



天津市高校“十五”规划教材

成本会计



田昆儒 吴彦龙 主编

CHENGBEN KUAIJI

天津市高校“十五”规划教材

成本会计

主 编	田昆儒	吴彦龙
编 写	田昆儒	吴彦龙
	袁世同	陈新民
	翟 森	李 斌

经济科学出版社

2005 年 北京

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 田昆儒主编. —北京: 经济科学出版社, 2005. 8

天津财经大学重点建设教材

ISBN 7 - 5058 - 5149 - 7

I. 成... II. 田... III. 成本会计 - 高等学校 - 教材
IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 096316 号

序

会计学是研究会计工作规律和会计发展规律的知识体系，它是一门经济管理科学。会计学在发展过程中，为适应经济和社会发展、科学和技术进步、管理和改革要求的需要，形成了相互联系、相互制约的各种分支学科。与此相联系，在高等学校的会计教学中，为了培养高级会计人才，也形成了由各种会计学科相互联系、相互制约的会计课程体系。在会计课程体系中，有 20 门左右的各种会计分支学科，其中主体课程有 10 门左右，它是会计教学中基本的、较稳定的内容，并具有较大的适用范围。

为了适应会计教学的需要，以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导，在经济科学出版社的大力支持下，我们将会计主体课程编写为会计系列教材。这批会计系列教材有：《会计原理》、《财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《财务分析》、《成本会计》、《管理会计》、《审计学》、《计算机理财》等。本会计系列教材适用于普通高等学校和成人高等学校的会计教育。

我们在编写会计系列教材过程中，参考了有关资料，并得到有关单位的大力支持，在此表示感谢。书中存在的问题，热忱欢迎批评指正。

为了编好会计系列教材，我们成立了编委会，负责组织编写工作。本会计系列教材编委会成员如下：

主 任：于玉林

副主任：王建忠 盖 地 韩传模

委 员：（按姓氏笔画为序）

于玉林 教授，博士生导师。天津市无形资产研究会会长、天津财经大学现代会计研究所所长、天津现代无形资产研究所所长、中国审计学会理事。

王建忠 教授，博士，博士生导师。天津财经大学副校长、中国中青年财务成本研究会常务理事。

王晓玮 教授，硕士生导师。中国金融学会理事。

2 成本会计

田昆儒 教授，博士后，博士生导师。天津财经大学会计学系会计教研室主任、天津财经大学现代会计研究所副所长、中国中青年财务成本研究会理事。

吉全贵 教授，硕士生导师。天津市无形资产研究会秘书长。

张翠荷 教授，硕士生导师。

张俊民 教授，硕士生导师。

苑泽明 教授，博士，博士生导师。天津现代无形资产研究所副所长。

赵秀云 副教授，博士。天津财经大学会计学系会计实验室主任、天津财经大学会计学系电算化会计教研室主任。

徐春立 教授，博士。天津财经大学会计学系财务管理教研室主任。

顾 芸 副教授，硕士。天津财经大学会计学系审计教研室主任。

盖 地 教授，博士生导师。中国会计学会理事。

韩传模 教授，博士生导师。天津市会计学会副秘书长。

会计系列教材编委会

2004 年 9 月

前 言

为适应会计专业基础教育改革的需要，我们在学习和总结会计工作经验，根据《中华人民共和国会计法》和会计准则等法规，按照在社会主义市场经济体制下对培养会计人才的基本要求和会计改革的要求，汲取优秀会计传统、其他有关会计教材优点和现代会计研究成果，借鉴国外有用的成本会计理论与方法，考虑成本会计教学实际情况和学习者认识规律的基础上，编写了这本《成本会计》。

会计是经济管理的重要组成部分，经济越发展会计越重要。会计是一个核算和管理的系统。考虑到在 21 世纪发展知识经济的条件下会计更要重视管理的要求，以及培养会计人才要具有创新精神和实践能力的要求，我们编写了本书，本书为天津市高校“十五”规划教材。

编写本书内容的原则是：（1）要理论和实践相结合；（2）要反映成本会计工作规律，具有相对稳定性；（3）要反映认识由浅入深循序渐进的规律；（4）要反映当代成本会计研究水平，具有一定的超前性；（5）要借鉴西方成本会计研究成果。

