

大学会计系列教材

成本会计

刘敬东 主编

中国商业出版社

大学会计系列教材

1-234.2-43

L72

成本会计

刘敬东 主 编

中国商业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/刘敬东主编. —北京: 中国商业出版社, 1999. 11

青岛海洋大学会计系列教材

ISBN 7-5044-3869-3

I. 成… II. 刘… 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 (1999) 第 68063 号

责任编辑: 施 红

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

中国石油报社印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 8.5 印张 216 千字

1999 年 11 月第 1 版 1999 年 11 月第 1 次印刷

定价: 10.50 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

大学会计系列教材编审委员会

顾问 阎达五

教材审定委员会

主任 侯家龙

委员 (按姓氏笔划为序)

刘子玉 刘孔庆 武心尧 周旋

教材编写委员会

主任 徐国君 罗福凯

委员 (按姓氏笔划为序)

于卫兵	王荭	王舰	王成秋
刘秀丽	刘敬东	孙建强	李雪
陈峥	陈世文	张世兴	逢咏梅
房巧玲	姜玉洁	姜宏清	倪均援
徐晓慧	梁云凤		

总 序

与我国 1992 年底开始的以中国会计与国际会计惯例接轨为核心的会计改革相配合，我国的许多重点大学都相继编写出版了会计系列教材。这些教材以其全新的内容和结构，取代了建国后使用多年的以前苏联会计模式为主体的会计教材。应该说，这些教材为我国 20 世纪 90 年代会计人才的培养，做出了积极的贡献，至今仍是一般高校会计专业的首选教材。但也应该看到，随着我国会计改革的不断深入以及知识经济时代的到来，会计教育要以会计需求为导向，面向 21 世纪，转变教育思想，更新教育观念，就要制定好新的专业培养方案并配备相应的新的会计教材。为此我们用了半年多的时间，结合教育思想大讨论，探讨本校培养会计人才的目标与培养模式，全面修订了教学计划，摸索培养特色人才的新定位、新思路、新途径、新方法，因而就使得我们简单地选用重点大学会计系列教材的传统做法，显露出较大的不适应，也无法实现本校的特色培养目标。正是在这样的情势下，我们才鼓足勇气，带着尝试、探究的心态，来组织编写这套会计系列教材。

目前，全国高校在新一轮教育改革中，普遍达成的共识是要注重学生创新思维的培养，推行素质教育，体现“拓宽面向，加强基础、更新内容、系统优化、重视实践、淡化专业、提高素质，减少课时”的思想。我们认为这种改革的总思路是正确的，但有些提法是否值得研究探讨？如“拓宽面向”、“淡化专业”，是否会使学生“样样通，样样松”？无法形成自己的专业特长？在知识飞速发展的今天，要求一个人博学多才、多业精通，是否现实？我们认为，让学生将专业基础打牢实是对的，但仍要区分专业，培

养有特长的专门人才。再如“重视实践”、“减少课时”，是否可行？四年的时间毕竟有限，将该学习基本理论与方法的时间，更多地用于实际动手操作技能的培养，是否会冲击理论水平的提高？大学是否应解决职业培训所要解决的问题？如何与“素质教育”的目标相匹配？减少课时要学生更多地自学，学生是否有足够资料、书籍乃至学习的能力？我们认为，就目前我国实际情况来看，重视实践虽然表面上更适应社会需要，但从社会整体和长远看，则是一种急功近利的行为，必将影响学生的发展潜力和后劲，而且在目前的体制下，师资不可能达到这样的要求。减少课时，在学校图书资料缺乏的情况下，很可能使学生无所事事，白白浪费许多大学时光。

根据我校修订后的教学计划，我们确定这套系列教材由核心课和几门相关专业基础课的教材组成。核心课教材包括《会计学科概览》、《簿记》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《国际会计》、《计算机会计信息系统》、《财务分析》、《审计学原理》、《注册会计师审计实务》、《管理咨询》等十三门组成，同时结合我系师资力量，还将《财政学》、《税学》、《统计学》作为一部分专业基础课教材，扩展列入系列教材之内。

在教学计划修订及编写教材的过程中，我们反复思考这样两个问题：一是到底各高校的会计学专业是否要按同一规格来培养人才？要不要形成各自的特色？教材规定了基本教学内容，是教学的范本，如果按全国统一的要求，或是以全国会计名校的套路为校板，是否会影响到普通学校的学生既未达到名校名徒培养的规格，又没有形成自己的特色？我们认为，还是应坚持特色办学，结合本校生源的质量和社会需要的实际，来确定本校培养的特色目标和培养方案。这也是我们虽然水平有限，但仍坚持一面学习、一面编写这套教材的目的之一。

二是会计学专业学生培养的定位问题。这里也有两个矛盾需要面对：一为国际惯例与现行制度规范的协调。以国际惯例为标

准培养学生，学生有了潜力和未来适应性，却又缺乏实际动手操作能力；以现行制度做法为标准培养学生，重视实务操作，则学生又会因制度改革而使所学知识过时；而两者兼顾好是十分不容易的。我们认为，本科教育应以专业素质与基本技能教育为主，因此应以国际惯例和会计最新发展趋势为依据来培养学生，至于实务操作技能，可通过会计模拟试验和毕业实习来提高，但不是大学应解决的重点。二为规范会计理论与方法和现实社会需要的“变通”、违规的矛盾。社会不少企业反映不要“书呆子气太重”的学生，意为这种学生太正统、太死板，不能满足现实中非正当的需求。我们认为，从全社会利益和长远计，还是应教会学生规范的会计理论与方法，不能为迎合某种不健康的现实需要而降低学生培养的层次。我们的目标正是要通过几代学生的努力，来逐渐改变这种现实。

在教材编写中，我们还考虑了以下几点特色：

1. 尝试编写《会计学科概览》作为第一门会计课程的教材。目前我国大学会计学、理财学专业，几乎无一例外地以《会计学原理》（或称会计基础、基础会计、初级会计学等）作为第一门专业课，这是传统的从培养“三基”入手的教育思路，但是从较长时期的教学实践看，教学效果很不理想。因此，借鉴美国许多大学的会计教育经验，在传统会计课程之前，先行开设一门对会计学科做总体介绍的课，旨在使学生建立对会计专业的学习兴趣，掌握专业学习方法，建立起“大会计”的观念，初步形成职业认同和对未来职业的理想和设计，为后续专业课程的学习做好铺垫。

2. 将《会计学原理》或《基础会计学》等改为《簿记》，恢复其本来面目，使“簿记”讲授重点明确。我们认为，簿记只能是会计（学）的一个构成部分，会计学的内容，特别是“原理”更加广博、深奥。将簿记理解为会计的基础甚至是原理，会误导学生降低其对会计的认识，使学生失去对会计深入理解、宽泛学习的热情。

3. 讲《中级财务会计》、《财务管理》、《计算机会计信息系统》作为重点讲授的内容,课时均在100个以上,因此教材内容要丰富一些。因为这三门课是会计专业的核心课程,它决定学生的基本功力。

4. 《国际会计》教材分成两部分,前一部分讲解国际会计的基本概念、理论、比较会计以及国际性业务的会计处理惯例;后半部分为英文,当做专业外语来教学,同时,让学生熟悉了解国际会计准则。

5. 单独编写并开设《财务分析》,提高学生对会计信息分析、利用的能力,应是下一世纪本科教育的一个重点方向。

6. 编写并开设《注册会计师审计实务》,是让学生在掌握了审计的基本理论与方法的基础上,进一步了解注册会计师审计的实务操作程序,或是作为会计学专业的一个重要方向,或是对将来从事会计工作有很好的助益。

7. 编写并开设《管理咨询》,是让学生了解、掌握有关资产评估、可行性研究、会计与财务制度设计、企业财务主仍断、公司组建与证券发行、税务代理与税务咨询等会计相关业务,提高学生的综合素质。

为了便于教学,本系列教材配有学习指导书。

我们深知,按我们目前的师资力量和水平来编写这套系列教材,有些超越我们的人力、教学经验、学识水平所容许的范围,因而本系列教材一定存有很多缺陷甚至错误,我们衷心希望读者批评指导。

青岛海洋大学会计系列教材编写委员会

1999年3月

编写说明

随着科学技术和社会生产力的迅速发展，现代管理科学日趋成熟，使成本会计逐步发展为一门具有完整内容、比较系统的独立学科，并大大丰富了会计理论和方法，成为会计学的一个重要分支。

《成本会计》根据我校系列教材的调整，以成本核算和成本分析为主要内容，详细介绍了成本费用的归集和分配，以及产品成本计算的各种方法。为了避免与管理会计教材的重复，对成本预测、决策、考核等现代成本会计内容不再介绍。

本书由刘敬东主编，其中，第一章、第二章、第三章、第四章、第五章、第六章、第七章、第八章、第九章由刘敬东编写，第十章由刘秀丽编写，第十一章、第十二章和第十四章由房巧玲编写，第十三章由孙建强编写。

由于作者水平所限，书中难免有不当之处，敬请各位同仁和读者指正，不胜感激。

编者

1999年8月

目 录

第一章 成本会计总论	(1)
第一节 成本的经济内涵.....	(1)
第二节 成本会计的对象和任务.....	(4)
第三节 成本会计的职能.....	(7)
第四节 成本会计的工作组织	(10)
第二章 生产企业成本核算的原理	(15)
第一节 生产企业成本核算的要求	(15)
第二节 生产企业费用的分类	(21)
第三节 生产企业成本核算的一般程序	(25)
第四节 生产企业成本核算的账户设置和财务处理	(27)
第三章 生产企业要素费用的核算	(31)
第一节 概述	(31)
第二节 材料费用的核算	(33)
第三节 外购动力费用的核算	(44)
第四节 工资及福利费的核算	(46)
第五节 折旧费用的核算	(59)
第六节 其他要素费用的核算	(62)
第四章 辅助生产费用的核算	(65)
第一节 辅助生产费用的归集	(65)
第二节 辅助生产费用的分配	(68)
第五章 制造费用的核算	(85)
第一节 制造费用归集的核算	(85)
第二节 制造费用分配的核算	(86)
第六章 生产损失的核算	(94)

第一节	生产损失概述	(94)
第二节	废品损失的核算	(95)
第三节	停工损失的核算	(102)
第七章	生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配核算	(105)
第一节	在产品概述	(105)
第二节	生产费用在完工产品和月末在产品之间分配的方法	(107)
第八章	产品成本计算的方法	(125)
第一节	成本计算对象的确定	(125)
第二节	产品成本计算方法的形成	(128)
第三节	产品成本计算的品种法	(131)
第九章	产品成本计算的分批法	(134)
第一节	分批法的特点和计算程序	(134)
第二节	简化分批法	(141)
第十章	产品成本计算的分步法	(148)
第一节	分步法概述	(148)
第二节	逐步结转分步法	(151)
第三节	平行结转分步法	(163)
第十一章	产品成本计算的分类法	(169)
第一节	分类法的特点	(169)
第二节	分类法的计算程序	(170)
第三节	分类法的适用范围	(174)
第四节	副产品成本的计算	(175)
第十二章	产品成本计算的定额法	(180)
第一节	定额法的特点	(180)
第二节	定额成本的制定	(181)
第三节	脱离定额差异的计算	(184)
第四节	材料成本差异的计算	(192)

第五节	定额变动差异的计算.....	(193)
第六节	定额法计算举例.....	(196)
第十三章	变动成本法与标准成本法.....	(201)
第一节	变动成本法.....	(201)
第二节	标准成本法.....	(216)
第十四章	成本报表的编制和分析.....	(231)
第一节	成本报表的作用和种类.....	(231)
第二节	成本报表的编制和分析方法.....	(232)
第三节	产品生产成本表的编制和分析.....	(238)
第四节	主要产品单位成本表的编制和分析.....	(246)
第五节	制造费用明细表的编制和分析.....	(253)

第一章 成本会计总论

第一节 成本的经济内涵

一、成本的概念

成本是一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。马克思曾在其劳动价值论中指出,产品的成本是指产品生产中耗费的物化劳动和活劳动的货币表现,它由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值组成,也就是马克思劳动价值理论 $W=C+V+M$ 中的 $C+V$ 。因此,从理论上讲,产品成本是企业生产过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料价值(C)与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值(V)的总和。这种成本,通常称为产品的理论成本。

但在实际工作中,很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本。由于国家宏观调控的作用,成本在 $C+V$ 和 M 之间存在着一定的流动性,有时劳动者为社会创造的价值也计入产品成本中,如财产保险费;为了节约生产耗费,减少废品损失,对某些不形成产品价值的损失也列入产品成本中,如废品损失、季节性和修理期间发生的停工损失。另外,也不是所有的与产品形成有关的支出和费用都计入产品成本中,为了简化成本核算工作,对企业发生的管理费用、财务费用和产品销售费用,直接计入当期损益,从当期利润中得到补偿,不再分摊计入产品成本中,所以产品的实际成本和理论成本之间存在一定差异。产品的实际成本是指企业为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各项生产费用的总和。

在实际工作中,成本开支的范围一般由国家统一规定,哪些

费用应计入产品成本，哪些不应计入产品成本，国家都已有相关法规制度从宏观上加以调控，不同的国家成本范围各有所不同。我国现行会计制度规定，产品的成本是指产品的生产成本，即制造成本，不是产品所耗费的全部成本。具体到工业企业，直接材料、直接人工、制造费用和废品损失等构成了产品的制造成本，而管理费用、财务费用和产品销售费用不计入产品的制造成本，直接作为期间费用处理。在西方有些国家，产品的成本只包括与产品生产有关的变动成本，固定成本全部计入当期损益。

二、成本、费用和支出的关系

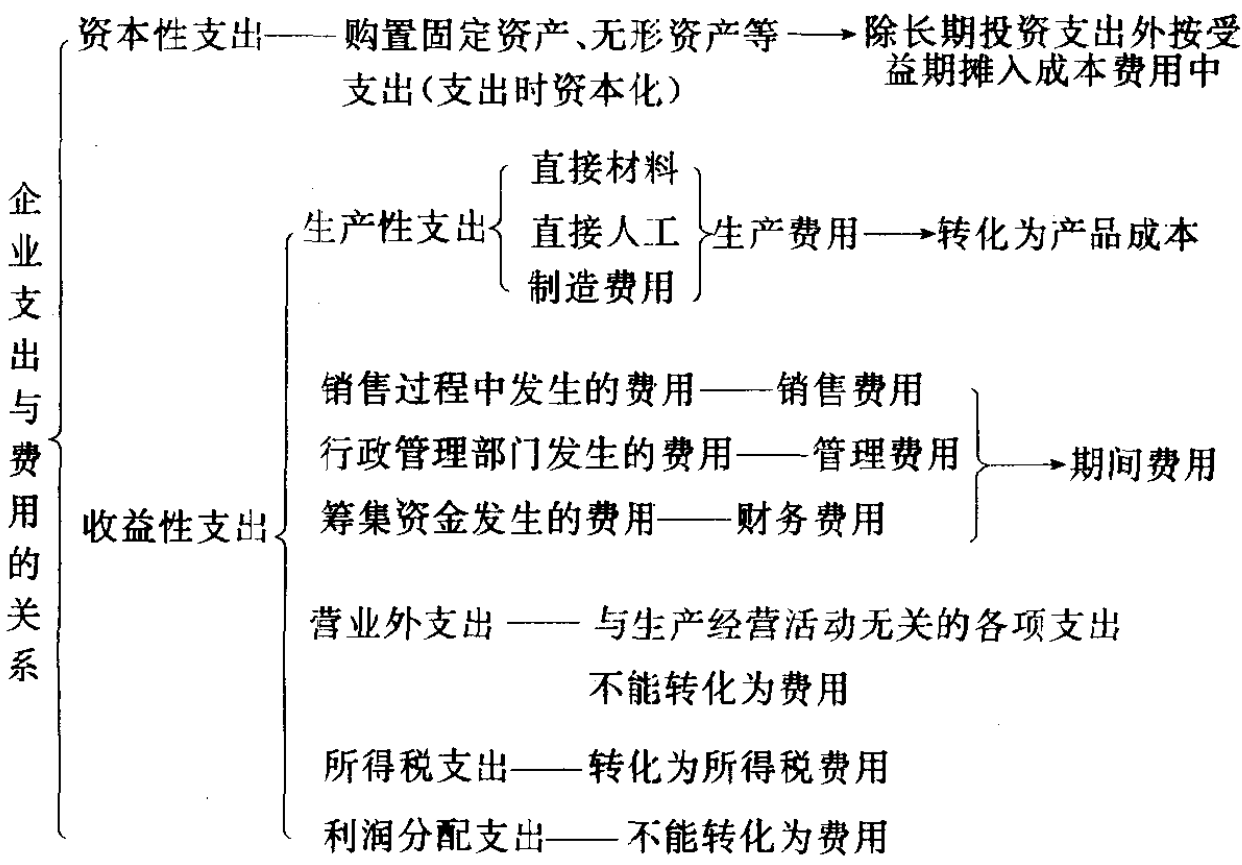
支出是指企业为满足生产经营活动的需要而发生的一切开支和耗费。费用是指企业在生产经营过程中发生的各种耗费。费用通过支出来实现，但并不是所有的支出都形成费用。一般而言，支出中，凡是同企业的生产经营有关的部分，则可表现或转化为费用，如企业购买原材料、固定资产、无形资产以及支付工资等发生的支出，最终都可表现或转化为费用；凡是与生产经营活动无关的支出，一般不能表现为费用，如长期投资支出、利润分配支出、捐赠支出、罚款及违约金支出等等。

费用按其是否计入产品成本可划分为生产费用和经营管理费用。企业生产费用是指企业在一定时期内为生产产品、提供劳务而发生的、用货币表现的各种生产耗费，包括企业为生产产品和提供劳务而发生的直接材料、直接人工和各生产单位（车间、分厂）为组织和管理生产所发生的各种间接费用。这些费用同产品的生产有直接关系，应计入产品的成本，从销售收入中得到补偿。经营管理费用是指同企业经营活动有密切关系的各种耗费，但同产品的生产无直接关系，包括企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用、财务费用，为销售产品而发生的销售费用。这些费用与发生期配比，属于某一时期耗用的费用，直接从当期损益中得到补偿。

生产费用与产品成本是两个既相互联系又相互区别的概念，

生产费用按一定的产品加以归集和汇总，就形成产品成本。因此，生产费用的发生是形成产品成本的基础，而产品成本则是对象化的生产费用。

但是，生产费用通常以“会计核算期”为基础，指某一时期（月、季、年）内实际发生的全部生产费用，而不考虑产品或劳务是否完工，产品成本则以“成本计算对象”为计算基础，反映的是某种产品在某一时期完工产品应负担的生产费用总和。根据权责发生制，当期发生的生产费用并不一定全部计入本期的产品成本中，而计入本期产品成本中的生产费用也并不一定是本期发生的生产费用。换言之，某一时期完工产品的成本，可能包括几个时期的生产费用，某一时期的生产费用也可能分期计入不同期间的完工产品成本中。所以，企业生产费用的发生期与归属产品的期间并不完全一致，企业某一时期实际发生的生产费用总和不一定等于该期完工产品的总成本。企业支出与费用的关系如下。



第二节 成本会计的对象和任务

一、成本会计的对象

(一) 生产企业的成本会计的对象

成本会计是会计的一个重要分支，主要是以成本为对象的一种专业会计。但为了促使企业节约费用，增加利润，成本会计把生产企业发生的管理费用、财务费用 and 产品销售费用等经营管理费用也作为成本会计的对象。由此可见，生产企业成本会计的对象应分为产品的生产成本和经营管理费用两部分。

(二) 成本会计的一般对象

成本会计不仅在生产企业进行，而且在其他行业也要进行成本的核算。商品流通企业的主要经济活动是商品的采购、储存和销售，商品流通企业主要核算商品的采购成本和销售成本，但在商品采购、储存和销售过程中，还要发生其他一些费用，如在商品采购、储存和销售过程中发生的经营费用，企业为组织和管理经济活动而发生的管理费用，为筹集资金而发生的财务费用，这些费用一般统称为商品流通费用。但商品流通费用不计入商品的采购成本和销售成本，直接从当期损益中得到补偿。施工企业的主要经济活动是建筑工程的施工，不仅要核算施工工程的成本，而且要核算施工企业发生的管理费用、财务费用等。这些企业发生的商品流通费用、管理费用、财务费用等，也可统称为经营管理费用，不计入主营业务成本中，而直接计入当期损益，属于期间费用。

所以，成本会计的对象可以概括为各行业主营业务的成本和有关的经营管理费用，简称成本费用。

(三) 现代成本会计的对象

随着经济的发展，企业经济管理水平的提高和核算方法的不断改进，西方国家的会计学家，在原有成本会计的基础上，吸收

了不少先进的管理方法，形成了以管理为主的成本会计。现代成本会计的主要特点是成本和管理相结合，以成本干预生产，不再仅仅是事后的记录。

随着成本会计的内容和作用不断发展和完善，成本会计的对象也发生了很大变化，同时形成了不同的成本概念。例如，为了进行成本的预测和决策，形成了变动成本、固定成本、边际成本、目标成本、机会成本、资金成本等等；为了控制和考核成本，形成了标准成本、定额成本、责任成本、可控成本、不可控成本等等。在我国，现代成本会计的研究起步较晚，但在我国不少企业，也开始使用这些成本概念进行成本计算，对加强成本管理、提高经济效益起到了很好的作用。除了上述产品的生产成本和各种业务的经营成本以外的这些成本，我们一般统称为专项成本。现代成本会计不仅以上述的各行业主营业务的成本和有关的经营管理费用为研究对象，而且也对这些专项成本进行系统研究。所以现代成本会计的对象应该包括各行业经营业务成本、经营管理费用和各种专项成本。

二、成本会计的发展和任务

（一）成本会计的发展

成本会计作为经济管理的一部分，是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的，在不同的阶段，成本会计的任务和目的也不同。早期的成本会计只是为了确定经营盈亏而计算成本，成本也只是估计的；到了 19 世纪产业革命之时，企业之间的竞争日益加剧，降低成本，节约费用，力图以薄利多销在竞争中处于不败之地，成为当时成本会计的首要任务。但那时成本会计仅仅是财务会计的一个分支，主要是将历史成本进行汇总，然后分配给各种产品，计算各种产品的生产成本，其主要目的是为了对存货进行估价和确定利润。

20 世纪初，西方企业开始强调并注重生产和工作效率，评价和考核工人劳动的业绩成为业主提高劳动生产率的一种手段。成