

成本会计

陆玉明 主编

中国物资出版社

成本会计

第二版



成本会计

陆玉明 主 编
刘树先 副主编
罗 涤 副主编

C1333/17

中国物资出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/陆玉明等编著.-北京:中国物资出版社,
1998.3

ISBN7-5047-1138-1

I. 成… II. 陆… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 04217 号

中国物资出版社出版发行

(北京市西城区月坛北街 25 号 邮编 100834)

全国新华书店经销

北京市王史山胶印厂印刷

开本:787×1092mm 1/32 印张:12.5 字数:280千字

1998 年 4 月第 1 版 1998 年 4 月第 1 次印刷

印数:0001—5000 册

书号:ISBN7-5047-1138-1/F·0425

定价:18.50 元

前 言

随着会计改革的不断深入,改革我国传统的会计学科体系势在必行,我们从提高会计专业教育层次和更新知识,提高成本管理人员的理论水平和业务素质的角度出发,编写了本教材——《成本会计》。

本教材从总体上看有以下特点:

1. 与财政部颁发的新规定紧密结合。它以《企业会计准则》和《企业财务通则》为指导,以《工业企业会计制度》为直接依据,并同时参照即将出台的《企业具体会计准则》,结合我国近年来的成本管理理论及发展动态出发,并借鉴于发达国家会计工作的经验。

2. 体系新颖。以往的成本会计教材通常以成本的工作环节的顺序编写,具有一定的跳跃性,而本书从接受知识的角度由浅入深,充分体现了接受知识的循序渐进性。

3. 重点突出。成本会计是一门专业会计,内容十分丰富,涉及的范围较大,本书对成本会计的重点内容——成本核算与考核做了重点介绍和分析,有利于读者牢固掌握基本理论和方法。

4. 内容全面。本书在掌握成本核算理论和方法基础上,还介绍了包括成本预测、决策,成本计划的编

制和标准成本制度等,为成本管理人员提高实际操作能力奠定了扎实的基础。

本书由陆玉明、刘树先、罗涤编写全部书稿。陆玉明负责拟定全书的编写提纲,执笔第一、三、四、九、十、十一章,并对全书进行修改、总纂,第二、五章由刘树先执笔,六、七、八章由罗涤执笔,此书由侯雪筠副教授主审。

本书可适用于高等财经院校作为教材用书,也可作为科研部门和实际工作者参考用书。

该书在编写过程中,由于水平和时间的限制,难免有一些不足之处,恳请读者批评指正,以便修订时再补充提高。

编 者

1997年10月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本的涵义及作用.....	(1)
第二节 成本会计的产生和发展.....	(5)
第三节 成本会计的环节.....	(7)
第四节 成本会计的工作组织	(10)
第二章 成本、费用核算原理	(15)
第一节 成本、费用核算的意义和要求.....	(15)
第二节 生产费用的分类	(21)
第三节 成本、费用核算程序及其账务处理.....	(26)
第三章 成本、费用的核算	(33)
第一节 要素费用的核算	(33)
第二节 跨期摊配费用的核算	(75)
第三节 辅助生产费用的核算	(78)
第四节 制造费用的核算	(91)
第五节 废品损失的核算	(98)
第六节 停工损失的核算.....	(106)
第七节 生产费用在完工产品和月末在产品之间的 分配核算.....	(108)
第四章 产品成本核算的基本方法	(128)
第一节 生产特点和管理要求对成本计算的影响	(128)
第二节 产品成本计算的品种法.....	(134)

第三节	产品成本计算的分批法·····	(154)
第四节	产品成本计算的分步法·····	(170)
第五章	产品成本核算的辅助方法·····	(195)
第一节	产品成本计算的分类法·····	(195)
第二节	产品成本计算的定额法·····	(206)
第三节	各种成本计算方法的实际应用·····	(220)
第六章	期间费用的核算·····	(224)
第一节	产品销售费用的核算·····	(225)
第二节	管理费用的核算·····	(227)
第三节	财务费用的核算·····	(233)
第七章	成本预测和决策·····	(236)
第一节	成本预测·····	(236)
第二节	成本决策·····	(260)
第八章	成本计划·····	(282)
第一节	成本计划概述·····	(282)
第二节	成本计划的编制·····	(285)
第九章	标准成本控制·····	(305)
第一节	标准成本制度概述·····	(305)
第二节	标准成本的制定·····	(308)
第三节	成本差异的计量和分析·····	(313)
第四节	成本差异的账务处理·····	(325)
第十章	成本报表·····	(332)
第一节	成本报表的概述·····	(332)
第二节	成本报表的编制·····	(336)
第十一章	成本分析·····	(350)
第一节	成本分析的概述·····	(350)
第二节	成本计划完成情况的分析·····	(360)

