



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
高职高专会计专业（新准则）系列教材



成本会计实务

(第二版)

朱小英 / 主 编
杨忠莲 / 副主编



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
高职高专会计专业（新准则）系列教材

预算会计（第二版）

财经基本技能（第二版）

成本会计（第二版）

税务会计（第二版）

会计基础（第二版）

银行会计（第二版）

审计基础与实训（第二版）

基础会计（第二版）

企业会计实操（第二版）

管理会计（第二版）

财务管理（第二版）

会计电算化（第二版）

高级财务会计（第二版）

财务会计（第二版）

成本会计实务（第二版）

本教材教学课件与参考答案下载地址：www.sufep.com/下载专区
上财社·高等教育事业部：<http://blog.sina.com.cn/sufep>
豆瓣：<http://site.douban.com/108160>
服务热线：021-65904700 021-65904890

ISBN 978-7-5642-1005-2



9 787564 210052 >

定价：39.00元

普通高等教育“十一五”国家级规划教材
高职高专会计专业(新准则)系列教材

成本会计实务

(第二版)

朱小英 主 编

杨忠莲 副主编

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/朱小英主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社, 2010. 12

高职高专会计专业(新准则)系列教材

ISBN 978-7-5642-1005-2/F · 1005

I. ①成… II. ①朱… III. ①成本会计-高等职业教育-教材
IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 032561 号

□ 责任编辑 吴晓群

□ 封面设计 张克瑶

CHENGBEN KUAIJI SHIWU

成本会计实务

(第二版)

朱小英 主 编

杨忠莲 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

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海远大印务发展有限公司装订

2010 年 12 月第 2 版 2010 年 12 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 20.5 印张 366 千字

印数: 6 001—10 000 定价: 39.00 元

前 言

《成本会计实务》是新世纪高职高专会计专业的核心课程之一。本书根据成本会计实务课程教学大纲的要求,结合成本会计实务工作的特点进行编写;主要针对高等财经院校会计专业,以及其他经济、管理类专业的教学,同时也可以作为高等教育自学考试考生和会计工作者学习成本会计知识的参考或培训教材。

成本会计是随着商品经济的发展而发展,并在与外界环境的不断交织和相互作用下逐渐趋于成熟和完善的。由于现代成本会计与管理紧密结合,现代成本不仅包括传统的成本概念,而且包括为适应预测、决策等管理需要而发展起来的各种成本概念和内容,其职能也因而涵盖了成本管理的各个环节。在会计实务中,成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本责任和成本考核等会计职能相互联系、互为条件,并贯穿于企业生产经营活动的全过程。本书以企业成本会计规范为依据,充分考虑管理学专业学生和会计实务工作的特点和要求编写,力求通俗易懂和实用性。本书共分十四章,以工业企业的会计核算方法为主,在阐述成本会计基本理论和简要介绍现代会计核算方法的基础上,侧重于成本核算方法的具体运用和会计实务操作技术的训练,并通过标准成本制度和定额法为成本控制和管理提供信息支持。

成本会计是一门比较成熟的学科,在编写过程中,笔者结合长期教学的经验 and 体会,将成本会计的基本方法与成本核算管理的实践需要相结合。为了更好地理解和巩固所学的内容,在每章正文之前有本章学习目标,在每章正文之

后有本章小结,并根据需要配备了一定的复习思考题、自我测试题以及实训题。读者可以根据实际情况选用,以检查学习效果。

本书由朱小英负责大纲的拟订和定稿前的修改。全书共分十四章。第一章、第三~第八章、第十~第十一章由朱小英编写;第二章、第十二章、第十三章由杨忠莲编写;第十四章由王彩萍编写;第九章由朱小英、王彩萍、徐静共同编写。

由于水平有限,加上时间仓促,本书可能有不够成熟之处。如果在使用中发现有不妥之处,恳请读者提出宝贵的意见,以便再版时修正。

编著者

2010年12月

目 录

前言	1
第一章 总论	1
第一节 成本的含义	1
第二节 成本会计的发展历程	4
第三节 成本会计的职能和任务	7
第四节 成本核算实务规范	11
第五节 制造业成本核算的一般程序	19
本章小结	24
复习思考题	25
自我测试题	25
第二章 材料费用的核算	28
第一节 材料核算的内容	28
第二节 材料费用的归集与分配	29
本章小结	42
复习思考题	43
自我测试题	43
实训题	45
第三章 人工费用的核算	47
第一节 人工费用核算的内容和任务	47

