

高等职业教育会计学专业系列教材

CHENG BEN KUI JI

成本会计

(修订第二版)

林光泽 / 编著



GAODENGZHIYEJIAOYU
KUAIJIXUEZHUYAN
XILIEJIAOCAI

/// 首都经济贸易大学出版社

高等职业教育会计学专业系列教材

编审委员会

主 任 刘大贤

副主任 傅 磊

委 员 (按姓氏笔画排列)

刘大贤 刘志翔 沈 伦 李 刚

张家伦 邵 军 武玉荣 苗 凯

杨庆英 袁晓勇 傅 磊 韩文连

高等职业教育会计学专业系列教材

总 序

会计是一项重要的经济管理活动。我国的社会主义现代化建设需要大量合格的会计人才。然而,实际工作对会计人才的需要又是分层次的。实践证明,社会既需要具有大学本科以上水平的高级会计人才,又需要具有大学专科水平的中级会计人才,还需要达到中专水平的初级会计人才。培养结构合理的会计人才队伍,是社会的需求,也是会计教育工作者的责任与追求。为此,我们在大力发展高等职业教育之际,组织人力编写了本套高等职业教育会计学专业教材。

高等职业教育是国家教育管理部门近年来提出的一个概念。我们理解,高等职业教育相当于大学专科教育,但与普通教育相比,更突出其实践性,与实际工作的联系更加紧密,学生毕业后能更快地进入工作角色。本系列教材正是本着这样的认识编写的。也就是说,本系列教材的特点在于:实用性强,注重操作;与当前的财务、会计、审计制度及企业情况联系密切;同时,少量介绍国外通行的或国内处于发展、试行中的某些做法。这样安排,目的在于使使用本系列教材的学生,以全面、系统地掌握现行财务、会计、审计的一般业务处理技术与方法为主,并开阔眼界,了解一些本学科的发展前景与动向。这就使会计高等职业教育的内容与中等职业教育的内容有了适当的区别。

本系列教材包括《会计学基础》、《财务会计》、《成本会计》、

《税务会计》、《预算会计》、《管理会计》、《财务管理》、《审计学》、《计算机会计》，共计9本。它是根据会计高等职业教育所需要的专业知识结构设计的，主要由首都经济贸易大学会计系教师编写。本系列教材最初出版于1998年，这次出版的是修订版，修订的主要目的在于紧密结合我国新颁布的《会计法》、《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》，及时反映我国企业会计改革的最新情况。这使得本系列教材内容更为新颖，实用性也更强。本系列教材同时也适用于成人高等教育，以及在职财会人员进修和自学。

由于编写时间仓促，特别是我们对高等职业教育的精神领会尚不够深刻，本系列教材难免有使用上的不适之处，甚至存在编写中的错误。对此，诚恳希望得到各界的批评指正，以便我们再作进一步的修订。

高等职业教育会计学专业
系列教材编审委员会

2001.8.1

前 言

(修订版)

随着社会主义市场经济的逐步完善和现代企业制度的建立,只有不断强化企业经营管理,才能使企业在激烈的市场竞争中得以生存和发展。成本管理是企业经营管理的重要组成部分,掌握和运用成本会计的理论和基本方法,对于降低产品成本、控制费用,提高企业经济效益有着重要的意义。结合会计高等职业教育的培养目标,我们于1998年编写了《成本会计》一书。进入新世纪以来,我国加快了会计改革的步伐,特别是2000年颁布的新的《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》和2001年颁布的《企业会计制度》等一系列法规和制度,是自1993年以来又一次重大改革。为此,对原《成本会计》一书进行了修订。在原书体系结构的基础上,除突出实用性和可操作性的特点之外,着重反映了企业会计改革的最新情况,使修订后的《成本会计》内容更接近实际,更新颖。同时,为了方便广大会计人员自学和熟练掌握会计知识,这次修订我们在书中每章后附有思考题、练习题及其习题参考答案。因此,本书既可作为高等职业教育会计专业核心课的教材,也可作为财经类大专院校和职大、夜大、电大以及各种形式的岗位培训教材,也可作为广大财会人员的业务参考书。

