

成本会计学

汪景 梁玉琨 编著

中国商业出版社

97
F234.2
70
2

成本会计学

汪景 梁玉琨 编著

中国商业出版社

(京)新登字 073 号

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/汪景, 梁玉琨编著. —北京: 中国商业出版社, 1996. 4

ISBN 7-5044-3119-2

I. 成… II. ①汪… ②梁… III. 成本会计 IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 03339 号

责任编辑: 吴占文
巫皆富

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

铁道标准化怀柔印刷厂印刷

1996 年 7 月第 1 版 1996 年 7 月第 1 次印刷

787×1092 毫米 32 开 11.375 印张 245 千字

印数 3000 册 定价: 13.80 元

※ ※ ※

(如有印装质量问题可更换)

前 言

成本，是企业经济效益的“晴雨表”，是所有企业共同关注的重要经济管理工作，自然受到包括厂长、经理在内的企业管理人员的高度重视。成本，是一项比较复杂的经济事项，必然使会计理论工作者和成本会计师悉心研究成本和成本会计。作为会计师或有志于成为未来的会计师者，必须掌握成本会计的专门知识。本书为这些有志者提供了学习成本会计的最佳教材。

本书阐述了成本会计的基本原理与方法。其主要内容是通过最典型的成本——工业生产成本，系统、全面的阐述了制造成本法下成本核算的理论和方法，概括阐述了成本预测、成本控制、成本计划、成本报表和成本分析。为便于学习，本书理论结合实际，文字简明扼要，并将成本的主要内容——材料、工资、折旧费的核算专门成为一章，安排于成本核算基本程序之前，使得成本主要内容的核算与成本核算有机地衔接起来。

本书适用于高等院校会计学、审计学专业及相关专业的教学，也适用于社会会计培训班的教学和在职会计人员自学。

本书由汪景撰写第一、二、三、八、九章，梁玉琨撰写第四、五、六、七、十章。最后由汪景总纂。

本书在写作过程中，得到北京商学院会计系领导的关怀

和教师的大力支持，在此表示感谢。

由于作者水平有限，错误和不妥之处，恳请读者指正。

作 者

1996 年 6 月

目 录

1

第四节	产品成本核算的分步法·····	(158)
第五章	产品成本核算的辅助方法·····	(177)
第一节	产品成本核算的分类法·····	(177)
第二节	产品成本核算的定额法·····	(186)
第六章	成本预测和成本控制·····	(203)
第一节	成本预测·····	(203)
第二节	成本控制·····	(221)
第七章	成本计划·····	(244)
第一节	成本计划概述·····	(244)
第二节	成本计划编制的要求和程序·····	(252)
第三节	成本计划编制方法·····	(254)
第八章	成本责任制·····	(282)
第一节	成本责任制概述·····	(282)
第二节	成本责任制的内容·····	(284)
第九章	成本报表·····	(301)
第一节	成本报表的作用和种类·····	(301)
第二节	成本报表的编制·····	(305)
第十章	成本分析·····	(316)
第一节	成本分析的意义和方法·····	(316)
第二节	全部商品产品成本计划完成情况的分析 ·····	(323)
第三节	技术经济指标对单位成本影响的分析 ·····	(348)

第一章 概论

第一节 成本概述

一、成本和产品成本的概念

(一) 成本的概念

成本是为一定目的所发生的资金耗费。在商品经济社会里，成本用货币计量。在会计期间的经营过程中，其耗费从收入获得补偿。

成本既然是为一定目的所发生的资金耗费，“一定目的”是为了有“所得”，必然首先要有“所费”。换言之，既然要得到什么，必然要作出相应的牺牲。生产或流通企业，为了生产或销售一定种类和数量的商品，就要发生材料、燃料、动力、人工等生产费用或商品流通费。交通运输企业为了在一定的距离内将旅客或货物从甲地输送到乙地，要发生燃料、运输工具折旧、人工等费用。农业生产企业在—一个生产季节内，利用一定的种植面积生产出一定种类和数量的农作物，要发生相应的种子、肥料、农药、电力、机器设备折旧、人工等费用。建筑施工企业为完成—项建筑或安装工程，亦需消耗材料、人工和其他费用。城市公用事业，在一定时期内为用

