

成本会计

主编

罗新华
贾 白
张卫东

山东大学出版社

前 言

《成本会计》是会计学专业很重要的一门专业课程,同时也是我们筹划中的最新会计系列教材的第三本。本书依据新会计制度的有关精神,结合1994年新税制改革的最新成果而编写。

全书共分七章。第一章总论;第二、三章主要讲述制造业产品成本核算的基本原理和各种方法;第四章重点阐述标准成本制度以及在此制度下产品实际成本如何计算的问题;第五章主要介绍成本预测、成本决策的方法和成本计划的编制问题;第六章着重阐述成本报表分析的方法和技巧;第七章简要介绍其他行业的成本核算原理和方法。全书结构编排合理、教材内容新颖完整。本书既可作为大学本科、大专、中专院校财经、管理、会计、审计等专业的教材,也可作广大企业经营管理人员、财务会计人员和财政、税收、银行、审计等部门工作人员的培训与自学用书。

本书是集体劳动成果的结晶。首先由主编罗新华、贾白、张卫东草拟了全书的编写提纲,然后组织全书参编人员讨论定纲、分工撰写。参加本书编写的有(按姓氏笔划排列):王桂媛、白洁、孙永芹、孙丽雅、朱惠琳、刘爱丽、吴修、李启华、张卫东、邹青萍、杨云凤、陆平、范本荣、岳方形、罗新华、柳昌明、贾白、董秋华。全书最后由罗新华修改总纂后定稿。

鉴于市场经济条件下,财会制度改革有待进一步深入和完善,更由于我们水平有限,本书错误和遗漏之处在所难免。不当之处,恳请读者和同仁们批评指正!

编 者

1996年1月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本与成本会计	(1)
一、成本	(1)
二、成本会计	(5)
第二节 成本核算的要求和程序	(10)
一、产品成本核算的要求	(10)
二、生产经营费用要素和产品成本项目	(17)
三、产品成本核算的基本程序	(19)
第二章 制造业产品成本的核算(上)	(22)
第一节 制造业产品成本核算的内容与帐户设置	(22)
一、制造业产品成本核算的内容	(22)
二、制造业产品成本核算的帐户设置	(24)
第二节 直接材料费用的核算	(30)
一、直接材料费用核算的意义	(30)
二、材料费用的归集	(31)
三、材料费用的分配	(41)
四、直接材料费用分配表的编制与帐务处理	(46)
第三节 直接人工费用的核算	(50)
一、直接人工费用核算的意义	(50)
二、直接人工费用核算的原始记录	(50)
三、直接人工费用的归集	(54)
四、直接人工费用的分配	(65)
五、职工福利费的核算	(67)
第四节 制造费用的核算	(69)
一、制造费用核算的意义	(69)
二、制造费用的归集	(69)
三、制造费用的分配	(70)
第五节 辅助生产费用的核算	(75)

一、辅助生产费用的意义	(75)
二、辅助生产费用的归集	(75)
三、辅助生产费用的分配	(76)
第六节 损失性费用的核算	(87)
一、损失性费用的涵义与种类	(87)
二、废品损失的核算	(87)
三、停工损失的核算	(92)
第七节 在产品的核算	(94)
一、在产品的涵义及计价	(95)
二、完工产品成本的结转	(105)
第三章 制造业产品成本的核算(下)	(107)
第一节 成本计算方法概述	(107)
一、生产的分类	(107)
二、生产类型与成本管理对成本计算的影响	(109)
三、产品成本计算方法的形成	(111)
第二节 产品成本计算的品种法	(114)
一、品种法概述	(114)
二、品种法应用举例	(116)
第三节 产品成本计算的分批法	(131)
一、分批法概述	(131)
二、分批法应用举例	(134)
三、不分批计算在产品成本的分批法	(136)
第四节 产品成本计算的分步法	(139)
一、分步法概述	(139)
二、逐步结转分步法	(140)
三、平行结转分步法	(146)
第五节 产品成本计算的分类法	(150)
一、分类法概述	(150)
二、类内各种产品成本的分配方法	(152)
三、分类法应用举例	(155)

