

成本会计学

王竹泉 卓晓艳 主编



中国物资出版社

成本会计学

王竹泉 卓晓艳 编著

中国物资出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/王竹泉,卓晓艳主编. —北京:中国物资出版社,1996. 11

ISBN 7-5047-1220-5

I. 成… II. ①王… ②卓… III. 成本会计-理论
IV. F 234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 21429 号

中国物资出版社出版发行

新华书店经销

北京顺义县白河灌区印刷厂印刷

开本:787×1092mm 1/32 印张:12.875 字数:289千字

1997年1月第一版 1997年1月第1次印刷

书号:ISBN 7-5047-1220-5/F·0456

印数:0001—6000册

定价:15.00元

前 言

《成本会计学》是会计学科的主干专业课之一。它是会计专业学生的必修课程,同时也是会计专业技术资格考试中助理会计师资格考试的必考科目之一。本书是为适应会计学科体系改革后会计教学的需要而编写的。本书系统地阐述了企业成本核算与分析的理论和方法,其主要特点是:

1. 着重介绍成本核算与成本分析的理论和方法。对于成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核等内容不作阐述,以避免与管理会计、财务管理等课程的重复。

2. 本书的编写参考了全国会计专业技术资格考试《成本会计》考试大纲的要求,同时,考虑到各行业在成本核算上的差别,对考试大纲中未作要求的施工、房地产开发企业、交通运输企业、旅游及饮食服务企业的成本核算特点也作了概括的阐述。

3. 编写了配合本课程实验教学用的成本会计实验材料。实验材料分五个单元,前三个单元主要练习各种费用归集、分配的程序和方法,后两个单元则在前面三个单元的基础上,综合运用品种法和分步法进行产品实际成本的计算,从而形成了一套循序渐进、

有分有合的实验教学体系,因而特别适合于开展会计实验教学的学校采用。

本书由王竹泉、卓晓艳合作编著,由王竹泉提出编写大纲,并执笔编写第一、三、四、五、七、九章及附录(成本会计实验材料),卓晓艳执笔编写第二、六、八章。贾绍义教授对本书全稿作了审校。

由于成书时间紧迫,加之我们水平有限,书中缺点和错误在所难免,恳请读者批评指正。

王竹泉 卓晓艳

1996年7月于青岛

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的概念及其作用	(1)
第二节 成本会计的产生与发展	(5)
第三节 成本会计的职能和任务	(8)
第四节 成本会计与财务会计和管理会计 的关系	(12)
第五节 成本会计的组织工作	(14)
练习题	(16)
第二章 制造业成本核算概述	(18)
第一节 制造业成本核算的基本要求	(18)
第二节 制造业成本核算的基础工作	(21)
第三节 费用要素和成本项目	(25)
第四节 制造业成本核算的帐户设置	(28)
第五节 制造业成本核算的基本程序	(33)
练习题	(36)
第三章 生产费用在各种产品之间的归集和分配	(40)
第一节 要素费用的核算	(40)
第二节 跨期费用的核算	(58)
第三节 辅助生产费用的核算	(60)
第四节 制造费用的核算	(71)
第五节 损失性费用的核算	(75)

练习题	(82)
第四章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配 ...	(92)
第一节 在产品收发结存的核算	(92)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配 的方法	(94)
练习题	(108)
第五章 制造业产品成本的计算方法	(115)
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算 的影响	(115)
第二节 品种法	(119)
第三节 分批法	(126)
第四节 分步法	(136)
第五节 分类法	(158)
第六节 定额法	(167)
第七节 标准成本法	(186)
第八节 变动成本法	(200)
练习题	(218)
第六章 商品流通企业成本计算	(238)
第一节 商品流通企业成本计算概述	(238)
第二节 批发企业商品采购和销售成本 的计算	(243)
第三节 零售企业商品采购和销售成本 的计算	(257)
第四节 其他业务成本的计算	(264)

练习题·····	(266)
第七章 施工、房地产开发企业成本计算 ·····	(274)
第一节 施工、房地产开发企业的性质及其成本 计算特点·····	(274)
第二节 施工企业工程成本计算·····	(279)
第三节 房地产开发企业成本核算·····	(294)
练习题·····	(301)
第八章 其他行业成本计算 ·····	(306)
第一节 交通运输业企业成本计算·····	(306)
第二节 旅游、饮食服务企业成本计算 ·····	(323)
练习题·····	(331)
第九章 成本报表的编制与分析 ·····	(334)
第一节 成本报表的作用和种类·····	(334)
第二节 成本报表的编制方法·····	(338)
第三节 成本报表的分析·····	(347)
练习题·····	(368)
附录 成本会计实验材料 ·····	(374)
实验一 要素费用的核算·····	(374)
实验二 费用的跨期摊配、制造费用、辅助生产 费用的分配·····	(384)
实验三 产品成本在完工产品与在产品之间 的分配·····	(387)
实验四 产品成本计算的品种法·····	(392)
实验五 产品成本计算的分步法·····	(393)

