

前 言

本书是《财政部“十五”教材建设规划》的专业主干课程教材之一，是根据财政部教材编审委员会于2001年8月审定的《成本会计》编写大纲，结合《全国中等职业教育会计专业整体教学改革方案》的基本原则和要求，由财政部教材编审委员会组织编写的。本书适用于各类中等职业学校财经类专业的教学，也适用于各种初级财会人员的培训。

本书根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和新颁发的《企业会计制度》及有关成本核算管理办法进行编写。为贯彻教育部《关于全面推进素质教育深化中等职业教育教学改革的意见》的精神，以培养与我国社会主义现代化建设要求相适应，德智体美全面发展，具有综合职业能力，面向基层企、事业单位从事会计核算与会计事务管理工作的专业工作者为目标，更加重视教材的实用性和可操作性，适当简化了教材中对知识要点的理论性陈述，增加了图、表、例和典型个案的比例，强化了知识的应用性、针对性和技能的可操作性，体现了中等职业学校教育的特点。

本书由四川省财政学校李洛嘉担任主编，负责拟定全书编写大纲以及第一、二、十一章的编写和全书的修改、总纂；第三、四、十二章由河南省财经学校张丽编写；第五、六、七章由湖南常德财经学校刘春晖编写；第八、九、十章由宁夏财经学校齐文慧编写。本书经财政部教材编审委员会财会专业编审组专家审定

(湖南财经高等专科学校鲁亮升主审) 并对全书进行了认真的审阅和定稿, 在此表示诚挚的谢意。

由于编者水平有限, 书中错误和不足之处在所难免, 恳请读者批评指正。

编 者

2002 年 2 月

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 成本概述	(1)
第二节 成本会计的职能	(4)
第三节 成本会计工作的组织	(9)
第二章 成本核算的基本要求和一般程序	(15)
第一节 成本核算的基本要求	(15)
第二节 生产费用的分类	(18)
第三节 成本核算的一般程序	(22)
第三章 要素费用的核算	(30)
第一节 材料费用的核算	(30)
第二节 工资费用的核算	(40)
第三节 其他要素费用的核算	(52)
第四章 综合费用的核算	(56)
第一节 待摊费用和预付费用的核算	(56)
第二节 辅助生产费用的核算	(61)
第三节 制造费用的归集和分配	(77)
第四节 废品损失和停工损失的核算	(86)

第五章 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算	(94)
第一节 在产品的数量核算.....	(94)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配.....	(97)
第六章 产品成本计算方法分类	(107)
第一节 生产类型特点及管理要求对成本计算方法的影响.....	(107)
第二节 产品成本计算方法的种类.....	(111)
第七章 产品成本计算的品种法	(115)
第一节 品种法的含义及特点.....	(115)
第二节 品种法成本计算程序.....	(117)
第三节 品种法的举例.....	(119)
第八章 产品成本计算的分批法	(132)
第一节 分批法的含义及特点.....	(132)
第二节 分批法成本计算程序.....	(134)
第三节 简化的分批法.....	(140)
第九章 产品成本计算的分步法	(145)
第一节 分步法的含义及特点.....	(145)
第二节 逐步结转分步法.....	(147)
第三节 平行结转分步法.....	(158)

第十章 产品成本计算的辅助方法	(164)
第一节 产品成本计算的分类法	(164)
第二节 产品成本计算的定额法	(173)
第三节 联产品和副产品的成本计算	(183)
第十一章 成本报表的编制与分析	(189)
第一节 成本报表的作用和编制要求	(189)
第二节 产品生产成本表的编制与分析	(193)
第三节 主要产品单位成本表的编制与分析	(204)
第四节 制造费用明细表的编制与分析	(209)
第十二章 其他行业成本计算的特点	(213)
第一节 交通运输企业成本计算的特点	(213)
第二节 施工企业成本计算的特点	(218)
第三节 农业企业成本计算的特点	(222)

第一章

概 论

学习目的和要求

通过本章的学习，要求学生理解成本的概念，掌握成本会计的概念和内容；了解产品成本的作用、成本会计的职能、成本会计的基础工作、成本会计工作机构以及成本会计法规和工作制度。

第一节 成本概述

一、成本的概念

成本是商品经济的产物。在商品生产中，企业的商品生产行为是劳动者运用劳动资料，对劳动对象进行加工，生产出商品产品的生产劳动过程。因此，商品生产过程既是商品产品的形成过程，也是活劳动和物化劳动的耗费过程。在现实的商品经济中，劳动耗费的计量必须借助于货币，成本作为计量劳动耗费的尺度，其基本含义是指商品生产中各种耗费的货币表现，我们把这种用货币表现的对象化的各种耗费，称为成本。

