



教育部高职高专规划教材
Jiaoyubu Gaozhi Gaozhuan Guihua Jiaocai

成本会计

江希和 主编

高等教育出版社

HIGHER EDUCATION PRESS



教育部高职高专规划教材

成本会计

江希和 主编

高等教育出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/江希和主编. —北京:高等教育出版社,
2001

教育部高职高专规划教材

ISBN 7-04-009853-9

I. 成… II. 江… III. 成本会计-高等学校:技术学
校-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 10539 号

成本会计

江希和 主编

出版发行 高等教育出版社

社 址 北京市东城区沙滩后街 55 号 邮政编码 100009

电 话 010-64054588

传 真 010-64014048

网 址 <http://www.hep.edu.cn>

<http://www.hep.com.cn>

经 销 新华书店北京发行所

排 版 高等教育出版社照排中心

印 刷 北京地质印刷厂

开 本 850 × 1168 1/32

版 次 2001 年 7 月第 1 版

印 张 9.375

印 次 2001 年 7 月第 1 次印刷

字 数 230 000

定 价 9.80 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

出版说明

教材建设工作是整个高职高专教育教学工作中的重要组成部分。改革开放以来,在各级教育行政部门、学校和有关出版社的共同努力下,各地已出版了一批高职高专教育教材。但从整体上看,具有高职高专教育特色的教材极其匮乏,不少院校尚在借用本科或中专教材,教材建设仍落后于高职高专教育的发展需要。为此,1999年教育部组织制定了《高职高专教育基础课程教学基本要求》(以下简称《基本要求》)和《高职高专教育专业人才培养目标及规格》(以下简称《培养规格》),通过推荐、招标及遴选,组织了一批学术水平高、教学经验丰富、实践能力强的教师,成立了“教育部高职高专规划教材”编写队伍,并在有关出版社的积极配合下,推出一批“教育部高职高专规划教材”。

“教育部高职高专规划教材”计划出版500种,用5年左右时间完成。出版后的教材将覆盖高职高专教育的基础课程和主干专业课程。计划先用2~3年的时间,在继承原有高职、高专和成人高等学校教材建设成果的基础上,充分汲取近几年来各类学校在探索培养技术应用型专门人才方面取得的成功经验,解决好新形势下高职高专教育教材的有无问题;然后再用2~3年的时间,在《新世纪高职高专教育人才培养模式和教学内容体系改革与建设项目计划》立项研究的基础上,通过研究、改革和建设,推出一大批教育部高职高专教育教材,从而形成优化配套的高职高专教育教材体系。

“教育部高职高专规划教材”是按照《基本要求》和《培养规格》的要求,充分汲取高职、高专和成人高等学校在探索培养技术应用型专门人才方面取得的成功经验和教学成果编写而成的,适用于高等职业学校、高等专科学校、成人高校及本科院校举办的二级职业技术学院和民办高校使用。

教育部高等教育司

2000年4月3日

前 言

本书是教育部高职高专规划教材，是根据教育部最新制定的《高职高专会计专业人才培养方案》，并吸收实务界的成功经验和教育界的教学成果编写而成。本教材的主要特色是：

1. 在内容规划上，突出了适度新颖、强化基础、多举实例、重在应用、加强实际操作能力培养的要求。表现在理论方面，力求利用成熟的理论或广为会计界接受的观点，努力吸取有关的最新研究成果，且理论深度的把握适当；在成本计算方法、成本核算要求和其它基本技能方面，均以国家最新《会计法》、《企业会计准则》和2001年新发布的全国统一的《企业会计制度》为要求和以会计实务界通用的方法为基点，先从理论上简洁地阐述，然后配以实例循序渐进地加以说明；内容精练，简明易懂，实践性强。

2. 在体系编排上，既体现成本计算程序的顺序，又符合教学规律的要求，还考虑到专科层次不同类别学校的教学需要。本教材体系共分为四大部分：第一部分即第一章为成本会计基础理论部分；第二部分为产品成本核算部分，即第二章至第八章，这一部分是本教材的主体和核心，分别按照产品成本计算程序和成本核算的要求讲述了产品成本各构成要素的核算方法、产品成本的计算方法和报表编制；第三部分是成本管理，即第九章至第十一章，考虑到高职高专教学层次的特点，本部分仅对其一般理论和基本方法进行了简单介绍；第四部分即最后一章为其它行业企业的成本核算，简单介绍了交通运输企业、施工企业和房地产企

