

成本会计学

CHENGBEN KUAJIXUE

中国计划出版社

主编 武继福 王居耀
主审 辛德斌

97
F234.2
87
2

成本会计学

主 编 武继福 王居耀
副主编 艾宝军 周 新 高宝平
主 审 辛德斌



3 0133 9813 0

中国计划出版社



1997 北 京

C

428363

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/武继福,王居耀主编. —北京:中国计划出版社,1997. 1

ISBN 7-80058-541-7

I. 成… I. ①武…②王… II. 成本会计 N. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 01105 号

成本会计学

武继福 王居耀 主编

中国计划出版社出版、发行

(地址:北京市西城区月坛北小街 2 号 3 号楼)

(邮政编码:100837 电话:68580048)

哈尔滨工业大学印刷厂印刷

787×1092 毫米 1/32 11.25 印张 230 千字

1997 年 1 月第一版 1997 年 1 月第一次印刷

印数 1—6000 册

☆

ISBN 7-80058-541-7/F·334

定价:16.00 元

前 言

随着 1993 年 7 月 1 日《企业会计准则》和《企业财务通则》的实施,我国的会计理论和会计实务发生了重大变化,走上了与国际惯例接轨的道路。

为适应会计改革的需要,提高广大财会人员成本管理工作水平,我们组织一些有丰富理论和实践经验的专家学者编写了这部《成本会计学》。书中系统论述了各个行业成本会计的基本内容,并对最具典范意义的加工企业成本会计的基本理论、基本方法进行了重点说明。在论述中,我们兼顾本学科的理论性和我国企业成本管理工作的现状,力求做到理论内容通俗易懂,技术方法可操作性强。在体系的安排上,充分考虑了从抽象到具体,由浅入深,循序渐进的认识规律。

本书由武继福、王居耀任主编,负责制定总体构想和编写提纲,并对全书进行总纂。艾宝军、周新、高宝平任副主编。参加编写的人员有:王居耀(第一章、第十一章)、艾宝军(第二章)、武继福(第三、八、十二、十三章)、刘维(第四章)、高宝平(第五章)、姜芝(第六章)、周新(第七章)、孙继辉(第九章)、单丛军、刘云琴(第十章)。

本书由辛德斌高级会计师进行了详细审阅,并作了修改和删补。

由于我们水平有限,错误在所难免,恳请广大读者批评指正。

编者

1996年12月

目 录

第一章	总论	1
第一节	成本的内容	1
第二节	成本会计的内容	10
第三节	成本会计工作的组织	14
第二章	成本核算的要求及一般程序	19
第一节	费用的分类	19
第二节	成本核算的要求	22
第三节	成本核算的一般程序	27
第三章	生产费用在各产品间归集的核算	35
第一节	要素费用的归集和分配	35
第二节	待摊费用和预提费用分配的核算	63
第三节	辅助生产费用的归集和分配	69
第四节	制造费用的归集和分配	82
第五节	废品损失的核算	87
第四章	生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集	91
第一节	在产品的核算	91
第二节	生产费用在完工产品和在产品之间分配的核算	94

第五章	品种法	109
第一节	成本计算方法概述	109
第二节	品种法概述	113
第三节	品种法举例	115
第六章	分批法	133
第一节	分批法概述	133
第二节	简化的分批法	139
第七章	成本计算的分步法	144
第一节	分步法概述	144
第二节	逐步结转分步法	146
第三节	平行结转分步法	157
第八章	成本计算的辅助方法	165
第一节	分类法概述	165
第二节	联产品、副产品、等级品的成本计算	170
第三节	成本计算的定额法	175
第四节	各种成本计算方法的综合运用	190
第九章	标准成本法	192
第一节	成本习性	192
第二节	变动成本法	204
第三节	标准成本法	212
第十章	成本预测及成本计划	227
第一节	成本预测概述	227
第二节	因果预测法	229
第三节	趋势预测法	236
第四节	熟练曲线预测法	242

