

成本会计学

主 编 金永利 李玉华 孙 丽

NEUPRESS
南京审计大学出版

财经类专业课程内容改革系列教材

编 审 委 员 会

主任委员：单永治

副主任委员：田 伟 尹良培 李显忠

委 员：(以姓氏笔画为序)

丁景昌 王明友 王素丽 吕文平

孙作环 刘继伟 李庆阳 吴彦书

祁春波 林凤彩 周 颖 姜玉梅

洪锦霞 高振世 韩 辉

前 言

党的十四大确定我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，遵循邓小平同志建设有中国特色社会主义的理论，把十四大确定的建立社会主义市场经济体制改革的目标和基本原则系统化、具体化，勾画了社会主义市场经济的基本框架，描绘了经济体制改革的宏伟蓝图。按照党的十四大精神和十四届三中全会《决定》的要求，在党中央、国务院的领导和部署下，1994年我国对财税体制、金融体制、投资体制、外贸体制以及企业制度等进行了一系列重大改革并取得了显著成果。在加速建立社会主义市场经济体制的新形势下，作为与经济建设有直接关系的高等财经教育，在长期计划经济体制下形成的教材内容与市场经济和当代社会不相适应的矛盾十分突出，深化教学内容改革已成为当前学校改革工作中的一项紧迫任务。正如《决定》中指出的，“高等教育要在招生、专业设置、教材内容、教学方法以及毕业生就业等环节进一步改革。”1994年召开的全国教育工作会议也明确提出，要大胆吸收和借鉴当今世界先进的教育方法，认真总结我国成功的教育经验，坚决摒弃陈旧过时的、与现代教育不相适应的教育内容和方法。党中央的决定和全国教育工作会议精神为高等教育改革指明了方向，社会主义市场经济体制的建立和一系列重大经济体制改革举措的实施，为财经教育改革和发展提供了机遇、动力和依据。

为主动适应社会主义市场经济对人才培养的新要求，培养出具有现代经营管理知识和技能的应用型、外向型人才，使党的教

育方针在新形势下得以全面贯彻落实，我们沈阳财经学院在先行试点并取得经验的基础上，提出了用3年时间分期分批地全面改革旧的教材内容体系，《构筑社会主义市场经济体制下课程内容体系新框架》的改革方案，其主要内容包括新编会计、财税、金融、统计、经贸（内外贸）、企业管理、经济法等10个学科共60门骨干课程系列教材。该方案得到了上级有关部门的肯定，同时还得到了有关院校、企业和业务部门的专家、学者及有丰富经验实际工作者的支持，共同参加编撰这套系列教材。

这一系列教材紧紧围绕人才培养目标的转变和课程更新的要求，遵循理论联系实际的原则，依据国家各项经济体制改革的理论和内容，积极吸收国内外相关的最新科研成果，形成新的概念、理论和方法体系，具有鲜明的时代性、很强的实用性、严谨的科学性和广泛的适应性。它既可作为普通高等财经院校的专业教学用书，也是各类财经工作人员岗位培训的理想教材，还可作为广大在职财经业务人员的自学参考读物。

由于时间和水平所限，本系列教材肯定会有一些不当和不尽完善之处，我们诚恳地欢迎有关专家、学者和广大读者批评指正。

财经类专业课程内容改革系列教材编委会

1994年7月

目 录

第一篇 成本会计总论

第一章 成本会计的意义和任务	(1)
第一节 成本会计的职能	(1)
第二节 成本会计工作组织	(7)
第二章 成本与成本核算	(12)
第一节 成本的经济实质及作用	(12)
第二节 成本的分类	(22)
第三节 成本核算	(28)

