

应用型本科财会系列教材



成本会计学

主编 李相波 徐月丽

主审 董惠良



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

应用型本科财会系列教材

成本会计学

主编 李相波 徐月丽

主审 董惠良



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 李相波, 徐月丽主编. —上海: 立信
会计出版社, 2010.7

(应用型本科财会系列教材)

ISBN 978-7-5429-2530-5

I. ①成… II. ①李… ②徐… III. ①成本会计-高
等学校-教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 123862 号

责任编辑 洪梅春

封面设计 周崇文

成本会计学

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021) 64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷	上海申松立信印刷有限责任公司	
开 本	850 毫米 x 1168 毫米	1/32
印 张	10.375	
字 数	253 千字	
版 次	2010 年 7 月 第 1 版	
印 次	2010 年 7 月 第 1 次	
印 数	1—3 100	
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 2530 - 5/F	
定 价	20.00 元	

如有印订差错, 请与本社联系调换

前 言

成本会计学是一门融理论和操作为一体,具有较强应用性的经济管理学科。随着我国社会主义市场经济的不断完善,企业必将面临世界同行的挑战,竞争将越来越激烈,成本会计在企业经营管理中的地位 and 作用也日益突出。为了体现高等教育要服务于社会的理念,我们组织了多名具有丰富应用型本科教学经验的高校教师,把多年的教研成果和教学经验加以提炼,经过反复研讨后精心编写了本书。

本书紧密结合我国最新颁布的相关企业会计准则、法规、制度,着重阐述成本会计的基本理论和方法,以实用性为特色;在介绍必要的基本概念、基本理论的基础上,着重讲述成本会计的基本方法,并配有大量的实例;紧密结合“成本会计学”课程的教学规律,做到思路清晰,易于理解和接受;每章开篇提出本章的学习要点和要求,使学生的学习有的放矢;每章结尾有小结,并配有该章关键词英汉对照和思考题;结合“成本会计学”课程的教学规律,每章都配备了具有针对性的练习题,并在教材的最后给出了简单的结论性参考答案。这样,既有总体的学习指导,又给学生留有足够的练习空间。本书力争达到:既能使学生熟悉成本会计的基本原理和一般知识,又能解决实际工作中的具体问题,熟练掌握成本会计核算的方法,增强操作技能,达到应知应会、学以致用要求。

本书编者均为“成本会计学”课程的主讲教师,能紧密结合历年的教学经验和教学成果,使本书具有很强的实用性,既可作为高

等院校财经、管理专业的教材,也可作为企业管理人员在岗教育和自学辅导资料。为了方便教学,本书还配有电子课件(PPT 和练习题参考答案),需要的教师可按后附“教学课件索取单”中的途径索取。

本书由董惠良教授担任主审。主编李相波副教授负责统稿和总纂,并编写了第一章和第十三章;徐月丽对全书进行了系统优化和校对,并编写了第三章、第六章、第八章至第十二章、第十四章及各章后练习题的参考答案。参加编写的其他人员有:于晓虹(第四章)、田慧芬(第五章)、巫美云(第二章)、潘雅红(第七章)。

由于时间仓促及编者水平所限,书中难免有误,恳请读者批评指正。

编 者

2010 年 5 月

目 录

第一章 成本会计概述	1
【学习要点和要求】	1
第一节 成本和成本会计	1
第二节 成本会计的职能和任务	8
第三节 成本会计工作的组织	12
【本章小结】	16
【本章关键词的英汉对照】	17
【思考题】	17
【练习题】	17
第二章 成本核算的要求和一般程序	21
【学习要点和要求】	21
第一节 成本核算的要求	21
第二节 费用要素和成本项目	27
第三节 成本核算的账户设置和一般程序	32
【本章小结】	36
【本章关键词的英汉对照】	36
【思考题】	36
【练习题】	37
第三章 工业企业要素费用的核算	39
【学习要点和要求】	39

