

高职高专会计模块教学系列教材

成本会计

基础会计
成本会计
财务会计
经济应用数学
.....

主编 何群英

湖南大学出版社



高职高专会计模块教学系列教材

成本会计

主 编 何群英
副主编 蒋向阳

参加编写人员
何群英 蒋向阳 刘菲菲
廖国和

湖南大学出版社

内 容 简 介

全书分理论篇和实训篇。理论篇主要阐述了成本基础理论、成本计算方法和成本报表的编制、分析；实训篇采用案例讨论、计算分析的形式来强化学生的实践能力，单项练习和综合练习兼顾，注重知识的点面结合。

本书适用于高职、中职院校会计专业学生，也可供成教、自学考试、继续教育等类型的学生自学。

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/何群英主编. —长沙: 湖南大学出版社, 2006. 8

(高职高专会计模块教学系列教材)

ISBN 7-81113-093-9

I. 成... II. 何... 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 (2006) 第 098194 号

成本会计

Chengben Kuaiji

主 编: 何群英

责任编辑: 王桂贞

封面设计: 张 毅

出版发行: 湖南大学出版社

社 址: 湖南·长沙·岳麓山

邮 编: 410082

电 话: 0731-8821691 (发行部), 8821343 (编辑室), 8821006 (出版部)

传 真: 0731-8649312 (发行部), 8822264 (总编室)

电子邮箱: wanguia@126.com

网 址: <http://press.hnu.cn>

印 装: 湖南新华印刷集团有限责任公司 (邵阳)

开本: 730×960 16开

印张: 11.75

字数: 205 千

版次: 2006 年 8 月第 1 版

印次: 2006 年 8 月第 1 次印刷

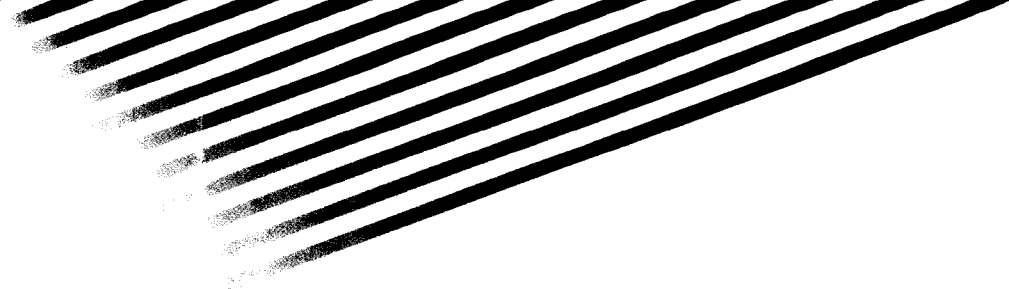
印数: 1~4 000 册

书号: ISBN 7-81113-093-9/F·132

定价: 22.00 元

版权所有, 盗版必究

湖南大学版图书凡有印装差错, 请与发行部联系



高职高专会计模块教学系列教材

编委会成员

顾问 姚述平

主任 彭解华

副主任	屈健	唐诚	陈公良
委员	廖国和	周平	李旭
	李小健	何群英	周源明
	曹锋	蒋向阳	谢再新

前 言

本书是根据教育部颁发的《关于加强高职高专教材建设的若干意见》与《高职高专会计专业人才培养方案》，在充分汲取会计实务界成功经验和其他高职高专院校的优秀教学成果的基础上编写而成的。本教材具有如下特点：

1. 在内容规划设计上，突出了模块化教学思路，多举实例，加强对学生实践应用能力的培养。在理论教学方面，力求用精确、成熟的理论或通俗的观点，结合有关最新研究成果，适当把握理论深度，在成本核算要求、成本计算方法和其他基本技能等方面紧扣国家最新的财经法规、企业会计制度和企业会计准则；在实践教学方面，联系实际，重视创新，启发思维，提高技能。

2. 在体系编排上，即体现成本会计中成本计算程序和要求，又遵循教学规律；既充分考虑高职高专层次学校教学的需要，又能满足中等职业学校的教学要求。全书分为上、下两编。上编主要阐述了成本基础理论、成本计算方法和成本报表的编制、分析。下编为实训篇，主要以案例讨论、计算分析的形式强化学生的实践能力。既有单项练习，又有综合练习，注重知识的点面结合。

