

普通高等教育“十二五”规划教材

成本会计学

(第三版)

主编 / 吴炳年 郑伦卉

(附习题集)



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

普通高等教育“十二五”规划教材

成本会计学

CHENG BEN KUAI JI XUE

(第三版)

主 编 吴炳年 郑伦卉

副主编 黄庆阳 吴 琛 王惠清 向美英



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 / 吴炳年, 郑伦卉主编. -- 3 版. -- 上海 : 立信会计出版社, 2011. 7
普通高等教育“十二五”规划教材
ISBN 978-7-5429-3009-5

I. ①成… II. ①吴… ②郑… 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(2011)第 142317 号

责任编辑 余 榕
封面设计 周崇文

成本会计学 (第三版)

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	18.75
字 数	373 千字
版 次	2011 年 7 月第 3 版
印 次	2011 年 7 月第 1 次
印 数	1-3 100
书 号	ISBN 978-7-5429-3009-5/F
定 价	33.00 元

如有印订差错, 请与本社联系调换

普通高等教育“十二五”规划教材

编委会成员名单

顾问 郭道扬(中南财经政法大学教授、博士生导师、中国会计学会副会长)

张龙平(中南财经政法大学会计学院教授、院长、博士生导师)

主任 徐仁璋(中南财经政法大学武汉学院副院长、教授、硕士生导师)

副主任 刘应森(中南财经政法大学武汉学院教务处处长、教授)

陶亚文(中南财经政法大学武汉学院会计系主任、教授、硕士生导师)

王学梅(长江职业学院校长助理、经济管理学院院长、副教授)

张敦力(中南财经政法大学会计学院副院长、教授、硕士生导师)

潘旭华(九江学院商学院院长、教授)

彭浪(中南财经政法大学武汉学院副教授、湖北省会计学会理事、武汉市会计学会常务理事)

总主编 彭浪

副总主编 郑英莲 苏龙 钟新联

编委会成员(排名不分先后)

钟新联	郑英莲	涂红星	刘合华	陶亚文	刘珣
方旭	苏龙	郭黎	黄庆阳	郑伦卉	邓威帝
胡华夏	陶纓	李质甫	吴炳年	刘毅	戴正华
杨为	段小法	王惠清	宗晓虹	鲁千霞	彭秋琼
王歆	王振秀	严碧容	王珏	张琴	林波

刘书兰	曾祥师	曹 滨	程仲鸣	周 萍	陈慧玲
金 琦	许国平	彭 浪	刘应森	周金旺	柯子实
徐仁璋	王学梅	张敦力	李 彬	汤 云	童立华
付从荣	黄志军	陈伯云	肖克奇	顾艳辉	张建军
陈爱林	陶艳珍	廖保华	柳宝珠	曾海兴	封新林
喻红阳	向美英	彭 荣	聂宜明	余 珍	阮班鹰
马 郢	陈树耀	代学丽	陈 芳	许 静	陈计专
田俊芳	黄 辉	李 伟	平 怡	张翠红	蔡峻菁
蔡汉波	周春英	李云强	刘必耀	王 曼	舒国燕
江 毅	蒋军成	吴 琛			

总序

PREFACE

教育为社会服务。随着社会改革的深入发展,政治经济环境、社会文化环境都发生着日新月异的变化,这些变化给现代高等教育带来了机遇与挑战。现实告诉我们,象牙塔内填鸭式教育不可为也不可取,培养学生的综合素质是重中之重。

现代高等教育背景下的合格毕业生应该同时具备知识素质与技能素质。以前,学校教育一向注重培养学生的知识素质,对技能素质的培养则退居其次。近年来,随着高校的扩招和就业压力的日益增大,社会对人才的要求越来越客观与现实,动手能力与实践能力的越来越成为人才招聘的重点。在人才需求这一金字塔上,高端的研究型人才仅仅是塔尖部分,而更为庞大的应用型人才构成了塔身和塔基。从社会需求来看,后者比前者明显更具有普遍的现实意义。

