



高等院校应用型本科会计创新人才培养规划教材
高等教育改革工程应用型本科会计系列特色教材

根据最新的准则、法规等编写，有突破，有创新
随书赠送配套练习册，题型丰富多样，并提供参考答案
提供教学课件，方便教师教学

成本会计

Cost
Accounting

曲远洋 刘 洋◎主 编
武 文 贾 超◎副主编

 上海财经大学出版社



高等院校应用型本科会计创新人才培养规划教材
高等教育改革工程应用型本科会计系列特色教材

成本会计

Cost
Accounting

曲远洋 刘 洋 ◎主 编

武 文 贾 超 ◎副主编

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/曲远洋,刘洋主编. —上海:上海财经大学出版社,2017.8
高等院校应用型本科会计创新人才培养规划教材
高等教育改革工程应用型本科会计系列特色教材
ISBN 978-7-5642-2659-6/F·2659

I. ①成… II. ①曲…②刘… 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(2017)第 016903 号

□ 责任编辑 王 芳

□ 封面设计 杨雪婷

CHENGBEN KUAJJI

成 本 会 计

曲远洋 刘 洋 主 编

武 文 贾 超 副主编

上海财经大学出版社出版发行

(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海华业装璜印刷厂印刷装订

2017 年 8 月第 1 版 2017 年 8 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 17.5 印张 436 千字

(练习册 8.75 印张 237 千字)

印数:0 001—4 000 定价:49.00 元

(本教材附赠练习册, 请向售书单位索取)

编 委 会



主 任 曲远洋

副主任 吕 超

成 员 (按姓氏笔画为序)

王文秀 车立秋 代伍英 刘先颖

刘 洋 孙 玲 李冬辉 李春艳

武 文 赵丽莉

总 序

随着全球经济的深入发展、我国经济与世界经济的进一步融合、全球经济一体化进程的进一步加快,我国在世界经济中的影响力与日俱增。与此同时,知识经济方兴未艾,会计人才在经济社会发展中的基础性、战略性、关键性作用更加凸显,会计人才的竞争已经成为国家、地区 and 单位间竞争的焦点之一。为了适应新的社会经济形势,作为为社会培养和输送人才的高等院校来说,更应该以培养创新型会计人才为己任,走在时代前沿,与时俱进,放眼未来,日益进取,加快教学改革,以适应未来发展的需求。

在这种形势下,如何培养合格会计人才、培养符合现代社会经济发展需要的会计人才,是会计界与高等院校会计专业教学的首要任务,而符合创新人才培养的会计系列教材的编写就是保证会计教学质量、培养创新会计人才的具体措施之一。

哈尔滨金融学院是我国第一所银行院校,为全国培养了大量优秀的金融和会计人才。自2010年转为应用型本科院校以来,会计学专业一直是黑龙江省重点精品课程,会计教学是学院的重要组成部分。在加强会计专业建设上,我们结合应用型本科专业的建设特点,组织有经验的教学和实践能力较强的教师,在学院的大力支持下,在上海财经大学出版社的鼎力协助下,组织编写了“高等院校应用型本科会计创新人才培养规划教材”,同时作为“高等教育改革工程应用型本科会计系列特色教材”。本系列教材主要适用于普通高等院校本科,力主创新,以培养创新型会计人才为主要目标,强化会计基本技能、创新能力、实践能力和综合业务能力等方面,做了多方位尝试,具有独特的特色。主要表现在以下几个方面:

(1)本系列教材基于最新会计准则和审计准则,紧跟知识最前沿。

(2)本系列教材在知识内容安排上更加丰富、更加合理。

(3)本系列教材力求由浅入深,每个知识点都用大量例子予以解释说明,并以实际业务为依托,理论与实践相结合、知识与能力相结合、实践与实务相结合。例如,配有相关案例分析,培养学生的自学能力和解决问题能力。

(4)本系列教材均配有大量练习题,便于学生综合性地理解和掌握各个章节的内容,并可以自主练习来巩固所学知识,同时便于教师教学使用。

(5)本系列教材配有课件、教案和教学大纲,便于教师根据自身教学实际情况,参考使用,有利于教师提高教学效果。

本系列教材编委会自2015年开始,陆续编写了《基础会计》《会计学》《中级财务会计》《高



级财务会计》《审计理论与实务》《财务管理》《成本会计》《管理会计》《会计信息系统》《会计软件应用》《财经基本技能》《会计模拟实训》《会计制度设计》《纳税模拟实训》《成本与管理会计》《会计报表分析》和《政府与非营利组织会计》(第二版)17本教材,突出应用型本科创新性人才培养的特色,具有可操作性强、应用性能好、立体化程度高、与实践教学有效结合的特色,并提供相应的习题集、教学课件、教学大纲和教案等丰富的教学资料,便于教师教学和学生自学使用。

