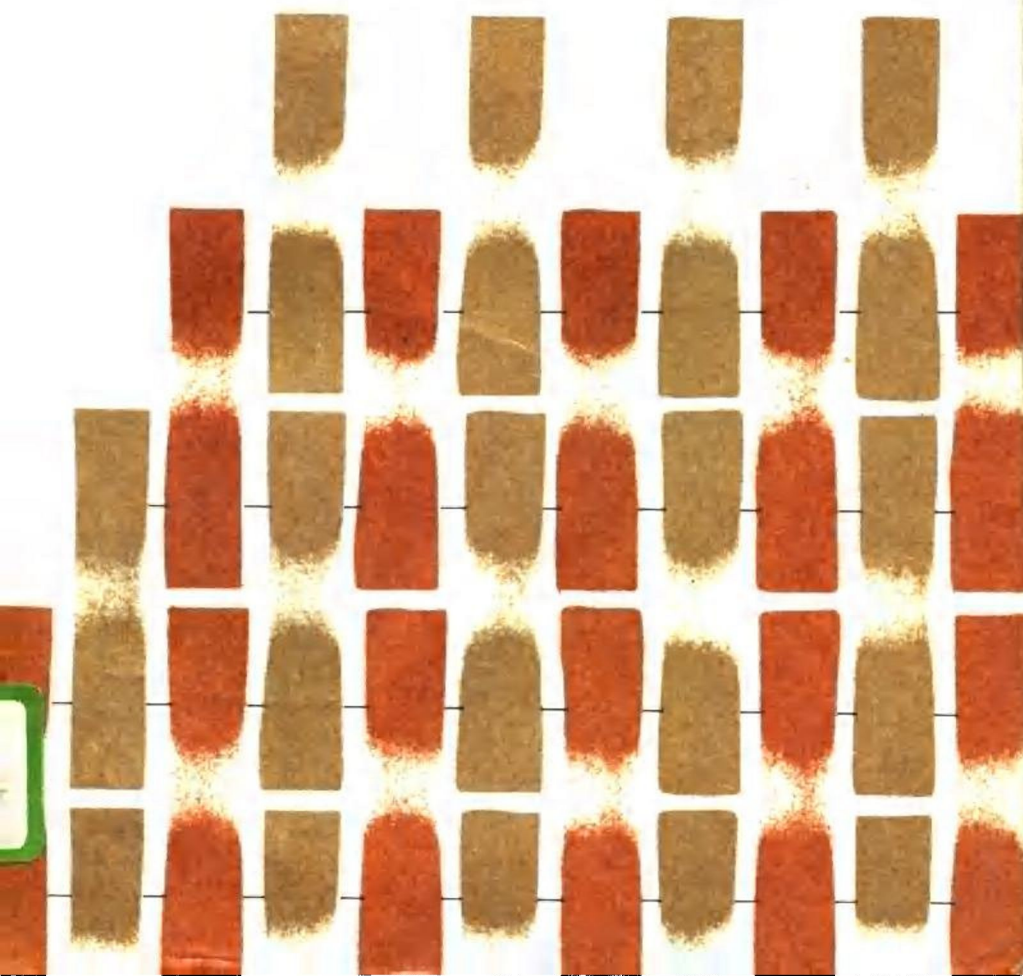


CHENGBENKUAIJIXUE

东北财经大学出版社

成本 会计学

王盛祥 欧阳清 韩殿文 主编



成本会计学

王盛祥 欧阳清 韩殿文 主编

东北财经大学出版社

(辽)新登字 10 号

成本会计学

王盛祥 欧阳清 韩殿文 主编

东北财经大学出版社出版发行 (大连黑石礁)

大连文悦计算机排版公司排版

东北财经大学印刷厂印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 19 $\frac{1}{8}$ 字数: 479 000

1994 年 12 月第 1 版 1994 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠

责任校对: 孙 萍

印数: 1—5 000

ISBN 7-81044-021-7/F·775

定价: 16.00 元

前 言

为了适应高等财经院校会计、审计专业教学改革和广大财会人员更新知识的需要，我们编写了《成本会计学》教材。本书作为东北财经大学成本会计学课程的教科书，并指定为报考会计系研究生必读参考书。