第一节 要素费用核算概述	39
第二节 材料费用的核算	41
第三节 外购动力费用的核算	55
第四节 职工薪酬的核算	58
第五节 折旧费用的核算	68
第六节 利息、税金和其他费用的核算	73
【本章小结】	74
【本章关键词的英汉对照】	75
【思考题】	75
【练习题】	75
 第四章 辅助生产费用的核算	 78
【学习要点和要求】	78
第一节 辅助生产费用核算概述	78
第二节 辅助生产费用的归集	80
第三节 辅助生产费用分配的核算	82
【本章小结】	96
【本章关键词的英汉对照】	97
【思考题】	97
【练习题】	98
 第五章 制造费用的核算	 103
【学习要点和要求】	103
第一节 制造费用归集的核算	103
第二节 制造费用分配的核算	107
【本章小结】	114
【本章关键词的英汉对照】	115

【思考题】	115
【练习题】	116
第六章 生产损失的核算	119
【学习要点和要求】	119
第一节 生产损失核算概述	119
第二节 废品损失的核算	120
第三节 停工损失的核算	127
【本章小结】	129
【本章关键词的英汉对照】	130
【思考题】	130
【练习题】	131
第七章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	133
【学习要点和要求】	133
第一节 完工产品与在产品	133
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法	137
第三节 完工产品成本结转的核算	152
【本章小结】	154
【本章关键词的英汉对照】	154
【思考题】	154
【练习题】	154
第八章 成本计算方法的选择	162
【学习要点和要求】	162
第一节 企业生产类型	162
第二节 产品成本计算的方法	164
【本章小结】	168

【本章关键词的英汉对照】·····	169
【思考题】·····	169
【练习题】·····	169
第九章 产品成本计算品种法 ·····	171
【学习要点和要求】·····	171
第一节 品种法概述·····	171
第二节 品种法的应用·····	172
【本章小结】·····	183
【本章关键词的英汉对照】·····	183
【思考题】·····	184
【练习题】·····	184
第十章 产品成本计算分批法 ·····	187
【学习要点和要求】·····	187
第一节 分批法概述·····	187
第二节 分批法应用·····	190
第三节 简化的分批法·····	195
【本章小结】·····	203
【本章关键词的英汉对照】·····	203
【思考题】·····	203
【练习题】·····	203
第十一章 产品成本计算分步法 ·····	208
【学习要点和要求】·····	208
第一节 分步法概述·····	208
第二节 逐步结转分步法·····	210
第三节 平行结转分步法·····	225

【本章小结】	235
【本章关键词的英汉对照】	235
【思考题】	236
【练习题】	236
第十二章 产品成本计算的分类法	244
【学习要点和要求】	244
第一节 分类法的特点及适用范围	244
第二节 分类法的计算程序	246
第三节 副产品成本的计算	256
【本章小结】	260
【本章关键词的英汉对照】	260
【思考题】	260
【练习题】	260
第十三章 产品成本计算的定额法	264
【学习要点和要求】	264
第一节 定额法概述	264
第二节 定额法的计算程序	265
【本章小结】	280
【本章关键词的英汉对照】	280
【思考题】	280
【练习题】	281
第十四章 工业企业成本报表的编制和成本分析	284
【学习要点和要求】	284
第一节 成本报表概述	284
第二节 产品生产成本表的编制	286

第三节 主要产品单位成本表的编制	288
第四节 制造费用明细表的编制	290
第五节 成本分析	292
【本章小结】	311
【本章关键词的英汉对照】	312
【思考题】	312
【练习题】	312
练习题参考答案	315

第一章 成本会计概述

【学习要点和要求】

通过本章的学习,你应该能够:

