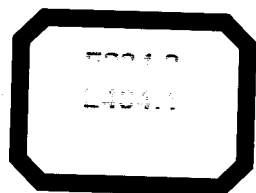


成本会计基础

梁慧媛 编著

中国石化出版社





成本会计基础

梁慧媛 编著

中国石化出版社

内 容 提 要

本书着眼于对现代成本管理的基本理论及实务操作方法进行全面、系统的阐述,循序渐进地介绍了成本预测、成本决策、成本预算、成本控制、成本核算、成本考核、成本分析等现代成本管理的方法体系及实务应用,体现了理论的前瞻性及对实务的指导作用。主要包括:采购成本的核算、生产成本的核算、成本在完工产品和在产品之间的分配、成本计算的基本方法和辅助方法的原理及应用、成本分析、成本报表的编制、成本的预测、决策、预算和控制等。

本书可供企业经营管理、财务、审计等专业人员培训及阅读学习,也可做高校财经类专业的教学用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计基础/梁慧媛编著.
—北京:中国石化出版社,2003
ISBN 7-80164-385-2

I. 成… II. 梁… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 039829 号

中国石化出版社出版发行

地址:北京市东城区安定门外大街 58 号

邮编:100011 电话:(010)84271850

<http://www.sinopec-press.com>

E-mail: press@sinopec.com.cn

北京精美实华图文制作中心排版

北京大地印刷厂印刷

新华书店北京发行所经销

*

850×1168 毫米 32 开本 10.375 印张 278 千字 印 1—3000

2003 年 7 月第 1 版 2003 年 7 月第 1 次印刷

定价:20.00 元

前言

在高新技术迅速发展的今天，技术创新用于产业活动，既导致生产技术体系的变化，也引起生产组织与管理的变化。自动化和电脑化为特征的新制造环境，及管理理论与方法的创新，对成本信息提出了新的要求。成本管理正在发生着前所未有的、深刻的变化。新的制造环境要求成本管理体系必须提供与公司管理需要具有高度相关性和充分可靠性的信息。

企业的成本管理工作由成本核算与成本控制两大部分有机地构成。企业的供应、生产、销售及管理工作各环节，无一不经常发生着各项开支。规划成本开支，控制各项经费使用，节约材料、人工等耗费，进行各项成本费用的核算，实现对产品成本、期间费用等的考核，是企业追求经济效益的主要工作。

成本管理工作应当系统地发挥成本预测、决策、预算、控制、核算、考核等职能作用。

由于编写时间仓促，限于编者学识水平，本书很可能存在安排和表述不妥当的地方，甚至某些失误亦难以避免，恳请读者批评指正。

编著者

2003年2月

目 录

第 1 章 成本核算概述	(1)
1.1 成本核算的原则	(1)
1.2 成本核算的要求	(4)
1.3 成本核算的基本程序	(7)
1.4 成本核算的账户设置	(8)
第 2 章 材料费用的核算	(14)
2.1 材料费用核算概述	(14)
2.2 材料采购成本的核算	(15)
2.3 材料费用的归集	(21)
2.4 材料费用的分配	(30)
2.5 外购动力费用的核算	(37)
第 3 章 人工费用的核算	(40)
3.1 人工费用核算概述	(40)
3.2 人工费用的归集	(42)
3.3 人工费用的分配及账务处理	(56)
第 4 章 制造费用的核算	(61)
4.1 制造费用核算概述	(61)
4.2 制造费用的归集	(62)
4.3 制造费用的分配及账务处理	(64)
第 5 章 辅助生产费用的核算	(70)
5.1 辅助生产费用核算概述	(70)
5.2 辅助生产费用的归集	(71)
5.3 辅助生产费用的分配	(73)
第 6 章 生产损失的核算	(87)