学生技能素质的培养涉及方方面面,教材的选择与使用是其中一个重要的方面。于老师,教材乃善事之利器;于学生,一本好的教材就是良师益友,有之则能事半功倍。因此,在编写教材上下一番工夫,不仅是应该的,而且是必要的。

非重点本科院校、独立学院、高职高专院校是培养应用型人才的主力军。“普通高等教育‘十二五’规划教材”是集中二十多所院校众多富有一线教学经

验的老师,集思广益编写而成的一套高水平的应用型教材。我们遴选的这些学校有本科的,有独立学院的,有高职高专的,虽然在办学层次上有些许差别,但是培养应用型人才的教育目标上,他们的观点是一致的。

教材建设是教育工作的一个重要方面,它根植于社会,着眼于校园教育,最终又服务于社会,它将随着教育的深入而不断深化。教育事业只有起点,没有终点,教材建设同样如此。

在编写教材的过程中,我们得到了前辈和领导方方面面的关心和帮助。郭道扬教授不辞辛劳,出谋划策,亲自指导我们编写;中南财经政法大学武汉学院的张海清董事长为本套教材的编写呕心沥血,从出版到发行各个环节考虑得细致入微,提出了不少宝贵意见;各个院校的领导和众多一线老师献计献策,积极参与本套教材编写活动;立信会计出版社高度重视本套教材组织活动,并解决了不少实际问题;特别是武汉市恒曦书业发展有限公司的肖雯经理,她为本套教材的编写鞍前马后,不辞辛劳,穿针引线,使得教材编写活动得以顺利进行。在此,对以上为本套教材的面世而付出辛苦劳动的所有单位和个人表示衷心的感谢。另外,希望读者对本套系列教材提出宝贵意见,以期本套教材在精品路上走得更远。

编委会

2011年7月

前言

FOREWORD

成本会计是会计学科的重要组成部分,同时也是会计专业核心课程之一。本书的编写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,主要阐述了企业成本核算与分析的理论和方法。本教材主要特点是:

(1) 实践性。本教材以工业企业为主,兼顾其他行业,对成本核算的理论和方法进行了较全面、系统的阐述;内容精炼、简明易懂、突出重点、突出实务,具有实践性。

(2) 适应性。本教材适应会计改革进程,主要以财政部新颁布的企业会计准则为编写依据,并吸收了近年来成本会计理论研究和实践的新成果,做到了与时俱进,并具有前瞻性。

(3) 指导性。本教材力求做到好教易学,每章开头都有学习目的,每章结尾都附有基本内容小结、重点与难点、复习思考题等,便于读者把握重点和难点,具有指导性。

(4) 创新性。本教材对很多内容进行了改革创新。如归纳了费用分配的通用公式,总结了费用的分配去向并编制成表,对原本晦涩难懂的成本还原方法进行了通俗易懂、简洁明了的讲解,使读者能较轻松地掌握成本会计的重要知识。

本教材可作为独立学院和高职高专院校会计专业及其他相关专业教材,

也可作为财会人员及有关人员的培训和自学用书。

本教材第一、第二章由吴炳年编写,第三、第六章由郑伦卉编写,第四、第五章由黄庆阳编写,第七章由王惠清编写,第八章由向美英编写,第九章由吴琛编写。李彬参加了编写大纲的讨论。郑伦卉对全书进行审核,最后由吴炳年修改总纂后定稿。

本书后附有配套习题,对于老师、学生的教与学皆有裨益,习题答案和PPT课件亦已推出,需要者请至立信会计出版社网站(www.lixinaph.com)下载,如有不便,还望海涵。

由于编者水平有限,书中难免有不足和错误之处,诚盼读者批评指正。

编 者

2011年7月

目 录

CONTENTS

第一章 总论	001
第一节 成本的经济内涵和作用	001
第二节 成本会计的含义和内容	005
第三节 成本会计工作的组织	008
本章小结	010
复习思考题	011
第二章 产品成本核算基础	012
第一节 产品成本核算的原则	012
第二节 产品成本核算的要求	014
第三节 产品成本核算的基本程序	020
第四节 产品成本核算的账户设置及账务程序	022
本章小结	025
复习思考题	026
第三章 费用的核算	027
第一节 要素费用的核算	027
第二节 制造费用的核算	052
第三节 生产损失的核算	057
本章小结	063

