

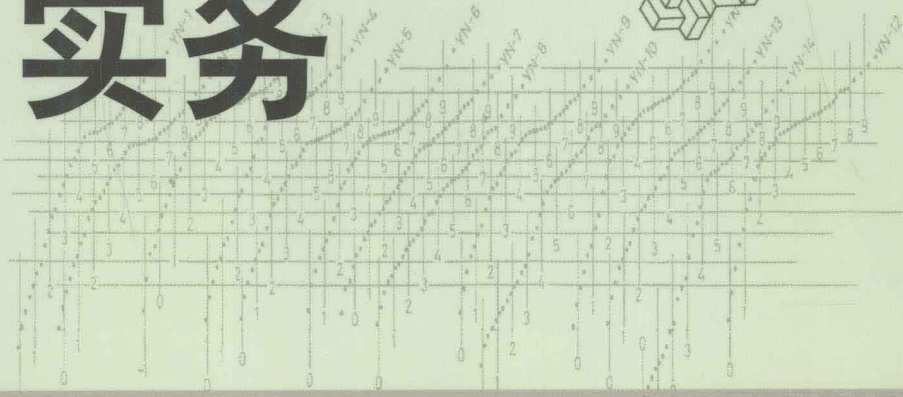
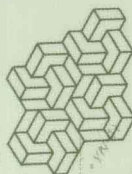


商务部十二五规划教材



中国国际贸易学会十二五规划教材

成本会计 实务



主编 李跃进 钟红霞



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

商务部十二五规划教材
中国国际贸易学会十二五规划教材

成本会计实务

主编 李跃进 钟红霞

中国商务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计实务 / 李跃进, 钟红霞主编. —北京:
中国商务出版社, 2012. 4
商务部十二五规划教材 中国国际贸易学会十二五规划教材
ISBN 978-7-5103-0683-9

I. ①成… II. ①李… ②钟… III. ①成本会计—会计实务—高等学校—教材 IV. ①F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 075293 号

商务部十二五规划教材
中国国际贸易学会十二五规划教材

成本会计实务

CHENGBEN KUAJJI SHIWU

主 编 李跃进 钟红霞

出 版: 中国商务出版社
发 行: 北京中商图出版物发行有限责任公司
社 址: 北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号
邮 编: 100710
电 话: 010—64269744 64218072 (编辑一室)
010—64266119 (发行部)
010—64263201 (零售、邮购)
网 址: www.cctpress.com
邮 箱: cctp@cctpress.com
照 排: 嘉年华文排版公司
印 刷: 北京密兴印刷有限公司
开 本: 787 毫米×980 毫米 1/16
印 张: 17.5 字 数: 310 千字
版 次: 2012 年 5 月第 1 版 2012 年 5 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5103-0683-9

定 价: 34.00 元

版权专有 侵权必究 盗版侵权举报电话: (010) 64515142

编 委 会

丛书参编院校（排名不分先后）

常州机电职业技术学院	九江职业大学
辽宁科技学院	辽宁公安司法管理干部学院
扬州环境资源职业技术学院	沧州职业技术学院
江苏省武进职业教育中心校	无锡城市职业技术学院
江苏食品职业技术学院	常州信息职业技术学院
泰州师范高等专科学校	江苏省扬州商务高等职业学校
东营职业学院	常州工程职业技术学院
江苏电大武进学院	武汉交通职业学院
鸡西大学	

本书执行编委

主 编 李跃进 江苏省扬州商务高等职业学校

钟红霞 常州机电职业技术学院

副主编 赵咏梅 东营职业学院

朱 飞 武汉交通职业学院

主 审 成凤艳 辽宁科技学院

参 编 姚玉兵 沧州职业技术学院

赵秀云 常州工程职业技术学院

韩 芳 常州机电职业技术学院

张 勤 无锡城市职业技术学院

前 言

成本会计学是中级财务会计的后续课程。本书根据最新的企业会计准则体系的规范要求,以及财政部颁布的《企业会计准则应用指南》、会计科目及会计处理的规定,并吸收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编写而成。

从全面成本管理的观念出发,降低企业产品成本应从产品设计开始,到产品的生产、销售均施行产品成本的预测、决策、计划、控制、核算和分析,以求达到全方位的成本管理与控制。力求建立一个内容完整、精练、实用的成本预测、决策、计划、控制、核算和分析的体系,这既是本书的宗旨,也是本书的基本结构。

