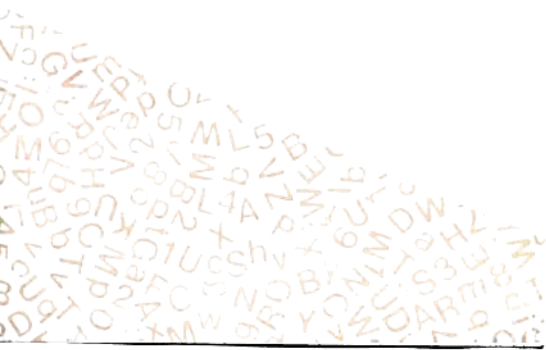


成本会计学

● — 汤业国 编著

成本会计学



97
F234.2
79
2

成本会计学

汤业国 编著

XA271/09



3 0133 9848 6

山东大学出版社



C

399273

责任编辑 王桂琴
特约编辑 李平生
责任校对 张华芳

成本会计学

汤业国 编著

★

山东大学出版社出版发行

泰安印刷三厂印刷

★

850×1168毫米 大32 15.75印张 400千字

1996年9月第1版 1996年9月第1次印刷

印数1—2000册

ISBN7-5607-1680-6

F·251 定价:18.00元

前 言

成本核算与成本管理是企业加强管理、提高经济效益的永恒主题。成本核算为成本管理服务,算为管用,成本核算寓于成本管理中,成本管理离不开成本核算。因此,成本核算与成本管理是现代成本会计学的不可分割的两个组成部分,不可偏废。为充分体现这一特点,本书在内容上由相互衔接和相互融合的成本核算和成本管理两部分组成。在写作本书时,力争做到以下几个方面:既注重成本会计理论问题的论述,又注重成本管理实务方法的说明,以满足学校用作教科书和企业实务工作者的需要;既注重传统理论和经验的介绍,又广泛吸收近几年来成本核算和管理的优秀成果和加强成本管理的成功经验,以使本书内容更加丰富,应用性更强;既注重总结和介绍我国企业成本核算和管理的经验,又广泛吸收西方企业先进的成本核算和管理方法,以使成本会计学的内容更加完善,也更有利于我国企业工作者尽快提高成本管理水平。

在本书的写作和出版过程中,得到了山东大学工商管理学院和山东大学出版社各位领导的帮助和支持,在此表示由衷的感谢。

因水平所限,书中错漏之处诚望批评指正,以利再版时修订。

作 者

1995年11月27日

目 录

第一章 成本会计学概述	(1)
第一节 成本的含义	(1)
第二节 成本会计的内容	(8)
第三节 成本会计的任务	(11)
第四节 成本会计工作的组织	(14)
第二章 成本费用的分类与核算要求	(17)
第一节 生产费用与产品成本	(17)
第二节 成本费用的其它分类	(22)
第三节 成本费用核算的基本原则	(30)
第四节 成本费用核算的基础工作	(33)
第五节 成本费用核算的界限	(35)
第六节 生产特点和管理要求对成本计算的影响	(38)
第三章 生产费用在各种产品之间的归集与分配(I)	(43)
第一节 产品成本核算的基本程序	(43)
第二节 生产费用在各种产品之间的归集与分配概述	
.....	(44)
第三节 要素费用的归集与分配	(49)
第四章 生产费用在各种产品之间的归集与分配(I)	(71)
第一节 辅助生产费用的归集与分配	(71)
第二节 制造费用的归集与分配	(86)
第三节 生产损失的归集与分配	(93)
第五章 生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配	
.....	(103)
第一节 生产费用在完工产品和月末在 产品之间分配的方式	(103)

第二节	在产品的核算	(104)
第三节	生产费用在完工产品和 月末在产品之间分配的方法	(108)
第六章	品种法	(122)
第一节	品种法概述	(122)
第二节	品种法举例(热电厂、食品厂)	(124)
第七章	品种法的延伸——分类法	(142)
第一节	分类法概述	(142)
第二节	分类法举例(制皂厂)	(146)
第三节	联产品、副产品和等级产品的成本计算	(155)
第八章	分批法	(164)
第一节	分批法概述	(164)
第二节	分批法举例(服装厂)	(175)
第九章	分步法	(183)
第一节	分步法概述	(183)
第二节	逐步结转分步法	(184)
第三节	平行结转分步法	(195)
第四节	分步法举例(机械厂)	(205)
第五节	分步法的延伸——零件工序法	(217)
第十章	其它行业成本计算简介	(225)
第一节	施工企业成本计算	(225)
第二节	商品流通企业销售成本的计算	(239)
第三节	交通运输企业的成本计算	(252)
第十一章	期间费用的核算	(261)
第一节	期间费用核算的意义	(261)
第二节	工业企业期间费用的核算	(263)
第三节	商品流通企业经营费用的核算	(269)
第十二章	成本核算方法的发展	(274)