第二篇 生产费用核算

第三章 工资费用的核算	(38)
第一节 工资费用核算的意义和任务	(38)
第二节 工资费用的归集	(41)
第三节 工资费用的分配	(55)
第四章 材料费用的核算	(61)
第一节 材料费用核算的意义和任务	(61)
第二节 材料费用的归集	(63)
第三节 材料费用的分配	(75)
第四节 低值易耗品摊销的核算	(82)
第五节 动力费用的核算	(85)
第五章 折旧费用的核算	(89)
第一节 折旧费用核算的意义和任务	(89)
第二节 折旧方法的选择及其对成本的影响	(91)
第三节 折旧费用的归集与分配	(101)
第四节 无形资产摊销的核算	(107)
第五节 固定资产修理费用的核算	(110)

第六章 跨期费用与期间费用的核算	(114)
第一节 跨期费用与期间费用核算的意义和任务	(114)
第二节 待摊费用和预提费用的核算	(117)
第三节 递延费用的核算	(121)
第四节 管理费用的核算	(123)
第五节 销售费用、财务费用的核算	(127)
第七章 部门共同费用的核算	(133)
第一节 辅助生产车间共同费用的核算	(133)
第二节 基本生产部门共同费用的核算	(148)
第三篇 实际成本计算	
第八章 工业企业成本计算	(155)
第一节 工业企业成本计算的特点	(155)
第二节 完工产品与在产品成本的计算	(163)
第三节 生产类型与成本计算方法的选择	(168)
第四节 成本计算的品种法	(170)
第五节 成本计算的分批法	(179)
第六节 成本计算的分步法	(186)
第七节 成本计算的定额法	(204)
第八节 成本计算的分类法	(215)
第九章 运输企业成本计算	(223)
第一节 运输企业成本计算的特点	(223)
第二节 运输企业成本计算的方法	(226)
第十章 施工企业成本计算	(238)
第一节 施工企业成本计算的特点	(238)
第二节 施工企业成本计算的方法	(247)
第十一章 农业企业成本计算	(266)
第一节 农业企业成本计算的特点	(266)
第二节 种植业产品成本计算	(273)

第三节 养殖业产品成本计算.....	(285)
第十二章 商品流通企业成本计算.....	(298)
第一节 商品流通企业成本计算的特点.....	(298)
第二节 商品批发企业成本计算.....	(300)
第三节 商品零售企业成本计算.....	(311)
第四节 商品流通企业费用的核算.....	(317)
第十三章 旅游、饮食、服务业的成本计算.....	(329)
第一节 饮食业的成本计算.....	(329)
第二节 服务业的成本计算.....	(333)
第三节 旅游业的成本计算.....	(335)

第四篇 成本报表与成本分析

第十四章 成本报表.....	(339)
第一节 成本报表概述.....	(339)
第二节 成本报表的编制.....	(342)
第十五章 成本分析.....	(363)
第一节 成本分析概述.....	(363)
第二节 成本计划完成情况分析.....	(367)
第三节 成本项目分析.....	(371)

第五篇 成本计算方法专论

第十六章 变动成本计算.....	(375)
第一节 成本性态.....	(375)
第二节 变动成本计算.....	(385)
第十七章 标准成本计算.....	(400)
第一节 标准成本概述.....	(400)
第二节 成本差异的计算.....	(408)
第三节 实际成本的计算.....	(419)
后 记.....	(428)

第一篇 成本会计总论

第一章 成本会计的意义和任务

第一节 成本会计的职能

一、成本会计的产生和发展

成本是商品经济的产物,它是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。人们对于成本的认识,是随着商品生产的发展而逐步发展、完善起来的,对成本进行预测、决策、控制、核算、考核和分析,促进企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业竞争力、适应力和经济效益的成本会计,也是在社会经济发展进程中逐渐形成和发展起来的。在自给自足的经济条件下,人们在再生产过程中,需要了解生产产品的有关耗费,但不要求也不可能了解各种耗费的总数,用不着计价,所以不需要计算成本,也就无成本会计。在资本主义生产之前,小商品生产者为了维持生产,也要考虑物化劳动的补偿,但对于活劳动的消耗并不十分介意,那时对成本只限于核算其物质消耗,不能算作完整意义上的成本会计;在资本主义初期,企业的经营者为了确定经营盈亏,就试图计算成本,开始时,成本是估计的,只是一个大概数,后来,逐步用统计方法进行,但准确性也比较差,也算不上完善的成本会计;到了19世纪产业革命以后,企业数量增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,为了生存和发展,成本受到重视,为了提高成本计算的准确性,要求会计人员担当起这项工作,这样就使成本计算和成本核算结合

