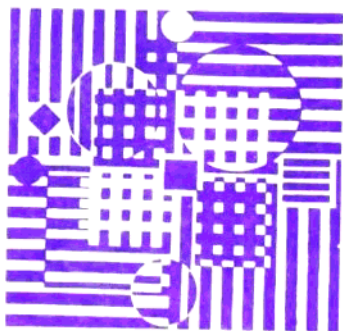


CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

主编 孟全省



陕西人民出版社

前 言

成本会计学,是我国会计学科体系中一门较新的学科,目前成本会计学教材版本较少,内容结构体系也不一致,为了加强会计学科体系建设,我们编写了这本《成本会计学》。

本书以《企业会计准则》和各行业会计制度为指导,以成本核算为核心,系统介绍了成本预测、决策、计划、核算、控制、分析等基本内容;以制造业成本核算为主线,同时介绍了农业、林业、畜牧业、渔业、交通运输业、施工企业和商业企业成本核算的特点;对社会主义市场经济体制下现代成本会计的基本理论、方法和技术做了全面的论述。本书可作为大专院校会计及管理类有关专业的教材,也是参加会计资格考试的理想参考书。

本书由孟全省同志主编,周庆生、肖斌、杨文杰同志任副主编。全书共分九章,其中孟全省编写第一章、第五章和第八章,周庆生编写第二章,胡频编写第三章,雷玲编写第四章,张雅丽编写第六章,杨文杰编写第七章,肖斌编写第九章。主编拟定了编写大纲,并对全书内容进行了总纂、修改、定稿。

本书在编写过程中参阅了大量国内外同类教材,在此一并表示诚挚的谢意。由于编者水平有限,书中疏漏和不妥之处,敬请各位读者批评指正。

编 者

1998年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的涵义、内容和作用	(1)
一、成本的涵义	(1)
二、成本的内容	(1)
三、成本的作用	(3)
第二节 成本会计的概念、内容和任务	(5)
一、成本会计的概念	(5)
二、成本会计的内容	(8)
三、成本会计的任务	(11)
第三节 成本核算的基本要求	(13)
一、加强对费用的审核和控制	(13)
二、正确划分各种费用支出的界限	(14)
三、正确确定财产物资的计价和价值结转的方法	(16)
四、扎实做好各项基础工作	(17)
第四节 成本会计工作的组织	(19)
一、设置成本会计机构、配备成本会计人员	(19)
二、成本会计工作的组织形式	(20)
三、制定成本会计制度	(21)
复习思考题	(23)
第二章 制造业产品成本的核算	(24)
第一节 费用和产品成本	(24)
一、什么是费用和产品成本	(24)

二、成本费用的分类·····	(27)
第二节 成本核算的基本原则和一般程序 ·····	(31)
一、成本核算的基本原则·····	(31)
二、成本核算的一般程序·····	(33)
三、成本核算的帐户设置·····	(33)
第三节 生产费用在各种产品之间的归集和分配 ·····	(36)
一、各项要素费用的归集和分配·····	(36)
二、制造费用的归集和分配·····	(46)
三、待摊费用和预提费用的归集和分配·····	(49)
四、辅助生产费用的归集和分配·····	(51)
五、损失性费用的归集与分配·····	(64)
第四节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集	
和分配 ·····	(68)
一、在产品数量的计算·····	(69)
二、生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法	
·····	(73)
三、完工产品成本的结转·····	(88)
复习思考题 ·····	(90)
练习题 ·····	(90)
第三章 成品成本的计算方法 ·····	(94)
第一节 产品成本计算方法的形成 ·····	(94)
一、生产的类型·····	(94)
二、生产类型与成本管理要求对成本计算的影响·····	(95)
三、产品成本计算方法的形成·····	(97)
第二节 产品成本计算的品种法 ·····	(98)
一、品种法的意义、适用范围和特点 ·····	(98)

