

高等专科学校金融类教材

成本会计

主 编 陈胜武

副主编 李善美 蒋永上

中国金融出版社

F234.2
10

高等专科学校金融类教材

成 本 会 计

主 编 陈胜武

副主编 李善美 蒋永上

中国金融出版社

责任编辑:彭元勳

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/陈胜武主编. — 北京:中国金融出版社,
1995.6

高等专科学校金融类教材

ISBN 7-5049-1469-X

I. 成…

II. 陈…

III. 成本会计 - 高等学校 - 教材

IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 06145 号

出版:
中国金融出版社

发行:

社址:北京广安门外小红庙南街 3 号

邮编:100055

经销:新华书店

印刷:石油工业出版社印刷厂

开本:850 毫米×1168 毫米 1/32

印张:10.625

字数:265 千字

版次:1995 年 7 月第 1 版

印次:1997 年 1 月第 3 次印刷

印数:17050-27080

定价:14.00 元

编审说明

本书是根据中国人民银行总行教育司指定的会计专业骨干课教学大纲的要求，为金融专科学校会计专业学生学习而编写的教材。

本书根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和现行财务制度编写。

成本会计的内容包括成本预测、成本决策、成本核算、成本控制、成本分析和考核。为了减少课程的重复，本教材主要介绍成本核算的基本理论和方法，并以工业行业产品成本计算为重点，详尽阐述各行业成本核算的共性问题。对施工企业、交通运输企业、商品流通企业成本核算的特点也有简略的介绍。全书各章后均附有思考题和练习题，供读者复习和巩固所学知识。本书适用于专科层次的经济类院校和成人高校，也可供广大财会干部自学选用。

本书由陈胜武担任主编，李善美、蒋永上担任副主编。参加编写的有：陈胜武（第一章）、蒋永上（第二、七章）、肖光宏（第三、四章）、王兆平、徐桂清（第五章）、李娜（第六、十章）、李善美（第八章）、郑中权（第九章）。全书由陈胜武总纂并定稿。

审稿：宋常（中国人民大学会计系博士）

现经我们审定，本书可以作为金融专科教材出版。各单位在使用过程中有何意见和建议，请函寄中国人民银行教育司信息教材处。

中国金融教材工作委员会

1995年3月9日

目 录

第一章 绪论	1
第一节 成本会计的意义.....	1
第二节 成本会计的内容和任务.....	6
第三节 成本的分类和成本会计制度	13
第二章 成本核算的要求和程序	23
第一节 成本核算的原则和要求	23
第二节 生产的类型和成本核算的关系	30
第三节 成本核算的一般程序	35
第三章 工业企业生产费用的核算（上）	41
第一节 生产费用核算的基本程序	41
第二节 要素费用的归集和分配	47
第三节 跨期费用的归集和分配	63
第四节 辅助生产费用的归集和分配	67
第五节 制造费用的归集和分配	81
第六节 废品损失的核算	90
第四章 工业企业生产费用的核算（下）	101
第一节 在产品的数量核算.....	102
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配.....	105
第三节 期间费用的核算.....	117
第五章 产品成本计算的品种法	124
第一节 品种法概述.....	124

第二节 品种法举例·····	127
第六章 产品成本计算的分批法 ·····	149
第一节 分批法概述·····	149
第二节 分批法举例·····	152
第七章 产品成本计算的分步法 ·····	170
第一节 分步法概述·····	170
第二节 逐步结转分步法·····	172
第三节 平行结转分步法·····	194
第八章 产品成本计算的其他方法 ·····	211
第一节 产品成本计算的分类法·····	211
第二节 产品成本计算的定额法·····	223
第三节 产品成本计算的标准成本制度·····	241
第四节 成本计算方法在实际中的应用·····	262
第九章 其他行业的成本计算 ·····	273
第一节 施工企业的成本计算·····	273
第二节 交通运输企业的成本计算·····	283
第三节 商品流通企业的成本计算·····	290
第十章 成本报表 ·····	300
第一节 成本报表的意义和作用·····	300
第二节 成本报表的编制·····	302
第三节 主要成本指标的分析·····	311

第一章 绪 论

第一节 成本会计的意义

一、成本的经济实质

成本就一般意义而言，就是资源的一种耗费。物质资料的生产是人类赖以生存和发展的基础，生产活动一方面创造出物质财富，另一方面又要发生人力、物力的耗费。在一切社会形态下，人们进行生产活动时，总是力求以尽可能少的劳动耗费，取得尽可能多的劳动成果。为此，对于生产中所耗资源的控制和计量，对于生产中所耗资源的比较，对于生产中所耗资源进行补偿以维持再生产，必然成为人们管理生产的自觉活动。