第五节	因素预测法·····	247
第六节	主要生产经营预算·····	254
第七节	弹性预算·····	259
第八节	产品成本计划·····	262
第十一章	成本报表·····	268
第一节	成本报表的作用和种类·····	268
第二节	商品产品成本表·····	271
第三节	主要产品单位成本表·····	275
第四节	质量成本表·····	277
第五节	制造费用明细表·····	282
第十二章	成本分析·····	285
第一节	概述·····	285
第二节	成本分析的方法·····	287
第三节	全部产品成本分析·····	291
第四节	可比产品成本分析·····	293
第五节	主要产品单位成本分析·····	299
第六节	单位成本的技术经济分析·····	307
第十三章	其他行业成本核算·····	313
第一节	商品流通企业成本核算·····	313
第二节	施工企业成本的核算·····	337

第一章 总 论

第一节 成本的内容

一、成本的经济实质

成本实质是商品生产中所耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。在工业企业的生产过程中,一方面,由劳动者使用劳动工具,创造出某种使用价值;另一方面,劳动者在劳动过程中,将消耗的生产资料的价值转移到产品中去,同时又创造出新的价值。

马克思指出:“按照资本主义生产方式生产的每一个商品 w 的价值,用公式表示是 $W=c+v+m$ 。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。”“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。”马克思这段话说明:首先,从耗费角度指明了成本的经济内容是 $c+v$,并且进一步指出 $c+v$ 的价值无法计量,人们能够计量和把

握的成本,实际上是成本的价格;其次,从补偿角度,说明了成本是补偿商品资本自身消耗的东西,即是维持简单再生产的补偿尺度,如按成本提供的补偿尺度不能满足,企业简单再生产就无法进行。

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断地变化之中。美国会计学会于1951年对成本作了如下定义:“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,远远超出了成本的概念。按这个定义,劳务成本、工程成本、开发成本、资产成本、质量成本、资金成本等都使成本有各种各样的组合。同时,对于成本的各种特性,以及影响成本的复杂因素,人们的认识也日趋深化。于是,变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、可控成本、责任成本、社会成本等新的成本概念源源不断地涌现,组成多元化的成本概念体系,仅用“成本”一词已很难使人确切理解其含义,只有在“成本”前加上定语,说明指的是什么成本,才有可能给予比较科学的回答。可以这样说:在成本管理中,成本只有当它以特殊目标和特定问题来表示时,才有意义。需要说明的是:以上只是在理论上说明了成本的经济实质及它应包括的内容。在实际工作中,成本的开支范围是由国家以法规制度的形式加以界定的。实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定的区别的。如废品损失、停工损失等非生产性支出,本质上并不形成产品价值,它不是产品的生产性支出,而是纯粹的损耗,按其性质并不属于成本的范围。但考虑经济核算的要求,将其计入成本,使之得到补偿。应当指出的是,成本实际开支范围与成本经济实质的

背离必须严格限制,不然,成本计算就失去了依据。

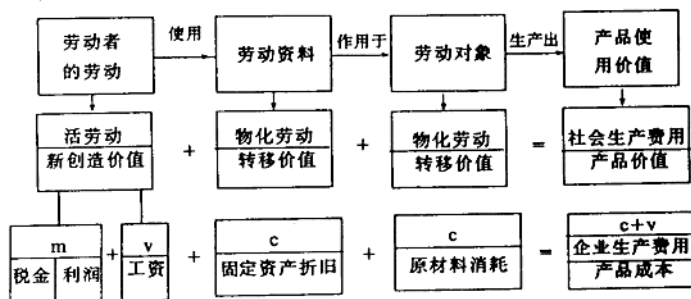


图 1-1

二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理中具有十分重要的作用,在市场经济条件下,成本具有如下作用:

1. 成本是生产耗费的补偿尺度,成本是以货币形式对某项经济活动的耗费的衡量。

通过成本可以清楚看出,为某项经济活动耗费了多少资金,提出了维持简单再生产的资金补偿标准。如果没有这个补偿,企业就不能在原有规模上进行再生产,更谈不上扩大再生产。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据。企业在生产经营中,通过销售产品,不断取得销售收入,扣除成本之后,余额为利润。在收入一定的情况下,成本越低,利润越高。因此成本作为补偿的作用,对经济发展具有重要的作用。

2. 成本是企业经营管理水平的综合反映

产品成本是用于某一经济活动有关活劳动和物化劳动耗费的综合反映。产品设计的好坏,生产工艺合理与否,企业劳动生产率的高低,固定资产的利用程度,原材料消耗的节约与浪费,产品质量的高低,都能通过产品成本直接或间接反映出来。

