

杨杰 何太明 鄢志娟 / 主编

成本会计

Cost

Accounting

成人高等教育
审计学系列教材

43

◆ 中国时代经济出版社

187

234.243
x27

成本会计

杨杰 何太明 鄢志娟 主编

中国时代经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/杨杰, 何太明, 鄢志娟主编. —北京: 中国时代经济出版社, 2002. 1

成人高等教育审计学系列教材

ISBN 7-80169-169-5

I. 成… II. ①杨… ②何… ③鄢… 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 (2001) 第 086391 号

成本会计

杨
杰
何太明
鄢志娟
主编

出 版 者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦 11 层东办公区
邮政编码	100007
电 话	(010) 88361317 64066019
传 真	(010) 64066026
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	铁道部十六局印刷厂
开 本	850×1168 1/32
版 次	2002 年 1 月第 1 版
印 次	2002 年 1 月第 1 次印刷
印 张	11.375
字 数	280 千字
印 数	1~6000 册
定 价	22.00 元
书 号	ISBN 7-80169-169-5/G·054

版权所有 侵权必究

前 言

随着社会主义市场经济的逐步完善和现代企业制度的建立，只有不断强化企业的经营管理，才能使企业在激烈的市场竞争中得以生存和发展。成本管理是企业经营管理的重要组成部分，掌握和运用成本会计的基本理论与方法，对于降低产品成本、控制费用、提高企业经济效益有着重要的意义。为了使成本会计教学更具有实践性和针对性，我们根据全国高等财经院校会计专业教学大纲和我国最新颁布的《企业会计制度》，编写了《成本会计》一书。

本书的编写吸收了目前国内、国外成本会计实践和会计教学的优秀成果，以及同类教材的优点，着重全面、系统地阐述成本会计的基本理论（如成本会计的原则、假设）、成本核算的基本方法、成本报表的编制及分析；注重理论联系实际，内容完整，具有较强的实用性和可操作性；此外，由于目前成本会计的职能发生了重大变化，成本核算员不再是企业过去经营成本的核算员，他们已成为企业管理活动中增加企业价值的重要一员，为提高企业经营效率提供重要的信息，与管理者一起规划并执行企业的新战略。本书也为此有选择地介绍了国际上知名企业采用的成本管理新实践，其内容包括作业成本计算法、成本分析、成本控制等。

本书每章节后面附有思考题和练习题，作为启发思考、巩固

学习之用。

基于以上特点，本书既可作为财经类普通大专院校会计学专业核心课的教材，也可作为高等职业教育和职大、夜大、电大以及各种形式的岗位培训教材，还可作为广大财会人员的业务参考书。

在编写、出版过程中，中国审计出版社黎夏副主任对本书的付梓给予了极大的帮助；南京审计学院管理干部学院罗小林院长对本书提出了许多有益的建议，在此一并致以衷心的感谢。

本书由杨杰副教授主编，由何太明硕士、鄢志娟硕士参加编写，编写具体的分工是：第一章、第八章、第十章由杨杰执笔；第七章、第九章、第十一章由何太明执笔；第二章、第三章、第四章、第五章、第六章由鄢志娟执笔。由何太明负责全书的修改与审对。

由于我国社会主义经济建设突飞猛进，新的方法技术不断涌现，加上编者学识和时间有限，书中的不当甚至错误之处，均在所难免，敬请读者予以指正。

编 者

2001 年 12 月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本的涵义、分类和作用	(1)
第二节 成本会计的形成与发展	(8)
第三节 成本会计的对象	(13)
第四节 成本会计的职能及其任务	(16)
第五节 成本会计的种类	(22)
第六节 成本会计工作组织	(24)
第二章 成本核算的基本原理	(30)
第一节 成本核算的意义、原则	(30)
第二节 成本核算的要求	(36)
第三节 费用的分类	(46)
第四节 成本核算账户及核算程序	(50)
第三章 生产经营费用的归集和分配	(58)
第一节 各项要素费用的归集和分配	(58)
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	(83)
第四节 制造费用的归集和分配	(98)
第五节 废品损失和停工损失的核算	(106)
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集	
.....	(116)
第一节 完工产品与在产品成本划分的意义	(116)
第二节 在产品的控制	(118)