第二节 职工薪酬的计算	52
第三节 职工薪酬费用分配的核算	63
本章小结	67
复习思考题	68
自我测试题	68
实训题	70
 第四章 折旧费用及其他要素费用的核算	71
第一节 外购动力费用的核算	71
第二节 折旧费用的核算	74
第三节 固定资产修理费用及其他要素费用的核算	80
本章小结	83
复习思考题	84
自我测试题	84
实训题	85
 第五章 辅助生产费用的核算	87
第一节 辅助生产费用的特点	87
第二节 辅助生产费用的归集和分配	89
第三节 直接分配法的应用	94
第四节 顺序分配法的应用	96
第五节 交互分配法的应用	98
第六节 计划分配法的应用	102
本章小结	106
复习思考题	107
自我测试题	107
实训题	110
 第六章 制造费用的归集和分配	112
第一节 制造费用核算的意义和内容	112
第二节 制造费用的归集	115

第三节 制造费用的分配	117
第四节 制造费用分配方法的应用	120
本章小结	131
复习思考题	132
自我测试题	132
实训题	134
第七章 生产损失的核算	136
第一节 生产损失核算的意义	136
第二节 废品损失的核算	138
第三节 停工损失的核算	144
本章小结	146
复习思考题	147
自我测试题	147
实训题	149
第八章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	151
第一节 在产品的含义及其数量核算	151
第二节 完工产品与在产品成本的分配方法及其应用	155
本章小结	168
复习思考题	168
自我测试题	169
实训题	171
第九章 成本计算的品种法	174
第一节 产品成本计算方法的确定	175
第二节 产品成本计算的方法及其选择	179
第三节 产品成本计算的品种法	181
第四节 品种法成本计算程序的应用	183
第五节 分类法的计算程序和应用	188
第六节 联产品成本计算	192

第七节 副产品成本计算	195
本章小结	197
复习思考题	198
自我测试题	198
实训题	200
 第十章 成本计算分批法	204
第一节 分批法的特点和适用范围	204
第二节 分批法的成本计算程序及其应用	206
第三节 简化的分批法——制造费用累计分配法的应用	212
本章小结	217
复习思考题	217
自我测试题	217
实训题	220
 第十一章 产品成本计算的分步法	224
第一节 分步法的一般特点	224
第二节 逐步结转分步法	225
第三节 平行结转分步法	238
本章小结	243
复习思考题	244
自我测试题	244
实训题	246
 第十二章 定额成本法	249
第一节 定额成本制度的特点和意义	249
第二节 定额成本的制定	250
第三节 脱离定额差异的计算	253
第四节 定额变动差异的计算	258
第五节 定额成本制度下的成本计算程序	259
第六节 定额成本制度的运用	261

本章小结	263
复习思考题	264
自我测试题	264
实训题	267
第十三章 标准成本制度	270
第一节 标准成本制度的特点	270
第二节 标准成本的种类及其制定	271
第三节 标准成本差异的计算和分析	275
第四节 核准成本制度下的会计核算及账务处理	280
本章小结	283
复习思考题	283
自我测试题	283
实训题	287
第十四章 成本报表和成本分析	289
第一节 成本报表的作用和种类	289
第二节 成本报表的编制	291
第三节 成本分析	299
本章小结	311
复习思考题	312
自我测试题	312
实训题	314
参考文献	317

第一章 总 论



学习目标

1. 理解成本的含义;
2. 了解成本会计的产生和发展历程;
3. 明确现代成本会计的职能和任务;
4. 明确成本核算的原则和要求;
5. 掌握费用成本的分类;
6. 了解企业成本核算的程序和过程。

第一节 成本的含义

一、成本的含义

成本是商品经济的产物,是一个典型的价值范畴。会计工作中,充分认识成本的内涵,对于加强成本管理、提高经济效益、增强企业竞争力具有重要意义。

一般来说,成本是为了达到特定目的所失去或放弃的资源,包括作为生产资料和生活资料的天然资料,以及由人类加工的物资资料以及人力资源等。会计学成本的一般定义是: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。

长期以来,我们根据马克思在《资本论》中的有关论述来阐述和论证成本的含

义,并将成本的经济实质概括为:在生产经营过程中所耗费的,用货币表现的生产资料的价值和相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值的总和。

