



普通高等教育“十五”国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

第四版

成本会计学

主编 于富生 王俊生 黎文珠



 中国人民大学出版社



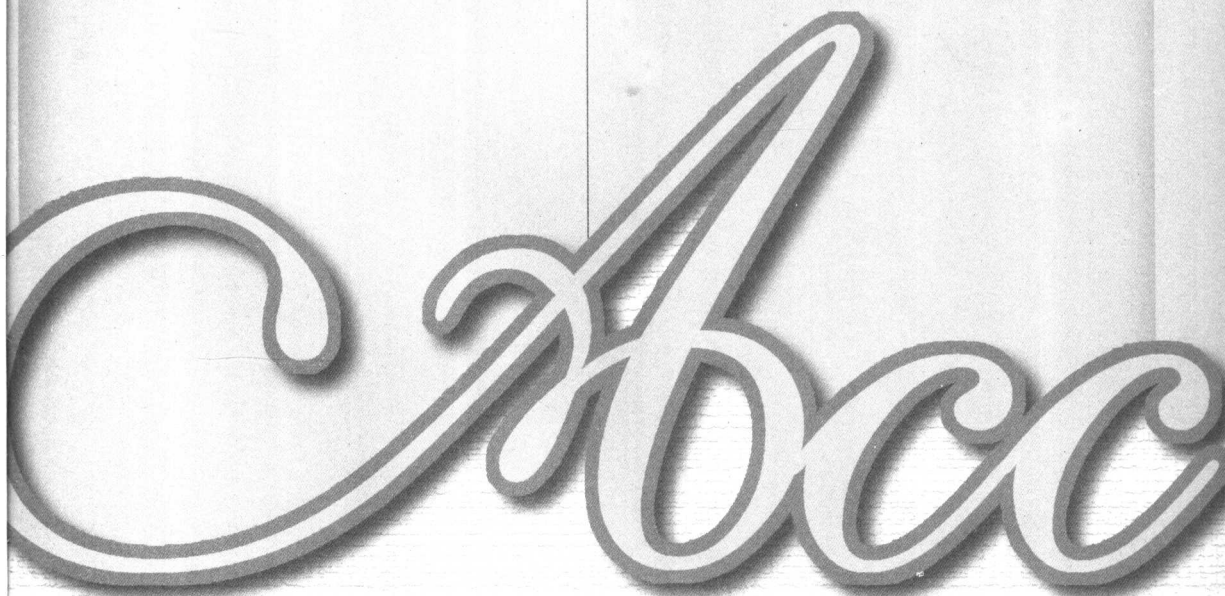
普通高等教育“十五”国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

第 四 版

成本会计学

主编 于富生 · 王俊生 黎文珠



 中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/于富生等主编.
北京:中国人民大学出版社, 2006
(中国人民大学会计系列教材·第四版)
普通高等教育“十五”国家级规划教材
ISBN 7-300-02603-6

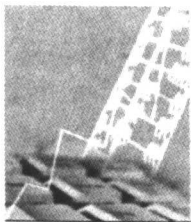
I. 成…
II. 于…
III. 成本会计-高等学校-教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 015171 号

普通高等教育“十五”国家级规划教材
教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材·第四版
成本会计学
主编 于富生 王俊生 黎文珠

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	北京东君印刷有限公司		
开 本	787×965 毫米 1/16	版 次	1993 年 12 月第 1 版 2006 年 3 月第 4 版
印 张	23.25 插页 1	印 次	2006 年 3 月第 1 次印刷
印 数	409 000	定 价	23.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



中国人民大学会计系列教材

第四版总序

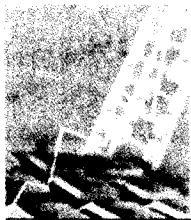
一套有强大生命力的教材，应该以满足读者的需要为宗旨，不断适应环境的变化。中国人民大学会计系列教材出版十二年来，受到广大读者的厚爱与支持。但我们从未满足于现状，总是力求更好。

2004年人大会计系列教材获得北京市优秀教学成果一等奖，随后又获得国家级优秀教学成果二等奖。这是对我们的极大鼓励和鞭策。为了进一步完善该套系列教材，同时考虑到自2001年出版第三版以来我国财会制度的变动情况，我们又组织全体编写人员对系列教材的第三版进行修订。此次第四版的修订工作除了进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界近年来所取得的一些理论研究成果。为了更加方便老师教和学生学，我们还专门配备了教学用光盘。

