

企业成本会计

王德林 主编

中国经济出版社

前 言

在过去的几十年中，由于经济体制所限，成本会计的职能一直没有能够得到充分的发挥，因而也就没有引起人们的足够重视。在会计教学过程中，大都把成本会计放在财务会计中，作为一章或两章内容进行讲述，从而使成本会计失去了独立性。市场经济条件下，作为商品生产特有经济范畴的成本，在企业生产经营活动中有着非常重要的意义，可以说，成本水平的高低直接决定着—个企业的命运。所以，如何加强成本核算与控制，降低生产经营成本，提高经济效益，在竞争中立于不败之地，已成为所有企业最为关心的问题。

企业成本会计具有丰富的内涵，它是研究如何对企业的生产经营成本系统地实施预测、决策、控制、核算、分析和考核，以提高经济效益的一门独立的学科。本书对企业成本会计的基本理论作了较为系统的阐述，对工业企业、施工企业、房地产开发企业和商品流通企业的成本核算、成本控制、成本报表的编制和成本分析的一般方法作了较详细的介绍。对于成本的预测、决策、计划等内容，因考虑到与《企业财务管理》、《企业决策会计》和《企业责任会计》等书的分工问题，而没有更多的涉及，使本书的系统性和完整性受到一定的影响。读者可以通过上述几种书的学习，补充相关的知识。

在本书的编写过程中，不论是行文还是设图都着意追求通俗易懂、便于掌握；在章节安排和内容阐述上，力求循序渐进、深入浅出、易于理解。为了便于教学和自学，每章末均附有复习思考题和练习题。

本书可作为高等专科学校财务会计专业学生的教科书，也可作为企业财会人员培训和自学用书，以及企业其他管理人员参考用书。

参加本书编写的有：王保利（第一、二章，第三章第二节）、李伦方（第三章一、三节）、李秀贞（第四章）、沈明（第五章）、孙昌宇（第六、七章）、杨正义（第八章）、陆富彬（第九、十章），最后由王保利同志负责总纂。

由于我们水平所限，加之时间较紧，书中难免有不妥之处，希望专家及同仁批评指正。

编 者

1993年12月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 成本的概念.....	(1)
第二节 成本会计的职能.....	(7)
第三节 成本会计的一般原则.....	(10)
第四节 成本会计的组织.....	(12)
复习思考题.....	(13)
第二章 成本核算的一般原理	(15)
第一节 生产费用要素和产品成本项目.....	(15)
第二节 成本核算的会计科目及一般程序.....	(19)
第三节 生产费用的归集与分配.....	(23)
第四节 生产成本在完工产品与在产品之间的分配.....	(43)
第五节 产品成本计算方法的确定.....	(48)
复习思考题.....	(52)
习题.....	(53)
第三章 成本计算的简单法	(56)
第一节 简单法概述.....	(56)
第二节 简单法应用实例(一).....	(58)
第三节 简单法应用实例(二).....	(68)
复习思考题.....	(79)
习题.....	(79)
第四章 成本计算的分步法	(82)
第一节 分步法概述.....	(82)

第二节 逐步结转分步法.....	(83)
第三节 平行结转分步法.....	(102)
复习思考题.....	(113)
习题.....	(113)

第五章 成本计算的分批法.....(119)

第一节 分批法概述.....	(119)
第二节 分批法的计算程序.....	(121)
第三节 分批法应用实例.....	(123)
复习思考题.....	(133)
习题.....	(133)

第六章 定额法.....(136)

第一节 定额法概述.....	(136)
第二节 定额成本的制定.....	(138)
第三节 差异的核算与处理.....	(146)
第四节 产品实际成本的计算.....	(151)
第五节 定额法应用实例.....	(154)
复习思考题.....	(158)
习题.....	(158)

第七章 标准成本法.....(161)

第一节 标准成本法概述.....	(161)
第二节 标准成本的制定.....	(163)
第三节 差异的计算与分析.....	(169)
第四节 差异的帐务处理和责任归属.....	(179)
第五节 标准成本法应用实例.....	(182)
复习思考题.....	(195)
习题.....	(195)

第八章 工程成本核算.....(197)

第一节 工程成本核算概述	(197)
第二节 工程实际成本的核算	(202)
第三节 房地产开发产品成本的核算	(234)
复习思考题	(244)
习题	(245)

