



21世纪高职高专规划教材 ● 财经管理系列

新编成本会计

XINBIAN
CHENGBEN
KUAIFI

杜国用 主 编
隋 冰 李 迪 副主编



清华大学出版社

<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社

<http://press.bjtu.edu.cn>

内 容 简 介

《新编成本会计》以制造类企业为主要背景，辅之以其他行业企业背景，系统阐述了制造类企业产品成本的计算和其他行业企业的成本核算，其内容包括成本核算的原则和要求、成本核算的账户和程序、成本核算的原理与方法、产品成本的计算、成本报表的编制与分析，以及其他行业企业的成本核算。

本书的编写既注重学生知识的理解和方法的运用，又立足于学生实践能力的培养和素质的形成。与此同时，各章前附“本章导读”和“案例引导”，后附“思考题”、“案例讨论题”和“自测题”，紧扣教材主题和难点，着重解决学生在学习教材中逻辑思考顺序问题，以便于学生完整把握教材的脉络。

本书可以作为高等职业院校、普通本（专）科院校会计专业的教学教材，也可以作为从事相关专业工作人员的自学读物。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。侵权举报电话：010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目 (CIP) 数据

新编成本会计/杜国用主编. —北京：清华大学出版社；北京交通大学出版社，2009.12
(21世纪高职高专规划教材·财经管理系列)

ISBN 978-7-5121-0033-6

I. ① 新… II. ① 杜… III. ① 成本会计 IV. ① F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 236311 号

责任编辑：杨正泽

出版发行：清华大学出版社 邮编：100084 电话：010-62776969

北京交通大学出版社 邮编：100044 电话：010-51686414

印刷者：北京东光印刷厂

经 销：全国新华书店

开 本：185×230 印张：17 字数：381千字

版 次：2010年1月第1版 2010年1月第1次印刷

书 号：ISBN 978-7-5121-0033-6/F·595

印 数：1~4 000册 定价：26.00元

本书如有质量问题，请向北京交通大学出版社质监局反映。对您的意见和批评，我们表示欢迎和感谢。

投诉电话：010-51686043, 51686008；传真：010-62225406；E-mail: press@bjtu.edu.cn。

出版说明

高职高专教育是我国高等教育的重要组成部分，它的根本任务是培养生产、建设、管理和服务第一线需要的德、智、体、美全面发展的高等技术应用型专门人才，所培养的学生在掌握必要的基础理论和专业知识的基础上，应重点掌握从事本专业领域实际工作的基本知识和职业技能，因而与其对应的教材也必须有自己的体系和特色。

为了适应我国高职高专教育发展及其对教学改革和教材建设的需要，在教育部的指导下，我们在全中国范围内组织并成立了“21世纪高职高专教育教材研究与编审委员会”（以下简称“教材研究与编审委员会”）。“教材研究与编审委员会”的成员单位皆为教学改革成效较大、办学特色鲜明、办学实力强的高等专科学校、高等职业学校、成人高等学校及高等院校主办的二级职业技术学院，其中一些学校是国家重点建设的示范性职业技术学院。

为了保证规划教材的出版质量，“教材研究与编审委员会”在全国范围内选聘“21世纪高职高专规划教材编审委员会”（以下简称“教材编审委员会”）成员和征集教材，并要求“教材编审委员会”成员和规划教材的编著者必须是从事高职高专教学第一线的优秀教师或生产第一线的专家。“教材编审委员会”组织各专业的专家、教授对所征集的教材进行评选，对所列选教材进行审定。

目前，“教材研究与编审委员会”计划用2~3年的时间出版各类高职高专教材200种，范围覆盖计算机应用、电子电气、财会与管理、商务英语等专业的主要课程。此次规划教材全部按教育部制定的“高职高专教育基础课程教学基本要求”编写，其中部分教材是教育部《新世纪高职高专教育人才培养模式和教学内容体系改革与建设项目计划》的研究成果。此次规划教材按照突出应用性、实践性和针对性的原则编写并重组系列课程教材结构，力求反映高职高专课程和教学内容体系改革方向；反映当前教学的新内容，突出基础理论知识的应用和实践技能的培养；适应“实践的要求和岗位的需要”，不依照“学科”体系，即贴近岗位，淡化学科；在兼顾理论和实践内容的同时，避免“全”而“深”的面面俱到，基础理论以应用为目的，以必要、够用为度；尽量体现新知识、新技术、新工艺、新方法，以利于学生综合素质的形成和科学思维方式与创新能力的培养。

