

成本会计学

曹瑞芝 主编

高等院校会计学系列教材

西南财经大学出版社

责任编辑：梁 洪

封面设计：潘令宇

成 本 会 计 学

西南财经大学出版社出版（成都市光华村）

四川省新华书店发行 四川省绵竹县教育印刷厂印刷

787×1092毫米 1/32 印张10 字数340千字

1988年3月第一版 1988年3月第一次印刷

印数：1——3000

书号：ISBN7—81017—967—8/F·51

定价：2.80元

前 言

随着我国经济体制改革的深入和国外现代会计学的引进，改革我国传统的会计学学科体系势在必行。根据会计专业课程改革的需要，在《基础会计学》和《财务会计学》的基础上，我们编写了这本《成本会计学》。

本书从总结我国成本会计工作的经验出发，着重阐明在社会主义有计划的商品经济条件下，工业企业作为相对独立的商品生产者，必须严格控制生产中的耗费，要求以最少的投入，获得较高的产出，在重视社会效益的前提下提高本企业的经济效益。为此，成本会计必须贯彻管算结合的原则，改变过去事后算账的状态，将会计控制贯穿于生产过程的始终。本书内容包括成本的事前控制、事中控制和实际核算、事后控制与检查等成本核算与管理循环的全过程，并依次全面地从理论与方法上阐明成本的基本理论、成本会计的基础工作、成本预测与成本计划、生产费用核算与管理、成本计算的各种方法、成本报表、责任成本的核算与控制以及成本决策等有关内容。

本书共分十章，第一、二、三章由雷瑛芝执笔，第四、五、八、十章由林万祥执笔，第六、七章由税显光执笔，第九章由刘炜执笔。最后由雷瑛芝总纂定稿。

本书可作财经院校会计专业和经济管理专业的教材，也

可供实际工作部门和研究部门有关同志的学习参考。

由于水平和时间的限制，本书在体系、结构、内容等各方面一定存在不少缺点和问题，恳请读者批评指正，以便进一步修订。

编著者

1987年10月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的经济实质和作用.....	(1)
第二节 成本会计的发展和成本会计的内容.....	(11)
第三节 成本会计的职能和任务.....	(18)
第二章 成本会计的基础工作	(23)
第一节 成本会计工作的组织.....	(24)
第二节 成本的分类.....	(41)
第三节 成本计价标准.....	(53)
第三章 成本预测与成本计划	(56)
第一节 成本预测概述.....	(56)
第二节 成本预测的方法.....	(65)
第三节 成本计划概述.....	(79)
第四节 成本计划的编制方法.....	(86)
第四章 生产费用核算与管理 (上)	(108)
第一节 生产费用的核算与管理概述.....	(108)
第二节 材料费用的核算与管理.....	(116)
第三节 工资费用的核算与管理.....	(147)
第四节 折旧费用的核算与管理.....	(162)
第五章 生产费用核算与管理 (下)	(176)
第一节 辅助生产费用的核算与管理.....	(176)
第二节 待摊和预提费用的核算与管理.....	(196)
第三节 车间经费和企业管理费的核算与管理.....	(203)
第四节 生产损失的核算与管理.....	(233)

第五节 基本生产费用的核算.....	(251)
第六章 成本计算方法(上)	(266)
第一节 确定成本计算方法的条件.....	(266)
第二节 成本计算的品种法.....	(270)
第三节 成本计算的分批法.....	(291)
第四节 成本计算的分步法.....	(312)
第七章 成本计算方法(下)	(332)
第一节 成本计算的分类法.....	(332)
第二节 成本计算的定额比例法.....	(337)
第三节 成本计算的定额法.....	(340)
第四节 联产品、副产品、等级产品的成本 计算.....	(361)
第八章 成本报表	(364)
第一节 成本报表的意义和编制要求.....	(364)
第二节 商品产品成本表.....	(366)
第三节 主要产品单位成本表、车间经费与企业 管理费明细表.....	(383)
第四节 生产费用表.....	(391)
第五节 内部成本报表.....	(406)
第九章 责任成本的核算与控制	(424)
第一节 责任成本概述.....	(424)
第二节 责任成本的核算.....	(431)
第三节 责任成本的控制.....	(441)
第十章 成本决策	(453)
第一节 成本决策的意义和基本程序.....	(453)
第二节 成本决策的方法.....	(455)
第三节 定量分析法的应用.....	(481)

