



新

会计与财务管理专业规划系列精品教材

成本

会计

KUAI JI

主编：张世伟
孙和明

中国商业出版社

新 会计与财务管理专业规划系列精品教材

成本会计

主 编 张世体 孙和明
副主编 闫 堃 邱丽云 刘兰兰
参 编 校钟蕾 黎小长 王 霞

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/张世体,孙和明主编. —北京:中国商业出版社, 2008.7

ISBN 978 - 7 - 5044 - 6145 - 2

I. 成… II. ①张…②孙… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 058476 号

责任编辑:孙锦萍

中国商业出版社出版发行
(北京广安门内报国寺1号 邮编:100053)
新华书店总店北京发行所经销
北京书林印刷有限公司印刷

787×1092 毫米 开本:1/16 印张:15.75 字数:300 千字
2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷

定价:30.00 元

* *

(如有印装质量问题可更换)

编写说明

《成本会计》是会计学科中的专业课程,也是经济管理专业的主干课程。为了适应财经类各专业和会计学专业教学需要,顺应综合素质型人才培养的目标,我们组织编写了《成本会计》一书。该书是以成本会计的基本理论方法、程序、原则、法律法规和实用技术为主线编写而成的。在编写过程中,以财政部最新颁布的企业会计准则为编写依据,全面系统地阐述企业成本会计的基本原理和基本方法,注重规范性和实用性。为了使学生更好地掌握实用的基础理论、扎实的专业知识和较好的专业技能,我们在编写过程中注意研究、吸收目前国内出版的同类教材的优点,并努力做到:结构合理、条理清楚、通俗易懂、好教易学。

全书共分:总论、成本核算概述、生产费用的核算、产品成本计算的基本方法、其他企业成本费用的核算、成本报表、企业成本分析等。为了适应教学需要,在每章内容之后,列有相应的思考与练习题。它是职业技术学院的理想教材,同时也可作为广大财会审计人员学习、考试的参考资料。

本书由济南铁道职业学院张世体、北京市供销学校孙和明主编,山东轻工业学院金融职业技术学院闫堃、海南省商业学校邱丽云、北京信息职业技术学院刘兰兰副主编,海南省商业学校钟蕾、海南琼州大学黎小长、兰州商业学校王霞参编。

由于时间仓促,水平有限,本书错漏和欠妥之处在所难免,恳请读者提出批评和意见,以便再版时修改。

编者

2008年7月

总 序

当今世界科学技术在高速发展,随着我国新会计准则、新税法的颁布和实施,我国的会计与国际会计惯例基本接轨,我国即将建立起社会主义经济体制和与它相适应的中国会计核算规范体系。从会计教育改革与发展的大环境考虑,现在许多老版的会计教材都不能适应当前教学所需,改革和建立会计教育的教学内容与课程体系,不仅非常紧迫而且十分重要,它关系到我们应培养什么样的会计人才,才能适应我国快速发展及对世界开放不断扩大的需要。为此,我们及时组织全国三十多所会计专业教学实力比较强的院校代表齐聚北京,针对当前会计人才的需求,对会计专业职业教育进行了研讨,与会代表决定就中小企业人才需要的教育目标和人才培养定位编写了这套教材。本套教材的突出特点是:

第一,“新”:该套系列教材,在内容和体系上立意新、整体性强,不仅是按新会计准则编写,而且又专门针对中小企业会计的需要设计了一门课程——《中小企业会计实务》,这是过去会计类教材很少有的。

第二,“强”:该套教材具有较强的前瞻性,由于中国经济改革越来越深入,金融、证券等资本市场越来越规范,财务与会计改革的节奏日益加快,会计专业教材的“经济寿命”越来越短的因素影响,本套教材在课程设计时,尽量使课程之间相互递进、相得益彰,符合教学规律,并且有一定的后续性。

第三,“巧”:该套教材总体结构比较巧妙,本着“必需、够用、可教、可学”的原则构思,以案例模块的方式编写,同时穿插具有趣味的会计小知识,力求改变会计教学中的“数字教学”方式,提高学生的学习兴趣,丰富教学内容。

新会计专业教材编写组

“新会计专业规划教材”编写委员会

主任:

康书民 全国商贸专业教学工作指导委员会 主任
教育部商业行业教学指导委员会 副主任

委员:

于 昊 吉林经贸学校 副校长
王 莉 内蒙古经贸学校 教务主任
王 勇 西安旅游商贸学院 院长
王俊英 北京工贸技师学院 主任
关 红 大连商业学校 教研室主任
白彦婷 北京供销学校 副校长
许 成 江苏省徐州技师学院 商贸系主任
孙世臣 黑龙江商业职业学院 主任
刘兰兰 北京信息职业技术学院 主任
张再谦 天津第二商业学校 副校长
张世体 济南铁道职业技术学院 主任
李志仁 山东城市服务技术学院 院长
李 麟 安徽财贸职业学院 会计教研室主任
陈 晶 江西省旅游商贸职业学院 会计系副教授
张雅男 太原铁路机械学校 教研室主任
邱冬生 河南省工商管理学校 主任
姜 旗 兰州市商业学校 副校长
罗 平 四川省商贸学校 教研室主任
曹仲平 海南省商业学校 校长
路建国 徐州市劳动局 教研室主任
崔芳琴 济南技术学院 商贸分院院长

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本会计概述	(1)
第二节 成本会计的职能和任务	(4)
第三节 成本会计工作的组织	(6)
思考与练习	(10)
第二章 成本核算概述	(13)
第一节 成本核算的要求	(13)
第二节 成本费用及其分类	(15)
第三节 成本核算的账户体系	(19)
第四节 成本核算的一般程序	(21)
第五节 成本核算的基础工作	(22)
思考与练习	(24)
第三章 生产费用的核算——要素费用的核算	(28)
第一节 材料费用的核算	(28)
第二节 人工费用的核算	(38)
第三节 其他费用的核算	(46)
思考与练习	(52)
第四章 生产费用的核算——部门费用的核算	(59)
第一节 辅助生产费用的核算	(59)
第二节 制造费用的核算	(69)
第三节 生产损失的核算	(74)
思考与练习	(79)
第五章 生产费用的核算——生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(88)
第一节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配概述	(88)
第二节 在完工产品和在产品之间分配费用的方法	(90)

第三节 完工产品成本的结转	(97)
思考与练习	(98)
第六章 产品成本计算的基本方法	(105)
第一节 产品成本计算概述	(105)
第二节 品种法	(106)
第三节 分批法	(116)
第四节 分步法	(121)
思考与练习	(133)
第七章 产品成本计算的辅助方法	(144)
第一节 产品成本计算的分类法	(144)
第二节 产品成本计算的定额法	(150)
第三节 联产品、副产品和等级品的成本计算	(160)
思考与练习	(168)
第八章 其他行业成本的核算	(174)
第一节 商品流通企业的成本核算	(174)
第二节 施工企业成本费用的核算	(181)
第三节 房地产企业成本费用的核算	(187)
思考与练习	(190)
第九章 成本报表	(195)
第一节 成本报表概述	(195)
第二节 成本报表的编制	(196)
思考与练习	(206)
第十章 企业成本分析	(209)
第一节 企业成本分析概述	(209)
第二节 成本分析的方法	(209)
第三节 全部商品产品成本计划完成情况的分析	(216)
第四节 可比产品成本降低计划完成情况的分析	(219)
第五节 主要产品单位成本变动情况的分析	(223)
思考与练习	(237)

第一章 总论

【内容提示】

本章主要讲授成本会计的基本概念。通过本章的学习,要求学生了解成本会计的概念、内容,成本会计的职能、任务,成本会计机构的设置、人员的配备、法规制度等,为学习以后章节打下基础。

第一节 成本会计概述

一、成本会计的概念

人们在从事物质资料生产和经营活动的过程中,必然要发生一定的人力、物力和财力的耗费,这些耗费或为取得收入而发生,或为制造产品而发生,或为经营管理而发生,或为以后期间取得收入而发生。这些人力、物力和财力耗费的货币表现称为费用。而把费用落实到具体的对象上去,就称为这一对象的成本。可以说,成本就是对象化了的费用。

成本遍及各行各业的各项活动,但这并不意味着所有活动的成本都需要通过会计来核算和考核,这是由活动特点和管理需要来决定的。例如,国家机关和全额预算的事业单位在发挥其作用的过程中也会发生耗费,但它不是靠自身创造的收入来补偿,而是通过国家财政预算拨款补偿的,因而在管理上并不要求核算其成本,而仅仅是通过计划或预算来约束。而从事物质资料生产和经营活动的部门,其生产经营或业务活动中所发生的人力、物力和财力的耗费,必须通过实现的收入来补偿,以保证经济活动的持续进行。本书所讲的成本特指物资生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本。