起来,形成了成本会计。

20 世纪初,资本主义企业开始奉行泰勒制度,泰勒制度的核心是强调提高生产和工作效率,制定在一定条件下既能够实现,又是最有效率的标准,作为评价和考核的依据,从而推动了资本主义生产的发展。随着泰勒制度的广泛实施,会计上如何与之配合,于是“标准成本”、“预算控制”等同泰勒的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分。这时,成本会计的范围扩大了,它不仅是会计核算与成本相结合,同时还包括了预测与控制。标准成本制度的产生,使成本会计的理论和方法有了进一步完善和发展,已具有一定的独立性。

第二次世界大战以后,世界经济出现了新的变化,具体表现为:一方面,企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂;另一方面,战争中发展起来的科学技术大量转移到民用产品上去,新产品层出不穷,产品更新换代很快,竞争十分剧烈。在这种情况下,企业领导者为了在市场中立于不败之地,就要在物美价廉上下功夫,物美需依靠新的技术,价廉需降低成本。企业领导在采用和发展新技术的同时,集中力量大幅度降低成本。而大幅度降低成本,不仅体现在产品制造过程中,更重要的是对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行改革,制定各种不同的方案,通过预测,选出成本最佳方案,作为经营决策的依据。为此,要求会计人员不仅要做好生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和成本分析工作,更重要的是做好成本预测、制定目标成本,加强事前的成本控制,以成本的最优方案来指导生产活动,以便取得最佳的经济效果。

综上所述,通过对成本会计的产生和发展的简单回顾,可概括为:现代成本会计是管理会计的主要组成部分,根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,针对不同业务,建立起数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业极为复杂的生产经营活动,进行预测、决策、控制、核算、考

核和分析,促进企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争能力和适应能力。

二、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客观存在的功能。结合我国成本管理工作的实践,现代成本会计的主要职能是:

(一)成本预测

成本预测是成本事前控制的关键。是根据成本的有关数据和具体情况,运用一定的专门方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的估计或逻辑推理。

合理有效的成本决策方案和先进可行的成本计划必须建立在科学严密的成本预测基础之上。通过不同方案的成本水平的预测和比较,可以从提高经济效益的角度,为企业选择最优成本决策和制定先进可行的成本计划提供依据。成本预测的方法分为基本方法和具体方法。基本方法有:定性分析法、定量分析法、因果分析法。具体方法有:专家预测法、因素测算法和历史成本趋势分析法等。

(二)成本决策

成本决策是指在成本预测及其他有关成本资料的基础上,挖掘内部潜力,制定优化成本的多种可行性方案,运用决策理论和方法,对各种方案进行比较分析,从中选出最优成本方案的过程。

成本决策是企业成本管理中的一项重要职能,同时也是企业经营决策的构成内容之一。它规定着企业财产物资耗费水平,决定着企业经营的经济有效程度,直接影响着企业经营水平和经济效益的高低。成本决策的方法一般分为定性决策法和定量决策法。定量决策法主要有差量分析法、概率分析法、图示法、公式法和比较测算等。

(三)成本控制

成本控制是指预先规定成本目标或定额,作为经营过程中所

发生各项费用的限额,在费用发生时,要严格审查该项费用是否符合目标或定额,并及时发现偏差,分析原因,采取有效措施,使各项具体和全部的耗费,被控制在原来所定的目标或定额内,并在不断推广先进经验和采取改进措施的基础上,修订和建立新的目标或定额,进一步降低成本,使成本达到最优水平。

通过成本控制,可以防止浪费,及时揭示存在的问题,消除损失,实现成本的目标或定额的要求。成本控制的主要方法有:价值分析法、预算控制法、标准成本法和责任成本法。前两种方法侧重于成本的事前控制;后两种方法侧重于成本的事中控制。它们之间的关系是既有交叉又互相依存。

(四)成本核算

成本核算是指对经营过程中发生的各种费用,按照一定的对象和标准进行归集和分配,以计算确定各该对象的总成本和单位成本。

成本核算是成本会计工作的核心。成本核算所提供的资料,可以反映成本目标或定额的执行情况,也是制订产品价格的依据。成本核算包括生产费用核算和成本计算两部分。制造业成本计算方法主要有品种法、分批法和分步法等。

(五)成本分析

成本分析是指以成本核算资料为基础,结合有关目标、定额和技术资料等,采用一定的专门方法,与目标成本、上年实际成本、国内或国外同类产品的成本进行比较,用以了解成本的变动情况和规律,系统地研究成本变动的因素和原因,寻求降低成本途径的工作。

通过成本分析,可以深入了解成本变动的规律,查明成本变动的因素和原因,不断寻求降低成本的途径。成本分析的主要方法有:对比法也叫比较法,就是把成本的各项指标进行对比,以找出差距的方法;因素分析法,就是分析某一成本指标完成情况时,要找出受到哪些因素影响以及影响多少的方法。

(六)成本考核

成本考核是指以各责任者为成本考核对象,根据“干什么,就管什么,算什么”的原则,按责任的归属来核算和报告有关的成本信息,评价其工作业绩。

成本考核可以是国家对企业进行考核,也可以是企业内部对车间、部门以至班组进行考核。通过考核调动各责任者努力完成目标成本的积极性。

上述成本会计的各种职能是独立的,又是相互联系的,成本预测是成本决策的前提,成本控制是成本决策得以顺利进行的保证,成本核算是决策目标是否实现的最后检查,成本分析是查明原因,对决策做出正确判断的重要环节,成本考核是实现决策目标的重要手段。这里必须指出,在上述各职能中,成本核算是成本会计中最基本的职能,离开了成本核算,就谈不上成本会计,更谈不上其他职能的发挥。

由于另有管理会计教材,为避免内容重复,本书仅对成本核算和成本分析作重点说明。至于其他各项职能,将在管理会计一书中详述。

三、成本会计的任务

根据我国社会主义现代化建设的客观要求,成本会计的根本任务是促进企业不断降低成本,提高经济效益。

企业提高经济效益,不外乎从增加收入和降低成本费用两个方面入手,收入的增加,取决于销售数量和单位售价;降低成本费用,意味着生产过程中物化劳动和活劳动的节约,也就是说,可以用较少的生产耗费去生产同样多的产品,或者用同样多的生产耗费去生产更多的产品。因此,提高经济效益,应在努力增加收入的同时,把精力主要放在降低成本费用上。成本费用的高低要受产品产量和质量、劳动生产率、厂房和生产设备的利用程度、材料动力等消耗、其他费用的节约与浪费等诸因素的影响,所以,成本费用

的高低反映企业经营管理水平的高低,只有把各个部门群众的积极性充分调动起来,管理水平才会大大提高,成本才会不断降低,经济效益才会越来越好。

按照成本管理的要求,成本核算的具体任务是:

(1)根据国家的企业财务通则和企业会计准则以及企业的消耗定额、目标成本,审核和控制企业各项费用的支出,促使企业节约费用、降低成本。

(2)正确、完整地计算成本,及时提供成本信息。正确计算产品的实际成本,是成本会计的核心工作。成本资料的数字必须正确,才能满足管理的需要。正确,就是要采用合理费用分配标准和科学的成本计算方法,来分配生产费用和计算产品成本;完整,就是应计入当月成本的各项费用应全部计入,应计算成本的各种产品都应按规定的成本项目分别计算其总成本和单位成本。在正确、完整计算产品成本的基础上,及时为有关部门提供成本信息,为成本分析、成本考核提供依据。

