

辽宁财专系列教材



成本会计

(修订版)

苏郁生 曹玉黎 主编



NEUPRESS
东北大学出版社

修订版前言

本书是在1993年教材编写的基础上对其所做的修订教材。

自1993年以来,财务会计制度、税收管理法规等又几经变革、不断补充和完善,为了适应这一改革的要求和高等院校会计教学的需要,我们以现行的有关制度、法规为依据,对原有教材,在内容和方法上做了进一步调整和充实。本书按成本管理最优化的要求,系统阐述了成本核算、成本预测、成本决策、成本控制、成本考核、成本报表编制及成本分析等。编写中,注重理论联系实际、深入浅出。每章后附有复习思考题和练习题,便于理解和操作。

本书由苏郁生、曹玉黎任主编,宫兆辉任副主编。全书共分7章:1,3,7章由曹玉黎执笔;2,4章由宫兆辉执笔;5,6章由邓碧波执笔。全书由曹玉黎总纂,由苏郁生教授审阅、定稿。

由于作者水平有限,书中难免有错误之处,恳切希望广大读者批评指正。

编者

1997年7月1日

前 言

为了适应我国实行市场经济后的财务会计制度的重大变革和会计学理论的新的改革,满足财经类高等院校会计学科教学的急需,我们在总结我国会计学科教学改革经验的基础上,以国家财政部颁发的《企业会计准则》、《企业财务通则》以及行业财会制度为依据编写了这本《成本会计》教材。

本教材重点阐述了成本会计的基本理论、基础知识和基本方法。在编写内容上注意吸收了我国会计制度改革后取得的新经验、新成果。在结构安排上,特别强调了理论联系实际的原则和认识论的原则,按照成本核算、分析、预测、决策、控制、考核的顺序,力求深入浅出,符合人们认识的规律;在编写方法上,较多地注意了语言的通俗性和实务的可操作性,在系统地阐述了每章的内容之后,又分别附以复习思考题和练习题,以强化学习者的记忆。

本书由辽宁财政专科学校教授苏郁生任主编、郑永海任副主编。编写分工是:刘雪清(第一、四章),苏郁生(第二、三章),王丽文(第五、六章),郑永海(第七章)。最后由苏郁生总纂完稿。

由于编写者的水平有限,加之编写时间仓促,书中难免会存在一些缺点和不足之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

1993年9月

目 录

1 总 论

- 1.1 成本的概念 (1)
- 1.2 生产费用的分类 (4)
- 1.3 成本的作用 (8)
- 1.4 成本计算的基本原则 (10)
- 1.5 成本计算的基本要求 (12)
- 1.6 成本计算的基础工作 (14)

2 成本费用的核算

- 2.1 成本费用核算的程序与科目设置 (18)
- 2.2 要素费用的归集和分配 (23)
- 2.3 待摊费用和预提费用的归集和分配 (29)
- 2.4 辅助生产费用的归集和分配 (31)
- 2.5 制造费用的归集和分配 (42)
- 2.6 废品损失的归集和分配 (46)
- 2.7 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 (49)
- 2.8 期间费用的核算 (55)

3 工业企业的产品成本计算方法

- 3.1 产品成本计算方法概述 (63)
- 3.2 产品成本计算的品种法 (67)
- 3.3 产品成本计算的分步法 (78)
- 3.4 产品成本计算的分批法 (90)
- 3.5 产品成本计算的其他方法 (94)

4 成本预测和成本决策

- 4.1 成本预测 (111)
- 4.2 成本决策 (123)

5 成本控制和成本考核

- 5.1 成本控制 (140)
- 5.2 成本考核 (159)

6 成本报表

- 6.1 成本报表的作用和种类 (166)
- 6.2 成本报表的编制 (167)

7 成本分析

- 7.1 成本分析的内容 (179)
- 7.2 成本分析的方法 (179)
- 7.3 全部商品产品成本的分析 (184)
- 7.4 可比产品成本降低任务完成情况的分析 (186)
- 7.5 主要产品单位成本的分析 (193)
- 7.6 技术经济指标变动对单位成本影响的分析 (202)
- 7.7 成本效益分析 (210)