二、品种法成本计算的基本程序·····	(99)
三、品种法成本计算举例·····	(99)
第三节 产品成本计算的分批法·····	(109)
一、分批法的意义、适用范围和特点·····	(109)
二、分批法计算成本的基本程序·····	(111)
三、分批法成本计算举例·····	(111)
第四节 产品成本计算的分步法·····	(115)
一、分步法概述·····	(115)
二、逐步结转分步法·····	(116)
三、平行结转分步法·····	(126)
第五节 产品成本计算的分类法·····	(133)
一、分类法的意义、适用范围和特点·····	(133)
二、分类法的计算程序及举例·····	(134)
三、联产品、副产品和等级产品的成本计算·····	(137)
第六节 产品成本计算的定额法·····	(141)
一、定额法的意义、特点和适用范围·····	(141)
二、定额法的计算程序及举例·····	(142)
复习思考题·····	(151)
练习题·····	(151)
第四章 农业产品成本的核算·····	(158)
第一节 种植业生产成本的核算·····	(158)
一、种植业生产成本的核算对象和成本项目·····	(158)
二、种植业生产费用的归集·····	(159)
三、种植业产品成本的计算·····	(165)
第二节 畜牧业生产成本的核算·····	(169)
一、畜牧业生产成本的核算对象和成本项目·····	(169)

二、畜牧业生产费用的归集	(171)
三、畜牧业产品成本的计算	(174)
第三节 林业生产成本的核算	(182)
一、苗木生产成本的核算	(184)
二、森林培育生产成本的核算	(186)
三、经济林木产品的成本核算	(191)
第四节 渔业生产成本的核算	(193)
一、渔业生产成本核算对象和成本项目	(193)
二、渔业产品成本的计算	(194)
三、成鱼生产的成本计算	(195)
四、人工养鱼成本核算实例	(196)
复习思考题	(198)
练习题	(198)
第五章 其他行业的成本核算	(201)
第一节 交通运输企业成本的核算	(201)
一、交通运输业的特点	(201)
二、交通运输业的成本核算对象	(202)
三、交通运输企业成本、费用的组成内容	(202)
四、运输企业的成本计算单位和成本计算期	(204)
五、运输企业生产费用的归集和分配	(205)
第二节 施工企业工程成本的核算	(206)
一、施工企业的特点	(206)
二、施工企业成本核算的对象	(207)
三、施工企业工程成本和费用的内容	(208)
四、施工企业工程成本计算期	(210)
五、施工企业工程成本核算的方法、程序	(210)

第三节 商品流通企业成本核算	(214)
一、商品流通企业成本核算的内容和意义	(214)
二、商品采购成本的核算	(215)
三、商品销售成本的核算	(220)
四、商品流通企业商品流通过费用的核算	(230)
复习思考题.....	(231)
练习题.....	(232)
第六章 成本报表	(234)
第一节 成本报表的意义、种类和编制要求	(234)
一、成本报表的意义	(234)
二、成本报表的种类	(235)
三、成本报表的特点	(237)
四、成本报表设置的要求	(237)
第二节 商品产品成本表	(239)
一、商品产品成本表的意义	(239)
二、商品产品成本表的结构、内容和编制方法.....	(239)
第三节 主要产品单位成本表	(247)
一、主要产品单位成本表的意义	(247)
二、主要产品单位成本表的结构、内容和编制方法	(247)
第四节 制造费用和管理费用明细表	(250)
一、制造费用明细表的结构、内容和编制方法.....	(250)
二、管理费用明细表的结构、内容和编制方法.....	(252)
第五节 其他成本报表	(254)
一、责任成本表	(254)
二、工程成本表	(261)

复习思考题·····	(264)
练习题·····	(264)
第七章 成本预测、决策和计划 ·····	(266)
第一节 成本预测 ·····	(266)
一、成本预测概述·····	(266)
二、成本预测的方法·····	(268)
第二节 成本决策 ·····	(277)
一、成本决策概述·····	(277)
二、成本决策方法·····	(281)
三、成本决策方法的应用·····	(290)
第三节 成本计划 ·····	(300)
一、成本计划概述·····	(300)
二、成本计划的编制·····	(304)
复习思考题·····	(308)
练习题·····	(308)
第八章 成本控制 ·····	(311)
第一节 成本控制概述 ·····	(311)
一、成本控制的意义和作用·····	(311)
二、成本控制的分类·····	(312)
三、成本控制的原则·····	(314)
四、成本控制的基本工作·····	(318)
第二节 产品设计成本的控制 ·····	(319)
一、价值工程的概念与基本原理·····	(319)
二、开展价值工程的程序和步骤·····	(322)
第三节 产品成本项目与标准成本控制 ·····	(327)
一、产品成本项目控制·····	(327)

