

# 成本会计实务

**21** 世纪高职高专  
财务会计专业系列教材

主 编 程 坚  
副主编 杨春旺



 高等教育出版社  
HIGHER EDUCATION PRESS

21 世纪高职高专财务会计专业系列教材

---

# 成本会计实务

主 编 程 坚  
副主编 杨春旺

高 等 教 育 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/程坚主编. —北京:高等教育出版社,  
2007.5  
ISBN 978-7-04-021460-4

I. 成... II. 程... 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(2007)第 061746 号

策划编辑 刘悦珍 特约编辑 张美霞  
责任编辑 肖春茂 封面设计 吴昊 责任印制 潘文瑞

---

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010—58581118
社 址	北京市西城区德外大街 4 号		021—56964871
邮政编码	100011	免费咨询	800—810—0598
总 机	010—58581000	网 址	<a href="http://www.hep.edu.cn">http://www.hep.edu.cn</a>
传 真	021—56965341		<a href="http://www.hep.com.cn">http://www.hep.com.cn</a>
			<a href="http://www.hepsh.com">http://www.hepsh.com</a>
经 销	蓝色畅想图书发行有限公司	网上订购	<a href="http://www.landrace.com">http://www.landrace.com</a>
排 版	南京理工出版信息技术有限公司		<a href="http://www.landrace.com.cn">http://www.landrace.com.cn</a>
印 刷	宜兴德胜印刷有限公司	畅想教育	<a href="http://www.widedu.com">http://www.widedu.com</a>
开 本	787×960 1/16	版 次	2007 年 5 月第 1 版
印 张	17.5	印 次	2007 年 5 月第 1 版
字 数	347 000	定 价	23.40 元

---

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 21460—00

# 21 世纪高职高专财务会计专业系列教材

## 编写委员会

(以姓氏笔画为序)

### 主任委员:

马元兴 孔全会 王宗江 李占国 金跃武 钱乃余 梁伟样

### 委员:

王 炜 王 钧 王剑盛 刘悦珍 杨 欣 陈建松 李 莹

陈 强 邵敬浩 周国安 单祖明 程 坚 谢国珍 楼雪婕

靳 磊 潘上永

# 出版说明

高等职业教育是我国高等教育的重要组成部分。近几年,其年招生规模占高等教育招生规模的一半以上,为社会主义现代化建设和市场经济的发展培养了大批生产、建设、管理、服务第一线急需的高等技术应用型专门人才。高等职业教育人才培养模式的基本特征,决定其以应用为主旨、以就业为导向的教学内容体系。因而,加强高等职业教育教材建设,编写适应高等职业教育教学改革并具有一定特色的教材,是非常必要的。

根据上述要求,高等教育出版社于2002年组织了一批学术水平较高、职业教育教学经验丰富、实践能力强的教师,编写了“21世纪高职高专财务会计系列教材”。本系列教材自出版以来,以其内容适用、配套齐全等特点,受到了广大高职院校师生的一致好评。

2005年10月28日,国务院发布了《国务院关于大力发展职业教育的决定》(以下简称《决定》),明确了今后一个时期职业教育改革与发展的指导思想、目标任务和政策措施。11月7日至8日,国务院召开了全国职业教育工作会议(以下简称会议),深入学习贯彻党的十六届五中全会精神,全面落实科学发展观,动员和部署实施《决定》。会议强调,要把发展职业教育作为经济社会发展的重要基础和教育工作的战略重点,要大力发展中国特色的职业教育,加快培养高技能人才和高素质劳动者。《决定》和这次会议的精神,不仅对职业教育,而且对整个教育工作都具有十分重要的指导意义。

为了贯彻落实《决定》和会议精神,也为了适应我国近几年经济快速发展的需要,促进教学内容的更新,我社在2007年又重新组织编写了本套“21世纪高职高专财务会计专业系列教材”。新版系列教材部分为新编;部分是从原有的系列教材中遴选,根据高等职业教育的教学特点,对其内容和体例作了进一步的补充修改,再版而成。

新版系列教材具有以下几个特点:

(1) 获奖、规划教材荟萃。本套教材有多本被列为“普通高等教育‘十一五’国家级规划教材”、“2005年国家级精品课程教材”和省、部级精品课程教材等,所有这些都是对本套教材内在质量和适用性的充分肯定。

