



财政部“十五”规划教材  
全国高职高专院校财经类专业教材

# 成本会计 教程

---

鲁亮升 主编



经济科学出版社

财政部“十五”规划教材  
全国高职高专院校财经类专业教材

# 成本会计教程

鲁亮升 主编

经济科学出版社

责任编辑：王长廷  
责任校对：马金玉  
版式设计：代小卫  
技术编辑：李长建

## 成本会计教程

鲁亮升 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www.esp.com.cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@esp.com.cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天宇星印刷厂印刷

新路装订厂装订

850×1168 32 开 12.5 印张 300000 字

2001 年 7 月第一版 2001 年 7 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 7-5058-2545-3/F·1937 定价：19.50 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅,我们同意作为全国高职高专院校财经类专业教材出版。书中不足之处,请读者批评指正。

**财政部教材编审委员会**

2001年5月15日

# 编写说明

本书是根据财政部“十五”教材建设规划的要求，由财政部教材编审委员会组织编写的，作为全国高职高专院校财经类专业教材。

本书根据我国颁布的《企业会计准则》和《企业会计制度》，结合我国会计改革的实践和会计教学经验，阐述了成本会计的基本理论和基本方法，具有较强的理论性和实践性。

本书由湖南财经高等专科学校鲁亮升担任主编，负责拟定全书提纲和第三、第六、第十一章的编写，并对全书进行了修改和总纂；湖北财经高等专科学校冯浩编写了第一、第二章；山西财税高等专科学校王剑英编写了第四、第五章；南京经济学院成骏编写了第七、第八章；江苏淮阴财校蒋超五编写了第九、第十章。本书经财政部教材编审委员会财会专业编审组专家审定（主审李道刚）并提出许多宝贵意见，在此深表感谢。

由于作者水平有限，书中不足之处恳请读者批评指正。

编者

2001年4月

# 目 录

---

|                                    |       |
|------------------------------------|-------|
| <b>第一章 总论</b> .....                | ( 1 ) |
| 第一节 成本的意义 .....                    | ( 1 ) |
| 第二节 成本会计的涵义和内容 .....               | (10)  |
| 第三节 成本会计工作的组织 .....                | (16)  |
| <b>第二章 成本核算的基本要求和一般程序</b> .....    | (21)  |
| 第一节 成本核算的基本要求 .....                | (21)  |
| 第二节 成本核算的一般程序 .....                | (25)  |
| 第三节 产品成本核算方法的确定 .....              | (31)  |
| <b>第三章 工业企业生产费用的归集和分配</b> .....    | (37)  |
| 第一节 生产费用的总分类核算 .....               | (37)  |
| 第二节 直接材料费用的归集和分配 .....             | (45)  |
| 第三节 直接人工费用的归集和分配 .....             | (57)  |
| 第四节 制造费用的归集和分配 .....               | (63)  |
| 第五节 损失性费用的归集和分配 .....              | (79)  |
| 第六节 辅助生产费用的归集和分配 .....             | (91)  |
| 第七节 生产费用在完工产品和期末在产品<br>之间的分配 ..... | (105) |
| <b>第四章 工业企业产品成本核算的品种法</b> .....    | (127) |
| 第一节 品种法概述 .....                    | (127) |
| 第二节 品种法举例 .....                    | (130) |
| <b>第五章 工业企业产品成本核算的分批法</b> .....    | (143) |

|             |                              |              |
|-------------|------------------------------|--------------|
| 第一节         | 分批法概述 .....                  | (143)        |
| 第二节         | 分批法举例 .....                  | (145)        |
| <b>第六章</b>  | <b>工业企业产品成本核算的分步法 .....</b>  | <b>(155)</b> |
| 第一节         | 分步法概述 .....                  | (155)        |
| 第二节         | 逐步结转分步法举例 .....              | (163)        |
| 第三节         | 平行结转分步法举例 .....              | (182)        |
| <b>第七章</b>  | <b>工业企业产品成本核算的其他方法 .....</b> | <b>(194)</b> |
| 第一节         | 产品成本核算的分类法 .....             | (194)        |
| 第二节         | 产品成本核算的定额法 .....             | (200)        |
| 第三节         | 联产品、副产品的成本核算 .....           | (210)        |
| <b>第八章</b>  | <b>其他行业成本核算的特点 .....</b>     | <b>(218)</b> |
| 第一节         | 交通运输业成本核算的特点 .....           | (218)        |
| 第二节         | 施工企业成本核算的特点 .....            | (232)        |
| 第三节         | 房地产开发企业成本核算的特点 .....         | (236)        |
| <b>第九章</b>  | <b>成本预测、成本决策和成本计划 .....</b>  | <b>(241)</b> |
| 第一节         | 成本预测 .....                   | (241)        |
| 第二节         | 成本决策 .....                   | (261)        |
| 第三节         | 成本计划 .....                   | (283)        |
| <b>第十章</b>  | <b>成本控制和成本考核 .....</b>       | <b>(298)</b> |
| 第一节         | 成本控制 .....                   | (298)        |
| 第二节         | 成本考核 .....                   | (316)        |
| <b>第十一章</b> | <b>成本报表和成本分析 .....</b>       | <b>(325)</b> |
| 第一节         | 成本报表 .....                   | (325)        |
| 第二节         | 成本分析 .....                   | (351)        |

