

中华会计函授学校教材

成本会计

(修订版)

程运木 主编



中国财政经济出版社

中华会计函授学校教材

成 本 会 计

(修订版)

程运木 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/程运木主编. —修订版. —北京: 中国财政经济出版社, 2008.3

中华会计函授学校教材

ISBN 978-7-5095-0507-6

I. 成… II. 程… III. 成本会计-函授学校-教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 019889 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ekfz.cfeph.cn>

E-mail: ekfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 7.5 印张 178 000 字

2008 年 3 月第 2 版 2008 年 3 月第 1 次印刷

印数: 1—5 060 定价: 18.00 元

ISBN 978-7-5095-0507-6/F·0421

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

中华会计函授学校教材编委会

主任：欧文汉 财政部教材编审委员会副主任委员、
干部教育中心主任、中华会计函授学
校校长

副主任：贾 杰 财政部教材编审委员会委员、中国财
政经济出版社社长

李 赤 财政部教材编审委员会委员、干部教
育中心副主任、中华会计函授学校副
校长

傅钱生 浙江省财政厅副厅长、浙江省中华会
计函授学校校务委员会副主任

李 扬 河南省财政厅纪检组长

委员：（以姓氏笔划为序）

石 明 重庆市中华会计函授学校校长

李正家 河南省中华会计函授学校副校长

吴解铭 新疆中华会计函授学校校长

张 燮 湖南省中华会计函授学校校长

张亚平	浙江省中华会计函授学校专职副校长
张志良	江苏省中华会计函授学校副校长
张春生	山西省会计函授学校校长
张晓娜	陕西省中华会计函授学校副校长
杨 军	宁夏财会函授学校副校长
保卫民	云南省中华会计函授学校校长
赵志成	北京中华会计函授学校副校长
徐 洁	中国财政经济出版社会计分社社长
徐 静	河北省中华会计函授学校校长
黄腾达	广东省会计函授职业技术学校副校长
赖日东	广西中华会计函授学校副校长

出版说明

2005 年我们对中华会计函授学校教材进行了重新规划, 组织编写了《基础会计》、《企业会计》、《成本会计》、《财务管理》、《经济法基础知识》、《金融基础知识》、《审计基础知识》、《会计实务操作》8 门主要课程教材及相应的教学指导书。经过两年的使用, 取得了满意的效果。

近年来, 随着《企业会计准则》、《企业会计准则应用指南》、《中国注册会计师执业准则指南》、《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施细则》、《中华人民共和国物权法》等法规、制度的相继发布实施, 这批教材急需修订。

本次修订由中华会计函授学校委托浙江省中华会计函授学校和河南省中华会计函授学校承担主要任务, 由中华会计函授学校教材编写委员会组织审定。本次修订注重基本概念、基本理论、基本业务技能的阐述, 并按照新法规、新制度、新准则对教材全面予以修改和补充, 对教材中存在的问题也进行了更正。本套教材通俗易懂、简明适用, 既能满足职业院校教学需要, 又可作为会计岗位人员短期培训、在职财会干部自学之用。

中华会计函授学校教材编写委员会

2008 年 1 月

前 言

为了适应职业教育改革的需要,满足财会类中等职业教育专业教学的实际需要,财政部干部教育中心、中华会计函授学校组织编写了本套财会专业各主干课程的系列教材。

本书依据《企业会计制度》、《小企业会计制度》,以制造业企业成本核算业务工作为主线,包括成本的一般理论和知识、成本核算的理论和方法、成本控制和管理基本要求和方法。坚持“以能力为本位,以就业为导向”,强化专业基础知识,突出应用能力的培养;反映我国目前成本会计的理论、方法和经验,注重实务操作,尽量做到理论与实务工作相结合;力求基础性和通用性相结合,以满足各类职业教育和财会人员培训学习的需要。为了便于教师组织教学和帮助学生巩固知识,本书还编有配套的《成本会计习题》。

本书由程运木担任主编,负责制订编写提纲,对全书进行修改和总纂。参加本书编写的人员有:程运木(第一章、第四章、第五章)、潘敏华(第二章、第三章)、汤纪春(第六章)、俞建萍(第七章、第八章、第九章)。

2007年12月,根据教材使用情况和中华会计函授学校教材编委会领导和专家的意见和建议,对本书进行了修改。为便于组织教学,各章均增加了“本章小结”。

本书的编写参考并吸收了有关法规制度、书籍的相关资料,

并由财政部干部教育中心安排有关专家进行了审稿,同时,编写过程中得到浙江省中华会计函授学校、杭州财税会计学校等有关单位的大力支持和帮助,谨此说明并向有关单位和同志表示衷心的感谢!

