

Caiwu yu Kuaiji

财务与会计

本科系列教材

Benke

Xilie Jiaocai



成本会计

*Chengben
Kuaiji*

主 编 张力上

Zhubian Zhang Lishang

[第二版]



西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS



成本会计

*Chengben
Kuaji*

主 编 张力上
副主编 宋 浩 李玉周

[第二版]

西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/张力上主编. —成都:西南财经大学出版社, 2004. 1

ISBN 7-81088-170-1

I. 成... II. 张... III. 成本会计—高等学校—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 093216 号

成本会计(第二版)

主 编 张力上

副主编 宋 浩 李玉周

责任编辑:段智玲 何静 张访

封面设计:大涛视觉传播设计事务所

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://press.swufe.edu.cn
电子邮件:	xcpres@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸:	180mm×230mm
印 张:	22.5
字 数:	380 千字
版 次:	2005 年 8 月第 2 版
印 次:	2005 年 8 月第 1 次印刷
印 数:	1—4000 册
书 号:	ISBN 7-81088-170-1/F·147
定 价:	33.80 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行中心调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前 言

本书是按照西南财经大学“211工程”教材建设方案要求编写的,供会计学等专业使用的教科书。

成本会计作为会计与管理高度结合的产物,特别强调会计对内服务职能的发挥,它已经完全渗透到企业内部管理的各个方面。随着社会生产力的发展,成本会计的内容还在不断拓展。就现代成本会计而言,它可以被视为一个成本管理信息系统,内容可以划分为成本信息生成和成本信息再加工利用两大部分。本书正是按照这一基本观点构建内容体系的。第一章对现代成本会计系统进行总体描述和介绍,以便为后续内容的分析、讨论奠定基础;第二章至第十章重点讨论成本信息是如何按照会计方式生成的,生成的程序和方法是什么,内容涉及财务会计、企业内部控制制度和企业管理等相关知识;第十一章至第十三章着重讨论成本信息再加工和利用,即成本规划、控制、分析与评价,是对传统成本会计职能的延伸、扩展;第十四章主要介绍现代成本会计最新研究领域,即作业成本法,对其产生、原理和计算进行介绍。总之,本书在内容体系上和各章篇幅分量分布上力图做到内容体系完整性与实用性相结合,内容的逻辑性与教学规律性相结合,尽量反映现代成本会计的主要内容和发展趋势。

本书由张力上担任主编,宋浩、李玉周担任副主编,由主编负责内容结构和写作大纲的起草工作。第一章至第五章,以及第九章、第十四章由张力上执笔;第六章至第八章由宋浩执笔;第十章至第十三章由李玉

周执笔。部分章节的资料收集和整理工作由唐艺、陈丽娜负责。初稿完成后,由张力上负责全书的总纂、修改和定稿。

本书的出版,得到了西南财经大学教材建设委员会、西南财经大学教务处和会计学院教材编审委员会的大力支持,在此表示感谢。

由于作者水平有限,书中内容可能存在疏漏或错误之处,恳请读者批评指正。

编者

2003年10月

《成本会计》(第二版)说明

本书自2004年出版后,经过我校和兄弟院校一年多的教学实践,获得各方面良好的评价,反馈了许多宝贵的建议。在此,作为本书的主编,谨向所有使用和关心此书的各位读者表示衷心的感谢。

本次再版,主要对原书部分内容作了局部调整和修订:

1. 在第十二章“成本控制”部分,增加了“目标成本控制”这一节内容;
2. 将第九章“邮电、通信企业成本计算”省略,增加了“公路、铁路、航空企业成本计算”的介绍;
3. 按照新近颁布的《企业会计准则——固定资产》的要求,对固定资产折旧范围进行了重新表述;
4. 对原书个别地方出现的文字、数字错误进行了更正。

