

山东省高职高专系列教材

成本会计

张宝清 主编



山东大学出版社

山东省高职高专系列教材

成本会计

主 编 张宝清
副主编 曲伟强 徐建成
李 彦 李孔月

山东大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/张宝清主编. — 济南:山东大学出版社,
2004. 8

ISBN 7-5607-2822-7

I. 成…

II. 张

III. 成本会计

IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 076078 号

山东大学出版社出版发行

(山东省济南市山大南路 27 号 邮政编码:250100)

山东省新华书店经销

济南景升印业有限公司印刷

850×1168 毫米 1/32 10.5 印张 271 千字

2004 年 8 月第 1 版 2004 年 8 月第 1 次印刷

印数:1—6000 册

定价:16.80 元

版权所有,盗印必究

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社营销部负责调换

山东省高职高专系列教材

编委会成员名单

主 任 邢宪学

委 员 (按姓氏笔画为序)

马克杰	王元恒	刘德增
牟善德	孙庆珠	杨忠斌
张卫华	张启山	张保卫
柳耀福	郝宪孝	荀方杰
侯印浩	徐冬	高焕喜
常立学	温金祥	

出版说明

江泽民同志在党的十六大报告中指出：“教育是发展科学技术和培养人才的基础，在现代化建设中具有先导性全局性作用，必须摆在优先发展的战略地位。……加强职业教育和培训，发展继续教育，构建终身教育体系。”职业教育作为我国教育事业的一个重要的组成部分，改革开放以来，尤其是近年来获得了长足发展。据不完全统计，目前全国各类高等职业学校有近千所，仅山东省就有50多所，为国家和地方培养了一大批高素质的劳动者和专门人才。与此相适应，教材建设也硕果累累，各出版社先后推出了多部具有高职特色的高职高专教材。但总体上看，与迅猛发展的高职教育相比，教材的出版相对滞后，这不仅表现在教材品种相对较少，更表现在内容的针对性不强，某些方面与高职的专业设置、培养目标相去甚远。同时，地方性、区域性的高职教材也稍嫌不足。以山东省为例，作为一个经济强省、人口大省、教育大省，迄今为止，居然没有一套统编的、与山东省社会、经济、文化发展相适应的高职教材，严重地制约了我省高职高专教育的发展。

有鉴于此，我们在山东省教育厅的领导与支持下，依据教育部《高职高专教育基础课程教学基本要求》和《高职高专教育专

业人才培养目标及规格》，并结合我省高职院校及专业设置的特点，组织省内十余所高职院校数十位长期从事高职教学和研究的专家、教授，历时半年有余，编写了这套“山东省高职（专科）系列教材”（第一批）。该教材充分借鉴近年来国内高职高专院校教材建设的最新成果，认真总结和汲取省内高职院校和成人高校在教育、培养新时期技术应用性专门人才方面所取得的成功经验，以适应高职院校教学改革的需要为目标，重点突出实用性、针对性，力求从内容到形式都有一定的突破和创新。本系列教材拟分三批出版，约 30 余种。出齐后，将涵盖山东省高职（专科）教育的基础课程和主干课程。教材第一批（10 册）将于 2003 年 8 月推出，供 2003 年新生使用。

编写这套教材，在我们是一次粗浅的尝试，也是一次学习、探索和提高的机会。由于我们水平有限，加之编写时间仓促，本教材无论在内容还是形式上都难免会存在这样那样的缺憾或不足，敬请专家和读者批评指正。

山东省高职高专系列教材编写委员会
2003 年 8 月

前 言

为了适应社会主义市场经济新形势下经济体制改革的需要，逐步建立和完善现代企业制度，加强企业成本核算，我们组织编写了《成本会计》一书，该书以我国最新颁布的各项财会法规为依据，按照国际规范，科学地安排了成本会计的结构体系，系统地进行了成本核算的理论研究，详细地分析了成本核算工作中常见的问题和技术方法。本书具有较强的理论性和实用性，内容完整，重点突出，便于授课与自学，既可供大、中专院校财会专业的本科、大专、高职、高专学员使用，也可供一般会计人员使用。

