



21 世纪高等职业教育财经类规划教材
财 务 会 计 类



工业和信息化高职高专“十二五”
规划教材立项项目

◎ 张桂春 主编 ◎ 滕学荣 张艳 副主编

成本核算实务 (第2版)

Cost Accounting Pract

- + 省级精品课程、特色课程配套教材
- + 本书提供电子课件、电子教案、教学大纲、9个教学素材、3套基于真实情景的实训、4套模拟测试题、职业能力训练答案等教学素材



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS



21 世纪高等职业教育财经类规划教材
财务会计类



工业和信息化高职高专“十二五”
规划教材立项项目

成本核算实务(第2版)

Cost Accounting Practice (2nd Edition)

◎ 张桂春 主编 ◎ 滕学荣 张艳 副主编

人民邮电出版社
北京

图书在版编目 (C I P) 数据

成本核算实务 / 张桂春主编. -- 2版. -- 北京 :
人民邮电出版社, 2014. 8
21世纪高等职业教育财经类规划教材. 财务会计类
ISBN 978-7-115-35676-5

I. ①成… II. ①张… III. ①成本计算—高等职业教
育—教材 IV. ①F231.2

中国版本图书馆CIP数据核字 (2014) 第131963号

内 容 提 要

本书依据企业工艺过程、产品生产类型, 由易到难设计了9个教学项目。内容包括成本入门、要素费用的归集和分配、综合费用的核算、生产费用在完工产品与在产品之间的分配, 重点介绍产品成本计算的基本方法、辅助方法以及成本报表的编制与分析。

本书可作为高等职业技术学院财经类各专业的教学用书, 也可供有关会计岗位人员参考、学习、培训之用。

-
- ◆ 主 编 张桂春
副 主 编 滕学荣 张 艳
责任编辑 李育民
责任印制 焦志炜
 - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路11号
邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn
网址 <http://www.ptpress.com.cn>
北京昌平百善印刷厂印刷
 - ◆ 开本: 787×1092 1/16
印张: 15.5 2014年8月第2版
字数: 351千字 2014年8月北京第1次印刷
-

定价: 34.00 元

读者服务热线: (010) 81055256 印装质量热线: (010) 81055316

反盗版热线: (010) 81055315

广告经营许可证: 京崇工商广字第 0021 号

“成本核算实务”是高职高专院校会计、会计电算化、财务信息管理等相关专业必修的专业核心课程。该课程以培养学生成本核算、成本分析和成本控制等职业能力为重点,按照成本会计工作过程设计教学内容。

《成本核算实务》一书自2011年出版以来,受到了众多高职高专院校的欢迎。为了更好地满足广大高职高专院校的学生对产品成本计算知识学习的需要,作者结合近几年的教学改革实践和广大读者的反馈意见,在保留原书特色的基础上,对教材进行了全面的修订,这次修订的主要内容如下。

- (1) 对本书第1版中部分项目所存在的一些问题进行了校正和修改,进一步优化各项目的内容。
- (2) 新增加了联产品、副产品、等级产品成本计算的内容。
- (3) 在各项目中增加了职业能力训练版块,进一步深化工学结合的内容。
- (4) 结合2013年新颁布的《企业产品成本核算制度》的内容,修订了成本核算的相关内容。
- (5) 新增了部分成本核算程序示意图,将重点难点进一步形象化,有利于重点难点知识的理解。

在本书的修订过程中,结合国家最新的政策法规及制度,紧紧围绕职业岗位的实际需求,以职业能力培养为重点,与行业企业合作进行基于工作过程的课程开发与设计,结合制度要求对相关内容进行了补充和完善。本书以企业的成本核算过程为主线,根据企业成本核算工作岗位对会计人员知识、能力和素质的要求设计课程教学内容,体现了真实的成本会计工作任务及其过程。

修订后的教材,内容更具针对性和实用性,叙述更加准确、简洁、易懂,技能训练模块更加充实。

全书参考总教学时数为60学时,建议采用理论实践一体化的教学模式。各项目的学时分配见学时分配表。

全书由淄博职业学院张桂春担任主编,并负责全书的总体构架设计,内容修改、补充,最后定稿;淄博职业学院滕学荣、张艳担任副主编,淄博职业学院冯素平、张静、王谦,郑州财经学院李亚楠、段莎,济南工程职业技术学院王萍参加了教材的编写。

限于作者的学术水平,不妥之处在所难免,敬请专家、读者批评指正。

学时分配表

项 目	名 称	学 时 数
项目一	成本入门	4
项目二	要素费用的归集和分配	4
项目三	综合费用的核算	8
项目四	生产费用在完工产品与在产品之间的分配	6
项目五	产品成本计算的品种法	6
项目六	产品成本计算的分批法	6
项目七	产品成本计算的分步法	12
项目八	产品成本计算的辅助方法	8
项目九	成本报表的编制与分析	6
综合实践能力训练		
合计		60