如前所述,工业企业在一定时期(如1个月)内发生的、用货币表现的生产耗费,就是生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的生产成本。

作为会计学的一个重要分支,成本会计是以成本和生产经营过程中发生的各项费用为对象,以货币为主要计量单位,全面、连续、系统地核算和监督生产经营过程中发生的各种耗费,计算总成本和单位成本的一门专业会计。同时,成本会计又是成本管理的重要组成部分,是对成本进行管理的一种活动。成本会计对生产经营过程中发生的各种费用进行归集、分配,并加以分析与考核,参与成本费用管理的全过程,包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等几项管理活动。

二、成本会计的核算内容

物资部门制造产品的过程同时也是物化劳动和活劳动(即人力、物力、财力)的消耗过程,在市场经济条件下,产品的价值决定于它在生产上所耗费的必要劳动,即包括三个部分:①已耗费的生资料(物化劳动)转移的价值(c);②劳动者(活劳动)为自己劳动所创造的价值(v);③劳动者(活劳动)为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲,上述的前两部分,即 c

+v, 是产品成本中最基本的内涵, 是补偿商品生产中价值耗费的价值尺度, 它构成了商品的理论成本。

在实际工作中, 成本开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的, 所以实际成本的内容与理论成本包含的内容有一定的差别。在实际工作中, 为了促使企业加强经济核算, 减少资金占用, 节约生产耗费, 减少生产损失, 劳动者为社会创造的某些价值, 以及不形成产品价值的损失(如工业企业的废品损失、停工损失), 也计入产品成本。此外, 工业企业为销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用, 以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用, 大多按时期发生, 难以按产品归集, 为了简化成本核算工作, 将这三项费用作为期间费用处理, 直接计入当期损益, 从当期利润中扣除, 不计入产品成本。因此, 实际工作中的产品成本, 亦称制造成本, 是指产品的生产成本, 而不是指产品所耗费的全部成本。

需要说明的是, 工业企业在产品生产过程中, 发生的产品销售费用、管理费用和财务费用(可以总称为工业企业的经营管理费用)是服务于生产的, 没有这些费用的支出, 产品就不可能正常生产。因此, 为了促使企业节约费用, 增加利润, 这些经营管理费用也应作为成本会计的核算对象。

由此可见, 工业企业成本会计的核算内容包括产品的生产成本和经营管理费用。

商品流通企业的基本经济活动是商品的采购和销售, 为此, 要耗费商品的采购成本和销售成本, 还要发生销售费用、管理费用和财务费用, 这些费用总称商品流通过费用。商品流通过费用也不计入商品的采购和销售成本。施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工。工程施工要耗费工程成本, 施工企业发生的管理费用和财务费用不计入工程成本, 等等。这些行业企业的销售费用、管理费用和财务费用, 也可以总称为经营管理费用, 属于期间费用。

综上所述, 成本会计的核算内容可以概括为: 各行业企业经营业务的成本和有关的经营管理费用, 简称成本费用。因此, 成本会计实际上是成本、费用会计。

随着商品经济的不断发展, 成本概念的内涵和外延也处于不断的变化之中。在西方国家流行的成本定义是指为了一定的目的而支付或应支付的用货币测定的价值牺牲。该定义的外延相当广泛, 远远超出了产品成本概念的范围, 引入了诸如劳务成本、质量成本和资金成本等内容。另外, 现代成本还逐渐与管理相结合, 出现了变动成本、固定成本、标准成本、责任成本等, 从而组成了一个多元化的成本概念体系。现代成本会计是成本会计与管理的直接结合, 它根据成本核算和其他资料, 采用现代数学和数理统计的原理和方法, 针对不同业务, 建立起数量化的管理技术, 用来帮助人们按照成本最优化的要求, 对企业的生产经营活动, 进行预测、决策、控制、分析、考核, 促使企业的生产经营实现最优运转, 从而大大提高企业的竞争和适应能力。在我国目前的 CPA 考试中, “财务成本管理”这一科目的设置体现了这样一个融合的趋势和要求。