本书主要适用于高职高专院校、中等职业学校会计类专业学生，也可供成人高校、自学考试、继续教育等方面的学生选用或参考。

由于编者水平有限，加之成书仓促，书中错漏之处，恳请同行专家及读者批评指正。

作 者

2006年6月于邵阳

目 次

上编 理论编

第一章 总 论	(1)
第一节 成本及成本会计的概念.....	(1)
第二节 成本会计的对象、职能和任务.....	(2)
第三节 成本会计工作组织.....	(5)
第二章 成本费用核算的要求和基本程序	(8)
第一节 产品成本核算的原则.....	(8)
第二节 成本费用核算的要求及费用的分类	(10)
第三节 生产费用和期间费用的分类	(14)
第四节 成本核算的一般程序和主要会计账户	(16)
第三章 产品成本要素费用的核算	(21)
第一节 材料费用的核算	(21)
第二节 燃料与外购动力的核算	(24)
第三节 工资费用的核算	(26)
第四节 折旧费用及其他费用的核算	(29)
第五节 生产损失的核算	(31)
第四章 辅助生产费用的核算	(36)
第一节 辅助生产费用概述	(36)
第二节 辅助生产费用归集的核算	(37)
第三节 辅助生产费用分配的核算	(38)
第五章 制造费用的核算	(45)
第一节 制造费用归集的核算	(45)
第二节 制造费用分配的核算	(46)
第六章 产品成本在完工产品与在产品之间的分配	(49)
第一节 在产品的概念及其数量的核算	(49)
第二节 产品成本在完工产品与在产品之间的分配方法	(51)
第七章 产品成本计算方法概述	(61)
第一节 产品成本计算概述	(61)

第二节 产品成本的计算方法	(64)
第八章 产品成本计算的品种法	(67)
第一节 品种法的特点及适用范围	(67)
第二节 品种法举例	(70)
第九章 产品成本计算的分批法	(79)
第一节 分批法的特点及适用范围	(79)
第二节 分批法举例	(81)
第三节 简化的分批法	(83)
第十章 产品成本计算的分步法	(87)
第一节 分步法的特点及使用范围	(87)
第二节 逐步结转分步法	(88)
第三节 平行结转分步法	(100)
第十一章 产品成本计算的辅助方法	(106)
第一节 分类法概述	(106)
第二节 分类法举例	(107)
第十二章 成本报表	(109)
第一节 成本报表的概念和种类	(109)
第二节 成本报表的作用与编制要求	(109)
第三节 主要产品单位成本表	(111)

下编 实训编

实训一 成本会计基础理论应用	(114)
实训二 各要素费用的归集和分配	(115)
实训三 辅助生产费用的归集分配	(123)
实训四 制造费用的归集分配	(126)
实训五 产品成本在完工产品与在产品之间的分配	(128)
实训六 品种法	(134)
实训七 分批法	(152)
实训八 分步法	(165)
实训九 产品成本计算的分类法	(176)
实训十 成本报表的编制	(178)

参考文献

上编 理论编

第一章 总 论

【学习目的和要求】

掌握成本、成本会计的概念以及成本会计的职能；掌握成本会计的对象；理解成本、费用、支出之间的关系；了解成本会计的任务；明确成本会计工作的组织内容。

第一节 成本及成本会计的概念

一、成本的概念

一般而言，成本是指工业企业制造产品的成本。产品的制造过程，实际上就是生产的耗费过程。工业企业制造产品，会发生各种生产耗费，包括生产资料的耗费和劳动力的耗费。工业企业在一定时期内发生的，用货币表现的生产耗费，是工业企业的生产费用；而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之和，即为产品的成本。

产品价值由三个部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值（C），劳动者为自己劳动所得价值（V），以及劳动者为社会创造的价值（M），产品成本是前面两部分价值之和（C+V）。因此，从理论上说，产品的成本是工业企业在产品制造过程中已耗费的，以货币表现的生产资料的价值与劳动者为自己劳动所创造的价值之和。在实际工作中，为了促使工业企业加强经济核算，节约耗费，减少生产损失，某些不形成产品价值的损失（例如废品损失、停工损失）也作为生产费用计入产品成本。此外，大多按时期发生的期间费用（营业费用、财务费用、管理费用），难于按产品归集，基于简化成本核算工作来考虑，不计入产品成本，而直接计入当期损益。因此，实际工作中的产品成本，是指产品的生产成本，也称制造成本，并非制造产品所耗费的全部成本。

