

F234.2
40
2

高等教育自学考试教材

成本会计学

安明硕 陈 良 主编

东南大学出版社

出版前言

高等教育自学考试是对自学者进行以学历考试为主的高等教育国家考试,是个人自学、社会助学和国家考试相结合的高等教育形式,是我国社会主义教育的组成部分。

自学考试制度在我省实施十余年来,已先后开考了文、理、工、农、法、经济、教育等类四十多个本、专科专业,全省共计二百余万人报名参加考试,已有近六万人取得毕业证书。这项制度的实施,不仅直接为经济建设和社会发展造就和选拔了众多的合格人才,而且对鼓励自学成才、促进社会风气的好转、提高劳动者的科学文化素质具有非常重要的意义。十多年的实践证明,自学考试既是一种国家考试制度,又是一种教育形式,受到广大考生和社会各界的欢迎,产生了巨大的社会效益,赢得了良好的社会声誉。

自学考试是建立在个人自学基础上的教育形式,而个人自学的基本条件是自学教材。一本好的自学教材不仅可以使自学者“无师自通”,提高自学效率,而且对于保证自学考试质量具有重要作用。

自学教材的建设是高等教育自学考试工作的一项基础建设,为此,省自学考试指导委员会决定成立“江苏省自学考试教材建设指导小组”,具体负责自学教材建设的规划和组织工作。

随着我省自学考试事业的不断发展,我们将有计划、有步骤地组织高等学校业务水平较高、教学经验丰富、熟悉自学考试特点和规律的专家、学者,编写一批体现高等教育自学考试特点的自学教

材,以满足社会自学者和自学考试工作的需要。我们相信,随着自学考试教材的陆续出版,必将对自学考试事业的发展,保证自学考试质量起到积极的促进作用。

编写适合自学的教材,是一项探索性的工作,需要在实践中不断提高。为使这项有意义的工作能取得事半功倍的效果,希望得到社会各方面更多的关心和支持。

由于作者对自学考生特点了解的深度有限,书中不当之处在所难免,敬请广大读者惠予指正。

江苏省自学考试教材建设指导小组

1995年1月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本概述	(1)
第二节 成本的分类	(5)
第三节 成本会计的职能	(10)
第四节 成本会计的组织及基础工作	(13)
第二章 制造成本法的基本原理	(18)
第一节 制造成本法概述	(18)
第二节 费用成本的特征与确认	(24)
第三节 成本核算的基本程序	(31)
第三章 制造业生产费用的归集和分配	(41)
第一节 要素费用的归集和分配	(41)
第二节 待摊费用和预提费用的归集和分配	(74)
第三节 辅助生产费用的归集和分配	(78)
第四节 制造费用的归集和分配	(97)
第五节 期间费用的核算	(105)
第六节 生产损失的核算	(109)
第七节 生产费用在完工产品和在产品间的分配	(116)
第四章 制造业产品成本计算方法	(134)
第一节 产品成本计算方法概述	(134)
第二节 产品成本计算的品种法	(137)
第三节 产品成本计算的分批法	(160)
第四节 产品成本计算的分步法	(171)
第五节 产品成本计算的分类法	(208)
第六节 分类法的应用	(214)
第七节 产品成本计算的定额法	(224)

第八节 各种产品成本计算方法的结合应用·····	(237)
第五章 其他行业的成本核算·····	(240)
第一节 商品流通企业成本核算·····	(240)
第二节 施工企业成本核算·····	(250)
第三节 交通运输业的成本核算·····	(267)
第六章 成本控制原理·····	(288)
第一节 成本控制概述·····	(288)
第二节 成本习性·····	(292)
第三节 管理成本·····	(305)
第七章 成本的预测和决策·····	(315)
第一节 成本预测·····	(315)
第二节 成本决策·····	(329)
第八章 标准成本制度·····	(347)
第一节 标准成本制度概述·····	(347)
第二节 标准成本的制定·····	(352)
第三节 成本差异的计算与分析·····	(357)
第四节 标准成本制度的帐务处理·····	(371)
第九章 成本报表·····	(383)
第一节 成本报表概述·····	(383)
第二节 生产费用表·····	(386)
第三节 生产成本报表·····	(402)
第四节 期间费用明细表·····	(409)
第十章 成本分析·····	(415)
第一节 成本分析的意义和方法·····	(415)
第二节 成本计划完成情况的分析·····	(424)
第三节 产品单位成本的分析·····	(434)
第四节 技术经济指标变动对产品成本影响的分析··	(442)
后 记·····	(451)

