

成本会计学

主 编：庞贵永 崔国萍
副主编：高 標 杨宝旺 祁钧业



中国商业出版社

95
F234.2
31
2

成本会计学

主 编：庞贵永 崔国萍

副主编：高 標 杨宝旺 祁钧业

中国商业出版社

(京) 新登字 073 号

图书版编目 (CIP) 数据

成本会计学 / 庞贵永, 崔国萍主编. — 北京: 中国商业出版社, 1994.7

ISBN 7-5044-2461-7

I. 成… II. ①庞… ②崔… III. 成本计算-工业会计
IV. F1234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (94) 第 03489 号

责任编辑: 蓝垂华 宋新坤

封面设计: 王泽华

责任校对: 杨宝旺



中国商业出版社出版发行
(100053 北京广安门报国寺 1 号)
河北省军区印刷厂印刷

850 × 1168 毫米 大 32 开 11.2 印张 280 千字

1994 年 7 月第一版 1994 年 7 月第一次印刷

印数: 1—3000 册 定价: 14 元

前 言

为了适应社会主义市场经济的需要，满足财经高校教学和企业财务会计人员知识更新的要求，我们根据《企业会计准则》、《企业财务通则》对成本核算的要求编写了此书。

本书内容全面，新颖、理论联系实际。适用于高等财经院校会计、审计和经济类其它专业的教学，也是在职财会人员自学，函授，业务培训等良好读物。

本书由庞贵永、崔国萍主编，高標、杨宝旺、祁钧业任副主编。参加本书编写的有：河北财经学院庞贵永（第一章）、高標（第二章）、崔国萍（第三章）、祁钧业（第四章一、二节及第十章）、杨保旺（第四章三、四节，第九章及练习题）、高景霄（第五章及练习题）、高志谦（第六章）何立民（第八章）、王永生（第十一章）；河北经贸学院曹林仲（第七章）。全书由庞贵永、崔国萍总纂，定稿。

由于编者水平所限，难免出现疏漏和差误，敬请读者批评指正。

编者

一九九四年五月

内容摘要

本书主要阐述了成本会计的基本理论和基本技能,以成本核算为核心,详细介绍了制造业企业成本核算的各种方法,全面体现了“制造成本法”的内容和特点,同时结合商品流通其它行业的不同情况,分别介绍了其成本核算,并阐明了成本开支范围、成本核算的一般程序、成本报表及分析、成本控制等内容。本书内容全面、新颖、实用,是财经高校教学和财会人员学习的必备书。

目 录

第一篇 总论

第一章 成本会计概述	1
第一节 成本的概念	1
第二节 成本会计概述	5
第二章 成本核算原理	15
第一节 成本核算的原则	15
第二节 成本核算对象	17
第三节 生产费用的分类	22
第四节 成本核算的一般程序	26

第二篇 制造成本的计算

第三章 生产费用的核算	30
第一节 基本要素费用的归集和分配	30
第二节 辅助生产费用的归集和分配	62
第三节 制造费用和间接费用的核算	79
第四节 生产损失的核算	86
第五节 在产品的核算	100
第四章 制造成本的计算	114
第一节 品种法	114
第二节 分批法	129
第三节 分步法	142
第四节 分类法	187

第三篇 其它企业成本核算

第五章 施工企业成本核算	196
第一节 施工企业及其成本计算的特点	196
第二节 工程成本的核算	199

第六章 交通运输企业成本核算	216
第一节 交通运输企业的特点	216
第二节 交通运输成本计算	217
第七章 商品流通企业成本核算	238
第一节 商品流通企业成本核算基础	238
第二节 商品批发企业成本的核算	239
第三节 商品零售企业成本的核算	244
第八章 农业企业成本核算	253
第一节 农业企业生产的特点	253
第二节 农业辅助生产成本 机械作业成本的核算	256
第三节 种植业产品成本的核算	261
第四节 养殖业产品成本的核算	265
第四篇 成本报表和成本分析	
第九章 成本报表	269
第一节 成本报表的意义和种类	269
第二节 工业企业成本报表	271
第十章 成本分析	282
第一节 成本分析概述	282
第二节 产品总成本分析	286
第三节 主要产品单位成本分析	291
第四节 成本效益分析	297
第十一章 成本控制	303
第一节 成本控制概述	303
第二节 成本控制实务	313
附录:练习题	318

