

XIANDAI CHENGBEN  
KUAJIXUE

# 现代成本会计学

赵翠萍 编著

中国物价出版社

# 现代成本会计学

赵翠萍 编著

中国物价出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

现代成本会计学/赵翠萍编著. —北京: 中国物价出版社, 2003.6

ISBN 7 - 80155 - 576 - 7

I. 现… II. 赵… III. 成本会计 - 高等学校: 技术学校 - 教学参考资料 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 046463

出版发行/中国物价出版社 (邮政编码: 100837)

地址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼

电话: 读者服务部 68022950 发行部 68033577)

经销/新华书店

印刷/保定地质工程勘察院美术胶印厂

开本/850 × 1168 毫米 大 32 印张/13.5 字数/338 千字

版本/2003 年 6 月第 1 版 印次/2003 年 6 月第 1 次印刷

书号/ISBN 7 - 80155 - 576 - 7/F·414

定价/25.00 元

# 前 言

《现代成本会计学》一书是为了满足财经院校开设成本会计课程教学和会计实务界更新成本核算知识的需要，根据教育部最新制定的《高职高专会计专业人才培养方案》，并吸收实务界的成功经验和教育界的教学成果编写而成的。本书的主要特点是：

1. 在内容规划上，突出了适度新颖、强化基础、多举实例、重在应用、加强实际操作能力培养的要求。努力吸取有关的最新研究成果，且理论深度的把握适当；在成本计算方法、成本核算要求和其他基本技能方面，均以国家最新颁布的《会计法》、《企业会计准则》和《企业会计制度》的要求和以会计实务界通用的方法为基点。先从理论上简洁地阐述，然后配以实例循序渐进地加以说明，内容精练，简明易懂，实践性强。

2. 在体系安排上，既体现成本计算程序的顺序，又符合教学规律的要求，还考虑到专科层次教学 and 实际工作中成本会计核算的需要，共分四大部分：第一部分为成本会计基础理论；第二部分为产品成本核算；第三部分为其他行业企业的成本核算；第四部分为成本管理。

本书可作为高等职业学校、高等专科学校、成人高等学校及本科院校举办的二级职业技术学院和民办高校的财经专业的成本会计教材，也可作为在职财会人员培训及经济管理工作人员的参考用书。

本书在编写过程中，广泛参阅了国内外许多专家名著，在此一并表示谢意。对书中缺点甚至错误之处，诚望广大读者批评指正。

# 目 录

|                              |      |
|------------------------------|------|
| <b>第一章 总 论</b> .....         | (1)  |
| 第一节 成本会计的意义 .....            | (1)  |
| 第二节 成本会计的职能 .....            | (6)  |
| 第三节 成本会计的任务 .....            | (8)  |
| 第四节 成本会计工作的组织 .....          | (10) |
| <b>第二章 成本会计核算概述</b> .....    | (16) |
| 第一节 成本会计核算的要求 .....          | (16) |
| 第二节 成本费用及其分类 .....           | (22) |
| 第三节 产品成本核算的账户体系 .....        | (27) |
| 第四节 产品成本会计核算的一般程序 .....      | (30) |
| <b>第三章 工业企业生产费用的核算</b> ..... | (33) |
| 第一节 材料费用的核算 .....            | (33) |
| 第二节 外购动力费用的核算 .....          | (48) |
| 第三节 人工费用的核算 .....            | (51) |
| 第四节 跨期费用的核算 .....            | (64) |

