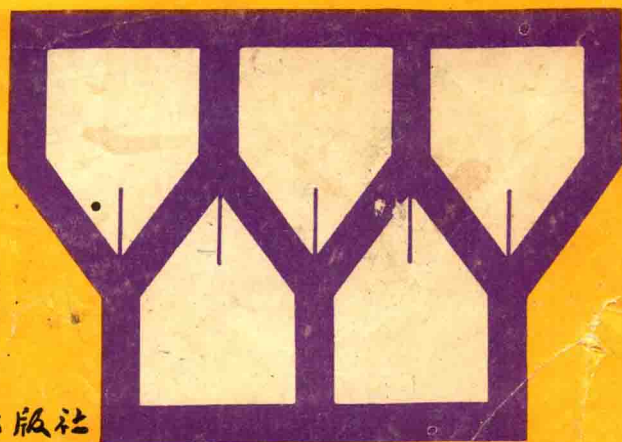


成本会计

河南省高等教育
自学考试教材

主编：王宝娟



图商世出版社

成本会计学

主 编 王宝娟

副主编 李 惠 张复生

江苏工业学院图书馆
藏书章

(京)新登字 073 号

学会本

成本会计学

责任编辑:姜 仲

责任校对:梁淑英

中国商业出版社出版

(100053 北京广安门内报国寺1号)

河南招生考试服务中心总发行

(河南省郑州市农业路11号)

郑州市南五里堡印刷厂印刷

1995年3月第1版 1995年3月第1次印刷

850×1168毫米 32开 10.25印张 245千字

印数:1—6000册

ISBN 7—5044—0450—0/F·291

定 价:11.80元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

前 言

教材建设是高等教育自学考试工作的一项基本建设。为了满足个人自学、社会助学和国家考试的需要,我们组织了有关高校的部分教师,根据专业考试计划,按照全国高等教育自学考试指导委员会颁布的考试大纲要求,并结合自学考试的特点编写了这本《成本会计学》。它是我省高等教育自学考试财经类专业成本会计课程的指定教材,同时也可作为有关高校及各类成人高等教育相同课程的教材及参考书。

本书由王宝娟任主编,李惠、张复生、张宁、孙洪臣任副主编。

编写高等教育自学考试教材是一种新的尝试。由于本书的编印比较仓促,不当之处在所难免,恳请社会各界的有关专家、学者和广大自学者批评指正。

河南省高等教育自学
考试委员会办公室

1994年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本会计的意义	(1)
第二节 成本会计的内容和任务	(4)
第三节 成本会计工作的组织和基础工作	(8)
第二章 成本的分类	(13)
第一节 成本的主要分类	(13)
第二节 成本的其他分类	(19)
第三章 企业产品成本核算原理	(24)
第一节 产品成本核算的意义和要求	(24)
第二节 生产特点和管理要求对成本计算方法的影响	(31)
第三节 产品成本项目和设置帐户	(36)
第四节 产品成本核算的一般程序	(41)
第四章 生产费用在各产品之间的归集和分配	(45)
第一节 材料费用的归集和分配	(45)
第二节 工资及福利费的归集和分配	(53)
第三节 折旧费用和动力费用的归集和分配	(56)
第四节 辅助生产费用的归集和分配	(58)
第五节 制造费用的归集和分配	(73)
第六节 废品损失和停工损失的核算	(78)
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配	(84)
第一节 在产品的核算	(84)

第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法	(88)
第六章 产品成本计算的品种法	(104)
第一节 品种法概述	(104)
第二节 品种法的延伸——分类法	(115)
第七章 产品成本计算的分批法	(123)
第一节 分批法概述	(123)
第二节 分批法的延伸——分批零件法	(137)
第八章 产品成本计算的分步法	(150)
第一节 分步法概述	(150)
第二节 逐步结转分步法	(151)
第三节 平行结转分步法	(166)
第九章 其他行业的成本计算	(179)
第一节 商品流通企业成本计算	(179)
第二节 旅游饮食服务行业成本计算	(182)
第三节 施工房地产开发企业成本计算	(187)
第四节 交通运输企业成本计算	(200)
第十章 成本预测	(205)
第一节 成本预测概述	(205)
第二节 成本预测方法	(206)
第三节 目标成本	(213)
第十一章 成本控制	(217)
第一节 标准成本法下的成本控制	(217)
第二节 定额法下的成本控制	(237)
第十二章 成本报表	(259)
第一节 成本报表概述	(259)
第二节 商品产品成本表	(262)
第三节 主要产品单位成本表和制造费用明细表	(265)

