

立信会计丛书

成本会计学

樊晓琪 主编

CHENGBEN KUAIJIXUE

立信会计出版社

立信会计丛书

成本会计学

CHENGBEN KUAIJIXUE

樊晓琪 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/樊晓琪主编. —上海:立信会计出版社,
2007.1

(立信会计丛书)

ISBN 978-7-5429-1751-5

I. 成… II. 樊… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 015616 号

责任编辑 洪梅春
封面设计 周崇文

成本会计学

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂	
开 本	850 毫米×1168 毫米	1/32
印 张	13.875	插 页 2
字 数	338 千字	
版 次	2007 年 1 月第 1 版	
印 次	2008 年 6 月第 4 次	
印 数	10 001—14 200	
书 号	ISBN 978-7-5429-1751-5/F·1557	
定 价	23.00 元	

如有印订差错 请与本社联系调换

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,并吸收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。

本书主要以典型的制造企业为例,对成本核算的理论和方法作了全面、系统的阐述。同时,针对各行业在成本核算上的差别,对其他行业成本核算的特点进行了概括性的阐述。另外,考虑到教材的系统性与完整性,本书还介绍了成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析等内容。最后,本书对成本管理的相关内容——战略成本管理、作业成本法等也作了阐述。

本书通俗易懂,简明实用。虽然侧重于基本理论与基本知识的介绍,但也考虑到吸收本学科新的、较成熟的成果,以提高学生分析问题、解决问题的能力,并增强其对未来发展的适应能力。

本书由樊晓琪任主编,负责大纲的拟定,以及全书总纂、修改和定稿。具体分工如下:第一、第二、第三、第五、第九章由樊晓琪执笔,第四、第七、第十章由李娟执笔,第六、第八、第十一章由朱朝晖执笔。

由于编者水平有限,本书难免存在缺点和错误,在此,敬请读者批评指正。

编 者

2007年1月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本会计概述	1
一、成本的含义	1
二、成本的作用	4
三、成本费用的开支范围	5
四、支出、费用、成本的关系	7
五、成本会计的产生与发展	10
六、成本会计的含义	16
第二节 成本会计的内容与目标	16
一、成本会计的内容	16
二、成本会计的目标	19
第三节 成本会计工作的组织	21
一、成本会计工作组织的原则	21
二、成本会计工作组织的内容	22
思考题	25
第二章 成本核算的要求与程序	26
第一节 成本核算的原则与要求	26
一、成本核算的意义与原则	26
二、成本核算的基本要求	29
第二节 费用的分类	35

一、费用按经济内容分类	35
二、费用按经济用途分类	36
三、费用的其他分类	38
第三节 成本核算的基本程序	39
一、成本核算的账户体系	39
二、成本核算的程序	42
思考题	44
第三章 要素费用归集与分配的程序及方法	45
第一节 要素费用的核算要求	45
一、企业成本核算账户设置	45
二、要素费用的归集和分配	45
三、分配要素费用应遵循的原则	46
第二节 要素费用的核算	47
一、材料费用的归集与分配	47
二、外购动力费用的归集与分配	57
三、工资费用的归集与分配	60
四、其他费用的归集与分配	71
五、待摊费用和预提费用的归集与分配	76
第三节 辅助生产费用的核算	77
一、辅助生产费用的归集	78
二、辅助生产费用的分配	81
第四节 制造费用的核算	95
一、制造费用的归集	95
二、制造费用的分配	99
第五节 生产损失的核算	106
一、生产损失的内容	106
二、废品损失的核算	107

三、停工损失的核算·····	115
第六节 期间费用的核算·····	116
一、销售费用的核算·····	116
二、管理费用的核算·····	117
三、财务费用的核算·····	120
思考题·····	121
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配·····	123
第一节 在产品数量的核算·····	123
一、在产品的含义·····	123
二、在产品收发结存的日常核算·····	124
三、在产品清查的核算·····	124
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配·····	127
一、在产品不计算成本法·····	128
二、在产品按固定成本计价法·····	128
三、在产品按所耗直接材料费用计价法·····	129
四、在产品按完工产品计算法·····	130
五、约当产量比例法·····	130
六、在产品按定额成本计价法·····	136
七、定额比例法·····	138
八、投入产出数量不一致时完工产品与月末在产品 成本划分·····	143
九、生产费用在完工产品与月末在产品之间分配的 核算·····	146
思考题·····	147
第五章 成本计算的基本方法·····	148
第一节 成本计算方法的选择·····	148