由此可见,企业生产费用通常与一定期间相联系,而产品成本与特定产品相联系,生产费用是形成产品成本的基础,产品成本则是生产费用的对象化。

二、成本会计的概念

作为会计的一个重要分支,成本会计是一门专业会计。它具有广义与狭义之分。狭义的成本会计指进行成本核算的成本会计;广义的成本会计则指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考评的成本会计,即成本管理。严格说来,狭义的成本会计是广义的成本会计的基础,而广义的成本会计是狭义的成本会计的延伸与拓展。本教材着重狭义的成本会计概念。

三、成本、费用、支出的联系与区别

在实际工作中,我们应该区分费用、支出与成本之间的关系。支出指企业在生产经营过程中为获得另一项资产或为清偿债务所发生的耗费资产的流出。支出可分为收益性支出、资本性支出、偿付性支出和利润分配性支出等。除偿付性支出外,其他支出迟早会转化为费用。费用即包括企业生产经营过程中所发生的全部收益性支出,也包括在该会计期间内受益的部分资本性支出。成本有广义和狭义之分,广义成本泛指取得资产的代价,它是按一定对象所归集的支出,既包括资本性支出,也包括收益性支出;前者形成资产的成本,后者形成产品的成本。狭义成本仅指产品制造成本。成本是对对象化的费用。生产成本是相对于一定的产品对象所发生的费用,它是按照成本计算对象对当期发生的费用进行归集所形成的。生产费用发生的过程也是产品成本归集的过程。费用是指某一期间为进行生产而发生的耗费,与一定期间相关联,产品成本是指为生产产品而消耗的费用,与一定种类和数量的产品相联系。

第二节 成本会计的对象、职能和任务

一、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。明确成本会计的对象,对于合理确定成本会计的任务,正确发挥成本会计的职能,加强经济管理与财务管理都具有重要意义。

前已述及, 工业企业的产品成本主要是产品的制造成本。在实际工作中, 产品的制造过程中也发生一些相关的期间费用。为了促使企业节约费用, 增加利润, 这些期间费用也应作为成本会计的对象。由此可见, 工业企业成本会计的对象是工业企业在产品制造过程中的生产成本 (或制造成本) 和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游饮食企业等其他行业企业在生产经营过程中所发生的各种费用, 部分地形成各行业企业的生产经营业务成本, 部分地作为期间费用直接计入当期损益。

综上所述, 成本会计的对象可以概括为: 各行业企业生产经营业务的成本和有关期间费用, 简称成本、费用。因此, 成本会计实际上是成本、费用会计。

二、成本会计的职能

现代成本会计的职能包括成本核算、成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核七项职能。

(一) 成本核算

成本核算是根据一定的成本计算对象, 采用适当的成本计算方法, 按规定的成本项目, 通过各费用要素的归集和分配, 计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产经营过程中发生的生产耗费进行如实反映的过程, 也是进行反馈和控制的过程。通过成本核算可以反映成本计划完成情况, 并为进行成本预测, 编制下期成本计划提供可靠的资料, 同时也为以后的成本分析和成本考核提供必要的依据。

(二) 成本分析

成本分析是利用成本核算等资料与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史的先进成本以及国内外同类产品的先进成本进行比较, 用以揭示产品成本差异并分析产生差异的原因, 以便采取相应措施, 改进管理, 降低耗费, 提高经济效益。

(三) 成本预测

成本预测是指根据成本的有关数据, 以及可能发生的企业内外环境变化和可能采取的各项措施, 运用一定的技术方法对未来的成本水平及其发展趋势所作出的科学估计。通过成本预测, 可以减少生产经营管理的盲目性, 提高成本管理的科学性与预见性。

（四）成本决策

成本决策是在成本预测的基础上，根据其他有关资料，在若干个与生产经营和成本有关的方案中，选择最优方案以确定目标成本。做出最优化的成本决策是编制成本计划的前提，也是提高经济效益的途径。

