

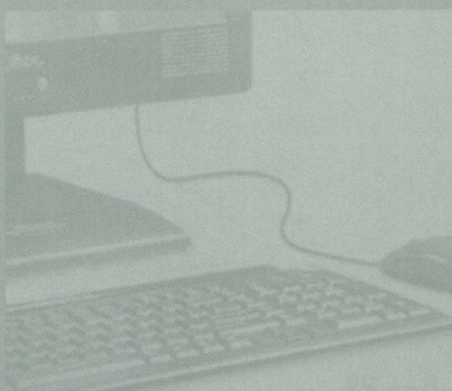


21世纪立体化高职高专规划教材·财经系列

新编成本会计实务

马 力 主 编

吕均刚 王国清 刘 峰 副主编



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

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



21世纪立体化高职高专规划教材
财经系列

新编成本会计实务

马 力 主 编
吕均刚 王国清 刘 峰 副主编

電子工業出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

本书主要以2006年新颁布的《企业会计准则》为编写依据,在编写过程中参阅了大量的有关著作和文献,走访了多家企业。

本书共有10章,第1章为总论,第2章为要素费用的核算,第3章为辅助生产费用与制造费用的核算,第4章为废品损失和停工损失的核算,第5章为产品成本在完工产品和在产品之间的分配,第6章为产品成本计算的品种法,第7章为产品成本计算的分批法,第8章为产品成本计算的分步法,第9章为产品成本计算的其他方法,第10章为成本报表的编制和分析。

本书突出以就业为导向,以能力为本位,以实践为中心,以获得职业资格证书为标志,以促进学生的职业生涯发展为最终目标,注重动手能力的训练。

本书适合各类高等职业院校、成人院校和中等职业学校的会计及相关专业学生使用,也可供企业会计从业人员培训及各类自考生使用。

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

新编成本会计实务 / 马力主编. —北京:电子工业出版社,2009.6
21世纪立体化高职高专规划教材. 财经系列
ISBN 978-7-121-08973-2

I. 新… II. 马… III. 会计学 - 高等学校:技术学校 - 教材 IV.

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第086175号

策划编辑:贾瑞敏

责任编辑:赵云峰 特约编辑:许振伍

印 刷:北京市顺义兴华印刷厂

装 订:三河市双峰印刷装订有限公司

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:356千字

印 次:2009年6月第1次印刷

印 数:4 000册 定价:25.00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zltz@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”作为会计类专业的一门核心专业课程,其内涵随着社会经济的发展而逐步完善。随着我国经济体制改革的深化和市场经济的不断完善,我国企业面临着日益激烈的竞争。在这样的环境下,企业要得到生存和发展的机会,就只有不断强化自身的生产经营管理,增强竞争力。成本会计在企业经营管理中扮演着越来越重要的角色,掌握和运用成本会计理论和成本会计核算方法,对于降低企业产品成本和提高企业的竞争力,有着重要的现实意义。新《企业会计准则》的实施,要求我们必须对成本会计的教学内容进行及时的更新。本书的编写遵循高职教育“以就业为导向,以能力为本位,以实践为中心,以获得职业资格证书为标志,以促进学生的职业生涯发展为最终目标”的原则,按照着重掌握成本会计实用技能的指导方针来安排教材的结构和内容,使本书结构合理,难易适中,便于实训操作。

本书具有以下4个特点。

1. 本书在编写过程中,结合高职高专教育的特点和教学要求,以最新的《企业会计准则》、《企业财务通则》和《企业财务报告条例》为依据,以制造企业成本会计工作为主线,结构和内容贴近生产实际,简洁明了,体现了实用性、通用性和可操作性等特点,易于学生接受。
2. 正文中有大量详细演示的例题,每一章的结尾都有难度和目标各不相同的习题,有利于学生更好地掌握理论知识,提高实践能力。
3. 体例新颖。本书的每一章前都有导入性的内容,并在各章节中加入“即问即答”内容,以增加学生的学习兴趣。
4. 本书的作者均是教学和科研第一线的“双师型”骨干教师,具有丰富的教学和实践工作经验。

本书由江苏联合学院淮安生物工程分院马力、刘峰,襄樊职业技术学院吕均刚,北京农业职业技术学院清河分院王国清,南京应天职业技术学院周蕾,天津开发区职业技术学院刘悦,太原市老龄工作委员会财务处王惠珍共同编写。具体各章的编写分工是:马力编写第1、5章,吕均刚编写第2、3章,王国清编写第6、7章,周蕾编写第4章,刘峰编写第8章,王惠珍编写第9章,刘悦编写第10章。马力负责规划全书的篇章结构并统筹定稿,刘峰负责全书文字的校对、修改和润色。

在本书的编写过程中,我们参阅了大量的有关著作和文献,并走访了多家企业,得到了多家企业财务人员的支持和帮助,在此一并表示感谢!

