

会计核心课程教材

# 成本会计

王国会 矫董圣 等编著

ACCOUNTING  
ACCOUNTING  
ACCOUNTING

中国纺织出版社

F234. 2  
15

F234.2  
15

会计核心课程教材

# 成本会计

王国会 矫董圣 等编著



中国纺织出版社

## 内 容 提 要

本书根据我国深化企业改革的实际需要,将成本核算和生产经营管理融为一体,构建了现代成本会计的理论。作者以《基础会计》为基础,重点阐述了成本核算的基本原理和基本方法、成本管理中的成本计划和成本分析,对于指导企业合理降低成本、提高经济效益,具有较强的针对性。

本书可作为高校财经类和管理类专业教材,亦可作为企业财会人员和管理人员业务指南。

## 图书在版编目(CIP)数据

成本会计/王国会,矫董圣等编著. —北京:中国纺织出版社,2000.11

会计核心课程教材

ISBN 7-5064-1882-7/F·0124

I. 成… II. 王… III. 成本会计-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 45853 号

---

责任编辑:卞 蓁      责任校对:陈 红  
责任设计:李 然      责任印制:刘 强

---

中国纺织出版社出版发行

地址:北京东直门南大街 6 号

邮政编码:100027 电话:010—64168226

<http://www.c-textilep.com/>

E-mail: Faxing@ c-textilep.com

中国纺织出版社印刷厂印刷 各地新华书店经销

2000 年 9 月第一版第一次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:9.125

字数:239 千字 印数:1—4000 定价:16.00 元

---

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

# 会计核心课程教材

## 编辑委员会

顾问:任 晖

主任:王衍缤

副主任:孙敦超 王国会 王益姝

委员:(以姓氏笔划为序)

|     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|
| 王国会 | 王衍缤 | 王益姝 | 王雅敏 |
| 刘 涛 | 刘汉民 | 刘继茂 | 吕可焕 |
| 孙家和 | 孙敦超 | 张 圆 | 张天旺 |
| 李玉成 | 李雪晖 | 杜林古 | 迟克莲 |
| 尚昆仑 | 周国钢 | 钟子亮 | 赵火昌 |
| 赵宏杰 | 赵振宇 | 南晓琴 | 夏 虹 |
| 徐国君 | 鲍在山 | 潘 群 |     |

## 序

无论从企业的角度来看还是从国家的角度来看,会计从来没有像今天这么重要。

始自 20 世纪 70 年代末期的经济体制改革已经走过了 20 多年的历程,并取得了丰硕的成果。时至今日,人们已经达成的广泛共识是,推行社会主义市场经济体制应该是我们唯一的选择。在社会主义市场经济体制下,企业的管理体制和经营机制、资金运营机制都需要按照现代企业制度的要求重新塑造。现代企业作为一个独立的经济实体,必须自主地从资本市场上筹集资金,自主地作出各种生产经营决策,自主地确定利润分配,自主地与具有经济利害关系的有关各方发生经济联系。与此同时,企业的生存与发展也完全取决于自身的努力。在这种背景下,会计作为企业对外披露信息的基本工具和企业管理的重要组成部分,自然应该从中发挥重要作用。

会计是一个人造的信息与控制系统。它是反应性的,要受制于其所赖以存在的客观环境尤其是经济环境,与经济体制改革逐步深入的历史进程相吻合。我国的会计改革也在不断取得令人鼓舞的成绩。从 70 年代末期起各行业会计制度的全面恢复重建,到与经济体制改革相配套而一次次地修订和修改,每一次的进步都令会计学人为之振奋;1992~1993 年度企业会计准则的颁布和一系列全新的行业会计制度的出台,更使世界会计界和经济界的人士为之瞩目。一个基于中国现实的,并与国际惯例相协调的企业会计理论与方法体系开始展现在我们面前。我们完全有理由相信,伴随着我国会计法的颁布和实施,伴随着我国预算会计改革的全面推行和逐步深入,伴随着我国加入国际会计师联合会、国际会

计准则委员会等一系列国际会计组织,中国会计一定能够融入世界会计大家庭之中,并为世界会计的进步与发展作出重要的贡献。

高等会计教育如何适应社会和经济发展的需要,如何培养出合格的会计毕业生,长期以来一直是会计界和教育界研究和探讨的一个重要问题。

与我国的经济体制改革、会计改革和教育体制改革相协调,20年来,我国的会计教育事业也处在不断的变革之中。70年代末80年代初,我国的会计教育处于恢复时期,所采用的主要是在借鉴前苏联作法的基础上形成的以会计原理、行业(工、农、商等)会计、行业财务管理和行业经济活动分析四门课为主干的课程体系,并相应按照行业不同设置了一系列的行业会计专业;从80年代初起,随着我国改革开放政策的实施,老四门中的具体内容不断有所调整,并引入了管理会计和西方(财务)会计课程;80年代前期,审计事业开始恢复,审计课程也开始成为会计教育中的主干课程,而且一些学校相继设置了专门的审计专业,并将原有的审计课程细分为审计原理、企业财务审计、政府财政审计、金融审计、经济效益审计等若干门具体课程;80年代后期,我国的会计教育改革出现了多彩纷呈的局面,几种模式同时并存。不过,在进入90年代之后,特别是在提出社会主义市场经济体制和与国际会计惯例协调的目标之后,各高校主流的作法是:取消审计专业和各行业会计专业而设置大会计专业,并形成了以基础会计(或称初级会计学、会计学原理)、财务会计(包括中级财务会计和高级财务会计)、成本会计、管理会计、财务管理、审计为主干的课程体系。

现代大学教育改革的基本方向是素质教育和专业技能教育并重。那么,在对学生实施了社会、经济、管理、自然等学科的教育之后,通过开设设计科学、内容丰富的基础会计、财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计等主干课程,再适当辅之以会计电算化、会计制度设计、会计理论、会计史等补充性课程,则是完全可以培养出合格的会计毕业生的。当然,在这个过程中,不断改进教学

方法,加强问题讨论和案例分析,逐步改进并不断完善各个教学环节,也是必不可少的。

本套教材的作者对高等会计教育和会计课程体系的认识基本上与我是一致的。可喜的是,他们通过自己的努力将这种认识付诸实施,形成了摆在读者面前的这套由基础会计、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计、电算化会计组成的会计核心课程教材。作者们依据编辑委员会的总体规划,在设计提纲、编撰初稿的过程中曾同我多次接触,其中的一些稿子我也看过或参与意见。我认为,与现有的同类出版物相比较,本套教材具有如下几个特点:

1. 理论性与实务性并重,理论联系实际。在理论上,汲取国内外最新研究成果,加重会计理论的分量,以理论指导实践;教材中所用案例,大都选自近几年企业实际工作中具有代表性的实例,并请具有丰富实践经验的资深人员审定,资料翔实,内容丰富,具有较强的可操作性。

2. 现实性与超前性并重,立足现实,面向未来。在不违背传统会计理论基础和现行会计法规的前提下,对会计学科的新领域、新视点进行有益的探索,从而使教材既能够反映当今会计领域的最新成果,具有超前性,又能够满足会计改革对未来数年会计实务的需要。

3. 重点突出,兼顾一般。避免以往许多会计教材中的制度、方法和例题的大杂烩、大拼凑现象,突出会计基本理论和基本技能,并保持中国特色,借鉴国际会计惯例,以适应我国经济体制改革和对外开放的需要。

4. 统一规划,分工协作。编辑委员会统一规划学科体系,统一拟定、讨论编写大纲,尽量避免系列教材内部各课程之间在内容上的相互重复,又注意保持各课程自身体系的完整性和独立性。

基于以上认识,我认为本套教材是成功的,既可作为高等会计教育的教材,又可以作为广大会计人员、财政税务工作者及经济管

理人员的会计读物。当然,限于条件,其中也难免存在某种不妥之处。我代表作者们诚望读者提出宝贵意见和建议,以备以后修改。同时,我也衷心希望本丛书的作者们不断努力,百尺竿头,更进一步,为我国的会计事业和会计教育事业作出更大的贡献。

任 晖

2000 年于济南

# 前 言

会计作为企业对外披露信息的基本工具和企业管理的重要组成部分,如何面向 21 世纪,为新世纪经济建设事业服务,是广大有识之士,特别是会计界同仁们共同关心的问题。为满足日新月异的经济建设的需要,更好地发挥会计在经济活动中的作用,我们组织了青岛大学会计学系具有丰富理论研究、教学和实践经验的资深专家、学者共同编写了这套会计核心课程教材。可以认为,这套教材是集体智慧的结晶,代表着青岛大学会计学系科研和教学的最新水平。

本套会计核心课程教材包括:基础会计、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计、电算化会计八门课程,基本涵盖会计学科的主干内容。在编写过程中,我们力求内容全面、重点突出、结构合理、逻辑严密、形式新颖,以期为各行业和各界人士学习、更新会计知识,迎接新世纪的挑战作出应有的贡献。

本套会计核心课程教材在成书过程中得到青岛大学各级领导和专家的关注和支持。特别是山东经济学院院长、著名会计学家任晖教授给予了极大帮助,不但协助编委会确定编写大纲,审阅部分内容,提出建设性意见,还亲自执笔为本套教材撰写序言。对此,我们表示衷心的感谢。

《成本会计》是青岛大学会计核心课程教材之一,以《基础会计》为基础,主要讲述各行业成本计算的基本原理和基本方法以及成本管理中的成本计划和成本分析等。本书突出以成本核算为基础,以成本管理为重点的现代成本会计观念。但为配合系列教材各课程分工,有些属于成本管理的内容,如变动成本法、标准成本

法、作业成本法以及其他有关成本控制的方法和成本预测、成本决策、成本考核等在其他教材中讲述。本教材主要内容有:成本会计总论、成本费用核算的基本内容、要素费用的归集与分配、生产费用的内部结转与分配、产品成本计算方法、其他行业成本计算、成本计划、成本报表及其分析等。本书适用于大学本专科学生的《成本会计》教学及企业会计人员知识更新和实务指导之用。

根据会计核心课程教材编辑委员会的总体规划,本书由王国会负责提出编写大纲,组织编写人员,并进行全书的修改、补充和定稿。矫董圣、吴天予、王青等承担本书的部分写作任务,具体分工如下:

王国会:第一、二、六、七章;

矫董圣:第三、四章;

吴天予:第五章;

王 青:第八章。

由于作者的水平所限,书中难免存在一些不足和错误,恳请读者予以批评指教。

会计核心课程教材编委会主任

王衍綖

2000 年于青岛大学

# 目 录

---

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| <b>第一章 成本会计总论</b> .....       | (1)   |
| 第一节 成本及成本会计 .....             | (1)   |
| 第二节 成本会计的内容 .....             | (7)   |
| 第三节 成本会计的职能与任务 .....          | (13)  |
| 第四节 成本会计工作的组织 .....           | (17)  |
| <b>第二章 成本费用核算的基本内容</b> .....  | (20)  |
| 第一节 生产经营费用及其分类 .....          | (20)  |
| 第二节 成本费用核算的基本要求 .....         | (29)  |
| 第三节 成本费用核算的账户设置 .....         | (35)  |
| 第四节 成本费用核算的一般程序 .....         | (45)  |
| <b>第三章 要素费用的归集与分配</b> .....   | (51)  |
| 第一节 材料费用的归集与分配 .....          | (51)  |
| 第二节 人工费用的归集与分配 .....          | (60)  |
| 第三节 其他要素费用的归集与分配 .....        | (68)  |
| 第四节 待摊费用和预提费用的归集与分配 .....     | (73)  |
| <b>第四章 生产费用的内部结转与分配</b> ..... | (76)  |
| 第一节 辅助生产费用的归集与分配 .....        | (76)  |
| 第二节 制造费用的归集与分配 .....          | (85)  |
| 第三节 损失性费用的归集与分配 .....         | (91)  |
| 第四节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 .....  | (96)  |
| 第五节 期间费用的归集与结转 .....          | (107) |
| <b>第五章 产品成本的计算方法</b> .....    | (111) |
| 第一节 产品成本计算方法概述 .....          | (111) |
| 第二节 品种法 .....                 | (115) |
| 第三节 分批法 .....                 | (120) |

|            |                       |       |
|------------|-----------------------|-------|
| 第四节        | 分步法·····              | (126) |
| 第五节        | 分类法·····              | (143) |
| 第六节        | 定额法·····              | (150) |
| <b>第六章</b> | <b>其他行业成本计算</b> ····· | (161) |
| 第一节        | 交通运输企业的成本计算·····      | (161) |
| 第二节        | 施工企业的工程成本计算·····      | (179) |
| 第三节        | 商品流通企业的成本计算·····      | (192) |
| <b>第七章</b> | <b>成本计划</b> ·····     | (208) |
| 第一节        | 成本计划的意义和内容·····       | (208) |
| 第二节        | 成本计划编制的直接计算法·····     | (215) |
| 第三节        | 成本计划编制的试算平衡法·····     | (231) |
| <b>第八章</b> | <b>成本报表及其分析</b> ····· | (240) |
| 第一节        | 成本报表概述·····           | (240) |
| 第二节        | 主要成本报表的编制·····        | (246) |
| 第三节        | 成本分析概述·····           | (258) |
| 第四节        | 成本计划完成情况的分析·····      | (266) |
| 第五节        | 技术经济指标对产品成本的影响分析····· | (274) |

# 第一章 成本会计总论

## 第一节 成本及成本会计

### 一、成本的经济实质

成本是商品经济的产物。在商品经济的条件下,商品的生产行为是劳动者运用劳动资料,对劳动对象进行加工,生产出满足市场需要的商品产品的生产劳动过程。它既是商品产品的形成过程,又是活劳动和物化劳动的耗费过程。在现实的商品经济中,劳动耗费的计量还必须借助于货币,成本作为计量劳动耗费的尺度,其基本含义是指商品生产中物化劳动耗费和活劳动中的必要劳动耗费的货币表现。

成本是商品经济的价值范畴,它是商品价值的组成部分。马克思指出:“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  $W = c + v + m$ 。如果从这个商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去的资本价值  $c + v$  的等价物或补偿价值。”可见,商品的价值  $W$  由三部分组成:一是已消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值,即生产资料转移价值  $c$ ;二是劳动者的必要劳动所创造的价值  $v$ ;三是劳动者的剩余劳动所创造的价值  $m$ 。成本实质上就是指商品价值中的  $c$  和  $v$ 。它是规范成本开支内容的客观依据,它构成商品产品的理论成本。

成本是再生产过程中的补偿价值,是维持企业简单再生产的前提。马克思指出:“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。”马克

思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品产品的成本。

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别。但二者都是商品经济,在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的一定需要,同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费,并取得盈利。只有这样,才能使企业以至整个社会得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性,只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济的不同。

综上所述,成本实质上是由已耗费的生产资料的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值构成。它既是劳动耗费的货币表现,又是耗费的补偿价值。

应当指出的是:以上只是在理论上说明了成本的经济实质和它应当包括的客观内容。在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。例如,废品损失、停工损失等非生产性支出,从实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,按其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,使之得到必要的补偿。

## **二、成本的作用**

成本的作用取决于它的经济实质,即成本包含的经济内容。成本的实质,是企业生产经营过程中的劳动耗费及其补偿价值。成本又是反映企业生产经营管理工作的综合性指标,企业生产经营管理工作的许多成绩和缺点都可以通过产品成本反映出来;同时,成本又是确定企业盈亏和制定产品价格的基础。成本的作用可以归纳为以下四点:

### (一)成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费,即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费必须用自己的生产成果,即销售收入来补偿。究竟应从销售收入中拿出多少进行补偿,这就必须有一个客观的价值尺度,这个客观的尺度就是产品成本。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能保证企业再生产的不断进行;如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按照原有的规模进行;相反,如果补偿大于耗费,则必然影响到企业的盈利和利润分配。另外,成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。

### (二)成本是综合反映企业工作质量的重要指标

产品成本是一项综合性的经济指标。企业生产经营管理各方面工作的业绩,例如,产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料的消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量高低、费用开支大小、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。因此,可以通过对产品成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业及其内部各车间、部门加强经济核算,努力改进管理,降低成本,提高经济效益。例如,通过成本的对比和分析,可以及时发现在物化劳动和活劳动消耗上的节约和浪费情况,找出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

### (三)成本是制定产品价格的重要依据

社会主义生产是商品生产,商品产品的价值和使用价值只有通过销售才能实现。在现阶段,产品的价值还不能直接计算,只能通过产品成本的计算来间接地、相对地计算。产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应大体上符合其价值。国家和企业在制

定产品价格的时候,必须遵照价值规律,使产品的价格尽可能符合产品的价值。因此,产品成本就成为制定产品价格的重要依据。但应明确,产品制造成本中不包括产品销售费用、管理费用、财务费用等期间费用,不是产品的全部成本;另外,产品定价是一项复杂的工作,需要考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。所以,产品成本并非产品定价的唯一依据。

#### (四)成本是进行生产经营决策的重要依据

在市场经济条件下,企业要在竞争中自我生存和自我发展,就要根据市场的变化,结合自身的经营状况随时作出科学的决策。企业经营决策是根据决策目标,进行方案筛选,作出决定并执行的过程。经营决策的过程主要是对决策方案进行成本效益的比较、分析和评价的过程,经济效益无疑是经营决策的首要目标,而影响经济效益的决定性因素是产品成本。因此,成本为经营决策提供重要依据,是决策方案的选择中不可缺少的重要指标。在产品价格和其他因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

### 三、成本会计的意义

成本会计是会计学科中的一个重要分支,是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。人们对成本会计的认识也是逐步加深的。早在工场生产初期,工场在接受顾客的订货时需要定价,于是出现了满足定价需要的估计成本,这个估计成本就成了当时商品定价的最低界限。为了使估计成本接近实际耗费价值,开始用统计方法计算和汇总生产中发生的直接费用,对数额不大的间接费用则作为损失处理。这种极为粗略的匡算为成本计算奠定了基础。

随着生产规模的不断扩大,成本计算成为必要。早在 1531 年,意大利的 Medici 家族在他们的毛纺织厂中,开始应用成本明

细账,并按照毛纺织的生产工艺过程分为拣选、清洗、梳刷等步骤,设置账簿进行记录。1555年,法国人 Christopher Planti 在安特卫普创立了“Planti”印刷厂,该印刷厂不仅引进了威尼斯簿记法,设置总账和明细账,而且在产品成本核算方面有明显进步:如围绕成本计算的账户体系基本形成,设置有原材料、制成品、制造费用、装订费、在产品以及库存书籍等账户,还采用了一定的成本计算方法,初步把生产环节核算同销售环节的核算区别开来。这被人们认为是成本会计的萌芽。

资本主义生产初期,资本家为了计算盈亏,开始重视生产成本计算。18世纪60年代,英国出现了分批成本计算和分步成本计算模式。1750年英国人 Janies Dodson 为他的制鞋厂设计的一套会计记录,形成分批成本计算的雏形;1777年英国人 Wardhangh Thompson 为他的亚麻制袜厂设计存货、纺麻、漂白、染色、织袜、整理等步骤的记录,从而计算出每双长统袜的成本,形成分步成本计算的模式。分批、分步成本计算模式是成本会计的雏形,但还不是真正意义上的成本会计。

19世纪产业革命后,企业数量日益增多,企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争。资本家力求以薄利多销取胜,要求更准确地计算成本以满足各方面对成本资料的需求,从而促使企业会计人员去研究如何改进成本计算才能适应生产和竞争的需要。于是出现了企业会计人员将成本计算与复式记账科目紧密结合起来,使成本记录与会计账簿一体化。成本计算与复式记账相结合,标志着成本会计的形成。这时的成本会计是以事后的核算和控制为其重点,可称为原始的成本会计。

20世纪初,随着资本主义经济进一步的发展,市场竞争更趋激烈,企业为了增强竞争能力,对以事后核算为主的成本会计已经感到不能满足要求。同时,企业推行泰勒管理制度,通过动作研究,制定工作标准,对生产进行科学的管理,这不仅推动了生产的发展,而且促使成本会计作出相应的改革。使得“预算控制”、“标