



高等职业教育“十一五”规划教材 高职高专会计类精品教材系列

成本会计

毛波军 主编



科学出版社

www.sciencep.com

高等职业教育“十一五”规划教材

高职高专会计类精品教材系列

成本会计

毛波军 主编

杨相栋 汪行光 副主编

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书是 21 世纪高等职业教育双证书规划教材。本书根据高等职业教育的培养目标和要求,以技能培养为主线,以我国现行的会计制度和最新的《企业会计准则》为依据,以实用性为目的,以必需、够用为原则,在有选择地阐述成本会计基本概念的基础上,以费用的归集与分配以及成本计算为重点,全面介绍了成本核算的各种方法,并通过大量的练习题加强学生对理论知识和各种方法的理解和掌握。全书共十四章,主要内容包括:总论、工业企业产品成本计算的基本要求、工业企业要素费用的归集和分配、辅助生产费用的归集和分配、制造费用的归集和分配、生产损失的归集和分配、生产费用的分配方法、产品成本的计算方法、品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、成本报表的编制和分析。

本书既可作为高等院校、高等职业技术学院、成人高校会计专业及相关专业学历教育的专业教材,也可作为在职会计、税务工作人员和企业管理人员的培训或自学用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/毛波军主编。—北京:科学出版社,2010
(高等职业教育“十一五”规划教材·高职高专会计类精品教材系列)
ISBN 978-7-03-028671-0

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 161340 号

责任编辑:李娜 唐寅兴 / 责任校对:刘玉靖
责任印制:吕春珉 / 封面设计:东方人华平面设计部

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

铭浩彩色印装有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2010 年 9 月 第 一 版 开本:787×1092 1/16
2010 年 9 月 第一次印刷 印张:18
印数:1—3 000 字数:427 000

定价:27.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换<环伟>)

销售部电话 010-62134988 编辑部电话 010-62137374 (VF02)

版权所有,侵权必究

举报电话:010-64030229; 010-64034315; 13501151303

前 言

成本会计是一门理论性较强的课程,要求学生在理解成本会计基本理论的基础上,更加熟练掌握成本会计的基本核算与分析方法。本书依据《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》、2006年《企业会计准则》等法规制度,系统地阐述了成本核算的基本理论、基本方法和基本操作技术,本着理论够用、突出操作、学历教育与职业资格培训融通的原则,突出学历证书教育与会计从业资格证书教育的双重功能,力求提高会计教育的效率。本书力求做到复杂问题简单化,简单问题容易化,容易问题趣味化。

本书具有以下几个方面的特点。

(1) 双证融通。本书充分吸纳了2010年《会计从业资格考试大纲》、2010年《初级会计资格考试大纲》的主要内容,按照初级会计资格考试命题形式,指导学生进行应试能力与方法训练,较好地解决了学历证书教育与会计从业资格证书教育相脱节的问题,使其具有双重教育的功能,充分体现课程教学的实用性和职业性。

(2) 通俗易懂。本书通过大量的案例来融汇和理解相关会计理论,成本计算过程、程序、步骤清晰,先易后难,由浅入深,便于学员自学。

(3) 实践性强。本书侧重成本会计基础知识学习和基本业务处理技能训练,以成本计算工作流程为导向来融通教学内容,突出学员职业核心能力训练。

(4) 结构新颖。每章采用知识目标、能力目标、正文、小结、复习思考题和初级会计师考试训练题的编写形式。便于学生归纳总结、把握目标、边学边练,从而达到提高学习效果的目的,力图使学员通过本书的学习,在完成学历教育的同时,也能顺利达到初级会计师资格考试的标准,为后续专业会计学习和实践会计工作打下扎实的基础。

本书是由湖北职业技术学院教学团队在“高职会计专业‘双证书’课程体系与教材改革解决方案”课题的基础上组织编写的,由毛波军担任主编,杨相栋、汪行光担任副主编。参加本次修订工作的主要有毛波军、杨相栋等,徐汉峰、汪行光、周雪艳、罗忠等也提出了宝贵的意见。

