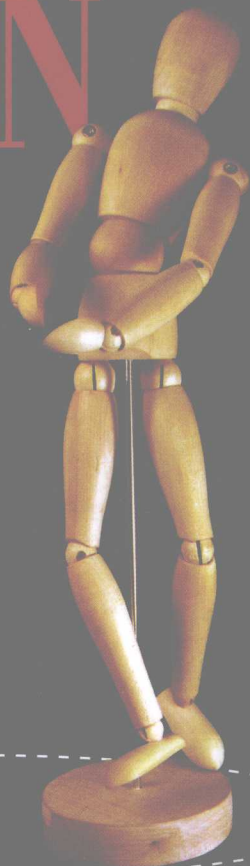


21世纪应用型经管系列规划教材

成本会计

李长福 宋贤慧 刘 晔 主编

CHENGBEN
KUAIRI



北京航空航天大学出版社

21 世纪应用型经管系列规划教材

成本会计

李长福 宋贤慧 刘 晔 主编

北京航空航天大学出版社

内 容 简 介

根据最新的企业会计准则体系的规范要求,以及财政部颁布的《企业会计准则应用指南》、会计科目及会计处理的规定,从全面成本管理的观念出发,把降低企业产品成本从产品设计开始,到产品的生产和销售等环节均施行产品成本的预测、决策、计划、控制、核算和分析,以求达到全方位的成本管理与控制。

本书可作为高等院校、高等专科学校、高等职业学院和成人教育学院经管类专业教材,亦可作为开设本课程的其他专业的选用教材,还可作为电大、职大、函大等同类专业的选用教材。此外,也可作为相关教学改革试点专业的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/李长福,宋贤慧,刘晔主编. —北京:北京航空航天大学出版社, 2008. 9

ISBN 978 - 7 - 81124 - 437 - 3

I. 成… II. ①李…②宋…③刘… III. 成本会计 IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 134847 号

成本会计

主编 李长福 宋贤慧 刘 晔

责任编辑 谢雪华 赵怀恩

*

北京航空航天大学出版社出版发行

北京市海淀区学院路 37 号(100083) 发行部电话:010-82317024 传真:010-82328026

<http://www.buaapress.com.cn> E-mail: bhpresse@263.net

北京时代华都印刷有限公司印装 各地书店经销

*

开本:787 mm×960 mm 1/16 印张:16. 字数:364 千字

2008 年 9 月第 1 版 2008 年 9 月第 1 次印刷 印数:6 000 册

ISBN 978 - 7 - 81124 - 437 - 3 定价:29.00 元

本书编委

主 编 李长福 宋贤慧 刘 晔

副主编 刘要红 饶河清 彭培鑫 宋阳阳

前 言

成本会计学是中级财务会计的后续课程。本书根据最新的企业会计准则体系的规范要求,以及财政部颁布的《企业会计准则应用指南》、会计科目及会计处理的规定,并吸取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编写而成。

从全面成本管理的观念出发,降低企业产品成本应从产品设计开始,到产品的生产、销售等环节均施行产品成本的预测、决策、计划、控制、核算和分析,以求达到全方位的成本管理与控制,力求建立一个内容完整、精练、实用的成本预测、决策、计划、控制、核算和分析的体系,这既是本书的宗旨,也是本书的基本结构。

本书面向现代化,面向未来,面向经济全球一体化,并且充分考虑学科体系的完备性、系统性和科学性,以适应会计教学和教材改革的需要,满足社会对会计人才的需求;还力求在体系和内容上突出起点高、立意新、资料全、整体性强的特点,立足中国,放眼世界,把理论联系实际与继承、借鉴恰当地结合起来。

本书可作为高等院校、高等专科学校、高等职业学院、成人教育学院经管类专业教材,亦可作为开设本课程的其他专业的选用教材,还可供电大、职大、函大等同类专业选用教材。此外,也可作为相关教学改革试点专业的参考书。