任何一本教材只有不断的完善,才可能满足社会发展和教学实践的要求。我们坚信,在读者的支持下,本书一定会得到进一步的充实和完善。

张力上

2005年7月

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 成本、费用及其形态	(1)
第二节 成本会计的产生、发展与内容	(13)
第三节 成本会计基础工作	(29)
第四节 成本会计的组织工作与组织环境	(36)
第二章 成本核算的原则、要求与程序	(44)
第一节 成本核算的基本原则与要求	(44)
第二节 成本核算的基本程序	(51)
第三章 要素费用的归集与分配	(61)
第一节 材料费用的归集与分配	(61)
第二节 动力费用的归集与分配	(76)
第三节 工资费用的归集与分配	(78)
第四节 折旧费用的归集与分配	(91)
第五节 其他要素费用的归集与分配	(94)
第四章 综合费用的归集与分配	(97)
第一节 待摊和预提费用的归集与分配	(97)
第二节 辅助生产费用的归集与分配	(100)
第三节 制造费用的归集与分配	(112)
第四节 生产损失的归集与分配	(118)
第五节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(125)

第五章 生产类型与成本计算方法	(135)
第一节 生产类型及其特点	(135)
第二节 生产类型、管理要求与成本计算方法	(142)
第三节 各种成本计算方法的结合与应用	(145)
第六章 品种法	(148)
第一节 品种法的特点与计算程序	(148)
第二节 品种法的特例——简单法	(158)
第三节 品种法的延伸——分类法	(163)
第七章 分批法	(172)
第一节 分批法的特点与计算程序	(172)
第二节 简化分批法	(178)
第三节 分批零件法	(183)
第八章 分步法	(190)
第一节 分步法的特点及其划分	(190)
第二节 逐步结转分步法	(191)
第三节 平行结转分步法	(207)
第四节 零件工序法	(214)
第九章 其他几个行业的成本计算	(220)
第一节 施工企业的成本计算	(220)
第二节 房地产开发企业的成本计算	(226)
第三节 商品流通企业的成本计算	(231)
第四节 运输企业的成本计算	(237)
第十章 成本报表	(243)
第一节 成本报表的内容与编制要求	(243)
第二节 商品产品成本表	(245)

第三节	主要产品单位成本表	(250)
第四节	制造费用明细表	(252)
第十一章	成本规划	(255)
第一节	成本预测	(255)
第二节	成本决策	(263)
第三节	成本计划	(270)
第十二章	成本控制	(290)
第一节	成本控制的作用、内容、原则与程序	(290)
第二节	目标成本控制	(294)
第三节	标准成本控制	(299)
第四节	责任成本控制	(311)
第十三章	成本分析与评价	(319)
第一节	成本分析的内容、要求、程序与方法	(319)
第二节	商品产品总成本分析与评价	(323)
第三节	主要产品单位成本分析与评价	(336)
第十四章	作业成本法	(339)
第一节	作业成本法的产生背景	(339)
第二节	作业成本法的基本概念	(341)
第三节	作业成本计算	(344)
第四节	作业成本法与传统成本计算法的比较	(348)

第一章 绪论

成本会计是会计学的一个重要分支,它一方面记录、计量、报告企业在生产经营过程中发生的各种资源耗费情况,另一方面又要采用专门的方法对企业有限的资源进行规划和控制,以达到充分利用资源的目的。与财务会计相比较,它更强调会计的对内服务职能,它是会计与管理相结合的产物。本章主要对成本、费用及其形态,成本会计的产生、发展与内容,成本会计基础工作与组织工作等基本概念和基本理论问题进行分析、讨论,以便使读者对成本会计有一个初步的了解,为后续内容的学习奠定基础。

第一节 成本、费用及其形态

一、成本的概念、特征及作用

(一)成本概念的形成与发展

1. 成本概念的形成

成本是商品经济的必然产物。当剩余产品逐渐多起来以后,小商品生产者在满足自己需要的同时要将多余的产品在市场上进行交换。要交换就必须对商品进行估价,也就必然要考虑商品在生产过程中的耗费,即成本问题。因此,成本概念的提出,与商品交换密不可分。

小商品生产条件下,由于是手工劳动,生产规模十分有限,人们在交换时主要考虑物质资料的补偿,而常常忽视活劳动的补偿。这种现象在今天仍然存在,比如当我们自己动手制作一件东西,在计算它的制作成本时,常常只考虑花费了多少原材料费用和辅助材料费用,而自己的个人劳动往往忽略不计。在小商品生产条件

