

成本会计学

主编 王 强
副主编 张 伟



中国石化出版社

高等财经院校通用教材

成本会计学

欧阳清 主 编
万寿义 张先治 副主编

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/欧阳清主编. -2版. -大连:东北财经大学出版社,2001.7(2002.1重印)

ISBN 7-81044-515-4

(高等财经院校通用教材)

I. 成… II. 欧… 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 (2001) 第 039101 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室:(0411)4710523

营销部:(0411)4710525

网 址:<http://www.dufep.com.cn>

读者信箱:dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850毫米×1168毫米 1/32 字数:526千字 印张:21

印数:20 001—25 000册

1999年9月第1版

2001年7月第2版

2002年1月第5次印刷

责任编辑:李智慧

责任校对:孙 萍

封面设计:冀贵收

版式设计:单振敏

定价:24.00元

再版前言

《成本会计学》自问世以来,深受广大读者的欢迎,在一年多时间里,连续印刷三次。它对我国成本会计工作和教学起到了一定的作用。

社会主义市场经济的发展,为我国会计开辟了广阔光明的前景。本书出版以后,我国先后修订了《中华人民共和国会计法》,发布了《企业财务会计报告条例》,并于去年年末正式颁发了《企业会计制度》。这些法规、制度的制定并实施,对提高我国企业会计信息质量和完善会计制度改革,是具有重大理论意义和现实意义的。

为适应会计改革实践和满足会计教学的现实需要,我们对《成本会计学》作了一些必要的修改和补充。在修订过程中,东北财经大学出版社李智慧同志给予了大力支持,会计专业部分硕士研究生也给予了一些帮助,在此一并表示诚挚的感谢。

由于修订时间仓促,错误和不足之处在所难免,恳请广大读者批评指正,以便进一步修订和补充。

编 者

2001年6月

前 言

本书适用于会计学专业本科生教学,同时也可用于其他相关专业教学使用,或供企业经济管理人员,尤其是会计人员培训和自学之用。

本书出版前,我们于1982年、1993年、1994年撰写过三本成本会计教材,分别作为东北财经大学研究生成本会计研究课程参考书、中央电视大学教材和东北财经大学本科生教材,其中1994年由东北财经大学出版社出版的《成本会计学》曾荣获全国财政系统大、中专优秀教材一等奖。

本书是在过去撰写成本会计教材的基础上,吸收近几年来科研和教学的成果以及其他学校教材的优点,经调查研究后编写而成的。在编写过程中,我们注重理论联系实际原则,认真总结我国四十多年来成本会计工作的成功经验,尽可能反映经济体制改革以来我国成本会计的新变化以及未来发展方向的内容,使教材具有现实性、趋向性和前瞻性的特征,以发挥理论指导实践的作用。

近二十年来,现代高科技被广泛应用于生产。一些企业制造环境已从过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化。成本会计面临制造环境的变革和管理现代化的要求,在研究内容上有许多新的发展,例如倒推成本法、质量成本会计、作业成本计算法等已成为成本会计研究的重要课题。为了反映成本会计的新发展,本书专设第六编研讨这些问题。

我们多年来从事会计教学研究,有感于过去编著的会计教材内容贫乏,教材内容=讲课内容=考试内容,观念陈旧,不利于提高学生分析解决问题的能力,不利于学生的自我提高。针对这一缺

陷,本书根据现代成本会计的内涵,增加教材信息量,扩大学生视野;教师应采取启发式教学方式,充分调动学生自学积极性,培养学生独立思考能力。

鉴于成本会计课程应着重讲授基本理论、基本方法和基本技能,其基本原理适用于各行业;同时,由于受教学时间所限,本书未包括其他行业成本核算,这部分内容可安排在《行业会计比较》课程中讲授。

本书由欧阳清教授担任主编,张先治教授(博士)、万寿义教授(博士)担任副主编。第一章至第三章、第十二章、第十五章至第十九章由欧阳清教授执笔;第四章至第九章由万寿义教授执笔;第十章、第十一章、第十三章、第十四章、第二十章由付荣教授执笔;第二十一章、第二十三章、第二十六章由张先治教授执笔;第二十二章由秦志敏副教授执笔;第二十四章、第二十五章由李连军执笔。张先治、万寿义教授对本书的初稿作了审阅,提出了修改意见。最后,欧阳清教授对全书作了修改、补充和总纂。

