



普通高等教育“九五”部级重点教材

**B** 普通高等教育规划教材

# 成本会计

第2版

孙勤 主编



机械工业出版社

1.2  
2

普通高等教育规划教材

# 成本会计

第2版

主 编 孙 勤

副主编 李淑娟 张赛芳 郭建强

编 者 (按姓氏笔划为序)

万义平 叶立群 孙 勤

李淑娟 张赛芳 郭建强

主 审 濮思湘



机械工业出版社

本书此次修订，力求以企业会计准则为纲目，以成本核算和分析为主线，通俗易懂地介绍成本会计的有关内容。

全书共分十七章，内容包括：成本会计的意义和任务，成本核算的程序和帐户设置，材料费用的核算，人工费用的核算，辅助生产费用的核算，制造费用的核算，生产损失的核算，生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算，生产类型与产品成本的计算方法，成本计算品种法，成本计算分批法，成本计算分步法，联产品、副产品和等级产品的成本计算，期间费用的核算，商业企业成本核算，成本报表，成本分析，并附有定额成本制度、作业成本法以及模拟市场核算、实行成本否决三部分内容。

本书为“九五”规划部级重点教材，适合于普通高等学校财经类专业学生使用，也可供职工大学、电视大学、成人大学等相应专业学生使用，还可供厂、矿、企事业单位的会计人员及其他管理人员参考。

## 成 本 会 计

第 2 版

孙 勤 主编

\*

责任编辑：曹俊玲 版式设计：张世琴

封面设计：姚毅 责任校对：林去菲

责任印制：何全君

\*

机械工业出版社出版(北京市百万庄大街 22 号)

邮政编码：100037

(北京市书刊出版业营业许可证出字第 117 号)

北京第二外国语学院印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行·新华书店经售

\*

开本 787×1092 1/16·印张 14.5·字数 351 千字

1999 年 5 月第 2 版第 1 次印刷

印数 3001-5500 定价：21.00 元

\*

ISBN 7-111-06847-5/F·841 (课)

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

## 前 言

成本会计是结合运用各种专门方法,集预测、决策、控制、核算和分析成本形成过程和结果于一体的会计方法体系,是会计学科的重要组成部分。

本书此次修订,力求以企业会计准则为纲目,以成本核算和分析为主线,通俗易懂地介绍成本会计的有关内容。全书共十七章,每章附有复习思考题和练习题,增加了定额成本制度、作业成本法和模拟市场核算、实行成本否决的三部分附录。

参加第1版《成本会计》编写的人员有孙勤、张舒华、张赛芳、倪青峰、龚德风、黄益良。

本书由孙勤担任主编,并编写第一、十、十七章及附录一、二、三;李淑娟担任副主编,并编写第二、三、四、五、六章;张赛芳担任副主编,并编写第十一、十二章;郭建强担任副主编,并编写第七、八、九章;叶立群编写第十三、十四章;万义平编写第十五、十六章。濮思湘副教授担任本书主审。

本书为“九五”规划部级重点教材,适合于普通高等学校财经类专业学生使用,也可供职工大学、电视大学、成人大学等相应专业学生使用,还可以作为厂矿、企事业单位在职会计人员、审计人员及其他管理人员的培训教材和自学参考用书。

在本书这次修订过程中,付东副教授、倪国范副教授对书稿提出了许多宝贵、有价值的意见,龚德风老师也给予了帮助,并得到了有关部门和领导的大力支持,在此表示衷心感谢。

由于编者水平有限,书中缺点在所难免,请读者不吝指正。

编 者

1998年3月

# 目 录

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| 前言                                    |     |
| <b>第一章 成本会计的意义和任务</b> .....           | 1   |
| 第一节 成本会计的意义 .....                     | 1   |
| 第二节 成本会计的职能和任务 .....                  | 3   |
| 第三节 成本会计工作的组织 .....                   | 4   |
| 第四节 成本会计制度 .....                      | 6   |
| 复习思考题 .....                           | 8   |
| <b>第二章 工业企业成本核算</b> .....             | 9   |
| 第一节 成本核算的意义和原则 .....                  | 9   |
| 第二节 成本核算的要求 .....                     | 10  |
| 第三节 费用与成本的分类 .....                    | 13  |
| 第四节 成本核算的程序和帐户设置 .....                | 17  |
| 第五节 间接计入费用的分配方法 .....                 | 23  |
| 复习思考题 .....                           | 24  |
| <b>第三章 材料费用的核算</b> .....              | 26  |
| 第一节 材料费用的内容 .....                     | 26  |
| 第二节 材料费用的归集 .....                     | 26  |
| 第三节 材料费用的分配 .....                     | 30  |
| 第四节 外购动力费用的分配 .....                   | 38  |
| 复习思考题 .....                           | 40  |
| 练习题 .....                             | 40  |
| <b>第四章 人工费用的核算</b> .....              | 41  |
| 第一节 人工费用核算的任务 .....                   | 41  |
| 第二节 人工费用核算的基础工作 .....                 | 41  |
| 第三节 人工费用的归集 .....                     | 44  |
| 第四节 人工费用的分配及帐务处理 .....                | 49  |
| 复习思考题 .....                           | 51  |
| 练习题 .....                             | 51  |
| <b>第五章 辅助生产费用的核算</b> .....            | 53  |
| 第一节 辅助生产费用核算的任务 .....                 | 53  |
| 第二节 辅助生产费用的归集 .....                   | 54  |
| 第三节 辅助生产费用的分配 .....                   | 55  |
| 复习思考题 .....                           | 65  |
| 练习题 .....                             | 65  |
| <b>第六章 制造费用的核算</b> .....              | 66  |
| 第一节 制造费用核算的任务 .....                   | 66  |
| 第二节 制造费用的归集 .....                     | 67  |
| 第三节 制造费用的分配 .....                     | 69  |
| 复习思考题 .....                           | 76  |
| 练习题 .....                             | 76  |
| <b>第七章 生产损失的核算</b> .....              | 77  |
| 第一节 生产损失核算的任务 .....                   | 77  |
| 第二节 废品损失的核算 .....                     | 78  |
| 第三节 停工损失的核算 .....                     | 82  |
| 复习思考题 .....                           | 83  |
| 练习题 .....                             | 83  |
| <b>第八章 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算</b> ..... | 85  |
| 第一节 在产品数量核算 .....                     | 85  |
| 第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 .....          | 86  |
| 第三节 完工产品成本结转核算 .....                  | 91  |
| 复习思考题 .....                           | 92  |
| 练习题 .....                             | 92  |
| <b>第九章 生产类型与产品成本的计算方法</b> .....       | 94  |
| 第一节 生产的分类 .....                       | 94  |
| 第二节 生产类型对产品成本计算方法的影响 .....            | 95  |
| 复习思考题 .....                           | 98  |
| <b>第十章 成本计算品种法</b> .....              | 99  |
| 第一节 品种法概述 .....                       | 99  |
| 第二节 品种法示例 .....                       | 100 |
| 第三节 分类法概述 .....                       | 103 |
| 第四节 分类法示例 .....                       | 104 |
| 复习思考题 .....                           | 107 |
| 练习题 .....                             | 107 |
| <b>第十一章 成本计算分批法</b> .....             | 110 |
| 第一节 分批法概述 .....                       | 110 |
| 第二节 分批法示例 .....                       | 115 |
| 复习思考题 .....                           | 120 |
| 练习题 .....                             | 120 |
| <b>第十二章 成本计算分步法</b> .....             | 124 |