业的成本核算特点和方法，以满足不同教学对象的要求。

3. 在练习设计上，不仅每章后附有复习题，更具鲜明特点的是在每章后都另设计有与该章内容密切相关的思考讨论题或决策题，题目内容与实际紧密结合且通俗有趣、重点突出，能激发学生的学习积极性，并使学生在轻松愉快的讨论中掌握主要知识。这开创了同类教材的先例，在其它教材中也是少见的。

本书由南京师范大学江希和同志担任主编，并编写了第一、二、三、四、五、六、七章；福建经济管理干部学院吴其江同志编写第九、十二章；南京师范大学向有才同志编写第八、十、十一章。

本书由南京大学会计系主任杨雄胜教授主审，南京师范大学会计系袁晓舫副教授进行了初审。高等教育出版社付英宝、张雪辉、陈琪琳等同志给予了很多指导和帮助。在此，一并表示由衷的感谢。

本书可作为高等职业学校、高等专科学校、成人高等学校及本科院校举办的二级职业技术学院和民办高校的财经专业成本会计教材，也可作为在职人员培训及经济管理领域工作人员参考用书。

作者

2001年3月

目 录

第一章 总论	(1)
§ 1.1 成本会计对象	(1)
§ 1.2 成本会计的职能和任务	(7)
§ 1.3 成本会计工作的组织	(10)
第二章 产品成本核算概述	(16)
§ 2.1 产品成本核算的原则	(17)
§ 2.2 产品成本核算的要求	(19)
§ 2.3 产品成本核算的基本程序	(27)
§ 2.4 产品成本核算的账户设置及账务处理程序	(29)
第三章 产品成本的构成要素核算	(36)
§ 3.1 材料成本核算	(36)
§ 3.2 外购动力费用核算	(46)
§ 3.3 工资费用核算	(48)
§ 3.4 折旧及其它费用核算	(53)
§ 3.5 辅助生产费用核算	(56)
§ 3.6 制造费用核算	(71)
§ 3.7 生产损失核算	(80)
第四章 产品成本在完工产品与在产品之间的分配	(95)
§ 4.1 在产品核算	(96)
§ 4.2 产品成本在完工产品与在产品之间的分配方法	(99)
第五章 产品成本计算方法概述	(120)
§ 5.1 生产特点与管理要求对产品成本计算方法的影响	(120)
§ 5.2 产品成本的计算方法	(125)
第六章 产品成本计算的基本方法	(131)

§ 6.1 品种法	(131)
§ 6.2 分批法	(142)
§ 6.3 分步法	(151)
第七章 产品成本计算的辅助方法	(179)
§ 7.1 产品成本计算的分类法	(179)
§ 7.2 联产品、副产品、等级品的成本计算方法	(184)
第八章 成本报表	(194)
§ 8.1 成本报表的作用和种类	(194)
§ 8.2 成本报表的编制	(196)
第九章 成本分析	(206)
§ 9.1 成本分析概述	(206)
§ 9.2 成本计划完成情况分析	(210)
§ 9.3 主要产品单位成本分析	(217)
第十章 成本预测、成本决策和成本计划	(225)
§ 10.1 成本预测	(225)
§ 10.2 成本决策	(232)
§ 10.3 成本计划	(244)
第十一章 成本控制和考核	(252)
§ 11.1 成本控制	(252)
§ 11.2 成本考核	(262)
第十二章 其它行业成本核算	(269)
§ 12.1 交通运输企业成本核算	(269)
§ 12.2 施工企业成本核算	(279)
§ 12.3 房地产开发企业成本核算	(284)
参考文献	(289)

第一章

总 论

学习目标 通过本章的学习，掌握成本、成本会计的概念以及成本会计的职能，掌握成本会计的对象，理解成本、费用、支出的关系，了解成本会计的任务；明确成本会计工作的组织内容。

现代社会，企业间竞争异常激烈，优胜劣汰成为必然。作为生产企业来说企业竞争实质上是产品竞争。而决定产品竞争优势的因素很多，如价格、款式、质量和售后服务等，但价格是最重要的一个因素。当企业达到一定的经营管理水平后，产品竞争就是价格竞争。而价格决定于成本。因此，正确核算并加强成本管理成为企业内部管理追求的重要目标。现代成本会计正是适应这种要求而产生和发展的。本章作为全书的总括，主要对成本会计的对象、成本会计的职能和任务进行了阐述，并且还介绍了为完成成本会计任务而建立的组织机构形式。

