

成本会计

CHENGBEN KUAJI

主编 张世体

010 0101 010
0101100 01
10 101101000
01010 1 01 10
100 10100010
1 101 10 0 10
011 01 01
01 010 00

0 100 1 10100 10100010

0110 01 101 10 0 10

010 0101 010

011 01 01

0101100 01

01 010 00

01 010 00

010 0 010

010 0 010

100 0 00 101

100 0 00 101

1001101010

1001101010

010 0101 010

010 0101 010

0101100 01

0101100 01

0 10010 101101000

0 10010 101101000

0101101010 1 01 10

0 100 1 10100 10100010

0110 01 101 10 0 10

011 01 01

01 010 00

010 0 010

1101 10 0 10

011 01 01

01 010 00

101010010 0 010

100 0 00 101

1001101010

010 0101 010

0101100 01

10 101101000

1010 1 01 10

10100 10100010

01101 10 0 10

011 01 01

01 010 00

010 0 010

0101100 01

101101000



立信会计出版社

LIXIN KUAJI CHUBANSHE

01 01

0 00

10 0 010

成本会计

CHENGBEN KUAIRI

主编 张世体

副主编 李孔月 杨秀平 龚云峰

主审 于政红

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/张世体主编. —上海:立信会计出版社,
2005.8

ISBN 7-5429-1519-3

I. 成… II. 张… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 087624 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
网上书店	www.Lixinbook.com (021)64388132
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	www.lxina.ph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxzbs@sh163.net (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890×1240 毫米 1/32
印 张	9.875
插 页	2
字 数	259 千字
版 次	2005 年 8 月第 1 版
印 次	2005 年 8 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-1519-3/F·1368
定 价	18.00 元

如有印订差错 请与本社联系

编写说明

成本会计是高等院校财务会计专业的核心课程之一。

在本书的编写过程中,我们自始至终以财政部最新颁布的《企业会计制度》为编写依据,全面系统地阐述了企业成本会计的基本原理和基本方法,注重规范性和实用性。为了使学生更好地掌握实用的基础理论、扎实的专业知识和较好的专业技能,我们在编写过程中研究、吸收了目前国内出版的同类教材的优点,并努力做到:结构合理、条理清楚、通俗易懂、好教易学。本书既可以作为各类高等院校财会专业和其他相关专业的教材,也可以作为财会人员的培训和自学用书。

参加本书编写的人员有:济南铁道职业技术学院张世体副教授(第1、第10章)、李孔月讲师(第2、第9章),天津滨海职业学院刘树密副教授(第3章),福州职业技术学院杨秀平副教授(第4、第5章),南通职业大学龚云峰讲师(第6、第7章),济南大学蔡杰副教授(第8章)。全书由张世体副教授总纂并统稿,济南铁道职业技术学院于政红副教授审定。

由于我们水平所限,书中不妥之处,敬请读者批评指正。

编 者

2005年8月

目 录

1 总论	1
1.1 成本会计概述	1
1.2 成本会计的职能和任务	6
1.3 成本会计工作的组织	10
思考与练习	15
2 成本核算概述	17
2.1 成本核算的要求	17
2.2 成本费用及其分类	20
2.3 成本核算的账户体系	25
2.4 成本核算的一般程序	28
2.5 成本核算的基础工作	29
思考与练习	31
3 生产费用的核算——要素费用的核算	33
3.1 材料费用的核算	33
3.2 工资费用的核算	49
3.3 其他费用的核算	61
思考与练习	71
4 生产费用的核算——部门费用的核算	76
4.1 辅助生产费用的核算	76

成本会计

4.2 制造费用的核算	90
4.3 生产损失的核算	99
思考与练习	107
5 生产费用的核算——生产费用在完工产品和在产品之间的分配	112
5.1 生产费用在完工产品和在产品之间的分配概述	112
5.2 在完工产品和在产品之间分配费用的方法	115
5.3 完工产品成本的结转	127
思考与练习	128
6 产品成本计算的基本方法	132
6.1 产品成本计算概述	132
6.2 品种法	134
6.3 分批法	148
6.4 分步法	157
思考与练习	175
7 产品成本计算的辅助方法	182
7.1 产品成本计算的分类法	182
7.2 产品成本计算的定额法	190
7.3 联产品、副产品和等级品的成本计算	209
思考与练习	221
8 商品流通企业成本费用的核算	226
8.1 商品流通企业成本费用的内容	226
8.2 商品流通企业成本费用的计算	230
8.3 商品流通企业期间费用的核算	238

