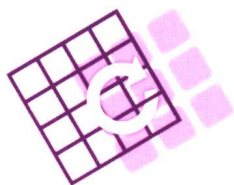


高职高专会计系列教材



成本会计

主编 苗海荣



高职高专会计系列教材



成本会计

主编 苗海荣

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/苗海荣主编
北京:中国人民大学出版社,2004
(高职高专会计系列教材)

ISBN 7-300-05685-7/F·1789

- I. 成…
- II. 苗…
- 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(2004)第 059322 号

高职高专会计系列教材

成本会计

主编 苗海荣

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242(总编室)	010-62511239(出版部)	
	010-82501766(邮购部)	010-62514148(门市部)	
	010-62515195(发行公司)	010-62515275(盗版举报)	
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京雅艺彩印有限公司		
开 本	787×965 毫米 1/16	版 次	2004 年 7 月第 1 版
印 张	17.25	印 次	2004 年 7 月第 1 次印刷
字 数	314 000	定 价	19.80 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



总 序

当前，经济的发展已成为不可抗拒的世界潮流，经济信息渗透在社会生活中的方方面面，已成为在信息时代传播最广、最快的信息。而在这众多的经济信息中，起着基础、主干作用的是会计信息。会计是一种确认、计量和传递经济信息的方法，它对经济信息的反映具有连续性、系统性和完整性。面对复杂的经济事务，人们需要利用会计信息做出决策。会计人员能否提供真实、有用的会计信息，将直接影响经济决策的成败。

经济愈发展，会计愈重要。我国自改革开放以来，许多青年学子将会计专业作为他们的首选专业，许多大专院校纷纷开设会计专业以满足社会之需。同样，会计专业也是高职高专院校学生青睐的专业，会计课程成为许多高职高专学生必修或选修的课程。为了使高职高专学生学业有成，编写一套符合高职高专教育规律，适合高职高专教学对象的会计专业教材十分重要。

为了满足这一社会需求，中国人民大学出版社组织了这套高职高专会计专业教材的编写与出版。他们对这套教材进行了认真的规划。首先，集合了普通高等院校的专家学者、高职高专院校经验丰富的教师、高职高专教育的管理者、资深的教材编辑工作者等各方人才，结合教育部《高职高专教育会计专业人才培养方案》，进行了多次研讨、论证，对这套教材的选题、体系、内容、风格等诸多方面提出了许多建设性的意见。其次，挑选了一批优秀的作者担任本套教材的主编和参编。

这套教材具有以下几个特点：

1. 突出高职高专教育实践性的特点，不拘泥于学科、学术的理论性、完整性。
2. 深入浅出，适度够用，可教可读，不是板着面孔的学院式大部头教科书。
3. 内容丰富而精练，并不因强调易读而成为俗浅的丛书。
4. 严谨的科学性与形式的灵活性自然地融于书中。

中国的强盛，需要各类人才。高职高专教育，将培养出大量国家建设广泛需要的操作型人才。这套教材的出版，将为我国的高职高专会计专业教育，为我国的会计工作实践提供服务平台。

陈兴滨

2004年3月6日于中国人民大学



前 言

《成本会计》是为适应我国高等职业教育的需要，为培养应用型、技能型的会计人才而编写，是高职高专会计系列教材之一。该书适用于高职高专院校会计专业及其他经济管理类专业的教学，同时也可作为成人高等教育和财会工作人员学习成本会计知识的教材。

本书具有以下特点：

第一，在全面、系统地阐述成本会计知识的同时，尤其注重基本理论、基础知识和基本方法的介绍。

第二，在重点介绍工业企业成本核算和成本分析的同时，又概括地介绍了商业企业和施工企业成本核算的特点和基本方法，使教材具有较强的通用性。

第三，在内容上力求紧密联系实际，并通过图表、典型个案分析等方法，强化实际操作能力的培养。

第四，在表述上力求深入浅出，通俗易懂，并附有思考题与练习题，便于学生更好地理解 and 巩固所学内容。

本书由苗海荣任主编。全书共分十一章，其中：第一章、第四章、第六章由苗海荣执笔；第二章、第三章、第五章由王小松执笔；第七章、第九章、第十章、第十一章由刘杰执笔；第八章由冯春雪执笔。

