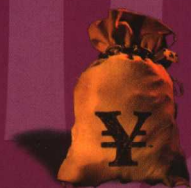


GAOZHI
GAOZHUAN
CAIJING
GUANLILEI
TONGYONG
JIAOCAI



高职高专财经管理类
通用教材

成本 会计

孙文蓉
高武
主编



合肥工业大学出版社

成本会计

主 编 孙文蓉 高 武

合肥工业大学出版社

成 本 会 计

主编 孙文蓉 高 武

责任编辑 疏利民

出 版	合肥工业大学出版社	版 次	2005 年 8 月第 1 版
地 址	合肥市屯溪路 193 号	印 次	2005 年 8 月第 1 次印刷
邮 编	230009	开 本	787×960 1/16
电 话	总编室:0551-2903038	印 张	18.5 字 数 238 千字
	发行部:0551-2903198	发 行	全国新华书店
网 址	www.hfutpress.com.cn	印 刷	合肥创新彩印厂
E-mail	press@hfutpress.com.cn	纸 张	山东光华纸业集团有限公司

ISBN 7-81093-226-8/F·40

定价:25.00 元

如果有影响阅读的印装质量问题,请与出版社发行部联系调换

高职高专财经管理类通用教材

编委会

(按姓氏笔画排序)

主 任	张 生	张 卿	耿金岭	程 思
副主任	丁增稳	王 辉	王稼才	孙文蓉
	刘彩萍	李春友	杨 欣	严成根
	陶云龙	高 武	夏玉荣	
编 委	丁 婷	王 友	王 军	王 波
	王家明	王来根	孔海波	叶 武
	付晓兰	庄胡蝶	江庭友	汤长胜
	孙方思	孙永辉	李传双	李华兵
	沈惠芳	宋凤柱	张立根	张俊如
	张 羚	张 森	张金标	陈容辉
	陈 曦	苗 眉	赵俊童	夏雪峰
	翁嘉晨	高凯丽	唐学华	黄银利
	黄玉梅	葛盼银	韩 丽	舒文存
	谢梅花	潘海红		

前 言

成本会计是会计专业的主干课程,是会计学科的重要组成部分。本书以基础会计、财务会计为基础,根据《企业会计准则》、《企业财务通则》、《企业会计制度》和《小企业会计制度》以及有关成本管理的相关规定,以教育部制定的关于高职高专人才培养要求为指导,充分考虑到高职高专学生的特点与会计工作和会计实践教学的需要,广泛参考了同类教材的优点编写而成。

在内容上,以成本核算和成本管理为主线,以典型工业企业为例,坚持理论以够用为度的前提,全面系统地阐述了成本会计的基本理论、基本知识和基本技能。在编写过程中,我们力求在教材的内容体系上做到立意新、内容资料全、系统性强,力求体现成本会计基础理论和方法的最新研究成果,也兼顾了教材的稳定性和前瞻性。

本书通俗易懂,简明扼要,配合《成本会计实训教程》使用,能够达到更好的实际动手能力培养的目的,可作为高职高专财会专业的教材,也可供在职会计人员使用。

本书由芜湖职业技术学院孙文蓉和高武任主编,负责大纲的拟订与

全书的统稿、总纂和定稿工作。安徽财贸职业学院谢梅花、安徽财经大学张金标和孔海波、巢湖职业技术学院李华兵、安徽工商职业学院沈惠芳、安徽工贸职业技术学院赵俊童和付晓兰等同志参加了本书的编写工作。本书在编写过程中,得到了上述各院校和合肥工业大学出版社疏利民编辑的大力支持,在此一并感谢。

由于此次编写时间紧、任务重,加之编者水平有限,不妥疏漏之处恳请读者批评指正。

编 者

2005年7月28日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本及成本会计概述	(1)
第二节 工业企业成本核算的要求和一般程序	(11)
第二章 生产费用要素的归集和分配	(22)
第一节 材料费用的归集和分配	(22)
第二节 工资费用的归集和分配	(31)
第三节 其他费用要素的归集和分配	(47)
第三章 辅助生产费用的核算	(54)
第一节 辅助生产费用的归集	(54)
第二节 辅助生产费用的分配	(60)