1 总 论

1.1 成本的概念

1.1.1 成本的内容和经济本质

成本是商品经济的产物。它是商品生产中所耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。马克思科学地分析了资本主义的商品生产,并指出产品成本是由物化劳动和活劳动中必要的劳动价值组成的。即“按照资本主义方式生产的每一商品 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,在商品中剩下来的,只是一个在生产要素上耗费的资本的价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”在我国社会主义市场经济的条件下,马克思的成本理论,同样适用于社会主义的商品生产。

产品成本是产品价值的组成部分,产品价值的组成包括以下3部分内容:

① 已消耗的生产资料的价值(C),它包括已消耗的原材料、辅助材料、燃料等劳动对象的价值以及厂房、机器设备、生产工具等劳动资料磨损部分的价值;

② 劳动者为自己劳动创造的价值(V),它相当于以工资形式支付给劳动者的劳动报酬;

③ 劳动者为社会所创造的价值(M),它表现为税金和利润。

根据马克思的成本理论,产品价值中的前两个部分,即已消耗的生产资料的价值以及劳动者必要劳动所创造的价值之和($C+V$)构成了产品成本。这就是社会主义制度下成本的经济本质。

但是,在实际工作中成本是根据国家颁布的《成本管理条例》

来确定其范围的,因此,理论成本与实际成本往往不完全吻合。这是因为,国家根据不同时期经济管理的要求,为了促使企业厉行节约,减少生产损失,防止乱挤摊成本,挖掘降低成本的潜力,通过制定《成本管理条例》来达到加强成本管理的目的。因此,上述 $C+V$ 的成本经济实质,只能是一种高度的理论抽象,在现实的经济活动中,是很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本的。

这次会计制度的重大改革,将原来的全部成本法改为制造成本法。《企业财务通则》和新的行业会计制度中的成本是指在国家有关法规中已明确限定了范围的“实际应用成本”,它既不同于政治经济学中描述的“理论成本”,也有别于企业管理会计中的“责任成本”。它是以正常生产经营活动为前提,根据生产过程中的实际消耗量和实际价格来计算的,它除了考虑一般性理论成本中的共性消耗外,还考虑生产过程中的一些特殊消耗,如工业企业进口原材料所支付的关税等。因此,它比理论成本的构成复杂,比责任成本的范围统一。

采用实际应用成本,其目的是为了在相同条件下,衡量不同企业的实际耗费水平,计算企业的经济效益,正确处理企业与国家之间和与投资者之间的分配关系。

1.1.2 成本的具体内容

成本的经济内涵,虽然都是物化劳动 C 与劳动者必要劳动 V 的补偿价值,但是生产性成本的具体经济内容与流转性成本的具体经济内容又有所不同。

(1) 生产性成本

生产性成本是指工业、农业、建筑安装、交通运输、邮电等生产企业的成本。根据新颁布的行业会计制度和财务制度的规定,其生产成本的具体内容如下:

① 工业企业:企业生产过程中实际消耗的直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用,应计入产品制造成本。

② 农业企业：企业从事农业生产中实际消耗和发生的农业材料(种籽、饲料、肥料和农药等)、直接工资、间接费用(机械作业费、畜力作业费等)，应计入农业生产成本。

③ 建筑安装企业：企业在工程施工、提供劳务、作业等过程中发生的各项支出，应计入工程成本，包括直接成本和间接成本。直接成本是指施工过程中耗费的构成工程实体或有助于工程形成的各项支出，包括人工费、材料费、机械使用费和其他直接费。间接成本是指企业各施工单位为组织和管理工程施工所发生的全部支出，包括施工单位管理人员工资、奖金、职工福利费、行政管理用和固定资产折旧费及修理费、物料消耗等。

④ 交通运输企业：企业营运生产过程中实际发生的与运输、装卸和其他业务等营运生产直接有关的各项支出，应计入营运成本。包括企业在营运生产过程中实际消耗的各种燃料、材料、润料、备品配件等；企业直接从事营运生产活动人员的工资、福利费、奖金等；企业在营运过程中发生的固定资产折旧费、修理费等。

