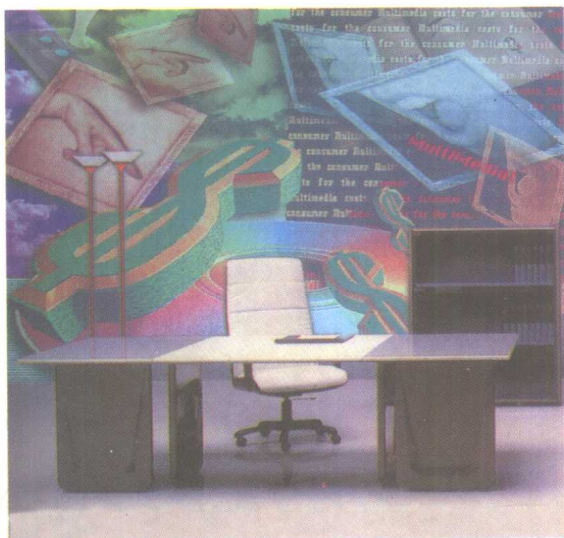


高等财经专科学校试用教材

鲁亮升 主编

成本会计



COST ACCOUNTING



东北财经大学出版社

高等财经专科学校试用教材

成本会计

鲁亮升 主编

东北财经大学出版社

FLS/b1

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/鲁亮升主编. - 2 版. - 大连: 东北财经大学出版社, 1998.6 (2000.2 重印)

高等财经专科学校试用教材

ISBN 7-81005-793-6

I. 成… II. 鲁… III. 成本会计-高等学校-教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 36339 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 850×1168 毫米 1/32 字数: 238 千字 印张: 9 1/2

印数: 243 201—253 200 册

1993 年 8 月第 1 版

1998 年 6 月第 2 版

2000 年 2 月第 18 次印刷

责任编辑: 李智慧 孟 耀 责任校对: 刘铁兰

封面设计: 张智波 版式设计: 吴 伟

定价: 12.50 元

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为高等财经专科学校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

编写说明

本教材是由财政部教材编审委员会组织编写的,它适用于专科层次的普通专科和成人高校,以及各种形式的岗位培训,亦可供广大财会干部学习。

本书根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和有关行业会计制度,以及《成本会计》(专科)教学大纲,结合我国会计改革的实践和会计教学经验,阐述了成本会计的基本理论和基本方法,具有较强的理论性和实践性。

本书由湖南财经高等专科学校鲁亮升担任主编,负责拟定全书的编写提纲,执笔编写第三、七、十二章,并对全书进行了修改和总纂,湖北财经高等专科学校冯浩编写了第一、二章;山西财税高等专科学校王剑英编写了第四、五、六章;江苏财经高等专科学校成骏编写了第八、九章;集美财经高等专科学校张白玲编写了第十、十一章。本书经财政部教材编审委员会专科会计专业编审小组审查并提出许多宝贵意见,在此深表感谢。

由于作者水平有限,书中不足之处恳请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本的意义.....	1
第二节 成本会计的涵义和内容.....	6
第三节 成本会计工作的组织	11
第二章 成本核算的基本要求和一般程序	15
第一节 成本核算的基本要求	15
第二节 成本核算的一般程序	22
第三章 工业企业生产费用的核算	25
第一节 生产费用核算概述	25
第二节 直接材料费用的核算	29
第三节 直接人工费用的核算	36
第四节 制造费用的核算	39
第五节 损失性费用的核算	52
第六节 辅助生产费用的核算	60
第七节 生产费用在完工产品和期末 在产品之间的分配	73
第四章 产品成本计算方法概述	90
第一节 成本计算对象的确定	90
第二节 产品成本计算方法的确定	92
第五章 产品成本计算的品种法	97
第一节 品种法概述	97
第二节 品种法举例	99

