



gaozhigaozhuanshidianzhuanyekuaijixilieshiyongjiaocai

高职高专试点专业会计系列试用教材

成本会计

刘晓玉 马英华◎主编



中国财政经济出版社

高职高专试点专业会计系列试用教材

成 本 会 计

刘晓玉 马英华 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/刘晓玉, 马英华主编. —北京: 中国财政经济出版社,
2005.11

(高职高专试点专业会计系列试用教材)

ISBN 7-5005-8743-0

I. 成… II. ①刘…②马… 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 (2005) 第 131752 号 .

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: ckfz@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

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京朝教印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 9.375 印张 235 000 字

2006 年 1 月第 1 版 2006 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4 000 定价: 18.00 元

ISBN 7-5005-8743-0/F·7599

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

总 序

改革开放二十年来,我国会计职业教育空前繁荣,为社会主义经济建设培养了一批批素质高、业务精、技能强的会计专业人才。然而,随着我国加入 WTO 及经济体制改革的不断深入,会计环境发生了巨大的变化,会计行业向专家化、中介化、职业化的发展趋势使现有会计人才培养模式与新环境下对高素质会计人才需求的矛盾日趋凸显。

如何顺应社会对会计人才的需求,实现会计职业教育的目标向综合能力转向、会计教育的重心向素质教育转移、会计人才的培养向应用型靠拢、会计教育的方式向实践性倾斜、会计教育的手段向科技化延伸、师资队伍的建设向“双师”型渗透,是会计教育改革的系列课题。为此,从 2000 年始,根据《教育部关于加强高职高专教育人才培养工作的意见》的精神,山西省财政税务专科学校、广西财经学院、陕西财经职业技术学院开展了会计专业的改革与建设工作,并被教育部确定为国家级教学改革试点专业。在试点专业的建设与改革过程中,我们清醒地认识到这一轮的教学改革的两个特点:一是教学改革与国家会计改革同步,教学内容应体现最新”的改革成果;二是教学改革与高职高专教育的崛起同步,教学目标与人才培养应体现“专”、“职”的特点。为此,建设一套既反映会计改革成果又体现高职高专特色的,体系科学、内容新颖、切合实际、有助于培养学生的职业操守和可持续发展能力的会计系

列教材就成为当务之急。以此为背景,2004年7月,在山西省财政税务专科学校的倡导下,三校决定组合各自的优势力量,成立“晋桂秦三省教学改革试点专业教材编审会”,共同编写适合会计教学改革试点专业使用的会计系列教材。编审委员会成立后,分别于2004年7月、9月在广西、山西召开了编写会议,确定了教材的编写体系、编写要求、编写大纲、编写人员,编写进度;2005年4月,编审委员会在陕西召开了教材审编会议,对教材的初稿进行了审议,并提出了修改意见,之后几经修订成稿。本系列教材包括《会计学原理》、《财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《会计综合实训教程》、《政府与非营利组织会计》、《会计电算化》、《审计》、《纳税实务》等九门课程教材及配套实训教程,体现了“专职、特、新”三个特点:

第一,本系列教材作为高职高专会计教学改革试点专业的配套教材,在指导思想上突出高职高专技术应用性人才培养目标,以“理论学习”为基础,以“能力培养”为中心,以“实践应用”为宗旨,力求做到理论与实践内容的有机结合,因而该套教材分为理论教材和配套的实训教程两大部分,并配有相应的理论练习与实践练习的习题。

第二,本系列教材在合理继承以往各校教材注重质量等优良传统的基础上,更加注重特色的建设,使教材既具积累之深厚,又具改革之创新。表现在以下两个方面:一是实践性,高职高专实践教学的特色与会计学科的应用性特色决定了本教材的实践特色。因而,本套教材无论在教材内容的编排上,还是在课后练习、模拟教程的设计上,都体现了理论与实践相结合的教学特点,突出了实践性和实用性。二是课程特色,在编写中,各课程根据教学改革过程中形成的教学特色进行了教材内容的充实和体系的调整。

第三,本系列教材体现了会计改革和教学改革的新成果。其一,教材内容紧跟会计改革的步伐,遵循最新的《会计法》、《企业

会计制度》及其他现行的规章制度，做到选材内容有根据，具有一定的科学性和前瞻性。其二，教材体系服从高职高专人才综合素质培养和技术应用性的要求，体现会计专业人才培养的阶段性和兼容性。

