

中等财经学校试用教材

干庆坦 主编

CHENG BEN KUAI JI

成本会计

成本会计

CHENG BEN KUAI JI



中国财政经济出版社

04
F234.2
6
2

中等财经学校试用教材

成 本 会 计

千庆坦 主编

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

中等财经学校试用教材

成本会计

干庆坦 主编

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

北京印刷一厂印刷

*

787×1092毫米 32开 11.625印张 238 000字

1993年8月第1版 1993年8月北京第1次印刷

印数: 1—108 000 定价: 6.30元

ISBN 7-5005-2326-2/F·2204

(图书出现质量问题,本社负责调换)

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅,我们同意作为中等财经学校试用教材出版。书中不足之处,请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

一九九三年七月九日

编写说明

为了适应我国新的财务、会计制度的重大变革,及时满足全国中等财经学校的教学急需,财政部教育司于1992年11月组织编写了中专财务与会计专业的主干课系列教学大纲和教材。《成本会计》教材是其中之一。它通用于中专层次的普通二年制、四年制和成人中专,以及各种形式的岗位培训,也可供广大财会干部学习。

本书根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和有关行业会计制度,以及《成本会计》(中专)教学大纲,结合我国会计改革的实践和会计教学经验,以制造业产品成本核算及其他行业成本核算内容为重点,注意吸收现代成本管理知识,对成本预测、决策、计划、控制、考核和成本报表的编制与分析等也都安排了一定章节,作了重点介绍。

本教材第一、三、五章由四川省财政学校千庆坦编写,第二章由宁夏财经学校齐文慧编写,第四、七章由山东省财政学校李道刚编写,第六、八章由四川省财政学校李洛嘉编写。最后由本教材主编千庆坦总纂。由于本教材是在新的学科体系建立后第一次编写,加之时间仓促和编者水平有限,错误和不足之处在所难免,恳请读者批评指正。

编者

1993年6月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 成本的涵义、内容和作用	(1)
第二节 成本会计的内容和任务.....	(9)
第三节 成本会计的基础工作.....	(18)
第二章 制造业产品成本的核算(上)	(24)
第一节 生产费用的分类.....	(24)
第二节 制造业产品成本核算的内容、要求、 基本程序和帐户设置.....	(29)
第三节 直接材料费用的核算.....	(39)
第四节 直接人工费用的核算.....	(42)
第五节 制造费用的核算.....	(58)
第六节 辅助生产费用的核算.....	(64)
第七节 损失性费用的核算.....	(75)
第八节 在产品的核算.....	(83)
第三章 制造业产品成本的核算(下)	(95)
第一节 产品成本计算方法的形成.....	(95)
第二节 产品成本计算的品种法.....	(101)
第三节 产品成本计算的分批法.....	(120)
第四节 产品成本计算的分步法.....	(128)

第五节	产品成本计算的分类法·····	(147)
第六节	联产品、副产品和等级产品的成本 计算·····	(156)
第四章	其他行业的成本计算·····	(165)
第一节	交通运输业的成本计算·····	(165)
第二节	施工企业的成本计算·····	(195)
第五章	成本预测、决策和计划 ·····	(209)
第一节	成本预测·····	(209)
第二节	成本决策·····	(232)
第三节	成本计划·····	(251)
第六章	责任成本的核算与考核·····	(286)
第一节	责任成本概述·····	(286)
第二节	责任成本的计算与考核·····	(296)
第三节	内部结算价格·····	(306)
第七章	成本控制·····	(317)
第一节	成本控制概述·····	(317)
第二节	生产成本控制·····	(325)
第八章	成本报表·····	(332)
第一节	成本报表概述·····	(332)
第二节	成本报表的编制方法·····	(336)
第三节	成本报表的分析·····	(346)

第一章 概 论

第一节 成本的涵义、内容和作用

一、成本的涵义

人们为了达到一定的目的，如：物质生产部门为取得所需要的物质产品而从事物质生产活动，国家机关为实现其职能，科研单位为完成科研项目，学校为完成教学任务等等，而从事的各种业务活动，都必然要耗费一定的人力、物力和财力，而这些人力、物力和财力的耗费，都可以用货币来表现。我们把这种为了达到一定的目的或完成一定的任务而耗费的人力、物力和财力的货币表现称之为成本^①。有所得必有所失，有投入才有产出，反映了事物的本质和客观规律。可以说，不付出一定的代价或者说不作出一定的牺牲而要取得物质财富或达到一定的目的、完成一定的任务是根本不可能的。因此，成本是一个普遍的经济范畴，凡有经济活动和业务活