## 出版说明

(2) 双师型作者队伍。作者均是从全国有关商业高职院校中遴选出的专业造诣和技能水平较高、编写教材经验丰富、责任心强的双师型资深骨干教师。他们大都在企业中兼职,在实践中学习操作技能,了解前沿知识、先进技术,从而改进和充实自己的教学内容,并反映到了新编教材中。

(3) 体系构架完整,内容精心编排。本套教材基本上涵盖了财务会计专业开设的所有课程,作为系列教材,其中的每一本都是在相关专家反复研讨的基础上进行编排的,在编写时注重了每门课程内容的各自独立性及其相互衔接。

(4) 反映最新的企业会计改革精神。2005年1月1日起,财政部相继颁发的三项新会计制度——《小企业会计制度》、《民间非营利组织会计制度》、《村集体经济组织会计制度》正式实施;2006年发布的最新的《企业会计准则》也已经于2007年1月1日起施行,上述以及其他企业会计改革精神均在教材中得到了反映。

(5) 配套立体化的教学资源。为了利教便学,几乎每本主教材都提供了完整的立体化教学资源。该资源包括主教材,主教材学习指导、习题和实训,习题和实训的参考答案,教学课件等。

(6) 编写形式适合职业教育特点。为了加强实践性教学,在教材的编写中融入了足够的实训内容。编写体例活泼、新颖。基本每章开头都设置有精炼的“引导案例”,每章都穿插有1~2个与相关知识紧密结合的专栏,增加了教材的趣味性。

为了更好地为教学服务,我社将在本套新版教材的基础上,组织教师培训和教学研讨活动。通过与教师的互动以及扩大和补充立体化教学资源,增进学科建设信息的交流,推动学科建设,提高教学质量,进而把教材的改革和建设推向一个新的水平。

高等教育出版社

2007年3月

# 前 言

---

本教材以教育部《高职高专会计专业人才培养方案》为依据,结合高职高专会计教学实践经验和企业成本会计实务而编写。

针对高职高专会计专业学生的培养目标、知识结构和能力要求,本教材在内容安排上,充分体现理论简洁够用,注重培养实际动手能力的教学目的。力求做到理论成熟、体例新颖、阐述清楚,在编写手法上既考虑教师教学的要求,又考虑学生学习的需要,尽量方便学生的学习、掌握和记忆。为此,还编写了与本教材相配套的《成本会计实务学习指导、习题与实训》。

本教材主要讲述制造企业产品成本的计算与核算,结合最新颁布的《企业会计准则》,系统说明成本会计的基础理论、基本方法和产品成本计算的各种方法,并对其他行业的成本计算也作了简要的介绍。考虑到教材的系统性,本教材中的部分知识与教材《中级财务会计》一书有些内容发生了重复,对此已用“★”号标出,对带“★”号章节的内容是否进行教学,授课教师可根据实际情况进行取舍。

本教材由丽水职业技术学院程坚担任主编,黑龙江商业职业技术学院杨春旺担任副主编,顺德职业技术学院刘艳桃、衡水职业技术学院邢永梅、青岛酒店管理职业技术学院田原和丽水职业技术学院黄庆平参编。其中,程坚编写了第一、二、三、四章;杨春旺编写了第七章与第八章的第一、二节;刘艳桃编写了第五章;邢永梅编写了第六章与第八章的第三节;田原编写了第八章的第四、五节;黄庆平编写了附录。程坚拟订了编写提纲并进行了统稿。

本教材在编写过程中,得到了高等教育出版社和相关院校领导、老师的大力支持,在此表示衷心的感谢。

由于时间仓促,加上编者水平有限,书中难免存在错漏之处,敬请广大读者批评指正。

编 者

2007年1月

# 目 录

第一章 总论	1
第一节 成本会计概述	1
第二节 产品成本核算基础	7
第三节 产品成本核算程序	12
第二章 要素费用的核算	18
第一节 产品成本构成要素	18
第二节 材料及动力费用	24
第三节 人工费用	41
第四节 辅助生产费用	49
第五节 生产损失	62
第六节 制造费用	66
第三章 生产费用的分配	75
第一节 在产品概述	75
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	77
第四章 产品成本计算的基本方法	89
第一节 产品成本计算的品种法	89
第二节 产品成本计算的分批法	103
第三节 产品成本计算的分步法	114
第五章 产品成本计算的辅助方法	137
第一节 产品成本计算的分类法	137
第二节 产品成本计算的定额法	144
第三节 成本计算方法的实际运用	157
第六章 联产品、副产品和等级产品的成本计算方法	159
第一节 联产品成本计算	159



