

高职高专“十二五”财会类专业规划教材

CHENGBEN KUAIJI

成本会计

姜春毓 主编



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

高职高专“十二五”财会类专业规划教材

CHENGBEN KUAJI
成本会计

姜春毓 主编

電子工業出版社·

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

成本会计 / 姜春毓主编. —北京：电子工业出版社，2012.8
高职高专“十二五”财会类专业规划教材
ISBN 978-7-121-17064-5

I. ①成… II. ①姜… III. ①成本会计—高等职业教育—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 099212 号

责任编辑：晋 晶

文字编辑：吴亚芬

印 刷：三河市双峰印刷装订有限公司
装 订：

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：787×980 1/16 印张：16.5 字数：340 千字

印 次：2012 年 8 月第 1 次印刷

定 价：32.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：（010）88258888。

前言

为了适应我国高等职业教育发展的需要，顺应职业教育培养目标，我们组织从事高职高专会计教学的有关人员，密切联系企业会计工作实践，编写了本书。

在编写过程中，我们以国家颁布的最新会计制度为依据，阐述了成本会计核算的基本理论、基础知识和基本方法。凡涉及成本计算方法的，均通过实例介绍，内容新颖、结构合理、重点突出、实践性强。

本书由姜春毓任主编，刘连萍任副主编，具体编写分工如下。项目 1、2、8~15 由姜春毓编写，项目 3~7 由刘连萍编写。此外，对于在本书的编写中提供了热情指导和帮助的所有人在此一并表示感谢。

本书既可以作为高职高专各院校相关专业的教材，也可以作为财会人员的培训教材和自学参考书。

由于编者水平有限，书中难免存在失误和不足，在此，恳切希望读者批评指正。

编 者

目录

模块 1 成本会计理论

项目 1 成本会计认知	2
任务 1 成本的概念与作用	2
任务 2 成本会计的概念和内容	5
任务 3 成本会计工作的组织	10
重点知识	13
复习思考题	13
项目 2 成本核算的基本要求和一般程序	14
任务 1 成本核算的基本要求	14
任务 2 成本核算的一般程序	19
重点知识	20
复习思考题	21
项目 3 生产费用和期间费用的核算	22
任务 1 生产费用和期间费用的内容	22
任务 2 生产费用和期间费用的总分类核算	28
重点知识	33
复习思考题	34

模块2 成本项目核算

项目4 要素费用的核算	36
任务1 直接材料费用的核算	36
任务2 外购动力费的核算	50
任务3 直接人工费用的核算	52
重点知识	57
复习思考题	59
实训题	59
项目5 辅助生产费用的核算	61
任务1 辅助生产费用的归集与结转核算	61
任务2 辅助生产费用的分配	65
重点知识	73
复习思考题	75
实训题	75
项目6 损失性费用的核算	81
任务1 废品损失的核算	81
任务2 停工损失的核算	87
重点知识	89
复习思考题	91
实训题	91
项目7 制造费用的核算	92
任务1 制造费用归集的核算	92
任务2 制造费用分配的核算	98
重点知识	103
复习思考题	103
实训题	104

模块3 在产品成本计算

项目8 在产品成本计算概述	106
任务1 在产品数量的核算	106
任务2 在产品成本的计算	108
重点知识	125
复习思考题	126
实训题	127

模块4 产品成本计算方法

项目9 产品成本计算方法概述	132
任务1 生产特点和管理要求对成本计算的影响	132
任务2 产品成本计算的主要方法	135
重点知识	137
复习思考题	138
项目10 产品成本计算的品种法	139
任务1 品种法概述	139
任务2 品种法运用	141
重点知识	151
复习思考题	152
实训题	152
项目11 产品成本计算的分批法	154
任务1 分批法概述	154
任务2 分批法运用	156
任务3 简化的分批法	159
重点知识	164
复习思考题	166
实训题	166

项目 12 产品成本计算的分步法	170
任务 1 分步法概述	170
任务 2 逐步结转分步法运用	176
任务 3 平行结转分步法	185
重点知识	193
复习思考题	194
实训题	194
项目 13 产品成本计算的分类法	200
任务 1 分类法概述	200
任务 2 分类法运用	203
重点知识	209
复习思考题	209
实训题	210
项目 14 产品成本计算的定额法	212
任务 1 定额法概述	212
任务 2 定额法运用	214
重点知识	230
复习思考题	231
实训题	231

模块 5 成本会计报表的编制与成本分析

项目 15 成本会计报表的编制与成本分析概述	234
任务 1 成本会计报表概述	234
任务 2 主要的产品成本报表的结构与编制	236
任务 3 成本分析概述	243
任务 4 主要产品成本报表的成本分析方法	246
复习思考题	255
实训题	255
参考文献	256

模块1

成本会计理论

项目 1

成本会计认知

任务 1 成本的概念与作用

1. 成本的含义和内容

成本是一个价值范畴。在商品经济社会中,产品的价值由 3 部分组成:① 已耗费的生产资料转移的价值 (C);② 劳动者为自己劳动创造的价值 (V);③ 劳动者为社会劳动所创造的价值 (M)。在商品价值构成的 3 部分 $C+V+M$ 中,成本是商品价值中的补偿部分,即 $C+V$ 部分。

成本概念可以表述为生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

由此可见,成本是耗费和补偿的统一体,它既是生产中耗费的反映,又是生产补偿的尺度。

应当指出的是,以上只是从理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容。但是,在实际生产经营过程中所发生的耗费是多种多样的,究竟哪些耗费应该计入成本,即成本开支的范围应当遵循国家统一会计制度的规定。

2. 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,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,

有着重要的意义。

不同企业的生产经营过程不同,其成本会计的具体对象也不同。按照我国《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定,企业的成本核算方法应采用制造成本法。本书所指的成本核算就是制造成本的核算。下面以工业企业为例,说明成本会计应反映和监督的内容。

(1) 生产成本

工业企业的经济活动是指生产和销售产品。在产品生产过程中,要发生各种耗费。工业企业在一定时期内发生的用货币额表现的生产耗费,称为企业生产费用。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,就是这些产品的生产成本。具体来说,就是在产品的生产过程中,要投入各种原材料,并且同时发生各种耗费,这些耗费包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料,通过计提折旧的方式,渐渐地、部分地转移到所制造的产品中去,构成产品生产成本的一部分;原材料等劳动对象,在生产过程中或者被消耗掉,或者改变其实物形态,其价值也随之一次全部地转移到新产品中去,也构成产品生产成本的一部分。同时,劳动者通过加工生产活动,创造出了新的价值,这种通过自己劳动创造的价值被劳动者以工资的形式获得,并用于个人消费,因此,企业付给劳动者的工资报酬也构成了企业产品成本的一部分。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计应反映和监督的主要内容。

(2) 期间费用

在产品的销售过程中,企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如,应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费,以及专设销售机构的人员工资及其他经费等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用,构成了企业的销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,它的支出及归集过程,也应该成为成本会计反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的费用。例如,企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧、工会经费、业务招待费等,这些费用可统称为管理费用。企业的管理费用,也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应该成为成本会计反映和监督的内容。

企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。例如,利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费等,这些费用可统称为财务费用。财务费用也是企业在生产经营过程中发生的费用,它的支出及归集过程,也应该成为成本会计反映和监督的内容。

上述的销售费用、管理费用和财务费用，与产品生产没有直接联系，不直接计入企业的生产成本，而是按发生的期间归集，直接计入当期损益的，因此，它们构成了企业的期间费用。

综上所述，按照工业企业会计制度的有关规定，可以把工业企业成本会计的对象概述为：工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

3. 成本的作用

在市场经济条件下，企业研究成本耗费对企业改善生产经营状况、减少浪费、提高经济效益，具有十分重要的作用。

(1) 成本是补偿耗费的尺度

企业的生产经营过程，也是生产的耗费过程。企业在生产经营活动中耗费了多少，是通过成本费用指标来反映的。为了保证企业再生产不断进行，企业生产经营过程中的耗费用收入来补偿。也就是企业在取得收入以后，需要把相当于成本费用的部分划分出来，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。费用成本这一补偿耗费的尺度，对正确计算企业利润有直接重要的意义。

(2) 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环节、各方面的工作质量有紧密的联系。企业产品产量的多少、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、职工平均报酬的增减、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，都会或多或少、直接或间接地反映在成本费用上。可以综合反映企业各方面的工作质量。

(3) 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，收入的多少取决于销量和销售单价两个因素。在市场经济条件下，企业要以收抵支，自负盈亏。为了企业的生存和发展，在确定产品销售价格时，必须考虑成本费用这一重要因素。只有产品价格高于其应补偿的成本费用时，才能获得利润。销量越大，利润越多。因此，成本费用是制定产品价格的重要依据。

(4) 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,必须及时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,就是成本费用。因为在销售单价不变的前提下,成本费用越低,获得的经济效益才越好,企业才可能有较强的竞争能力。因此,成本是企业进行生产经营决策的重要依据。

任务2 成本会计的概念和内容

1. 成本会计的概念

成本会计是会计的一个重要分支,是以成本费用为对象,通过费用的汇总核算和产品(商品)成本的计算,提供管理上所需成本费用信息的一种专业会计。

2. 成本会计的内容

广义的成本会计作为企业的一种重要管理活动,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、成本检查等具体内容。

