

高素质应用型本科会计系列规划教材

成本会计学

Chengben Kuaiji

主 编 李航星
副主编 姚顺先 冯世全

“十二五”高素质应用型本科会计系列规划教材

成本会计学

Caiwu Kuaijixue

主 编 李航星
副主编 姚顺先 冯桤全



四川大学出版社

责任编辑:曾春宁
责任校对:徐丹红
封面设计:米茄设计工作室
责任印制:李 平

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 李航星主编. —成都:四川大学出版社, 2012. 8

ISBN 978-7-5614-6123-5

I. ①成… II. ①李… 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 (2012) 第 200924 号

书名 成本会计学

主 编	李航星
出 版	四川大学出版社
地 址	成都市一环路南一段 24 号 (610065)
发 行	四川大学出版社
书 号	ISBN 978-7-5614-6123-5
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	185 mm×260 mm
印 张	22.5
字 数	544 千字
版 次	2012 年 9 月第 1 版
印 次	2012 年 9 月第 1 次印刷
印 数	0 001~3 000 册
定 价	45.00 元

◆读者邮购本书,请与本社发行科联系。电 话:85408408/85401670/85408023 邮政编码:610065
◆本社图书如有印装质量问题,请寄回出版社调换。

版权所有◆侵权必究

◆网址: <http://www.scup.cn>

前 言

本书是为高等院校会计、财务管理类专业和其他经济管理类专业学生学习“成本会计学”课程编写的应用型本科教材。成本会计的主要内容已经从成本核算发展到成本管理，但是，成本核算始终是基础。为了便于读者系统地学习成本会计的主要内容，本书分3篇介绍成本会计。第一篇成本会计基础，介绍成本会计的概念框架和发展前景；第二篇传统成本会计，主要介绍传统成本会计中的成本核算系统和方法，虽然是传统成本核算内容，但实际上是目前企业广泛应用的核算体系；第三篇介绍现代成本会计的新理念和新方法。

根据成本会计的学科特点，本书按总论、工业企业成本核算概述、要素费用的核算、产品成本和期间费用的核算、完工产品和在产品成本分配、成本计算的品种法和分批法、成本计算的分步法和分类法、成本报表与成本分析、其他行业成本核算、作业成本法、变动成本法、标准成本法这12章分别进行论述。

为了激发和培养学生对会计的兴趣，我们尝试在书中编写了相关的阅读材料，以达到拓宽学生专业视野的目的。

在教材编写过程中，我们力求达到以下标准：

第一，以我国新发布实施的会计法、企业会计准则、企业产品核算制度及相关法规为依据，对成本会计的原则、产品成本的构成范围、产品成本的核算对象、产品成本的核算项目、产品成本核算方法等基本核算内容按最新法规的规定进行阐述。

第二，以应用性作为选取教材内容的重要依据。这里，应用性包括了两层含义，一是教材内容的选择以实际应用为依据，对于实际工作中常用的内容，作为重点讲解；二是考虑学生参加各类考试的需要。有些内容在实际应用中较少，但考虑到读者参加各类考试的需要，就列入教材。

本教材由四川大学李航星教授担任主编，负责拟订编写大纲，并对全书进行修改、总纂；由姚顺先教授和冯世全担任副主编，协助主编工作。本书编写的分工是：李航星，第一章；姚顺先，第二章；冯世全，第三章和第四章；吴越，第五章；孙艺宁，第六章；李建红，第七章；许蓉，第八章；李强，第九章；冯世全和罗仁风，第十章；汤佳音，第十一章；冯世全和刘巧娜，第十二章。书中阅读材料由李建红编选一篇，其余均由冯世全编选。