第一章 总 论

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

社会主义社会生产的目的是满足整个社会和人民日益增长的物质和文化生活需要。社会主义工业企业的基本职能是向社会提供质优价廉的物质产品或劳务。工业企业为了完成社会赋予的职责，必须进行生产活动。在生产过程中，企业必须置备劳动资料和劳动对象，依靠劳动者运用劳动资料，对劳动对象进行加工制作，完成预期的商品产品或劳务。正如马克思的论述：“生产行为本身，就它的一切要素来说，也是消费行为。”^①即是说，必须先有投入，再有产出，物质资料的生产过程（或劳务的提供过程）是劳动的消耗过程和劳动成果的获得过程。而这些物化劳动和活劳动的耗费，又都是社会劳动的耗费。

社会主义社会存在着商品生产和货币交换，生产特定产品所耗费的社会必要劳动，构成这种产品的价值。马克思曾指出：“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 ，那末，在商品中

^①《马克思、恩格斯全集》第2卷，第93页。

剩下的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价值或补偿价值”。“这就是商品的成本价格。”^①这种“成本价格”，我们今天叫它做成本。

成本是一个价值范畴，它和价值有着密切的联系。在社会主义制度下，由于还存在着商品生产，社会产品仍然是使用价值和价值的统一。生产特定产品所耗费的社会必要劳动，构成这种产品的价值。产品的价值由三个部分组成：一是已消耗的生产资料的价值（ c ），包括已消耗的原材料、辅助材料、燃料等劳动对象的价值，以及厂房、设备等劳动手段已被磨损的价值；二是劳动者为自己劳动（必要劳动）所创造的价值（ v ），包括以工资形式支付给劳动者的报酬；三是劳动者为社会劳动（剩余劳动）所创造的价值（ m ），形成企业的纯收入，包括以税金形式上交国家集中支配的部分和以利润形式留归企业支配的部分。这三部分的总和体现着生产产品所耗费的社会劳动量，用货币形式表现就是社会生产费用。一、二部分形成产品成本，是成本内容的客观依据。这两部分生产耗费，用货币表现就是企业生产费用，它构成产品成本。在社会主义条件下， $c+v+m$ 这个公式仍然适用。只是 c 不再是不变资本，而是物化劳动的转移价值。 v 不再是可变资本，而是劳动者向社会提供劳动后取得的劳动报酬。 m 仍为利润，为社会所有，由国家进行分配，劳动者从中又能得到再分配，国家收入最终仍转换为劳动者所共有。

在社会主义条件下，由于存在货币交换，企业生产中的一切消耗，都要通过货币形式来表现，如：生产中消耗的劳

^①《资本论》第3卷，第30页。

动手段，表现为固定资产修理费和折旧费；消耗的劳动对象，表现为原材料、辅助材料、燃料、动力等费用；劳动报酬表现为工资及工资附加费等；其它消耗又表现为其它费用；企业在产品销售中所发生的消耗，则表现为销售费用。这些费用支出都表现为资金耗费，它构成产品的成本。企业为了维持简单再生产，必须通过商品销售，从商品售价中求得生产耗费的补偿。由此可知，成本的基本属性是伴随生产行为而发生的劳动耗费，这些耗费必须从商品产品（或劳务）的售价中求得补偿。

按照以上论述，可将成本的构成图示如图表 1—1。

图表 1—1

产品成本 (c + v)			劳动者为社会创造 的价值 (m)	
已消耗的 原材料、 辅助材 料、燃料 等	固定资产 修理费、 折旧费	其它费用	劳动者为自 己劳动创造 的价 值 (v), 工 资 及工资附加 费	企业纯收入
				上缴税金 利润留成
已消耗的生产资料的转 移价值 (C)		劳动者新创造的价值 (c + m)		
产品价值 (c + v + m)				