第一章 总 论

第一节 成本概述

一、成本的一般概念

在商品经济社会中，成本作为一个价值补偿的尺度，社会各界，无论组织的类型与大小，均可利用这一概念，去衡量为了获得某一种利益而付出的代价。因此，成本这一概念的经济外延是极其广泛的，制造业、商品流通业、交通运输业、政府机关、各种事业单位等都有其各自的成本含义。从会计学角度出发，成本的一般概念，可以说是为了达到某一种特定的目的，而必须付出的开支。如为了制造产品、为了销售产品、为了提供一项服务、为了完成某项工作等活动，必须付出的货币量即为这项活动的成本。

每一项支出代表一个成本，一项支出所换来的利益，在尚未使用之前，会计核算上表现为资产。如购进原材料、固定资产、盘存的产成品、在产品以及预付的费用等均为资产。支出所换来的利益利用以后，就是成本已消耗。已经消耗的成本，尚未换回收益之前仍为资产，在换回收益以后则转化为费用。某一会计期间，把费用与收益配比，可以计算出这一会计期间的损益。例如制造业，购进设备及原材料等均为资产，原材料使用、设备折旧等是资产成本的消耗。制成产成品，在产成品尚未出售之前仍为资产，产成品出售以后形成费用，即为销售成本。销售成本加上销售费用、税金等，与产品销售收入配比，从而计算出当期损益。

二、成本的经济实质

成本是一个价值范畴，在各类型的组织中，其经济活动的成本都有不同的构成内容。作为制造业的产品成本，它的经济内涵，实质上是产品生产过程中，物化劳动的转移价值和活劳动中劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现。具体地讲，产品成本是指在设计、制造、销售过程中发生的各项费用的总和，包括消耗的直接材料、直接人工、燃料动力、固定资产的折旧和修理费用等各项费用支出。凡是与产品制造或其价值的形成无关的支出，都不应计入产品成本之中。这是制造业产品的理论成本。

现实的经济活动中，实际产品成本的构成内容，并不与其理论成本的构成内容相一致。实际工作中，应按国家有关成本管理条例中各行业的成本开支范围规定执行。有些开支虽与产品价值的形成无关，但仍列入成本开支范围内。如生产损失，包括废品损失、修理期间停工和季节性停工期间发生的停工损失，均计入产品成本之内。这是为了促进生产者加强经营管理、强化生产者的经济责任意识，尽量减少生产损失，降低产品成本，提高经济效益。

综上所述，理论成本的经济实质应该说是物化劳动和活劳动的综合货币表现，这一理论成本与实际成本的背离，应严格按照国家的有关规定去划清和限制。

如上所述，各类型组织都可使用成本这一概念，但应用最广泛者为制造业，因此本书中所述也以制造业成本为主。

三、成本的作用

作为独立的商品生产者和经营者，要在激烈的市场竞争中立于不败之地，必须着眼于加强成本管理，严格控制资源的耗费，正确计算产品成本。成本的重要作用表现如下：

1. 为编制财务报表提供所必须的成本资料

企业的会计有财务会计和成本会计之分。财务会计工作最终要编制财务报表，如资产负债表、损益表等。财务报表以向企业外部报告企业财务状况为主，如向股东、债权人、潜在投资人、政府的报告。企业会计准则规定，财务报表应当以登记完整、核对无误的帐簿记录和其他有关资料为依据。如资产负债表中存货价值、损益表中产品销售成本等项目，必须是以成本会计所计算的数据为依据。成本会计工作最终要编制产品成本及其他多种成本费用报表，如产品生产成本表、主要产品单位成本表、生产费用表、各种期间费用明细表等。这些成本报表的使用者以企业内部的管理人员为主，成本报表的资料，有的是帐簿上的记录，有的属于预计性质（非实际），帐簿上并无记录。但是其中有实际记录的部分是财务报表上有关指标的填制依据。

