

★ 服务热线: 400-615-1233
★ 配套精品教学资料包
★ www.huatengedu.com.cn

高等职业教育大数据与会计系列教材
工学结合、校企合作系列新形态教材

高等职业教育大数据与会计系列教材
工学结合、校企合作系列新形态教材

成本会计(第2版)

贾成海 编著

北京邮电大学出版社



(第2版)
成本会计

贾成海 编著

成本会计(第2版)
CHENGBEN KUAIJI

策划编辑: 张海红
责任编辑: 张海红
封面设计: 刘文东

ISBN 978-7-5635-7114-7



9 787563 571147

定价: 56.00元



北京邮电大学出版社
www.buptpress.com

高等职业教育大数据与会计系列教材

工学结合、校企合作系列新形态教材

(第2版)

成本会计

贾成海
编著



北京邮电大学出版社
www.buptpress.com

内 容 简 介

本书共分为九章,分别为成本会计总论、产品成本核算基础、构成产品成本的要素费用核算、构成产品成本的综合费用核算、产品基本生产成本的核算、产品成本核算方法认知、产品成本核算的基本方法、产品成本核算的辅助方法、成本报表的编制与分析。

本书既可作为高等职业院校财经类专业的教材,又可作为广大财会工作者及各类经济管理人员工作、进修和参加职称考试的参考书、工具书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 贾成海编著. -- 2 版. -- 北京: 北京邮电大学出版社, 2023. 12(2024. 12 重印)

ISBN 978-7-5635-7114-7

I. ①成… II. ①贾… III. ①成本会计—教材 IV. ①F234. 2

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 247108 号

策划编辑: 张海红 责任编辑: 张海红 封面设计: 刘文东

出版发行: 北京邮电大学出版社

社 址: 北京市海淀区西土城路 10 号

邮政编码: 100876

发 行 部: 电话: 010-62282185 传真: 010-62283578

E-mail: publish@bupt. edu. cn

经 销: 各地新华书店

印 刷: 三河市龙大印装有限公司

开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16

印 张: 19.75 插页 1

字 数: 409 千字

版 次: 2013 年 4 月第 1 版 2023 年 12 月第 2 版

印 次: 2024 年 12 月第 2 次印刷

ISBN 978-7-5635-7114-7

定 价: 56.00 元

· 如有印装质量问题,请与北京邮电大学出版社发行部联系 ·

服务电话: 400-615-1233

第2版前言

党的二十大报告指出，我们要坚持教育优先发展、科技自立自强、人才引领驱动，加快建设教育强国、科技强国、人才强国，坚持为党育人、为国育才，全面提高人才自主培养质量。本书以党的二十大精神为指引，在《成本会计》第一版的基础上修订而成。

《成本会计》第一版自2013年4月出版以来，先后重印了10次，在我国高等职业教育的教学实践中取得了较好的效果。随着我国成本会计的发展和高等职业教育改革的深化，成本会计理论与实务的一些内容需要适时修订。本次修订的主要内容如下。

(1) 为突出课程思政，在原书各章学习目标部分的内容中新增与思政素养有关的目标。

(2) 为更好地适应教与学的需要，按照《企业产品成本核算制度（试行）》对书中相关内容进行了全面修订，其中，对第五章、第七章、第八章和第九章的内容进行了重新编写。

(3) 对原书各章思考与练习部分的内容进行了补充，配备详细的答案解析，将其汇总并单独出版为《成本会计（第2版）同步训练》。

《成本会计（第2版）》和《成本会计（第2版）同步训练》内容新颖，突出职业性和可操作性，更加注重科学性、规范性、先进性，并具有结构严谨、说理浅显、例题较多、通俗易懂、便于自学的特点。

本书是安徽省高等学校质量工程高水平高职教材建设项目“成本会计”的建设成果，由安徽商贸职业技术学院贾成海编著。本书在修订过程中得到了有关部门，相关院校领导、专家和教师们的支持和帮助，同时也得到了奇瑞新能源汽车股份有限公司仇文强、芜湖三联锻造股份有限公司杨成、安徽新中天会计师事务所有限公司钱毅和北京邮电大学出版社的大力支持，在此一并表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，书中难免存在不妥之处，恳请广大读者批评指正。

编者

第1版前言

市场经济越发展，成本会计越重要。成本会计已经被确定为普通高等本科院校和普通高职高专院校的财经类专业的必修课程，成本会计的知识和技能已经成为广大财会工作者开展职业工作的平台。但是，长期以来，我国高等职业教育的成本会计教材过多地体现了高等性，没有表达出高等职业教育的职业性，导致贴合我国高等职业教育特色的成本会计教材“一本难求”。本书是在充分吸收高等职业教育课程教学改革成果的基础上，以就业为导向，以提高学生的实践能力、创新能力、就业能力和创业能力为目标，确定编写内容的。本书具有以下主要特点。

（1）体例科学。本书内容在简述“必需、够用”的基本理论知识的同时，以工业制造业企业发生的交易或事项资料为载体，重点突出成本会计岗位的实践操作技能的培养和提高，强调成本会计的“核算依据”和“业务流程”，即针对成本会计工作过程的实践情况安排编写内容，除第一、第二、第六、第九章以外，其余各章均按“会计凭证——成本、费用明细账”的体例进行设计，思路清晰，层层展开，避免含沙射影、断章取义，确保实践岗位技能的培养和提高，以达到“零距离上岗”的效果。