由于新会计准则在实施过程中,出现一些完善和修正事项,同时国家新的财经法规也在陆续颁布,加之编者的水平有限,书中难免有疏漏和不足之处,恳请读者批评指正。

毛波军
2010年6月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的实质和作用	1
一、成本的实质	1
二、成本的内容	3
三、成本的作用	3
第二节 成本会计的职能和任务	4
一、成本会计的对象	4
二、成本会计的职能	5
三、成本会计的任务	9
第三节 成本会计的基础工作	9
第四节 成本会计的组织工作	10
一、成本会计机构	11
二、成本会计人员	11
三、成本会计制度	11
小结	13
复习思考题	13
初级会计师考试训练题	14
第二章 工业企业产品成本计算的基本要求	18
第一节 成本费用的分类	18
一、按照经济内容分类	19
二、按照费用的经济用途分类	19
三、成本费用的其他分类	20
第二节 产品成本核算的原则	22
第三节 产品成本核算的基本要求	23
第四节 产品成本核算的基本程序及账户设置	24
一、产品成本核算的基本程序	24
二、产品成本核算的主要账户	25
小结	26
复习思考题	27
初级会计师考试训练题	27



第三章 工业企业要素费用的归集和分配	31
第一节 工业企业要素费用概述	31
一、要素费用的概念	31
二、要素费用的计算和归集方法	31
第二节 材料费用的归集和分配	33
一、材料费用的内容	33
二、材料发出的原始凭证	33
三、发料成本的确定	34
四、材料费用的归集和分配	36
第三节 职工薪酬费用的归集和分配	38
一、职工薪酬费用的内容	38
二、职工薪酬费用核算的基础工作	39
三、职工薪酬费用的计算	39
四、职工薪酬费用的汇总和分配	42
五、其他职工薪酬费用的核算	45
第四节 动力费用的归集和分配	45
一、外购动力费用的结算	45
二、外购动力的分配	45
第五节 周转材料摊销的归集和分配	47
一、一次摊销法	47
二、分次摊销法	48
三、五五摊销法	49
第六节 折旧费用的归集和分配	50
一、折旧费的计算方法	50
二、固定资产折旧的会计处理	53
第七节 利息、税金及其他费用的归集和分配	54
一、利息费用的归集和分配	54
二、税金的归集和分配	55
三、其他费用的归集和分配	55
小结	55
复习思考题	56
练习题	56
初级会计师考试训练题	59



第四章 辅助生产费用的归集和分配	64
第一节 辅助生产费用的归集.....	64
一、相关概念.....	65
二、辅助生产费用的归集方法.....	65
第二节 辅助生产费用的分配.....	66
一、辅助生产费用分配的程序.....	66
二、辅助生产费用分配的方法.....	67
小结.....	76
复习思考题.....	77
练习题.....	77
初级会计师考试训练题.....	80
第五章 制造费用的归集和分配	85
第一节 制造费用的归集.....	85
一、制造费用的内容.....	85
二、制造费用的归集方法.....	86
第二节 制造费用的分配.....	87
一、制造费用分配的程序.....	87
二、制造费用分配的方法.....	88
小结.....	92
复习思考题.....	92
练习题.....	93
初级会计师考试训练题.....	96
第六章 生产损失的归集和分配	100
第一节 废品损失的归集和分配.....	100
一、废品损失的概述.....	100
二、可修复废品的归集和分配.....	101
三、不可修复废品的归集和分配.....	102
四、废品损失综合举例说明.....	105
第二节 停工损失的归集和分配.....	106
一、停工损失及产生的原因.....	106
二、停工损失的主要列支渠道.....	106
三、停工损失核算的账户设置及账务处理.....	106





