

全国外经贸院校

21世纪

高职高专统编教材

成本会计

李相志
编著

中国对外经济贸易出版社

全国外经贸院校 21 世纪高职高专统编教材

成本会计

编著 李相志

中国对外经济贸易出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 李相志编著. —北京: 中国对外经济贸易出版社, 2002.7

全国外经贸院校 21 世纪高职高专统编教材

ISBN 7-80004-979-5

I. 成… II. 李… III. 成本会计—高等学校: 技术学校—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 047054 号

全国外经贸院校 21 世纪高职高专统编教材

成本会计

编著 李相志

中国对外经济贸易出版社出版

(北京市安定门外大街东后巷 28 号)

邮政编码: 100710

电话: 010—64269744 (编辑室)

010—64220120 (发行二部)

Email: cfertph@caitec.org.cn

网址: www.cfertph.com

新华书店北京发行所发行

北京宏文印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开本

9.625 印张 248 千字

2002 年 7 月 第 1 版

2002 年 7 月 第 1 次印刷

印数: 5000 册

ISBN 7-80004-979-5

G·82

定价: 18.00 元

全国外经贸院校 21 世纪高职高专统编教材

编 委 会

主 任 王 红 王乃彦 吕红军 姚大伟

副 主 任 罗凤翔 张建华 刘宝泽 范冬云

秘 书 长 王伟利

副秘书长 谢伟芳 杨 琦

委 员 (以姓氏笔画为序)

刘德标 庄菊明 庄瑞金 朱建华 严卫京

宋东今 李宗元 李留山 李学新 肖玲凤

张亚珍 狄文霞 陈福田 郑吉昌 林 峰

郭清山 钱建初 袁永友 黄菊英

出版说明

中国加入世界贸易组织后，必将以更快的步伐融入全球化的浪潮中。中国将在众多的领域特别是在经济和贸易领域全面与国际接轨。为了适应这一新的形势，为我国对外经济贸易事业培养更多既懂得新的国际经济贸易法律和规则，又了解国际贸易运作的具体程序和惯用做法的实用型高职高专人才，在外经贸部有关司局及教育部有关司局的直接指导和帮助下，我们组织了全国主要的外经贸高职高专院校编写了这套教材。

这套教材暂定为 38 本，涉及外经贸的各个主要学科，是外经贸高职高专教育的主干教材。这套教材的编著者大多数是从事外经贸职业教育多年的老师，他们有着丰富的教学经验，同时我们还邀请了一些外经贸教育方面的权威专家和教授对本套教材进行了审定。另外，我们还请了一些外经贸公司和金融系统的专家加入了这套教材的编写，使得这套教材的可操作性更强。我们将结合各有关院校的实际使用情况不断修订、增补和完善这套教材。由于时间紧，任务急，书中难免出现疏漏和不足，恳请广大读者及时提出宝贵意见，以便充实和完善。

全国外经贸院校 21 世纪高职高专统编教材编委会
2002 年 6 月

前 言

成本会计是会计学领域的重要内容。在任何社会活动中，成本是计量和评价经济效益的重要指标，是企业进行经营管理和控制的基础和前提。对于成本的控制和管理离不开成本的计量和计算，成本计量和计算的规范化和系统化就是成本会计。

由于成本的计算和分析在经营管理中占有重要地位，在一些发达国家，无论是理论研究，还是企业实务，对成本会计都十分重视。在高等院校，成本会计也是会计专业和工商管理学生的必修课之一。本教材就是根据会计学、财务管理学和工商管理等专业大专以上学历的教学要求，为外经贸院校高职高专的学生编写的。

