



江西财经大学会计系列教材

# 成本会计学

Cost Accounting

李金泉 主 编

郭小金 吉伟莉 副主编



中国财政经济出版社

江西财经大学会计系列教材

# 成本会计学

主 编：李金泉

副主编：郭小金 吉伟莉

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/李金泉主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 1

江西财经大学会计系列教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6551 - 3

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 (2015) 第 307352 号

责任编辑: 张若丹

责任校对: 杨瑞琦

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: [ckfz@cfeph.cn](mailto:ckfz@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: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 28.5 印张 485 000 字

2016 年 1 月第 1 版 2016 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 68.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6551 - 3/F · 5277

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

企业成本信息不仅是企业进行资产计价和损益确定的重要依据，而且是企业进行经营管理的重要依据。作为研究如何提供成本信息的成本会计学是会计学的一个重要分支，有自身相对独立的理论和方法体系。教材对于培养高素质专业人才起着至关重要的作用。一本好的会计专业教材，不应局限于对现行制度、准则的解释，应阐述隐藏在其后的质的规定性，让学生知其所以然；但教材又有别于研究专著，应主要介绍某一学科领域内成熟的、已有定论的理论和方法。所以，在编写本书的过程中，我们力求吸收成本会计成熟的理论和方法，并根据成本会计操作性强的特点，注重理论联系实际。本书在结构体系和内容安排上具有以下特点：

1. 鉴于成本会计课程应着重讲授基本理论、基本方法和基本技能，其基本原理适用于各行业，同时考虑到教学课时的限制，本书主要以生产经营过程最为典型的制造业为例，对成本核算理论和方法进行全面、系统的阐述。

2. 为了扩大学生专业知识视野，本书除了主要阐述了制造业的成本核算理论和方法外，还介绍了一些应用较广的其他行业成本核算，包括商品批发零售企业成本核算、物流企业成本核算、建筑施工企业成本核算。同时，考虑到成本会计面临环境的变革和管理现代化的要求，在研究内容上有许多新的发展，我们在本书中设置了成本会计专题，安排了作业成本法、质量成本核算、环境成本核算和人力资源成本核算，使教材具有现实性、趋向性和前瞻性的特征。

3. 在各章开头，以小故事或事件的形式编排了一个引入案例，以增加初学者对即将学习内容的兴趣和思考。在各章内容之后，编排了一道案例题，以便增强读者的综合分析能力，拓宽专业视野。



4. 为适应教学改革的要求, 进一步提高学生的职业技能, 在第五章编排了一道仿真的成本核算实训案例题, 以便使读者更好地掌握和运用成本核算的基本理论和方法, 提高基本技能, 增强实务能力。

本书由李金泉担任主编, 郭小金、吉伟莉担任副主编。第一章(部分)、第十章由余新培撰写, 第一章(部分)、第二章、第三章由郭小金撰写, 第四章、第五章、第十一章由李金泉撰写, 第六章、第八章由张绪军撰写, 第七章由杨桂兰撰写, 第九章由袁圆撰写, 第十二章、第十三章由吉伟莉撰写, 最后由李金泉对全书进行总纂。

本书的编写得到了江西财经大学会计学院领导和同仁的大力支持和帮助, 在编写过程中我们参考了许多前辈和同仁的研究成果, 在此向他们表示诚挚的谢意。

由于作者水平所限, 书中难免存在缺点和错误, 恳切希望读者批评指正。

编者

2016年1月

# CONTENTS 目 录

## 第一篇 总 论

### 第一章 成本会计概述

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 第一节 成本的经济内涵 .....        | 4  |
| 第二节 成本信息的用途 .....        | 11 |
| 第三节 成本会计及其与财务会计的关系 ..... | 13 |
| 第四节 成本会计的产生与发展 .....     | 17 |
| 第五节 成本会计的职能和目标 .....     | 19 |
| 第六节 成本会计的工作组织 .....      | 22 |
| 本章小结 .....               | 26 |
| 本章思考题 .....              | 26 |

## 第二篇 制造业成本核算

### 第二章 成本核算的要求和一般程序

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 第一节 成本核算的基本要求 .....      | 30 |
| 第二节 费用要素和成本项目 .....      | 38 |
| 第三节 成本核算的一般程序和账户设置 ..... | 43 |
| 本章小结 .....               | 48 |
| 本章思考题 .....              | 48 |
| 本章案例 .....               | 48 |

### 第三章 制造业生产经营费用的核算

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 第一节 各项要素费用的核算 ..... | 51  |
| 第二节 辅助生产费用的核算 ..... | 78  |
| 第三节 制造费用的核算 .....   | 94  |
| 第四节 生产损失的核算 .....   | 101 |
| 本章小结 .....          | 110 |

