



世纪高职高专系列教材

成本会计

■ 湖北省教育厅组编

■ 主编 简东平 阮班鹰

会计类



全国优秀出版社
武汉大学出版社

21 世纪高职高专系列教材

成本会计

■ 湖北省教育厅组编

■ 主 编 简东平 阮班鹰

副主编 蔡秀玲 杨礼林

会
计
类



全国优秀出版社
武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/湖北省教育厅组编;简东平,阮班鹰主编. —武汉:武汉大学出版社,2003.9

(21世纪高职高专系列教材)

ISBN 7-307-03980-X

I. 成… II. ①湖… ②简… ③阮… III. 成本会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 060859 号

责任编辑:夏焱元 责任校对:程小宜 版式设计:支 笛

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:wdp4@whu.edu.cn 网址:www.wdp.whu.edu.cn)

印刷:湖北省京山县印刷厂

开本:880×1230 1/32 印张:8.75 字数:246千字

版次:2003年9月第1版 2003年9月第1次印刷

ISBN 7-307-03980-X/F·816 定价:12.00元

版权所有,不得翻印;所购教材,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

出版说明

教材建设、“双师型”教师队伍建设和实践教学基地建设是高等职业教育教学工作的三大基本建设工程,是实现高职高专教育人才培养目标的重要保证,是办好高等职业教育、办出高等职业教育特色的最为紧迫的任务之一。最近几年,高职高专教育以迅猛之势发展。相对而言,教材建设仍滞后于高职高专教育的发展需要,还存在不少问题,如对高职高专教育教材建设工作的重要性认识不足;对高职高专教育教材的编写形式、体系、体例等缺乏深入研究,具有高职高专教育特色的教材极其匮乏,高职高专学校选用的教材没有充分体现职业技术教育的特色;教材建设缺少行业专家的帮助与指导,缺乏科学的理论支持,适应不了知识经济和现代高新技术发展的要求;与专业教材配套的**实验、实训教材**建设严重滞后,等等。高职高专教育教材建设存在**的这些问题**,严重影响着高等职业教育的质量和人才的培养。随**着高等职业教育**的飞速发展和教育教学改革的不断深化,要办出高**职高专教育**特色,提高人才培养质量,高职高专学校必须加强自身**本系**的教材建设。

为做好我省高职高专学校教材建设工作,在充分调查论证的基础上,今年,湖北省教育厅启动了湖北省高职高专教育专业系列教材建设工作。总的原则是,遵循高等教育规律,突出高等职业教育的特点,充分吸取近年来高职高专学校在培养高等技术应用性专门人才和教学改革方面取得的成功经验,结合湖北省高职高专院校专业建设和教学工作的实际,以专业系列教材为重点,组织省内相关院校的专业课教师,分期分批编写相关专业的系列教材。教材编写强调面向行业,增强针对性和实用性,体现适应、实用、简明的要求,重视学生实践能力的培养,同时,教材建设不仅要注重内容和

体系的改革，创新体系结构和编写形式，还要注重方法和手段的改革，紧扣时代脉搏，以跟上科技发展和经济建设工作对各层次人才的实际需要。

参加《21 世纪高职高专系列教材》编写的教师是经过各高校推荐并经湖北省教育厅严格遴选的，他们长期从事高职高专教育，熟悉专业教学工作，有较为丰富的教学实践经验。武汉大学出版社对省编高职高专专业系列教材工作给予了极大的支持。我们期望，通过省编教材的建设，最终形成有我省特色的、门类比较齐全的高职高专教育专业课程系列教材，促进专业建设，推进高职高专教育人才培养模式改革，提高人才培养质量。

湖北省教育厅

2003 年 8 月

前 言

湖北省教育厅为了推动湖北省高职高专教材建设,提高高职高专教育教学质量,特组织全省高职高专第一批骨干教师对若干专业的教材进行系统建设。会计学专业系列教材就是其中首批重点建设的系列教材之一。

