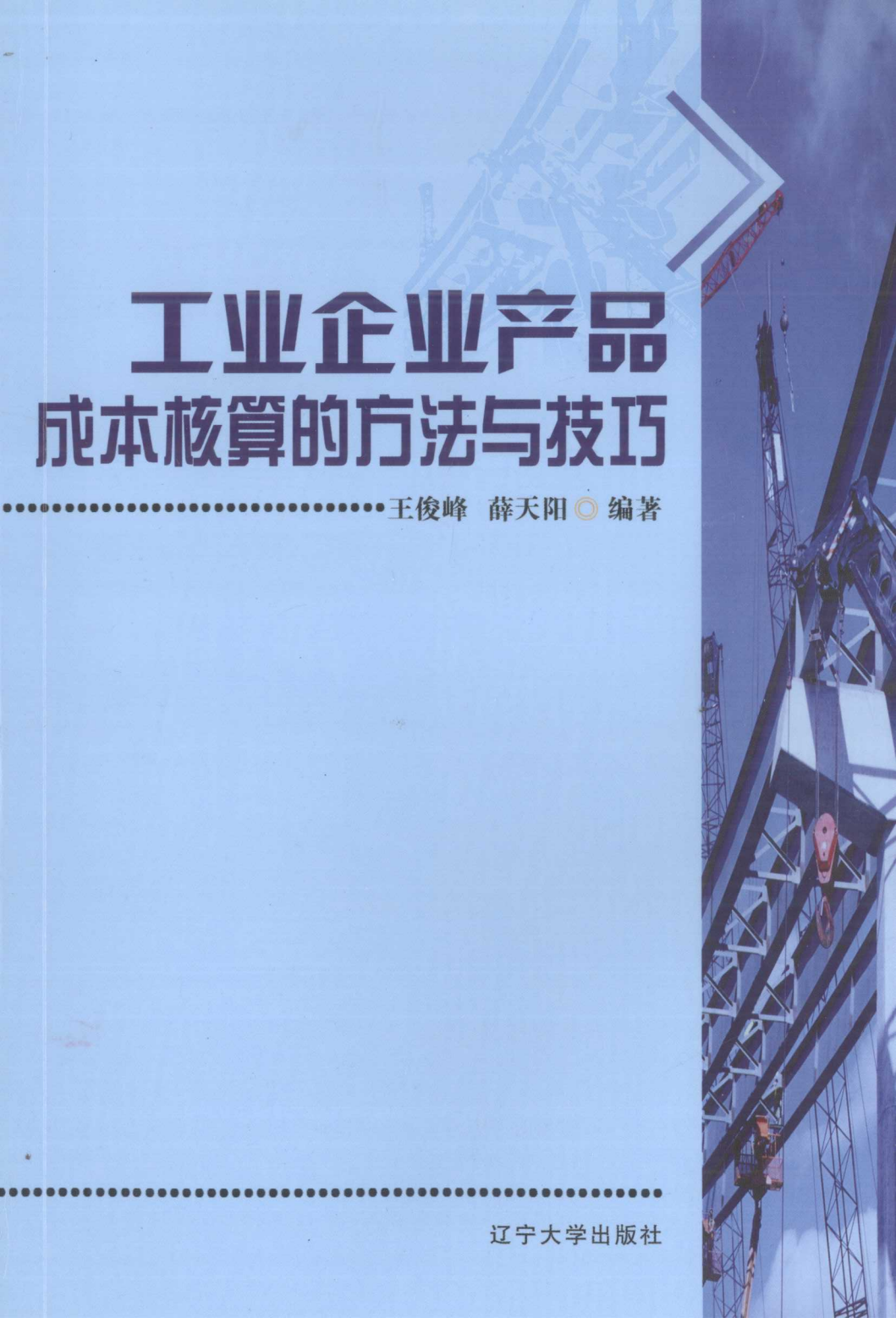




工业企业产品 成本核算的方法与技巧

.....王俊峰 薛天阳 编著

.....
辽宁大学出版社

工业企业产品成本核算的方法与技巧

王俊峰 薛天阳 编著

辽宁大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

工业企业产品成本核算的方法与技巧/王俊峰, 薛
天阳编著. —沈阳: 辽宁大学出版社, 2010. 5
ISBN 978-7-5610-6072-8

I. ①工… II. ①王… ②薛… III. ①工业产品—产
品成本—成本计算 IV. ①F405

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 080797 号

出 版 者: 辽宁大学出版社有限责任公司

(地址: 沈阳市皇姑区崇山中路 66 号 邮政编码: 110036)

