

XINGBIAN
CHENG
BENKU

立信会计丛书

新编成本会计

张胜南 编著

立信会计出版社

新 编 成 本 会 计

宋胜菊 编著

立信会计出版社

(沪)新登字 304 号

**立信会计丛书
新编成本会计
宋胜菊 编著**

**立信会计出版社出版发行
(上海中山西路 2230 号)**

邮政编码 200233

新华书店经销

上海曙光印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 12.875 插页 2 字数 315,000

1994 年 10 月第 1 版 1994 年 10 月第 1 次印刷

印数 1-10,000

ISBN7-5429-0234-2 / F · 0226

定价: 11.50 元

前 言

从成本会计的演进过程来看,在其发展的不同时期,由于成本会计的涵义不同,目的不同,其内容也随之而不同。现代成本会计,因顾及各种目的和功用,因此,完整意义上的成本会计,应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等内容。但成本核算仍是成本会计的基本内容。现今,企业推行全面质量管理、适时生产系统等现代企业管理制度,《企业会计准则》、《企业财务通则》以及新税收制度和外汇管理制度又先后出台,使成本核算的方法、内容等发生了较大变动。编著本书的目的,就是为了阐明现代成本核算的理论和方法,以适应教学工作及广大财会工作者的需要。

本书系统地介绍了现代成本会计核算的基本理论和方法,并对成本分析作了较详尽的阐述。全书共分两部分。第一部分:工业企业成本核算(1~15章);第二部分:其他行业成本核算(16~17章)。

全书按照《企业会计准则》、《企业财务通则》以及新税收制度和外汇管理制度的规定编写,并增加了专项成本核算等内容,克服了只进行产品成本核算的不足。“新”是本书的主要特点。

此书在编写过程中,得到了立信会计高等专科学校李海波副教授、河北经贸学院领导及财政系领导和老师的关心和支持,毕燕杰女士在编写练习题上作了大量工作,在此一并表示衷心感谢。

因水平所限,有些看法不尽成熟或有错误,恳请读者批评斧正。

编著者

1994年3月于河北经贸学院

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 成本的经济内涵	(1)
第二节 成本会计的演进	(5)
第三节 成本会计的意义	(10)
第四节 成本会计的组织	(12)
第二章 成本核算的要求和程序	(15)
第一节 产品成本核算的要求	(15)
第二节 生产经营费用要素和产品成本项目	(21)
第三节 产品成本核算的基本程序	(23)
第三章 材料成本的核算	(27)
第一节 材料成本核算的意义和任务	(27)
第二节 材料成本的归集	(29)
第三节 材料成本的分配	(40)
第四节 材料成本分配表的编制	(42)
第四章 人工成本的核算	(50)
第一节 人工成本核算的意义和任务	(50)
第二节 人工成本核算的基础工作	(54)
第三节 工资结算的核算	(56)
第四节 工资费用分配的核算	(63)
第五章 折旧费用及其他费用的核算	(70)
第一节 折旧费的核算	(70)
第二节 其他费用及待摊、预提费用的核算	(74)

第六章 辅助生产费用的核算	(87)
第一节 辅助生产费用核算的意义	(87)
第二节 辅助生产费用的归集	(88)
第三节 辅助生产费用的分配	(90)
第七章 制造费用的核算	(112)
第一节 制造费用核算概述	(112)
第二节 制造费用的归集	(114)
第三节 制造费用的分配	(115)
第八章 生产损失的核算	(126)
第一节 废品损失的核算	(126)
第二节 停工损失的核算	(134)
第九章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(141)
第一节 生产费用的汇总	(141)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(143)
第十章 成本计算方法(上)	(160)
第一节 成本计算方法概述	(160)
第二节 成本计算的品种法	(162)
第三节 成本计算的分批法	(174)
第四节 成本计算的分步法	(182)
第十一章 成本计算方法(下)	(209)
第一节 成本计算的分类法	(209)
第二节 成本计算的定额法	(216)
第三节 联产品、副产品、等级产品成本计算	(227)
第十二章 标准成本制度	(238)
第一节 标准成本制度概述	(238)
第二节 标准成本的制订	(240)
第三节 成本差异的计算与分析	(243)
第四节 标准成本制度下产品实际成本的计算	(257)