成本是一个普遍的、客观存在的经济范畴，凡有经济活动的地

方,都必然有成本的存在。但是否需要核算和考核成本,应根据管理的需要和客观条件来决定。也就是说,有没有成本和是否需要核算成本是两个不同的概念。明确这一点,有利于企业在从事生产经营活动和其他各项业务活动时,树立成本意识,力求以较少的劳动耗费取得最大效益,使有限的经济资源发挥最好的效能。

按照马克思的价值理论,产品的价值由三部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C)、劳动者为自己的劳动所创造的价值(V),以及劳动者为社会创造的价值(m)。从理论上说,产品成本就是 $C+V$,即以货币表现的为制造产品而耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值之和,通常将其称之为理论成本。

理论成本的概念是广义的,具有普遍性、客观性和科学性,通常是指在正常生产和合理经营条件下的社会平均成本,可作为衡量社会经济效益的参考和测定理论价格的依据。理论成本和实际成本有一定的区别,它不受生产经营中许多特殊情况和经济生活中有关方针、政策以及客观条件的影响,但在实际工作中一般很难确定这种纯粹的理论成本。

实际成本是指按现行规章制度在成本计划和成本核算中应用的成本,一般可称为财务成本或实际应用成本。在实际工作中,为了使企业列入产品成本的各项支出项目和内容保持一致,以便正确计算利润和缴纳税金,防止乱挤乱摊成本,同时也为了简化成本核算手续,国家规定了成本的具体内容,而且在不同的时期,根据当时经济管理的具体要求,成本的具体内容也有所不同。如现行《企业会计制度》规定:企业的产品成本按制造成本法计算,其内容包括直接材料、直接燃料和动力、直接人工和制造费用,而把管理费用、营业费用和财务费用作为期间费用,从本期收益中直接扣除,不计入产品成本。又如施工企业的工程成本包括材料费、人工费、机械使用费、其他直接费和间接费用,

而企业所发生的管理费用和财务费用却不计入工程成本。由此可见，作为核算对象的具体成本与其经济内涵有很大的区别。

二、产品成本的作用

产品成本的作用决定于它的经济实质。产品成本实质上是产品生产过程中的各种劳动耗费及其补偿价值。产品成本作为企业生产经营过程中劳动耗费和补偿价值的尺度，作为产品定价和经营决策的依据，对降低耗费、足额补偿、合理定价、正确决策具有重要的作用。

（一）产品成本是确定生产耗费的基本补偿尺度

企业的生产过程是商品产品的生产过程和物化劳动、活劳动消耗过程的统一。要维持企业的再生产，必须使这些耗费得到及时足额的补偿。怎样才算足额补偿？这就必须有一个客观的尺度。这个客观的尺度就是产品成本。产品成本的高低不仅反映了从销售收入中需要补偿份额的多少，而且还直接关系到企业盈利的多少。所以成本作为补偿劳动耗费的尺度，对于促进企业加强成本管理、降低劳动消耗，取得最佳经济效益有着重要作用。

（二）产品成本是综合反映、控制劳动耗费的重要指标

产品成本是企业产品生产过程中物化劳动、活劳动耗费的综合反映。产品设计是否合理，原材料消耗是否节约，生产设备是否充分利用，生产组织是否协调，资金运用是否合理节约，以及劳动生产率的高低、产品数量的多少、质量的优劣都能通过产品成本直接或间接地反映出来，而企业通过上述一系列综合指标，可以有效地掌握自己的经营管理水平和工作质量，从而及时发现问题，采取措施，提高效益。

（三）产品成本是制定产品价格的重要依据

在市场经济条件下，产品价格的制定应体现价值规律的要

求，使其大致符合产品价值。在现实的商品经济中，产品价值还不能直接计算，只能通过产品成本间接地进行反映。所以，确定产品的价格应当以产品成本作为基本依据。产品的价格应高于产品成本，否则，劳动消耗就不能得到补偿，就会发生亏损。

需要说明的是，作为制定产品价格依据的成本，不是一个企业的个别成本，而是社会平均成本。所谓社会平均成本，是指在整个国民经济中，某种产品在当时的生产技术条件下的平均成本水平加成。在价格既定的条件下，企业之间的竞争主要是成本的竞争。因为，企业要赢得市场，就必须向市场提供价廉物美的产品。谁的成本低，谁的盈利就多，谁就能在竞争中立于不败之地。