综上所述，成本的经济实质是产品价值中的劳动耗费，而且必须从商品销售中补偿的部分。

按照马克思的成本价格理论：产品的价值决定于它在生产上耗费的社会必要劳动量。产品成本与产品价值是部分与

整体的辩证统一。价值体现产品所费的全部物化劳动和活劳动，而成本则体现产品所费的物化劳动和活劳动的一部分。成本就是 $c+v$ ，是产品价值的一部分。成本的内容只应包括构成产品价值的一切生产性支出，而不应包括非生产性支出，这是完全正确的。但在实际工作中，我国国营企业作为商品生产者这样一个经济实体，必须实行经济核算制，要求自身以收抵支而有盈余。因此，企业必须将供、产、销整个再生产过程所发生的一切支出汇总计算，并从企业的销售收入中加以补偿。即是说，企业在国家政策和制度允许的情况下，其产品成本所包括的内容实际上要比 $c+v$ 的范围更广泛一些，可将一部分属于国民收入再分配的价值 m 列入成本之内。如银行借款利息，其经济实质是剩余产品的一部分，为了促使企业合理而节约地使用资金，在实际工作中常常将其计入产品成本；又如职工个人的超产奖金，其经济实质是必要劳动所创造的价值的一部分，为了促使广大职工从物质利益上关心企业的经营成果，在实际工作中又常常将它作为利润的分配部分；再如“废品损失”，它虽不形成产品的价值，但需要得到必要的补偿，于是也将它列入成本之中。由于上述种种原因，企业实际的产品成本与产品价值所包含的 $c+v$ 就发生背离。不仅如此，产品的价值与产品的成本除在包括的内容上有所不同，而且在价值量的决定上也有差别：产品中的劳动耗费，即产品的价值 $c+v+m$ ，是按社会必要劳动计算的；而产品成本则是按企业生产这种产品所消耗的 $c+v$ 部分的个别劳动计算的。因此，在实际工作中，考虑到这种背离因素，就不能将产品成本简单地理解为劳动耗费，而应具体概括为：产品成本就是用货币表现的，某个企业在生产和销售某种产品中所发生的活劳动和物资消耗的总和。

但是，对于成本支出与成本实质的背离，必须严格加以限制，否则，成本计算就失去了理论依据。

二、成本开支范围

如前所述，企业的实际产品成本是整个再生产过程中支付的费用总和，它和 $c+v$ 并不完全一致。但企业对于这个“费用总和”却不能因其与 $c+v$ 不完全一致而伸缩自如，各行其是。社会主义国家是全民所有制的最高代表。国家为了使国民经济有计划按比例地发展，必须正确安排 c 、 v 、 m 的规模和规划社会产品和国民收入的计算与分配。同时，为了适应有计划的商品经济的发展需要，还必须对企业的成本开支进行指导和监督，规定 c 和 v 的开支界限，制定统一的成本开支范围和费用开支标准。国家规定成本开支范围的依据，是以成本的经济实质为基础，列入成本开支的项目，原则上应当是与产品再生产过程有关，能够形成产品价值中的补偿价值部分；同时，考虑到企业加强经济核算的要求，也将一部分与产品价值形成无关的费用包括在成本的内容之中。企业按照国家规定的成本开支范围如实计算成本，既是正确处理国家、企业和职工三者利益的前提条件，也有助于充分发挥成本这个价值指标的作用，有利于考核产品的个别成本和社会成本，使产品成本正确反映企业的实际消耗和盈利水平，便于国家据以正确地规定商品价格和企业的适当地决定某些产品的浮动价格。