随着社会经济的发展，会计人员不仅要作好成本核算工作，还应按成本最优化的要求，对企业生产经营活动进行预测、决策、计划、控制和分析。因此，我们对《成本会计学》一书在结构、内容和方法上作了较大的调整和充实。全书共分五篇，第一篇为总论，第二篇为成本核算，第三篇为成本预测和决策，第四篇为成本计划和成本控制。第五篇为成本报表和成本分析。

本书由王盛祥、欧阳清、韩殿文同志任主编，第一章至第三章、第十六章、第十八章至二十二章、第二十四章、第二十六章和附录由欧阳清执笔；第四章至第九章由万寿义执笔；第十章、第十一章、第十四章、第十五章、第二十三章由韩殿文执笔；第十二章、第十三章、第十七章由王盛祥执笔；第二十五章由秦志敏执笔。

由于作者水平有限，书中难免有错误和不妥之处，恳切希望广大读者批评指正。

编者著

1994年5月

目 录

第一篇 总 论

第一章 成本的涵义和分类.....	1
第一节 成本的涵义.....	1
第二节 成本的分类.....	6
第二章 成本会计的发展及其职能和种类	12
第一节 成本会计的形成和发展	12
第二节 成本会计的职能和任务	18
第三节 成本会计的种类	22
第三章 成本会计的基础和工作组织	26
第一节 成本会计的基础工作	26
第二节 成本会计工作的组织	31

第二篇 成本核算

第四章 成本核算概述	37
第一节 成本核算的意义和原则	37
第二节 成本核算的要求	42
第五章 材料费的核算	46
第一节 材料费核算概述	46
第二节 材料费的归集	49
第三节 材料费的分配	62

第六章 工资费的核算	70
第一节 工资费核算的意义和任务	70
第二节 工资费的分类和基础工作	73
第三节 工资及提取职工福利费的计算	77
第四节 工资费的归集和分配	84
第七章 折旧费和其他费用的核算	89
第一节 折旧费用的核算	89
第二节 其他费用的核算	96
第八章 部门费的核算	102
第一节 部门费核算的意义和程序	102
第二节 辅助生产成本的核算	104
第三节 制造费用的核算	115
第九章 生产损失的核算	123
第一节 生产损失核算的任务	123
第二节 生产中废品损失的核算	124
第三节 停工损失的核算	129
第十章 基本生产成本的汇总和完工产品成本的结转	132
第一节 基本生产成本的汇总	132
第二节 在产品成本核算和完工产品成本的结转	137
第十一章 生产类型与成本计算方法的关系	150
第一节 生产的分类	150
第二节 成本计算方法的组成因素	152
第三节 生产类型和管理要求对产品成本计算方法的影响	158
第十二章 产品成本计算品种法	162
第一节 产品成本计算品种法的基本内容	162
第二节 产品成本计算品种法举例	164

第十三章 产品成本计算分批法	180
第一节 产品成本计算分批法的基本内容.....	180
第二节 产品成本计算分批法举例.....	182
第三节 分批零件法.....	195
第十四章 成本计算分步法	199
第一节 分步法的基本内容.....	199
第二节 逐步结转分步法.....	201
第三节 平行结转分步法.....	214
第四节 简易的平行结转分步法.....	220
第十五章 成本计算分类法	224
第一节 分类法的基本内容.....	224
第二节 联产品、副产品和等级品的成本计算.....	229
第十六章 作业成本计算法	236
第一节 作业成本计算法概述.....	236
第二节 作业成本计算法的基本程序.....	239
第三节 作业成本计算法的案例.....	241
第十七章 生产经营成本和期间费用的核算	247
第一节 生产经营成本和期间费用核算的意义.....	247
第二节 生产经营成本的核算.....	248
第三节 期间费用的核算.....	252

第三篇 成本预测和成本决策

第十八章 成本预测	258
第一节 成本预测的意义、内容和方法.....	258
第二节 编制成本计划阶段的成本预测.....	263
第三节 产品成本降低幅度的预测.....	281
第四节 技术经济指标对产品单位成本影响的预测.....	285
第五节 成本、数量、利润之关系的分析.....	314

