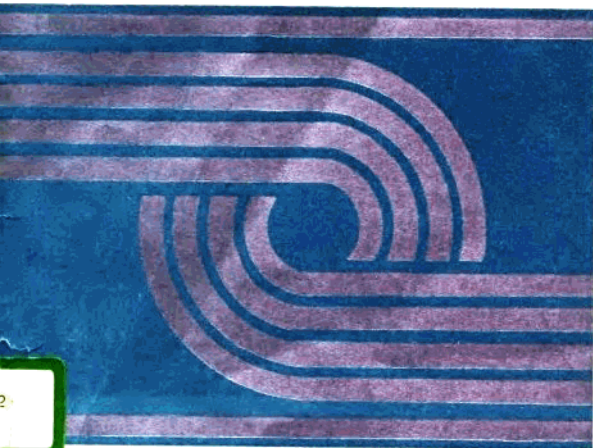


山东干部函授大学教材

成本会计学

主编 刘学颜



山东友谊出版社

前 言

1993年1月，中共山东省委宣传部、组织部、高校工委、省人事局、省教委和山东师范大学联合下发了《关于创办山东干部函授大学的意见》。创办函授大学，主要是为了贯彻党的十四大精神，对干部进行建设有中国特色的社会主义理论的正规化、系统化教育，培养一大批适应改革开放和社会主义现代化建设需要的层次比较高的人才，落实省委、省政府提出的“科教兴鲁”的战略方针。为此，从印发创办山东干部函授大学的文件，到专业课程的设置，以及其他一系列活动，都努力体现上述指导思想。

要把山东干部函授大学办好，办出特色，必须坚持标准，保证质量；必须从干部实际出发，体现干部教育特点。因此，在努力做好其他工作的同时，山东干部函授大学尤其注重抓教材的建设，成立了以省委常委、宣传部长、校长董凤基同志为主主任的教材编辑委员会。本着邓小平同志“要精、要管用”的谈话精神，教材编辑委员会组织编写的各科教材，力求既有基本理论、基本知识，又注意反映该学科最新的研究成果和动态；特别强调结合干部特点，突出理论联系实际，具有较强的针对性。

《成本会计学》一书，是在山东干部函授大学教材编辑委员会的统一安排指导下，聘请山东经济学院财务会计系主任刘学颜教授等编写的。本书是山东干部函授大学编写的系列教材之一，供财会和经济管理专业的学员学习使用。

本书是根据我国的《企业会计准则》和最新会计制度编写的，全面、系统地介绍了工业企业成本核算制造成本法的基本理论、基本知识和基本方法，同时也适当介绍了其他行业的成本核算方法。

本书内容体现了我国会计改革的最新成就，有较强的实用性、思想性和科学性。

全书共分八章，第一、二两章主要阐述了成本、成本会计的基本理论和知识；第三、四、五三章介绍了工业企业的成本核算方法；第六章阐明了工业企业成本报表的基本知识和编制方法；第七章介绍了成本分析的理论和方法；第八章介绍了其他行业的成本核算方法。每章开始有内容提要，章后有复习思考题，供学员复习时参考。

本书第一、二两章由刘学颜同志编写；第三章由王健同志编写；第四章由毕秀玲同志编写；第五、六两章由贾英忠同志编写；第七章由曹庆华同志编写；第八章由林丰岩同志编写。全书由刘学颜同志总纂。

今后，我们将在教学实践中进一步学习、借鉴其他大学教材建设性的经验，取长补短，逐步形成自己的具有干部函授教育特色的教材体系。

山东干部函授大学教材编辑委员会

1996年7月

山东干部函授大学 教材编辑委员会

主 任 董凤基
副主任 李凤梧 刘凤龙 王凤胜
吴鸿章 姜礼生
委 员 (以姓氏笔画为序)
孔祥雨 卢希悦 刘鸣泽
谷汉民 张 剑 何克亮
邹伟光 岳增瑞 柏继民
胡积健 赵喜臣 蓝岩世