（五）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，具体规定出在计划期内为完成规定的任务所应达到的水平，并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。成本计划是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

（六）成本控制

成本控制是根据成本计划，对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素进行限制与监督，使之能按预定的计划进行的一种管理活动。通过成本控制可以保证成本目标的实现。成本控制包括事前控制和事中控制。

（七）成本考核

成本考核是定期对成本计划及其有关指标实际完成情况进行总结和评价，以监督和促使企业加强成本管理责任制，履行经济责任，提高成本管理水平。成本考核一般与奖惩制度相结合，以调动各责任人努力完成目标成本的积极性。

成本会计的各项职能是相互联系、相互依存的。成本预测是成本决策的前提；成本决策是成本预测的结果；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的监督；成本核算是成本计划是否完成的检验；成本分析是对计划完成与否的原因进行的检查；成本考核则是实现成本计划的重要手段。这七项职能中，成本核算是基础，没有成本核算，其他各项职能都无法进行。

上述成本会计的职能，也可作为成本会计的具体内容。其中只对生产经营业务成本和经营管理费用进行成本核算和分析的成本会计是狭义的成本会计，而对生产经营业务成本，经营管理费用和专项成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的成本会计是现代的广义的成本会计。

三、成本会计的任务

根据企业经营管理的要求，结合成本会计的对象和职能，成本会计的任务主要包括如下三方面：

第一，审核和控制企业发生的各项费用，防止与制止各种浪费和损失，以降低成本、节约费用。

第二，核算各种生产费用、期间费用及产品成本，为企业经营管理提供所需的成本费用数据。

第三，分析各项支出及发生情况、消耗定额与成本计划的执行情况，进一步挖掘降低成本、节约费用的潜力，从而促进企业加强成本管理，提高经济效益。

总之，成本会计的任务是核算与分析成本费用，并促使企业挖掘内部潜力，提高经济效益。

第三节 成本会计工作组织

为了充分发挥成本会计的职能，圆满完成成本会计的任务，企业必须科学地组织成本会计工作。为此，企业必须合理设置成本会计机构，相应配备成本会计人员，并且严格按照与成本有关的各种法规和制度进行工作。

一、成本会计工作组织的原则

一般说来，企业应根据本单位生产经营业务的特点，生产规模的大小，企业机构的设置及成本管理的要求等具体情况与条件来组织成本会计工作。因此，必须遵循一定的原则。

首先，在保证成本会计工作质量的前提下，应当尽量节约成本会计工作的时间和费用，提高成本会计工作的效率。

其次，成本会计工作应当与经济责任制相结合，以便更好地发挥其作用。

最后，成本会计工作应当有着广泛的群众基础，并做到领导人员、专业人员与职工群众相结合，从而将该项工作既落到实处，又取得相互配合的效果。

二、成本会计机构的设置

作为成本会计机构的一部分，成本会计机构是指在企业中直接从事成本会计工作的机构。

成本会计机构内部的组织分工，既可以按成本会计的职能分工，也可以按成本会计的对象分工。为了科学地组织成本会计工作，企业还应按照分工建立成本会计岗位责任制，使每一项成本会计工作都有专人管理，而每一位成本会计人员都能明确自己的责任。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工，有集中工作和分散工作两种方式。

所谓集中工作方式，意指成本会计工作中的核算、分析等各方面工作，主要由厂部成本会计机构集中进行，车间等其他单位中的成本会计机构或人员只负责登记原始记录和填制原始凭证，并对此加以初步的审核、整理和汇总，为厂部进一步工作提供资料。在这种方式下，车间等其他单位大多只配备专职或兼职的成本会计或核算人员。

集中工作方式的优点在于：厂部成本会计机构可以比较及时地掌握企业有关成本的各种信息，便于集中使用电子计算机进行成本数据处理，也可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。

缺点在于：不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时了解本单位的成本情况，也不便于实行责任成本核算，因而不利于调动企业内部自我控制成本与费用、提高经济效益的积极性。

这种工作方式一般适宜于中小型企业。

所谓分散工作方式，也称非集中工作方式，意指成本会计工作中的核算、分析等各方面工作，由车间与其他单位的成本会计机构或人员分别进行；厂部成本会计机构只负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导与监督，并对全厂成本进行综合的核算与分析等工作。