思考与练习	241
9 成本报表	243
9.1 成本报表概述	243
9.2 成本报表的编制	245
思考与练习	261
10 企业成本分析	263
10.1 企业成本分析概述	263
10.2 成本分析的方法	264
10.3 全部商品产品成本计划完成情况的分析	275
10.4 可比产品成本降低计划完成情况的分析	279
10.5 主要产品单位成本变动情况的分析	284
思考与练习	307

1 总 论

1.1 成本会计概述

现代社会是一个市场经济的社会,企业间的竞争异常激烈,优胜劣汰已成为必然。作为生产企业来讲,企业间的竞争实质上是产品的竞争。不可否认,决定产品竞争优势的因素有很多,如价格、款式、质量、售后服务、用途等等。在诸多因素中,价格应该是最重要的一个因素。一件消费者购买不起的产品,即使它的款式、质量、售后服务再好,用途再广,也很难立足于市场。而价格的高低又取决于成本的高低。因此,现代企业如何正确核算并加强成本管理便成为企业管理的一个十分重要的内容。

1.1.1 成本会计的概念

要了解什么是成本,先要知道什么是费用。我们知道,人们在从事物质资料生产和经营活动的过程中,必然要发生一定的人力、物力和财力的耗费,这些耗费或为取得收入而发生,或为制造产品而发生,或为以后期间取得收入而发生。这些人力、物力和财力耗费的货币表现称为费用。而把费用落实到具体的对象上去,就称为这一对象的成本。

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来决定的。例如,国家机关和全额预算的事业单位在发挥其作用的过程中也会发生耗费,但它不是靠自身创造的收入来补偿,而是通过国家财政预算拨款来补偿的,因而在管理上并不要求核算其成本,而仅仅是通过计划或预算来约束。而从事物质资料生产和经营活动的部门,其在生产经营

或业务活动中所发生的人力、物力和财力的耗费,必须通过实现的收入来补偿,以保证经济活动的持续进行。本书所讲的成本特指物资生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本。

如前所述,工业企业在一定时期(如1个月)内发生的、用货币表现的生产耗费,就是生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的生产成本。

作为会计学的一个重要分支,成本会计就是以成本为对象的一门专业会计。进一步讲,成本会计就是以货币为主要计量单位,全面、连续、系统地核算和监督生产经营过程中发生的各种耗费,计算总成本和单位成本的一种方法。同时,它又是成本管理的重要组成部分,是对成本进行管理的一种活动。成本会计对生产经营过程中发生的各种费用进行归集、分配,并加以分析与考核,同时它又参与成本费用管理的全过程,包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等几项管理活动。

1.1.2 成本会计的内容

物资部门制造产品的过程同时也是物化劳动和活劳动(即人力、物力、财力)的消耗过程,在市场经济条件下,产品的价值决定于它在生产上所耗费的必要劳动,即包括三个部分:①已耗费的生产品料(物化劳动)转移的价值(c);②劳动者(活劳动)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,上述的前两部分,即 $c+v$,是产品成本中最基本的内涵,是补偿商品生产中价值耗费的尺度,它构成了商品的理论成本。

在实际工作中,成本开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的,所以实际成本的内容与理论成本包含的内容有一定的差别。在实际工作中,为了促使企业加强经济核算,减少资金占用,节约生产耗费,减少生产损失,劳动者为社会创造的某些价值,以及不形成产品价值的损失(如工业企业的废品损失、停工损失),也计入产品成本。此外,工业企业为销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动

动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多按时期发生,难以按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本,亦称制造成本,是指产品的生产成本,而不是指产品所耗费的全部成本。

需要说明的是,工业企业在产品生产过程中,发生的产品销售费用、管理费用和财务费用(可以总称为工业企业的经营管理费用)是服务于生产的,没有这些费用的支出,产品就不可能正常生产。因此,为了促使企业节约费用,增加利润,这些经营管理费用也应作为成本会计的核算对象。

由此可见,工业企业成本会计的内容包括产品的生产成本和经营管理费用。

施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工。工程施工要耗费工程成本,施工企业发生的管理费用和财务费用不计入工程成本。商品流通企业的基本经济活动是商品的采购和销售,为此,要耗费商品的采购成本和销售成本,还要发生经营费用、管理费用和财务费用,这些费用总称商品流通过费用。商品流通过费用也不计入商品的采购和销售成本。旅游、饮食服务企业的基本经济活动是进行旅游、饮食服务的经营,要耗费营业成本,还要发生营业费用、管理费用和财务费用,这些费用也不计入营业成本,等等。这些行业企业的营业费用、管理费用和财务费用,也可以总称为经营管理费用,属于期间费用。