(3)优化成本决策,确定成本实现的目标。优化成本决策,是在收集、整理各种成本信息的基础上,采取各种既现实又可行的降低成本的措施,制定若干个可行方案,运用科学的方法从若干个可行方案中选择消耗最少的方案,使成本最优化,从而确定成本实现的目标——目标成本。

(4)进行目标成本控制,划清各项支出的界限,控制各项费用支出,消除浪费。目标成本控制主要是依靠执行者进行自我控制。企业领导主要是督促协助车间、工段、班组、个人完成目标,及时反馈有关成本方面的信息,发现问题,提出改进意见。加强目标成本控制,要按照国家规定,控制各项费用支出,消除浪费,认真贯彻增产节约、增收节支的原则,在此基础上,按照权责发生制原则,严格划清费用支出的界限,以保证目标成本的实现和成本计算的正确。

第二节 成本会计工作组织

为了保证成本会计任务的实现必须对成本会计工作进行合理的组织,成本会计工作的组织,主要包括:设置成本会计机构和配备必要的成本会计人员;制定合理的成本会计制度等。

一、成本会计机构和人员

成本会计机构是处理成本会计工作的职能部门。成本会计机构的设置和配备成本会计人员的多少,要根据企业的规模和成本管理的要求而定。一般来说,在大中型生产企业里,通常在专设的会计机构中,单独设置成本会计科、组或室,配备必要的具有成本会计专业知识的人员,从事成本会计工作;在规模小、会计人员不多的生产企业里,虽不单独设成本会计科、组或室,但必须指定专人处理成本会计工作。

成本会计工作通常有集中和非集中核算两种组织方式。以工业企业为例,成本会计工作采用集中核算方式时,厂部的成本会计科、组(室)要集中处理工厂全部成本会计工作。这种方式可适当减少核算层次和工作人员,但车间不便于掌握和控制车间成本,不便于成本管理。采用非集中核算方式时,成本会计中的成本计算和控制、分析等,一般由车间的成本核算员进行,厂部的成本会计科、组(室)除对车间成本工作进行指导外,要负责成本数据的最后汇总工作,以及处理那些不便于分散到车间去进行的成本工作。这种方式会相应地增加成本会计工作的层次和人员,但有利于车间等部门的领导和职工及时了解本单位的成本水平及其发展变化情况,同时也为企业考核车间及有关部门工作的业绩提供依据。

二、成本会计制度

成本会计制度是组织和处理成本会计工作的规范,是会计制

度的一个组成部分,企业的成本会计制度,必须符合以下要求:提供的成本指标数据符合统一口径,以满足国家综合平衡的需要;要正确、全面、及时;要简化会计处理手续,用最少的人力和时间,提供充分满足企业管理需要的成本信息等。

成本会计制度,一般包括:

(1)关于成本定额、成本计划的制度。

(2)关于成本预测、成本决策的制度。

(3)关于成本控制的制度。

(4)关于成本核算的制度。包括:成本计算对象和成本计算方法的确立;成本项目的设置;材料、工资、固定资产折旧费等成本的核算;综合费用的分配;生产费用的汇集及计入产品成本的程序以及生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法等。

(5)关于成本分析和成本考核制度。

(6)其他有关成本会计的规定。

上述各项成本会计制度,一部分由国家统一规定,如:成本项目、生产费用总分类帐户的设置,以便国家汇总有关成本的指标。对于这些国家统一规定的成本会计制度,企业必须严格遵照执行,一般不得擅自变更或修改,在执行中如发现问题,应及时向上级反映,在未经批准前仍按原规定执行。至于国家统一规定以外其他成本会计制度,企业应在符合国家成本管理有关规定的前提下自行制订。