第一节	概述	(274)
第二节	变动成本法	(276)
第三节	责任成本核算	(288)
第四节	变动责任成本法	(292)
第十三章	成本预测	(313)
第一节	成本管理概述	(313)
第二节	成本预测的基本方法	(320)
第三节	目标成本预测	(322)
第四节	产品设计阶段的成本预测	(329)
第五节	成本降低目标保证程度的预测	(332)
第六节	成本计划执行中的成本预测	(337)
第十四章	成本计划	(342)
第一节	成本计划的意义	(342)
第二节	成本计划编制的基本方法	(347)
第三节	成本计划的编制	(354)
第十五章	成本控制	(362)
第一节	成本控制概述	(362)
第二节	成本控制指标的分解	(366)
第三节	成本日常控制的方法	(371)
第四节	定额法下的成本控制	(381)
第五节	标准成本制度下的成本控制	(392)
第十六章	成本报表及其分析	(412)
第一节	成本报表概述	(412)
第二节	成本报表分析的基本方法	(415)
第三节	产品成本报表的编制与分析	(423)
第四节	专题报表的编制与分析	(442)
第五节	费用报表的编制与分析	(452)
练习题		(457)

第一章 成本会计学概述

第一节 成本的含义

一、成本的经济内涵

成本是商品经济的必然产物,其经济内涵是指商品生产中所耗费的物化劳动和必要活劳动的货币表现。在商品经济发展初期,生产者为了维持再生产,不得不考虑物化劳动的消耗和补偿问题,但对于必要活劳动的消耗并不十分在意,他们经常将个人消耗压低到身体最低限度的需要来维持简单再生产。因此,在那时尚缺乏明确的成本观念。随着商品经济的发展,对成本内涵的揭示也逐步完善起来。马克思科学地分析了资本主义的商品生产,指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 w 的价值,用公式表示为 $w = c + v + m$ 。如果我们从这个商品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下来的,只是在一个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。”^①从马克思的这一著名论断中,我们可以看出成本的经济内涵包括以下几个方面:

1. 从商品生产耗费的角度讲,成本的经济内涵是物化劳动和必要活劳动的货币表现,即 $c + v$;

① 《资本论》第3卷,人民出版社 1974年版,第30页。

2. 从商品生产补偿的角度讲,成本是再生产过程中补偿其价值损耗的尺度;

3. 从成本发生和补偿的主体来讲,成本发生、计量和补偿的主体是企业;

4. 从成本与价值的关系上讲,商品生产成本是商品价值的组成部分。

成本是一种价值耗费,是生产经营过程中物化劳动和必要活劳动的耗费,同时它又是一种价值补偿的尺度,是回收生产经营过程中所耗费的价值的计量尺度。二者应该有机地统一起来,即企业生产经营过程中所消耗的物化劳动和必要活劳动支出,都需要从生产经营过程中得到补偿,否则企业的再生产过程将无法进行。在贯彻成本的价值耗费与价值补偿相统一的要求时,应该注意两个方面的问题:一是既不能补偿不足,该补偿的开支一定要全部补偿,该预提的费用要合理预提,该摊销的费用要合理摊销等;也不能超额补偿,不能补偿的费用不能列入成本,不能超标准摊销、预提费用。二是既要注意货币价值量的补偿,同时又要注意实物补偿,特别是在通货膨胀时期,更要强调实物补偿,即从销售收入中回收的属于成本开支的货币资金必须能够重新购买原来已经消耗掉的资产,否则企业的简单再生产将无法维持,企业将不能持续经营。

二、成本的概念

成本的概念是从成本的经济内涵出发,对成本这一经济现象所做的描述。成本是企业生产经营管理中的一个重要指标,其定义方法在不同的条件下是不同的。在我国,成本往往是从会计核算的角度来定义的,一般是指产品成本,即企业为生产、销售一定数量、一定种类的产品所发生费用的总和;在西方国家,成本并不仅是指产品成本,例如美国会计学会(AAA)1951年对成本的定义

是：“成本是为了一定的目的而付出的或可能付出的用货币测定的价值牺牲。”这个定义的外延相当广泛，远远超出了产品成本概念的范畴。在我们日常经济生活中，一般是将成本和费用混用；在西方管理会计中，成本和费用也是不作区别的。