其优缺点与集中工作方式的优缺点刚好相反。

这种工作方式一般适宜大中型企业采用。

需要指出的是：企业应根据自身规模的大小，内部各单位经营管理的要求，以及这些单位成本会计人员的数量和素质，从有利于充分发挥成本会计工作的职能作用，提高成本会计工作的效率出发，确定采用较适宜的工作方式，必要时也可以将上述两种方式结合使用。

三、成本会计人员的配备

在企业的成本会计机构中，配备足够数量、能够胜任工作的成本会计人员，是做好成本会计工作的关键。成本会计人员应该通过发挥成本会计的各项职能，充分挖掘企业降低成本、费用的潜力，促进企业不断降低成本、费用，提高经济效益。

成本会计人员有权要求企业内部各单位和职工严格遵守有关的法规和制度，认真执行成本计划与费用预算；有权参与制定企业生产经营计划和各项定额，参与有关的会议；有权督促检查企业内部各单位对有关法规、制度和

成本计划、费用预算的执行情况。

成本会计人员应该认真履行职责，遵守职业道德，提高业务素质；坚持原则，遵纪守法，照章办事，维护国家、集体和他人的合法利益；不断加强学习和锻炼，积极参加各种教育和培训工作。

成本会计机构的负责人，是企业成本会计工作的领导者和组织者。企业会计机构的负责人应该在企业总会计师和会计主管人员的领导下，按照有关的法规和制度，结合本企业的实际情况，拟订本企业的成本核算与管理制度或办法，并督促成本会计人员和有关职工贯彻执行；应该不断总结经验，改进工作方式，使成本会计工作更好地适应经济发展的需要；还应组织成本会计人员学习有关的业务理论与技术，不断更新知识，并对成本会计人员进行定期的考核，参与研究成本会计人员的任用和调配等问题。

四、成本会计法规和制度的制定与执行

成本会计法规和制度，是组织和从事成本会计工作必须遵守的规范，是会计法规和制度的重要组成部分。制定与执行成本会计的法规和制度，可以使企业的成本会计工作贯彻执行国家有关的方针、政策，保证成本会计资料的真实、完整。

成本会计法规和制度的制定，应该按照统一领导、分级管理的原则。制定的成本会计法规和制度，既要满足企业成本管理和生产经营管理的要求，又要满足国家宏观经济管理的要求，还应适当简化手续，力求做到简明实用，以便贯彻执行，并节约人力和费用。当然，成本会计法规和制度并非一成不变，应该随经济的发展作相应改革，既要吸收国际上有关的先进经验，符合国际惯例，又要考虑我国国情，从实际出发。每一个企业应根据国家的有关规定，结合本企业生产经营特点和管理要求，具体制定本企业的成本会计制度、规程或办法。这是企业进行成本会计工作具体而直接的依据。

第二章 成本费用核算的要求和基本程序

【学习目的和要求】

理解成本核算的原则、要求；了解生产费用和期间费用的分类及成本核算的一般程序。

第一节 产品成本核算的原则

产品成本是企业生产经营管理的重要信息资料，而产品成本核算是提供其信息资料的手段。为了使产品成本信息资料符合规定，达到正确、真实和及时的要求，核算必须讲究质量。要提高成本核算质量，必须遵守下列成本核算的原则。

一、实际成本核算原则

企业进行产品成本核算时，可以采用不同的计价方法进行，如计划成本、定额成本和标准成本等。但在最后计算产品成本时，必须调整为实际成本，这是成本核算的基本原则。因为只有按实际成本核算，方能减少成本计算的随意性，才能使成本信息保持其客观性和可验证性。实际成本核算原则应用时重要体现三个方面要求：一是某项成本发生时，按发生时实际耗用数确认；二是完工入库的产成品成本按实际负担额计价；三是由当期损益负担的销售产品成本，也按实际数结账。

二、可靠性原则

产品成本内容包括劳动力耗费、劳动资料耗费和劳动对象耗费等多个方面。产品成本涉及面广增加了核算的复杂性，也为虚假核算提供了方便。为了使产品成本信息真实，对其核算提出了可靠性原则的要求。可靠性原则包括真实性和可核实性两个方面内容。真实性是指核算出的成本数据与客观的实际事项相一致，没有任何掺假或人为提高、降低成本的成分；可核实性原则是指同一成本核算资料按一定原则由不同成本会计人员计算，得出的结果应该相同。