小结	108
复习思考题	108
练习题	108
初级会计师考试训练题	110
第七章 生产费用的分配方法	115
第一节 生产费用分配的概念	115
第二节 不计算在产品成本法	116
第三节 固定成本计价法	116
第四节 约当产量比例法	117
一、约当产量比例法的一般分配方法	117
二、约当产量工序计算法	121
第五节 原材料耗用计价法	124
一、原材料耗用计价法的内容	124
二、原材料耗用计价法的举例说明	125
第六节 在产品按完工产品成本计算法	125
第七节 定额成本计价法	126
一、定额成本计价法的内容	126
二、定额成本计价法的举例说明	126
第八节 定额比例法	127
一、定额比例法的内容	127
二、定额比例法的举例说明	127
第九节 完工产品成本的结转	129
一、完工产品成本结转的内容	129
二、完工产品成本结转的举例说明	129
小结	130
复习思考题	130
练习题	130
初级会计师考试训练题	135
第八章 产品成本的计算方法	139
第一节 生产的分类	139
一、生产按工艺过程的特点分类	139
二、生产按组织方式分类	140
三、生产按其内部职能分类	141



第二节 生产类型和管理要求对产品成本计算的影响.....	142
一、生产类型对成本计算方法的影响.....	142
二、管理要求对产品成本计算方法的影响.....	145
第三节 产品成本的计算方法.....	145
一、产品成本计算的常用方法.....	145
二、产品成本计算方法的选择.....	146
小结.....	147
复习思考题.....	147
初级会计师考试训练题.....	148
第九章 品种法	150
第一节 品种法的特点及适用范围.....	150
一、品种法的含义及适用范围.....	150
二、品种法的特点.....	151
第二节 品种法的成本计算程序.....	151
第三节 品种法的成本计算应用举例.....	152
小结.....	160
复习思考题.....	160
练习题.....	161
初级会计师考试训练题.....	164
第十章 分批法	166
第一节 分批法的特点及适用范围.....	166
一、分批法的特点.....	166
二、分批法的适用范围.....	167
第二节 分批法的成本计算程序.....	167
第三节 分批法的成本计算应用举例.....	169
第四节 分批法的简化法.....	174
一、简化分批法的成本计算程序.....	174
二、简化分批法的优缺点及适用范围.....	175
三、简化分批法的成本计算应用举例.....	175
小结.....	180
复习思考题.....	180
练习题.....	181
初级会计师考试训练题.....	183



第十一章 分步法	186
第一节 分步法的特点及适用范围	186
一、分步法的特点	186
二、分步法的适用范围	187
第二节 逐步结转分步法	187
一、逐步结转分步法的特点	187
二、逐步结转分步法的计算程序	188
三、逐步结转分步法的种类	189
四、逐步分项结转分步法	189
五、逐步综合结转分步法	191
六、逐步结转分步法的优缺点	197
第三节 平行结转分步法	197
一、平行结转分步法的特点	197
二、平行结转分步法的适用范围	198
三、平行结转分步法的计算程序	198
四、广义在产品和计入产品成本“份额”的计算	198
五、平行结转分步法的应用举例	199
六、平行结转分步法的优缺点	203
小结	203
复习思考题	204
练习题	204
初级会计师考试训练题	208
第十二章 分类法	212
第一节 分类法的特点及适用范围	212
一、分类法的特点	212
二、分类法的适用范围	213
第二节 分类法的成本计算程序	213
第三节 分类法的成本计算应用举例	215
一、系数法	215
二、定额比例法	218
第四节 分类法的优缺点	220
小结	220
复习思考题	221