我们希望人大会计系列教材第四版能够得到广大读者的再次认可，也期待热心读者提出批评意见，以便我们不断修改和完善该套系列教材，为读者提供更好的服务。

戴德明

2005年7月



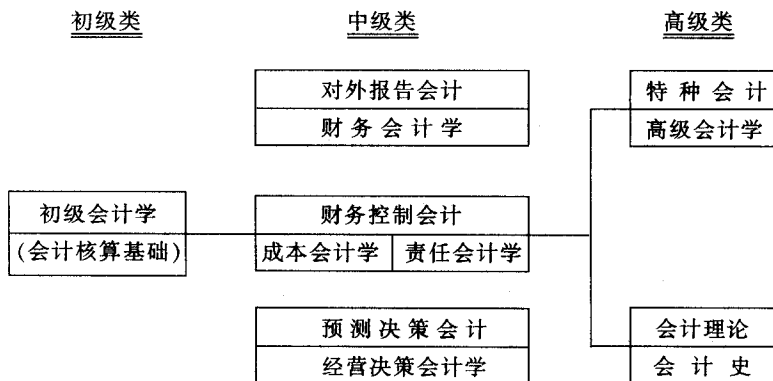
中国人民大学会计系列教材

第一版总序

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題。

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，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如下图所示。



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，凡是以营利为目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营利组织会计而言的，如果考虑宏观领域和政府及非营利组织的会计，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础知识，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》、《计算机会计学》，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。在此类学科的设置中，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，并更名为《经营决策会计》。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,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. 关于政府及非营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



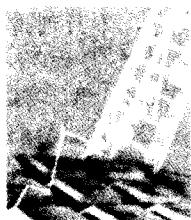
中国人民大学会计系列教材

第二版总序

为了配合我国会计改革特别是颁布、实施《企业会计准则》的需要，我们于1993年之后陆续编写、出版了一套系列会计教材。这套系列教材的重要特点之一是将原先的《管理会计》内容进行分解、扩张、改名，即将长期决策部分划归《财务管理学》、责任会计独立成科，《管理会计》主要讲述短期经营决策及日常管理，更名为《经营决策会计学》，以解决课程之间的重复，全面体现会计的事前、事中、事后管理功能。实施四年来，人们对这样的安排反映还是比较好的，惟独存在着一个难以解决的实际问题：此种课程体系与当前社会上公认的课程体系相悖，给学生参加各种考试带来诸多不便。比如，现行的会计职称考试以及其他各种就业考试，均要考“管理会计”，而我校的课程设置中则无此课，尽管有关知识已包括于其他课程中，但由于课程不对口，给应试学生造成不少困难。为了解决这个问题，我们只好重新建立《管理会计学》，取消原设的《责任会计学》和《经营决策会计学》，课程内容的重复则通过讲授协调。目前，各高等院校正在立项研究“面向21世纪会计学类课程及其教学内容改革与实践”课题。我相信经过一段深入研究和实践，我们总会确立起既具有中国特色又能与国际会计教育体系相协调的适应新的世纪经济发展要求的会计课程新体系。

阎达五

1997年9月



中国人民大学会计系列教材

第三版总序

中国人民大学会计系列教材出版至今已经八年多了。八年来,由于广大读者的厚爱与支持,这套教材得到了社会公众的认可,许多单位和个人,特别是不少院校都在使用这套教材,它已经成为广大读者学习会计知识的首选读物。这种情况使人大会计系参与编写这套教材的老师和编辑、出版这套教材的出版社同志们受到极大鼓舞。大家表示今后一定要更加努力工作,写好书,出好书,在会计这块园地上辛勤耕耘,不断开拓,努力完成历史赋予我们的任务。

该系列教材出版以后,市场营销情况很好,教材发行量节节上升,截至目前为止,累计销售教材与配套辅导书共二百六十多万册。这足以证明社会公众的认可程度。

最近,教育部对近年来正式出版的经济类、管理类专业和法学类专业的教材组织专家进行评估,选出其中质量较高、有特色的教材,向高等学校推荐选用。人大会计系列教材有幸被选中作为向各高校推荐选用的教材,为了更好地做好这项工作,以及考虑到自1998年这套系列教材修订版出版以来我国财会制度的变动情况,我们又组织全体编写人员对修订版教材作了再修订。此次第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁发新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外,还尽可能吸收了一些国内外财会理论界近年来所取得的新的理论研究成果,因此这套系列教材的再修订可以说是近10年来人大会计系教师进行教学、科研工作成果的系统展示,希

望广大读者再次予以认可。愿我国的财会理论研究工作能够与时俱进，不断创造新的辉煌。

A handwritten signature in black ink, appearing to read '高世智' (Gao Shizhi).