本书具有两个显著特点：基础性，本书主要阐述成本会计的基本理论和基本方法；实用性，本书的基本内容是从事实际成本会计工作必须掌握的基本技能。

本书第一章导论，第二章成本会计系统，第三章成本、费用的分类，由田昆儒教授编写；第四章成本核算的原则、要求和流程，第五章制造成本法及其损益的确定，第六章费用的核算、分配与成本归集，第十三章标准成本法，由博士、吴彦龙副教授编写；第七章成本计算方法及其基本原理，第八章成本计算品种法，第九章成本计算分批法，第十一章成本计算分类法，第十二章成本计算定额法，第十四章其他行业成本核算，由袁世同讲师编写；第十章成本计算分步法，由陈新民副教授编写；第十五章成本报表及其利用，第十八章成本会计工作的组织，由李斌讲师编写；第十六章成本预测与决策，第十七章成本计划，由翟淼讲师编写。本书主编由田昆儒教授、吴彦龙副教授担任。

本书适用于普通高等院校会计专业和其他专业，以及会计成人教育、在职教育和自学者

2 成本会计

的教学需要；也适用于其他管理人员的工作参考。我们在编写过程中，得到有关单位的大力支持，在此表示感谢。由于我们水平有限，调查研究不够，书中缺点和错误在所难免，欢迎读者批评指正。

编 者

2005 年 8 月于天津财经大学

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 成本会计概述	(1)
第二节 成本会计的产生和发展	(5)
第三节 成本会计的职能与任务	(9)
思考题	(11)
第二章 成本会计系统	(13)
第一节 成本核算系统	(13)
第二节 成本管理系统	(17)
第三节 成本会计工作的组织	(19)
思考题	(22)
第三章 成本、费用的分类	(23)
第一节 成本、费用的基本分类	(23)
第二节 成本、费用的其他分类	(27)
思考题	(30)
第四章 成本核算的原则、要求和流程	(31)
第一节 成本核算的意义和原则	(31)
第二节 成本核算的基本流程	(35)
思考题	(39)

第五章 制造成本法及其损益的确定	(40)
第一节 制造成本法	(40)
第二节 期间费用核算	(41)
第三节 制造成本法下损益的确定	(44)
思考题	(45)
练习题	(46)
第六章 费用的核算、分配与成本归集	(47)
第一节 直接材料的核算与分配	(47)
第二节 直接人工的核算与分配	(57)
第三节 间接费用的核算与归集	(64)
第四节 辅助生产费用的归集与分配	(69)
第五节 制造费用的分配	(80)
第六节 生产损失的核算与归集	(85)
第七节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(88)
思考题	(99)
练习题	(100)
第七章 成本计算方法及其基本原理	(102)
第一节 各种成本计算方法	(102)
第二节 生产特点对成本计算方法的影响	(104)
第三节 管理要求对成本计算方法的影响	(106)
思考题	(107)
第八章 成本计算品种法	(109)
第一节 品种法成本计算的基本原理	(109)
第二节 品种法的两种形式	(111)
思考题	(130)
练习题	(130)
第九章 成本计算分批法	(132)
第一节 分批法成本计算的基本原理	(132)

第二节 分批法的基本形式	(133)
第三节 分批零件法成本计算	(137)
思考题	(140)
练习题	(140)
第十章 成本计算分步法	(145)
第一节 分步法的适用范围及其特点	(145)
第二节 逐步结转分步法	(147)
第三节 平行结转分步法	(156)
思考题	(161)
练习题	(161)
第十一章 成本计算分类法	(165)
第一节 分类法成本计算的基本原理	(165)
第二节 分类法的应用	(166)
第三节 联产品、副产品及等级产品成本核算	(171)
思考题	(176)
练习题	(176)
第十二章 成本计算定额法	(179)
第一节 定额法的基本原理	(179)
第二节 定额法的应用	(190)
思考题	(193)
练习题	(193)
第十三章 标准成本法	(195)
第一节 标准成本法的原理	(195)
第二节 标准成本差异的计算与分析	(201)
第三节 标准成本法的账务处理	(208)
思考题	(209)
练习题	(209)
第十四章 其他行业成本核算	(211)
第一节 交通运输企业成本核算	(211)