第十三章	销售成本及期间费用的核算	(263)
第一节	产品销售成本的核算	(263)
第二节	期间费用的核算	(267)
第十四章	专项成本的核算	(277)
第一节	责任成本的核算	(277)
第二节	变动成本计算法	(293)
第三节	“三结合”成本核算	(301)
第四节	质量成本核算	(306)
第十五章	成本报表及分析	(314)
第一节	成本报表	(314)
第二节	成本分析	(324)
第十六章	商品流通企业成本费用的核算	(349)
第一节	商品批发企业成本核算	(349)
第二节	商品零售企业成本核算	(362)
第三节	受托代销业务的核算	(370)
第四节	商品流通费用的核算	(371)
第十七章	施工企业和房地产开发企业成本核算	(376)
第一节	施工企业成本核算概述	(376)
第二节	施工工程成本的计算	(381)
第三节	房地产开发企业成本核算	(390)

第一章 绪 论

第一节 成本的经济内涵

一、成本的经济内涵

什么是成本？其经济内容又包括哪些？一直是理论界存在争论的问题。例如，成本是 $C+V$ ，还是仅为 C ？如果成本是 $C+V$ ，而在现实经济生活中，为何又包括一部分 M 的内容？造成上述分歧的主要原因，在于人们对理论成本同现实成本的关系存在认识上的差异。

（一）理论成本

成本是一个价值范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物。在商品经济发展早期，小商品生产者为了维持再生产，虽也考虑物化劳动消耗的补偿，但并不十分注意活劳动消耗的补偿，缺乏明确的成本概念。在商品经济发展到一定阶段后，马克思通过对成本的考察，既看到耗费，又重视补偿，形成了马克思的成本理论。按照马克思的成本理论，商品产品的成本，是指商品生产中耗费的物化劳动和活劳动的货币表现，它由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值组成，也就是马克思劳动价值理论 $W=C+V+M$ 中的 $C+V$ 。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。若按成本提供的补偿尺度得不到满足，企业简单再生产就无法进行。

成本的这一经济内涵，是一种高度的理论抽象和概括。这种符合客观经济内涵的成本，称为“理论成本”。

（二）现实成本

在现实经济活动中，很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本。加之，成本作为国家宏观调控杠杆的运用，使成本在 $C+V$ 与 M 之间存在着一定程度的流动性。在实际工作中，根据不同时期经济管理的要求，对某些不形成商品产品价值的部分也列入产品成本。如废品损失、财产保险费等，从而导致了实际补偿价值和已消耗的 $C+V$ 不一致，形成了现实成本即产品成本的概念。所谓产品成本，是指企业为生产一定种类一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和。

在实际工作中，成本开支的实际内容通常是由国家统一规定的。哪些费用计入成本，哪些费用不计入成本，国家都以法令、制度的形式加以规定，这叫做成本开支范围。企业根据有关规定，确定成本的开支范围及其基本原则：一切与生产有关的支出，都计入企业的成本。具体到工业企业，直接材料、直接工资、其他直接支出、制造费用，就构成了产品的制造成本。而管理费用、财务费用和销售费用不计入产品的制造成本，直接作为当期费用处理。

（三）管理成本

管理成本是由于管理的需要而产生的成本概念。在商品生产条件下，耗费和补偿是对立统一体。耗费是生产经营者个人的事情，而补偿则是社会过程，并非由生产经营者本人主观决定。这就迫使生产经营者必须加强成本管理，力求以较少的耗费来寻求最大的补偿，以获得最大限度的利润，从而确立了成本在管理中的地位。成本同管理的结合，决定了成本内容必须依从管理的需要而发展。随着企业间竞争的加剧，企业管理的不断深化，美国会计学会于 1951 年曾对成本作了如下定义：“成本是为了一定目的而付出的（或可能付出的）用货币测定的价值牺牲”。显然，这个定义使成本的概念，无论是外延和内涵都远远超出了产品成

