它应当以价值消费为主要内容,这里所说的成本是指已经消费的所有价值。企业还有为提供某些劳务而发生的资金耗费而构成的劳务成本,及为

---

① 《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社,1974年版,第30页。

筹措资金产生的资金成本。一般情况下，已耗费的资金可以从收入中获得补偿。因此成本不仅是对象化的资金耗费，而且还是一个补偿价值，即反映产品价值中的  $C+V$ 。在现实生活中，成本概念的使用不仅限于企业，其范围还可以扩大到所有可以对象化的资金耗费。科研部门的资金耗费对象化后，可以计算出课题项目的研究成本。在社会主义商品经济市场中，企业的基本经营目标，就是向社会提供商品，满足社会的一定需要，同时又以产品的销售收入抵偿生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得盈利。只有这样，才能使企业以至整个社会得以发展。因此，商品价值、成本、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中，仍然有其存在的客观必然性，但所体现的社会经济关系与资本主义市场经济中的是不同的。在社会主义市场经济中，产品价值仍然决定于它在生产上所耗费的必要劳动，具体包括三个部分：（1）已耗费生产资料转移的价值（ $C$ ）；（2）劳动者为自己劳动所创造的价值（ $V$ ）；（3）劳动者为社会劳动所创造的价值（ $m$ ）。从理论上讲，上述的前两部分是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

对于成本的涵义，有多种提法。在现代成本会计中，为满足企业经营管理与经营决策的需要，还出现许多新的成本概念。如：变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、质量成本、责任成本、未来成本、正常成本、再置成本等，形成了现代成本概念的完整体系。

由此可见，成本是指生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。以上只是在理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容。在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。有的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。例如，废品损失、停工损失等非生产性支出，从实质上看，并不形成产品的价值，它

不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，按其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求，将其计入成本，使之得到必要的补偿。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则，成本计算就失去了理论依据。当然，理论与实际是有一定差距的，但必须是一致的。

## 二、产品成本的任务

产品成本的任务，实际上就是成本会计应达到的目的和要求。具体说主要有以下几个方面。

### （一）为企业计划成本管理提供依据

在社会主义市场经济中，企业应遵守国家的有关政策和法令，按照市场经济规律正确地组织企业的生产经营活动。面对市场，企业应科学地预测未来，周密地对各项经济活动实行计划管理。就企业的成本管理工作来说，它是一项综合性很强、涉及面很广的管理工作，为使企业成本管理工作有计划地进行，成本会计工作应当根据历史成本资料、市场调查情况以及其他有关方面的资料，采用科学的方法来预测成本水平，拟订各种降低成本的方案，供企业领导和有关方面比较分析，作出决策，然后再根据目标成本或成本预测的资料，编制成本计划和成本费用的控制标准以及降低成本采取的措施的依据。

### （二）为成本管理提供信息

审核和控制各项费用支出，努力节约开支，降低成本，提高企业经济效益是企业的目的。企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，应贯彻增产节约的原则，加强经济核算，提高自己的经济效益，这是社会主义市场经济对企业的客观要求。因此，成本会计必须从管理的要求出发，正确地核算产品成本和期间费用，及时提供管理所必须的各类成本信息；必须以国家有关成本费用开支范围，严格控制各项费用的开支；监督企业内部各

单位严格按照计划、预算和规定办事，并积极研究降低成本的途径和方法，以达到提高企业经济效益的目的。

### （三）为考核成本计划，开展成本分析

社会主义市场经济的实质，归根到底是价格的竞争。在企业的经营管理中，成本是一个极为重要的经济指标，它可以综合反映企业的工作业绩。通过对成本考核，肯定成绩，找出差距，鼓励先进。由此可见，成本是综合性很强的指标，其计划的完成是诸多因素共同作用的结果。在成本管理工作中，还必须认真、全面地开展成本分析，揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度，揭示企业成本管理工作中的问题，促进成本管理工作的改善，提高企业的经济效益。