第四章 制造费用的核算	(77)
第一节 制造费用的归集	(77)
第二节 制造费用的分配	(87)
第五章 废品损失和停工损失的核算	(99)
第一节 废品损失的核算	(99)
第二节 停工损失的核算	(107)
第六章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(112)
第一节 完工产品与在产品概述	(112)
第二节 完工产品与在产品之间的费用分配	(115)
第七章 产品成本计算方法	(128)
第一节 企业生产类型及管理要求对成本计算方法的影响	(128)
第二节 产品成本计算方法	(135)
第八章 成本计算品种法	(143)
第一节 品种法概述	(143)
第二节 成本计算品种法核算举例	(146)
第九章 成本计算分批法	(155)
第一节 分批法概述	(155)
第二节 成本计算分批法核算举例	(159)

第三节 简化分批法	(162)
第十章 成本计算分步法	(170)
第一节 分步法概述	(170)
第二节 逐步结转分步法	(175)
第三节 平行结转分步法	(201)
第十一章 成本计算分类法	(214)
第一节 分类法概述	(214)
第二节 分类法应用	(217)
第十二章 成本计算定额法	(223)
第一节 定额成本制度概述	(223)
第二节 成本计算定额法	(233)
第十三章 成本报表的编制和分析	(239)
第一节 成本报表概述	(239)
第二节 成本报表分析概述	(245)
第三节 产品生产成本表的编制和分析	(252)
第四节 主要产品单位成本表的编制和分析	(268)
第五节 制造费用表和期间费用表的编制和分析	(277)

第一章 总 论

【学习目标】

通过本章学习，正确把握成本的概念，了解成本的经济内涵和现实意义；理解成本会计的对象、职能和组织；掌握企业生产费用分类的不同方式以及工业企业成本核算的基本要求和一般程序。

第一节 成本及成本会计概述

一、成本的经济含义

成本是一个价值范畴，是商品经济发展的必然结果；它不仅是会计学，也是经济学中的一项重要指标。要学好成本会计，首先要能够正确把握成本这一概念，准确了解产品成本和期间成本的含义，为完成成本会计的学习奠定基础。

（一）产品成本的含义

1. 产品成本的经济内涵

我们所说的成本，通常是指产品成本，即以货币为计量手段来综合反映商品生产中所耗费的物化劳动和活劳动，它构成了商品价值的主体。马克思在《资本论》中曾对商品的成本构成有过精辟的描述：“按照资本主义方式生产的每一个商品（W）的价值，用公式来表示是 W

$=C+V+M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 M ，那么，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”接着他又指出：“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”这里所说的“商品的成本价格”指的就是产品成本，马克思的这一论述，从不同角度描述了产品成本的经济含义。首先，它是一种耗费，是在商品生产过程中消耗的物化劳动和活劳动的总和；其次，它需要补偿，是资本家补偿自身生产耗费的尺度。由此可见，商品成本构成了商品价值的主体，是耗费和补偿的统一。通常我们把由 $C+V$ 构成的产品成本，称作“理论成本”。

2. 产品成本的现实意义

2

企业在产品生产过程中发生的各种生产耗费的总和，就是产品成本。产品成本计算应以理论成本为基础，但在实际工作中，为配合成本管理制度要求，促进企业降低成本，减少耗费，加强经济责任制，提高经济效益，我们在进行实际成本计算时，还需在理论成本的基础上做进一步的调整。一些损失性耗费，比如生产原因发生的废品损失，以及季节性停工、修理期间的停工损失，列入了产品成本；而一些应在利润中开支的项目，如财产的保险费，也列入产品成本之内。由此可见，产品成本的经济内涵，只是一种理论抽象，我们在进行产品成本实际计算时，还需考虑产品成本的现实意义，根据国家成本管理的有关规定，统一成本计算口径，明确哪些费用开支可以列入产品成本，哪些费用开支不能列入产品成本，防止乱挤乱摊成本。

（二）期间成本的含义

期间成本又称期间费用，或称经营管理费用，是指与产品生产活动没有直接关系的耗费，此类耗费难以确认归属对象，通常按期间归集，

直接计入当期损益。期间成本包括管理费用、营业费用和财务费用。

(1) 管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用,包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或应由企业统一负担的公司经费、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发费等。

