



新世纪高职高专会计专业教材

成本会计实务

CHENGBEN KUAIJI SHIWU

朱小英 主 编
杨忠莲 副主编

2-43



上海财经大学出版社

875

875

[-234.243
Z83

新世纪高职高专会计专业教材

成本会计实务

主 编 朱小英 副主编 杨忠莲

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/朱小英主编 杨忠莲副主编. —上海:上海财经大学出版社,2001.11

新世纪高职高专会计专业教材

ISBN 7-81049-658-1/F·558

I. 成… II. ①朱…②杨… 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(2001)第 072839 号

CHENGBEN KUAJJI SHIWU

成本会计实务

主编 朱小英 副主编 杨忠莲

责任编辑 江 玉 封面设计 优典工作室

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮件: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海市印刷七厂一分厂印刷装订

2001 年 12 月第 1 版 2001 年 12 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 10.25 印张 295 千字

印数:0 001—5 000 定价:19.00 元

前 言

本书是新世纪高职高专会计专业系列教材之一,根据《成本会计》课程教学大纲的要求,结合成本会计本身的特点而编写。主要用于高等财经院校会计专业,及其他经济、管理类专业的教学,同时也可以作为高等教育自学考试考生和会计工作者学习成本会计知识的参考或培训教材。

成本观念的出现到成本会计的形成有一个漫长的过程,它是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。现代成本概念不仅包括传统的成本概念,而且还包括在传统成本概念基础上,为适应预测、决策等管理需要而发展起来的各种成本概念,因而完整意义上的现代成本会计,应包括成本核算、成本控制、成本分析、成本考核、成本预测、成本决策等内容,但成本核算仍然是现代成本会计的基本内容。本书以修订后的《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》和最新《企业会计制度》及有关政策为依据,以成本核算、成本控制和成本分析为重点,阐明现代成本会计的基本理论和具体方法。

成本会计学是一门比较成熟的学科。在编写过程中,编

者结合长期教学的经验和体会,力求通俗易懂,简明实用,将成本会计的基本理论和方法与成本核算的实践需要相结合。为了更好地理解和巩固所学内容,在每章正文之后,配备了一定量的复习思考题和练习题,读者可根据实际需要选用。

本书由朱小英、杨忠莲负责全书提纲的拟订。全书共分十七章。第一章、第三至十二章由朱小英编写,第二章、第十五、十六章由杨忠莲编写,第十三、十四、十七章由王彩萍编写。最后由朱小英修改、补充和总纂。

衷心希望读者对本书提出宝贵的批评意见。

编者
2001年7月

目 录

1	前 言
1	第一章 总 论
1	第一节 成本会计的发展
5	第二节 成本会计的职能
8	第三节 成本核算的原则和要求
12	第四节 成本的分类和成本核算程序
21	第二章 材料费用的核算
21	第一节 材料费用核算的内容和意义
23	第二节 材料费用的核算
34	第三节 库存材料控制的 ABC 法

36	第四节 低值易耗品费用的核算
43	第三章 人工费用的核算
43	第一节 人工费用的组成内容
46	第二节 人工费用归集和分配的基础工作
48	第三节 工资的汇总和结算
58	第四节 人工费用的分配
66	第四章 折旧费及其他费用的核算
66	第一节 折旧费用的核算
73	第二节 动力费用的核算
75	第三节 其他费用的核算
80	第五章 辅助生产费用的核算
80	第一节 辅助生产费用核算的特点
82	第二节 辅助生产费用归集的核算
85	第三节 辅助生产费用分配的核算
105	第六章 制造费用的核算
105	第一节 制造费用核算的意义和内容
108	第二节 制造费用的归集

111	第三节 制造费用的分配
124	第七章 生产损失的核算
124	第一节 生产损失核算的意义
125	第二节 废品损失的核算
131	第三节 停工损失的核算
135	第八章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配
135	第一节 产品成本核算的意义
139	第二节 完工产品与在产品成本划分方法
156	第九章 产品成本计算方法的确定
156	第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响
162	第二节 产品成本计算的主要方法
166	第十章 产品成本计算的品种法
166	第一节 品种法的特点
168	第二节 品种法的成本计算程序
173	第三节 分类法

