

《成本会计》 自学指导

CHENGBEN KUAJJI
ZIXUE ZHIDAO

主编 张力上 宋浩
西南财经大学出版社



前 言

为了帮助自学者学好《成本会计》这门课程,我们以四川省自学考试《成本会计》考试大纲和指定教材为依据,编写了这本指导书,希望它能对自学者学习、考试有一定的帮助。由于成本会计这门课程内容较多,实务性很强,加之尽量避免简单重复教材的内容,指导书不可能写得太详细,只能对各章的重点、难点作必要的分析、归纳、总结,以利于自学者的日常学习,但并非考试的范围。自学者还应当结合考试大纲和指定教材循序渐进、全面地学习,并加强成本会计实际操作能力的练习。

本指导书共八章,由张力上、宋浩任主编。第一、二、六章由张力上执笔;第三、四、五章由宋浩执笔;第七、八章由余海宗执笔,附录由李强等完成。最后由主编负责对全书总纂、修改、定稿。此外,编写过程中得到雷瑶芝、林万祥两位教授的帮助,在此表示感谢。

由于时间仓促,作者水平有限,书中难免有疏忽和错误之处,望读者批评指正,以便进一步修订。

编者

1995年11月

目 录

第一章	总论·····	(1)
第二章	产品成本核算·····	(19)
第三章	产品成本计算方法·····	(48)
第四章	成本报表·····	(93)
第五章	成本预算与决策·····	(102)
第六章	成本计划·····	(117)
第七章	成本控制·····	(128)
第八章	成本分析与考核·····	(147)
附录:	练习题参考答案·····	(167)

第一章 总论

一、学习目的及要求

通过本章的学习应了解成本会计产生发展过程；明确成本会计内容、职能、任务和组织工作；掌握成本的经济实质、成本在企业管理中具有的重要作用、成本会计概念、成本费用的各种分类方法。应当从总体上对成本会计基本概念、理论有一个初步认识，以便为后续章节的学习奠定基础。

二、学习方法

“总论”是成本会计概念、理论较为集中的一章，它涉及到许多成本会计原理和基本知识，为后面各章的学习提供理论指导。全章阐述的概念和理论都较为抽象，有许多概念是在过去从未涉及。因此，对于初学者来说有一定的难度，一开始就应有思想准备，并在后面的学习过程中不断地加深对本章内容的认识和理解。学习本章内容时，从方法上应当注意以下几点：

1. 联系到政治经济学的知识来学习、理解成本在商品经济下具有的经济实质及其在企业管理中具有的重要作用。

应当看到成本是商品生产的必然产物，是商品价值的组

成部份。在商品生产过程中,必然有各种劳动耗费,必然需要计量、确认这些劳动耗费,成本作为劳动耗费的尺度,正好综合地反映了商品在生产过程中必要劳动耗费和物化劳动耗费情况,为生产耗费的补偿提供了依据。因此,我们说成本既是一种生产耗费,又是一种生产耗费的补偿尺度。在商品生产下,耗费和补偿是对立的统一。任何耗费总是个别生产者的事,而任何补偿则是一种社会的过程,必须通过商品交换进行补偿。如果生产者不重视生产费用的节约,不重视成本,那么他的个别商品的生产成本就会超过商品的一般平均成本,产品就卖不出去,进而其生产耗费就无法得到补偿。正是基于这个原因,任何商品生产都不得不重视成本问题,加强企业成本管理,以较少的劳动耗费获得最大限度的利润,从而使成本与经营管理结下了不解之缘。

现实经济生活中,企业产品价格制定、经营损益计算,以及经营决策上都需要利用成本这一综合经济指标。随着商品经济发展,成本运用的领域正在逐步拓宽,使得成本从内涵到外延都有一定的变化。从内涵上看,成本列支规定的变化,导致实际补偿价值与成本的经济内容不完全一致;从外延上看,成本的运用已由企业生产领域扩大到其他领域,除了传统的产品成本之外,出现了资金成本、质量成本、机会成本、边际成本、责任成本等概念。大量新成本概念的出现,反映了成本经济内容的变化,它为广泛运用成本范畴、充分发挥成本在经济管理中的作用开辟了新途径。

