

新编 成本会计

4.2

兵器工业出版社

F234.2
23
2

新编成本会计

黎明 孙芳城 邓腾江 主编
乾惠敏 卢国勇
王庆成 汪克智 主审



兵器工业出版社



C

142770

(京) 新登字 049 号

新编成本会计

黎 明 孙芳城 邓腾江
乾惠敏 卢国勇 主编

*

兵器工业出版社出版发行
(北京市海淀区车道沟 10 号)
各地新华书店经销
北京市仰山印刷厂印刷

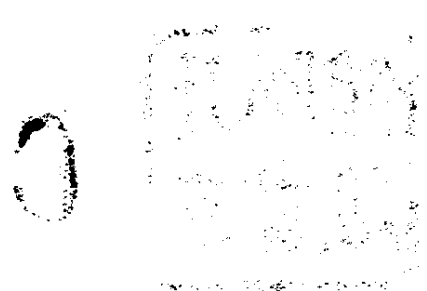
*

开本: 850×1168 1/32 印张 5.625 字数: 140.5 千字

1993 年 10 月第 1 版 1993 年 10 月第 1 次印刷

印数: 10000 册 定价: 5.00 元

ISBN 7-80038-702-X/F·70



前 言

《企业财务通则》和《企业会计准则》的颁布与实施，是会计制度的重大改革，更新知识与更新教材已成为当务之急。为了适应当前会计改革和会计专业本、专科开设《成本会计》课程的教学需要，并供广大会计实务工作者学习参考需要，在兵器工业总公司财务局的组织与领导下，由重庆工业管理学院会计系编写了这本教材。

全书共分六章：第一章由孙芳城编写，第二章由邓腾江编写，第三章由乾惠敏编写，第四章由卢国勇编写，第五、六章由黎明编写，每章附有思考题和习题。中国人民大学王庆成教授和兵总财会局汪克智同志审阅了全部书稿，并提出了宝贵意见。最后由黎明、孙芳城总纂并定稿。

在本书编写过程中，我们参考了一些有关的著作和文章，在此，向有关作者表示感谢！

我们在编写中力求做到理论与实际相结合，普及与提高相结合，继承与创新相结合。但限于水平，书中疏漏差错之处，请读者们批评指正。

编著者

1993 年于重庆工业管理学院

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 成本、费用的基本概念.....	(1)
第二节 成本会计的目标与模式.....	(7)
第三节 成本会计的内容与原则	(18)
第四节 成本会计的组织机构	(25)
第二章 生产成本计算的基本原理	(28)
第一节 生产成本的分类	(28)
第二节 生产成本的汇集	(31)
第三节 在产品成本计算	(58)
第三章 生产成本计算的基本方法	(67)
第一节 成本计算方法的选定	(67)
第二节 品种法	(70)
第三节 分批法	(80)
第四节 分步法	(88)
第四章 标准成本	(109)
第一节 标准成本的确定.....	(109)
第二节 标准成本的计算.....	(114)
第三节 标准成本的分析.....	(123)
第五章 期间成本	(131)
第一节 产品销售费用.....	(131)
第二节 管理费用.....	(133)
第三节 财务费用.....	(138)
第六章 成本报表	(145)
第一节 成本报表的编制.....	(145)
第二节 成本报表的分析.....	(161)

第一章 绪论

在瞬息万变的社会环境中，企业要生存、发展，需要不断地取得经营方面的各种信息，以便规划未来，控制当前的经营活动，并对管理人员、职工和各有关经营部门过去的业绩进行评价。为了达到这些目的，企业必须对所发生的成本和所取得的收入搜集数据，归类汇总并编制成可供利用的会计报告。成本会计就是适应这一需要而产生的。本章的基本框架是：成本与费用、成本会计的目标与模式、内容与原则、组织机构的设置等。

第一节 成本、费用的基本概念

费用是会计要素之一。费用的核算与管理是会计工作的重要组成部分。因为会计核算过程本质上是计算个别劳动耗费和由社会必要劳动耗费而取得收入，以确定经营成果的过程。正确地认识和理解费用是科学地核算和管理的前提。