《成本会计》是湖北省高职高专会计学专业系列教材的重要组成部分。在本教材的编写过程中,我们一方面根据我国最新颁布的相关法规、制度,特别是成本与会计方面的法规、制度的要求,结合我国会计改革的特点,尽可能吸纳本学科最新的研究成果,使其具有一定的理论性和前瞻性;另一方面,充分考虑高职高专会计学专业培养目标和教学特点,力求做到既有一定的理论深度,同时又兼顾其可操作性,注重对学生基本技能的培养,使其具有较广泛的适用性。

鉴于专科层次不同的财经类学校的教学需要,本教材体系由三个部分组成:第一部分为成本会计基础理论部分,即第一章和第二章,主要介绍了成本会计的基本概念,成本核算的基本要求和一般程序;第二部分为产品成本核算部分,即第三章至第九章,这部分是本教材的主体和核心,主要讲述了工业企业生产费用的核算原理以及产品成本计算的基本方法和辅助方法,同时还介绍了国外常见的成本核算方法;第三部分为成本管理,即第十章和第十一章,本部分考虑到高职高专的教学特点,仅对成本预测、计划、考核和分析等基本理论和基本方法进行了一般介绍。

本教材重点讲述了工业企业成本会计的基本理论、基本方法和基本技能,由于其基本原理适用于各行业,因此未对其他行业成本核算方法做专门论述。

本教材由简东平、阮班鹰任主编，负责教材整体框架设计，拟订编写大纲，对全书进行总纂。由蔡秀玲、杨礼林担任副主编，协助主编完成总纂工作。本教材各章的具体编写分工是：第一章、第八章由湖北财经高等专科学校简东平编写；第二章由湖北财经高等专科学校谢良安编写；第三章、第十一章由湖北财经高等专科学校阮班鹰编写；第四章由荆门职业技术学院蔡秀玲编写；第五章由宜昌职业技术学院杨礼林编写；第六章由湖北财经高等专科学校陈萍编写；第七章由襄樊职业技术学院何玉英编写；第九章由湖北财经高等专科学校胡星辉编写；第十章由湖北财经高等专科学校杜炜编写。

由于作者水平所限，加之时间仓促，书中难免疏误之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

2003年6月

目 录	
前 言	1
第一章 成本会计总论	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本会计的产生与发展	8
第三节 成本会计的职能与任务	12
第四节 成本会计工作的组织	15
第二章 成本核算的基本要求和一般程序	19
第一节 成本核算的基本要求	19
第二节 成本核算的一般程序	24
第三节 产品成本核算的账户设置及账务处理程序	26
第四节 产品成本计算方法概述	33
第三章 工业企业生产费用的核算	44
第一节 各项要素费用的核算	44
第二节 待摊费用和预提费用的核算	55
第三节 辅助生产费用的核算	57
第四节 制造费用的核算	69
第五节 废品损失和停工损失的核算	73
第六节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算	77
第四章 产品成本计算的品种法	91
第一节 品种法概述	91

第二节 品种法举例	94
第五章 产品成本计算的分批法	112
第一节 分批法概述	112
第二节 分批法举例	115
第三节 简化的分批法	120
第六章 产品成本计算的分步法	129
第一节 分步法概述	129
第二节 逐步结转分步法	133
第三节 平行结转分步法	152
第七章 产品成本计算的分类法	164
第一节 分类法概述	164
第二节 分类法举例	168
第三节 联产品、副产品、等级品的成本计算	174
第八章 产品成本计算的定额法	182
第一节 定额法概述	182
第二节 定额成本及差异的计算	184
第三节 定额法举例	194
第九章 产品成本计算的标准成本法	196
第一节 标准成本法的概述	196
第二节 标准成本的种类及其制定	198
第三节 成本差异的计算与分析	202
第四节 标准成本法的账务处理	208
第十章 成本预测、成本计划和成本考核	215
第一节 成本预测	215
第二节 成本计划	224

