

最新企业财会实务丛书

企业成本核算 技巧与方法

滕洪源 王国斌 主编
东北财经大学出版社



企业成本核算技巧与方法

滕洪源 王国斌 主编

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

大连理工大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:787×1092 毫米 1/32 字数:194 千字 印张:9

印数:1—6 000 册

1997 年 9 月第 1 版

1997 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑:田世忠

责任校对:刘铁兰 尹秀英

封面设计:冀贵收

版式设计:吴 伟

定价:14.00 元

前 言

随着市场经济的进一步发展,企业会计人员不仅应做到记帐准确、报帐及时,而且更应注重搞好成本核算工作。目前图书市场有关成本会计方面的书籍,大多为理论层次高深、实际举例甚少,即着眼点偏离我国会计人员的实际水平。针对这一情形,我们组织了多年从事实际工作的总会计师、高级会计师等专家编写了《企业成本核算技巧与方法》一书。在该书的编写过程中,立足点为简明实用,通俗易懂。本书中的丰富实例数据系统、连贯,且都出自于实际,因此进一步强化了该书的可操作性。

参加本书编写的人员有滕洪源、王国斌、迟维君、牟鸿玉、王振中、张普凯、叶长发、孙玉平、魏培桐、王寿福、王德文、王有发、姜九令、曲泉同志。最后全书由滕洪源、王国斌同志总纂定稿。

由于作者水平有限,书中难免有错误和不妥之处,恳切希望广大读者批评指正。

编著者

1997年4月

目 录

第 1 章 成本和费用的核算	(1)
第 1 节 概述.....	(1)
第 2 节 费用的确认和分类.....	(6)
第 3 节 成本和费用核算的基本要求	(12)
第 4 节 生产费用的总分类核算和明细分类核算 ...	(17)
第 5 节 生产费用的归集与分配	(26)
第 6 节 待摊费用和预提费用的核算	(71)
第 7 节 在产品成本的计算和完工产品成本 的结转	(78)
第 8 节 期间费用的核算	(91)
第 2 章 产品成本计算方法	(106)
第 1 节 生产类型的划分.....	(106)
第 2 节 生产特点和管理要求对产品成本计算 方法的影响.....	(108)
第 3 节 产品成本计算方法的确定.....	(111)
第 3 章 产品成本计算的品种法	(116)
第 1 节 品种法及其适用范围.....	(116)
第 2 节 品种法计算产品成本的一般程序.....	(116)
第 3 节 成本计算的品种法举例.....	(117)

第4章 产品成本计算的分步法	(140)
第1节 分步法及其适用范围.....	(140)
第2节 分步法计算产品成本的一般程序.....	(140)
第3节 逐步结转分步法.....	(141)
第4节 平行结转分步法.....	(171)
第5章 产品成本计算的分批法	(186)
第1节 分批法及其适用范围.....	(186)
第2节 分批法计算产品成本的一般程序.....	(186)
第3节 成本计算的分批法举例.....	(190)
第6章 产品成本计算的分类法	(197)
第1节 分类法及其适用范围.....	(197)
第2节 分类法计算产品成本的一般程序.....	(198)
第3节 成本计算的分类法举例.....	(201)
第4节 联产品的成本计算.....	(206)
第5节 副产品的成本计算.....	(208)
第6节 等级品的成本计算.....	(211)
第7章 产品成本计算的定额比例法	(214)
第1节 定额比例法及其适用范围.....	(214)
第2节 定额比例法计算产品成本的一般程序.....	(215)
第3节 成本计算的定额比例法举例.....	(219)
第8章 产品成本计算的定额法	(235)
第1节 定额法概述.....	(235)
第2节 成本计算的定额法举例.....	(251)
第9章 产品成本计算的标准成本法	(260)
第1节 标准成本法及其适用范围.....	(260)
第2节 采用标准成本法的主要目的.....	(260)

第 3 节	标准成本法计算产品成本的一般程序.....	(261)
第 4 节	成本计算的标准成本法举例.....	(265)
第 10 章	各种成本计算方法的实际应用	(276)
第 1 节	几种成本计算方法同时应用.....	(276)
第 2 节	几种成本计算方法结合应用.....	(277)

