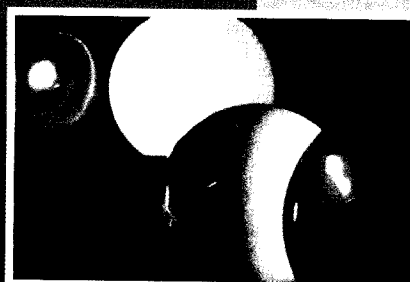




成本会计

ENGBENKUA

张志 主编



中国商

国内贸易部部编高等商科教材

成本会计

张志 主编

查晓岚 副主编

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/张志主编. - 北京:中国商业出版社,
1997.6

国内贸易部部编高等商科教材

ISBN 7-5044-3418-3

I. 成… II. 张… III. 成本会计-高等学校-教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 06894 号

责任编辑:蓝垂华

特约编辑:陈学庸

责任校对:郭 华

封面设计:杨振宇

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

保定市河北小学印刷厂印刷

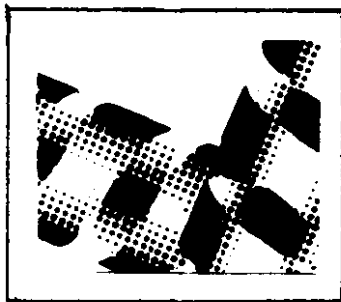
850×1168 毫米 32 开 11 印张 270 千字

1997 年 6 月第 1 版 1999 年 1 月北京第 3 次印刷

定价:13.00 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)



编审说明

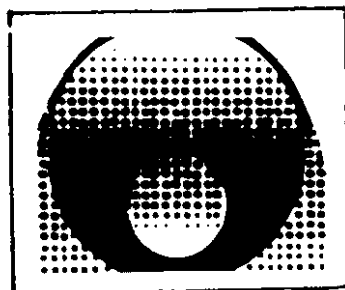
为适应我国经济体制从计划经济体制向社会主义市场经济体制转变、经济增长方式从粗放型向集约型转变的需要,推进学校教学内容的改革,为二十一世纪培养人才,我司委托全国商专学科建设指导组编写了系列的“高等商科教材”。本书是“高等商科教材”之一。现经审定,同意作为普通高等商业、财经院校有关专业的专业课教材或专业基础课教材,也可作为成人高校同层次的函授、自学考试以及在职培训用的教材。

本书在编写和出版发行过程中,曾得到有关院校、部门以及编审者的大力支持,在此谨致谢忱。

为提高本教材的质量,热诚希望各位读者提出宝贵意见,以便进一步修订和完善。

国内贸易部教育司

一九九七年三月



前 言

《成本会计》是根据国内贸易部高等商科教材建设规划,由全国商专学科建设指导组组织全国有关商业院校编写的会计系列教材之一。本教材可作为高等商业、财经院校会计专业的教学用书,也可作为成人高校、函授、自考的教材和在职人员的参考用书。

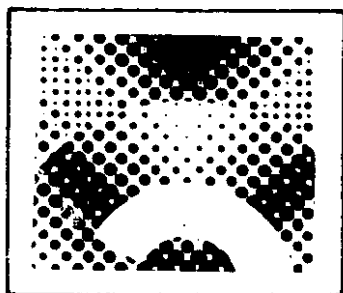
《成本会计》的编写,一方面以国家的会计法规和准则、制度为依据,紧密结合我国企业成本核算的实际,坚持本学科的科学性、系统性、先进性和适用性,做到既注重成本理论的阐述,又重视成本实务处理、应用技能的培养;另一方面按照财经、商业院校会计专业课程设置情况,既突出了以生产成本核算为中心内容,又解决了同会计专业其他课程的衔接和重复问题。通过学习,全面掌握成本会计的基本理论和成本核算的基本方法是本书的主旨。

本书由张志副教授任主编并负责全书的总纂,查晓岚副教授任副主编。各章编写分工是:张志第1、6章、第8章第3节,王玉英第2章,黄智华第3章,魏文莉第4、5章,查晓岚第7章,杨明海第8章第1、2节,郭华第9章,黄晓榕第10章。本书在编写过程中参阅了国内同行的有关论著,谨致谢意。