⑤ 邮电企业：企业在邮电通信生产过程中实际发生的与通信生产直接有关的各项支出。包括在邮电通信生产中实际消耗的各种燃料、油料、材料、业务材料等；企业直接从事邮电通信生产人员的工资、福利费、奖金等；企业在邮电通信生产过程中发生的固定资产折旧费、修理费、租赁费等。

(2) 流转性成本

流转性成本又称为“商品经营成本”。主要是指商业企业的经营成本。由于商业企业专门从事流通，其流转成本只包括商品的原价和流通费用，并且理解为 C ，没有 V ，因为，营业人员的工资是以生产企业转让来的 M 支付的。同样商业企业必须补偿其耗费的全部 c ，商业企业才能进行商品的流通业务。但是隶属于商业企业的运输、储存、加工等企业，其成本仍属于生产性成本。

根据商业企业的会计制度规定，商品流通企业的成本和费用是指企业在经营活动中发生的与经营活动有关的支出。包括商品

进价成本和为经营商品或提供劳务而发生的商品流通费。

1.2 生产费用的分类

企业要进行生产经营,就必然要发生各种生产耗费。这些生产耗费包括劳动对象的耗费、劳动手段的耗费和劳动力的耗费,一定时期内所发生的、用货币表现的生产耗费,称为生产费用。为生产一定种类、数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就构成了这些产品的生产成本。可见,从耗费的角度来看,生产经营中的支出就是生产费用,从价值形成的角度来看,生产经营中的这些支出构成了产品的成本,生产费用与产品成本的经济实质是相同的,生产费用的发生额构成产品成本的基础,因此,两者的总额原则上也应该相等,但是在实际工作中这两者往往不完全相同,它们的主要区别是:

第一,生产费用与产品成本的经济内容不同,生产费用包括企业为进行生产经营活动所发生的全部费用,既包括为生产产品而发生的直接材料、直接工资和制造费用,也包括为组织管理生产而发生的管理费用、为筹集资金而发生的财务费用和为销售产品而发生的销售费用。而产品成本则是指与生产一定种类、数量产品有直接联系的生产费用的总和。它只包括为制造产品而发生的直接材料、直接工资和制造费用。

第二,生产费用是企业一定时期进行生产经营活动所发生的全部费用,是以一定时期的实际支出为标准的,也是企业在某一时期投入生产的实际耗费,产品成本则是企业为生产一定种类、数量产品的生产费用总和,它是以费用是否应计入本期产品成本为标准的,某一时期内实际发生的生产费用,有些并不计入当期产品成本,如待摊费用;也有一些费用,当期虽未发生,但应计入当期产品成本,如预提费用。因此,产品成本可能包括几个时期的生产费用,是企业产出产品的劳动耗费的总和。企业某一时期实际发生的生产费用的总和,不一定等于该期产品成本的总和。某一时期投入的

产品,当期不一定全部完工,当期完工的产品,不一定是当期投产的,也就是说,计算产品成本,必须在归集生产费用的基础上,将其生产费用对象化,同时还要考虑期初、期末的在产品成本。其二者的关系用公式表示如下:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{月初在} & & \text{本月生} & & \text{月末在} & & \text{本月完工} \\ \text{产品成本} & + & \text{产费用} & - & \text{产品成本} & = & \text{产品成本} \end{array}$$

为了考核和分析生产费用的发生情况和便于正确地计算产品成本,有必要对生产费用进行分类。

1.2.1 按生产费用要素分类

生产费用按其经济内容和性质的分类称为要素费用。企业的要素费用一般有几项:

① 外购材料:指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从企业外部购入的各种材料,包括原材料、辅助材料、外购半成品、低值易耗品等。