180	第十一章 产品成本计算的分批法
180	第一节 分批法的特点和适用范围
182	第二节 分批法的成本计算程序
188	第三节 简化的分批法——制造费用累计分配法
194	第四节 特殊的分批法
199	第十二章 产品成本计算的分步法
199	第一节 分步法的一般特点
200	第二节 逐步结转分步法
215	第三节 平行结转分步法
226	第十三章 联产品和副产品的成本计算
226	第一节 联产品成本计算
230	第二节 副产品成本计算
235	第十四章 期间费用
235	第一节 期间费用核算的意义和任务
236	第二节 营业费用
240	第三节 管理费用
244	第四节 财务费用

249	第十五章 标准成本法
249	第一节 标准成本法的特点
250	第二节 标准成本的种类及其制定
255	第三节 标准成本差异的计算和分析
260	第四节 标准成本法的核算及账务处理
266	第十六章 定额成本法
266	第一节 定额成本法的特点和意义
267	第二节 定额成本的制定
270	第三节 脱离定额差异的计算
276	第四节 定额变动差异的计算
277	第五节 定额成本法成本计算程序
279	第六节 定额成本法成本计算举例
285	第十七章 成本报表和成本分析
285	第一节 成本报表的作用和种类
288	第二节 成本报表的编制
297	第三节 成本分析

第一章 总 论

第一节 成本会计的发展

一、成本的经济内涵

现代成本概念涵盖面十分广泛,它不仅包括传统的成本概念,即产品的生产成本,而且还包括在传统成本概念基础上,为适应预测、决策等管理需要而发展起来的各种成本概念,我们在这里讨论成本的经济内涵,仅指产品的生产成本。

产品的生产成本是企业为生产商品产品和提供劳务等所耗费物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现。产品生产成本观念的形成经历了一个漫长的过程,它随着商品产品的生产而产生,并随着商品经济的发展而发展。到了资本主义社会,进入商品经济飞速发展的时代,商品产品生产成本的经济内涵趋于完善。马克思曾科学地分析了资本主义商品经济条件下商品价值的构成。他指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下来的,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。”马克思还指出：“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品被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。”马克思的上述论述，首先指出的是商品产品生产成本的经济内涵，而不是现代成本的广义内涵；其次，他从产品生产的耗费角度指明了成本的经济内涵是 $c+v$ ，并且进一步指出由于 $c+v$ 的价值是无法正确计量的，人们能够把握和计量的产品生产成本，实际上是产品生产成本价格；最后，他从产品生产的补偿角度，指明了产品生产成本是补偿商品生产中被资本家自身消耗的部分，实际上是说明产品生产成本对于再生产的作用，即产品生产成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。

马克思从商品价值的构成角度，深刻、科学地剖析了商品产品生产成本的经济内涵，即 $c+v$ 。然而从商品价值的构成角度分析，对于个别商品生产者而言，是无法正确计算和把握的，它是对商品产品生产成本的经济内涵的一种高度的理论抽象。这种符合成本客观经济内涵的成本，会计学者称之为“理论成本”。在我国的实务工作中，为了使各企业能够正确地计算成本，国家以“理论成本”为依据规定了成本开支范围，统一产品生产成本所包含的内容，使各企业列入成本的各种支出项目和内容保持一致，以便进行成本比较、分析，挖掘降低成本的潜力，正确计算利润和交纳税金。

二、成本会计的发展

成本会计是成本计算与复式记账的结合。从成本观念的出现到成本会计的形成也有一个漫长的过程，成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。

在资本主义初期，资本家为了确定盈亏，开始着手计算产品的生产成本。但由于对成本经济内涵的认识不足，甚至没有意识到劳动资料的原始成本在其经济寿命期内分期转为费用，因而其计算的生产成本的内容是不完全的。从计算方法来说也没有与会计结合起来，只是用

统计的方法进行成本计算。直到 18 世纪 50 年代,英国的 James Dodson 在其鞋业经营中摸索出一套会计记录的方法,形成分批成本计算法的雏形;18 世纪 70 年代,英国的 Wardhamgh Jhompson 在其亚麻制袜厂的经营过程中,根据纺麻、漂白、染色、织袜、整理、存货等分步骤的记录,计算出每一双袜子的成本,成为分步成本计算法的雏形。但当时的分批、分步计算成本的模式只是成本会计的基本思路,并非真正意义上的成本会计。