（2）内容新颖。本书紧跟《企业产品成本核算制度（试行）》改革的步伐，牢固把握成本会计岗位工作流程的实践情况，推陈出新，对我国工业制造业企业产品成本核算进行创新研究，并力求做到规范、科学。编者深信本书的多处“匠心”，对提高读者的实践能力、创新能力大有裨益。

（3）案例经典。本书不仅在行文上做到条理清晰、深入浅出，而且在仿真案例的设计上做到通俗易懂、便于自学。无论是构成产品成本生产费用的横向核算还是构成产品成本生产费用的纵向核算，无论是产品成本核算的基本方法还是产品成本核算的辅助方法，无论是产品成本的核算还是产品成本的分析，无论是正文还是思考与练习，编者在进行案例设计时，始终遵循“一案观止”原则，即将大量而又复杂的问题通过设计一个综合案例来解决。



本书的学时分配情况如下表所示。

学习内容	总学时	学时分配	
		理 论	实 践
总论	4	4	0
产品成本核算概述	2	2	0
构成产品成本的要素费用核算	8	6	2
构成产品成本的综合费用核算	10	6	4
基本生产成本的核算	8	6	2
产品成本计算方法概述	2	2	0
产品成本计算的基本方法	16	10	6
产品成本计算的辅助方法	10	6	4
成本报表的编制与分析	8	5	3
合计	68	47	21

本书由安徽商贸职业技术学院贾成海编著。为方便教与学，突出重点、难点，本书各章还配有学习目标、引导语、本章小结和思考与练习。特别是配套的思考与练习，能帮助读者温故并且提高对成本会计知识的掌握度和对实践技能的熟练度。本书在编写过程中得到了北京邮电大学出版社的大力支持，在此一并表示衷心的感谢。

编者在撰写过程中虽做了力所能及的努力，但书中不妥、疏漏之处在所难免，恳请同行专家和广大读者批评、指正。

编 者



目 录

第一章	成本会计总论	1
	学习目标	1
	引言导读	1
	第一节 成本认知	1
	第二节 成本会计认知	5
	第三节 成本会计与财务会计、管理会计的关系	11
	第四节 成本会计工作的组织	13
	本章小结	15
第二章	产品成本核算基础	16
	学习目标	16
	引言导读	16
	第一节 产品成本核算的基本要求	16
	第二节 产品成本核算的基本程序	27
	第三节 产品成本核算的账户设置	28
	第四节 产品成本核算的账务处理	35
	本章小结	37
第三章	构成产品成本的要素费用核算	38
	学习目标	38
	引言导读	38
	第一节 构成产品成本的要素费用核算认知	38



第二节	构成产品成本的材料费用核算	40
第三节	构成产品成本的外购动力费用核算	62
第四节	构成产品成本的职工薪酬费用核算	66
第五节	构成产品成本的折旧及其他费用核算	76
	本章小结	82
第四章	构成产品成本的综合费用核算	83
	学习目标	83
	引言导读	83
第一节	构成产品成本的辅助生产费用核算	83
第二节	构成产品成本的制造费用核算	104
第三节	构成产品成本的生产损失核算	113
	本章小结	124
第五章	产品基本生产成本的核算	125
	学习目标	125
	引言导读	125
第一节	产品基本生产成本的归集	125
第二节	在产品数量的核算	128
第三节	产品基本生产成本的分配	132
	本章小结	151
第六章	产品成本核算方法认知	152
	学习目标	152
	引言导读	152
第一节	产品成本核算方法的影响因素	152
第二节	产品成本核算方法的确定	156
	本章小结	159



第七章	产品成本核算的基本方法	160
	学习目标	160
	引言导读	160
	第一节 产品成本核算的品种法.....	160
	第二节 产品成本核算的分批法.....	181
	第三节 产品成本核算的分步法.....	200
	本章小结	233
第八章	产品成本核算的辅助方法	234
	学习目标	234
	引言导读	234
	第一节 产品成本核算的分类法.....	234
	第二节 产品成本核算的定额法.....	261
	本章小结	276
第九章	成本报表的编制与分析	277
	学习目标	277
	引言导读	277
	第一节 成本报表概述	277
	第二节 成本报表的编制	279
	第三节 成本报表的分析	289
	本章小结	307
	参考文献	308





第一章 成本会计总论



学习目标

- ◎ 理解成本的定义与作用。
- ◎ 了解成本会计的产生与发展。
- ◎ 掌握成本会计的对象与职能。
- ◎ 理解成本会计与财务会计的关系。
- ◎ 理解成本会计与管理会计的关系。
- ◎ 了解成本会计工作的组织。
- ◎ 培养成本会计制度自信。



引言导读

在市场经济中，企业是一个依法设立、自主经营、自负盈亏、照章纳税的经济组织。盈利是企业赖以生存和发展的基础。成本是影响企业盈利的一个重要因素，也是企业内外利益相关者十分关切和重视的一个问题。如何向各利益相关者提供相关的成本信息已经成为现代企业会计的重要议题。而要收集企业发生的成本数据并对其进行加工，以便向各利益相关者提供有用的成本信息，成本会计责无旁贷。本章作为成本会计总论，主要阐述现代成本会计的一些基本定义和基本理论。

