



新

会计学新系

编

成本会计学

xinbian chengben kuaijixue

张培莉 王俊秋 编著

华

东理工大学出版社

体现新《企业会计制度》精神，
融理论性与实用性于一体。该
书是你学习成本会计知识的良
师益友。

会计学新系

新编成本会计学

张培莉 王俊秋 编著

华东理工大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

新编成本会计学/张培莉,王俊秋编著,一上海:华东
理工大学出版社,2002.8.30

(会计学新系)

ISBN 7-5628-1302-7

I.新... II.①张...②王... III.成本会计-高等
学校-教材 IV.F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 055628 号

新编成本会计学

会计学新系

张培莉 王俊秋 编著

出版 华东理工大学出版社

社址 上海市梅陇路 130 号

邮编 200237 电话 (021)64250306

网址 www.hdlgpress.com.cn

经销 新华书店上海发行所

印刷 上海崇明裕安印刷厂

开本 787×960 1/16

印张 19.25

字数 342 千字

版次 2002 年 8 月第 1 版

印次 2002 年 8 月第 1 次

印数 1-4050 册

ISBN 7-5628-1302-7/F·92

定价:25.00 元

内 容 提 要

本书重点阐述了工业企业的成本核算和成本报表分析,同时介绍了其他主要行业的成本核算工作和西方的成本计算方法。本书既可作为会计学专业的本科生与专科生的教材或参考读物,也可满足高等财经院校其他经济管理专业的学生和广大财会人员学习成本会计知识的需要。

前 言

现代成本会计是会计学科的重要组成部分,同时也是会计专业核心课程之一。编著《新编成本会计》的目的在于适应新形势下高等财经院校会计专业本、专科教学和满足广大财会人员学习成本会计知识的需要。本书的编写吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验,以及同类教材的优点,主要阐述企业成本核算与分析的理论和方法。其主要特点是:

1. 本书以生产过程最为典型的工业企业为例,对成本核算的理论和方法进行了全面、系统的阐述;同时,简要介绍了其他主要行业的成本核算工作,使教材具有较强的通用性。

2. 本书是以《企业会计制度》和有关行业会计制度为依据,以产品制造成本和期间费用为核算内容来对各种成本计算方法进行阐述的;同时,考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的多方面需要,介绍了西方的变动成本法、标准成本法和作业成本法。

3. 立足最新的成本会计理论,紧密结合成本会计实际工作,突出实务操作。

4. 各章节附有小结、复习思考题及业务的计算题,便于授课及自修。

本教材第一、二、五、八、九、十章由张培莉编写,第三、四、六、七章由王俊秋编写,业务习题部分由各章作者编写。全书最后由张培莉修改总纂后定稿。

由于编著者水平有限,书中难免有不足和错误之处,恳请读者朋友批评指正。

编著者

2002年7月

目 录

前 言

第一章 总论	(1)
第一节 成本的经济内涵和作用	(1)
第二节 成本会计的涵义、内容和职能	(3)
第三节 成本会计工作的组织	(7)
第二章 工业企业成本核算的要求和程序	(9)
第一节 产品成本核算的要求	(9)
第二节 费用的分类	(14)
第三节 产品成本核算的一般程序	(17)
第三章 直接费用的核算	(21)
第一节 直接材料费用的核算	(21)
第二节 直接工资费用的核算	(35)
第四章 间接费用的核算	(48)
第一节 折旧费用的核算	(48)
第二节 其他费用的核算	(53)
第三节 辅助生产费用的核算	(60)
第四节 制造费用的核算	(69)
第五节 损失性费用的核算	(75)
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配核算	(87)
第一节 在产品数量的核算	(87)
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法	(89)
第六章 产品成本核算方法	(99)
第一节 品种法	(99)
第二节 分批法	(109)
第三节 分步法	(116)
第四节 分类法	(134)
第五节 定额法	(140)
第六节 联产品、副产品和等级产品成本的计算	(148)
第七节 各种成本计算方法的结合运用	(153)
第七章 期间费用的核算	(171)

第一节 营业费用的核算	(172)
第二节 管理费用的核算	(174)
第三节 财务费用的核算	(176)
第八章 变动成本法、标准成本法和作业成本法	(181)
第一节 变动成本法	(181)
第二节 标准成本法	(190)
第三节 作业成本法	(202)
第九章 成本报表的编制与分析	(219)
第一节 成本报表概述	(219)
第二节 成本分析的意义和方法	(222)
第三节 产品成本报表的编制和分析	(226)
第四节 各种费用报表的编制和分析	(238)
第五节 产品成本技术经济分析	(242)
第十章 其他主要行业的成本核算	(251)
第一节 商品流通企业的成本核算	(251)
第二节 施工企业的成本核算	(267)
第三节 运输企业的成本核算	(277)
参考文献	(299)

- 1. 成本的经济内涵
- 2. 成本的作用
- 3. 成本会计的涵义、内容和职能
- 4. 成本会计工作的组织

关 键 词

成本 理论成本 应用成本 成本会计 成本预测 成本决策 成本计划 成本控制 成本核算 成本分析 成本考核 反映职能 监督职能 成本会计机构 成本会计人员 集中式 非集中式

第一节 成本的经济内涵和作用

一、成本的经济内涵

(一) 成本的一般含义

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。所谓成本,就是资源的一种消耗。人们要进行生产经营活动或达到一定目的,就必须耗费一定的资源,其所费资源的货币化及其对象化就称之为成本。它有以下几方面的含义:

(1) 成本是生产和销售一定种类与数量产品而耗费的资源用货币计量的经济价值。企业要生产产品,就必然要消耗生产资料和劳动力,在这里成本就是生产产品所消耗的生产资料的价值和所支付的劳动报酬等,用货币计量就表现为材料费用、折旧费用和工资费用等。同时,企业的经营活动不仅包括生产,还包括销售和管理活动,因此,其所发生的费用,也应计入成本。

(2) 成本是为取得物资资源而应付出的经济价值。企业要进行生产经营活动,必须购置各种生产资料或购进商品,为此而支付的价款和费用,就是各种生产资料的购置成本或商品的采购成本。它们随着生产经营活动的不断进行,就转变为生产成本和销售成本。

(3) 成本作为实现一定目的而付出资源的价值牺牲,可以是多种资源的

价值牺牲,也可以是某种资源的价值牺牲。

(4) 从更广的含义看,成本是达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的最大的经济价值。

(二) 理论成本

按照马克思的成本理论,商品的成本是在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,是生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现。它由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值组成,也就是马克思劳动价值理论 $W = C + V + M$ 中的 $C + V$ 。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。若按成本提供的补偿尺度得不到满足,企业简单再生产就无法进行。

成本的这一经济内涵,是一种高度的理论抽象和概括。这种符合客观经济内涵的成本,称为理论成本。

(三) 应用成本

应用成本是理论成本的具体化,也称现实成本,是按照现行制度规定的成本开支范围,以正常生产经营活动为前提,根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

现实成本与理论成本不同,理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量。但在现实经济活动中,很难确定纯粹的 $C + V$ 这种理论成本。加之受到客观条件包括经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响,使成本在 $C + V$ 与 M 之间存在着一定程度的流动性。在实际工作中,根据不同时期经济管理的要求,对某些不形成商品产品价值的部分也列入成本,如废品损失、财产保险费等,从而导致了实际补偿价值和已消耗的 $C + V$ 不一致,形成了现实成本即产品成本的概念。所谓产品成本,是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和。

二、成本的作用

成本的经济内涵决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。其作用主要体现在以下四方面。

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费进行补偿。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经营成果,即营业收入来补偿的。而成本是衡量这一补偿份额的尺度。企业在取得营业收入以后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费,这

样才能维持原有的资金周转。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,再生产就不能按原来的规模进行。可见,成本作为补偿生产耗费的尺度,对企业的生产经营有着重要的影响。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

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,都可以直接或间接地在成本上部分地反映出来。例如,新产品设计的好坏、原材料消耗的节约或浪费、劳动生产率的高低、固定资产的利用情况等等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。

成本既然是综合反映企业业绩的指标,因而企业可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析来促使企业及企业内各部门加强成本核算,努力改进成本管理,降低成本,从而提高经济效益。

(三) 成本是制定产品价格应考虑的一项重要因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。企业在制定产品价格时应遵循价值规律的基本要求。但在实际中,我们不能直接地计算产品的价值,而只能计算产品成本,通过成本间接地掌握产品的价值。因此,成本是企业制定产品价格时应考虑的一项重要因素。

(四) 成本是企业进行生产经营决策的重要依据

企业能否提高经济效益,能否在激烈的市场竞争中立于不败之地,在很大程度上取决于企业的决策者能否作出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,其中成本是一项重要的因素。这是因为,在其他条件相同的前提下,成本的高低直接影响着企业的赢利多少,影响着企业的竞争能力。

第二节 成本会计的涵义、内容和职能

一、成本会计的涵义

现代成本会计是企业在生产经营活动过程中,对企业经济资源的利用,进行筹划和核算的原理、方法及制度的综合。它以资源运用的经济有效为最基本的着眼点,对生产经营过程中的耗费进行核算,并根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,对企业复杂的生产经营活动进行预测、决策、控制、考核,以达到企业生产经营活动实现最优运转的目的。