复习思考题.....	064
第四章 辅助生产费用的核算	065
第一节 辅助生产费用核算的特点.....	065
第二节 辅助生产费用归集的核算.....	066
第三节 辅助生产费用分配的核算.....	068
本章小结.....	078
复习思考题.....	078
第五章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	079
第一节 在产品的概念及其数量的确定.....	079
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法.....	081
本章小结.....	088
复习思考题.....	089
第六章 产品成本计算的基本方法	090
第一节 产品成本计算基本方法概述.....	090
第二节 产品成本计算的品种法.....	093
第三节 产品成本计算的分批法.....	105
第四节 产品成本计算的分步法.....	115
本章小结.....	141
复习思考题.....	142
第七章 产品成本计算的辅助方法	143
第一节 产品成本计算的分类法.....	143
第二节 产品成本计算的定额法.....	147
本章小结.....	154
复习思考题.....	155

第八章 变动成本法、标准成本法和作业成本法	156
第一节 变动成本法.....	156
第二节 作业成本法.....	169
第三节 标准成本法.....	179
本章小结.....	195
复习思考题.....	196
 第九章 成本报表与成本分析	197
第一节 成本报表概述.....	197
第二节 成本报表的编制.....	199
第三节 成本分析.....	203
本章小结.....	215
复习思考题.....	216
 各章配套练习题.....	217
第一章 总论.....	217
第二章 产品成本核算基础.....	220
第三章 费用的核算.....	223
第四章 辅助生产费用的核算.....	230
第五章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配.....	234
第六章 产品成本计算的基本方法.....	246
第七章 产品成本计算的辅助方法.....	255
第八章 变动成本法、标准成本法和作业成本法	263
第九章 成本报表与成本分析.....	271
 自测题	275
自测题一.....	275
自测题二.....	280

第一章 总 论



学习

通过本章的学习,让学生掌握成本、费用、成本会计的概念以及成本会计的内容与职能;明确成本会计工作的组织内容。

第一节 成本的经济内涵和作用

一、成本的经济内涵

成本会计(cost accounting)是以成本为对象的一种专业会计,是会计的一个重要分支,要了解成本会计的内容,首先必须了解什么是成本。

成本是资源的一种耗费。成本作为资源的耗费在现实生活中无处不有、无时不在。我们作为自然人,为了生存、学习和发展,在日常工作和生活中,需要购买许多不同的物品,如衣服、食品、房屋、车辆、书籍等,每件物品都需支付一定的货币额。企业单位作为会计主体,为了进行生产经营活动或完成一定任务、达到一定目的,不仅要购买大量的各种各样的物品,还会发生其他一些支出。如企业为生产产品或提供劳务等,既要发生必要的购买物品的支出,还要雇佣劳动者发生人力耗用支出和其他物力、财力支出,这些人力、物力、财力等资源耗费的货币表现及其对象化就是成本。

(一) 理论成本概念

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。按照马克思劳动价值理论,商品价值主要由三部分组成,即:

- (1) 生产中已耗费的生产资料转移的价值(C)。
- (2) 劳动者为自己劳动所创造的价值(V)。
- (3) 劳动者为社会劳动所创造的价值(M)。

从理论上讲,上述的前两部分,即 $C+V$,是商品价值中的补偿部分,是企业维持简单再生产的前提,因此,对成本概念可表述为:成本是商品生产(广义的商品生产包括生产产品和提供劳务)经营过程中已耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值之和。

成本的这一概念反映了成本的经济实质,是理论成本概念。

(二) 实际成本概念

成本是商品价值中的 $C+V$ 部分,对成本概念的这一表述只是一种高度宽泛的理论抽象和概括,不具操作性。实务中商品价值必须以货币形式来表现,同样理论成本也要以货币形式来表现。商品生产过程已耗费的生产资料转移的价值的货币表现就是固定资产折旧费用、材料费用等耗费;劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现就是职工薪酬费用等耗费。因此,对成本概念又可表述为:成本是企业为生产产品(商品)、提供劳务而发生的各种耗费。

