

成本会计学

• 张劲松 张林 主编
宣杰 王玉川 徐宁 副主编

 中国轻工业出版社

成本会计学

张劲松 张林 主编

宣杰 王玉川 徐宁 副主编

10333/13

中国轻工业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/张劲松, 张林主编.-北京: 中国轻工业出版社, 1998.7

ISBN 7-5019-2200-4

I. 成… II. ①张… ②张… III. 成本会计-会计学 IV
.F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 05755 号

责任编辑: 彭倍勤 张志敏

责任终审: 滕炎福 封面设计: 刘 静

版式设计: 赵益东 责任校对: 郎静瀛 责任监印: 徐肇华

*

出版发行: 中国轻工业出版社 (北京东长安街 6 号 邮编: 100740)

印 刷: 中国人民警官大学印刷厂

经 销: 各地新华书店

版 次: 1998 年 7 月第 1 版 1998 年 7 月第 1 次印刷

开 本: 787×1092 1/32 印张: 12.5

字 数: 280 千字 印数: 1-3500

书 号: ISBN 7-5019-2200-4/F·181 定价: 19.00 元

· 如发现图书残缺请直接与我社发行部联系调换 ·

前 言

随着会计改革的不断深入，改革我国传统的会计学科体系势在必行，我们从提高会计专业教育层次和更新知识、提高成本管理人员的理论水平和业务素质的角度出发，编写了本教材。

本教材从总体上看有以下特点：

(1) 与财政部颁发的新规定紧密结合。它以《企业会计准则》和《企业财务通则》为指导，以《工业企业会计制度》为直接依据，并同时参照即将出台的《企业具体会计准则》，从我国近年来的成本管理理论及发展动态出发，并借鉴了发达国家会计工作的经验。

(2) 体系新颖。以往的成本会计教材通常以成本的工作环节顺序编写，具有一定的跳跃性，而本书从接受知识的角度由浅入深，充分体现了接受知识的循序渐进性。

(3) 重点突出。成本会计是一门专业会计，内容十分丰富，涉及的范围较广。本书对成本会计的重点内容——成本核算与考核作了重点介绍和分析，有利于读者牢固掌握基本理论和

方法。

(4) 内容全面。本书在掌握成本核算理论和方法基础上,还介绍了包括成本预测、决策、成本计划的编制和成本控制,以及其他行业成本核算等,为成本管理人员提高实际操作能力奠定了扎实的基础。

本书由张劲松、张林担任主编,宣杰、王玉川、徐宁担任副主编。全书共分十二章,第一、七章由张劲松执笔,第二章由杨忠海执笔,第三章由徐琦执笔,第四章由刘永红执笔,第五章由宣杰执笔,第六、十章由张林执笔,第八章由徐宁执笔,第九章由姜芝执笔,第十一章由魏晶、宣杰执笔,第十二章由王玉川执笔,最后由张劲松、张林对全书进行了总纂,本书由王崇哲教授担任主审。

本书适用于高等财经院校作为教材用书,也可作为在岗职工职业培训参考用书。

本书在编写过程中得到了黑龙江商学院、燕山大学、东北林业大学、黑龙江大学、黑龙江财政专科学校、黑龙江省二轻职工大学等各院校的支持,在此表示感谢。本书的编写,由于水平限制,难免有一些不足之处,恳请读者批评指正,以便补充提高。

编者

1997年12月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的意义.....	1
第二节 成本会计的对象.....	5
第三节 成本会计的职能和任务.....	8
第四节 成本会计工作的组织	16
第二章 成本核算的要求与一般程序	23
第一节 成本核算的意义与原则	23
第二节 成本核算的要求	26
第三节 费用的分类	31
第四节 产品成本核算的一般程序	36
第三章 直接费用的核算	40
第一节 直接材料的核算	40
第二节 直接人工费用的核算	61
第四章 间接费用的核算	81
第一节 间接费用核算的意义	81
第二节 辅助生产费用的核算	82
第三节 制造费用的核算	96
第四节 生产损失的核算.....	113
第五节 生产费用在完工产品与在产品 之间分配的核算.....	120

