

成本会计

COST ACCOUNTING

主 编◎刘丽波

副主编◎陈 鹰

集纳会计学理论之精粹.....

成本核算概述

要素费用的汇集与分配

产品成本计算的基本方法

产品成本计算的辅助方法

成本报表

成本分析



江西人民出版社
Jiangxi People's Publishing House
全国百佳出版社

成本会计

COST ACCOUNTING

主 编 刘丽波

副主编 陈 鹰



江西人民出版社
Jiangxi People's Publishing House
中国书店出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 刘丽波主编. —南昌: 江西人民出版社, 2014.8

ISBN 978-7-210-06470-1

I. ①成… II. ①刘… III. ①成本会计 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 123708 号

成本会计

主 编: 刘丽波

副主编: 陈 鹰

责任编辑: 徐明德 徐 旻

出版: 江西人民出版社

发行: 各地新华书店

地址: 江西省南昌市三经路 47 号附 1 号

编辑部电话: 0791-86898965

发行部电话: 0791-86898801

邮编: 330006

网址: www.jxp-ph.com

E-mail: gjzx999@126.com

2014 年 8 月第 1 版 2014 年 8 月第 1 次印刷

开本: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印张: 20.75

字数: 400 千

ISBN 978-7-210-06470-1

赣版权登字—01—2014—302

版权所有 侵权必究

定价: 36.00 元

承印厂: 江西茂源艺术印刷有限公司

赣人版图书凡属印刷、装订错误, 请随时向承印厂调换

前 言

随着我国经济社会的快速发展,尤其是与全球经济一体化趋势的加强,会计这一国际化商业语言的作用更加凸显。为了适应这一发展趋势,更好地为经济社会发展服务,各国会计准则制定走上了国际趋同和等效之路,我国会计改革也经历了国际接轨、趋同和等效的发展阶段。因此,会计环境是不断发展变化的,经济社会对会计人才的业务需求也是不断发展变化的,会计人才的培养必须要及时调整、主动适应这种发展变化。作为培养会计人才的重要基础——教材,应紧跟时代步伐,把握经济社会发展脉搏,及时调整,适应经济社会的发展变化,适应经济建设和国家发展的需要。

成本会计是继基础会计、财务会计等课程之后,会计专业的又一门核心课程,课程的理论性和实务性均较强,且随着社会经济和管理学科的发展,其理论和实务需在不断地发展中汲取营养、完善更新。针对成本会计的特点,我们在总结多年会计一线教学、科研成果的基础上,借鉴吸收了国内外最新的教学科研成果及其他院校优秀教材的精华,编写了本教材。在编写过程中,我们特别注意以下几点:第一,注意会计专业系列课程之间的内容整合,相互衔接,相互递进,既要保证与各专业课程之间的连贯性,又要避免课程之间的重复;第二,遵循教学规律,循序渐进,将成本会计的基本理论贯穿全书,使学生在潜移默化中形成一个完整的理论体系;第三,注重理论联系实际,对每一部分内容,尽可能结合我国企业的实际情况,通过举例加以讲解说明,使学生能够更好地理解和掌握该门课程的核心思想,提高分析和解决问题的能力,为学生以后更快地适应实际工作打下坚实基础;第四,跟踪国内外成本会计理论和实务的最新进展,归纳总结其最新研究成果,介绍其前沿领域和最新研究内容,开拓学生视野;第五,密切关注、及时跟进会计准则的变化,使本书的内容及时适应准则的要求,为会计实务操作提供重要参考和指南。

本书由刘丽波担任主编,陈鹰任副主编,由刘丽波负责全书的总纂、统稿和定稿。全书共十五章,其中,第一章、第二章、第三章、第四章、第六章、第八章、第九章、第十章、第十一章、第十三章由刘丽波执笔,第五章、第七章、第十二章、第十四章和第十五

章由陈鹰执笔。

本书是会计学系列教材之一,编写深入浅出,讲解详细,简明易懂,它既适用于会计专业和经济管理相关专业的本科教学,也适用于企业财会人员培训和自学。

在本书撰写过程中,我们参考、借鉴的国内外专家学者的论文、专著和教材,尽量在参考文献中列出,在此深表感谢!若有遗漏,敬请谅解,并致谢意!同时,本书的出版得到了江西人民出版社、华东交通大学经济管理学院领导和会计系老师、同仁的大力支持,在此表示衷心感谢!

