

侯君邦 冯素平 主编

成本会计

CHENGBEN KUAJI

山东人民出版社
Shandong People's Publishing House



成 本 会 计

主 编 侯君邦 冯素平

副主编 邓海燕 高云梅 戴 敏

邓 琳 李培娥 徐金贵

参 编 王 瑜 柏海燕

山东人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/侯君邦,冯素平主编. —济南:山东人民出版社, 2009. 1

21 世纪高职高专规划教材

ISBN 978-7-209-04610-7

I. 成… II. ①侯…②冯… 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 008796 号

责任编辑:袁丽娟

封面设计:武 斌

成本会计

侯君邦 冯素平 主编

山东出版集团

山东人民出版社出版发行

社 址:济南市经九路胜利大街 39 号 邮 编:250001

网 址:<http://www.sd-book.com.cn>

发行部:(0531)82098027 82098028

新华书店经销

青岛星球印刷有限公司印装

规 格 16 开(180mm×240mm)

印 张 14

字 数 240 千字 插页 2

版 次 2009 年 1 月第 1 版

印 次 2009 年 1 月第 1 次

ISBN 978-7-209-04610-7

定 价 21.00 元

如有质量问题,请与印刷厂调换。(0532)88194567

前 言

成本会计是会计专业的一门核心课程,同时,成本核算是企业会计核算的核心内容之一。随着市场经济的发展,成本领先、经营效益作为企业间竞争的主要手段,日益受到企业的重视。加强成本核算与管理,提高经济效益,成为每一个企业永恒的主题。

为了满足我国经济发展对高素质会计人才的需要,特别是为了满足高职、高专院校培养应用性、技能型人才的需求,我们组织山东省部分高职院校富有教学经验、理论水平和实践经验的教师,根据财政部 2006 年 12 月颁布的《企业会计准则》,结合成本会计理论与实务的最新成果,编写了本书。

在编写本教材的过程中,着力突出以下几方面特色:

一是突出应用性。根据教育部 2006(16)号文件《关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》的要求,强化学生能力的培养,着力体现知识的应用性。

二是突出新颖性。教材内容一方面体现成本会计研究的最新成果;另一方面,将新颁布的会计准则和其他会计财务法规贯彻其中。

三是突出实用性。教材结构、内容力求简明实用,针对高职教育的特点和学生能力培养的规格要求,难度适宜,繁简适中。

四是突出知识体系的完整性。教材内容基本包括成本核算原理、成本核算方法、成本控制与分析三大模块,保持成本会计知识体系的完整性。

五是融“教”、“学”、“做”于一体。教材讲述过程中的例题与课后的巩固与练习,使学生边学边练,有利于学生对知识的掌握和运用。

本书是高职高专系列规划教材之一,适于高等职业院校会计专业及相关专业学生教学使用,也可作为会计实务人员、企业管理人员及其他热衷于成本核算与成本管理的人员作为自学之用。

本书主编为侯君邦副教授(山东经贸职业学院,负责拟定全书提纲及第一章、第三章部分内容的编写)和冯素平副教授(淄博职业学院,负责第二章、第六章的编写),副主编为高云梅(烟台职业学院,负责第七章的编写)、邓海燕(烟台南山学院,负责第四章、第八章的编写)、邓琳(滨州职业学院,负责第五章的编写)、戴敏(日照职业学院,负责第九章的编写)、李培娥(山东经贸职业学院,负责第三章部分内容

的编写),山东经贸职业学院王瑜、柏海燕同志对教材进行了全面校对,最后由侯君邦同志修改定稿。

本书在编写过程中得到了山东人民出版社的大力支持与帮助,在此表示衷心的感谢!

书中有不当之处,敬请广大读者批评指正。

编 者
2008年11月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本会计的对象和职能	2
第三节 成本会计工作的组织及账户设置	4
第二章 产品成本核算概述	8
第一节 工业企业生产费用要素与产品成本项目	8
第二节 成本核算的一般程序	13
第三章 生产费用的归集与分配	20
第一节 材料及动力费用的核算	20
第二节 人工费用的核算	26
第三节 辅助生产费用的核算	32
第四节 制造费用的核算	41
第五节 废品损失和停工损失的核算	45
第六节 生产费用在完工产品与月末在产品之间的分配	49
第四章 期间费用的归集与分配	65
第一节 期间费用概述	65
第二节 销售费用的归集与分配	67
第三节 财务费用的归集与分配	69
第四节 管理费用的归集与分配	74
第五章 产品成本计算方法概述	81
第一节 生产特点与管理要求对产品成本计算方法的影响	81
第二节 产品成本计算的主要方法	84
第六章 产品成本计算的基本方法	90
第一节 产品成本计算的品种法	90
第二节 产品成本计算的分批法	103
第三节 产品成本计算的分步法	120