事实上，成本是为了适应企业经营管理的需要，而对生产经营过程中的耗费或放弃的利益进行计量的一个概念，它的一个典型特点就是密切与管理相结合，所以要根据不同的管理目的和不同的需要来描述成本的概念。例如，从计量产品价值的角度所说的成本是指产品成本；从生产经营的预测、决策分析的角度所说的成本是指决策成本，例如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本等；从对生产经营过程的控制和考核的角度所说的成本是指管理成本，例如可控成本、责任成本等。目前国外关于成本的概念已经发展到几十种之多，使人们进一步深化了对成本的认识，极大地丰富了成本会计的内容。由于产品成本的重要性，本书后续内容所指的成本往往是指产品成本。因此，企业成本可以定义为：企业为实现其生产经营目的而发生的能够用货币计量的物化劳动和必要活劳动的耗费以及放弃的利益。

但是，不管成本的定义如何多样化，成本与资产和损失是截然不同的概念。一般认为，成本或费用是为实现本期收入而发生的开支，表现为已经为本期收入的实现所消耗，是必须由本期收入所补偿的开支；一项开支已经发生，并没有为本期收入的实现所消耗，则称为资产，它只能为以后收入的实现服务，不能称为成本或费用；对于已经消耗但是并未产生收入的开支，则称为损失。

三、理论成本与实践成本

（一）理论成本

从理论上讲，成本具有客观性，包括了 $c+v$ 两部分，即物化劳动的转移价值和必要活劳动的价值两部分，这是成本的理论范畴，

通常我们将这一概念意义上的成本称为理论成本。产品的理论成本与产品价值、价格之间的关系如图 1—1 所示。

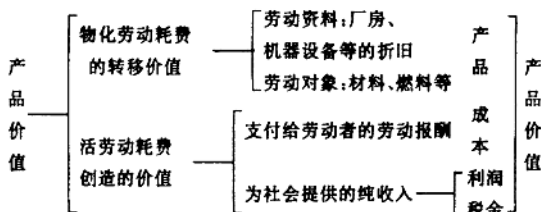


图 1—1 产品的理论成本与产品价值、价格之间的关系

目前理论界有一种观点，称为除本分成制，他们认为成本只包括生产经营过程中的物化劳动的转移价值 c ，不包括必要活劳动的价值 v ，这是违背成本的理论概念的，也是违背马克思主义政治经济学基本原理的。

(二) 实践成本

在企业成本核算和管理实践中所计算和补偿的成本称为实践成本。从理论上讲，理论成本和实践成本应该是一致的，即实践中的成本也必须包括 c 和 v 两部分，但在 c 和 v 具体内容的组成上，理论成本和实践成本往往不尽完全一致。例如，在实践中往往将属于分配领域的借款利息支出也列作成本；将企业日常经营中由于失误、缺点或其它原因所造成的经营损失、停工损失和流动资产盘亏损失等也列作成本。

在我国，企业的实践成本的组成内容一般由国家财政部门予以规定，称为成本开支范围。在我国各个历史时期，国家财政部门都规定了成本开支范围。我国现行的《企业财务通则》和《工业企业财务制度》规定的成本开支范围，将成本分为产品成本和期间费用两大类，产品成本是指产品的制造成本，期间费用是指由本期收入全部补偿不计入产品成本的各项费用。它们的主要组成内容如下：

1. 产品成本的组成内容。企业生产经营过程中实际消耗的直

接材料、直接工资、其它直接支出和制造费用，计入产品成本。直接材料包括企业生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其它直接材料；直接工资包括企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴；其它直接支出包括直接从事产品生产人员的职工福利费；制造费用包括企业各个生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的各种费用，其中包括季节性、修理期间的停工损失。

2. 期间费用的组成内容。期间费用包括管理费用、销售费用和财务费用三大类。管理费用是指企业行政管理部门为管理和组织经营活动而发生的各项费用，其中包括房产税、车船使用税等税金，坏帐损失，存货盘亏、毁损和报废损失等；销售费用是指企业在销售产品、自制半成品和提供劳务过程中所发生的各项费用以及专设销售机构的日常经费；财务费用是指企业为筹集资金而发生的各项费用，包括企业生产经营期间发生的利息净支出、汇兑净损失、调剂外汇手续费、金融机构手续费等。

之所以存在理论成本和实践成本的不一致，主要是为了加强企业的经济核算和经营管理，将一些不属于理论成本范畴但与企业的经营业绩密切相关的支出计入实践成本，以更好地发挥成本这一经济杠杆在企业经营管理中的作用。