第四节 其他成本报表.....	(268)
第十三章 成本分析.....	(275)
第一节 成本分析概述.....	(275)
第二节 成本计划完成情况的分析.....	(281)
第三节 主要产品单位成本分析.....	(296)

第一章 总论

第一节 成本会计的意义

一、成本的经济内涵

成本(cost)作为一个价值范畴,它是商品经济的产物,它随着商品交换而产生,又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式。马克思指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 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。”“商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^① 马克思从耗费和补偿两个角度对成本的概念作了科学、完整的论述。从耗费的角度来看,成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $c+v$,这是成本最基本的经济内涵;从补偿的角度来看,成本是商品生产中资本消耗的补偿尺度,如果这个补偿尺度不能满足,企业简单再生产则无法进行。

在社会主义市场经济中,企业生产某种产品所耗费的社会必要劳动量,构成产品价值。产品的价值包括三部分:第一,已耗费的生产资料转移的价值(C);第二,劳动者为自己劳动所创造的价值

^① 《资本论》第三卷,第30页,人民出版社1975年版。

(v);第三,劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。其中,前两部分即 $c+v$,是被马克思称为商品“成本价格”的那部分商品价值,它构成理论上的产品成本。

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断变化之中。就其内涵而言,成本要服从管理的需要,并随着管理的发展而发展,这就导致实际补偿价值与理论上 $c+v$ 的不一致。就其外延而言,成本概念往往不限于马克思所说的商品产品成本。美国会计学家查尔斯·T·霍思格伦说:“会计学家通常将成本解释为为了达到某一特定目标所失去的或放弃的资源。”^①这个定义的外延,远远超出了产品成本概念的范围。因此,基于成本管理的不同目的,根据对成本信息的不同需求,可以形成各种各样的成本组合。随着人们对成本特性与影响成本因素诸方面认识的日益加深,新的成本概念也在不断涌现,如为成本预测需要的目标成本、变动成本、固定成本;为成本控制需要的可控成本、不可控成本、标准成本等。由于人们对成本认识的日益深化,大大丰富了经济管理的内容。

二、成本会计的意义

成本会计(Cost Accounting)是会计学的的一个分支。成本会计作为成本与管理相结合的学科,它是商品生产发展到一定阶段的产物。在资本主义初期,资本家为了确定商品价格和经营成果,曾以估算的形式计算成本,以后,逐步用统计方法进行计算,但是准确性较差。在1880至1920年间,一些企业开始把生产成本的记录与财务帐目相结合,初步形成了成本会计。二十世纪初,资本主义企业推行泰勒制度。泰勒制度的核心是强调提高生产和工作效率,通过所谓时间研究、动作研究等等,来制定在一定客观条件下认为可以达到的同时又是最有效率的标准,以实现生产各个方面的高

^① 《高级成本会计学》(上)第20页,中国财经出版社1986年版。

度标准化。泰勒制度的广泛实施,在会计上的具体体现,主要包括标准成本、预算控制和差异分析等方面。按标准成本控制实际成本,使成本会计的理论和方法得到了进一步的发展和完善,成本会计的内容从成本核算扩大到成本预测、成本控制和成本分析等。

第二次世界大战以后,随着资本主义经济的新变化,科学技术的发展加速了产品的更新换代,市场竞争日益激烈。企业领导在发展新技术的同时,更加注意降低产品成本的问题。为此,企业领导要求会计人员首先做好成本预测,制定目标成本,加强成本的事前控制。同时,做好成本的事中控制以及事后的成本核算和分析工作。这就大大丰富了成本会计的内容,有力地推动了成本会计职能的发展。