第一章 总 论

第一节 成本的概念及其作用

成本会计是会计的一个重要分支,是以成本为对象的一种专业会计。要了解什么是成本会计,首先应了解什么是成本,它的作用是什么。

一、成本的概念

马克思主义的政治经济学指出:产品的价值由三个部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C),劳动者为自己的劳动所创造的价值(V),以及劳动者为社会创造的价值(m)。产品成本是前两个部分价值之和($C+V$)。因此,从理论上说,产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值的总和。这就是通常所说的“理论成本”。

在实际工作中,并不是生产经营过程中所发生的所有费用都形成产品的成本。工业企业为销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于这些费用大多按时期发生,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。另外,为了促使企业加强经济核算、减少生产损失,一些不形成产品价值的损失(例如废品损失、停工损失),则要

计入产品成本。由此可见,实际成本与理论成本是有区别的。实际工作中的产品成本是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。工业企业的产品销售费用、管理费用和财务费用则属于期间费用或统称为工业企业的经营管理费用。

施工企业、商品流通企业、交通运输及旅游、饮食服务等企业所发生的经营(营业)费用、管理费用、财务费用等也均不计入工程、商品运输或营业等成本中,可总称为经营管理费用,也属于期间费用。

为了促使企业节约费用,增加利润,上述经营管理费用也应作为成本会计的对象,因此成本会计实际上是各行业企业经营业务的成本和有关的经营管理费用的会计,即成本、费用会计。

在西方发达国家中,随着经济的发展,成本的内涵和外延都处于不断地变化发展之中。美国会计学会所属的成本概念与标准委员会将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生的或应当发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。成本的这一定义已经大大超越了产品成本和以上所述各种经营业务成本的含义和内容,从而使资产成本、质量成本、资金成本、机会成本、重置成本等成本概念均可包括其中。此外,基于成本管理的不同目的,形成对成本信息的不同需求,于是,诸如变动成本、可控成本与不可控成本、责任成本等一系列成本概念应运而生,从而形成了多元化的成本概念体系。

二、成本的作用

成本的作用取决于它的经济实质,即成本所包含的经济内容。成本的实质,是企业生产过程中的劳动耗费及其补偿价值。成本是反映和控制企业生产经营管理工作的综合性指标,企业经营管理工作的成绩和缺点都可从产品成本中反映出

来,通过成本计算可以对企业生产经营过程中发生的各项费用支出进行监督和控制。同时成本又是确定企业盈亏和制定产品价格的基础。成本的作用具体归纳为以下四点:

(一)成本是生产耗费补偿的尺度

为了保证企业不断进行再生产,必须对生产耗费(包括物化劳动和活劳动)进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费必须用自己的生产成果,即销售收入来补偿。那么,究竟应从销售收入中拿出多少份额来补偿呢?这就必须有一个客观的尺度,而衡量这一补偿份额大小的客观尺度就是成本。马克思曾说过:“商品的成本价格必须不断买回各种已经在商品生产上消费的生产要素。”可见,在一个企业中,对于再生产过程中的生产耗费,必然按照成本数额得到补偿,才能保证企业再生产的不断进行。补偿小于耗费,再生产就不能得到保证;相反,如果补偿大于耗费,则必然影响到企业盈利和利润分配。产品成本的高低,反映从销售收入中需要补偿的份额的多少,成本越高,需要补偿的份额就越多;反之,补偿的份额就越少。劳动耗费和劳动补偿是等量的,所以说成本是生产耗费补偿的尺度。

(二)成本是反映各种劳动耗费的依据

企业生产的目的是向社会提供产品或劳务,同时获取利润,为国家提供积累。要达到上述目的,企业必须以尽可能少的物化劳动和活劳动的投入,产出尽可能多的符合社会需要的物质产品或劳务。为此,必须对产品生产过程中物化劳动和活劳动的耗费进行如实的反映和控制。产品成本是综合反映企业生产经营管理工作质量的综合指标。通过成本计算,可以对产品生产过程中的各种动态和状态及时作出直接或间接反映,如材料是否节约,生产设备是否充分利用,生产工艺过程

