

中国人民大学会计系列教材

成本会计学

● 于富生 黎文珠 王俊生 主编 ● 中国人民大学出版社

2

F234.2

19

2

中国人民大学会计系列教材

成本会计学

于富生 黎文珠 王俊生 主编

Y4029/05



3 0133 9721 5



中国人民大学出版社

C 077935

(京) 新登字 156 号

中国人民大学会计系列教材

成本会计学

于富生 黎文珠 王俊生 主编

出版者：中国人民大学出版社

发行者：中国人民大学出版社

(北京海淀路 39 号 邮码 100872)

经销者：新华书店总店北京发行所

印刷者：中国人民大学出版社印刷厂

开 本：850×1168 毫米 32 开

字 数：238 000

印 张：9.75

版 次：1993 年 12 月第 1 版

印 次：1993 年 12 月第 1 次印刷

册 数：1-31 000

书 号：ISBN7-300-01793-2/F·491

定 价：8.20 元

中国人民大学会计系列教材
编审委员会

主任	阎达五			
副主任	朱小平	王化成		
委员	王庆成	王景新	阎金锴	王俊生
	李相国	顾志晟	马英麟	侯志刚
	贺南轩	温 坤	肖镜元	黎文珠
	于富生	刘志涛	荆 新	林 钢
	孙茂竹	谢德平	戴德明	卢春泉

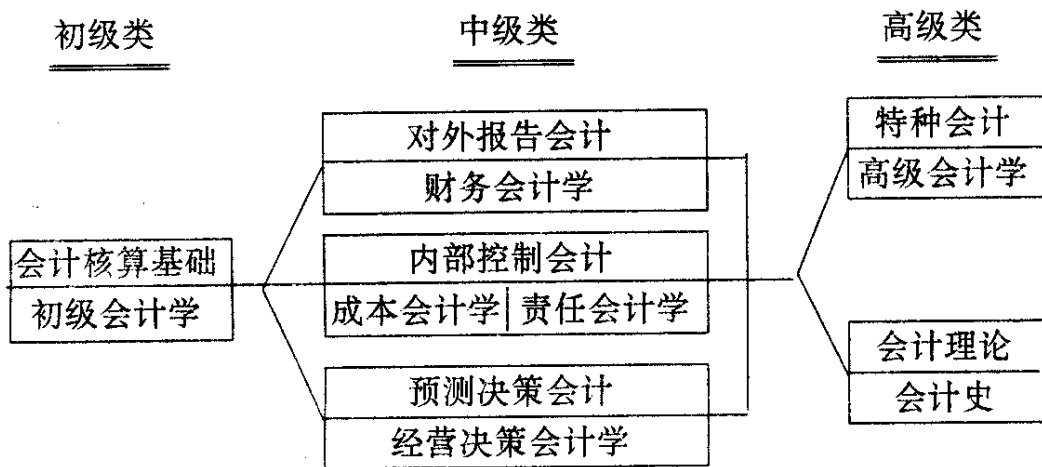
中国人民大学会计系列教材

总 序

去年年底，财政部颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及作为过渡措施的新的行业会计制度和财务制度，并定于今年7月1日正式实施。我国会计改革进程中的这一重大举措，将去年上半年出现的会计热推向了新的高潮。在我们这样一个长期以来受“重农轻商”、“重义轻利”传统思想的影响，不少人视会计为雕虫小技、无学识可言的国度里，会计竟然为举国上下、朝野人士所重视，而且成为当今中国经济生活中众所瞩目的大事，应该说这是社会进步的一种表现，实在是令人高兴的事情！商品经济、市场经济和会计有着天然的联系。搞商品经济，就要讲究市场运作，讲究经济效益，讲究将本求利，讲究公平交易、平等竞争，而这一切都是和会计工作分不开的。市场与价格、质量、法治和信息有着密切的关系，也可以说它们是市场经济的四大支柱。搞好市场经济，一要放开价格，二要控制质量，三要加强法治，四

要做好信息导向，而这些都和会计工作有关。正因为如此，我国的会计改革终于冲破财政、财务、税收、金融等方面的制约，迎着确立社会主义市场经济体制的呼唤，大步走向改革开放的主战场，以大幅度的动作改变着实施了 40 多年的会计核算法规体系、宏观会计管理模式、会计核算的重要原则和一些主要的会计核算方法。尽管人们对这次重大改革深远意义的认识可能不完全一致，但对广大财会人员来说，都有一个更新会计观念，学习新的业务，调整知识结构，掌握操作技能的现实问题；对各级各类财会专业学校的广大师生来说，则有一个如何按照我国会计改革的总体思路以及遵循制定和实施会计准则模式的要求，推动会计教育改革特别是学科体系、课程设置和教学内容改革向纵深发展的问题。

