

高等学校“十二五”应用型经管规划教材·财会系列

成本会计

马慧颖 主 编 ◎

祝 薇 刘 洋 李 迪 副主编 ◎



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>

高等学校“十二五”应用型经管规划教

成本会计

马慧颖 主 编 ◎

祝 薇 刘 洋 李 迪 副主编 ◎

電子工業出版社

Publishing House of Electronics Industry

内 容 简 介

本书紧密结合我国新近颁布的《企业会计准则》，重点讲述成本核算的内容，简要介绍企业生产成本管理、管理制度及如何编制成本报表，并进行相关分析。本书在介绍必要的基本理论与实务的基础上，附有大量实际案例，使学生既能熟悉和掌握成本会计的一般原理和方法，又能解决企业成本核算中存在的实际问题。本书习题丰富，学生可通过各种题型的联系，更好地掌握成本会计理论知识和方法，加深对所学理论知识的理解，提高分析和解决问题的能力。

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

成本会计 / 马慧颖主编. —北京：电子工业出版社，2013.8

高等学校“十二五”应用型经管规划教材·财会系列

ISBN 978-7-121-20705-1

I. ①成… II. ①马… III. ①成本会计—高等学校—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2013）第 130789 号

策划编辑：姜淑晶

责任编辑：刘淑敏

文字编辑：吴亚芬

印 刷：北京中新伟业印刷有限公司

装 订：北京中新伟业印刷有限公司

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：787×1 092 1/16 印张：14.25 字数：365 千字

印 次：2013 年 8 月第 1 次印刷

定 价：36.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：（010）88258888。

前 言

成本会计作为会计与管理高度结合的产物，特别强调会计的对内服务职能，它已经完全渗透到企业内部管理的各个方面，在企业管理中起着重要的作用。成本会计课程已成为高等院校经济管理类专业的一门主要课程。我们编写本书的目的是适应高等院校相关专业的教学，同时满足广大财会人员学习成本会计知识的需要。

成本会计包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析及成本考核 7 项职能。基于财会专业课程体系的设置，为避免课程之间知识的重复与交叉，本书重点讲述的是成本核算的内容，并简要介绍我国企业生产成本管理制度及如何编制成本报表，并进行相关分析。

本书内容安排合理、条理清晰、讲解透彻、语言精练、通俗易懂，并采用丰富的贴近企业实际的实务案例，使理论讲述与实务操作相结合，能够加深学生对知识的理解与把握。每章章首配有该章的内容提要、学习目标；章末安排了复习思考题，题型有单项选择题、多项选择题、判断题、计算题和案例分析题，使学生通过各种题型的练习，能够更好地掌握成本会计理论知识和方法，加深对所学理论知识的理解，提高分析和解决问题的能力。本书为任课教师提供了教学资源，任课教师可通过华信教育资源网 <http://www.hxedu.com.cn> 免费注册下载。

本书由黑龙江东方学院的马慧颖担任主编，黑龙江艺术职业学院的祝薇、东北石油大学的刘洋和哈尔滨华德学院的李迪担任副主编。具体分工如下：马慧颖负责第 1~5 章的编写工作；祝薇负责第 7、9、11、12 章的编写工作；刘洋负责第 6、8、10、13 章的编写工作；李迪、孔令秋负责第 14 章的编写工作。全书由马慧颖统稿。