|  |     |                                 |     |
|--|-----|---------------------------------|-----|
| 第一节 分步法概述 .....                          | 124 | 复习思考题 .....                     | 185 |
| 第二节 逐步结转分步法 .....                        | 125 | 练习题 .....                       | 185 |
| 第三节 平行结转分步法 .....                        | 132 | <b>第十六章 成本报表</b> .....          | 187 |
| 第四节 逐步结转分步法示例 .....                      | 136 | 第一节 成本报表的意义 .....               | 187 |
| 第五节 平行结转分步法示例 .....                      | 143 | 第二节 产品生产成本报表 .....              | 189 |
| 复习思考题 .....                              | 147 | 第三节 主要产品单位成本表及制造<br>费用明细表 ..... | 191 |
| 练习题 .....                                | 147 | 第四节 期间费用明细表 .....               | 193 |
| <b>第十三章 联产品、副产品和等级<br/>产品的成本计算</b> ..... | 153 | 复习思考题 .....                     | 196 |
| 第一节 联产品的成本计算 .....                       | 153 | 练习题 .....                       | 196 |
| 第二节 副产品的成本计算 .....                       | 154 | <b>第十七章 成本分析</b> .....          | 197 |
| 第三节 等级产品的成本计算 .....                      | 156 | 第一节 成本分析的任务和方法 .....            | 197 |
| 复习思考题 .....                              | 157 | 第二节 成本计划完成情况分析 .....            | 200 |
| 练习题 .....                                | 157 | 第三节 技术经济指标变动对成本影响<br>的分析 .....  | 204 |
| <b>第十四章 期间费用的核算</b> .....                | 158 | 第四节 车间班组成本分析 .....              | 207 |
| 第一节 管理费用的核算 .....                        | 158 | 第五节 厂际成本分析 .....                | 209 |
| 第二节 财务费用的核算 .....                        | 161 | 复习思考题 .....                     | 209 |
| 第三节 销售费用的核算 .....                        | 163 | 练习题 .....                       | 209 |
| 复习思考题 .....                              | 165 | 附录 A 定额成本制度 .....               | 211 |
| 练习题 .....                                | 165 | 附录 B 作业成本法 .....                | 215 |
| <b>第十五章 商业企业成本核算</b> .....               | 167 | 附录 C 模拟市场核算, 实行成本<br>否决 .....   | 220 |
| 第一节 商业企业成本核算的意义 .....                    | 167 | 参考文献 .....                      | 225 |
| 第二节 批发企业商品采购和销售<br>成本核算 .....            | 168 |                                 |     |
| 第三节 零售企业商品采购和销售<br>成本核算 .....            | 176 |                                 |     |

# 第一章 成本会计的意义和任务

会计作为反映企业生产经营活动及其成果的信息系统，是企业从事生产经营管理的重要工具。成本会计作为会计方法体系中的一个重要分支，已日益被人们所重视。

## 第一节 成本会计的意义

### 一、成本的经济实质

在社会主义市场经济条件下，企业之间的竞争就是成本的竞争。一般地说，每个企业都是在为其投资者谋取较高的利润而从事经营活动。企业的利润是营业收入减去营业成本、期间费用和各种流转税及附加税费后的余额。在收入一定的条件下，成本费用越高，意味着企业利润越少，甚至亏本；而成本费用越低，企业利润就越多；经济效益就越好。由此可见，企业的产品成本是关系到企业生存发展的重要经济指标。

企业的生产经营过程既是劳动成果的获得过程，又是生产经营的消耗支出过程。成本的经济实质就是企业在生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值之和。

### 二、成本会计的形成和发展

成本会计是企业经营管理的重要工具，它与其他管理工具一样，均为生产发展到一定程度的必然产物，并随着经济的发展而发展。成本会计的形成和发展可分为四个阶段。

#### （一）成本会计产生的萌芽阶段

早在 15~18 世纪的 60 年代，英国工场手工业有了较快的发展，手工业者通过明码标价，以求合理交易。这样，在组织生产前如何较为准确地进行一些成本估计，就成为合理定价的基础，于是产生了一些估计成本的方法，以估计料、工、费的消耗。这种估计成本在理论上被认为是成本会计的萌芽。