第三节	成本考核.....	234
第十一章	成本报表与成本分析.....	245
第一节	成本报表.....	245
第二节	成本分析.....	249

第一章 成本会计总论

【教学目的与要求】 本章主要介绍了成本的含义、特征和作用，成本会计的产生发展及成本会计的职能、任务和组织。通过本章学习，要求学生理解和掌握成本的一般含义及特征；了解成本的作用；掌握成本的分类；了解成本会计的产生与发展历程，以及未来成本会计发展的趋势；了解成本会计的职能和任务；了解成本会计的工作组织，了解成本会计法规和制度。

第一节 成本概述

一、成本的含义及特征

（一）成本的含义

一般来说，成本是为实现特定经济目的而发生的可以用货币计量的耗费，或者说是为取得资财或劳务所付出的代价。具体包括以下几层含义：①成本的发生是为了达到一定的目的，而特定的经济目的是指需要对成本进行单独测量的任何活动，也就是成本对象，如一件产品、一项服务、一项设计、一个作业或者一项部门等。如果成本的发生没有明确的目的，则只能是一种浪费。②成本必须是可以货币计量的，否则就无法进行成本的计算。③成本是为取得资财而付出的代价。如工业企业为制造产品发生的固定资产买价、运输和保险支出；购买存货所发生的采购成本、加工成本和其他成本等。

(二) 成本的特征

成本的特征表现在以下几个方面：

1. 消耗性特征

消耗性是成本的最基本特征。我们知道，成本是为实现特定的经济目的而发生的资本耗费，获取资产、生产产品、提供服务等都需要以一定的成本为代价。成本的消耗决定了成本控制的基本目标是降低成本，节约经济资源，实现内涵，扩大再生产。因此，耗费的大小直接影响到企业效益的高低及其目标的实现。

2. 补偿性特征

成本补偿性主要表现为：①成本是产品定价的最低界限。企业可以一时以低于其成本的价格销售其产品，但从长期来看，其定价必须高于其成本，这是维持企业再生产的必要条件。②成本的高低改变着产品价值中成本与利润的比例。对于企业而言，成本是按其个别资本消耗计量确认的，而其生产的产品价值，则由社会必要劳动时间决定。一定时期产品价值会保持相对稳定（不考虑价格的波动），成本高低影响着企业可能盈利的空间。成本的这一特征，决定了作为商品生产者的企业要以多种形式降低成本，以获取“相对剩余价值”和“绝对剩余价值”。

3. 目的性特征

成本的耗费过程同时也就是获取成本目的物的过程，人们从耗费中获取必要的产品、劳务、服务等。成本的目的性，就整体而言，关联到企业的经营目标，也就是要生产和销售一定的物资产品，而生产和销售一定的物资产品又必然发生耗费。就成本具体目的而言，它总是与特定的产品或劳务相联系，其具体的构成内容及其数量的大小，取决于欲实现的目标。

4. 综合性特征

成本的综合性特征有两方面的含义：一是指成本构成内容的复杂性。成本是各种相关耗费的总和，它综合了为实现特定目的所发生的各种耗费；二是指影响成本的因素具有多重性。从某种意义上讲，成本是企业各种经营活动的综合结果，成本的高低受企业各项因素的共同影响。如技术装备水平的高低、生产规模的大小、生产

要素的配置、生产经营活动的安排、员工的素质与技术水平、企业的组织机构、企业文化等，都会对企业的成本发生直接或间接的影响。成本这一特征决定了成本控制涉及到企业生产经营的各个环节、各个层面，决定了成本控制是一项综合性活动而不是一种孤立的行为。