本书在写作的过程中吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验，以及国外成本会计领域的新成果，具有较大的包容性和广泛的适用范围。本书从成本计算方法的通用性出发，以生产过程最为典型的工业企业为例，结合我国《企业会计准则》和《企业会计制度》的规范和要求，对成本计算的理论和方法进行了全面系统的阐述。同时，考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的需要，较系统地介绍了西方的变动成本法和标准成本法。此外，本书还注意理论与实务的结合，为帮助读者学习和掌握所学内容，每章都附有练习题。这些练习题不仅适用于课堂教学，也适合于读者自学和参考。

由于生产经营活动的复杂性，成本信息使用目的不同，以及作者在企业生产实践方面的限制，加之成书时间紧迫，书中难免存在不足之处，恳请读者批评指正，以便进一步修改。

编著者
2002年6月

目 录

第一章 成本会计概论	1
第一节 成本会计的形成和发展.....	1
第二节 成本会计的对象和职能.....	4
第三节 成本会计的目标	11
第四节 成本会计工作的组织	13
第二章 工业企业成本核算的基本原理	17
第一节 工业企业费用的分类	17
第二节 工业企业成本核算的要求	24
第三节 工业企业成本核算的一般程序	31
第四节 产品成本计算的方法	38
第三章 生产经营费用的归集和分配	47
第一节 各项要素费用的归集和分配	47
第二节 待摊费用和预提费用的归集和分配	79
第三节 辅助生产费用的归集和分配	86
第四节 制造费用的归集和分配.....	101
第五节 废品损失和停工损失的归集和分配.....	108
第六节 期间费用的核算.....	114
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	124
第一节 在产品数量的核算.....	124
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	126
第三节 完工产品成本的结转.....	143
第五章 产品成本计算的品种法和分批法	149
第一节 产品成本计算的品种法.....	149

第二节	产品成本计算的分批法·····	152
第六章	产品成本计算的分步法·····	169
第一节	分步法的适用范围和特点·····	169
第二节	逐步结转分步法·····	171
第三节	平行结转分步法·····	187
第七章	产品成本计算的辅助方法·····	199
第一节	产品成本计算的分类法·····	199
第二节	副产品的成本计算·····	205
第三节	产品成本计算的定额法·····	210
第四节	各种成本计算方法的实际应用·····	232
第八章	变动成本法·····	238
第一节	成本按性态的分类·····	238
第二节	混合成本的分解·····	245
第三节	变动成本法的特点·····	252
第四节	变动成本法的优缺点·····	262
第九章	标准成本法·····	268
第一节	标准成本法概述·····	268
第二节	成本差异的计算和分析·····	277
第三节	标准成本法的账务处理·····	288
第四节	标准成本法与定额法的比较·····	294

第一章 成本会计概论

第一节 成本会计的形成和发展

一、成本的经济实质

成本是商品经济的产物。成本作为一个科学的经济范畴，是指在商品生产过程中所耗费并要求得到补偿的、维持简单再生产的补偿价值。马克思科学地分析了资本主义商品生产，并指出：“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 $W = c + v + m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那么，在商品中剩下来的，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。”^① “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。”^② 马克思的这段话，一方面从耗费角度指明了成本的经济内容是 $c + v$ ，即商品的成本价格；另一方面从补偿角度指明了成本是补偿商品使自身消耗的东西，实际上是说明了成本对于再生产的作用。成本能否在交换过程中得到补偿，是商品生产者能否维持简单再生产的前提条件。如果成本不能在交换过程中得到补偿，则简单再生产就无法进行。

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中也是客观存在的。虽然社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别，但两者都是商品经济。在社会主义市场经济中，企业作为自

① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页。

② 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页。

主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标是向社会提供商品，满足社会的需要，同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得盈利。只有这样，才能使企业和整个社会得以发展。因此，商品的价值、成本、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中，同样有其存在的客观必然性。

在社会主义市场经济中，商品的价值仍然由三个部分组成：一是生产中耗费的生产资料的价值（ c ）；二是劳动者为自己的劳动所创造的价值（ v ）；三是劳动者为社会创造的价值（ m ）。因此，从理论上讲，商品成本是企业生产经营过程中所耗费的、用货币表现的生产资料的价值和相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和，即上述的前两部分 $c + v$ 。商品成本是商品价值中的补偿部分，构成商品的“理论成本”。

