

KUAIJI



高职高专会计系列教材

成本会计

Chengben Kuaiji

主 编 \ 向味诗

重庆大学出版社

KUAIJI 高职高专会计系列教材

成本会计

Chengben Kuaiji

向味诗 主 编
朱丽娟 李贻玲 副主编

KUAIJI 重庆大学出版社

内 容 提 要

本书是根据教育部最新制定的《高职高专教育会计专业人才培养方案》和高职高专的教学特点而编写的。本书讲述了成本会计基本理论、基本方法及其应用。全书共3编12章,其主要内容有:成本基本理论和基本原理,成本核算的要求和一般程序,费用的分配和归集,产品成本计算基本方法和辅助方法,成本报表编制与分析等内容。本书结构新颖,突出实用性和针对性,有利于学生分析问题、解决问题和动手能力的培养。

本书可作为独立设置的高等职业技术学院、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的会计专业、管理类专业的专业课教材,也可以供经济管理人员、财会人员等实务工作者学习参考。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/向味诗主编. —重庆:重庆大学出版社,2004.9

(高职高专会计系列教材)

ISBN 7-5624-3250-3

I. 成... II. 向... 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(2004)第 084850 号

(高职高专会计系统教材)

成本会计

主 编 向味诗

副主编 朱丽娟 李貽玲

责任编辑 马 宁 姚正坤 版式设计 马 宁

责任校对·何建云 责任印制 秦 梅

*

重庆大学出版社出版发行

出版人 张鸽盛

社址 重庆市沙坪坝正街174号重庆大学(A区)内

邮编 400030

电话·(023) 65102378 65105781

传真 (023) 65103686 65105565

网址 [http //www. cqup. com. cn](http://www.cqup.com.cn)

邮箱 [fxk@cqup. com. cn](mailto:fxk@cqup.com.cn) (市场营销部)

全国新华书店经销

四川外语学院印刷厂印刷

*

开本:787×960 1/16 印张 16.25 字数 292千

2004年9月第1版 2004年9月第1次印刷

印数 1—4 000

ISBN 7-5624 3250 3/F·370 定价 18.00 元

本书如有印刷、装订等质量问题,本社负责调换

版权所有 翻印必究

前 言

本书是根据教育部最新制定的《高职高专教育会计专业人才培养方案》，并结合高职高专的教学特点而编写的。全书主要阐述了成本会计基本理论、基本方法和应用，同时也体现了我国颁布的《企业会计准则》、《企业会计制度》中所确定的基本原则。本书结构新颖，突出实用性和针对性，有利于对学生分析问题、解决问题和动手能力的培养。本书可作为独立设置的高等职业技术学院、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的会计专业、管理类专业的专业教材使用，亦可以供经济管理人员、财会人员等实务工作者学习之用。

本书由向味诗担任主编，朱丽娟、李贻玲担任副主编。向味诗负责拟定全书的编写提纲，执笔编写第1章，并对全书进行了修改和总纂；韦云祥编写第2章；李贻玲编写第3,4章；唐石泉编写第5,6章；吕淑香编写第7,8章；林涛编写第9,10章；朱丽娟编写第11,12章。

本书在编写过程中，得到重庆大学出版社的大力支持和帮助，在此谨致以诚挚谢意。

由于编者水平有限，书中的不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2004年5月

目 录

第1编 成本基本理论、成本核算基本原理

第1章 总论	3
1.1 成本的意义	3
1.2 成本会计的对象和任务	6
1.3 成本会计的职能	9
1.4 成本会计工作的组织	11
练习题	14
第2章 产品成本核算的要求和基本程序	17
2.1 产品成本核算的要求	17
2.2 生产费用的分类	21
2.3 产品成本核算的基本程序及账户设置与账务处理程序	25
练习题	30
第3章 费用的分配与归集	35
3.1 要素费用的分配	35
3.2 待摊费用和预提费用的归集与分配	48
3.3 辅助生产费用的归集与分配	52
3.4 制造费用的归集与分配	64
3.5 生产损失的核算	69
练习题	74

第4章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	81
4.1 在产品数量的核算	82
4.2 生产费用在完工产品与月末在产品之间分配的方法	83
4.3 完工产品成本的计算及结转	94
练习题	96

