

会 计 系 列 教 材

成本会计教程

CHENGBEN KUAIJI JIAOCHENG

傅建设 主编

立信会计出版社



会 / 计 / 系 / 列 / 教 / 材

成本会计教程

CHENGBEN KUAIRI JIAOCHENG

傅建设 主编

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

成本会计教程 / 傅建设主编. — 上海: 立信会计出版社, 2002. 1

会计系列教材

ISBN 7-5429-0958-4

I. 成... II. 傅... III. 成本会计—教材
IV. F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字 (2002) 第 002718 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021) 64695050 × 215 (021) 64391885(传真) (021) 64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
出 版 人	陈惠丽

印 刷	上海申松立信印刷厂
开 本	850 × 1168 毫米 1/32
印 张	7.625
插 页	2
字 数	183 千字
版 次	2002 年 1 月第 1 版
印 次	2002 年 1 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-0958-4/F · 0875
定 价	14.20 元

如有印订差错 请与本社联系

会计系列教材 编写委员会成员

张俊民 傅建设 吴 红
纪寿乐 王文莲 白仲林

前 言

随着我国社会主义市场经济体制的建立和逐步完善,企业内部的成本管理便显得日益重要。企业经营利润的获得来自产品售价与成本之间的差额,努力扩大这一差额是企业的重要职责之一,而成本会计对费用的确认、计量、控制、考核与分析等方面无疑具有不可替代的重要作用。从成本会计的内容体系看,应包括成本计算、成本预测、成本决策、成本控制、成本考核、成本分析等诸方面。考虑课程分工关系,为避免授课内容的重复,本书仅介绍成本计算诸方面的理论和方法,这也是我们进行课程建设和教材建设的一种尝试。因而本书特点主要表现为:

1. 本书以工业企业为主体,兼顾其他行业的特点,阐述了产品成本计算的通用方法,变动成本法、标准成本法虽然也属于成本计算方法之列,但通常列入管理会计,故本书不作详解。

2. 本书从理论上对成本会计对象概括为会计要素的“费用”要素,并对成本会计假设、成本会计目标进行了初步探讨,力求构建完善的成本会计理论体系。

本书由傅建设、栾甫贵、肖玉秀、刘秀芳共同编写,其中第一章由栾甫贵编写,第二章、第三章、第四章由傅建设编写,第五章由刘秀芳编写,第六章由肖玉秀编写,最后由傅建设对全书进行总纂。

本书的出版,得到了立信会计出版社编审吴尚云同志的大力支持,在此深表谢意。

由于时间仓促,加之我们水平有限,书中不当甚至错误之处在所难免,恳请读者批评指正。

作 者

2002 年 1 月

于天津子牙河畔

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的经济实质	1
第二节 成本会计的对象	3
第三节 成本会计的职能与目标	7
第四节 成本会计的假设与原则	15
第五节 成本会计的体系与组织	20
第二章 成本核算基础	24
第一节 成本核算的要求	24
第二节 生产费用的分类	30
第三节 成本计算的程序	39
第三章 生产费用的核算	42
第一节 要素费用的核算	42
第二节 跨期费用的核算	52
第三节 辅助生产的核算	56
第四节 制造费用的核算	71
第五节 生产损失的核算	77
第六节 产品成本的确认	84
第七节 期间费用的核算	99
第四章 产品成本的计算	105
第一节 产品成本计算方法简述	105

第二节	产品成本计算的品种法·····	108
第三节	产品成本计算的分批法·····	118
第四节	产品成本计算的分步法·····	127
第五节	产品成本计算的分类法·····	143
第六节	产品成本计算的定额法·····	152
第七节	产品成本计算方法的实际应用·····	164
第五章	其他行业的成本核算·····	167
第一节	商品流通企业的成本核算·····	167
第二节	农业企业的成本核算·····	175
第三节	交通运输企业的成本核算·····	189
第四节	施工企业的成本核算·····	206
第六章	成本报表·····	223
第一节	成本报表的作用和编制要求·····	223
第二节	成本报表的编制·····	225

