

234.2
671.66

成本会计

马荣贵 编著

Chengben
Kunlun

西南财经大学出版社

成本会计

马荣贵 编著

责任编辑:涂洪波

封面设计:大涛视觉传播设计事务所

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.com/
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县科技书刊印刷厂
开 本:	880mm×1230mm1/32
印 张:	12.625
字 数:	292 千字
版 次:	2002 年 2 月第 1 版
印 次:	2002 年 7 月第 2 次印刷
书 号:	ISBN 7-81055-950-8/F·790
定 价:	20.00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷,装订等差错,可向本社发行部调换。
3. 本书封底无防伪标志不得销售。

前 言

为了适应社会主义市场经济新形势下经济体制改革的需要,逐步建立和完善现代企业制度,加强企业成本核算,本人写作了《成本会计》一书。该书以我国最新颁布的各项财会法规为依据,按照国际规范,科学地安排了成本会计的结构体系,系统地进行了成本核算的理论研究,详细分析了成本核算工作中常见的问题和技术方法,是一本全面系统的有关成本核算理论与实务的专著。

本书在出版过程中得到了西南财经大学出版社的大力支持,同时借鉴了有关书刊资料中的观点,在此一并表示感谢。对于本书中存在的不足之处,欢迎同行专家批评指正。

作者
2001年11月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本会计的意义和作用	(1)
第二节 成本会计的对象	(8)
第三节 成本会计的职能和任务	(11)
第四节 成本会计的组织	(14)
第二章 产品成本核算原理	(19)
第一节 产品成本核算的原则	(19)
第二节 成本核算的要求	(22)
第三节 成本核算的程序	(31)
第三章 生产费用的归集和分配	(47)
第一节 各项要素费用的分配	(47)
第二节 辅助生产费用的归集与分配	(74)
第三节 待摊费用和预提费用的归集与分配	(88)
第四节 制造费用的归集与分配	(92)
第五节 损失性费用的核算	(97)
第六节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(103)

- 第四章 产品成本计算方法概述 (124)
 - 第一节 企业的生产类型及其特点 (124)
 - 第二节 产品成本计算方法的选择 (126)
 - 第三节 各种产品成本计算方法的实际运用 (132)
- 第五章 产品成本计算的品种法 (135)
 - 第一节 品种法概述 (135)
 - 第二节 品种法的成本计算程序 (137)
- 第六章 产品成本计算的分步法 (150)
 - 第一节 分步法概述 (150)
 - 第二节 逐步结转分步法 (151)
 - 第三节 平行结转分步法 (166)
- 第七章 产品成本计算的分批法 (186)
 - 第一节 分批法概述 (186)
 - 第二节 分批法的成本计算程序 (188)
 - 第三节 简化的分批法 (193)
- 第八章 产品成本其他计算方法 (204)
 - 第一节 产品成本计算的分类法 (204)
 - 第二节 产品成本计算的定额法 (210)
 - 第三节 联产品、副产品和等级品的成本计算 (220)
- 第九章 其他行业的成本计算 (236)
 - 第一节 商品流通企业的成本计算 (236)
 - 第二节 旅游、饮食服务行业的成本计算 (239)

第三节	施工、房地产开发企业的成本计算	(245)
第四节	交通、运输企业的成本计算	(258)
第十章	成本管理	(265)
第一节	成本预测	(265)
第二节	成本决策	(273)
第三节	成本计划	(283)
第四节	成本控制	(291)
第五节	成本考核	(305)
第十一章	成本报表	(326)
第一节	成本报表概述	(326)
第二节	商品产品成本表	(330)
第三节	主要产品单位成本表和制造费用明细表 ...	(333)
第四节	其他成本报表	(337)
第十二章	成本分析	(344)
第一节	成本分析概述	(344)
第二节	成本计划完成情况的分析	(351)
第三节	主要产品单位成本分析	(368)

