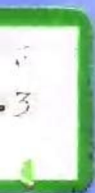


QIYE
CHENGBENKUAIJI

企业成本会计

庞碧霞 主编
湖南科学技术出版社



98
F275.3
17
2

企业成本会计

主 编：庞碧霞
副主编：张 燕 谭 林
编 者：庞碧霞 鲁亮升
左田芳 谭 林
张 燕

湖南科学技术出版社

企业成本会计

主 编：庞碧霞

责任编辑：龚绍石

出版发行：湖南科学技术出版社

社 址：长沙市展览馆路 11 号

印 刷：国防科技大学印刷厂

厂 址：长沙市砚瓦池正街 47 号

邮 码：410073

(印装质量问题请直接与本厂联系)

出版日期：1997 年 8 月第 1 版第 1 次

开 本：850mm×1168mm 1/32

印 张：10.125

插 页：2

字 数：258000

印 数：1—4000

书 号：ISBN 7-5357-2240-7/F·265

定 价：14.90 元

(版权所有·翻印必究)

前 言

社会主义市场经济体制的确立和会计体制改革的不断深入，呼唤着与之相适应的会计学科体系的建设，原有的按行业设科将逐步转变为按职能设科。为了适应社会发展和教学改革的需要，我们依据最新颁布的会计准则和企业会计制度，按照财政部关于高等财经院校成本会计教学大纲的要求，组织编写了《企业成本会计》一书。

本书是湖南财经高等专科学校重点课程会计学系列教材之一。本书的特点是将成本核算从原来的行业会计中分离出来，并与成本管理相结合，沿着成本事前预测、决策、计划——事中控制——事后核算、分析和考核为主线，以工业企业的成本核算为重点，全面、系统地阐述了现代成本会计的基本理论和方法。同时，考虑到其他制造行业成本核算上的差别，对交通运输企业、施工企业、农业企业成本核算的特点进行了概括性的阐述。本书注重理论与实际业务相结合，力求内容丰富、完整，体系科学、合理，论述深入浅出，例解详实易懂。我们还编写了与之配套的成本会计习题，使本书具有较强的实用性和适应性，既便于组织教学，也便于学生自学；既可作为财经高等专科学校成本会计课程的教材，也可作为其他大中专财经院校学生和培训在职会计人员的教材，还可作为企业各级经济管理干部的参考读书。

本书由庞碧霞担任主编并编写了第一、二、四、九章；鲁亮升编写了第六、十一章；左田芳编写了第三章；张燕编写了第七、八章；谭林编写了第五、十章。全书由庞碧霞修改并总纂，由廖明杰副教授担任主审。

本书在编写和出版过程中，得到了湖南财经高等专科学校各级领导和湖南科学技术出版社的大力支持，谨此致谢。

由于编者水平所限，书中难免有不足之处，恳请读者修正。

编者

1997年7月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的意义.....	(1)
第二节 成本会计的意义.....	(6)
第二章 成本核算概述	(12)
第一节 生产费用的分类	(12)
第二节 成本计算对象	(17)
第三节 成本核算的基本要求	(21)
第四节 成本核算的帐户设置和成本核算程序	(28)
第三章 生产费用的归集与分配	(33)
第一节 材料费用的归集与分配	(33)
第二节 工资及福利费的归集与分配	(45)
第三节 跨期费用的归集与分配	(52)
第四节 辅助生产费用的归集与分配	(54)
第五节 制造费用的归集与分配	(64)
第六节 损失性费用的归集与分配	(76)
第七节 生产费用在完工产品和期末在产品 之间的分配	(81)
第四章 产品成本计算的品种法	(94)
第一节 品种法概述	(94)
第二节 品种法举例	(98)
第五章 产品成本计算的分批法	(112)
第一节 分批法概述.....	(112)