本书由黑龙江佳木斯大学李长福老师、吉林师范大学应用工程学院宋贤慧和刘晔老师任主编。书中第一至三章由李长福老师负责编写,第四至六章由宋贤慧老师负责编写,第七至九章由刘晔老师负责编写,第十和十一章由辽宁科技学院刘要红老师负责编写,第十二章由江西工业工程职业技术学院饶河清老师负责编写,第十三章由徐州建筑职业技术学院彭培鑫老师负责编写,第十四章由四平市财政局预算科宋阳阳老师负责编写。在此要感谢赵巧丽、雷搏、苏本玉、王颖、范斌、王海平、任欢庆、杨国强、张海深、张雷、陈兴等老师在稿件编校过程中所做的工作。

在本书的编写过程中,我们参阅了各种版本同类教材及有关资料、技术标准等,在此恕不一一列举,谨致以衷心的感谢。

由于编者水平有限,且时间仓促,书中不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

2008年8月

目 录

第1章 总 论

1.1 成本的含义和作用	1
1.1.1 成本的含义	1
1.1.2 成本会计的作用	3
1.2 成本会计的产生与发展	5
1.2.1 早期成本会计阶段(1880—1920 年)	5
1.2.2 近代成本会计阶段(1921—1945 年)	6
1.2.3 现代成本会计阶段(1945 年以后)	6
1.3 成本会计的对象	7
1.3.1 工业企业成本会计的对象	7
1.3.2 商品流通企业成本会计的对象	9
1.3.3 其他行业企业成本会计的对象	9
1.4 成本会计的职能与任务	10
1.4.1 成本会计的职能	10
1.4.2 成本会计的任务	12
1.5 成本会计工作的组织	13
1.5.1 成本会计工作的组织原则	13
1.5.2 成本会计工作机构	14
1.5.3 成本会计工作人员	15
1.5.4 成本会计制度	16
1.5.5 与其他职能部门相关的成本会计工作	17
复习思考题	18

第2章 成本核算

2.1 成本核算的意义和内容	19
2.1.1 成本核算的意义	19
2.1.2 成本核算的内容	20
2.2 成本核算的原则	21

2.3 成本费用核算的基本要求	23
2.3.1 遵守国家规定的成本开支范围和费用开支标准	23
2.3.2 正确划分各种耗费的界限	25
2.3.3 正确确定资产计价和价值补偿的方法	26
2.3.4 建立健全成本责任制度	27
2.3.5 做好成本核算的基础工作	28
2.3.6 选择适当的成本计算方法	28
2.4 成本费用核算的账户设置	28
2.4.1 “生产成本”账户	28
2.4.2 “制造费用”账户	30
2.4.3 “营业费用”账户	31
2.4.4 “管理费用”账户	31
2.4.5 “财务费用”账户	31
2.5 成本费用核算的基本程序	32
复习思考题	33

第3章 要素费用的归集与分配

3.1 要素费用归集与分配概述	34
3.2 材料费用的归集与分配	35
3.2.1 材料发出的核算	36
3.2.2 材料费用的分配	37
3.3 职工薪酬的归集与分配	45
3.3.1 职工薪酬的构成	45
3.3.2 职工薪酬的分配	46
3.4 固定资产折旧的归集与分配	48
3.5 利息、税金及其他费用的归集与分配	53
3.5.1 利息费用的归集与分配	53
3.5.2 税金的归集与分配	53
3.5.3 其他费用的归集与分配	54
复习思考题	54