本系列教材在编写过程中,由于时间和精力有限,难免存在缺点和谬误,我们恳请同行及广大读者提出批评和建议,以便我们进一步修改和完善,为社会及广大师生服务。

本系列教材编委会
2017年8月

前 言

随着全球化经济的迅速发展以及新的社会经济环境的变化,我国高等教育改革紧随其行,相应进行了课程改革和教材改革,以适应社会发展、人才培养的需要。会计学等专业及相应经济类专业都将“成本会计”作为核心课程。为了加强学科建设,增强教材的实用性、新颖性和创新性,本书编者在围绕最新会计准则和成本核算与控制的理论方法的基础上编写了本教材。

本教材吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验,以及同类教材的优点,比较全面地阐述了成本预测、决策、计划和控制的基本原理,着重介绍工业企业和主要行业实际成本核算和具有现代管理意识的标准成本核算方法。

本教材的特点主要有以下几个方面:

(1)从成本计算方法的通用性出发,以生产过程最典型的工业企业为例,同时对其他主要行业成本核算的特点进行概括阐述。

(2)以最新《企业会计准则》为依据,以产品制造成本和期间费用为核算内容,对各种成本计算方法进行阐述,同时概括介绍西方的变动成本法和标准成本法。

(3)以前瞻性的视角,系统阐述了作业成本法在基于供应链和价值链的成本动因及产品成本计算方法,突出该方法的决策有用性。

(4)以战略的视角,介绍了成本会计的理论体系和内容体系。

本教材每章后面都有独立的思考题,同时配备了相应的练习册,并附有参考答案。通过学习本教材,不仅能有效地提高学生了解成本会计知识体系的能力,而且有助于培养学生独立分析问题和解决问题的实战能力,促进理论与实践的结合。

本教材由哈尔滨金融学院曲远洋和刘洋担任主编,武文和贾超担任副主编。其中:曲远洋编写第三章、第七章、第十章、第十一章和第十四章,刘洋编写第四章、第五章、第六章、第八章和第九章,武文编写第十二章和第十三章,贾超编写第一章和第二章。全书由曲远洋总纂并主审。

本教材在编写中得到了上海财经大学出版社各位领导和编辑的大力支持,在此表示深深的感谢。本教材在编写过程中参考和借鉴了一些最新的科研成果和相关教材,借此也向相关专家和学者表示诚挚的谢意。

