



21世纪财务管理与会计学专业本科系列精品教材

成本会计

► 柯琼 主编

Cost Accounting



华中科技大学出版社

<http://www.hustp.com>



21世纪财务管理与会计学专业本科系列精品教材

成本会计

► 主 编 柯 琼 (华中科技大学)

副主编 刘继红 (武汉科技学院)

袁春生 (江西师范大学)

Cost Accounting



华中科技大学出版社
中国·武汉

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/柯 琼 主编. —武汉:华中科技大学出版社,2009 年 1 月
ISBN 978-7-5609-5100-3

I. 成… II 柯… 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(2009)第 004439 号

成本会计

柯 琼 主编

策划编辑:陈培斌 周小方

责任编辑:梅进伟

责任校对:刘 竣

封面设计:刘 卉

责任监印:周治超

出版发行:华中科技大学出版社(中国·武汉)

武昌喻家山 邮编:430074 电话:(027)87557437

录排:武汉星明图文制作有限公司

印刷:湖北新华印务有限公司

开本:710mm×1000mm 1/16

印张:28.25 插页:2

字数:485 000

版次:2009 年 1 月第 1 版

印次:2009 年 1 月第 1 次印刷

定价:38.00 元

ISBN 978-7-5609-5100-3/F·445

(本书若有印装质量问题,请向出版社发行部调换)

编委会

□ 顾问:

郭道扬 (中南财经政法大学教授 博士生导师)

曲晓辉 (厦门大学教授 博士生导师)

周守华 (教授 博士生导师 中国会计学会常务副秘书长)

王永海 (武汉大学教授 博士生导师)

汤谷良 (北京工商大学教授 博士生导师)

夏新平 (华中科技大学教授 博士生导师)

.....

□ 主任:

张兆国 袁建国

.....

□ 委员: (以姓氏笔画排序)

万希宁 刘 炜 何威风 陈 敏 杨清香

杨家新 周仁俊 岳爱真 罗 辑 郭 炜

祝 焰 柯 琼



本书是根据最新会计准则与制度要求编写的成本会计学教材。全书分四篇共 18 章,全面阐述了成本核算与管理的原理和方法,并列专题对新制造环境下成本会计出现的新内容进行了清晰的阐述,涵盖了现代成本会计所涉及的基本内容,力求既把有关实务操作与方法讲清、讲透,又对有关问题作一定的理论分析,使读者掌握其实质所在。

本教材的主要特色体现在以下几个方面:注意吸纳成本会计发展的新成果,既注重体现有关新会计准则的要求以及当前企业成本管理的实践,又着眼于成本会计的发展变化,使教材兼顾现实性和前瞻性;以工业企业的成本核算与分析为重点,结合商品流通、建筑施工、交通运输等行业特点介绍了若干主要行业的成本核算,使教材具有更丰富的信息量和参考价值;书中收集的案例来源于国内外知名企业成本管理的实践,便于开展启发式、探讨式教学和学习;兼顾了会计技术职称考试和注册会计师考试中成本会计科目考试大纲的要求。

本书可作为高等院校会计学、财务管理及相关专业学生学习成本会计学的教材,还可以作为广大实务工作者自学或进修成本会计学的参考用书。

总序

中世纪兴旺发达的商品交换，诞生了复式簿记；20 世纪充满活力的市场经济，孕育了现代会计。现代会计既维护了市场经济的正常秩序，又促进了经济管理工作的有效开展。会计与经济之间的这种“血缘”关系，充分表明了会计在社会经济发展中有着举足轻重的作用。

在我国，随着经济体制改革的不断深化和社会主义市场经济的不断发展，会计、审计改革取得了巨大成就。最突出的表现是 2006 年颁布了既立足国情又国际趋同的《企业会计准则》和《注册会计师业务准则》。这就迫切需要对会计教学的内容进行重大的变革和创新。

为此，我们组织编写了“21 世纪财务管理与会计专业本科系列精品教材”，本套教材第一批书目主要包括《会计学基础》、《公司财务报表分析》、《公司财务管理》、《成本会计》、《管理会计》、《审计学》、《企业内部控制》、《财务会计学》、《高级财务会计》、《会计信息化》、《国际会计》。这套系列教材凝聚了华中科技大学会计系多年教学与研究的成果。在内容上力求反映会计准则和审计准则的变化以及最新的学科发展；在编写模式上尽量参照国际惯例，设置了学习目标、本章小结、关键术语释义等模块，并附有大量形式多样的思考题和练习题，以方便教师组织教学和学生自主学习。