下,成本主要还是局限于生产过程中物质资料的补偿,是一种不完整的成本概念。

进入工业社会后,由于机器代替人的手工劳动,生产规模迅速扩大,人工费用在整个生产耗费中占很大的比重。对于工厂主来说,生产过程中的一切耗费都应当得到补偿,这样,简单再生产才可能顺利进行。在这种生产方式下,人们在计算产品成本时,已经不可能再忽视人工费用的补偿,因为它已经成为社会化大生产下维持简单生产的必要条件。也就是说,进入工业社会后,人们对成本的理解有所深化,将其内容从生产资料的补偿扩大到活劳动的补偿,使得产品成本概念进一步完善。今天我们所谈论的产品成本,是指为生产一定数量和种类的产品所花费的各种耗费,这种耗费主要包括人力资源、物质资料的消耗。

从以上分析中可以看出,为了进行商品交换,人们不得不考虑其生产成本。商品生产成本的内容是随着社会生产力的发展而逐步完善的。一般而言,产品或劳务在生产经营过程中发生的各种资源耗费构成其成本。

2. 成本概念的发展

成本概念最早产生于生产领域,主要是指产品生产成本,以后随着管理的需要又扩展到其他领域和范围,从而形成各种不同的成本概念,使得成本的内涵和外延得到发展。例如:人们为了满足企业预测、决策、分析的需要,将成本分为固定成本、变动成本、混合成本;为了加强企业内部经济责任制,考核各部门工作业绩,提出了可控成本、不可控成本、责任成本的概念;为了有效控制生产成本,提出了目标成本、标准成本、定额成本、计划成本的概念。可以说,成本与任何一项管理问题相结合都会产生适应某一管理要求的成本概念。

成本这一概念在过去一直应用于微观经济领域,现在它也广泛应用于宏观经济领域。如我们常说的经济改革成本、社会责任成本、产业结构调整成本、环境治理成本、人力资源发展成本、教育成本,以及传染性非典型肺炎带来的 SARS 成本等概念。这些概念已远远超出某个企业或某个行业的范围,涉及整个国民经济。

随着经济的发展,人们还会提出更多的成本概念,以满足不同的需要。就一切成本而言,它是指人们为了实现一定的目的(目标)而付出的代价。这种代价主要表现为社会资源的耗费。这种资源耗费可以是有形资源耗费,也可以是无形资源耗费。

(二) 成本的基本特征

如上所述,成本所涉及的范围很广,有微观和宏观之分。本书主要讨论微观成本,即企业成本。

就企业成本来说,它在生产经营过程中具有以下几个基本特征:

1. 可变性

成本是企业生产经营过程中发生的资源耗费,这种耗费与企业生产经营活动量(产量、销量、劳务量、作业量等)有着密切关系,会随着生产经营活动量的变化而变化,我们把这种现象称为成本的可变性。由于成本存在着变动性,其金额总是处于不断变化之中,从而为我们有的放矢地控制成本提供了可能。

成本的可变性主要表现为两种趋势:成本中的某些组成部分会随着生产经营活动量的变化而变动,它们对生产经营活动量的变化反应比较敏感,如产品直接消耗的原材料、燃料、动力及生产工人的计件工资;另一部分在一定时间内和一定生产经营规模下金额会保持一定的稳定性,生产经营活动量的变化对其影响不大,如固定资产折旧、管理人员的工资等。

掌握成本的可变性,认识其变动的规律性,有利于我们主动控制成本。

2. 对象性

成本作为生产经营过程中的耗费,不仅与一定的生产经营活动量有关,而且与生产经营活动对象直接相关,它总是表现为一定对象的资源耗费。这里的对象,可以是产品或劳务,也可以是某一个项目、某一种作业或某一种行为。人们在考虑成本问题时,总是与某一对象相联系,脱离了一定的对象,就无法衡量成本水平的高低。

