

21 21世纪会计学系列教材
Shiji Kuaijixue Xilie Jiaocai

江希和 熊筱燕 总主编

成本会计 教程与案例

(第二版)

江希和 向有才 编著

Chengben Kuaiji

Jiaocheng Yu Anli



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

21 21世纪会计学系列教材
Shiji Kuaijixue Xilie Jiaocai

江希和 熊筱燕 总主编

成本会计 教程与案例

(第二版)

江希和 向有才 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计教程与案例 / 江希和, 向有才编著. —2
版. —上海: 立信会计出版社, 2018. 7
ISBN 978-7-5429-5924-9

I. ①成… II. ①江… ②向… 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(2018)第 177737 号

责任编辑 王斯龙

成本会计教程与案例(第二版)

出版发行	立信会计出版社	(第二版)
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	710 毫米×960 毫米 1/16
印 张	24.5
字 数	475 千字
版 次	2018 年 7 月第 2 版
印 次	2018 年 7 月第 1 次
印 数	1—3100
书 号	ISBN 978-7-5429-5924-9/F
定 价	45.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

本教材是在 21 世纪会计系列教材《成本会计教程与案例》(第一版)的基础上,吸收当前成本会计的理论研究成果、教学改革成果以及国家最新出台的有关财税和会计法规并考虑成本会计工作实际需要等修订而成。

中共的“十八大”以来,随着各项改革不断深入、市场开放程度不断扩大、竞争环境不断完善,一系列既向国际惯例靠拢又具有中国特色社会主义市场经济的法规、政策和措施也在不断出台,企业会计准则、企业会计准则解释以及有关的会计财务制度也在不断修订完善。例如,产品成本核算制度,财政部从 2013 年到 2018 年先后颁发了《企业产品成本核算制度》(试行)、《企业产品成本核算制度——石油石化行业》《企业产品成本核算制度——钢铁行业》《企业产品成本核算制度——煤炭行业》《基建项目建设成本管理规定》《企业产品成本核算制度——电网经营行业》等。基于这些制度法规的出台以及新环境下对创新人才培养的要求等,有必要对本教材的第一版进行修订。

本修订版,既对全书中部分内容根据有关法规和会计制度等进行了修订和更新,又根据教学与实践需要对部分章节进行了调整,同时又保留了内容编排上的逻辑性和特色。与本书第一版一样,本版每章仍以生动有趣的案例作为引言,导出各该章教学的主要内容;每章正文中设计有“问题与思考”等,以利于培养学生分析问题和解决问题的能力;每章主要内容后设计有案例讨论,每一案例都是配合教学内容加工而成,因而可作为课堂实施案例教学法的教学内容;为了巩固和检测每章所学内容,在每章后还安排了内容丰富的自测题。

本教材由南京师范大学会计与财务管理系江希和教授和向有才老师修订。编写过程中得到了本系同仁熊筱燕、李芸、王佩、



2018年出版发行(CIP)数据

成本会计教程与案例 / 江希和, 王水娟, 孙萍, 沈涟波, 廖浪涛等编著. — 上海: 立信会计出版社, 2018.

ISBN 978-7-309-07241-2

I. ①成… II. ①江… ②王… ③孙… ④沈… ⑤廖…

⑥廖浪涛等编著. — Ⅰ. 成本会计—教材. Ⅱ. ①江… ②王… ③孙… ④沈… ⑤廖… ⑥廖浪涛等. Ⅲ. ①F234.2 ②F234.23

高爱芳、王水娟、孙萍、沈涟波、廖浪涛等老师的支持和帮助,同时也参考或引用了一些他人的成果,在此一并表示感谢。

本教材适用于全日制普通高等院校、成人高校等财经类专业及相关专业的成本会计课程教材,也适合作为在职人员培训及经济管理领域工作人员参考用书。

由于作者水平所限,书中难免有不当和错误之处,欢迎广大读者和同行批评指正,以便对本教材进一步修改和补充。

联系邮系:wangsilongjy@qq.com。

江希和

2018年7月

成本会计在任何组织中都是必需且重要的。一位著名的经济学家曾说过：“成本会计像花茎甘蓝一样，无论你是否喜欢它，它一定有益于你。”这个经济学家的观点是，成本会计使我们每个人更有价值，使我们工作的组织更有价值，也使组织运作的经济机制更有价值，因为它帮助我们理解如何科学地管理资源以达到增值的目的。这个观点，突出表现了成本会计在管理中的重要性。

