

21世纪应用型本科会计系列规划教材

新准则·新体系

成本会计

—理论与实训

杨贞斌 主编

胡淑娟 伍伟 丛培华 副主编



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21 世纪应用型本科会计系列规划教材

成本会计

——理论与实训

杨贞斌 主编

胡淑娟 伍 伟 丛培华 副主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 杨贞斌 2010

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计：理论与实训 / 杨贞斌主编. —大连：东北财经大学出版社，2010.2

(21 世纪应用型本科会计系列规划教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 898 - 4

I. 成… II. 杨… III. 成本会计 - 高等学校 - 教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 015663 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm	字数: 333 千字	印张: 11 1/8
2010 年 2 月第 1 版	2010 年 2 月第 1 次印刷	

责任编辑: 孙晓梅 李 栋	责任校对: 赵 楠
封面设计: 张智波	版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 898 - 4

定价: 20.00 元

东北财经大学出版社

您好!感谢您选订我们出版的_____教材,
ISBN (书号)_____。

东北财经大学出版社秉承全方位服务教师的理念,成立了会员俱乐部,每一位选用我社图书作为教材的教师均可成为免费会员,享受免费赠送教材样本、新书推荐、加入作者资源库、提供教学参考资料(限已制作教参部分)等服务,详情请登录东北财经大学出版社网站(www.dufep.cn)。

鉴于以上服务只针对选用本书作为教材的教师,请填写如下情况调查表:

* 姓名: _____ * 性别: _____ 出生年月: _____
* 学历: _____ * 职务: _____ * 职称: _____
* 学校全称: _____ * 所在院、系、教研室: _____
* 学校地址: _____ * 邮编: _____
* 区号: _____ * 办公电话: _____ * 手机: _____ * email: _____
* 授课科目: _____ * 学生人数: _____ * 教学层次: _____ * 学期: ☐春季 ☐秋季
其他授课科目: _____ 学生人数: _____ 教学层次: _____ 学期: ☐春季 ☐秋季
* 教材指定者: ☐本人 其他: _____

主要研究领域及成果: _____

是否有出版计划: ☐是 ☐否 出版方向: _____

是否愿意从事翻译工作: ☐是 ☐否 翻译方向: _____

* 对我社教材满意度: ☐满意 ☐一般 ☐不满意 ☐希望更换

对我社的意见和建议: _____

注: (* 为必填项)

院系领导签字: _____

盖章: _____

填妥后请选择以下任何一种方式将此表返回:

电话: 0411-84710715 传真: 0411-84710731

E-mail: ts@dufe.edu.cn 邮编: 116025

地址: 大连黑石礁东北财经大学出版社教学支持中心

前言

21 世纪人类社会正在步入知识经济时代, 经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势, 在这一背景下, 国家近几年来相继颁布了《中华人民共和国会计法》、基本会计准则、38 项具体会计准则以及税收改革等方面的一系列法规制度和文件。为了准确地理解和运用相关的法规, 结合我国会计实务的发展状况, 吸收西方现代成本会计的精华, 运用在长期会计教学和会计实践中所获得的经验, 联系我国企业的实际情况, 按照全国高等财经院校会计专业教学大纲, 我们编写了《成本会计——理论与实训》一书。本书既可作为高等财经院校的教材, 也可作为成人教育和经济管理人士的自学参考书。

本教材主要有以下特点:

1. 本书突出了实践教学的特点, 打破了传统教学的内容结构, 每章均包括三部分内容: 一是基础知识的阐述。主要包括

各种成本费用的归集分配和成本计算等方面的基本理论、基本技能和基本方法。二是教学案例的运用和分析。书中的教学案例大多数来源于真实的企业,有利于强化实践性教学,提高学生动手能力,分析问题和解决问题的能力。三是实训练习及参考答案。实训资料内容丰富、针对性强,有助于学生理解和掌握相关章节的重点和难点知识,有助于拓宽学生的思维和培养他们的创新能力。

2. 本书是由数位从事多年成本会计教学的高校教师共同撰写完成的。在教材体系上力求合理安排,尽力避免课程之间不必要的重复;在内容上注意深入浅出,简明易懂,便于理解和掌握。

3. 本书注重贯彻理论联系实际的原则。在认真总结我国多年成本会计工作的成功经验的基础上,吸收了西方先进的成本理论,并尽可能多地反映了改革开放以来实践中出现的新问题;力图展示现代成本会计的内容及发展趋势,完全与《企业会计准则》相吻合,使本教材具有现实性、趋向性和前瞻性的特征,以发挥理论指导实践的作用。

为方便广大师生使用,本书的实训练习给出了参考答案。详情请登录东北财经大学出版社网站(www.dufep.cn)查询。

本书由杨贞斌教授担任主编,胡淑娟、伍伟和丛培华副教授担任副主编,负责全书写作大纲的拟定和教材编写组织等工作。

作。本书的编委成员还包括：廖康礼、尹曦、王萍、张华、张梦梦。本教材的前期编写工作得到了熊斌、熊焘、熊燕、徐明亮、胡胜、杨华等同志的大力支持，在此表示衷心的感谢！

虽然对本书的撰写我们做了很多努力，但由于编写的时间和水平所限，本书难免有不当和错误之处，欢迎广大读者批评指正，以便进一步修改和补充。

编 者

目 录

第一章 总 论	1
第一部分 基础知识.....	1
第二部分 案例解析	28
第三部分 实训练习	29
第二章 生产费用要素的归集和分配	31
第一部分 基础知识	31
第二部分 案例解析	46
第三部分 实训练习	64
第三章 辅助生产费用、制造费用的归集和分配	71
第一部分 基础知识	71
第二部分 案例解析	83
第三部分 实训练习.....	102
第四章 生产损失的归集和分配	110
第一部分 基础知识.....	110
第二部分 案例解析.....	118
第三部分 实训练习.....	132
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	137
第一部分 基础知识.....	137
第二部分 案例解析.....	147
第三部分 实训练习.....	173

第六章 产品成本计算方法概述	180
第一部分 基础知识.....	180
第二部分 案例解析.....	189
第三部分 实训练习.....	191
第七章 产品成本计算的品种法	193
第一部分 基础知识.....	193
第二部分 案例解析.....	197
第三部分 实训练习.....	212
第八章 产品成本计算的分批法	215
第一部分 基础知识.....	215
第二部分 案例解析.....	220
第三部分 实训练习.....	238
第九章 产品成本计算的分步法	241
第一部分 基础知识.....	241
第二部分 案例解析.....	254
第三部分 实训练习.....	281
第十章 产品成本计算的辅助方法	289
第一部分 基础知识.....	289
第二部分 案例解析.....	306
第三部分 实训练习.....	312
第十一章 成本报表	318
第一部分 基础知识.....	318
第二部分 案例解析.....	336
第三部分 实训练习.....	343

第一章

总 论

第一部分 基础知识

一、成本会计的基本概念

(一) 成本会计的产生与发展

成本会计的产生与发展是与商品经济的发展相联系的，是基于企业生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。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。

1. 早期成本会计阶段（1880 年—1920 年）

成本会计起源于英国，后来传入美国及其他国家。19 世纪 30 年代末，英国首先完成了工业革命，随后，西方其他国家也先后完成了工业革命。工业革命的完成带来了生产技术和生产关系的巨大变化。机器劳动代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场。会计人员为了满足生产管理的需要，对成本会计进行了研究，起初是在会计账簿之外，用统计的方法来计算成本。此时，成本会计处于萌芽阶段。随着企业规模的扩

大，企业之间出现了竞争，生产成本得到了普遍的重视。为了提高成本计算的精确性，满足各方面对成本信息的需要，成本计算由统计核算逐步被纳入了复式账簿系统，将成本计算和会计核算结合起来，利用账户对应关系反映材料和人工消耗及相对应的减值和增值的全过程，并借助借贷平衡原理，稽核会计业务记录的正确性，从而形成了真正的成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段，由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算，用来确定产品生产和销售成本，所以称之为记录型成本会计。

早期研究成本会计的会计专家劳伦斯（W. B. Lawrence）对成本会计做过如下定义：“成本会计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产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，为工厂管理当局在决定经济的、有效的和有利的产销政策时提供参考。”在成本会计的计算方式和理论体系上，早期的成本会计取得了以下进展：

（1）建立了材料核算和管理办法。设立材料账户和材料卡片，并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”，以确保材料既能保证生产的需要，又可以节约使用资金；建立材料管理的“永续盘存制”，采取领料单制度控制材料消耗量，按先进先出法计算材料耗用成本。

（2）形成了工时记录和人工成本计算方法。主要做法是对工人使用时间卡片，登记工作时间和完成产量；将人工成本先按部门归集，再分配给各种产品，以便控制和正确计算人工成本。

（3）确立了间接制造费用的分配方法。随着工厂制度的建立，企业生产设备大量增加，间接制造费用增长很快，成本会计开始将间接制造费用计入生产成本，先后提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配理论。

（4）开始用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

（5）在理论研究方面，出版了许多重要的成本会计著作。1885年出版了由梅特尔夫著的《制造成本》一书，该书被称为成本会计第一书，介绍了一种新颖的成本表和计算方法。1887年，英国的电力工程师埃米尔·加克和会计师约翰·费尔斯合著的《工厂会计》一书问世，该书提出了把商业和生产账户包括在一个系统中，并采取分类账的办法

把不同要素分割开来，达到成本计算的目的。该书被认为是 19 世纪最著名、最具影响力的成本会计著作。

(6) 建立了成本会计组织。1919 年，美国成立了全国成本会计师联合会。同年，在英国成立了成本和管理会计师协会。它们对成本会计展开了一系列研究，为发展成本会计理论和完善成本会计方法做出了重大贡献。

2. 近代成本会计阶段（1921 年—1945 年）

随着科学技术的飞速发展，企业生存的外部环境日趋复杂，对企业提出了越来越高的要求，从而促使成本会计不断发展。标准成本法逐渐出现并被迅速予以实施，成本管理方法和成本计算方法发生了巨大的改变，成本会计的理论和方法都有了进一步的完善和发展，形成了管理会计的雏形。近代成本会计界具有代表性的英国会计专家杰·贝蒂对成本会计做过如下定义：“成本会计是用来详细描述企业在预算和控制它的资源（指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动）利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”在这一阶段，成本会计的主要进展包括以下两个方面：

(1) 标准成本制度的产生。19 世纪末 20 世纪初，以泰勒为代表的科学管理思想出现，对成本会计的发展产生了深刻的影响。1908 年，美国会计学家惠特莫尔首次提出了“标准成本”的思想。此后，韦柏纳尔也在他的《工厂成本》一书中论述了成本管理问题，以求对成本进行有效控制。1921 年，工程师哈里逊发表了一篇专论，主张对工业生产采用预期成本的办法。1930 年，哈里逊的专著《标准成本》问世。这位既精通会计，又具有管理经验的工程师在他的著作中对标准成本理论与实务做了全面阐述，并对预计成本与实际成本之间的差异调整办法做了简要介绍。自此，标准成本计算法得以建立。此后，美国工程师爱默森倡导标准成本的应用，为生产过程成本的控制提供了条件。实行标准成本后，成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本，还要事先制定标准成本，并据以控制日常的生产消耗和定期分析成本。这样，成本会计的职能扩大了，发展成为管理成本和降低成本的手段，使成本会计的理论和方法都有了进一步的完善和发展。后来，标准成本计算法与复式记账系统紧密结合在一起，会计史学界认为，自从标准成本

与会计系统结合之后，西方的会计理论研究便从以商业为重点转移到以工业为重点了。

(2) 预算控制方法的完善。西方国家普遍认为控制成本最有效的办法除了制定标准成本外，还有预算控制，标准成本和预算控制是成本控制的两大支柱。1921年，美国国会公布了《预算和会计法案》，对于民间企业实行预算控制产生了很大影响。1922年，麦金赛教授出版了《预算控制》一书，对预算控制的发展产生了重大影响，被誉为预算控制研究的第一部专著。预算控制的开始是采用固定预算方法，即根据预算期间某一业务量（比如产量）计划水平确定其相应的预算数。1928年，美国西屋公司的一些会计师和工程师根据成本与产量的关系，设计了一种弹性预算方法，分别编制固定预算和弹性预算，这样不仅可以使间接费用实际数同预算数更具有可比性，而且可通过企业预算合理地控制不同属性的费用支出，有利于有效控制成本，正确考核经营者的工作业绩。所以，弹性预算是近代成本会计的重大进步，也是节约间接费用的最好办法。

3. 现代成本会计阶段（1945年以后）

第二次世界大战后，科学技术迅速发展，生产自动化程度大大提高，产品更新换代很快，跨国公司大量涌现，市场竞争愈演愈烈。为了适应社会经济出现的新情况，考虑现代化大生产的客观要求，管理也要加速现代化，要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合应用到企业管理上来。随着管理现代化，运筹学、系统工程和电子计算机等各类科学技术成就在成本会计中得到了广泛应用，从而使成本会计的发展进入了一个新的阶段，即成本会计发展重点已由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本，因此，现代成本会计就是根据会计资料和其他资料，对生产经营过程中发生的成本，按照成本最优化的要求，有组织、有系统地进行预测、决策、控制、计划、核算、分析和考核，促使企业提高产品质量，降低成本，实现生产经营的最佳运转，不断提高企业经济效益，形成了新型的着重于管理的经营性成本会计。其主要表现有：

(1) 成本预测和决策。为了控制成本，现代成本会计运用预测理论和方法，建立数学模型，对未来成本变动趋势进行估计和测算；运用

决策理论和方法，依据成本预测资料，选取最优成本方案，做出正确的成本决策。为了进行成本预测和成本决策，变动成本法开始出现，并产生了对成本的性态分析，将企业产品的成本划分为变动成本和固定成本，对企业的成本、业务量和利润之间各种变量的关系进行本量利分析，有利于企业进行成本预测。

(2) 价值工程分析。1947 年，美国工程师麦尔斯 (L. D. Miles) 将其在材料采购和材料代用方面应用的一套独特的工作方法总结出来，并加以系统化，即价值工程或价值分析。20 世纪 50 年代，价值分析引起了美国实业界的普遍关注，并得以迅速推广。20 世纪 60 年代以后，价值分析又被迅速推广到了西方各国。价值分析是以功能分析为核心，使产品或作业达到适当的价值，即用最低的成本实现或创造它所具备的必要功能的一项有组织的活动。

(3) 目标成本。目标管理是由美国管理学家德鲁克在 20 世纪 50 年代所著的《管理实务》一书中首次提出的，1965 年乔治·奥迪奥恩在《目标管理》一书中做了全面论述。随着目标管理理论的应用，成本会计有了新的发展。在产品设计之前，按照客户所能接受的价格确定产品售价和目标利润，然后确定目标成本；用目标成本控制产品设计，使产品设计方案达到技术上实用、经济上合理的要求。推行目标成本管理，使成本会计与工程技术、组织措施有机地结合起来，有助于企业形成产品品质和功能优化、成本降低的竞争优势。这样，成本会计就扩展到了技术领域，将技术与经济结合起来，有效地控制成本，促使成本降低。

(4) 责任成本。1952 年，美国会计学家希琴斯倡导责任会计，提出了建立成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度，将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本，进行责任成本核算，使成本控制更为有效。

(5) 质量成本。随着全面质量管理的深入开展，到 20 世纪 60 年代，质量成本概念基本形成，并确立了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法，扩大了成本会计的研究领域，促使企业在提高产品质量的同时，也注重质量成本的分析。

(6) 作业成本管理。美国会计师在 20 世纪 80 年代后期提出了

作业成本计算法，即以作业为基础的成本计算制度。作业成本计算是一种真正具有创新意义的成本计算方法，它是为适应当代高新科学技术制造环境而形成和发展起来的。它改革了制造费用的分配方法，使产品成本和期间成本趋于一致，大大提高了成本信息的真实性。作业成本管理则是在作业成本计算的基础上对所有作业成本进行分析与修正，使企业管理深入到作业水平，促进企业提高作业的完成质量和效率，减少浪费，降低资源消耗，全面提高企业生产经营整体的经济效益。

(7) 战略成本管理。20 世纪 80 年代，英国学者西蒙首先提出了战略成本管理。战略成本管理是为了获得和保持企业持久竞争优势而进行的成本分析与管理。战略成本管理的首要任务是关注成本战略空间、过程、业绩，将成本信息贯穿于企业战略管理的整个循环之中，通过对公司成本结构、成本行为的全面了解、控制与完善，寻找企业长久的竞争优势。

(二) 成本会计的职能和任务

1. 成本会计的职能

(1) 成本预测。成本预测是成本决策的前提。企业不仅应该在成本决策之前进行成本预测，为成本决策提供依据，而且应该在成本计划执行过程中进行成本预测，以便及时掌握成本变化趋势，为进行成本事中控制提供帮助，从而保证企业完成成本计划。进行成本预测有助于企业减少生产经营的盲目性，有利于选择最优方案，并可以提高企业降低成本的自觉性。

(2) 成本决策。它是指在成本预测的基础上，按照既定目标要求，运用专门方法，对有关生产经营的成本方案进行计算分析，从中选择最优方案。

企业可以根据市场需求和其他方面的要求，通过成本预测，确定生产经营的几个备选方案。对这些备选方案，必须运用专门方法进行认真的分析论证。通过技术上、经济上的分析论证，可以确定各备选方案的可行性，从而可以进行成本决策，确定最优方案，制定目标成本。做好成本决策对于企业正确制订成本计划，促进企业提高经济效益，具有十分重要的意义。

