

CHENG BEN KUAI JI XUE

成本会计学

贾宗武 薛小荣 主编

96
F234.2
41
2

成本会计学

主 编：贾宗武 薛小荣

副主编：魏建中 盛碧荷

杨忠定 王 兰

西北大学出版社



3 0133 9795 9

233201



C

(陕)新登字 011 号

成本会计学

主编 贾宗武 薛小荣

西北大学出版社出版

(西安市太白路西北大学内)

西安地质学院印刷厂印刷

850×1168 毫米 1/32 9 印张 226 千字

1995 年 8 月第 1 版 1995 年 8 月第 1 次印刷

印数:1—3 000 册

ISBN 7-5604-0932-6/F·156

定价:10.80 元

前 言

为了满足高等财经、管理院校会计专业及相关专业的教学需要，我们编写了《成本会计学》一书。在编写过程中，本书吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验以及同类教材的优点，主要阐述了企业成本核算、管理的基本理论和方法，其主要特点是：

1. 以工业企业为例，详尽地阐述了产品成本核算的基本理论和典型方法，同时，对施工企业、交通运输企业、商品流通企业以及农业企业的成本核算特点作了概括的介绍。

2. 根据现行会计制度，对产品的制造成本和期间费用的核算方法进行了较为全面、系统的阐述，特别是对工业企业产品成本核算的基本方法和常用的辅助方法，从其基本特点、计算程序、核算方法、适用范围等方面，作了较为系统、全面、详尽的阐述。

3. 根据工业企业的生产特点和管理要求，对成本报表的体系、编制方法、编制要求等均作了较为详细的阐述。

4. 为了满足成本管理的需要，本书对成本控制和成本分析的基本原理、具体方法也作了较为全面的阐述。

本书由贾宗武、薛小荣担任主编；魏建中、盛碧荷、杨忠定、王兰任副主编。全书共10章，其分工是：第一、二章由薛小荣执笔；第三章由盛碧荷执笔；第四、五章由贾宗武执笔；第六章由高晓林、赵珍珠、李爱鸽执笔；第七章由田海峰执笔；第八章由王兰执笔；第九章由魏建中执笔；第十章由杨忠定执笔；各章练习题及参考答案由贾宗武、高晓林、赵珍珠、李爱鸽执笔。最后

由贾宗武、薛小荣对全书进行了总纂、定稿。

由于作者水平所限，加之成书时间紧迫，缺点和错误在所难免，恳切希望广大读者批评指正。

编者

1995年7月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的概念和作用	(1)
第二节 成本会计的对象	(4)
第三节 成本会计的职能	(6)
第四节 成本会计的任务	(8)
第五节 成本会计的工作组织	(12)
第二章 成本核算的要求和程序	(14)
第一节 成本核算的要求	(14)
第二节 生产费用的分类	(20)
第三节 产品成本核算的一般程序	(24)
第三章 产品成本核算原理	(30)
第一节 材料费用的核算	(30)
第二节 工资费用的核算	(37)
第三节 其它费用和摊提费用的核算	(41)
第四节 辅助生产费用的核算	(47)
第五节 制造费用的核算	(61)
第六节 生产损失的核算	(68)
第七节 生产费用在完工产品与在产品之间 的分配	(78)
第四章 产品成本核算的基本方法	(90)
第一节 产品成本核算方法概述	(90)
第二节 产品成本核算的品种法	(95)
第三节 产品成本核算的分批法	(104)

第四节	产品成本核算的分步法	(114)
第五章	产品成本核算的辅助方法	(130)
第一节	产品成本核算的分类法	(130)
第二节	产品成本核算的定额法	(138)
第三节	各种成本核算方法的实际应用	(146)
第六章	其它行业成本核算的特点	(149)
第一节	施工企业成本核算的特点	(149)
第二节	交通运输企业成本核算的特点	(154)
第三节	商品流通企业成本核算的特点	(158)
第四节	农业企业成本核算的特点	(162)
第七章	期间费用的核算	(174)
第一节	管理费用的核算	(174)
第二节	销售费用的核算	(178)
第三节	财务费用的核算	(180)
第八章	成本报表	(183)
第一节	成本报表概述	(183)
第二节	商品产品成本表	(185)
第三节	主要产品单位成本表	(189)
第四节	制造费用明细表	(191)
第九章	成本控制	(193)
第一节	成本控制概述	(193)
第二节	设计成本控制	(198)
第三节	生产费用要素控制	(204)
第四节	标准成本控制	(210)
第五节	质量成本控制	(215)
第十章	成本分析	(219)
第一节	成本分析概述	(219)
第二节	全部商品产品成本的分析	(227)

第三节 可比产品成本的分析.....	(232)
第四节 产品单位成本的分析.....	(239)
附:各章练习题及参考答案	

第一章 总 论

第一节 成本的概念和作用

成本会计是会计学科体系中的一个重要分支，主要是应用于生产企业的一种专业会计。研究成本会计，首先要对成本的概念有一个明确的认识。

一、成本的概念

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极为重要的。因此，从理论上充分认识成本的经济实质是十分必要的。