#### （二）成本会计的形成和发展阶段

（1）成本核算的形成阶段（18 世纪 60 年代~19 世纪 30 年代） 当时，英国工业革命已基本完成，社会生产力得到巨大的发展，机器大生产在整个社会生产中占有显著的优势。资本家为了在竞争中取胜，必须寻求科学的、系统的成本计算方法，因为成本核算方法不当，会导致成本不实，给企业带来不利影响。实践中产生的矛盾，需要从理论上给予解决，于是，当时会计学界的有识之士就分别根据纺织及冶金工艺的特点、生产组织的特点，提出并制订了分步成本计算方法；另外，还根据装配生产的特点，提出和制订了分批成本计算方法，并付诸于实践。

（2）成本会计的繁荣发展时期（19~20 世纪） 成本会计的繁荣发展时期，具有以下主要特点：

1) 为了正确计算产品成本，加强成本管理，在成本的核算上解决了间接费用的分配问题。

2) 为了对企业所属责任部门或个人进行实绩考核, 提出并建立了责任会计, 因而使成本会计的理论和实务有了较大的发展。

3) 20 世纪 20 年代, 泰勒的科学管理学说盛行一时, 会计理论界也开始着手研究如何采用标准成本会计来控制费用、消除浪费、降低成本, 以取得更好的经济效益, 从而形成了标准成本会计的理论。1920 年, 在首届成本会计师年会上确认标准成本纳入成本会计系统, 标准成本对考核企业的效益起到了积极作用。

### (三) 成本控制的发展阶段

第二次世界大战前, 虽然已经有了比较完整的成本会计制度, 但经济大萧条给人们留下了反思, 其中包括会计理论界对成本计算的反思, 从而人们对成本的认识有了进一步的发展, 使成本控制受到了极大的重视。美国成本会计学会在 1947 年的年会上发布的第九号公告中指出: “成本会计已经由原来着重成本比较转为成本控制”。之后, 在会计工作中增加了许多有关成本控制的报表, 反映和分析成本费用的控制情况, 以引起企业各职能部门对费用控制的高度重视, 从而达到成本控制的目的。

### (四) 预测成本的形成和发展阶段

第二次世界大战以后, 成本会计有了较快的发展, 从着重成本核算发展到着重成本控制, 成本控制范围也由事中控制发展到对企业未来经营活动与损益加以控制, 即提供成本预测的信息, 以满足企业管理者的需要。具体表现为在会计的计算方法上提出了变动成本计算法, 将固定成本视作期间费用, 而产品成本只包括生产成本中的变动成本部分。这种成本计算方法有利于会计部门为企业管理者提供预测、决策和控制的信息。该阶段的成本会计有如下特点:

1) 成本会计不仅需要提供历史数据, 还要提供控制、预测、决策的信息数据, 以满足现代管理的要求。

2) 成本会计不仅核算生产成本, 也重视产品设计成本、质量成本和服务成本等的计算, 形成了较为系统的成本计算子系统。

3) 成本会计与统计理论和方法密切结合, 在成本会计中广泛地运用定量分析技术, 较为科学地预测、控制和分析成本水平等。

4) 成本会计在信息处理上广泛地运用电子计算机, 为及时提供成本数据, 扩大数据的有效功能创造了良好的客观条件。

5) 成本会计与其他管理学科相结合, 彼此互相渗透, 且渗透的面越来越广, 渗透的程度越来越深, 促进了成本会计的发展。

## 三、成本会计的概念和内容

### (一) 成本会计的概念

广义的成本会计是利用现代管理的基本原理、惯例、技术和制度进行成本数据处理的一种信息系统和管理活动, 它集成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析考核于一体。其中, 成本核算是基础, 是原始的成本会计, 也是狭义的成本会计。

### (二) 成本会计的内容

成本会计中, 成本核算是中心环节, 但是, 在激烈竞争的市场经济条件下, 企业对成本的控制必须是全过程的。首先, 要实施成本的事先控制, 做好成本的预测、决策工作, 以减少企业生产经营的盲目性; 其次, 要做好成本事中控制工作, 在企业组织生产过程中, 对一



切开支进行及时控制，以防止生产耗费偏离预算，确保成本目标的顺利实施；此外，还应做好事后控制工作，将成本核算所反映的实际成本费用与目标成本费用进行对比分析，对偏差作出客观分析，提出改进措施，以求进一步降低成本费用，提高企业的经济效益。

综上所述，成本会计的主要内容包括：

(1) 建立预算管理体系 预算是对未来一定时期（通常是一年）内全部收入和支出的计划。预算管理包括预算编制、预算控制和预算差异分析等。企业的生产经营活动要求方方面面有机地、有序地、高度地和谐与配合，形成一个完整的统一体。为此，应该把预算的理论和应用于企业的一切生产经营活动领域，将企业各部门的预算均统一于总体预算体系之中。这就要求企业根据自身的生产经营特点和所处的经济环境，建立完善的预算管理体系，包括根据企业的现状，结合发展前景和市场状况，预测存货需要量，进行存货成本的测算，编制成本计划和费用预算，以此作为指导生产经营活动的标准。

(2) 标准成本的计算 企业根据既先进又合理的原则，科学地制订各种生产经营耗费的定额，作为分项控制成本开支的标准。如果出现实际耗费偏离标准，可及时发现问题，采取补救措施，以保证企业的生产经营活动按预定的规范进行，从而保证企业经济效益目标的实现。

