

财政部规划教材
全国高职高专院校财经类教材

成本会计

(第三版)

鲁亮升 主编



经济科学出版社

财 政 部 规 划 教 材
全 国 高 职 高 专 院 校 财 经 类 教 材

成 本 会 计

(第 三 版)

鲁亮升 主 编
马荣贵 副主编

经 济 科 学 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 (第三版) / 鲁亮升主编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 11

财政部规划教材. 全国高职高专院校财经类教材

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9600 - 0

I. ①成… II. ①鲁… III. ①成本会计 - 高等学校: 技术学校 - 教材 IV. ①F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 187467 号

责任编辑: 凌 敏

责任校对: 张长松

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李长建

成 本 会 计 (第三版)

鲁亮升 主 编

马荣贵 副主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材编辑中心电话: 88191343 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esbj3@ esp. com. cn](mailto:esbj3@esp.com.cn)

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 15. 75 印张 330000 字

2010 年 11 月第 3 版 2010 年 11 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9600 - 0 定价: 27. 50 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编 审 说 明

本书由财政部教材编审委员会组织编写并审定，同意作为全国高职高专院校财经类通用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

编写说明

本书自 2001 年出版以来，受到了广大读者的厚爱，本次修订（第三版）保留了第二版的体例，在文字和内容的修订方面，一是按照会计准则的要求对有关表述和案例进行了完善；二是结合高职高专教学改革的要求，进一步简化了理论的阐述，突出了基本技能的培养。

本书由湖南财政经济学院鲁亮升教授主编并撰写第一、二、六、十一章；河南财政税务高等专科学校马荣贵担任副主编并撰写第八、九、十章；内蒙古财经学院祁俏格撰写第三、四章；广东外语外贸大学程梅撰写第五章；益阳职业技术学院李圆撰写第七章。财政部教材编审委员会财会专业编审组专家审查了本书并提出了许多宝贵意见，在此深表谢意。

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写、修订并审定，作为全国高职高专院校财经类教材。它适用于普通高等专科学校、高等职业技术学院和成人高等学校作为财经类专业教材，也可用于各种形式的岗前培训和广大财会干部自学。

由于作者水平有限，书中不足之处恳请读者批评指正。如蒙赐教，请寄 lulsheng@163.com。

编者

目录

第一章 导论	(1)
第一节 成本的意义	(1)
第二节 成本会计的意义	(6)
第三节 成本核算的基本要求	(9)
第二章 工业企业生产费用的归集和分配	(12)
第一节 生产费用的总分类核算	(12)
第二节 直接材料费用的归集和分配	(16)
第三节 直接人工费用的归集和分配	(24)
第四节 制造费用的归集和分配	(30)
第五节 损失性费用的归集和分配	(40)
第六节 辅助生产费用的归集和分配	(47)
第七节 生产费用在完工产品和期末在产品之间的分配	(56)
第三章 产品成本核算方法概述	(70)
第一节 生产经营特点和管理要求对成本核算方法的影响	(70)
第二节 产品成本核算的主要方法	(72)
第三节 产品成本核算方法的应用	(74)
第四章 产品成本核算的品种法	(76)
第一节 品种法概述	(76)
第二节 品种法举例	(78)
第五章 产品成本核算的分批法	(85)
第一节 分批法概述	(85)
第二节 分批法举例	(87)

第三节 简化的分批法	(90)
第六章 产品成本核算的分步法	(96)
第一节 分步法概述	(96)
第二节 逐步结转分步法举例	(101)
第三节 平行结转分步法举例	(114)
第七章 产品成本核算的分类法和定额法	(123)
第一节 分类法	(123)
第二节 定额法	(133)
第八章 作业成本法	(146)
第一节 作业成本法概述	(146)
第二节 作业成本法举例	(152)
第九章 标准成本法	(158)
第一节 标准成本法概述	(158)
第二节 标准成本法举例	(160)
第十章 其他行业成本核算的特点	(174)
第一节 商品流通企业成本核算的特点	(174)
第二节 交通运输企业成本核算的特点	(180)
第三节 施工企业成本核算的特点	(187)
第四节 房地产开发企业成本核算的特点	(197)
第十一章 成本报表和成本分析	(202)
第一节 成本报表	(202)
第二节 成本分析	(219)
参考文献	(241)