四、成本的功能

成本的功能是指各种不同概念的成本在企业生产经营过程中所发挥的作用。如前所述，成本这一概念最大的特点是与管理相结合，那么，不同概念的成本将对于企业不同的管理目的发挥着不同的作用。

（一）产品成本和期间费用是企业生产耗费的补偿尺度

企业为了保证生产经营活动的持续进行，就必须使生产耗费得到补偿。产品成本和期间费用是企业生产经营过程中各种耗费

的货币表现,是生产耗费补偿的价值标准。产品成本和期间费用在生产过程中发生,由销售过程中实现的销售收入补偿。如果产品销售不出去,成本就无法补偿。因此,企业为了有效地补偿成本费用,就必须十分重视成本费用的准确计量。

(二)产品成本和期间费用是制定产品价格的基础

产品成本是产品价值的主要组成部分,产品价格是产品价值的货币表现。企业为了实现一定的目标利润,在制定产品价格时,除了考虑产品成本以外,还应该考虑期间费用的大小。因此,产品成本和期间费用将永远是制定产品价格的基础。

当然,作为制定产品价格的产品成本和期间费用,并不是指某一企业产品成本、期间费用的实际发生额,而是指社会平均水平。如果某一企业的成本费用水平低于社会平均水平,它就可以取得较高的盈利,反之,企业的成本费用水平高于社会平均水平,它就只能取得较少的盈利,甚至发生亏损。下面用图 1—2 来表示这种关系。

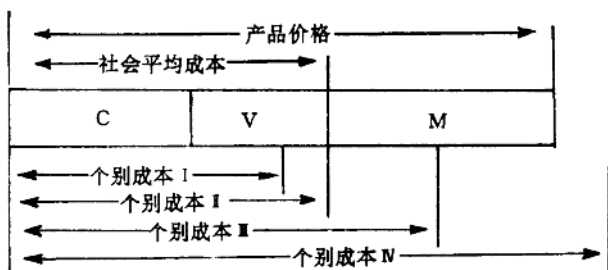


图 1—2 产品价格与社会平均成本、个别成本之间的关系

从图 1—2 可以看出,社会中各个企业的实际成本与社会平均成本极有可能不一致,若低于社会平均成本,就会取得高于社会平均水平的盈利(如 I);若等于社会平均成本,就会取得等于社会平均水平的盈利(如 II);若高于社会平均成本,就会取得低于社会平均水平的盈利(如 III);如果一个企业的成本水平高出产品价格,就

会发生亏损(如N)。企业要取得更多的盈利,就必须最大限度地降低成本。

(三)产品成本和期间费用是反映企业工作质量的综合指标

成本费用是一项重要的综合性指标。企业技术装备水平的高低,生产工艺是否先进,劳动生产率的升降,物资消耗的节约浪费,资金周转的快慢,生产组织是否科学完善等等,都能通过成本费用反映出来。所以,成本费用就象一面镜子,能够客观地反映出企业经营管理水平的高低。

(四)决策成本是企业经营决策分析的重要依据

企业从各种不同的经营决策分析的实际情况出发,可以形成不同概念的决策成本,例如,固定成本、变动成本、差量成本、边际成本、机会成本等,它们在企业的经营决策分析中发挥着重要的作用,是企业进行正确的经营决策分析的重要依据。

(五)成本是控制资金耗费的重要手段

如果从资金耗费的角度讲,产品成本和期间费用就是以产品和期间为计算对象的生产资金耗费,成本费用的高低也就决定了生产资金耗费的多少,因此,控制了成本也就控制了生产资金的耗费。对于各种决策成本,决策分析的标准就是成本的最小化和效益的最大化,最优决策方案的实施必然带来资金耗费的最小化,因此,决策成本是事先控制资金耗费的重要手段。对于各种管理成本,通过对资金耗费过程的可控性和责任性的管理和控制,从管理制度上通过成本的形式来加强资金耗费的管理,同样是控制资金耗费的重要手段。

(六)成本是企业经济效益高低的决定性制约条件

企业的产品成本和期间费用表示了企业为实现效益的耗费。企业为了实现效益,有效的也是最重要的途径之一就是降低成本费用,企业的真正效益来源于成本费用的节约,所费越小,所得越多,效益就越大。因此产品成本和期间费用水平的高低是一个企业

经济效益高低的决定性制约条件。至于各种决策成本,是在决策分析中保证各种决策方案最优化的重要指标,即追求决策方案成本的最小化。从根本上讲,加强决策成本的研究,促使决策成本的最小化,是决策方案创造最大经济效益的最重要的工作。管理成本是从管理制度上保证成本最小化,以追求最大经济效益的成本概念,对成本的可控性的界定和责任性的明确,能够有效地在管理过程中促使成本的最小化和经济效益的最大化。