成本会计的重要性，还表现在其应用领域越来越广泛。营销人员需要精通它，以用来确定产品成本及确定产品是否盈利；工程师、生产人员和总经理需要懂得它，以便科学地管理资源；甚至律师也开始重视成本会计，因为他们发现在处理许多经济案子中都涉及成本概念及其应用。另外，成本会计还是现代咨询业中成长最快的领域之一。在国际著名的几大会计公司中，咨询业务的增长速度远远超过审计的增长速度，而咨询业务的增长速度在很大程度上，反映在成本会计和信息系统等领域之中。

成本会计应用领域的扩大和重要性的提高，对成本会计教学提出了改革要求，即：要改革传统的教学方法、教学手段和教学内容等。体现在教材建设要求上，要有利于学生实际动手能力、创新能力以及分析问题、解决问题能力的培养，要与案例教学方法的应用密切结合；同时，还要考虑国家会计法规、会计准则、税收政策的改革以及会计实践的要求。本教材正是为适应上述要求，并吸收了当前成本会计的理论研究成果、教学改革成果编写而成的。全书共分13章，分别是总论，成本核算概述，成本构成要素归集与分配，在产品与产成品成本核算，产品成本计算方法概述，产品成本计算的基本方法，产品成本计算的辅助方法，成本报表，成本分析，成本预测、成本决策和成本计划，成本控制与考



核,其他行业成本核算以及成本核算与分析综合案例。

本教材每章前均有“学习目标”提示,并以生动有趣的案例作为引言,导出该章的主要教学内容;正文中设计了问题与思考专栏,在有的章节中还插入了小案例分析、知识库等资料,以使读者对本教材所涉及的知识有更深入的理解与认识。为了方便教学,除第13章外章后大多安排了丰富的案例讨论题和同步测试题。

本教材由南京师范大学会计与财务管理系江希和教授和向有才老师编写,立信会计出版社徐小霞编辑给予了大力支持和帮助。在本教材编写过程中,还得到了该系熊筱燕、陈文军、康玉珠、廖浪涛、沈涟波、王水娟等老师的支持和帮助,同时也参考或引用了其他学者的成果,在此一并表示感谢。

本教材的适用对象是财经类专业的本科生,也适合作为在职人员培训及经济管理领域工作人员的参考用书。

由于作者水平有限,教材中难免有不当和错误之处,欢迎广大读者和同行批评指正,以便今后对本书作进一步的修改和完善。

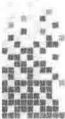
江希和

2009年1月

第一章 总论	001
学习目标	001
引言	001
第一节 成本及成本信息的作用	002
第二节 成本会计对象	007
第三节 成本会计的职能和任务	010
第四节 成本会计工作的组织	012
第五节 成本会计发展趋势	015
本章小结	017
复习思考题	019
案例讨论题	019
同步测试题	020
第二章 成本核算概述	022
学习目标	022
引言	022
第一节 成本核算原则	023
第二节 产品成本核算要求	025
第三节 产品成本核算基本程序	031
第四节 产品成本核算的账户设置及账务处理程序	032
本章小结	038
复习思考题	039
案例讨论题	039
同步测试题	040
第三章 成本构成要素归集与分配	043
学习目标	043
引言	043
第一节 材料成本的归集与分配	044