19 世纪的产业革命,给当时的资本主义国家尤其是英国带来了生产力的巨大发展,由此推动了生产方式和企业组织形式的变革,促进了成本会计的发展。企业的数量不断增加,股份制企业大量涌现,生产规模逐步扩大,大机器生产取代了工场手工劳动。在这种背景下,企业之间出现竞争,生产成本受到重视。为了提高成本计算的正确性,将产品生产过程的耗费用会计方法进行记录和汇总,然后分配给各种产品,计算出各种产品的生产总成本、单位成本。其目的主要是对存货进行计价和确定利润。这样就产生了成本会计。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:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”此时的成本会计是财务会计的组成部分。

20 世纪初,资本主义进入垄断阶段。垄断资本家为获得超额利润,千方百计降低消耗,以降低成本,获得更多的利润。美国会计界为配合泰勒制度的实施,将“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”这些管理的技术方法引用到会计中,作为成本会计的一个组成部分,以此来加强成本的控制,因而形成了标准成本会计制度。它不仅是会计核算与成本计算相结合,还包括事前的预算与事中的控制。标准成本会计制度的产生,不仅扩大了成本会计的范围,而且进一步完善了成本会计的理论和方法。相对财务会计而言,成本会计具有一定的独立性,它既是财务会计确定存货、销售成本和利润的依据,又具有成本预测和控制相

对独立的体系。

第二次世界大战后,西方国家的社会经济出现了种种变化:一方面,资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂;另一方面,战争中发展起来的科学技术大量转移到民用产品上去,新产品层出不穷,产品生命周期缩短,竞争十分剧烈。企业为了避免在竞争中被淘汰,一方面努力发展新技术,另一方面把目光进一步集中在降低成本上。此时企业的决策者意识到要大幅度地降低成本,必须在生产过程之前,对产品设计、结构、原材料、加工工艺、生产组织等制订各种不同方案,通过预测,选取成本最佳方案作为决策的依据。因此,会计开始在原有的成本会计基础上,吸收了不少管理方法,形成以促进企业经营管理为目标的成本会计。此时的成本会计不仅要做好生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和成本分析,更重要的是做好成本预测,进行成本决策,制定目标成本,加强事先的成本控制,同时还注意责任成本的核算和考核。其主要的特点是成本与管理结合,以成本干预生产,所以成本会计也可以称为成本管理会计。它是根据成本核算和其他资料,采用数学和数理统计的原理和方法,针对不同业务,建立起数学化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核,促进企业的生产经营实现最优化运转。

成本会计的预测、决策、控制、考核的技术方法,在企业管理中得到进一步的应用和发展,范围从成本扩大到产品价格、资金、利润等方面,从而逐步形成了与财务会计平行的一门新兴科学,即管理会计,或称现代成本会计。成本会计是管理会计产生的基础,管理会计是成本会计内容的延伸。由于成本会计与财务会计的目的不同,而与财务会计一样,主要是为企业内部管理服务的,从这一点讲,成本会计也是管理会计的重要组成部分。为了便于教学,在课程设置上分为成本会计和管理会计。为了避免教材重复,成本会计教材侧重成本核算、成本控制和成本分析,而将成本预算、成本决策、成本考核等放在管理会计教材中阐述。

第二节 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计作为一种管理经济的活动,在企业生产经营活动中所发挥的功能。由于现代成本会计与管理紧密结合,所以它实际上已包括了成本管理的各个环节。其主要职能有:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本计算、成本责任和成本分析。

一、成本预测

成本预测是指根据成本数据和具体情况,运用一定的专门方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的估计。通过成本预测,有助于企业管理人员了解成本发展的前景,提高降低成本的自觉性。

成本预测主要是对新项目,如新产品生产、新技术的采用,产品结构变化等,对产品生产成本产生的影响进行预测。在成本预测时,既要参考历史成本资料,又要与同行业同类企业同类产品的成本资料进行分析、比较,还要分析研究有关构成成本的料、工、费价格变化趋势和人力、物力、财力资源情况,以及产品销售市场与前景。在进行了周密调查的基础上,进行具体的计算和分析,以期作出尽可能正确的预测。为了求得更好的效果,最好有若干个不同方案的成本预测,以供决策时选择。