由于编者水平所限,加之我国新会计准则处于刚开始实施阶段,书中难免有错漏之处,恳切希望广大读者批评指正,以便再版时修正完善。

编 者

目 录

第1章 总论 / 1

- 1.1 成本及成本会计概述 / 1
 - 1.1.1 成本的概念 / 1
 - 1.1.2 成本与费用的关系 / 2
 - 1.1.3 成本会计的含义和职能 / 2
 - 1.1.4 成本会计的组织工作 / 5
- 1.2 成本核算的要求及程序 / 6
 - 1.2.1 成本核算的要求 / 6
 - 1.2.2 成本核算的一般程序 / 8
- 1.3 费用和成本的分类 / 9
 - 1.3.1 费用的分类 / 9
 - 1.3.2 成本的分类 / 13

第2章 要素费用的核算 / 17

- 2.1 材料费用的归集和分配 / 17
 - 2.1.1 材料的特点及分类 / 17
 - 2.1.2 材料费用的归集 / 18
 - 2.1.3 材料费用的分配 / 22
- 2.2 人工成本的核算 / 27
 - 2.2.1 人工成本核算的意义及任务 / 27
 - 2.2.2 职工薪酬的构成 / 28
 - 2.2.3 工资薪金的结算方法 / 29
 - 2.2.4 工资薪金费用的分配 / 34
 - 2.2.5 其他薪酬费用的归集与分配 / 35

2.3 外购动力费用及其他费用的核算 / 36

- 2.3.1 外购动力费用的核算 / 36
- 2.3.2 折旧费用的核算 / 37
- 2.3.3 其他费用的核算 / 41

第3章 辅助生产费用与制造费用的核算 / 49

- 3.1 辅助生产费用核算 / 49
 - 3.1.1 辅助生产费用的概念及特点 / 49
 - 3.1.2 辅助生产费用的归集 / 50
 - 3.1.3 辅助生产费用的分配 / 50
- 3.2 制造费用的核算 / 57
 - 3.2.1 制造费用的内容及分类 / 57
 - 3.2.2 制造费用的归集 / 58
 - 3.2.3 制造费用的分配 / 59

第4章 废品损失和停工损失的核算 / 69

- 4.1 废品损失的核算 / 69
 - 4.1.1 废品损失的含义 / 69
 - 4.1.2 废品损失的计算 / 70
- 4.2 停工损失的核算 / 76
 - 4.2.1 停工损失的含义 / 76
 - 4.2.2 停工损失的核算 / 77

第5章 产品成本在完工产品和在产品之间的分配 / 84

- 5.1 在产品的核算 / 84



- 5.1.1 在产品的含义 / 84
- 5.1.2 在产品数量的确定 / 85
- 5.1.3 在产品清查及盈亏的核算 / 86
- 5.2 生产费用在完工产品和在产品之间的分配 / 87
 - 5.2.1 不计算月末在产品成本法 / 87
 - 5.2.2 月末在产品成本按年初固定数计算法 / 87
 - 5.2.3 月末在产品成本按所耗原材料费用计算法 / 88
 - 5.2.4 月末在产品成本按完工产品成本计算法 / 89
 - 5.2.5 约当产量比例法 / 89
 - 5.2.6 定额比例法 / 93
 - 5.2.7 定额成本法 / 95

第6章 产品成本计算的品种法 / 102

- 6.1 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响 / 102
 - 6.1.1 工业企业的生产特点 / 103
 - 6.1.2 企业生产类型特点和成本管理要求对产品成本计算方法的影响 / 104
 - 6.1.3 产品成本计算方法的种类 / 105
- 6.2 品种法 / 106
 - 6.2.1 品种法的含义及特点 / 106
 - 6.2.2 品种法的成本核算程序 / 107
 - 6.2.3 品种法应用实例 / 108

第7章 产品成本计算的分批法 / 123

- 7.1 分批法概述 / 123
 - 7.1.1 分批法的含义和特点 / 123
 - 7.1.2 分批法的成本计算程序 / 124
- 7.2 分批法举例及简化分批法 / 125
 - 7.2.1 分批法举例 / 125
 - 7.2.2 简化分批法 / 129