本书的出版得到了电子工业出版社的大力支持，在此表示感谢。对于本书的疏漏、不妥之处，恳请读者批评指正。

编 者

目 录

第 1 章 总论.....1

1.1 成本会计的概念与作用.....1

1.1.1 成本的含义.....1

1.1.2 成本会计的产生和发展.....2

1.1.3 成本与费用.....3

1.1.4 成本的作用.....4

1.2 成本会计的对象与职能任务.....5

1.2.1 成本会计的对象.....5

1.2.2 成本会计的职能.....6

1.2.3 成本会计的任务.....7

1.3 成本会计的组织.....9

1.3.1 设置成本会计机构.....9

1.3.2 配备成本会计人员.....9

1.3.3 制定成本会计制度.....9

复习思考题.....10

第 2 章 成本核算的基础.....13

2.1 成本核算的原则与要求.....13

2.1.1 成本核算的假设.....13

2.1.2 成本核算的原则.....14

2.1.3 成本核算的要求.....16

2.2 成本核算的内容.....19

2.2.1 成本费用按照经济内容的分类.....19

2.2.2 成本费用按照经济用途的分类.....20

2.2.3 成本费用的其他分类.....22

2.3 成本核算的账户及程序.....23

2.3.1 成本核算的账户设置.....23

2.3.2 成本核算的一般程序.....25

复习思考题.....27

第 3 章 要素费用的核算.....29

3.1 材料费用的核算.....29

3.1.1 材料费用的归集.....29

3.1.2 材料费用的分配.....34

3.1.3 燃料费用的分配.....38

3.2 职工薪酬的核算.....38

3.2.1 职工薪酬的组成.....39

3.2.2 工资费用的原始记录.....40

3.2.3 工资的计算.....40

3.2.4 职工薪酬费用分配的核算.....43

3.3 动力费用的核算.....45

3.3.1 外购动力费用支出的核算.....45

3.3.2 外购动力费用分配的核算.....46

复习思考题.....47

第 4 章 辅助生产费用的核算.....52

4.1 辅助生产费用的归集.....52

4.1.1 辅助生产的特点及核算的内容.....52

4.1.2 辅助生产费用的归集方法.....53

4.2 辅助生产费用的分配	55	第 8 章 产品成本计算方法概述	106
4.2.1 直接分配法	56	8.1 企业的生产特点和管理要求对成本	
4.2.2 交互分配法	57	计算方法的影响	106
4.2.3 计划成本分配法	59	8.1.1 企业生产的分类	106
4.2.4 代数分配法	61	8.1.2 影响成本计算方法的因素	107
复习思考题	62	8.2 产品成本计算的主要方法	109
第 5 章 制造费用的核算	69	8.2.1 产品成本计算的基本方法	109
5.1 制造费用的归集概述	69	8.2.2 产品成本计算的辅助方法	110
5.1.1 制造费用的含义及内容	69	复习思考题	111
5.1.2 制造费用的归集	70	第 9 章 产品成本计算的品种法	114
5.2 制造费用的分配	71	9.1 品种法概述	114
5.2.1 制造费用的分配原则	71	9.1.1 品种法的含义	114
5.2.2 制造费用的分配方法	72	9.1.2 品种法的特点	114
复习思考题	76	9.1.3 品种法的适用范围	115
第 6 章 生产损失的核算	80	9.1.4 品种法的计算程序	115
6.1 废品损失的核算概述	80	9.2 品种法的应用	116
6.1.1 废品的含义及种类	80	9.2.1 企业基本情况	116
6.1.2 废品损失的内容	81	9.2.2 成本计算的相关资料	117
6.1.3 废品损失的核算	81	9.2.3 品种法的成本计算程序	118
6.2 停工损失的核算	85	复习思考题	125
6.2.1 停工损失的内容	85	第 10 章 产品成本计算的分批法	133
6.2.2 停工损失的核算方法	85	10.1 分批法概述	133
复习思考题	86	10.1.1 分批法的含义	133
第 7 章 完工与在产品成本的核算	90	10.1.2 分批法的特点	133
7.1 在产品数量的核算概述	90	10.1.3 分批法的适用范围	135
7.1.1 完工产品与在产品的含义	90	10.1.4 分批法的分类	135
7.1.2 在产品数量的核算	91	10.2 一般分批法的应用	135
7.2 完工与在产品成本分配方法	93	10.2.1 一般分批法的计算程序	135
7.2.1 约当产量比例分配法	93	10.2.2 一般分批法应用举例	136
7.2.2 定额成本法	95	10.3 简化分批法的应用	138
7.2.3 定额比例法	96	10.3.1 简化分批法的含义	138
7.3 完工产品成本的结转	98	10.3.2 简化分批法的特点	138
7.3.1 完工产品成本结转的账务处理	98	10.3.3 简化分批法的适用范围	139
7.3.2 完工产品成本结转举例	99	10.3.4 简化分批法的计算程序	139
复习思考题	99	10.3.5 简化分批法的应用举例	139
		复习思考题	142