第九章 商品流通成本和费用的核算.....(249)

第一节 商品流通成本和费用概述	(249)
第二节 商品采购成本的核算	(252)
第三节 商品流通费的核算	(265)
复习思考题	(273)
习题	(273)

第十章 成本报表与分析.....(274)

第一节 成本报表与分析概述	(274)
第二节 成本报表的编制	(280)
第三节 成本报表分析	(299)
复习思考题	(320)

第一章 绪 论

内 容 提 要

企业成本会计是研究如何对企业生产经营活动中所发生的各种耗费，有组织地、系统地实施预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等活动的一门科学。本章着重探讨了成本的概念，成本会计的定义及其职能，以及成本会计的组织等内容。

第一节 成本的概念

一、成本的特性

成本是商品经济的产物。在现实经济活动中，成本问题几乎无时不有，无处不在。究竟什么是成本呢？通常认为，成本就是各种耗费的一般形式。应当指出，不同的目的，不同的条件，有着不同的成本，没有一个单一的成本概念能适用于各种场合。

（一）生产性成本的特性

工业、施工、房地产等生产性企业的成本既是一个费用的范畴，又是一个价值的范畴。这类企业是以产品的生产和销售为直接目的的，从费用的角度来说，与产品的生产和销售直接相关的那部分费用就构成了产品成本，或者说，产品成本是指企业在一

定时期内，为生产一定种类、一定数量的产品而发生的那部分生产费用。如果从价值的角度来考察，产品成本是产品价值的一部分。按照马克思的学说，产品价值（ W ）由以下三个部分组成：

（1）生产中已消耗的生产资料的转移价值（ c ）；

（2）劳动者为自己创造的价值（ v ），即活劳动耗费中的必要劳动部分；

（3）劳动者为社会创造的价值（ m ），即活劳动耗费中的剩余劳动部分。

以上内容用公式表示为： $W = c + v + m$ 。而成本的经济内容仅为 $c + v$ 。由于产品的价值是由社会必要劳动时间所决定的，因此， $c + v$ 所表现的是社会平均成本。就个别企业而言，由于客观条件和主观努力程度不同，其产品成本会低于或高于社会平均成本，由此也就会获得较高或较低的盈利，甚至发生亏损。

上述的 $c + v$ 这个成本的经济内涵，只是一种高度的理论抽象，因此，称之为理论成本。在现实的经济活动中，是很难确定纯粹的理论成本的。产品成本的实际内容，一方面要求反映其客观的经济内涵，另一方面又要满足经济体制改革和企业管理等方面的需要，对此，主要是通过“成本开支范围”来加以规定的，把某些不属于 $c + v$ 的内容列入成本，而把某些本属于 $c + v$ 的内容列作其他支出。

（二）流转性成本的特性

流转性成本主要是指商品流通企业在经营活动中的购进商品的采购成本和流通过费用。

纯粹的商品流通企业是从事商品的买卖活动。商品的买卖只会使价值形态发生变化：买，是使价值由货币形态变为商品形态；卖，是使价值由商品形态变为货币形态。由于商品交换只能是等价交换，商品的买卖不会使商品的价值量增加。所以，纯粹的商品流通企业既不创造价值，也不创造剩余价值。但由于专门

从事流通比各个生产企业直接从事流通更节约，故生产性企业愿意以出厂价或批发价形式让出一部分剩余价值，以补偿商品流通企业的纯粹流通费用，并让其获得一定的利润。因此，无论是商品的采购成本，还是各项纯粹的流通费用（期间费用），都只能理解为物化劳动的耗费（c）。

二、成本的分类

（一）现金成本与非现金成本

从现金流量的角度进行考察，企业的各种耗费并非都会影响现金流量的变动，由此，我们可以将成本划分为现金（货币资金）成本和非现金成本两大类。

现金成本是指反映在实际货币资金支出上的耗费。例如劳动保护费、固定资产租赁费、水电费、差旅费、保险费等，都需要用货币资金进行支付。

此外，在企业的经济活动中，还存在着一种不能通过企业的现金流量直接反映出来的成本。例如，由于职工情绪不佳而造成费用的上升；或由于企业生产的产品低劣、服务质量差等，而造成企业的声誉下降，由此要付出一定的代价。我们可称之为精神成本。它虽然不能通过现金流量直接追溯出来，但最终也会通过曲折的途径导致现金流量的减少。遗憾的是，至今尚没有一种恰当的计量方法进行精神成本的计量。