## 目 录

第二节	副产品成本计算	163
第三节	等级产品成本计算	165
<b>第七章</b>	<b>成本报表</b>	167
第一节	成本报表概述	167
第二节	商品产品成本报表	169
第三节	主要产品单位成本报表	172
第四节	制造费用明细表	175
第五节	成本报表分析	176
<b>第八章</b>	<b>其他行业成本</b>	194
第一节	农业企业成本	194
第二节	商品流通企业成本	204
第三节	施工企业成本	211
第四节	运输企业成本	220
第五节	旅游餐饮服务企业成本	230
<b>附录</b>	<b>变动成本法、标准成本法和作业成本法</b>	238
一、	变动成本法	238
二、	标准成本法	248
三、	作业成本法	254
<b>参考文献</b>		265

# 第一章 总 论

## 导 入 语

市场竞争,弱肉强食,适者生存,优者发展。在市场经济条件下,价格竞争是企业参与市场竞争的主要手段之一。社会必要劳动时间决定商品的市场价格,在同类、同质的产品中,其成本高低直接关系到商品的获利能力和市场竞争能力。毫无疑问,产品成本低则获利能力强,产品成本高则获利能力弱。可见,产品成本愈低,就愈有竞争力,这是不争的事实。如何加强成本管理,正确核算产品成本已经成为现代企业管理的重要内容。现代成本会计正是适应这种管理要求而产生和发展的。本章作为本教材的总论,主要阐述成本会计的基本理论。

## 第一节 成本会计概述

### 一、成本与成本会计

#### (一) 成本

成本是一个行为主体为了达到预定的目标而发生的耗费,它表现为一定的人力、物力和财力的消耗。如物质生产部门在生产产品的过程中要消耗原材料、支付人员工资、开支管理费用等。这些耗费的货币表现形式,在会计中被称为费用,又可称其为广义的成本。不同行业的会计对成本的处理是不同的。在政府机关、事业单位等不以营利为目的的单位里,其成本开支不依靠自身创造的收入来补偿,而是通过国家财政预算拨款予以满足,因而不需要进行成本核算和成本考核,只是通过费用预算或计划对发生的费用进行控制。在以营利为目的的物质生产部门及企业化管理的事业单位里,所发生的成本开支需要由单位自身的收入来补偿,就必须实行经济核算,努力做到以收抵支、自负盈亏、保证盈利。为此,对发生的成本费用要进行分类、归集和分配,计算出产品的总成本与单位成本,并依据成本资料进行成本分析和成本考核,以加强成本管理,降低成本支出。成本会计所研究的成本,主要是以营利为目的的单位所发生的各类成本费用。其中,物质生产部门为制造产品所发生的成本,即产品的生产成本,具有典型的意义。因此,本教材以制造企业的成本核算为主要内容来予以阐述。

商品作为用于交换的劳动产品,其价值是由三项内容组成的,即物化劳动的转移价值、活劳动中劳动者为自己创造的价值和劳动者为社会创造的价值。马克思曾用一个公式表示了这种关系: $w = c + v + m$ 。其中, $w$ 表示商品的价值; $c$ 表示物化劳动的转移价值,通常被称为物化劳动的消耗,包括劳动资料的磨损与劳动对象的消耗; $v$ 表示劳动者为自己创造的价值,通常被称为活劳动的消耗; $m$ 表示劳动者为社会创造的价值。 $c + v$ 就构成了产品的成本。

正确理解产品成本的概念需要从耗费和补偿两个方面进行考察。从耗费角度看,产品成本是生产过程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,这是产品成本最基本的经济内涵;从补偿角度看,产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,即成本价格,是产品生产中已经耗费又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

