

全国财政职业教育教学指导委员会

成本会计实务

■ 杨全德 主编

C
H
E
N
G
B
E
N
K
U
A
I
J
I
S
H
I
M
U

全国高等教育会计专业立体化系列教材
National Higher Education Series of Accounting

 中国财政经济出版社

★ 2013 年最新出版 ★ 中国财政经济出版社

成本会计实务

——

中国财政经济出版社

中国财政经济出版社

全国高等教育会计专业立体化系列教材

成本会计实务

杨全德 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计实务/杨全德主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2008.1

(全国高等教育会计专业立体化系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0408 - 6

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 (2007) 第 194089 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 22.75 印张 342 000 字

2008 年 2 月第 1 版 2008 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 000 定价: 35.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0408 - 6/F · 0339

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

全国财政职业教育教学指导委员会
全国高等教育会计专业立体化系列教材
编审委员会

主任委员

贾 杰

副主任委员

高 原 花向荣

策 划

杨远震 王坚敏

技术总监

戴凤弟 孙万军

委 员

徐迎建 曹华祝 江跃进 李高伟 余 坚 胡拌基 程运木
张 华 周晓平 王 翔 崔 亮 杨晓非 舒 裕 陈 度
李国淮 何先应 王 军 徐 俊 樊清玉

出版说明

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》是财政部人事教育司、全国财政职业教育教学指导委员会、中国财政经济出版社共同策划、开发的又一套立体化系列教材，涵盖会计专业的骨干课程，主要面向高等学历阶段的会计专业学生和老师、面向会计在职人员的系统训练。有专家认为，立体化系列教材的开发和出版，是教材开发模式的创新，对于推动教学改革和教材创新具有很强的现实意义。

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》以多媒体网络课程为核心，将纸质平面教材、电子网络课程（CD-ROM 光盘）、教师备课软件、媒体教学资源库、智能题库 + 学习成果测评系统、虚拟模拟实训平台等六个方面有机结合，将大量真实、原始的会计凭证、票据账册集合在电子网络课程和资源库中，用图片、动画、视频等多媒体教学课件，展示经济活动、会计工作的流程，展示会计实务操作的过程和行为标准，把情景教学、实景教学、仿真模拟实训、计算机在线练习和在线考试等教育手段引入课堂，教师和学生可以随时调看、分步调看、多次重复调看，既丰富了课堂教学的内容，激发学生的学习兴趣，也便于教师教，更便于学生自主学习和自主练习。

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》目前已经开发和正在开发的课程有：《基础会计》、《财务会计实务》、

《成本会计实务》、《会计电算化》、《会计模拟实训》、《会计查账实务》、《会计涉税实务》、《政府与非营利组织会计实务》、《统计方法实务》、《财政与金融基础》、《EXCEL 软件与报表分析》等。这些教材将陆续出版、发行和读者见面。根据专家建议和读者的要求,我们的开发还将向其他课程和其他专业拓展,力争使立体化教材形成系列、形成品牌,成为新时期教材开发的主流模式。

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》编写过程中,我们坚持以自主学习为中心、以学生职业生涯发展规律为线索、按照会计岗位设计要求来指导编撰工作,运用了全新的教育教学理念,应用了最新的计算机多媒体技术;在理论体系、组织结构和阐述方法等方面,我们也作了一些新的尝试。

根据有关专家的评议,新教材具有“新”、“真”、“全”的特点。

——所谓新,一是形式新颖,新教材在教材结构和编排方式方面突破传统,以多媒体网络课程(电子教材)为核心。二是内容新,教材反映了近年颁布的会计制度、会计准则及法律法规内容,反映了新的会计实务内容,如《财务会计实务》的编写以 2006 年新颁布的企业会计准则、2007 年颁布的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》等为依据。三是教学资源的素材新,本教材的网络课程及媒体资源库中收集了最新版本的各种财务凭证、票据实样(包括普通发票、增值税专用发票电脑版、运费发票、银行支付系统专用凭证)。

——所谓真,教材涉及的企业类型选用日常生活中常见的或经常接触的单位;所有原始凭证的格式、要素、颜色、盖章与实际工作完全一致;报表都是实际工作中使用的报表;企业的基本情况,用实际工作中的税务登记证来展示;

视频素材,实地拍摄建账、纳税申报、填制记账凭证、登记账簿等。

——所谓全,与传统的教材相比,除教学大纲规定的内容外,还增加了会计人员职业道德教育、工商登记方面的相关知识和实务,教材中还大量地引入案例教学,设置了“友情链接”、“想一想”、“试一试”、“议一议”、“小知识”等栏目,丰富知识内容、增加课堂教学的趣味性、拓展学生的思维、激发学生探究问题的兴趣。比如在介绍人民币防伪知识时,教材中穿插了一个“小知识”栏目,集中介绍了美元、港元、欧元、日元、英镑的基本概况与真假鉴别方法。我们还充分利用光盘介质大容量存储的特性,将大量的相关的法律法规、参考文献的电子版集合在CD-ROM中,增加了教材的工具性,也可以降低学生的购买参考书的费用、降低学习的综合成本。

