

高等院校财会系列教材

# 成本会计学

主编 李 娜 李惠芝



中国金融出版社

策划编辑:王杰华

责任编辑:孔德蕴

责任校对:潘洁

责任印制:裴刚

## 图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/李娜,李惠芝主编. —北京:中国金融出版社,  
2004.8

(高等院校财会系列教材)

ISBN 7-5049-3458-5

I. 成… II. ①李… ②李… 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 (2004) 第 073460 号

出版

发行

**中国金融出版社**

社址 北京市广安门外小红庙南里 3 号

市场开发部 (010)63286832 (010)63287107(传真)

网上书店 <http://www.chinafph.com> (010)68365686

读者服务部 (010)66070833 (010)82672183

邮编 100055

经销 新华书店

印刷 北京新丰印刷厂

尺寸 148 毫米×210 毫米

印张 7.75

字数 227 千

版次 2004 年 8 月第 1 版

印次 2004 年 8 月第 1 次印刷

印数 1—5090

定价 28.00 元

如出现印装错误本社负责调换

# 前 言

本书是根据《成本会计》课程教学大纲的要求，结合高等院校教学的特点，并以我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和现行财务制度作为依据编写的教材。该书主要适用于本、专科层次的经济类院校和成人高校的教学，也可供广大财会人员自学。

成本会计的内容包括成本预测、成本决策、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核。成本核算是成本会计的基础，因此本教材着重阐述成本核算的基本理论和基本方法。在本书的编写过程中，编写人员结合长期的教学经验和体会，力求做到通俗易懂，简明实用。

本书由李娜、李惠芝副教授担任主编，李双、李玉英、冯桂玉同志担任副主编。全书共分十四章，第一、二、十一、十四章由李娜编写，第九、十章由李惠芝编写，第三、四、五、六章由李双编写，第十二、十三章由李玉英编写，第七、八章由冯桂玉编写。

由于作者水平有限，书中难免有错漏之处，恳请读者批评指正。

编 者  
二〇〇四年七月

# 目 录

|                        |    |
|------------------------|----|
| 第一章 总论 .....           | 1  |
| 第一节 成本的经济内涵和作用 .....   | 1  |
| 第二节 成本会计的内容和任务 .....   | 4  |
| 第三节 成本会计工作的组织 .....    | 8  |
| 第二章 成本核算的要求和程序 .....   | 12 |
| 第一节 成本核算的原则和要求 .....   | 12 |
| 第二节 生产费用和期间费用 .....    | 18 |
| 第三节 成本核算的一般程序 .....    | 24 |
| 第三章 要素费用的分配 .....      | 30 |
| 第一节 材料费用的核算 .....      | 30 |
| 第二节 人工费用的核算 .....      | 36 |
| 第三节 外购动力费用的核算 .....    | 41 |
| 第四节 折旧费用及其他费用的核算 ..... | 44 |
| 第四章 跨期费用的核算 .....      | 47 |
| 第一节 待摊费用的归集和分配 .....   | 47 |
| 第二节 预提费用的归集和分配 .....   | 49 |
| 第五章 辅助生产费用的核算 .....    | 51 |
| 第一节 辅助生产费用核算的特点 .....  | 51 |
| 第二节 辅助生产费用的归集 .....    | 52 |
| 第三节 辅助生产费用的分配 .....    | 54 |
| 第六章 制造费用的核算 .....      | 66 |
| 第一节 制造费用核算的意义和内容 ..... | 66 |

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| 第二节 制造费用的归集 .....                      | 67         |
| 第三节 制造费用的分配 .....                      | 69         |
| <b>第七章 生产损失的核算 .....</b>               | <b>74</b>  |
| 第一节 生产损失核算概述 .....                     | 74         |
| 第二节 废品损失的核算 .....                      | 76         |
| 第三节 停工损失的核算 .....                      | 84         |
| <b>第八章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配 .....</b> | <b>87</b>  |
| 第一节 在产品数量的核算 .....                     | 88         |
| 第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配 .....           | 91         |
| <b>第九章 产品成本计算方法概述 .....</b>            | <b>107</b> |
| 第一节 生产类型和管理要求对成本计算的影响 .....            | 107        |
| 第二节 产品成本计算的主要方法 .....                  | 110        |
| <b>第十章 产品成本计算的品种法 .....</b>            | <b>114</b> |
| 第一节 品种法概述 .....                        | 114        |
| 第二节 品种法举例 .....                        | 117        |
| <b>第十一章 产品成本计算的分批法 .....</b>           | <b>131</b> |
| 第一节 分批法概述 .....                        | 131        |
| 第二节 分批法举例 .....                        | 134        |
| <b>第十二章 产品成本计算的分步法 .....</b>           | <b>146</b> |
| 第一节 分步法概述 .....                        | 146        |
| 第二节 逐步结转分步法 .....                      | 148        |
| 第三节 平行结转分步法 .....                      | 165        |
| <b>第十三章 产品成本计算的辅助方法 .....</b>          | <b>172</b> |
| 第一节 定额法 .....                          | 172        |
| 第二节 分类法 .....                          | 182        |