按照持续经营的要求,企业的生产经营活动是不间断地进行的,产品的投入产出也就连续不断,若在全生产活动结束后再计算产品成本,显然不符合成本管理和会计核算的要求。为此,要按照会计期间的划分,结合产品的生产特点,按会计期间或按产品生产周期进行产品成本计算。在期末存在尚未完工在产品的情况下,同一会计期间的产品成本与当期的生产费用往往不相等,因此,需要按照会计分期假设和权责发生制原则确认应当归属一定种类和数量的产品的生产耗费,这种对象化的生产耗费才构成了产品成本。简言之,产品成本是企业一定期间为生产一定品种和数量的产品或提供一定数量的劳务而发生的各种耗费。

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵与外延也在不断地发展。如在西方国家,成本被定义为:为了一定目的而支付的或应支付的用货币测定的价值牺牲。该定义使成本的外延远远超出了产品成本概念的范围,包含了产品成本以外的各种成本,如劳务成本、开发成本、质量成本、资金成本等。同样,成本的内涵决定了成本必须与管理相结合,要求成本的内容服从管理的需要。因此,在现代成本会计中,出现了许多新的成本概念,如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、目标成本、标准成本、沉没成本、可控成本、责任成本等,组成了多元化的成本概念体系。

### (二) 成本会计

成本会计是以成本费用为对象的一种专业会计。成本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。期间费用是为了保证企业生产经营活动的正常进行而发生的,与产品生产有一定的关系,但通常又是在经营期间发生的,不宜直接计入产品的生产成本。因此,在企业会计实务中将期间费用单独核算,直接由当期的业务收入予以补偿。

因此,成本会计的对象,不仅指制造企业的产品生产成本和期间费用,还包括其他行业企业的成本和期间费用,如农业企业、商品流通企业、运输企业、施工企业、房地产

开发企业等。成本作为经济范畴,必定遍及各行各业的经济活动,这些行业企业在从事经济活动中发生的各种耗费也就构成了成本会计的对象。可见,成本会计实际上是一种成本、费用会计。

## 二、成本会计的内容

成本会计既然是一种成本、费用会计,而费用又是一种耗费,可见成本会计的内容就是企业成本、费用的发生、分类、归集、分配、计算和核算。现以制造企业为例说明成本会计的内容。

### (一) 支出、费用与成本

#### 1. 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。就企业而言,支出可分为资本性支出、收益性支出、投资支出、所得税支出、营业外支出和利润分配支出。

资本性支出是指不仅与本期收益有关,更与后期的收益有关的支出,其支出的发生通常会形成长期资产,如企业购建固定资产、取得无形资产、形成长期待摊费用等所发生的支出。

收益性支出是为取得本期的收益而发生的,并由当期的收益予以补偿的支出,如企业生产经营中发生的材料耗费、工资支出、管理费用支出等。

投资支出是企业为通过分配增加财富,或为谋求其他利益取得其他企业资产而让渡本企业资产的支出,包括短期投资支出和长期股权投资支出、长期债权投资支出等。

所得税支出是企业按照国家税法规定,根据企业应纳税所得额计算并缴纳所得税而发生的支出。所得税支出作为所得税费用直接用当期收益补偿。

营业外支出是指与企业生产经营业务没有直接联系的各项支出,如企业支付的各项罚款、违约金、赔偿金、赞助支出以及非常损失等。

利润分配支出是指利润分配过程中发生的开支,如支付的现金股利等。

#### 2. 费用

费用是企业生产经营过程中所发生的经济利益的流出。费用可以分为生产费用和期间费用。

生产费用是企业一定时期为生产产品而发生的各项支出,如生产产品而消耗的材料费用、生产工人的工资费用、车间为组织产品生产而直接发生的管理费用等。生产费用随着产品的形成而构成产品成本。

期间费用是企业一定会计期间为生产经营的正常进行而发生的各项费用,如销售产品所发生的销售费用、企业管理部门在日常管理中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等。费用是企业支出的主要部分,通常由收益性支出的发生及资本性支出的转化而形成。期间费用由当期的收益予以补偿。

