



21世纪高职高专规划教材·经济管理类

成本会计

● 牟伟明 主编



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>

21 世纪高职高专规划教材 · 经济管理类

成本会计

牟伟明 主编

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

成本会计是会计学科的主干课程。本书根据高职高专教育的要求和特点,依据最新的财会制度,以产品制造成本为核算内容,系统介绍了成本会计的对象、成本核算的程序、各种成本计算方法、成本报表分析等。同时,考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的多方面需要,还概括地介绍了变动成本法和标准成本法。为配合教学和应用,主要章节后还附有思考题和核算习题。

本书适用于高职高专院校财会类专业教材用书,也可作为企事业单位会计人员、审计人员及管理人士的培训教材和自学参考书。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,翻版必究。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/牟伟明主编. - 北京:电子工业出版社,2002.1

21世纪高职高专规划教材·经济管理类

ISBN 7-5053-7092-8

I. 成… II. 牟… III. 成本会计-高等学校:技术学校-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2001)第077948号

丛 书 名:21世纪高职高专规划教材·经济管理类

书 名:成本会计

主 编:牟伟明

责任编辑:何 瑞

排版制作:电子工业出版社计算机排版室

印 刷 者:北京民族印刷厂

出版发行:电子工业出版社 <http://www.phei.com.cn>

北京市海淀区万寿路173信箱 邮编100036

经 销:各地新华书店

开 本:787×980 1/16 印张:14 字数:280千字

版 次:2002年1月第1版 2002年1月第1次印刷

书 号:ISBN 7-5053-7092-8
F·201

定 价:19.00元

凡购买电子工业出版社的图书,如有缺页、倒页、脱页、所附磁盘或光盘有问题者,请向购买书店调换。

若书店售缺,请与本社发行部联系调换。电话 68279077

21 世纪高职高专规划教材·经济管理类

编委会名单

主任：应可福

常委：周占文 李天剑 钱明霞 潘 丰

张国健 张举刚 周玉鸿

委员：常明华 戴庾先 华容茂 牟伟明

李海林 李 莉 李贻玲 李海林

盛大绶 宋秀珍 施燕萍 汪洪波

熊 斌 徐 伟 姚育新 杨仙顺

杨泽民 张强华 张舒华 张卫东

庄燕滨 宗蕴璋

出版说明

高职高专教育是我国高等教育的重要组成部分。近年来,高职高专教育有了很大的发展,为我国的现代化建设事业培养了大批急需的各类专门人才,对经济发展和社会进步起到了重要作用。

高职高专教育不同于其他传统形式的高等教育,它的根本任务是培养生产、建设、管理和服务第一线需要的,德、智、体、美全面发展的高等技术应用型专门人才,学生应在掌握必要的基础理论和专门知识的基础上,重点掌握从事本专业领域实际工作的基本知识和职业技能,因而对应这种形式的高等教育教材也应有自己的体系和特色。

为了适应我国高职高专教育对教学改革和教材建设的需要,在国家教育部的指导下,电子工业出版社在全国范围内组织并成立了“全国高职高专教学研究与教材出版编委会”(以下简称“教学研究与教材出版编委会”),旨在研究高职高专的教学改革与教材建设,规划教材出版计划,以推动教育部策划的“21世纪高职高专规划教材”的出版工作。“教学研究与教材出版编委会”的成员单位皆为教学改革成效较大、办学特色鲜明、办学实力强的普通高校、高等专科学校、高等职业学校、成人高等学校及本科院校主办的二级职业技术学院,而教材的编者和审定者则均来自于从事高职、高专和成人高等教育教学与研究工作第一线的优秀教师和专家。

为推动教育部策划的“21世纪高职高专规划教材”的出版工作尽快实施,“教学研究与教材出版编委会”对高职高专教材的出版进行了规划。规划教材覆盖了计算机、通信、电子电气、经济管理等专业的主要课程,主要面向课程包括基础课和专业主干课。这些教材全部按教育部制定的“高职高专教育基础课程教学基本要求”编写,适合于各类高等专科学校、高等职业学校、成人高等学校及本科院校主办的二级职业技术学院使用。

“教学研究与教材出版编委会”根据《教育部关于加强高职高专教育人才培养工作的意见》的文件精神,力求规划教材能够反映高职高专课程和教学内容体系改革方向,按照突出应用性、实践性的原则重组系列课程教材结构;力求教材能够反映当前教学的新内容,突出基础理论知识的应用和实践技能的培养。教材中的基础理论以应用为目的,以必要、够用为度,在专业课程教材的内容设计上加强了针对性和使用性;教材内容尽量体现新知识、新技术、新工艺、新方法,以利于学生综合素质的形成和科学思维方式和创新能力的培养。