一、费用和成本、支出

（一）费用和成本

何谓费用与成本？一种流行的观点认为：“企业生产经营过程中经常要发生各种人力、物力和财力的耗费，这些耗费的货币表现，称之为费用。”“成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。”^①他们不仅把费用和成本看成同义词，而且把活劳动和物化劳动的耗费都看成费用和成本，显然混淆了为自己劳动

^① 许毅主编《成本管理手册》中国社会科学出版社 1983 年 10 月出版 第 3 页

和为社会劳动的界限。假定一个生产工人劳动 10 小时，创造价值 100 元，劳动报酬 50 元，这 50 元才是费用，另外 50 元为社会劳动创造的价值——税利。《企业会计准则》讲：“费用是企业生产经营过程中发生的各种耗费”，此概念外延过宽。我们认为费用是资财的耗费。指企业生产经营过程中为取得营业收入所耗费的物化劳动和必要劳动的货币表现。费用分为计入生产成本的费用和计入营业损益的费用。当费用发生时使企业的资产减少或负债增加，在没有用收入补偿前，导致企业净资产减少。

成本是取得资财的代价，指归集到一定对象的资金耗费，或者说是对象化的费用。费用发生的形式，有付出物资，如发生原材料投入生产，构成原材料费用；或者是消耗财产的价值，如固定资产磨损掉的一部分价值转变为折旧费用，或者用货币资金支付水电费、利息费用等等。生产成本是为生产一定种类和数量的产品所发生的费用。能够计入生产成本的只是同产品生产有关的费用。

（二）费用和支出

费用是企业为了取得收入而发生的必要的耗费，包括计入生产成本的费用和不计入生产成本的费用，后者又称之为期间费用，包括产品销售费用、管理费用和财务费用。

支出指企业的货币支付，其范围最宽，主要包括资本性支出和收益性支出，此外还有所得税支出、营业外支出等等。资本性支出是指为了取得固定资产和无形资产等而发生的支出；资本性支出不仅可以在本期为企业获利，而且可以在以后多个会计期间为企业获益，因此，资本性支出不能于支出当期全部作为费用，而应在其获益期内逐步转为费用，如固定资产折旧、无形资产摊销。收益性支出是指为了取得当期的收益而发生的支出，如支付水电费、领用材料等等。很显然，支出不等于费用，两者虽有联系，但前者的外延或范围大于后者，不可混淆。

二、成本分类

根据企业经营管理的需要，企业成本有不同的特性。

（一）生产成本和期间成本

成本按其抵销的时间来划分，可以分为生产成本和期间成本。所谓生产成本是为生产一定种类和数量的产品所发生的费用。它包括直接材料、直接工资、制造费用等项目。所谓期间成本是指直接计入当期营业损益的费用，包括产品销售费用、管理费用、财务费用。这一分类有助于明确经济责任，便于计算营业损益。

（二）目标成本和设计成本

按成本在产品投产前的阶段来划分，可以分为目标成本和设计成本。

目标成本指在一定时期内生产成本应达到的预期水平，是用以衡量实际支出是超支还是节约的一种成本标准。它可以根据销售价格减去销售税金和合理利润求得。以目标成本与实际成本比较，可以找出取得成绩或存在的问题，有利于采取措施，加强成本管理。

设计成本指产品投入生产前，按产品的设计质量、性能、用料、造型等所计算的成本。设计成本必须控制在目标成本以内。

（三）总成本和单位成本

按成本的平均程度来分，可以分为总成本与单位成本。

总成本是根据成本计算资料汇总，求出的各种产品的总成本。产品的实际总成本是各种品种和数量的产品所消耗的生产资料和人工费用的总和。

单位成本是每一件产品的成本。工厂在生产同种产品时所消耗的物化劳动和活劳动的报酬，用货币表现的总费用，除以产品数量而求得的成本，就是产品的单位成本。它的高低能反映企业生产水平和管理水平的好坏。