第三节	完工产品与在产品成本的划分方法·····	(123)
第五章	生产类型和产品成本计算的方法·····	(141)
第一节	生产的分类·····	(141)
第二节	产品成本计算方法的选择·····	(144)
第六章	成本计算的基本方法·····	(150)
第一节	品种法·····	(150)
第二节	分批法·····	(164)
第三节	分步法·····	(177)
第七章	成本计算的辅助方法·····	(208)
第一节	分类法·····	(208)
第二节	定额法·····	(222)
第八章	现代成本制度——作业成本制度·····	(242)
第一节	作业成本制度的产生·····	(242)
第二节	作业成本会计的基本概念·····	(250)
第三节	作业成本会计的一般过程·····	(253)
第九章	成本控制·····	(271)
第一节	成本控制的意义和要求·····	(271)
第二节	成本目标管理·····	(276)
第十章	成本分析·····	(286)
第一节	成本分析的意义和任务·····	(286)
第二节	影响产品成本的因素·····	(289)
第三节	成本分析的原则及评价方法·····	(295)
第四节	成本分析的方法·····	(299)
第五节	成本分析工作组织及其结果反映形式·····	(309)
第十一章	成本报表及其分析·····	(313)
第一节	成本报表的作用和要求·····	(313)
第二节	商品产品成本表的编制与分析·····	(318)
第三节	主要产品单位成本表·····	(332)

第四节	制造费用明细表	(340)
第五节	期间费用表	(341)
第六节	各种费用报表的分析	(344)
第七节	其他成本报表	(347)

第一章 总 论

第一节 成本的涵义、分类和作用

一、成本的经济涵义

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极为重要的。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

马克思指出：“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。”^① “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 马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值，指的就是商品成本。（①②《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页）

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别。但二者都是商品经济，在社会主义市场经济中，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标就是向

社会提供商品，满足社会的一定需要，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，只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济中的不同。

在社会主义市场经济中，产品的价值仍然由 3 个部分组成：

1. 已耗费的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，即 $C + V$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

综上所述，可以把成本的经济实质概括为：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货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

二、产品成本的现实内容

将理论成本应用于产品成本计算的实践，还应考虑宏观上方针政策 and 微观上企业管理的需要。当然，我们应该将这些需要对产品成本现实内容的影响减少到最小程度。在实际工作中，为了使企业产品成本计算的口径一致，防止乱挤乱摊产品成本，保持产品成本的可比性，应由国家统一制定产品成本开支范围，明确规定哪些费用开支允许列入产品成本，哪些费用开支不允许列入产品成本。按这种法定的内容计算出来并登记入账的产品成本，称为财务成本。

产品成本开支范围的规定是财会制度的重要组成部分，直接涉及企业生产经营的劳动耗费补偿和利润取得的多少。它对于加强产品成本管理，正确评价企业经济效益，保证企业生产和再生

产的顺利进行，具有重要的意义。我国工业企业产品成本开支范围，几经变化，在实践中逐渐明确和完善。1984年颁布的《国营企业成本管理条例》对工业企业产品成本开支范围的规定，比以往制定得更详细、更具体，而且随着经济形势的变化，陆续作了一些调整。但是，由于受当时经济体制所制约，企业产品成本开支范围的制定主要以财政预算目标的实现为转移，从而导致产品成本开支范围不能真实反映企业的产品成本耗费水平。为了解决存在的问题，企业财务通则和行业会计制度对产品成本开支范围作了一些调整。综合有关财会制度规定，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. 企业生产单位因生产原因发生的废品损失，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、试验检验费和劳动保护费等。

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，下列各项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、违约金、赔偿金，以及企业赞助、捐赠等支出。

4. 在公积金、公益金中开支的支出。

综上所述，国家规定的产品成本开支范围是以产品成本的经济内涵为基础，同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的。因此，产品成本的现实内容同其经济内涵稍有背离。比如，生产单位的财产保险费，应属于 m 中进行分配的部分，也列入产品成本。又比如，废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出，并不形成产品的价值。但考虑到促使企业加强经济核算和改善成本管理，以及保证必要的补偿，就将这些费用也计入产品成本之内。这样，可以提高成本指标综合反映能力，使成本指标全面地反映企业工作质量的好坏，以充分发挥成本经济杠杆的积极作用。