§ 1.1 成本会计对象

一、成本会计对象

成本是一种耗费。任何行为主体为完成一定的任务，达到特

定的目的，都要发生耗费。譬如国家机关为实现政府职能，学校为完成教学任务，科研单位为取得科研成果，物质生产部门为生产物质产品等，都必然要耗费一定的人力、物力和财力，这些人力、物力和财力的耗费，若用货币形式表现，会计上称为成本。

成本遍及各行各业的各项活动。但这并不意味着所有活动的成本都需要通过会计来核算和考核，这是由活动特点和管理需要决定的。国家机关和全额预算的事业单位在发挥其职能作用过程中，虽然也发生耗费，即发生成本，但这种成本不是靠其自身创造的财富来补偿，而是依靠国家财政预算拨款来补偿的，因而，在管理上并不要求会计核算其成本并进行考核，而仅是通过预算或计划来约束；物质生产部门以及实行企业化管理的事业单位，是实行独立核算、自收自支、自负盈亏的经济实体，它们从事经济活动所发生的耗费则必须通过实现的收入来补偿，而且还要求在补偿后能有盈余，以保证其经济活动的持续进行。这就要求或迫使它们必须对发生的耗费进行核算，以确定补偿耗费的标准和尺度，同时还要对其进行考核，保证以收抵支，且有盈余。成本会计所要研究的成本主要是这类企事业单位所发生的成本，这里又特指具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本，即产品生产成本，而不是一般意义上的广义成本。

物质生产部门制造产品的过程同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程。产品生产所耗费的物化劳动和活劳动的总和构成产品的社会生产耗费。产品的社会生产耗费构成产品的价值。产品的价值无论在何种生产方式下都是由三个部分组成，即物化劳动的转移价值、活劳动中劳动者为自己创造的价值以及劳动者为社会创造的价值。但这个价值中属于企业产品生产成本价值的仅是物化劳动的转移价值和活劳动中劳动者为自己创造的价值。正如卡尔·马克思在《资本论》中指出的“……按照资本主义方式生产的每一个商品的价值，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 $c + v$ 的等价物或补偿价值。……商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价值和所耗用的劳动价格部分，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。”^① 也就是我们通常所说的产品成本。

完整理解产品成本概念必须从耗费和补偿两个角度去考察。从耗费角度看，产品成本是商品生产中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，这是产品成本最基本的经济内涵；从补偿角度看，产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本价格，它是产品成本最直接的表现形式。所以，产品成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

在正常情况下，生产者的生产经营活动是不间断进行的，因此投入产出也就持续不断。但根据会计期间的要求，产品成本的计算并不可能等到全部生产活动结束后才进行。这样由于受期初期末在产品以及预提和待摊等费用的影响，产品成本中就包含了跨期的生产耗费，从而使产品生产者在一定时期的生产耗费并不等于其同一时期的产品成本。只有按照会计分期假设和权责发生制原则要求所确定的应当归属于一定种类和数量产品的生产耗费，即对象化的生产耗费才构成产品成本。为此，通常将产品成本定义为：生产者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。国家统一的《企业会计制度》中简称为：企业为生产产品或提供劳务而发生的各种耗费。

成本会计对象指的是成本会计核算和监督的内容。由于成本会计研究的主要是物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品生产成本，所以，成本会计核算和监督的内容也主要是指产品生

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷，30页，北京，人民出版社，1974。

产成本。要说明的是，在产品生产过程中，除了发生生产耗费外，还会发生筹资支出、管理支出和销售支出，即财务费用、管理费用和销售费用。由于这些费用支出大多按时期发生，难于按产品归集，因此，作为期间费用直接计入当期损益而不作为产品成本的构成内容。但这些费用作为生产者的经营管理费用，与产品生产并不是毫不相干的，而是服务于产品生产的。可以说，没有这些费用支出发生，产品生产就不可能正常产出。因此，为了促使生产者节约这些费用，增加盈利，把它们连同产品成本都列作为成本会计的对象。

由此可见，对于工业生产单位来说，成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管理费用。

成本会计对象不仅包括工业生产企业的产品生产成本和经营管理费用，还包括其它行业企业的成本和经营管理费用，如交通运输企业、施工企业、房地产开发企业等。因为，成本作为经济范畴，遍及各行业企业的经济活动，这些行业企业从事经济活动发生的耗费也就理所当然地成为成本会计对象的内容。