二、标准成本控制	(333)
第四节 质量成本控制	(345)
一、质量成本的涵义及其组成	(345)
二、质量成本各构成要素的相互关系	(347)
三、质量成本的控制方法	(351)
复习思考题	(352)
练习题	(353)
第九章 成本分析	(355)
第一节 成本分析的内容和要求	(355)
一、开展成本分析的意义	(355)
二、成本分析的内容	(356)
三、成本分析的程序和方法	(363)
第二节 商品产品成本分析	(368)
一、全部商品产品成本计划完成情况的分析	(368)
二、全部产品总成本因素分析	(371)
三、可比产品成本分析	(374)
第三节 产品单位成本分析	(383)
一、产品单位成本的计划完成情况分析	(383)
二、产品成本技术经济分析	(386)
复习思考题	(390)
练习题	(391)

第一章 总论

第一节 成本的涵义、内容和作用

一、成本的涵义

成本是一个经济范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。在商品经济发展初期,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,但不注意活劳动消耗的补偿,缺乏明确的成本概念。到了资本主义经济时期,商品经济发展到了一定阶段,才有了完整的成本概念。马克思科学地分析了资本主义商品生产的全过程,将生产各种商品产品所耗费的全部社会劳动分为两部分:一部分是在生产过程中所耗费的生产资料的价值,即物化劳动消耗;另一部分是在生产过程中所耗费的工人的劳动,即活劳动消耗。商品产品的价值(用 W 表示),就表现为消耗劳动对象和劳动工具等物化劳动的价值(用 C 表示),加上劳动者为劳动力再生产所创造的价值,即活劳动消耗中的必要劳动部分所创造的价值(用 V 表示),以及活劳动消耗中的剩余劳动部分为社会所创造的价值(用 M 表示)。用公式表示为: $W=C+V+M$ 。其中 $C+V$,即物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分,就是成本的经济内涵。

二、成本的内容

从商品的价值理论出发,成本是商品价值的组成部分,是凝结在商品中的物化劳动和活劳动,这只是一种高度的理论抽象和概括,被称之为“理论成本”。

在经济实践中,将理论成本与经济实际相结合,形成“现实成本”。成本开支的具体内容通常由国家统一制定的成本管理制度来规定。哪些费用计入成本,哪些费用不计入成本,成本管理制度中都有明确的规定,这就是成本的开支范围。确定成本开支范围的基本原则是:一切与生产有关的费用支出,都计入企业的成本。在一般工业企业,产品生产过程中消耗的直接材料、直接人工、其他直接支出、制造费用,构成了产品的制造成本。而管理费用、财务费用和销售费用不计入产品的制造成本,直接作为当期费用处理。

从企业经济管理的需要出发,又产生了许多成本概念,各种成本的具体内容也不尽一致。

成本按与产量(或业务量)变动的关系划分为变动成本和固定成本。凡是成本总额随产量(或业务量)的变动而成正比例变动的那部分成本称为变动成本。如构成产品实体的原材料成本等。凡是成本总额不随产量(或业务量)的变动而变动的那部分成本称为固定成本。如机器设备的折旧费用、管理人员的工资等。变动成本和固定成本是相对而言的,不存在绝对的变动成本和固定成本。首先,所研究的产量(或业务量)是在一定范围内的,超过了相关范围,固定成本也会变为变动成本;其次,从单位产品产量(或业务量)出发,随着产量(或业务量)的变化,原来的固定成本又表现为变动成本,如单位产品中的折旧费用,原来的变动成本又成为固定成本,如单位产品中的直接材料成本。

成本按照其可控制性可以区分为可控成本与不可控成本两类。企业在一定时期内为了实现生产经营的各个方面的目标与任务,按照一定标准将企业的经营目标进行分解,形成各个责任中心,实行责任会计。所谓可控成本是指在会计期间一个责任中

心有权确定开支的成本,也就是能被责任中心所控制,受其工作好坏所影响的成本。所谓不可控成本是指在会计期间一个责任中心无权确定开支的成本,也就是不能为成本中心所控制,不受其工作好坏所影响的成本。成本的可控性随责任中心的不同也可能发生变化,对一个特定的责任中心是不可控成本,而对于另一个责任中心则可能是可控成本;某些从较短的时期看属于不可控的成本,从较长时期看又成为可控成本了。划分可控成本和不可控成本是为了明确各责任中心的责任,便于成本考核。

