

新编企业会计与财务丛书

成本会计

(修订本)

王翠春 曾鹭坚 主编



科学技术文献出版社

新编企业会计与财务丛书

成 本 会 计

(修订本)

主 编	王翠春	曾莺坚
副 主 编	孙泽超	王志红
编写人员	徐春立	邓永堂
	张德升	曲滩芳

科学技术文献出版社

(京)新登字 130 号

01114/03
内 容 简 介

为适应成本核算制度的改革,满足广大财会人员学习制造成本法和财经院校教学的需要,并参考国内外的相关资料,编写了《成本会计》一书。

全书共 15 章,主要阐述制造成本核算的原理,详细介绍制造成本的各种核算方法、成本会计报表的设计、编制与分析。在理论和实际的结合方面,作了有益的探讨。

本书简明实用,适用于会计人员、企业管理人员、财经院校师生阅读。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/王翠春,曾鹭坚主编.-2 版(修订本).-北京:科学技术文献出版社,1997.10

(新编企业会计与财务丛书)

ISBN 7-5023-2947-1

I. 成… II. ①王… ②曾… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 06790 号

科学技术文献出版社出版

(北京复兴路 15 号 邮政编码 100038)

北京建华胶印厂印刷 新华书店北京发行所发行

1997 年 10 月第 2 版 1997 年 10 月第 1 次印刷

787×1092 毫米 32 开本 10.625 印张 229 千字

社科新书目:471—125 印数:1—3000 册

定价:17.00 元

致 读 者

中国正处在一个伟大的变革时期。社会主义市场经济体制的确立，使得中国的经济与社会发展真正进入了一个良性运转的崭新阶段。

我国的企业会计与财务工作正面临着里程碑式的重大改革。为适应社会主义市场经济的需要，财政部于1992年底正式颁布了《企业会计准则》与《企业财务通则》，嗣后又具体制订了一系列分行业的会计制度与财务制度，定于1993年7月1日正式施行。会计理论界、实务界和教育界都正以极大的热情投身到会计与财务的这场“革命”之中。在此背景之下，我们向会计界和经济界的广大读者推出了这套《新编企业会计与财务丛书》。

我们需要说明的是，本丛书是以股份制企业作为依托来展开现代企业会计与财务的理论与实务操作体系的。因为作者考虑到，股份制是商品经济与社会化大生产的必然产物，是现代企业走向成熟发展的最佳选择。当然，本丛书内在的道理同样也是适用于非股份制企业的。

本丛书在编写上把握会计与财务改革的脉络，立足于我国企业的现实，在其内容和结构上都是严格按照科学性、系统性和实用性的原则安排的。首先，理论与实务兼顾，总结传统经验与吸收国外先进技术、借鉴国际惯例相结合，追求科学性；其次，合理安排丛书的整体结构和各书的框架，力争循序渐进，构成较为完整的体系，减少重复与疏漏，追求

系统性；最后，在理论与实务兼顾的基础上偏重实务，努力将内容贴近现实，追求实用性。

本丛书由《厂长经理与会计》、《财务会计》、《成本会计》、《财务管理》和《财务报表分析——怎样阅读财务报表》五册组成。作者来自于理论界、实务界和教育界，本丛书系大家集体劳作的结晶。作者热切地期望它能为广大企业会计人员及其他管理人员、财税工作者、财经院校师生们在知识更新、会计教学和拓展事业上做出自己的贡献。

最后，我们要诚挚地感谢南开大学会计学系、永信会计研究所等单位的大力支持，特别地要感谢王祖陶先生等的热忱帮助。本丛书得以付梓出版，除了作者的劳动外，也应归功于他们。

