

成本会计学

陕西科学技术出版社 • CHENG BEN KUAI JI XUE

主编 樊 荣 陈顺英
云 虹 杨 锋



主 编	樊 荣	陈顺英
	云 虹	杨 锋
副主 编	张惠芝	祁敏霞
	彭庆英	
主 审	孙定喜	王林德
编写人员	樊 荣	陈顺英
	云 虹	杨 锋
	张惠芝	祁敏霞
	彭庆英	郝社鹏
	段喜峰	陈建南
	庞 莉	

序

产品成本乃是反映企业生产耗费的综合指标，它体现了企业生产经营管理的水平。在社会主义市场经济中，为了讲究和提高经济效益，成本管理工作已愈来愈为各方面所重视。然而，成本会计却正是做好成本管理工作的基础。这是因为，没有成本会计及时提供必要的信息资料，企业就不可能为加强经营管理，提高经济效益作出正确的决策。基于成本会计的重要意义和作用，它的理论和方法也日益广泛应用到其他非生产部门和单位的经济活动中。加之，随着我国经济体制改革的深入和国外现代会计学的引进，改革我国传统的会计学科体系势在必行。根据会计学专业课程改革的所需，在《基础会计学》、《企业财务会计学》的基础上，增设《成本会计学》乃为理所当然之举措。

本书的特点在于引入了管理方式和管理思想，其结构、内容及表述形式上均作了较大的调整和充实，确有新意，如加大了成本预测、决策的比重，增加了确定目标成本水平、实行责任成本核算、进行成本控制与分析等内容。观点鲜明，适合广大财会人员自学及财经院校用作教材。

王林德教授

1996. 5. 16

前 言

为适应我国财会体制的改革，解决财会教学和广大在职财会、审计人员的需要，在有关方面的关怀和帮助下，我们编写出版了《成本会计学》一书。

现代成本会计作为一门会计管理学科，具有双重目的：一方面作为一个生产与销售成本的整体核算系统，计算生产与销售货物的成本；另一方面，作为一个成本管理系统，对生产与销售货物的成本，进行预测、决策、预算、控制、考核、分析和评价，促使企业强化内部管理，提高效率，降低成本，提高经济效益。

本书基于以上认识，按照理论与实务并重的原则，根据市场经济运行机制的要求，放眼于与国际惯例接轨。由樊荣、陈顺英、云虹、杨锋等长期从事会计教学和实践工作的同志执笔，在总结过去成本会计教学和成本会计实践工作经验的基础上，全面系统地阐述了现代成本会计的理论和方法。本书主要分为两大部分，首先根据制造成本法原理详细地阐述了产品成本核算理论及产品制造成本计算的基本方法；其次，考虑到企业经营决策和成本控制的需要，进一步阐述了成本预测、成本决策、成本预算、成本控制、成本考核、成本分析等一系列成本管理的理论和方法，使本书的内容形成了一个完整的成本管理体系。因此，本书具有一定的科学性、新颖性、实用性、基础性和系统性。可作为高等院校财会、审计等财经管理专业的教材，也

可作为广大在职财会、审计等财经管理专业人员的培训教材和
自学参考。

编 者

1996. 5. 26 于西安

目 录

第1章 绪论	(1)
第1.1节 成本的经济实质、内容、作用和分类	…(1)
第1.2节 成本会计的产生、对象、内容和任务	…(12)
第1.3节 成本会计的方法	…(27)
第2章 成本核算概述	(34)
第2.1节 成本核算的意义和原则	…(34)
第2.2节 成本核算的要求	…(39)
第2.3节 企业生产特点对成本核算方法的影响	…(47)
第2.4节 成本核算的一般程序	…(55)
第3章 材料成本的核算	(62)
第3.1节 材料核算概述	…(62)
第3.2节 材料采购成本的核算	…(68)
第3.3节 领用材料成本的核算	…(75)
第3.4节 库存材料成本的核算	…(80)
第4章 人工成本的核算	(85)
第4.1节 人工成本核算的任务	…(85)
第4.2节 职工的分类和工资总额的组成	…(86)
第4.3节 人工成本核算的基础工作	…(89)
第4.4节 人工成本的结算和分配的核算	…(94)
第4.5节 应付福利费的核算	…(108)

