



面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

COST ACCOUNTING
PRACTICE

成本会计实务

(第2版)

主编 罗荷英 李 薇

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

014060085

面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

成本会计实务

(第2版)

F234.2

61-2

主 编 罗荷英 李 薇

副主编 颜运斌

主 审 张其镇



北航

C1747611



北京理工大学出版社

BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

F-234.2

61-2

280030410

内 容 简 介

根据高等院校教学改革的要求,本书以财政部颁布的《企业会计准则》及其应用指南为依据,配合江西省省级精品课程——“成本会计实务”的建设需要,按照项目化教学模式进行编写。

本教材把工业企业成本核算内容分为4大模块,下分9个项目、26项工作任务。每一项目由知识目标、技能目标、案例导入、案例分析、项目小结组成。另外,教材中对商品流通企业、旅游餐饮企业、物流运输企业、房地产企业的成本核算也做了介绍。为加强学生的实践操作能力,本书配有《成本会计实务习题与实训》。其他学习资源可见江西省省级精品课程“成本会计实务”网站(<http://218.64.175.219/kjd-sh/cbkj/index.html>)。

版权专有 侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/罗荷英,李薇主编. —2版. —北京:北京理工大学出版社,2014.8

ISBN 978-7-5640-9666-3

I. ①成… II. ①罗… ②李… 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(2014)第201495号

出版发行/北京理工大学出版社有限责任公司

社 址/北京市海淀区中关村南大街5号

邮 编/100081

电 话/(010) 68914775(总编室)

82562903(教材售后服务热线)

68948351(其他图书服务热线)

网 址/<http://www.bitpress.com.cn>

经 销/全国各地新华书店

印 刷/北京泽宇印刷有限公司

开 本/710毫米×1000毫米 1/16

印 张/13.25

字 数/251千字

版 次/2014年8月第2版 2014年8月第1次印刷

定 价/36.00元

责任编辑/张慧峰

文案编辑/张慧峰

责任校对/周瑞红

责任印制/李志强

图书出现印装质量问题,请拨打售后服务热线,本社负责调换

前言

《成本会计实务（第2版）》教材是结合市场经济对学生的就业需求情况和正在进行的课程教学改革情况而编写的。本教材以财务会计专业学生的职业能力培养目标、知识目标、技能目标为标准，以制造企业产品生产成本的计算为主要内容，纳入学生就业面较广的行业的成本核算内容，有利于提高学生动手能力，实现学习就业零距离接触。教材编写力求做到理论成熟、体例新颖、简洁易懂，对于有些需要掌握或重点理解的内容用图表表现，每一项目内容用图表的形式进行小结，并配备了相应的《成本会计实务习题与实训》。

全书分为四大模块：模块一，成本会计实务理论基础；模块二，成本会计实务核算基础；模块三，产品成本核算方法；模块四，编制与分析成本报表。各模块内容根据会计工作过程分为9个项目，各项目按照会计核算要求分解为26项任务。

本教材在编写方面具有以下特点：

1. 注重实践操作

强调了各种原始凭证的设计与编制；反映各种费用产生的连续记载过程；学习任务结束时，不仅配有传统的习题，还增加了成本核算过程的实务操作题。学生对成本计算方法有较深刻理解的同时，也提高了会计职业能力。

2. 表现形式新颖

本教材全部内容分为四大模块，以项目为导向，结合成本核算的具体内容进行组织。各项目由案例导入、案例分析、项目小结等组成。同时在江西省省级精品课程“成本会计实务”网站（<http://218.64.175.219/kjdsh/cbkj/index.html>）中为学生提供了大量学习资源。

3. 知识体系完整

本教材的编写符合最新的会计准则和财经法规的相关规定，成本会计核算体系完整、内容全面，不仅有助于学生掌握成本核算操作技能，还有助于学生参加会计职称考试学习，也为学生参加各种会计技能竞赛打下一定基础。