汾河与渭水交融，秦川与漓山相拥。“晋桂秦三校合编会计教学改革试点专业系统教材”编写工作的完成，是三校教学改革成果的集中体现，是三校教师丰富的教学经验和丰厚的教学底蕴的结晶，是三校精诚协作、兼容并蓄的成果。我们相信，这样的交流与协作一定有利于教材质量的提高和教学成果的推广，也期盼这套教材能够有力地推动各校教学改革的深化和学科建设的深入。当然，我们也深知，会计教育教学改革是一个长期而艰巨的任务，限于时间与编者的水平，书中难免存在不足，我们期待着会计界的专家、学者和广大读者的批评指正，以便再版时补充修改。

编 者

2005 年 12 月

前 言

为了适应高职高专教学改革试点专业教学的需要,我们依据国家最新颁布的《企业会计准则》、《企业会计制度》和财税方面的法规、制度,结合我国会计改革和长期教学的实践,编写了这本《成本会计》教材。

本书的主要内容包括:成本会计的涵义、成本核算的要求和程序、各项费用的归集与分配、成本核算的基本方法与辅助方法、其他行业成本的核算、成本报表的编制和成本分析等。

在编写过程中,本书力求体现以下特点:(1) 适应性:以服务学生为宗旨,紧密围绕高职高专教学改革试点专业的培养目标,力求做到难度适中,深入浅出,以适应试点专业教学的要求;(2) 职业性:以指导就业为导向,以应用为主旨构建课程内容体系,力求做到基础知识描述充分,理论阐述精简够用,应用技能详尽具体,使教材内容符合高职高专教学改革试点专业学生的知识、能力、素质结构要求;(3) 科学性:在编写本教材的同时,为突出培养学生的实践能力,配套编写了《成本会计实训教程》,使《成本会计》课程在具有知识性教材的同时,又具有完整的实践性教材,既可以满足课程实训的需要,又使教材体系更符合职业教育的要求;(4) 应用性:运用我国最新的财务会计法规、准则和制度处理各种会计事项,使教材内容和实际工作紧密结合起来,使学生的课堂学习能与会计岗位实习密切结合起来。

本书由刘晓玉、马英华主编。参加编写的人员有：陕西财经职业技术学院刘晓玉（第一章、第三章、第五章）、广西财经学院马英华（第二章、第十章、第十一章）、陕西财经职业技术学院杨淑娥（第四章、第七章、第九章）、山西财政税务专科学校杨金莲（第六章、第八章）。本书在编写过程中吸收了有关教材的研究成果，并得到了作者所在院校和中国财政经济出版社的大力支持与帮助，在此一并表示诚挚的感谢。

由于作者水平所限，书中难免存在不足和错误之处，恳请读者批评指正。

编 者

2005 年 10 月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本会计的概念.....	(1)
第二节 成本会计的对象.....	(5)
第三节 成本会计的职能.....	(7)
第四节 成本会计工作的组织.....	(11)
第二章 成本核算的基本要求和一般程序	(16)
第一节 成本核算的基本要求.....	(16)
第二节 费用的分类.....	(22)
第三节 成本核算的一般程序.....	(26)
第四节 成本核算的账户.....	(28)
第三章 费用在各种产品之间的归集和分配	(33)
第一节 费用归集和分配概述.....	(33)
第二节 材料费用的归集和分配.....	(36)
第三节 外购动力费用的分配.....	(46)
第四节 工资及福利费用的归集和分配.....	(48)
第五节 其他要素费用的归集和分配.....	(53)
第六节 跨期摊提费用的归集和分配.....	(57)
第七节 辅助生产费用的归集和分配.....	(67)

第八节 制造费用的归集和分配	(72)
第九节 生产损失的归集和分配	(75)
第四章 生产费用在完工产品与期末在产品之间的分配	(81)
第一节 在产品数量的确定	(81)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法	(86)
第三节 完工产品成本的结转	(103)
第五章 成本计算的品种法	(105)
第一节 产品成本计算方法概述	(105)
第二节 产品成本计算的品种法	(111)
第三节 品种法成本计算举例	(112)
第六章 成本计算的分批法	(123)
第一节 分批法概述	(123)
第二节 分批法成本计算举例	(125)
第三节 简化的分批法	(132)
第七章 成本计算的分步法	(138)
第一节 分步法概述	(138)
第二节 逐步结转分步法	(140)
第三节 平行结转分步法	(158)
第八章 成本计算的分类法和定额法	(170)
第一节 成本计算的分类法	(170)
第二节 成本计算的定额法	(185)
第三节 各种成本计算方法的实际应用	(199)

