

成本

会

计

林艳 主编

哈尔滨出版社

成本会计

主 编 林 艳

主 审 李 伟

副主编 刘艳玲 鲍淑云 唐 洋

哈尔滨出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/林艳等编著. —哈尔滨:哈尔滨出版社, 2001. 4
财经系列教材

ISBN 7-80639-516-4

I. 成… II. 林… III. 财经—教材 N. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 027725 号

成本会计

主编 林 艳

哈尔滨出版社出版发行

哈尔滨市南岗区贵新街 170 号

邮政编码:150006 电话 0451-6225161

E-mail: hrbcbbs @ yeah. net

全国新华书店发行

黑龙江大学印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 10.20 印张 250 千字

2001 年 4 月第 1 版 2001 年 4 月第 1 次印刷

印数 1—1 000 册

ISBN 7-80639-516-4/G · 135

定价 19.80 元

版权所有,侵权必究。举报电话 0451-6225162

前 言

本文主要根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》，结合我国会计改革和国际惯例及有关成本管理制度的要求而编写。本文阐述了成本会计的基本理论和方法，注重实际操作，具有较强的理论性和实践性，并附有复习思考题和练习题，便于学习，力求简明、准确。

全书共十章。第一、二、三章由刘艳玲(佳木斯大学)编写；第四、五章由唐洋(哈尔滨师范大学)编写；第六、七章由鲍淑云(建三江水利局)编写；第八、九、十章由林艳(东北农业大学)编写。全书由林艳统稿，由李伟(哈尔滨金融高等专科学校)主审。在本书编写过程中，我们参阅了有关教材及论著，在此对原作者一并致谢，由于作者水平有限，书中难免存在缺点和不足，恳请读者批评指正。

编 者

2001 年 4 月

目 录

第一章 成本会计总论	(1)
第一节 成本的经济实质和作用.....	(1)
第二节 成本会计的内容.....	(5)
第三节 成本会计的职能与任务	(11)
第四节 成本会计工作的组织	(15)
思考题	(18)
第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序	(19)
第一节 生产费用的分类	(19)
第二节 成本核算的基本要求	(25)
第三节 成本核算的账户设置	(31)
第四节 成本核算的一般程序	(39)
思考题	(44)
第三章 费用在各种产品及期间费用之间的分配与归集 ...	(46)
第一节 各项要素费用的分配	(46)
第二节 辅助生产费用的归集与分配	(76)
第三节 制造费用的归集与分配	(91)
第四节 产品损失和停工损失的归集与分配.....	(100)
第五节 期间费用的核算.....	(108)
思考题与练习题.....	(110)
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配	(112)
第一节 在产品数量的核算.....	(113)

第二节	完工产品和在产品之间分配费用的方法·····	(116)
第三节	完工产品成本的结转·····	(132)
	思考题与练习题·····	(133)
第五章	产品成本计算的方法·····	(135)
第一节	产品成本计算方法概述·····	(135)
第二节	产品成本计算品种法·····	(140)
第三节	产品成本计算分批法·····	(144)
第四节	产品成本计算分步法·····	(154)
第五节	分类法·····	(174)
第六节	定额法·····	(181)
	思考题与练习题·····	(193)
第六章	成本预测·····	(203)
第一节	成本预测的意义及内容·····	(203)
第二节	成本预测的程序和一般方法·····	(206)
第三节	成本预测方法的运用·····	(211)
	思考题与练习题·····	(227)
第七章	成本决策·····	(230)
第一节	成本决策的意义及内容·····	(230)
第二节	成本决策的步骤和方法·····	(232)
第三节	成本决策方法的应用·····	(236)
	思考题与练习题·····	(246)
第八章	成本报表·····	(249)
第一节	成本报表的意义、种类和编制要求·····	(249)
第二节	商品产品成本表·····	(252)
第三节	主要产品单位成本表·····	(256)
第四节	生产费用表和制造费用明细表·····	(258)
第五节	其他成本报表·····	(263)
	思考题与练习题·····	(266)

第九章 成本分析	(268)
第一节 成本分析概述.....	(268)
第二节 商品产品总成本分析.....	(276)
第三节 主要产品单位成本分析.....	(286)
思考题与练习题.....	(304)
第十章 其他行业成本计算方法简介	(307)
第一节 商品流通企业销售成本计算方法.....	(307)
第二节 交通运输企业成本计算方法.....	(315)
第三节 施工企业成本核算方法.....	(320)
思考题与练习题.....	(329)

第一章 成本会计总论

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

成本是商品经济的产物。在商品经济的条件下,商品的生产行为是劳动者运用劳动资料,对劳动对象进行加工,生产出满足市场需要的商品产品的生产劳动过程。它既是商品产品的形成过程、又是活劳动和物化劳动的耗费过程。在现实的商品经济中,劳动耗费的计量还必须借助于货币,成本作为计量劳动耗费的尺度,其基本含义是指商品生产中物化劳动耗费和活劳动中的必要劳动耗费的货币表现。