2. 为企业生产部门进行成本控制提供成本资料

在现代化管理的企业中，企业的成本会计不仅是提供产品成本的数据，而更重要的是对企业成本的控制和一系列成本管理的必需。控制是以生产部门（或其他单位）为中心，而成本则正是以生产部门或其他单位为核算单位计算的。如事前有计划、有定额、有预算数，事后有实际数，应以前者为标准，在费用发生的当时随时将实际数与标准进行比较，揭示出差异，分析差异，追溯责任部门或责任人，并责成有关生产部门或人员去采取行动，纠正差异，这就是过程的成本控制。这一系列工作中，过程控制以生产部门为责任中心，而定额的制订、预算资料、实际成本计算、差异的计算与分析等工作是由成本会计完成的，所以成本会计提供的资料作为生产部门具体控制之依据。

3. 为企业的管理当局决策提供成本资料

企业在生产经营过程中，管理者要不断地研究市场需求，在价格一定的前提下，投放到市场上去的产品的成本的高低，直接影响了企业盈利的多少，因此，管理者在考虑投产适销对路的

产品时，首先应关心的是成本水平。而当企业的产品滞销时，是停产、转产还是继续生产；当有新材料、新技术出现时，是改用新式制造还是仍使用旧的一套；当生产设备陈旧、无形损耗损失很大时，是坚持使用还是更新换代；产品的零部件是自制还是外购等等，诸如此类的重大问题，管理者决策时要使用大量的特殊的成本资料，进行评价、比较、分析，对各种方案进行可行性研究，以决定取舍，从而使企业以尽量少的耗费取得最好的经济效果。

4. 产品成本资料可作为管理当局确定产品价格的参考

产品的价格是其价值的货币表现，在商品生产过程中，一方面是物化劳动和活劳动的耗费过程，而另一方面又是商品的使用价值和价值的形成过程。在商品价值无法直接确定计算的时候，只有通过成本来间接地确定产品的价值。当然，影响产品价格的因素是多方面的，诸如国内国际市场行情、积累与消费的宏观调控、多种产品的比价、市场竞争的势态与发展等等。但无论政府，还是企业管理当局，都应该尊重价值规律的要求，使产品的价格尽量符合其价值，并且应该以产品成本作为定价之基础。

5. 成本作为生产耗费的补偿尺度，可以说明其对企业再生产的作用。

企业要自主经营、自负盈亏，就必需以自己的收入补偿支出并取得盈利，否则企业就不能生存和发展。商品经济的原则之一是价值补偿，这种补偿是通过产品的销售得以实现的。企业取得了销售收入，首先应将相当于生产耗费的那部分货币资金，用于重新购买原材料、支付工资等，这就是补偿价值。如果产品卖不出去，生产的耗费也就得不到合理的补偿，企业也就难以维持简单再生产。如果企业的销售收入扣除了必要的补偿之后还有结余，那么企业就盈利；相反，如果销售收入不足补偿生产的耗费，那么，企业就亏损。因此从价值补偿角度出发，成本是生产过程中各种耗费的货币表现，也就是企业维持简单再生产的补偿尺度。

6. 成本可以反映企业的综合管理水平

产品成本是企业一项重要的经济指标。成本水平的高低，企业的生产工艺和技术装备先进程度、劳动生产率高低、物化劳动消耗的节约或浪费、资源的利用情况、劳动组织的优化程度，以至于资金周转情况等，企业全部生产经营过程，均可以通过成本反映出来。

正是因为成本是代表企业技术经济实力的综合指标，企业应该对成本的计划预测、记录核算、控制分析、监督考核等诸多方面强化管理，合理利用企业各种资源，努力降低耗费，降低成本，提高企业的经营管理水平，提高经济效益。

