

成本会计

李寿文 袁卫国 编著

2

武汉工业大学出版社

成本会计

李寿文 袁卫国 编著



武汉工业大学出版社



C

223941

(鄂)新登字 13 号

成本会计

©李寿文 袁卫国 主编

徐 扬 责任编辑

*

武汉工业大学出版社出版发行
华中师范大学桂子山印刷厂印刷

*

开本: 850×1168 1/32 印张: 9 字数: 226 千字

1994 年 12 月第 1 版 1994 年 12 月第 1 次印刷

印数 1 - 4500 册

ISBN7 - 5629 - 0892 - 3/F · 189

定价: 9.80 元

前言

现代社会的市场竞争实质上是产品质量与产品成本的竞争,降低产品成本是企业参与激烈的市场竞争的主要手段之一。

从全面成本管理的观念出发,降低企业产品成本应从产品设计开始,到产品的生产、销售均施行产品成本的预测、决策、计划、控制、核算和分析,以求达到全方位的成本管理与控制。力求建立一个内容完整、精练、实用的成本预测,决策、计划、控制、核算和分析的体系,这既是本书的宗旨所在,也是本书的基本结构。

在多年的教学 and 实践中,我们深感需要一本理论上深入浅出、透彻,实务上简明扼要,切合企业实际的教材,从而便于教学并对实际工作者有所帮助和启发。在这种指导思想下,我们组织编写了本书,并形成了上述的特色。

本书主要适用于成人院校有关专业的师生和会计实际工作者,它可以作为成人院校有关专业的教材,也可作为会计实际工作者的参考书,能够对他们有所帮助和启发,将是我们最大的心愿!

本书第一、六、八、十章由李寿文撰写;第二、五章由袁卫国撰写;张家祥、陶樱、薛莉、景虹分别撰写了第三、四、七、九章。由袁卫国、李寿文对全书进行了审定总纂和修改补充工作。

在本书的编写过程中,李辉和肖炜同志给予了诚挚的帮助,谨此致谢!限于编著者的学术水平,加之成书时间仓促,错误和失误在所难免,真诚希望老师和同仁的指正!

编 者

1994年11月

目 录

前言.....	1
第一章 总论.....	1
第一节 成本会计及其意义.....	1
第二节 成本会计的职能.....	3
第三节 成本会计核算的任务及成本会计的基础工作.....	4
第四节 生产费用要素与产品成本项目.....	8
第二章 成本核算原理.....	14
第一节 产品成本核算的任务及要求.....	14
第二节 产品成本核算的基本程序及核算科目的设置.....	21
第三节 生产费用在各产品之间的分配和归集.....	28
第四节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配和归集.....	62
第三章 产品成本计算的品种法.....	73
第一节 品种法概述.....	73
第二节 品种法实例.....	75
第四章 生产成本计算的分批法.....	94
第一节 分批法概述.....	94
第二节 分批法实例.....	99
第三节 分批法的简化.....	103
第四节 分批零件法.....	109
第五章 产品成本计算的分步法.....	118
第一节 分步法的基本特点.....	118
第二节 逐步结转分步法.....	119
第三节 平行结转分步法.....	130

第六章 产品成本计算的分类法和定额法	140
第一节 分类法.....	140
第二节 定额法.....	148
第七章 成本预测	160
第一节 成本预测的基本原理.....	160
第二节 成本预测的一般方法.....	165
第三节 本量利分析法.....	169
第四节 投入产出法.....	178
第八章 成本计划	185
第一节 成本计划概述.....	185
第二节 成本降低指标的试算平衡.....	189
第三节 成本计划的编制.....	192
第四节 生产费用预算的编制.....	201
第九章 成本控制	203
第一节 成本控制原理及控制程序.....	203
第二节 定额成本的控制.....	205
第三节 定额成本法应用举例.....	219
第四节 成本事中控制责任中心的建立.....	224
第十章 成本报表与成本分析	228
第一节 成本报表概述.....	228
第二节 商品产品成本表及其分析.....	230
第三节 主要产品单位成本报表及其分析.....	238
第四节 生产费用表及生产费用预算执行情况的分析.....	245
第五节 制造费用明细表的编制及分析.....	251
第六节 期间成本报表的编制与分析.....	255

