

新 会 计 系 列 教 材

新 编

成 本 会 计 学

主编 尹景乐



BIAN CHENG BEN KUAJ I XUE

苏州大学出版社

(1)37/18



中财 B0116985

新会计系列教材

新编成本会计学

主 编 尹景乐

副主编 黄 迈 施国忠

中央财经大学图书馆藏书章

登 录

173582

分 类

F236.2/67

苏州大学出版社

新编成本会计学

主编 尹景乐

苏州大学出版社出版发行

(地址: 苏州市十梓街1号 邮编: 215006)

江苏省新华书店经销

如东县印刷厂印装

(地址: 如东县掘港镇 邮编: 226400)

开本 850×1168 1/32 印张 12.125 字数 300 千

1997 年 12 月第 1 版 1998 年 1 月第 1 次印刷

印数 1—9000

ISBN 7-81037-380-3/F·41(课) 定价: 15.00 元

苏州大学出版社出版的图书若有印刷装订错误可向承印厂调换

《新会计系列教材》编委会

(依姓氏笔画排列)

顾 问	王松年	石人瑾	徐政旦
主 任	黄文珠		
副主任	刘 威	李心合	黄 鹏
委 员	王则斌	尹景乐	刘 威
	李心合	汤土云	张 薇
	唐孝东	黄文珠	黄 鹏
	章 刚	龚菊明	

序 言

1993年7月,《企业会计准则》、《企业财务通则》以及新的行业会计制度和财务制度在全国范围内实施;1994年,新税制、新外汇管理体制和《公司法》相继出台;当前,现代企业制度的建立又被作为经济改革的中心环节正式摆上了议事日程,即将全面实施;同时,会计的具体应用准则也在陆续制定中。这一系列重大深刻的变革事实,直接冲击着传统的会计模式和会计教材体系,激励着我们对会计教学的各个方面进行系统的反思。

会计学科体系的改革和会计教材建设是会计教学改革的重要方面,为适应经济发展和会计教育改革的要求,国内已出版了许多会计新教材,它们各具特色,各有创见,对保证会计教学的连续性和促进会计教学改革,起了十分重要的作用。在这一改革深入发展之际,苏州大学财经学院会计系,取各家之长,结合自己丰富的教学经验,组织人力编写了这套新会计系列教材。综观这套系列教材,我感觉有几个显著特点:一是体系上的独创性。教材突破了过去以行业会计为主线的编写方法,遵循先易后难、先通用业务后特殊业务的逻辑,适应顺序设置会计课程体系的需要,并兼顾介绍行业会计特殊性,使自己的内容更加系统全面。二是内容上的新颖性。教材密切联系了“两则”、“两制”、新税制和新外汇管理体制等改革方案在财务会计方面的要求和做法,吸收了近年来国内外财务会计理论研究的新成果和财务会计实务工作的新经验,同时结合国际会计惯例和即将制定的具体会计准则加以阐述,反映了现代会计的理论和方法。三是教学上的便利性。从规划看,系列教材妥善解决了通用性财务会计与行业会计制度的矛盾,较好地解决了学科内容交叉重叠的问题,并配有思考题、实务练习题等,便于教学。现在其中的好几册,尚在分头定稿中,未及通读,但作者和编

者再三强调质量,也甚合我意。为此,我乐于将这套教材推荐给广大的会计教学工作者、财会人员和管理人员。

上海财经大学会计学系教授 王松年

前 言

《新编成本会计学》一书是苏州大学财经学院“新会计系列教材”之一。

为适应我国社会主义市场经济的发展和对外开放的进一步扩大,国家先后出台了一系列的经济法规制度。同时,我国企业的会计工作实践也日益丰富。本书正是以目前会计工作的新内容、新方法为依据编写的,此乃本书特点之一;成本会计涉及所有成本核算单位,但不同企业的生产规模、生产工艺以及组织均大有差异,要使一种理论和方法放之四海而皆准,着实不易,但本书力求以多种设想阐述各和做法,以增加成本核算的实用性及可操作性,此乃本书特点之二;本书在内容结构和写作方法上,既注意必要的理论观点的阐述,又以大量的案例的计算过程及图表,剖析各种具体方法,此乃本书特点之三。

本书既适合于本科、专科学子用作教材,又适合于干部培训、成人自修自学之参考。

本书由尹景乐任主编,黄文珠任主审,黄迈、施国忠任副主编。参加编写的有:尹景乐(第一、三、四、五章)、黄迈(第二、六、七、八、九章)、施国忠(第十、十一章)、梁坚(第十三章)、章荣根(第十二、十四章)。黄迈同志参加了部分章节及练习题的修改、定稿工作,全书由尹景乐负责修改、总纂并定稿。

