

● 21世纪高职高专会计学系列教材

成本会计实务

主 编 于彩珍



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS



策划编辑：陈丽贞
责任编辑：陈丽贞
特约编辑：池毓云
责任校对：伍家丽
封面设计：吴立刚



高职高专全国首批示范性 学校——深圳职业技术学院会计 专业教研室组织资深教师精心编写

成本会计实务
财务软件应用实务
预算会计实务
财务与会计实务
会计学原理与实务
Excel与财务管理
出纳实务

税务会计实务
审计实务
会计英语
财务报表分析
管理会计实务
财务管理实务

F0523-1-1

ISBN 978-7-5615-2845-7



9 787561 528457 >

定价:20.00元

成本会计实务

C H E N G B E N K U A I J I S H I W U

主 编 于彩珍

副主编 郭卉郁



厦门大学出版社

XIAMEN UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/于彩珍主编. —厦门:厦门大学出版社,2007.9

(21世纪高职高专会计学系列教材)

ISBN 978-7-5615-2845-7

I. 成… II. 于… III. 成本会计-高等学校:技术学校-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第124134号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

厦门昕嘉莹印刷有限公司印刷

(地址:厦门市前埔东路555号 邮编:361009)

2007年9月第1版 2007年9月第1次印刷

开本:787×960 1/16 印张:16

字数:280千字 印数:1~4 000册

定价:20.00元

本书如有印装质量问题请寄承印厂调换

总序

美国经济学家哈比森(F. H. Harbison)认为:“人力资源是国民财富的最终基础。一个国家如果不能发展人民的技能和知识,就不能发展任何别的东西。”二战后的西欧国家和日本,尽管在人力和物质财富上遭受了巨大创伤,但在较短的时期内在经济发展上却取得了巨大的成功。其主要原因之一就在于这些国家重视教育,特别是通过高等职业技术教育来提高劳动者的素质,使他们能很快地与引入的资本、新的生产技术和工艺,以及管理技能相结合,把本国经济很快地推向前进。例如,在德国,职业技术教育被认为是战后国家重新崛起的“秘密武器”;在日本,职业技术教育被看成是“经济发展的柱石”。

随着中国经济的高速发展,对高素质的技能型、应用型人才的需求越来越大。通过职业技术培训和教育,提高劳动者的生产技能和管理水平,切实提高人力资本的质量,已是一个非常迫切的现实问题。进入21世纪后,高等职业教育的改革和发展呈现出前所未有的发展势头,学生规模已占我国高等教育的半壁江山,成为我国高等教育的一支重要的生力军。与大学教育相比,高等职业教育的基本目标是培养适合社会需求的技能型、应用型专业人才,其教学特点是设计以“技术应用”为主、理论够用的课程体系。因此,高等职业教育本身具有鲜明的职业特征,这就要求我们在课程体系设计上体现职业教育的特色,认真研究和改革课程教学内容及教学方法,努力加强教材建设。而高等职业会计专业教育是财经类高职教

育的一个重要组成部分,其教育目标是培养高素质的应用型会计技术职业人才。但迄今为止,大多数高职会计专业教材只是大学本科教材的简化和重复,符合职业特点和需求的教材还不多。为此,我们尝试编写了本系列高职会计专业教材。

本系列教材的编写正值新企业会计准则及中国注册会计师审计准则施行之时,因此本系列教材相关内容均按照新准则编写,同时根据高职教育的特点重新规划了教材体系,重组系列课程的教材结构,突出人才培养的实践性、应用性的原则。按照教育部制定的“高职高专教育基础课程教学基本要求”,教材的基础理论以“必要,够用”为度,突出基础理论的应用和实践技能的培养。

深圳职业技术学院是我国首批高职类示范性院校,其会计专业是该校重点专业,拥有一支较强的师资力量,在全国各高职院校中享有较高的声誉。本系列教材由该专业长期从事高等职业教育、有丰富教学经验和实践经验的资深教师精心编写,由厦门大学出版社陆续向广大读者推出。相信本系列教材在为我国培养高职会计专业技能型、应用型人才中将会发挥其重要的作用。