4. 参编人员结构合理

本教材主创人员由多年带领学生参加江西省大学生竞赛屡获佳绩的专职教师

和长期从事企业会计工作的骨干组成。

本教材可以作为高等院校财务会计类专业学生的课堂用书，也可以作为各类企业在职会计人员培训、自学教材，以及各类企业管理人员的参考读物。

本书由罗荷英、李薇担任主编，江西省建工集团有限责任公司主办会计颜运斌会计师担任副主编。赵桂英、吴蔚平、吴之固、周忠华老师参与编写。其中，模块一由罗荷英、周忠华编写，模块二由赵桂英、吴蔚平编写，模块三由李薇、罗荷英、颜运斌编写，模块四由李薇、吴之固编写。全书最后由罗荷英总纂、定稿，由张其镇担任主审。

由于编者学识水平有限，书中的错误和缺点在所难免，恳请广大师生读者不吝指正，以便今后继续改进。

编 者

目 录

模块一 成本会计实务理论基础

项目一 成本会计实务入门	(003)
任务一 成本会计实务基础理论	(003)
任务二 成本会计基础实务	(011)
项目二 成本核算基本要求及一般程序	(016)
任务一 产品成本核算要求	(016)
任务二 产品成本核算的一般程序	(019)

模块二 成本会计实务核算基础

项目三 分配要素费用	(031)
任务一 核算材料费用	(032)
任务二 核算工资薪酬	(041)
任务三 核算外购动力费用	(050)
任务四 核算折旧费用及其他费用	(052)
任务五 核算辅助生产费用	(054)
任务六 核算制造费用	(067)
任务七 核算损失性费用	(072)
项目四 分配生产费用	(078)
任务一 确认在产品	(078)

任务二 计算完工产品与月末在产品成本	(081)
--------------------------	-------

模块三 产品成本核算方法

项目五 计算产品成本的基本方法	(095)
任务一 基本方法——品种法	(095)
任务二 基本方法——分批法	(108)
任务三 基本方法——分步法	(118)
项目六 计算产品成本的辅助方法	(139)
任务一 计算产品成本的辅助方法——分类法	(139)
任务二 计算产品成本的辅助方法——定额法	(151)
项目七 核算其他行业成本	(164)
任务一 核算商品流通企业成本	(164)
任务二 核算旅游餐饮企业成本	(169)
任务三 核算物流运输企业成本	(174)
任务四 核算房地产企业成本	(179)

模块四 编制与分析成本报表

项目八 编制成本报表	(187)
任务一 成本报表的种类和作用	(187)
任务二 编制产品成本报表	(189)
项目九 分析成本报表	(195)
任务一 成本报表分析概述	(195)
任务二 分析主要产品单位成本报表	(200)
参考文献	(206)

模块一 成本会计实务理论基础

内容提要

本模块主要阐述了成本会计中的基础理论和实务基础工作内容；阐述了成本会计核算工作的基本要求及一般核算程序。介绍了成本的经济实质和作用；解释费用的含义、费用要素、成本的分类；介绍了成本核算的作用、成本核算原则、成本核算的一般程序及需要应用的主要会计科目。

成本会计实务入门

知识目标

1. 了解成本、成本的作用。
2. 理解成本会计工作的组织形式。
3. 掌握支出、成本、费用的划分界限。

技能目标

1. 能正确划分支出、成本及费用。
2. 能理解、确认成本会计岗位职责范畴。

案例导入

陈琳、黄立和项颖三人是大学时的校友，他们分别毕业于会计学、市场营销和服装设计专业。毕业以后，他们合办了一家“金剪刀”服装加工厂，购进专用设备数台，花费 40 000 元。该厂第一个月生产了一批女士服装，并于当月销售一空，取得销售收入 60 000 元。该批女士服装一共花费布匹费用 20 000 元，辅材费用 5 000 元，人工工资 10 000 元，服装推销费用 6 000 元，办公费用 2 000 元，水电费 2 000 元。月末，核算本月利润时，三人对生产成本的确认发生了分歧。

请问：你认为这批服装成本是多少呢？

任务一 成本会计实务基础理论

一、成本的含义

所谓成本，是对象化的费用。企业为了取得任何一项资产所发生的费用均可称之为成本。它发生在日常工作和生活的诸多领域，如工业企业的材料采购成本、产品生产成本、劳务成本、销售成本；商品流通企业的商品采购成本、销售