第 11 章 产品成本计算的分步法	149
11.1 分步法概述.....	149
11.1.1 分步法的含义.....	149
11.1.2 分步法的分类.....	150
11.1.3 分步法的特点.....	150
11.1.4 分步法的适用范围.....	151
11.2 逐步结转分步法的应用.....	151
11.2.1 逐步结转分步法的成本 核算程序.....	151
11.2.2 综合结转分步法.....	152
11.2.3 分项结转分步法.....	156
11.3 平行结转分步法的应用.....	158
11.3.1 平行结转分步法的特点.....	158
11.3.2 平行结转分步法的成本 计算程序.....	159
11.3.3 平行结转分步法的应用举例.....	159
复习思考题.....	162
第 12 章 产品成本计算的辅助方法	170
12.1 产品成本计算的分类法.....	170
12.1.1 分类法的含义.....	170
12.1.2 分类法的特点.....	170
12.1.3 分类法的适用范围.....	171
12.1.4 分类法的成本核算程序.....	171
12.1.5 分类法应用举例.....	173
12.2 联产品、副产品、等级品的 成本计算.....	175
12.2.1 联产品的成本计算.....	175
12.2.2 副产品的成本计算.....	178
12.2.3 等级品的成本计算.....	180
12.3 产品成本计算的定额法.....	180
12.3.1 定额法的含义.....	180
12.3.2 定额法的特点.....	181
12.3.3 定额法的适用范围.....	182
12.3.4 定额法的成本计算程序.....	182
复习思考题.....	182
第 13 章 成本报表与成本分析	188
13.1 成本报表概述.....	188
13.1.1 成本报表的含义.....	188
13.1.2 成本报表的意义.....	189
13.1.3 成本报表的种类.....	189
13.2 成本报表的编制.....	190
13.2.1 成本报表的编制要求.....	190
13.2.2 成本报表的编制方法.....	191
13.3 成本报表的分析.....	195
13.3.1 成本分析的含义及原则.....	195
13.3.2 成本分析的方法.....	197
13.3.3 成本分析的内容.....	200
复习思考题.....	203
第 14 章 作业成本法	208
14.1 作业成本法的概述.....	208
14.1.1 作业成本法的起源.....	208
14.1.2 作业成本法的基本概念.....	209
14.2 作业成本法的应用.....	211
14.2.1 作业成本法核算程序.....	211
14.2.2 作业成本法的应用.....	212
14.2.3 作业成本法的评价.....	214
复习思考题.....	217
参考文献	219

第1章

总论

内容提要

本章主要介绍成本会计的一些基本概念和基础知识,包括成本的含义、成本会计的对象、职能和工作组织等。通过本章内容的学习,可以为后面内容的学习打下基础。

学习目标

1. 重点掌握成本会计的概念。
2. 一般掌握成本与费用的区别。
3. 了解成本会计的作用、职能任务以及成本会计的工作组织。

1.1 成本会计的概念与作用

1.1.1 成本的含义

成本一词可以运用于人类生产、生活的各个方面,在日常生活中,人们通常将成本描述为“花费”或“代价”。例如,一个家庭要培养一名大学生,要花费一定数量的货币,这项花费就是该家庭培养一名大学生的成本。在会计学中,成本是指为了实现一定的经济目的而付出的、可以用货币计量的代价(或价值牺牲)。会计学中成本的定义,是从管理学的角度出发的,目的是加强企业成本管理,提高企业经济效益。

在财务会计中,成本主要运用于两个方面:一是资产计价,即成本是为了取得资产或某种利益发生的资金耗费,如将各种资产的购置支出定义为资产的取得成本;二是将成本与费用区分开来。费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出,费用的发生会导致企业资产的减少或负债的增加;而成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费,是对象化的费用。本书所指的成本是一种狭义的内容,即仅指产品成本。

