

21世纪 应用性本科经济管理规划教材

成本会计学

Chengben Kuaijixue

主编 © 姜永德



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

21 世纪应用性本科经济管理规划教材

成本会计学

CHENG BEN KUAI JI XUE

主 编 姜永德
副主编 秦冬梅



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/姜永德主编. —上海:立信会计出版社,2012.2

21 世纪应用性本科经济管理规划教材

ISBN 978-7-5429-3286-0

I. ①成… II. ①姜… III. ①成本会计—高等学校—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 004998 号

策划编辑 余 榕
责任编辑 余 榕
封面设计 周崇文

成本会计学

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 上海申松立信印刷有限责任公司

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 20.5

字 数 412 千字

版 次 2012 年 2 月第 1 版

印 次 2012 年 2 月第 1 次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978-7-5429-3286-0/F

定 价 32.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

21 世纪应用性本科经济管理规划教材

编 委 会

主 任 李定清

副主任 罗 勇(常务) 陈立万 陈 京 张 伟

委 员 (排名不分先后)

廖仕利 李定清 黄钟仪 陈立万

杨 愚 肖啸空 罗 勇 陈 京

赵小雨 张 华 王红云 袁培生

隋英杰

总序

PREFACE

从世界高等教育改革的发展趋势看,我国高等教育可分为研究性大学、应用性大学和技能岗位性大学。应用性大学是满足高等教育大众化需求应运而生的大学新类型,与我国经济结构调整和社会经济发展相适应。它的办学理念和发展定位既有别于“研究性”大学,也有别于我国传统的“学术性”普通高等院校,而是将自身类型定位于教学主导型,将发展目标定位于服务应用型,将人才目标定位于直接面向生产、建设、管理、服务第一线培养高级应用型人才的高等院校。

我国传统的本科教育,一直推行的是“理论(知识、学术)导向”的教学体系。这种教学体系是以传授知识为主,理论重于实践,缺乏学生实践能力的培养。德国应用科技大学(Fachhochschule,缩写 FH)是 20 世纪六七十年代联邦德国出现的高等学校,现已发展成为普遍公认的德国高校的最重要类型之一。德国 FH 教学体系的特点是:在办学理念上,直接指向市场需求和社会经济发展的实际需要,始终坚持“为职业实践而进行科学教育”;在培养目标上,突出技术应用与开发能力的培养,教学过程具有很强的实践性,并十分重视职业导向。因此,应用性本科人才培养具有教育类别的职业性、教育层次的高等性、职业岗位的基层性、人才类型的应用性、社会需求的导向性等特征。

我国越来越多的普通高等院校设置了经济管理类专业。2006 年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点 1 518 个,管理类专业布点 4 328 个。其中除少数院校设置的经济管理专业偏重理论教育外,绝大部分属于应用性专业。应用性经济管理专业是培养社会主义市场经济发展所需要的,以综合职业能力为本位,具有创新精神和实践能力的高素质应用性专门人才为目标。这就要求应用性经济管理专业注重职业岗位和职业素养,突出实践性和应用性,以及经济管理人才培养具有丰富的社会知识和较强的人文素

质及创新精神。因此,为了适应应用性经济管理专业教学的需要,在立信会计出版社的策划下,我们组织了一批长期从事教学一线的高职称教师,编写了 21 世纪应用性本科经济管理规划教材。

本规划教材是按照高等学校经济管理本科专业规范、人才培养方案和职业能力标准要求而编写的,体现了理论性、职业性、实践性和系统性的特点。在编写本规划教材过程中,力求做到以下几点:一是体系完整、内容新颖。规划教材涵盖经济、管理类相关专业的核心课程,每门课程都遵循相关法律法规,基础理论与专业能力有机融合,把握相关课程之间的关系,整个系列丛书形成一套完整、严密的知识结构体系。同时,借鉴国外最新的教材,融会当前有关经济管理的最新理论和实践经验,用最新知识充实教材内容。二是案例教学,适应性强。规划教材具备大量案例研究分析,让学生在学习过程中理论联系实际,特别是列举了我国经济管理工作中的实际案例,这可大大增强学生分析问题和实际操作能力。同时,充分考虑经济管理类专业特点,使教学内容与方法符合人才培养目标的要求。三是创新体例、注重能力。针对应用性本科的特点,编写体例是按照章节内容前有“内容提要”、“导入案例”,章节内容后有“思考题”、“练习题”、“案例分析题”进行设计;在阐述基本内容时,对于重要的知识点或法规依据采用“温馨提示”、“特别提醒”方式,引起学生学习时特别注意,以提高学生学习能力和效率。