闫红玉

2007.3

前 言

随着社会主义市场经济的不断完善和发展,企业作为独立自主、自负盈亏的商品生产者和经营者,面对的市场竞争日益激烈。企业成本核算和管理水平的高低,成为企业提高经济效益的关键,因此,成本会计在企业管理中的作用日趋重要。

成本会计是会计学科的重要组成部分,是财务会计的延伸,是在财务会计的基础上,对企业生产经营过程的成本和费用进行核算与监督的会计。

本教材以最新颁布的《企业会计准则》为依据,从高职高专教育的特点出发,着重突出以下特点:

1. 实务操作性强。教材中注重用实际例证说明问题,并在每章后附有思考题,大部分章后还配有练习题。
2. 简明易懂。本教材内容力求深入浅出,言简意赅,理论知识以够用为度。
3. 逻辑性强。本教材的章节内容及结构编排合理,易于学生循序渐进地学习,掌握所学内容。
4. 重点突出。本教材围绕成本核算这一核心,重点讲述成本核算的主要方法和辅助方法。

本教材共分 11 章,第 1 章、第 2 章、第 5 章、第 6 章、第 7 章、第 8 章、第 9 章、第 10 章、第 11 章由于彩珍编写,第 3 章、第 4 章由郭卉郁编写。全书由于彩珍修改总纂并定稿。

因时间仓促,书中难免会有缺点和问题,恳请广大读者批评指正。

编者

2007 年 7 月

目 录

总 序 前 言

第一章 总论	(1)
第一节 成本的概念与作用	(1)
一、成本	(1)
二、成本的作用	(2)
第二节 成本会计的对象、职能和任务	(4)
一、成本会计及其对象	(4)
二、成本会计职能	(5)
三、成本会计的任务	(6)
第三节 成本会计工作的组织	(8)
一、成本会计的机构	(8)
二、成本会计人员	(9)
三、成本会计制度.....	(10)
第二章 工业企业成本核算要求和一般程序	(12)
第一节 成本核算的基本要求	(12)
一、遵守成本开支范围.....	(12)
二、正确划分各种费用界限.....	(13)
三、正确确定财产物资的计价和价值结转的方法.....	(15)
四、做好各项基础工作.....	(15)
五、适应生产特点和管理要求,采用适当的成本计算方法	(17)
第二节 生产费用的分类	(17)
一、生产费用按经济内容分类.....	(17)

二、生产费用按经济用途分类	(18)
三、生产费用按其他标准分类	(20)
第三节 成本核算的账户体系和一般程序	(22)
一、成本核算的账户体系	(22)
二、产品成本核算的程序	(26)
第三章 费用在各受益对象之间的归集与分配	(28)
第一节 各项要素费用的核算	(28)
一、要素费用分配概述	(28)
二、材料费用的分配	(29)
三、职工薪酬的分配	(40)
四、固定资产折旧费用的分配	(47)
五、借款费用的归集和分配	(48)
六、税金的归集和分配	(49)
七、其他费用的分配	(49)
第二节 辅助生产费用的归集和分配	(51)
一、辅助生产成本的归集	(51)
二、辅助生产成本的分配	(53)
第三节 制造费用的归集和分配	(64)
一、制造费用的归集	(64)
二、制造费用的分配	(66)
第四节 废品损失和停工损失的核算	(72)
一、废品损失的归集和分配	(72)
二、停工损失的归集和分配	(79)
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集与分配	(89)
第一节 在产品数量的核算	(90)
一、在产品的概念	(90)
二、在产品数量的确定	(91)
三、在产品清查的核算	(91)
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法	(93)
一、不计算在产品成本法	(93)
二、在产品按年初固定成本计价法	(94)
三、在产品按所耗原材料费用计价法	(95)
四、约当产量比例法	(97)