第二节 成本的分类

成本应按各种不同标准进行分类，以便从各个不同的侧面了解各种成本的构成，适应成本管理的不同需要。

一、按成本的功能不同，可划分为制造成本和销售成本

1. 制造成本

又称为生产成本或工厂成本，是直接材料、直接人工和制造费用的总和。直接人工和制造费用的总和是加工成本。

(1) 直接材料。包括生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料。

(2) 直接人工。包括直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴。

(3) 制造费用。是指各个生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的不便直接计入特定产品的间接费用。包括生产单位管理人员的工资，职工福利费，生产单位房屋、建筑物及机器设备的折旧费、修理费，机物油料消耗，低值易耗品，取暖费，

水电费，办公费，劳动保护费，季节性、修理期间的停工损失等间接费用。

2. 销售成本

又称销售费用，是产品销售或劳务供应过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、广告费和销售服务费；专设销售机构人员工资；职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销及其他经费。

二、按其与产量变动有关的性态，可分为变动成本、固定成本

1. 变动成本

变动成本是一个变数，它随产销量的增减而成正比例增减，如直接材料、直接计件工资。制造费用中也有一些变动费用，如机物油料消耗、包装材料等。

2. 固定成本

固定成本是一个常数，它是指在一定时期内，尽管产销量有大的变动，而它的成本总额保持不变，如管理人员的工资、固定资产折旧费等。就产品单位成本而言，虽固定成本总额不变，但在产销量增加时，单位成本则降低。反之，在产销量减少时，虽总成本减少，但因固定成本与产量是非成正比例关系，产品单位成本则可能因产销量减少而增加。

从成本资料对企业经营管理的作用而言，按成本性态划分为变动成本与固定成本的分类是很重要的。首先，这种分类是企业经营决策的重要参考数据。如亏损产品是否停产、产品品种的确
定、滞销时是否转产等问题的研究。其次，这种分类可帮助企业寻找降低产品成本的途径。如变动成本，单位产品中的变动成本是相等的，它与作业时间没有关系，与产量也无关，必须降低单位产品中原材料和人工的费用，才能使变动成本降低；而固定成本则不然，增加产量和节约一定期间内的费用支出均可使单位产

品中的固定费用降低。

三、成本按计算的时间，可划分为预计成本和实际成本

1. 预计成本

也称为预测成本。预计成本是在产品生产之前预先计算或测算的成本。它的确定是以分析为根据，是估计的数字。它的形式很多，如计划成本、定额成本、估计成本、标准成本等。

2. 实际成本

也称为历史成本。实际成本是在产品生产结束后，以会计记录为根据，与会计事实相互印证计算出来的成本。

实际成本与预计成本都有其重要意义。产品生产前预计所需的成本，期末计算出实际成本，把二者进行比较分析，可以考核预计成本的完成程度，找出差异以及原因。如果只有实际成本，而无预计成本作比较，实际成本记录的用途也是有限的。

实际成本虽然是在事后计算的，但是其中也不免有预计（估计）成份在内，并非完全实际。如固定资产折旧、预提大修理费用等支出也是估计性质，因此，实际成本也是预计和实际并用的。

四、按成本的归宿方式，可划分为直接成本和间接成本

1. 直接成本

凡是可以直接属于某一种产品或某一生产部门的成本称为直接成本。如产品生产的直接材料、直接人工都是属于直接成本。直接成本可以直接计算，无需进行分摊，资料较为可靠且准确。

2. 间接成本

凡不可以直接属于某一种产品或某一生产部门的成本称为间接成本。如管理人员的工资、水电费、办公费、固定资产折旧及大修理费等。间接成本既然不能直接计入某一产品，则需要在各产品、各部门之间进行摊配。摊配计算是在假定的前提下，含有估计性质。假定前提如是正确的，其计算结果也较准确。所以，

间接成本的资料不如直接成本资料更可靠、准确。

成本在某种情况下对某一部门来说是直接成本，而对某种产品又是间接成本。如某一部门管理人员工资可以直接计入该部门的成本中，是直接成本，但如该部门不止生产一种产品，那么就需要摊配计入各种产品成本中，则又是间接成本。如果是单一品种生产，则全部成本均为直接成本。在进行成本计算时，应尽可能把可以直接计入某种产品的成本直接计入，以免摊配的失误。