限于编者理论水平和业务能力,书中难免有不足和错误,恳请读者批评指正。

编 者

2008 年 1 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的概述	(1)
第二节 成本会计的职能和目标	(6)
第三节 成本会计工作的组织	(9)
第二章 成本核算的要求和程序	(16)
第一节 成本核算的要求	(16)
第二节 成本费用的分类	(20)
第三节 成本核算的账户设置	(23)
第四节 成本核算的一般程序	(27)
第三章 要素费用的归集与分配	(30)
第一节 材料费用的归集与分配	(30)
第二节 外购燃料和动力费用的归集与分配	(37)
第三节 工资费用的归集与分配	(40)
第四节 其他要素费用的归集与分配	(45)
第四章 综合费用的归集与分配	(49)
第一节 待摊和预提费用的归集与分配	(49)
第二节 辅助生产费用的归集与分配	(53)

第三节	制造费用的归集与分配·····	(65)
第四节	生产损失的归集与分配·····	(73)
第五章	生产费用在完工产品与在产品之间的分配·····	(83)
第一节	在产品的数量核算·····	(83)
第二节	生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法·····	(86)
第六章	产品成本计算的基本方法·····	(101)
第一节	产品成本计算方法概述·····	(101)
第二节	品种法·····	(107)
第三节	分批法·····	(117)
第四节	分步法·····	(129)
第七章	产品成本计算的辅助方法·····	(160)
第一节	产品成本计算的分类法·····	(160)
第二节	产品成本计算的定额法·····	(171)
第八章	成本报表的编制·····	(181)
第一节	成本报表概述·····	(181)
第二节	主要成本报表的编制·····	(186)
第九章	其他行业的成本核算·····	(195)
第一节	商品流通企业的成本核算·····	(195)
第二节	施工企业的成本核算·····	(212)
第三节	运输企业的成本核算·····	(223)

第一章 总 论

【学习目的与要求】通过本章学习，要求了解成本的目标和职能；了解成本会计的组织方式。理解成本生产费用和产品成本的概念；理解成本法规制度的主要内容。掌握成本的作用；掌握成本会计基础工作的主要内容。

第一节 成本的概述

一、成本的概念

人们为了达到一定的目的，总是要付出一定代价的。有所得必有所失，有投入才有产出，反映了事物的本质和客观规律。企业从事的产品生产活动，行政机关、事业单位为实现其职能而从事的各项业务活动，都必然会耗费一定人力、物力和财力，而这些人力、物力和财力耗费的货币表现就是成本。所以，成本是一个比较普遍的经济现象，凡是有经济和业务活动的地方都必然有成本存在。人们往往把成本理解为为了实现一定的目的所付的代价。

成本是一个价值范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物。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。从耗费的角度，商品生产中所消耗的生产资料（物化劳动）价值和劳动者为自己劳动创造（活劳动中必要劳动）的价值，即 $C + V$ 部分，就是成本最基本的经济内涵，也称为“理论成本”。

成本是指为了达到一定的目的而耗费的各种资源的货币表现。它体现的特征是：（1）成本是为达到一定目的而发生的。它可以是一件产品或一项服务，无目的耗费发生，可能是一种浪费。（2）成本是对各种资源的耗费。没有付出代价，没有发生消耗，就不存在成本。企业生产经营过程，同时也是经济资源的耗费过程。（3）成本是能够用货币计量的耗费。耗费的各种资源只有通过货币计量才可以汇总，才能进行核算。