是否合理,生产组织是否协调,劳动生产率是否提高,产品质量高低,产品品种结构是否改善,产品产量的增减及供产销环节是否衔接,经营管理水平高低等等,都直接或间接影响成本水平的高低。利用成本指标还可以事先控制成本水平,监督各项费用的日常开支和如实反映生产耗费水平。人们可以根据成本指标来考核生产耗费的实际经济效益和企业经营管理水平。成本 and 经济效益是两个互为消长的因素,在销售收入一定的条件下,产品成本越低,企业的纯收入,即经济效益越高;反之,则经济效益越低。因此,成本作为补偿尺度的同时,又可起到反映和控制生产耗费的作用。

(三)成本是制定产品价格的一项重要因素

社会主义生产是商品生产,商品产品的价值和使用价值只有通过销售才能实现,在现阶段,产品的价值还不能直接计算,只能通过产品成本的计算来间接地、相对地计算。产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应符合其价值,国家和企业在制定产品价格时,必须遵照价值规律,使产品的价格尽可能符合产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的重要因素。马克思说:“商品售卖价格的最低限,是由商品的成本价格规定。如果商品在它的成本价格以下售卖,生产资本中那些已经消耗的成分,就不能全部由售卖价格得到补偿。如果这个过程继续下去,垫支资本价值就会消失”,这就是说,产品的销售价格如果低于成本就会发生亏损,长此下去,投入的资本就会亏光。所以,制定价格应以产品成本作为最低限度,即成本是制定价格的重要因素。

产品订价是一项复杂的工作,应考虑的因素还很多,如国家的价格政策、税收政策、信贷政策、其他经济政策,以及各种产品的比价政策、产品质量、产品在市场上的供求关系及市场

竞争的态势等。

(四)成本是企业进行生产经营决策的重要依据

提高经济效益是企业经营管理的核心,是经营管理的出发点和归宿。企业要提高经济效益,必须进行正确的生产经营决策,从若干个经济可行方案中选出最优方案。方案选优的标准是经济效益,而影响经济效益的决定性因素是成本因素。产品成本是考察和分析决策方案经济效益高低的重要经济指标,在一定的产品价格和税收情况下,产品成本的高低直接影响着企业的盈利水平和市场竞争能力。

企业对生产经营活动中的重大问题进行决策时,必须以产品成本为依据,以经济效益为标准来衡量决策的正确程度。通过所得与所费的对比分析,在各项决策方案中,选择技术条件优、生产效率高、产品质量好、成本费用低、竞争能力强、经济效益高的决策方案为最优方案,其中成本水平的高低是抉择时特别应予考虑的问题。

第二节 成本会计的产生与发展

一、成本会计的形成

成本会计是会计学科体系的一个重要分支。成本概念的形成,是在商品生产出现以后。成本是商品生产者要求从商品价值中补偿生产耗费的部分。成本会计是随着商品生产的发展而逐步形成和发展起来的。

在早期,当工业停留在家庭手工业阶段的时候,生产基本上是家庭职业活动,几乎没有领取工资的劳动,也没有人对反映生产活动结果的利润发生兴趣。然而,当工厂取代了家庭手工业以后,情形就大不一样了。这时,生产变成了由支付工资、

购买原材料,并十分关注生产利润的企业主来领导,于是成本会计便成为必要。此时,企业在接受顾客的订货时需要订价,成本便是定价的最低界限,于是出现了估计成本。为了使成本接近正确,便于积累成本资料,人们开始对生产过程中发生的直接费用进行计算和汇总,对数额不大的间接费用则作为损失处理。这种极为粗略的匡算,为成本核算打下了一定基础。

1535年,意大利的麦迪西(Medici)家族在他们的毛纺织业中,开始应用成本明细帐,并将制造过程分为检选、清洗、梳整等步骤,设置帐簿进行记录。1555年,法国人克里斯托弗尔·普拉廷(Christopher Planti)在安特卫普(当时属尼德兰,今属比利时)创立了普拉廷印刷厂,该印刷厂不仅引进了威尼斯簿记法,设置总帐和明细帐,而且在产品成本核算方面有明显进步:围绕成本计算的帐户体系基本形成,设置有原材料、制成品、制造费用、装订费、在产品、以及库存书籍等帐户,其中原材料、在产品和库存书籍三个帐户,已具有统制帐户的作用。另外,当时还采用了一定的成本计算方法,初步把生产环节的核算,同销售环节的核算区别开来,这可以认为是成本会计的萌芽。

美国是早期产业革命的故乡,其会计理论、实践自然一度处于领先地位。1750年,美国人杰尼斯·丹德生(Janies Dodson)为他的制鞋厂设计的一套会计记录,是分批成本计算法的雏形。1777年,英国华德汉·汤普生(Wardhangh Thompson)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,最后可计算出每双长统袜的成本。这就形成了分步成本计算法的模式。

