

成本会计

CHENG BEN KUAI JI

王盛祥 欧阳清

吉林人民出版社

成 本 会 计

王盛祥 欧阳清

吉林人民出版社

成 本 会 计

王盛祥 欧阳清

*

吉林人民出版社出版 吉林省新华书店发行
长春市印刷厂印刷

*

787×1092毫米32开本 $13\frac{3}{4}$ 印张 304,000字

1982年4月第1版 1982年4月第1次印刷

印数：1—44530册

书号：4091·169 定价：1.15元

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本的内容	1
第二节 成本计算的必要性	9
第三节 成本计算的种类	12
第四节 成本会计的意义	15
第二章 成本会计制度	18
第一节 成本会计制度的内容	18
第二节 成本计算对象	22
第三节 成本计算程序与会计科目	24
第三章 成本会计的基础	31
第一节 原始记录制度	31
第二节 计量验收制度	34
第三节 定额管理制度	36
第四节 部门（岗位）责任、权限制度	39
第五节 企业内部价格制度	43
第四章 材料费的核算	46
第一节 材料的分类	46
第二节 材料和材料费的核算	48
第三节 材料费的计算	64
第五章 工资费的核算	71
第一节 工资费的分类	71
第二节 工资费的计算	72
第三节 工资费及提取职工福利基金的核算	79
第六章 折旧费和其他费用的核算	83
第一节 折旧费的核算	83

第二节 其他费用的核算	88
第七章 部门费的核算	94
第一节 部门费核算的意义	94
第二节 辅助部门费的核算	98
第三节 基本生产部门费的核算	109
第四节 职能部门费的核算	113
第五节 成本计算与全面经济核算结合	116
第八章 按产品品种计算成本的方法	126
第一节 按产品品种计算成本方法的基本内容	126
第二节 按产品品种计算成本方法的举例	132
第九章 按产品批别计算成本的方法	142
第一节 按产品批别计算成本方法的特点	142
第二节 按产品批别计算成本方法的举例	148
第十章 按产品生产步骤计算成本的方法	153
第一节 按产品生产步骤计算成本方法的基本内容	153
第二节 逐步结转分步法	155
第三节 平行结转分步法	170
第四节 简易的平行结转分步法	176
第十一章 按产品类别计算成本的方法	180
第一节 按产品类别计算成本方法的基本内容	180
第二节 联产品、副产品和等级品的成本计算	185
第十二章 产品的销售成本和销售利润形成核算	192
第一节 销售成本核算	192
第二节 产品销售利润形成的核算	201
第十三章 成本计划	209
第一节 成本计划的意义	209
第二节 成本降低指标的试算平衡	215
第三节 成本计划的编制方法	223
第十四章 目标成本计算	246
第一节 目标成本计算的特征和作用	246

第二节	目标成本的控制	248
第三节	标准成本计算	258
第四节	定额成本计算	279
第十五章	成本报表	292
第一节	成本报表的作用和要求	292
第二节	商品产品成本表	294
第三节	主要产品单位成本表	300
第四节	生产费用表	303
第十六章	成本分析	320
第一节	成本分析的意义和形式	320
第二节	成本分析的方法	326
第三节	产品成本计划完成情况的分析	335
第四节	技术经济指标对产品成本影响的分析	354
第五节	同类产品单位成本厂际对比的分析	365
第六节	成本决策分析	369
附 录	固定费用和变动费用的划分方法	381
第十七章	成本、数量、利润之关系的分析	387
第一节	保本分析	387
第二节	因素变动对利润影响的分析	401
第三节	成本、量、利分析的其他用途	411
附录：各章复习思考题		

第一章 总 论

第一节 成本的内容

一、成本的概念及其内容

成本是一个价值范畴，它同价值有着密切联系。在社会主义制度下，由于还存在着商品生产，社会产品仍然是使用价值和价值的统一。产品价值决定于它在生产上耗费的社会必要劳动量，具体包括以下三个内容：（1）产品生产中所耗费的物化劳动的转移价值，包括已消耗的原材料、辅助材料和燃料等劳动对象的价值，以及机器设备等劳动资料的磨损价值；（2）劳动者活劳动消耗所创造的价值中，归劳动者个人支配的部分，主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬；（3）劳动者活劳动消耗所创造的价值中，归社会支配的部分，包括国家以税金形式集中支配部分，和以利润形式在国家与企业之间进行分配的部分。产品价值中的前两部分是形成产品成本的基础，是成本内容的客观依据。所以成本的实质是：生产产品所消耗物化劳动的转移价值和相当于工资那一部分活劳动所创造价值的货币表现。