非现金成本是指当某种成本被确认时不必用货币资金支付的成本，例如固定资产折旧费。在购买固定资产时，当然要发生货币资金的支出，由于购买价格被确认为与所购固定资产的价值相等，不会因此造成价值损失，也就没有耗费，无所谓成本问题。可是，当所购固定资产投入使用而发生损耗时，它的价值就会转化为折旧费用，并从使用该固定资产所获得的收入中得以补偿，

折旧费用便转化为成本。但这类成本被确认时，并不表现为货币资金支出的增加。

（二）变动成本与固定成本

根据产品成本与产品产量的关系，可以分为变动成本和固定成本。

变动成本是指随着产品产量的增减而成正比例升降的那部分成本。例如，原材料、燃料、计件工资及提取的职工福利费等。所谓“变动”是就成本总额而言的，从单位成本看，则是相对固定的。假设某企业生产甲产品直接耗用 A 材料为每件 20 元，生产 100 件时直接材料费用总额为 2 000 元；当生产 200 件时，直接材料费用总额则为 4 000 元，但单件产品的材料费用仍为 20 元。

固定成本是指当产品产量在一定幅度内变动时，总额基本上保持不变的那部分成本。例如固定资产的折旧费及修理费，车间管理人员工资、办公费等。所谓“固定”也是就成本总额而言的，如果就单位成本而言，则恰恰相反。假设固定资产折旧费为 6 000 元，产量为 10 000 件时，单位产品成本中的折旧费为 0.60 元，当产量增加到 15 000 件，单位产品成本中的折旧费则为 0.40 元。

把产品成本分为变动成本和固定成本，对于企业寻求降低产品成本的途径和进行成本分析，是非常有用的。变动成本随产品产量变动而变动，单位产品成本中的变动成本都是相等的，因此，要降低变动成本，主要应从降低单位产品的消耗着手。而固定费用则不同，它与产品产量的变动关系不大，从单位成本来说，如果产品产量增加，单位产品成本中的固定成本就会减少；相反，如果产品产量减少，单位产品成本中的固定成本就会增加。可见，在固定成本总额不变的情况下，单位固定成本与产品产量成反比例变化。因此，要降低固定成本，主要应从减少固定成本的绝对额和提高产量入手。

在企业的产品总成本中，除了能够直接确认为变动成本和固

定成本部分的以外，还有一些成本兼具变动成本和固定成本两种性态，我们称这样的成本为混合成本。例如电话费，其月租费用是固定成本，而通话费用则是变动成本。再比如生产设备的维护保养，使生产设备处于完好状态，需要支出一定量的必不可少的费用，这部费用就属于固定费用，生产设备运转以后，还要随运转时数的增加而相应增加其维护保养费用，这部分增加的费用即属变动费用。为了便于成本控制和成本分析，通常需采用一定的方法，将混合成本分解为变动成本和固定成本。

（三）可控成本与不可控成本

成本按其是否可控，分为可控成本和不可控成本。

成本是否可控，并非一个成本项目的固有特性，而必须与具体的责任单位或责任人以及一定的时间相联系。能由一个责任单位（车间、部门、班组等）或责任人所控制，并为其工作的好坏所影响的成本，即属于可控成本；与此相反的成本，就是不可控成本。

区别可控成本与不可控成本，有利于确定各有关部门的成本责任，调动职工的积极性，同时也便于进行成本考核。

（四）实际成本与预计成本

产品成本按其计算的时期不同，可以分为实际成本和预计成本。实际成本是根据生产过程中实际发生的费用计算出来的产品成本。预计成本是产品生产以前预先计算的成本，如定额成本、标准成本、计划成本等。预计成本是成本管理的奋斗目标。区别实际成本和预计成本，主要是为了对成本进行控制。

（五）直接成本与间接成本

成本按照与某种产品的特定关系，分为直接成本和间接成本。直接成本，是指因生产某种或某批产品而发生的，能够根据

费用发生的原始凭证直接记入该产品的成本，如原材料、计件工资等。

间接成本，是指因生产几种或几批产品而共同发生的，无法根据费用的原始凭证直接按产品计入的成本，如制造费用等。对间接成本应选择适当的分配标准和分配方法进行分配后计入产品成本。区别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。