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本概述.....	(1)
第二节 成本会计对象.....	(6)
第三节 成本会计的职能和任务.....	(7)
第四节 成本会计机构和成本核算方式	(10)
第二章 产品成本核算原理	(14)
第一节 生产费用的分类	(14)
第二节 成本核算的基本要求	(24)
第三节 产品成本核算的一般程序和帐户设置	(29)
第三章 成本费用归集与分配的核算	(38)
第一节 要素费用的分配	(38)
第二节 跨期费用的归集与分配	(54)
第三节 辅助生产费用的归集与分配	(59)
第四节 制造费用的归集与分配	(73)
第五节 损失性费用的归集与分配	(82)
第四章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(90)
第一节 在产品数量的核算	(90)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法	(94)
第三节 完工产品成本转帐.....	(109)
第五章 产品成本计算方法	(113)
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	(113)

第二节	品种法	(116)
第三节	分批法	(136)
第四节	分步法	(147)
第五节	分类法	(183)
第六节	定额法	(194)
第七节	成本计算方法的实际应用	(213)
第六章	成本报表	(217)
第一节	成本报表概述	(217)
第二节	主要成本报表的编制	(227)
第七章	成本分析	(261)
第一节	成本分析概述	(261)
第二节	成本分析的方法、种类及组织	(265)
第三节	成本计划执行情况分析	(271)
第四节	主要产品单位成本分析	(278)
第五节	技术经济指标变动对成本影响的分析	(282)
第八章	其他行业成本核算	(289)
第一节	商品流通企业的成本核算	(289)
第二节	施工企业的工程成本核算	(302)
第三节	交通运输企业的成本核算	(317)
第四节	农业企业的成本核算	(332)

第一章 总 论

内容提要：本章主要阐述成本的概念、作用，以及成本会计的对象、职能、任务及机构设置等。通过本章学习，应掌握成本和成本会计的一般知识，为学习以后各章打好基础。

第一节 成本概述

一、成本的经济性质

有所得必有所失。大凡做成一件事情，都要付出一定的代价。因此，一般地讲，成本是为取得某种经济收益或达到特定的经济目的所付出的一种代价或价值牺牲。例如企业为购入商品或原材料所支付的买价和采购费用等而形成的商品或原材料的采购成本；工业企业为生产产品所耗用的材料费用、支付的职工工资，以及损耗的设备价值等而形成的产品生产成本；企业为取得销售收益所失去的商品价值等而形成的商品销售成本，等等。其中产品成本最具有典型意义。下面通过对产品价值的构成和实际生产过程的分析，进一步说明产品成本的经济实质。

从产品的价值构成来看，产品成本是在商品经济条件下的一个价值范畴，是产品价值的重要组成部分。在社会主义市场经济条件下，作为商品的产品同样是价值与使用价值的统一，其价值是由 $C+V+m$ 三部分构成。其中， C 是产品生产中耗费的物化劳动的价值，包括劳动对象的转移价值（如消耗的原材料的价值

等)和劳动资料的转移价值(如损耗的机器设备的价值等); V 是劳动者必要劳动所创造的价值,即以工资形式支付给劳动者的劳动报酬; m 是劳动者剩余劳动所创造的价值,相当于产品价值中的税金和利润部分。因此,从商品价值的构成内容上讲,产品生产中耗费的物化劳动和活劳动的价值形成了产品的成本价格。这就是产品成本的经济实质。一般称这种成本为理论成本。

从工业企业的实际生产过程来看,构成产品成本内容的主要部分,仍然是耗费的物化劳动的价值(C)和活劳动的价值(V)。尽管其具体内容与理论成本有所不同,但并不影响产品成本的经济性质。

工业企业的基本业务活动是生产工业产品。工业产品的生产过程也是物化劳动和活劳动的耗费过程。在商品经济条件下,生产中的各种耗费都要通过货币计量表现出来。工业企业这种在一定时期(例如一个月)内发生的、用货币额表现的生产耗费叫做工业企业的生产费用;工业企业为生产一定种类和数量的产品所发生的各种生产费用的总和,构成了产品成本。产品成本应通过产品销售收入来补偿,并通过二者的配比确定其盈亏。