（四）可控成本和不可控成本

把成本按其责任归属划分,可分为可控成本与不可控成本。所谓可控成本,就是成本的发生,是属于一个部门或个人责任范围以内,而该部门或个人能够直接加以掌握操纵的,就是该部门或个人的可控成本。如果成本的发生,不在一个部门或个人的责任范围以内,即它发生的多少,不是一个部门或个人所能掌握操纵的,就叫做该部门或个人的不可控成本。从总体上说,一切成本都可以控制的,可控与不可控是相对而言。

这一分类有利于明确各个成本责任实体的经济责任,便于评价和考核其工作成绩的好坏,也只有根据权责划分,把一定的成本交由一定的部门或个人去负责,才能收到实际效果。

(五) 基本成本和一般成本

生产费用按照与生产技术过程的关系,可以分为基本成本与一般成本。

基本成本是指由于生产技术过程本身引起的各项费用。如各种直接材料费,直接人工费。

一般成本是由于管理和组织生产而发生的各项费用。如各类非直接在生产技术过程中所耗用的各项开支。

这一分类不仅有助于分类编制企业生产成本预算,而且能更好地掌握生产成本的构成情况,以便对比分析企业不同时期的经营水平,促使企业不断降低一般成本在生产成本中的比重。

(六) 固定成本和变动成本

以成本消耗与产品产量的关系划分,成本可分为固定成本与变动成本。

固定成本是指当产量在一定幅度内变动时,并不随之增减而基本上保持固定不变的那部分费用,如管理人员工资、固定资产折旧费等。

变动成本是随着产品产量的增减而成比例变动的那部分费用,如原材料费用、计件工人工资等。

固定成本与变动成本的划分,是就其支出总额与产量的关系

而言。但若从单位成本与产量的关系方面进行考察，情况正好相反。单位产品变动成本与产量的增减不发生联系，而单位产品固定成本随产量的变化呈反方向变动。

这一分类是企业进行成本分析，成本计划编制和经营决策的重要资料，并为企业研究降低成本的途径提供详细的数据。

（七）可比产品生产成本和不可比产品生产成本

按是否有成本资料可供比较划分，可以分为可比产品生产成本与不可比产品生产成本。

可比产品生产成本是指以前年度曾正常生产过并有成本资料可供比较的，在本年度内继续生产的产品生产成本。不可比产品生产成本是指以前年度没有正式生产没有成本资料可供比较的产品生产成本。产品的可比性是由产品的主要规格与性能决定的，这一分类除了作为考核分析产品生产成本降低情况外，也是了解企业是否及时对产品进行更新换代的主要依据。

（八）标准成本、定额成本、责任成本和质量成本

按成本在管理中的作用分，可分为标准成本、定额成本、责任成本和质量成本。

标准成本是根据科学的和统计的方法，研究和预计原材料、人工及其他消耗的数量，作为效率的尺度，以预计价格或固定价格计算出来的成本。它是在泰罗“科学管理”之后兴起的一种成本管理方法。

定额成本是按照现行各种技术经济定额和当期的费用预算及其他有关资料制定的成本。定额成本反映一定时期内的成本水平，主要是用来进行成本控制，用以揭示实际生产费用脱离定额的差异，指出企业经营管理中的成绩和缺点。

责任成本是责任单位能够对之进行预测、计算和控制的各项可控成本之和。它将成本划分责任，企业按照干什么、管什么的原则，将成本指标分解、化小，落实到部门、单位和个人。使管理者与经济责任制相结合，以调动各方面的积极因素，促进增产

节约的持续开展。

质量成本，是指企业为了确保产品质量和实施全面质量管理而支出的费用，以及未达到即定质量标准而发生的损失的总和。包括内部损失、外部损失、预防费用、鉴定费用等四个内容，质量成本各项的比例在不同产品、不同时期均有所不同。通过分析其构成，探索从质量与成本结合上提高企业经济效益的途径。