6.1	生产损失核算概述	(87)
6.2	废品损失的核算	(88)
6.3	停工损失的核算	(94)
第 7 章	成本在完工产品与在产品之间的分配	(97)
7.1	完工产品与在产品的含义	(97)
7.2	成本在完工产品与在产品之间的分配方法	(99)
7.3	完工产品成本的结转	(110)
第 8 章	成本计算方法概述	(112)
8.1	生产特点与管理要求对产品成本计算方法的影响	(112)
8.2	成本计算方法的选择	(116)
第 9 章	成本计算的基本方法	(118)
9.1	成本计算的品种法	(118)
9.1.1	成本计算品种法概述	(118)
9.1.2	品种法应用	(120)
9.2	成本计算的分批法	(137)
9.2.1	分批法概述	(137)
9.2.2	分批法应用	(140)
9.2.3	简化分批法	(142)
9.3	成本计算的分步法	(147)
9.3.1	分步法概述	(147)
9.3.2	逐步结转分步法	(149)
9.3.3	平行结转分步法	(161)
9.4	成本计算的分类法	(167)
9.4.1	分类法概述	(167)
9.4.2	分类法应用	(170)
	成本核算综合练习	(175)
第 10 章	成本计算的辅助方法	(184)
10.1	成本计算的定额法	(184)
10.1.1	定额法概述	(184)

10.1.2 定额法应用	(192)
10.2 成本计算的变动成本法	(195)
10.3 成本计算的作业成本法	(201)
10.3.1 作业成本法概述	(201)
10.3.2 作业成本法应用	(203)
10.4 成本计算的标准成本法	(207)
10.4.1 标准成本概述	(207)
10.4.2 标准成本法应用	(210)
10.5 联产品、副产品和等级品的成本计算	(223)
10.5.1 联产品成本的计算	(223)
10.5.2 副产品成本计算	(227)
10.5.3 等级品成本计算	(229)
第 11 章 成本报表	(233)
11.1 成本报表概述	(233)
11.2 成本报表的编制	(236)
第 12 章 成本分析	(244)
12.1 成本分析概述	(244)
12.2 成本计划完成情况的分析	(246)
12.3 主要产品单位成本分析	(255)
12.4 技术经济指标对产品成本影响的分析	(260)
第 13 章 成本控制	(266)
13.1 成本预测	(266)
13.2 成本决策	(273)
13.3 成本预算	(287)
13.4 成本的日常控制	(293)
第 14 章 成本考核	(311)
14.1 成本考核的概述	(311)
14.2 责任成本的考核	(316)
14.3 产品成本的考核	(322)
参考文献	(324)

第 1 章 成本核算概述

成本是对象化的费用。费用是指企业在生产经营过程中发生的各种耗费。发生耗费导致企业资产减少，或者导致企业的负债增加。控制各种耗费，节约费用开支，进行成本核算，实行成本控制，从而降低各项成本是成本核算单位的基本工作。

从政治经济学角度看，成本是企业为市场生产和提供商品、劳务而耗费的物化劳动和活劳动的必要劳动量的补偿价值。市场中商品的成本是商品价值中的主要构成部分，即商品价值 $P: C + V + M$ 中的 $C + V$ 部分。由于 $C + V$ 的价值无法直接计量，人们计量和把握的是 $C + V$ 的价格。可见，成本指标是企业维持简单再生产的基本补偿尺度。

从会计角度看，成本是企业为社会提供一定种类、一定数量产品或劳务所发生的各项费用的总和。这些成本是企业为取得收入而进行特定生产经营活动所发生的特定的支出总和。

为了做好成本核算与控制工作，应该认识到成本具有可控性。即生产经营同一产品的不同企业耗费的 $C + V$ 是不同的；同一企业在不同时期为生产经营同一产品所发生的 $C + V$ 也可能是不同的。会计工作者进行成本会计工作时，要遵循会计主体假设、会计期间假设、历史成本原则、配比原则等，注重对企业成本中各部分成本费用的核算与控制。

1.1 成本核算的原则

成本核算是成本会计工作的主要内容之一。为了提供管理所需的成本信息，成本核算必须追求质量，应遵循在长期会计实践

中形成的普遍接受的成本核算原则。

1.1.1 实际成本计价原则

实际成本计价原则是指“各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动时，除国家另有规定者外，不得调整其账面价值”。由于企业的财产物资是在不同时期购入的，因此在账上反映的是其历史成本，故又称历史成本原则。