由于编者水平有限，本书难免存在不足之处，敬请广大读者批评指正。

编者

2004年2月



目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本会计的产生和发展.....	1
第二节 成本会计的对象和内容.....	4
第三节 企业成本会计工作的组织.....	8
本章小结	10
重点概念	11
思考与练习题	11
第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序	12
第一节 成本核算的要求	12
第二节 费用的分类	16
第三节 成本核算的一般程序和账户设置	19
本章小结	24
重点概念	25
思考与练习题	25
第三章 工业企业要素费用的核算	27
第一节 要素费用核算概述	27

第二节 材料费用的核算	28
第三节 燃料和外购动力费用的核算	36
第四节 包装物和低值易耗品摊销的核算	40
第五节 工资及福利费的核算	44
第六节 折旧费用的核算	53
第七节 利息、税金和其他费用的核算	55
本章小结	59
重点概念	59
思考与练习题	60
第四章 辅助生产费用的核算	64
第一节 辅助生产费用归集的核算	64
第二节 辅助生产费用分配的核算	67
本章小结	81
重点概念	82
思考与练习题	82
第五章 制造费用的核算	85
第一节 制造费用归集的核算	85
第二节 制造费用分配的核算	87
本章小结	90
重点概念	90
思考与练习题	90
第六章 废品损失和停工损失的核算	92
第一节 废品损失的核算	92
第二节 停工损失的核算	100
本章小结	101
重点概念	102
思考与练习题	102
第七章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	104
第一节 在产品数量的核算	104

第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法·····	108
第三节 完工产品成本结转·····	134
本章小结·····	135
重点概念·····	136
思考与练习题·····	137
第八章 产品成本计算的基本方法 ·····	141
第一节 产品成本计算的方法·····	141
第二节 品种法·····	145
第三节 分批法·····	156
第四节 分步法·····	166
本章小结·····	184
重点概念·····	185
思考与练习题·····	186
第九章 产品成本计算的辅助方法 ·····	194
第一节 成本计算的分类法·····	194
第二节 成本计算的定额法·····	199
本章小结·····	216
重点概念·····	216
思考与练习题·····	217
第十章 工业企业成本报表的编制和分析 ·····	221
第一节 成本报表的特点和种类·····	221
第二节 成本报表编制和分析的基本方法·····	223
第三节 产品成本报表的编制和分析·····	229
第四节 费用报表的编制和分析·····	236
本章小结·····	243
重点概念·····	244
思考与练习题·····	244
第十一章 其他行业成本核算 ·····	248
第一节 商业企业成本核算·····	248

第二节 施工企业成本核算·····	257
本章小结·····	262
重点概念·····	263
思考与练习题·····	264
主要参考书目·····	265

第一章

总 论

教学目的和要求

本章介绍了成本的经济内涵，回顾了成本会计的产生和发展，阐述了成本会计的对象和内容，以及企业成本会计工作的组织。通过本章学习，掌握成本的经济内涵、成本会计的对象和内容，了解企业成本会计工作如何组织，为从事成本会计工作打下比较扎实的理论基础。

第一节 成本会计的产生和发展

一、成本的经济内涵

提高经济效益，是社会主义市场经济规律的客观要求。成本是计量和评价经济效益的一项综合性指标，是企业激烈的市场竞争中生存和发展的基础。要提高企业的经济效益，就必须增强成本意识，加强成本管理，努力降低成本。而要做好成本管理工作，就必须首先从理论上充分认识成本的经济内涵。

成本作为一个商品经济中的价值范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物。马克思在科学地分析了资本主义商品生产后指出：“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 ，那末，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。”^① “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。”^② 马克思的这段话，从耗费和补偿两方面对成本进行了精辟的阐述。从耗费角度看，成本是商品生产中所耗费的生产资料转移价值 (c) 和活劳动中必要劳动价值 (v) 的部分，这是成本最基本的经济内涵；从补偿角度看，成本是补偿商品生产中资本耗费的尺度。如果成本不能全部得到补偿，则企业简单再生产就无法进行。由此可见，成本是已耗费而又必须在价值上得以补偿的支出，是耗费和补偿的统一体。这种由 $c+v$ 构成的成本，称之为商品产品的理论成本。