但是，对一个实行经济核算制的企业来说，由于它必须以自己的收入来弥补支出，就不能不考虑生产经营活动中的资金耗费的补偿问题。例如，属于价值的前两部分消耗的损失性支出（如废品损失），虽不形成产品价值，也需要列入产品成本，才能得到必要的补偿。再如借款利息，从其性质看是纯收入分配，不应计

入产品成本，可是为了促使企业节约运用流动资金，合理地安排生产，减少材料物资超储积压，将其列入成本开支，则有助于加强企业经济核算。当然，成本支出与成本实质的背离，必须严格的限制，以一定条件为依据，否则就失去了理论的根据。

在实际工作中，为了使企业成本内容一致，防止乱挤乱摊成本，限制企业成本开支的范围和权限，由国家统一制定产品成本开支范围，作为企业成本工作必须执行的法令性规定。工业企业产品成本开支范围的主要内容是：

- 1．为制造产品而耗用的各种原料、材料和外购半成品；
- 2．为制造产品而耗用的燃料和动力；
- 3．生产工人、管理人员的工资和按照工资总额提取的职工福利基金（在非扩权试点企业）和工会经费；
- 4．按照规定提取的固定资产基本折旧基金、大修理折旧基金和固定资产的中小修理费用；
- 5．按照规定应当列入产品成本的低值易耗品购置费；
- 6．按照规定应当列入产品成本的停工费用；
- 7．废品损失；
- 8．产品的包装和销售费用；
- 9．经企业主管部门批准，每平方米造价不超过20元的简易料棚修建费；
- 10．其他生产费用，如管理、运输、材料或产品盘盈盘亏、利息支出等费用。

上述成本内容，按其经济性质来划分，可以分为下述四类：

第一类生产性的支出，是指产品在生产过程中所发生的物化劳动和活劳动消耗的支出，它们是形成产品价值的主要部分。其中属于物化劳动消耗支出的，如上述内容的1、2、5各项，以及按照规定提取的折旧费和大修理费；属于活劳动消耗支出的是

生产工人和管理人员的工资；属于其他生产性支出的，如固定资产的中小修理费用、管理费用、运输费用以及简易料棚修建费等。

第二类销售费用，是指产品在销售过程中发生的各项费用。其中有的费用如运输费、保管费、挑选整理和包装费等，是属于生产过程在流通领域内继续有关费用，其性质是为了最后完成生产过程，并使商品适合于消费而发生的生产性支出，是追加产品价值的费用；有的是为实现产品价值而发生的纯粹流通费用，如企业自设销售机构发生的费用和广告费等，这些费用并不增加产品的价值。

第三类损失性支出，是指企业因特殊情况而发生的支出，如废品损失、材料或产品盘亏、按规定应计入产品成本的停工损失等。这些损失性支出的发生，都是由于企业工作的缺点或其他原因而造成的，是同产品生产无关的费用，不形成产品的价值。

第四类纯收入分配性的支出，包括银行借款利息和提取的职工福利基金等，他们也是同产品价值形成无关的费用。

从上述分析可知，国家制定的产品成本开支范围，是以成本的实质为基础，同时又考虑了企业加强经济核算的要求，把一部分同产品价值形成无关的费用，也包括在成本内容之中。这有助于充分发挥成本这一价值指标的积极作用。

二、成本费用的分类

从上述成本的内容可知，计入产品成本的费用是多种多样的，需要按照不同的标准进行分类。其中最基本的，是按照费用的经济内容和经济用途进行分类，此外，还可以按照费用同特定产品的关系和同产品产量的关系进行分类，以及按照费用能否控制进行分类，等等。

(一) 按照费用经济内容不同的分类

产品的生产过程，同时也是生产的消费过程，具体说来就是劳动对象的消费、劳动资料的消费以及活劳动的消费过程。因此，从其经济内容看，计入产品成本的费用，不外乎是劳动对象消耗的费用、劳动资料消耗的费用与活劳动消耗的费用等三类。这种按费用经济内容进行的分类，在成本会计中称作费用要素，它一般可分为下述各类：

