

成本会计学

KUAS 22
XS 23E

● 成 俊 胡晓明 主编
● 安徽人民出版社

《会计系列教材》编委会

主 任 汤曙东

副主任 杨抚生

委 员 王慰椿 田 文 朱元富 杨晓达
陈方明 安建华 陆新葵 郭勇进
张小麟 王海林

总 序

为适应我国社会主义市场经济的发展和与国际会计惯例接轨,财政部于1992年11月颁布了《企业会计准则》,它标志着我国计划经济会计模式向市场经济会计模式的转变,也成为我国会计发展史上的一个里程碑。出于当时会计教学和培训的需要,各地相继出版了一些按《企业会计准则》的精神编写的教材(包括系列教材)。我们也曾于1993年主编和参编了江苏省会计系列教材。但是,随着改革的进一步深化及《具体会计准则》的即将出台,又出现了许多新情况、新问题,目前的会计教材已不能适应新形势的需要。同时,我们在教学实践中还注意到,现有部分会计教材的体例及内容有许多方面值得商榷。于是在广泛征求意见的基础上,本着改革课程体系,更新教学内容,提高教学质量的精神,我们决定重新编写会计系列教材。这套会计系列教材包括《会计学基础》、《成本会计》、《财务会计》、《管理会计》、《财务管理》、《审计》和《会计电算化》共七本,涵盖了会计专业的大部分主干课程,预计在三年内出齐。

在编写这套会计系列教材时,我们将尽可能地做到以下几点:

第一,既保持教材内容的稳定性,又注意本学科的发展趋势。对于业已成熟的会计理论和实务,我们将予以保留;同时,我们也注意到了已颁布的《独立审计准则》、即将颁布的《具体会计准则》,以及本学科的最新研究成果。

第二,既重视对会计理论的阐述,又尽可能做到通俗易懂。我

们尝试用通俗化的语言阐述会计理论,以避免枯燥无味,增强可读性。

第三,既考虑各门课程的独立性,又考虑系列教材的系统性。在各门课程自成体系的同时,尽量避免相关课程内容上的重复。

第四,贯彻理论和实务并重的原则。

第五,具有广泛的适用性。这套系列教材不仅适用于全日制财经高等院校会计教学及成人高校会计教学,还适合会计教师、会计实务人员自学参考。

为了编好这套系列教材,我们组织了一批有经验的专家、教授以及长期处于教学第一线的中青年骨干教师参加编写,并严格把关,力保质量。

由于学识水平有限,我们在编写这套系列教材时所作的尝试和安排可能有不妥之处,也难免出现差错,希望读者批评指正。

《会计系列教材》编委会
1998年4月

前 言

《成本会计》是财经高等院校会计系列教材之一,它主要适用于普通财经高等院校和成人大专的教学,也可作为培训财会人员和在职经济管理干部的学习参考用书。

本书的编写吸收了成本会计教学和实际工作的经验、近年来成本会计的科研成果以及同类教材之长处,主要阐述了企业成本核算、成本控制和成本分析等的理论和方法。具有观点新颖、理论联系实际、可操作性强以及内容全面且重点突出等特点,同时还注意到本课程与其他有关课程的衔接和内容的界定,便于教师教学和学生(学员)学习。

本书由成骏、胡晓明主编,谢荣富、陆兴顺、秦敏副主编,陆新葵主审。各章编写人员为:第一章、第二章、第三章,成骏;第四章、第五章,谢荣富;第六章,秦敏;第七章、第八章,于金梅;第九章,顾炳华;第十章,陆兴顺;第十一章、第十二章,胡晓明。

由于成书时间仓促,加之我们水平有限,本书难免存在缺点和错误,敬请读者批评指正。

编 者

1998年5月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本的意义	(1)
第二节 成本会计的涵义和职能	(6)
第三节 成本会计工作组织	(10)
第二章 产品成本核算的要求与一般程序	(14)
第一节 产品成本核算的意义和原则	(14)
第二节 产品成本核算的要求	(17)
第三节 成本分类和成本核算程序	(21)
第四节 产品成本计算方法的确定	(28)
第三章 产品成本的核算	(32)
第一节 直接材料费用的核算	(32)
第二节 直接人工费用的核算	(43)
第三节 跨期费用的核算	(55)
第四节 辅助生产费用的核算	(59)
第五节 制造费用的核算	(71)
第六节 生产损失的核算	(82)
第七节 生产费用在完工产品与在产品之间的划分	(92)
第四章 品种法	(102)
第一节 品种法概述	(102)
第二节 品种法的特例——简单法	(109)
第三节 分类法——品种法的延伸	(110)
第五章 分批法	(115)
第一节 分批法概述	(115)
第二节 分批法的简化——不分批计算在产品成本的分批法	(123)
第三节 分批法的延伸——分批零件法	(128)
第六章 分步法	(130)
第一节 分步法概述	(130)
第二节 逐步结转分步法	(132)