## CONTENTS 目 录

|                                    |     |
|------------------------------------|-----|
| 本章思考题 .....                        | 111 |
| 本章案例 .....                         | 111 |
| <b>第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配</b>      |     |
| 第一节 生产费用在完工产品与在产品之间分配<br>的意义 ..... | 113 |
| 第二节 在产品数量的核算 .....                 | 114 |
| 第三节 生产费用在完工产品与在产品之间分配<br>的方法 ..... | 119 |
| 本章小结 .....                         | 140 |
| 本章思考题 .....                        | 141 |
| 本章案例 .....                         | 142 |
| <b>第五章 产品成本计算方法</b>                |     |
| 第一节 生产类型与产品成本计算方法 .....            | 144 |
| 第二节 产品成本计算的品种法 .....               | 152 |
| 第三节 产品成本计算的分批法 .....               | 164 |
| 第四节 产品成本计算的分步法 .....               | 175 |
| 第五节 产品成本计算的分类法 .....               | 209 |
| 第六节 各种成本计算方法的结合应用 .....            | 221 |
| 本章小结 .....                         | 223 |
| 本章思考题 .....                        | 224 |
| 本章案例 .....                         | 225 |
| <b>第六章 成本报表的编制和分析</b>              |     |
| 第一节 成本报表概述 .....                   | 234 |
| 第二节 成本报表的编制 .....                  | 236 |
| 第三节 成本报表的分析 .....                  | 246 |

## CONTENTS 目 录

|             |     |
|-------------|-----|
| 本章小结 .....  | 279 |
| 本章思考题 ..... | 281 |
| 本章案例 .....  | 281 |

### 第三篇 其他行业成本核算

#### 第七章 商品批发零售企业成本核算

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| 第一节 商品批发零售企业成本核算的特点 ..... | 288 |
| 第二节 商品批发零售企业成本费用的内容 ..... | 291 |
| 第三节 商品批发企业成本的核算 .....     | 293 |
| 第四节 商品零售企业成本的核算 .....     | 296 |
| 本章小结 .....                | 300 |
| 本章思考题 .....               | 301 |
| 本章案例 .....                | 302 |

#### 第八章 物流企业成本核算

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 第一节 物流成本概述 .....      | 304 |
| 第二节 物流成本核算的基本原理 ..... | 314 |
| 第三节 物流成本核算的实施 .....   | 326 |
| 本章小结 .....            | 337 |
| 本章思考题 .....           | 338 |
| 本章案例 .....            | 338 |

#### 第九章 建筑施工企业成本核算

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 第一节 建筑施工企业生产经营的主要特点 .....     | 341 |
| 第二节 建筑施工企业产品成本内容及成本计算对象 ..... | 342 |
| 第三节 工程成本核算的会计科目 .....         | 344 |

## CONTENTS 目录

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第四节 工程成本的归集与分配 .....   | 347 |
| 第五节 完工工程成本的计算与结转 ..... | 349 |
| 本章小结 .....             | 355 |
| 本章思考题 .....            | 355 |
| 本章案例 .....             | 355 |

### 第四篇 成本会计专题

#### 第十章 作业成本法

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 第一节 作业成本法概述 .....    | 360 |
| 第二节 作业成本法的基本原理 ..... | 367 |
| 第三节 作业成本信息及其应用 ..... | 374 |
| 本章小结 .....           | 378 |
| 本章思考题 .....          | 378 |
| 本章案例 .....           | 378 |

#### 第十一章 质量成本核算

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第一节 质量成本的经济内涵与分类 ..... | 381 |
| 第二节 质量成本的核算 .....      | 388 |
| 第三节 质量成本控制、分析与考核 ..... | 403 |
| 本章小结 .....             | 408 |
| 本章思考题 .....            | 409 |
| 本章案例 .....             | 410 |

#### 第十二章 环境成本核算

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 第一节 企业生产对环境的影响及责任 ..... | 412 |
| 第二节 环境成本的经济含义及分类 .....  | 413 |
| 第三节 环境成本的核算 .....       | 416 |



## CONTENTS 目录

|                    |     |
|--------------------|-----|
| 第四节 环境成本信息披露 ..... | 421 |
| 本章小结 .....         | 425 |
| 本章思考题 .....        | 426 |
| 本章案例 .....         | 426 |

### 第十三章 人力资源成本核算

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第一节 人力资源成本含义及构成 .....  | 428 |
| 第二节 人力资源成本的计量模式 .....  | 432 |
| 第三节 人力资源成本的归集与分配 ..... | 437 |
| 第四节 人力资源成本核算的局限性 ..... | 440 |
| 本章小结 .....             | 441 |
| 本章思考题 .....            | 442 |
| 本章案例 .....             | 442 |