第4章 辅助生产费用的归集与分配

4.1 辅助生产费用概述	56
4.1.1 辅助生产的特点	56

4.1.2 辅助生产费用的内容·····	57
4.1.3 辅助生产费用核算的意义·····	57
4.1.4 辅助生产费用核算的任务·····	57
4.2 辅助生产费用的归集·····	58
4.3 辅助生产费用的分配·····	59
复习思考题·····	70
第5章 制造费用的归集与分配	
5.1 制造费用的内容·····	71
5.2 制造费用的归集·····	72
5.3 制造费用的分配·····	73
复习思考题·····	77
第6章 损失性费用的归集与分配	
6.1 废品损失的归集与分配·····	78
6.1.1 废品损失的含义·····	78
6.1.2 废品损失的分配·····	79
6.2 停工损失的归集与分配·····	83
6.2.1 停工损失的概念·····	83
6.2.2 停工损失的分配·····	83
复习思考题·····	86
第7章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集与分配	
7.1 在产品概述·····	87
7.1.1 在产品的概念及特点·····	87
7.1.2 在产品与完工产品的关系·····	88
7.1.3 在产品核算的意义·····	88
7.2 在产品数量的核算·····	89
7.2.1 在产品收发结存的核算·····	89
7.2.2 在产品清查的核算·····	89
7.3 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法·····	91
7.3.1 不计算在产品成本法·····	91
7.3.2 在产品按年初数固定计算法·····	92
7.3.3 在产品按原材料费用计价法·····	93

7.3.4 约当产量比例法	95
7.3.5 在产品按完工产品计算法	99
7.3.6 在产品按定额成本计价法	99
7.3.7 定额比例法	102
7.4 完工产品成本结转的核算	105
复习思考题	106

第8章 产品成本核算的方法

8.1 生产类型特点对产品成本计算的影响	109
8.2 生产组织特点对产品成本计算的影响	110
8.3 生产工艺特点对产品成本计算的影响	111
8.4 产品成本计算的主要方法	113
8.4.1 产品成本计算的基本方法	113
8.4.2 产品成本计算的辅助方法	114
8.4.3 产品成本计算方法的应用	115
8.4.4 成本计算中的假设	116
复习思考题	117

第9章 产品成本核算的基本方法

9.1 品种法	118
9.1.1 品种法的概念	118
9.1.2 品种法的特点	118
9.1.3 品种法的适用范围	119
9.1.4 品种法的计算程序	119
9.1.5 品种法举例	120
9.2 分批法	128
9.2.1 分批法的概念	128
9.2.2 分批法的特点	129
9.2.3 分批法的适用范围	130
9.2.4 分批法的计算程序	130
9.2.5 分批法举例	131
9.3 分步法	138
9.3.1 分步法概述	138
9.3.2 逐步结转分步法	140

9.3.3 平行结转分步法	156
9.3.4 逐步结转分步法与平行结转分步法比较	163
复习思考题	165

第 10 章 产品成本核算的辅助方法

10.1 标准成本法	168
10.1.1 标准成本法概述	168
10.1.2 标准成本的制订	169
10.1.3 标准成本差异的计算与分析	171
10.1.4 标准成本法的核算程序	175
10.2 联产品、副产品、等级品的计算	177
10.2.1 联产品	177
10.2.2 副产品	178
10.2.3 等级品	179
复习思考题	180

第 11 章 成本预测与决策

11.1 成本预测	181
11.1.1 成本预测概述	181
11.1.2 成本预测的基本办法	182
11.1.3 成本预测的基本程序	183
11.1.4 目标成本预测的应用	184
11.1.5 可比产品成本降低指标的测算	185
11.2 成本决策	187
11.2.1 成本决策概述	187
11.2.2 成本决策的基本方法	189
11.2.3 成本决策应注意的问题	191
11.2.4 成本决策的运用	191
复习思考题	194

第 12 章 成本计划与控制

12.1 成本计划	195
12.1.1 成本计划的概念与意义	195
12.1.2 成本计划的内容	196

12.1.3 成本计划的编制原则	197
12.1.4 成本计划的编制程序	198
12.2 成本控制	200
12.2.1 成本控制的含义	200
12.2.2 成本控制的分类	201
12.2.3 成本控制的原则	202
12.2.4 价值工程成本控制	203
复习思考题	206

第13章 成本报表和成本分析

13.1 成本报表	207
13.1.1 成本报表的概念及作用	207
13.1.2 成本报表分类	208
13.1.3 成本报表的编制	209
13.2 成本分析	213
13.2.1 成本分析概述	213
13.2.2 成本分析的方法	214
13.2.3 成本计划完成情况的分析	217
13.2.4 成本效益的分析	219
13.2.5 主要技术经济指标的分析	220
复习思考题	221