编 者

目 录

第 1 章 绪论	(1)
§ 1-1 成本会计的意义	(1)
§ 1-2 成本会计的目标与职能	(3)
§ 1-3 成本分类	(7)
第 2 章 成本会计的基础工作	(16)
§ 2-1 生产的分类	(16)
§ 2-2 成本会计的原则	(18)
§ 2-3 成本费用开支范围	(21)
§ 2-4 成本核算的基础工作	(23)
§ 2-5 成本会计工作的组织	(25)
§ 2-6 成本流程	(27)
第 3 章 材料会计	(32)
§ 3-1 概述	(32)
§ 3-2 材料的计价方法	(33)
§ 3-3 购料会计	(35)
§ 3-4 收料会计	(45)
§ 3-5 领料会计	(53)
§ 3-6 材料核算流程图	(62)
§ 3-7 间接材料的核算	(63)
§ 3-8 材料控制	(64)

第4章 人工成本会计	(71)
§ 4-1 人工与人工成本	(72)
§ 4-2 人工成本核算的原始记录	(75)
§ 4-3 人工成本分配于各成本对象的核算	(80)
§ 4-4 工资的结算	(89)
§ 4-5 人工成本结算与分配举例	(92)
§ 4-6 工资附加费的核算	(93)
第5章 制造费用会计	(97)
§ 5-1 制造费用的划分	(97)
§ 5-2 制造费用计入成本的特点	(99)
§ 5-3 制造费用的归集过程	(100)
§ 5-4 制造费用的分配方法	(108)
§ 5-5 制造费用的分配过程	(113)
§ 5-6 制造费用会计处理程序图解	(114)
§ 5-7 制造费用的控制	(114)
第6章 辅助生产部门会计	(119)
§ 6-1 辅助生产部门的费用要素	(119)
§ 6-2 辅助生产部门帐务处理的特点	(120)
§ 6-3 辅助生产部门费用的归集	(121)
§ 6-4 辅助生产费用的分配标准	(123)
§ 6-5 辅助生产部门费用的分配	(124)
§ 6-6 辅助生产费用帐务处理程序图解	(137)
第7章 完工产品成本的计算	(138)
§ 7-1 完工产品、半成品与在产品	(138)
§ 7-2 完工产品与在产品数量的核算	(140)
§ 7-3 在产品成本的计算	(141)

§ 7-4 完工产品成本的结转	(150)
附录 废品与废品损失的核算	(152)
第 8 章 产品成本计算的品种法	(157)
§ 8-1 品种法概述	(157)
§ 8-2 品种法举例	(160)
§ 8-3 品种法的延伸——分类成本计算法	(172)
第 9 章 产品成本计算的分批法	(178)
§ 9-1 分批法的基本特点	(178)
§ 9-2 分批法的基本类型	(183)
§ 9-3 成本项目的归集	(184)
§ 9-4 分批法举例	(186)
§ 9-5 简化的分批成本计算法	(195)
第 10 章 产品成本计算的分步法	(199)
§ 10-1 分步法的特点和成本计算程序	(199)
§ 10-2 产量记录、生产损益和约当产量的计 算	(203)
§ 10-3 逐步结转分步法	(215)
§ 10-4 平行结转分步法	(225)
第 11 章 联产品和副产品的成本计算	(231)
§ 11-1 联产品的特性及成本计算	(231)
§ 11-2 副产品及副产品成本的处理	(237)
第 12 章 产品成本计算的定额法	(241)
§ 12-1 定额法的基本内容	(241)
§ 12-2 产品定额成本的计算	(242)
§ 12-3 脱离定额差异的计算	(245)
§ 12-4 定额变动差异的核算	(249)

§ 12-5	完工产品实际成本的计算	(251)
第 13 章	标准成本法	(254)
§ 13-1	概述	(254)
§ 13-2	标准成本的制定	(257)
§ 13-3	成本差异的计算与分析	(260)
§ 13-4	成本差异的帐务处理	(266)
§ 13-5	标准成本法的应用	(269)
第 14 章	成本报表	(271)
§ 14-1	成本报表的作用与编制要求	(271)
§ 14-2	成本报表的设计	(273)
§ 14-3	成本报表的编制	(275)
第 15 章	成本分析	(285)
§ 15-1	成本分析概述	(285)
§ 15-2	成本分析的基本方法	(289)
§ 15-3	全部商品产品成本计划完成情况分析	(293)
§ 15-4	可比产品成本降低计划完成情况分析	(298)
§ 15-5	主要产品单位成本分析	(309)
§ 15-6	产品单位成本的技术经济分析	(324)
后记		(332)