第一章 总 论

第一节 成本会计及其意义

一. 成本会计的概念

成本是一个价值范畴,它是商品经济发展到一定阶段人们为了比较生产中的所费与所得,并对所耗进行补偿而产生的一个用价值表现生产耗费的概念。

十六——十八世纪的欧洲产业革命带来的结果,就是出现了一系列的联合企业,即跨国公司、股份制企业等。这些垄断性企业的出现,并没有消除企业之间的竞争,而是使企业之间的竞争更加剧烈。企业为了在剧烈的竞争中处于不败之地,就必须对其产品的质量与成本进行有效的管理。可以想象,一个企业其产品质量高于同行业的同类产品而成本又低于同行业的企业,它的竞争能力会怎样!在这种情形之下,企业对核算工作提出了新的更高的要求,要求企业的会计核算着眼于如何进行成本预测、成本分析与成本控制。所以,成本会计作为一门新型学科应运而生。

所谓成本会计就是运用会计的基本原理原则对企业生产过程的资源利用情况(包括资产、设备、人员及各种材料和劳动的利用情况)进行系统、连续、完整的记录,并通过成本的分析与预测为企业决策者提供必要的、准确的成本信息。

从上述概念可以得知,成本会计是企业的一种内部会计,是专门为企业的决策者进行经济的、有效的、有利的产销决策提供参考的会计信息系统。它与企业的财务会计、管理会计存在着一定的联

系。为了弄清成本会计的意义,必须理顺它们的关系。

二. 成本会计与财务会计

工业企业财务会计是以货币为主要计量单位,对工业企业的供、产、销三个过程的经济业务进行完整、系统、连续的反映和监督、控制的一种管理活动。而成本会计则只侧重于核算工业企业生产过程中所发生的人、财、物的一切耗费并加以控制。所以,成本会计与财务会计的核算对象、核算的范围是不同的。正因为这样,我们可以说成本会计是从财务会计中派生出来的,对生产过程中所发生的一切耗费进行核算和控制的会计系统。

另外,财务会计是一种外部会计,主要为企业外部单位诸如银行、财政、及协作单位提供必要的财务信息,即资产负债表、损益表和财务状况变动表。而成本会计则是为企业决策者服务的,定期为企业决策者提供决策所需的成本报表。

三. 成本会计与管理会计

成本会计与管理会计都是企业的内部会计。都是为企业的决策者提供其进行决策所需信息服务的,但是它们却又有着本质的区别。

首先,成本会计提供的信息即编报的会计报表是定期性的,它定期地反映企业生产过程中的耗费,运用一定方法计算出产品的总成本与单位成本为决策者决策所用;而管理会计所提供的信息则是随时性的,它必须随时地提供决策者所需的任何信息,而不仅仅只包含成本。

其次,成本会计必须严格遵循成本会计有关制度和成本开支范围,严格按照规定的程序和成本计算方法进行成本核算和控制。

而管理会计则不必遵循现行的会计制度和公认的会计准则,具有很大的随意性。

再次,成本核算的数据资料力求准确、真实,以进行正确的决策。而管理会计的数据则只求大致准确就可以了。

第二节 成本会计的职能

所谓成本会计的职能是指成本会计在企业经济管理活动中的所具有的功能作用。

纵观我国成本核算与成本管理工作的实践,现代成本会计的职能作用可概括为三个方面的职能,即事前的职能包括成本预测、成本决策及成本计划;事中的职能包括成本核算与成本控制;事后的职能包括成本分析与成本考核等。

成本预测指根据历史成本资料和其他有关资料,运用一定方法对企业未来成本水平及其发展趋势所进行的估算和推测。

成本决策指在预测的基础上,为了节省劳动耗费,提高单位成本所获得经济效益而对生产经营活动所作的选择。

成本计划是以价值形式,以成本预测为基础,根据有关资料和成本管理目标预先规定企业计划期内产品生产成本耗费水平和可比产品成本降低任务,并提出节约费用开支、降低成本的重要措施方案。

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,并计算确定各对象的总成本和单位成本,它是成本会计工作的基础。