限于时间和水平,本书可能存有不少错误与不妥之处,恳请广大读者批评、指正。

编者

1997年10月 苏州

目 录

前言.....	(1)
第一章 总论.....	(1)
第一节 成本的概念与分类.....	(1)
第二节 费用的分类.....	(7)
第三节 成本会计及职能	(11)
第四节 成本会计工作的组织	(17)
第二章 工业企业成本核算概述	(21)
第一节 成本核算的意义和原则	(21)
第二节 成本核算的要求	(28)
第三节 成本核算的程序和设置的帐户	(35)
第三章 工业企业要素费用的核算	(41)
第一节 主要材料费用的核算	(41)
第二节 外购动力费用的核算	(55)
第三节 工资费用的核算	(58)
第四节 折旧费用的核算	(68)
第五节 利息、税金和其它费用的核算.....	(72)
第四章 综合费用的核算	(75)
第一节 待摊费用与预提费用的核算	(75)
第二节 辅助生产费用的核算	(79)
第三节 制造费用的核算	(96)
第四节 生产损失的核算.....	(103)
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配.....	(111)
第一节 在产品的核算.....	(111)

第二节	商品批发企业的成本核算·····	(257)
第三节	商品零售企业的成本核算·····	(266)
第四节	商品流通费用的核算·····	(272)
第十三章	施工企业的成本核算·····	(276)
第一节	施工企业成本核算概述·····	(276)
第二节	施工工程成本的核算·····	(284)
第三节	工程成本的结算·····	(292)
第十四章	工业企业成本报表的编制和分析·····	(300)
第一节	工业企业成本报表概述·····	(300)
第二节	产品生产成本表的编制和分析·····	(307)
第三节	主要产品单位成本表的编制和分析·····	(321)
第四节	制造费用明细表的编制和分析·····	(328)
练习题	·····	(333)

第一章 总 论

第一节 成本的概念与分类

一、成本的经济实质

在日常的经济活动中,成本这一概念被人们广泛地应用着。人们通俗地认为本钱就是成本,代价就是成本,所以就有所谓“不计工本”、“不惜血本”之类的说法。这实际是一种广义的成本概念。将这些说法归纳起来,所谓成本是指为了特定目的而必须付出的全部开支。无论制造业、流通业、交通邮电、金融保险等,其生产、经营、服务等各项活动的好坏,均可以用这一概念来衡量。

但从理论角度看,成本是一个价值范围,是商品经济的产物,商品价值决定了它在生产上所耗费的社会必要劳动量。这个劳动量主要取决于两种劳动,即物化劳动和活劳动。物化劳动包括劳动对象(如原材料)和劳动手段(如机器设备)两个方面;活劳动即指人工费用等。成本和商品价值有着密切的联系,成本是商品价值的一部分,它是在商品经济发展到一定阶段后才产生的。马克思在分析商品价值时指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W = v + c + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那末,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价或补偿价值。”“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。”^① 马克思揭示了产品成本的经济实质是 $c+v$ 。具体地讲,在生产过程中,物化劳动转移的价值 c 与活劳动中劳动者为自己劳动所创造的价值 v 构成了成本。事实上, $c+v$ 的价值很难确定,所谓的 $c+v$ 的价值只是其货币表现。这种以马克思的价值理论确定的成本概念,称之为“理论成本”。

二、现实成本

在实际工作中,产品的生产反映了一定的生产关系。由于价值规律的影响,商品经营者为了获得较多的补偿,总想扩大成本范围;而国家经济部门为实现宏观调控,又不得不从社会整体利益出发,对其成本范围进行调整。例如,为了经济核算的需要,并保证企业正常的生产经营,把不属于生产性开支的损耗,如废品损失、停工损失等列入成本,以便保证这些损失能像正常成本一样得到补偿;为了企业管理的需要,把一些同生产经营有关的费用,如为组织和管理生产经营而发生的管理费用、为销售而发生的销售费用、为资金正常周转而发生的财务费用等都作为期间费用,不再按产品进行归集,这样既简化了核算,又便于对成本进行控制。经上述分析,可知成本概念就其内容和范围而言,同原来的“理论成本”有着显著的差别。归纳起来,所谓产品成本就是企业生产一定种类、一定数量的产品所支付的各种费用的总和。这种成本概念称为“现实成本”。