第六节 产品成本计算的定额法	(160)
一、定额法概述	(160)
二、定额法应用举例	(171)
第四章 标准成本制度	(174)
第一节 标准成本制度概述	(174)
一、标准成本和标准成本制度	(174)
二、标准成本制度和定额法	(175)
第二节 标准成本的制定	(176)
一、直接材料标准成本制定	(177)
二、直接人工标准成本制定	(177)
三、制造费用标准成本的制定	(177)
四、标准成本卡	(178)
第三节 成本差异的计算与分析	(179)
一、直接材料成本差异的计算与分析	(179)
二、直接人工成本差异的计算与分析	(182)
三、制造费用差异的计算与分析	(184)
第四节 标准成本制度下产品实际成本的计算	(187)
一、成本差异作期间费用处理	(187)
二、成本差异作为计算产品实际成本的调整项目	(192)
第五章 成本预测、成本决策和成本计划	(196)
第一节 成本预测	(196)
一、成本预测的意义、内容和基本程序	(196)
二、成本预测的方法及其应用	(199)
第二节 成本决策	(205)
一、成本决策的意义、内容和基本程序	(205)
二、成本决策的方法	(207)
三、成本决策案例	(212)
第三节 成本计划	(223)
一、成本计划的意义、内容及编制程序	(223)
二、成本计划的编制	(225)

第六章 成本报表及其分析	(232)
第一节 成本报表	(232)
一、成本报表概述	(232)
二、成本报表的编制	(235)
第二节 成本分析	(242)
一、成本分析概述	(242)
二、产品成本计划完成情况的分析	(244)
三、主要产品单位成本的分析	(253)
四、技术经济指标对产品成本影响的分析	(259)
第七章 其他行业成本核算	(266)
第一节 商品流通企业成本核算	(266)
一、商品进价成本的构成	(266)
二、商品批发企业销售成本的核算	(267)
三、商品零售企业销售成本的核算	(271)
第二节 施工企业成本核算	(274)
一、施工企业成本核算概述	(274)
二、施工企业成本核算	(278)
第三节 房地产开发企业成本核算	(288)
一、房地产开发企业成本核算概述	(288)
二、土地开发成本的核算	(290)
三、房屋开发成本的核算	(294)
四、配套设施开发成本的核算	(300)
五、代建工程开发成本的核算	(303)

第一章 总 论

第一节 成本与成本会计

一、成本

(一)成本的经济内涵

成本作为一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。在商品经济发展早期,小商品生产者为了维持再生产,虽也考虑物化劳动消耗的补偿,但并不十分注意活劳动消耗的补偿,缺乏明确的成本概念。在商品经济发展到一定阶段后,马克思通过对成本的考察,既看到耗费,又重视补偿,形成了马克思的成本理论。马克思在分析资本主义条件下商品价值的构成时,明确指出:“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”^①,“是补偿商品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”^②。按照马克思的这一成本理论,商品产品的成本,是指商品生产中耗费的物化劳动和活劳动的货币表现,它由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值组成。成本的这一经济内涵,是一种高度的

①、②《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第30页。

理论抽象和概括。这种符合客观经济内涵的成本，称之为“理论成本”。

成本是一个普遍的经济范畴，凡有经济活动和业务活动的地方必然有成本的存在。因此，在社会主义市场经济条件下，仍然有其存在的客观必然性。

在社会主义市场经济条件下，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：(1)已耗费的生资料转移的价值(C)；(2)劳动者为自己劳动所创造的价值(V)；(3)劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲，上述前两部分，即 $C+V$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

(二)成本的内容

在上面关于成本的涵义中，我们从理论上探讨了成本的经济内涵是商品生产中耗费的物化劳动和活劳动的货币表现。但在现实经济活动中，很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本。加之，成本作为国家宏观调控杠杆的运用，使成本在 $C+V$ 与 m 之间存在着一定程度的灵活性，从而导致了实际补偿价值和已消耗的 $C+V$ 不一致，形成了现实成本即产品成本的概念。所谓产品成本，是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和。

在实际工作中，为了促使企业厉行节约，减少生产损失，加重企业的经济责任，对于一些不形成产品价值的损失性支出(如工业企业里的废品损失等，具体内容参见本书第二章第六节)，也列入产品成本之内。此外，对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分(如财产的保险费等)也列入产品成本。这说明，产品成本的实际内容，一方面要求反映成本的客观经济内涵，另一方面又要按照国家的分配方针和财务管理制度规定，把某些不属于 $C+V$ 的内容列入成本，而把某些属于活劳动耗费性质的

