

CHENGBEN KUAIJI

高职高专规划教材

成本会计

张 伟 李 敏 李俊婧 主编



河北大学 出版社

CHENGBEN KUAIJI

高职高专规划教材

成本会计

主 编 张 伟 李 敏 李俊婧
编 委 张 伟 李 敏 李俊婧
赵春芳 殷云飞



河北大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/张伟,李敏,李俊婧主编. —保定:河北大学出版社,2009.8

ISBN 978—7—81097—392—2

I. 成… II. ①张…②李…③李… III. 成本会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 121679 号

责任编辑:杨显硕 马 力

封面设计:王占梅

责任印制:蔡进建

出版发行:河北大学出版社

地 址:河北省保定市五四东路 180 号

邮 编:071002

印 刷:河北天普润印刷厂

经 销:全国新华书店

规 格:1/16 (787mm×960mm)

印 张:18.625

字 数:340 千字

版 次:2009 年 7 月第 1 版

印 次:2009 年 7 月第 1 次

书 号:ISBN 978—7—81097—392—2/F·122

定 价:29.00 元

前 言

成本会计是会计学科的重要组成部分,同时也是会计专业课的核心课程之一,成本计算又是会计核算工作的中心环节。《成本会计》适应广大职业院校和财会人员学习成本会计知识的需要,吸收了会计实际工作和教学工作中的实践经验,阐述了成本核算与分析的理论和方法。其主要特点:

1. 编写思想新

编写时注重以教材使用者需要掌握的成本核算的技能来安排内容,以最近的成本核算资料贯穿于案例中,并将新会计准则的变更运用到教材编写中。

2. 突出实践性

通过大量的案例及每章后编写的“实战”练习题,来强化学生的实际动手和操作能力,增强社会适应能力,这是职业教育的需要。

本教材的编写由保定职业技术学院副教授张伟、衡水职业技术学院李敏、廊坊职业技术学院李俊婧任主编,第一章、第二章由张伟编写,第三章、第四章、第五章、第六章由李敏编写,第七章、第八章由李俊婧编写,第九章、第十章分别由保定职业技术学院赵春芳、殷云飞编写。张伟负责统稿并通审了全部书稿。

由于作者水平有限,不妥之处恳请各位专家、同行给予批评指正。

编者

2009年6月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本会计的产生和发展	(1)
第二节 成本的经济内涵和作用	(2)
第三节 成本会计的涵义、对象、职能和任务	(4)
第四节 成本会计工作的组织	(7)
第二章 工业企业成本核算的要求和程序	(10)
第一节 成本核算的历史发展过程	(10)
第二节 成本核算的要求	(12)
第三节 费用的分类	(15)
第四节 成本核算的一般程序	(18)
第三章 要素费用的核算	(22)
第一节 要素费用核算概述	(22)
第二节 材料费用的核算	(23)
第三节 外购动力费用的核算	(39)
第四节 人工费用的核算	(42)
第五节 折旧、利息费用、税金和其他费用的核算	(52)
第四章 间接费用的核算	(64)
第一节 辅助生产费用的核算	(64)
第二节 制造费用的核算	(77)
第三节 损失性费用的核算	(82)

第五章 期间费用的核算	(101)
第一节 管理费用的核算	(101)
第二节 财务费用的核算	(103)
第三节 销售费用的核算	(104)
第六章 生产费用在完工产品和在产品之间分配的核算	(107)
第一节 在产品数量的核算	(107)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法	(110)
第三节 完工产品成本的结转	(126)
第七章 产品成本计算的基本方法	(133)
第一节 产品成本计算方法概述	(133)
第二节 产品成本计算的品种法	(138)
第三节 产品成本计算的分批法	(157)
第四节 产品成本计算的分步法	(168)
第八章 产品成本计算的辅助方法	(195)
第一节 产品成本计算的分类法	(195)
第二节 产品成本计算的定额法	(204)
第三节 各种产品成本计算方法的综合运用	(218)
第九章 变动成本法、标准成本法和作业成本法	(224)
第一节 变动成本法	(224)
第二节 标准成本法	(236)
第三节 作业成本法	(247)
第十章 成本报表的编制和分析	(261)
第一节 成本报表概述	(261)
第二节 成本报表分析的程序和方法	(264)
第三节 产品成本报表的编制和分析	(271)
第四节 各种费用报表的编制和分析	(282)