第14章 战略成本管理

14.1 战略成本管理概述	223
14.1.1 战略成本管理的内涵与特点	223
14.1.2 战略成本管理的构成	226
14.1.3 战略成本管理的基本步骤	229
14.2 作业成本法	230
14.2.1 作业成本法概述	230
14.2.2 作业成本法的理论基础	231
14.2.3 作业成本法的基本程序	234
14.2.4 作业成本法应用举例	235
复习思考题	235

附 录 与本书各章节有关的新企业会计准则(供参考)

企业会计准则第 1 号——存货(2006).....	236
企业会计准则第 4 号——固定资产(2006).....	238
企业会计准则第 9 号——职工薪酬(2006).....	241
参考文献	243

第 1 章

总 论

1.1 成本的含义和作用

1.1.1 成本的含义

成本作为商品生产的经济范畴,随着产品交换而产生,又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式;特别在商品经济日趋成熟的今天,出于管理的需要,更在不断拓宽其发挥作用的领域。做好成本管理工作,必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

马克思指出:“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。”“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。”^①马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本,即产品成本的经济内容包括物化劳动 c 和生产者必要活劳动 v 两部分。物化劳动 c 是指生产过程中所耗费的原材料等劳动对象和磨损的劳动工具等的价值。生产者必要活劳动 v 是指一定生产力水平下劳动力再生产所需平均生活资料的价值。劳动者在进行生产时,要耗费一部分必要劳动以保证劳动力自身再生产的需要。对于生产者必要活劳动 v ,目前是以工资形式向职工支付。

马克思指出:“不论生产的社会形式如何,劳动者和生产资料始终是生产的因素。”^②所以,不论在资本主义市场经济条件下,还是在社会主义市场经济条件下,成本的经济内容都应该是一样的,都包括物化劳动 c 和生产者必要活劳动 v 两部分。

① 马克思:《资本论》第3卷,第30页,人民出版社,1975年。

② 马克思:《资本论》第2卷,第44页,人民出版社,1975年。

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已耗费的生产资料转移的价值(c);②劳动者为自己劳动所创造的价值(v);③劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲,上述的前两个部分,即 $c+v$,是商品价值中的补偿部分,构成商品的理论成本。

综上所述,可将成本的含义概括为:生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

马克思关于商品产品成本的论述是对成本含义的高度理论概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南,是实际工作中制定成本开支范围和考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据。但是,社会经济现象是纷繁复杂的,企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此,理论成本与实际工作中所应用到的成本概念是有一定差别的。

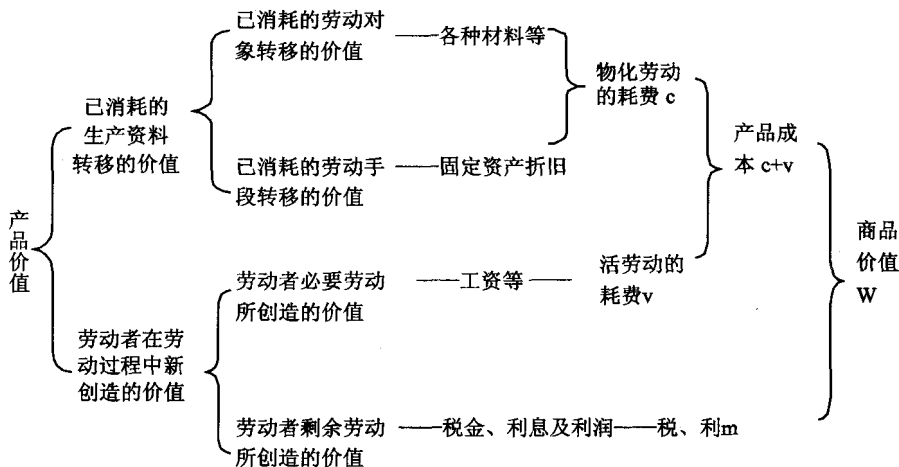
在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的一定需要,同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费,并取得赢利。只有这样,才能使企业以至整个社会得以发展。因此,商品价值、成本和利润等经济范畴,仍然有其存在的客观必然性。不过在表现形式上增加了一些实用因素,形成理论成本和实际成本的一定区别。