在我国社会主义市场经济条件下,企业领导者的基本任务是生产出一定数量的产品,用以满足人们的物质和文化的需要。产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程,即生产过程是投入和产出的统一。投入和产出是生产过程中互为依存、性质相反的两个方面,只有产出大于投入,企业才可盈利。只有以成本的最优化方案来指导生产活动,企业才能取得最佳经济效益,才能继续生存和发展。成本会计作为一门独立的学科,它将成本管理的基本理论、基本方法与会计学的基本理论、基本方法相结合,逐步形成一个完整的体系,着重研究成本计算、成本预测、成本控制和成本分析等,其中,以成本计算为基本内容。

综上所述,成本会计是以货币作为主要计量单位,全面、系统地记录、计量和报告企业生产经营过程中有关成本的各种信息的一项管理活动。

第二节 成本会计的内容和任务

一、成本会计的内容

成本会计的具体内容,决定于成本会计的职能。成本会计除了具有反映和监督两大基本职能外,还具有预测、决策、控制、分析和考核等职能,这些职能贯穿于企业生产经营的事前、事中和事后的整个过程。成本会计的主要内容包括:

(一)成本预测

成本预测,是指根据成本特性及有关数据和具体情况,运用一定的技术方法,结合生产发展的前景和趋势,对一定时期、一定产品或某个项目方案的成本水平、成本目标,所进行的科学预计和测算。成本预测是对成本的事前控制。成本预测对于加强企业成本管理、降低产品成本、提高经济效益,以及正确进行生产经营决策,都具有非常重要的意义。

企业进行的成本预测通常包括新建、扩建企业的成本预测,确定技术措施方案的成本预测,新产品的成本预测和在新的条件下对原有产品的成本预测等等。

(二)成本决策

成本决策,是指在成本预测的基础上,根据有关成本资料,运用一定的方法,作出经营决策,确定目标成本。如企业产品生产批量的决策,零部件自制或外购的决策,新产品设计或老产品改造的决策等等。为了避免与其他学科(管理会计学)重复,本书对成本决策只进行一般阐述。

(三)成本计划

成本计划,是指根据成本决策所确定的目标,以货币形式预先规定的、企业在一定期间内一定数量产品的生产耗费水平和成本降低任务。它是企业内部进行成本管理的重要书面文件。成本计

预测 决策 计划 控制 核算 考核

计划是在企业内部建立成本管理责任制的基础,它对于组织动员企业内部职工挖掘降低成本的潜力、节约消耗起着十分重要的作用。

(四)成本控制

成本控制,是指在企业生产经营过程中,按照预定的成本标准(材料消耗定额、工时消耗定额等),对构成产品成本的各项耗费进行严格的计算、审核和监督,及时揭示差异,调节不利差异,发展有利差异,将产品实际成本限制在预定的成本标准之内。成本控制是企业成本管理的重要环节,是实现成本目标、完成成本计划的有力保证。

(五)成本核算

成本核算是指对企业生产经营过程中所发生的生产费用,遵循一定的标准,按照成本计算对象进行归集和分配,以确定各个成本计算对象的总成本和单位成本。在工业企业中,成本核算通常指的是产品成本核算,它是成本会计工作的核心,因此,它是成本会计学中的重点内容。

(六)成本分析

成本分析,一般即为产品成本分析。它是指根据成本核算资料,运用一定的技术方法,对影响产品成本水平变动的各种因素,及各种因素对产品成本的影响程度,所进行的揭示和分析。成本分析是成本的事后控制。通过成本分析,可以具体、深入地了解成本变动的规律,寻求降低成本的途径,并为下期的经营决策提供依据。

(七)成本考核

成本考核,是指考核成本计划的完成情况。其具体做法是以各责任承担者(执行人、车间、部门)为成本考核对象,按其责任归属来核算和报告有关的成本信息,考查、审核和评价责任人的工作业绩。为了调动各责任者的工作积极性,成本考核应与奖惩制度结合在一起进行。

上述七项内容互相联系互相依存,形成一个完整的成本会计体系。成本预测是成本决策的前提;成本决策是成本预测的结果;成本计划是成本决策目标的具体化;成本控制是完成成本计划的监督和保证;成本核算是成本计划的具体实施;成本分析是对成本计划完成情况的检验和评价;成本考核是实现成本决策目标的重要手段。其中,成本核算是成本会计中最基本的内容。

二、成本会计的任务

成本会计的任务决定于成本会计的具体内容。总括地讲,成本会计的任务是按照预定目标控制产品成本,降低产品成本,实现最佳经济效益。

成本会计的具体任务是:

(一)进行成本预测,编制成本计划

在社会主义市场经济中,企业目标是决定企业行为的一项基本要素。谋求利润的实现和最大化,提高经济效益,已经成为企业生产经营的主要目标。市场经济的法则是适者生存,企业要在市场经济的汪洋大海中独立承担经营风险。因此企业要以严格遵守国家各项政策、法令和财经纪律为前提条件,按照市场经济规律,有效地组织生产经营活动。为了保证产品的个别价值低于社会价值,在市场竞争中立于不败之地,达到投入少、产出多、消耗低、效益高的目的,企业必须在经营管理中加强预见性和计划性。这就需要进行成本预测。成本预测是全面加强企业管理的首要环节,也是正确编制产品成本计划的前提条件。企业进行成本预测,应该广泛地调查研究,掌握可靠的数据和资料。会计部门要在各有关方面的共同配合下,根据市场调查情况、历史成本资料和其他有关资料,采用科学的方法进行成本预测,拟定各种降低成本的方案,为企业领导者进行生产经营决策提供重要依据,并在此基础上,编制成本计划。成本计划反映计划期内各种产品的成本水平和为完成预定的生产任务所需要的生产费用预算,并规定计划期内节约生产费用

支出的措施。成本计划是实行成本指标分级归口管理,实施企业内部生产经营岗位责任制的前提。只有编制了合理可行的成本计划,才能把成本降低任务落实到车间和各职能部门,确定各责任单位在成本管理中应承担的责任;才能在日常管理工作中据以控制和监督各项耗费,检查和考核成本计划的执行情况,以促进各项成本指标的顺利实现。

(二)进行成本核算,加强成本控制。

成本核算是成本会计的核心内容。成本会计应该从成本管理的要求出发,根据国家的财经制度和企业的消耗定额,对企业发生的各项生产费用支出进行控制和审核。根据企业各项生产费用资料,正确计算各种产品的总成本和单位成本,正确计算期间费用,为成本管理提供可靠的成本信息。

进行成本控制,在生产费用发生时,要严格审查该项费用是否符合成本标准(材料消耗定额、工时消耗定额等),并要计算实际费用与标准费用之间的差异,分析其原因。这样,可以防止浪费,及时揭示存在问题,减少生产损失,达到成本目标的要求。

(三)进行成本考核,开展成本分析。

产品成本综合反映企业生产经营活动的质量和管理水平,如劳动生产率的高低、原材料消耗的多少、产品质量的优劣、设备利用的充分与不足、生产技术水平的先进与落后,以及经营管理工作的好坏等等,都会直接或间接地通过产品成本指标反映出来。所以说,成本指标具有很大的综合性;成本计划的完成情况是企业生产经营过程中诸多因素共同作用的结果。因此,在成本管理工作中,除了进行成本考核外,还要进行成本分析。通过成本分析揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度,以便正确评价企业内部各责任单位在成本管理工作中的业绩,并揭示企业成本管理工作中的问题,为下一步改善成本管理,进行成本决策提供重要依据。

第三节 成本会计工作的组织和基础工作

一、成本会计工作的组织

成本会计工作是整个企业会计工作的一个组成部分。一般来说,企业应根据本单位生产规模的大小、生产经营特点和成本管理要求等具体情况来组织成本会计工作。成本会计组织工作应有利于成本管理责任制的落实,有利于职工的积极参与。成本会计工作的组织,主要包括建立成本会计机构和制定成本会计制度两部分内容。

(一)建立成本会计机构

成本会计机构是执行成本会计制度,领导组织和处理成本会计工作的专职机构。如何根据工作需要,合理地设置成本会计机构,是正确组织成本会计工作的关键,是保证做好成本会计工作和发挥成本会计作用的重要条件。成本会计机构是处理成本会计工作的职能单位,它是在企业总会计师或财务经理的领导之下进行工作的。成本会计工作的处理方式,按照内部各级单位的分工,可以分为集中处理与非集中处理两种方式。

