



财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

成本会计与管理

Chengben Kuaiji Yu Guanli

主编 袁水林 何存花



中国财政经济出版社



教育部推荐教材
2019年12月第1版第1次印刷

成本会计与管理

第二版

Chengben Kuisuanji yu Guanli
Cost Accounting and Management

王 健 王 健 编



中国财政经济出版社



财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

成本会计与管理

主 编 袁水林 何存花

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计与管理/袁水林, 何存花主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 6
财政部规划教材 全国高等院校财经类教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6215 - 4

I. ①成… II. ①袁…②何… 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 (2015) 第 097532 号

责任编辑: 童映华

责任校对: 黄亚青

封面设计: 华乐功

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: jiaoyu@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: 100142

营销中心电话: 88190406 编辑部门电话: 88190679

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 20.25 印张 476 000 字

2015 年 6 月第 1 版 2015 年 6 月北京第 1 次印刷

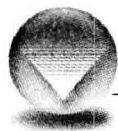
定价: 42.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6215 - 4/F · 5006

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818



序 言

The Preface

“十二五”时期是全面建设小康社会的关键时期，是深化改革开放、加快经济发展方式的攻坚时期。社会主义现代化建设的实践证明：经济社会发展需要会计改革相适应；经济社会越发展，会计人才越重要。为了更好地服务于“十二五”时期的经济社会发展目标，不仅需要会计理论的深入研究、会计实践的大胆创新以及会计管理水平的全面提升，而且必须依靠会计教育的大力支持。会计本科教育作为培养社会主义现代化建设所需人才的主要阵地，对会计改革和发展目标能否实现具有直接的影响。

随着我国会计准则和审计准则国际趋同的实现，信息社会对会计信息运用的扩大和加深以及会计管理、财务管理、内部控制等在防御各类组织风险中的地位提升，大会计学科的知识体系不断重组、拓展和创新，职业规范体系不断改进、改革和完善。这些都迫切需要不断改革高等会计教育的教学内容、教学方法和课程体系，必须有相应的高质量的会计教材作为保证。

为了贯彻落实《国家中长期教育改革和发展规划纲要（2010～2020年）》，全面提升高等教育会计专业教材质量，充分发挥教材在提高会计专业人才培养质量中的作用，我们组织编写了财政部规划教材。本套教材在开发和编写过程中，力求达到以下要求：

1. 基础性。为确保教材体系的理论高度和知识含量，注重对会计学科的基本理论、基本方法和基本业务处理的全面介绍和详细阐述。

2. 系统性。强调各教材之间内容上的衔接性和互补性、体例结构的一致性、逻辑上的严密性，使之真正成为与时俱进的完善的教材体系。

3. 务实性。教材以培养使用者的会计信息认知分析能力、知识运用能力



和实务操作能力为导向。

4. 适应性。以适应现代信息社会发展需要、社会主义市场经济建设需要、职业人才发展需要为落脚点。

我们希望财政部规划教材的出版，能够成为高等教育会计专业教学改革的一个新的载体。本系列教材的问世仅仅是我们在高等教育会计专业教育教学改革进程中的一个新起点，随着经济社会与会计行业的发展，我们将不断对其进行修订和完善，衷心希望广大读者从不同角度提出批评和建议。

财政部教材编审委员会

2014年5月



前 言

Preface

利润最大化是企业追求的最基本的财务目标。为实现这一目标，企业需要从增加收入（开源）和降低成本（节流）两方面进行努力。随着市场竞争的日趋激烈，企业增加收入的空间在一定程度上越来越小，这样降低成本就成了企业努力的方向。而企业成本核算与成本管理水平的的高低直接影响成本的升降，进而影响到企业的生存与发展。因此，成本会计与成本管理已经成为现代企业不可缺少的重要管理手段。

本教材从目前我国企业成本核算和成本管理的实际出发，坚持理论联系实际，在总结我国企业成本会计与管理实践经验的基础上，吸收国内外相关的理论和实践成果，为企业降低成本、提高成本管理水平提供了有益的参考。

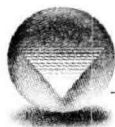
本教材作为财政部规划教材，根据我国高等教育发展的要求，为满足和适应高等学校的教学要求而编写。本教材既可作为高等院校会计学、审计学、财务管理等财经类专业的教学用书，也可作为企业在职人员培训和管理人员的参考用书。

本教材分基础篇、核算篇和管理篇三大模块，共十四章，由山西财经大学袁水林、何存花担任主编，负责全书的设计、总纂和定稿工作。各章写作分工如下：第一章由袁水林执笔；第二章、第四章、第十四章由张祎执笔；第三章、第十一章由何存花执笔；第五章、第六章、第八章由李列平执笔；第七章、第十三章由郝亭生执笔；第九章、第十章由李蕊爱执笔；第十二章由高娜执笔。