（六）产品制造成本与期间成本

产品制造成本是指企业生产产品过程中实际消耗的 直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用，即前面所说的产品成本。它包括：

1. 直接材料，包括企业生产经营过程中实际消耗的 原材料、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品及其他直接材料；

2. 直接工资，包括企业直接从事产品生产人员的工资、津贴和补贴；

3. 其他直接支出，包括直接从事产品生产人员的职工福利费等；

4. 制造费，包括企业各个生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的管理人员工资、职工福利，生产单位房屋、建筑物、机器设备等的折旧费，租赁费（不包括融资租赁费）、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费，季节性、修理期间的停工损失及其他制造费用。

期间成本，是指不能计入产品制造成本，而应直接体现为当期损益的成本。包括企业生产经营过程中发生的管理费用、财务费用和销售费用。

1. 管理费用，是指企业行政管理部门为管理和组织生产经营

活动而发生的各项费用。具体包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、土地损失补偿费、技术转让费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏帐损失、存货盘亏、毁损和报废(减盘盈),以及其他管理费用。

2. 财务费用,是指企业为筹集资金而发生的各项费用。包括企业生产经营期间发生的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)、金融机构手续费及筹资发生的其他财务费用。

3. 销售费用,是指工业企业在销售产品、自制半成品和提供工业性劳务等过程中发生的各项费用,以及专设销售机构的各项经费。包括由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、委托代销手续费、广告费、展览费、租赁费(不含融资租赁费)和销售服务费;销售部门人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销及其他经费。

房地产开发企业的销售费用是指企业在开发产品销售过程中发生的各项费用。包括产品销售之前的改装修复费用、产品看护费、水电采暖费,产品销售过程中发生的广告费、代销手续费、福利费、业务费等经常费用。

4. 商品流通企业的经营费用,指企业在整个购销环节发生的各种费用。包括由企业负担的运输费、装卸费、整理费、包装费、保险费、展览费、保管费、检验费、中转费、劳务手续费、广告费、商品损耗、进口商品累计佣金、经营人员的工资及福利费等。

第二节 成本会计的职能

一、成本会计的定义

成本会计是社会经济发展过程中逐步发展起来的,它作为一

门独立的学科，形成于十九世纪末和二十世纪初。

在资本主义初期，资本家出于对其经营结果的关心，就试图计算成本。开始只能采用估计的方法，得出一个大概的成本数；随着资本主义的发展，统计方法逐渐被运用于成本计算中，但计算的精确度仍然是比较差的。

十九世纪产业革命以后，企业的数量增多，规模也逐渐扩大，从而出现了竞争，生产成本受到了资本家的重视。为了提高成本计算的精确度，会计人员把成本计算与会计核算结合了起来，便形成了成本会计。不过，这时的成本会计只是财务会计的一个组成部分。因此，早期研究成本的会计学家劳伦斯认为：成本会计就是应用普通会计的原理和原则，系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用，并确定各种产品或劳务的总成本和单位成本，以供工厂管理者决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。

二十世纪初，随着泰勒制度在企业中的广泛实施，“标准成本”、“预算控制”及“差异分析”等与泰勒的科学管理方法直接相关的技术方法开始被引入成本会计，丰富了成本会计的内容，扩大了成本会计的范围，使其逐渐成为一门独立的学科。

进入现代社会，企业的数量迅猛增加，规模越来越大，生产经营也日趋复杂。同时，许多先进的科学技术被用到企业生产上，新产品层出不穷，使企业间的竞争加剧。为了在竞争中立于不败之地，企业领导进一步认识到降低成本的重要性。要想大幅度地降低成本，仅仅限于对生产过程的成本控制是无法做到的，必须从企业生产经营开始之前就进行成本计算，根据市场调查取得的信息资料，以及客户能够接受的价格，来确定产品的目标成本，用目标成本控制产品的设计过程，根据设计的最佳方案计算的作为控制实际成本的标准。在生产过程中，用标准成本（或定额成本）控制生产耗费，通过责任成本核算反映标准成本（或定额成本）的执行情况，并计算出产品的实际成本。现代成