第一章 总 论

【本章要点】

1. 成本会计的产生和发展。
2. 成本的经济内涵。
3. 成本的作用。
4. 成本会计的涵义、对象、职能和任务。
5. 成本会计工作的组织。

第一节 成本会计的产生和发展

成本会计是社会经济发展的产物。成本会计产生于 16 世纪 30 年代到 19 世纪中叶工场手工业时期,开始成本计算只是业主的附带操作,采用估计成本的方式,游离于会计核算之外。随着产业规模的扩展,成本日益重要起来,业主们开始对成本计算方式进行改进。1951 年,意大利的 Medici 家族最早设置的费用成本明细账,将成本计算与复式记账法相结合,按毛纺织工艺,开设“染色工账”、“纺毛工账”、“织布工账”等分类账,并意识到折旧费用与成本的关系,是成本会计的最早萌芽。成本计算与会计账簿相结合,标志着成本会计的产生。

成本会计产生后,经历了三个发展阶段。早期成本会计:19 世纪末至 20 世纪初,称为记录型的成本会计,以事后核算和控制为主;近代成本会计:20 世纪初至

第二次世界大战期间,已不限于事后核算成本,开始了生产成本的事中控制,为配合企业界“泰罗制”的实施,成本会计产生了“预算控制”、“标准成本控制制度”等技术方法,使成本会计发展为完全独立的学科;现代成本会计:第二次世界大战结束至今,是成本会计理论和技术方法的高度完善和发展的时期。战后资本高度集中,市场竞争空前激烈,高科技成就在管理领域充分运用,开创了成本会计的新时代。成本会计已发展到以成本核算为基础,以控制为核心,包括成本预测、决策、计划、核算和分析考核的整个职能体系。

第二节 成本的经济内涵和作用

一、成本的经济内涵

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。要做好成本管理工作就必须充分认识成本的经济内涵。

(一)理论成本

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去的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”按照马克思的成本理论,商品的成本是在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,是物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值组成。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。

(二)现实成本

现实成本是理论成本的具体化。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量。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,如废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入成本。

(三)成本的涵义

所谓成本,就是资源的一种消耗。人们要进行生产经营活动或达到一定目的,就必须耗费一定的资源,其所费资源的货币化及其对象化就称之为成本。所谓产品成本,是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和。

二、成本的作用

成本的经济内涵决定了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经营成果,即营业收入来补偿的。而成本是衡量这一补偿份额的尺度。企业在取得营业收入以后,必须把相当于成本的数额划分出来,用于补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能维持资金周转按原有规模进行。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,再生产就不能按原来的规模进行。可见,成本作为补偿生产耗费的尺度,对企业的生产经营有着重要的影响。

(二)成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,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。例如新产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、原材料消耗的节约和浪费、劳动生产率的高低、固定资产的利用情况等等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。

成本既然是综合反映企业工作的指标,因而企业可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内部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。例如通过对成本的对比和分析,可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约和浪费,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因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。价格围绕价值上下波动的价值规律,使得产品价值决定产品价格。但在实际中,我们还不能直接计算产品的价值,而只能计算产品的成本,通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的重要因素。当然产品的定价还受国家价格政策、市场供求关系等的影响,所以产品成本只是一项重要因素。

(四)成本是企业进行经营决策的重要依据

企业在激烈的市场竞争中立于不败之地,提高经济效益,首先要制定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,其中成本是一项重要的因素。这是因为,在销售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,影响着企业的竞争能力。

第三节 成本会计的涵义、对象、职能和任务

一、成本会计的涵义

成本会计是企业在生产经营活动过程中,对企业经济资源的利用,进行筹划和核算的原理、方法及制度的综合。它以对企业经济资源运用的经济有效为最基本的着眼点,对生产经营过程中的耗费进行核算,并根据成本核算的其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,对企业复杂的生产经营活动进行预测、决策、控制和考核,以达到企业生产活动实现最优运转的目的。

