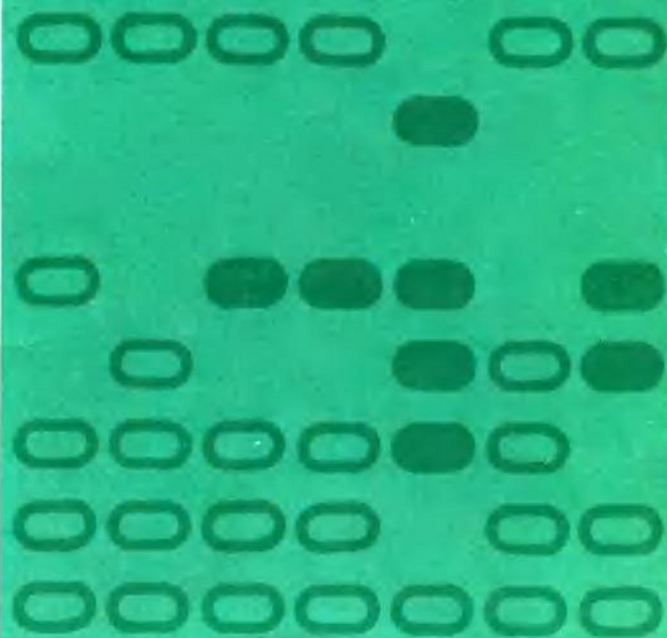


成本 会计学

杨爱芬 李保知 李文兴 主编



言出版社

本 会 计 学

杨爱芬 李保知 李文兴 主编

中 信 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

“成本会计学”/杨爱芬编著. —北京: 中信出版社, 1994. 8
ISBN 7-80073-080-8

I. 成… II. 杨 III. 成本计算—会计 IV. F234. 2
中国版本图书馆 CIP 数据核字 (94) 第 04254 号

(京) 新登字 067 号

成本会计学

著 者	杨爱芬 李保知 李文兴 主 编	开本	850×1168mm 1/32
责任编辑	何培慧	印张	12
责任监制	吴怀苏	字数	301 千字
出 版 者	中信出版社 (北京朝阳区新源南 路 6 号京城大厦 邮编 100004)	版次	1994 年 8 月第 1 版
承 印 者	北京第二新华印刷厂	印次	1994 年 8 月第 1 次印刷
发 行 者	中信出版社	书号	ISBN 7-80073-080-8 F·55
经 销 者	新华书店北京发行所	印数	0001—6000
		定价	9.50 元

版权所有·翻印必究

前 言

随着财务会计制度的全面改革，企业的成本管理制度和成本计算方法也发生了很大变化。本书就是为适应新的财务会计制度改革形势，满足成本会计教学和业务学习的需要而编写的。

本书的编写原则是以新的《会计法》、《企业财务通则》、《企业会计准则》以及各行业财务会计制度为依据；内容包括工业企业，施工企业，铁路、交通、民航运输等企业成本会计的对象、内容、任务、特点和方法；特点是理论结合实际，既体现行业特点，又面向社会，注重实务操作和技术方法，力求作到体系完整、内容全面、通俗实用、文字简练。

本书既可作为大、中专学校成本会计教材，还可作为财务会计人员的学习参考资料。

参加本书编写的有：北方交通大学杨爱芬（第一章）、李文兴、孙贺捷（第四章）；兰州铁道学院李保知、杨隆骞（第二章）；铁道部大桥工程局杨长明、刘国平（第三章）；上海海运学院钱美发（第五章）；天津民航学院孙新宪（第六章）；上海铁道学院王遐昌、李阳放（第七章）；北方交通大学宗刚参加了部分习题的编写。全书由李保知、杨爱芬、李文兴总纂。