马克思指出:商品 W 的价值,由三个部分组成,即生产中消耗的生产资料价值(C)、劳动者为自己劳动所创造的价值(V),以及劳动者为社会创造的价值(M)。用公式可表示为: $W=C+V+M$ 。从产品价值中减去剩余价值 M ,在商品中剩下的部分,是一个在生产要素上耗费的资本价值的等价物或补偿价值,在强调了 $C+V$ 的普遍意义的前提下,将其确认为产品成本,同时也说明了产品成本对于再生产的作用,是企业维持简单再生产的补偿尺度。而且从商品价值的构成角度分析,对于个别商品生产者而言,这种补偿价值是无法正确计算和把握的,它只是对商品产品生产成本的经济内涵的一种高度的理论抽象,会计学者称为“理论成本”。

将马克思所界定的产品成本当作一般的成本概念,实际上是狭义成本的概念,它是商品制造过程中所发生的、以价值表现的各种耗费,即商品制造成本或产品生产成本。产品生产成本观念的形成经历了一个漫长的过程,它随商品产品的生产而产生,并随商品经济的发展而发展。近现代,随着社会化大生产和商品经济飞速发展,商品产品生产成本的经济内涵也不断丰富并趋于完善。

现代成本概念涵盖面十分广泛,它不仅包括传统的成本概念,而且还包括在传统成本概念的基础上,为适应预测、决策等管理需要而发展起来的各种成本概念以及服从于管理需要的内容。而且,由于从事经济活动内容不同,成本的含义也会不同。

美国会计学会(AAA)与美国财务会计标准委员会在 1951 年将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。

美国会计师协会 1957 年发布的《第 4 号会计名词公告》将成本定义为:成本是指为获取货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。

《日本成本计算标准》中将成本定义为:成本的实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物质资料和劳务的价值。

会计人员则将成本定义为:为取得某些资源或劳务而牺牲的某些经济资源。而经济学家则从更为宏观的角度,认为凡是经济资源的牺牲都属于成本的范畴:有形的或无形的,货币性或非货币性,自然资源或社会责任,如环境污染、节能环保等。

上述宽泛的广义成本概念表明:无论是为了达到经营目的而取得的资产,还是为了达到经营目的而进行的管理活动,只要是与经营目的有关的活动所发生的价

值牺牲,都属于成本的范畴。因此,广义成本的概念,是指为获取某一项资产或劳务所要付出的代价。

综上所述,成本是一个发展的概念,随着社会经济的发展、企业管理要求的提高,其内涵和外延都在不断地发展、变化。不同的发展阶段,不同的经济环境,不同的行业特点,对成本内涵的理解有所不同,人们所能感受到的成本范围在逐渐扩大。立足于过程结构的角度来看,它已伴随着产品的设计、开发、生产、销售和使用的全过程,而不仅仅局限于生产过程的成本;从其内容结构的视角来看,它已是对事前、事中、事后成本的全程考虑,而不仅仅考虑与生产、销售和售后服务相关的直接消耗的物化劳动和活劳动的价值;就所涉及的对象而言,成本已不只是人们所熟悉的生产成本,而是一个内涵和外延不断拓展的综合性概念,随着会计管理职能的逐渐扩大,已引入人力资源成本、质量成本、标准成本、差别成本、边际成本、机会成本、战略成本和环境成本等诸多新成本范畴。

但无论何种成本定义,都有共同之处:一是任何成本的形成都以其特定的目标为对象,如产品、技术、创意、服务等;二是成本一定是为了实现特定目标而发生的耗费,没有目标的支出则为损失,如火灾、水灾等自然灾害所造成的损失。

同时,区分成本与费用也非常重要,两者是一组既有紧密联系又有一定区别的概念。成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情的代价,也即发生的耗费总和,是对象化的费用;而费用是指企业在获取当期收入的过程中,对企业所拥有或控制的资产的耗费,是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲,而费用是会计期间为获得收益而发生的成本。

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。企业经过一定时期的生产经营以后,要以经营收入与相关的成本、费用进行配比,以确定利润或亏损。在我国的实务工作中,为了使各企业能够正确地计算成本,国家以“理论成本”为依据规定了成本开支范围,统一产品生产成本所包含的内容,使各企业列入成本的各种支出项目和内容保持一致,以便进行成本比较、分析,从而挖掘降低成本的潜力。这无论是对企业的内部管理,还是对宏观经济,都是非常重要的。

第一,成本起着衡量生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。企业为了保证社会再生产的不断进行,维持持续发展,必须对生产耗费进行补偿。企业前期投入的各项耗费以其获得的收入进行补偿,而成本就是衡量其中所要补偿生