印 刷 者: 辽宁彩色图文印刷有限公司

发 行 者: 辽宁大学出版社有限责任公司

幅面尺寸: 148mm×210mm

印 张: 8.125

字 数: 180 千字

出版时间: 2010 年 5 月第 1 版

印刷时间: 2010 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 马 静 薛振威

封面设计: 徐澄玥

责任校对: 杨惠娟

书 号: ISBN 978-7-5610-6072-8

定 价: 18.00 元

联系电话: 024-86864613

邮购热线: 024-86830665

网 址: <http://www.lnupshop.com>

电子邮件: lnupress@vip.163.com

前 言

成本管理是企业生产经营管理的重要内容，是提高企业经济效益的重要途径之一。而成本核算是成本管理的基础工作，搞好成本核算工作，是实现企业成本管理目标的重要手段，对最大限度地挖掘降低成本、费用的潜力发挥着关键作用。因此如何做好成本核算工作，是会计人员必须认真思索的问题。

要想做好成本会计工作，不仅要及时正确的进行成本核算，严格审核和控制成本费用支出，合理地进行成本预测、成本决策当好参谋，编制成本计划、成本控制、成本分析工作，建立科学的管理体制，然后要采用以目标责任成本管理为核心的科学的成本管理方法。

本书从成本会计的产生、发展及成本的一些基础理论开始，全面分析论述了成本核算、费用归集与分配以及成本的计算方法，并进一步从战略高度考虑成本的决策和控制。

长期以来我国经济的高速发展一直是以经济资源的大量消耗为代价，在财务上表现为成本高、盈利少，制约我国企业实现可持续发展战略的原因主要有：成本管理观念落后、成本管理方法陈旧、价值管理与使用价值管理的结合较差、不良利益动机驱动、分工过细导致分

工成本过高、人力资源浪费严重等。这充分说明我国企业现有的成本管理系统已不能满足企业市场竞争的需要，必须充分重视成本管理提高全员成本管理意识；将理论探讨与实践需求相结合；突破传统思维模式，在战略层面综合考虑成本管理问题；采用作业成本法等现代化的成本管理手段；根据企业自身特点确定成本管理战略；树立系统的成本控制意识，强化成本控制；充分发挥计算机技术在企业成本管理中的作用；建立成本管理保障措施等。

本书兼顾时效性与实用性，深入浅出，是广大企业管理者和财务工作者树立全局成本观念的有益读本，希望给读者在翻阅的过程中有一定的财务成本知识体验。由于编者自身水平有限，书中难免会有把握不够准确的地方，在此诚恳的希望广大读者朋友能够给予批评指正。

编 者

2010 年 3 月

目 录

第一章 成本会计概述	1
1.1 成本的经济实质和作用	1
1.2 成本会计的对象	4
1.3 成本会计的产生与发展	8
1.4 支出、费用与产品成本之间的关系.....	15
1.5 成本会计的职能与任务.....	17
1.6 成本会计工作组织的内容与原则.....	22
第二章 成本核算的要求与程序	27
2.1 成本核算的原则.....	27
2.2 成本核算的要求.....	29
2.3 生产费用的分类.....	38
2.4 成本核算的基本程序.....	48
2.5 间接成本的分配.....	51
2.6 联产品与副产品的成本分配.....	54
第三章 要素费用归集与分配的程序及方法	61
3.1 分配要素费用应遵循的原则.....	61
3.2 材料费用的归集与分配.....	63
3.3 外购动力费用的归集与分配.....	68
3.4 工资费用的归集与分配.....	70
3.5 其他费用的归集与分配.....	77
3.6 待摊费用和预提费用的归集与分配.....	81
3.7 辅助生产费用的归集与分配.....	83