由于本书初次出版发行,对书中错漏及不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

一九九七年三月

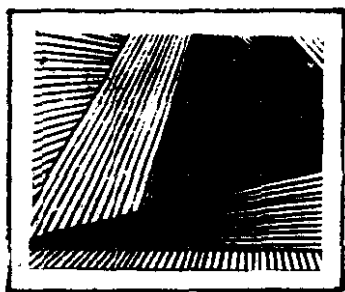


目 录

编审说明	(1)
前 言	(1)
第一章 概 论	(1)
第一节 成本会计的意义	(1)
第二节 成本会计的对象、任务及内容	(5)
第三节 成本的分类及核算原则	(10)
第四节 成本会计的组织工作	(15)
复习思考题	(18)
第二章 产品成本核算概述	(19)
第一节 费用及其分类	(19)
第二节 产品成本核算的基础工作及核算要求	(26)
第三节 产品成本核算的一般程序	(31)
复习思考题及习题	(35)
第三章 生产费用在各种产品间的归集与分配	(38)
第一节 材料费用的归集与分配	(38)
第二节 工资及福利费用的归集与分配	(56)
第三节 其他费用的归集与分配	(65)
第四节 跨期摊配费用的归集与分配	(72)
第五节 辅助生产费用的归集与分配	(77)
第六节 制造费用的归集与分配	(91)
第七节 损失性费用的核算	(98)
复习思考题及习题	(104)

第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 ·····	(110)
第一节 在产品数量的核算·····	(110)
第二节 生产费用在完工产品及在产品之间的分配·····	(113)
第三节 完工产品成本的结转·····	(123)
复习思考题及习题·····	(125)
第五章 产品成本计算的品种法 ·····	(128)
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响·····	(128)
第二节 品种法及应用实例·····	(132)
复习思考题及习题·····	(142)
第六章 产品成本计算的分批法 ·····	(144)
第一节 分批法概述·····	(144)
第二节 分批法及应用实例·····	(150)
复习思考题及习题·····	(159)
第七章 产品成本计算的分步法 ·····	(162)
第一节 分步法概述·····	(162)
第二节 逐步结转分步法及应用实例·····	(165)
第三节 平行结转分步法及应用实例·····	(184)
复习思考题及习题·····	(194)
第八章 产品成本计算的其他方法 ·····	(198)
第一节 产品成本计算的分类法·····	(198)
第二节 产品成本计算的定额法·····	(209)
第三节 作业成本算法简介·····	(221)
复习思考题及习题·····	(229)
第九章 其他行业成本核算 ·····	(233)
第一节 交通运输企业成本核算·····	(233)
第二节 施工企业工程成本核算·····	(258)

第三节 房地产开发企业成本核算·····	(275)
第四节 农业生产成本核算·····	(283)
复习思考题及习题·····	(295)
第十章 成本报表的编制及分析·····	(301)
第一节 成本报表概述·····	(301)
第二节 成本报表的分析方法·····	(303)
第三节 产品成本报表的编制及分析·····	(310)
第四节 技术经济因素对产品成本影响的分析·····	(328)
复习思考题及习题·····	(334)
主要参考书目·····	(339)



第一章

概 论

第一节 成本会计的意义

一、成本的含义及其经济性质

(一) 成本的含义

成本是商品经济的产物,在商品经济条件下,企业为了进行经济核算,必然要将经营所得与经营耗费加以比较,以正确确定盈亏。一般说来,企业为了进行生产经营活动或达到一定的经济目的,都会相应付出一定的经济代价,即发生资金耗费,把这种资金耗费对象化之后,便可以计算出实现某一经济目的的成本。比如,企业为筹集经营资金,必然要支付筹集资金手续费、资金占用费等,把这些资金耗费对象化到所取得的资金上,就形成了该笔资金的成本;企业为了购买原材料,要支付材料的买价、运杂费、保险费等,把这些资金耗费对象化到所购置的材料上,就形成了原材料的购置成本;生产企业为了生产产品,就会发生原材料费用、工资费用、固定资产折旧费用等,将这些资金耗费对象化到所生产的产品上,就形成了产品生产成本;运输企业,为提供运输服务也会发生各种资金耗费,将其对象化到所提供的运输劳务上,就形成了运输成本;施工企业,为完成某项固定资产的建筑和安装,也要发生各种资金耗费,把它们对象化到各个建筑产品上,便形成了工程成本。