第五章 期间费用的核算	135
第一节 期间费用核算的意义.....	135
第二节 产品销售费用的核算.....	136
第三节 管理费用的核算.....	140
第四节 财务费用的核算.....	146
第六章 工业企业产品成本计算方法（上）	149
第一节 生产特点和管理要求对成本计算的影响.....	149
第二节 产品成本计算的品种法.....	153
第三节 产品成本计算的分批法.....	172
第四节 产品成本计算的分步法.....	183
第七章 工业企业产品成本计算方法（下）	204
第一节 产品成本计算的分类法.....	204
第二节 产品成本计算的定额法.....	216
第三节 各种成本计算方法的实际应用.....	227
第八章 其他行业成本核算	231
第一节 交通运输企业成本核算.....	231
第二节 施工企业成本核算.....	236
第三节 商品流通企业成本核算.....	243
第九章 成本预测和决策	255
第一节 成本预测概述.....	255
第二节 因果预测法.....	257
第三节 趋势预测法.....	264
第四节 熟练曲线预测法.....	268
第五节 因素预测法.....	274
第六节 成本决策概述.....	279
第七节 成本决策的分析与评价.....	285
第十章 成本计划与控制	304

第一节	成本计划概述.....	304
第二节	成本计划的编制.....	308
第三节	成本控制概述.....	316
第四节	标准成本.....	320
第十一章	成本报表.....	341
第一节	成本报表的概述.....	341
第二节	成本报表的编制.....	344
第十二章	成本分析.....	364
第一节	成本分析的意义、内容和方法.....	364
第二节	全部产品成本和可比产品成本降低 计划完成情况的分析.....	372
第三节	产品单位成本的分析.....	378
第四节	技术经济指标对成本影响的分析.....	384

第一章 总 论

第一节 成本的意义

一、成本的经济含义

成本是资源的一种消耗，从会计制度中的含义来讲，成本包括现金支出的费用、今后应付的费用，以及某项资产价值的消逝。在商品货币经济中，成本是商品经济的价值范畴，是商品价值的组成部分。

（一）理论成本的构成

理论成本是指在正常生产、合理经营条件下，生产商品的价值中物化劳动和活劳动价值的货币表现。

马克思指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品的价值（ W ），用公式来表示是 $W = c + v + m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那么在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费去的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。”

社会主义市场经济与资本主义市场经济有

着本质的区别，但二者都是商品经济。在社会主义市场经济中，产品的价值仍然决定于它在生产上所耗费的必要劳动，具体包括三个部分：生产中消耗的生产资料的价值（ c ），劳动者为自己的劳动所创造的价值（ v ），以及劳动者为社会创造的价值（ m ），产品成本是前两个部分价值之和（ $c+v$ ）。因此，从理论上说，产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值之和。

（二）实际成本的构成

实际成本是理论成本的具体化，是按照现行制度规定的成本开支范围，以正常生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

在实际工作中，为了促使企业厉行节约，减少生产损失，加强企业的经济责任，对于一些不形成产品价值的损失性支出也列入产品成本之内，包括废品损失、停工损失等。此外，工业企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用、为筹集生产经营资金而发生的财务费用、为销售产品而发生的销售费用，由于在发生时难以按产品归集，为了简化核算工作，都作为期间费用处理，直接计入当期损益，冲减利润，而不计入产品成本。因此，实际中的产品成本，是指产品的生产成本，不是指产品所耗费的全部成本。

从理论成本和实际成本的关系可以看出，实际成本在理论成本指导之下，同时它又检验理论成本，对理论成本起到了丰富和发展的作用。正确处理两者关系，对理顺当前的成本核算和管理工作，对发展成本理论，深化改革都有重要的意义。

（三）成本会计的产生和发展

成本会计是会计学科中的一个重要分支，是社会经济发展到一定历史阶段的产物，它是随着商品经济的发展而逐步形成和发展的。在商品生产出现以后，商品生产者总希望从他所生产的商品在交换过程中，能从所获得商品价值中补偿其生产耗费的部分。因此在工场生产初期，工场主为了解决出卖商品不吃亏，能补偿耗费的价值，便出现了估计成本，这估计成本就成了商品定价的最低界限。为了使估计成本能接近实际耗费价值，人们开始注意积累成本资料，对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总，为成本计算的产生迈出可贵的一步。