由于时间仓促，水平有限，书中缺点和不当之处，敬请读者批评指正。

编 者

1994年2月

本书撰写人员

主编：杨爱芬 李保知 李文兴

编写（按姓氏笔划）：

王遐昌（上海铁道学院）

孙新宪（天津民航学院）

孙贺捷（北方交通大学）

刘国平（铁道部大桥工程局）

李文兴（北方交通大学）

李阳放（上海铁道学院）

李保知（兰州铁道学院）

杨长明（铁道部大桥工程局）

杨爱芬（北方交通大学）

杨隆骞（兰州铁道学院）

钱美发（上海海运学院）

目 录

第一章 概论	1
第一节 成本的意义和作用.....	1
第二节 成本会计的内容和任务.....	8
复习思考题	12
第二章 工业企业成本会计	
第一节 工业企业成本会计的内容和特点	13
第二节 工业企业成本核算	18
第三节 工业企业成本计算	69
第四节 工业企业成本报表.....	103
复习思考题.....	116
第三章 施工企业成本会计	
第一节 工程施工费用的分类和工程成本核算对象.....	117
第二节 工程成本核算的帐户设置和核算程序.....	124
第三节 辅助生产和机械作业成本核算.....	128
第四节 施工企业工程成本核算.....	140
第五节 附属工业企业成本核算.....	158
第六节 施工企业成本报表.....	168
复习思考题.....	172
第四章 铁路运输企业成本会计	
第一节 铁路运输企业成本会计的内容和特点.....	173
第二节 铁路运输定期成本核算.....	177

第三节 铁路运输企业成本报表·····	216
第四节 铁路运输企业非定期成本计算·····	225
复习思考题·····	250

第五章 交通运输企业成本会计

第一节 交通运输企业成本费用的范围·····	252
第二节 交通运输企业成本费用的核算·····	253
第三节 汽车运输成本的核算·····	261
第四节 沿海运输成本的核算·····	267
第五节 远洋运输成本的核算·····	276
第六节 内河运输成本的核算·····	282
第七节 港口业务成本的核算·····	288
复习思考题·····	294

第六章 民航运输企业成本会计

第一节 民航运输企业成本会计的内容和特点·····	295
第二节 民航运输企业成本核算·····	302
第三节 民航运输企业成本计算·····	319
第四节 民航运输企业成本报表·····	322
复习思考题·····	341

第七章 成本管理

第一节 成本核算与计划·····	342
第二节 成本控制·····	349
第三节 成本分析·····	358
第四节 降低产品成本的途径·····	372
复习思考题·····	374

第一章 概论

第一节 成本的意义与作用

一、成本的概念

人类从事各种生产经营业务活动,都必须耗费一定的人力、物力和财力,统称为劳动耗费。这些劳动耗费,都可以用货币表现出来。我们把劳动耗费的货币表现,称之为费用,而把耗费的费用具体到一定的对象上去,就是成本。

成本属于经济范畴,是反映企业生产经营活动的一个综合性价值指标。不同的企业,生产经营或业务活动所发生的人力、物力、财力耗费是不同的,其耗费的管理及补偿方式也不相同。成本会计所要研究和探讨的是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品成本。工业企业、施工企业和交通运输企业,作为社会的主要生产部门,都有自己的产品,都存在劳动耗费,因此,也都有各自的产品成本。

产品生产是社会生产活动中最基本的经济活动。马克思指出:“生产行为本身就它的一切要素来说是消费行为^①。”也就是说,产品的生产过程,同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程。企业生产产品过程中所消耗的物化劳动和活劳动的总和,构成产品的社会生产费用。产品的社会生产费用构成产品的价值。