第 5 章 折旧费用和摊提费用的核算	(111)
第 5.1 节 固定资产折旧费用的核算.....	(111)
第 5.2 节 租赁固定资产折旧费和固定资产 修理费用的核算.....	(123)
第 5.3 节 摊提费用的核算.....	(128)
第 6 章 辅助生产费用的核算	(131)
第 6.1 节 辅助生产费用核算概述.....	(131)
第 6.2 节 辅助生产费用的归集.....	(133)
第 6.3 节 辅助生产费用的分配.....	(136)
第 7 章 制造费用的核算	(154)
第 7.1 节 制造费用核算概述.....	(154)
第 7.2 节 制造费用的归集和分配.....	(159)
第 8 章 生产损失的核算	(173)
第 8.1 节 生产损失核算概述.....	(173)
第 8.2 节 废品损失的核算.....	(175)
第 8.3 节 停工损失的核算.....	(181)
第 9 章 期间费用的核算	(183)
第 9.1 节 管理费用的核算.....	(183)
第 9.2 节 财务费用的核算.....	(188)
第 9.3 节 销售费用的核算.....	(190)
第 10 章 生产费用在完工产品和在产品之间的 分配和归集	(192)
第 10.1 节 生产费用在完工产品和在产品之间 分配和归集的意义	(192)
第 10.2 节 生产费用在完工产品和在产品之间 分配和归集的方法	(196)

第 11 章 成本计算的品种法	(207)
第 11.1 节 品种法概述	(207)
第 11.2 节 品种法的应用	(211)
第 11.3 节 品种法的延伸——分类法	(222)
第 12 章 成本计算的分步法	(241)
第 12.1 节 分步法概述	(241)
第 12.2 节 逐步结转分步法	(245)
第 12.3 节 平行结转分步法	(261)
第 13 章 成本计算的分批法	(272)
第 13.1 节 分批法概述	(272)
第 13.2 节 分批法计算成本的基本程序	(275)
第 13.3 节 分批法的应用	(278)
第 14 章 交通运输企业成本的核算	(289)
第 14.1 节 交通运输企业成本核算的特点	(289)
第 14.2 节 汽车运输企业成本的核算	(291)
第 14.3 节 铁路运输企业成本的核算	(298)
第 14.4 节 内河运输企业成本的核算	(302)
第 14.5 节 沿海运输企业成本的核算	(310)
第 14.6 节 远洋运输企业成本的核算	(315)
第 14.7 节 航空运输企业成本的核算	(320)
第 15 章 商品流通企业成本的核算	(326)
第 15.1 节 商品批发企业成本的核算	(326)
第 15.2 节 商品零售企业成本的核算	(332)
第 15.3 节 商品流通费用的核算	(340)
第 16 章 成本报表	(344)
第 16.1 节 成本报表概述	(344)

第 16.2 节	商品产品成本表	(351)
第 16.3 节	主要产品单位成本表	(356)
第 16.4 节	费用明细表	(359)
第 17 章	成本预测	(365)
第 17.1 节	成本预测概述	(365)
第 17.2 节	成本定性预测方法	(369)
第 17.3 节	成本定量预测方法	(375)
第 18 章	成本决策	(388)
第 18.1 节	成本决策概述	(388)
第 18.2 节	目标成本的制定	(395)
第 18.3 节	成本决策的方法	(401)
第 18.4 节	存货成本决策	(411)
第 19 章	成本预算	(420)
第 19.1 节	成本预算概述	(420)
第 19.2 节	成本预算的编制	(426)
第 20 章	成本控制	(442)
第 20.1 节	成本控制概述	(442)
第 20.2 节	标准成本制度	(447)
第 21 章	成本考核——责任成本制度	(470)
第 21.1 节	责任成本制度概述	(470)
第 21.2 节	责任成本的会计核算	(476)
第 21.3 节	责任成本的确定和考核	(482)
第 22 章	成本分析	(487)
第 22.1 节	成本分析概述	(487)
第 22.2 节	产品成本预算完成情况的分析	(495)
第 22.3 节	主要产品单位成本分析	(505)

第1章 绪 论

第1.1节 成本的经济实质、内容、 作用和分类

1. 成本的经济实质

成本作为一个经济范畴，是随着产品的交换而产生，又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式的。成本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。因此，从理论上充分认识成本的经济实质是非常重要的。

马克思在《资本论》中对资本主义经济的细胞——商品作了彻底剖析，对资本主义生产进行了科学分析之后，深刻地揭示了成本概念的经济实质。马克思指出：按照资本主义生产方式，每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W=c+v+m$ ，如果我们从这一商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 $c+v$ 的等价物或补偿价值。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。在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值，指的就是产

品成本。

马克思从耗费和补偿两方面对成本进行了科学地论述。从耗费的角度看，成本是商品生产过程所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值，即 $c+v$ 部分，它是成本最基本的经济内涵；从补偿角度看，成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本价格，它是成本最直接的表现形式。因此，成本是商品价值中的劳动耗费，而又必须在价值或实物上得以补偿，是耗费和补偿的统一体。作为成本的耗费，必须是有偿的，企业发生的耗费，一旦无法得到补偿，就不能作为成本，而只能作为损失。

