

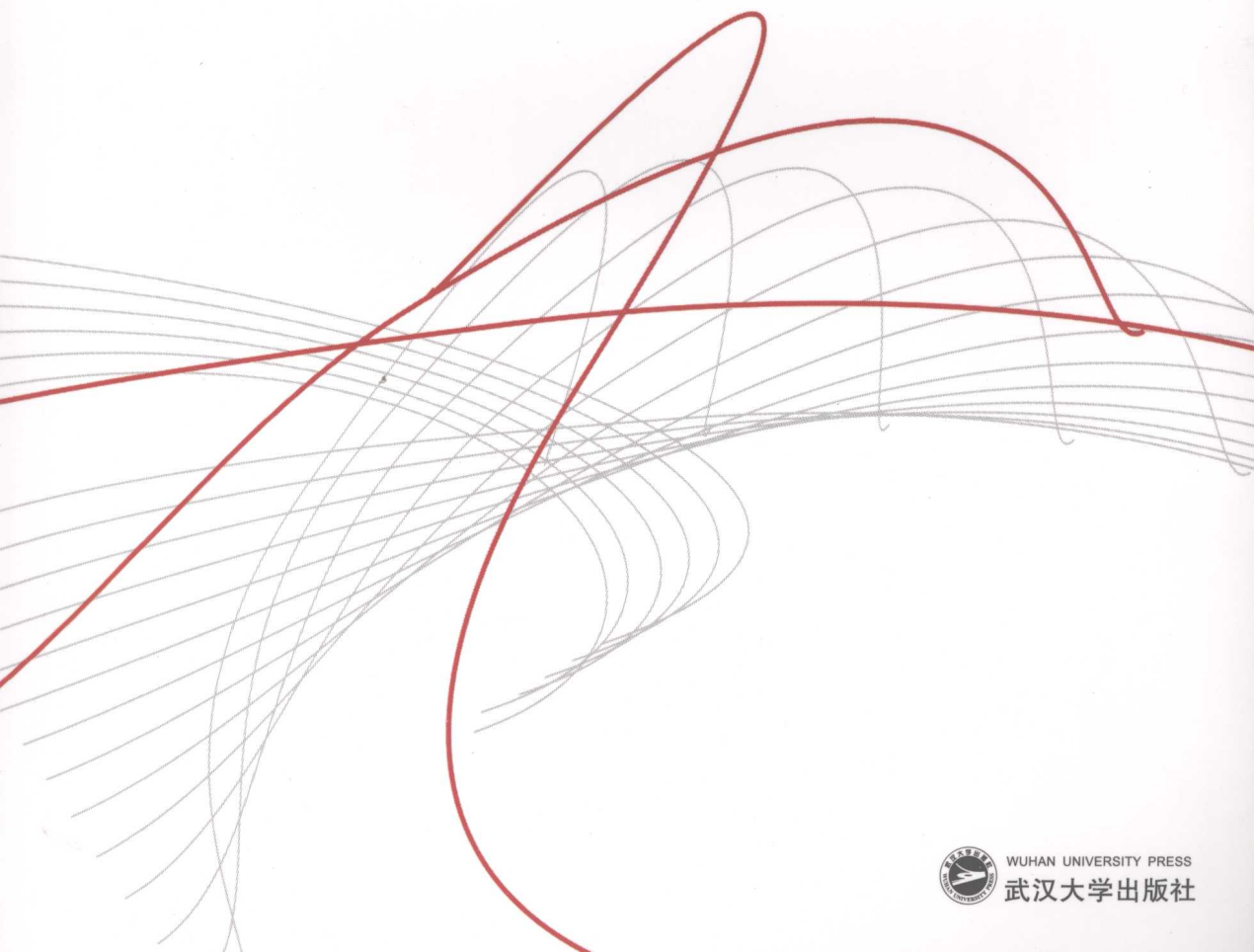
高职高专“十一五”规划教材·财会系列

GAOZHI GAOZHUAN “SHIYIWU” GUIHUA JIAOCAI

成本会计教程

CHENGBEN KUAIJI JIAOCHENG

主编/周 军 李光富 章伟舟



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

高职高专“十一五”规划教材·财会系列

GAOZHI GAOZHUAN “SHIYIWU” GUIHUA JIAOCAI

成本会计教程

主 编 周 军 李光富 章伟舟

副主编 石兰东 刘彩霞 王利红

主 审 陈元芳



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计教程/周军,李光富,章伟舟主编. —武汉:武汉大学出版社,
2008.2