2. 联系到成本的经济实质和会计在现代企业中具有的地位与作用来学习、理解现代成本会计概念和内容。

成本会计是会计学科体系中的一个重要分支,它作为一

门独立的科学产生于 19 世纪后期和二十世纪初期。是随着社会生产力发展而产生的一种管理工具,其含义和内容也随着人们对其认识的不断加深而日益丰富。到目前为止,它经历了雏形、确立、标准成本制度和现代成本会计这些发展阶段,其职能在不断地发展变化,其内容随着经济管理要求的变化而得到拓宽和发展。发展到今天,现代成本会计已经成为以核算为基础,以控制为核心,包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核在内的全面成本管理。教材正是从这一理论高度出发归纳了现代成本会计的概念和内容。

3. 联系到成本在企业管理中的作用以及过去所学的会计职能来理解、认识成本会计的职能和任务。

会计是一项重要的经济管理工作,它在经济管理中具有反映和控制两大基本职能,成本会计作为会计的一个重要分支,从逻辑上讲仍然具备这两大基本职能。不过,成本会计的反映职能主要是指对企业生产经营过程中的各种费用的发生和产品成本的形成进行归集、分类、计算、汇总、整理等加工处理,为企业经济管理提供成本信息的功能。成本会计的控制职能是指按照一定的成本目标和要求,对生产经营过程中的耗费进行监督、限制、调节和指导,以期达到预定成本目标的功能。反映职能是成本会计的首要职能,控制职能是成本会计的核心职能,二者相辅相成。

成本会计任务是经济管理对成本会计工作提出的目标和要求。在社会主义市场经济下,成本会计的根本任务是在保证产品质量的前提下,降低产品成本,保证成本补偿,提高经济效益。

4. 联系到过去所学“会计工作组织”内容来学习、理解成

本会计工作的组织问题。

总之,初学本章内容时既要联系到过去所学政治经济学、会计学基础、财务会计等知识来理解有关概念、理论,又要特别注意它与过去有关知识的不同之处,才可能较好掌握本章所讲概念、理论的特征。其次,应当系统阅读教材内容,把握各部份内容之间的联系,加深对有关概念、理论的理解,以有利于后面内容的学习。

三、应掌握的基本概念

成本经济实质、成本会计、成本会计职能、成本会计任务、成本会计工作组织、成本会计制度、生产费用、产品成本、生产费用要素、成本项目、直接费用、间接费用、固定成本、变动成本、责任成本、可控成本、不可控成本、预期成本、历史成本、相关成本、非相关成本。

四、应掌握的基本问题

(一) 成本经济实质和作用

成本是商品经济的产物,是商品价值的重要组成部分,它实质上是由已消耗的生产资料转移价值和必要劳动所创造价值构成,它既是生产耗费的货币表现,又是生产耗费的补偿尺度。在商品经济发展过程中,随着经济管理要求的提高,经营决策的需要,成本的内涵和外延都发生了一定的变化,除了产品成本之外,还出现质量成本、目标成本、变动成本、固定成本、机会成本、责任成本等成本概念,就产品成本而言,它在企业的经济管理具有十分重要的作用:

1. 是反映和控制劳动耗费的手段;

2. 是补偿劳动耗费的标准;
3. 是制定产品价格的基础;
4. 是企业经营决策的重要依据。

(二) 成本会计的概念和内容

成本会计是随着社会经济发展而逐步形成和发展起来的,人们对成本会计的认识也是逐步加深的。它产生于19世纪末期和20世纪初期,经过第二次世界大战之后,已经与预测、决策和事前规划控制科学紧密结合,形成事前、事中、事后的全面成本管理。它是运用专门的管理技术和方法,以货币为主要计量单位,对生产经营过程中的劳动耗费及其补偿价值,进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一系列价值管理,即对费用的发生和成本的形成进行的全面核算与管理。

成本会计内容是随着成本会计职能的不断拓宽而扩大的,就现代成本会计来说,它应当包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等内容,即主要包括:

1. 建立成本预测管理体系,进行成本的预测、决策和计划;
2. 进行日常成本控制;
3. 核算产品成本;
4. 进行成本分析和考核;
5. 专项成本决策分析。

成本会计的上述内容中,成本预测、决策、计划属于事前控制,成本的日常控制和产品成本核算属于事中成本控制,成本分析和考核属于事后成本控制,它们相互联系,构成一个完整的内容体系。其中,成本核算是基础,成本控制是核心。