张桂春
2014年4月

项目一 成本入门	1	三、其他要素费用的归集与分配	31
【知识目标】	1	(一) 折旧费用的归集和分配	31
【能力目标】	1	(二) 利息费用的核算	32
一、成本和成本会计	1	(三) 税金核算	32
(一) 成本的含义	1	(四) 其他费用的核算	33
(二) 成本会计	3	(五) 典型任务举例	33
(三) 成本核算的基本要求	6	职业能力训练	33
(四) 适当的成本计算方法	10		
(五) 典型任务举例	10	项目三 综合费用的核算	38
二、要素费用和成本项目	11	【知识目标】	38
(一) 支出、费用和成本	11	【能力目标】	38
(二) 支出、费用与产品成本		一、辅助生产费用的核算	38
的关系	13	(一) 辅助生产费用的归集	39
(三) 典型任务举例	13	(二) 辅助生产费用归集的账务	
三、成本核算程序及账户设置	14	处理	41
(一) 成本核算的程序	14	(三) 辅助生产费用的分配	41
(二) 成本核算的账户	16	(四) 典型任务举例	49
(三) 典型任务举例	18	二、制造费用的核算	52
职业能力训练	19	(一) 制造费用的概念	52
项目二 要素费用的归集和分配	22	(二) 制造费用的归集	52
【知识目标】	22	(三) 制造费用归集的账务处理	53
【能力目标】	22	(四) 制造费用的分配	55
一、材料及动力费用的归集和分配	22	(五) 典型任务举例	59
(一) 原材料费用的归集和分配	23	三、废品损失和停工损失的核算	59
(二) 外购燃料及动力费用的归集与		(一) 废品与废品损失的概念	59
分配	26	(二) “废品损失”的账户设置	60
(三) 典型任务举例	28	(三) 不可修复废品损失的核算	61
二、人工费用的归集与分配	28	(四) 可修复废品损失的核算	63
(一) 职工薪酬范围	28	(五) 停工损失的核算	64
(二) 职工薪酬分配的核算	29	(六) 典型任务举例	65
(三) 典型任务举例	31	职业能力训练	66