(3) 成本计划。它是指根据成本决策所确定的方案和目标，具体

规定计划期内各种生产耗费水平和各种产品成本水平，并提出实现规定成本水平所应采取的具体措施。成本计划执行的过程，也是进行成本控制的过程。成本计划是建立成本管理责任制的基础，对于企业进行成本控制、挖掘降低成本的潜力，具有重要作用。会计期末，当企业计算出实际消耗的各种生产费用后，可以与计划成本进行对比，以分析企业成本计划的实际完成情况。

（4）成本控制。它是指预先制定成本标准作为各项费用消耗的限额，在生产经营过程中，将实际发生的费用严格控制在限额标准之内，随时揭示和及时反馈实际费用与限额标准之间的差异，并系统分析成本差异原因，以便采取措施，消除生产中的损失和浪费。

企业应在规定的成本费用开支范围内，分别制定有关成本标准，包括原材料、燃料、工资等的费用消耗标准和数量消耗标准，并根据制定的标准控制生产过程中实际发生的各项费用，以保证企业完成成本目标和成本计划水平。成本控制包括事前控制、事中控制和事后控制。在进行成本预测、成本决策和成本计划过程中进行的成本控制，属于成本的事前控制。在生产经营过程中，将实际发生的费用控制在限额标准之内，属于成本的事中控制。成本核算和成本事后分析，都属于成本的事后控制。进行成本控制，有利于企业实现成本目标和不断降低成本。

（5）成本核算。它是指对生产经营过程中所发生的各项费用进行审核，按照一定的程序采用适当的方法，归集和分配各成本计算对象所应负担的成本费用，以计算出各计算对象的总成本和单位成本。成本核算是对成本计划执行结果的反映，也是对成本控制结果的反映。通过成本核算，不仅可以考核和分析成本计划的执行情况，揭露企业生产经营中存在的问题，还可以为制定产品价格提供依据。

（6）成本分析。它是指利用成本核算资料和其他有关资料，全面分析成本水平与构成的变动情况，系统地研究影响成本变动的因素和原因，挖掘降低成本的潜力。成本分析包括的具体内容很广泛，如产品成本分析，技术经济指标对成本影响的分析，成本效益分析等。具体进行成本分析时，可以将实际成本核算资料与计划成本、上年同期实际成本、本企业的历史先进水平等进行对比分析。通过成本分析，可以正确认识和掌握成本变动的规律，明确影响成本升降的责任，以便采取措

施，从而实现降低成本的目标，并为编制成本计划和制定新的经营决策提供依据，也为成本考核提供依据。

(7) 成本考核。它是指将报告期中关于成本、成本效益的各项实际完成指标与计划指标、定额指标和预算指标进行对比，评价企业成本管理工作的成绩及存在的问题。在经济活动完成之后，将成本、成本效益的实际指标与计划指标进行比较，可以评价企业成本计划的完成情况，以提高企业的成本管理水平和经济效益。需要强调的是，成本考核要与一定的奖惩制度相结合，通过成本考核，用经济、行政手段进行激励，可以调动各成本责任单位与全体员工更好地完成成本计划的积极性。

成本会计的各项职能是相互联系的，它们互为条件、相辅相成，放松或削弱任何一种职能，都不利于加强成本会计工作。成本预测是成本会计的第一个环节，它是进行成本决策的前提。成本决策是成本会计的重要环节，在成本会计中居中心地位，它既是成本预测的结果，又是制订成本计划的依据。成本计划是成本决策的具体化。成本控制是对成本计划的实施进行监督，是实现成本决策既定目标的保证。成本核算是成本会计最基本的职能，它提供企业管理所需的成本信息资料，是发挥其他职能的基础，同时也是对成本计划能否实现的最后检验。成本分析和成本考核是实现成本决策目标和成本计划的有效手段，只有通过成本分析，查明影响成本的原因，制定和执行改进和完善企业管理的措施，才能有效降低成本。通过正确评价和考核各责任单位的工作业绩，才能调动各部门和全体员工的积极性，进行有效控制，为切实执行成本计划，实现企业既定目标提供动力。

2. 成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化，也是人们期望成本会计应达到的目标。成本会计的主要任务如下：

(1) 及时、正确地进行成本核算，为企业的经营管理提供信息。提供真实、有用的信息，这是成本会计的基本任务。由于成本核算所提供的信息不仅是存货计价的依据，还是企业计算利润的依据，同时也是企业进行成本管理的重要依据，所以成本会计应提供真实、有用的成本核算信息，并能按规定为国民经济管理提供必要的成本数据。