



成本会计学

CHENGBENKUAJIXUE

刘小明 主编

中国商业出版社

成本会计学

刘小明 主 编

17333/1

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/刘小明主编. —北京:中国商业出版社,1998.2

ISBN 7-5044-3401-9

I. 成… II. 刘… III. 成本会计-高等学校-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 03087 号

责任编辑:陈李苓

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店北京发行所经销

机械工业出版社京丰印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 12.5 印张 321 千字

1998 年 2 月第 1 版 1998 年 2 月第 1 次印刷

定价:22.80 元

* * *

(如有质量问题可更换)

目 录

第 一 篇 成本会计总论

第一章 成本会计总论.....	(1)
第一节 成本会计的产生和发展.....	(1)
第二节 成本会计的对象.....	(5)
第三节 成本会计的内容.....	(8)
第四节 成本会计工作的组织	(11)

第 二 篇 工业企业成本核算

第二章 工业企业成本核算概述	(15)
第一节 成本核算的要求和原则	(15)
第二节 生产经营管理费用的基本分类	(24)
第三节 成本核算的一般程序	(29)
第四节 生产类型与成本计算方法的选择	(36)
第三章 要素费用的归集与分配	(40)
第一节 要素费用归集与分配概述	(40)
第二节 材料费用的归集与分配	(42)
第三节 工资及福利费的归集与分配	(56)
第四节 外购动力费用的归集与分配	(64)
第五节 其他要素费用的归集与分配	(66)

第四章 跨期摊配费用的核算 (71)

 第一节 待摊费用的核算 (71)

 第二节 预提费用的核算 (75)

第五章 辅助生产费用的核算 (81)

 第一节 辅助生产费用的归集 (81)

 第二节 辅助生产费用的分配 (88)

第六章 制造费用的核算..... (106)

 第一节 制造费用的归集..... (106)

 第二节 制造费用的分配..... (108)

第七章 生产损失的核算..... (117)

 第一节 废品损失的核算..... (117)

 第二节 停工损失的核算..... (124)

第八章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配..... (126)

 第一节 在产品的管理与核算..... (126)

 第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配..... (128)

第九章 产品成本计算的品种法..... (150)

 第一节 品种法的特点和程序..... (150)

 第二节 品种法的特别运用——分类法..... (164)

第十章 产品成本计算的分批法..... (170)

 第一节 分批法的特点和程序..... (170)

 第二节 分批法的特别运用——分批零件法..... (176)

 第三节 简化的分批法..... (184)

第十一章 产品成本计算的分步法..... (191)

 第一节 分步法概述..... (191)

 第二节 逐步结转分步法..... (193)

 第三节 平行结转分步法..... (213)

第十二章 产品成本计算的定额法..... (227)

 第一节 定额法的特点及计算程序..... (227)

第二节	定额法的优缺点及适用范围·····	(242)
-----	-------------------	-------

第三篇 其他企业的成本核算

第十三章	其他企业的成本核算·····	(244)
第一节	商品流通企业成本核算·····	(244)
第二节	施工企业成本核算·····	(255)
第三节	交通运输企业成本核算·····	(268)

第四篇 成本预测、成本计划与成本控制

第十四章	成本预测·····	(273)
第一节	成本预测概述·····	(273)
第二节	产品设计阶段的成本预测·····	(277)
第三节	编制成本计划阶段的成本预测·····	(288)
第四节	期中成本预测·····	(299)
第十五章	成本计划·····	(307)
第一节	成本计划概述·····	(307)
第二节	产品成本计划的编制·····	(311)
第三节	期间费用预算的编制·····	(332)
第十六章	成本控制·····	(336)
第一节	成本控制概述·····	(336)
第二节	产品生产成本控制·····	(340)
第三节	期间费用控制·····	(352)

第五篇 成本报表与成本分析

第十七章	成本报表·····	(356)
第一节	成本报表概述·····	(356)
第二节	成本报表的编制·····	(359)
第十八章	成本分析·····	(367)

第一节	成本分析概述.....	(367)
第二节	商品产品成本表分析.....	(377)
第三节	主要产品单位成本表分析.....	(386)
第四节	车间、班组成本分析	(392)
后 记		(394)