三、成本会计的产生及发展

成本会计作为现代会计的一个分支, 是社会经济发展到一定历史阶段的产物, 它的产生及发展大体经历了早期、近代和现代三个阶段, 并逐步成长完善。

(一) 早期形成阶段

资本主义初期, 企业为了确定经营盈亏, 就试图计算成本。起初计算成本只是估计一个

大概值,后来逐渐用统计方法去计算成本,但准确性较差。

19 世纪产业革命后,企业数量增多、规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本受到了重视。英国会计界为了适应这种管理的需要,经过探索后,将成本的记录与计算和普通会计工作结合起来,成本计算的一系列方法便应运而生。当时,部分行业开始采用分批法和分步法计算成本,会计人员开始研究成本的性质,将产品成本划分为主要成本、车间经费和一般管理费用。主要成本包括材料耗用、直接工资和其他直接费用,并制定了人工成本的归集及分配方法,通过“时间卡”、“记时簿”记录职工的出勤时间和完成的工件数,以控制工资开支和正确计算人工成本。有些企业形成了一套材料核算与管理方法,建立了“永续盘存制”、“先进先出法”等,从而形成了成本会计。

(二)近代发展阶段

从 20 世纪 20 年代到第二次世界大战以前,随着资本主义经济的进一步发展,成本会计有了很大发展。随着泰勒制度在管理上的实行,在成本会计中产生了标准成本制度,采用了标准成本、差异分析和预算控制等技术方法,扩大了成本会计的范围,它不仅是会计核算与成本计算的结合,而且还包括了预算和控制等内容。此时,成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,并将成本会计账户纳入了复式会计账户体系,通过成本会计解决了间接费用的分配。成本计算渗透到各个行业和企业内部的各个部门,这时成本会计相对财务会计而言,已经具有一定的独立性。

(三)现代发展阶段

第二次世界大战以后,随着科学技术的迅猛发展和生产力水平的进一步提高,企业规模日益扩大,跨国公司不断涌现,企业之间的竞争更加激烈。企业为了在竞争中处于有利地位,一方面积极依靠科学技术开发新产品,拓宽市场;另一方面注重企业管理,挖掘内部潜力,把目光集中在成本上,控制和降低成本,以低成本、高质量来求生存。因而,成本管理就成为企业管理中的一个重要组成部分。在实践中人们意识到,要大幅度地降低成本,必须在生产之前对产品的设计、工艺、生产组织进行精心规划,制定各种不同方案,通过预测选取最优方案,用最优方案指导生产、控制生产,使企业取得最佳的经济效益;同时,还注重成本的事后分析和反馈。成本会计中的预测、决策、控制、分析、考核等一系列技术方法便由此产生。随着成本形态的日益增多,在产品完全成本的基础上,初步形成了内部控制、经营决策、技术经济三个系列的成本形态。成本形态的发展,使成本会计的方法也得到相应的发展。成本会计的应用范围也由原来的工业企业扩大到商业企业、公用事业、农场、银行、医院、饭店等各个领域。

四、成本会计与财务会计的关系

成本会计和财务会计都是会计的分支系统,两者既有联系又有区别。

(一)成本会计与财务会计的联系

成本会计与财务会计的联系主要表现在:

1. 两者都以货币单位作为基本计量尺度,都以提供货币信息为主。
2. 两者都以同一会计主体为核算基础。
3. 两者对于同一经济事项的处理是相互关联的,成本费用的发生与资产的减少或负债的增

加相关。资产负债的正确计价影响到成本费用的正确核算;反过来,成本核算的准确性也影响到资产负债的正确计价。

(二)成本会计与财务会计的区别

成本会计与财务会计的区别主要表现在:

1. 两者核算的目标不同。财务会计核算的目标是同时提供有关资产、负债、所有者权益及收入、费用、利润等多方面的综合财务信息。成本会计核算的目标只是提供有关的成本费用信息。

2. 两者服务的对象不同。财务会计服务的对象主要是企业外部各利益相关者。成本会计服务的对象主要是企业内部管理者。

3. 两者遵循的规则不同。由于财务会计主要是为企业外部利益相关者提供信息,所以其会计处理必须遵循公认会计原则。而成本会计,由于其主要是向企业内部管理者提供信息,各企业可根据自身的生产经营特点和管理要求进行会计处理,无公认原则可循。