(三) 成本会计的职能和任务

成本会计职能是指成本会计在经济管理中具有的功能。它是随着社会生产力的发展和经济管理需要而不断发展、变化的,就现代成本会计来说,它已具备多方面的职能,但其基本职能仍然是反映职能和控制职能。

所谓反映职能就是以价值形式,对企业生产经营过程中各种费用(包括期间费用)的发生情况和产品成本形成过程进行观察、计量、确认、记录、计算、分类、汇总、整理等加工处理,向成本信息的使用者提供有用成本资料的能力,以有助于提高企业的成本管理水平。

所谓控制职能是指成本会计在对费用的发生和成本形成过程进行反映的同时,还可以按照一定的成本目标和要求,对生产耗费的合理性、合法性和有效性进行监督、限制、调节和指导,以达到预期控制目标的能力。

成本会计的反映职能和控制职能是辩证统一的关系。首先,它们相辅相成,缺一不可;其次,反映职能是基础,是实行控制的前提和条件,而控制职能则是核心,是目的,只有将二者正确地结合起来,才能充分发挥成本会计在经济管理中的作用。

成本会计任务取决于经济管理的要求,并受成本会计内容的制约。在社会主义市场经济条件下,企业管理的中心任务是不断地提高经济效益,作为企业管理重要组成部分的成本会计。当然也应当在保证产品质量,降低生产耗费的前提下,以提高经济效益为中心任务。更何况成本与企业的经济效益之间本来就存在“血缘”关系。

(四) 成本会计工作的组织

合理组织成本会计工作对于建立良好的成本会计工作秩序,确保成本信息的质量,提高成本会计工作效率和水平,实现成本会计任务具有十分重要的意义。

成本会计工作的组织包括设置成本会计机构,配备成本会计人员,制定成本会计制度、建立健全成本会计的基础工作。

1. 合理设置成本会计机构

成本会计机构是企业内部负责组织、领导和从事成本会计工作的职能部门。企业应当根据生产经营规模的大小,内部管理体制,会计人员的素质,经济管理对成本资料的需求情况合理设置相应的成本会计机构。在大、中型企业,可以设置专门的成本会计机构,其具体的形式可以因地制宜,采用不同的方式:

①在会计机构中单独设置成本会计科(股、组);

②在总会计师直接领导下,直接设置成本会计机构(科、股);

③在总会计师和总经济师领导下,由成本会计部门与计划部门共同负责成本会计工作。在小型企业中,一般设置成本核算组或专职成本核算人员责任企业的成本会计工作。

成本会计与企业管理体制相联系,通常可以分为集中和非集中两种组织形式。集中管理体制下,企业的全部成本会计工作都集中在厂部一级的成本会计机构处理,这有利于减少管理层次,保证成本信息的质量,但不利于内部各单位的成本控制,不利于充分调动群众管理的积极性。在非集中管理体系下,厂部成本会计机构主要负责组织、领导、协调各级成本会

计工作、汇总车间、部门的成本资料,向企业管理者提供系统化的成本信息。下属各级成本会计机构主要负责本车间、单位成本计划的编制,成本计算,成本控制和析工作。非集中组织形式有利于增强车间、部门的成本意识,加强成本控制,但会增加成本会计工作机构和人员。

2. 配备合格的成本会计人员

成本会计人员是企业内部专门从事成本会计工作的专业技术人员。应根据企业规模大小,业务繁简程度和管理机构内部的分工情况配备专职的成本会计人员从事企业的成本会计工作。

3. 建立健全成本会计制度

成本会计制度属于企业整个会计制度的一个重要组成部分,它是组织和从事成本会计工作的规范和规则,对于保证成本信息质量,满足经济管理要求具有十分重要的意义。

成本会计制度有广义和狭义之分。狭义的成本会计制度仅指产品成本核算的规定和方法;广义的成本会计制度则包括对成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等作出的规定和方法。教材所指的成本会计制度是广义的成本会计制度。企业成本会计制度的建立健全应当与“企业财务通则”和“企业会计准则”及其行业财会制度保持一致,应当从本企业实际情况出发,适应生产经营的特点,满足内部成本管理对成本信息需要为准,并随着生产经营特点的变化和经济管理要求的改变而进行修改、补充,使之不断的完善化。