编写高职高专教材是一个新课题,希望全国高职、高专和成人高等教育院校的师生在教学实践中积极提出意见与建议,并及时反馈给我们,以便我们对已出版的教材不断修订、完善,与大家共同探索我国高职高专教育的特点和发展道路,不断提高教材质量,完善教材体系,为社会奉献更多更新与高职高专教育配套的高质量的教材。

全国高职高专教育教学研究与教材出版编委会

E-mail: heruir@phei.com.cn

前 言

随着我国社会主义市场经济的逐步建立和完善,我国企业面临着日益激烈的国际竞争,在这样的环境下,企业要得到生存和发展的机会,就只有不断强化企业的生产经营管理,增强企业竞争力。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成本会计核算方法,对于降低企业产品成本,提高企业的竞争力有着重要的现实意义。

本教材是为适应我国大力发展高职高专教育的需要,依据《企业会计准则》、《企业财务通则》及有关成本会计制度,以产品制造成本为核算内容,对各种成本计算方法进行了阐述。同时,考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的多方面需要,本教材还概括地介绍了变动成本法和标准成本法。

本书第一、三、四、五、六、十、十一、十二章由牟伟明同志编写;第二、九章由冷微微同志编写;第七、八章由常凌杰同志编写。最后全书由牟伟明同志进行统稿,并经张舒华同志审稿。

本书可作为高职高专院校财会类专业教材,也可以作为企业、事业单位会计人员、审计人员及其他管理人员的培训教材和自学参考用书。

由于成书时间紧迫,加之编者水平所限,本书难免存在缺陷和错误,在此,恳请读者批评指正。

编 者
2001年10月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的经济实质和作用	2
一、成本的经济实质	2
二、成本的作用	2
第二节 成本会计的对象	3
一、成本会计的形成和发展	3
二、成本会计的对象	5
第三节 成本会计的职能和任务	6
一、成本会计的职能	6
二、成本会计的任务	8
第四节 成本会计的组织	8
一、成本会计机构	8
二、成本会计人员	9
三、成本会计的法规和制度	10
第二章 成本核算的要求和一般程序	13
第一节 成本核算的内容和要求	14
一、成本核算的内容	14
二、成本核算的要求	14
第二节 费用的分类和成本的构成	18
一、生产费用的分类	18
二、成本的构成	20
第三节 成本核算的主要账户和一般程序	21
一、成本核算的主要账户	21
二、产品成本核算程序	23
第三章 要素费用的核算	25
第一节 材料费用的核算	26
一、材料费用的归集	26
二、材料费用的分配	29
第二节 人工费用的核算	32
一、工资费用的归集	33
二、工资费用的分配	36
三、职工福利费的核算	37

第三节 其他费用的核算	38
一、动力费用的核算	38
二、折旧费用的核算	39
第四章 综合费用的核算	43
第一节 待摊费用及预提费用的核算	44
一、待摊费用的归集和分配	44
二、预提费用的分配和归类	45
第二节 辅助生产费用的核算	46
一、辅助生产的目的及类型	47
二、辅助生产费用的归集	47
三、辅助生产费用的分配	48
第三节 制造费用的核算	55
一、制造费用的归集	55
二、制造费用的分配	56
第四节 废品损失和停工损失的核算	58
一、废品损失的归集和分配	58
二、停工损失的归集和分配	61
第五章 生产费用的核算	65
第一节 生产费用的总归集和总分配	66
一、生产费用的总归集	66
二、生产费用的总分配	66
第二节 在产品的核算和管理	67
一、在产品数量的核算和管理	67
二、在产品的核算	68
第三节 生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配	69
一、在完工产品和月末在产品之间分配费用的方法	69
二、完工产品成本的结转	76
第六章 生产类型与产品成本的计算方法	79
第一节 生产的分类	80
一、生产按工艺过程特色分类	80
二、生产按组织方式分类	80
第二节 生产类型对产品成本计算方法的影响	81
一、产品成本计算的三种基本方法	81
二、生产类型对产品成本计算方法的影响	81
第七章 产品成本计算的品种法和分类法	85