第8章 产品成本计算的分步法 / 142

- 8.1 分步法概述 / 142
 - 8.1.1 分步法的概念 / 143
 - 8.1.2 分步法核算的一般程序 / 144
 - 8.1.3 分步法的分类 / 144
- 8.2 逐步结转分步法 / 144
 - 8.2.1 逐步结转分步法的特点 / 144
 - 8.2.2 逐步结转分步法的成本计算程序 / 146
 - 8.2.3 综合结转分步法 / 147
 - 8.2.4 分项结转分步法 / 157
- 8.3 平行结转分步法 / 159
 - 8.3.1 平行结转分步法的特点及适用范围 / 160
 - 8.3.2 平行结转分步法的成本计算程序 / 160

第9章 产品成本计算的其他方法 / 173

- 9.1 产品成本计算的分类法 / 173
 - 9.1.1 分类法的特点和适用范围 / 174
 - 9.1.2 分类法的成本计算程序 / 174
 - 9.1.3 联产品、副产品和等级品的成本计算 / 177
- 9.2 产品成本计算的定额法 / 181
 - 9.2.1 定额法的特点和适用范围 / 181
 - 9.2.2 定额法的计算程序 / 181

第10章 成本报表的编制和分析 / 198

- 10.1 成本报表概述 / 198
- 10.2 成本报表的编制 / 200
 - 10.2.1 成本报表的编制要求 / 200
 - 10.2.2 产品生产成本表的编制 / 200

10.2.3	主要产品单位成本表的编制 / 203	10.3.1	成本分析的作用和方法 / 208
10.2.4	制造费用明细表的编制 / 205	10.3.2	产品成本计划完成情况的分析 / 211
10.2.5	期间费用明细表的编制 / 206	10.3.3	主要产品单位成本的分析 / 212
10.3	成本报表的分析 / 208		
			参考文献 / 219



第1章

总论



学习目标

1. 了解成本和成本会计的概念。
2. 基本掌握成本会计的职能、成本核算的要求和一般程序。
3. 重点掌握费用和成本的分类及二者之间的关系。

引导案例

小王已经在学校里学习了“基础会计”和“财务会计”课程。这两门课程虽然讲述了材料、职工薪酬、成本、费用等内容的核算,可是老师一直说其实成本核算这一内容在企业中是最重要的内容之一,但在以上课程中并没有展开来讲述,以后将有一门叫“成本会计”的课程专门讲述有关的内容。小王想:“成本会计”这门课程到底讲述什么内容?它与“财务会计”有什么关系?成本和费用有什么区别和联系?以前老师举例时所引用的产品生产出来要么是全部完工,要么是全部未完工。如果是有的完工,有的未完工,应如何结转成本?老师说这门课程涉及计算的内容比较多,那这门课程难不难?等等。带着这些疑问,小王开始了对“成本会计”课程的学习。

1.1 成本及成本会计概述

1.1.1 成本的概念

成本是国家考核部门和企业工作质量的经济技术指标之一,是国民经济综合性的质量指标。成本的水平和动态反映出本部门或企业的工作质量。提高劳动生产率,节约原材料和企业管理费用是降低成本的主要途径。降低成本可以增加积累,从而促进生产发展,提高人民生活水平。在商品经济条件下,企业为了达到经济目的,必然会相应地付出一定的经济代价,即发生资金消耗,而将这部分资金耗费对象化后,就形成了成本。

成本是一种耗费,是企业为达到一定的经济目的而耗费的货币表现。商品价值由以下3

部分组成:①生产过程中耗费的劳动对象和劳动工具等物化劳动转移的价值(C);②劳动者活劳动消耗所创造的价值中,归劳动者个人支配的部分,主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬(V);③劳动者为社会创造的价值(M)。其中,①和②属于企业的生产费用,是构成企业产品成本的基础。

综上所述,我们可以将产品成本定义为:产品成本是以货币表现的,为制造产品而耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值之和。概括地说,产品成本是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