第十九章 成本决策	326
第一节 成本决策和决策成本的涵义.....	326
第二节 成本决策的步骤和方法.....	330
第三节 成本决策的应用.....	334

第四篇 成本计划和成本控制

第二十章 成本计划	346
第一节 成本计划的内容和作用.....	346
第二节 成本计划的编制步骤和原则.....	348
第三节 成本计划的编制方法.....	352
第二十一章 成本控制（上）	369
第一节 成本控制的意义和要求.....	369
第二节 产品投产前的成本控制.....	373
第三节 产品生产的成本控制.....	386
第二十二章 成本控制（下）	403
第一节 定额成本计算方法.....	403
第二节 标准成本制度.....	416
第三节 标准成本制度在我国的应用.....	451
第四节 责任成本制度.....	458
附 录：班组经济核算制度.....	471

第五篇 成本报表和成本分析

第二十三章 成本报表	484
第一节 成本报表的作用和要求.....	484
第二节 商品产品成本表.....	486
第三节 主要产品单位成本表.....	489
第四节 制造费用明细表.....	492
第五节 其他成本报表.....	494

第二十四章	成本分析概述	496
第一节	成本分析的意义和任务.....	496
第二节	成本分析的原则.....	504
第三节	成本分析的方法.....	506
第四节	成本分析的形式和工作组织.....	518
第二十五章	产品成本分析	523
第一节	全部商品产品成本分析.....	523
第二节	可比产品成本降低任务完成情况的分析.....	528
第三节	产品单位成本的分析.....	535
第四节	联产品成本的分析.....	548
第五节	成本厂际对比分析.....	561
第六节	降低成本措施分析.....	570
第二十六章	成本效益分析	576
第一节	成本效益分析的内容.....	576
第二节	每百元商品产值成本指标的分析.....	577
第三节	每百元销售收入成本费用指标的分析.....	584
第四节	成本利润率指标的分析.....	587

第一篇 总 论

第一章 成本的涵义和分类

第一节 成本的涵义

成本是会计理论中的一个非常重要的经济概念。学习成本会计学，首先要了解什么是成本。为了全面理解成本的涵义，必须从成本的经济内涵和实际内容两方面进行研究。

一、成本的经济内涵

成本是商品经济的范畴，更确切地说，它是在商品生产发展到一定阶段之后，才逐渐形成和完善起来。资本主义以前的小商品生产，出售产品的收入只要补偿消耗掉的生产资料，剩余部分都可以用来供养家庭生活。所以，那时的成本缺乏完整的概念，它只包括所耗费掉的生产资料费用，而没有包括为自己的活劳动消耗。到了资本主义时期，资本家的全部预付资本，除了包括预付在生产资料上的不变资本之外，还包括付给工人工资的可变资本。资本主义商品生产理所当然要核算生产商品所耗费掉的一切，并

力图使自己的收入尽量超过消费，此时才形成完整的成本概念。

马克思是第一个赋予成本概念以科学的定义。他说：“按照资本主义生产方式生产的每一商品 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，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，这就是成本价值。”（《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30、33 页）。马克思这一经典论述，既从耗费角度，指明了成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成；同时，又从补偿角度指出了成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西，从理论上使成本的概念完整起来。由此可知，成本是耗费和补偿的统一体，它既是生产中耗费的反映，又是生产补偿的尺度。因此，要以资本耗费 $C + V$ 的价值部分作为成本研究的理论基础，同时要以成本价值的补偿尺度作为成本研究的实际出发点。

我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。市场经济是商品经济的发展，作为与商品经济相联系的成本，在社会主义市场经济中，仍然是作为一个经济范畴而存在的。马克思的成本价值理论，其基本原理同样适用于社会主义市场经济。只是“ V ”和“ m ”的内涵由于所有制的不同，有了新的涵义。社会主义社会的产品价值由以下三部分组成：一是生产经营过程中耗费的物化劳动价值（ C ），即已耗费的劳动工具和劳动对象的价值，二是劳动者为自己劳动所创造的价值（ V ），即活劳动消耗中的必要劳动部分，三是劳动者为社会劳动所创造的价值（ m ）。其中 $C + V$ 即产品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现，就是社会主义制度下的成本经济内涵，也称为“理论成本”。