本会计已发展成为一个包括成本预测、决策、控制、核算、分析与考核的信息系统，其中成本核算是成本会计的中心内容。它立足于经营，从核算着手，对产品成本形成的全过程进行控制和核算。

二、成本会计的职能

根据以上对成本会计定义的阐述，结合我国的实际，我们认为成本会主要有下述职能。

（一）成本预测

成本预测，就是以正确的理论为指导，以调查研究和有关数据的分析为基础，运用一定的专门方法对未来成本的水平及其发展变化趋势做出的科学推测。通过成本预测，可以为成本决策提供依据；为成本计划奠定基础；也可以寻求降低成本的途径。

（二）成本决策

成本决策是在预测和分析多个成本方案的基础上，选择最小成本方案的过程。成本决策可分为宏观成本决策和微观成本决策。宏观成本决策主要是研究扩大再生产的投资方向问题；微观成本决策主要是从成本与效益的对比关系出发，在研究多种成本方案的基础上，为企业作出最佳选择。例如合理生产批量的成本决策、零部件自制或外购的成本决策、亏损产品应否停产的成本决策等。成本决策必须抓住企业生产经营活动各个环节存在的问题，找出降低成本的关键，以达到实现目标成本的目的。科学的成本决策，既是制订成本计划的前提，也是提高经济效益的重要手段。

（三）成本计划

企业通过成本预测、决策分析，确定了成本方案以后，为了

实现这一方案目标，就要作出具体安排，编制成本计划。成本计划反映计划期内各种产品的成本水平及为完成生产经营任务所需要的生产费用预算，并提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。只有合理而可行的成本计划，才能确定企业各环节在成本管理工作中的责任，在日常生产经营中控制生产耗费。

（四）成本控制

成本控制主要是指在生产经营过程中，对各种耗费进行指导、限制和监督，使其支出被限定在预先规定的范围之内。成本控制的依据是定额、标准或计划。对于实际成本脱离定额、标准或计划的差异，应加强核算与分析。通过成本控制，能及时揭示存在的问题，防止浪费。

（五）成本核算

成本核算是指对企业生产经营过程中所发生的各种耗费，采用一定的方法，按照一定的对象进行归集与分配，最终计算出各计算对象的总成本和单位成本。成本核算所提供的资料可以反映成本计划的完成情况。成本核算是成本会计的最基本的职能。离开了成本核算，也就谈不上成本会计。

（六）成本分析与考核

成本分析主要是将成本核算提供的资料与目标成本、计划成本、上年成本等进行对比，系统地研究成本变动的原因。通过分析，考核各责任单位和责任人在成本管理工作中的业绩，同时也对整个企业的成本管理工作作出评价。

第三节 成本会计的一般原则

如前所述，成本会计的职能主要包括成本预测、成本决策、

成本控制、成本核算、成本分析与考核等内容。对于成本预测、决策、计划、分析等，一般无共同原则可以遵循，企业可以根据自身的特点和管理的要求组织进行各项工作。因此，这里所说的成本会计原则主要是指成本核算的一般原则。主要有下述几项。

一、成本分期原则

企业的生产经营活动是川流不息地进行的，为了及时取得一定期间的成本资料，以满足成本管理、利润计算以及国家宏观调控等方面的需要，必须对企业的生产经营活动人为地划分为若干个时期，分别核算各期的成本。成本核算的分期，必须与财务会计的分期相一致，起迄时期按照公历日期分为年度、季度和月度，从而保证收入与其相关的成本费用相互配比。

二、权责发生制原则

权责发生制又称应收应付制，它是以应收、应付为标准来确定收入和费用的入帐时间的。对于企业的成本核算而言，本期成本的确定，必须以权责发生制为基础，应由本期成本负担的费用，不管是否支付，都应计入本期的成本；同样，不应由本期成本负担的费用，即使是在本期支付，也不能计入本期的成本。

三、一致性原则

一致性原则，是指成本核算所采用的方法各期必须一致，不能随意变更。这样，可以使各期的成本资料具有可比性。如确有必要变更，应当将变更的情况、变更的原因及其对成本水平和经营成果的影响，在有关报告中说明。

成本核算采用的方法，涉及到诸多方面，如存货的计价、固