虽然很早时候的巴比伦和埃及已有成本会计的实践，但现代成本会计的根源，是从 1880 年～1920 年间发展起来的。在这一时期，一些公司企业开始把生产成本的记录和财务账目联系结合，并出现了标准成本制度。随着产业规模的扩大，1531 年意大利的 Medici 家族在他们的毛纺厂中，开始按照毛纺织的生产工艺分为拣选、清洗、梳刷等步骤，设置成本费用明细账，进行费用的归集和计算。这是成本会计的萌芽。18 世纪在英国一些制鞋厂和制袜厂为了满足管理的需要，逐步形成了分批成本计算法和分步成本计算法的雏形。19 世纪产业革命后企业数量日益增多，规模逐渐扩大，企业之间出现竞争，于是企业的生产成本受到重视。如何使成本计算更加准确，满足各方面对成本资料的需求，促使企业会计人员去研究如何改进成本计算才能适应生产和竞争的需要，于是出现了企业会计人员将成本计算与复式记账科目设置紧密结合起来，使成本记录和会计账簿一体化，从而产生了成本会计。

20 世纪初是会计发展史中特别有重大变化的时期。有关财务报告的会计问题要遵循 1934 年证券交易委员会 (SEC) 的规章和 1938 年美国注册会计师协会 (AICPA) 会计程序委员会的规章。企业也逐步推行泰勒管理制度,通过动作研究,制定工作标准对生产进行科学的管理,为了配合泰勒的劳动定额和计划工资等管理方式,在会计工作中开始事先制定成本标准,据以进行日常的成本控制和定期的成本差异分析,按标准成本控制实际成本。同时,成本计算的方法也扩大到各个行业和企业内部各部门,使成本会计的理论和方法得到进一步发展,从成本核算扩展到成本预算、成本控制和成本分析。

第二次世界大战以后,资本主义经济进入了一个新的发展时期,资本高度集中,企业规模日益扩大,市场竞争日趋激烈。企业为了在竞争中取胜,一方面依靠科学技术开发新产品,开拓市场;另一方面要加强企业管理,挖掘内部潜力,控制和降低成本。因此,企业管理人员意识到要大幅度地降低成本,必须在生产过程之前,对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行改革,制定各种不同的方案,通过预测,选取成本最佳方案,作为经营决策的依据。这就要求会计人员不仅要做好生产成本的日常控制和核算,更重要的还要做好成本的事后分析与反馈,为企业决策提供可靠的信息。因此,现代成本会计的主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。它根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,针对不同业务,建立起数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析和考核,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争能力。同

时，也丰富了成本会计内容，拓宽了成本会计的范围，完善了成本会计体系，推动了成本会计的发展。

二、成本的作用

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行，必须对生产耗费进行补偿。企业的生产耗费是从销售收入中得到补偿的，而成本是衡量这一补偿的尺度，企业的销售收入首先必须补偿成本，这样才能使生产按原有规模生产下去，否则，资金短缺，不能维持再生产。

（二）成本是制定价格的一项重要因素

产品的价格是产品价值的货币表现，产品的价格与价值大体相符。但在现阶段人们还不能准确地考核制定产品的价值，而成本是可以计算的，因此，通过成本制定产品的价格，确定产品的价值。

（三）成本是企业进行预测、决策的重要依据

在商品竞争的时代，为了使企业在竞争中处于不败地位，企业对所要生产的产品进行市场预测，关键是考虑成本高低。因为这直接影响着企业的经济效益，通过预测，选择最优化的方案，作出决策，使企业在市场中处于有利地位。

第二节 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象对确定成本会计的任务，研究和运用成本会计的方法，更好地发挥成本会计在经济管理中的作用，有着重要的意义。

一、工业企业成本会计的对象

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的生产过程中，一方面制造出产品来，另一方面发生各种各样的生产耗费。在这一过程中，包括劳动资料、劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分，其中劳动资料耗费主要包括房屋、机器设备等的耗费，这些劳动资料在生产过程中长期发挥作用，直至报废前不改变其实物形态，其价值随着固定资产的磨损，以折旧的方式逐渐转移到产品成本中去，构成产品生产成本的一部分；劳动对象耗费主要包括原材料的耗费，在生产过程中，原材料或被全部消耗掉，改变其原有的物质形态，或被加工成新的实体，其价值也随着一次全部地转移到新产品中去，构成产品生产成本的一部分；活劳动耗费主要包括劳动者为自己劳动所创造的那部分价值，则以工资形式支付给劳动者，这部分工资也构成产品生产成本的一部分。具体说，在产品的生产过程中发生的各种生产耗费就构成了企业在产品制造过程中的全部生产费用，包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等，以及生产单位的固定资产折旧、直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他货币支出等。这些为生产一定种类和数量产品而发生的各种生产费用支出的总和构成了产品的生产成本。上述各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是成本会计应反映和监督的内容。