成本按其与管理决策的相关性,可以分为相关成本和无关成本。所谓相关成本是指同备选方案有关,在决策分析时必须加以考虑的成本。如差别成本、边际成本、机会成本、假设成本、重置成本、付现成本、可避免成本、可延缓成本、专属成本等都属于相关成本。无关成本是指对未来的决策没有影响,在决策分析时不需要加以考虑的成本。如沉没成本、不可避免成本、不可延缓成本、共同成本等属于无关成本。

成本还可以按管理需要分为投资成本、计划成本、存货成本、设计成本、工艺成本、质量成本、期间成本等等。在以后有关章节中进一步研究。

三、成本的作用

成本是一个应用十分广泛的经济范畴,在企业的经济管理、经营决策等许多方面有着重要的作用。

(一)成本是补偿生产消耗的尺度

成本的经济涵义是生产过程中物化劳动和活劳动的消耗,为了保证再生产的不断进行,这些消耗就必须得到补偿。这些消耗的补偿从实物形态上看是要求重新取得生产所必需的劳动资料、劳动对象,以及工人的生活资料,而从价值形态上看,则是要

求重新取得生产过程中所消耗的资金价值。因此,把生产过程中所消耗的材料费用、折旧费用、人工费用,以及其他货币资金的耗费计入产品成本,就客观地表示了生产消耗价值补偿的尺度。

(二)成本是制定价格的重要依据

产品成本,即产品生产过程中物化劳动和活劳动的耗费,它的价值补偿是通过产品的销售收入来取得的。如果一个企业的产品销售收入大于产品成本,那么企业进行生产消耗的补偿以后就会有盈利,就可以用来进一步满足社会发展的需要和企业不断进行扩大再生产的需要;相反,如果一个企业的产品销售收入小于产品成本,企业的生产消耗就得不到补偿,连简单的再生产也难以维持。因此在制定产品销售价格的时候,就要根据等价交换的原则,使产品销售以后,成本既要得到补偿并且还要取得合理的利润。当然,制定产品价格要考虑到许多方面的因素,而成本是最基本的依据。

(三)成本是衡量企业生产经营状况的一个综合指标

在一定的条件下,企业生产的产品产量的多少、产品质量的好坏、劳动生产率的高低、材料物资消耗的节约和浪费、设备利用的程度、资本周转的快慢等等,都能够通过不同的成本指标反映出来。通过成本指标各个方面的对比分析,就可以对企业的基本经营状况进行了解。

(四)成本是企业进行经营决策的重要指标

企业在生产经营过程中,对一些重大的问题进行决策时,必须全面进行技术经济分析,全面衡量不同方案的利弊得失,其中各个方案的成本高低、效益好坏是决策分析的重点。比如生产某产品有两个方案可供选择,在决策时一定选择的是生产成本较低、利润最大的一个方案。

随着市场经济的不断发展,企业间在市场中的竞争日益激烈。企业要在市场竞争中常驻有利地位,就必须利用好成本这一综合指标,正确地计算、反映和控制产品生产过程中的费用消耗,使产品成本降低到最低限度,以便取得最大的经济效益。

第二节 成本会计的概念、内容和任务

一、成本会计的概念

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的,其发展过程大体经历了成本会计的形成阶段、近代成本会计阶段和现代成本会计阶段三个历史时期。

(一)成本会计的形成阶段

19世纪以前,资本主义商业虽然很发达,但制造业为数很少,企业确定经营盈亏,对成本只是作一个大概的估计,后来逐步发展到用统计方法去计算成本,但很不准确。到19世纪末期,产业革命以后,股份公司不断涌现,企业数量增多,规模逐渐扩大,企业之间的竞争越来越激烈,客观上要求有一套完整的成本计算方法,英国的会计界为了适应这种形势需要,进行了大量有益的探索,如对材料及人工费用处理的方法进行了改进,开始应用材料卡、工时卡、领料单、工资汇总表等,对制造费用的分配方法也进行了有益的探索。这时的成本计算同会计核算结合在一起,构成一套成本计算的方法和理论体系,但仍然是财务会计的一个组成部分。正如早期研究成本的会计学家劳伦斯对成本会计的定义:“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。”

(二)近代成本会计发展阶段

20世纪初到第二次世界大战前，随着资本主义经济的进一步发展，在管理上泰勒制被广泛采用，为会计提出了新的课题。为了配合泰勒制的劳动定额和计划工资等管理模式，“标准成本”“差异分析”“预算控制”等技术方法被引入到会计中来，成为成本会计的一个组成部分。这时，成本会计的内容已不仅仅是成本核算，而扩展到了成本预算和成本控制，成本会计的应用范围也扩大到各个行业和企业内部的各个部门，从而使成本会计的方法和理论得到了进一步完善和发展。

