

高等学校财会类系列教材

成本会计

涂利平 熊晓练 编



重庆大学出版社

内 容 简 介

本书结合颁布的企业会计准则和会计制度,全面阐述了成本费用的概念和基本内容,以及成本预测、决策、计划、核算、控制、分析和考核的基本理论和基本方法。全书内容深入浅出、通俗易懂。每章后附有部分思考题及练习题。本书既适用于专科学校财会专业和工商管理专业的师生,也可供读者自学和参考之用。

成本会计

涂利平 熊晓练 编

责任编辑 谭 敏

*

重庆大学出版社出版发行

新华书店经销

重庆通信学院印刷厂印刷

*

开本:850×1168 1/32 印张:8.625 字数:230千

1998年2月第1版 1998年2月第1次印刷

印数:1—5000

ISBN 7-5624-1641-9/F·161 定价:12.00元

前 言

为适应社会主义市场经济发展和改革开放的需要,为社会培养高素质的经济管理人才,在广泛吸收了当代成本会计的新成果的基础上,我们编写了这本《成本会计》。该书系财会系列专科教材之一。

在编写过程中,本书注意突出了以下几方面的内容:

1. 从我国实际出发,结合颁布的企业会计准则和会计制度,全面阐述了成本费用的关系及基本内容,以及成本预测、决策、计划、核算、控制、分析和考核的基本理论和基本方法,力求做到在突出成本核算的基础上,也重视其他成本管理方法。

2. 本书对各种成本费用核算方法进行了详细叙述,并辅以完整的例子说明方法的应用,且例子多取自工业生产型企业,代表性强。在编写过程中,做到内容深浅适度,通俗易懂。

3. 本书对商品流通企业成本核算的内容和方法进行了专门介绍,扩展了成本会计教材的内容,注意与《财务会计》等教材相关的内容衔接。

4. 每章之后都有大量的复习思考题及练习题,有利于巩固读者所学知识并将其应用于实践。

全书共分为十二章,第一、二、三、四、五、六、七、八章由涂利平编写,第九、十、十一、十二章由熊晓练编写。全书由涂利平总纂定稿。

本书可供专科学校财会专业和工商管理专业的师生教学使用,也可作为读者自学的参考书。

在教材编写过程中,焦根昌副教授、刘勇老师为本书做了大量的工作,提出了许多宝贵意见,在此表示诚挚的感谢。

由于瞬息万变的市场经济对管理的要求不同和信息使用者对信息的需要不同,加之作者水平有限,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正。

编 者 1997 年 5 月

目 录

第一章 总论.....	1
第一节 成本的实质和作用.....	1
第二节 成本、费用的分类	3
第三节 成本会计的内容、职能和任务	9
第四节 成本会计的基础工作	13
复习思考题	19
第二章 要素费用的核算	20
第一节 要素费用核算概述	20
第二节 材料费用的核算	21
第三节 工资及福利费用的核算	29
第四节 折旧费用的核算	42
第五节 其他费用的核算	46
复习思考题	50
练习题	51
第三章 生产损失及部门费用的核算	54
第一节 生产损失的核算	54
第二节 辅助生产费用的核算	62
第三节 制造费用的核算	75
第四节 期间费用的核算	78
复习思考题	83
练习题	84
第四章 产品成本计算的品种法	86
第一节 品种法的特点和适用范围	86
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	87
第三节 品种法的计算程序和实例	97

复习思考题·····	102
练习题·····	103
第五章 产品成本计算的分批法·····	105
第一节 分批法的特点和适用范围·····	105
第二节 分批法的成本计算程序和实例·····	107
复习思考题·····	116
练习题·····	116
第六章 产品成本计算的分步法·····	119
第一节 分步法的特点和适用范围·····	119
第二节 逐步结转分步法·····	120
第三节 平行结转分步法·····	137
复习思考题·····	145
练习题·····	146
第七章 产品成本计算的分类法·····	149
第一节 分类法的特点和适用范围·····	149
第二节 分类法的基本程序及实例·····	150
第三节 联产品、副产品的成本计算·····	154
复习思考题·····	161
练习题·····	161
第八章 成本报表·····	164
第一节 成本报表的种类和编制要求·····	164
第二节 商品产品成本表·····	165
第三节 主要产品单位成本表·····	168
第四节 费用报表·····	169
复习思考题·····	173
练习题·····	173
第九章 成本预测与成本决策·····	175
第一节 成本预测与成本决策的关系·····	175
第二节 成本预测的内容和方法·····	176
第三节 成本决策的内容和方法·····	183