1.1.2 成本与费用的关系

成本的概念有广义和狭义之分。广义上,成本是指为实现一定目的而耗费的人力、物力、财力的货币表现。企业为了达到一定的目的,都要付出代价,发生各种耗费。把这些耗费对象化,就可以计算出企业为实现一定目的而耗费的成本。因此,成本是对象化的耗费。例如,企业要筹集资金,必然要支付筹集资金的手续费、利息等费用,把这些资金耗费对象化到所筹集的资金上,就形成了筹集资金的成本;企业购买固定资产,要支付买价、运杂费、税金等各项资金耗费,把这些资金耗费对象化到所购买的固定资产上,就形成了固定资产的成本;企业要生产产品,必然要耗费材料,支付生产工人的工资,发生机器设备的耗费等各项费用,把这些资金耗费对象化到所生产的产品上,就形成了产品生产成本。凡是有经济活动和业务活动的地方,就必然有成本。不同的企业由于从事的生产经营活动或要实现的经济目的不同,因而成本的内容也不同。典型的成本是制造业的产品成本。费用是指在某一期间内进行生产经营活动而发生的各项耗费。费用的发生过程也就是成本的形成过程。它们的共同点是,成本是对象化的费用;不同点是,费用强调的是一定时期的发生数,成本强调的是特定对象的负担数。

产品成本是狭义的成本概念,是指制造业为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各种耗费的货币表现。产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。企业要生产产品,就要发生各种生产耗费,这些耗费包括生产资料中的劳动手段(如机器设备)和劳动对象(如原材料)的耗费以及劳动力(如人工)等方面的耗费。我们把企业在一定时期内发生的生产耗费的货币表现称为一定时期的生产费用;把这些费用按一定种类和产品进行归集,就构成了产品成本。所以说,产品成本是生产费用的进一步对象化。



即问即答

生产产品耗费的原材料属于成本还是费用?管理部门的办公费用是成本还是费用?

1.1.3 成本会计的含义和职能

成本会计是运用会计的基础原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产费用进行核算和监督的一种管理活动。

成本会计与财务会计既有联系又有区别。成本会计从传统的企业会计核算体系中独立

出来后,其提供的资料依然是财务会计进行一些账务处理的必要依据。但是,成本会计的报告因涉及商业秘密,除按规定向国家有关机关报送外,一般不向企业外部的其他报表使用者公开,这一点又不同于财务会计。

成本会计与管理会计有着十分密切的关系。由于成本会计所提供的资料主要用于企业内部经营管理,所以有学者认为管理会计是成本会计内容的延伸。

成本会计的职能是指成本会计作为一种管理经济的活动在生产经营过程中所能发挥的作用。由于现代成本会计与企业管理紧密结合,因此,它实际上包括了成本管理的各个环节。现代成本会计的主要职能有: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。

在成本会计的各种职能中,成本核算是最基本的职能,没有成本核算就没有成本会计。成本会计的各个职能是相互联系,互为条件的,它们的作用贯穿于企业生产经营活动的全过程。

1. 成本预测

随着生产的日益社会化和现代化,企业规模不断扩大,工艺过程也越加复杂,生产过程中某一环节或者某一短暂时期内的生产耗费一旦失去控制,都有可能给企业造成无可挽回的经济损失。为了防止成本费用管理失控的现象出现,首先必须科学地预见生产耗费的趋势和程度,以便在此基础上采取有效措施,从而搞好成本管理工作。

成本预测是指运用一定的科学方法,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,掌握未来的成本水平及其变动趋势,有助于经营管理者减少决策的盲目性,从而选择最优方案,做出正确的决策。

在现代成本管理中,成本预测采用了一系列科学、严密的程序和方法,基本能够把握成本变化的规律性。因此,成本预测的结果是比较可靠的。但是,由于是根据历史资料推测未来,所以成本预测又具有不可避免的局限性,这种局限性主要体现为成本预测的不准确性。可靠性与近似性的对立统一是成本预测的显著特点。

成本预测是成本的事前控制。

2. 成本决策

成本决策是指用决策理论,根据成本预测及有关成本资料,运用定性与定量的方法,选择最佳成本方案的过程。成本决策可分为宏观成本决策和微观成本决策。它贯穿于整个生产经营过程中,涉及面广。因此,在每个环节都应选择最优的成本决策方案,才能达到总体最优。

成本决策是指依据掌握的各种决策成本及相关的数,对各种备选方案进行分析比较,从中选出最佳方案的过程。成本决策与成本预测紧密相连,它以成本预测为基础,是成本管理不可缺少的一项重要职能,对于正确地制定成本计划,促使企业降低成本,提高经济效益等都具有十分重要的意义。

3. 成本计划

成本计划是企业生产经营总预算的一部分,它是以货币形式规定企业在计划期内各种产品的生产耗费和成本水平,以及相应的成本降低水平和为此采取的主要措施的书面方

案。成本计划属于成本的事前管理,是企业生产经营管理的重要组成部分。通过对成本的计划和控制,分析实际成本与计划成本之间的差异,指出有待加强控制和改进的领域,达到评价有关部门的业绩,增产节约,从而促进企业发展的目的。