第一节

成本认知

在学习成本会计的基本定义之前，先学习成本的定义与作用。



一、成本的定义

人们从事的生产、生活、学习等一切社会活动都要耗费人力、物力、财力或信息等资源。这些为了达到特定目的所消耗或放弃的资源就是成本。可见，成本在人类社会中是无处不在、无时不在的。人们为了生活、学习的需要而发生的成本在社会经济活动中的意义不大。在自然经济社会中，社会生产是为了直接满足生产者个人或经济单位的需要的自然生产，其发生的成本在社会经济活动中的意义也不大。在商品经济社会中，社会生产是直接以交换为目的的商品生产，商品生产者（包括经济单位和个人）只有使自己的产品在市场上交换成功，才能取得相应的经济利益。因此，商品生产发生的成本是商品价值的组成部分，在社会经济活动中的意义举足轻重。随着商品经济的不断发展，人们对成本的认识和研究的视角也千差万别。因此，成本定义的内涵和外延也被不断地创新。

（一）广义的成本定义

美国会计学会（American Accounting Association, AAA）所属的成本与标准委员会于1951年提出：“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可用货币单位加以衡量。”即成本是指企业制造产品、取得存货、销售商品、对外投资以及各项管理活动耗费的能以货币计量的各项资源。这个成本定义不仅包括产品成本，还包括期间成本；不仅包括已发生的实际成本，还包括可能发生（或应该发生）的预计成本，进行预测和决策所需的变动成本、固定成本、边际成本和机会成本。因此，这个成本定义不仅为会计核算职能服务，还为管理服务。

美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）在1957年发布的《第4号会计名词公报》中提出：“成本是指为获取货物或劳务而支付的现金或转移的其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债以货币衡量的数额。”按照这个定义，成本可以分为未耗成本和已耗成本。未耗成本形成资产，列示在资产负债表中；已耗成本形成费用，列示在利润表中。

美国会计学家查尔斯·T. 亨格瑞（Charles T. Horngren）等在《成本与管理会计》（第13版）一书中提出：“成本是为了达到某一种特定目的而耗用或放弃的资源。”^①

成本是为过程增值或结果有效已付出或应付出的资源代价，即成本是在过程中（输入和输出转化中）的一组资源消耗的总和，是换取过程增值或结果有效的代价。

（二）狭义的成本定义

我国清代学者包世臣在《中衢一勺·小倦游阁杂说三》一文中提出：“善治淮鹺者，必反其道而用之。先结清前案，截断众流，然后讲求言利之方，釐剔成本，使六省之民，皆食贱盐以畅销路。”文中的成本是指生产和销售一种产品所需的全部费用。

卡尔·马克思用 W 表示按照资本主义方式生产的每一个商品的价值，用 c 表示生产中耗费的生

^① 亨格瑞，达塔尔，福斯特．成本与管理会计：第13版[M]．王立彦，刘应文，罗炜，译．北京：中国人民大学出版社，2010．



会创造的价值。在《资本论》中,他指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品的价值(W),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。”即成本是指产品的生产成本。

马克思从耗费和补偿两方面对成本进行了论述。从耗费的角度来看,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,它是成本最基本的经济内涵;从补偿的角度来看,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。成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。因此,产品成本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,这种由($c + v$)构成的成本被称为理论成本。

需要指出的是,虽然马克思对成本的研究是基于资本主义社会的,但它同样适用于社会主义商品生产领域,对于成本的理论研究和成本管理具有重要意义。我国正处在社会主义初级阶段,允许多种所有制的生产主体并存,理论成本的含义应当与目前的经济体制相适应。生产主体不同,计算生产耗费量和补偿量的观念也是不同的。生产主体是小商品生产者的,只有生产资料需要购买即垫支费用,所需要的劳动就是生产者本身,不需要付工资,可以用 c 作为其理论成本;生产主体是国有企业的,以社会作为主体,商品生产中物化劳动和活劳动的耗费都可看作社会的耗费,是社会生产成本,可以用($c + v + m$)作为其理论成本;其他生产主体一般用($c + v$)作为其理论成本。

可见,在商品生产条件下,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。耗费要求得到补偿和能否得到补偿是两个不同的事情。由于理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对“正常”的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量,因而其是抽象的,无法直接计量。

在会计实务中,企业计量取得产品^①的成本是应用成本。所谓应用成本,也称实际成本、制度成本或财务成本,它是理论成本的具体化或成本价格,是按照现行国家成本制度规定的成本开支范围,以正常生产经营活动为前提,是根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本开支范围的那部分价值的货币表现。

需要指出的是,应用成本是历史的范畴,它往往受国家经济工作方针政策和当期生产经营条件变化等客观因素的影响。随着国家宏观管理政策和经济体制的变动,应用成本在构成内容、范围上也需要不断调整^②,使其在一定程度上与理论成本存在差异。

① 此处产品是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的产成品、商品或提供的劳务。

② 详细调整内容参见国务院发布的《国营企业成本管理条例》(国发[1984]34号);财政部于1992年11月30日发布的《企业会计准则》(财政部令第5号);财政部于2006年2月15日发布的《企业会计准则——基本准则》(财政部令第33号);2006年2月15日发布的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体会计准则的通知》(财会[2006]3号)。



一般而言，工业企业的产品成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

1. 采购成本

采购成本包括产品生产过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、周转材料等从采购到入库前发生的全部支出。