在编写过程中，我们参考了大量国内外的优秀教材和科研成果，在此谨向有关作者致以谢意；四川大学出版社为本书的出版提供了大力支持，在此表示衷心的感谢。

由于编者的学识水平有限，书中的不足和疏漏之处在所难免，恳请读者批评指正，以便我们进一步修订和完善。

编者

2012年7月

目 录

第一篇 成本会计基础

第一章 总 论	(3)
学习目标	(3)
第一节 成本会计的概念	(3)
一、成本的概念	(3)
二、成本的分类	(7)
三、成本的作用	(11)
四、成本计算制度	(12)
五、成本会计学和相关学科的关系	(14)
第二节 成本会计的内容	(15)
第三节 成本会计的目标	(16)
一、正确计算产品成本,及时提供成本信息	(16)
二、加强成本预测,优化成本决策	(17)
三、制定目标成本,加强成本控制	(17)
四、建立成本责任制度,加强成本考核	(17)
第四节 成本会计的基础工作和组织	(18)
一、成本会计的基础工作	(18)
二、成本会计工作的组织	(20)
第五节 成本管理	(24)
一、成本管理与企业管理	(25)
二、成本管理体系	(26)
三、降低产品成本的途径	(28)
四、成本管理的发展趋势	(29)
本章小结	(32)
练习题	(32)
拓展阅读:成本会计的发展	(33)

第二篇 传统成本会计

第二章 工业企业成本核算概述	(39)
学习目标.....	(39)
第一节 成本对象与成本分配.....	(39)
一、成本对象.....	(39)
二、成本动因.....	(41)
三、成本归集.....	(41)
四、成本分配.....	(42)
第二节 成本核算的原则和具体要求.....	(46)
一、成本核算原则.....	(46)
二、成本核算的具体要求.....	(48)
第三节 成本核算的程序和主要会计账户设置.....	(51)
一、工业企业的生产组织.....	(51)
二、生产费用要素和产品成本项目.....	(51)
三、成本核算的程序.....	(54)
四、成本核算的主要账户.....	(57)
本章小结.....	(64)
练习题.....	(65)
拓展阅读：国外成本会计准则介绍.....	(66)
第三章 要素费用的核算	(68)
学习目标.....	(68)
第一节 材料费用的核算.....	(68)
一、材料费用.....	(68)
二、周转材料.....	(79)
第二节 外购燃料和外购动力.....	(83)
一、外购燃料.....	(83)
二、外购动力.....	(84)
第三节 职工薪酬.....	(86)
一、工资总额的构成.....	(86)
二、职工福利费的内容.....	(87)
三、工资费用的原始记录.....	(88)
四、工资结算和支付的核算.....	(89)
五、职工薪酬分配的核算.....	(91)
第四节 折旧费和摊销费.....	(99)
一、固定资产折旧的定义.....	(99)
二、固定资产折旧范围.....	(100)
三、固定资产折旧方法.....	(100)

四、折旧费用的分配·····	(102)
五、摊销费用的归集和分配·····	(103)
第五节 利息支出、税金和其他支出·····	(105)
一、利息支出·····	(105)
二、税金·····	(106)
三、其他支出·····	(107)
本章小结·····	(107)
练习题·····	(108)
拓展阅读：成本会计名著导读：《年前成本会计的发展》·····	(110)
第四章 产品成本和期间费用的核算·····	(115)
学习目标·····	(115)
第一节 跨期分配费用的核算·····	(115)
一、跨期摊销费用的核算·····	(115)
二、跨期预提费用的核算·····	(117)
第二节 辅助生产费用的归集和分配·····	(118)
一、辅助生产费用的归集·····	(118)
二、辅助生产费用的分配·····	(121)
第三节 制造费用的归集和分配·····	(129)
一、制造费用的内容·····	(129)
二、制造费用的归集·····	(130)
三、制造费用的分配·····	(131)
第四节 生产损失的归集和分配·····	(136)
一、废品损失的归集与分配·····	(136)
二、停工损失的归集与分配·····	(144)
第五节 期间费用的核算·····	(146)
一、管理费用的归集与结转·····	(146)
二、销售费用的归集与结转·····	(148)
三、财务费用的归集与结转·····	(149)
四、资产减值损失的归集与结转·····	(149)
五、公允价值变动损失的归集与结转·····	(151)
本章小结·····	(151)
练习题·····	(152)
拓展阅读：新成本会计方法的介绍·····	(153)
第五章 完工产品和在产品成本分配·····	(157)
学习目标·····	(157)
第一节 在产品概述·····	(157)
一、在产品的含义·····	(157)
二、在产品的日常核算·····	(157)