社会主义社会产品的价值是由三个部分组成的:(1)生产过

^① 《马克思恩格斯选集》,1972年,人民出版社,第1版,第2卷,第93页。

程中耗费的劳动资料和劳动对象等物化劳动转移的价值；(2) 劳动者为自己劳动所创造的价值；(3) 劳动者为社会创造的价值。产品价值的构成如图 1-1 所示。

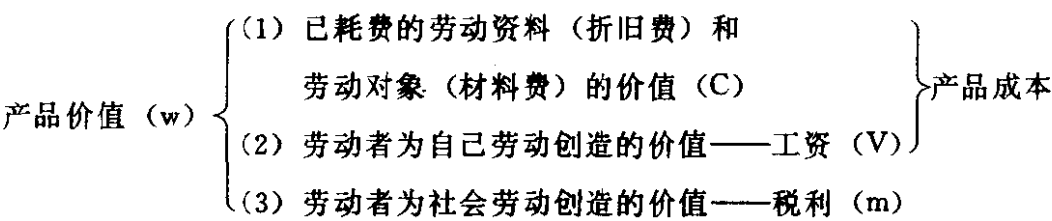


图 1-1 产品价值构成示意图

从图 1-1 中看出，产品价值中的 (1) 和 (2) 两部分（马克思称之为 C 与 V）属于生产费用，它是构成产品成本的基础。第 (3) 部分（马克思称为 m）属于剩余价值。这一部分剩余价值，在资本主义制度下，是资本家掠夺的对象，是资本家谋取暴利的源泉；而在社会主义制度下，则是劳动者对社会所作的贡献，为社会创造的价值，一般以税金、利润分配等形式集中于国家和企业（集体），用于满足社会（及集体）的需要。所以，马克思给产品成本下的定义是：“商品 W 的价值用公式表示是 $W=C+V+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m，那末，在商品中剩下的，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”^①。

在商品货币经济条件下，社会产品的劳动耗费是可以货币来表现的。因此，我们可将产品成本的定义表达为：“生产一定种类和数量产品的劳动耗费的货币表现。”

二、成本的构成

根据前面的叙述，成本的理论结构与范围是以 C+V 为界限的。即严格按照马克思阐明的：在进行商品再生产中耗用的物化劳动和劳动者为自己劳动的耗费这两部分构成了成本。具体地说，成本的构成，只包括再生产过程中下列三个部分：

^① 《资本论》第 3 卷，人民出版社，1975 年第 11 版，第 30 页。

1. 劳动手段——厂房、机器设备、运输工具等固定资产和低值易耗品的磨耗；

2. 劳动对象——原材料、燃料动力等耗费的价值；

3. 劳动者的报酬——工资、奖金和津贴等。

前两项，一般概括为物化劳动的耗费，后一项为活劳动的耗费。以上三项构成了产品的成本和范围。

成本的构成与范围离不开成本的对象，因为成本是对象化的资金耗费。从理论上讲，任何与成本对象无关的费用、支出，都应排除在成本范围之外；而与成本对象有关的一切费用，都必须全部计入成本，不应有任何遗漏。

根据财政部新颁布的《企业财务通则》规定，企业为生产经营商品和提供劳务等发生的各项直接支出（包括直接工资、直接材料、商品进价以及其他直接支出）以及为生产经营商品和提供劳务而发生的各项间接费用，都应计入产品成本。前者直接计入，后者分配计入。同时规定，企业的下列支出不得列入成本费用：

1. 为购置和建造固定资产、购入无形资产和其他资产的支出；

2. 对外投资的支出；

3. 被没收的财物；

4. 各项罚款、赞助、捐赠支出；

5. 国家规定不得列入成本、费用的其他支出。

三、成本的分类

（一）按照成本计量的不同理论和依据，可分为理论成本和实际成本。

1. 理论成本，是按马克思价值学说计算的成本，是测算理论价格的依据。它是产品价值中的 $C+V$ 的货币表现，包括物化劳动耗费和活劳动耗费两个部分。理论成本的经济含义，一方面指成本是产品价格的组成部分，是 $C+V$ 的等价物，同时又说明，成本

是劳动耗费的价格体现，既反映了生产当中的劳动耗费，又反映了再生产过程的价值补偿尺度。理论成本可以作为预测产品成本水平的标准和衡量社会产品经济效果的尺度，同时还是测算和制定理论价格的科学依据。

