



全国企业管理干部培训系列教材

成本会计

全国企业管理干部学历教育(大专)教材编审委员会编

北京经济学院出版社

全国企业管理干部培训系列教材

成本会计

全国企业管理干部学历教育(大专)
教材编审委员会编

主 编 柯大钢
副主编 武晓玲 王平心
主 审 王又庄

北京经济学院出版社
1993·北京

(京)新登字 211 号

成本会计

Chengben Kuaiji

柯大纲 主编

北京经济学院出版社出版发行

(北京市朝阳区红庙)

北京市通县永乐印刷厂印刷

新华书店 经销

850×1168 毫米 32 开本 9 印张 232 千字

1993 年 8 月第 1 版 1993 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

印数:00 001—10200

ISBN7-5638-0415-3/F·238

定价: 6.00 元

全国企业管理干部学历教育(大专)教材
编审委员会

主任委员 颜桐卿

副主任委员 李永涛 范宏楠 曾德聪

蒋明克 张科

委员(按姓氏笔划为序)

王又庄 史景星 刘传兴 刘冀生 李永和

李启明 李青蓝 李述曾 宋世华 张天白

张守诚 张作忱 张维廉 陈训敬 郭志军

陶文楼 储祥银 童臻衡 薛华成 薛春海

出版说明

邓小平同志南巡讲话的精神和中共中央关于加快改革,扩大开放,力争经济更好更快地上一个新台阶的战略决策,正在深入亿万民心,指导着我国社会主义经济建设和改革开放朝着更快、更好的方向发展。

经济要发展,人才是关键。培养人才已成为我国经济发展中的一项战略任务。为切实做好经济和企业干部培训工作,为我国经济建设培养出一大批跨世纪的社会主义实业家、企业家,国家经济贸易委员会组织有关省市经委、国务院有关部门、高等院校、企业管理培训中心和经济管理干部学院的专家和教师编写了一套经济和企业干部培训的系列教材。

这套教材包括:一、岗位培训系列教材:大中型企业领导干部岗位任职资格培训教材,小型企业领导干部岗位任职资格培训教学计划和教学大纲,工业企业车间主任岗位培训教材,企业专业管理干部岗位培训教材,乡镇企业领导干部岗位培训教材,合资企业中方经理岗位培训教材;二、学历教育系列教材:干部专修科(学历)专业课教材,专科接本科(学历)专业课教材;三、教学参考系列教材:各种专题培训参考教材,中国企业管理案例汇编,国外企业管理参考资料等。

这套教材以马克思主义、毛泽东思想为指导,坚持贯彻党的基本路线;遵循理论联系实际的原则,从我国国情出发,紧密结合企业的实际;借鉴、吸收国外企业管理的先进经验和方法;有较强的针对性、实用性和科学性,并突出了成人教育的特点;力求简明扼

要,易懂易记;是一套反映经济建设需要和总结企业管理成果的好教材,既可供各单位作为培训教材,亦可供广大经济和企业干部自学使用。

这套教材,将在“八五”期间陆续出版,并提供给各培训单位和读者。鉴于不断发展的经济形势,对人才培养必将提出更新、更高的要求,希望使用本教材的培训单位和广大读者,提出宝贵的意见和建议。

国家经济贸易委员会
经济干部培训司
1993年8月

前 言

为了适应全国企业管理干部培训和广大财经工作人员学习成本会计知识的需要,受全国企业管理干部学历教育教材编审委员会委托,我们编写了《成本会计》一书。

本书遵循加强经济管理,提高经济效益的目的,根据《企业财务通则》和《企业会计准则》有关规定的精神,吸收了财务会计和管理会计的有关内容编写而成。

本书以工业企业为主要研究对象,从成本核算,成本预测、决策和计划,成本控制,成本分析和考核等内容进行阐述。在本书中,还分别介绍了商品流通企业和施工企业成本会计的特点。

全书共分为九章,由西安交通大学柯大钢、武晓玲、王平心、王鲁平和仇胜萍共同编写。柯大钢编写一、六章;武晓玲编写二、三章;王平心编写四、五、七章;仇胜萍编写第八章;王鲁平编写第九章。全书由柯大钢、武晓玲、王平心审稿;柯大钢、武晓玲总纂。