1. 掌握成本的含义。
2. 了解成本会计的对象和职能。
3. 了解成本会计的任务及成本会计工作的组织。

第一节 成本和成本会计

一、成本的含义

“成本”一词可以运用于人类生产、生活的各个方面,在日常生活中,人们通常将成本描述为“花费”或“代价”。比如,一个家庭要培养一名大学生,要花费一定数量的货币,这项花费就是该家庭培养一名大学生的成本。在财务会计中,成本主要运用于两个方面:一是资产计价,即成本是为了取得资产或某种利益发生的资金耗费,如将各种资产的购置支出定义为资产的取得成本;二是将成本与费用区分开来。费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出,费用的发生会导致企业资产的减少或负债的增加;成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费,是对象化的费用。本书所指的成本是一种狭义的内容,即仅指产品成本。

按照我国《企业会计准则》的规定,理解成本的含义需关注以下几个方面。

1. 界定成本的开支范围

为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入了成本。可见,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。就废品损失、停工损失等损失性支出来说,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,其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,可促使企业减少生产损失。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。

2. 产品成本核算采用“制造成本法”

理论上的“成本”概念是指企业生产经营中所发生的全部劳动耗费,即是一个“完全成本”的概念。在实际工作中,按照我国现行企业会计制度的规定,工业企业应采用制造成本法计算产品成本,从而企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两大部分。产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用的总和,包括直接材料、直接人工和全部制造费用;期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用。在制造成本法下,期间费用不计入产品成本,而是直接计入当期损益。

3. 成本概念的扩展

随着社会经济的发展和企业管理要求的提高,成本概念在不断地发展、变化,人们能感受到成本范围的逐渐扩大。从其过程结构来看,它已不只是局限于生产过程的成本,而是伴随着产品的设计、开发、生产、销售和使用的全过程。从其内容结构来看,它已不只是考虑与生产、销售和售后服务相关的直接消耗的物化劳动和活劳动的价值,而是对事前、事中、事后成本的一种全面考虑。从其所涉及的对象来看,它已不只是人们所熟悉的生产成本,而是随

着会计管理职能的逐渐扩大,引入了诸如质量成本、边际成本、机会成本、作业成本、环境成本和战略成本等众多新型的成本范畴。所以说,成本已是一个含义较广的综合性概念。

二、成本的作用

在社会主义市场经济条件下,成本在企业管理工作中具有十分重要的作用,成本的高低是企业进行决策时必须考虑的重要因素之一。

1. 成本是企业补偿生产耗费、确定毛利的基本尺度

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。作为自负盈亏的商品生产者和经营者的企业,要确保其简单再生产的正常进行,就需要定期从收入中把相当于成本的数额划分出来,用以补偿其资金耗费。同时,已耗成本也是企业确定毛利的基本依据,因为扣除已耗成本后才是企业的毛利,而且已耗成本与企业毛利之间存在着反比例数量关系。

2. 成本是产品定价的基础

产品的定价是一项复杂的工作,需要考虑的因素很多,如国家的价格政策、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的态势等。但是,企业在制定产品价格时,必须考虑企业的实际承受能力,即产品实际成本水平,因为成本是产品价格制定的最低经济界限。如果产品的价格低于它的成本,企业生产耗费就不能全部由产品销售收入来补偿。所以产品成本是制定产品价格的一项重要依据。

3. 成本是企业合理决策的重要依据

对服务业来说,在服务收入既定、保证服务质量的前提下,企业就要选择那些服务综合成本较低或服务净收益较高的服务项目。

对制造业来说,提高企业在市场上的竞争能力和经济效益,是决策者进行合理决策的主要目标。在进行产品生产(或劳务提供)

决策时,只要是社会需要而且企业也具备相应的能力,在预测了价格因素的基础上决定生产哪些产品、生产多少产品(或提供哪些劳务)的最重要因素便是产品(或劳务)的成本水平。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。

另外,成本大小还会影响流动资金的占用金额的多少,关系到不同规模企业的资金周转能力等问题,自然影响企业经营方向、经营规模等重大决策。

4. 成本是影响企业经营成果的关键因素

在市场经济条件下,每个企业的经营成果好坏一定意义上取决于其成本的高低,即在生产量或创造价值量不变的条件下,成本越低的企业,其经营成果越好。这是因为在市场竞争、供求关系等诸因素影响下,全社会自然构筑了每种商品产品的平均市场价格,也就派生出了社会平均成本。