企业进行成本核算时，可以采用计划成本、标准成本等计价方法，但最后都必须调整为实际成本，这是成本核算的基本原则。应用时主要体现在三个方面：(1)某项成本发生时，按发生时的实际耗费数确认。(2)完工入库的产品成本按实际负担额计价。(3)由当期损益负担的已销产品的生产成本也按实际数结账。这样处理能使成本核算信息保持客观性、可验证性，避免随意性。

1.1.2 分期核算原则

企业的生产经营活动是连续进行的。为了取得一定时期内生产产品的成本资料，需要把持续不断的企业生产经营活动划分成一个个首尾相接、间隔相等的会计期间，分别计算各期产品的成本。成本核算的分期与会计上月、季、年期间的划分是一致的，有利于经营成果的确定。

成本核算的分期，与产品成本计算期不能混为一谈。不论生产情况如何，成本核算工作，包括费用的归集、分配，本月发生额加计和报告产品成本，都必须按月进行。至于产品成本计算期，是对产品负担生产费用所规定的起讫期，它受产品生产类型的影响，可以是定期的，也可以是不定期的。

1.1.3 可靠性原则

可靠性原则包括真实性、可核实性。真实性就是所提供的成本信息与客观的经济事项相一致，没有人为地提高或降低成本的掺假行为。可核实性指成本资料按一定的原则由不同的会计人员加以计算，都能得出相同的结果。这是保证成本核算质量的重要原则。

1.1.4 一贯性原则

一贯性原则是指企业在不同会计期间所使用的会计方法和程序应当保持一致。在成本核算中，成本计算方法和程序等都应当前后期一致，目的是保证前后期成本数据的可比性，提高成本信息的有用程度。一贯性原则在成本核算中体现为三方面：① 某费用要素发生时，确认方法的使用应前后期一致，如领用存货的计价方法、折旧计算方法等。② 成本计算过程中的费用分配方法应前后期一致，如制造费用的分配方法、材料费用的分配方法。③ 同一产品的成本计算方法前后期应一致，如选用某种方法、确定成本计算对象、成本项目等。

当然，如果企业的经营情况有了变化，为了提供更加正确的成本信息，可以进行调整，但必须在成本报表中将方法变动对成本水平的影响充分表现出来。

1.1.5 合法性原则

合法性原则是指计入企业成本的费用、支出应符合法律、法令、制度等的规定。例如购建固定资产、对外投资等而发生的资本支出，应计入相关资产的价值，不能直接计入当年的成本、费用；又如管理费用、财务费用、营业费用应作为期间费用处理，不能计入产品生产成本。再如企业对外捐赠、赞助支出，被没收的财物，支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金等，应在营业外支出中列支，不得计入产品成本、期间费用。

1.1.6 重要性原则

《企业会计准则》规定“财务报告应当全面反映企业的财务状况和经营成果。对于重要的经济业务，应当单独反映。”这一原则同样适用于成本核算。在成本核算中，对重要的内容应作为重点单独反映，力求准确；而对次要的，在成本项目中所占比例很小的内容可适当的简化处理。例如，对产品直接耗用的原材料应该直接计入有关产品成本；而对于某些虽是直接耗用，但数额不大的材料，可以作为消耗材料计入制造费用。又如，应跨期摊配的费用，如果数额很小，就可以在实际支付时计入支付月份的成本

费用中。

确定重要与次要的依据并不是会计处理的难易，而是对信息使用者决策影响的大小。一般来说，成本金额的大小是判断其重要与否的直接因素。

1.1.7 配比原则

为了确定某一会计期间的产品销售利润，除需要确定本期营业收入之外，还应确定应由本期成本负担的费用，将费用与相应收入相配比。这对企业成本的范围而言，本期已销产品的生产成本、本期期间费用与本期营业外支出等都与本期收入相配比，才能核算出真实的经济效益。这对企业成本的核算来说，就是为实现本期收入而发生应由本期成本负担的费用，不论是否已经支付，都应计入本期成本，凡不是为实现本期收入所发生的不应由本期成本负担的费用，虽然在本期支付，也不应计入本期成本，以便正确提供各期的成本信息。