1. 理论成本

理论成本是按马克思的价值学说对成本作出的符合其客观经济内涵的高度理论概括,对正常生产、经营下的成本认识具有普遍的指导意义。成本概念中最具典型意义的是产品成本。企业的生产过程,既是产品的制造过程,也是物化劳动和活劳动的消耗过程。生产产品所消耗的物化劳动和活劳动,构成前述产品价值的三个组成部分。从理论上说,产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须予以补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。 $c+v$ 构成的内涵,既是成本研究的理论基础,又是测算理论价格的依据,称为理论成本。理论成本能够全面体现生产过程中耗费的共同特点,能够比较正确地反映产品的物质和劳动的直接消耗的共同性质和内容,但它不包括生产经营中的一切偶然因素和异常情况的消耗。它与实际应用中的成本有一定的区别。综合商品价值、成本和价格的关系如图 1-1 所示。

2. 实际成本

为了促使企业加强经济核算、节约资源、减少生产损失,充分考虑经济生活中的许多特殊情况及相关方针政策等客观条件的影响,利用成本这一经济杠杆的调节作用,将某些并非产品生产耗费的纯收入分配性支出,以及不形成产品价值的损失(例如废品损失、停工损失等),也计入产品成本,从而使实际成本成为一项综合性更强的指标。为了简化成本核算工作,对于某些难以按产品归集,但又属于企业物化劳动耗费和活劳动耗费的部分(例如管理部门的固定资产折旧和管理人员工资等),作为期间费用直接计入当期损益而不再计入产品成本,从而使实际成本又成为一项操作性很强的指标。这种实际应用中相对灵活的做法,是国家将成本作为



宏观调控杠杆的灵活运用。这种使实际成本在 $c+v$ 与 m 之间存在着一定程度的流动性的做法，体现了国家根据不同时期经济管理的要求而强调的政策性。基于以上考虑，为了统一核算口径，成本开支的实际内容通常由国家作出规定。我国由国家通过有关法规制度界定的成本开支范围，就是在成本核算中应遵循的规则。尽管这些规定与理论成本的内涵有一些差别，仍应以其作为理论成本的基础和计算成本的理论依据。我国实际成本与理论成本的部分背离，恰恰是要严格加以限制的，否则，实际成本将失去其基本的经济含义。

从理论成本和实际成本的关系可以看出，实际成本在理论成本指导之下，同时又检验理论成本，对理论成本起到了丰富和发展的作用。正确处理两者关系，对理顺当前的成本核算和管理工作，对发展成本理论、深化改革都有重要的意义。

综上对成本的理解，可以对成本会计下这样一个定义：所谓成本会计，就是运用会计的基本原理、原则对企业生产过程中的资源利用情况（包括资产、设备、人员及各种材料和劳动的利用情况）进行系统、连续和完整的记录，并通过成本的分析与预测为企业决策者提供必要的、准确的成本信息。它是会计的一个分支，是以成本为对象的一种专业会计。

从上述概念可以得知，成本会计是企业的一种内部会计，是专门为企业的决策者进行经济的、有效的、有利的产销决策提供会计信息系统。

1.1.2 成本会计的作用

在社会主义市场经济条件下，成本作为一个客观存在的经济范畴，在以提高经济效益为根本目标的经济管理中发挥着重要的作用。

1. 成本是企业补偿生产耗费、确定纯收入的基本尺度

作为自负盈亏的商品生产者和经营者的企业,要确保其简单再生产的正常进行,就需要定期从收入中将相当于已耗成本的数额划分出来,用以补偿其资金耗费。同时,已耗成本也是企业确定纯收入的基本依据,因为扣除已耗成本后才是企业的纯收入,而且已耗成本与企业纯收入之间存在着此增彼减的数量关系。

