

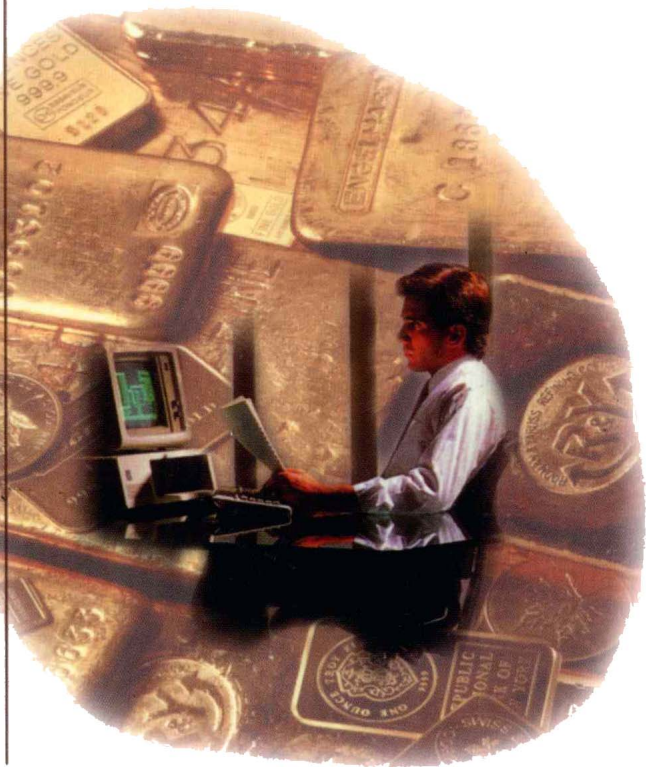
职业技术教育教材

(供高职、中专学校使用)

成本会计

苏奕军 主编

CHENG BEN KUA I J I



 中国轻工业出版社

职业技术教育教材

(可供高职中专学校使用)

成本会计

苏奕军 主编

贺密柱 主审

 中国轻工业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/苏奕军主编. —北京: 中国轻工业出版社,
2000.9

职业技术教育教材
ISBN 7-5019-2916-5

I. 成… II. 苏… III. 成本会计-技术教育-教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 37039 号

责任编辑: 刘云辉

策划编辑: 刘云辉 责任终审: 杨西京 封面设计: 张颖
版式设计: 赵益东 责任校对: 燕杰 责任监印: 崔科

*

出版发行: 中国轻工业出版社 (北京东长安街 6 号, 邮编: 100740)

网 址: <http://www.chlip.com.cn>

联系电话: 010—65241695

印 刷: 中国人民警官大学印刷厂

经 销: 各地新华书店

版 次: 2000 年 9 月第 1 版 2000 年 9 月第 1 次印刷

开 本: 850×1168 1/32 印张: 9.875

字 数: 222 千字 印数: 1—3000

书 号: ISBN 7-5019-2916-5/F·220 定价: 16.00 元

· 如发现图书残缺请直接与我社发行部联系调换 ·

编写说明

本书是根据国家轻工业局经济管理专业建设指导委员会系列教材编写计划的要求，由局属各学校的有关专业教师为《成本会计》课程编写的教材。本书适用于中专和高职层次，以及各种形式的岗位培训，也可供广大财会干部学习所用。

本教材是根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》、有关行业会计制度和成本核算管理办法编写而成的，其内容以制造业产品成本核算及其他行业成本核算内容为重点，吸收现代成本管理知识，系统地介绍了现代成本核算的理论和方法。

本书第一、二、四（其中的第三、四节）章节由集美轻工业学校苏奕军编写；第三、四（其中的第一、二节）章节由北京二轻工业学校汪杰编写；第五、六章节由广西二轻工业管理学校黄红剑编写；第七、八章节由内蒙古轻工业学校乔雪芹编写。本书由主编苏奕军总纂，内蒙古工业美术设计学校贺密柱担任主审，对全书进行了认真的审阅和定稿。