2. 加工成本

加工成本包括直接人工和制造费用。直接人工是指直接从事产品生产的人员的职工薪酬。制造费用是指企业为生产产品而发生的各项间接费用，包括以下支出。

- （1）生产部门发生的机物料消耗^①。
- （2）生产部门管理人员的职工薪酬。
- （3）产品生产用固定资产或生产场地的折旧费、租赁费等。
- （4）生产部门的办公费、水电费等。
- （5）季节性和修理期间的停工损失。
- （6）产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销。
- （7）与产品生产直接相关的税金。
- （8）有关资源的使用费。
- （9）弃置费用^②和排污费等有关环境保护和生态恢复的支出。
- （10）为购进或生产产品发生的符合资本化条件的借款费用。
- （11）应分期计入产品成本的技术转让费，包括许可证费、设计费，以及为制造引进产品而支付的职工技术培训费。
- （12）企业按照规定可以计入产品成本的测试手段等支出。
- （13）高危行业企业按照国家法律法规的规定计提的可以计入产品成本的安全生产费用^③。

3. 其他成本

其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使产品达到预定可销售状态所发生的其他支出。

二、成本的作用

在市场经济环境下，成本在企业经营管理活动中的作用主要表现在以下几个方面。

① 机物料消耗是指生产车间为维护或保养生产设备等固定资产所消耗的各种材料，如润滑油、机油、轻柴油、清洁用具、胶布、石棉线、保险丝、擦机毛巾、肥皂、电池、锯条、砂布、灯泡等，但不包括修理用的材料和劳动保护用的材料。劳动保护包括劳动安全和劳动卫生两个方面。劳动安全是指在生产劳动过程中防止中毒、车祸、触电、塌陷、爆炸、火灾、坠落、机械外伤等危及劳动者人身安全的事故发生。劳动卫生是指对劳动过程中的不良劳动条件和各种有毒有害物质的防范，以及对职业病的防范。

② 弃置费用也叫弃置成本或资产弃置义务，通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如核电站、核设施、油气资产等的弃置和恢复环境义务等。

③ 高危行业企业是指在中华人民共和国境内直接从事煤炭生产、非煤矿山开采、建设工程施工、危险品生产与储存、交通运输、烟花爆竹生产、冶金、机械制造、武器装备研制生产与试验（含民用航空及核燃料）的企业以及其他经济组织。安全生产费用是指企业按照规定标准提取在成本中列支的专门用于完善和改进企业或者项目安全生产条件的资金。



（一）成本是衡量企业简单再生产的尺度

市场经济中的企业是自主经营、自负盈亏的经济实体，其为了维持再生产的不断进行，就必须用自身的生产经营收入补偿生产经营的耗费。而生产经营的耗费通常是由成本来反映的。只有在生产经营过程中发生的成本悉数得到补偿，才能保证简单再生产的正常进行。因此，成本作为补偿尺度对衡量企业的简单再生产具有重要意义。

（二）成本是企业制定产品价格的基础

产品的价格是以产品价值为基础，结合市场供求关系、国家价格政策、企业的盈利水平等相关因素而制定的。而准确确定产品的价值是一项非常困难的工作，在生产实践中，企业只能计算产品的成本，并以其为基础确定产品的价值。可见，产品的成本是企业制定产品价格的基础。

（三）成本是企业进行预测、决策的依据

在市场经济环境下，现代企业之间的竞争越来越激烈，企业要立于不败之地，就必须在生产经营过程中进行正确的预测、决策，而这些都离不开对成本信息的分析。因而，成本作为重要的数据资料，是企业进行预测、决策的依据。

（四）成本是考评企业经营管理水平的指标

成本作为一项经济指标，可以用来直接或间接地评价企业在生产经营管理中的研究与开发、材料供应、生产管理、产品销售、人力资源管理、财务管理等方面的工作业绩。也就是说，成本指标的高低最终体现企业全部工作质量的高低。所以，成本是考评企业经营管理水平综合指标。

第二节

成本会计认知

如前所述，既然成本对现代企业意义重大，那么提供成本信息的成本会计对现代企业的作用也就不言而喻了。为了更好地认知成本会计，可先学习成本会计的定义、特点、产生、发展、对象、职能和目标等。

一、成本会计的定义和特点

（一）成本会计的定义

成本会计作为会计的一个领域和一个完整的信息系统，其定义不是一成不变的，而是随着社会经济的进步不断发展的。

在成本会计产生的初期，成本会计主要对企业生产过程中消耗的材料、工资、制造费用进行系统的汇集和计算，以确定产品的生产成本和销售成本。这一时期的成本会计实际



上是核算型成本会计或记录型成本会计，即狭义的成本会计。此时的代表性定义为：成本会计就是应用普通会计的原理、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，并确认各种产品或服务的单位成本和总成本，以供工厂管理当局制定经济的、有效的和有利的产销政策时进行参考。

到了近代，成本会计主要采用标准成本制度为生产过程中的成本控制提供条件。此时的代表性定义为：成本会计是用来详细描述企业在预算和控制它的资源（指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动）利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。

在现代成本会计阶段，成本会计发展成为以管理为主的现代成本会计或成本管理会计，即广义的成本会计。其定义一般为：现代成本会计是成本会计与管理会计的直接结合，它根据成本核算和其他资料，采用现代数学和数理统计的原理和方法，针对不同业务，建立起数量化的管理技术，用来帮助人们按照成本最优化的要求，对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核，促使企业的生产经营实现最优运转，从而大大提高企业的竞争能力和适应能力。广义的成本会计与狭义的成本会计相差的内容即管理会计。

