

陈岩 范抒 吕智杰 等编著

成本会计学

国防工业出版社

National Defence Industry Press

<http://www.ndip.com.cn>

37

I-334.2
C496

成本会计学

陈岩 范抒 吕智杰 等编著

国防工业出版社

·北京·

内 容 简 介

成本会计学吸收成本会计发展的新成果,注重体现现有《企业会计准则》和新实施的《企业会计制度》,既结合当前成本管理的实践,又着眼于成本会计发展变化,本书内容既包含成本核算的基本理论与方法,同时又兼顾现代成本管理的原理与方法,全面地阐述成本核算、成本预测、计划、控制、考核与分析等内容,使其具有现实性和前瞻性。

本书可供高等学校会计、审计及其他经济管理专业教学使用,也可作为财会人员和财经工作者培训和自学用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/陈岩等编著. —北京:国防工业出版社,
2002.2

ISBN 7-118-02808-8

I. 成... II. 陈... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 006777 号

国防工业出版社出版发行

(北京市海淀区紫竹院南路 23 号)

(邮政编码 100044)

新艺印刷厂印刷

新华书店经售

*

开本 850×1168 1/32 印张 11 291 千字

2002 年 2 月第 1 版 2002 年 2 月北京第 1 次印刷

印数:1—3000 册 定价:17.00 元

(本书如有印装错误,我社负责调换)

成本会计学编委会

主 编 陈 岩 范 抒 吕智杰

副主编 孙世敏 葛 欣 关玉红 王 华

编 者 (以姓氏笔划为序)

王 华 吕智杰 关玉红 刘国英

孙世敏 宋 哲 陈 园 陈 岩

范 抒 金 铃 孟 越 郭秀珍

商 敏 葛 欣

主 审 金敏力 赵维双

前 言

为了适应高等院校成本会计课程教学的需要,我们以《企业会计准则》和新实施的《企业会计制度》为依据,参考国内外成本会计研究的有关成果,在结合成本会计实际工作和理论教学经验的基础上,编写了《成本会计学》一书。

本书从成本会计的通用性出发,注重体现《企业会计准则》和新实施的《企业会计制度》,既结合当前我国成本核算与管理的实践,又着眼于成本会计发展变化,对成本核算的基本理论、一般程序、方法及应用进行了全面、系统地阐述,最终形成成本报表;同时又兼顾现代成本管理的原理与方法,系统介绍了成本预测、计划、控制、考核与分析等内容,使其具有现实性和前瞻性。其特点是从理论到实务,深入浅出,具有较强的可操作性。

由于作者水平所限,书中难免有不当之处,恳请读者批评指正。

作 者

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本会计的职能及内容	4
第三节 成本会计的工作组织	8
第二章 成本核算的程序	12
第一节 成本核算的要求	12
第二节 费用分类	18
第三节 成本核算的主要会计科目	23
第四节 成本核算的一般程序	26
第三章 费用在各种产品以及期间费用之间的归集和分配.....	30
第一节 费用分配概述	30
第二节 各项要素费用的分配	31
第三节 待摊费用和预提费用的归集和分配	48
第四节 辅助生产费用的归集和分配	51
第五节 制造费用的归集和分配	65
第六节 废品损失和停工损失的归集和分配	70
第七节 期间费用的归集	74
第四章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配和归集.....	76
第一节 在产品数量的核算.....	77
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法	79
第三节 完工产品成本的结转	91
第五章 产品成本计算的方法	93
第一节 产品成本计算方法概述	93
第二节 产品成本计算的品种法	98

第三节	产品成本计算的分批法	116
第四节	产品成本计算的分步法	126
第五节	产品成本计算的分类法	148
第六节	产品成本计算的定额法	156
第七节	各种成本计算方法的实际应用	171
第六章	成本费用报表	174
第一节	成本费用报表概述	174
第二节	产品生产成本表	177
第三节	责任成本表	183
第四节	质量成本表	186
第五节	各种费用报表	189
第七章	成本预测与成本计划	195
第一节	成本预测概述	195
第二节	成本预测	199
第三节	成本计划	224
第八章	成本控制与考核	243
第一节	成本控制与成本考核概述	243
第二节	标准成本制度	247
第三节	责任成本制度	263
第四节	作业成本法	269
第九章	成本费用分析	286
第一节	成本分析概述	286
第二节	成本报表分析的程序和方法	288
第三节	产品生产成本表的分析	295
第四节	各种费用报表的分析	307
第五节	技术经济指标变动对产品成本影响的分析	309
第十章	其他行业成本核算	317
第一节	商品流通企业成本核算	317
第二节	施工企业成本核算	328
第三节	交通运输企业的成本核算	335
参考文献		346

