

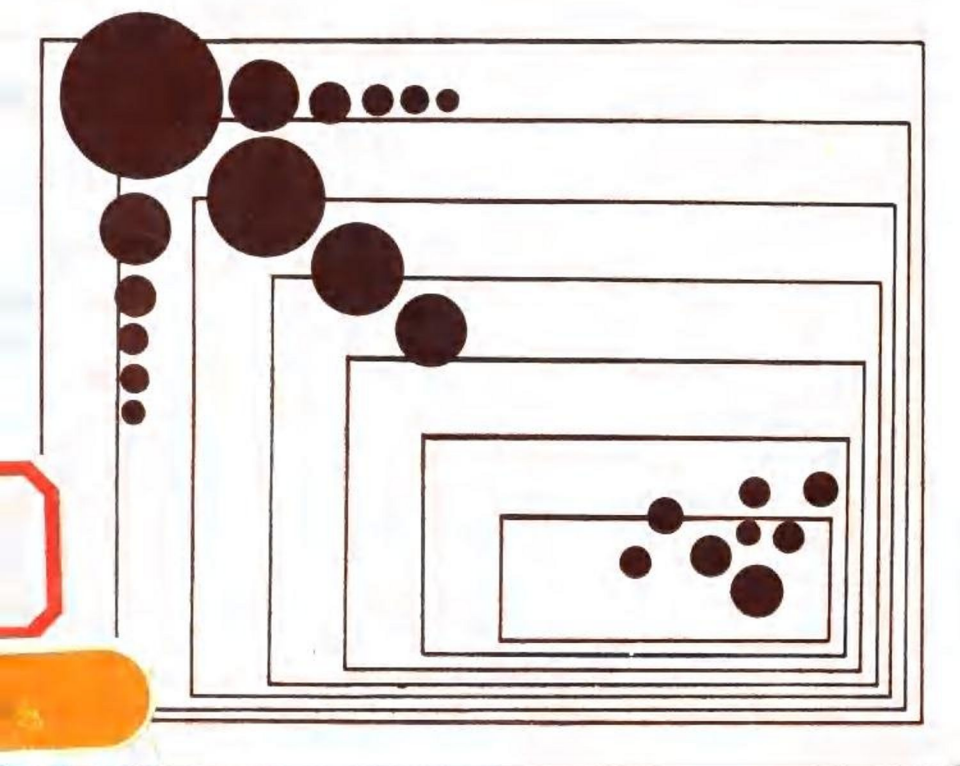
高等财经专科学校试用教材

成本会计

郭茂祥 主编

东北财经大学出版社

CHENGBENKUIJI



高等财经专科学校试用教材

成本会计

郭茂祥 主编

东北财经大学出版社

(辽) 新登字10号

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/郭茂祥主编.-大连:东北财经大学出版社,
1996重印

ISBN 7-81005-793-6

I.成… II.郭… III.成本会计 IV.F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(96)第08995号

成 本 会 计

郭茂祥 主编

东北财经大学出版社出版发行 (大连黑石礁)

沈阳市第二印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 10 字数: 216 500

1993年8月第1版 1996年8月第8次印刷

责任编辑: 王纪新

责任校对: 白石

印数: 132001—142000

ISBN 7-81005-793-6/F·594 定价: 10.00元

编 审 说 明

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

财政部教材编审委员会

一九九三年六月卅日

编写说明

为了适应我国新的财务、会计制度的重大变革,及时满足全国高等专科学校的教学急需,财政部教育司于1992年11月组织编写了专科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。它通用于专科层次的普通专科和成人高校,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》(专科)教学大纲,结合我国会计改革的实践和会计教学经验,遵循高等财经专科教育的基本规律,重点阐明会计的基本理论、基础知识和基本技能。它为未来财经工作者进一步学习专业课奠定了基础。