第一章

导 论

学习要点

- 成本、费用、生产费用的含义
- 生产费用的分类
- 成本会计的含义和内容
- 成本会计的基础工作
- 成本核算的基本要求

第一节 成本的意义

一、成本、费用、生产费用的含义

(一) 成本的含义

成本是经济学中一个非常重要的概念，也是日常生活中使用频率非常高的一个词汇。例如，工业企业需要计算产品的制造成本和销售成本；农业企业需要计算产品的生产成本和销售成本；商品流通企业需要计算商品的购进成本和销售成本；交通运输企业需要计算已实现销售收入的运输劳务成本；建筑安装企业需要计算建筑产品（道路、桥梁、房屋建筑物等）的建造成本；等等。作为经济组织的企业必须计算产品（劳务）的生产和销售成本，事业单位、政府部门等也需要计算成本。例如，大学应当计算培养一个大学生的成本，政府部门应当计算行政成本，执法机关应当计算执法成本，等等。理解成本的经济学含义，要注意到这样两点：

1. 成本是指为特定目的而发生的资金耗费。工业企业制造产品，农业企业栽培作物、养殖牲畜，建筑施工企业建造房屋、修建铁路和公路，商品流通企业进行商品的购进和销

售, 交通运输企业提供旅客和货物的运输服务, 咨询机构提供培训服务, 旅游公司提供旅游服务, 大学提供教学服务等, 这些都是一个组织的特定目的。为这些特定目的而发生的资金耗费, 就是通常意义上的成本。

成本是指为特定目的而发生的资金耗费, 企业供应、生产和销售过程中都会发生资金的耗费。企业成本计算, 也就包括企业供应过程中材料和商品采购成本的计算, 企业生产过程中产品、劳务生产成本的计算, 企业销售过程中商品、产品、劳务销售成本的计算等。本书主要研究生产企业的产品成本和劳务成本问题。产品成本是企业为生产特定产品而发生的各种资金耗费的总和, 劳务成本是企业为提供特定劳务而发生的各种资金耗费的总和。

2. 成本是补偿生产耗费的尺度。企业为生产特定产品而发生的各种资金耗费, 需要从商品产品和劳务的营业收入中得到补偿。企业只有按照成本标准补偿了生产中的资金耗费, 其简单再生产才能顺利进行。因此, 成本是企业补偿生产耗费的尺度。

成本作为生产耗费的补偿尺度, 补偿数额的大小对企业以及整个社会都有重要经济意义。在商品产品和劳务价格一定的情况下, 成本越低, 企业缴纳的所得税、向投资者分配的股利和自身发展的资金量就越多。

成本不仅可以综合反映企业的工作质量, 也是企业制定商品价格和进行经营决策的重要依据。

(二) 费用的含义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

企业发生的支出不产生经济利益的, 或者即使能够产生经济利益不符合或者不再符合资产确认条件的, 以及企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的, 都应当在发生时确认为费用, 计入当期损益。

在财务报表列报中, 通常按照费用在企业的功能, 将费用分为营业成本和管理费用、销售费用、财务费用等。管理费用、销售费用和财务费用等也称为期间费用。期间费用是指企业本期发生的、不能直接或间接归入某种产品(或劳务)成本和其他业务成本、直接计入当期损益的费用。

1. 营业成本。营业成本包括主营业务成本和其他业务成本。主营业务成本是指企业销售商品和提供劳务等经常性活动所发生的成本。其他业务成本是指企业主营业务活动以外的其他经营活动所发生的成本, 工业企业的其他业务成本包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本等。

企业在确认销售商品、提供劳务等营业收入时, 应当将已销售商品和已提供劳务等的成本确认为营业成本, 计入当期损益。

2. 销售费用。销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用, 主要包括: 应由企业负担的因销售商品和提供劳务而发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、委托代销手续费(销售佣金)和销售服务费用; 为推销本企业商品、劳务所支付的宣传费和广告费; 为本企业商品、劳务参加展览和展销活动而支付的费用; 为销售本企业商品、劳务而租用外单位的固定资产和用具所支付的费用; 为销售本企业商品、劳务而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)所发生的人员薪酬、差旅费、办公费、折旧费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他费用。

3. 管理费用。管理费用是指企业为组织和管理生产经营所发生的费用,主要包括:企业的董事会和行政管理部门在企业经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费、工会经费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。企业在筹建期间内发生的开办费用,包括筹建期间内发生的职工薪酬、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产价值的借款费用等,列入管理费用;企业与固定资产有关的后续支出,包括日常修理费、大修理费用、更新改造支出、房屋装修费用等,不满足固定资产确认条件的,也列入管理费用。