在本书撰写过程中,得到东北财经大学科研处和会计学院的大力支持,有关业务部门和企业财会部门的同志也给予了大力帮助,在此一并表示衷心感谢。

虽然我们对本书的撰写作了很多努力,但是由于水平所限,书中难免有不妥和错误之处,欢迎读者批评指正。

编 者

1999年6月

目 录

第一编 总 论

第一章 成本的涵义和分类.....	3
第一节 成本的涵义.....	3
第二节 成本的分类.....	8
第二章 成本会计的发展及其职能和种类	16
第一节 成本会计的形成和发展	16
第二节 成本会计的职能与任务	23
第三节 成本会计的种类	25
第三章 成本会计的基础工作和工作组织	30
第一节 成本会计的基础工作	30
第二节 成本会计的工作组织	33

第二编 成本核算

第四章 产品成本核算概述	43
第一节 产品成本核算的原则	43
第二节 成本核算的要求	46
第三节 成本核算的程序	49
第五章 要素费用的汇集和分配	65
第一节 生产费用要素概述	65
第二节 材料费用的汇集和分配	68
第三节 外购动力费的汇集和分配	76

第四节	固定资产折旧费和修理费的汇集和分配	78
第五节	工资费的汇集和分配	82
第六节	其他费用的汇集和分配	101
第六章	部门费的核算	105
第一节	部门费核算的意义	105
第二节	辅助生产成本的核算	106
第三节	制造费用的核算	120
第七章	生产损失的核算	132
第一节	生产损失核算概述	132
第二节	生产中废品损失的核算	133
第三节	停工损失的核算	140
第八章	在产品 and 产成品成本的核算	143
第一节	在产品 and 产成品成本核算的内容	143
第二节	生产费用在完工产品和在产品之间的分配	146
第三节	完工产品成本的核算	161
第九章	产品成本计算方法概述	166
第一节	企业的生产类型及其特点	166
第二节	生产类型的特点及成本管理要求对成本计算方法的影响	168
第三节	各种产品成本计算方法的实际运用	173
第十章	成本计算品种法	176
第一节	成本计算品种法的基本内容	176
第二节	成本计算品种法举例	179
第十一章	成本计算分批法	193
第一节	成本计算分批法的基本内容	193
第二节	成本计算分批法举例	195
第三节	分批零件法	211
第四节	分批零件法举例	215

第十二章	成本计算分步法	228
第一节	分步法的基本内容.....	228
第二节	逐步结转分步法.....	230
第三节	平行结转分步法.....	244
第四节	简易的平行结转分步法.....	252
第五节	逐步结转与平行结转相结合的分步法.....	255
第十三章	成本计算分类法	263
第一节	成本计算分类法基本内容.....	263
第二节	分类法举例.....	265
第三节	联产品、副产品、等级品的成本计算.....	269
第十四章	期间费用的核算	278
第一节	期间费用的涵义.....	278
第二节	销售费用的核算.....	279
第三节	管理费用的核算.....	282
第四节	财务费用的核算.....	286

第三编 成本预测和成本决策

第十五章	成本预测	293
第一节	成本预测的意义、内容和方法	293
第二节	编制成本计划阶段的成本预测.....	296
第三节	产品成本降低幅度的预测.....	313
第四节	技术经济指标对产品单位成本影响的预测.....	317
第十六章	成本决策	346
第一节	成本决策和决策成本的涵义.....	346
第二节	成本决策的步骤和方法.....	349
第三节	成本决策的应用.....	353

第四编 成本计划和成本控制

第十七章	成本计划	371
第一节	成本计划的内容和作用.....	371
第二节	成本计划的编制步骤和原则.....	373
第三节	成本计划的编制方法.....	375
第四节	成本计划编制的其他方法.....	393
第十八章	成本控制(上)	400
第一节	成本控制的意义和要求.....	400
第二节	产品投产前的成本控制.....	404
第三节	产品生产的成本控制.....	417
第十九章	成本控制(下)	435
第一节	定额成本计算方法.....	435
第二节	标准成本制度.....	449
第三节	标准成本制度在我国的应用.....	489

第五编 成本报表和成本分析

第二十章	成本报表	503
第一节	成本报表概述.....	503
第二节	商品产品成本表.....	505
第三节	主要产品单位成本表.....	508
第四节	制造费用明细表.....	511
第五节	期间费用报表.....	513
第六节	其他成本报表.....	516
第二十一章	成本分析概述	522
第一节	成本分析的意义与任务.....	522
第二节	成本分析的原则与评价标准.....	525
第三节	成本分析的程序与方法.....	527

第四节 成本分析的形式与组织·····	541
第二十二章 产品成本分析·····	546
第一节 全部产品成本分析·····	546
第二节 可比产品成本分析·····	552
第三节 产品单位成本分析·····	563
第四节 联产品成本分析·····	573
第二十三章 成本效益分析·····	590
第一节 成本效益分析的内涵·····	590
第二节 每百元商品产值成本指标的分析·····	591
第三节 每百元销售收入成本费用指标分析·····	599
第四节 成本利润率指标的分析·····	602