本教材由集美财政专科学校郭茂祥同志担任主编并编写第1、5、11章,张白玲同志编写第3、9、10章;上海立信会计专科学校蔡建明同志编写第6、7、8章;辽宁财政专科学校苏郁生同志编写第2、4、12章。

由于我们是首次按照新的会计、财务制度编写教材,加之时间仓促,作者水平有限,书中不足之处,恳请读者批评指正。

《成本会计》编写组

1993.6.12

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 成本的意义	1
第二节 成本会计的意义	11
第二章 成本计算概述	16
第一节 成本计算对象	16
第二节 成本计算程序与帐户设置	19
第三节 成本会计的基础工作	24
第三章 工业企业生产费用的核算	27
第一节 生产费用核算概述	27
第二节 直接材料费用的核算	29
第三节 直接人工费用的核算	42
第四节 制造费用的核算	50
第五节 跨期费用的核算	63
第六节 辅助生产费用的核算	66
第七节 损失性费用的核算	78
第八节 生产费用在完工产品与在产品之间的划分	91
第四章 产品成本计算的品种法	100
第一节 品种法的概述	100
第二节 品种法举例	102
第五章 产品成本计算的分批法	114
第一节 分批法的概述	114
第二节 分批法举例	120
第六章 产品成本计算的分步法	132

第一节	分步法概述	132
第二节	逐步结转分步法	135
第三节	平行结转分步法	145
第七章	产品成本计算的其他方法	153
第一节	分类法	153
第二节	联产品、副产品和等级品的成本计算	159
第八章	其他行业成本计算的特点	168
第一节	交通运输业成本计算的特点	168
第二节	施工企业成本计算的特点	182
第三节	农业生产成本计算的特点	190
第九章	成本预测、成本决策、成本计划	201
第一节	成本预测	201
第二节	成本决策	215
第三节	成本计划	229
第十章	成本控制和成本考核	237
第一节	成本控制	237
第二节	成本考核	258
第十一章	成本报表	263
第一节	成本报表的作用和种类	263
第二节	成本报表的编制	267
第十二章	成本分析	278
第一节	成本分析的意义与方法	278
第二节	产品成本计划完成情况的分析	280
第三节	主要产品单位成本的分析	295
第四节	技术经济指标对产品成本影响的分析	301
第五节	车间班组成本分析	306

第一章 绪 论

第一节 成本的意义

一、成本的概念

成本是一个价值范畴。它是商品生产发展到一定阶段，人们为了比较生产中的所费与所得并对所费进行补偿，而产生的一个用价值表现的生产耗费的概念。即通过货币计量综合反映商品生产中所耗费的物化劳动和活劳动。

在商品经济条件下，生产耗费都是为一定的目的而发生，有所得必有所费。因此，一切耗费都必须对象化于所得，并从所得中得到补偿，这是使社会再生产得以连续不断的前提条件。

在社会主义企业中，成本由企业的资金耗费所构成。如工业企业经营过程的每一阶段都会发生资金的耗费，从而构成各种不同的成本。准备阶段的资金耗费是为了购买设备、材料，为购买设备和材料的资金耗费对象化到设备与材料上，构成设备与材料的成本。生产阶段的资金耗费是为了生产产品，为生产产品而发生的资金耗费对象化到产品上，构成产品的生产成本。除此，企业还有为提供某种劳务而发生

的资金耗费而构成的劳务成本(如运输、修理的成本), 及为筹措资金产生的资金成本。由此可见, 成本就是对象化的资金耗费。一般情况下, 已耗费的资金可以从收入中获得补偿。因此成本的意义不仅是对象化的资金耗费, 而且还是一个补偿价值, 即反映产品价值中的C+V。

现实生活中, 成本概念的使用不仅限于企业, 其范围还可以扩大到所有可以对象化的资金耗费。如教育部门的资金耗费对象化后, 可以计算出培养一个学生的平均成本; 科研部门的资金耗费对象化后, 可以计算出课题项目的研究成本。