综上所述,可以认为,成本是企业为实现一定经济目的而耗

费的资金(本钱)或对象化的费用。

(二)成本的经济性质

成本,按其经济性质来说,具有资本性、价值性、耗费性和盈利性。

资本性是指成本在本质上是资本的组成部分和存在形式,是一种垫付资本,是能够带来资本增值的价值。这就要求我们要象对待资本那样去理解成本,管理成本。要象考虑资本结构、资本风险、资本收益那样,也要考虑成本结构、成本风险、成本收益等问题。

价值性是指成本属于价值范畴,同价值有密切的联系,成本本身是一种价值形式。它要以货币作为计量尺度,同时与一定数量和质量的使用价值相联系,它要求将企业为实现某一经济目的(或获得一定的使用价值)而支付的代价用货币计量出来,使我们能够将其花费的代价与取得的使用价值进行比较,从而计算出成本收益。成本的价值性要求我们注意一定的成本应获得一定的使用价值。

耗费性是指成本在本质上是一种价值耗费,这种耗费反映成本所体现的使用价值在形成过程中对经济资源的消耗。比如工业产品的生产过程表现为对各种物质资源(原材料、燃料、动力、机器设备、包装物、低值易耗品等)、人力资源(劳动力)的耗费。这些耗费常常作为一种垫付资本,它既给企业带来风险(可能产品卖不出去或卖价低于成本),又给企业带来生机(产品带来盈利)。这就要求企业在激烈的市场竞争中,通过改造生产技术条件,改善经营管理,提高劳动生产率,降低个别劳动时间和个别耗费,力求以较低的垫付资本来寻求成本的补偿,为企业的生存、发展创造有利条件。

盈利性是指成本具有要求盈利的本性。企业为一定的经济目的垫支或花费了成本,不仅要考虑收回本钱,还要考虑赚钱

(即盈利)。可以说获取盈利是企业垫支成本的出发点和归宿,也是企业为实现生存、发展、盈利这一管理目标的必然要求。

二、成本会计的形成和发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来,并成为一门相对独立的、系统和完整的学科体系,在会计学科中占据着重要的地位。

成本会计作为一门独立的学科形成于 19 世纪末、20 世纪初,经历了记录成本会计、标准成本会计、经营成本会计三个发展阶段。

记录成本会计阶段一般被认为始于 1880 年到 1920 年间。在此期间,西方资本主义国家经历了产业革命,企业数量、规模都在不断扩大,企业间出现了竞争,使成本会计受到重视。当时的成本会计主要是将历史成本进行汇总,然后分配给各种产品以计算生产成本和销售成本。成本会计仅仅是对生产过程中生产消耗被动的记录和计算,生产费用的发生没有计划,成本水平没有控制,管理者对企业的生产经营活动处于被动状态。

标准成本会计阶段一般被认为始于 1921 年至 1945 年间,这期间随着资本垄断和竞争的加剧,研究如何主动地控制生产耗费、降低产品成本的泰勒管理制度的创立,一方面推动了生产的发展,同时也促进了成本会计的改革。会计工作中开始通过事先制定的成本标准,并据以进行日常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,使成本会计的理论方法得到进一步发展,成本会计的内容也从成本核算扩展到成本预算、成本控制、成本分析。同时,成本会计也从原来的主要用于工业企业而发展到了其他行业。

经营成本会计阶段一般被认为是从本世纪 50 年代到今。二次大战后,随着科学技术的高速发展和生产力水平的迅速提高,资本高度集中,企业规模日益扩大,跨国公司不断涌现,企业生

产经营日趋复杂,市场竞争日益激烈。为适应这些变化,成本会计不能局限于对生过程的成本控制和事后的成本计算与分析。企业管理人员意识到要大幅度降低成本,必须把目光扩展到对产品设计、工艺、生产等各个环节的组织安排的改革上。在此期间,借鉴和吸收了不少现代管理方法,使成本会计的重点转移到了成本预测、成本决策和成本规划方面来,形成了以成本预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核为完整体系,以管理为主的经营成本会计。在现代成本会计中,为满足各方面对成本信息的需要,管理成本、开发成本、资产成本、质量成本、责任成本、作业成本等新的成本概念不断涌现,以及电子计算机在成本会计中的应用,都标志着成本会计进入了一个崭新的发展时期。

三、成本会计及其意义

成本会计在其不同的发展阶段有着不同的含义。如前所述,现代成本会计的主要特点是成本与管理相结合的经营成本会计。因此,可以认为:现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,是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与方法建立起来的数量化管理技术,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,促进企业生产经营实现最优化运转,最大限度地提高企业经济效益。