3. 成本是制定价格的重要依据

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定,应体现价值规律的要求,使其大体符合产品价值,同时还要遵守国家的价格政策。目前人们还不能直接计算产品的价值。因此,只能通过计算产品成本来间接地、相对地反映产品价值。所以,成本是制定价格的主要依据。

4. 成本是企业决策的重要依据

企业在生产经营中,对重大问题的决策,必须全面进行技术经济分析,权衡利弊得失,其中决策方案的经济效果是技术分析的关键。而产品成本是考察和分析决策方案的经济效果的主要指标,决策的诸多因素,例如产量、质量、品种等,都与成本有直接关系,因此,产品成本是企业进行经营决策的主要依据。

三、成本的种类

成本、费用的内容是多种多样的,在经营管理工作,为满足不同的需要,往往要采用不同的分类方法对成本进行分类。一般有以下几种分类方法:

(一)按生产经营过程分为采购成本、制造成本和销售成本

采购成本是指企业从外部购入材料物资、半成品和配套产品等,从采购到运输直至验收入库所发生的全部费用。包括买价、运杂费、入库前的挑选整理费用及专设采购机构的经费等。

制造成本又称工厂成本,指工业企业生产一定种类和数量的产品所发生的各项生产费用总额。包括生产过程中发生的直接材料、直接人工和制造费用。

销售成本是工商等企业销售产品和商品的成本。工业企业的产品销售成本,是指销售产品、工业性作业和劳务的工厂成本和销售费用的总和;商业企业的销售成本是指已销商品的购进价。

(二)按列入损益表的形式不同,分为制造成本和期间费用

制造成本是指企业为生产产品而发生的费用。期间费用是指当期发生的销售费用、管理费用和财务费用。它们不记入产品的制造成本,而直接记入当期损益。将成本分为制造成本和期间费用有利于企业生产经营决策和预测,可进一步明确成本的责任归属,有利于促进企业健全基础工作,是成本管理制度的一大改革。对于制造成本和期间费用可按下列三种方式确认:

1. 按因果关系确认

对发生与有关收入存在明显因果关系的支出,应直接确认为取得该项收入的成本,与该项收入配比。例如,制造产品

的材料消耗和人工消耗,就直接计入产品制造成本,随着产品的销售,与相关的销售收入配比。

2. 按收益期分配确认

对于支出的效益与若干会计年度相关的资本性支出,应在支出效益相关的各受益期,按合理而又系统的方式分配确认为费用,分别与各受益期的收入进行配比。例如固定资产的折旧费用。

3. 按发生的时期立即确认

对于既无明显的因果关系可循,又难以按受益原则进行分摊的支出,在发生的当期立即确认,即作为期间成本与当期收入配比。例如广告费用、诉讼费用等。需要说明的是,制造企业在对资本支出在于支出效益相关的各收益期分配确认时,往往同时按有无明显因果关系再划分为产品制造成本与期间成本,例如为取得固定资产而发生的支出,在以折旧方式分配于使用资产的各个受益期时,同时又根据折旧费用与产品生产的因果关系进行确认:例如生产车间使用机器、建筑物的折旧费用计入产品制造成本,而销售门市部、公司总部使用的设备、建筑物的折旧费用则作为期间成本。

综上所述,凡是与产品存在明显因果关系的生产费用,包括直接可按因果关系确认或根据受益期分配结合按因果关系确认的生产费用,构成产品制造成本。由于产品制造成本是被认定属于生产待售商品的成本,又称作可计入存货的成本,只有当产品出售时,这种可计入存货的成本才转化为销货成本与其销售收入相配比。至于不能按因果关系确认的费用,包括根据受益期分配后仍不能按因果关系确认的费用,则作为期

间成本。期间成本是从发生当期的销售收入中扣除的、不计入产品成本的费用,又称不可计入存货的成本。如果将期间成本纳入产品制造成本,不仅使产品成本与其经济内涵发生较大程度背离,而且在企业产品积压时,既虚增当期营业利润又虚增期末资产价值。