会计是一门不断发展和完善的学科,随着会计理论和实务的发展以及相关学科的逐步完善,一些新的理论和方法需要及时补充到教材当中。但由于编写时间仓促,加之编者水平有限,书中难免有不当和错误之处,敬请广大读者和同行批评指正,以便再版时做进一步的修改和补充。本教材将配备电子版教案及练习题参考答案,欢迎联系索取。

目 录

第一章 总论

第一节	成本的含义及作用	—— 1
第二节	成本的分类	—— 5
第三节	成本会计的形成和发展	—— 11
第四节	成本会计的职能和任务	—— 16
第五节	成本会计的基础工作和工作组织	—— 20

第二章 成本核算概述

第一节	成本核算的含义、目标 and 作用	—— 28
第二节	成本核算的原则和要求	—— 30
第三节	成本核算的基本程序和主要会计科目	—— 34

第三章 要素费用的汇集与分配

第一节	费用要素概述	—— 40
第二节	材料费用的汇集与分配	—— 45
第三节	外购动力费用的汇集与分配	—— 53
第四节	职工薪酬的汇集与分配	—— 55

第五节	固定资产折旧费的汇集与分配	—— 69
第六节	其他费用的汇集与分配	—— 71

第四章 辅助生产费用与制造费用的核算

第一节	辅助生产费用的核算	—— 73
第二节	制造费用的核算	—— 88

第五章 生产损失的核算

第一节	生产损失概述	—— 96
第二节	废品损失的核算	—— 98
第三节	停工损失的核算	—— 104

第六章 生产费用在完工产品和在产品之间的划分

第一节	在产品数量的核算	—— 107
第二节	完工产品和在产品之间费用划分的方法	—— 111
第三节	完工产品成本结转	—— 125

第七章 产品成本计算方法概述

第一节	全部成本计算与制造成本计算	—— 130
第二节	生产类型及影响成本计算方法的因素	—— 131
第三节	产品成本计算的基本方法和辅助方法	—— 136

第八章 产品成本计算的品种法

第一节	品种法的基本内容	—— 138
第二节	品种法应用举例	—— 140

第九章 产品成本计算的分批法

第一节	分批法的基本内容	—— 154
第二节	分批法应用举例	—— 157
第三节	分批零件法	—— 166

第十章 产品成本计算的分步法

第一节	分步法概述	—— 183
第二节	逐步结转分步法	—— 186
第三节	平行结转分步法	—— 202
第四节	逐步结转和平行结转相结合的分步法	—— 211

第十一章 产品成本计算的辅助方法

第一节	产品成本计算的分类法	—— 219
第二节	产品成本计算的定额法	—— 224
第三节	联产品、副产品和等级产品的成本计算	—— 234

第十二章 期间费用的核算

第一节	期间费用	—— 245
-----	------	--------

第二节	管理费用	—— 246
第三节	销售费用	—— 249
第四节	财务费用	—— 251

第十三章 成本报表

第一节	成本报表的含义及作用	—— 253
第二节	成本报表的编制	—— 256

第十四章 成本分析

第一节	成本分析概述	—— 268
第二节	成本分析的基本方法	—— 275
第三节	成本计划完成情况分析	—— 281

第十五章 成本会计专题

第一节	作业成本法	—— 298
第二节	适时生产制度	—— 308
第三节	倒推成本法	—— 315
第四节	环境成本会计	—— 319
主要参考文献		—— 326

第一章 总 论

【学习目标】

本章主要阐述成本会计的基本理论和发展过程。通过本章学习,学生应该:
理解成本的含义,成本的开支范围及作用,能正确区分成本、支出和费用;
掌握成本分类的不同标准和方法;
了解成本会计的形成和发展过程,成本会计的基本职能和主要任务;
理解成本会计的基础工作和成本会计工作组织。