### 3. 成本

成本是一种耗费,有广义与狭义之分。广义的成本指企业发生的全部费用,包括生产费用与期间费用。狭义的成本通常仅指产品成本。产品成本是对象化的生产费用。

#### (二) 支出、费用与产品成本的关系

如上所述,支出是企业在经济活动中所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。产品成本是生产费用的对象化,生产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,如果企业没有在产品,当期生产费用即为当期完工产品成本;如果有在产品,则生产费用与完工产品成本的关系可表示为:

$$\text{本期完工产品成本} = \text{期初在产品成本} + \text{本期生产费用} - \text{期末在产品成本}$$

制造企业的支出、费用与产品成本之间的关系如图 1-1 所示。

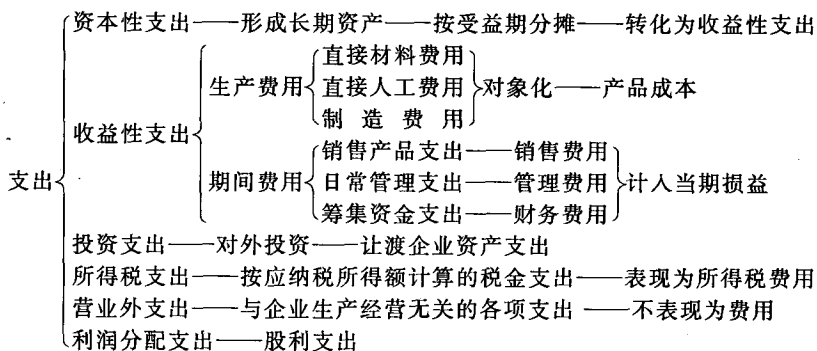


图 1-1 支出、费用与产品成本关系图

#### (三) 制造企业成本会计的内容

成本会计的内容是成本会计对象的具体化,不同企业成本会计包含的内容有所不同。就制造企业而言,成本会计的具体内容主要包括:

- (1) 供应过程中材料成本的归集、分配、计算与核算;
- (2) 生产过程中生产费用的归集与分配,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) 期间费用的归集与核算;
- (5) 成本报表的编制与分析。

由于供应过程中材料成本的核算、销售过程中产品销售成本的核算和期间费用的核算通常被列为财务会计教学内容,因此,本教材主要阐述产品生产过程中的成本核算以及成本报表的编制及分析问题。

### 三、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的内在功能。在不同的历史时期,成本会计的职能具有不同的内容。成本会计最初的职能是成本核算,以确定产品的价格和经营盈亏。随着经济的发展,生产过程日趋复杂,管理要求越来越高。“泰勒制度”使企业走上了科学管理的道路,它在促进生产发展的同时,也促进了成本会计理论和方法的发展,使成本会计的职能从成本核算扩大到成本控制和成本分析。第二次世界大战以后,企业资本日益集中,生产规模日益扩大,生产经营日益复杂,产品寿命日益缩短,市场竞争日益激烈,成本会计的内容也日益丰富,从而使成本会计的职能进一步扩大到成本预测、成本决策、成本计划和成本考核等方面。因此,现代成本会计的职能至少包括了成本预测、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。

(1) 成本预测。它是根据过去的成本数据资料,结合企业在计划期内经营环境变化及企业可能采取的措施,运用一定的技术方法对未来成本水平及其发展趋势所作的科学估计。通过成本预测,可以为成本决策提供备选方案,减少生产经营过程中的盲目性,提高企业成本管理的科学性和预见性。

(2) 成本决策。它是依据成本预测方案为基础,结合其他有关资料,在备选的预测方案中选择最优方案,据以确定目标成本的过程。成本决策的结果可以为编制成本计划提供资料。

(3) 成本计划。它是根据成本决策方案所确定的目标成本,将决策方案具体化,提出计划期内所应当达到的具体目标和水平,并提出相应实施措施的一种管理活动。成本计划是企业进行成本控制、成本考核和成本分析的依据。

(4) 成本控制。它是依据成本计划,对成本计划实施过程中的各项因素进行控制和监督,以保证成本计划得以实施的一种管理活动。通过成本控制,可以保证计划目标的实现,并为成本核算提供真实可靠的成本资料。成本控制包括事前控制和事中控制。