② 外购燃料:指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从企业外部购入的各种燃料。

③ 外购动力:指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从企业外部购入的动力。

④ 工资:指企业支付给全体职工的工资。

⑤ 职工福利费:指企业按规定的比例,在成本费用中提取的用于职工个人福利方面的支出。

⑥ 折旧费和无形资产摊销费:指企业各项固定资产按一定的折旧率计算的应计入产品成本和管理费用的折旧额以及按规定计算的应计入管理费用的无形资产摊销额。

⑦ 修理费:指企业为修理、维护固定资产而发生的各种修理支出。

⑧ 利息支出和汇兑损失:指企业为筹集资金而发生的利息支出减利息收入和汇兑损失减汇兑收益后的净额。

⑨ 税金:指企业按规定在管理费用中列支的各种税金,包括房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

⑩ 其他支出:指不属于以上各项费用支出的物质消耗和非物质消耗。如:水电费、办公费、差旅费、技术转让费等。

这种生产费用分类的意义主要在于能反映出企业在一定时期内发生了哪些费用,费用数额是多少,据以比较分析各个不同时期费用的构成水平;这种分类能够分清物质消耗和非物质消耗,为计算工业净产值和国民收入提供资料;这种分类反映了外购材料和燃料费用及职工工资的实际支出,为编制企业材料采购计划和劳动工资计划提供资料。

1.2.2 按生产费用用途分类

生产费用按其生产经营过程中用途分,一般有以下两项:

① 计入产品成本的生产费用:是指企业为生产产品和提供劳务而发生的直接材料、直接工资、制造费用及商品进价。

② 不应计入产品成本的生产费用:是指企业在生产经营中发生的各项期间费用,包括管理费用、财务费用、销售费用及商业企业的经营费用。这类费用不能计入产品的生产成本而直接计入当期损益。

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产而发生的各项费用。财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用。销售费用是指企业在产品销售过程中所发生的各项费用。经营费用是指商业企业在购、销、存环节发生的各项费用,包括进货运杂费、装卸费、整理费、经营人员工资及福利费等。

这种生产费用分类的意义主要在于分清哪些费用属于产品成本的开支范围、哪些费用则不应计入产品成本,而应直接计入当期损益。按照《企业会计准则》的规定,直接费用和制造费用属于应计入产品生产成本的费用,因此,便构成了产品生产成本的项目,即:直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用。而管理费用、财务

费用、销售费用和经营费用则作为期间费用应全部计入当期损益。

1.2.3 按生产费用计入产品成本的方法分类

生产费用按其计入产品成本的方法分为以下两项：

① 直接费用：是指生产某种或某类产品而直接发生的费用。这类费用在计算产品成本时，可以根据有关原始凭证直接计入某种或某类产品成本。如：直接材料、直接工资、商品进价等费用均属于这一类。

② 间接费用：是指生产若干种产品而共同发生的费用。这类费用在计算产品成本时，不能根据原始凭证直接计入某种或某类产品成本，而需要采用一定的分配标准在各种(类)产品之间进行合理分配，如制造费用。

这种生产费用分类的意义主要在于采用科学、合理的费用分配的方法，以便正确及时地计算产品成本。

1.2.4 按生产费用与产品产量的关系分类

生产费用按其与其与产品产量的关系分为以下两项：

① 变动费用：指费用总额随产品产量增减而成比例升降的费用。如构成产品实体的原料及主要材料、计件工资等。

② 固定费用：指费用总额在产量一定幅度内变动时，并不随之增减变动，而保持固定不变的费用。如企业行政管理人员的工资，固定资产折旧费、修理费等。

这种生产费用分类的意义主要在于寻求降低成本的途径。因为，变动费用的总额是随产品产量的增减而成比例增减的，但就单位产品来说，每件产品中的变动费用则是相对固定的，因此，降低单位产品的变动费用，主要是通过降低单位产品生产过程中各种材料和劳动的消耗来实现的。固定费用则不同，由于固定的费用总额并不随产量而发生增减变动，但就单位产品来说，如果产量增加，每件产品应分摊的固定费用就会减少，可见单位产品的固定费

用则是相对变动的。因此,固定费用的节约,主要是通过降低一定时期内的固定费用支出总额来实现的。

1.3 成本的作用

成本核算是通过对企业生产经营中发生的各种耗费进行记录、归集、分配等程序计算出成本的过程。由于成本的核算必须与管理相结合,必须服从管理的需要,因此,成本核算不仅是会计管理的一个组成部分,也是企业管理的重要一环。在社会主义市场经济体制下,成本核算和管理在经济管理中有着十分重要的作用。其重要作用的发挥主要是通过成本这一价值范畴来体现的。