第一章 总 论

第一节 成本的涵义及作用

一、成本的经济实质

工业企业的基本经济活动是生产工业产品。产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。生产耗费包括原材料、燃料、动力、设备和人工等耗费。工业企业在一定时期内发生的、用货币额表现的各种生产耗费,称为工业企业的生产费用;而由一定种类和一定数量的产品所应负担的各项生产费用的总和,则是这些产品的成本。成本是一个价值范畴,是产品价值中的补偿价值。

马克思在政治经济学中给产品成本下的定义是:“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,那么,在商品中剩下的,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。”社会主义产品成本的经济实质,即理论成本,指的就是商品价值中 $C+V$ 货币表现,亦是指企业在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。它是测算理论价格的客观依据。理论成本的经济含义一方面是指产品价格的组成部分,是 $C+V$ 的等价物,同时,又说明成本是劳动消耗的价格表现,反映了生产过程中的劳动消耗,还反映了再生产过程的价值补偿尺度。理论成本比较正确地反映了产品在生产中耗

用的物化劳动和劳动者为自己劳动耗费的共同性质和经济内容,但它不包括生产经营中的一切偶然因素和异常情况的消耗。研究和运用理论成本,对于制定理论价格,促使企业明确努力降低成本的主要方向,提高企业经济效益,都有重大意义。

二、成本的实际经济内容和范围

根据前面的论述,成本的理论结构与范围是以 $C+V$ 为界限的。但在实际工作中,成本的经济内容和理论上的概念并不完全一致。由于费用的性质和用途不同,由此产生的管理方式也不尽相同,所以并非一切费用都可计入成本。如工业企业行政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,以及为销售产品而发生的销售费用等这些期间费用,由于大多按时期发生,与产品生产没有直接关系,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。同时,为了加强成本管理的需要,除生产性支出外,有些纯粹属于损耗性质的非生产性支出(例如废品损失,季节性和修理期间的停工损失),也计入产品成本。

总之,实际成本与理论成本是有一定差异的。在实际工作中,为使企业成本内容一致,则由国家财政部按照成本的客观经济内容和经济核算的需要对产品成本的开支范围作了统一的规定。企业在成本核算工作中必须遵守成本开支范围的规定,它是计算成本的准则,如果把不属于成本开支范围的支出列入成本,就叫做乱挤成本。乱挤成本是违反国家财经纪律的。

根据财政部颁布的《企业财务通则》规定,企业为生产经

营商品和提供劳务等发生的各项直接支出(包括直接工资、直接材料、商品进价以及其他直接支出)以及为生产经营商品和提供劳务而发生的各项间接费用,都应计入产品成本。前者直接计入,后者分配计入。同时规定,企业的下列支出不得列入成本费用:

1. 为购置和建造固定资产、购入无形资产和其他资产的支出;
2. 对外投资的支出;
3. 被没收的财物;
4. 各项罚款、赞助、捐赠支出;
5. 国家规定不得列入成本、费用的其他支出。

三、成本的作用

成本的作用决定于它的经济实质。产品成本的实质是产品生产过程中的各种劳动耗费及其补偿价值,是反映和控制企业生产经营管理工作的综合性价值指标,同时又是确定企业生产经营损益的基础。在市场经济条件下,成本具有十分重要的作用,具体表现以下几方面:

1. 成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应大体符合产品的价值。但在现阶段,产品的价值还不能直接计算出来,只能通过企业生产经营中发生的耗费,间接地反映产品价值。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。”如果价格低于成本,企业就会发生亏损。因而,成本就成为制定产品价格的一项重要依据。

