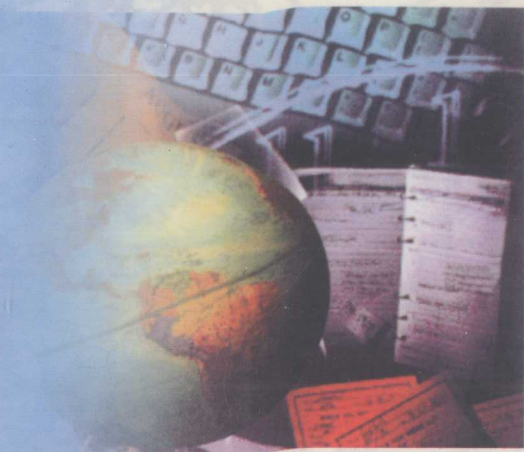


主编 ● 高英丽 徐 莉



成本会计

CHENGBEN KUAIJI



NEUPRESS
东北大学出版社

成 本 会 计

主 编 高英丽 徐 莉
副主编 裴丽赢 刘 璟
唐煜烽

东北大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/高英丽,徐莉主编. —沈阳:东北大学出版社,1999.7
(2002.5 重印)

ISBN 7-81054-408-X

I. 成… II. 高… 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(1999)第 27996 号

©东北大学出版社出版

(沈阳市和平区文化路 3 号巷 11 号 邮政编码 110004)

电话:(024)83680267(社务室) (024)83680265(传 真)

83687331(市场部) 83687332(出版部)

网址:<http://www.neupress.com> E-mail:neuph@neupress.com

沈阳市政二公司印刷厂印刷 东北大学出版社发行

开本:850mm×1168mm 1/32 字数:300 千字 印张:11.5

1999 年 7 月第 1 版

2002 年 5 月第 2 次印刷

责任编辑:刘宗玉

责任校对:冯 伟

封面设计:唐敏智

责任出版:秦 力

定价:20.00 元

前 言

为适应《企业财务通则》、《企业会计准则》及陆续出台实施的具体会计准则对会计核算方法、核算体系的要求，我们编写了《成本会计》一书、本书可作为财经类院校会计专业及其他相关专业的学生学习成本会计用书；同时，还可作为从事成本会计工作的广大财会工作者学习成本会计及各类会计专业培训所用教材。

成本核算与成本管理相结合，是市场经济发展及企业现代化管理对成本会计工作的要求。我们认为，成本会计应该是以成本核算为主体内容，以成本管理和成本分析为辅助内容的一门学科。为体现该学科的特点，我们在编写过程中突出了成本会计的基本理论和成本核算基本方法的讲解。另外，为适应成人教育的特点，满足各类学员的学习需要，我们在编写内容、体例等方面做了有益的探索，如增强内容的完整性，体现知识的系统性与连贯性，注意表述的一致性，力求使各章、节、知识点之间联系紧密。每章后附有思考题和练习题，有

助于学生复习本章所学内容，加深对各知识点的理解和认识。

全书共十六章，由高英丽、徐莉任主编，裴丽赢、刘璟、唐煜峰任副主编，参加编写的还有高洪才、王人杰同志。全书由高英丽副教授修改、总纂和定稿。

由于水平所限，书中难免有错误和不当之处，恳请读者给予批评指正。

作 者

1999年3月

目 录

第一章 成本会计总论	(1)
第一节 成本会计的意义	(1)
第二节 成本会计的内容、职能和任务	(7)
第三节 成本会计的组织	(11)
思考题	(14)
第二章 成本核算概述	(16)
第一节 成本核算的意义和原则	(16)
第二节 成本核算的要求	(20)
第三节 费用要素和成本项目	(27)
第四节 成本核算的程序	(33)
思考题	(40)
第三章 要素费用的汇集与分配	(41)
第一节 材料费用的核算	(41)
第二节 工资费用的核算	(66)
第三节 固定资产折旧费的核算	(79)
第四节 外购动力费的核算	(85)
思考题	(87)
练习题	(88)
第四章 跨期摊配费用的核算	(92)
第一节 待摊费用和递延资产的归集与分配	(92)
第二节 预提费用的归集与分配	(97)
思考题	(101)
练习题	(102)

