

高 职 高 专 教 材

成本会计实务

财务会计专业适用

谢培苏 主编

高等教育出版社

HIGHER EDUCATION PRESS



F234.2-43 754-

X54

高 职 高 专 教 材

成 本 会 计 实 务

财务会计专业适用

谢培苏 主编



A0926457

高等教育出版社

前 言

随着社会主义市场经济的逐步完善和现代企业制度的建立,只有不断强化企业的经营管理,才能使企业在激烈的市场竞争中得以生存和发展。成本管理是企业经营管理的重要组成部分,掌握和运用成本会计理论和基本方法,对于降低产品成本,提高企业经济效益有着重要意义。同时,为适应国家大力发展高等职业教育的形势需要,全国高等职业教育研究会和高等教育出版社共同组织编写了高职高专教育财务会计专业的《成本会计实务》一书,使成本会计教学更突出高等职业教育的实用性。

本教材依据《企业会计准则》、《企业财务通则》和有关行业会计制度,结合我国会计改革的实践和高等职业教育会计教学的经验,注意与相关学科的内容衔接,着重阐述成本会计的基本理论、基础知识和基本技能,注意理论联系实际,内容完整,具有较强的实用性和可操作性。

本教材具有以下特点:

一、以制造业为主,比较全面地介绍了不同行业企业生产经营成本的会计核算方法,使教材具有较强的适用性。

二、紧密联系当前成本工作的要求,突出实务,注意兼顾会计技术职称考试科目《成本会计考试大纲》的要求,强调实践性操作。

三、在阐述上力求深入浅出,层次清晰,文字简明扼要,内容浅显易懂。每章后附有习题,主要成本计算方法后附有实务题,使学生得到系统训练。

四、突出教学要点，既利于学生学习重点和突破难点，又为教师扩展教学内容留有余地。

本教材第一、二、六、七、八、九、十、十一、十二、十三章由谢培苏同志编写，第三、四、五章由牟伟明同志编写，习题的实务部分由崔嵬同志编写，习题的其他部分由谢培苏同志编写。最后由谢培苏同志进行总纂。康绍迪同志担任主审。

由于编者学识和时间所限，书中难免会有不足及疏漏之处，恳请读者批评指正。

第一章 总 论

第一节 成本基础理论

一、成本的概念

成本是商品经济中的一个价值范畴。它是企业为生产一定种类和数量的产品以及提供劳动等所耗费而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动价值的货币表现，是企业再生产过程中的补偿尺度。

成本是商品价值的组成部分，是由它消耗的生产资料的转移价值和劳动者必要劳动创造的价值所组成。马克思的劳动价值学说把商品的价值（ w ）分为生产中所消耗的生产资料价值（ c ）、劳动者为自己劳动创造的价值（ v ）和劳动者为社会劳动创造的价值（ m ）三个组成部分。马克思从耗费和补偿两方面对成本进行了论述：成本从耗费的角度看，是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值，即 $c + v$ 部分，它是成本最基本的经济内涵；成本从补偿的角度看，是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本价格，它是成本最直接的表现形式。成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。作为成本的耗费应是有偿的，企业发生的耗费一旦无法得到补偿，就不能作为成本而只能作为损失。这种 $c + v$ 的货币表现是理论成本，是规范成本开支内容的客观依据。

在实际工作中，为了促使企业加强经济核算，节约资源耗费，减少生产损失，对劳动者为社会创造的价值，如利息、部分税金等企业支出，以及不形成产品价值的损失如废品损失、停工损失等，也允许计入产品成本；为了减少成本核算工作，对于难以按产品归集的某些属于 c 或 v 的耗费，作为期间费用直接计入当期损益。因此，企业实际生产经营成本的构成和范围由国家通过有关法规制度来界定，与理论成本有一定差别。

随着经济的发展和企业管理水平的不断提高，成本的概念和内容也在不断发生变化，出现了固定成本、变动成本、边际成本、机会成本、可控成本、标准成本、责任成本等。只有在“成本”一词前加上定语，说明指的是什么成本，才有可能给予比较科学的回答。