（二）成本会计的特点

成本会计是从财务会计中分离出来的一门专业会计，其与财务会计相比具有以下特点。

1. 研究依据具有两重性

一方面，成本会计依据企业产品成本核算制度开展工作；另一方面，成本会计强调为企业的内部管理服务，不必遵循任何规则，这是其区别于财务会计的一个显著特点。

2. 研究对象具有专业性

成本会计的研究对象是企业在社会再生产过程中发生的能以货币计量的有关成本、费用经济活动。与成本、费用经济活动无关的交易或事项不属于成本会计的研究对象，这体现了其具有专业性。

3. 研究方法具有独特性

成本会计除运用与财务会计有关的设置账户、复式记账、填制和审核凭证等专门方法外，还更多地应用了现代数学方法。

4. 研究资料具有多样性

财务会计的研究资料几乎全部来自为企业积累财务信息的基础会计系统，而成本会计的研究资料来自基础会计系统及其他各种系统。

5. 研究报告具有内向性

成本会计通常注重向企业内部管理者报告有关企业内部的基于一系列历史数据的预测、计划等信息。

二、成本会计的产生与发展

（一）成本会计的产生

在人类社会发展的初期，成本作为一种客观存在的观念，被人们在生产实践中进行了



简单的计量、记录,这些活动不需要专门的计算方法。随着商品经济的出现和资本主义简单协作的发展,工场手工业产生了。工场主在接受顾客订货时为了定价和估算盈亏的需要,开始使用简单的统计方法粗略地计算和汇总生产过程中发生的直接费用,数额不大的间接费用则作为损失处理,且这种极其粗略的成本计算、记录游离在会计账簿体系之外,因此,它只是成本会计的萌芽。英国工业革命后,近代制造产业逐渐产生,企业数量和规模逐渐扩大,企业之间竞争逐渐加剧,特别是股份公司的兴起使企业生产成本的计算越来越受重视。企业希望采用完整的会计方法将成本记录与复式记账、账户设置紧密结合,这推动了成本记录与会计账簿一体化的形成,将成本计算过程由账外发展到账内,从而推动了成本会计的产生。

(二) 成本会计的发展

随着社会经济的发展,成本会计也在不断发展,并先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计四个阶段。

1. 早期成本会计阶段(1880—1920年)

成本会计起源于英国,后来迅速传入欧洲的其他国家和美国。早期成本会计主要从事产品或服务的成本核算,这种核算是事后的归集和计算。这一阶段的成本会计在实务方面取得了以下进展。

- (1) 建立了材料核算和管理办法。
- (2) 建立了工时记录和人工成本计算方法。
- (3) 确立了间接费用的分配方法。
- (4) 利用分批成本核算法和分步成本核算法核算产品成本。

这一阶段成立了许多专门的成本会计组织,它们的系列研究为奠定成本会计的理论基础和完善成本会计的方法做出了重大贡献。

2. 近代成本会计阶段(1921—1945年)

成本会计的理论和方法在这一阶段得到了进一步的发展与完善,并逐步从财务会计中分离出来,形成了独立的管理会计学科。这一阶段的成本会计主要取得了以下进展。

(1) 标准成本制度的实施。随着科学管理思想的出现,会计学家第一次提出“标准成本”的概念,他们认为成本会计不仅要事后核算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常生产消耗与定期分析成本。这样,成本会计增加了事前控制的新职能,形成了管理会计的雏形。

(2) 预算制度的完善。预算控制由开始采用固定预算方法发展到编制弹性预算。弹性预算是近代成本会计的重大进步,也是节约间接费用的最好方法。

(3) 成本会计的应用范围更广泛。成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各行业,并深入应用到一个企业内部的各主要部门中。

3. 现代成本会计阶段(1946—1980年)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,跨国公司大量出现,为了适应现代化生产



的客观要求与提高管理的现代化水平，运筹学、系统工程和电子计算机等相关科研成果在成本会计中得到了广泛的应用，即成本会计发展重点由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何事前预测、决策和规划成本，从而进一步发展与完善了注重管理的经营性成本会计和管理会计。这一阶段的成本会计主要取得了以下进展。

（1）成本预测与决策的开展。采用变动成本法进行成本性态分析，运用预测理论和方法建立数学模型，对未来成本发展变动趋势进行估计和测算；依据成本预测资料，运用决策理论和方法选取最优成本方案，做出正确的成本决策。

（2）目标成本管理的实行。随着目标管理理论的应用，成本会计与工程技术等有机结合，有助于企业形成产品品质和功能优化、成本降低的竞争优势。

（3）责任成本的实施。建立了成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度，将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本，进行更加有效的成本控制。

（4）质量成本的推行。随着全面质量管理的深入开展，企业在提高产品质量的同时，进一步注重质量成本的分析。

（5）作业成本管理的实施。企业建立了以作业为基础的成本计算制度，施行作业成本管理。

4. 战略成本会计阶段（1981 年至今）

自 20 世纪 80 年代以来，电子计算机技术的飞速发展、生产方式的改变、产品生命周期的缩短以及全球性竞争的加剧大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。成本会计的发展视角由单纯的生产经营过程管理和重视股东财富，扩展到与顾客需求及利益直接相关的包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理，更加关注产品的顾客感知价值；同时要求企业更加注重内部组织管理，尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗，以获取市场竞争优势。可见，战略相关性成本管理信息已成为这一阶段企业成本管理系统不可或缺的部分。