二、生产费用和产品成本

从目前社会现实看，不同的部门和单位，对其业务活动中所发生的耗费核算与补偿方式是不同的，如物质生产部门，要求按照经济核算的要求核算收支，并实现盈利，这必然需要对所发生的各种耗费进行成本的核算，以确定和实现价值补偿；而行政机关和非自收自支的事业单位，其业务活动中同样要发生人力、物力和财力的耗费，即存在成本问题，但这种耗费是依靠财政拨款来补偿的，从而在管理上不要求核算与考核成本。因此，对于成本会计而言，其所要研究的成本主要是具有典型意义的物质生产部门为开展生产经营活动而发生的成本。

物质生产部门产品的生产经营过程同时又是各种资源的耗费过程。企业为生产经营活动在一定时期发生的用货币表现的耗费，称为生产经营费用。它是以期间进行汇总的耗费。从另一个角度，企业生产经营过程中的耗费即计入产品成本的生产经营费

用，可以根据其产出予以对象化，这就形成产品成本的概念。产品成本是指为生产一定种类和数量的产品而发生的以货币表现的各种生产耗费。

由于企业生产经营活动是持续进行的，一定时期发生的生产费用由于受待摊和预提费用以及期初、期末在产品等的影响，并不能完全属于同一时期完工的产品；同样，一定时期完工的产品，其成本也会包括上期转入的在产品成本和以前支出的而由本期负担的待摊费用，以及将来支出但应由本期产品负担的预提费用。由此可见，生产费用和产品成本是两个不同的概念，一定时期的生产费用和产品成本在数额上是不相等的。但它们又是密切联系的，一定时期的生产费用是计算产品成本的基础，产品成本是对象化的生产费用。

三、成本的内容

成本从其内涵来讲必然是以“理论成本”为基本依据的，但是在现实生活中，“理论成本”本身就难以界定，同时，为了使企业加强经济核算，节约资源耗费，简化成本核算，以及保证企业成本内容和项目的一致与可比，国家统一规定了各个行业成本的具体内容，而且根据发展变化的经济形势进行调整。所以，企业实际生产经营成本的构成内容，即成本开支范围是国家以法规制度的形式来规范和界定的，它与理论成本是有一定差别的。

不同行业的企业，由于生产经营上的特点，其成本的具体内容也是不同的。

工业企业的生产经营业务成本就是产品的生产成本，所以，工业企业成本的内容包括产品的生产成本和经营管理费用。其中对大多按时期发生的管理费用、财务费用和销售费用（或营业费用）的经营管理费用，为简化成本核算，有利于考核企业生产经

营成本, 都作为期间费用, 不计入产品成本, 而直接计入当期损益。工业企业成本的内容见图 1-1。

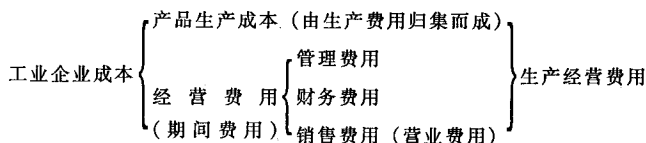


图 1-1

商品流通企业的基本业务活动是商品的采购与销售。因此, 商品流通企业的成本就是商品的采购成本和销售成本; 商品流通企业的经营管理费用也称商品流通费用, 同样列为期间费用。商品流通企业成本的内容见图 1-2。

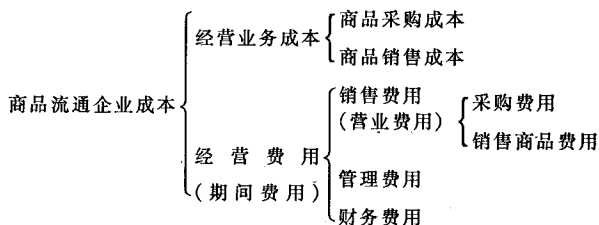


图 1-2

随着社会经济的发展, 成本的概念和内容也会不断发展变化。同时, 为了适应经营管理的不同目的, 要运用不同的成本概念。例如, 按照税法规定计算应税所得, 需要计算确定法定成本; 为了加强企业内部成本控制和考核, 需要计算可控成本和不可控成本; 为了进行生产经营预测和决策, 需要计算固定成本、变动成本、边际成本、机会成本, 等等。