4. 建立健全成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是指保证成本工作正常进行的基本条件。它主要包括以下内容:

- (1)建立健全各项原始记录;
- (2)建立健全计量、验收和盘点制度;
- (3)制定合理的定额,加强定额管理工作;
- (4)建立企业内部结算制度和结算价格。

(五)生产费用和产品成本的关系

1. 生产费用、产品成本概念

生产费用是指企业在一定时期内发生于生产过程中的各种费用支出;产品成本是指企业为了生产一定种类数量的产品而发生的生产费用。

2. 二者关系

生产费用和产品成本既有联系又有区别。其主要的联系是:

①二者在本质上是一致的。它们都是生产耗费的货币表现,都是从价值方面体现了生产过程中物化劳动和必要劳动耗费。

②生产费用的发生是产品成本形成的基础,产品成本则是生产费用的对象化,二者紧密联系,不可分割。

其主要区别表现在:

①支出的范围不同。生产费用包括工业性生产费用(即计入产品成本的生产费用)和非工业性生产费用(即不计入产品成本的生产费用)。

②反映价值形成的角度和标准不同。生产费用一般是以收付实现制为标准来进行确认和计量的,产品成本以权责发生制为标准来确认和计量的,因此,本期发生的生产费用并不一定全部计入本期产品成本。

③二者数量上不一定相等。由于二者确认、计量的标准不

同,必然造成一定时期内的生产费用总额不一定等于该期产品成本总额。

(六) 费用按经济内容、经济用途和计入成本的方式分类

1. 费用按经济内容分类

费用是企业在一定时期内生产经营过程中能用货币表现的各种耗费,它主要是物化劳动与活劳动的耗费。因此,企业的费用按经济内容划分首先可以划分劳动对象、劳动资料和劳动力的耗费。在实践中,为了便于进行计划和核算,又将这三方面的内容又再划分为外购材料、外购燃料、外购动力、工资、职工福利费、折旧费、利息支出、税金和其他支出九个原始构成要素,即费用要素。

费用按经济内容划分可以反映出企业在一定时期内各种费用的构成比例,有利于加强对费用控制和管理,有利于计算国民收入和净产值,也为编制和考核费用预算和核定流动资金定额提供一定的参考。但它不能反映费用的经济用途,不便于分析说明费用超支、节约的原因,不便于进行产品成本的核算与分析。为此,还必须按费用的经济用途进行分类,以弥补其不足之处。

2. 费用按经济用途分类

企业在一定时期内发生的费用按照其经济用途可以分为计入生产成本的费用和期间费用两大类。计入成本的费用按其不同的经济用途又可以进一步分为直接材料、直接人工和制造费用等成本项目。计入成本的费用都是与产品生产有关的费用,是在产品实体形成过程中发生的费用,从地点范围上看是指生产单位(车间、分厂)在生产产品过程中发生的费用。期间费用是指与产品生产没有直接联系,直接抵减当期销售

收入,不能结转到下一会计期间的费用,从发生的地点范围看是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的费用,它包括管理费用、财务费用、销售费用。

