

成人高等教育教材

成本会计实务

(会计专业用书)

北京市教育委员会 组编

4.2-43

高等教育出版社

F234.2-43

371

Z33

成人高等教育教材

成本会计实务

(会计专业用书)

北京市教育委员会 组编

主编:张荣生

编者:张荣生、冯春雪 翟敏峰

翟小红 周秀英



A0926412

高等教育出版社

(京)112 号

内容简介

本书是北京市教育委员会组织编写的成人高等院校会计专业系列教材之一。

本书以《企业财务准则》《企业财务通则》为依据,重点论述了工业企业制造成本的核算方法;对成本预测、成本计划及成本报表等也做了较为详尽的阐述。同时也简要介绍了施工企业、商品流通企业成本核算的特点和方法。

本书可作为成人高等院校、高等职业学校、普通高等院校教材,也可作为在职人员培训和自学参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/北京市教育委员会组编. —北京:高等教育出版社,1999.7

ISBN 7-04-007642-X

I. 成… II. 北… III. 成本会计-成人教育:高等教育-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 18641 号

成本会计实务

北京市教育委员会 组编

出版发行 高等教育出版社

社 址 北京市东城区沙滩后街 55 号 邮政编码 100009

电 话 010-64054588 传 真 010-64014048

网 址 <http://www.hep.edu.cn>

经 销 新华书店北京发行所

印 刷 中国青年出版社印刷厂

开 本 787×1092 1/16

印 张 13

字 数 310 000

版 次 1999 年 7 月第 1 版

印 次 1999 年 7 月第 1 次印刷

定 价 16.70 元

凡购买高等教育出版社图书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

前 言

为了加强北京市成人高等学校课程教材建设,依照北京市教育委员会京教成办(1998)002号文件公布的《北京市成人高等学校会计专业(专科)教学计划》的要求,组织北京市部分成人高等学校的教授及第一线教师,统一研制、编写了该专业基础课(6门)、专业课(7门)共13门课程的教学大纲和教材。

北京市成人高等学校会计专业(大专)的专业基础课、专业课13门的教学大纲的研制单位,教材的主编、副主编人选都是经过北京市成人高等教育教材编审委员会审查确定的。每一门课程的教学大纲都是由资深专家、教授审定的。

北京市教育委员会编写的成人高等学校会计专业(专科)13门课程教材适用于各类成人高校会计(大专)专业教学。

北京市成人教育教材建设领导小组

1999年7月

第一章

总 论

本章主要介绍“成本会计”最基本的理论问题,成本会计的概念、对象、任务及职能等内容。

第一节 成本会计的产生和发展

一、成本的涵义

成本是一个科学的经济范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。在商品经济发展的初期,由于没有明确的成本概念,小商品生产者为了维护再生产,其成本观念往往只是物化劳动部分,并不注意活劳动的补偿。随着商品经济的发展,资本主义生产方式建立之后,较为完整的成本观念形成。马克思科学地分析了资本主义商品生产,曾经明确指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品的价值,用公式来表示是 $W = C + V + M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 M ,那么,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。”^① 在马克思的成本理论中,是既看到耗费,又重视补偿。按照马克思的成本理论,商品产品的成本,是指在商品生产过程中,已耗费并要求补偿的生产资料转移价值(C);和劳动者为自己劳动所创造的价值(V),即“ $C + V$ ”的货币表现。成本是企业维持简单再生产的补偿价值,如果按成本提供的补偿价值得不到实现,企业简单再生产就无法维持。 $C + V$ 是商品产品成本,它符合客观经济内涵,构成商品产品的理论成本。

应当指出以上的理论,仅说明了成本的经济内涵和包括的客观内容,但它是一种高度的理论抽象和概括。在现实经济活动中,成本作为国家宏观调控杠杆的应用,使成本在耗费的物化劳动及活劳动与劳动者为社会劳动所创造的剩余价值之间存在一定程度的流动性。在实际工作中,根据不同历史时期对经济核算和成本管理的要求,国家通过有关法规制度,统一规定成本开支的范围,对某些不形成商品产品价值的部分,有的也列入产品成本。如废品损失、停工损失、财产保险费等,这些内容从实质看并不形成产品价值,它不是产品的生产耗费,而是纯粹的损耗,按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,使之得到必要补偿。这就导致实际上的成本与理论上的成本不一致,往往存在一定差别,从而形成现实成本的概念。现实成本也就是产品成本。

