

北京大学财务与会计丛书

成本会计

主编

王立彦

罗正英

编著

企业管理出版社



2277.2
VV 28
403034

成 本 会 计

王立彦 罗正英 编著

企业管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/王立彦, 罗正英编著. —北京: 企业管理出版社,
1997. 4

ISBN 7-80001-827-X

I. 成… II. ①王…②罗… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 25861 号

成本会计

王立彦 罗正英 编著

企业管理出版社出版

(社址: 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 100044)

*

新华书店北京发行所发行

北京通县建新印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 10.875 印张 280 千字

1997 年 6 月第 1 版 1997 年 6 月第 1 次印刷

印数: 5000 册

定价: 18.00 元

ISBN 7-80001-827-X/F • 825

北京大学财务与会计丛书编审委员会

顾问 厉以宁 刘鸿儒 项怀诚

总 编 闵庆全 曹凤岐

副总编 王立彦 刘 力

特邀编委(以姓氏笔画为序)

丁学东 财政部工交财务司

王加春 中国资产评估协会

孙宝厚 国家审计署外资运用审计司

陈毓圭 财政部会计司

郑 莉 国家国有资产管理局企业司

骆小元 中国注册会计师协会

北京大学编委(以姓氏笔画为序)

王立彦 王彦国 刘 力 刘才星

李 华 李 琦 闵庆全 张 兰

曹凤岐 黄慧馨

总 序

厉以宁 闵庆全

在北京大学工商管理学院成立之际推出“北京大学财务与会计丛书”，是我院教材建设的一件大事，也是一件好事。我们很高兴为这部丛书写序。

一、北京大学为什么要办应用经济学专业

在经济学和管理学领域，北京大学历来以基础理论学科和思想史学科见长。随着经济体制改革的发展和深入，随着社会主义市场经济体制的建立和完善，对应用型经济建设人才的需求越来越强烈，市场对人才素质和人才专业能力的要求也越来越高，与这种变化相适应，我们在人才培养方向上进行了相应调整。

在本科生方面，1980年经济学系设置了国民经济计划与管理专业。1985年，经济学系改建为经济学院，以原国民经济计划与管理专业为基础组建经济管理系，并增设了企业管理专业。1989年，经济管理系增设财务学专业。1993年，经济管理系与我校管理科学中心联合，创建北京大学工商管理学院，又增设了会计学专业。在硕士研究生方面，在最初仅有国民经济计划与管理一个硕士点的基础上，先后增设了企业管理和统计学硕士点和工商管理硕士（MBA）点。

追溯北京大学经济管理学科专业的发展过程，可以清楚地看出广大教师为适应我国经济发展的人才需要所做的努力。目前，我们在坚持培养高层次科学研究人才和高等院校教师人才的同时，更为重视经济建设应用型人才的培养，努力把北京大学工商管理学院办成一个符合社会经济发展需要，能够为社会提供大批优秀管理人才和建设人才的学院。这套“北京大学财务与会计丛书”，

就是我们培养上述人才而在教材建设方面所做的努力之一。

二、企业家素质与人才培养

长期以来，我国的大多数企业，特别是国有企业，是在一种非正常的环境中生存的。比如，正常的商业信用遭到破坏，连环债见怪不怪；又比如，企业之间不能在公平的、机会均等的条件下展开竞争，实行优胜劣汰；等等。但值得注意的是，除去那些从非正常条件下获得好处的企业外，同样在非常不利的生存条件下，却有一些企业能够盈利，能够发展壮大。这在很大程度上应归功于一些具有很高素质的优秀企业家在管理这些企业。一般来说，企业家素质是一个与国情联系在一起的问题，因为企业家离不开其生存的特定的社会环境和经济环境。我们很难把不同国情的国家的企业家放在一起作简单的对比。但我们也必须承认，企业家素质是有其普遍的、共同性的内容的。