第二节	分批法举例·····	(116)
第三节	简化分批法·····	(123)
第六章	产品成本计算的分步法·····	(129)
第一节	分步法概述·····	(129)
第二节	逐步结转分步法·····	(133)
第三节	平行结转分步法·····	(146)
第七章	产品成本计算的其他方法·····	(157)
第一节	分类法·····	(157)
第二节	定额法·····	(168)
第八章	其他行业成本计算的特点·····	(178)
第一节	交通运输业成本计算的特点·····	(178)
第二节	施工企业成本计算的特点·····	(189)
第三节	农业生产成本计算的特点·····	(192)
第九章	成本预测、成本决策、成本计划·····	(200)
第一节	成本预测·····	(200)
第二节	成本决策·····	(217)
第三节	成本计划·····	(237)
第十章	成本控制和成本考核·····	(248)
第一节	成本控制·····	(248)
第二节	成本考核·····	(268)
第十一章	成本报表和成本分析·····	(275)
第一节	成本报表·····	(275)
第二节	成本分析·····	(291)

第一章 总 论

第一节 成本的意义

一、成本的经济内涵

(一) 成本的一般概念

成本是商品生产的产物。随着生产的不断发展，社会经济管理水平不断提高以及会计体制改革的不断深化，人们对成本的认识也在逐步深入。

要准确地理解什么是成本，首先需要了解什么是支出、什么是费用。支出、费用、成本是相互联系而又相区别的概念。在这三个概念中，支出这个概念的范围最大，一个会计主体在一定时期内发生的，能以货币表现的一切开支及耗费，统称为支出。一般地说，企业的支出有收益性支出、资本性支出和营业外支出。收益性支出是指支出的效益只与本会计年度相关的支出，如企业支付的工资、水电费等。资本性支出是指支出的效益与几个会计年度相关的支出，如企业购建固定资产、无形资产和其他资产的支出，对外投资支出等。营业外支出是指与企业生产经营活动没有直接关系的支出，如自然灾害造成的财产损失等。

费用是企业一定时期内在生产经营过程中发生的各种资金耗费。或者说，费用是为取得企业收入而发生的各种资金耗费，经常表现为资产的减少或负债的增加，不能产生营业收入的耗费不是费用，而是损失。显然，费用的范围比支出要窄一些，只有收益性支出可直接表现为费用，资本性支出中有一部分如购建固定

资产、无形资产和其他资产的支出等可随着生产经营活动的不断进行而逐步地分期地转化为费用，而资本性支出中的另一部分如对外投资支出和营业外支出则不属于生产经营过程中的资金耗费，因而不能作为费用处理。因此，费用又称生产经营费用或生产费用。

成本是取得资财的代价或对象化的费用。这是对成本的广义理解，其范围可以扩大到所有可以对象化的资金耗费，如教育部门的资金耗费对象化后，可以计算出培养一个学生的平均成本；科研部门的资金耗费对象化后，可以计算出科研课题的研究成本；物质生产部门的资金耗费对象化后，可以计算出产品的生产成本。成本会计所要研究和探讨的是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的资金耗费，即产品成本。

产品成本是企业为生产（制造）一定种类和数量的产品所发生的各项耗费的总和。产品成本的内容随着企业采用的成本核算方法的不同而有所区别。在完全成本法下，产品成本是产品在生产经营过程中因产品制造、生产组织和管理而发生的全部生产费用的总和。在制造成本法下，产品成本是与企业产品生产活动有最直接、最密切关系的费用，也就是说企业在产品生产（制造）过程中各个生产单位（车间或分厂）所发生的生产费用。因此产品成本也称为产品生产成本或产品制造成本。而与企业产品生产活动没有直接关系、或关系不很密切的生产经营费用作为期间费用，直接计入当期损益。目前，我国采用的是世界各国普遍采用的制造成本法。

（二）成本的理论概念及其性质

成本作为一个价值范畴，是商品生产发展到一定阶段的产物。马克思指出：“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。

产品成本是指生产一定种类和数量的产品而耗费的物化劳动和劳动者为自己的劳动所创造的价值货币表现。这个概念反映了产品成本的经济性质，它包涵以下两方面的内容：

1. 产品生产过程中所耗费的物化劳动的转移价值。如生产中被消耗的原材料、辅助材料、燃料等劳动对象的价值，以及厂房、机器、设备、工具等劳动资料的磨损价值。

2. 劳动者活劳动消耗所创造的价值中，归劳动者个人支配的部分。如以工资、福利费形式支付给劳动者的劳动报酬。

从产品成本的经济性质可以看出，产品成本是产品价值的组成部分，并从产品的交换价值中获得补偿。也就是说，产品成本既具有耗费的一面，又具有补偿的一面，补偿与耗费的统一，这是对产品成本概念的完整理解。任何时候都不能只强调某一方面，而忽视另一方面，否则就会带来许多问题，甚至影响企业的经济效益。在产品经济条件下，成本管理的重点往往放在耗费的一面，以耗费代替补偿，对补偿缺乏深入的详细研究，造成资金流失严重等问题；在市场经济条件下，应着重研究成本补偿问题，不仅要求每个企业从销售收入中取得原来已耗费的资本金价值，同时还要取得资本金的实物补偿，否则简单再生产就不能顺利进行，同时也违背了资本保全原则，损害了投资者的利益。