成本是反映生产耗费的综合指标,所以企业经营管理中各方面工作的业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如,固定资产的利用情况、产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等,最终都可以在成本中反映出来。因此,成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标。只有那些个别成本低于社会平均成本的企业,才会获得超额利润,才会在竞争中取胜。从宏观的角度来看更是如此,即全社会经济效益的提高,最终依靠对资源的科学、合理的开发以及资源的节约和有效使用。

三、成本会计的对象

成本会计有狭义和广义之分。狭义的成本会计主要是指成本核算,是按照一定的程序、标准和方法,对企业发生的各种费用进行归集和分配,从而计算出产品总成本和单位成本的一系列程序

和方法。广义的成本会计不但包括成本核算,而且包括成本预测、成本决策、成本控制、成本考核和成本分析等内容。本书主要介绍狭义的成本会计的内容。

马克思、恩格斯曾经指出,劳动不是一切财富的唯一源泉。企业在生产经营活动中,劳动者必须与生产资料相结合,才能创造物质财富,而且生产资料和活劳动,作为生产经营活动的基本生产要素是缺一不可的。从资金循环和周转过程可知,随着生产经营活动的不断进行,所耗费的生产要素逐渐地转化为劳动的生产成果,而生产成果再通过其价值的实现,就又重新补偿和收回生产经营过程所垫付的资金,进而又可以开始下一轮的再生产。

与会计对象相似,成本会计的对象是指成本会计所要反映和监督的内容。具体内容应从以下两个方面来谈:

从政治经济学的角度来看,成本是企业为市场生产商品、提供劳务而耗费的物化劳动和活劳动的必要劳动量的补偿价值。产品成本是产品价值的重要组成部分。产品的价值由三部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C),劳动者用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)。从理论上来看,产品成本是企业生产产品过程中实际发生的 C 与 V 之和,通常可称为理论成本。

在会计实务中,成本开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。实际产品成本内容与理论成本包含的内容有一定的差别。实际操作中,为了加强经济核算,减少资金占用,节约生产费用,减少生产损失(如废品损失、停工损失),将某些不构成产品价值的损失也计入产品成本。此外,企业为组织和管理生产经营而发生的管理费用,为销售产品而发生的销售费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,这些费用的发生很难确定其产品对象归属,但很容易确定其发生的期间,为了简化成本核算工作,就作为期间费用处理,直接计入当期损益,不计入产品成本。因

此,会计实务中的产品成本,是指产品的生产成本或制造成本。由此可见,工业企业成本会计对象包括产品生产成本和期间费用。

综上所述,按照《企业会计准则》和《企业会计制度》的有关规定,可以把工业企业成本会计对象概括为:企业生产经营过程中发生的“生产经营业务成本”和“期间费用”。

四、成本会计的产生与发展

与其他经济学科一样,成本会计也是基于生产管理的需要而产生,并随着生产力的发展而不断发展和完善的。成本会计的产生和发展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。成本会计的理论和方法体系,随着发展阶段的不同而呈现出不同特点。

1. 早期成本会计阶段(1880~1920 年)

随着英国产业革命完成,用机器代替了手工劳动,用工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。此时,出现了成本会计的萌芽。为了满足有关方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的精确性,成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统。将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要采用分批法或分步法成本会计制度;从成本会计的目的来看,计算产品成本是为了确定存货成本及销售成本。所以,初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

这个时期的记录型成本会计也取得了一定的进展,主要表现在:设立材料账户和材料卡片等建立的材料核算和管理办法;按部门归集和分配人工成本所建立的工时记录和人工成本的计算方法;在实践中先后提出了按实际数进行间接费用分配的正常分配理论;在制造业开始推广采用了分批成本法和分步成本计算法计算产品成本等。被称为第一本成本会计专著的是 1885 年出版的