第九章 变动成本法和作业成本法	(202)
第一节 变动成本法	(202)
第二节 作业成本法	(216)
第十章 其他行业成本核算的特点	(230)
第一节 交通运输业成本核算的特点	(230)
第二节 金融保险企业成本核算的特点	(240)
第十一章 成本报表的编制和分析	(254)
第一节 成本报表的编制	(254)
第二节 成本报表的分析	(265)

第一章 总 论

第一节 成本会计的概念

成本会计是以提供成本信息为主要内容的一个会计分支，是以成本为对象的一种专业会计。因而，成本是成本会计中最基本、最重要的概念。而要全面、正确地理解成本的含义，必须首先了解费用。

一、费用的涵义

费用，是指企业在一定时期内，为生产和销售商品及提供劳务等日常活动中所发生的各种耗费。生产活动是人类最基本的活动，在生产活动中，为获得一定的经济的利益必须发生各种各样的耗费。而工业企业在生产过程中发生的耗费主要有消耗材料、支付工人的工资、机器运转发生的磨损费用和维修费用等；在销售过程中发生的耗费主要有推销费用；为组织和管理生产经营活动而发生的办公费、水电费等。但是，企业发生的这些费用并不全部构成产品的成本，只有在生产过程中发生的各种生产耗费，即生产费用才能够作为产品成本，也就是说只有生产费用才是产品成本的基础，而产品成本则是生产费用的归宿。

二、成本的涵义

成本，是指为了达到一定的目的而耗费的人力、物力、财力的

货币表现，是归属于某一特定对象的费用。产品成本是指为制造一定数量、一定种类的产品，而发生的以货币表现的各种耗费。从不同的角度看，成本有着不同的含义。

（一）产品的理论成本与产品的现实成本

产品生产是物质生产企业的基本活动。产品生产过程，同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程。产品的理论成本是指马克思主义的政治经济学中所指的成本。由于产品的价值是由生产中消耗的生产资料价值（ c ）、劳动者为自己的劳动所创造的价值（ v ）、劳动者为社会创造的价值（ m ）这三个部分组成。产品的理论成本是指产品的价值减去劳动者为社会创造的价值，是补偿所消耗的生产资料价值和所使用的劳动力价值的部分货币表现，是企业生产经营过程中所耗费的资金总和。它既是生产耗费的反映，又是生产补偿的尺度。只有当产品销售出去以后，产品价值（ w ）得以实现，才能补偿生产构成中垫支的成本（ $c + v$ ），剩余价值（ m ）也才能得以实现。理论成本包括了构成产品价值的全部耗费，既包括生产过程中发生的耗费，也包括销售过程中为实现产品价值发生的耗费，还包括管理生产经营活动以及筹集生产经营资金发生的耗费。

产品的现实成本是指实际工作中计算的产品生产成本。在实际工作中，为了促使工业企业加强经济核算，节约生产耗费，减少生产损失，便于进行产品成本计算，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。而某些形成产品价值的耗费，如工业企业为销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，因其大多按时期发生，难于按产品归集，为了简化成本核算工作，都作为期间费用核算，不计入产品成本，直接计入当期损益。因此，“现实成本”仅指产品制造过程中发生的耗费，不是企业为生产产品所发生的全部耗费。现实成本可以称为产品生产成本，也可以称为产品制造成本。本教材所讲的成本，是指现实成本。

（二）广义成本与狭义成本

广义成本包括了存货的采购成本、产品的生产成本、股票和债券的投资成本、固定资产及无形资产的投资成本以及产品的销售成本等；狭义上的成本通常是指产品的生产成本。本教材所讨论与计算的**成本**就是工业企业为制造产品而发生的**生产成本**，即狭义上的成本概念。

产品成本与生产费用有着密切的联系，生产费用是企业一定时期内生产经营活动中所发生的各种耗费，产品成本则是将这些耗费归属于某一特定产品。但是，生产费用与产品成本仍有很大区别：生产费用是以时期为归集对象，反映企业在一定时期内（如一个月）发生的、用货币表现的生产耗费，它强调耗费的期间性；而产品成本则是以产品为归集对象，反映企业为生产一定种类和一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和，它强调了耗费的针对性。只有生产费用对象化于产品时，才能称为产品成本。

（三）成本的作用

成本在经济管理工作中的作用主要表现在以下几个方面：

1. 成本是生产耗费的补偿尺度。为了保证企业再生产的不断进行，企业在生产过程的耗费必须得到补偿。而企业的生产耗费往往是用自己的商品销售收入得以补偿的。整个补偿数额的多少，是以成本作为衡量尺度的。只有生产过程的耗费得到补偿，企业的生产经营才能顺利进行，否则，企业正常生产所需资金就会短缺，就不能按照原有的规模进行。另外，成本也是划分生产耗费和纯收入的依据，在收入一定的情况下，成本越低，利润就越多。由此可见，成本作为生产耗费的补偿尺度对正确确定企业损益，处理企业和国家之间的分配关系，也有重要的意义。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标。成本这项经济指标，可以直接或间接反映企业经营管理中各方面的工作业绩。如产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、劳