三、重要性原则

产品成本的构成要素尽管很多,但每一要素在整个成本中占的份量和对成本管理所起的影响差别却很大。从成本核算效益考虑,在成本核算过程中就不应对每一成本构成要素的核算都要求十分准确。这就提出成本核算重要性原则要求。成本核算重要性原则指的是对成本中重要的内容应作为重点项目单独反映并力求准确,而对次要的、在成本项目中所占比例很小的内容则从简处理。

四、及时性原则

成本资料主要是为企业内部管理服务,但对外报告中也涉及成本信息。因此,无论对内从成本分析和成本考核来看,还是对外从按期编制会计报表来说,都对成本核算提出了及时性原则要求。及时性原则包括:成本项目发生时,及时进行会计处理;当企业高层管理者提出一些特殊成本信息要求时,能及时提供;按期编制财务报表时,能及时提供成本资料。

五、一致性原则

成本核算是成本分析、成本考核的基础。成本分析、成本考核不仅分析本期计划完成情况,还要与上期实际进行对比分析,以考核成本变动情况,这时与成本核算所采用的成本计算方法及其与成本核算有关的会计处理方法等提出了一致性原则要求。这里的一致性是指成本核算中所涉及的成本核算对象、成本项目、成本计算方法以及会计处理方法前后期应一致,其目的是保证前后期成本信息的可比性,提高成本信息的利用程度。一致性原则包括四个方面的内容:一是某项成本要素发生时,确认该要素水平的方法前后期一致,如耗用材料计算方法、折旧计提方法等;二是成本计算过程中所采用的费用分配方法前后期一致,如制造费用分配方法、材料费用分配方法等;三是同一产品的成本计算方法前后期一致,如品种法、分批法、分步法等;四是成本核算对象,成本项目的确定前后期应一致。当然,一致性并不是绝对的,它有一个时间要求。

另外,在成本核算过程中,还要遵守财务会计中所讲的权责发生制原则。

第二节 成本费用核算的要求及费用的分类

成本核算就是按照国家统一的会计制度的要求,对生产经营过程中实际发生的生产费用和期间费用进行归集和分配,计算产品生产成本,提供真实有用的成本、费用信息的过程。它是成本管理的基础,也是企业经营管理的重要组成部分。

为了充分发挥成本核算的作用,正确核算产品成本,在成本核算工作中,应遵循以下各项要求:

一、算管结合,算为管用

所谓算管结合,算为管用,就是指成本核算应当与加强企业经营管理相结合,所提供的成本信息应当满足企业经营管理和决策的需要。为此,成本核算不仅要提供事后的成本信息,而且必须以国家法律、行政法规、国家统一的会计制度、企业成本计划和相应的消耗定额为依据,加强对各项生产费用和期间费用的事前、事中的审核和控制。

为了满足企业经营管理和决策的需要,还应借鉴西方的一些成本概念和成本计算方法,为不同的管理目的提供不同的管理成本信息,如变动成本与固定成本信息、可控成本与不可控成本信息、作业成本信息等。

二、正确划分各种费用界限

为了正确地进行成本核算,正确地计算产品成本和期间费用,必须正确划分以下五个方面的费用界限:

(一) 正确划分是否应计入生产费用、期间费用的界限

按照现行国家统一的会计制度的规定,工业企业的生产费用是指一定会计期间内为生产产品发生的各种耗费,包括生产产品耗用的直接材料、直接工资和制造费用等。生产费用归集到一定种类和数量的产品上,即形成该种产品的生产成本。期间费用特指管理费用、财务费用和营业费用,它们直接计入当期的损益,而不计入产品生产成本。

工业企业在生产经营活动中,会发生各种各样的支出或费用,应严格按照国家统一的会计制度规定,根据各种支出或费用的用途,区分是否应计入生产费用或期间费用。例如,企业购建固定资产的支出,应计入其造价成本;购买原材料的支出,应计入原材料的成本;为销售产品缴纳的消费税应