1. 理论成本

马克思在《资本论》中对成本的概念进行了界定，马克思在分析了资本主义商品生产后指出：每个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W = C + V + M$ 。商品的成本为商品生产中耗费的生产资料和使用劳动力的价值，即 $C + V$ 部分。成本是商品生产中消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值，它是成本最基本的经济内涵。成本的这一经济内涵，是一种高度的理论抽象和概括。这种符合客观经济内涵的成本，称为理论成本。

2. 现实成本

现实成本是在考虑了国家政策和企业管理要求的前提下所计算的产品成本。这种成本也称为核算成本或制度成本。为了促使企业加强经济核算，减少生产损失，对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值，如财产保险费等，以及一些不形成产品价值的损失性支出，如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等，也计入了成本。可见，实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。就上述废品损失、停工损失等损失性支出来说，从实质上看并不形成产品价值，它不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求，将其计入成本，可使企业减少生产损失。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离必须进行严格限制，否则成本的计算就失去了理论依据。

上述的现实成本概念是就企业生产经营中所发生的全部劳动耗费而言的，是一个“全部成本”的概念。在实际工作中，是将其全部对象化，从而计算产品的全部成本，还是将其按一定的标准分类，部分计入产品成本，部分计入期间费用，则取决于成本核算制度。如按照我国现行企业会计制度的规定，工业企业应采用制造成本法计算产品成本，于是企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造（生产）成本和期间费用两大部分。在这里，产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和，包括原材料费用、生产工人工资及福利费用和全部制造费用。期间费用则包括管理费用、营业费用和财务费用，在制造成本法下，这些费用不计入产品成本，而是直接计入当期损益。

上述理论成本的概念主要是针对商品产品成本而言的。在实际工作中为了加强企业的成本管理和正确地进行决策，涉及和应用的成本概念是多种多样的，其内涵有的已经超出了商品产品成本的范围，可见，实际成本与理论成本存在差异。

1.1.2 成本会计的产生和发展

成本会计属于会计学的分支，是基于对企业生产成本的控制与管理而产生的，并随着社会经济的发展而逐步发展。成本会计产生于 19 世纪后期，随着社会的发展，其理论与实践都得以不断地充实和完善，现在已经形成了独立、完整的学科体系。随着现代市场经济的不断发展与完善以及企业内外部环境的变化，成本管理理论也必将在理论与实践不断创新。

成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计 4 个发展阶段。成本会计的方式和理论体系。随着其发展阶段的不同而有所不同。

1. 早期成本会计阶段（1880—1920 年）

随着英国产业革命的完成，机器代替了手工劳动，工厂制代替了手工工厂，企业生产规模不断扩大，生产效率迅速提高，企业间竞争加剧，会计人员为了满足企业管理上的需要，逐渐开始在会计账簿之外用统计的方法来计算成本。此时，成本会计出现了萌芽。在早期成本会计阶段，从成本会计的方式来看，主要采用分批成本制度或分步成本制度；从成本会计的目的来看，主要是计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以，初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计，它尚未形成一套完整的方法和理论体系，仍属于会计学体系之中。

2. 近代成本会计阶段（1921—1945 年）

19 世纪末 20 世纪初在制造业中发展起来的以泰勒制为代表的科学管理，对成本会计的发展产生了深刻的影响。标准成本法的出现使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大变化，成本会计进入了一个新的发展阶段。近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测，这为生产过程的成本控制提供了条件。

3. 现代成本会计阶段（1945—1980 年）

从 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。随着管理现代化以及运筹学、系统工程和电子计算机等科学技术成就在成本会计中的广泛应用，成本会计发展到了一个新的阶段，即成本会计的发展重点已经由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到了如何预测、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。

4. 战略成本会计阶段（1981 年以后）

20 世纪 80 年代以来，随着电脑技术的进步、生产方式的改变、产品生命周期的缩短及全球性竞争的加剧，产品成本结构与市场竞争模式发生了巨大的变化。成本管理的视角由单纯的生产经营过程管理，扩展到了与顾客需求及利益直接相关的包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理，成本管理更加关注产品的顾客可察觉价值；同时，成本管理要求企业更加注重内部组织管理，尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗，以获取市场竞争优势。此时，战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