第二节 外购动力费用的归集与分配	052
第三节 职工薪酬费用的归集与分配	054
第四节 折旧及其他费用的归集与分配	061
第五节 辅助生产费用的归集与分配	063
第六节 制造费用的归集与分配	078
第七节 生产损失的归集与分配	085
本章小结	091
复习思考题	093
案例讨论题	094
同步测试题	097
第四章 在产品与产成品成本核算	105
学习目标	105
引言	105
第一节 在产品核算	106
第二节 产品成本在完工产品与在产品之间的分配方法	109
本章小结	123
复习思考题	124
案例讨论题	125
同步测试题	125
第五章 产品成本计算方法概述	132
学习目标	132
引言	132
第一节 生产特点与管理要求对产品成本计算方法的影响	133
第二节 产品成本的计算方法	136
本章小结	140
复习思考题	141
案例讨论题	141
同步测试题	141
第六章 产品成本计算的基本方法	144
学习目标	144
引言	144
第一节 产品成本计算的品种法	145
第二节 产品成本计算的分批法	156
第三节 产品成本计算的分步法	165

本章小结	186
复习思考题	187
案例讨论题	188
同步测试题	190
第七章 产品成本计算的辅助方法	202
学习目标	202
引言	202
第一节 产品成本计算的分类法	203
第二节 联产品、副产品、等级品的成本计算	207
第三节 产品成本计算的定额法	213
本章小结	221
复习思考题	222
案例讨论题	222
同步测试题	224
第八章 成本报表	231
学习目标	231
引言	231
第一节 成本报表的作用和种类	232
第二节 成本报表的编制	234
本章小结	242
复习思考题	242
案例讨论题	243
同步测试题	243
第九章 成本分析	246
学习目标	246
引言	246
第一节 成本分析概述	247
第二节 成本计划完成情况分析	251
第三节 主要产品单位成本分析	257
本章小结	261
复习思考题	262
案例讨论题	262
同步测试题	264



第十章 成本预测、成本决策和成本计划	268
学习目标	268
引言	268
第一节 成本预测	269
第二节 成本决策	276
第三节 成本计划	286
本章小结	298
复习思考题	299
案例讨论题	299
同步测试题	300
第十一章 成本控制与考核	306
学习目标	306
引言	306
第一节 成本控制	307
第二节 成本考核	322
本章小结	327
复习思考题	328
案例讨论题	328
同步测试题	328
第十二章 作业成本法	331
学习目标	331
引言	331
第一节 作业成本法计算概述	332
第二节 作业成本计算过程	337
第三节 作业成本计算举例	342
第四节 作业管理与作业预算	347
复习思考题	355
案例讨论题	355
同步测试题	357
第十三章 成本核算与分析综合案例	360
学习目标	360
引言	360
第一节 成本核算资料与要求	360
第二节 成本核算与分析	371
参考文献	379

第一章 总 论



学习目标

- 了解成本会计的任务和成本会计工作组织的内容
- 理解会计职业道德规范和成本信息的作用
- 掌握成本、成本会计的概念,成本会计的职能与内容,成本、费用、支出的关系

引 言

王华、林晓彬和姜一飞是大学时的好友,他们分别毕业于会计学、市场营销和计算机专业。毕业后他们合办了一家公司,专门从事会计核算软件的开发生产和销售业务。该公司的办公和生产经营用房是租用的,每年租金 15 万元,购买设备 30 万元,可使用 5 年。第一年度共购进用于软件开发和生产的材料 10 万元,用于推销产品发生的开支 15 万元,职工工资 20 万元,办公费用 5 万元,支付市有关管理部门罚款 5 万元,全年总收入 95 万元。看到这种情况,姜一飞说:“收入 95 万元,成本 100 万元,辛辛苦苦干了 1 年还亏了 5 万元,不合算。”林晓彬接着说:“真是的,还不如受聘到雾都电脑公司搞营销,每年还能拿到 5 万元工资,但你说成本 100 万元是不对的,应该说支出共 100 万元。”王华听了以后,扑哧一笑说:“你们说的都不正确,不是成本或支出 100 万元,确切地讲,应该是成本、费用和支出 100 万元;另外,今年也不是亏本 5 万元,而是盈利近 20 万元。但林晓彬说的,如不办该公司,而是受聘到雾都电脑公司搞营销能拿到的 5 万元工资,对林晓彬个人来说也是成本。”听了王华的话他俩闹糊涂了,到底是怎么回事呢?成本还这么麻烦和重要?对