二、成本的实际内容

将以上理论成本应用于成本计算的实践，还应考虑宏观上方针政策 and 微观上企业管理的需要。当然，我们应该把这些需要对成本实际内容的影响减少到最小程度。

在实际工作中，为了使企业成本计算内容一致，防止乱挤乱摊成本，应由国家统一制定产品成本开支范围，明确规定哪些费用允许列入成本，哪些费用开支不允许列入成本。按这种法定的内容计算出来，登记入帐的实际成本，称为财务成本，也叫做核算成本或制度成本。

成本开支范围的规定是财会制度的重要组成部分，它直接涉及企业生产经营的劳动耗费补偿和利润取得的多少。所以，必须以成本的经济内涵为基础，考虑以下四个界限，制定全国统一、稳定的成本开支范围。

第一，以生产经营性为界限：一切与生产经营有关的支出，都应当按规定计入企业的成本，至于与生产经营无关的支出，则不准计入成本。

第二，以收益性支出为界限：凡是为取得生产经营收益而发生支出，都应当按规定计入企业的成本；凡属资本性支出，不能直接一次计入成本。

第三，以收益时间性为界限：凡属当期受到效益的费用，即使尚未支出，都应当按规定计入企业当期成本，至于当期不能受到效益的支出，则不能计入当期成本。

第四，以经营责任性为界限：凡是生产经营活动中属于企业经营责任应承担的开支，都应计入成本。

我国工业企业成本开支范围，几经变化，在实践中逐渐明确和完善。1984年颁布的“国营企业成本管理条例”对工业企业成本开支范围的规定，比已往制定的更详细、更具体，而且随着经济形势的变化，陆续增加了一些新的内容。但是，由于受当时经

济体制制约，企业成本开支范围的制定主要以财政预算目标的实现为转移，从而导致成本开支范围不能真实反映企业的成本耗费水平。为了解决存在的问题，企业财务通则和工业企业财务制度对成本开支范围作了一些调整，对一些原不在成本列支的费用改在成本中列支，至于一些原来在成本开支的费用项目也明确了开支标准和限额。

综合有关财会制度规定，工业企业成本开支范围有以下各项：

1. 生产经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品的原价和运输、装卸、整理等费用；
2. 固定资产的折旧费、租赁费和修理费；
3. 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，与产品试制、技术研究有关的其他经费，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；
4. 按国家规定列入成本的职工工资、福利费和奖金；
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；
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净支出（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、广告费和销售服务费，以及销售机构的管理费；

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、劳动保险费、待业保险费、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帐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。

为了严肃财经纪律，加强成本管理，财会制度还明确规定，下列各项费用任何企业都不得列入成本：

1. 购置和建造固定资产、无形资产和其他资产的支出。这些支出属于资本性支出，在财务上不能一次列入成本，只能按期逐月摊入。

2. 对外投资的支出。这些支出也是资本性支出，不能列入成本。

3. 被没收的财物，支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金，以及企业赞助、捐赠支出。如果企业发生了这些支出，财务上不能列入成本。

由此可见，国家规定的成本开支范围是以成本的经济内涵为基础；同时，为了发挥成本杠杆的调节作用，成本实际内容同其经济内涵又稍有背离，以起到一定的激励或制约作用。比如，为了鼓励企业技术进步，增加企业技术进步的资金来源，规定企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各种技术开发费，可以一次或分次摊入成本。又比如，企业流动资金借款利息属于纯收入分配性支出，不是产品的生产性耗费；废品损失、停工损失等纯粹是损失性支出，并不形成产品的价值。这些费用按其性质并不属于成本的范围。但考虑到企业加强经济核算和改善经营管理的需要，以及保证必要的补偿，就不能不把这些费用也计入成本之内。这样，可以提高成本的综合反映作用，使成本指标全面

