

成本会计学

ChengBenKuaiJiXue

主编：朱传华

- 简明
- 务实
- 新意



41

中国大地出版社

成本会计学

主 编 朱传华

副主编 王素义

张爱美

秦巍昆

主 审 杨瑞丰

中国大地出版社

2003年·北京

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 朱传华主编. —北京: 中国大地出版社,
2003.10

ISBN 7-80097-607-6

I. 成... II. 朱... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 098016 号

责任编辑: 祝 方

出版发行: 中国大地出版社

社址邮编: 北京市海淀区大柳树路 19 号 100081

电 话: 010-62172932(发行部)

传 真: 010-62183493

印 刷: 北京纪元彩艺印刷厂

开 本: 787 × 1092mm 1/16

印 张: 12.5

字 数: 260 千字

版 次: 2003 年 11 月第 1 版

印 次: 2003 年 11 月第 1 次印刷

印 数: 0001~2500 册

书 号: ISBN 7-80097-607-6 / F·64

定 价: 21.00 元

(凡购买中国大地出版社的图书, 如发现印装质量问题, 本社发行部负责调换)

前 言

为了配合企业会计制度的实施,帮助广大成本会计工作者迅速掌握新制度的精神和实际操作方法,满足高等院校教学需要,北京化工大学、北京联大商务学院、生物化工学院、中国农业大学等院校长期从事会计教学、研究工作的副教授、讲师合作编写了《成本会计学》一书。

本书吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验,以及同类教材的优点,以《企业会计制度》为依据,以生产过程最为典型的制造业为例,以产品制造成本和期间费用为核算对象,对成本核算的理论和方法进行了全面、系统的阐述,并对各种成本计算方法进行了阐述;同时本书还对成本报表的体系、编报的方法以及成本报表分析的方法等进行了较为详细的阐述。

本书由朱传华担任主编,王素义、张爱美、秦巍昆担任副主编,由杨瑞丰担任主审。第一、二、五章由朱传华撰写,第七、八章由张爱美撰写,第九、十、十一、十二、十三章由王素义撰写,第三、四、十四、十五章分别由肖宁、姜玲撰写,第六章由秦巍昆撰写。全书最后由朱传华进行总纂定稿。

鉴于作者的能力和水平,书中难免有一些错误之处,希望读者赐正,以便进一步修订完善。

编著者

2003年6月于北京

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本会计的对象和任务	1
第二节 现代成本会计的内容	3
第三节 工业企业成本核算的内容和意义	4
第四节 成本会计工作的组织	5
复习思考题	7
第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序	8
第一节 工业企业成本核算的要求	8
第二节 工业企业费用要素和产品生产成本项目	10
第三节 工业企业成本核算的一般程序	12
第四节 工业企业成本核算的会计科目	13
复习思考题	20
第三章 工业企业要素费用的核算	21
第一节 材料费用的核算	21
第二节 外购动力费用的核算	30
第三节 工资费用的核算	31
第四节 折旧费用的核算	37
第五节 利息费用、税金和其他费用的核算	42
复习思考题与实务题	44
第四章 工业企业待摊费用和预提费用的核算	46
第一节 待摊费用的核算	46
第二节 预提费用的核算	48
复习思考题与实务题	50
第五章 辅助生产费用的核算	52
第一节 辅助生产费用归集的核算	52
第二节 辅助生产费用分配的核算	53

复习思考题与实务题	62
第六章 制造费用的核算	64
第一节 制造费用归集的核算	64
第二节 制造费用分配的核算	65
复习思考题与实务题	69
第七章 废品损失和停工损失的核算	71
第一节 废品损失的核算	71
第二节 停工损失的核算	74
复习思考题与实务题	75
第八章 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算	76
第一节 在产品数量的核算	76
第二节 完工产品与在产品之间费用分配的核算	77
复习思考题与实务题	83
第九章 产品成本计算的方法	84
第一节 生产工艺特点和生产组织管理方式对产品成本计算方法的影响	84
第二节 产品成本计算的方法	86
第三节 产品成本计算的品种法	87
复习思考题与实务题	97
第十章 产品成本计算的分批法	101
第一节 分批法的适用范围和特点	101
第二节 分批法的计算程序	104
第三节 简化的分批法	107
复习思考题与实务题	113
第十一章 产品成本计算的分步法	116
第一节 分步法的适用范围和特点	116
第二节 逐步结转分步法	118
第三节 平行结转分步法	131
复习思考题与实务题	137
第十二章 产品成本计算的分类法	140
第一节 分类法的适用范围和特点	140
第二节 分类法的计算程序	141