应当指出的是，马克思的成本理论界定出来的成本只是一个抽象的理论成本。实际工作中，是以理论成本为指导，根据成本管理的要求和提高经济效益的目的来选择确定成本内容的范围的。在制造成本法下，虽然管理费用、财务费用、产品销售费用

① ② 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页。

也属于生产经营过程中的物化劳动和活劳动耗费，但却不计入产品成本，而是计入当期损益，主要原因在于这些费用与产品生产没有直接或密切的关系，且每期都会发生，所以作为期间费用直接计入当期损益。为了减少生产损失，加强成本管理，对一些不形成产品价值的损失性支出，也列入产品成本之内，如“废品损失、停工损失”等。这些支出虽然不形成产品价值，但也属于企业的资金耗费，在一定程度上与企业生产经营好坏有直接或间接的联系，把这些支出列入成本，一方面可以理解为资金补偿的需要，另一方面也有利于企业改进生产技术，改善经营管理，合理使用资金，减少废品，降低成本，提高经济效益。当然，现实成本与理论成本的背离，必须严加限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

二、成本的作用

成本的经济性质，决定了成本在社会主义市场经济条件下具有十分重要的作用。

（一）成本是生产耗费的补偿尺度

成本是以货币形式表现的为生产一定种类和数量的产品而发生的资金耗费，这种耗费必须通过产品销售过程实现产品价值后，从产品销售收入中获得补偿。产品成本的高低，是衡量这一补偿份额大小的重要尺度。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费，其简单再生产才能顺利进行，否则，企业资金就会短缺，再生产就无法维持原有的生产规模。

值得注意的是，成本的价值补偿和实物补偿有时不一致。上述成本只是成本价格，在商品经济条件下，由于价格是价值的货币表现，价格总是围绕价值上下波动，经常发生背离，因此，成本价格作为补偿价值的货币表现，与其补偿价值也会不一致。例如材料费用并非所费材料的价值，而是它的价格。在物价不变的情况下，其价格与价值一致。在物价发生较大变化尤其是上涨时，

按成本价格确定的补偿量与其价值的补偿就会产生较大的差异，出现补偿不足的现象，这时，按成本价格确定的补偿量就无法满足其实物补偿。同时，会计上还有一些无法精确计算的因素使成本价格同客观的补偿价值发生背离，如固定资产磨损价值的计算带有很大的主观性，也使成本中固定资产折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。所以，产品价值中的补偿价值只构成产品成本的基础，补偿价值与补偿价值的货币表现在量上也允许发生差异。认识到这一点，对理解成本作为生产耗费的补偿尺度，并正确计算企业损益，有重要意义。

（二）成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是以货币表现的劳动耗费的综合表现，是一项综合性的经济指标。企业经营管理中各方面的工作业绩，如产品设计的好坏，生产工艺的合理程度，固定资产的利用程度，原材料消耗是否合理和节约，劳动生产率的高低，产品质量的好坏，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，都可以通过成本直接或间接地反映出来。通过对成本的考核与分析，可以发现企业在管理中的成功经验和存在的问题，从而有的放矢地加强对企业的管理，充分挖掘潜在的力量，以尽可能少的劳动耗费，取得尽可能多的劳动成果。

（三）成本是制定产品价格的重要因素

在商品经济条件下，产品价格是产品价值的货币表现，产品价格的制定，应体现价值规律的要求，使其大体上符合其价值。由于目前人们还无法精确计算产品价值，但却有可能比较准确地计算产品成本，即计算出产品价值中的 $C+V$ ，这样就可以间接地、相对地反映产品价值。因此，产品成本就成为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、产品在市场供求情况以及市场竞争态势等。所以，产品成本只是制