第一章

总 论

第一节 成本的经济实质

一、成本的本质

成本作为商品经济中一个特定的经济范畴,是指企业在生产商品和提供劳务过程中所耗费的物化劳动与活劳动中必要劳动价值的货币表现。企业的再生产过程,一方面是产品实体及其价值的形成过程,另一方面是劳动的耗费过程,其中物化劳动的耗费表现为生产资料价值的转移,活劳动的耗费表现为劳动者为自身劳动创造的新价值及超过这个部分的剩余价值。正如马克思所指出的:“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耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^①“商品使资本家耗费的东西和商品的生产本身所耗费的东西,无疑

^① 《资本论》第三卷,第 30 页。

是两个完全不同的量。”^①前者指的是 $c+v$, 即成本价格; 后者指的是 $c+v+m$, 即商品的价值。商品的生产耗费仅仅是成本价格, 这一价格得到实物上与价值上的补偿, 才能保证简单再生产的顺利进行。因此, 成本价格作为一种价值补偿尺度, 具有一切社会生产的一般性质, 在我国实行社会主义市场经济的今天, 仍具有不可替代的经济意义: 成本是补偿企业生产消耗的尺度, 是制定产品价格的重要依据, 同时又是进行经济管理、经营决策的重要杠杆之一。

二、理论成本与应用成本

上述所讲的由 $c+v$ 这一成本价格组成的成本, 指的是理论成本。这一成本从理论上反映了企业在产品生产过程中所发生的物化劳动消耗与活劳动消耗的货币表现, 界定了再生产过程的价值补偿尺度, 是正常生产经营条件下的社会平均成本, 具体到某个企业则表现为个别成本。个别成本低于社会成本时, 企业可以获得高于社会平均利润率的超额利润; 个别成本高于社会平均成本时, 则获得低于社会平均利润率的利润, 如果高于产品的社会价值则 will 发生亏损。这同样是一种理论上的推论。在现实生活中, 企业的个别成本是依据现行规章制度中成本开支范围确定的, 是实际操作、实际应用的成本, 也称为制度成本或财务成本, 是成本计算中所应用的成本。从狭义上讲, 制度成本是指产品的生产成本, 由直接材料、直接人工和制造费用组成; 从广义上看, 制度成本除产品的生产成本外, 还包括管理费用、销售费用和财务费用三项期间费用。产品的生产成本与特定产品相联系, 产品销售前属于存货的组成部分, 产品销售后则转化为产品销售成本; 而期间费用则与特定时期相联系, 发生后在会计期末全额、一次计入当期损益, 作为与收入相配比的一个重要组成部分。无论是产品生产成本还是期间费用, 其范围都有严格的制度规定, 都在制度成本之列。我们

^① 《资本论》第三卷, 第 30 页。

通常所讲的成本即指狭义的产品生产成本,这一成本与理论成本并非完全一致。其差异表现为两方面:一是将某些不形成产品价值的非生产性支出计入产品成本,如废品损失、停工损失。二是将某些属于利润分配的支出计入产品成本,如企业生产单位应负担的财产保险费通过制造费用计入成本;借款利息的资本化,通过制造费用中的折旧费用计入成本。这些非生产性支出之所以计入成本,主要是出于企业经济核算的要求,拉长价值补偿尺度,使之从价值上和实物上得到补偿,保证企业再生产的顺利进行。

以上所讲的制度成本,只是企业实际应用成本之一。此外,随着社会经济的发展和企业内部管理的要求,开发出了传统成本概念之外的应用成本,如为预测、决策服务的变动成本、固定成本、混合成本、机会成本、沉没成本、付现成本、边际成本等,为控制、分析、考核服务的可控成本、不可控成本、责任成本、标准成本、计划成本、定额成本等,形成了纵横交错的成本概念体系。由于课程分工的原因,这些应用成本将在管理会计中详述,本书只重点介绍制度成本的核算问题。

第二节 成本会计的对象

一门学科之所以能够独立存在,是由于其具有独特的研究对象。明确成本会计的对象,对于充分认识成本会计的本质,确定成本会计的目标、假设、原则及其职能、任务,无疑具有十分重要的意义。

成本作为企业资金的耗费,在不同的生产要素、生产部门间存在着不同的耗费内容。任何产品的生产,都是产品实体的形成过程与劳动耗费过程的统一。首先,在生产过程中,劳动者借助于劳动工具对原材料进行加工、改制,形成新的具有特定使用价值的产品。这期间,原材料等劳动对象改变了原有的实物形态,其价值全

部、一次地转移到新产品的价值中,一方面构成产品的实体(如原料、主要材料)或作为产品形成的辅助性消耗(如燃料、动力),另一方面以直接材料费计入产品生产成本。其次,劳动者在产品生产过程中,其具体劳动形成了新的特定种类和数量的产品,其抽象劳动则创造出新的价值,其中劳动者为自己劳动创造的价值以工资形式支付给劳动者,作为直接人工费计入产品生产成本。再次,产品生产过程所占用的房屋及建筑物,使用的机器设备等固定资产,可以多次参加生产过程而不改变其实物形态,为了及时反映其磨损情况,足额补偿其价值损耗,并贯彻权责发生制原则和配比性原则,应将其价值于每个会计期间以折旧方式通过制造费用计入产品生产成本。最后,企业的工厂、车间等部门在组织和管理生产过程中,必然会发生有关管理人员的工资及福利费、办公费、差旅费、运输费,以及不能直接确定归属对象的水电费、固定资产修理费、财产保险费等。为了使这些费用得到全额补偿,实现再生产,也应通过制造费用计入产品成本。

以上只是就产品生产过程中直接相关的各种生产耗费进行了简要的分析和说明。实际上,首先,产品的生产之所以得以正常、顺利进行,是以企业拥有一定结构和数量的资金为前提的,而这些资金又是通过一定的筹资渠道、筹资方式获得的,由此便会发生筹资费用,如短期借款利息净支出(借款利息减存款利息)、固定资产交付使用后的长期借款利息支出、汇兑净损失(外币汇兑损失减外币汇兑收益)、银行等金融机构手续费等,这些费用统称为财务费用。其次,在产品正常生产经营过程中,企业的行政管理部门也要为组织和管理企业的生产经营活动发生各项费用,如企业总部管理人员的工资福利费、办公费、差旅费、企业总部占用固定资产的折旧费与修理费等公司经费,以及工会经费、职工待业保险费、诉讼费、坏帐损失等,这些费用统称为管理费用。最后,产品的生产是为了销售,实现“惊险的一跳”,从而实现商品的价值,使生产过

程中的各项资金垫付得到补偿,并获取利润。商品作为为了交换(销售)而生产的产品,只有实现了销售过程,才能使个别劳动转化为社会劳动,才能实现商品的价值和使用价值,才能使产品的生产具有社会意义,才能实现简单再生产和扩大再生产。产品的销售过程,既是产品向货币的转化过程,也是一部分资金的耗费过程,如产品销售过程中由企业负担的包装费、装卸费、保险费、广告费、展览费以及专设销售机构的工资福利费、办公费、差旅费、折旧费等,这些费用统称为销售费用。

财务费用、管理费用及销售费用,虽然与产品生产没有直接关系,但都是围绕产品生产而发生的。财务费用是保证产品生产的资金需要而发生的资金使用费,管理费用是生产过程中发生的组织管理费用,销售费用是为了实现所生产产品的价值而发生的促销费用。此三项费用的发生是企业一定会计期间所实现特定销售收入的前提,是与该会计期间相联系并只与该会计期间相关,因而应一次、全额计入当期损益。因而此三项费用统称为期间费用。

