



21世纪高等职业教育规划教材

C 成本会计

HENGBENKUAIJI

主编 顾全根



中国财政经济出版社

21SHIJI GAO DENG ZHICHU JIAOYU GUIHUA JIAOCAI

21 世纪高等职业教育规划教材

成本会计

主编 顾全根

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/顾全根主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2007. 3

21 世纪高等职业教育规划教材

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9703 - 2

I. 成… II. 顾… 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 024980 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: jiaoyu@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

发行电话: 88190616 传真: 88190655

慧美印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 17 印张 264 000 字

2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月北京第 1 次印刷

定价: 21.00 元

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9703 - 2 / F · 8427

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

出版说明

为了贯彻落实财政部关于执行新会计准则的要求,满足会计专业职业教育教学的需要,我们组织修订了职业教育会计专业教学用书。本次修订依据《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则以及《企业会计准则——应用指南》,在内容上以会计信息的有用性为基本导向,以提高学生的会计从业能力为主要目标。

作为职业教育教材,我们编写时全面贯彻“以服务为宗旨、以就业为导向”的职业教育改革发展方针,从理论够用、实训知识并重的角度设计教材体系,着力于加强职业院校学生实践能力和职业技能的培养。

在教材的出版过程中,我们得到了财政部会计司和教育部有关司局领导的关心和指导,众多知名会计专家、一线教师以及行业从业人员参与了编写和审稿工作,在此表示感谢。但新会计准则在教学与实践中的贯彻执行仍需有个过程,我们真诚地希望各类职业技术学院在教材的使用中,能够总结经验,及时提出修改意见和建议,使之不断完善和提高。

中国财政经济出版社

2007年3月

前言

为了适应财经类高职高专会计教学的需要,培养能满足一线需要的、德、智、体、美等全面发展的高等技术应用型专门人才,根据高职高专财经类专业人才培养方案和成本会计课程教学基本要求,以及最新企业会计制度,我们编写了本教材。

在编写过程中,我们充分考虑了高职高专成本会计教学的目的和要求,并结合职业教育的实际特点,总结了多年成本会计实务工作的经验,以企业成本会计工作为主线,强调应用性和流程性,坚持知识够用与技能实用的原则,较好地解决了成本会计的基本原理和基本方法的关系问题。本书在内容、结构、体例上均有较大创新:内容上根据性质区别对待,原理部分坚持“必需、够用”的原则,阐述适度;方法部分则强调操作性,强调技能训练,重视能力的培养。结构上遵循会计核算方法的内在联系和具体会计工作的操作程序,抓大放小,使体系更具科学性。体例上突破传统模式,通过实务案例导入,更贴近企业的会计实践。本书是高职高专财经类专业的教学用书,也可作为函大、职大、成人教育等相关专业的教学用书,及在职会计人员专业学习和各种会计社会考试的辅导用书。

本书由顾全根担任主编,负责对全书初稿进行修改总纂,并执笔编写了第一、二、七、九、十二章,杨金莲担任副主编,并执笔编写了第十、十一章,甄永辉担任副主编,并执笔编写了第