第五章 辅助生产费用的核算	(104)
第一节 辅助生产费用核算的意义.....	(104)
第二节 辅助生产费用归集的核算.....	(105)
第三节 辅助生产费用分配的核算.....	(106)
思考题.....	(117)
练习题.....	(118)
第六章 制造费用的核算	(120)
第一节 制造费用归集的核算.....	(120)
第二节 制造费用分配的核算.....	(126)
思考题.....	(134)
练习题.....	(134)
第七章 生产损失的核算	(137)
第一节 生产损失核算概述.....	(137)
第二节 废品损失的核算.....	(138)
第三节 停工损失的核算.....	(146)
思考题.....	(149)
练习题.....	(150)
第八章 完工产品与在产品成本的核算	(152)
第一节 在产品数量的确认.....	(152)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配.....	(154)
思考题.....	(175)
练习题.....	(176)
第九章 产品成本计算方法概述	(180)
第一节 企业生产特点和管理要求对产品.....	(180)
成本计算的影响.....	(180)
第二节 品种法.....	(185)

思考题.....	(199)
练习题.....	(199)
第十章 产品成本计算的分批法	(201)
第一节 分批法概述.....	(201)
第二节 成本计算的分批法举例.....	(206)
第三节 简化的分批法.....	(210)
思考题.....	(216)
练习题.....	(216)
第十一章 产品成本计算的分步法	(223)
第一节 分步法概述.....	(223)
第二节 逐步结转分步法.....	(224)
第三节 平行结转分步法.....	(243)
思考题.....	(249)
练习题.....	(250)
第十二章 产品成本计算的分类法	(258)
第一节 分类法成本计算的基本内容.....	(258)
第二节 联产品、副产品、等级品的成本计算.....	(266)
思考题.....	(271)
练习题.....	(271)
第十三章 成本计算的定额法	(274)
第一节 定额法的产生及其特点.....	(274)
第二节 定额成本的制定.....	(275)
第三节 脱离定额差异的计算.....	(278)
第四节 材料成本差异的分配.....	(283)
第五节 定额变动差异的计算.....	(284)
第六节 产品实际成本的计算.....	(288)
第七节 定额成本法的优缺点、适用范围和 应用条件.....	(289)

思考题.....	(290)
练习题.....	(290)
第十四章 期间费用的核算.....	(293)
第一节 期间费用核算的意义.....	(293)
第二节 管理费用的核算.....	(294)
第三节 财务费用的核算.....	(300)
第四节 销售费用的核算.....	(303)
思考题.....	(306)
练习题.....	(306)
第十五章 成本报表.....	(308)
第一节 成本报表的作用与种类.....	(308)
第二节 商品产品成本表.....	(310)
第三节 主要产品单位成本表.....	(314)
第四节 制造费用明细表.....	(315)
思考题.....	(316)
练习题.....	(317)
第十六章 成本分析.....	(318)
第一节 成本分析概述.....	(318)
第二节 商品产品总成本计划完成情况分析.....	(330)
第三节 主要产品单位成本分析.....	(338)
第四节 技术经济指标对产品成本的影响分析.....	(350)
思考题.....	(354)
练习题.....	(355)

成本会计总论

第一章

本章教学目的在于从总体上对成本会计提供基本的认识。学习本章应达到的目标和要求：1. 理解成本的经济涵义；2. 掌握实际工作中成本、费用的开支范围；3. 了解成本会计的内容、职能、任务及成本会计工作的组织形式；4. 了解成本会计的形成与发展过程。

第一节 成本会计的意义

一、成本的经济含义

产品的生产过程同时也是生产的耗费过程。工业企业在生产各种产品（包括产成品、自制半成品、工业性劳务、自制材料、自制工具、自制设备以及供应非工业性劳务等）过程中，要发生各种耗费，这些生产耗费包括生产资料中的劳动手段（如机器设备）的耗费和劳动对象（如原材料）的耗费，以及活劳动（如人工）等耗费。企业在一定时期（如一个月）内所发生的、以货币来表现的生产耗费，称为生产费用；为生产一定种类和数量的产品所支付的各种生产费用的总和，称为产品成本。