综上所述,产品生产经营过程中的资金耗费由产品生产成本和期间费用两部分组成。在资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项会计要素中,费用作为资产的减少或负债的增加,与收入具有特定的配比关系,是利润与所有者权益的减项,费用的高低与其他五项要素具有深刻的内在联系。成本会计正是以费用这一会计要素为对象,对企业再生产过程中的资金耗费进行分类、计量、分配,从而确定有关成本计算对象的总成本和单位成本,为成本预测、决策、控制、分析与考核提供客观依据的一门分支会计。

不难看出,成本会计对象具有明确的界定范围。从本质上讲,同一般会计对象一样,成本会计对象仍在于企业再生产过程中的资金运动,所不同的只是限于资金耗费方面的资金运动,如生产过程中原材料的耗费是储备资金向生产资金的转化,支付生产工人工资,提取固定资产折旧是货币资金与固定资产净值向生产资金

的转化;产品生产完工转入产成品,是生产资金向成品资金的转化,即主要是“ $W \cdots P \cdots W'$ ”过程中的资金运动, $G-W$ 与 $W'-G'$ 过程中的资金运动主要在财务会计中予以揭示(通过其他五项会计要素的核算体现)。当然,财务费用、管理费用与销售费用的发生,同样是资金运动的体现,是与产品的生产经营相关联的资金耗费。

为了进一步认识成本会计对象,理解成本会计的内容,有必要对成本会计对象进行进一步的细分类,使之具体化,为有关成本会计科目的设置、编制成本会计报表提供理论依据。对此,我们认为,应建立成本会计要素概念。

根据以上分析,“费用”这一成本会计对象由产品生产成本和期间费用两部分构成,具体可分为直接材料、直接人工、制造费用、财务费用、管理费用与销售费用六项要素,这是六个既相互独立又密切相关的项目。前三个要素反映产品生产过程中料、工、费的直接消耗情况,构成产品生产成本或工厂成本,是设置“生产成本”、“制造费用”科目和编制“商品产品成本表”、“主要产品单位成本表”和“制造费用明细表”的依据;后三个要素反映为产品生产服务而发生的筹资费用、组织与管理费用及销售费用的消耗情况,是设置“财务费用”、“管理费用”、“产品销售费用”科目和编制“财务费用明细表”、“管理费用明细表”及“产品销售费用明细表”的依据。

当然,企业一定时期所发生的耗费,除上述所讲“费用”之外,还有营业外支出、投资损失等,由此产生了支出、费用、成本、损失等概念。支出是指企业一定时期内发生的各种物资消耗与人力消耗的货币表现,分为营业内支出和营业外支出,营业内支出又分为主营业务支出与其他业务支出,营业内支出构成了一定时期的费用总额,费用又可分为产品生产费用与非产品生产费用,产品生产费用经过一定调整形成该期产品生产成本。损失是否计入费用,则要根据损失的发生地点和原因确定,如坏帐损失系由生产经营

活动所引起,在产品销售环节发生,应计入管理费用;而非常损失则由生产经营活动以外的不可抗力或意外事故所引起,应计入营业外支出。显然各种损失都体现为某种不能带来经济利益的支出,但由于其性质不同,归属也不同。同理,投资损失作为供产销过程以外资金筹的亏损,应作为利润的减项计入当期损益。由于课程分工的需要,其他业务支出、营业外支出和投资损失已在“财务会计”中讲授,以下着重介绍的是主营业务支出(含产品生产成本与期间费用)的核算问题。

第三节 成本会计的职能与目标

一、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计具有的功能。其功能如何,主要受以下四个因素的影响:一是成本会计所具有的能力,即成本信息内容、数量、质量及其组合情况的提供能力;二是企业内部环境对成本会计的约束力,即内部管理制度所赋予成本会计的权利范围的大小,这一权利范围越大,成本会计所具有的相关能力将越强,反之亦然;三是社会经济发展水平与经济管理体制对成本会计的约束力,如简单商品生产条件下不可能产生和存在现代化的成本会计方法,计划经济体制下不必要也不可能允许成本会计参与预测、决策;四是会计的整体社会地位及其职能的约束。