五、在产品按完工产品成本计算法	(104)
六、在产品按定额成本法计算	(105)
七、定额比例法	(107)
第五章 产品成本核算方法	(116)
第一节 生产的特点和管理要求对成本计算方法的影响	(116)
一、工业企业生产的主要类型特点	(116)
二、工业企业生产的特点和管理要求对成本计算对象的影响	(118)
三、工业企业生产的特点和管理要求对成本计算方法的影响	(118)
第二节 成本计算的基本方法和辅助方法	(119)
一、产品成本计算的基本方法	(119)
二、成本计算的辅助方法	(120)
第六章 产品成本核算的品种法	(122)
第一节 产品成本核算品种法的概述	(122)
一、品种法的概念和适用范围	(122)
二、品种法的特点	(122)
三、品种法的成本核算程序	(123)
第二节 品种法举例	(126)
一、企业基本概况	(126)
二、该厂本月有关成本资料	(126)
三、要求	(128)
四、成本核算程序	(128)
第七章 产品成本计算的分批法	(142)
第一节 普通分批法	(142)
一、分批法的概念及适用范围	(142)
二、分批法的特点	(143)
三、分批法的成本核算程序	(144)
四、分批法举例	(145)
第二节 简化的分批法	(149)
一、简化的分批法的概念及适用范围	(149)
二、简化的分批法的特点	(149)
三、简化的分批法的成本计算程序	(150)
四、简化的分批法举例	(151)
五、简化分批法的优缺点及应用条件	(158)

第八章 产品成本计算的分步法	(161)
第一节 逐步结转分步法	(161)
一、逐步结转分步法的概念及适用范围	(161)
二、逐步结转分步法的特点	(162)
三、逐步结转分步法的成本核算程序	(163)
四、逐步结转分步法核算举例(半成品按实际成本综合结转)	(165)
五、半成品按实际成本分项结转举例	(175)
六、逐步结转分步法的优缺点	(179)
第二节 平行结转分步法	(179)
一、平行结转分步法的概念和适用范围	(179)
二、平行结转分步法的特点	(179)
三、平行结转分步法的成本计算程序	(180)
四、平行结转分步法核算举例	(181)
五、平行结转分步法的优缺点	(190)
第九章 产品成本计算的辅助方法	(194)
第一节 产品成本计算的分类法	(194)
一、分类法及适用范围	(194)
二、分类法的特点	(195)
三、分类法的成本核算程序	(196)
四、分类法举例	(197)
五、分类法的优缺点和注意事项	(201)
第二节 产品成本核算的定额法	(202)
一、定额法及适用范围	(202)
二、定额法的特点	(203)
三、定额法的成本核算程序	(204)
四、定额法举例	(205)
五、定额法的优缺点和注意事项	(219)
第十章 期间费用的核算	(223)
一、管理费用的核算	(223)
二、财务费用的核算	(226)
三、销售费用的核算	(227)
第十一章 成本报表	(231)
第一节 成本报表概述	(231)

一、成本报表的概念及作用	(231)
二、成本报表的分类	(231)
三、成本报表的特点	(232)
四、成本报表的编制要求	(233)
第二节 全部商品产品成本报表	(234)
一、全部商品产品生产成本表及格式	(234)
二、全部商品产品生产成本表的编制方法	(236)
第三节 主要产品单位成本表	(237)
一、主要产品单位成本表及其结构	(237)
二、主要产品单位成本表各项目的填列方法	(238)
第四节 各种费用报表的编制	(238)
一、制造费用明细表	(238)
二、管理费用明细表	(239)
三、销售费用明细表	(241)
四、财务费用明细表	(241)

第1章

总 论

第一节 成本的概念与作用

一、成本

(一)理论成本

成本是一个价值范畴,它同商品的价值密不可分。

按照马克思的理论,商品的价值(W)决定于生产该种商品的社会必要劳动量,它由三个部分组成:一是生产中消耗的生产资料价值(C),二是劳动者为自己创造的价值(V),三是劳动者为社会创造的价值(M)。用公式来表示是 $W=C+V+M$ 。在商品的价值构成 $C+V+M$ 中,成本就是前两部分价值之和,即 $C+V$ 部分,该成本是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本。因此,成本可以概括为生产经营过程中所耗费的生产资料转移价值和劳动者为自己的劳动所创造的价值的货币表现。马克思关于商品产品成本的论述是成本经济实质高度的理论概括。