第1章 成本和费用的核算

第1节 概 述

一、成本和费用的区别与联系

成本是指企业为生产和销售一定种类和数量的产品而发生的,以货币形式表现的各种物化劳动和活劳动的耗费。应包括的直接费用和间接费用构成了产品的成本总额,也称为产品的生产成本或制造成本。产品成本不受时间限制,应以成本计算对象为基础,归集各该对象发生的各项费用。归集的原则是本期该成本计算对象是否应该负担(即权责发生制)。凡是本期该成本计算对象不应该负担的,虽然本期已经发生,但是也不能计入本期该成本计算对象的成本中,例如待摊费用;凡是本期该成本计算对象应该负担的,虽然本期尚未支付,但是也要提前计入本期该成本计算对象的成本中,例如预提费用。由于以上因素的影响,因此企业本期产品的成本总额不一定等于本期发生的费用总额。产品成本是衡量企业各方面工作质量的综合性指标,它既是企业资金耗费的补偿尺度,又是检查企业成本计划执行情况的依据,还可以为企业产品定价提供参考资料。

费用是指企业在一定时期内为进行产品生产而发生的,

以货币形式表现的全部耗费。应包括的直接费用、间接费用和期间费用构成了实际的费用总额。费用应以期间为基础,归集在一定时期内发生的各项费用。归集的原则是本期是否已经支付(即收付实现制)。凡是本期实际已经支付的,不论其是否归属于本期,均作为本期的费用处理,应全部计入本期的费用总额之中。费用指标是检查费用预算执行情况的依据,可以为企业分析费用中各项要素的比例关系,计算工业净产值,核定流动资金定额,编制有关计划提供参考资料。

成本和费用之间既有上述明显区别,又有如下密切联系:

成本和费用所包括的经济内容一致,都是反映企业生产经营过程中发生的资金耗费。

费用是成本形成的前提或基础,而成本则是费用发生的结果或归宿。

成本和费用之间的区别与联系如图 1—1 所示:

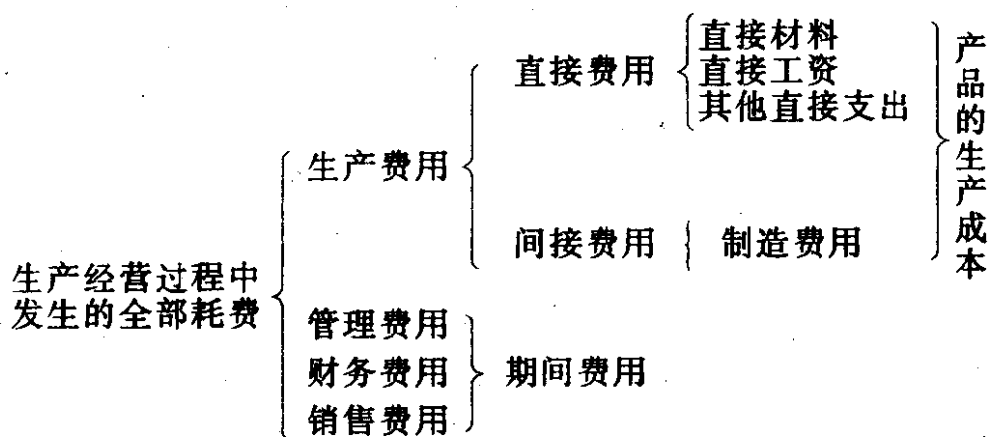


图 1—1

通过对图 1—1 进行深入分析,充分说明了归集生产经营过程中发生的全部耗费是产品成本计算的先决条件,产品的

生产成本只包括生产过程中发生的直接费用和间接费用(也称为生产费用),而不包括经营过程中发生的期间费用;费用不仅包括生产过程中发生的直接费用和间接费用,而且包括经营过程中发生的期间费用。直接费用是指产品生产过程中消耗的原料及主要材料、辅助材料、燃料、动力、工资和职工福利费等,具体包括直接材料、直接工资和其他直接支出。上述费用,如果不是几种产品共同发生的,月末可直接计入某种产品的成本。如果是几种产品共同发生的,月末则应采用一定的标准和方法,分配计入各种产品的成本;间接费用是指生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的,不能直接计入有关产品成本的各项费用,具体包括制造费用及其所属二级科目的全部内容;期间费用是指经营过程中发生的,不能直接归属于某个特定产品成本的费用,具体包括管理费用、财务费用和销售费用。因为期间费用发生的期间容易确定,应归属的产品难以判断,所以应按规定单独进行核算,每月终了将发生的期间费用全额抵减本期损益,而不计入产品的生产成本。

产品的生产成本是在生产费用实际发生额的基础上形成的,生产费用和产品成本就其经济内容而言虽然是一致的,但是它们之间计算基础的不同,则是两者的明显区别。生产费用与“一定时期”相联系,而产品成本则与“一定产品种类和数量”相联系。凡是本期发生的各项费用,均应全部归集到本期的费用总额中去,反映本期产品生产过程中费用的实际发生额。而产品成本则是本期生产的完工产品应当负担的费用。所以,两者在总额上是不一致的,本期发生的费用不一定是本期产品成本,如待摊费用虽然在本期发生,但需要在整个受益期内均衡摊销,而产品成本中只包括本期应负担的份额,同

时,产品成本中还包括本期尚未发生而将在以后期间发生的预提费用。另外,由于产品成本仅指完工产品应负担的费用,期末可能存在尚未完工的在产品,或者本期完工产品是在上期投入的,因此,两者在总额上经常会发生差异,仅就一个时期而言,本期的产品成本与本期的生产费用关系可用下列公式表示:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{本期完工} & = & \text{期初在产品} & + & \text{本期生} & - & \text{期末在产品} \\ \text{产品成本} & = & \text{成本} & + & \text{产费用} & - & \text{成本} \end{array}$$

上述计算公式进一步阐明了本期完工产品不一定是本期投产的,要计算本期完工产品成本,应在计入本期产品成本的生产费用基础上,加期初在产品成本,减期末在产品成本,而计算本期费用则不存在这个问题。

了解产品成本和生产费用之间的区别与联系,将有助于正确组织生产费用的核算和产品成本的计算。

二、成本和费用核算的意义

成本和费用核算是企业将生产经营过程中发生的全部耗费,准确分清哪些应由产品成本负担,同时按照成本计算对象进行归集和分配,计算出各种产品的总成本和单位成本;哪些应及时结转本期损益而不计入产品的生产成本。成本和费用核算是企业会计核算的重要组成部分,认真搞好企业成本和费用的核算,对于加强企业经营管理,提高经济效益具有重要的意义。

1. 通过成本和费用的核算,可以如实反映企业执行国家有关政策、法规和制度的具体情况。现行会计制度明确规定企业在某一会计期间,虽然有权选择采用某种成本和费用的核算方法,但是必须严格执行国家有关成本和费用核算的统

一规定。例如成本的开支范围,费用的支出标准等等。

2. 通过成本和费用的核算,可以及时掌握企业各项消耗定额、成本和费用计划的执行情况。企业为了强化对成本和管理与控制,必须认真编制成本计划和费用计划。成本和费用核算是如实反映、严格监督、准确考核企业成本计划完成情况和各项费用支出情况的基础。

3. 通过成本和费用的核算,可以正确计算企业各种产品的实际总成本和单位成本。为企业进行收支配比,计算本期损益提供可靠依据。

4. 通过成本和费用的核算,可以为企业加强成本和管理提供真实资料。将成本和费用的实际资料与计划资料进行对比分析,能够及时发现企业在成本和管理工作中存在的问题,以便采取措施,节约开支,降低成本。

5. 通过成本和费用的核算,可以发现企业存在的差距。与同行业的一般企业和先进企业、与本企业的上年同期和历史最好水平比较,能够及时找出企业尚存的问题和差距,从而促进企业尽快提高成本和管理水平。

6. 通过成本和费用的核算,可以真实反映和监督企业各项存货的增减变动及其结存情况,为加强储备资金、生产资金和成品资金的管理提供真实可靠资料。

三、成本和费用核算的任务

因为成本和费用核算具有重要的意义,所以企业进行成本和费用核算的任务可概述如下:

1. 反映和监督计入产品成本的各项生产费用和结转本期损益的各项期间费用是否真实、合理、合法。

2. 正确归集和分配各项生产费用,进而准确计算各种产

品的总成本和单位成本,为企业考核和分析产品成本计划、各项费用定额的完成情况,科学地进行效益预测和经营决策提供资料。

3. 反映和监督在产品的收发及其结存情况,确保在产品的安全与完整,及时提供生产资金的占用资料。

4. 检查和分析产品成本的升降原因,促进企业加强核算和管理,寻求降低产品成本的途径,挖掘增收节支的潜力,提高经济效益的水平。

第2节 费用的确认和分类

一、费用的确认

1. 费用的确认标准

企业在生产经营过程中发生的各项费用如何进行确认,是正确计算本期损益的关键。在实际工作中,通常应按配比原则在确认收入的同一期间确认费用。国际会计准则提出了费用的确认标准,即“如果资产的减少或负债的增加,关系到未来经济利益的减少,并且能够可靠地加以计量,就应当在收益表中确认费用”。根据以上表述确认费用的标准可概括为:

一是某项资产的减少或负债的增加,如果不会减少企业的经济利益,就不能作为费用。产品在生产制造过程中耗用的各种材料,支付的工资及其他费用,标志着企业的存货和货币资金虽然已经减少了(即某项资产的减少),但是减少了的存货和货币资金又转化为另一种资产形态,说明企业的经济利益并没有因此而减少。所以它只能是成本而不是费用。企业只有将生产完工、质量合格的产成品销售以后,方能确认为费用。



二是某项资产的减少或负债的增加,其先决条件必须能够准确地加以计量。如果某项资产的耗费无法准确地加以计量和作出合理的估计,则不能在收益表中确认为费用。

2. 费用的确认方法

费用的确认方法,是合理进行收支配比,正确计算本期损益的基础。在实际工作中,对费用的确认主要采用如下三种方法:

(1)按收支配比原则加以确认

这种确认方法是以本会计期间发生的费用与取得的收益之间存在着直接联系为基础。即将企业取得的营业收入与相同会计期间发生的费用直接地合并起来,按照收支配比的原则加以确认。例如在确认产品销售收入的同时确认构成产品销售成本的各项费用,主要包括已销产品的生产成本和销售成本等。

(2)按费用分配方法加以确认

这种确认方法是以系统而合理地分配程序为基础,在收益表中确认费用。企业很多资产跨及若干会计期间,才能取得收益,并且只能大致和间接地确定费用与收益的相互联系。例如固定资产、无形资产和递延资产等,使用这些资产发生的折旧费用和摊销费用,一般均采用“系统而合理”的分配方法,在估计的有效期限内进行分配。

(3)按发生费用直接加以确认

企业某些不能与特定经营收入相互联系的费用,虽然在发生期内消耗,但是并不产生未来经济效益,或者是受益期限难以确定,则应当在发生期内直接确认为费用。例如企业管理部门为组织和管理生产经营而发生的按规定具体项目反映

的各项费用,主要包括管理费用、财务费用和销售费用。

二、费用的分类

为了反映和监督企业各项费用的发生情况,及时掌握已确认费用的性质、特点和用途,加强对费用的核算和管理,正确计算产品成本,企业必须按照下列不同标准对费用进行适当的分类。

1. 费用按照经济内容划分

企业在生产经营过程中消耗掉的劳动对象、劳动资料和劳动力价值构成了费用的主体,费用按照经济内容划分,通常称之为费用要素,表明费用的性质,具体内容包括:

(1)外购材料。是指企业为进行产品生产而耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、辅助材料、半成品、修理用备件、包装物和低值易耗品等。

(2)外购燃料。是指企业为进行产品生产而耗用的一切从外部购进的各種燃料。

(3)外购动力。是指企业为进行产品生产而耗用的一切从外部购进的各種动力。

(4)工资。是指企业应计入生产费用的职工工资。

(5)提取的职工福利费。是指企业按照规定提取应计入生产费用的职工福利费。

(6)折旧费。是指企业按照核定的固定资产折旧率计算提取的折旧费用。

(7)修理费。是指企业按照规定提取的固定资产修理费用。

(8)利息支出。是指企业应计入财务费用的短期借款利息支出减去利息收入后的净额。

(9)税金。是指企业交纳的应计入管理费用的各种税金,包括房产税、车船税、印花税、土地使用税等。

(10)其他支出。是指企业不属于以上各项要素费用的支出。

将费用按照经济内容划分为若干要素,既可以说明企业在生产经营过程中都发生了哪些费用,发生的费用是多少,又可以考核企业各项生产费用的支出水平,还可以作为计算国民收入的主要依据。

2. 费用按照经济用途划分

企业在生产经营过程中发生的各项费用,在用途上是不尽相同的,按照经济内容划分,只能说明发生了什么费用,发生了多少费用,而不能说明这些费用用于哪些方面。例如同样领用材料,既可以用于产品的生产过程,为构成产品实体而消耗,也可以用于产品的销售过程,为提供经营服务而消耗。企业发生的各项费用,首先可以分为生产费用、管理费用、财务费用和销售费用四类,在此基础上可以再分为若干个明细项目。生产费用按照经济用途划分,通常称为成本项目。工业企业成本项目的具体内容包括:

(1)直接材料。是指企业直接用于产品生产、构成产品实体或有助于产品形成的原料及主要材料、辅助材料、修理用备件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品及其他直接材料。

(2)直接工资。是指企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴。

(3)其他直接支出。是指企业按照直接从事产品生产人员工资总额一定比例提取的职工福利费等。

(4)制造费用。是指企业各生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的,不能直接计入有关产品成本的各项费用。

将费用按照经济用途划分为若干成本项目,有利于考核各项费用定额或计划的执行情况,分析费用支出是超支还是节约,促使企业节约费用,降低成本。

3. 费用按照是否计入产品成本的方法划分

企业在生产经营过程中发生的各项费用按照是否计入产品成本的方法,可以分为生产费用和期间费用。

生产费用是指企业在生产经营过程中为产品生产而发生的各项耗费。如直接费用和间接费用。生产费用是产品成本形成的前提或基础。

期间费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用和财务费用;为销售产品和提供劳务而发生的销售费用。按照现行会计制度的规定,期间费用均应直接抵减本期损益,而不计入产品的生产成本(即制造成本)。

4. 费用按照补偿方式划分

企业在生产经营过程中发生的各项费用按照补偿方式,可分为生产经营费用和非生产经营费用。

生产经营费用是指企业在生产经营过程中发生的各项费用。如直接费用、间接费用和期间费用。因为这些费用都是为产品的生产经营服务,与企业取得的收入存在着必然的配比关系,所以应从企业取得的收入中得到补偿。

非生产经营费用是指不能形成产品价值,与企业取得的收入不存在必然的配比关系。如固定资产盘亏、非常损失等

营业外支出,它只能抵减本期的经营成果。

5. 费用按照计入产品成本的方法划分

企业在生产经营过程中发生的各项费用按照计入产品成本的方法,可分为直接费用和间接费用。这种分类是从费用与特定产品的关系出发的。

直接费用是指企业为生产某种特定产品所消耗的费用,因而可以直接计入该种产品的成本中。如用于制造某种产品的直接材料、直接工资和其他直接费用等。均可直接根据费用的原始凭证计入该种产品的成本计算对象。

间接费用是指企业为生产几种产品而共同消耗,无法根据费用的原始凭证直接计入各种产品的成本计算对象,需要采用适当的方法和标准分配计入各该产品的成本中。如生产单位(分厂、车间)管理人员的工资和应付福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等制造费用。

将费用按照计入产品成本的方法划分为直接费用和间接费用,有助于提高产品成本的核算质量,借以如实反映产品成本的升降水平。

6. 费用按照与产品产量的关系划分

企业在生产经营过程中发生的各项费用按照与产品产量的关系,可分为变动费用和固定费用。

变动费用是指随着产品产量的增减而变动其总额的费用。如直接用于制造产品的原材料、生产工人的计件工资等。变动费用与产品产量有着直接联系,在材料消耗定额不变的条件下,产品产量增减多少,所耗原材料也要等比例增减多少,费用增减与产量增减成正比,但是单位产品的材料费用始