本规划教材的出版得到了立信会计出版社的大力支持,在此致以衷心的感谢。尤其是余榕编辑大力协助才促使本规划教材得以顺利出版。由于编者学识水平有限,时间紧迫,加之探索具有中国特色的应用性本科教材是一项长期而艰巨的任务,本规划教材难免有不当之处,甚至存在疏漏,恳请读者批评指正,以便以后修订时补充提高。

21 世纪应用性本科经济管理规划教材编委会

前言 FOREWORD

随着我国社会主义市场经济条件的逐步确立和完善,在全方位开放的全球经济一体化的信息经济时代,市场竞争越来越激烈,成本在企业竞争中的地位日益突出,其作用也越来越明显。因此,为了增强企业竞争力,现代企业必须重视成本核算,加强成本管理。

成本会计是现代会计的重要组成部分,是会计专业的核心课程。本书主要根据我国财政部颁布实施的《企业会计准则》和《企业财务通则》,结合我国会计改革和国际惯例及有关成本管理制度的要求,立足应用性本科经济管理类会计专业人才培养方案对成本会计核算、监督、考核、分析等的要求而编写。本书共十三章,依据会计职业能力标准来阐述成本会计的基本理论、成本核算的方法和成本报表的编制与分析。本书以成本核算各环节为依据,全面介绍了制造业要素费用的归集与分配、辅助生产费用的归集和分配、制造费用的归集和分配、生产成本在完工产品与在产品之间归集和分配、生产损失的归集和分配、成本计算的主要方法、辅助方法以及成本的报表编制与分析等内容,突出了成本会计核算和成本计算能力的要求。

本书在编写过程中,力求做到以下几点:

(1) 针对性强。本书针对应用性本科的特点,编写体例是按照章节内容前有“内容提要”、“导入案例”,章节内容后有“思考题”、“练习题”进行设计;在阐述基本内容时,对于重要的知识点或法规依据采用“温馨提示”方式,引起学生学习时的特别注意,以提高学生的学习能力和效率。

(2) 实践性强。本书在阐述成本会计基本理论的同时,对于各个重点环节均列举了大量的实例,力求做到理论简明,例证翔实,不仅能帮助学生理解和掌握成本会计的基本理论和各种方法,而且通过若干较为综合的实例培养学生的实际操作能力。

(3) 难易适度。本书在编写时力求做到无空话和套话,内容上循序渐进、由浅入深,叙述通俗易懂。

(4) 适用范围广。本书不仅适用于普通高校会计、财务、审计等专业的教学需要,还适用于财政、金融等经济管理类相关专业的教学需要,此外,亦可用于财会人员在职培训和会计职称考试的辅助教材。

本书由姜永德主编,负责全书编写大纲的拟订、初稿的修改、模拟试题的编写和总纂定稿;秦冬梅任副主编,协助主编工作,并参与全书总纂以及模拟试题的编写及修正。具体写作分工如下:第一、第七章由姜永德执笔;第二章由孔莉、陈信汛执笔;第三、第八章由余伦芳执笔;第四、第六章由温倍执笔;第五、第九章由秦冬梅执笔;第十章由詹学刚和姜永德执笔;第十一章由刘小刚执笔;第十二章由陈熙江执笔;第十三章由陈永丽执笔。

本书在编写过程中,得到了立信会计出版社余榕编辑的帮助和支持,在此谨表示衷心感谢!由于作者水平有限,时间紧迫,加之探索具有中国特色的应用性本科会计教材是一项长期而艰巨的任务,书中难免有不当和错误之处,敬请读者批评指正。

编 者

2012年3月

目录 CONTENTS

第一章 总论	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本会计概述	4
第三节 成本费用的分类和核算要求	11
第四节 成本核算的一般程序和主要会计账户的设置	18
思考题	21
练习题	21
第二章 制造业要素费用的核算	26
第一节 要素费用分配概述	26
第二节 材料费用的分配	28
第三节 外购动力费用的分配	36
第四节 工资费用的分配	38
第五节 其他费用的分配	47
思考题	50
练习题	50
第三章 辅助生产费用的归集和分配	54
第一节 辅助生产费用的归集	55

第二节 辅助生产费用的分配	57
思考题	68
练习题	68
第四章 制造费用的归集和分配	73
第一节 制造费用的归集	73
第二节 制造费用的分配	76
思考题	81
练习题	81
第五章 生产成本在完工产品与在产品之间的归集和分配	85
第一节 在产品数量的核算	85
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法	89
第三节 完工产品成本的结转	99
思考题	99
练习题	100
第六章 生产损失的归集和分配	105
第一节 废品损失的核算	105
第二节 停工损失的核算	112
思考题	115
练习题	115
第七章 产品成本计算方法概述	119
第一节 产品成本计算方法的影响因素	119
第二节 产品成本的计算方法	123
思考题	128
练习题	128