(二)实际成本

对工业企业而言,实际成本可以概括为企业为生产和提供一定种类及数量的产品或劳务所发生的各种耗费的总和。由于社会经济现象是纷繁复杂的,企业商品生产经营过程中的耗费是多种多样的,从经济核算和成本管理的需要出发,有的耗费为所生产的产品和劳务成本;有的作为期间费用,直接计入当期损益。按照现行会计准则,实际成本由直接材料、直接人工和制造费用组成,实际成本是对象化了的费用,是制造成本。

(三)理论成本与实际成本的区别

在实际工作中,成本的开支范围是国家通过有关法规制度来加以界定的。因此,理论成本和实际成本在应用上是有一定差别的。

1. 实际成本与理论成本所包含的内容不同。从理论上讲,成本应是商品价值中补偿的部分,应由相应产品或劳务的销售收入与之相互配比并进行补偿。对于没有收入来补偿,不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失和停工损失等,不应包括在成本之中;但为了促使企业加强核算,减少损失,在实际工作中也将其记入了成本。

2. 实际成本与理论成本的开支范围不同。按照理论成本的概念,理论成本应该是企业生产经营过程中所发生的全部耗费,应是全部费用形成的完全成本。而根据现行会计准则的规定,企业采用的是制造成本法,实际成本只是对象化了的成本,即能够对象化的费用如直接材料、直接人工和制造费用等计入成本;不能对象化的费用如管理费用、财务费用和销售费用等计入期间费用。

3. 成本的概念所涉及的领域不同。理论成本的概念所涉及的只是商品生产成本;而实际工作中的成本的概念涉及各个领域及各个环节,不仅有企业的制造成本,还有采购成本、销售成本、筹资成本、投资成本,以及出于管理需要而划分的可控成本、不可控成本、机会成本、重置成本、沉没成本、固定成本与变动成本等。

二、成本的作用

在市场经济条件下,成本具有十分重要的作用。主要表现在以下四个方面。

(一)成本是补偿生产耗费的尺度

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,而商品的生产过程是物化劳动和活劳动的消耗过程,企业只有及时地、足额地补偿生产过程中的劳动耗费即资金耗费,才能保证企业再生产的不断进行,这样成本就成为衡量劳动耗费、补偿份额大小的尺度。企业销售商品取得的收入,首先必须补偿生产经营中的各项耗费,企业和生产经营才能按原有的规模进行。当企业的商品销售收入补偿不了劳动耗费,企业的资金就会缺乏,再生产就无法按照原有的规模进行。成本的高低,反映了企业从商品销售收入中需要补偿数额的大小。在商品价格不变的情况下,成本越低,需要补偿的数额就越小,企业的利润就越多,

为企业的生存和发展创造的条件就越好。因此成本作为补偿生产耗费的尺度,对企业的生存和发展有着重要的作用。

(二)成本是综合反映企业各项工作质量的重要指标

成本是一项综合性的指标,成本的高低与企业的生产技术和经营管理等各项工作有着内在的联系,企业各项工作的效果最终将通过成本直接或间接地反映出来。例如,商品设计是否先进,生产工艺是否合理,材料消耗是否节约,固定资产利用是否充分,劳动组织是否协调,资金运用是否恰当,商品质量是否优良及产量是否增长等等,均能直接或间接影响到成本水平的高低。因此,企业可以通过对商品成本的控制、考核和分析,不断地改进生产技术和生产工艺,改善经营管理,降低各种耗费,提高经济效益。