在商品经济中，成本是一个价值范畴，它是商品产品价值的

组成部分。马克思曾经指出：“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 ，那么，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。”^① 可见，商品产品的价值 W 是由三个部分组成：一是生产中消耗的生产资料价值 C ，包括劳动对象的转移价值和劳动资料的转移价值；二是劳动者为自己所创造的价值 V ；三是劳动者为社会创造的价值 m 。成本的经济实质就是：生产产品所耗费的、用货币表现的生产资料价值和相当于工资那一部分劳动者为自己劳动所创造的价值总和，即商品产品价值中的 C 和 V 。我们可以称这种成本为“理论成本”。

成本不仅是生产经营过程中的一种耗费，而且是再生产过程中的补偿尺度，是维持企业简单再生产的基础和前提。如果产品的成本耗费不能得到足额价值补偿，则企业的简单再生产就无法进行，企业扩大再生产也就没有可能。也就是说，在产品数量和销售价格一定的条件下，产品成本水平的高低，不但影响简单再生产，制约着企业的生存，而且决定着企业扩大再生产的可能性，从而影响到企业的发展。从这个意义上看，要完整理解成本的经济内涵，应该从成本的耗费和成本的补偿两方面来考虑。在市场经济条件下，成本的耗费和补偿是对立统一的。任何耗费总是个别生产者的事情，而补偿则是一个社会过程，商品产品只有到市场上去交换才能实现补偿。耗费是在生产过程中发生，而补偿则在流通领域中实现，生产中的耗费能否得到补偿取决于生产者的个别劳动时间是否低于社会必要劳动时间。于是，这就要求生产者必须加强成本管理，力求降低个别劳动时间，争取以较少的耗费获取最大限度的利润。由此可见，成本与管理并存，成本的内容应该服从管理的需要。因而，在实际工作中，为了促使企

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社，1974年版，第30页。

业加强经济核算、厉行节约、减少生产耗费和生产损失，应把一些不形成产品价值的损失性支出（如废品损失、停工损失等）列入产品成本，把某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分（如财产保险费等）也列入产品成本。此外，对于企业为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用、为筹集生产经营资金而发生的财务费用，以及为销售产品而发生的产品销售费用，这些作为理论成本的构成部分，在实际成本计算中，由于考虑到它们大多按时期发生，所以，为简化成本核算工作，将其作为期间费用处理，而不计入产品成本。这是符合 1992 年 11 月财政部发布的《企业会计准则》和《企业财务通则》以及随后陆续发布的一系列财务会计制度、具体会计准则要求的。这也说明了实际成本的构成内容与理论成本 $C + V$ 的内容是不一致的，即实际补偿的价值与已经消耗的价值不一致。实际成本重视的是价值补偿，而理论成本反映的是价值损耗。实际成本要求其内容一方面要反映成本的客观经济内涵；另一方面又要按照国家的分配方针和财务会计制度来规范这些内容，把某些不属于理论成本（ $C + V$ ）的内容列入成本。

综上所述，产品价值中的 $C + V$ 只能是成本的理论抽象，现实经济活动中必须遵循国家统一规定的成本开支范围，并依此作为国家对企业成本管理检查、考核的依据，防止企业乱挤乱摊成本，影响企业利润的正确计算和所得税的上缴。

在实际工作中，工业企业成本、费用的开支范围主要包括如下内容：

- (1) 生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品的价值和运输、装卸、整理等费用；
- (2) 固定资产的折旧费、租赁费和修理费；
- (3) 按国家规定列入成本的职工工资、福利费和奖金；
- (4) 企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的新产品

设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间试验费、研究人员的工资、研究设备的折旧与技术研究有关的其他经费、以及委托其他单位进行的科研试制的费用以及试制失败损失等；

