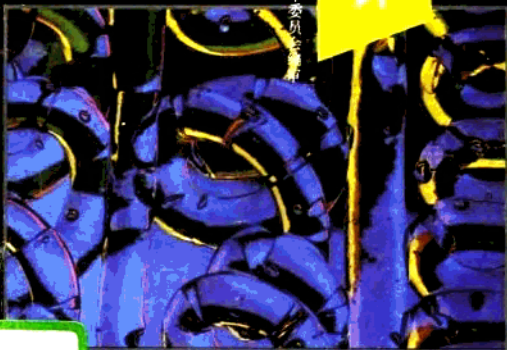


中等职业学校教材

成本会计

湖南省中等职业教育教材编审委员会编



湖南出版社

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 费用成本的概念、内容和作用.....	(1)
第二节 成本会计的涵义和内容.....	(9)
第二章 成本核算的基本要求和一般程序	(15)
第一节 成本核算的基本要求	(15)
第二节 成本核算的一般程序	(20)
第三章 费用的总分类核算和明细分类核算	(26)
第一节 待摊费用和预提费用的核算	(26)
第二节 产品费用的核算	(31)
第三节 辅助生产费用的核算	(41)
第四节 期间费用的核算	(48)
第四章 费用计入产品成本的方法	(65)
第一节 要素费用的归集和分配	(65)
第二节 制造费用的归集和分配	(71)
第五章 费用在完工产品和期末在产品之间的分配	(78)
第一节 在产品数量的核算	(78)
第二节 费用在完工产品和 期末在产品之间分配的方法	(82)
第六章 产品成本计算方法	(96)
第一节 产品成本计算方法概述	(96)
第二节 产品成本计算的品种法.....	(100)

第三节	产品成本计算的分批法	(112)
第四节	产品成本计算的分步法	(116)
第五节	产品成本计算的分类法	(133)
第七章	成本预测和成本计划	(153)
第一节	成本预测	(153)
第二节	成本计划	(167)
第八章	成本控制和成本考核	(188)
第一节	成本控制	(188)
第二节	成本考核	(206)
第九章	成本报表和成本分析	(224)
第一节	成本报表	(224)
第二节	成本分析	(246)

第一章 总论

第一节 费用成本的概念、内容和作用

一、费用成本的概念

支出、费用和成本是三个互相联系的概念。一般来说，支出这一概念的范围比较广泛，一个会计主体在一定时期内发生的，能以货币表现的物资消耗和劳动报酬，都可以称之为支出。企业的支出，从用途来说，可以分为生产经营性支出、营业外支出以及对外投资支出、购建固定资产支出、购置无形资产和其他资产的支出等。从支出的效益来说，可以分为收益性支出和资本性支出等。收益性支出的效益仅与本会计年度有关，资本性支出的效益与几个会计年度相关。企业对外投资的支出、购置、建造或自行研制固定资产、无形资产和其他资产的支出，都属于资本性支出。

费用这一概念的范围比支出要窄一点，只有生产经营性支出才称之为费用。费用是企业一定时期内在生产经营过程中的各种耗费，它是会计要素之一。企业费用，按其经济内容，可以分为外购材料、外购燃料和动力、职工工资和提取的福利费、固定资产折旧费、利息支出、税金（指计入费用的税金，如房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等）和其他支出等费用要素。

成本是对象化了的费用。企业在生产经营过程中发生的各种耗费，归集到一定的对象上去，就是成本。按照承担费用的对象划分，有商品进价成本、外购或自制材料成本、产品成本、营业成本等成本概念。商品进价成本和外购或自制材料成本已在《商品流通会计》和《工业财务会计》课程中进行了研究。营业成本是指已经实现销售的商品进价成本或产品成本等。《成本会计》课程主要研究比较典型的生产企业的产品成本。

产品成本是企业为生产（制造）一定种类和数量的产品所发生的各项耗费的总和。费用的核算是产品成本计算的基础，也就是说，产品成本是通过费用的归集和分配形成的。企业产品成本的计算采用制造成本法。制造成本法是世界各国普遍采用的计算和分配产品成本的方法。在制造成本法下，计算产品成本时，只计算和分配与企业生产经营活动有最直接、最密切关系的费用；而将与企业生产经营活动没有直接关系，或关系不密切的费用直接计入当期损益。与企业生产经营活动有最直接、最密切关系的费用，就是企业产品生产（制造）过程中各个生产单位（车间、分厂）所发生的费用。因此，产品成本也称为产品生产成本或产品制造成本。