此外，为了使规划教材更具广泛性、科学性、先进性和代表性，我们希望全国从事高职高专教育的院校能够积极加入到“教材研究与编审委员会”中来，推荐“教材编审委员会”成员和有特色的、有创新的教材。同时，希望将教学实践中的意见与建议，及时反馈给我们，以便对已出版的教材不断修订、完善，不断提高教材质量，完善教材体系，为社会奉献更多更新的与高职高专教育配套的高质量教材。

此次所有规划教材由全国重点大学出版社——清华大学出版社与北京交通大学出版社联合出版，适合于各类高等专科学校、高等职业学校、成人高等学校及高等院校主办的二级职业技术学院使用。

21世纪高职高专教育教材研究与编审委员会

2010年1月

前 言

对于高等职业教育而言，课程改革是专业改革的重要核心，而教材是课程的重要载体。为了建设具有高等职业教育特色的教材，从而促进高等职业教育的发展，我们编写了本教材。

本教材以制造企业为主要背景，辅之以其他行业企业背景，系统阐述了制造类企业产品成本的计算和其他行业企业的成本核算，主要章节为：第1章，绪论；第2章，成本核算的原则和要求；第3章，成本核算的账户和程序；第4章，成本核算的原理与方法；第5章，产品成本的计算；第6章，成本报表的编制与分析；第7章，其他行业企业的成本核算。

本教材的编写主要具有以下特点。

1. 来源于教学实践，凝结于教师教学经验。教材是在总结教师历年来的教学实践经验的基础上编写而成的，同时汲取了国内许多专家和学者编写相关教材的优点和宝贵经验。

2. 重构知识体系。教材编写打破以往零乱、繁多、冗长的知识内容，重构知识体系，使之更加条理化、整体化和简约化，力求清晰、透彻地阐述专业知识。与此同时，在叙述风格上做到简明扼要、言简意赅、深入浅出。

3. 注重学生知识的理解和方法的运用。教材编写尽可能多地采用流程图、表格、公式等多种形式，使抽象的理论进一步直观化、具体化、简易化，使学生能够熟练掌握制造企业成本核算的原理、方法和程序，利于学生对知识的理解和方法的运用。

4. 立足于学生能力、思维方式的培养和综合素质的形成。教材各章前附“本章导读”和“案例引导”，后附“思考题”、“案例讨论题”和“自测题”，内容新颖，利于学生创新、实践能力的培养和综合素质的形成。特别是“思考”和“案例讨论”，紧扣教材难点，着重解决学生在学习教材中逻辑思考顺序，便于学生完整把握教材的脉络。

本教材由黑龙江工商职业技术学院杜国用任主编，黑龙江省商业职工大学隋冰、哈尔滨工业大学华德应用技术学院李迪任副主编。黑龙江工商职业技术学院曲晶、黑龙江大学剑桥学院王春燕参加了本教材的编写。具体分工如下：第1章、第4章由杜国用编写；第2章由王春燕编写；第3章由曲晶编写；第5章、第7章由隋冰编写；第6章由李迪编写。

尽管我们在教材的特色建设方面做出了许多努力，但教材建设还需不断创新和完善，因此不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

相关教学课件可以从北京交通大学出版社网站 (<http://press.bjtu.edu.cn>) 下载，也可以发邮件至 cbsyzz@jg.bjtu.edu.cn 索取。

编 者

2010年1月

目 录

第1章 绪论	1
1.1 支出、费用和成本的含义及其内容	1
1.1.1 支出的含义和内容	2
1.1.2 费用的含义和内容	2
1.1.3 成本的含义和内容	4
1.2 成本会计的形成和发展	6
1.3 成本会计的职能和任务	8
1.3.1 成本会计的职能	8
1.3.2 成本会计的任务	10
1.4 成本会计的工作组织	11
◇ 思考题	13
◇ 案例讨论题	13
◇ 自测题	14
第2章 成本核算的原则和要求	19
2.1 成本核算的原则	19
2.2 成本核算的要求	21
◇ 思考题	24
◇ 案例讨论题	24
◇ 自测题	25
第3章 成本核算的账户和程序	28
3.1 成本核算的账户	28
3.2 成本核算的程序	30
◇ 思考题	32
◇ 案例讨论题	33
◇ 自测题	33
第4章 成本核算的原理与方法	36
4.1 原材料费用的核算	37

