

河南省精品课程系列教材



黄湘 王玉英 第五惠琴 李石 主编

Cost Accounting

成本会计学

河南人民出版社

	产量 (件)	原材料	燃料及 动力	工资及 福利费	制造费用	成本合计
本月生产费用合计		4 030	760	912	836	6 538
根据分配表 I		8 200				8 200
根据分配表 2			2 400			2 400
根据分配表 3				5 472		5 472
根据分配表 II					3 290.25	3 290.25
本月生产费用合计		8 200	2 400	5 472	3 290.25	19 362.25
生产费用累计		12 230	3 160	6 384	4 126.25	25 900.25
产成品成本	100	8 330	2 440	5 520	3 334.25	19 624.25
在产品成本(定额成本)		3 900	720	864	792	6 276

河南省精品课程系列教材

成本会计学

Cost Accounting

黄湘 王玉英 第五惠琴 李石 主编

河南人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/黄湘等主编. - 郑州:河南人民出版社,
2007.9

ISBN 978 - 7 - 215 - 06332 - 7

I. 成… II. 黄… III. 成本会计 - 教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 144772 号

河南人民出版社出版发行

(地址:郑州市经五路 66 号 邮政编码:450002 电话:65723341)

新华书店经销 河南龙华印务有限公司印刷

开本 890 毫米×1240 毫米 1/32 印张 11.875

字数 290 千字 印数 1 - 4 000 册

2007 年 9 月第 1 版 2007 年 9 月第 1 次印刷

定价:26.00 元

序

“工欲善其事,必先利其器”,教材之于教学,无异于工具之于劳动。好的教材是提高教学质量的必备条件之一,因此,编写一套高质量的教材是每一所学校、每一位教师的良好心愿。高质量的教材对学生学习也具有十分重要的意义。

2003 年教育部发布了《教育部关于启动高等学校教学质量与教学改革工程精品课程建设工作的通知》,全面启动“高等学校教学质量与教学改革工程”的国家级精品课程建设工程。实施“高等学校教学质量与教学改革工程”是教育部为不断提高教学质量而推出的一项重大战略举措,同时也是教育部《2003—2007 年教育振兴行动计划》的重要组成部分。精品课程就是具有一流教师队伍、一流教学水平、一流教学内容、一流教学方法、一流教材、一流教学管理、一流实训基地等特点的示范性课程。它体现现代教育思想,符合科学性、先进性和教育教学的普遍规律,具有鲜明特色,并能恰当运用现代教学技术、方法与手段,教学效果显著,具有示范和辐射推广作用。这里所谓的一流教材,就是要建设精品系列教材,包含文本、视频、课件、网络等多种媒体形式的立体化教材,特别是注重能力培养的实训教材建设。另外,在 2006 年年初,财政部颁布了新的《企业会计准则》和《中国注册会计师执业准则》。这表明我国会计准则和审计准则已与国际会计准则和审计准则趋同化了,这给当前会计学专业建设、教学改革带来了新的挑战。

我校的会计专业经过多年教学实践及创新,已于2005年年初通过了河南省教育主管部门组织的评审,成为“河南省高职高专教学示范性专业”,而我校的《财务管理》课程,也已于2006年10月被评为“河南省精品课程”。

在这一背景下,我们计划在现有教学成果积累的基础上,根据会计专业课程体系建设、教材体系建设和教学、教法改革的新要求,组织编写一套会计学专业精品课程系列教材。具体包括:《基础会计学》、《财务会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《税法》、《会计电算化》等课程。

这套教材在编写过程中,我们力求体现以下特色:

第一,继承与发展相结合。在本套教材中,我们全面继承了传统会计学专业教材成果,同时,吸收当前会计学专业研究新成果,其目的是更好地适应当前经济环境与教学形式,满足学生获取更多知识的要求。

第二,理论与实务并重。鉴于会计学专业的理论性、政策性和技术性较强,并与相关的其他基础理论和专业课程保持密切联系。因此,在本套教材中,结合精品课程的要求,力求做到立足于企业实际工作情况,关注会计学专业理论动态,做到理论与实践相结合,既教书又育人,通过认真地对会计学专业相关的基本理论、基本知识和基本技能的讲授,使学生在专业技能上能适应我国现代化建设的需要。

第三,力求做到国际趋同化。随着我国市场经济融于世界经济一体化,会计国际趋同化已经来临。本套教材体系充分借鉴国际标准,在吸收国际会计理论与实务研究成果的基础上,立足我国国情,力求做到会计本土化与国际化相融合,以满足学生发展的需要。

第四,适用对象多层次。本套教材力求做到通俗易懂,深入浅出,内容全面,体系完整,既满足全日制学历教育需要,又兼顾各类在职人员日常学习参考之用。

“路漫漫其修远兮,吾将上下而求索。”教材建设与改革是一项

长期而艰巨的任务。由于我国依然处在经济转轨时期,市场经济建设需要进一步完善,许多经济政策及会计政策还在进一步完善之中,同时,更是由于我们水平有限,本套教材难免有疏漏之处,恳请广大读者批评指正。

编 者
2007 年 2 月

前 言

2006年2月财政部发布了新修订的《企业会计准则》，同年12月又发布了新修订的《企业财务通则》。“两则”的修订发布，是顺应国内外经济环境发展变化而做出的重大财务、会计改革之举。在新企业会计准则中，对费用、成本等的定义、确认、计量、记录等方面都做了新的规定；在新企业财务通则中，强调企业建立成本控制系统，确定了成本控制在企业财务管理中的重要地位。以上变化要求在成本会计教学中体现出来，那么，成本会计教材必须首先进行变革。基于此，我们在保留传统成本会计教材精华内容的前提下，按照“两则”的要求，充实了新的内容，组织编写了这本《成本会计学》教材。

成本会计职能众多，包括事前的成本预测、决策、计划，事中的成本控制，事后的成本核算、分析、考核，等等。由于成本的预测、决策、计划、考核等职能在《管理会计》、《财务管理》教材中有详细论述，为避免重复，本书着重介绍成本核算、控制、分析职能及相应的方法。

由于企业类型众多，本书不可能穷尽所有企业的成本会计问题，而工业企业费用、成本业务具有很强的代表性，因此，本书以工业企业为主，介绍其成本核算、控制、分析方法，其他企业可以借鉴使用。

成本核算的程序性很强，本书在结构安排上突出了这一特点。以工业企业为对象，用一章（第二章）的篇幅专门介绍成本核算的程序。在以后章节介绍各种成本核算方法时，都严格按照既定程序进行成本核算。

由于高科技被广泛应用于企业生产中,很多企业的制造环境已从过去的劳动密集型转向技术密集型。成本会计面临制造环境的变革和管理现代化的要求,因此,诸如作业成本法、质量成本法等已成为现代成本会计研究的重要课题。本书比较详细地介绍了作业成本法,由于篇幅所限,其他方法没有涉及。

本书适用范围很广,既可以作为会计学专业学生的教学用书,也适合经济类其他专业学生选修本课程时用,另外也可以作为自学成本会计的参考用书。

本书由黄湘教授、王玉英副教授、第五惠琴副教授、李石讲师任主编;王金惠副教授、付桂存副教授、张文霞讲师、邵翠丽讲师任副主编。各章节编写分工如下:黄湘教授编写第一章、第三章;第五惠琴副教授编写第二章的第一、二、四、五节;王玉英副教授编写第二章的第三节、第六章、第九章;李石讲师编写第二章的第六节、第八章;王金惠副教授编写第五章、第十一章;付桂存副教授编写第四章、第七章;张文霞讲师编写第十二章;邵翠丽讲师编写第十章。

由于编著者水平有限,书中缺点、不足之处在所难免,恳请读者批评、指正。

作 者

2007年9月

目 录

第一章 总论	1
第一节 费用与成本.....	1
第二节 成本会计的内涵.....	9
第三节 成本会计的职能和任务	13
第四节 成本会计工作的组织	17
第五节 成本核算的要求	20
第六节 成本核算的程序及账户设置	27
 第二章 工业企业生产费用的核算程序	34
第一节 要素费用的核算	34
第二节 跨期费用的核算	57
第三节 辅助生产费用的分配	60
第四节 损失性费用的核算	74
第五节 基本生产车间制造费用的分配	82
第六节 在产品成本和完工产品成本的核算	87
 第三章 产品成本计算方法的选择	118
第一节 企业生产类型.....	119
第二节 产品成本计算方法的选择.....	121

第四章 产品成本计算的品种法	127
第一节 品种法概述	127
第二节 品种法举例	129
 第五章 分步法	147
第一节 分步法概述	147
第二节 逐步结转分步法	149
第三节 平行结转分步法	171
 第六章 分批法	181
第一节 分批法概述	181
第二节 一般分批法	187
第三节 简化分批法	190
 第七章 产品成本计算的分类法	198
第一节 分类法概述	198
第二节 分类法举例	201
第三节 副产品的成本计算	205
 第八章 定额法	213
第一节 定额法概述	213
第二节 定额法成本计算程序	217
第三节 定额法举例	231