第1章 绪 论

现代企业越来越需要源源不断地取得生产经营方面的各种信息,以便了解过去、控制现在和规划(筹划)未来。在这些纷繁复杂的信息中,有关成本方面的信息显得至关重要。搜集、加工、处理和输出成本信息日益成为成本会计人员的重要职责。

§ 1-1 成本会计的意义

对任何一个企业组织来说,成本会计之所以重要和必须,其根本原因在于(1)企业可供利用的资源数量是有限的;(2)利用这些有限资源所提供的财富也是有限的。因此,任何一个企业必须对有限的资源合理配置合作,努力降低单位产品的资源耗费,提高经济效益。试想,如果人们所需要的各种资源(泛指人力、物力和财力)可以无条件、无限制地任意取得,也就没有必要进行成本核算和管理了。

事实上,人类赖以生存和发展的各种资源越来越贫乏,人类生产经营的各种活动不可能不计成本。成本会计亦正是基于这样的目的而产生的。资本主义初期,资本家为了确定经营盈亏,开始以估计和统计的方法计算成本;到了19世纪产业革命后,企业数量增多,规模日渐扩大,企业间竞争日趋激烈,薄利多销成为极重要的营销方式,生产成本受到重视。为了提

高成本计算的准确性,资本家要求会计师担当起这项工作。这样成本计算与会计核算结合起来形成了成本会计。正如早期研究成本的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过如下定义一样——成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一企业生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或劳务的单位成本和总成本,以供企业管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。这时的成本会计刚刚形成,仅是财务会计的一个组成部分。

20世纪初,资本主义企业开始奉行泰勒管理制度。众所周知,泰勒管理制度的核心是通过时间研究和动作研究,来制定在一定条件下既是能够实现的,又是最有效的标准,作为评价和考核的依据。随着泰勒管理制度的广泛实施,“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等这些同泰勒科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进会计领域,成为成本会计的重要组成部分。这一时期,会计专家对成本会计定义的表述是——成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。成本会计的范围从单纯的会计核算与成本相结合,扩展到包含预算和控制。特别是标准成本会计制度的产生,使成本会计的理论和方法有了进一步完善和发展,相对财务会计而言,具有了相对独立性。

第二次世界大战后,资本主义经济出现了新的变化,跨国公司大量涌现,企业间竞争更加激烈。企业管理当局为了避免在激烈的竞争中被淘汰,力求降低产品成本,以价廉物美的产品在市场上争取立足之地。这就要求会计师们不仅要做好生产经营过程的成本控制和事后的会计核算工作,更重要的是

做好事前的成本预测和目标成本的制订工作,为企业管理当局从事生产决策、投资决策和订价决策等提供有关成本信息资料。从而使成本会计日臻完善,成为会计学的重要分支。

§ 1-2 成本会计的目标与职能

1-2-1 成本会计的目标

成本会计的目标在于为企业管理当局,提供适合其需要的有关成本方面的决策有用的信息。管理当局进行生产经营所需要的信息是多方面的,但成本方面的信息是其最重要的部分。每项正确的决策都有赖于成本会计师所提供的有关成本方面的信息。成本会计师正是通过为企业管理当局,提供决策有用的信息而发挥“参谋”和“助手”作用的。问题是什么样的成本信息才算有用?成本信息的有用性是由下列质量特征来保证的:

(1) 关联性。它要求成本会计应着眼于提供与生产和销售活动相关的成本信息。这些活动包括:生产上所需材料的定购、验收和耗用;人工成本(包括工资总额和福利费的确定及其对生产或其他活动)的分配;其他生产活动中发生的一切间接费用的分配等等。此外,譬如有关推销和组织管理上所发生的成本数据的提供等。当然,成本会计不能过分强调其关联性,与财务会计相关,成本会计更应强调企业管理当局的需要。