综上所述,成本会计的内容可以概括为:各行业企业经营业务的成本和有关的经营管理费用,简称成本费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延也处于不断的变化之中。在西方国家流行的成本定义是指为了一定的目的而支付或应支付的用货币测定的价值牺牲。该定义的外延相当广泛,远远超出了产品成本概念的范围,引入了诸如劳务成本、质量成本和资金成本等

内容。另外,现代成本还逐渐与管理相结合,出现了变动成本、固定成本、标准成本、责任成本等,从而组成了一个多元化的成本概念体系。在我国目前的CPA考试中,“财务成本管理”这一科目的设置体现了这样一个融合的趋势和要求。

1.1.3 成本会计的产生及发展

成本会计作为现代会计的一个分支,是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它的产生及发展大体经历了早期、近代和现代三个阶段,并逐步成长完善。

1.1.3.1 早期形成阶段

资本主义初期,企业为了确定经营盈亏,就试图计算成本。起初计算成本只是估计一个大概值,后来逐渐用统计方法去计算成本,但准确性较差。

19世纪产业革命后,企业数量增多、规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本受到了重视。英国会计界为了适应这种管理的需要,经过探索后,将成本的记录与计算和普通会计工作结合起来,成本计算的一系列方法便应运而生。当时,部分行业开始采用分批法和分步法计算成本,会计人员开始研究成本的性质,将产品成本划分为主要成本、车间经费和一般管理费用。主要成本包括材料耗用、直接工资和其他直接费用,并制定了人工成本的归集及分配方法,通过“时间卡”、“记时簿”记录职工的出勤时间和完成的工件数,以控制工资开支和正确计算人工成本。有些企业形成了一套材料核算与管理方法,建立了“永续盘存制”、“先进先出法”等,从而形成了成本会计。

1.1.3.2 近代发展阶段

从20世纪20年代到第二次世界大战以前,随着资本主义经济的进一步发展,成本会计有了很大发展。随着泰勒制度在管理上的实行,在成本会计中产生了标准成本制度,采用了标准成本、差异分析和预算控制等技术方法,扩大了成本会计的范围,它不仅是会计核算与成本计算的结合,而且还包括了预算和控制等内容。此时,成本会计的理论和

方法有了进一步的完善和发展,并将成本会计账户纳入了复式会计账户体系,通过成本会计解决了间接费用的分配。成本计算渗透到各个行业和企业内部的各个部门,这时成本会计相对财务会计而言,已经具有一定的独立性。

1.1.3.3 现代发展阶段

第二次世界大战以后,随着科学技术的迅猛发展和生产力水平的进一步提高,企业规模日益扩大,跨国公司不断涌现,企业之间的竞争更加激烈。企业为了在竞争中处于有利地位,一方面积极依靠科学技术开发新产品,拓宽市场;另一方面注重企业管理,挖掘内部潜力,把目光集中在成本上,控制和降低成本,以低成本、高质量来求生存。因而,成本管理就成为企业管理中的一个重要组成部分。在实践中人们意识到,要大幅度地降低成本,必须在生产之前对产品的设计、工艺、生产组织进行精心规划,制定各种不同方案,通过预测选取最优方案,用最优方案指导生产、控制生产,使企业取得最佳的经济效益;同时,还注重成本的事后分析和反馈。成本会计中的预测、决策、控制、分析、考核等一系列技术方法便由此产生。随着成本形态的日益增多,在产品完全成本的基础上,初步形成了内部控制、经营决策、技术经济三个系列的成本形态。成本形态的发展,使成本会计的方法也得到相应的发展。成本会计的应用范围也由原来的工业企业扩大到商业企业、公用事业、农场、银行、医院、饭店等各个领域。

1.1.4 成本会计与财务会计的关系

成本会计和财务会计都是会计的分支系统,两者既有联系又有区别。

1.1.4.1 成本会计与财务会计的联系

成本会计与财务会计的联系主要表现在:

(1) 两者都以货币单位作为基本计量尺度,都以提供货币信息为主。

(2) 两者都以同一会计主体为核算基础。

(3) 两者对于同一经济事项的处理是相互关联的, 成本费用的发生与资产的减少或负债的增加相关。资产负债的正确计价影响到成本费用的正确核算; 反过来, 成本核算的准确性也影响到资产的正确计价。