第三节	平行结转分步法	(143)
第七章	联产品、副产品和等级产品的成本计算	(150)
第一节	联产品的成本计算	(150)
第二节	副产品的成本计算	(156)
第三节	等级产品的成本计算	(159)
第八章	期间费用的核算	(161)
第一节	期间费用的内容	(161)
第二节	期间费用的核算	(165)
第九章	其他行业的成本计算	(171)
第一节	商品流通企业的成本计算	(171)
第二节	施工企业的成本计算	(178)
第三节	交通运输企业的成本计算	(186)
第四节	旅游业的成本计算	(199)
第五节	农业企业的成本计算	(207)
第十章	成本控制	(214)
第一节	成本控制的意义	(214)
第二节	定额成本控制制度	(217)
第三节	标准成本制度	(224)
第十一章	成本报表	(235)
第一节	成本报表的作用和种类	(235)
第二节	成本报表的编制	(238)
第十二章	成本分析	(250)
第一节	成本分析的意义和方法	(250)
第二节	成本计划完成情况分析	(255)
第三节	技术经济指标变动对成本影响的分析	(262)
第四节	其他成本分析	(269)

第一章 总 论

第一节 成本的意义

一、成本的概念

成本是一个价值范畴,它是商品经济的产物,是商品生产者比较生产中的所费与所得并对所费进行补偿而产生的用价值量表现生产耗费的概念,即成本是商品生产中所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动价值的货币表现,它是商品价值的主要组成部分。马克思科学分析了资本主义经济条件下商品价值构成,指出:“按照资本主义生产方式的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=C+V+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那末,在商品中剩下来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。”^① 他还指出:“商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和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。”^② 从马克思的分析中,可以看出:他指出的产品成本只是其经济内涵,而不是一切成本; $C+V$ 是产品成本的经济内

① 《资本论》第三卷、《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第30页。

② 《资本论》第三卷、《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第30页。

容; $C+V$ 的价值无法直接计量,所以 $C+V$ 只是成本的价格;从补偿角度指出了成本对于维持简单再生产的重要作用。因此马克思对成本的考察,既看到生产耗费又看到价值补偿,这是对产品成本涵义比较完整的理解。

社会主义市场经济条件下,企业是以盈利为目的自主从事生产经营的经济单位。企业为实现其生产经营的目的,必然会发生各种经济资源的价值牺牲或耗费。如工业企业在其生产经营过程的每一阶段发生的各种经济资源的价值牺牲或耗费,构成了各种不同的成本。在生产准备阶段为购建设备、购买材料而发生的各种耗费,将其对象化于设备和材料就形成了设备成本和材料成本;在生产过程中为生产产品而耗费的各種经济资源(即发生的生产费用)对象化于所生产的产品后,就形成了产品生产成本(或称制造成本);为提供某种劳务而发生的耗费对象化后就构成劳务成本;为筹措资金而发生的耗费就形成了资金筹措成本等等。上述这些对象化后的经济资源价值牺牲或耗费,一般来说可以从企业生产经营收入、收益中得到补偿。因此,对于物质生产部门来说,成本不仅是对象化的经济资源价值牺牲或耗费,而且还是一个补偿价值。

成本的概念除在物质生产部门广泛运用外,还可用于所有能够对象化资金耗费的社会其他部门。如教育部门的资金耗费对象化后,可以计算出培养每一名学生的平均成本;科研部门的资金耗费对象化后,可以计算出各科研项目研究成本等。

由此可见,广义的成本是指特定单位为取得资财而发生的并能够对象化的经济资源价值牺牲或耗费。本教材所研究或计算的成木,主要是物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品成本。

随着经济的发展,为满足经营管理与经营决策的需要,西方国家对成本的认识在不断发展和深化。美国会计学会所属的成本概念与标准委员会 1951 年把成本定义为:“成本是为达到特定目的而发生或应发生的用货币测定的价值牺牲。”这个概念大大超出了