第六章 产品成本计算的分批法	111
第一节 分批法概述.....	111
第二节 分批法举例.....	112
第七章 产品成本计算的分步法	121
第一节 分步法概述.....	121
第二节 逐步结转分步法举例.....	127
第三节 平行结转分步法举例.....	144
第八章 产品成本计算的其他方法	154
第一节 产品成本计算的分类法.....	154
第二节 产品成本计算的定额法.....	158
第三节 联产品、副产品的成本计算	168
第九章 其他行业成本计算的特点	174
第一节 交通运输业成本计算的特点.....	174
第二节 施工企业成本计算的特点.....	186
第三节 房地产开发企业成本计算的特点.....	190
第十章 成本预测、成本决策和成本计划	195
第一节 成本预测.....	195
第二节 成本决策.....	207
第三节 成本计划.....	220
第十一章 成本控制和成本考核	228
第一节 成本控制.....	228
第二节 成本考核.....	240
第十二章 成本报表和成本分析	245
第一节 成本报表.....	245
第二节 成本分析.....	263

第一章 总 论

第一节 成本的意义

一、成本的概念

成本是商品生产发展到一定阶段的产物。它是商品生产过程中所耗费的物化劳动和部分活劳动的货币表现。成本这种资金耗费是相对于一定对象而言的,即它是属于谁的耗费或支出。因此,成本是取得资财的代价或对象化的费用。

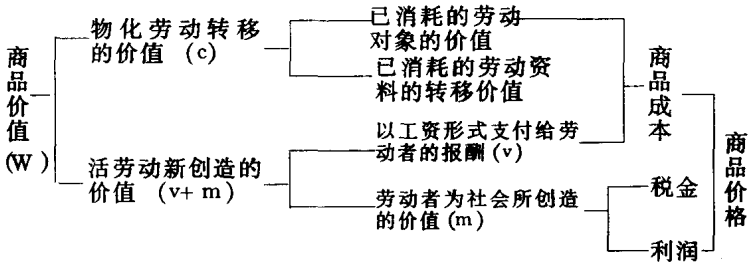
在资本主义生产之前,小商品生产者为了维持再生产,也要考虑物化劳动消耗的补偿,但对于活劳动的消耗并不十分注意,他们经常把个人消耗压缩到最低限度来维持简单再生产,所以缺乏明确的成本概念。商品生产发展到一定阶段后,成本概念才逐步完整起来。

马克思科学地分析了资本主义商品生产后指出:商品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成的。他说:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式表示是 $W = c + v + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那末,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 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。”(《马克思恩格斯全集》,中文版第 25 卷,第 30 页,北京,人民出版社,1974。)马

克思的这段话包括两层含义：第一，从耗费角度指明了成本的经济内容是 $c+v$ ，并且进一步指出由于 $c+v$ 的价值无法计量，因此人们能够计量和把握的成本，实际上是成本的价格；第二，从补偿角度指明了成本是补偿商品使资本家自身消耗的东西，实际上是说明了成本对于再生产的作用。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度，如果成本不能从企业销售收入中全部得到补偿，则企业简单再生产就无法进行。

马克思对于成本的考察，既看到成本是一种对象化的耗费，又指明成本是一种补偿价值，这是对成本概念完整的理解。马克思的成本理论与马克思《资本论》中所揭示的其他原理一样，撇开资本主义的特征，同样适用于社会主义市场经济条件下的商品生产。在社会主义市场经济条件下，商品的价值、价格和成本的关系如图表 1—1 所示。

图表 1—1



在商品价值、价格和成本的关系中，应注意这样几点：第一，商品价值决定于生产该种商品耗费的社会必要劳动量，而商品成本则决定于生产该种商品的个别劳动耗费。如果个别企业产品耗费的劳动时间小于社会必要劳动时间，就会增加企业的利润；第二，已消耗的劳动对象价值、已消耗的劳动资料的转移价值和以工资形式支付给劳动者的报酬都是按照一定的价值标准计算的；它们只是相对地反映了劳动对象耗费的价值、劳动资料转移的价值和

必要劳动所创造的价值;第三,劳动者为社会劳动所创造的价值在难以直接计量的条件下,它是根据商品价格与商品成本的差额确定的。

由物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分构成商品成本,即产品价值的 $c+v$ 部分,这是根据马克思的成本理论界定出的成本,它反映了成本的经济实质。但这只是“理论成本”。在实际工作中,为了促使企业厉行节约,减少生产损失,加强企业的经济责任,对于一些并不形成产品价值的损失性支出(如工业企业的废品损失、停工损失等),也列入产品成本之内,因为这些支出也必须从产品销售收入中得到补偿。此外,企业为销售产品而发生的销售费用,为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多难以按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益。因此,实际工作中的商品成本,是指商品的生产成本,亦称制造成本,不是指为生产和销售该项商品所发生的全部支出。这说明,商品成本的实际内容,一方面要求反映成本的客观经济内容;另一方面又要体现成本管理的要求。这也就是说理论成本和实际成本并不完全一致。