三、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。成本的内容决定了成本会计的对象。

（一）狭义成本会计的对象

由于不同企业的具体生产经营活动不同、现行会计制度规范不同，成本会计核算和监督的内容存在一定的差异。

1. 工业企业中狭义成本会计的对象

（1）产品生产成本。工业企业的基本经营活动是产品生产。一方面，企业要制造产品；另一方面，企业再生产过程中会发生各种生产耗费。生产耗费包括生产资料中的劳动手段的耗费和劳动对象的耗费，以及活劳动的耗费。其中，房屋、机器设备等作为固定资产的劳动手段，在生产过程中长期发挥作用而不改变实物形态，但其价值通过计提折旧的方式，逐渐地、部分地转移到制造的产品中，构成了产品生产成本的一部分；原材料等劳动对象



在生产过程中因被消耗而改变实物形态,其价值也随之一次性转移到新产品中,所以原材料也构成了产品生产成本的一部分;生产过程是劳动者借助劳动手段改变原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值的过程,其中,劳动者借助劳动所创造的那部分以工资形式表现的价值也构成了产品生产成本的一部分。因此,产品在制造过程中各种生产费用的耗费和产品生产成本的形成是成本会计核算和监督的主要内容。

(2) 期间费用。企业为了保证产品生产的正常进行,在产品生产过程中,必然会发生销售费用、管理费用和财务费用等耗费。由于费用的耗费与产品生产没有直接联系,而与会计期间相关,所以应按发生的期间归集,直接计入当期损益,构成了企业的期间费用。因此,期间费用也作为成本会计的对象。

由此可知,工业企业成本会计的对象可以概括为工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

2. 其他行业企业中狭义成本会计的对象

不仅工业企业存在成本会计,其他行业企业也有成本会计。商品流通企业的基本经营活动是商品的采购和销售,要耗费商品的购销成本以及销售费用、管理费用和财务费用;施工企业的基本经营活动是建筑工程的施工,要耗费工程成本以及管理费用和财务费用;交通运输企业和旅游、饮食等服务企业的基本经营活动是进行交通运输以及旅游、饮食等服务的营业,要耗费营业成本、销售费用、管理费用和财务费用。

综上所述,狭义成本会计的一般对象包括各行业企业生产经营的业务成本和有关期间费用,简称成本、费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

3. 成本与费用之间的区别

需要指出的是,成本与费用虽然都是企业日常活动中发生的资源耗费,但是它们之间有本质的区别,主要表现在以下几个方面。

(1) 成本与企业特定资产或服务对象有关,是对象化了的费用;而费用与特定会计期间相关,是已经消耗的成本。

(2) 成本是企业为取得某种资产或服务所付出代价的量度,而费用是为取得收入而发生的资源耗费金额。

(3) 成本中的未耗成本是资产,不能直接抵减收入,只能先以资产的形式反映在资产负债表中,再通过耗费过程转化为费用;而成本中的已耗成本是费用,直接冲减当期的收入,反映在利润表中。

(二) 广义成本会计的对象

随着社会经济的发展和企业管理要求的提高,企业成本会计需要提供多方面的成本信息,成本会计对象的内涵不断得到丰富。例如,为了正确计算利润以及进行成本管理,成本会计需要计算企业生产经营的业务成本;为了进行生产经营短期的预测和决策,成本会计需要计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本等;为了加强企业内部的成本控制和考核,成本会计需要计算可控成本、责任成本、目标成本、标准成本等;为了进一步



提高成本信息的决策相关性，成本会计还需要计算作业成本等。上述除企业生产经营的业务成本外的其他成本，可以统称为专项成本或管理成本。

因此，随着成本定义不断发展、变化，成本会计的对象也相应地发展、变化。广义成本会计的对象包括各行业企业生产经营的业务成本、相关期间费用和各项专项成本。

四、成本会计的职能和目标

（一）成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在经济管理中本身所具有的不以人们的意志为转移的内在功能，它会随着成本会计的产生与发展而不断完善。最初的成本会计职能只是进行成本核算。随着企业经营管理走上科学管理，成本会计除发挥成本核算职能外，还要进行成本控制和成本分析。第二次世界大战以后，随着成本会计与管理科学的紧密结合，成本会计逐渐增加了成本的预测、决策、计划和考评等职能。

成本会计的职能决定了成本会计的具体内容。狭义的成本会计只具有成本核算职能，而广义的成本会计主要具有以下职能。

1. 成本核算

成本核算包括产品成本核算和期间费用核算。产品成本核算是指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，通过各种要素费用的归集与分配计算出该成本对象的总成本和单位成本。期间费用核算是指对于一定期间发生的计入当期损益的各项费用，严格区分其性质，并按其规定的费用项目进行归集，计算出该项费用的总额和分项金额。

2. 成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据、可能发生的企业内外部环境变化和可能采取的各种措施，运用一定的预测方法对未来的成本水平及其变化趋势进行科学估计的过程。

3. 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上结合其他有关资料，在若干与经营活动成本有关的方案中，运用决策理论选择最优方案，并据以确定目标成本的过程。