综上所述, 成本是取得资财的代价或对象化的费用。

作为取得资财的代价或对象化的费用, 这是广义的成本概念, 本教材所研究与计算的重点是物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品成本。

在现代成本会计中, 为满足企业经营管理与经营决策的需要, 还出现许多新的成本概念。如: 变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、质量成本、责任成本等等, 展示了成本管理的多维空间, 形成了现代成本概念的完整体系。

二、产品成本的经济性质及内容

(一) 产品成本的经济性质

产品成本是指生产一定种类和数量的产品而耗费的物化劳动和部分活劳动的货币表现。具体包涵以下两方面内容:

1. 产品生产中所耗费的物化劳动的转移价值。如: 生产中被消耗的原材料、辅助材料、燃料等劳动对象的价值, 以及厂房、机器、设备、工具等劳动资料的磨损价值。

2. 劳动者活劳动消耗所创造的价值中, 归劳动者个人支配的部分。如以工资、福利费形式支付给劳动者的劳动报酬。

由物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分构成的产品成本，即产品价值中C+V部分，这是根据马克思的成本理论界定出来的成本，反映了成本的经济性质。

但这只是一个抽象的“理论成本”。实际工作中为了减少生产损失，加强成本管理，对一些不形成产品价值的损失性支出，也列入产品成本之内，如“废品损失、停工损失”等。同时还将某些应属于收入再分配的部分（产品价值的m）也列入成本，如财产和运输的保险费用。这就使现实成本与理论成本产生差异。它反映出社会主义成本的内容在一定程度上是取决于管理的要求，它是国家利用成本范畴来加强对某些支出的管理。这些支出虽然不能形成产品价值，但也属于企业资金的耗费，必须得到补偿。把这些支出列入成本，可以理解为资金补偿的需要。

（二）产品成本的具体内容

产品生产过程中物化劳动耗费与活劳动耗费可具体化为以下支出：

1. 为制造产品而耗用的各种原料、材料和外购半成品；
2. 为制造产品而耗用的燃料和动力；
3. 生产工人、车间管理人员的工资和福利费；
4. 生产用房屋、机器、设备的折旧费用与修理费用；
5. 低值易耗品的费用；
6. 按规定列入成本的停工费用；
7. 废品的损失费用；
8. 固定资产租赁费；
9. 财产保险费用；
10. 其他费用。

按成本的经济性质划分，1、2、3、4、5、8、10项为生产性支出，6、7项支出为损失性支出，第9项支出为纯收入分配性质的支出。上述各项均为产品生产中发生的支出，构成产品的制造成本。

三、成本的作用

在商品经济条件下，成本的作用可以归纳为以下四个方面：

(一) 成本是生产耗费的补偿尺度

成本是以货币形式对生产耗费进行计量，并为企业的简单再生产提出资金补偿的标准。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费，企业的简单再生产才能顺利进行。否则，企业就无法保持原有的生产规模。同时，补偿份额的大小对企业以及整个社会都有重要的现实意义。在价格不变的情况下，成本越低，企业的纯收入就越多，企业为自身的发展及社会创造的财富就越多。反之，用于补偿的份额增大，企业的纯收入就减少，甚至产生亏损。这样，企业不仅不能为社会提供财富，还会影响企业自身的生存及发展。

但是还要看到，上述成本只是成本价格。在商品经济条件下，由于价格是价值的货币表现，价格总是围绕着价值上下波动，经常发生背离。因此，成本价格作为补偿价值的货币表现，与其补偿价值也会不一致。如：材料费用并非所费材料的价值，而是它的价格，在物价不变的情况下，其价格与价值一致，在物价发生较大变化尤其是上涨时，按成本价格确定的补偿量，与价值的补偿就会产生较大的差异，出现补偿不足的现象。同时，会计上还有一些无法精确计算的因素使成本价格同客观上的补偿价值发生背离，如：固定资产