户提供了一定种类和数量的劳务，如电话电报等，也必然发生相应的耗费。不仅各行各业的企业有成本，成本的概念还可以推而广之。在事业单位，同样存在“所得”与“所费”。例如，医院在一定时期内为一定数量的患者提供了医疗服务；科研机构在一定时期内完成的某一科学研究项目；学校在一定时期内培养了一定数量的学生；等等，都要发生相应的耗费。各行业从事活动的目的尽管不同，耗费的具体内容也不尽相同，但都是物化劳动和活劳动的耗费，即成本。目前，在国外，对成本的应用范围更为广泛，甚至在企业里开会也要讲究会议成本。即开会的目的是为了研究解决某个问题，这是“所得”；参加会议的人数多少、开会的时间是“所费”，就是会议成本。研究会议成本，能否以必要的人员、最少的时间，达到开会的目的。

（二）产品成本的概念

从上述成本概念的分析中，可以看出，成本属于经济范畴。在经济活动中，成本必然依附于一定的对象上。例如，在商品流通企业，成本所依附的对象为销售的商品；在农业生产企业，成本所依附的对象为生产的农产品；在科学研究领域，成本所依附的对象为从事科学研究的项目。本书所述为制造业的产品生产成本。产品的生产成本（简称生产成本，下同），依附于生产过程中一定的产品上。产品成本是工业企业为了生产一定种类和数量的产品所发生的资金耗费。产品成本是最典型的成本。

二、产品成本的内容

产品成本作为资金耗费是商品价值的组成部份。“按资本

主义方式生产的每一个商品的价值 W ，都由 $W=C+V+M$ 公式来表示。如果我们在这个产品价值中除去剩余价值 M ，在商品中留下的，便只是一个在生产要素上费去的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”（《资本论》第三卷，人民出版社，1966 年版第 6 页）马克思的成本价格理论，是商品经济社会共有的经济范畴。它是产品成本经济内容的理论依据。因此，产品成本的经济内容为“ $C+V$ ”，包括：（1）产品生产过程中消耗的劳动对象的转移价值，如材料、辅助材料、燃料、动力等。（2）产品生产过程中劳动资料磨损转移的价值，如厂房、机器设备等固定资产折旧费，工具等低值易耗品的摊销费。（3）劳动者为自己的必要劳动创造的价值，以工资形式表现。但是，在企业的实际经济活动中，产品成本的内容比理论成本广泛。还包括一些损失性支出和属于国民收入分配性质的费用，如废品损失、停工损失、财产保险费等。废品损失和停工损失是在生产过程中发生的；生产车间的财产保险费是为了确保生产用的劳动资料等在遭受不测而损失后能获得资金来源、用于恢复再生产，为现有财产在保险公司保险的费用。这些损失或费用，也都是企业的资金耗费；在经济核算制下，只能计入成本，从产品销售收入中获得补偿。

三、产品成本的作用

产品成本在工业企业的管理中处于重要地位。商品生产，既是商品使用价值的生产，也是商品价值的生产；在生产过程中的资金耗费形成成本。因而必然要对成本进行严格的管理并发挥其应有的作用。成本的主要作用体现在以下几方面。

1. 成本是生产耗费的价值补偿尺度

企业生产的产品是为了销售，销售收入减去产品的销售成本、销售税金、期间费用和营业外收支净额后，还要实现利润。为此，成本必须从销售收入中获得补偿。在产品销售价格不变、期间费用固定不变的前提下，生产耗费能否从销售收入中收回，成本就是衡量生产耗费的补偿尺度。

2. 成本是企业生产经营、工艺技术、企业管理等工作质量的综合反映

产品成本水平的合理与否，是企业生产经营、工艺技术、管理等诸多方面因素的综合影响。如工艺过程，设备利用，技术，材料采购成本及材料质量，燃料和动力的消耗，产品质量，劳动生产率，管理基础工作等；都是影响成本的因素。如采用先进的工艺技术和设备、工艺流程科学合理，材料、燃料、动力消耗合理，废品率低，劳动生产率高，企业管理基础好，则产品成本合理或降低。反之，则相反。因而，成本似一面镜子，是企业各方面工作好坏的综合反映。

3. 成本是企业竞争的手段

在市场经济前提下，企业必然参与市场竞争。从企业外部而言，产品的质量和价格是获得用户信任的基本条件；从企业内部而言，则质量和成本是企业竞争中立于不败的重要保证。如同类产品在同行业中质量上乘、价格合理，就会赢得用户的信任；产品营销旺盛，企业就会顺利发展。在销售价格不变的前提下，利润多少，则取决于成本的高低。因而要研究成本，如何降低成本。成本成为市场竞争的手段。

