

成本会计是研究如何取得成本信息

加强成本管理的一个会计分支

成本的内涵极其丰富

它既包括财务会计中所用的成本概念

又包括管理会计中所用的一系列成本概念

因此绝不能将其简单地等同起来



21 世纪远程教育精品教材

成本会计

曹伟 编著

 中国人民大学出版社

21 世纪远程教育精品教材



成本会计

曹伟 编著

Y
F-834.2
16

 中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/曹伟编著.

北京:中国人民大学出版社,2006

(21世纪远程教育精品教材)

ISBN 7-300-07344-1

I. 成…

II. 曹…

III. 成本会计-远距离教育-教材

IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 050069 号

21 世纪远程教育精品教材

成本会计

曹伟 编著

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室) 010-62511239 (出版部)

010-82501766 (邮购部) 010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司) 010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京丰印诚印务有限公司

规 格 170×228mm 16 开本 版 次 2006 年 6 月第 1 版

印 张 17.5 插页 1 印 次 2006 年 6 月第 1 次印刷

字 数 306 000 定 价 24.00 元(附光盘一张、《模拟实验用纸》一册)

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

总 序

我们正处在教育史、尤其是高等教育史上的一个重大的转型期。在全球范围内，包括在我们中华大地，以校园课堂面授为特征的工业化社会的近代学校教育体制，正在向基于校园课堂面授的学校教育与基于信息通信技术的远程教育相互补充、相互整合的现代终身教育体制发展。一次性学校教育的理念已经被持续性终身学习的理念所替代。在高等教育领域，从1088年欧洲创立波洛格纳（Bologna）大学以来，21世纪以前的各国高等教育基本是沿着精英教育的路线发展的，这也包括自19世纪末创办京师大学堂以来我国高等教育短短百多年的发展史。然而，自20世纪下半叶起，尤其在迈进21世纪时，以多媒体计算机和互联网为主要标志的电子信息技术正在引发教育界的一场深刻的革命。高等教育正在从精英教育走向大众化、普及化教育，学校教育体系正在向终身教育体系和学习型社会转变。在我国，党的十六大明确了全面建设小康社会的目标之一就是构建学习型社会，即要构建由国民教育体系和终身教育体系共同组成的有中国特色的现代教育体系。

教育史上的这次革命性转型决不仅仅是科学技术进步推动的。诚然，以电子信息通信技术为主要代表的现代科学技术的进步，为实现从校园课堂面授向开放远程学习、从近代学校教育体制向现代终身教育体系和学习型社会的转型提供了物质技术基础。但是，教育形态演变的深层次原因在于人类社会经济发展和社会生活变革的需求。恰在这次世纪之交，人类社会开始进入基于知识经济的信息社会。知识创新与传播及应用、人力资源开发与人才培养已经成为各国提高经济实

力、综合国力和国际竞争力的关键和基础。而这些是仅仅依靠传统学校校园面授教育体制所无法满足的。此外，国际社会面临的能源、环境与生态危机，气候异常，数字鸿沟与文明冲突，对物种多样性与文化多样性的威胁等多重全球挑战，也只有依靠世界各国进一步深化教育改革与创新、人与自然的和谐发展才能得到解决。正因为如此，我国党和政府提出了“科教兴国”、“可持续发展”、“西部大开发”、“缩小数字鸿沟”以及“人与自然和谐发展”的“科学发展观”等基本国策。其中，对教育作为经济建设的重要战略地位和基础性、全局性、前瞻性产业的确认，对高等教育对于知识创新与传播及应用、人力资源开发与人才培养的重大意义的关注，以及对发展现代教育技术、现代远程教育和教育信息化并进而推动国民教育体系现代化、构建终身教育体系和学习型社会的决策更得到了教育界和全社会的共识。