编制成本计划对于做好成本计划工作,提高企业领导和职工降低成本的自觉性,克服盲目性,严格控制生产费用支出,挖掘降低成本的潜力,保证完成成本计划任务,提高产品的经济效益等都有着重要的意义。

4. 成本控制

所谓成本控制,是企业根据一定时期预先建立的成本管理目标,由成本控制主体在其职权范围内,在生产耗费发生以前和成本控制过程中,对各种影响成本的因素和条件采取的一系列预防和调节措施,以保证成本管理目标实现的管理行为。

成本控制是成本管理的一部分,致力于满足成本要求。满足成本要求主要是指满足顾客、最高管理者、相关方以及法律、法规等对组织的成本要求。成本控制的对象是成本发生的过程,包括设计过程、采购过程、生产和服务提供过程、销售过程、物流过程、售后服务过程、管理过程、后勤保障过程等所发生的成本控制。成本控制的结果应能使被控制的成本达到规定的要求。而要达到这种成本要求,就必须采取适宜的和有效的措施,包括作业、成本工程和成本管理的技术和方法等。

开展成本控制活动的目的就是防止资源的浪费,使成本降到尽可能低的水平,并保持已降低的成本水平。

5. 成本核算

成本核算是把一定时期内企业生产经营过程中所发生的费用,按其性质和发生地点进行分类归集、汇总、核算,计算出该时期内生产经营费用发生总额,并分别计算出每种产品的实际成本和单位成本的管理活动。成本核算的基本任务是正确、及时地核算产品的实际总成本和单位成本,提供正确的成本数据,为企业的经营决策提供科学依据,并据以考核成本计划的执行情况,综合反映企业的生产经营管理水平。

成本核算的正确与否,直接影响企业的成本预测、计划、分析、考核和改进等控制工作,同时也对企业的成本决策和经营决策的正确与否产生重大影响。成本核算过程是对企业生产经营过程中各种耗费如实反映的过程,也是为更好地实施成本管理而进行成本信息反馈的过程。因此,成本核算对企业成本计划的实施、成本水平的控制和目标成本的实现起着至关重要的作用。

做好成本核算工作,首先要建立健全原始记录;建立并严格执行材料的计量、检验、领发料、盘点、退库等制度;建立健全原材料、燃料、动力、工时等的消耗定额;严格遵守各项制度规定,并根据具体情况确定成本核算的组织方式。

通过成本核算,可以检查、监督、考核预算和成本计划的执行情况,反映成本水平,对成本控制的绩效以及成本管理水平的检查和测量,评价成本管理体系的有效性,进而研究如何降低成本,进行持续改进。

6. 成本分析



成本分析是指利用成本核算及其他有关资料,分析成本水平与构成的变动情况,研究影响成本升降的各种因素及其变动原因,寻找降低成本的途径。成本分析是成本管理的重要组成部分,其作用是正确评价企业成本计划的执行结果,揭示成本升降变动的原因,为编制成本计划和制定经营决策提供重要依据。

成本分析包括对成本计划完成情况的分析、技术经济指标变动对成本影响的分析、主要产品单位成本分析等。成本分析的方法主要有对比分析法、比率分析法、趋势分析法、因素分析法等。

7. 成本考核

成本考核是指定期通过成本指标的对比分析,对目标成本的实现情况和成本计划指标的完成结果进行的全面审核和评价。成本考核是成本会计职能的重要组成部分。

成本考核的主要内容是评价企业生产成本的完成情况,评价有关财经纪律和管理制度的执行情况,借以激励责任中心与全体员工的积极性。责任中心是指与其经济决策密切相关的,具有责、权、利相结合的特点的部门。根据企业授权的范围不同,责任中心又分为收入中心、成本(费用)中心、利润中心和投资中心。成本考核的重点是对成本中心的责任成本的考核。



即问即答

在以上7项职能中,哪个是最基本的职能?