本书在编写过程中得到了国家轻工业局经济管理专业建设指导委员会、中国轻工业出版社及参编、主审学校的大力支持，在此表示感谢。由于时间仓促和编者水平有限，错误和不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2000 年 3 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的涵义、内容和作用.....	(1)
第二节 成本会计的内容、职能和任务.....	(4)
第三节 成本会计的基础工作	(10)
第二章 制造业成本核算的要求和一般程序	(17)
第一节 费用要素和成本项目	(17)
第二节 制造业成本核算的内容和费用界限	(21)
第三节 制造业产品成本核算的一般程序和 账户设置	(24)
第三章 工业企业要素费用的归集和分配	(32)
第一节 直接生产费用的核算	(32)
第二节 其他要素费用的核算	(46)
第三节 待摊和预提费用的核算	(52)
第四节 辅助生产费用的核算	(57)
第五节 制造费用的核算	(70)
第六节 损失费用的核算	(79)
第七节 生产费用在完工产品与在产品之间 分配的核算	(83)
第四章 产品成本计算的基本方法	(105)
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计 算的影响.....	(105)
第二节 产品成本计算的品种法.....	(107)
第三节 产品成本计算的分批法.....	(126)
第四节 产品成本计算的分步法.....	(144)

第五章 产品成本计算的其他方法	(185)
第一节 产品成本计算的分类法.....	(185)
第二节 产品成本计算的定额法.....	(195)
第三节 产品成本计算的标准成本法.....	(205)
第四节 各种成本计算方法的实际应用.....	(216)
第六章 期间费用的核算	(226)
第一节 管理费用的核算.....	(226)
第二节 产品销售费用的核算.....	(230)
第三节 财务费用的核算.....	(232)
第七章 其他行业成本核算	(238)
第一节 商品流通企业的成本计算.....	(238)
第二节 施工企业的成本计算.....	(254)
第三节 运输企业的成本计算.....	(266)
第八章 成本报表及分析	(282)
第一节 成本报表概述.....	(282)
第二节 主要成本报表的编制及分析.....	(284)

第一章 总 论

第一节 成本的涵义、内容和作用

一、成本的涵义

成本是一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。它是人们为了比较生产中的所费与所得并对所费进行补偿而产生的用价值表现的生产耗费概念。在商品经济条件下,人们为了进行生产经营活动或达到一定的目的,就必须付出相应的代价,付出一定的人力、财力和物力资源。有所得必有所费,有投入才能有产出。这些所耗费的资源的货币表现及其对象化,称之为成本。

在企业生产经营进程中,成本由企业的资金耗费所构成。企业经营过程的每一个阶段都会发生资金耗费,从而构成不同的成本。如工业企业材料供应阶段的资金耗费是为了购买生产所需材料,为购买材料的资金耗费对象化到材料上,构成了材料成本;生产阶段的资金耗费是为了生产产品,为生产产品而发生的资金耗费对象化到产品上,构成了产品的生产成本。可见,成本就是对象化的资金耗费。

(一) 理论成本

按照马克思的价值理论,产品的价值由三个部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C),劳动者为自己的劳动所创造的价值(V),以及劳动者为社会创造的价值(m)。按照马克思的成本理论,商品产品成本,是指商品生产中耗费的物化劳动和活劳动的货币表现,它由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值组成,即 $C+V$,这种成本,可称为“理论成本”。理论成本有抽象性,实

际工作中很难核算纯粹的理论成本。

（二）现实成本（实际应用成本）

与理论成本相对应的是实际应用成本，实际应用成本是按照现行制度有关成本开支范围的规定，以正常生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗量和实际价格计算出来的。实际应用成本是成本概念的具体化，它与理论成本不同。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗，只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量，而实际应用成本除考虑一般性理论成本中的共性的消耗外，还要考虑生产过程中特殊性消耗，如废品损失等，从而导致了实际补偿价值和已消耗的 $C+V$ 不一致，形成了现实成本即产品成本的概念。产品成本是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和。成本会计所研究的成本就是物质生产部门为了制造产品而发生的成本，即产品成本。