4.1.1	原材料费用归集的核算	37
4.1.2	原材料费用分配的核算	38
4.2	外购动力费用的核算	45
4.2.1	外购动力费归集的核算	45
4.2.2	外购动力费分配的核算	45
4.3	人工费用的核算	47
4.3.1	人工费用归集的核算	47
4.3.2	人工费用分配的核算	50
4.4	其他费用的核算	52
4.4.1	其他费用归集的核算	52
4.4.2	其他费用分配的核算	53
4.5	辅助生产费用的核算	55
4.5.1	辅助生产费用归集的核算	55
4.5.2	辅助生产费用分配的核算	58
4.6	制造费用的核算	65
4.6.1	制造费用归集的核算	66
4.6.2	制造费用分配的核算	67
4.7	废品损失和停工损失的核算	72
4.7.1	废品损失的核算	72
4.7.2	停工损失的核算	77
4.8	生产费用在完工品和在产品之间的核算	79
4.8.1	完工产品与在产品的含义	79
4.8.2	生产费用在完工品和在产品之间分配的核算	82
◇	思考题	92
◇	案例讨论题	93
◇	自测题	93
第5章	产品成本的计算	110
5.1	产品成本计算方法的选择和应用	110
5.1.1	企业的生产类型	111
5.1.2	产品成本计算方法的选择	112
5.1.3	产品成本计算方法的种类	113
5.1.4	产品成本计算方法的应用	114
5.2	品种法	115
5.2.1	品种法的特点	115
5.2.2	品种法的计算程序	116

5.2.3 品种法的计算	118
5.3 分批法	125
5.3.1 分批法的特点	125
5.3.2 分批法的计算程序	126
5.3.3 分批法中加工费用的分配	127
5.3.4 分批法的计算	128
5.4 分步法	134
5.4.1 分步法的特点	134
5.4.2 分步法的计算	135
5.5 分类法	148
5.5.1 分类法的特点	149
5.5.2 分类法的计算程序	149
5.5.3 分类法的计算	150
5.5.4 联产品、副产品、等级品的成本计算	152
5.6 定额法	160
5.6.1 定额法的特点	160
5.6.2 定额成本及其差异、产品实际成本的计算	161
5.6.3 定额法的计算	166
◇ 思考题	168
◇ 案例讨论题	168
◇ 自测题	168
第6章 成本报表的编制与分析	189
6.1 成本报表概述	189
6.1.1 成本报表的作用	189
6.1.2 成本报表的种类	190
6.1.3 成本报表编制的要求和依据	191
6.2 成本报表的编制	192
6.2.1 产品生产成本表的编制	192
6.2.2 主要产品单位成本表的编制	197
6.2.3 各种费用明细表的编制	201
6.3 成本报表的分析	207
6.3.1 成本报表分析的意义	207
6.3.2 成本报表分析的原则	208
6.3.3 成本报表分析的方法	209
6.3.4 产品生产成本表的分析	213

6.3.5 主要产品单位成本表的分析	219
6.3.6 制造费用明细表分析	222
◇ 思考题	223
◇ 案例讨论题	223
◇ 自测题	224
第7章 其他行业企业的成本核算	232
7.1 施工企业的成本核算	232
7.1.1 施工企业的特点	232
7.1.2 施工企业的成本构成	233
7.1.3 施工企业成本核算的特点	234
7.1.4 施工企业的成本核算	235
7.2 旅游、餐饮服务企业的成本核算	240
7.2.1 旅游、餐饮服务企业的特点	240
7.2.2 旅游、餐饮服务企业的成本构成	241
7.2.3 旅游、餐饮服务企业成本核算的特点	241
7.2.4 旅游业的成本核算	242
7.2.5 餐饮业的成本核算	243
7.2.6 服务业的成本核算	244
7.3 交通运输企业的成本核算	245
7.3.1 交通运输企业成本核算的特点	245
7.3.2 交通运输企业的成本构成	245
7.3.3 公路运输企业的成本核算	246
7.4 农业企业的成本核算	249
7.4.1 农业企业的特点	249
7.4.2 农业产品的成本核算	250
7.4.3 林业产品的成本核算	252
7.4.4 畜牧业产品的成本核算	253
7.4.4 渔业产品的成本核算	254
◇ 思考题	255
◇ 自测题	256
参考文献	262