第一节 成本的含义及作用

一、成本的含义

成本作为一个价值范畴,是会计理论中一个十分重要的问题。研究“成本会计”首先遇到的问题是:“成本”是什么。美国会计学会在 1951 年提出的《成本概念与标准委员会报告》中给成本下的定义为“成本是指为实现一定的目的而付出(或可能付出)的用货币测定的价值牺牲”^①。这个定义有三个含义:第一,成本是一种价值牺牲,可以是现金支出,也可以是物资消耗,还可以是劳动消耗或是从外部提供的劳务消耗。第

^① [日] 番场嘉一郎:《会计学大辞典》(条目选择),司徒淳译,武汉:湖北省会计学会,1981 年,第 274 页

二,这种价值牺牲是为了一定的目的。第三,这种牺牲可以用货币计量。这一定义的外延非常广泛,远远超出了产品成本的概念。

在社会主义市场经济中,成本也是客观存在的。加强成本管理,努力降低成本,无论是对提高企业经济效益,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,都是极为重要的。马克思在《资本论》中对成本的概念进行了解释,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 $W=c+v+m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下的,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。”^①“商品价值的这个部分,即补偿生产所消耗的生产资料价值和所使用的劳动力价格部分,只是补偿商品使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。”^②从上述论述可以看出,马克思即从耗费角度指明成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成;同时,又从补偿角度指出成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西。由此可见,成本是商品价值的重要组成部分,是耗费和补偿的统一体。如果企业在生产过程中所发生的成本不能得到补偿,则企业不仅不能进行扩大再生产,就连简单再生产也无法进行。

在我国社会主义市场经济体制下,作为与商品经济密切相关的成本,仍然是作为一个经济范畴而存在。马克思的成本价格理论,同样适用于社会主义市场经济,只是由于所有制的不同,其内涵有了新的含义。在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三个部分组成:(1)已耗费的生资料转移的价值(c),如生产中消耗的原材料价值;(2)劳动者为自己劳动所创造的价值(v),如支付给工人的劳动报酬;(3)劳动者为社会劳动所创造的价值(m),如企业缴纳的税金和利润。从理论上讲,上述的前两部分,即 $c+v$,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本。

二、成本的实际内容

从理论上讲,产品成本应该是物化劳动转移的价值与活劳动转移的价值之和。但在实际工作中,为了促进企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入成本。可见,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离,必须严格限制,否则,成本的计算就失去了理论依据。目前国家

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷,北京:人民出版社,1974年,第30页

^② 《马克思恩格斯全集》第25卷,北京:人民出版社,1974年,第33页

并没有一个统一的成本的开支范围的具体规定,但其基本内容在基本会计准则、具体会计准则和相关会计制度中都有体现。综合这些规定,成本开支范围主要包括以下几项:

1. 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价和运输、装卸、保险、整理等费用;
2. 为制造产品而耗用的动力费;
3. 企业生产单位支出的职工薪酬,包括工资、奖金、津贴、补贴、社会保险等其他工资性支出;
4. 生产用固定资产的折旧费、租赁费(不包括融资租赁费)等;
5. 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,大修理期间的停工损失;
6. 企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、水电费、差旅费,以及运输费、保险费、设计制图费、实验检验费和劳动保护费等。

另外,为了严肃财经纪律、加强成本管理,会计制度还明确规定,以下各项开支不得计入产品成本:

1. 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。这些支出效益涵盖若干会计年度,属于资本性支出,应计入相关资产成本,按期逐月摊销;
2. 对外投资的支出以及分配给投资者的支出;
3. 管理费用、销售费用和财务费用;
4. 被没收的财务,支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金,以及企业赞助、捐赠等支出;
5. 在公积金中开支的支出等。