成本是商品经济的价值范畴,它是商品价值的组成部分。马克思指出:“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 $w=c+v+m$ 。如果从这个商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。”可见,商品的价值 w 由三部分组成:一是已消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值,即生产资料转移价值 c ;二是劳动者的必要劳动所创造的价值 v ;三是劳动者的剩余劳动所创造的价值 m 。成本实质上就是指

商品价值中的 c 和 v 。它是规范成本开支内容的客观依据,它构成商品产品的理论成本。

成本是再生产过程中的补偿价值,是维持企业简单再生产的前提。马克思指出:“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劳动力价格的部分,只是补偿商品使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。”马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品产品的成本。

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别。但二者都是商品经济,在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的一定需要,同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费,并取得盈利。只有这样,才能使企业以至整个社会得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性,只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济不同。

综上所述,成本实质上是由已耗费的生产品资料的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值构成。它既是劳动耗费的货币表现,又是耗费的补偿价值。

应当指出的是:以上只是在理论上说明了成本的经济实质和它应当包括的客观内容。在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。例如,废品损失、停工损失等非生产性支出,从实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,按其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,使之得到必要的补偿。

二、成本的作用

成本的作用取决于它的经济实质,即成本包含的经济内容。成本的实质,是企业生产经营过程中的劳动耗费及其补偿价值。成本又是反映企业生产经营管理工作的综合性指标,企业生产经营管理工作的许多成绩和缺点都可以通过产品成本反映出来;同时,成本又是确定企业盈亏和制定产品价格的基础。成本的作用可以归纳为以下四点:

(一)成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费,即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费必须用自己的生产成果,即销售收入来补偿。究竟应从销售收入中拿出多少进行补偿,这就必须有一个客观的价值尺度,这个客观的尺度就是产品成本。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能保证企业再生产的不断进行;如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按照原有的规模进行;相反,如果补偿大于耗费,则必然影响到企业的盈利和利润分配。另外,成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。

(二)成本是综合反映企业工作质量的重要指标

产品成本是一项综合性的经济指标。企业生产经营管理各方面工作的业绩,例如,产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料的消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量高低、费用开支大小、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等,都可以通过成本直接或间接地反映

出来。因此,可以通过对产品成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业及其内部各车间、部门加强经济核算,努力改进管理,降低成本,提高经济效益。例如,通过成本的对比和分析,可以及时发现在物化劳动和活劳动消耗上的节约和浪费情况,找出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

(三)成本是制定产品价格的重要依据

社会主义生产是商品生产,商品产品的价值和使用价值只有通过销售才能实现。在现阶段,产品的价值还不能直接计算,只能通过产品成本的计算来间接地、相对地计算。产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应大体上符合其价值。国家和企业在制定产品价格的时候,必须遵照价值规律,使产品的价格尽可能符合产品的价值。因此,产品成本就成为制定产品价格的重要依据。但应明确,产品制造成本中不包括产品销售费用、管理费用、财务费用等期间费用,不是产品的全部成本;另外,产品定价是一项复杂的工作,需要考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。所以,产品成本并非产品定价的惟一依据。

(四)成本是进行生产经营决策的重要依据

在市场经济条件下,企业要在竞争中自我生存和自我发展,就要根据市场的变化,结合自身的经营状况随时作出科学的决策。企业经营决策是根据决策目标,进行方案筛选,作出决定并执行的过程。经营决策的过程主要是对决策方案进行成本效益的比较、分析和评价的过程,经济效益无疑是经营决策的首要目标,而影响经济效益的决定性因素是产品成本。因此,成本为经营决策提供重要依据,是决策方案的选择中不可缺少的重要指标。在产品价格和其他

因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

第二节 成本会计的内容

一、现代成本会计的内容

(一)成本预测

成本预测是指根据成本与各种技术经济因素的依存关系,运用一定的专门方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的推测和估计。成本预测的主要内容是:

1. 在编制成本计划时,应预测企业计划期目标成本以及可比产品成本降低幅度,在产品产量、品种、质量、价格等因素发生变化的情况下能否实现目标成本及可比产品成本降低要求。

2. 在生产经营过程中,根据实际发生的成本和目标成本进行比较,揭示成本计划的执行和完成情况,预测总成本和单位成本水平的变化趋势及本期目标成本实现程度和成本降低程度。