三、在产品的清查及其会计处理·····	(158)
第二节 完工产品和在产品之间费用分配的方法·····	(160)
一、不计算在产品成本法·····	(160)
二、在产品按年初固定数计算法·····	(160)
三、原材料扣除法·····	(161)
四、定额比例法·····	(161)
五、约当产量比例法·····	(165)
第三节 完工产品成本的结转·····	(169)
本章小结·····	(169)
练习题·····	(170)
拓展阅读：企业内部成本核算制度案例（上）·····	(171)
第六章 成本计算的品种法和分批法·····	(174)
学习目标·····	(174)
第一节 成本计算的品种法·····	(174)
一、品种法的特点和适用范围·····	(174)
二、品种法的计算程序和账务处理举例·····	(175)
第二节 成本计算的分批法·····	(184)
一、分批法的特点和适用范围·····	(184)
二、分批法成本核算举例·····	(186)
三、简化的分批法·····	(188)
本章小结·····	(191)
练习题·····	(191)
拓展阅读：企业内部成本核算制度案例（下）·····	(194)
第七章 成本计算的分步法和分类法·····	(200)
学习目标·····	(200)
第一节 成本计算的分步法·····	(200)
一、分步法概述·····	(200)
二、逐步结转分步法·····	(201)
三、平行结转分步法·····	(209)
第二节 成本计算的分类法·····	(213)
一、分类法概述·····	(213)
二、分类法账务处理举例·····	(214)
三、联产品成本的计算·····	(215)
四、副产品成本的计算·····	(216)
五、等级产品成本的计算·····	(217)
本章小结·····	(217)
练习题·····	(217)
拓展阅读：某单位成本会计的岗位职责案例·····	(221)

第八章 成本报表与成本分析	(223)
学习目标.....	(223)
第一节 企业成本报表的作用和分类.....	(223)
一、企业成本报表的含义.....	(223)
二、企业成本报表的作用.....	(223)
三、企业成本报表的分类.....	(224)
第二节 企业成本报表的编制.....	(225)
一、成本报表的编制要求.....	(225)
二、全部产品生产成本报表的编制.....	(225)
三、主要产品单位成本表的编制.....	(227)
四、各种费用报表的编制.....	(229)
第三节 成本分析.....	(231)
一、成本分析的内涵及意义.....	(231)
二、成本分析的评价标准.....	(231)
三、成本分析的方法.....	(232)
四、全部产品成本表的分析.....	(235)
五、主要产品单位成本表的分析.....	(237)
六、各项费用报表的分析.....	(240)
本章小结.....	(242)
练习题.....	(242)
拓展阅读：成本有效管理案例.....	(246)
第九章 其他行业成本核算	(250)
学习目标.....	(250)
第一节 商业企业成本核算.....	(250)
一、商业企业商品经营及成本核算的特点.....	(250)
二、商业企业成本的计算.....	(251)
三、商业企业的成本核算举例.....	(252)
第二节 交通运输企业成本核算.....	(253)
一、交通运输企业的含义.....	(253)
二、交通运输企业生产经营的特点.....	(253)
三、交通运输企业成本核算的特点.....	(253)
四、交通运输企业成本构成范围.....	(254)
五、交通运输企业成本核算项目.....	(254)
六、不同类型交通运输企业的费用.....	(254)
七、产品成本归集、分配和结转.....	(255)
第三节 建筑企业成本核算.....	(255)
一、建筑企业生产经营的特点.....	(255)
二、建筑企业成本的构成范围.....	(255)

三、建筑企业成本核算的对象·····	(255)
四、建筑企业成本核算项目·····	(255)
五、产品成本归集、分配和结转·····	(256)
六、建筑企业成本核算举例·····	(256)
第四节 房地产企业成本核算·····	(257)
一、房地产企业生产经营的特点·····	(257)
二、房地产企业成本构成范围·····	(257)
三、房地产企业成本核算对象及成本项目·····	(257)
四、房地产企业成本归集、分配和结转·····	(258)
五、房地产企业成本核算举例·····	(258)
本章小结·····	(259)
练习题·····	(259)
拓展阅读：战略成本会计介绍·····	(259)
一、企业战略管理需要战略成本信息·····	(259)
二、战略成本计算的内涵与内容·····	(260)