2. 成本是企业有效决策的重要依据

对制造业来说,在进行产品生产方向决策时,只要是社会需要而且企业也具备生产条件的,在预测了价格因素的基础上决定生产哪些产品、生产多少产品的最重要因素便是产品的成本水平,即要选择那些毛利较大的产品。对劳务业来说也不例外,在劳务收入既定、保证劳务质量的前提下,企业就要选择那些劳务综合成本较低或劳务净收益较高的劳务项目。总之,成本的高低是企业进行决策时必须考虑的重要因素之一。

3. 成本是产品定价的基础

在商品经济中,社会产品仍是使用价值和价值的统一,而决定产品价值的应是生产该产品的社会必要劳动量,而不是个别企业的实际劳动量。产品价格是产品价值的货币表现,一般来说,产品价格应大体上符合其价值,符合价值规律的基本要求。但在实际操作时产品价值难以直接计算和确定,一般都是在考虑各种产品的比价关系、市场上的供求关系、产品在市场竞争中的态势及所耗费资源的再生能力等因素的基础上,以该行业或该类产品的社会平均耗费成本加上利税来确定的。总之,无论国家进行宏观调控,还是企业进行产品定价,都要以成本为基础。

4. 成本是综合反映企业管理工作质量的重要指标

成本指标是一项涉及面广、综合性强的经济指标,成本的高低反映着企业各个职能部门的工作质量。例如,产品设计阶段的设计成本(产品的功能、体积大小、耗费哪些材料、各品名材料分别耗费多少及工序工时的设计等),产品生产阶段的制造成本(生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、直接材料的节约与浪费和劳动效率的高低等),产品销售阶段的销售成本(新产品广告费、产品的发运费和推销费等),以及售后服务费等无不直接或间接地反映到成本这个综合指标中来。另外,企业资金结构配置的筹资费用、厂部各个职能部门的各项管理性的费用等,都直接影响着企业的经营成果,这就要求企业实行全过程和全员成本管理,以确保经营目标的实现。

5. 成本是影响企业经营成果的关键因素

在市场经济条件下,每个企业的经营成果好坏一定意义上取决于其成本的高低,即在生产量或创造价值量不变的条件下,成本越低的企业,其经营成果越好。这是因为在市场竞争、供

求关系等诸因素影响下,全社会自然构筑了每种商品的平均市场价格,也就派生出了社会平均成本。只有那些个别成本低于社会平均成本的企业,才会获得超额利润,才会在竞争中取胜。从宏观的角度来看更是如此,即全社会经济效益的提高,最终依靠对资源的科学、合理的开发以及资源的节约和有效使用。

1.2 成本会计的产生与发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步形成和发展的,随着社会经济的发展,先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。

1.2.1 早期成本会计阶段(1880—1920年)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家,随着产业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,企业规模逐渐扩大,出现了竞争,从而生产成本得到普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理的需要,对成本计算进行研究。起初是在会计账簿之外,用统计方法来计算成本;后来为了提高成本计算的精确性,适应企业外部审计人员的要求,将成本计算同普通会计结合起来,形成了成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统地汇集和计算,以此来确定产品的生产成本和销售成本,所以,也称为记录型成本会计学。在这一时期,成本会计取得以下进展:

① 建立了材料核算和管理办法,建立了材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度控制材料耗用量,按先进先出法计算材料耗用成本。

② 建立了工时记录和人工成本计算方法,将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和正确计算人工成本。

③ 建立了间接制造费用分配办法,改变了过去那种只将直接材料和直接人工列作成本,而将间接制造费用做为生产损失的做法,在实践中提出了按实际数进行分配和按间接费用正常分配的理论。

④ 制造业根据生产特点,利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

⑤ 在理论方面,成本会计著作纷纷出版。

⑥ 在组织方面,1919年美国成立了全国成本会计师联合会,同年英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计开展了一系列研究,为成本会计的理论和方法的奠定作出了贡献。