动生产率的高低、产品质量的好坏、原材料的利用程度以及供、产、销各个环节是否衔接协调等，最终都会通过成本进行反映。因此，成本是综合反映企业工作质量的重要指标。

3. 成本是制定产品价格的重要依据。在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现。因此，在制定产品价格时，无论是企业还是国家都应遵循价值规律的基本要求。成本是产品价格制定的最低经济界限。如果商品的价值低于其成本，企业生产经营费用就不能全部由商品销售收入中补偿。所以，成本是制定产品价格的重要依据。

4. 成本是企业进行预测、决策和分析的重要依据。在市场经济条件下，市场竞争异常激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜，就要面向市场，对生产计划的安排、新产品的开发等都应采用科学的现代化管理手段进行预测，从而作出正确的决策。同时，为了更好地对企业的生产经营活动进行管理和控制，还必须定期或不定期地对企业的生产经营情况进行分析，从而采取有效措施，促使企业完成各项计划任务。

三、成本会计

成本会计是为了适应经济发展的需要而产生的，并随着经济发展的需要不断地发展和完善。成本有广义成本和狭义成本之分，与之相适应，成本会计也有广义和狭义之分。

广义的成本会计包括成本预测、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方面的内容。狭义的成本会计通常是指成本核算，是按照一定的程序、标准和方法，对企业发生的各项费用进行归集和分配，从而计算出产品总成本和单位成本的一系列程序和方法。本教材主要介绍狭义的成本会计内容，关于广义成本会计的其他内容，则在企业财务管理等相关课程中加以介绍。

成本会计是根据会计资料和其他有关资料,运用财务会计方法,对企业生产经营活动中的成本,进行预测、决策、控制、核算、分析和考核,促使企业降低成本,不断提高经济效益的一种管理活动。成本会计是适应成本管理的需要形成的,同时又是成本管理的重要组成部分。成本管理是企业为降低成本所进行的各项管理工作的总称,为适应成本管理的要求,企业必须及时提供可靠的成本信息。成本会计的主体应当是企业,各种类型的企业都应有成本会计。由于工业企业的生产活动是企业生产活动最典型的形式,通常以工业企业为主体来设计成本会计学科体系,但成本会计的基本方法和原则,也同样适用于施工企业、交通运输企业等其他各类企业。

成本计算是成本会计的最基础、最核心的内容。在我国,成本计算和成本会计工作要根据国家统一规定的成本管理法规进行。成本会计提供的资料是财务会计进行资产计价和利润计算的必要依据,但成本会计只是提供企业内部管理使用的会计信息。

第二节 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的具体内容。概括地讲,成本会计的对象是企业生产经营过程中发生的产品生产经营成本和期间费用。由于不同行业的生产经营特点不同,各行业成本会计所要反映和监督的具体内容也有所不同。下面以工业企业的生产经营活动为例,说明其成本会计对象的具体内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售产品。在生产过程中,企业从原材料投入到产品制成,一方面会发生各种各样的生产耗费,另一方面也会制造出产品来。这一过程中的生产耗费,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分:其中

房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料，通过计提折旧的方式，逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去，构成产品生产成本；原材料等劳动对象，其价值一次全部地转移到新产品中去，也构成产品生产成本；生产过程中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值，则以工资形式支付给劳动者，这部分工资也构成产品生产成本。由此可见，工业企业在产品生产过程中发生的各种生产耗费，主要包括了原料及主要材料、辅助材料、燃料等的各种劳动对象的耗费，生产单位（如分厂、车间）固定资产计提的折旧，直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。所有这些耗费，就构成了工业企业在产品制造过程的全部生产费用，而为生产一定种类和一定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。工业企业在生产过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，就是工业企业成本会计要反映和监督的主要内容。

企业在销售产品过程中，也会发生各种各样的费用支出。如销售过程中应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、广告费，以及为销售本企业商品而专设销售机构发生的各种费用等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用，构成了企业的营业费用。营业费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，它的归集和结转过程也是成本会计所反映和监督的一项内容。

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。如企业行政管理部门人员的工资、差旅费、固定资产折旧、业务招待费、坏账损失等。这些费用构成了企业的管理费用。管理费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用，它的归集和结转过程也是成本会计所反映和监督的一项内容。

企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用，如利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。这些费用构成了企业的