第八章 品种法	130
第一节 品种法概述	131
第二节 品种法的应用	133
思考题	143
练习题	143
第九章 分批法	148
第一节 分批法概述	148
第二节 分批法的应用	150
第三节 简化的分批法	153
思考题	158
练习题	159
第十章 分步法	163
第一节 分步法概述	163
第二节 逐步结转分步法	165
第三节 平行结转分步法	179
思考题	189
练习题	189
第十一章 分类法	195
第一节 分类法概述	195
第二节 分类法的应用	198
第三节 联产品、副产品和等级产品成本的核算	202
思考题	209
练习题	210
第十二章 定额法	217
第一节 定额法概述	218

第二节 定额法的计算程序	219
第三节 定额法的应用	227
思考题	231
练习题	232
第十三章 成本报表与成本分析	236
第一节 成本报表的作用、种类和特点	236
第二节 成本报表的编制	239
第三节 成本分析	247
思考题	254
练习题	254
练习题参考答案	260
模拟试题	284
模拟试题参考答案	303
主要参考文献	315

第一章 总 论

【内容提要】 成本是商品生产者生产经营商品而发生的各种物化劳动和活劳动耗费的货币表现。成本是商品价值的组成部分。成本会计作为会计的一个分支,它有特殊的对象、作用、核算方法。

【导入案例】 沃尔玛,从1962年第一家商店的出现迄今不过半个世纪,在这么短的时间内,沃尔玛成长为世界零售业中排名第一,并能与微软、通用电器等巨型公司相媲美,实在让人惊叹。

沃尔玛把自己的成功归于商品物美价廉和对顾客的优质服务。

首先,沃尔玛有自己独特的进货和配送渠道。沃尔玛直接从厂家进货,然后送到配货中心,再由专用车队运往各地直接销售。公司因此能迅速掌握商品进、销、存情况和市场需求趋势,做到既不积压,又不断货,最大限度地加速资金周转,降低资金成本和仓储成本。

其次,压缩广告费用。沃尔玛每年只在媒体上做几次广告,大大低于一般的百货公司每年50~100次的水平。

最后,从经理到雇员,都做到了勤俭节约、杜绝浪费。全美国零售业平均损耗率为2%,而沃尔玛商品损耗率只有1%,大大降低了成本。

思考 在市场竞争日趋激烈的今天,如果沃尔玛没有如此完备有效的成本核算控制系统,能做到如此辉煌的业绩吗?成本真有这么大的影响力吗?

第一节 成本概述

一、成本的概念

成本作为一个价值范畴,在商品经济社会中客观存在。小到提高一个企业的经济效

益,大到提高整个国家的宏观经济效益,加强成本管理,努力降低成本,都发挥着极为重要的作用。充分认识成本的经济内涵无疑是进行成本管理工作的第一步。

按马克思的劳动价值学,每一个商品的价值(W)都由生产中所消耗的生产资料的价值(C)和劳动者为自己劳动创造的价值(V)和剩余价值(M)组成,即 $W=C+V+M$ 。从耗费的角度看,成本是商品生产中消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $C+V$ 部分,是成本最基本的经济内涵;从补偿角度看,成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,是成本最直接的表现形式。

在实际工作中,为了促进企业加强经济核算,节约资源耗费,减少生产损失,对劳动者为社会创造的价值(如利息、税金等支出)和不形成产品价值的损失(如废品损失、停工损失等),也允许计入产品成本;为了简化成本核算工作,对于难以按产品归集的某些属于物化劳动(C)或者活劳动(V)的耗费作为期间费用直接计入当期损益。因此,企业实际生产经营成本的构成和范围由国家通过有关法规制度来界定,与理论成本有一定的差别。

随着社会进步和经济发展,会计的管理职能逐渐扩大。企业为了适应经济管理的不同目的,开始涉及固定成本、变动成本、边际成本、责任成本以及质量成本、机会成本、作业成本、环境成本和战略成本等新的成本范畴。成本成了一个具有更广含义的综合性概念。



【温馨提示】

成本实质上是由物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分构成,这种符合成本客观经济内容的成本,属于理论成本;在实际工作中,产品成本是为制造产品而发生的以货币表现的各种耗费并不是企业生产经营活动中所发生的全部支出。

二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

(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,用于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

的规模进行生产经营。另外,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,成本起着衡量生产耗费的作用,对企业发展具有重要影响。