项目四 生产费用在完工产品与在产品

之间的分配 73

【知识目标】 73

【能力目标】 73

一、在产品的核算 73

(一) 在产品的概念 73

(二) 在产品数量的核算 74

(三) 在产品清查及其盈亏的核算 74

(四) 典型任务举例 76

二、完工产品成本计算 77

(一) 在产品数量与完工产品成本计算
的关系 77

(二) 生产费用在完工产品与在产品之
间的分配方法 78

(三) 完工产品成本的结转 85

(四) 典型任务举例 85

职业能力训练 86

项目五 产品成本计算的品种法 93

【知识目标】 93

【能力目标】 93

一、产品成本方法概述 93

(一) 企业生产类型 93

(二) 企业的生产特点对成本计算
方法的影响 95

(三) 管理要求对成本计算方法的
影响 97

(四) 产品成本计算的主要方法 97

(五) 典型任务举例 99

二、品种法的应用 99

(一) 品种法的适用范围 99

(二) 品种法的特点 100

(三) 品种法的成本计算程序 100

(四) 典型任务举例 102

职业能力训练 109

项目六 产品成本计算的分批法 120

【知识目标】 120

【能力目标】 120

一、分批法 120

(一) 分批法的适用范围 121

(二) 分批法的特点 121

(三) 分批法的产品成本计算程序 122

(四) 典型任务举例 123

二、简化的分批法 129

(一) 简化分批法的初步认识 129

(二) 简化分批法的成本计算
程序 129

(三) 典型任务举例 130

职业能力训练 135

项目七 产品成本计算的分步法 142

【知识目标】 142

【能力目标】 142

一、分步法生产特点与产品成本
计算方法 142

(一) 分步法的初步认识 142

(二) 逐步结转分步法 144

(三) 典型任务举例 152

二、平行结转分步法 153

(一) 平行结转分步法的特点 153

(二) 平行结转分步法的计算
程序 154

(三) 平行结转分步法与逐步结转
分步法的区别 155

(四) 典型任务举例	158
职业能力训练	160
项目八 产品成本计算的辅助方法	168
【知识目标】	168
【能力目标】	168
一、产品成本计算的分类法	168
(一) 分类法概述	168
(二) 分类法的特点	169
(三) 分类法产品成本计算程序	169
(四) 类内各种产品成本的 分配方法	170
(五) 分类法的适用范围、优缺点和 应用条件	173
(六) 典型任务举例	174
二、产品成本计算的定额法	175
(一) 定额法的特点	175
(二) 定额法产品成本计算程序	176
(三) 定额成本及其差异的计算	176
(四) 定额法的优缺点和应用 条件	183
(五) 典型任务举例	183
三、联产品、副产品、等级品的 成本计算	184
(一) 联产品的成本计算	184
(二) 副产品的成本计算	187
(三) 等级品的成本计算	187
(四) 典型任务举例	188
职业能力训练	188
项目九 成本报表的编制与分析	193
【知识目标】	193
【能力目标】	193
一、成本报表的编制	193
(一) 认识成本报表	193
(二) 商品产品成本报表的编制	194
(三) 主要产品单位成本表编制	199
(四) 制造费用明细表的编制及 分析	200
(五) 典型任务举例	201
二、成本报表的分析	202
(一) 成本分析的概念	202
(二) 成本分析的方法	202
(三) 成本计划完成情况分析	205
(四) 主要产品单位成本表的分析	208
(五) 典型任务举例	211
职业能力训练	213
附录 综合实践能力训练	218
训练 A 品种法	218
(一) 资料	218
(二) 要求	221
(三) 相关处理	221
训练 B 分批法	227
(一) 资料	227
(二) 要求	229
(三) 相关处理	229
训练 C 综合结转分步法	231
(一) 资料	231
(二) 要求	234
(三) 相关处理	234
训练 D 平行结转分步法	238
(一) 资料	238
(二) 要求	239
(三) 相关处理	239
参考文献	242

项目一

成本入门

【知识目标】

- 了解成本会计岗位职责
- 理解支出、费用和成本的关系
- 掌握成本会计的职能、成本计算流程等

【能力目标】

- 会解答支出、费用和成本的关系，确定各种费用界线
- 会区分费用要素和成本项目
- 会画成本计算流程

一、成本和成本会计

(一) 成本的含义

1. 成本的概念

成本是商品经济的产物，是一个价值范畴。商品成本取决于生产上耗用的社会必要劳动量，是商品价值的主要构成部分。商品的价值由三部分组成：一是生产过程中所消耗的生产资料的价值（ C ）；二是劳动者为自己劳动所创造的价值（ V ），即归个人

支配的部分，主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬等；三是劳动者为社会所创造的价值（ M ），即归社会支配的部分。产品（商品）成本是 $C+V$ 之和，即以货币表现的为生产产品而耗费的物化劳动和活劳动的价值之和。它表明了成本的经济实质，即生产过程中发生的各项耗费。

成本是指为了达到一定的目的而耗费的各种资源的货币表现。在实际工作中制造企业生产经营过程所发生的耗费种类繁多，生产一种产品就要耗费一定数量的劳动，产品的生产过程，就是人、财、物的消耗过程，也是成本的形成过程。成本涉及的内容很广泛，可以从广义和狭义的角度进行理解。广义的成本是为做某一件事情、完成某一活动或实现某一目的而付出的代价，如进行投资要付出资金，发生有关费用，投资者要考虑投资的付出，即投资成本；建筑施工企业完成一项工程要耗用建筑材料、周转材料、人工等，发生相关费用，形成建造成本；组织一项活动也会消耗相关材料，发生人工和其他费用，从而产生付出，形成成本等。由此可以看出，从事某一事情或完成某一经济活动都会发生付出。从事的经济活动内容不同，成本的含义不同；不同的行业企业生产经营特点不同，成本的构成内容不同。简单来讲，广义的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。狭义的成本是指产品生产成本，即企业为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各项生产费用的总和，也称为产品制造成本，简称产品成本。

产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用，如图 1-1 所示。产品成本包括生产过程中所耗用的各种材料的费用（含外购动力）、折旧费用、人工费用（含职工福利）以及生产部门组织管理生产所发生的间接费用等，还包括不形成产品价值的损失性支出，如废品损失、停工损失等。成本开支范围包括以下各项。

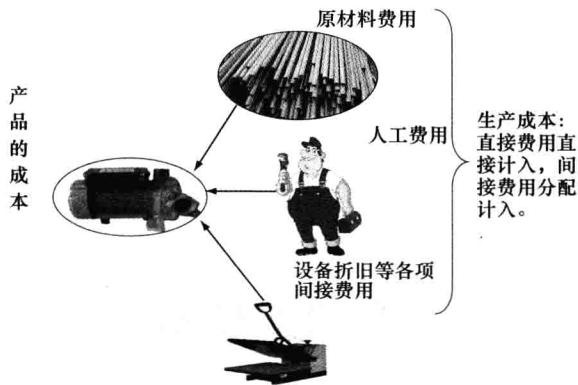


图 1-1 生产成本举例

- (1) 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的费用。
- (2) 为制造产品而耗用的动力费。
- (3) 生产工人的工资、奖金、津贴、补贴以及提取各种职工薪酬等。
- (4) 企业生产单位为管理和组织生产，企业生产部门（如生产车间）发生的水电

