

现代 成本 会计

林 钢 编著

XIAN DAI CHENG BEN
KUAI JI

中国财政经济出版社

92
F234.2

1

2

现代成本会计

林 钢 编著

中国财政经济出版社

现代成本会计

林 钢 编著

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

787×1092毫米 32开 10.25印张 207 000字

1991年7月第1版 1991年7月北京第1次印刷

印数: 1—5000 定价: 3.75元

ISBN 7-5005-1342-3/F·1265

前 言

在经济体制改革的新时期,随着企业行为目标的转变,成本会计正处于深刻的变革之中。为此,诸多会计界专家、学者和实际工作者各抒己见,为成本会计改革献计献策。

本书是我积十多年会计实际工作中的点滴体会和学习中汲取的各种理论养份,在成本研究方面所作的初步尝试,涉及的均为探索中的问题,旨在抛砖引玉,提供理论与实践相结合的成本会计改革雏形,与各位同行相互交流,共商成本会计改革大策。

在本书的编写过程中,承蒙中国人民大学会计系贺南轩教授在百忙中抽出时间审阅了全稿,提出了建设性意见,并热情为本书作序。在此,表示衷心的感谢。

由于本人水平有限,书中疏误之处在所难免,恳请各位专家、教授和广大读者批评指正,以便进一步修改。

林 钢

1990.12.10

序

林钢同志从事财会工作多年，有着丰富的实际工作经验。他在我校研究生院学习期间，联系实际学习理论，业务水平有很大提高，撰写了具有较高学术水平的学位论文，取得了经济学硕士学位。他由于学习成绩优异，研究生院毕业以后留校任教，现为我校会计系讲师，会计教研室副主任。他在深入实际进行调查研究、总结我国成本会计工作的经验和存在问题的基础上，编写了《现代成本会计》一书。

该书以我国成本核算改革为重点，全面地阐述了经济体制改革中我国成本会计改革的发展方向和具体内容。该书针对经济体制改革中企业行为目标的转变，提出了一套变动成本法、责任成本核算和产品成本核算三结合的成本核算体系，利用一套帐表提供各种成本数据，既满足了各有关方面经营管理的需要，又简化了成本核算工作，对于其中尚存在的问题，也提出了进一步解决的办法。该书还以三结合成本核算体系为基础，提出了与之相适应的成本预测、成本分析和成本考核的新方法。

该书体系清晰，既有理论阐述，又有具体的方法设计，还列举了明细帐表与总帐科目数据核对相符的例证，该书涉及问题的深度和广度都是同类著作或文章中少有的，具有独

到的见解，对于研究和推行我国成本会计的改革具有重要的参考价值。

我校《工业会计学》教材的产品成本核算部分，阐述了我国产品成本核算的体系和基本原理；林钢同志的《现代成本会计》阐述了我国成本核算和成本会计的改革和发展。因此，《现代成本会计》是《工业会计学》的补充，可以作为《工业会计学》的配套教材使用，也可以作为成本会计实际工作同志进行成本会计改革的参考书。

中国人民大学会计系教授

贺南轩

1990年12月6日

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 成本会计的产生和发展	(1)
第二节 企业行为目标转变对成本会计的影响	(5)
第三节 成本会计改革的发展趋向	(9)
第二章 生产费用的分类	(15)
第一节 生产费用按照经济内容和经济用途分 类	(15)
第二节 生产费用按照与产品产量的关系 分类	(19)
第三节 生产费用按照可控原则分类	(25)
第四节 各种分类方法的联系和区别	(29)
第三章 各种成本计算方法概述	(39)
第一节 完全成本法	(39)
第二节 变动成本法	(44)
第三节 责任成本核算	(46)
第四章 三结合成本核算体系	(50)
第一节 成本核算形式	(50)
第二节 变动成本法与责任成本核算的比较	(53)
第三节 变动成本法与完全成本法的比较	(58)