第一章 总 论

第一节 成本概述

一、成本的经济实质

在市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,除了向社会提供商品、满足社会需要外,还应以产品的销售收入来抵偿在产品生产经营过程中所发生的各种耗费,取得盈利。因此,成本作为一个经济范畴,在社会主义市场经济条件下,仍具有其客观存在的必然性。企业需要加强成本管理、提高经济效益,进而提高整个国民经济的宏观经济效益。而要做好成本管理工作,首先要充分认识成本的经济实质。

成本是随着产品交换的产生而产生,并随着商品经济的发展而不断发展的。马克思在《资本论》中指出:“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 $W = c + v + m$ 。如果从这个产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。”“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。”马克思从耗费和补偿两个方面对成本进行了论述。一方面,成本是商品生产中所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $c + v$ 部分,这是成本的最基本的经济内涵;另一方面,成本是补偿商品生产中资本耗费的價值尺度,即成本价格,它是成本的最直接表现形式。

从理论上讲,成本是指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的货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品所消耗的且必须补偿的劳动耗费。

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,与理论成本包括的内容有一定的差别。为了促使企业加强经济核算和管理,节约资源,减少生产损失,对劳动者为社会创造的某些价值,以及不形成产品价值的损失,例如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入产品成本,使之得到必要的补偿;为简化成本核算工作,对于难以按产品归集的某些应计入产品成本的耗费,作为期间费用直接计入当期损益。因此,对于这种实际开支范围与理论成本的背离,要严格限制,否则成本计算就失去了理论基础。

二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中的重要作用。

1. 成本是产品生产耗费的补偿尺度

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其要持续经营、保证再生产的正常进行,必须在取得销售收入后补偿生产经营过程中的耗费。只有补偿了生产经营中的耗费,企业才可能有盈利,才能生存和发展。否则,企业无法收回产品生产和销售过程中发生的全部支出,出现资金短缺,生产难以维持。而生产经营中的耗费,是通过成本这一价值尺度来衡量的。成本越低,企业可能的盈利就越多。

2. 成本是制定产品价格的一项必要因素

在市场经济中,企业在制定产品价格时,应遵循价值规律的基本要求。产品的价格受多方面的影响,定价时要考虑市场供求关系等诸多因素。但产品的价格应符合其价值,而在现阶段,产品的价值还很难直接、准确地计算,所以只能通过产品成本间接地反映。另一方面,企业目前的成本水平和可实现的目标成本,体现了企业的实际承受能力。产品成本是产品定价时必须考虑的因素之

一。

3. 成本是衡量企业经营管理水平的重要指标

成本是一项综合性经济指标。企业产品成本的高低,综合地反映了企业生产、技术、工艺及管理的水平。从产品设计、生产准备、生产制造直至产品销售各个环节,其人力、财力、物力的耗费和管理水平都会直接或间接地通过成本体现出来,各个环节工作协调、做得好,成本就会降低;反之,成本水平就升高。因而成本是衡量企业经营管理水平的重要指标。企业通过加强管理,及时发现生产经营中存在的问题,采取有效措施,从而降低产品成本。

4. 成本是企业经营决策的重要依据

成本的高低直接影响企业盈利的多少,而企业是以盈利为目的的,因此,企业在进行生产、技术改进和经营决策时,把成本作为重要的依据。选择较低成本的方案,可以使企业提高市场的竞争能力和经济效益。

三、成本会计的对象

成本会计是以成本费用为对象,通过费用的汇总核算和产品(或商品)及劳务成本的计算,为企业管理和决策提供信息的一种专业会计。成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。不同行业生产经营特点不同,成本会计的具体对象也不同,但可以概括为企业经营过程发生的费用和有关的经营管理费用。