练习题.....	221
初级会计师考试训练题	222
第十三章 定额法	226
第一节 定额法的特点及适用范围	226
一、定额法的特点	226
二、定额法的适用范围	227
第二节 定额法的成本计算程序	227
第三节 定额成本及差异的计算	227
一、定额成本的计算	227
二、定额差异的计算	228
三、定额变动差异的计算	230
四、产品实际成本的计算	231
第四节 定额法的成本计算应用举例	232
第五节 定额法的优缺点	234
一、定额法的优点	234
二、定额法的缺点	235
小结	235
复习思考题	236
练习题.....	236
初级会计师考试训练题	238
第十四章 成本报表的编制和分析	242
第一节 成本报表.....	242
一、成本报表的作用	242
二、成本报表的特点	243
三、成本报表的种类	243
四、成本报表编制的要求	244
第二节 成本报表的编制.....	245
一、产品生产成本表的编制	245
二、主要产品单位成本表的编制	248
三、费用报表的编制	250
第三节 成本分析.....	253
一、成本分析的概念	253
二、成本分析的内容	254



三、成本分析的原则	254
四、成本分析的方法	254
第四节 成本报表分析的运用	258
一、成本计划完成情况分析	258
二、产品单位成本的分析	262
三、技术经济指标变动对产品成本影响的分析	266
小结	269
复习思考题	270
练习题	270
初级会计师考试训练题	272
参考文献	276

第一章 总 论

成本会计是会计的一个重要分支，是以成本为对象的一种专业会计。在从事物质资料生产和经营活动的过程中，必然要发生一定的人力、物力和财力的耗费，这些劳动耗费的货币表现称为成本。成本是制定商品或劳务价格的主要参考依据，是补偿生产耗费的尺度，是综合反映企业管理工作质量的重要指标，是企业进行决策的重要依据。

知识目标

- 了解成本的不同含义，以及成本会计的职能和任务；
- 熟悉成本的实质、作用、内容，以及成本会计的对象；
- 掌握成本会计的组织工作及基础工作。

能力目标

- 能够分清广义成本、理论成本、现实成本、管理成本的界限；
- 能够准确地确定成本会计的对象；
- 能够组织好成本会计工作；
- 能够建立健全成本会计的基础工作。

第一节 成本的实质和作用

一、成本的实质

成本是资源耗费量的总和。物质生产是人类生存和发展的最基本的实践活动。无论在任何社会，发展任何生产，生产什么产品，产品成本都是必然产生的，而且产品成本在物质生产的每一个环节都会出现，时时刻刻都会产生。不仅直接生产过程有成本，流通过程、交换过程、企业管理过程都有成本，而且在生产产品时，在动态过程中产生成本，在生产相对静止时，也会产生成本。成本是一个普遍的经济范畴，凡有经济活动和业务活动的地方都必然有成本的存在，但是否需要核算和考核成本，要根据管理的需要和客观条件来决定。

企业成本是指企业在生产经营过程中所消耗的各种资源的经济价值。所谓“资源”，



既包括材料、固定资产等有形资源的消耗,也包括劳务、资金等无形资源的消耗,前者体现为材料成本、折旧费用等,后者体现为人工成本、管理费用、资金成本等。所谓资源“消耗”,既有资源存在形态发生转化的情形,如原材料经加工成为半成品进而成为存货,也有直接耗费的情形,如支付税金、职工薪酬等。

人们在生产、生活中常涉及的成本有以下几种:

1. 广义成本

为了达到一定的目的,必然要耗费一定的人力、物力和财力,而这些人力、物力和财力的耗费,都可以用货币来表现。这种为了达到一定的目的和一定的任务而耗费的人力、物力和财力的货币表现称为成本。对于工业企业而言,要进行产品生产,就要发生各种生产耗费,如机器设备、原材料、人工等方面的耗费。工业企业在一定时期(如一个月)内发生的、用货币表现的生产耗费,称为工业企业生产费用。工业企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。

2. 理论成本

根据马克思主义政治经济学,产品的价值由以下三个部分组成:

- 1) 生产过程中耗费的劳动对象和劳动工具等物化劳动转移的价值(C)。
- 2) 以工资形式分配给劳动者个人用于生活消费部分的活劳动中必要劳动所创造的价值(V)。
- 3) 劳动者为社会创造的价值(M)。