---

|             |                        |            |
|-------------|------------------------|------------|
| 第三节         | 联产品、副产品和等级产品成本计算 ..... | 189        |
| 第四节         | 标准成本法 .....            | 194        |
| <b>第十四章</b> | <b>成本报表 .....</b>      | <b>211</b> |
| 第一节         | 成本报表的意义和作用 .....       | 211        |
| 第二节         | 成本报表的编制 .....          | 213        |
| 第三节         | 主要成本指标的分析 .....        | 224        |

# 第一章 总 论

## 第一节 成本的经济内涵和作用

### 一、成本的经济内涵

现代成本概念，随着商品经济的发展，其外延在不断扩大，它不仅包括传统的成本概念，即商品产品成本，而且还包括在传统成本概念基础上，为适应预测、决策等需要而发展起来的各种新的成本概念。例如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本等。另外，从应用成本管理的领域来看，不仅物质生产部门计算商品产品成本，其他部门也可以进行成本计算和管理，如：教育部门可以计算人才培养成本；科研部门可以计算课题项目成本；金融部门可以计算借入资金成本。我们在这里讨论成本的经济内涵，仅限于物资生产部门的商品产品成本。

成本是一个价值范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物。在商品经济发展早期，人们为了维持再生产，虽然也考虑物化劳动的补偿，但是并不十分注重活劳动的补偿，缺乏明确的成本概念。随着商品经济的发展，到了资本主义社会，进入商品经济飞速发展的时代，商品产品成本的经济内涵趋于完善。马克思在科学地分析了资本主义商品生产后指出：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  $m$ ，在商品中剩下来的，只是一个在生产要素上耗费资本价值  $C + V$  的等价物或补偿价值。商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料的价格和所使用劳动力价格的部分，就是商品的成本价格。

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，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，商品的价值仍然取决于生产该种商品的社会必要劳动量，它由三个部分组成：一是生产中已消耗的生产资料的价值  $C$ ；二是劳动者为自己劳动所创造的价值  $V$ ；三是劳动者为社会所创造的价值  $m$ 。在商品价值构成三部分中，成本是前两部分之和，即  $C + V$ 。

如上所述，商品的成本价格，即产品成本是产品生产中消耗的物化劳动的价值和活劳动中必要劳动的价值。为了生产活动的持续进行，这部分耗费必须得到补偿，因此，从耗费角度看，成本是商品价值中的  $C + V$  的部分；从补偿角度看，成本是补偿生产耗费的尺度，这就是成本的经济实质。

成本是商品价值中的  $C + V$  部分，是符合客观经济内涵的成本，称为“理论成本”。但是在现实生活中，很难确定纯粹理论成本。人们只能以理论成本为指导界定成本的内容。这是因为产品成本的实际内容既要反映成本的经济内涵，又要反映国家不同时期经济管理的要求。

在现实生活中，成本开支的实际内容是由国家统一规定的，称为成本开支范围。成本开支范围所确定的成本内容与理论成本包括的内容有一定的差别。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理论成本的背离，必须严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

## 二、成本经济的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理中具有十分重要的作用。



### （一）成本是补偿生产耗费的尺度

企业的生产经营过程，也是生产的耗费过程。企业在生产经营过程中，一方面要向社会提供产品，以满足社会的一定需要，另一方面要以其产品的销售收入抵偿自己在生产经营过程中所发生的各种耗费。作为补偿尺度，成本具有两方面功能：首先，企业在取得销售收入后，必须把相当于成本的数额划分出来，用以补偿生产经营中的资金耗费。这样，企业生产经营才能按原有规模进行。其次，成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据。以成本为基础，计算从企业的销售收入中抵偿成本后的剩余部分，即为企业纯收入。

### （二）成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合的经济指标，企业经营管理各方面工作的业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来，例如，劳动生产率的高低、固定资产的利用程度、原材料的节约与浪费、费用开支的大小、产品质量的好坏、产品的设计与生产工艺的合理程度，都会直接或间接地影响到成本，因此，成本指标往往被作为业绩评价的重要依据。正确计算和反馈成本信息，有利于不断改善企业的经营管理，降低成本，提高企业经济效益。