1. 企业经营过程发生的费用

企业经营过程发生的费用因行业的不同而具有不同的内容。其中,工业企业主要指为生产一定种类、一定数量产品及劳务而发生的各种生产费用支出的总和,即产品及劳务的生产成本,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等支出,生产分厂或车间的固定资产折旧,直接生产工人及生产分厂或车间管理人员的工资,按规定比例提取的职工福利费,其他货币支出等。

2. 经营管理费用

经营管理费用也称期间费用,是指不能直接归属于某个特定

产品和劳务成本的费用。期间费用包括直接从企业的当期产品销售收入中扣除的营业费用、管理费用和财务费用。

随着商品经济的不断发展,成本会计的对象也不断发展。基于成本管理的目的不同和人们对成本认识的深化,变动成本、固定成本、目标成本、责任成本、标准成本、可控成本、机会成本、作业成本等不断涌现,并被纳入成本会计对象中来。

第二节 成本会计的职能及内容

一、成本会计的形成和发展

1. 成本会计的产生和发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的。自 15 世纪开始,欧洲的手工业迅速发展,商品经济关系开始形成,复式簿记法渗透到了工业领域,出现了成本会计的萌芽并得到了应有的发展。16 世纪初意大利著名银行家梅迪奇与其他人合伙开办的羊毛纺织企业已经把设备的原始成本分期转销为费用,同时开设纺织品账户,计算纺织成本。16 世纪中叶,法国人普拉廷在荷兰创办的印刷厂为每一本书设立一个账户,记录印刷该书耗费的纸张、工资及一些其他费用,待印刷结束后,账户中记录的全部费用就是该书的全部成本。这一时期成本会计尚未形成一套完整的方法和理论体系。

系统化的成本会计产生于 19 世纪的英国,并迅速扩及欧洲其他国家和美国。为了提高成本计算的精确度,会计人员把成本计算与会计核算结合起来,形成了一套计算成本的方法和理论体系。

20 世纪初,随着泰勒制在企业中的广泛应用,标准成本、预算控制等与泰勒的科学方法直接相关的技术方法开始被引入成本会计,丰富了成本会计的内容,扩大了成本会计的范围,逐步成为一门独立的学科。

第二次世界大战以后,随着科学技术的高速发展和生产力水平的迅速提高,企业生产经营日趋复杂,市场竞争日益激烈,促使

企业成本会计又出现了新的发展。企业成本会计已不限于生产过程中的成本控制和事后的成本计算与分析,开始进行成本预测和决策的探索。变动成本法使成本控制由单纯的生产过程中的控制,扩展到从建厂、产品设计至产品投产前的事前控制。成本会计吸收了预算管理的内容,使企业各部门的费用均纳入成本会计的全面预算控制之下。为确保目标成本的顺利完成,成本会计还在企业内部建立按责任归属考核成本控制业绩的责任成本制度。

20 世纪 80 年代中期以来,随着高新技术的应用,人类步入信息时代,西方发达国家为适应适时制生产管理系统、全面质量管理系统的要求,积极研究和推行新的成本会计系统——作业成本法。

2. 我国成本会计的发展变化

20 世纪 50 年代之前,由于生产比较落后,我国的成本会计发展较慢,企业计算成本的方法十分简单,普遍采用估计或根据期末实地盘点存货倒挤来计算当期成本的方法。

20 世纪 50 年代开始,生产的发展要求采用科学的方法合理地计算产品成本。我国的会计工作者在吸收国外经验的基础上,结合我国的实际情况,逐步建立起我国的产品成本计算方法体系。国家陆续对国营工业企业和交通运输企业的成本开支范围作出了专门的规定,以确保财政收入和计划管理的需要。企业为完成上级下达的计划,开展不同形式的成本控制工作。改革开放后,随着我国经济体制的改革,社会主义市场经济体制逐步建立,企业从单纯的产品生产者转变为自主经营、自负盈亏的商品生产经营者,在激烈的市场竞争条件下,企业不仅要在事后核算产品成本,还需要进行科学的预测、计划和有效的成本控制。在这种情况下,各企业根据生产经营管理的需要,相继开展变动成本、责任成本、目标成本等管理成本的核算。

