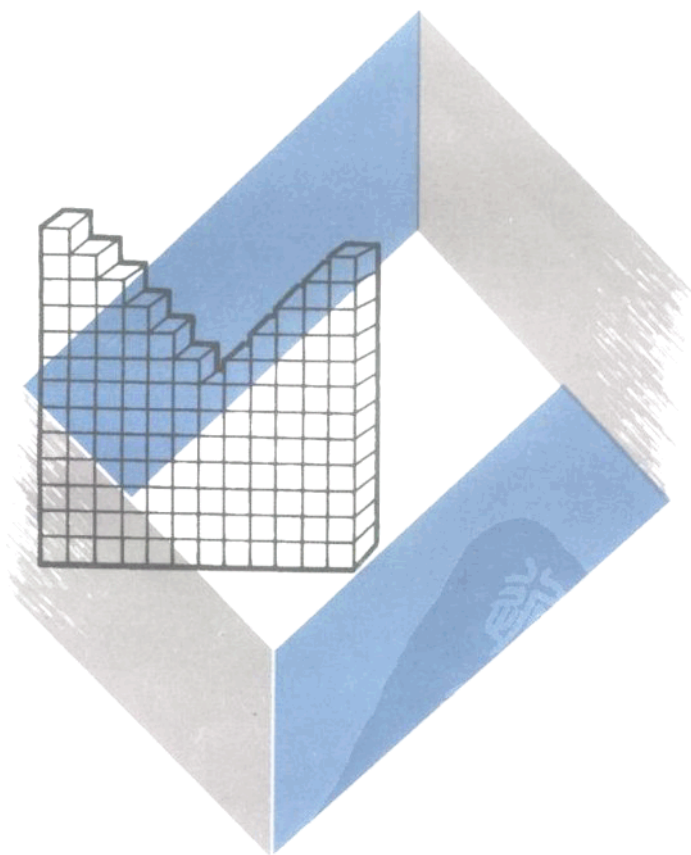




黑龙江省党校干部培训财会专业教材
(本科·专业课)

成本会计

主 编 赵福山



哈尔滨工程大学出版社

编委会成员

主 任:韩桂芝

副主任:杨永茂 于书林 焦益众

王福生 孙智田 潘春良

委 员:(以姓氏笔画为序)

于书林 王福生 孙智田

刘 斌 朱响应 杨立太

杨永茂 张 信 张志清

张绍礼 韩桂芝 焦益众

潘春良

前 言

教材质量是教学质量的基础。建设科学化、规范化的教材体系是提高业余函授教育质量的重要保证。根据省委干部教育领导小组关于党校学历教育要逐步实现统一招生、统一考试、统一教学计划、统一教材、统一学籍管理的要求,在省委干部教育领导小组统一部署下,我们在完成统编本科经济管理专业(含各专业共同课)教材的基础上,由中共黑龙江省委党校分别和黑龙江省经济管理干部学院、黑龙江省政法管理干部学院共同牵头,党校系列六家本科招生单位的专业教研人员参加,编写了本科财会专业和本科法律专业的专业课教材,供黑龙江省党、干校业余函授教育本科上述两个专业的专业课教学使用。

统一编写本科教材,是实现党校业余函授教育教材建设科学化、规范化的重要尝试。为切实做好这项工作,我们精心组织编写队伍,认真审定编写大纲,加强对统编定稿工作的指导。书稿付印之前,又组织专门力量进行文字润色加工工作。但由于时间、经验和编写人员专业水平的局限,问题和疏漏在所难免。敬请广大教学人员批评指正,以便我们改进工作,不断提高教材编写质量。

这次教材编写工作得到了中共黑龙江省委党校、黑龙江省经济管理干部学院、黑龙江省行政学院、黑龙江省政法管理干部学院、中共哈尔滨市委党校、哈尔滨市经济管理干部学院的领导和教研人员的积极协助;哈尔滨工程大学出版社对教材的出版工作给予了大力支持,在此一并表示感谢!