### （三）成本是企业进行决策的重要依据

在市场经济条件下，企业只能依靠不断提高经济效益来增加自身的竞争能力。而要做到这一点，企业必须及时进行正确的生产经营决策。在生产经营决策中，需要考虑的因素很多，其中成本往往是最重要的因素之一。这是因为，在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响着企业盈利的多少；而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

### （四）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，因此产品价格的制定和调整，都应该以产品价值为基础。但在现阶段，人们还不能直接计算产品的价值，而只能计算成本，通过成本间接地、相对地掌握产品的价值，因此，成本就成了制定产品价格的一项重要因素。

当然，在实际工作中，产品的定价是一项复杂的工作，应考虑

因素很多,例如国家的价格政策、产业政策和其他经济政策,以及产品的比价关系、市场供求关系、企业在市场竞争中的态势等,因此产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

## 第二节 成本会计的内容和任务

### 一、现代成本会计的内容

传统的成本会计是指运用会计核算的一般原理、原则和方法,全面系统地记录企业在生产产品过程中所发生的各种生产费用,并采用专门方法计算各种产品的总成本和单位成本,即成本核算。这种对生产过程实际发生的各项费用的记录、核算,在现代成本会计中仍然是一项重要的内容,但仅进行事后的记录与核算,已经不能满足现代成本管理的需要,还必须科学地进行成本预测和计划,有效地进行成本控制,并结合生产经营状况进行深入的成本分析,因此,现代成本会计的内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析与成本考核。

#### (一) 成本预测

成本预测是在认真分析、研究企业内部和外在条件变化的基础上,根据有关历史成本资料,运用定量分析和定性分析的方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的估计。事实上,企业在许多问题的决策前往往都进行成本的预测,如筹资方式、投资方式的确定等。只有为每种选择可能发生的成本分别作出一个科学的估计,才可能在各种备选方案中作出决策,从而使企业的决策建立在科学的基础上。成本预测对于提高成本管理的科学性与预见性具有重要意义。

#### (二) 成本决策

成本决策是根据成本预测及其他有关资料,对各种备选方案进行比较,选择最佳成本方案的过程。通过成本决策,可以确定成本目标、实施步骤和保证措施,从而为编制成本计划提供前提条件。成本决策的质量,从根本上决定了成本水平的高低。

### （三）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，规定在一定时期的成本管理上应达到的具体目标，如企业制定的生产费用预算、期间费用预算、商品产品总成本计划、商品产品单位成本计划、可比产品成本降低计划及完成计划的措施等。成本计划既是降低成本、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

成本控制是在生产经营费用的发生和产品成本的形成过程中，依据成本计划所规定的费用预算和成本标准，对企业生产经营进行积极、有效的限制和监督，使各项费用的发生和产品成本的形成限制在成本计划和成本标准的范围内。

成本控制由事前控制、事中控制和事后控制三个阶段构成。事前控制是指确定成本目标，制定成本计划，规定成本限额，建立健全经济责任制，实行成本归口分级管理。事中控制是指在费用实际发生时进行的成本控制。事后控制是指根据计划执行的情况，分析研究成本差异发生的原因，以便挖掘降低成本的潜力。

通过成本控制，可以防止浪费，及时揭示存在的问题，消除生产中的损失，达到实现成本目标的要求。

### （五）成本核算

成本核算指对企业生产经营过程中发生的耗费，按照一定的对象归集和分配，计算出各成本计算对象的实际总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心。成本核算过程，既是费用的归集、分配过程，也是进行信息反馈和控制的过程。通过成本核算所提供的实际成本资料与计划成本等目标成本的比较，可以了解成本计划的完成情况，同时为编制下期成本计划、进行成本预测和决策提供资料。成本核算也是进行成本分析和考核的必要依据。

### （六）成本分析

成本分析是利用成本核算的资料，运用一系列技术方法，系统地研究影响成本变动的各种因素，评价各个因素变化对费用预算和产品

成本计划完成情况的影响程度，以寻求降低成本的途径。通过成本分析，可以深入了解成本变动的规律，挖掘企业节约费用的潜力，并为新的经营决策提供依据。

### （七）成本考核

成本考核是根据成本计划和成本核算资料，在成本分析的基础上，定期地对成本计划的执行结果进行评定和考核。成本考核一般是以部门、单位或个人作为责任者的对象，以其可控成本为条件，以责任的归属来考核其成本指标完成情况，评价部门、单位或个人的工作业绩，做到成本核算与成本管理相结合，调动企业各个责任者完成预定目标的积极性，从而提高企业整体管理水平和经济效益。