在实践中,人们正是利用成本对象性的特点,通过对每一对象成本的规划与控制来降低企业资源的耗费水平,达到充分利用资源的目的。

3. 可控性

企业生产经营过程中的耗费总是发生在特定的单位或范围内,这些单位对其职责范围内的生产经营耗费总是负有一定的经济责任,有义务控制它们发生的规模、频率,影响它们的大小,我们把这一点称为成本的可控性。

从理论上讲,企业的一切成本都是可控的,但对企业内部不同单位、部门、岗位或个人而言,不是一切成本都是可以控制的,只能控制其职责范围内发生的成本,即不同单位、部门、岗位或个人可控成本的范围、内容是不同的。

在成本管理中,成本的可控性表现为成本责任的一种追溯性。成本责任的追溯是十分复杂的。例如,生产过程中所消耗材料成本的追溯会涉及三个部门:技术部门负责材料品质标准的制定;材料采购部门负责材料的价格;生产车间负责材料的使用量。对于生产工人的工资成本,生产车间一般只能控制其生产工时,无力控

制小时工资率,小时工资率应当是企业管理部门考虑的问题。因此,在会计实务中,人们只有联系成本的责任归属性,确定其可控性,才能科学地控制成本,做到赏罚分明,提高职工降低成本的积极性。

4. 综合性

成本是企业生产经营管理水平的综合反映。企业劳动生产率的高低、材料物质消耗的多少、设备利用的程度、资金周转的快慢,以及生产组织、物资采购、商品销售是否科学合理,都会通过成本这一经济指标综合地反映出来。

成本的综合性说明,任何企业要想降低成本,都必须从成本发生的各个因素入手,分析出哪些是影响企业生产耗费的有利因素,哪些是不利因素,企业生产耗费控制的薄弱环节是什么,以及采用系统控制的思维和方法。

(三)成本在管理中的作用

成本作为生产经营中的耗费,对企业的生存与发展、生产耗费的补偿、产品定价、生产经营决策都具有十分重要的作用。

1. 成本是企业生产经营耗费的补偿尺度

首先,无论什么企业,无论什么产品,在生产经营过程中必然要发生相应的耗费。为了保证再生产的顺利进行,企业必须在其收入中对生产经营中的耗费予以补偿。一般是以成本为尺度进行补偿。在收入一定的前提下,成本越高,补偿越多,纯收入越少;成本越低,补偿越少,纯收入越高。因此,成本和盈利是此消彼长的关系,企业只有加强对成本的控制,努力降低生产经营耗费,才可能以较低的耗费获得较高的经济效益。

其次,成本的补偿也是社会总产品的一种分配行为,属于社会分配范畴。国家可以根据成本的经济内容,结合不同时期管理的需要,对成本开支范围和开支标准进行调整,影响企业生产耗费的补偿行为,达到调节社会产品分配的目的。

2. 成本是制定产品价格的基础

市场经济下,产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应基本上符合产品价值。无论是国家还是企业,在制定产品价格时都应遵守价值规律的基本要求。但是,在实践中,人们还不可能直接计算产品价值,只能计算产品成本。因此,通过成本间接地确定产品价格,是产品定价的一种方法。特别是工业品,常常采用成本加成的定价方法。

当然,产品定价是一项技术性很强的工作。不同行业、不同类型的产品,其定价策略、方法也会有所不同,需要考虑的因素很多。例如,通常需要考虑国家价格

政策、各种产品比价关系、市场供求关系、企业竞争力等因素。不过成本始终是产品定价的基础,一般情况下,它是产品定价的底线。

3. 成本是企业生产经营决策的重要依据

为了适应市场竞争的需要,企业必须根据市场变化,结合自身生产经营状况,随时进行科学的经营决策。企业的生产经营决策很多,有投资项目决策、新产品开发决策、生产决策、存货决策、资金筹措决策等。许多决策方案的内容都和成本有着密切的关系,涉及成本因素,在决策方案的选择上常常以成本最小化为标准来确定最佳方案。因此,成本是企业生产经营决策中不可忽视的重要因素,要想减少或避免决策失误,必须充分意识到成本在决策中的重要作用。