本教材面向现代化,面向未来,面向经济全球一体化,并且充分考虑学科体系的完备性、系统性和科学性,以适应会计教学和教材改革的需要,满足社会对会计人才的需要。本教材还力求在教材的体系和内容上突出起点高、立意新、资料全、整体性强的特点,立足中国,放眼世界,把理论联系实际和继承、借鉴恰当地结合起来。

本书可作为高等院校、高等专科学校、高等职业学院、成人教育学院经管类专业教材,亦可作为开设本课程的其他专业的选用教材,还可供电大、职大、函大等同类专业选用教材。此外,也可作为相关教学改革试点专业的参考书。

本书第一、二、三章由李跃进老师编写,第四、五、六章由钟红霞老师编写,第七、八、九章由赵咏梅老师编写,第十章由朱飞老师编写,第十一章由姚玉兵老师编写,第十二章由赵秀云老师编写,第十三章由韩芳老师编写,第十四章由张勤老师编写,统稿工作由钟红霞老师负责,审稿工作由成凤艳老师完成。同时感谢袁亚南、姚佳、薛飞、周玲飞、陈树芬、邵晓芳、马旋子、王玉仙、崔晓凤、应江燕、陈彧、张瑞英、刘信忠、焦武、颜林佳、曾夏芬、叶青、叶芳梅、苏晓梅、张晓颖、丁玛莉、郑高见、王小珍、刘芬芬、叶佳美、金彩、程晓东、潘伟红、叶云云、刘昕晔、赵燕芳、何歆璐、

2 成本会计实务

高敏、陈洪斐、阎晗、傅珊珊、胡伊笑、余雅燕、冯琴等同志在教材编校过程中所做的工作。

在整个编写过程中,我们参阅了各种版本同类教材及有关资料、技术标准等,在此恕不一一列举,谨致以衷心的感谢。

由于编者水平有限且时间仓促,书中不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

2012年5月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的含义和作用	1
第二节 成本会计的产生与发展	5
第三节 成本会计的对象	8
第四节 成本会计的职能与任务	11
第五节 成本会计工作的组织	15
复习思考题	19
第二章 成本核算概述	20
第一节 成本核算的意义和内容	20
第二节 成本核算的原则	22
第三节 成本费用核算的基本要求	24
第四节 成本费用核算的账户设置	31
第五节 成本费用核算的基本程序	34
复习思考题	35
第三章 要素费用的归集与分配	36
第一节 要素费用归集与分配概述	36
第二节 材料费用的归集与分配	38
第三节 职工薪酬的归集与分配	49
第四节 固定资产折旧的归集与分配	52

第五节 利息、税金及其他费用的归集与分配	58
复习思考题	60
第四章 辅助生产费用的归集与分配	61
第一节 辅助生产费用概述	61
第二节 辅助生产费用的归集与分配	63
复习思考题	75
第五章 制造费用的归集与分配	76
第一节 制造费用的内容	76
第二节 制造费用的归集	77
第三节 制造费用的分配	79
复习思考题	83
第六章 损失性费用的归集与分配	85
第一节 废品损失的归集与分配	85
第二节 停工损失的归集与分配	90
复习思考题	94
第七章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集与分配	96
第一节 在产品概述	96
第二节 在产品数量的核算	98
第三节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	101
第四节 完工产品成本结转的核算	116
复习思考题	117
第八章 产品成本核算的方法概述	120
第一节 生产类型特点对成本计算的影响	120
第二节 生产组织特点对产品成本计算的影响	122
第三节 生产工艺特点对产品成本计算的影响	123
第四节 产品成本计算的主要方法	125
复习思考题	129

第九章 产品成本核算的基本方法	130
第一节 品种法	130
第二节 分批法	140
第三节 分步法	150
复习思考题	178
第十章 产品成本核算的辅助方法	182
第一节 标准成本法	182
第二节 副产品、联产品、等级品的计算	191
复习思考题	195
第十一章 成本预测与决策	196
第一节 成本预测	196
第二节 成本决策	203
复习思考题	211
第十二章 成本计划与控制	212
第一节 成本计划	212
第二节 成本控制	218
复习思考题	225
第十三章 成本报表和成本分析	226
第一节 成本报表	226
第二节 成本分析	232
复习思考题	242
第十四章 战略成本管理	244
第一节 战略成本管理概述	244
第二节 作业成本法	253
复习思考题	258
附录 与本书各章节有关的新企业会计准则	259
参考文献	267