第七章 产品成本计算的辅助方法	144
第一节 产品成本计算的分类法	144
第二节 产品成本计算的定额法	149
第八章 标准成本控制	168
第一节 成本控制	168
第二节 标准成本制度	171
第三节 标准成本差异的计算与分析	176
第四节 标准成本法的账务处理	184
第九章 成本报表与成本报表分析	194
第一节 成本报表概述	194
第二节 成本报表的编制	197
第三节 成本报表的分析	205

第一章 总论

【学习目标】

- 了解费用、成本的概念
- 理解成本会计的含义和对象
- 理解成本会计的职能
- 理解成本会计工作的组织
- 掌握成本核算的基本要求

【重点难点】

- 成本核算原则
- 成本核算要求
- 成本核算的主要会计账户

第一节 成本概述

一、费用、成本的含义

费用、成本都属于企业的支出。这里先来明确一下“支出”的含义。支出,是企业的一切开支和耗费,包括资本性支出、收益性支出、营业外支出等。如企业为购买材料、办公用品等支付或预付的款项,为偿还银行借款、应付账款及支付账款或支付股利所发生的资产的流出,为购置固定资产、支付长期工程费用所发生的支出等。

费用,是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够被可靠计量时才能予以确认。

企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

成本,是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。人们要进行生产经营活动或达到一定的目的,就必须耗费一定种类和数量的资源(人力、物力和财力),其所耗费资源的货币表现及其对象化称之为成本。随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断的变化发展之中。

“理论成本”:商品价值的组成部分,即 $C + V$ 。马克思在分析商品价值时,把商品价值表示为: $W = C + V + M$ 。其中, W 表示商品的价值, C 表示物化劳动的转移价值, V 表示劳动者为自己创造的价值, M 表示劳动者为社会创造的价值, $C + V$ 构成了产品成本。

实际工作中的“成本”概念:成本是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费,通常称为制造成本。除 $C + V$ 外,还包括不形成产品价值的损失性支出,如废品损失、停工损失等。

二、费用与成本的关系

成本和费用的联系主要有:成本和费用都是企业除偿债性支出和分配性支出以外的支出的构成部分;成本和费用都是企业经济资源的耗费;期末应将当期已销产品的成本结转进入当期的费用。费用是成本的基础,成本是费用的组成部分。

成本和费用的区别主要有:费用是指一定时期的耗费,成本是一定产品或劳务的耗费;费用是指本期发生的,不包括前期的耗费,成本则包括前期的耗费;计算口径不同:有些费用不一定计入成本,费用是否计入成本要视成本开支范围而定。

第二节 成本会计的对象和职能

一、成本会计的含义

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中发生的各项费用和产品(劳务)成本进行连续、系统、全面、综合的核算和监督的一种管理活动。

成本会计在会计学中的地位日趋重要,主要研究各种成本的计算、控制和分析。成本会计作为会计系统中的一个子系统,为企业提供有关成本方面的各种信息,并为企业的生产经营决策提供重要依据。

二、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。概括来讲,成本会计的对象是企业生产经营业务的成本和有关的期间费用,简称成本、费用。

随着经济的发展与科技进步,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容在不断发展、变化。随着成本概念的发展和变化,成本会计的对象也相应的发展变化。现代成本会计的对象,应该包括各行各业企业生产经营业务成本和有关的期间费用。

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所具有的内在功能。现代成本会计的职能至少包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本考核和成本分析等七个方面。

成本预测是指在分析企业现有经济技术、市场状况和发展趋势的基础上,根据与成本有关的数据,采用一定的专门科学方法,对未来的成本水平及其变化趋势做出科学的预算。

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料,制定出优化成本的各种备选方案,运用决策理论与方法,对各种备选方案进行比较分析,从中选出最满意的方案,最终确定企业目标成本的过程。

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支出的成本、费用,并提出为达到规定的成本、费用水平所采取的各项措施。