成本除了在企业微观经营决策中具有重要作用外,在国家宏观经济管理决策中也是必须重点考虑的因素。诸如基本建设投资方向、生产力的合理布局、产业结构与产品结构调整、技术经济政策的制定等,均要以成本指标为重要依据。通过成本效益分析,权衡利弊得失,统筹安排,做到经济上合理、技术上先进。

4. 成本是企业生存和发展的根基

市场经济下,企业之间的竞争日益激烈,竞争手段多样化,但产品质量和产品价格竞争始终是最基本的手段。产品价格的竞争,也就是产品成本的竞争。一般来说,在质量和性能相同的前提下,只有成本越低,售价才有可能越低。任何企业都不可能做到商品售价长期低于成本。特别是在买方市场下,一定时期内市场容量总是有限的,企业只有生产出适销对路、成本较低的产品,才有可能在收入规模一定的情况下,获得更多的利润,在竞争中处于有利的地位,也才有可能获得生存与发展。现实生活中,成功的企业无一例外地在市场竞争中具有一定的成本优势,它们的产品既适应市场需求,又价廉物美,低于同行业的平均成本水平。

二、费用的概念及其形态

(一) 费用的概念与确认、计量

按照我国《企业会计制度》的规定,费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益流出。这种经济利益流出的实质就是企业资源的流出。

费用有广义和狭义两种。狭义的费用主要是指企业在日常生产经营过程中发生的经济利益流出,企业在非经常性活动中发生的经济利益流出不视为费用,而是作为损失,从企业收益中直接扣除。广义的费用则包括企业的各种费用和损失,它将损失也视为一种费用,不区分费用和损失。在我国企业会计准则中,费用一般是

指狭义的费用。

费用的发生一般会导致企业资源的减少,这种资源减少具体表现为企业实际的现金资产支出(如支付工资费、支付动力费、支付差旅费等)或非现金资产支出(如消耗的材料、消耗的机器设备等),也可以是预期的支出(如计提大修理费、预提保险费等)。因此,费用本质上是一种资源的流出。

对费用应当按照权责发生制原则加以确认。凡是属于本期应负担的费用,不管其款项是否支付,都应作为本期费用处理,凡是不应归属于本期的费用,即使款项已经付出并入账,也不能作为本期的费用处理。

费用主要是通过所耗资产的价值来计量的。所耗资产的价值可以从不同的角度来衡量,从而费用也可以采用不同的计量属性。

一般情况下,费用是按照所耗资产的历史成本属性计量的。这是因为资产的历史成本代表实际交易价格,是企业实际的现金流出,比较客观,易于验证。因此,会计实务中多采用历史成本作为费用的计量属性。当然,在持续通货膨胀以及一些特殊情况下,为了更真实地反映企业盈亏状况或财务状况,费用也可以采用变现价值、重置成本等计量属性。

(二)费用与成本的关系

我们在前面介绍成本概念时已指出,成本有广义和狭义两种。广义的成本是指为实现一定的目的(目标)而付出的代价。如:为取得固定资产而付出的代价就是固定资产成本,为购买原材料而付出的代价就是原材料的成本,为购买一件商品而付出的代价就是该商品的成本。狭义的成本主要是指生产产品、提供劳务而发生的各种资源耗费。

费用和成本存在着密切的关系,以至于在许多地方将二者混同使用,不加区分。严格地讲,这是两个不同的概念。费用的发生是成本形成的基础和前提条件,没有费用的发生,也就谈不上任何对象的成本,二者从本质上讲都是企业资源的一种耗费。二者的差别在于:费用是按照内容或用途对企业资源的耗费进行归类,是针对一定期间而言的;成本是按照一定对象对企业资源的耗费进行归集,是一种对象化的费用,这种对象可以是某种产品、某类产品、某一生产步骤、某一产品定单、某一作业、某一劳务等。

(三)费用的形态

企业日常生产经营过程中存在着各种各样的费用,为了反映每一种费用的特征,便于费用管理,可以按不同的标准对其进行划分。

1. 按照经济内容(性质)分类

企业日常生产经营过程中的费用按照经济内容(性质)可以分为劳动对象、劳动资料和劳动力三个方面。为了便于核算与管理,可以进一步细分为以下内容:

(1)外购材料,指企业为进行日常生产经营活动而耗用的一切从外面购入的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、包装物、修理用备件和低值易耗品等;

(2)外购燃料,指企业为进行日常生产经营活动而耗用的各种从外面购入的固体、液体和气体燃料;

(3)外购动力,指企业为进行日常生产经营活动而耗用的各种从外面购入的电力、热力等动力;

(4)工资,指企业为了进行日常生产经营活动而发放给全体职工的工资;

(5)计提职工福利费,指企业根据规定,按照工资总额的一定比例计提的应付职工福利费;

(6)折旧费,指企业按照规定的方法计提的固定资产折旧费用;

(7)利息支出,指企业为了借入款项而发生的利息支出冲减利息收入后的差额;

(8)税金支出,指计入企业管理费用的各种税金,如房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等;

(9)其他支出,指不属于以上各项内容的费用,如差旅费、通信费、保险费、邮电费等。

以上几方面的费用是企业在日常生产经营活动中发生的基本费用,在会计实务中常常称之为费用要素或要素费用。

费用按照经济内容分类,可以反映企业在一定时期内发生的各种性质的费用及每种费用的数量,便于分析企业费用结构和水平,考核费用预算执行情况,为下一期各种费用预算的编制提供一定的依据,有利于加强对各种费用的控制和管理。

按照经济内容分类,虽然有利于分析费用的构成和比重,有利于费用预算的编制和管理,但它不能反映费用的具体用途,不便于分析费用与产品成本的关系,不便于计算与分析产品成本。为此,还应当按经济用途对其进行分类。

2. 按照经济用途分类

企业日常生产经营过程中发生的费用按其经济用途,可以分为生产费用和期间费用。

(1) 生产费用

生产费用是指企业在一定时期内发生于生产过程中的各种费用总和,是企业全部费用的一部分,只存在于制造业。生产费用通常包括企业在生产过程中消耗的原材料、燃料、动力、支付工资、计提职工福利费、计提折旧费、修理费、低值易耗品消耗等。

生产费用按其用途可以进一步区分为工业性生产费用和非工业性生产费用。工业性生产费用是指从事商品生产而发生的费用,它们或构成产品实体,或有助于产品实体的形成,其耗费最终要计入产品成本;非工业性生产费用是指企业从事非工业性生产活动而发生的费用,它们不属于产品生产耗费,也不构成产品成本,如生产车间为企业在建工程、职工福利部门提供的劳务作业所发生的耗费。因此,生产费用按最终用途又可以分为计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用。计入产品成本的生产费用,有的直接作用于产品生产,构成产品实体,有的用于生产单位的生产组织管理活动,为生产提供直接的条件,其用途和作用不完全一样。为便于产品成本的计算,人们通常将计入产品成本的生产费用按用途又分为若干项目,每一项目又称为成本项目。

在制造成本法(即以产品在生产制造过程中发生的各项费用作为产品成本的一种计算方法)下,可以设置以下成本项目:

其一,直接材料,指生产过程中直接用于产品生产,构成产品实体,或直接有助于产品形成而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品、燃料、动力等;

其二,直接人工,指直接从事产品制造的生产工人的工资费用,包括生产工人的基本工资、奖金、津贴,以及在工资基础上计提的职工福利费;

其三,制造费用,指企业内部生产单位(分厂、车间)为组织、管理生产所发生的各项费用,包括生产单位管理人员和工程技术人员的工资、在工资基础上计提的职工福利费以及折旧费、修理费、办公费、机物料消耗、低值易耗品摊销、劳动保护费等。

在实务中,一个企业可以根据内部管理的需要,结合产品成本构成的特点,确定成本项目设置方法,而不一定局限于上述三个成本项目。如:管理上需要单独提供废品损失专门资料的,可以考虑增设“废品损失”成本项目;外购半成品占成本比重较大的企业,可以增设“外购半成品”成本项目。对于成本项目的设置,国家没有统一规定,一般以满足企业内部成本管理需要为准。