2. 成本是补偿产品生产耗费的尺度

在实行经济核算制的条件下,要求企业用自己的生产经

营成果来补偿生产经营耗费。马克思说：“没有生产，就没有消费，但是，没有消费，也就没有生产。”要维持企业的正常生产经营活动，就必须以产品的销售收入对生产中的劳动耗费进行补偿。这就使企业产品的销售收入与产品的成本费用建立了内在的联系。但补偿多少，标准是什么？这个客观尺度就是产品成本。也就是说成本费用既然是企业生产、经营活动所发生的耗费，它就表明了生产经营耗费补偿份额的大小。成本补偿的目的是为保证企业再生产的顺利进行，因此成本补偿必须遵循等价原则，即劳动补偿和劳动耗费应该是等量的。成本越高，补偿就越多；成本越低，补偿就越少。

3. 成本是综合反映企业生产经营管理工作质量的一个综合指标

在市场经济条件下，要求企业必须以尽可能少的消耗来取得尽可能大的收益。要达到这个目的，就必须对企业生产经营过程中的劳动耗费进行如实地反映和监督，并严格地加以控制。产品成本是考核企业劳动耗费的综合指标。企业产品设计的好坏，材料消耗是否节约，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，以及经营管理水平的高低等等，都可以直接或间接地通过产品成本这个指标反映出来。所以，通过对产品成本的控制和考核，可以不断地改善经营管理，降低各种耗费，提高企业的经济效益。

4. 成本是企业决策的重要依据

企业在生产经营过程中，为了实现预定目标，需要在预测的基础上，从数个备选方案中通过决策分析作出恰当的抉择，其最终目的是选出最优方案，选优的标准主要看经济效益的高低，而影响经济效益高低的因素有很多，但起决定性作用的因素则是成本指标。因为影响各方案的诸多因素，如产品产

量、产品质量、某项目的可行性等等,都与成本有直接或间接关系,因此,成本是进行经营、决策的重要依据。

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。它先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。

成本会计最初起源于英国,后来传入美国及其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家,随着英国产业革命的完成,用机器生产代替了手工劳动,用工厂制代替了手工工场;企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理上的需要,对成本计算进行研究,起初只是对成本进行估计,以后又采用统计方法计算成本,但缺乏连续、全面系统的记录,成本计算的准确性较差。为了提高成本计算的精确性,适应企业外部审计人员的要求,会计人员承担起成本计算的使命,将成本计算同普通会计结合起来,形成了成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段,由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以,也称为记录型成本会计学。

20 世纪初,资本主义企业推行的泰勒制度,其核心在于企业内部如何通过实现各项生产和工作的标准化,来提高生产和工作效率,尽可能减少一切可能避免的浪费,从而据此达到提高企业利润的目的。与此相适应,会计的重点放在产品成本的确定和控制上。在会计实践中开始事先制定成本标准,据以进行日常的成本控制和定期的成本分析。“标准成本”、“预

算控制”和“差异分析”等,即可看作会计为配合泰勒制的广泛实施,使成本会计的理论和方法进一步发展和完善。成本会计的职能从事中控制、事后计算和分析转移到事前的预测、决策和规划,将成本会计作为管理成本和降低成本的手段,形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已经进入一个新的阶段。

第二次世界大战后,西方国家的经济得到迅速发展,日新月异的科学技术大规模应用于生产,资本进一步集中,从而使企业规模日益扩大,生产经营日趋复杂化,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更为激烈。这些新的环境和条件,对企业管理现代化提出了新的要求,并在客观上也促进了企业管理的现代化。即一方面强烈要求企业内部管理更趋合理化、科学化。另一方面,更要求企业重视企业外部经济环境与客观条件的研究,重视企业与外部经济环境相互关系的研究,为企业正确地进行经营决策提供客观依据,使企业具有较高的灵活反应和适应能力,否则就会在激烈的竞争中被淘汰。对此,人们逐渐认识到,“管理的重心在于经营,经营的关键在于决策”。为了加速管理的现代化,就需要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合应用到企业管理上来。随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛的应用,从而使成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计发展重点已由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的着重管理的经营型成本会计。