(5) 成本核算。它是根据实际发生的成本资料,采用一定的成本计算方法,按确定的成本计算对象和相应的成本项目,对各项要素费用进行归集与分配,计算出各个成本计算对象的总成本和单位成本,并进行账务处理的过程。成本核算既是对产品生产过程中各种耗费的反映,也是对成本计划和成本控制实施过程的记录。通过成本核算资料,可以考核成本计划的执行情况,分析成本计划在完成过程中积累的经验与存在的不足,为下期开展成本预测、进行成本决策和编制成本计划提供重要依据。

(6) 成本考核。它是依据成本核算资料,定期对成本计划指标完成情况进行总结和评价,以强化企业的成本管理责任制,落实经济责任,提高成本管理水平的管理活动。成本考核要能奖优罚劣,并能为成本分析提供依据。

(7) 成本分析。它是采用专门的分析方法,利用成本核算与考核等资料,与本期成本计划、上年同期实际成本、本企业历史先进水平、国内外同类产品先进成本水平进行比较,揭示产品成本差异,分析产生差异的原因,以便提出改进措施、改善成本管理、降

低成本耗费、提高经济效益的一种管理活动。成本分析的结果可以为下期的成本预测提供资料。

成本会计的七项职能是相互联系的有机整体。企业要加强成本管理,首先要依据企业以前的成本资料和市场的变化情况进行成本预测,提出不同的有效方案;通过成本决策,选择出最优方案,提出目标成本;根据目标成本确定具体的成本目标和计划期应控制的成本费用水平,制订成本计划;为保证成本计划的执行,需要进行严格的成本控制;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,计算各个成本计算对象的总成本和单位成本,并进行成本核算,提供完整、真实、可靠的成本资料;利用成本核算资料进行成本考核,奖优罚劣,提高成本管理水平;根据成本核算与考核的结果进行成本分析,寻找差异、总结经验、提出措施、改进不足,不断提高企业的经济效益。在成本会计的七项职能中,成本核算是最基本的职能。

### 四、成本会计工作的组织

#### (一) 成本会计机构的设置

成本会计机构是从事成本会计工作的职能部门,是企业会计机构的有机组成部分。企业要根据生产类型的特点、经营规模的大小、成本管理的要求合理设置成本会计机构。成本会计机构可以单独设置,也可以并入企业会计机构之中。对单独设置的成本会计机构需要进行内部分工,明确各自的工作职责。内部分工可以按成本会计的职能分工,分设成本核算组、成本分析组等;也可以按成本会计的对象分工,分设产品成本核算组、期间费用核算组等。

在企业内部各级成本会计机构之间,也要根据企业规模、成本管理要求及人员配置等情况,确定成本会计工作的组织形式,分别采用集中工作方式或分散工作方式。

集中工作方式是将本企业所有的成本会计核算、成本计划编制、成本会计分析等工作集中在企业科室的成本会计机构中进行,车间等其他部门通常只配备成本核算人员,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。这种方式的优点是利于企业管理部门及时全面地掌握成本会计的各种信息,便于使用计算机集中进行成本数据处理,减少成本会计机构设置的层次和成本会计人员的职位数。不足之处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。这种工作方式通常适用于成本会计工作较为简单的企业。

分散工作方式又称为非集中工作方式,是将成本会计的各项具体工作分散成由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、监督和成本会计数据的最后汇总,以及处理不便于分散核算的成本会计工作。这种方式的优点与不足正好与集中工作方式相反。分散工作方式通常适用于成本会计工作比较复杂的大中型企业。在实际工作中也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) 成本会计人员的配置

成本会计人员的素质高低直接影响成本会计的工作质量。企业无论采用何种成本会计工作方式,都应注意合理配置成本会计人员,做到“配齐、胜任”。所配置的成本会计人员应当具有会计从业资格和相应的会计专业任职资格,具备与所从事会计工作相适应的专业知识和业务能力,并能做到热爱会计工作、恪守职业道德、搞好成本核算、参与成本管理、懂得法规制度、熟悉工艺流程、出色完成任务。

