

CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

祁永彪 主编

中国物价出版社



成本会计学

(修订版)

祁永彪 主编

103.7/2

中央财经大学图书馆藏书章

登录号

452515

分类号

F234.2/14

中国物价出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/祁永彪主编. —北京:中国物价出版社,
1995年.10

ISBN 7—80070—520—X

I. 成… I. …祁 II. 成本会计 IV.F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 17594 号

成本会计学

祁永彪 主编

*

中国物价出版社出版发行

新华书店 经销

河北蔚县印刷厂印刷

850×1168 毫米 大 32 开 9.375 印张 244 千字

1996 年 1 月第 1 版 1997 年 10 月第 2 次印刷

印数:9001—11000 册

ISBN7-80070-520-x/F·394

定价:13.50 元

修订说明

《成本会计》自1993年出版以来,经过两年多的教学实践,总的来说比较适合高等财经院校财务会计、财政、金融和企业管理等专业教学和在职财会人员自学教材。但是自新会计制度实施以来,财政部陆续制定了一系列补充规定,其中也有涉及成本核算的部分。同时,根据我院教学改革的需要,在总结本门学科教学经验的基础上,我们对《成本会计》1993年版进行了较大的增删和修改:

1. 以《企业会计准则》为依据,从进一步强调加强成本管理和提高经济效益出发,来阐述成本核算的理论和特点,充实了成本核算的原则、费用的分类、成本核算的程序和会计科目。

2. 生产经营成本的核算,在不同的行业具有较强的行业特点。本书以生产过程最为典型的工业企业为例,在全面、系统地阐述其成本核算的理论和方法的同时,考虑到房地产开发企业的成本核算,对于丰富和完善我国的成本会计理论与实践,具有积极的现实意义,同时,对从事这类行业的会计人员来说,也迫切需要系统介绍这项专业成本会计知识。因而在第六章中增加了房地产开发企业的成本核算,以满足上述要求。

3. 对原有教材体系作了修改,同时兼顾可能的讲课学时,对成本报表和成本分析两章,合并为成本报表及其分析,并增加了成本考核,对原有教材作了精简。

通过修订,本书原来的十一章精简为九章,突出了成本核算的理论、方法和分析与考核,书名由原来的《成本会计》改为

《成本会计学》。第一章由祁永彪撰写，第二章由司福春撰写，第三章、第六章由王瑞华撰写，第四章、第五章由王君彩撰写，第七章、第八章由杨金观撰写，第九章的一至六节由王卫平撰写，第七节由杨金观撰写。全书由祁永彪主编、总纂。

由于编写时间紧迫，加之作者理论水平有限，书中难免有欠妥疏漏之处，在此，欢迎读者批评指正，以便再版修改。

编著者

1995年8月于中央财政金融学院

目 录

第一章 成本会计概述.....	(1)
第一节 成本的经济内涵.....	(1)
第二节 成本、费用核算的基本要求.....	(3)
第三节 产品成本和期间费用的总分类核算科目.....	(7)
第四节 成本计算的种类.....	(9)
第五节 成本会计制度	(12)
第二章 成本核算的原则和程序	(19)
第一节 成本核算的意义和原则	(19)
第二节 成本核算的要求	(25)
第三节 费用的分类	(29)
第四节 成本核算的程序和科目	(36)
第三章 产品生产成本的归集	(43)
第一节 材料成本的核算和分配	(43)
第二节 人工成本的核算和分配	(69)
第三节 制造费用的核算和分配	(83)
第四节 产品生产成本的归集	(93)
第五节 在产品和产成品间的成本分配.....	(114)
第四章 成本计算方法的确定.....	(127)
第一节 区别成本计算方法的标志.....	(127)
第二节 生产类型与成本计算方法的选择.....	(128)