成本是商品生产发展到一定阶段后才逐步建立和完整起来的概念。马克思在科学地分析了资本主义商品生产后指出，每一个商品 W 的价值，用公式表示是 $W=C+V+m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 m ，在商品中剩下来的，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，就是商品的成本价格。^① 马克思的论述告诉我们，商品的成本价格，即产品成本，是产品生产中消耗的物化劳动的价值和活劳动中必要劳动的价值。为了生产活动的持续进行，这部分耗费价

① 见马克思：《资本论》第3卷，人民出版社1975年版，第30页。

值必须得到补偿。因此,从耗费角度看,成本是商品价值中 $C+V$ 的部分;从补偿角度看,成本是补偿生产耗费的尺度。这就是成本的经济实质。

从补偿角度分析,成本具有垫支性和可归属性的特征。所谓垫支性,是指成本是一种预付价值的生产耗费,它是取得生产成果的预先垫支,并将随着生产成果价值的实现而得到补偿和收回。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。所谓可归属性,是指成本是有一定目的的生产耗费,一切耗费都必须归属于所得,并从所得中得到补偿,无法归属的耗费不是成本。

随着商品经济的不断发展,尤其是成本对经济管理的作用日益被人们所认识,成本概念外延的扩展已远远不限于马克思所说的商品产品成本了。从应用成本管理的领域来看,不仅物质生产部门计算商品产品成本,其他部门也可以进行成本计算和管理。如教育部门可以计算人材培养成本;科研部门可以计算课题项目成本;金融业可以计算借入资本成本;等等。与此同时,为适应不同的管理要求,现代会计中还产生了许多新的成本概念。例如为预测、决策需要而产生的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本;为控制、考核需要而产生的可控成本、责任成本、质量成本,等等。成本应用领域的拓展和成本概念的发展,极大地丰富了现代经济管理的内容。

综上所述,从广义上看,成本就是资源的一种耗费。凡是能对象化并能以货币表现的耗费,都可以作为成本概念加以研究。而从狭义上看,成本是指产品生产中所耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。由于成本概念中最具典型意义的仍是产品成本,因此本书讨论仅限于物质生产部门的商品产品成本。

成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中是客观存在的。在社会主义企业中,成本由企业的资金耗费所构成。

成本的经济实质决定了成本在经济管理中具有十分重要的地位。

首先，成本是补偿生产耗费的尺度。在商品经济条件下，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，一方面要向社会提供商品，以满足社会的一定需要，另一方面要以产品的销售收入抵偿自己在商品生产经营中的各种耗费，并取得盈利，这样企业才能生存和发展。作为补偿尺度，成本具有两方面的功能：第一，从企业的销售收入中把为取得这个收入而发生的资源耗费的價值以成本价格方式划分出来，用以补偿生产经营中的资金耗费，维持企业生产经营按原有规模进行。第二，以成本为基础，计算从企业的销售收入中抵偿成本后的剩余部分，即企业纯收入。可见，成本又是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据。

其次，成本是综合反映工作质量的重要指标。成本的高低与生产耗费水平和经营管理工作有着内在的联系。企业经营管理各方面的工作业绩，都可以直接或间接地通过成本反映出来。例如劳动生产率的高低，固定资产的利用程度，原材料的节约或浪费，费用开支的大小，产品质量的好坏，甚至产品的设计与生产工艺的合理与否等，都会直接或间接地影响到成本。正由于此，人们往往将成本数据作为业绩评价的依据。企业内部的经理人员可以利用成本指标来评价企业内部各级组织或不同时期经营的业绩。企业外部的投资人、债权人可以通过成本指标来评价企业高层管理者的业绩。成本成为推动企业提高管理水平的重要杠杆。

再次，成本是企业经营决策的重要参考数据。制订生产经营目标或经营方针的决策，是每一个经济组织的具有战略意义的大事，必须考虑多方面的因素，其中成本往往是最重要的因素之一。因为在一定的价格水平的条件下，成本的高低，直接影响企业盈利水平和商品在市场上的竞争能力。从这个意义上看，成本是企业竞争的重要手段。因此，在现代企业中，企业管理者在进行投

