

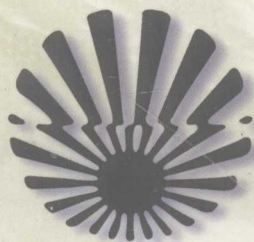
刘建中

谢阳春

主编

企业成本会计学

QIYE CHENGBEN KUAIJIXUE



中国物价出版社

ZHONGGUO WUJIA CHUBANSHE

F234.6

1

企业成本会计学

主 编	刘建中	谢阳春
副主编	李武立	李竞成
	郝玉贵	海福安

中国物价出版社

(京)新登字 098 号

图书在版编目(CIP)数据

企业成本会计学/刘建中主编. —北京中国物价出版社, 2000. 5
ISBN 7-80070-492-0

I. 企… II. 刘… III. 会计—高等学校—教材 IV. F234.6
中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 12680 号

企业成本会计学

主编 刘建中 谢阳春

*

中国物价出版社出版发行

开封印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 15 印张 369 千字

2000 年 5 月第一版 2000 年 5 月第一次印刷

印数:1-2,000 册

ISBN 7-80070-492-0/F·256

定价:19.80 元

前 言

社会主义市场经济体制的建立,需要健全和完善经济管理和监督机制。作为“国际商业语言”的会计学科,亦必须在理论和实务操作方面进行要应的改革和发展。根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》、《企业财务通则》,我们组织一批从事会计教学、科研和实务工作的专家、学者,编写了现代会计学系列丛书,以满足会计教学、科研和实务操作的需要。《企业成本会计学》是其中之一。

全书共十二章。以工业企业为主,分别介绍了成本核算程序、成本费用的归集分配方法、产品成本计算方法、成本计划、控制及报表编制、分析方法。并且兼顾了商品流通企业、施工企业、交通运输企业的成本核算。结合多年来对各类学员的会计教学工作经验和企业实务操作,力求会计基本理论与会计工作实践的紧密结合,使读者既可掌握基本理论、基本方法,又能结合实际工作进行正确的业务处理。

本书由刘建中教授、谢阳春同志担任主编,李武立、李竞成、郝玉贵、海福安同志任副主编。初稿第一、九章由李武立执笔,第二、三章由郝玉贵执笔,第四、五章由谢阳春执笔,第六、十二章由李竞成执笔,第八章由海福安执笔,第十章由高楠执笔,第七章由刘建中执笔,第十一章由安慧执笔。全书由刘建中、谢阳春进行修改、补充定稿。

由于撰写时间和水平所限,加之市场经济条件下新的会计问题会不断出现,书中存在的疏漏和不足甚至错误之处,恳请读者不吝赐教,以便修订再版时更正。

编著者

2000.5

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的概念及作用	(1)
第二节 成本会计的对象和任务	(4)
第三节 成本会计的职责	(7)
第四节 成本会计工作的组织	(11)
第二章 工业企业成本核算的一般程序	(17)
第一节 工业企业成本核算的基本要求	(17)
第二节 费用的分类	(26)
第三节 会计帐户的设置	(35)
第四节 工业企业成本核算的一般程序	(41)
第三章 工业企业生产费用的归集与分配	(43)
第一节 要素费用的归集和分配	(43)
第二节 待摊预提费用的归集和分配	(74)
第三节 辅助生产费用的归集和分配	(78)
第四节 制造费用的归集和分配	(91)
第五节 废品损失及停工损失的归集和分配	(97)
第六节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(103)
第七节 期间费用的归集和结转	(112)
第四章 工业企业产品成本的计算方法	(120)
第一节 生产特点和管理上的要求	
对产品成本计算的影响	(120)
第二节 产品成本计算的主要方法	(122)
第三节 产品成本计算的品种法	(123)

