

全国 税务系统公务员

培训和职业技术教育规划教材

成本会计

陈 勤 主编



中国财政经济出版社

全国税务系统公务员培训和
职业技术教育规划教材

成 本 会 计

陈勤 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 陈勤主编. — 北京: 中国财政经济出版社, 1998

全国税务系统公务员培训和职业技术教育规划教材

ISBN 7-5005-3946-0

I. 成… II. 陈… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 24135 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

e-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

北京外文印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 9.625 印张 225 000 字

1999 年 3 月第 1 版 1999 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—23 600 定价: 15.00 元

ISBN 7-5005-3946-0/F·3601

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编 审 说 明

本书是全国税务系统职业技术教育和公务员培训“九五”规划教材，供全国税务系统公务员初任培训使用，也可供中等税务学校税收、财会等专业使用。

参加本书编写的有：四川省税务学校陈勤、西北税务学校李刚、山西省税务学校杨青龙。全书由主编陈勤同志总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过，广西壮族自治区国家税务局高级讲师吕汉担任主审。书中如有不妥之处，请读者批评指正，以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

一九九九年二月

前 言

为满足全国税务系统公务员培训和普通中专会计教材体系改革后各税务学校对财会教材的需要，在国家税务总局的组织下，我们编写了这本《成本会计》教材。

本书结合税收工作的实践和中专教学的特点，注意与相关学科的内容衔接，在阐述成本会计基本理论的基础上，以制造业为主，比较全面地介绍了不同行业企业生产经营成本的会计核算方法。本书具有以下特点：一是文字简明扼要，内容浅显易懂；二是强调实践性操作；三是每章后都附有复习思考题和练习题，便于学生及时复习、掌握学习内容；四是突出教学要点，既利于学生突破学习的重点和难点，又为教师扩展教学内容留有余地。

本书由陈勤担任主编，撰写提纲，并编写第一、六、七、八章；李刚编写第二、三、四章；杨青龙编写第五章。主编对全书进行了总纂修改。吕汉同志担任主审，提出许多宝贵意见。在编写过程中还得到国家税务总局教材处领导的大力支持，全国税务中专财会教材编审组各位专家不吝赐教，在此表示衷心感谢。

限于编者水平，本书不足之处在所难免，还望读者批评指正。

《成本会计》编写组

1998年5月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本及其作用	(1)
第二节 成本会计概述	(4)
第三节 成本会计工作的组织	(8)
复习思考题	(13)
第二章 制造业成本项目的核算	(14)
第一节 费用概述	(14)
第二节 直接材料费用的核算	(20)
第三节 直接人工费用的核算	(27)
第四节 制造费用的核算	(41)
第五节 损失性费用的核算	(50)
复习思考题	(60)
练习题	(60)
第三章 辅助生产成本的核算	(65)
第一节 辅助生产费用的归集	(65)
第二节 辅助生产费用的分配	(68)
复习思考题	(80)
练习题	(80)

第四章 完工产品成本和在产品成本的核算	(82)
第一节 在产品数量的核算.....	(82)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的 方法.....	(86)
复习思考题.....	(98)
练习题.....	(98)
 第五章 产品制造成本计算的方法	(102)
第一节 生产类型与成本计算方法.....	(102)
第二节 产品制造成本计算的品种法.....	(107)
第三节 产品制造成本计算的分步法.....	(122)
第四节 产品制造成本计算的分批法.....	(138)
第五节 产品制造成本计算的分类法.....	(144)
第六节 产品制造成本计算的定额法.....	(151)
复习思考题.....	(160)
练习题.....	(160)
 第六章 制造业的成本费用报表	(167)
第一节 制造业成本费用报表概述.....	(167)
第二节 产品生产成本表.....	(170)
第三节 主要产品单位成本表.....	(179)
第四节 费用报表.....	(182)
复习思考题.....	(187)
练习题.....	(188)
 第七章 商品流通企业的成本费用核算	(191)
第一节 商品流通企业成本费用核算概述.....	(191)

第二节	批发企业的成本核算·····	(194)
第三节	零售企业的成本核算·····	(207)
第四节	商品流通费用的核算·····	(217)
复习思考题	·····	(223)
练习题	·····	(224)
第八章	其他行业的成本核算·····	(228)
第一节	旅游、饮食服务业的成本核算·····	(228)
第二节	施工企业的成本核算·····	(238)
第三节	房地产开发企业的成本核算·····	(252)
第四节	运输企业的成本核算·····	(265)
第五节	农业企业的成本核算·····	(282)
复习思考题	·····	(292)
练习题	·····	(292)