综上所述,成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所区别。

早期成本会计,主要是采用分批或分步成本会计制度,计

算产品成本,以确定存货成本及销货成本,此时,主要是运用财务会计理论来研究成本计算,并纳入帐簿体系,成本会计还从属于财务会计体系;到了近代成本会计阶段,主要采用标准成本制度和成本预算制度,为生产过程的成本控制提供了条件,这时成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立的学科;在现代成本会计阶段,加强事前成本控制,广泛应用管理科学的成果,其发展重点趋向预测、规划和决策,实行最优化控制。随着电子计算机的应用,反馈成本信息更及时,为成本会计开创新的天地,此时成本概念十分广泛,成本会计范围更加开阔,从而形成了企业会计中财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。

第三节 成本会计的环节

成本会计的环节,是指成本会计应该做哪几个方面的工作。

社会主义市场经济的发展,要求企业领导进一步加强内部管理,控制企业的各种生产耗费,降低产品成本,提高经济效益。而成本核算和管理是企业管理中一个非常重要的环节。加强成本管理,不仅要做好成本的事中控制、核算以及事后的分析、考核工作,而且做好成本的事前的预测和决策等工作,确定目标成本,明确责任范围,以成本管理为中心,推动企业各项管理工作的开展,不断提高经济效益。

现代成本会计工作环节包括成本预测和决策、成本计划、成本控制、成本分析和考核等方面工作。成本会计正是通过这些环节来发挥其应有的作用。

一、成本预测和决策

成本预测是依据历史成本资料和有关经济信息,在认真分析当前各种技术经济条件,外界环境变化及可能采取的管理措施基础上,运用定量分析和定性分析的方法,对未来成本水平及其发展趋势所作的定量描述和逻辑推断。

通过成本预测,可以掌握未来的成本水平及其变动趋势,有助于帮助企业管理者克服盲目性,提高自觉性,更加合理地组织生产经营活动,挖掘降低成本费用潜力,提高经济效益。

成本决策是在成本预测的基础上,根据企业具体情况,制订优化成本的各种可行性方案,并运用决策理论和方法,对各种方案进行比较分析,从中选择最优方案的过程。

成本预测和成本决策是不可分割的。预测是为决策服务的,它是决策的前提。通过预测,提供一定条件下生产经营各方面未来可能实现的数据;而决策则以预测的数据为基础,通过分析比较,权衡利害得失,从中选取最优方案。在一定意义上,可以认为决策是预测的结果。进行成本决策,是制订成本计划的前提,也是降低产品成本,提高经济效益的重要途径。

二、成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上,根据有关资料 and 成本管理目标,以货币价值形式,预先规定企业计划期内产品生产成本耗费水平和可比产品成本降低任务,并提出节约费用开支,降低成本的重要措施。

成本计划是降低成本的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

三、成本控制

成本控制是指在生产经营过程中,按照规定的标准调节影响成本的各种因素,以将企业实际发生或将要发生的各种耗费进行审核、控制,并将其控制在计划范围之内。

由于成本控制贯穿于成本形成的全过程,所以成本控制应按成本费用发生的时间先后顺序划分为事前控制、事中控制和事后控制三个阶段。通过成本控制使产品成本按照人们事先测算确定的成本水平进行,防止与克服生产过程中损失和浪费现象发生,使企业的人力、物力和财力得到合理的利用,达到节约各项消耗,降低产品成本,提高经济效益。

四、成本核算

成本核算是指对生产费用核算和产品成本形成核算的总称。是根据成本核算对象,汇集企业在生产经营过程中发生的各种费用,以核算其总成本和单位成本。成本核算的过程,既是对费用的实际发生进行如实反映的过程,也是进行信息反馈和控制的过程,使脱离计划的偏差在生产经营过程中得到发现和纠正。同时,通过对产品实际成本的核算可以考核成本计划的完成情况,并为进行未来成本的预测、编制下期成本计划提供可靠的资料。成本核算也是进行成本分析和考核的必要依据。

五、成本分析

成本分析是以成本核算资料为基础,结合有关计划、定额、统计和技术资料,采用一定和专门方法解剖影响成本变动的具体原因,以便挖掘增产节约的潜力、降低产品成本的一项分析工作。成本分析是成本核算的继续和深化,同时,也是成