二、成本会计的对象

成本会计的对象是成本会计反映和监督的内容。下面以工业企业为例,说明成本会计反映和监督的内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售产品。在生产过程中,一方面制造出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程的生产耗费,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等固定资产的劳动资料随着其磨损通过计提折旧的方式,逐渐地转移到所制造的产品中去,构成产品生产成本的一部分;原材料等劳动对象,在生产过程中或者被消耗掉,或者改变其实物形态,其价值一次全部转移到新产品中去,也构成产品生产成本的一部分;生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工,改变原有劳动对象的使用价值,并创造出新的价值。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,以工资形式支付给劳动者,这部分工资也构成产品生产成本的一部分。上述制造过程中各种生产费用的支出,是成本会计反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,也会发生各种费用,如企业应负担的运输费、装卸费、保

险费、广告费等销售费用,也是企业生产经营过程中所发生的一项重要费用,也应该成为成本会计反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动,也会发生各种费用,如行政管理部门人员工资、业务招待费、折旧费等,这些管理费用也应该成为成本会计反映和监督的内容。

另外企业为筹集生产经营资金也会发生一些费用,如利息支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等财务费用,也应该成为成本会计反映和监督的内容。

总之,按照会计制度的有关规定,可以把工业企业成本会计对象概括为工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

三、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在经济管理中的功能。成本会计作为会计的重要分支,其基本职能与会计一样,具有反映和监督两大基本职能。但随着社会经济发展和管理水平的提高,其具体内容也在不断扩大。

(一)反映职能

反映职能是成本会计的首要职能,就是从价值补偿的角度出发,反映生产经营过程中各种费用的支出,以及生产经营业务成本和期间费用等的形成情况,为经营管理提供各种成本信息的功能。就其最基本的方面来说,是以已经发生的各种费用为依据,为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息,从而使成本分析、考核等工作建立在有客观依据的基础上。随着社会生产的不断发展,经营规模的不断扩大,经济活动的日趋复杂。在成本管理上就要加强计划性和预见性。因此,成本会计除了要提供反映成本现状的资料外,还要提供有关预测未来经济活动的成本信息资料,以便正确地做出决策和采取措施,达到预期的目的。由此可见,成本会计的反映职能,是从事后反映发展到分析预测未来。

(二)监督职能

成本会计的监督职能,是指按照一定的目的和要求,通过控制、调节、指导和考核等监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期的成本管理目标的功能。

成本会计的监督,包括事前、事中和事后监督。首先,成本会计应从经营管理对降低成本、提高经济效益的要求出发,对企业未来经济活动的计划或方案进行审查,并提出合理化建议,从而发挥对经济活动的指导作用;在反映各种生产耗费的同时,进行事前监督,即以国家的有关政策、制度和企业的计划、预算等为依据,对

有关经济活动的合理性、合法性和有效性进行审查,限制或制止违反政策、制度和计划、预算等的经济活动,支持和促进增收节支的经济活动。其次,成本会计要通过成本信息的反馈,进行事中和事后的监督,也就是通过对所提供的成本信息资料的检查和分析,控制和考核有关的经济活动,从而及时总结经验,发现问题,提出建议,促使有关部门采取相应措施,调整经济活动,使其按照原先规定的要求和预期的目标进行。

成本会计的反映和监督两大职能是辩证统一、相辅相成的。没有正确、及时的反映,监督就失去了存在的基础;只有进行监督,才能使成本会计为管理提供真实可靠的信息,使反映的职能得以充分的发挥。所以,只有把反映和监督两大职能有机的结合起来,才能更有效地发挥成本会计在管理中的作用。

四、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,也是人们期望成本会计应达到的目的和对成本会计的要求。成本会计的任务主要包括以下几个方面。

(一)进行成本预测,参与经营管理,编制成本计划,为企业有计划地进行成本管理提供基本依据

在社会主义市场经济中,企业应在遵守国家有关政策、法规和制度的前提下,按照市场经济规律的要求,正确地组织自己的生产经营活动。为此,企业必须在经营管理中加强预见性和计划性。面对市场,企业应在分析过去的基础上,科学地预测未来,周密地对自身的各项经济活动实行计划管理。