4. 财务费用。财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的费用,主要包括:企业生产经营期间各种负债的应计利息支出减去各项存款利息收入以后的净额;企业生产经营期间发生的、外币货币性项目采用资产负债表日的即期汇率折算、因汇率波动而产生的差额;企业生产经营期间发生的、因筹集资金和办理各种结算业务而支付给银行等相关机构的各项手续费;企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

(三) 生产费用的含义

生产费用是指企业一定时期内在生产产品和提供劳务过程中发生的各种耗费。

1. 生产费用与期间费用。生产费用和期间费用都是企业生产经营过程中发生的资金耗费,它们的区别在于:生产费用计入产品成本和劳务成本;期间费用不计入产品成本和劳务成本,在发生时确认为费用,直接计入当期损益。

生产费用和期间费用都是企业生产经营过程中发生的耗费,也可以将企业生产费用和期间费用合称为生产经营费用。

2. 生产费用与产品(劳务)成本。企业一定时期内在生产产品和提供劳务过程中发生的生产费用,应当计入产品成本和劳务成本,产品成本和劳务成本是对象化的生产费用。只有生产费用计入产品(劳务)成本,期间费用不计入产品成本和劳务成本,因此,产品(劳务)成本也称为产品(劳务)生产成本或者制造成本。

产品(劳务)成本是指企业为生产一定种类和数量的产品(劳务)所发生的各种生产费用的总和。生产费用和产品(劳务)成本在经济内容上是完全一致的。它们的区别在于:生产费用与一定会计期间相联系,产品(劳务)成本与一定种类和数量的产品(劳务)相联系;从一定会计期间(月度、季度、半年度、年度)来看,一个企业一定会计期间的生产费用总额与其完工产品(劳务)成本总额不一定相等,二者之所以存在差额,是由于企业存在期初、期末未完工产品。

3. 产品(劳务)成本与营业成本。产品(劳务)成本包括未完工产品成本和已完工产品成本,有时也专指已完工产品成本;期末未完工产品(在产品和自制半成品)成本,属于企业流动资产中的存货;在已完工产品成本中,未实现销售的产品(库存商品)成本,也属于企业流动资产中的存货;已实现销售的产品成本和劳务成本构成营业成本,营业成本是与营业收入相配比的产品(劳务)成本,属于计入当期损益的费用。

表1-1列示了企业生产经营费用、生产费用、期间费用、完工产品成本、营业成本、费用等的关系。

表 1-1

企业费用、成本的关系

生产经营费用					
生产费用				期间费用（直接 计入当期损益）	
未完工产品成本	已完工产品成本		已提供劳务成本		
	未销售产品成本	已销售产品成本			
在产品和自制半成品成本	库存商品	营业成本（计入当期损益）			
存 货		费 用			

二、生产费用的分类

(一) 按其经济内容分类

生产费用的经济内容,是指构成生产费用的费用项目本身的经济性质。生产费用按经济内容的分类,也就是生产费用按费用性质的分类。生产费用的构成要素,一般称为费用要素。工业企业的生产费用,一般包括以下构成要素:

1. 外购材料,是指企业为生产产品和提供劳务而耗用的由外部购入的原料及主要材料、外购半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 外购燃料,是指企业为生产产品和提供劳务而耗用的由外部购入的各种固体、液体、气体燃料。

3. 外购动力,是指企业为生产产品和提供劳务而耗用的由外部购入的电力、蒸汽等各种动力。

4. 职工薪酬,是指企业在生产产品和提供劳务过程中,为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出,包括职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币福利等。

5. 折旧费,是指企业生产车间、部门按照规定方法计提的固定资产折旧费用。

6. 其他支出,是指企业生产车间、部门为生产产品和提供劳务而发生的不属于以上各要素的费用支出,如生产车间和部门发生的办公费、差旅费、租赁费、保险费等。

生产费用按其经济内容分类,可以了解生产过程中物化劳动和活劳动的耗费情况,为计算工业增加值等指标提供依据。

在财务报表附注中,通常要求按照费用(营业成本和期间费用)性质分类进行补充披露。如果按照费用的经济性质分类,则上述费用要素的具体内容应当扩展到全企业而不仅仅是企业的生产车间和部门,同时应当增加“修理费”(管理费用中的项目)、“利息支出”(财务费用中的项目)、“税金”(指计入管理费用项目的房产税、车船税、土地使用税和印花税等)等费用项目。