第2编 产品成本计算方法

第5章 产品成本计算方法概述	103
5.1 企业生产特点与生产类型	103
5.2 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	105
5.3 产品成本计算方法	107
练习题	109
第6章 产品成本计算品种法	112
6.1 品种法的概述	112
6.2 品种法计算成本的应用	115
练习题	127
第7章 产品成本计算分批法	131
7.1 分批法的概述	131
7.2 分批法计算成本的应用	134
练习题	143
第8章 产品成本计算分步法	148
8.1 分步法的概述	148
8.2 逐步结转分步法	152
8.3 平行结转分步法	165
练习题	172
第9章 产品成本计算分类法	177
9.1 分类法的特点	177

9.2 分类法计算成本的应用	179
9.3 联产品、副产品成本计算	182
练习题	187
第10章 产品成本计算定额法	190
10.1 定额法的特点	190
10.2 产品定额成本的计算	191
10.3 脱离定额差异的计算和材料成本差异的分配	194
10.4 定额变动差异的计算	202
10.5 定额法计算成本的应用	203
10.6 各种成本计算方法的实际应用	207
练习题	210
 第3编 成本报表的编制和分析	
第11章 成本报表	215
11.1 成本报表的作用、种类和编制要求	215
11.2 商品产品成本表	218
11.3 主要产品单位成本表	222
11.4 制造费用明细表	224
练习题	225
第12章 成本报表分析	228
12.1 成本报表分析概述	228
12.2 成本计划完成情况分析	233
12.3 主要产品单位成本分析	241
练习题	248
参考文献	250

第1编 成本基本理论、成本 核算基本原理

KUAIJI

KUAIJI

第 1 章 总 论

〔本章提示〕 本章主要阐述成本的涵义和作用、成本会计的涵义和对象、成本会计的任务、成本会计职能、成本会计工作组织等基本知识以及所涉及的相关基本理论。理解和掌握这些基本知识和基本理论对全书学习具有重要的指导意义。

〔本章重点、难点〕 成本概念,成本会计对象、成本会计职能,理论成本与实际成本的联系与区别。

1.1 成本的意义

1.1.1 成本的概念

成本是商品生产发展到一定阶段的产物。它是商品价值的组成部分,由已消耗的生产资料的转移价值和必要劳动创造的价值所组成,即在商品生产过程中所耗费的物化劳动和必要劳动的货币表现。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,只是一个在生产要素上耗费的资本 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”“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”。马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本。另外,从补偿角度,指明了成本是补偿商品使资本家自身消耗的东西,这实际上说明了成本对再生产的作用。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度,如果成本不能从企业销售收入中全部得到补偿,则企业简单再生产都将无法正常进行。成本补偿表现为社会总产品的分配和再分配,其补偿指标是否真实反映企业的实际耗费水平是关系能否实

现足额补偿的重要方面。商品的价值和成本的关系如图 1.1 所示。

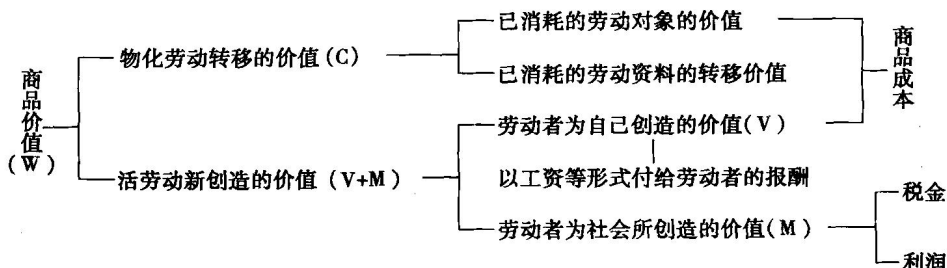


图 1.1

综上所述,成本实质上是由物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分构成,即商品价值的 $C+V$ 部分,这种符合成本客观经济内容的成本,在成本理论研究上一般称为理论成本。在实际工作中,成本开支范围是由国家有关部门通过有关法规制度来界定的。为了加强企业责任和经济核算,使企业减少生产损失,对于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,季节性修理期间的停工损失等,以及劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,也计入成本。上述的废品损失和停工损失支出,从实质来看,它并不是产品的生产性耗费,而是生产产品过程所发生的一种损耗,按其性质不属于成本的范围,但考虑到经济核算要求,将其计入产品成本,从产品销售收入中得到补偿。此外,按现行的企业会计制度规定企业采用制造成本法计算产品成本,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,为筹集资金而发生的财务费用,作为期间费用处理,直接计入当期损益,不计入产品成本。