第六编 当代成本会计新发展

第二十四章 适时制与倒推成本法·····	619
第一节 适时生产制度·····	619
第二节 倒推成本法·····	623
第二十五章 质量成本会计·····	631
第一节 产品质量与全面质量管理·····	631
第二节 质量成本的概念与构成·····	634
第三节 质量成本核算与报告·····	637
第二十六章 作业成本计算法·····	640
第一节 作业成本计算法概述·····	640
第二节 作业成本计算法的基本程序·····	646
第三节 作业成本计算法举例·····	650
主要参考文献·····	656

第一编

总 论

第一章 成本的涵义和分类

本章提要:本章主要阐述产品成本的经济内涵及其现实内容,期间成本的涵义以及成本的一般涵义;从以计算产品成本为目的的角度,解释产品成本按经济用途分类和按成本同特定产品关系分类;从以规划成本和控制成本为目的的角度,解释按成本习性和按成本与决策相关性分类,以及按成本可控性分类。

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,它所涵盖的范围相当广泛,从不同目的和不同角度来看,有不同的成本概念。学习成本会计学,首先要研究和探讨的成本,是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的产品成本,以及与生产活动不直接关连,但与一定期间相联系的期间成本。下面我们分别阐述这两种成本的涵义,以及成本的一般涵义。

一、产品成本的涵义

为了全面理解产品成本的涵义,必须从其经济内涵和现实内容两方面进行研究。

(一)产品成本的经济内涵

产品成本包括产品制造过程中所发生的成本,所以,也称为制造成本或生产成本。产品生产是物质生产企业的基本经济活动。产

品生产过程,同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程。马克思在分析资本主义商品生产时指出:“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。”(《马克思恩格斯全集》第 25 卷,第 30 页,北京,人民出版社,1974)“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,这就是商品的成本价格”。(引用同上)马克思在这里所称“商品的成本价格”指的就是产品成本。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生产中使资本家自身耗费的东西。由此可知,成本是商品价值的最重要的组成部分,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,同时要以成本价格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,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。马克思的成本价格理论,其基本原理同样适用于社会主义市场经济。社会主义社会的商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创造的价值(m),其中 $c+v$ 即商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,这就是社会主义制度下成本的经济内涵,也称为“理论成本”。

(二)产品成本的现实内容

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

针政策和微观上企业管理的需要。当然,我们应该把这些需要对成本现实内容的影响减到最小程度。

在实际工作中,为了使企业成本计算口径一致,防止乱挤、乱摊成本,保持成本的可比性,应由国家统一制定产品成本开支范围,明确规定哪些费用开支允许列入产品成本,哪些费用开支不允许列入产品成本。按这种法定的内容计算出来并登记入账的现实成本,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,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。它对于加强成本管理,正确评价企业经济效益,保证企业生产和再生产的顺利进行,具有重要的意义。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》对成本开支范围的规定,比以往制定得更详细、更具体,而且随着经济形势的变化,陆续作了一些调整。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产品成本耗费水平。为了解决存在的问题,企业财务通则和行业财务制度对成本开支范围作了一些调整。综合有关财务制度规定,产品成本开支范围包括以下各项:

1. 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价和运输、装卸、整理等费用。

2. 为制造产品而耗用的动力费。

3. 企业生产单位支付给职工的工资、奖金、津贴、补贴和提取的福利费。

4. 生产固定资产折旧费、租赁费(不包括融资租赁费)、修理费和低值易耗品的摊销费用。

5. 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,以及季节性、修理期间的停工损失。

6. 企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费,以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

为了严肃财经纪律、加强成本管理,财会制度还明确规定,下列各项开支不得列入产品成本:

1. 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。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. 对外投资的支出以及分配给投资者的利润支出。

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、捐赠等支出。

4. 在公积金、公益金中开支的支出。

综上所述,国家规定的成本开支范围是以成本的经济内涵为基础,同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的。因此,成本的现实内容同其经济内涵又稍有背离。比如,生产单位的财产保险费,应属于 m 中进行分配的部分,也列入产品成本。又比如,废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值。但考虑到促使企业加强经济核算、改善成本管理以及保证必要的补偿的需要,就将这些费用也计入产品成本之内。这样,可以提高成本指标的综合反映能力,使成本指标全面地反映工作质量的好坏,以充分发挥成本经济杠杆的积极作用。

二、期间成本的涵义

期间成本也称期间费用,又称为非产品成本或非制造成本,是与产品生产活动没有直接联系的成本。它不计入产品成本,而是直接归入当期损益。也就是说,期间成本发生时即同当期销售收入相比配,全额列在损益表上作为该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间的