



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
江苏省高等学校会计学品牌专业教材

成本会计学

第2版

侯晓红 林爱梅 主编



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
江苏省高等学校会计学品牌专业教材

成本会计学

第 2 版

主 编	侯晓红	林爱梅	
参 编	李 强	张先美	姚 圣
	张亚杰	李秀枝	
主 审	朱学义	王 英	



机械工业出版社

本书突出了“成本会计为企业管理创造价值的主题”，将成本核算与成本管理有机结合，并以大量的图示将许多成本、费用的计算方法、程序以及成本管理的方法和程序清晰地表达出来，易于理解，便于学习。本书分三篇，共十六章。第一篇总论，主要讲述成本会计的基本理论与企业成本会计系统的功能及实现；第二篇成本核算，主要讲述产品成本核算的基本理论、程序与方法；第三篇成本管理，主要以企业的价值链分析为基础，讲述作业成本计算与作业成本管理、生命周期成本管理、目标成本管理与约束理论、标准成本制度、质量成本管理、供应链成本管理、环境成本管理、人力资源成本的核算与管理以及成本报表的编制和分析等新的概念、理论与方法，并将作业成本计算与作业成本管理贯穿于企业的成本管理过程中。

本书可作为高等院校会计学专业和其他工商管理类专业及工商管理硕士（MBA）成本会计课程的教学用书，也可作为管理人员及经济工作者学习成本管理理论与方法的自学用书和培训教材。

图书在版编目（CIP）数据

成本会计学/ 侯晓红，林爱梅主编. —2 版. —北京：机械工业出版社，2008.9

普通高等教育“十一五”国家级规划教材. 江苏省高等学校会计学品牌专业教材

ISBN 978 - 7 - 111 - 15274 - 3

I. 成… II. ①侯…②林… 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（2008）第 125253 号

机械工业出版社（北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037）

责任编辑：商红云 责任校对：程俊巧

封面设计：马精明 责任印制：邓 博

北京京丰印刷厂印刷

2008 年 9 月第 2 版·第 1 次印刷

169mm × 239mm · 27 印张 · 522 千字

标准书号：ISBN 978 - 7 - 111 - 15274 - 3

定价：38.00 元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

销售服务热线电话：（010）68326294

购书热线电话：（010）88379639 88379641 88379643

编辑热线电话：（010）88379711

封面无防伪标均为盗版

序

2003年12月,江苏省教育厅遴选出3个省级会计学品牌专业,中国矿业大学管理学院会计学专业被批准为“江苏省高等学校品牌专业建设点”。省级品牌专业是教育教学思想、人才培养方案符合时代发展要求,人才培养质量及其专业建设、改革、管理水平和办学水平在省内达到领先水平,在国内达到一流水平,具有很高的社会声誉,得到社会公认的示范性专业。构建会计教育模式,更新会计教学内容,改进会计教学方式,加强会计学科建设是会计学品牌专业的重点建设内容。而所有这些内容的建设和实现,必须有高质量的会计教材体系作保证。正是围绕这一思路,我们编写了这套教材。

本系列教材由8本教材组成,分别是《基础会计学》、《中级财务会计学》、《高级财务会计学》、《成本会计学》、《财务管理学》、《管理会计学》、《电算化会计》和《审计学》。

适应知识经济对会计本科教育的挑战,紧跟中国会计改革与发展的步伐,满足社会主义市场经济会计模式对会计人才培养的要求,遵循会计本科教育的规律,并服务于会计专业培养目标,是我们编著本系列教材的基本指导思想。其具体原则是:

(1) 基础性。注重对会计各学科基本理论、基础知识和基本技能的全面介绍和准确表述,确保系列教材的理论高度和知识含量。

(2) 实践性。遵循会计实际工作规律,反映实际工作经验,满足会计实务工作既立足中国实际,又与国际会计惯例接轨的需要,实现会计国家化与国际化的协调。

(3) 规范性。强调教材中所涉及的业务内容和会计处理方法,既符合我国现行会计制度的要求,又适应会计规范体系的改革趋势。

(4) 系统性。强调各教材之间内容上的衔接性和互补性、结构上的一致性、逻辑上的严密性,使之真正成为科学完善的会计教材体系。

(5) 前瞻性。力求对各学科所含知识的最新发展动态作出概括反映和科学预测,以教材的超前性保证其稳定性。

尽管我们在系列教材的编写中遵循了上述指导思想和原则,但由于我们学术水平有限,对一些问题的认识不够深刻,各门教材中均可能存在不成熟或谬误之处,恳请读者批评指正。

江苏省高等学校会计学品牌专业教材编审委员会

2004年9月6日

第2版前言

《成本会计学》第1版于2004年10月出版，2006年8月第2次印刷，2008年1月被增选为普通高等教育“十一五”国家级规划教材。

为了适应成本会计理论与实务的发展，以及《会计准则（2006）》的颁布与实施的需要，《成本会计学》第2版教材修订的主要内容有：

（1）根据《会计准则（2006）》修订了成本核算的相关内容，包括成本核算的相关科目及成本核算的基本程序，涉及的主要章节为第三章至第八章。

（2）丰富了目标成本管理的内容。在原教材内容的基础上，增加了“扩展企业中的目标成本管理”和“生产阶段目标成本控制”内容，强调了扩展企业在目标成本管理中的作用，总结了目标成本管理在日常成本控制中的应用程序与方法；同时还增加了价值链视角、产品生命周期视角和会计视角分解目标成本的方法，并且对目标成本管理的思想作了进一步的阐述，涉及的主要章节为第十章。

（3）增加了供应链成本管理内容。随着供应链管理思想的不断完善和发展，供应链管理在企业中的作用也越来越重要。因此，在本次教材修订中增加了供应链成本管理内容，并使其独立成为一章，为教材的第十三章。

（4）增加了成本报表的编制与分析内容。根据我国成本管理实践，从理论上提炼了企业编制的成本报表种类、格式和内容，在调查实践的基础上，确定了企业成本报表和产品成本分析的重点与方法，并使其独立成为一章，为教材的第十六章。

（5）增加了作业效率分析内容。在原教材内容的基础上，增加了“作业效率分析”，强调了作业成本报告编制的内容与分析，阐述了非增值作业成本降低和增值作业效率提高的方法，增加为教材第九章的

第四节。

本教材由侯晓红和林爱梅任主编。各章执笔人如下：第一、三、四、九、十和十三章由侯晓红撰写；第六、七、八、十二章由林爱梅撰写；第二章由张先美撰写；第五章和第十六章由姚圣撰写；第十一章由张亚杰撰写；第十四章由李强撰写；第十五章由李秀枝撰写。全书由侯晓红和林爱梅修改、补充和总纂，由朱学义教授、王英教授主审。

由于作者水平有限，书中难免有错误和不足之处，恳请广大读者批评指正。

编 者
2008 年 7 月

第1版前言

随着高新技术的迅速发展，技术创新广泛用于生产，导致了企业生产环境的变化，从而对成本会计信息提出了新的要求，致使成本会计发生了深刻的变化。这种变化主要表现在两个方面：一是以自动化和电子计算机应用为特征的新制造环境对成本会计的冲击；二是管理理论和方法的创新对成本会计的影响。新的制造环境对成本会计提出了新的要求，成本会计体系必须提供与管理需要具有高度相关性和充分可靠性的信息，改变会计信息与企业管理需要相脱节的局面。

为满足新制造环境的需要，本书在结构上改变了传统成本会计教材中以成本计算为核心的体系，更注重以管理为重点。本书除介绍基本的成本会计理论与方法外，较多地介绍了国外在成本会计领域出现的新理论与新方法。

本书力求反映成本会计理论与实务的最新发展，结合管理实务的实际需要，保留已经成熟且符合实际需要的内容，尽可能多地吸收、借鉴国外先进的成本会计理论与实践，比较全面地反映成本会计领域自20世纪以来的新理论和新方法；同时，力求反映我国在成本会计领域成功的实践和经验，尽可能地做到理论与实践相结合，使其具有科学性、前瞻性和新颖性。

本书的基本特点是更新指导思想，拓展新内容与新方法，主要表现在：①拓展了成本的含义，强调为不同目的提供不同成本信息的思想，结合现代成本管理的需要，介绍各种成本概念在决策、预算、控制和业绩计量中的应用，突破了单纯以产品成本为核心的局限。②突出了“成本会计为企业管理创造价值”的主题。在保留成本会计传统体系内容中适用的理论与方法的同时，以企业的价值链分析为基础，扩充了成本管理的内容，包括作业成本计算与作业成本管理、生命周

期成本管理、目标成本管理、约束理论、全面质量成本管理、环境成本管理和人力资源成本管理等新的概念、理论与方法，尽量使成本会计的体系内容更加科学、合理。③将作业成本计算与作业成本管理贯穿于企业的成本管理过程中，实现了成本管理方法上的创新。

本书以大量的图示将许多成本、费用的计算方法、程序以及成本管理的方法和程序清晰地表达出来，易于理解，便于学习。

本书既可以作为高等院校会计专业和管理类专业成本会计课程的教学用书，也可作为各类经济管理人员和自学者学习用书和工商管理硕士（MBA）的教学用书。

本书由侯晓红和林爱梅任主编。各章执笔人如下：第一、三、四、九、十章由侯晓红撰写；第六、七、八、十二章由林爱梅撰写；第二章由张先美撰写；第五章由张自然撰写；第十一章由张亚杰撰写；第十三章由李强撰写；第十四章由李秀枝撰写。全书由侯晓红和林爱梅修改、补充和总纂，由朱学义教授主审。

由于作者水平有限，书中难免有错误和不足之处，恳请广大读者批评指正。

为了提高学生的学习兴趣，帮助学生理解和掌握本书的内容，我们将编撰、出版学习指导书。

编 者
2004年8月

目 录

序

第2版前言

第1版前言

第一篇 总 论

第一章 成本会计概述	3
第一节 成本会计的形成与发展	3
第二节 成本数据在管理中的应用	12
第三节 成本会计人员的职业道德	17
第二章 成本会计系统	21
第一节 成本会计信息系统	21
第二节 成本会计管理系统	25
第三节 成本会计组织系统	30
第四节 企业成本会计系统的发展	36

第二篇 成本核算

第三章 成本核算概述	45
第一节 费用的分类	45
第二节 成本核算及其方法体系	55
第三节 成本核算的原则与要求	58
第四节 成本核算的程序	62
第四章 费用在各种产品之间的归集和分配	68
第一节 各项要素费用的分配	68
第二节 辅助生产费用的归集和分配	81
第三节 制造费用的归集和分配	96
第四节 生产损失的归集和分配	105
第五章 完工产品和在产品成本的划分	115

第一节	在产品数量的核算	115
第二节	完工产品成本和在产品成本的划分方法	117
第三节	完工产品成本的结转	125
第六章	产品成本计算方法概述	127
第一节	企业的生产类型及其特点	127
第二节	生产特点及管理要求对成本计算方法的影响	129
第七章	产品成本计算的基本方法	133
第一节	成本计算的品种法	133
第二节	成本计算的分批法	152
第三节	成本计算的分步法	160
第八章	产品成本计算的辅助方法	188
第一节	产品成本计算的分类法	188
第二节	产品成本计算的定额法	195
第三节	联产品、副产品、等级品的成本计算	204
第四节	产品成本计算方法的实际应用	208

第三篇 成本管理

第九章	作业成本计算与作业成本管理	213
第一节	作业成本计算产生的时代背景	213
第二节	作业成本计算	217
第三节	作业成本管理	227
第四节	作业效率分析	240
第十章	生命周期成本、目标成本与约束理论	246
第一节	全生命周期成本管理	247
第二节	目标成本管理	250
第三节	约束理论	273
第十一章	标准成本制度	279
第一节	标准成本制度概述	279
第二节	标准成本的制定	284
第三节	成本差异的计算与分析	289
第四节	成本差异的账务处理	296
第五节	标准成本制度在作业成本体系中的改进与应用	303
第十二章	质量成本管理	306
第一节	质量成本的形成与发展	306
第二节	质量成本的计量	311

X 成本会计学

第三节	质量成本管理	321
第十三章	供应链成本管理	325
第一节	供应链和供应链成本管理的基本概念	325
第二节	供应链物流成本管理	332
第三节	供应链仓储成本与运输成本管理	345
第四节	供应链成本管理方法	349
第十四章	环境成本管理	355
第一节	环境成本及其计量	355
第二节	环境成本报告	360
第三节	环境成本分配	362
第四节	企业环境成本管理	364
第十五章	人力资源成本的核算与管理	371
第一节	概述	371
第二节	人力资源成本的核算	375
第三节	人力资源成本管理的价值评估模型	388
第十六章	成本报表的编制和分析	395
第一节	成本报表概述	395
第二节	成本报表的编制	398
第三节	成本分析	406
参考文献		420

第一篇 总论

▲ 第一章 成本会计概述

▲ 第二章 成本会计系统

第一章 成本会计概述

本章学习目标

- 理解成本的含义；
- 理解成本会计的含义；
- 了解成本会计的发展趋势；
- 理解成本数据在企业管理中的应用；
- 理解成本会计人员的职业道德及道德冲突的解决方法。

第一节 成本会计的形成与发展

一、成本的经济内涵

(一) 广义的成本概念

成本是一个普遍的经济范畴，在经济活动中，成本问题无所不在，无时不有。管理者在从事或放弃某项工作时，无不考虑到成本问题。毫不夸张地说，他们对每次尽可能地控制和减少成本并达到预期的目的都抱有极大的兴趣。他们希望能够以最小的花费取得最大的成果。那么，成本是什么？通常来说，成本就是资源的一种牺牲。然而，这种牺牲是为了达到某一特定的目的所失去或放弃的资源。比如，医疗机构为了提供治病诊疗服务、国家机关为了实现其职能、科研机构为了完成科研项目、学校为了完成教学任务而从事的各种业务活动，以及制造企业为了生产和销售产品而从事的生产和销售活动，都必须耗费一定的人力、物力和财力，而这些人力、物力和财力的耗费都可以用货币计量。因此，美国会计学会所属的成本会计概念和准则委员会 1951 年曾经将成本定义为：成本是为了达到特定目的而已经发生或可能发生的以货币计量的牺牲。具体来说包括如下几层含义：①成本必须发生于某一特定的会计主体，符合会计主体假设。②成本的发生是为了达到一定的目的，如果成本的发生没有明确的目的，则只能是一种浪费。③成本必须是可以用货币计量的，否则就无法进行成本的计算。

4 成本会计学

由于不同的部门和单位对生产经营活动或业务活动所发生的人力、物力和财力耗费的管理和补偿的方式不同,因此,耗费的核算与考核也就不同。物质生产部门要以自己的收入抵补自己的支出并要有所盈余,因而就必须对所发生的各种劳动耗费进行核算,以确定这种耗费的补偿尺度。而行政机关和一些事业单位,虽然在从事各种业务活动中同样要发生人力、物力和财力的耗费,但是这种耗费不是靠自己的收入而是靠国家财政预算的拨款来补偿。因此,它的耗费管理不要求核算其成本,只要求如实核报即可,在管理上以预算进行考核。

成本会计所要研究和探讨的成本,是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品成本,为此必须明确产品成本的经济内涵。

(二) 产品成本的经济内涵

产品成本是产品制造过程中所发生的成本,所以,也称为制造成本或生产成本。产品生产是物质生产企业的基本经济活动。产品的生产过程,同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程和产品价值的创造过程。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的价值 w ,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在生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。”^①“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,是补偿商品中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。”(引用同上)马克思在这里所称“商品的成本价格”指的就是产品成本。这一经典论述,既从耗费角度指明了成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成;同时,又从补偿角度指出了成本是补偿商品生产中资本家自身消耗的东西。由此可见,成本是商品价值中最重要的组成部分,是耗费和补偿的统一体,它既是生产中耗费的反映,又是生产补偿的尺度。因此,要以资本耗费 $c + v$ 的价值部分作为成本研究的理论基础,同时又要以成本价格的补偿尺度作为成本研究的实际出发点。马克思的成本价格理论,同样适用于社会主义市场经济。社会主义社会的商品价值由以下三部分组成:一是生产经营过程中耗费的物化劳动价值(c),即已耗费的劳动工具和劳动对象的价值;二是劳动者为自己劳动所创造的价值(v),即活劳动消耗中的必要劳动部分;三是劳动者为社会劳动创造的价值(m)。其中, $c + v$ 即商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现就是产品成本的经济内涵,也称为产品的“理论成本”。

产品成本的形成过程与产品价值的创造过程可用图 1-1 表示。

(三) 产品成本的实际含义

在实际工作中,为了使企业成本计算口径一致,防止乱挤、乱摊成本,保持

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷,第 30 页,北京,人民出版社,1974。

成本的可比性,应由国家统一制定产品成本的开支范围,明确规定哪些费用开支允许列入产品成本,哪些费用开支不允许列入产品成本。按照这种法定的内容计算并登记入账的现实成本,称为财务成本,也称核算成本或制度成本。

劳动过程: 劳动的三要素结合过程

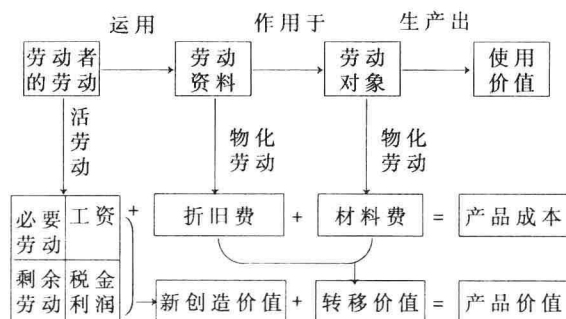


图 1-1 产品成本的形成与产品价值的创造过程

成本开支范围的规定是财务制度的重要组成部分,直接涉及企业生产经营的劳动耗费补偿和利润取得的多少。它对于加强成本管理,正确评价企业经济效益,保证企业生产和再生产的顺利进行,具有重要的意义。综合有关财务制度规定,产品成本开支范围包括以下内容:

(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) 企业生产单位支付的职工薪酬。

(4) 生产用固定资产的折旧费、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、加强成本管理,财务制度还明确规定,下列各项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、企业赞助、

捐赠等支出。

(4) 在公积金、公益金中开支的支出。

综上所述,国家规定的成本开支范围是以成本的经济内涵为基础,同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的。因此,成本的现实内容同其经济内涵又稍有背离。比如,生产单位的财产保险费,应属于 m 中进行分配的部分,也列入产品成本。又比如,废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值。但考虑到促使企业加强经济核算、改善成本管理以及保证必要的补偿需要,将这些费用也计入产品成本之内。这样,可以提高成本指标的综合反映能力,使成本指标全面地反映企业工作质量的好坏,充分发挥成本经济杠杆的积极作用。

(四) 产品成本的作用

1. 产品成本是生产耗费的补偿尺度

企业生产中的耗费必须从自己的产品销售收入中得到补偿,产品成本是作为这一补偿份额大小的衡量尺度,只有按产品成本数额得到足额补偿,才能保证再生产的正常进行,否则,企业生产不能按原有的规模进行。另外,产品成本也是划分生产耗费和企业盈余的依据。企业盈余的多少,主要取决于产品成本的高低。因此,产品成本作为补偿尺度对于评价企业经济效益,正确处理企业和国家之间的分配关系,具有重要的意义。

2. 产品成本是反映企业工作质量的综合指标

产品成本是生产耗费的综合(货币)反映,它在很大程度上反映了企业各方面工作的业绩,如产品设计的优劣,生产工艺的合理程度,企业劳动生产效率的高低,固定资产利用的好坏,材料消耗的多少,费用开支的大小,产品产量的增减,质量的好坏,资金周转的快慢,管理工作和生产组织的水平等等,最终都会在产品成本中直接或间接地反映出来。因此,充分利用产品成本指标,可以推动企业努力改进管理,有效地使用人力、物力和财力,从而降低生产消耗,不断提高经济效益。

3. 产品成本是制定价格的重要基础依据

产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定,要体现价值规律的要求,大体上要符合它的价值,同时要考虑价格政策、各种产品比价关系和市场供求关系。在市场经济下,人们还不能直接计算产品的价值,只能借助于产品成本间接地、相对地反映,因此,产品成本就成为制定产品价格的重要基础。

4. 产品成本是进行经营决策的重要依据

在市场经济条件下,竞争异常激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜,提高经济效益,就要面向市场,作出正确的经营决策。进行经营决策,成本是应考虑的主要因素之一,成本效益高是最优方案的一项重要要求。只有及时提供准确的