《成本会计》一书在最初编写过程中,首都经济贸易大学会计学院傅磊教授提出了宝贵的意见,在这次修订过程中,得到了武玉荣副教授热情的支持和帮助,对此表示由衷的感谢。由于编者学识和时间所限,修订后的《成本会计》仍难免会有一些不足和错漏之处,恳请读者批评指正。

作 者
2001年8月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 费用及其分类.....	(1)
第二节 成本会计的对象和作用.....	(6)
第三节 成本会计的职能	(10)
第二章 成本、费用核算的要求和一般程序	(15)
第一节 成本、费用核算的基本要求.....	(15)
第二节 成本、费用核算的一般程序.....	(20)
第三节 总分类账户和主要明细账的设置	(24)
第四节 间接计入费用的分配计算	(30)
第三章 生产经营费用的归集和分配	(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分配	(44)
第三节 辅助生产费用的分配	(45)
第四节 基本生产制造费用的分配	(65)
第五节 废品损失和停工损失的分配	(71)
第六节 生产费用在完工产品与月末在产品之间 的分配	(77)
第七节 期间费用的归集和结转	(97)
第四章 产品成本计算的方法	(108)
第一节 产品成本计算方法概述.....	(108)
第二节 品种法.....	(111)
第三节 分批法.....	(132)
第四节 分步法.....	(140)
第五节 分类法.....	(166)

第五章 成本计划	(181)
第一节 成本预测概述.....	(181)
第二节 投产前设计阶段的成本预测.....	(186)
第三节 编制成本计划阶段成本水平的预测.....	(198)
第四节 期中成本预测.....	(212)
第五节 成本计划.....	(217)
第六章 成本控制	(235)
第一节 成本控制概述.....	(235)
第二节 成本日常控制.....	(243)
第三节 定额成本法.....	(255)
第七章 成本费用报表及其分析	(273)
第一节 成本费用报表概述.....	(273)
第二节 成本费用报表的分析方法.....	(277)
第三节 商品产品成本报表的编制和分析.....	(283)
第四节 各种费用报表的编制和分析.....	(300)
第八章 其他行业成本核算	(308)
第一节 施工企业成本核算.....	(308)
第二节 商品流通企业成本核算.....	(322)
第三节 交通运输企业成本核算.....	(336)
第四节 旅游、饮食服务企业成本核算	(355)

第一章 总 论

第一节 费用及其分类

一、费用的概念

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。企业为获取营业收入需提供商品或劳务。在提供商品或劳务的生产过程中会发生各种耗费,如工业企业原材料、燃料、动力、机器设备和人工的耗费等。这些耗费或为取得当期收入而发生,如为实现当期销售而发生的耗费;或为制造产品而发生,如工业企业为取得商品销售收入制造产品而发生的各种耗费;或为以后确定期间取得收入而发生,如为以后确定时期须付的费用。上述费用是一种狭义的解释,仅指与商品或劳务的提供相联系的耗费。凡是同提供商品或劳务过程无关的资产耗费或资产减少,则不属于费用。

二、费用的特征

费用无论从广义还是从狭义的角度看,如果构成企业的费用,就必须具备下列特征。

(一)费用最终会导致企业资源的减少

费用导致企业资源的减少具体表现为企业的资金支出。从这个意义上说,费用实质上是指经济利益流出企业。其与收入反映经济利益流入企业相反,具体表现为消耗材料、支付工资、机器设备损耗等,最终都会使企业资源耗费,因此,费用也可以理解为资产

的耗费。其目的是为了获取收入并从收入中得到补偿,而使更多的经济利益流入企业。

(二)费用最终会减少企业的所有者权益

一般情况下,企业的所有者权益会随着收入的增长而增加;相反,费用的增加会减少企业的所有者权益。但是,企业在生产经营过程中,有两种支出是不属于费用的:

一是企业偿债性支出,如以银行存款清偿债务,只是一项资产和一项负债等额减少,对所有者权益没有影响,因而不属于费用。

二是企业向投资者分配利润,虽然减少了企业的所有者权益,但其属于利润的分配,不是经营活动的结果,因而也不属于费用的范畴。

三、费用的分类

根据费用的性质或特征,可按不同标准进行分类。

(一)按照费用的经济内容或经济性质进行分类

费用按照经济内容或经济性质进行分类,可分为:主要劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用。为了具体地反映工业企业各种费用的构成和水平,在上述基础上具体可分为以下几项:

1. 外购材料。它是指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理备用件和低值易耗品等。

2. 外购燃料。它是指企业耗用的一切从外部购进的各種燃料,包括固体、液体、气体燃料。按理说,外购燃料应属于外购材料范围,但由于燃料是重要能源,需要单独考核,因而作为单独费用项目进行计划和核算。

3. 外购动力。它是指企业耗用的从外部购进的各種动力。

4. 工资。它是指企业发生的职工工资。

5. 计提的职工福利费。它是指企业按照工资总额一定比例计提的职工福利费。

6. 折旧费。它是指企业按照规定计算的固定资产折旧费用。但是,出租固定资产的折旧费用不包括在内。

7. 修理费。它是指为修理固定资产而发生的修理费用。

8. 利息费用。它是指企业借入款项而发生的利息支出减利息收入后的净额。

9. 税金。它是指企业应缴纳的各种税金,包括房产税、车船使用税、印花税、土地使用税等。

10. 其他费用。它是指不属于上述费用项目的支出,如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费及保险费等。

将费用按经济内容进行分类,能够反映企业在一定时期内发生了哪些费用,数额各是多少,可用以分析企业各个时期各种费用的支出水平和比重;同时,便于区分生产费用中的物化劳动消耗和活劳动消耗,可以为企业核定流动资金、考核流动资金周转运用情况,以及计算净产值和为国民收入提供资料。但是,这种分类不能反映各种费用的经济用途,因而不便于分析各种费用的支出是否节约、合理。

(二)按照费用的经济用途分类

企业从事生产经营活动所发生的各种费用按照经济用途可以分为以下项目:

1. 直接材料。它是指直接用于产品生产,并构成产品实体或有助于产品形成的原料及主要材料、外购半成品、辅助材料等,也包括生产过程中用于包装产品,作为产品组成部分的包装物等。它可以是外购材料,也可以是企业自制材料。

2. 直接燃料。它是指直接用于产品生产的燃料。它可以是外购燃料,也可以是企业自制燃料。

3. 直接动力。它是指直接用于产品生产的动力。它可以是外购动力,也可以是企业自制动力。

4. 直接工资和福利费。它是指直接从事产品生产人员的工资及提取的福利费。

5. 废品损失。它是指生产过程中,因产生废品而发生的损失费用。它包括因产生废品而发生的材料、燃料、动力、工资及制造费用等。

6. 停工损失。它是指生产过程中因停工而发生的损失费用。它包括因停工而发生的材料、燃料、动力、工资及制造费用等。

7. 制造费用。它是指企业各生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用。它包括管理人员及其他非生产人员的工资和福利费、房屋建筑物和机器设备等固定资产的折旧费和修理费、租赁费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

8. 营业费用。它是指企业在销售产品、自制半成品和提供劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。它包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、委托代销手续费、广告费、展览费、租赁费和销售服务费;销售机构人员工资、福利费、差旅费、办公费;折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他经费。

9. 财务费用。它是指企业为筹集资金而发生的各项费用。其中包括企业生产经营期间发生的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)和金融机构手续费,以及因筹集资金而发生的其他费用等。

10. 管理费用。它是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动发生的各项费用。它包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失以及其他管理费用。

(1)公司经费,包括企业总部管理人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他公司经费。

(2)工会经费,指按职工工资总额的2%计提,拨交给工会的经费。

(3)职工教育经费,指企业为职工学习先进技术和提高文化水平而支付的费用。其按职工工资总额的1.5%计提。在具体操作中,计提职工教育经费工资总额目前仍应扣除奖金部分。如果以后奖金列入成本了,则计提职工教育经费的工资总额不再扣除奖金部分。

(4)劳动保险费,指企业支付离退休职工的退休金(包括按照规定缴纳的离退休统筹金),价格补贴,医药费(包括企业支付离退休人员参加医疗保险的费用),职工退职金,6个月以上病假人员工资,职工死亡丧葬补助费、抚恤费,按照规定支付给离休干部的各项经费。