# 第一章 总 论

**教学目的和要求** 本章要求理解和掌握成本的概念，掌握费用的分类，了解成本的作用。掌握成本会计的涵义和内容，了解成本会计工作的组织，了解成本会计法规和基础工作制度。本章重点是成本的概念、生产费用的分类和成本会计的内容；难点是生产费用的分类。

## 第一节 成本的意义

### 一、成本的概念

成本是商品生产发展到一定阶段的产物。它是商品生产过程中所耗费或支出的部分活劳动和物化劳动的货币表现。成本这种耗费或支出是相对于“主体”而言的，它必须明确是属于谁的耗费或支出，因此，成本是对象化了的费用或取得资源的代价。

在资本主义之前，小商品生产者为了维持再生产，也要考虑物化劳动消耗的补偿，但对于活劳动的消耗并不十分注意，他们经常把个人消耗压到身体最低限度的需要来维持简单再生产，所以缺乏明确的、完整的成本概念。商品生产发展到一定阶段后，成本概念才逐步完整起来。

马克思科学地分析了资本主义商品生产后指出：商品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成的。他说：“按照资本主义方式生产的每一个商品  $W$  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，只是一个在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。”<sup>①</sup> 马克思的这段话包括两层含义：第一，从耗费角度指明了成本的经济内容是  $C + V$ ，并且进一步指出由于  $C + V$  的价值无法计量，因此人们能够计量和把握的成本，实际上是成本的价格；第二，从补偿角度，指明了成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西，实际上是说明了成本对于再生产的作用。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度，如果成本不能全部得到补偿，则企业简单再生产就无法进行。马克思对于成本的考察，既看到耗费，又重视补偿，这是对成本概念完整的理解。在资本主义商品生产条件下，耗费和补偿是对立统一的，任何耗费总是个别生产者的事。而补偿则是社会的过程。生产中耗费要求补偿和流通中能否补偿是两码事。这就迫使资本家不得不重视成本，努力加强管理，力求以较少的耗费来寻求补偿，并获取尽可能多的利润。

在任何社会制度下，生产商品都要耗费一定数量的劳动，生产某种商品所需要耗费的社会劳动，就叫社会生产费用，它构成这种商品的价值。社会生产费用在各种社会制度下都客观存在，但社会主义社会的社会生产费用同其他社会形态的社会生产费用在作用上是不同的，因为只有社会主义社会才会存在以整个社会为主体这样一种生产关系，社会生产费用才成为研究商品生产成本的根本出发点。社会主义国有企业在研究成本问题时，首先不能忘记社会利益。但同时，它又是自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，因此，它不可能不考虑本企业成本的耗费和补