成本还有多种分类，如按其发生的环节可分为班组成本、车间成本、工厂成本；按管理职能不同分有制造成本、销售成本、管理成本、财务成本；按企业经营过程不同阶段分有采购成本、生产成本、销售成本；按成本的计算时间分有实际成本、历史成本、计划成本、预算成本。此外，由于管理决策的需要，还有以下几个特殊成本。

1. 机会成本。指为执行一种方案而不按另一种可行方案执行所失去的收入，即选择目前接受方案所付出的代价。计算机会成本是为在若干可行方案中选择最优方案提供信息，因此对每个可行方案都可考虑机会成本。

2. 边际成本。指在一定产量水平下因增加或减少一个单位的产量所引起总成本的变动数。通常是按变动成本计算。通过边际成本，能提供企业管理当局了解当产量发生变动时企业损益的变动情况。故边际成本计算也叫变动成本计算。

3. 差别成本。指企业由于生产能量利用程度不同而产生的成本差额，或由于对所提供的某项业务或生产的某种产品增加或减少某项功能而产生的变动成本差额。主要是为提供决策的数据而计算。

4. 沉没成本。指与规划无关因而在决策时不予置理的成本。如折旧费一般属固定成本，它是过去已投入的成本，其数额大小与决策无关，因此在决策方案时可以不予考虑。

第二节 成本会计的目标与模式

一、成本会计含义

任何一门科学的分支都能找到其历史渊源和演进发展的轨迹，成本会计也是如此。

成本会计萌芽于15世纪的意大利。当时由于东方贸易和地方工业迅速发展，使意大利北部城邦成为全欧洲的经济贸易中心。在当时意大利的一家著名银行——梅迪齐(Medici)银行所举办的羊毛纺织企业中的工业簿记，代表着当时工业簿记的最高水平。这个银行在佛罗伦萨(Florence)市开设二个羊毛纺织作坊和一个丝绸作坊，其中羊毛作坊已设有材料、工薪等分类帐，并定期向总帐结转，然后将总帐帐户上的数字相加，以求得产品的成本。可以认为这是成本会计的萌芽。15世纪末开始的世界市场革命，震撼意大利北部的城邦，破坏了这一地区的商业霸主地位。欧洲后起的英、法、德、荷兰等资本主义国家经济的迅速发展，使得包括工业簿记在内的复式簿记的发展中心由意大利北部城邦转到了经济上后起的欧洲国家。1750年英国人 James Dodson 为其制鞋厂设计了一套制鞋业的会计制度，他按每种规格鞋子以不同的材料价格，使鞋子的材料成本等于耗用兽皮及皮革的总成本，这是分批成本计算法的雏形。1777年英国人 Wardhaugh Thompson 以亚麻制机为例，列示自亚麻材料存货帐户开始，经纺麻、漂白、染色、织麻和修整等程序的记录，最后计算出每双长统袜成本，就形成了分步成本计算法的模式。英国工业革命带来英国经济的繁荣，英国会计学家为成本计算理论和方法的创立与发展做出了积极贡献。盖尔克(Garke)和费尔兹(Fells)发明了利用材料分类帐和领料单核算材料成本；诺顿(Norton)主张将制造成本和非制造成本分别进行核算；路易斯(Lewis)主张把成本区分为主要

成本、车间间接费、总管理费等三项，并主张把后两项直接计入损益表。

成本会计形成于 20 世纪 20 年代。19 世纪末 20 年代初，经过南北战争洗礼的美国以空前的速度迎来了工业的高涨，使美国的成本会计的研究与发展，一跃为世界依靠地位，相继出版了一批成本会计名著。社会生产的进一步发展，中小型企业趋向联合经营。为了满足各方面对成本资料的需要，促使成本计算进一步发展，将成本计算与复式记帐结合起来，纳入复式簿记组织之中以后，这样就产生了成本会计。成本会计进入复式簿记组织以后，必须按照复式记帐原理和一定的计算程序进行经常和连续的计算，用货币量度反映产品的总成本和单位成本，并有分析地反映各种产品在生产和销售过程中的具体耗费，为加强企业经营管理提供更为可靠的成本资料。此时成本会计已较为完善，但其工作重点主要在于事后的核算和控制。