1. 外购材料：是指企业为进行生产而耗用的所有外购原料、主要材料和辅助材料。

2. 外购燃料：是指企业为进行生产而耗用的外购燃料。

3. 外购动力：是指企业为进行生产而耗用的外购动力。

4. 工资：是指企业支付给工人和职员的工资。

5. 提取的职工福利基金：是指企业按照规定提取应计入成本的职工福利基金。

6. 折旧费：是指企业固定资产按照规定的折旧率计算的折旧费。

7. 提取的大修理基金：是指企业按照规定的大修理基金提成率计算提取的。

8. 利息支出：根据成本开支范围的规定，应计入成本的借款利息支出。

9. 其他支出：是指不属于以上各要素的各种费用支出，如邮电费、差旅费等。

费用要素的划分，是根据管理和核算的需要决定的。如企业生产中辅助材料消耗量较大时，可以将其独立为一个项目。反之，如果外购燃料消耗量不大时，则可以不单独设置项目。但在编制生产费用表时，必须按照国家的规定填写。

企业的生产费用按其经济内容的分类，可以反映生产中消耗

了什么，并能划分出物化劳动的消耗，这样从工业总产值中扣除已消耗的物化劳动，其余额就是工业净产值。因此，这种分类，可为企业计算工业净产值和国家计算国民收入提供资料，同时又可为企业核定流动资金定额和编制材料采购资金计划提供必要的核算资料。

（二）按照费用经济用途不同的分类

费用按经济内容的分类，只能说明企业生产经营中耗费了什么，还不能指出这些费用都用在那些用途上。例如，同样是材料费支出，有的可以直接用在产品生产上，有的可以用于生产车间的一般消耗上，有的可以用于固定资产的更新改造上，等等。这样就需要把费用要素，按其经济用途进行重新分类，划分为若干不同的项目，作为多数企业计算成本时费用分类的依据，这种项目叫作成本项目（也有的企业是以费用要素作为成本项目来计算成本。为了同按用途划分的成本项目相区别，将其叫作要素成本项目）。

成本项目的设置，应根据企业生产的特点和成本管理的要求来决定。对于直接用于产品生产并占产品成本的比重较大，而且又有消耗定额的费用，一般应单独设置成本项目，如原材料、生产工人工资及提取的职工福利基金；对于不是直接用于产品生产并在成本中占比重不大的费用，为简化成本计算工作，可按其发生地点合并设置一个项目核算，如车间经费与企业管理费等。为了便于相同行业企业之间开展成本对比分析及企业主管部门的汇总，同行业的成本项目应当一致。它通常是由国家或上级主管部门统一规定的，一般有：

1. 原材料：包括构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。

2. 燃料和动力：包括直接用于产品生产的外购和自制的燃

料和动力。

3. 工资：包括直接参加产品生产的工人工资。

4. 提取的职工福利基金：包括企业按照规定从生产成本中提取的直接从事产品生产工人的职工福利基金。

5. 废品损失：包括生产中产生废品所发生的损失。

6. 车间经费：包括为管理和组织车间生产所发生的费用。

7. 企业管理费：包括为管理和组织全厂生产所发生的费用。

8. 销售费：包括产品在销售过程中所发生的费用。

以上1至6项构成产品的车间成本；车间成本加上企业管理费构成产品的工厂成本，或叫生产成本；工厂成本加上销售费构成产品的全部成本。

根据费用按用途划分的成本项目计算成本，能清楚地反映出直接用于产品生产上的材料是多少，直接用于制造产品的工人工资是多少，耗用于管理与组织生产上的各项支出是多少，这就有助于反映与监督产品消耗定额和费用预算的执行情况，有利于加强成本管理与成本分析。

(三) 按照费用同特定产品的关系不同的分类。

费用的发生都是同特定的产品发生关系的，有的费用是为某一产品所消耗，因而可以根据该项费用的原始凭证直接计入该产品的成本中，这种费用叫作直接费用，如直接用于制造某种产品的原材料，就可以根据领料单计入产品的成本中。有的费用是为几种产品所消耗，这时无法根据该项费用的原始凭证直接计入这些产品的成本，这种费用叫作间接费用。如生产车间耗用的清扫用品以及管理人员的工资等，无法根据这些费用的原始凭证直接计入产品成本，需要采用适当的方法在这些产品之间进行分配。由于这种性质的费用比较多，如逐一采用分配方法，则分配工作过于