(三)现代成本会计发展阶段

第二次世界大战以后，资本主义经济十分迅速地发展，资本高度集中，企业规模进一步扩大，跨国公司不断涌现，快速发展的科学技术与生产经营紧密结合，特别是20世纪80年代现代高科技被广泛应用于生产，生产的自动化程度不断提高，新产品层出不穷，产品很快地更新换代，企业在市场中的竞争更加激烈。企业为了在市场竞争中处于有利地位，一方面积极依靠科学技术开发新产品，不断开拓市场，另一方面则进一步加强管理，挖掘潜力，降低成本。这时成本会计又得到了进一步的完善与发展。这一阶段成本会计的发展突出表现在两个方面：

1. 加强成本预测，制订目标成本。在市场竞争中，企业管理人员意识到，要大幅度降低成本，必须在产品投产之前，对产品的设计、工艺、组织、生产等各方面进行周密的考虑，使设计成本达到最低，这就要求加强成本预测，制订目标成本，在产品的生

产过程中加强日常控制和成本核算,在事后加强成本分析,保证目标成本的实现。

2. 作业成本法的产生与应用。作业成本法是由于生产自动化的发展,成本计算与成本管理相结合,以成本作业为核算对象,追踪成本的形成和积累过程的一种成本计算法。在作业成本法下,按作业汇集直接人工和制造费用,然后采用一定分配标准,把这些成本分配给通过该作业的全部实物单位。直接材料成本,则按分批成本制度,特定地追踪到产品,最后求出产品的总成本和单位成本。

作业成本法是适应生产的自动化而产生的,在自动化程度较高的企业,整个生产系统根据作业项目分成若干个“单元”,每一“单元”负责一种产品或一组同类产品的生产,配备一群机器设备从事不同的生产作业,产品生产所需的全部加工程序在一个“单元”内完成,这样一些为组织生产的、传统意义上的间接费用项目就变成了直接费用,成本的归属性大大地提高了。

在生产自动化的情况下,产品生产的各个过程之间的联系紧密,使得各个过程的期末在产品很少或很均衡,这样就大大降低了期间之间成本费用的分配,更有利于生产费用在完工产品与在产品之间的分配。

在作业成本法下,生产系统按作业分成基本“单元”,各“单元”之间的共同性的一些制造费用变得很少,影响制造费用分配的因素也简单化,更有利于制造费用的分配。

从成本会计形成与发展的过程我们可以看出,成本会计随着社会经济的发展而不断发展,不同时期成本会计的涵义不尽相同。现代成本会计是传统的会计核算与现代企业管理相结合的产物,是在企业生产经营活动的过程中,对企业的人、财、物等

一切经济资源的使用进行筹划、反映、预测、决策、控制、考核、分析以达到企业生产经营活动实现最优运转的目的,现代成本会计是从传统会计发展演变而来,它的本质是不变的,仍然以成本核算为基本内容。因此,我们可以认为,现代成本会计是会计学的一个分支,是成本核算与企业管理相结合,根据会计资料及其他有关资料,采用数学、统计学的原理和方法,对企业的成本进行预测、决策、预算、核算以及控制和分析,以达到对成本的最优管理、实现企业经济资源的合理配置、生产经营取得最佳的经济效益的科学。

二、成本会计的内容

成本会计在不同的发展阶段,涵义不同,内容也随之不同。传统的成本会计以成本的核算和计算为中心,研究的主要内容是成本计算的方法与程序,并向外编报有关成本报表。现代成本会计拓展了传统成本会计的内涵,使成本会计的内容从日常的成本核算与计算,发展到事前的成本预测、决策和事后的控制与分析。

(一)成本预测

根据成本的有关数据和其他资料,运用一定的专门方法,对未来不同情况下的成本水平以及成本的发展变化趋势做出科学的预见,以便为成本决策、成本预算和成本控制提供及时有效的信息。通过成本预测,还有助于企业管理人员了解成本的变动状况及发展趋势,提高降低成本的自觉性。

成本预测的内容涉及到生产技术、生产组织以及经营管理的各个方面。例如在企业建厂、改扩建、技术改造、新产品试制、新工艺的采用等业务活动中有成本预测;在制订生产、销售计划时有成本预测,对不同的备选方案进行预测比较。为合理组织生