4. 两者对于成本信息的处理程度不同。虽然财务会计和成本会计都要求对成本信息进行处理,但两者要求处理的程度不同。财务会计仅限于对实际成本的确认和计量。而成本会计则要求在实际成本确认和计量的基础上,更进一步进行加工处理,以利于成本的预测和决策。此外,成本会计除要求进行成本核算外,还要求实施有效的成本控制、分析和考核。综上所述,成本会计与财务会计既相互联系,又相互区别。成本会计在整个会计系统中,具有财务会计不可取代的地位,发挥着重要的作用。

第二节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计本身所固有的功能,成本会计作为会计的一个重要分支,具有核算和监督两大基本职能。但从成本会计产生和发展的历史看,随着生产过程的日趋复杂,生产、经营管理对成本会计不断提出新的要求,因而成本会计的职能也在不断扩大,其主要职能是成本预测与决策、成本计划与控制、成本核算与计算、成本分析与考核。

(一)成本预测与决策

成本预测是根据与成本有关的各种数据、可能发生的变化和将要采取的各种措施,运用一定的技术方法,对未来成本水平及其变动趋势作出科学估计的活动。通过成本预测,可使成本管理工作更加符合客观规律的要求,为成本决策、成本计划、成本控制等提供有效的信息,提高成本管理的科学性和预见性。

在实际工作中,成本管理的许多环节都存在预测问题。例如,工业企业在厂房建造、扩建、改建,产品设计时的成本预测;编制成本计划前对成本降低幅度的预测;计划执行过程中对成本发展趋势的预测等等。其基本内容包括:①预测计划期的目标成本;②预测计划期中成本计划的完成情况及其完成程度;③预测计划期末单位产品成本水平及其变动趋势;④预测各项技术工作的经济效果。

成本决策是在成本预测的基础上,运用一定的方法,在若干个与生产经营和成本有关的

方案中,选择最优方案,决定应该达到的目标成本及实施步骤的活动。进行成本决策,是制定成本计划的前提,是降低成本、提高经济效益的重要途径。

(二)成本计划与控制

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,规定在一定期间内企业为完成生产任务所必需的生产费用额,并确定各种产品的成本水平,以及所应采取的各项措施的活动。成本计划是降低成本费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。工业企业的成本计划通常包括生产费用预算、期间费用预算、主要产品单位成本计划、商品产品成本计划、可比产品成本的降低额和降低率。成本计划一经确定,对企业各个生产单位和职能部门都有约束作用。它是企业进行成本控制、成本分析和成本考核的重要依据。

成本控制是在产品成本的形成过程中,根据成本计划,对影响成本的各种因素和条件施加主动的影响,以实现最低成本的一种活动。成本控制的内容包括:各种费用开支,人力、物力消耗,各种生产经营活动。成本控制的程序是:确定成本目标或标准;将实际与标准进行比较;分析差异并确定发生差异的原因;采取措施,予以纠正。

(三)成本核算与计算

成本核算与计算是生产费用核算与产品成本计算的总称,是对企业生产经营过程中费用的发生和产品成本的形成所进行的核算。它对生产经营过程中所发生的各项费用,按照一定的对象进行归集和分配,以确定各该对象的总成本和单位成本。成本核算既是对产品实际生产耗费的反映,也是对生产费用实际支出的控制过程。成本核算的主要任务是:反映和监督各项生产费用的支出;归集和分配各项生产费用;计算产品的总成本和单位成本;反映和监督成本计划的完成情况。

成本核算的内容包括:确定成本计算对象,进行生产费用核算,计算产品成本和编制成本报表。

(四)成本分析与考核

成本分析是根据成本计划和成本核算资料,运用一系列的技术方法,揭示影响产品成本水平变动的各种因素,以及各种因素变化对费用预算和产品成本计划完成情况的影响程度,以挖掘企业降低成本、节约费用的潜力的活动。通过成本分析可以全面了解成本变动情况,研究影响成本变动的各种因素及其原因,寻求降低成本的途径,以达到改善经营管理、节约劳动耗费、降低产品成本、提高经济效益的目的。成本分析包括:①成本计划完成情况的分析;②技术经济指标对产品成本影响的分析;③不同企业间同类型产品成本对比分析;④车间班组成本分析,等等。成本分析的形式,根据企业生产组织的特点和成本管理的要求,可采取多种不同的形式进行。