三、成本的分类

为了适应成本计算、成本控制和成本规划的需要，寻求进一步降低产品成本的途径，成本可依不同目的按各种不同标准加以分类。下面重点介绍按计算产品成本和确定损益为目的进行的分类。

（一）按成本的经济用途或职能分类

产品成本按其经济用途或职能可划分为制造成本和非制造成本两大类。

1. 制造成本：指产品在制造过程中所发生的各项产品成本，又分为：

（1）直接材料：指加工后直接构成产品实体或主要部分的原料和材料成本。例如，木材是制造家具构成其实体的主要材料，原棉是生产棉纱构成其实体的原料。

（2）直接人工：又称直接工资，指在生产中对材料进行直接

加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴，以及按规定比例提取的福利费。

(3) 制造费用：指在生产中所发生的那些除了直接材料及直接人工以外的各种费用。

西方成本会计有的也称制造费用为厂房费用 (factory overhead) 或间接制造成本 (indirect manufacturing cost)，这些名称成本指标的作用的含义与制造费用是一致的。以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据，所以将这些项目称为成本项目。各企业生产特点不同，可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求不同，在上述统一成本项目的基础上，按需要适当增加项目，如“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”等。

对制造成本中的上述三个项目按照不同方式进行组合，又可以得到一些不同的成本概念。如直接材料和直接人工之和称主要成本，它们通常是产品成本的主要组成部分；直接人工及制造费用之和则称为加工成本，它是指产品加工时所发生的各项成本。但是，在企业生产自动化之后，产品成本结构将会产生重大变化。例如，当今西方有些企业的制造费用占制造成本的比例超过50%。在这种情况下，直接材料和直接人工之和显然不再是主要成本了。此外，在高度自动化的企业中，生产工人往往必须完成多种工作，而且直接人工只占制造成本极小部分，很难或不值得花很大精力将工资归属到各产品。所以，西方有些企业将直接人工成本与制造费用合并为一个项目称为加工成本，直接材料则单独列为一项。

2. 非制造成本：主要分为销售费用、管理费用和财务费用3项。

(1) 销售费用：指企业在销售商品过程中发生的各项费用。包括为了取得购买单位定单而发生的广告、促销费和交运产品给

购买单位而发生的费用，以及专设销售机构的人员工资和其他经费。

(2) 管理费用：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，以及技术转让费、技术开发费、无形资产摊销和公共关系等费用。

(3) 财务费用：指企业在筹资、调剂外汇和调整外汇牌价等财务活动中所发生的费用。

成本按经济用途划分，是最基本的分类。按照这种分类，可以了解制造成本的构成情况，对成本计算和确定损益具有重要意义。

(二) 按成本同特定产品的关系分类

按成本与特定产品的关系可分为直接成本与间接成本。

1. 直接成本：也称为可追溯成本 (Traceable Cost)，指与某一特定产品之间具有直接联系的成本。它是为某一特定产品所消耗，因而可以直接计入该产品成本。例如大部分的直接材料和直接人工成本。

2. 间接成本：指与某一特定产品之间没有直接联系的成本。它是为几种产品所消耗，不能直接计入，需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。例如小部分的直接材料和直接人工成本以及制造费用，通常是分配计入各有关产品的成本。

将成本划分为直接成本和间接成本，对于正确计算产品成本是十分重要的。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，将直接影响成本的正确性。

四、成本的作用

成本种类很多，不同的成本有不同的作用，但典型的成本是产品成本。产品成本的作用表现在以下几个方面：

（一）产品成本是生产耗费的补偿尺度

在市场经济条件下，企业生产中的耗费必须从自己的产品销售收入中得到补偿。整个补偿数额的多少，是以产品成本作为衡量尺度的。只有按产品成本数额得到足额补偿，才能保证再生产的正常进行，否则，企业正常生产就会受到威胁。另外，实行经济核算制的企业，除了用收入补偿耗费外，还必须有盈余，这样才能满足企业扩大再生产的需要，以及满足社会的需要。企业盈余的多少，主要取决于产品成本的高低。因此，产品成本作为补偿尺度对于评价企业经济效益，正确处理企业和国家之间的分配关系，也具有重要的意义。