1.1.4.2 成本会计与财务会计的区别

成本会计与财务会计的区别主要表现在:

(1) 两者核算的目标不同。财务会计核算的目标是同时提供有关资产、负债、所有者权益及收入、费用、利润等多方面的综合财务信息。成本会计核算的目标只是提供有关的成本费用信息。

(2) 两者服务的对象不同。财务会计服务的对象主要是企业外部各利益相关者。成本会计服务的对象主要是企业内部管理者。

(3) 两者遵循的规则不同。由于财务会计主要是为企业外部利益相关者提供信息, 所以其会计处理必须遵循公认会计原则。而成本会计, 由于其主要是向企业内部管理者提供信息, 各企业可根据自身的生产经营特点和管理要求进行会计处理, 无公认原则可循。

(4) 两者对于成本信息的处理程度不同。虽然财务会计和成本会计都要求对成本信息进行处理, 但两者要求处理的程度不同。财务会计仅限于对实际成本的确认和计量。而成本会计则要求在实际成本确认和计量的基础上, 更进一步进行加工处理, 以利于成本的预测和决策。此外, 成本会计除要求进行成本核算外, 还要求实施有效的成本控制、分析和考核。

综上所述, 成本会计与财务会计既相互联系, 又相互区别。成本会计在整个会计系统中, 具有财务会计不可取代的地位, 发挥着重要的作用。

1.2 成本会计的职能和任务

1.2.1 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计本身所固有的功能, 成本会计作为

会计的一个重要分支,具有核算和监督两大基本职能。但从成本会计产生和发展的历史看,随着生产过程的日趋复杂,生产、经营管理对成本会计不断提出新的要求,因而成本会计的职能也在不断扩大,其主要职能是成本预测与决策、成本计划与控制、成本核算与计算、成本分析与考核。

1.2.1.1 成本预测与决策

成本预测是根据与成本有关的各种数据、可能发生的变化和将要采取的各种措施,运用一定的技术方法,对未来成本水平及其变动趋势作出科学估计的活动。通过成本预测,可使成本管理工作更加符合客观规律的要求,为成本决策、成本计划、成本控制等提供有效的信息,提高成本管理的科学性和预见性。

在实际工作中,成本管理的许多环节都存在预测问题。例如,工业企业在厂房建造、扩建、改建,产品设计时的成本预测;编制成本计划前对成本降低幅度的预测;计划执行过程中对成本发展趋势的预测等等。其基本内容包括:① 预测计划期的目标成本;② 预测计划期中成本计划的完成情况及其完成程度;③ 预测计划期末单位产品成本水平及其变动趋势;④ 预测各项技术工作的经济效果。

成本决策是在成本预测的基础上,运用一定的方法,在若干个与生产经营和成本有关的方案中,选择最优方案,决定应该达到的目标成本及实施步骤的活动。进行成本决策,是制定成本计划的前提,是降低成本、提高经济效益的重要途径。

1.2.1.2 成本计划与控制

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,规定在一定期间内企业为完成生产任务所必需的生产费用额,并确定各种产品的成本水平,以及所应采取的各项措施的活动。成本计划是降低成本费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。工业企业的成本计划通常包括生产费用预算、主要产品单位成本计划、商品产品成本计划、可比产品成本的降低额和降低率。

成本控制是在产品成本的形成过程中,根据成本计划,对影响成本的各种因素和条件施加主动的影响,以实现最低成本的一种活动。成本控制的内容包括:各种费用开支,人力、物力消耗,各种生产经营活动。成本控制的程序是:确定成本目标或标准;将实际与标准进行比较;分析差异并确定发生差异的原因;采取措施,予以纠正。

1.2.1.3 成本核算与计算

成本核算与计算是生产费用核算与产品成本计算的总称。它对生产经营过程中所发生的各项费用,按照一定的对象进行归集和分配,以确定各该对象的总成本和单位成本。成本核算既是对产品实际生产耗费的反映,也是对生产费用实际支出的控制过程。成本核算的主要任务是:反映和监督各项生产费用的支出;归集和分配各项生产费用;计算产品的总成本和单位成本;反映和监督成本计划的完成情况。