二、产品成本的内容

实际工作中，成本开支的实际内容通常是由国家统一规定的，哪些费用应计入成本，哪些费用不能计入成本，国家都以法令、制度的形式加以规定，这就是成本开支范围。按照《企业会计准则》和有关行业会计制度规定，企业应统一采用制造成本法核算成本。如工业企业的产品生产成本只包括为制造产品而发生的直接材料、直接人工和制造费用，而期间费用（产品销售费用、财务费用、管理费用）不计入成本，直接计入当期损益；施工企业的工程成本一般包括人工费、材料费、机械使用费、其他直接费用和间接费用，企业发生的管理费用和财务费用也不计入工程成本；商品流通企业要核算商品的采购成本和销售成本，而发生的经营费用，管理费用和财务费用，也不计入商品采购成本和销售成本；运输企业在营运生产过程中实际发生的与运输、装卸和其他业务等直接有关的各项支出均可计入营运成本，而发生的管理

费用和财务费用也不计入营运成本。各行业企业的产品销售费用、经营费用、财务费用、管理费用可以称为经营管理费用，属于期间费用，不计入成本，而直接计入当期损益。但为了促进企业节约费用，增加利润，这些费用也应作为企业成本会计的对象。

综上所述，成本会计的对象就是各行业企业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。

三、产品成本的作用

成本在市场经济中有着重要的作用，具体表现在以下几个方面：

（一）成本是生产耗费的补偿尺度

成本是以货币形式对某一有目的活动（产品或劳务）的劳动耗费的衡量。为了保证再生产的不断进行，这些劳动耗费必须从销售收入中得到补偿，而这个补偿的客观尺度就是产品成本。马克思说：“商品的成本价格必须不断买回各种已经在商品生产中消费的生产要素”，由此可见，在一个企业中，再生产过程中的生产耗费，必须按照成本数额得到补偿，才能维持企业再生产的进行。产品成本的高低，反映从销售收入中需要补偿份额的多少，成本越高补偿就越多，劳动耗费和劳动补偿是等量的。

（二）成本是制定价格的重要依据

价格是价值的货币表现，商品产品的价值和使用价值只有通过销售才能实现。因此，必须制定合理的产品价格，根据等价交换的原则，实现产品销售，使成本得到补偿并取得盈利。企业在制定产品价格的时候，要考虑许多方面的因素，应体现价值规律的要求，使产品价格基本上符合产品价值。由于目前还难以直接精确计算产品的价值，只能通过计算产品的成本来间接地、相对地反映，因此，成本就成为制定产品价格的重要依据。在市场经济条件下，价值往往是由各个部门的平均成本加上社会平均利润

而形成的。

(三) 成本是企业进行经营决策的重要依据

提高经济效益是企业经营管理的核心、出发点和归宿。企业进行生产经营决策,无不围绕着经济效益这一核心问题来进行,即对任何决策方案,都必须以经济效益的高低来衡量其利弊得失,然后才从中抉择出最优方案,而产品成本是考察和分析决策方案经济效益高低的重要经济指标。在产品价格和税收一定的情况下,产品成本的高低直接影响着企业的盈利水平和市场竞争能力,因此企业在进行生产经营决策时,必须以产品成本为依据,以经济效益为标准来衡量决策的正确程度,通过所得和所费的对比分析,在各项决策中,选择技术条件优、生产效率高、产品质量好、成本费用低、竞争能力强、经济效益高的决策方案为最优方案,其中成本水平的高低则是抉择时特别应予考虑的关键问题。

(四) 成本是计算盈亏的基础

企业的销售收入扣除税金和抵补成本以后尚有余额,则为利润;扣除税金后的销售收入不足抵补成本,其差额则亏损。在物价基本稳定,国家对它施行严格管理的条件下,企业利润或亏损的发生,主要取决于成本的高低。