资决策、调整产品价格、安排产量和品种、提高产品质量和技术时，都要以成本作为重要的参考数据，选择那些成本低、效益高、技术先进可行的方案。

最后，成本还是制定产品价格的重要因素。在商品经济条件下，产品价格是产品价值的货币表现，因此产品价格的制订和调整，都应该以产品价值为基础。由于直接计算产品的价值是实践中尚未解决的问题，因而产品价格的确定只可能通过产品成本的计算来间接的、相对的得到反映。即计算出产品价值中 $C+V$ 的部分，再考虑社会平均利润构成产品的价格。目前，我国虽然有许多产品的价格不再由国家统一制定，而是由市场供求关系等多种因素决定，但从长期看，这些产品的价格也决定于产品的生产成本，市场供求关系只是对在此基础上形成的产品价格的一种调整。

二、成本会计的意义

成本会计是会计学科的一个重要分支，它是随着商品经济的发展逐步形成和发展起来的。

成本会计的起源可以追溯到 15 世纪的意大利。当时由于商品经济在意大利的迅速发展，复式簿记在商业活动中得到广泛应用。1494 年意大利数学家卢卡·帕乔利 (Luca Pacioli) 在总结意大利复式簿记的基础上，编著出版了《算术、几何、比及比例概要》一书，使复式簿记得到了前所未有的发展和完善。随着手工业的兴起，复式簿记由商业领域推广到工业领域，工业簿记中逐渐出现了简单的成本计算。早期的成本会计随着资本主义工业体系的形成和工业簿记的出现而产生。

16 世纪 30 年代，意大利著名银行家梅迪奇 (P. Medici) 与其合伙人开办的羊毛纺织企业所采用的工业簿记中，已经出现将设备的原始成本在其经济寿命内分期转销为费用的折旧概念，同时为计算成本和利润，还使用了羊毛帐户、经费帐户和纺织品帐户

等归集成本的帐户。16世纪50年代,法国人克里斯托弗·普拉廷(Christopher Plantin)在荷兰创办的印刷厂的会计核算中,建立了一套简单的关于成本核算的帐户体系,按每本出版的书籍设置总帐,采用相当于个别成本计算法的方法在这些帐户上详细反映生产特定书籍所耗用的纸张成本、劳务费和其他各种生产费用,并在书本印刷结束后,将这些帐户的余额结转到相当于产成品帐户的“库存本帐户”。这时由于工业资本尚处于初期阶段,因此成本会计还未形成一个成熟的体系。

19世纪产业革命后,是成本会计体系真正形成的时期。随着欧洲大陆工业高潮的兴起,企业数量增多,规模扩大,竞争开始出现。商品生产者为了能以薄利多销取胜,开始重视成本。在当时的英国、德国、法国等地,出现了一大批研究工业会计和成本会计的著作。最著名的如1817年法国人佩恩(A. Payen)所著《关于工厂簿记管理的论述》一书,以马车工厂3台马车的制造过程为例,对产品成本的计算方法进行了详细的介绍。又如1878年英国人巴特斯比(T. Battersby)所著的《优秀的复式簿记人员》一书,论述了直接费用和间接费用的划分,提出了按直接材料和直接劳务费的合计在各个成本计算对象之间划分间接费用的法则。再如从德国19世纪初到19世纪末将近100年的会计著作中,出现了例如对于成本要素的系统分类、成本核算的目的、间接费用的摊配、“特别成本”和“一般成本”的概念等重要成本理论和实际问题的研究。

进入20世纪以后,成本会计在理论和实践上都进入了一个飞速发展的崭新阶段。现代成本会计体系开始确立和完善。1905年德国人莱特纳(F. Leitner)的著作《工业经营的成本核算》,确定了按部门进行成本核算的制度,对当时的实务发挥了较大的指导作用。1920年德国经济制造委员会提出了《成本核算基本方案》,旨在统一成本核算方法和各种成本概念,从而确立了实际成本计

算制度。19 世纪末至 20 世纪初，随着泰勒制度在美国的广泛实施，“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等成本技术方法开始应用于美国会计实践，成为成本会计的重要组成部分。成本会计作为会计的一个分支，逐渐从工业会计中独立出来。

二次大战以后，随着科学技术的迅猛发展和生产力水平的飞速提高，企业竞争日益激烈。为了避免在竞争中被淘汰，经营者一方面大力发展新技术，另一方面以成本最优方案来指导生产活动，以期达到利润的最大化。他们对全体职工进行成本意识教育，划分成本责任，对生产全过程进行事前成本预测和计划、事中成本控制、事后成本分析和考核，将成本会计与管理直接结合，形成了一套科学的成本管理办法。成本会计的应用范围也逐步由原来的制造业扩大到其他行业。

综上所述，成本会计是随着商品经济的发展而产生和发展的。现代成本会计是记录、计量和报告各项成本信息，对经营过程中发生的资金耗费进行预测、决策、计划、控制、分析和考核的一种管理活动。