1.2 成本核算的要求

为了保证成本核算的质量，正确及时的提供产品成本、期间费用等企业成本核算资料，实现成本控制的目标，成本核算应当满足以下具体要求。

1.2.1 严格审核与控制发生的各项费用

为了保证完成成本费用计划，有效地降低产品成本，减少期间费用，从而提高经济效益，必须对企业成本进行事前和事中审核、控制，把不必要的耗费在发生之前、生产经营过程中有效地制止，使费用的发生控制在预定的范围内。同时对于产品成本、期间费用进行事后的核算，以便计算确定产品实际成本和归集期间费用，从而反映成本费用计划的实际完成情况。审核、控制的依据是有关法规、制度、计划、定额等。对于不合法、不合理的开支应坚决制止；对于实际耗费不应有的超支和浪费应予以制止；如发现时已无法制止，事后也应追究责任，照章处理。

1.2.2 正确划分各种费用的界限

为了加强各种费用的核算、控制，应当严格划清以下界限。

1.2.2.1 正确划分应计入成本费用与不应计入成本费用的界限

企业耗费的支出是多种多样的，其用途也是多方面的。要正确核算成本费用，必须按费用的用途确定哪些应由产品成本、期间费用负担，哪些不应由产品成本、期间费用负担。既要严格遵守产品成本、期间费用等的界限，更要严格遵守企业成本开支范围的规定，以保证产品成本和期间费用核算的真实性。如用于购置和建造固定资产、无形资产的支出，对外投资的支出，不应计入产品成本、期间费用。另外与生产经营无关的各项赔偿金、滞纳金、罚款和捐赠、赞助支出等应计入营业外支出。划清这些界限才能保证成本计算的真实性，提高成本控制的效果。

1.2.2.2 正确划分产品成本和期间费用的界限

本月产品应负担的费用，包括应计入成品成本的费用和期间费用，两者之间的费用界限必须划分清楚。其中直接材料费用、直接人工费用、制造费用为生产费用，而营业费用、管理费用、财务费用为期间费用。如应列入本月成本费用的职工工资费用，需将产品生产工人工资划归直接工资费用，将生产车间或部门人员工资划归制造费用，列入本月产品成本；将企业行政管理人员的工资划归管理费用，将专设销售机构人员工资划归营业费用，列为期间费用。禁止在生产费用和期间费用之间任意调节、转移费用，以保证成本、费用核算的真实性和利润计算的正确。

1.2.2.3 正确划分各月费用的界限

企业应按月进行成本核算，以便定期考核产品成本计划、期间费用预算的执行情况和结果。为此，本月份发生的费用应当全部记账，既不能延迟也不能提早记账。根据权责发生制原则，本月份支付的费用中应由本月及以后各月共同负担的费用，应当计入待摊费用，在各月间合理分配计入成本费用；对于当月虽未支付，但应当由本月负担的费用，应当通过预提方法，预先分配计

入本月成本费用，待到期支付时，再冲减预提费用。

这样当月的产品成本、期间费用包括：扣除应由以后月份负担的本月费用支出，以前月份发生的待摊费用的本月摊销额，尚未支付而应由本月负担的预提费用。这是从时间上保证成本核算正确性的重要环节。

1.2.2.4 正确划分各种产品的费用界限

为了考核和分析各种产品成本的升降情况，必须划清各种产品成本费用的界限。生产费用发生时，凡能划清某种产品负担的费用，应直接计入该种产品成本；对于应由几种产品共同负担的费用，必须采用适当的方法，在各种产品之间进行分配，要如实反映各种产品所耗费用，不得人为地在各种产品之间转移费用，不得以盈补亏，弄虚作假。应特别指出，在划清各种产品成本费用的界限时，应注意划清可比产品与不可比产品费用的界限。可比产品指以前年度已经正常生产过，有成本资料可以比较的产品。不可比产品是指以前年度尚未生产过，尚无成本资料可以比较的产品，企业不得任意将可比产品费用挤入不可比产品成本，或将不可比产品的费用挤入可比产品成本，以便考核各种产品成本的升降情况，寻求降低成本的正确途径。