第一章 总 论

第一节 成本及其作用

一、成本的涵义

成本是商品经济的产物。在商品经济中，经济效益产生于对“所得”与“所耗”的经济核算，经营管理者无不力求以最少的耗费取得最大的经营成果。企业在生产经营中发生的各种耗费称为费用，这些耗费落实到一定对象上，就是成本。

广义而言，成本可以理解为欲达一定目的所付代价的货币表现。不过广义成本已超越生产经营成本的意义范围，它包括了企业以外的单位和个人为非经营目的耗费资源所构成的成本。

成本实质上是劳动耗费，属于价值范畴。马克思的劳动价值学说把商品的劳动价值（ W ）分为生产中所消耗的生产资料价值（ C ）、劳动者为自己劳动创造的价值（ V ）和劳动者为社会劳动创造的价值（ M ）三个组成部分，并指出其中 $C + V$ 就是商品的成本部分，它是企业维持简单再生产的补偿价值。 $C + V$ 的货币表现是高度抽象的成本，被称为理论成本，即生产过程中已经耗费的生产资料货币额和劳动工资额之总和。如果企业的经营成果不足以补偿这部分耗费，其简单再生产就无法进行。所得大于所耗，是企业扩大再生产的重要前提。

企业实际生产经营成本的构成和范围由国家通过有关法规制

度来界定，与理论成本有一定差别。主要表现在以下方面：

(1) 某些在理论上属于劳动者为社会劳动创造的价值，如利息、部分税金等企业支出，本不是成本范围，但为了加强经济核算，减少资金占用，在实际工作中将其按成本性质加以核算。

(2) 为了加强成本管理，节约耗费，减少生产经营损失，实际工作中将一些本不形成价值的废品损失、停工损失和其他损失等，也计入了生产经营成本中。

(3) 为了简化成本核算，企业为生产经营商品和提供劳务等发生的各项直接支出，直接计入生产经营成本；发生的各项间接费用分配计入生产经营成本；发生的只与会计期间有关的费用不作为生产经营成本。

因此，实际生产经营成本是指企业为生产经营一定种类、一定数量的商品，或提供一定的劳务而支出的各种直接费用和间接费用之和。它是一种不完全成本，因为企业为行政组织管理、销售和筹集生产经营资金等所发生的费用，鉴于其难以归集到具体经营品种上，不再计入实际成本，而按发生的会计期间直接计算损益。期间费用虽不计入成本，但仍属于成本性质。

应当指出，随着经济的发展和企业管理水平的不断提高，成本的概念和内容也在不断发展变化。例如，在对成本进行预测和决策的过程中出现了固定成本、变动成本、边际成本和机会成本等；在对成本进行分析、控制和考核的实践中产生了可控成本、标准成本、差别成本和责任成本等。这些新概念不仅扩展了成本概念的外延，而且大大丰富了成本的内涵。

二、成本的作用

在社会主义市场经济条件下，成本作为一个客观存在的经济范畴，在以提高经济效益为根本目标的经济管理中发挥着重要的

作用。

（一）成本是生产经营耗费的补偿尺度

企业从事生产经营发生的资金耗费，只有从取得的收入中如数得到补偿，才能保证生产经营在原有规模上继续进行。成本是全部资金耗费在产品上的集中体现，是企业生产经营的最低经济界限。以产品成本作为衡量尺度，与产品收入相比较，可以判断资金耗费能否得到补偿，能在多大程度上得到补偿。如果企业的产品收入小于其相关的成本，表明企业的资金耗费未能全部得到补偿，原有生产经营规模将难以维持，企业必须通过增加收入和降低耗费来弥补资金的不足。相反，如果企业的产品收入大于其相关的成本，则表明企业的资金耗费不仅能全部补偿回来，而且能得到一个资金增量，用于扩大生产经营规模。

（二）成本是重要的经济指标

成本指标直接反映成本水平的高低，并综合反映企业的生产经营情况和管理水平的优劣。企业生产经营的规模、品种的质量和结构、劳动生产率、材料消耗、设备利用程度、资金运用、生产和劳动的组织等等，都会在成本中直接或间接地表现出来。因此，成本作为衡量企业工作质量的综合指标，始终是企业核算和管理的重要内容。任何企业只有加强成本的监督和控制，才能不断提高经济效益和管理水平。

（三）成本是制定价格的重要依据

价格是价值的货币表现。从市场方面看，企业的产品能按一定价格出售，标志着社会对其劳动价值的认可，出售价格的高低反映其劳动价值的实现程度。从企业方面看，成本是价值中物化劳动和必要劳动的货币表现，是价值的主体部分，反映已经垫付的各种劳动耗费，必须通过出售价格取得补偿，否则就无法维持简单再生产。因此，企业在制定价格时，除了考虑市场影响因素