成本的这一概念反映了成本的具体构成,是实际成本概念。

尽管上述实际成本概念具备了一定的操作性和实务性,但在实际工作中,计入产品成本的耗费并不完全是企业为生产产品(商品)、提供劳务而发生的各种耗费,而是由国家规定的成本开支范围来界定的。为了加强成本核算与管理,降低资源耗用,减少生产损失,防止滥挤成本、乱摊费用,国家以成本概念为依据,规定了哪些耗费应当计入产品(劳务)成本,哪些耗费不应当计入产品(劳务)成本,这就是成本开支范围。成本开支范围无论是与理论成本概念,还是与实际成本概念之间都有一定的偏离,如对某些不形成商品产品价值的损失性支出(如废品损失、停工损失等)和劳动者为社会劳动所创造的部分价值(如财产保险费等)也计入产品(劳务)成本。

由于各种耗费与一定期间相联系,而产品(劳务)成本与一定种类和数量的产品(劳务)相联系,因此对上述实际成本的概念可进一步表述为:产品(劳务)成本,是指企业为生产(提供)一定种类、一定数量的产品(劳务)所发生的各项耗费的总和,这也是本书阐述中所依据的成本概念。同时,为了阐述方便,突出重点,本书的成本概念是指狭义的商品生产成本,即只指产品成本。

企业生产经营过程中发生的耗费是全部计入产品成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,这取决于成本核算制度。我国现行制度规定,企

业应采取制造成本法计算产品成本,即将企业生产经营过程中发生的全部耗费分为产品制造成本和期间费用两大部分,前者包括直接材料费用、直接人工费用和全部制造费用,后者包括管理费用、销售费用和财务费用。

二、支出、费用和成本之间的关系

要深刻理解产品成本的概念,对支出、费用和成本三者之间的关系要有明确的认识。

(一) 支出

支出是指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。一般而言,企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配性支出五大类。

资本性支出是指受益期超过一年或一个营业周期的支出,即发生该项支出不仅是为了取得本期收益,而且也是为了取得以后各期收益。如购建固定资产、无形资产支出等。

收益性支出是指受益期不超过一年或一个营业周期的支出,即发生该项支出是仅仅为了取得本期收益。如企业为生产经营而发生的材料、职工薪酬等支出。

所得税支出是企业在取得经营所得与其他所得的情况下,按国家税法规定向政府缴纳的税金支出。所得税支出作为企业的一项费用直接冲减当期收益。

营业外支出是指与企业的生产经营活动没有直接联系的支出。如企业支付的罚款、违约金、赔偿金支出及非常损失等。

利润分配性支出是指在利润分配环节的开支,如支付股利等。

(二) 费用及其与支出的关系

1. 费用

费用是指企业在日常活动中发生的、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,即企业在获取收入的过程中,对企业拥有或控制的资产的耗费,包括生产费用、期间费用、资产减值损失等。

生产费用是计入产品成本的耗费,包括直接材料费用、直接人工费用和全部制造费用;期间费用是指不计入产品成本,而直接计入当期损益的耗费,包括管理费用、销售费用和财务费用等;资产减值损失是指因资产的账面价值低于其可收回金额而造成的损失,资产减值损失也应当在发生时确认为费用,直接计入当期损益。

2. 费用与支出的关系

费用只是支出的一部分,只有那些在企业生产经营活动中与取得营业收入直接相关的各种支出才是费用,如收益性支出。而那些在企业生产经营活动中与取得营业收入没有直接关系的各种支出则不能视作费用,如资本性支出、营业外支出、利润分配性支出等。支出或早或迟最终会转化为费用,但并不是所有的支出在发生时就直接成为费用,如购建固定资产支出在发生时不能确认为费用,而是构成一项资产,但它会在生产经营过程中以折旧费用形式逐渐转化为费用。