商品产品成本概念的范围。应该看到为适应经营管理与决策的不同目的,可以有不同的成本概念,如为了满足短期预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本和差别成本;为满足成本控制和考核需要的标准成本、可控成本与不可控成本、责任成本等等。目前西方发达国家成本概念已经发展到几十种之多,反映了人们对成本的认识在不断深化,也大大丰富了成本管理的内容,形成了现代成本概念的完整体系。

二、产品成本的经济性质和内容

(一)产品成本的经济性质

产品成本是指企业生产一定种类、一定数量的产品而发生的经济资源价值牺牲或耗费,包括耗费的物化劳动和部分活劳动。

1. 产品生产过程中所耗费的物化劳动的转移价值。包括生产中耗费的原料及主要材料、辅助材料、燃料等劳动对象的转移价值,以及厂房、机器设备等劳动资料的损耗价值。

2. 劳动者活劳动消耗所创造的价值中,归劳动者个人支配的部分。包括以工资形式支付给劳动者个人的工资费用,以及按工资总额一定比例计算提取的职工福利费。

上述由物化劳动耗费和活劳动耗费中的必要劳动部分所构成的产品成本,即产品价值中的 $C+V$ 部分,是根据马克思关于商品成本理论确定的一个抽象的理论成本,反映了产品成本的经济性质。

在我国实际工作中,为加强成本管理,促使企业厉行节约,减少生产损失,对一些不形成产品价值的损失性支出,也计入产品成本,如废品损失、正常停工损失等;此外,还将某些应属于收入再分配的部分,也计入产品成本,如生产单位财产保险费。这说明了我国社会主义产品成本的实际内容,一方面应反映产品成本的客观经济性质,另一方面又应遵循国家有关加强成本管理的规定和要求。因此,现实经济生活中的成本与理论成本在范围和内容上存在

着一定的差异。

(二)产品成本的具体内容

企业产品成本从其经济性质来看,具体包括以下内容:

1. 为制造产品而耗费的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品等;

2. 为制造产品而耗费的燃料、动力;

3. 生产单位(车间、分厂)职工工资及福利费;

4. 生产单位的房屋、建筑物、机器设备等固定资产的折旧费和修理费;

5. 生产单位耗用低值易耗品的费用;

6. 废品损失;

7. 应计入产品成本的停工损失;

8. 生产单位经营租入固定资产的租赁费;

9. 生产单位财产保险费;

10. 生产单位的其他费用。

上述生产单位为生产产品发生的各项耗费,构成了产品制造成本的内容。

三、成本的作用

在社会主义市场经济条件下,成本的作用主要有以下几个方面:

(一)成本是生产耗费的补偿尺度

有所得必有所费。企业为生产产品而发生的各种耗费从其获得的收入中得到补偿后,才能保证企业简单再生产的顺利进行。产品成本不仅是企业生产耗费对象化的数额,而且是企业生产耗费补偿的标准。按此标准补偿生产耗费,才能使企业保持原有的生产规模。同时补偿数额对企业和整个社会的再生产和分配都有重要影响。即在价格不变的情况下,成本越低,补偿数额就越少,企业的纯收入就越多,企业自身的资本积累和为社会创造的财富也就越

多;反之,成本越高,需求补偿的数额也越大,企业的纯收入就减少,甚至会发生亏损。因此,企业应重视和加强成本管理,努力节约支出,降低成本,力求以较少的耗费来寻求价值补偿,以获得最佳的经济效益。

但是,实际工作中的成本只是成本价格,作为补偿标准的成本价格,总是围绕着价值而波动,并经常发生背离。因此,成本价格与补偿价值也会不一致。如产品成本中的材料费用并非是所耗材料的价值,而是其价格。在物价不变的情况下,其价格与价值基本一致;而在物价上涨的情况下,按成本价格确定的补偿额就会与所要求的价值补偿额产生差异,出现补偿不足的问题。此外,会计上一些无法精确计算的因素,使得成本的计量带有一定的主观性,也会造成成本价格与所要求补偿的价值产生差异,如固定资产折旧费与固定资产实际损耗的价值不一致。所以,应认识到成本是一个补偿价格,它与补偿价值之间会发生一定差异,并允许这种差异的存在,但应尽量缩小差异。这对于正确理解成本是一个补偿尺度,合理计量企业损益等,都具有重要意义。