此,本章内容将作出明确的回答。

市场经济是竞争经济。竞争经济的一个重要特点就是优胜劣汰。对生产企业来说,市场竞争实质上是产品竞争,而决定产品竞争优势的因素很多,如价格、款式、质量、售后服务等。但总体来说,价格是最重要的一个因素。因为,企业达到一定的经营管理水平后,产品竞争就是价格竞争,价格决定于成本。因此,正确核算并加强成本管理成为企业内部管理追求的重要目标。现代成本会计也正是适应这种要求而产生和发展的。本章作为全书的总结,主要对成本概念、成本信息的作用以及成本会计的对象、成本会计的职能和任务进行了阐述;并且还介绍了为完成成本会计任务而建立的组织机构形式。

第一节 成本及成本信息的作用

一、成本

(一) 成本概念

成本是会计理论中的一个重要问题。学习“成本会计”,首先遇到的问题是何为“成本”,即“成本”是什么?“成本”这一概念,不同学科对其有不同的解释。经济学中的成本,是指商品价值中已经消耗的需要在其收入中获得补偿的那部分价值,即已消耗的生产资料的转移价值和活劳动消耗的价值;而在管理学中,成本则被理解为是一种企业生产、技术、经营活动的综合指标。产品产量的多少,品种的变动,质量的优劣,工时、台时的利用,资源、能源的消耗,资金周转的快慢等,都会直接或间接地在成本中有所反映。但就会计学学科而言,成本则被认为是为了取得资产或某种利益而发生的耗费;而且传统的成本概念,仅是指产品成本。如:在1925年,美国会计名著《劳氏成本会计》中对成本的定义,就是指产品成本;并将其定义为:“为一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”。传统的这种认识,沿袭了很长时期,直到20世纪50年代以后,才有了较大的发展和深化。其代表性的定义有:

美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会,在1951年给成本所下的定义认为,“成本是指为达到特定目的而发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量”。

美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》,对成本所下的定义为:成本系指“为获取财物或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债,而以货币衡量的数额”。

从以上两种定义来看,成本就是为了获得某种利益或实现一定目的所发生的支出,如:购买原材料以获得其使用效益的支出,属于成本;雇佣工人以取得其服务的支出,也属于成本。至于支出,可以为现金,也可以为其他等价物。所获利益,可以为有形资产或无形劳务。这种支出,如果为了获得某种利益或实现一定目的,都代表一项成本。由此可见,成本是一个广泛的概念。

美国财务会计准则委员会,1978年在《财务会计概念公告》第一辑《企业编制财务报告的目的》注释中,对成本概念作了如下说明:“成本是为了进行经济活动而有所失——也就是为了耗用、挽救、交换、生产等等而丧失或放弃的东西。”

从此,西方国家的成本会计教科书上,都按照以上看法逐步统一了对成本的认识。正如美国成本管理专家查尔斯T.霍恩格伦在《成本会计(以管理为重点)》(第五版)一书最后《名词简释》中所说:“成本是获得商品或劳务所作出的牺牲,可以采用现金支出形式,也可以采用机会成本形式。通常,成本意味着牺牲或放弃。”通俗地说,“成本就是为了获得某种利益而发生的一种代价”。这是西方国家对成本的最一般定义。