1.1.3 成本与费用

成本与费用是既有紧密联系又有一定区别的两个概念。正确区分成本与费用具有非常重要的意义。一般而言，成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情所发生的耗费，是对象化的费用。费用是指企业在获得当期收入的过程中，对企业所拥有或控制的资产的耗费，是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲，而费用则是会计期间为获得收益而发生的成本。

在各种成本概念中，典型的成本是指产品成本，其实质就是在产品生产过程中各项生产耗费的价值凝结，同时它也被用做计量存货资产的价值。在产品没有被售出之前，产品成本是资产的一个组成部分，在售成本，并与当期发生的其他费用一起，由当期销售收入予以补

偿,在利润表中列示。由此可见:第一,费用是成本的基础,没有发生费用就不会形成成本;第二,按对象归集的费用构成成本,其发生期与补偿期并非完全一致,不予对象化的费用则可按发生的期间进行归集,由当期收入予以补偿。

1.1.4 成本的作用

1. 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果即销售收入来补偿的,而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用于补偿生产经营中的资金耗费。这样才能维持资金周转,按再生产原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入下,成本越低,企业纯收入就越多。由此可见,成本作为补偿生产耗费的尺度,对企业的生存和发展有着重要的作用。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,企业经营管理中各方面工作的业绩都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如,产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品产量的增减以及供产销各环节的工作是否衔接协调,等等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。既然成本是综合反映企业工作质量的指标,因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业及企业内各单位加强经济核算,努力改进管理、降低成本、提高经济效益。例如,通过正确确定和认真执行企业及企业内部各单位的成本计划指标,可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支,促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费。又如,通过成本的对比和分析,可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找出工作中的薄弱环节,采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

3. 成本是制定产品价格的重要因素之一

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业,在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段,人们还不能直接计算产品的价值,而只能计算成本,通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的重要因素。当然,产品的定价是一项复杂的工作,应考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

4. 成本是企业进行决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是市场经济条件下对企业的客观要求。而要

做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。要进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,成本是主要因素之一。这是因为在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业的赢利,而较低的成本可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

1.2 成本会计的对象与职能任务

1.2.1 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计所要反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务、研究和运用成本会计的方法、更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着非常重要的意义。从理论上讲,成本会计是企业会计的一个分支。成本所包括的内容,也就是成本会计应该反映和监督的内容。为了更加详细地了解成本会计的对象,还必须结合企业的具体生产经营过程和现行企业会计制度的有关规定来进行阐述。下面以制造业企业为例,说明成本会计应反映和监督的内容。

制造业企业的基本生产经营活动是生产和销售产品。其生产经营过程需要经过供应、生产、销售三个阶段。在产品的生产过程中,原材料投入生产到制造出产成品这一过程中的生产耗费,主要包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中原材料等劳动对象在生产过程中或者被消耗掉,或者其实物形态被改变,其价值也随之一次全部地转移到新产品中去,构成产品生产成本的一部分;房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料,在生产过程中长期发挥作用,直至报废也不改变其实物形态,但其价值则随着固定资产的磨损,通过计提折旧的方式,逐渐地、部分地转移到所制造的产品成本中去,构成产品生产成本的一部分;生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程,通过劳动者对劳动对象的加工,才能改变原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,则以工资的形式支付给劳动者,也构成产品生产成本的一部分。

具体来说,在产品的制造过程中发生的各种生产耗费主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料及动力等的支出,生产单位(如分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的工资和其他一些货币性支出等。所有这些支出,构成企业在产品制造过程的全部生产费用,为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各种生产费用支出的总和构成产品的生产成本。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,即为企业成本会计所要反映和监督的主要内容。

企业在销售过程中,为了销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如,应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费,以及为销售本企业商品而专设销售机构的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用,构成企业的销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为了组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的管理费用。例如,企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、坏账损失等。

这些管理费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

另外,企业为了筹集生产经营所需资金也会发生一些费用。例如,利息净支出、汇兑净损失、手续费等。这些费用统称为财务费用,也是企业在生产经营过程中发生的费用,应该属于成本会计反映和监督的内容。上述销售费用、管理费用和财务费用与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间归集并直接计入当期损益的,它们构成了企业的期间费用。