理论成本是对成本的经济内涵和客观内容的一种高度理论抽象与概括，是在理想状况下从事生产经营而发生耗费的最低极限，并不考虑生产经营活动中因偶然因素和异常情况而发生的耗费。但在现实工作中，为了促使企业加强经济核算，节约资源耗费，提高成本综合反映能力，对某些不属于理论成本范畴，也不形成商品产品价值的部分，如工业企业的废品损失、停工损失、财产保险费等，也允许计入产品成本。可见，成本的实际内容，既要反映成本的客观经济内涵，又要体现国家方针政策和企业成本管理的要求，与理论成本的内容并不完全一致。当然，对实际成本与理论成本的背离必须加以严格限制，否则成本核算就失去了理论依据。

在我国的实际工作中，成本的开支范围，即哪些费用计入成本，哪些费用不计入成本，是以成本的经济内涵为基础，并结合不同历史时期对经济核算和加强成本管理的要求，由国家通过有关法规制度统一制定的。其目的是为了使各企业列入成本的各种支出项目和内容保持一致，限制企业的成本开支权限，防止乱挤乱摊成本，确保企业成本的真实可靠，从而充分发挥成本经济杠杆的积极作用。

请思考：

1. 实际成本与理论成本的内容有什么不同？
2. 如果实际成本与理论成本发生较大背离会带来哪些后果？

^{①②} 《马克思恩格斯全集》，中文1版，第25卷，30页，北京，人民出版社，1974。

二、成本会计的产生和发展

成本会计作为会计学相对独立的一个分支，是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。

在资本主义初期，商品生产者为了确定经营盈亏，满足商品定价的需要，开始着手计算产品成本。但由于生产规模小，且经营形式简单，最初只是对成本进行估计。为了使估计的成本接近实际，以后又采用统计方法去计算成本。由于缺乏连续、全面、系统的记录，成本计算的准确性较差。19世纪产业革命后，企业数量日益增多，生产规模逐渐扩大，大机器生产逐步取代了工场手工劳动，劳动效率有了较大提高，企业之间出现了相互竞争。在这种背景下，企业对生产成本更加重视，对成本资料的需求更加迫切，这也给成本会计的发展带来了新的机遇。为了满足有关各方对成本信息资料的需要，提高成本计算的准确性，将产品生产过程中发生的耗费采用会计方法进行记录和汇总，使企业的生产成本从统计计算逐步纳入到会计系统的核算与控制之中，实现了成本记录与会计账簿的一体化，从而真正形成了成本会计。

20世纪初，泰勒科学管理制度兴起，这不仅推动了资本主义经济的进一步发展，也对成本会计的发展产生了重大影响。泰勒科学管理制度的核心，是强调提高生产和工作效率，在科学试验的基础上，预先确定生产过程中应当消耗的材料和劳动力的标准，作为生产过程中控制用工、用料的依据。泰勒科学管理制度的广泛实施，使“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等技术方法开始引入到会计工作中，从而形成了标准成本法，并成为成本会计的一个组成部分。这种方法就是事先制定标准成本，据以控制日常的生产消耗和定期进行成本分析。标准成本法的产生，使成本会计由过去单纯的成本核算扩展到成本预算、成本控制和成本分析，使成本会计的理论和方法得到进一步的完善和发展。与此同时，成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各行各业。

第二次世界大战后，资本主义经济进入了一个新的发展时期，生产和资本高度集中，跨国公司大量涌现，企业规模越来越大，生产经营日趋复杂化，科学技术的发展加速了产品的更新换代，市场竞争十分激烈。企业为了在竞争中生存和发展，就要依靠先进技术，开发新的物美价廉的产品，努力降低成本。而要大幅度降低成本，就必须在投产之前，对产品的设计、结构、原材料、加工工艺、生产组织等诸方面制定各种不同方案，通过预测，从中选择最佳成本方案。这些新的环境和条件的变化，使成本会计工作不仅要做好生产过程中的成本控制和事后的成本核算与分析，更重要的是做好成本预测、成本决策，制定目标成本，加强成本的事前控制，以此来指导和推动企业的生产经营实现最优化的运转。为了确

保目标成本的完成，还在企业内部建立了按责任归属考核成本控制业绩的责任成本制度，使成本控制更为有效。这些内容的引入，进一步拓宽了成本会计的范围，完善了成本会计体系，形成了新型的以管理为主的现代成本会计。