(五) 成本可以综合反映企业工作的质量

成本是用于某一目的的活动上有关活劳动和物化劳动耗费的综合反映,企业劳动生产率的高低、固定资产利用的程度、原材料的使用是否合理与节约、产品产量的增减变动、产品质量提高与下降、企业生产经营管理水平等,都能通过成本直接或间接地反映出来。所以成本是综合反映企业工作质量的一个综合性指标。

第二节 成本会计的内容、职能和任务

一、成本会计的内容

传统的成本会计是运用会计核算的一般原理、原则和方法,全

面系统地记录企业生产产品过程中所发生的各种生产费用，通过一定程序的归集，按一定标准在各成本计算对象之间进行分配、汇总，确定各种产品和劳务的总成本和单位成本，以供部门、企业制定产销政策时参考。这种对生产过程实际发生的各项费用的记录、核算，在现代成本会计中仍然是一项重要的内容，但只进行事后的记录和核算已经不能满足现代成本管理的要求，因此，现代成本会计必须拓宽传统成本会计的内涵和外延。它是以货币为主要计量单位，对生产经营过程中的劳动耗费进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一种价值管理活动。所以，现代成本会计应包括成本预测、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。

（一）成本预测

成本预测是根据成本与各种技术经济因素的依存关系，结合发展前景和采取的各种措施，采用一定的专门方法，对未来期间成本水平及其变化趋势作出推测和估计。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本最佳途径的重要手段，是进行成本决策和编制成本计划的基础。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，寻求降低产品成本，提高经济效益的途径。如企业计划期目标成本预测；成本变动的影响因素预测；成本水平和变动趋势预测等。

（二）成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据及有关成本资料，运用决策理论和方法，对多种成本方案进行比较分析，选出最佳成本方案的过程。作出最优化的成本决策，是制订成本计划的前提，也是实现成本的事前控制，提高经济效益的重要途径。如合理生产批量的成本决策；零部件自制或外购的成本决策；亏损产品应否停产的成本决策；产品薄利多销的成本决策等。

（三）成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上，根据计划期的生产

任务，降低成本的要求及相关资料，通过一定的程序，运用一定的方法，以货币形式表现计划期产品的生产耗费和各种产品的成本水平。作为控制和考核成本的重要依据，企业的成本计划一般包括两部分内容：按照生产要素确定的生产耗费，编制生产费用预算；按照生产费用的经济用途即产品成本项目编制产品单位成本计划和全部商品产品成本计划。成本计划是降低成本、费用的具体目标，也是进行成本控制、成本分析、成本考核的依据。成本计划的编制过程，也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

（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，将其限制在成本计划和费用预算标准的范围内，防止超支、浪费和损失的发生，以保证成本计划的完成。如对各种费用开支的控制；对生产经营活动所耗物质资料的控制等。

从企业的整个经营过程来看，成本控制包括事前控制、事中控制、事后控制三个阶段。事前控制，即事先确定成本控制标准，对各种资源消耗和各项费用开支规定数量界限，作为衡量生产费用实际支出、超支或节约的依据；事中控制是指在实际发生生产费用过程中，按成本标准控制支出，随时提示节约还是浪费，并预测今后发展趋势，以保证成本目标的实现；事后控制，是根据计划执行的情况，分析研究成本差异发生的原因，确定责任归属，评定和考核业绩，以便采取相应措施，消除不利差异，修正成本控制标准。

通过成本控制使企业产品成本按照人们事先测算确定的成本水平进行，防止和克服生产过程中损失和浪费现象发生，使企业的资源得到充分合理的利用，达到节约消耗，降低产品成本，提高经济效益的目的。