磨损价值的计算带有很大的主观性，也使得成本中固定资产折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。所以，产品价值中的补偿价值只构成产品成本的基础，补偿价值与补偿价值的货币表现，在量上也允许发生差异。认识到这一点，对理解成本作为生产耗费的补偿尺度，并正确计量企业盈利，有重要意义。

(二) 成本可以综合反映企业的工作质量

成本同企业生产经营各个方面的工作质量和效果有着内在的联系。如：劳动生产率的高低、固定资产的利用程度、原材料的使用是否合理与节约、产品产量的变动、产品质量的好坏、企业生产经营管理水平等诸多因素都能通过成本直接与间接地反映出来。因此，成本又是反映企业工作质量的综合性指标。

(三) 成本是制定产品价格的重要依据

价格是价值的货币表现。因此产品价格的确定应以价值作为基础。由于目前人们还无法计算产品的价值，但却有可能比较准确地计算产品成本，即计算出产品价值中的 $C+V$ ，所以成本可以作为制订价格的参考。在市场经济中，价格往往是由各个部门的平均成本再加上社会的平均利润形成的。

(四) 成本是企业竞争的主要手段

在市场经济条件下企业的竞争主要是价格与质量的竞争，而价格的竞争归根到底是成本的竞争，只有成本低才能卖价低，并有盈利。因此，成本是企业竞争的重要手段。企业效益大小，竞争能力强弱，将很大程度上取决于其成本高低。若一个企业的个别成本能低于社会的平均成本，该企业在竞争中就占有较大的优势。因此成本的竞争将日益成为企

业竞争的重要手段。

(五) 成本可以为企业经营决策提供重要数据

现代企业中，成本愈来愈成为企业管理者投资决策、技术决策、经营决策的重要数据，如运用增量成本的数据，可为企业扩大产量、增加品种、选择加工方式等提供决策依据。

四、生产费用的分类

如前所述，产品成本是由生产中物化劳动的耗费与部分活劳动的耗费构成。而一定时期内企业为生产产品发生的各种用货币表现的耗费又称为生产费用。因此，生产费用与产品成本似乎成了同义语，但实际工作中二者不完全相等。生产费用是以本期实际支出为标准，而产品成本则以费用是否应归属于本期为标准。例如本期实际支出的生产费用可能已经提前计入前期产品成本或需要推后计入后期产品成本。而计入本期产品成本的生产费用，可能已在前期支付或要等到下期支付。概括地说对生产耗费的计量是以期间为标准，以时间长度来计算费用总额，而产品成本是以产品对象归集费用，是对象化的生产费用。在二者的核算中，生产费用的核算是基础。生产费用与产品成本的关系如(图表1—1)所示。

图表1—1说明本期发生的生产费用不一定全部计入本期产品成本，而非本期发生的生产费用也可能有一部分要计入本期产品成本。期初在产品成本是上一期或以前各期已发生而转到本期或以后各期的生产费用，期末在产品成本是本期或以前各期发生而要转到下一期或以后各期的生产费用。因此，一般情况下本期发生的生产费用与本期产品成本在量上不能相等。

为了考核和分析生产费用的发生情况，正确地计算产品

图表1—1

		本期生产费用合计85 000	
	预先提取应计入本期产品成本的尚未发生的生产费用；以前各期发生但应计入本期产品成本的生产费用2 000	本期发生并应计入本期产品成本的费用80 000	本期发生但已计入以前各期产品成本的生产费用与本期发生但应计入以后各期产品成本的生产费用5 000
期初在产品成本 50 000	应计入本期产品成本的生产费用 82 000		
本期完工产品成本95 000		期末在产品成本 37 000	

成本，生产费用可以按以下标准分类。

(一) 按费用要素分类

费用要素是指生产费用的构成要素，也就是生产费用按经济内容(或性质)进行的分类。工业企业的生产费用按其经济内容划分，可以分为劳动对象方面的费用、劳动资料方面的费用和活劳动方面的费用三大类。具体可分为：

1. 外购材料：指企业为进行生产而耗用的一切由外部购入的原材料、主要材料、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