纵观成本会计产生和发展的历史进程可以看出，成本会计的理论和方法是随着商品经济的发展和企业管理的客观需要逐步形成和发展起来的。

第二节 成本会计的对象和内容

一、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计所要核算和监督的内容。由于各行业企业经济活动的具体内容不同，成本会计所要核算和监督的具体对象也不同。

（一）工业企业成本会计的对象

工业企业最基本的经济活动是生产和销售工业产品。企业要生产产品，就要发生各种生产耗费，主要包括原材料、燃料及动力的耗费，机器设备的折旧费，直接生产工人的工资以及在产品生产过程中发生的各种间接费用等。工业企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费，称为工业企业生产费用。工业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，亦称产品的制造成本，简称产品成本。可见，生产费用是产品成本的基础，而产品成本则是对象化的生产费用。产品生产过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是成本会计要核算和监督的主要内容。

工业企业在生产经营过程中，除了发生构成产品成本的费用外，还会发生一些经营管理费用。比如：为销售产品发生的营业费用，为组织和管理生产经营活动发生的管理费用，以及为筹集生产经营活动所需资金发生的财务费用。这些费用与产品生产没有直接关系，是按发生的期间归集，直接计入当期损益。为了促使企业节约费用，增加利润，工业企业的营业费用、管理费用和财务费用的支出和归集过程，也是成本会计要核算和监督的内容。因此，工业企业成本会计的对象包括产品的生产成本和期间费用。

（二）成本会计的一般对象

成本会计工作不仅要在工业企业中进行，在其他行业的企业中也要进行，虽然这些企业的经济活动各有特点，比如商业企业的基本经济活动是商品的采购和销售；施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工；交通运输企业的基本经济活动是从事旅客运输和货物运输。但从总体上看，它们在生产经营过程中所发生的各种费用，同样是部分形成企业的生产经营业务成本，部分作为期间费用直

接计入当期损益。因此，可以把成本会计的一般对象概括为：各行业企业在生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

请思考：

1. 期间费用是工业企业成本会计的对象，但是否计入产品成本呢？
2. 有些人往往把生产费用和产品成本等同看待，你认为生产费用与产品成本二者是否相同呢？

二、成本会计的内容

成本会计的内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本考核和成本分析。

（一）成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据，结合企业内外环境和条件变化的具体情况，采用一定的方法对未来一定时期的成本水平及其变化趋势作出科学的测算。成本预测是确定目标成本的重要环节，是进行成本决策和编制成本计划的基础。

成本预测的主要内容有：（1）目标成本预测；（2）产品结构和生产工艺设计或改革的成本预测；（3）产品成本变化趋势预测等。

通过成本预测，可以分析和预见各种因素对企业生产经营活动及产品成本形成过程的影响程度，帮助经营管理者提高降低成本的自觉性，减少盲目性，增强企业应付风险的能力。

（二）成本决策

成本决策是指在成本预测基础上，结合其他有关资料，在若干个与生产经营和成本有关的方案中，选择最优方案，确定目标成本。成本决策是编制成本计划的前提。

成本决策的主要内容有：（1）生产经营规划中的成本决策；（2）生产组织中的成本决策；（3）产品设计与改造的成本决策等。

通过成本决策，可以为生产经营过程的每一个环节选择最优的成本方案，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

成本计划是指根据成本决策所确定的目标成本，以货币形式规定计划期内产品生产耗费和各种产品的成本水平，并提出为达到规定的成本费用水平所应采取

的措施。成本计划是成本控制、成本考核和成本分析的重要依据。

成本计划的主要内容有：（1）编制主要产品单位成本计划；（2）编制全部商品产品成本计划；（3）编制生产费用预算等。

成本计划是企业成本管理的重要环节。通过编制成本计划，可以增强企业全体职工的成本意识，推动企业成本管理责任制的实施，从而降低耗费，节约开支，控制生产费用。

（四）成本控制

成本控制是指在生产经营活动过程中，根据成本计划预先确定的各项消耗定额、费用定额等成本标准，对各项实际发生或将要发生的成本费用进行审核和监督，使各项生产耗费被控制在规定的范围内。