(2) 营业费用是指企业在销售商品过程中发生的费用,包括企业销售商品过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费,以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。

(3) 财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用,包括应当作为期间费用的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。

(三) 成本的一般含义

如前所述,我们已经了解了产品成本和期间成本的含义。除此以外,在不同的环境和要求下,还有着各种不同的成本概念,如变动成本、固定成本、机会成本、沉没成本、重置成本和差别成本等。从以上不同的成本概念中,我们可以抽象出成本的一般含义:成本是指特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价,即成本是费用的对象化。具体包括以下几个方面:①成本必须发生于某一特定的会计主体,以符合会计主体假设;②成本的发生是为了达到一定的目的。生产是人类有目的的活动,如果成本的发生没有明确的目的,则是一种消费;③成本必须是可以用货币计量的,否则就无法进行成本的核算。同时,成本会计亦属于会计,因此应符合会计的货币计量假设。

(四) 成本的作用

成本是一项综合性指标，在社会主义市场经济条件下，它有着极其重要的作用。

1. 成本是补偿生产耗费的尺度

为保证再生产的顺利进行，生产中发生的耗费必须从企业自身的销售收入中得到补偿。成本是以货币形式表现的生产耗费，企业补偿多少，应以成本为尺度来进行衡量。只有成本数额得到足额补偿，企业再生产才能正常进行，否则，不但不能为社会创造财富，甚至还会危及企业自身的生存。此外，企业要发展，要进行扩大再生产，除了补偿耗费外，还必须有盈余。盈余的多少，主要取决于成本的高低。因此，成本作为补偿尺度对企业正确计算损益具有重要意义。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本同企业生产经营各个方面的工作质量和效果有着内在的联系。如产品设计的水平、原材料的综合使用、劳动生产率的高低、固定资产的利用水平、产品质量高低、费用的节约和浪费、生产管理水平的好坏、部门之间的协调配合等，都能通过成本直接或间接地反映出来。因此，成本是反映企业工作质量的综合指标。

3. 成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是其价值的货币表现，制定产品价格应以价值为基础。虽然产品价值较难确定，但却能计算出产品价值中的 $C+V$ ，即产品成本，所以，产品成本可以作为制定价格的参考。如果商品的价格低于它的成本，企业生产经营费用就不能全部从商品销售收入中补偿。因此，成本是制定产品价格的一个重要依据。

4. 成本是企业进行决策的重要依据

成本是企业生产经营活动中发生的各种耗费。成本水平的高低、费用支出的多少，不仅反映企业管理工作质量的优劣，也表明企业经济

效益的好坏。因此,成本管理是现代企业管理的重要组成部分,成本问题是企业管理者制定经营决策必须着重考虑的关键问题之一,成本信息亦是必不可少的决策信息。现代企业中,成本愈来愈成为企业管理者进行生产经营预测、决策和分析的重要依据。

二、成本会计概述

成本会计是会计的一个分支,是随着生产的发展和管理的需要而逐步产生和发展起来的,它的起源最早可以追溯到 15 世纪的意大利。当时,随着资本主义生产方式的迅速发展和复式记账的产生,工业簿记中出现了简单的成本计算方法。20 世纪初,西方企业开始普遍施行泰勒的科学管理制度,这个制度“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列最丰富的科学成就”。随着泰勒制的广泛推行,会计上开始考虑如何与之相配合,“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等同泰勒的科学管理方法直接相关联的技术方法开始引进到会计中来,使成本会计的理论和方法得到进一步完善和发展,使得成本会计从传统的财务会计中脱离出来,形成了相对独立的会计分支体系。20 世纪 50 年代以后,社会经济和科技水平呈飞跃式发展,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,社会分工日趋复杂,企业竞争愈演愈烈。为了能在竞争中占据主动,企业在经营管理中引进了各种现代化的科学技术和方法。同时,在成本会计中,也广泛应用了运筹学、现代数理统计、系统工程、信息技术等各种现代科学技术成就,使成本会计的发展进入了一个新的阶段,形成了以管理为主的现代成本会计。

现代成本会计是成本会计与管理的结合。它根据会计资料和其他有关资料,运用现代科学技术和方法,按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、核算、分析和考核,促进企业不断降低成本,提高经济效益。