三章，侯筑梅执笔编写了第四、五章，戴生雷执笔编写了第六、八章。

限于作者的水平，书中难免有不妥和疏漏之处，敬请读者和会计界同仁批评指正。

作者

2007年1月

目 录

(6)	 通代味美印的甲费合总	章四第
(10)	 通代味美印的甲费产主烟解	节一第
(18 )	.....	
(26)	 通代味美印的犬冠工朝已犬财品到	节三第
(19 )	.....	题考思区复
(29 )	.....	题区题答
(40)	 通代的同立品产式已品产工完五甲费产主	章五第
(40 )	.....	题考思区复
第一章 总论	.....	( 1)
第一节 成本的经济实质和作用	.....	( 1)
第二节 成本会计的对象	.....	( 3)
第三节 成本会计的职能和任务	.....	( 5)
第四节 成本会计的工作组织	.....	( 8)
复习思考题	.....	( 11)
第二章 成本核算的要求和程序	.....	( 12)
第一节 成本核算的原则与要求	.....	( 12)
第二节 费用的分类	.....	( 18)
第三节 成本核算的一般程序	.....	( 21)
复习思考题	.....	( 24)
第三章 要素费用的归集与分配	.....	( 25)
第一节 要素费用的归集与分配概述	.....	( 25)
第二节 材料费用的归集与分配	.....	( 27)
第三节 外购动力费用的归集与分配	.....	( 48)
第四节 薪酬费用的归集与分配	.....	( 50)
第五节 固定资产折旧费和修理费用的归集与分配	.....	( 60)
第六节 其他要素费用的归集与分配	.....	( 63)
复习思考题	.....	( 65)
实务练习题	.....	( 66)

第四章 综合费用的归集和分配	(69)
第一节 辅助生产费用的归集和分配	(69)
第二节 制造费用的归集和分配	(81)
第三节 废品损失与停工损失的归集和分配	(86)
复习思考题	(91)
实务练习题	(92)
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(94)
第一节 在产品数量的核算	(94)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(97)
复习思考题	(109)
实务练习题	(110)
第六章 产品成本计算方法概述	(113)
第一节 企业生产特点与生产类型	(113)
第二节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	(116)
第三节 产品成本计算方法	(119)
复习思考题	(122)
第七章 产品成本计算的品种法	(123)
第一节 品种法概述	(123)
第二节 品种法的应用	(126)
复习思考题	(137)
实务练习题	(138)
第八章 产品成本计算的分批法	(142)
第一节 分批法概述	(142)
第二节 一般分批法	(145)
第三节 简化分批法	(148)
复习思考题	(153)
实务练习题	(154)

第九章 产品成本计算的分步法	(159)
第一节 分步法概述	(159)
第二节 逐步结转分步法	(161)
第三节 平行结转分步法	(173)
复习思考题	(179)
实务练习题	(179)
第十章 产品成本计算的辅助方法	(182)
第一节 产品成本计算的分类法	(182)
第二节 联产品、副产品、等级品的成本计算	(190)
第三节 成本计算的定额法	(199)
复习思考题	(212)
实务练习题	(212)
第十一章 作业成本法	(214)
第一节 作业成本法概述	(214)
第二节 作业成本法核算的基本原理	(219)
第三节 作业成本法与传统成本法的区别	(224)
复习思考题	(225)
实务练习题	(226)
第十二章 成本报表的编制和分析	(227)
第一节 成本报表的作用和种类	(227)
第二节 成本报表的编制和分析方法	(229)
第三节 产品生产成本表的编制和分析	(234)
第四节 主要产品单位成本表的编制和分析	(243)
第五节 制造费用明细表的编制和分析	(248)
第六节 期间费用明细表的编制和分析	(251)
复习思考题	(255)
实务练习题	(255)

第一章

总论

学习目标

本章主要阐述成本的经济实质和成本会计的对象、职能等
基本问题。通过本章的学习，应了解成本的经济实质和作用，
理解成本会计的对象、职能和任务，了解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

成本是一个价值范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物。它是企业生产经营过程中，为取得一定收入或达到一定目的所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现及其对象化，是企业在生产经营过程中所耗费资金的总和。

马克思的劳动价值论认为，产品的成本是指产品生产中耗费的物化劳动

和活劳动的货币表现，它是企业在生产产品过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料价值（ c ）与劳动者劳动所创造的价值（ v ）的总和，即 $c + v$ 。这种成本，通常称为产品的理论成本。

在实际工作中，很难确定纯粹的 $c + v$ 这种理论成本。为促进企业加强经济核算，减少生产损失，往往将一些不形成产品价值的损失也列入产品成本中，如废品损失、季节性和修理期间发生的停工损失；为适应国家宏观调控，有时将某些应从劳动者为社会创造的价值中进行分配的部分也列入产品成本，如财产保险费；而为了简化成本核算工作，又将难以按成本对象归集的期间费用，直接计入当期损益，却不再分摊计入产品成本。所以，实际工作中的产品成本与理论成本之间存在一定差异，通常是指产品的制造成本，而不是产品所耗费的全部成本。