第一篇 总论

第一章 成本会计概述

第一节 成本的概念

一、成本的概念

成本(COST)是商品经济的产物，是商品价值的重要组成部分。在商品经济条件下，生产经营的耗费是为了一定的目的而发生的。例如：物质资料生产部门为了取得所需要的物质产品所从事的各项物质生产和经营活动，必然地耗费一定的人力、物力和财力，而投入的人力、物力和财力是可以用货币中计量表现的。概括地说，在生产和流通过程中，为取得或提供商品产品或劳务所发生的，可以用货币计量表现的各项耗费，称之为成本。

成本是一个价值范畴，它是商品生产发展到一定阶段的必然产物。人们为了对比生产中的所费与所得，并对生产中的耗费予以相应的补偿，以保持再生产的往复进行，从而产生了用价值表现的生产耗费这一概念。成本的英译语 cost，即表现为“费”的涵义，也就是说，在不同的社会生产关系中，人们往往把生产商品产品或服务所支出的金额，理解为成本。

马克思科学地分析了资本主义的商品生产对成本的组成作了正确的论证。马克思说：“按照资本主义生产方式生产的每一商品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，那么，在商品中剩下来的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值C+V的等价物或补偿价值。”（见资本论第三卷）马克思在这里明确地论证了资本主义商品生产成本，是由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值所组成。从而说明了在资本主义商品生产中，劳动者所创造的剩余价值部分，是

以利润的形式体现了资本家的资本价值，不包括在商品产品或劳务成本之内。为了进一步掌握成本的概念，有必要以马克思在《哥达纲领批判》中提出的两条基本原理，作为我们研究成本的理论基础。这两条基本原理是：第一、“劳动不是一切财富的源泉。”在生产经营活动中，从事生产的劳动者必须与生产资料相结合，才能创造出物质财富。生产资料愈是优良先进，劳动者素质愈高，操作技术愈加精良熟练，劳动者与生产资料的结合愈是优化，所创造的财富也就愈多。生产资料和活动，是投入生产经营活动中的基本生产要素。通过生产要素的耗费，转化为商品产品，即劳动生产的成果。通过商品价值的实现，再补偿生产过程中所耗费的各项生产要素，体现了维持简单再生产的补偿作用。这就决定了商品的成本应由以下两部分来组成：（1）商品产品在生产和销售过程中耗费的劳动对象和劳动手段等物化劳动转移的价值；（2）以工资形式分配给劳动者个人及其家属用于生活消费的那一部分，即活劳动中必要劳动所创造的价值。第二，不能实行“不折不扣的劳动所得”，而是要“有折有扣。”当从劳动成果 W 价值实现中，扣除物化劳动的耗费价值 C 后，余下的就是活劳动所创造的价值（净产值）。这些新创造的价值，不论在资本主义社会或社会主义社会，都不是也不能完全分配给劳动者个人，必须从中扣除剩余劳动产品价值部分。这一扣除部分，将用于发展生产力，满足外延扩大再生产和社会分工的需要，是推动社会发展的基础。对于分配给劳动者的那一部分，只是相当于劳动者个人及其家属平均生活资料价值必要活劳动 V ，以工资的形式分配给劳动者个人。这样做，既能保证劳动者的再生产，又能为社会再生产留有余地。综上所述，可以明确在成本的构成中，只能包括物化劳动耗费 C 和必要活劳动耗费 V 的价值。

二、成本的经济内涵

成本的经济内涵，包括成本的经济性质、经济内容和经济本

质。

(一) 从成本的经济性质上看，成本是生产经营活动中生产资料和活劳动耗费的价值量度。这种价值量度，必须以获得一定质量和数量的劳动生产成果为对象。在商品生产和交换的条件下，生产者投入生产要素，发生的劳动耗费其目的在于创造新的价值，并使之在交换中得以实现。而消费者以货币购买商品，其目的在于获得其使用价值或提供的劳务。如果生产者耗费了劳动而一无所获，那么这种劳动只能是一种损失或浪费，自然无所谓商品价值的度量或成本核算。因而成本的经济性质，实质上是反映了商品的价值与使用价值之间对立统一的转化关系，体现了成本的可计量性和补偿生产要素耗费的价值尺度。