2. 实际成本，是生产当中的实际耗费，是根据报告期实际发生的生产费用计算的产品成本。用实际成本和计划成本、定额成本进行比较，可以揭示成本的节约或超支，找出降低成本的途径。

(二) 按照成本计量的不同目的和作用，可分为计划成本和目标成本。

1. 计划成本，是根据计划期的平均先进消耗定额和当期的费用计划及其他有关资料计算出来的成本。它反映一定时期内计划要达到的成本水平。计划成本是国民经济计划的一个组成部分。

2. 目标成本，是作为企业奋斗目标所要努力实现的成本，是按照先进技术与科学管理的要求，在保证质量与市场需要下确定的成本目标。

计划成本和目标成本属于未来成本。不同的是，前者是计划经济的要求，后者是市场经济的需要。

(三) 按照与作业量变动有关性态的不同，分为变动成本和固定成本。

1. 变动成本，是随产量的变动而变动的成本。即，在产品成本中，有一部分成本的总额随着产品数量的变动成正比例的变动：产量增加，成本总额随之增加；产量减少，成本总额随之减少。包括原料、主要材料、计件工资和包装材料等。从单位产品来说，变动成本是等量的，不论产品产量多大，单位产品所负担的变动成本不变。

2. 固定成本，是不随产量的变动而变动的成本。即，产品成本中，有一部分成本的总额在一定产量范围或一定时期内，经常保持一定的数额，不随产品数量的多少而变动。例如，固定资产

折旧费、车间管理人员工资等。由于固定成本总额在一定产品范围内不变，所以，产品产量愈多，单位产品所分摊到的数额就愈少。

（四）按照成本归属对象的不同，分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本，是指能够直接计入某种成本对象的生产费用。一般情况下，产品成本中的原料、主要材料、外购零配件、生产工人的计件工资、交通运输中的燃料费用等，都属于直接成本。直接成本一般都是随产量的增减而增减，是同产量变动成正比例变动的费用。

2. 间接成本，是指不能直接计入而必须按一定标准分摊计入各种产品成本的费用。在生产多种产品的企业中，固定资产折旧费、生产工人的计时工资和管理人员的工资，都属于间接成本。间接成本大多不是随着产量增减而增减，而是相对固定的费用。但当产量扩大到一定限度时，因生产、技术的限制，如需增加厂房和设备，间接成本自然也要相应增加。

（五）按照成本的平均程度不同，分为总成本和单位成本。

1. 总成本，是各种品种和数量的产品所消耗的生产费用的总和，根据成本计算资料汇总求得。计算和分析产品的总成本，可以考核产品成本计划总的完成情况，分析成本超支和节约的原因。

2. 单位成本，是指每一件产品的成本。是用一定时期生产费用的总和除以产品的数量求得的。单位产品成本的高低，反映企业生产水平和管理水平的好坏。计算单位产品成本的目的，是为了考核各种产品单位成本计划的执行情况。利用单位产品成本，可同本企业历史最好水平及国内外同行业先进水平进行比较找差距，挖潜力，进一步降低产品成本。此外，单位产品成本，还是制定产品价格的主要依据和决定竞争能力的条件。在价格同价值相适应的情况下，产品单位成本低，价格就低，竞争能力就强。

（六）按照其费用抵销收入的时间不同，可分为产品成本和

期间成本。

1. 产品成本，即企业生产一定种类和数量的产品所应负担的工资、材料、费用的总和。

2. 期间成本，指不计入产品成本而直接计入本期损益的费用，如管理费用，销售费用和财务费用等。

四、成本的作用

成本的意义或作用决定于它的经济实质。产品成本的实质是产品生产过程中的各种劳动耗费及其补偿价值，是反映和控制企业生产经营管理工作的综合性价值指标，同时又是确定企业生产经营损益的基础。

