

21世纪 高职高专
21SHIJI GAOZHI GAOZHUAN XILIE JIAOCAI
系列教材

成本会计学

张爱清 主编

*Chengben
Kuaijixue*



立信会计出版社
LIXIN KUIJI CHUBANSHE

21 世纪高职高专系列教材

成本会计学

主 编 张爱清

副主编 田凤彩 徐 黎

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/张爱清主编. —上海:立信会计出版社,
2004.9

ISBN 7-5429-1311-5

I. 成... II. 张... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第095783号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050 × 215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路2230号
邮 编	200235
网 址	www.lixinhph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxzbs@sh163.net (总编室)

印 刷	郑州铁路局印刷厂
开 本	850 × 1168 毫米 1/32
印 张	13.25
字 数	323 千字
版 次	2004 年 9 月第 1 版
印 次	2004 年 9 月第 1 次
印 数	3000
书 号	ISBN 7-5429-1311-5/F·1194
定 价	22.50 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

为了适应我国高等院校财经专业改革与发展的需要,由我们组织了数十所院校的专家、教授,历时一年多编写了这套系列教材。

《成本会计学》是这套教材中的一本。进入 21 世纪,我国的经济和社会状况已经并将继续发生深刻的变化。世界科学技术在高速发展,我国的会计与国际会计惯例接轨的趋势明显加快。成本会计作为会计学科的一个重要分支,其涵义和内容随着社会经济的不断发展而逐步完善。本书是按照国家最新颁布的《企业会计制度》及财税方面的法规、制度编写而成的。在编写过程中,注意吸收新的理论和实务,尽可能借鉴和吸取同类教材的长处及精华,以提高编写质量。

本书拟提供课 ~~程~~学时安排一学期,每周 4~5 学时。每章附有本章小结和思考与练习,以作启发思考、巩固学习之用。但由于篇幅所限,所附练习题对于强调培养实际操作能力的会计学专业来讲,可能嫌少,教师可根据教学需要,适当增补。

本书由安阳工业学院张爱清副教授任主编,洛阳工业高等专科学校田凤彩副教授任副主编,南阳理工学院徐黎任副主编,郑州工业高等专科学校张韶华副教授、平原大学夏萍讲师、安阳工学院黄宝华讲师、南阳理工学院周青浮讲师参加了本书的撰写。全书共分十四章,参加编写人员及分工如下:第一、第四章由张爱清撰写;第三、第十一章由田凤彩撰写;第二、第十四章由徐黎撰写;第八、第十三章由张韶华撰写;第六、第十二章由夏萍撰写;第九、

十章由黄宝华撰写；第五、第七章由周青浮撰写。

在本书的编写过程中还得到上海国家会计学院的专家、教授的认真指导和审订。对此，我们表示衷心的感谢。

虽然我们对本书的撰写做了大量努力，但由于种种原因，书中难免有疏漏和不足之处，恳请读者批评指正。

编 者

2004年9月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的概念和内容	1
第二节 成本会计的内容和分类	10
第三节 成本会计的任务、法规和制度	24
本章小结	29
思考与练习	30
第二章 成本核算要求和一般程序	31
第一节 成本核算的原则与要求	31
第二节 成本计算对象与成本计算方法	36
第三节 成本核算的一般程序	40
第四节 生产费用要素与产品成本项目	43
本章小结	50
思考与练习	51
第三章 企业生产费用的核算	53
第一节 生产费用在各个成本计算对象之间的汇集与 分配	53
第二节 辅助生产成本的汇集与分配	67
第三节 制造费用的归集与分配	81
本章小结	88
思考与练习	88

第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	94
第一节 在产品数量的核算	94
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法 ..	97
第三节 完工产品成本结转的核算	113
本章小结	119
思考与练习	120
第五章 产品成本计算方法概述	124
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	124
第二节 产品成本计算的基本方法	128
本章小结	130
思考与练习	132
第六章 产品成本计算的品种法	135
第一节 品种法的计算原理及适用范围	135
第二节 品种法的计算程序及应用实例	137
本章小结	158
思考与练习	159
第七章 产品成本计算的分批法	161
第一节 分批法概述	161
第二节 分批法成本计算实例	171
本章小结	184
思考与练习	186
第八章 产品成本计算的分步法	192
第一节 分步法概述	192
第二节 逐步结转分步法举例	200