---

<sup>①</sup> 马克思：《资本论》第三卷，人民出版社 1976 年版，第 30 页。

偿，企业要在不违背整体利益的前提下，努力降低成本，提高经济效益，使国有资产得以持续增值。

在社会主义市场经济条件下，商品的价值、价格和成本的关系如图 1-1 所示。

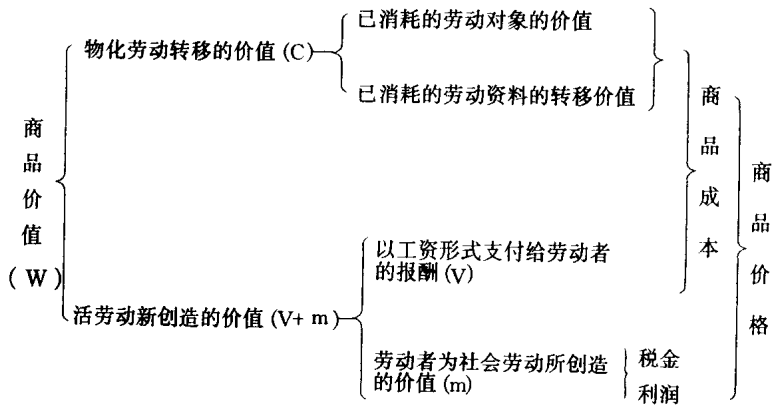


图 1-1 商品价值、价格、成本关系图

图 1-1 中，应注意以下几点：（1）商品价值决定于生产该种商品耗费的社会必要劳动量，而商品成本则决定于生产该种商品的个别劳动耗费。如果个别企业产品耗费的劳动时间，小于社会必要劳动时间，那么，企业就会增加盈利。反之，则企业的利润就会减少。（2）已消耗的劳动对象价值、已消耗的劳动资料的转移价值和以工资形式支付给劳动者的报酬都是按照一定的价值标准计算的，它们只是相对地反映了劳动对象耗费的價值、劳动资料转移的价值和必要劳动所创造的价值。（3）劳动者为社会劳动所创造的价值在难以直接计量的条件下，它是根据商品价格与商品成本的差额确定的。

在实际工作中，为了促使企业厉行节约，减少生产损失，加强企业的经济责任，对于一些并不形成商品价值的损失性支出

(如工业企业的废品损失、停工损失等),也列入商品成本之内。此外,企业为销售产品而发生的销售费用,为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多数情况下是按时期发生,难以按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理。因此,实际工作中的商品成本,是指商品的生产成本,亦称制造成本,而不是指商品所耗费的全部成本。这说明,商品成本的实际内容,一方面要求反映成本的客观经济内容;另一方面又要体现国家方针政策和企业成本管理的要求。也就是说理论成本和实际成本并不完全一致。

为了统一成本所包含的内容,使各企业列入成本的各种支出项目和内容保持一致,便于进行成本评比、分析,限制企业的成本开支权限,挖掘降低成本的潜力,防止乱挤乱摊成本,避免分散资金,保证国家能够集中必要的资金,正确计算利润和交纳税金,国家统一会计制度具体规定了企业的成本开支范围,并作为成本管理的依据。当然,根据不同时期经济管理要求的不同,国家规定的成本开支范围也会适当地调整。

总之,社会主义市场经济体制下成本的内涵和外延都在发展之中。它为开展成本研究,提高经济效益,开辟了崭新的途径。

## 二、生产费用的分类

为了正确计算产品成本,客观地考核和分析生产费用的发生情况,生产费用可以按以下标准分类。

### (一)按费用要素(费用的经济内容)分类

费用要素是指生产费用的构成要素,也就是生产经营费用按其经济内容进行的分类。工业生产的生产经营费用按其经济内容,可以分为10个费用要素。如图1-2所示。

|                            |          |                                                            |
|----------------------------|----------|------------------------------------------------------------|
| 生<br>产<br>经<br>营<br>费<br>用 | 外购材料     | 指企业为进行生产经营活动而耗费的一切由外部购入的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。 |
|                            | 外购燃料     | 指企业为进行生产经营活动而耗用的一切由外部购入的各种燃料。                              |
|                            | 外购动力     | 指企业为进行生产经营活动而耗用的一切由外部购入的各种动力。                              |
|                            | 工资       | 指企业为进行生产经营活动而发生的职工工资。                                      |
|                            | 提取的应付福利费 | 指企业根据规定按工资总额一定比例计提的应付职工福利费。                                |
|                            | 折旧费      | 指企业按照规定方法计提的固定资产折旧费用。                                      |
|                            | 修理费      | 指企业为修理固定资产而发生的修理费用。                                        |
|                            | 利息支出     | 指企业为借入生产经营资金而发生的利息支出（扣除利息收入）。                              |
|                            | 税金       | 指企业发生的应交房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等。                              |
|                            | 其他支出     | 指不属于以上各要素的费用支出，如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费、保险费等。                    |

图 1-2 按费用要素分类图

各种生产经营费用，按照经济内容的要素加以反映，便于考察生产经营费用中物化劳动消耗和活劳动消耗情况，揭示企业发生了哪些费用开支，从而为企业计算工业增加值指标提供依据。但却不能反映生产经营费用的用途和发生地点，不能确定费用支出和各种产品之间的关系，不便于分析成本升降的原因以及费用支出是否节约、是否合理。因此，还必须按其用途加以归类。

## （二）按费用用途分类

费用按其经济用途分类，首先应分为生产经营管理费用和非生产经营管理费用。生产经营管理费用还应分为计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的经营管理费用。