1.1.4 成本会计的组织工作

1. 成本会计机构和人员

成本会计机构是企业会计机构的一部分,是在企业中专门从事成本会计工作的部门。企业要根据生产类型的特点、生产规模的大小、成本管理的要求及成本会计业务的需要等具体情况来设置成本会计机构。在大型企业中,可以单独设置成本会计科;而对于小型企业,则可以在会计部门中指定专人处理成本会计工作。

对于成本会计人员来说,除了应具备会计职业道德之外,还要懂得会计和财务管理,更要懂得经营管理,特别是要熟悉生产技术,学会运用价值工程、成本最优化理论和方法;同时,要熟悉并掌握现代成本会计的理论与方法,学会对成本进行预测、决策和控制,学会使用电子计算机进行信息处理。成本会计人员素质的高低是影响成本会计工作质量的重要因素。

2. 成本核算方式

成本核算方式是指企业组织成本核算的形式,一般有集中核算和分散核算两种方式。企业要根据自身的生产经营规模的大小和成本管理的要求以及人员配置的情况来合理选择成本核算方式。



(1) 集中核算方式

集中核算就是在厂部一级设置专门的会计机构,把整个企业的主要成本会计工作都集中在成本会计部门进行。企业内部各车间等成本核算单位对本部门所发生的经济业务不进行全面核算,只填制或取得原始凭证,并对原始凭证进行适当的汇总,定期将原始凭证和汇总原始凭证送交成本会计部门,由成本会计部门加以审核,并据此登记有关账簿。

集中核算组织形式由于核算工作集中,便于会计人员分工和实行核算工作的现代化,因而可简化和加速核算工作,从而有利于提高工作效率,减少核算费用,集中掌握和了解单位的生产经营活动情况。但由于这种组织形式的核算工作不是直接在单位内部各部门进行的,因而不便于各部门的领导随时利用核算资料检查本部门的经济活动情况。

(2) 分散核算方式

分散核算又称非集中核算。这种组织形式是指对企业车间所发生的经济业务由各车间设置并登记账簿,进行比较全面的核算。各车间可以单独计算盈亏,编制内部会计报告,定期报送给成本会计部门,以便汇总编制整个企业的会计报表。

非集中核算组织形式可以使各部门经常利用核算资料来指导和检查本部门的工作。但该组织形式不便于采用合理的凭证整理方法,会计人员的合理分工受到一定的限制,核算工作量较大,核算成本较高。

企业对其内部各部门所发生的经济业务是采取集中核算方式还是非集中核算方式,或者是二者相互渗透,主要取决于该企业单位的特点及管理要求——要从有利于加强经营管理、加强经济核算这两方面来选择。

1.2 成本核算的要求及程序

1.2.1 成本核算的要求

为完成成本核算的任务,充分发挥成本控制的重要作用,企业应按照下述要求做好成本核算工作。

1. 正确划分各种费用的界限

① 正确划分计入产品成本与不计入产品成本的界限,确定成本费用的范围。企业发生的费用分为很多项目,根据谁受益(或谁消耗)谁负担的原则,凡生产过程中消耗的各种材料、人工和其他费用都应计入生产成本,否则,就不能计入生产成本。例如,支付的各种滞纳金、赔款、捐赠、赞助款等,应计入营业外支出;支付股利应计入利润分配;管理费用、财务费用等均不应计入生产成本,而应计入期间费用。

② 正确划分各个月份的费用界限。根据分期原则,为了及时反映和考核费用的开支情况,需要定期分月进行成本计算。根据权责发生制原则,发生的费用应该按受益原则分配到有关的月份中去。本月已支付但应由以后月份负担的费用,应记入“其他应付款”账户;本月支付但应由以前月份负担的费用,由于在以前月份已经把费用做了预计,并记入了“其他应

付款”账户,所以应冲减“其他应付款”账户;应由本月负担的费用,不管是否已经支付,都应计入本月费用。

③ 正确划分产品成本和期间费用的界限。在企业发生的各种费用支出中,凡应该计入本月并由当月负担的费用,应将其进一步区分为产品成本和期间费用。凡在产品生产中发生的费用,属于产品成本的,应该记入“生产成本”账户,产品完工后再转入“产成品”账户,产品销售后再转入“主营业务成本”账户,期末结转“本年利润”账户;凡在非生产领域中发生的管理费用、销售费用和财务费用等都属于期间费用,其处理方法比较简单,即在期末一次全部转入“本年利润”账户,一次冲减当期损益。

④ 正确划分不同产品的成本界限。如果企业只是生产一种产品,那么全部生产成本就是这种产品的成本。但一般的企业都不只生产一种产品,这就需把全部生产成本在几种产品之间进行分配,凡能分清应由哪种产品负担的费用,应直接计入该种产品的成本;凡由几种产品共同负担的费用,则要采用恰当的标准,根据谁受益谁负担的原则进行分配,从而最终把各种产品的成本计算出来。