第三节	平行结转分步法举例	219
	本章小结	229
	思考与练习	229
第九章	产品成本计算的辅助方法	234
第一节	产品成本计算的分类法	234
第二节	产品成本计算的定额法	238
第三节	联产品、副产品成本的计算	243
	本章小结	245
	思考与练习	247
第十章	其他主要行业成本的计算	255
第一节	商品流通企业成本核算	255
第二节	施工企业成本核算	268
第三节	金融保险企业成本核算	279
	本章小结	286
	思考与练习	286
第十一章	成本预测与成本计划	288
第一节	成本预测	288
第二节	成本计划	303
	本章小结	315
	思考与练习	316
第十二章	成本决策	317
第一节	成本决策概述	317
第二节	成本决策的步骤和方法	320
第三节	成本决策的应用	323

本章小结·····	336
思考与练习·····	336
第十三章 成本控制与成本考核·····	340
第一节 成本控制·····	340
第二节 标准成本制度·····	343
第三节 成本考核·····	359
本章小结·····	368
思考与练习·····	368
第十四章 成本报表的编制与分析·····	371
第一节 成本报表的编制·····	371
第二节 成本报表的分析·····	376
本章小结·····	406
思考与练习·····	408
本书部分参考文献·····	413

第一章 总 论

第一节 成本的概念和内容

一、产品成本的定义

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。要了解成本会计的对象和成本会计本身,首先需要了解成本的涵义及其包括的内容。

所谓成本,是对象化的费用。企业为了取得任何一项资产所发生的费用均可称其为成本。本书所指的成本是一种狭义的概念,仅指产品成本。

产品的生产过程,同时也是产品生产和耗费的过程。工业企业要生产产品,就要发生各种生产耗费,主要包括劳动手段(例如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费,称为工业企业生产费用。而产品成本是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。

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)。产品成本是前两个部分之和(C+V)。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相当于工资的、劳动者为自己劳动所创造的价值的总和,通常可称为理论成本。

在实际工作中,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,把废品损失、停工损失等,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大多是按时期发生的,难以按产品对象归集,为了简化成本核算工作,应作为期间费用处理,直接计入当期损益,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本是指产品的生产成本或制造成本,而工业企业成本会计的对象包括产品生产成本和期间费用(或经营管理费用)。各行业经营业务的成本和有关的期间费用,简称成本、费用。因此,成本会计实质上是成本、费用会计。

以上我们以工业企业的产品为对象,阐述了产品成本的定义,这些基本理论也适合于其他行业企业所提供的商品、劳务及其类似的经营活动。尽管其他行业(如商业和服务企业)的经营特点和费用发生的形式和范围不同于工业企业,但它们都和工业企业一样有着最本质的共同点:都是向社会有偿提供其所需要的物品和服务;提供物品和服务的过程都要发生各种物质和人工的消耗,以及其他有关的货币支出。为了维持企业经营的持续进行,耗费的各种物质和人工,以及其他的货币支出都要从营业收入中得到补偿。企业向社会提供的物品和服务是有偿的,接受者(顾客)要通过货币交易才能获取,我们可将其统称为商品。不同行业的企业提供物品和服务所发生费用的形式和范围形形色色,但从总体看,不外是物质消耗、人工消耗以及其他有关的货币支出。成本是补偿价值这一经济本质理论,也是企业对其所提供的物品和服务的定价以及计算相关营业损益的基础。

因此,我们通常将成本定义为:成本是企业为了提供物品、服务等商品而在物质和人工上的耗费以及其他有关的货币支出,并应从其营业收入中得到补偿的价值。

二、生产成本的内容和成本项目

(一) 生产成本的内容

从管理和核算、损益计算的角度看,产品成本按费用发生的阶段、范围,可以分为生产成本和期间成本两部分。期间成本包括销售费用、管理费用和财务费用。

生产成本包括产品生产所耗费的原材料费、燃料及动力费、工资费、固定资产折旧费和修理费以及其他有关费用。按照生产费用的经济用途与计入成本的方式,工业企业生产成本的内容和开支范围包括:

1. 直接材料。是指在产品生产工艺过程中耗用的、构成产品实体或有助于产品形成的原材料(原料、主要材料及辅助材料)和外购半成品。

2. 直接工资。是指制造产品的生产工人工资,包括生产工人的计时工资、计件工资,按规定支付的职工劳动保险费、福利费和支付给职工的各项补贴等。

3. 其他直接费用。是指除了以上两项直接费用以外的其他可以直接计入成本核算对象的费用,如产品的外部加工费、制造某种产品耗用的专用工具、产品生产过程耗用的燃料及动力等等。