4. 成本是制订产品价格的重要依据

确定产品销售价格的因素很多，如国家的价格政策、商品供求关系、同类商品的比价、价格的历史水平等。但在订

价时，必然要考虑产品的成本水平，作为订价的重要依据。

5. 成本是企业内部的重要经济信息

企业领导人员需要大量的经济信息，以便了解市场和获得过去的生产经营结果的信息反馈，然后对后期的生产经营作出决策。根据有关资料统计，企业内部的经济信息有70%来自成本。成本不仅使企业领导人员了解和掌握生产经营的耗费情况，而且成为生产经营预测和决策的参考。因而成本成为企业内部经济信息的重要来源。

第二节 成本会计的职能和对象

一、成本会计的职能

成本会计同会计一样，是随着商品经济的发展、工业生产和科学技术的发展而不断发展。在发展过程中的各个阶段，成本会计的内容有所不同。

成本会计起源于欧洲工业革命。到十九世纪末，随着工业生产的发展，客观上需要计算产品的生产成本。当时英国逐渐形成了一种归集生产成本的成本会计制度。主要是将生产中发生的费用按成本计算对象归集起来，并计算出产品的成本。并在欧洲及美国传播。

到了二十世纪二十年代至五十年代，随着美国工业的迅速发展，市场竞争加剧，为了能在竞争中取胜，成本会计师及企业管理者研究如何使生产成本合理化和控制成本。成本会计在归集生产成本的基础上，逐渐发展为标准成本会计制度。此阶段不仅计算生产成本，而且事先要制订标准成本。用

标准成本控制生产成本，达到使成本控制在人们预定的标准之内。这一时期，标准成本制度逐步在工业国家推广和应用。

从本世纪五十年代起，由于科学技术飞速发展，工业领域出现了新的行业，如电子计算机工业、宇航工业、核能工业等；而且原有工业更集中，生产规模更扩大，市场竞争更激烈。客观上对成本管理的要求更高。在美国原有的标准成本制度基础上，发展成为成本预测、成本决策等新的成本会计内容。形成和完善了现代成本会计制度。包括成本预测、成本核算、成本控制、成本决策、成本分析等成本会计的全部内容。

从以上成本会计的发展过程可以看出，成本会计的内容在各个阶段是不同的。随着生产和商品经济的发展，成本会计制度逐步形成和完善。现代成本会计的职能随之相应形成。

成本会计的职能指成本会计具有的功能。现代成本会计具有反映职能，监督职能，控制职能，预测职能和决策职能。

1. 反映职能。指反映企业在会计期间生产费用的发生和产品成本的形成情况。这是成本会计的基本职能之一。成本会计的反映职能是通过归集生产费用和计算产品的成本，反映成本信息。反映成本信息具有两个特点：一是以货币计量为主综合反映成本信息；二是辅之以劳动计量和实物计量，反映生产过程中的人力、物力的消耗情况。

2. 监督职能。指对生产过程中发生的生产费用和产品成本的合法性和合理性的审查监督。生产耗费在客观上需要监督，成本会计可以监督。根据法律、法规和成本管理制度进行监督。如根据《企业财务通则》、《企业会计准则》以及国家关于成本方面的有关法规，监督企业遵守成本开支范围，据

实计算成本，加强成本管理。

3. 控制职能。指在生产经营过程中，对实际发生的生产耗费控制在预先制订的成本标准之内。成本会计具有控制职能，是由于成本控制是成本会计的核心。前曾阐述，在市场竞争中要取胜，产品成本必须最优化，以低成本获得经济效益。因此必须对成本实行控制。这一职能非成本会计莫属。因为生产费用的发生，产品成本的形成，就是成本会计的内容，因而便于控制。根据事先制订的成本标准，对生产耗费进行限制，及时发现偏差，从而采取必要的纠正措施。成本会计具有控制职能是会计控制职能在成本会计中的具体运用。

4. 预测职能。指对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的预计。成本预测为了达到两个目的：一是为企业的经济发展前景对成本水平及其变化趋势作出预计。企业的经济发展前景是在做好市场预测和价格预测的基础上，根据企业的生产能力确定生产产品的品种和产量后，成本是利润预测的前提条件。因而成本预测是决定企业未来发展，实现最优经济效益的重要因素。二是经过成本预测，作为企业计划期制订成本标准，挖掘降低成本潜力，提出降低成本措施的方向和途径。成本会计具有预测职能，是由于成本信息是企业经济活动中重要的信息来源，成本会计便于利用成本信息反馈，根据成本的历史数据，分析推算近期内成本变动的趋势；并利用成本与产量、质量、劳动生产率、材料利用率、工时利用率等技术经济指标的因果关系，预测未来的成本水平。