第二节 成本会计的内容

一、成本会计的概念及其产生与发展

成本会计是在商品经济的发展过程中产生和发展起来的。在资本主义初期,资本家为了确定经营盈亏,就试图计算其成本费用,但开始大多是估计的。后来,逐步用统计方法来计算成本,但精确性较差。到了19世纪产业革命后,由于企业之间的竞争,使人们更加重视生产成本。为了提高成本计算的正确性,资本家要求会计人员必须担当起这项工作,这样就使成本计算和会计核算结合起来了,形成了早期的成本会计。早期研究成本会计的专家劳伦斯(W·B·Lawrence)这样来定义成本会计:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局制定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”在这里,他强调成本会计采用会计核算的原理、原则,主要是对过去所采用的统计方法而言的。在成本会计形成初期,它是财务会计的一个组成部分。

20世纪初,随着泰勒制度的实施,成本会计的内容得到了进一步扩大。泰勒制度的核心,是强调提高生产和工作效率,通过时

间和动作研究,制定在一定条件下既能够实施又有效率的标准,作为评价和考核的依据。随着泰勒制度的广泛实施,“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等内容引进到成本会计中来,成为成本会计的一个重要组成部分,标准成本制度由此而产生。标准成本制度的产生,使成本会计的理论和方法得到了进一步的完善和发展,也标志着成本会计象财务会计一样具有了一定的独立性,成为对成本进行计算和控制的相对独立的体系。这时,一些会计专家将成本会计表述为:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

第二次世界大战以后,资本主义企业一方面呈现出集团化和跨国性的特点,规模越来越大,生产经营过程越来越复杂;另一方面,科学技术大量应用,新产品层出不穷,竞争日益激烈。在这样的情况下,企业管理当局一方面依靠新技术追求“物美”的产品,另一方面将注意力集中在如何降低产品成本上。这样,生产经营过程之前的成本预测、成本决策工作就受到了人们的格外重视,通过制定目标成本,以目标成本来干预企业的生产经营过程成为当时成本会计的一大特点,这也是现代成本会计的重要标志。现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,根据成本核算和其它资料,利用数学方法,针对不同的经济业务,建立数量化的管理技术,用来对企业极其复杂的生产经营活动进行预测、决策、控制和分析,帮助人们实现成本最优化和生产经营过程的最优运转,从而大大提高企业的竞争和适应能力。

成本会计的预测、决策、控制和分析的技术方法,后来在应用中扩大到价格、资金、利润等方面,在管理会计中被广泛应用。

二、成本会计的内容

结合我国企业成本会计工作的实践,考虑到成本核算工作的重要性 and 专门化,可将成本会计的内容分为两大部分,一是成本核

算,二是成本管理。

(一)成本核算

成本核算是指对生产经营过程中所发生的各种费用,按照一定的对象和标准进行归集和分配,以计算确定各该对象的总成本、单位成本以及各期间的期间费用。成本核算是成本会计工作的重要内容,成本核算所提供的资料可以反映成本计划和费用预算的完成情况,是成本预测、成本计划、成本控制、成本分析的重要资料,也是制定产品价格的重要依据。在成本会计中,不管成本管理的职能如何重要,成本核算永远是成本会计的最基本和最重要的内容,离开了成本核算,就谈不上成本会计,更谈不上成本管理的职能。

(二)成本管理

成本管理是利用成本核算的资料,对企业的成本费用进行预测、决策、计划、控制和分析工作的统称。

1. 成本预测。成本预测是指根据成本的有关数据和具体情况,运用一定的专门方法对未来的成本水平及其发展趋势作出的科学估计。通过成本预测,可以帮助企业管理人员了解成本发展的前景,提高降低成本的自觉性。

2. 成本决策。成本决策是指根据成本预测以及其它有关成本资料,对企业生产经营过程中的成本问题做出的最优选择,其目的是确定最优决策方案及其目标成本。成本决策是制定成本计划的前提,也是提高经济效益的重要途径。

3. 成本计划。成本计划是指根据成本决策所确定的成本目标,具体规定在一定时期内为完成生产经营任务的费用预算,并确定各种产品的成本水平和期间费用预算,以及提出保证成本计划顺利实现的措施。做好成本计划工作对于提高企业管理人员降低成本的自觉性,挖掘降低成本的潜力,控制费用发生等都具有重要意义。