二、成本决策

成本决策是根据成本预测及其他有关资料,对各种预测方案进行比较,作出有关成本的决策,以便确定目标成本,制定成本计划。诸如产品的零件、部件是企业自制合算还是外购合算;如有特殊订货,购买者出价低于过去的售价,甚至低于历史成本,是否可以接受该项订货;是以半成品出售合算,还是继续加工,以产成品出售合算,这一切都需要进行成本决策。作出最优化的成本决策,是制定成本计划的前提,也是提高经济效益的重要途径。成本决策如能在若干个成本预测方案的

分析、比较后择优决定,效果尤佳。

三、成本计划

成本计划是指根据成本决策所确定的目标,在计划期内为完成生产任务所需消耗的生产费用,并确定各种产品的成本水平,提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。做好成本计划工作,对于提高企业领导和群众降低产品成本的自觉性,控制生产费用,挖掘降低产品成本的潜力,具有十分重要的意义。好的成本计划可以使企业全体员工明确降低成本的目标和挖掘成本的潜力。由于企业的生产经营情况十分复杂,为了有效地做好成本计划工作,企业在编制成本计划时,不应认为只是企业财会部门和计划部门的工作,必须发动企业广大职工和各个部门(包括生产部门、供应部门、技术部门、设计部门、销售部门等)共同参与,自下而上提出各个车间、部门降低成本的目标,再由企业决策部门加以综合平衡,制定出全企业的成本目标,并采取必要的技术、组织措施,保证成本目标的实现。

四、成本控制

成本控制是指以预先确定的成本标准(如材料消耗定额、工时消耗定额、材料计划单价、计划工资率、间接费用计划分配率等)作为企业生产经营过程中所发生各项费用的限额。在费用发生时,要严格审查该项费用是否符合标准,并要计算出实际费用与标准费用之间的差异,同时进行产生差异的原因分析。通过成本控制,可以防止浪费,及时揭示存在的问题,消除生产中的损失,达到实现成本目标的要求。

五、成本计算

成本计算是指对生产经营过程中所发生的生产费用,按照一定的对象和标准进行归集和分配,以计算确定各成本对象的总成本和单位成本。成本计算是成本会计工作的核心。成本计算所提供的成本资料,可以反映成本计划的完成情况,可以进行存货计价,确定企业当期

利润,同时也是企业制定产品销售价格的重要依据。成本计算要求准确及时;所采用的成本计算方法要符合企业生产类型,即要符合企业生产工艺过程的特点和生产组织方式的特点;成本计算方法要求前后期保持一致,以便成本的分析比较;成本开支范围要符合国家的规定。成本计算是本书的主要内容,成本计算对象、成本计算方法和具体应用将在后文详加叙述。

六、成本责任

成本责任是指按照经济责任中心分解成本,分层控制,并对责任中心加以考核和评价。成本责任中心可以是分厂、车间、工段、柜组、班组等企业内部各管理层次。企业对每个成本责任中心规定与其直接有关的、可由各个责任中心自己控制的成本和不可控制的成本。对于一个成本责任中心来说,它只承担该中心可控成本的责任,对于不可控成本,不能作为考核的依据。制定责任成本,并加以分析考核,目的是调动各个管理层次、各个成本责任中心搞好成本管理的积极性,使之为不断挖掘潜力、降低成本、提高经济效益发挥作用。成本责任的考核要与一定的奖励制度结合起来,以调动各责任者完成成本目标的积极性。

七、成本分析

成本分析是指利用成本计算的资料与目标成本、前期实际成本、责任成本、国内外同类产品的成本水平进行比较,用以了解成本变动情况,系统研究成本变动产生差异的因素和原因。通过成本分析,可以深入地了解成本变动的规律,寻找节约劳动消耗、降低成本的途径,并为新的经营决策提供依据。在进行成本分析时,尤其要注意产品成本的技术经济分析,诸如分析产品设计和新材料、新工艺的采用情况,是否进行价值工程分析等。同时,还应注意分析企业管理水平的高低和内部控制制度的完善程度等,及时发现和揭示企业管理中的成功经验,总结工作中的失误和教训,以促进企业经济效益的提高。

成本会计的七个职能是相互关联的。成本预测是成本决策的前