成本，一般是指产品的成本。马克思曾指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那么，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费去的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”^①“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。”^②马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值，指的就是产品成本。

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别。但

① ② 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页。

二者都是商品经济，在社会主义市场经济中，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标就是向社会提供商品，满足社会的一定需要，同时要以产品的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，商品价值、成本、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中，仍然有其存在的客观必然性，只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济中的不同。

在社会主义市场经济中，产品的价值仍然决定于它在生产上所耗费的必要劳动，具体包括三个部分：（1）已耗费的生产资料转移的价值（c）；（2）劳动者为自己劳动所创造的价值（v）；（3）劳动者为社会劳动所创造的价值（m）。从理论上讲，上述的前两部分，即 $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成产品的理论成本。

应当指出的是：以上只是在理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容。在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。例如，废品损失、停工损失等非生产性支出，从实质上看，并不形成产品价值，它不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，按其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求，将其计入成本，使之得到必要的补偿。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

二、成本的作用

成本的经济实质和客观内容决定了成本在生产经营管理中的重要作用。具体表现为以下几个方面：

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行，必须对生产耗费，即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，其生产耗费是用自身的生产成果，即销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后，必须把相当于成本的数额划分出来，用以补偿生产经营中的资金耗费。这样，才能维持资金周转按原有规模进行；如果企业不能按照成本来补偿生产耗费，企业资金就会短缺，再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据，在一定的销售收入中，成本越低，企业纯收入就越多。可见，成本作为补偿生产耗费尺度的作用，对经济发展有着重要的影响。

（二）成本是制订产品价格的重要因素

在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业，在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段，人们还不能直接计算产品的价值。而只能计算成本，通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此，成本就成了制定产品价格的重要因素。

当然，产品的定价是一项复杂的工作，应考虑的因素很多，例如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系，产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

（三）成本是企业进行经营决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益，是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点，企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策，需要考虑的因素很多，成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为，在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响着企业盈利的多少；而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

（四）成本是综合考核企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标，企业经营管理中各方面工作的业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如，产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量高低、费用开支的大小、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等，都可以通过成本直接或间接地反映出来。

成本既然是综合反映企业工作质量的指标，因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内部各单位加强经济核算，努力改进管理，降低成本，提高经济效益。例如，通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标，可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支，促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费；又如通过成本的对比和分析，可以及时发现在物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况，总结经验，找出工作中的薄弱环节，采取措施挖掘潜力，合理地使用人力、物力和财力，从而降低成本，提高经济效益。

第二节 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象，对于确定成本会计的任务，研究和运用成本会计的方法，更好地发挥成本会计在经济管理中的作用，有着重要的意义。

成本会计的对象概括地讲，是企业在生产经营过程中发生的各项费用以及产品生产成本的形成。由于不同的行业，如交通运输企业、施工企业、工业企业、农业企业的经营特点不同，成本会计所要反映和监督的具体内容各不相同。为了具体了解成本会计的对象，下面以工业企业为例，说明成本会计所要反映和监督的主要内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的直接生产过程中，即从原材料投入生产到产成品制成的产品制造过程中，一方面制造出产品来，另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费，概括地讲，包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料，在生产过程中长期发挥作用，直至报废而不改变其实物形态，但其价值则随着固定资产的磨损，通过计提折旧的方式，逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去，构成产品生产成本的一部分；原材料等劳动对象，在生产过程中或者被消耗掉，或者改变其实物形态，其价值也随之一次全部地转移到新产品中去，也构成产品生产成本的一部分；生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工，制造产品的过程，通过劳动者对劳动对象的加工，才能改变原有劳动对象的使用价值，并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值，则以工资形式支付给劳动者，用于个人消费，因此，这部分工资也构成产品生产成本的一部分。具体来说，在产品的制造过程中发生的各种生产耗费，主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出，生产单位（如分厂、车间）固定资产的折旧，直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。所有这些支出，就构成了企业在产品制造过程的全部生产费用，而为生产一定种类、一定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中，企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如，应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费，以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用，构成

了企业的产品销售费用。产品销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，它的支出及归集过程，也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动，也会发生各种各样的费用。例如，企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、坏帐损失等。这些费用可统称为管理费用。企业的管理费用，也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，其支出及归集过程，也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

此外，企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。例如，利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。这些费用可统称为财务费用。财务费用亦是企业在生产经营过程中发生的费用，它的支出及归集过程也应该属于成本会计反映和监督的内容。

上述的销售费用、管理费用和财务费用，与产品生产没有直接联系，而是按发生的期间归集，直接计入当期损益的，因此，它们构成了企业的期间费用。

第三节 成本会计的职能

成本会计的职能，是指成本会计在经济管理中所具有的功能。会计的基本职能是反映和监督，成本会计作为会计的一个重要分支，同样具有反映和监督两大基本职能。

一、反映职能

反映职能是成本会计的首要职能。成本会计的反映职能，就是从价值补偿的角度出发，反映生产经营过程中各种费用的支出，以及产品生产成本和期间费用的形成情况，为经营管理提供成本