目前,我国正处于经济体制转轨的特殊历史时期。为加快我国实现“四个现代化”的进程,提高国民经济整体素质和效益,关键是要实现两个转变:一是由传统的计划经济向市场经济体制转变;二是国家经济增长方式从粗放型向集约型转变。这就要求每个企业都应以市场为导向,讲究投资效果和资源利用率,善于利用成本管理手段来提高企业的管理水平,低投入高产出,提高生产要素的使用效率,最终以提高内涵来求得经济增量。同时,随着现代企业制度的建立,也要求企业在产权明晰、责权明确、

政企分开、管理科学的方针指导下,真正做到企业自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展,并承担资产保值增值的责任。为此,充分发挥现代化成本会计的作用,促进企业经济增长方式的转变,加强企业成本管理,不断降低消耗,并获取最大限度利润,这无论对提高企业经济效益,促进资产保值增值,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,加快我国“四化”建设,都具有十分重要的意义。

第二节 成本会计的对象、任务及内容

一、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。以工业企业为例,其主要生产经营活动是生产并销售工业产品。产品的生产过程,同时也是生产耗费的过程,这种耗费包括劳动手段、劳动对象的耗费以及活劳动的耗费。具体说来。劳动手段的耗费表现为房屋、机器设备等固定资产产生的磨损,其磨损价值通过计提折旧的方式,分次、逐步地计入产品成本,构成产品成本的一部分;劳动对象的耗费表现为原材料、燃料、辅助材料等耗费,这些劳动对象的价值一次性全部转移到产品中去,也构成产品成本的一部分;活劳动的耗费则表现为劳动者利用劳动手段对劳动对象进行加工,并创造出新的价值来,其中,劳动者为自己劳动所创造的那部分价值即劳动者所得工资,这部分工资也构成产品成本的一部分。此外,在产品创造过程中还会发生其他一些支出,如生产车间管理人员工资、车间办公费、差旅费、水电费等。以上这些耗费与支出,构成了产品制造过程的生产费用,为生产一定种类、一定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本,它们即是成本会计的对象。

在产品销售过程中,企业为销售产品还会发生运输费、包装

费、保险费、广告费、展览费及专设销售机构的职工工资和福利费等各种费用支出;企业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,如行政管理部门人员工资及福利费、工会经费、业务招待费、职工教育经费、劳动保险费、房产税、印花税等等;企业为筹集生产经营所需资金也要发生一些费用,如利息净支出、汇兑损失、金融机构手续费等。工业企业的这些产品销售费用、管理费用、财务费用可以总称为经营管理费用(或期间成本),虽然为了简化成本核算工作,不将经营管理费用计入成本,而直接计入当期损益,但为了促使企业节约费用,提高经济效益,这些经营管理费用也应作为成本计算对象。

因为工业企业的生产经营过程包括的环节最为全面,最具代表性,所以上面我们以工业企业为例概括说明了成本会计的对象。其他行业如运输企业、施工企业、商品流通企业、农业企业等虽然经营活动各有特点,但总的来说,同样都要发生经营业务成本和有关经营管理费用。因此,可以把成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中的经营业务成本和有关的经营管理费用。

二、成本会计的任务

成本会计的根本任务是促进企业不断降低成本,提高经济效益。成本会计的具体任务是:

(一)正确计算产品成本,及时提供成本信息

成本核算要求做到成本资料真实、准确。因为成本是生产耗费的补偿尺度,只有正确计算产品成本,才能正确计算企业盈亏,使生产耗费得到应有的补偿。同时,成本是衡量企业经营管理水平的综合性指标,只有正确及时计算产品成本,才能准确反映企业生产的耗费情况,为改进成本管理工作、加强生产费用的控制、促进产品成本降低提供依据,为企业决策部门制定产品的销售价格、作出有关成本决策提供参考资料。

(二)建立成本预算管理体系、加强对成本的控制

在社会主义市场经济条件下,企业想要在竞争中取胜,就要按市场经济规律的要求,正确组织生产经营活动,为此,必须加强经营管理的预见性和计划性,建立成本预算管理体系。

建立成本预算管理体系,首先要在收集历史资料、进行充分的市场调查及搜集企业有关技术、财务现状资料的基础上,预测成本发展趋势,拟定各种降低成本的方案,经全面比较分析,作出成本决策,确定目标成本,并据以编制成本计划、费用控制标准以及降低成本应采取的措施,加强对成本的事前控制。