第一节 产品成本计算的品种法	86
一、品种法概述	86
二、品种法的计算程序	86
三、品种法计算程序举例	87
第二节 产品成本计算的分类法	90
一、分类法概述	90
二、分类法计算程序举例	91
第八章 产品成本计算的分批法	97
第一节 分批法概述	98
一、分批法的适用范围	98
二、分批法的特点	98
第二节 分批法的计算程序	99
一、分批法成本计算的一般程序	99
二、分批法计算程序举例	100
第三节 简化的分批法	102
一、简化的分批法概述	102
二、简化的分批法的计算程序	103
第九章 产品成本计算的分步法	109
第一节 分步法概述	110
一、分步法的概念及适用范围	110
二、分步法的特点	110
三、分步法的分类	110
第二节 顺序结转分步法	111
一、顺序结转分步法的特点	111
二、顺序结转分步法的基本计算程序	111
三、半成品成本核算方法	121
四、产品成本还原	122
第三节 平行结转分步法	126
一、平行结转分步法的特点和适用范围	126
二、平行结转分步法的成本计算程序	127
第十章 联产品、副产品和等级产品的成本计算	149
第一节 联产品的成本计算	150
一、联产品的概念	150
二、联产品成本计算的特点	150
三、联产品成本的计算	150

第二节 副产品的成本计算	151
一、副产品的概念	151
二、副产品成本计算的特点	151
第三节 等级产品的成本计算	153
一、等级产品的概念	153
二、等级产品成本计算的特点	154
第十一章 变动成本法与标准成本法	157
第一节 变动成本法	158
一、成本按习性的分类	158
二、变动成本法的特点	161
三、变动成本法的作用和局限性	164
第二节 标准成本法	166
一、标准成本法概述	166
二、成本差异的计算与分析	169
三、标准成本法的账务处理	174
第十二章 成本报表及其分析	179
第一节 成本报表概述	180
一、成本报表的作用	180
二、成本报表的种类	180
三、成本报表的编制要求和编制依据	181
第二节 成本报表的分析方法	181
一、对比分析法	182
二、比率分析法	182
三、连环替换分析法	183
四、差额计算分析法	185
五、趋势分析法	186
第三节 产品生产成本的编制和分析	187
一、产品生产成本的表的结构和作用	187
二、产品生产成本的表的编制	190
三、产品生产成本的表的分析	191
第四节 主要产品单位成本表的编制和分析	195
一、主要产品单位成本表的表的结构和作用	195
二、主要产品单位成本表的表的编制	196
三、主要产品单位成本表的表的分析	196
第五节 制造费用明细表的编制和分析	200

一、制造费用明细表的结构和作用·····	200
二、制造费用明细表的编制·····	201
三、制造费用明细表的分析·····	201
参考答案·····	205
参考文献·····	211

第一章 总 论

本章目的和任务

成本作为经济范畴，是企业管理的重要组成部分。在市场经济条件下，研究和探索有关成本的内容和方法有着现实的意义。

本章讲述了成本会计的一些基本理论问题。通过本章的学习，应在理解成本的经济实质和作用的基础上，熟练掌握成本会计的对象、职能和任务，以及成本会计工作的组织。本章学习中的难点是理论成本与实际成本的区别与联系。

本章要点

- 成本的经济实质
- 成本会计的对象
- 成本会计的职能
- 成本会计工作的组织

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

成本作为一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。在社会主义市场经济条件下,企业之间的竞争从一定意义上讲就是成本的竞争。因此,加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业经济效益,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,都是极为重要的。由此可见,从理论上充分认识成本的经济实质十分必要。

马克思主义的政治经济学指出,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)。产品成本是前两个部分价值之和($C+V$)。因此,从理论上讲,产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料的价值与相当于劳动者为自己劳动所创造的价值的总和。这种成本,可以称为“理论成本”。

在实际工作中,为了加强经济核算,促使企业厉行节约,减少生产损失,对于一些并不形成产品价值的损失性支出(如工业企业的废品损失、停工损失等),也列入产品成本之内,因为这些支出也必须从产品销售收入中得到补偿。此外,企业为销售产品而发生的营业费用,为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多难以按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益。因此,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指为生产和销售该项产品所发生的全部支出。这说明,产品成本的实际内容,一方面要求反映成本的客观经济内容;另一方面又要体现成本管理的要求。这也就是说理论成本和实际成本并不完全一致。

二、成本的作用

(一) 成本是企业补偿生产耗费的尺度

成本是以货币形式对生产耗费进行计量,并为企业的简单再生产提出资金补偿的标准。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费,简单再生产才能顺利进行。同时,补偿数额的大小对企业以及整个社会都有重要的经济意义。在价格不变的情况下,成本越低,企业的利润就越多,企业为社会和自身的发展创造的财富就越多。反之,用于补偿的数额增大,企业的利润就减少,甚至会产生亏损。这样,企业不仅不能为社会提供财富,还会影响自身的生存及发展。