信息的功能。就成本会计反映职能的最基本方面来说,是以已经发生的各种费用为依据,为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息,从而使成本分析、考核等工作建立在有客观依据的基础上。随着社会生产的不断发展,经营规模的不断扩大,经济活动情况的日趋复杂,在成本管理上就需要加强计划性和预见性。因此,对成本会计提出了更高要求,需要通过成本会计为经营管理提供更多的信息,即除了要提供能反映成本现状的核算资料外,还要提供有关预测未来经济活动的成本信息资料,以便于正确地作出决策和采取措施,达到预期的目的。由此可见,成本会计的反映职能,从事后反映发展到了分析预测未来。只有这样,才能满足经营管理的需要,才能更好地发挥其在经营管理中的作用。

应当指出的是,反映过去同预测未来是密切联系的。要进行成本预测,首先必须了解能够反映成本水平现状和历史的各项指标以及它们之间的内在联系,才能据以分析未来的成本状况,以及为实现预期的成本管理目标应具备的条件和应采取的措施。因此,对实际发生的生产经营耗费的反映,提供实际的成本信息资料,是成本会计提供成本信息资料的基础。

二、监督职能

成本会计的监督职能,是指按照一定的目的和要求,通过控制、调节、指导和考核等,监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期的成本管理目标的功能。

在社会主义市场经济中,任何企业为了达到自己预期的经营目标,不仅要制定计划、分配资源和组织计划的实施,而且必须进行有效的监督,以使各项经济活动符合有关规定的要求。成本会计的监督是会计监督的重要组成部分,是对经济活动进行监督的一个重要方面。

成本会计的监督,包括事前、事中和事后监督。首先,成本

会计应从经济管理对降低成本、提高经济效益的要求出发，对企业未来经济活动的计划或方案进行审查，并提出合理化建议，从而发挥对经济活动的指导作用；在反映各种生产经营耗费的同时，进行事前的监督，即以国家的有关政策、制度和企业的计划、预算及规定等为依据，对有关经济活动的合理性、合法性和有效性进行审查，限制或制止违反政策、制度和计划、预算等的经济活动，支持和促进增产节约、增收节支的经济活动，以实现提高经济效益的目的。其次，成本会计要通过成本信息的反馈，进行事中、事后的监督，也就是通过对所提供的成本信息资料的检查分析，控制和考核有关经济活动，从中及时总结经验，发现问题，提出建议，促使有关方面采取措施，调整经济活动，使其按照规定的要求和预期的目标进行。

成本会计的反映和监督两大职能是辩证统一、相辅相成的。没有正确、及时的反映，监督就失去了存在的基础，就无法在成本管理中发挥制约、控制、指导和考核等作用；而只有进行有效的监督，才能使成本会计为管理提供真实可靠的信息资料，使反映的职能得以充分的发挥。可见，只有把反映和监督两大职能有机地结合起来，才能更为有效地发挥成本会计在管理中的作用。

成本会计除了上述反映和监督两大基本职能外，随着生产过程的日趋复杂，人们对经营过程管理要求的不断提高，成本会计还具有进行成本预测、实施成本控制、分析考核成本因素和参与成本决策等职能。它们和反映、监督职能共同构成成本会计的职能体系。在成本管理中发挥着各自的重要作用。

第四节 成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化，它决定于成本会计的对象及管理的要求。具体包括以下几个方面：

一、进行成本预测和决策，编制成本计划，为企业进行成本管理提供依据

社会主义企业是依法自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的商品生产和经营单位，应当具有市场观念、竞争观念、生存观念和效益观念。效益的关键在成本。产品和产品成本水平是否适合市场需要，决定着企业的命运和兴衰。因此，企业生产什么产品，就首先要以市场为导向进行成本预测和决策，通过市场调查等方式，根据市场需要量，顾客能够接受的价格，然后确定目标利润和目标成本。进而根据确定的目标成本和成本预测等资料，编制年度、季度、各月份的成本计划和费用预算，实行成本事前控制。以便为企业适应市场需要生产物美价廉的产品，为大幅度降低成本、提高经济效益创造良好的先决条件。

二、正确、及时地核算生产费用和产品成本，实行责任成本核算

社会主义企业作为相对独立的商品生产者，在生产经营过程中必须严格按照经济核算和经济责任制的原则办事，要求用自身产品的销售收入抵偿全部成本开支而有盈余。为此，必须严格遵守国家规定的成本开支范围和费用标准，严格执行国家有关财经方针、政策和财经纪律，按照成本核算规程核算产品和劳务的实际成本，反映成本、费用的发生和成本形成、成本的结构和成本补偿，进行成本考核，并实行会计监督检查。为了适应经济责任制的需要，除要如实计算商品产品的总成本和单位成本外，还应推行责任成本会计核算，进行生产过程成本控制。为此，应划小核算单位，对各项目标成本指标进行纵横分解，分级分口进行核算，据以控制各项消耗定额（或标准）的执行情况；揭示脱离定额（或标准）的偏差，并查明原因和确定责任人员，进行奖惩。切实贯彻经营责任制，加强企业内部经营管理。