二、成本的分类

为了适应成本计算和成本控制的需要，寻求进一步降低成本的途径，成本可依据不同的目的、按不同的标准加以分类。

(一) 按成本的经济内容分类

按成本经济内容的分类，亦称为按费用要素的分类，具体内容如下：

1. 外购材料。它是指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 外购燃料。它是指企业耗用的一切从外部购进的各種燃料，包括固体、液体、气体燃料。从理论上说，外购燃料应该包括在外购材料中，但由于燃料是重要能源，需单独考核，因而单独列作一个要素进行计划和核算。

3. 外购动力。它是指企业耗用的从外部购进的各種动力。

4. 工资。它是指企业的职员和工人的工资。

5. 计提的职工福利费。它是指企业按照工资的规定比例计提的职工福利费。

6. 折旧费。它是指企业按照规定计算的固定资产折旧费用。出租固定资产的折旧费不包括在内。

7. 利息费用。它是指企业的借款利息费用减去利息收入后的净额。

8. 税金。它是指企业应交纳的各种税金，包括房产税、车船使用税、印花税、土地使用税等。

9. 其他费用。它是指不属于以上各要素的费用，例如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费等。在这一要素中，物质消耗与非物

质消耗很难严格划分，可以按照国家统计部门的规定进行划分。

(二) 按成本的经济用途分类

按成本经济用途的分类，主要包括制造成本和非制造成本两大类。

1. 制造成本（又称为生产成本或工厂成本），它是指产品在制造过程中所发生的各项成本，一般包括直接材料、直接人工和制造费用三个项目，具体包括以下内容：

(1) 直接材料。亦称原材料，是指直接用于产品生产并构成产品实体或有助于产品形成的原料及主要材料、外购半成品、辅助材料等，还包括生产过程中用于包装产品、构成产品组成部分的内外包装物。直接材料可以是外购材料、外购件，也可以是企业自制材料。

(2) 直接燃料和动力。指直接用于产品生产的各种燃料和动力。直接燃料和动力可以是外购燃料，也可以是企业自制燃料和动力。

(3) 直接人工。亦称工资及福利费，是指直接从事产品生产人员的工资、奖金和各种津贴，以及按规定比例提取的福利费。

(4) 废品损失。指生产过程中因产生废品而发生的损失费用。废品损失包括因生产废品而发生的材料、燃料、动力、工资及制造费用。实施质量责任会计的企业，可设“质量成本费用”项目，不再另设“废品损失”项目。

(5) 停工损失。指生产过程中因停工而发生的损失费用。停工损失包括因停工而发生的材料、燃料、动力、工资及制造费用等。设有“质量成本费用”项目的企业，因质量事故发生的停工损失，不记入本项目，应记入“质量成本费用”项目。

(6) 制造费用。指企业内部各生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用。它包括管理人员及其他非生产人员的工资和福利费、固定资产的折旧费和修理费、租赁费、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、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等。

以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据，所以将这些项目称为成本项目。各企业由于生产特点不

同，可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求，作适当增减。

2. 非制造成本（又称为期间成本或期间费用），它是指与产品制造过程没有联系的非生产成本耗费，包括营业费用、管理费用和财务费用三类。

（1）营业费用。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。

（2）管理费用。指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动发生的各项费用。

（3）财务费用。指企业为筹集资金而发生的各项费用。它包括企业生产经营期间发生的利息支出冲减利息收入后的净额、汇兑损失冲减汇兑收益后的净损失、金融机构的手续费，以及因筹集资金而发生的其他费用等。

成本按经济用途划分，是最基本的分类。制造性企业通常是将制造成本作为产品成本处理，而将非制造成本视为期间费用，按照这种分类，可以了解制造成本的构成情况，对计算成本和确定损益具有重要意义。

（三）按生产费用计入产品成本的方式分类

按照计入产品成本的方式划分，可以分为直接计入成本和间接计入成本。

直接计入成本是指生产某一特定产品而发生的耗费，它与该产品之间具有直接联系、能够直接计入该产品成本。如直接用于某种产品生产的原材料、生产工人的计件工资等，它们可以根据领料单和有关工资凭证直接计入该种产品成本。