产品成本的作用具体表现在以下几个方面：

（一）成本是产品生产耗费的补偿尺度

生产同时必须有耗费。马克思说：“没有生产，就没有消费，但是，没有消费，也就没有生产”^①。要维持企业的正常生产经营活动，就必须以产品的销售收入对生产中的劳动耗费进行补偿。但补偿多少？标准是什么？这个客观的尺度就是产品成本。所以，任何企业要想维持再生产的正常进行，就必须按照相当于产品成本的劳动耗费从产品销售收入中得到补偿。产品成本是对生产中劳动耗费进行补偿的重要尺度。成本越高，补偿就越多；成本越低，补偿就越少。从理论上说，劳动补偿和劳动耗费应该是等量的。

（二）成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是产品价值的货币表现。现阶段产品的价值还不能直接计算出来，只能通过产品成本的计算来间接地反映。国家和企业在制定产品价格时，也只能以产品成本为主要依据，使产品的价格尽可能符合产品的价值。马克思说：“商品售卖价格的最低限，是由商品的成本价格规定”^②。如果价格低于成本，企业就会

① 《马克思恩格斯选集》第2卷，人民出版社，1972年版，第94页。

② 马克思：《资本论》第3卷，人民出版社，1953年版，第18页。

发生亏损。

成本作为定价的依据，是指社会平均成本，而不是指一个企业的个别成本。一般来说，产品价格略高于社会平均成本。所以，产品成本的水平越低，价格越低，企业就能赢得市场，取得竞争胜利，获得高额利润。否则，就会发生亏损，甚至倒闭。

（三）成本是决定企业竞争能力的重要条件

在社会主义市场经济条件下，价格实行开放政策，企业可以根据市场变化和产品质量决定自己产品的价格。同样规格和质量的产品，价格越低，销路就越广，就越能占领市场。这也就是说，产品成本是决定企业竞争能力的一个重要条件。产品成本越低，企业可以采取尽可能压低产品销售价格的方法，以低价赢得市场，取得竞争优势。在市场竞争激烈的情况下，企业只有不断降低产品成本，才能为不断降低产品价格，提高产品在市场上的竞争能力创造条件。

（四）成本是考核企业劳动耗费的综合指标

社会主义国家对企业的要求是，必须以尽可能少的劳动耗费取得尽可能多的物质产品，即投入要少，产出要多。要达到这个目的，就必须对企业生产经营过程中的劳动耗费进行如实的反映和监督，并严格地加以控制。而产品成本是综合反映企业生产经营管理工作质量的一个综合指标。通过产品成本的计算，可以直接和间接反映产品生产过程中的各种物化劳动和活劳动耗费，如资金运用是否合理，材料消耗是否节约，生产设备是否充分利用，生产工艺过程是否合理，生产组织是否协调，以及经营管理水平的高低等等，都会影响产品成本。成本是反映企业各种劳动耗费的综合指标。正因如此，可以通过控制成本，来控制、考核企业的劳动耗费，不断改善经营管理，降低劳动耗费，提高经济效益。

第二节 成本会计的内容和任务

一、成本会计的内容

成本会计是现代会计管理的一个重要组成部分。它是运用会计的一般原理、原则和方法，核算和监督企业生产经营过程中发生的各种费用，计算有关成本计算对象的总成本和单位成本的一种专业会计。

社会主义市场经济的发展，要求企业领导进一步加强内部管理，控制劳动耗费，降低产品成本，提高经济效益。而成本核算和管理是企业管理中一个非常重要的环节。加强成本管理，不仅要求财会人员要做好产品生产过程中的成本控制、核算以及事后的分析、考核工作，而且要做好成本的预测和决策工作，确定目标成本，明确责权范围，以成本管理为中心，推动企业各项管理工作的开展，不断提高经济效益。

现代成本会计的主要内容包括：成本预测与决策、成本计划与控制、成本核算与计算。

1. 成本预测与决策

成本预测，是根据成本特性及有关资料，运用定量分析和定性分析的方法，对未来成本水平及其变动趋势作出科学的估计，使企业的成本管理工作更加符合客观规律的要求。通过预测，掌握未来的成本水平及其变动趋势，有助于帮助企业管理者克服盲目性，提高自觉性，更加合理地组织生产经营活动，挖掘降低成本的潜力，提高经济效益。

