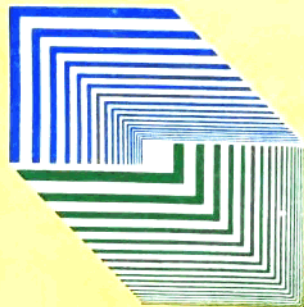


柳岸青 孙月琴 主编

成本会计学

南京经济学院会计系列教材



4.2

宁夏人民教育出版社

南京经济学院会计系列教材

编著委员会

总 编 陈义贤

委 员 (按姓氏笔画为序)

王开田 王 静 孙月琴 刘维国

陈义贤 陈 良 李保兴 余新平

柳岸青 徐卫华 袁界平

总 序

回首过去,我系在课程设置和教材编写方面,亦与国内多数兄弟院校一样,经过了多次探索、变革的过程。在八十年代前期,处于单一传统会计课程体系阶段。那个时期以“老四门”(会计原理、专业会计、财务管理、经济活动分析)为主干,再配以少量其它会计课程组成。这是学习苏联而形成的一种模式,体现了计划经济的要求。教材内容陈旧,重复交叉严重,侧重部门会计制度的解释和说明,系统的理论介绍较少,内容设定也不能体现教学规律要求。从1985年起至1992年止,我们组织了一定的人力,着手研究会计课程体系改革。由于人力、水平、时间等诸多因素的限制,我们只能在原有课程基础上适当地增加一些新课程,形成所谓的双轨制会计课程体系,即为传统课程体系和改良课程体系双轨并行运转阶段。在这一阶段,在专业主干课中增加了管理会计、审计学;在一般专业课和选修专业中也增添了一些新的门类,如会计制度设计、会计专题理论、会计史、电算会计、西方会计、中外合资企业会计等课程。改良课程体系注重培养高等会计人才的通用性、外向性和会计学科的理论性、完整性,加强了成本管理、决策会计、审计和电算会计的重要地位,为会计课程体系的改革迈出了开拓性的一步,亦为近三年来建立全新的课程体系奠定了基础。当然,这个课程体系限于历史条件,并非是完美的,应该说是一个新旧体制交替时期的产物。这个双轨制的课程体系,在实施中又产生新旧课程的磨擦,课程门数增加,争内容、争课时,在课程内容方面又出现了新的交叉和重复。总的印象,尚不能形成一个完整的会计学科课程体系,许

多新知识虽有介绍,但不系统,支离破碎。

为了适应我国改革开放的需要,我国会计改革在那令人难忘的1993年终于冲破财政、财务、税收、金融等方面的制约,迎着确立社会主义市场经济体制的呼唤,掀起改革的风暴,推倒了实施40多年的会计核算法规体系、宏观会计管理模式、会计核算的重要原则和一些主要的会计核算方法。财政部颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》以及作为过渡措施的新的行业会计制度和财务制度,既充分考虑到我国的基本国情,又尽量加大与国际会计惯例接轨的力度。因为这次会计改革迈的步子大,涉及的范围广,不但要求广大在职财会人员都要更新会计观念、学习新的业务、调整知识结构、掌握新的操作技能,而且各级各类会计专业教育亦要作相应的改革。这里讲的教育改革就是要遵循我国会计改革的总思路和已经实施的会计准则模式的要求,研究确定新的学科体系、课程设置,彻底改革教学内容。

这次会计改革有一个显著的特点,即会计宏观管理改变了建国以来一直沿用的通过制定和审定分行业、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式,取而代之的是制定各种企业都适用的会计准则来指导会计核算工作的模式。这次变革,全面彻底否定了按行业、分所有制设课的会计学科体系。尽管我们也知道,改革会计学科体系是一项难度很大的科学研究,将涉及到会计领域的方方面面,特别是引进国际会计理论,总结历史经验,分析现状和展望未来等,都需要有很强的理论功底并要经过相当长时间的努力方能完成,但是,学科建设、教材建设的任务已经摆在我们面前,不容等待。近几年来,在会计改革大潮中,我们一直努力把会计课程体系改革和教材建设作为会计专业教育改革的着力点来抓。为了适应已经变革后的会计环境,暂时解决短期内的教学需要,从1993年春季起,我们对原有的教学计划作了重大的修改,会计课程体系作了进一步的改革。大家认为,我国会计准则的公布与实施,既冲破了过去按行业、按所有制设课的框框,也否定了双轨