本世纪以来,由于技术和经济的高速发展,企业间市场竞争更加激烈,经营环境变化莫测,企

^① 《马克思、恩格斯全集》第25卷,第30页。

业管理在不断的深化,美国会计学会于 1951 年曾对成本作了如下定义:“成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”这个定义包含的内容相当广泛,远远超出了传统的成本概念的范围。在这里产生了“管理成本”的概念,这是由于管理的需要而产生的成本概念。为进行成本预测、成本决策所需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本;为控制成本、考核成本所需要的可控成本、不可控成本、责任成本等都是“管理成本”,这样成本的概念无论是外延和内涵都得到了扩大。成本同管理相结合,就决定了成本内容必须依从管理的需要而发展。

二、成本会计的产生和发展

从会计的产生和发展得知,会计是社会生产发展到一定阶段的产物,它的产生与发展都离不开人们对生产活动进行管理的客观需要。成本会计是逐步发展成为会计系统的一个子系统。随着商品经济的形成和发展,人们为了确定商品的价格和计算生产经营的盈亏而产生了计算成本的需要,并随着社会生产的不断发展和经济活动的日趋复杂,以及企业生产经营规模的不断扩大,使成本会计经历了一个从无到有,从简单到复杂,从低级到高级的发展过程。因此,成本会计的产生和发展,同样是为了适应生产发展和经济管理的需要。

人们在生产过程中,一方面创造物质财富,另一方面要耗费物化劳动和活劳动。最初,由于生产规模小,且经营形式简单,对生产过程所发生的耗费不单独进行记录,人们对用于一定产品的费用只是用估计的方法来确定。14 世纪前,意大利、德国、英国等诸国的商业已很发达,可是制造业为数很少,当时虽然可能已设计出会计记录的方法,但其目的也不是用来计算损益和制订售价所用,而是为了解除财产管理者对业主的责任。

从 15 世纪起,欧洲随着手工业的迅速发展,商品经济关系开始萌生,复式簿记法在意大利的商业领域得到较大的完善和发展,此时手工业的资本家也需要了解付给工匠的工资,复式簿记法又由商品领域逐渐向工业领域渗透。如 16 世纪初,意大利的毛纺商和法国的印刷商,在他们开办的企业所采用的工业簿记中,开始了成本记录,分别开设纺织账户和印刷账户,用于记录为生产纺织品和印刷品而耗费的原材料、工资及其他费用,从而计算纺织品和印刷品成本。另外,当时已产生将设备的原始成本分期转销为费用的折旧概念。这些在工业簿记中的简单成本计算,标志着成本会计的萌芽,但由于当时工业资本还处于初期阶段,生产力水平低下,成本会计尚未形成一套完整的方法和理论体系。

成本会计起源于 15 世纪的意大利,而其真正的产生,应该是在 19 世纪的英国。19 世纪末至 20 世纪初,工业革命的高潮带来企业数量日益增多,股份公司不断涌现,工业规模日渐壮大,企业间的竞争激烈,企业对成本计算越来越重视,对成本资料的需求更加迫切,这就在客观上要求有一套系统化、完整化的会计方法,此时期成本会计得到迅速发展。许多成本会计专家作了大量有益的工作,逐步使成本记录与会计账簿一体化,把成本会计科目引入复式会计系统。如卡克和费尔斯合著的《工厂会计》一书,就详细论述了工业簿记中特有的账户,如材料账户、工资账户、设备账户、产品账户等。有的对材料及人工处理的方法进行了改进,开始应用材料卡、工时卡、工作命令、领料单、人工汇总表等。机器化的大生产及其管理的要求,又促使对间接费用的分配方法进行了有益的探索。巴特斯比在编写的《优秀复式簿记人员》一书,主张制造成本与非制造成本分别进行核算。刘易斯编定的《工厂的商业组织》一书,进而主张将成本分为主要成本和间接费用两大部分,主要成本按产品进行分配,间接费用则直接结转 to 损益账户。成本会计在英国不断

的发展和完善,同时这种情况迅速波及欧洲其它国家和美国,使其在这些地区迅猛发展。此时,为适应一些生产企业的需要,分批成本计算法和分步成本计算法相继产生,成本计算同会计核算结合起来,形成了一套计算成本的方法和理论体系。“成本会计”则是资本主义发展到一定阶段的产物。