二、成本的分类

成本是重要的会计信息。人们对成本认识不同，经营管理决策中对成本指标的需要亦不一样。不同使用目的产生不同的成本分类，现从成本核算的需要出发进行成本分类。

（一）按经济用途分类

在制造业中，根据成本的经济用途分为四类。

1. 制造成本。制造成本通常由直接材料、直接人工和间接制造费用构成，是产品在制造过程中所发生的成本，也称为成本三要素，直接材料与直接人工之和称为主要成本，直接人工与制造费用之和称为加工成本。

2. 销售成本。销售成本是指产品从生产者到消费者手中所发生的一切成本。如已销产品的制造成本和销售费用。

3. 管理成本。管理成本是企业行政管理部门为执行供应、生产、销售等功能时共同发生的运行与监督的成本，如行政管理人员工资、办公费等。

4. 财务成本。企业为筹集资金保证供、产、销的正常进行

所发生的成本，如企业取得贷款的利息支出等。

制造成本是成本会计研究的重点，也是本教材的中心内容。

（二）按与收益配比的时间分类

以成本与收益配比的时间为标准，可分为产品成本和期间成本。

1. 产品成本。产品成本是指与产品的生产直接相关的成本，随着产品的流动而流动。产品销售前其成本表现为资产，如产成品等；产品成本在实现销售后，才转化为销售成本，与同期的销售收入配比计算当期损益。

2. 期间成本。期间成本是指与会计期间密切相关的成本，也称计入当期损益的成本，不随产品的流动而流动，如管理人员的工资等。

对制造业而言，期间成本即为管理成本、销售成本和财务成本。产品成本在完全成本计算法下即为制造成本。

（三）按可追溯性分类

按成本与特定的对象（产品品种、加工步骤）之间是否具有明显的联系，可区分为直接成本和间接成本两大类。凡可直接追溯属于某种产品、某个加工步骤的成本，称为直接成本。凡不能或难于直接追溯属于某种产品、某个加工步骤的成本，称为间接成本。

三、成本的作用

成本会计的作用是会计固有功能在成本领域发挥运用。成本的经济内涵，决定了成本在经济工作中具有重要的作用。

（一）成本是补偿企业生产耗费的尺度

成本是企业产品生产要素消耗量的货币表现。借助成本指标，可以明确揭示企业为生产产品所实际耗费的资本的数量，从而为企业维持简单再生产提出资金补偿的标准。按照这个标准补偿生产中的资本耗费，企业简单再生产才能顺利进行。同时，成

本也是企业确定经营损益的重要依据，只有抵补了生产经营过程中发生的耗费后，企业才有可能盈利。

（二）成本是制订产品价格的基础

国家和企业在制定产品价格时，必须遵循价值规律的要求，使价格大体与产品价值相符。而在产品价值无法直接计算的情况下，只能通过产品成本间接地反映产品价值水平，并进而根据市场供求关系、国家经济政策等其他有关的定价因素制定产品的价格。同时，还必须考虑到产品价格能否足以补偿成本耗费。成本是制定价格的最低界限，销售价格不小于成本，是企业生存的起码条件。只有当销售价格高于成本时，企业才能盈利，这是企业发展的基本前提。

（三）成本是衡量企业经营管理水平的重要标志

成本指标直接反映成本水平的高低，并反映企业的生产经营情况和管理水平的优劣。劳动生产率的高低、原材料的利用程度、固定资产的使用效率、产品质量的优劣、产品产量的大小、生产和劳动组织等等都会在成本中直接或间接地表现出来。因此，成本作为衡量企业工作质量的综合指标，始终是企业核算和管理的重要内容。

（四）成本是企业经营决策的重要参考

企业的任何生产经营决策，其最终目标都是提高经济效益，这就必然涉及“所得”与“所耗”的比较，而“所耗”即成本费用。企业在市场上竞争，实质上是成本费用的竞争。因此，任何企业进行重大经营决策时，都要运用有关成本数据，分析和比较决策方案的经济效益，以便选择最优方案。值得注意的是，现实成本数据只能作为决策的参考。因为在产品质量和数量、管理水平及技术水平等诸多因素的影响下，成本是动态变化的，所以在对未来经营进行决策时，应在现实成本的基础上正确预测成本变动趋势。