本书由张宝清担任主编，曲伟强、徐建成、李彦、李孔月担任副主编，第一章、第二章由狄具亮执笔，第三章、第六章由李莉执笔，第四章、第五章由李孔月执笔，第七章由白洁执笔，第八章由王书果执笔，第九章由王伟执笔，第十章由吕宏执笔，第十一章由曲伟强执笔，第十二章由徐建成、段红执笔，会计模拟作业题由张宝清、李彦执笔。

虽然我们对本书的撰写作了很多努力，但是由于水平所限，书中难免有不妥和错误之处，欢迎读者批评指正。

编 者

2004 年 7 月

目 录

出版说明	(1)
前言	(1)
第一章 成本会计总论	(1)
第一节 成本的经济内涵	(1)
第二节 成本会计的对象	(3)
第二章 工业企业成本核算的要求和程序	(5)
第一节 成本核算的要求	(5)
第二节 产品生产费用要素和产品成本项目	(11)
第三节 产品成本核算的基本程序	(14)
第三章 费用在各种产品以及期间费用之间的分配与归集	(17)
第一节 各项要素费用的归集与分配	(17)

第二节	辅助生产费用的归集与分配	(34)
第三节	制造费用的归集与分配	(46)
第四节	废品损失和停工损失的核算	(51)
第四章	生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(61)
第一节	在产品的含义及其数量的核算	(62)
第二节	生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法	(64)
第五章	产品成本计算方法概述	(85)
第一节	企业的生产类型及其特点	(85)
第二节	产品成本计算方法的选择	(87)
第六章	产品成本计算的品种法	(91)
第一节	品种法概述	(91)
第二节	品种法的成本计算方法	(93)
第七章	产品成本计算的分步法	(108)
第一节	分步法概述	(108)
第二节	逐步结转分步法	(110)
第三节	平行结转分步法	(122)
第八章	产品成本计算的分批法	(132)
第一节	分批法概述	(132)
第二节	分批法的成本计算程序	(134)
第三节	简化分批法	(138)

第九章 产品成本其他计算方法	(149)
第一节 产品成本计算的分类法.....	(149)
第二节 产品成本计算的定额法.....	(158)
第三节 联产品、副产品和等级品的成本计算.....	(173)
第十章 其他行业的成本核算	(188)
第一节 商品流通企业的成本核算.....	(188)
第二节 施工企业的成本核算.....	(197)
第三节 交通运输企业的成本核算.....	(211)
第十一章 成本管理	(227)
第一节 成本决策.....	(227)
第二节 成本计划.....	(235)
第三节 成本控制.....	(243)
第十二章 成本报表的编制与分析	(259)
第一节 成本报表的作用与种类.....	(259)
第二节 成本报表分析的程序与方法.....	(260)
第三节 产品成本报表的编制与分析.....	(264)
第四节 各种费用报表的编制与分析.....	(286)
附 成本会计模拟作业题	(294)

第一章 成本会计总论

我国加入世贸组织以后,企业间的竞争日趋激烈。作为生产企业来说企业竞争归根结底是产品成本竞争。因此,正确核算并加强成本管理就成为企业管理的重要目标。现代企业成本会计正是适应这种要求而产生和发展的。

第一节 成本的经济内涵

一、成本的经济内涵

成本是一种耗费。任何行为主体为完成一定的任务,达到特定的目的,都要发生耗费。譬如国家机关为实现政府职能,学校为完成教学任务,科研单位为取得科研成果,物质生产部门为生产物质产品等,都必然要耗费一定的人力、物力和财力。这些人力、物力和财力的耗费,若用货币形式来表现,会计学上称为成本。

成本遍及各行各业的各项活动,但这并不意味着所有活动的成本都需要通过会计来核算和考核,这是由活动特点和管理需要所决定的。国家机关和全额预算的事业单位在发挥其职能作用过程中,虽然也发生耗费,即发生成本,但这种成本不是靠其自身创