五、按其与会计期的关系，可分为资本性支出与收益性支出

1. 资本性支出

所谓资本性支出就是该项支出的目的是在未来期间受益，所以应作为资本处理。例如购建固定资产形成一项资产，当使用时，其价值分期以折旧的方式转移到产品成本中去，又从当期的销售收入中得到补偿。在该项资产完全丧失其使用价值时，它的价值也就全部转移到产品成本中去了。这种支出显然应该列为资本性支出。

2. 收益性支出

所谓收益性支出是指该项支出的发生是为了取得本期收益，即仅与本期收益的取得有关，所以应作为成本费用处理。如产品的生产需要投入原材料、人工等费用，其价值是一次性地转移到产品成本中去，构成产品成本的一部分，并且要从当期的销售收入中得到补偿。再如销售费用、管理费用、财务费用等期间费用的支出，直接列减了当期的损益，这些支出都是与本期收益的取得有关，即是收益性支出。

划分资本性支出与收益性支出，对于成本与收益的适当配比，以及正确地计算会计期间的净收益是十分重要的。

六、成本按发生的责任，可划分为可控成本和不可控成本

1. 可控成本

可控成本属于责任成本，即在一定时期内成本的发生可以受一个责任中心的控制，并且可以计量、可以影响和调节。可控成本的发生不受成本项目特性的限制，而是与一个责任单位、部门或个人的行为相联系的。一个责任成本中心发生的变动成本往往是该成本中心的可控成本。例如一个车间，生产过程中直接材料的耗费就是可控成本。但变动成本中也有不可控成本，例如外购半成品，其外购成本是由采购部门控制而不由生产部门控制，对生产部门来讲，它是变动成本而又不可控。一个责任成本中心发生的固定成本往往是该成本中心的不可控成本，例如一个车间的固定资产折旧费就是相对固定成本。但有些固定成本又是可以控制的，例如车间的办公费、水电费等虽是相对固定成本，但又可以被生产车间所控制，是可控成本。

2. 不可控成本

是指在一定时期内，成本的发生无法预料、无法受责任成本中心所控制。如上述机器设备的折旧费、财产保险费等，对使用部门来讲全是不可控成本。有些不可控成本，对一个责任中心来说是不可控的，但对另一个责任中心来说又是可控的。还有些不可控成本，短期内是不可控的，但从长期讲，还是可以控制的，如固定资产租赁费。成本划分为可控成本与不可控成本，对加强企业内部的全面经济责任制，评价、考核责任部门的工作业绩，以及对成本进行有效控制都有重要意义。

以上介绍的几种成本分类，是在实际工作中经常使用的，会计理论中还有许许多多成本概念，如资本成本、边际成本、机会成本、可递延成本、缺货成本、吸收成本、沉没成本等等，这些属管理会计范畴，在此不一一介绍。

第三节 成本会计的职能

一、成本会计概念

成本会计是会计部门的一个分支，成本会计部门负责全企业的产品与劳务的成本记录、计算，同时搜集与分析管理成本信息，编制各种成本报告，为管理当局决策提供各种成本资料，有助于管理当局完成预算、控制、评价等工作。

成本会计工作必须与企业其他各职能部门工作密切配合，尤其是与财务会计部门协调一致，相互沟通圆满完成其职能。

二、成本会计职能

成本会计职能是指成本会计的固有功能，可归结为以下几点：

1. 成本预测和计划的编制

成本会计应在预期的各种条件下，采用专门的方法预计未来的成本水平，并编制出一定时期内各种产品将达到的平均成本及具体实施方案。

成本预测和计划的编制，需要企业管理阶层的人员参与，制订出可行且实际的具体预测和计划，不仅使各部门之间协调和沟通，并且使全体职工目标一致，便于计划的实施。同时，成本计划制订的具体目标，应层层分解下达到各部门全体职工，使全体职工有奋斗的方向，并且有评价、奖惩的办法，以利于成本计划的圆满完成。成本预测、计划是成本的事前控制。