企业家素质可以区分为规范的和非规范的两个方面。规范的方面是指知识性和技能性的内容，非规范的方面是指对“非正常社会环境”的适应和应付能力。这样看，就可以在培养企业家问题上避免两种极端看法——或者认为企业家非经过管理学院培养不可，或者认为企业家是不可能由管理学院培养出来的。

应该说，大学（学院）举办管理学专业，对管理人才的培养是侧重于企业家素质的规范化方面，帮助其掌握必要的知识和技能（当然，即使是对规范化内容的教育，也必须与实践紧密联系，并不断更新）。至于企业家素质中的非规范化的一面，即适应“非正常环境”，甚至“超非正常条件”的能力，是在企业管理实践中锻炼出来的。

从目前来看，对于在由计划经济向市场经济转轨过程中的中国企业家来说，懂得甚至精通现代企业财务管理和会计核算的基本内容和方法，是其必须具备的最基本的管理素质。因此，加强这方面的教育和培训，是造就中国现代企业家的一个重要方面。

三、建设现代企业制度与财务会计制度改革

深化中国经济改革的关键是企业改革。企业改革的目标模式是建立现代企业制度。现代企业制度的核心是产权明晰的股份制企业，这已为世界许多国家的实践所证明。在我国，实行以公有制为主的股份制，是企业改革的正确选择。

股份制是企业的一种经营形式和财产组织形式，也称为企业的公司形式。由于股份公司本质上是一种财产共有制的企业组织形式，它对财务会计就有着特殊的要求。会计账表对企业财务状况和经营业绩的描述，必须能充分、及时、准确地反映出企业的盈亏状态，必须有效地保护各类投资者的利益。这种与现代企业制度相适应的财务会计制度就是现在国际上通用的，以资本金制度为核心的现代财务会计制度。根据这一制度，企业用于生产经营的全部资产被明确地区分为两个不同的来源。一个是企业所有者对企业的资金投入，这些资金投入构成企业的资本金。所有者据此获得投资收益。另一个是债权人对企业的资金投入，这些资金投入构成企业的负债，是债权人利益的体现。债权人据此取得债权收益，并在期满时收回本金。

对企业法人来讲，资本金是其赖以自主经营、自负盈亏的本钱，没有资本金的企业，就谈不上自主经营、自负盈亏。对债权人来讲，债务人的资本金是其债权得以实现的保障。对企业所有者来说，资本金是其对企业资金投入的表现形式和利益反映。可以说，没有以资本金制度为核心的现代财务会计制度，就不会有现代股份制企业的蓬勃发展，更不会有现代企业制度的建立与完善。

长期以来，我国的国有企业是按照计划经济体制的要求建立的，其生产经营和管理模式都与计划经济紧密联系在一起。没有国有企业就没有计划经济体制，而没有计划经济体制也就没有国有企业。国有企业的基本特征是政企不分，产权不明，不自主经营，不自负盈亏。它们既缺乏自我约束机制，又缺乏自我成长的

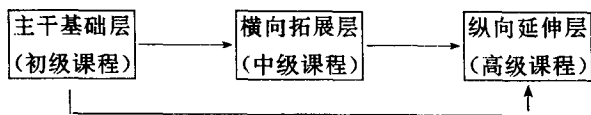
能力。而与这种计划经济体制下国有企业经营方式相适应的财务会计制度，就是不设立资本金制度，不区分资金提供者不同身份的传统财务会计制度。依据这种财务会计制度，企业根本无法实现真正意义上的自负盈亏。

1993年7月1日起，我国新的《企业会计准则》和《企业财务通则》，以及新的大行业企业会计制度和财务制度开始施行。这是我国财务会计模式40多年来最为深刻的一次变革，是适应于社会主义市场经济和现代企业制度的一次会计革命。通过这次会计变革，我国的企业会计模式走上了国际化的道路，为进一步深化改革和进一步走向国际经济大环境创造了重要的基础条件。