产耗费数额大小的尺度。

第二,成本是制定商品价格的基础。商品价格是商品价值的货币表现。尽管价格的制定是一项复杂的工作,应考虑众多方面的因素,但商品价格应大体符合其价值,并通过成本可间接地、相对地反映商品的价值。因此,成本就成了制定价格要考虑的重要因素,但并非决定因素。

第三,成本是综合反映企业工作质量的重要经济指标。企业管理水平的高低、产品设计和生产工艺的优劣、品种结构的科学与否、资源利用率的高低等都会对成本产生影响。由此可见,成本是一项综合性的经济指标,它对加强成本控制和改进管理有着重要意义。

第四,成本是企业进行决策的重要依据。成本计算除了为财务会计提供有关资产和费用计量的基本数据资料外,更主要的还在于为管理提供经营管理决策和业绩考核所需要的数据资料。面对竞争异常激烈的市场环境,企业要生存和发展,就必须提高自己的市场竞争能力和经济效益。及时、准确的成本资料,能够为企业制定经营决策、营销战略和发展规划提供必不可少的信息支持。

第二节 成本会计的发展历程

一、成本会计的发展

成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的,并在与外界环境的不断交织和相互作用下逐渐趋于成熟和完善。从成本观念的出现到成本会计的形成,经历了一个漫长的过程。

(一)早期成本会计阶段(1880~1920 年)

在资本主义初期,资本家为了确定盈亏,开始着手计算产品的生产成本。但由于对成本经济内涵的认识不足,甚至没有意识到劳动资料的原始成本在其经济寿命期内分期转为费用这一事实,因此,其计算的生产成本的内容是不完全的。从计算方法来看,也没有与会计结合起来,只是用统计的方法进行成本计算。直到 18 世纪 50 年代,英国的詹姆斯·道森(James Dodson)在其鞋业经营中摸索出一套会计记录的方法,形成分批成本计算法的雏形;70 年代,英国的沃德霍·汤普森

(Wardhamgh Thompson)在亚麻制袜厂的经营过程中,根据纺麻、漂白、染色、织袜、整理、存货等分步骤的记录,计算出每一双袜子的成本,成为分步成本计算法的雏形。虽然当时的分批、分步计算成本的模式只是成本会计的基本思路,并非真正意义上的成本会计,但却在实务方面取得了很好的进展:(1)初步建立了材料核算和管理办法,提出了“永续盘存制”的概念;(2)在人工费用的归集和分配中,实行了工时记录,进行人工成本计算;(3)针对大量增加的设备费用及其他间接费用,确立了间接费用的分配方法和理论;(4)建立了成本计算模式,能够根据制造业的特点,选择分批成本计算法和分步骤计算产品成本。

19 世纪的产业革命,给当时的资本主义国家尤其是英国带来了生产力的巨大发展,由此推动了生产方式和企业组织形式的变革,促进了成本会计的发展。企业的数量不断增加,股份制企业大量涌现,生产规模逐步扩大,大机器生产取代了工场手工劳动,竞争日趋激烈。成本核算和控制的重要性日益显现。早期研究成本的会计专家 W. B. 劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计的定义为:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”

(二)近代成本会计阶段(1921~1945 年)

这一阶段,值得一提的是,出现了专门的成本会计组织。早在 1919 年,美国就成立了全国成本会计师联合会,与此同时,英国也成立了成本和管理会计师协会。这些专业机构对成本会计进行的一系列的研究,对成本会计理论体系的形成和成本会计方法体系的完善有着重大的历史意义。

到了近代成本会计阶段,成本会计虽然只是财务会计的组成部分,但其理论和方法得到了进一步的完善与发展:(1)标准成本制度实施。20 世纪初,以泰勒为代表的“科学管理对成本会计的发展产生了深刻的影响。而美国会计师 J. 惠特莫尔(J. Whitmore)第一次提出的“标准成本”概念,为生产过程成本控制提供了条件。标准成本制度的实施,使得成本会计增加了事前控制的新职能,形成了管理成本会计的雏形,也标志着成本会计进入了一个新的发展阶段。(2)预算制度完善。这也是成本会计的重大进步。从开始采用固定预算进行预算控制到 1928 年设计的弹性预算方法,在提高企业费用项目可比性、合理控制间接费用、有效考核经营者业绩方面取得了重大突破。

在这一阶段末期,成本会计的应用范围日益广泛,从原来的工业企业扩大到各