在实际工作中,构成产品成本的“生产费用总和”与理论成本的构成内容并不完全相同。例如,企业为了加速资金周转、节约劳动耗费、减少损失和浪费,以适应经济核算制的要求,而把一些不形成产品价值的停工损失,以及作为重复或无效劳动耗费的废品损失等,也计入产品成本。与此相反,企业为了便于划分成本责任和简化成本核算手续,对于一些为销售产品而发生的销售费用,为管理和组织企业的生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集资金而发生的财务费用等,尽管这些费用主要也是由 C 和 V 构成的,但都不计入产品成本,而是作为期间费用直接计入当期损益,冲减当期利润。由此可见,企业实际工作中产品成本的主要构成内容仍是 $C+V$,除此以外,还包括一些其他损失和支

出。而产品成本中的 $C+V$ ，也并非企业生产经营过程中所发生的 C 和 V 的全部，仅是其中与产品形成有密切关系的部分。

根据我国财务制度规定，产品成本的具体内容，即成本开支范围可概括如下：

1. 为生产产品而耗用的原材料、燃料和动力的价值；
2. 产品生产工人、分厂及车间管理人员、勤杂服务人员的工资和福利费；
3. 生产与生产管理用房屋及建筑物，以及机器设备的折旧费和修理费；
4. 低值易耗品的摊销价值；
5. 废品损失和停工损失；
6. 分厂及车间的固定资产租赁费；
7. 分厂及车间的财产保险费；
8. 其他费用。

产品成本的以上内容中，物化劳动耗费和活劳动耗费依然是主要构成部分，它决定了成本的经济性质。除此以外，还有损失性支出（第 5 项）和新创价值的分配性支出（第 7 项）。

财务制度关于产品成本具体内容的规定，是区分生产成本与其他耗费的根据，是进行产品成本核算应掌握的重要界限。

二、成本的分类

为满足成本管理的要求，可按照不同的标准将成本分为若干类别。例如，按照生产经营过程的不同，可将成本分为材料采购成本、产品生产成本和产品销售成本；按照产品成本包括的范围不同，可分为车间成本、制造成本和完全成本；按照成本的习性不同，可分为变动成本和固定成本；按照成本是否可以控制，可分为可控成本和不可控成本；按照其他有关标准，还可将成本分为定额成本、计划成本、目标成本和实际成本等。

本教材主要介绍工业企业产品成本的一般理论和知识，以及

成本核算方面的基本理论、基础知识和基本方法。

三、成本的作用

在社会主义市场经济条件下，工业企业是商品生产的基层单位，企业的经营者首先是一个商品生产者。工业企业的产品仍然是商品。成本作为商品价值的重要组成部分，在社会主义市场经济中具有重要作用。工业企业产品成本的主要作用如下：

1. 产品成本是补偿企业生产耗费的重要价值尺度，是正确计算企业盈亏的基础。无论从理论还是实践上讲，作为一个商品生产者来说，他所生产出来的产品的价值首先应能补偿产品成本，其次还要补偿期间费用，然后才是盈利。如果产品的价值不能够补偿其成本和期间费用，那就要发生亏损，无法进行简单再生产；如果只能够补偿其成本和期间费用，那就没有盈利，无法进行扩大再生产。按照价值规律的要求，每一个商品生产者都应当使其生产的产品成本低于产品的价值，并保证产品的价值在补偿其成本和期间费用后，取得尽可能多的利润。企业产品成本和期间费用的高低代表着需要补偿的生产耗费的多少。在其他条件不变的情况下，补偿生产耗费的多少直接影响着企业的经济效益。由此可见，产品成本是商品生产者补偿其生产耗费的重要价值尺度。

商品价格是商品价值的货币表现。一般地讲，商品价格减去其成本后的余额就是产品的利润（负数为亏损）。如果商品的价格不变，其成本越高，则利润越少（或亏损越大）；相反，成本越低，则利润越大（或亏损越小）。在其他条件不变的情况下，企业盈亏的大小取决于产品成本的高低。可见，产品成本是正确计算其盈亏的基础。