一、企业的生产类型	148
二、影响成本计算方法选择的因素	150
三、产品成本的计算方法	153
第二节 品种法	155
一、品种法的特点	155
二、品种法的成本计算程序	156
三、品种法的应用举例	157
第三节 分批法	178
一、分批法的特点	178
二、分批法的成本计算程序	181
三、分批法的应用举例	181
四、简化的分批法	184
第四节 分步法	189
一、分步法概述	189
二、逐步结转分步法	191
三、平行结转分步法	206
四、逐步结转分步法与平行结转分步法的比较	212
第五节 各种成本计算方法的应用	214
一、几种不同的成本计算方法同时应用	214
二、成本计算的辅助方法必须依附成本计算的基本 方法	216
思考题	217
第六章 成本计算的辅助方法	219
第一节 分类法	219
一、分类法的特点	219
二、分类法的成本计算程序	220
三、类内产品成本的分配	221

四、分类法适用范围及优缺点	227
第二节 联产品、副产品、等级产品	228
一、联产品	228
二、副产品	233
三、等级产品	237
第三节 定额法	238
一、定额法的特点及适用范围	238
二、定额成本的确定	240
三、差异的核算	243
四、产品实际成本的计算	255
思考题	261
第七章 成本预测与成本决策	262
第一节 成本预测	262
一、成本预测的含义及意义	262
二、成本预测的基本程序	263
三、成本预测的基本方法	264
第二节 成本决策	270
一、成本决策的含义	270
二、成本决策的基本方法	271
思考题	278
第八章 成本计划与成本控制	279
第一节 成本计划	279
一、成本计划的意义	279
二、成本计划的构成	280
三、成本计划的编制原则	282
四、成本计划的编制程序	283

第二节 成本控制.....	285
一、成本控制的含义	285
二、成本控制的原则	286
三、价值工程成本控制	287
四、标准成本控制	294
五、质量成本控制	314
思考题.....	328
第九章 成本报表与成本分析.....	329
第一节 成本报表.....	329
一、成本报表的概念及作用	329
二、成本报表的分类	330
三、成本报表的编制	332
第二节 成本分析.....	340
一、成本分析的意义和内容	340
二、成本分析的原则	342
三、成本分析的方法	342
四、成本计划完成情况的分析	347
五、主要产品单位成本的分析	354
六、成本效益的分析	358
七、主要技术经济指标的分析	360
八、降低成本措施的分析	365
思考题.....	368
第十章 其他行业成本核算.....	369
第一节 施工企业成本核算.....	369
一、施工企业的生产特点	369
二、施工企业成本计算的特点	370

三、施工企业成本核算账户的设置及核算程序	371
四、施工工程成本计算	373
五、竣工工程成本核算	374
第二节 交通运输企业成本核算	375
一、交通运输企业生产经营的特点	375
二、交通运输企业成本核算的特点	376
三、汽车运输企业成本核算	377
四、民航运输企业成本核算	380
第三节 商品流通企业成本核算	384
一、商品流通企业的特点	384
二、商品流通企业成本概述	384
三、库存商品的核算方法	387
四、批发企业成本的核算	388
五、零售企业成本的核算	390
第四节 房地产开发企业成本核算	392
一、房地产开发企业经营的特点	392
二、房地产开发企业成本核算的特点	393
三、房地产开发产品成本的核算	395
思考题	397
第十一章 战略成本管理	398
第一节 战略成本管理概述	398
一、战略成本管理产生的背景	398
二、战略成本管理的内涵与特点	400
三、战略成本管理的内容	403
第二节 作业成本法	410
一、作业成本法的成因	410
二、作业成本法的理论基础	415

三、作业成本法的基本程序	419
四、作业成本法应用举例	421
五、作业成本法的评价	424
思考题	429
.....	
主要参考书目	431

第一章 总 论

第一节 成本会计概述

一、成本的含义

成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理,努力降低成本,无论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。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济内涵。

马克思在分析资本主义商品生产时指出:“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 ,那末,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,只是补偿商品使资本家自身耗费的東西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^② 马克思在这里所说的“商品的成本价格”指的就是产品成本。这一经典论述,既从耗费角度指明了商品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成的,同时又从补偿角度指出了商品成本是补偿商品使资本家自身耗费的東西。由此可见,成本是商品生产者生产经营商品而发生的各种物化劳动和活劳动耗费的货币表现。它包