成本；物流交通运输企业的运输劳务成本；建筑安装企业的建筑安装成本；科研机构的科研项目开发成本；公务机关执行公务的任务成本。除此之外，我们日常生活的诸多方面都包含着成本的含义，如我们的学习成本、生产成本、时间成本以及机会成本，等等。由此可见，成本就是为实现某一特定目的而发生的各种耗费。

成本是会计理论中一个重要的经济概念，是商品生产发展到一定的阶段才逐步形成和完善起来的。作为用于交换的劳动产品，商品价值由三部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值（ C ）、劳动者为自己的劳动创造的价值（ V ）以及劳动者为社会创造的价值（ M ）。成本是前两者之和，即（ $C + V$ ）。换句话说，成本是企业为生产商品和提供劳务所耗费的物化劳动的货币表现，是商品价值中已消耗的生产资料的价值与劳动者为自己劳动所创造的价值之和。这一表述说明了成本的经济实质，通常称之为理论成本。

实际工作中对成本的确定，除了要考理论成本外，还要考虑宏观的政策方针和微观的企业管理需要，对成本的构成内容和开支范围进行规范，同时国家通过有关法规制度对成本开支范围加以界定。实际产品成本内容与理论成本包含的内容有一定的差别。例如，在工业企业的实际成本核算中，为了加强经济核算、减少资金占用、节约生产费用、减少生产损失，把废品损失、停工损失等也计入产品成本。为了简化成本核算工作，工业企业将难以按产品对象归集的为组织和管理生产经营而发生的管理费用、为销售产品而发生的销售费用以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用作为期间费用处理，直接计入当期损益，不计入产品成本。因此，工业企业成本会计的对象不仅包括产品生产成本，而且还包括期间费用。各行业经营业务的成本和有关的期间费用，简称成本费用。因此，成本会计事实上指的是成本费用会计。

当然，成本是一个发展的概念，随着社会经济的发展，成本的概念和内涵也在不断地发生变化。为了正确理解产品成本的含义，可以从耗费和补偿两个方面考虑：从耗费角度看，它是生产过程中劳动的消耗，是生产过程中所消耗的物化劳动和活劳动的价值的货币表现，即成本的内涵；从补偿角度看，它是资本消耗的价值补偿，补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本的价格。

成本有广义和狭义之分。广义的成本是生产耗费的货币表现，是企业生产经营过程中的所有耗费。狭义的成本是指企业为生产一定种类和一定数量的产品、提供劳务而发生的各种耗费，即产品成本。

二、成本的分类

根据成本核算和成本管理的不同要求，成本表现为多种多样的具体形式，并被赋予各种不同的称谓。

（一）按成本与产品之间的关系分类

按成本与产品之间的关系将成本分为产品成本和期间费用。

（二）按成本计入成本对象的方式分类

按成本计入成本对象的方式将成本分为直接成本和间接成本。

直接成本是指可以分清为哪种产品耗用，可以直接计入各品种、类别、批次产品等成本对象的成本。对于只有一种产品的企业来说，所有产品成本都是直接成本。

间接成本是指不能分清为哪种产品耗用，不能直接计入某种、类别、批次产品等成本对象，而必须按照一定标准分配计入有关的各个成本对象的成本。

（三）按成本与业务量之间的关系分类

按成本与业务量之间的关系将成本分为固定成本和变动成本。

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内，成本总额不随业务量的变动而变动。如企业行政管理费、厂房和机械的折旧费等。

变动成本是指在一定期间和一定业务量范围内，成本总额随着业务量的变动而成正比例变动的那部分成本。如原材料、辅助材料、燃料和动力费、计件工资支出等。

（四）按成本是否可以控制分类

按成本是否可以控制将成本分为可控成本和不可控成本。

可控成本是指在特定时期内，特定责任中心能够直接控制其发生的成本。

不可控成本是相对于可控成本而言的，指的是不能为责任单位或个人的行为所控制的成本。

三、费用

（一）费用的含义

费用是企业为销售产品、提供劳务等日常活动发生的会导致所有者权益减少的、与所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