计入产品成本的生产费用在生产过程中的用途也各不相同，有的直接用于产品生产，有的间接用于产品生产。为了具体地反

映计入产品成本的生产费用的各种用途，还应进一步划分为若干个项目，即产品生产成本项目，简称成本项目（见图 1-3）。

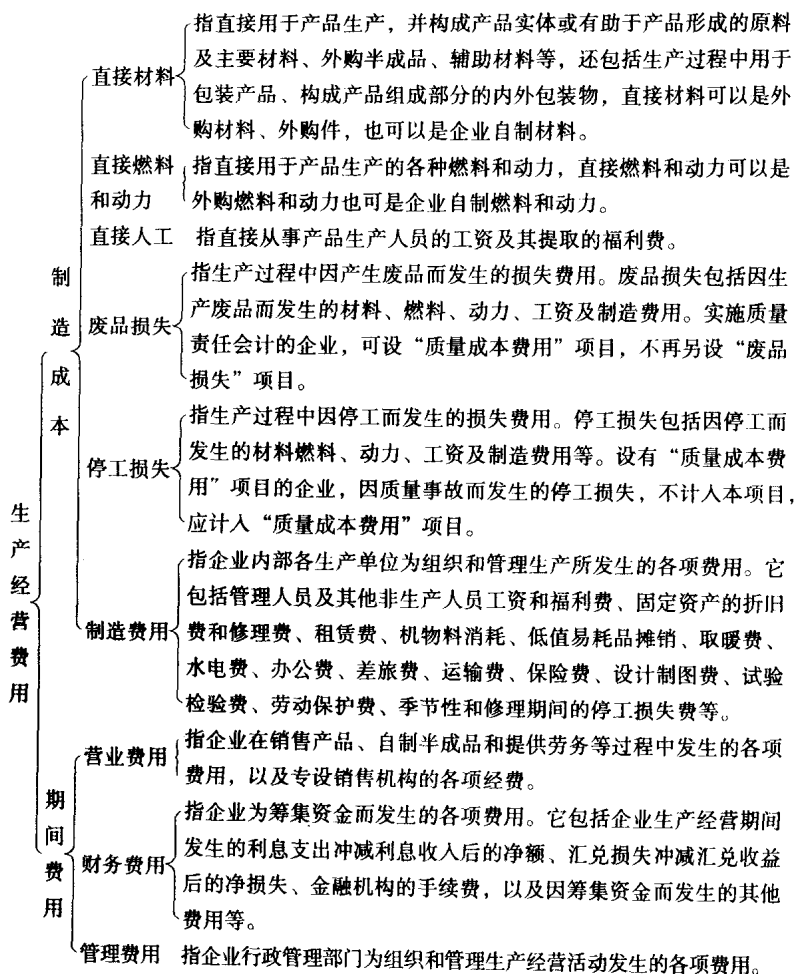


图 1-3 按费用用途分类图

上述按生产经营费用的用途加以归类反映，可以划清产品制造成本和期间费用的界限；企业按照其生产的特点和成本管理的

要求设置成本项目，可以反映成本结构，考核各项消耗定额、费用标准、费用预算、成本计划的执行情况，分析费用支出是否节约合理，便于企业采取有效措施，挖掘降低成本的潜力。

成本的经济内容，按用途加以归类反映，是会计核算配比原则的要求。按配比原则要求，与销售收入相配比的生产经营费用，区分为产品制造成本和期间费用。列入当期损益的产品制造成本，只能是当期实现销售收入即销售了的产品制造成本；列入当期损益的期间费用，只能是当期发生的全部期间费用。前者，符合直接配比原则；后者，符合期间（或间接）配比原则。

### （三）费用的其他分类方法

#### 1. 生产经营费用按照计入产品成本的方法分类

按照计入产品成本的方法划分，生产经营费用可以分为直接计入费用和间接计入费用。

直接计入费用是指为生产某种产品而发生的费用，在计算产品成本时，可根据费用发生的原始凭证直接计入该种产品成本，如直接用于某种产品生产的原材料、生产工人的计件工资等，就可以根据领料单和有关工资凭证直接计入该种产品成本。间接计入费用是指几种产品共同发生的费用，这种费用无法根据费用发生的原始凭证直接计入各该种产品成本，需要采用适当的方法在几种产品之间进行分配。

将生产经营费用划分为直接计入费用和间接计入费用，对于正确计算产品成本有重要作用。凡是直接计入费用必须根据费用的原始凭证直接计入产品成本，间接计入费用要选择合适的分配方法分配计入产品成本。分配方法选择是否妥当，直接影响成本核算的正确性，这是成本核算中的一个重要问题。