^① 美国会计学会对成本下的定义是：“成本是为了一定的目的而付出的（或可能付出的）用货币测定的价值牺牲”。这个定义包含的内容相当广泛，远远超出了传统的成本概念的范围。

动的地方都必然有成本的存在，至于是否需要核算和考核成本，那是根据管理的需要和客观条件来决定的，也就是说有没有成本和是否需要核算和考核成本是两个不同的概念，不应混为一谈。认识这一点，使人们在从事物质生产经营活动和其他各种业务活动中，牢固树立成本观念，做到人人、事事、处处、时时都讲求节约，力争少花钱，多办事，以最少的劳动耗费取得最好的经济效益和社会效益，是具有普遍的现实意义和深远的历史意义的。

上面所说的成本是一般意义或广义上的成本。鉴于当前不同的部门和单位，对其生产经营活动或业务活动所发生的人力、物力和财力耗费的管理，及其补偿的来源和方式有所不同，如物质生产部门和实行企业化管理的事业单位，需要按照经济核算制的要求，以自己的收入抵偿自己的支出并要有所盈余，就不能不通过对所发生的各种劳动耗费进行核算和考核，以确定补偿劳动耗费的标准和尺度，而行政机关和全额管理（也包括部分差额管理）的事业单位，虽然在从事其政治业务活动中同样要发生人力、物力和财力的耗费，即发生成本问题，但这种耗费（成本）不是靠自己的收入，而是依靠国家财政预算拨款来补偿，从而在管理上不要求核算和考核成本。因此，对于以成本为对象，对成本进行管理、计算和考核的成本会计而言，其所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成本，即产品成本。

众所周知，产品生产是物质生产企业的基本经济活动。产品的生产过程，同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程，企

业生产产品所消耗的物化劳动和活劳动的总和构成产品的社会生产费用，产品的社会生产费用构成产品的价值。社会主义社会产品的价值系由以下三个部分组成：（1）生产过程中耗费的劳动对象和劳动工具等物化劳动转移的价值；（2）以工资形式分配给劳动者个人用于生活消费部分的活劳动中必要劳动所创造的价值，通常亦称劳动者为自己创造的价值；（3）劳动者为社会创造的价值。产品价值中的（1）、（2）两部分，属于企业生产费用，它是构成企业产品成本的基础。

由于企业的生产经营活动是持续不断地进行的，不断地有投入又有产出，产品成本的计算不可能等到全部生产活动结束后（事实上，在持续经营的情况下，企业要结束生产活动是遥遥无期的）才进行。这样，在定期（如按月）进行成本计算时，一定时期所发生的能用货币表现的物化劳动和活劳动中必要劳动耗费（通常称之为料、工、费）的总和所构成的企业的生产费用，由于受期初、期末在产品以及待摊、预提和其他递延费用的影响，并不完全归属于同一时期完工的产品成本；相反，一定时期完工的一定种类和数量的产品，其成本又往往包括了上期转入的在产品成本和以前已经支出而递延到本期负担的待摊费用，以及应由本期产品负担而预先提留以备将来支出的预提费用等，从而使产品成本中包含了跨期的生产费用。所以，企业一定时期的生产费用，并不等于其同一时期的产品成本。只有按照会计分期原则和权责发生制原则而确定的应当归属于一定种类和数量的产品的生产费用，即对象化的生产费用才构成产品成本。

在商品货币经济条件下，应当归属于产品成本的生产费

用，即生产一定种类和数量产品所耗用的物化劳动和活劳动中必要劳动的总和是用货币来表现的。因此，我们可将产品成本定义为：产品成本是以货币表现的，为制造产品而耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值之和。

二、成本的内容

前已述及，为了达到一定的目的，或完成一定的任务而从事的生产经营活动和业务活动都要发生人力、物力和财力的耗费，即成本问题。而且，不同的目的、不同的条件和不同的管理要求，可以产生不同的成本概念，不同的成本概念又必然包含不同的成本内容。例如：为进行成本预测、决策需要运用的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本；为控制、考核成本需要运用的可控成本、不可控成本、责任成本，等等。关于这些成本的概念和内容，我们将在本书以后各有关章节加以阐述。在此，我们仅就产品成本的内容作如下介绍。

在前面关于成本的涵义中，我们从理论上探讨了产品成本的经济内涵是产品生产过程中能够用货币表现的，并归属于一定种类和数量产品的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值总和，但在实际工作中，理论上的成本和实际上的成本则往往存在一定差别。例如，我国前后几次规定的“成本开支范围”，在内容上就有所不同，它是在前述理论成本的基础上，考虑了当时的历史条件和加强企业经济核算和成本管理的需要而颁发的。当前，为了适应我国社会主义市场经济发展的需要，经国务院批准，财政部发布了《企业财务通则》和

《企业会计准则》，并由财政部制定和发布了《工业企业财务制度》和《工业企业会计制度》，将我国工业企业过去普遍采用的完全成本法改为当前国际上通用的制造成本法，把过去完全成本法中包含的管理费用、财务费用、销售费用作为期间费用直接计入当期损益。由此，产品成本的内容就发生了较大的变化，只包括为制造产品而发生的直接材料、直接人工和制造费用。

按照规定：

直接材料包括企业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。

直接人工包括企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴，以及职工福利费等。

制造费用包括企业各个生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的生产单位管理人员工资、职工福利费、生产单位房屋建筑物、机器设备等的折旧费、原油储量有偿使用费、油田维护费、矿山维简费、租赁费（不包括融资租赁费）、修理费、机物料消耗费、低值易耗品、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费，季节性、修理期间的停工损失以及其他制造费用。

以上产品制造成本的内容适用于我国境内各类工业企业，包括：全民所有制企业、集体所有制企业、私营企业、外商投资企业等各类经济性质的企业；有限责任公司、股份有限公司等各类组织形式的企业；以及非工业系统独立核算的

工业企业在计算产品成本时遵照执行。各企业不得擅自改变国家规定的产品成本内容。

三、成本的作用

成本的作用决定于它的经济实质，即成本包含的经济内容。前已述及：不同的目的，不同的条件，不同的管理要求下，成本的概念和所包含的经济内容也是不同的，其作用也必然不同，如前述的变动成本、机会成本等，其作用在于进行成本的预测和决策；可控成本、责任成本的作用在于进行成本的控制和考核等。在这里，我们要研讨的成本作用是指产品成本（按：指包括期间费用在内的完全成本，本章下同。）的作用而言。产品成本实质上是产品生产过程中的各种劳动耗费及其补偿价值，是反映和控制企业生产经营管理工作的综合性价值指标，同时又是确定企业盈亏和制定产品价格的基础。产品成本的作用具体表现在以下几个方面：

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

企业产品的生产过程也是物化劳动和活劳动的消耗过程。正如马克思所说：“没有生产，就没有消费，但是，没有消费，也就没有生产”^①，没有投入也就没有产出。要维持企业的生产经营活动，就必须以产品的销售收入对生产中的劳动耗费进行补偿。那么，究竟应从销售收入中拿出多少来补偿呢？这就必须有一个客观的尺度，这个客观的尺度就是产品成本，马克思说：“商品的成本价格必须不断买回各种已经

^① 《马克思恩格斯选集》第2卷，人民出版社1972年版，第94页。

在商品生产上消费的生产要素。”^①由此可知，在一个企业中，对于再生产过程中的生产耗费，必须按照成本数额得到补偿，才能维持企业再生产的进行。产品成本的高低，反映从销售收入中需要补偿份额的多少，成本越高补偿就越多，成本越低补偿就越少，劳动耗费和劳动补偿是等量的，所以说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综合指标

社会主义工业企业担负着向社会提供产品和向国家提供积累的双重任务，要完成上述任务和保证企业自身的生存和发展，要求企业必须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。为此，必须对产品生产过程中物化劳动和活劳动的耗费进行如实的反映和控制。产品成本是综合反映企业生产经营管理工作质量的一个综合指标，通过对产品成本的计算，可以对产品生产过程中的各种动态和状态及时作出直接或间接的反映。如：材料消耗是否节约，生产设备是否充分利用，生产工艺过程是否合理，生产组织是否协调，劳动生产率是否提高，资金的运用是否合理节约，产品品种结构的变化，产品数量的多少和质量的优劣，以及经营管理的水平等等都直接影响成本水平的高低。利用成本指标还可以预先控制成本水平，监督生产费用的日常开支和如实反映生产耗费水平。并可以根据成本指标来考核生产耗费的实际经济效益和企业经营管理水平，成本和经济效益是两个互为消长的因素，在销售收入一