由此可见,成本的开支范围是以成本的经济内涵为基础,同时考虑企业实行独立核算要求而制定的,既考虑了耗费和补偿的关系,又使得企业在正常的生产经营条件下,能够补偿生产过程中的耗费,又可以实现合理的利润。国家经济管理部门应根据经济发展的实际情况,对理论成本和实际成本的内容进行分析和论证,及时对成本开支范围进行调整,使宏观经济管理政策能更好地为企业提高经济效益、降低成本服务。

三、产品成本的作用

成本的种类不同其作用也不同,产品成本的作用主要表现在以下几个方面:

1. 产品成本是生产耗费的补偿尺度,也是确定企业盈利的依据。企业生产的耗费必须通过产品销售,从收入中得到补偿。产品成本是作为这一补偿份额大小的衡量尺

度。只有按照产品成本数额足额补偿,才能保证再生产的顺利进行。否则,企业不能按照原有规模正常生产,更谈不上持续发展。另外产品成本也是确定企业盈利的依据。在市场经济条件下,企业盈余的多少,主要取决于产品成本的高低。因此,产品成本作为补偿尺度,评价企业经济效益,正确处理国家和企业之间的分配关系,具有十分重要的意义。

2. 产品成本是反映企业工作质量的综合指标。产品成本是生产耗费的综合反映,它在很大程度上反映了企业各方面的工作业绩,如产品设计的优劣、生产工艺的合理性、劳动生产率的高低等。另外,通过产品成本核算,反映和监督各项消耗定额及成本计划的执行情况,可以控制生产过程中人力、物力和财力的耗费,对其更加有效的加以利用,从而做到增产节约、增收节支。同时,利用成本核算指标,开展对比分析,还可以查明企业生产经营的成绩和缺点,从而采取措施,改善经营管理,促使企业进一步降低生产消耗,不断提高经济效益。

3. 产品成本是制定价格的重要依据。在市场经济条件下,产品的价格是产品价值的货币表现,价格的制定应该符合其价值规律。在目前情况下,人们无法直接计算产品的价值,只能间接的通过产品成本进行反映。因此,产品成本就成为制定产品价格时应该考虑的重要因素。

4. 产品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,提高企业的竞争力是企业生存的必要条件。企业要想在激烈的市场竞争中立于不败之地就必须提高经济效益,在复杂的市场环境下,做出正确的经营决策。成本是进行经营决策必须考虑的一个重要因素,只有提高及时准确的产品成本信息,使决策活动建立在可靠的基础之上,才能做出正确的经营决策方案,使企业在激烈的市场竞争中处于有利地位。

5. 产品成本是企业产品进入国际市场、反倾销调查的重要指标。随着中国经济的发展,部分企业走出国门,参与国际竞争,而成本指标是企业融于世界贸易市场的重要指标。如果企业产品的成本较低,就会以较强的竞争力进入国际市场,否则,就会失去竞争的优势。另外,近年来,越来越多的中国产品在一些国家受到反倾销调查,许多产品被征收高额的惩罚性关税。企业在接受反倾销调查时需要提供产品成本的构成、计算方法等资料。因此,企业设置的成本项目、选择的成本费用的分配方法、选择的成本的计算方法等非常重要,如果符合会计准则和国际惯例,就会使企业在反倾销调查中处于有利地位。因此,企业应根据准则的要求,结合本企业的生产特点、选择合适的费用的分配方法及产品成本的计算方法,使企业产品成本计算准确、合理。

第二节 成本的分类

为了适应成本核算、成本控制的需要,寻求进一步降低成本的方法和途径,成本可依据不同的目的,按照不同的标准进行划分。

一、以计算产品成本和确定损益为目的的分类

(一)按成本的经济用途或职能分类

成本按经济用途或职能可划分为制造成本和非制造成本两大类。

1. 制造成本。指产品在制造过程中所发生的各项成本,具体又可分为:

(1)直接材料。指直接构成产品实体或主要部分的原料、主要材料、外购半成品,以及有助于产品形成的辅助材料等。例如,木材是构成木制家具实体的主要材料,油漆是其生产过程中使用的辅助材料。应注意的是,有些有助于产品形成的材料,如果占产品成本的比重比较小,根据成本效益原则,可简化产品成本核算,将其并入制造费用。例如:制造家具用的胶剂、铁钉等就可以计入制造费用核算。