本概念的范围。为预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、为控制、考核需要的可控成本、责任成本等，都作为“管理成本”，列入了成本的范围。

二、支出、费用、成本的关系

此处的成本指产品成本。

支出、费用、成本是关系极为密切的三个概念，它们之间既有联系，又存在着很大区别。

（一）支出的含义

支出是指企业的一切开支及耗费。在一般情况下，企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、营业外支出和利润分配性支出四大类。

资本性支出是指支出的效益同几个会计年度相关的支出。如企业购置和建造固定资产、无形资产和其他资产的支出，以及对外投资支出等。

收益性支出指支出的效益仅同本会计年度相关的支出。如为企业生产经营所发生的材料、工资及其他开支。

营业外支出指同企业的生产经营没有直接联系的支出。如企业支付的罚款、违约金、赔偿金以及非常损失等。

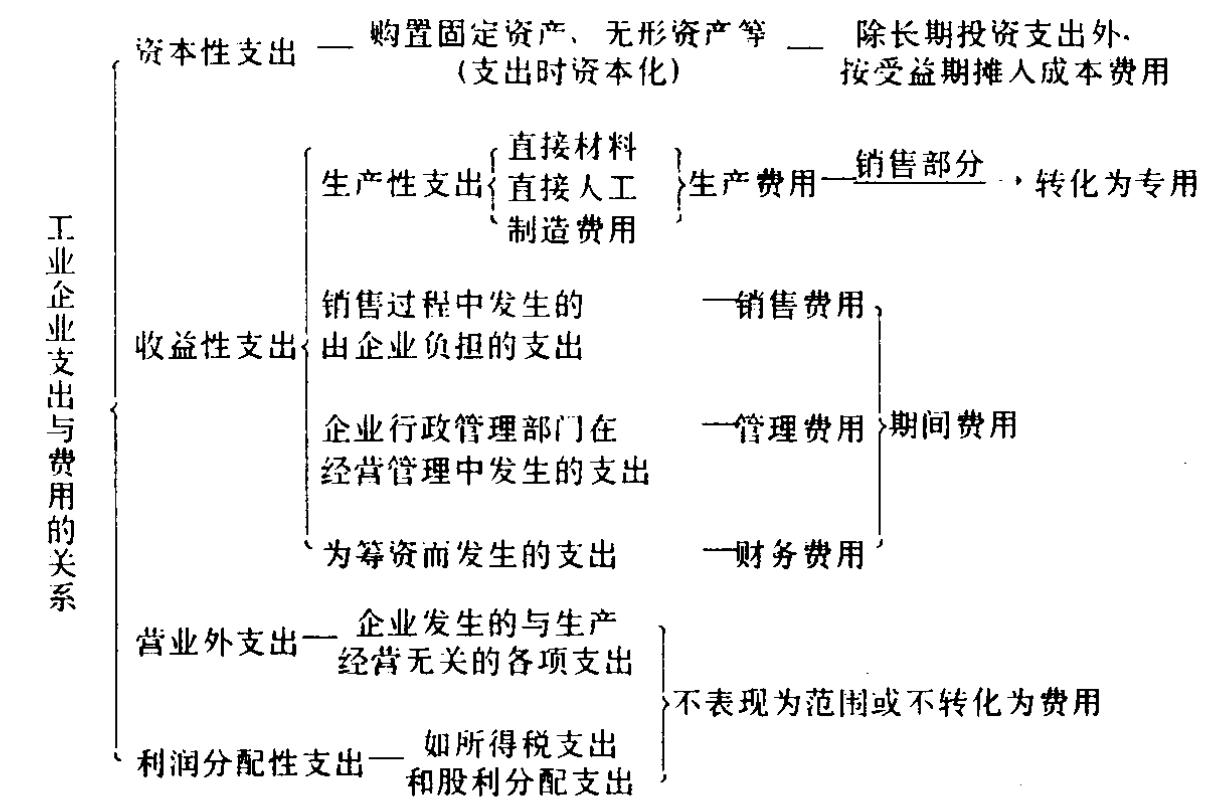
利润分配性支出指在利润分配环节发生的支出。如所得税支出和股利分配支出等。

（二）支出与费用的关系

一般而言，支出中凡是同本企业的生产经营有关的部分，即可表现为或转化为费用，而凡同本企业的生产经营无关的支出，则不能列为费用。如企业用于购置固定资产、无形资产、其他资产及购买材料等与生产经营有关的支出，能表现为或转换为费用；而发生的长期投资支出、利润分配性支出以及营业外支出，因同本企业的生产经营活动没有关系，就不能视作费用。

支出与费用的关系可用图表 1-1 表示：

图表 1-1



（三）生产费用与产品成本

费用按其同产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用。生产费用是指生产过程中所发生的物化劳动和活劳动耗费的货币表现，同产品的生产有直接关系。期间费用是同企业经营活动有密切关系的耗费，但同产品的生产无直接关系，而与发生期间配比，与当期收益配比。

生产费用和产品成本是两个既互相联系又互相区别的概念。生产费用按一定的产品加以归集和汇总，就形成产品成本。因此，生产费用的发生是形成产品成本的基础，而产品成本则是对象化的生产费用。但是，生产费用通常是指某一时期（月、季、年）内实际发生的生产费用，而产品成本反映的是某一时期某种