四、成本的作用

成本的经济实质，决定了成本在经济管理中具有重要作用。典型意义上的成本，其经济作用主要表现在以下几个方面：

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

成本是企业生产过程中各项资源耗费的货币表现。企业在生产中的耗费必须从其产品销售收入中得到补偿。整个补偿数额的多少，是以产品成本作为尺度的。企业只有产品成本得到补偿，才能保证再生产的正常进行。

同时，企业取得的销售收入，只有抵补了生产经营过程中发生的耗费后，才能确定其盈利，企业盈利的多少，在收入既定的情况下，主要取决于成本的高低。因此，成本既是补偿尺度，又是评价企业经济效益的重要依据。

（二）成本是综合反映企业工作质量的综合指标

成本是企业一项综合的经济指标，企业生产经营管理各方面工作的业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来，例如，企业劳动生产率的高低、固定资产利用程度、材料消耗情况、产品质量的好坏、生产组织和管理工作水平，等等，都会直接或间接地影响到成本。因此，成本指标往往被作为业绩评价与考核的重要依据。正确计算和反馈成本信息，有利于促使企业不断降低生产消耗、改善经营管理、提高经济效益。

（三）成本是企业进行决策的重要依据

企业要在激烈的市场竞争中取胜，就必须要及时进行正确的生产经营决策。在生产经营决策中，需要考虑的因素很多，但在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响着企业盈利的多少；而较低的成本，必然会使企业在市场竞争中处于有利地位。所以，成本是企业生产经营决策必须要考虑的最重要的因素之

一。只有及时提供准确的成本资料,才能使企业决策分析建立在可靠的基础上,才能使企业作出正确的生产经营决策。

(四) 成本是制定产品价格的重要依据

产品价格的制定,必须遵循价值规律的要求,使价格与产品价值大体相符。而在产品价值难以直接计算的情况下,只能通过产品成本间接地反映产品价值水平,同时根据市场供求关系、国家经济政策等相关定价因素来制定产品的价格。成本是确定价格的最低界限,销售价格不低于成本,是企业生存的起码条件。所以,成本是产品价格的基本组成部分,成本资料是制定产品价格的重要依据。

第二节 成本会计的职能和目标

一、成本会计及其发展过程

成本会计是会计学科的一个分支,它是以成本为对象的一种专业会计。成本会计是以成本资料为依据,运用货币计量,采用专业方法,对成本资料进行加工整理,向信息使用者提供财务成本信息的一种经济管理活动。

成本会计作为一种经济管理活动,也是随着社会经济的发展而逐步形成和发展的。早期成本会计只是对生产耗费进行系统的记录,因此,被称为记录成本会计;近代成本会计费用预算的控制得到进一步完善,产生了标准成本制度,事中控制逐渐完善,使成本会计成为会计学科中一门独立学科;现代成本会计已由事后计算与分配、事中控制扩展为事先预测、决策、规划等,形成了完整体系的经营管理型成本会计。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业生产经营管理活动中所发挥的功能。从成本会计形成和发展过程可以看出,成本会计的职能也有一个逐步完善的过程。从目前实际情况看,成本会计的基本职能是成本核算和成本监督。

(一) 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中发生的成本、费用进行计量与记录、归集、计算出各种产品(或各项业务)的总成本或单位成本,并作出相应的账务处理,为成本管理提供成本资料。成本核算是成本会计工作的核心,贯穿于经济活动的全过程。成本核算的过程,既是对生产过程中各种生产耗费进行如实反映的过程,也是对产品生产过程中各种费用的发生实施控制的过程。

成本核算是成本监督的基础,成本核算提供的资料是编制成本计划,进行成本预测、决策的基本依据。

(二) 成本监督

成本监督是对成本核算的合法性、合理性和有效性进行审核和监督,并对成本费用的发生进行审核控制的过程。成本监督是贯穿于成本核算过程之中的,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保证。

从成本会计形成和发展过程可以看出,成本会计的职能是一个逐步完善的过程。完整的现代成本会计除具有成本核算和成本监督两大基本职能外,还应具有成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等方面的职能。这些职能是基本职能的发展,是在基本职能基础上随着社会经济的发展和水平的提高而逐步形成的。成本核算是其他职能发挥作用的基础,成本监督是其他职能发挥作用的保证,这些职能作用的发挥