造的财富来补偿,而是依靠国家财政预算拨款来补偿的,因而,在管理上并不要求会计核算其成本并进行考核,而仅是通过预算或计划来约束。物质生产部门以及实行企业化管理的事业单位,是实行独立核算、自收自支、自负盈亏的经济实体,它们从事经济活动所发生的耗费则必须通过实现的收入来补偿,而且还要求在补偿后能有盈余,以保证其经济活动的持续进行。这就要求或迫使它们必须对发生的耗费进行核算,以确定补偿耗费的标准和尺度,同时还要对其进行考核,保证以收抵支,且有盈余。成本会计所要研究的成本主要是这类企事业单位所发生的成本,这里是特指具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本,而不是一般意义上的广义成本。

(一) 理论成本

物质生产部门为生产一定种类和一定数量的产品所发生耗费的货币表现即为产品成本。

物质生产部门制造产品的过程同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程。产品生产所消耗的物化劳动和活劳动的总和构成产品的社会生产耗费。产品的社会生产耗费构成产品的价值。产品的价值无论在何种生产方式下都是由三个部分组成的,即物化劳动的转移价值、劳动者为自己创造的价值和劳动者创造的新价值。这个价值中属于企业产品生产成本的是物化劳动的转移价值和劳动者为自己创造的价值。正如马克思在《资本论》中所指出的:按照资本主义方式生产的每一个商品的价值,用公式表示是: $w = c + v + m$ 。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生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价值和所耗用的劳动价格部分,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。也就是我们通常所说的产品成本。



完整理解产品成本概念必须从耗费和补偿两个角度去考察。从耗费角度看,产品成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $c+v$ 部分,这是产品成本最基本的经济内涵;从补偿角度看,产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,即成本价格,它是产品成本最直接的表现形式。所以,产品成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

(二) 现实成本

在实际工作中,产品成本所包含的内容并不完全按其经济实质确定,为了规范企业财务与会计行为,加强对企业宏观与微观管理,建国以来,国家财政部门对成本开支范围均有明确规定,如国务院颁发的《国营企业成本管理条例》中,对哪些费用支出列为产品成本,哪些不得列入均有具体规定,企业必须严格执行,不得乱挤乱摊成本。根据财政部发布的《企业财务通则》与《企业会计准则》的规定,产品成本只包括为生产产品而发生的直接材料,直接人工和为生产产品发生的各项间接制造费用,即产品制造成本(生产成本)。而将与生产产品产量无直接关系的管理费用、财务费用、销售费用作为期间费用,不计入产品成本的则直接冲减企业当期的损益。这和过去将企业所有生产经营费用均计入产品生产成本有很大不同。在成本管理中应当对产品的变动成本、完全成本、制造成本的内容有明确的认识。

第二节 成本会计的对象

成本会计的对象指的是成本会计核算和监督的内容。由于成本会计研究的主要是物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本。因此,成本会计核算和监督的内容也主要是指产品生产成本。

工业企业的产品成本主要是产品的制造成本。在实际工作中,产品在制造过程中也发生一些相关的期间费用。例如,工业企



业为销售产品而发生的销售费用(或称营业费用)、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用。为了促进企业节约费用,增加利润,这些期间费用也应作为成本会计的对象。

由此可见,工业企业成本会计的对象是工业企业在产品制造过程中的生产成本(或制造成本)和期间费用。

工业企业、商品流通企业、交通运输企业、建筑企业、农业企业、旅游饮食服务企业及其他行业在生产过程中所发生的各种费用,一部分形成该行业企业的生产经营业务成本,另一部分作为期间费用直接计入当期损益。

综上所述,成本会计的对象可以概括为:各行业企业生产经营业务的成本和有关期间费用,简称成本、费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

在西方发达国家,随着经济的发展与科技的进步,成本的概念在不断发展、变化。企业为了适应经济管理与财务管理的不同要求,运用着不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润、缴纳税金及加强成本管理,计算产品制造成本;为了进行生产经营短期的预测和决策,计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本;为了加强企业内部的成本控制和考核,计算可控成本和不可控成本;为了提高成本信息的决策相关性,计算作业成本,等等。我国不少企业,为了加强资金管理与管理成本,提高企业的经济效益,也开始运用上述成本概念,并计算相应的成本。可见,成本会计的对象就是这些成本、费用。

复习思考题

1. 什么是产品成本? 理论成本与现实成本有什么区别?
2. 如何理解成本会计的对象?
3. 你认为学习成本会计有什么现实意义?