第一章 总 论

第一节 成本的意义和作用

一、成本的概念

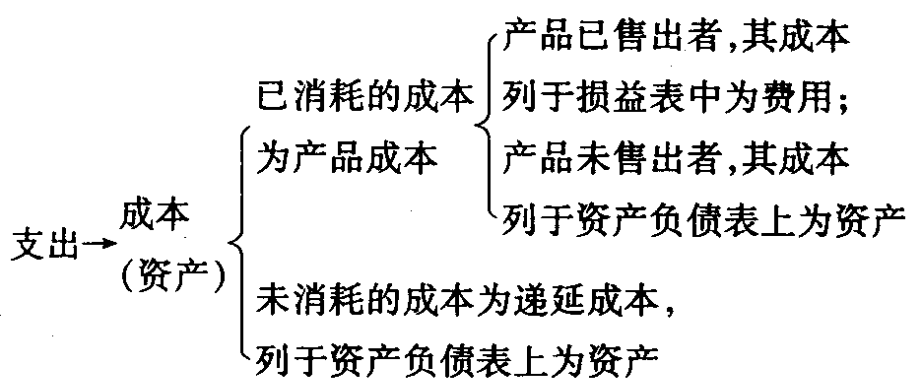
一般来说,成本的概念可以从广义和狭义的角度去分析。

(一)广义的成本

广义的成本是指取得资产的代价。取得固定资产的代价就是固定资产的成本;购买原材料的代价就是原材料的成本;生产产品所花费的代价就是产品成本等等。这一概念可以从以下三个方面来理解:

(1)取得资产代价的表现形式为获得某种利益所需的支出。每一项支出代表一项成本,支出在换取的利益未实际使用前,会计核算上表现为资产,如预付费用、材料购进、产品盘存等皆是如此。支出所获取的利益在使用后,就是已消耗的成本。已消耗的成本在未获得收益前,在会计核算上仍表现为资产;获得收益之后,则表现为费用。费用在会计期间内与其收益相配比,可以计算出这一会计期间的损益。例如,制造业购买的原材料、固定资产等均为资产,原材料使用、设备计提折旧等是资产成本的耗费。

制成产品,在产品尚未出售前仍为资产,产品出售以后则形成费用(产品销售成本)。费用与收益相配比,则可计算出当期损益。上述由支出至成本,再由成本至费用的流程可用图表示如下:



(2)取得资产的代价是以货币形态来表现的。货币形态提供了取得资产的代价的共同尺度。取得资产需要运用实物量度、劳动量度和货币量度三种计量标准来衡量。实物量度是为了衡量各种不同资产的实物数量而采用的,如材料多少公斤、机器多少台等;劳动量度是为了衡量成本消耗的劳动量而采用的,如劳动花了多少工时等。这两种计量单位都有一定的局限性,它们都不能将各种不同质的事物进行综合衡量,因而,只能用货币量度把不同质的事物综合地加以衡量。可见,不能以货币量度表示的,不能称之为成本。

(3)通常成本的衡量与一个明确的目标相关联。由于成本概念的广泛性,制造业、政府机关、事业单位、商品流通业等都有其各自的成本含义。从会计角度出发,可以说成本是为了达到某一特定的目的而必须付出的代价。如为创造产品、销售产品、提供劳务等活动,必须付出的货币量即为该项活动的成本。否则,没有明确的目标,成本概念将会很含糊。

(二)狭义的成本

狭义的成本,在本书中仅指制造成本。为使广义的成本概念

更加明确,常常还要用一个形容词来修饰,如制造成本、直接成本、变动成本等。究竟以哪种成本概念较为合适,则由该项成本信息资料所服务的目的——成本目标而定。

从讨论的广义成本第三个含义中,可以看出,成本目标是指需要为之计量成本的目的。在制造业企业,成本信息资源有两个基本目标:

(1)计算产品成本。这里主要是搜集和记录各项财务数据,以供编制企业对外使用的会计报表。即产品成本的计算是用来确定制造业损益表上的产品销售成本和资产负债表上的存货成本的。这就要求将制造成本与有关销售及管理活动方面所发生的成本分别处理。