2. 外购燃料：指企业为进行生产而耗用的从外部购进的

各种燃料。

3. 外购动力:指企业为进行生产而耗用的从外部购进的各种动力。

4. 工资:指企业应计入生产费用的职工工资。

5. 职工福利费:指按规定比例提取,并计入生产费用的职工福利费。

6. 折旧费:生产单位房屋建筑物、机器设备等的折旧费。

7. 保险费:生产单位的财产及运输的保险费。

8. 其他支出:指生产中不属于以上各项费用的支出。如差旅费、办公费、检验费等。

生产费用按费用要素分类,可以说明企业在生产过程中消耗了什么,便于分析企业各个时期各种生产支出的水平,并为测定资金定额和计算工业净产值提供资料。

(二) 按费用的用途分类

费用用途,也称产品的成本项目。产品成本项目可以设立以下几项。

1. 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。

2. 直接工资:包括直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴、补贴等。

3. 其他直接支出:如生产工人的福利费等。

4. 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员工资;福利费;生产单位房屋建筑物、机器设备的折旧费、修理费;办公费;水电费等。

5. 废品损失：指生产中因出现废品而造成的损失。包括不可修复废品的净损失和可修复废品修复费用。

上述第2、3项可以合并为直接人工项目。第5项废品损失可视企业具体情况设置。一般情况下，成本项目为：直接材料、直接人工、制造费用三项。

生产费用按用途分类反映了生产过程中费用为什么目的而支出，即用于哪些方面，便于分析挖掘节约生产费用的潜力。

(三) 按费用计入成本的方法分类

按费用计入产品成本的方法划分，生产费用可以分为直接计入的费用与分配计入的费用两类。

1. 直接计入的费用：指可以根据原始凭证直接计入某种产品成本的费用。如原材料及主要材料和生产工人的计件工资。

2. 分配计入的费用：指由几种产品共同发生的费用。这些费用不能根据原始凭证直接计入某种产品，而需要采用适当的分配方法在几种产品之间进行分配。如同时生产几种产品的计时工资和制造费用。

这一种分类的目的是为了合理地选择费用分配方法，正确计算产品成本。

(四) 按费用与产品产量的关系分类

按照费用与产品产量的关系，生产费用可以划分为固定费用与变动费用。

1. 固定费用：指其总额不随产量的增减而变动的费用。如：管理人员的工资、固定资产的折旧费用。若就单位成本而言，这一类费用则是变动的，随着产量的增加，每单位产

品应负担的费用数额将随之减少。

2. 变动费用：指与产品产量增减有直接联系的费用，如原材料费用、计件工资、包装材料等费用，这类费用一般与产量成比例变动，每增加一个产量，就增加一个单位费用，若就单位成本而言，则是固定的，无论产量如何变动，每单位产品应包含的这类费用不变。

区分固定费用与变动费用，是为了研究费用与产量的依存关系，寻找降低成本的途径。

(五) 按费用与生产工艺的关系分类

按费用与生产工艺的关系划分，生产费用可以分为基本费用与一般费用。

1. 基本费用：指由于生产工艺本身引起的各项费用，如直接材料、直接人工、折旧费用等。

2. 一般费用：指车间组织和管理生产而发生的各项费用。如：管理员工资、办公费用等。

划分基本费用与一般费用，有助于考察和分析企业的管理水平。管理水平愈高，产品成本中一般费用比重愈低。

在一般情况下，基本费用属于直接计入的费用，一般费用属于分配计入的费用。但也有例外，如在只生产一种产品的企业中，基本费用与一般费用全部是直接计入费用；在用同一种原材料同时生产几种产品的企业，基本费用与一般费用就全部都是分配计入费用。在很多情况下，基本费用又属于变动费用，一般费用属于固定费用，但基本费用中生产工人的计时工资又是固定费用。

以上各种分类，是从不同角度对费用观察的结果，对费用性质的认识，随着时间的推移，还将进一步深化。