4. 制造费用。是指企业的各生产单位(车间、分厂、生产线)为生产产品或提供劳务而发生的各项间接费用,以及直接组织和管理生产所发生的各项费用和固定资产的折旧费与修理费。制造费用的明细项目一般包括:

(1) 工资和福利费。是指生产车间管理人员的工资,包括按规定支付的职工劳动福利费和支付给职工的各项补贴等。

(2) 折旧费和摊销费。是指对生产使用的固定资产按规定的折旧率提取的折旧和与生产直接相关的无形资产价值的摊销费。

(3) 修理费。是指修理生产使用的固定资产的费用,包括大修理和经常修理费用。为了均衡成本负担,企业也可对大修理支

出进行预计,在固定资产使用期限内平均预提计入制造费用,实际发生支出时再冲减预提费用。

(4) 机物料消耗。是指生产车间一般耗用的各种原材料和辅助材料。

(5) 低值易耗品摊销。是指生产车间所使用的低值易耗品的摊销费。

(6) 劳动保险费。是指生产车间发生的各种劳动保护费用,例如不构成固定资产的安全装置、卫生设备、通风设备,以及工作服、工作鞋等劳保用品支出的费用。

(7) 水电费。是指生产车间由于消耗水电(如日常用水、照明用电)而支付的费用。

(8) 办公费。是指生产车间耗用的文具、印刷、邮电、办公用品等费用。

(9) 运输费。是指企业为保证生产正常进行而支付的运输劳务费用,但不包括外购存货的外地运输费、大宗物资的市内运输费。

(10) 租赁费。是指企业向外部租入生产用固定资产所支付的租金,以及由本企业负担的修理或改良费用,但不包括融资性租赁费用。

(11) 设计制图费。是指企业为产品设计和制图所支付的费用。

(12) 设计检验费。是指企业对材料、产品进行分析、化验、试验、检验测试所发生的费用。

(13) 环境保护费。是指企业在环境保护方面所支付的费用,如排污费、绿化费。

(14) 季节性停工及修理期间停工的停工损失。

(15) 其他制造费用。是指产品生产过程中发生的,但未被包括在上述各项中的其他制造费用。

（二）产品成本项目

产品成本项目是成本构成要素按照经济用途分类所划分的项目。产品成本由不同的要素构成,这些构成要素按照其经济用途不同可以划分为不同的项目,称为产品成本项目,简称为成本。常用的成本项目主要有直接材料、直接人工、制造费用。

1. 直接材料。是指在产品生产工艺过程中所消耗的、作为劳动对象从而构成产品实体或有助于产品形成的各种材料的成本。为修理和维护机器设备等消耗的材料,由于其不作为劳动对象,不构成产品实体,不包括在直接材料之中。管理等方面耗用的材料也不包括在内。

2. 直接人工。是指直接参加产品生产的生产人员的工资,以及按照生产人员工资和规定比例计提的职工福利费。

3. 制造费用。是指企业的各生产单位(车间、分厂、生产线)为生产产品或提供劳务而发生的各项间接费用,以及为组织和管理生产所发生的各项费用。如生产管理人员工资及福利费、生产部门发生的折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。概括地说,凡应计入产品成本而又不作为直接材料、直接人工的各种消耗,都可以归入制造费用。

上述三个成本项目可以按照不同的方式组合,形成不同的概念。直接材料、直接人工组合起来可以称为主要成本,直接人工、制造费用组合起来可以称为加工成本。在有些企业,将成本项目只分为直接材料和制造费用两项,直接材料以外的所有生产消耗都作为制造费用,在这种情况下,加工成本仅仅包括制造费用。

设置产品成本项目要考虑企业产品生产成本构成的实际情况和管理的实际要求。例如,燃料和动力消耗在产品成本中所占比重比较大的企业,可以设置“燃料和动力”成本项目,反映在产品生产工艺过程中所耗用的各种燃料和动力。不单独设置“燃料和动

力”成本项目的企业,其燃料消耗可以并入“直接材料”成本项目,发生的动力消耗,可以并入“制造费用”成本项目。为了考核生产部门的工作质量,减少废品,可以设置“废品损失”成本项目,反映生产过程中产生废品所发生的损失。为了反映企业因原材料供应不足、动力供应中断、计划减产等原因引起停工而发生的损失,可以设置“停工损失”成本项目。采用分步法计算成本的企业,要设置“自制半成品”之类的成本项目。而生产过程特殊的企业,对成本项目可以做不同的设置。如发电企业,其设备的折旧费和修理费在成本中所占的比重较大,可以设置“固定资产折旧与修理”成本项目。成本项目一经确定,不应随意变更。