二、成本会计的内容

传统成本会计是运用会计核算的一般原理和方法,全面系统地记录企业产品生产过程中所发生的各项生产费用,通过归集、分配和汇总,确定各种产品和劳务的总成本和单位成本,以供企业、部门制定生产经营决策时参考。也就是说,其内容仅局限于成本核算。在现代成本会计中,成本核算仍然是一项重要的内容,但仅进行事后的记录和核算,已不能满足现代成本管理的要求。因此,现代成本会计的内容更广泛。它包括:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析与考核。

(一) 成本预测

成本预测是指依据成本与各种技术经济因素的依存关系,结合发展前景及采取的各项措施,并利用一定的科学方法,对未来期间成本水平及其变化趋势作出科学的推测和估计。成本预测的主要内容如下:

(1) 在编制成本计划时,应预测企业计划期的目标成本,以及在产品产量、品种、质量、价格等因素发生变化时总成本水平和成本变化的趋势。

(2) 在生产过程中,根据生产预测和计划,对期中的成本进行预测,从而揭示成本计划的执行情况。

(3) 根据日常的核算资料和经营管理的状况,预测单位产品成本水平的变化趋势。

(4) 运用各项成本指标和有关资料预测企业各项技术经济工作的经济效益。

(二) 成本决策

成本决策是指按照决策理论,根据成本预测及其他有关成本资料,运用定性和定量的方法,选择最佳成本方案的过程。成本决策贯穿于企业的整个生产经营过程,涉及面广,其内容主要有:合理生产批量的成本决策、零部件自制或外购的成本决策、接受紧急订货的成本决策、亏损产品应否停产的成本决策、产品转产的成本决策、自制半成品出售或进一步加工的成本决策等。作出最优化的成本决策,是企业制订成本计划的前提,也是实现成本目标和提高经济效益的重要途径。

(三) 成本计划

成本计划是指在成本预测和决策的基础上,根据计划期的生产任务、降低成本的要求及其相关资料,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币形式表现计划期产品的生产耗费和产品成本水平,作为成本控制与考核的重要依据。企业的成本计划一般包括以下两部分内容:

(1) 按照生产要素确定的生产耗费,编制生产费用预算;

(2) 按照生产费用的经济用途,即按产品成本项目编制产品单位成本计划和全部产品成本计划。

(四) 成本控制

成本控制是指在产品成本形成的过程中,通过对产品成本形成的监督,及时发现偏差,采取纠正措施,使生产经营过程中发生的各种费用被限制在成本计划和费用预算标准的范围内,以保证达到降低成本的目标。

成本控制的基本内容如下:

(1) 对各种费用开支进行控制;

(2) 对各项生产经营活动所消耗的物质资料进行控制;

(3) 对各项生产经营活动进行控制。

通过成本控制,使企业的产品成本按照事先计划的水平进行,防止与克服生产过程中的损失和浪费现象,使企业的资源得到有效合理的利用,达到降低产品成本,提高经济效益的目的。

(五) 成本核算

成本核算是指对生产费用发生和产品成本形成的核算。成本核算是按照企业的生产特点和管理要求,采用相适应的成本计算方法,按规定的成本项目,严格划分各种费用的界限,对生产费用进行一系列的归集和分配,从而计算出各种产品或劳务的总成本和单位成本。由此可见,成本核算过程既是对生产耗费进行归集、分配及其对象化的过程,也是对生产中各种劳动耗费进行信息反馈的过程。通过成本核算,可以了解成本计划完成的情况,同时为编制下期成本计划、进行成本预测和决策提供资料,并为制订产品价格提供依据。因此,成本核算是成本会计的基本内容。

(六) 成本分析和考核

成本分析是指利用成本核算资料和有关资料,以本期实际成本与目标成本、上期实际成本、国内外同类产品的成本进行比较,以便了解成本变动情况及其变动的原因,并分清责任,提出建议,以便采取有效措施,达到降低成本的目的。

成本考核是指定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行考察和评价。成本考核一般是以部门、单位或个人作为责任对象,按其可控成本作为条件,以责任的归属来考察其成本指标的完成情况,评价其工作业绩并决定对其如何进行奖惩。

三、成本会计的职能

成本会计的职能,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重要分支,其基本职能同会计一样,具有反映和监督两大基本职能。但随着社会经济发展和管理水平的提高,其具体内容也在不断扩大。