成本控制是指以预先确定的成本标准作为企业生产经营过程中所发生的各项费用的限额,在费用发生时,严格审核各项费用是否符合标准,并计算出实际费用与标准费用之间的差异,同时,对产生差异的原因进行分析,采取有效的方法,将各项费用的发生限制在计划控制之内。

成本核算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。通过成本核算资料,可以反映成本计划的完成情况,为编制下期成本计划、进行成本预测和决策提供依据。

成本考核是指在成本核算的基础上,定期对成本计划的执行结果进行评定和考核。成本考核应该与奖惩制度相结合,充分调动企业员工执行成本计划、提高经济效益的积极性。

成本分析是根据成本核算和成本考核提供的成本数据及其他的有关资料,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等进行比较,确定成本差异,分析差异产生的原因,以便采取措施,改进生产经营管理,降低成本和费

用,提高经济效益。

在成本会计的诸多职能中,成本核算是成本会计最基础的职能,如果没有成本核算,成本会计的其他各项职能都无法进行。

第三节 成本会计工作的组织及账户设置

一、成本会计工作的组织

(一)成本会计机构

成本会计机构是处理成本会计工作的职能单位。它是根据企业规模和成本管理要求来考虑,在专设的会计机构中是单独设置成本会计科、室或组等,还是只配备成本核算人员来专门处理成本会计工作。

(二)成本会计人员

成本会计人员是指在会计机构或专设成本会计机构中所配备的成本工作人员,对企业日常的成本工作进行处理,诸如成本计划、费用预算、成本预测、决策、实际成本计算和成本分析、考核等。成本核算是企业核算工作的核心,成本指标是企业一切工作质量的综合表现,为了保证成本信息的质量,要求成本会计人员要有较高的业务素质,要求会计知识面广;对成本理论和实践有较好的基础;熟悉企业生产经营的流程;刻苦学习和任劳任怨;有良好的职业道德等。

(三)成本会计制度

与成本会计有关的法律、规章、制度有《会计法》、《企业财务通则》和《企业会计准则》、国家统一的会计制度、企业内部的会计制度和成本核算办法等。

二、成本核算的主要会计账户

(一)产品成本核算账户

为了核算生产经营过程中发生的各项成本、费用,提供总括而详细的成本、费用信息,企业应设置成本、费用的总分类账户和明细分类账户。具体做法企业可以根据自己的情况来选择。一般有两种做法:一种方法是,设立“生产成本”总账账户,下设“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级账户,分别用来核算基本生产成本和辅助生产成本;另一种方法是,将“生产成本”总账账户分为“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个总账账户,这种做法可以减少二级账户,简化会计分录。本书按第二种做法讲述。

“基本生产成本”账户:用来核算企业生产产品、提供劳务、自制材料、工具和设备等所发生的各项生产费用,计算产品和劳务的实际成本。该账户的借方登记企

业为进行基本生产而发生的各种费用;贷方登记转出的完工入库的产品的成本;余额在借方,表示基本生产的在产品的成本。基本生产成本应按产品品种或产品批别、产品生产步骤等设置产品成本明细账,或称基本生产明细账、产品成本计算单。

“辅助生产成本”账户:辅助生产是指为基本生产和经营管理服务而进行的产品生产和劳务供应。该账户的借方登记企业为进行辅助生产而发生的各种费用;贷方登记完工入库产品的成本和分配转出的劳务成本;余额在借方,表示辅助生产的在产品的成本。辅助生产成本应按辅助生产车间和生产的产品、劳务设置明细分类账。

“制造费用”账户:核算企业在生产过程中发生的各项间接费用。借方登记实际发生的制造费用;贷方登记分配转出的制造费用。除季节性生产的企业外,该账户月末应无余额。

(二)跨期费用核算账户

“预付款项”账户:核算企业已支付、但应由本期和以后各期分别负担的、摊销期在一年以内的各项费用。

“应付利息”账户:核算短期借款利息的预提和支付。

需要说明的是,企业预先分月计入成本费用,在以后月份才实际发生或支付的费用,除短期借款利息通过“应付利息”核算外,其他的如长期借款利息、应付债券利息、长期应付款利息等,分别通过“长期借款”、“应付债券”、“长期应付款”等账户核算。

(三)期间费用核算账户

期间费用核算账户包括“管理费用”账户、“财务费用”账户、“销售费用”账户。

期间费用账户借方登记发生的各项费用;贷方登记期末转入“本年利润”的各项费用;结转后期末无余额。

【知识拓展】

新的经济环境对成本会计提出了挑战,主要表现在以下几个方面:

1. 全球竞争的加剧;
2. 产业结构的变化;
3. 生产环境的进步;
4. 准时生产系统的出现;
5. 全面质量管理的要求;
6. 作业基础成本法的应用。

【本章小结】

本章主要从理论上阐述了费用、成本的概念;成本会计的含义和对象;成本会计的职能;成本会计工作的组织等。学习时,必须融会贯通地加以理解和掌握。

【复习思考题】

1. 简述费用、成本的概念。
2. 简述成本会计的含义和对象。
3. 简述成本会计的职能。

【巩固练习】

一、单项选择题

1. 产品的理论成本包括的内容是()。
A. $C + V$ B. $C + V + M$ C. $V + M$ D. $C + M$
2. 实际工作中的产品成本是指产品的()。
A. 制造成本 B. 理论成本 C. 定额成本 D. 重置成本
3. 产品成本是相对于()而言的。
A. 一定的生产类型 B. 一定数量和一定种类的产品
C. 一定的会计期间 D. 一定的会计主体
4. 狭义的成本会计通常是指()。
A. 成本预测 B. 成本核算 C. 成本决策 D. 成本分析
5. 实际工作中的实际成本与理论成本包括的内容()。
A. 是相互一致的 B. 是相互无关的
C. 是相互联系且有一定差别的 D. 是相互可以替代的

二、多项选择题

1. 商品的理论成本由商品生产中所耗的()之和构成的。
A. 生产中消耗的生产资料价值 B. 劳动者为自己的劳动所创造的价值

- C.劳动者为社会创造的价值 D.劳动者的必要劳动
- 2.广义的成本会计不仅包括成本核算,而且还包括()。
- A.成本预测 B.成本决策 C.成本控制 D.成本分析
- 3.企业成本会计核算的对象包括()。
- A.产品生产成本的核算 B.管理费用的核算
- C.销售费用的核算 D.财务费用的核算
- 4.进行成本分析的依据是()。
- A.成本决策资料 B.成本核算资料
- C.成本计划资料 D.成本控制资料
- 5.企业的成本会计工作应遵循的有关法规、制度有()。
- A.企业财务通则 B.企业会计准则
- C.企业内部成本会计制度 D.企业内部会计制度

三、判断题

- 1.生产费用是以产品为归集对象,反映企业为生产一定种类和一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和。()
- 2.为了加强管理与考核,各个企业的成本核算制度是由国家统一规定的。()
- 3.企业在生产经营过程中发生的各种费用,全部构成产品的成本。()
- 4.工业企业成本会计的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。()
- 5.成本会计的各个环节中,成本核算是成本会计其他各环节的基础。()
- 6.成本计划是成本决策的前提和依据,成本决策是成本计划的延伸和结果。()

四、简答题

- 1.简要说明生产费用和产品成本的联系和区别。
- 2.企业成本会计的对象的具体内容有哪些?
- 3.简要说明成本会计的职能。

第二章 产品成本核算概述

【学习目标】

- 掌握工业企业生产费用要素和产品生产成本项目的构成
- 掌握对企业发生的各项费用进行鉴别和归集
- 掌握成本核算的一般程序
- 了解生产成本明细账的一般格式
- 了解企业生产特点和成本管理要求对确定产品成本计算对象的影响等

【重点难点】

- 工业企业生产费用要素
- 产品成本项目
- 工业企业成本核算的一般程序等

第一节 工业企业生产费用要素与产品成本项目

工业企业生产经营过程中的耗费是多种多样的,为了科学地进行成本管理,正确计算产品成本和期间费用,需要对种类繁多的费用进行合理归集和分类。费用可以按不同的标准分类,其中最基本的是按经济内容和经济用途进行分类。工业企业生产费用按经济内容可以划分为六类,这六类也称为生产费用要素;按经济用途可以划分为计入产品成本的三类成本项目。如图 2-1 所示。

一、工业企业生产费用要素

企业的生产经营过程,是物化劳动(劳动对象和劳动手段)和活劳动的耗费过程,因而生产经营过程中发生的费用,按其经济内容(性质)分类,可划分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类,这三大类可以称为费用的三大要素。为了具体反映各种费用的构成和水平,还应在此基础上将其进一步划分为以下六类费用要素:

(一)外购材料

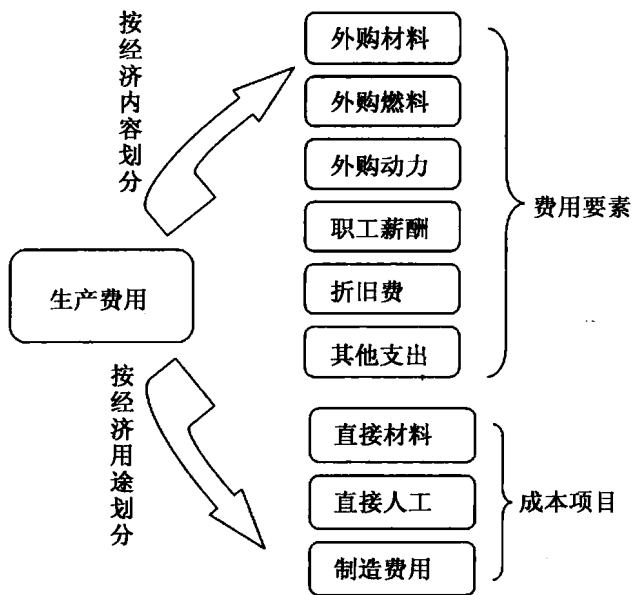


图 2-1

外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。

(二)外购燃料

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。

(三)外购动力

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。

(四)职工薪酬

职工薪酬指企业应计入产品成本和期间费用的职工工资及福利费等。

(五)折旧费

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。

(六)其他支出

其他支出指不属于以上各要素但应计入产品成本或期间费用的费用支出,如差旅费、租赁费、外部加工费以及保险费等。

按照以上费用要素反映的费用,称为要素费用。将费用划分为若干要素分类核算的作用是:

1. 可以反映一定时期内在生产经营中发生了哪些费用、数额各是多少,据以分析企业各个时期各种费用的构成和水平。

2. 这种分类反映了企业生产经营中外购材料和燃料费用以及职工薪酬的实际

支出,因而可以为企业核定储备资金定额,考核储备资金的周转速度,以及编制材料采购资金计划和职工薪酬计划提供资料。

但是,要素费用不能反映各种费用的经济用途,因而不便于分析这些费用的支出是否节约和合理。因此,为了直观地比较各项费用的实际成本与计划成本之间的差异,对于工业企业的这些费用,还必须按经济用途进行分类。

二、工业企业产品成本项目

为了比较全面、系统地反映产品的成本耗费情况,使成本计算能提供比较丰富的信息,在计算产品成本时,不仅要计算产品的总成本和单位成本,而且要对总成本按用途分类,以反映产品成本的组成和结构。这样,便于对成本进行控制,也便于我们分析产品生产中的经济效益问题和对生产部门进行考核评价。

工业企业在生产经营中发生的费用,首先可以划分为计入产品成本的生产费用和直接计入当期损益的期间费用两大类。计入产品成本的生产费用在产品生产过程中的用途也不尽相同,有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产。因此,为了具体地反映产品成本的构成情况,应将生产成本划分为若干个项目,即产品生产成本项目,简称产品成本项目。根据生产特点和管理要求,工业企业一般设置以下三个成本项目:

(一)直接材料

直接材料是指企业在生产产品和提供劳务过程中所消耗的直接用于产品生产并构成产品实体的原料、主要材料、外购半成品以及有助于产品形成的辅助材料,还包括生产过程中用于包装产品、构成产品组成部分的包装物。

(二)直接人工

直接人工是指企业在生产产品和提供劳务过程中直接参加产品生产的工人的工资以及其他各种形式的职工薪酬,包括生产人员的奖金、津贴和补贴、职工福利费以及国家对职工的各项工资性补贴等。

(三)制造费用

制造费用是企业各生产单位为组织和管理生产而发生的各项间接费用。它包括工资和福利费、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、租赁费、保险费、排污费、存货盘亏费(减盘盈)及其他制造费用。制造费用中大部分不是直接用于产品生产,而是间接用于产品生产,例如,机物料的消耗、车间辅助人员的薪酬,以及车间厂房的折旧费等。也有一部分直接用于产品生产,但管理上不要求单独核算,也不专设成本项目,例如,机器设备的折旧费等。制造费用还包括车间用于组织生产和管理的费用,例如车间管理人员的薪酬、车间管理用房屋和设备的折旧费、车间照明费、水费、取暖费、差旅费和办公费等,这些费用虽然有管理费用的性质,但由于车间是企业从事生产活动的单位,管理费用和制造费用很难严格划分,