二、产品成本的内容

成本是取得资财的代价或对象化的费用,这是广义的成本概念。这一概念不仅限于各类企业使用,它可以扩大到所有能够对象化的资金耗费。如教育机构可以计算培养一个学生的平均成本,科研机构可以计算一个科研课题的研究成本,等等。本书所研究与计算的重点是物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品成本。工业企业的产品成本是指产品的制造成本,它是企业生产一定种类和数量的产品而耗费的物化劳动和部分活劳动的货币表现。具体分为下列支出:

1. 为制造产品而耗用的各种原料、材料和外购半成品;

2. 为制造产品而耗用的燃料和动力;
3. 生产工人和生产单位管理人员的工资和福利费;
4. 生产用房屋、机器、设备的折旧费用与修理费用;
5. 生产单位耗用低值易耗品的费用;
6. 按规定列入产品制造成本的停工损失;
7. 废品的损失费用;
8. 生产单位的固定资产租赁费;
9. 生产单位的财产保险费用;
10. 其他费用。

上述各项均为产品生产过程中发生的支出,构成产品的制造成本。按成本的经济性质划分,1、2、3、4、5、8、10 项为生产性支出,6、7 项支出为损失性支出,第 9 项支出为纯收入分配性质的支出。

三、产品成本的作用

(一)产品成本是企业补偿生产耗费的尺度

产品成本是以货币形式对生产耗费进行计量,并为企业的简单再生产提供资金补偿的标准。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费,简单再生产才能顺利进行。同时,补偿数额的大小对企业以及整个社会都有重要的经济意义。在价格不变的情况下,成本越低,企业的利润就越多,企业为社会和自身的发展创造的财富就越多。反之,用于补偿的数额增大,企业的利润就减少,甚至产生亏损。这样,企业不仅不能为社会提供财富,还会影响自身的生存及发展。

但是还要看到,价格是价值的货币表现,价格总是围绕着价值上下波动,经常发生背离。因此,成本作为补偿价值的货币表现,与其补偿价值也会不一致。如:产品成本中的材料费用并非所费材料的价值,而是它的价格,在物价发生较大变化尤其是原材料价格上涨时,按成本价格确定的补偿量,与价值的补偿就会产生较大

的差异,出现补偿不足的现象。同时,会计上还有一些无法精确计算的因素使成本价格同客观上的补偿价值发生背离,如固定资产磨损价值的计算带有一定的主观性,就使得产品成本中固定资产折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。所以,产品价值中的补偿价值只构成产品成本的基础,补偿价值与补偿价值的货币表现,在量上会发生差异。认识到这一点,对理解成本作为生产耗费的补偿尺度,并正确计量企业利润,有重要意义。

(二)产品成本是反映企业工作质量的综合性指标

产品成本同企业生产经营各个方面的工作质量和效果有着内在的联系。如劳动生产率的高低、固定资产利用程度、原材料的使用是否合理与节约、产品产量的变动、产品质量的好坏、企业生产经营管理水平的高低等诸多因素都能通过成本直接或间接地反映出来。因此,成本又是反映企业工作质量的综合性指标。

(三)产品成本是制定产品价格的重要依据

产品价格的确定应以产品价值作为基础。由于目前人们还无法计算产品的价值,但却有可能比较准确地计算产品成本,即计算出产品价值中的 $c + v$,所以成本可以作为制订价格的重要依据。在市场经济体制下,价格往往是由各个部门的平均成本再加上社会的平均利润构成的。

(四)产品成本是企业参与市场竞争的主要手段

在市场经济条件下企业的竞争主要是商品价格与质量的竞争,而价格的竞争归根到底是成本的竞争,只有成本低才能价格低,并有利润。企业经济效益高低,市场竞争能力强弱,在很大程度上取决于其成本的高低。若一个企业的个别成本能低于社会的平均成本,该企业在竞争中就占有较大的优势。因此成本的竞争将日益成为企业竞争的重要手段。