(二) 从成本的经济内容上看，成本虽是商品价值的重要构成内容，但二者在构成和价值度量上又有着显著的差别。前面我们已经述及，在成本的构成上，商品价值为 $C+V+m$ ，即生产资料转移价值 C ，必要活劳动创造价值 V ，剩余劳动创造价值 m 所构成。而成本的构成，在经济内容上仅相当于商品价值的前两部分。在价值度量上，商品价值取决于生产该产品的社会必要劳动量，即其构成中的 $C+V$ 为社会必要劳动耗费。而成本是生产该产品的个别劳动耗费。这种“个别”，既相对于生产同类产品的不同生产者，也相对于同一企业同种产品的不同生产期（成本计算期）。也正是由于产品成本的个别劳动耗费属性与商品价值的社会必要劳动属性在价值度量上的差异，才导致那些个别成本低于社会平均成本的企业，从中获得因成本降低而产生的高于其他生产者的超额利润。成本的经济内容，实质上反映了企业生产产品的个别劳动耗费与商品交换价值的社会必要劳动耗费之间矛盾对立统一的转化矛盾，体现了成本的个别性。基于这种原因，各商品生产经营者在密切关注本企业生产经营的耗费和补偿，都在千方百计加强成本管理，努力降低成本，提高经济效益。

(三) 从成本的经济本质上看, 成本是为生产一定数量和质量劳动产品所发生的劳动耗费的价值补偿, 这种价值补偿必须是而且只能是以成本的经济内容为限度和标准, 如果价值补偿不足, 企业简单再生产将难以为继, 但如果价值补偿过头, 造成浪费和损失, 则将严重阻碍社会扩大再生产的正常进行。成本的经济本质, 实质上反映了企业简单再生产与社会扩大再生产之间矛盾对立统一的转化关系, 体现了成本的可补偿性。以上是按照马克思的价值学说对成本概念所作的说明。人们对于按照成本价格理论的基本原理为准则计算的成本, 称之为理论成本。

理论成本是指商品价值中 $C+V$ 的货币表现, 是劳动消耗的价格形态, 是商品再生产过程中的价值补偿尺度。它是指在共同的因素、特性和正常情况条件下商品生产过程中的劳动消耗, 是在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本, 具有普遍的意义。理论成本不包括生产经营中的一切偶然因素和特殊情况下的劳动消耗。相反, 反映生产经营过程中一些特殊情况, 或受客观条件影响, 并涉及到具体的方针政策等因素的成本, 人们称之为实际应用成本。它是与理论成本相对应的。实际应用成本是按照现行规章制度中有关成本开支范围的规定, 在正常生产经营的条件下, 按照生产过程中实际消耗和实际价格计算的成本。实际应用成本除考虑理论成本中的共性的消耗外, 还考虑到各部门由于各自的生产经营特点而在生产过程中所形成的特殊性消耗。例如, 应缴纳的税金以及一些政策性、法令性的开支等等。

实际成本比理论成本来得复杂, 且范围广泛。实际应用成本按成本项目进行划分, 一般包括原材料、燃料及动力、工资及福利费、车间经费、企业管理费等。实际应用成本是一项重要的综合性指标, 可以综合反映企业经营管理的好坏, 通过对实际应用成本的分析, 可促使有效地降低成本, 提高经济效益。

第二节 成本会计概述

一、成本会计的概念

成本会计是以货币为主要计量单位，利用价值形式全面地、系统地反映企业生产经营过程中耗费情况的一种管理活动。成本会计是整个会计系统中的重要组成部分，其目的主要在于计算成本。实际上，它是企业在生产和销售或劳务活动中，计划、控制和核算其资源利用方面的原则、方法和制度的综合。为此，成本会计可以作广义和狭义两种解释。狭义成本会计是指对生产经营过程中发生的费用，进行归集、分配，计算出有关计算对象的成本，并加以分析与考核。广义的成本会计是指成本管理的全过程，包括成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核等项活动。