上述成本会计的各项内容是相互联系的。成本预测是成本决策的前提，没有预测就无法进行决策，成本决策是成本预测的结果。成本计划是成本决策所确定成本目标的具体化。成本控制是对成本计划的实施进行监督，保证决策目标的实现。成本核算是对决策目标和成本计划是否实现和完成进行的最后检验。通过成本核算提供的资料，成本分析可以检查实际与计划、目标的差距及产生差距的原因。成本考核依据成本计划、成本核算和成本分析的资料对责任者进行考核和评价，是实现成本决策目标的重要手段。

需要指出的是，在上述成本会计所包括的内容中，成本核算是基础。离开了成本核算，成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核，都无法进行，因此也就谈不上成本会计。成本会计的其他内容，正是在成本核算的基础上，随着企业经营管理要求的提高和管理科学的发展，随着成本会计与管理科学相结合，逐步发展形成的。成本核算是原始的或初级的成本会计，也是狭义的成本会计。其他内容的成本会计，是现代成本会计，是广义的成本会计，实际上也就是成本管理。

## 二、成本会计的任务

成本会计作为会计的一个重要分支，具有与会计同样的基本职能，即反映和监督两大职能。其中反映生产经营过程中各种费用的支

出及产品成本的形成,为经营管理提供成本信息的功能,是成本会计的首要职能。而按照预定的目标和计划,监督生产耗费的合理、合法性,对成本形成过程进行控制、调节、指导和考核,则为反映职能的体现。

成本会计任务是成本会计职能的具体化,其任务具体包括以下几个方面:

### (一) 正确计算产品成本,及时提供成本信息

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,不断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。在此方面,成本会计担负着极为重要的任务。为此,成本会计必须从管理的要求出发,正确计算产品成本,及时提供成本信息。提供实际成本的核算资料,是成本会计最基本的任务,也是成本会计工作的中心环节。成本资料的正确与否,直接影响企业管理当局的决策。如果成本资料不正确,管理者就无法作出正确的决策。错误的成本信息往往还会导致错误的判断,给企业的生产经营造成重大影响。此外,正确计算成本还可以为确定企业盈亏和交纳所得税提供依据。若成本多计,必然低估利润,减少国家财政收入;若成本少计,企业的生产耗费就得不到应有的补偿,其生产经营活动也就难以正常进行。成本计算不实,还会歪曲企业的资产存量信息,这是因为成本、费用的形成是由企业资产的价值转化而来,实际成本不正确,从一定程度上说明企业资产存量信息不准确。可见,成本计算与企业经营成果和财务状况的反映紧密相关。

生产经营过程的实际成本,又是一种需要及时反馈的重要信息。成本信息的时效性非常强,如果提供不及时,往往会使企业失去控制成本的大好时机,将给企业造成不可弥补的损失和浪费。企业的成本信息主要是通过定期编制内部成本报表和多种分析报表的形式予以反映,将企业的成本信息反馈给内部成本管理的职能部门、责任部门,以满足成本管理的不同需要。

(二) 审核和控制各项费用的支出,努力节约开支,降低成本,提高企业经济效益

审核和控制各项费用的支出,必须严格按照国家制定的一系列法令、制度和条例,如固定资产折旧的计算方法、存货的计价方法、各种管理费用的开支标准和列支规定等,以及企业制定的有关计划、预算、规定等为依据,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,并积极探求节约开支、降低成本的途径和方法,以促进企业经济效益的不断提高。

(三) 进行成本预测、编制成本计划,开展成本分析和考核,参与企业经营决策

社会主义市场经济,对每个企业在经营管理中加强预见性和计划性提出了更高的要求。也就是说,面对市场,只有科学地预测未来,周密地计划自身的各项经济活动,企业才可能在激烈的市场竞争中立于不败之地。成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作,应充分发挥自己的主导作用,根据有关资料,采用科学的方法进行成本预测,拟订各种降低成本的方案,以供企业比较分析,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。同时还必须按照成本计划目标的要求,进行成本分析和考核。通过成本分析,揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度,以便正确评价企业以及企业内部各有关单位在成本管理工作中的业绩和揭示企业成本管理工作中的问题,从而促进成本管理工作的改善,提高企业的经济效益。