第四节	三结合成本核算体系	(60)
第五章	现代成本会计的基础工作	(64)
第一节	划小核算单位	(64)
第二节	内部结算与内部仲裁	(67)
第三节	其他基础工作	(75)
第六章	目标成本及其分解	(78)
第一节	编制成本计划的一般方法	(78)
第二节	目标成本的确定	(80)
第三节	目标成本的分解	(86)
第七章	三结合成本核算体系的二级核算	(98)
第一节	二级成本核算的要求和程序	(98)
第二节	辅助生产车间的成本计算	(102)
第三节	基本生产车间的成本计算	(107)
第四节	职能管理部门的成本计算	(118)
第五节	企业产品成本计算	(123)
第六节	二级成本核算举例	(136)
第八章	三结合成本核算体系的三级核算	(179)
第一节	三级成本核算的要求和程序	(179)
第二节	班组成本计算	(181)
第三节	车间成本计算	(184)
第四节	三级成本核算举例	(189)
第九章	内部利润的核算	(264)
第一节	内部利润的性质	(264)
第二节	内部利润的计算方法	(267)
第三节	内部利润计算举例	(272)

第十章	成本分析与考评.....	(282)
第一节	成本分析的内容与方法.....	(282)
第二节	全部商品产品成本计划完成情况总括 分析.....	(284)
第三节	变动成本差异分析.....	(288)
第四节	固定费用分析.....	(295)
第五节	单位产品成本分析.....	(312)
第六节	责任成本考评.....	(314)

第一章 绪 论

第一节 成本会计的产生和发展

成本会计是会计学科体系中的一个重要分支。对成本会计的发展历史进行回顾，不仅能为我们提供这一会计分支的历史知识，而且能给当前的成本会计改革以有益的启迪。

成本会计起源于十五世纪的意大利。当时，由于手工业的迅速发展，资本主义经济关系开始萌生，意大利北部城邦成为全欧洲的经济中心。为了加强资本主义经济管理和会计核算，商人们普遍要求对已经采用的复式记帐法进行总结。科特鲁依 (Cotrugli) 根据当时的需要，编写了《商业和精明的商人》一书，其中有一章较为详细地论述了复式簿记法，使复式簿记法得到前所未有的完善和发展。在此基础上，复式簿记法又由商业领域逐渐向工业领域渗透，而工业簿记中的简单成本计算，正是近代成本会计的前身。迄至十六世纪初，意大利著名银行家梅迪奇 (Medici) 与其他人合伙开办的羊毛纺织企业所采用的工业簿记，代表着当时工业簿记的最高水平。该企业已经认识到将设备的原始成本分期转销为费用的折旧概念，并开设了纺织品帐户，计算纺织品成本。然而，由于当时的生产力水平低下，梅迪奇的羊毛纺织

企业还不是一个有特定的投入、产出和特定生产过程的工业系统，当时的成本计算，也只能称为成本会计的原始形态。

尔后，德国、荷兰、法国、英国等欧洲国家的经济迅猛发展，复式工业簿记在这些国家得到进一步完善。

十六世纪中期，法国人普拉廷（Plantin）在荷兰安特卫普创办了普拉廷印刷厂，除了引进意大利的复式工业簿记以外，还为他们印刷的每一本书设立一个帐户，记录印刷该书而耗费的纸张、工资以及其他一些费用。待该书印刷结束后，帐户中记录的全部费用就是印刷该书的全部成本。由此可见，荷兰当时的成本计算较之意大利又有所发展。

由于当时是商业资本占优势的时代，工业资本还处于初期发展阶段，因而，虽然在成本计算中引进了复式簿记，但仍未形成一套较为成熟的成本核算体系。

成本会计的真正产生，应该说是在十九世纪的英国。十九世纪末期，工业革命的高潮，股份公司的不断涌现，都在客观上要求有一套完整的会计方法诞生。当时的代表人物有巴特斯比（Baltersby）、卡克（Garcke）、费尔斯（Fells）、诺顿（Norton）和刘易斯（Lewis）。巴特斯比在他的《优秀的复式簿记人员》一书中，提出了“主要成本”的概念，认为主要成本是指直接材料费和直接人工费之和，应将其在各种产品之间进行分配；还提出了直接费用和间接费用的划分法则以及“正规折旧制”的倡议。受到巴特斯比的影响，卡克和费尔斯合著了《工厂会计》一书。该书详细地论述了工业会计中特有的帐户，如材料帐户、工资

帐户、设备帐户、产品帐户等，并对费用的划分和处理作了具有说服力的说明。该书所展现的内容，被认为是巴特斯比成本会计思想的进化。随后，诺顿也编写了《纺织工厂簿记》一书，对费用的分类和摊配等内容进行了积极的探讨，并主张制造成本与非制造成本分别进行核算。继诺顿之后，刘易斯编写了《工厂的商业组织》一书，主张将成本分为主要成本和间接费用两大部分，主要成本按产品进行分配，间接费用则直接结转到损益帐户。

