

高等院校经济管理类主干课程适用教材



成本会计

C O S T A C C O U N T I N G

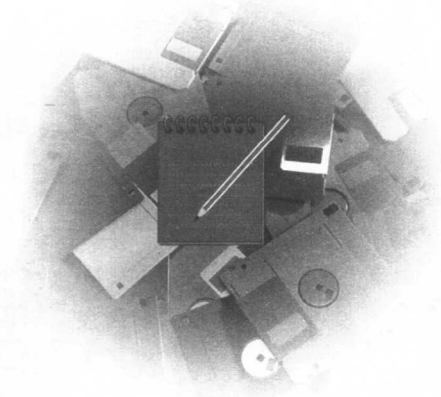
柴定国 主 编
毕 劲 副主编

湖北长江出版集团
湖北科学技术出版社

高等院校经济管理类主干课程适用教材

成本会计

C O S T A C C O U N T I N G



柴定国 主 编
毕 劲 副主编

湖北长江出版集团
湖北科学技术出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 柴定国主编. — 武汉: 湖北科学技术出版社, 2006. 1

ISBN 7-5352-3506-9

I. 成 ... II. 柴 ... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 153961 号

高等院校经济管理类主干课程适用教材
成本会计

◎ 柴定国 主 编
毕 劲 副主编

策 划: 李慎谦 高诚毅
责任编辑: 高诚毅 宋志阳

封面设计: 王 梅

出版发行: 湖北长江出版集团
湖北科学技术出版社
地 址: 武汉市雄楚大街 268 号
湖北出版文化城B座12-13层

电话: 87679468

邮编: 430070

印 刷: 湖北峰迪印务有限公司
督 印: 刘春尧

邮编: 430034

850毫米×1168毫米 32 开 9.625 印张 232 千字
2006 年 1 月第 1 版 2006 年 1 月第 1 次印刷

印数: 0 001—3 000

ISBN 7-5352-3506-9/F·451

定价: 18.50 元

本书如有印装质量问题 可找承印厂更换

《高等院校经济管理类主干课程适用教材》

编审委员会

主 任 阎德玉

副 主 任 朱克勤 李焜文 张凌云 刘海云
张 琼

委 员 (以姓氏笔画为序)

万德梅	王远坤	王槐林	文显武
龙页玉	刘圣妮	刘海云	朱克勤
张 琼	张凌云	陈 萍	陈鸿琦
李云强	李焜文	闵嘉国	何爱云
沈 烈	邹顺华	柴定国	姚翠容
郭碧坚	阎德玉	章福宁	熊良福
谢邦柱	燕烈芳	简东平	

《成本会计》编写人员

主 编 柴定国

副 主 编 毕 劲

编写人员 (以姓氏笔画为序)

毕 劲 何爱云 柴定国 简东平

总 序

为了适应高等经济管理类本科培养应用型人才的迫切需要,我们特组织编写了《高等院校经济管理类主干课程适用教材》。

党的十六届三中全会提出:“要深化科技教育文化卫生体制改革,创新工作机制,营造实施人才强国战略体制环境,加快国家创新体系建设,构建现代国民教育体系和终身教育体系”。因此,教育改革将进入体制创新、体系创新阶段。我国高等教育贯彻面向现代化,面向世界,面向未来的教育改革的基本指导方针,不仅在教育规模上将有较快发展,更重要的是在教育结构上将作科学调整。为全面建设小康社会,培养应用型人才将成为我国高等教育的一项重要任务。

培养高质量的应用型人才,课程改革是关键,教材改革是基础。我们组织编写《高等院校经济管理类主干课程适用教材》既是适应培养高质量应用型人才的需求,也是推进高等经济管理类教学改革的一种尝试。

我国经济管理类的专业较多,且处在发展变化之中,其主干课程更是多多。《高等院校经济管理类主干课程适用教材》第一批书目包括以下十二本:《国际贸易》、《国际贸易实务》、《国际投资学》、《海关实务》、《中级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《预算会计》、《审计学》、《物流管理》、《市场营销》、《人力资源管理》。

编写《高等院校经济管理类主干课程适用教材》遵循的基本原则是:①坚持教材内容的科学性与适用性相统一的原则,更加注重适用性;②我国高等教育从“精英教育”向“大众化教育”发展中,该套教材适用于大众化教育的定位;③经济管理类教学具有多