4. 成本计划

成本计划是指根据成本决策所确定的目标成本，具体制定在计划期内为完成规定的经营任务所应达到的水平，并提出为达到规定的成本、费用水平所应采取的各项措施的过程。

5. 成本控制

成本控制是指根据预先制订的成本计划，成本控制主体在其职权范围内对成本、费用的发生和形成过程以及影响成本、费用的各种因素实施限制与监督，以保证成本计划的执行的过程。

6. 成本分析

成本分析是指根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料，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等进行比较,揭示产品成本差异并分析产生差异的原因的过程。

7. 成本考评

成本考评是指定期对成本计划及其有关指标的实际完成情况进行总结和评价,监督和促使企业加强成本管理责任制,以达到提高成本管理水平的目标的过程。

需要指出的是,成本会计的这几项主要职能之间不是相互割裂的,而是相互联系、相互依存的。其中,成本核算是基础,没有成本核算,其他各项职能都无法进行;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;成本分析是对成本计划完成情况进行的检查;成本考评则是完成成本计划的重要手段。

(二) 成本会计的目标

成本会计是一个收集加工成本与费用信息的会计系统。成本会计的目标是指成本会计工作所要达到的目的,它受企业经营管理的要求和成本会计的职能制约。

成本会计主要有以下几个目标。

- (1) 向企业外部利益相关者提供真实的、公允的财务成本信息。
- (2) 为企业内部管理者提供合理利用资源相关的、有效的预测决策成本信息。
- (3) 为企业内部管理者提供有关生产经营活动有效的、及时的计划控制成本信息。
- (4) 为企业内部管理者提供有关生产经营成果真实的、有效的分析考评成本信息。

第三节

成本会计与财务会计、管理会计的关系

通常情况下,人们很容易将成本会计和财务会计、管理会计混淆,其实成本会计和财务会计、管理会计之间存在很多关系,它们之间既有区别又有联系。

一、成本会计与财务会计的关系

成本会计是从财务会计中分离出来的一门专业会计。两者之间既有区别又有联系,且互相配合、互为补充,共同为企业管理提供服务。

(一) 成本会计与财务会计的区别

1. 服务主体与对象不同

除成本核算外,成本会计主要以企业内部各责任单位为服务主体,虽然对内、对外都能提供企业最基本的财务成本信息,但主要是为企业内部各级管理人员提供有关成本、费用的数据和其他资料,帮助他们针对特定的经济活动做出专门的预测、决策、计划和控制,



以强化企业内部管理、提高经济效益。而财务会计主要以整个企业为服务主体，虽然对内、对外都能提供企业最基本的财务成本信息，但主要是向企业外界各利害关系人报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 核算依据与程序不同

除成本核算外，成本会计不受一系列的企业会计准则或国家统一的会计制度制约，可以根据企业内部优化管理的需要运用各种相关学科的知识，其核算程序一般不固定，有较大的自由选择性。而财务会计必须以我国财政部发布的一系列企业会计准则或国家统一的会计制度为核算依据，其核算程序比较固定，具有强制性，从会计凭证、会计账簿到会计报表都有规定的格式和程序。

3. 工作重点与信息不同

除成本核算外，成本会计的工作重点在于面向未来，所需要的信息具有未来定向性，其一般提供选择的、部分的、特定的管理信息，且不对外公开发表，也不具有法律责任。而财务会计的工作重点是反映和监督过去已经发生的交易或事项，所需要的信息具有历史性，其一般提供系统的、连续的、综合的财务信息，且对外公开发表，同时具有法律责任。

4. 会计方法与行为不同

除成本核算外，成本会计的专门方法在一定时期内可以灵活多样，以便提出不同的备选方案；除主要以货币量度外，成本会计还可以大量使用非货币量度，关注计量结果和责任报告对管理人员日常行为的影响。而财务会计在一定时期内只能采用一种专门方法，其虽然也可以使用非货币量度，但最终要换算为货币量度进行综合反映，并且财务会计最关注的是如何计量和传输财务信息，一般不重视计量结果和责任报告对管理人员日常行为的影响。

5. 会计期间与精确度不同

除成本核算外，成本会计的会计期间有较大的弹性，可以为1小时、1天、1年、10年、15年，其着眼于未来，不确定因素较多，所以报告的数据不要求绝对精确，一般计算只求近似值即可。而财务会计的会计期间弹性很小，通常为月度、季度、半年度、年度，其着眼于过去，一般都是确定性的交易或事项，所以报告的数据要求精确到小数点的后两位。