3. 运用各项成本指标和有关资料预测企业各项技术经济工作的经济效果。通过成本预测,有助于企业管理人员了解成本发展的前景,寻求降低产品成本,提高经济效益的途径。

(二)成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,结合其他有关资料,运用定量和定性的方法,选择最佳成本方案的过程。企业成本决策的主要任务是在充分研究企业内外的技术经济条件的基础上,从成本效益出发,通过多种成本方案的比较分析,作出最有利的选择。成本决策涉及面广,企业生产经营的每个环节都有成本决策问题,只有每个环节都选择了最优方案,才能达到企业整体的最优。企业成

本决策的内容主要有：合理生产批量的成本决策；零部件自制或外购的成本决策；接受追加订货的成本决策；亏损产品是否停产的成本决策；产品转产的成本决策；自制半成品出售或进一步加工的成本决策；产品薄利多销的成本决策等等。作出最优化的成本决策是制定成本计划的前提，也是实现成本目标，提高经济效益的重要途径。

（三）成本计划

成本计划是在成本预测和成本决策的基础上，根据计划期的生产任务、降低成本的要求及其他有关资料，通过一定的程序，运用一定的方法，以货币形式规定计划期产品的生产耗费和各种产品的成本水平，作为控制与考核成本的依据下达到各单位的书面文件。企业的成本计划通常包括：按产品成本项目编制的单位产品成本计划；按产品成本项目或不同产品编制的全部商品产品成本计划；按照成本降低要求编制的可比产品成本降低计划和保证成本降低所采取的主要措施等。通过编制成本计划，对提高企业领导和职工降低成本的自觉性，克服盲目性，严格控制生产费用支出，挖掘降低成本的潜力，保证成本计划的完成，提高经济效益，都有重要的意义。

（四）成本控制

成本控制是指在成本形成过程中，以成本计划为依据，对各种生产经营活动进行指导、控制和监督，及时发现实际成本与成本计划之间的差异，采取纠正措施，使生产经营过程发生的各种耗费，被控制在成本计划的范围之内，以确保成本降低目标的实现。成本控制的基本内容是：对各种费用开支进行控制；对各项生产经营活动所消耗的物质资料及人工进行控制；对各项生产经营活动进行控制。从整个企业的生产经营过程来看，成本控制包括产品投产前的事前控制，生产过程中的事中控制和事后控制。通过成本控制可使企业产品成本按照人们事先测算确定的成本水平形成，防止与

克服生产经营过程中的损失和浪费现象发生,使企业的人力、物力和财力得到合理利用,达到节约各项消耗,降低产品成本的目的。

(五)成本核算

成本核算是对生产经营过程中所发生的各项费用,按照一定的对象和标准进行归集和分配,以计算确定各该对象的总成本和单位成本。成本核算应按照企业的生产工艺和生产组织特点以及对成本管理的要求,采用与成本计算对象相适应的成本计算方法,按规定的成本项目严格划分各种费用的界限,通过一系列专门的方法来确定各种产品和劳务的实际成本。成本核算是成本会计的基础,成本核算过程,既是对生产耗费进行归集、分配及其对象化的过程,也是对生产中各种劳动耗费进行信息反馈和控制的过程。通过成本核算所提供的实际成本资料,可以反映成本计划的执行情况,为编制下期成本计划,进行未来成本预测和决策等提供信息,还可为制定产品价格提供依据。

(六)成本分析

成本分析主要是利用成本核算资料和其他资料,采用一系列专门方法,以本期实际成本与计划成本、上年实际成本、国内外同类产品的实际成本进行比较分析,了解成本计划完成情况、成本升降变动情况及其变动的因素和原因。成本分析的主要内容有:成本计划完成情况分析;单位产品成本分析;可比产品成本降低计划完成情况分析;主要技术经济指标对产品成本的影响分析等等。通过分析,可以深入了解成本变动的规律,针对问题提出改进措施,寻求进一步降低产品成本的途径,并为新的经营决策提供依据。

(七)成本考核

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总结和评价。成本考核应按成本的责任单位(部门、车间、工段或班组)作为对象,按其可控成本作为条件,以责任的归属来考察其成本指标完成情况,评价其业绩和决定其奖惩。成本考核的目的在于

通过总结、评价,鼓励先进,鞭策后进,进一步完善成本管理责任制,激励企业职工改进工作,更好地履行经济责任,提高企业的整体管理水平和经济效益。

上述企业成本会计的内容既相互独立又相互联系。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果;成本计划以成本预测为基础,是成本决策目标的具体化;成本控制是为保证决策目标实现而对成本计划执行进行的监督;成本核算是对决策目标和成本计划的检验;成本分析在于找出影响成本变动的各种因素和原因,并对成本决策正确性作出判断;成本考核是实现决策目标的重要手段。以上内容的相互结合,构成完整的现代成本会计。

二、成本会计核算的原则

根据企业生产经营管理对成本会计的要求,按照《企业会计准则》的规定,成本核算应遵循以下原则:

(一)合法性原则

合法性原则是指在成本、费用核算中,凡是计入产品成本和期间费用的生产费用都必须符合国家的有关方针政策,符合有关法律、法规的规定。如按《企业财务通则》规定,下列支出不得列入成本、费用:为购置和建造固定资产、购入无形资产和其他资产的支出;对外投资的支出;被没收的财物、各项罚款、赞助、捐赠支出;在公积金、公益金中开支的支出;以及国家规定不得列入成本、费用的其他支出。如果出现违反规定的开支,必须在纳税申报时予以调整。

(二)分期核算原则

企业的生产经营活动在时间上是连续不断地在进行的,为了取得一定时期内的产品成本、期间费用的信息,就必须将连续不断的生产经营活动人为地划分为若干个相等的成本会计期间,按期核算产品成本和期间费用。分期核算原则是会计的基本假设之一。

在实际工作中,成本会计期间必须与财务会计报告期(分年、分季、分月)相一致,这样有利于各项核算工作的开展。企业的成本、费用核算,包括费用的归集、汇总与分配都是按期进行的,成本、费用报表也必须按期编制;但成本会计期间不一定与成本计算期相一致,因为成本计算期是指计算产成品(完工产品)成本的时期,它与企业的生产类型有关,可以是定期计算,也可以是不定期计算。

(三)历史成本原则

历史成本原则即实际成本计价的原则,是指在生产经营活动中所消耗的各种财产物资,必须以取得该项财产物资时所发生的实际耗费为基础,采用一定的计价标准计入产品成本。在成本核算中按实际成本计价,包括两方面的内容:一是对生产经营耗用的原材料、燃料、动力和固定资产折旧等费用,都必须按实际成本计价;二是对完工产成品成本的结转也要按实际成本进行计价。按照此项原则,在财产物资按实际成本入账以后,即使市场物价或币值发生变动,企业也不得随意调整其账面价值。只有在特殊情况下,才允许对财产物资进行重新估价入账。

(四)客观性原则

成本会计也必须遵守客观性或真实性原则,即在成本核算中,应以实际发生的资金耗费为依据,在符合成本核算要求的前提下,如实反映企业产品成本水平,做到内容真实、数字准确、项目完整、资料可靠。这就要求企业建立健全成本管理的各项基础工作,任何资金耗费的发生,都必须取得足以证明该项业务发生的数额和责任人的合法原始凭证,防止乱挤乱摊成本,隐瞒或扩大财务成果。

(五)一贯性原则

一贯性即一致性原则,是指在成本核算中,在各个会计期间所采用的符合企业会计准则的资产计价方法、费用分配标准与方法、成本计算方法以及在产品成本估价方法等,必须保持前后一致,不得轻易变更,以保持各期成本的可比性,以便分析、比较与考核。企

业应根据具体情况,选择适合本企业特点的上述方法,并始终如一地使用下去,不允许经常变更,至少也应该持续使用一个会计年度。如果确因企业客观条件发生变化必须变更时,必须得到有关部门的同意,并在相应的会计报表附注中加以说明。

(六)配比原则

配比原则是指会计核算必须将企业已实现的营业收入与为取得这些收入所耗费的成本、费用相互配合比较,以正确计算损益。在成本会计中贯彻配比原则,一是必须划清成本计算期的界限,坚持权责发生制,正确确定本期产品成本和期间费用应负担的生产经营费用。其中,凡应由本期产品成本和期间费用负担的生产经营费用,不论是否已经支付,都要计入本期产品成本或期间费用中;凡不应由本期产品成本和期间费用负担的费用,即使在本期支付,也不能计入本期的产品成本或期间费用中。二是在生产经营费用分配中,按受益原则进行分配。所谓受益原则,即指谁受益谁负担费用,负担费用的多少与受益程度的大小成正比例。企业生产经营过程中发生的各项生产经营费用,均应在其受益者之间进行分配,多受益则多分配费用,少受益则少分配费用,不受益者不分配费用。因此,凡属直接计入费用,都应直接由受益者负担,不得扩大分配范围计算分摊;凡是间接计入费用,则要采用合理的方法计算分配,使受益大的多负担,受益小的少负担。

(七)重要性原则

在成本会计中贯彻重要性原则,是指在组织产品成本、期间费用核算时,应按其重要程度确定核算重点,对重点要力求准确、详细;而对次要内容和项目,在不影响客观、真实的前提下,可从简核算与合并反映。坚持这一原则,要求对产品成本、期间费用影响较大的内容作为重点进行核算,如重要产品必须单独核算成本;数额较大的费用必须单独作为成本项目或费用项目列示;数额较大的间接计入费用的分配要力求准确,单独分配,而对非重点产品和费