(二) 按其经济用途分类

生产费用的经济用途,是指生产费用在生产产品和提供劳务过程中的实际用途。生产费用按经济用途的分类,通常称为成本项目,即构成产品生产(制造)成本的项目。

工业企业产品生产(制造)成本的构成项目,一般可以分为直接材料、直接人工、制造费用等成本项目。

1. 直接材料,是指企业产品生产过程中实际消耗的原材料、辅助材料、外购半成品、

燃料、动力、包装物以及其他直接材料。

2. 直接人工,是指企业直接从事产品生产和提供劳务人员的工资、奖金、津贴和补贴,福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币福利等薪酬。

3. 制造费用,是指企业各个生产车间、部门为生产产品和提供劳务所发生的各项间接费用。例如,生产车间、部门管理人员的薪酬,生产车间、部门房屋、建筑物、机器设备等的折旧费,原油储量有偿使用费、油田维护费、租赁费(不包括融资租赁费)、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费,水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性停工损失以及其他制造费用等。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,不包括在本项目内。

上述三个成本项目,是按生产费用的用途而不是按生产费用的经济内容来划分的。例如,企业职工薪酬,只有产品生产工人的薪酬才记入“直接人工”项目;企业生产车间、部门管理人员的薪酬也应当计入产品成本,但记入“制造费用”项目;企业总部(厂部、公司总部)管理人员的薪酬不计入产品成本,记入“管理费用”项目,直接计入当期损益。

企业应当根据其生产特点和成本管理要求,选择适合本企业的成本项目。例如,燃料和动力费用比重较大的企业,可以将直接材料项目分成“原材料”、“燃料及动力”(或“外购动力费”)两个成本项目;经常有停工损失的企业,可以增设“停工损失”成本项目;需要单独核算废品损失的企业,可以增设“废品损失”成本项目;等等。企业成本项目一经确定,不得随意变更,如需变更,应当根据管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准并在会计报表附注中予以说明。

生产费用按其经济用途分类,可以了解企业产品(劳务)成本构成情况,为考核成本计划的执行情况,寻找降低成本的途径提供依据。

(三) 按其计入产品成本的方式分类

按照生产费用计入产品成本的方式,可以分为直接计入费用和间接计入费用。

1. 直接计入费用,是指企业为生产某种产品(某一特定的成本核算对象)而发生的费用。在计算产品成本时,该类费用可以根据费用发生的原始凭证直接计入该种产品(该成本核算对象)成本。例如,直接用于某种产品生产的原材料、生产工人的计件工资等,就可以根据有关“领料单”和“工资结算单”等原始凭证直接计入该种产品成本。

2. 间接计入费用,是指企业几种产品(几个成本核算对象)共同发生的费用。这类费用无法根据费用发生的原始凭证直接计入各该种产品成本,需要采用适当的方法在各种产品之间进行分配以后,再分别计入有关产品成本。

将生产费用区分为直接计入费用和间接计入费用,有利于企业正确计算产品(劳务)成本。

(四) 按其与产品产量的关系分类

按照生产费用与产品产量的关系,可以分为变动费用和固定费用。对产品成本而言,变动费用和固定费用也可以称为变动成本和固定成本。

1. 变动费用,是指费用总额随着企业产品产量(或业务量)的变动而成正比例变动的费用。例如,产品生产直接耗用的原料及主要材料、生产工人计件工资等。若就单位产品成本而言,这类费用则是固定的;无论产品产量(或业务量)如何变动,单位产品应负担的这类费用基本不变。

2. 固定费用,是指在一定产量(或业务量)范围内,费用总额相对固定,即不随企业产品产量(或业务量)的变动而变动的费用。例如,生产单位管理人员的工资、房屋建筑物的折旧费等。若就单位产品成本而言,这类费用则是变动的;随着产品产量(或业务量)的增加,单位产品应负担的这类费用数额将随之减少。

将生产费用区分为变动费用和固定费用,可以为企业寻找降低产品(劳务)成本的途径提供资料。

(五) 按其与生产工艺的关系分类

按照生产费用与生产工艺的关系,可以分为基本费用和一般费用。



思考: 怎样理解成本的含义? 生产费用按照不同标准分类有何作用?

1. 基本费用,是指由于企业生产工艺本身引起的各种费用。例如,生产工艺技术过程耗用的原料及主要材料、燃料及动力、产品生产工人的薪酬等。

2. 一般费用,是指企业内部各生产单位(车间、分厂)为组织和管理生产所发生的各项费用。例如,生产单位管理人员的工资、办公费、差旅费等。

将生产费用划分为基本费用和一般费用,有助于考察和分析企业的管理水平。因为企业管理水平愈高,产品(劳务)成本中一般费用的比重会愈低。

第二节 成本会计的意义

一、成本会计的含义和对象

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中各项资金耗费的发生,以及产品成本和劳务成本的形成进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。成本会计是现代会计的一个重要分支。

成本会计的对象是企业生产经营过程中发生的各项资金耗费和产品成本、劳务成本。生产经营费用、生产费用、产品成本、劳务成本、费用(营业成本和期间费用等)是紧密联系的,都包括在成本会计的对象之中。

二、成本会计的内容

成本会计作为企业的一项重要管理活动,包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等具体内容。

成本会计的各项内容互相配合、相互依存,构成一个有机整体。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果;成本计划是成本决策所确定目标的具体化;成本控制是对成本计划的实施进行监督,保证决策目标的实现;成本核算通过对企业各项生产经营费用的发生和产品成本的形成进行核算,可以反映成本计划的实施结果,检验成本决策目标是否实现;成本核算和成本计划资料是企业进行成本分析的依据,成本分析则可以查明企业成本计划的完成程度和实际脱离计划的原因;成本考核依据企业成本计划、成本核算和成本分析

的资料对责任者进行考核和评价,是实现成本决策目标,强化成本核算作用的重要手段。

根据成本会计课程与财务管理、管理会计等课程的分工,本书主要阐述成本核算和成本分析两个方面的内容。

1. 成本核算。成本核算是对企业生产经营过程中生产经营费用的发生和产品成本的形成所进行的核算。成本核算是会计核算的重要内容,包括各项生产经营费用的核算和产品成本的计算。成本核算既可以对企业实际发生的生产经营费用进行反映,计算出各种产品和劳务的实际总成本和单位成本;又可以对生产经营费用的发生和产品成本的形成进行控制,及时了解生产经营费用预算和商品产品成本计划的执行情况。

2. 成本分析。成本分析是根据成本计划资料、成本核算资料及其他有关资料,运用一系列专门方法,揭示影响费用发生和成本形成的各种因素,评价各个因素变动对生产费用预算和商品产品成本计划完成情况的影响程度,以挖掘企业降低成本、节约费用的潜力。

三、成本会计工作的组织

(一) 设置成本会计机构

成本会计机构是企业负责组织领导和直接从事成本会计工作的职能部门,它是企业会计机构的重要组成部分。企业应当在保证成本会计工作质量的前提下,按照节约成本会计工作时间和费用的原则,设置成本会计工作机构。

成本会计机构内部的组织分工,应当根据企业的特点和成本会计的职能来划分。在企业总部的成本会计机构内部,一般设置成本核算、成本分析和考核等专门小组。

(二) 配备成本会计人员

在企业成本会计机构中,配备好成本会计人员,提高成本会计人员的素质,是做好成本会计工作的前提。为了提高成本会计工作效率,保证成本信息的质量,在成本会计机构内部和会计人员中应当建立岗位责任制,定岗、定编、定责,明确分工、各司其职。企业应当重视加强成本会计人员的职业道德教育和业务培训,做到事事有人管、人人有专责。也就是说,每一项成本会计工作都要有人负责;每一个成本会计人员都要明确自己的责任。

(三) 依法、依规组织成本核算

企业成本会计机构和会计人员必须依法、依规组织成本核算。与成本会计工作有关的法律、行政法规、部门规章和制度主要有:

1. 《中华人民共和国会计法》。《中华人民共和国会计法》是我国会计工作的基本法律,是制定会计方面其他法律、行政法规、部门规章和制度等的依据。

依照《中华人民共和国会计法》的规定,公司、企业必须依法设置成本会计机构和配备成本会计人员;必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润;不得随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列费用、成本。

2. 《企业会计准则》。我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则和应用指南组成,基本准则属于部门规章,具体准则和应用指南属于规范性文件。1992年11月30日,经国务院批准,财政部以财政部令的形式发布了《企业会计准则》,它属于基本准则;2006年2月15日,财政部又以财政部令的形式发布了修订以后的《企业会计准则——基本准则》,同日,以财政部文件的形式印发了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则;

2006年10月30日，以财政部文件的形式印发了《企业会计准则——应用指南》；2007年以后，财政部以规范性文件形式陆续印发了会计准则的解释公告，会计准则体系在不断健全和完善。

《企业会计准则》是指导企业进行会计核算的统一规范。企业进行成本核算应当遵循《企业会计准则》（包括基本准则、具体准则和应用指南）的规定。

3. 企业内部会计制度和成本核算办法。企业成本会计的实务，必须由企业内部会计制度和成本核算办法等来规范，也就是说，企业内部的会计制度和成本核算办法，是企业组织费用和成本的核算，处理各项具体成本会计业务的直接依据。

企业制定的内部会计制度和成本核算办法，必须符合《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则》的要求；必须适应企业内部生产经营活动和业务活动的特点；必须满足企业加强成本管理和成本监督的要求。

四、成本会计的基础工作

（一）原始记录制度

原始记录是最初记载企业各项业务实际情况的书面凭证。它是编制成本计划、制定各项定额、进行费用和成本核算、分析消耗定额、费用预算和成本计划完成情况的依据，也是成本管理的基础。企业应当建立健全材料采购、产品生产、人事劳资、财务会计、设备动力等方面的原始记录，统一规定各种原始记录的格式、内容和填制方法，以及填制、签署、报送、传递、存档等制度，要求职工掌握原始记录的填制方法，做到及时、准确地反映生产经营活动的情况。原始记录制度要符合企业管理和成本管理的要求，要有利于经济核算，力求简便易行，讲求实效，并根据实际使用情况和提高企业管理的要求，随时补充和修改，以充分发挥原始记录的作用。

（二）定额管理制度

定额是企业根据本单位当前的生产条件和技术水平，充分考虑各方面的因素，在生产经营成果的数量和质量，以及人力、物力和财力的消耗等方面所规定的应达到的标准。定额是企业进行成本决策、制定定额成本、编制成本计划的基础，是进行成本控制、分析和考核的依据，也是评价和衡量企业经营活动好坏的尺度。企业定额工作要求做到全、准、快。“全”就是定额要全面；“准”就是要准确地确定定额水平，提高定额的准确性；“快”就是要及时地制定定额，适时地修正定额，以经常保持定额的先进性。

（三）计量验收制度

计量验收是对各项财产物资的收入、发出、领用和退回进行正确的数量计算，并根据技术标准鉴定其质量的方法。计量验收是正确计算费用、成本的前提，是企业管理的必要条件。企业应当建立健全计量验收制度，设立质量检测机构，指定专人负责计量验收工作；必须明确计量器具标准、质量检验的程序和机构、各项财产物资的收、发、领、退的程序和手续要求等；必须根据企业实际情况，配备各种必要的度、量、衡具，以及有关的仪器、仪表等计量工具，并定期进行检修、校正。

（四）内部结算价格制度

内部结算价格是指企业对原材料、自制零部件、半成品和内部各生产单位相互提供的劳务（如运输、动力等），制定的在企业内部各部门、各生产单位之间进行结算的价格。企业

应当根据进行内部经济核算和成本管理的需要,对原材料、辅助材料、燃料、动力、工具、配件、在产品、半成品、其他劳务等制定合理的厂内计划价格,以便划分经济责任,计算经济效果。内部结算价格要尽可能符合实际,并定期进行修订,使之在计划、核算和内部结算过程中更好地发挥作用。



思考: 组织企业成本会计工作应当注意哪些问题?

第三节 成本核算的基本要求

一、正确划分各种支出的界限

《企业会计准则——基本准则》要求,企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告。在企业生产经营活动中,会发生多种性质的支出,除了与正常生产经营活动有关的支出以外,还有资本性支出、营业外支出等。在企业支出中,只有与正常生产经营活动有关的支出,才称作生产经营费用(生产费用和期间费用)。为了正确计算产品成本和期间费用,企业首先应当正确划分应计入产品成本和期间费用的生产经营费用与不应计入产品成本和期间费用的其他各种支出的界限。正确划分各种支出的界限,也叫做严格费用成本的开支范围。企业必须按照国家有关法律和规章的规定严格费用成本开支范围。

例如,企业为购置和建造固定资产、无形资产和其他资产的支出,以及对外投资的支出等,都属于资本性支出,应计入有关资产的价值,不能计入费用成本;企业因各种原因支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金,各种捐赠、赞助支出,以及被没收的财物等,都与企业正常生产经营活动没有直接关系,只能列入企业营业外支出或在缴纳企业所得税后的净利润中开支,不能计入费用成本;此外,有关法律、行政法规和部门规章明确规定不得列入费用成本的其他支出等,企业都不能擅自列入费用成本。

二、正确划分各期费用成本的界限

《企业会计准则——基本准则》要求,企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务报告。

按照权责发生制原则,凡是本期已经发生的费用成本,不论其款项是否已经付出,都应当作为本期费用成本入账;凡是不属于本期费用成本的支出,即使款项已经在本期付出,也不应当作为本期的费用成本处理。正确划分各期费用成本的界限,是合理确定各期产品成本和期间费用,正确计算各期营业损益的需要。

按照分期结算账目和编制财务报告的要求,企业对于本期已经支出,应由本期和以后各期负担的分摊期在一年以上的各项费用,应当记作长期待摊费用,在受益期限内平均摊销。

严格掌握长期待摊费用的摊销,对于正确计算各期产品成本和如实反映各期期间费用有重要意义。要注意防止利用长期待摊费用项目来调节各期产品成本和期间费用,虚增或者虚减企业利润的错误做法。

三、正确划分产品成本和期间费用的界限

《企业会计准则——基本准则》要求，企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。企业在正确区分各种支出和各期费用成本的基础上，还应当正确划分产品成本和期间费用的界限。企业生产经营费用包括生产费用和期间费用，生产费用构成产品成本，期间费用直接计入当期损益。为了正确计算产品成本和营业损益，对于应当计入产品成本的费用，企业不得列为期间费用；应当列作期间费用的支出，企业不得计入产品成本。

四、正确划分各种产品成本的界限

为了正确计算各种产品的成本，可以计入本期产品成本的各项生产费用，还必须在各种产品（成本核算对象）之间进行划分。

成本核算对象是指企业承担费用的对象。确定了成本核算对象，也就解决了生产费用应由谁负担、分配给谁、按什么目标来归集等问题。企业发生的生产经营费用，有的应当计入产品成本，有的应当计入期间费用。企业计入产品成本的生产费用，应由各种产品来负担。这样，各种产品就是企业的成本核算对象。企业的成本核算对象，除了产品品种以外，还可以是产品批次、产品类别或者生产步骤等。企业成本核算对象一经确定，不得随意变更，如需变更，应当根据管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准并在会计报表附注中予以说明。

应当计入本期产品成本的各项生产费用，有两种情况；一是能够直接计入某种产品成本的直接计入费用；二是多种产品共同发生的间接计入费用。正确划分各种产品成本的界限，要求凡是能够分清由某种产品成本负担的费用，应当直接计入该种产品的成本；凡是不能分清由哪种产品成本负担，即由几种产品成本共同负担的费用，应当按照受益原则，采用合理的分配标准，在各种产品之间进行分配之后，再计入各种产品的成本。

生产费用在各种产品（成本核算对象）之间的分配，必须注意以下三点：

（1）生产费用在各种产品（成本核算对象）之间的分配必须按成本项目进行。成本项目是指构成产品生产成本的项目，主要包括直接材料费用、直接人工费用和制造费用。多种产品（成本核算对象）共同消耗的直接材料、直接人工和制造费用，在生产过程中发生的情况不同，必须采用不同的分配方法进行分配。

（2）需要在各种产品（成本核算对象）之间进行分配的生产费用，只是本期发生的生产费用。因为以前各期发生的生产费用已经在当期分配给了各种产品（成本核算对象）。

（3）生产费用在各种产品（成本核算对象）之间分配的方法可以有多种，分配的原则只有一个，就是“受益原则”。按照受益原则分配和归集生产费用，对能直接计入各种产品（成本核算对象）的生产费用，应当直接计入；不能直接计入的生产费用，应当按照其受益程度的大小分配计入各种产品（成本核算对象）。

五、正确划分本期完工产品成本与期末在产品成本的界限

产品成本通常是指本期完工产品的实际总成本和单位成本。企业本期发生的生产费用，经过在各种产品之间进行划分，确定了各种产品应负担的生产费用。为了分期确定损益，企业需要分期计算产品成本。企业期末计算产品成本时，除了本期已完工产品外，还可能未