设课的必要性,这就为彻底改革旧的会计学科体系、大幅度调整会计专业课程以及重新安排每门课程的结构和内容提供了广阔的余地。经过反复研讨并与兄弟院校多方交流,努力吸收了来自各方专家学者的有用意见,确定我院会计专业主干课程为《基础会计学》、《财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》和《电算会计》等7门,彻底摆脱了行业会计制度的影响。主体内容是讲授通用型会计、审计、财务管理的理论和方法,努力做到理论与实务相结合、全面性与通用性兼顾、现实性与超前性并存、继承性与开拓性同在。课程体系改革方案确定以后,我们实施方案的工作重点就转向教材建设。教材是一课之本。它规定了教学内容,是教师授课取材之源,也是学生求知学习之本。这次我们编写出版的会计系列教材是最近几年我系教材建设的必然结果。我们已经应教学改革之急,先是与江苏省内主要财经高校的教师们联合编写出版过一套系列教材,后又接受江苏省高等教育自学考试指导委员会的委托编写出版了一套会计专业自学考试教材。因此,可以说,我们为编写出版这套教材已经积累了相当的经验并拥有一定的科研成果作基础。在这次教材编写时,大家还有以下几点共识:

1. 这套系列教材比较完整系统地反映会计学科的基本内容,满足大学本科会计学专业教学的要求,既有较宽的知识覆盖面,又要把会计专业的基本理论、基本技术和基本方法讲解清楚。

2. 科学界定并合理划分各课程的内容,既要让各门课程的内容自成一个完整的体系,又不能任意扩大各课程内容的口径,强调每门课程只是会计学科课程体系中的一个组成部分,要自觉与其它课程协调平衡,不能包揽其它课程内容,否则,就会使这些课程缺少连贯性,不能恰当地承前启后,也不能形成一个科学的课程体系。

3. 正确处理各课程内容交叉问题,既要避免各课程内出现大量新的重复,又要注意保留已被取消课程的内容,我们要求各教材

作者把握以下几点：(1)会计要素核算和财务报表编制等内容应由《财务会计》专门论述，《基础会计学》应以会计核算基本模式(凭证——帐簿——报表)为主轴，系统讲解会计记录的程序和方法，在涉及基本经济业务核算时，要尽量简洁，不要把内容展开，以帮助学理解会计记录方法为度；(2)财务分析内容在《经济活动分析》课程取消后，在《财务会计》、《财务管理学》、《管理会计学》等课程中都要增加相应的分析内容并要求在《财务管理学》中对各种分析方法要作总体性论述；(3)成本费用的预测、决策、控制和分析等内容在《成本会计学》、《财务管理学》和《管理会计学》三门教材中应有明确的分工，各自掌握本教材的重点，《成本会计学》应按小口径来设计内容体系，其内容应限制在成本计算、成本核算、成本报告、成本分析和部分成本控制这个范围内；(4)《管理会计学》与《财务管理学》在经营管理、成本管理等方面的内容应有明确的分工界限，财务管理课主要讲解企业筹集资金、运用资金的理论、方法、技术和收益分配管理，管理会计课主要讲解短期经营决策及日常管理、长期投资决策及管理、成本的预测、决策以及日常管理，《财务管理学》基本不涉及成本问题；(5)《审计学》以审计学原理和民间审计为主，充分反映注册会计师审计理论与实务，关于国家审计的内容尽量从简。

4. 教材的稳定性主要是由教材的内容作保证的。教材如果不能妥善地反映我国会计改革的经济环境和与国际会计惯例接轨的要求，肯定是不能稳定的。为此，我们在编写中，如是国内外相同的业务则按照国际惯例来写，如国内外有所不同，则先写国际惯例，后写我国特点；如是国外有而国内暂时没有的业务，则按国际惯例写，反之，则只讲解国内规定的方法。我们还强调了瞻前性，在会计基本准则的基础上，要更多地考虑我国即将颁布的具体会计准则，国外主要是参照国际会计准则和美国财务会计准则。

5. 各课教材分量既要受该课程教学时数的限制，教材内容又要写得适当丰富些。力争材料充实，方法多样，论述透彻，不搞简单

罗列,寥寥数条。所附练习题要富有启发性,要能锻炼学生综合分析问题、解决问题的能力。

这次会计系列教材编写出版以后,我们还将根据政府及非盈利组织会计改革情况,适时地编写预算会计教材。关于电算会计教材,我们尚在酝酿之中,初步打算以介绍定型会计软件知识与会计、审计业务知识之间的“接口知识”为主,适当增加会计控制、会计决策和会计分析的内容。微机硬件基础知识、计算机语言及编程原理、办公室文字处理系统等内容将另外设置数门基础课程。