企业在日常活动中所产生的费用主要有消耗材料、支付的职工薪酬、机器运转发生的磨损费用和维修费用等；在销售过程中发生的耗费主要有销售费用；企业为筹资发生的利息费用；组织和管理生产经营活动而发生的各种办公经费等。在这一过程中发生的用于生产的各种耗费，称为生产费用，只有在生产过程中发生的各种生产耗费才能够作为产品成本。

（二）费用的分类

企业的生产经营过程，也是物化劳动和活劳动的耗费过程，因而生产经营过程中发生的费用主要有以下两种。

1. 按经济内容（性质）分类

费用按经济内容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。包括：

（1）外购材料。指企业为实行生产经营而耗用的一切从外部购入的原料、主要材料、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件、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部购入的各种气体、固体、液体燃料。从理论上讲，外购燃料应该包括在外购材料中，但是由于燃料是重要的能源，需要单独考核，因而单独列作一个要素进行核算。

（3）外购动力。指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购入的各种电力、蒸汽等动力。

（4）职工薪酬。指构成工资总额的各组成部分及企业支付的社会保障、工会经费和职工教育经费、辞退福利、股份支付（现金行权）等。

（5）折旧与修理费。指企业按规定的方法计提的固定资产折旧费用和为修理固定资产而发生的支出。

（6）利息费用。指企业按规定计入生产费用的借款利息支出减去利息收入后的净额。

（7）税费。指企业应缴纳的应计入管理费用的各种税金及费用，如房产税、印花税、车船使用税、土地使用税。

（8）其他费用。指企业开支的、不属于上述各要素的费用，如差旅费、办公费、邮电费、租赁费、咨询费、业务费、保险费和诉讼费。

按照以上费用要素反映的费用，称为要素费用。正确区分要素费用，可以反映企业在一定会计期间发生的费用种类和金额，分析各个时期要素费用的构成和水平，为编制企业资金计划、核定资金定额提供资料。但是，这种分类不能说明各项费用的用途，因而不便分析各种费用的支出是否节约、合理。

2. 按经济用途分类

企业在生产经营中发生的费用，首先可以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类。

生产费用按经济用途划分，形成成本项目，成本项目是对象化的生产费用的具体项目，一般来说，制造企业有三个基本成本构成项目。

（1）直接材料。指企业生产经营过程中直接耗用的，并构成产品实体的原料及主要材料、辅助材料。

（2）直接人工。指企业直接从事产品生产人员的职工薪酬。

（3）制造费用。指企业间接用于产品生产的各项费用（如机物料耗用、水电费、办公费、车间设备折旧费等），以及虽直接用于产品生产，但不便于直接计入产品成本，所以没有专设成本项目的费用（如机器设备的折旧费）。

企业为了使成本项目更好地适应生产特点和管理要求，可对以上成本项目进行

行适当地调整。对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用,以及在产品成本中所占比重较大的费用,应专设成本项目;否则为了简化核算工作,不必专设成本项目。

期间费用是指企业在生产经营过程中发生的,与产品生产活动没有直接关系,属于某一时期发生的、直接计入当期损益的费用。企业的期间费用计入当期损益,分为销售费用、管理费用和财务费用三大类。

(三) 支出

支出是会计主体在经济活动中发生的所有开支与耗费。企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配性支出。

