

郑永海 主编

# 成本会计学

CHENGREN GAODENG JIAOYU  
XUEALIXUE ZHUANYE ZHUANKE  
JONGBIAN JIAOCAI

成人高等教育  
会计学专业(专科)  
统编教材

辽宁人民出版社

成人高等教育会计学专业  
(专科)教材编审委员会

|      |     |     |     |
|------|-----|-----|-----|
| 主 任: | 卢鸿德 | 郭燕杰 |     |
| 副主任: | 于 涛 | 郝廷德 | 夏静文 |
|      | 王大路 | 张素兰 | 李锦琦 |
|      | 陈宗岐 | 胡晋延 |     |
| 委 员: | 梁汝成 | 李向阳 | 姜春云 |
|      | 杨维祖 | 潘德惠 | 杨占山 |
|      | 单宝利 | 黄金彪 |     |

## 出版说明

为了适应财会制度改革和成人高等教育改革的需要，进一步提高成人高等教育的教学质量，辽宁省教育委员会组织编写了成人高等教育会计学专业（专科）系列教材，由辽宁人民出版社出版。

这套教材包括中国革命史、经济数学、政治经济学、基础会计、经济法概论、财务会计学、财务管理学、统计学原理、审计学概论、成本会计学、微型计算机应用基础、经济应用写作等12门。其中有些科目的教材可供其他专业选用。

这套教材以国家财政部最新颁布的《企业财务通则》和《企业会计准则》为基准，在保证知识的系统性和连贯性的同时，力求突出针对性和实用性，便于自学，体现了成人教育的特点。

这套教材是由省内部分具有丰富教学经验和雄厚专业基础的教师编写的，经过省内外有关专家认真审校，最后由辽宁省成人高等教育会计学专业（专科）教材编审委员会审定。

**成人高等教育会计学专业  
（专科）教材编审委员会**

---

# 目 录

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| 第一章 总 论.....                      | 1   |
| 第一节 成本的意义.....                    | 1   |
| 第二节 生产费用的分类.....                  | 6   |
| 第三节 成本会计的职能和任务 .....              | 12  |
| 第四节 成本核算的基本要求 .....               | 17  |
| 第二章 工业企业成本核算(上) .....             | 22  |
| 第一节 工业企业成本的总分类核算和明细分类<br>核算 ..... | 22  |
| 第二节 要素费用的核算 .....                 | 29  |
| 第三节 跨期费用的核算 .....                 | 36  |
| 第四节 辅助生产费用的核算 .....               | 39  |
| 第五节 制造费用的核算 .....                 | 51  |
| 第六节 废品损失和停工损失的核算 .....            | 59  |
| 第七节 在产品成本核算和完工产品生产成本结转 ..         | 65  |
| 第三章 工业企业成本核算(下) .....             | 81  |
| 第一节 生产类型与成本计算方法 .....             | 81  |
| 第二节 成本计算的品种法 .....                | 88  |
| 第三节 成本计算的分步法.....                 | 102 |
| 第四节 成本计算的分批法.....                 | 133 |
| 第五节 成本计算的分类法.....                 | 149 |
| 第六节 联产品、副产品和等级品的成本计算.....         | 156 |

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 第七节 期间费用的核算·····           | 168 |
| 第四章 商品流通企业成本计算·····        | 185 |
| 第一节 商品流通企业成本计算概述·····      | 185 |
| 第二节 商品批发企业成本计算·····        | 187 |
| 第三节 商品零售企业成本计算·····        | 197 |
| 第五章 施工企业成本计算·····          | 204 |
| 第一节 施工企业成本计算概述·····        | 204 |
| 第二节 工程成本核算方法·····          | 212 |
| 第六章 成本报表·····              | 238 |
| 第一节 成本报表概述·····            | 238 |
| 第二节 商品产品成本表·····           | 240 |
| 第三节 主要产品单位成本表·····         | 243 |
| 第四节 制造费用明细表·····           | 246 |
| 第七章 成本分析·····              | 249 |
| 第一节 成本分析概述·····            | 249 |
| 第二节 全部商品产品成本计划完成情况的分析····· | 256 |
| 第三节 可比产品成本降低任务完成情况的分析····· | 258 |
| 第四节 产品单位成本的分析·····         | 263 |
| 第五节 技术经济指标对产品成本影响的分析·····  | 269 |
| 第八章 成本预测、成本决策和成本计划·····    | 283 |
| 第一节 成本预测·····              | 283 |
| 第二节 成本决策·····              | 297 |
| 第三节 成本计划·····              | 315 |
| 第九章 成本控制和成本考核·····         | 335 |
| 第一节 成本控制·····              | 335 |
| 第二节 成本考核·····              | 356 |
| 后 记·····                   | 363 |