三、全面成本管理

全面成本管理是由企业全体人员参加的、贯穿于经营活动的全过程、具有全面性的成本管理方法。

(一)全面成本管理的特点

全面成本管理于 20 世纪 60 年代在美国开始采用,是企业成本管理科学化、现代化的一个重要方面。其基本特点是:

1. 全过程(成本管理时间过程的全面性)

企业的生产过程是企业经营活动的主要过程,但不是唯一的过程,与这个过程紧密相联的还有:对产品的研究、设计、试验、鉴定、生产准备工作;外购材料、零配件;产品销售、包装、储存、运输;为用户服务、实行“三包”等,都涉及到经济效益问题,都可以用成本指标进行价值形态的度量,都必须实行科学的成本管理。同时,上述这些过程的最终效益又都是直接或间接地反映到产品成本中来,因此,只有对所有过程实行全面成本管理,才能使成本不断降低。

2. 全员性(成本管理空间范围的全面性)

成本管理涉及各个单位、各个部门,因而必须实行企业全员管理。即企业领导、技术人员、管理人员和职工群众在内的企业全体成员都参加成本管理。进行全面成本管理需要有完整、准确的原始数据。这就要求企业切实抓好成本管理的基础工作。建立各级经济核算管理体制,依靠全体职工随时提供成本变化情况,经常注意节约物资和节省费用开支,并把成本指标分解落实到班组、个人,作为责任成本进行考核,并使之与职工个人物质利益挂钩。

3. 全面性(成本管理各个环节的全面性)

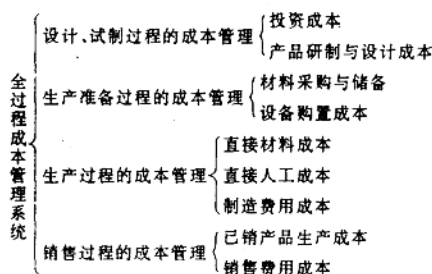
成本管理包括预测、决策、控制、核算、分析、考核六个环节,全面成本管理就是在这些环节上开展成本管理工作,由全体人员参加的,贯穿于生产经营的全过程。

(二)全面成本管理系统

全面成本管理,无论是全厂、全员、全过程和管理的各个环节都是一个有机的系统。“全厂、全员”属于组织机构系统,这里不加说明。对“全过程”和“各环节”的系统结构说明如下:

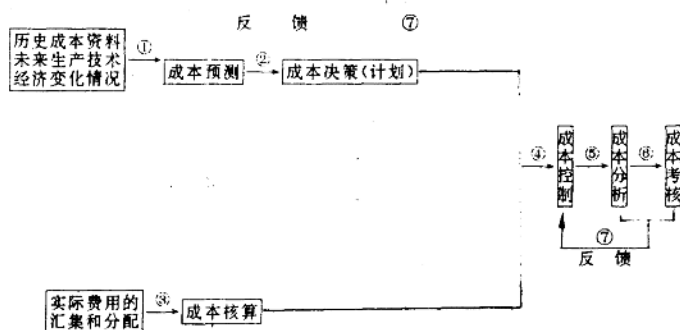
1. “全过程”的系统结构(见图表 1-1)

图表 1-1 全过程成本管理系统构成图



2. “六环节”的系统结构(见图表 1-2)

图表 1-2 成本管理六环节运行程序图



图式说明如下:

- ① 根据历史成本资料、未来生产技术以及经济变化情况进行成本预测。
- ② 根据成本预测的结果,选择最佳方案进行成本决策。
- ③ 根据实际费用的归集和分配进行成本核算。
- ④ 根据成本决策、成本核算的结果,进行成本的日常控制,以达到成本决策的执行。
- ⑤ 根据成本核算、成本决策、成本控制的有关资料,进行成本分析,以查