

成本会计

主编 / 许甲强

CHENG BEN KUAI JI

山东人民出版社

国家一级出版社 全国百佳图书出版单位

成本会计

主 编 许甲强

副主编 李广娟 万文慧 朱明镜 赵秀荣

参 编 张建明 张钦成 陈文涛 张玲玲

严寒冰 王 伟

国家一级出版社 全国百佳图书出版单位
山东人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/许甲强主编. — 济南: 山东人民出版社, 2015.8

ISBN 978-7-209-09182-4

I. ①成… II. ①许… III. ①成本会计 IV.
①F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第204213号

成本会计

许甲强 主编

主管部门 山东出版传媒股份有限公司

出版发行 山东人民出版社

社 址 济南市胜利大街39号

邮 编 250001

电 话 总编室 (0531) 82098914

市场部 (0531) 82098027

网 址 <http://www.sd-book.com.cn>

印 装 济南继东彩艺印刷有限公司

经 销 新华书店

规 格 16开 (184mm × 260mm)

印 张 14.75

字 数 290千字

版 次 2015年8月第1版

印 次 2015年8月第1次

ISBN 978-7-209-09182-4

定 价 46.00元

如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换。

前 言

“成本会计”是经济管理类专业必修的一门核心课程，是会计人员学习会计知识，提高会计技能的课程。本着“以学生为主体，以能力为本位”的原则，我们组织具有丰富教学实践和教学经验的一线教师，充分考虑到教学和实践的统一和职业教育“产教结合”的特点，满足项目化教学、任务驱动等教学方法的要求。同时，本教材是校企合作共同开发的成果。

在编写本教材的过程中，着力突出以下几方面特色：

(1) 校企合作，突出会计教学的实践性。教材编写实现了校企合作、老中青结合，编写队伍具有丰富的会计实践经验和教学经验，使编写教材更加符合实际，突出教材的实践性。

(2) 结合最新政策法规，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穿其中。

(3) 前后连贯，突出知识的链接性。经济业务之间具有内在连贯性，本书的体例中，既考虑相关业务和数据的前后链接。通过原始凭证反映经济业务，通过编制费用分配表分配相关费用，通过会计账户进行连续处理经济业务，着力提高学生会计职业能力。

(4) 突出知识的拓展性。通过在“能力目标”“知识目标”明确提出的要求，使学生明确要具备何种能力，储备何种知识，并通过项目后的“任务练习”，让学生不断巩固，掌握所学知识。

(5) 突出职业教育能力培养。以掌握成本会计核算能力为教学目标，以岗位需求为导向，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。

本书由许甲强担任主编，李广娟、万文慧、朱明镜、赵秀荣担任副主编；张建明、张钦成、陈文涛、张玲玲、严寒冰和王伟参编。许甲强负责组织策划、拟定编写提纲和统稿；并最终由许甲强和赵秀荣进行汇总和修订定稿。具体分工如下：项目一由赵秀荣

编写，项目二、项目四由李广娟和陈文涛编写，项目三由万文慧编写，项目五由张建明和张钦成编写，项目六、项目七由许甲强编写，项目八由朱明镜编写，项目九由张建明和张玲玲编写，项目十由严寒冰、王伟编写。上述编者除张钦成来自淄博职业技术学院，陈文涛来自泰安致信联合会计师事务所外，其余编者均来自泰山职业技术学院。

本书在编写过程中，参考了有关书刊资料；并得到了泰安致信联合会计师事务所注册会计师、注册税务师陈文涛主任的大力支持；同时，山东人民出版社也给予了大力支持与帮助，在此表示衷心的感谢！

由于作者水平和时间有限，难免有不当之处，敬请广大读者批评指正。

编者

2015年8月

目 录 CONTENTS

＞前 言	1
＞项目一 总 论	1
任务一 成本概述	2
任务二 成本会计的对象和职能	4
任务三 成本会计的工作组织和账户设置	6
＞项目二 产品成本核算概述	11
任务一 工业企业生产费用要素与产品成本项目	12
任务二 成本核算的一般的程序	17
＞项目三 要素费用核算	22
任务一 产品成本构成内容确认	23
任务二 材料及动力费用的归集和分配的核算	26
任务三 人工费用的归集和分配的核算	32
任务四 辅助生产费用的核算	36
任务五 废品损失和停工损失核算	45
任务六 制造费用的归集和分配的核算	49
＞项目四 分配生产费用	59
任务一 在产品的确认	60
任务二 生产费用分配	62
＞项目五 品种法的运用	74
任务一 产品成本计算方法概述	75
任务二 品种法知识准备	78

任务三 品种法业务操作	81
▶项目六 分批法的运用	96
任务一 分批法应用的知识准备	97
任务二 分批法的业务操作	100
任务三 简化分批法的应用	105
▶项目七 分步法的运用	117
任务一 分步法应用的知识准备	118
任务二 逐步结转分步法的应用	120
任务三 平行结转分步法的业务操作	130
▶项目八 成本计算辅助方法运用	142
任务一 分类法	143
任务二 定额法	147
任务三 联产品、副产品、等级产品的成本计算	158
▶项目九 成本报表的编制	171
任务一 认识成本报表	172
任务二 产品成本报表的编制	174
任务三 主要产品单位成本表	177
任务四 各种费用报表	178
任务五 成本报表的分析	181
▶项目十 西方主要成本计算方法	196
任务一 认识变动成本法	197
任务二 认识标准成本法	202
任务三 认识作业成本法	217