1.3.1 成本是生产耗费的补偿尺度

在社会主义的再生产过程中,生产的耗费不仅要通过实物形式来补偿,而且还要通过价值形式来补偿,而这个补偿数额的大小,是以成本作为衡量尺度的,按照这个尺度来补偿,就能保证企业简单再生产的顺利进行,否则,再生产将无法在原有的规模上顺利进行。

在实行经济核算制的企业里,成本是正确计量企业经营成果的基础。企业的经营成果是通过收入和成本比较确定的,企业的销售收入扣除成本后尚有余额,表示盈利,反之则为亏损,一个企业是否能生存下去,关键在于是否取得一定的经营成果,当收入一定情况下,成本的高低,决定其经营成果多少。因此,只有正确、合理地进行成本核算,才能如实反映和评价企业的经济效益,成本作为补偿企业生产消耗的尺度,在生产经营中具有十分重要的作用。

1.3.2 成本可以综合地反映企业的工作质量

产品成本是生产耗费的综合反映,通过成本指标可以综合地说明企业的整体情况,如生产情况、管理水平、职工素质等。如果企业生产进展顺利、管理水平高、职工的劳动积极性高,责任心强,企

企业的成本就会在保证产品质量的前提下合理地降低;相反,如果企业生产混乱,管理水平低,职工劳动积极性低,企业的成本必然会上升,因此,可以通过成本指标来考核和评价企业的生产经营情况和管理水平。此外,成本这个综合指标又是企业进行其他经济指标分析的基础,如劳动生产率的高低,固定资产利用的好坏,材料消耗的多少,费用的节约或浪费,产品产量的多少和产品质量的好坏等,最终都会在产品成本中表现出来,因此,加强成本管理和核算,在企业经营管理中具有十分重要的作用。

1.3.3 成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是价值货币表现,产品价格的制定要体现价值规律的要求,基本上符合产品价值。由于产品成本是产品价值的重要组成部分,因此,现阶段制定产品价格的方法,主要是以产品成本为依据,同时预计产品的销售利润率,再考虑到一定的价格政策来确定的。可见,成本的高低是决定产品价格高低的主要因素。在当前市场经济的激烈竞争中,企业之间价格竞争的实质是成本的竞争,只有不断地降低产品的成本,才能保证企业以合理的价格进入市场,才能提高企业的竞争能力。因此,成本作为制定价格的重要依据在企业的生产经营中起着十分重要的作用。

1.3.4 成本可以为企业经营决策提供重要数据

决策是企业现代化管理的一项重要职能,决策的是否科学、合理,决定企业的发展方向,事关重要。而成本指标是企业技术管理、物资管理、资金管理的综合体现。因此,成本指标必然为经营决策提供重要的数据资料。同时,企业也可以运用成本指标进行对未来生产经营状况的预测,对未来的成本水平及其发展趋势作出比较科学的估计,这样,有助于企业管理人员了解企业成本的发展情况,加强成本控制,提高降低成本的自觉性。因此,成本的决策、预测的职能,必然使企业在提高成本管理水平中发挥出重要作用。

1.4 成本计算的基本原则

成本计算原则是企业成本计算的规范。虽然企业性质、生产类型不同,成本计算方法各具特点,但在成本计算时,应遵循的基本原则却是一致的,归纳起来这些基本原则主要有:

1.4.1 实际成本计算原则

实际成本计算原则,是指企业按取得或制造某项财产物资时发生的实际成本进行核算。采用实际成本计算原则,不仅有助于各项资产、负债项目的确认,而且也使收入和费用的配合建立在实际交易的基础上,从而正确计算当期的利润水平。尽管有的企业在成本计算时,根据本企业生产特点和管理需要采用了定额法,或标准成本法,也有的企业存货核算采用计划成本法等,但在期末计算产品成本时必须将其调整为实际成本,以保证成本与利润数据的真实、可靠、客观。