成本会计作为一种经营管理的手段，是商品生产发展到一定阶段，为适应管理者详细了解取得某种产品或劳务所花费的代价而产生的。它的起源可以追溯到 15 世纪的意大利，当复式簿记随着资本主义生产方式的迅速发展渗透到工业领域时，工业簿记中的简单成本计算就预示着成本会计的萌芽。成本会计的真正形成，是在 19 世纪的英国（1880-1920 年间）。随着产业革命中工业高潮与股份公司的出现，企业数量日益增多，规模日益扩大，企业之间的竞争日益激烈。为了在竞争中图以簿利多销取胜，生产成本日益受到重视，成本计算和管理的一系列方法也应运而生，使成本计算与会计核算日趋结合起来，逐步形成了成本会计。在当时出现了许多有关会计方面的论著，在这些著作中提到了一系列成本的概念。如：“主要成本”、“直接费用与间接费用”、“制造成本与非制造成本”等等。但这个时期的成本概念以及有关费用的划分尚处于一种不成熟状态。此后，随着科技开发费用和宣传广告费用等项目逐渐增多，成本的概念有了较大发展，成本

的内容也由不完全状态发展到完全状态。早期研究成本会计的会计专家劳伦斯（W.B.Laurence）指出“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、有利的产销政策时参考”。这时的成本会计尚包涵在财务会计之内，是财务会计的组成部分。

19 世纪末至本世纪初，成本会计在美国也得到很大的发展。这时的成本会计解决了间接费用的分配，将成本会计帐户纳入复式会计帐户体系，并从泰勒的科学管理方法中产生了标准成本制度。

第二次世界大战之后，科学技术的迅猛发展和生产力水平的飞速提高，使企业之间的竞争更加激烈。企业在发展高新技术的同时，都把目光进一步集中在成本会计上，他们意识到要使本企业得以生存和发展就要千方百计地降低成本，增加盈利，就必须从产品形成的全过程着手，在生产之前对产品的设计、工艺、生产组织进行精心规划，制定各种不同方案，并通过比较选择出最优方案，用最优方案指导和组织生产，使企业取得最佳的经济效益。成本会计中的预测、决策、控制、分析、考核等一系列技术方法便应运而生。随着成本形态的日益增多，在产品完全成本的基础上，初步形成了内部控制、经营决策、技术经济三个系列的成本形态。随着成本的形态的发展，成本会计的方法也得到了相应的发展，同时使成本会计的应用范围扩大。使成本会计不只是计算和确定商品产品的生产成本和销售成本，还要制定成本标准，据以进行成本控制和分析，进而与管理会计密切结合，形成新型的、着重于管理生产经营活动的成本会计。综上所述，可以说现代成本会计是以有效地管理生产经营活动为目的而对成本进行预测、决策、规划、计算、控制、分析和考核的一项重要管理活动。

二、成本会计的内容

成本会计的具体内容，意味着成本会计的职能作用，它包括有成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等七个方面。现逐项分述如下：

（一）成本预测

成本预测是根据成本的有关数据和具体情况，运用一定的技术方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学估计，以便为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息，提高成本管理的科学性与预见性。

成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本最佳途径的重要手段，是进行成本决策和编制成本计划的基础。通过成本预测可以帮助经营管理者选择和采取降低产品成本，提高经济效益的有效途径。

成本管理的许多环节都存在预测的必要性。如工业企业在建厂、扩建、改建、产品设计时的成本预测，编制成本计划前对成本降低幅度的预测，计划执行过程中对成本发展趋势的预测等。

（二）成本决策

成本决策是在成本预测的基础上，根据内部潜力，制订优化成本的多种可行性方案，运用决策理论和方法，对多种方案进行比较分析，从中选择最优方案，决定应达到的目标成本及其执行的过程。如工业企业的新产品设计或在产品改造的决策、零部件自制或外购的决策、半成品出售或继续加工的决策，生产批量的决策，产品质量成本的决策，合理投料方案的决策等等。作出最优化的成本决策，是制定成本计划的前提，也是提高经济效益的重要途径。

（三）成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上，为保证成本决策所确定的目标成本的实现，通过一定的程序，运用一定的方法，以

货币形式规定计划期商品产品的生产经营中的主要和各种商品产品的成本水平，并以书面文件的形式下达各执行单位和部门，作为计划执行和考核的依据。在工业生产部门，它包括生产费用预算，单位产品成本计划、商品产品总成本计划，可比产品成本的降低额和降低率计划等。