第五章 产品生产成本的计算方法.....	(134)
第一节 品种法.....	(134)
第二节 分批法.....	(148)
第三节 分步法.....	(155)
第四节 分类法.....	(168)
第六章 其他行业成本核算.....	(176)
第一节 交通运输企业成本核算.....	(176)
第二节 施工企业成本核算.....	(181)
第三节 房地产开发企业成本核算.....	(188)
第四节 商品流通企业成本核算.....	(190)
第七章 成本预测.....	(192)
第一节 成本预测的意义和程序.....	(192)
第二节 成本预测的方法.....	(197)
第八章 成本控制.....	(210)
第一节 成本控制的意義和种类.....	(210)
第二节 目标成本.....	(216)
第三节 定额法.....	(222)
第四节 标准成本法.....	(231)
第九章 成本报表及其分析.....	(254)
第一节 成本报表的作用和种类.....	(254)
第二节 成本分析的意义和方法.....	(255)
第三节 商品产品成本表的编制和分析.....	(262)

第四节	主要产品单位成本表的编制和分析·····	(269)
第五节	各种费用明细表的编制和分析·····	(274)
第六节	降低成本、费用措施对产品单位成本影响的分析·····	(279)
第七节	成本考核·····	(286)

第一章 成本会计概述

第一节 成本的经济内涵

一、理论成本与实际应用成本

马克思价值理论学说中的成本，是指商品价值中物化劳动的价值和活劳动价值的货币表现。用公式表示为：

$$\text{商品价值 } W = c + v + m$$

上式中 $c+v$ 的部分，是用来补偿消耗的生产资料和活劳动，构成商品的成本价格，即 $c+v$ 的货币表现。这就是成本的实质，也就是理论成本。至于上式中的 m 部分，在社会主义制度中，表现为劳动者在生产过程中新创造的价值，是以税金和利润反映的纯收入，不包括在成本之中。

理论成本的概念是广义的，具有普遍性，通常是指正常生产、合理经营条件下的社会平均成本。因此，理论成本可作为预测产品成本水平高低的标准，衡量社会产品经济效益尺度的参考。研究和正确运用理论成本，是测算理论价格、整顿企业开支、努力降低成本、提高经济效益的一项重要途径。实际应用成本，是按照现行制度有关成本开支范围的规定，以正常生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗量和实际价格计算出来的成本，它是成本概念的具体化。实际应用成本除考虑一般性理论成本中的共性的消耗外，还要考虑在生产过程中的特殊性消耗和损失，如

财产保险费、废品损失、停工损失等非生产性支出，从其实质看，它不形成产品价值，不是产品的生产性耗费，是纯粹的损耗，按其性质并不属于成本范围，但考虑到经济核算的要求，将其计入成本，使之得到必要的补偿。按照现行会计制度规定，实际应用成本的内容，一般包括直接材料、直接工资、其他直接支出、制造费用等，它比理论成本包括的范围广泛，内容也比较复杂。

实际应用成本，由于能及时反映产品的实际耗费，符合《企业会计准则》按实际成本核算的原则，可用来衡量每种产品成本水平，为制订产品实际价格以及确定价格政策提供重要依据；还可以通过对实际应用成本的分析，挖掘企业内部潜力，有效地降低成本，提高经济效益。因此，本书以实际应用成本为主要研究对象，阐述其成本核算的内容、程序和方法。

二、产品成本和期间费用

成本和费用，虽然都是一个价值范畴，但两者是有区别的。按照我国《企业会计准则》第四十七条规定，费用作为会计要素之一。是指“企业在生产经营过程中发生的各项耗费”。显然，这是一种广义的费用概念，它不仅包括生产经营成本，还包括各种期间费用。与之相对应，成本则指生产经营成本这一狭义的成本概念。所谓生产经营成本，依照《企业会计准则》第四十八条的规定，是指“直接为生产商品和提供劳务等发生的直接人工、直接材料、商品进价和其他劳务费用，直接计入生产经营成本；企业为生产商品和提供劳务而发生的各项间接费用，应当按规定标准分配计入生产经营成本”。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和财务费用，为销售和提供劳务而发生的进货费用、销售费用，应当作为期间费用，直接计入当期损益，从销售收入中扣除。我国会计准则参照国际惯例，严格划分了