项目一

总 论

●● 学习目标 ●●

能力目标 <<<



1. 能区分费用、成本和支出的概念；
2. 能正确认识成本会计职能、工作组织。

知识目标 <<<



1. 了解费用、成本和支出的概念；
2. 掌握成本会计的含义和对象；
3. 理解成本会计的职能、组织和核算程序。

●● 任务引入 ●●

2014年12月5日，山东浩祺有限责任公司的实习会计小李，根据会计主管要求进行11月份的成本核算和成本费用分析。面对公司的成本、费用和支出资料，小李该如何区分成本、费用和支出？又该如何进行成本核算和分析？

任务一 / 成本概述

一、认识支出、费用和成本

(一) 支出

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,所得税支出、营业外支出和利润分配支出等。

资本性支出,是指不仅与本期收入有关,也与其他会计期间收入有关,而且是为以后各期收入的取得而发生的支出,如构建固定资产、无形资产、对外投资等。

收益性支出,是指企业单位在经营过程中发生、其效益仅与本会计年度相关、因而由本年收益补偿的各项支出,如为生产经营而发生的材料、工资等开支。

所得税支出,指企业取得经营所得或者其他所得时,按照税法规定缴纳的税金支出,如所得税费用。

投资支出是企业通过分配增加财富,或为谋求其他利益取得的其他企业资产而让渡的资产使用权,如购入的交易性金融资产、可供出售金融资产、持有至到期投资和长期股权投资等。

营业外支出,指与企业生产经营业务没有直接关系的支出,如违约金、赔偿金、捐赠支出等。

利润分配支出,指在利润分配环节的开支,如支付股利。

(二) 费用

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予以确认。

费用一般需要计入当期损益,主要有以下几种情况:

(1) 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,以销售产品,提供劳务的成本计入当期损益,如主营业务成本、其他业务成本。

(2) 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,如财务费用、销售费用和财务费用等。

(3) 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时,应当在发生时确认为费用,计入当期损益,如销售产品由于售后服务条款,确认的预计负债,同时确认的销售费用。

(三) 成本

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),其所耗费的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地变化发展之中。

马克思在分析商品价值时,将商品价值表现为: $W = C + V + M$;其中, $C + V$ 构成了产品成本,也就是商品价值的组成部分。 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。

成本可以理解为一种耗费,有广义和狭义之分。广义的成本指企业发生的全部费用,包括生成费用和期间费用;狭义的成本仅指成品成本,即对象化的生产费用。在会计实务中的“成本”是指企业为生产产品,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。

支出是企业在经济活动中发生的所有开支与耗费。费用是支出的主要组成部分,是企业支出中与生产经营相关的部分,包括生产产品的生产费用和期间费用。产品成本是生产费用的对象化,生成费用是计算产品成本的基础,产品成本是生产费用的最后归宿。期末,如果无在产品,当期生产费用则为完工产品成本;如果有在产品,则生产费用与完工产品可以表示为:

本期完工产品=期初在产品+本期生产费用-期末在产品

制造企业的支出、费用与产成品之间关系如图 1-1 所示。



图 1-1 制造企业支出、费用与成本之间关系

二、制造企业成本核算的内容

制造企业的业务经营过程,能够完整的反映了企业从材料购进、产品生产和产品销

售以及利润分配的整个过程。制造企业的成本计算和核算主要包括：

1. 供应过程中材料成本的归集、分配、计算和核算；
2. 生产过程中生产费用的归集和分配，产品成本的计算与核算；
3. 销售过程中产品销售成本的计算与核算；
4. 生产经营过程中的各项期间费用的归集和核算；
5. 最终结果以成本报表方式进行报告和分析。

材料成本的计算和核算，销售成本计算和核算以及期间费用的归集和核算等在《财务会计》中讲授较多。因此，本教材侧重于阐述生产过程中发生生产费用的确认、归集、分配和产品成本的计算与核算，以及报表的编制与分析问题。

任务二 / 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。

随着经济发展，生产过程日趋复杂，管理要求越来越高。“特勒制度”的产生促进企业进入科学管理阶段，也促进着成本会计理论和方法的发展。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。随着经济发展和管理要求，成本会计的对象不断发展，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。

（一）成本预测

成本预测是指根据过去的成本有关的数据，在分析企业现有经济技术、市场状况和发展趋势的基础上，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。

（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，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。

（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。

（四）成本控制

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。

（五）成本核算

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。

（六）成本考核

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。

（七）成本分析

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。

成本会计这七项职能是相互联系的有机整体。企业要加强成本管理，首先进行成本预测，提出不同的成本预测方案；然后根据成本决策，选出最优的成本方案，提出目标成本；根据目标成本确定具体的成本目标和应控制的成本费用水平，制订计划成本；为保证计划成本顺利执行，需要严格的成本控制；将成本计划实施情况进行记录，对发生的生产费用在各个成本计算对象之间进行归集和分配，计算各个成本对象的总成本和单