3.8	制造费用的归集与分配	90
3.9	生产损失的核算	98
3.10	期间费用的核算	103
第四章	生产费用在完工产品与在产品之间的分配	109
4.1	在产品收发结存的日常核算	109
4.2	在产品清查的核算	111
4.3	在产品不计价法	113
4.4	在产品按固定成本计价法	114
4.5	在产品按所耗直接材料费用计价法	116
4.6	在产品按完工产品计算法	117
4.7	约当产量比例法	118
4.8	在产品按定额成本计价法	122
4.9	定额比例法	124
第五章	成本计算的方法	127
5.1	品种法	127
5.2	分批法	130
5.3	分步法	137
5.4	分类法	149
5.5	定额法	156
5.6	各种方法的综合应用	164
第六章	成本预测与成本决策	167
6.1	成本预测的含义及意义	167
6.2	成本预测的基本程序	168
6.3	成本预测的基本方法	170
6.4	成本决策的含义	174
6.5	成本决策的意义	174
6.6	成本决策的基本程序	176
6.7	成本决策的基本原则	177
第七章	成本计划与成本控制	179
7.1	成本计划的意义	179

7.2	成本计划的构成	180
7.3	成本计划的编制原则	183
7.4	成本计划的编制程序	184
7.5	成本控制的含义	186
7.6	成本控制的原则	188
7.7	成本控制的重要性	191
7.8	价值工程的成本控制	192
7.9	标准成本控制	200
7.10	质量成本控制	211
第八章	成本报表的编制和分析	224
8.1	成本报表概述	224
8.2	成本报表的编制	228
8.3	成本分析	235
8.4	产品成本计划完成情况分析	243

第一章 成本会计概述

1.1 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中客观存在。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济效益，都是非常重要的。要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

马克思指出，按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值为： $W=c+v+m$

如果减去剩余价值 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。 $c+v$ 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。马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分价值，指的就是商品成本。

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别。二者都是商品经济，但在社会主义市场经济中，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，基本的经营目标就是向社会提供商品，满足社会的需要，同时要以商品的销售收入补偿在商品的生产经营中所支出的各种费用后取得赢利。只有这样，才能使企业以至整个社会得以发展。因此，商品价值、成本、利润

等经济范围，在社会主义市场经济中，仍然有其存在的客观必然性。

在社会主义市场经济中，商品的价值仍然由 3 个部分组成。

①已耗费的生产资料转移的价值 c 。

②劳动者为自己的劳动所创造的价值 v 。

③劳动者为社会劳动所创造的价值 m 。

从理论上讲，上述的前两部分，即 $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，构成商品的理论成本。

二、成本的作用

2005 年上半年，柯达、奥林巴斯、尼康、富士均增量不增收，销量上升的同时利润却在下滑，老牌数码巨头索尼甚至陷入销量利润同步剧减的尴尬处境。相比之下，佳能可谓一枝独秀。据其 2005 年财报，仅上半年佳能全球净利润约合 15.8 亿美元，同比增长 9.0%；净销售额约合 158 亿美元，同比增长 6.5%。2005 年上半年，佳能数码相机销量甚至同比增长 31%。在全球数码相机行业利润逐年剧降的大背景下，佳能却始终保持高利润率，令外界有些不可思议。面对中国记者的采访，佳能（中国）公司总裁小泽秀树坦言，佳能利润率提高的秘诀在于成本控制。佳能对从研发、设计到生产销售这一系列的过程都做了严格的成本控制，因此才能在保证产品品质的同时把产品成本降下来，从而在激烈竞争的市场中保持了可观的利润。

在企业的经营管理过程中，成本具有十分重要的作用，概括起来，主要包括以下四个方面。

1. 成本是产品生产耗费的补偿尺度

成本是企业生产消耗的客观范畴。任何企业要维持起码的简单再生产，保证继续经营企业的必要条件是首先补偿其在生产中发生的耗费。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，其生产耗费是用自身的生产成果，即销售收入来补偿的。成本是企业确定生产经营成果的重要依据，是衡量这一耗费补偿的价值尺度。企

业在取得销售收入后，必须把相当于成本的数额划分出来，用以补偿生产营中的资金耗费。这样，才能维持资金周转按原有规模进行。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，再生产就不能够按照原有的规模进行。如果这样的企业比较多，势必影响整个社会扩大再生产。因此，企业加强经济核算，讲求经济效益，既是企业自身生存的需要，也是整个社会供求发展的必然要求。