为了满足我院教学需要,这套系列教材的编写时间尚显得仓促,讨论确定的编写要求,很可能超过了我们的人力、教学经验、学识水平所允许的范围,不当和错误之处肯定不少,恳切希望读者批评指正,以备来日修改使用。

南京经济学院会计系主任 陈义贤

1995年6月

前 言

成本会计具有丰富的内涵,它是研究如何对企业的生产经营系统地实施预测、决策、控制、核算、分析和考核,以提高经济效益的一门独立的学科。随着我国《企业会计准则》以及新税收制度和外汇管理制度先后出台,使成本核算的方法、内容等发生了较大变动。编写本书的目的,就是为了阐明现代成本核算的理论和方法,以适应教学工作及广大财会工作者的需要。

本书系统地介绍了成本核算与分析的基本理论和方法。全书共分为三部分。第一部分,以生产过程最为典型的工业企业为例,对成本核算的理论和方法进行全面、系统的阐述,同时对其它主要行业成本核算的特点进行了概括的介绍。第二部分,对成本的预测、决策、计划、控制、考核等内容进行阐述。在现代企业中,成本控制有着重要的作用,因此介绍了成本控制的重要方法——标准成本制度。第三部分:成本报表及成本分析。成本报表作为一种内部报表,向企业各有关方面提供成本信息,借以加强经营管理,成本分析是成本核算的进一步深化,寻找成本中存在的问题和存在的潜力,以便进一步采取措施,降低成本。

本书由柳岸青、孙月琴担任主编,陈义贤主审。第一章、第二章、第三章、第十二章、第十三章由柳岸青撰写,第四章、第五章、第六章、第七章、第十一章由孙月琴撰写,第九章、第十章由钱飞跃撰写,第八章由陶晓敏撰写。

编著者

1995年7月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的意义.....	(1)
第二节 成本会计的意义和任务.....	(8)
第三节 成本会计的组织	(15)
第四节 成本会计的基础工作	(17)
第二章 成本核算概述	(22)
第一节 成本核算的意义和原则	(22)
第二节 成本核算的要求	(28)
第三节 成本核算的程序	(32)
第三章 工业企业生产费用的核算	(36)
第一节 直接材料费用的核算	(36)
第二节 直接工资费用的核算	(45)
第三节 跨期费用的核算	(51)
第四节 辅助生产费用的核算	(53)
第五节 制造费用的核算	(63)
第六节 生产损失的核算	(71)
第七节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(78)
第四章 产品成本计算的品种法	(88)
第一节 产品成本计算方法概述	(88)
第二节 品种法	(93)
第三节 产品成本计算的分类法.....	(111)
第五章 产品成本计算的分批法	(119)

第一节	分批法概述	(119)
第二节	分批法举例	(122)
第三节	累计间接费用分配法	(130)
第六章	产品成本计算的分步法	(136)
第一节	分步法概述	(136)
第二节	逐步结转分步法	(137)
第三节	平行结转分步法	(147)
第七章	联产品、副产品和等级产品的成本计算	(155)
第一节	联产品的成本计算	(155)
第二节	副产品、等级产品的成本计算	(160)
第八章	其它行业成本核算	(165)
第一节	商品流通企业成本核算	(165)
第二节	施工企业成本核算	(174)
第三节	交通运输企业成本核算	(189)
第九章	成本预测、决策和计划	(200)
第一节	成本预测	(200)
第二节	成本决策	(205)
第三节	成本计划	(212)
第十章	成本控制和考核	(219)
第一节	成本控制	(219)
第二节	成本考核	(223)
第十一章	标准成本制度	(232)
第一节	标准成本制度概述	(232)
第二节	标准成本的制定	(236)
第三节	成本差异的计算与分析	(238)
第四节	标准成本制度的帐务处理	(249)
第十二章	成本报表	(257)
第一节	成本报表的作用和种类	(257)
第二节	成本报表的编制	(260)

第十三章	成本分析	(269)
第一节	成本分析的意义与方法.....	(269)
第二节	成本计划完成情况的分析.....	(275)
第三节	产品单位成本的分析.....	(284)
第四节	技术经济指标变动对产品成本影响的分析.....	(291)