成本预测的基本内容包括以下几个方面：（1）预测企业计划期的目标成本。（2）预测计划期中成本计划的完成情况及完成程度。（3）预测计划期末单位产品成本水平及其变动趋势。（4）预测各项技术经济工作的经济效果。

成本决策是在成本预测的基础上，根据企业具体情况，制订优化成本的各种可行性方案，并运用决策理论和方法，对各种方案进行比较分析，从中选择最优方案，决定应该达到的目标成本及实施步骤。进行成本决策，是制订成本计划的前提，也是降低产品成本，提高经济效益的重要途径。

2. 成本计划与控制

成本计划是在成本预测和决策的基础上，运用统一的货币形式，反映企业为完成国家规定的生产任务所必需的生产费用预算以及规定计划期内节约生产费用支出的重要措施方案。工业企业的成本计划通常由生产费用预算、主要产品单位成本计划、商品产品成本计划和相应的措施计划组成。

成本控制是在产品成本的形成过程中，依据成本标准，对实际发生的生产耗费进行严格的计算和审核，发现并克服生产过程中的损失和浪费现象，使产品成本的形成和各项费用的发生，被限制在成本计划和成本标准的范围内，以实现不超过预测的成本目标。成本控制的内容包括：各种费用开支，人力、物力的消耗，各种生产经营活动。成本控制的一般程序是：确定成本目标或标准；将实际与标准进行比较；分析差异并确定发生差异的原因；采取措施，予以纠正。

3. 成本核算与计算

成本核算是生产费用核算和产品成本计算的总称。是根据成本核算的对象，汇集企业在生产经营过程中发生的各种费用，以核算其总成本和单位成本。实际工作中，常把成本核算当做成本计算。成本核算的主要任务是：反映和监督企业各项费用支出，节约人力、财力和物力的消耗；归集和分配各项生产费用，计算产品的总成本和单位成本，反映和监督产品成本计划的完成情况。

成本核算与计算包括：确定成本计算对象，进行生产费用核算，计算产品成本和编制成本报表。

(1) 确定成本计算对象

成本计算对象，即成本归属的对象。它是归集生产费用、计算产品成本的依据。成本计算的最终目的是把生产费用对象化。企业的最终产品，毫无疑问是成本计算的对象，但成本计算对象不一定只包括企业的最终产品。在企业生产经营过程的各个阶段，费用的发生，成本的形成，总是与生产经营过程紧密地联系在一起的。因此，如何确定成本计算对象，应取决于不同企业的生产特点和管理要求。工艺过程不同，生产组织不同，成本管理的要求不同，成本对象的确定也就不同。

(2) 进行生产费用核算

生产费用是指一定时期内在生产过程中所发生的全部支出。生产费用核算是通过一系列生产费用的归集与分配，编制有关凭证，登记费用帐户，来反映生产经营过程中的劳动耗费。生产费用核算过程，既是对产品生产中各种劳动耗费和费用支出进行如实反映的过程，也是对产品生产中各种劳动耗费和费用支出进行信息反馈和控制的过程。通过生产费用核算提供的资料，为计算产品成本提供依据。进行生产费用核算，必须严格划分清楚支出与费用、生产费用与非生产费用、生产费用与产品成本之间的界限。

(3) 计算产品成本

产品成本是指一定种类和数量的产品的生产费用。计算产品成本，最终是为了确定 $C+V$ 的数量界限。成本计算正确与否，既关系到补偿部分与剩余部分的正确划分，也关系到劳动耗费的正确计量，因而关系到企业与国家的利益。

要正确计算产品成本，除必须加强企业管理，建立和健全必须的规章制度和原始记录，遵守成本计算的基本原则以外，还必须根据企业的生产特点，选择和采用恰当的成本计算方法。

(4) 编制成本报表

成本报表是根据企业日常成本核算资料，综合反映企业一定