全书由北京经济学院王又庄教授主审。

本书在编写过程中得到北京经济管理干部学院夏伯忠教授、冯春雪讲师的关心和帮助,并提出许多宝贵意见。北京经济学院出版社霍瑜宗等同志对本书的出版给予热心的支持,在此表示衷心的感谢。

由于水平有限,书中难免有不足之处,请读者批评指正。

编者

1993年5月

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 成本、费用及其分类	(1)
第二节 成本会计的内容	(4)
第三节 成本会计的基础工作	(7)
第二章 成本、费用的归集与分配	(12)
第一节 成本、费用的内容及分配原则	(12)
第二节 成本、费用的核算	(21)
第三节 要素费用的归集与分配	(26)
第四节 间接费用的归集与分配	(40)
第五节 生产成本在完工产品与在产品之间的分配	(57)
第三章 生产成本计算方法	(70)
第一节 生产特点与成本计算方法	(70)
第二节 品种法	(73)
第三节 分步法	(74)
第四节 分批法	(88)
第五节 分类法	(92)
第六节 各种成本计算方法的综合运用	(97)
第四章 成本预测与成本计划	(104)
第一节 成本预测	(104)
第二节 成本预测的方法	(107)
第三节 成本计划及编制	(120)
第五章 成本控制	(130)
第一节 成本控制及其体系	(130)
第二节 产品开发成本控制	(134)
第三节 定额成本法	(138)

第四节	成本控制的其他专题	(145)
第六章	标准成本制度	(161)
第一节	概述	(161)
第二节	标准成本制度	(164)
第三节	成本差异分析	(167)
第四节	标准成本计算的帐务处理	(180)
第五节	标准成本制度与定额成本法的比较	(188)
第七章	成本报表及分析	(194)
第一节	成本报表	(194)
第二节	成本分析概述	(203)
第三节	产品生产成本分析	(210)
第四节	产品成本技术经济分析	(215)
第八章	商品流通企业成本会计	(222)
第一节	商品流通企业成本、费用的构成	(222)
第二节	商品批发企业进价成本的计算与核算	(223)
第三节	商品零售企业成本计算	(228)
第四节	期间费用的核算	(235)
第五节	其他业务支出及受托代销业务成本的核算	(241)
第九章	施工企业成本会计	(247)
第一节	施工企业工程成本、费用的内容及其核算要求	(247)
第二节	工程成本与费用核算的帐户体系	(251)
第三节	工程成本、费用的归集与分配	(254)
第四节	未完工程、已完工程和竣工工程成本的核算	(268)

第一章 绪 论

第一节 成本、费用及其分类

一、成本、费用的概念

根据政治经济学的原理,商品价值是由已经消耗的生产资料转移的价值和劳动者在劳动中新创造的价值组成。而已经消耗的生产资料转移的价值,包括已经消耗的劳动对象转移的价值(例如原材料、辅料等)和已经消耗的劳动资料转移的价值(固定资产折旧),劳动者在劳动中所创造的价值,包括劳动者必要劳动所创造的价值(工资)和劳动者剩余劳动所创造的价值(纯收入)。产品成本是商品价值中扣除利润、销售税金后的那部分。在实践中,产品成本的内容,不仅包括理论成本中的共性消耗,还包括生产过程中的特殊消耗,如利息支出、税金等。它比理论成本的范围广、构成复杂。企业在一定时期内发生的一切与生产经营活动有关的支出,都应计入企业的成本、费用。

二、产品成本的作用

产品成本是以产品为成本核算对象,核算企业在生产产品过程中所支出的物质消耗、劳动报酬以及有关费用支出。在社会主义市场经济条件下,产品成本具有如下重要的作用:

1. 产品成本是生产耗费的补偿尺度

产品成本是以货币形式对某项经济活动的劳动耗费的衡量。通过成本可以明确地指出,为某项经济活动耗费了多少资金,为了

维持企业的简单再生产,提出了资金补偿的标准。如果没有这个补偿,企业就不能在原有规模上进行再生产,更谈不上扩大再生产。企业在生产经营中,通过销售产品,不断地取得销售收入,如果用以扣除销售税金和弥补资金耗费外还有余额,则称为利润。如扣除销售税金外的销售收入不足抵补成本,其差额则称为亏损。企业利润或亏损的发生,主要决定于成本的高低。因此,成本作为补偿尺度的作用对经济发展具有重要影响。