(3) 实际成本的计算 成本预算、成本控制都不能代替成本核算。企业在生产经营过程中的耗费必须通过一定的成本计算方法，根据收支的因果关系及费用合理分配原则，在配比原则的基础上如实确定实际生产经营成果的总成本和单位成本，用于反映企业生产经营的实际业绩。因此，实际成本计算是成本会计的主要内容。

(4) 成本的分析与考核 企业应该定期地根据计划、统计、会计和其他业务信息，对实际成本完成预期目标的情况进行科学分析，分析成本管理工作的经验和成绩，剖析存在问题的原因，为以后企业作出更加先进合理的事前控制提供参考。在成本分析的同时，企业还应根据奖惩制度，对各成本责任中心进行奖惩考核，既明确经济责任，又体现经济利益，促使各成本责任中心更好地完成成本任务，进一步提高企业的经济效益。

(5) 专项成本问题的专项研究 除一些常规性的工作外，企业还需对不经常发生的，一次性的经营决策和经营方针，运用一定的方法进行分析研究，提供有关的成本信息，以选择行动方案。如新产品开发、老产品改造、新增设备、新建厂房等，都涉及资金耗费的经济合理性问题，这就需要成本会计提供成本信息，作专门的分析研究。

由此可见，成本会计是结合运用各种专门的方法，集预测、决策、控制、核算、分析成本形成过程和结果的一种方法体系，是会计学科的一个重要分支。

按照全国高等专科学校工程专业教材编审委员会对于课程和教材编写的分工，有关成本的预测、决策、控制的具体内容安排在财务管理和管理会计等课程和教材中；成本核算和成本分析安排在成本会计课程和教材中。

## 第二节 成本会计的职能和任务

### 一、成本会计的职能

(1) 成本核算的职能 企业生产经营过程中的耗费，需要人们运用专门的会计方法对其进行计量、记录、汇总、分配、检查和分析。计算各种产品的总成本和单位成本，以反映企

业生产消耗的水平，是成本会计的最基本最主要的职能。

(2) 成本控制的职能 根据现代管理的客观要求，成本会计不能局限于成本的事后反映，还需具备成本控制的职能。成本控制职能就是结合实际成本的核算，采用一些专门的方法进行成本预测、成本决策与成本分析工作，及时为企业的成本管理提供有关的信息，以加强成本的事前控制、事中控制和事后控制。这样，不仅扩大了成本会计涉及的领域，同时也增加了成本核算的深度，提高了成本管理的层次。

## 二、成本会计的任务

(1) 成本预测、编制成本计划和费用预算 在社会主义市场经济条件下，企业是自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的商品生产者，企业的发展受到市场经济规律的制约，这就要求企业根据市场的需求，加强产品成本预测，防止生产经营的盲目性；同时，为保证成本费用开支的合理性、协调性和预见性，企业需编制成本计划和费用预算，确定降低成本的目标，控制费用的支出，建立成本管理责任制。

(2) 及时准确地核算产品的实际成本 企业有特定的生产经营目标，企业从事的生产经营过程既是目标的实现过程，又是劳动的消耗过程。成本会计的任务之一，就是定期对企业生产经营过程中发生的各项生产费用，按成本管理的要求以及一定的成本范围和计算对象，进行费用的归集和分配，确定各成本计算对象的总成本和单位成本，以反映企业生产经营过程中的消耗水平。

(3) 考核成本费用支出情况，加强事中控制 企业实行责任成本制度，是现代管理的客观要求。责任成本制度是将成本按责任者归类，谁负责算在谁的帐上，并与奖惩制度相结合的一种成本制度。为此，企业需要定期或不定期地对各成本责任中心进行考核，考核其成本费用的支出情况及正负偏差情况，以及其成本计划、费用预算和成本降低任务的完成情况，并查明原因，确定责任人员。进行成本日常的事中控制，就是依据成本标准，对实际发生的生产耗费进行严格的计算和审核，及时发现并克服生产经营过程中的损失和浪费现象，以求实现目标成本。

(4) 及时提供成本信息，为企业经营决策服务 随着转换企业经营机制政策的不断落实，成本信息对企业生产经营者的的重要性更加明显，它将成为生产经营者进行经营决策的重要依据，如新设备的投资、新产品的开发、老产品的更新换代等，都要根据成本信息加以决策。为此，财务部门应根据企业管理层的需要，及时提供各种成本信息，为企业经营决策服务，以适应企业转换经营机制的需要。

## 第三节 成本会计工作的组织

合理的组织机构，是正常有效地开展成本会计工作的前提条件，因为成本会计职能的体现，成本会计任务的完成，需要有一个群体按照既定的目标根据有序的组织机构分工协调地工作。因此，成本会计工作的组织是成本管理工作的关键。

### 一、组织机构设置的原则

(1) 集中统一与分级归口管理相结合的原则 所谓集中统一，就是在总会计师直接领导下，由成本会计师（或成本负责人）具体负责全厂的成本费用预测、成本费用计划及定额（或标准）的制定、成本费用的控制、成本费用的核算、成本费用的分析与评价等工作；归

口分级管理，就是将构成成本的各项费用指标，具体分解到生产、技术、劳动供应等职能部门以及各车间、工段、班组，使各成本责任中心对自己职权范围内的成本进行管理。这样，既体现集中统一的原则，又尽可能与企业岗位责任制的组织相统一，使成本会计工作的组织机构建立在可靠的基础上。

(2) 根据企业规模、管理特点确定组织机构 企业规模的大小，生产组织和管理的特  
点，是设置成本会计组织机构时必须考虑的重要因素。一般地说，企业规模大，成本会计组  
织层次相对多些，人员配备上要求高些；反之，在不影响成本会计质量的前提下，组织层次  
可相对少些。