以上只是从理论上说明了成本的经济实质和其应包括的客观内容。但在实际工作中，成本的具体内容则同企业生产经营管理水平和需要相联系，是随经营管理的具体要求的变化而不断地发展的。为了促使企业加强经济核算，节约生产耗费，减少生产损失，对于劳动者为社会所创造的某些价值，如财产保险费等，以及一些不形成产品价值的损失性支出，如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等，也计入成本之内。可见，实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。前述的 $c + v$ 这个成本的经济实质，只能是一种高度的理论抽象。

在我国，为了统一成本所包含的内容，国家通过有关的法规制度对企业的成本开支范围加以了界定，以此对成本实际开支范围与成本经济实质的背离进行严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

在西方发达的资本主义国家中，随着经济的发展及企业经营

管理要求的提高，成本的概念和内容都在不断发展和变化。例

如，美国会计学会下属的成本概念与标准委员会将成本定义为：成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可用货币单位加以衡量。也就是说，成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义已经大大超越了商品成本的内容和概念。

二、成本会计的形成与发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的。在资本主义初期，资本家为了对产品存货进行计价和对企业盈亏进行计量，就试图计算成本。开始时成本是估计的，后来逐步用统计方法进行，但计算出的成本很不准确。到了 19 世纪产业革命后，企业数量增多，规模扩大，出现了企业间的竞争，生产成本受到重视。为了提高成本计算的精确性，资本家要求会计人员承担起这项工作，从而使成本计算与会计核算结合起来，形成了成本会计。因此，早期研究成本的会计专家劳伦斯对成本会计作过如下的定义：“成本会计就是应用普通会计的原理、原则，系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用，并确定各种产品或服务的单位成本和总成本，以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考”。

20 世纪初，资本主义企业开始奉行泰勒制度，从而推动资本主义工业迅速发展，生产规模不断扩大，并使自由竞争发展到了高峰，生产相对过剩导致的经济危机已经出现，在这样的条件下，仅靠扩大市场，提高售价获利的潜力有限，而改革企业内部管理方式，提高效率，加强成本控制，已成为企业获胜的重要途径。反映在成本管理上即从传统的单纯计算实际成本进入了成本控制的阶段。随着泰勒制度的广泛实施，“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”这些同泰勒的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来，成为成本会计的一个组成部分。这一时期，一些会计专家将成本会计表述为：“成本会计是用来详

细地描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语”。成本会计的范围扩大了，它不仅是会计核算与成本相结合，还包括了预算与控制。标准成本会计制度的产生，使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展，且具有了一定的独立性。

第二次世界大战以后，由于技术和经济的高速发展，市场竞争更加激烈，经营环境变化莫测，经营管理对于成本会计参与决策和控制的要求更为强烈，适应管理的需要，成本会计又得到了长足的发展。企业管理上要求会计人员不仅要作好生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和分析工作，更重要的是作好成本预测、决策，制定目标成本，加强事先成本控制，以成本的最优化方案来指导生产活动，从而取得最佳的经济效益。因此，现代成本会计是成本会计与管理的直接结合，它一方面运用传统的成本计算方法处理生产成本，归集产品生产过程中的耗费，以计量产品的生产成本和销售成本；另一方面则应用现代成本计算及分析方法，为各级经营管理人员提供他们据以进行决策和管理控制、研究和确定经营方针的成本资料。

第二节 成本会计的对象和职能

一、成本会计的对象

成本会计是会计的一个重要领域。成本会计的对象是指成本会计所反映的内容。明确成本会计的对象，对于确定成本会计的目标，研究和运用成本会计的方法，更好地发挥成本会计在经营管理中的作用，有着重要的意义。