生产经营费用中费用与成本的关系可用图 1-1 表示。

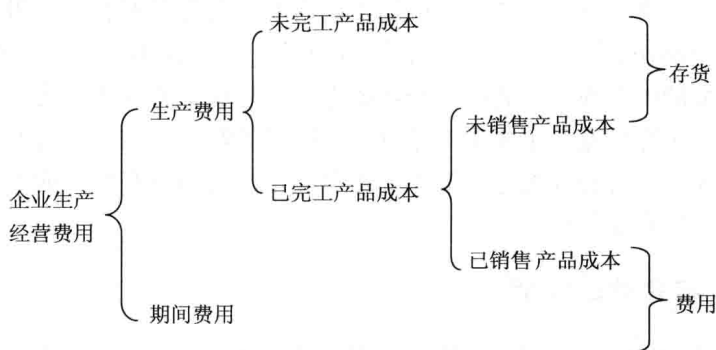


图 1-1 费用与成本的关系

四、成本的作用

成本作为一个独立的经济范畴,是企业在生产经营过程中需要重点关注的内容,其作用主要表现在以下方面。

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

产品成本就是生产过程中消耗的物化劳动和活劳动,企业生产经营中的各项耗费必须得到补偿才能够继续再生产。因此,成本一方面以货币形式对生产耗费进行计量,另一方面为企业的简单再生产提出资金补偿的标准。成本作为补偿劳动耗费的尺度,对于促进企业加强成本管理,降低劳动消耗,取得最大经济效益有重要意义。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项反映企业生产经营管理工作的综合指标,经营管理中各方面工作的好坏,都可以直接或间接地在成本上反映出来。比如,机器设备的利用是否充分、材料物资的消耗是否节约、生产工艺的设计是否合理、供产销各环节是否顺畅、劳动生产率高低、产品设计的好坏等,都会对成本产生影响。因而可以通过

对成本的计划、控制、监督、考核、分析等来促使企业及企业内各单位加强经济核算，努力改进管理，降低成本，提高效益。

（三）成本是制定产品价格的重要因素

产品价格是产品价值的货币表现。实际工作中产品价格受多种因素的影响。企业在决定产品价格时要参考产品成本这一重要依据。如果单位商品价格低于产品成本，则企业必然发生亏损，再生产难以为继；只有商品价格高于产品成本，企业才有获利的可能。商品价格越高，企业获利空间越大，因此成本是影响产品价格的重要因素之一。

（四）成本是企业经营决策的重要依据

在市场经济条件下，企业只能依靠不断提高经济效益来提高自身的竞争能力。为了提高经济效益，企业必须根据市场需要和自身经营状况，做出及时、正确的生产经营决策，包括筹资决策、投资决策、生产决策等。在生产经营决策中，影响决策的因素很多，其中一个重要方面就是成本的竞争能力。在同等市场经济条件下，企业的竞争主要是产品价格与质量的竞争，拥有具备竞争优势的低成本产品，才可能有较强的竞争能力，才可能提高市场占有率。成本是企业实行生产经营决策的重要依据。

五、成本会计的职能

成本会计是以成本费用为对象的一种专业会计。主要研究物质生产部门为制造产品而发生的成本，即产品的生产成本，以及企业在生产经营过程中进行日常管理、销售产品和筹集资金等所发生的各种期间费用。

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各项资金耗费的发生，以及产品成本和劳务成本的形成进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。成本会计是现代会计的一个重要分支。它的职能主要有以下几个。

（一）成本预测

成本预测是指运用一定的科学方法，对未来成本水平及其变化趋势做出科学的评估，是确定目标成本和选择达到目标成本途径的重要手段。也就是说，通过成本预测，掌握了企业未来的成本水平及变动趋势，可以提高降低成本的自觉性，也为成本决策、成本计划、成本控制提供了及时有效的信息。

（二）成本决策

成本决策是指运用决策理论，根据成本预测及有关成本资料，运用定性定量方法，选择最佳成本方案，以便确定目标成本，制定成本计划的过程。它贯穿整个生产经营过程，涉及面广，因此在每个环节都应选择最优的成本决策方案，才能达到总体最优。

（三）成本计划

成本计划是指在成本决策的基础上,根据计划期的生产任务、降低成本的要求以及有关资料,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币计量形式表现计划期产品的生产耗费和各种产品成本水平,并作为控制与考核成本的重要依据。成本计划通常包括:编制生产成本及期间费用预算、商品(产品)总成本及单位成本计划、可比产品成本降低计划及完成计划的措施等。成本计划为企业进行成本控制、成本分析、成本考核提供了重要依据,一经确定,对各个生产单位及职能部门都有约束作用。

（四）成本控制

成本控制是指根据预定的目标,在产品成本形成过程中,通过对成本发生和形成过程的监督,及时发现并纠正发生的偏差,采取措施,使生产经营过程发生的各种消耗和费用支出被限制在成本计划和费用预算标准的范围内,以保证产品成本降低目标的实现。通过成本控制,可以揭示问题,找出差距,防止浪费,消除损失。成本控制的范围涉及企业生产经营各环节、各部门,控制的内容包括企业人力、物力、财力的消耗及每一项费用的开支。