(2)直接工资。又称直接人工,是指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴、福利费等。

(3)制造费用。指在生产过程中所发生的那些除了直接材料和直接人工以外的各种费用,具体是指企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的费用,以及生产车间、机器设备等的折旧费、机物料消耗费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性停工和修理期间的停工损失等费用。

以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据,将这些项目称为成本项目。由于各企业生产特点不同,因此,企业可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求,在上述成本项目的基础上,按需要适当增加成本项目,例如,如果企业的外部加工费用较多,可增设“外部加工费”成本项目;如果燃料和动力费用较多,则可增设“燃料及动力”成本项目;如果废品损失金额较多,则可增设“废品损失”成本项目。

对于上述三个成本项目又可按照不同方式进行组合,得到一些不同的成本概念。如直接人工与制造费用之和,称为加工成本,它是指产品加工时所发生的各项成本。直接材料和直接人工之和称为主要成本,它们通常是成本的主要组成部分。但是,随着科技的发展,高科技产品和高新技术被广泛使用,企业制造环境发生了较大的改变,

也使得企业的产品成本结构发生重大的变化,企业的制造费用占制造成本的比例逐渐增加。在这种情况下,直接材料和直接人工之和已不再是主要成本。此外,在高度自动化企业中,生产工人往往必须完成多种工作,而且直接人工只占制造成本极小部分,很难或不值得花费较大精力将人工费用归属到各产品成本中。所以,这时企业可将直接人工成本与制造费用合并为一个成本项目称为加工成本,直接材料则单独列为一项。

2. 非制造成本。又称非生产成本,是指与产品制造过程没有直接联系的非生产性成本耗费。非制造成本包括销售费用、管理费用和财务费用三类,通常视为期间成本,称为期间费用。它随着企业生产经营活动持续期的长短而相应增减成本,与产品生产没有直接联系,而是直接计入当期损益,对于确定损益具有重要意义。

成本按经济用途划分,是最基本的分类。按照这种分类,可以了解制造成本中各成本项目的金额,分析产品的成本结构是否合理,寻求降低成本的有效途径;可以按照不同成本项目的特点,采用不同的方法将费用在各种产品当中进行分配,合理计算产品成本;确定非制造成本的类别,正确计算企业的当期损益。

(二)按成本同特定产品的关系或分配方式分类

按成本与特定产品的关系或分配方式可分为直接成本与间接成本。

1. 直接成本。也称可追溯成本,是指与某一特定产品之间具有直接联系、能够经济而又方便地直接计入该产品的成本。在企业产品生产过程中,为某一特定产品所消耗的费用就是直接费用,可直接计入该产品成本,如为生产某种产品而领用的特种材料,由于其他产品并不使用这种材料,这些材料费用就可以直接记入该种产品的成本中;某些生产工人专门生产某一种产品,并不生产其他产品,这些生产工人的工资就可以直接记入该种产品的成本当中。在一般情况下,直接材料和生产工人的计件工资都属于直接成本。

2. 间接成本。指与某一特定产品之间没有直接联系或者是虽有联系但不能经济而又方便地计入各种产品的成本。由于间接成本是为几种产品所共同消耗,不能直接计入某种产品,所以需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。例如,几种产品所共同消耗的直接材料、工人的计时工资和制造费用等。

区分直接成本与间接成本,并非单纯按成本项目或费用的性质来决定,还应考虑以下几点:第一,该项成本占产品成本比重的大小。假若占产品成本比重很微小,即使同特定产品具有直接联系,也不值得花费很大精力将其追溯到各产品。第二,计算技术水平。例如某些费用在手工操作状态下,很难直接计入特定产品,但是采用计算机