从理论上讲，成本所包括的内容，也就是成本会计应该反映的内容。但是为了更详细、具体地了解成本会计的对象，则必须结合企业的具体经营情况和现行企业会计制度的有关规定来加以说明。

以工业企业为例，工业企业是社会再生产过程中从事工业产品生产的企 业，其基本生产经营活动是生产和销售工业产品，以满足人民生活 和各个方面消费的需要，并实现产品的价值，取得盈利。工业企业在产品的生产过程中，一方面制造出产品来，另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费，包括劳动对象与劳动资料等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中原材料等劳动对象，在生产过程中或者被消耗掉，或者改变其实物形态，其价值随之一次全部地转移到产品中去，构成产品生产成本的一部分；房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料，在生产过程中长期发挥作用，但其价值则随着固定资产的磨损，通过计提折旧的方式，逐渐地转移到所制造的产品中去，也构成产品生产成本的一部分；生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程，其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值，是以工资形式支付给劳动者，这部分工资也构成产品生产成本的一部分。工业企业在产品的制造过程中发生的上述各种生产耗费，用货币表现就构成了企业的生产费用。工业企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用之和就构成了产品的生产成本，也称产品的制造成本，简称产品成本。因此，产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是成本会计应反映的主要内容。

工业企业在产品的销售过程中，为销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如，运输费、装卸费、包装费、广告费，以及专设的销售机构的人员工资和业务费等经营费用。企业在销售产品过程中发生的费用，称为营业费用。营业费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，其支出及归集过程，也是成本会计所反映的内容。

工业企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动，也会发生各种各样的费用支出。例如，企业行政管理部门人员的工资、工会经费、办公费、差旅费、业务招待费等。这些费用称

为管理费用。管理费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，其支出及归集过程，也是成本会计所反映的内容。

此外，工业企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用支出。例如，利息支出、汇兑损失、支付金融机构的手续费等。这些费用称为财务费用。财务费用也是企业在生产经营过程中发生的费用，它的支出及归集过程也属于成本会计反映的内容。

上述营业费用、管理费用和财务费用，与产品生产没有直接联系，而是按发生的期间归集，直接计入当期损益，因此，它们构成了企业的期间费用。

综上所述，按照企业会计制度的有关规定，可以把工业企业成本会计的对象概括为：工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

商品流通企业、施工企业、交通运输企业、服务企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点，但按照企业会计制度的有关规定，它们在生产经营过程中所发生的各种费用，同样是一部分形成企业的经营业务成本，如商品采购成本、工程成本、劳务成本等，一部分作为期间费用直接计入当期损益。因此，从企业会计制度的有关规定出发，可以把成本会计的对象概括为：各行业企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用，简称成本、费用。

随着企业经营管理要求的不断提高，成本会计为了适应经营管理的不同目的，不仅应该按照企业会计制度的有关规定，为企业正确计算利润和进行成本管理提供可靠的成本、费用信息，而且还应该从企业内部经营管理的需要出发，提供多方面的成本、费用信息。例如，为了进行短期的生产经营预测和决策，应计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本等；为了加强企业内部的成本控制和考核，应计算可控成本和不可控成本；为了进一步提高成本信息的决策相关性，还可以计算作业成本，等等。上

述按照企业会计制度的有关规定所计算的成本、费用，可称为财务成本；为企业内部经营管理的需要所计算的成本，可称为管理成本。因此，成本会计的对象，总括地说应该包括各行业企业的财务成本和管理成本。

二、成本会计的职能

成本会计的职能，是指成本会计在经济管理中的功能。成本会计作为会计的一个重要领域，其基本职能同会计一样，具有反映和监督两大基本职能。但从成本会计产生和发展的历史来看，随着技术和经济的高速发展，企业生产过程日趋复杂，市场竞争更加激烈，经营管理对成本会计不断提出新的要求，使成本会计的职能不断发展变化。现代成本会计应该具有成本预测、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七项职能。