第二节	施工企业成本核算	(227)
第三节	农业企业生产成本核算	(238)
思考题		(244)
练习题		(245)
第十五章	成本报表及其利用	(248)
第一节	成本报表概述	(248)
第二节	产品生产成本表	(251)
第三节	主要产品单位成本表	(255)
第四节	制造费用明细表	(256)
第五节	成本报表的分析与利用	(257)
思考题		(261)
练习题		(262)
第十六章	成本预测与决策	(264)
第一节	成本预测与决策概述	(264)
第二节	成本预测方法	(269)
第三节	成本决策方法	(276)
思考题		(291)
练习题		(292)
第十七章	成本计划	(295)
第一节	成本计划概述	(295)
第二节	成本计划的编制	(300)
思考题		(305)
练习题		(305)
第十八章	成本会计工作的组织	(307)
第一节	财务会计、成本会计与管理会计	(307)
第二节	会计信息与成本会计工作	(309)
第三节	成本会计机构的设置与人员配备	(310)
思考题		(312)

附：本书参考文献	 (313)
一、专著、教材	 (313)
二、学术论文	 (314)
三、相关法规目录	 (314)

第一章

导 论

【本章学习目的】

通过本章学习，掌握成本和成本会计的概念，了解成本会计的产生与发展过程，熟悉成本会计的职能和任务。

第一节 成本会计概述

一、成本的概念及其经济实质

成本（cost）作为一项重要的经济指标为各企业所关注，它与商品、价值、价格等概念一样属于商品生产、商品交换的产物。在市场经济条件下，加强成本核算与管理，努力降低成本，对提高企业经济效益和整个国民经济的宏观经济效益均具有重要的意义。要做好成本核算与管理工作应首先从理论上充分认识成本及其经济实质。

在市场经济条件下，人们通常会借助于货币资金来衡量生产消耗并取得相应补偿，从经济学的角度出发，成本是以价值表现的生产消耗的补偿尺度。可以说，成本在市场经济中是客观存在的，它是资本耗费，并且对象化的费用。

马克思在论述产品成本时指出：“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生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿的价值。”^①由此可见，马克思在论述中的 $C + V$ 即是资本耗费，而这些资本耗费也就构成了成本。在实际经济活动中，对于这部分资本耗费，生产企业必须从销售收入中收回，取得价值上和实物上的补偿，简单

① 《资本论》第三卷第 30 页，人民出版社 1975 年版。

再生产才能继续进行。因为 $C + V$ 是对所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格部分的补偿, 只是补偿商品自身耗费的东西, 才可能取得剩余价值 M 。

马克思 $W = C + V + M$ 这一基本理论, 对研究成本会计有着重要的理论意义和实践价值。在社会主义市场经济条件下, 从会计学角度出发, 成本具有更丰富的实际内容。由于会计学着重于成本与收益互相配合, 以确定当期损益, 这时成本仍指企业为取得收入而发生的物化劳动与活劳动必要劳动的耗费。此项支出或耗费, 包括对现存资产的减少, 或增加现有负债。支出或耗用的目的则期望获得更多的经济效益, 也就是说, 一项支出或耗用的结果, 以能产生经济效益为前提, 才能称为成本。

在现代经济活动中存在企业成本和社会成本。由于现代经济活动已大大超出了企业的范围和层次, 成本行为和结果也已超出了企业范围。企业的成本补偿标准涉及企业与包括国家在内的各个方面的关系, 所有企业成本的总和, 反映了全社会的耗费水平。成本作为经济范畴, 是产品价值的重要组成部分, 也超出了企业的范围和层次。因此, 在市场经济条件下, 研究成本必须从宏观和微观两个方面着手。

马克思曾指出: 成本“只是一个生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值”。^① 在这里, 马克思特别强调资本耗费在生产要素上形成成本, 表现形式就是产品价值中的 $C + V$ 部分; 所谓等价物就意味着收回的成本, 必须重新购回原来生产过程中消耗掉的生产要素。从微观上讲, 只有这样, 企业才能维持简单再生产, 保持继续经营; 从宏观上来看, 生产领域中的初次分配才得以实现。为了进一步说明必须取得实物补偿, 马克思还指出: “另一方面, 商品的成本价格也绝不是一个仅仅存在于资本家账簿上的项目。这个价值部分的独立存在, 在现实的商品生产中, 会经常发生实际的影响, 因为这个价值部分会通过流通过程, 由它的商品形式不断地再转化为生产资本的形式, 因而商品的成本价格必须不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素。”^② 马克思这段理论分析说明了三个问题: (1) 成本是反映在企业账簿上的价值; (2) 成本通过流通, 即商品销售实现其价值, 并不断再转化为生产资本形式, 周而复始地循环和周转; (3) 收回成本的价值必须能够买回原来在商品生产上耗费的的生产要素, 取得实物补偿。以上是马克思分析商品经济后得出的成本补偿理论, 也同样适用于今天我国市场经济条件下的成本核算与管理。