产品制造成本和期间成本的比较见图 1—2。

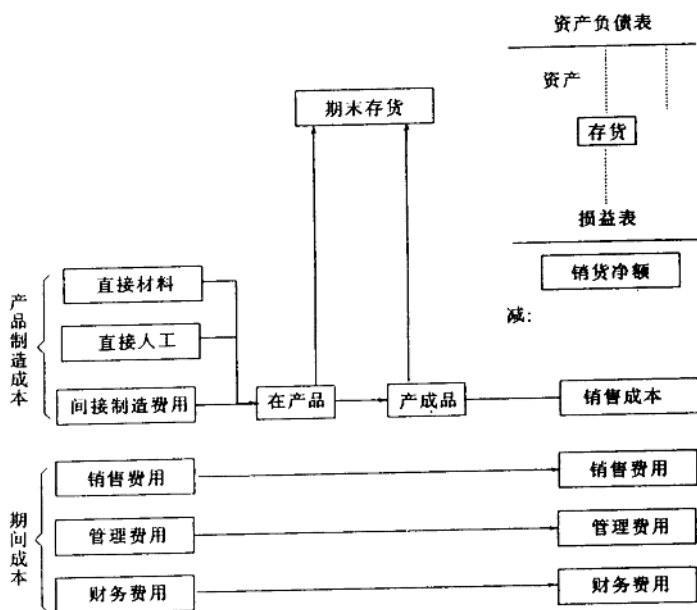


图 1—2 产品制造成本和期间成本的比较

(二)按与特定产品的关系不同,分为直接成本和间接成本

成本按费用归属成本计算对象的难易程度划分为直接成本和间接成本。

在计算产品、劳务的成本时,所制造的产品、提供的劳务就是成本计算对象。成本计算对象是承担成本的客体,即费用归集与分配的目标。

直接成本是指属于某一特定成本计算对象的可溯成本。直接成本可以根据有关原始凭证或记录比较容易地加以认定。间接成本是指与两个或两个以上的成本计算对象共同有关的成本。间接成本通常需按一定的方式先归集,然后选择适当标准分配给各成本计算对象。如某企业生产三种产品,则构成产品实体的专用材料费用和生产工人的计件工资属于直接成本,而车间管理人员工资和办公费用则属于间接成本。划分直接成本和间接成本,对于确定成本计算程序,正确计算产品成本具有重要意义。在成本计算过程中,能直接计入成本的费用,应尽可能直接计入而减少带有主观假定成份的分配。直接成本在成本中所占的比重越大,所反映的成本水平越真实、客观。

(三)按与产量的关系,分为固定成本和变动成本

成本按与产量(或业务量)变动有关的习性分为变动成本和固定成本。

变动成本是指就其总额来看随着产量变动而呈正比例变动的那部分费用。即产量增加,费用总额同比例增加;产量减

少,费用总额同比例减少。如构成产品实体的主要原材料、生产工人计件工资等。固定成本是指在一定时期和一定产量范围内,其总额不受产量变化的影响而相对固定的费用。即其总额在一定条件下不受产量变化的影响,但其单位成本则正好相反,随着产量的变动反方向变动。如固定资产折旧费、管理费用等。还有些费用则同时兼有变动成本和固定成本的习性,它们虽然也随产量的增减而变化,但不成正比例变化,通称为混合成本,它可以根据历史资料,运用技术测定或数学方法将其分解为固定成本和变动成本。将成本分为固定成本和变动成本对加强成本控制,进行成本决策具有重大的作用。

(四)按计算的时间,分为预计成本和实际成本

预计成本是产品生产以前预先计算的成本。包括标准成本、定额成本、计划成本等。标准成本是指正常生产条件下制造产品的预计成本,即根据要求达到的作业标准,事先制定出一种成本尺度,用它来控制日常成本,并把它同实际成本进行比较,以衡量生产效率的高低和寻求降低成本的途径,这种尺度,就叫标准成本。定额成本是根据某一日期(通常是月初)所实行的各种消耗定额计算出来的成本,它反映了企业在现有生产条件下应该达到的成本水平。计划成本是根据计划期的各项平均先进消耗定额、费用预算及其它有关计划资料计算出来的各种产品的预计成本。它表明企业在计划期预计达到的平均成本水平。实际成本又称“报告成本”或“历史成本”。是根据报告期实际发生的费用和产量资料计算的产品成本。它是反映工作质量的一个综合指标。