根据费用与成本的关系，企业在生产经营过程中发生的各项耗费，应当计入产品成本的，可以称之为产品费用或生产费用；不计入产品成本，直接计入当期损益的，可以称之为期间费用。

二、费用成本的内容

（一）产品费用的内容

产品费用（或称生产费用）是企业一定时期内在生产过程中发生的，应计入产品成本的费用。产品费用按其计入产品成本的方式划分，可以分为直接费用和间接费用。

1. 直接费用。直接费用是指企业为生产产品或提供劳务发生的各种直接材料费用、直接人工费用和其他直接费用。直接费用直接计入产品成本。

2. 间接费用。间接费用主要是指企业的制造费用。制造费用是企业各个生产单位（车间、分厂）为组织和管理生产所发生的各种费用。制造费用应先按费用发生的地点（各个生产单位）进行归集，然后采用一定的分配标准，分配计入产品成本。

（二）产品成本（或称制造成本）的内容

产品制造成本是由产品费用构成的，因此，产品制造成本与产品费用的经济内容是一致的。产品制造成本也包括企业在生产产品过程中实际消耗的直接材料、直接人工、其他直接费和制造费用。构成产品制造成本的项目称为成本项目，企业应当根据其生产特点和成本管理的要求，选择适合本企业的成本项目。工业企业产品制造成本的成本项目，一般可以分为以下四项：

1. 直接材料。包括企业生产过程中实际消耗的原材料、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料。

2. 直接人工。包括企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴。

3. 其他直接费用。包括直接从事产品生产人员的职工福利费等。

4. 制造费用。包括企业各个生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的生产单位管理人员的工资、职工福利费，生产单位房屋、建筑物、机器设备等的折旧费，原油储量有偿使用费、油田维护费、矿山维简费、租赁费（不包括融资租赁费）、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、

办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失以及其他制造费用。

上述四个成本项目，是按费用的用途而不是按费用的经济内容来划分的。例如企业支付给职工的工资，只有产品生产工人的工资才记入“直接人工”项目；企业生产单位（车间、分厂）管理人员的工资也应计入产品成本，但记入“制造费用”项目；企业总部（厂部、公司）管理人员的工资则不计入产品成本，作为期间费用处理。

（三）期间费用的内容

生产企业直接计入当期损益的期间费用，按其经济用途，可以分为管理费用、财务费用和销售费用。

1. 管理费用。管理费用是企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的费用，具体包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费（海域使用费）、土地损失补偿费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏帐损失、存货盘亏、毁损和报废（减盘盈）以及其他管理费用。下面，分项加以说明。

（1）公司经费：是指工厂总部管理人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销等费用。

（2）工会经费：是指按职工工资总额的一定比例计提拨交给工会的经费。

（3）职工教育经费：是指企业为职工学习先进技术和提高文化水平而支付的费用，按职工工资总额的一定比例计提。

（4）劳动保险费：是指企业支付给离退休职工的退休金（包括按规定交纳的离退休统筹金）、价格补贴和医药费（包括

企业支付离退休人员参加医疗保险的费用)、职工退职金、六个月以上病假人员的工资,职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按照规定支付给离休干部的各项经费等。

(5) 待业保险费:是指企业按照规定缴纳的待业保险基金。

(6) 董事会费:是指企业最高权力机构(如董事会)及其成员为执行职能而发生的各项费用,包括差旅费、会议费等。

(7) 咨询费:是指企业向有关咨询机构进行科学技术、经营管理咨询所支付的费用,包括聘请经济技术顾问、法律顾问等支付的费用。

(8) 审计费:是指企业聘请中国注册会计师进行查帐验资以及进行资产评估等发生的各项费用。

(9) 诉讼费:是指企业因起诉或者应诉而发生的各项费用。

(10) 排污费:是指企业按规定缴纳的排污费用。

(11) 绿化费:是指企业对厂区、矿区进行绿化而发生的零星绿化费用。

(12) 税金:是指企业按照规定缴纳的房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

(13) 土地使用费(海域使用费):是指企业使用土地(海域)而支付的费用。

(14) 土地损失补偿费:是指企业在生产经营过程中破坏的国家不征用土地所支付的土地损失补偿费。

(15) 技术转让费:是指企业使用非专利技术而支付的费用。

(16) 技术开发费:是指企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的产品设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费,未纳入国家计划的中间试验费,研究人员的工资、研究设备的折旧、与新产品试制、技术研究有关的其他经费,委托其他单位进行的科研试制