复习思考题·····	192
练习题·····	192
第十章 成本计划和成本控制·····	194
第一节 成本计划的内容和步骤·····	194
第二节 成本计划的编制·····	196
第三节 成本控制的种类和程序·····	206
第四节 成本控制的方法·····	209
复习思考题·····	222
练习题·····	223
第十一章 成本分析·····	225
第一节 成本分析概述·····	225
第二节 商品产品总成本的分析·····	230
第三节 可比产品成本降低任务完成情况分析·····	234
第四节 单位产品成本的分析·····	242
第五节 成本效益指标的分析·····	248
复习思考题·····	251
练习题·····	251
第十二章 商品流通企业成本核算·····	254
第一节 商品流通企业成本核算概述·····	254
第二节 批发商业企业成本核算·····	258
第三节 零售商业企业成本核算·····	261
复习思考题·····	264
练习题·····	265

第一章 总 论

第一节 成本的实质和作用

一、成本的实质

人类要生存,就要进行生产,通过生产过程,生产出一定价值的能满足人们需要的各种产品。要进行生产,就要发生各种耗费。产品的生产过程也就是各种资源的耗费过程。它包括:物化劳动的耗费,如对原材料、燃料等劳动对象的耗费;机器设备等劳动资料的耗费;活劳动如人工的耗费。所以,产品的生产过程既是产品使用价值的创造过程,也是产品价值的形成过程。产品价值由三部分组成:一是生产中已耗费的物化劳动的转移价值,二是活劳动中劳动者为自己劳动创造的相当于工资部分的价值,三是劳动者为社会创造的价值,用公式表示为,产品价值 $(W)=C+V+M$ 。产品价值中的前两部分 $(C+V)$ 是形成产品成本的基础。所以,从理论上讲,产品成本实质上是生产过程中已消耗的物化劳动的价值和与相当于工资部分的活劳动的价值的货币表现,它是商品经济的产物,因为在商品经济条件下,生产商品的劳动耗费必须借助于货币计量,成本必须在再生产过程中得到补偿,它是维持企业简单再生产的前提。成本作为消耗价值补偿的尺度,必须从当期收入中得到补偿。

在实际工作中,为了加强经济核算,减少资金耗费,节约消耗,使企业再生产能不断进行,因而将劳动者为社会创造的某些价值和不形成产品价值的一些损失性支出(如废品损失),也列入产品

成本,使之在再生产过程中得到必要的补偿;而企业为组织和管理生产发生的各种管理费用和销售产品发生的销售费用,以及为筹集资金而发生的各种财务费用,不计入产品成本,列作当期的期间费用,计入当期损益。

企业从事生产经营活动的劳动耗费,是形成成本的基础,但成本作为一个经济范畴总是就特定的利益主体和具体对象而言的,只要是从事生产经营活动的单位,就有与该特定主体和具体对象相适应的成本存在;工业生产企业主要从事生产活动,它的成本一般是产品的生产成本,亦称制造成本;施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工,也要有物化劳动和活劳动的耗费,工程施工的这些耗费叫工程成本;商业企业的基本经济活动是从事商品的采购和销售,为采购和销售商品而发生的耗费叫采购成本和销售成本;饮食、旅游企业的基本经济活动是进行饮食、旅游服务,要耗费营业成本。其中,最典型的成本是生产过程中产品的生产成本。

随着商品经济的不断发展,管理水平的不断提高,成本的运用也越来越广泛,为适应管理需要而形成的成本概念也越来越多,如责任成本、机会成本、边际成本等。这些成本的定义和内容已大大超出了传统成本的范围,它为加强经济管理,提高经济效益发挥了越来越重要的作用。