# 第一章 总 论

## 第一节 成本的意义

### 一、成本的经济实质

成本是一个价值范畴,它是商品价值的重要组成部分。马克思曾经指出:“商品 W 的价值,用公式来表示是  $W=C+V+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m,那末,在商品中剩下的,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。”<sup>①</sup>“这就是商品的成本价格”<sup>②</sup>马克思在这里所称“成本价格”我们今天称谓“成本”。它是商品生产发展到一定阶段,人们为了比较生产中的所费与所得并对所费进行补偿,而产生的一个用价值表现的劳动耗费的概念。

在社会主义市场经济体制下,企业是在国家客观经济调控下,自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展,实行独立经济核算的经济组织。企业的生产经营活动,以资金的筹集和投入为起点,以资金的使用与耗费为过程,以资金的收回与分配为终点,从而完成一个生产经营周期的资金循环。因此,企业的成本,是由企业的资金耗费所构成。就一个工业

---

① ②《马克思恩格斯全集》第25卷,第30页。

企业而言,生产经营活动的每一个阶段都会发生资金的耗费,从而构成各种不同的成本。生产准备阶段的资金耗费是为了购买设备、材料而发生的支出,构成设备与材料的成本。产品生产阶段的资金耗费是为了生产产品而消耗的劳动手段和劳动对象的价值、所发生的劳动报酬和其他耗费,具体表现为固定资产折旧费和修理费,各种材料和动力费、工资和提取的职工福利费以及其他间接费用,构成了产品生产成本。此外,企业还为提供某种劳务而发生的资金耗费而构成的劳务成本(如运输、修理的成本),为筹集资金还会产生资金成本。由此可见,在社会主义市场经济中,产品的价值仍然决定于它在生产上所耗费的社会必要劳动,具体由三个部分组成:一是已消耗的生产资料的价值(C),包括生产中被消耗的原材料、辅助材料、燃料等劳动对象的价值,以及厂房、设备等劳动手段已被磨损的价值;二是劳动者为自己劳动(必要劳动)所创造的价值(V),包括以工资、福利费形式支付给劳动者的劳动报酬;三是劳动者为社会劳动(剩余劳动)所创造的价值,形成企业的纯收入,包括以税金形式上交国家集中支配的部分和以利润形式留归企业支配的部分。从理论上讲,上述前两部分,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,可以对成本的经济实质概括为:为生产一定质量和数量的产品,提供劳务或组织商品流转时所耗费的物化劳动和劳动者必要活劳动的货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

## 二、成本的实际内容

由物化劳动耗费和活劳动耗费中必要劳动部分构成的成

本,即商品价值中 $C+V$ 部分,是根据马克思的成本理论界定出来的成本,只是在理论上说明了成本的经济内涵。在实际工作中,理论成本与实际成本往往不完全一致,这是因为,实际成本是根据国家规定的成本开支范围来确定其内容的。为了促使企业厉行节约,减少生产损失,加强成本管理,对一些不形成产品价值的损失性支出,也列入成本之内,如废品损失,季节性、修理期间的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,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。再如财产和运输的保险费用,本应属于再分配的部分(商品价值的 $m$ ),但按规定也列入成本之内。因为这些支出属于企业资金的耗费,必须得到补偿。把这些支出列入成本,可以理解为资金补偿的需要。它反映出社会主义成本的内容在一定程度上是取决于不同时期经济管理的要求,它是国家利用成本范畴来加强对某些支出的管理。因此,上述 $C+V$ 的成本经济实质,只是一种高度的理论抽象,在现实的经济活动中,是很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本的。

本书所研究计算的重点是物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品成本。

产品生产过程中物化劳动耗费可具体化为以下支出:

(一) 为制造产品而耗用的各种原材料、辅助材料和外购半成品;

(二) 为制造产品而耗用的燃料和动力;

(三) 生产工人、车间管理人员的工资和福利费;

(四) 生产用房屋、机器、设备的折旧费用与修理费用;

(五) 低值易耗品的费用;

- (六) 季节性、修理期间的停工损失；
- (七) 废品的修复费用或报废损失；
- (八) 固定资产租赁费；
- (九) 按规定列入产品成本的财产保险费用；
- (十) 其他费用。

按成本的经济性质划分，1、2、3、4、5、8、10项为生产性支出，6、7项支出为损失性支出，第9项支出为纯收入分配性质的支出。上述各项均为产品生产中发生的支出，构成产品的制造成本。

### 三、成本的作用

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。

#### (一) 成本是生产耗费的补偿尺度

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。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，其生产耗费是用自身的生产成果，即销售收入来补偿的。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，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，才能维持资金周转按原有规模进行；如果企业不能按照成本来补偿生产耗费，企业资金就会短缺，就无法保持原有的生产规模。同时，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。可见，成本作为补偿生产耗费尺度的作用，对经济发展有着重要的影响。

#### (二) 成本是综合反映企业工作量的重要指标

成本是生产耗费的综合反映，通过成本指标可以综合地

说明企业的整体情况，如生产情况、管理水平、职工素质等。如果企业生产进展顺利、管理水平高、职工的劳动积极性高，责任心强，企业的成本就会在保证产品质量的前提下合理地降低；相反，如果企业生产混乱，管理水平低，职工劳动积极性低，企业的成本必然会上升。因此，可以通过成本指标来考核和评价企业的生产经营情况和管理水平。此外，成本这个综合指标又是企业进行其他经济指标分析的基础，如劳动生产率的高低，固定资产利用的好坏，材料消耗的多少，费用的节约或浪费，产品产量的多少和产品质量的好坏等，最终都会在产品成本中表现出来。因此，加强产品成本管理和核算，在企业经营管理中具有十分重要的作用。

### （三）成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中，产品价格是价值的货币表现，产品价格的制定要体现价值规律的要求，基本上符合产品价值。由于产品成本是产品价值的重要组成部分，因此，制定产品价格时应以产品成本为依据。在当前市场经济的激烈竞争中，企业之间价格竞争的实质是成本的竞争，只有不断地降低产品的成本，才能保证企业以合理的价格进入市场，才能提高企业的竞争能力。

当然，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及其他经济政策、各种产品的比价关系，产品在市场上的供求关系及市场竞争等。所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

### （四）成本是企业进行决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益，是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点，企业首先必须进行正确的生产经营决策，需要考虑的因素很多，成

本是其中应考虑的主要因素之一。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。

## 第二节 生产费用的分类

如前所述，企业在生产经营过程中，要发生各种各样的耗费。这些耗费包括劳动对象的耗费、劳动手段的耗费和劳动力的耗费。一定时期内所发生的各种用货币表现的生产经营耗费，称为生产费用。为生产一定质量和数量的产品所发生的各种生产费用的总和，就构成了这些产品的生产成本。可见，生产费用与产品成本的经济实质是相同的，生产费用的发生额构成产品成本的基础，产品成本是生产费用 的对象化。正因为如此，生产费用与产品成本似乎成了同义语，但在实际工作中这两者往往不完全相等。生产费用是企业一定时期进行生产经营活动所发生的全部费用，是以一定时期的实际支出为标准的，也是企业在某一时期投入生产的实际耗费。产品成本则是企业为生产一定质量、数量产品的生产费用总和，它是以费用是否应计入本期产品成本为标准的。某一时期内实际发生的生产费用，有些并不计入当期产品如待摊费用；也有一些费用，当期虽未发生，但应计入当期产品成本，如预提费用。另外，生产费用中有一部分不计入产品成本，如销售费用、管理费用和财务费用。因此，产品成本可能包括几个时期的生产费用，是企业产出产品的劳动耗费的总和。因此，企业某一时期实际发生的生产费用的总和，不一定等于该期产品成本的总和。某一时期投入的产品，当期不一定全部完工，当期完工的产品，不一定是当期投产的，也