在产品的销售过程中，企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出，这些为销售产品而发生的费用，构成了企业的产品销售费用；企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动，也会发生各种各样的费用支出，这些为组织和管理

生产而发生的费用，构成了企业的管理费用。此外，企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用，这些费用统称为财务费用。产品的销售费用、管理费用和财务费用与产品生产没有直接联系，而是按发生的期间归集，直接计入当期损益，构成了企业的期间费用。但由于期间费用也是在生产经营过程中发生的，在此期间费用的支出及归集过程，也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

由此可见，工业企业成本会计的对象包括产品的生产成本和期间费用。

二、成本会计的一般对象

成本会计不仅要在工业企业中进行，在其他行业中也要进行。

施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工。工程施工要耗费工程成本，施工企业发生的管理费用和财务费用不计入工程成本。商品流通企业的基本活动是商品的采购和销售，为此，要耗费商品的采购成本和销售成本，还要发生经营费用、管理费用和财务费用，这些费用总称商品流通费用。商品流通费用不计入商品的采购和销售成本。旅游、饮食服务企业的基本活动是进行旅游、饮食服务的营业，要耗费营业成本，还要发生营业费用、管理费用和财务费用，这些费用不计入营业成本。这些行业的商品流通费用、营业费用、管理费用和财务费用，均属于期间费用。

因此，成本会计的对象可以概括为：各行业企业经营业务的成本和有关的期间费用。所以成本会计实际上是成本、费用会计。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

为了圆满地完成成本会计的任务，充分发挥成本会计应有的作用，成本会计应该具有成本预测、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七项职能。

（一）成本预测

成本预测是指依据成本与各种技术经济因素的依存关系，结合发展前景及采取的各种措施，并利用一定的科学方法，对未来期间成本水平及其变化趋势做出科学的推测和估计。通过成本预测，可以减少生产经营管理的盲目性，提高降低成本、费用的自觉性，充分挖掘降低成本、费用的潜力。

成本预测既要在计划期开始以前、成本决策之前进行，还要在成本计划执行过程中经常地进行。其主要内容是：①在编制成本计划时，应预测企业计划期目标成本，以及在产品产量、品种、质量、价格等因素变化的情况下的总成本变化的趋势；②在生产过程中，根据生产预测和计划，对期中的成本进行预测，反映成本计划的执行情况；③根据日常的核算资料和经营管理的状况，预测单位产品成本水平的变化趋势；④运用各项成本指标和有关资料预测企业各项经济工作的效果。

（二）成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料，在若干个与生产经营和成本有关的方案中，选择最优方案，确定目标成本。进行成本决策，确定目标成本是编制成本计划的前提，也是实现成本的事前控制、提高经济效益的途径。

成本决策贯穿于整个生产经营过程，涉及面广，因此其包括的主要内容有：①合理生产批量的成本决策；②零部件自制或外购的成本决策；③接受追加独立核算订货的成本决策；④亏损产品是否停产的成本决策；⑤产品转产的成本决策；⑥自制半成品出售或进一步加工的成本决策；⑦产品薄利多销的成本决策等。

（三）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，具体规定在计划期内为完成生产经营任务所应支出的成本、费用，并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标，也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

成本计划一般包括两部分内容：①按照生产要素确定的生产耗费，编制生产费用预算；②按照生产费用的经济用途，即按产品成本项目编制产品单位成本计划和全部商品产品成本计划。

（四）成本控制

成本控制一般是指在生产经营过程中，根据成本计划对各项实际发生或将要发生的成本、费用进行审核、控制，将其限制在计划成本之内，防止超支、浪费和损失的发生，以保证成本计划的执行。通过成本控制使企业产品成本按照人们事先测算确定的成本水平进行，防止与克服生产过程中损失和浪费现象发生，使企业的人力、物力和财力得到合理利用，达到节约各项消耗，降低产品成本，提高经济效益。

成本控制的基本内容是：①对各种费用开支进行控制；②对各项生产经营活动所消耗的物质资料进行控制；③对各项生产经营活动进行控制，以达到提高经济效益的目的。成本