“生产经营成本”与“期间费用”的界限。“生产经营成本”即前述实际应用成本，属于产品成本的范畴，而期间费用不再计入产品成本而是作为当期损益处理。生产经营成本是对各行业成本的统称，它具有较强的行业特点，各行业之间成本的含义区别较大。工业企业、施工企业、房地产开发企业等都有成本类会计科目，要分别计算不同的成本，比如工业企业主要计算产品的“生产成本”，施工企业主要通过“工程施工”科目计算工程施工成本，房地产开发企业主要计算“开发成本”等，而商品流通企业虽然没有成本类科目，但它要通过“商品采购”这个资产类科目，计算商品的进价成本。上述“生产成本”、“工程施工”、“开发成本”等各种成本，是“生产经营成本”在不同行业的具体表现。本书主要阐述工业企业对产品生产成本核算的理论和方法。

第二节 成本、费用核算的基本要求

正确地进行成本、费用核算，是企业加强经营管理的需要。而正确地进行成本费用核算，必须严格遵守下列各项基本要求。

一、严格遵守成本开支范围

为了适应财务会计制度的改革，按照《企业财务通则》的要求，对过去成本开支范围作了较大调整。主要是根据规范国家与企业分配关系、统一成本计算口径、提高成本指标的真实性要求，对一些原来不在成本中开支的费用，改在成本费用中列支，对一些原在成本中开支的费用项目明确了开支标准和限额。

1. 劳动保险费支出计入成本，列为管理费用。

按过去规定，企业交纳退休统筹基金及其他劳动保险费用，是在营业外支出中列支的。考虑到这些支出，是属于劳动力再生的

补偿，与企业生产经营有直接联系，所以，将企业支付的劳动保险费改列为管理费用。

2. 企业发生的研究开发费用，可根据其经济效益和承受能力，采取预提办法，不受比例限制。

为了鼓励企业研制新产品，开发新技术、新工艺所发生的各项费用，全部列入管理费用，不再规定比例，取消过去按销售收入的1~5%提取技术开发费的规定。

3. 取消计提大修理基金办法。

为了给企业以资金自主权、提高资金使用效益，同时也为了简化管理与核算，企业不再计提大修理基金，发生的大修理费用，可直接计入有关的成本费用中。如果修理费用数额较大时，也可采取摊销或预提办法，以均衡各期成本。

4. 建立坏帐准备金制度。

为了贯彻谨慎性这一公认的会计原则，提高企业应付风险的能力，允许企业可于年度终了，按年末“应收帐款”科目余额的3~5%计提坏帐准备金，计入管理费用。

5. 企业在一定限度内列支业务招待费，计入管理费用。

为了使企业开展业务经营的合理需要而支付的费用，应在下列限额内据实列入管理费用：全年销售净额在1500万元以下的，不超过年销售净额的5%；超过1500万元但不足5000万元的，不超过该部分的3%；超过5000万元但不足1亿元的不超过该部分的1%。企业开支的业务招待费如果超过上述标准的，可以在管理费用中列支，但在纳税时，其应纳税所得额应包括超过部分，要防止对多开支部分不交纳所得税的现象。

6. 根据《企业财务通则》的规定，企业的下列支出，不得列入成本、费用：

(1) 购置和建造固定资产、购入无形资产和其他资产的支出：

- (2) 对外投资的支出以及分配给投资者的利润；
- (3) 被没收的财物，支付的滞纳金、罚款、罚息、违约金、赔偿金，以及企业赞助、捐赠支出；
- (4) 应在公积金、公益金开支的支出；
- (5) 国家法律、法规规定以外的各种付费；
- (6) 国家规定不得列入成本、费用的其他支出。