2. 产品成本是考核企业工作质量的一个综合指标，是促进企业改善经营管理、增产节约的重要工具。产品成本是为生产一定种类和数量的产品所发生的各项生产费用的总和，而这些生产费用主要又是物化劳动耗费和活劳动耗费的货币表现。因此，企业

劳动生产率的高低，固定资产利用情况的好坏，原材料的占用和消耗是否合理、节约，产品产量的增减、质量的高低，以及一些管理费用的浪费与节约等，都会直接或间接地通过产品成本反映出来。因此，产品成本是考核企业工作质量的一个综合指标。上述各项工作做好了，产品成本就会降低；否则，就会升高。另一方面，通过对产品成本升降原因的分析，便可以看出以上各项工作的成绩、问题和原因，以及时总结经营管理中的经验教训，促使企业采取措施改善经营管理，挖掘增产节约潜力，降低产品成本，提高经济效益。

3. 产品成本为企业经营决策提供信息，是进行经营决策的重要依据。企业的经营在于正确决策；决策的成败在很大程度上取决于所使用信息的真伪，以及对信息的分析、运用情况。成本信息是企业经营决策的重要依据，对企业的经营决策具有重要作用。企业对老产品的更新、新产品的开发，以及对设备、材料、工艺的变更等进行决策时，必须通过对产品成本的计算、对比和分析，才能论证哪个方案是可行的，从而正确地进行决策。因此，产品成本是企业正确进行经营决策的重要依据。

4. 产品成本是正确制定产品价格的重要依据。在商品经济条件下，产品的价格是产品价值的货币表现。但是，在我国社会主义初级阶段，人们还难以直接计算产品价值的情况下，产品成本就是人们制定产品价格的重要依据。特别是对于一些还没有市场价格的新产品，通常是在该产品的社会平均成本的基础上加上一定比例的税金和利润定价的。当然，在我国社会主义市场经济条件下，产品的价格问题是一个十分复杂的问题，它涉及到国家的有关政策，是关系到国计民生的大问题。因此，在制定重要的工业产品和人们生活必需品的价格时，除考虑产品的成本水平外，还必须考虑到国家有关政治、经济决策，以及各产品之间的比价等，并且还要受国内外供求关系及竞争情况的影响。但是，无论

考虑多少因素，产品成本仍然是定价的重要依据，而且应当是产品定价的最低经济界限。

第二节 成本会计对象

成本会计是以货币为主要量度，核算和监督企业生产费用和产品成本，并提供成本、费用信息的一个信息系统。成本会计是会计的一个分支，自然也是会计信息系统的一个子系统。

成本会计自 19 世纪产生于英国以来，到目前为止已经经过了一个多世纪的发展和完善的过程。原始的成本会计只是一种归集和分配费用，计算产品成本的方法和制度。至本世纪 90 年代，产生了标准成本制度，强化了成本的控制和分析职能，后来随着管理会计的产生和发展，成本会计吸收了管理会计的一些专门方法，又增加了成本预测、决策和对责任成本的考核等职能，逐渐形成了以管理为主的现代成本会计。

成本会计对象就是成本会计核算和监督的内容。概括地讲，成本会计对象就是企业的经营业务成本和经营管理费用，简称成本、费用。由于行业的不同，企业的经营业务不同，成本会计对象的具体内容也不同。就工业企业而言，由于它生产的是工业产品，因此，工业企业的成本会计对象就是工业企业的产品成本和经营管理费用。

工业企业的基本经济活动是生产工业产品。工业企业的生产过程，既是工业产品的生产过程，也是物化劳动和活劳动的耗费过程。以货币表现的各种生产耗费就是工业企业的生产费用。生产费用按其用途不同可分为生产成本和经营管理费用两部分。前者包括为生产产品直接耗用的原材料费用、人工费用、废品损失和其他直接费用，以及为管理和组织车间生产而发生的制造费用等。这些费用构成了产品的生产成本，简称产品成本。后者包括