的费用以及试制失败损失等。

(17) 无形资产摊销：是指企业专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等无形资产的摊销。

(18) 开办费摊销：开办费是指企业在筹建期间发生的费用，开办费从企业开始经营的次月起，按照不短于五年的期限平均摊销。

(19) 业务招待费：是指企业为业务经营的合理需要而支付的费用。业务招待费在规定的限额据实列支。

(20) 坏帐损失：是指企业按规定计提的坏帐准备金，或不计提坏帐准备金的企业，直接核销的坏帐损失。

(21) 存货盘亏、毁损和报废（减盘盈）：是指企业盘亏、毁损和报废（不含非常损失）的存货，扣除过失人或者责任人赔款和残料价值以后的净损失。盘盈的存货从本项目中减去。

(22) 其他：指企业没有包括在上述项目中的其他管理费用。

2. 财务费用。财务费用是企业为筹集资金发生的各项费用，包括企业生产经营期间发生的利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费等。具体包括：

(1) 利息净支出：指企业生产经营期间各项负债的应计利息支出减去各项存款的利息收入以后的净额。企业长期负债的应付利息支出，筹建期间的，计入开办费；生产经营期间的，计入财务费用；清算期间的，计入清算损益。其中：与购建固定资产或者无形资产有关的，在资产尚未交付使用或者虽已交付使用但尚未办理竣工决算之前，计入购建资产的价值。

(2) 汇兑净损失：指企业生产经营期间发生的汇兑损失减去汇兑收益以后的净额。汇兑损益是指因汇率变动而导致的外币帐户（包括外币现金、外币银行存款和外币债权、债务等帐户）结帐时的人民币金额（记帐本位币金额）与其帐面人民币

金额（记帐本位币金额）之间的差额。汇兑损益中与购建固定资产等直接有关的，在资产尚未交付使用或者虽已交付使用但尚未办理竣工决算之前，计入资产的价值。

（3）金融机构手续费：指企业生产经营期间发生的，因筹集资金和办理各种结算业务而支付给银行和非银行金融机构的各项手续费用。

3. 销售费用：销售费用是指企业在销售产品、自制半成品和提供劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。具体包括：

（1）一般销售费用：指应由企业负担的因销售产品、自制半成品和提供劳务而发生的各项费用。如运输费、装卸费、包装费、保险费、委托代销手续费（销售佣金）和销售服务费用等。

（2）广告费：指企业为推销产品等所支付的宣传费和广告费。

（3）展览费：指企业为自己的产品参加展览和展销活动而支付的费用。

（4）租赁费：指企业为销售产品而租用外单位的固定资产和用具所支付的费用。不包括企业采用融资租赁方式租入固定资产时的融资租赁费。

（5）专设销售机构经费：指企业专设销售机构所发生的人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他费用。

三、费用成本的作用

在市场经济条件下，费用成本具有十分重要的作用。

（一）费用成本是补偿耗费的尺度

企业生产经营过程，也是生产的耗费过程。企业在生产经

营活动中耗费了一些什么，耗费了多少，是通过费用成本指标来反映的。为了保证再生产的不断进行，企业生产经营过程中的耗费需要用销售收入来补偿。也就是说，企业在取得销售收入以后，需要把相当于费用成本的部分划分出来，用于重新购买原材料、支付工资和其他费用，使生产经营过程中的各种耗费得到补偿。费用成本就是补偿生产耗费的尺度，即衡量需要补偿数额大小的一把尺子。

企业实现的营业收入在扣除营业成本、营业税金和期间费用以后，等于营业利润。费用成本越低，营业利润就越高。费用成本这一补偿耗费的尺度，对于正确计算企业利润有直接重要的意义。

（二）费用成本是综合反映企业工作质量的重要指标

企业费用的发生和成本的形成与生产经营各个环节、各个方面的工作质量有紧密联系。如产品产量的多少，产品质量的好坏，原材料使用的节约与浪费，工人劳动生产率的高低，职工平均工资的增减，机器设备等固定资产的利用程度，废品率的高低，以及企业生产经营管理水平的高低等等，都会或多或少，直接间接地反映在费用成本上。通过费用成本指标，可以综合反映企业各个方面的工作质量。