（二）产品成本是反映企业工作质量的一个综合指标

由于产品成本是生产耗费的综合（货币）反映，所以，企业劳动生产率的高低，固定资产利用的好坏，材料费用的合理利用和节约程度、费用开支的节约和浪费，产品产量的多少和质量的好坏，管理工作和生产组织的水平等等，最终都会在产品成本中反映出来。因此，产品成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标，可以在一定程度上反映企业增加生产、降低消耗和经营管理水平的高低。

（三）产品成本是制定价格的重要经济依据

产品的价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定，要体现价值规律的要求，大体上要符合产品价值，同时要考虑价格政策和市场供求关系。在现阶段还不能直接计算产品的价值，只能通过产品成本来间接、相对地反映。这是因为产品成本是产品价值的主要组成部分。因此，产品成本就成为制定产品价格的一个重要依据。

（四）产品成本是进行经营预测、决策和分析的重要依据

在市场经济条件下，市场竞争异常激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜，就要面向市场，对生产计划的安排、工艺方案的

选择、新产品开发等，都采用现代化管理科学的手段进行经营预测，从而做出正确的决策。同时，为了更好地对企业的生产经营活动进行管理和控制，还必须定期与不定期地对企业的生产经营情况进行分析，从而采取有效措施，促使企业完成各项计划任务。只有及时提供准确的成本资料，才能使预测、决策和分析等活动建立在可靠的基础之上。所以，成本指标就成为进行经营预测、决策和分析的重要数据资料。

第二节 成本会计的形成与发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。但是成本会计产生在什么年代，学者们认识并不一致。一种说法，认为成本会计的若干理论和方法，早在 14 世纪就已经产生，另一种说法，认为成本会计是在 19 世纪下半叶，首先是为了决定价格而产生的。两种说法显然有很大差别。但多数学者的意见，认为 1880—1920 年是成本会计奠基时期，它是随着社会经济发展，先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段，才逐步成长完善起来的。

一、早期成本会计阶段（1880—1920 年）

成本会计起源于英国，后来传入美国及其他国家，当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命完成，用机器代替了手工劳动，用工厂制作代替了手工工场；企业规模逐渐扩大，出现了竞争，生产成本得到普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理上的需要，对成本计算进行研究，起初是在会计账簿之外，用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性，适应外部审计人员的要求，将成本会计与普通会计结合起来，形成了成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会

计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算，用来确定产品成本和销售成本，所以，也称为记录型成本会计。在这一时期，成本会计取得以下进展：

1. 建立材料核算和管理办法：如设立材料账户和材料卡片，并在卡片上标明“最高存量和最低存量”，以确保材料既能保证生产需要，又可以节约使用资金；建立材料管理的“永续盘存制”，采取领料单制度（当时称领料许可证）控制材料用量，按先进先出法计算材料耗用成本。

2. 建立工时记录和人工成本计算方法：对工人使用时间卡片，登记工作时间和完成产量；将人工成本先按部门归集，再分配给各种产品，以便控制和正确计算人工成本。

3. 建立间接制造费用分配办法：随着工厂制度的建立，企业生产设备大量增加，间接制造费用也增长很快，成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列作成本，而将间接制造费用作为生产损失的做法。于是，对间接制造费用的分配进行了研究，在实践中先后提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配理论。

4. 制造业根据生产特点，利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

5. 在理论方面，成本会计著作纷纷出版：被称为第一本成本会计著作的是 1885 年出版的 H. 梅特卡夫（H. Metcalfe）著的《制造成本》一书；英国电力工程师 E·加克（E. Garcke）和会计师 J·M·费尔斯（J. M. Fells）合著的《工厂会计》于 1887 年问世。该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本，最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算，即为营业毛利。这本书对于成本会计的建立，具有极为重要的意义，被认为是 19 世纪最著名、最有影响的成本会计著作。

6. 在组织方面，1919 年，美国成立了全国成本会计师联合