二、建立健全成本费用核算的基础工作

正确地进行成本、费用核算，就必须建立、健全一系列会计基础工作。比如建立、健全有关原始记录、定额管理、计量验收等制度，以及制定企业内部价格制度。这些都是为成本管理提供准确数据，明确经济责任和考核经济效益等所必须做好的工作。

1. 健全原始记录，实行定额管理。

企业的原始记录是否健全、准确，直接关系到成本、费用核算的真实性。因此，企业对材料的收发领用、工时的消耗量、费用的开支、设备利用情况、产品产量和质量，以及在产品、半成品的内部转移和产成品入库等都要制定具有一定格式的表格，规定应反映的项目、填制方法和传递程序以及责任单位等，建立比较严密的原始记录制度。原始记录，应本着“谁在什么岗位上，干什么业务，就填写什么记录”的原则，认真填写；并按规定程序，依次传递审核和登帐。对原始记录还应建立清理、归档、保管和销毁制度，以加强对原始记录的管理。

定额管理是企业监督、控制人力、物力和财力消耗，促进增产节约，调动职工积极性的有力手段。企业应合理地制定先进的产量定额、单位产品工时定额、消耗定额和费用定额等，以便控制和考核各项耗费。定额要定期修改，保持其先进、合理性，切实可行，使其在成本费用核算中发挥更大作用。

2. 严格计量检验和物资收发领退制度。

价值形式的核算是以实物计量为基础的。严格计量检验是对各项物资，分别采取点数、过秤、量尺、折算等方法，正确计算数量，必要时还应进行技术鉴定和化验，以确定其质量是否符合要求。对一切物资的收发领退，通过计量检验，既为成本费用核算提供准确数据，又能准确地确定库存结余。因此，企业必须严格计量检验和物资收发领退制度，保证如实反映生产经营过程中的各种消耗和支出。在仓库、车间都要配备必要的计量器具，对领用的材料、半成品、工具等物资，都要办理严格的手续；对库存物资和车间在产品要定期盘点做到帐实相符。企业还应设置专职的质量检验机构，辅之以群众把关，形成专群相结合而以专职机构为主的质量检验制度，做到对不符合质量、规格要求的材料物资不入库；不符合质量要求的零部件不移交；不符合质量标准的产品不入库、不发货，等等。为了便于进行成本管理和核算，推行成本责任制，有条件的企业，还应制定材料计划价格和内部相互提供产品、劳务的结算价格。

三、建立责任成本制度

责任成本，是按成本划分责任，进行成本管理的重要内容之一。企业实行责任成本，就是按照“干什么管什么”的原则，把成本指标的管理与经济责任结合起来，把能够用成本反映的经济责任，落实到分厂、部门、车间、班组以至个人，使其对一定的成本负责，调动多方面的积极性，挖掘潜力，降低成本。

责任成本与产品成本有时是一致的，有时则不一致。因为产品成本是按成本核算对象归类，“谁受益，谁承担”，而责任成本则是按责任者归类，“谁负责，算在谁的头上，”也就是要按照成本的可控性进行归类。

实行责任成本制度，要将成本进一步分为可控成本和不可控成本。所谓可控成本，就是责任者能够控制成本的发生额；发生偏差时，能采取办法加以调节，对于将要发生的成本，也能采取预防措施加以限制。责任成本就是由可控成本构成的。如班组的责任成本，是班组可以控制和负责的成本，包括班组消耗的原材料、机物料和生产工人工资等。车间责任成本包括车间可以控制和负责的成本，如车间管理人员工资、水电费等，其中包括本车间各班组的责任成本。又如行政科一般分管非直接生产费用，如厂部管理人员工资、办公费、差旅费、水电费、取暖费等，构成了行政科的责任成本。可见，责任成本不是产品生产成本，而往往是几个主要项目的成本。所谓不可控成本，是指成本的发生，不属于责任者的权责范围之内，而且也不能加以控制的成本。例如车间责任成本不包括车间不能控制和管理费用项目；又如车间、班组消耗材料、动力的价格，不是由车间、班组所能控制的，不应列入车间、班组责任成本中；再如，由于供应部门或上一车间责任发生的料废损失，应转归供应部门或上一车间的成本负担，等等。