(2) 可证实性。它要求成本会计所提供的信息(或数据)要使其他合格的会计师或其使用者,按照同一的会计程序和方法,得出相同的结果——即要使别的会计师或其他使用者能追溯其求得成本数据所采用的方法。

(3) 客观性。它要求成本会计在搜集、加工、汇总和编报成本信息时所采用的方法必须能反映客观真实情况。即使在预测或存有假设的情况下,成本会计师应经常对这些预测或假设进行考察,以保证其所运用方法的客观性。

(4) 避免倾向性。成本会计在累积和报告成本信息时应不偏不倚。这个标准与客观性有着密切的联系,但是,避免倾向性具有更特殊的含义。如果成本会计师对某一问题有了偏见,所提供的成本信息很可能把决策者导入歧途。更何况有些成本会计师在处理分析某些特定事件或事项时带有经验性的倾向,处理方法不当。

(5) 效益性或可行性。它要求成本会计所提供的信息其使用效益应大于取得和利用的费用。企业管理当局要求提供的成本信息,根据需要会有各种不同的详细程度,但是成本会计师在收集和提供成本信息时,无论在时间上,或金钱上是要付出代价的,过细的信息对企业管理当局及时作出决策,可能会造成坐失良机的麻烦。故而,提供足够成本信息的同时,应讲究收集和取得信息的效益性和可行性。

1-2-2 成本会计的职能

成本会计的目标是通过其功能即职能的发挥来实现的。结合我国成本会计实务,现代成本会计主要具备下列职能:

(1) 成本预测。成本预测是指在产品的设计制造以前即成本费用发生前,根据有关数据和具体情况运用一定的专门方法对未来的成本水平和发展趋势作出科学的估计。现代成本会计着眼于未来,成本预测是成本会计管理的第一个环节。通过成本预测,可以增强企业管理当局对未来成本发展的预见性和控制的自觉性。

(2) 成本决策。成本决策是指根据成本预测和有关成本资料,借助一定的专门方法或技巧,进行正确计算和判断后,从各种形成成本的备选方案中优选最佳方案的行为。例如:应否接受特殊价订货的决策;零部件自制或外购的决策;半成品出售或继续加工的决策等。

(3) 成本计划。成本计划是指根据成本决策所确定的最优方案,具体规定在一定时期内为完成特定生产任务所需生产费用、产品成本水平和可比产品成本降低程度,以及降低成本所采取的主要措施的行为。它是事先规划企业生产技术经营活动预期经济效益的综合性计划,是建立成本管理责任制,开展会计核算和控制生产费用的基础。

(4) 成本控制。成本控制是指根据预先规定的成本目标(如材料消耗定额、工时消耗定额、制造费用消耗定额等),确定生产经营过程中发生的各项费用限额,在生产经营过程中,将费用耗费严格控制在规定限额范围内,并随时计算脱离限额(标准)的差异,分析其原因,发现问题,总结经验,使之最终达到或超过预期成本目标的过程。成本控制贯穿于生产和销售的全过程。

(5) 成本核算。成本核算是指对生产经营过程中发生的各项费用,按照一定的成本计算对象(如:产品品种、产品批别和产品所经过的生产步骤)归集和分配,以确定各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心。成本核算所提供的信息资料,可以反映成本计划的执行情况,也是分析和评价成本会计工作的依据。

(6) 成本分析。成本分析有两层涵义:一是狭义的成本分析,即利用成本核算资料与目标成本、上年实际成本、国内或

国外同类产品成本、历史上最好水平等比较,借以了解成本动态,系统分析成本变动的原因和各因素的影响值;二是广义的成本分析,即在成本形成全过程进行的分析,具体包括:①事前为了寻求降低成本的最佳方案,编制先进的成本计划,需要对成本进行的预测分析;②为了随时检查各项定额和成本计划的执行情况,及时发现和控制损失浪费,总结推广行之有效的经验,需要进行的日常成本分析;③在定额和计划执行一段时间后,把成本核算数据资料与实际调查研究的情况结合起来,分析定额和计划执行情况,总结经验,为改进成本管理和调整制定下期计划提供必要的成本决策资料,需要进行事后成本分析。我们通常讲的成本分析是指狭义的成本分析。