在上述教育转型与变革时期，中国人民大学一直走在我国大学的前列。中国人民大学是一所以人文、社会科学和经济管理为主，兼有信息科学、环境科学等的综合性、研究型大学。长期以来，中国人民大学充分利用自身的教育资源优势，在办好全日制高等教育的同时，一直积极开展远程教育和继续教育。中国人民大学在我国首创函授高等教育。1952年，校长吴玉章和成仿吾创办函授教育的报告得到了刘少奇的批复，并于1953年率先招生授课，为新建的共和国培养了一大批急需的专门人才。在上世纪90年代末，中国人民大学成立了网络教育学院，成为我国首批现代远程教育试点高校之一。经过短短几年的探索和发展，中国人民大学网络教育学院创建的“网上人大”品牌，被远程教育界、媒体和社会誉为网络远程教育的“人大模式”：即“面向在职成人，利用网络学习资源和虚拟学习社区，支持分布式学习和协作学习的现代远程教育模式”。成立于1955年的中国人民大学出版社是新中国建立后最早成立的大学出版社之一，是教育部指定的全国高等学校文科教材出版中心。在过去的几年中，中国人民大学出版社与中国人民大学网络教育学院合作创作、设计、出版了国内第一套极富特色的“现代远程教育系列教材”。这些凝聚了中国人民大学、北京大学、北京师范大学等北京知名高校学者教授、教育技术专家、软件工程师、教学设计师和编辑们广博才智的精品课程系列教材，以印刷版、光盘版和网络版立体化教材的范式探索构建全新的远程学习优质教育资源，实现先进的教育教学理念与现代信息通信技术的有效结合。这些教材已经被国内其他高校和众多网络教育学院所选用。中国人民大学出版社基于“出教材学术精品，育人文社科英才”理念的努力探索及其初步成果已经得到了我国远程教育界的广泛认同，是值得肯定的。

今年4月,我被邀请出席《中国远程教育》杂志与中国人民大学出版社联合主办的“远程教育教材的共建共享与一体化设计开发”研讨会并做主旨发言,会后受中国人民大学出版社的委托为“21世纪远程教育精品教材”撰写“总序”,这是我的荣幸。近几年来,我一直关注包括中国人民大学网络教育学院在内的我国高校现代远程教育试点工程。这次更有机会全面了解和近距离接触中国人民大学出版社推出的“21世纪远程教育精品教材”及其编创人员。我想将我在上述研讨会上发言的主旨做进一步的发挥,并概括为若干原则作为我对包括中国人民大学出版社、中国人民大学网络教育学院在内的我国网络远程教育优质教育资源建设的期待和展望:

- 现代远程教育教材的教学内容要更加适应大众化高等教育面对在职成人、定位在应用型人才培养上的需要。
- 现代远程教育教材的教学设计要更加适应地域分散、特征多样的远程学生自主学习的需要,培养适应学习型社会的终身学习者。
- 在我国网络教学环境渐趋完善之前,印刷教材及其配套教学光盘依然是远程教材的主体,是多种媒体教材的基础和纽带,其教学设计应该给予充分的重视。要在印刷教材的显著部位对课程教学目标和要求做明确、具体、可操作的陈述,要清晰地指导远程学生如何利用多种媒体教材进行自主学习和协作学习。
- 应组织相关人员对多种媒体的远程教材进行一体化设计和开发,要注重发挥多种媒体教材各自独特的教学功能,实现优势互补。要特别注重对学生学习活动、教学交互、学习评价及其反馈的设计和实现。
- 要将对多种媒体远程教材的创作纳入对整个远程教育课程教学系统的一体化设计和开发中,以便使优质的教材资源在优化的教学系统、平台和环境,在有效的教学模式、学习策略和学习支助服务的支撑下获得最佳的学习成效。
- 要充分发挥现代远程教育工程试点高校各自的学科资源优势,积极探索网络远程教育优质教材资源共建共享的机制和途径。

中华人民共和国教育部远程教育专家顾问

丁兴富

2005年4月28日

前 言

成本会计是研究如何提供成本信息、加强成本管理的一个会计分支。成本的内涵极其丰富，它既包括财务会计中所用的成本概念，又包括管理会计中所应用的一系列成本概念，因此绝不能将其等同于产品成本。

成本会计作为一门会计学分支学科，大致经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计三个阶段。现代成本会计（广义的成本会计）内容已经非常丰富，包括了成本管理的各个环节：成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析、成本考核等。它部分内容属于财务会计，大部分内容应当属于管理会计。从学科分工和便利教学角度考虑，同时由于受到课时限制，本课程主要涉及成本管理的基础环节——成本核算。成本会计课程着重讲授基本理论、基本方法和基本技能，其基本原理适用于各行业。通过本课程的学习，可以为进一步深入学习管理会计、成本管理等课程打下一个基础。

本书的一个显著特点是，对成本会计基本概念的界定和使用更趋严谨，比如，成本的理论内涵，成本的分类，关于“C+V”，生产费用及其分类，生产费用与产品成本、期间费用的关系，要素费用及其与产品成本、辅助生产成本、期间费用的关系，产品成本核算的基本程序等。作为教科书，本书使用基本概念的主要依据还是国家统一的会计制度。

本书的另一个特点是，针对远程教育的特点，在教材中增加了“学习导航”、“提示音”、“超链接”等栏目，以方便自学。另外，随主教材还配备了《成本会计学习光盘》、《成本会计模拟实验用纸》等。光盘设置了“重点解析”、“即时练

习”、“背景资料”、“模拟实验”、“例题分析”、“关键概念”等栏目，其中的教学案例对于加深基本理论和方法的理解、提高感性认识和实际操作能力有很大的帮助。

《成本会计学习光盘》和《成本会计模拟实验用纸》主要由中国人民大学商学院硕士研究生陆蕾、张晶晶编写。

由于编写时间和水平所限，书中难免有不当和错误之处，欢迎读者批评指正，以便进一步修改和补充。

编著者

2006年2月

第一章 总论	1
第一节 成本的含义.....	2
第二节 成本会计的发展阶段.....	5
第三节 成本会计的内容.....	7
第二章 工业企业产品成本核算的基本程序和 基础工作	12
第一节 生产费用与产品成本	13
第二节 产品成本核算的账户设置	17
第三节 产品成本核算的基本程序	21
第四节 产品成本核算的基础工作	22
第三章 要素费用的分配	26
第一节 材料费用的分配	27
第二节 工资费用和职工福利费的分配	37
第三节 外购动力费用的分配	47
第四节 折旧费用的分配	50
第五节 其他费用的分配	54
第四章 辅助生产费用的归集和分配	63
第一节 辅助生产费用核算的特点	64
第二节 辅助生产费用的归集	65
第三节 辅助生产费用的分配	68
第五章 制造费用（基本生产）的归集和分配	81
第一节 制造费用（基本生产）的归集	81
第二节 制造费用（基本生产）的分配	87

第六章 废品损失和停工损失的归集和分配	96
第一节 废品损失的归集和分配	97
第二节 停工损失的归集和分配	103
第七章 完工产品成本和在产品成本的划分方法	107
第一节 基本生产费用在完工产品和在产品之间分配的意义	108
第二节 在产品数量的核算	109
第三节 完工产品成本和在产品成本的划分方法	112
第八章 生产类型和管理要求对产品成本核算方法的影响	127
第一节 生产类型的划分	128
第二节 生产类型和管理要求对产品成本核算方法的影响	130
第三节 产品成本核算的主要方法	132
第九章 品种法	135
第一节 品种法的特点和适用范围	135
第二节 品种法的核算程序	137
第十章 分批法	149
第一节 分批法的特点和适用范围	149
第二节 分批法的核算程序和应用举例	151
第三节 简化的分批法	155
第十一章 分步法	162
第一节 分步法的特点、适用范围和种类	163
第二节 逐步结转分步法	164
第三节 平行结转分步法	188
第十二章 分类法	194
第一节 分类法概述	195
第二节 分类法举例	197
第三节 联产品、副产品、等级品的成本核算	199

第十三章	定额法	208
第一节	定额法的基本特点.....	209
第二节	定额成本的核算.....	210
第三节	脱离定额差异的核算.....	212
第四节	定额变动差异的核算.....	220
第五节	定额法核算程序和应用举例.....	222
第六节	定额法的优缺点和应用条件.....	227
第十四章	期间费用的归集和结转	231
第一节	管理费用的归集和结转.....	232
第二节	营业费用的归集和结转.....	233
第三节	财务费用的归集和结转.....	237
第十五章	成本报表	241
第一节	成本报表的概念、种类和作用.....	242
第二节	全部产品生产成本表.....	243
第三节	主要产品单位成本表.....	246
第四节	制造费用明细表.....	248
第五节	期间费用明细表.....	249
第六节	其他成本报表.....	253
第七节	成本报表分析的基本方法.....	258
	参考文献	265

第一章

总 论



【学习导航】

请使用2学时学习本章内容，着重理解以下要点：

- ◎ 能够举例说明哪些成本属于财务成本、哪些成本属于管理成本；
- ◎ 理解成本划分为财务成本和管理成本的依据和意义、财务成本和管理成本的主要区别；
- ◎ 明确产品成本的内涵以及核算产品成本在财务会计中的意义；
- ◎ 了解成本会计的三个发展阶段以及不同阶段成本会计的内容；
- ◎ 了解现代成本会计的主要内容。

☞ 认真阅读光盘“重点解析”栏目中的本章内容，了解本章的学习要点和考试重点，掌握学习方法。

第一节 成本的含义

一、财务成本和管理成本

在现实生活和会计学科中,人们使用着多种多样的成本概念。这些成本按照其服务目的不同,可以分为财务成本和管理成本两大类。

财务成本是服务于对外财务报告目的的一系列成本概念的总称,如产品生产成本、材料采购成本、固定资产成本、无形资产成本、商品采购成本等,也可以说,财务成本是在财务会计中应用的成本。财务会计是主要面向企业外部信息使用者提供会计信息的一个分支,由于信息的提供者与使用者之间利益不一致,所以对财务会计信息的加工、生成、提供必须有统一的规范,这种规范在我国就是国家统一的会计制度。因此,财务成本是依据国家统一的会计制度核算出来的。

管理成本是服务于企业内部管理目的的一系列成本概念的总称,如机会成本、目标成本、可控成本、作业成本等,也可以说,管理成本是在管理会计中应用的成本。管理会计是面向企业内部管理提供信息的一个会计分支,由于信息提供者、使用者的利益基本一致,所以管理会计信息的加工、生成、提供不必遵循像财务会计那样统一的规范。因此,管理成本不受国家统一的会计制度的约束。

管理成本的内涵极其丰富,它不仅包括资产的成本,而且包括班组、工段、车间的成本,作业的成本,资金使用的成本等;不仅包括实际的成本,而且包括计划成本、标准成本、目标成本等非实际成本;即使是产品成本,为满足内部管理的需要,也经常需要经过改造后才能使用。

属于管理成本范畴的成本概念非常丰富,如目标成本、责任成本、标准成本、作业成本、研究与开发成本、售后服务成本、可控成本、不可控成本、机会成本、固定成本、变动成本、付现成本、沉没成本、质量成本、资金成本等。



超链接

<http://app.cn.tom.com/job/kj/index.htm> (中华会计学习网);

<http://www.e521.com> (中华财会网) 提供各种会计知识。

提示音

尽管按照服务目的不同我们将成本归纳为财务成本和管理成本两大类，但是作为成本，它们有如下共同点：第一，二者都有特定的目的。计算财务成本的目的，是为了按照财务会计的原则对资产进行计价，进而为核算企业盈亏和编制对外财务报告服务；而计算管理成本的目的，则是为预测、决策、控制、计划、考核等管理活动服务。第二，二者都有特定的对象。财务成本的对象一般是特定的资产，如产成品、在产品、材料、固定资产等，管理成本的对象可能是特定的资产（如产成品的目标成本、标准成本、固定成本、变动成本），可能是某项作业（如作业成本），可能是某一单位或个人（如责任成本、可控成本、不可控成本），也可能是某种来源渠道的资金（如资本成本）等。第三，二者都表现为价值耗费，或称价值牺牲，因此成本是一种综合性的指标。

如何概括成本的理论内涵呢？美国会计学会 1951 年对成本的如下定义可以说涵盖了财务成本和管理成本，给我们很大的启示，它认为：“成本是为了一定目的而付出的、或可能付出的用货币表现的价值牺牲。”

超链接

<http://www.aaa-edu.org>（美国会计学会网站）。

借鉴上述成本定义，我们可以将成本做如下定义：成本是为了特定目的，在特定对象上付出的或可能付出的用货币表现的价值耗费。

财务成本和管理成本的区别可以归纳为如下几个方面：

1. 目的不同

财务成本服务于对外财务报告，而管理成本则服务于企业内部管理。

2. 内容不同

财务成本是指取得资产的实际成本，包括产品生产成本、材料采购成本、固定资产成本、无形资产成本、商品采购成本等。管理成本的内涵极其丰富，它不仅包括资产的成本，而且包括班组、工段、车间的成本，作业的成本，资金使用的成本等；不仅包括实际的成本，而且包括计划成本、标准成本、目标成本等非实际成本；即使是产品成本，为满足内部管理的需要，也经常需要经过改造后才能使用。

3. 依据不同

财务成本是依据国家统一的会计制度核算出来的；而管理成本则不受国家统一的会计制度的约束。

4. 核算期间不同

财务成本由于是满足对外财务报告的需要，所以其核算期间通常按照会计期间进行；而管理成本由于是满足内部管理的需要，所以其核算期间长短不一，通常要求及时性很高，有时需要按日提供。

5. 核算资料来源不同

财务成本核算的资料来源基本上是财务会计中的凭证、账簿等资料；而管理成本核算的资料来源除了财务会计中的凭证、账簿等资料以外，还经常需要业务资料、统计资料以及企业外部资料等。

二、产品成本

产品成本是财务成本的核心内容。核算产品生产成本的首要目的是按照国际惯例对产成品、自制半成品、在产品等存货进行计价，从而为确定盈亏，进而编制利润表、资产负债表服务。从理论上说，产品成本是企业为生产一定种类和数量的产品所发生的生产资料耗费和工资耗费。按照马克思的劳动价值理论，产品的价值有三部分组成：生产中消耗的生产资料的价值（ C ）、劳动者为自己劳动所创造的价值（ V ），以及劳动者为社会劳动创造的价值（ M ）。对资本家而言， M 是剩余价值， $C+V$ 就是耗费，即产品成本。同样道理，对社会主义市场经济条件下的企业投资者而言， M 是利润， $C+V$ 就是需要补偿的价值，即产品成本。这种产品成本可以称之为“理论产品成本”。

在实际操作中，财务会计中核算的产品成本的内容由国家统一的会计制度规定，它是企业的基本生产车间为生产一定种类和数量的产品所发生的各种耗费。这种产品成本一方面遵循“理论产品成本”，另一方面又与“理论产品成本”有所偏离。这种偏离主要表现在：第一，为了促使工业企业加强经济核算，减少生产损失（例如废品损失、停工损失），生产损失也计入产品成本；第二，为了简化成本核算工作，依据国际惯例，工业企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用、为筹集资金而发生的财务费用，以及为销售产品而发生的营业费用，不计入产品成本，而是直接计入当期损益，从当期利润中扣除。因此，实际工作中，财务会计中的产品成本是指产品的生产成本，而不是产品的完全成本。

第二节 成本会计的发展阶段

成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和完善起来的。按照多数学者的意见,成本会计的发展可以概括为早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计三个阶段。

一、早期成本会计阶段(1880—1920年)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家,随着英国产业革命的完成,机器生产代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场。这样,企业规模逐渐扩大,竞争加剧。由于机器设备等固定资产在生产中的作用增强,固定资产的折旧费对产品成本的影响也增强了,产品成本的计算和确定复杂了;而且由于竞争的加剧,对产品成本信息也更加需要。

英国会计人员为了满足企业管理的需要,对成本计算进行了研究。起初是在会计账簿之外,用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性,适应外部审计人员的要求,在这一阶段将成本计算纳入到复式簿记系统,同普通会计结合起来,形成了成本会计。

这一时期是成本会计的初创阶段,会计师和工程师携手为成本会计的建立做出了重要的贡献。由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产耗费进行系统的汇集和计算,从而确定产品成本和销售成本,所以,此时的成本会计可以称为记录型成本会计。

早期研究成本会计的专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计的定义是:应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或劳务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济有效的产销政策时参考。

二、近代成本会计阶段(1921—1945年)

20世纪初,西方企业开始奉行泰罗制度。该制度的核心是强调提高生产和工作效率,即通过所谓时间研究、动作研究等来制定在一定条件下既能够实现、又最有效率的标准,作为评价和考核的依据。泰罗制度推动了资本主义的发展。泰罗制度的广泛实施也对会计提出了迫切的要求。于是,与泰罗制度直接相联系

的技术方法，如“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等开始引进到会计中来，成为成本会计的组成部分。这样，成本会计的职能扩大了，它从事后的成本计算和成本分析，扩展到事前和事中的成本控制。

在这一时期，成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业，并深入应用到一个企业内部的各主要部门，特别是应用到企业经营的销售方面。

这一时期的成本会计的定义，可引用英国会计学家杰·贝蒂（J. Batty）的表述：“成本会计是用来详细地描述企业对其资源（指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动）进行预算和控制方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

■ 三、现代成本会计阶段（1945年以后）

第二次世界大战后，资本主义经济有许多新特点，主要表现在：一方面生产力获得十分迅速的发展；另一方面企业规模越来越大，跨国公司大量涌现，生产经营日趋复杂，企业外部市场情况瞬息万变，竞争更加激烈。这些新的条件和环境要求企业更加注重市场反映能力，更加注重企业管理的全局，更加注重企业战略定位、企业的预测和决策。所谓“管理的重心在经营，经营的重心在决策”，正是适应新的情况而提出来的企业管理的新的指导方针。

成本会计在这一阶段发展到一个新阶段，即成本会计发展重点已由事中控制成本、事后计算和分析成本，转移到如何预测、决策和规划成本，形成了新型的着重管理的成本会计。

这一阶段成本会计的主要内容有：

1. 开展成本的预测和决策。
2. 实行目标成本计算。随着目标管理理论的应用，成本会计有了新的发展。在产品的设计之前，按照客户能够接受的价格确定产品的售价和目标利润，然后倒推出目标成本，并以此控制产品设计成本，使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。这样，成本会计扩展到技术领域，把技术与经济结合起来，有效地降低了成本。
3. 实施责任成本计算。为了加强企业内部各级单位的业绩考核，1952年美国会计学家希琴斯（J. A. Higgins）倡导了责任会计，将目标成本进一步分解为各级责任单位的责任成本，进行责任成本核算，使成本控制更为有效。
4. 实行变动成本计算法。这种成本计算模式将成本分为变动成本和固定成本，它只把变动成本计入产品成本，而把当期固定成本从销售收入中扣除，不再