（三）费用成本是制定产品价格的重要依据

企业生产经营过程中的各种耗费需要通过销售收入来补偿，销售收入的多少取决于销售数量和销售价格两个因素。在市场经济条件下，企业必须以收抵支、自负盈亏。为了企业的生存和发展，在确定产品销售价格时，必须考虑费用成本这一重要因素。如果单位产品的价格低于其应补偿的费用和成本，则生产和销售越大，企业亏损就越多。只有价格高于其应补偿的费用和成本，才有可能产销量越大、利润越多。因此，费用

成本是制定产品价格的重要依据。

当然，在实际工作中，商品、产品销售价格的制定是一项复杂的工作。在制定产品价格时，要考虑国家价格政策、产业政策和其他经济政策，以及产品比价关系、市场供求关系、企业在市场竞争中的态势等诸多因素。但在诸多因素中，费用成本的高低总是值得重视的一项重要因素。

（四）费用成本是企业进行决策的重要依据

在市场经济条件下，企业只能依靠不断提高经济效益来增加自身的竞争能力。为了提高经济效益，企业必须及时进行正确的生产经营决策。在生产经营决策中，需要考虑的因素很多，但其中一个重要方面，就是有关费用成本资料。因为成本费用低，才可能有较好的经济效益，才可能有较强的竞争能力。费用成本是企业进行生产经营决策的重要依据。

第二节 成本会计的涵义和内容

一、成本会计的涵义

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则，采用一定的技术方法，对企业生产经营过程中发生的各项费用 and 生产经营成本（产品成本）进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。

成本会计是现代会计的一个重要分支，它必须遵循会计的基本原理和一般原则。成本会计属于专业会计，它具备会计的基本特征：以货币为主要计量单位；对其对象的核算和监督具有连续性、系统性、全面性和综合性。成本会计的基本职能同会计一样，具有核算和监督两大基本职能。成本会计研究的对象，是会计要素之一，即企业生产经营过程中发生的各项费用

和生产经营成本（产品成本）。

二、成本会计的具体内容

成本会计作为一种管理活动，包括成本预测、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等具体内容。

（一）成本预测

成本预测是根据成本数据和其他有关资料，运用定量分析和定性分析的方法，对企业未来成本水平及其变动趋势作出科学估计，以提高成本管理的科学性和预见性。

通过成本预测，掌握了企业未来的成本水平及其变动趋势，可以为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息。从成本管理环节来说，成本预测是第一个环节。

企业生产经营活动中经常需要进行成本预测。例如：编制成本计划前需要对计划成本和成本降低的幅度进行预测；计划执行过程中需要对计划完成情况和计划期末的成本水平及其变动趋势进行预测；此外，企业在新建、改建和扩建以及新产品设计和老产品改造的设计中，也需要进行成本预测。

（二）成本决策

决策是一个过程，它是制定备选方案并从中选择最优方案的过程。成本决策是在成本预测的基础上，根据企业的具体情况，制订优化成本的各种可行性方案，并运用决策理论和方法，对各种备选方案进行分析、比较，从中选择最优方案，决定应该达到的成本目标及应该采用的有关措施。

通过成本决策，决定了成本目标、实施步骤和保证措施，从而为编制成本计划提供了前提条件。

企业生产经营决策中，许多决策实际上就是成本决策。例如：企业新产品设计方案的选择；老产品改造的决策；零部件

自制或外购的决策；自制半成品直接出售或继续加工的决策；外购材料和商品每批购入量（经济采购批量）的决策；产品生产中每批投产量（经济投料批量）的决策；产品质量成本的决策等等。这些决策，都涉及到备选方案之间的成本比较问题，都可以称为成本决策的案例。

（三）成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上，具体规定计划期内企业生产经营费用数额、各种产品的成本水平和降低任务。成本计划通常包括：生产费用（即产品费用）预算、期间费用预算、商品产品总成本计划、商品产品单位成本计划、可比产品成本降低计划以及完成计划的措施等。

成本计划是一种书面文件，一经确定，对企业各个生产单位和职能部门便具有约束力。它是企业进行成本控制、成本分析和成本考核的重要依据。成本计划也是企业编制利润计划、流动资产占用量计划等的依据。

（四）成本控制

成本控制是在费用的发生和产品成本的形成过程中，依据成本计划所规定的费用预算和成本标准，及时调节影响费用成本的各项因素，使各项费用的发生和产品成本形成限制在成本计划和成本标准的范围内。