就成本管理而言，对哪些不可控成本，正是成本管理需要解决的主要课题，由原来的不可控，采取措施使其变为可控，落实责任成本，使控制有效。

第三节 产品成本和期间费用的 总分类核算科目

财政部发布的有关行业会计制度以会计准则为依据，对产品成本和期间费用的核算作出具体规定。比如，工业企业会计制度中规定“生产成本”和“制造费用”作为成本类科目，“产品销售

费用”、“管理费用”、“财务费用”作为期间费用，属于损益类科目。施工企业会计制度中将“工程施工”、“工业生产”、“机械作业”和“辅助生产”作为成本类科目，“管理费用”、“财务费用”作为期间费用。房地产开发企业会计制度将“开发成本”、“开发间接费用”作为成本类科目，“销售费用”、“管理费用”和“财务费用”作为期间费用。商品流通企业会计制度规定，购进商品只核算商品的进价成本，通过“商品采购”这一资产类科目核算^①，购进商品发生的进货运杂费、销售费用^②、管理费用和财务费用，均作为期间费用处理。

从以上产品成本和期间费用的核算可以看出，我国会计准则和有关行业会计制度，对成本管理制度进行了重大改革，将原来的完全成本法，改为采用制造成本法核算产品成本。

完全成本法是将企业在生产经营过程中发生的所有费用都分摊到产品成本，形成产品的完全成本。制造成本法在计算产品成本时，只分配与生产经营有密切关系的费用，而将与生产经营没有直接联系的费用直接计入当期损益。换言之就是把生产经营过程中发生的所有费用划分为直接材料费用、直接工资费用、制造费用、管理费用、财务费用和销售费用。如果按完全成本法，就要将以上所有费用，都计入产品成本，但在采用制造成本法时，只将直接材料费用、直接工资费用、制造费用分配计入产品成本，而将管理费用、财务费用和销售费用直接从当期销售收入中扣除。按以上口径计算的产品生产成本就是制造成本。

^① 商品流通企业的会计科目只包括资产、负债、所有者权益和损益四大类，没有成本类科目。“商品采购”属于资产类科目。

^② 进货运杂费、销售费用等在“经营费用”这一损益类科目核算。

第四节 成本计算的种类

成本计算按照适用的不同行业,可分为制造企业成本计算、交通运输企业成本计算、施工企业成本计算、商品流通企业成本计算、农业企业成本计算等。不同的成本计算,反映着不同的经济内容并各自具有不同的特点。在这些成本计算中,制造企业成本计算历史比较长,其成本计算制度也比较典型,具有完整的理论和方法体系,以后逐渐发展形成为工业成本会计,简称为成本会计,是本书研究的主要对象。其他行业的成本计算方法比较简略,我们将在第六章中概括介绍。

工业企业的成本计算,按不同的标准可分为不同的类别,这些类别详见图表 1-1。

图表 1-1 成本计算的分类

按计算内容划分	按计算时间、依据和作用划分	按计算范围划分
采购成本计算	实际成本计算	完全成本计算
制造成本计算	标准(或定额)	变动成本计算
期间费用计算	成本计算	

现就图表 1-1 所列内容,分别说明如下。

一、根据成本计算内容不同分类

工业企业在生产经营活动中发生的费用,按照构成成本的内容,可分为采购成本计算、制造成本计算和期间费用计算三种。

1. 采购成本计算:是指从外购入为企业生产所需材料物资所发生的各项支出的计算,通过计算确定材料物资的实际单位成本。