(2)计算与控制。这方面的主要目的在于为企业当局提供决策用的有关资料。在这种情况下,分清固定成本与变动成本,以及分清可控成本与不可控成本是十分有益的。这一成本目的将在管理会计中讨论。

可见,狭义的成本概念取决于成本目的的运用。但运用最具代表性、广泛性的是制造业。因此,本书中所要研究和探讨的成本,主要是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本。

二、成本的经济实质

在社会主义市场经济体制下,企业是在国家宏观调控的基础上进行自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展,实行独立经济核算的经济实体。因此,相对于社会主义市场经济中的企业组织这一主体而言,成本则是企业在生产经营过程中发生的各种耗费和支出。众所周知,产品生产是物质生产企业的基本经济活动。产品的生产过程同时也是生产的耗费过程。工业企业要生产产

品,就会发生各种生产耗费。生产耗费包括生产资料中的劳动手段,如机器设备和劳动对象(如原材料)的耗费,以及劳动力(如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期内发生的用货币额表现的生产耗费,称之为生产费用。工业企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是产品成本,亦称制造成本或生产成本。

马克思主义的政治经济学指出:产品的价值由三个部分组成,即生产中耗费的生产资料的转移价值(c),劳动者为自己的劳动所创造的价值(v),以及劳动者为社会创造的价值(m)。 $(c+v)$ 是企业的生产费用,它是构成产品成本的基础。因此,从理论上说,社会主义企业成本的实质是:为生产一定种类和数量的产品,在生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现。也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金总和。这种在马克思劳动价值理论的基础上高度的理论抽象和概括的成本概念,符合我国社会主义市场经济体制下的客观内涵,所以又称之为“理论成本”。这一成本的实质包括以下涵义:

(一)成本是可计量的消耗的价值

成本是为了达到某种目的所消耗的价值。这种消耗的价值表现形式可以是现金的支出,也可以是实物支出形式,还可以是劳动形式的消耗。这些价值的消耗要变为成本,最终都必须以货币形态来表示。在我国,企业成本是生产经营活动中劳动消耗的价值度量,这种价值度量必须以获得一定种类和数量的劳动生产成果为对象。在商品生产和交换的条件下,生产者投入生产要素,发生劳动消耗,其目的在于创造新的价值并使之在交换中得以实现;消费者以货币购买商品,其目的在于获得其使用价值或提供的劳务。如果生产者消耗了劳动而一无所获,那么这种劳动

只能是一种损失或浪费,自然无所谓商品价值的度量或成本核算。因此,成本的经济实质是反映了商品的价值与使用价值之间矛盾对立统一的转化关系,体现了成本的可计量性。凡是不能以货币计量的消耗,则不能成为成本计算的消耗。

(二)成本是对一定的生产产品计算的价值

理解成本本质涵义的核心是企业的生产活动,尤其必须把现代社会中起基本作用的工业企业作为中心问题来考虑。工业企业为满足社会需要生产出各种产品。成本就是计算这些产品的一定单位的价值消耗。由一定种类和一定数量的产品所应承担的各项价值消耗之和,就构成这些产品的总成本。具体是指在设计、制造、销售过程中发生的各项消耗总和,包括消耗的直接材料、直接人工、制造费用等各项费用支出。凡是与产品制造或其价值的形成无关的消耗,都不应计入产品成本之中。

(三)成本与经营目的是密不可分的

创造出生产成果无疑是工业企业的首要目的,从这个意义上来说,成本是关系到经营目的所消耗的价值。但是,经营目的不限于单纯的生产产品。企业为适应社会需要在生产产品的同时,还必须进行产品的交换,即销售活动。在销售活动中消耗的价值毕竟也具有成本的性质。此外,为组织和管理生产经营活动而发生的一般管理活动所消耗的价值即管理费用,也应当看作具有成本的性质。再者,为筹集生产经营资金而发生的消耗价值即财务费用也具备了成本的性质。

必须注意,不能因为这些价值消耗就基本上具备了成本性质,就全部直接地把它作为生产产品的一定单位的成本来计算。在我国的成本核算的实际工作中,企业生产产品的销售费用、管理费用和财务费用,由于大部分按时期发生,难于按产品进行归集,为简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入定