(三)成本是制定商品价格的重要依据

在商品经济条件下,商品价格是商品价值的货币表现。因此,在制定商品价格时,应以商品价值作为基础。虽然目前商品的价值还不能够准确地计量,但商品的成本却能够准确地计算,这样就只能以成本作为制定商品价格的重要依据。由于存在着市场竞争,因此,制定商品价格的重要依据是社会平均成本,而不是企业的个别成本。商品的价格是由各种商品的社会平均成本加上社会平均利润构成的。显然,生产技术和经营管理等各项工作做得好的企业,其个别成本低于社会平均成本,这些企业取得的利润将会高于社会平均利润;而生产技术和经营管理各项工作做得差的企业,其个别成本高于社会平均成本,这些企业取得的利润将会低于社会平均利润,有的企业甚至个别成本高于商品价格,出现了亏损。

(四)成本是企业进行经营决策的重要依据

在社会主义市场经济条件下,企业实行的是自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束的经营机制。这就要求企业提高在市场上的竞争能力和经济效益。当商品在价格水平、品牌、质量和功能等方面相似时,其成本的高低就成了衡量该商品在市场上的竞争能力和获利能力强弱的重要因素。因此企业在进行经营决策时,要对比各种经济参数,开展成本效益分析,选择投入低、产出高、技术先进、工艺流程合理的方案组织实施,以充分发挥成本在经营决策中的作用,使企业在市场竞争中处于有利的地位。

第二节 成本会计的对象、职能和任务

一、成本会计及其对象

(一) 成本会计

成本会计是以货币为计量单位,运用会计的基本原理,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中所发生的各项费用,进行归类与分配,完整、连续、系统地核算产品或劳务成本,为成本管理提供可靠信息的一种专业会计。成本会计是现代会计的一个重要分支。

(二) 成本会计一般对象

成本会计的对象就是成本会计所反映和监督的内容。由于成本会计不仅要在工业企业中应用,在其他行业中也要应用。施工企业要核算工程成本以及管理费用和财务费用,商业企业要核算采购成本和销售成本以及商品流通过费用,旅游、饮食等都要核算其营业成本等,因此,成本会计对象可以概括为:各行业企业生产经营业务的成本和有关的管理费用、财务费用、销售费用等期间费用,简称为成本、费用。故成本会计又称为成本和费用会计。

(三) 现代成本会计对象

在西方发达国家中,随着经济的发展,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断发展、变化。美国会计学会所属的成本概念与标准委员会将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。这就是说,成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义已经大大超越了产品成本和各种经营业务成本的内容和概念。

在西方发达国家中,企业为了适应经营管理的不同目的,运用了不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润、缴纳税金,进行产品成本管理,计算产品成本;为了进行生产经营短期的预测和决策,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,提高企业的活力和经济效益,也已开始运用这些成本概念,计算这些成本。

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,应是各企业的经营业务成本、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、成本会计职能

成本会计职能,是指成本会计在经济管理中的功能。成本会计作为会计的一个分支,其基本职能同会计一样,具有反映(核算)和监督两大基本职能。

(一)反映职能

反映(核算)职能是成本会计的首要职能。成本会计的反映职能,就是从价值补偿的角度出发,反映企业生产经营过程中各种费用的支出,以及生产经营成本和期间费用的形成情况,为经营管理提供各种成本信息的功能。

成本会计的反映(核算)职能,是以已经发生的各项成本费用为依据,为经营管理提供真实可靠的、可以验证的成本信息。单就这一环节本身来讲,成本会计的反映是事后反映。但正是这一事后反映所提供的成本信息,不仅为成本的事后监督即成本分析和考核提供依据,而且也为未来的事前监督即成本预测、成本决策、成本计划和成本的事中监督成本控制提供基础。

(二)监督职能

成本会计的监督职能,是指按照一定的目的和要求,通过指导和调节等措施,监督各项生产耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期目标的功能。因此,成本会计的监督职能又可以扩展为成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等诸多职能。

1. 成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种数据、可能发生的发展变化和将要采取的各种措施,采用一定的专门方法,对未来的成本水平及其变化趋势做出的科学测算。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,提高降低成本、费用的自觉性,充分挖掘降低成本、费用的潜力。

2. 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成本有关的方案中,选择最优方案,确定目标成本。做好成本决策对于企业正确地制定成本计划,促进企业提高经济效益具有十分重要的意义。

3. 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所应支出的成本、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、