关于会计的职能,目前尚有争议,但反映与监督(控制)是公认的两项基本职能。与财务会计不同,成本会计主要是为企业内部管理部门及有关人员的成本管理提供决策所需的成本信息,并参与有关成本管理活动,具有独特的工作目标。其主要职能有:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析与成本考核七个方面。

(一) 成本预测

管理的重心在经营,经营的重心在决策,而决策的基础在预测。成本预测的科学性、正确性、准确性,直接关系到成本决策的正确性及其他成本管理环节的有效性。成本预测是指根据成本性态及其有关数据,结合宏观与微观经济环境和条件的变化,运用特定方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学、客观的估计。其程序一般是:确定预测目标,明确预测范围;界定预测期限,选择预测方法;收集历史成本数据,分析各项影响因素;建立成本预测模型,进行有关成本预测。通过成本预测,可以帮助企业管理当局了解目前成本水平及其发展方向,把握成本管理重心,消除成本管理的盲目性,增强成本管理的主动性和目的性,为正确的成本决策提供科学依据。

(二) 成本决策

它是指根据各个成本预测方案,结合具体情况,进行某种方案的抉择,从中确定目标成本。成本决策的内容十分广泛,如某零部件中自制还是外购?某项机器设备是自制、外购还是租赁?是采用经营租赁还是融资租赁?某项订货是接受还是放弃?某半成品是继续加工还是直接出售?等等。成本决策的失误,会引起成本计划的失败,甚至造成不可弥补的损失。因此,成本决策的科学性与正确性对成本管理的有效性具有至关重要的作用,具有牵一发而动全身的辐射力。决策后的节约是最大的节约,决策后的浪费是最大的浪费。

(三) 成本计划

它是指根据成本决策所确定的目标成本,具体确定为完成计划期各项生产任务所需要支出的各项生产费用,以及各种产品的成本结构和金额,提出保证计划完成的有关措施。成本计划的编制,首先是以目标成本为依据,收集所需要的生产资料、技术资料、价格资料等,并进行可靠性、真实性的分析、筛选;其次,结合历史成本资料和相关因素的变动情况,进行成本目标的试算平衡;最

后,根据试算后的基本方案,编制具体成本计划。成本计划的科学性与周密性,是衡量企业计划水平高低的重要标志,关系到成本控制的有效性。

(四) 成本控制

它是指在生产经营活动过程中,以目前成本与计划成本为依据,对实际发生的各项费用进行严格的审查监督,及时揭示和分析差异,采取有效措施,保证目标成本和各项计划指标的实现。其实施手段主要是通过成本分类控制与责任落实实现的。如变动成本与固定成本的划分、直接成本与间接成本的划分、可控成本与不可控成本的划分以及责任成本的确定、分解和实施等。在成本控制过程中,要求企业管理当局的重视与支持,具有健全的成本责任制度,科学合理地划分成本中心,明确其权利、责任和奖惩办法,树立全员、全过程的成本节约观念,并正确处理好产量、质量与成本的关系,向“高产、高效、优质、低耗”的方向努力。

(五) 成本核算

它是指对企业一定时期内所发生的各项生产费用,按照一定的成本计算对象进行归集和分配,以确定各该对象的总成本和单位成本。成本核算具有各种生产费用的审核与产品成本的计算双重含义,原始凭证真实性、合法性、合理性与有效性的审核,是保证成本计算真实性的前提和成本信息可靠性的保证,对于明确经济责任、减少和杜绝损失浪费,具有不可忽视的警卫作用。成本核算虽然是一种事后的反映与监督,但在成本管理上具有耳目、喉舌的作用,对于后续的成本分析与成本考核起着业绩评价依据的作用,并对下一个会计期间的成本预测、成本决策、成本计划、成本控制等产生一系列的撞击反应。因此,成本核算在成本管理中是一种承上启下的核心环节。

(六) 成本分析

它是指利用成本核算及其他有关资料,采用专门的方法,通过