1. 集中处理方式。

在集中处理方式下,成本的预测、计划、核算、控制、成本报表的编制,成本的考核、分析等工作,全部或大部分由厂部(公司)会计部门集中进行。车间、班组等单位一般只办理初步的核算工作,如填制有关原始凭证、登记有关原始记录,对这些资料进行初步的审核、处理和汇总,定期将这些初步的成本核算资料送交会计部门,由会计部门进行成本的总分类核算和明细分类核算等工作。实行成本会计工作的集中处理,会计部门掌握的成本核算资料比较完整、详细,而且便于电子计算机操作。但是,不利于成本归口分级管理责任制的贯彻执行。中小型企业或生产经营品种较少的企业,

可以采用这种办法。

2. 非集中处理方式。

非集中处理方式又称分级处理方式。在非集中处理方式下,企业内部根据管理需要分级设置成本核算单位,并设置相应的成本会计核算人员。通常,与各单位业务密切相关的成本明细分类核算分散在各单位内进行,如车间设置成本明细分类帐,自行登记车间发生的生产费用,据以计算所完成的各种产成品和半成品的制造成本,并编制日常管理所需的成本报表,进行成本预测、控制和分析等。厂部会计部门一般只根据内部各单位报送的成本核算资料进行总分类核算,处理不便于分散进行的成本会计工作,对于目标成本进行责任分解,编制整个企业的成本会计报表,进行成本的综合分析等。在非集中处理方式下,成本计划也相应地采用分级编制的方法,即企业对下属的各车间、部门下达成本控制指标,各车间、部门编制本身的成本计划;企业财务部门根据各车间、部门编制的成本计划进行汇总平衡,编制全厂(公司)的成本计划。采用非集中处理方式,有利于车间、班组等核算单位及时掌握成本信息,进行成本控制,为考核各责任单位的成本控制业绩提供依据,促进企业内部各单位的生产经营管理。大型企业或生产经营品种较多的企业,宜于采用分级处理方法。

(二)制定成本会计制度

成本会计制度是会计制度的组成部分,它是组织和处理成本会计工作的规范。《企业会计准则》规定:“直接为生产商品和提供劳务等发生的直接人工、直接材料、商品进价和其他直接费用,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,应当按一定标准分配计入生产经营成本。”制定成本会计制度,要以《企业会计准则》和《企业财务通则》为依据,并要根据企业内部管理的需要和生产经营的特点来进行。

成本会计制度的内容一般包括:成本定额、成本计划的编制方

法,成本核算制度,成本预测制度,成本决策制度,成本控制制度,成本分析制度,成本报表制度,企业内部价格的制定和结算办法,以及其他有关成本会计的规定等等。

二、成本会计的基础工作

为了保证成本会计制度的顺利贯彻执行,提高企业成本核算的质量,企业应该做好成本会计的基础工作。成本会计的基础工作包括:制定先进可行的消耗定额;建立健全原始记录制度;建立健全财产物资的计量点收制度;制定企业内部结算价格;正确确定财产物资的计价和价值结转方法;选择适当的成本计算方法等等。

(一)制定先进可行的消耗定额

消耗定额是指在一定的生产技术条件下,为生产某种产品或零部件而需要耗费人力、物力、财力的数量标准,它包括材料物资消耗定额、工时定额和费用定额等。先进可行的消耗定额,是对产品成本进行预测、审核、控制和考核的依据。因此,凡能制定定额的各项耗费,都应制定定额。随着生产的发展,技术的进步,劳动生产率的提高,还应不断修订消耗定额,以保持定额的先进可行,充分发挥其在控制生产耗费与加强管理上的积极作用。

(二)建立健全原始记录制度

成本计算的重要任务是对构成产品成本的各项费用进行数据处理,以确定产品成本。而原始记录就是提供这些数据的主要方式。所谓原始记录,就是按照规定的格式和要求,对企业具体发生的生产经营活动所作的最初记载,它是编制成本计划,进行成本核算、分析消耗定额和成本计划完成情况的依据。企业应根据生产经营活动的需要和经济核算制的要求,制定科学合理、讲求实效的原始记录制度。对于企业生产经营过程中原材料、燃料、动力、工时的消耗,费用的开支,在产品、自制半成品在企业内部的转移,以及产成品的验收入库等等,都要进行及时、准确的原始记录,并建立原始记录与凭证的合理传递程序,为正确计算产品成本提供可靠资