间接计入成本是指生产几种产品共同发生的耗费，由于发生的耗费由多个产品共同负担，因此必须采用适当的方法在几种产品之间进行分配。如几种产品共同消耗的直接材料、计时工资以及制造费用，通常是先采用适当的方法分配，然后再分别计入各有关产品的成本。

将成本划分为直接计入成本和间接计入成本，对于正确计算产品成本是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本；对于间接成本则要选择合理的分配标准将生产费用

分配给相关产品，分配方法选择是否妥当，直接影响成本核算的正确性。

（四）按成本习性或可变性分类

成本习性或可变性，是指成本总额与业务量（产量或销量）变化之间的依存关系。成本按习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

变动成本是指总额随着业务量变动而成正比例变动的成本。若就单位产品成本而言，则是固定的，无论业务量如何变动，每一单位产品应包含的这类费用不变。如原材料及主要材料费用、生产工人计件工资等。

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内，其总额不随业务量变动而变动的成本。若就单位产品成本而言，这一类成本则是变动的，随着业务量的增加，每一单位产品应负担的成本数额将随之减少。

固定成本通常又可分为酌量性成本和约束性成本，前者是指通过管理人员的决策行动可以改变其数额的固定成本，如广告费、人员培训费等；后者是指受事前管理决策的影响，管理人员无法在事后改变其数额的固定成本，如固定资产折旧费、保险费等。

混合成本是指其总额虽受业务量变动的影响，但其变动幅度不与业务量的变动保持正比例变动的成本。也就是说，混合成本兼有固定成本和变动成本两种性质。

从理论上说，成本可分为变动、固定和混合三类，但在成本会计实务中，可利用一些技术方法将混合成本分为变动成本和固定成本两部分。所以按成本属性分类，从根本上说，应该只有变动成本和固定成本两类。

将成本分为变动成本和固定成本两类，对于成本的预测、决策和分析，特别是对于控制成本和寻求降低成本的途径具有重要作用。由于变动成本一般是受消耗定额执行情况的影响，因而控制和降低单位产品的变动成本主要应从控制和降低单位产品消耗量入手。单位产品的固定成本往往同时受产量和费用发生额增减的影响，所以控制和降低固定成本应从控制并降低其支出绝对额和提高

业务量入手。

(五) 按成本与决策相关性分类

按成本是否与决策相关可分为相关成本和无关成本。

相关成本是指与决策有关联的未来成本，即在决策分析过程中必须认真加以考虑的各种形式的成本，如专属成本、差别成本、机会成本、重置成本等。这些成本一般不记录在凭证和账簿上，因为它们是尚未发生的未来成本。但是，企业进行决策时，必须结合实际情况对它们逐一进行认真研究，从而有效地对各个备选方案进行比较和选择。否则，往往会造成决策的失误。

无关成本是指过去已经发生，或虽未发生但对未来决策没有影响的成本，常见的无关成本如沉没成本。另外，在决策过程中，凡是项目一致，金额相同，为各个备选方案所共同拥有的未来成本，也属于无关成本。

三、成本的作用

(一) 成本是企业补偿生产耗费的尺度

成本是以货币形式对生产耗费进行计量，并为企业的简单再生产提出资金补偿的标准。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费，企业的简单再生产才能顺利进行，否则，企业就无法保持原有的生产规模。同时补偿份额的大小对企业以及整个社会都有重要的现实意义。

在市场经济条件下，由于价格是价值的货币表现，价格总是围绕着价值上下波动，两者经常发生背离。如：材料费用并非所费材料的价值，而是它的价格，在物价不变的情况下，其价格与价值一致，在物价发生较大变化尤其是上涨时，按成本价格确定的补偿量，与价值的补偿就会产生较大的差异，出现补偿不足的现象。同时，会计上还有一些无法精确计算的因素使成本价格同客观上的补偿价值发生背离。如：固定资产磨损价值的计算带有很大的主观性，也使得成本中固定资产折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。