费、固定资产折旧、无形资产摊销、生产单位管理人员的薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

2. 成本的作用

成本作为一个独立的经济范畴,是企业在生产经营过程中需要重点关注的内容,其作用有以下方面。

(1) 成本是补偿生产耗费的尺度。产品成本就是生产过程中消耗的物化劳动和活劳动,企业生产经营中的各项耗费必须得到补偿才能够继续再生产。因此,成本一方面以货币形式对生产耗费进行计量,另一方面为企业的简单再生产提出资金补偿的标准。成本作为补偿劳动耗费的尺度,对于促进企业加强成本管理、降低劳动消耗、取得最大经济效益有重要意义。

(2) 成本是反映企业工作质量的综合指标。成本是一项综合性的经济指标,是对象化的生产费用,它同企业生产经营过程的各个方面、各个环节的工作质量和工作效率有着内在的联系。如产品生产工艺是否科学合理、原材料消耗是否节约、生产设备是否充分利用、人的管理是否有效、生产技术是否不断创新改进、产品质量的优劣等诸多因素,都能通过成本直接或间接地反映出来。因此,成本是反映企业工作质量的综合指标。

(3) 成本是影响产品价格的重要因素。产品价格是产品价值的货币表现,实际工作中产品价格受多种因素的影响。企业在决定产品价格时要参考产品成本这一重要依据。如果单位商品价格低于产品成本,则企业必然发生亏损,再生产难以为继;只有商品价格高于产品成本,企业才有获利的可能,商品价格越高,企业获利空间越大。因此成本是影响产品价格的重要因素之一。

(4) 成本是企业进行生产经营决策的重要依据。在市场一定的条件下,成本的高低直接影响企业的赢利水平和参与市场竞争的能力。企业为了提高获利能力,在激烈的市场竞争中增强企业竞争力,必然要对生产经营各方面不断进行及时的决策和调整。成本是经营预测、经营决策的重要依据。

(二) 成本会计

1. 成本会计的产生与发展

成本会计是随着社会经济发展逐步完善起来的。其产生和发展先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计等阶段。

(1) 早期成本会计阶段(1880—1920年)。原始的成本会计起源于英国,当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行的汇集和计算。会计人员为了满足企业管理上的需要,对生产过程中的耗费分别进行记录汇集,主要是计算产品成本以确定存货成本及销售成本,并设计出订单成本计算和分步成本计算的方法。早期成本会计也称为记录型成本会计。

(2) 近代成本会计阶段(1921—1950年)。20世纪初,以泰勒为代表的科学管理理论产生和得到应用,并成为确定生产过程中应当消耗的原材料和劳动力的标准,进而发展为生产过程中控制用工、用料的依据,这是标准成本法产生的基础。与此同时,美国会计学会提出的标准成本制度也开始进入实施阶段,成本会计也从事后算账转入

事中控制。

标准成本会计的诞生是企业成本会计发展史上的一个重要里程碑,它实现了成本核算与成本管理的有机结合,成本会计进入了一个新的发展阶段。

(3) 现代成本会计阶段(1951年以后)。20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期。随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到广泛应用,成本会计发展重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析,转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。

随着全球经济的一体化,高新技术的广泛应用,信息产业化和知识经济时代的到来,现代成本会计新的方向和方法正在出现,处于向战略成本会计发展的新阶段。

2. 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。

工业企业成本会计的对象是工业企业在产品制造过程中的生产成本(或制造成本)和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游饮食服务企业等其他行业企业在生产经营过程中所发生的各种费用,部分地形成各行业企业的生产经营业务成本,部分地作为期间费用直接计入当期损益。

综上所述,成本会计的对象可以概括为:各行业企业生产经营业务的成本和相关期间费用,即成本、费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

随着经济的发展与科技进步,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容在不断发展、变化。现代成本会计的对象,应该包括各行业企业生产经营业务成本、相关期间费用和各种专项成本。

3. 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的功能,它的基本职能与会计的基本职能相同,即核算和监督。随着社会经济发展和管理水平的提高,成本会计职能也在扩展变化之中。成本监督职能又可扩展为成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析及成本考核等多项内容。

(1) 成本预测。成本预测是指根据与成本有关的各种数据以及成本与各种技术经济因素的依存关系,结合市场竞争状况和发展前景所采取的各种措施,并利用科学的方法,采用一定的程序和建立一定的模型,对未来期间成本水平及其变化趋势做出科学的推测和估计。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本最佳途径的重要手段,是进行成本决策和编制成本计划(预算)的基础。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,有利于选择最佳方案,充分挖掘降低成本、费用的潜力,提高企业经济效益。