2001年10月31日



前 言

《成本会计学》作为中国人民大学会计系列教材之一，自1993年第一版出版以来，已累计发行几十万册。借本教材第三次修订出版之际，谨向给予我们信任和厚爱的广大读者表示深深的谢意。在本次的修订中，我们主要做了以下几个方面的工作：

1. 在每一章中都增加了“知识要点”和“本章小结”的内容。增加此内容的目的在于便于学生在学习时，准确把握各章的重点问题，以及有关知识点之间的相互联系。

2. 在每一章中都增加了“思考题与案例”的内容。增加此内容的目的在于帮助学生进行费用分配方法、成本计算与分析方法的练习，引导学生对有关问题的深入思考。

3. 在第九章第二节中增加了标准成本制定的内容，从而使标准成本法的内容更为系统和完整。

本次修订仍由于富生教授、黎文珠教授、王俊生教授担任主编。第一、二、七、九章由于富生执笔，第三、四章由黎文珠执笔，第五、六、十章由王俊生执笔，第八章由赵西卜副教授和侯志刚教授执笔。最后由于富生对全书进行了总纂。

作为一部教科书，坚持与时俱进、不断充实和提高是极为重要的。而要做到这一点，广泛吸收广大读者的意见和建议是不可或缺的，因此，我们恳请广大读者朋友继续对本教材进行批评指正，提出宝贵的意见和建议。

编者

2005年9月

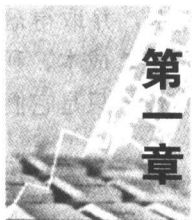


目 录

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 成本会计工作的组织	(10)
本章小结	(14)
思考题与案例	(15)
第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序	(16)
第一节 成本核算的要求	(16)
第二节 费用的分类	(21)
第三节 成本核算的一般程序和主要会计科目	(25)
本章小结	(30)
思考题与案例	(31)
第三章 费用在各种产品以及期间费用之间的分配和归集	(32)
第一节 各项要素费用的分配	(32)
第二节 待摊费用和预提费用的归集和分配	(54)
第三节 辅助生产费用的归集和分配	(57)
第四节 制造费用的归集和分配	(72)
第五节 废品损失和停工损失的核算	(78)
第六节 期间费用的核算	(83)
本章小结	(87)
思考题与案例	(89)

第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集	(93)
第一节 在产品数量的核算	(93)
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法	(97)
第三节 完工产品成本的结转	(110)
本章小结	(112)
思考题与案例	(114)
第五章 产品成本计算方法概述	(117)
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	(117)
第二节 产品成本计算的基本方法和辅助方法	(121)
本章小结	(123)
思考题与案例	(124)
第六章 产品成本计算的基本方法	(125)
第一节 产品成本计算的品种法	(125)
第二节 产品成本计算的分批法	(141)
第三节 产品成本计算的分步法	(151)
本章小结	(169)
思考题与案例	(170)
第七章 产品成本计算的辅助方法	(174)
第一节 产品成本计算的分类法	(174)
第二节 产品成本计算的定额法	(182)
第三节 各种成本计算方法的实际应用	(198)
本章小结	(211)
思考题与案例	(212)
第八章 商品流通企业和农业企业成本核算	(214)
第一节 商品流通企业成本核算	(214)
第二节 农业企业成本核算	(227)
本章小结	(248)
思考题与案例	(250)
第九章 变动成本法、标准成本法和作业成本法	(253)
第一节 变动成本法	(253)
第二节 标准成本法	(270)
第三节 作业成本法	(288)
本章小结	(301)

思考题与案例·····	(302)
第十章 成本报表的编制和分析 ·····	(304)
第一节 成本报表的作用、种类和特点·····	(304)
第二节 成本报表编制、分析的程序和方法·····	(307)
第三节 全部产品生产成本报表的编制和分析·····	(314)
第四节 主要产品单位成本表的编制和分析·····	(331)
第五节 各种费用报表的编制和分析·····	(338)
第六节 技术经济指标变动对产品成本影响分析表的编制·····	(344)
第七节 期中成本预报·····	(350)
本章小结·····	(352)
思考题与案例·····	(352)



总 论

知识要点：本章主要从理论上阐释成本的经济实质以及理论成本和实际工作中所应用到的成本概念的联系与区别；从不同层面上揭示成本会计的对象；阐述成本会计的职能和任务，以及成本会计工作的组织问题。

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。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

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 $W=c+v+m$ 。如果我们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的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。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中的不同。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三个部分组成:(1)已耗费的生产资料转移的价值(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,上述的前两个部分,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产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

马克思关于商品产品成本的论述是对成本经济实质的高度理论概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南,是实际工作中制定成本开支范围,考虑劳动耗费的补偿尺度的重要理论依据。但是,社会经济现象是纷繁复杂的,企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此,理论成本与实际工作中所应用到的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面。

1. 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。为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入了成本。可见,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。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出来说,从实质上看,并不形成产品价值,因为它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,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,可促使企业减少生产损失。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。

2. 上述的“成本”概念是就企业生产经营过程中所发生的全部劳动耗费而言的,即是一个“全部成本”的概念。在实际工作中,是将其全部对象化,从而计算产品的全部成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,则取决于成本核算制度。如按照我国现行企业会计制度的规定,工业企业应采用制造成本法计算产品成本,从而企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两大部分。在这里,产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和,包括原材料费用、生产工人工