二、成本的作用

成本的作用是由成本的实质决定的,而成本中最典型的是产品的生产成本,它在再生产过程中发挥以下几个方面的作用。

(一) 成本是考核企业生产经营活动的综合经济指标

成本是企业物化劳动和活劳动耗费的综合表现,企业各种耗费的节约、产品产量的多少、产品质量的优劣、劳动生产率的高低、设备利用程度等都直接或间接地反映在成本中,因此,成本的高低,综合反映了企业在各方面的成果和管理水平的高低。

(二) 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证再生产的正常进行,企业在生产经营活动中的劳动

耗费就应得到及时足额的补偿,成本就是利用货币形式反映补偿价值大小的尺度。企业销售产品取得收入之后,首先要补偿为生产该产品而发生的生产耗费,才能保证在原有规模上继续购买材料物资,支付工资等其他耗费,才能保证再生产的正常进行。

(三) 成本是制定产品价格的基础

在市场经济条件下,企业之间的竞争焦点之一是价格之间的竞争,因此,企业应合理制定产品的价格。产品价格是产品价值的货币表现,产品成本是产品价值的重要组成部分,企业在制定产品价格时,在符合客观的价值规律的基础上,应以产品成本为基础合理制定产品价格。

(四) 成本是企业经营决策的重要依据

企业在进行生产经营决策分析时,要考虑的重要因素之一就是成本,因为成本与效益联系密切。决策分析离不开效益分析,成本是进行效益分析的基础,它为经营决策提供了重要依据。可以说,经营决策中的很多内容就是有关成本的决策,所以,决策离不开成本因素。

第二节 成本、费用的分类

一、费用与成本的关系

费用是指企业在一定时期内生产经营过程中发生的各种耗费的总和(也叫生产费用)。它包括生产经营过程中耗费的原材料、燃料、动力、支付职工的工资、福利费、提取的折旧费、修理费以及其他货币性支出。费用有两个主要特征:

- (1)费用是企业一定时期所耗费的;
- (2)费用是在整个生产经营过程中付出的。

在所有费用中,有的是为某一特定对象而发生的费用,如生产产品耗用的原材料、生产工人工资等,它们应予以对象化,在发生

时按特定对象进行归集,形成某一特定对象的成本。而有的则是为组织和管理生产而发生的费用,它们不能对象化,只能作为本期的耗费,计入当期损益。

按某一特定对象归集而形成的费用即为该特定对象的成本,费用对象化的过程就是成本的形成过程。在工业企业,为进行产品生产所发生的费用就是生产费用,对象化的生产费用就是产品的生产成本。在不同企业,费用对象化的方式各不相同,生产单一产品的企业,生产过程中发生的应由一定种类和数量的产品负担的费用,在发生时都能直接予以对象化,即直接计入该产品成本;生产多种产品的企业,其费用对象化过程可分为以下几种情况:

(1)直接对象化。在发生时就能判明属于哪类产品负担的费用。如对生产产品耗费的直接材料、直接人工等,在发生时就计入该产品成本;

(2)间接对象化。指在发生时不能判明该费用属于何种产品,而只能将其按一定方法先归集,待期末计算产品成本时,按一定的分配标准将其分配计入各种产品成本。如生产车间为组织和管理生产发生的各种材料耗费,支付车间管理人员的工资等;

(3)跨期对象化。指费用实际支付的时间与其归属于某种产品成本的时间不一致的费用。如待摊费用,虽已在本期支付,但将其对象化的时间是在本期和以后各期;而预提费用本期虽未实际支付,但应由本期负担的部分则可对象化为本期产品成本(这种费用在生产单一产品的企业仍然存在)。

由此看出,生产费用和产品成本是密切联系的:二者都是生产过程中发生的物化劳动和活劳动的耗费,都是生产耗费的货币表现,生产费用是形成产品成本的基础和前提,没有生产费用的发生便没有产品成本的形成,产品成本是对象化的生产费用,它们是生产耗费的不同表现,二者密不可分。但生产费用和产品成本也有区别,表现在:

1. 范围不同

生产费用是指在生产经营过程中发生的各种耗费的总和,这

些耗费中有的计入产品成本,而有的不计入产品成本。而产品成本是指由一定种类和数量的产品负担的那部分生产费用;

2. 时间不同

生产费用是指一定时期内生产过程中发生的各种耗费,即只要是当期发生的各项费用,都是本期的生产费用。产品成本是就一定产品而言,以本期费用是否计入本期成本为标准的。有的费用虽为本期实际发生,形成本期生产费用,但不一定或不完全一定计入本期产品成本,如待摊费用和预提费用,它们可以作为以前各期的产品成本或以后各期的产品成本。同时,本期产品成本除由本期生产费用对象化而形成的部分外,还包括以前期已对象化的生产费用转移到本期成本中的部分,如期初在产品成本;

3. 数额不相等

企业在一定时期发生的费用包括工业生产费用和非工业生产费用。前者是指从事商品产品的生产发生的费用,后者是指企业从事非工业生产发生的费用,如车间为职工福利部门提供作业和劳务。只有工业生产费用才构成产品成本。加之当期未完工产品也要负担一部分费用,所以,一定时期的生产费用并不等于当期完工产品成本。

产品成本是反映企业生产耗费补偿的尺度。为了统一成本包含的内容,防止乱挤乱摊成本,保证成本计算的真实性,可比性,国家统一规定了成本的开支范围。在成本开支范围内,为了正确计算产品成本,必须划清下列界限,不得相互混淆,影响成本的准确性。

1. 划清收益性支出与资本性支出的界限

凡支出的效益仅与本期相关的,作为收益性支出,作为费用计入当期损益;凡支出的效益与几个会计期间相关的,作为资本性支出,构成资产的成本在其获益期内逐步转为费用。如购置和建造固定资产发生的支出等。

2. 划清成本支出与营业外支出的界限

营业外支出是与企业生产经营活动无直接关系的支出,这些支出不能计入当期成本,应当直接冲减当期利润,如非常损失、支

付的罚款等。

3. 划清成本支出与期间费用的界限

期间费用是企业为组织和管理生产而发生的各种管理费用、财务费用以及为销售产品发生的销售费用,这些费用不是生产产品发生的直接费用,应计入当期损益。

二、费用成本的分类

为了正确反映企业费用支出,正确计算产品成本,分析成本的构成,寻求降低成本的途径,必须对生产经营过程中发生的各种费用进行科学的分类,一般有以下几种分类方法:

(一) 费用按经济内容分类

从费用的经济内容看,包括生产经营过程中物化劳动的耗费、活劳动的耗费和其他耗费。将这些耗费按其经济内容进行分类而形成的项目,在会计上叫费用要素,一般包括以下几类:

(1) 外购材料:是指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的原料、主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等;

(2) 外购燃料:指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的各种燃料,如煤、汽油等各种固体燃料、液体燃料和气体燃料。

(3) 外购动力:指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的各种动力,如电力、热力、风力等。

(4) 折旧费:指企业生产用固定资产按规定提取的折旧额。

(5) 工资费:指应计入产品生产费用的工人和职员的工资。

(6) 福利费:指企业按规定从费用中提取的职工福利费。

(7) 利息费用:指借款的利息支出减存款利息收入的差额。

(8) 税金:指各种费用性支出的税金,如房产税、印花税等。

(9) 其他费用:指不属于以上各要素的费用,如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费等。

费用按经济内容分类,可以反映企业一定时期内为从事生产经营活动耗费了哪些性质的费用,数额是多少,据此可以了解费用

的构成及比重,是计算工业总产值和净产值的依据,也可为编制材料采购计划提供资料。但这种分类不能反映各种费用的用途,以及这些费用与产品成本的关系。

(二) 费用按经济用途分类

费用按经济用途分类,首先应分为生产经营费用和非生产经营费用。只有生产经营费用才是形成产品成本的基础,生产经营费用又分为构成产品生产成本的费用和期间费用两大类。构成产品生产成本的费用,按照不同的用途,可进一步划分为若干项目,会计上叫成本项目,成本项目通常包括三类:

(1) 直接材料:指为生产产品发生的构成产品实体或有助于产品形成的各项原料、主要材料、外购半成品以及辅助材料等。

(2) 直接人工:指直接从事产品生产的生产工人工资和按工资总额比例提取的福利费。

(3) 制造费用:指生产车间为组织和管理生产发生的各种间接费用。

将费用按经济用途划分的成本项目,可以反映企业为生产产品消耗了多少材料、人工、耗用于管理和组织生产的支出是多少。据此可以反映产品各项消耗定额和费用预算的执行情况,加强成本管理和成本分析,寻求降低成本的途径。

(三) 费用按计入产品成本的方法分类

构成产品成本的生产费用,其计入产品成本的方法各不相同,一般分为直接费用和间接费用。直接费用是指某种费用在发生时就可以判明它是生产哪种产品发生的,可以直接计入该种产品成本。如直接材料、直接人工等;间接费用是指在发生时不能直接计入产品成本,而要按照一定标准通过分配才能计入产品成本的费用,如制造费用以及其他间接费用。

将费用区分为直接费用和间接费用,便于正确计算产品成本和编制成本计划。对于间接费用,应选择适当的合理的分配标准进行分配,分配标准的选择直接影响成本计算的准确性,应加以重视。

（四）费用按其和产品产量的关系分类

费用按其和产品产量的关系,可分为变动费用和固定费用。变动费用是指在一定范围内,其总额与产量的增减成正比例增减变动的费用,如直接材料、直接人工等;固定费用是指其总额不随产量的变动而变动,一定时间内保持相对稳定的费用,如固定资产的折旧费用、修理费、管理人员的工资等。有的费用同时具有变动费用和固定费用两种性质,其总额随产量变动而变动,但不成比例,为加强成本管理,应按一定的方法将其分为变动费用和固定费用两部分。

费用按其和产量的关系分类,有利于分析成本升降的原因,挖掘降低成本的潜力。便于进行成本的预测、决策,规划未来期的成本水平。

（五）费用按其可控性分类

费用的可控性是指责任单位对发生费用的可控程度。按可控性划分,可分为可控费用与不可控费用。可控费用是指某项费用的发生受责任单位责任人的行动影响,责任单位的责任人在其职责范围内能对其数额进行调节和控制的费用,如生产车间耗费的材料、人工和动力等;不可控费用则是指责任单位的责任人对其发生不能调节和控制的费用。如车间的折旧费、保险费等。

可控费用与某一责任单位直接联系,该责任单位的可控费用即是该单位的责任费用,责任人对其发生额的多少负直接责任;而某一责任单位的不可控费用,该单位责任人对其数额多少不负直接责任。

当然,这里所说的费用的可控与不可控是相对于某一责任单位而言,就整个企业而言,所有费用都是可控的,某种费用在这个责任单位为不可控费用,但对另一责任单位又是可控的费用。

将费用区分为可控费用和不可控费用,有利于划分各责任单位的经济责任,考核责任单位的业绩,调动各单位的积极性。

（六）按成本与决策的关系分类

按成本与决策的关系,可分为相关成本和非相关成本。相关成

本是指与决策有关,在决策中需要加以考虑的成本,如机会成本、差别成本、边际成本等;非相关成本是指与某项决策无关,决策时不需要考虑的成本,如沉没成本、不可缓成本等。

划分相关成本和非相关成本有利于进行成本预测和成本决策,有利于规划未来,有利于保证决策的正确性。

第三节 成本会计的内容、职能和任务

一、成本会计的内容

成本会计是会计学的一个分支。作为经济管理的一种重要手段,成本会计是社会经济发展到一定阶段的产物,是随着商品经济的发展而不断形成和发展的,其内容也随之不断完善和丰富。

早在工场生产的初期,工场主的生产是根据客户订货来进行的,为了在接受顾客订货时就确定订货价格,于是在当时就出现了估计成本的计算。为了验证估计成本的正确性,使将来的估计成本更接近于实际,工场主们开始注意积累成本资料,对生产过程中的直接费用进行简单归集,间接费用作损失处理,计算产品成本,这种粗略的计算成本为成本计算奠定了基础。