产品价值中,1)、2)两部分属于企业生产费用,它是构成企业产品成本的基础。因此,从理论上说,产品成本是企业生产过程中已经耗费的、用货币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总和。这种成本可以称为理论成本。

3. 现实成本

在实际工作中,为了促使工业企业加强经济核算,节约生产耗费,减少生产损失,某些不形成产品价值的损失(如废品损失、停工损失)也作为生产费用计入产品成本。此外,工业企业为销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多按时期发生,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。

4. 管理成本

管理成本是由于管理的需要而产生的成本概念。在商品生产条件下,耗费和补偿是

对立统一。耗费是生产经营者个人的事情，而补偿则是社会过程，并非由生产经营者本人主观决定。这就迫使生产经营者必须加强成本管理，力求以较少的耗费来寻求最大的补偿，以获得最大限度的利润，从而确立了成本在管理中的地位。成本同管理的结合，决定了成本内容必须依从管理的需要而发展。随着企业间竞争的加剧，企业管理的不断深化，美国会计学会于 1951 年曾对成本作了如下定义：“成本是为了一定目的而付出的（或可能付出的）用货币测定的价值牺牲。”显然，这个定义使成本的概念，无论是外延还是内涵，都远远超出了产品成本概念的范围。为预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本，为控制、考核需要的可控成本、责任成本等，都作为“管理成本”列入了成本的范围。

二、成本的内容

我国企业会计准则确定的产品成本内容主要包括为制造产品而发生的直接材料、直接人工和制造费用。

1) 直接材料：包括企业生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、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：包括企业为获取直接从事产品生产人员提供的服务而支付的各种形式的报酬以及其他相关支出，包括工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费、非货币性福利等。

3) 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薪酬、生产单位房屋建筑物、机器设备等的折旧费、租赁费（不包括融资租赁费）、修理费、机物料消耗费、低值易耗品摊销费、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、季节性生产和修理期间的停工损失以及其他制造费用。

以上产品制造成本的内容适用于我国境内各类工业企业，各企业不得擅自改变国家规定的产品成本内容。

三、成本的作用

成本的经济内涵，成本概念的拓展扩充，决定了成本在经济工作中具有重要作用。

1. 成本是补偿生产耗费和确定盈亏的尺度

企业要维持简单再生产，进行持续经营的必要条件是必须补偿其在生产中发生的耗费，成本就是生产耗费补偿的价值尺度。同时，成本也是企业确定经营损益的重要依据，只有抵补了生产经营过程中发生的耗费后，企业才有可能盈利。

2. 成本是综合反映和控制各种劳动耗费和衡量企业综合经营管理水平的指标

产品成本的高低，是企业生产、技术和经营管理水平的综合反映。企业劳动生产率



的高低、原材料的利用程度、固定资产的使用效率、资金运用的节约与否、生产工艺过程的合理与生产组织的协调与否、产品质量的优劣、产品产量的大小、企业定额或预算管理工作的好坏、经营管理水平的高低等都会通过成本直接或间接地体现，因而成本是衡量企业综合经营管理水平的重要标志。

3. 成本是制定产品价格和提升企业竞争力的基础

企业在制定产品价格时，固然要考虑市场需求、消费水平等因素，以推出具有竞争力的价格；但也必须考虑企业目前的成本水平和可实现的成本目标，不可忽视企业的实际承受能力。作为制定产品价格依据的成本，不是指一个企业的个别成本，而是指社会成本或行业平均成本。很显然在质量规格相同的情况下，价格越低越具有市场竞争力。