由于编者水平有限,书中难免有不足之处,恳请读者批评指正,并将相关问题发至905973296@qq.com 邮箱,以便编者及时更正。

编 者

2017年8月

目 录

总序/1

前言/1

第一篇 基本理论

第一章 总论/3

学习目的/3

第一节 成本概述/3

第二节 成本控制/6

第三节 成本会计概述/14

本章小结/19

思考题/19

第二章 成本核算的基本原理/20

学习目的/20

第一节 成本核算的要求和一般程序/20

第二节 生产费用的分类/22

第三节 生产费用的总分类核算/23

第四节 产品成本的计算方法/27

本章小结/31

思考题/31

第二篇 成本信息的生成

第三章 生产费用的归集与分配/35

学习目的/35

第一节 材料费用的归集与分配/35

第二节 人工费用的归集与分配/42

第三节 辅助生产费用的归集与分配/49

第四节 生产损失的归集与分配/58

第五节 制造费用的归集与分配/61

第六节 生产费用在完工产品和在产品之间的归集与分配/67



本章小结/76

思考题/77

第四章 成本核算的基本方法——品种法/78

学习目的/78

第一节 品种法概述/78

第二节 品种法成本核算程序/80

本章小结/91

思考题/92

第五章 成本核算的基本方法——分批法/93

学习目的/93

第一节 分批法概述/93

第二节 一般的分批法/95

第三节 简化的分批法/97

本章小结/101

思考题/101

第六章 成本核算的基本方法——分步法/102

学习目的/102

第一节 分步法概述/102

第二节 逐步结转分步法/105

第三节 平行结转分步法/117

本章小结/121

思考题/122

第七章 成本核算的辅助方法/123

学习目的/123

第一节 成本核算的辅助方法——分类法/123

第二节 成本核算的辅助方法——定额法/126

本章小结/134

思考题/135

第八章 标准成本系统/136

学习目的/136

第一节 标准成本控制概述/136

第二节 标准成本差异的计算与分析/139

第三节 标准成本系统的账务处理/142

本章小结/144



思考题/145

第九章 作业成本法/146

学习目的/146

第一节 作业成本法概述/146

第二节 作业成本法的应用/151

本章小结/158

思考题/159

第三篇 成本分析与成本控制

第十章 成本习性分析/163

学习目的/163

第一节 成本分类/163

第二节 混合成本的分解/170

本章小结/176

思考题/177

第十一章 成本报表的编制与分析/178

学习目的/178

第一节 产品成本表的编制与分析/178

第二节 主要产品单位成本表的编制与分析/187

第三节 制造费用明细表的编制与分析/192

第四节 期间费用明细表的编制与分析/194

本章小结/196

思考题/197

第十二章 责任成本控制/198

学习目的/198

第一节 责任成本概述/198

第二节 内部转移价格/211

第三节 责任成本核算及报告/217

本章小结/222

思考题/223

第十三章 目标成本控制/224

学习目的/224

第一节 目标成本控制概述/224

第二节 目标成本控制的特点与程序/228

第三节 传统标准成本的制定和成本差异计算分析/229

第四节 多元化标准成本制度的意义及特征/235

本章小结/243

思考题/244

第十四章 供应链成本管理/245

学习目的/245

第一节 供应链概述/245

第二节 供应链成本管理/253

本章小结/263

思考题/263

基本理论

第一节 成本概述

成本是商品生产者为生产商品而发生的各种耗费。本章将首先介绍成本的概念、成本的作用、成本的分类、成本核算的原则和方法。

一、成本的概念

成本是指企业在生产经营活动中发生的各种耗费。成本是一个相对的概念，是指企业在生产经营活动中发生的各种耗费，相对于生产的产品或服务而言。成本可以分为固定成本和变动成本。固定成本是指成本总额不随业务量的变动而变动的成本，如厂房折旧费、管理人员工资等。变动成本是指成本总额随业务量的变动而变动的成本，如直接材料费、直接人工费等。

二、成本的作用

成本是企业经营管理的重要信息，对企业的生产经营决策、成本控制、绩效评价等方面起着重要的作用。成本可以帮助企业了解生产经营过程中的耗费情况，为企业的经营决策提供依据。同时，成本也是企业进行成本控制和绩效评价的重要标准。

成本是企业经营管理的重要信息，对企业的生产经营决策、成本控制、绩效评价等方面起着重要的作用。成本可以帮助企业了解生产经营过程中的耗费情况，为企业的经营决策提供依据。同时，成本也是企业进行成本控制和绩效评价的重要标准。

(一)成本是企业经营管理的重要信息，对企业的生产经营决策、成本控制、绩效评价等方面起着重要的作用。

第一章 总 论



学习目的

了解成本的经济内容,掌握成本与费用的界定,熟悉成本控制的定义及其意义,掌握成本控制的原则、程序以及与决策相关的成本内容,了解成本会计的产生与发展阶段,熟悉成本会计的概念与任务、成本会计工作的组织与相关制度,掌握成本会计的基础工作内容。

在企业的日常经济活动中,成本作为一个常用概念,在不同的经济环境中有着不同的含义,成本会计学中的成本概念也是如此。

第一节 成本概述

成本是衡量企业盈利能力的重要因素之一,本节将首先介绍成本的内涵,其次对成本与费用之间的关系进行分析。

一、成本的内涵

成本的内涵是指成本的经济内容,是相对成本主体的耗费和支出。一般认为,成本是一个特定的经济范畴,凡是有经济活动的地方都必然发生一定的耗费,从而形成成本。成本是经济理论中一个重要的概念,也是学习成本与管理会计遇到的首要问题。关于成本的内涵,目前理论界还没有达成共识,主要原因是对成本内涵的宽泛程度认识不一,从而有了广义的成本内涵与狭义的成本内涵之分。

(一)广义的成本内涵

在西方会计学中,往往把成本解释为:“实现某一特定目的而做出的牺牲”。比较典型的说法是美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会在1951年提出的“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可以用货币单位加以计量”。这个定义从以下三个方面体现了成本的内涵:

(1)成本是一种价值牺牲,是对资源耗费的一种计量。这种牺牲不仅包括货币的耗费,还包括物资和劳动的消耗。例如,制造产品或提供劳务都要耗费一定的资源,通过计量,可以确定资源的数量。