20 世纪初,泰勒制度在西方被广泛推行。采用泰勒的科学管理,推动了生产的发展,同时促进了成本会计的发展。为配合泰勒制度的广泛实施,标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引入会计中来,从而使用于成本控制和分析的标准成本法成为成本会计的一个组成部分。这种方法就是事先制定成本标准,据以进行日常的成本控制和定期的成本分析。这时成本会计的职能从成本核算进而扩展到成本预算、成本控制和成本分析、使成本会计的方法和理论得到进一步的完善和发展。

第二次世界大战后,西方国家经济出现了新的变化,得到迅速发展,现代科学技术大规模地应用于生产,生产力水平飞速提高,跨国公司大量涌现,资本进一步集中,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,新产品层出不穷,产品更新换代很快,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争日益激烈,这些新的条件和环境,促使成本会计又出现新的、更高的发展。成本会计已不限于生产过程中成本控制和事后的成本计算与分析,企业迫切要求生产出物美价廉的产品,以确保在激烈的竞争中站稳市场。物美,要依靠先进技术的发展和使用,开发出新产品;价廉,就需努力降低成本。而要大幅度降低成本,首先必须在投产之前,进行成本预测和决策的探讨,使建厂成本、产品设计成本能达到最低,要制订出各种不同的成本方案;然后再去预测产品生产过程和售后服务的成本,同样要制订出多种不同的成本方案;针对不同的成本方案,要进行充分的论证和比较分析,选择最佳成本方案,制定出目标成本,从而加强成本控制,以实现目标成本为动力,来指导和推动企业的生产经营活动,借以取得最佳的经济效益。变动成本法在实践中的应用为成本预测和决策的扩展开辟了捷径。成本会计吸收了预算管理的内容,对企业各部门的费用都纳入全面预算控制,实行事前控制。为确保目标成本顺利完成,成本会计吸收了责任制原则,在企业内部建立按责任归属考核成本控制业绩的责任成本制度。在此时期,由于电子计算机等新技术的发展及其开始在会计领域中的应用,使量—本—利分析、成本预测模型、存货控制、差异调整模型等数量方法,在此时期不仅得到了进一步的发展,而且日趋复杂化。

20 世纪 80 年代前后,在高科技蓬勃发展的新形势下,生产电脑化、自动化程度显著提高,加上全面质量管理制度的实施,使企业生产组织和生产管理显示出许多革命性的变革,这就对成本会计提出新的挑战。人们开始对原有成本会计的技术与方法进行反思,逐步认识到原有的成本会计的技术方法已难于继续适应新的生产组织和环境及其所产生的管理上的新观念、新理论和新方法,而必须作相应变革,才能使生产技术和生产管理的新成就所形成的效益能够顺利实现,人们开始研究生产技术、生产组织的重大变革对成本会计的影响。作为从适时制的管理思想诱发出的作业成本法等新的研究领域已经开始有人涉足。

三、成本会计、财务会计、管理会计的关系

财务会计与管理会计构成现代会计的主体,是现代会计的两大分支,财务会计是侧重于从资金的角度,根据会计准则,按照一系列既定的步骤,对企业的生产经营活动进行核算、监督并向有关方面报告财务状况和经营成果的一种管理活动。财务会计其主要目的是向企业外部使用者提

供经济信息,即呈报企业获利能力、财务状况及其变动情况,以便他们据此进行投资、信贷及其他决策。因此信息的处理和呈报方式必须受“会计准则”的约束。管理会计主要是利用各种会计信息对企业经济活动进行预测、决策和日常控制的一种管理活动。管理会计,主要是出于企业内部管理的需要,它向企业内部有关人员提供会计信息,通过一系列专门方法,利用财务会计所提供的信息及其他有关资料,进行整理、计算、对比、分析,以协助各级管理者作出决策的信息处理系统。