但是还要看到,价格是价值的货币表现,价格总是围绕着价值上下波动,经常发生背离。因此,成本作为补偿价值的货币表现,与其补偿价值也会不一致。如:

产品成本中的材料费用并非所费材料的价值，而是它的价格，在物价发生较大变化尤其是原材料价格上涨时，按成本价格确定的补偿量，与价值的补偿就会产生较大的差异，出现补偿不足的现象。同时，会计上还有一些无法精确计算的因素使成本价格同客观上的补偿发生背离，如固定资产磨损价值的计算带有一定的主观性，就使得产品成本中固定资产折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。所以，产品价值中的补偿价值只构成产品成本的基础，补偿价值与补偿价值的货币表现，在量上会发生差异。认识到这一点，对理解成本作为生产耗费的补偿尺度，并正确计量企业利润，有重要意义。

（二）成本是反映企业工作质量的综合性指标

成本同企业生产经营各个方面的工作质量和效果有着内在的联系。如劳动生产率的高低、固定资产利用程度、原材料的使用是否合理与节约、产品产量的变动、产品质量的好坏、企业生产经营管理水平的高低等诸多因素都能通过成本直接或间接地反映出来。因此，成本是反映企业工作质量的综合性指标。

（三）成本是制定产品价格的重要依据

产品价格的确定应以产品价值作为基础。由于目前人们还无法计算产品的价值，但却有可能比较准确地计算产品成本，即计算出产品价值中的（ $C + V$ ）部分，所以成本可以作为制定价格的重要依据。在市场经济体制下，价格往往是由各个部门的平均成本再加上社会的平均利润构成的。

（四）成本是企业参与市场竞争的主要手段

在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，而价格的竞争归根到底是成本的竞争，只有成本低才能价格低，并有利润。企业经济效益高低，市场竞争能力强弱，在很大程度上取决于其成本的高低。若一个企业的个别成本能低于社会的平均成本，该企业在竞争中就占有较大的优势。因此成本的竞争将日益成为企业竞争的重要手段。

（五）成本是企业进行经营决策的重要依据

现代企业中，成本愈来愈成为企业管理者投资决策、技术决策、经营决策的重要数据，如根据不同备选方案的成本数据，可为企业扩大产量、增加品种、选择加工方式等提供决策依据。

第二节 成本会计的对象

一、成本会计的形成和发展

成本会计是会计的一个重要分支，是以成本为对象的一种专业会计，也是现代

企业经营管理的重要工具。它与其他管理工具一样，是社会经济发展到一定程度的必然产物，并随着经济的发展而发展。成本会计的形成和发展大体可分为四个阶段。

（一）成本会计的萌芽阶段

早在 15 世纪至 18 世纪的 60 年代，英国工场手工业有了较快的发展，手工业者通过明码标价，以求合理交易。这样，在组织生产前如何较为准确地进行一些成本估计，就成为合理定价的基础，于是产生了一些估计成本的方法，用以估计料工费的消耗。这种估计成本在理论上被认为是成本会计的萌芽。

（二）成本会计的形成和发展阶段

1. 成本核算的形成阶段（18 世纪 60 年代～19 世纪 30 年代）

当时，英国工业革命已基本完成，社会生产力得到巨大的发展，机器大生产在整个社会生产中占有显著的优势。资本家为了在竞争中取胜，必须寻求科学的、系统的成本计算方法，因为成本核算方法不当会导致成本不实，给企业带来不利影响。实践中产生的矛盾，需要从理论上给予解决，于是，当时会计学界的有识人士，就分别根据纺织及冶金行业的工艺和生产组织的特点，提出并制订了分步成本计算方法；另外，还根据装配生产的特点，提出和制订了分批成本计算方法，并付诸于实践。

2. 成本会计的繁荣发展时期（19 世纪 40 年代～20 世纪 40 年代）

到 20 世纪初，泰勒制度被广泛采用，同泰勒的科学管理方法直接相联系的标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引入会计中来，成为会计的一个组成部分。这时，成本会计的内容已不再仅是对成本的核算，而扩展到成本预算和成本控制，从而使成本会计的方法和理论得到了进一步的完善和发展。这一时期，会计专家对成本会计定义的表述为：成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。

