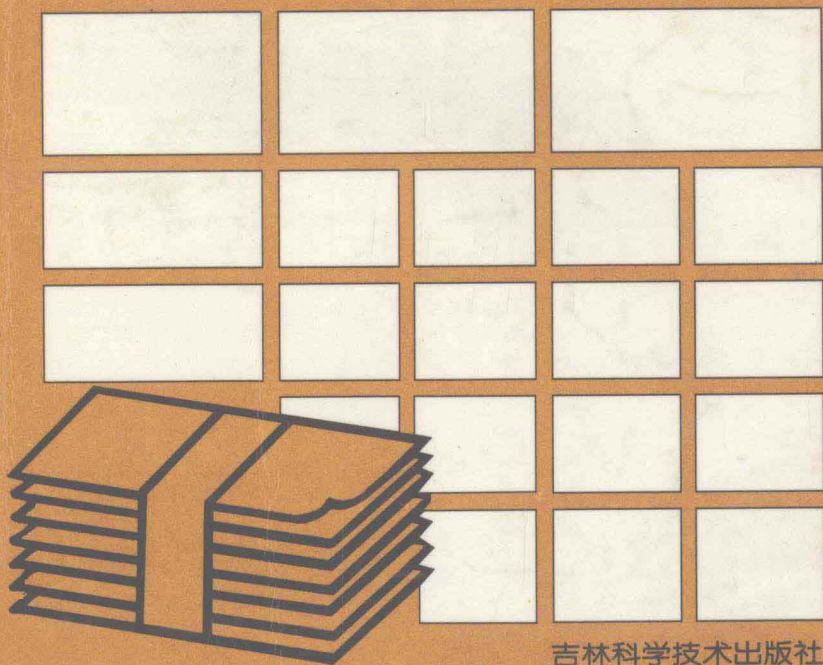


C H E N G B E N K U A I J I

成本会计

王盛祥 主编



吉林科学技术出版社

成本会计

(第四版)

王盛祥 主编

吉林科学技术出版社

【吉】新登字 03 号

成 本 会 计(四版)

王盛祥 主编

责任编辑:成与华

封面设计:杨玉中

出版

吉林科学技术出版社

787 × 1092 毫米 32 开本 250000 字 10.375 印张

发行

1998 年 5 月第 4 版 1998 年 5 月第 1 次印刷

印刷 吉新月历公司印刷分公司 ISBN 7-5384-1248-4/F·142 定价:15.00 元

地址 长春市人民大街 124 号 邮编 130021 电话 5635183 传真 5635185

电子信箱 JLKJCBS @ public. cc. jl. cn

前 言

本书是在1993年本社出版的《成本会计》(王盛祥、欧阳清编著)基础上,为了更好的配合中央广播电视大学的教学需要,避免同相关课程重复,将属于成本会计学科体系中的有关成本预测、决策和成本计划与控制等内容舍去,从体系与内容上做了较大的修改写成的。

本书第一、二、十四章由王盛祥执笔;第三、四、五章由王秋执笔;第六、七、八章由王洋执笔;第九、十章由吴萍执笔;第十一、十三章由吴宁执笔;第十二、十五章由马富文执笔;第十六、十七章由王莹执笔;最后由王盛祥对全书进行总纂定的。

本书完稿后请欧阳清教授审阅并对成本效益分析部分内容进行了修改,在此致以诚挚的谢意!

由于时间仓促,作者水平有限,疏漏错误之处,恳请广大读者批评、指正。

作者

1998年5月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的内容	(1)
第二节 成本计算的必要性	(10)
第三节 成本计算的种类	(14)
第四节 成本会计的意义	(17)
第二章 成本会计制度	(20)
第一节 成本会计制度的内容	(20)
第二节 成本计算对象	(25)
第三节 成本计算程序与会计科目	(27)
第三章 成本会计的基础	(35)
第一节 原始记录制度	(35)
第二节 计量验收制度	(38)
第三节 定额管理制度	(40)
第四节 部门(岗位)责任、权限制度	(43)
第五节 企业内部价格制度	(47)
第四章 材料费的核算	(50)
第一节 材料的分类	(50)
第二节 材料和材料费的核算	(52)
第三节 材料费的计算	(66)
第五章 工资费的核算	(75)
第一节 工资费的分类	(75)

第二节	工资费的计算	(77)
第三节	工资费及提取职工福利费的核算	(84)
第六章	折旧费和其他费用的核算	(88)
第一节	折旧费的核算	(88)
第二节	其他费用的核算	(98)
第七章	部门费的核算	(102)
第一节	部门费核算的意义	(102)
第二节	辅助部门费的核算	(107)
第三节	制造费用的核算	(119)
第八章	生产损失的核算	(123)
第一节	生产中废品损失的核算	(123)
第二节	停工损失的核算	(127)
第九章	基本生产成本流转程序、完工 产品成本与在产品成本的分离	(129)
第一节	基本生产成本流转程序	(129)
第二节	完工产品成本与在产品成本的分离	(134)
第十章	按产品品种计算成本的方法	(149)
第一节	按产品品种计算成本方法的基本特点	(149)
第二节	按产品品种计算成本方法的举例	(150)
第十一章	按产品批别计算成本的方法	(161)
第一节	按产品批别计算成本方法的特点	(161)
第二节	按产品批别计算成本方法的举例	(165)
第十二章	按产品生产步骤计算成本的方法	(181)
第一节	按产品生产步骤计算成本方法的基本内容	(181)

第二节	逐步结转分步法·····	(182)
第三节	平行结转分步法·····	(201)
第四节	简易的平行结转分步法·····	(206)
第十三章	按产品类别计算成本的方法·····	(211)
第一节	按产品类别计算成本方法的基本内容·····	(211)
第二节	联产品、副产品和等级品的成本计算·····	(218)
第十四章	生产经营成本和期间费用的核算·····	(223)
第一节	生产经营成本和期间费用核算的意义·····	(223)
第二节	生产经营成本的核算·····	(225)
第三节	期间费用的核算·····	(228)
第十五章	成本报表·····	(235)
第一节	成本报表的作用和要求·····	(235)
第二节	商品产品成本表·····	(237)
第三节	主要产品单位成本表·····	(240)
第四节	制造费用明细表·····	(242)
第五节	责任成本报表·····	(244)
第十六章	产品成本分析(上)·····	(252)
第一节	成本分析的意义、内容和形式·····	(252)
第二节	成本分析的方法·····	(257)
第三节	全部商品产品成本计划完成情况的分析·····	(266)
第四节	可比产品成本降低任务完成情况的分析·····	(272)
第五节	产品单位成本的分析·····	(280)
第六节	产品单位成本厂际对比分析·····	(291)
第七节	工艺过程用燃料的分析·····	(299)
第十七章	产品成本分析(下)·····	(304)

第一节	成本效益分析的内容.....	(304)
第二节	每百元商品产值成本指标的分析.....	(305)
第三节	每百元销售收入成本费用指标的分析.....	(312)
第四节	成本费用利润率指标的分析.....	(316)

第一章 总 论

第一节 成本的内容

一、成本的概念及其内容

成本是一个价值范畴,它同价值有着密切联系。在社会主义制度下,由于还存在着商品生产,社会产品仍然是使用价值和价值的统一。产品价值决定于它在生产上耗费的社会必要劳动量,具体包括以下三个内容:一是产品生产中所耗费的物化劳动的转移价值,包括已消耗的原材料、辅助材料和燃料等劳动对象的价值,以及机器设备等劳动资料的磨损价值;二是劳动者活劳动消耗所创造的价值中,归劳动者个人支配的部分,主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬;三是劳动者活劳动消耗所创造的价值中,归社会支配的部分,包括国家以税金形式集中支配部分,和以利润形式从国有企业、国家控股公司集中支配部分。产品价值中的前两部分是形成产品成本的基础,是成本内容的客观依据。所以成本的实质是:生产产品所消耗物化劳动的转移价值和相当于工资那一部分活劳动所创造价值的货币表现。

对一个实行经济核算制的企业来说,由于它必须以自己的

收入来弥补支出,就不能不考虑生产经营活动中的资金耗费的补偿问题。例如,属于价值的前两部分消耗的损失性支出(如废品损失),虽不形成产品价值,也需要列入产品成本,才能得到必要的补偿。但成本支出与成本实质的背离,必须严格限制,以一定条件为依据,否则就失去了理论根据。

在实际工作中,为了使企业成本内容一致,防止乱挤乱摊成本,限制企业成本开支的范围和权限,由国家统一制定产品成本开支范围,作为企业成本工作必须执行的法令性规定。国务院1984年3月5日发布的《国营企业成本管理条例》(注)规定的工业企业产品成本开支范围的主要内容是:

1/ 生产经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品的原价和运输、装卸、整理等费用。

2/ 固定资产的折旧费、按产量提取的更新改造资金、租赁费和修理费。

3/ 进行科学研究、技术开发和新产品试制所发生的不构成固定资产的费用,购置样品样机和一般测试仪器的费用。

4/ 按国家规定列入成本的职工工资、福利费、吨煤奖、特定原材料节约奖、技术改进和合理化建议奖。

5/ 按规定比例计算提取的工会经费和按规定列入成本的职工教育经费。

6/ 产品包修、包换、包退的费用,废品的修复费用或报废损失,停工期间支付的工资、职工福利费、设备维护费和管理费,削价损失和经同级财政机关批准核销的坏帐损失。

注:该条例是按照施行完全成本法计算产品成本设计的。

7. 财产和运输保险费, 契约、合同公证费和鉴证费, 咨询费, 专用技术使用费, 以及应列入成本的排污费。

8. 流动资金贷款利息。

9. 销售费和发生的运输费、包装费、广告费和销售机构的管理费。

10. 办公费、差旅费、会议费、劳动保护用品费、冬季取暖费、消防费、检验费、仓库经费、商标注册费、展览费等管理费。

11. 经财政部审查批准列入成本的其他费用。

上述成本内容, 按其经济性质划分, 可以分为下述四类:

第一类生产性的支出, 是指产品在生产过程中所发生的物化劳动和活劳动消耗的支出, 它们是形成产品价值的主要部分。其中属于物化劳动消耗支出的, 如上述内容的 1 项, 以及按照规定提取的折旧费等; 属于活劳动消耗支出的是生产工人和管理人员的工资; 属于其他生产性支出的, 如管理费用、运输费用以及进行科研、技术开发费用等。

第二类损失性支出, 是指企业因特殊情况而发生的支出, 如废品损失、停工损失, 以及削价损失和坏帐损失等。这些损失性支出的发生, 都是由于企业工作的缺点或其他原因而造成的, 是同产品生产无关的费用, 不形成产品的价值。

第三类纯收入分配性的支出, 如提取的职工福利基金, 是同产品价值形成无关的费用。

第四类销售费用, 是指产品在销售过程中发生的各项费用。

国家对成本开支范围做出的规定不是一成不变的, 随着国家经济情况的变化要调整修订。1993 年 7 月 1 日经国家批准施行的《企业财务通则》和《企业会计准则》, 根据当时客观经济情况, 按照施行制造成本法来设计成本费用, 对过去实行的成本、

费用开支范围进行了比较大的调整。对一些原不在成本列支的费用改在成本、费用中列支,对一些原在成本中列支的费用项目明确了开支标准和限额。属于这种情况的如:

(一)劳动保险费计入受理费用。

按照过去制度规定,企业交纳退休统筹基金及其劳动保险费用,在营业外支出中列支。新制度把企业支付的劳动保险费用改在管理费用中列支,这主要是基于企业交纳的退休统筹基金是劳动力再生产的补偿,同生产经营有直接关系的认识而改动的。

(二)企业在一定限额内据实列支业务招待费。为适应产品经济要求以及企业业务经营的合理需要,新制度规定企业可以在规定比例范围内,从管理费用中据实列支业务招待费。

(三)企业发生的技术开发费,可以根据经济效益和承受能力,采用实报实销的办法,不再受过去的比例限制。

(四)取消工资总额以外的一切单项奖,奖金逐步计入成本、费用。

(五)取消了提取固定资产大修理基金的办法,企业发生的修理费用直接计入成本。

(六)差旅费标准由企业参照当地政府规定的标准,结合企业实际情况自行确定,并报主管财政机关备案。

(七)调整了职工福利费的开支范围,职工福利费按照企业职工工资总额的14%提取(其计提口径与职工教育经费一致)。职工福利费主要用于职工的医药费(包括企业参加职工医疗保险缴纳的医疗保险费),医护人员工资、医务经费,职工因公负伤赴外地就医路费,职工生活困难补助,职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所人员的工资,以及按照国家规定开支的其他职工福利

支出,不包括职工福利设施的支出。

二、成本费用的分类

从上述成本的内容可知,计入产品成本的费用是多种多样的,需要按照不同的标准进行分类。其中最基本的,是按照费用的经济内容和经济用途进行分类,此外,还可以按照费用同特定产品的关系和同产品产量的关系进行分类,以及按照费用能否控制进行分类,等等。

(一)按照费用经济内容的分类

产品的生产过程,同时也是生产的消费过程,具体说来就是劳动对象的消费、劳动资料的消费以及活劳动的消费过程。因此,从其经济内容看,计入产品成本的费用,不外乎是劳动对象消耗的费用、劳动资料消耗的费用与活劳动消耗的费用等。这种按费用经济内容进行的分类,在成本会计中称作费用要素。它一般可以分为:

1. 材料费,是指生产中耗用的物料成本,包括原料费、主要材料费、外购半成品费、包装物、修理用备件和低值易耗品费等。
2. 燃料费,是指企业为进行生产而耗用的燃料成本(包括固体燃料、液体燃料和气体燃料)。
3. 动力费,是指为进行生产而耗用的动力成本(包括电力、热力和风力等)。
4. 折旧费,是指企业生产用固定资产按规定计提的折旧额。
5. 工资费,是指应计入产品生产成本的工人和职员工资。
6. 提取的职工福利基金,是指企业按规定提取并计入产品生产成本的职工福利基金。
7. 其他支出,是指不属于以上各要素的各种费用支出,如邮电费、差旅费等。

企业的生产费用按其经济内容的分类,可以反映产品生产中消耗了什么,为企业编制材料物资采购资金计划,了解企业流动资金需用量等,提供必要的会计信息。

(二)按照费用经济用途的分类

费用按经济内容的分类,只能说明企业生产经营中耗费了什么,还不能指出这些费用都用在那些用途上。例如,同样是材料费支出,有的可以直接用在产品生产上,有的可以用于生产车间的一般消耗上,有的可以用于固定资产的更新改造上,等等。这样就需要把费用要素,按其经济用途进行重新分类,划分为若干不同的项目,作为多数企业计算成本时费用分类的依据,这种项目叫作成本项目(也有的企业是以费用要素作为成本项目来计算成本。为了同按用途划分的成本项目相区别,将其叫作要素成本项目)。

成本项目的设置,应根据企业生产的特点和成本管理的要求来决定。对于直接用于产品生产并占产品成本的比重较大,而且又有消耗定额的费用,一般应单独设置成本项目,如原材料、生产工人工资及提取的职工福利基金;对于不是直接用于产品生产并在成本中占比重不大的费用,为简化成本计算工作,可按其发生地点合并设置一个项目核算,如制造费用等。为了便于同行业企业之间开展成本对比分析及企业主管部门的汇总,同行业的成本项目应当一致。它通常是国家或上级主管部门统一规定的,一般有:

1. 直接材料:指构成产品实体,或有助于产品形成的实际消耗的原材料、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品以及其他直接材料。

2. 直接工资:指企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、

津贴和补贴,以及根据国家规定比例提取的职工福利费。

3. 制造费用:指企业各生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的间接费用。

除上述各项费用外,有些可以直接计入成本核算对象的费用,如产品的外部加工费,制造某些产品耗用的专用工具,产品生产过程中直接耗用的燃料、动力等,根据需要可以增设“外部加工费”、“专用工具”、“燃料及动力”等有关成本项目。上述各项目构成产品的生产成本,或叫制造成本。

根据费用按用途划分的成本项目计算成本,能清楚地反映出直接用于产品生产上的材料是多少,直接用于制造产品的工人工资是多少,耗用于管理与组织生产上的各项支出是多少,这有助于反映与监督产品消耗定额和费用预算的执行情况,有利于加强成本管理与成本分析。

(三)按照费用同特定产品关系的分类

费用的发生都是同特定的产品发生关系,有的费用是为某一产品所消耗,因而可以根据该项费用的原始凭证直接计入该产品的成本中,这种费用叫作直接费用,如直接用于制造某种产品的原材料,就可以根据领料单计入产品的成本中。有的费用是为几种产品所消耗,这时无法根据该项费用的原始凭证直接计入这些产品的成本,这种费用叫作间接费用。如生产车间耗用的清扫用品以及管理人员的工资等,无法根据这些费用的原始凭证直接计入产品成本,需要采用适当的方法在这些产品之间进行分配。由于这种性质的费用比较多,如逐一采用分配方法,则分配工作过于繁杂。为此,一般是将这种性质的费用,先按发生地点归集,然后再采用适当方法分配计入各种产品成本,这样可以简化核算工作。如制造费用就是如此。

将费用划分为直接费用与间接费用,对于正确地计算产品成本具有重要作用。凡是直接费用必须根据费用原始凭证直接计入;间接费用要选择合适的分配标准分配计入。分配标准选择的是否妥当,直接影响成本的正确性。它是成本计算中的一个重要问题。

(四)按照费用同产品产量关系的分类

根据费用的发生额同产品产量(可用产品制造数量、机器开动时间以及劳动时间表示)的关系,可分为变动费用与固定费用两种。所谓变动费用,是指随产品产量的变动而变动其总额的费用。这里所指的“变动”是就费用的总额而言,即变动费的总额是同产品产量成比例增减。就单位产品看,则不随产品产量的增减而发生变动。例如直接耗用于产品上的材料费,假设每件为10元,生产10件时的材料费为100元;产量增加一倍达到20件时,其材料费必然也随之增加一倍为200元。但从单件材料费看,不论生产10件还是20件都是10元。

所谓固定费用,是指产量在一定范围内,费用总额不随产品产量的变动而变动的费用。这里所指的“固定”,也是指费用的总额,不是指单位产品中负担该费用的数额固定不变;相反,如果产量增加,每单位产品应负担的费用数额将随之减少。如厂房的折旧费,尽管产品的生产量从原来的1万件增加到1万5千件,产量增加50%,而厂房的折旧费仍是4500元,这种不随产品产量的增减而变动其总额的折旧费,每单位产品负担的数额,则从0.45元减到0.30元。

但有的费用,不能简单的归入变动费用或固定费用,它随产品产量的增减而增减,但其增减幅度是不成比例的,这种费用叫作半变动费。它的变动特点是,产品产量如增加10%,其费用总

额也将增加,但不是增加10%。属于这种费用的有维修费等。

把费用区分为变动费、固定费和半变动费,对于进行成本控制,分析成本升降原因,以及作出某些成本决策是非常必要的。

(五)按照费用能否控制的分类

费用的发生能否受责任单位或管理人员的控制,可分为可控制的费用与不可控制的费用。凡是某项费用的发生,受责任单位或管理人员的行动产生重大影响的,叫作可控制的费用,否则就是不可控制的费用。这里讲的“可控制”不是固定指什么费用而言,而要从两个方面去理解:

首先,理解“可控制”必须同一个具体责任单位联系起来,也就是说从某一个具体责任单位来看,哪种费用受它的行动影响。

其次,这里的“可控制”是指对其有重大的影响,而不是完全影响。因为在实际工作中,一个单位和个人很少能对某项费用进行全部的控制。例如就一个生产车间来说,对直接人工费用是有重大影响的,它要采取各种措施提高劳动效率,达到完成和超过定额,更要防止停工现象的发生。但是它的影响也是有限度的,例如,影响直接工资的工资率就是劳动工资部门规定的,还有停工的原因不少是受外部条件影响的。

把费用区分为可控制与不可控制,对评价各责任单位或有关人员的工作是非常重要的。因为只有根据可控制的费用来考核责任者的工作才有意义。

上述成本费用的分类,是从成本计算的观点,将计入成本的各项费用,按照不同的标准所进行的分类。

财政部公布的《企业会计准则》第七章第四十八条规定:“直接为生产商品和提供劳务等发生的直接人工、直接材料、商品进价和其他直接费用,直接计入生产经营成本;企业为生产商品和