综上所述，成本会计的对象可以概括为：各行业企业的生产经营业务成本和有关的经营管理费用，简称为成本、费用。所以，成本会计实际上是成本、费用会计。

随着商品经济的不断发展，成本概念的内涵和外延处于不断的变化发展之中。如在西方国家流行的成本定义是：成本是指为了一定目的而支付的或应支付的用货币测定的价值牺牲。该定义的外延就相当广泛，远远超出了产品成本概念的范围，除了产品成本，还包括诸如劳务成本、开发成本、质量成本和资金成本等。另外，由于成本的内涵决定了成本应与管理相结合，这也就决定了成本内容必须依从管理的需要而发展。所以，在现代成本会计中，还出现了许多新的成本概念，如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、目标成本、标准成本、可控成本和责任成本等（又称专项成本），从而组成了多元化的成本概念体系。由

此可见，随着成本概念的发展变化，成本会计的对象和成本会计本身也相应地发展变化。现代成本会计对象应包括各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用以及各项专项成本。现代成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专业会计。

二、支出、费用与产品成本之间的关系

由“成本是一种耗费”可见成本与费用的渊源，而费用又与支出有关。因此，要深刻理解成本会计的对象，对支出、费用、成本之间的关系要有明确的认识。下面以工业生产企业为例，简要说明它们之间的联系与区别。

（一）支出

支出是指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。一般而言，企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配性支出五大类。

资本性支出是指该支出的发生不仅与本期收入有关，也与其会计期间的收入有关，而且主要是为以后各期的收入取得而发生的支出。如企业购建的固定资产、无形资产以及递延资产、对外投资等。

收益性支出是指一项支出的发生仅与本期收益的取得有关，因而它直接冲减当期收益，如企业为生产经营而发生的材料、工资等开支。

所得税支出是企业取得经营所得与其它所得的情况下，按国家税法规定向政府缴纳的税金支出。所得税支出作为企业的一项费用也是直接冲减当期收益。

营业外支出是指与企业的生产经营业务没有直接联系的支出，如企业支付的罚款、违约金、赔偿金以及非常损失等。这些支出尽管与企业生产经营活动没有直接联系，但是与其收入的取得还是有关系的，因而也把它作为当期损益的扣减要素。

利润分配性支出指在利润分配环节的开支，如支付股利等。

(二) 费用以及费用与支出的关系

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。具体体现为企业在获取商品销售或劳务提供等收入过程中，对企业拥有或控制的资产的耗费。企业在生产经营活动过程中为获取营业收入需提供商品或劳务，在提供商品或劳务过程中会发生各种耗费，如原材料、动力、机器设备和人工耗费等。这些耗费或为制造产品而发生，或为实现产品销售而发生，或为以后确定的期间取得收入而发生。费用按其同产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用两类。生产费用是指产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现，如直接材料、直接人工和制造费用等耗费，它同产品生产有直接关系；期间费用是指同企业的经营管理活动有密切关系的耗费，它同产品的生产没有直接关系，但与发生的期间配比，作为当期收益的扣减，如销售费用、管理费用和财务费用等。

费用是企业支出的构成部分，在企业支出中凡是同企业的生产经营有关的部分，即可表现或转化为费用，否则，不能列为费用。如企业用于购建固定资产、无形资产、其它资产及购买材料等与生产经营有关的支出，就能表现或转化为费用；而像长期的投资支出、利润分配性支出以及营业外支出等，因同企业的生产经营活动没有直接的关系，因而不能视作费用。

(三) 生产费用与产品成本的关系

生产费用和产品成本是两个既相互联系又相互区别的概念。生产费用按一定的产品加以归集和汇总，就是产品成本。所以，生产费用是产品成本的基础，而产品成本则是对象化的生产费用。但生产费用反映的是某一定时期内发生的费用，而产品成本则是反映某一时期内某种产品所应承担的费用。根据权责发生制原则，企业某一期间发生的生产费用与归属产品的期间并不完全一致，即归属于当期产品成本中的生产费用有一部分是当期发生的，有一部分则可能是以前会计期间发生的；归属于本期发生的