就是说，计算产品成本，必须在归集生产费用的基础上，将其生产费用对象化，同时还要考虑期初、期末的在产品成本。

〔例〕某企业期初在产品成本为 80 000 元；预先提取应计入本期产品成本的尚未发生的生产费用为 1 000 元；以前各期发生但应计入本期产品成本的生产费用为 3 000 元；本期发生并应计入本期产品成本的费用为 120 000 元，本期发生但已计入以前各期产品成本的生产费用为 4 000 元，本期发生但应计入以后各期产品成本的生产费用为 6 000 元；本期发生不计入产品成本的生产费用为 10 000 元；经计算，期末在产品成本为 54 000 元。分析计算如下：

本期发生的生产费用总额

$$= 120\,000 + 4\,000 + 6\,000 + 10\,000$$

$$= 140\,000 \text{ (元)}$$

应计入本期产品

成本的生产费用 = 1 000 + 3 000 + 120 000

$$= 124\,000 \text{ (元)}$$

本期完工产品成本 = 80 000 + 124 000 - 54 000

$$= 150\,000 \text{ (元)}$$

上例计算结果说明，本期发生的生产费用（140 000 元）不一定全部计入本期产品成本，而非本期发生的生产费用（1 000 元 + 3 000 元）则有可能要计入本期产品成本。期初在产品成本（8 000.00 元）是上一期或以前各期已发生而转到本期或以后各期的生产费用，期末在产品成本（54 000 元）是本期或以前各期发生要转到下一期或以后各期的生产费用。因此，一般情况下本期发生的生产费用与本期产品成本在数量上不能相等。

为了考核和分析生产费用的发生情况和便于正确地计算

产品成本，有必要对生产费用按以下标准进行分类。

### 一、按生产费用要素分类

生产费用按其经济内容的分类称为要素费用。企业的要素费用一般有几项：

(一) 外购材料：指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从企业外部购入的各种材料，包括原材料、辅助材料、外购半成品、低值易耗品等。

(二) 外购燃料：指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从企业外部购入的各种燃料。

(三) 外购动力：指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从企业外部购入的动力。

(四) 工资：指企业支付给全体职工的工资。

(五) 职工福利费：指企业按规定的比例，在成本费用中提取的用于职工个人福利方面的支出。

(六) 折旧费：指企业的固定资产按一定的折旧率计算的应计入产品成本费用的折旧额。

(七) 修理费：指企业为修理、维护固定资产而发生的各种修理支出。

(八) 利息支出和汇兑损失：指企业为筹集资金而发生的利息支出减利息收入和汇兑损失减汇兑收益后的净额。

(九) 税金：指企业按规定在管理费用中列支的各种税金，包括房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

(十) 其他支出：指不属于以上各项费用支出的物质消耗和非物质消耗。如：水电费、办公费、差旅费、技术转让费等。

这种生产费用分类的目的是为了反映出企业在一定时期

内发生了哪些费用，费用的数额是多少，据以比较分析各个不同时期费用的构成水平；这种分类能够分清物质消耗和非物质消耗，为计算工业净产值和国民收入提供资料；这种分类反映了外购材料和燃料费用及职工工资的实际支出，为编制企业材料采购计划和劳动工资计划提供资料。

## 二、按生产费用用途分类

生产费用按其生产经营过程中的用途分类，一般有以下两项：

（一）计入产品成本的生产费用：生产费用计入产品成本的部分，包括为生产产品和提供劳务而发生的直接材料、直接工资和制造费用等。

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。

2. 直接工资：又称直接人工，指直接从事产品生产人员的工资、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工资以外的各种费用。

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，例如“外部加工费”、“废品损失”、“燃料和动力”等其他直接支出。

（二）不计入产品成本的生产费用：是指企业在生产经营中发生的各项期间费用，包括管理费用、财务费用、销售费用等。这类费用不计入产品的生产成本而直接计入当期损益。

1. 管理费用：是指企业行政管理部门为组织和管理生产

而发生的各项费用。

2. 财务费用：是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用。

3. 销售费用：是指企业在产品销售过程中所发生的各项费用。

这种生产费用分类的目的是为了分清哪些费用属于产品成本的开支范围、哪些费用不应计入产品成本，而应直接计入当期损益。

### 三、按生产费用同特定产品的关系分类

生产费用按其同特定产品关系分为以下两项：

(一) 直接费用：是指与某一特定产品之间具有直接联系的生产费用。它是为生产某种或某类产品而直接发生可以直接计入某种或某类产品的费用。如直接材料、直接工资中的计件工资等费用均属于这一类。

