

成本会计

CHENGBEN KUAIJI

林万祥 主编

西南财经大学出版社



97
F234.2
54=2
2

成本会计

(修订本)

林万祥 主编

西南财经大学出版社

责任编辑:吴定光
封面设计:梁建成

书 名:成本会计(修订本)

主 编:林万祥

出版者:西南财经大学出版社
(四川省成都市光华村西南财经大学内)
邮编:610074 电话:(028)7301785

排 版:西南财经大学出版社照排部
印 刷:郫县科技书刊印刷厂
发 行:西南财经大学出版社
四 川 省 新 华 书 店 经 销

开 本:787×1092mm 1/32
印 张:14.125
字 数:300千字
版 次:1996年8月第2版
印 次:1996年8月第1次印刷
印 数:20001—35000册
定 价:15.50元

ISBN7—81055—009—8/F·8

1. 本书封底无防伪标志不得销售。
2. 版权所有,翻印必究。

前 言

我国企业财务通则和企业会计准则的实施,加快了高等教育会计教学改革步伐。为满足教学需要,继《会计学基础》、《财务会计》之后,我们编写了这本《成本会计》。

本书从我国实际出发,充分吸纳当代成本会计的新成果,力求与国际惯例接轨,全面阐述了成本预测、决策、计划、核算、控制、分析和考核的基本理论和方法,以满足高等教育会计专业及其他经济类专业的教学需要,也可作为高等教育自学考试、函大、夜大的经济类各专业的教材,同时可供广大财会工作者在职学习参考。

全书分为八章,其中:第一、第二、第三章由林万祥执笔;第四章由宋浩执笔;第五、第六章由彭韶兵执笔;第七、第八章由赵德武执笔。最后,由主编林万祥负责统纂定稿。

由于编者水平有限,时间也比较仓促,书中难免有不足和错误之处,恳请读者批评指正。

编 者

1995年9月

目 录

第一章 总论

- 第一节 成本的经济实质和作用..... (1)
- 第二节 成本会计的含义和内容..... (6)
- 第三节 成本会计的职能和任务 (10)
- 第四节 成本会计工作的组织 (15)
- 第五节 成本、费用的分类..... (21)

第二章 产品成本核算

- 第一节 产品成本核算的原则和程序 (33)
- 第二节 要素费用的归集和分配 (42)
- 第三节 综合费用的归集和分配 (57)
- 第四节 基本生产费用的归集和分配 (99)
- 第五节 期间费用的归集和结转..... (111)

第三章 产品成本计算方法

- 第一节 生产类型和产品成本计算的基
本方法..... (120)
- 第二节 产品成本计算的品种法..... (127)
- 第三节 产品成本计算的分批法..... (138)
- 第四节 产品成本计算的分步法..... (150)

第五节	产品成本计算的分类法和产品 成本计算方法的实际应用.....	(177)
-----	-----------------------------------	-------

第四章 成本报表

第一节	成本报表的意义和编制要求.....	(196)
第二节	商品产品成本表.....	(199)
第三节	主要产品单位成本表.....	(207)
第四节	各种费用报表.....	(212)
第五节	其他成本报表.....	(219)

第五章 成本预测与成本决策

第一节	成本预测概述.....	(232)
第二节	成本预测方法及其运用.....	(240)
第三节	成本决策概述.....	(260)
第四节	成本决策方法及其运用.....	(266)

第六章 成本计划

第一节	成本计划概述.....	(286)
第二节	制造费用预算的编制.....	(292)
第三节	产品成本计划的编制.....	(297)
第四节	产品成本计划编制实例.....	(315)

第七章 成本控制

第一节	成本控制概述.....	(328)
第二节	目标成本控制.....	(339)
第三节	标准成本控制.....	(349)

第四节	定额成本控制·····	(366)
第五节	责任成本控制·····	(377)

第八章 成本分析与成本考核

第一节	成本分析概述·····	(390)
第二节	商品产品总成本分析·····	(399)
第三节	产品单位成本分析·····	(416)
第四节	成本监督与成本考核·····	(433)

第一章 总 论

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

成本是商品经济的价值范畴。它是商品价值的组成部分，由已消耗的生产资料的转移价值和必要劳动创造的价值所组成。马克思指出：“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 可见，商品价值 W 由三部分组成：一是已消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值，即生产资料转移价值 C ；二是劳动者的必要劳动所创造的价值 V ；三是劳动者的剩余劳动所创造的价值 m 。成本实质上是指商品价值中的 C 和 V 。它是规范成本开支内