第三篇 现代成本会计

第十章 作业成本法·····	(265)
学习目标·····	(265)
第一节 作业成本计算·····	(265)
一、作业成本会计的产生·····	(265)
二、作业成本会计的基本概念·····	(266)
三、作业成本法的程序·····	(267)
第二节 作业成本法举例·····	(270)
一、作业成本法的举例·····	(270)
二、作业成本法的优点和局限性·····	(274)
本章小结·····	(274)
练习题·····	(275)
拓展阅读：环境成本会计介绍·····	(276)
第十一章 变动成本法·····	(282)
学习目标·····	(282)
第一节 变动成本法概述·····	(282)
一、定义·····	(282)
二、变动成本法的特点·····	(284)
第二节 变动成本法举例·····	(286)
一、采用变动成本法的必要性·····	(287)
二、变动成本法的应用·····	(290)
三、变动成本法的局限性·····	(291)

本章小结·····	(292)
练习题·····	(293)
拓展阅读：质量成本会计介绍·····	(293)
第十二章 标准成本法 ·····	(298)
学习目标·····	(298)
第一节 标准成本及其制定·····	(298)
一、标准成本的概念·····	(298)
二、标准成本的种类·····	(299)
三、标准成本计算的程序·····	(299)
四、标准成本的制定·····	(300)
第二节 标准成本的差异分析·····	(304)
一、变动成本差异的分析·····	(304)
二、固定制造费用的差异分析·····	(307)
第三节 标准成本的账务处理·····	(309)
一、标准成本系统账务处理的特点·····	(309)
二、标准成本系统账务处理举例·····	(310)
本章小结·····	(313)
练习题·····	(314)
拓展阅读：ERP 系统成本核算原理及方法 ·····	(315)
主要参考文献 ·····	(319)
附 录 ·····	(320)
附录一：企业产品成本核算制度（征求意见稿）·····	(320)
附录二：中国企业成本计算方法和成本管理实践研究报告摘录·····	(333)

第一篇 成本会计基础

第一章 总 论

学习目标：

熟悉成本的经济实质、内涵、分类和作用

理解成本会计的对象

掌握成本会计的目标

掌握成本会计工作组织原则

理解成本会计制度的作用和内容的设计

掌握成本管理的基本方法及其发展趋势

第一节 成本会计的概念

一、成本的概念

（一）经济学成本概念

成本是在经济学、管理学、金融学和会计学等学科中广泛使用的一个价值范畴，是一个动态发展的概念。各种学科中成本的内涵、外延和分类各不相同。从经济学的角度看，马克思关于成本的理论揭示了成本本质的经济内涵。他认为，成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。他科学地分析了资本主义社会的商品价值构成，“按照资本主义方式生产的每一商品 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 ，那么在商品中剩下来的，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。”^①由此可见，在资本主义商品生产中，用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，就是商品的成本价格，也是 $C + V$ 的货币表现。所以，资本主义制度下的成本，是由转移的生产资

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社 1975 年版，第 30 页。

料的价值 (C) 和劳动力的价格 (V) 所组成。通常, 人们称这里所说的 “C+V” 为理论成本。

西方古典经济学通过商品和包括劳动力在内的各种生产要素在市场上表现出来的交换价值来表示成本, 把商品的生产成本理解为: 生产成本=生产产品的机会成本=使用的生产要素的收入=土地的地租+资本财货的利息+劳动的工资+企业主利润。新制度学派经济学家科斯发展了成本概念, 提出“交易费用 (成本)”理论, 将成本的外延从商品成本扩展到包括组织的交易成本在内的广义成本。