(二)成本是反映企业工作质量的综合性指标

成本是在企业生产经营过程中形成的,它与企业生产经营各个方面、各个环节的工作质量和效果都存在着密切的联系。如材料使用是否合理和节约、固定资产利用水平、劳动生产率的高低、产品产量变动、产品质量高低、企业管理水平等众多因素,都会直接或间接地影响着企业的成本水平,并通过成本反映出来。因此,成本综合反映了企业的工作质量,是一个综合性指标。企业应加强生产经营管理,提高企业生产力水平,从而降低成本,提高经济效益。

(三)成本是企业制定产品价格的基础

产品价格是产品价值的货币表现,产品价格的制定应以产品价值为基础。虽然目前还无法直接计算产品价值,但能较准确地计算产品成本,即产品价值中 $C+V$ 的价格,所以,成本成为企业制定产品价格重要的基础和依据。

(四)成本是企业参与市场竞争的重要手段

在社会主义市场经济条件下,企业的竞争主要是产品价格和产品质量的竞争,而产品价格的竞争实质上是企业产品成本的竞争。只有企业产品成本较低,才能使产品售价较低,并获取盈利。因此成本成为企业参与市场竞争的重要手段。企业竞争能力的强弱,经济效益的大小,很大程度上取决于成本的高低。随着科学技术水平的进步,社会主义市场经济体制的逐步完善,成本的竞争将日益成为企业竞争的关键。

(五)成本是企业经营决策的重要数据资料

现代企业生产经营的重要目的就是获取最大化的利润。为保证企业生产经营目标的实现,在抉择多个经营方案时,就必须对各方方案的成本、收益作出预测和对比分析,选出最优方案。因此,成本成为企业进行经营决策的重要数据资料。如运用增量成本分析的数据,可为企业产品生产产量、品种、零部件的自制或外购等决策提供依据。

第二节 成本会计的涵义和职能

一、成本会计的涵义

成本会计是随着商品经济的发展而产生,并不断发展和完善的。在商品经济不同的发展阶段,成本会计的涵义也不一样。

早期的成本会计可追溯到工场生产初期,工场主在接受顾客订货时需要定价,成本便是定价的最低界限。于是出现了估计成本。为使估计成本接近正确,便开始积累成本资料,对加工过程中的直接费用进行计算和汇总,对数额不大的间接费用作为损失处理,这种极为粗略的估算,为成本计算打下一定的基础。至1531年,意大利著名银行家梅迪齐在与他人合伙开办的羊毛纺织企业中,开始分步骤设置成本明细账,并设有材料、工薪等分录账,定期

向总账结转,然后将总账账户上的数字相加,以求得纺织品的成本。这一种简单的成本计算,可以认为是成本会计的萌芽。16世纪中期,法国人克·普拉廷在荷兰开办的普拉廷印刷厂创立的成本计算,较之意大利人又有所发展。该印刷厂为每一本书设立一个专门的账户,当书印刷完毕后,其账户记录的纸张、工薪及一些其他费用就是该书籍的全部成本,并将成本转入“库存书籍”账户。这是一种初步的订单法,为成本计算方法的正式诞生奠定了科学基础。成本会计的形成,一般认为是在19世纪的英国。英国产业革命后,随着企业数量增多、规模扩大,竞争日趋激烈,企业力求以薄利多销取胜,生产成本受到重视。成本计算的一系列理论、方法应运而生,成本计算的分批法和分步法的模式逐步形成。当时的代表人物巴特比在其所著的《优秀的复式簿记人员》一书中,提出了“主要成本”概念,并把主要成本分为直接材料费用和直接人工费用,还提出了直接费用和间接费用划分的方法及“正规折旧制”等;盖尔克与费尔兹合著的《工厂会计原理和实践》一书中,出现了材料、工资、设备、产品等工业产品成本计算账户,并主张把成本计算纳入复式账簿体系之中;诺顿所著的《纺织厂簿记》一书中,对费用的分类与摊配进行了探讨,并主张将制造成本与非制造成本分开计算;路易斯在其《工厂的商业组织》一书中,进一步提出将制造成本按产品分配,非制造成本直接计入损益表中。从成本会计形成阶段来看,当时的成本会计主要是汇总和分配历史成本,计算各种产品生产成本和销售成本,主要目的是满足存货计价和确定损益的需要,是财务会计的一个重要组成部分。

19世纪末至20世纪20年代,成本会计在美国得到了很大的发展。在成本分配上,解决了间接费用的分配问题。美国会计专家对成本计算和复式记账一体化采取积极态度,使得成本计算完全纳入复式账簿体系之中,这样成本计算必须按照复式记账的原理和一定的计算程序进行经常的连续的计算,用货币量度反映产品总成本和单位成本,并有分析地反映产品生产和销售中的具体耗