（一）成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据和可能发生的变化，运用一定的专门方法，对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的测算。通过成本预测，有助于减少生产经营管理的盲目性，提高降低成本、费用的自觉性，充分挖掘降低成本、费用的潜力。

成本预测不仅要在成本决策之前或编制成本计划之前进行，还要在成本计划执行过程中经常地进行。在成本决策之前进行成本预测，可以为成本决策提供数据，有助于正确确定目标成本、正确编制成本计划；在成本计划执行过程中经常地进行成本预测，可以随时掌握成本、费用变化的趋势，从而有效地进行成本控制，保证成本计划的执行。

（二）成本决策

成本决策是指根据成本预测提供的数据和其他有关资料，作出经营决策，确定目标成本。成本决策应该在成本预测的基础

上，拟订各种提高生产、改进技术、改善经营管理和降低成本、费用的方案，采用一定的专门方法对各方案进行可行性研究和经济技术经济分析，据以作出最优化的成本决策，确定目标成本。进行成本决策、确定目标成本是编成本计划的前提，也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

（三）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，具体规定在计划期内为完成生产经营任务所应支出的成本、费用，并提出为实现规定的成本水平所应采取的各项措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标，也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。成本计划的编制过程，也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

（四）成本控制

成本控制是指在生产经营过程中，根据成本计划规定的成本标准，对各项实际发生或将要发生的成本、费用进行严格审核，将其控制在成本标准之内，以防止成本超支、浪费，保证成本计划的执行。为了便于进行成本控制，应该根据成本计划等有关资料具体制定成本标准，如原材料、燃料、动力和工时等消耗定额以及各项费用定额等。因此，在实际工作中，成本控制一般是根据这些消耗定额和费用定额进行的。对于国家规定有开支范围或开支标准的成本、费用，还应根据这些规定进行控制。

上述这种成本控制，也称成本的事中控制。成本的事中控制可以揭示成本、费用脱离成本标准的差异，从而采取措施降低成本、费用，实现目标成本的要求。为了更全面、更有效地控制成本，在进行成本预测、成本决策和编制成本计划的过程中，也应进行成本控制，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，也称成本的事前控制。成本的事前控制对于最大限度地挖掘降低成本、费用的潜力，提高经济效益有着重要意义。

（五）成本核算

成本核算是指对生产经营过程中实际发生的成本、费用按照成本对象进行归集和分配，以计算各成本对象的成本，并进行相应的账务处理。成本核算是成本会计工作的核心。成本核算所提供的成本数据，是对成本计划执行结果的事后反映，也是制定产品价格的重要依据。

（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，与企业目标成本、上年实际成本、国内外同行业先进成本水平等进行比较，确定成本差异，分析产生差异的原因，掌握成本变动的规律，以寻求降低成本的途径，改进生产经营管理，提高经济效益。

成本分析一般在期末（例如月末、季末、年末）进行。但在成本、费用发生的当时就计算其差异的企业中，为了配合成本的事中控制，还应根据这些日常的成本、费用的差异数据，进行成本的事中分析，从而及时、有效地控制成本。通过成本分析，还可以为成本考核提供依据，为未来成本的预测和决策，以及编制新的成本计划提供资料。

（七）成本考核

成本考核是在成本分析的基础上，定期对成本计划的执行结果进行评价和考核。成本考核应以责任者为考核对象，根据责、权、利相结合的原则，按责任的归属来核算和报告有关的成本信息，评价其工作业绩。为此，企业应将成本计划指标分解、落实到企业内部各部门和责任者，作为各该部门和责任者的责任成本指标，由其负责完成。企业内部应该逐级对下属部门和责任者的责任成本指标执行结果进行考核。

为了分清经济责任，使成本考核更加合理，在对企业成本计划和企业内部各责任成本指标的执行结果进行考核时，应剔除不可控因素对成本变动的影响。成本考核应该与奖惩制度相结合，