#### 2. 生产经营费用按照与产品产量的关系分类

生产经营费用按照与产品产量的关系可分为变动费用和固定

费用两种。

变动费用是指费用总额随着产品产量（或业务量）的变动而成正比例变动的费用。若就单位产品成本而言，则是固定的，无论产量（或业务量）如何变动，每一单位产品应包含的这类费用不变。如原材料及主要材料费用、生产工人计件工资等。

固定费用是指在一定产量（或业务量）范围内，费用总额不随产品产量（或业务量）的变动而变动相对固定的费用。若就单位产品成本而言，这一类费用则是变动的，随着产量（或业务量）的增加，每一单位产品应负担的费用数额将随之减少。

区分固定费用与变动费用，是为了研究费用与产量的依存关系，寻找降低成本的途径。

### 3. 按费用与生产工艺的关系分类

按费用与生产工艺的关系，生产经营费用可以分为基本费用与一般费用。

基本费用是指由于生产工艺本身引起的各种费用，如工艺技术过程用原材料、辅助材料、燃料和动力、生产工人工资及提取的福利等。

一般费用是企业内部各生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用。

划分基本费用与一般费用，有助于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。

## 三、成本的作用

### （一）成本是企业补偿生产耗费的尺度

成本是以货币形式对生产耗费进行计量，并为企业的简单再生产提出资金补偿的标准。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费，企业的简单再生产才能顺利进行，否则，企业就无

法保持原有的生产规模。同时补偿份额的大小对企业以及整个社会都有重要的现实经济意义。在价格不变的情况下，成本越低，企业的纯收入就越多，企业为自身发展及社会创造的财富就越多。反之，用于补偿的份额增大，企业的纯收入就减少，甚至产生亏损。这样，企业不仅不能为社会提供财富，还会影响企业自身的生存和发展。

但是还要看到，上述成本只是成本价格。在市场经济条件下，由于价格是价值的货币表现，价格总是围绕着价值上下波动，经常发生背离。因此，成本价格作为补偿价值的货币表现，与其补偿价值也会不一致。如：材料费用并非所费材料的价值，而是它的价格，在物价不变的情况下，其价格与价值一致，在物价发生较大变化尤其是上涨时，按成本价格确定的补偿量，与价值的补偿就会产生较大的差异，出现补偿不足的现象。同时，会计上还有一些无法精确计算的因素使成本价格同客观上的补偿价值发生背离。如：固定资产磨损价值的计算带有很大的主观性，也使得成本中固定资产折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。所以，产品价值中的补偿价值只构成产品成本的基础，补偿价值与补偿价值的货币表现在量上也允许发生差异。认识到这一点，对理解成本作为生产耗费的补偿尺度，并正确计量企业盈利，有重要意义。

## （二）成本可以综合反映企业的工作质量

成本同企业生产经营各个方面的工作质量和效果有着内在的联系。如：劳动生产率的高低、固定资产的利用程度、原材料的使用是否合理、产品产量的变动、产品质量的好坏、企业经营管理水平等诸多因素都能通过成本直接或间接地反映出来。因此，成本又是反映企业工作质量的综合性指标。



### **(三) 成本是制定产品价格的重要依据**

价格是价值的货币表现。因此，产品价格的确定以价值作为基础。由于目前人们还无法计算产品的价值，但却有可能比较准确地计算产品成本，即计算出产品价值中的  $C + V$ ，所以成本可以作为制定价格的参考。在市场经济条件下，价格往往是同各个部门的平均成本再加上平均利润构成的。

### **(四) 成本是企业竞争的主要手段**

在市场经济条件下企业的竞争主要是价格与质量的竞争，而价格的竞争归根到底是成本的竞争，只有成本低才能售价低，并有盈利。因此，成本是企业竞争的重要手段。企业效益高低，竞争能力强弱，在很大程度上取决于其成本的高低。若一个企业的个别成本能低于社会的平均成本，该企业在竞争中就占有较大的优势。因此，成本的竞争将日益成为企业竞争的重要手段。

### **(五) 成本可以为企业经营决策提供重要数据**

现代企业中，成本愈来愈成为企业管理者进行投资决策、技术决策和经营决策的重要数据，如运用增量成本的数据，可为企业扩大产量、增加品种、选择加工方式等提供决策依据。

## **第二节 成本会计的涵义和内容**

### **一、成本会计的涵义**

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则，采用专门方法对企业各项费用的发生和生产经营成本（产品制造成本）的形成进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一种管理活