3. 生产费用与产品成本的关系

生产费用是企业生产过程中发生的耗费,它与一定的会计期间相联系,而与生产哪一种产品无关;产品成本与一定种类和数量的产品相联系,而不论发生在哪一个会计期间。根据权责发生制原则,企业某一期间发生的生产费用与归属产品成本的期间并不一致,即归属于当期产品成本的生产费用有一部分是当期发生的,有一部分则可能是以前会计期间发生的;而归属于本期的生产费用也不一定全部归属于当期产品成本,有一部分可能会由以后期间的产品来负担。所以,企业某一会计期间实际发生的生产费用总额,不一定等于该期完工产品成本总额。但是产品成本和生产费用在经济内容上是完全一致的,都是以货币形式表现的折旧费、材料费、人工费等物化劳动和活劳动的耗费,生产费用按一定种类和数量的产品进行归集和汇总,就形成了产品成本,可见,生产费用是产品成本形成的前提或基础,产品成本是对象化的生产费用。在现实生活中,两者经常被混为一谈。

工业企业的支出、费用和成本之间的关系如图 1-1 所示。

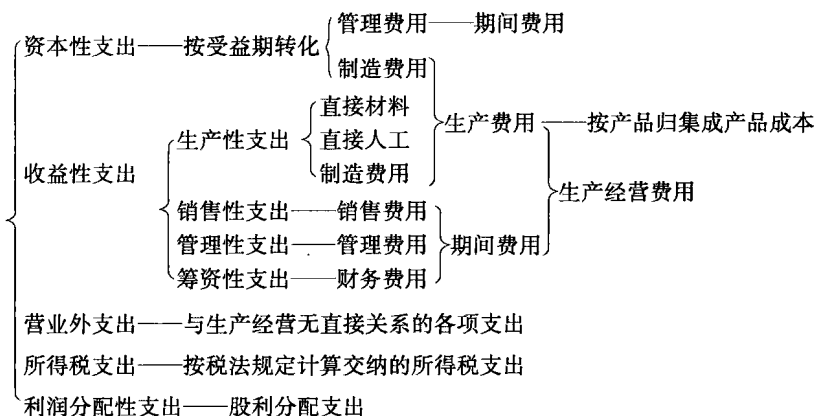


图 1-1 支出、费用和成本之间的关系

三、成本的作用

成本的经济内涵决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。其作用主要体现在以下四个方面。

(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经营成果,即营业收入来补偿。而成本是衡量这一补偿份额的尺度。企业在取得营业收入以后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费,这样才能维持原有的资金周转。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,再生产就不能按原来的规模进行。可见,成本作为补偿生产耗费的尺度,对企业的生产经营有着重要的影响。

(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部分地反映出来。例如,新产品设计的好坏、原材料消耗的节约或浪费、劳动生产率的高低、固定资产的利用情况等,都可以通过成本管理,降低成本,从而提高经济效益。

(三) 成本是制定产品价格应考虑的一项重要因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。企业在制定产品价格时应遵循价值规律的基本要求。但在实际工作中,我们不能直接地计算产品的价值,而只能计算产品成本,通过成本间接地掌握产品的价值。因此,成本是企业在制定产品价格时应考虑的一项重要因素。

(四) 成本是企业进行生产经营决策的重要依据

企业能否提高经济效益,能否在激烈的市场竞争中立于不败之地,在很大程度上取决于企业的决策者能否作出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,其中成本是一项重要的因素。这是因为,在其他条件相同的前提下,成本的高低直接影响着企业的赢利多少,影响着企业的竞争能力。

第二节 成本会计的含义和内容

一、成本会计的含义

1. 成本会计的概念

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中的各项耗费和产品(劳务)成本进行连续、系统、全面、综合的核算和监督的一种管理活动。

2. 成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在经济管理中的功能。成本会计作为会计的一个重要分支,其基本职能同会计一样,具有反映和监督两大基本职能。但随着社会经济发展和管理水平的提高,其具体内容也在不断扩大。其两大基本职能具体如下。

1) 反映职能

反映职能是成本会计的首要职能。成本会计的反映职能,就是从价值补偿的角度出