(2) 成本决策。成本决策是指在成本预测的基础上,根据市场营销和产品价值功能分析,运用科学的决策理论和方法,在若干个成本方案中,选择最佳成本方案,确定最优目标成本的过程。成本决策是制订成本计划的前提,是对成本进行事前控制,提高经济效益的重要途径。成本决策必须贯穿于整个生产经营过程,在每个环节都应

选择最优成本决策方案，才能达到总体的最优。

(3) 成本计划。成本计划是指在成本预测和成本决策的基础上，根据未来生产任务和降低成本的要求等，按照一定的方法所做出的用以反映企业计划期生产费用和产品成本水平的一种计划。如按照要素费用编制的生产费用预算，按照生产费用的经济用途编制的产品单位成本计划和全部产品成本计划等。

(4) 成本控制。成本控制是指按预先制定的成本标准或成本计划指标，对实际发生的费用进行审核，并将其限制在标准成本或计划内，同时揭示和反馈实际与标准或与计划之间的差异，并采取措施消除不利因素，以使实际成本达到预期目标。通过成本控制，可促使企业顺利完成成本计划。

企业应当充分利用现代信息技术，编制、执行企业产品成本预算，对执行情况进行分析、考核，落实成本管理责任制，加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制，加强产品成本核算与管理各项基础工作。

(5) 成本核算。对生产经营活动过程中实际发生的成本、费用，按照一定的标准和成本计算对象进行归集和分配，并根据企业的生产工艺和生产组织的特点以及成本管理上的要求，采用与成本计算对象相适应的成本计算方法，计算出各种产品或劳务的总成本和单位成本，据此编制成本报表，为企业的成本管理提供成本信息，这就是成本核算。成本核算既是企业进行成本分析和成本考核的前提，也是企业进行下期成本预测和成本决策的依据。

(6) 成本分析。成本分析是指利用成本核算和其他有关资料，与计划、上年同期实际、本企业历史先进水平以及国内外先进企业等的成本进行比较，系统研究成本变动的因素和原因，制定有效办法或措施，以便进一步改善经营管理，挖掘降低成本的潜力。成本分析可以为成本考核、未来的成本预测、决策以及下期成本计划的制订提供依据。

(7) 成本考核。成本考核是指对成本计划及其有关经济指标的实际完成情况所进行的考察和评价。成本考核通常是以有关部门或个人作为考核责任对象的，责任对象的目标成本即为企业对其进行成本考核的成本指标。通过成本考核企业可以决定对有关责任对象的奖惩。

成本会计的各项职能是一个相互联系、相互配合、相互补充的有机整体。在成本会计的诸多职能中，成本核算是成本会计最基础的职能，如果没有成本核算，成本会计的其他各项职能都无法进行。成本预测是成本决策的前提和依据；成本决策是成本预测的延伸和结果，又是制订成本计划的依据；成本计划是成本决策所确定成本目标的具体化；成本控制是对成本计划的实施进行监督，是实现成本决策既定目标的保证，成本控制是核心，贯穿整个成本会计始终；成本核算是成本决策目标是否实现的检验，是成本管理最基本的职能；通过运用成本核算资料 and 成本计划资料对比进行成本分析，才能对成本决策的正确性做出判断；把成本决策目标进行层层分解，落实责任，认真组织成本考核，正确评价成本工作业绩，才能调动各部门和职工完成成本决策目标的积极性，是实现决策目标的重要手段。成本会计的各项职能及其关系如图 1-2 所示。

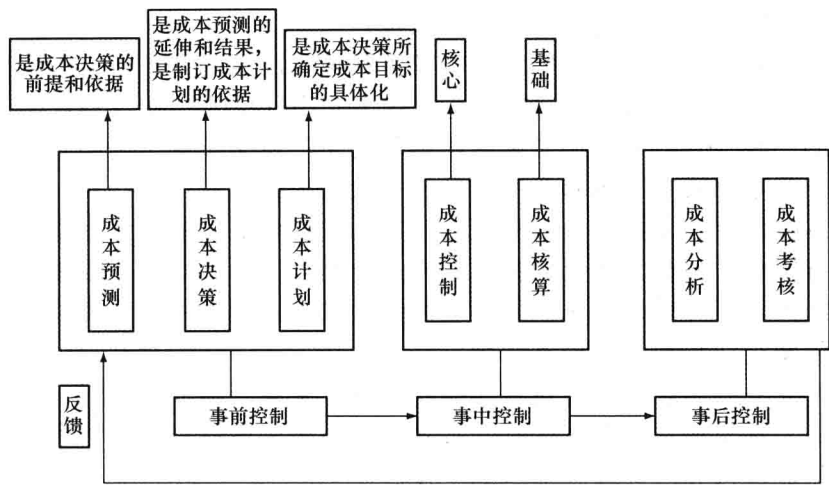


图 1-2 成本会计的职能及其关系

4. 成本会计的含义

成本会计是以成本费用为对象的一种专业会计。成本会计主要研究物质生产部门为制造产品而发生的成本，即产品的生产成本，以及企业在生产经营过程中进行日常管理、销售产品和筹集资金等所发生的各种期间费用。它以会计资料和计划、统计、业务核算资料等为依据，遵循会计有关准则，运用一定的技术方法对生产费用进行归集计算，求得产品总成本和单位成本，对成本进行分析控制和决策。