第四节 产品成本计算的分类法·····	(137)
第五章 产品成本计算的分批法·····	(146)
第一节 分批法概述·····	(146)
第二节 分批法的计算程序·····	(149)
第三节 简化的分批法·····	(158)
第六章 产品成本计算的分步法·····	(170)
第一节 分步法概述·····	(170)
第二节 逐步结转分步法·····	(171)
第三节 平行结转分步法·····	(192)
第七章 产品成本计算的定额法·····	(210)
第一节 定额法概述·····	(210)
第二节 产品定额成本的计算·····	(212)
第三节 脱离定额差异的计算·····	(216)
第四节 定额变动差异的计算·····	(229)
第五节 产品实际成本的计算·····	(231)
第八章 工业企业成本计划与控制·····	(247)
第一节 成本预测的程序和方法·····	(247)
第二节 成本计划·····	(268)
第三节 成本控制·····	(276)
第九章 工业企业成本报表与分析·····	(312)
第一节 工业企业成本费用报表概述·····	(312)
第二节 成本报表的编制与分析方法·····	(315)
第三节 产品生产成本报表的编制与分析·····	(323)
第四节 主要产品单位成本表的编制与分析·····	(334)
第五节 各种费用明细表的编制与分析·····	(343)
第十章 商品流通企业的成本核算·····	(350)
第一节 商品流通企业成本概念·····	(350)
第二节 批发企业商品采购与销售成本核算·····	(355)

第三节	零售企业商品采购与销售成本的核算	(386)
第十一章	施工企业的成本核算	(398)
第一节	施工企业概述	(398)
第二节	施工企业生产费用的归集与分配	(403)
第三节	施工企业成本决算	(434)
第十二章	交通运输企业成本的核算	(437)
第一节	交通运输企业成本概述	(437)
第二节	公路运输成本的核算	(441)
第三节	铁路运输成本的核算	(449)
第四节	水上运输成本的核算	(452)
第五节	航空运输成本的核算	(461)

第一章 总论

第一节 成本的概念及作用

一、成本的概念

成本是指为特定的目的而发生的资金耗费。例如为了生产产品而发生的资金耗费对象化于产品上,就成为产品的生产成本;为了购买材料而发生的资金耗费对象化于购买的材料上,就成为材料的采购成本;为了购买固定资产而发生的资金耗费对象化于购买的每一项固定资产上,就构成固定资产的购买成本。成本概念的应用相当广泛。因此,从理论上充分认识成本的经济实质是十分重要的。

马克思主义政治经济学中指出: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创造的价值(V),以及劳动者为社会创造的价值(m)。用公式来表示是 $W = c + v + m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么,在产品中剩下的,只是在生产要素上耗费去的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值,即产品成本。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劳动者为自己劳动所创造的价值之总和。这种成本,可以称为理论成本。

综上所述,可以对成本的经济实质概括为:生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金总和。

实际工作中,为了促使企业加强经济核算,减少资金占用,节约生产耗费,减少损失,成本的开支范围和理论成本包括的内容是

有一定差别的。例如,废品损失、停工损失等非生产性支出,从实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,按其性质并不属于成本的范围。但在实际工作中,也将其计入成本,使之得到必要的补偿。此外,实际工作中的成本开支范围是由国家通过有关法规制度加以界定的,因此,对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,以及为筹集资金而发生的财务费用,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。也就是说,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,并不是指产品所耗费的全部成本。

当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离,必须严格限制,否则,成本的计算就失去了理论依据。

二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作和经济核算工作中具有十分重要的作用。

(一)成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费,即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是由销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费,这样,才能维持资金周转,使企业按原有规模进行简单再生产。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能继续进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多,可见,成本作为补偿生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

(二)成本是企业进行决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力,提高企业经济效益,是市场经

济对企业的客观要求。这就要求企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,而成本是其中应考虑的主要因素之一。因为,在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少,而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

(三)成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。但企业在制定价格时,应遵循价值规律的基本要求。在目前,人们还不能直接计算产品的价值,而只能计算成本,通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的重要因素。由于产品的定价应考虑的因素很多,比如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系,产品在市场上的供求关系及市场竞争态势等。所以,成本只是制定产品价格的一项重要因素。

(四)成本是综合地反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,企业经营管理中各方面的工作业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。比如,产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量高低、费用开支的大小等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。

企业还可以通过成本的计划、控制、监督、考核和分析来促使企业及企业内各单位加强经济核算,改进管理,降低成本,提高经济效益。如,通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标,可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支,促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费;又如,通过成本的对比分析,可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人、财、物,从而降低成本,提高经济效益。