(二)严格审核和控制各项费用支出,努力节约开支,不断降低成本

企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,应加强经济核算,节约开支,不断提高经济效益。为此,成本会计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、规定、定额等为依据,严格控制各项费用开支,监督企业内部各单位严格按照计划、预算和规定办事,并积极探求节约开支、降低成本的途径和方法,以促进企业经济效益不断提高。

(三)及时、正确地进行成本核算,为企业经营管理提供有用信息

在成本管理中,对各项费用的监督与控制主要是在成本核算过程中,利用有关核算资料来进行的;成本的预测、决策、计划、考核、分析等也是以成本核算所提供的成本信息为基本依据的。所以,按照国家有关法规、制度的要求和企业经营管理者需要,及时、正确地进行成本核算,提供真实、可靠的成本信息,是成本会计的基本任务。

（四）考核成本计划的完成情况，开展成本分析

成本是反映企业以及企业内部有关单位的工作业绩的重要经济指标，成本会计必须按照成本计划等的要求，进行成本考核，肯定成绩，找出差距；在成本管理中，还必须认真、全面地开展成本分析工作，揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度，以便正确评价企业成本管理工作中的问题，从而促进成本管理工作改善，提高企业的经济效益。

第四节 成本会计工作的组织

成本会计工作的组织包括成本会计工作应遵循的法规制度、成本会计机构及其人员，以及成本会计工作的组织形式等内容。

一、成本会计工作的组织原则

企业应根据单位生产经营的特点、生产规模的大小和成本管理的要求等具体情况来组织成本会计工作，需要遵循以下几项原则。

（一）成本会计工作要与技术相结合

产品的设计、加工工艺等技术是否先进、经济上是否合理，对产品成本高低有着决定性的影响。传统的成本会计工作中，会计部门多注重产品加工中的耗费，技术部门只考虑技术问题，两者工作的脱节使得企业在降低产品成本方面受到很大限制，成本会计工作仅限于事后算账。因此，成本会计工作要与技术相结合，才能使成本会计工作真正发挥应有的作用。

（二）成本会计工作要与经济责任制相结合

为了降低成本，实行成本管理上的经济责任制是一条重要的途径。例如实行成本分级分口管理，成本会计工作处于中心地位，负责组织成本指标的制定、分解落实、日常的监督检查、信息的反馈、调节以及成本责任的考核、分析、奖惩等工作，可以收到很好的效果。

（三）成本会计工作要树立全员意识

企业的各种费用是在生产经营的各个环节发生的，成本的高低取决于各部门、车间、班组和职工个人的工作质量。实现降低成本的目标，必须充分调动企业每一个人的积极性和主动性，增强全员成本意识和参与意识。

二、成本会计工作组织

(一)成本会计机构及其人员

成本会计机构是企业处理成本会计工作的职能单位。根据企业规模和成本管理的要求,考虑是单独设置成本会计科、组、室,还是只配备成本核算人员来专门处理成本会计工作。

成本会计人员是指会计机构中所配备的成本工作人员。成本核算工作是会计工作中的核心,要求成本会计人员具备较好的成本理论和丰富的实践经验,熟悉生产流程,经常深入生产各环节调查研究。

(二)成本会计工作的组织形式

1. 集中核算

集中核算是指厂部的成本会计机构负责制定成本计划和标准,审核和分配费用,控制资源消耗,计算产品成本,编制成本报表,进行成本分析。这种方式下,工厂的全部成本会计工作由厂部的会计科进行处理,可以减少核算层次和工作人员,及时提供成本信息。但不利于车间掌握和控制成本费用。因此,这种组织形式一般适用于成本会计工作比较简单的小型企业。

2. 分级核算

分级核算是指成本会计工作由厂部、车间成本会计机构共同完成。厂部成本科一般负责处理不便或不能分散到车间去进行的成本工作,如厂部职能科室发生的有关管理费用或共同费用,以及负责处理成本数据的汇总与考核工作;而成本计划的制定、成本计算、成本控制和成本分析,一般由车间成本员负责处理。采用这种方式有利于车间、部门及时了解和分析本单位的成本水平及其变化,以便于控制成本,降低成本,但会相应增加成本会计工作的层次和人员。因此,这种组织形式一般适用于成本会计工作较为复杂、各部门独立性较强的大中型企业。