期损益,不计入产品成本。也就是说,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,亦称制造成本,而不是指产品所耗费的全部成本。

(四)成本是正常的耗费支出

一般来说,成本是以正常生产经营活动为前提所计算的价值消耗。因此,在异常情况下所发生的价值消耗不能列入成本。那么,所谓“正常”是什么意思呢?实际上对“正常”的理解是随着时代的经济环境的变化而变化的。往往采取“正常”的反意,即“异常”的范围来间接地确定“正常”的范围。

对“异常”最一般的解释,首先是指不可抗拒的自然灾害或事故以及长期停工损失等;其次是指根据成本会计人员的主观判断而决定是否异常情况。这些异常情况一般均计入当期损益。

必须指出,在实际工作中,为了促使工业企业加强经济核算,节约生产耗费,对于不形成产品价值的损失,如废品损失、停工损失也应计入产品成本。

三、成本的作用

成本在经济工作中的作用取决它的经济实质。前已述及,在不同的目的、不同的条件下,成本的概念所包含的经济实质也是不同的,其作用也必然不同。社会主义市场经济的存在和发展,决定了成本这一价值范畴在经济工作中有着重要的作用。

(一)成本是生产耗费的补偿尺度

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,用以补偿生产经营活动中的资金耗费。这样才能维持企业资金周转在原有规模上进行再生产。否则,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有规模进行,更谈不上扩大再生产了。产品成本是生产产品的全部资金耗费,所以,产品成本就成为补偿生产耗

费数额大小的尺度。

同时,产品成本又是划分生产耗费和企业纯收入的依据。在既定的产品销售收入的情况下,用于补偿生产耗费的数额越小,实现的企业纯收入就越多;反之亦然。

(二)成本是加强企业管理的重要杠杆

产品成本是表明企业生产经营工作质量的重要综合指标。企业在产品生产过程中,无论产品质量的高低、质量的好坏、材料消耗多少、生产设备的利用程度、劳动生产率的高低、费用开支的增减等情况,最终都会在产品成本中表现出来。通过产品成本的比较和分析,可以明确企业经营管理工作中的成绩与不足,从而总结经验,找出工作中的薄弱环节,采取措施努力降低产品成本,提高企业经济效益。所以,企业应充分利用成本指标加强企业内部管理,严格监督企业各项耗费,认真考核企业经营各方面的工作,不断提高企业管理水平。

(三)成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应当大体上符合产品的价值。在现阶段,由于还不能直接计算产品的价值,只能通过产品成本间接地反映产品的价值。因此,产品成本就成为制定产品价格的一项重要依据。国家在制定产品价格时,一般是以部门平均成本为依据的,在通常情况下,应当使产品成本得到补偿;在确定不同产品的比价时,要考虑它们成本水平的差别,以便在一定程度上,相对地反映出它们之间的价值比例关系。

第二节 成本会计的对象

一、成本会计的性质

成本会计是会计学的一个分支,是一门独立的、系统的分支会计学科。它是企业按不同对象和管理要求,对生产经营过程中发生的成本进行记录、计量和报告的一种专业会计。

成本会计是为适应成本管理的要求而产生的,同时又是进行成本管理的手段。成本管理是企业为降低成本所进行的各项管理工作的总称。按照成本管理的要求,企业必须及时提供足够相关、可靠的成本信息,并进行报告、分析和考核。成本会计便是成本核算和成本管理的方法与会计上的复式记账体系的有机结合。

根据成本的概念,成本会计的主体是企业,任何类型的企业都应有成本会计。因为企业是一种盈利性组织,盈利是收入与成本费用配比的结果。因此,各类企业均需要通过成本信息和成本控制加强成本管理。从这种意义上来说,各类企业均有与其本行业特点相适应的成本会计。但是,制造业是典型的物质生产部门,其成本会计的基本方法和原则,也适用于商品流通企业、施工企业、金融企业等。