^① 《马克思恩格斯全集》第 2 卷，第 93 页。

容的客观依据。

成本是商品经济的产物。在商品生产中,必然有劳动的耗费。马克思指出:“生产行为本身,就它的一切要素来说,也是消费行为,”^① 在商品经济的条件下,商品的生产行为是劳动者运用劳动资料,对劳动对象进行加工制作,使产品满足市场经济需要的商品产品的生产劳动过程。它既是商品产品的形成过程,又是活劳动和物化劳动耗费的过程。在现实的商品经济中,劳动耗费的计量还必须借助于货币,成本作为劳动耗费的尺度,其基本含义是指商品生产中活劳动中必要劳动耗费和物化劳动耗费的货币表现。

成本是再生产过程中的补偿价值。它是维持企业简单再生产的前提。马克思指出:“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”^② “因为这个价值部分会通过流通过程,由它的商品形式不断买回商品生产上耗费的各种生产要素^③。”成本作为维持简单再生产的补偿尺度,其补偿价值必须通过流通过程来实现。成本补偿表现为社会总产品的分配和再分配,其补偿标准是否真实反映企业的实际耗费水平是关系成本能否实现足额补偿的重要方面。

成本是一个客观存在的经济范畴。马克思指出:“经济范畴只不过是生产的社会关系的理论表现,即其抽象。”^④ 不同

① 《马克思恩格斯全集》第25卷,第30页。

② 《马克思恩格斯全集》第25卷,第30页。

③ 《马克思恩格斯全集》第25卷,第33页。

④ 《马克思恩格斯全集》第1卷,第108页。

社会制度下的成本范畴体现着不同的社会经济关系。

综上所述,成本实质上是由已消耗的生产资料的转移价值和必要劳动所创造的价值构成。它是生产经营过程中劳动耗费及其补偿价值的货币表现,体现着一定的社会经济关系。

在现实经济生活中,成本的经济内容随着商品经济的发展而不断丰富。在商品经济高度发达的市场经济下,成本从内涵到外延都在发生一些变化。从内涵看,由于成本支出规定的变化,导致实际补偿价值与成本的经济内容不一致;从外延看,成本的运用已由企业生产领域向其他领域扩展,除产品成本之外,出现了人才成本、设计成本、质量成本、资金成本等,成本用于管理,已大大超出作为成本核算意义上的成本,出现了机会成本、边际成本、变动成本、责任成本等。大量新成本概念的出现反映了成本经济内容的变化。它为广泛运用成本范畴,充分发挥成本的作用,开辟了新的途径。

二、成本的作用

成本的作用决定于它的经济实质。成本实质上是再生产过程中的劳动耗费及其补偿价值。成本总是相对于特定的利益主体和具体的对象而言的。典型的成本是企业生产成本。它是以企业为利益主体,为生产和销售一定种类的产品为目的所发生的劳动耗费。产品成本作为企业生产经营过程中劳动耗费和补偿价值的尺度,作为定价和经营决策的依据,对降低耗费,足额补偿、合理定价和经营决策具有重要作用。

(一) 成本是反映和控制劳动耗费的手段

发展社会主义市场经济,要求以最少的劳动耗费,取得最大的经济效益。企业要达到这个要求,必须对产品生产中的活

劳动耗费和物化劳动耗费进行如实反映和严格控制。产品成本是衡量企业劳动耗费的尺度。在企业生产经营过程中,材料消耗是否节约,设备利用是否充分,劳动组织是否合理,费用开支是否降低,资金使用是否得当等都会直接或间接从产品成本中得到及时反映。产品成本又是反映企业生产经营管理工作质量的综合指标。它在作为衡量劳动耗费尺度的同时对企业生产经营管理水平的优劣、产品结构品种的变化等都会直接或间接产生影响。利用产品成本指标,能在控制产品成本的水平、监督日常成本费用的开支、考核生产耗费的业绩、改善生产经营管理工作等方面发挥积极作用。产品成本和企业盈利是两个互为消长的部分,在产品销售收入不变的情况下,产品成本越低,企业的盈利越高。充分发挥成本在企业经营管理中的作用,对减少耗费、降低成本、提高效益具有重要意义。

(二) 成本是补偿劳动耗费的标准

维持企业的再生产是发展市场经济的必然要求。要能维持企业的简单再生产,首先要求及时、足额地补偿生产过程中的劳动耗费,成本是补偿劳动耗费的尺度。它是维持企业简单再生产的最低补偿界限,如果按成本提供的补偿尺度不能满足,企业简单再生产就无法维持。成本补偿是社会总产品的分配,属于社会分配领域的范畴。国家依据成本的经济内容,结合不同时期的管理需要,对规范企业劳动耗费的补偿行为具有重要作用。

企业为了保证简单再生产的顺利进行,都要求对生产中的劳动耗费进行补偿。而企业要能通过销售实现补偿,就必须充分运用成本这一补偿手段,通过加强管理、降低耗费,力求以较少的耗费寻求补偿,并取得更多的盈利。可见,成本作为