(5) 按规定比例提取的工会经费和按规定列入成本的职工教育经费；

(6) 产品包修、包换、包退的费用、废品的修复费用或报废损失、削价损失、以及季节性修理期间的停工损失等；

(7) 财产和运输保险费，契约、合同的公证费和签证费，商标注册费、咨询费、专有技术使用费以及应列入成本的排污费；

(8) 企业生产经营期间发生的利息支出（减利息收入）、汇兑净损失、调剂外汇手续费、金融机构手续费以及筹资发生的其他财务费用；

(9) 销售商品发生的运输费、包装费、展览费、广告费和销售费，以及销售机构的管理费等；

(10) 办公费、差旅费、会议费、取暖费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、公司经费、仓库经费、待业费、董事会费、审计费、诉讼费、绿化费、消防费、税金（房产税、车船使用税、土地使用税、印花税）、土地使用费、土地损失补偿费、无形资产摊销、开办费摊销，在规定比例范围内的业务招待费和坏账损失以及属于一般经营损失的存货盘亏、毁损和报废（减盘盈）等费用。

企业的下列支出，不得列入成本费用中：

(1) 为购置和建造固定资产、购入无形资产和其他资产的支出；

(2) 对外投资的支出；

(3) 被没收的财物；

(4) 违反法律而支付的各项滞纳金、罚款、违约金、赔偿金，以及企业自愿赞助、捐赠的支出。

二、成本会计的形成与发展

成本会计是社会经济发展到一定历史阶段的产物，是随着生产和商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。成本会计在其形成和发展过程中，大致经历了以下四个阶段：

(1) 成本会计的萌芽阶段。人们认为成本会计概念萌发于16世纪。这一时期，随着西方产业规模的不断扩大，一些纺织厂开始设立并使用成本费用明细账。如1531年意大利的Medici家族在他们的毛纺厂中，按照毛纺织的生产工艺过程设置成本费用明细账，并分别拣选、清洗、梳刷等生产步骤进行费用的归集与核算。18世纪，是成本会计的雏形形成时期。这期间，分别出现了以英国人James Dodsom为代表的、他所设计的分批成本计算方法的雏形和以英国人Wardhamgh Jhompson为代表的、他所采用的分步成本计算方法的模式。但这些只能说是成本计算分批法、分步法的雏形，不能看成是真正意义上的成本计算方法。

(2) 早期成本会计阶段，即成本会计的形成阶段。人们一般认为真正意义上的成本会计形成于19世纪末20世纪初。19世纪产业革命后，资本主义工业得到很快发展，企业数量不断增多，且规模逐渐扩大，企业之间出现竞争。如何降低消耗，增加盈利，并力求以薄利多销提高竞争能力，则是资本家关注的问题。为此，资本家对成本计算的精确性要求越来越高，如此，促进了成本会计的形成和发展。这一时期，成本会计主要在以下几个方面取得了一定进展：生产工时和人工成本计算办法的建立；材料核算和管理办法的建立；间接制造费用分配办法的建立等；以及根据生产工艺过程的特点，采用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本；出现了一批以美国劳伦斯(W B Lawrence)为代表的研究成本会计专家，并出版了一些有影响的成本会计专著等。

(3) 近代成本会计阶段。人们一般认为近代成本会计阶段是

从20世纪初到中叶。这一时期，资本主义经济得到迅猛发展，企业之间的竞争更加激烈。于是，对以事后为主的成本会计已感到不能满足要求。1910年泰勒的管理科学的出现，推动了成本会计的发展，使得标准成本制度得以推广，成本控制得以应用。于是，成本会计不仅只是事后意义上的核算，而且是通过制定标准成本、进行了事前的成本控制，把成本会计从事后核算向事前控制和事后分析进行了推进，使得成本会计职能扩大了。由于受泰勒的管理科学的启示，将与泰勒的科学管理方法相联系的“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等技术方法引进到会计中来，使得成本会计的理论和方法都有了进一步的完善和发展，于是，成本会计开始具有一定的独立性。