2. 产品成本是企业经营管理水平的综合反映

产品成本是用于某一经济活动有关活劳动和物化劳动耗费的综合反映。产品设计的好坏,生产工艺是否合理,企业劳动生产率的高低,固定资产的利用程度,原材料的使用是否合理与节约,产品产量和质量的变化,企业生产经营管理水平等,都能通过产品成本直接或间接反映出来。所以产品成本是反映企业经营管理水平的一个综合性指标。

3. 产品成本是制定产品价格的重要依据

制定产品价格,要考虑许多方面的因素,在社会主义市场经济条件下,产品价格的制定,应体现价值规律的要求,使其大体符合产品价值,同时还要遵守国家的价格政策。由于目前产品价值还难以直接精确计算,可以通过计算产品成本来间接地、相对地反映产品价值。因此,成本是制定价格的主要依据。

4. 产品成本可为企业经营决策提供重要数据

企业在生产经营过程中,对重大问题决策时,必须全面地进行技术经济分析,衡量利弊得失,其中决策方案的经济效果是技术经济分析的重点。而产品成本是考察和分析决策方案的经济效果的主要指标,决策的诸多因素,例如产量、质量、品种等,都与成本有直接关系,因此,产品成本是企业进行经营决策的主要依据。

三、成本、费用的分类

成本、费用包括的内容是多种多样的,加强成本管理,需要按

照不同的标准进行分类。一般有以下几种分类方法：

1. 按其列入损益表的形式不同,分为制造成本和期间费用

制造成本是指企业为生产产品而发生的成本。它包括直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用。本期产品的制造成本等于本期发生的制造成本加上在产品的期初成本,减去在产品的期末成本。期间费用是指当期发生的销售费用、管理费用和财务费用。它不计入产品的制造成本,而直接计入当期损益。将成本分为制造成本和期间费用将有利于企业生产经营决策和预测,可进一步明确成本的责任归属,有利于促进企业健全基础工作,是成本管理制度的一项重大改革。

2. 按其与产量的依存关系,分为固定成本和变动成本

固定成本是指在一定时期和一定产量范围内,其总额不受产量变化的影响而相对固定的费用。如固定资产折旧费、管理费用等。变动成本是指发生总额随产量的变化而成正比例变化的费用,如直接材料、直接工资和其他变动性的制造费用等。有些费用其总额也随产量的变化而变化,但不是成正比例变化,这些成本称为变动成本,它可以根据历史资料,运用有关技术测定或数学方法将其分解为固定成本和变动成本。将成本分为固定成本、变动成本对加强成本控制,进行成本决策具有重大的作用。

3. 按其与特定产品的关系不同,分为直接费用和间接费用

直接费用是指为某一产品或核算对象所消耗,可直接计入该产品或核算对象的成本的费用,如直接材料、直接工资及其他直接支出等。间接费用是指为几种产品或核算对象所消耗,不能直接计入某一产品或核算对象的成本,而必须采取一定的分配标准,分别计入有关成本对象的费用。例如,制造费用。将费用分为直接费用和间接费用将有利于组织成本核算、分析和考核工作。

4. 按其能否控制,分为可控费用和不可控费用

可控费用是指该费用的发生能够为其责任单位直接控制的费用,否则就是不可控费用。可控和不可控是相对于一定的职责范围

而言的,对某部门是可控费用,而对其他部门就不一定是可控的。例如,材料的耗用对生产车间来讲是可控的费用,材料的价格是不可控的,而材料价格对供应部门来讲应是可控的。把成本费用分为可控和不可控,对明确企业内部各部门在成本管理中的经济责任,便于评价和考核成本管理工作是很重要的。