(五)产品成本是企业进行经营决策的重要依据

现代企业中,成本愈来愈成为企业管理者投资决策、技术决

策、经营决策的重要数据,如根据不同备选方案的成本数据,可为企业扩大产量、增加品种、选择加工方式等提供决策依据。

第二节 成本会计的涵义和内容

一、成本会计的涵义

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用专门方法,对企业各项费用的发生和生产经营成本(产品制造成本)的形成进行预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核和检查的一种管理活动。成本会计有广义和狭义两种解释。狭义的成本会计是指对生产经营过程中发生的费用,进行归集、分配,计算出有关成本计算对象的实际总成本和单位成本,并加以分析和考核。广义的成本会计是指成本管理的全过程,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、成本考核和成本检查等项管理活动。

成本会计是现代会计的一个分支,是社会生产发展到一定阶段的产物,并随着社会商品经济的发展逐步完善。

资本主义初期,企业主为了确定经营盈亏,就试图计算成本。开始,成本只估计一个大概值,后来逐步用统计方法去计算成本,但准确性较差。到了19世纪英国产业革命后,企业数量增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本受到重视。英国的会计界为适应这种形势需要,担当起研究成本计算的重任。经过一段时期的探索,最后才将成本的记录与计算和普通会计工作结合起来。当时,部分行业在计算成本时,开始采用分批法和分步法,会计人员开始探索成本形态问题,将产品成本划分为主要成本、车间费用和一般管理费用。主要成本包括耗用材料、直接工资和其他直接费用并制定了人工成本的归集及分配的方法,通过使用“时间卡”和“记时簿”,记录职工的出勤时间和完成的工作件数量,以

控制工资开支和正确计算人工成本。不少企业都形成了一套材料核算与管理办法,建立了“永续盘存制”,“先进先出法”等,从此使成本会计体系得以真正形成,并为其进一步发展奠定了良好的基础。

从20世纪20年代到第二次世界大战前,资本主义经济的进一步发展,在管理上泰勒制度的实行,为会计提出了新的课题。为了配合泰勒的劳动定额和计件工资等管理模式,在会计中引入了“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等技术方法。同时,成本计算方法也扩大到各个行业和企业内部的各个部门。成本会计的范围扩大了,它不仅使会计核算与成本计算相结合,而且还包括了预算和控制等内容。成本会计的理论和方法进一步完善和发展,相对财务会计而言,已经具有一定的独立性。

第二次世界大战以后,资本主义经济发展十分迅速,资本高度集中,企业规模日益扩大,跨国公司不断涌现。同时,科学技术与生产经营相结合,使新产品层出不穷,产品更新换代很快,企业在市场中的竞争十分激烈。企业主为了在竞争中处于有利地位,一方面积极依靠科学技术开发新产品,开拓市场;另一方面注重企业管理,挖掘内部潜力,控制和降低成本,以低成本高质量来求生存。因而,成本管理就成了企业管理的一个重要组成部分。通过实践,企业管理人员意识到,要想大幅度地降低成本,必须从产品的设计、工艺、组织、生产等诸方面入手,制订各种不同方案,通过预测,选取最优方案,作为决策的依据。因而,企业管理需要会计人员不仅要做好生产过程中的日常控制和成本核算,更重要的还要做好成本预测、决策、预算,加强对成本的事前控制。同时,还要注重成本的事后分析和反馈,为企业决策提供信息。这些内容的引入,进一步拓宽了成本会计的范围,完善了成本会计体系,推动了成本会计的发展。随着经济的发展,成本会计在企业管理中起到越来越重要的作用。

二、成本会计的具体内容

成本会计的具体内容包括：成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核和成本检查等。

(一) 成本预测

成本预测是根据有关成本数据和企业具体情况,运用一定的技术方法,对未来的成本水平及其变动趋势作出科学的估计。成本预测可以为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息,提高成本管理的科学性和预见性。