高职高专“十一五”规划教材

ISBN 978-7-307-06093-7

I. 成… II. ①周… ②李… ③章… 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(2008)第 005083 号

责任编辑:林 莉 责任校对:王 建 版式设计:詹锦玲

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:wdp4@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

印刷:湖北省荆州市今印印务有限公司

开本:720×1000 1/16 印张:13.5 字数:257千字

版次:2008年2月第1版 2008年3月第2次印刷

ISBN 978-7-307-06093-7/F·1113 定价:25.00元

版权所有,不得翻印;凡购我社的图书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请与当地图书销售
部门联系调换。

高职高专“十一五”规划教材

编审委员会

顾 问

姜大源

教育部职业技术教育中心研究所研究员
《中国职业技术教育》主编

委 员

马必学 黄木生

刘青春 李友玉

刘民钢 蔡泽寰

李前程 彭汉庆

陈秋中 廖世平

张 玲 魏文芳

杨福林 顿祖义

陈年友 陈杰峰

赵儒铭 李家瑞

屠莲芳 张建军

杨世金 杨文堂

王展宏 刘友江

韩洪建 盛建龙

黎家龙 王进思

郑 港 高 勇

高职高专“十一五”规划教材·财会系列

编 委 会

主 任 余 浩 杨季夫

副主任 (以下按姓氏笔画排序)

田家富 刘世青

何爱赟 李光富

胡志明

委 员 王学梅 冯 杰

叶叔昌 田家富

刘世青 何爱赟

余 浩 张相雄

李光富 杨季夫

罗昌宏 陈 彬

陈宏桥 段咏梅

胡志明 胡绍山

赵国明 郝一洁

主 审 陈元芳

前言

成本会计是高职教育会计专业中的主干专业课程之一。本课程内容结构稳定,实务性和实用性强,在确认、计量成本费用事项,计算产品生产成本上有较高的技术要求。在高职会计专业中,成本会计课程的开设,主要是构架学生较为完整的会计专业能力链,拓宽学生较为扎实的会计从业功力。学习成本会计,必须把握三个主题:一是成本会计的内容结构体系、能力要求体系和方法技巧体系;二是成本核算的岗位职责和成本费用核算的账务处理流程;三是企业生产经营中基本的成本费用事项,按照成本核算的操作要领较为熟练地进行确认、计量和核算。新会计准则的颁布与实施,对成本会计教学内容的组织及其教材建设都提出了新的要求。《成本会计教程》及其《成本会计全程系统训练》教材是根据2007年1月1日起实行的最新会计准则,结合我国成本会计理论与实践的发展实际研制而成的。

《成本会计教程》及其《成本会计全程系统训练》是为高职会计专业成本会计课程教学需要而研制开发的专门教材。《成本会计教程》主要介绍成本费用的横向分配、纵向分配、产品成本的计算、成本报表及特殊行业的成本核算的内容与方法,侧重于成本会计业务流程及其处理。《成本会计全程系统训练》是学习《成本会计教程》的配套教材。本教材立足于通过具体的业务素材、岗位角色等构建的成本核算仿真环境,按照规范的要求进行操作训练,将成本会计的知识、方法内化附着为赖以从业的成本核算能力。

在《成本会计教程》及其《成本会计系统全程训练》教材的研制中,我们按照行动导向标准的要求,构架布局教材的章节体系,遵循唯实、唯精的原则,优化整合教材的结构内容,使教材凸显了以下“三实”特色:

(1) 内容新颖, 紧贴实际。教材对接了新会计准则、会计制度对会计从业人员的新要求, 融合了会计业界对成本会计实务处理上的最新成果, 集萃了成本会计实务的核心精华和操作要领。