在欧洲各国成本会计不断发展完善的同时，美国的成本会计也在迅猛发展。十九世纪末至二十世纪初，美国在南北战争结束后，经济空前高涨，对成本会计的研究进一步深化，解决了成本计算中的三个问题：（1）间接费用的分配；

（2）将成本会计科目纳入了复式会计体系；（3）采用标准成本法进行成本控制和成本分析。

第二次世界大战后，随着科学技术的不断进步和生产力水平的飞速提高，成本会计在西方各国又得到进一步完善。成本会计吸收了预算管理的内容，使企业各部门的费用均在成本会计的控制之下；成本会计吸收了责任制原则将奖惩与职工的工作成果联系起来；变动成本法在管理实践中的应用，是成本会计的又一重大成果。在这一时期，成本计算方法呈现出百花齐放的局面，但是各种方法之间仍缺乏紧密的联系。

综上所述可以看出，成本会计是随着社会生产的发展而发展的。随着生产力水平的不断提高，成本会计的职能在不断扩大，成本会计的方法也在不断完善。

我国成本会计的发展和完善，也是与社会生产的发展、生产力水平的提高紧密相关的。新中国成立以后，为了适应计划经济的需要，国家统一规定了产品成本开支范围；为了便于进行产品成本计算，对生产费用进行了科学的分类；会计学者和会计工作者还结合我国的具体情况，建立了自己的产品成本计算方法体系，即以产品品种为计算对象的品种法、以产品批别为计算对象的分批法和以产品生产步骤为计算对象的分步法等三种基本方法，以及在产品品种规格繁多而又可以按照一定标准分类的情况下采用的分类法和为了加强成本控制采用的定额法等辅助方法。这些成本计算方法，可以统称为完全成本法。按这些成本计算方法计算的产品实际成本包括与产品生产相关的全部生产费用。成本会计人员采用这些成本计算方法，为我国制定国民经济计划提供了可靠的成本数据，并在加强企业成本管理、节约生产费用、降低产品成本等方面发挥了重要的作用。随着生产和经济的发展、管理水平的不断提高，这些成本计算方法在实践中又得到不断的完善，成本会计的工作也从事后核算成本数据，逐渐扩展到事前的成本预测、成本计划，事中的成本控制以及事后的成本分析、成本考核等方面。

党的十一届三中全会以后，我国掀起了经济体制改革的浪潮。在单一的计划经济模式向计划经济与市场调节相结合经济模式过渡的新时期，企业的行为目标正在发生变化，单一的产品成本核算已经不能满足国家及企业多方面的需要。成本会计如何适应计划经济与市场调节相结合经济模式的需要，如何适应企业行为目标的变化，是必须回答的紧迫问题。

第二节 企业行为目标转变 对成本会计的影响

一、企业行为目标的转变

党的十一届三中全会以前，我国宏观经济管理模式是高度集中的单一计划经济模式。在这种经济模式下，企业没有生产经营自主权，完全按照国家下达的指令性计划进行生产，对企业行为优劣的评价主要是完成产值的多少以及生产发展速度的快慢，其结果，使得企业行为目标趋于追求较多的产值和较快的生产发展速度。由于国家统购包销企业生产的产品，企业不必去预测市场需求；由于国家按照计划供应企业生产所需的资金和材料物资，企业不必考虑再生产所需资金和材料物资的来源；由于企业实现的利润要全部或大部上交国家，经济效益的高低与自身经济利益没有直接联系，也影响了企业加强生产经营管理、提高经济效益的积极性。以上这些，都使企业缺乏生产经营的活力。

党的十一届三中全会以后，我国实行了改革、开放的政策，经济体制改革的主要内容之一，就是增强企业活力。为此，国家在宏观经济管理方面作了调整，扩大了企业生产经营自主权，使企业经济效益与自身经济利益紧密结合起来，并逐渐改革国民经济运行模式，由单一的计划经济模式向计划经济与市场调节相结合经济模式过渡。

企业面对经济管理新模式，一方面受到国家计划的直接

调节，要完成国家下达的指令性计划；另一方面，受到市场调节，要使自身的生产经营与市场联系起来。这就要求企业不仅要依靠国家计划进行生产经营活动，而且要面对市场，关注市场需求及其变化，捕捉市场信息，并不断改进企业内部生产经营管理，挖掘各方面的潜力，提高经济效益，使自身的生产经营活动满足市场的要求。