由此可见,实际成本与理论成本是有差别的,实际成本既要反映成本的客观经济内容,又要体现经济核算和成本管理要求。实际工作中的产品成本,是指为制造产品而发生的以货币表现的各种耗费,即产品的生产成本(制造成本),并不是企业进行生产经营活动所发生的全部支出。

1.1.2 产品成本的作用

产品成本的作用决定于它的经济实质。由于产品成本实质上是反映产品生产过程中的各种劳动耗费和补偿价值,因此产品成本作为衡量企业生产经营过程中劳动耗费的尺度,是提供产品定价和经营决策的依据。它对于企业降低耗

费、足额补偿、合理定价、制定经营决策等具有重要作用。

(1) 产品成本是生产耗费的补偿尺度

维持企业的再生产是发展市场经济的必然要求。要维持企业的再生产,就必须使企业在产品生产过程中的耗费得到及时足额的补偿,而足额的补偿又必须以产品成本这个客观的尺度作为标准。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金周转就会发生困难,再生产就不能按原有的规模进行。在产品销售收入不变的情况下,成本降低,企业的利润就越多;反之,成本越高,企业的利润就会减少,甚至产生亏损。因此,产品成本对于促进企业加强成本管理,降低劳动消耗,获得最佳经济效益有着重要的意义。

(2) 产品成本是反映企业工作质量的综合指标

产品成本是一项综合的经济指标,企业在生产经营管理中各个环节的工作质量的好坏都可以直接或间接地在成本上反映出来。如产品设计是否合理、固定资产利用情况、产品质量的好坏、原材料的使用是否合理与节约等诸多因素都能通过成本反映出来。因此,成本是反映企业工作质量的综合指标。

(3) 产品成本是制定产品价格的重要依据

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现,产品价格的制定,应体现价值规律要求,使产品价格大体上符合其价值。但在现阶段产品价值还不能直接计算,而只能计算成本,通过产品成本间接地反映产品的价值。因此,产品成本就成了制定产品价格的重要因素。

产品价格的制定是一项比较复杂的工作,除考虑成本因素外(需要说明的是,作为制定产品价格依据的成本,不是某个企业的个别成本,而是社会平均成本),还要考虑国家的价格政策,产品在市场上的供求关系等因素。所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

(4) 产品成本是企业制定经营决策的重要依据

在市场经济条件下,企业要在激烈的竞争中生存和发展,要提高在市场上的竞争能力和经济效益,就首先要制定正确的生产经营决策,经营决策的核心问题是经济效益的高低,即在众多方案中以经济效益的大小来衡量利弊得失,最后选出最佳方案。在研究经济决策时,成本的高低直接影响着企业赢利的多少。因此,企业制定经营决策时必须考虑产品成本这一重要因素。

1.2 成本会计的对象和任务

1.2.1 成本会计的概念

成本会计是会计学科的一个分支,是运用会计的基本原理和方法,对企业在生产经营过程中各项费用的发生以及产品生产成本的形成进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一种管理活动。

在19世纪产业革命后,企业的数量和规模快速增长,企业间出现了竞争,生产成本受到重视,成本计算与复式记账相结合,标志着成本会计的形成,这时的成本会计是以事后核算和控制为重点。

20世纪初,资本主义经济迅速发展,市场竞争更趋激烈,在管理上实行“泰勒制”,会计中引入了“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等技术方法,使成本会计在原有成本核算的基础上增加了事前控制的新职能,把成本会计从事后核算向事前控制推进。