外，还必须考虑到产品价格能否足以补偿成本耗费。成本是制定价格的最低经济界限，销售价格不小于成本，是企业生存的起码条件。当然，这并不排斥企业作为一种营销策略或权宜之计，将产品低于成本出售的情况。只有当销售价格高于成本时，企业才能盈利，这是企业发展的基本前提。

（四）成本是进行生产经营决策的重要参考

在社会主义市场经济条件下，企业作为自主经营、自负盈亏的经济实体，面对千变万化的市场和竞争，必须随时就有关生产什么、生产多少和如何生产的问题作出正确的决策。企业的任何生产经营决策，其最终目标都是提高经济效益，这就必然涉及“所得”与“所耗”的比较，而“所耗”即成本费用。企业在市场上的竞争，表现上是质量和价格的竞争，但实质上是成本费用的竞争。因此，任何企业进行重大经营决策时，都要运用有关成本数据，分析和比较决策方案的经济效益，以便权衡利弊。值得注意的是，现实成本数据只能作为决策的参考，而不能作为决策的依据。因为在产品质量和数量、管理水平及技术水平等诸多因素的影响下，成本是动态变化的，所以在对未来经营进行决策时，应在现实成本的基础上正确预测成本变动趋势。

第二节 成本会计概述

一、成本会计的定义

现代成本会计是企业财务会计的一个分支，它是以提高经济效益为目的，运用财务会计方法对企业生产经营管理中的成本及相关费用进行核算和监督的一种管理活动。

随着商品经济的发展，19世纪产业革命后市场的自由竞争，

迫使企业薄利多销，成本的大小成为市场竞争的关键，受到普遍重视。于是，成本核算被正式纳入会计工作，逐步产生了一系列成本记录和计算的方法，使成本会计得以发展，成为会计工作的重要组成部分。

从 20 世纪起，随着企业管理水平的提高，成本会计开始由事后的成本核算向事中控制分析和事前预测计划发展，先后产生了标准成本、目标成本、责任成本等成本核算体系和管理制度。成本会计也由最初应用于工业，逐步扩大到商业、农业、公用事业等众多行业。特别是电子计算机的产生，为成本会计应用现代数学、数理统计方法创造了良好的条件。应该说，现代成本会计在应用范围、领域、内容和方法手段等方面都已大大发展，并且还将随着现代经济与科学技术的发展而不断发展和完善。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业的经营管理中能够发挥的功能。成本会计的基本职能是成本核算和成本监督。

成本核算指对费用的发生和产品成本的形成进行确认、计量、计算、记录、汇总和分析。成本核算从时间过程看，应包括事前、事中和事后三方面的核算。成本核算贯穿于经济活动的全过程，要保证正确的成本核算，必须正确划分各种费用界限，做好各项成本核算的基础工作，并根据生产经营特点和管理要求，采用适当的成本计算方法。

成本监督是指对成本核算的合法性、合理性和有效性进行审核监督，使之符合成本会计的有关规范。成本监督应包括事前、事中的成本控制和事后的成本考核。成本核算过程就是成本监督的过程，成本监督是正确及时进行成本核算的依据和保证。

成本会计是成本管理的重要组成部分。通常认为现代成本管

理应具有成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等七个方面的职能。其中，成本核算是进行成本管理的基础。早期的成本会计就是成本核算会计，成本管理的其他职能都是在成本核算的基础上随着经济的发展和水平的提高逐步形成的，这些职能的发挥都离不开成本核算。

三、成本会计的对象

成本会计所要核算和监督的内容，就是成本会计的对象。由成本会计的定义可知，成本会计的对象是各行业企业的生产经营成本及其相关费用。但是，在不同的行业，因其生产经营管理的过程、方式及内容不同，成本会计的对象也有所不同。

（一）制造业成本会计的对象

制造业的主要经营活动是材料物资采购、产品制造和产品销售三个环节，其中产品制造是中心环节。因此，制造业成本会计的对象是材料物资采购成本、产品制造成本、产品销售成本，以及各项经营管理费用。产品制造成本是成本会计的主要内容，包括对制造产品消耗的各种材料费、人工费和制造费用等的核算和监督。各种产品单位制造成本的核算是否准确，直接关系到当期已销产品销售成本的计算，从而影响到当期损益的核算。材料物资的耗费在产品制造成本中占较大比重，为了正确核算产品制造成本，还必须正确核算各种材料物资的采购成本。企业在对供、产、销各环节进行经营管理的过程中发生的管理费用、财务费用和销售费用，直接影响当期损益核算，也是成本会计的重要内容。