由于时间仓促和水平有限，书中难免存在疏漏和不当之处，恳请读者批评指正。

编 者

2015年5月



目 录

Contents

第一篇 基础篇

第一章 成本 (3)

- 第一节 成本的含义 (3)
- 第二节 成本的分类 (6)
- 第三节 成本的作用 (14)

第二章 成本会计 (17)

- 第一节 成本会计的形成与发展 (17)
- 第二节 成本会计的对象 (19)
- 第三节 成本核算原则与要求 (20)
- 第四节 成本核算的基本程序 (25)
- 第五节 成本会计工作的组织 (28)

第三章 成本管理 (33)

- 第一节 成本管理理论 (33)
- 第二节 成本管理的基本问题 (38)

第二篇 核算篇

第四章 要素费用的归集与分配 (47)

- 第一节 材料费用的归集与分配 (47)
- 第二节 外购动力费用的归集和分配 (53)



- 第三节 职工薪酬的归集和分配 (57)
- 第四节 折旧费和摊销费的归集与分配 (63)
- 第五节 其他费用的归集和分配 (67)

第五章 综合费用的归集与分配 (69)

- 第一节 辅助生产费用的归集与分配 (69)
- 第二节 制造费用的归集与分配 (87)
- 第三节 生产损失的归集与分配 (95)

第六章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配 (102)

- 第一节 在产品数量的核算 (102)
- 第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法 (105)
- 第三节 完工产品成本的结转 (118)

第七章 期间费用的核算 (120)

- 第一节 销售费用 (120)
- 第二节 管理费用 (122)
- 第三节 财务费用 (125)

第八章 产品成本计算的基本方法 (127)

- 第一节 产品成本计算方法概述 (127)
- 第二节 品种法 (132)
- 第三节 分批法 (143)
- 第四节 分步法 (152)

第九章 产品成本计算的辅助方法 (177)

- 第一节 分类法 (177)
- 第二节 定额法 (186)

第十章 成本报表 (202)

- 第一节 成本报表概述 (202)
- 第二节 成本报表的编制 (203)



| | |
|------------------------|-------|
| 第十一章 成本预测、决策与计划 | (211) |
| 第一节 成本预测 | (211) |
| 第二节 成本决策 | (219) |
| 第三节 成本计划 | (222) |
| 第十二章 成本控制 | (232) |
| 第一节 成本控制概述 | (232) |
| 第二节 标准成本控制 | (235) |
| 第三节 目标成本控制 | (244) |
| 第十三章 成本分析 | (250) |
| 第一节 成本分析概述 | (250) |
| 第二节 成本计划完成情况分析 | (254) |
| 第三节 成本技术经济分析 | (264) |
| 第四节 成本效益分析 | (266) |
| 第十四章 成本管理专题 | (270) |
| 第一节 作业成本管理 | (270) |
| 第二节 质量成本管理 | (286) |
| 第三节 战略成本管理 | (299) |

第一篇

基础篇

第一章

成本

【引言】

如同任何被频繁使用的词汇一样，人们在不同意义上使用“成本”一词。在经济学、财务会计和管理会计中，对成本有着不同的表述。本章从不同角度诠释成本的含义，进行成本的分类，阐述成本的作用，并试图探索降低成本的有效途径。

第一节

成本的含义

一、经济学中的成本

在西方经济学中，往往把成本理解成为实现一定的目的所付出的价值牺牲。美国会计学会（AAA）所属成本概念与标准委员会在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”。^①这一概念包含三层含义：（1）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。（2）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，即成本是与经营目的有关所消耗的价值。（3）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。

马克思主义政治经济学则认为成本属于价值范畴。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），那么，在商品中剩下的，只是一个

^① 中国成本研究会：《最新现代成本管理大词典》，中国物价出版社1994年版。



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耗费的东西, 所以对资本家来说, 这就是商品的成本价格。”^① 马克思这里所说的“商品的成本价格”, 指的就是产品成本。即产品成本的经济内容包括物化劳动 c 和生产者必要活劳动 (v) 两部分。物化劳动 (c) 是指生产过程中所耗费的原材料等劳动对象和磨损的劳动工具等的价值。生产者必要活劳动 (v) 是指相当于一定生产力水平下劳动力再生产所需平均生活资料的价值。劳动者在进行生产时, 要耗费一部分必要劳动 (必要产品) 以保证劳动力自身再生产。对于生产者必要活劳动 v , 目前是以工资形式向职工支付。