补偿劳动耗费的标准,对加强宏观成本管理和微观成本管理都具有重要作用。

(三) 成本是制定产品价格的基础

产品价格是产品价值的转化形式。价格以价值为基础,并围绕价值上下波动。在现实的商品经济中,产品的价值还不能直接计算,只能通过产品成本迂回曲折地间接反映出来。成本是制定产品价格的最低经济界限。正如马克思所说:“商品出售价格的最低经济界限,是由商品的成本价格规定的。如果商品低于它的成本出售,生产资本中已经消耗的组成部分,就不能全部由出售价格得到补偿。如果这个过程继续下去,预付资本价值就会消失。”^① 因此,国家制定价格政策,是以社会平均成本水平为基础,考虑平均利润水平和其他政策因素而定。在价格既定的情况下,企业之间的竞争主要是成本的竞争。谁的成本低,谁就获利高,反之亦然。

随着价格政策的放开,企业有权在国家价格政策以及税收、信贷政策的指导下,按照优质优价的原则,根据市场和企业成本的情况,确定产品的浮动价格。

(四) 成本是企业经营决策的重要依据

在市场经济条件下,企业要在竞争中自我生存和自我发展,要求根据市场的变化,结合自身的经营状况随时作出科学的经营决策。企业经营决策是根据决策目标,进行方案筛选,确定最优方案,作出决定并执行的过程。经营决策的过程主要是对决策方案进行成本效益的比较、分析和评价的过程。产品成本是效益分析的基础。它为经营决策提供重要依据,是决策

^① 《资本论》第3卷,第45—46页。

方案的选择中不可缺少的重要指标。从一定意义上说,成本决策本身就是经营决策的关键。要避免决策失误,必须充分认识和发挥成本在经营决策中的重要作用。

随着我国社会主义市场经济的建立,成本运用的领域正在逐步拓宽。它在资产评估、项目评估和可行性分析等技术经济领域发挥着越来越重要的作用。

第二节 成本会计的含义和内容

一、成本会计的含义

成本会计是社会经济发展到一定历史阶段的产物。它随着商品经济的发展而逐步形成和发展。成本会计的含义也随着人们对其认识的不断加深而日益丰富。

早在工场生产时期,工场主在接受顾客订货时需要定价和估算盈亏,于是出现了满足上述需要的估计成本。为了使估计成本接近实际,开始注意积累成本资料,并用统计方法粗略计算和汇总生产中发生的直接费用,对数额不大的间接费用则作为损失处理。这种粗略的匡算为成本计算奠定了基础。

资本主义时期,随着产业规模的扩大,资本家为了计算盈亏,开始重视生产成本计算。1531年,意大利的 Medici 家族在他们的毛纺厂中,开始按照毛纺织的生产工艺分为拣选、清洗、梳刷等步骤,归集和计算成本费用。

1750年,英国人 James Dodsom 为他的制鞋厂设计的一

套会计记录,形成分批成本的雏型。1777年,英国人 Ward-hangh Jhompson 为他的亚麻制袜厂设计的存货、纺麻、漂白、染色、织袜、整理等步骤的记录,从而计算出每双棕色长统袜的成本,形成分步成本计算的模式。分批、分步成本计算模式是成本会计的雏型,但还不是真正意义上的成本会计。

19世纪产业革命后,企业的数量和规模增长迅速,企业之间出现了竞争,资本家力求以薄利多销取胜,要求更精确地计算成本。成本计算与复式记帐结合,标志着成本会计的形成。美国早期的会计专家劳伦斯(W·B·Lawrence)认为:“成本会计乃应用普通会计之原理,以有秩序之方法,记录一企业之各项支出,并确定其所产物品(或所提供劳务)的生产和销售之总成本和单位成本,使企业的经营达到经济、有效而又有利之目的。”^①刚形成的成本会计是以事后核算和控制为其重点。可称为原始的成本会计。

20世纪初,资本主义经济迅速发展,市场竞争更趋激烈,企业为了增强竞争能力,对事后核算为主的成本会计已经感到不能满足要求,在泰勒制的推动下,“预算控制”、“标准管理”等科学管理方法用于会计,形成标准成本会计,使成本会计在原有的成本积聚基础上增加事前控制的新职能,把成本会计从事后核算向事前控制推进。此时的成本会计可称为近代成本会计。

第二次世界大战以后,资本主义垄断经济,跨国公司大量涌现,企业的生产规模越来越大,生产经营更加复杂,科学技术迅速发展并大量用于生产,企业之间的竞争十分激烈。企业

^① 《劳氏成本会计》,潘序伦 1950 年改译本,第 1 页。

为了在激烈的竞争中生存和发展,必然要求大幅度降低产品成本,并把眼光放在生产过程之前,十分重视预测、决策和事前的规划控制。成本会计与预测、决策和事前规划控制的现代管理相结合,形成现代成本会计。它使成本会计发展成为以核算为基础,以控制为核心,包括成本预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一系列工作内容。