将成本的构成要素按用途划分为不同的成本项目有助于加强成本管理,便于正确计算、分析、考核和控制成本。企业需要合理地设置成本项目。

三、实际工作中运用的各种成本概念

成本表现为多种多样的具体形式,并被赋以各种不同的称谓。一般来说,对于工业产品成本表现的各种形式,我们可以做如下的分类。

(一) 按成本依附的实体分

按成本依附的实体分,可分为半成品成本、在产品成本、产成品成本、产品总成本、产品单位成本、商品产品成本和委托加工商品成本。

1. 半成品成本。半成品是指企业内已完成某个生产步骤(车间)的加工过程,需要转入下一生产步骤(车间)进一步加工或装配的产品。半成品成本指车间生产该半成品的车间成本。

2. 在产品成本。在产品是指处于生产过程之中,尚未完工的、不能出售的产品。从车间来看,在产品是指正处于生产加工过程中的产品;从整个企业看,在产品包括上一车间已加工完毕,但还未转入下一车间或转入半成品库的半成品。在产品成本指车间

或企业发生的应该由在产品负担的生产费用。

3. 产成品成本。产成品指已完成生产过程,检验合格可以出售的产品。产成品成本是指企业生产产品从投入到完工所耗费的全部生产费用。某种产品的产成品成本等于生产该产品的工厂成本。

4. 产品总成本。是指企业所生产的某种产品或全部的生产耗费总和。

5. 产品单位成本。是指企业生产每一单位(计量单位可以是1件、1台,也可以是1千克、1吨等等)产品的生产耗费。

6. 商品产品成本。是指企业生产的供对外销售的产品的工厂成本。

7. 委托加工商品成本。是指企业为外单位以来料加工方式制造代制品所发生的加工费,一般包括除原材料费用以外的生产工人工资和职工福利费、燃料和动力费、制造费用和管理费用等。

(二) 按成本确定的时间分

按成本确定的时间分,可分为预测成本、设计成本、计划成本、定额成本和实际成本。

1. 预测成本。是指运用一定的科学方法,对某种设计或改革方案预计的将来可能发生的生产成本。预测成本是经营决策的依据之一,它有助于多方案的比较和选择;被选中方案的预测成本,待方案实施后,即为现行定额成本。此外,在计划编制、实施和生产过程中也可进行成本测算,以掌握生产耗费的情况及可能的发展趋势与结果,为成本计划及生产过程中的成本控制提供技术及信息。

2. 设计成本。是指在产品设计阶段根据产品设计要求的性能、结构等技术经济定额,产品的生产工艺要求,以及产品投产后在正常生产情况下的生产耗费水平等有关资料测算的产品生产成本。产品的设计成本通常用单位成本来表示。设计成本也是一种

预测成本,是比较多种设计方案经济效果的重要依据之一。

3. 定额成本。一般来说,定额成本是根据先进合理的技术经济定额和计划价格、计划费用率等有关资料测算的产品生产成本。严格地说,定额成本应是被选中并实施的改革方案的预测成本,因此每实施一次改革,定额就要修订一次。如果产品由若干个零部件组成,还要分别编制零件、部件和各生产工序的定额成本。定额成本表明了产品生产耗费的标准,它为广大职工确立了生产耗费所遵循的尺度和努力的目标。在生产过程中,将实际成本与定额成本比较,能及时地揭示实际消耗脱离定额的差异,便于查找原因,及时采取纠正措施。标准成本是定额成本的另一种表现形式。

4. 计划成本。是指根据计划期的各项消耗定额、费用计划以及有关资料测算的计划期的产品平均生产成本。它反映了计划期内企业产品生产应达到的成本水平,便于加强成本的计划管理,建立成本管理的责任制和调动广大职工的积极性,不断降低产品成本。

计划成本与定额成本都是以消耗定额为依据计算的,但计划成本是测算计划期内的平均生产成本,通常在一年之内不变,而定额成本会随着生产工艺技术水平和劳动生产率的提高而经常修订变动。如果定额成本在计划期内的变动可以预计,年度单位计划成本就等于全年加权平均的单位定额成本。

5. 实际成本。是指根据产品生产的实际耗费计算出来的成本,它反映了生产产品的实际耗费水平。正确计算产品的实际成本,对于保证合理的价值补偿,正确计算在产品与产成品的期末存货,正确计算企业的盈利,以及为成本控制提供合理的反馈信息、降低成本,具有重要的意义。

(三) 按成本所指的空间范围分

按成本所指的空间范围分,可分为班组成本、工序成本、车间成本和工厂成本。