2. 成本是综合反映企业工作质量的综合指标

成本是一项综合性的经济指标。企业经营管理中各方面工作的业绩，都可直接或间接地在成本上反映出来。

例如，产品设计是否合理、原材料消耗是否节约、生产工艺的合理程度、固定资产是否充分利用、劳动生产率的高低、产品质量的优劣、产品产量的多少、生产组织是否协调等，都可以通过成本直接或间接地反映出来；再如，通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位成本计划指标，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，通过成本的对比和分析，可能及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况，以总结经验，找出工作中的薄弱环节，采取措施挖掘潜力，合理地使用人力、物力和财力，从而降低成本，提高经济效益。

所以说，成本是综合反映企业工作质量的指标。

成本既然是综合反映企业工作质量的指标，就可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业及企业内部各核算单位加强经济核算，努力加强管理，降低成本，提高经济效益。

3. 成本是制订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。无论是国家还是企业，在制订产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段，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，成本就成了制订产品价格的重要因素。

当然，产品的定价是一项复杂的工作，应考虑的因素很多。例如，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的态势等。所以产品成本只是制订产品价格的一项重要因素。

4. 成本是企业进行生产经营决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益，是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点，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，成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响企业赢利的多少；而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

1.2 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。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核算和监督的内容。但为了更为详细、具体地了解成本会计的对象，还必须结合企业的具体生产经营过程和现行企业会计制度的有关规定来加以说明。

一、成本会计的对象

下面以工业企业为例，说明成本会计应反映和监督的内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。

①产品生产成本。在产品的直接生产过程中，即从原材料投入生产到产成品制成的产品制造过程中，一方面制造出产品来，

另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费，概括地讲，包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料，在生产过程中长期发挥作用，直至报废而不改变其实物形态，但其价值则随着固定资产的磨损，通过计提折旧的方式，逐渐地转移到所制造的产品中去，构成产品生产成本的一部分。原材料等劳动对象，在生产过程中或被消耗，或被改变其实物形态，其价值也随之一次性全部地转移到新产品中去，构成产品生产成本的一部分。生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工、制造的过程。通过劳动者对劳动对象的加工，才能改变原有劳动对象的使用价值，并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值，以工资形式支付给劳动者，用于个人消费，因此，这部分工资也构成产品生产成本的一部分。具体来说，在产品的制造过程中发生的各种生产耗费，主要包括原料及辅助材料、燃料等的支出，生产单位（如分厂、车间）固定资产的折旧，直接生产人员及生产单位管理人员的工资及其他一些货币支出等。所有这些支出，构成了企业在产品制造过程的全部生产费用，而为生产一定种类、一定数量产品而发生的各种生产费用总和就构成了产品的生产成本。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是成本会计应核算和监督的主要内容。

②销售费用。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。

例如，应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费，以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用，构成了企业的销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，它的支出及归集过程，也应该成为成本会计所核算和监督的内容。

③管理费用。企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活

动，也会发生各种各样的费用。这些费用可统称为管理费用。企业的管理费用，也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，其支出及归集过程，也应该成为成本会计所核算和监督的内容。

④财务费用。企业为筹集生产经营所需资金也会发生一些费用。例如，利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等，这些费用可统称为财务费用。财务费用亦是企业在生产经营过程中发生的费用，它的支出及归集过程也应该属于成本会计核算和监督的内容。

上述的销售费用、管理费用和财务费用，与产品生产没有直接联系，而是按发生的期间归集，直接计入当期损益。因此，它们构成了企业的经营管理费用（期间费用）。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业等其他行业企业的生产经营过程，虽然各有其特点，但按照各行业会计制度的有关规定，从总体上看，它们在生产经营过程中所发生的各种费用，同样是部分形成企业的生产经营业务成本，部分作为期间费用直接计入当期损益。

综上所述，从企业会计制度的有关规定出发，可以把成本会计的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有关的经营管理费用（期间费用），简称成本、费用。

所以，成本会计实际上是成本、费用会计。

以上按照现行企业会计制度的有关规定，对成本会计的对象进行了概括性阐述。但成本会计不仅应该按照现行制度的有关规定为企业正确确定利润和进行成本管理提供可靠的生产经营业务成本和期间费用信息，而且应该从企业内部经营管理的需要出发，提供多方面的成本信息。

例如，为了进行短期的生产经营的预测和决策，应计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本等；为了加强企业内部的成本控制和考核，应计算可控成本和不可控成本；为了进一步提高成本信息的决策相关性，还可以计算边际成本、目标成本、标