(2) 体例活泼, 简洁实用。教材结构直观, 主干突出, 体例简洁活泼, 每章均列举了许多的小思考、小练习, 对教师组织教学, 对学生理解和操作成本会计实务都有很大的帮助。

(3) 注重操作, 突出实务。教材注重了高职教育人才培养规格的定位取向和职业能力的定位取向; 注重了学习对象建立成本会计核算流程框架、处理成本费用事项的计量确认记录以及运用会计信息理财等程序性指南和实际运用能力的递进性演练; 注重了教材组织结构、内容体系上的简洁与实用。

《成本会计教程》由周军副教授、李光富副教授、章伟舟注册会计师担任主编, 石兰东、刘彩霞、王利红担任副主编。本教材研制大纲由周军主编拟定, 主编、副主编参与讨论、修改和完善。第一章由周军、章伟舟执笔, 第二章由李光富执笔, 第三章由周军、陶杰执笔, 第四章由王小妹执笔, 第五章由周军、石兰东执笔, 第六章由王利红、操小龙执笔, 第七章由刘彩霞执笔, 第八章由李光富、蒋昌维执笔。本教材由周军主编负责对各章内容的修订和整体总纂, 最后, 由教材全体研制人员集体定稿。

本教材在研制、撰写及出版过程中, 参考了许多文献资料和成果, 在此一并致以诚挚的感谢。

教材中难免有不妥之处, 恳请广大读者批评指正。

高职高专“十一五”规划教材
《成本会计教程》 研制组
《成本会计全程系统训练》

2008年1月

目 录

第一章 成本会计概述

1

第一节 成本及作用	1
一、成本的含义	1
二、成本的经济实质	2
三、成本的作用	3
第二节 成本会计的内容	4
一、成本会计的对象	4
二、支出、费用与成本	5
三、成本会计的内容	7
第三节 成本会计的职能	7
一、成本预测	7
二、成本决策	8
三、成本计划	8
四、成本核算	8
五、成本控制	8
六、成本分析	9
七、成本考核	9
第四节 成本会计的工作组织	9
一、成本会计机构设置	10
二、成本会计人员配备	10
三、成本会计制度的制定	11

第二章 成本核算基础

13

第一节 成本核算的基本要求	13
一、遵循核算基本原则	13
二、划清成本费用界限	14

三、确定计价结转方法	15
四、做好成本核算的基础工作	16
五、确定成本计算方法	17
第二节 成本核算的基本程序与账务处理	18
一、成本核算的基本程序	18
二、成本核算应设置的会计科目	19
三、产品成本核算的账务处理过程	21

第三章 生产费用的横向分配

22

第一节 生产费用的处理方法	22
一、生产费用的分类	22
二、生产费用的处理方法	24
第二节 材料费用的会计处理	26
一、原材料费用的会计处理	27
二、燃料与动力费用会计处理	32
三、其他材料费用的会计处理	35
第三节 人工费用的会计处理	38
一、人工费用的构成与计算	38
二、工资费用的会计处理	40
三、福利和“五险一金”等费用的会计处理	46
第四节 辅助生产费用的会计处理	47
一、辅助生产费用及核算程序	47
二、辅助生产费用的归集与核算	49
三、辅助生产费用的分配与核算	52
第五节 制造费用的会计处理	61
一、制造费用的构成内容与会计处理程序	61
二、制造费用的归集与核算	63
三、制造费用的分配与核算	64
第六节 生产损失的会计处理	67
一、生产损失的核算内容	67
二、废品损失的会计处理	69
三、停工损失的会计处理	71

第四章 生产费用的纵向分配

73

第一节 期末成本分配的意义	73
一、在产品与完工产品的界定	73
二、在产品与完工产品的关系	74
三、在产品数量的核算	74
第二节 期末成本分配的方法	76
一、期末成本分配的影响因素	76
二、期末成本分配的主要方法	76
三、期末成本分配的简化方法	87
第三节 完工产品成本的结转	89
一、完工产品成本的归集	89
二、完工产品成本的结转	91