(二) 成本的现实内容

虽然不同学科或同一学科的不同学者对成本的定义各有不同,但作为现实中的成本,就是一种耗费,是资源的一种牺牲。成本作为资源的耗费,在现实生活中无处不在。作为自然人,为了生存、学习和发展等,要购买许多不同的物品,如衣服、食品、书籍等。每件物品的支付额,就是我们为得到这些物品而必须付出的牺牲。作为会计主体,为完成一定的任务,达到特定的目的,不仅要购买大量的各种物品,还要发生其他各种支出。如:国家机关为实现其政府职能,学校为完成教学任务,科研单位为取得科研成果,物质生产部门为生产物质产品等,既要发生必要的物品支出,还要雇佣劳动者发生人力耗费支出和其他的财力支出。这些人力、物力和财力的耗费牺牲,用货币形式把它表现出来,会计上称为成本。它用会计学语言来表述,就是:特定的会计主体,为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。

成本是一个经济范畴,它涉及各行各业的各项活动。因为,任何一项活动,如果不付出代价要想达到目的是不可能的。但并不是说所有活动的成本,都需要通过会计来核算和考核。这是由活动的特点和管理需要决定的。国家机关和全额预算的事业单位,在发挥其职能作用的过程中,虽然也发生耗费,即发生成本,但这种成本不是靠自己创造的财富来补偿,而是依靠国家财政预算拨款来补偿的,因而,在管理上并不要求会计核算其成本并进行考核,仅仅是通过预算或计划来约束;物



质生产经营部门,以及实行企业化管理的事业单位,是实行独立核算、自收自支、自负盈亏的经济实体。它们从事经济活动所发生的耗费,必须通过实现的收入来补偿;而且在补偿后能有盈余,以保证经济活动的持续进行。这就要求或迫使它们必须对发生的耗费进行核算,以确定补偿耗费的标准和尺度,同时还要对其进行考核,保证以收抵支,且有盈余。成本会计所要研究的成本,主要是这类企事业单位所发生的成本。特别是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本。

完整理解产品成本概念,必须从耗费和补偿两个角度去考察。从耗费角度看,产品成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $C+V$ 部分,这是产品成本最基本的经济内涵;从补偿角度看,产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,即成本价格,它是产品成本最直接的表现形式。所以,产品成本是已耗费但又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

在正常情况下,生产者的生产经营活动是不间断进行的,因此,投入产出也就持续不断。但根据会计期间的要求,产品成本的计算并不可能等到全部生产活动结束后才进行。其结果会由于受期初期末在产品以及预提和待摊等费用的影响,使产品成本中包含了跨期的生产耗费,使产品生产者在一定时期的生产耗费并不等于其同一时期的产品成本。只有按照会计分期假设和权责发生制原则要求所确定的应当归属于一定种类和数量产品的生产耗费,即对象化的生产耗费,才构成产品成本。为此,产品成本通常定义为:生产者生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。

●【问题与思考 1-1】

王晓庆花费了 25 元人民币,从书店购买了一本成本会计参考书。小李认为这 25 元是他为了学习而发生的成本,也是他拥有资源的一种损失。请问:他这种认识对否?为什么?

二、成本信息的作用

(一) 成本是制定和选择决策方案的重要依据

在市场价格一定的条件下,成本高低直接影响企业的盈利水平和参与市场竞争的能力。企业进行的生产经营或投资的决策,都是以经济效益高低作为评价决策方案的标准;而衡量决策方案经济效益高低时,成本是必须考虑的主要因素。同时,在成本较低的情况下,可以提高企业在市场竞争中的地位,以增加决策实施的保障程度。但决策时,成本的估计预测往往是最困难的工作之一。假定一家饺子店的管理部门正在考虑扩展业务以增加新品种,或是在一个不同地区增加新的连

锁店。现在关键是确定哪种选择最有利可图：保持现有规模？在现营业地点扩大经营？或开设新店？

例如，大娘饺子店单一经营饺子业务。每天的营业时间是上午 11 点到晚上 9 点。店老板巧珍准备延长营业时间，即每天晚上 9 点到 12 点也营业。该决策从经济效益考虑，是否可行？这取决于延长后收入和成本的变动情况。她将此任务交给了主管成本工作的会计万欣。万欣利用他的成本核算和管理知识，以及工作经验和市场情况来预计成本的变化，并确认引起成本变动的因素。根据预测，万欣认为，晚上延长的 3 个小时时间，每个月的收入、原料成本、人工及水电费将增加 30%，其他成本将增加 10%。由于经营用房是按年租借的，每月的租金不变，设备的折旧不变，因此预计的损益如表 1-1 所示。