第一篇 成本会计总论

第一章 成本会计总论

第一节 成本会计的产生和发展

同会计的产生和发展一样,成本会计也是随着商品经济的发展而逐步形成和发展的,经历了一个从不完善到完善的发展过程。

一、成本会计的形成

成本概念的形成,是在商品生产出现之后。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的。

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感兴趣。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。这时,企业在接受客户的订货时需要订价,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,开始应用成本明细账,并将制造过程分为检选、清洗、梳整等步骤,设置账簿进行记录。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,现属比利时)创立了普拉廷印刷厂,该印刷厂不仅引进了威尼斯簿记法,设置总账和明细账,而且在产品成本核算方面有明显进步,围绕成本计算的账户体系基本形成,设置有原材料、制成品、制造费用、装订费、在产品以及库存印刷品等账户,其中原材料、在产品和库存印刷品三个账户,已具有统制账户的作用。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。这就是分步成本计算法的雏形。

这段时期,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·Crohelm)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账结合起来,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重要组成部分,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,新产品层出不穷,产品更新换代很快,竞争十分激烈。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。可以看出,随着社会生产的不断发展,成本会计的职能不断扩大,成本会计的内容也不断扩展和完善。

三、我国成本会计的发展变化

50 年代之前,由于生产落后,我国的成本会计长期未能得到发展,企业计算成本的方法十分简单,采取估计或根据期末实地盘点存货来倒挤成本的做法较为普遍。

从 50 年代开始,我国进入社会主义建设的新阶段。生产的发展要求企业采用科学的方法合理地计算成本。我国会计理论和实际工作者在吸取国外有益经验的基础上,通过长期、大量的调查研究工作,逐步建立并完善了适合我国的产品成本计算方法体系,包括用于不同生产类型的品种法、分批法、分步法三种基本方法和分类法、定额法等辅助方法,为发展我国成本会计作出了重大贡献。为完成上级下达的成本降低指标,许多企业开展了形式、范围不同的成本控制工作。国家为了加强成本核算与管理,以确保财政收入和计划管理的需要,几次发布有关重要法规,如,从 50 年代起陆续对国营工业企业和交通运输企业的成本开支范围做出专门规定,并于 1973 年进行集中修订,对规范成本的内容,发挥成本作用具有重要意义。1984 年,国务院颁布了《国营工业、交通企业成本管理条例》,财政部颁布了《国营工业、交通运输企业成本管理条例实施细则》,1987 年,财政部根据以上条例和细则制定了《国营工业企业成本核算办法》,要求企业准确、及时核算产品实际成本,并根据发展需要提出在具备条件的情况下,企业还应根据生产经营管理的需要,逐步开展变动成本、固定成本及责任成本等管理成本的核算。

在我国,长期以来成本会计主要是指运用会计的一般原理、原则和方法,系统地记录企业产品生产过程所发生的各种生产费用,并采用一定的方法计算各种产品的总成本和单位成本。这种根据实际发生的费用对产品成本进行的事后核算,在现代会计中也仍然是不可缺少的重要环节。但是,随着我国经济体制的改革,社会主义市场经济体制逐步确立,企业从单纯的产品生产者转变为自主经营、自负盈亏的独立的商品生产经营者。激烈的市场竞争要求企业不仅事后核

算产品成本,还必须科学地进行成本预测和计划,有效地进行成本控制,并结合生产经营状况进行深入的成本分析。在这种条件下,我国成本会计得到了空前的发展和完善。

1993年7月开始实施的《企业会计准则》,根据会计一般原则的要求,采取国际惯例,将沿用多年的企业成本核算办法改为制造成本法。由于区别产品制造成本和期间费用,这一重大改革不仅使企业成本核算及损益计算建立在合理的基础上,也为企业科学地进行成本预测、计划、控制及分析提供了便利条件。

第二节 成本会计的对象

成本会计是会计的一个分支,其对象可以概括为:各行业企业的生产经营业务成本和经营管理费用,简称成本、费用。

不同行业的企业,其生产经营业务成本和经营管理费用的具体内容有所不同。

在工业企业,生产经营业务成本就是指产品的生产成本,因此,工业企业成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管理费用。那么,什么是产品的生产成本呢?我们知道,产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。工业企业为生产产品,就要发生各种生产耗费。生产耗费包括生产资料中的劳动手段(例如机器设备)和劳动对象(例如原材料)的耗费,以及劳动力(例如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期(例如一个月)内发生的、用货币额表现的生产耗费,称为企业生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和,就是这些产品的生产成本。

按照马克思的劳动价值理论,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。这种成本,称为“理论成本”。