（四）产品成本是企业进行生产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中寻求生存和发展，就必须根据外部环境和内部条件的变化，作出科学的经营决策。经营决策的核心是经济效益的高低，即对任何方案都应以经济效益的大小来衡量其利弊得失，从中选出最优方案。成本是影响经济效益的一个非常重要的因素，在产品价格和税收一定的情况下，产品成本水平的高低直接影响着企业经济效益的高低和市场竞争能力的大小。因此，企业进行经营决策时必须考虑产品成本这一重要因素，并以经济效益为标准来选择最佳方案以及评价方案是否可行。

第二节 成本会计的职能

一、成本会计的概念

成本会计是会计学的一个重要分支，是随着社会经济的发展

而逐步形成和发展起来的。

在资本主义生产以前的工场生产时期，工场在接受顾客的订货时需要事先定价，于是就出现了满足定价需要的估计成本。为了使估计成本接近实际，开始用统计的方法来计算和汇总生产中发生的直接费用，对于数额不大的间接费用则作为损失来处理。这种极为粗略的匡算为成本计算奠定了基础。

资本主义产业革命完成以后，社会生产力获得了很大的发展。这一时期资本主义国家机器日趋健全，税收制度也逐步完善。国家为了实现对经济的监督和调节功能，督促纳税人及时足额地缴纳税金，要求企业按照公认的会计原则归集、分配和计算产品成本。这一时期形成了费用分配、成本计算的一些专门方法。成本计算与复式记账结合，标志着成本会计的形成，这一时期的成本会计以事后的成本计算为重点。这种对成本费用的实际发生额的记录反映和事后的核算，在现代成本会计中仍是不可缺少的重要职能，但它仍不能满足社会经济的发展对成本管理提出的新的要求。

20世纪初，资本主义经济迅速发展，市场竞争日趋激烈。企业为了增强竞争能力，在“泰罗制”的推动下，“预算控制”、“标准管理”等科学的管理方法运用于会计，实施标准成本制度，使成本会计在原有的成本计算基础上，增加了事前控制的新内容，把成本会计的领域从事后核算向事前控制推进。

第二次世界大战后，大量的军工企业转产，战争中发展起来的现代科学技术大规模地应用于生产领域。新技术广泛应用，新产品不断出现，商品供大于求，买方市场正式形成，企业之间的竞争更为激烈。为了在竞争中生存、发展，企业在发展新技术、开发新产品的同时，眼光进一步集中在成本上。为了对可能发生的成本进行预测，制订出各种成本方案，并从中选出最优方案，

作为经营决策的依据，要求企业会计人员不仅要做好生产过程中的成本控制和事后的成本核算和分析工作，更要做好成本的预测和决策，确定最佳的成本方案，加强事前的成本控制。成本会计的这部分职能的形成，标志着成本会计已发展到现代成本会计阶段。

现代成本会计的职能已经发展成为以核算为基础，以控制为手段，包括预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的职能体系。可以说，现代成本会计是成本核算与生产经营的直接结合，它是运用专门管理技术和方法，以货币为主要计量单位，对生产经营过程中的劳动耗费，进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一系列价值管理活动。成本会计具有参与成本预测和成本决策的职能，是现代成本会计区别于以往各时期成本会计的一个重要标志。相对于财务会计和管理会计而言，成本会计主要处理企业获取和消耗资源的成本及相关信息，它的主要任务是向财务会计和管理会计提供必要的数据。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业的生产经营活动中所能发挥的功能和作用。由成本会计形成和发展的过程可以看出，成本会计的职能也有一个逐步完善的过程。现代成本会计的职能主要有以下七个方面：

（一）成本预测

成本预测是在认真分析企业现有经济技术条件、市场状况及其发展趋势的基础上，根据与成本有关的各种数据，采用一定的专门方法，对企业未来的成本水平及其变化趋势所进行的科学测算。通过成本预测，可以提高企业降低成本的自觉性，减少成本管理的盲目性，有利于寻求降低成本的有效途径，充分挖掘降低

产品成本的潜力。成本预测是进行成本决策和编制成本计划的基础。

（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，制订出优化成本的各种备选方案，运用决策理论和方法，对各个备选方案进行比较分析，从中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，也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