进行数据处理后,可以简便地作为直接成本处理。第三,生产设备布局。如果一组生产设备专门用于生产某一特定产品,那么该组生产设备的相关费用均可作为直接成本。第四,生产工人工资制度和原材料利用方式。生产工资可以采用计件工资和计时工资制度,假若是前者则属于直接成本,后者就属于间接成本;原材料有一料一用和一料多用两种方式,用于生产某一特定产品的原材料,可以直接追溯计入该产品成本;几种产品共同耗用的原材料则需采用恰当的分配方式计入各产品成本。第五,企业生产特点。在生产单一产品的企业,产品制造过程中所发生的各项成本都是直接成本;假若企业生产联产品,则制造过程中全部成本均属间接成本。

将成本划分为直接成本和间接成本,对于正确核算产品成本是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本;对于间接成本则要选择合理的分配标准和方法分配给相关产品。这样不但可以准确地计算每种产品的成本,而且可以简化成本计算的工作量。分配标准的选择是否合理将直接影响成本计算的正确性,在实务工作中,应尽量正确地地区分直接成本和间接成本,使成本计算更加准确、简洁。

二、按成本习性或可变性分类

成本习性是指成本总额与业务量(产量或销量)之间的依存关系,成本按其习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

(一)变动成本

变动成本是指其总额随着业务量的变化而成正比例变化的成本。例如,产品生产中使用的材料费用、计件工资,它们是随着产量的增减而成正比例变动,这就属于变动成本。但这种变动是就其费用总额而言的,就单位产品成本而言,则该部分成本是不变的。如图 1-1 所示。但应注意变动成本同业务量之间成正比例变动的关系是有一定范围的,超过一定范围,变动成本同业务量之间的比例关系可能会改变。

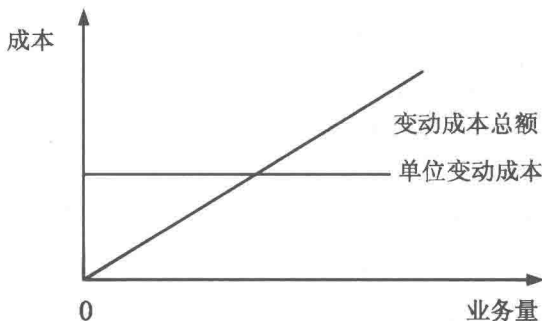


图 1-1

(二) 固定成本

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内,其总额不随业务量增减变动而变动的成本,保持相对的固定,但单位产品成本中的固定成本则随着业务量的增加而减少。例如,企业厂房的折旧费是根据厂房的原值、使用年限等资料计算确定的,与产品生产量无关,因此,不论生产多少件产品,其折旧费是固定不变的,但随着产量的增加,单位产品分担的折旧费是逐渐降低的。属于固定成本的还有房屋、建筑物的租金,保险金,企业管理人员工资,机器设备的折旧费等。固定成本同业务量之间的关系如图 1-2 所示。

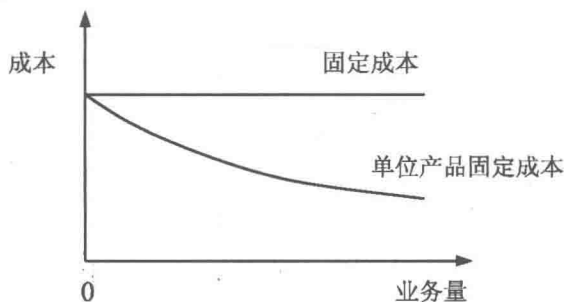


图 1-2

(三) 混合成本

混合成本是指其总额虽受业务量变动的影响,但其变动幅度并不同业务量的变动保持严格比例关系的成本。混合成本还可进一步分为半变动成本、半固定成本、延期变动成本和曲线变动成本。

1. 半变动成本。这种成本通常有一个初始量,相当于固定成本,在这个基础之上,随着业务量增加,成本也会相应增加,又类似变动成本,如电话费、电费等。这种费用一般都包括一个基数,不管是否使用都必须支付一定的费用,这部分属于固定成本性质。除此之外,根据用量多少,按比例交纳费用,这部分属于变动成本性质。如图 1-3 所示。