费,为企业加强管理提供更为可靠的成本资料。在这一阶段,最重要的成果是将标准成本纳入成本会计系统,从而创立了标准成本法。标准成本法的创立和运用,使成本计算和成本管理得到有机结合,成本会计不仅要进行成本核算,而且要进行控制成本、编制预算和预测新产品成本等工作。从此,成本会计的职能和范围大为扩展,逐步形成了现代成本会计。

在本世纪 50 年代以后,随着科学技术的迅猛发展和生产力水平的迅速提高,成本会计有了进一步的发展。预算管理的产生、运筹学、网络分析方法等列入成本会计中,特别是变动成本法和在此基础上产生的量本利分析法等应用于成本会计的实践,使成本会计不仅要做好成本控制、成本核算与分析工作,更重要的是要做好成本预测、决策,制订目标成本和成本计划工作,而且还应开展责任成本考核,以便获得最佳经济效益。此外,成本会计的应用部门也由原来的制造业扩展到商业、农场、银行、公用事业等各方面。

由此可见,成本会计是随着商品经济的发展而产生,并随着社会经济发展和经济管理要求的不断加强而发展和完善的,从而形成了现代成本会计。现代成本会计是对企业生产经营过程中发生的费用,进行预测、决策、计划、核算、分析和考核的一种管理活动。

二、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计作为一种管理活动,在企业生产经营过程中所具有的并能发挥的功用。现代成本会计的主要职能包括:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。

(一)成本预测

成本预测是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成本水平及其发展趋势所作出的科学估计。通过成本预测,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,可以提高降低成本的科学性和自觉性,充分挖掘降低成本的潜

力。

成本预测既应在计划期开始以前(成本决策之前)进行,这样可为成本决策提供资料,并有助于目标成本的确定和成本计划的编制;还应在成本计划执行过程之中进行,这样可以经常了解成本变动的趋势,有效地进行成本控制,保证成本计划的执行。

(二)成本决策

成本决策是根据成本预测的数据资料和其他有关资料,运用一定的方法,在若干个备选方案中选择最优方案,并确定目标成本。

成本决策一般是对若干个成本预测方案进行比较分析后择优决定的。如零部件自制或外购的决策、半成品出售或进一步加工的决策、生产批量决策、特殊定价的决策等。作出优化的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环节。

(三)成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,规定在计划期内企业完成生产任务所应支出的成本数额,确定产品成本水平,并提出保证成本计划实现所应采取的各项措施。

成本计划是成本决策目标的具体化,也是进行成本控制、成本分析和考核的重要依据。

(四)成本控制

成本控制是根据预定的目标和计划,对生产耗费的发生和产品成本的形成以及影响成本的各种因素与条件进行引导和限制,以保证成本计划的执行和目标成本的实现。

成本控制应贯穿于整个生产经营活动的始终。它包括产品投产前的事前控制、产品生产过程中的事中控制和事后控制。成本控制是成本会计的重要环节,是成本计划和目标成本得以实现的重要保证。

(五)成本核算

成本核算是对产品生产所发生的各种费用,按照一定的对象

和程序,进行归集和分配,计算出各成本计算对象的总成本和单位成本,并进行相应的账务处理。成本核算是成本会计工作的核心,也是成本控制结果的事后反映。

(六)成本分析

成本分析是根据成本核算资料及其他有关资料,运用一系列的方法,了解成本变动情况,揭示影响产品成本变动的因素和原因,以便明确责任、提出建议、采取措施、改进管理、降低成本、提高经济效益。

(七)成本考核

成本考核是在成本核算和分析的基础上,对成本责任者的工作业绩加以总结和评价。成本考核应以各责任者为对象,以其可控制成本为界限,对不可控成本只能作为参考。成本考核应与奖惩制度相结合,以便调动各责任者完成目标成本和成本计划的积极性。

上述成本会计的各种职能是相互联系、相互依存的。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控,以保证决策目标的实现;成本核算是对决策目标是否实现的检验;成本分析是查明计划实施结果理想与否及其原因的重要途径;成本考核是实现决策目标的重要手段。上述七个职能中,成本核算是基础,离开成本核算,就谈不上成本会计,更谈不上其他职能的发挥。

第三节 成本会计工作组织

成本会计职能的发挥、工作任务的完成,有赖于企业科学合理地组织成本会计工作。成本会计工作组织,主要包括设置成本会计机构、配备必要的成本会计人员、制定合理的成本会计制度等。