(二) 间接费用：是指与某一特定产品之间没有直接联系的生产费用，它是生产若干种产品而共同发生不能根据原始凭证直接计入某种或某类产品成本，需要采用一定的分配标准在各种（类）产品之间进行合理分配的费用。例如制造费用，通常是分配计入各有关产品成本。

这种生产费用分类的目的是为了正确计算产品成本。凡是直接费用必须根据有关原始凭证直接计入该种或该类产品成本；对于间接费用应采用科学的费用分配的方法，选择合理的分配标准。

### 四、按生产费用与产品产量的关系分类

生产费用按其与产品产量的关系分为以下两项：

(一) 变动费用：指费用总额随产品产量增减而成正比例升降的费用。如构成产品实体的原料及主要材料、计件工资、包装物等。

(二) 固定费用：指费用总额在产量一定幅度内变动时，并不随之增减而变动的费用。如管理人员的工资，固定资产折旧等。

这种生产费用分类的目的是为了寻求降低成本的途径。因为，变动费用的总额是随产品产量的增减而成正比例增减的，但就单位产品来说，每件产品中的变动费用则是相对固定的。因此，降低单位产品的变动费用，主要是通过降低单位产品生产过程中各种材料和劳动的消耗来实现的。固定费用则不同，由于固定费用总额并不随着产量变动而发生增减变动，但就单位产品来说，如果产量增加，每件产品应分摊的固定费用就会减少，可见单位产品的固定费用则是相对变动的。因此，固定费用的节约，主要是通过降低一定时期内的固定费用支出总额和提高产量来实现的。

## 五、按生产费用与生产工艺的关系分类

生产费用按其与生产工艺的关系，可分为以下两项：

(一) 基本费用：指由于生产工艺本身引起的各项费用，如直接材料、直接工资、折旧费用等。

(二) 一般费用，指车间组织和管理生产而发生的各项费用。如：管理人员工资、办公费用等。

这种生产费用分类的目的是为了考察和分析企业的管理水平。管理水平愈高，产品成本中一般费用比重愈低。

以上各种分类，是从不同角度观察生产费用的结果，随着时间的推移，人们对生产费用的性质和作用的认识还会进

进一步深化，从而产生新的分类方法。

### 第三节 成本会计的职能和任务

#### 一、成本会计的产生和发展

成本会计是商品生产发展到一定阶段的产物。它是在商品生产发展进程中逐渐形成和发展起来的。在资本主义生产之前，人们在再生产过程中，不可能掌握各种耗费的总数，无法计算商品的实际成本，也就没有成本会计。到了15世纪，当复式簿记随着资本主义生产方式的迅速发展渗透到工业领域时，工业簿记中简单的成本计算应运而生。如在由意大利著名银行家梅迪奇与其他人合伙开办的羊毛纺织企业所采用的工业簿记中，就将设备的原始成本分期转销为费用，并开设了纺织帐户，计算纺织品成本。随着社会经济的发展，复式簿记中的成本计算也有较大发展。16世纪中期，在荷兰的普拉廷印刷厂的复式簿记中，为每一本书设立一个帐户，记录印刷该书耗费的纸张、工资以及其他费用。印刷过程结束之后，帐户中记录的全部费用就是该书的全部印刷成本。但是这时的成本计算，方法比较简单，准确性比较差，还不是完善的成本会计。到了19世纪产业革命以后，工业技术发生了巨大变革，企业数量日益增多，规模日益扩大，竞争日益激烈。为了生存和发展，企业逐渐意识到必须薄利多销，生产成本受到重视，从而使成本会计有了迅速的发展。当时在英国，由巴特比所著的《优秀的复式簿记人员》一书中，出现了“主要成本”这一概念，并把主要成本划分为直接材料费与直接人工费两个部分，还提出了直接费用和间接费用的