（三）成本计划

成本计划是在成本预测和成本决策的基础上，为保证成本决策所确定的目标成本的实现，具体规定在计划期为完成生产经营任务所应发生的生产耗费和各种产品的成本水平，提出为达到规定的成本水平所应采取的具体措施，并以书面文件的形式下达各执行部门和单位。成本计划是降低成本的具体目标，也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

（四）成本控制

成本控制有广义和狭义之分。广义的成本控制泛指对整个生产经营活动过程中各种费用的发展进行引导和限制，以达到降低成本、提高效益目的的全部活动。从成本控制过程来看，包括产品投产前的事前控制、生产过程中的事中控制和费用发生后的事后控制。事前的成本控制是在工厂的扩改建、新产品的的设计、老产品的改造等阶段，即在产品投产前所进行的一系列降低成本的活动。事中的成本控制是指在产品成本的发生过程中，所进行的控制产品成本的活动。包括对原材料采购、生产准备、制造加工直到产品入库整个过程所发生的料工费及其他支出所进行的控制。事后的成本控制是指在产品成本形成以后所作的分析和考核。这是对过去成本控制的总结。通过总结，揭示问题，找出差

距，分析原因，为未来的成本控制指明方向。狭义的成本控制仅反映事中的成本控制，以成本计划为依据，采用各种有效方法，将各项费用的发生限制在计划控制范围之内，以保证成本计划的顺利执行。

（五）成本核算

成本核算是指运用各种专门的成本计算方法，按照规定的成本项目，通过费用的归集和分配，计算出各种产品的总成本和单位成本，并进行相应的账务处理。成本核算是成本会计工作的核心。成本核算的过程，既是对产品生产过程中的各种劳动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。通过成本核算提供的资料，可以反映成本计划的完成情况，为编制下期成本计划，进行未来的成本预测和成本决策提供依据。

（六）成本分析

成本分析是根据成本核算提供的资料及其有关资料，采用一系列专门方法，将本期实际成本与计划成本、上年同期成本以及国内外同类产品的成本水平进行比较，确定成本差异，分析形成原因。成本分析一般在事后进行，其主要内容包括全部产品成本计划完成情况分析、可比产品成本计划完成情况分析、单位产品成本分析、生产费用预算执行情况分析、主要经济技术指标变动对成本影响的分析、国内外同类产品成本对比分析等。

（七）成本考核

成本考核是在成本分析的基础上定期对成本计划执行情况进行的总结和评价。成本考核要以成本计划的实施者即成本责任的承担者为对象，以其可控成本为界限，来考核其成本指标的完成情况，评价其责任业绩和决定其奖惩。将成本管理的责、权、利紧密结合起来，便于充分调动企业内部各部门、单位以及个人履

行经济责任，执行成本计划的积极性。

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。在这一体系中，成本核算是成本会计最基本最重要的职能。成本预测、决策、计划，必须以过去的成本核算资料为重要依据；成本控制也需依据成本核算提供的各种信息实施控制；成本考核和成本分析更需要成本核算提供成本计划实际完成情况的数据资料。没有成本核算就没有成本会计，没有成本核算职能，也就不存在成本会计的其他职能。中等财经职业学校财务会计专业教学方案中的会计主干课程是由“企业财务会计”、“成本会计”、“企业财务管理”、“管理会计”几门课程组成的，有关成本预测、决策、计划、控制、考核和分析的内容在“企业财务管理”、“管理会计”等课程中讲述，故本教材仅讲述成本的核算和成本报表分析等内容。

第三节 成本会计工作的组织

一、成本会计的基础工作

成本会计的基础工作，是指与成本管理有关的制度建设工作。搞好成本会计的基础工作，主要包括建立健全如下规章制度：

（一）建立健全原始记录制度

原始记录是指按规定格式，对企业的生产经营活动所作的最初记录。它是反映企业生产经营情况的第一手材料，是编制成本计划、制定各项定额的主要依据，是成本管理的重要基础。企业应建立各方面的原始凭证，统一规定其格式、内容和计算方法，

健全原始凭证的填写、签署、传递、汇总、存档等制度，保证全面、准确、及时地提供有关信息。

企业的原始记录非常广泛。与成本会计有关的原始记录主要有反映设备使用情况、物资动态、工资动态以及产品产出、费用开支等经济活动的原始记录。企业的各种原始记录，必须做到填写准确，书写清楚，签署齐全，按照规定及时进行传递和汇总计算，并要按照规定定期归档保存。