第一章 总 论

知识点

1. 了解理论成本、实际成本及二者之间的关系；
2. 熟悉工业企业和商品流通企业成本会计的对象；
3. 熟悉成本会计的职能。

第一节 成本的含义和作用

一、成本的含义

成本作为商品生产的经济范畴，它随着产品交换而产生，又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式；特别在商品经济日趋成熟的今天，出于管理的需要，更在不断拓宽其发挥作用的领域。做好成本管理工作，必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

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，用公式可以表示为 $W=c+v+m$ 。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价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值”。“只是补偿商品是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。即产品成本的经济内容包括物化劳动 c 和生产者必要活劳动 v 两部分。物化劳动 c 是指生产过程中所耗费的原材料等劳动对象和磨损的劳动工具等的价值，生产者必要活劳动 v 是指一定生产力水平下劳动力再生产所需平均生活资料的价值。劳动者在进行生产时，要耗费一部分必要劳动以保证劳动力自身再生产的需要。对于生产者必要活劳动 v ，目

前是以工资形式向职工支付。

马克思指出：“不论生产的社会形式如何，劳动者和生产资料始终是生产的因素。”所以，不论在资本主义市场经济条件下，还是在社会主义市场经济条件下，成本的经济内容都应该是一样的，都包括物化劳动 c 和生产者必要活劳动 v 两部分。

在社会主义市场经济中，产品的价值仍然由三个部分组成：（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，上述的前两个部分，即 $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

综上所述，可将成本的含义概括为：生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

马克思关于商品产品成本的论述是对成本含义的高度理论概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南，是实际工作中制定成本开支范围，考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据。但是，社会经济现象是纷繁复杂的，企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此，理论成本与实际工作中所应用到的成本概念是有一定差别的。

在社会主义市场经济中，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标就是向社会提供商品，满足社会的一定需要，同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得赢利。只有这样，才能使企业以至整个社会得以发展。因此，商品价值、成本、利润等经济范畴，仍然有其存在的客观必然性。不过在表现形式上增加了一些实用因素，形成理论成本和实际成本的一定区别。

（一）理论成本

理论成本是按马克思的价值学说对成本做出的符合其客观经济内涵的高度理论概括，它对正常生产、经营下的成本认识具有普遍的指导意义。成本概念中最具典型意义的是产品成本。企业的生产过程，既是产品的制造过程，也是物化劳动和活劳动的消耗过程。生产产品所消耗的物化劳动和活劳动，构成前述产品价值的三个组成部分。从理论上说，产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须予以补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。 $c+v$ 构成的内涵，既是成本研究的理论基础，又是测算理论价格的依据，称为理论成本。理论成本能够全面地体现生产过程中耗费的共同特点，能够比较正确地反映产品的物质和劳动的直接消耗的共同性质和