我国当前进行的会计改革，一个显著特点是国家会计管理部门改变了建国以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，而代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式。这一变革直接冲击了我国现行的分部门分所有制设科的会计学科体系，实践迫使我们不得不进行改革。尽管人们对如何改革现行学科体系尚未取得共识，但是有一点是肯定的，即必须改变分部门、分所有制设科的传统做法，而代之以按其他标准设科。改革学科体系是一项难度甚大的科学研究，涉及到会计领域的方方面面，诸如理论观点、目标导向、历史总结、现状分析和未来展望等等，需要经过长期不懈的努力才能完成。根据认识来源于实践这一原理，改革会计学的学科体系，我想有一种思路是可以考虑的，即废除按行业、所有制设科的做法，而以会计的目标和作用为导向，以会计业务的简繁和易难为标准，本着由简到繁、由易到难和先传统学科后新兴学科、先通用业务后特殊业务的逻辑顺序，设置若干门与会计实践相呼应的会计学科。譬如，可供选择的一种学科体系是：



体系图中中级类会计也可以称为通用类会计，主要涵盖各种共性业务会计处理的理论与方法，即不分行业、所有制和经营方式，凡是以盈利为目的的单位或组织均会发生的经济业务，而且在会计处理与方法上基本相同的会计事项均可归入此类，学科门类的划分主要体现了会计管理的时间序列（同时也就是会计业务简繁易难的逻辑顺序）。特种会计是指通用类会计涵盖不了的各种会计业务，可以考虑包括特殊业务会计（如物价变动会计等）、特殊行业会计（如我国的农业会计等）和特殊经营方式会计（如股份制会计等）。在主张财务管理与会计管理分别设科的情况下，初级学科类可增设“财务管理原理”学科，中级学科类可增设“财务管理实务”学科，高级学科类可增设“财务管理理论专题”学科；也可以合三为一，只设立“财务管理”学科。另外，我还主张将审计纳入会计学科系列，单独设立“审计学”学科，或者再加“注册会计师审计理论与实务”学科。以上学科体系是仅就微观领域盈利组织会计而言的，如果考虑宏观领域和政府及非盈利组织的会计，则还需要增设相应的学科。上述是我对规范会计学科体系的一些看法，是否可行，还有待于进一步研究与实践。

中国人民大学会计系建系以来，随着客观形势的变化，曾经对现行的会计学科体系和会计课程设置作了不断的改革。但是迄

今为止，我们采取的基本做法是“双轨运行”，即在保持原学科体系不变的情况下，采取增加新课、改造老课的办法分中西两条线设课。这样做的结果是，课程越开越多，重复越来越大，学生负担越来越重，实际上走了一条事倍功半之路。会计准则的公布与实施，既冲破了分行业、分所有制设科的框框，也否定了分中西两条线设课的必要性，这就为彻底改革现行的会计学科体系、大幅度调整会计专业的课程设置，以及重新安排每门课程的结构和内容提供了广阔的余地。经过反复研讨，多数同志认为我对建立会计学科体系的上述看法基本上是可以成立的，并主张付诸实施以总结经验，这套新编我校会计系列教材就是在这一背景下产生的。本系列教材由初、中、高三类共九本组成，即：初级类一本，定名为《初级会计学》，主要讲解会计核算的基本知识，或者叫会计确认、计量、记录、报告的基本原理和方法；中级类七本，分别定名为《财务会计学》、《成本会计学》、《责任会计学》、《经营决策会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计》，主要讲解通用类会计、审计、财务管理理论与方法的具体应用，理论性与实务性结合、全面性与通用性兼顾、现实性与超前性并存、继承性与开拓性同在是其特点。高级类拟先编写《高级会计学》。在学科设置中，我们还强调了以下几点：

1. 尽量减少学科之间的重复，办法是明确划分每门学科的论述范围。譬如为了解决管理会计与财务管理两门学科的重复，我们严格限定财务管理课主要讲解筹资决策、投资决策（含对外投资和内部资金的分配）和收益分配决策；原包含在管理会计中的责任会计单独成科，管理会计则主要讲解短期经营决策及日常管理，并更名这《经营决策会计学》。又譬如，为了解决成本管理内容的合理安排，我们商定，财务会计课程只是作为会计要素之一对费用的确认、计量作一般性原则说明，成本计算则由单独成科的《成本会计学》专门论述，成本的预测、决策以及日常管理则

由《经营决策会计学》和《责任会计学》两门学科分别论述,《财务管理学》基本不涉及成本问题。

2. 对被取消的原有学科要尽量保留其有用内容,办法是将这部分内容分别并入各有关学科。譬如新的学科体系取消了《经济活动分析》学科,但《财务会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》和《财务管理学》学科中则要增加相应的分析内容,并要求在《财务会计学》学科中对各种分析方法作总体性论述。

3. 关于审计课,我们倾向于按照以审计原理和民间审计为主、国家审计为辅的原则进行安排,可以设一门课——《审计学》,也可以分设两门课——《审计学原理》(含国家审计)和《注册会计师审计理论与实务》,这是由在市场经济条件下,民间审计具有举足轻重的作用这一客观现实决定的。

4. 关于电算化会计与审计课,我们主张加大分量,可以考虑的途径除加强会计控制系统、会计决策支持系统和电算化审计子系统的论述外,还需要增加电子计算机软件知识与会计、审计业务知识之间的“接口知识”,为此应改革现有课程的体系和内容,增加授课时数。