第三节 副产品的成本计算	146
复习思考题与实务题	151
第十三章 产品成本计算的定额法	154
第一节 定额法概述	154
第二节 产品定额成本的计算	156
第三节 脱离定额差异的计算	159
第四节 材料成本差异的分配	164
第五节 定额变动差异的核算	165
第六节 产品实际成本的计算	166
复习思考题与实务题	169
第十四章 营业费用、管理费用和财务费用的核算	171
第一节 营业费用	171
第二节 管理费用	173
第三节 财务费用	175
复习思考题与实务题	176
第十五章 工业企业成本报表的编制和分析	177
第一节 工业企业成本报表概述	177
第二节 成本报表编制	177
第三节 成本报表分析	184
复习思考题与实务题	188

第一章 总论

学习内容及要求:

本章主要阐述了成本会计的基本内容,阐述了成本会计的基本理论和基本概念。学习本章要求:掌握成本会计的对象:包括工业企业成本会计的对象、成本会计的一般对象和现代成本会计的对象;明确成本会计的任务;掌握现代成本会计的内容;掌握成本核算的内容,了解成本核算的意义;了解成本会计工作的组织。本章的学习为以后各个章节的学习奠定了知识基础。

第一节 成本会计的对象和任务

一、工业企业成本会计的对象

(一) 成本会计的基本概念

1. 成本会计

成本会计是会计的一个分支,是以成本为对象的一种专业会计。

2. 生产耗费

工业企业产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。生产耗费包括生产资料中的劳动手段和劳动对象的耗费以及劳动力等方面的耗费。工业企业在一定时期(例如1个月)内发生的,用货币额表现的生产耗费,称为企业生产费用。

3. 产品成本

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,即为产品成本,也称制造成本。

4. 理论成本

(1) 商品价值: $C + V + M$

按照马克思主义政治经济学的观点,商品产品价值(W)由3个部分组成,即 $W = C + V + M$,其中 C 表示为消耗劳动对象和劳动工具等物化劳动的价值; V 表示劳动者为自己创造的价值,即活劳动消耗中的必要劳动部分所创造的价值; M 表示活劳动消耗中的剩余劳动部分为社会所创造的价值。 $C + V$ 为物化劳动和活劳动消耗的必要劳动部分,是成本的经济内涵。

(2) 理论成本

从理论上说,产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的,用货币额表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值的总和,即“理论成本”。

产品理论成本不等于产品实际成本。在实际工作中,产品成本是指产品的生产成本,不

是指产品所耗费的全部成本,譬如工业企业为了加强经济核算,减少生产损失,对于某些不形成产品价值的损失(例如废品损失、季节性和修理期间的停工损失),也计入产品成本;又如工业企业为了简化成本核算工作,把管理费用、财务费用、营业费用都作为期间费用处理,直接计入当期损益,不计入产品成本。

(二) 企业成本会计的对象

工业企业的营业费用、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。这些经营管理费用也应作为成本会计的对象。因此,工业企业成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管理费用。

(三) 成本会计的一般对象

成本会计不仅要在工业企业中进行,在其他行业企业中也要进行。例如:施工企业的工程成本、商品流通企业的采购成本和销售成本、旅游、饮食服务企业的营业成本;除了这些成本外,同样也要发生经营管理费用,包括商品流通过费用、营业费用、管理费用和财务费用。虽然各行业的基本经济活动各不相同,但成本会计的对象可以概括为:各行业企业生产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。

(四) 现代成本会计的对象

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。如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。同时,企业为了适应经营管理的不同目的,运用不同的成本概念并计算这些成本,这些成本可概称为专项成本,如变动成本、固定成本、机会成本、边际成本、差量成本等。

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。

二、成本会计的任务

(一) 成本会计的具体任务

成本会计是企业经营管理的一个重要组成部分,肩负着十分重要的任务,不仅关系到企业产品成本的降低,而且直接影响企业生产经营水平的提高。根据企业经营管理的要求,适应成本会计对象的特点,成本会计的具体任务是:

1. 进行预测和决策,确立目标成本,使企业生产经营效益最优化

根据成本决策,制定企业的目标成本,编制成本计划,作为企业降低成本、费用的努力方向,作为成本的控制、分析和考核的依据,争取企业生产经营效益的最优化。

2. 加强成本、费用控制,努力减少消耗,降低成本

根据成本计划、相应的消耗定额和有关的法规、制度,控制各项成本、费用,防止浪费和损失,促使企业执行成本计划、节约费用,降低成本。

3. 正确进行成本核算,及时提供成本信息

正确、及时地进行成本核算,反映成本计划的执行情况,为企业生产经营决策提供成本信息,并按规定为国民经济管理提供必要的成本数据。

4. 进行成本考核,挖掘降低成本、费用的潜力

分析和考核各项消耗定额和成本计划的执行情况和结果,评价和考核各责任单位的绩效,并与奖惩挂钩,与利益挂钩,以保证责权利紧密结合,调动企业职工生产经营的积极性,促使企业改进生产经营管理,挖掘降低成本、费用的潜力,促进管理部门及时采取措施,控制成本,提高经济效益。

(二) 成本会计的中心任务

成本会计的中心任务,是促进企业不断降低产品成本、费用,改进生产经营管理,取得最佳经济效益。

第二节 现代成本会计的内容

现代成本会计的内容,主要包括进行成本预测、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 7 个方面工作。

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,采用一定的专门方法,对未来的成本水平及其变化趋势做出的科学的测算。成本预测既要在计划期开始以前,成本决策之先进行,还要在成本计划执行过程中经常地进行。通过成本预测可以减少生产经营管理的盲目性,提高降低成本、费用的自觉性,充分挖掘成本、费用的潜力。

二、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,在若干个生产经营和成本有关的方案中,选择最优方案,确定目标成本。成本决策应以成本预测为基础,拟订各种方案,采用专门方法分析研究,以此作出最优成本决策,确定目标成本。开展成本决策,确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、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,具体规定在计划期内为完成生产经营任务所应支出的成本、费用,并提出为达到规定的成本、费用水平所应采取的各项措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标,是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

四、成本控制

成本控制一般是指在生产经营过程中,根据成本计划对各项实际发生或将要发生的成

本费用进行审核、控制,将其限制在计划成本之内,防止超支、浪费和损失的发生,以保证成本计划的执行。成本控制包括成本的事中控制和成本的事前控制。

五、成本核算

成本核算是成本会计的中心内容,是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行计算,并进行相应的账务处理。企业通过对产品实际成本的核算反映其对成本计划的执行情况,企业进行成本核算时,应该进行成本、费用的事中核算,以便为成本的事中控制和事中分析提供数据,为进行成本分析和考核提供必要的依据。

六、成本分析

成本分析是根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料,与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平,以及国内外先进企业的成本等进行比较,确定成本差异,并且分析差异的原因,查明成本超支的责任,以便采取措施,改进生产经营管理,降低成本、费用,提高经济效益。

七、成本考核

成本考核是在成本分析的基础上,定期地对成本计划的执行结果进行评定和考核。

成本会计的各个环节是互相联系、相互补充的。这些环节一般均应贯穿企业生产经营活动的全过程,在全过程中发挥作用。在成本会计的各个环节中,成本核算是基础,其他环节是在成本核算的基础上,随着企业经营管理要求的提高和管理科学的发展,随着成本会计和管理科学相结合而逐步发展形成的。

第三节 工业企业成本核算的内容和意义

一、工业企业成本核算的内容

工业企业是社会再生产过程中从事产品生产的企业。工业企业在生产和经营管理过程中发生的各种各样的耗费,用货币额表现,就是工业企业的生产经营管理费用。包括:

- (1) 用于产品生产的费用,称为生产费用;
- (2) 用于产品销售的费用,称为营业费用;
- (3) 用于组织和管理生产经营活动的费用,称为管理费用;
- (4) 用于筹集生产经营资金的费用,称为财务费用。

(一) 产品成本

工业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之和,就是这些产品的生产成本,也称产品的制造成本,简称产品成本。

(二) 经营管理费用

营业费用、管理费用和财务费用,总称经营管理费用(即期间费用)。生产费用和经营管

理费用,构成了工业企业的生产经营管理费用。

工业企业成本核算的内容,包括产品成本的核算和经营管理费用的核算。因此,工业企业的成本核算,实际上是工业企业成本、费用的核算。

二、工业企业成本核算的意义

工业企业的成本核算,是成本会计和生产经营管理的重要组成部分。做好成本核算工作,对于降低成本、费用,增加企业利润,提高企业生产技术和经营管理水平,以及正确处理企业与国家和其他投资者之间的分配关系,都有十分重要的意义。