⑤ 正确划分完工产品与在产品成本的界限。通过④,我们已经计算出了每一种产品的总成本,如果这种产品已经全部完工,则其成本全部为产成品成本;如果这种产品全部未完工,则其成本全部为在产品成本。但通常情况都是既有产成品,又有在产品,这就需把总的产品成本在产成品和在产品之间进行分配。一般来说,一件在产品应该比一件产成品负担的成本要少,因为在产品尚未完工,消耗的资源比产成品要少。在对完工产品与在产品进行成本分配时,要考虑在产品的完工程度。分配的方法有约当产量法等。

2. 正确确定财产物资的计价和价值结转的方法

工业企业拥有的财产物资绝大部分是生产资料,它们的价值是要随着生产经营过程中的耗用而转移到产品成本和期间费用中去的。因此,这些财产物资的计价和价值结转的方法也会影响成本和费用。企业财产物资的计价和价值结转方法主要包括:固定资产原值的计算方法、折旧方法、折旧率的种类和高低;固定资产与低值易耗品的划分标准;材料成本的组成内容、材料按实际成本进行核算时发出材料的单位成本的计算方法、材料按计划成本进行核算时材料成本差异率的种类等;低值易耗品和包装物价值的摊销方法及摊销期限的长短等。为了正确计算成本,对于各种财产物资的计价和价值的结转,应严格执行国家统一的会计制度。以上各种方法一经确定,应保持相对稳定,不能随意改变,以保证成本信息的可比性。

3. 做好各项基础工作

- ① 做好定额的制定和修订工作。
- ② 建立健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度。
- ③ 建立健全原始记录工作。
- ④ 做好厂内计划价格的制定和修订工作。

4. 适应生产特点和管理要求,采用适当的成本计算方法

由于各企业的情况千差万别,成本的具体计算方式也不可能有一个统一的模式。经过

长期实践,形成了几种常用的成本计算方法,即品种法、分批法和分步法等。

恰当地确定成本计算的对象,不是一件容易的事——企业的规模、生产组织形式和技术特点不同,成本计算的对象也会不一样。例如,有的企业只生产最终的产成品,而有的企业除生产最终的产成品外,还生产各种各样的半成品;有的企业是采用大批量生产,而有的企业是采用小批量生产,甚至是单件生产等。

1.2.2 成本核算的一般程序

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用,按照成本核算的要求,逐步进行归集和分配,最后计算出各种产品的生产成本和期间费用的基本过程。根据1.2.1节所述的成本核算要求以及生产费用、期间费用的分类,可将成本核算的一般程序归纳如下。

1. 合理确定成本计算的对象

所谓成本计算的对象,就是费用归集的对象,或者说是成本归属的对象。进行成本计算,必须首先确定成本计算的对象。如果成本计算对象确定得不准确或不恰当,就会大大增加成本计算的难度,计算出来的结果也不能满足企业管理的需要,甚至不能完成成本计算的任务。

如何确定成本计算的对象呢?一般来说,成本计算的对象就是各种耗费的受益物,也就是耗费各种投入后形成的产出物,是制造活动取得的直接成果,即生产费用的承受者。

2. 设置成本项目

为了便于归集生产费用,正确计算产品成本,需要对生产费用进行合理的分类。按经济用途划分,可将计入产品成本的生产费用分为以下4个成本项目。

① 直接材料,包括企业生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料。

② 直接工资,包括企业直接从事产品生产人员的工资及福利费。

③ 其他直接支出,包括直接用于产品生产的其他支出。

④ 制造费用,包括企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的各种费用。制造费用一般包括:生产单位管理人员的工资、福利费,生产单位的固定资产折旧费,租入固定资产租赁费,机物料消耗,低值易耗品,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,以及其他制造费用。

将生产费用按经济用途划分为成本项目,便于反映产品成本的构成,可以考核各项费用定额或计划的执行情况,查明费用节约或超支的原因,从而可加强对成本的控制和管理,促使企业更有效地降低成本。



即问即答

某企业车间中发生如下几种费用:生产A产品工人工资;管理人员工资;生产B产品领用的材料;固定资产折旧费。这几项费用应划分在哪些成本项目中?