第 1 章

绪 论

本 章 读

1. 掌握支出、费用和成本的含义及其内容，掌握产品成本和生产费用的联系与区别；
2. 了解成本会计的形成和发展；
3. 了解成本会计的职能和任务；
4. 熟悉成本会计的基础工作和工作组织。

案例引导

某企业为一家化工生产企业，2009年4月至6月，发生主要支出分别为：支付生产车间建造款190万元，支付设备购置款120万元，支付贷款利息3万元，购买原材料117万元（含增值税17万元），支付行政管理人员工资8万元，支付车间管理人员工资6万元，支付生产工人工资8万元，支付产品销售费用1万元，支付生产设备维修费12万元，支付合同违约罚款9万元，向希望工程捐款40万元。

假设你是企业的会计人员，针对上述各项支出，哪些应该计入产品的成本？哪些不应该计入产品成本？

为此，首先必须明确什么是支出、费用和成本？什么是生产费用和产品成本？

1.1 支出、费用和成本的含义及其内容

在本章中，关于支出、费用和成本的内容及其他内容是针对制造企业而言的。

支出、费用和成本的关系极为密切。在企业的会计工作中，正确理解支出、费用和成本的含义及其内容对于产品成本的核算具有十分重要的作用。

1.1.1 支出的含义和内容

1. 支出的含义

所谓支出，是指企业为了取得资产、劳务或清偿债务等而发生的资产的流出或负债的减少，也就是企业各项开支和耗费的总称。

2. 支出的内容

企业在生产经营过程中，通常会发生各种项目的支出，主要包括资本性支出、收益性支出、营业外支出、利润分配支出、投资性支出和所得税支出等。

资本性支出是指某项支出的收益涉及几个会计年度（或几个营业周期）的支出，如企业购建固定资产、购置无形资产，以及进行长期性投资等发生的支出。

收益性支出是指某项支出的收益仅涉及本会计年度（或一个营业周期）的支出，如企业在生产经营过程中发生的外购材料、支付职工薪酬，以及支付的管理费用、销售费用和财务费用等。

营业外支出是指企业发生的与其生产经营无直接关系的各项支出，如固定资产盘亏、处置固定资产净损失、债务重组损失、罚款、捐赠支出和非常损失等。

利润分配支出是指企业在利润分配过程中发生的支出，如股利分配支出等。

投资支出是企业为通过分配增加财富或为谋求其他利益取得其他企业资产而让渡本企业资产的支出，包括股票和债券等投资支出。

所得税支出是企业按照国家税法规定，根据企业应纳税所得额计算并缴纳所得税而发生的支出。所得税支出作为所得税费用直接用当期收益补偿。

1.1.2 费用的含义和内容

1. 费用的含义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。支出要成为费用必须具备以下特征。

1) 费用是企业在日常经营活动中所发生的经济利益总流出

将费用界定为日常活动中所形成的，目的是为了区分费用与损失，损失是非日常活动中所形成的。例如，处置固定资产的净损失、因违约支付罚款和因自然灾害等非常原因造成资产毁损等，这些活动或事项形成的经济利益的总流出属于企业的损失而不是费用。

另外，费用是相对于收入而言的，两者存在着配比关系；损失与利得是相对应的，但两者之间不存在配比关系。

2) 费用会导致所有者权益的减少

费用的发生既可能表现为资产的减少，也可能表现为负债的增加，或者两者兼而有之，

其最终会导致所有者权益的减少。

3) 费用与向所有者分配利润无关

向所有者分配利润或股利属于企业利润分配的内容,不构成企业的费用。

2. 费用的内容

1) 费用按经济内容分类

企业的生产经营过程,也就是物化劳动(劳动对象、劳动手段)和活劳动的消耗过程,因而费用按经济内容分类,可以划分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用。具体包括以下内容。