第二节 成本会计的内容

一门学科的内容取决于该学科的形成历史及其在各发展阶段中对经济发展的作用。成本会计的形成与发展离不开会计的形成与发展。

一、成本会计的发展沿革

成本会计的早期功能在于计算产品单位成本,并据此确定存货价值、销售成本和损失,完成财务会计反映企业财务状况和经营成果的任务。随着经济发展,其功能也随之转化。19世纪末和本世纪初,工业技术发生了巨大变革,这对会计理论和实务带来很大的影响,使成本会计有了迅速的发展,这时会计的目标已不仅是向股东和债权人等提供财务状况的报告,而更主要的是向企业的管理者当局提供用于内部管理的数据资料。经济发展推动管理科学发展,19世纪末,泰勒的科学管理问世,在劳动条件和劳动定额上进行了一次重大的改革。他对各种操作准确地记录时间,并在此基础上制定标准工时,按照实际节约的时间或超额完成的工作数量实行差别计件工作制,这一制度的推行,提高了企业的劳动生产率,降低了生产成本。与泰勒同时代的埃默森(Emerson)根据劳动工资制度的改革,在成本管理上实行了标准人工成本法,此后标准成本迅速得到推广,并逐渐地制度化。标准成本是以降低成本为目标,进行有效地控制成本,改进企业经营管理的一种制度,这一制度的建立为成本会计增添了新的内容。

19世纪末20世纪初,美国企业和政府机关对各项管理费用实行预算控制制度,起初还只是单项预算,后来逐步发展为企业全面预算,通过实际执行的结果与预算对比求得差异,进一步分析发生差异的原因和责任,从而减少费用支出。20世纪初,成本会计只是计算,没有成本管理与成本控制。1935年后,企业重视成本控制、标准成本,并与复式记帐结合,标志着从事后计算向事前控制过渡。把实际成本与标准成本进行比较,分析成本差异,及时采取有效的控制措施。

本世纪20年代美国的威廉斯(Williams)从成本构成的各项因素与产量的关系,将生产费用分为固定费用和变动费用两类。变动费用是随产量成正比例增减的费用,而固定费用却和产量的多少无关。根据成本诸因素的这种特性,可以从不同销售数量预测成本和利润水平,也可以通过目标成本和目标利润预测企业所能达到的销售数量,这样使成本会计工作具有事前控制的效能,并且和产销密切联系起来,从而使企业产销量的确定,不仅要以生产能力和资源条件为依据,而且要以成本、利润指标来权衡。

随着经济发展,对成本会计提出了新的要求。既要加强对成本的控制与分析,又要进行成本、利润预测,并参与决策。管理科学的发展也为成本会计充实了新的内容与方法,如标准成本法、预算控制、差异分析、本量利分析等,使成本会计与管理越来越密切。有人把会计发展分为三个阶段,或称为三个里程碑,即:

- (1) 复式记帐的出现;
- (2) 公认会计准则的产生及苏格兰会计师协会的成立;
- (3) 管理会计的形成和发展。

随着管理会计的形成,成本会计的内容也由早期的单纯计算产品成本,而发展为对企业经营活动过程中所发生的各种成本有组织地进行预测、决策、计划、控制、计算、分析和考核等一系列工作,其目的在于动员全体员工,在保证质量的前提下,挖掘降低成本的潜力,达到更好的经济效益。

建国以来,我国的成本管理经历了三个发展阶段:第一阶段是解放初期,以制定成本核算规章为主,着重解决成本计算方法,设计成本报表并提高成本报表的质量和及时性,这些都属于成本会计的基础工作,但是这只是事后算帐。第二阶段是第一个五年计划时期,加强了成本计划工作,通过成本计划和经济指标下车间,开展了班组核算工作,从而使成本会计工作范围由以往单纯算帐,扩展到计划、核算、分析等方面,由专业管理发展到群众管理,但到了文化大革命期间,原来取得的一整套管理办法,几乎全部破坏,成本核算也流于形式。第三阶段是党的十一届三中全会以来,随着党和国家工作重点的转移和经济管理体制改革的深入,对成本会计也提出了更高的要求,在总结了我国成本会计工作的经验和学习国外成本会计管理理论和方法的基础上,使成本会计从过去的成本计划、成本核算和成本分析转向成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核。成本会计工作进入了一个新的阶段,特别是《企业财务通则》和《企业会计准则》施行后,我国的成本会计工作将会进一步适应社会主义市场经济发展的要求,成本会计工作更加规范化,更加符合国际惯例。

