



普通高等教育“十二五”规划教材
国家教学改革与质量工程项目

会计学特色专业系列教材

总主编 薛小荣

成本会计

(第二版)

贾宗武 刘总理 / 主编

KUAIJI XUE TESE ZHUANYE XILIE JIAOCAI



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十二五”规划教材
国家教学改革与质量工程项目

会计学特色专业系列教材

总主编 薛小荣

成本会计

(第二版)

贾宗武 刘总理 / 主编

张变琴 贾茜 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 贾宗武, 刘总理主编. —2 版. —上海:
立信会计出版社, 2015. 1

会计学特色专业系列教材

ISBN 978-7-5429-4510-5

I. ①成… II. ①贾… ②刘… III. ①成本会计—教
材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 313026 号

策划编辑 张巧玲

责任编辑 陈旻

封面设计 周崇文

成本会计(第二版)

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮政编码 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com

电子邮箱 lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net

电 话 (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 常熟市梅李印刷有限公司

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 18.5 插 页 1

字 数 312 千字

版 次 2015 年 1 月第 2 版

印 次 2015 年 1 月第 1 次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978-7-5429-4510-5/F

定 价 36.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

国家教学改革与质量工程项目 会计学特色专业系列教材

项目总负责人 薛小荣 西安财经学院副院长 博士 教授
编委会主任 吴旺延 西安财经学院商学院院长 博士 教授
副主任 陈淑芳 西安财经学院商学院副院长 教授
刘总理 西安财经学院商学院会计系主任 教授
总主编 薛小荣
副总主编 吴旺延 陈淑芳 刘总理
编委会成员(按姓氏笔画为序)
左 锐 刘 杉 刘总理 陈淑芳
赵珍珠 赵栓文 贾宗武 徐 玮
高晓林 郭西强 盛碧荷 薛小荣

总 序

西安财经学院会计学专业创建于 20 世纪 50 年代初,在半个多世纪的会计学专业教学中,由具有丰富实践经验和中外会计学专业背景的中青年会计学人才组成的专业教学团队,以“重基础、重实践、重规范”为教学理念,自编适合培养对象特点的讲义与教材,形成了自己的教学特色,为新中国,尤其是为西部建设培养了一大批急需的应用型会计专门人才,奠定了会计学专业人才培养的基本教学模式,得到了用人单位和会计教育界的肯定。

进入 21 世纪以来,我校会计学专业秉承并充实传统的教学理念,按照“宽口径、厚基础、强能力、高素质”的人才培养要求,以及培养“信得过、用得上、干得好”且具有创新精神的高级应用型会计专门人才的特色定位,大力进行教学改革,提高教学质量,取得了一系列优秀的教学成果。会计学专业的毕业生就业率一直稳居各相关专业前列,对学生的吸引力进一步增强。2008 年会计学专业被立项为“省级特色专业建设点”,2010 年被立项为“国家级特色专业建设点”,为提高会计学专业教学质量,以及加快教学改革步伐增添了新的动力。

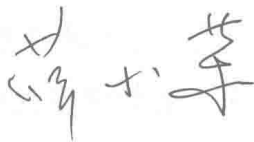
教材是体现教学内容和课程体系的知识载体,是进行教学的基本工具,也是全面推进素质教育、培养应用型创新人才的重要保证。为了系统总结西安财经学院会计学专业多年来的教学改革成果,整合会计学专业已有的教材、讲义资源,体现会计学专业最新的教学理念和特

色,依托国家级和省级教学改革与质量工程项目,西安财经学院组织编写了“会计学特色专业系列教材”。

本系列教材主要包括:《基础会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《审计学》、《金融企业会计学》、《税务会计》、《财务管理》、《企业财务分析》、《管理会计学》、《会计信息系统实践教程》、《会计模拟实践教材》等。本系列教材的特点是重点突出、难点易化;重视系统性、讲求实用性、避免重复性;重基础、重实践、重规范、重应用、重能力培养;便于学习、便于掌握、便于应用和实践。编写本系列教材的目的是为了使学者能提高学习效率,使教者能提高教学质量。

需要说明的是,本系列教材既是省级、国家级教学改革与质量工程项目的重点资助内容,又是会计学专业教学改革成果的系统总结;反映了前辈们的探索和当今会计学人的研究成果;还有同行们的关心和相关单位、部门的支持,在此一并表示谢意。希望我们的努力能够为我国的会计教育和人才培养做出更多的有益贡献。

期望读者和同行对本系列教材提出宝贵意见和建议。



2014年12月

前言

为了满足高等院校会计学专业、财务管理专业及相关专业的教学需要,西安财经学院会计学专业教学与科研团队在院教材编审委员会的统一领导下编写了这本《成本会计》教材。本书是西安财经学院“十二五”规划重点教材之一。本书在编写过程中突出了以下特点:

1. 根据国家财政部新颁布的《企业会计准则》,以工业企业为例,详尽地阐述了成本核算的基本理论和主要方法,同时考虑到各行业在成本核算上的差别,对商品流通企业、交通运输企业、施工企业、房地产开发企业、金融保险企业和旅游饮食服务企业的成本核算特点,也作了概括介绍。

2. 根据现行会计制度,对产品制造成本的核算方法进行了较为全面、系统的阐述,特别是对工业企业产品成本计算的品种法、分批法、分步法、分类法和定额法等主要方法,从其基本特点、计算程序、计算方法和适用范围等方面,均作了较为详细的阐述。

3. 根据企业的生产特点和管理要求,对成本报表的体系、编制方法、编制要求等均作了较为详细的阐述。同时,为了满足成本管理的需求,本书对成本控制和成本分析的基本原理、具体方法也作了较为全面的介绍。

4. 为了及时将近年来成本会计改革的主要成果介绍给广大读者,本书还阐述了“物流成本”、“质量成本”、“人力资源成本”和“环境成本”

等内容。

5. 为了便于师生的教与学,每章课后均编排了必要的复习思考题及练习题。对于练习题,我们还给出了简明的参考答案,以便教师批改作业和学生自测之用。

本书编写组主要由西安财经学院长期从事成本会计课程教学的专家、学者和骨干教师组成。其中:贾宗武和刘总理任主编,负责全书的总体设计,拟定全书的编写大纲并进行写作分工;张变琴、王惠珍担任副主编,协助主编工作。各章编写的分工是:第一、第二、第十五章由刘总理执笔;第三、第四章由贾宗武执笔;第五、第六和第七章由西安外国语大学的贾茜执笔;第八、第九章由王惠珍执笔;第十章由李艳执笔;第十一章由张变琴执笔;第十二章由罗云庵执笔;第十三章由段敏生执笔;第十四章由弓锋伟执笔。最后由贾宗武、刘总理对全书进行总纂定稿。

本书的编写得到了国家教育部、陕西教育厅“质量工程——会计学特色专业”建设项目的大力资助。同时,本书在编写过程中参阅了大量国内外相关著作和教材,在此,我们一并表示衷心的感谢!

尽管我们想努力做好本书的编写工作,但由于水平有限,时间仓促,书中难免存在不妥之处,恳请广大读者批评指正!

编 者

2015年1月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的概念和作用	1
第二节 成本会计的产生和发展	4
第三节 成本会计的对象	6
第四节 成本会计的职能	8
第五节 成本会计的任务	10
第六节 成本会计的工作组织	12
本章小结	14
关键术语	14
思考题	15
第二章 成本核算的要求和程序	16
第一节 成本核算的要求	16
第二节 费用的分类	21
第三节 成本核算的一般程序和运用的主要账户	24
本章小结	28
关键术语	28
思考题	29
第三章 费用归集与分配的程序和方法	30
第一节 材料费用的分配	30
第二节 职工薪酬的分配	36
第三节 其他费用和摊提费用的分配	40

第四节 辅助生产费用的归集与分配	44
第五节 制造费用的归集与分配	55
第六节 生产损失的核算	61
第七节 期间费用的核算	68
本章小结	72
关键术语	72
思考题	73
练习题	73
 第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	77
第一节 在产品数量的核算	77
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	80
第三节 完工产品成本的结转	87
本章小结	90
关键术语	90
思考题	90
练习题	91
 第五章 产品成本核算方法概述	93
第一节 生产特点和管理要求对产品成本核算方法的影响	93
第二节 产品成本核算的主要方法	97
第三节 各种成本核算方法的实际应用	99
本章小结	100
关键术语	101
思考题	101
 第六章 产品成本核算的品种法	102
第一节 品种法概述	102
第二节 品种法举例	103
本章小结	111
关键术语	111
思考题	111

练习题	111
第七章 产品成本核算的分批法	113
第一节 分批法概述	113
第二节 分批法举例	114
第三节 简化的分批法	119
本章小结	122
关键术语	123
思考题	123
练习题	123
第八章 产品成本核算的分步法	126
第一节 分步法概述	126
第二节 逐步结转分步法	127
第三节 平行结转分步法	134
本章小结	142
关键术语	142
思考题	143
练习题	143
第九章 产品成本核算的分类法	146
第一节 分类法概述	146
第二节 分类法举例	147
第三节 联产品、副产品和等级产品成本的计算	152
本章小结	155
关键术语	155
思考题	155
练习题	156
第十章 产品成本核算的定额法	158
第一节 定额法概述	158
第二节 定额法举例	163

本章小结	166
关键术语	167
思考题	167
练习题	167
第十一章 其他行业成本核算	169
第一节 施工企业成本核算	169
第二节 交通运输企业成本核算	174
第三节 商品流通企业成本核算	176
第四节 房地产开发企业成本核算	179
第五节 旅游、饮食服务企业成本核算	182
第六节 金融企业成本费用核算	184
本章小结	186
关键术语	187
思考题	187
第十二章 成本报表	189
第一节 成本报表概述	189
第二节 商品产品成本表	191
第三节 主要产品单位成本表	194
第四节 制造费用明细表	196
第五节 期间费用明细表	197
本章小结	200
关键术语	200
思考题	200
练习题	201
第十三章 成本分析	203
第一节 成本分析概述	203
第二节 全部商品产品成本的分析	210
第三节 可比产品成本的分析	215
第四节 产品单位成本的分析	220

本章小结	224
关键术语	225
思考题	225
练习题	225
第十四章 成本控制	228
第一节 成本控制概述	228
第二节 设计成本控制	234
第三节 生产费用要素控制	239
本章小结	244
关键术语	245
思考题	245
第十五章 成本会计专题	246
第一节 人力资源成本	246
第二节 质量成本	258
第三节 物流成本	268
第四节 环境成本	275
本章小结	279
关键术语	279
思考题	279
参考文献	281

第一章 总 论

内容提要

本章概括地阐述了成本会计的一些基本理论问题,如成本的经济实质,成本会计的产生、发展及定义,成本会计的对象、职能和任务,以及成本会计的工作组织等。理解并掌握这些基本理论问题,对学习成本会计具有重要意义。

第一节 成本的概念和作用

成本会计是会计学科体系中的一个重要分支,主要是应用于生产企业的一种专业会计。研究成本会计,首先要对成本的概念有一个明确的认识。

一、成本的概念

成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业经济效益,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,都是极为重要的。因此,从理论上充分认识成本的经济实质是十分必要的。

成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。它是按一定对象所归集的费用,是对象化了的费用。而费用是指企业在日常活动发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。两者的主要区别在于:费用是资产的耗费,它与一定的会计期间相联系,而与生产哪一种产品无关;成本与一定种类和数量的产品或商品相联系,而不论其发生在哪一个

会计期间。马克思曾指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那么，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费去的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”^①“只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”^②马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值，指的就是产品成本。

在社会主义市场经济条件下，产品的价值仍然决定于它在生产上所耗费的必要劳动，具体包括三个部分：① 已耗费的生产资料转移的价值(c)；② 劳动者为自己劳动所创造的价值(v)；③ 劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲，上述的前两部分，即 $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成产品的理论成本。

综上所述，成本的经济实质可以概括为：企业在生产经营过程中所耗费的生产资料的转移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。

应当指出的是：以上只是在理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容。在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。例如，废品损失、停工损失等非生产性支出，从实质上看，它们并不形成产品价值，它不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，按其性质来看，并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求，将其计入成本，使之得到必要的补偿。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

二、成本的作用

成本的经济实质和客观内容决定了成本在生产经营管理中的重要作用。具体表现为以下几个方面。

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行，必须对生产耗费，即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，其生产耗费是用自身的生产成果，即销

①② 马克思恩格斯全集，第25卷，30

售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能维持资金周转按原有规模进行;如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本起着补偿生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

(二) 成本是制定产品价格的重要因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业,在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段,人们还不能直接计算产品的价值,而只能计算成本,通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的重要因素。

当然,产品的定价是一项复杂的工作,应考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策,各种产品的比价关系,产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。所以,产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

(三) 成本是企业进行经营决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为,在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

(四) 成本是综合考核企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,企业经营管理中各方面工作的业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如,产品设计的好坏,生产工艺的合理程度,固定资产的利用情况,原材料消耗的节约与浪费,劳动生产率的高低,产品质量的高低,费用开支的大小,产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。

成本是综合反映企业工作质量的指标,因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内各单位加强经济核算,努力改进管

理,降低成本,提高经济效益。例如,通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标,可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支,促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费;又如,通过成本的对比和分析,可以及时发现在物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计是为了适应经济发展的要求而产生的,并随着经济发展的需要在不断地发展和完善。成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。

一、早期成本会计阶段(1880~1920 年)

如果说中世纪城市的兴起、商业和银行业的发展是产生复式记账的温床,那么中世纪发展起来的工场手工业则是产生成本会计的摇篮。随着英国产业革命完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。此时,成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本得到了普遍重视。为了满足有关方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的准确性,成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统。将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。可见,成本会计体系产生的直接动因,实际上是产业革命及随之而来的大生产方式和工厂制度。

早期研究成本会计的专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过如下的定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售成品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要是采用分批法或分步法的成本会计制度;从成本会计的目的来看,计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以,初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。