产费用也不一定就归属于当期产品成本，可能会由以后期间的产品来负担。所以，企业某一会计期间实际发生的生产费用总和，不一定等于该期产品成本的总和。

工业企业的支出、费用、产品成本之间的关系如图 1.1 所示。

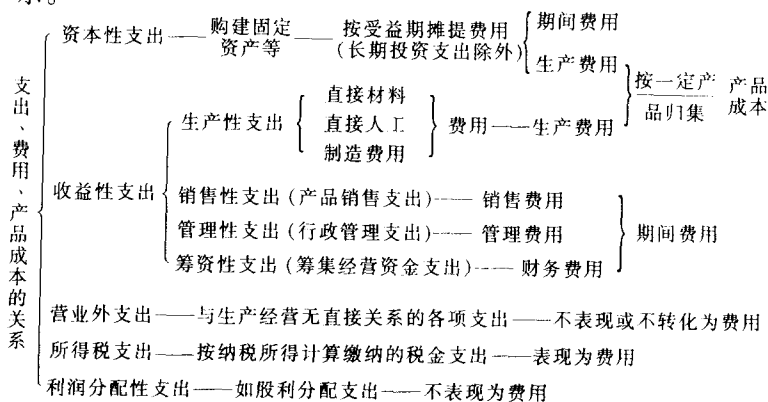


图 1.1 支出、费用与产品成本关系图

§ 1.2 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的功能。成本会计的职能在不同的历史时期体现为不同的内容。最初的成本会计职能仅是成本核算，而且核算的目的仅是为了确定商品的价格和经营盈亏。后来，随着经济的发展，生产复杂程度的增加，对企业的生产经营管理提出了更高要求。“泰勒制度”的产生与推行，使企业生产管理走上了科学管理的道路。这一方面促进了生产的发展，同时也促进了成本会计理论和方法的发展，使成本会计的职能在成本核算的基础上扩大到了成本控制和成本分析。第二次世界大战以后，由于生产和资本日益集中，企业规模越来越大，企

业生产经营更加复杂，产品更新换代的周期大大缩短，市场竞争十分激烈。在这样的经济环境下，要求成本会计必须与管理科学紧密结合，从而使成本会计的职能又增加了预测、决策、计划和考核等方面内容。因此，现代成本会计的职能包括成本核算、成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核等 7 项职能。

(一) 成本核算

成本核算是根据一定的成本计算对象，采用适当的成本计算方法，按规定的成本项目，通过各费用要素的归集和分配，计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产经营过程中发生的生产耗费进行如实反映的过程，也是进行反馈和控制的过程。通过成本核算可以反映成本计划完成情况，并为进行成本预测、编制下期成本计划提供可靠的资料，同时也为以后的成本分析和成本考核提供必要的依据。

(二) 成本分析

成本分析是利用成本核算等资料与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进成本以及国内外同类产品先进成本进行比较，用以揭示产品成本差异并分析产生差异的原因，以便采取相应措施，改进管理，降低耗费，提高经济效益。

(三) 成本预测

成本预测是指根据成本的有关数据，以及可能发生的企业内外环境变化和可能采取的各项措施，运用一定的技术方法对未来的成本水平及其发展趋势所作出的科学估计。通过成本预测，可以减少生产经营管理的盲目性，提高成本管理的科学性与预见性。

(四) 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上，根据其它有关资料，在若干个与生产经营和成本有关的方案中，选择最优方案以确定目标成本。作出最优化的成本决策是编制成本计划的前提，也是提高经济效益的途径。

（五）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，具体规定出在计划期内为完成规定的任务所应达到的水平，并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。成本计划是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

（六）成本控制

成本控制是根据成本计划，对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素进行限制与监督，使之能按预定的计划进行的一种管理活动。通过成本控制可以保证成本目标的实现。成本控制包括事前控制和事中控制。

（七）成本考核

成本考核是定期对成本计划及其有关指标实际完成情况进行总结和评价，以监督和促使企业加强成本管理责任制，履行经济责任，提高成本管理水平。成本考核一般与奖惩制度结合，以调动各责任人努力完成目标成本的积极性。

成本会计的各项职能是相互联系、相互依存的。成本预测是成本决策的前提，成本决策是成本预测的结果；成本计划是成本决策所确定目标的具体化；成本控制是对成本计划实施进行的监督；成本核算是成本计划是否完成的检验；成本分析是对计划完成与否的原因进行的检查；成本考核则是实现成本计划的重要手段。这七项职能中，成本核算是基础，没有成本核算，其它各项职能都无法进行。

上述成本会计的职能，也当作为成本会计的具体内容。其中只对生产经营业务成本和经营管理费用进行成本核算和分析的成本会计是狭义的成本会计；而对生产经营业务成本、经营管理费用和专项成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的成本会计是现代的广义的成本会计。本教材以狭义成本会计为主，并对狭义成本会计以外的内容也作了简单的阐述，这主要是从成本会计完整性考虑的。但又考虑到与财务管理、管理会计的