（五）成本核算

成本核算是按照企业的生产工艺和生产组织的特点，以及对

成本管理的要求所确定的成本计算对象，采用与成本计算对象相适应的成本计算方法，按规定的成本项目，通过一系列的生产费用的归集与分配，正确划分各种费用界限，从而计算出各种产品或劳务的实际总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心，成本核算过程，既是对生产耗费进行归集、分配及对象化的过程，也是对生产中各种劳动耗费进行信息反馈和控制的过程。通过成本核算所提供的成本资料与计划成本等目标成本进行比较可以反映成本计划完成的情况，同时为编制下期成本计划，进行成本预测和决策提供资料。

（六）成本分析

成本分析是利用成本核算资料和其他有关资料，将本期实际成本与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平、国内外同类产品的成本等进行比较，了解成本差异，并分析差异原因，查明成本超支的责任，提出建议以便采取有效措施，改进生产经营管理，降低成本、费用，提高经济效益。成本分析的内容包括：全部商品产品、可比产品成本计划完成情况分析、主要产品单位成本分析、生产费用预算执行情况分析等。通过成本分析，可以确定成本、费用超支是否有正当理由，应否发生，从而及时、有效地控制成本。同时为成本考核、成本预测和决策，以及成本计划的编制提供资料。

（七）成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行考察和评价。成本考核要以部门、单位和执行为对象，以其可控制成本为界限，并按责任的归属来考核其成本指标完成情况，评价其工作业绩和决定其奖惩。成本考核要与一定的奖惩制度结合起来，以督促企业各部门、各单位和职工个人，更好地履行经济责任，提高企业成本管理水平。

上述成本会计的各项内容，是相互联系和相互补充的。成本预测是成本决策的前提，成本决策是成本预测的结果；成本计划

是在成本预测和成本决策的基础上为保证决策目标而制定的具体实施方案，它是进行成本控制、分析和考核的重要依据；成本控制是为保证实现决策目标而对成本计划执行进行的监督；成本核算是对决策目标和成本计划完成情况的检验；成本分析在于找出影响成本变动的各种因素和原因，并对成本决策的正确性作出判断；成本考核是为了正确评价各责任部门、单位和个人履行责任的业绩和决定奖惩，以调动企业全体职工完成成本计划、实现目标成本的主动性和积极性。

在成本的各种内容中，成本核算是最重要最基本的内容，没有成本核算，成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核，都无法进行。因此，可以说，没有成本核算，就没有成本会计。成本核算是狭义的成本会计，而包括上述各项成本内容的成本会计则构成了现代成本会计，即广义的成本会计，也就是现代成本管理。

成本的预测、决策、计划、控制和考核的具体内容，在财务管理和管理会计等有关课程中有专门的介绍。为避免重复，本教材着重讲述工业企业的成本核算和成本分析的具体内容，并简要介绍其他主要行业的成本计算。

二、成本会计的职能

随着社会经济发展和管理水平的提高，成本会计的职能也在不断扩大，目前主要有：

（一）反映职能

成本会计最初的也是最基本的职能就是反映，即对企业生产经营过程中发生的一切耗费，运用专门的会计方法进行计量、记录、归集、分配、汇总、计算出各成本对象的总成本和单位成本。通俗地讲，这项职能就是进行实际成本的计算，把生产经营过程的实际消耗如实地反映出来，达到积累成本的目的，并用积累成本资料反映企业的实际生产耗费和补偿价值的情况，从而判断企业经营效果的好坏。

（二）计划与预算职能

成本计划是成本会计的重要组成部分，它以货币形式预先规定企业计划期内产品生产消耗和各种产品的成本水平。编制成本计划一般是从预测、决策、确定目标成本水平开始，经过设计过程，将目标成本落实到设计方案中，最后根据设计方案计算出产品定额成本，作为编制成本计划的依据，如果是老产品一般在上年成本计划执行的基础上考虑计划年度的各种因素加以调整确定。产品成本计划的内容主要有：全部商品产品的成本计划、主要产品单位成本计划和生产费用的预算。