（二）成本会计与财务会计的联系

成本会计与财务会计之间存在联系，两者结合运用可以提高企业经济效益。

（1）就成本核算来说，成本会计系统与财务会计系统是密不可分的。成本核算不仅需要财务会计的信息支持，而且就存在于以复式簿记为基础的财务会计总框架中。

（2）成本会计提供的有关成本、费用核算信息是财务会计用来进行资产、损益计量的依据。成本会计还为财务会计报表的编制提供相关资料。

（3）成本会计向企业内部的管理者提供财务成本方面的信息，这与财务会计向企业外部的利益相关者提供的财务成本方面的信息是一致的。



二、成本会计与管理会计的关系

从发展历史来看,管理会计的前身是成本会计,即管理会计是在成本会计的基础上产生和发展起来的。两者之间既有区别又有联系。

(一) 成本会计与管理会计的区别

1. 研究方法不同

成本会计侧重于研究内部资料的积累方法以及对这些方法的运用;而管理会计侧重于现代化管理方法的研究,如投资规划、成本规划等。

2. 资料来源不同

成本会计的研究资料主要来源于企业的基础会计系统及其他内部系统;而管理会计的研究资料除来自企业内部外,更注重企业外部相关资料的采集和应用。

3. 研究重点不同

成本会计主要关注对企业管理人员的业绩评价;而管理会计主要协助企业实现战略目标。

(二) 成本会计与管理会计的联系

成本会计与管理会计之间紧密联系,很难绝对区分,具体表现在以下几个方面。

(1) 成本会计与管理会计都为企业内部的生产经营管理和决策服务,均为企业管理当局提供有用的信息。

(2) 成本会计与管理会计在提供非财务信息时所遵循的规则、出发点是相同的。

(3) 成本会计所提供的信息是管理会计所需信息的重要来源,在所提供信息的内容上两者是互补的。

第四节

成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能、完成成本会计的目标,企业应当根据自身生产经营业务的特点、生产的规模、企业机构的设置和成本管理的要求等具体情况科学地组织成本会计工作。成本会计工作的组织主要包括成本会计机构的设置、成本会计人员的配备和成本会计制度的制定。

一、成本会计机构的设置

企业的成本会计机构是指在企业中直接从事成本会计工作的职能单位,它是企业会计机构的组成部分。成本会计机构的设置通常包括成本会计机构内部的组织分工设置和企业内部各级成本会计机构之间的组织分工设置两种。



（一）成本会计机构内部的组织分工设置

企业成本会计机构内部可以按成本会计的职能分工，如在企业总部的成本会计机构中设立成本预测决策组、成本计划控制组、成本核算组和成本分析考评组；也可以按成本会计的对象分工，如在企业总部的成本会计机构中设立产品成本组、期间费用组和专项成本组。企业成本会计机构内部应当按照分工建立成本会计岗位责任制，做到各司其职、各尽其责。

（二）企业内部各级成本会计机构之间的组织分工设置

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工通常有集中工作和分散工作两种方式。

1. 集中工作方式

集中工作方式是指由企业总部的成本会计机构集中负责成本会计工作中的核算、预测、决策、计划、控制、分析和考评等方面的工作，车间等基层单位只配备专职或兼职的成本核算员，且只负责填制原始凭证并对其进行初步的审核、整理和汇总，为总部进一步工作提供资料的一种成本会计工作组织形式。

（1）集中工作方式的优点。采用集中工作方式有以下优点。

- ① 有利于企业总部成本会计机构比较及时地掌握与企业成本有关的全部信息。
- ② 有利于企业集中使用电子计算机进行成本数据处理。
- ③ 有利于减少企业成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。

（2）集中工作方式的缺点。采用集中工作方式有以下缺点。

- ① 不利于企业实行责任成本核算。
- ② 不利于基层单位和职工及时掌握本单位的成本信息。
- ③ 不利于调动基层单位和职工自行控制成本、费用的积极性。

因此，集中工作方式一般适用于成本会计工作较为简单的中小型企业。

2. 分散工作方式

分散工作方式又称非集中工作方式，是指将企业成本会计工作中的核算、计划、控制和分析等方面的工作分散给车间等基层单位成本会计机构或人员，成本考评工作由企业成本会计机构自上而下逐级进行，成本预测和决策工作一般仍由企业总部成本会计机构集中进行，并由其负责对车间等基层单位成本会计机构和人员进行业务上的监督和指导，对企业全部成本进行综合计划、控制、分析和考评，以及对企业全部成本进行汇总核算的一种成本会计工作组织形式。采用分散工作方式的优缺点与采用集中工作方式的优缺点正好相反。分散工作方式一般适用于成本会计工作较为复杂的大中型企业。

需要指出的是，同一个企业可以同时采用这两种工作方式，即对某些基层单位采用集中工作方式，而对另一些基层单位采用分散工作方式。

二、成本会计人员的配备

成本会计人员是指在企业会计机构中配备的对企业日常的成本工作进行处理的人员。



在成本会计机构中,配备足够数量、能够胜任工作的成本会计人员是做好成本会计工作的关键。成本会计人员应当认真履行自己的职责,遵守职业道德,坚持原则,遵纪守法,正确行使自己的职权;成本会计人员应当熟悉企业生产经营的工艺流程,深入生产经营各环节进行调查研究;成本会计人员还应当进行后续教育,不断提高自身的成本会计专业能力。

三、成本会计制度的制定

成本会计制度是指组织成本会计工作必须遵守的规范,是会计制度的重要组成部分。成本会计制度的制定应当按照统一领导、分级管理的原则。每个企业都应当根据《中华人民共和国会计法》《企业财务通则》《企业会计准则——基本准则》《企业产品成本核算制度(试行)》等国家有关法律、法规的规定,结合本企业生产经营的特点和成本管理的要求,制定本企业具体的成本会计制度、规程和办法。

具体的成本会计制度主要有成本核算制度、成本预测与决策制度、计划成本(或标准成本)的编制制度、成本控制制度、成本分析与考评制度等。其中,成本核算制度包括成本核算人员的分工和职责权限、成本核算的基础工作、成本核算对象及成本核算方法的确定、成本核算账户的设置及成本项目的确定、生产费用的归集与分配方法、产品计价方法的确定及内部成本报表制度等。



资料
企业财务通则



资料
企业产品成本核算制度(试行)



资料
中华人民共和国会计法



本章小结