内容,但它不包括生产经营中的一切偶然因素和异常情况的消耗。它与实际应用中的成本有一定的区别。综合商品价值、成本 and 价格的关系如图 1—1 所示。

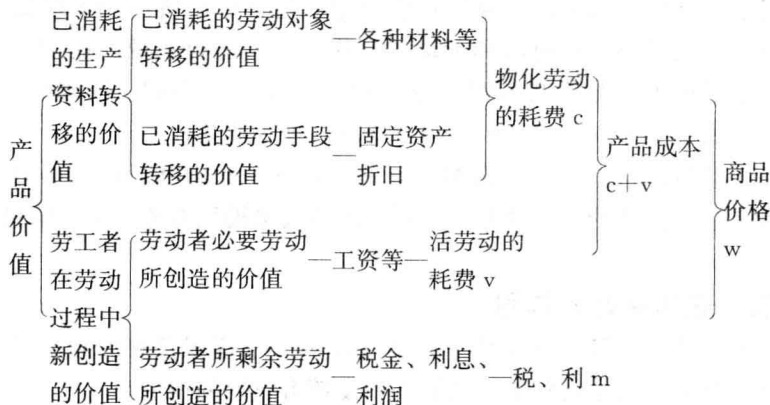


图 1—1 综合商品价值、成本 and 价格的关系

(二) 实际成本

为了促使企业加强经济核算、节约资源耗费、减少生产损失,充分考虑到经济生活中的许多特殊情况及相关方针政策等客观条件的影响,利用成本这一经济杠杆的调节作用,将某些并非产品生产耗费的纯收入分配性支出,以及不形成产品价值的损失(例如废品损失、停工损失等),也允许计入产品成本,从而使实际成本成为一项综合性更强的指标;为了简化成本核算工作,对于某些难以按产品归集,但又属于企业物化劳动耗费和活劳动耗费的部分(例如管理部门的固定资产折旧和管理人员工资等),则作为期间费用直接计入当期损益而不再计入产品成本,从而使实际成本又成为一项操作性很强的指标。这种实际应用中相对灵活的做法,是国家将成本作为宏观调控杠杆的灵活运用。这种使实际成本在 $c+v$ 与 m 之间存在着一一定程度的流动性的做法,体现了国家根据不同时期经济管理的要求而强调的政策性。基于以上考虑,为了统一核算口径,成本开支的实际内容通常由国家做出规定。我国由国家通过有关法规制度界定的成本开支范围,就是在成本核算中应遵循的规则。尽管它与理论成本的内涵有一些差别,仍以理论成本作为基础,以其作为计算成本的理论依据。二者的部分背离,恰恰是要严格加以限制的政策界限,否则,实际成本将失去其基本的经济含义。

从理论成本和实际成本的关系可以看出,实际成本在理论成本指导之下,同时它又检验理论成本,对理论成本起到了丰富和发展的作用。正确处理两

者关系,对理顺当前的成本核算和管理工作的,对发展成本理论、深化改革都有重要的意义。

综上所述对成本的理解,我们可以对成本会计下一个定义:所谓成本会计就是运用会计的基本原理原则对企业生产过程中的资源利用情况(包括资产、设备、人员及各种材料和劳动的利用情况)进行系统、连续、完整的记录,并通过成本的分析与预测为企业决策者提供必要的、准确的成本信息。它是会计的一个分支,是以成本为对象的一种专业会计。

从上述概念可以得知,成本会计是企业的一种内部会计,是专门为企业的决策者进行经济的、有效的、有利的产销决策提供会计信息系统的。

二、成本会计的作用

在社会主义市场经济条件下,成本作为一个客观存在的经济范畴,在以提高经济效益为根本目标的经济管理中发挥着重要的作用。

(一) 成本是企业补偿生产耗费、确定纯收入的基本尺度

作为自负盈亏的商品生产者和经营者的企业,要确保其简单再生产的正常进行,就需要定期从收入中将相当于已耗成本的数额划分出来,用以补偿其资金耗费。同时,已耗成本也是企业确定纯收入的基本依据,因为扣除已耗成本后才是企业的纯收入,而且已耗成本与企业纯收入之间存在着此增彼减的数量关系。

(二) 成本是企业有效决策的重要依据

对制造业来说,在进行产品生产方向决策时,只要是社会需要而且企业也具备生产条件的,在预测了价格因素的基础上决定生产哪些产品、生产多少产品的最重要因素便是产品的成本水平,即要选择那些毛利较大的产品。对劳务业来说也不例外,在劳务收入既定、保证劳务质量的前提下,企业就要选择那些劳务综合成本较低或劳务净收益较高的劳务项目。总之,成本的高低是企业进行决策时必须考虑的重要因素之一。

(三) 成本是产品定价的基础

在商品经济中,社会产品仍是使用价值和价值的统一,而决定产品价值的应为生产该商品产品的社会必要劳动量,而不是个别企业的实际劳动量。产品价格是产品价值的货币表现,一般来说,产品价格应大体上符合其价值,符合价值规律的基本要求。但在实际操作时,产品价值难以直接计算和确定,一般都是在考虑各种产品的比价关系、市场上的供求关系、产品在市场竞争

的态势、所耗费资源的再生能力等因素的基础上,以该行业或该类产品的社会平均耗费成本加上利税来确定的。总之,无论国家进行宏观调控,还是企业进行产品定价,都要以成本为基础。

(四) 成本是综合反映企业管理工作质量的重要指标

成本指标是一项涉及面广、综合性强的经济指标,成本的高低反映了企业各个职能部门的工作质量。例如,产品设计阶段的设计成本(产品的功能、体积大小、耗费哪些材料、各种材料分别耗费多少、工序工时的设计等),产品生产阶段的制造成本(生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、直接材料的节约与浪费和劳动效率的高低等),产品销售阶段的销售成本(新产品广告费、产品的发运费和推销费等),以及售后服务费等,无不直接或间接地反映到成本这个综合指标中来。另外,企业资金结构配置的筹资费用、厂部各个职能部门的各项管理性的费用等,都直接影响着企业的经营成果,这就要求企业实行全过程和全员成本管理,以确保经营目标的实现。