二、成本会计的内容

成本会计工作主要包括:成本核算;成本预测、决策和计划;成本控制;成本分析和考核等内容。

1. 成本核算

成本核算是指对生产费用发生和产品成本形成进行的核算。它是成本会计的主要内容。进行成本核算,首先要对生产费用的发生进行审核,审核这些生产费用应不应该发生,能否计入产品成本,这是对生产费用直接管理;同时还要将发生的生产费用按照用途进行分配和归集,计算各种产品成本,提供各种成本资料。

2. 成本预测、决策、计划、控制

这是根据有关资料,运用成本特性和定性分析、定量分析的方

法,对未来成本水平及其变动趋势作出科学估计,以帮助领导分析所得及所耗,以便科学地作出决策,从而求得最好效益的途径,并根据决策方案编制成本计划,也就是以货币形式,规定计划期内产品的生产耗费和各种产品的成本水平,确定可比产品成本较上年的降低额和降低率,以及为保证成本计划的实施所需要的主要措施、方案。而成本控制是以降低产品成本为目标,把影响成本的各种耗费控制在计划、定额或预算标准范围内的一项管理工作。

3. 成本分析

成本分析是利用成本核算及其他有关计划、定额、统计和技术资料,研究影响成本升降的各种因素及其形成的原因,挖掘降低成本的潜力。成本分析不仅可以对成本计划的执行情况进行控制,对执行结果进行考核评价,还可以为编制成本计划和制定经营决策提供依据。

4. 成本考核

成本考核是指国家对企业,或企业对所属部门、车间、班组进行的考核,主要包括计划指标完成情况的考核以及成本管理工作业绩的评价。

第三节 成本会计的基础工作

要做好成本会计工作,必须搞好有关基础工作。成本会计的基础工作主要有:原始记录制度;定额管理制度;计量验收制度;企业内部计价制度;建立责任制度等。

一、原始记录制度

原始记录是指按规定的格式,对生产经营活动的最初记录。它是反映企业经营活动情况的第一手材料,是编制成本计划,制定各项定额的主要依据,是统计和成本管理的基础。企业应建立各方面的原始凭证,统一规定其格式、内容和计算方法,以及填写、签署、

报送、传递、存档等制度,做到及时准确地反映生产经营活动的情况。

企业原始记录的应用范围非常广泛,从内容方面与成本会计有关的主要有如下几类:

(1) 生产准备方面的原始资料。属于这方面的有原材料方面的资料,如材料验收、入库、发放领用、补料、退料、废料缴库、材料盈亏报告等;设备方面的资料,如设备调拨、报废、事故处理、工程竣工验收等资料;劳动工资方面的资料,如职工录用、调动、考勤、请假、职务变动、工资调整、加班、奖金等资料。

(2) 生产方面的原始资料。例如,生产计划任务书,生产记录,工票,停工通知单,废品通知单,劳务委托书,完工通知单,半成品和在产品的入库调拨、交接、盘存、报废、盈亏、动力耗用记录,设备运转记录等资料。

(3) 销售方面的原始资料。例如,成品交库、移库、销售、报废、改制、盘盈盘亏等资料。

(4) 其他费用方面的原始资料。例如,各类发票、现金支付凭证、转帐通知单等。

各类原始记录都应包括:内容、项目、计量单位、数量、日期、部门、填表人等基本内容。原始记录应根据业务不同指定专人负责填写,并按规定送有关业务部门,并建立清理、归档、保管制度。

二、定额管理制度

定额是企业对生产经营过程中对人力、物力和财力的利用、占用和消耗方面应当遵循和达到的数量标准。

1. 定额的主要种类

(1) 物资消耗定额。它包括单位产品的物资消耗定额,按产品分车间的消耗定额,按产品分工序的消耗定额,设备维修、物资消耗定额,工、模具消耗定额等。

(2) 劳动定额。它包括单位产品工时定额,按产品分车间工序