为销售产品而发生的销售费用，为管理和组织企业生产经营活动而发生的管理费用，以及为筹集资金而发生的财务费用等。由于这些费用与产品生产没有直接关系，而与一定时间相联系，因此称这三项经营管理费用为期间费用。期间费用虽不计入产品成本，但由于在期末直接计入当期损益，冲减当期利润，主要也是靠产品销售收入来补偿的，因此，这些费用的节约与浪费，也直接影响着企业的经济效益，同样是成本会计核算和监督的重要内容。由此可见，工业企业的成本会计对象就是工业产品的生产成本和经营管理费用。工业企业的成本核算，就是对工业产品成本和经营管理费用的核算与监督。

商品流通企业的基本经济活动是采购和销售商品，其成本核算对象是商品的采购成本和销售成本，以及商品流通过费用；施工企业的基本经济活动是进行建筑工程施工，其成本核算对象是建筑工程成本和期间费用；交通运输企业的基本经济活动是运输货物和运送旅客，其成本核算对象是货运成本、客运成本和期间费用；农业企业的成本核算对象是农作物、林木、畜产品和养殖品的生产成本和管理费。这些企业的成本核算方法将在第八章介绍。

第三节 成本会计的职能和任务

正确认识成本会计的职能，明确成本会计的各项任务，对于充分发挥其职能作用，圆满完成成本会计的各项任务，具有重要意义。

一、成本会计的职能

以管理为主要内容的现代成本会计一般具备预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等7种职能。

1. 成本预测。它是根据历史成本资料或成本与各种技术经济

因素的依存关系，结合企业的发展前景及采取的各种措施，对未来成本水平及变化趋势作出科学估计的一种职能。其目的是指明挖掘节约潜力的方向和降低产品成本的途径，为进行成本决策和编制成本计划提供依据。

2. 成本决策。它是在成本预测的基础上拟定各种降低成本的可行性方案，然后利用决策理论和方法对各种方案进行技术经济分析，从中选出最优方案，并据以制定目标成本的一种职能。其目的是使目标成本最优化，最大限度地提高企业经济效益。成本决策一般分为4个步骤：一是确定决策目标，二是广泛收集资料，三是拟定可行性方案，四是作出最优决策。

3. 成本计划。它是以货币形式规定计划期内产品的生产耗费和各种产品成本水平，确定其成本降低水平，并制定出完成任务措施的一种职能。成本计划主要包括生产费用预算、产品单位成本计划、全部商品产品成本计划、可比产品成本计划，以及降低产品成本的有关措施方案等。

4. 成本控制。它是在生产经营过程中，根据成本标准，通过对实际发生的生产耗费的计算和审核，发现并克服其损失、浪费现象，确保实现预期成本目标的一种职能。其目的是纠正实际费用脱离成本目标的偏差，确保预期成本目标的顺利实现。在实际工作中，成本控制一般是根据会计制度规定的成本开支范围和费用开支标准，以及各项消耗定额和费用预算等进行的。成本控制既要做好事中控制，也要重视事前控制。

5. 成本核算。它是对生产经营过程中生产费用进行核算和计算各种产品成本的一种职能。进行产品成本核算，首先应对发生的生产费用进行控制和审核，然后按生产费用的用途和成本计算对象进行归集和分配，最后计算出各种产品的实际总成本和单位成本，为生产经营管理和决策提供真实的成本信息。

6. 成本分析。它是利用成本核算资料及其他有关资料对产品

成本水平和结构的变动情况及其原因进行分析和评价的一种职能。通过成本分析,可以正确认识和掌握成本变动的规律性,有利于完成成本降低任务。同时,还可以对成本计划的执行情况和结果进行正确评价,为编制下期计划和经营决策提供依据,明确成本管理工作的方向,达到促进改善经营管理,节约耗费,降低产品成本的目的。

7. 成本考核。它是对成本目标的实际情况和成本计划指标的完成情况定期进行考查和审核,并对成本管理工作进行全面评价的一种职能。成本考核是对成本实行计划管理的重要手段。成本考核包括有关部门对企业成本计划的考核,以及企业对各分厂、车间、班组等内部责任单位或个人的成本考核。其目的是分清责任,奖功罚过,调动职工节约挖潜的积极性,保证完成成本降低任务,实现成本目标。