为了统一成本的内容，防止乱挤乱摊成本，国家通过有关法规制度具体规定了各行业成本开支范围，哪些费用应计入产品成本，哪些不应计入产品成本，企业必须按照国家的规定执行。

二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在企业的经济管理中具有十分重要的作用，主要表现为如下。

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

企业为了保证再生产的不断进行，必须对生产耗费进行补偿，而成本就是衡量其补偿份额大小的尺度。如果企业不能按照成本足额补偿生产耗费，就会出现资金短缺，再生产就不能按原有的规模进行，更谈不上扩大再生产。另外，成本也是判断生产经营耗费与企业获取纯利润的依据，在一定收入中，成本越低，企业的纯利润就越大。可见，作为补偿生产耗费的尺度，成本对经济发展有重大作用。

（二）成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标。企业经营管理中各方面工作的质量和业绩，如生产工艺过程合理与否、固定资产利用程度的好坏、原材料的节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的优劣、企业供产销的衔接是否协调等等，都会直接或间接地对成本费用产生影响，都可以在成本这项综合性的经济指标上反映出来。因而，企业可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析，有效地促进企业各部门加强经营管理，充分挖掘潜力，降低成本费

用,提高经济效益。

(三) 成本是制定产品价格的基础

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应符合产品价值,这是企业定价应遵循的基本规律。但企业无法直接计算其价值,而只能计算其成本,通过成本来间接地反映价值。因此成本是制定价格的重要基础。当然,制定产品价格是一项极其复杂的工作,应考虑许多因素,如市场竞争情况、各种产品的比价关系、产品的供求关系、国家的价格政策等等。

(四) 成本是企业进行决策的重要依据

在市场经济条件下,企业为了提高其市场竞争能力和经济效益,需要在企业的生产经营过程中进行各项正确的生产经营决策。而在生产经营决策过程中,必须考虑成本这个重要因素,因为成本的高低直接影响经济效益水平。成本是经营预测、经营决策的重要依据,是决策方案不可缺少的重要因素。

第二节 成本会计的对象

成本会计是会计的一个重要分支,是以一定的成本计算对象,计算归集生产经营过程中发生的生产耗费,分析考核成本计划完成情况,强化成本管理的一种专业会计。它是企业管理的重要组成部分。

一、成本会计的一般对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。它是由成本的内容决定的,如前所述,成本就是企业生产经营中物化劳动和活劳动的耗费,虽然不同企业的生产经营过程不同,但其成本的基本内容是相同的,包括业务成本和经营管理费用两部分。所以,成本会计的一般对象可以概括为:企业在生产经营过程中发生的业务成本和有关的经营管理费用,统称为成本费用。

二、成本会计的具体对象

不同行业企业的生产经营过程不同，其成本会计的具体对象也不同。

工业企业的经济活动是生产和销售产品。在产品生产过程中，要发生各种耗费。工业企业在一定时期内发生的用货币额表现的生产耗费，称为企业生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和，就是这些产品的生产成本。产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是工业企业成本会计应反映和监督的主要内容。在产品的销售过程中，企业也会发生各种各样的费用支出，例如运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、广告费、差旅费，以及专设销售机构的日常经费等，它们构成企业的销售费用。企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动，也会发生各种各样的费用，这些费用统称为管理费用。此外，企业为筹集生产经营所需资金也会发生一些费用，如利息费用、汇兑净损失、金融机构的手续费等，这些费用统称为财务费用。上述的销售费用、管理费用和财务费用统称为经营管理费用。它们大多按时期发生，与产品生产没有直接联系，难于按产品归集，为简化成本核算工作，将其按发生的期间归集，直接计入当期损益，不计入产品生产成本。经营管理费用的支出和归集过程也属于成本会计反映和监督的内容。所以，工业企业成本会计的对象可概括为：工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和经营管理费用。