成本会计发展于 20 世纪 20 年代至 50 年代中期。本世纪 20 年代后，由于世界经济日益发展，资本主义市场竞争更趋激烈。企业为了在竞争中取胜，感到成本会计所提供的事后数据已不能满足管理上的要求。从而促使成本会计的进一步发展。1911 年美籍英国会计师卡特·哈里逊 (Charter Harrison) 第一次设计出完整的标准成本体系。1920 年他又提出了成本变动分析的第一套公式，对帐户，成本分析单叙述的十分详细，从此标准成本分析开始运用于实践。它不仅用于控制支出和杜绝浪费方面，而且也用于编制预算和预测新产品成本方面。使成本会计除提供事后的核算数据外，还开展了事前控制、参与企业的预测、计划、控制，并为决策提供分析资料，以成本的最优方案来指导生产活动，以便取得最佳的经济效益。以成本干预生产，这是成本会计的一个重大变化，现代成本会计诞生了。

成本会计就是研究如何对企业经营活动中所发生的资金耗费，联系企业经营成果和技术经济状况，有组织地、系统地实施

预测、决策、计划、控制、核算、分析、检查和考核等管理活动，以不断提高经济效益的一门经济管理学科。本书着重于核算，对成本预测、成本决策、成本控制、成本考核未作探讨。

二、成本会计目标

当我们研究成本会计的时候，必须考虑它的目标是什么？即它的目的是什么？

从成本会计的产生和发展可以看出，成本会计是在企业经营过程中，基于实际需要而发展起来的。在不同发展阶段，要求不同，因此目标不是固定不变的。根据企业的现实社会条件，其主要目标当然也在变化。我们认为现阶段成本会计的主要目标有以下几个方面。

第一、为企业的投资者、经营者提供与成本相关的数据，为编制损益表提供依据。即对过去一定时期的损益以及期末的财务状况，用各项财务报表进行反映，汇集必要的实际成本。

第二、为计算价格提供必要的成本资料。

第三、为各级经营管理人员管理成本提供必要的成本资料。

第四、为编制预算和控制预算提供必要的成本资料。

第五、在制定经营基本计划时，提供必要的成本资料。企业应适应经济形势的变化，对于经营产品、经营地区、生产设备等经营结构的有关基本问题及时进行经营决策，以便组成合理的经营结构。

三、成本会计模式

作为经济管理重要组成部分的成本会计，不仅受企业生产特点的影响，而且与生产管理的要求和经济环境相联系，并随着经济模式的转变而进行相应变革。在不同的经济模式下，成本核算的组织，采用的方法具有不同的特点。现分述如下：

（一）与统收统支制的计划经济模式相适应的传统的成本会计

模式

新中国成立以后，随着生产资料所有制的社会主义改造的顺利完成，全民所有制经济成分在国民经济中占了主导地位。与此相联系，作为生产资料所有权的体现，国家对社会经济从宏观上实行计划管理。企业实现自身利益的机遇与约束，主要不是来自市场，而是来自上级主管部门和国家对不同行业的发展计划。这就从根本上规定了企业成本核算的直接服务对象不仅是企业，而且是上级主管部门，是国家财政部门。因此，企业成本会计的目的、内容、范围、时间、要求，甚至资料来源都必须由国家统一规定。与此相适应，企业成本核算形成了以计算产品完全成本为单一内容的报帐式成本核算体系。这一传统的成本会计模式的核心内容体现在成本核算方法上，它是根据国务院颁发的《国营企业成本管理条例》来归集生产费用，计算产品成本的一种方法，也叫完全成本法。这一模式的主要特点是：

第一、以单一的产品成本为核算对象进行产品的完全成本计算。在运行时，就是按照产品品种或其生产步骤开设成本计算单，根据生产费用是否与所生产的产品联系归集生产费用，计算产品的完全成本。

第二、按照经济用途设置成本科目。通常企业设置的成本项目有原料及主要材料、燃料动力、工资及附加费、车间经费、企业管理费、废品损失等。企业在生产费用发生的当时，按照与所生产产品的联系，归集到产品成本计算单的上述项目下，以便确定分产品成本的构成和为编制成本报表提供数据。