第二节 成本会计的含义与职能

一、成本会计的含义

现代成本会计是企业财务会计的一个分支，它是以提高经济效益为目的，运用财务会计方法对在企业生产经营管理中的成本及相关费用进行核算和监督的一种管理活动。

成本会计是适应成本管理的需要设计的，同时又是成本管理的重要组成部分。成本管理是企业为降低成本所进行的各项管理工作的总称。为适应成本管理的要求，企业必须及时提供足够相关、可靠的成本信息。成本会计便是成本计算方法与会计上的复式簿记体系有机结合的产物。

根据成本的概念，成本会计的主体应当是企业，各种类型的企业都应有成本会计。由于工业资本是产业资本的典型形式，通常以工业企业为主体来设计成本会计学科体系。成本会计的基本方法和原则，也适用于施工企业、交通运输企业等各类企业。

成本会计的核心是成本计算，它实际上是一个全方位的，并不只限于产品成本计算，如采购成本计算、车间成本计算等。在我国，成本计算和成本会计工作要根据国家统一规定的成本管理条例进行。

成本会计与财务会计既有联系又有区别。成本会计提供的资料是财务会计进行资产计价和利润计算的必要依据。但是，成本会计只是供企业内部管理使用的会计体系，成本报告因涉及商品秘密，一般不向企业外部的其他报表使用者公开。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业的经营管理中所具有的客观功能。成本会计的基本职能是成本核算和成本监督。

成本核算是指对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行记录、归集、计算、分配，作出有关的账务处理，并编制成本报表，为成本管理提供客观、真实的成本资料。成本核算贯穿于经济活动的全过程，要保证正确的成本核算，必须正确划分各种费用界限，做好各项成本核算的基础工作，并根据生产经营特点和管理要求采用适当的成本计算方法。

成本监督是指对成本核算的合法性、合理性和有效性进行审核和监督，使之符合成本会计的有关规范。成本核算过程就是成本监督的过程，成本监督是正确及时进行成本核算的依据和保证。

成本会计是成本管理的重要组成部分。现代成本管理应具有成本预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核等七个方面的职能。其中，成本核算是进行成本管理的基础，其他职能则是在此基础上随着经济的发展和水平的提高逐步形成的，这些职能的发挥都离不开成本核算。

第三节 成本会计工作的组织

一、成本会计工作的原则

成本会计工作的基本原则既包括与财务会计工作通用的原则，又包括成本会计工作特有的原则。财务会计工作的原则同时又是成本会计工作的原则，包括真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、明晰性、重要性、稳健性、按实际成本计价、权责发生制、收入与支出相配合、合理划分收益性支出和资本性支出原则等。由于成本会计是为企业内部成本管理和生产经营管理服务的一门分支会计体系，其性质、目标和功能均不同于财务会计，这就决定成本会计工作必定有一套独特的会计原则体系，这些原则反映成本会计这门学科的内在规律和基本原理。成本会计

特有的原则主要包括效益性、灵活性、全面性。

（一）效益性

成本会计的理论和方法要以提高经济效益为中心展开，成本会计的实际应用要能达到提高经济效益的目的。

（二）灵活性

成本会计是供企业内部经营管理者使用的会计。成本会计的性质和职能决定了成本会计除了要严格遵守国家规定的成本开支范围和开支标准外，其内容与方法应与企业内部管理的要求相适应，由企业自主确定，不受财务会计准则的规范和约束。相对于财务会计而言，成本计算的方法应更多地具有灵活性，更多地体现企业管理的要求，而不是企业外部会计信息使用者的需要。

（三）全面性

产品成本的形成涉及企业生产经营过程的各个部门、各个环节和各个方面，成本会计必须根据成本形成的这一特点，将成本核算与成本发生环节有机结合，同时又要注意各成本会计环节之间的相互协调，实行全面成本核算。