3. 将生产费用按成本项目进行归集

企业通过对与各种生产费用要素支出相关的原始凭证进行审核后,编制要素费用分配表,并按成本费用归集和分配的一般规律,将由本期产品承担的制造成本项目在成本计算单上进行归集,对企业月初未完工的在产品也应将其计入本期成本计算单上相关成本项目的期初余额上,并同本期归集的成本项目发生额一起构成本期待分配制造成本的总额。

4. 进行要素费用的分配

要把发生的各项要素费用进行汇总,编制各种要素费用分配表,并按其用途分别记入有关的生产成本明细账。对能确认某一成本计算对象耗用的,应直接记入相关费用账户,例如,直接材料、直接工资,应直接记入“生产成本——基本生产成本”账户及其有关的产品成本明细账;对于不能确认其费用的要素,则应按其发生的地点或用途进行归集分配,分别记入“制造费用”、“生产成本——辅助生产成本”等综合费用账户。月末,将这些要素费用按照一定的分配方法进行分配,并记入“生产成本——基本生产成本”以及有关的产品成本明细账。

5. 进行完工产品成本与在产品成本的划分

通过对要素费用和综合费用的分配,所发生的各项生产费用均已归集在“生产成本——基本生产成本”账户及有关的产品成本明细账中。在没有在产品的情况下,产品成本明细账所归集的生产费用即为完工产品的总成本;在有在产品的情况下,就需要将产品成本明细账所归集的生产费用按一定的划分方法在完工产品和月末在产品之间进行划分,从而计算出完工产品成本和月末在产品成本。

6. 编制成本计算单,计算产品的总成本和单位成本

在品种法和分批法下,产品成本明细账中计算出的完工产品成本即为产品的总成本;在分步法下,则需要根据各生产步骤成本明细账进行顺序、逐步结转或平行汇总,才能计算出产品的总成本,再以产品的总成本除以产品的数量,就可以计算出产品的单位成本。

1.3 费用和成本的分类

1.3.1 费用的分类

为了对各项费用进行分类归集,正确计算产品成本和期间费用,加强成本管理,可以对种类繁多的费用按不同的方式进行分类。

1. 按经济内容分类

生产费用按照经济内容划分,可分为劳动对象消耗的费用、劳动手段消耗的费用和活劳



动中必要劳动(或构成成本的活劳动)消耗的费用。这在会计上称为生产费用要素,它们由下列项目组成。

① 外购材料,指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的原材料、主要材料、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

② 外购燃料,指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的各種燃料,包括固体燃料、液体燃料和气体燃料等。

③ 外购动力,指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的各種动力,包括电力、热力和蒸汽等。

④ 工资,指企业所有应计入生产费用和期间费用的职工工资。

⑤ 职工福利费,指企业按职工工资的一定比例计提并计入费用的职工福利费。

⑥ 折旧费,指企业按照规定对固定资产计提并计入费用的折旧费。

⑦ 利息支出,指企业计入期间费用等的借入款项的利息净支出(即利息支出减利息收入后的净额)。

⑧ 税金,指企业应计入费用的各种税金,如房产税、印花税等。

⑨ 其他支出,指不属于以上各项要素的费用支出,如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费和保险费等。

将生产费用按要素进行反映与核算,有助于了解企业在一定时期内发生了哪些生产费用,各要素的比重是多少,从而据以分析企业各个时期各种要素费用支出的水平。这种划分方法能将物化劳动的耗费明显地从劳动耗费中分离出来,进行单独反映,既可为企业计算工业净产值和国家计算国民收入提供资料,也可以为企业控制流动资金占用及编制材料采购计划提供依据。但是,按经济内容划分费用,不能说明生产费用的用途,不便于分析生产费用支出是否合理和节约。

2. 按经济用途分类

费用按经济用途的不同,可以分为生产成本(或劳务成本)和期间费用。

(1) 生产成本

生产成本主要是指与生产产品有关的费用,它是以产品为成本对象归集的费用,可进一步划分为直接材料、直接人工、制造费用等产品成本项目。

直接材料是指直接用于产品生产,构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品、修理用备件、包装物、有助于产品形成的辅助材料以及其他直接材料等。

直接人工是指直接从事产品生产的工人工资以及按生产工人工资总额规定的比例提取的职工福利费等。

制造费用是指企业各生产单位(如生产车间)为组织和管理生产而发生的各项间接费用,包括工资和福利费、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费等。

以上划分的各个成本项目也不是固定不变的,企业可以根据自身的需要,对以上成本项目进行调整。

(2) 期间费用

期间费用是指不能直接归属于某个特定产品成本的费用。它是随着时间的推移而发生的,与当期产品的管理和产品销售直接相关,而与产品的产量和制造过程无直接关系,即容