第二节 成本会计的对象和任务

一、成本会计的对象

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。成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容,明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

从理论上讲,成本所包括的内容,也就是成本会计应该反映和监督的内容。但是不同的行业,成本会计的具体对象,又不尽相同,下面我们分别简述之。

工业企业的基本生产经营活动是生产产品和销售产品。产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。工业企业要生产产品,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(如机器设备)和劳动对象(如原材料)的耗费,以及活劳动(如人工)等方面的耗费。所有这些支出,就构成了企业在产品制造过程的全部生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。产品制造过程中的各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计应反映和监督的主要内容。

工业企业在产品的销售过程中,企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。这些为销售本企业产品而发生的费用,构成了企业的产品销售费用。企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动,会发生各种各样的管理费用。为筹集经营资金所发生的各种手续费、利息等构成企业的财务费用。工业企业的产品销售费用、管理费用和财务费用,可以总称为工业企业的经营管理费用。这些经营管理费用也应作为成本会计反映和监督的对象。由此可见,工业企业成本会计对象包括产品的生产成本和经营管理

费用。

施工企业的基本经济活动是进行建筑工程施工。工程施工要耗费工程成本；施工企业发生的管理费用和财务费用不计入工程成本。商品流通企业的基本经济活动是商品的采购和销售，为此，要耗费商品的采购成本和销售成本，还要发生经营费用、管理费用和财务费用，这些费用总称为商品流通费用。商品流通费用不计入商品的采购和销售成本。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，要耗费营业成本，还要发生营业费用、管理费用和财务费用，这些费用不计入营业成本等。这些企业的商品流通费用、营业费用、管理费用和财务费用，可以总称为经营管理费用，属于期间费用。

综上所述，成本会计的对象可概括为：各企业经营业务的成本和有关的经营管理费用，简称成本、费用。因此，成本会计实际上是成本、费用会计。

在西方国家中，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和缴纳税金，为了进行产品成本管理和进行生产经营短期的预、决策，分别计算变动成本、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，计算可控成本和不可控成本等等。我国不少企业，为了加强成本管理，提高企业活力和经济效益，也已开始运用这些成本概念，计算这些成本。除了上述产品成本和其他各种业务成本以外的这些成本，可以概称为专项成本。

由此可见，随着成本概念的发展、变化，成本会计的对象和成本会计本身也相应地发展、变化。现代成本会计的对象应该包括各行业企业经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本。现代成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专业会计。

二、成本会计的任务

成本会计是企业经营管理的一个重要组成部分。因此，成本

会计的任务受企业经营管理的要求所决定。成本会计不可能全面地实现企业经济管理方面的要求,只能在成本会计对象的范围内,为企业经营管理提供所需的数据和信息,并参与经营管理,以达到降低成本费用,提高经济效益的目的。因此,成本会计的任务既要满足经营管理的要求,又要适应成本会计对象的特点。具体地说主要有以下几个方面。

(一)进行成本预测和决策,编制成本计划,为企业有计划地进行成本管理提供基本依据。

在经济活动中,企业应在遵守国家的有关政策、法令和制度的前提下,按照经济规律的要求,正确地组织自己的生产经营活动。因此,企业必须在经济管理中加强预见性和计划性。即,企业应面对市场,在分析过去的基础上,科学地预测未来,对自身的各项经济活动实行计划管理。成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作,应充分发挥自己的特点,在成本计划管理中,发挥主导作用。为了使企业成本管理工作有计划地进行和对费用开支有效地控制,成本会计应在企业各有关方面的配合下,根据历史成本资料,市场调查情况以及其他有关方面(生产、技术、财力等)的资料,采用科学的方法来预测成本水平,作出决策;然后再根据目标成本或成本预测的资料,编制成本计划,制定成本费用的控制标准以及降低成本应采取的主要措施,以作为对成本实行计划管理,建立成本管理的责任制,开展经济核算和控制费用支出的基础。

(二)及时正确地进行产品成本和期间费用的核算,为成本管理提供有用、可靠的成本信息,并根据成本计划,相应的消耗定额和有关的法规制度,审核和控制各项费用支出,防止浪费和损失,降低成本、提高经济效益。