（二）建立健全定额管理制度

定额是指在企业的生产经营活动中，对人力、物力、财力的配备、利用和消耗以及获得成果等方面所应遵循的标准和应达到的水平。定额管理是成本管理的基础，是进行成本预测、决策、计划、控制和考核的依据，也是衡量经营成果的尺度。没有科学的定额就难以制订先进可行的成本计划，考核经济效益也就失去了科学依据。

企业制定的定额制度既要先进又要合理。所谓先进是指经过努力才能达到，所谓合理是指经过努力能够达到。两者任何一点做不到，制订的定额都称不上先进可行，都不利于调动群众执行定额的积极性。企业实施定额管理所应制定的主要定额有物资消耗定额、设备利用定额、劳动定额、费用支出定额等。

（三）建立健全材料物资管理制度

物资管理制度是指企业关于材料物资和产品的计量、检验、出入库、盘存等方面的规定。企业一切物资的收发领退，都要经过严格的计量和交接手续。有消耗定额的材料，应实行限额领料，无消耗定额的材料，也应按合理需要发料；对于库存的物资，还应定期进行清查盘点，分析盘盈盘亏的原因，保证物资的安全完整，为正确计算产品成本提供可靠依据。

（四）建立健全内部结算制度

企业内部的结算制度，是企业内部各部门单位之间相互提供产品和劳务进行收付结算的一种制度，包括建立内部结算制度和制定内部结算价格。建立内部结算制度，有利于明确各部门单位之间的经济责任，便于进行成本责任的考核，确定各自的工作业绩。进行内部结算还需制定内部结算价格。内部结算价格一般根据计划成本来确定，也可采用协议价格。内部结算价格一经确定，应保持相对的稳定，不宜随意变动。

（五）建立健全成本会计人员岗位责任考核制

成本责任考核制度是适应经济责任制的要求，以成本责任单位为对象，以责任成本为内容的一种内部控制考核评价制度。其主要内容是：根据分级管理的原则，在企业内部设立若干成本单位，将企业的成本目标进行层层分解，分配落实到各个责任单位。各自对本单位的责任成本负责，厂长对全厂的全部成本负责。通过责任成本核算，反映实际与预算数的差异，并分析其形成原因，对各责任单位的工作实绩作出客观评价，按照制度的办法实施奖惩。通过责任成本考核制度的建立，可以明确各内部单位的经济责任，将成本控制与自己的切身利益密切结合起来，调动全体职工的成本管理积极性，为企业成本会计任务的实现，奠定群众基础。

二、成本会计工作机构和人员

（一）成本会计工作机构

企业的成本工作机构，是指在企业中直接从事成本会计工作的职能部门。建立成本会计机构为搞好成本会计工作提供了组织上的保证。由于成本会计工作是企业会计工作的组成部分，因而，企业的成本会计机构应是会计机构的一部分。在大中型企业，应在会计机构中，单独设置成本会计科或成本会计股，在总

会计师的领导下负责成本会计的各项工作。在规模较小的企业，可不设立成本会计的专门机构，但应配备专职的成本会计人员负责成本会计工作。

成本会计机构的设置应与企业规模的大小、业务的多少和管理的体制相适应。企业的管理体制有集中和分级两种形式，与之相适应，成本会计也有集中和分级两种组织形式。

集中管理的组织形式，是指厂部的成本会计机构集中处理企业的全部成本会计事务。在这种组织形式下，企业的成本预测、决策、计划、核算、分析和考核集中到厂级会计机构进行，企业内部各单位一般不配备或仅配备兼职的成本核算人员。这种组织形式的优点是厂部成本会计机构可以及时地掌握整个企业有关成本的全部信息，便于成本数据的集中处理，还可减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。不足之处是不便于进行责任成本的核算，也不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时地掌握本单位的成本信息，不利于调动群众参与成本管理的积极性。

分级管理的组织形式，是指成本会计中的计划、控制、核算和分析等工作，下放到企业内部各单位的成本会计机构或人员进行，成本考核工作由上一级成本会计机构对下一级成本会计机构逐级进行。厂部成本会计机构负责对下一级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督，并对全厂的成本进行综合的计划、控制、分析和考核工作，以及对全厂成本核算工作进行汇总核算工作。成本的预测和决策工作一般仍由厂部成本会计机构来集中进行。这种组织形式的优点是有助于企业各内部单位增强成本意识，加强成本的控制和核算，但会增加成本会计的机构和人员，从而增加核算成本。

（二）成本会计工作人员