四、建立本套丛书的基本设想

建立本套财务与会计丛书的基本指导思想有以下几点：第一，遵循国际惯例，借鉴吸收发达国家同类教科书的长处，结合中国国情和实践，兼顾超前性和实用性；第二，建立一个完整的教科书体系，主要适用于大学本科生和研究生，也可以适当简化后适用于专修科。第三，由于每一本教科书都是独立的，都要有该书的完整体系，因而相关内容的教科书之间就难免会存在程度不等的重复。对此的处理办法是，在讲课中协调好各门课程的衔接关系，减少课程之间的重复。

本套丛书的结构可以用“两个系列”和“三个层次”来概括。两个系列是指：（1）会计学系列；（2）财务学系列。三个层次是指：（1）主干基础层，包括各系列主要基础课程的教科书；（2）横向拓展层，包括各实务性课程的教科书；（3）纵向延伸层，这层是适用于培养研究生的理论性高级课程教科书。上述丛书结构可以用一个框图示意为：



北京大学的财务学专业和会计学专业创办于我国改革开放和财务会计变革的大好时机，是在一个新的起点上起步，这是我们的优势。但这同时也表明我们在财务、会计领域的教学和科研基础还比较薄弱。因此，我们今后将十分重视与企业界、实务界及国内外兄弟院校开展交流，为我国财务、会计教育和科研作出我们应有的贡献。

为了把建设“北京大学财务与会计丛书”这项工作高质量地完成，我们特意聘请了若干位校外专家学者作为顾问和特邀编委。对于校外专家学者的支持，在这里表示诚挚的谢意。

1993 年 11 月

绪 论

在本绪论中，阐明成本会计的若干基本问题。

一、成本会计与财务会计、管理会计的关系

(一) 广义成本会计与狭义成本会计

在会计学科体系中，成本会计作为一个独立分支，有广义成本会计与狭义成本会计之分。就会计学自身而言，这种狭义与广义之分并无多大意义，但作为一本成本会计教科书，则有必要首先解释清楚，以明确本书内容的基点。

按照本书作者的看法，可以用两个等式对成本会计的广义与狭义之分予以简洁诠释：

$$\text{狭义成本会计} = \text{成本核算}$$

$$\text{广义成本会计} = \text{成本核算} + \text{成本管理}$$

等式中，成本核算指成本账目设置和成本费用的计算分配，核算工作结果即对每一种成本核算计算出其总成本和单位成本。成本管理的范围则比较广泛，包括成本发生原因分析、成本费用预算、成本控制、成本责任考核和评价等。这样看，成本核算是指传统的会计计算和记账编表，成本管理则是在会计核算的基础上加进了管理功能。

在现代西方会计体系中，以课程或教科书名称而言，成本会计与管理会计并无本质差异，无非是教师本人的选择，或者内容上有一定侧重。普遍地看，比较多地选择管理会计这一名称。

我国的会计体系中，成本会计已独立存在多年，普遍的理

解是侧重于成本核算，并且一直与工业会计比较紧密地联系在一起。或者也可以说，工业会计基本上就是成本会计。至于管理会计，则是80年代中期由海外翻译介绍而“引入”中国的。80年代欧美的管理会计教科书中，已经将成本核算和成本管理结合为一体，而在引入中国时，由于各种各样的原因，几本流行的中文教科书中，却只截取了其中的成本管理部分，使得会计界普遍把成本会计与管理会计分割为两个分支，并导致课程设置和教科书编写中的边界不清。

成本会计有广义狭义之分，实际上也导致了管理会计有广义狭义之分，这在我国会计界已是定势。本书认为，对于这种状况不必刻意改变，因为并不影响会计的正常发展，只要讲清楚即可。

本书内容基本上界定在狭义成本会计。同样，提到管理会计时也是指狭义管理会计。

（二）成本会计与财务会计及管理会计的关系

我们知道，财务会计的主要功能是对企业外部的利益相关人报告企业的财务状况和经营业绩，管理会计的主要功能则是对企业内部管理者提供管理决策的信息。成本会计的功能则具有两重性。一方面，成本会计要为财务会计提供成本信息，以便财务会计中合理确定存货价值、正确计算损益；另一方面，管理会计中各种方法的运用，需要成本会计为之提供基础信息。由此，成本会计与财务会计及管理会计的关系可以简略地表达如下：

成本会计 = [一部分财务会计] + [一部分管理会计]

还可以用一个框图予以示意（图1）

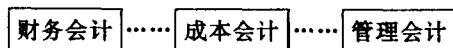


图1

二、成本会计的功能

前面阐释成本会计与财务会计及管理会计的关系，实际上已经涉及成本会计的功能。

成本会计的功能可以概括为：一是产品成本计算，即对当期加工产品或提供作业服务的相关费用加以确切计量（直接费用的确认，间接费用的分配。算出总成本和单位成本，用于损益计算和订价决策。二是存货计价，即在产品成本计算的基础上，合理确定各种存货（完工产品、在制品、原材料以外的其他物品）之价值。三是生产作业成本控制，即对已经发生的生产作业成本进行成本差异对比（实际成本与标准成本的差异），分析原因，提出有针对性的可行措施，加以控制。

三、成本会计的发展

在我国会计体系中，成本会计一直是一个非常沉寂的分支，实践和理论两方面都已多年未有新变化。而在现代西方会计体系中，从 80 年代后期起，成本会计和管理会计领域就开始了一场革命。核心问题是，在技术创新和管理创新日新月异的新形势下，成本与管理会计提供的信息是否能满足需要，或者用专业术语讲，成本与管理会计提供的信息是否具有较高的相关性，近 10 年来成本会计与管理会计领域的发展，使得这两个学科分支在研究和教育领域出现了许多新变化（当然，实践领域的新变化是基础），这里仅就成本会计领域的要点作一些阐述。

如果将成本会计视作一个为企业财务部门和管理部门提供成本费用信息的系统，其中最主要的环节，是对生产经营过程中发生的间接生产费用的核算处理，更具体地说，即选择什么样的标准及如何将间接生产费用按照所选择标准进行分配计算，进而归集到各种成本核算对象。这是全部信息系统中的关键。

在成本会计实务和教科书中，关于计算分配间接生产费用中依赖之标准的选择，传统上一直以直接人工费用作为主要标准。这种选择的背后隐含着一重要假设，或对一重要事实的承认，即

间接生产费用中相当大的部分与直接人工费用具有较高的相关性。怎样看这种假设或承认呢？应该说，在传统的工业化生产体系中，直接人工费用在生产总成本中占有相当大的份额，按直接人工费用计算分配间接生产费用，在计算结果上不会出现大的偏差，所以上述假设或承认是可以接受的。但是在高科技产业或电子计算机普遍运用于生产作业现场的条件下，上述假设或承认的不合理性开始暴露出来，因为在现代技术条件下，生产作业的电脑控制和自动化程度大大提高，一线生产作业人员大大减少，导致直接人工费用在生产总成本中的比重急剧下降，而间接生产费用在生产总成本中的比重则大大上升。这时仍以直接人工费用作为计算分配间接生产费用的标准，相关性已大大降低，计算分配结果也难免扭曲，并最终导致财务损益核算信息失真，以及基于成本信息基础之上的管理决策失误。

从 80 年代中期起，美国会计界对成本会计和管理会计的反思出现了新的成果，“作业基础成本计算（Activity Based Costing, ABC）”是最主要的标志。进入 90 年代以后，ABC 制已日趋成熟，在新版成本会计或管理会计教科书中，ABC 制已成为规范化的新内容。

在高新技术迅速发展的今天，技术的创新及运用于产业活动，导致生产和管理的巨大变化，从而对会计信息提出新的要求，这种革新总是首先冲击成本会计。因此，成本会计的发展不会停滞，而是会更快。

五、本书体系

本书的内容架构和篇章编排，力图体现我们对成本会计的最新理解。

第 1~3 章为成本核算基础，述及成本核算方法、程序，以及各种成本项目的核算入账。

第 4~8 章为各种基本的成本计算方法，也是成本会计教科书中较为传统的内容，重心在于成本计算。

第9~11章是对传统成本会计内容的革新和延伸,更加注重成本信息满足管理者和决策者新的需要。

第12章介绍中国现行各主要行业的成本计算,目的在于让学生对我国现行的成本会计实务有大致的了解。

第13~14章成本报表和成本系统审计,是成本会计循环的终结信息载体,同时还是对成本信息的监督与控制,核心是成本信息的有效性。

第15章成本会计电算化,属于系统手段的现代化。

第16章环境成本计量,是成本会计的新领域。本书尝试将此内容纳入,因为环境会计已经在欧美发达国家得到重视,而环境会计的中心内容,应当是环境成本计量和核算。

目 录

绪 论	(1)
第一章 成本会计循环：方法与程序	(1)
第一节 成本与费用概念	(1)
一、成本概念	(1)
二、费用概念	(2)
三、成本与费用的关系	(3)
四、费用的分类	(3)
第二节 成本核算的要求	(6)
一、成本核算的会计技术	(6)
二、成本核算对象	(8)
三、成本核算的组织	(9)
四、成本核算的基础工作	(10)
第三节 成本核算程序	(11)
一、生产费用的审核和记录	(11)
二、生产费用在各种产品之间的分配和归集	(12)
三、生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(12)
第四节 成本会计循环流程	(14)
一、成本信息流程	(14)
二、成本账户及账务关系	(16)
第五节 成本会计基础	(20)
一、成本计算	(20)
二、成本会计基础	(21)

三、生产费用分配的会计处理	(22)
第六节 成本会计制度与成本计算方法	(24)
一、成本会计制度与组织	(24)
二、成本计算方法	(25)
三、企业生产类型与成本计算方法	(27)
四、成本会计工作自身的成本——效益原则	(31)
五、JIT 生产制度与成本会计制度	(32)
第二章 成本项目（一）：材料成本与人工成本	(34)
第一节 材料取得成本与材料发出成本	(34)
一、材料取得成本	(34)
二、材料盘存制度	(37)
三、材料发出成本的确定	(41)
第二节 材料成本的会计处理	(47)
一、直接材料耗用与间接材料耗用的划分	(47)
二、材料耗用的会计处理	(48)
第三节 人工成本与会计计量	(53)
一、直接人工成本与间接人工成本	(53)
二、工资制度	(54)
三、人工成本会计的原始依据	(55)
四、人工成本的会计计量	(60)
第四节 直接人工成本的会计处理	(64)
一、直接人工费用的归集与分配	(64)
二、福利费的归集与分配	(70)
第五节 停工损失的会计处理	(71)
一、停工损失	(71)
二、会计处理	(71)
第三章 成本项目（二）：制造费用	(73)
第一节 制造费用核算的特点	(73)
一、制造费用的意义	(73)

二、制造费用核算的特点	(74)
第二节 制造费用分项目的会计处理	(75)
一、“制造费用”账户的运用	(75)
二、间接材料成本与间接人工成本	(77)
三、固定资产折旧费	(80)
四、待摊费用与预提费用	(86)
五、低值易耗品摊销费用	(89)
第三节 制造费用分配的会计处理	(91)
一、制造费用分配标准	(91)
二、制造费用的分配方法	(92)
三、制造费用分配释例	(95)
四、制造费用分配的会计处理	(98)
第四节 服务部门费用的会计处理	(98)
一、服务部门费用	(98)
二、服务部门费用的归集	(99)
三、服务部门费用的分配	(100)
第四章 实际成本核算(一):品种(类)法	(109)
第一节 品种法成本计算	(109)
一、品种法成本计算的特点	(109)
二、品种法成本计算的程序	(110)
三、单一品种产品成本计算释例	(111)
四、多品种产品成本计算释例	(112)
第二节 分类法成本计算	(116)
一、产品类别成本计算的特点	(116)
二、产品类别成本计算的程序	(116)
三、产品类别成本计算释例	(117)
第五章 实际成本核算(二):分批法	(121)
第一节 分批法成本计算的特点	(121)
一、分批成本制度的适用范围	(121)