### 第三节 成本会计工作的组织

为了完成成本会计的任务,必须科学地组织成本会计工作。为此,必须在企业中设置成本会计机构,配备成本会计人员,并且按照与成本有关的各种法规和制度进行工作。

#### 一、成本会计机构

##### (一) 成本会计机构的设置

成本会计机构是负责组织领导和直接从事成本会计工作的职能部门。由于成本会计工作是会计工作的一部分,因此成本会计机构一般

是企业会计机构的一部分，并且是其重要的组成部分。企业在组织成本会计工作时，应该考虑自身规模的大小、生产经营业务的特点；应当在保证成本会计工作质量的前提下，按照节约成本会计工作时间和费用、提高成本会计工作效率的原则，设置成本会计机构。

### （二）成本会计机构内部的组织分工

成本会计机构内部的组织分工，可以按照成本会计的职能来划分。成本会计的职能包括预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等，因此，在厂部成本会计机构内，可以设成本预测决策组、成本计划控制组、成本核算组和成本分析考核组。成本会计机构内部的组织分工，也可以按照成本会计的对象来划分。成本会计的对象包括产品成本和期间费用，因此，在厂部成本会计机构内，可以设置产品成本核算和分析组、期间费用和分析组等。

### （三）成本会计工作的组织形式

成本会计工作的组织形式通常有集中和非集中两种。

集中式是指成本的核算、预测、预算、控制、成本报表的编制和分析等成本会计工作，都由厂部成本会计机构集中进行。在该种方式下，分厂、车间一般不设置专门的成本会计机构，只配备专职的或兼职的成本核算人员，负责有关原始凭证的填写、审核、整理和汇总，为厂部成本核算和分析提供资料。采用这种组织方式，不仅便于厂部集中使用电子计算机进行成本会计数据的计算和分析，而且还会适当减少核算层次和核算人员，但不利于车间、班组掌握和控制成本，不利于调动各层次的积极性，因此，这种组织形式一般适用于成本会计工作较为简单的企业。

非集中式，又称分散式，是指各项成本会计工作由厂部、车间的成本会计机构共同来完成。厂部的成本会计机构负责对车间成本工作的指导，负责成本数据的最后汇总以及处理那些不便于分散到车间去进行的成本管理工作；而成本计划的制定、成本的计算和控制、成本的分析等，一般由车间的成本员进行。采用这种组织方式，可以克服集中式的不足，但往往会相应增加成本会计工作的层次和工作人员。这种组织方式一般适用于成本会计工作较为复杂、各部门独立性较强

的企业。

## 二、成本会计人员

成本会计人员，是指在成本会计机构中所配备的成本会计人员。配备适当数量政治上和业务上合格的成本会计人员，是做好成本会计工作的决定性因素。

成本核算是企业核算工作的核心，成本指标是企业一切工作质量的综合表现。为了保证成本会计信息质量，对成本会计人员的素质理应提出更高的要求，要求成本会计人员不仅要掌握相应的会计业务理论和业务技术，还必须具有良好的职业道德。成本会计人员应认真履行自己的职责，正确行使自己的职权，胜任自己的工作。

## 三、成本会计的法规和制度

成本会计的法规和制度是组织和从事成本会计工作必须遵守的规范。成本会计机构和成本会计人员必须严格按照有关的法规和制度进行成本核算，以保证成本会计资料真实、规范、及时、可靠。

与成本会计有关的法规和制度可以分为以下三个方面：

### （一）《中华人民共和国会计法》

《中华人民共和国会计法》是我国会计工作的基本法律，有关成本会计的一切法规、制度，都应按照它的要求制定。企业成本会计机构和人员，必须依照会计法办理会计事务。例如，《中华人民共和国会计法》第二十六条规定，公司、企业不得随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法，虚列、多列、不列或者少列费用、成本。对此，企业在进行成本会计核算时应严格遵守。会计法以法律形式确定了会计工作地位和作用，可以使会计人员依法办事，保证会计工作按照正常秩序进行，同时它也以法律形式明确了会计人员的职权，并保证会计人员的职权不受侵犯。

### （二）《企业会计准则》和《企业会计制度》

它们是由财政部制定并发布的企业进行会计工作的基本准则和规定。企业的成本核算必须要遵循《企业会计准则》的基本要求，同时



还必须遵循各行业会计制度的有关规定。

### （三）企业制定的成本会计制度和成本核算办法

各企业为了具体规范本企业的成本会计工作，还可以根据有关法规和制度，结合本企业生产经营的特点和管理的要求，具体制定本企业的成本会计制度和成本会计核算办法。它是企业进行成本会计工作的直接的依据。其具体包括的内容有成本定额、成本计划的制定办法，成本预测、决策制度，成本控制制度，成本分析制度，企业内部价格的制定和结算办法，生产费用的汇总及其计入产品成本的程序，生产费用在完工与在产品之间的分配办法等。