（四）成本控制

成本控制是指对整个生产经营活动中各项生产费用的发生进行引导和限制，使之能按预定的目标或计划进行的一种管理制度。从企业经营过程看，成本控制分为事前控制、事中控制、事后控制三个阶段。成本的事前控制，是从建厂、改建、扩建、技术组织措施、新产品设计、研制，老产品改造，直到产品正式投产前所进行的一系列降低产品成本的活动。事前控制是整个成本控制活动中最重要的环节，影响着产品制造成本和使用成本的高低。事中控制是指产品生产过程的控制。包括从生产计划安排，原材料采购，生产准备，生产工艺过程，直到产品完工入库的整个生产过程中的劳动耗费的控制。事后控制是定期对过去一定时期成本控制的总结，积累经验，找出差距，扬长避短，并反馈控制下一个年度。

（五）成本核算

成本核算是对生产经营过程中所发生的各种费用，按照一定的对象和标准进行归集和分配，以计算各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心。成本核算过程，既是对商品产品在生产中的各种劳动耗费和费用支出进行如实反映的过程，也是对产品生产过程中各种劳动耗费和费用支出进行信息反馈和控制的过程。成本核算提供的成本资料既可反映本期成本计划的完成情况，又可为编制下期成本计划，进行未来的成本预测和决策提供资料。

（六）、成本分析

成本分析是根据成本核算资料和其他相关资料，运用一系列技术方法，揭示影响产品成本水平变动的各种因素，以及应负责的单位和个人，评价各种因素变化对产品成本的影响程度，并提出积极建议，以采取有效的措施，进一步挖掘增产节约、降低产品成本的潜力。成本分析包括：全部商品产品成本计划完成情况分析，可比产品成本计划完成情况分析，单位产品成本分析，生产费用预算执行情况分析，主要经济技术指标变动对成本影响的分析，国内外同类产品成本对比分析，车间班组成本分析等等。

（七）、成本考核

成本考核是指以各成本责任者为成本考核对象，定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行总结和评价而言。成本考核以其可控成本为界限，按其责任的归属来核算和报告有关成本信息，评价其工作业绩，决定其奖惩。其目的在于鼓舞先进，鞭策落后。因此，成本考核要与一定奖惩制度结合起来，以调动各成本责任者的积极性。

上述成本会计各项内容互相联系，构成一个有机整体。成本预测是成本决策的前提，成本决策又是成本预测的结果。成本计划是成本决策所确定目标的具体化。成本控制是为保证实现决策目标而对成本计划执行所进行的监督。成本核算是对决策目标和成本计划完成情况的检验。成本分析是查明成本计划实施结果是否理想作出客观的评价的手段。而成本考核是实现决策目标，加强成本管理的重要环节。

以上成本会计七个方面的内容（或称之为职能），是密切地联系在一起，它们相辅相成地构成了企业成本管理工作的完整体系。但是，需要强调的是：成本核算是成本会计的最重要、最基本的内容，成本预测、决策和计划，必须以过去的成本核算资料为重要的前提或依据；成本控制离不开成本核算提供的信息反馈；

成本分析和考核更需要通过成本核算所提供的一系列成本计划指标,各项消耗定额实际完成情况的数据等资料,所有这些,都充分说明了成本核算在成本会计中的重要作用。

三、成本会计的基础工作

要正确地进行成本核算和管理,必须加强成本会计的基础工作,它是保证成本会计工作质量和完成成本会计任务的重要前提。主要包括以下各项工作:

(一)、搞好定额管理

定额是企业是生产经营活动中,对人力物力和财力的利用或消耗的合理限额。一般是经过科学的分析测算,用来作为生产及其他方面所应遵守或达到的标准。

定额是成本管理的基础,定额管理是以各种定额为依据来安排计划和组织生产。加强定额管理对于正确编制成本计划、计算产品成本实行全面经济核算,落实经济责任制、节约原材料和能源消耗,提高劳动生产率,降低产品成本都具有重要意义。

企业定额的种类如下:

1、原材料、燃料、辅助材料消耗定额。包括各单位产品的消耗定额,分车间产品的消耗定额,零、部件的消耗定额,设备维修的消耗定额。

2、劳动定额。基本表现形式有工时定额和产量定额两种。工时定额是为完成某件产品或某工作所需要的时间。产量定额是单位时间内应当完成某种产品或某项工作的数量。此外,还有按产品分车间、分工序的工时定额,车间科室的人员编制定额,机台看管定额和辅助工人的劳动服务定额。

3、动力消耗定额。包括各单位产品,按车间分配的水、电、风、汽的消耗定额;各车间、部门照明、取暖用电的消耗定额等。

4、设备利用定额。是各种生产设备的利用效率指标。包括