定产品价格必须参考的重要因素之一。

（四）成本是企业进行决策的重要依据

在市场经济条件下，每一个企业都是在激烈的市场竞争中求生存、求发展，企业生存发展的关键能否向社会提供既符合社会需要且质优低耗的产品。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。因为在价格等因素一定的情况下，成本的高低，直接影响着企业盈利的多少和决定着产品在市场竞争能力的大小，而较低的成本，可以使企业在竞争中处于有利地位。企业运用有关的成本资料，可以为扩大产量、增加品种、选择加工方式等决策提供依据。

第二节 成本会计的意义

一、成本会计的涵义

成本会计是现代会计的一个重要分支，它是随着商品经济特别是工业生产的产生、发展而逐渐形成并不断完善的。追溯成本会计的发展历程，有助于人们掌握成本会计形成的动因和客观规律，从中勾划出成本会计的基本框架，进而掌握这门科学，使其成为降低成本，提高企业效益的有用工具。

据史书记载，成本会计最早起源于中世纪的意大利，它是成本计算和复式簿记相结合而产生的。当复式簿记随着资本主义生产方式由商业领域渗透到工业领域时，工业簿记中的简单成本计算就预示着成本会计的萌芽。如意大利著名银行家梅迪奇与其合伙人在佛罗伦萨经营的二个毛纺织品工厂采用的工业簿记中，开始分步骤（如挑选、清洗、梳刷等）设置纺织品帐户，计算纺织品成本。16世纪中期，著名的荷兰出版商普拉廷在他的帐簿中设立了“用纸”帐户，该帐户类似于现在的原材料帐，并为每一本

书设立一个帐户，记录印刷该书耗费的纸张、工资及其他一些费用。印刷过程结束后，帐户中记录的全部费用就是印刷该书的全部成本。应该说这时的成本会计是非常粗简的成本核算，一般被认为这是成本会计的雏形。

成本会计产生以后，在整整几百年的时间里，一直没有引起人们足够的重视。那时，人们仍然看重商业贸易，工业发展较为缓慢，工业基本上还局限于手工作业，因而成本会计并未有突破性地发展。

19 世纪的工业革命给成本会计注入了新的活力，使其飞跃般发展。工业革命后，由于采用了大机器生产，企业数量增多，产业规模逐渐扩大，企业之间出现竞争，生产成本受到重视，成本计算的一系列方法也应运而生。如在当时的代表人物巴特比所著的《优秀的复式簿记人员》一书中，出现了“主要成本”概念，并把主要成本划分为直接材料费与直接人工费两个部分，还提出了直接费用和间接费用的划分方法及“正规折旧制”的方法、概念。在卡克和费尔斯合著的《工厂会计》一书中出现了材料、工资、设备、产品等工业成本计算的特有帐户。诺顿编著的《纺织工厂簿记》一书中，在对费用的分类和摊配探讨的基础上提出了制造成本和非制造成本的划分。刘易斯在《工厂的商业组织》一书中进一步提出将制造成本按产品进行分配、非制造成本直接转到损益帐户。但这一时期的成本会计仍局限于成本核算，提供的是历史成本数据。

19 世纪末至 20 世纪初，随着工业生产规模的进一步扩大，企业间的竞争加剧，业主们在追求产品产量增加的同时，追求较低的成本。认为生产过程的管理不仅仅是对已发生的费用进行核算，更重要的是要对这些费用的发生施加有利的影响，于是开始重视科学管理，特别是生产过程的成本控制，即由以前的成本汇集转移到通过比较实际经营成果和事前设立的标准值来进行成本管理。于是，泰勒的科学管理方法中产生了标准成本制度。泰勒的

标准成本制度的核心在于强调提高工作效率，通过对一项工作的时间研究和动作研究，制定在一定客观条件下既可以实现又有效率的标准。标准制定以后，要求严格按标准执行，不允许一切不合理的差异。实行标准成本制度后，通过对标准成本的制定，成本的指导、监督和成本差异的计算与分析使成本得到有效的控制。