产品所应负担的费用。按照权责发生制的原则，企业生产费用的发生期与归属产品的期间并不完全一致。归属于当期产品成本中的一部分生产费用并非当期发生，而是以前期间发生的生产费用；归属于本期期间的生产费用不一定归属于当期产品成本，可能要由以后期间的产品来负担。所以，企业某一时期实际发生的产品生产费用总和，不一定等于该期产品成本的总和。某一时期完工产品的成本可能包括几个时期的生产费用，某一时期的生产费用也可能分期计入各期完工产品成本。

第二节 成本会计的演进

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的。其发展大体经过了以下几个阶段：（1）萌芽时期（十九世纪八十年代以前）；（2）奠基时期（十九世纪八十年代至二十世纪二十年代）；（3）发扬光大时期（十九世纪二十年代以后）；（4）成本会计的最新发展（二十世纪七八十年代）。

一、成本会计的萌芽时期

十四世纪前，英、意、德以及欧陆西部诸国的商业已很发达，但制造业为数很少，并且操于同业工会组织严密控制的工匠之手，因此，虽然教会的修道士可能已设计出会计记录的方法，但其目的并非用以计算损益，亦非供制订售价之用，而是为了解除财产管理者对业主的责任。十四世纪后，随着手工业的发展，资本家需要对外界工匠手中所持有的材料进行有效控制，需要了解付给工匠的工资与其应得工资之间的关系，这时在簿记方法上发生了许多问题，出现了成本会计的萌芽并得到了应有的发展。如意大利印刷商及毛纺商开始了成本记录，并草创了分批成本制度和分步成本制度。不过此时期成本会计尚未形成一套完整的方法和理论体系，仍寓于普通会计学之中。

二、成本会计的奠基时期

十九世纪末至二十世纪初的二十年间，工业规模日渐壮大，企业间竞争加剧，工业界对成本资料的需求更加迫切。此时期成本会计发展迅速，许多成本会计专家作了大量有益的工作，如对材料及人工处理的方法进行了改进，开始应用材料卡、工时卡、工作命令、领料单、人工汇总表等，对制造费用的分配方法也进行了有益的探索。这时的成本计算同会计核算结合起来，形成了一套计算成本的方法和理论体系。但是，成本会计仍是财务会计的一个组成部分。为此，早期研究成本的会计专家劳伦斯对成本会计作过如下定义：“成本会计就是应用普通会计的原理、原则，系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用，并确定各种产品或服务的单位成本和总成本，以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考”。美国哈佛大学企业管理研究院的成本会计学教授聂克则说：“成本会计在其发展早期，大部分是对工厂产品成本的计算，以作存货计价、决定损益和订立售价之用”。无论怎样定义成本会计，在其发展早期，成本会计就是对工厂产品成本的核算。