第一章 总 论

第一节 成本的意义

一、成本的概念

成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中是客观存在的。成本是商品经济的产物,它是企业为生产商品和提供劳务等所耗费物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现。马克思指出:“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 ,那么,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费去的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”“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。”马克思在这里称为商品的成本价格的那部分商品价值,指的就是产品成本。

在商品经济条件下,既要看到耗费,又要重视补偿,这是对成本涵义完整的理解,耗费和补偿是对立统一的,任何耗费总是个别生产者的事,而补偿则是社会的过程,生产中耗费要求补偿和流通中能否补偿是两回事。这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求以较少的耗费来寻求补偿并获得最大限度的利润,这样也就使成本与管理结下了不解之缘。由于成本与管理相结合,它的内容往往要服从管理的需要,并且随着管理的发展而发展。事

实上,资本主义国家的成本,无论从内涵到外延,都在不断变化之中。例如,从内涵来看,由于成本作为资本耗费发生于生产过程,而补偿价值是生产成果的分配,属于分配领域的范畴,作为商品的所有者和经营者,常常对分配领域的一些支出作出符合自己利益需要的主观规定,列作生产成本,导致实际补偿价值和已经消耗的 $C+V$ 不一致;从外延来看,成本概念往往不限于马克思所说的商品产品成本,美国会计学会 1951 年对成本下了一个定义,“成本是为了一定目的而付出的(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围。应该指出,不同目的,不同条件,可以有各种不同的成本概念。例如,为预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本,为控制、考核需要的标准成本、可控成本、责任成本等等。目前国外成本概念已经发展到几十种之多,使人们对成本的认识深化,大大地丰富了经济管理的内容。

任何社会制度下,生产一个产品都要耗费一定数量的劳动,生产某种产品所费于社会的劳动,就称为社会生产费用,它构成这种产品的价值。社会生产费用在各种社会制度下都是客观存在的,但我国社会主义市场经济体制下的社会生产费用同其它社会经济形态的社会生产费用在作用上是不同的,因为我国是以公有制为主体的多种经济成分共同发展的体制。它主要是以整个社会发展为前提所建立起来的生产关系,社会生产费用才成为研究产品成本的根本出发点,因此我国的企业在研究成本问题时,首先不能忘记社会整体利益,但同时,它又是自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,它不能不考虑本企业成本的耗费和补偿,在不违背整体利益前提下,努力降低成本,提高经济效益,不断扩大社会再生产。

在实际工作中,为了促使企业厉行节约,减少生产损失,加重企业的经济责任,对于一些不形成产品价值的损失性支出(如工业企业里的废品损失、停工损失等),也列入产品成本之内。此外,对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分(如财产的保险费

等)也列入产品成本。这说明,产品成本的实际内容,一方面要求反映成本的客观经济内涵,另一方面又要按照国家的分配方针和财务管理制度规定,把某些不属于 $C+V$ 的内容列入成本,而把某些属于活劳动耗费性质的费用列为营业外支出或从留利中开支。所以上文中所述的 $C+V$ 这个成本的经济内涵,只能是一种高度的理论抽象。这种符合成本的客观经济内涵成本,有的会计学者称之为理论成本。在现实的经济活动中,一般是很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本的。

除了成本的内涵发生变化外,近年来,为了管理上的需要,我们吸收了国外一些新的成本概念,为对外开放、对内搞活、加速四化建设服务,成本的外延也在发展之中。它为开展成本研究,提高经济效益,开辟了崭新的途径。

二、产品成本的经济性质及内容

(一)产品成本的经济性质

产品成本是指生产一定种类和数量的产品而耗费的物化劳动和部分活劳动的货币表现。具体的分为以下两方面内容:

1. 产品生产中所耗费的物化劳动的转移价值。如生产中被消耗的原材料。如辅助材料、燃料等劳动对象的价值以及厂房、机器、设备、工具等劳动资料的磨损价值。

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。如以工资、福利费的形式支付给劳动者的劳动报酬。

由物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分构成的产品成本,即产品价值中 $C+V$ 部分,这是根据马克思的成本理论界定出来的成本,反映了成本的经济性质。但这只是一个抽象的理论成本。实际工作中为了减少生产损失,加强成本管理,对一些不形成产品价值的损失性支出,也列入产品成本之内,如废品损失。同时还某些应属于收入再分配的部分也列入成本,如财产和运输的保险费用。这就使现实成本与理论成本产生差异。它反映出社会