商品流通企业的主要经济活动是商品的采购、储存和销售。商品流通企业主要核算商品的采购成本和销售成本，但在商品采购、储存和销售过程中，还要发生其他一些费用，如在商品采购、储存和销售过程中发生的经营费用，企业为组织和管理经济活动而发生的管理费用，为筹集资金而发生的财务费用，这些费用一般统称为商品流通费用。商品流通费用不计入商品的采购成本和销售成本，直接从当期损益中得到补偿。

施工企业的主要经济活动是建筑工程的施工，其间不仅要核算施工工程的成本，而且要核算施工企业发生的管理费用、财务费用等。这些企业发生的商品流通费用、管理费用、财务费用等，也可统称为经营管理费用，属于期间费用，不计入主营业务成本中，而直接计入当期损益。

交通运输企业、农业企业等其他行业企业，虽然其生产经营过程各有特点，但它们在生产经营过程中所发生的各种费用不外乎分成两部分：一部分形成各行业企业的生产经营业务成本；另一部分作为经营管理费用直接计入

当期损益。

三、现代成本会计的对象

随着经济的发展和企业管理要求的提高,成本会计的内容也得到了发展和完善。现代成本会计的对象也发生了很大变化,同时形成了不同的成本概念。例如,为了进行成本的预测和决策,形成了变动成本、固定成本、边际成本、目标成本、机会成本和差别成本等;为了进行成本的控制和考核,形成了标准成本、定额成本、责任成本、可控成本和不可控成本等。这些成本一般统称为专项成本。现代成本会计不仅以各行业经营业务的成本和有关的经营管理费用为研究对象,也对专项成本进行研究分析。所以现代成本会计的对象应该包括各行业经营业务成本、经营管理费用和各种专项成本。

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,是指成本会计在生产经营过程中具有的经济管理功能。为了圆满完成成本会计的任务,充分发挥成本会计应有的作用,现代成本会计应具有成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等七项职能。

(一) 成本预测

成本预测就是根据与成本有关的各种数据、可能发生的变化和将要采取的各种措施,采用一定的专门方法,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的预测。

通过成本预测,有助于企业管理人员了解成本发展的前景,可以减少生产经营管理的盲目性,提高降低成本的自觉性,充分挖掘降低成本、费用的潜力。

在成本决策之前先进行成本预测,可以为成本决策提供数据,有助于正

准确地确定目标成本、编制成本计划；在成本计划推行过程中经常地进行成本预测，可以及时地掌握成本、费用变化的趋势，从而有效地进行成本控制，保证成本计划的执行。

（二）成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料，在拟定的若干个与生产经营和成本有关的相关方案中，采用一定的专门方法对各项方案进行可行性分析，选择最优方案，确定目标成本的过程。

进行成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提，也是进行成本的事前控制、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目标成本以及有关资料，以书面文件的形式，具体规定在计划期内为完成生产经营任务所应支出的成本费用，并提出达到该成本水平所应采取的各项措施的一种规划。

成本计划是降低成本费用的具体目标，也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。成本计划的制定，不仅仅是成本会计人员和企业管理人员的职责，而且应充分调动企业各部门的积极性，共同献计献策，确定各车间、部门成本降低的目标，然后确定企业的总体成本目标。所以，成本计划的编制过程，也是进一步挖掘降低成本费用潜力的过程。

（四）成本控制

成本控制是根据成本计划对在实际生产经营过程中发生的成本费用进行审核，并加以控制，将其限制在计划成本之内，防止超支、浪费和损失的发生，以保证成本计划执行的一种行为。

成本控制是成本计划能否完成的关键。只有在成本费用发生时，审查各项支出是否符合标准，控制不合理成本费用的发生，揭示成本费用脱离定额或计划的差异，并分析形成差异的原因，从而采取措施降低成本费用，保证成本计划的完成。这种成本控制也称成本的事中控制。

为了更全面、有效地控制成本，在进行成本预测、成本决策和编制成本计划的过程中，也应进行成本控制，以保证确定的目标成本和成本计划既先进又切实可行。这种成本控制也称成本的事前控制。