第二节 成本会计的内容和任务

一、现代成本会计的主要内容

成本会计的内容是一个不断发展、不断丰富系统。从狭义上考察成本会计的内容，主要指对产品生产经营过程中生产费用的支出和产品成本形成的确认、计量、记录和报告，即成本核算。从广义上概括成本会计的内容，现代成本会计则一般由成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核诸内容组成。

（一）成本预测

预测，是指用科学的方法来预计、推测事物发展的趋势。成

本预测是在认真分析、研究企业内部和外在条件变化的基础上,根据有关历史成本信息,运用一定的技术方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的估计。事实上,企业在许多问题的决策前往往都先进行成本的预测。如筹资方式的确定,投资形式的确定,等等。只有为每种选择可能发生的成本分别作出一个科学的估计,才可能在各种备选方案中作出决策。成本预测对于提高成本管理的科学性与预见性具有重要意义。

成本预测的方法包括定量的方法和定性的方法。定量的方法主要是运用一定的数学方法对历史资料进行加工处理,借以揭示有关变量之间的内在联系。定性的方法主要是熟悉情况和业务的专家根据经验进行分析、判断,提出预测意见。

(二) 成本决策

成本决策指运用成本预测的资料,通过分析比较,权衡利弊得失,选择最优目标成本的过程。成本决策是具体编制成本计划的前提。成本决策的质量,从根本上决定了成本水平的高低。

(三) 成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的方案,规定在一定时期的成本管理上应达到的具体目标。如工业企业中各种产品的计划成本,可比产品的成本降低任务,生产费用预算及降低标准等。成本计划是企业生产技术财务计划的重要内容,一旦确定,就成为企业内部各层各级和全体员工的具体奋斗目标。

(四) 成本控制

成本控制指在确定成本目标和计划的基础上,对成本形成过程中脱离目标和计划的差异及原因及时进行揭示、分析并施加影响,以实现最优成本的过程。成本控制由事前控制、事中控制和事后控制三个阶段构成。确定成本目标和计划,为控制和衡量成本水平制定一个尺度,这本身就属于成本的事前控制。成本的事前控制还包括将成本目标和计划按可控性和责任分解到各责任单

位和责任人。成本的事中控制指在费用实际发生时进行的成本控制。这个过程往往和成本核算结合进行。成本的事后控制指定期对过去时期成本资料进行汇总、分析和总结,挖掘降低成本的潜力。

(五) 成本核算

成本核算指对企业生产经营过程中发生的耗费,按照一定的对象归集和分配,计算出各成本计算对象的实际成本和单位成本,并向企业管理层提供成本信息和报告的过程。成本核算既是费用的归集、分配过程,又是产品成本的形成过程。由于计算成本和提供成本信息是成本会计的基本职能,因此成本核算是成本会计工作的基础。本书主要介绍成本核算方法。

(六) 成本分析

成本分析是根据成本核算提供的资料,运用一系列技术方法,系统地研究影响成本变动的因素和原因,寻求降低成本的途径,并为后期的成本决策提供资料。

(七) 成本考核

成本考核指在将成本目标和成本管理责任按可控原则划分给各责任者的基础上,按责任的归属来考核成本执行和完成情况,以评价各部门、人员的工作业绩,做到成本核算与成本管理相结合,调动企业各部门、各层次降低成本的积极性。

上述成本会计的各项内容是相互联系的。成本预测是成本决策的前提,没有科学的预测就没有正确的决策。成本决策是成本预测的结果,它是全部成本管理工作质量的决定性环节。成本计划是成本决策所确定目标的具体实施方案。而成本控制是对成本计划的实施进行监督、调节,从而保证决策目标的实现。成本核算是对成本控制过程的信息反映。通过成本核算提供的资料,成本分析可以检查实际与计划、目标的差距与原因。成本考核则可以划清责任,使成本管理工作落到实处。

二、成本会计的任务

成本会计作为会计的一个重要分支，具有与会计同样的基本职能，即反映和监督职能。其中反映生产经营过程中各种费用的支出及产品成本的形成，为经营管理提供成本信息的功能，是成本会计的首要职能。而按照预定的目的和计划，监督生产耗费的合理、合法性，对成本形成过程进行控制、调节、指导和考核的功能，又是成本会计反映职能得到充分发挥的前提。