费用列为营业外支出或从留利中开支。

为了统一成本所包含的内容,使各企业列入成本的各种支出的项目和内容保持一致,便于进行成本评比、分析,挖掘降低成本的潜力,防止乱挤乱摊成本,分散和浪费资金,正确计算利润和交纳税金,我国曾先后几次修订了“成本开支范围”。这种成本开支范围是在前述理论成本的基础上,考虑了当时的历史条件和加强企业经济核算和成本管理的需要而颁发的。1993年7月1日,为了适应我国社会主义市场经济发展的需要,经国务院批准,财政部发布了《企业财务通则》和《工业企业财务制度》,将我国的工业企业过去普遍采用的完全成本法改为当前国际上通用的制造成本法,把过去完全成本法中包含的管理费用、财务费用、销售费用作为期间费用直接计入当期损益。由此,产品成本的内容就发生了较大的变化,只包括为制造产品而发生的直接材料、直接人工和制造费用。它适用于我国境内各类工业企业,包括:全民所有制企业、集体所有制企业、私营企业、外商投资企业等各类经济性质的企业;有限责任公司、股份有限公司等各类组织形式的企业;以及非工业系统独立核算的工业企业在计算产品成本时遵照执行。各企业不得擅自改变国家规定的产品成本的内容。

(三)成本的作用

成本作为反映企业生产经营活动的一个综合性价值指标,有以下几个方面的作用:

1、成本是生产耗费的补偿尺度

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。

① 《马克思恩格斯选集》第2卷,人民出版社1972年版,第93页。

要维持企业的生产经营活动,就必须以产品的销售收入对生产中的劳动耗费进行补偿。那么,究竟应从销售收入中拿出多少来补偿呢?这就必须有一个客观的尺度,这个客观的尺度就是产品成本。这正如马克思所说的:“商品的成本价格必须不断买回各种已经在商品生产上消费的生产要素”^①。由此可见,在一个企业中对于再生产过程中的生产耗费,必须按照成本数额得到补偿,才能维持企业再生产的进行。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。所以说产品成本是补偿生产耗费的尺度。

2、成本是制定产品价格的重要依据

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。但在现阶段,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。因此,国家和企业在制定产品价格时,必须遵循价值规律的基本要求,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。如果商品在它的成本价格以下售卖,生产资本中那些已经消耗的成分,就会不能全部由售卖价格得到补偿。如果这个过程继续下去,垫付资本价值就会消灭。”^②这就是说,产品的销售价格如果低于成本就会发生亏损,长此下去投入的资本就会亏光。所以,制定价格应当以产品成本作为依据。但必须指出,作为制定产品价格依据的成本,不是指一个企业的个别成本,而是社会成本或部门平均成本。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。

3、成本是考核企业劳动耗费的综合指标

产品成本是综合反映企业劳动耗费的一个综合指标。通过对产品成本的计算,可以对产品生产过程中的各种动态和状态

① 《资本论》第3卷,人民出版社1953年版,第7页。

② 《资本论》第3卷,人民出版社1953年版,第18页。

及时作出直接或间接的反映。如：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，劳动生产率是否提高，资金的运用是否合理节约，以及经营管理的水平等等都直接影响成本水平的高低。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。

4、成本是企业进行决策的重要依据

努力提高经济效益是企业经营管理的核心、出发点和归宿。而要做到这一点，企业首先要进行正确的生产经营决策。这是关系企业生产经营成败、生存和发展的关键一环。企业在对生产经营活动中的重大问题进行决策时，必须以产品成本为依据，以经济效益为标准来衡量决策的正确程度。通过所得与所耗费的对比分析，在各项决策方案中，选择技术条件优，生产效率高，产品质量好，成本费用低，竞争能力强，经济效益高的决策方案为最优方案，其中成本水平的高低则是抉择时特别应予以考虑的关键问题。

二、成本会计

(一)成本会计的涵义

成本会计作为一种经营管理手段，是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的。它的起源可以追溯到 15 世纪的意大利。当复式簿记随着资本主义生产方式的迅速发展渗透到工业领域时，工业簿记中的简单成本计算就预示着成本会计的萌芽。随着 19 世纪产业革命的到来，工业规模日渐壮大，企业间竞争加剧。为了在竞争中取胜，企业逐渐意识到必须薄利多销，生产成本受到重视，成本计算的一系列方法也应运而生。如：在当时的代表人物巴特比所著的《优秀的复式簿记人员》一书中，出现了“主要成本”概念，并把主要成本划分为直接材料与直接人工

费用两个部分,还提出了直接费用与间接费用的划分方法等等,这样,使成本计算与会计核算结合起来,标志着成本会计体系的真正形成。但是,这时的成本会计仍然是财务会计的一个组成部分。为此,早期研究成本的会计专家劳伦斯对成本会计作了如下定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”美国哈佛大学企业管理研究院的成本会计学教授聂克则说:“成本会计在其发展早期,大部分是对工厂产品成本的计算,以作存货计价,决定损益和订立售价之用。可见,无论怎样定义成本会计,在其发展早期,成本会计就是对工厂产品成本的核算”。