成本会计是根据会计资料和其他有关资料，按照会计有关原则和方法，对企业生产经营过程中的费用和成本，进行连续、全面、系统、综合的核算和监督的一种管理活动。

（三）成本核算的基本要求

为了充分发挥成本会计的作用，为企业经营管理决策提供真实可靠的信息，降低产品成本，提高经济效益，在成本核算过程中必须满足下列基本要求：建立成本会计机构，配备成本会计人员；做好各项成本核算的基础工作；正确划分各种费用的界限等。

1. 建立成本会计机构，配备成本会计人员

为了有效地进行成本会计工作，充分发挥其应有的作用，必须加强成本会计工作的组织，也就是要建立健全成本会计机构，配备必要的成本会计人员，制定合理的成本会计制度。

（1）组织机构。企业的成本会计机构，是在企业中直接从事成本会计工作的职能部门，是企业会计机构的重要组成部分。企业应在保证成本会计工作质量的前提下，根据企业规模的大小和成本管理要求，科学合理地设置成本会计工作机构。

企业总部成本会计机构内部组织分工，可以按照成本会计职能分工，也可按照对象分工。企业总部和下属各生产车间（分厂）各级成本会计机构之间工作的组织分工，可采取集中工作方式，也可采用分散工作方式。

集中工作方式，是指厂部集中统一进行成本核算。成本会计工作中的核算、分析等

各方面工作，主要由总部成本会计机构集中进行，车间（分厂）等其他单位中的成本会计机构和人员只负责登记原始记录和填制原始凭证，对它们进行初步的审核、整理和汇总，为总部进一步工作提供资料。集中工作方式的成本会计组织如图 1-3 所示。

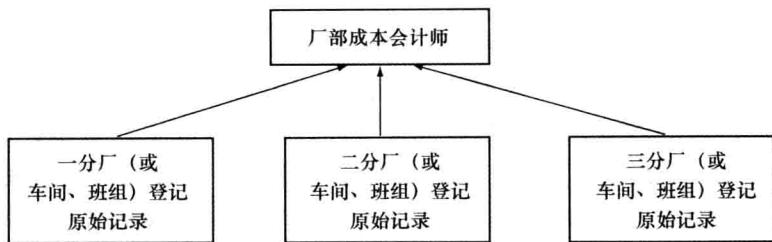


图 1-3 集中工作方式的成本会计组织

这种方式有利于减少企业成本核算机构的层次和人员，及时提供有关成本信息，全面掌握情况；但不利于生产部门对成本费用进行控制，不利于调动车间和生产工人降低成本的积极性。集中工作方式一般适用于成本会计工作比较简单的中小型企业。

分散工作方式，也称非集中工作方式，是指厂部进行综合的成本核算与分析，车间进行成本的明细核算。总部成本会计机构负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督，并对全厂成本进行综合的成本预测、决策、计划、控制、分析及考核等工作。分散工作方式的成本会计组织如图 1-4 所示。

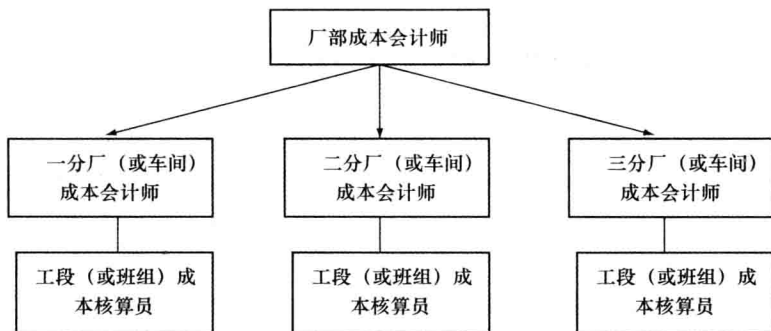


图 1-4 分散工作方式的成本会计组织

分散式管理方式有利于车间、有关职能部门及时了解本车间或部门的成本费用信息，分析本车间或部门的成本费用指标，进而控制费用，降低成本水平；但这种方式也会增加成本核算的层次和人员。分散工作方式一般适用于成本会计工作比较复杂、各部门相对独立的大中型企业。