综上所述,按照现行企业会计制度的有关规定,企业成本会计的对象可以概括为生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。商品流通企业、交通运输企业、施工企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是一部分作为企业的生产经营业务成本,另一部分作为期间费用直接计入当期损益。因此,按照现行企业会计制度的有关规定,成本会计的对象可以概括为企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

1.2.2 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的客观功能。随着成本会计的发展,其职能也经历了从低级到高级、从不完善到完善的发展过程。现代成本会计的职能包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核,其中成本核算是最核心的职能,也是其他职能工作的基础。

1. 成本预测

成本预测是指依据成本的有关资料及其与各种技术经济因素的依存关系,结合发展前景,采取各种措施,通过一定的程序、方法和模型对未来成本水平及其变化趋势做出科学的估计。通过成本预测,有助于减少盲目性,有利于选择最优方案,提高了降低成本的自觉性。

2. 成本决策

成本决策是指根据成本预测提供的资料和其他有关资料,制定出优化成本的各种方案,运用决策理论和方法对各种方案进行比较分析,从中选择最优方案确定目标成本的过程。通过成本决策确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

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,为保证成本决策所确定的目标成本的实现,具体规定在计划期为完成生产经营任务所应发生的生产耗费和各产品的成本水平,提出达到规定成本水平所应采取的措施方案。成本计划是建立成本管理责任制的基础,对于控制成本、挖掘降低成本潜力有着重要的作用。

4. 成本控制

成本控制是指根据成本计划制定的各项消耗定额、费用定额、标准成本等,对实际发生

和将要发生的各项费用成本进行审核,及时揭示实施过程中的差异,采取措施将费用成本控制在预算和计划之内,以实现或超过预期的成本目标。成本控制是成本预测、成本决策、成本计划所拟定目标的实施环节,它对成本计划的正确实施起保证作用。

5. 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中实际费用的发生和产品成本的形成进行的核算。它包括对发生的费用和成本的审核、记录、归集、计算、分配,并做出有关账务处理,直至编制成本报表等一系列核算环节,最终要为成本管理提供客观、真实的成本资料。

6. 成本分析

成本分析是指根据成本核算所提供的信息和其他相关资料,对成本水平及构成的变动情况、影响成本费用的各种因素及其影响程度、成本超支或节约的责任和原因等进行的分析研究。通过成本分析,可以了解成本水平与结构是否合理,发现成本管理中存在的问题及其原因,从而寻求进一步降低成本的途径。

7. 成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上,对成本计划的执行结果或完成情况进行的考查评价。成本考核应将责、权、利紧密结合,明确责任,落实权限,赏罚分明。通过成本考核,能调动职工控制成本、降低成本的自觉性。

成本会计的各项职能之间是相互联系、相辅相成的,它们贯穿于企业生产经营的全过程,构成现代成本管理的整体框架。成本预测是成本会计的第一个环节,它是成本决策的前提;成本决策是成本会计的重要环节,在成本会计中居中心地位,它既是成本预测的结果,又是制定成本计划的依据;成本计划是成本决策的具体化;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;成本核算是成本会计的最基本职能,能够提供企业管理所需的成本信息资料,是发挥其他职能的基础,同时也是对成本计划是否得到实现的最后检验;成本分析和成本考核是实现成本决策目标和成本计划的有效手段,只有通过成本分析,查明原因,制定并执行改进和完善企业管理的措施,才能有效降低成本;通过正确评价与考核各责任单位的工作业绩,才能调动各部门和全体职工的积极性,进行有效控制,为切实执行成本计划、实现既定目标提供动力。

1.2.3 成本会计的任务

成本会计的任务是指根据成本会计的职能,人们主观赋予成本会计应完成的工作。可见,成本会计的任务取决于它的职能。有一定的职能,就能完成相应的任务。但并不是说有多少职能就一定要赋予相应的任务,还要取决于一定时期的社会政治经济环境和企业当时的工作重心。现代成本会计的主要任务包括以下5项。