社会主义市场经济与资本主义市场经济虽然有着本质的区别，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在向社会提供商品、满足社会一定需要的同时，以产品的销售收入抵补自己在商品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，只是它们所提供的社会经济关系与资本主义市场经济中的社会经济关系有所不同。

在社会主义市场经济中，产品的生产过程，也是物化劳动和活劳动的耗费过程，生产产品所消耗的物化劳动和活劳动构成产品的价值。产品的价值具体包括三个部分：①所消耗的生产资料的转移价值 c ，即已消耗的材料等劳动对象的价值以及机器设备等劳动手段所损耗的价值；②劳动者为自己劳动所创造的价值 v ，即劳动者创造的以工资等形式分配给劳动者个人用于生活消费的价值；③劳动者为社会劳动所创造的价值 m ，即

劳动者创造的以税金、利润等形式上交给国家和分配给企业投资者的价值。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。理论成本是测算产品理论价格的依据，是预测产品成本水平高低的客观标准，同时，也是衡量社会产品经济效益尺度的参考。

但是，产品生产本身的耗费和生产产品导致的其生产经营者的耗费，在数量上是不相等的。产品成本通常是指企业为生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。

将以上理论成本应用于社会主义市场经济下的企业实践活动中，还应考虑企业经济管理的需要，以及经济体制改革的要求。在此基础上，国家对成本开支范围和成本管理条例加以具体规定，才能付诸于实践。实际工作中，成本开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。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。企业实际的应用成本除考虑一般理论成本的共性消耗外，还要考虑生产过程中的特殊消耗，因此，实际成本比理论成本包括的范围更广，内容更复杂。在现实商品经济活动中，企业实际成本支出可能会发生背离成本实质的现象，如废品损失、停工损失等非生产性支出，从实质上看，并不能形成产品价值，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，应将其计入成本，使之得到必要的补偿。当然，对成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须加以严格限制，否则，产品成本核算就失去了理论依据。

综上所述，成本的经济实质是：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，也就是企业生产经营中所耗费的资金的总和。

以上所述，主要是对具有典型意义的产品成本概念的描述，在现代社会中，成本的形成是多元化的，除了产品成本外，为适应管理的需要，各种各样的成本概念层出不穷，如资金成本、劳务成本、工程成本、开发成本、质量成本、边际成本、责任成本、机会成本、重置成本、变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、可控成本、社会成本等。因此，就成本概念如何定义，长期以来，理论界一直都有争议，目前，国际上通行的成本定义是美国会计学会于 1951 年对成本所作的定义：“成本是为了特定的目的而付出的或可能付出的能够用货币单位加以测定的价值牺牲。”这个定义外延很广泛，它远远超出了产品成本概念的范围，适用于各种形式的成本，由于各种成本概念源源不断地涌现，使得仅用“成本”一词已很难让人确切理解其含义。所以，只有在“成本”一词前加上定语，说明指的是什么成本，才有可能对不同成本给予比较科学的回答。在成本管理中，成本只有当它以特定目标和特定问题表示时，才有意义。

2. 成本的分类

按不同的标准，可以将成本概念分成不同的类型。科学的成本分类有助于理解各种成本的涵义与作用，提供各种有用的成本管理信息，促使企业成本管理水平的提高。常用的成本分类有以下几种：

1) 按照抵销收入的时间可以将成本费用划分为产品制造成本和期间费用。

(1) 制造成本：是指企业为生产产品而发生的成本，包括直接材料、直接人工、其他直接费用和制造费用等。

(2) 期间费用：是指直接计入当期损益，不计入产品成本的本期费用、财务费用和销售费用。

把成本费用分为制造成本和期间费用，不仅有利于企业生产经营决策，减少企业成本核算的工作量，而且有利于以收抵支，正确核算、反映企业生产经营成果，促使企业加强生产经营管理，提高经济效益。

对于企业生产经营过程中所发生的费用，一般有 3 种确认方式。

①按费用的因果关系确认。

对企业某项收入有明显因果关系的费用，直接确认为取得该项收入的成本，与该项收入配比。如生产产品的原材料消耗等，就直接计入产品制造成本，随产品的销售，与相关的销售收入配比。

②按费用的受益期分配确认。

对于支出的效益与若干会计年度相关的资本性支出，应在与支出效益相关的各受益期，按合理而又系统的方式分配确认为费用，分别与各受益期的收入进行配比。如固定资产折旧费、无形资产、递延资产的摊销费等，其中一部分与产品生产有密切关系的可作为制造费用，计入产品制造成本，随着产品的销售，与相关的销售收入配比；另一部分则分期确认为管理费用，与当期营业收入配比。