4. 成本是企业进行生产经营决策的重要数据

企业为了未来的利益进行生产、技术和投资决策时，与备选方案相联系的各种形式的未来成本，是进行经营决策、选择最优方案的重要依据。

第二节 成本会计的职能和任务

成本会计是指以货币为主要计量单位，运用会计的基本原理和一般原则，采用专业技术方法，对企业生产经营过程中发生的生产费用和期间费用进行连续、系统、全面、综合的核算总成本、单位成本和监督的一种管理活动。成本会计对生产经营过程中发生的各种费用进行归集、分配，并加以分析与考核，同时它又参与成本费用管理的全过程，包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等项管理活动。成本会计是会计的一个分支，是以成本为对象的一种专业会计。

一、成本会计的对象

成本会计的对象，就是成本会计反映和监督的内容。由于成本会计主要是研究物质生产部门为制造产品而发生的生产成本，所以，成本会计核算和监督的内容也主要是指产品生产成本。但企业在产品生产过程中，除了发生生产耗费外，还会发生筹资支出、管理支出和销售支出，即财务费用、管理费用和营业费用。由于这些费用支出会伴随生产活动随时发生，难以按产品归集，因此，作为期间费用直接计入当期损益，而不作为产品成本的构成内容。但这些期间费用与产品生产不是毫不相干的，是服务于产品生产的。因此，为了促使生产者节约这些费用，增加盈利，把它们连同产品成本都作为成本会计的对象。

由此可见，对于工业企业来说，成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管

理费用。

成本会计对象不仅包括工业企业的产品成本和经营管理费用,还包括其他行业企业的成本和经营管理费用,如商业企业、交通企业、房地产开发企业等。因为,成本作为经济范畴,遍及各行业企业的经济活动,这些行业企业从事经济活动发生的耗费也就理所当然地成为成本会计对象的内容。

综上所述,成本会计的对象是指各行业企业的生产经营业务成本和有关的经营管理费用,简称为成本、费用。所以,成本会计实际上是成本、费用会计。

二、成本会计的职能

(一) 成本会计的形成和发展

成本会计的形成和发展主要经历了三个阶段:

第一阶段:成本会计产生的初级阶段。指 20 世纪初,企业的成本管理以利用成本信息进行事后分析为主要特征。

成本核算的思想很早就随着人类经济活动的发生而产生了。早在春秋战国时期,我国就有关于成本核算思想的记载。管子说:“审度量、节衣服、俭财用、禁侈泰,为国之急也。不通于若计者,不可使用国。”(《管子·八观》)。到了西汉时期,司马迁在《货殖列传》中表达了更为丰富的成本思想。

在 1431 年,梅第奇工业合伙企业中已使用了一套相当完善的会计账簿。当时,设置了一个名为“制造和销售衣服”的账户,并编制了列示所有售出服装利润的报表。这一总账系统成为现代工厂总账和工业企业总账的先驱。正是随着独资与合伙企业的出现,行会及其内部的竞争,成本核算由一种思想转变为一种现实的、具有可操作性的会计技术方法,并在此基础上不断改进与完善,从而形成了成本会计的雏形。

真正意义上的成本会计,出现在英国工业革命时期工厂制度的出现之后。当珍妮多轴的纺纱机诞生以后,尤其是水力的多轴纺纱机创造出来之后,工厂制度产生了。由于复杂的机器生产和竞争,使资本家对成本信息极为关注。他们需要对资产进行计价,需要对成本进行估价,进行合理决策。1887 年,Emile Garcke 与 J.M.Fells 合著《工厂会计》一书,该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本,最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算,得出营业毛利。这一著作标志着成本会计的建立。

第二阶段:近代成本会计阶段。指 20 世纪初到 1945 年,这一阶段的成本管理以成本的事中控制为主要特征。

美国南北战争结束后,开始实现工业化,对于提高生产率来说,管理成为最薄弱的环节,在这种情况下,泰勒(Taylor)走上了历史舞台。20 世纪初,资本主义企业开始推行泰勒制,即通过动作研究、制定工作标准对生产进行科学管理,这一制度不仅推动了生产的发展,而且也促使成本会计进行了相应改革。在会计实践中,开始事先制定成