成本控制指按照事先制定的标准或定额来控制实际成本、费用的发生,使实际成本的发生运行尽量与预先制定的标准定额一致。

成本分析是以成本核算资料为基础,利用计划定额和有关资料运用一定方法剖析成本形成及变动的原因,揭示问题,找出潜力所在,寻求降低成本的途径,提出改进措施,促进降低产品成本的一种手段。

成本考核是指在报告期末通过成本实际数与计划(定额)的对比来评价成本管理工作的成绩和水平的一项工作,是成本会计的最后环节。

第三节 成本会计核算的任务及 成本会计的基础工作

一. 成本会计的任务

成本会计的根本任务是促进企业不断降低成本,提高经济效益。具体归纳主要有以下几点:

(一)进行成本预测和决策,编制成本计划和费用预算。

企业作为独立经营自负盈亏的法人实体,应生产出更多的质优价廉的产品,以满足社会不断增长的物质和文化生活的需要,增强企业自身的竞争能力。因而企业的成本会计工作必须实施事前的成本控制。根据企业生产技术、财务状况和产品成本的历史资料结合市场调查,运用科学的方法预测未来的成本水平,拟订各种预测方案,通过比较分析作出决策并根据确定的目标成本或预测成本资料编制年度、季度、月份的成本计划和生产费用预算。

成本计划是企业生产技术、财务计划的重要部分,它包括计划期内的生产费用、产品成本和可比产品成本的降低额度,它是建立成本管理责任制,开展经济核算和控制生产费用的基础。

(二)正确计算产品成本及时提供成本信息。

成本核算是成本会计的基本职能,也是成本会计的核心工作。正因为这样,成本核算资料的真实性就显得特别重要。所以成本会计首先必须要正确地计算出产品的总成本与单位成本,提供准确的成本资料以满足管理的需要。如果实际成本资料不正确,不能反映产品成本的实际水平则不仅难以考核成本计划的完成情况,不能据以进行成本决策而且还会影响利润的正确计算和有关资产的正确估价,从而歪曲企业财务状况。

企业的成本会计工作必须及时地并按规定的时限编报成本报表,使企业的职工和决策者以及有关部门及时了解成本变化情况及其动态,便于进行正确的产销决策和成本管理工作的考核。

此外,成本会计工作在平时还可根据管理的需要编制必要的内部成本报表,如成本周报、成本日报等为企业内部提供有关成本管理的日常信息。

(三)加强成本控制,定期进行成本分析,考核企业的经营成果。

加强成本控制,首先是进行目标成本控制,其次还要严格按照成本开支范围和成本管理条例有效地控制各项费用的发生。

为了及时了解经营成果,企业应在成本核算提供的系统成本资料的基础上进行成本分析工作,以肯定成绩,寻找差距,针对存在的问题提出改进的措施,进一步完善成本管理工作。

企业的经营活动是各部门有组织地相互配合的活动,因而整个计划的完成情况是受多种因素综合作用的结果,既有数量的、质量的、实物量的、价值量的因素;也有主观的、客观的因素;既有有利的因素;也有不利的因素,通过分析可以揭示影响成本的各种因素及影响程度,并作出相应的对策,力求以尽可能少的人力、物力、财力生产出更多、更好地产品;进一步提高企业的经济效益。

(四)建立和发展企业成本责任制,增强企业活力。

当今市场的竞争是企业的竞争,企业的竞争实质是产品的竞

争,人力的竞争,成本的竞争。

成本责任制是加强职工降低成本的责任心并发挥他们在成本管理中的主动性、积极性和创造性的有效方法。

在实行成本责任制过程中,成本会计要以责任者为核算对象。按责任的归属对发生的可控成本进行记录、汇总、分配、整理、计算、传递、报告,并把各责任单位的实际可控成本与目标成本比较,及时揭示差异,寻找发生差异的因素,据以确定奖惩并挖掘进一步降低成本的潜力。

为了充分发挥成本会计的职能作用,更好地完成成本会计工作的任务,必须要建立和完善成本会计的基础工作。

二. 成本会计的基础工作

建立和完善成本会计的基础工作是有效地进行成本核算,成本管理的前提条件。成本会计的基础工作概括起来主要包含以下几方面的内容:

(一)原始记录制度

原始记录是对企业经营活动进行客观的反映所作的最初记录,它是成本核算成本管理的依据。因而,原始记录必须做到数据真实,内容完整,提供及时,要达到这些要求必须以健全的原始记录制度为保证。