第二章 工业企业成本核算的要求和程序

第一节 成本核算的要求

成本核算就是按照国家统一的会计制度的要求,对产品生产经营过程中实际发生的生产费用和期间费用进行归集和分配,计算产品生产成本,提供真实、有用的成本、费用信息的过程。它是成本管理的基础,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,正确核算产品成本,在成本核算工作中,应遵循以下各项要求:

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,成本核算不仅要提供事后的成本信息,而且必须以国家法律、行政法规、国家统一的会计制度、企业成本计划和相应的消耗定额为依据,加强对各项生产费用的事前、事中的审核和控制。

为了满足企业经营管理和决策的需要,还应借鉴西方的一些



成本概念和成本计算方法,为不同的管理目的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等。

二、严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准

认真执行成本开支范围和开支标准,准确地核算成本费用支出。凡不得在成本中支付的费用,都不得从成本中列支。各单位的各项费用的开支标准,要按照国家有关规定执行。

三、正确划分各种费用界限

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

(一) 正确划分应否计入生产费用、期间费用的界限

按照国家统一的会计制度的规定,工业企业的生产费用是指一定会计期间内为生产产品发生的各种耗费,包括生产产品耗用的直接材料、直接工资和制造费用等。生产费用归集到一定种类和数量的产品上,即形成该种产品的生产成本。期间费用特指管理费用、财务费用和营业费用,它们直接计入发生当期的损益,而不计入产品生产成本。

工业企业在生产经营活动中,会发生各种各样的支出或费用;应严格按照国家统一的会计制度的规定,根据各种支出或费用的用途,区分是否应计入生产费用或期间费用。例如,企业购建固定资产的支出,应计入固定资产的造价;固定资产盘亏损失、固定资产报废清理损失等应计入营业外支出;购买原材料的支出,应计入原材料的成本;为销售产品缴纳的消费税应计入主营业务税金及附加,等等。如果将不应计入生产费用或期间费用的支出或费用计入生产费用或期间费用,或者将应计入生产费用或期间费用的支出或费用计入其他科目,就会影响产品成本、当期损益等的正



确性。

(二) 正确划分各月份的生产费用和期间费用界限

为了按月分析和考核成本计划和期间费用的执行情况和结果,正确计算产品生产成本和各月损益,还必须正确划分各月份的生产费用和期间费用界限。为此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。本月份支付,但属于本月及以后各月受益的支出,应记作待摊费用,在各月间合理分摊计入生产费用或期间费用(受益期限超过一年的支出应计入长期待摊费用)。本月虽未支付,但本月已经受益,应由本月负担的费用,应记作预提费用,预提计入本月的生产费用或期间费用。为了简化核算工作,对于数额较小的应该跨期摊销和预提的费用,也可以将其全部计入支付月份的生产费用或期间费用,而不作为待摊和预提费用处理。正确划分各月份的生产费用和期间费用界限,是保证成本核算正确的重要环节。应当防止利用待摊和预提的办法人为地调节各月生产费用和期间费用,人为地调节产品生产成本和各月损益的错误做法。

(三) 正确划分各种产品的生产费用界限

如果企业生产的产品不止一种,那么,为了正确地计算各种产品的生产成本,必须将应计入本月产品成本的生产费用在各种产品之间正确地进行划分。凡属于某种产品单独发生,能够直接计入该种产品的生产费用,均应直接计入该种产品生产成本;凡属于几种产品共同发生,不能直接计入某种产品的生产费用,则应采用适当的分配方法,分配计入这几种产品的成本。应该防止在盈利产品与亏损产品之间、可比产品与不可比产品之间任意转移生产费用,借以掩盖成本超支或以盈补亏的错误做法。

(四) 正确划分完工产品与在产品的生产费用界限

在月末计算产品成本时,如果某种产品已全部完工,那么,这种产品的各项生产费用之和就是这种产品的完工产品成本;如果