1.2.2.5 正确划分完工产品和在产品的费用界限

通过以上费用界限的划分，确定了各种产品本月应负担的生产费用。月末，如果某种产品既有完工产品又有在产品，就需要采用适当的分配方法，将产品应负担的费用在完工产品和在产品之间进行分配。上月末尚未完工的在产品，转入本月继续加工，其上月末分配负担的费用即为本月初在产品费用。月初在产品费用、本月生产费用、本月完工产品费用和月末在产品费用四者之间的关系，如下式所示：

$$\begin{array}{ccccccc} \text{月初在} & & \text{本月生} & & \text{完工产} & & \text{月末在} \\ \text{产品费用} & + & \text{产费用} & = & \text{品费用} & + & \text{产品费用} \end{array}$$

式中，本月完工产品应负担的费用，即本月完工产品成本。为了划清这一费用界限，首先要正确计算完工产品和在产品的数量，

然后才能在数量计算的基础上进行费用的分配。要防止任意多留或少留在产品成本、人为调节当月完工产品成本的错误做法。

能否正确划分以上几个方面的费用界限，是成本费用核算正确与否的关键，也是检查和评价成本费用核算工作是否合理的主要标准。实际上，成本费用核算的过程，也就是正确划分这几个方面费用界限的过程。

1.3 成本核算的基本程序

企业成本核算的基本程序是对企业的成本、费用进行分类核算，提供企业成本资料的总体步骤。

1.3.1 确定产品成本计算对象

核算企业成本的工作中，主要部分工作是产品成本的计算。

计算产品成本，必须先确定成本计算对象。成本计算对象是为计算产品成本而确定的归集生产费用的承担者。总的来说，成本计算对象总是产品。但是，在不同的单位里，产品的生产特点是不同的，因而产品成本的计算通常可以以某种产品、某批产品为归集费用、计算成本的对象；也可以以提供的非工业性劳务为成本计算对象。同时，在不同的单位，不同的时期，企业管理对成本核算的要求可能不同，有时可能以生产步骤的产品、产品类别为成本计算对象。成本计算对象是成本计算方法的重要要素。

1.3.2 确定产品成本计算期

企业成本核算要按月对费用进行归集与分配。产品成本计算期不一定是会计结算期。

产品成本计算期是指上下两次计算产品成本的间隔期间。产品成本计算期可以选择会计结算期(月)，也可以选择生产周期。无论何种选择，都应根据企业生产类型的特点和考核产品成本的发生情况来确定。

1.3.3 确定成本项目

成本项目是生产费用按经济用途进行分类的项目，一般有直

接材料、直接人工和制造费用项目。各企业可以根据本单位的具体情况增减一些项目，如产品所耗燃料、动力较多，可单独设置“燃料及动力”项目；废品损失、停工损失较多，可单独设置废品损失、停工损失项目等，以便于产品成本的控制与考核。

1.3.4 费用的审核

对费用进行审核，主要是确定各项费用是否应该开支，这些费用的开支是否超过标准，开支的费用应该计入包括期间费用账户在内的哪些账户，哪些生产费用直接计入产品成本，哪些生产费用应通过有关账户处理后再计入产品成本。

1.3.5 费用的归集和分配

费用的归集和分配就是将本期发生的各种费用要素和应计入本月的综合费用在有关账户之间进行归集和分配。分配的原则是：谁受益谁承担。产品生产直接发生的生产费用直接记入该产品成本；为产品的生产经营服务发生的间接生产费用、期间费用，可先按发生地点和用途进行归集，然后对其中的间接生产费用分配计入各受益产品；对既有完工产品又有月末在产品的产品，应将已经计入该产品的生产费用，在其完工产品和月末在产品之间采用适当的方法进行分配，确定完工产品和月末在产品的成本。产品成本的计算过程也就是生产费用的分配和汇总过程。