与成本有关的原始记录按其反映的内容主要有:

1. 设备使用记录。反映设备交付使用、设备开动、运转、设备维修、设备事故、安全生产等情况,如设备交付使用单、设备运转记录、事故登记表等。

2. 材料物资消耗记录。反映材料领取、材料使用、材料退库等情况,如收料单、发料单、限额领料单、材料退库单等。

3. 劳动记录。反映职工人数、职工变动、考勤工时利用、工资结

算等情况。如考勤簿、停工单、工资结算表等。

4. 费用开支记录。反映水电、劳务以及办公费开支情况。如各种发票、帐单等。

5. 产品生产记录。反映在产品和自制半成品转移,产品质量检查,产品入库等情况。如产量明细表、废品通知单、产成品入库单等。

(二) 计量验收制度

计量验收是对各项财产物资的收发领退进行正确的数量计算和根据技术鉴定确定其质量的方法。通过计量验收,一方面能为成本会计工作提供准确的数据资料,另一方面也能反映出各项财产物资的实际结存数量。

建立健全计量验收制度包括配备必要的计量器具、设备及专职的质量检验机构,建立严格的财产物资收发领退手续制度,同时还要定期进行清查、盘点各项财产物资的实存数额,并确定盘亏情况及其原因,以便采取相应的措施及时处理。

(三) 定额管理制度

定额是在企业生产经营活动中对人力、物力、财力的配备、利用和消耗以及获得的成果等方面所规定的标准或应达到的水平。

制定合理的消耗定额是成本会计中编制成本计划,进行成本核算、成本控制和成本分析的重要基础,因而定额的制定既要先进,又要切合实际,并且还要随着生产技术的提高进行定期地修订。

(四) 内部结算制度

为了明确企业内部各个单位的经济责任,企业内部各部门之间物资、半成品、产成品的流转以及相互提供的劳务都应该采用内部结算的形式进行核算和管理,制订相应的内部结算价格,这是划清责任成本进行企业内部经济核算的依据。

一般来说,可以按照定额成本来制定内部结算的价格,也可以

按照近期的实际平均成本或市场价格作为内部结算价格。当材料、半成品、劳务等在企业内部各单位流转时,首先按内部结算价格进行结算,等月末算出实际成本后,再计算实际成本与内部结算价格的差异,从而揭示各个部门成本控制的业绩和存在的问题,划清各个部门的经济责任,更好地推行责任成本管理制度。

(五) 岗位责任、权限制度

企业应根据各自的生产特点和管理要求,建立岗位责任制,达到各部门职责、权限的统一。以充分调动各部门及其职工的积极性,取得较好的经济效果。这是进行成本控制的必要保证。

企业一般要建立以厂长为中心,各职能部门各尽其责的责任管理系统。其系统的建立一般应包括以下几方面的内容。其一,是要明确各部门、各车间的分工和职责范围;其二,是要明确规定各责任单位或个人对所负责的生产经营活动和经济效果应承担的责任;其三,是要明确规定各责任单位或个人履行责任应具有的权限。建立健全了以上成本会计的基础工作,还必须明确成本的经济内涵和构成,这样方可进行有效的成本核算和成本管理工作。

第四节 生产费用要素与产品成本项目

一、生产费用要素及其内容

如前所述,成本是一个价值范畴,是由生产中物化劳动的消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分所组成的。

生产过程中所耗费的生产费用包括材料、燃料、动力、机械设备和厂房建筑的磨损、支付给职工的劳动报酬和各项管理费用、财务费用、销售费用等。那么一定时期为生产产品(或提供劳务)而发生的全部生产经营性耗费称为生产经营费用即生产费用。

生产费用要素就是指组成生产费用的基本的主要内容。具体包括以下内容：

(一)外购材料及动力 指企业为进行生产而耗用的一切由厂外购入的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、修理用备件、包装物、低值易耗品、各种燃料(包括固体、液体、空气燃料)以及动力。

(二)工资 指企业应计入生产费用的职工工资。

(三)应付福利费 指按照职工工资总额的14%提取的应支付给职工用于职工福利开支的费用。

(四)折旧费和修理费 折旧费指由于各项固定资产在使用中发生的磨损,它是按照规定的折旧率和计提方法计提的固定资产的补偿价值。修理费是指对固定资产进行大修和经常修理所发生的修理费用。