表 1-1 大娘饺子店月损益表(预计)

金额单位：元

项 目	基本营业时间 金额	增加营业时间后 金额	差 异
销售收入	1 000 000	1 300 000	300 000
成本：			
原料	400 000	520 000	120 000
人工	160 000	208 000	48 000
水电费	50 000	65 000	15 000
租金	200 000	200 000	0
折旧	50 000	50 000	0
其他	40 000	44 000	4 000
成本合计	900 000	1 087 000	187 000
营业利润	100 000	213 000	113 000

通过收入同成本对比，可以发现，延长晚上营业时间，每月可以增加 113 000 元营业利润。以此为依据，老板巧珍决定增加在晚上的营业时间。从表 1-1 也可以看出成本的重要性。对于决策者来说，过去的成本信息是制定决策的重要依据。若没有准确的成本信息，管理者是无法进行正确决策的。

(二) 成本是业绩评价的重要依据

一个企业会将各种工作任务分派给不同的职工，如：将一个分厂安排给一名厂长负责，将一个车间安排给一名车间主任负责，将一个事业部安排给一名部门经理负责等。这些分厂、车间和事业部等，从管理会计角度来讲，叫责任中心。责任

中心的负责人对他所管辖的部门机构的经营和资源利用负责。责任中心根据它的控制区域和权责范围的大小,一般可分为成本中心、利润中心和投资中心。其中,成本中心是基础,因为三个中心的任何一个中心都要进行成本核算。划分责任中心的目的,是为了充分调动一切积极因素,使各个中心在其职责范围内,恪尽职守,努力工作,并根据业绩评价的优劣进行奖惩。业绩评价的方法,一般是将各责任中心的有关项目的实际发生数与其预算数进行比较。这里的有关项目,根据不同责任中心,其评价的内容不完全相同。但成本是最重要的。没有成本数据的对比考核,任何中心的业绩评价都是没有实际意义的。

仍以大娘饺子店为例。开始投产时,是由巧珍本人管理全部经营业务。但随着业务的发展,她又新添了鸭血粉丝汤业务。于是,她雇用了张扬和李丽两名经理,分别管理饺子部和鸭血粉丝汤部。巧珍自任总经理,监督整个业务营运。每个经理对本部门的收入和成本负责。餐饮店的租金、水电费和其他管理成本,由两个部门分摊。巧珍对两个部门经理实行年薪制,即:每个月发给1 500元生活费,年终根据考核后的业绩发给效益工资。下面给出两个部门某个月份的简化损益对比表(见表1-2),从中可以看出哪个部门业绩好。

表 1-2 部门简化损益对比表

20××年×月

项 目	饺子部(元)		鸭血粉丝汤部(元)	
	预算数	实际数	预算数	实际数
销售收入	150 000	165 000	150 000	158 000
部门成本				
原料	60 000	63 000	60 000	55 000
人工	20 000	22 000	20 000	20 000
部门成本合计	80 000	85 000	80 000	75 000
部门毛利	70 000	80 000	70 000	83 000

从表1-2数据看,饺子部销售收入完成预算的程度比鸭血粉丝汤部要好很多,即:饺子部完成了预算的110%,而鸭血粉丝汤部只完成了105.3%。但从毛利率来看,鸭血粉丝汤部却比饺子部完成预算的情况要好,即:饺子部完成了114.3%,鸭血粉丝汤部却完成了118.6%。所以鸭血粉丝汤部业绩好于饺子部。其主要原因是饺子部实际成本比预算高了6.25%,而鸭血粉丝汤部实际成本却比预算低了6.25%。为什么会出现这种现象,还需进一步研究,如:饺子部应该调查