1993 年,我国颁布和实施《企业会计准则》,企业成本核算方法由完全成本法改为制造成本法,实现与国际惯例的接轨。特别是近年来随着计算机在会计中的应用,成本核算工作进一步细化,成本管理工作的的重要性被充分认识,企业纷纷建立现代成本核算

与管理体系。成本会计作为一门学科,其理论与方法已形成体系,并采用更加复杂的模式,在成本预测、决策、控制、分析与考核中广泛应用,并扩大到价格、资金、利润等决策中。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计作为一种管理活动,在生产经营过程中所具有的客观功能。成本会计作为会计的一个重要分支,其基本职能与会计一样,具有反映和监督两大基本职能。

1. 反映的职能

成本会计的首要职能是反映的职能,是如实反映生产过程中发生的各种耗费和支出,并运用会计专门的方法反映生产经营业务成本和期间费用的形成情况,为企业的经营管理提供各种成本信息的职能。成本的反映职能是以已经发生的各种耗费为依据,为经营管理提供真实、可靠的成本资料,为企业的成本预测、决策、计划、分析与考核提供必要的信息。

2. 监督的职能

成本会计的监督职能是指按照一定的目的和要求,通过控制、调节、指导和考核等手段,监督生产经营过程中的耗费和支出的合理性、合法性和有效性,实现预期成本管理目标的职能。只有进行有效的监督,才能使成本会计所反映的资料真实、可靠。

随着社会经济发展和管理水平的不断提高,成本会计的职能也不断地扩大。成本会计的反映和监督职能由事后反映和监督,发展到事前和事中反映和监督;并由反映和监督扩展到预测、决策、计划、考核和分析等职能。

成本会计的反映和监督两大职能是相辅相成、辩证统一的。反映是监督的基础,没有正确、及时的反映,监督就无法在成本管理中发挥制约、控制、分析考核的作用;监督的目的是更好地反映,只有进行有效的监督,反映的职能才能充分发挥,否则,反映将失去存在的意义。反映和监督的有机结合,才能有效地发挥成本会计在企业经营管理中的作用。

三、成本会计的内容

成本会计是以货币为主要计量单位,利用价值形式全面、系统地反映和监督企业生产经营过程中各种耗费的一种管理活动。其主要内容是运用会计核算的一般原理、原则与方法,全面、系统地记录企业在生产经营过程中所发生的各项生产费用,通过一定的归集,按一定的标准在各成本计算对象之间进行分配、汇总,确定各种产品或劳务的总成本和单位成本。而现代成本会计的内容更加广泛,一般应包括成本预测、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。

1. 成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据、企业内外环境的发展变化和可能采取的各种措施,采用一定的专门方法,对未来成本水平及其变化趋势作出科学的推测和估计。成本预测贯穿于成本发生的全过程,可以减少生产经营管理的盲目性。

2. 成本决策

成本决策是指根据市场营销和产品功能分析,结合成本预测的情况,拟定降低成本、费用的各种方案,运用定性和定量的方法选择、确定最佳成本方案的过程。成本决策既是成本计划的前提,也是对成本的事前控制。

3. 成本计划

成本计划是指在成本决策与成本预测基础上,根据有关资料,编制成本计划、成本费用控制的标准、责任预算等,并提出为达到拟定的成本、费用水平应采取的措施。编制成本计划,可以控制各项生产费用支出,挖掘企业内部潜力,同时也是进行成本控制、成本分析和考核的依据。

4. 成本控制

成本控制是指制定各项消耗定额、费用定额、标准成本等,对各项实际发生和将要发生的成本费用进行审核,对在产品成本形成进行监督,及时揭示成本计划执行过程中的差异,采取措施将成

本费用控制在计划与预算之内。成本控制包括事前控制和事中控制。

5. 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行记录、归集、计算、分配,作出有关的账务处理,并编制成本报表,为成本管理提供客观、真实的成本资料。

6. 成本分析

成本分析是指根据成本核算所提供的信息和其他有关资料,分析成本水平与构成的变动情况、影响成本费用升降的各种因素及影响程度、成本超支或节约的原因和责任。通过成本分析可以找出降低成本的途径。

7. 成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上,对成本计划的完成情况或执行结果进行评价,明确责任。通过成本考核,使成本管理与权、责、利相结合,可以充分调动职工的积极性,实现降低成本的目标。