【本章练习题】

一、单选题

1. 成本会计的统一计量尺度是()
A. 实物量度 B. 人民币 C. 劳动量度 D. 货币量度
2. 成本管理的核心是对成本进行()
A. 核算 B. 控制 C. 决策 D. 分析
3. 成本会计的最早萌芽始于()时期,标志着成本会计的产生。
A. 16 至 19 世纪 B. 20 世纪初

C. 20 世纪中叶

D. 20 世纪后期

4. 成本会计以成本()为基础,以成本控制为核心。

A. 核算

B. 控制

C. 决策

D. 分析

二、多选题

1. 成本会计的基本职能()

A. 核算

B. 监督

C. 预测

D. 决策

2. 成本会计工作的组织形式()

A. 集中核算

B. 厂部财务科一级核算

C. 分级核算

D. 厂部车间分别核算,共同完成

3. 成本会计工作的组织包括()

A. 成本会计工作应遵循的法规制度

B. 设置成本会计机构

C. 配备成本会计人员

D. 成本会计工作的组织形式

三、判断题

1. 成本的经济实质是生产经营过程中发生的物化劳动耗费和活劳动中必要劳动的耗费。 ()

2. 成本开支范围与马克思阐述的理论成本内容是一致的。 ()

3. 成本会计的监督是指对成本进行事后监督。 ()

4. 成本会计的工作组织应根据企业业务量和企业规模以及管理要求确定。 ()

5. 成本会计的反映和监督是各自独立的。 ()

6. 产品销售费用是成本会计反映的内容。 ()

7. 各种期间费用是成本会计反映的对象之一。 ()

第二章 工业企业成本核算的要求和程序

【本章要点】

1. 成本核算的历史发展过程。
2. 产品成本核算的要求。
3. 费用按经济内容的分类。
4. 费用按经济用途的分类。
5. 企业产品成本核算的程序。

第一节 成本核算的历史发展过程

一、会计创始期的成本核算

据说,最先记述企业会计基础——复式簿记的著作是 1449 年在威尼斯出版的《算术·几何·比及比例总览》。此后几百年间是商业时代,生产处于家庭手工业水平,当然也不存在成本计算。因为从业人员和投入的资本都比较少,产品品种又很单一,所以没有突破商业复式簿记范畴。

二、只汇总直接费用时期

随着经济的逐步发展,企业间竞争日益激烈。19 世纪下半叶,美国企业为了有效利用内部资源,率先认识到成本计算的必要性。但这时要求只记载直接费用,将原材料费和人工费分摊到指定产品中。由于当时企业间竞争还不十分激烈,产品比较单纯,间接费用考虑得较少。

三、开始制造多种多样产品时期

从 1880 年起,美国复杂的金属加工工业不断发展,开始制造多种多样产品。为制定各种产品价格,需要进行实际的成本计算。

四、进入编制公开财务报表的时代

从 1890 年起,企业越来越趋于规模化,因而引发对资金的大量需求,这就需要对投资者公开财务报表,产品的成本分摊和间接费用分摊等问题,成为主要的研究课题。

五、从决定价格到成本管理

随着时代潮流的发展,生产方式由订货生产方式向市场生产方式过渡。销售价格已经由市场所决定,因此,比起确定价格来,对成本管理有用的信息越来越重要。企业开始引进科学管理方法,为达成成本目标而计算制定标准成本,对标准与实际进行比较。

六、从成本管理到利润管理

第二次世界大战以后,企业进入大批量生产时代,主要生产设备增大,调整固定设备与急剧变化的市场需求成为经营者关心的最大课题。具体说就是他们需要成本、收入、利润的有关信息,于是提出了量本利分析、直接成本计算。

七、用于解决问题的成本计算

后来,陆续提出了对经营决策、成本管理有效的、高水平的计算技术。随着计算机的发展,可以提供适应各种目的需要的、高精度的成本信息。

现在,对于经营者来说,成本计算已成为不可或缺的经营管理工具。