(5)待业保险费,指企业按照国家规定缴纳的待业保险基金。

(6)董事会费,指企业最高权力机构(如董事会)及其成员为执行职能而发生的各项费用,包括差旅费、会议费等。

(7)咨询费,指企业向有关咨询机构进行科学技术、经营管理咨询所支付的费用,包括聘请经济技术顾问、法律顾问等支付的费用。

(8)审计费,指企业聘请中国注册会计师进行查账验资以及进行资产评估等发生的各项费用。

(9)诉讼费,指企业因起诉或应诉而发生的各项费用。

(10)排污费,指企业按照规定所缴纳的排污费用。

(11)绿化费,指企业对厂区、矿区进行绿化而发生的零星绿化费用。

(12)税金,指企业按照规定支付的房产税、车船使用税、土地使用费、印花税等。

(13)土地使用费,指企业使用土地而支付的费用。

(14)技术转让费,指企业使用非专利技术而支付的费用。

(15)技术开发费,指企业研究开发新产品、新技术、新工艺所

发生的新产品设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间试验费、研究人员的工资、研究设备的折旧,与新产品试制、技术研究有关的其他经费,委托其他单位进行科研试制的费用以及试制失败损失。

(16)无形资产摊销,指专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等无形资产摊销。

(17)业务招待费,指企业为业务经营的合理需要而支付的费用,在下列限额内据实列入管理费用:全年销售净额在1 500万元(不含1 500万元)以下的,不超过年销售净额的0.5%;超过1 500万元(含1 500万元)但不足5 000万元,不超过该部分的0.3%;超过5 000万元(含5 000万元)但不足1亿元的,不超过该部分的0.2%;超过1亿元(含1亿元)的,不超过该部分的0.1%。

以上直接材料费用、直接燃料费用、直接动力费用以及直接工资费用和福利费、废品损失费用、停工损失费用、制造费用,都是产品生产过程中发生的费用,称为产品生产费用。营业费用、财务费用和管理费用,主要是为经营管理而发生的费用,称为经营管理费用。

费用按照经济用途进行分类,可以促使企业按经济用途考核各项费用定额或计划的执行情况,分析费用的发生是否合理、节约,同时也是企业进行成本核算的基础。

第二节 成本会计的对象和作用

一、成本会计的对象

成本会计是会计的一个重要分支,是以成本为对象的一种专业会计。要了解成本会计的对象和成本会计本身,需要首先了解成本的涵义及其包括的内容。

所谓成本,是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费,是对象化的费用。企业为了取得任何一项资产所发生的费用均可称其为成本。本书所指的成本是一种狭义的内容,仅指产品成本。

产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。工业企业要生产产品,就要发生各种生产耗费。其主要包括劳动手段(例如机器设备)和劳动对象(例如原材料)的耗费,以及活劳动(例如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费,称为企业生产费用。而产品成本是企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和。

产品成本是产品价值的重要组成部分。产品的价值由 3 部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(c),劳动者用自己的劳动所创造的价值(v),以及劳动者为社会创造的价值(m)。产品成本是两个部分价值之和($c+v$)。因此,从理论上说,产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与相当于工资的、劳动者为自己劳动所创造的价值之和,通常可称为理论成本。

在实际工作中,成本开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。实际产品成本内容与理论成本包含的内容有一定的差别。实际操作中,为了加强经济核算,减少资金占用,节约生产费用,减少生产损失,将劳动者为社会创造的某些价值,以及不形成产品价值的损失(例如废品损失、停工损失)也计入产品成本。此外,企业为组织和管理生产经营而发生的管理费用,为销售产品而发生的营业费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,这些费用因为大多按时期发生,难于按产品对象归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本或制造成本。由此可见,工业企业的成本会计对象包括产品生产成本和期间费用(或经营管理费用)。

施工企业的基本经济活动,是进行建筑工程的施工。工程施工要耗费工程成本,而施工企业发生的管理费用和财务费用也不计入工程成本。

商品流通企业的基本经济活动,是商品采购和销售。为此,要耗费商品的采购成本和销售成本;同时,也会发生经营费用、管理费用和财务费用,这些费用也不计入商品的采购和销售成本。

旅游、饮食服务企业的基本经济活动,是进行旅游、饮食服务的营业。它要耗费营业成本,还要发生营业费用、管理费用和财务费用,这些费用同样也不计入营业成本。

这些行业的不计入相关业务的成本,作为期间费用计入当期损益。

综上所述,成本会计的对象可以概括为:各行业经营业务的成本和有关的期间费用,简称成本、费用。因此,成本会计实质上是成本、费用会计。

二、产品成本项目

工业企业的各种费用按其经济用途进行分类,可反映出应计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用。对计入产品成本的费用,其在学习过程中的用途也不相同,有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产。为了具体地反映计入产品的生产费用的各种用途,还应对产品成本构成内容划分若干项目,简称成本项目。根据生产特点和管理要求,工业企业一般可以设立以下4个成本项目:

(一)原材料

原材料亦称直接材料,是指直接用于产品生产、构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。

(二)燃料和动力

燃料和动力是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

(三)生产工资及福利费

生产工资及福利费简称工资及福利费,是指直接产品生产的工人工资以及按生产工人工资和规定的比例计提的职工福利费。

(四)制造费用

制造费用是指直接用于产品生产但不便于直接计入产品成本,因而没有专设成本项目的费用,以及间接用于产品生产的各项费用。

工业企业可根据管理需要对上述成本项目进行适当的调整。但应考虑以下几个问题:①费用在管理上有无单独反映、控制和考核的需要;②费用在产品成本中所占比重的大小;③为某种费用专设成本项目所增加的核算工作量的大小。

产品成本划分为若干成本项目,可以按照费用的用途考核各项费用定额或计划的执行情况,按成本项目分析费用支出是否节约、合理,以及成本升降的影响因素等。

三、产品成本和期间费用的作用

产品成本和期间费用有如下作用:

(一)它们是企业补偿资金耗费的尺度

企业生产经营过程中发生的资金耗费,应从销售收入中得到足额补偿,以便维持企业再生产的正常运行。补偿数额的确定,只能依据产品成本和期间费用。当期销售收入用于再生产的资金补偿数额,应与当期销售产品的成本及当期的期间费用之和相等。补偿不足会导致企业资金短缺;补偿过量,会使国家减少税收,也会造成企业资金不实。

(二)它们是反映和控制企业各种耗费的重要指标

产品成本是综合反映企业工作质量的重要指标。企业生产、经营、管理各方面工作的业绩,如产品设计、工艺配置、设备利用、材料使用和产品的品种结构,产量、质量,以及劳动生产效率、生产组织的协调等各方面工作的好坏都可以直接或间接地在产品成本中

反映出来。因此,可以通过对产品成本的核算与控制,促使企业及其内部各车间、部门努力改进管理,提高经济效益。期间费用直接反映企业的经营管理水平,并直接影响企业的当期损益。因此,核算和控制期间费用,也是企业改进管理、提高经济效益的重要途径。

(三)它们是制定产品价格的重要依据

国家和企业在制定产品价格时,必须遵循价值规律的要求,使价格大体与产品价值相符。而在产品价值无法直接计算的情况下,只能通过产品成本间接地反映产品价值水平,并进而根据市场供求关系、国家经济政策等其他有关的定价因素制定产品的价格。但应注意,制定产品价格时,应以包括分摊期间费用在内的全部成本为依据。

(四)它们是企业进行经营决策的重要依据

在一定的市场价格和税收标准等条件下,产品成本和期间费用的高低直接影响企业的盈利水平和参与市场竞争的能力。企业进行生产经营决策,大多以经济效益高低作为评价决策方案的标准,而衡量决策方案经济效益高低时,产品成本和期间费用是必须考虑的主要因素。同时,在产品成本较低、期间费用较少的情况下,可以提高企业在市场竞争中的地位,以增加决策实施的保障程度。

第三节 成本会计的职能

为了圆满地完成成本会计的任务,充分发挥成本会计应有的作用,成本会计应具备成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核 7 项职能。

一、成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种数据、可能发生的发展变化和将要采取的各种措施,采用一定的专门方法,对未来的成本水