成本核算的内容包括:确定成本计算对象,进行生产费用核算,计算产品成本和编制成本报表。

1.2.1.4 成本分析与考核

成本分析是根据成本核算资料,运用一系列的技术方法,揭示影响产品成本水平变动的各种因素,以及各种因素变化对产品成本影响程度的活动。通过成本分析可以全面了解成本变动情况,研究影响成本变动的各种因素及其原因,寻求降低成本的途径,以达到改善经营管理、节约劳动耗费、降低产品成本、提高经济效益的目的。成本分析包括:① 成本计划完成情况的分析;② 技术经济指标对产品成本影响的分析;③ 不同企业间同类型产品成本对比分析;④ 车间班组成本分析,等等。成本分析的形式,根据企业生产组织的特点和成本管理的要求,可采取多种不同的形式进行。

成本考核是在成本分析的基础上,以各成本责任者作为考核对象,对成本计划指标的完成情况进行定期考察、审核,以评价成本管理工作业绩的活动。

上述成本会计的各项职能相互联系、相互依存,从而形成一个有机

整体。成本预测是成本决策的前提,成本决策又是成本预测的结果,成本计划是成本决策所确定目标的具体化,成本控制是对成本计划的实施进行监督和保证决策目标的实现,成本核算是成本计划是否实现的检验,成本分析是表明计划结果理想与否的原因,成本考核是实现决策目标的重要手段。

1.2.2 成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化。成本会计作为成本管理的重要内容和手段,其主要任务包括以下几个方面:

1.2.2.1 进行成本预测,编制成本计划和费用预算

在市场经济条件下,成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作,必须充分发挥其在成本管理中的作用。为了使企业成本管理工作有计划地进行,并对费用开支进行有效的控制,就必须根据企业的生产财务计划、历史成本资料、市场调查情况以及其他有关资料,采用科学的方法,对未来的成本进行预测,拟定各种降低成本的方案,供领导和有关部门比较分析,作出决策,然后根据目标成本及成本预测的资料,编制成本计划与费用预算,以此作为对成本实行计划管理,建立成本管理责任制,开展经济核算和控制费用支出的基础。

1.2.2.2 组织产品成本和期间费用的核算

正确、及时地组织成本核算,是成本会计的核心内容,也是对成本会计工作最基本的要求。成本会计必须从管理的要求出发,正确地核算产品成本和期间费用,及时提供管理所必需的各类成本信息;必须以国家有关成本费用开支范围和开支标准,以及企业的有关计划、预算为依据,严格控制各项费用的开支,监督企业内部各个部门严格按照计划、预算和规定办事;必须积极探求节约开支、降低成本的途径和方法,以促进企业经济效益的不断提高。

1.2.2.3 进行成本分析

成本是一项综合性的经济指标,其计划的完成情况是诸多因素共同作用的结果。成本会计必须全面地开展成本分析工作,通过成本分

析及时发现差距,寻找影响成本升降的原因及影响程度,以便正确评价企业以及企业内部各有关部门在成本管理中的业绩,揭示企业成本管理工作中的问题,从而促进成本管理工作的改善,提高企业的经济效益。此外,企业在进行新产品开发、新设备投资、老产品更新换代、产品制造方法和工艺改进等有关决策时,成本会计应从成本管理角度,对它们进行综合分析和研究,提出有关成本资料,并参与决策工作。

成本分析是对成本的一种事后控制。由于企业生产是连续不断进行的,所以成本分析既是对前期成本计划执行结果的事后评价,又是对下期成本预测和决策的重要信息反馈。

综上所述,成本会计的任务包括成本的预测、计划、核算与计算、控制、考核和分析等内容,并参与生产经营决策工作。其中,进行成本核算、提供实际成本核算资料,是成本会计最基本的任务,是成本会计的中心环节。这是因为,对各项费用支出的监督与控制,主要是在成本的核算过程中利用有关核算资料来进行的。成本预测、计划、考核、分析等也是以成本核算所提供的成本资料为依据的。本书重点介绍成本核算的方法。

1.3 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能作用,完成成本会计的任务,必须科学地组织成本会计工作。为此,必须企业中设置成本会计机构,配备成本会计人员,并且按照与成本会计有关的各种法规和制度进行工作。企业在组织成本会计工作时,应该考虑到自身规模的大小、企业机构的设置和生产经营业务的特点等具体条件;应该在保证成本会计工作质量的前提下,尽量节约成本会计工作的时间和费用,提高成本会计工作的效率。

1.3.1 成本会计的机构

企业的成本会计机构,是指在企业中直接从事成本会计工作的机