（一）成本会计的对象

成本会计的对象是成本会计的客体，不同行业成本会计的对象有所区别。工业企业主要从事产品生产，它的产品生产过程同时也是生产的耗费过程，为促进企业降低成本、减少费用、增加利润，应以产品的生产成本和经营管理费用作为成本会计的对象。其他行业应以各行业企业生产经营业务的成本和有关的经营管理费用作为成本会计的对象。

（二）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管理中的功能。现代成本会计是成本会计和管理的结合，其职能已经渗透到成本管理的各个环节。现代成本会计主要具有七大职能：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。

1. 成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种数据和具体情况，运用一定的专门方法，对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的估计。

通过成本预测，有助于管理者了解企业成本发展的前景，可以为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息，提高成本管理的科学性和预见性，充分挖掘降低成本费用的潜力。

2. 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上，结合其他有关资料，运用一定的方法，从若干个备选方案中选择最优方案，确定目标成本。如工业企业的零部件自制或外购的决策、半成品出售或继续加工的决策、生产批量的决策、存货库存管理的决策等等。

做好成本决策对企业正确制定成本计划、实现成本的事前控制、提高经济效益有着重要意义。

3. 成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标，具体规定计划期内企业的

产品成本和费用水平，并提出保证成本计划顺利实现所应采取的措施。

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，对加强成本的事前控制、挖掘降低成本的潜力有着重要作用。

4. 成本控制

成本控制是指在生产经营过程中，对成本费用按计划进行审核和控制，将其限定在计划范围之内，防止超支、浪费和损失。

为了便于进行成本控制，应预先制定成本标准和费用限额，将实际发生的费用严格控制在限额范围之内，并要随时揭示和反馈成本差异，为成本分析和成本考核提供依据。

5. 成本核算

成本核算是对生产经营过程中发生的各种费用，按照一定的对象和标准进行归集和分配，以计算各成本计算对象的总成本和单位成本。

成本核算既是对产品实际生产耗费的反映，也是对生产费用实际支出的控制过程。它不仅能分析和考核成本计划的执行情况，揭示生产经营中存在的问题，还可为制定价格提供依据。

6. 成本分析

成本分析是根据成本核算资料和其他有关资料，运用一系列专门方法，揭示影响产品成本变动的各项因素以及各因素变化对成本的影响程度。

成本分析包括全部产品计划完成情况分析、主要产品单位成本分析、主要经济技术指标对产品成本影响的分析、期间成本计划完成情况分析。通过成本分析，可以正确认识成本变动的规律，有利于企业进一步降低成本，并为成本考核和编制新的成本计划提供依据。

7. 成本考核

成本考核是在成本分析的基础上，定期对成本计划的执行结果进行

考核和评价。

成本责任的考核应以各责任中心的可控成本为界限，制定责任成本。同时，为了更好地发挥成本考核的作用，考核方法应与一定的奖惩制度结合起来，以充分调动各责任者努力完成责任成本的积极性。

上述成本会计的七项职能互为条件、相辅相成。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的具体化，成本控制是对实施成本计划的监督；成本核算是成本会计的最基本职能，它提供成本管理所需的成本信息，并检验决策目标能否实现，同时它也为未来进行成本预测和决策提供依据；成本分析和成本考核是保证成本决策和成本计划目标实现的有效手段，通过正确的评价与考核，可以充分调动广大职工参与成本管理、降低成本的积极性。

（三）成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能作用，完成成本会计任务，必须科学地组织成本会计工作。成本会计工作的组织包括设置成本会计机构、配备成本会计人员、制定合理的成本会计制度。

1. 成本会计机构

成本会计机构是直接从事成本会计工作的职能单位。在大中型企业内，一般单独设置成本处或成本科；规模较小的企业，往往在会计科下设成本组，或者指定专人负责成本会计工作。

成本会计机构内部的组织分工，可以按成本会计工作环节设定，如成本预测决策组、成本计划控制组、成本核算组。为了科学组织成本会计工作，还应按照分工建立成本会计岗位责任制，各负其责，明确责任。

企业内部各级成本会计机构之间的分工，有集中和分散两种组织方式。在集中组织方式下，成本会计的一切工作都集中在厂部成本会计机构完成，下属各级成本会计机构一般只负责提供原始资料。这种方式可