(1) 成本预测

成本预测是根据成本数据和其他有关的资料,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做出科学估计。成本预测,使企业掌握了未来的成本水平及其变动趋势,可以提高成本管理的科学性和预见性;成本预测可以为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息。从成本管理的环节来说,成本预测是第一个环节。

(2) 成本决策

成本决策是根据成本预测及有关的成本资料,运用定性或定量的方法,在若干个与生产经营和成本有关的方案中,选择最优或最满意方案,确定目标成本。

成本决策决定了成本目标,从而为编制成本计划提供了前提条件。在企业的生产经营决策中,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、自制或外购零件的决策、生产批量的决策、不同生产工艺的决策、产品质量成本的决策、半成品出售或进一步加工的决策、是否接受特殊订货的决策等。这些决策,都涉及被选方案之间的成本比较问题,都可以成为成本决策的案例。

(3) 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等。工业企业的成本计划通常由生产费用预算、期间费用预算、主要产品单位成本计划、主要产品总成本计划、可比产品成本降低计划和相应的措施计划组成。

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，也是企业编制利润计划、流动资产占用量计划的依据。

（4）成本控制

成本控制是在生产经营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的形成限制在成本计划和成本标准的范围内。

成本费用是反映企业工作质量的综合指标。成本控制的范围涉及企业生产经营各环节和各职能部门及生产单位。成本控制的内容包括各种费用开支，如人力、物力的消耗等。

（5）成本核算

成本核算是对企业生产经营过程中实际发生的成本、费用进行核算，并进行相应的账务处理。成本核算，是成本会计的中心内容，也是会计核算的重要内容。

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产品成本计划的执行情况。

成本核算的主要内容是：确定成本计算对象，进行生产费用核算，计算产品成本，编制成本报表。

（6）成本分析

成本分析是根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料，全面了解成本的变动情况，研究影响成本变动的各种因素及其原因，寻求降低成本的途径，以达到改善经营管理、节省费用、降低产品成本、提高经济效益的目的。

成本分析的主要内容是：生产费用和期间费用完成情况的分析，产品总成本和单位成本完成情况分析，主要技术经济指标变动对成本影响的分析，不同企业间同类型产品成本的对比分析，技术经济措施项目的成本预测分析。

（7）成本考核

成本考核是以成本核算和成本分析为依据，对成本计划及有关责任单位实际完成成本的情况进行考察和评价。成本考核是对成本实行目标管理的重要手段。

成本考核主要以各责任单位或个人为对象,以可控成本为界限,并按责任的归属来核算和考核其成本指标完成情况,评价其工作业绩。成本考核要与奖惩制度结合起来,以充分调动各责任单位和个人完成预定目标的积极性。

(8) 成本检查

成本检查是会计检查的一个重要方面。成本检查是通过对各项生产经营费用和产品成本的审核,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、会计制度;正确划分成本和赢利的界限;同时,可以发现费用成本管理中挥霍浪费等不良现象和贪污舞弊等违法行为,以节省费用、降低成本、堵塞漏洞、防止弊端。

上述 8 个方面的内容互相联系,互相依存,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;成本决策是成本预测的结果;成本计划是成本决策所确定目标的测量化、金额化;成本控制保证了成本计划的实施;成本核算是成本目标实现情况的实际反映;通过成本分析,查明影响成本变动的因素,可以更好地进行决策;成本考核是实现成本决策目标、强化成本核算作用的重要手段。

在成本会计工作的各项内容中,成本核算工作是其中心内容。鉴于此,本书的主要内容只是阐述了成本会计工作中成本核算和成本分析两个方面。也就是说,本书涉及的只是狭义的成本会计。

3. 企业成本核算的原则

(1) 成本分期核算原则

企业生产经营活动是连续不断进行的,为了计算一定时期内所生产产品的成本,企业必须将生产经营活动划分为若干个长度相等的成本会计期间,分别计算各期间产品的成本。成本核算的分期必须与会计核算年度的分期相一致,这样有利于各项核算工作的开展。成本核算,包括费用的归集、汇总和分配,这些都是按月进行的,而产成品成本的计算期则与生产与管理要求有关,与成本计算期不一定一致,可能与生产周期一致。成本分期核算原则,主要是分清当月发生和当月负担的成本费用的界限,从时间上确定各成本计算期的费用和产品成本的界限,保证成本核算的正确性。

(2) 实际成本核算原则

在进行成本核算时,各企业所采用的成本计算方法不完全相同,如有的企业采用定额法、标准成本制度等,在核算存货时,也可能按计划成本进行核算。但在最后计算产品成

本时,必须将其调整为产品实际成本,这样,才能正确地计算企业当期的赢利水平。因为产品的销售成本是计算利润的重要因素,如果成本是计划成本、定额成本或标准成本,利润计算就不可能准确。所以,进行成本核算时,必须以计算出产品的实际成本为基础。