（二）商品流通企业成本会计的对象

商品流通企业的主要经营活动是商品的采购和销售。因此，商品流通企业的成本会计对象是商品采购成本和商品销售成本，

以及各项商品流通费用。为了简化核算，商品的采购成本和销售成本均直接按进价确定，不包括相关费用。商品流通费用是商品流通企业的经营管理费用，包括为采购、储存、销售商品发生的经营费用，以及在经营管理中发生的管理费用和财务费用。这些费用虽不计入商品的采购成本和销售成本，但直接影响当期损益核算，应当作为成本会计的对象。

（三）其他行业企业成本会计的对象

其他行业企业成本会计的对象，总的来说是成本和不计入成本的相关费用，但不同行业的生产经营特点不同，其核算和监督的内容亦各不相同。

旅游、饮食服务业主要是为人们提供旅游观光、临时食宿和其他生活服务，其成本会计的对象是营业成本，以及不计入营业成本的营业费用、管理费用和财务费用。

施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工，其成本会计的对象是工程成本，以及不计入工程成本的管理费用、财务费用。

房地产开发企业主要从事房屋和土地的开发，其成本会计的对象是房屋和土地的开发成本，以及不计入开发成本的销售费用、管理费用、财务费用。

交通运输企业主要从事公路、铁路、航空和水上运输，其成本会计的对象是各种运输成本，以及不计入运输成本的管理费用、财务费用。

农业企业主要从事种植、畜牧、水产等类产品的生产，其成本会计的对象是各种农产品的生产成本，以及农业企业发生的销售费用、管理费用和财务费用。

由上述可见，成本会计的对象既包括生产经营成本，又包括各种相关费用，因此，成本会计实际上是成本费用会计。

第三节 成本会计工作的组织

组织好成本会计工作，是充分发挥成本会计职能作用的根本保障。科学地组织成本会计工作，要求明确成本会计工作的任务，建立健全成本会计的工作机构，合理配备成本会计人员，制定并不断完善与成本会计有关的各种法规和制度。不同的企业应当根据自身规模的大小、企业机构的设置和生产经营业务的特点等，因地制宜地组织成本会计工作，并在保证工作质量的前提下，注意节约工作时间和费用，不断提高工作效率。

一、成本会计工作的任务

企业经营管理的最终目标是最大限度地取得经济效益，而经营中的成本费用高低，对企业经济效益举足轻重。因此，与企业经营管理目标相一致，成本会计工作的根本任务，是为企业生产经营管理提供成本数据和信息，并促使企业不断降低成本费用，提高经济效益。围绕着这一根本任务，根据企业经营管理的要
求，适应成本会计对象的特点，成本会计的具体任务是：

(1) 根据正确的成本预测和决策，按期制定目标成本，并编制成本费用计划，力求企业生产经营的最佳经济效益。

(2) 正确、及时地进行成本费用核算，反映成本费用计划的执行情况，为企业生产经营决策提供成本信息，并按规定为国民经济的宏观管理提供必要的成本数据。

(3) 正确及时地修订各种消耗定额，并根据各种消耗定额、成本费用计划和有关法规制度，严格控制各项成本费用开支，防止浪费和损失，促使企业执行成本费用计划，尽可能节约费用，

降低成本。

(4) 分析、考核各项消耗定额和成本费用计划的执行情况及其结果，制定成本管理制度和奖罚制度，开展成本宣传，为企业改进生产经营管理措施，挖掘降低成本的潜力，提高经济效益出谋划策。

二、成本会计的机构和人员

能否完成成本会计的任务，取决于承担成本会计工作的机构；而完成成本会计任务的质量好坏，则取决于成本会计人员。因此，建立健全成本会计机构，合理配备成本会计人员，是加强成本管理的组织保证。

(一) 成本会计机构

企业的成本会计机构属于企业会计机构的组成部分，是企业内部直接从事成本会计工作的组织机构。以制造业为例，由于成本管理的重要性和复杂性，通常应视企业规模的大小和生产经营管理的特点，设置若干层次的专门成本会计机构。一般应在厂部会计机构内设置成本会计科（组），在厂级各有关职能部门和下属各车间（班组）设置成本会计组或者配备专（兼）职成本会计人员，厂部成本会计机构负责对企业内部各级成本会计机构进行业务上的指导和监督。

在成本会计机构内，可以按成本会计的职能进行组织分工，如将厂部成本会计科分为成本预测决策组、成本计划控制组、成本核算组和成本分析考核组。也可以按成本会计的对象进行组织分工，如分产品成本组、经营管理费用组和专项成本组。但无论采用哪一种组织分工，都应当建立必要的协调工作程序，并根据分工职权范围落实岗位责任制。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工，有集中工作方