## 二、成本会计组织层次

(1) 大中型企业成本会计组织的一般层次 大中型企业生产规模大，职能部门多，管理  
层次多，分工细，企业管理要求也高，一般均实行分级分权责任制的管理制度。因此，在成  
本管理上，要求实行分级分权的成本会计制度，以执行全面的成本管理，也就要求成本会计  
的组织是多层次、多方位的，形成分级分权型的成本会计组织形式。其组织层次如图 1-1  
所示。

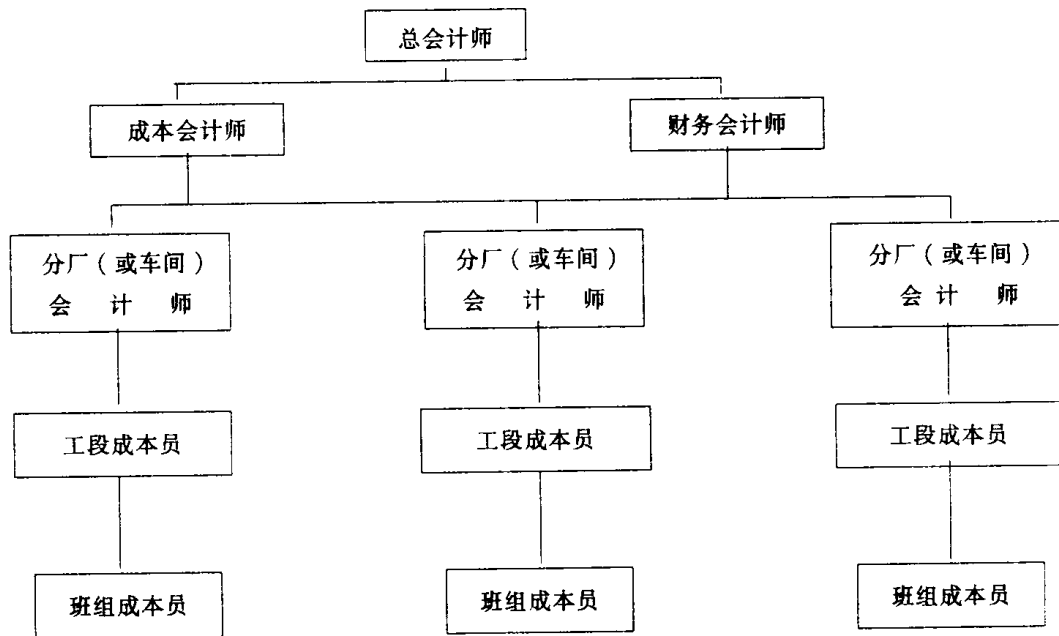


图 1-1 分级分权型的成本会计组织图

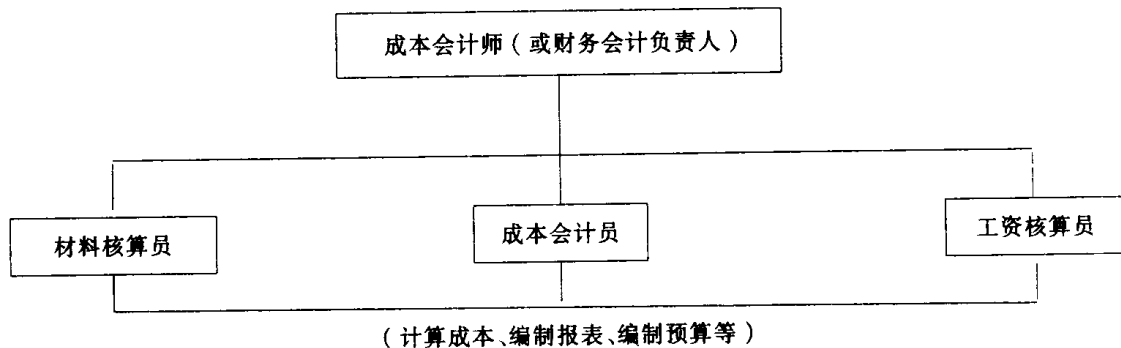


图 1-2 集权型的成本会计组织图

(2) 小型企业成本会计组织 小型企业生产规模小, 职能部门少, 管理层次少, 因此, 在成本会计的组织层次上要尽量与企业这种集中管理体制相协调, 实行一级核算、一级管理的组织制度。其组织层次如图 1-2 所示。

### 三、对成本会计工作人员的要求

成本会计工作是企业管理工作的重要组成部分, 它的工作质量直接影响到企业管理工作的成败。因此, 对从事成本会计工作的人员, 对其自身的业务素质有较高的要求, 以适应成本会计工作的需要。

(1) 具有会计技术专长 成本会计是会计工作的核心部分, 是综合性非常强的工作, 其内容包括预测、决策、控制、核算、分析与评价全过程。这就要求从事成本会计工作的人员必须具备这些理论知识, 并熟练地掌握具体的操作方法。

(2) 熟悉企业的生产及其管理的全过程 成本是企业为生产一定品种、数量的产品而支出的各项耗费, 是为取得一定经济利益而付出的代价。由于成本是在特定的生产工艺和管理水平条件下的耗费, 它反映了特定水平的生产率和管理水平, 同时也说明成本水平可以通过努力不断降低。因此, 作为成本会计人员, 不仅要核算成本的具体数据, 还应透过这些数据了解其合理性, 从而提出降低成本的可行措施, 这就需要成本会计人员熟悉企业的生产工艺过程及其管理。

(3) 具有较强的组织能力 成本会计工作涉及到许多方面的工作。其综合性较强, 如编制各责任部门的成本费用预算, 需要经常研究各责任部门的成本费用控制水平等。因此, 成本会计人员要善于思考, 要有较强的组织工作能力, 要有较高的工作效率, 同时能深入到生产经营的各个环节, 真正了解成本变化的原因, 为企业的成本管理献计献策。