|            |                                 |              |
|------------|---------------------------------|--------------|
| 第五节        | 辅助生产费用的核算 .....                 | (72)         |
| 第六节        | 制造费用的核算 .....                   | (85)         |
| 第七节        | 损失费用的核算 .....                   | (101)        |
| <b>第四章</b> | <b>生产费用在完工产品和在产品之间的分配 .....</b> | <b>(111)</b> |
| 第一节        | 在产品数量的核算 .....                  | (112)        |
| 第二节        | 完工产品和在产品之间分配费用的方法 .....         | (114)        |
| 第三节        | 完工产品成本的结转 .....                 | (125)        |
| <b>第五章</b> | <b>产品成本计算的基本方法 .....</b>        | <b>(127)</b> |
| 第一节        | 品种法 .....                       | (127)        |
| 第二节        | 分批法 .....                       | (144)        |
| 第三节        | 分步法 .....                       | (154)        |
| <b>第六章</b> | <b>产品成本计算的其他方法 .....</b>        | <b>(180)</b> |
| 第一节        | 产品成本计算的分类法 .....                | (180)        |
| 第二节        | 产品成本计算的定额法 .....                | (191)        |
| 第三节        | 联产品、副产品和等级品的成本计算 .....          | (206)        |
| 第四节        | 产品成本计算的变动成本法 .....              | (221)        |
| <b>第七章</b> | <b>其他行业成本的核算 .....</b>          | <b>(234)</b> |
| 第一节        | 商品流通企业成本费用的核算 .....             | (234)        |
| 第二节        | 交通运输企业成本费用的核算 .....             | (250)        |
| 第三节        | 施工企业成本费用的核算 .....               | (265)        |

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| <b>第八章 作业成本法</b> .....      | (276) |
| 第一节 作业成本法及其产生 .....         | (276) |
| 第二节 作业成本法的特点及成本计算程序 .....   | (281) |
| 第三节 作业成本法的评价及适用 .....       | (286) |
| <b>第九章 成本预测、决策和计划</b> ..... | (289) |
| 第一节 成本预测 .....              | (289) |
| 第二节 企业成本决策 .....            | (308) |
| 第三节 成本计划 .....              | (329) |
| <b>第十章 成本控制</b> .....       | (334) |
| 第一节 成本控制概述 .....            | (334) |
| 第二节 标准成本控制 .....            | (338) |
| 第三节 标准成本制度与定额成本法的比较 .....   | (357) |
| <b>第十一章 成本报表</b> .....      | (360) |
| 第一节 成本报表的作用和种类 .....        | (360) |
| 第二节 成本报表的编制 .....           | (362) |
| <b>第十二章 企业成本分析</b> .....    | (373) |
| 第一节 企业成本分析概述 .....          | (373) |
| 第二节 成本分析的方法 .....           | (378) |
| 第三节 全部商品产品成本计划完成情况的分析 ..... | (389) |
| 第四节 可比产品成本降低计划完成情况的分析 ..... | (394) |
| 第五节 主要产品单位成本变动情况的分析 .....   | (400) |

# 第一章 总 论

## 第一节 成本会计的意义

### 一、成本会计的概念

人们在从事物质资料生产和经营活动过程中,必然要发生一定的人力、物力和财力的耗费,这些劳动耗费的货币表现称为费用。企业的费用,就是企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。而把费用具体到一定对象上去,就是这一对象的成本。不同的企业,生产经营或业务活动所发生的人力、物力和财力的耗费是不同的,其耗费的管理及补偿的方式也不相同,因此,它们都有各自的成本费用。

企业在一定时期(例如一个月)内发生的、用货币额表现的生产耗费,称为生产费用。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种专业会计。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的各种耗费,计算有关成本计算对象的总成本和单位成本的一种方法,同时,它又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项管理活动。



## 二、成本会计的内容

在市场经济条件下,商品的价值决定于它在生产上所耗费的物化劳动和活劳动,即包括三个部分:(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,上述的前两部分,即  $c + v$ ,是商品价值中的补偿部分,它构成了商品的理论成本。

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(例如工业企业的废品损失、停工损失),也计入产品成本。此外,企业为销售产品而发生的营业费用、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资金而发生的财务费用,由于大多按时期发生,难于按产品归集,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,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。

工业企业产品销售的营业费用、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。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内容。

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也不计入工程成本。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,还要发生营业费用、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、饮食服务的营业,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,也属于期间费用。

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。

在西方发达国家中,随着经济的发展,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断发展、变化。美国会计学会所属的“成本概念与标准委员会”将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。这就是说,成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义已经大大超越了产品生产成本和以上所述各种经营业务成本的内容和概念。

在西方发达国家中,企业为了适应经营管理的不同目的,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,为了进行产品成本管理,计算产品生产成本;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;等等。我国不少企业,为了加强成本管理,提高企业的活力和经济效益,也已开始运用这些成本概念,计算这些成本。除了上述产品成本和其他各种业务成本以外的这些成本,可以概称为专项成本。