综上所述,成本会计是运用专门的管理技术和方法,以货币为主要计量单位,对生产经营过程中的劳动耗费及其补偿价值,进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一系列价值管理。即对费用(包括期间费用)的发生和成本的形成,进行全面的核算与管理。

二、成本会计的内容

成本会计的内容是指对生产经营过程中费用的发生和成本的形成进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的工作内容。主要包括:

(一) 建立预算管理体系

建立预算管理体系是成本会计事前控制的重要内容。成本的预算管理体系包括:预测未来成本的水平及其发展趋势,为成本决策提供可供选择的多种预测方案;制定目标成本、成本计划和费用预算(包括以责任中心为对象的责任预算)。

(二) 进行日常成本控制

日常成本控制是成本会计事中控制的主要内容。它是在成本的预算管理体系的基础上进行的。日常成本控制包括:定额成本控制和标准成本控制,即根据定额或标准,及时揭示成本差异,把成本费用的发生控制在定额成本或标准成本之内;

责任成本控制,即以责任预算为基础,根据各个责任中心的业绩报告所反映的成本差异,及时进行信息反馈,采取措施,严加控制;目标成本控制,即对目标成本进行分解,落实到责任单位进行日常控制,以保证目标成本的实现。

(三) 核算产品成本

产品成本核算是按照成本核算对象,归集生产费用,计算各该对象的实际总成本和单位成本。核算产品成本是成本会计的主要内容。它是积聚成本信息在核算中进行事中成本控制的主要手段。产品成本核算是成本会计的基础。没有产品成本核算,成本预测、决策和计划便没有实际意义,成本分析和考核便失去依据。离开产品成本核算,便没有成本会计。

(四) 进行成本分析和考核

成本分析主要是根据预算管理体系的目标成本、计划成本、费用预算等与成本核算资料进行对比分析,研究成本变动的规律、升降的原因,寻求降低成本的途径,为新的经营决策和事前控制提供依据。成本考核主要是对责任者的目标成本(或预算)的执行业绩进行检查和评价,并与奖惩相结合,以调动各责任者的积极性。成本分析与考核是成本会计事后控制的内容。

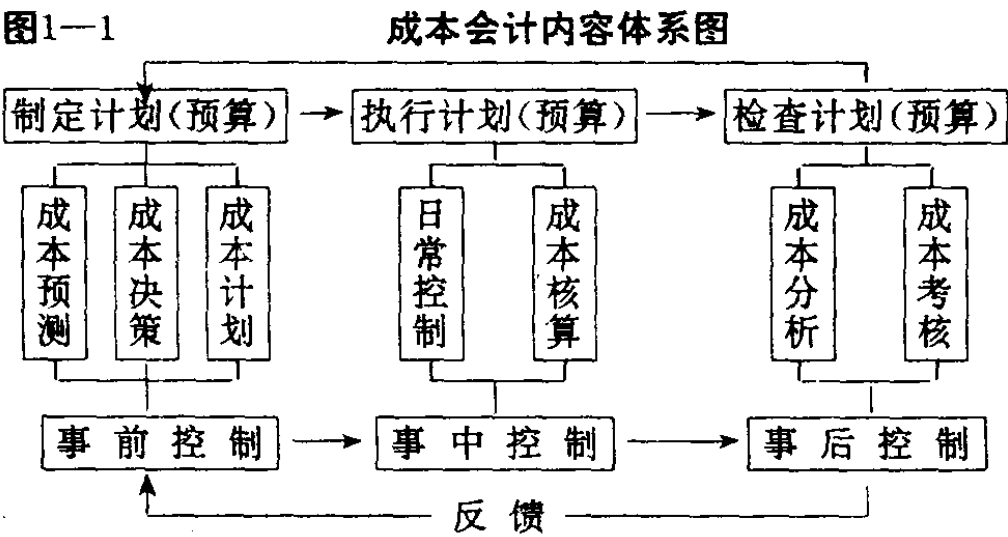
(五) 专项成本决策分析

专项成本决策分析是对不经常发生的一次性的专项业务的成本资料进行单独分析,以便为专项业务的经营决策提供必要的信息。如新产品开发、老产品改造、设备更新、厂房和设施的建设等专项业务的成本决策分析。此种分析属成本会计事前控制的特殊内容。

成本会计的上述内容相互联系,构成完整的内容体系。其

中,成本核算是基础,成本控制是核心。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目标的具体化。成本控制贯穿成本会计的始终,是对成本计划实施的监督,是保证成本目标实现的手段。成本分析和考核是对计划执行结果和控制的业绩进行的事后评价。

上述内容的相互关系见图 1—1。



第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在经济管理中具有的功能。通常可概括为反映和控制两大基本职能。

(一) 反映职能

成本会计的反映职能,是从价值管理的角度出发,对生产