马克思还指出: “不论生产的社会形式如何, 劳动者和生产资料始终是生产的因素。”^② 马克思这一经典论述说明, 不论是在资本主义市场经济条件下, 还是在社会主义市场经济条件下, 成本的经济内容都应该是一样的, 都包括物化劳动 c 和生产者必要活劳动 v 两部分。这一成本概念有两个主要特征: (1) 成本是需要补偿的价值, 而不是可分配的价值, 只有为社会创造的价值 (m) 才是可供分配的价值。(2) 成本是经济价值的消耗, 包括生产资料消耗 (c) 和劳动力消耗 (v), 而不是为社会创造的新价值。

不难看出, 马克思《资本论》中“ $c + v$ ”指的是一种特殊的成本——产品成本的概念。而西方经济学成本定义的外延则非常广泛, 远远超出产品成本的概念。

二、财务会计中的成本

在财务会计中, 成本是根据财务报表的需要定义的, 它们由会计准则或会计制度来规范, 因此, 也称为“财务成本”、“制度成本”或“法定成本”。

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) 对成本所下的定义为: “成本系指为获取财务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。成本可分为未耗 (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、预付费用、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。”^③ 也就是说, 成本为获取财货或劳务而支付的现金或等价物, 换言之, 成本是为获得某种利益的支出, 每一种支出如果是为了获得某种利益都代表一项成本。

在我国财政部制定的《企业会计制度》中, “成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”该制度中所说的成本, 是指生产经营成本, 它具有以下特征: (1) 成本是经济资源的耗费。生产经营过程同时也是经济资源的耗费过程, 例如, 为生产产品需要耗费原材料、磨损固定资产以及用现金支付工资等。原材料、固定资产和现金, 都是企业的资产, 这些资产原本可以为企业换取经济利益, 现在被耗用掉了。成本是经济资源的耗费, 经常作为耗费、花费的同义词使用。(2) 成本是以货币计量的耗费。生产经营成

① 《马克思恩格斯全集》, 第 25 卷, 人民出版社 1975 年版。

② 《马克思恩格斯全集》, 第 24 卷, 人民出版社 1975 年版。

③ 中国成本研究会:《最新现代成本管理大辞典》, 中国物价出版社 1994 年版。



本是以货币支出计量的，它们若不是过去已经支付了货币，就是将来需要支付货币。没有支付货币的耗费，如生产对环境的损害等，如果企业对此不需要支付现金，则不能计入生产经营成本。(3) 成本是特定对象的耗费。成本总是针对特定对象或目的的，成本是转嫁到一定产出物的耗费，是针对一定的产出物计算归集的。这个产出物称为成本计算对象，它可以是一件产品或者一项服务。成本和费用的区别之一，就是成本有特定的对象，而费用没有特定对象。广义的费用是资产的耗费，它强调资产已经被耗费，而不是被“谁”耗费；狭义的费用仅指为取得营业收入的资产耗费，它强调与特定会计期收入配比的耗费，而不是特定产出物的耗费。(4) 成本是正常生产经营活动的耗费。从理论上说，企业的全部经济活动应当分为生产经营活动、投资活动和筹资活动，这三项活动的损益在利润表中要分开报告，以便评价企业的获利能力。只有生产经营活动的正常耗费才计入生产经营成本并从营业收入中扣减，以便使“营业利润”能反映生产经营活动的正常获利能力。

在实际工作中，为了使企业成本计算的口径一致，防止乱挤乱摊成本，保持成本的可比性，需要由国家统一制定成本开支范围，明确成本的内容。根据我国有关财会制度规定，工业企业产品成本开支范围包括以下各项：

(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和运输、装卸、整理等费用。

(2) 为制造产品而耗用的动力费。

(3) 企业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。

(4) 生产用固定资产折旧费、租赁费（不包括融资租赁费）、修理费和低值易耗品的摊销费用。

(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。

为了严肃财经纪律、加强产品成本管理，财会制度还明确规定，下列各开支不得列入产品成本：

(1) 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。这些支出属于资本性支出，在财务上不能一次列入产品成本，只能按期逐月摊入。

(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、公益金中开支的支出。

显而易见，财务会计制度中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方针政策和企业管理的需要而制定的。因此，财务会计中成本的现实内容同经济学中成本的理论内涵稍有背离。