(2)成本以货币为表现形式,从而实现了不同物质劳务的统一计量。开展每一项经济业务



都要耗费一定数量的人力、物力和财力。由于这些单位的计量单位不同,无法确定耗费总量。例如,现金耗费、物质耗费、劳动耗费分别采用货币计量、实物计量和劳动计量,无法进行横向比较和综合。如果统一用货币单位进行计量,就能够容易比较耗费数量。

(3)成本是为一定目的而做出的价值牺牲,从而明确了成本计算主体。成本是为经营目的有关的活动所消耗的价值,这些为经营目的而开展的各项活动就构成了成本主体。

从以上三个方面可以看出,美国会计学会所定义的成本内涵非常宽泛,只要与为经营目的而开展的活动所发生的价值牺牲有关,都属于成本范畴。这些活动有的是为了经营目的而取得的资产,有的是为了经营目的而开展的管理活动。

美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》(Accounting Terminology Bulletin-No. 4)对成本的定义为:“成本是为了获取财货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。成本可以分为未耗成本和已耗成本。未耗成本可由未来的收入承担,如存货、预付费、厂房、投资等;已耗成本应由当期收入承担,如已售产成品和其他资产的成本及当期的费用。”

广义的成本内涵包括生产产品、提供劳务所发生的各种耗费,以及为管理生产和组织经营活动而发生的各项费用。

(二)狭义的成本内涵

在我国会计学中,成本计算的理论基础是马克思的价值理论。马克思研究成本是从《商品经济的产生与发展》入手,从劳动价值论学说出发,论证了生产成本的经济实质。马克思指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式表示为 $W=C+V+M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 M ,那么,在商品中剩余的只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”

在社会主义市场经济条件下,马克思的这一理论可表述为:为生产某一产品而发生的资本耗费,用符号代替是“ $C+V$ ”。

但在实际工作中,成本的开支范围还受财务制度、行业和管理要求的约束,与理论成本不完全相符。

成本的内涵一般是指成本的经济内容,是对应于成本主体的耗费和支出。

二、成本与费用

在明确了成本的内容之后,需要对成本与费用进行比较,以便澄清成本与费用之间的关系。

(一)费用

在我国2006年修订的基本会计准则中,对费用的定义如下:费用是指企业在日常活动中发生、会导致所有者权益减少、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义,费用具有以下特征:

1. 费用是企业日常活动中形成的

费用必须是企业在其日常活动中所形成的,这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。因日常活动所产生的费用通常包括销售成本(营业成本)、管理费用等。将费用界定为日常活动所形成的,目的是为了将其与损失相区分。企业非日常活动所形成的经济利益的流出不能确认为费用,而应当计入损失。



2. 费用会导致所有者权益的减少

与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少,不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义,不应确定为费用。

3. 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出

费用的发生应当会导致经济利益的流出,从而导致资产的减少或者负债的增加(最终也会导致资产的减少)。其表现形式包括现金或者现金等价物的流出,存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。鉴于企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出,而该经济利益的流出显然属于所有者权益的抵减项目,不应确认为费用,应当将其排除在费用的定义之外。

费用的确认除了应当符合定义外,也应当满足严格的条件,即费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。因此,费用的确认至少应当符合以下条件:一是与费用相关的经济利益应当很可能流出企业;二是经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加;三是经济利益的流出额能够可靠计量。

(二)成本与费用的功能定位

“成本”和“费用”是两个相互联系又存在重大区别的概念。从概念体系的科学性上讲,需要两个不同的概念:一个用来说明企业资产形态变化过程中的计量标准,另一个用来说明经济资源的消退。

从概念体系的科学性和人们的使用习惯来看,用成本概念来表述资产交换过程中的耗费比较合适。不论如何表述成本定义,我们始终可以将资产形态变换过程中的耗费理解为成本。如用货币资金购买原材料,被消耗的货币资金形成所购买的原材料的成本。同理,生产产品等发生的材料、人工耗费也构成产品成本。AAA 所属的成本概念与标准委员会曾经将成本定义为企业为实现特定目的而发生或应发生的价值牺牲。这一定义的外延相当广泛,远远超出了产品成本(劳务成本)概念的范围而延伸到一切发生消耗的项目上。后来这一定义被 AIC-PA 修订为:成本是用货币计量的,为取得或即将取得的商品或劳务所支付的现金或转让的其他资产、发行的资本股票、提供的劳务或发生的负债的总额。这一定义同时为“商品和劳务”做了较为广义的解释,存货、预付费、厂房、投资和递延费用都包括在内,使成本的概念在外延上突破了产品成本的范围。成本可分为已耗成本和未耗成本。已耗成本是那些不再产生未来的经济利益,需要作为当期费用处理的成本,如已经销售产品的成本等;未耗成本是那些能产生未来收入的成本,构成资产,包括存货、预付费、厂房、投资和递延费用等,这些成本在成为已耗成本之前可能从一种类型转化为另一种类型。