5. 决策职能。指选择目标成本的最优化方案。成本决策是在成本预测的基础上，制订出目标成本的若干方案，从中选择最优方案作为制订目标成本的依据。成本会计具有决策

职能,是由于成本会计要求计划期的成本水平达到最优化,而其本身完全具有成本决策的功能,即依据成本会计的反映职能所提供的成本资料和预测职能作出成本预测的基础上,围绕企业的经济效益决定取舍计划期的目标成本。在目标成本的基础上制订标准成本。

从上述成本会计的职能可以看出,各职能既有区别、又是互相联系和依存的。反映职能和监督职能是成本会计的两项基本职能。在此基础上,利用反映职能和监督职能所提供的成本资料,进行成本预测;在成本预测的基础上,作出成本决策;按成本决策所选择的目标成本方案,作为成本控制的依据。

二、成本会计的对象

上面曾阐述,成本会计具有反映、监督、控制、预测和决策等职能。其中反映和监督是成本会计的两项基本职能。成本会计的职能都有其特定的对象和具体的内容,成本会计的反映、监督、控制、预测和决策的内容就是成本会计的对象。因而,成本会计的对象是反映和监督生产经营过程中发生的耗费和产品成本的形成并对其进行预测、决策和控制的一种管理活动。

成本会计对象的具体化,即成本会计的内容,包括成本核算、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本报告。

1. 成本核算。指对生产经营费用和产品成本形成的核算。成本核算是费用的数据处理过程和帐务处理过程相结合的成本计量和记录的核算体系。就是对生产经营中发生的各

种费用，按照成本计算对象进行归集和分配，通过一定的帐户体系，计算出成本计算对象的总成本和单位成本。

2. 成本预测。指对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的预计和推测。成本预测是根据企业发展计划，按照现有的成本数据和企业的生产能力及其他因素，运用一定的方法对未来的成本作出预计。成本预测从预测时期分为短期预测、中期预测和长期预测。从预测的内容看，有企业扩建、改建后产品成本的预测；新产品设计后试制定型批量生产的成本预测；原有产品改型后的成本预测；编制年度成本计划前的成本预测等。

3. 成本决策。指对要达到的成本目标选择最优方案。成本决策是在成本预测的基础上进行的。其内容包括长期成本决策和短期成本决策。长期成本决策为制订企业的发展计划提供成本依据；短期成本决策是企业生产过程中的成本决策，为编制年度成本计划提供依据。

4. 成本计划。指以货币形式预先制订企业在计划期内生产经营耗费和产品的成本水平。成本计划的主要内容有费用计划（生产费用，制造费用，期间费用），全部商品产品成本计划，主要产品单位成本计划，可比产品成本降低计划等；以及这些计划的实施方案等。

5. 成本控制。指依据控制标准将成本控制在标准之内。成本控制从生产经营过程，可分为事前控制、事中控制和事后控制。事前控制，包括工厂扩改建的产品成本控制，产品设计成本控制等；事中控制，是在生产经营过程中发生耗费的控制；事后控制，产品成本形成之后的分析与考核，包括成本标准执行情况分析和考核，责任成本的考核和业绩评

价等。成本控制从控制内容分为产品成本控制和费用控制。

6. 成本报告。指将成本计算期内的成本信息以书面形式提供给使用者。成本报告包括成本数据和分析说明，前者以报表形式反映。成本报告是企业管理人员获得成本信息的主要来源。成本报表的种类和内容根据企业的实际需要而确定。

第三节 成本会计的基本要求

成本会计是一项复杂的系统工程。为使成本会计工作顺利进行，保证成本核算的质量和成本会计职能有效地发挥，应提出成本会计的基本要求。主要有：根据会计原则，正确划分费用界限；抓好成本会计的基础工作；正确计算产品成本；建立成本责任制度；适应生产特点，选择成本核算方法。

一、根据会计原则，正确划分费用界限

按照权责发生制原则，划分资本性支出与收益性支出原则和受益原则；正确划分应计入生产成本和期间费用与不应计入生产成本和期间费用的费用界限；正确划分应计入生产成本与不应计入生产成本的期间费用的费用界限；正确划分各个月份之间的费用界限；正确划分各成本计算对象之间的费用界限；正确划分完工产品与月末在产品之间的费用界限。

（一）正确划分应计入生产成本和期间费用与不应计入生产成本和期间费用的费用界限

会计期间内发生的费用，首先应分清哪些属于生产成本和期间费用，哪些不属于生产成本和期间费用。后者如资本性支出的费用，应付福利费支出，营业外支出等。为保证生