外购材料,是指为进行生产经营而耗费的从外部购入的原料、主要材料、辅助材料、周转材料、半成品和修理用备件等。

外购燃料,是指为进行生产经营而耗费的从外部购入的固体、液体和气体燃料。

外购动力,是指为进行生产经营而耗费的从外部购入的各种动力,如电力、热力等。

应付职工薪酬,是指为生产经营而发生的应付给职工的薪酬。

折旧费,是指按规定方法计提的固定资产折旧费用。

修理费,是指为修理固定资产而发生的修理费用。

利息支出,是指为借入款项而发生的利息支出减利息收入后的净额。

税金,是指企业发生的房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等。

其他费用,是指不属于以上的费用,如差旅费、保险费、办公费和租赁费等。

按照上述经济内容反映的费用又称为要素费用。将费用分为若干要素进行分类核算可以反映企业一定时期内生产经营中发生了哪些费用,数额各是多少,并据以分析企业各个时期各种费用的构成及其变动情况。

2) 费用按经济用途分类

企业所发生的各项费用,按照其经济用途可以划分为生产费用和期间费用。

(1) 生产费用

生产费用是指产品生产过程中物化劳动和活劳动消耗的货币表现。生产费用要形成产品实体,计入到产品的成本。主要包括以下方面。

直接材料费用,是指直接用于产品生产并构成产品实体的原料、主要材料、辅助材料和其他直接材料费用等。

直接人工费用,是指直接参加产品生产的生产工人的各种相关职工薪酬。

制造费用,是指企业各生产车间为组织和管理生产而发生的各项间接费用。

按照上述经济用途反映的费用,又称为成本项目。成本项目是对产品成本分类核算的项目,是正确计算产品成本的关键。

(2) 期间费用

期间费用是指为组织和管理生产经营活动而发生的并不形成产品实体而是直接计入当期损益的费用。具体包括以下方面。

销售费用，是指企业在销售商品、提供劳务的过程中所发生的各项费用以及专设销售机构人员的职工薪酬和其他费用等。

管理费用，是指企业行政管理部门为组织和管理生产而发生的各项费用。

财务费用，是指企业在筹资等财务活动中发生的费用。

企业在生产经营过程中，如果费用是为了生产产品或提供劳务而发生的，应该将其计入产品成本或劳务成本；如果费用是为了组织企业生产经营管理活动而发生，属于期间费用，不计入产品成本，而应该将其计入当期损益。

1.1.3 成本的含义和内容

1. 成本的含义

一般而言，成本是指为了达到特定目的所失去或放弃的资源。这里的“资源”不仅包括作为生产资料和生活资料的自然资源，也包括经过加工的物资资源；“失去”是指资源被消耗；“放弃”是指资源交给其他主体。“特定目的”是指需要对成本进行测量的各种活动，也就是成本对象。

对于企业而言，成本是在生产过程中发生的各种耗费或支出，而这种耗费或支出是相对于一定对象而言的，即归属谁的耗费或支出。企业生产经营过程中的每一阶段都会发生资金的耗费。将资金耗费对象化到不同的对象上，从而构成各种不同的成本。比如，生产准备阶段的资金耗费是为了购买设备、材料。这一部分资金耗费对象化到设备与材料上，构成设备与材料的成本；生产阶段的资金耗费是为了生产产品，如耗用设备（折旧）、材料、支付职工薪酬等，在这一阶段，一部分设备和材料成本转移到产品中，连同支付的生产工人职工薪酬等对象化到生产的产品上，构成产品的生产成本。此外，企业还有为提供某种劳务而发生的资金耗费，将其对象化到某一劳务（如修理、运输）上，构成劳务成本，以及为筹集资金而发生的资金耗费（如利息支出）构成筹资成本。

可见，成本是特定对象的耗费，成本总是针对特定对象或目的而言的。成本是转嫁到一定产出物的耗费，是针对一定的产出物计算归集的，这个产出物称为成本计算对象，它可以是一件产品或者一项服务。另外，成本作为对象化的资金耗费，在正常情况下，可以从收入中获得补偿，因此，成本不仅是对象化的资金耗费，也是一种价值补偿。