第五章 成本计算的基本方法

93

第一节 成本计算方法的影响因素	93
一、成本计算方法及类型	93
二、成本计算方法的影响因素	94
三、生产类型和管理要求对成本计算方法的影响	96
第二节 品种法	98
一、品种法的特点与适用范围	98
二、品种法的成本计算程序	99
三、品种法运用举例	100
第三节 分批法	105
一、分批法的特点与适用范围	105
二、典型分批法	106
三、简化分批法	112
第四节 分步法	116
一、分步法的特点与适用范围	116
二、逐步结转分步法	117
三、平行结转分步法	128
四、两种分步法的比较分析	134

3

第六章 产品成本计算的辅助方法

136

第一节 分类法	136
---------------	-----

一、分类法及其特点	136
二、分类法成本计算程序	137
三、分类法举例	139
第二节 定额法	141
一、定额法及特点	141
二、定额成本的计算	143
三、定额差异的计算	144
四、定额法举例	147
第三节 联产品、副产品与等级品的成本计算	150
一、联产品的成本计算	150
二、副产品成本计算	152
三、等级品的成本计算	153

第七章 成本报表

155

第一节 成本报表概述	155
一、成本报表的概念与特点	155
二、成本报表的作用	156
三、成本报表的种类	157
四、成本报表的编制要求	158
第二节 成本报表的编制	159
一、商品产品成本表的编制	159
二、主要产品单位成本表的编制	161
三、制造费用明细表的编制	163
第三节 成本报表的分析	165
一、成本报表分析的主要方法	165
二、商品产品成本表的分析	170
三、主要产品单位成本表的分析	175

第八章 其他行业的成本计算

180

第一节 流通企业的成本核算	180
一、流通企业成本核算概述	180
二、批发企业成本核算	182
三、零售企业成本核算	184

第二节 运输企业的成本核算	185
一、汽车运输企业的成本核算	185
二、水上运输企业的成本核算	186
三、铁路运输企业的成本核算	195
第三节 建筑施工与房地产开发企业的成本核算	196
一、建筑施工企业的成本核算	196
二、房地产开发企业的成本核算	198
第四节 服务企业的成本核算	201
一、服务企业的成本核算概述	201
二、旅游经营业务成本核算	201
三、餐饮经营业务成本核算	203
四、其他服务业务成本核算	204

参考文献

206

第一章 成本会计概述

【学习提示】 成本会计是以产品或劳务的生产成本和企业期间费用为对象的一种会计活动，明确成本的经济实质、界定成本核算的基本范围、理顺成本会计的总体流程、建立成本会计机构，配备成本会计人员、制定成本会计制度是搞好成本会计工作的前提和基础，也是本章学习必须掌握的主要内容。

第一节 成本及作用

一、成本的含义

成本是会计理论中一个重要的经济概念，它是在商品生产发展到一定的阶段之后才逐步形成和完善起来的。在市场经济条件下，成本是企业竞争力高低的重要表现，也是现代企业管理的重要内容。正确理解成本的含义，是学习成本会计必须掌握的基本理论问题。

成本是一种耗费，是企业生产经营过程中用于劳动手段、劳动对象和劳动者等生产要素上的劳动耗费的货币总和，具体表现为企业一定的人力、物力和财力的消耗。成本的概念包含了两层含义，一是广义的成本，二是狭义的成本。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；而狭义的成本则是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

企业为生产产品而发生的耗费就是产品成本，是企业为了生产一定种类和数量的产品而发生的生产耗费。正确理解产品成本的概念，可以从耗费和补偿两个方面考察：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与活劳动的价值的货币表现，构成成本的内涵；从补偿角度看，它是资本消耗的价值补偿，是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，构成成本的价格。

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发展和变化，人们所感受到的成本的范围在不断地扩大，质量成本、差别成本、机会成本、边际成本、战略成本和环境成本等众多新型的成本范畴已经进入了人们的视野，成为经济管理中重要的成本概念。

二、成本的经济实质

市场经济条件下，成本是作为一个经济范围而客观存在的，加强成本管理，降低成本水平，无论是对提高企业的微观经济效益，还是对提高整个社会的宏观经济，都是十分重要的，因此从理论上充分认识成本的经济实质是很有必要的。