种教育层次,在教材内容的份量和难易程度的取舍上,该套教材适用于大学本科教学。

现在出版的《高等院校经济管理类主干课程适用教材》,由华中科技大学、华中科技大学武昌分校、武汉科技大学中南分校、中南民族大学、湖北经济学院、湖北高等财经专科学校、湖北财税职业技术学院的有关教师参与编写,得到华中科技大学武昌分校党委书记金国华同志和校长马鹤龄教授的热忱鼓励与支持,湖北科学技术出版社的领导亲自参与该套教材出版的策划与指导。在此,一并表示衷心的感谢。

在建成完善的社会主义市场经济体制,实现全面建设小康社会的宏伟目标的进程中,我们要不断总结经济改革实践中积累起来的丰富经验,不断学习新知识、研究新情况、解决新问题,不断充实该套教材的内容。由于我国经济改革在不断深化,经济管理学术思想与学术水平不断进步,以及作者水平的限制,这套书中可能会有不少缺点和错漏。为此,我们真诚希望同行专家、学者和广大读者批评指正,以便更版时修订完善。

《高等院校经济管理类主干课程适用教材》

编审委员会

2004年5月

前 言

《成本会计》编写组在《高等院校经济管理类主干课程适用教材》编审委员会的统一组织下,编写了这本《成本会计》。

1993 年我国会计制度改革以前,“成本会计”一直是《工业会计》中的两篇内容,也是工业会计的主要内容之一,后来便从原来的《工业会计》分离出来,成为财务会计中的一个独立分支学科。从那以后到目前,已经面世的《成本会计》书籍可以说是五花八门,百花齐放。在其所涵盖的行业方面,有的只涵盖工业制造业一种行业,有的则既包括工业制造业,也涵盖交通运输业(汽车运输、铁路运输和航空运输等等)、施工企业等其他工业部门和商品流通企业、农业企业等行业;在介绍的技术方法的内容方面,有的只介绍工业制造业产品的成本计算与成本报表的编制,有的则包括了工业制造业的成本计算与报表的编制,也包括了成本预测、成本控制、成本规划等内容。有的不仅介绍传统成本法——完全成本法,也介绍包括“作业成本法”、“变动成本法”和“标准成本法”等新内容。本书编写组遵循了本教材编审委员会“科学性与适用性相统一”的原则和“进行大众化教育和培养应用型人才”的基本定位,确立了本书的内容结构:在涉及的行业方面,以工业制造业为主,同时也介绍商品流通企业和施工企业的成本核算。这是因为,除了工业制造业外,商品流通企业和施工企业也是我国目前从业人员最多的行业之一,也是国民经济最为庞大的部门之一,学生在学习本书内容之后,可以增加其就业的选项;在成本计算的技术方法上,当然重点是介绍工业制造业的产品成本计算方法和成本报表的编制方法,另外也介绍认识成本的另一个方法,变动成本法和集成本计算与成本管理于一体的成本方法——标准成本法,不

仅能体现适用性原则,而且可以充分地发挥成本会计的管理职能,同时也为进一步学习管理会计打下基础。

该书由柴定国同志担任主编并编写第一、二、三、四、五章,毕劲同志任副主编并编写第六、七章,简东平同志编写第八章,何爱云同志编写第九、十章。全书最后由柴定国同志负责总纂。

该书的出版得到了阎德玉教授的精心指导和湖北科学技术出版社同志的鼎力支持,在此一并感谢。

本书在编写过程中,力求表述准确、通俗易懂、内容简明、闲言少叙,同时在某些方面作了一些新的尝试,但由于编者的水平所限,本书存在的错误难免,敬请广大读者批评指正。

编 者

2005 年 9 月 18 日于武汉

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本会计概述	1
第二节 企业成本会计的职能和任务	9
第三节 企业成本会计的组织和实施	12
思考与练习	15
第二章 工业企业成本核算的基本要求和程序	18
第一节 工业企业成本核算的基本要求	18
第二节 工业企业成本核算的基础工作	21
第三节 工业企业成本核算的程序和账户	23
思考与练习	29
第三章 生产费用在各种产品之间的归集和分配	32
第一节 要素费用的归集和分配	32
第二节 辅助生产费用的归集和分配	51
第三节 期间成本的归集和结转	66
思考与练习	67
第四章 生产费用在完工成品和月末在产品之间的分配	73
第一节 月末在产品数量的核算	74
第二节 生产费用在完工成品和月末在产品之间的 分配方法	76
思考与练习	92
第五章 产品成本计算的基本方法	101
第一节 成本计算对象	101
第二节 产品成本计算的基本方法	102
思考与练习	131

第六章 联产品、副产品和等级产品的成本计算	148
第一节 联产品的成本计算	148
第二节 副产品的成本计算	154
第三节 等级产品的成本计算	158
思考与练习	160
第七章 工业企业成本计算的其他方法	164
第一节 定额成本法	164
第二节 变动成本法	188
第三节 标准成本法	201
思考与练习	225
第八章 工业企业产品成本报表编制及分析	234
第一节 成本报表概述	234
第二节 成本报表分析的方法	237
第三节 商品产品成本报表的编制和分析	241
第四节 主要产品单位成本表的编制和分析	248
第五节 各种费用报表的编制和分析	253
第六节 期中成本预报	258
思考与练习	260
第九章 商品流通企业的成本核算	267
第一节 商品流通企业的特点及其成本	267
第二节 批发企业商品采购和销售成本的核算	270
第三节 零售企业商品采购和销售成本的核算	274
思考与练习	278
第十章 施工企业的成本核算	281
第一节 施工企业及其成本核算的特点	281
第二节 工程施工成本的核算	283
思考与练习	291
参考文献	298

第一章 总 论

第一节 成本会计概述

一、费用、成本的定义

关于费用的定义,在会计界,至今仍然是诸子百家,不尽一辞。

美国会计学会名词委员会将费用定义为:“广义费用包括那些从收入中减除的所有已耗成本……。”可以看出,这不是严格意义上的定义,它不过是说明了费用的一个特征,是已经耗用的成本。

美国会计原则委员会在 1970 年发布的第 4 号说明书中,将费用定义为:因一企业改变其所有者权益的那些盈利活动中所产生的资产减少或负债增加的总额,并且,其确认与计量遵循了公认的会计原则……。”

这个定义将费用与所有者权益相联系,按这个定义,费用有两个约束条件:一是必须与盈利活动相关,二是符合公认的会计原则。该委员会在进一步解释时认为,费用和成本是密切相关的,它具体包括:①为形成收入而耗用的资产成本(如销售成本、销售与管理费用等),②从非交互转让及非常事故而来的费用(如税收、火灾),③处理产品以外的成本,④徒劳无功的成本,⑤待售存货市价的下跌。由此可以看出,费用包括了损失,是一个广义的概念。

美国财务会计准则委员会在其第6号公告,将费用定义为:“费用是某一个体在其持续的、主要或核心业务中,因交付或生产了货品,提供了劳务,或进行了其他活动,而付出的或其他耗用的资产或因而承担的负债(或两者兼有之)”。

从上述定义中可以看出,美国财务会计准则委员会的费用是一个狭义的概念。因企业不断进行的主要经营活动所发生的耗费构成费用,而非主要经营活动的耗费或资源的流出则不构成费用,在美国财务会计概念结构中,这种非主要经营活动的耗费被称之为损失(Losses)。

国际会计准则委员会在《关于编制和提供财务报表的框架》这一文件中,将费用定义为:“费用是指会计期间经济利益的减少,其形式表现为由资产流出流出、资产递耗或是发生负债而引起的业主权益的减少,但不包括与所有者分配有关的类似事项。”

国际会计准则委员会费用的定义包括了损失,也包括那些日常经营活动中发生的费用。

我国《企业会计准则》将费用定义为:“企业在生产经营过程中发生的各项耗费……”。

综上所述,尽管对费用的定义存在不同的认识,但我们可以看出,费用具有如下特征:

第一、具体表现为企业资产的减少,或负债的增加;费用的实质是企业利益的减少。

第二、费用是为获得期间收入而耗费的经济资源,这种耗费可能是已经实际发生的资金流出,或者可能发生的资金流出。

关于成本的定义,马克思在著名的《资本论》中对资本主义经济的细胞——商品,作了如下精辟的论述,他指出:按照资本主义生产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生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物

或补偿价值。商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,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。在这里,马克思从耗费和补偿两个方面对成本进行了论述。成本从耗费的角度看,是商品生产中所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $C + V$ 部分,它是成本最基本的经济内涵;成本从补偿的角度看,是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度——成本价格,它是成本最直接的表现形式,成本是已经耗费而又必须在价值或实物中得以补偿的支出。这意味着,成本的耗费是有偿的,企业发生的耗费一旦无法得到补偿,则不能作为成本,只能列为损失。随着商品经济的不断发展,成本的内涵和外延都处于不断的发展和变化之中。美国会计学会于 1951 年对成本作了如下定义:“成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲”。显然,这种成本的定义的外延相当广泛,远远地超出了产品成本概念。根据这个定义,产品成本、企业成本、期间成本、单位成本、总成本、工程成本、资本成本等等,不胜枚举的成本概念都可以包括于其中,而且可以这样描述成本的主要特征:

(1) 成本是一个价值范畴,是能用货币计量的耗费。

(2) 成本是为一定的成本对象(特定的目的)发生的耗费,就是说,费用一旦和具体的归集对象联系到一起,就成为该对象的成本。成本是对象化了的费用,费用是成本形成的基础。

(3) 成本是有偿的,就是说成本必须在未来得到补偿。

本书以企业,尤其是以工业企业为主,介绍成本会计,主要是从狭义的角度理解成本的概念及其经济内涵。因为,成本作为一个经济范畴,始终和企业的经济活动相随。工业企业的经济活动主要是购入原材料和设备,制造出符合社会需要的产品并有偿提供给消费者;商品流通企业的经济活动主要是将从生产者以低价购入商品,以高出购入的价格提供给消费者。尽管它们具体的经

济活动内容各不相同,但都是以获取一定的经济收入为目的,销售产品(或商品)获得的收入扣除为获得这些收入发生的耗费所得的差额体现其效益。用公式表示即:收入 - 成本 = 损益。

二、费用、成本和支出的关系

在实际经济生活中,人们对费用、成本和支出往往不加区分,作为口头语言确实无妨,因为这三者之间确实有着密切的联系。但是,从理论上讲,费用、成本和支出是三个有着根本区别的概念。在我国会计界,费用的定义为:“费用是会计期间内经济利益的减少,其表现形式为资产减少或负债的增加而引起的所有者权益的减少,但不包括与所有者分配等有关的资产减少或负债的增加”。对比前述成本的定义,不难发现,费用和成本都是对耗费按用途进行的分类,不同的是:费用是对耗费按当期损益进行的归集,不属于为获得当期收入而发生的耗费,尽管已经发生,也不能计入当期的费用;而成本则是费用按具体对象进行的归集,不是为某一个具体对象发生的耗费,即使已经发生,也不能算作某个对象的成本。

支出是企业资金的流出,它使企业资产减少。其内容包括偿债性支出、成本性支出、费用性支出和权益性支出。偿债性支出是用现金资产或非现金资产偿付各项债务的支出,它引起资产和负债同时减少,如用银行存款偿还短期借款等;成本性支出是指某一项现金资产或非现金资产的减少而引起另一项资产增加而发生的支出,它使资产总额保持不变,如用银行存款购入原材料等;费用性支出是指某一项现金资产或非现金资产的减少而引起费用增加的支出,它使资产和利润同时减少,如用银行存款支付广告费用等;权益性支出是指某项现金资产或非现金资产的减少而引起的除了利润外的其他所有者权益减少的支出,它使资产和所有者权益同时减少,如用银行存款购买库藏股票等。应说明的是,并非所有的资产减少都属于支出。比如,从银行提取现金,引起银行存款

的减少就不是支出,只是货币资金形态的转变;又如,收回应收账款存入银行引起的应收账款的减少也不是支出,只是应收账款的收回。综上所述,支出与费用、成本之间的关系可以概括为:支出是资产的减少,不仅包括费用性支出和成本性支出,还包括其他支出;费用是一种引起利润减少的耗费,费用性支出形成费用,但费用中还包括未形成支出的耗费,比如,预提的利息费用等;成本是一种对象化的耗费,成本性支出形成成本,然而成本中也包括未形成支出的耗费,如生产车间提取的固定资产修理费等。

三、工业企业成本的分类

成本会计学的主要内容都是以工业企业为主体讲述的,这是因为工业企业的经济过程是相对最为完整的,其经济活动也是最为复杂,其他任何行业的经济活动相对于工业企业来讲,都要简单得多。所以介绍成本分类,也是针对工业企业而言。

工业企业的成本,可以根据管理上的需要从不同角度分类。

(一) 成本按费用在企业内部的职能分类

成本按费用在企业内部的职能分类,可以分为“产品制造成本”和“期间成本”两种。

1. 产品制造成本。是在产品的制造过程中耗费的费用,包括直接材料费用、直接人工费用和制造费用三个成本项目。直接材料费用,仅指用于产品制造所消耗的原料及材料费用,不包括其他事项所消耗的原料和材料费用;直接人工费用,仅包括从事产品生产的工人工资、福利、奖金和津贴等,其他人员的费用不在其中;制造费用,指工业企业的生产车间(分厂)的所有费用,包括人头费、办公费、固定资产折旧费、低值易耗品摊销、固定资产日常修理费用等等。从构成产品成本的这三项费用可以看出,它们都和一定数量的产品有着明显的因果关系。

2. 期间成本。包括为了获得当期经营收入而发生的费用和损

失,是必须从当期经营收入中补偿的费用。它们是与一定数量的产品制造没有直接联系、与产品的形成没有因果关系的费用。具体内容有“管理费用”、“营业费用”、“财务费用”、“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”、“营业外支出”、“所得税”等等。

“管理费用”是企业行政部门为组织企业的生产与管理发生的费用,包括企业行政部门的人头费、办公费、固定资产折旧费、注册会计师、法律顾问费等等;“营业费用”是企业经营活动中发生的费用,在工业企业,就是企业销售部门发生的所有费用,包括企业销售部门的人头费用、固定资产折旧费用、产品的宣传广告费用、驻外机构的经常费用等等;“财务费用”仅指企业的理财费用,包括借款利息、外币汇兑损益以及因现金折扣造成的应收款的减少等等。“主营业务成本”是指当期销售的产品的制造成本;“主营业务税金及附加”,指在产品销售环节根据国家规定的税率计算的商品流转税和按工资总额计算的教育附加费;“其他业务支出”,指企业发生的,主营业务以外的营业活动的费用支出。比如,对客户未按规定归还的包装物的罚款收入在会计核算中列为营业外收入,这些包装物的成本就相应列入其他业务支出;“营业外支出”,是与企业的经营活动没有直接联系的支出(不能理解为获得营业外收入的支出),对于企业来说,是经济利益的一项损失。比如,因某种原因而无法收回的应收账款、对外无偿的捐赠等;“所得税费用”虽然不是为了获得当期的经营收入而发生的费用,但它是必须从当期利润中分配给国家的一部分,归根结底,是从企业收入中扣除的。对生产企业来讲,是一项利益的减少,所以在会计上,也被当作期间成本处理。需要说明的是:规定计入产品成本的制造费用,就其职能而言,和管理费用相近,也与产品的数量不存在直接联系,但在会计处理上,视同直接材料和直接人工费用一样,期末分配后,结

转计入有关产品的制造成本,这是国际会计惯例。企业在当期各种收入中补偿上述期间成本之后的余额,就是当期净收益。企业的净收益加上分配给国家的所得税,就是企业在当期获得的利润总额。

(二)成本按总额和业务量的关系的分类

成本按总额和业务量的关系分类,可以分为“变动成本”和“固定成本”两种。成本总额和业务量的关系也叫“成本性态”,或叫“成本习性”。

1. 变动成本。变动成本指总额可以随业务量成正比例变化的成本。比如某商品单位价格一定,则购买商品的总成本就是变动成本,因为它可以随购买商品的数量成正比例变化。商品的单位价格是单位变动成本。变动成本的成本模型可表达如下:

$$Y = bX$$

公式中:“ Y ”表示变动成本总额,“ X ”表示业务量,“ b ”表示单位变动成本。业务量可以是产量,也可以是销售量等等。

2. 固定成本。固定成本是在特定条件下总额保持不变的成本。比如采购商品发生的差旅费用,它并不因为采购商品数量的多少而变化。固定成本的模型可表达如下:

$$Y = a$$

可见,不论业务量发生什么变化,公式中的固定成本“ Y ”总是保持一个常数“ a ”不变。

在实际经济生活中,往往是一种成本现象既有变动成本的特征,又具有固定成本的特征,这样的成本叫“混合成本”。常见的混合成本的模型可以表达为:

$$Y = a + bX$$

由此可见,混合成本总额由两个部分组成,一是固定成本总额,二是变动成本总额。