综上所述，成本会计的任务包括成本的预测、计划、核算、控制、考核和分析，并参与生产经营决策工作等内容。其中进行成本核算、提供实际成本的核算资料，是其最基本的任务，也是成本会计工作的中心环节。这是因为，对各项费用支出的监督与控制主要是在成本核算过程中，利用有关核算资料来进行的；成本预测、计划、考核、分析等是以成本核算所提供的成本信息为基本依据的。故本书的主要内容是全面、系统地阐述成本核算。

## 三、成本的作用

成本对于企业来说是很重要的，因为成本是制定产品价格的重要依据，而价格又是社会主义市场经济的实质，因此，成本的高低对企业的经营效益起着决定性的作用。

### （一）产品成本是补偿生产耗费的尺度

企业为了保证再生产的不断进行，就必须对生产耗费进行补偿。自负盈亏的商品生产者，其生产耗费是用自身的产品销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后，把相当于成本的数额用以补偿生产经营中的资

金耗费，才能维持资金周转按原有规模进行；如果企业不能补偿生产耗费，简单的再生产就不能按原有的规模进行。因此，成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据，在一定的销售收入中，成本越低，企业纯收入就越多。

企业成本是以货币形式对生产耗费进行计量，并为企业的简单再生产提出资金补偿的标准。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费，企业的简单再生产才能顺利进行。补偿份额的大小对企业以及整个社会都有重要的现实经济意义。在价格不变的情况下，成本越低，企业的纯收入就越多，企业的发展及社会创造的财富就越多。在商品经济条件下，由于价格是价值的货币表现，价格总是围绕着价值上下波动，经常发生背离。因此，成本价格作为补偿价值的货币表现，与其补偿价值也会不一致。如：材料费用并非所耗材料的价值，而是它的价格，在物价不变的情况下，其价格与价值一致，在物价发生较大变化时，按成本价格确定的补偿量，与价值的补偿就会产生较大的差异。又如：固定资产磨损价值的计算带有很大的主观性，也使得成本中固定资产累计折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。所以，产品价值中的补偿价值只构成产品成本的基础，补偿价值与补偿价值的货币表现，在量上也允许发生差异。

## （二）产品成本能够综合反映企业的工作质量

成本同企业生产的工作质量和效果有着密切的联系。劳动生产率的高低和企业生产经营管理水平等因素都能通过成本直接或间接地反映出来。因此，成本又是反映企业工作质量的综合性指标。由于成本是综合反映企业工作质量的指标，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加强经济核算，降低成本，提高经济效益。例如，通过企业内部各单位成本计划指标，可以事先控制成本水平和监督各项费用的开支，促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费；又如通过成本的对

比和分析，可以及时发现企业在物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况，找出薄弱环节，采取有力措施挖掘企业潜力，合理地使用人力、物力和财力，从而降低成本，提高经济效益。

### （三）产品成本是制定产品价格的重要依据

在商品经济中，价格是价值的货币表现。因此，产品价格的确定应以价值作为基础。由于目前无法确切地计算产品的价值，但却有可能比较准确地计算产品成本，即计算出产品价值中的  $C+V$ ，所以成本可以作为制定价格的参考。在市场经济中，价格是由产品平均成本再加上社会的平均利润形成的。

产品价格应大体上符合其价值。在制定产品价格时应遵循价值规律的基本要求。由于现阶段人们还不能直接计算产品的价值，所以只能通过计算成本，间接地、相对地掌握产品的价值。产品的定价是一项复杂的工作，应考虑的因素很多，例如国家的价格政策、产品的比价关系、产品的供求关系等。所以产品成本只是制定产品价格的重要因素。