1. 组织日常成本核算,及时提供成本信息

日常成本核算工作,包括设置成本核算账户,定期进行费用的归集和分配,核算出一定

对象的生产经营成本及期间费用并登记入账,保证月末及时编制成本报表,从而及时提供成本信息。前已述及,成本核算是成本会计的基础工作,成本核算任务完成得好,提供出及时、正确的核算资料,对内,能满足企业管理的需要;对外,能满足国家宏观经济调控的要求。因此,必须把成本核算作为一项重要的任务来完成。

2. 加强成本预测,优化成本决策

广泛收集相关资料,采用定性预测和定量预测相结合的方法进行成本预测。例如,定性预测中的调查研究判断法、分析判断法;定量预测中的倒挤法、因素测算法、数学模型预测法等。可以根据企业总目标提出初步目标,没有目标的预测,效果往往不明显。初步预测在目前情况下,成本可能达到的水平,而不考虑任何特殊的降低成本措施。接下来,考虑各种降低成本的方案,预测实施各种方案后成本可能达到的水平。最后,选取最优方案,预测实施后的成本水平。成本决策的优化,一是要以科学的预测为基础,二是要选择合适的成本决策方法,如产品设计阶段的成本决策适宜选择价值分析法,即正确分析和处理产品功能与成本之间的关系的方法;生产组织中的成本决策如对生产工序和生产批量的合理安排则比较适宜会采用决策树法;而生产设备选择中的成本决策则适合采用本量利分析法。

3. 制定成本计划,实施成本控制

成本计划包括产品单位成本计划、商品产品成本计划、制造费用预算、管理费用预算、降低成本的主要措施方案等。为完成成本计划的制定任务,需按以下步骤进行:①收集和整理资料;②预计和分析上期成本计划的执行情况;③进行成本降低指标的测算;④正式编制企业成本计划。成本控制的实施主要从控制成本的合法、合理性方面入手。所谓合法性控制,即严格要求按国家有关成本法规进行开支,如严格遵守“成本开支范围”的规定,在成本核算中,严格按成本开支范围归集费用,剔除不应计入成本的开支。所谓合理性控制,即根据企业规定的各项成本目标、计划、定额进行控制。具体可依据材料消耗定额、工时定额、费用定额等进行控制,使其符合成本管理的要求。

4. 建立成本责任制

进行成本考核实行成本责任制,要把完成成本降低任务的责任落实到每个部门、层次和执行人。以每个责任人为核算对象,按责任的归属对所发生的成本进行记录、汇总、分配、整理、计算、传递和报告,并把各责任对象的实际成本与目标成本进行比较,揭示差异,寻找发生差异的原因,据以确定奖惩并挖掘进一步降低成本的潜力。

5. 进行成本分析,挖掘降低成本的途径

遵循一定的原则,按照成本分析评价的历史标准、行业标准、预算标准等,采用一定的方法定期对企业成本报表进行分析、评价,总结经验、发现问题,挖掘降低成本的途径。可按如下步骤进行:

- 1) 成本分析准备阶段,即明确成本分析的目的,确立成本分析标准,搜集成本分析资料。
- 2) 成本分析实施阶段,包括报表整体分析、成本指标分析、影响因素程度分析。
- 3) 成本分析报告阶段,包括编写成本分析报告,提出可行性措施、建议等。

1.3 成本会计的组织

1.3.1 设置成本会计机构

成本会计机构是处理成本会计工作的职能部门。在大中型企业里,通常在专设的会计机构中单独设置成本核算科、组或室(以下简称成本组),从事企业的成本会计工作;在规模较小、会计人员不多的企业里,通常在会计机构中指定专人从事成本会计工作。企业的成本会计工作一般有集中与非集中两种核算方式。集中核算方式是指企业的所有成本会计工作全部集中在厂部的成本组进行。这种方式可适当减少核算层次和成本会计人员,成本核算资料的汇总也比较方便,但成本会计人员对各部门的成本具体发生情况不够了解,也不便于生产车间及时掌握和控制成本。非集中核算也称为二级核算,是指企业的成本会计工作在厂部的成本组及生产车间分层次进行。采用这种方式,增加了成本核算的层次和成本会计人员,企业的成本组汇总成本资料也不方便,但车间的成本核算员对成本具体发生情况比较熟悉,同时也便于各车间部门的领导和群众及时了解和关心本车间部门的成本水平和成本变化情况。