二、成本会计工作的任务

成本会计工作的根本任务，是为企业生产经营管理提供成本数据和信息，并促使企业不断降低成本费用，提高经济效益。其具体任务是：

1. 正确、及时地进行成本费用核算，反映成本费用计划的执行情况，为企业生产经营决策提供成本信息。
2. 编制成本费用计划，并据以严格控制各项成本费用开支，防止浪费和损失，促使企业执行成本费用计划，尽可能节约费用，降低成本。
3. 分析、考核各项消耗定额和成本费用计划的执行情况及其结果，开展成本宣传，促使企业改进生产经营管理，挖掘降低成本的潜力，提高经济效益。

三、成本会计工作的机构

企业的成本会计机构属于企业会计机构的组成部分，是企业内部直接从事成本会计工作的组织机构。由于成本管理的重要性和复杂性，通常应视企业规模的大小和生产经营管理的特点，设置若干层次的专门成本会计工作机构。一般应在厂部会计机构内设置成本会计科（组），在厂级各有关职能部门和下属各车间（班组）设置成本会计组或配备专（兼）职成本会计人员，厂部成本会计机构负责对企业内部各级成本会计机构进行业务上的指导和监督。

企业内部各级成本会计工作机构之间的分工，有集中工作方式和非集中工作方式。

（一）集中工作方式

成本会计工作的集中工作方式，是指成本核算、成本报表的编制和分析等成本会计工作，由工厂总部的会计部门集中处理，车间班组等单位只负责登记有关原始记录和填制有关原始凭证，对它们进行初步的审核、整理和汇总，为厂部进一步工作提供资料。采用集中工作方式，厂部成本会计工作机构能及时全面地掌握企业的成本信息，便于集中对成本数据进行微机处理，还可以减少成本会计工作机构的层次和成本会计人员的数量。但是，不利于配合经济责任制的实行，不便于企业内部从事生产经营的有关单位和职工及时掌握本单位的成本信息，影响其关心成本管理业绩的积极性。

（二）非集中工作方式

又称分散方式，是指成本会计工作，分散由厂级以下成本会计机构或人员分别进行。企业内部根据管理需要分级设置成本核算单位，各级成本核算单位配备核算人员，对本单位发生的成本进行明细核算，并编制适应日常管理所需的成本报表；厂部会计部门则负责对各级核算单位成本会计工作的指导、监督和考核，

处理不便于分散进行的成本会计工作，如汇总产品的成本，进行成本的综合分析等。采用非集中工作方式的利弊与采用集中工作方式利弊正好相反。

习 题

一、判断题

1. 为了促使企业加强经济核算，产品成本开支范围可以与理论成本有所背离，但应通过法规制度加以限制。 ()
2. 任何不构成产品价值的支出都不能列入产品成本。 ()
3. 不是所有的支出都能计入费用。 ()
4. 成本会计工作的非集中方式有利于调动企业内部从事生产经营的有关部门和职工关心成本管理业绩的积极性。 ()
5. 成本是已耗费的支出。 ()
6. 成本会计工作的基本原则既包括与财务会计工作通用的原则，又包括成本会计工作特有的原则。 ()
7. 成本计算的方法应更多地体现企业外部会计信息使用者的要求。 ()
8. 成本会计的基本职能是成本核算和成本监督。 ()

二、选择题：

1. 在实际工作中，工业企业的产品成本包括 ()。
A. 外购材料费用 B. 直接材料费
C. 工资费用 D. 直接人工费
2. 生产费用的发生总与一定的 () 相关。
A. 期间 B. 产品
C. 企业 D. 经济活动
3. 成本按经济用途可分为 ()。
A. 制造成本 B. 销售成本
C. 管理成本 D. 财务成本
4. 成本按与收益配比时间可分为 ()。
A. 产品成本 B. 期间成本
C. 销售成本 D. 管理成本

5. 成本按可追溯性可分为 ()。

- A. 直接成本 B. 间接成本
- C. 制造成本 D. 财务成本

6. 成本会计特有的原则主要包括 ()。

- A. 灵活性 B. 全面性
- C. 效益性 D. 真实性

第二章 成本核算概述

第一节 成本核算的意义和原则

一、成本核算的意义

成本核算是对工业企业生产经营过程中生产费用的发生和产品成本的形成所进行的核算。成本核算既是成本会计的核心内容，也是成本会计的基本环节。

成本核算首先要对各项生产费用进行审核和控制，以便剔除不符合成本开支范围的费用；然后根据应计入产品成本的生产费用的用途和地点加以归集和分配，计算产品的总成本和单位成本。可见，成本核算实际上包括生产费用核算和产品成本计算两个相互联系的基本环节。