1.3.6 产品成本、销售成本和期间费用的结转

在各项要素费用的分配，辅助生产费用的分配，产品成本的归集后，结转入库产品的生产成本，有关期间费用也已经归集于营业费用、管理费用、财务费用及其明细账的借方。

本期销售产品后，从库存商品账户结转已销产品的生产成本到产品销售成本账户；产品销售成本、营业费用、管理费用、财务费用等账户发生额于月末或年末结转到本年利润账户。

1.4 成本核算的账户设置

为按以上程序归集费用，核算产品成本和期间费用，企业必

须科学、合理地设置生产成本、制造费用、营业费用、管理费用、财务费用、预提费用、待摊费用等账户。

1.4.1 有关产品成本的会计账户

为了核算按成本项目归集、分配的生产费用，计算产品成本，应设置“生产成本”、“制造费用”等会计账户。为了反映入库产品的生产成本和已销产品的生产成本，应设置“库存商品”、“主营业务成本”等账户。

1.4.1.1 “生产成本”账户

“生产成本”是用来核算企业进行工业性生产所发生的各项生产费用，计算产品的成本的账户。这些产品包括各种库存商品、自制半成品、自制材料、自制工具、自制设备和工业性劳务等。

生产过程中发生的各项生产费用，应按成本项目分别归集。单设成本项目的生产费用，如直接材料、直接人工，应由有关材料账户、工资账户转入“生产成本”借方。未单设成本项目的生产费用，先由“制造费用”归集，然后转入“生产成本”借方。企业如设外部加工费、专用工具、燃料及动力等成本项目，其费用则不通过“制造费用”账户，而由有关账户直接记入“生产成本”借方。

对于加工完成验收入库的自制半成品和库存商品的实际成本，应从本账户贷方转入“自制半成品”和“库存商品”。对外提供的工业性劳务，凡已实现销售的，一般应按实际成本自本账户直接转入“主营业务成本”或“其他业务支出”。如有具体产品如代制品、代修品，完工后要先入库然后再发运的，也可作库存商品核算，按企业实际发生的成本，借记“库存商品”，贷记本账户。月末已经制造完成并已入库的自制材料，应按实际成本借记有关材料账户，贷记本账户。月末已经完成的自制设备，应按实际成本借记“固定资产”、“在建工程”等，贷记本账户。各辅助生产车间为本企业提供服务而发生的实际成本，如水电、大修理支出等，应自本账户转入“制造费用”、“管理费用”、“营业费用”等。对外提供的非工业性劳务如运输等成本，应按实际成本借记“其他业务支出”，贷记本账户。

“生产成本”的月末余额，应为尚未加工完成的各项在产品（也包括在制材料、在制设备）的成本。

本账户下设“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个明细账户。“生产成本——基本生产成本”核算企业为完成主要生产目的而进行的产品生产所发生的生产费用，计算产品成本；“生产成本——辅助生产成本”核算企业为基本生产等服务而进行的动力、修理、运输等劳务供应、产品生产所发生的生产费用，计算辅助生产劳务、产品的成本。

企业生产过程中发生单设成本项目的生产费用，分别直接记入“生产成本”及其下设的“基本生产成本”和“辅助生产成本”借方；未单设成本项目的生产费用，经由“制造费用”归集后，月末分配转入“生产成本”及其下设的“基本生产成本”和“辅助生产成本”借方。企业辅助生产为基本生产服务所提供的产品和劳务，还应于月末按适当标准分配计算后，由“生产成本——辅助生产成本”转入“生产成本——基本生产成本”。基本生产完工产品成本自“生产成本——基本生产成本”贷方转出；辅助生产完工入库或提供给其他车间、管理部门的产品和劳务成本，自“生产成本——辅助生产成本”贷方转出。月末，两个二级账户的借方余额，分别为基本生产在产品、辅助生产在产品的成本。

企业可以结合实际情况设置自己的成本核算账户。如为了减少账户层次和清晰账务处理程序，可以将“生产成本”账户核算的内容，分设“基本生产”、“辅助生产”两个账户来核算。本章之后不作专门说明的均采用这种产品成本核算账户的设置方式。

1.4.1.2 “制造费用”账户

“制造费用”账户用来核算企业为生产产品和提供劳务而发生的各项未单设成本项目的间接生产费用和组织管理费用。发生各项制造费用时，记入本账户的借方；月末按一定的分配标准从贷方分配转入“生产成本”及有关的成本计算对象；本账户按不同的车间、部门设置明细账，除季节生产企业外，本账户月末应无余额。