（三）成本预测的形成和发展阶段

第二次世界大战以后，成本会计有了较快的发展，从着重成本核算发展到着重成本控制，成本控制范围也由事中控制发展到对企业未来经营活动与损益加以控制，即提供成本预测的信息，以满足企业管理者的需要。具体表现为在会计的计量方法上提出了变动成本计算方法，将固定成本视为期间费用，而产品成本只包括生产成本中的变动成本部分。这种成本计算方法有利于会计部门为企业管理者提供预测、决策和控制的信息。

（四）成本会计的最新发展

20 世纪 80 年代前后，现代高科技广泛被应用于生产，计算机化、自动化程度显著提高，加上全面质量管理制度的实施，给企业成本的计量工作以猛烈的冲击，

使存货制度既有需要也有可能从永续盘存制改为无盘存制（零存制）。日本丰田公司的奥诺教授提出了适时制的管理思想，从而引发了作业成本法的产生。

作业成本法是以生产的计算机化、自动化为基础，同适时制和全面质量管理紧密配合的以成本作业为核算对象，追踪成本的形成和积累过程的一种成本算法，它是成本计算和成本管理相结合的产物。

二、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象，对于确定成本会计的任务，研究和运用成本会计的方法，更好地发挥成本会计在经济管理中的作用具有重要意义。

从理论上讲，成本所包括的内容，也就是成本会计应该反映和监督的内容。为了更为详细、具体地了解成本会计对象，下面结合工业企业的具体生产经营过程加以说明。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的直接生产过程中，要发生各种各样的生产耗费，概括地讲，包括劳动资源与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中机器设备、房屋等作为固定资产的劳动资料，在生产过程中长期发挥作用，其价值随着固定资产的磨损，通过计提折旧的方式，逐渐地、部分地转移到所制造的产品生产过程中去，构成产品生产成本的一部分；原材料等劳动对象在生产过程中或者被消耗掉，或者改变其实物形态，其价值随之一次全部地转移到新产品中去，也构成产品生产成本的一部分。因此具体来说，产品的制造过程中发生各种生产耗费，主要包括原料及主要材料、燃料等支出，生产单位（分厂、车间）固定资产的折旧，直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。所有这些支出，就构成了企业产品制造过程的全部生产费用，而为生产一定种类、一定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品的制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是成本会计应反映和监督的主要方面。

同时，作为企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动，发生各种各样的费用。例如，企业行政管理人员的工资、工会经费、业务招待费、坏账损失等。这些费用可统称为管理费用。企业管理费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要耗费，其支出及归集过程也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

在产品销售过程中，企业为销售产品发生各种各样的费用支出。例如，企业在销售过程中发生的运输费、广告费、装卸费、包装费等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用，构成了营业费用。营业费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，它的支出及归集过程，也成为成本会计所反映和监督的内容。

此外，企业为筹集生产经营所需资金等也要发生一些费用，如利息净支出、付

给金融机构的手续费等，这些费用为财务费用。财务费用是企业生产经营过程中发生的，它的支出和归集过程也属于成本会计反映和监督的内容。

以上结合工业企业的生产经营过程对成本会计应反映和监督的主要内容进行了概括性的说明。至此，工业企业成本会计的对象可概括为：企业生产经营过程中各种费用支出以及产品生产成本和期间费用。

第三节 成本会计的职能和任务

一、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的功能。成本会计作为会计的一个重要分支，其基本职能同会计一样，具有反映和监督两大基本职能。但随着管理科学的发展以及成本会计与管理学科相结合，现代成本会计的职能还包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核和成本检查等七项职能。

（一）成本预测

成本预测是根据有关成本数据和企业具体情况，运用一定的技术方法，对未来的成本水平及其变动趋势作出的科学估计。在成本管理的许多环节中都存在成本预测问题。如产品结构和生产工艺设计或革新的成本预测；编制计划前对成本降低幅度的预测；计划执行中成本变动的预测等。成本预测可以为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息，提高成本管理的科学性和预见性。

（二）成本决策

成本决策是在成本预测的基础上，结合其他有关资料，运用一定方法，选择最优方案的过程。以工业来说，有建厂、扩建、改建、技改的决策，新产品设计或老产品改造决策，合理下料方案的决策，产品质量成本决策等。

进行成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提，也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

（三）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的方案、计划期的生产任务、降低成本的要求以及有关经济资料，通过一定的程序，运用一定的方法，以货币形式规定计划期产品生产耗费和各种商品成本水平，并提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。

通过成本计划管理，可以在降低产品成本方面给企业提出明确的奋斗目标，推动企业加强成本管理责任制，增强企业全体职工的成本意识，控制生产费用，挖掘降低成本的潜力，保证企业成本降低任务的完成。