第三节 成本会计的工作组织

为了保证成本会计任务的完成,充分发挥成本会计的职能,必须对成本会计工作进行合理的组织。成本会计工作的组织应包括成本会计工作应遵守的法规制度,机构的设置,人员的配备及其职责、权限,成本会计工作的组织形式等内容。由于不同企业生产经营特点、管理要求不同,企业可根据自身的具体情况来组织成本会计工作。

一、企业成本会计制度

成本会计制度是对组织和处理成本会计工作所作的规范,是会计制度的组成部分。企业应根据会计基本准则、有关具体准则、企业会计制度、企业生产经营特点和管理的要求来制定企业内部

的成本会计制度。其主要内容包括：成本会计工作的组织分工及职责权限、成本会计的基础工作程序和方法、成本核算制度、成本预测制度、成本决策制度、成本计划制度、成本控制制度、成本报表制度、成本分析制度与成本考核制度等。

二、成本会计机构

成本会计机构是从事并组织领导成本会计工作的职能部门。它是在总会计师或会计主管的领导下直接从事成本会计工作的。企业应根据本企业的生产经营的特点、生产的组织方式、企业规模的大小、管理的要求等具体情况设置成本会计机构,以保证成本会计工作的顺利进行。一般成本会计机构的设置有三级组织方式:

1. 厂部设专职的成本会计机构

企业根据自身规模的大小和管理的要求,在厂部设置成本会计科或成本组、成本员,负责制定企业内部的成本会计制度,组织领导全厂的成本预测、决策工作,编制成本计划,控制和审核费用的开支,正确计算产品和劳务的成本,编制成本报表,进行成本分析和考核,参与企业的成本决策和管理。

2. 车间(分厂)成本核算机构

车间(分厂)一般设置成本核算组或成本核算员,负责车间(分厂)内各项成本管理工作,在业务上接受厂部成本会计机构的指导。

3. 班组成本核算人员

企业规模较大的企业在车间(分厂)内按班组设置成本核算人员,一般只负责班组内消耗的原材料、燃料、工时以及班组可控的制造费用的核算等工作。

三、会计人员的分工及职责权限

企业应根据成本会计机构设置的需要,配备相应的会计人员,对企业日常的成本工作进行处理,例如成本核算、预测、决策、计划、分析、考核等。为明确责任,充分发挥各职能岗位人员的积极

性,应赋予各岗位人员一定的职责权限,并使责、权、利相统一。在实际工作中,要求成本会计具有较高的业务素质。首先,成本会计人员必须熟练掌握会计的基本理论与方法,正确计算产品成本,提供管理所需的资料和信息。其次,成本会计人员应了解企业的生产经营过程,掌握成本的发生过程和形成原因,具备一定的预测、分析和解决问题的能力,熟练运用现代管理方法对成本进行管理。最后,成本会计人员在精通专业知识和技能的同时,应具备良好的职业道德。

四、成本会计的工作组织形式

成本会计的工作组织形式通常分为集中处理和分散处理两种方式。

1. 集中处理方式

成本会计的集中处理方式是指成本的预测、计划、控制、核算、报表、考核和分析等成本会计工作,都由厂部的会计部门集中处理,车间、班组等单位只负责登记有关原始记录和填制有关原始凭证,对有关的业务进行初步的审核、整理和汇总,为厂部的会计核算和其他成本会计工作提供资料。采用集中处理方式,可适当减少核算的层次和核算人员,但不利于车间、班组及时掌握和控制成本,不利于经济责任制的实行,影响各责任单位进行成本管理的积极性。集中处理方式一般适用于使用计算机进行成本数据的计算与分析,成本会计工作比较简单的企业。

2. 分散处理方式

分散处理方式又称非集中处理方式,是指在企业内部根据管理的需要分级设置成本核算单位,各级成本核算单位配备相应的会计人员,对本单位发生的成本进行明细核算,并编制适应日常管理所需的成本报表,进行成本预测、计划、控制和分析工作等;厂部成本会计部门负责对各级核算单位成本会计工作进行指导、监督和考核,对全厂的成本进行预测、决策,进行目标成本的分解和下达各项成本计划和预算,汇总计算产品和劳务的总成本,编制成本