现实成本对制造业、流通业等有着不同的内涵。为此,国家专门作了统一的具体规定。这既有利于企业加强管理,节约开支,降低费用成本,又有利于国家进行宏观调控,保证经济协调发展。近年来,随着经济的发展,为了管理的需要,成本概念也吸收了西方不少新内容,如为了生产经营预测决策的边际成本、机会成本,为进行成本控制与分析的变动成本与固定成本,还有责任成本等。作

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第25页。

为现代成本会计的对象,应该包括这些内容,但本书所研究的仅为产品生产成本。

三、支出、费用与成本

从理论上讲,费用与成本,其性质是一样的。但根据有关制度规定,我国目前采用的是制造成本。所谓制造成本,是指产品成本的计算仅到生产部门为止,在生产部门范围内所发生的费用即为生产成本,它主要包括直接材料、直接人工和制造费用等,其余如为管理和组织生产而发生的管理费用,销售过程中发生的销售费用以及财务费用等,均为期间费用。书中以下所提成本,即为生产成本。

费用或者成本都同支出有关,所以要研究费用与成本,还应了解支出。

(一) 支出

所谓支出,是指企业为特定原因而发生的全部耗费及开支。支出可以同企业的生产经营有关,也可以同企业的生产经营无关。凡同生产经营有关的支出,都能直接或间接地转化为费用;而与生产经营无关的支出则不能转化为费用,更不能转为成本,只能作为资产的减少。企业支出内容很多,按其用途一般有收益性支出、资本性支出、营业外支出、往来支出、投资支出等。收益性支出是指企业生产经营所发生的人工及材料支出等,它同当期所产生的收益有关;资本性支出则同几个会计年度产生的收益有关。这两者都同当期或以后各期的收益有着直接关系,这些支出可转化为费用。其它支出则同生产经营没有直接关系,不能转化为费用,也就不能从收入中收回。

(二) 费用与成本

如上所述,支出中凡属于收益支出的或者资本支出的均能直接或间接转化为费用,这些费用有的同产品生产有关系,有的同企业的生产经营有关系,但费用只能作为成本的内容,还不就是成

本。费用同成本既有联系又有区别。

所谓费用同成本的联系是指：

(1) 费用同成本的本质相同，构成成本内容的都是生产费用，都是由物化劳动消耗和活劳动消耗所构成。费用和成本的构成尽管千差万别，但都不外乎各种物料消耗、人工消耗以及各种机器设备的损耗等。

(2) 生产费用是产品成本的基础；没有费用发生，就不可能形成产品成本；只有为某种目的或某项对象所发生的费用才称之为该项对象的成本。所以说，构成成本的是费用，对象化的费用是成本。

(3) 成本同费用在时间上有联系，本月发生的费用不一定全部构成产品成本，有的费用往往因某产品来不及加工而只能作为月末在产品，留待下月再加工。这样，本月的生产费用可能成为下月的产品成本，它们在连续生产的过程中存在的联系可用公式表示如下：

月初在产品费用 + 本月生产费用 = 完工产品成本 + 月末在产品成本

所谓费用同成本的区别是指：

(1) 计算的范围不同。生产费用既包括同产品生产有直接关系的费用，还包括同产品生产没有直接关系而同生产经营有关系的费用；产品成本则仅指同产品生产有直接关系和间接关系的费用，包括产品生产过程中消耗的直接人工、直接材料及制造费用等。

(2) 计算的基础不同。生产费用是按时间计算的，凡是该期耗费的生产要素费用都作为本期的生产费用，不考虑应发生而未发生的各项费用；而成本则是以产品为对象计算的，无论在什么时期发生，凡是因生产本产品所消费的各项要素费用都是该产品的成本。

(3) 计算的原则不同。生产费用是以收付实现制计算的,不论哪种对象发生的费用,只要在本期发生就算本期的费用;而成本则是以权责发生制计算的,无论费用是否支付,只要应该计入,就应归入成本范围。这些费用有的属于在本月支付的生产费用,有的属于以前月份支付或以后月份才支付的生产费用,但都是为某成本对象所发生的,都应是该对象的成本,它包括以前支付的待摊费用和以后支付的预提费用等。

四、成本的作用

在商品经济条件下,任何一种产品在产品销量和销售价格一定的情况下,成本越低的企业所获盈利则越多,反之则少。同样的条件,其成本的高低,直接影响着企业盈利的多少,所以加强成本管理就成了企业十分关注的问题。成本的重要作用主要有以下几个方面。