成本考核是在成本分析的基础上,以各成本责任者作为考核对象,对成本计划指标的完成情况进行定期考察、审核,以评价成本管理工作业绩的活动。成本考核要以各个责任者(单位或个人)为对象,以责任者可以控制的成本为界限,并按责任归属来核算和评价其工作业绩。成本考核要与奖惩制度结合起来,以充分调动各个责任者完成预定目标的积极性。

上述成本会计的各项职能相互联系、相互依存,从而形成一个有机整体。成本预测是成本决策的前提,成本决策又是成本预测的结果,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和保证决策目标的实现,成本核算是对成本计划是否

实现的检验,成本分析是表明计划结果理想与否的原因,成本考核是实现决策目标的重要手段。

二、成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化。成本会计作为成本管理的重要内容和手段,其主要任务包括以下几个方面。

(一)进行成本预测,编制成本计划和费用预算

在市场经济条件下,成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作,必须充分发挥其在成本管理中的作用。为了使企业成本管理工作有计划地进行,并对费用开支进行有效的控制,就必须根据企业的生产财务计划、历史成本资料、市场调查情况以及其他有关资料,采用科学的方法对未来的成本进行预测,拟定各种降低成本的方案,供领导和有关部门比较分析,作出决策,然后根据目标成本及成本预测的资料,编制成本计划与费用预算,以此作为对成本实行计划管理,建立成本管理责任制,开展经济核算和控制费用支出的基础。

(二)组织产品成本和期间费用的核算

正确、及时地组织成本核算,是成本会计的核心内容,也是对成本会计工作最基本的要求。成本会计必须从管理的要求出发,正确地核算产品成本和期间费用,及时提供管理所必需的各类成本信息;必须以国家有关成本费用开支范围和开支标准,以及企业的有关计划、预算为依据,严格控制各项费用的开支,监督企业内部各个部门严格按照计划、预算和规定办事;必须积极探求节约开支、降低成本的途径和方法,以促进企业经济效益的不断提高。

(三)进行成本分析

成本是一项综合性的经济指标,其计划的完成情况是诸多因素共同作用的结果。成本会计必须全面地开展成本分析工作,通过成本分析及时发现差距,寻找影响成本升降的原因及影响程度,以便正确评价企业以及企业内部各有关部门在成本管理中的业绩,揭示企业成本管理工作中的问题,从而促进成本管理工作的改善,提高企业的经济效益。此外,企业在进行新产品开发、新设备投资、老产品更新换代、产品制造方法和工艺改进等有关决策时,成本会计应从成本管理角度,对它们进行综合分析和研究,提出有关成本资料,并参与决策工作。

成本分析是对成本的一种事后控制。由于企业生产是连续不断进行的,所以成本分析既是对前期成本计划执行结果的事后评价,又是对下期成本预测和决策的重要信息反馈。

综上所述,成本会计的任务包括成本的预测、计划、核算与计算、控制、考核和分析等内容,并参与生产经营决策工作。其中,进行成本核算、提供实际成本核算资料,是成本会计最基本的任务,是成本会计的中心环节。这是因为,对各项费用支出的监督与控制,主要是在成本的核算过程中利用有关核算资料来进行的。成本预测、计划、考核、分析等也是以成本核算所提供的成本资料为依据的。本书重点介绍成本核算的方法。

第三节 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能作用,完成成本会计的任务,必须科学地组织成本会计工作。为此,必须企业中设置成本会计机构,配备成本会计人员,并且按照与成本会计有关

的各种法规和制度进行工作。企业在组织成本会计工作时,应该考虑到自身规模的大小、企业机构的设置和生产经营业务的特点等具体条件;应该在保证成本会计工作质量的前提下,尽量节约成本会计工作的时间和费用,提高成本会计工作的效率。

一、成本会计工作组织的原则

一般说来,企业在组织成本会计工作时,应该考虑到自身规模的大小、企业机构的设置、生产经营特点及成本管理的要求等具体情况。具体说来,成本会计工作组织应遵循以下两项主要的原则。