### (三) 成本会计的法规制度

成本会计的法规制度是成本会计机构和人员从事成本会计工作的规范,是成本会计工作组织的重要组成部分,也是会计法规制度的重要组成部分。为了统一企业会计核算口径,规范企业会计核算方法,我国制定了“一法、二则、三制度”。“一法”即《中华人民共和国会计法》;“二则”即《企业会计准则》和《企业财务通则》;“三制度”即《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》,从而形成了全国性会计法规制度的三个层次。成本会计作为一种以企业成本费用为对象的企业会计,必须在“一法、二则、三制度”的规范下进行工作。

每个企业的生产工艺特点和成本管理要求都不相同,为了规范本企业的成本会计工作,还应当制定适合本企业经营规模、生产特点、管理要求的内部成本会计制度,作为企业进行成本会计工作的操作依据。企业内部成本会计制度一般包括下列内容:

- (1) 成本会计工作的组织形式、人员分工和职责权限。
- (2) 成本定额、成本计划和费用预算的编制方法。
- (3) 成本核算的具体规定。包括成本计算对象的确定、成本计算方法的选择、成本项目的设置、生产费用的归集和分配方法、在产品成本的确认方法、成本核算基础工作的要求等。
- (4) 成本预测、成本决策、成本考核和成本分析制度。
- (5) 成本报表制度。包括成本报表的种类、格式、指标体系、编制方法、编制期限、报送对象等。

## 第二节 产品成本核算基础

### 一、合理进行费用分类

产品成本是生产费用的对象化。正确计算产品成本首先要对费用进行合理的分类。制造企业对费用分类的方法通常有两种:一是按费用的经济性质分类,形成要素费用;二是按费用的经济用途分类,形成生产费用和期间费用项目。

#### (一) 要素费用

要素费用是指费用按经济性质所作的分类项目。制造企业发生的各种费用按其经济



性质首先可以分为三大要素:劳动对象方面的费用,如材料费用、动力费用等;劳动手段方面的费用,如固定资产折旧费用、修理费用等;活劳动方面的费用,如工资费用等。为了进一步反映各种费用的构成和水平,在费用三大要素的基础上细分为九项要素费用:

(1) 外购材料费用。指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料费用。指企业耗用的从外部购进的各種燃料,包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。

(3) 外购动力费用。指企业耗用的从外部购进的各種动力。

(4) 职工薪酬。指企业全体人员的工资及社会保险费用。

(5) 折旧费用。指企业按照规定的折旧方法和折旧标准计提的固定资产折旧费用。

(6) 修理费用。指企业为修理固定资产而发生的支出。

(7) 利息费用。指企业的借款利息费用扣除存款利息收入后的净额。

(8) 税金。指企业应缴纳的、在费用中列支的各種税金,包括房产税、车船使用税、印花税和土地使用税。

(9) 其他费用。指企业开支的、不属于上述各要素的费用。如租赁费、差旅费、邮电费、咨询费、业务费、外部加工费等。

划分要素费用,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及水平,为编制企业的资金使用计划,核定各种资金定额提供资料。

### (二) 生产费用

制造企业在一定期间(通常为一年)为生产产品而发生的各种耗费构成生产费用。生产费用按一定的产品成本计算对象进行归集、分配、计算后,最终形成产品成本。为了反映产品成本的构成,按各种生产费用在产品成本中的不同作用分成若干项目,称为产品成本项目。根据产品成本管理的要求及各项费用发生额的大小,产品成本项目通常划分为三至六项。三项是直接材料、直接人工和制造费用;六项是原料及主要材料、燃料及动力、工资、废品损失、停工损失和制造费用。

将生产费用按成本项目反映,可以分析产品的成本构成及比重,有利于加强产品成本的管理,寻找降低产品成本的途径。

企业发生的生产费用,有的可以直接用于产品生产,称为直接生产费用,如材料费用、生产工人的工资费用;有的只能间接为产品生产服务,称为间接生产费用,如厂房、设备的折旧费用,生产车间管理人员的工资费用等。

将生产费用计入产品成本时,有的可以直接计入产品成本,称为直接计入费用,如甲产品领用 A 材料,可将 A 材料费用直接计入甲产品成本;有的不能直接计入产品成本,称为间接计入费用,如几个产品共同消耗 A 材料,则要采用一定的方法将 A 材料费