以上两种工作方式并非截然分开，也可结合使用，企业应当按照自身特点和经营管理要求，扬长避短，合理确定适合的成本会计工作方式。

（2）成本会计人员。成本会计人员是指在会计机构或专设成本会计机构中所配备的成本会计工作的专业技术人员，对企业日常的成本工作进行处理。成本会计人员不仅要熟悉会计法规、准则和制度，掌握能够适应成本会计工作的会计基础知识和实务操作技能，而且要具备一定的生产技术和经营管理方面的知识。成本会计人员应具备廉洁奉公、遵纪守法、实事求是、坚持原则的工作作风和高度的敬业精神。

(3) 成本会计岗位职责。

① 拟定成本核算办法。根据国家发布的《企业产品成本核算制度(试行)》和成本核算的有关规定,结合本单位生产经营的特点和管理的要求,拟定单位的成本核算办法。

② 编制成本、费用计划。根据本单位的生产计划中降低成本的要求,结合本单位的实际情况,挖掘降低成本、费用的潜力,编制成本、费用计划,并按年、按季、按月将指标分解,层层落实,实行归口分级管理,以保证成本、费用计划的实现。

③ 加强成本管理的基础工作。积极会同有关部门,建立健全各项原始记录、定额管理和计量检验等制度,为正确计算成本、加强成本管理提供可靠的依据。

④ 核算产品成本。严格按照成本核算办法的规定,正确归集分配生产费用。根据实际产量,实际消耗的材料、人工、费用,计算产品的实际成本。

⑤ 编制成本费用报表,进行成本费用的分析和考核。根据账簿记录、成本计划和上年的成本费用等有关资料,按照规定编制各种成本费用报表,并分析成本、费用计划的执行情况和升降的原因,预测成本发展趋势,对照同行业的成本、费用资料,提出降低成本、费用的途径和加强成本管理的建议。

2. 做好各项成本核算的基础工作

(1) 建立健全原始记录制度。原始记录主要包括以下几方面。

① 反映企业物资消耗(材料、燃料、动力等)方面的原始记录(领料单、限额领料单、领料登记簿、材料退库单等)。

② 反映企业人工消耗方面的原始记录(考勤记录、工时记录、停工记录、工资单等)。

③ 反映企业机器设备厂房消耗方面的原始记录(维修单等)。

④ 反映企业费用支出(水、电、气、零星日常支出)情况的原始记录(发票、账单等)。

⑤ 反映企业生产情况(在产品、半成品、产成品、废品等)的原始记录。

(2) 强化定额管理。定额是企业以正常生产条件为依据制定的,用以控制生产经营过程中人力、物力、财力消耗水平的标准。合理制定各种定额,有利于编制成本计划、控制成本水平、分析考核成本管理业绩。定额的制定要体现先进性、科学性、可控性、可行性的要求。定额可以适时进行修订,真正起到定额的作用。

与成本有关的定额有工时定额,产量定额,材料、燃料、动力、工具消耗定额,费用定额等。

(3) 建立健全材料物资的计量、验收、盘存制度。

① 计量制度。计量制度是指企业的各种物资在发生流转时,必须利用一定的器具对各种物资按其特点(长短、大小、重量、体积等)测量其数量的一种内部管理制度。

② 验收制度。验收制度是指对各种物资的收发和转移进行数量和质量上的检查制度,以明确各工作环节之间的经济责任。

③ 完善清查、盘点制度。为了保证各项支出计算的真实性,企业必须建立和完善对财产物资的清查、盘点制度,经常对企业的各种物资进行实物清查和盘点,并及

时处理各种财产物资的盘盈、盘亏、毁损、报废，做到账实相符。

(4) 建立健全内部结算制度。内部结算制度是指对企业内部各单位、部门之间的材料、半成品、产成品的流转，以及相互之间提供的劳务或服务采用货币形式进行核算和管理的一种内控制度。

3. 正确划分各种费用的界限

为了正确核算企业的生产成本和期间费用，保证产品成本核算的正确性和可靠性，必须正确划分以下 5 个方面费用的界限。

(1) 正确划分费用性支出与非费用性支出的界限。企业经营活动的广泛性，决定了支出内容的多样性。为了保证不同企业提供的成本会计信息具有可比性，防止企业乱挤成本、乱列费用，国家规定了企业成本费用的开支范围与开支标准，统一了成本费用的核算口径。