(一)成本会计工作应当与经济责任制及技术相结合,以便更好地发挥其作用

成本是一项重要且综合的经济指标,它受多种因素的影响。其中,产品的设计、加工等技术是否先进,在经济上是否合理都会对成本的高低产生影响。而经济责任制推广应用的范围及深度也会对各部门、各车间及各产品生产线的成本产生不可忽视的影响。在传统的成本会计工作中,人们往往对产品加工中的耗费重视过多,而对由于产品设计、加工工艺、产品质量及生产人员责任心所造成的成本耗费关注不够。这种成本会计工作,使得企业在降低产品成本方面的渠道受限,成本会计工作也往往仅限于“秋后算账”,失去了其应有的作用。因此,为了在提高产品质量的同时不断降低成本、提高企业经济效益,成本会计工作的组织应当与经济责任制及技术相结合,不仅要求会计人员了解技术、生产人员了解成本,也要求技术人员了解成本知识、树立成本意识,并在此基础上制定更为合理的经济责任制,做到责、权、利的统一。只有这样,才能使成本会计工作真正发挥其应有的作用。

(二)成本会计工作应当有广泛的群众基础,并做到领导人员、专业人员与职工群众相结合

不断挖掘潜力,努力完善成本管理是成本会计工作的根本性目标。但各种耗费是在生产经营的各个环节发生的,成本的高低取决于各部门、各车间、各班组和各职工的工作质量。一方面,在成本会计工作中,领导的参与、重视程度是非常重要的。例如,世界500强企业之一的百安居集团2004年营业额达32亿元、利润达7000万元,但其华北区总经理办公室却简陋得让人不可想像:一张仅能容纳6人的会议桌、毫无档次的文件柜、没有扶手的普通椅子、1.5元一支的签字笔。正是由于领导的以身作则,全公司“节俭”成风,营运费用远远低于同行。另一方面,各部门、各岗位职工最熟悉生产经营情况,最了解哪里有浪费,哪里还能节约。因此,要加强成本管理,不能仅靠几个人,必须做到领导人员、专业人员与职工群众相结合,增强广大职工群众的成本意识和参与意识,把成本工作建立在广泛的群众基础上。

二、成本会计的机构

企业的成本会计机构,是指在企业中直接从事成本会计工作的机构。由于成本会计工作是会计工作的一部分,因而企业的成本会计机构一般是企业会计机构的一部分。以工业企业为例,厂部的成本会计机构一般设在厂部会计部门中,是厂部会计处的一个科,或者厂部会计科的一个组。厂部供、产、销等职能部门和下属生产车间等,可以设置成本会计组或者配备专职或兼职的成本会计或成本核算人员,这些成本会计机构或人员,在业务上都应接受厂部成本会计机构的指导和监督。

成本会计机构内部的组织分工,可以按成本会计的职能分工,如将厂部成本会计科分为成本预测决策组、成本计划控制组、成本核算组和成本分析考核组。也可以按成本会计的对象

分工,如分为产品成本组、经营管理费用组和专项成本组。为了科学地组织成本会计工作,还应按照分工建立成本会计岗位责任制,使每一项成本会计工作都有人负责,每一个成本会计人员都明确自己的责任。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工,有集中工作和分散工作两种方式。

集中工作方式是指成本会计工作中的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等各方面的工作,主要由厂部成本会计机构集中进行;车间等其他单位中的成本会计机构或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,为厂部进一步开展工作提供资料的方式。在这种方式下,车间等其他单位大多只配备专职或兼职的成本会计或核算人员。

采用集中工作方式,厂部成本会计机构可以比较及时地掌握企业有关成本的全面信息,便于集中使用计算机进行成本数据处理,还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。但不便于实行责任成本核算,不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时掌握本单位的成本信息,因而不利于调动他们自我控制成本费用、提高经济效益的积极性。

分散工作方式亦称非集中工作方式,是指成本会计工作中的计划、控制、核算和分析工作由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行,成本考核工作由上一级成本会计机构对下一级成本会计机构逐级进行的方式。厂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计划、控制、分析和考核,以及对全厂成本进行汇总核算。成本的预测和决策工作一般仍由厂部成本会计机构集中进行。

分散工作方式的优缺点与集中工作方式的优缺点恰好相反。

企业应该根据规模大小、内部各单位经营管理的要求,以及这些单位成本会计人员的数量和素质,从有利于充分发挥成本会计工作的职能、提高成本会计工作的效率出发,确定采用哪一种工作方式。大中型企业一般采用分散工作方式,中小型企业一般采用集中工作方式。为了扬长避短,也可以在一个企业中结合采用两种工作方式,即对某些单位采用分散工作方式,而对另一些单位则采用集中工作方式。