综上所述, 成本会计人员要有较扎实、较丰富的会计理论知识及较强的实际工作能力, 才能全面担当起成本会计工作的重任。

## 第四节 成本会计制度

### 一、成本会计制度的含义

成本会计制度是指制度化的与复式帐簿体系相结合的, 按一定程序连续进行成本计算的成本会计。成本会计制度的基础是成本计算, 但不是所有的成本计算都是成本会计制度, 只有将这种计算与帐簿体系相结合并纳入制度, 才构成成本会计制度。

### 二、成本会计制度的种类

人们在成本会计的工作实践过程中, 根据企业成本管理的要求, 形成各种成本会计制度, 以提供各种类型的成本信息。成本会计制度具体分为:

(1) 实际成本会计制度 它是以企业实际发生的各项生产费用为基础, 并与复式帐簿体系相结合, 按一套程序连续计算实际成本的成本会计制度。这种成本计算也称事后成本计算或称历史成本计算。在实际成本会计制度中, 企业设置若干成本费用帐户, 用以归集生产经营过程中实际耗用量和实际价格(若采用计划价格, 至期末仍需要按实际价格调整价差)条件下的成本, 并将会计的各种方法有机结合, 形成一套完整的成本会计体系。其目的在于对企业资产给予正确计价, 另外, 根据实际成本正确计算企业本期利润, 同时, 便于企业核定产品价格。

根据实际成本会计制度计算的内容和范围形成制造成本的会计制度和完全成本的会计制度。而成本的内容和范围不是一成不变的。在手工业时期，资本的有机构成比较低，成本主要是材料和人工费，间接的制造费用则作为当期损益给予处理。工业革命后，随着近代工业的发展，资本有机构成不断提高，制造费用占生产支出的比重也有较大的提高，从而引起人们的进一步重视。将制造费用从计入当期损益改变为计入产品成本，是成本会计的一项重大变革，由此产生了制造成本法；之后，在“只有全部的实际成本才是真实成本”的指导下，以计划经济为模式的国家对成本的内容进行了所谓的改革，成本的内容和范围包括企业生产经营过程中的一切耗费，即在制造成本的基础上加上管理费、财务费等，这种成本计算法就是完全成本法。实践证明，完全成本法不利于企业正确计算盈亏，从严格意义上讲不符合会计的配比原则。因此，目前国际上的惯例是采用制造成本法计算成本，而将管理费用、财务费用、销售费用作为期间费用计入当期损益。

(2) 标准（定额）成本会计制度 它是企业以标准成本或定额成本为基础，并与复式帐簿体系相结合，按一套程序连续计算实际成本的一种会计制度，这种制度将成本计划、成本控制、成本分析、成本核算及责任考核有机结合。标准（定额）成本会计制度要求先计算标准成本或定额成本，然后计算实际成本，在此基础上，分析标准成本或定额成本与实际成本的有利差异与不利差异，起到控制成本、衡量责任部门工作质量的作用。