在实际工作中,为了促使工业企业加强经济核算,减少生产损失,某些不形成产品价值的损失(例如废品损失、季节性和修理期间的停工损失),也计入了产品的生产成本。可见,实际成本与理论成本可以存在一定背离。但必须指出:成本实际内容同其经济内涵的背离不可随意扩大,必须严格限制,以一定条件为依据,否则就失去理论的依据,成本就不能真实地反映企业劳动耗费,难以发挥其重要作用。

工业企业的经营管理费用是指工业企业的行政和管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,为筹集生产经营资金而发生的财务费用,以及用于销售产品而发生的销售费用。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,从当期收入中扣除,不计入产品生产成本。

上述工业企业成本会计的对象可归纳如下(见图 1-1)。

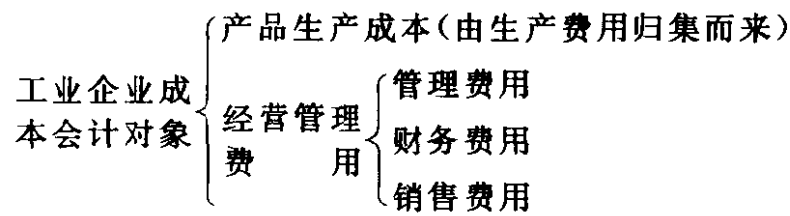


图 1-1

工业企业的成本会计是最典型的成本会计,但成本会计不仅要在工业企业中进行,在其他行业企业中也要进行,因为所有企业都需要进行经济核算。

施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工,工程施工要耗费工程成本,因此,施工企业的生产经营业务成本就是工程成本。施工企业一般不存在销售业务,因而,其经营管理费用只包括管理费

用和财务费用。所以,施工企业成本会计的对象可归纳如下(见图 1—2)。

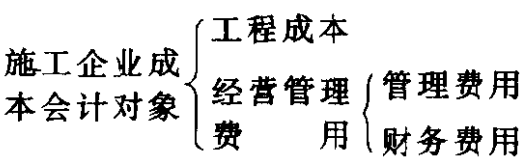


图 1—2

商品流通企业的基本经济活动是商品的采购和销售,因此,商品流通企业的经营业务成本就是商品的采购成本和销售成本。商品流通企业的经营管理费用也称商品流通费用,包括经营费用、管理费用和财务费用。其中经营费用又包括采购费用、储存费用和销售费用。所以,商品流通企业成本会计的对象可归纳如下(见图 1—3)。

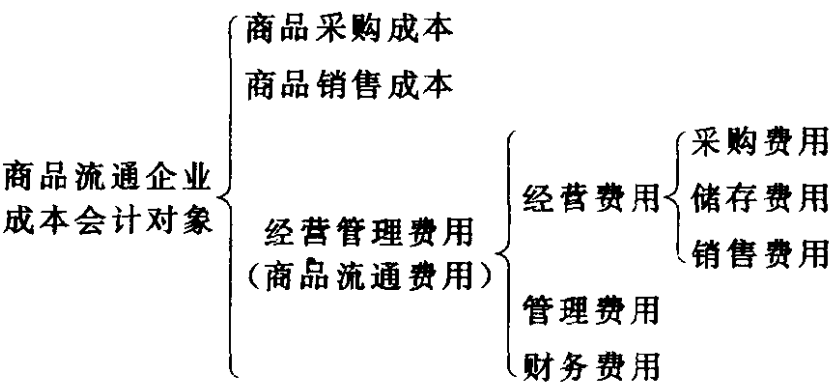


图 1—3

旅游、饮食服务企业的基本经济活动是进行旅游、饮食服务的营业,其经营业务成本就是营业成本,其经营管理费用包括营业费用、管理费用和财务费用。因此,旅游、饮食服务企业成本会计的对象可归纳如下(见图 1—4)。

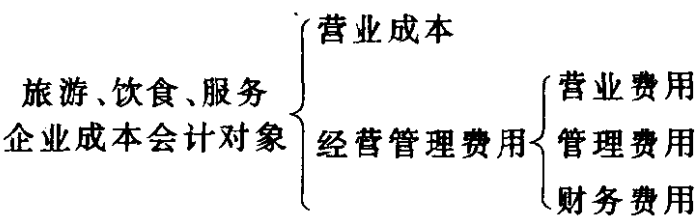


图 1—4

需要指出的是,随着经济的发展和企业管理要求的提高,成

本的概念和内容也不断发展、变化。换句话说,企业为了适应经营管理的不同目的,运用着不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润、交纳税金;为了进行产品成本管理,需要计算产品成本;为了进行生产经营短期预测和决策,需要计算变动成本、固定成本、边际成本、机会成本和差别成本;为了加强企业内部的成本控制和考核,需要计算可控成本和不可控成本等等。除了上述产品成本和各种经营业务成本以外的这些成本,可以概称为专项成本。随着成本概念的发展、变化,成本会计的对象也相应地发展、变化。现代成本会计的对象,应该包括各行业企业生产经营业务成本,有关的经营管理费用和各种专项成本。