为了更好地体现计划经济与市场调节相结合的原则，许多企业实行了承包经营责任制。承包经营责任制的主要内容是“两包一挂”，即包上缴国家利润、包固定资产更新改造、工资总额与经济效益挂钩浮动。从承包经营责任制的主要内容来看，企业行为目标已经或正在发生变化，从追求产值和生产发展速度，转向追求提高经济效益。

在经济管理新模式下，企业所追求的经济效益，应该是符合国家总体利益的最佳经济效益。企业要达到最佳经济效益，必须首先考虑社会效益，完成国家下达的指令性计划；其次必须在国家经济政策允许的范围内，根据市场供求状况作出最佳生产经营决策；此外，还必须挖掘企业内部潜力，通过改进技术、提高劳动生产率、降低消耗等途径，尽可能节约资金、降低成本、增加盈利。企业按照这样要求提高经济效益，不仅可以使企业目标得以实现，使职工个人的收入不断提高，还可以满足全社会日益增长的物质和文化生活需要。因此，企业在实现最佳经济效益这一行为目标驱动下，能够将国家、集体、职工个人三者利益有机地结合起来，使企业经济效益与国家整体经济效益同步提高，使国民经济沿着健康的轨道前进。

为了使企业目标能够更好地与国家总体发展目标协调一致，应建立企业行为约束机制。从企业外部环境看，就是国家利用经济手段、法律手段和必要的行政手段，完善市场体系，健全宏观经济管理制度，使企业能够在其行为过程中自动纠正可能出现的偏差；从企业内部环境看，就是落实企业内部经济责任制，使企业内部各单位及职工的行为符合企业的发展目标。

为了使企业目标能够顺利实现，除了建立必要的企业行为约束机制以外，还应建立企业行为激励机制。从企业外部环境看，就是国家承认企业的经济利益，给企业一定的生产经营自主权；从企业内部环境看，就是企业要承认职工的经济利益，明确其经济责任，正确计算其工作业绩，并使其收入与企业的目标结合起来。建立企业行为激励机制，除了经济激励之外，还应强化精神激励，要深入细致地作好职工的思想工作，调动职工内在的积极性。

二、现行成本会计存在的问题

我国的成本会计经过几十年的实践，在成本预测、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核诸环节已经取得了很大的进展，并在不断的完善。它在单一的计划经济模式下，提供了国家编制国民经济计划所需的成本数据，在企业内部管理中发挥了重要的作用。但是，随着我国经济管理模式和企业行为目标的转变，传统的成本会计也暴露出自身的弱点，已经很难适应新形势的要求，其中，尤以成本核算体系为甚，主要表现在以下几个方面：

1. 传统的成本核算体系不能满足企业进行短期生产经营决策的要求

企业行为目标转向追求最佳经济效益以后，要根据国家计划指标和市场供求状况作出最佳生产经营决策，要求成本核算体系提供新增收入以后的新增成本资料。传统的以产品为对象的成本核算体系，由于没有将生产费用按照与产量的关系进行分类，不能揭示成本、销售量和利润之间的内在联系，无法进行科学的成本预测及决策，因而不能满足企业进行短期生产经营决策的要求。在市场环境发生变化时，企业不能根据自身的创利能力作出灵敏反应，容易导致生产经营决策失误，使企业获得最佳经济效益的目标难以实现。

2. 传统的成本核算体系由于核算对象单一，不能反映产品成本形成过程中的责任归属

传统的成本核算体系，只以产品为成本核算对象，计算产品总成本和单位成本，没有以责任单位为对象，按照责权相符的原则，计算责任单位的责任成本，不能反映产品成本形成过程中的责任归属，不能据以进行合理的奖惩。因此，企业内部各责任单位和职工个人缺少降低成本的内在动力，难于合理确立企业内部激励机制，调动广大职工进行成本管理的积极性。

3. 传统的成本核算体系要将固定费用在各种产品之间进行分配，使成本考核标准失真

传统的以产品为对象的成本核算体系，重点是事后算帐，事前预测、事中控制的功能大多薄弱。尤其是间接固定费用要在各种产品之间进行分配，因而在制定单位产品定额