第三、对固定成本和一些管理费用记入车间经费和企业管理费，期末再按一定比例进行分配，转入各分产品的成本计算单。

第四、以每月月末为成本计算期，将生产费用采用适当的分配方法在完工产品和在产品之间进行分配，计算完工产品应负担的全部成本和单位成本。

在实际应用这一模式时，基于企业生产特点和管理要求主要

采用品种法、分批法、分步法、分类法和定额法五种成本计算方法。

30 多年来,这一成本会计模式无论在国家的宏观管理和企业的微观生产经营管理上都做出了一定贡献。但是,随着我国经济体制改革的深入,社会主义市场经济的出现,这一成本会计模式的局限性才突出显示出来,主要表现在:

第一、成本核算对象单一化,无法克服算管脱节,核算不实等弊端。传统成本会计模式主要是为国家进行宏观经济管理服务,决定成本核算只有完工产品或半成品,不存在责任成本核算,一切为了主管部门服务。由此产生核算不实,乱挤成本,定额流于形式,使成本核算与企业经济责任制和奖惩制度脱节。企业内部各车间,部门及职工个人对降低成本既无动力,又没压力,成本降低的机制也因此无法形成。

第二、传统的成本会计模式提供不了多种成本形态的核算资料,不利于成本的预测分析和决策分析。

(二) 与市场经济模式相适应的成本会计模式

社会主义市场经济的建立,对我国的成本会计提出了新要求:

第一、企业为了生存,必须独立地对生产经营活动的各方面作决策分析。决策分析必须依据灵敏,准确的会计信息,特别是要有与决策相关的成本形态信息资料,如变动成本、固定成本、资金成本等,这些成本资料从何而来?

第二、企业要站稳市场,必须依靠企业的产品质量,加强产品质量管理需要计算产品质量成本,那么质量成本的数据从何而来?

第三、企业要创造最佳效益,还必须依靠合理的价格参与竞争。价格竞争的实质是产品成本的竞争,要降低成本,必须有效的控制成本的方法,控制成本离不开对责任成本的计算与考核,责任成本又如何计算?

要满足以上要求,故需要改革传统的成本会计模式。新的成

本会计模式应该包含两个方面的含义：第一、与宏观成本管理要求相适应，计算以帐面成本为表现形式的完全成本；第二、将完全成本进行功能的分解，确定以责任归集为对象的责任成本，以用于成本决策为目的的变动成本资料，以用于质量管理为目的的质量成本资料。把过去单一的以产品完全成本为唯一内容的传统成本会计扩展到能提供多种成本信息的新型成本会计模式。新型的成本会计模式有：

1. 制造成本核算的成本会计模式

依据《企业会计准则》对产品成本核算的要求，企业直接为生产产品所发生的直接材料，直接工资等直接费用，直接计入产品生产成本，为生产产品所发生的各种间接费用，按一定标准分配计入产品生产成本。产品生产成本不再包含行政管理费用；企业行政部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用直接计入当期损益。此外，企业为筹集生产经营活动所需资金等而发生的财务费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）以及相关的手续费等，也与管理费用处理方式一样，直接计入当期损益。在制造成本法下，成本项目由直接材料、直接工资、制造费用组成。这一模式既简化了成本核算工作也明确了经济责任同时也可解决企业出现潜亏问题。但这一模式也无法完全克服传统成本模式的弊端。

2. 标准成本核算的成本会计模式

标准成本法是成本会计系统之一，制定标准成本是为了详细说明当企业在规定的生产效率水平和已经确定产品产量时，各种产品在生产和销售过程中的成本数额。

通过严密的计划和组织等会计程序，将实际与标准成本之间的差异（成本差异）进行分析，及时报告给企业领导者，以便企业领导者及时采取改正和预防措施，也就是用这些数据对计划过程进行协调和控制。

这个体系的重要特点是，它能衡量和提高生产效率，同时也