③按费用发生的时期立即确认。

对既无明显的因果关系可循，又难以按受益原则进行分摊的支出，在发生的当期立即确认，即作为期间成本与当期收入配比。如利息费用、广告费用、诉讼费、劳动保险费等。

2) 按成本费用的核算程序和核算难易程度，可以将成本项

目划分为直接成本和间接成本。

(1) 直接成本：是指属于某一成本核算对象的可溯成本，它是企业生产经营过程中所发生的能够直接计入某一成本核算对象的费用。主要包括：直接材料、直接人工以及其他直接支出等。直接成本可以根据有关原始凭证或记录，比较容易地加以确认。

(2) 间接成本：是指企业生产经营过程中所发生的不能够直接计入某一成本核算对象，而在两个或两个以上成本核算对象中按一定的分配标准进行归集和分配，分别计入有关成本核算对象的费用。如生产多种产品共同发生的车间管理人员工资和办公费，以及固定资产折旧费等。

把成本划分为直接成本和间接成本，有利于组织成本费用核算、分析和考核工作。在成本计算过程中，能直接计入成本的费用，应尽可能直接计入。直接成本在成本中所占比重越大，反映的成本水平也就越真实、客观。

3) 按成本费用与业务量的变动关系，可以将成本划分为固定成本和变动成本。

(1) 固定成本：又称为固定费用，是指一定时期和一定范围内，其发生总额不随业务量的变化而变动，不受业务量增减变动的影响而相对固定的成本费用。如固定资产折旧、行政管理人员的工资、利息支出、保险费、无形资产和递延资产的摊销等，均属于固定成本。虽然固定成本的总额是相对固定不变的，但单位固定成本则随着业务量的增减变动而相应地发生变动，即业务量增加，单位固定成本降低；业务量减少，单位固定成本提高。

(2) 变动成本：又称变动费用，是指其发生总额随着业务

量的增减而成正比例变动的费用。如直接材料、直接性计件工资、变动性制造费用等均属变动成本。变动成本总额虽然随着业务量的变化而相应变化，但单位变动成本则是固定不变的。

在实际业务中，并非所有的成本和费用都能直接区分为固定成本和变动成本。有些成本费用的总额会随着业务量的变动而变动，但并不是成比例变动，这些成本费用称为半变动成本。对于半变动成本，一般应采取一定的科学方法，将其分解为固定成本和变动成本两部分。

将成本划分为固定成本和变动成本，可以揭示出不同的成本与业务量的关系，便于对成本进行科学地预测和决策，对于控制和规划企业经济活动，加强成本管理，降低成本，提高经济效益都有非常重要的作用。

4) 按能否被责任单位所控制，可以将成本划分为可控制成本和不可控制成本。

(1) 可控制成本：又称可控制费用，是指其发生能够为某一责任单位、职能部门、车间、班组、个人直接控制的成本费用。如车间、班组、生产工人所耗用的原材料、生产工人的工资额等，均为可控制成本。

(2) 不可控制成本：又称为不可控制费用，是指其发生不能够为某一责任单位、职能部门、车间班组、个人控制的成本费用。如车间、班组、生产工人所耗用的原材料的单价等均为不可控制成本。不可控制成本不受责任单位工作质量的影响。

可控制成本和不可控制成本，是相对于一定的职责范围而言的，是相对的，并非绝对。一定职责范围是可控制的，但对于另一职责范围来讲，就成了不可控制的。

将成本划分为可控制成本与不可控制成本，有利于推行成

本管理责任制，便于实行对成本费用的归口分级管理，可以明确企业各职能部门、各单位和个人在成本管理中的经济责任，便于评价和考核各部门、各单位和每个职工的工作业绩，与岗位责任制挂钩，有助于调动企业各方面的积极性，充分发挥广大职工的主观能动性，激励其不断降低成本，提高经济效益。

5) 按成本的计算时间，可以将成本划分为预计成本和实际成本。

(1) 预计成本：是指在企业生产经营费用发生之前，根据有关资料预先计算的成本。如预算成本、计划成本、定额成本、标准成本等。

(2) 实际成本：是指在企业生产经营过程中，根据实际发生的费用所计算的成本。

将成本划分为预计成本和实际成本，有利于控制成本和管理成本，可以促使企业不断节约支出，降低成本。

3. 产品成本的内容

为适应我国社会主义市场经济发展的需要，经国务院批准，中华人民共和国财政部先后发布了《企业财务通则》、《企业会计准则》、《工业企业财务制度》和《工业会计制度》等一系列财会制度，把我国工业企业过去普遍采用的完全成本法改为当前国际上通用的制造成本法，把过去完全成本法中包含的管理费用、财务费用、销售费用等作为期间费用直接计入当期损益。由此，产品成本的内容就发生了较大的变化，只包括为制造产品而发生的直接材料、直接人工和制造费用。其具体内容如下：