第二次世界大战以后,西方资本主义国家实行垄断经济,使资本高度集中,企业规模日益扩大,跨国公司也不断涌现;同时随着科学技术迅速发展,并大量用于生产,市场的竞争不仅更加激烈而且趋于国际化。企业为了在竞争中处于有利地位,一方面依靠科学技术开发新产品,开拓市场;另一方面加强企业管理,挖掘内部潜力,控制和降低产品成本,以低成本、高质量来求生存。通过实践,企业管理人员意识到要进一步大幅度降低成本,必须在产品投产前,对可能发生的成本进行预测,制订各种不同方案,经过充分论证,从中选出最佳方案,作为决策的依据。为此,要求会计人员不仅要做好生产过程中的日常控制和成本核算,更重要的还要做好成本预测、决策,加强对成本的事前控制。同时,要注重成本的事后分析和考核,以便为企业决策提供信息。

综上所述,可以看出成本会计从产生到逐步形成以成本核算为基础,以成本控制为核心,包括成本预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等内容的成本会计体系的过程是与经济发展、社会进步密切相关的。不难想像,随着经济的进一步发展成本会计在企业经营管理中必将起到越来越重要的作用。

1.2.2 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。由于成本会计研究的对象主要是物质生产部门为制造产品而产生的成本即产品制造成本(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制造(生产成本)成本。工业企业的产品成本是指产品的制造(生产)成本,它既是企业生产一定种类和数量的产品而发生各种费用的总和,也是对象化的费用。具体主要有下列支出:

- 1)为制造产品而耗用的各种原料、主要材料和外购半成品;
- 2)为制造产品而耗用的燃料和动力;
- 3)生产单位耗用低值易耗品的费用;
- 4)生产工人和生产单位管理人员的工资及福利费用;
- 5)生产用房屋、机器设备等固定资产计提的折旧费用与修理费用;
- 6)按规定计入产品成本的停工损失;
- 7)废品的损失费用;
- 8)生产单位的办公费、差旅费、劳动保护费、财产保险费等其他费用。

企业在产品生产过程中,除了发生生产耗费外,还会发生筹资支出即财务费用、管理支出即管理费用、销售支出即营业费用等经营管理费用。这些费用按国家现行会计制度规定和产品成本计算的制造成本法的要求,不能列为产品成本,而作为期间费用直接计入当期损益。不过,经营管理费用支出是与产品生产相联系的,它服务于产品生产。为了节约费用,提高效益,把经营管理费用和产品成本都列为成本会计的对象。因此,工业企业成本会计的对象可以概括为:工业企业生产经营过程中发生的产品成本和经营管理费用即期间费用。

成本会计对象除工业企业的产品成本和期间费用外,还应包括商品流通企业、施工企业、交通运输企业等其他行业企业的成本和期间费用。根据现行企业会计制度的有关规定,把成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和有关期间费用。

成本会计的对象不是一成不变的,在不同的时期对不同行业,根据不同的生产经营特点和生产经营管理的不同要求,成本会计对象的具体内容也有所不同。

1.2.3 成本会计的任务

成本会计是会计学的一个重要分支,是企业经营管理的一个重要组成部分。

因此,成本会计的任务一方面取决于企业经营管理的要求,同时还受到成本会计对象的制约。

根据企业经营管理的要求以及适应成本会计对象的特点,成本会计的任务主要有如下几个方面:

(1)进行成本预测和决策,编制成本计划,作为成本控制、分析和考核的依据

在社会主义市场经济的条件下,市场竞争非常激烈,企业要想在市场竞争中求得生存发展,努力降低产品成本是一个非常重要的方面。为此,企业应根据历史成本资料,充分进行市场调研,运用科学的方法预测未来的成本水平及发展趋势,拟订成本方案进行成本决策,选出最优方案,确定目标成本;然后,在此基础上编制成本计划以作为对成本实行计划管理,建立成本管理责任制和控制生产费用的基础,并作为分析成本升降原因,考核成本责任者工作业绩,实施奖惩的依据。

(2)严格审核和控制各项费用支出,节约开支,不断降低产品成本

在社会主义市场经济环境下,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,应贯彻增产节约原则,加强经济核算,以尽可能少的耗费去获取更大的经济效益。为此,成本会计必须以国家有关成本费用开支范围以及开支标准和企业有关成本计划、定额等为依据,寻求降低产品成本的途径和方法,严格控制各项费用的开支,努力节省开支,促进企业不断提高经济效益。