### 主要参考文献

# 第一篇 总 论





# 第一章

## 成本会计概述

### [引入案例]

小明刚刚参加完高考，按估计的分数，考上他理想的大学是没有问题的，但是他仍在烦恼当中。他烦恼的是不知道如何填报专业志愿，他的目标是从事经济管理工作，但是他理想大学中相关的专业据说是会计，一提到会计，他就想到“账房先生”，想到“记账算账”，这可不是他理想的工作。但他父亲说，如果你未来的志向是做经济管理工作，那么本科学会计专业是最佳的选择。

小明对父辈的话向来抵触，于是去找邻家姐姐小红。小红比小明高一届，去年刚考进本省的一所大学，读的恰巧正是会计专业。小红凭借着新生入学教育中老师讲的一些情况，再加上自己的理解，给小明讲了很多东西，诸如在大学里会计学什么、读完会计可以做什么，讲的过程中提到很多对小明而言新鲜的词汇，如注册会计师、CFO、预算管理、绩效评价……但因为小红自己也是刚刚入校，对小明的“会计不就是记账算账发工资的吗”“学会计的毕业以后难道可以不做账”、“为什么学会计会这么吃香”等问题，也说不出一个所以然来。所以，小明依然处在纠结中。

如果你是小红，如果你学了本章的知识，那么你给小明的说服工作就会很有效果啦。

### [学习目的与要求]

本章阐述了成本会计的基本理论问题。通过本章学习，应该了解和掌握成本的经济内涵、成本概念的扩展和作用，了解成本会计的产生和发展，掌握成本会计的主要特征及其与财务会计的主要区别，理解成本会计的职能和目标，认识做好成本会计工作对于加强企业生产经营管理的意义，了解应该怎样组织和做好成本会计工作，充分发挥成本会计应有的作用等。

## 第一节 成本的经济内涵

成本作为一个经济范畴,它随着产品交换而产生,又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式。它是在商品生产发展到一定阶段之后才逐渐形成和完善起来的。在资本主义生产以前,小商品生产者为了维持再生产,也要考虑价值的补偿,但对活劳动的消耗并不十分在意,他们将出售产品所获得的收入主要用来补偿消耗掉的生产资料,剩余部分都用来供养家庭生活。所以,那时的成本概念不够完整。到了资本主义时期,资本家的全部预付资本,除了包括预付在生产资料上的不变资本外,还包括付给工人工资的可变资本。因而,资本主义商品生产就要核算生产商品所耗费的一切,并尽可能地用销售商品所获得的收入补偿其全部耗费,此时,才形成比较完整的成本概念。

### 一、理论成本的表述

对商品成本作出最经典的经济分析的理论,是在商品经济发展到一定阶段后,马克思通过对成本的考察,既看到耗费,又重视补偿,形成了马克思关于“商品成本价格”的理论。社会主义经济与资本主义经济都是建立在社会化大生产的基础之上的,这两种社会生产方式存在着一些经济范畴既具有它们的共同性质,又具有它们的特殊性质。马克思关于资本主义商品成本价格的理论,揭示了资本主义商品成本的经济实质,同时也揭示了商品成本的一般共性。因此,认真学习马克思关于成本的理论,对于我们研究社会主义市场经济条件下商品成本的本质,具有重要的现实意义。

马克思关于资本主义商品成本价格的理论,主要集中在《资本论》第三卷第一章中。在论述商品成本价格时,马克思指出:“按照资本主义生产方式生产的每一商品的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。”由此可见,商品价值是由三个部分组成的:一是已消耗的劳动对象的转移价值(原材料等)和已被磨损的劳动资料的转移价值(固定资产折旧费等) $C$ ;二是劳动者的必要劳动所创造的价值 $V$ ,即劳动者活劳动的消耗价值(工资等);三是劳动者剩余劳动所创造的价值 $M$ 。成本的经济实质就是指商品价值中的 $C$ 和

V 的部分。总之，马克思认为，资本主义商品成本是资本耗费与价值补偿的统一，它既是生产耗费的货币表现，又是价值补偿的尺度。因此，理解成本的经济含义，不仅要看到成本的耗费，还要重视成本的补偿。从理论上说，成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值总和。这种成本，被称为“理论成本”。它是成本研究的理论基础，是规范成本开支范围的客观依据。

因此，成本是一个价值范畴，但又不等同于价值。首先，成本是一个价值范畴，是商品经济发展到一定阶段人们为了比较生产中的所费与所得对所费进行补偿而产生的一个用价值表现的生产耗费的概念。即通过货币计量综合反映商品生产中所耗费的物化劳动和活劳动。其次，成本又不等同于价值，因为，马克思所说的商品的价值是由  $C + V + M$  三部分组成，而成本仅由  $C + V$  组成。而且商品价值中的  $C + V$  是千千万万个生产同一产品企业生产耗费的平均水平，由此构成社会平均成本。而企业成本则是每个具体物化劳动  $C$  和部分活劳动  $V$  的个别耗费，表现为商品价值中的  $C + V$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