按照国家规定，成本开支范围如下：

（一）生产经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品的原价和运输、装卸、整理费等；

(二) 固定资产的折旧费、按产量提取的更新改造资金、租赁费和修理费；

(三) 进行科学研究、技术开发和新产品试制所发生的不构成固定资产的费用，购置样品样机和一般测试仪器的费用；

(四) 按照国家规定列入成本的职工工资、福利费、吨煤奖、特定原料节约奖、技术改造和合理化建议奖；

(五) 按规定比例计算提取的工会经费和按规定列入成本的职工教育费；

(六) 产品包修、包换、包退的费用，废品的修复费用或报废损失，停工期间支付的工资、职工福利费、设备维护费和管理费，削价损失和经同级财政机关批准核销的坏帐损失；

(七) 财产和运输保险费、契约、合同公证费和鉴证费，咨询费，专有技术使用费以及应列入成本的排污费；

(八) 流动资金贷款利息；

(九) 销售商品发生的运输费、包装费、广告费和销售机构的管理费；

(十) 办公费、旅差费、会议费、劳动保护用品费、冬季取暖费、消防费、检验费、仓库经费、商标注册费、展览费等管理费；

(十一) 经财政部审查批准列入成本的其它费用；

下列各项费用开支，不得列入成本：

(一) 应在基本建设资金、各种专项基金和专项经费中开支的费用；

(二) 应在企业留用利润中开支的奖金；

(三) 超出国家规定开支标准部分的各项费用支出；

(四) 基本建设借款和专项借款的利息，以及流动资金贷款的罚息；

(五) 应在留用利润中开支的各项赔偿金、违约金、滞纳金等罚款；

(六) 与本企业生产经营活动无关的其它费用。

上列成本开支范围，是国家法令性规定，企业应当遵照执行，不得另立章程，以保证同行业的成本口径一致，增强成本的可比性和可控性。

三、成本的作用

成本的作用决定于它的经济实质。成本的实质是企业再生产过程中的劳动耗费及其补偿价值。产品成本是企业为生产和销售一定种类和数量的产品所耗费的全部支出，是一个反映和控制企业生产经营管理工作的综合性价值指标。企业经营管理工作的成绩和缺点都可从产品成本这一指标中反映出来。如果企业不计算成本，或成本计算不实，就不能正确地反映企业经营管理的情况，更不可能获得改进工作的信息反馈。因为，计算产品成本的过程，也是对企业生产经营过程中发生的各项费用进行监督和控制的过程。只有对企业日常发生的生产费用进行正确的计算、反映、监督和控制，及时揭露脱离计划（或定额）的偏差并查明原因，才能防止不应有的损失和浪费的发生，确保成本不断降低。同时，产品成本又是计算企业盈亏的基础，一般说，产品价格减去产品成本就等于盈利。如果企业不计算成本，或成本计算不实，就不能得到准确的盈亏数字，这对国家有计划地积累资金和保证国家预算收入，都将产生不良影响。成本核算资料还可为在产品管理和生产资金管理提供可靠数据，以及为国家制

订产品价格提供重要资料。归纳起来，成本的作用有以下四项：

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

产品成本是企业生产耗费的客观范畴，它由生产过程中消耗的劳动资料和劳动对象的转移价值，以及劳动者提供必要劳动后，以工资形式表现的劳动者的生活资料的价值所组成。同时，还包括一部份国家政策允许计入的理论成本以外的价值。这些价值的总和，必须在再生产过程中通过产品销售求得补偿。否则，企业的简单再生产就必然受到影响，甚至中断。马克思曾这样说过：“商品的成本价格必须不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素。”^①由此可知，在一个企业中，对于再生产过程中的生产耗费，必须按照成本数额收回所耗费的资金，以便进行实物形式和价值形式的补偿。实物形式的补偿，体现为社会再生产过程中物质资料的补偿，它包括补偿已消耗的生产资料和生产者的生活资料。产品成本又是生产过程中所耗费的生产资料和生活资料的价值表现，如材料费、折旧费等反映企业所消耗的生产资料的价值，而工资则反映生产者所消费的生活资料的价值。因而，产品成本又是从价值方面补偿已耗费的物质资料的尺度。产品成本的高低，反映着产品价值中需要补偿的份额的多少。产品成本高，需要补偿的份额就多；产品成本低，需要补偿的份额就少。被偿的份额和实际耗费是等量的，补偿的界限是耗费的多少。所以，产品成本是补偿生产耗费的尺度。

（二）成本是反映和控制各种劳动耗费的工具

^①《资本论》第3卷，第33页。

发展社会主义经济，要求最大限度地节约社会劳动，以尽可能少的物化劳动和活劳动的投入，产出尽可能多的符合社会需要的物质产品或劳务。要达到这个要求，必须对产品生产中的物化劳动和活劳动进行如实的反映和严格的控制。产品成本是综合反映企业工作质量的一个重要指标，它能对生产过程中的各种动态和状况作出直接的或间接的及时反映。如：材料消耗是否节约、生产设备的利用是否充分、折旧率是否恰当、劳动生产率是否提高、资金的运用是否合理和节约、产品产量的多少、产品质量的优劣、产品品种的变化以及经营管理水平的高低等等。利用产品成本指标，可以在生产过程中预先控制成本水平、监督生产费用的日常开支和如实反映生产耗费水平。并据此考核生产耗费的实际经济效果和企业经营管理水平。成本和积累是两个互为消长的部分。在产品销售收入不变的情况下，产品成本越低，企业的纯收入就越多。所以，产品成本作为补偿生产耗费的尺度的同时，还可起到积极控制生产耗费的作用。通过对生产耗费的控制，可帮助企业总结经验，扬长避短，改进管理，提高效益。