三、成本会计的发扬光大时期

二十世纪以前成本会计的发展均同实际成本有关。到二十世纪初，泰勒制度被广泛采用，同泰勒的科学管理方法直接相联系的标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引入会计中来，成为成本会计的一个组成部分。这时，成本会计的内容已不再仅是对成本的核算，而扩展到了成本预算和成本控制，从而使成本会计的方法和理论得到了进一步的完善和发展。这一时期，会计专家对成本会计定义的表述改为：成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源（指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动）利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。

第二次世界大战以后，资本主义经济出现了新的变化。一方面，资本进一步集中，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，新产品层出不穷，产品更新换代很快，竞争十分激烈。企业只有以物美价廉的产品在竞争中求生存。价廉，首先要降低成本。如果想大幅度降低成本，必须在投产之前，对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行周密的考虑，使设计成本达到最低。为此，就要作好成本预测，制订目标成本。以目标成本来干预生产，是现代成本会计的一个重大变化。为了长期策划的需要，在第二次世界大战之后，开始研讨资金运用的成本，比较各项资金来源以何种为最低廉，于是，资金报酬率便为成本会计学所重视。为使不同时期的成本得以在同一币值基础上相比较，成本会计学又超越普通会计学，经常采用现值观念，将远期的金额，照现在的获利率或预期的投资报酬率折为现值。

总之，自1920年至第二次世界大战后的一段时期，成本会计有了长足发展，并从普通会计学中独立出来，形成了一套完整的理论和方法体系。这一时期的发展主要表现在以下几个方面：

1. 成本会计处理的程序、技术和原则，有了很大改进。
2. 成本会计方法得到大力推广。
3. 成本会计的功用由成本计算扩展到作为管理的指南及订价的重要依据。
4. 成本会计已扩展为兼重成本控制，引用许多降低成本方法的新的理论体系。

5. 营业预算受到重视与风行，并且演进为弹性预算。尤其在二战之后，在控制、策划、预算方面有了卓越进步。

四、成本会计的最新发展

二十世纪八十年代前后，现代高科技广泛被应用于生产，电脑化、自动化程度显著提高，加上全面质量管理制度的实施，

给企业成本的计量工作以猛烈的冲击，使存货制度既有需要也有可能从永续盘存制改为无盘存制（零存货）。日本丰田公司的奥诺教授提出了适时制的管理思想，从而诱发了作业成本法的产生。

（一）适时生产系统

适时生产系统是八十年代以来高科技广泛应用于生产，并在生产的电脑化、自动化程度显著提高的基础上，同全面质量管理紧密相联的一种新的生产管理系统。其理论基础是：把企业中所有的作业分为两大类：一类是能为最终产品增加价值的作业，如产品生产中正常消耗的物化劳动价值的转移和活劳动消耗的补偿价值等。另一类是不能为最终产品增加价值的作业，如果没有这些作业，并不会对最终产品的质量造成任何损害，因而其存在可视为生产经营中的一种“浪费”。建立适时制的目的，就是力求将不能为最终产品增加价值的作业尽可能缩减到最低限度，以便把用在这方面的资源有效地应用到能为最终产品增加价值的作业上去，使企业所拥有的有限经济资源最有效地为社会提供最大的效益。要实现上述目的，必须把全面质量管理贯穿于生产经营的各个环节。这是一个重要条件，否则，将会引起生产秩序的混乱，由此而产生的连锁反应所造成的损失将难以估量。