由此可见,随着成本概念的发展、变化,成本会计的对象和成本会计本身也相应地发展、变化。现代成本会计的对象,应该包括各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本。现代成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专业会计。

此外,从成本会计的职能来说,最初的成本会计只是进行成本

核算。随着企业经营管理要求的提高,成本会计还在成本核算的基础上进行了成本分析。以后,随着管理科学的发展,以及成本会计与管理科学相结合,又逐步增加了成本的预测、决策、计划、控制和考核各项职能。因此,现代成本会计的职能包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核七项职能。其中成本核算是基础,没有成本核算,其他各项职能都无法进行,因而也就没有了成本会计。只对生产经营业务成本和经营管理费用进行成本核算和分析的成本会计是狭义的成本会计;对生产经营业务成本、经营管理费用和专项成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的成本会计是现代的广义的成本会计,实际上也就是成本管理。

### 三、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。

#### (一)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。开始,成本只估计一个大概值,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。当时部分行业计算成本时开始采用分批法和分步法,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作件的数量,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。

## (二)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。随着管理上泰勒制度的实行,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,它不仅使会计核算与成本计算相结合,而且还包括了预算和控制等内容。成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,成本会计账户纳入了复式会计账户体系,并且成本会计解决了间接费用的分配。成本计算扩大到各个行业和企业内部的各个部门,这时的成本会计相对财务会计而言,已经具有一定的独立性。

## (三)现代发展阶段

第二次世界大战以后,科学技术的迅猛发展和生产力水平的提高,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,制订各种不同方案,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、考核等的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、饭店等各个方面。

## 第二节 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,其基本职能同会计一样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上看,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,成本会计的主要职能是指成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算与计算、成本分析与考核。

### 一、成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种数据、可能发生的发展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一种方法。成本预测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,以提高成本管理的科学性和预见性。

实际工作中,成本管理的许多环节都存在预测问题。如工业企业在新建、扩建、改建及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)预测企业计划期的目标成本;(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)预测各项技术经济工作的经济效果。

### 二、成本决策

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。进行成本决策,是制订成本计划的前提,是

降低成本,提高经济效益的重要途径。

### 三、成本计划

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须的生产费用额,并确定各种产品的成本水平,以及所应采取的各项措施。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、成本分析与考核的依据。成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

### 四、成本控制

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,以实现最优成本的一种行为。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。

### 五、成本核算与计算

成本核算是生产费用核算与产品成本计算的总称。是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。

成本核算与计算的内容包括: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。

### 六、成本分析

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的影响程度。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。

### 七、成本考核

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的业绩。

上述成本会计各项职能相互联系、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,保证决策目标的实现,成本核算与计算是对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。

## 第三节 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:

### 一、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和对费用开支进行有效地控制,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,拟订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,然后再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。以作为成本计划管理,建立成本管理的责任制,开展经济核算和控制费用支出的基础。

## **二、组织产品成本和期间费用的核算,为成本管理提供有用、可靠的成本信息**

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,及时提供管理所必须的各类成本信息;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;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。

## **三、进行成本分析,考核产品成本计划完成情况和企业的经营成果**

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和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、新设备的投资、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,又是对下期成本进行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,并参与生产经营决策工作等内容。其中进行成本核算,提供实际成本核算资料是其最基本的任务,是成本会计的中心环节。这是由于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。

## 第四节 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,必须在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时间和费用,提高成本会计工作的效率。

### 一、成本会计的机构

企业的成本会计机构,是在企业中直接从事成本会计工作的机构。由于成本会计工作是会计工作的一部分,因而企业的成本会计机构一般是企业会计机构的一部分。以工业企业为例,厂部的成本会计机构一般设在厂部会计部门中,是厂部会计处的一个科,或者厂部会计科的一个组。厂部供、产、销等职能部门和下属生产车间等,可以设置成本会计组或者配备专职或兼职的成本会计或成本核算人员,这些单位的成本会计机构或人员,在业务上都应接受厂部成本会计机构的指导和监督。

成本会计机构内部的组织分工,可以按成本会计的职能分工,例如将厂部成本会计科分为成本预测决策组、成本计划控制组、成本核算组和成本分析考核组。也可以按成本会计的对象分工,例