(7) 成本考核。成本考核是指以各责任人(如部门、车间、班组或执行个人)为成本考核对象,根据责权利相结合的原则,按责任的归属来考核和报告有关的成本信息,评价其工作业绩。成本责任要以各种岗位所能控制的成本为限,在计算时应剔除外来因素对成本变动的影响。成本考核应与一定的物质和精神奖励结合起来,做到有奖有惩,赏罚分明。成本考核是全面成本管理的重要环节。业绩评价是对广大职工积极行动的一种鞭策。

以上可见,成本会计的各项职能是密切联系,相互依存的。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的必然结果。成本计划是成本决策确定目标的具体化。成本控制是成本计划完成的根本保证。成本核算是决策目标是否实现的检验,是整个成本会计工作的核算,离开了有效的成本核算,其他各项职能都会无从谈起。成本考核是实现全面成本管理和决策目标的重要手段。成本管理工作最终是由广大职工

进行的,脱离了群众积极性,成本决策的目标就不可能实现,成本计划亦就不可能顺利完成。

以上是对成本会计职能的广义理解。狭义的成本会计通常仅指成本核算与分析。本书正是基于狭义的理解展开的。

§ 1-3 成本分类

成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。对企业来说,成本是指企业为最终实现其生产经营目的而耗费或放弃的各种物质资料、劳务和支付给职工的劳动报酬等。它是以货币来衡量和测定的。针对于不同的企业组织、不同的目的和条件,企业成本有各不相同的具体体现。就工业企业而言,生产产品是其基本的经济活动。产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。工业企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费,称为工业企业的生产费用。工业企业为生产一定种类和数量的产品所支出的各种生产费用的总和,称为产品成本。产品成本是对象化了的生产费用。就一定时期看,产品成本往往不完全等于生产费用。

为了考核与分析生产费用的发生情况,便于计算产品成本,寻求进一步降低成本的途径,必须对成本、费用进行分类。

1-3-1 生产费用要素和产品成本项目

生产费用按照其经济内容或者经济性质可分为若干生产费用要素。生产费用就其经济性质或内容来说,主要包括:劳动资料的费用、劳动对象的费用和劳动者即职工工资及提取的职工福利费等。在会计核算系统中将这些费用进一步划分为许多不同的费用要素。生产费用按其经济内容或性质的分类,说明企业在一定生产经营过程中“消耗了些什么”,“各消

耗了多少”。

在企业中,生产费用按其经济内容或性质可划分为以下各生产费用要素:

(1) 外购材料。指企业为进行生产经营活动而耗用的一切由企业外部购入的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、修理用备品配件、包装物和低值易耗品等。

(2) 外购燃料。指企业为进行生产经营活动而耗用的一切由企业外部购入的固体、液体和气体燃料。从理论上说,外购燃料应包括在外购材料中,但由于燃料是极为重要的能源,故而单独列作一项管理和核算。

(3) 外购动力。指企业为进行生产经营而耗用的从企业外部购入的各种动力(如电力)。

(4) 工资。指企业应计入生产费用的职员和工人的工资。应由福利费开支的生活福利和医务人员的工资不包括在内。

(5) 职工福利费。指按规定从成本费用中提取的福利费。

(6) 折旧费和修理费。指企业按规定从成本费用中提取的固定资产折旧费用及计入成本费用的固定资产日常修理和大修理费用。

(7) 税金。指企业应计入管理费用的房产税、车船使用税、印花税和土地使用税等各种税金。

(8) 利息支出。指企业应计入财务费用的各种借款利息支出减去利息收入后的差额。

(9) 其他支出。指不属于以上各要素的费用支出。如邮电费、差旅费、董事会费、劳动保险费等。

生产费用的上述分类虽然可以反映企业在一定时期发生了哪些生产费用,数额各是多少,据以分析和考核各个时期各