(3)正确及时核算产品成本,反映成本计划的执行情况,为企业经营管理提供成本信息

正确、及时地进行成本核算,提供真实有用的成本信息,是成本会计的基本任务,这是因为,成本核算所提供的信息,不仅是企业足额补偿生产耗费,正确地确定产品利润,制订产品价格和进行未来成本预决策的依据,同时也是企业进行成本管理的基础。另外,成本计划的编制,成本的分析和考核等也是以成本核算所提供的成本信息为基本依据的。

(4)进行成本分析,考核成本计划的完成情况

通过成本核算,获得产品成本的实际资料,将实际成本资料与成本计划对比反映成本计划的执行情况。通过成本分析可以揭示影响成本升降的各种因素和影响程度,以便正确评价和考核企业各有关部门、单位在成本管理工作中的业

绩,揭示企业成本管理工作中还存在的问题,并针对存在的问题查找原因,拟定措施,从而不断改善成本管理工作,提高企业的经济效益。

1.3 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的功能。成本会计的职能在不同的历史时期体现为不同的内容。最初的成本会计职能是成本核算,但是经济的发展和生产复杂程度的增加,对企业生产经营管理提出了更高的要求,与此相适应,成本会计的职能在成本核算的基础上扩大到了成本控制和成本分析。后来,由于产品生产和资本日益集中,企业生产经营更加复杂,产品更新换代的周期加快,市场竞争更加激烈,要求成本会计必须与管理科学相结合,从而使成本会计的职能又增加了预测、决策、计划和考核等内容。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、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核等7项职能。

1.3.1 成本预测

成本预测是根据与成本有关的数据和企业具体情况,运用一定的技术方法,对企业未来的成本水平及其变化趋势所进行的科学测算。通过成本预测,可以减少成本管理的盲目性,有利于寻求降低产品成本的途径,充分挖掘降低产品成本的潜力。同时也可以为成本决策、成本计划和成本的控制提供及时有效的信息,提高成本管理的科学性和预见性。

1.3.2 成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料,运用一定方法,对各个备选方案进行比较分析,从中选择最优方案。进行成本决策,确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本事前控制,提高经济效益的重要途径。

1.3.3 成本计划

成本计划是在根据成本决策所确定的方案的基础上,具体规定在计划期内

为完成生产经营任务所应发生的生产耗费和各产品的成本水平,并提出保证成本计划实现所应采取的措施。成本计划是降低成本的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。同时,成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本潜力的过程。

1.3.4 成本控制

成本控制是根据预定目标,对成本发生和形成的过程以及影响成本的各种因素与条件施加主动的影响,以保证成本计划的完成。从企业生产经营过程来看,成本控制包括成本的事前控制、事中控制和事后控制。成本事前控制主要有工厂的改扩建成本控制、新产品设计的成本控制、老产品改进的成本控制等;成本事中控制是指在产品成本的发生过程中所进行的控制产品成本的活动,主要包括原材料耗费的控制、人工耗费的控制和其他费用支出的控制等;成本事后控制是在产品成本形成以后,所做的分析和考核,它通过对过去成本控制的总结,揭示问题,找出差距,分析原因,采取措施保证目标成本的实现。

1.3.5 成本核算

成本核算是根据企业确定的成本计算对象,运用各种专门的成本计算方法,按规定成本项目,通过生产费用汇集与分配,计算出各种产品的总成本和单位成本。成本核算既是对产品生产过程中发生的各种费用进行如实反映的过程,也是对各产品生产过程中各种费用的发生(支出)进行控制的过程。成本核算是成本会计工作的基础,通过成本核算提供的资料,可以反映成本计划的完成情况,为编制下期成本计划,为未来的成本预测和成本决策提供依据。

1.3.6 成本分析

成本分析是在成本核算提供的资料及其他有关资料的基础上,运用一定的方法,将本期实际成本与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进水平以及国内外先进企业的成本等进行比较,确定成本差异,分析差异原因,明确成本超支责任,以便采取措施,改进生产经营管理,降低产品成本,提高企业经济效益。成本分析内容主要包括有:全部产品成本计划完成情况分析,可比产品成本计划完成情况分析,单位产品成本分析和主要经济技术指标变动成本影