第三节 成本会计的内容

随着管理要求的提高和成本会计理论和方法的发展,成本会计的内容越来越丰富。现代成本会计的内容包括成本预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。

一、成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种数据,可能发生的发展变化和将要采取的各种措施,采用一定的专门方法,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的测算。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,提高降低成本、费用的自觉性,充分挖掘降低成本、费用的潜力。

成本预测包括产品设计阶段的成本预测、编制成本计划阶段的成本预测和成本执行过程的成本预测。产品设计阶段的成本预测和编制成本计划阶段的成本预测,有助于正确确定目标成本,合理编制成本计划。成本计划执行过程中的成本预测,可以使管理者经常地掌握成本、费用变化的趋势,有效地进行成本控制,保证成本计划的执行、落实。

二、成本计划

成本计划是在成本预测的基础上,为保证目标成本的实现,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以及经营管理费用预算,作为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,一般包括产品单位成本计划、商品产品成本计划、制造费用预算、期间费用预算、降低成本、费用的主要措施方案等内容。

企业的成本计划是降低成本、费用水平的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和考核的依据,成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

三、成本控制

成本控制一般是指在生产经营过程中,根据成本计划对各项实际发生或将要发生的成本、费用进行审核、控制,将其限制在计划成本之内,防止超支、浪费和损失的发生,以保证成本计划的执行。为了便于进行成本控制,应该根据成本计划等有关资料,具体制定原材料、燃料、动力和工时等消耗定额和各项费用定额。在实际工作中,成本控制一般是根据这些消耗定额和费用定额进行的。对于国家或主管企业的上级机构规定有开支范围或开支标准的成本、费用,还应根据这些规定进行控制。

以上所述的成本控制,属于成本、费用事中控制。成本的事中控制可以揭示成本、费用脱离定额或计划的差异,从而采取措施降低成本、费用,完成和超额完成成本计划。为了更全面、更有效地控制成本,在进行成本预测和编制成本计划的过程中,也应进行成本控制,以保证确定的目标成本和成本计划既先进又切实可行。这种成本控制,属于成本的事前控制。这种控制对于最大限度地挖掘降低成本、费用的潜力,提高经济效益有着重要意义。

四、成本核算

成本核算是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,以计算确定各该对象的总成本和单位成本。成本核算过程是对产品生产中各种劳动耗费和费用支出进行反馈和控制的过程。通过成本核算提供的成本资料,可以反映成本计划的执行情况,为编制下期成本计划,进行未来成本预测和决策提供资料,还可为制定产品价格提供依据。

五、成本分析

成本分析是根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料,与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平,以及国内外先进企业的成本等进行比较,确定成本差异,并且分析差异的原因,查明成本超支的责任,以便采取措施,改进生产经营管理,降低成本、费用,提高经济效益。

成本分析一般在期末(如月末、季末、年末)进行,即事后定期地进行。在成本、费用发生的当时就计算其差异的企业中,为了配合成本的事中控制,还应根据这些日常的成本、费用的差异数据,进行成本的事中分析,以便确定成本、费用的超支是否有正当的理由,应否发生,从而及时、有效地控制成本。

成本分析提供的信息,应该及时反馈。对于实际成本、费用中存在的超支和浪费,应该及时采取措施,改进工作;对于成本计划、消耗定额本身存在的问题,应该按照规定修订计划、定额。通过成本分析,还可以为成本考核提供依据,为未来成本的预测和决策,以及编制新的成本计划提供资料。

六、成本考核

成本考核主要指企业将计划成本或目标成本指标进行分解,制定企业内部的成本考核指标,分别下达给各内部责任单位,明确它们在完成成本指标上的经济责任,并按期进行考核。成本考核要与一定的奖惩制度相联系,以调动各责任者努力完成责任成本的积极性。为了分清经济责任,使成本考核更加合理,在对企业成本计划和企业内部各责任成本指标的执行结果进行考核时,应剔除客观因素(即不可