成本会计运用其反映、监督职能，应具体完成以下几项基本任务：

（一）正确计算产品成本，及时提供成本信息

正确计算产品成本，是成本会计的核心工作。成本资料必须数字正确，这是会计真实性原则的要求。首先，成本资料正确与否，直接影响企业管理当局的决策。如果实际成本资料不正确，没有反映成本的实际水平，管理者就无法考核成本计划的完成情况，无法对企业内部各部门、各单位业绩作出正确评价。错误的成本信息还往往导致错误的判断，给决策及企业生产经营造成重大影响。其次，成本资料的正确与否，还会影响企业利润的正确计算和存货的正确估价，从而影响企业的财务状况。利润是企业收入扣除成本（费用）的部分，实际成本计大了，就会虚减当期利润；实际成本计小了，就会虚增当期利润。其结果混淆了生产经营中补偿价值和新价值的界限，并直接影响到国家税收、利润的计算和解缴。成本、费用的形成是由企业资产价值的转化而来，实际成本不正确，从一定程度上说明企业资产存量信息不准确，那么所谓真实的财务状况也就不存在了。因此，成本资料的正确性，是做好成本会计工作的最基本要求。当然成本的正确，是一个相对概念，这里的正确，指成本计算的结果应最大限度地接近真实，反映客观。

生产经营过程中的实际成本，又是一种需要及时反馈的重要信息。成本信息的时效性非常强，如果提供不及时，往往会使企业失去控制成本的大好时机，造成不可弥补的损失和浪费。企业的成本信息，主要是通过定期编制内部成本报表和多种分析报表的形式予以反映。通过这些成本信息，使企业领导及有关人员及时了解生产费用的节约、超支情况以及成本的趋势，以便采取措施，加强对生产费用的控制，从而促使产品成本的进一步降低。

(二) 审核和控制各项费用的支出，努力降低成本，提高经济效益

审核和控制各项费用的支出，首先是按成本目标、计划、费用的开支标准和定额，控制各项费用支出，并和建立成本管理的责任制，开展车间、班组经济核算结合起来。

其次，审核和控制各项费用的支出，必须按照国家的规定行事。在企业的成本费用开支方面，国家制定了一系列法令、制度和条例。如有关工资奖金的计算、列支规定；应付福利费的提存标准和列支规定；固定资产折旧的计算方法；存货的计价方法；各种管理费用的开支标准和列支规定等等，都是企业进行成本费用控制时应遵循的。企业只有严格执行这些规定，各项费用的开支才是合理合法的。

最后，审核和控制各项费用的支出，还必须划清各项费用的性质和用途，按国家规定分清各项支出的界限。

(三) 进行成本预测，编制成本计划，开展成本分析和考核，参与企业经营决策

社会主义市场经济，对每个企业在经营管理中加强预见性和计划性提出了更高的要求。面对市场，只有科学地预测未来，周密地计划自身的各项经济活动，企业才可能立于不败之地。成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作，通过进行成本预测，编制成本计划，为企业确定了经营耗费的控制目标。这个目标对于

企业来说，如同产品质量、市场占有率目标一样，是企业生存、发展的决定性因素。成本会计部门还要组织好日常的成本管理，依靠成本计划执行者的自主管理，进行自我控制，以促其厉行节约，注意效益。定期对目标成本执行情况进行分析和考核，也是成本会计的一项重要任务。它对于促进成本责任制的巩固和发展；及时揭示成本差异，寻找发生差异的原因，据以确定奖惩，挖掘进一步降低成本的潜力，具有重要意义。

三、成本会计工作的组织

为了保证成本会计任务的完成，必须对成本会计工作进行科学、合理的组织。成本会计工作的组织应包括：成本会计机构的设置和人员的配备，组织成本会计工作的规范和标准。

（一）成本会计的机构和人员

成本会计机构是处理成本会计工作的专业职能部门。大中型企业可专设此类机构，如成本会计科、组，并配备具有成本会计专业知识的会计人员，专职从事成本会计工作。生产规模小、会计人员少的单位，一般不单设成本会计机构，而是在会计部门中指定专人分工处理成本会计工作。从实际情况来看，绝大多数单位都将成本会计工作作为整个会计工作的一个组成部分，由主管财务工作的总会计师或财务副厂长，以及财会部门的负责人统一领导。

为了落实成本管理责任制，把成本会计工作的组织建立在广泛的群众基础之上，成本会计工作应实行分口分级管理，建立成本责任中心。在分口分级的组织形式下，厂部的成本会计科、室，负责制定统一的成本目标和计划，并将其分解到车间、班组和各职能部门。要对各级成本工作进行指导，并负责成本数据的最后汇总，还要处理那些不便于分散到各级各部门进行的成本工作。各车间和各职能部门应有专职或兼职的成本核算员，负责本部门成