生产费用核算是运用专门的账户，核算和监督在一定时期内耗费了哪些费用，并按其经济内容的性质或发生的地点加以归集和分配。它是产品成本计算的前提，是整个成本核算的基础环节。

产品成本计算是运用专门的方法，反映按产品品种、类别、批别和生产步骤归集和分配的生产费用，并计算出各种产品的实际总成本和单位成本。它是伴随生产费用的核算同时进行的，是生产费用的对象化过程，是整个成本核算的关键环节。

在社会主义市场经济条件下，企业要真正成为依法自主经

营、自负盈亏、自我发展、自我约束的商品生产和经营单位，实现以销售收入补偿生产经营过程的成本费用，并获得盈利，进行严格的成本核算是必不可少的。它至少具有以下四方面的意义。

1. 通过成本核算，提供反映企业总体水平的综合指标。
2. 通过成本核算，提供衡量企业经济效益的客观尺度。
3. 通过成本核算，提供推行企业成本管理的必要资料。
4. 通过成本核算，提供分析企业产品价格的参考资料。

二、成本核算的原则

成本核算既要严格遵循《企业财务通则》、《企业会计准则》和行业会计制度对会计核算的基本要求，也要符合生产特点和成本管理的特定要求。为了正确计算产品成本，提供有用成本信息，应该严格执行以下成本核算原则：

（一）分期核算的原则

分期核算是指分期进行成本计算和报告成本信息。

会计期间的假设，是在持续经营假设的基础上人为地规定提供会计信息的期限。成本核算的分期，与会计上按月、季、年期间的划分一致，有利于经营成果的确定。需指出的是，产品成本的分期核算与产品成本计算期是有区别的。产品成本计算期是对产品负担生产费用的规定的起讫期，它受产品生产类型的影响，可以与会计期间一致，也可以与各批或各件产品的生产周期一致。产品成本的分期核算则与产品的生产类型无具体联系，它是指成本的具体核算工作，包括费用的归集和分配、计算和报告产品成本，都必须按会计期间，并于期末对成本计算账户的发生额进行加计，及时计算完工的产品成本。

（二）费用确认的配比原则

企业生产经营所发生的费用可按下列三种方式确认：

1. 按因果关系确认

对于其发生与有关营业收入存在明显因果关系的支出，应在

该项营业收入实现时，确认为营业成本，并与之配比；而在该项营业收入尚未实现时，先作为计入存货的成本确认。例如，制造产品的材料耗费和人工耗费，应计入产品制造成本，随着产品的销售转为销售成本，并与相关的销售收入配比。

2. 按受益期分配确认

对于支出的效益涉及若干会计年度的资本性支出，应在与支出效益相关的各受益期，按合理而又系统的方式分配确认为费用，分别与各受益期的收入进行配比。例如，固定资产的折旧费用。

3. 按发生的时期确认

对于既无明显的因果关系，又难以按受益原则进行分摊的支出，在发生的当期立即确认，即作为期间成本与发生当期收入配比。例如，广告费用、诉讼费用等。

（三）划分各种费用界限

为了正确计算产品成本和企业经营成果，必须严格遵循《企业财务通则》和《企业会计准则》，正确分清成本费用的各种界限。

1. 分清成本费用的补偿界限

（1）必须分清成本费用与非成本费用的界限

企业在生产经营过程中发生的物质消耗、劳动报酬及各项费用，都应按规定计入成本费用，而购建固定资产、无形资产的支出和对外投资的支出不能计入或不能直接计入成本费用。对于罚款、税收滞纳金等与生产经营无直接关系的支出，也不能计入成本费用。混淆成本费用与非成本费用的界限，会影响本期及以后期间产品成本、企业损益的正确计算，也会影响企业利润构成的客观性。

（2）必须分清制造成本与非制造成本的界限

企业的成本费用包括直接材料、直接工资、制造费用、销售费用、管理费用和财务费用等。其中，在生产过程中实际消耗的