（五）成本核算

成本核算是指对生产经营过程中实际发生的成本费用进行归集和分配，从而确定各成本计算对象的总成本和单位成本，并进行相应的账务处理的过程。

成本核算可以审核各项费用的支出,实施事中监督,促进企业降低成本费用;可以对成本计划执行结果进行事后反映,提供真实的数据资料;可以计算实际成本费用脱离定额(或计划)的差异,为加强成本事中控制、事中分析提供数据资料。

(六) 成本分析 成本分析是根据成本核算提供的成本费用数据和其他有关资料,与目标成本、上年同期实际成本、本期计划成本或定额成本、历史先进水平以及国内外同行业的最好水平进行比较和分析,确定成本差异,并分析产生差异的原因,查明成本费用超支的责任,以便采取措施,降低成本费用,提高经济效益。

成本分析一般在期末定期进行,也可以配合成本费用的事中核算进行。成本分析提供的信息应及时反馈,以便对实际成本费用中存在的超支、浪费和损失及时采取措施,对成本计划、消耗定额本身存在的问题,及时按照规定修改调整。

通过成本分析,可以为成本考核提供依据,为未来成本的预测和决策以及编制新的成本计划提供资料。

(七) 成本考核

成本考核是在成本分析的基础上,定期地对成本计划的执行结果及有关指标实际完成情况进行评价和考核。

企业为了实行成本考核,应建立相应的成本责任制度,各责任人(部门、单位、执行人)都是成本考核的对象。企业在编制成本计划时,应将各成本计划指标进行分解,落实到企业内部各责任人,并作为考核各责任人的依据。成本考核一般应与一定的奖励制度相结合,以充分调动各考核对象努力完成目标成本的积极性。同时,在考核时,成本责任应以各责任人所能控制的成本为界限,剔除不可控因素的影响。

综上所述,现代成本会计的各项职能是相互联系、相互补充的一个有机整体。成本预测是成本决策的前提;成本决策是成本预测的执行结果;成本计划是成本决策所确定目标的具体化;成本控制是对成本计划的实施进行监督,是实现决策目标的保证;成本核算是成本控制结果的总结,为成本预测、决策提供有用资料,同时也是成本分析、考核的依据,是对决策目标是否实现的最后检验;成本分析是对决策正确性作出判断,同时又为未来的成

本预测、决策和计划提供资料；成本考核是对各责任人执行计划履行职责的评价，是完成成本计划的重要手段。

二、成本会计的任务

成本会计的任务是其职能的具体体现，也是人们期望成本会计应达到的目标。成本会计是企业经营管理的重要组成部分，其根本任务是为经营管理提供所需的数据和信息，促使企业不断降低产品成本和费用，改进生产经营管理，提高经济效益。成本会计的任务具体表现在如下几个方面：

1. 通过成本预测和决策，努力实现企业生产经营效益的最优化。
2. 根据成本决策，制定目标成本，编制成本计划，从而为企业降低成本费用指明方向，并作为成本控制、成本分析和成本考核的依据。
3. 根据成本计划、相应的消耗定额和有关的法规制度，控制各项成本费用，防止浪费和损失，促使企业严格执行成本计划，节约费用、降低成本。
4. 正确进行成本核算，及时反映成本的执行情况，为企业生产经营决策提供成本信息，并按规定为国民经济管理提供必要的成本数据。

5. 分析和考核各项消耗定额和成本计划的执行情况及结果，明确经济责任，促使企业改进生产经营管理，挖掘降低成本的潜力，提高经济效益。

只有明确成本会计的任务，企业各职能部门才有明确的奋斗目标，成本会计的职能才能充分发挥。

第四节 成本会计的工作组织

科学地组织成本会计工作，是发挥成本会计作用，保证会计工作质量的重要前提。成本会计的工作组织就是根据成本会计的特点，设置成本会计的机构，制定成本会计的法规制度，配备成本会计人员等，以保证成本会计工作合理、有效地进行的一系列会计组织工作。