由于时间所限,新教材尚有许多不足和有待完善之处,敬请广大师生及社会读者提出宝贵意见,以便今后修订,我们希望在逐步完善、提高中,将《全国高等教育会计专业立体化系列教材》打造成为会计教育教学领域的精品教材,同时也希望更多的专业人士加入到“立体化系列”教材的研究和开发中来。最后,感谢财政部人事教育司、全国财政专业教育教学指导委员会多媒体教学研究会对新教材研发的支持和帮助,感谢所有参加新教材策划、研讨、编撰、审定的各位专家。

中国财政经济出版社

2008年2月

前 言

随着经济全球化进程的加快,企业之间的竞争进一步加剧,成本领先战略被广泛地采用,成本管理得到了空前的重视,成本会计的信息在企业经营决策中发挥着越来越大的作用,企业单位对成本会计人员的要求越来越高,成本会计的理论和实践也有了很大发展。从现代成本会计角度来看,成本会计的内容不仅包括传统的成本核算,而且包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本分析等等。在我国高等职业教育中,《成本会计实务》已成为各级各类高等职业教育学校会计类专业的核心课程。

当前,为适应职业教育教学改革和课程改革的要求,《成本会计实务》课程改革的着眼点,集中体现在教学模式改革和教材建设等重大问题中。新《企业会计准则》的颁布实施,为成本会计教学改革提供了一个法定依据。《成本会计实务》教材建设工作,一直是财经高职高专职业技术学校教育教学工作的重要组成部分。从成本会计教学改革的需要出发,更好地培养既有扎实的基本理论和基本知识功底,又有较强实践操作技能的初、中级成本会计专业人才,体现成本会计学科教学特色,我们组织编写了这本《成本会计实务》教材。这次出版刊印的版本,是在编者长期教学实践中结合多年的教学经验和体会、并经反复试用、完善的校本教材基础上,广泛征求师生试用意见后修订而成的,内容通俗

易懂，简明实用，具有很强的操作性。

高职教育以学生的“能力培养为本位”，注重对学生专业基本技能的培养和训练。本书主要依据新《企业会计准则》和国家现行有关成本核算管理规定，按照高职高专会计类专业人才培养方案的要求，努力吸收成本会计学科教科研的前沿成果，重点结合教师实际教学的经验总结编写而成，以基本理论、基本方法、基本技能阐述为重点，突出实用性、通用性和操作性，较全面地论述了成本会计的基本理论、基本方法。成本会计领域的一些新的研究成果在本书中也有所体现。其中，重点强调成本会计业务操作技能的培养和训练。编排上按基本能力培养和拓展能力培养展开，共分为两大部分，第一至第八章为基本能力培养内容，主要介绍成本会计特别是成本核算和计算的基本理论、基本方法；第九至第十一章为拓展能力培养内容，重点介绍成本管理的理论、方法以及成本分析的主要内容。

《成本会计实务》力求将系统性、实用性、创新性相结合。本书各章节内容相互衔接，注重内容的逻辑性；内容上力求切合我国成本会计理论与实务的现实情况，重在实务训练，兼顾一定深度的理论介绍，突出成本计算和核算的基本理论、基本知识和基本技能的学习。每章节都设置了“教学目标”和可操作的实务案例、例题、章后复习思考题，标识了重要的公式、知识点，力求案例和例题演算的完整和清晰，保持教材内容体系的科学性、完整性和正确性以及知识点的明晰性，方便师生的教与学。本教材主要是作为财经类高职、中专财务会计专业师生的教学用书，也可以有删节地由非财务会计专业成本会计教学选作教材，同时可以作为教师、学生成本会计教学的参考用书。

本书由江苏联合职业技术学院徐州财经分院会计系《成本会计实务》教材编写组编写完成，杨全德副教授担任主

编，负责设计教材体系和编写大纲，并完成全书总纂。贺满萍、黄蕙、欧阳凌升、李怀玉等同志对本书的编写给予了大力支持，做了大量的工作。

参加本书编写的有：贺满萍副教授（第九章、第十章）、郭岚高级讲师（第三章）、杨全德副教授（第一章、第十一章）、马静副教授（第六章）、李利副教授（第七章、第八章）、庄玮副教授（第四章、第五章）、郝敬苏讲师（第二章）。参加本书试用、修订的有：杨全德（主编，并改写第一章、第二章、第三章、第四章）和黄蕙副教授、程艳萍副教授、李梅、李辉等。全书由刘景忠副研究员担任主审，曹华祝副教授担任项目负责人。在本书编写、修订过程中，我们借鉴、参考了其他作者的研究成果，还得到财政部全国职业教育行业指导委员会和中国财政经济出版社的大力支持，在此一并表示感谢。