准成本、责任成本，等等。

上述按照现行会计制度的有关规定所计算的成本（包括生产经营业务成本和期间费用），可称为财务成本；为企业内部经营管理的需要所计算的成本，可称为管理成本。

财务成本和管理成本组成了多元化的成本体系。因此，现代成本会计的对象，总体来说，应该包括各行业企业的财务成本和管理成本。现代成本会计就是以这些成本为对象的一种专业会计。

二、成本会计是多学科方法的综合应用

学习和应用成本会计必须讲求多学科方法的综合应用，如会计学、统计学、管理学、经济学、数学等。但在现实中，往往有很多人误认为成本会计就是计算成本，从而忽视多学科研究方法的综合应用。

在某大学的成本会计课上，授课教师正在向学生介绍成本会计方法的内容，他告诉学生“成本会计是会计学科中一门独立的分支学科，因为它有自己独立的概念框架和独特的方法体系”。当学生问道：“以前没有学过或者没有学好其他会计课程，甚至以前学理科的学生初学会计，能够学好成本会计吗？”老师回答说：“只要有一点会计学基础知识，即使没有学过太多的财务会计或财经类其他课程，也可以将成本会计学好，因为它有自己独立的方法体系。”

在上述实例中，该成本会计授课教师所说的“成本会计是会计学科中一门独立的分支学科，因为它有自己独立的概念框架和独特的方法体系”，有些片面夸大了成本会计学科的地位和研究方法。成本会计“是一门独立的分支学科”的说法也有些绝对，其依据“因为它有自己独立的概念框架和独特的方法体系”的说法有失偏颇。

成本会计确实是会计学科中的重要分支学科，也有自己的一套特有方法和概念体系，但是，无须具备“财经类其他知识”就

可以做好成本会计吗？

①成本会计的概念体系是会计学概念框架下的一个重要组成部分，它与其他会计学科的概念体系有着千丝万缕的联系，是不可分割的。

②成本会计确实具有自己“独特的方法体系”，但这并不等于说它无须借助其他学科的方法。

恰恰相反，要想真正学好、用好成本会计，必须具备多学科的知识并能够将相关学科的研究方法进行综合运用。例如，成本核算方法的基础就是财务会计的基本方法，而产品成本的计算方法则需要综合运用财务会计、管理会计、数学、统计等学科的知识。在现代日益完善的成本会计研究框架下，将成本预测、成本决策、成本计划、成本分析、成本控制、成本考核与评价等内容也纳入了成本会计的研究范畴，出现了标准成本法、变动成本法、作业成本法，以及质量成本、战略成本、环境成本、人力资源成本等若干新的方法和概念。这些内容无一是以传统的成本会计方法作为单一方法进行研究和应用的，需要借助的学科知识不仅涉及财务会计课程，而且涉及经济学、管理学、市场营销学、人力资源管理、环境科学、计量经济学等众多学科的理论知识与实践经验。所以，要想真正学好成本会计，必须注重多学科研究方法的综合应用。

1.3 成本会计的产生与发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步产生和发展起来的。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。

一、早期成本会计阶段（1880～1920 年）

成本会计起源于英国，后来传入美国及其他国家。当时英国是最发达的资本主义国家。随着英国产业革命的完成，机器代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场，会计人员为了满足企业在管理上的需要，对成本计算进行了研究，起初是在会计账簿之外，用统计方法来计算成本的。此时，成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大，企业之间出现了竞争，生产成本得到了普遍重视。

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。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。这一时期成本会计方法取得了四个方面的进展。

1. 建立材料核算和管理办法

如设立材料账户和材料卡片，并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”，以确保材料既能保证生产需要，又可节约使用资金；建立材料管理的“永续盘存制”，采取领料单制度控制材料耗用，按先进先出法计算材料耗用成本。

2. 建立工时记录和人工成本计算方法

使用时间卡片，登记工人工作时间和完成产量；将人工成本先按部门归集，再分配给各种产品，以便控制和正确计算人工成本。

3. 建立间接制造费用分配办法

随着工厂制度的建立，企业生产设备大量增加，间接制造费用也很快增长，成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列入成本，而将间接制造费用作为生产损失的做法。于是，对