现代成本会计的上述7种职能,也称成本管理的基本内容。它们之间既有区别又有联系,相互影响,相互制约。成本核算是基础,是中心环节,其他6种职能是在成本核算的基础上发挥作用的。这些职能既有事前、事中和事后之分,也是互为条件,相互交错的。

由于成本计划、成本预测、成本决策和成本控制等已在管理会计中详细介绍,为避免重复,本教材将重点阐述成本核算和成本分析的理论和方法。

二、成本会计的任务

成本会计的任务取决于企业经营管理的要求,并受成本会计对象的制约。

成本会计的主要任务如下:

1. 通过成本的预测、决策和计划,根据企业经济效益最优化的要求,制定目标成本,明确成本降低任务,为进行成本控制、分析和考核提供依据。

2. 根据有关制度、成本计划和各项消耗定额控制各项成本、费用，并促使企业及时纠正脱离目标成本的偏差，防止损失、浪费，不断节约挖潜，降低成本。

3. 正确、及时地进行成本核算，全面反映和监督生产费用的发生情况，归集和分配各项生产费用，计算各种产品的实际总成本和单位成本，为进行成本预测和决策，制定和考核成本计划提供成本信息。

4. 核算和监督在产品的增减变动情况，保护企业财产的安全完整，为用好生产资金提供信息。

5. 正确及时地进行成本分析和考核，总结经验教训，分清经济责任，促进企业改善经营管理，调动职工节约挖潜，提高企业经济效益的积极性。

第四节 成本会计机构和成本核算方式

合理设置成本会计机构，正确选用成本核算方式，对于保证成本会计工作的顺利进行，充分发挥成本会计的职能作用，完成成本会计任务具有重要意义。

一、成本会计机构

企业的成本会计机构，是指组织、领导并从事企业成本会计工作的职能部门或组织。因为成本会计是企业会计的一个分支，所以在实际工作中，成本会计机构一般是设在企业会计机构内部，是企业会计机构的一个组成部分。例如，一个企业里如果设置会计处，其中从事成本会计工作的人员可组成成本会计科或成本科；如果企业规模较小，可在企业会计机构内部设置成本会计组或配备专职的成本会计人员，负责本企业的成本会计工作。企业车间、部门，一般可根据成本管理的要求设置成本会计机构，或者配备专职或兼职的成本员，负责本车间、部门的成本会计工作。

成本机构的设置，应遵循会计机构设置的一般原则：一是要与企业的规模和管理体制相适应；二是要符合精简、效能的原则；三是机构内部的分工要明确、具体；四是成本会计机构内部各岗位之间，以及成本会计与其他会计岗位之间的分工，应遵守内部牵制原则。

二、成本核算方式

成本核算方式是指企业组织成本核算的形式有两种：一是集中核算，二是分散（级）核算。企业应根据自身规定的大小和管理体制的要求选用。

1. 集中核算方式。采用这种方式，是把企业成本会计的主要工作都集中在厂部成本会计机构进行。在这种方式下，各种成本会计凭证的审核、整理，各种费用的归集和分配，生产费用核算和产品成本计算等，都集中由厂部成本会计机构来完成。各车间、部门的成本只填制原始凭证和原始记录，并对其中进行初步审核和整理后报送厂部成本会计机构，为其进行成本核算提供原始资料。在这种情况下，各车间、部门一般只配备专职或兼职的成本员，不单设成本会计机构。

采用集中核算方式时，由于各车间、部门的有关成本、费用的原始资料都集中在厂部成本会计机构，因此便于了解全厂各车间、部门的成本、费用信息，掌握全厂生产经营活动情况，有利于监督和控制全厂的成本费用。同时，还可减少成本会计人员和工作层次，节约管理费用。但是，在这种核算方式下，不利于开展责任成本核算，不利于调动广大职工群众参加成本管理的积极性。

2. 分散核算方式，也称分级核算方式或非集中核算方式。采用这种方式，是把成本会计的主要工作放给各车间、部门的成本会计机构或成本员分别进行。在这种核算方式下，成本会计的主要原始凭证和原始记录的审核、整理，生产费用的归集和分配，产