5. 在编写本套教材时,我们还要求作者把握以下精神:(1) 中外相同的业务按照国际惯例写,中外不同的业务,先按国际惯例写,然后写中国特点;(2) 国外有国内没有的业务,按照国际惯例写,反之则只介绍国内做法;(3) 主要参照物是国际会计、审计准则和美国先后公布的财务会计准则;(4) 重视实务操作,具体业务要写全写透,抽象内容要概括、提炼好;(5) 提倡用自己的语言写,写出特色。

6. 关于《高级会计学》的编写,我们将作为重点研究课题对待,组织强有力的班子从事此项工作,在确保质量的前提下争取尽早出书。

7. 关于政府及非盈利组织会计学科的改革,我们将视我国预

算会计改革的情况而定，并积极争取参与此项工作。

为了满足教学需要，这套系列教材的编写受时间限制较大，加上会计制度改革伊始，缺少实践经验，不当和错误之处肯定不少，恳切希望读者多提意见，以备来日修改使用。

阎达五

1993年7月

前 言

本书是中国人民大学会计系列教材之一。本书的编写吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验，以及同类教材的优点，它主要阐述企业成本核算与分析的理论和方法。其主要特点是：

1. 从成本计算方法的通用性出发，本书以生产过程最为典型的工业企业为例，对成本核算的理论和方法进行了全面、系统的阐述；同时，考虑到各行业在成本核算上的差别，对其他主要行业成本核算的特点进行了概括的阐述。

2. 本书是以《企业会计准则》为依据，以产品制造成本和期间费用为核算内容对各种成本计算方法进行阐述的；同时，考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的多方面需要，概括地介绍了西方的变动成本法和标准成本法。

3. 成本报表，作为一种内部报表，它是成本会计工作向企业内部各有关方面提供成本信息，借以加强经营管理的重要工具。因此，本书对成本报表的体系、编报的方法以及成本报表分析的方法等进行了较为详细的阐述。

本书由于富生、黎文珠、王俊生担任主编；由贺南轩、顾志晟担任主审。第一、六、八章由于富生撰写，第二、三、四章由黎文珠撰写，第五、九章由王俊生撰写，第七章的各节分别由马英麟、姚岳、赵西博、侯志刚撰写，最后由于富生对全书进行了总纂。

由于成书时间紧迫，加之我们的水平所限，本书难免存在缺
点和错误，在此，恳切希望读者批评指正，以便进行修改。

编者

1993年10月

目 录

第一章 总论.....	1
第一节 成本的经济实质和作用.....	1
第二节 成本会计的对象.....	4
第三节 成本会计的职能和任务.....	6
第四节 成本会计工作组织的原则	11
第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序	14
第一节 成本核算的要求	14
第二节 费用的分类	20
第三节 产品成本核算的一般程序	27
第三章 生产费用在各种产品之间的分配和归集	33
第一节 各项要素费用的分配	33
第二节 待摊费用和预提费用的归集和分配	41
第三节 辅助生产费用的归集和分配	45
第四节 制造费用的归集和分配	57
第五节 期间费用的核算	64
第六节 废品损失和停工损失的核算	68
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和	

归集	75
第一节 在产品数量的核算	76
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法	78
第三节 完工产品成本的结转	92
第五章 产品成本计算的基本方法	96
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的 影响	96
第二节 产品成本计算的主要方法	100
第三节 产品成本计算的品种法	102
第四节 产品成本计算的分批法	105
第五节 产品成本计算的分步法	115
第六章 产品成本计算的辅助方法	140
第一节 产品成本计算的分类法	140
第二节 产品成本计算的定额法	150
第三节 各种成本计算方法的实际应用	167
第七章 其他行业成本核算	170
第一节 交通运输企业成本核算	170
第二节 施工企业工程成本核算	181
第三节 商品流通企业成本核算	189
第四节 农业企业成本核算	199
第八章 变动成本法与标准成本法	215
第一节 变动成本法	215
第二节 标准成本法	234

第九章	成本报表及其分析	254
第一节	成本报表的作用和编制要求	254
第二节	成本报表的分析方法	256
第三节	产品成本报表的编制和分析	261
第四节	各种费用报表的编制和分析	276
第五节	技术经济指标变动对产品成本影响分析 表的编制	283
第六节	期中成本预报	291

第一章 总 论

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极为重要的。因此，从理论上充分认识成本的经济实质是十分重要的。

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去的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”^①“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。”^②马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值，指的就是产品成本。

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

①② 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，第 30 页。

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中的不同。

在社会主义市场经济中，产品的价值仍然决定于它在生产上所耗费的必要劳动，具体包括三个部分：（1）已耗费的生资料转移的价值（ c ）；（2）劳动者为自己劳动所创造的价值（ v ）；（3）劳动者为社会劳动所创造的价值（ m ）。从理论上讲，上述的前两部分，即 $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

综上所述，可以对成本的经济实质概括为：生产经营过程中所耗费的生资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

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。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。