①、② 马克思恩格斯全集,第25卷,北京:人民出版社,1974:30

括以下几方面的含义：① 成本是为生产和销售一定种类和数量的产品而耗费的经济资源的价值；② 成本是为获得经济资源而付出的经济资源的代价；③ 成本是在产品的生产过程中形成的，为了再生产，它需要得到补偿，所以成本是耗费和补偿的统一体。它既是生产耗费的反映，又是生产补偿的尺度。

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补偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得盈利。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、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中，仍然有其存在的客观必然性。马克思的成本价格理论，其基本原理同样适用于社会主义市场经济。

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)，即生产经营过程中耗费的物化劳动价值；② 劳动者为自己劳动所创造的价值(v)，即活劳动消耗中的必要劳动部分；③ 劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。上述的前两个部分，即 $c+v$ ，是商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现，也是生产经营过程中所耗费的资金的总和。这就是社会主义制度下产品成本的经济内涵，也称为理论成本。

马克思关于商品产品成本的论述是对成本经济内涵的高度理论概括。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、考虑劳动耗费的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的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面：

(1) 在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规

制度来加以界定的。为了促使企业加强经济核算,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,也计入了成本。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。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出来说,从实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,可促使其减少生产损失。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。

(2) 上述“成本”概念是就企业生产经营中所发生的全部劳动耗费而言的,即是一个“完全成本”的概念。在实际工作中,是将其全部对象化,从而全部计入产品成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,则取决于成本核算制度。按照我国现行企业会计制度的规定,工业企业应采用制造成本法计算产品成本,企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两大部分。产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和,包括直接材料、直接人工和全部制造费用;期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用。在制造成本法下,期间费用不计入产品成本,而是直接计入当期损益。

(3) 上述理论成本的概念主要是针对产品成本而言的。随着社会经济的发展和企业管理要求的提高,成本概念在不断地发展、变化,人们所能感受到的成本范围逐渐地扩大。从其过程结构上看,它已不只是局限于生产过程的成本,而是与产品的设计、开发、生产、销售和使用全过程相随的。从其内容结构上看,它已不只是考虑与生产、销售和售后服务相关的直接消耗的物化劳动和活劳动的价值,而是对事前、事中、事后成本的一种全面考虑。从其所

涉及的对象而言,成本已不仅仅是人们所熟悉的生产成本,随着会计管理职能的逐渐扩大,它涉及诸如质量成本、边际成本、机会成本、作业成本、环境成本和战略成本等众多新型的成本范畴。所以说成本是一个含义较广的综合性概念。

二、成本的作用

在社会主义市场经济条件下,成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

(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,必须对生产耗费即资金耗费进行补偿。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成果即销售收入来补偿的,而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,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,才能使企业再生产按原有规模进行;反之,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,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本作为补偿生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

由于成本是生产耗费的综合反映,是衡量企业生产经营活动质量的综合指标,所以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反映出来。例如,产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等,最终都可以在成本中反映出来。因此,通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等,可以促使企业以及企业内各单位加强经济核算,努力改进管理,降低成本,提高经济效益。例如,通过正确确定和认真执行企业以及企业内部

各单位的成本计划指标,可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支,促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费;通过成本的对比和分析,可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

(三) 成本是制定产品价格的一项重要依据

产品的定价是一项复杂的工作,需要考虑的因素很多,如国家的价格政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。但是,企业在制定产品价格时,必须考虑企业的实际承受能力,即产品实际成本水平,因为成本是产品价格制定的最低经济界限。如果产品的价格低于它的成本,企业生产耗费就不能全部由产品销售收入来补偿。所以,产品成本是制定产品价格的一项重要依据。

(四) 成本是企业进行决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。要做到这一点,企业首先必须进行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,成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为,在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

三、成本费用的开支范围

成本费用的开支范围直接涉及企业生产经营的劳动耗费的补偿数额和确定利润的大小。我国企业成本费用的开支范围几经变动,在实践中逐渐明确和完善。1984年财政部颁布的《国营企业成本管理条例》对工业企业成本开支范围作了规定,但是,随着经济形势的变化,陆续增加了一些新的内容。1993年以来,陆续出台了一系列的企业具体会计准则、《企业财务会计报告条例》、统一