第二次世界大战以后，资本主义经济进入了一个新的发展时期，资本高度集中，企业规模日益扩大，跨国公司大量涌现，科学技术广泛应用于生产领域，企业所面临的竞争日趋激烈。企业主为了在竞争中处于有利地位，一方面依靠科学技术开发新产品，开拓市场；另一方面注重企业管理，特别是成本管理。他们还进一步认识到要想大幅度降低成本，必须在生产之前对产品的设计、工艺规程、生产组织等方面进行精心的规划和预测，制定各种不同的方案，并通过比较选择出最优方案，用最优方案指导生产，控制生产，使生产取得最佳的经济效益。也就是说成本管理不仅要做好生产过程中的成本核算和成本控制，还要做好成本预测、决策和计划、加强成本的事前管理。同时，还要注重成本的考核与分析，为成本事前管理提供信息。这些内容的引入，进一步丰富了成本会计的内容，完善了成本会计体系，推动了成本会计的发展。

综上所述，成本会计是随着商品经济的发展而产生、发展和完善的。成本会计是以货币为主要计量单位，运用会计的基本原理和一般原则，采用一定的技术方法，对企业生产经营过程中发生的各种耗费进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。成本会计可以作广义和狭义两种理解。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，计算出有关成本计算对象的成本，并加以分析和考核。这种传统的成本会计，适应了计划产品经济条件下企业确定产品成本的需要，有助于企业正确计算损益。在市场经济条件下，这样的成本观念必须改变，否则，就会在市场竞争中被淘汰。广义的成本会计是对

企业生产经营过程中发生的费用进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核，旨在提高经济效益的一种管理活动，即现代成本会计。现代成本会计从经营着眼，从技术着手，着眼于规划未来，控制现在，核算与考核过去。它贯穿了成本管理的全过程，有利于企业转换经营机制，参与市场竞争，从而达到合理利用内部有限资源，降低成本，提高经济效益的目的。

二、成本会计的内容

现代成本会计包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核等具体内容。

（一）成本预测

成本预测是根据成本的有关数据和其他资料，运用成本特性和定性分析、定量分析的方法，对企业未来成本水平及其变动趋势作出科学估计，以便为成本决策、成本计划提供及时有效的信息，提高成本管理的科学性和预见性。

企业在成本管理的许多环节都存在预测问题。如企业在建厂、改建、扩建、产品设计时的成本预测；编制成本计划前需要对目标成本和成本降低幅度的预测；成本执行过程中需要对成本发展趋势的预测等等。成本预测是成本决策的基础，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，根据成本的有关资料和企业的具体情况，制定优化成本的各种可行性方案，并运用决策理论和方法，对各种备选方案进行分析、比较，从中选择最优的成本方案。

企业在生产经营过程中，存在许多方面的成本决策。如企业新产品设计或老产品改造的成本决策，零部件自制或外购的成本决策，半成品出售或继续加工的成本决策，产品不同工艺方案的成本决策等等。通过成本决策，选择最优方案，确定成本目标，从

而为编制成本计划提供了前提条件。

（三）成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上，具体规定计划期内企业生产费用数额，各种产品的成本水平和降低任务。企业的成本计划一般包括：生产费用预算、单位产品成本计划、商品产品总成本计划、可比产品成本降低额和降低率等。成本计划是企业进行成本控制、成本分析和成本考核的重要依据。

（四）成本控制

成本控制是在产品成本形成过程中，依据成本标准，对实际发生的生产耗费进行严格的计算和审核，发现并克服生产过程中的浪费现象，使各项费用的发生和产品成本的形成限制在成本计划和成本标准的范围内。成本控制的内容包括对企业产品成本形成过程中的一切人力、物力和财力的消耗进行控制。

（五）成本核算

成本核算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，以计算各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算是会计核算的重要内容，也是成本会计工作的核心。成本核算既是对产品的实际生产耗费进行如实反映的过程，也是各项生产费用实际支出的控制过程。成本核算所提供的资料，反映成本计划的完成情况。

（六）成本分析

成本分析是根据成本核算资料和成本计划以及其他有关资料，运用一系列专门方法，揭示影响产品成本水平变动的各种因素以及各种因素变化对产品成本的影响程度，以寻求降低产品成本的途径，达到提高经济效益的目的。成本分析的内容一般包括：全部产品成本计划完成情况的分析，主要产品成本计划完成情况的分析，技术经济指标对产品成本影响的分析，车间班组成本分析等。

（七）成本考核