通常可以将费用定义为企业从事营利活动所发生的、能够引起所有者权益变动的资产的减少或者负债的增加。这一定义使成本和费用概念明确区分开来。不引起所有者权益变动的消耗可以是成本,但不能作为费用;被消耗掉的成本要转化为费用。按照这种解释,购买资产、生产产品所发生的耗费是成本而不是费用,因为这些活动并不减少所有者权益,而只引起不同资产之间的变化;已销产品的成本是费用,所得税是费用,它们不仅使企业的资产减少或负债增加,而且使企业的所有者权益减少。

从以上分析可知,成本的基本特征是:成本的发生不影响所有者权益的变动。这一特征具体表现为:(1)用现金、其他资产等支付的成本,改变的只是资产的存在方式,不改变资产总额。(2)以负债方式形成的成本,使资产和负债同时以相同的金额增加,但是成本的发生不影响所



所有者权益的变化。而费用的基本特征表现为:在企业从事营利活动过程中发生,能够引起所有者权益的变动。

我国目前的成本、费用概念,在功能分工上并没有做这种区分,经常用“费用”概念来表述“成本”。新会计制度尽管在定义上对成本和费用做了区分,但是在概念的使用上仍然沿用老的思路。从成本、费用的基本定义出发,笔者认为企业生产经营过程中所发生的耗费应该称为成本,而当成本不再给企业带来未来经济利益时,则称为费用。针对我国成本、费用概念体系及其应用存在的问题,建议如下:

(1)严格区分成本和费用,并在概念使用上保持一致。在新会计制度中,不仅要从定义上区分成本和费用,而且要尽可能规范其用法。如生产过程中发生的直接材料、直接人工等,到底应该称为直接费用还是直接成本?按照成本和费用的定义,还是称为直接成本为好,对应的间接费用改称为间接成本较好。

(2)区分“成本”和“产品成本”的概念,不要用“产品成本”代替“成本”。成本比产品成本的含义更为广泛,成本不仅包括产品成本,还包括固定成本、材料采购成本、投资成本等。将成本定义为“企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费”不大合适,应该将这一定义明确为产品成本的定义,也可以考虑给出比产品成本更一般的定义。为规范会计核算的会计制度,在概念术语的使用上,应尽可能做到严谨、规范。

第二节 成本控制

在企业的发展战略之中,成本控制处于非常重要的地位。根据企业成本管理流程,作为一个企业,必须拥有一个目标明确、方案可行、措施得力的成本计划。但是,仅仅有计划是不够的,要是脱离了良好的控制,再好的计划也只是纸上谈兵。我们的目标在于落实成本计划以实现企业的目标,这就要借助于严密的成本控制,因此,有效的成本控制是企业发展的必要。

一、成本控制的概念

控制就是系统主体采取某种力所能及的强制性措施,促使系统构成要素的性质、数量及其相互间的功能、联系按照一定的方式运行,以达到系统目标的管理过程。在管理中,控制就是对实际行动施加影响,合理衡量实际结果,及时矫正偏差,以保证计划顺利完成的管理活动。从这点来说,进行控制就必须确定标准,落实好责任,及时进行反馈,并且迅速矫正偏差。而这里所说的标准对于具体产品而言,主要是成果的一项基准,表示一种应该达到的优秀程度,同时也是对实际成果的评价依据。一般可以将标准看作一个用以进行比较的参考点。

成本控制是依据成本企划、企业预算、标准成本等,利用责任会计制度,采用专门的方法,及时掌握有关信息,来对早已出现的偏差进行识别或矫正的整个过程。也就是说,成本控制主要是运用成本会计的方法,对企业的经营活动进行规划和管理,将成本的规划和实际情况比较,用以衡量业绩,并且按照例外管理的原则,对不利的差异进行纠正,不断降低成本。

成本控制有狭义和广义之分。狭义的成本控制是指成本的过程控制,不包括前馈控制和后馈控制,也被称为“日常成本控制”或者“事中成本控制”。广义的成本控制则包括成本的前馈控制、过程控制和后馈控制。成本的前馈控制是在产品投产前,实施产品成本的规划。通过