19世纪末,生产规模不断扩大,设备增加,生产中的间接费用数量越来越大,企业主对间接费用的关心也越来越增强,因而改变了原有的粗略成本计算方法,而将间接费用也计入产品成本,但如何将间接费用计入各种产品成本是当时成本工作中的重要问题。

随着企业数量增加和规模的不断扩大,企业间的竞争越来越激烈,资本家为了在竞争中获胜,力求努力降低成本,要求会计更精确地计算成本,为各方面组织和管理生产提供可靠的成本资料,因而会计上将成本计算与复式记帐结合,从而产生了成本会计。当时的成本会计是以事后核算和控制为重点,目的在于计算产品的存货成本和计算盈亏。称为原始成本会计。

20 世纪初,资本主义经济迅速发展,竞争更加激烈,为了增强竞争能力,管理上已经推行泰罗制的科学管理方法,将其中的预算控制,标准成本等方法运用于会计,形成了标准成本会计。在会计上强调了成本的预算控制,增加了成本会计的新职能,此阶段的成本会计叫近代成本会计。

第二次世界大战以后,由于生产和技术的高速发展,市场竞争更加激烈,经营环境变化莫测,管理上对成本会计参与经济活动前的预测和决策的要求愈加强烈,为适应管理的需要,成本会计在预测和决策方面得到了发展,与现代管理相结合,形成了现代成本会计。由此看出,现代成本会计包含了两方面的内容,一是运用传统的成本计算方法归集生产过程中的各项耗费,正确计算产品生产和销售成本,为经济管理和编制财务报表提供可靠的成本资料;二是运用各种预决策方法,进行预测、决策,计划控制,为各种管理人员提供他们据以进行决策和管理控制所需的预决策成本资料。

综上所述,成本会计是以成本核算为基础,成本控制为核心,包括成本预测、决策、计划、控制、分析、考核等一系列管理活动的总称,目的是为了促使企业降低产品成本,提高经济效益。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在经营管理中所具备的功能。作为会计学的一个分支,成本会计应该有反映和控制两大基本职能,具体职能包括成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核七项职能。

1. 成本预测

成本预测是根据成本的历史资料,结合未来可能发生的变化和将要采取的措施,运用专门的方法,预计未来期成本水平变化趋势,并确定成本目标,以便找出降低成本、提高经济效益的途径。

成本预测是成本决策的前提,科学的成本预测是进行正确决策的保证,通过成本预测,有助于正确编制成本计划,进行成本控制。

2. 成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据资料,考虑其他因素,在多个方案中作出选择,确定最优方案,或对一个方案作出是否采取某项决定的过程。

成本决策是在科学的成本预测的基础上进行的,在决策过程中,应采用专门的决策方法对各方案进行科学论证和可行性分析,以便选出最佳方案,确定目标成本,这是进行事前成本控制,提高经济效益的关键环节。

3. 成本计划

成本计划是在根据成本预决策确定的目标总成本的基础上,结合企业各部门各单位的具体情况,具体规定各部门在计划期内为完成任务所要支出的成本,并提出在原有基础上降低成本的任务和采取的措施。所以,编制成本计划的过程也是挖掘降低成本潜力,提高经济效益的过程。

4. 成本控制

成本控制是在生产经营过程中,根据成本计划和有关资料制定各项消耗定额,并对发生的各项支出进行监督、检查、审核,防止超支、损失、浪费,将成本发生额控制在定额计划之内,一旦实际执行结果发生了偏差,应及时找出原因,并努力寻求解决的办法,以保证各项成本计划的完成和超额完成,这种控制为事中成本控制。当然,成本控制涉及到成本管理的全过程,除事中成本控制外,还有成本预测、决策、计划过程中的事前控制及成本分析考核的事后控制。

5. 成本核算

成本核算是在成本计划的执行过程中,对已发生的成本,运用会计的专门核算方法进行归集、汇总,确定产品成本,为有关方面提供真实可靠的成本资料,也为检查计划的完成情况,进行成本分析提供资料。

6. 成本分析

成本分析是将目标成本、成本计划与成本的实际资料进行对