（一）理论成本

理论成本是运用马克思的成本价值理论从成本的耗费和补偿的角度对成本进行的分析。

在商品经济时代，马克思指出：按照资本主义生产方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式表示是 $W = C + V + M$ ，如果从这个商品的价值中减去剩余价值 M ，那么，在商品剩下的，只是一个生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是成本价格。马克思称为商品的“成本价格”的那部分商品价值，指的就是产品成本。在这里，马克思从耗费的角度指出成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成的；也从补偿的角度指出成本是补偿商品生产中使资本家自身耗费的东西。这就从理论上给成本以完整的概念。

在市场经济条件下，商品的价值仍然决定于它在生产中所耗费的必要劳动，它由三个部分组成：一是已消耗的生产资料的价值转移（ C ），二是劳动者为自己的劳动所创造的价值（ V ），三是劳动者为社会劳动所创造的价值（ M ）。其中 $C + V$ ，即商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造的价值货币表现，就构成了商品的理论成本。

综上所述，成本的经济实质从理论上讲就是：生产经营过程中所耗费的的生产资料转移的价值和生产者通过自己的劳动所创造的价值货币表现。

（二）实际成本

实际成本也叫现实成本，是根据现行的财务法规和会计制度对成本内容所进行的界定。

理论成本虽然从理论上说明了成本的经济实质和它所包括的客观内容，但这种理论成本只是对正常的物化劳动和活劳动的消耗进行的计量，没有考虑到现实的生产经营活动中的偶然因素和异常情况的消耗，所以与现实是有一定的差距的。实际工作中，对成本的确定，除考虑理论成本外，还应考虑宏观上政策方针和微观上企业管理的需要，对成本的构成内容和开支范围进行规范，这种规范是由国家通过有关法规和制度，主要是成本开支范围来确定的。

综上所述，实际成本是通过成本开支范围来界定其构成和范围的成本。

（三）理论成本与实际成本的区别

理论成本和实际成本共同反映了成本的经济实质，阐述了成本所包含的经济内容，但这二者在构成内容和范围上是有差别的，这种差别主要表现在损失性费用和期间费用的处理上。

1. 在损失性费用的处理上，实际成本中包括损失费用，而理论成本不包括

生产经营过程中的废品损失和停工损失等非生产性的支出，从实质上来看，它是一种纯粹的损耗，并不形成产品的价值，无论是从耗费的角度，还是从补偿的角度，从其性质而言都不属于成本的范围，但是考虑到经济核算的要求，在成本构成内容上还是将其作为一个构成项目，计入了成本之中，使之得到了必要的补偿。因此，从成本构成内容上来看，实际成本包括了不形成价值的生产损失，理论成本则不包括这种损失。

2. 在期间费用的处理上，实际成本是不完全成本，而理论成本则是完全成本

管理费用、营业费用和财务费用，是企业生产经营过程中所发生的耗费，是理论成本的重要组成部分，实际成本是产品制造过程中所发生的耗费，不包括期间费用。因此，从成本的构成范围上来看，实际成本是制造产品发生的成本，是一种不完全成本，而理论成本则是完全成本。

想一想

区分理论成本与实际成本有什么现实意义？

三、成本的作用

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

要使企业再生产过程连续不断地进行，就必须对生产过程中的耗费进行补偿。在市场经济条件下，企业作为一个自负盈亏的商品生产者和经营者，其生产耗费是用其销售收入来补偿的，而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后，必须把相当于成本的数额划分出来，用以补偿生产经营中所发生的耗费，只有这样，才能维持简单再生产。

（二）成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是反映企业生产经营管理工作质量的综合指标，企业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，劳动生产率的高低，产品设计的好坏等，都会对成本产生影响。

（三）成本是制定产品价格的重要因素

市场经济条件下，产品价格是产品价值的货币表现，它以价值为基础，并围绕价值上下波动，在现实的市场经济中，产品价格的制定要根据国家的经济政策、产品的比价关系、市场竞争情况、社会供求关系和成本等因素来综合确定，其中，成本是产品价格制定的最低经济界限，一般情况下，产品的价格不能低于产品的成本水平，否则企业就不能补偿生产过程中的消耗，保证企业再生产的进行，因此说产品成本是制定产品价格的重要因素。