(一) 反映职能

反映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,反映生产经营过程中各种费用的支出,以及生产经营业务成本和期间费用等的形成情况,为经营管理提供各种成本信息的功能。就其最基本的方面来说,是以已经发生的各种费用为依据,为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息,从而使成本分析、考核等工作建立在有客观依据的基础上。随着社会生产的不断发展,经营规模的不断扩大,经济活动的日趋复杂,在成本管理上就要加强计划性和预见性。因此,成本会计除了要提供反映成本现状的资料外,还要提供有关预测未来经济活动的成本信息资料,以便正确地作出决策和采取措施,达到预期的目的。由此可见,成本会计的反映职能,是从事后反映发展到分析预测未来。

(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,通过控制、调节、指导和考核等,监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期的成本管理目标的功能。

成本会计的监督,包括事前、事中和事后监督。首先,成本会计应从经营管理对降低成本、提高经济效益的要求出发,对企业未来经济活动的计划或方案进行审查,并提出合理化建议,从而发挥对经济活动的指导作用;在反映各种生产耗费的同时,进行事前的监督,即以国家的有关政策、制度和企业的计划、预算等为依据,对有关经济活动的合理性、合法性和有效性进行审查,限制或制止违反政策、制度和计划、预算等的经济活动,支持和促进增收节支的经济活动。其次,成本会计要通过成本信息的反馈,进行事中和事后的监督,也就是通过对所提供的成本信息资料的检查分析,控制和考核有关的经济活动,从中及时总结经验,发现问题,提出建议,促使有关方面采取相应措施,调整经济活动,使其按照原先规定的要求和预期的目标进行。

成本会计的反映和监督两大职能是辩证统一、相辅相成的。没有正确、及时的反映,监督就失去了存在的基础;而只有进行有效的监督,才能使成本会计为管理提供真实可靠的信息,使反映的职能得以充分地发挥。所以,只有把反映和监督两大职能有机地结合起来,才能更有效地发挥成本会计在管理中

的作用。

第三节 成本会计工作的组织

企业要充分发挥成本会计的作用,必须科学、合理地组织成本会计工作。成本会计工作的组织主要包括:设置成本会计机构、配备成本会计人员、确定成本会计工作的组织形式和制定成本会计制度。

一、成本会计机构及其人员

成本会计机构是企业中处理成本会计工作的职能部门。它根据企业规模和成本管理的要求来考虑,是在专设的会计机构中单独设置成本会计科、组或室,或是只配备成本核算人员来专门处理成本会计工作。

成本会计人员是指在会计机构或专设成本会计机构中所配备的成本工作人员。成本核算工作是企业核算工作的核心,成本指标是企业一切工作质量的综合体现,为了保证成本信息的质量,对成本会计人员的业务素质要求比较高。首先,成本会计人员应具备宽广的会计知识,有较好的成本理论和实践基础;其次,熟悉企业生产经营流程,深入各个环节,善于调查研究。与此同时,还必须具备良好的职业道德素质。

二、成本会计工作的组织形式

成本会计工作的组织形式通常有集中式和非集中式两种。

(一) 集中式

集中式,指由厂部的成本会计机构负责制定成本计划和标准,审核和分配费用,控制资源消耗,计算产品成本,编制成本报告,进行成本分析。也就是说,在这种方式下,工厂的全部成本会计工作由厂部的会计科、室、组集中进行处理。采用这种方式,可以减少核算层次和工作人员,及时地提供成本信息,但不利于车间掌握和控制成本费用。因此,这种组织形式一般适用于成本会计工作比较简单的企业。

(二) 非集中式

非集中式,指各项成本会计工作由厂部、车间的成本会计机构共同完成。厂部的成本科、室、组等一般负责处理那些不便或不能分散到车间去进行的成本工作,如厂部职能科室发生的有关管理费用或共同费用,以及负责处理成本数据的汇总与考核工作;而成本计划的制订、成本计算、成本控制和成本分析等,一般由车间成本员负责处理。采用这种方式有利于车间、部门及时了解、

分析本单位的成本水平及其变化,以便于控制成本,降低成本水平,但会相应增加成本会计工作的层次和人员。非集中式组织形式一般适用于成本会计工作较为复杂、各部门独立性较强的企业。

本章小结

1. 成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。所谓成本,就是资源的一种消耗。成本的经济内涵包括理论成本和应用成本。

2. 成本在经济管理工作中的作用主要体现在以下四个方面:

- (1) 成本是补偿生产耗费的尺度;
- (2) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标;
- (3) 成本是制定产品价格应考虑的一项重要因素;
- (4) 成本是企业进行生产经营决策的重要依据。

3. 现代成本会计的内容包括:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析与考核。

4. 成本会计具有反映和监督两大基本职能。

5. 成本会计工作的组织主要包括:设置成本会计机构、配备成本会计人员、确定成本会计工作的组织形式和制定成本会计制度。

复习思考题

1. 什么是成本?
2. 理论成本和应用成本有什么区别?
3. 成本在经济管理工作中的作用是什么?
4. 如何理解成本会计的涵义?
5. 如何理解成本会计所包含的内容?
6. 成本会计的职能是什么?
7. 企业应如何设置成本会计组织机构,才能更好地发挥其应有的作用?