到 20 世纪初,同泰勒的科学管理方法直接相联系的标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引入会计中来,成为成本会计的一个组成部分。这时,成本会计的内容已不再仅是对成本的核算,而扩展到了成本预算和成本控制,从而使成本会计的方法和理论得到了进一步的完善和发展。这一时期,会计专家对成本会计定义的表述改为:成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。

二战以后,科学技术的迅猛发展和生产力水平的飞速提高,使企业之间的竞争更加激烈。企业在发展新技术的同时,把目光进一步集中在成本上。他们意识到要大幅度降低成本,必须在生产之前对产品的设计、工艺、生产组织进行精心规划,制定各种不同方案,并通过比较选择出最优方案,用最优方案指导生产、控制生产、使企业取得最佳的经济效益。为此,西方国家的经济学家,在原有的成本会计基础上,吸收了不少管理方法,形成了以管理为主的成本会计。现代的成本会计,不仅要做好生产过程

中的成本控制以及事后的成本核算和分析工作,更重要的是要做好成本预测,进行成本决策,制订目标成本,加强事先的成本控制,而且要制订责任成本并进行责任成本的核算和考核。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,这同时也是现代成本会计区别于传统成本会计的重要标志。

综上所述,成本会计是随着商品经济的发展而产生、发展和完善的。我们可以说,现代成本会计是成本核算与生产经营管理的直接结合,这是根据成本核算及其资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,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、控制和考核,以促使企业不断降低产品成本,提高产品市场竞争能力和获利能力的一种管理活动。

(二)成本会计的主要内容

从上面成本会计的发展过程可以看出,不同时期,由于成本会计的涵义不同,目的不同,其内容也随之而不同。作为完整意义上的成本会计,其内容除了成本核算这一基本内容以外,还应包括:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本考核、成本分析等内容。

1、成本预测

成本预测是根据成本的有关数据和具体情况,运用一定的技术方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的估计,以便为成本决策、成本计划和成本控制提供及时的有效的信息,提高成本管理的科学性与预见性。

成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本最佳途径的重要手段,是进行成本决策和编制成本计划的基础。通过成本预测,可以寻求降低产品成本,提高经济效益的途径。

2、成本决策

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,是制定成本计划的前提,也是降低产品成本、提高经济效益的重要途径。

3、成本计划

成本计划是指根据成本决策所确定的目标,具体规定在一定时期内为完成生产任务所需生产费用,确定各种产品的成本水平,并提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。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、全部商品产品成本计划和相应的措施计划组成。

4、成本控制

成本控制主要是运用成本会计的方法,对企业经营活动进行规划和管理,将成本的规划与实际相比较,以衡量业绩,并按照例外管理的原则,注意对不利差异予以纠正,提高工作效率,不断降低成本,在现代成本管理会计中对费用开支的“零基预算”、“滚动预算”,对材料采购的“批量控制”,在责任会计中实行的责任中心并加以考核等,都是成本控制的有效措施。

5、成本考核

成本考核是定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行总结和评价。成本考核要以各责任者为成本考核对象,以其可控成本为界限,并按责任的归属来核算和考核其成本指标完成情况,评价其工作业绩和决定其奖惩,以调动各责任者完成目标成本的积极性。

6、成本分析

成本分析是指按照一定的原则,采用一定的方法,利用成本计划、成本核算和其他有关资料,控制实际成本的支出,揭示成本计划完成情况,查明成本升降的原因,寻求降低成本的途径和方法,以达到用最少的劳动消耗取得最大的经济效益。

上述成本会计的各项内容,既相互独立,又相互联系地构成一个有机的体系。其中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。成本控制是成本计划实施活动过程的规范,以确保决策目标的实现。成本核算则提供计划执行的结果。只有成本分析,才能找出产生差异的原因。成本考核则是确保决策目标实现的重要手段。这里特别应强调,成本核算仍然是成本会计最重要最基本的内容。因为,没有成本核算就没有成本会计,没有成本核算,也就不存在成本会计的其他内容。

(三)成本会计的任务

根据我国社会主义市场经济的客观要求,成本会计的根本任务是促进企业不断降低产品成本,提高经济效益。具体地说,主要有以下几个方面:

1、正确计算产品成本,及时提供成本信息

正确计算产品的实际成本,是成本会计的核心工作,也是做好成本会计工作的最基本的要求。企业在计算产品成本时,必须按照财务会计制度的规定,做到数字真实,核算及时,并按照规定的时间编制上报的成本报表,在平时还可根据管理上的需要,编制必要的内部成本报表,为企业内部提供有关成本管理的日常信息。这样,可使企业领导及有关人员及时了解生产费用节约或超支情况以及成本的趋势,以便采取措施,加强对生产费用的控制,从而促使产品成本降低。

2、进行成本预测,编制成本计划和费用预算

作为独立自主、自负盈亏的商品生产者的企业,要使产品有较高的市场竞争能力和获利能力,实现企业的目标利润,除了保证用户所需要的产品质量之外,必须要有较低的成本。为此,企业必须根据生产财务计划和成本历史资料,结合市场调查,对未来的成本水平进行科学的预测,作为领导决策的参考。然后根据

确定的目标成本及成本预测资料,编制年度、季度和月份成本计划与费用预算,作为各部门、车间、班组开展经济核算,考核和评价成本计划执行情况的依据。

3、开展成本分析,考核企业的经营成果

为了及时掌握企业的成本水平和经营成果,应对通过生产费用核算和成本计算提供的成本资料运用一定的方法及时进行成本分析。通过成本分析,肯定成绩、寻找差距,针对存在的问题,提出改进的措施,进一步挖掘降低产品成本的潜力。

一般说来,成本分析是一种事后控制。但企业的再生产过程是周而复始的,上一个成本计算期的结束,又是下一个成本计算期的开始。所以,成本分析既是对前期成本计划执行结果的事后总结和评价,又是对下期成本预测的重要成本信息反馈。

成本会计主要适用于生产性企业(如工业企业和农业企业),但其基本原理和方法,也适用于交通运输企业、施工企业、商业企业和医院、学校、机关等事业单位。本书以阐述工业企业的产品成本为主,同时对商业企业、施工企业和房地产开发企业的成本核算略作简单介绍。

第二节 成本核算的要求和程序

一、产品成本核算的要求

企业的生产过程是其整个生产经营过程的中心环节。它既是产品的生产过程,又是生产的耗费过程。即一方面通过产品的生产和销售,取得经营收入的过程,同时也是将企业的原材料、燃料、动力、机器设备和人工等资产(各种生产要素)转换为费用,导致资产的减少或负债的增加。费用按其是否构成产品制造成本可以分为产品制造费用和期间费用两大类,见图1-1。

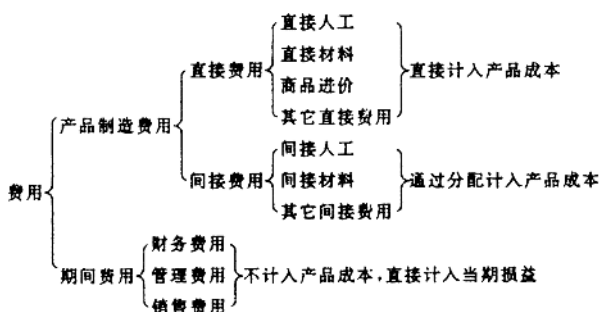


图 1-1

产品成本核算就是对生产费用支出和产品成本形成的核算,它是成本会计的中心内容,也是节约生产费用、降低产品成本、减少资金占用、提高经济效益不可缺少的重要手段。为充分发挥产品成本核算的作用,在产品成本核算工作中,除遵循会计核算的一般原则,如权责发生制原则、一贯性原则、按实际成本计价的原则等之外,还应符合以下各项要求:

(一)算管结合,算为管用

企业要加强成本核算工作,不能仅限于对生产耗费进行事后的记录和计算,而应该从管理的要求和需要出发,在费用发生之前进行计划和控制,做到“算管结合,算为管用”。着重审核费用的支出是否符合财经政策和财经制度;是否符合企业的成本计划。对于符合有关政策,和企业财务计划,有利于企业经营管理的费用,应当积极支持。否则,应加以抵制。同时,成本计算正确与否,衡量的标准首先要看提供的核算资料能否满足管理的需要。只有成本资料正确、完备,才能准确进行成本核算。在成本计算中,既要防止片面的简单化,不能满足成本管理要求的做法,也要防止脱离成本管理要求,为算而算。应该从管理要求出发,按照重要性原则分清主次,区别对待。贯彻“算为管用,算管结合”的原则,正确计算产品成本。