繁杂。为此，一般是将这种性质的费用，先按发生地点归集，然后再采用适当方法分配计入各种产品成本，这样可以简化核算工作。如车间经费和企业管理费就是如此。

将费用划分为直接费用与间接费用，对于正确地计算产品成本具有重要作用。凡是直接费用必须根据费用原始凭证直接计入；间接费用要选择合理的分配标准分配计入。分配标准选择的是否妥当，直接影响成本的正确性。它是成本计算中的一个重要问题。

（四）按照费用同产品产量关系不同的分类

根据费用的发生额同产品产量（可用产品制造数量、机器开动时间以及劳动时间表示）的关系，可分为变动费用与固定费用两种。所谓变动费用，是指随产品产量的变动而变动其总额的费用。这里所指的“变动”是就费用的总额而言，即变动费的总额是同产品产量成比例增减。就单位产品看，则不随产品产量的增减而发生变动。例如直接耗用于产品上的材料费，假设每件为10元，生产10件时的材料费为100元；产量增加一倍达到20件时，其材料费必然也随之增加一倍为200元。但从单件材料费看，不论生产10件还是20件都是10元。

所谓固定费用，是指其总额不随产品产量的增减而变动的费用。这里所指的“固定”，也是指费用的总额，不是指单位产品中负担该费用的数额固定不变；相反，如果产量增加，每单位产品应负担的费用数额将随之减少。如厂房的折旧费，尽管产品的生产量从原来的1万件增加到1万5千件，产量增加50%，而厂房的折旧费仍是4,500元，这种不随产品产量的增减而变动其总额的折旧费，每单位产品负担的数额，则从0.45元减到0.30元。

但有的费用，不能简单的归入变动费用或固定费用，它随产品产量的增减而增减，但其增减幅度是不成比例的，这种费用

叫作半变动费。它的变动特点是，产品产量如增加10%，其费用总额也将增加，但不是增加10%。属于这种费用的有维修费等。

把费用区分为变动费、固定费和半变动费，对于进行成本控制，分析成本升降原因，以及作出某些成本决策是非常必要的。

（五）按照费用能否控制的分类

费用的发生能否受责任单位或管理人员的控制，可分为可控制的费用与不可控制的费用。凡是某项费用的发生，受责任单位或管理人员的行动产生重大影响的，叫作可控制的费用，否则就是不可控制的费用。这里讲的“可控制”不是固定指什么费用而言，而要从两个方面去理解：

首先，理解“可控制”必须同一个具体责任单位联系起来，也就是说从某一个具体责任单位来看，哪种费用受它的行动影响。

其次，这里的“可控制”是指对其有重大的影响，而不是完全影响。因为在实际工作中，一个单位和个人很少能对某项费用进行全部的控制。例如就一个生产车间来说，对直接人工费用是有重大影响的，它要采取各种措施提高劳动效率，达到完成和超过定额，更要防止停工现象的发生。但是它的影响也是有限度的，例如，包括在直接人工中的工资率就是劳动工资部门规定的，还有停工的原因不少是受外部条件影响的。

把费用区分为可控制与不可控制，对评价各责任单位或有关人员的工作是非常重要的。因为只有根据可控制的费用来考核责任者的工作才有意义。

第二节 成本计算的必要性

一、成本的作用

社会主义制度下商品经济的存在，决定成本这一价值范畴在经济工作中有着重要的作用。

首先，成本是生产消费的补偿尺度。成本是以货币形式对某一有目的活动（产品或劳务）的劳动耗费的衡量。这对实行经济核算制的企业来说，表现为对企业资金耗费的衡量。通过成本可以明确的指出，为某一目的的活动而耗费了多少资金，为企业维持简单再生产提出了资金补偿的标准。按照这个标准补偿生产中的资金耗费，就能正常的维持企业简单再生产的顺利进行，否则，就不能使企业在原有规模上进行再生产。另外，企业在生产经营中，通过产品的销售活动，不断地取得销售收入。根据经济核算的原则，企业除用这些收入弥补资金耗费（产品成本）外，还要有盈余。如果销售收入扣除税金和抵补成本以后尚有余额，则为利润；扣除税金后的销售净收入不足抵补成本，其差额则为亏损。在物价基本稳定，国家对它施行严格管理的条件下，企业利润或亏损的发生，主要决定于成本的高低。因此，成本作为补偿尺度的作用对经济发展具有重要影响。