最后，我们衷心感谢我国著名会计学家郭道扬教授对这套系列教材编写的关心，衷心感谢曲晓辉教授、周守华教授、王永海教授、汤谷良教授的指导，衷心感谢华中科技大学管理学院院长张金隆教授、党总支书记李政文教授、副院长夏新平教授、副院长崔南方教授的大力支持。还要特别感谢华中科技大学出版社有关编辑们的辛勤劳动，没有他们，这套系列教材是难以顺利与读者见面的。

丛书编委会
二〇〇八年五月

教学支持说明

“21 世纪财务管理与会计学专业本科系列精品教材”系华中科技大学出版社“十一五”规划重点教材。

为了改善教学效果，提高教材的使用效率，满足高校授课教师的教学需求，本套教材备有与纸质教材配套的教学课件（PPT 电子教案）。

为保证本教学课件及相关教学资料仅为教师个人所得，我们将向使用本套教材的高校授课教师免费赠送教学课件或者相关教学资料，烦请授课教师填写如下授课证明并寄出（发送电子邮件或传真、邮寄）至下列地址。

地址：湖北省武汉市珞喻路 1037 号华中科技大学出版社发行公司市场部

邮编：430074

电话：027-87557436

传真：027-87542424

E-mail: yingxiaoke2007@163. com

证 明

兹证明_____大学_____系/院
第_____学年开设的_____课程，采用华中科技大学出版社出版的
_____编写的_____作为该课程教材，授课教师为
_____，学生共计_____个班共计_____人。

授课教师需要与本书配套的教学课件为：

授课教师的联系方式

联系地址：_____

邮编：_____

联系电话：_____

E-mail: _____

系主任/院长：_____（签字）

（系/院办公室盖章）

_____年_____月_____日

第一篇 总 论

第一章 成本会计的产生和发展	(3)
第一节 成本会计产生和发展的历程	(3)
第二节 成本会计的发展规律	(8)
第三节 成本会计的定位	(12)
第二章 成本会计的概念和内容	(15)
第一节 企业成本的含义和分类	(16)
第二节 成本会计的内容和作用	(21)
第三节 成本会计的基础工作及组织	(24)

第二篇 成 本 核 算

第三章 企业成本核算的基本原理	(33)
第一节 企业成本核算的要求	(34)
第二节 企业生产费用要素与产品成本项目	(37)
第三节 产品成本计算方法的选择	(39)
第四节 企业成本核算的账户设置和一般程序	(44)
第四章 企业生产要素费用的汇集与分配	(52)
第一节 材料费用的汇集与分配	(53)
第二节 外购动力费用的汇集与分配	(58)
第三节 人工费用的汇集与分配	(59)
第四节 折旧费用的汇集与分配	(65)
第五节 其他费用的汇集与分配	(69)

第五章 辅助生产费用和制造费用的汇集与分配	(76)
第一节 辅助生产费用的汇集与分配	(77)
第二节 制造费用的汇集与分配	(86)
第三节 生产损失的汇集与分配	(90)
第六章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(102)
第一节 在产品的核算与管理	(103)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	(105)
第七章 产品成本核算的基本方法	(117)
第一节 品种法	(118)
第二节 分批法	(124)
第三节 分步法	(131)
第八章 产品成本核算的辅助方法	(154)
第一节 分类法	(155)
第二节 联产品、副产品、等级产品的成本核算	(159)
第三节 定额法	(165)
第九章 其他企业成本核算	(181)
第一节 商品流通企业成本核算	(182)
第二节 交通运输企业成本核算	(188)
第三节 施工企业成本核算	(192)
第四节 房地产开发企业成本核算	(195)
第五节 农业组织成本核算	(199)

第三篇 成本管理

第十章 成本预测与计划	(210)
第一节 成本预测	(211)
第二节 成本计划	(225)
第三节 全厂产品成本计划编制举例	(237)
第十一章 成本控制原理与方法	(252)
第一节 成本控制的基本原理	(253)

第二节 成本企画与价值工程·····	(256)
第三节 标准成本制度·····	(263)
第十二章 责任成本制度与分权管理 ·····	(284)
第一节 责任成本制度原理·····	(285)
第二节 转移价格·····	(288)
第三节 责任成本核算及报告·····	(291)
第四节 班组经济责任核算·····	(297)
第十三章 变动成本法：一种管理工具 ·····	(307)
第一节 存货成本计算的两种方法·····	(308)
第二节 变动成本法的特点·····	(309)
第三节 存货成本计算方法对利润的影响·····	(313)
第四节 对变动成本法的评价·····	(316)
第十四章 企业成本报表与分析 ·····	(322)
第一节 企业成本报表·····	(323)
第二节 成本分析·····	(330)
 第四篇 成本会计专题	
第十五章 以作业成本为基础的成本会计方法 ·····	(359)
第一节 作业成本法的基本原理·····	(360)
第二节 弹性边际成本会计方法·····	(368)
第十六章 质量成本会计 ·····	(384)
第一节 质量成本的概念与构成·····	(385)
第二节 质量成本的计量·····	(389)
第三节 质量成本的报告及分析·····	(391)
第十七章 环境成本会计 ·····	(402)
第一节 环境成本会计概述·····	(403)
第二节 环境成本的内容和核算·····	(406)
第三节 环境质量成本核算与风险管理·····	(410)
第四节 环境成本的分析与报告·····	(413)