本书配有《成本会计实务》网络课程光盘。杨全德担任网络课程技术负责人和脚本主编，主持网页制作，主要制作人员有杨全德、周新军、杨白雪和李辉。

由于我们水平所限，加之编写、修订的时间仓促，书中错误和不足之处仍然在所难免，敬请读者不吝赐教、批评指正，以期再修订时借鉴。

谢谢！

编 者

2008年2月

目 录

第1章 总 论	(1)
第一节 成本的意义.....	(1)
第二节 成本会计的产生与发展.....	(13)
第三节 成本会计的职能和任务.....	(20)
第四节 成本会计工作的组织.....	(25)
第2章 成本核算概述	(31)
第一节 成本核算的基本要求.....	(31)
第二节 成本核算的一般程序与账户的设置.....	(42)
第3章 生产费用归集和分配的核算	(55)
第一节 生产费用要素的归集和分配.....	(55)
第二节 辅助生产费用归集和分配的核算.....	(90)
第三节 制造费用的核算.....	(103)
第四节 损失性费用的核算.....	(109)
第五节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配.....	(117)
第4章 品种法	(136)
第一节 品种法概述.....	(136)
第二节 品种法成本计算案例.....	(140)
第5章 分批法	(153)
第一节 分批法概述.....	(153)
第二节 分批法成本计算案例.....	(157)

第三节 简化的分批法·····	(162)
第6章 分步法 ·····	(168)
第一节 分步法概述·····	(168)
第二节 逐步结转分步法·····	(171)
第三节 平行结转分步法·····	(188)
第7章 分类法 ·····	(203)
第一节 分类法概述·····	(203)
第二节 类内产品成本的分配·····	(207)
第三节 联产品、副产品、等级品的成本计算·····	(213)
第8章 定额法 ·····	(222)
第一节 定额法概述·····	(222)
第二节 定额成本及差异的计算·····	(226)
第三节 定额法成本计算案例·····	(236)
第9章 成本预测、决策和计划 ·····	(240)
第一节 成本预测·····	(240)
第二节 成本决策·····	(255)
第三节 成本计划·····	(270)
第10章 成本控制和考核 ·····	(281)
第一节 成本控制·····	(281)
第二节 成本考核·····	(294)
第11章 成本报表的编制和成本分析 ·····	(304)
第一节 成本报表的编制·····	(304)
第二节 成本分析概述·····	(316)
第三节 商品产品成本表分析·····	(329)
第四节 主要产品单位成本表分析·····	(339)
“立体化教材”的开发和模式研究·····	(346)

第1章

Diyizhang

总 论

学习目标 成本是会计理论和实务中的一个非常重要的问题。通过本章学习,学生应该熟知成本的一般意义和产品成本的构成内容、分类和作用,了解成本会计产生与发展的历史沿革、成本会计工作的组织,具有一定的成本概念和基础理论知识。学习本章为后续章节的深入学习奠定基本的理论基础。

第一节 成本的意义

一、成本的一般意义

成本是会计理论和实务中的一个非常重要的问题。学习成本会计首先遇到的问题是,“成本”的涵义是什么。“成本”的涵义五花八门,很难下一个普遍接受的定义。在西方会计学中,往往把成本理解成“为实现一定的目的所付出的价值牺牲”。例如,美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会在1951年对成本所下的定义是:“成本是指为达到特定目的发生或应该发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。”这个定义有三层含义:第一,成本是一种价值牺牲,这种价值牺牲可以理解为一种价值消耗,不仅可以是现金支出,也可以是物资消耗、劳动消耗或是从外部提供的劳务的消耗。第二,这种价值牺牲是为了一定目的,通常是指由经营目的而衍生的目的。从这个意义上说,成本是与经营目的有关所消耗的价值。第三,这种牺牲可以用货币测定,也就是说可以用货币计量,因为这些价值要变为成本,最终都必须以货币来表现。可见,这一定义的外延非常广泛,远远超出产品成本的概念。

我国会计学界对西方会计学中的成本涵义存在着几种不同的认识。我们认为,对西方成本的涵义应采取借鉴的态度,吸取其精华。西方成本的涵义是对现象的高度抽象和总结,它有如下可取之处:一是其内涵比较广,不仅能用来解释产品成本,而且能用来解释实际工作中遇到的各种具体成本;二是其定义高度概括,比较简练。