(五) 成本是影响企业经营成果的关键因素

在市场经济条件下,每个企业的经营成果好坏一定意义上取决于其成本的高低,即在生产量或创造价值量不变的条件下,成本越低的企业,其经营成果越好。这是因为在市场竞争、供求关系等诸因素影响下,全社会自然构筑了每种商品产品的平均市场价格,也就派生出了社会平均成本。只有那些个别成本低于社会平均成本的企业,才会获得超额利润,才会在竞争中取胜。从宏观的角度来看更是如此,即全社会经济效益的提高,最终依靠对资源的科学、合理的开发以及对资源的节约和有效使用。

第二节 成本会计的产生与发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。它随着社会经济的发展,先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。

一、早期成本会计阶段(1880—1920年)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家,随着产业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,企业规模逐渐扩大,出现了竞争,从而生产成本得到普遍重视。

英国会计人员为了满足企业管理上的需要,对成本计算进行研究。起初是在会计账簿之外,用统计方法来计算成本;后来为了提高成本计算的精确性,适应企业外部审计人员的要求,将成本计算同普通会计结合起来,形成了成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统地汇集和计算,以此来确定产品的生产成本和销售成本,所以,也称为记录型成本会计学。在这一时期,成本会计取得以下进展:

1. 建立了材料核算和管理办法,建立了材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度控制材料耗用量,按先进先出法计算材料耗用成本。
2. 建立了工时记录和人工成本计算方法,将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和正确计算人工成本。
3. 建立了间接制造费用分配办法,改变了过去那种只将直接材料和直接人工列作成本,而将间接制造费用作为生产损失的做法,在实践中提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配理论。
4. 制造业根据生产特点,利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。
5. 在理论方面,成本会计著作纷纷出版。
6. 在组织方面,1919年,美国成立了全国成本会计师联合会,同年,英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计开展了一系列研究,为成本会计的理论和方法的奠定做出了贡献。

二、近代成本会计阶段(1921—1945年)

20世纪初,资本主义企业推行泰罗制度。这个制度“一方面是资产阶级剥削的最巧,另一方面是一系列最丰富的科学成就。”泰罗的科学管理方法也给成本会计提供了启示。于是美国会计学家提出的标准成本制度脱离了实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,成本没有控制,发生多少算多少,生产中浪费了的,只有事后计算实际成本才知道。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本、销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。这样,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已经进入一个新的阶段。

成本控制的方法除了制定标准成本以外,还有预算编制,但是由于产量

变动,使间接制造费用的预算数和实际数无法比较,影响了预算控制的实际效果。到了1928年,美国一些会计师和工程师根据成本与产量的关系,提出分别制定弹性预算和固定预算,从而使企业预算合理地控制不同属性的费用支出,有助于正确考核经营者的工作成绩。在这一时期,成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。在这一阶段的后期,还出版了不少成本会计名著,从而使成本会计具备了完整的理论和方法,形成了完全独立的学科。

三、现代成本会计阶段(1945年以后)

进入20世纪中叶以后,资本主义经济进入一个新的发展时期,资本逐渐集中,从而使企业的生产经营规模日益扩大,跨国公司大量出现,市场竞争十分激烈。企业为了在竞争中处于有利的地位,一方面要大力发展新技术,开发新产品,开拓新市场;另一方面要加强管理,挖掘内部潜力,降低产品成本。在这一时期,成本会计发展的重点已由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的、着重管理的经营型成本会计。其主要内容如下:

1. 开展成本的预测和决策。运用预测理论和方法,建立起数量化的管理技术,对未来成本发展趋势做出科学的估计和测算;运用决策理论方法,依据各种成本数据,按照成本最优化的要求,研究各种方案的可行性,选取最优方案,谋取企业的最佳效益,从而使成本会计向预防性管理方向发展。

2. 实行目标成本计算。在产品设计之前,按照客户能接受的价格确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本;用目标成本控制产品设计,使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求,有效地促使成本降低。

3. 实施责任成本计算。将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本,进行责任成本核算,使成本控制更为有效。

4. 试行变动成本计算法。只把变动成本计入产品成本,而把当期固定费用从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。

5. 推行质量成本计算。到20世纪60年代,质量成本概念基本形成,确定了质量成本项目、质量成本计算和分析方法,从而扩大了成本会计的研究领域。

6. 作业制成本计算法的应用。美国会计学家在20世纪80年代后期提出作业制成本计算方法,即以作业为基础的成本计算制度,这一制度同传统成