（五）成本核算

成本核算指根据企业确定的成本核算对象,采用适当的成本计算方法,按照规定的成本项目,严格划分各种费用的界限,并将应计入产品成本的生产费用进行一系列的归集和分配,从而计算出各成本核算对象的总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心。成本核算能够反映成本计划的执行情况,为编制下期成本计划,进行未来成本预测和决策提供资料,同时也是制定产品价格的重要依据。

（六）成本分析

成本分析是指利用成本核算及其他有关资料,分析成本水平与构成的变动情况,研究影响成本的各种因素及其变动原因,寻找降低成本的途径。成本分析是成本管理的重要组成部分,其作用是正确评价企业成本计划的执行结果,揭示成本增减变动的原因,为编制成本计划和制定经营决策提供重要依据。根据成本报表和成本计划等资料进行的成本事后分析,主要包括:全部产品成本计划完成情况的分析、可比产品成本计划完成情况的分析、产品单位成本计划完成情况的分析、制造费用预算执行情况的分析、技术经济指标变动对产品成本影响的分析、产品质量变动对成本影响的分析、工人劳动生产率变动对成本影响的分析、材料利用情况变化对成本影响的分析等。

（七）成本考核

成本考核是指定期通过成本指标的对比分析,对目标成本的实现情况和成本

计划指标的完成结果进行的全面审核和评价。成本考核是成本会计职能的重要组成部分。成本考核以各责任者为考核对象，以其可控制成本为界限，并按责任的归属来核算和考核其成本指标的完成情况，评价工作业绩和决定对其奖惩，以充分调动各个责任者完成指标的积极性。

六、成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化，也是人们期望成本会计应达到的目标和成本会计的要求。其根本任务是：促进企业尽可能节约生产经营过程中物化劳动与活劳动的消耗，不断降低产品成本，提高经济效益。它与成本会计的职能有着密切联系：成本会计能否承担某一项任务，取决于它是否具有完成该项任务的职能；成本会计职能的发挥程度又受制于任务完成情况的好坏。根据企业经营管理的要求，成本会计的任务主要有以下四项。

（一）正确计算产品成本，及时提供成本信息

按照国家有关法规制度和企业管理的要求，及时、正确地核算企业生产经营过程中发生的各种成本费用，提供真实、有用的成本数据资料，是成本会计的基本任务。成本核算所提供的成本数据资料，不仅是企业进行存货计价、确定利润和制定产品价格的依据，同时也是企业进行成本管理的基本依据。

（二）优化成本决策，确立目标成本

优化成本决策，需要在科学的成本预测基础上收集整理各种成本信息，在现实和可能的条件下，采取各种降低成本的措施，从若干可行方案中选择生产每件合格产品所消耗物化劳动和活劳动最少的方案，使成本最低化作为制定目标成本的基础。为了优化成本决策，需增加企业员工的成本意识，使之在处理每一项业务活动时都能自觉地考虑和重视降低产品成本的要求，把所费与所得进行比较，以提高企业的经济效益。

（三）加强成本控制，防止挤占成本，提高效益

加强成本控制，首先是进行目标成本控制，主要依靠自主管理进行自我控制，以促其提高技术、厉行节约、注重效益。其次是遵守国家有关成本费用的法规规定，严格控制各项费用支出、营业外支出等挤占成本，并积极探求节约开支的途径，以促进企业经济效益的不断提高。

（四）建立成本责任制度，加强成本责任考核

成本责任制是对企业各部门、各层次和执行人在成本方面的职责所做的规定，是提高职工降低成本的责任心，发挥其主动性、积极性和创造力的有效办法。建立成本责任制度，要把完成成本降低任务的责任落实到每个部门、层次和责任人，使职工的责、权、利相结合，职工的劳动所得同劳动成本相结合；各责任单位与个人要承担降低成本之责，执行成本计划之权，获得奖惩之利。实行成