成本控制的主要内容有：（1）控制成本形成过程中各种生产耗费，如控制材料消耗、劳动消耗；（2）控制费用开支等。

通过成本控制，可以防止超支、浪费和损失的发生，及时揭示存在的问题，以保证成本计划的执行和成本目标的实现。

（五）成本核算

成本核算是指按照国家有关的法规、制度和企业管理的要求，对生产经营过程中所发生的生产费用按照一定的对象和标准进行归集与分配，并采用相适应的成本计算方法，计算出各种产品的实际总成本和单位成本的过程。成本核算过程既是对产品生产的实际耗费进行如实反映的过程，也是对各种生产费用实际支出进行信息反馈和控制的过程。

成本核算的主要内容有：（1）生产费用的核算；（2）产品成本的核算。

通过成本核算，不仅可以反映成本计划的完成情况，为进行成本控制、成本考核、成本分析提供依据，而且也可以为制定产品价格、编制成本报表、确定企业盈亏提供依据。所以，成本核算正确与否，直接影响企业的损益，对企业经营决策有着重大的影响。

（六）成本考核

成本考核是指定期对成本计划及其他有关指标的实际完成情况或执行结果，进行评定和考核。成本考核是对成本实行计划管理的重要手段。

成本考核的主要内容有：（1）计划指标完成情况的考核；（2）成本管理工作业绩的考核等。

通过成本考核，可以鼓励先进，鞭策后进，进一步完善成本管理责任制，调动企业职工降低成本的积极性，提高成本管理水平。

（七）成本分析

成本分析是指利用成本核算所提供的成本数据和其他有关资料，全面分析成本水平与构成的变动情况，系统研究影响成本费用升降的各种因素及其变动原因，寻找降低成本的途径和挖掘降低成本的潜力。

成本分析的主要内容有：（1）全部商品产品成本计划完成情况的分析；（2）可比产品成本降低计划完成情况的分析；（3）产品单位成本的分析；（4）经济技术指标对产品成本影响的分析等。

通过成本分析，可以认识和掌握成本变动的规律，对成本计划的执行结果进行正确评价，找出成本费用管理工作中存在的问题，寻找降低成本的途径，为编制新的成本计划和制定新的经营决策提供重要依据。

成本会计的各项内容相互联系、相互配合，形成一个有机的整体。在企业生产经营活动中，根据成本管理的要求，上述成本会计的内容可划分成三个阶段，详见图 1—1。

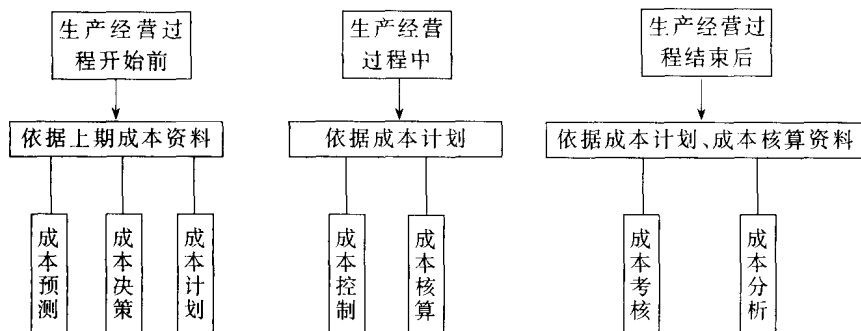


图 1—1 成本会计内容体系

从图 1—1 中可以看出，第一阶段，即企业生产经营活动过程开始前，成本会计工作主要是依据上期成本资料，进行成本预测、成本决策和成本计划。成本预测是成本决策的前提，成本决策既是成本预测的结果，又是制定成本计划的依据。第二阶段，即企业生产经营活动过程中，成本会计工作主要是依据成本计划，进行成本控制和成本核算。成本控制是对成本计划的实施过程进行有效监督，成本核算则是对成本计划执行情况和成本控制结果的最终反映。第三阶段，即企业生产经营活动过程结束后，成本会计工作主要是依据成本计划和实际成本核算资料，进行成本考核和成本分析。由此可见，成本会计工作贯穿于企业生产经营活动的全过程。应当特别指出的是，成本核算是成本会计最基本、最核心的内容。没有成本核算，其他各项工作都无法进行。因此，本书对成本核算的基本原理和各种成本计算方法，以及成本报表的编制与分析进行了重点阐述。