位成本, 并进行成本核算, 提高完整、真实、可靠的成本资料; 利用成本核算资料对成本进行考核, 提高管理水平; 根据成本核算和成本考核的结果进行成本分析, 寻求差距、总结经验、提出措施和改进不足, 达到提高经济效益的目的。

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。

任务三 / 成本会计的工作组织和账户设置

一、成本会计工作的组织

成本会计工作是一项系统工作, 涉及机构的设置、人员的配备、成本核算的依据等内容, 具体包括以下几方面。

(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。

在企业内部各级成本之间, 也要根据企业规模、成本管理要求及人员配备等情况, 确定成本会计工作的组织方式, 分别采用集中工作方式和分散工作方式。

1. 集中工作方式

集中工作方式指企业所有的成本核算、成本计划编制和成本分析等工作集中在企业的成本会计机构中进行, 车间配备成本核算人员, 来负责登记原始记录、填制原始凭证、并对原始资料进行初步审核、整理和汇总, 及时报送企业成本会计机构。

此种方式的优点是便于管理部门及时全面掌握成本会计的各种信息, 便于进行成本数据分析, 减少成本会计机构设置的层次和成本会计人员的职位数。缺点是直接从事生产经营的部门不能及时掌握成本信息, 影响他们对成本费用进行控制的积极性。这种工作方式适用于成本会计工作较简单的企业。

2. 分散工作方式

分散工作方式又称非集中工作方式, 是指成本会计的各项具体工作分散到车间等其他部门的成本会计机构来进行。企业的成本会计机构只负责对成本会计工作的指导、监督和成本数据的最后汇总, 以及处理不便于分散核算的成本会计工作。此种方式的优点和缺点与集中工作方式相反。企业成本会计工作比较复杂的大中型企业常用此类方法。在实际工作中, 可以将两种方式相结合, 对部分车间、部门采用分散工作方式, 对其他车间、部门采用集中工作方式。

（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）成本会计核算的依据

1. 成本会计核算的法规依据

与成本会计有关的法律、规章、制度有“一法、三则、三制度”。

一法指《中华人民共和国会计法》；三则指《企业财务通则》和《企业会计准则》和《小企业会计准则》；三制度指《企业会计制度》《金融企业会计制度》和《企业产品成本核算制度》。

2. 成本核算的经济依据

成本核算，需要以企业实际发生的与成本费用相关的经济业务事项为经济依据。为此要健全会计记录，填制或取得成本费用发生、分类、归集和分配等真实的原始资料。

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“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。本书按第一种做法讲述。

1. “基本生产成本”二级账户

“基本生产成本”二级账户：用来核算企业生产产品、提供劳务、自制材料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。产品成本明细账采用多栏式账页，如图 1-2 所示。

第 页
连续第 页

[illegible]

需要注意的是基本生产成本明细账与其他明细账登记的方法基本类似,但有区别。一是合计栏不同于其他明细账的余额栏,不反映本账户的累计数,而是反映本行次成本项目的合计数;二是“基本生产成本明细账”未设置贷方栏,因此发生生产成品成本引起的生产成本减少的业务时,应采用红字方式在“成本项目”各个栏次作出记录。

“辅助生产成本”二级账户：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。“辅助生产成本”在期末分配结转后，一般无余额。企业如果有不同的辅助生产车间，则需要设不同的辅助账。辅助生产明细账格式和基本生产明细账格式基本相同，如图 1-3 所示，登记方法也相似。

第 页
连续第 页

[illegible]

8

3. “制造费用”账户

“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。制造费用明细账一般使用多栏式账页。

(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。一般采用多栏式账页。

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。

●●● 任务练习 ●●●

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

- 商品的理论成本由商品生产中所消耗的 () 之和构成的。
 - 生产中小号的生产资料价值
 - 劳动者为自己的劳动所创造的价值
 - 劳动者为社会创造的价值
 - 劳动者的必要劳动
- 广义的成本会计不仅包括成本核算, 而且还包括 ()。
 - 成本预测
 - 成本决策
 - 成本控制
 - 成本分析
- 企业成本会计核算的对象包括 ()。
 - 产品生产成本的核算
 - 管理费用的核算
 - 销售费用的核算
 - 财务费用的核算
- 进行成本分析的依据是 ()。
 - 成本决策资料
 - 成本核算资料
 - 成本计划资料
 - 成本控制资料
- 企业的成本会计工作应遵循的有关法规、制度有 ()。
 - 企业财务通则
 - 企业会计准则
 - 企业内部成本会计制度
 - 企业内部会计制度

三、判断题

- 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项生产费用的总和。 ()
- 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。 ()
- 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。 ()
- 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。 ()
- 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。 ()
- 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

- 简要说明支出、成本和费用之间关系。
- 企业成本会计的对象具体内容有哪些?
- 简要说明成本会计的职能。