三、管理会计中的成本

管理会计和财务会计是现代会计的两大分支。管理会计是为企业管理服务的，它所使



用的成本概念与管理学相同，可称之为“管理成本”。最一般的管理成本定义是“为了达到特定目标所失去或放弃的一项资源”。管理学上信奉的原则是“不同目的需要不同意义的成本”，因此管理成本是用于企业内部经营管理的各种成本的总称，比财务成本的含义更广泛，诸如责任成本、设计成本、质量成本、差别成本、机会成本、沉没成本、重置成本、边际成本、变动成本和固定成本等。这些成本是按照企业经营管理的各种要求，根据财务成本和其他有关资料进行不同的归类、分析和调整后计算出来的。管理成本是对财务成本的进一步深化和发展。由于管理成本核算的目的主要是对企业某一方面的经营管理进行专题的成本分析，因此有人亦称为分析成本。管理成本具有如下特点：（1）核算的目的是为了加强企业内部经营管理，为进行成本、利润预测和生产经营决策提供数据。（2）核算的对象不是单一的产品成本，而是适应企业经营管理的各个方面需要的各种不同的成本。（3）核算所需要的资料，不仅是会计核算提供的实际生产费用，还包括有关的统计资料、计划和定额资料、技术测算资料和市场信息等。（4）核算的原则、方法和日期没有统一规定，企业不必按照统一的财务、会计法规和制度进行核算，核算时不必进行账务处理，不一定需要编制成本报表；核算哪些成本，如何核算，何时核算，怎样提出书面报告，都可以由企业根据实际情况和具体条件自行确定。

四、成本与费用

成本与费用是一组既紧密联系又有区别的概念。成本是指生产某种产品、完成某个项目或做成某件事的代价；费用是指企业为取得当期营业收入而对所拥有或控制的资产的耗费。成本是就某特定对象而言的（即对象化的费用），费用是就某会计期间而言的。

在财务会计中，成本可以分为未耗成本与已耗成本。未耗成本是指可在未来会计期间产生收益的支出，在资产负债表上列为资产项目；已耗成本则是指本会计期间内已经消耗，且在未来会计期间不会创造收益的支出。这类成本又可分为费用和损失。前者在利润表上列为当期收益的减项，后者则无相应利益的产生，在利润表上列为营业外支出等项目。

典型的成本是产品成本，其实质就是各项生产耗费的價值凝结，同时它也被用作存货资产价值的计量。在产品没有被售出之前，产品成本始终作为资产的一个组成部分。一旦产品售出，其成本就转化为出售当期的销售成本。

成本与费用的关系可以归结为：第一，费用是成本的基础，没有费用就不会形成成本；第二，按对象归集的费用构成成本，其发生期与补偿期并非完全一致；不予对象化的费用则可按发生期间归集，由同期收入补偿。

第二节

成本的分类

由于不同的成本概念反映了不同的特定对象，为了满足企业成本管理的不同需要，有



必要按照不同的标志对成本进行分类,以便明确各类成本间的相互关系和各类成本特定的经济意义,进而为加强成本管理、控制生产耗费、降低企业成本提供依据。

一、财务成本的分类

财务成本是根据国家统一的财务和会计法规及制度核算出来,用于企业经营管理和向企业外部有关方面报告的成本。在实际工作中,财务成本表现为多种多样的具体形式,并被赋予各种不同的称谓。以工业企业为例,其财务成本可以作以下分类:

(一) 按成本的经济内容或经济性质分类

1. 外购材料。是指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 外购燃料。是指企业耗用的一切从外部购进的固体、气体、液体燃料。

3. 外购动力。是指企业耗用的从外部购进的各动力。

4. 职工薪酬。包括企业为职工支付的工资、奖金、津贴和补贴,职工福利费,医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费,住房公积金,工会经费和职工教育经费,非货币性福利,因解除与职工的劳动关系给予的补偿以及其他与获得职工提供的服务相关的支出。

5. 折旧费和摊销费。指企业按照规定计提的固定资产折旧费(不包括融资租赁出租固定资产的折旧费),无形资产的摊销费以及周转材料的摊销费。计提折旧和摊销不仅仅是为了收回固定资产和无形资产投资,使企业将来有能力重置固定资产和无形资产,而且是为了将固定资产和无形资产成本分摊于各个受益期,实现收入与费用的正确配比,合理确定各个受益期的损益。

6. 利息费用。是指企业应计入“财务费用”科目的借款利息净支出。

7. 税金。是指企业应计入“管理费用”科目的房产税、土地使用税、车船税和印花税。

8. 其他。企业在一定时期发生的除上述所列要素费用外的其他费用,如邮递费、差旅费、租赁费等。

成本按经济内容或经济性质分类,能够反映企业在一定时期内发生了哪些费用,数额是多少,可以反映不同时期费用支出的水平;能够提供物化劳动和活劳动耗费资料,为计算工业净产值和国民收入提供方便;可以反映材料、燃料等要素的实际支出情况,为企业编制财务成本预算提供参考资料。但这种分类不能反映费用的用途,不便于计算产品成本,也不便于分析支出是否合理、节约。

(二) 按成本的经济用途分类

成本按其经济用途可分为研究与开发成本、设计成本、生产成本、营销成本、配送成本、客户服务成本、行政管理成本等。

在实务中,按照现行财务会计制度规定,工业企业成本分为生产成本和经营管理费用两大类。

1. 生产成本。生产成本又称制造成本,是产品制造过程中发生的成本,通常由直接材料、直接人工与制造费用三个项目组成。