2. 成本控制

成本会计根据经验积累的资料及采用一定科学的方法制订出各种产品的标准成本。例如直接材料的消耗量定额、直接人工的工时定额以及制造费用的预测数等。在生产过程中应以标准成本控制费用的开支，并且要计算出实际成本与标准成本的差异，分

析差异产生的原因。成本控制应由责任部门及个人负责实施，企业全员参与，共同努力，以期达到标准成本水平要求。这是成本的事中控制。

3. 成本核算

成本核算是成本会计的中心工作。指企业成本会计要选用适合本企业生产类型和管理要求的成本计算方法，计算出各种产品的单位成本与总成本，提供给管理当局作为分析成本预测与成本计划完成情况的成本信息资料。为了充分发挥成本信息资料的作用，成本会计必须要按国家有关成本开支范围的规定，严格控制各种费用的开支，正确、完整、及时地计算各种产品成本，以保证成本核算资料的质量。

4. 成本分析

成本分析是以成本核算资料为主要依据，结合成本预测、计划、定额等资料，采用统计、数学等专门方法剖析影响成本升降变动的具体因素及成因，目的在于挖掘各种资源，寻求降低成本的途径。

成本分析应由企业管理当局主持，同时召集成本及财务会计人员、技术人员、生产人员、供销人员等有关方面参加。要以国家有关规定及企业自行制订的各种技术经济指标为分析、评价的依据，研究分析供应、生产、销售各生产经营环节中经济的、技术的、组织的、市场的各种因素对成本的影响，分清有利与不利因素，抓住企业的主要产品成本，重点解决主要产品降低成本的关键问题，从而带动一般产品最大限度地降低消耗、降低成本。

5. 成本考核

是指以各种成本责任中心（部门、车间、人）为主体，定期地按责任归属评价、报告各自的工作业绩，并且和经济利益相结合，以调动责任者关心成本，为降低产品成本而尽心尽责。

成本考核的依据应该是企业为各成本责任中心所下达的目标、定额或标准。要视考核的情况，分析差异的形成及其原因，找

出直接责任者并给予一定的奖惩，从而为下一期间的工作提出方向。

成本考核是成本的事后控制，是预测未来的起点。

6. 成本决策

成本决策是以成本预测为前提，通过挖掘资源潜力、开展价值分析，提出各种可供选择的降低产品成本的可行性方案，然后根据有关的决策理论和适当的决策方法，对各种方案进行分析、比较，选择出最佳方案，并据以制定出目标成本。

企业的成本决策不仅仅是经营决策的重要组成部分，而且是长期决策的重要内容。例如是否发展新产品、是否加入新的市场、某一生产线是否可以停产、某一设备是购买还是租赁等等，均需要利用成本决策资料进行分析、比较、择优。

进行成本决策需要掌握几条原则。第一，提高企业经济效益的同时应兼顾社会宏观效益；第二，要界定可控因素和不可控因素，以便成本决策中对不可控因素给予特别的考虑；第三，在对各种可供选择的方案分析比较时，对不利因素、有碍目标成本实现的不利条件要给予充分的估计；第四，要进行成本效益分析。即把各种决策方案分别比较，比较预期效益与成本是否相当，各方案在经济效益均相同时，成本开支最少的为最佳方案；各方案在成本开支相同时，经济效益最好的为最佳方案；各方案在经济效益与成本支出各不相同，则经济效益与成本之差最大的为最佳方案。成本效益分析法实际上是一种决策的方法，在具体进行决策时，不仅要从经济效益角度作出抉择，而且要考虑此等决策对整体效益的影响，不仅要考虑可计量的成本支出和经济效益，还要考虑不可用货币直接计量的社会效益、生态效益、环境效益等诸多不利的负效益，以做出既能提高微观经济效益，又能维护宏观效益的最佳选择。总之，把握住成本决策的原则，可以做到不失时机地确定最佳方案，以达到降低产品成本、提高经济效益的目的。