费用和成本是反映企业工作质量的综合经济指标。成本控制的范围涉及企业生产经营各个环节和各个单位；成本控制的内容包括企业人力、物力、财力的消耗和每一项费用的开支。

（五）成本核算

成本核算是对企业生产经营过程中费用的发生和产品成本的形成所进行的核算。成本核算是会计核算的重要内容，包括各项费用的核算和产品成本的计算。成本计算是会计核算的方

法之一。

通过成本核算，既可以对企业实际发生的生产经营费用进行反映，计算出各种完工产品的实际总成本和单位成本；又可以对生产经营费用的发生和产品成本的形成进行控制，及时了解费用预算和商品产品成本计划的执行情况。

（六）成本分析

成本分析是根据成本计划和成本核算的资料及其他有关资料，运用一系列专门方法，揭示影响费用发生和成本形成的各种因素，并计算出各个因素变化对费用预算和产品成本计划完成情况的影响程度，以挖掘企业降低成本、节约费用的潜力。成本分析通常包括：费用预算完成情况的分析；商品产品总成本计划完成情况的分析；主要产品单位成本计划完成情况的分析；主要技术指标变动对成本影响的分析；不同企业之间同类型产品成本和期间费用的对比分析；车间、班组的成本分析等。

（七）成本考核

成本考核是根据成本计划和成本核算资料，并结合成本分析及其他有关资料，定期进行的成本计划完成情况的考察和评价。成本考核是评价成本管理工作的成绩，检验成本管理目标是否实现的一项重要工作。

成本考核要以各个责任者（单位或个人）为对象，以责任者可以控制的成本为界限，并按责任归属来核算和评价其工作业绩。成本考核要与奖惩制度结合起来，根据成本管理工作的业绩来决定奖惩，以充分调动各个责任者完成预定成本目标的积极性。

（八）成本检查

成本检查是会计检查的一个重要方面。成本检查是通过各项费用支出和产品成本的审核，检查企业各项费用支出的合法

性、合理性（效益性）和真实性，以及成本计算的正确性。

通过成本检查，可以促使企业遵守国家有关法规和财政、财务制度等，正确划分成本和盈利的界限；同时，可以发现费用成本管理中的挥霍浪费等不良现象和贪污舞弊等违法行为，以节约费用、降低成本、堵塞漏洞、防止弊端。

成本检查，既包括企业内部成本会计工作人员的日常审核和监督，又包括企业外部有关人员定期或不定期地对企业成本费用的审查。成本检查或称审查，也是企业内部审计和外部审计工作的重要内容。

上述八个方面的内容互相联系、相互依存，构成了成本会计工作的有机整体。成本预测是成本决策的前提，成本预测资料是进行成本决策的重要依据，成本决策又是成本预测的结果。成本计划是成本决策所确定的成本目标的具体化，同时又是成本控制、成本分析和成本考核的依据。成本控制是对成本计划的执行情况进行监督，保证成本决策目标实现的手段。成本核算通过对各项费用的发生和产品成本形成的核算，可以反映成本计划的实施结果，检验成本决策目标是否实现。成本核算和成本计划资料是成本分析的依据，成本分析则可以查明成本计划的完成程度和实际脱离计划的原因。成本考核依据成本计划、成本核算和成本分析的资料对责任者进行考察和评价，是实现成本决策目标，强化成本计划作用的重要手段。成本检查是成本核算的继续和深化，是保证成本核算资料的真实性、合法性、合理性的重要手段。

上述成本会计八个方面的内容，根据本教材的使用对象，书中没有涉及成本决策的内容；根据课程的分工，有关成本检查的理论和方法，在《审计基础》课程中介绍。

思考题

1. 什么是费用？费用按其经济内容，可分为哪几个要素？
2. 什么是成本？什么是产品成本？采用制造成本法计算产品成本有何特点？
3. 费用按其与产品成本的关系，可以分为哪两种？
4. 产品费用（或称生产费用）按其计入成本的方式，可以分为哪两种？
5. 什么是成本项目？工业企业的成本项目，可以分为哪几项？它是按费用的用途还是按费用的经济内容（费用要素）来划分的？
6. 什么是期间费用？期间费用按其作用，可以分为哪几种？
7. 什么是管理费用、财务费用和销售费用。
8. 费用成本有何作用？
9. 为什么说费用成本是反映企业工作质量的综合指标？
10. 什么是成本会计？它包括的具体内容有哪些？