(二) 成本是综合反映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、产品质量的好坏、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,都可以通过成本直接或间接地反映出来。

成本既然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。

(三) 成本是制定产品价格的一项重要因素

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,而只能通过计算成本,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。

(四) 成本是企业进行决策的重要依据

努力提高产品在市场上的竞争能力和企业经济效益,是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。

第二节 成本会计概述

一、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,更好地发挥成本在经济管理中的作用,具有重要的意义。

现代成本会计是成本核算与管理的直接结合,它根据会计核算资料及其他资料,运用现代数学和数理统计的原理和方法,按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动中所发生的成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核,不断提高企业经济效益。成本会计有广义与狭义两种理解。广义的成本会计则指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考核的一个会计系统,也即通常指的成本管理;狭义的成本会计是指进行成本核算与监督的一种会计分支。

从成本会计核算和监督的内容看,工业企业成本会计的对象是工业企业在产品制造过程中的生产成本(或制造成本)和期间费用。商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游饮食服务企业等其他行业企业在生产经营过程中所发生的各种费用,一部分形成各该行业企业的生产经营业务成本,另一部分作为期间费用直接计入当期损益。

综上所述,成本会计的对象可以概括为:各行业企业生产经营业务的成本和有关经营管理费用,简称成本、费用。因此,现代成本会计的对象,应该包括各行业企业生产经营业务成本、有关的期间费用和各种专项成本。只不过由于费用项目形成较为简单,处理较为简便,所以成本会计一般只指产品(包括劳务等其他无形产品)成本会计。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业的经济管理中所具有的内在功能,或是成本本身应该起的基本作用。成本会计的基本职能是核算职能和监督职能。随着经济的发展和企业管理要求的提高,成本会计的职能不断地得以拓展,使得现代成本会计变成了核算与管理紧密结合。因此,现代成本会计的职能实际上包括了成本管理的各个环节,除了成本核算和成本监督两个基本职能以外,主要还有: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。下面分别说明成本会计职能的基本内容。

（一）核算职能

成本核算职能是成本会计的首要职能。成本会计的核算职能就是从价值补偿的角度出发,核算生产经营过程中各种费用的支出,以及生产经营业务成本和期间费用等的形成情况,为经营管理提供各种成本信息的功能。就成本会计核算职能的最基本方面来说,是以已经发生的各种费用为依据,为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息,从而使成本分析、考核等工作建立在有客观依据的基础上。随着社会生产的不断发展和经营规模的不断扩大,经济活动情况的日趋复杂,在成本管理上就需要加强计划性和预见性。因此,对成本会计提出了更高的要求,需要通过成本会计为经营管理提供更多的信息,即除了提供能反映成本现状的核算资料外,还要提供有关预测未来经济活动的成本信息资料,以便正确地作出决策和采取措施,达到预期的目的。由此可见,成本会计的核算职能,从事后反映发展到了分析预测未来。只有这样,才能满足经营管理的需要,才能更好地发挥其在经营管理中的作用。

应当指出的是,反映过去同预测未来是密切联系的。要进行成本预测,必须了解能够反映成本水平现状和历史的各项指标以及它们之间的内在联系,才能据以分析未来的成本状况,以及为实现预期的成本管理目标应具备的条件和应采取的措施。因此,反映实际发生的生产经营耗费,提供实际的成本资料,是成本会计提供成本信息的基础。

（二）监督职能

成本会计的监督职能是指按照一定的目的和要求,通过控制、调节、指导和考核等,监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期的成本管理目标的功能。在市场经济中,任何企业为了达到自己预期的经营目标,不仅要制订计划、分配资源和组织计划的实施,而且必须进行有效的监督,以使各项经济活动符合有关规定的要求。成本会计监督是会计监督的重要内容,是对经济活动进行监督的一个重要方面。

成本会计的监督包括事前、事中、事后监督。首先,成本会计应从经济管理对降低成本、提高经济效益的要求出发,对企业未来经济活动的计划或方案进行审查,并提出合理化建议,从而发挥对经济活动的指导作用;在反映各种生产经营耗费的同时,进行事前监督,即以国家的有关政策、制度和企业的计划、预算及规定等为依据,对有关经济活动的合理性、合法性和有效性进行审查,限制或制止违反政策、制度和计划、预算等的经济活动,支持和促进增产节约、增收节支的经济活动,以实现提高经济效益的目的。其次,成本会计要通过成本信息的反馈,进行事中、事后的监督,也就是通过对所提供的成本信息资料的检查分析,控制和考核有关经济活动,及时从中总结经验,发现问题,提出建议,促使有关方面采取措施,调整经济活动,使其按照规定的要求和预期的目标进行。