成本和费用的重要区别，就是成本有特定的对象，而费用没有特定对象。也就是说，费用强调资源的耗费，而成本则强调的是资源被“谁”耗费。

成本的含义比较广泛，在本书中，所研究的成本主要指产品成本。

2. 产品成本的内容

产品成本，也称产品的生产成本或者产品的制造成本，是指企业为生产产品所发生的各种生产费用的总和。

根据马克思的成本价格理论，商品价值(W) = 物化劳动(C) + 活劳动(V) + 剩余价值

(M), 产品成本就是前两部分之和, 即 $C+V$, 其经济内容包括三个方面: 第一是产品生产过程中消耗的劳动对象转移价值, 如材料费、燃料费和动力费等; 第二是产品生产过程中的劳动资料转移价值, 如机器设备、厂房等固定资产的折旧费; 第三是劳动者的社会必要劳动转移的价值, 表现为工资等职工薪酬的支出。

以上三个方面构成了产品理论成本的内容, 也就是企业在生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现, 即企业在生产经营中所耗费的资金总和。

正确理解产品成本的概念需要从耗费和补偿两个方面进行考察。从耗费角度看, 产品成本是生产过程中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值, 即 $C+V$ 部分, 这是产品成本最基本的经济内涵; 从补偿角度看, 产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度, 即成本价格, 是产品生产中已经耗费又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

在实际工作中, 产品成本的实际内容通常由国家以法令、制度的形式加以规定。为了使企业加强成本核算, 减少生产损失, 对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值, 如财产保险费, 以及一些并不形成产品价值的损失性支出, 如废品损失、季节性和修理期间的停工损失等, 也计入了产品成本。可见, 实际工作中的产品成本范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。

产品成本主要由直接材料费用、直接人工费用、制造费用成本项目构成。对于成本项目, 企业可以根据本企业的生产特点和管理要求, 适当增减调整。例如, 产品用的燃料和动力费用, 燃料动力费用耗用不大时, 燃料费用并入“直接材料费用”成本项目, 动力费用并入“制造费用”成本项目, 但燃料和动力费用占较大比重时, 应增设“燃料及动力费用”成本项目单独进行反映。再如, 废品损失在产品成本中比重较大时, 也可增设“废品损失”成本项目, 以便于重点核算和管理。

3. 生产费用和产品成本的关系

生产费用与产品成本是一组既有紧密联系又有一定区别的概念。

生产费用和产品成本在经济内容上是完全一致的, 生产费用是企业在一定时期内生产一定种类、一定数量的产品发生的各种耗费, 这种耗费的归集、汇总和分配, 就是产品成本。所以生产费用是产品成本的基础, 而产品成本是对象化的生产费用。

生产费用的含义表述中不包括期间费用。生产费用和期间费用都是企业生产经营过程中发生的耗费, 但只有生产费用计入产品成本。随着产品的出售, 产品成本又转化为费用。

生产费用反映的是某一时期内发生的费用, 而产品成本则反映的是某一时期内某种产品承担的费用。也就是说, 生产费用与一定会计期间相联系, 产品成本与一定种类、一定数量的产品相联系。

在一定的会计期间内, 一个企业的生产费用总额与其完工产品成本总额不一定相等。当产品不存在未完工的情况下, 在一定的会计期间内, 一个企业的生产费用总额与其完工的产品成本总额相等。

企业的支出、费用和成本之间的关系如图 1-1 所示。

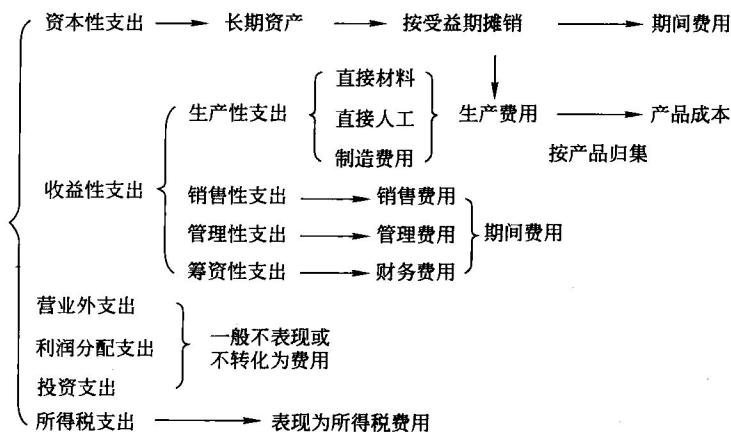


图 1-1 支出、费用与成本之间的关系

4. 成本会计的内容

成本会计是以成本费用为对象的一种专业会计。成本会计主要研究物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品的生产成本，以及企业在生产经营过程中进行日常管理、销售产品和筹集资金等所发生的各种期间费用。期间费用是为了保证企业生产经营活动的正常进行而发生的，与产品生产有一定的关系，但通常又是在经营期间发生的，不宜直接计入产品的生产成本。因此，在企业会计实务中将期间费用单独核算，直接由当期的业务收入予以补偿。