（三）控制职能

成本控制是指对影响成本的各种因素加以管理，它贯穿于产品生产、销售的整个经营过程中，包括目标成本、设计成本的确定，生产成本、销售成本的实际发生。通过对企业成本的控制使产品成本按照人们预先测算确定的成本水平进行，以防止生产过程中损失和浪费现象的发生，使企业的人力、物力、财力资源得到合理利用。

（四）分析、评价职能

成本分析和评价是成本会计的重要组成部分，成本会计不仅要按时编制成本计划，而且要组织和监督成本计划的执行，同时还要反映、检查、评价成本计划的完成情况。成本分析是利用成本核算资料，结合有关计划、定额、预算和技术资料，应用一定的方法对影响成本升降的各种因素进行科学的分析、比较，以便了解成本变动情况，系统地研究成本变动的因素和原因，通过成本分析，可以深入了解成本变动的规律，寻求降低成本的途径，为企业管理人员和领导进行决策提供依据。

三、成本会计的任务

成本会计的任务受成本会计的职能和成本管理的要求所决定和制约，有相应的职能，才能承担相应的任务。根据成本管理的

基本要求，成本会计的中心任务是，通过不断挖掘降低产品成本的潜力，促使企业降低费用、成本，改进生产经营管理，提高经济效益。主要包括以下内容：

(1) 通过成本的预测和决策，努力实现企业生产经营效益的最优化。

(2) 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，作为成本控制、分析和考核的依据。

(3) 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。

(4) 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。正确及时地核算成本，是成本会计最核心的内容。成本核算资料必须真实准确，才能据以考核成本计划的完成情况，进行未来成本的预测和决策，并计算企业的利润。因此，正确及时地核算成本，保证成本资料的正确性，是做好成本会计工作的最基本要求。

(5) 分析和考核各项消耗定额和成本计划的执行情况和结果，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，提高经济效益。

第三节 成本会计的基础工作

一、成本会计的组织工作

企业要达到成本会计的目的，必须科学、合理地组织成本工作。为此，必须设置成本会计机构，配备成本会计人员，并且按照成本会计制度和有关的各种法规进行工作。

(一) 成本会计机构和人员

成本会计机构是处理成本会计工作的职能单位，是企业会计

机构的一部分。成本会计工作的组织形式通常有集中和非集中两种。以工业企业来看，集中式是指企业的全部成本会计工作即成本预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核，由厂部成本会计机构集中进行，它可以减少核算层次和工作人员，成本资料齐全，提供成本信息比较方便，但不便于车间掌握和控制成本费用。非集中式，是指各项成本会计工作由厂部、车间的成本会计机构共同完成，厂部的成本会计机构一般负责对车间工作的指导，负责成本数据的最后汇总，以及处理那些不便于分散到车间去进行的成本工作，而成本计划的制定、成本的计算和控制、成本的分析等，一般由车间的成本员进行。非集中式，有利于车间、部门的职工和领导及时了解分析本单位的成本水平及其变化，以便控制成本费用，降低成本水平，但往往会相应增加成本会计工作的层次和工作人员。

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，他们对企业日常的成本工作进行处理。合格的成本会计人员，是做好成本工作的决定性因素，他们应具备全面的会计知识，有较丰富的实践经验，熟悉国家的有关法规、政策和企业相关的制度，有较高的政治思想素质，这样才能保证成本会计工作的顺利进行。

（二）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，是会计法规和制度的重要组成部分。制定和执行成本会计的法规和制度，可以使企业的成本会计工作贯彻执行国家有关的方针、政策、保证成本会计资料真实、规范、及时、有用。与成本会计有关的法规和制度，主要包括以下几个内容：

1. 《中华人民共和国会计法》

由全国人民代表大会常务委员会制定的会计法，是我国会计工作的基本法。有关会计，包括成本会计的一切法规、制度，都应按照它的要求制定，它用法律形式确定了会计工作的地位和作