在成本管理的许多环节中都存在成本预测问题。如产品结构和生产工艺设计或改革的成本预测;编制计划前对成本降低幅度的预测;计划执行中成本变动趋势的预测等。

(二) 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,结合其他有关资料,运用一定方法,选择最优方案的过程。以工业来说,有建厂、扩建、改建、技改的决策,新产品设计或老产品改造决策,合理下料方案的决策,产品质量成本决策,等等。进行成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提,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方案、计划期的生产任务、降低成本的要求以及有关资料,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生产耗费和各种商品成本水平,并提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。通过成本计划管理,可以在降低产品成本方面给企业提出明确的奋斗目标,推动企业加强成本管理责任制,增强企业全体职工的成本意识,控制生产费用,挖掘降低成本的潜力,保证企业成本降低任务的完成。

(四) 成本控制

成本控制是根据预定的目标,对成本发生和形成过程以及影

响成本的各种因素和条件施加主动的影响,以实现最低成本和保证合理的成本补偿的一种行为。从企业生产经营过程来看,成本控制包括成本的事前控制、事中控制和事后控制。成本事前控制是整个成本控制活动中最重要的环节,它直接影响以后产品制造成本和使用成本的高低。事前成本控制活动主要有建厂的成本控制,新产品研制设计的成本控制,老产品改进的成本控制,生产工艺改进的成本控制,等等。成本的事中控制是对制造产品实际劳动耗费的控制,包括原材料耗费的控制、人工耗费的控制、劳动工具耗费和其他费用支出的控制等方面。成本的事后控制是通过定期对过去某一段时间成本控制的总结、反馈来控制成本。通过成本控制,可以防止浪费,及时揭示存在的问题,消除生产损失,实现成本目标。

(五)成本核算

成本核算是根据企业确定的成本计算对象,采用相适应的成本计算方法,按规定的成本项目,通过一系列的生产费用汇集与分配,从而计算出各成本计算对象的实际总成本和单位成本。因此,成本核算既是对生产经营过程中的实际耗费进行如实反映的过程,也是对各种生产费用实际支出的控制过程。

(六)成本分析

成本分析是在成本核算及其他有关资料的基础上,运用一定的方法,揭示产品成本水平的变动,进一步查明影响产品成本变动的各种因素、产生的原因以及应负责任的单位和个人,并提出积极的建议,以采取有效措施,进一步降低成本,并为新的经营决策提供依据。

(七)成本考核

成本考核是定期对成本计划及其有关指标的实际完成情况进行总结和评价,意在鼓励先进,鞭策后进,以监督和促使企业加强成本管理责任制,履行经济责任,提高成本管理水平。各责任者

(部门、单位和执行人)均为成本考核的对象。根据干什么、管什么、算什么的原则,按责任的归属来核算和报告有关的成本信息,评价其工作业绩。成本责任以各岗位所控制的成本为界限,在计算时要剔除外来因素对成本变动的影晌。

成本考核一般应与一定的奖励制度结合起来,以调动各责任者努力完成目标成本的积极性。

(八)成本检查

成本检查是成本监督的一种形式,它通过对企业成本管理各项工作的检查,揭露矛盾,明确责任,保证成本管理制度和财经纪律的贯彻执行,改进成本管理。成本检查可以由企业外部有关机构进行,如上级主管部门、审计部门等,或行业企业之间互查,也可由企业内部专门人员执行;既可定期检查,也可以突击检查。成本检查的内容一般包括:成本管理责任制的建立和执行情况;成本管理基础工作是否健全和完善;成本开支范围和费用开支标准的建立和执行情况;成本计划及其执行情况;成本数字是否真实;等等。按照课程分工,成本检查将在《审计学》中介绍。

上述各项成本管理活动的内容是互相配合、互相依存而形成的一个有机整体。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果。成本计划是成本决策所确定目标的具体化。成本控制是对成本计划的实施进行监督,保证决策目标的实现。成本核算是对决策目标是否实现的最后检验。决策目标未能达到,不外乎两个原因:一是决策本身的错误;一是计划执行过程中的缺点。只有通过成本分析,才能查明原因,并对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。要实现决策目标,归根到底是要依靠职工的积极性。把决策目标分解落实到各生产单位、职能部门和责任人,组织成本考核,正确评价各成本责任单位和个人的工作业绩,并与一定的精神鼓励和物质奖励结合起来,有利于调动各部门和全体职工为完成计划而努力的积极性,为进一步挖掘