小知识

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)对成本所下的定义:“成本系指为获取财物或劳务而支付的现金或移转其他资产、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(unexpired)和已耗(expired),未耗成本可由未来的收入负担,例如存货、预付费、厂房、投资、递延费用等属之;已耗成本不能由未来的收入负担,故应列为当期收入的减项,或借记保留盈余,例如,出售产品或其他资产的成本及当期费用属之。”也就是说,成本是为获取财物或劳务而支付的现金或等价物。换言之,成本为获得某种利益而支出,每一种支出如果是为了获得某种利益都代表一项成本。

长期以来,我国主要依据马克思《资本论》中的有关论述来论证成本的涵义。马克思在分析资本主义商品生产时指出:“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 $W = c + v + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值m,那末在商品中剩下的,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。”“商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身消耗的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”通常,人们称这里所说的“ $c + v$ ”为理论成本。

我们认为,把“ $c + v$ ”作为成本的理论基础,有重要的现实意义。因为它既从耗费角度,指明了成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成;同时,又从补偿角度指出了成本是补偿商品使资

本家自身耗费的东西，从理论上使成本的概念完整起来。由此可见，成本是耗费和补偿的统一体，它既是生产中耗费的反映，又是生产补偿的尺度。因此， $c+v$ 可作为成本理论基础。

综上所述，从会计学成本的一般定义而言，成本是特定的会计主体为了达到一定目的而发生的可以用货币计量的代价。具体来说应包括如下几个含义：(1) 成本必须发生于某一特定的会计主体，以符合会计主体假设。(2) 成本的发生是为了达到一定的目的。生产是人类有目的的活动，如果成本的发生没有明确的目的，则只能算是一种浪费。(3) 成本必须是可以用货币计量的，否则就无法进行成本的核算，同时也应符合会计的货币计量假定。

二、产品成本的现实内容及其特征

将理论成本应用于产品成本计算的实践，还应考虑宏观上国家方针政策 and 微观上企业管理的需要。当然，我们应该将这些需要对产品成本现实内容的影响减少到最小程度。在实际工作中，为了使企业产品成本计算的口径一致，防止乱挤乱摊产品成本，保持产品成本的可比性，应由国家统一制定产品成本开支范围，明确规定哪些费用开支允许列入产品成本，哪些费用开支不允许列入产品成本。按这种法定的内容计算出来并登记入账的产品成本，称为财务成本，也就是通常意义上的产品制造成本。

产品制造成本，是指企业为生产一定数量和种类的产品所发生的全部生产性支出，其具体内容是由国家统一发布的企业会计准则或财务会计制度来规范的。产品成本开支范围的规定，是我国财务会计制度的重要组成部分，直接涉及企业生产经营的劳动耗费补偿和创造利润的多少，它对于加强产品成本管理，正确评价企业经济效益，保证企业再生产的顺利进行，具有重要意义。我国工业企业产品成本开支范围，几经变化，在实践中逐渐明确和完善。

企业财务通则和会计制度对产品成本开支范围做了明确的规定，主要包括如下内容：

1. 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价及运输、装卸、整理等费用；
2. 为制造产品而耗用的动力费，如：水、电、煤气、蒸汽等；

3. 企业车间、分厂等生产单位支付给职工的工资、奖金、津贴、补贴和提取的福利费等职工薪酬；

4. 生产用固定资产折旧费、租赁费（不包括固定资产融资租赁费）和低值易耗品摊销费；

5. 企业生产单位因生产原因发生的废品损失以及季节性、修理期间的停工损失；

6. 企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

扩展知识 不得列入产品成本的内容

为了严肃纪律、加强产品成本管理，财务会计制度还明确规定，下列各项开支不得列入产品成本的内容：

1. 购置和建造固定资产、无形资产和其他非流动资产的支出。这些支出属于资本性支出，应计入资产的价值，在财务上不能一次列入产品成本，只能按期根据资产的耗费水平并采取合理的方法，通过分配，逐月摊入产品成本。

2. 对外投资的支出以及分配给投资者的利润支出。

3. 被没收的财物、支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金以及企业赞助、捐赠等支出。

4. 在公积金中开支的支出。

5. 期间费用。包括销售费用、管理费用和财务费用等。

国家规定的产品成本开支范围是以产品成本的经济内涵为基础，同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的。因此，产品成本的现实内容与其经济内涵稍有背离。比如，生产单位的财产保险费，应属于 m 中进行分配的部分，也列入产品成本。又比如，废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出，并不形成产品的价值，从理论成本的角度讲，不能构成成本的内容，但考虑到促使企业加强经济核算、改善成本管理以及保证必要的补偿，就将这些费用也允许计入到产品成本之中。这样，可以提高成本指标综合反映能力，