第四节 成本会计工作的组织

成本会计工作的组织,包括3个方面:设置成本会计机构、配备成本会计人员、按照与成本会计有关的各种法规和制度进行工作。

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。

(一) 企业成本会计机构的设置

企业的成本会计机构一般是企业会计机构的一部分,在工业企业中,一般是厂部会计机构的一个科或组。

(二) 成本会计机构内部的组织分工

成本会计机构内部的组织分工,可以按成本会计的环节分工,也可按成本会计的对象分工。企业内部各级成本会计机构之间的组织分工,有集中工作和分散工作两种方式。这两种工作方式各有优缺点,企业应根据具体情况,确定采用哪一种工作方式。一般而言,大中型企业采用分散工作方式;中小型企业采用集中工作方式;也可以在一个企业中结合两种方式。

(三) 成本会计机构与企业内部各单位之间的相互关系

成本会计机构的工作与直接从事生产经营活动的各单位的工作有着密切的联系,双方应密切联系,积极配合,降低成本、费用,提高经济效益。

二、成本会计人员

在企业的成本会计机构中,配备适当数量政治上和业务上合格的成本会计人员,是做好会计工作的决定性因素。成本会计人员应明确自己的职责和权利,并不断提高自身素质。

三、成本会计的法规和制度

成本会计的法规和制度是组织和从事成本会计工作必须遵守的规范,是会计法律和制度的重要组成部分。

(一) 制定成本会计法规和制度的原则

成本会计法规和制度,应该按照统一领导、分级管理的原则制定,即全国性的成本会计法规和制度,应由国务院和财政部统一制定,每一个企业的成本会计制度或办法,应由企业根据国家的有关规定,结合企业的实际情况制定。

(二) 成本会计法规和制度的种类

与成本会计有关的法规和制度,可以分为以下 4 类,也就是 4 个层次:

1. 《中华人民共和国会计法》(中华人民共和国主席令第 24 号)。
2. 《企业财务通则》和《企业会计准则》。
3. 《企业会计制度》(2001 年中华人民共和国财政部制定)。
4. 企业的成本会计制度、规程或办法。

复习思考题

1. 理论成本与实际成本有哪些区别?
2. 简述成本会计一般对象。
3. 成本会计的中心任务是什么?
4. 简述现代成本会计的内容有哪些?
5. 现代成本会计的对象是什么?
6. 简述成本会计法规和制度的种类。

第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序

学习内容及要求:

本章主要阐述了成本会计核算要求和一般程序。通过本章学习,明确成本管理对成本核算的要求;掌握工业企业费用要素和产品成本项目;了解和掌握成本核算的一般程序;了解和掌握成本核算的会计科目和账务处理。

第一节 工业企业成本核算的要求

为了充分发挥成本核算的作用,在成本核算工作中,应该贯彻实现以下各项要求。

一、算管结合,算为管用

“算”是指成本核算,“管”是指成本管理。首先,要根据国家有关的法规和制度,以及企业的成本计划和相应的消耗定额对企业的各项费用进行审核。其次,要对已经开支的生产经营管理费用进行归集:其中经营管理费用要按期间进行归集,并计入当期损益;生产费用按产品进行归集,计算各种产品成本。防止为算而算,搞繁琐哲学。要做到简而有序,细而有用。

二、正确划分各种费用界限

(一) 正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限

生产经营管理费用,是指企业用于产品的生产和销售,用于组织和管理生产经营活动,以及用于筹集生产经营资金所发生的各种费用,即收益性支出。这部分支出仅为本期(年)收益而发生,因此应当全部计入本期(年)的成本和期间费,由当期收入来抵偿。非生产经营管理费用,是指用于购置和建造固定资产、购买无形资产以及对外投资等经济活动所发生的支出,即资本性支出。这部分支出不仅为本期(年)收益而发生,而且也为以后各期(年)取得收益而发生。它应当根据受益期和受益情况,在以后的使用过程中分期逐渐转入成本费用。划分资本性支出与收益性支出,是为了正确计算资产的价值和正确计算各期产品成本、期间费用,以及正确确定当期损益。防止混淆两种支出的界限,多计或少计成本费用及损益的错误作法。

(二) 正确划分生产费用与经营管理费用的界限

工业企业的生产费用应计入产品成本;经营管理费用则作为期间费用处理,不计入产品成本,而直接计入当月损益,从当月利润中扣除。因此,应将生产经营管理费用正确地划分为生产费用和经营管理费用,即划分为成本和费用。防止混淆成本和费用的界限、乱挤成本和擅自扩大成本开支范围,借以调节各月产品成本和各月损益的错误作法。