### 二、应用成本表述

应用成本是理论成本的具体化，以正常的生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造的价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

应用成本与理论成本不完全相同。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗，只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计算；而应用成本往往受客观条件，包括经济政策、财经法规、会计制度和当期生产经营条件变化的影响。

美国会计师协会（CICPA）1957 年发布的《第 4 号会计名词公告》对成本所下的定义为：“成本系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。成本可分为未耗成本和已耗成本。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。”也就是说，成本是为获取财物或劳务而支付的现金或等价物，换言之，这里的成本是一种广义的成本概念，它是指为获得某一项资产或劳务所要付出的代价。

美国会计学会（AAA）所属成本概念与标准委员会将成本定义为：“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。”

《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。”

我国财政部制定的《企业产品成本核算制度》指出：“产品成本，是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。”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。（2）成本是以货币计量的耗费。生产经营成本是以货币支付计量的，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。（4）成本是正常生产经营活动的耗费。

在实际工作中，为了促使企业厉行节约，减少生产损失，加强企业的经济责任，对某些不形成产品价值的损失性支出（如废品损失，季节性和修理期间的停工损失），也计入了产品成本之内。此外，对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分（如企业车间的财产保险费等）也列入产品成本。这说明，产品成本的实际内容，一方面要求反映成本的客观经济内涵，另一方面又要按照国家规定的分配方针和财务管理的要求，把某些不属于  $C + V$  的内容列入成本，这就形成了我们国家的理论成本。还有，对于企业的行政管理部门，为组织和管理企业生产经营而发生的管理费用、为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用、为销售企业产品而发生的销售费用，本应列入企业产品成本（这些费用的发生虽不直接为生产产品发生，但间接为生产产品发生或直接为销售产品而发生），由于大多按时期发生，难于按产品归集与分配，为简化成本核算工作，都作为期间费用处理，直接计入当期损益，从当期利润中扣除，没有分配计入产品成本。

为了统一成本所包含的内容，使各企业列入成本的各种支出项目和内容保持一致，便于进行成本分析对比和控制，以挖掘降低成本的潜力，防止乱挤乱摊成本，减少资金浪费，从而正确计算利润和应缴纳税金，我国在理论成本的

基础上，考虑加强企业经济核算和成本管理要求，由财政部统一制定并颁发了“成本开支范围”，各企业必须严格执行。

### 三、成本概念的扩展

从商品生产的角度出发，抽象地分析了商品成本的一般概念，将它表述为商品生产过程中物化劳动和必要劳动的耗费，即  $C + V$ 。但是，在现实生产中，成本概念的使用是极其广泛的。首先，商品成本虽然是最普通、最抽象的成本概念，但成本概念不一定都与商品生产发生联系，在其他的经营或管理领域，同样需要使用成本概念。其次，就商品成本而言， $C + V$  也只是一个理论成本的概念，在实际计算商品成本时，除了需要考虑商品成本的客观经济内容  $C + V$  之外，还应考虑国家方针政策和企业管理等方面的需要，因此，理论成本与应用成本的成本或财务成本之间往往存在着一些差异。为此，需要对商品成本的概念作出适当的引申或扩展。

#### （一）现代西方经济学中的成本概念

在现代西方经济学中，通常区分使用以下三种不同的成本概念：机会成本、会计成本和经济成本。对于经济学家而言，其中最重要的是机会成本的概念。美国著名经济学家保尔·萨缪尔森认为：“作决定具有机会成本，因为在一个稀缺的世界中，选择一个东西意味着放弃其他的一些东西。机会成本是被错过的商品和服务的价格。”例如：某企业因业务需要拟购置一台运货卡车，其成本通常包括买价和运杂费等。所需资金虽为自有资金，但若用这笔资金进行其他投资，如买卖债券等，就会有投资报酬，为了正确评价购置运货卡车这项决策方案的可行性，尽管投资报酬并未实际取得，但应将投资报酬视同机会成本进行估算。机会成本的概念被广泛地应用于选择理论之中，虽然它与马克思的以劳动价值学说为基础的成本价格理论具有不同之处，但它却为成本概念的扩展提供了新的视角。

除了机会成本之外，其他两种成本即会计成本与经济成本的概念也很重要。会计人员将成本定义为：为了取得某些财产或劳务而牺牲的某些经济资源。而经济学家对于成本的定义则较为宏观：凡是经济资源的牺牲都是成本。换言之，成本可以是有形或无形的，主观认定或客观认定的，货币性或非货币性的，也可以包括社会成本，如因噪音和污染所引起的成本。

因此，在现代西方经济学中，会计成本与经济成本大致有以下几个方面的区别：

第一，会计成本通常与历史成本或沉淀成本有关，因为会计人员需要描述