^① 马克思：《资本论》第3卷，人民出版社1953年版，第7页。

定的情况下，产品成本越低，企业的纯收入，即经济效益就越高；反之，产品成本越高，则企业的纯收入，即经济效益就越低。因此，产品成本作为补偿生产耗费尺度的同时，又是正确计算企业经济效益的基础，也是反映和控制产品生产过程中各种劳动耗费的综合指标和工具。

（三）成本是制定产品价格的一项重要依据

社会主义生产仍然是商品生产，商品产品的价值和使用价值只有通过销售才能实现。在现阶段，产品的价值还不能直接计算，只能通过产品成本的计算来间接进行反映。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。国家和企业在制定产品价格时，必须尊重价值规律，使产品的价格尽可能符合产品的价值。马克思说：“商品售卖价格的最低限，是由商品的成本价格规定。如果商品在它的成本价格以下售卖，生产资本中那些已经消耗的成分，就会不能全部由售卖价格得到补偿。如果这个过程继续下去，垫付资本价值就会消灭”^①。这就是说，产品的销售价格如果低于成本就会发生亏损，长此下去，投入的资本就会亏光。所以，制定价格应当以产品成本作为依据。但必须指出，作为制定产品价格依据的成本，不是指一个企业的个别成本，而是社会成本或部门平均成本，所谓社会成本或部门平均成本是指在整个国民经济或部门经济中某种产品在当时生产条件下的平均水平的成本。产品价格应略高于社会成本和部门平均成本，以使大多数企业的生产耗费能够得到补偿并获得盈

① 马克思：《资本论》第3卷，人民出版社1953年版，第18页。

利。显然，当一个企业的产品个别成本高于售价时，必然会发生亏损。当前随着社会主义市场经济体制的建立，国家将逐步放开市场价格，企业要赢得市场，就必须向市场提供价廉物美的产品，同种产品在质量规格相同的情况下，价格越低，市场竞争能力就越强，获利能力就越高。

（四）成本是企业进行生产经营决策的重要数据

提高经济效益是企业经营管理的核心、出发点和归宿。企业进行生产经营决策，不论是长期或短期决策，无不围绕经济效益这一核心问题来进行，即对任何决策方案，都必须以经济效益的高低来衡量其利弊得失，然后才从中抉择出最优方案。而产品成本是考察和分析决策方案经济效益高低的重要经济指标，在产品价格和税收一定的情况下，产品成本的高低直接影响着企业的盈利水平和市场竞争能力。生产经营决策是现代企业管理的重要职能，企业能否进行正确的生产经营决策，是关系企业生产经营成败、生存和发展的关键一环。企业在对生产经营活动中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。通过所得与所费的对比分析，在各项决策方案中，选择技术条件优、生产效率高、产品质量好，成本费用低、竞争能力强、经济效益高的决策方案为最优方案，其中成本水平的高低则是抉择时特别应予考虑的关键问题。

第二节 成本会计的内容和任务

传统的成本会计是运用会计的一般原理、原则和方法，系

系统地记录某一企业生产产品过程所发生的各种生产费用，并确定各种产品和劳务的总成本和单位成本，供企业领导制定产销政策时参考。这种对成本费用实际发生额的记录反映和事后的核算，在现代成本管理中仍然是不可缺少的重要环节，但它远远不能满足当前科学技术日新月异，新产品层出不穷，市场竞争日趋激烈等等而对成本管理提出的新要求。在激烈的市场竞争中，企业为了避免被淘汰，必须向市场提供物美价廉的产品才能在市场上取得立足之地。物美，依靠新技术的发展和利用；价廉，要依靠降低产品成本。因此，精明的企业领导人，在注意发展新技术，开发新产品的同时，把目光更进一步集中到成本上。他们意识到要大幅度降低成本，必须在产品投产前，就对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行改革，通过成本预测，制订各种不同的成本方案，然后进行充分的论证和比较分析，抉择最佳成本方案，作为经营决策的依据。为此，要求会计人员不仅要做好产品生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和分析工作，更重要地是做好成本的预测和决策，确定目标成本，加强事前的成本控制，以实现目标成本为动力来指导和推动企业的生产经营活动，借以取得最佳的经济效益。以成本来干预生产经营活动，这是现代成本会计区别于传统成本会计的重要标志。我们可以说：现代成本会计是成本核算与生产经营管理的直接结合，它是根据成本核算及其资料，采用现代数学和数理统计的原理和方法，按照成本最优化的要求，对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制和考核，以促使企业不断降低产品成本，提高产品市场竞争能力和获利能力的现代化管