成本会计机构的工作与直接从事生产经营活动的各单位的工作有着密切的联系。成本会计机构要做好成本会计工作,必须加强同这些单位的协作,依靠有关单位的职工,执行成本会计的法规和制度,正确、及时地填制有关的原始凭证和原始记录,做好各项基础工作;应该组织职工群众管好、用好财产物资,充分发挥机器设备的效能,提高劳动效率,结合本职工作厉行节约,降低成本、费用,提高经济效益。企业内部各单位也应遵守有关的法规和制度,协助和配合各级成本会计机构做好成本会计工作,支持本单位中的成本会计人员做好本职工作。

为了充分发挥成本会计机构的职能作用,企业的总会计师和会计主管人员应该加强对成本会计机构的领导,经常研究成本会计工作,督促和检查成本会计机构做好各项业务工作,支持成本会计人员履行职责,帮助解决工作中存在的问题,并且以身作则,遵守有关的规章、制度。

三、成本会计人员

在企业的成本会计机构中,配备适当数量的、政治上和业务上合格的成本会计人员,是做好成本会计工作的决定性因素。为了充分调动会计人员的积极性,国家规定了会计人员的

技术职称以及会计人员的职责和权限。这些规定对于成本会计人员也完全适用。

为了提高成本会计工作效率,保证成本会计信息质量,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,分工明确、各司其职,企业还应当重视对成本会计人员进行职业道德教育和业务培训,让每一位成本会计人员都明确自己的职责和权限,拥有胜任工作的职业技能。

成本会计人员应该通过成本会计的各种职能,充分挖掘企业降低成本、费用的潜力,促使企业不断地降低成本、费用;应该从降低成本费用、提高经济效益出发,参与制定企业生产经营的决策,提出改进企业生产经营管理的建议,当好企业负责人的参谋。

企业成本会计机构的负责人,是企业成本会计工作的领导者和组织者,应该在企业总会计师和会计主管人员的领导下,按照有关的法规和制度,结合本企业的实际情况,拟定本企业的成本会计制度或办法,并督促成本会计人员和有关职工贯彻执行;应该经常总结经验,不断改进工作,使企业的成本会计工作更好地适应我国市场经济的需要;还应该组织成本会计人员学习有关的业务理论和业务技术,不断更新专业知识,并对成本会计人员进行定期的考核,按其能力进行任用和调配。

成本会计人员有权要求企业有关单位和职工认真执行成本计划,严格遵守有关的法规和制度;有权参与制定修正企业生产经营计划和各项定额,参与与成本有关的生产经营管理的会议;有权督促检查企业内部各单位对成本计划和有关法规、制度的执行情况。

成本会计人员应该认真履行自己的职责,正确行使自己的职权。既要从国家利益和企业降低成本费用、提高经济效益出发,坚持原则,执行有关的法规和制度,又要结合实际向有关人员宣传、解释国家有关的方针、政策、法规和制度,防止主观臆断、滥用职权。此外,还应以身作则,模范地遵守这些法规和制度。为此,成本会计人员应该努力学习建设有中国特色社会主义理论,以及国家有关的政策、法规和企业有关的制度,刻苦钻研业务,不断提高自身的理论水平和业务能力。

四、成本会计的法规和制度

成本会计的法规和制度是组织和从事成本会计工作必须遵守的规范,是会计法规和制度的重要组成部分。制定和执行成本会计的法规和制度,可以使企业在成本会计工作中贯彻执行国家有关的方针、政策,保证成本会计资料真实、规范、及时、有用。

(一)制定成本会计的法规和制度的原则

成本会计法规和制度应该按照统一领导、分级管理的原则制定。全国性的成本会计法规和制度,应由国务院和财政部统一制定。每一个企业的成本会计制度或办法,应由企业根据国家的有关规定,结合企业的实际情况制定。

成本会计法规和制度的制定,既要满足企业成本管理和生产经营管理的要求,又要满足国家宏观经济管理的要求,还应力求做到简明实用,以便贯彻执行,从而节约成本会计工作的人力和财力。成本会计的法规和制度,应该随着经济的发展、经济体制改革的深入,以及会计法规和制度的改革,进行相应的改革。成本会计法规和制度的改革,应该既吸收国际先进经验,与国际惯例趋同,又要考虑我国国情,从实际出发。

(二)成本会计法规和制度的种类

与成本会计有关的法规和制度,可以分为以下四类: