

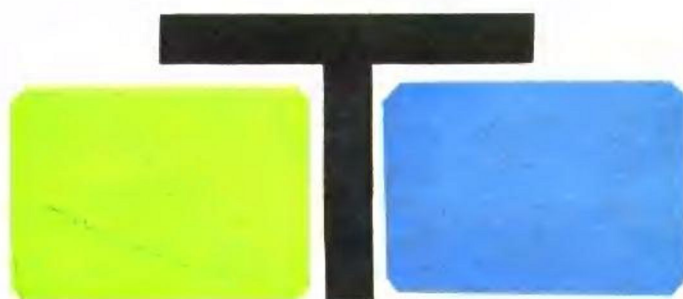
企业会计丛书 第一辑

· 谢国新 储一昀 总主编

最新

成本费用会计

谢国新 储一昀 祁鸣 编著



航空工业出版社

《企业会计丛书》 谢国新
第一辑

成本费用会计

谢国新 储一昀 祁鸣 编著

航空工业出版社

1 9 9 3

(京)新登字 161 号

内 容 提 要

本书是在我国会计制度进行重大改革并与国际惯例接轨之际,向广大会计人员奉献的一本实用读物。

本书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新颁布的大行业财务制度、会计制度为依据,结合国际会计惯例,详细介绍了直接费用、间接费用、期间费用会计处理原理和常用的成本计算方法,列举了各种实际例子并给出解答。本书还介绍了各大行业成本费用会计处理的不同特点及流程,便于读者理解与应用。

本书可供各种所有制形式,各个行业的企业会计人员作为会计业务处理的实用指导手册。又可作为财会、审计、经济与管理干部培训教材和自学读物,也可供各类中、高等院校财会、审计、管理等经济专业师生参考使用。

成 本 费 用 会 计

谢国新 储一昀 祁 鸣 编著

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里 5 号)

— 邮政编码: 100029 —

—— 全国各地新华书店经售

北京医科大学印厂印刷

1993 年 8 月第 1 版

开本: 787×1092 毫米 1/32

印数: 1—3000

1993 年 8 月第 1 次印刷

印张: 6

字数: 133 千字

ISBN 7-80046-561-6/F·062

定价: 6.60 元

序

《企业会计准则》的颁布实施是我国会计管理体制的一项重大改革。它与同时颁布的《企业财务通则》，对于我国建立社会主义市场经济体系、扩大对外开放、以及加速与国际会计惯例接轨，均具有十分重要的意义。也正是由于这一重大改革，广大会计实务工作者和理论研究者都存在一个知识更新的迫切需要。

在这一改革之际，很高兴地看到由谢国新、储一昀两位年轻学者主编的《企业会计丛书》的正式出版。纵观这套丛书，我感觉到有几个显著的特色：一是内容上的新颖性，丛书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新近颁布的大行业财务制度、会计制度为编写依据，同时结合了国际会计惯例进行阐述，反映了现代会计的先进理论和方法；二是体系上的独创性，丛书突破了过去以行业会计为线条的编写方法，而是以企业会计的业务内容为编写主线，并兼顾各种行业会计的特点，使整套丛书具有较为系统全面的涵盖面，能够适应在今后企业经营活动多面性和综合性情况下，进行会计管理的需要；三是写法上的务实性，丛书编写注重切合企业的会计实务，强调可操作性，将理论阐述融于实际业务处理的说明之中，叙述精炼，行文流畅；四是出版时间上的及时性，丛书的出版弥补了目前有关会计改革的读物奇缺的状况，使读者能及时地学到新的会计方法，以适应开展工作的需要。因此，这套丛书不失为广大会计实务工作者的良好读物。

爰为之序，并乐于向会计工作者推荐。

徐政卫

1993年3月

前 言

我国的会计制度正进行着一场重大改革。《企业会计准则》的颁布与实施迈出了这一改革奠基性的第一步。而大行业会计制度的出台,则为会计制度改革的顺利进行提供了过渡阶段的保障。会计制度改革的目标是要建立跨所有制、跨行业、跨经营方式、跨国内外的,并包括基本准则和应用会计准则在内的会计准则体系。

会计制度改革对于广大会计实务工作者和理论研究者来讲,既是一个时机,同时也是一种挑战。会计制度作为经济领域的国际通用“语言”,其重要意义在改革开放的我国已越来越为人们所重视。而另一方面,会计人员正面临着与国际会计计划惯例接轨的客观要求,否则将难以适应会计制度改革的迫切需要。

也正是这一重大改革,以往出版的众多有关企业会计的教材、书籍,由于是根据原有的会计制度,按所有制按行业而编写的,随着准则的出台和施行,已失去其实用价值。全国几百万会计实务工作者亟需新的会计读物,各类中高等院校经济类专业,尤其是会计专业的学生也亟需新的会计教材。相对来说,前者显得尤为迫切重要。

就此,我们组织编写了这套《企业会计丛书》。这一丛书,以会计制度改革的目标模式为依托,突破了以所有制、以行业为界限的编写思路,而是以企业会计的业务类型为基础进行分册编写。同时既兼顾不同行业的特点,又能适应越来越多的企业跨行业经营的需要。整套丛书共分五辑,各辑之间相对独

立,自成体系。在内容安排上由初级向高级递进。以常用业务为主要内容,辅以其他业务的介绍,以满足经济发展的要求。每辑丛书共分六册,各册以企业会计的业务内容为划分界限,使之与《企业会计准则》以及应用会计准则的体系相呼应。在编写方法上,以实务操作为主要重点,力求通俗易懂,避免教材式的抽象,将理论融于实际应用之中。并按各类会计业务的具体情况,配以各种实际例子的说明,体现其可操作性。

会计改革为我国改革开放,走向世界迈出了可喜的一步。我们认为,目前更为重要的是宣传普及会计准则,使广大会计人员理解、接受,并运用于实际工作之中。这是一项意义重大而又十分艰巨的工程,它关系到会计制度改革目标的顺利实现。我们希望《企业会计丛书》的编写出版,能为这一项工程的圆满完成贡献出我们的一份力量。

在本丛书的编写过程中,我国著名的会计、审计学家、博士生导师徐政旦教授为我们提供了许多建设性的宝贵意见和指导,并在百忙之中为丛书作序推荐,在此我们谨表衷心的感谢。同时感谢上海财经大学主持全面工作的副校长汤云为教授对本丛书的大力支持和关心。对参加这套丛书编写的人员,以及为编写工作提供帮助的许多热心朋友,为这套丛书出版发行作了大量工作的航空教育图书服务中心的李德英、张德云、王战航等老师,表示我们的真挚的谢意。

谢国新 储一昀

1993年3月

目 录

序

前言

1 概述	(1)
1.1 概念与作用	(1)
1.2 内容与分类	(3)
1.3 原则与要求	(10)
1.4 帐户与程序	(16)
2 直接费用	(23)
2.1 直接材料	(23)
2.2 直接工资	(33)
2.3 其他直接支出	(35)
3 间接费用	(38)
3.1 辅助生产成本	(38)
3.2 制造费用	(61)
4 在产品计价	(74)
4.1 基本生产成本的汇总	(74)
4.2 在产品计价	(79)
5 产品成本计算方法	(93)
5.1 简介	(93)
5.2 品种法	(97)
5.3 分批法	(106)
5.4 分步法	(119)
5.5 定额法	(132)
6 期间费用	(139)

6.1 管理费用	(139)
6.2 财务费用	(147)
6.3 销售费用	(155)
7 其他行业成本费用	(160)
7.1 商品流通企业的成本费用	(160)
7.2 交通运输企业的成本费用	(165)
7.3 施工企业的成本费用	(171)
7.4 旅游、饮食服务企业的成本费用	(177)
后记	(182)

1

概 述

1.1 概念与作用

费用是企业生产经营过程中发生的各项耗费。将企业生产经营过程中所发生的费用按照一定的对象进行归集,则形成了成本。

从概念内涵上讲,成本具有耗费与补偿的两重性。一方面,成本是在生产要素上所耗费的不变资本与可变资本的等价物;另一方面,成本又是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。因此,成本的实质是资本耗费和补偿尺度的统一体。

从价值运动上讲,成本也具有其两重性。一方面,成本耗费是在商品的生产过程中发生;另一方面,成本补偿却必须在商品的交换过程中实现,并且成本补偿的完成必须经过两个阶段的转化才能实现。第一步转化是从商品资本向货币资本的转化,第二步转化是从货币资本向生产资本的转化。第一步转化的实现只是为第二步转化的实现提供了一种可能性,而不是必然性。商品价值的实现并不保证成本补偿的完成。一旦社会经济条件发生变化,成本补偿在量上就会背离成本耗费。因此,补偿的完成应当以买回在商品生产上耗费的各种生产要素为标志。商品资本实现向货币资本的转化是实现成本补偿的必要条件,而货币资本实现向生产资本的再转化是实现成本补偿的充分条件。

从客观要求上讲,成本同样也有其两重性。由于商品的价值不是由个别生产者所耗费的个别劳动时间所决定,而是由

生产该商品所必须的社会必要劳动时间来决定的,因此成本作为商品价值的组成部分,它的耗费在客观要求上也必然应以社会的平均耗费水平为准绳。而另一方面,成本补偿作为企业实现再生产过程的前提条件,同时又以同样的规模顺利进行企业再生产为目的。这就决定了成本补偿在客观要求上必然以个别企业的补偿为准绳。

从表现特征上讲,成本也具有其两重性。由于商品的生产过程是直接个别企业中具体进行的,是以个别劳动为其直接表现形式,而成本耗费正是在这个生产过程中发生的,因而在客观要求上的社会性就得不到直接的表现,而是直接表现为个别企业的耗费。另一方面,由于交换是价值实现的必要条件,成本补偿只有在商品交换实现之后才可能真正进行,商品资本实现向货币资本的转化是成本补偿的前提条件,因而交换的社会性掩盖了补偿在客观要求上的个别性,成本补偿往往直接表现出社会性的特征。

从衡量尺度讲,成本也具有其两重性。由于价值的实体是凝结在商品中的抽象劳动,它的衡量尺度是社会必要劳动时间。在商品生产过程中发生的成本耗费,作为商品价值的组成部分,它的衡量尺度必然体现出价值性。此外,成本耗费在客观要求上的社会性也要求以价值作为衡量尺度。另一方面,成本补偿作为跨越货币资本通过商品资本的实现再转化为由各项生产要素构成的生产资本这一鸿沟的桥梁,是企业再生产以同样规模顺利进行的前提条件,这就决定了成本补偿不是成本耗费的简单的价值复归,而是必须不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素。当再生产按原有规模进行时,每一个已经消费掉的不变资本要素,都必须以实物形式得到相应种类的新物品的补偿。因此,成本补偿必须以实物上的补偿作为

衡量尺度。

成本的上述特征方面的两重性,决定了成本在企业生产经营过程中的重要作用。首先,成本是企业计量收益的依据。企业在一定期间内通过销售商品或提供服务,取得一定的营业收入,在扣除了为销售商品或提供劳务所发生的成本,以及在这一期间所支出的各项费用之后,就可以确定其在这一期间所得的收益。其次,成本是企业制订价格的基础。企业在制订价格时需要考虑多方面的因素,而最为主要的因素是商品的价值。在目前无法直接计算商品价值的情况下,只能通过成本来间接加以结算确定,在现实经济生活中,制订价格的一个常用方法就是在成本的基础上加上一定的利润。第三,成本是反映企业生产经营状况的一个重要指标。企业的资产利用、周转情况、生产经营好坏,劳动效率高低等等都能在成本上反映出来。最后,成本是企业进行各项决策的重要依据。企业在进行投资、经营等各种决策时,通常都需要利用成本数据进行分析论证,使决策尽可能的科学化、合理化,避免盲目性,以求得最佳的经济效益。

1.2 内容与分类

企业为进行生产经营活动所发生的费用内容很多:有的属于生产资料上的消耗,如企业在生产经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、燃料和动力、包装物、低值易耗品、固定资产的折旧等等;有的属于参加生产经营人员的劳动报酬,如生产工人的工资、奖金、津贴等等;有的是为组织管理生产所发生的支出,如办公费用、仓库费用、差旅费用、运输费用、保险费用等等。

为了正确计算商品和服务的实际成本,确定各个会计期间的费用,有必要对企业在生产经营过程中所发生的费用按

照一定的标准进行适当的分类,通过对成本、费用的分类,反过来可以更为清楚地了解成本、费用的内容。

1.2.1 按成本费用在企业生产经营过程中形成的不同阶段分类

按照这一标准,可以将成本费用分为购置成本、生产经营成本和销售成本。

购置成本是企业为购置各项资产所发生的成本,它是在企业的采购过程中发生的。如固定资产的购置成本包括买价、运输费、保险费、包装费、安装费和缴纳的税金等。存货的购置成本包括买价、运输费、装卸费、保险费、途中合理损耗、入库前的加工整理及挑选费用以及缴纳的税金等。有关购置成本的会计处理原理与实务操作办法,已在本丛书的《长期资产会计》、《存货会计》中分别作了详细的介绍,因此本书不再赘述。

生产经营成本是企业为生产制造产品或提供服务等所发生的成本,它是在企业的生产经营过程中发生的。企业在生产一定种类和数量的产品或提供一定种类和数量的服务过程中,所耗用的各种材料物资,生产人员的工资、奖金、津贴和补贴,以及为组织和管理生产所发生的各项支出,都构成了产品或服务的生产经营成本。

销售成本是企业一定期间内销售一定种类和数量的产品或提供一定种类和数量的服务所应负担的生产经营成本。销售成本的内容由生产经营成本构成,但一定期间销售成本通常并不等于该期间所发生的生产经营成本,这是由于存货的调节作用所致。因为本期销售的产品并非一定是本期所生产的产品。相反,本期生产的产品也不一定在本期能够销售出去。销售成本是企业确定一定期间产品销售利润的依据。

1.2.2 按成本费用发生后的归属分类

按照这一标准,可以将成本费用分为生产经营成本与期间费用。

生产经营成本的发生是与一定的对象相联系的,如为生产一定种类和数量的产品,提供一定种类和数量的服务。它的发生可以归属或追溯到一定的对象上去,如为生产产品而耗用的原材料,支付给产品生产人员的工资、奖金等。

期间费用的发生是与一定的会计期间相联系的。企业为了在一定期间内进行正常的生产经营活动,需要发生各种管理费用、财务费用和销售费用。这些费用的发生往往无法将其归属或追溯到确定的对象上去,或即使可以进行归属与追溯,也没有这种必要。因为这些费用的发生只是使企业在一定的会计期间内具备生产经营所必需的各种条件,它与产品生产的多少,服务提供的多少均不存在直接的依存关系。如管理人员的工资,只要企业继续生产经营,就需要发生与支付。

1.2.3 按成本费用的确定依据分类

按照这一标准,可将成本费用分为实际成本、计划成本、定额成本、估计成本、标准成本、重置成本等形式。

实际成本,也叫原始成本、历史成本,是指以经济业务发生时的实际耗费计算确定的成本。计算实际成本的依据是各种原始凭证和有关记录。

计划成本是根据计划期计划耗费定额计算确定的成本。它表示企业在计划期中所应达到的平均的成本水平。在计划期内,计划成本一般不进行变动调整,而是在重新制订新一期的计划时,根据企业具体情况进行调整确定。

定额成本是根据一定日期(如月初)所实行的各种消耗定额即现行定额计算确定的成本。它表示企业在这一定日期所应达到的成本水平。在计划期内,定额成本一般随着企业具体

情况的变化而随时进行必要的调整修订。通过采用定额成本，可以揭示实际耗费脱离定额的差异，以便及时采取措施，从而达到降低成本费用的目的。

估计成本是根据企业目前的生产经营情况预先估算确定的成本。企业在接受客户的订货时，往往需要进行这种估计，以便合理确定价格，决定是否接受这一订货合同。

标准成本是通过科学的细致的调查、分析和测算而确定的成本，用来评价实际成本，揭示差异，衡量工作效率。在确定标准成本时所选用的标准通常有理想标准、正常标准、现行标准、基本标准和实现标准五种。理想标准是在企业现有生产经营条件下所能达到的最佳水平，如无任何的浪费发生，也没有返工或废品产生、生产效率、设备利用均达到最高限度。正常标准则是按企业正常的工作效率所能达到的水平，如考虑到正常的返工、废品发生的可能性，生产效率、设备利用也都达到正常的限度。现行标准则是在现有的条件下，按一般的工作效率所应能达到的水平。基本标准是在企业生产经营条件不发生重大变化的情况下，不予变动调整而长期作为参考依据的水平。实现标准则是根据目前最可能发生的各种消耗量、价格、工作效率等计算确定的水平。

重置成本是相对于产品的历史成本而言的，它是指在企业目前的生产经营条件下，重新取得或生产同样的产品所需发生的成本。随着企业生产经营条件的变化，同类产品的重置成本往往与其历史成本不相一致，有时甚至存在较大的差异。

1.2.4 按成本费用的经济内容分类

按照这一标准，可将企业在一定期间发生的成本费用分为外购材料、外购燃料、外购动力、工资、职工福利费、折旧费、财务费用、税金支出及其他支出等费用要素。

外购材料是企业为进行生产经营活动而耗用的一切由企业外部购入的原料及主要材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、包装物、低值易耗品等。

外购燃料是企业为进行生产经营活动而耗用的一切由企业外部购入的各种固体、液体、气体燃料。

外购动力是企业为进行生产经营活动而耗用的一切由企业外部购入的电力、热力等动力。

工资是企业支付给直接参加企业生产经营活动的人员的工资、奖金、津贴和补贴。不包括支付给不直接参加企业生产经营活动的企业人员的工资、奖金、津贴和补贴,如医务人员、托儿所与职工子弟学校人员、从事企业各项在建工程建设人员,负责固定资产清理的人员等。

职工福利费是企业按照规定对上述直接参加企业生产经营活动的人员从成本费用中计提的职工福利费。按规定,职工福利部门人员所计提的福利费也可列入费用。

折旧费是企业各项固定资产按照规定计算分摊的取得成本。

财务费用是企业为筹集资金而发生的各项费用,包括企业生产经营期间发生的利息净支出、汇兑净损失,调剂外汇手续费、金融机构手续费等。

税金支出是企业按规定可以计入成本费用的各种税金,包括房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

其他支出是指企业为进行生产经营活动而发生的,不属于以上各项要素的费用支出,包括物质消耗和非物质消耗。物质消耗如水费、邮电费、试验费等,非物质消耗如差旅费、技术转让费等。

成本费用按其经济内容分为上述各项费用要素,用以反

映企业在生产经营过程中耗费了些什么费用。

1.2.5 按成本费用的经济用途分类

按照这一标准,可将成本费用分为直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用等成本项目,以及管理费用、财务费用、销售费用等费用项目。

直接材料是企业在生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料。

直接工资是企业支付给直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴。不包括各种管理人员的工资等。

其他直接支出是企业按规定对上述直接从事产品生产人员计提的职工福利费等。

制造费用是企业各个生产单位如分厂、车间等为组织和管理生产所发生的各种支出,如生产单位管理人员工资、职工福利费,生产单位房屋建筑物及机器设备等的折旧费、修理费、机物料消耗、低值易耗品、水电费、办公费等。

上述各项成本项目,构成了产品制造成本。

管理费用是企业行政管理部门为管理和组织经营活动所发生的各项费用,如公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、董事会费、咨询费、审计费、技术转让费等。

财务费用是企业为筹集资金而发生的各项费用,前已述及。

销售费用是企业在销售产品、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,如运输费、装卸费、广告费、销售部门人员工资等。

1.2.6 成本费用的其他分类

成本费用除了上述的分类方法之外,还有许多其他的分

类方法。以下简略介绍几种方法。

(1) 按成本费用计入产品成本的方式,可分为直接费用和间接费用。直接费用是由费用要素直接计入产品制造成本的费用,如直接材料、直接工资、其他直接支出。间接费用是指不是由费用要素直接计入产品制造成本的费用,而是需先行归集之后按一定标准分配计入产品制造成本,如制造费用。

(2) 按成本费用的性态即产品成本与其业务量之间的关系,可分为变动成本和固定成本。变动成本又称变动费用,是指随着业务量的增减变动而成正比例升降的那部分费用。如直接材料、直接工资等。固定成本又称固定费用,是指当业务量在一定范围内变动时,并不随之升降变动而基本上保持固定不变的那部分费用,如制造费用中的管理人员工资、折旧费、办公费等。但当业务量的变动超过一定范围时,固定成本会相对地有所增减。

(3) 按成本费用的发生能否被一个责任单位,如分厂、车间、部门所控制,可分为可控成本和不可控成本。可控成本是指能被一个责任单位所控制、且受其工作成绩所影响的成本,而不可控成本则是不能被其控制,并不受其工作成绩所影响的成本。应当注意的是,成本的可控与不可控是相对的,当地点、时间、条件发生变动时,两者之间就可能产生转化。

(4) 按成本费用与决策方案有无关系,可分为相关成本和无关成本。相关成本是与决策方案有关,在进行决策时应予以考虑的成本。无关成本是与决策方案无关,在进行决策时可不予考虑的成本。

除此之外,还有边际成本,差量成本,可避免成本,付现成本,沉入成本,机会成本等等,这些成本概念在管理决策上应用较为广泛,这里就不再一一介绍了。