(3) 变动成本会计制度 它是企业以变动成本为基础，并与复式帐簿体系相结合，按一

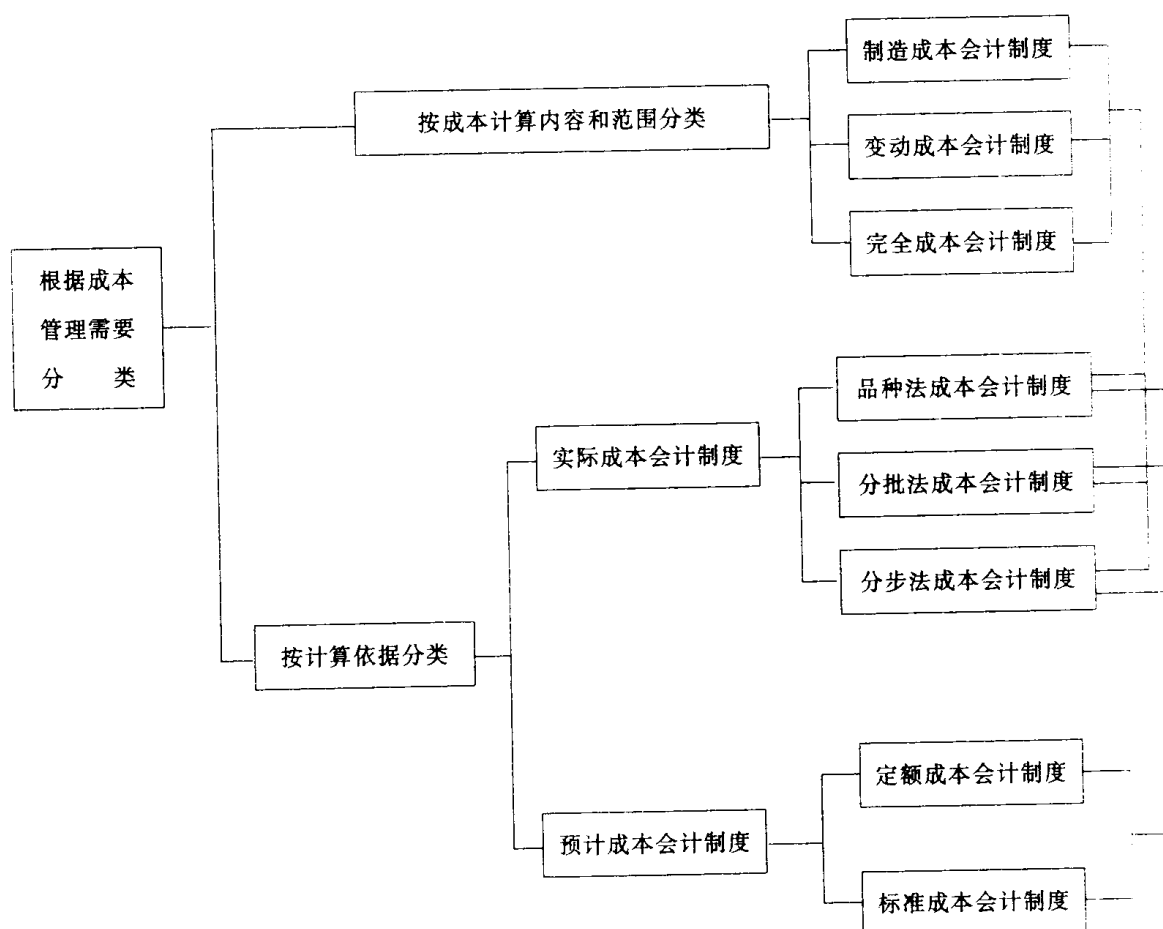


图 1 - 3 成本分类图

套程序连续计算产品变动成本的一种成本会计制度。在现代企业中，经营决策的正确与否决定企业的命运。正确的经营决策来源于准确及时的成本信息，而传统的实际成本会计制度和标准（定额）成本会计制度所提供的成本信息不能适应这种需要。20世纪初美国斯巴辛联系价格的制定，提出边际成本的概念及计算，之后，美国会计学家哈里斯在分析本量利的基础上提出了直接成本的计算。第二次世界大战后，直接成本计算方法（即变动成本法）及运用得到了推广，产品成本只包括变动成本，而将固定的制造费用与管理费用、财务费用、销售费用均作为当期损益，这就为企业经营决策奠定了成本基础，是成本会计在近代发展史上的里程碑。

总之，制度是人为的，是人们根据客观实际需要加以总结、发展的。成本会计制度的分类可以从不同的角度来理解。有关分类如图 1-3 所示。

成本会计是企业经营管理的重要工具，是企业会计的重要组成部分。只有建立健全成本会计制度，规范成本会计工作，才能提高成本会计的工作效率，满足现代企业管理的需要。

### 复习思考题

1. 什么是成本会计？
2. 试述成本会计的主要内容。
3. 试述成本会计的发展过程。
4. 试述成本会计的任务。
5. 试述成本会计工作组织机构设置的原则。

## 第二章 工业企业成本核算

工业企业成本核算所涉及的内容及运用的方法很多，但都必须遵守一个基本程序，并根据企业生产管理的具体要求设置成本核算总帐科目及其明细帐，用以归集分配有关成本费用。

### 第一节 成本核算的意义和原则

#### 一、工业企业成本核算的意义

成本核算是成本会计的中心内容。工业企业通过成本核算，可以审核各项生产和经营费用的支出，促使企业降低成本、费用；可以反映企业生产经营过程中各种费用的发生，以及产品成本和期间费用的形成，分析和考核产品成本计划的执行情况，进一步挖掘降低产品成本的潜力；可以为企业计算损益，为制定和修订产品价格提供依据；还可以对企业进行未来成本预测，为编制下期成本计划提供可靠的资料。成本核算也是进行成本分析和考核的必要依据。

因此，工业企业的成本核算，是企业成本管理工作的重要组成部分。成本、费用核算正确与否，不仅直接影响到成本、费用的预测、计划、控制、分析、考核等成本会计各环节的工作，而且也直接影响企业损益以及应交所得税的计算，同时还将对企业经营决策产生重大影响。做好成本核算工作，对于降低成本、费用，增加企业利润，提高企业经营管理水平，都具有十分重要的意义。

#### 二、成本核算的原则

成本核算作为会计核算的一个重要方面，有其特定的内在规律、工作规范和可供操作的行为准则。这些规范和准则可概括为下列基本原则：

(1) 客观性原则 客观性原则是指成本核算必须以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭证为依据，按照规定的程序组织成本核算，如实反映企业的生产费用数额，做到数字准确，资料可靠，不能人为地调节成本，弄虚作假，以保证成本核算的客观性和真实性。

(2) 一贯性原则 一贯性原则是指企业在进行成本核算时采用的会计处理方法和程序前后各期必须一致，要求企业在一般情况下不得随意变更会计处理方法和程序，使前后期的核算资料便于衔接，也便于相互比较，避免通过任意改变核算方法以调节各期成本和利润。与成本核算有关的会计处理方法包括计提折旧的方法，发出存货的计价方法，辅助生产费用的分配方法，在产品的计价方法及产品成本计算方法等。如确属必要改变上述会计核算方法，应在有关报表中说明变更情况和原因，并根据需要揭示对企业财务状况和经营成果的影响。

(3) 权责发生制原则 在进行成本核算时，凡是当期应当负担的费用，不论款项是否支付，都应作为当期的费用处理；凡是不属于当期的费用，即使款项已经在当期支付，也不应作为当期的费用。根据权责发生制进行成本费用的核算，以便能够更准确地反映各期成本和

真实的经营成果。

(4) 按实际成本计价的原则 企业在对外的会计报表中, 必须按实际成本对产成品、自制半成品和劳务计价, 不得以计划成本、估计成本和定额成本代替实际成本, 以减少成本计算的主观随意性, 保证成本信息的可验证性。

## 第二节 成本核算的要求

为了充分发挥成本核算的作用, 在成本核算工作中应遵循以下几项要求:

### 一、正确划分各种费用支出界限

为了正确地核算产品成本、期间费用和企业损益, 为成本管理提供正确的成本数据, 必须正确划分以下五个方面的费用界限:

#### (一) 正确划分资本性支出和收益性支出的费用界限

成本核算应当严格区分收益性支出与资本性支出的界限, 以正确地计算企业的当期损益。收益性支出是指该项支出的发生是为了取得本期收益, 即仅与本期收入的取得有关; 资本性支出是该支出的发生不仅与本期收入的取得有关, 而且与其他会计期间的收入相关。资本性支出不能计入当期产品成本, 也不应计入当期损益, 而应形成固定资产、无形资产等的价值, 按资产受益期进行摊配, 或计入受益期的产品成本或作为受益期的期间成本, 所以这类支出属于非生产经营管理费用。而收益性支出则属于生产经营管理费用, 故又称此要求为正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限。

除资本性支出外, 企业还有一些支出也不能计入产品成本和期间费用, 如, 对外投资的支出; 被没收的财物, 支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金以及企业赞助、捐赠支出; 国家法律、法规规定以外的各种付费; 国家规定不得列入成本、费用的其他支出; 职工的医药费、医护人员的工资、医务经费、职工因公负伤赴外地就医路费, 职工生活困难补助, 职工浴室、理发室、幼儿园人员的工资; 固定资产盘亏、报废、毁损和出售的净损失; 非季节性和非修理期间的停工损失, 职工子弟学校和技工学校经费, 非常损失等支出, 均不得列入产品成本和期间费用, 均属于非生产经营管理费用。

#### (二) 正确划分产品成本和期间费用的界限

工业企业在生产经营过程中发生的费用是多种多样的, 其用途也是多方面的, 必须按其用途的不同确定其归属。要严格遵守有关成本费用开支范围的规定, 不能人为地扩大或缩小产品成本, 以保证产品成本和期间费用计算的真实性。

要正确计算产品成本, 必须要明确产品成本内容, 以分清哪些费用应计入产品成本, 哪些费用不应计入产品成本。成本是对象化的费用, 企业为了取得任何一项资产所发生的费用均可称为成本。根据《企业会计准则》的规定, 企业直接为生产商品和提供劳务等发生的直接材料、直接人工、商品进价和其他直接费用, 直接计入生产经营成本; 企业为生产商品和提供劳务而发生的各项间接费用, 应当按一定标准分配计入生产经营成本。如工业企业产品成本的内容, 包括直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用, 这些生产费用归属于特定对象, 是用来形成一定资产而发生的费用, 构成了产品的制造成本。

企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用, 为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用, 以及销售过程中所发生的销售费用, 不能直接归属于某一特定对象



的费用，可以确定其归属期间，因此全部列入当期损益，作为期间费用，不计入产品成本。

### （三）正确划分各个月份的费用界限

为了按月分析和考核产品成本和期间费用，正确计算各期损益，企业应按照权责发生制原则确定成本、费用的开支，划分清各个月份的费用界限。即凡应该由本期负担而尚未支出的费用，应作为预提费用计入本期成本及费用，待到期支付时，作为支付月份的开支。对于本月发生开支而应由以后各月产品成本或期间费用负担的费用，应作为待摊费用，在此后各月合理分配计入产品成本或期间费用。分摊期限在一年以上的待摊费用，应记入递延资产，在一年以上的期间内分月摊入各月成本及费用。

正确地划分各个月份的费用界限，实质上是从时间上确定各个成本计算期的费用和产品成本，是保证产品成本核算正确性的重要环节。企业不应利用待摊、预提的方法人为调节各期产品成本。

### （四）正确划分各种产品的费用界限

为了分析和考核各种产品的成本计划完成情况，应该分别计算各种产品的成本。凡是能直接确定应由哪种产品负担的费用，应根据费用原始凭证直接计入该种产品成本，凡是不能直接确认由哪种产品负担的费用，应选择合理的分配方法加以分配计入各种产品成本。应注意，对盈利产品与亏损产品之间，可比产品与不可比产品之间的费用界限的划分，不得故意抬高某种产品成本而压低其他产品成本，以盈补亏，掩盖超支，虚报产品成本的降低，确保各种产品成本的真实性。

### （五）正确划分完工产品成本和在产品成本的费用界限

通过以上费用界限的划分，确定了各种产品本月应负担的生产费用。月末计算产品成本时，如果某种产品都已完工，该种产品的各项生产费用之和，就是其完工产品成本；如果某种产品都未完工，该种产品的各项生产费用之和，就是其月末在产品成本；如果某种产品一部分已经完工，另一部分尚未完工，这种产品的各项生产费用，则应采用适当的分配方法在完工产品和月末在产品之间进行分配，分别确定完工产品成本和月末在产品成本。

为了划清这一费用界限，首先要正确计算完工产品和月末在产品的数量，然后按适当的分配方法，分配计算完工产品和月末在产品成本。要防止通过任意提高或降低在产品成本，从而人为地调节完工产品成本的错误做法，保证利润数据的正确性。

上述各种费用界限的划分过程，实际上就是产品成本的计算过程。能否正确划分这五个方面的费用界限，是成本、费用核算正确与否的关键，也是检查和评价成本、费用工作是否正确合理的标准。

## 二、做好各项基础工作

为了保证成本核算的质量，达到对成本进行正确计划、审核、控制、分析的目的，还必须相应健全一系列成本核算的基础工作，没有健全的基础工作，成本核算就不能顺利进行并达到预期的目的。成本核算的基础工作，主要包括以下几方面：

### （一）建立健全原始记录制度

原始记录是对发生的经济业务进行记载的凭证，是进行成本核算、成本管理的书面的依据。要保证原始记录数据可靠、内容完整、提供及时，企业必须建立健全原始记录制度。

原始记录的设置应以符合企业各方面管理和成本核算的需要为前提，建立科学易行、讲求实效的原始记录制度，并且组织职工认真做好各种原始记录的登记、传递、审核和保管工