

成本会计学

● 成慕杰 曹德芳 编著



2

中国审计出版社

成本会计学

主 编：成基杰 曹德芳



3 0133 9839 5

中国审计出版社



364759

(京)新登字 043 号

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/成慕杰,曹德芳编著.—北京:中国审计出版社,
1995.7

ISBN 7-80064-372-7

I. 成… I. ①成…②曹… II. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 08635 号

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

锦州第二印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 10.5 印张 270 千字

1995 年 7 月第 1 版 1995 年 7 月第 1 次印刷

印数: 1—4000 册 定价: 12.90 元

ISBN7-80064-372-7/F·241

前 言

为了适应高等财经院校成本会计课程教学的需要,我们以《企业会计准则》、《企业财务通则》为依据,结合各行业会计制度,在吸收我国会计工作与会计教学经验的基础上,编写了《成本会计学》一书。

本书从成本计算方法的通用性出发,以生产过程最为典型的工业企业为例,对成本核算的基本理论和一般程序、成本核算的具体方法及其应用作了全面、系统的阐述。对其他行业成本核算的特点和方法作了简要介绍。并从成本管理的目标出发,对成本预测、成本控制理论与方法,以及成本报表的编制及成本分析方法作了介绍。

本书简明扼要,务实性强,可用于高等财经院校会计、审计及其他经济管理专业教学用书,也可为广大财会人员及其他财经工作者培训和自学之用。

本书共十四章,由成慕杰(执笔第一、二、三、四、五章)、曹德芳(执笔第七、十三章及第十一至十四章统稿)任主编。参编的有:孙晓梅(执笔第六章)、高雪(执笔第八章)、张金山(执笔第九章)、秦佩玉、程建国(执笔第十章)、王文秋(执笔第十一章)、周黎明(执笔第十二章)、黄春峰(执笔第十四章),全书由成慕杰负责总纂定稿。由于我们水平有限,实践经验不足,难免有不妥和疏漏之处,望同行们给以教正。

编著者

一九九五年七月

目 录

第一章 总 论 (1)

- 第一节 成本的经济内涵和作用 (1)
- 第二节 成本会计的职能和任务 (10)
- 第三节 成本会计工作的组织 (15)

第二章 产品成本核算概述 (18)

- 第一节 产品成本核算的意义和要求 (18)
- 第二节 生产费用要素与产品成本项目 (24)
- 第三节 产品成本核算的一般程序及专设帐户 (27)

第三章 生产费用在各种产品之间的分配与归集 (32)

- 第一节 各项要素费用的分配 (32)
- 第二节 待摊费用和预提费用的归集与分配 (56)
- 第三节 辅助生产费用归集和分配 (60)
- 第四节 制造费用的归集和分配 (74)
- 第五节 废品损失的核算 (81)

第四章 生产费用在完工产品与在产品之间 的分配和归集 (87)

- 第一节 在产品数量的核算 (87)

第二节	完工产品与在产品之间分配费用 的方法	(90)
第三节	完工产品成本的结转	(102)
第五章	产品成本计算的品种法	(105)
第一节	生产特点和管理要求对成本计算的影响	(105)
第二节	产品成本计算的主要方法	(107)
第三节	产品成本计算的品种法	(110)
第六章	产品成本计算的分步法	(122)
第一节	分步法概述	(122)
第二节	逐步结转分步法	(124)
第三节	平行结转分步法	(136)
第七章	产品成本计算的分批法	(146)
第一节	分批法概述	(146)
第二节	分批法举例	(149)
第三节	分批法的简化——不分批计算在产品成本 的分批法	(152)
第八章	产品成本计算的辅助方法	(159)
第一节	产品成本计算的分类法	(159)
第二节	联产品、副产品的成本计算	(163)
第三节	产品成本计算的定额法	(168)

第九章 期间成本的核算	(180)
第一节 期间成本核算的意义和内容	(180)
第二节 管理费用的核算	(181)
第三节 财务费用的核算	(184)
第四节 产品销售费用的核算	(189)
第十章 其他行业成本核算	(191)
第一节 交通运输企业成本核算	(191)
第二节 施工企业成本计算	(196)
第三节 商品流通企业成本核算	(214)
第十一章 成本预测与成本计划	(225)
第一节 成本预测	(225)
第二节 成本计划	(236)
第十二章 成本控制	(250)
第一节 成本控制基础理论	(250)
第二节 目标成本控制	(252)
第三节 标准成本控制	(261)
第四节 质量成本控制	(272)
第十三章 成本报表	(285)
第一节 成本报表概述	(285)

第二节	商品产品成本表.....	(289)
第三节	主要产品单位成本表.....	(293)
第四节	制造费用明细表.....	(295)

第十四章 成本分析 (297)

第一节	成本分析概述.....	(297)
第二节	成本计划完成情况分析.....	(303)
第三节	技术经济指标变动对成本影响的分析.....	(319)

第一章 总 论

本章主要阐述成本会计的一些基本理论问题：成本的经济内涵；成本的分类；成本会计的形成与发展；成本会计的职能、任务及其工作组织。

第一节 成本的经济内涵和作用

一、成本的经济内涵

成本一词含义甚广，很难用一个恰当的定义来概括其各种用法。但有一点早成共识，成本是商品经济的产物，它随着商品交换而产生，并随着商品经济的发展不断改变其表现形式。从理论上充分认识成本的经济内涵，对于加强成本管理，提高企业乃至整个国民经济的宏观经济效益都具有重要的意义。

马克思曾指出：“生产行为本身就它的一切要素来说也就是消费行为。”^①这就是说，任何生产都具有两重性，生产过程既是产品制造过程，又是人、财、物的耗费过程。从价值形式来看，生产过程，既是产品价值形成过程，又是价值的耗费过程。在这里，生产所费即为成本。但在历史发展的不同时期，人们对成本的认识不同。在资本主义生产之前，小商品生产者为了维持简单再生产，也要考虑生产耗费中物化劳动消耗的补偿，而对人的活劳动支出的补偿并不十分在意，因而，那时并未形成完整的成本概念。到了资本主义时期，商品生产发展到一定的阶段，才有了较完整的成本概念。马克思在《资本论》中对资本主义经济的细胞——商

^① 《马克思、恩格斯全集》，第二卷第 93 页

品作了透彻剖析，对资本主义生产进行了科学的分析之后，深刻揭示了成本的经济内涵。他指出：“按照资本主义方式生产出的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果我们从这个价值中减去剩余价值 m ，那么在商品中剩下的只是一个生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值……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。”^①在这里，马克思从耗费和补偿这两个方面对成本进行了论述。从耗费角度看，成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值即 $C+V$ 部分，它是成本最基本的经济内涵，从补偿的角度看，成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本价格，它是成本最直接的表现形式。

在社会主义市场经济条件下，仍然存在商品生产和货币交换，社会产品仍然是使用价值和价值的统一，耗费在产品生产上的物化劳动和活劳动还表现为价值，因此，根据马克思的价值学说，产品价值包括三部分：（1）所消耗的生产资料价值，即已消耗的材料等劳动对象的价值，以及机器设备等劳动手段的损耗价值（ C ）；（2）活劳动耗费新创造价值中，以工资等形式分配给劳动者个人用于生活消费的部分，即活劳动消耗中的必要劳动部分（ V ）；（3）活劳动消耗新创造价值中，以税金、利润、利息等形式上交国家和分配给企业投资者的部分（ m ）。用公式表达：商品价值 $W=C+V+M$ ，其中 $C+V$ 即物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分，就是社会主义制度下成本的经济内涵。

综上所述，我们将成本的经济内涵概括为 $C+V$ ，这是一种高度的理论抽象，它在理论上说明了成本的客观经济内涵和所应包括的内容，可称之为理论成本。在现实的经济活动中，是很难确定纯

① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷第 30 页

粹的C+V这种理论成本的。就产品成本来说,其开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。它将一些不纯属于C+V的支出也列入了成本,目的是贯彻经济核算制,使之得以补偿。但是对成本开支范围与成本经济内涵的背离,必须严加限制,否则,成本计算就失去了理论依据。

近年来,改革开放推动了我国经济的高速发展,国外许多新的成本概念不断涌入我国的会计领域,成本概念多元化的体系正在形成,诸如资金成本、劳务成本、开发成本、质量成本、变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、可控成本,责任成本……广泛的成本外延,使得人们仅用“成本”一词已很难理解其确切的含义,只有给成本冠以定语,指出是什么成本,才能给予比较科学的回答。即在成本管理中,成本只有当它以特定目标和特定问题来表示时,才有意义。所以我们必须对各种成本概念进行分析和研究,以便运用不同的成本概念进行预测、决策、控制和考核,为管理服务。

二、成本的分类

为了更好地理解各种成本的涵义与作用,提供各种有用的成本管理信息,充分发挥成本在经济管理中的作用,有必要对成本进行分类。

成本可以从不同的角度加以分类,成本分类所依据的标准不同,分类方法也各异。在成本管理中常有的分类有:

(一) 制造成本、推销成本、管理成本及财务成本

成本按其功能可分为制造成本、推销成本、管理成本及财务成本。在完全成本法下,制造成本包括一切与产品生产有关的直接及间接工厂成本,从原材料购入至产品完工入成品库整个过程中所发生的耗费,其内容可进一步划分为直接材料成本、直接人工成本及间接制造费成本,这三项可称为成本三要素。直接材料与直接人工合称为主要成本。直接人工与间接制造费成本合称为

加工成本。

推销成本亦称销售费用，包括包装运送成本、仓储成本、促销成本（如广告费）、销售人员工资成本、专设销售机构日常经费支出成本等。

管理成本亦称管理费用，是公司（工厂）行政管理所发生的支出。它既不能归属于特殊制造成本，也不能归属于特殊销售成本，而是执行全公司（厂）生产和销售两种功能时所发生的共有的组织管理成本。

财务成本亦称财务费用。是指为筹集资金所付出的成本，如利息支出。

（二）产品成本与期间成本

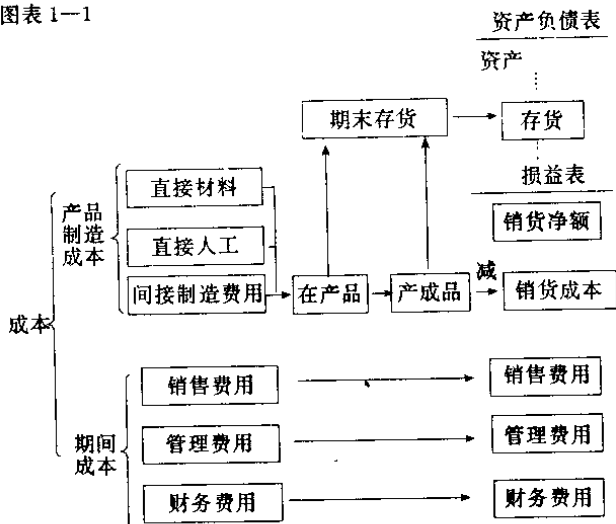
成本按其收益配合的时间为标准可划分为产品成本与期间成本两类。产品成本是指生产一定种类和数量的产品所耗费的直接材料、直接人工和间接制造费成本，亦即产品制造成本。产品制造成本在会计处理上被确认为属于生产待销商品成本，所以它又称作可计入存货成本，在未销售之前，其成本在帐上为资产，只有在产品销售时，这种可计入存货的成本才转化为销货成本与其销售收入相配比。

与时间相联系以时期为计算标准的成本为期间成本，期间成本的受益期仅在本期，而不在未来，因此在会计处理上全部将其计入当期损益，而不能递延到以后各期。前述的推销成本，管理成本，财务成本均属于期间成本，在会计期末均全部转为当期费用，从当期的销售收入中获得补偿。期间成本又称为不可计入存货的成本。

产品制造成本与期间成本的比较见图表 1—1。

从上表可见，如果将期间成本计入产品制造成本，不仅使产品制造成本与其经济内涵发生较大程度的背离，而且在产品积压时，会造成当期利润和期末资产同时虚增。

图表 1—1



(三) 变动成本与固定成本

成本按其习性分类，可划分为变动成本、固定成本和混合成本三大类。

成本习性又称成本性态，是指成本总额对业务量（即产量或销售量）总数的依存关系。这种关系是客观存在的，是成本的固有性质，故称之为“习性”。

1. 变动成本，是指成本总额随业务量的增减成正比例升降的费用。如构成产品实体的直接材料费用，生产工人的计件工资等。变动成本的特点可概括为以下两方面：

(1) 在相关范围内，变动成本总额直接与业务量成正比例变动。

(2) 在相关范围内，业务量虽然变动，单位变动成本固定。例如：某企业生产甲产品，其总成本和单位产品的变动成本

如图表 1—2。

图表 1—2 甲产品总成本和单位产品的变动成本

产 量	单 位 成 本	总 成 本
10	100	1000
20	100	2000
30	100	3000
40	100	4000

从上表可以看出：产品产量在一定范围（10—40 台之间）变动时，单位产品的变动成本不变，总成本则成比例增加。

2. 固定成本：是指当业务量在一定幅度内变动时，成本总额不随之增减而基本不变的那部分费用。如采用直线法按月提取的折旧费，管理人员工资等。这里需要强调的是，固定成本不是固定不变的成本，只是不随产量的变化而变化。固定成本的特点，可概括以下两点：

（1）在相关的业务量范围内，其总额固定。

（2）在相关的范围内，随着业务量的增加单位固定成本降低。

例如，某企业生产甲产品的车间固定资产月折旧费用 400 元，每月最高产量 40 件，折旧费用与产量的关系如图表 1—3。

图表 1—3 甲产品产量与折旧成本的关系

甲产品产量	折旧总成本	单位产品中的折旧费
10	400	40
20	400	20
30	400	13.33
40	400	10

从表 1—3 中可以看出，甲产品产量在一定范围（10—40 件）变动时，折旧总成本不变，产品单位成本降低。

3. 混合成本：是指随产品产量的增减而变化，但不成正比例变化的成本。由于混合成本同时兼有固定成本和变动成本两种不同的性质，所以可进一步细分为半变动成本与半固定成本。

（1）半变动成本。这类成本通常有一个初始量，相当于固定

成本，在此基数之上，随着业务量的增加，成本相应地成正比例增加，这部分又类似于变动成本。例如热处理设备每班需要预热，预热电耗类似固定成本，预热后进行热处理的电耗与产量有关，类似于变动成本。

(2) 半固定成本。是指成本总额在不同产量水平上保持相对固定的有关成本。其特点是，在一定业务量范围内其发生额固定不变，当业务量增长超过一定限度，其发生额会突然跳跃到一个新的水平，然后在业务量增长的一定限度内，其发生额又保持不变。由于这类成本的变动成阶梯状，故又称之为“阶梯式成本”、“步增式成本”。如化验员和检验员的工资就属于这一类成本。

将成本按其业务量的关系划分，有助于企业研究成本总额与业务量之间的规律性联系，实行最佳化管理，有利于充分挖掘内部潜力，寻求降低成本的途径。如变动成本随业务量的增减而增减，降低产品成本中的变动成本必须从节约单耗入手。固定成本不随业务量的增减而增减，降低产品成本中的固定成本必须从增加产量入手。此种分类，也有利于为经营预测和决策提供重要依据。

(四) 预计成本和实际成本

成本按其计算的时间，可划分为预计成本和实际成本。预计成本是在成本计算对象的实际费用发生之前，根据有关资料预先计算的。如计划成本、标准成本、定额成本等。实际成本是根据生产中实际发生的费用计算的。

划分预计成本和实际成本，主要目的是进行成本控制。预计成本是成本管理的奋斗目标，用以衡量实际支出是否超支还是节约的一种手段。实际成本对确定利润和计算所得税固然重要，但从成本管理来讲，实际成本已经是过去的、历史的成本、现代企业管理者不仅要了解过去，更应着眼于未来，制定预计成本，用以进行成本控制，对于节约消耗，提高经济效益大有益处。

(五) 可控成本与不可控成本

成本按其可控性可以划分为可控成本与不可控成本两大类。

所谓可控成本是指在会计期间能够由一个责任单位(分厂、车间、部门、班组)控制其发生、受该责任单位工作质量所影响的成本。不可控成本是指在会计期间不能由一个责任单位控制其发生,不受该责任单位工作质量所影响的成本。例如因材料质量问题造成的废品损失,对于材料供应部门属于可控成本,而对于生产车间则是不可控成本。

划分可控成本与不可控成本,主要是为了明确企业各责任单位的成本职责,以便有利地进行成本考核,以调动各成本责任单位的积极性,加强成本的岗位经济责任制。

(六) 直接成本与间接成本

成本按其归属成本计算对象的难易程度,可划分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本。直接成本是指能够根据原始资料直接确认其负担对象的成本,即可追溯归属为某种产品,某一部门的成本。如生产某种产品所直接领用的原材料、所消耗的产品生产工人工资均属直接成本。

2. 间接成本。间接成本是指若干成本计算对象共同发生的、不能根据原始资料直接确认其负担对象,必须借助于一定方法在各成本计算对象之间进行分摊的成本。如生产多种产品情况下的车间设备折旧费、维修费、办公费等。

将成本分摊于部门时,也有部门的直接成本和部门的间接成本,如一个工厂划分为若干个生产车间和服务部门,各车间、部门耗用材料、人工、设备折旧等,是直接成本,厂长工资,厂部厂房设备折旧等则属间接成本。

部门的直接(或间接)成本,不一定是产品的直接(或间接)成本。例如,某车间管理人员工资,是该车间的直接成本,但却是该车间所生产产品的间接成本。

直接成本与间接成本的划分,是依其可追溯性来决定的。当我们比较和考核不同产品,不同部门的成本,对其业绩进行评价

时，必须对各项成本确认其归属和分摊，直接成本直接计入各归属对象，间接成本则应采用适当的方法分摊计入成本归属对象。因而了解各项成本的直接性和间接性十分重要。

三、成本的作用

成本指标在经济管理中的作用可概括为以下几个方面：

（一）成本是补偿生产消耗的尺度

企业为了保证再生产过程连续不断地进行，必须对生产经营过程中的各种耗费进行补偿。生产消耗实物形式的补偿，要求重新取得为生产所必须的生产资料；生产消耗价值形式的补偿，要求重新取得生产过程中所耗费掉的资金数额。而成本就是衡量这一补偿数额大小的尺度。即企业只有在产品销售收入能够补偿成本的情况下，才能收回产品生产和销售过程中发生的全部支出，从而保证简单再生产的顺利进行。如果得不到全额补偿，企业资金就会短缺，再生产就难以维持，更谈不上扩大再生产了。

（二）成本是促使企业提高经营管理水平的重要杠杆

成本是反映企业经营管理工作的综合性指标。企业经营管理中各方面的业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来。如产品设计的好坏、产量的增减、产品质量的高低、费用开支的大小、材料消耗的节约与浪费、劳动生产率的高低、产品是否适销对路、供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等。这些工作做得好，成本就会降低，反之，成本就会升高。因此，定期分析、考核成本指标，能够及时发现生产经营工作中存在的问题，采取有效措施加以解决，从而改善企业的生产经营管理，降低生产耗费，合理利用人力、物力和财力，提高经营管理水平。

（三）成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是产品价值的货币表现。国家、部门、企业在制定产品价格时，需要考虑多方面的因素。其中，最重要的因素是按照商品经济价值规律的要求，使产品价格基本上符合产品价值。但