费用按经济用途分类,有利于成本计划和费用预算的编制与核算,便于分析成本、费用升降的原因,便于加强费用的管理,降低产品成本。

3. 费用按计入成本的方式分类

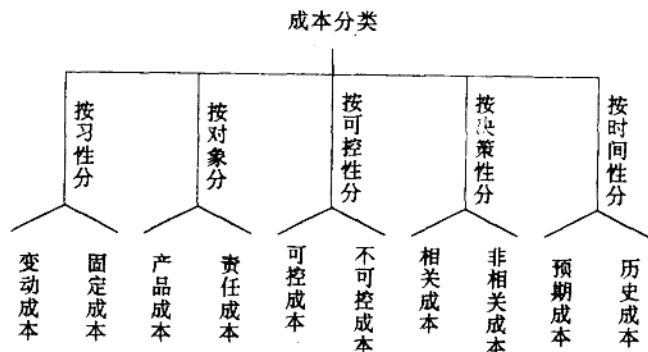
对于计入产品成本的费用(即生产费用)来说,根据计入产品成本的方式可以分为直接费用和间接费用。直接费用是指根据费用发生的会计凭证就可以直接归集到某种产品成本的费用,它们常常构成产品的实体,或有助于产品实体的形成。例如生产产品领用的原料及主要材料,生产工人的工资及其在生产工人工资基础上计提的职工福利费等。间接费用是指根据费用发生的会计凭证无法直接计入那一种产品成本,而需要先归集汇总起来,然后分配之后计入各种产品成本的费用。例如,生产车间耗用的一般性材料,生产车间管理人员的工资等。将计入成本的费用分为直接和间接费用,有利于编制成本计划和正确地计算产品成本。但应当注意,直接费用和间接费用是相对而言,在不同的企业中直接费用和间接费用的划分有可能是不同的,需要根据企业具体情况而定。

费用按经济内容、经济用途、计入成本的方式划分是对费用从不同角度,采用不同标准进行的划分,它们之间既有联系,也有区别。他们的联系在于:费用按经济内容划分是最基本的分类,它是费用按经济用途划分的基础,而费用按计入成本方式划分实质上是在费用按照经济用途分类基础上的进一步分类。三种分类的主要区别在于:三种分类的标准不同,从

而三种分类中每一类别包括的经济内容也不同。例如,费用要素中的工资是指全体职工的工资,而成本项目中的直接人工则是指生产工人的工资,二者在内容上的差别较大。

(七) 成本的分类

在成本会计中,为了满足不同生产经营决策的需要,加强成本管理,可以从不同的角度、标准对成本进行分类,以充分发挥成本作用。教材所列的成本分类可以图式如下:



在学习上述成本分类时应当注意这些分类之间既有区别,又有一定的联系,应当准确理解每一种分类的确切涵义和内容,对其进行正确地判断和分析。

五、复习思考题

1. 成本的经济实质是什么?它在经济管理中具有哪些重要作用?如何发挥这些作用?

2. 什么是成本会计?它是怎样产生和发展的?每一发展

阶段具有那些特征？

3. 现代成本会计应当具备那些内容？怎样理解各内容之间的关系？

4. 什么是成本会计的职能？成本会计具有那些基本职能？如何理解各基本职能之间的关系？

5. 如何确定成本会计的任务？成本会计的中心任务和基本任务是什么？

6. 什么是成本会计工作组织？它包括那些内容？企业应当从哪些因素出发着手建立会计工作组织？

7. 成本会计的基础工作应包括那些内容？

8. 什么是生产费用？什么是产品成本？二者的关系如何？

9. 费用按经济内容(或性质)分为那些类别？其分类的利弊是什么？

10. 费用按经济用途分为那些类别？它与费用按经济内容分类有何联系与区别？

11. 什么是直接费用？什么是间接费用？试举例说明。

12. 对成本应如何分类？分哪些类？具体内容是什么？

六、练习题

(一) 填空题

1. 成本是商品经济的产物，它实质上由_____ + _____组成，是_____的组成部份。

2. 成本既是_____的货币表现，又是_____的补偿尺度。

3. 成本总是相对于特定的_____和具体的_____

而言,典型的成本是企业_____。

4. 现代成本会计的职能已经发展成为以_____为基础,以_____核心,包括对成本的_____,_____,_____,_____和_____的整个知识体系。

5. 现代成本会计的控制从时间上讲包括对成本的_____控制、_____控制和_____控制。

6. 成本会计的基本职能是_____职能和_____职能,两职能的关系是_____。

7. 成本会计的任务取决于_____要求,受_____的制约,其中心任务是_____。

8. 成本会计工作组织的内容是_____,_____,_____,_____。

9. 成本会计的组织形式与企业管理体制相联系,通常可以分为_____与_____两种组织形式。

10. 企业应当根据_____大小,业务_____,_____配备成本会计人员。

11. 成本会计制度有_____与_____之分,有关成本核算的规定和方法属于_____制度,现代成本会计制度属于_____制度。

12. 成本会计的基础工作应当包括_____,_____,_____,_____。

13. 正确执行成本开支范围,应注意划清_____,_____,_____的界线。

14. 企业的费用按其经济内容首先可以分为_____,_____,_____和_____三大类。