成本会计人员必须从管理的要求出发,正确地核算产品成本和期间费用,及时提供管理所必须的各类成本信息,必须以国家有关费用开支范围和开支标准,以及企业的有关计划、预算、规定等

为依据,严格控制各项费用开支,监督企业内部各单位严格按照计划、预算和规定办事,并积极探求节约开支、降低成本的途径和方法,以促进企业经济效益的不断提高。

(三)考核成本计划的完成情况,开展成本分析,参与企业经营决策。

成本是一个综合的经济指标,它可以综合反映企业以及企业内部有关单位的工作业绩。这就要求成本会计必须按照成本计划要求进行成本考核,肯定成绩,找出差距,鼓励先进,鞭策落后。由于成本计划的完成情况是诸多因素共同作用的结果,因此,在成本管理工作中,还必须认真、全面地开展成本分析工作。通过成本分析,揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度,以便正确评价企业以及企业内部各有关单位在成本管理工作中的业绩和揭示企业成本管理工作中的问题,从而促进成本管理工作,提高企业的经济效益。此外,企业在进行新产品开发,新设备的投资、老产品的升级换代、产品制造方法和工艺的改进等有关决策时,成本会计应从成本管理的角度,对其进行综合性的分析和研究,提出有关成本资料,并参与决策工作。

综上所述,成本会计的任务包括成本的预测、决策、计划、核算、控制、考核和分析,并参与生产经营决策工作等内容。其中进行成本核算,提供实际成本的核算资料,并促使企业降低成本、费用,改进生产经营管理,提高经济效益是成本会计的基本任务,也是成本工作的中心环节。

第三节 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本身所具有的功能。在经济管理中,成本会计具有成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算,成本分析和成本考核的职能。

一、成本预测

成本预测是根据以往的历史成本、市场调查以及生产、技术条件的变化等资料,采用科学的方法,对未来的成本水平及其变化趋势作出预测。通过预测,拟订各种降低产品成本、提高经济效益的方案,提供企业决策机构比较选择,使企业决策建立在科学的基础上。

成本预测应在计划期开始以前,成本决策之前进行;但在成本、计划执行过程中也应经常地进行。在成本决策之前进行成本预测,可以为成本决策提供数据,有助于正确确定目标成本、正确编制成本计划;在成本计划执行过程中经常地进行成本预测,可以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。

二、成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料,在若干个与生产经营和成本有关的方案中,选择最优方案,确定目标成本。

为了进行成本决策应该在成本预测的基础上,拟订各种提高生产、改进技术、改善经济管理和降低成本、费用的方案,并且采用一定的专门方法对各该方案进行可行性研究和技术经济分析,据以作出最优化的成本决策,确定目标成本。进行成本决策、确定目标成本是编成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

三、成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,具体规定在计划期内为完成生产经营任务应支出的成本费用,并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。

成本计划是降低成本费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。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。

四、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、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。

上述的成本控制,亦称成本的事中控制。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。企业为了更全面、更有效地控制成本,在成本预测,成本决策和编制成本、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,也称成本的事前控制。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。

五、成本核算

成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本费用进行计算,并进行相应的帐务处理。成本核算也是对成本计划执行结果的事后反映。

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,使脱离计划或定额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反映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资料。成本核算也是进行成本分析和考核的必要依据。

六、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,消除超支和浪费;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数据,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。

七、成本考核

成本考核是在成本分析的基础上,定期地对成本计划的执行结果进行评价和考核。在没有上级机构下达的成本计划指标的企业中,成本考核应该自我进行;在有上级机构下达的成本计划指标的企业中,应该首先接受上级机构的考核。在后一种企业中,不论进行成本预测、决策,还是编制成本计划,都应以上级机构下达的成本计划指标作为制约因素。

企业为了实行成本计划管理,不论有无上级机构下达的成本计划指标,都应编制成本计划,并且将其分解、落实到企业内部各单位以至职工个人,作为各单位或个人的责任成本指标,由其负责完成。企业内部应该逐级对下属单位或职工的责任成本指标执行结果进行考核。

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,都应剔除客观因素对成本变动的影响。成本考核应该与奖惩制度相结合,根据成本考核的结果进行奖惩,以便充分调动企业职工执行成本计