第九章 标准成本法	238
第一节 标准成本.....	238
第二节 标准成本法概述.....	244
第三节 标准成本法的应用	250
 第十章 作业成本法	258
第一节 作业成本法概述.....	258
第二节 作业成本法的计算原理及程序.....	270
第三节 作业成本法举例.....	273
第四节 作业成本法的评价及应用前景	276
 第十一章 其他行业成本核算	293
第一节 商品流通企业成本核算.....	293
第二节 施工企业成本核算.....	304
第三节 房地产开发企业成本核算.....	321
 第十二章 成本会计报表	339
第一节 成本会计报表概述	339
第二节 成本会计报表的编制.....	342
第三节 成本报表的分析.....	352

第一章 总 论

内容提要

本章首先剖析了费用和成本的涵义及二者的关系,并分别对二者按一定标准进行了分类。其次介绍了成本会计的产生与发展,从成本会计的产生和发展中抽象出成本会计的特点、对象、职能、目标等,进而总结出成本会计的涵义。再次,详细分析了成本会计的职能、任务和工作组织。由于成本会计的核心是成本核算,最后对成本核算提出了若干要求并对其核算程序进行了设计。

第一节 费用与成本

费用和成本是成本会计学中两个非常重要的概念。实际上,在成本会计学的发展过程中,“成本”一词的使用要早于“费用”(这也是长期以来人们习惯于称“成本会计”而不称“费用会计”的原因),根据成本核算和管理的需要,逐渐发展到现在“成本”、“费用”两个概念同时使用。1951年美国会计学会在《成本概念与标准委员会报告》中将成本定义为“成本是指为实现一定的目的而付出的用货币

测定的价值牺牲”，这种解释，揭示了成本的内涵，即为一定目的所发生的一切价值付出，而且其外延非常广泛，不仅能用来解释制造企业的产品成本，而且能用来解释其他不同性质的经济组织不同目的、不同对象的成本。此时尚未正式运用费用概念，而是将一切价值牺牲、耗费全部称之为成本。我国会计学界在很长一段时间内一直将成本定义为“成本是企业为生产商品和提供劳务等所耗费物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现”，这一经典论述是从马克思《资本论》对商品价值的论述中抽象概括出来的，突出了成本是产品价值的重要组成部分、是生产过程中一部分劳动耗费的反映、是生产耗费价值补偿尺度的特点。由于强调成本是劳动耗费中必要劳动耗费，并不是所有的耗费都记作成本，“耗费”和“成本”的这一差别引起人们的关注并把“耗费”称作“费用”，因此，“费用”一词出现并在诸多《成本会计》著作中提及，而且，此时成本概念的内涵和外延都相对缩小了，限于企业商品生产和劳务提供中的必要劳动耗费的货币表现。1993年，为了与国际会计惯例接轨，我国启动了会计制度改革，颁布了包括《企业会计准则——基本准则》在内的一些会计规范，在《企业会计准则——基本准则》中，首先定义了费用的概念，“费用是企业在生产经营过程中发生的各种耗费”，紧接着规定什么费用可以以及如何计入成本，未对成本概念进行解释。在2001年颁布的《企业会计制度》中先对费用的概念作了完善，“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”，在此基础上，接着才对成本概念作了规定，“成本，是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费”。在2007年修订并颁布实施的《企业会计准则——基本准则》中，同样是只对费用概念作了规定，关于成本，也只是规定哪些费用可以计入和怎样计入成本。可见，费用的发生已成为成本形成的前提，“费用”概念的重要性日益凸现而且高于“成本”概念。纵观上述，成本的形成其实是建立在“价值牺牲”、“劳动耗费”基础上的，没有各种价值牺牲和劳动的耗费，也就不会有特

定目的或对象(产品、劳务)的成本。这种“价值牺牲”、“劳动耗费”可称之为“费用”并应首先进行确认,其次将费用对象化,形成一定对象的成本。也就是说,费用的发生是前提,成本的形成是结果,二者是密切相关的。上述“成本”、“费用”概念的演变过程给我们一个提示:随着成本核算和管理实践的发展变化,成本会计的概念、理论也应随之进行更新补充,“费用”概念从无到有并且日益完善就是一个例证。

本书以企业的产品生产、劳务提供为对象,以 2007 年财政部统一制定颁布实施的《企业会计准则》为依据,阐释费用和成本的内涵以及二者之间的关系。

一、费用的涵义

在市场经济中,企业进行商品生产、劳务提供以获取收入。而商品生产、劳务提供的过程,同时也是生产的耗费过程,即要发生各种耗费,造成企业经济利益的流出,如生产商品需要耗费原材料、燃料动力、机器设备、人力等,这些耗费,称其为费用。财政部 2007 年修订颁布实施的《企业会计准则——基本准则》中将费用定义为,“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出”。较之以前对费用的解释,该定义限定了作为费用的经济利益流出的界限,强调了费用与所有者权益的关系。费用的本质是经济利益的流出,但并不是企业生产经营过程中全部经济利益的流出,首先,是企业日常活动中所发生的,这样一是为了突出重点,只将企业“日常活动”中发生的经济利益流出作为费用进行核算、监督,使费用核算管理工作集中在监督、控制“日常活动”中发生的耗费上;二是为了简化费用的核算内容,对于“日常活动”之外发生的经济利益流出,如罚没支出、对外捐赠支出,归入其他会计要素进行核算管理。其次,费用不包括向所有者分配利润而流出的经济利益,作为费用,其显著特点是在收入实现流

入经济利益后要求得到补偿,而向投资者分配利润流出经济利益后则无需补偿,所以不能将由于向投资者分配利润而流出的经济利益作为费用确认。另外,费用会导致所有者权益减少,这是显而易见的,之所以强调这个问题,是因为现代企业要求产权明晰,注重产权归属,所有者权益的增减变动应当引起关注。本书采纳企业会计准则对费用的规定。

二、费用的分类

按不同的标准对费用进行分类,可以分为不同的类别。

(一)按费用的经济内容分类

所谓“费用的经济内容”,即费用的原始构成内容。按费用的经济内容分类,可以理解为是按费用的原始发生状态所进行的分类。费用的原始发生状态即消耗劳动对象、劳动手段、活劳动所流出的经济利益以及其他合理必要的经济利益流出。

1. 材料费用。

指企业日常生产经营过程中耗费的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 燃料费用。

指企业日常生产经营过程中耗用的各种燃料,包括固体燃料、液体燃料、气体燃料。

3. 动力费用。

指企业生产经营过程中耗用的各种动力,包括热力、电力、蒸汽等。

4. 职工薪酬费用。

指企业日常生产经营过程中为获得职工提供的服务而给予的各种形式的报酬以及其他相关支出。包括职工工资、奖金、津贴和补贴;职工福利费;医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费;住房公积金;工会经费和职工教育经费;非货币性福利;

因解除与职工的劳动关系给予的补偿;其他与获得职工提供的服务相关的支出。

5. 折旧费用。

指企业日常生产经营过程中拥有或控制的固定资产按照使用情况计提的折旧费。

6. 利息支出。

指企业日常生产经营过程中计入期间费用等的负债利息净支出。

7. 税金费用。

指企业日常生产经营过程中计入费用的各种税金,如印花税、房产税、车船使用税和土地使用税等。

8. 其他费用。

指日常生产经营过程中不属于以上各项的其他经济利益流出。

上述各项是费用的构成要素,因此将它们称为要素费用。

费用按经济内容进行分类,可以反映企业在一定期间内发生了哪些生产费用,金额各是多少,以便于分析企业各个时期各种费用占整个费用的比重,进而分析企业各个时期各种要素费用支出的水平,有利于考核费用计划的执行情况。其缺陷是不能反映费用的经济用途,因而不便于分析这些费用是否节约、合理。

(二) 按费用的经济用途分类

即按费用是否用于产品生产、劳务提供进行分类,可分为:

1. 用于产品生产、劳务提供的费用。

即直接或间接用于产品生产、劳务提供的费用,包括直接费用、间接费用。

(1) 直接费用。

直接用于产品生产、劳务提供的费用,包括直接用于产品、劳务的材料费、人工费、其他直接费用(如直接用于产品、劳务的燃料、动力费)等。

(2) 间接费用。

又称制造费用。是指企业生产部门(如生产车间)为管理和组织生产而间接用于产品、劳务的费用。如车间管理人员的人工费、机器设备折旧费、修理费等。

2. 不用于产品生产、劳务提供的费用。

是指与产品生产、劳务提供没有直接关系的费用,可直接从当期收入中进行补偿,计入当期损益,故称为期间费用。包括:

(1) 管理费用:是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用。如企业董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的、或者应当由企业统一负担的公司经费、工会经费、待业保险费、董事会费、业务招待费、房产税、技术转让费、计提的坏账准备等。

(2) 财务费用:是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用。包括应当作为期间费用的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。

(3) 营业费用:是指企业在销售商品过程中发生的各种费用。包括运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费,以及为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬费、业务费等经营费用。

费用按经济用途分类,可以区分应计入产品、劳务的费用和不计入产品、劳务的费用,从而正确地核算产品、劳务成本和期间费用。

三、成本的涵义

如上所述,成本概念,在成本会计学的发展过程中,其内涵和外延发生了很大变化。财政部在2007年颁布的《企业会计准则——基本准则》中对“成本”概念未作明确的表述,但规定“企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益”。从这一规定中可以看出,成本强调一定的负担对象,即成本是按照产品、劳务等负担对象,对其发生的费用进