第十八章 人力资源成本会计	(421)
第一节 人力资源成本概述	(422)
第二节 人力资源成本计量模式	(424)
第三节 人力资源成本核算	(427)
第四节 人力资源成本会计报告	(433)
参考文献	(438)
后 记	(440)

· 第一篇 ·

总 论

“成本”是人们熟悉的概念之一，其内涵十分丰富，外延极为宽泛。通常所说的成本会计，主要是从管理学（即会计学）的角度而言的。会计学成本概念的主要特征是：①所提供的成本信息是可以货币计量的；②成本信息具有相关性和可靠性；③成本信息是有用的，能够支持各种类型的管理决策。为了研究上的便利，学术界一般将这类会计学称为成本会计学。

本篇作为导论共分为两章，第一章回顾成本会计产生和发展的历程及其规律，以理解成本会计的定位；第二章概述成本会计的概念和内容，以进一步理解成本会计的特征，为后续各部分的学习奠定基础。

第一章 成本会计的产生和发展



学习目标 (Learning Objective)

本章的目的旨在介绍成本会计产生和发展的历程及其发展规律。

通过本章的学习，读者应该熟悉成本会计产生和发展的阶段以及主要成果，理解成本会计发展中面临的挑战以及最新发展情况。在此基础上，理解成本会计发展的规律：成本会计的发展是管理思想不断演进的产物，是各种成本管理方法不断交融再生的产物。最后，理解成本会计在会计学科体系中的定位：成本会计为财务会计和管理会计提供成本信息，就财务报表而言，成本会计附属于财务会计；但从管理角度来看，成本会计也是管理会计的一个重要组成部分。

第一节 成本会计产生和发展的历程

一、成本会计的产生

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。有关史料显示,早在 16 世纪的欧洲就出现了成本会计的萌芽,当时大多数手工工场都采用自己独创的成本计量方法来降低和控制成本的消耗量,成本计量主要借助统计方法来实现,成本记录大都是在会计账户之外进行的。到了 17 至 18 世纪,人们开始偏好商业贸易,手工业发展相对迟缓,在手工业中所采用的依旧是传统的商业账户体系和簿记方法,成本会计没有得到重视,成本会计学科发展缓慢。

从学科体系的完整性来看,成本会计作为一个完整的理论与方法体系形成于工业革命之后。正如利特尔顿(A. C. Littleton)所说:“成本会计的出现是企业工业化发展需要的一个回声。”到了 19 世纪,随着英国工业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,企业规模不断扩张,需要大量资金购买昂贵的生产设备,致使折旧费用大幅度增长,加之生产工序的日益复杂,以及产品品种日趋多样化,进而使得间接费用的分配成为企业成本计算的一大难题。同时,又由于企业间竞争日益加剧,需要为产品提供比较正确的成本数据,以提升成本与利润计算的关联性。为了满足有关各方对成本信息资料的需求和企业管理上的需要,重视成本、提高成本的准确性已成为必然趋势。

1885 年,美国军械军官亨利·梅特卡夫(Henry Metcalfe)出版了《制造成本》一书。他通过兵工厂的管理经验,提出原材料的出库和转移都要在“车间订单卡”上登记,每个工人也都发给一本卡片,登记工作时间,通过每日收集这些卡片,就可编制成本表。对于间接费用的分配,他提出了四种解决方法:任务分配法、总费用百分率法、人工费百分率法和生产时间分配法。

1887 年,英国电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和特许会计师约翰·M. 费尔斯(John M. Fells)合作出版了被誉为“19 世纪最有影响的”成本会计著作《工厂会计》一书,最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户,并将成本账户与财务会计记录相结合。书中介绍了成本记录和复式簿记的结合方式,如提出在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户,用以结转产品成本,最后通过“营业”账户借贷双方余额,算出营业毛利。

1901 年,英国管理专家哈密尔顿·丘奇(Hamilton Church)在《工程杂志》上发表了六篇有关间接费用的文章,对间接费用进行了系统的研究,从而为成本会计的真正建立奠定了基础。成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统,成本核算与会计核算逐步结合起来,成本记录与会计账簿开始一体化,从而在 20 世纪初形成了真正意义上的成本会计。

这一阶段,成本会计的目的仅局限于对生产过程中的生产消耗进行系统汇集和计算,以确定存货成本和销货成本,采用的主要是比较传统的分批法和分步法,实质上属于以记录为主的成本会计。