（三）成本是制定产品价格的一项重要依据

社会主义企业生产的产品，只有通过销售环节才能实现其效用。社会主义生产仍然是商品生产，商品生产的过程，既是活劳动和物化劳动的消耗过程，又是使用价值和价值的形成过程。产品价值的确定，现阶段还不能直接计算，因而只能通过产品成本计算间接地和相对地反映出来。产品价格是产品价值的货币表现。价格的作用是价值规律的一个重要方面。国家制定价格政策，必须尊重客观规律，使产品价格大体符合产品价值。如马克思所说：“商品出售价格的最低

界限，是由商品的成本价格规定的。如果商品低于它的成本出售，生产资本中已经消耗的组成部分，就不能全部由出售价格得到补偿。如果这个过程继续下去，预付资本价值就会消失。”^①因此，应以产品成本作为制定产品价格的一项重要依据。产品成本有个别成本和社会成本之分。企业在再生产过程中形成的具体成本，是个别成本。各个不同企业的个别成本，显然是会有差异的。在整个国民经济中，每种产品都会有一个在当时生产条件下处于中等水平的成本，这就是社会成本或部门平均成本。国家制定价格政策，即以社会成本或部门平均成本为依据，使产品价格略高于产品成本，保证一般企业的成本开支能够得到补偿，并获得一定的纯收入。同时，还应计算各种产品之间的成本对比关系，以便在一定程度上能相对地反映出各种产品价格的比例关系，从而据以确定产品之间的比价。当然，制定产品价格时，除考虑产品成本这个重要因素外，还应考虑各产品的历史价格水平和国家的经济政策等等。所以，产品成本是制定价格的一项重要依据。

当前，企业在国家价格政策以及税收、信贷政策的指导和影响下，可按照市场状况和优质优价原则，制定某些产品的浮动价格。

（四）成本是企业进行经营决策的重要数据

社会主义企业进行再生产，必须为社会提供优质价廉的产品（或劳务），并为社会增加积累。为此目的，企业在生产经营过程中，必须全面地进行技术经济分析，结合市场状况，衡量利弊得失，作出决策方案，其中经济效益是技术

^①《资本论》第3卷，第45—46页。

经济分析的重点，产品成本是考察和分析决策方案的经济效益的重要指标。它在很大程度上反映着企业各个方面经营活动的经济效果。如劳动生产率的高低。材料物资消耗的多少、设备利用的好坏、资金周转的快慢等等，都能在产品成本上反映出来。成本和产量、质量、品种等指标一样，是决定企业生产发展方向的重要数据之一。在一定的产品价格条件下，产品成本的高低，直接影响着企业盈利的多少和产品在市场上竞争能力的大小。生产经营决策是现代企业管理的重要职能。企业能否正确地进行生产经营决策，是决定生产经营成败的一个关键环节。企业在对生产经营的重大问题进行决策时，必须以产品成本为依据，以经济效益为标准来衡量决策的正确程度，即必须考虑所得与所费这类价值指标的比例关系，所得必须大于所费，才会带来经济效益。在各项决策方案的选择中，应以生产效率高、产品质量好、成本开支低、竞争能力强、经济效益高、资源充分、技术条件良好的决策方案为最优方案，而成本低则是最优方案中需要考虑的关键问题。

第二节 成本会计的发展和成本会计的内容

一、成本会计的发生发展

成本会计是会计学科体系中的一个重要分支。

成本会计诞生于何时，西方学者众说纷云，莫衷一是。但对成本会计是随社会生产发展而发生发展的一种经营管理手段的认识是较为一致的。成本这个概念的形成，是在商品生产出现以后。成本是商品生产者要求从商品价值中补偿其生产耗费的部分。早在工场生产初期，工场在接受顾客的订