在社会主义市场经济中, 产品的价值仍然由三个部分组成: (1) 已耗费的生产资料转移的价值, 即 C ; (2) 劳动者为自己劳动所创造的价值, 即 V ; (3) 劳动者为社会劳动所创造的价值, 即 M 。因此, 在社会主义市场经济条件下, 成本理论仍然可以用 $C + V$ 表示, 并可以表述为: 是为了生产某一产品, 而在生产要素上耗费的资本金的价值 $C + V$ 个别劳动耗费, 并应从销售收入中得到补偿的价值, 以保持简单再生产的继续进行。

^① 《资本论》第三卷第 30 页, 人民出版社 1975 年版。

^② 《资本论》第三卷第 33 页, 人民出版社 1975 年版。

第一,在社会主义条件下成本的内涵必须包括 $C + V$,而且只应该包括 $C + V$,不应该包括 M 。因为 C 是物化劳动转移价值,其中劳动对象部分构成产品实体,固定资产的转移价值也通过制造费用汇集分配计入产品成本; V 是劳动者必要劳动的货币表现,也必须计入产品成本,才能取得补偿。产品价值中除 $C + V$ 之外,其他价值不应该包括在成本之中,属于 M 部分的利息支出应计入财务费用,直接抵减本期损益。

第二,在确定某种产品成本水平时, $C + V$ 是一个社会平均水平,而企业计算的则是个别劳动耗费,形成个别成本。因为产品价值是由社会必要劳动量所决定的,因此,产品成本就某个行业、某个部门来说也应该由一个 $C + V$ 的必要劳动量所决定,即部门平均消耗水平。这个平均消耗水平,在一定生产力水平下,是一个客观标准。某个企业要想取得更多盈利,就必须努力使自己的生产消耗低于平均水平以下,否则就会减少盈利,甚至会产生亏损。通常,社会平均成本与产品价值一样,是由社会必要劳动量决定的,个别成本可以低于社会平均成本(如个别成本),企业就会获得较高盈利。

第三, C 、 V 个别劳动必须在生产过程结束时,从企业的主营业务收入中取得价值上和实物上的补偿。价值补偿一般比较容易做到,而实物补偿则比较困难。在物价稳定情况下,二者比较统一,但如果物价变动,特别是通货膨胀情况下,由于采用历史成本原则确定产品销售成本,所以只能取得价值补偿,很难取得实物补偿。此时必须采用重置成本法确定产品销售成本,以便在取得价值补偿的同时,又取得实物补偿。

此外,要正确理解成本,还应对成本与费用、损失的区别有正确的认识。从理论上讲,对于一项支出的结果,能产生经济效益者为成本;费用指已耗用的成本而言,可列为当年收入的减项,以决定当期损益;如果一项支出的结果,不能产生经济效益者,则称为损失。可以说耗费在生产要素上的 $C + V$ 并不都是成本,还应分出损失来。在一般情况下,二者的区分有明显界限,但在某些情况下,界限并不明显。在现实经济生活中,成本是企业为获得收入而发生的资本耗费或支出。由于企业是经济活动的主体,因而典型意义上的成本是企业成本。所谓成本核算与管理即指企业成本而言。

综上所述,可以对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。

二、依据成本的经济属性确定成本开支范围

马克思关于产品成本的论述是对成本经济实质的高度理论概括,也是指导人们进行成本会计研究、制定成本开支范围的重要理论依据。成本开支范围和开支标准历来是国家对企业进行成本核算与管理的主要措施,它对于规范企业成本行为,控制企业分配活动起着十分重要的作用。同时,成本作为一个经济范畴,又是确认资源耗费和补偿水平的依据。正确制定

成本补偿标准,合理组织成本补偿,对于保证企业经营资金的良性循环,具有十分重要的作用。为此,在制定成本开支范围时应遵循以下原则:

1. 扩大企业自主权原则。在市场经济条件下,成本开支范围,规范着企业自行补偿的权限。按照马克思成本价格理论,成本的补偿实际上是一种初次分配,是从一定时期实现的总产品中分割补偿基金,体现了国家与企业的初次分配关系。成本开支范围和开支标准如何确定,标志着企业自主权的大小。在传统体制下,企业在成本开支方面权限很小,这样就不能保证企业全面、足额地补偿生产经营的正常消耗,同时也不利于企业经营资金的正常周转。因此,在制定成本开支范围时应给企业成本开支和补偿方面一定的自主权,对搞活企业,促进生产发展具有重要作用。

2. 贯彻经济核算制原则。一个企业从建设到投入生产所发生的一切支出,都应分期纳入企业生产经营成本中,从投产后所取得的产品销售收入中得到补偿。因此,成本开支范围应包括建设成本和生产成本两部分,从企业投产后的主营业务收入中收回、取得补偿,只有这样才能使企业成本获得足额补偿。

3. 增强企业自我约束机制原则。通过制定成本开支范围,促进企业自我约束。随着企业经营机制的转变,在企业的经济利益与其经济效益挂钩的条件下,采取一定形式,将企业一部分行为分别与成本开支或企业留利挂起钩来,有助于促进企业改善经营管理,努力降低成本。例如,为了促进企业降低资金占用量,提高资金周转速度,可对企业的银行贷款采取加息和罚息制度,即企业从银行取得的贷款逾期不还,应当相应提高利息,严重的还应收取罚息。这就对企业不合理的资金占用和企业逾期不归还贷款起了有力的约束作用。

4. 实行成本补偿原则。从理论上讲,成本既不能补偿不足,也不能超额补偿。补偿不足,就意味着把企业一部分应该用于补偿已消耗的成本开支,作为利润分配掉了,久而久之,企业的流动资金就会出现短缺,从而影响企业的持续经营。传统的成本补偿制度存在的主要问题是:第一,成本补偿普遍不足;第二,成本补偿标准不统一。为此,首先要统一成本补偿标准,建立起成本补偿的独立机制,发挥其对财政经济行为的制约作用,这是成本补偿的基本要求。

应当指出,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。为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,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,也计入了成本。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,成本的计算就失去了理论依据。

三、制造成本与期间成本（费用）

一项产品，从制造到销售过程中所发生的各项成本总和称为制销总成本。但从其功能角度区分，成本可分为制造成本和期间成本（费用），凡一项成本是为产品制造发生的，不管是直接的或间接的，统称为该项产品的制造成本或生产成本。如直接材料、直接人工及制造费用，都包括于产品成本之内。在产品未销售之前，所有制造成本均包含于存货价值之内，待产品销售时制造成本才由存货转入销售成本中，并与当期相对应的收入相互配合，以确定当期损益。至于未销售部分，则留存于存货成本之中。

期间成本（费用），一般包括营业费用、管理费用及财务费用。期间成本与制造成本不同：制造成本以产品为汇集对象，以产品产量为标准；而期间成本一般均以时期为汇集对象，以时间为标准。

现行会计制度规定了制造成本与期间费用，制造成本是生产过程中发生的直接材料、直接人工和制造费用。凡属制造成本的支出，直接计入产品成本。至于期间费用则指管理费用、营业费用和财务费用，这三项费用应从销售收入中直接扣除，而不分配计入产品成本。

总之，成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用：第一，成本是补偿生产耗费的尺度，为了保证企业再生产的不断进行，必须对生产耗费，即资金耗费进行补偿。第二，成本重要的经济指标，企业经营管理中各方面工作的业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来。第三，成本是制定产品价格的重要因素，在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现，产品价格应大体上符合其价值。第四，成本是企业进行决策的重要依据。

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计是指运用财务会计的原理，记录、分类、汇总分析产品的制销成本，以确定产品的总成本及单位成本。早期的成本会计，仅限于成本计算，现代成本会计，不仅包括成本核算，还包括未来成本预测、成本决策、成本控制、成本分析等管理职能。

一、成本会计与财务会计、管理会计的关系

成本会计是会计学学科体系中的一个重要分支，而且随着社会经济活动的发展而变化。1951年美国会计学会所属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，它可以用货币单位加以衡量。”1957年美国注册会计师协会所属名词委员会发布（第4号会计名词公报）中将成本定义为：“成本系指为获取财物或劳务