二、成本会计的发展

资本主义工业革命的完成,使企业有了自由迅速发展的社会条件和物质技术条件,同时由于工人运动的兴起,资本家再也不能像以往那样无限制地延长工人的劳动时间和提高他们的劳动强度了;另外,企业外部环境日趋复杂多变,竞争也越来越激烈,单纯的事后核算型成本会计已满足不了企业管理和社会的需要,在这种双重压力之下,成本会计得以不断发展。20 世纪 20 年代到 80 年代是成本会计获得长足发展的时期。

1. 建立标准成本会计制度

20 世纪初美国工程师开始对以记录为主的实际成本会计提出质疑,认为实际成本会计不利于成本控制。

1903 年,美国工程师泰罗(F. Taylor)发表了《车间管理》一文,他所倡导的“一切工作标准化”制度,为标准成本会计的诞生奠定了基础。

1904 年,标准成本会计的先驱者爱默森(H. Emerson)开始在美国铁路公司运用标准成本会计。

1908 年,惠特莫尔(J. Whitmore)在纽约大学讲解制鞋业的成本核算时,第一次明确提出了标准成本会计概念。

1919 年,美国成本会计师协会成立,展开对标准成本差异的分析讨论。

1921 年,哈里逊(G. C. Harrison)提出了完整的标准成本核算方法和差异分析公式。

1923 年至 1925 年,随着间接费用差异分析方法的确立,人们把直接材料费用差异分解为数量差异和价格差异,把直接人工差异分为时间差异和工资率差异,把间接制造费用分为变动预算差异和作业差异,形成了标准成本差异分析的雏形。

20 世纪 30 年代,成本工作者开始把标准成本与复式簿记结合起来,从而提高了成本控制的准确性和可靠性,标准成本会计的框架逐步形成。

标准成本会计的诞生是企业成本会计发展史上的一个里程碑,它标志着成本会计的发展已经进入到了一个新的阶段,也标志着企业成本会计已经摆脱传统的、完全事后反映的状况,实现了成本核算与成本管理的有机结合。

2. 实行目标成本计算

随着英国管理学家德鲁克(P. Drucker)在 20 世纪 50 年代所提出的目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。在产品的设计之前,按照客户所能接受的价格确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本;用目标成本控制产品设计,

使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。这样,成本会计扩展到技术领域,从经济着眼,从技术着手,把技术与经济结合起来,有效地促使成本降低。

3. 实行责任成本计算

第二次世界大战后,美国公司规模越来越大,企业管理越来越复杂,企业的管理开始由集权制转向分权制。为加强对企业内部各级各单位的业绩考核,1952年,美国会计学家希琴斯(J. A. Higgins)提出了责任会计这一思想,主张在企业内部建立成本中心、利润中心和投资中心的会计制度,以强化对各责任中心的业绩考核,从而使目标成本进一步转化为各级单位的责任成本,使成本的控制更为有效。

4. 推行质量成本计算

随着工业生产的发展,企业对质量管理日益重视。到20世纪60年代末,质量成本概念基本形成,确定了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法,从而扩大了成本会计的研究领域。

上述方法的提出促进了成本会计的蓬勃发展,形成了新型的重在管理的经营型成本会计。

三、成本会计面临的机遇与挑战

最近20年来,我们面临的时代发生了急剧的变化,信息化社会代替了工业化社会,从而改变了人们的生活方式、交流方式,随之而来的是市场运作模式、运行规律以及组织机构的经营方式、管理模式等都在发生变革,在市场浪潮中搏击的企业最先感受到环境变革的冲击。这种冲击动摇了现有企业的管理理论和管理方法以及现行成本会计的理论基础和计量模式,但同时也为成本会计的发展提供了良好的机遇。

1. 成本会计面临的挑战

近年来,新的管理技术不断涌现,相继出现了如全面质量管理(TQM)、敏捷制造(AM)、适时制生产系统(JIT)、企业资源计划(ERP)和供应链管理(CSM)等方法。新的技术和管理方法不同于20世纪60年代以前批量生产标准产品的相对稳定的管理方式。在新的管理环境下,原有的成本会计理论和计量模式暴露出了以下几个方面的问题。

一是成本重心前移,使成本信息出现“时滞”。有资料表明,制造行业产品75%的成本因素在成本研发阶段已经确定,只注重生产过程核算和控制的成本计量模式容易导致失真。

二是传统的成本会计过分追求量,而忽略了质,从而对核心竞争力关心不够,与现代管理的思想不符。

三是传统的成本会计的基准点是短期,反映企业短期的成本信息,将固定成本进行短期的期间化处理,淹没了大量战略信息,企业绩效难以真正体现。