### （四）产品成本是企业竞争的主要手段

在市场经济条件下，企业的竞争主要是价格与质量的竞争，而价格的竞争归到底是成本的竞争，只有成本低才能有盈利。因此，成本是企业竞争的重要因素，质量是企业的生命，企业竞争能力强弱，在很大程度上取决于其成本高低。若企业的产品成本能低于社会的平均成本，则该企业在竞争中就占有较大的优势。因此，努力提高产品在市场上的竞争能力，是社会主义市场经济条件对企业的客观要求。而要做到这一点，企业必须进行正确的生产经营决策。因为，在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响着盈利的多少；而只有较低的成本，才能够使企业在市场竞争中处于领先地位。

### （五）产品成本的监督作用

产品成本的监督作用，是指按照一定的目的和要求，通过控

制、考核等手段监督各项生产经营耗费的合理性和合法性，以达到预期的成本管理目标。在社会主义市场经济中，任何企业为了达到自己预期的经营目标，不仅要制定计划、组织计划的实施，而且还必须进行有效的监督，使各项经济活动符合有关规定的政策要求。成本监督是会计监督的重要组成部分。

成本会计应从降低成本的要求出发，对企业未来经济活动的计划方案进行审查，并提出合理化建议，从而发挥对经济活动的监督作用，达到支持和促进增收节支的经济活动、提高经济效益的目的。成本会计的反映和监督是相辅相成的。没有正确、及时的反映，监督就失去了存在基础，就无法在成本管理中发挥制约和控制的作用；而只有进行有效的监督，才能使成本会计为管理提供真实的信息资料，使反映的职能得以在管理中有效地发挥。

## 第二节 成本会计的意义

### 一、成本会计的涵义

成本会计，往往作为成本计算的同义语来使用，在有意识地把成本会计同成本计算区别的情况下，则成本会计是指平时采用复式簿记记帐办法，连续进行成本计算的制度。也可以概括为：成本会计是以货币为主要计量单位，利用价值形式全面地、系统地反映企业生产经营过程中耗费情况的一种管理活动。一般来说，成本会计可以作广义和狭义两种解释。狭义的成本会计是指对生产经营过程中发生的各种费用，进行归集分配，并加以分析与考核，计算出某种产品的成本。广义的成本会计是指成本管理的全过程，即包括成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析、成本考核和成本检查等专项成本研究。成本会计一般是

指广义来说的。

成本会计作为一种经营管理手段，是商品生产发展到一定阶段的产物。成本会计体系的真正形成，是在 19 世纪的英国。随着工业高潮与股份公司的出现，企业数量日益增多，规模日益扩大，竞争日益激烈。为了在竞争中取胜，企业逐渐意识到必须薄利多销，生产成本受到重视，成本计算的一系列方法也应运而生。

20 世纪初，美国某些担任外部审计工作的会计师提出建议，把成本计算合并于用复式簿记记帐的一般会计，这就诞生了成本计算与一般会计计算相结合的成本会计，此后，成本计算也采用了复式簿记的记帐原则。成本会计在美国也得到很大发展。在成本会计中解决了间接费用的分配，成本会计帐户随之纳入复式会计帐户体系。

## 二、成本会计的组织原则

成本会计工作的组织原则，要根据企业的不同性质、不同行业的特点和企业的生产规模大小以及企业的机械化、自动化程度来决定。

### （一）统一成本会计指标原则

成本会计的计算指标一定要一致，不然就不能进行统一的本计算，因为不同单位不能相加，只有相同单位才以相加。统一成本会计指标，更重要的是使各种不同年份和不同行业的指标，具有可比性，从统一的指标中，可以经过分析对比，发现企业存在的问题，找到存在问题的原因，只有原因清楚，才能方法明确，使存在的问题得到解决，才能提高企业的经济效益。

### （二）成本计算的群策群力的原则

走群众路线，是我们党的一贯原则，只有依靠群众，有了问题才能够很好地解决。企业要想达到挖掘潜力、降低成本的根本性目标，就得作好同各部门、车间、班组的职工工作。因为各级、