主义成本的内容在一定程度上是取决于管理要求,它是国家利用成本范畴来加强对某些支出的管理。这些支出虽然不能形成产品价值,但不属于企业资金的耗费,必须得到补偿。把这些支出列入成本,可以理解为资金补偿的需要。

(二)产品成本的内容

产品生产过程中物化劳动耗费与活劳动耗费可具体化为以下支出:

1. 为制造产品而耗用的各种原料、材料和外购半成品。
2. 为制造产品而耗用的燃料和动力。
3. 生产工人、车间管理人员的工资和福利费。
4. 生产用房屋、机器、设备的折旧费用与修理费用。
5. 低值易耗品的费用。
6. 按规定列入成本的停工费用。
7. 废品的损失费用。
8. 固定资产租赁费。
9. 财产保险费用。
10. 其它费用。

按成本的经济性质划分,1、2、3、4、5、8、10项为生产性支出,6、7项支出为损失性支出,第9项支出为纯收入分配性质的支出。上述各项均为产品生产中发生的支出,构成产品的制造成本。

三、生产费用的分类

如前所述,产品成本是由生产中物化劳动的耗费与部分活劳动的耗费构成,而一定时期内企业为生产产品发生的各种用货币表现的耗费又称为生产费用,因此,生产费用与产品成本似乎成了同义语,但实际工作中二者不完全相等。生产费用是以本期实际支出为标准,而产品成本则以费用是否应归属于本期为标准。例如本期实际支出的生产费用可能已经提前计入前期产品成本或需要推后计入后期产品成本。而计入本期产品成本的生产费用,可能已在

前期支付或要等到下期支付。概括地说,生产耗费的计量是以期间为标准,以时间长度来计算费用总额,而产品成本是以产品对象归集费用,是对象化的生产费用,在二者的核算中,生产费用的核算是基础。一般情况下本期发生的生产费用与本期产品成本在量上是不相等的。

为了考核和分析生产费用的发生情况,正确地计算产品成本,生产费用可以按以下标准分类。

(一)按费用要素分类

费用要素是指生产费用的构成要素,也就是生产费用按经济性质进行的分类。工业企业的生产费用按其经济性质划分,可以分为劳动对象方面的费用、劳动资料方面的费用和活劳动方面的费用三大类。具体可分为:

1. 外购材料。指企业为进行生产而耗用的一切由外部购入的原材料、主要材料、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

2. 外购燃料。指企业为进行生产而耗用的从外部购进的各种燃料。

3. 外购动力。指企业为进行生产而耗用的从外部购进的各种动力。

4. 工资。指企业应计入生产费用的职工工资。

5. 职工福利费。指按规定比例提取并计入生产费用的职工福利费。

6. 折旧费。生产单位房屋建筑物、机器设备等的折旧费。

7. 保险费。生产单位的财产及运输的保险费。

8. 其它支出。指生产中不属于以上各项费用的支出。如差旅费、办公费、检验费等。

生产费用按费用要素分类,可以说明企业在生产过程中消耗了什么,便于分析企业各个时期各种生产支出的水平并为计算资金定额和计算工业净产值提供资料。

(二)按费用的用途分类

费用用途,也称产品的成本项目。产品成本项目可以设立以下几项。

1. 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。

2. 直接工资。包括直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴、补贴及福利费等。

3. 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生产单位管理人员工资、福利费、生产单位房屋和建筑物、机器设备的折旧费、修理费、水电费、办公费等。

4. 废品损失。指生产中因出现废品而造成的损失。包括不可修复废品的净损失和可修复废品的修复费用。

成本项目的设置可根据企业的具体情况设置。一般情况下,成本项目为直接材料、直接工资、制造费用。

生产费用按用途分类反映了生产过程中费用为什么目的而支出,即用于哪些方面,便于分析挖掘节约生产费用的潜力。

(三)按费用计入成本的分类

按费用计入产品成本的方法划分,生产费用可以分为直接计入的费用与分配计入的费用两类。

1. 直接计入的费用。指可以根据原始凭证直接计入某种产品成本的费用。如原材料及主要材料和生产工人的计件工资。

2. 分配计入的费用。指由几种产品共同发生的费用。这些费用不能根据原始凭证直接计入某种产品,而需要采用适当的分配方法在几种产品之间进行分配。如同时生产几种产品的计时工资和制造费用。

这一种分类的目的是为了合理地选择费用分配方法,正确计算产品成本。

(四)按费用与产品产量的关系分类

按照费用与产品产量的关系,生产费用可以划分为固定费用