1.4.2 权责发生制原则

权责发生制原则是指收入和费用的确认应当以收入和费用的实际发生和影响作为确认计量的标准。权责发生制的基本内容是:凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应作为当期的收入和费用处理;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,都不作为当期的收入和费用。在成本计算中,运用权责发生制原则,主要是指对待摊费用和预付费用的核算问题。对于已经发生的支出,如果受益期不仅涉及当期,而且还将递延到以后数月,如预付保险费、固定资产修理费、一次支付数额较大的印花税票款额等,这些费用尽管在本期已全部支付,但不应全部记入本期,应由受益期分摊;对于虽未支付的费用,但应由本期负担,则应预先提取,记入本期的成本费用中。企业必须坚持权责发生制原则,正确使用待摊费用和预提费用两个

帐户,按规定的数额,该摊的摊,该提的提,不得利用该两帐户人为调节成本,以保证特定会计期间成本费用数据的准确性。

1.4.3 重要性原则

重要性原则是指在会计核算过程中,对经济业务或会计事项应区别其重要程度,采用不同的会计处理方法和程序。在成本计算中,就是根据企业的具体情况,对一些主要产品、主要费用,采用比较详细的方法,而对一些次要的产品、费用则可采用简化的方法,这样才能够保证重点,解决关键性问题,使成本计算工作达到事半功倍的效果。

1.4.4 一贯性原则

一贯性原则是指企业采用的成本计算程序和方法前后期必须一致,要求企业没有特殊情况,不得随意变动,以使计算出来的成本资料便于比较。如因特殊情况需要改变原有的成本计算程序和方法时,应在有关的会计报告中加以说明,并对原有成本计算单的有关数字进行必要的调整。

1.4.5 成本分期核算原则

成本分期核算原则,就是按期归集与分配所发生的生产费用,而不管成本计算期与会计结算期是否一致。会计结算一般按月进行。由企业生产类型特点所决定,成本计算期与会计结算期可能一致,也可能不一致。不论产品成本计算期是否定期,生产费用的归集与分配,废料和退料成本的冲销等日常工作都必须按月进行,并在月末把有关生产费用帐簿上登记的数额加以结计,以便考核成本费用的发生情况。

1.4.6 合法性原则

合法性原则就是记入成本的费用必须符合国家有关的法规和

制度。企业应遵守国家关于成本、费用开支范围的规定,防止乱挤和少计生产经营管理费用;防止混淆成本和费用的界限,将产品的某些成本记入期间费用或将某些期间费用记入产品成本;防止利用待摊费用和预提费用人为调节各月的产品成本和期间费用;防止在盈利产品与亏损产品之间,以及可比产品与不可比产品之间任意增减生产费用;防止任意提高或降低月末在产品费用,人为调节完工产品成本的错误做法。

1.5 成本计算的基本要求

为了达到成本核算的目的,充分发挥成本核算的作用,企业在进行成本计算时应该符合以下各项要求。

1.5.1 加强对费用的审核和控制

进行产品成本的核算,首先要对各项生产费用进行事前和事中的审核和控制。审核控制的依据是国家的有关法令、制度和企业的有关定额和计划等。对费用发生前的审核和控制,应着重审核生产费用支出是否符合财经政策、制度,有无违反成本开支范围,人为调节成本,扩大费用开支标准等,以保证费用的发生被控制在合理、合法、合规的范围内,尽量降低费用开支。对费用发生中的审核和控制,则应着重于对符合财经制度,有利于企业生产发展的费用支出,应积极支持;相反,则应坚决抵制,以保证企业真实地、准确地核算成本,避免和减少浪费损失,进一步挖掘降低成本的潜力,提高经济效益。将成本核算与成本管理有机地结合起来,使成本的预测、控制、分析等管理手段得到充分的发挥。

1.5.2 正确地划分各种费用界限

为了正确地计算成本,为成本管理提供正确的成本资料,必须正确地划分以下几个费用界限:

(1) 正确地划分应计入产品成本和期间费用与不应计入产品