(五)利息支出 指应入生产费用的流动资金利息净支出,即借款利息支出减去利息收入后的净额。

(六)摊销费 指应计入生产费用的各项无形资产和递延资产的摊销额。

(七)其他支出 指不属于以上各要素的费用支出。包括水费、邮电费、试验检验费、差旅费、误餐补贴、技术转让费等等。

二. 产品成本项目及其内容

生产费用按其经济内容进行的分类,只是说明企业在生产上支出了哪些费用,还不能说明这些费用的用途。例如,同样一种材料它可以直接用于产品生产也可以用于车间或厂部的一般消耗,为了反映这些具体的用途还必须对生产费用按其经济用途进行分类,这种按经济用途对生产费用所进行的分类项目称之为产品成本项目。它包括以下具体的内容:

(一)直接材料 指直接用于产品生产能够直接确认由该产品成本负担的各种材料、燃料、动力等。

(二)直接工资 指直接从事产品生产的能够直接确认由该产品成本负担生产工人工资。

(三)其它直接费用 指根据直接从事产品生产的生产工人工资的 14%所提取的能够直接确认由该产品成本负担的职工福利费用。

(四)制造费用 指企业的各生产单位(分厂、车间)为了组织和管理生产所发生的各项支出,包括各生产单位管理人员的工资及福利费、折旧费、修理费、水电费、办公费、机物料消耗、劳保费及季节性维修期间的停工损失等。

(五)废品损失 指基本生产车间在生产过程中由于责任原因产生的需要单独核算的废品损失。它包括不可修复废品的损失(按耗用材料工资及其他费用减除其残值计算)和可修复废品的修复费用。

对于企业发生的期间费用:包括管理费用、财务费用和销售费用,这些费用不应列为成本项目(不计入当期产品的成本)而是作为一种期间成本,在计算利润总额时扣除掉。

三. 生产费用与产品成本的关系

生产费用与产品成本是相互依存的,它们之间的依存关系体现在以下两个方面:首先生产费用是构成产品成本的基础,没有生产费用的发生,产品成本也就无从谈起了;其次,产品成本是对象化了的生产费用,也就是以上所谈到的生产费用的具体用途。

但是生产费用并不就是产品成本,它们之间又存在一定的区别。首先,它们的出发点不同,生产费用是从投入的角度表明企业本期所投入的各种耗费,而产品成本则是从产出的角度表明企业

本期完工的产成品所耗费的生产费用；其次，它们的范围不同，本期的产品成本并不一定都是本期发生的生产费用，本期的生产费用并不一定都构成本期产品的成本。

由于生产费用与产品成本存在以上的关系，因而客观上决定了生产费用要素与产品成本项目的关系，生产费用要素与产品成本项目有些项目的名称都是一致的，如材料、工资、福利费等。但是，同一名称的项目反映的内容却存在较大的差别，如生产费用要素中的材料项目，指的是企业所消耗的一切原材料、燃料、动力等，而产品成本项目中的材料项目就只包含直接用于产品生产的原材料即直接材料。工资、福利费项目也是这样。

四. 生产费用的其他分类

(一)按费用计入成本的方式分类。工业企业的产品成本，依其与产品生产的关系，以及计入成本的方法，可分为直接成本和间接成本。

1、直接成本 指专为生产某种或某批产品而消耗的费用。这些费用可根据凭证直接计入某种或某批产品的成本之中。在一般情况下，原料、主要材料、外购零件、配件、生产工人的计件工资、交通运输成本中的燃料费用等，都属于直接成本。

在生产单一产品的企业，如发电厂，生产中的全部费用都是直接成本，都可以直接计入产品成本。因此，这类企业的直接成本不仅包括上述内容，还应包括管理人员工资，固定资产折旧费、办公费等。

上述直接成本，在企业生产、技术条件不变的情况下，一般都随产量的增减而增减，是同产量变动成正比例变动的费用。

2、间接成本 指生产几种或几批产品共同发生的费用，这些费用不能直接计入产品成本，而要按一定的标准进行分摊。