

高等职业教育会计学系列教材

成本会计

CHENGBENKUAIJI

林先峰 编著

2

首都经济贸易大学出版社

98
F234.2
103
2

成本会计

林光泽 编著

首都经济贸易大学出版社

• 北京 •

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/林光泽编著. —北京:首都经济贸易大学
出版社,1998.7

(高等职业教育会计学系列教材)

ISBN 7-5638-0665-2

I. 成… II. 林… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 10705 号

首都经济贸易大学出版社出版发行

(北京市朝阳区红庙)

北京通县燕山印刷厂印刷

全国新华书店经销

850×1168 毫米 32 开本 11 印张 281 千字

1998 年 7 月第 1 版 1998 年 7 月第 1 次印刷

印数:0~8 000

ISBN 7-5638-0665-2/F·364

定价:15.20 元

高等职业教育会计学系列教材

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》、《审计学基础》、《财务审计》、《电算化会计与审计》，共计十本。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。因为本系列教材具有较强的实用性，故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，以便我们作进一步的修改。

高等职业教育会计学
系列教材编审委员会

1998. 3. 31

前 言

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,只有不断强化企业的经营管理,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。同时,为了使成本会计教学更具有针对性,我们编写了《成本会计》一书。

本书根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和有关行业会计制度,结合我国会计改革的实践和会计教学的经验,着重阐述成本会计的基本理论、基础知识和基本技能;注重理论联系实际,内容完整,具有较强的实用性和可操作性,既可作为高等职业教育的会计专业核心课的教材,也可作为财经类普通大专院校和职大、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。

在编写过程中,首都经济贸易大学财会系傅磊副教授提出了宝贵的意见,对此表示由衷的感谢。由于编者学识和时间所限,书中难免会有不足及疏漏之处,恳请读者批评指正。

作者

1998年3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	(14)
第一节 成本、费用核算的基本要求.....	(14)
第二节 成本、费用核算的一般程序.....	(19)
第三节 总分类帐户和主要明细帐的设置	(23)
第四节 间接计入费用的分配计算	(29)
第三章 生产经营费用的归集和分配	(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分配	(43)
第三节 辅助生产费用的分配	(44)
第四节 基本生产制造费用的分配	(64)
第五节 废品损失和停工损失的分配	(70)
第六节 生产费用在完工产品与月末在产品之间 的分配	(76)
第七节 期间费用的归集和结转	(96)
第四章 产品成本计算的方法	(99)
第一节 产品成本计算方法概述	(99)
第二节 品种法.....	(102)
第三节 分批法.....	(123)
第四节 分步法.....	(131)
第五节 分类法.....	(157)
第五章 成本计划	(166)

第一节	成本预测概述.....	(166)
第二节	投产前设计阶段的成本预测.....	(171)
第三节	编制成本计划阶段成本水平的预测.....	(183)
第四节	期中成本预测.....	(197)
第五节	成本计划.....	(202)
第六章	成本控制.....	(216)
第一节	成本控制概述.....	(216)
第二节	成本日常控制.....	(224)
第三节	定额成本法.....	(236)
第七章	成本费用报表及其分析	(252)
第一节	成本费用报表概述.....	(252)
第二节	成本费用报表的分析方法.....	(256)
第三节	产品成本报表的编制和分析.....	(262)
第四节	各种费用报表的编制和分析.....	(279)
第八章	其他行业成本核算.....	(285)
第一节	施工企业成本核算.....	(285)
第二节	商品流通企业成本核算.....	(299)
第三节	交通运输企业成本核算.....	(313)
第四节	旅游、饮食服务企业成本核算	(332)

第一章 总论

第一节 费用及其分类

一、费用的概念

费用是指企业在获取收入的过程中,对企业所拥有或控制的资产的耗费。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,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

这种减少具体表现为企业的资金支出。从这个意义上说,费用实质上是指一种资源流出企业。其与收入反映资源流入企业相反,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,而使更多的资源流入企业。

(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,主要有以下几种:

(一)按照费用的经济内容或经济性质进行分类

它包括:主要劳动对象方面费用、劳动手段方面费用和活劳动方面费用。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. 销售费用。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。它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、坏帐损失以及其他管理费用。其中:

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。

工会经费,指按职工工资总额的 2%计提,拨交给工会的经费。

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。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计算。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计算。

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。

待业保险费,指企业按照国家规定缴纳的待业保险基金。

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。

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。

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

诉讼费,指企业因起诉或应诉而发生的各项费用。

排污费,指企业按照规定所缴纳的排污费用。

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。

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。

土地使用费,指企业使用土地而支付的费用。

技术转让费,指企业使用非专利技术而支付的费用。

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,委托其他单位进行的科研试制的费用以及试制失败损失。

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。

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 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 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 2‰;超过 1 亿元(含 1 亿元)的,不超过该部分的 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。销售费用、财务费用和管理费用,主要是为经营管理发生的费用,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为其成本。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 个部分组成,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总和,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销售费用,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;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分类,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,其在生产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:

1. 原材料。它亦称直接材料,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。

2. 燃料和动力。它是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

3. 生产工资及福利费。它简称工资及福利费,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。

4. 制造费用。它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。