1.3.2 配备成本会计人员

在成本会计机构中,应当配备成本会计人员从事成本会计工作。和其他会计人员一样,要具有过硬的专业技术技能,不仅要熟练掌握传统的成本核算、分析技能,而且要掌握现代成本会计的理论和方法,如成本的预测、决策、计划等。另外,为了更好地进行成本管理,成本会计人员要熟悉企业的生产工艺、生产组织,使经济与技术相结合,因为现代成本会计不仅仅局限于成本计划、核算、考核等,同时还要进行成本技术经济分析和成本效益分析,以充分发挥成本会计职能作用,更好地完成成本会计工作。

1.3.3 制定成本会计制度

成本会计制度是组织和处理成本会计工作的规范。企业内部应根据国家的有关规定,结合本企业的实际情况,制定相应的成本会计制度。成本会计的工作制度规范是企业会计规范的重要组成部分。会计规范按照是否由企业制定分为外部规范和内部规范。

外部制度规范是由国家颁布的与会计有关的法规和制度,是所有企业开展会计工作应遵循的规范。它分为以下三个层次:

第一层次,《中华人民共和国会计法》,简称《会计法》,由全国人民代表大会常务委员会颁布。《会计法》是我国会计工作的基本法律,所有会计法规、制度都要依据它的要求而制定。

第二层次,《企业财务通则》和《企业会计准则》,俗称“两则”,经国务院批准,由国家财政部颁布。“两则”是规范企业财务、会计工作包括成本会计工作的基本准则,是重要的财会规范。

第三层次,《企业会计制度》,根据《企业会计准则》的基本要求制定,是对企业各类经济业务进行会计处理的一系列应用规定,也是规范成本会计工作的重要法规。

内部制度规范是各企业为了规范本企业的成本会计工作而制定的,还应当根据国家颁布的各种法规和制度,结合本企业生产经营的特点和管理要求,制定本企业内部执行的具体会计规范。例如,成本计划的编制方法,物资的收、发、计量和盘存制度,成本报表编制制度,定额管理制度,内部价格和结算,等等。

一般情况下,企业可以制定的成本会计制度有:生产耗费原始记录制度,原始记录是企业各项经济业务的书面反映,它是编制成本计划、制定各项定额的主要依据,也是成本核算的基础;成本会计岗位责任制度,可以按成本会计的职能划分岗位,明确到人,具体负责;成本的预测、决策制度;成本定额制定、计划编制制度;成本核算制度;成本控制制度,等等。制定成本会计制度是一项严肃的工作,必须认真对待。成本会计制度一经制定,就要认真执行。但随着经济环境的变化,成本会计制度要适应变化了的情况而加以修订和补充。



复习思考题

一、单项选择题

- 理论上商品的成本是()。
 - 已耗费的生产资料的转移价值
 - 劳动者为自己劳动所创造的价值
 - 劳动者为社会劳动所创造的价值
 - 已耗费的生产资料的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值
- 实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容()。
 - 是有一定差别的
 - 是完全一致的
 - 是完全不同的
 - 是可以相互替代的
- 成本会计最基本的职能是()。
 - 成本分析
 - 成本核算
 - 成本控制
 - 成本决策
- 制造业成本会计的对象是()。
 - 生产过程中各项生产费用的支出
 - 产品生产成本的形成
 - 各项期间费用的发生和归集
 - 生产经营过程中生产费用的支出、产品成本的形成以及期间费用的发生和归集
- 成本会计的基本任务是()。
 - 反映的职能
 - 反映和监督的职能
 - 监督的职能
 - 决策和控制的职能
- 在成本会计的各项职能中,属于事中职能的有()。
 - 成本分析职能
 - 成本考核职能