还有不少学者发表有关成本会计方面的论述,如英国的克朗赫尔穆(F. W. Cronhelm)的《簿记新法》、法国裴因

(Payen)的《论制造厂的簿记》等等。当时,由于对成本理论的研究还显得十分肤浅,会计学界还不把它看作成本会计的正式诞生。

20 世纪的 20 年代,由于商品生产进一步发展,促使中、小企业走向联合经营。为满足各方面成本资料的需要,促使成本计算进一步发展,将成本会计与复式记帐结合起来,纳入整个会计体系之中,这样就产生了成本会计。在当时的条件下,成本会计仍是财务工作的一个组成部分,其工作重点主要在于事后的核算和控制。

二、成本会计的发展

自 20 世纪 20 年代至第二次世界大战期间,美国的经济实力、科学技术和经营管理水平等迅速提高,完全取代了英国的地位,会计理论研究中心也就在这时转移到美国。当时,泰罗的科学管理理论正在美国许多企业中得到广泛推行,会计科学为了紧密配合科学管理来提高企业的生产效益和生产效率,就将“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法引入到会计方法体系中来,成为成本会计的一个组成部分。成本会计的范围扩大了,它不仅是会计核算与成本计算相结合,还包括了预算和控制。标准成本会计制度的产生,使成本会计的理论和方法得到了进一步的完善和发展,相对财务会计而言,已具有了一定的独立性,形成了现代成本会计。

第二次世界大战以后,资本主义经济出现了新的变化,一方面生产力迅速发展,跨国公司不断涌现,企业规模愈趋庞大,生产经营日趋复杂;另一方面战争中发展起来的科学技术大量转移到民用产品上去,新产品层出不穷,产品更新换代很快,竞争十分剧烈。企业为了避免被淘汰,必须向市场提供物美价廉的产品才能在市场上取得立足之地。物美,需要依靠新

技术的发展和利用；价廉，则要依靠降低成本。因此，精明的企业领导人，在注意发展新技术，开发新产品的同时，把目光更进一步集中到成本上。他们意识到要大幅度降低成本，必须在产品投产前，就对产品的设计、结构、工艺以及生产的组织安排等进行改革，通过成本预测，制定各种不同的成本方案，然后进行充分的论证和比较分析，抉择最佳成本方案，作为经营决策的依据。为此，要求会计人员不仅要做好产品生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和分析工作，更重要的是做好成本的预测和决策，确定目标成本，加强事前的成本控制，以实现目标成本为动力来指导和推动企业的生产经营活动，以取得最佳的经济效益。

以成本来干预生产经营活动，这是现代成本会计区别于传统成本会计的重要标志。可以说，现代成本会计是成本核算与生产经营管理的直接结合，它是根据成本核算及其资料，采用现代数学和数理统计的原理和方法，按照成本最优化的要求，对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制和考核，以促使企业不断降低产品成本，提高产品市场竞争能力的现代化管理行为。

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的功能。结合成本管理工作具体实践，现代成本会计的主要职能有：

(一) 成本预测

成本预测是指根据现有成本的有关数据和具体情况，运用一定的专门方法对未来的成本水平及其发展趋势作出的科

学估算。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本途径的重要手段,是进行成本决策和编制成本计划的基础。通过成本预测,有助于企业管理人员了解成本发展的前景,寻求降低产品成本、提高经济效益的途径。

(二)成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,结合其他有关资料,运用定量和定性的方法,选择最优方案,确定应达到的目标成本及其执行的过程,例如,零件自制还是外购的决策,应否接受订货的决策,半成品出售或继续加工的决策,最佳生产批量的决策等等。作出最优化的成本决策是制定成本计划的前提,也是提高经济效益的重要途径。

(三)成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上,为保证成本决策所确定的目标成本的实现,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币形式规定计划期产品的生产耗费和各种产品的成本水平,作为计划执行和考核依据下达到各执行单位的书面文件。工业企业的成本计划,通常包括:按照生产要素确定的生产耗费,编制生产费用预算;按照生产费用的经济用途,即产品成本项目,编制产品单位成本计划和全部商品产品成本计划;提出降低产品成本和保证计划完成的措施和方案。

(四)成本控制

成本控制是在成本形成过程中,对各种生产经营活动进行指导、限制和监督,及时发现与预定的成本目标之间的差异,采取纠正措施,保证实现预定的成本目标,争取使实际成本低于预定的成本水平使企业成本不断降低。从企业整个经营过程来看,成本控制包括产品投产前的事前控制、生产过程控制和事后控制。通过成本控制可以揭示问题,找出差距,防