成本会计的核心是成本核算。它是对企业生产经营过程中发生的各项耗费、支出,按照一定对象和标准进行归集和分配,计算并确定该对象的总成本和单位成本。成本核算是传统的成本会计,也是狭义的成本会计。而现代成本会计是成本核算与生产经营管理的直接结合。它是根据成本核算及其资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,按照成本管理的要求,对企业的生

产经营活动进行预测、决策、计划、控制、分析和考核,以促使企业不断地降低产品成本,提高产品的市场竞争能力和获利能力的现代化管理行为。现代成本会计是广义上的成本会计,实质上也就是成本管理。

企业会计的主要工作可分为财务会计与成本会计两类。前者的最终产品是财务报表,如损益表和资产负债表等;后者的最终产品是产品成本表及其他各种成本报表。财务会计以向外报道为主,如社会公众、债权人等;成本会计的使用者以企业内部管理人员为主。财务会计所用的资料为历史性的事实记录,并以账簿上的记录为依据;成本会计所用的资料则既带有预计性质,又有实际性质。成本会计是从传统的企业会计核算体系中独立出来的。但是,现代成本会计仍具有以其提供的资料作为编制财务报表的目的。编制损益表和资产负债表仍需要掌握必要的成本资料。可见,成本会计与财务会计既有联系又有区别。

成本会计还与管理会计有着十分密切的关系。由于成本会计所提供的资料主要用于企业内部经营管理,同时成本会计也是管理会计产生的基础,所以,有人认为管理会计是成本会计在内容上的延伸和发展,管理会计从属于成本会计;也有人认为成本会计是管理会计的一个组成部分。

综上所述,现代成本会计的重要意义,是在理论上研讨各种不同的成本概念,同时配合成本概念而运用综合技术,使成本资料除提供财务报表所需的成本数据之外,进而研究分析成本、控制成本、策划成本,以供管理和决策之用。当然,这并不是不重视成本核算,成本核算仍为成本会计工作的基本内容。

二、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映、监督和分析、预测、控制

的内容。研究成本会计的对象的目的就是要明确成本会计在经济管理活动中的目标、职能及任务,为建立和发展成本会计的方法体系奠定理论基础。只有明确了成本会计的对象,才能更好地发挥成本会计在企业经营管理中的作用。

在工业企业中,产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计所应反映、监督、分析、预测、控制的内容;由产品销售费用、管理费用和财务费用等构成的期间费用,与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间归集,直接计入当期损益,但它们都是企业在生产经营过程中发生的耗费和支出,它们的支出及归集过程也应该是成本会计反映、监督和分析的内容。此外,企业为了适应经营管理的不同目的,运用诸如固定成本、变动成本、可控成本、不可控成本等专项成本的概念对生产经营活动进行预测、决策、分析、考核,从而加强成本管理,提高企业经济效益。这些与企业经营管理目的相关的专项成本,基于现代广义的成本会计而言,乃是现代成本会计的发展所应包含的内容。

综上所述,现代成本会计的对象,应该包括企业经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本。其中,企业的业务经营成本在各种类型的企业的具体内容是有所区别的:工业企业是指生产成本;施工企业是指工程成本;商品流通企业是指商品采购和销售成本等等。这些企业均要发生相应期间费用,即经营管理费用。所以,成本会计如从狭义的成本核算角度出发则是指各行业企业经营业务的成本和期间费用,简称成本、费用,也可把成本会计称之为成本、费用会计。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在经营管理中的功能。根据现代成本会计的发展,成本会计应具有成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核七项功能。

(一)成本预测

成本预测是根据现有成本资料,采用一定的专门方法,对未来的成本水平及其变化趋势作出预计和测算。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,确定目标成本,寻求降低产品成本,提高经济效益的途径。

(二)成本决策

成本决策是指在完成成本目标的多种方案中选择最低成本的过程。它在成本预测的基础上,运用决策理论和方法,对多种可行性方案进行比较和分析,从中选择最优方案,决策应达到的目标成本及其执行过程。成本决策是制定成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

(三)成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,具体规定企业在一定时期内完成生产任务所需的成本水平和成本降低任务。成本计划是降低成本、费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。