(三)考核分析成本、促进成本管理水平不断提高

成本预算管理体系的建立,为降低成本、提高经济效益作好了前期准备。但要使成本计划真正落到实处,还应建立成本责任制,将完成成本降低任务的责任落实到具体车间、班组,甚至职工个人,做到职工的责权利相结合,国家、集体和个人利益相结合。在贯彻成本责任制过程中,要以成本责任为对象,根据责任的归属对其可控成本进行记录、计算和报告,进行成本考核,正确评价责任者的业绩。同时,还应将各责任单位(或个人)的实际成本与目标成本加以比较,揭示成本差异,分析成本升降的原因,找出成本管理中的问题,制定解决问题的措施和办法,促进成本管理工作的不断改善。

三、成本会计的具体内容

成本会计的具体内容包括:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析与考核等。

(一)成本预测

成本预测是根据成本有关的各种数据资料,结合可能发生的发展变化和将要采取的各项措施,运用一定的科学方法,对未来时期的成本水平及变化趋势作出科学的推测和估计。成本预测可为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息,以

减少生产经营管理的盲目性,提高成本管理的预见性和科学性。

(二)成本决策

成本决策是指运用决策理论,根据成本预测的数据和有关成本资料,在若干个与经营成本有关的方案中,抉择最佳成本方案的过程。

成本决策涉及范围广,且贯穿整个生产经营过程。成本决策的主要内容包括:合理生产批量的成本决策;零件自制或外购的成本决策;亏损产品是否停产的成本决策;接受追加独立核算定货的成本决策;自制半成品出售还是继续加工的成本决策;产品质量成本决策;合理投料方案的决策等。

(三)成本计划

成本计划是在成本预测和成本决策的基础上,根据成本决策的目标,按照计划期的生产任务及降低成本的要求和有关资料,通过一定的程序,运用一定的方法,制定的计划期各种产品的生产耗费和成本水平。

成本计划是降低成本、费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和考核的依据。成本计划一般包括生产费用预算,单位产品成本计划,商品产品总成本计划,可比产品成本降低率降低额计划等。

(四)成本控制

成本控制是指在产品成本形成过程中,通过成本费用形成的审核、监督和控制,及时纠正发生的偏差,使其被限制在成本计划、费用预算的标准范围内,以保证成本计划的执行。

成本控制的基本内容包括:对各种费用开支的控制,对各项生产经营活动所消耗的物质资料的控制,对各项生产经营活动的控制。从企业生产经营过程看,成本控制可分为事前控制、事中控制和事后控制三个阶段。事前控制主要指对产品设计阶段的控制,具体内容是设计成本目标、制定成本计划、规定各种费

用定额、建立健全成本经济责任制等;事中控制是指对产品生产过程中的控制,具体内容是执行成本计划,实施从安排生产、原材料采购、产品制造到产品完工入库的整个生产过程的劳动耗费控制;事后控制是定期对过去一定时期成本控制情况的总结,具体内容是考核成本计划执行情况,分析成本费用差异产生的原因,确定责任归属,评价管理业绩,修正成本控制的设计和成本限额等。

(五)成本核算

成本核算是对生产费用核算和产品成本计算的总称。它是根据产品成本计算对象,对生产经营过程中所发生的各种费用,按照一定的对象和标准进行归集和分配,并正确划分各种费用界限,以计算各种产品的实际总成本和单位成本。成本核算的过程,既是对生产耗费进行归集、分配及其对象化的过程,又是对生产中各种劳动耗费进行信息反馈和控制的过程。

(六)成本分析与考核

成本分析是根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料,运用一系列专门方法,分析影响产品成本水平变动的各种因素,以及各种因素变化对产品成本的影响程度,以便于了解成本升降变动的原因,寻求降低产品成本的对策,不断提高企业经济效益。成本分析主要包括:全部产品成本计划完成情况分析,主要产品成本计划完成情况分析,制造费用计划执行情况分析,技术经济指标对产品成本的影响分析等。

成本考核是指定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行考查和评价。成本考核应以责任单位(或个人)为考核对象,按责任归属来核算和报告有关成本信息,评价其工作业绩和决定奖惩,以调动有关责任单位(或个人)完成计划指标的积极性和创造性,进一步完善成本管理责任制,提高成本管理水平。

上述成本会计的各项内容是相互联系、相互依存并互为补