其次，成本可以综合反映企业工作的质量。成本是用于某一目的活动上有关活劳动和物化劳动耗费的综合（货币）反映。企业劳动生产率的高低，固定资产利用的程度，原材料的使用是否合理与节约，产品产量的增减变动，产品质量的提高与下降，企业生产经营管理水平等，都能通过成本直接或间接的反映出来。所以成本是综合反映企业工作质量的一个综合性指标。

第三，成本是制定产品价格的重要依据。产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定，应体现价值规律的要求，使其大体上符合产品价值，同时也要遵守国家的价格政策。由于目前还不能直接计算产品的价值，它只能通过计算产品的成本来间接地、相对地反映。因此，成本就成为制定产品价格的重要依据。

第四，成本可为企业经营决策提供重要数据。在实行计划调节与市场调节相结合的情况下，各个企业按照“发挥优势，保护竞争，促进联合”的方针，狠抓经营，努力提高经营管理水平，以增强企业的竞争能力。由于成本是企业资金消耗的一面镜子，是企业生产管理、技术管理、物资管理和资金管理水平的综合反映，因此成本在企业经营管理中的作用将越来越重要，日益成为企业正确作出投资决策、技术决策和经营决策的重要手段。如运用差异成本的数据（见第十六章）可为企业扩大产量、增加品种、选择加工方式等，提供经营决策的重要成本信息。

二、成本计算的含义

国民经济各部门都有成本的问题。商业企业的经营活动，是通过交换购入商品，经过保管和陈列把它销售出去。商品售出以后要取得销售收入，它的销售成本计算是以采购价格为基础。因为商品从外部购入后，在企业几乎不进行任何加工，按照原样转给顾客，这样以采购价格作为销售成本的基础是容易理解的。

可是，从事有形产品生产的制造企业，从事电力、煤气等无形产品生产的企業，或者提供运输劳务的水、陆、空运企业等，为了进行生产经营活动，要从外部购置各种物资，在生产过程中同工人的活劳动结合一起被消费，从而产生新的产品或劳务。这时企业生产的产品或劳务的耗费（成本），不能直接从支付的工人工资和其他各项生产要素的市场价格简单计算求得。因为工业

企业往往不止生产一种产品，或者不只经过一个加工阶段，而且又多是沿着从材料投入，经过在产品、半成品最后制成完工产品这一工艺流程的。这样，就必须对生产中各种耗费，按照成本开支范围的规定，对能列入成本的费用，经过分类、归集、分配等一系列的计算程序，计算出产品或劳务的总成本和单位成本，这就叫作成本计算。

三、成本计算的目的

成本计算的目的是由成本的经济本质及其作用所决定，但不是一成不变的，它会随客观经济情况的变化以及生产经营管理水平的提高而变化。从我国当前企业实际情况，以及近期的发展趋势看，成本计算的目的有下述四项：

1．向有关人员提供改善经营管理，提高生产效率必需的资料。为了促使企业全体职工和各个部门关心成本和费用的支出，加强成本管理和控制，企业要按车间、部门组织成本（费用）核算，及时提供按车间、部门别的成本计算资料，以及它同定额成本（或标准成本）的差异和其他有关成本分析资料，以便有关部门和人员据以改善经营管理，采取措施提高生产效率。

2．为有关部门提供制定产品价格必需的资料。成本计算提供的实际成本资料，是制定产品价格的基础。

3．为编制财务成本报表提供必要的资料。资金平衡表编制的原则，是对各项财产必须按实际成本进行计算。资金平衡表中的产成品和在产品的计价，是根据成本计算提供的实际成本进行的；反映企业最终财务成果形成的利润表及成本报表，也是借助于成本计算提供的实际成本资料编制的。

4．为经营决策提供有关数据。企业为了处理本身权限内经营上的特殊问题，例如对于新设备的投资，新产品的开发，老产