(二) 管理学成本概念

管理学中的成本概念完全不同于经济学中成本的概念。成本在管理学中被理解为一种企业生产、技术、经营活动的综合指标。产品产量的多少, 品种的变动, 质量的优劣, 工时台时的利用, 资源、能源的消耗, 资金周转的快慢等, 都会直接或间接地在成本中有所反映。企业管理中之所以强调成本这个手段, 是因为它可以对企业各方面工作起到组织和促进的作用。“管理学中所说的成本, 是指成本—效益, 或消耗—效益, 就是在一定的消耗下获得的效益最大, 或在既定的效益下消耗最小, 这也正是企业管理所追求的中心内容与目标。因此, 企业管理抓住成本这个环节, 可以使经济核算有一个中心, 有一种制约的手段, 就可以组织和控制企业各项经济活动中的许许多多指标, 使之纳入经济核算的体系。企业最终的经营成果是利润, 但在企业中大多数员工对利润是直接接触不到的, 而对成本则几乎每个人都是看得见和摸得着的。工人干某种活, 消耗了多少材料, 花费了多少工时, 用货币算一下就是成本。搞设计, 要技术好, 这是一个方面, 还要讲究经济效益, 这也就是成本。成本指标是一项涉及面广、综合性强、反应灵敏的指标。它不单纯起着反映、控制的作用, 它应当是个积极因素, 是个重要的杠杆, 在生产、技术、经营决策中起重要作用。”^①

(三) 会计学成本概念 (财务会计、管理会计、成本会计)

早在 1925 年, 美国会计名著《劳氏成本会计》中写到: “成本之意义, 所谓产品成本, 即为以工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数。”传统的成本概念, 一直是指产品成本, 这种认识沿袭了很长时间。直到 20 世纪 50 年代以后, 才有了较大的发展和变化。

美国会计学会 (AAA) 所属成本概念与标准委员会在 1951 年给成本所下的定义认为: “成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲, 它可以用货币单位加以计量。”^②

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) 将成本定义为: “成本系指为获取财货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) 成本和已耗 (expired) 成本。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

① 陈邦宁 《成本管理概论》, 天津人民出版社 1978 年版。

② 中国成本会计研究会 《新现代成本管理大辞典》, 中国物价出版社 1994 年版。

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。”^①也就是说,成本是为获取财货或劳务而支付的现金或等价物;换言之,成本是为了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就代表一项成本。

1978年,美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告》第一辑《企业编制财务报告的目的》的注释中,对成本概念作了如下说明:“成本是为了进行经济活动而有所失——就是为了耗用、挽救、交换、生产等而丧失或放弃的东西。”

美国成本管理专家查尔斯·T.霍恩格伦在《成本会计(以管理为重点)》(第五版)一书的“名词简释”中给成本下了相近定义:“成本是获得商品或劳务所做出的牺牲,可以采用现金支出形式,也可以采用机会成本形式。通常,成本意味着牺牲或放弃。”国外对成本的一般定义,具有以下特征:①成本是为了获得某种利益而发生的支出,或者是财货(包括商品),或者是劳务;②成本要支付现金或其他等价物,即要失去或放弃一定资源,作为代价;③成本要用货币计量。

自20世纪20年代现代会计的分支管理会计出现以来,成本的范畴得到急速扩展,产品成本、项目成本、责任成本、质量成本、资本成本、机会成本、沉没成本、变动成本、固定成本等概念层出不穷,人们感到已很难给成本一个明确的定义。成本概念是管理会计理论与方法中发展最快的概念之一。

总体来看,会计学的成本有广义与狭义之分。广义的成本可以定义为:为达到某一个特定目标所失去或放弃的一切可以用货币计量的耗费。其狭义的定义是: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。具体来说,成本这一概念包括如下几个含义: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,会计中的成本应符合会计的货币计量假设。

经济学、管理学和会计学科所定义的不同的成本概念,是由于这些学科彼此的研究目的不同。经济学研究的是稀缺资源条件下的经济运行规律,更强调揭示成本的经济内涵;管理学研究的是如何提高组织的管理效益,更重视描述成本的形成动因和过程;而会计学的核心问题是计量,会计学更注重从计量方面来界定成本概念。因此,会计学所指的成本概念必须是可计量和可用货币表示的。传统的财务会计受制于外部报表使用者对会计信息的要求,将成本理解为企业为了获得营业收入而发生的耗费。管理会计扩展了成本的内涵和外延,将成本视为达到某一个特定目标所失去或放弃的一切可以用货币计量的耗费。

(四) 产品成本的现实内容

将理论成本应用于产品成本的计算,需要考虑宏观经济政策和微观企业管理的需要。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,由国家统一制定产品成本的构成范围,明确规定哪些费用开支允

^① 中国成本会计研究会《新现代成本管理大辞典》,中国物价出版社,1994年版。