首先要分清是费用性支出，还是非费用性支出。

收益性支出属于费用性支出，形成当期的生产费用与期间费用。

资本性支出、投资支出、所得税支出、营业外支出和利润分配支出属于非费用性支出，分别形成企业的长期资产、对外投资、应交所得税、非生产经营支出和应付股利等。

(2) 正确划分生产费用与期间费用的界限。企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则，正确区分产品成本和期间费用。企业发生的费用性支出，要根据其经济用途分清是生产费用还是期间费用。生产费用最终要计入产品成本，由于期末在产品的影响，当月发生的生产费用不一定形成当月完工产品的成本。当月的完工产品不一定能在当月实现销售而形成当月的产品销售成本。因此，当期的生产费用不一定能在当期的收入中得到补偿。生产费用与期间费用对当期的利润形成具有不同的影响。要保证正确计算产品成本和正确核算各期损益，必须分清两者的界限，防止出现人为调节各月成本和损益或调节某月成本、费用的做法。

(3) 正确划分各个会计期间的费用界限。无论是生产费用或是期间费用，都要按照权责发生制原则分清本期费用与后期费用的界限。凡是属于本月的费用，不论是否实际发生，都应当予以确认并计入当月的生产费用或期间费用。凡不属于本月的费用，不论其发生与否，都不得计入当月的生产费用或期间费用。只有正确划分本期费用和下期费用的界限，才能正确计算本期产品的成本，正确计算当期的利润，防止在实务当中任意摊提，人为调节各月成本和各月损益的错误做法。

(4) 正确划分各种产品应负担的费用界限。制造企业同时生产两种或两种以上的产品时，对属于本月的生产费用还要分清各种产品应负担费用的界限。

按不同的产品成本计算对象归集各自应承担的生产费用，以便正确计算各种产品成本，分别考核和分析产品成本计划或定额的完成情况。

不得随意调整各种产品应负担的生产费用。调节各种产品成本，不得任意在可比产品与不可比产品之间、在赢利产品与亏损产品之间转移生产费用，确保各种产品成本计算的正确性。

(5) 正确划分产成品和在产品的费用界限。在规定的对产品成本进行计算时，某种产品全部完工，则该产品所归集的生产费用就构成该完工产品的总成本。

若某种产品都未完工，则该产品所归集的生产费用就是该产品的月末在产品成本；若某品种的产品部分已经完工，部分尚未完工，则需要运用一定的方法对该种产品所归集的生产费用进行分配，分别确定完工产品成本与月末在产品成本。

企业不得人为地提高或降低月末在产品的成本，造成完工产品成本的不真实。

综上所述，费用界限的划分过程，其实就是产品成本的计算和各项期间费用的归集过程，也就是工业企业成本核算的基本过程。费用界限划分如图 1-5 所示。

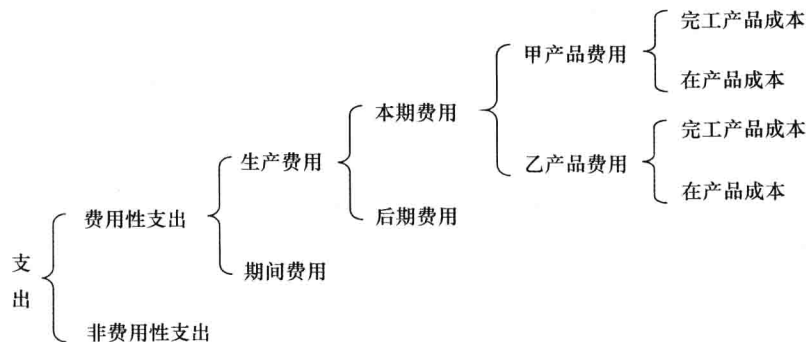


图 1-5 费用界限划分图

（四）适当的成本计算方法

不同的制造企业在产品生产过程中，存在不同的生产组织方式、不同生产工艺特点、不同的成本管理要求，因而可以采用不同的产品成本计算方法。

企业应当根据生产经营特点和管理要求，确定成本核算对象，归集成本费用，计算产品的生产成本。正确确定产品成本计算方法，有利于正确、及时地计算产品成本，提供准确的成本会计信息。

（五）典型任务举例

1. 资料

东方机械厂是一家大型机电制造企业，企业设有 3 个基本生产车间，企业的成本核算工作采用非集中核算方式，各车间设有成本核算员，成本会计的各项具体工作分散由车间进行，企业设有成本会计师，负责最终的成本的计算，并对全厂成本进行综合的成本预测、决策、计划、控制、分析及考核等工作。作为车间的成本核算员，应该做好哪些基础工作？

2. 解析

东方机械厂采用分散的成本核算工作组织方式，作为企业生产车间的一名成本核算员，虽然不用像企业成本会计师那样对全厂进行综合的成本预测、决策、计划、控制、分析及考核等，但他们肩负了搜集、统计上述相关数据资料的艰巨任务，其工作非常重要，要做好的主要工作如下。

（1）建立健全原始记录，提供完整的反映企业物资消耗（材料、燃料、动力等）方面的原始记录、反映企业人工消耗方面的原始记录、反映企业机器设备厂房消耗方