黑龙江省党校系统干部培训教材编委会

1997年12月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 成本的经济实质和作用	(1)
一、成本的经济实质	(1)
二、支出、费用、成本的关系	(3)
三、成本的作用	(4)
第二节 成本会计的内容和职能	(6)
一、成本会计的产生和发展	(6)
二、成本会计的内容	(7)
三、成本会计的职能	(9)
四、成本会计的任务	(10)
第三节 成本核算的基本要求	(12)
一、成本核算必须与成本管理相结合	(12)
二、正确划分各种费用界限,准确计算产品成本	(13)
三、确定简便合理的财产物资计价和价值结转 方法	(15)
四、扎扎实实地做好各项基础工作	(16)
五、根据生产特点和管理要求,选择适当的成 本计算方法	(19)
第四节 成本会计工作的组织	(19)
一、成本会计工作组织的原则	(19)
二、成本会计工作组织的主要内容	(20)
第二章 直接费用的核算	(23)
第一节 生产费用要素与产品成本项目	(23)
一、生产费用要素	(23)
二、产品成本项目	(25)

第二节 直接材料的核算	(26)
一、直接材料的分类	(26)
二、直接材料的归集	(27)
三、直接材料的分配	(31)
第三节 直接人工费用的核算	(36)
一、工资费用的分类	(36)
二、直接工资费用的归集	(38)
三、直接工资费用的分配	(44)
四、职工福利费的计提与分配	(47)
第三章 间接费用和期间费用的核算	(50)
第一节 跨期费用和其他费用的核算	(50)
一、待摊费用、预提费用和递延资产的核算	(50)
二、动力费用、折旧费用和修理费用的核算	(54)
第二节 辅助生产费用的核算	(59)
一、辅助生产费用核算的意义	(59)
二、辅助生产费用的归集	(59)
三、辅助生产费用的分配	(61)
第三节 制造费用的核算	(70)
一、制造费用的内容	(70)
二、制造费用的归集	(71)
三、制造费用的分配	(72)
第四节 生产损失的核算	(76)
一、废品损失的核算	(76)
二、停工损失的核算	(80)
第五节 期间费用的核算	(82)
一、管理费用的核算	(82)
二、财务费用的核算	(85)
三、销售费用的核算	(86)
第四章 生产费用在完工产品和在产品之间分配的核算 ..	(88)

第一节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的	
前提	(88)
一、生产费用的汇总	(88)
二、在产品数量的核算	(91)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的	
方法	(94)
一、在产品成本忽略不计法	(94)
二、在产品成本按固定年初数算法	(95)
三、在产品成本按完工产品成本算法	(95)
四、在产品成本按耗用原材料费用算法	(96)
五、定额成本法	(99)
六、定额比例法	(101)
七、约当产量法	(106)
第五章 产品成本计算的基本方法	(116)
第一节 产品成本计算方法概述	(116)
一、产品成本计算对象的确定	(116)
二、产品成本计算的基本方法的选择	(119)
三、各种成本计算方法的综合运用	(120)
第二节 成本计算的品种法	(120)
一、品种法的特点	(120)
二、品种法的适用范围	(121)
三、品种法的核算程序及应用	(121)
四、品种法的举例	(122)
第三节 成本计算的分批法	(133)
一、分批法的特点	(133)
二、分批法的适用范围	(133)
三、分批法的核算程序及应用	(134)
四、分批法的举例	(135)
第四节 成本计算的分步法	(139)

一、分步法的特点和适用范围	(139)
二、分步法的核算程序	(140)
三、逐步结转分步法	(141)
四、平行结转分步法	(155)
第六章 产品成本计算的辅助方法	(162)
第一节 产品成本计算的分类法	(162)
一、分类法的特点及适用范围	(162)
二、分类法的计算程序	(162)
三、分类法的应用	(163)
第二节 产品成本计算的定额法	(166)
一、定额法的特点及适用范围	(166)
二、定额法的计算程序	(167)
三、定额法的优缺点及应用	(179)
第三节 联产品、副产品、等级产品成本的计算	(183)
一、联产品成本的计算	(183)
二、副产品成本的计算	(190)
三、等级产品成本的计算	(193)
第七章 成本预测、决策与计划	(195)
第一节 成本预测	(195)
一、成本预测及其作用	(195)
二、成本预测的内容	(197)
三、成本预测的步骤	(198)
四、成本预测的一般方法	(200)
第二节 成本决策	(202)
一、成本决策及其作用	(202)
二、成本决策的步骤	(204)
三、成本决策中的重要成本概念	(206)
四、成本决策的一般方法	(209)
第三节 成本计划	(214)

一、成本计划及其作用	(214)
二、成本计划的内容	(215)
三、成本计划的编制程序	(217)
四、成本计划的编制方法	(221)
第八章 成本控制与成本考核	(237)
第一节 成本控制	(237)
一、成本控制的意义	(237)
二、成本控制的种类和程序	(238)
三、成本控制的组织	(239)
四、成本控制的方法	(241)
第二节 成本考核	(254)
一、责任成本及其核算	(254)
二、责任成本与产品成本的比较	(257)
第九章 成本报表及其分析	(259)
第一节 成本报表概述	(259)
一、成本报表及其作用	(259)
二、成本报表的分类和特点	(260)
三、编制成本报表的依据和要求	(261)
第二节 成本报表的编制	(262)
一、产品生产成本表的编制	(262)
二、主要产品单位成本表的编制	(265)
三、各种费用报表的编制	(268)
第三节 成本报表的分析	(271)
一、成本分析的意义及内容	(271)
二、成本报表分析的方法	(272)
三、全部产品成本分析	(277)
四、主要产品单位成本分析	(282)
第十章 其他行业成本核算	(287)
第一节 施工企业成本核算	(287)

一、施工企业生产的特点	(287)
二、施工企业成本计算的特点	(288)
三、施工企业工程成本计算的对象、方法及程序	(289)
四、施工企业工程成本核算举例	(294)
第二节 交通运输企业成本核算.....	(297)
一、交通运输企业运输成本核算的特点	(297)
二、公路运输企业运输成本核算	(298)
三、水上运输企业运输成本核算	(312)
四、铁路运输企业运输成本核算	(320)
五、航空运输企业运输成本核算	(322)
第三节 商品流通企业商品成本核算.....	(323)
一、商品流通企业的特点	(323)
二、商品流通企业商品成本的种类与内容	(323)
三、经营费用分摊计入商品存货成本的核算	(325)
四、商品销售成本的核算	(326)
后记.....	(333)

第一章 绪 论

成本会计是会计科学体系中的一个重要分支,它是商品经济发展到一定阶段的产物。正确理解成本的经济实质和作用,把握成本会计的内容、职能和任务,以及成本核算的要求和成本会计的组织工作等一些基本理论问题,对于学好成本会计有着十分重要的意义,并为以后各章的学习奠定了基础。

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

人们在生产经营活动中,为了达到一定目的,所耗费的人力、物力和财力等资源的货币表现及其对象化,就称之为成本。它有以下四层含义:(1)从生产经营的角度上看,成本是生产和销售一定种类与数量产品而耗费的资源用货币计量的经济价值。(2)从所费和所得的角度上看,成本是为取得物质资源所应付出的经济价值。(3)从实现目标的角度上看,成本是为实现一定目标而付出资源的价值牺牲。(4)从更广的含义上看,成本是达到一种目的而放弃别一种目的所牺牲的价值。

成本是商品经济的产物。在商品经济条件下,有所得必有所费。商品的生产行为是劳动者运用劳动资料,对劳动对象进行加工制作,产出满足市场需要的商品的生产劳动过程。它既是商品形成的过程,又是活劳动和物化劳动耗费的过程。商品生产中活劳动耗费和物化劳动耗费的货币表现就是构成了成本。

成本是一个价值范畴,这是商品价值的组成部分。商品的价值由已消耗的生产资料的转移价值和必要劳动创造的价值所组成。

马克思指出：“商品 W 的价值，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 ，那末，在商品剩下来的，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，（《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页）。“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”。（同上）。马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分价值，就是产品成本。按照马克思劳动价值论的理论，商品的成本就是 $W = C + V + m$ 中的 $C + V$ 。这是一种高度的理论抽象和概括，所以我们称它为理论成本。

在社会主义市场经济中，企业是自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，它必须以销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得盈利。只有这样才能使企业以至整个社会得以发展。因此，成本、利润等价值范畴，在社会主义企业中仍然有其存在的客观必然性。成本的存在形态表现企业资金的耗费。如工业企业经营过程的每一阶段都会发生资金的耗费，从而构成了不同的成本。准备阶段的资金耗费是为了购买设备、原材料，就构成了设备与原材料的成本；生产阶段的资金耗费是为了生产产品，就构成了产品的生产成本。此外，企业还有为提供某种劳务而发生的资金耗费，从而构成了劳务成本，以及为筹措资金而发生的资金耗费，便产生了资金成本。由此可见，成本是对象化的资金耗费，其经济实质可以概括为：生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费资金的总和。

在现实生活中，成本概念的使用不仅限于企业，其范围还可以扩大到所有可以对象化的资金耗费。本教材所研究的重点是物质生产部门的制造产品而发生的成本即产品成本。

在实际工作中，实际成本（产品成本）与理论成本包括的内容是不一致的。实际成本的内容通常是由国家统一以法令、制度的形式加以规定的，它限定了成本开支范围。理论成本与实际成本的差

别在于：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；而实际成本往往根据不同时期经济管理的要求，将一些不属于产品的生产耗费的纯粹损耗，如废品损失、停工损失等非生产性支出，计入产品成本，使之得到必要的补偿。

同时也应该看到，对于实际成本的开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则，成本计算就失去了理论依据。实际成本是在理论成本的指导下具体实践的成本，同时它又是检验理论成本的成本，是丰富和发展理论成本的开发性成本。正确认识和处理理论成本和实际成本的关系，对搞好成本核算，加强成本管理，发展成本理论和深化成本改革，都有着十分重要的意义。

二、支出、费用、成本的关系

这里说的成本是产品成本。所谓产品成本是指企业为生产一定种类一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和；支出是指企业的一切开支及耗费。在一般情况下，企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、营业外支出和利润分配性支出四大类；费用是指企业在生产经营过程中发生的各种耗费，它包括生产费用和期间费用。

1. 支出不都是费用。一般而言，在支出中，凡是同本企业的生产经营有关的部分，可以表现为或转化为费用。例如，企业购置固定资产、无形资产、其他资产以及购买材料等与生产经营有关的支出，能表现为或转化为费用；在支出中，凡同本企业的生产经营无关的部分，不能列为费用。例如，企业发生的长期投资支出、利润分配性支出以及营业外支出等，这些支出都与本企业生产经营活动没有关系，就不是费用。

2. 费用不都是成本。在企业的费用中，生产费用进入产品成本，因为它同产品的生产有直接关系，它是生产过程中所发生的物化劳动和活劳动的耗费的货币表现；期间费用不进入产品成本，因

为它虽然与企业的经营活动有密切关系,但同产品的生产无直接关系,只能与发生期间配比,与当期损益配比。

3. 一定期间的生产费用不一定都进入当期的产品成本。也就是说,一定期间一定数量的产品成本,不都是本期的生产费用。生产费用是形成产品成本的基础,它迟早会进入产品成本的。按照权责发生制的原则,生产费用的发生期与归属产品的期间是不一致的。通常情况下,产品成本中一部分生产费用是当期发生的生产费用,还有一部分是前期发生的生产费用。也可以说,本期发生的生产费用不一定都由本期的产品成本来承担,可能由以后期间的产品成本来承担。由此得知,企业某一时期实际发生的产品生产费用总和,不一定等于该期产品成本的总和。某一时期完工产品的成本,可能包括几个时期的生产费用,某一时期的生产费用也可能分期计入各期完工产品成本。

可见,支出、费用、成本三者之间既有密切的联系,又有很大的区别。只有正确认识、区分三者关系,才能正确进行成本核算和管理。

三、成本的作用

成本的作用决定于它的经济本质。充分发挥成本在经济管理中的作用,对降低消耗、实现补偿、提高经济效益具有重要的意义。成本在经济管理中的作用表现为以下几个方面:

1. 成本是补偿生产耗费的尺度

企业维持简单再生产是企业生存的起码条件。维持企业的简单再生产,必须及时、足额地补偿生产过程中的劳动耗费。成本作为补生产劳动耗费的尺度,是指成本是企业维持简单再生产的最低补偿界限。如果成本提供的补偿尺度不能满足,企业的简单再生产也就无法维持。企业为了保证再生产的顺利进行,就要求以产品销售收入对生产中的劳动耗费进行补偿。企业要想通过产品销售收入进行补偿,就必须充分运用成本这一补偿手段,通过加强管

理、降低耗费,力求以较少的耗费,取得更多的盈利;成本补偿又是社会总产品的分配,属于社会分配领域的范畴。国家依据成本的经济内容,结合不同时期的管理需要,运用成本这一补偿手段,统一规定成本补偿标准和补偿范围,对规范企业劳动耗费的补偿行为具有重要的作用。可见,成本作为劳动耗费的补偿尺度,对加强宏观成本管理和微观成本管理都具有重要的作用。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合经济指标,它从两个方面反映企业的工作质量:第一,从劳动耗费方面进行反映。在企业的生产经营过程中,材料消耗是否节约,设备利用是否充分,劳动组织是否合理,费用开支是否降低,资金使用是否得当等方面的情况,都会直接或间接地从成本中得到及时的反映。第二,从企业生产经营管理质量方面进行反映。成本作为衡量劳动耗费尺度的同时,对企业生产经营管理水平的优劣也进行了反映。

由于成本是综合反映企业工作质量的指标,因而可以根据成本指标来分析和考核企业的经营管理水平,通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析,促使企业内部各单位加强经济核算,努力改善管理,降低成本,提高经济效益。

3. 成本是制定产品价格的基础

产品价格是产品价值的转化形式。价格以价值为基础,并围绕价值上下波动。企业在制定产品价格时需考虑多方面因素,即:国家的价格政策、各种产品的比价、产品在市场上的供求关系以及市场竞争态势等等,但是,最主要因素是产品价值。在现实的市场经济中,产品价值还不能直接计算,只能通过成本间接地加以计算,成本是制定产品价格的最低经济界限。

4. 成本是企业进行经营决策的依据

在社会主义市场经济条件下,企业要在竞争中立于不败之地,就必须根据市场变化,结合自身的经营状况随时做出科学的经营决策。经营决策的过程,主要是对决策方案进行成本效益的比较、

分析和评价的过程。产品成本是效益分析的基础,它为经营决策提供重要依据,是决策方案中不可缺少的重要指标。从一定意义上说,成本决策是企业经营决策的关键。

此外,成本在资产评估、项目评估和可行性分析等技术经济领域,也发挥着重要作用,成本运用的领域正在逐步拓宽。

第二节 成本会计的内容和职能

一、成本会计的产生和发展

成本会计是以货币为主要计量单位,利用价值形式全面地、系统地反映企业生产经营过程中耗费情况的一种管理活动。成本会计有狭义和广义之分。狭义的成本会计是指对生产经营过程中发生的费用,进行归集、分配,计算出有关计算对象的成本,并加以分析与考核。广义的成本会计是指成本管理的全过程,即包括成本的预测、决策、计划、核算、控制、分析和考核等活动。成本会计作为一种管理手段,是商品生产发展到一定阶段的产物。它是随着商品经济的发展,为适应企业管理的需要逐步形成和发展起来的。

成本会计最初起源于16世纪的意大利。一些印刷商和毛纺商,开始应用成本明细分类帐。到18世纪,美国的制鞋厂和制袜厂为了满足管理的需要,又草创了分批成本制度和分步成本制度。后人认为,这就是成本会计的萌芽时期。

19世纪完成工业革命以前,由于人们重商业贸易,手工业发展缓慢,成本会计未取得突破性的发展,局限于粗简的成本核算。英、法、美、德相继完成了工业革命以后,工业规模日益壮大,企业竞争加剧,企业家对成本越加重视。如何使成本计算更加准确,满足各方面对成本资料的需求,促使企业会计人员去研究如何改进成本计算,以适应生产和竞争的需要。于是,出现了成本核算和会计核算结合起来的计算成本的方法和理论体系,从而产生了成本

会计。

20 世纪初,泰勒制度被广泛运用,同泰勒的科学管理方法直接联系的标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引入会计中来,成为成本会计的一个组成部分。这时,成本会计的内容已不再局限于对成本的核算,而扩展到了成本预算和成本控制,从而使成本会计的方法和理论得到了进一步的完善和发展。第二次世界大战以后,资本主义经济出现了新变化,企业为了在竞争中取胜,一方面要依靠科学技术开发新产品,开拓市场;另一方面要加强企业管理,挖掘内部潜力,控制和降低成本,以低成本高质量的产品去占领市场。为此,企业要做好成本预测、制订目标成本,以目标成本去干预生产经营活动,引进现代成本会计之中。对于资金的运用成本,资金报酬率也被成本会计所重视。这一系列的变化,使成本会计得到了长足的发展,并从普通的会计学中独立出来,形成了一套完整的理论和方法体系。成本会计成为一门以核算为基础,以控制为核心,包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等整个管理职能在内的科学管理体系。

综上所述,现代成本会计是成本核算和成本管理相结合的会计科学。它是运用专门的管理技术和方法,以货币作为主要计量单位,按照成本最优化的要求,对生产经营活动中发生的费用进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一系价值管理活动。

二、成本会计的内容

现代成本会计的基本内容包括: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等。

(一) 成本预测

成本预测是在认真分析企业内外部条件变化的基础上,根据现有的成本资料,运用一定的专门方法,对未来的成本水平及其发展变化趋势作出科学的估计和测算。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本最佳途径的重要手段,是进行成本决策和编制

成本计划的基础,是进行成本管理和控制的前提。

(二) 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,结合其他有关资料,运用一定的方法,对多种方案进行比较分析,从中选择最优方案的过程。成本决策是制定成本计划的基础,也是实现成本目标和提高经济效益的重要途径。成本决策贯穿于整个生产经营过程,只有在每环节都选择最优的成本方案,才能达到总体的最优。

(三) 成本计划

成本计划是根据决策所确定的目标,规定计划期间内产品的生产耗费和各种产品的成本水平。成本计划是保证目标成本实现的手段,也是控制和考核成本的重要依据。

(四) 成本控制

成本控制是根据预定的目标,对成本发生和形成过程以及影响成本和各种因素和条件施加主观的影响,以实现最优成本的一种行为。从企业的经营过程来看,成本控制分为事先控制、事中控制和事后控制三个阶段。其中,事先控制是整个成本控制活动中的重要环节,它直接影响成本的高低;事中控制是指产品生产过程中的控制,又称为日常控制;事后控制是定期对过去控制的总结。

(五) 成本核算

成本核算是指对生产费用发生和产品成本形成的核算。它是对生产经营过程中所发生的各种费用,按照一定的对象和标准,进行归集和分配,以计算出各成本对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产耗费的归集和分配的反映,也是生产费用实际支出的控制过程。

(六) 成本分析

成本分析是利用成本核算资料和其他资料,运用一系列技术方法,以本期的实际成本与目标成本、上期实际成本、国内外同类产品成本进行比较,以便了解成本升降变动情况,揭示影响产品成本水平变动的各因素,及其各种因素变化对产品成本的影响程度。