1. 产品成本是企业以及有关部门进行成本管理的重要依据

企业的生产管理部门,千方百计地对成本进行控制,通过制订成本目标(也称目标成本)、成本计划、各种物资消耗定额等,同实际发生的成本进行比较,揭示出脱离成本的差异,再通过差异,以及对产生差异的原因的分析,采取相应措施,从而达到降低成本的目的。

企业的管理者也无不以成本的高低作为决策之根据。随着商品经济的发展和市场竞争日趋激烈,同样的产品,成本越低则竞争越有保证。企业的管理者不断地改进工艺,选用新的材料,提高劳动生产率,就是为了降低成本,以使自己的产品在市场上立于不败之地。

其它有关部门,如银行、税收、投资人、债权人以及上级主管部门,也经常从企业的成本资料中获得信息,判断企业生产经营的状况,或者指导企业正常运行和发展,或者分析评价企业优劣,决定自己的投资信贷方向、规模等。

2. 产品成本是生产耗费的补偿尺度

根据马克思的价值理论,产品的生产过程,就其生产要素而言,也是耗费过程。任何产品无论其生产过程如何简单,均需一定的人工和物料的消耗。同样的产品,对生产要素的耗费则有多有少,这就造成了同样产品都有高低不同的成本。企业要继续经营,进行再生产,就必须从这些产品的销售收入中进行补偿,也就是企业所取得的收入,应至少相当于耗费的那部分货币资金,能够用这部分收入重新购买原材料并支付工资等,这就是补偿。不能补偿这部分耗费的资金,就不能继续生产或不能在原规模上继续生产。补偿是企业考虑的首要问题。补偿的唯一尺度就是产品成本。但是,耗费和补偿并不是和谐的,因为代表着耗费的成本是企业自身的事,而补偿则受客观条件制约。补偿直接受市场影响,受价值规律的制约,任何企业无不希望以较少的耗费,即较低的成本,获得较多的收入。这不仅能补偿生产的耗费,保证继续再生产,还能获得盈利。如果不能补偿,那就是亏损。因此,成本作为生产过程中各种耗费的货币表现,也是企业最起码的维持简单再生产的补偿尺度。企业往往以此进行生产的安排和调度。

3. 产品成本是反映企业经营管理水平的综合指标

一个企业,无论生产还是经营,都涉及很多部门,都需设置一系列的工作环节,才能完成产品的生产、经营过程。如何协调诸多的人和事,并有效地达到预期目的,这是经营管理者的职责所在。衡量该项工作优劣的指标就是成本。

一个企业的生产能力及劳动生产率的高低、生产技术进步的快慢、产品产量的增减、质量的升降、经营管理水平的高低都可以从成本这个指标上反映出来。即使是非直接生产部门的工作绩效也能在成本指标中得到体现,如材料的采购,生产工艺与机械设备的管理与维护等,都会影响到成本指标的高低。

正因如此,企业要强化管理,无不从成本这一指标着手,通过成本的预测、核算、分析、控制等一系列的方法,针对具体问题,采取各种措施,合理利用各种资源,减少费用,降低成本,达到提高经济效益的目的。

4. 产品成本是制定产品价格的依据

产品价格是产品价值的货币表现。在社会主义商品经济条件下,产品的价格基本上是符合产品价值的。从理论上讲,任何产品其价格都应该等于它所消耗的各种必要的社会劳动,这也是价值规律的要求。但作为企业往往无法直接计算一个产品的价值,所以只能间接地通过计算产品的成本,以成本对物化劳动和活劳动的耗费为基础,再参照国家各项有关政策及国家对宏观经济管理的要求,制订出价格。如不借助成本,要使产品价格符合产品价值是很困难的。所以,成本这一指标,对于遵循价值规律,使产品价格大体上符合产品价值提供了客观可能。

第二节 费用的分类

费用成本是企业重要的会计要素之一。企业正常的生产经营活动所发生的各项费用要素如何进行归集,又如何由费用变成成本,这是一个复杂的过程,认识和掌握这一过程是正确进行核算的前提。因此,必须对费用进行科学的分类。

一、生产费用按经济内容分类

产品的生产过程,也是物化劳动和活劳动的消耗过程。所谓物化劳动,主要是指劳动手段方面的费用(如固定资产折旧),劳动对象方面的费用(如原材料)等;所谓活劳动方面的费用,是指职工工资及福利费用等。这三个方面涉及了生产力的三大要素,也是费用支出的经济内容或原始形态,它反映了费用支出的性质。这种按经济内容分类的各项费用称之为要素费用,具体包括以下八个方面: