

成本会计

李雅丽 谢桂芬 编

会计类教学改革试点专业试用教材



2

机械工业出版社

99
F234.2
106
2

会计类教学改革试点专业试用教材

成本会计

李雅丽 谢桂芬 编

机械工业出版社

全书分为三部分共十一章。第一部分为工业企业成本会计,包括第一章至第八章,主要论述工业企业成本会计核算的对象、任务和核算方法;第二部分为其它行业成本会计,即第九章,主要论述典型行业成本会计核算的特点、内容和基本方法;第三部分为成本费用报表及成本分析,包括第十章和第十一章,主要论述成本费用报表的种类、编制方法,成本分析的意义及分析方法。

本书为高等专科学校会计类试点专业用教材。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 /李雅丽, 谢桂芬编. -北京: 机械工业出版社, 1998.3

会计类教学改革试点专业试用教材

ISBN7-111-06171-3

I. 成… II. ①李… ②谢 III. 成本会计-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 02994 号

出版人: 马九荣 (北京市百万庄路 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑: 王海峰 尹荣英

版式设计: 丁然

责任校对: 丁然 封面设计: 姚毅 责任印制: 丁然

北京市昌平北七家印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

1998 年 3 月第 1 版第 1 次印刷

850mm×1168mm¹/₃₂·7.5 印张·187 千字

0 001—2 200 册

定价: 12.50 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

出版说明

唐山高等专科学校的工业会计专业和宁波高等专科学校的财务会计专业，是经国家教委高教司批准的教学改革试点专业。为了进一步搞好教学改革，加快教学改革步伐，满足教学需要，在全国高等工程专科学校管理工程类专业教学指导委员会和全国高等工程专科学校管理与财会专业协会指导下，唐山高等专科学校和宁波高等专科学校（以下简称两校）在广泛交流经验和充分协商的基础上，决定对会计专业的主要专业基础课程和专业课程分期、分批联合编写出版相应的教材。

两校联合编写出版会计教学改革试点专业试用教材的指导思想是：针对性强、质量高、有特色。总体目标是：体系新、内容新、实用性强，并与会计专业技术职务全国统一考试、全国注册会计师考试接轨。具体目标是：服从于应用型、复合型人才培养目标，突出高等专科教学的要求，以会计应用能力培养为主线，强化会计的基本理论、基本方法和基本技能，避免繁琐的理论论证、公式推导，力求简明扼要、够用为度，做到内容有用、实用；在结构体系的安排上，讲究科学性、系统性、层次性，遵循由浅入深、循序渐进的教学规律。

为了保证两校联合编写出版的会计教学改革试点专业试用教材在质量上符合国家教委高教司批准的试点专业教学改革实施方案中确定的培养目标、培养规格和教学大纲的要求，在教材的编写过程中，两校进行了广泛的研讨，反复几次对编写大纲进行修改，并邀请了有关专家对教材的编写大纲、初稿进行了审阅，确保所编写教

材的质量。

组织联合编写出版会计教学改革试点专业试用教材是一项开拓性的工作，不足之处在所难免，恳请同行专家、学者以及社会予以支持并赐教。

唐山高等专科学校
宁波高等专科学校 教材编写组

1997 年 12 月

前 言

本书是在全国高等专科学校管理工程类专业教学指导委员会和全国高等专科学校管理与财会专业协会指导下,由经国家教委高教司批准的唐山高等专科学校的工业会计试点专业和宁波高等专科学校的财务会计试点专业的有关教师联合编写的。

本书内容共十一章,在章节设置上改变过去成本会计教材中以要素费用设章叙述生产费用的归集和分配,而改为以直接材料、直接工资、制造费用等项目分别设章阐述成本、费用的归集和分配,这样可以适当简化核算工作,也符合国际上成本会计工作的常规做法。

本书的第二、三、四、五、六、七、十章由唐山高等专科学校李雅丽编写,第一、八、九、十一章由宁波高等专科学校谢桂芬编写。

全书由李雅丽任第一编者,并负责修改、统编定稿。

本书在编写过程中,参阅了已经出版的各家教材和已发表的研究成果,从中吸收了不少有益内容,受益匪浅。在此,谨向他们表示衷心的感谢。

由于编者水平有限,时间仓促,疏漏和不妥之处在所难免,敬请广大读者批评指正。

编 者

1997年12月

目 录

出版说明

前 言

第一章 总 论	(1)
第一节 成本会计的对象和任务	(1)
第二节 成本会计的职能	(5)
第三节 成本会计工作的组织	(7)
第四节 工业企业成本会计核算的内容和要求	(11)
第二章 直接材料费用的核算	(28)
第一节 直接材料费用核算的意义和任务	(28)
第二节 直接材料费用的归集	(30)
第三节 直接材料费用的分配	(39)
第三章 直接工资费用的核算	(49)
第一节 直接工资费用核算的意义和任务	(49)
第二节 直接工资费用汇总和分配的核算	(52)
第四章 辅助生产费用的核算	(66)
第一节 辅助生产费用归集的核算	(66)
第二节 辅助生产费用分配的核算	(74)
第五章 制造费用的核算	(84)
第一节 制造费用归集和分配的意义	(84)
第二节 制造费用归集的核算	(86)
第三节 制造费用分配的核算	(90)
第四节 生产损失的核算	(94)

第六章 完工产品与在产品成本的划分	(102)
第一节 在产品数量的核算.....	(102)
第二节 完工产品成本与在产品成本的划分方法.....	(105)
第三节 完工产品成本结转的核算.....	(121)
第七章 产品成本计算方法	(124)
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算 对象的影响.....	(124)
第二节 产品成本计算的主要方法.....	(126)
第三节 产品成本计算的品种法.....	(127)
第四节 产品成本计算的分批法.....	(130)
第五节 产品成本计算的分步法.....	(134)
第六节 产品成本计算的分类法.....	(155)
第七节 各种成本计算方法的实际应用.....	(161)
第八章 期间费用的核算	(163)
第一节 销售费用的核算.....	(163)
第二节 管理费用的核算.....	(164)
第三节 财务费用的核算.....	(165)
第九章 其它行业成本的核算	(166)
第一节 施工企业成本的核算.....	(166)
第二节 商品流通企业成本的核算.....	(176)
第三节 房地产开发企业成本的核算.....	(184)
第十章 工业企业的成本、费用报表	(194)
第一节 工业企业成本、费用报表的作用和种类.....	(194)
第二节 产品生产成本表.....	(195)
第三节 主要产品单位成本表.....	(198)
第四节 其它费用明细表.....	(200)
第十一章 成本的事后分析	(205)
第一节 成本分析的方法.....	(205)

第二节	产品成本计划完成情况的分析·····	(214)
第三节	技术经济指标变动对成本影响的分析·····	(227)

第一章 总 论

第一节 成本会计的对象和任务

一、成本会计的起源和发展

成本会计是由成本计算和复式记帐相结合而产生的。它随商品生产而产生，并随商品交换而发展。在商品生产和交换的历史发展中，由于价值规律的作用，必然需要计算生产消耗和成本，但当其应用会计原理详细记录一个企业在制造和销售产品过程中所发生的一切费用，并决定产品的总成本和单位成本时，才形成成本会计的科学体系。成本会计最初起源于16世纪的意大利。1531年，意大利佛罗伦莎市的麦迪克家族建立毛纺织业制造毛衣料，开始应用成本明细分类帐。这种成本明细分类帐非常接近于成本计算制度。一般认为，这就是成本会计的萌芽。

19世纪工业革命后，由于采用了大机器生产，产业规模逐渐扩大，企业之间出现竞争，生产成本受到重视。英国会计界为了适应这一要求，开始研究成本，此时，会计工作是一套方法，成本计算是另一套方法，经过一段时间的探索，才将成本记录和计算与普通会计工作结合起来，形成了“成本会计”。在这初创阶段，成本会计的发展极其缓慢。美国教授吉特图恩在其《20世纪以前的会计发展》一书中称：“英国人只是把成本会计科目引入复式会计系统就花费了许多年。”20世纪20年代，美国会计界为了配合泰勒制的实施，又提出了标准成本会计制度。标准成本会计制度使管理者对生产成本的发生能进行主动控制，开始了生产过程成本控制，以使生产费

用控制在“应计成本”水平。随着垄断资本主义的高度发展，以市场为核心的经营型成本会计学问世。这种成本会计制度比标准成本会计制度前进了一大步。它从企业经营决策开始就进行成本计算。它开始于市场调查，根据市场调查的资料，按照客户能够接受的价格确定产品销售价格和目标利润，然后确定目标成本，用目标成本控制产品成本形成全过程。首先控制产品设计过程，使设计方案达到目标成本要求；再根据设计方案，计算产品的定额成本，作为控制实际成本的标准。在生产过程中，通过责任成本核算，反映经济责任完成情况，以便控制实际成本发生；生产过程结束时，计算出产品的实际成本。在我国建立社会主义市场经济条件下，应用经营型成本会计有利于企业转换经营机制，提高企业的经济效益。

二、成本会计的概念

“所谓成本，就是资源的一种消耗。”为取得相应的经济效益而发生的支出称为成本，否则为损失。即成本这种资源消耗，包括人力、物力和财力，是以取得经济效益为前提的。而成本会计，则是合理利用内部资源的控制会计，它主要服务于企业内部管理，是会计的一个分支。成本会计主要是用会计的方法来记录、计量企业内部成本消耗、资财支出情况，并加以计划控制，以减少消耗，降低成本，取得最大经济效益。

随着市场经济的发展，人们不再只是简单计算出产品生产成本，确定损益，而是越来越多地注重成本管理。成本会计也由过去对生产过程中的成本控制和事后的成本核算与分析，逐步发展成为预测未来，为决策提供成本信息、对生产过程进行控制和考核以及事后监督的现代成本会计，又称为经营型成本会计。

经营型成本会计是从经营着眼，从技术着手，使技术与经济结合起来，从内部规划、控制入手，力求降低消耗，降低成本。采用标准成本制度与责任成本核算相结合，以达到内部控制目的。经营型成本会计立足于成本控制与核算相结合，以标准成本为目标，以

责任成本核算为手段，达到对内部管理与对外提供报告相结合、相统一。总之，经营型成本会计从经营入手，着眼于规划未来，控制现在，核算与考核过去。经营型成本会计既为管理会计服务，也为财务会计服务，并把管理会计和财务会计的方法结合起来加以运用，为企业内部管理和外界投资决策提供数据。

在我国社会主义市场经济条件下，要求成本会计必须从市场需要出发，进行企业内部成本管理。从市场调查开始，确定产品售价和目标利润、税金，倒求目标成本，然后用目标成本控制产品成本形成的全过程。这样，就把成本会计与市场竞争结合起来，与先进的科学技术结合起来。这种成本会计是从我国改革开放后一些先进企业转换经营机制、参与市场竞争中总结出来的，也就是前述的经营型成本会计。它把成本会计作为独立的体系呈现出来，利用管理会计的方法进行规划与控制，达到合理利用内部有限资源、降低消耗、降低成本、提高企业经济效益的目的。

三、成本会计的对象

成本会计的对象有广义和狭义之分。广义的成本会计对象是指成本会计职能所包含的内容。而狭义的成本会计对象则是指成本计算对象，即是指成本计算过程中归集、分配费用的对象。明确成本会计的对象，对于确定成本会计任务，研究和运用成本会计的方法，更好地发挥成本会计在经济管理中的作用有着重要意义。

一般而言的成本会计对象指的是狭义的成本会计对象，即成本计算对象。通常，成本会计计算对象由三个要素组成：

(1) 成本计算实体 指承担生产费用的生产经营成果的实物形体。对于生产性企业而言，成本计算实体可以划分为某种产品、某批产品和某类产品的产成品或半成品；对于劳务性企业而言，往往不存在有形的成本计算实体，而只能确定劳务的性质，如运输企业的货运和客运，商贸企业的批发和零售等等。

(2) 成本计算期 指汇集生产费用，计算企业成本的时间范围。

生产性企业按其生产特点，可分为产品的生产周期和会计期；非生产性企业一般均以会计期为成本计算期。

(3) 成本计算空间 指生产费用发生并能组织企业成本计算的地点（部门、单位）。生产性企业的生产成本计算空间可划分为全厂和各生产步骤；非生产性企业可划分为各部门和各单位。

正是因为成本计算对象由三个要素所构成，致使不仅不同企业生产的不同产品（劳务）的生产成本不同，而且即使同一企业生产的同一种产品（劳务）在不同的成本计算期的生产成本也各异。因而，成本计算对象应按照企业的生产特点和经营管理的需要来确定。

四、成本会计的任务

成本会计的任务是指企业在各个历史时期为实现成本会计的职能所赋予成本会计的特殊使命。其任务主要有：

(1) 搞好成本预测和计划，为成本管理提供依据 在市场经济条件下，企业是独立的商品生产者和经营者，它必须经受市场的检验，按市场经济规律组织生产经营活动，并力争以最小的生产耗费，取得最大的经济效益，促进企业发展。这就要求企业成本会计应在企业有关部门的紧密配合下，根据历史资料，市场预测和企业生产、技术、财务、管理水平、产品功能等资料，科学地预测成本发展趋势，并根据对成本的预测、市场营销及产品功能的分析，确定目标成本，编制成本计划，制定成本费用的控制标准和降低成本的具体目标及主要措施，作为企业实施成本管理的基本依据。

(2) 严格开支范围，正确处理国家与企业的分配关系 成本作为生产要素的补偿尺度，计算正确与否，直接影响企业利润的确定和在国家与企业之间的分配。企业成本多计少计，直接和间接都会影响企业利润的真实性，并影响企业成本管理的质量。因此，成本会计必须严格按照国家有关法规汇集成本，把成本费用限制在国家法规、政策、制度所允许的范围内，为企业利润在国家和企业之间的分配和成本管理工作奠定良好的基础。

(3) 及时提供成本信息，加强成本管理，提高企业经济效益
在市场经济条件下，信息对企业来说，是资源和财富。成本会计既为内部管理提供信息，也为外界投资者提供信息。成本信息提供的及时、正确与否，将直接影响到企业的经济效益。因此，成本会计应对已经发生的各项生产要素耗费进行核算，严格审核和控制各项成本费用的开支范围，监督成本计划、预算的执行，努力把成本费用开支限制在预定标准之内，最大限度地提高企业经济效益。

(4) 严格考核成本计划，做好成本分析，为企业经营决策服务
计划是考核业绩的主要依据之一，成本会计应按照成本计划的有关规定、指标和要求，对成本计划的完成情况进行严格考核，以便肯定成绩，找出差距，鼓励先进，鞭策落后；同时，通过与计划、目标、历史和同行业先进水平对比分析，找出成本升降的各种主客观因素，预测其影响程度，提出改善成本管理工作的措施，促进各职能部门强化成本管理，提高管理水平，使企业经营决策更加合理。

第二节 成本会计的职能

成本会计的职能是成本会计自身所固有的、内在的功能，是与生俱来的，不依人的意志为转移的。一般来讲，成本会计的基本职能有三个：

一、积聚成本的职能

积聚成本的职能是将各种历史成本汇集起来，通过一系列计算，分配给各种产品和各个车间的功能。它是成本会计最基本的首要职能。

成本会计在其最初阶段，主要是成本计算。是将已经发生的各项生产要素耗费，按照不同的属性进行汇集，然后再按照一定的比例和对象分配到各种产品和车间，最后计算出产品的总成本和单位成本。随着经济发展和现代化管理要求的进一步深化，成本会计与

企业管理的结合日趋紧密，并随之用于预测、计划、控制、分析、决策等多种目的，但积聚成本的职能仍然是成本会计的最基本的职能，它为现代成本管理提供最基础的数据。

二、反映的职能

反映职能是从价值补偿的角度出发，对各种生产要素的耗费、形成情况等进行综合反映，为企业经营管理提供成本信息的功能。成本会计用会计的方法来记录、计量企业内部成本消耗、资财支出情况，以及时汇集历史成本，为成本预测、计划、控制、考核、分析、决策等提供最基础的数据。成本会计的这种职能以已经发生的各种生产经营耗费为依据，为经营管理提供成本分析现状的核算资料和真实可靠的成本信息资料，增强了成本分析和成本考核的正确性和成本管理的计划性、预见性和决策的科学性，使企业在市场竞争中立于不败之地。

三、监督的职能

监督的职能是指按照一定标准，对各项生产要素耗费的合理性、合法性和有效性，运用控制、调节、指导和考核等手段，达到预期成本管理目标的功能。

成本会计的监督职能包括事前、事中和事后监督。成本会计对各项生产要素的合理性、合法性和有效性，以国家有关政策、制度、法规和企业计划、预算为依据，对其进行严格审查，预防或制止企业违反政策、制度、法规、计划和预算的不正当经济行为，促进其增产节约，增收节支，降低成本，提高经济效益。但仅仅有成本会计的事前监督是不够的，还必须要通过成本信息的反馈进行事中和事后的监督，即对经济活动的过程及活动的结果，通过成本信息资料的检查分析，总结经验，发现问题，提出建议，采取措施，促使经济活动朝着既定目标健康发展。

成本会计除了具有以上基本职能外，还具有成本预测、成本决策、成本计划、成本分析和考核的职能。

第三节 成本会计工作的组织

一、成本会计机构

为了完成成本会计的各项任务,有效地发挥成本会计的职能、作用,必须要有与之相适应的组织工作。在组织工作中,首要的工作是建立健全成本会计机构。建国以来,我国成本会计一般都是由厂部下设会计部门,在总会计师领导下,由会计部门的成本小组进行成本会计工作。随着我国市场经济的发展,成本会计逐渐独立出来,在厂部下直设成本会计部门,由总会计师直接领导,进行成本会计工作。目前成本会计机构的分工有两种形式:集中型和分散型。

(一) 集中型

集中型是指由厂部成本会计部门对厂部的核算、预测、预算、控制、成本报表编制和分析等工作具体负责,各车间、班组只负责有关原始记录的登记和原始凭证的填制及其初步审核、整理和汇总工作,为厂部会计部门提供资料。集中型分工形式的优点是有利于减少核算层次和核算人员,便于集中采取电子计算机进行数据计算和分析,弊端是不利于车间、班组掌握和控制成本,影响基层单位积极性的发挥。因此,这种形式适用于成本会计组织工作较简单的企业。

(二) 分散型

分散型是指根据企业管理需要,分级设置厂部和车间成本会计机构,共同完成成本会计工作。一般分工是:厂部成本会计部门负责对车间成本会计工作的指导、监督,处理那些不便于分散到车间的成本会计工作,分解落实目标成本,编制全厂的成本计划和成本预算,编制成本报表,进行成本的综合分析等。各车间对本车间所发生的成本进行明细核算,根据厂部所批准的成本计划控制各项费用的支出,进行成本预测和分析。这种分工形式的特点是:厂部成

本会计部门着重全厂的成本计划和预算编制、预测、控制与分析，而各车间多侧重于本车间的成本核算、预测、控制与分析。这种分工形式便于调动各级各门参与成本管理的积极性，与经济责任制形成配套，有利于各车间乃至班组及时掌握成本信息和进行成本控制，有利于厂部进行宏观管理。其不足之处是增加核算层次和核算人员。分散型的组织形式多适用于成本会计工作较为复杂，各部门有较强独立性的企业。

成本会计机构的工作与直接从事生产经营活动的各单位的工作有着密切的联系。成本会计机构要做好成本会计工作，必须加强同这些单位的协作，宣传和依靠有关单位的职工执行成本会计的法规和制度，正确、及时地填制有关的原始凭证和原始记录，做好各项基础工作；应该组织职工群众管好财产物资，充分发挥机器设备的效能，提高劳动效率，结合本职工作厉行节约，降低成本、费用，提高经济效益。企业内部各单位也应遵守有关的法规和制度，会同、协助和配合各级成本会计机构做好成本会计工作，支持本单位中的成本会计人员做好本职工作。

为了充分发挥成本会计机构的职能作用，企业的总会计师和会计主管人员应该加强对成本会计机构的领导，经常研究成本会计工作，督促和检查成本会计机构做好各项业务工作，支持成本会计人员履行职责，帮助解决工作中存在的问题，并且以身作则，遵守有关的规章制度。

二、成本会计人员

企业为了做好成本会计工作，还应配备适当数量的在政治上和业务上合格的成本会计人员，这是做好成本会计工作的决定因素。为了充分调动会计人员做好工作的积极性，国家规定了会计人员的技术职称以及会计人员的职责和权限。这些规定对于成本会计人员也完全适合。

（一）成本会计人员的职责