但是，成本会计的对象，不仅指制造企业的产品生产成本和期间费用，还包括其他行业企业的成本和期间费用，如施工企业、旅游餐饮服务企业、交通运输企业、农业企业等。

在本书中，主要研究制造企业的成本核算。就制造企业而言，成本会计的具体内容主要包括：

- ① 供应过程中材料成本的归集、分配、计算与核算；
- ② 生产过程中生产费用的归集、分配、计算与核算；
- ③ 销售过程中产品销售成本的计算与核算；
- ④ 期间费用的归集与核算；
- ⑤ 成本报表的编制与分析。

1.2 成本会计的形成和发展

任何一门学科，都是在历史的延续中逐渐形成和发展起来的。成本会计自然也不例外。了解成本会计的历史演进过程，对于学习成本会计的基本理论和方法非常重要。

1. 早期形成阶段（1885—1920年）

这一阶段是成本记录与会计账户一体化的阶段，以成本核算职能为主。

第一本成本会计著作是美国的亨利·梅特卡夫于1885年所著的《工厂成本》。他是一名美国陆军军需官，根据兵工厂生产管理的经验、对车间的实地调查及与作业工长的访谈，提出了一种更有效的成本归集方法。

两年后，英国的电力工程师埃米尔·加克和会计师约翰·费尔斯撰写了《工厂会计》，该书是最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户，并将成本账户与财务会计相结合。因此，《工厂会计》一书在会计发展史上被看成是19世纪最具有影响的成本会计专著。

1896年，英国工厂会计师斯莱特·刘易斯提出间接费用可以在会计期末作为一个单位来处理。

1898年，英国特许会计师托马斯·贝特斯彼对生产费用进行了分类，将生产费用分为直接费用和间接费用。直接费用是能直接地分配到某部门和某产品成本中的费用，如原材料费用和人工费用等；而间接费用是指不能直接分配计入特定成本对象的费用。

2. 近代发展阶段（1920—1987年）

在这一阶段，成本会计从财务会计中分离出来，加强了成本控制和管理职能。

随着经济的发展和生产复杂程度的增加，对企业的生产经营管理提出了更高要求，“泰勒制度”的产生与推行，使企业生产管理走上了科学管理的道路。1920—1987年期间，管理会计的产生和发展，将最初的成本计算演化为后来的成本计算与控制相结合。这样做一方面促进了生产的发展，另一方面也促进了成本会计理论和方法的发展，使成本会计的职能在成本核算的基础上扩大到了成本控制和成本分析。第二次世界大战以后，由于生产和资本日益集中，企业规模越来越大，企业生产经营更加复杂，产品更新换代的周期大大缩短，市场竞争十分激烈。在这样的经济环境下，要求成本会计必须与管理科学紧密结合，从而使成本会计的职能又增加了预测、决策、计划和考核等内容。

3. 现代发展阶段（1987年至今，即战略成本会计阶段）

随着经济、计算机技术的发展以及管理要求的不断提高，成本会计核算的手段、方法和内容正在经历着显著的变化：计算机的发展大量地减少了操作人工；成本管理越来越受到重视；作为基础成本计算方法正在成为广泛应用的一种产品成本方法等。

1) 高科技生产企业的成本会计

随着计算机技术的发展，将有更多的企业特别是高技术企业利用计算机辅助方法来生产产品、推销产品或提供劳务。在这种情况下，企业的人工成本会大大降低，这就必将对传统的成本会计产生冲击，再加上会计核算软件在成本核算中的广泛应用，成本会计人员必将改变工作重点，对生产流程的熟悉，以及对成本分析和成本控制的要求将会加强。

2) 适时制生产制度

适时制是一种严格的需求带动生产的制度，要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合，原材料、零部件、主成品保质、保量并适时地送到后一加工（或销售）环节，其目的是