地反映企业工作质量的好坏，以充分发挥成本经济杠杆的积极作用。

必须强调指出：第一，成本实际内容同其经济内涵的背离，不可随意扩大，必须严格限制，以一定条件为依据，否则就失去理论的依据，成本就不能真实地反映企业劳动耗费，难以发挥其重要作用；第二，国家规定的成本开支范围，是企业计算产品成本和确定盈亏的重要依据，各企业必须严格遵循，绝不能各行其是，随意扩大成本开支范围。

第二节 成本的分类

为了适应成本计算、成本控制和成本规划的需要，寻求进一步降低产品成本的途径，成本可依不同目的按各种不同标准加以分类。

一、以计算产品成本和确定损益为目的分类

（一）按成本的经济用途或职能分类

成本按其经济用途或职能可划分为制造成本和非制造成本两大类。

1. 制造成本：指产品在制造过程中所发生的各项成本，又分为：

（1）直接材料：指加工后直接构成产品实体或主要部分的原料和材料成本。例如木材是制造家俱构成其实体的主要材料，原棉是生产棉纱构成其实体的原料。

（2）直接人工：又称直接工资，指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴，以及按规定比例提取的福利费。

（3）制造费用：指在生产中所发生的那些除了直接材料及直接人工以外的各种费用。

以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据，所以将这些项目称为成本项目。各企业生产特点不同，可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求不同，在上述统一成本项目的基础上，按需要适当增加项目，例如“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”等。

对制造成本中的上述三个项目按照不同方式进行组合，又可得到一些不同的成本概念。如直接材料和直接人工之和称主要成本，它们通常是产品成本的主要部分；直接人工及制造费用之和，则称为加工成本，它是指产品加工时所发生的各项成本。

2. 非制造成本：主要分为销售费用、管理费用和财务费用三项。

(1) 销售费用：指企业在销售商品过程中发生的各项费用，以及专设销售机构的人员工资和其他经费。

(2) 管理费用：指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的费用。

(3) 财务费用：指企业在筹资等财务活动中所发生的费用。

成本按经济用途划分，是最基本的分类。按照这种分类，可以了解制造成本的构成情况；对成本计算和确定损益具有重要意义。

(二) 按成本同特定产品关系分类

1. 直接成本：指与某一特定产品之间具有直接联系的成本。它是为某特定产品所消耗，因而可以直接计入该产品成本。例如直接材料和直接人工成本。

2. 间接成本：指与某一特定产品之间没有直接联系的成本，它是为几种产品所消耗，不能直接计入，需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。例如制造费用，通常是分配计入各有关产品的成本。

将成本分为直接成本和间接成本，对于正确计算产品成本是

十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本；对于间接成本则要选择合理的分配标准。分配标准选择是否妥当，直接影响成本的正确性，它是成本计算中的一个重要问题。

（三）按成本与收入相配合的不同分类

1. 产品成本：是指同产品生产有着直接联系的成本，它们汇集于产品，随产品流动而流动。期末，按产品汇集的成本，先要在完工产品与在产品之间进行分配。当产品出售时，完工产品成本即由存货成本转化为销售成本，反映在当期损益表上与当期销售收入相配比，据以确定当期损益。至于未销售产品或尚未加工完成的在产品，则留存于存货成本中，反映在资产负债表上。所以，产品成本是随产品实体流动而流动的成本。

2. 期间成本：也称期间费用，是与一定期间相联系的成本。它不计入产品成本，而是直接归入当期损益的本期费用。也就是说，期间成本发生时即同当期销售收入相配比，全额列在损益表上作为当期销售收入的一个扣减项目。它不随产品实体流动而流动，而是随着企业生产经营活动持续期的长短而相应增减的成本。

产品成本与期间成本的范围存在着此增彼减的关系。我国过去只是把销售费用作为期间成本，财务成本的其它部分都作为产品成本。现在《会计准则》参照国际惯例，将销售费用、管理费用和财务费用均作为期间成本来处理。从而严格划分了产品成本与期间成本的界限，将属于与经营期间相联系的费用，直接从当期损益中扣除。这样，既简化了产品成本计算，能准确反映企业的经营状况；又有利于进行成本预测和决策。

兹将以上各种成本分类的关系，用一个图式来总括，如图 1—1 所示。

二、以规划成本和控制成本为目的的分类

（一）按成本与产量的关系分类（亦称按成本习性分类）