（三）正确划分各个月份的费用界限

企业应按月进行成本核算,按月分析和考核产品成本和经营管理费用。正确计算各月损益。不能延期入账,也不能提前结账。要按照权责发生制的要求,正确核算待摊费用和预提费用。防止利用费用待摊和预提的办法人为调节各个月份的成本和经营管理费用,人为调节各月损益的错误做法。

（四）正确划分各种产品的费用界限

计算产品成本最终要计算出每种产品的成本,因此,对计入本月产品成本的生产费用,还应在各种产品之间进行划分。凡能分清由哪种产品成本负担的生产费用,直接计入该种产品的生产成本;凡属几种产品共同负担的生产费用,应采取适当的分配方法,分配计入各种产品成本。防止在可比产品与不可比产品之间、盈利产品与亏损产品之间任意增减生产费用、以盈补亏、掩盖超支、虚报产品成本降低成绩的错误做法。

（五）正确划分完工产品与在产品的费用界限

月末,将各种生产费用计入各种产品成本以后,如果某种产品既有完工产品又有在产品,就需要将该种产品的累计全部费用,采用适当分配方法在完工产品与月末在产品之间进行分配,分别计算完工产品成本与月末在产品成本。防止任意人为调节完工产品与在产品成本水平的错误做法。月初在产品费用、本月产品费用、本月完工产品费用和月末在产品费用四者之间的关系,如下式所示:

$$\text{月初在产品费用} + \text{本月产品费用} = \text{本月完工产品费用} + \text{月末在产品费用}$$

正确划分各种费用界限有十分重要的意义。要贯彻“谁受益谁负担”的原则。划分费用界限的过程,也就是产品成本的计算过程。

三、正确确定财产物资的计价和价值结转的方法

企业拥有的财产物资,绝大部分是生产资料,其价值要转移到成本费用中去。因此,财产物资的计价和价值转移的方法,也是影响成本费用正确性的重要因素。为了正确计算成本和费用,对于财产物资的计价和价值结转的方法都应既较合理又较简便。国家有统一规定的,应采用国家统一规定的方法。防止任意改变财产物资计价和价值结转的方法,借以人为调节成本和费用,造成成本费用失真的错误做法。

四、做好各项基础工作

成本核算的基础工作包括:做好定额的制定和修订工作,建立材料物资的计量、收发、领退和盘点制度,建立和健全原始记录制度,做好厂内计划价格的制定和修订工作。

五、适应生产特点和管理要求,采用适当的成本计算方法

企业应根据本身的生产特点和管理要求,采用适当的成本计算方法,才能正确计算成本费用。产品成本计算的主要方法包括基本方法和辅助方法,其中基本方法有品种法、分批法

和分步法,辅助方法有分类法和定额法。各种方法计算将在本书第九章至第十三章讲解。

第二节 工业企业费用要素和产品生产成本项目

一、工业企业费用要素

(一) 工业企业费用的三大要素

工业企业生产经营过程中发生的各种费用,按其经济内容(或性质)划分,主要有劳动对象方面费用、劳动手段方面费用和活劳动方面费用三大类。这三类可以称为工业企业费用的三大要素。

(二) 费用要素

为了具体地反映工业企业各种费用的构成和水平,还应在此基础上,将工业企业费用进一步划分为以下9个费用要素:

1. 购材料

指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 外购燃料

指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的各種固体、液体和气体燃料。

3. 外购动力

指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的各種动力。

4. 工资

指企业应计入产品成本和期间费用的职工工资。

5. 计提的职工福利费

指企业根据规定按工资总额的一定比例计提的、应计入产品成本和期间费用的职工福利费。

6. 折旧费

指企业按照规定的固定资产折旧方法计算提取的折旧费用。

7. 利息费用

指企业应计入财务费用的借入款项的利息支出减利息收入后的净额。

8. 税金

指应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。

【例如 2-1】某企业本期发生各种应交税金为:印花税 2 500 元,增值税 2 000 元,土地使用税 3 000 元,所得税 18 000 元,房产税 600 元,车船使用税 400 元。

要求:计算本期生产费用要素的税金金额。

计算如下:

$$\begin{aligned}\text{本期生产费用要素税金金额} &= \text{印花税} + \text{土地使用税} + \text{房产税} + \text{车船使用税} \\ &= 1\,500 + 3\,000 + 600 + 400 = 6\,500 (\text{元})\end{aligned}$$