(3) 受益原则

在进行成本核算时正确进行成本费用的归集,并在各成本计算对象之间进行分配是非常重要的。例如,材料费用的分配、劳动报酬的分配、制造费用的分配等。成本费用根本方法的选择,直接关系分配结果的准确性。在选择分配方法时,应按受益原则进行选择。受益原则是对各分配对象所分配的费用应与其所接受的劳务量成正比例关系,从而体现费用分配的公平性。

(4) 及时性原则

企业在进行成本核算时,应遵循及时性原则,即应及时地进行成本核算,以满足计算赢利、编制会计报表、进行成本分析和成本考核的需要。如果不能及时进行成本核算、及时提供有关的成本资料,就会影响企业的一些重要决策。

(5) 一致性原则

一致性原则要求成本核算所采用的方法应前后一致,使各期成本资料有一个统一的口径,以便于分析比较与考核。例如,耗用材料成本的计价方法、计提折旧的方法、辅助生产费用和制造费用分配的标准与方法等。采用一致性原则,并不是说成本核算方法固定不变,如果原来的方法不适用,采用新方法会更有效地取得正确、有用的成本信息资料时,就可以改变会计方法,但要在成本报表的附注中加以说明改变原有方法的原因。

(6) 重要性原则

在进行成本核算时,应该把对成本有重要影响的内容和项目作为重点,单独设立项目进行核算与反映,力求准确;而对于那些次要内容和项目,则从简核算与合并反映。例如,构成产品实体或主要成分的原材料、工人的报酬,直接计入产品成本中的“直接材料”、“直接人工”项目单独进行反映;对于一般性消耗的数额不大的材料费用计入制造费用或管理费用在综合项目中反映,从而使成本指标达到最佳的经济效益和成本效益。

4. 成本会计的任务

成本会计的任务,决定于成本会计的内容和成本管理的要求。成本会计作为成本管理的重要内容和手段,其主要任务包括以下几个方面。

(1) 进行成本预测, 参与经营决策, 编制成本计划和费用预算, 为企业有计划地进行成本管理提供基本依据

在市场经济体制下, 企业想要提高竞争能力和获利能力, 实现目标利润, 必须在经营管理中加强预见性和计划性。也就是说, 面对市场, 企业应在分析过去的基础上, 科学地预测未来, 周密地对自身的各项经济活动实行计划管理。就企业的成本管理工作来说, 它是一项综合性很强、涉及面很广的管理工作, 仅靠财会部门和成本会计工作是难以完成的。但成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作, 应充分发挥自己的特点, 在成本的计划管理中, 发挥主导作用。为了使企业成本管理工作有计划地进行, 成本会计工作应在企业有关方面的配合下, 根据历史成本资料、市场调查情况及其他有关方面(如生产、技术、财务等)的资料, 采用科学的方法来预测成本水平及其发展趋势, 拟订各种降低成本的方案, 进而进行成本决策, 选出最优方案, 确定目标成本; 根据目标成本编制成本计划, 制定成本费用的控制标准并提出降低成本应采取的主要措施, 以作为对成本进行计划管理的基础。

(2) 严格审核和控制各项费用支出, 努力节省开支, 不断降低成本

企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者, 应贯彻增产节约的原则, 加强经济核算, 不断提高自己的经济效益, 这是市场经济对企业的客观要求, 在此方面成本会计担负着极为重要的任务。为此, 成本会计必须以国家有关成本费用开支范围和开支标准, 以及企业的有关计划、预算、规定、定额等为依据, 严格控制各项费用的开支, 监督企业内部各单位, 使其严格按照计划、预算和规定办事, 并积极探求节省开支、降低成本的途径和方法, 以促进企业经济效益的不断提高。

(3) 及时、正确地进行成本核算, 为企业的经营管理提供有用的信息

按照国家有关法规、制度的要求和企业经营管理的需要, 及时、正确地进行成本核算, 提供真实、有用的成本信息, 是成本会计的基本任务。这是因为成本核算所提供的信息, 不仅是企业正确地进行存货计价、正确地确定利润和制订产品价格的依据, 同时也是企业进行成本管理的基本依据。在成本管理中, 对各项费用的监督与控制, 主要是在成本核算过程中利用有关核算资料来进行的, 成本预测、决策、计划、考核、分析等也是以成本核算所提供的成本信息为基本依据的。

(4) 考核成本计划的完成情况, 开展成本分析

在企业的经营管理中, 成本是一个极为重要的经济指标, 它可以综合反映企业及企业内部有关单位的工作业绩。因此, 成本会计必须按照成本计划等的要求进行成本考核, 肯