使原材料、在产品及产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现“零存货”,以降低存货成本。由于存货很低,减少了很多存货收发和价值评价等方面的会计处理工作,会计人员就可以将更多的精力放在成本管理方面。

3) 作业成本法

作业成本法,是以作业为核心,确认和计量耗用企业资源的所有作业,将耗用的资源成本准确地计入作业,然后选择成本动因,将所有作业成本分配给成本计算对象(产品或服务)的一种成本计算方法。采用这种成本计算方法为企业进行经营决策、加强成本控制和降低产品成本,提供了更可靠、更合理的成本信息。

1.3 成本会计的职能和任务

1.3.1 成本会计的职能

成本会计职能,是指成本会计作为一种管理经济的活动,在生产经营过程中所能发挥的作用。由于现代成本会计与管理紧密结合,因此,它实际上包括了成本管理的各个环节。现代成本会计的主要职能有:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核和成本检查。

1. 成本预测

成本预测是指依据与成本有关的数据、信息和其他有关的资料,并结合未来的发展变化情况,运用专门的分析方法,对未来成本水平及变化趋势作出的合理的分析和估测。通过成本预测,有助于选择最优方案合理组织生产,从而减少工作的盲目性。

成本预测主要包括:

在编制成本计划时,应预测企业计划期目标成本,以及在产品产量、品种、质量和价格等因素发生变化的情况下的总成本水平和成本变化的趋势;在生产过程中,根据生产预测和计划,对期中的成本进行预测,从而揭示成本计划的执行情况和完成程度;根据日常的核算资料 and 经营管理的状况,预测单位产品成本水平的变化趋势;运用各项成本指标和有关资料预测企业各项经济工作的经济效果。

2. 成本决策

成本决策是指以成本预测的数据或情况为基础,结合企业的实际情况,运用专门的方法,对有关方案进行判断、分析,从中选择最优成本方案的过程。进行正确的成本决策,有助于企业科学、合理地编制成本计划,从而达到降低成本、提高经济效益的目的。

成本决策的构成内容主要包括:

合理生产批量的成本决策;零部件自制或外购的成本决策;接受追加独立核算订货的成

本决策；亏损产品是否停产的成本决策；产品转产的成本决策；自制半成品出售或进一步加工的成本决策；产品薄利多销的成本决策。

3. 成本计划

成本计划是指根据决策所确定的目标，确定计划期内为完成计划产量所应发生的耗费和各种产品的成本水平，同时也提出为完成上述成本指标应采取的措施和方法。

成本计划一般包括两部分内容。

按照生产要素确定的生产耗费编制生产费用预算，如变动性制造费用采用弹性预算，固定性制造费用采用固定预算；按照生产费用的经济用途，即按产品成本项目编制产品单位成本计划和全部商品产品成本计划。

4. 成本控制

成本控制是指按预先制定的成本标准或成本计划指标，对实际发生的费用进行审核，并将其限制在标准成本或计划内，同时揭示和反馈实际与标准或与计划之间的差异，并采取措​​施消除不利因素，以使实际成本达到预期目标。通过成本控制，可促使企业顺利完成成本计划。

成本控制的基本内容包括：

对各种费用支出进行控制；对各项生产经营活动所消耗的物质资料进行控制；对各项生产经营活动进行控制，以达到提高经济效益的目的。

5. 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中发生的各种生产费用进行归集和分配，采用一定的方法计算各种成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算可以考核成本计划的完成情况、评价成本计划的控制情况，同时也为制定价格提供依据。

6. 成本分析

成本分析是指利用成本核算和其他有关资料，与计划、上年同期实际、本企业历史先进水平以及国内外先进企业等的成本进行比较，系统研究成本变动的因素和原因，制定有效办法或措施，以便进一步改善经营管理，挖掘降低成本的潜力。成本分析可以为成本考核、未来的成本预测、决策，以及下期成本计划的制订提供依据。

7. 成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上，定期地对成本计划或成本控制任务的完成情况进行检查和评价，并联系责任单位的业绩给以必要的奖惩，以充分调动广大职工执行成本计划的积极性。

成本考核的指标主要有：

全部产品实际成本比计划成本降低率；可比产品成本降低率；各种主要产品单位成本降低率；成本差异率及有关的技术经济指标。

8. 成本检查

成本检查是成本监督的一种形式，它通过对企业成本管理各项工作的检查，揭露矛盾，