(4) 现代成本会计阶段。人们一般认为现代成本会计阶段是1945年至今。第二次世界大战以后，随着科学技术的不断发展，资本主义垄断经济，跨国公司大量涌现，企业的生产规模越来越大，产品更新加快，市场竞争激烈。企业为了在竞争中求生存和发展，一方面要尽量降低成本耗费，另一方面要重视产品的设计，即根据市场需求设计出好的产品生产方案。为此，西方会计学家在原有的成本会计的基础上，吸收了成本预测、决策、规划和控制等一系列现代管理方法，使成本会计的重点从事中成本控制、事后成本计算和成本分析转移到了成本预测、成本决策和规划，形成了以管理为主的现代成本会计。现代成本会计的主要特点是成本与管理相结合。其职能已发展到以成本核算为基础，以成本控制为核心，包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等整个过程。到了20世纪90年代，成本会计在各个方面又有了长足的发展，尤其是在成本控制方面。电子计算机在成本会计中的广泛应用又为成本管理提供了更为广阔的空间。

三、现代成本会计的含义

现代成本会计是会计与管理相结合，根据成本核算资料，运用现代数学和数理统计的原理和方法，对企业生产经营过程中的成本费用进行核算、预测、决策、计划、控制、分析和考核，以促使企业按照成本最优化的要求进行经营，并努力实现生产经营最优运转的一种价值管理活动；是一门运用价值尺度，采用现代科技方法建立起的数量化的管理技术。

第二节 成本会计的内容、职能和任务

一、成本会计的内容、职能

原始的成本会计只是运用会计核算的一般原理和方法，系统地记录、核算企业在产品生产过程中所发生的各项生产费用。随着社会经济的发展，以及管理手段的科学化，现代成本会计已经不仅仅停留在事后算账的水平上，其内容得到拓宽。因而，现代成本会计的内容包括成本预测、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七项内容。

(1) 成本预测。成本预测是根据过去有关的成本资料及其他资料，通过一定的程序，运用一定的方法，对未来某一时期的成本水平和变化趋势做出的科学的推测和估计。成本预测可就个别产品进行成本预测，也可就企业的全部产品总成本进行成本预测。通过预测，可以从众多的方案中选出最优方案。成本预测是成本决策的基础。

(2) 成本决策。成本决策是指在成本预测的基础上，运用定性和定量的方法，通过各种方案的比较、分析，选择最佳成本方案的过程。成本决策的内容主要包括：亏损产品是否停产的成本决策；半成品是否深加工的成本决策；联产品是否深加工的成本

决策；是否接受低价追加订货的成本决策；零部件自制或外购的成本决策；新产品开发的成本决策等。成本决策是成本计划的前提，正确的成本决策，也是企业完成成本计划、提高企业经济效益的重要途径。

(3) 成本计划。成本计划是根据计划期内的生产任务和确定的目标利润所规定的计划期内产品的各项费用的消耗定额和成本水平。它是成本管理的一项重要内容，是进行成本控制和考核的依据。

(4) 成本控制。成本控制有广义和狭义之分。广义的成本控制是指对产品进行全过程的成本控制，包括产品设计阶段的事前成本控制、产品生产阶段的事中成本控制和产品销售后的事后反馈成本控制；狭义的成本控制是指根据预先制定的成本目标，作为产品各项费用消耗的依据，对生产过程中实际发生的费用进行监督，并及时采取措施纠正发生的偏差，使生产经营过程中发生的各项消耗，均被控制在预定的成本计划和费用开支标准范围内，以保证目标成本的实现，进而不断降低产品成本。

(5) 成本核算。成本核算是指对于产品生产过程中发生的各项生产费用按照一定的成本计算对象进行归集和分配，并采用适当的成本计算方法计算出完工产品的总成本和单位成本的过程。成本核算是成本会计的基础，其他内容都是在成本核算基础上拓展、延伸的。成本核算为成本预测、决策、计划、分析和考核提供了必不可少的重要数据参考资料，因而，成本核算在成本会计中占有十分重要的地位。

(6) 成本分析。成本分析是根据成本核算提供的资料及其他有关资料，采用一定的技术经济分析方法，将本期实际成本水平与上期实际成本、与本期计划成本、与国内外同类产品成本的先进水平进行比较。通过比较，了解成本计划的完成情况，找出差距，并通过进一步分析，查找成本管理工作存在的问题，出现差异的原因，掌握成本变动的规律，提出解决问题的办法、措