第二章

工业企业成本核算的要求和程序

- 1. 产品成本核算的要求
- 2. 费用按经济内容的分类
- 3. 费用按经济用途的分类
- 4. 工业企业产品成本核算的程序

关 键 词

资本性支出 收益性支出 成本计算对象 生产费用要素 产品成本项目 直接材料 直接人工 制造费用 成本计算期 成本计算方法 品种法 分批法 分步法

第一节 产品成本核算的要求

产品成本核算是对生产费用支出和产品成本形成的核算。它不仅是成本会计的基本内容,同时也是企业经营管理的重要组成部分。为了充分发挥成本核算的作用,在成本核算工作中,应符合以下各项要求。

一、算管结合,算为管用

所谓算管结合,算为管用,就是成本核算应当与加强企业经营管理相结合,所提供的成本信息应当满足企业经营管理和决策的需要。为此,成本核算要对生产经营过程中所发生的支出进行审核和控制,看其是否应该开支,及其费用是否应计入产品成本。对费用脱离定额或计划的差异要进行分析,及时反馈。对合法、合理、有利于提高经济效益的开支,要积极支持;否则就要坚决抵制,当时已经无法制止的,要追究责任,采取措施,防止以后再次发生。对属于定额或计划不符合实际情况而发生的差异,应按规定程序修订定额或计划。进行成本计算时,既要防止片面追求简化,以致不能为管理提供必要的信息,也要防止为算而算,搞繁琐哲学,脱离成本管理实际需要的做法。成本核算应该做到:分清主次,区别对待,主要从细,次要从简,简而有理,细而有用。另外,为了满足企业经营管理和决策的需要,成本核算还应为不同的管理目标提供不同的管理成本信息。如变动成本与固定成本信息、可控成本与不可控成

本信息、作业成本信息等。

二、正确划分各种费用界限

为了正确地计算产品成本和期间费用,进行成本核算时必须正确划分以下五个方面的费用界限。

(一) 正确划分资本性支出与收益性支出的费用界限

工业企业的经济活动多种多样,其支出的用途也不尽相同。要想正确计算产品成本,首先要分清哪些支出可计入产品成本或期间费用,哪些支出不应计入当期产品成本或期间费用,即区分资本性支出与收益性支出。资本性支出指购建固定资产、无形资产等可以收到未来收益的支出。资本性支出应分期计入产品成本或期间费用,不应在发生当期直接列入产品成本。收益性支出指企业在日常生产经营管理活动中的各种耗费,即企业用于产品生产和销售、组织和管理生产经营活动,以及为筹集生产经营资金所发生的各项支出。收益性支出应计入当期产品成本或期间费用。

(二) 正确划分产品生产费用与期间费用的界限

工业企业在日常生产经营中所发生的各项耗费,其用途和计入损益的时间是不同的。用于产品生产的耗费,即生产费用,形成产品成本,并在产品销售后作为产品销售成本计入企业损益;由于当月投产的产品不一定当月完工,当月完工的产品也不一定当月销售,因而当月的生产费用往往不是计入当月损益的产品销售成本。而本月发生的产品销售费用、管理费用和财务费用,则是作为期间费用直接计入当期损益。因此,为了正确计算产品成本和期间费用,正确计算各月份的损益,必须正确地划分产品生产费用和各项期间费用的界限。

(三) 正确划分各月份的费用界限

为了按月分析和考核成本计划的执行情况和结果,如实反映企业的财务状况和经营成果,进行产品成本核算时还必须正确划分各月份的费用界限。本月发生的生产费用,都应在本月全部入账,不得延至下月入账。更重要的是,应该贯彻权责发生制原则,正确地核算待摊费用和预提费用。对于本月支付,但属于本月及以后各月收益的费用,应计入待摊费用,在各月间合理分配计入成本(受益期限超过一年的费用,应计入递延资产,在一年以上的期间内,分月摊入成本)。对本月虽未支付,但本月已经受益,应由本月负担的费用,则记作预提费用,预提计入本月的成本。为了简化核算工作,对于数额较小的应该待摊或预提的费用,按照重要性原则,可以不作为待摊费用或预提费用处理,而在发生当期计入产品成本。