适时生产系统的基本内容是：企业的产、供、销一切经济活动，必须恰在其时，恰如其量。即要求材料的供应能适时到达生产现场，直接交付使用，无需建立材料库存；生产的各个环节紧密协调配合，生产的前阶段按后阶段进一步加工的要求，保质、保量地生产在产品、产成品，并“适时”送到后一加工（或销售）阶段，无需建立在产品、产成品库存；在销售环节，生产出来的产品能保质、保量地适应顾客的需要，并按顾客的要求，“适时”送到顾客手中，无需建立产成品库存。由此可见，适时生产系统是一种严格的以需求带动生产的制度，要求整个企业生产经营的

各个环节能像钟表一样相互协调，准确无误地进行运转，使之达到较高的效率和效果。适时制的建立，对降低产品成本，提高产品质量产生了重要影响。

（二）作业成本法

适时生产系统的广泛推行，使成本计量方法、计划和控制方法、费用和成本的分摊方法、存货的估价、约当产量的计算、人工成本的属性改变、产品成本和期间成本的区分，都面临非改不可的局面。为此，出现了一种新的成本计算方法，即作业成本法。

作业成本法是以生产的电脑化、自动化为基础，同适时制和全面质量管理紧密配合的，以成本作业为核算对象，追踪成本的形成和积累过程的一种成本算法。它是成本计算和成本管理相结合的产物。作业成本法的特征可归纳如下：

1. 以成本作业为核算对象。

在作业成本法下，按作业汇集直接人工和制造费用，然后采用一定分配标准，把这些成本分配给通过该作业的全部实物单位。直接材料成本，则按分批成本制度，特定地追踪到产品，最后求出产品的总成本和单位成本。

2. 直接成本与间接成本界限趋于消失。

在适时制下，整个生产系统由若干个“制造单元（若干项作业）”负责一种产品或一组同类产品的生产，然后配备一群机器设备从事不同的生产作业，产品生产所需的全部加工程序都在一个“制造单元”内完成。分配到“制造单元”中工作的工人，不限于操作某一部机器，而且能操作“单元”中所有的机器，还能根据工作的需要，进行“单元”内设备的检查、维修和调整准备工作以及其他各种支援服务。因此，成本的可归属性大大提高。由于一种或一组产品的全部生产工序都在一个“制造单元”内完成，一些在传统生产组织形式中视为间接成本的项目就都变为直接项目。

3. 产品成本和期间成本趋于一致。

在非适时制情况下，供、产、销各个环节经常保持着一定量的存货，因而本期产品成本的计算是以本期发生的生产费用为基础，加期初存货成本，减期末存货成本而得，使本期产品的产品成本水平受到上期结转的存货成本的影响。而在适时制下，由于供、产、销各个环节实现“无存货”，因此，按照上述方法所确定的“产品成本”，也就是这一期间所发生的“期间成本”，不会受到上期存货成本结转的影响，因而是一种非积累性的成本计算。

4. 制造费用的核算发生了变化。

生产电脑化、自动化的结束，一方面使制造费用在产品成本中所占的比重大大提高；另一方面又使制造费用的构成内容大大复杂化。传统的成本计算，产品成本中除直接材料、直接人工外，其余的都归入制造费用，然后，采用单一的分配标准，按各产品所用的直接人工小时或机器小时的比例进行分配，形成各种产品应负担的制造费用。其结果往往是：产量大、工艺不太复杂的产品成本偏高，而产量较小，工艺上比较复杂的产品成本偏低，形成产品成本的严重扭曲。作业成本法采取缩小制造费用分配范围，增加分配标准的办法，较好地解决了上述这些问题。其作法是：缩小制造费用的分配范围——由厂统一分配改为由若干“制造单元”分别进行分配；增加分配标准——由单标准（直接人工小时或机器小时）分配改为多标准分配，即按引起制造费用发生的多种“成本动因”进行分配。

第三节 成本会计的意义

一、成本会计的涵义

由成本会计的演进过程可知，成本会计的理论和实务，随着社会经济的发展而不断深化，因而不同时期成本会计的涵义也就