（四）成本是企业经营决策的重要依据

在市场经济条件下，企业要在激烈的竞争环境下立足，并获得生存和发展的契机，就必须根据市场需要和自身经营状况，作出果断、正确的决策，当企业根据决策目标，从各种备选方案中选择最优方案时，虽然有许多因素需要考虑，但成本是其中必须考虑的主要因素之一。因为对决策方案的分析和评价都离不开成本一效益分析，而产品成本是效益分析的基础，它为决策提供重要依据。

第二节 成本会计的内容

一、成本会计的对象

（一）成本会计的含义

成本会计是以成本费用为对象的专业会计，从成本会计的理论体系来看，成本会计开始属于财务会计体系，主要是从财务会计理论来研究成本计算，确定并核算存货及销售成本，并纳入会计账簿体系；到了近代，随着标准成本制度和成本预算制度的采用，对生产过程的成本控制日渐成熟，成本会计具备了完整的理论与方法，逐渐成为一门独立的学科；随着经营管理的发展，成本的概念更加广泛，成本会计的范围更加开阔，逐步向经营型成本会计发展，形成了企业会计中财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。财务会计提供经营成果、财务状况及其变动信息，成本会计提供成本及其相关信息，管理会计提供计划、控制等内部管理信息，它们构成企业的会计信息系统。

现代成本会计是对企业生产经营活动过程中所发生的成本，按照成本最优化的要求，有组织、有系统地进行预测、决策、控制、分析与考核，促使企业提高经济效益的一种会计。

（二）成本会计的对象

成本会计的对象就是成本会计所反映和监督的内容，是企业在经济活动过程中发生的各种耗费。本书主要是从制造企业的角度对成本会计的对象和内容

进行相关说明和介绍,从制造企业来看,成本会计的对象是企业生产过程中发生的耗费和企业经营过程中发生的支出,具体地说即产品的生产成本和期间费用。

当然,研究成本会计的对象,首先必须理解企业经济活动中的各种耗费,对耗费的层次性概念即支出、费用和成本及其相互关系形成正确的认识。

二、支出、费用与成本

(一) 支出、费用与成本

1. 支出

支出是会计主体在经济活动中所发生的所有的耗费。就制造企业而言,它包括:

(1) 资本性支出。指为取得包括本期在内的以后若干期收益而发生的支出。即耗费的发生不仅与本期收入有关,更与后期收入有关。这种支出通常形成企业的长期资产,如购置固定资产、取得无形资产等。

(2) 收益性支出。指为取得本期收益而发生的支出。这种支出通常由本期收益来补偿,如企业生产经营过程中发生的材料消耗、工资支出和管理开支等。

(3) 投资性支出。指让渡本企业资产的支出。这种支出是通过对外投资、让渡资产的使用权来进行的,如股票投资、债券投资等。

(4) 所得税支出。指根据税法规定计算缴纳给国家的所得税金。这种支出作为所得税费用直接冲减当期收益,可表现为当期的费用。

(5) 营业外支出。指与企业的生产经营业务没有直接联系的支出,如企业支付的罚款、违约金、赔偿金、赞助费和非常损失等。

(6) 利润分配支出。指企业利润分配过程中发生的开支,如企业支付的现金股利等。

2. 费用

费用是企业为销售产品、提供劳务等日常经济活动所发生的经济利益的流出。分为生产费用和期间费用。

(1) 生产费用。生产费用是企业一定时期为生产产品而发生的各项支出,是与产品生产相关的劳动耗费。如生产产品而消耗的材料、支付的生产工人工资和车间组织产品生产的直接管理费用等。具体内容将在第三章进行具体说明。

(2) 期间费用。即经营管理费用,是企业一定会计期间为生产经营的正常而发生的各项支出,是与企业的销售、经营和管理活动相关的劳动耗费。包括销售费用、管理费用和财务费用,它们是企业支出的主要部分,通常由收益