研究成本会计的形成和发展,可以看出成本会计是随着社会经济发展而逐步形成和发展起来的。其含义随着发展阶段的不同而有所区别。早期研究成本的会计专家劳伦斯对成本会计作过如下定义:“成本会计就是应用普遍的会计原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”美国哈佛大学企业管理研究的成本学教授聂克则说:“成本会计在其发展早期,大部分是对工厂产品成本的计算,以作存货计价,决定损益订立售价之用。”无论怎样定义成本会计,在其发展早期,成本会计就是对工厂产品成本的核算。20世纪初,会计专家对成本定义的表述就成为:成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。现代成本会计是成本核算与生产经营管理的直接结合,它是根据成本核算及其资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,按照成本最优化的要求,对企业在生产经营过程中经济资源的利用进行预测、决策、计划、控制和考核,以促使企业不断降低产品成本,提高产品竞争力和获利能力的现代化管理活动。研究成本会计的含义,可以产生两种理解。一种是狭义成本会计;一种是广义成本会计。狭义成本会计,主要包括成本资料的收集、记录、归类、汇总、分配和最终确定产品的单位成本,它侧重于产品成本计算。广义成本会计,除了产品成本计算之外,还把成本的计划和控制等方面的内容也包括进去。可见,成本会计同财务会计和管理会计有着密切的联系:狭义成本会计,是财务会计的一个有机组成部分,这是因为财务会计中的两个重要问题——存货计价和收益确定,都和成本计算紧密相连。成本计算所提供的成本资料,同时也是管理会计在经营决策、分析评价中所有的各种形式的“成本”的基础,换言之,离开狭义成本会计提供的基础成本资料,经营决策、分析评价中的所用的各种形式的“成本”也就无从谈起。同时看到广义成本会计中关于成本计划和控制的部分(如成本预算、标准成本、责任成本、成本分析、成本考核等内容)是和管理会计相交叉的,它们同样是管理会计的一个有机组成部分。综上所述,可以说成本会计是财务会计和管理会计的纽带和桥梁。

第二节 成本会计的对象和任务

一、成本会计的对象

成本会计的对象,通常是指成本会计所要核算和监督的内容。从理论上讲,成本所包括的内容,即成本会计应该核算和监督的内容。但是,由于各行业企业经济活动的具体内容不同,这些企业的成本会计所要核算、监督的具体对象也不一样。为了详细、具体地说明成本会计的对象,将结合生产经营过程最为典型和全面的工业企业来加以说明。

工业企业最基本的经济活动是生产和销售工业产品。在产品的生产过程中,一方面是制造产品、提供劳务;另一方面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。工业企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费,称为企业生产费用。企业生产经营活动中发生的所有费用又分为生产费用和期间费用两部分。生产费用是企业为生产和制造产品所耗费的费用,包括:劳动对象直接材料的耗费、劳动力直接工资的耗费、劳动手段如机器设备的耗费,以及在生产过程中发生的各种间接费用的耗费等。这些直接材料、直接人工和间接制造费用,经过归集和分配,形成企业当期的总制造成本。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,就是产品的成本。期间费用则是将一些容易确定其发生的期间,但难于判别其应归属产品的费用,它是按发生的期间归集,直接计入当期损益。包括:在产品的销售过程中,企业为销售产品发生的各种各样的销售费用;企业的行政管理部门为组织管理生产经营活动,发生的各种各样的管理费用;企业为筹集生产经营活动所需资金等发生的财务费用。期间费用也是企业在生产经营过程中所发生的重要费用,工业企业期间费用,总称经营管理费用;它的支出和归集过程,也是成本会计核算和监督的内容。因此,概括地说,工业企业成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管理费用。

显然,商品流通企业的基本经济活动是商品的采购和销售;施工企业的基本经济活动是进行建筑工程施工;交通运输企业的基本经济活动是从事旅客运输和货物运输。其经济活动过程各有特点,但工业企业最有代表性。因此,可以把成本会计的对象概括为:各行业企业在生产经营过程中经营业务的成本和有关的经营管理费用。

明确成本会计对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好的发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

二、成本会计的任务

成本会计任务是由社会主义市场经济管理的客观要求所决定,并受成本会计对象特点所制约的。明确成本会计的任务,对于做好会计工作,充分发挥会计的作用,具有重要意义。

总的说来,成本会计的中心任务,是努力促使企业降低成本、费用,不断改进生产经营管理,提高经济效益,更好地为社会主义建设积累资金。

成本会计的具体任务,可以概括为以下几个方面:

1. 通过成本预测、成本决策,编制成本计划,为企业加强成本计划管理提供依据。
2. 按照成本计划制定的目标成本,以及国家的有关方针、政策、制度和法令,审核和控制企业各项费用的支出,促使企业节约费用支出,降低成本,提高经济效益。
3. 正确及时地进行成本核算,分配和归集各项费用,核算和监督成本计划的执行情况;努力挖掘降低成本的潜力,加强经济核算,不断提高企业管理水平。
4. 考核和分析成本计划的执行情况和完成的结果,肯定成绩,找出差距,不断改进成本管理工作,以便更好地参与成本决策工作。

综上所述,成本会计的任务就是要努力执行和完成好成本会计的各项职能,从而促使企业降低成本费用,提高企业管理水平和经济效益。

第三节 成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在成本管理中应当具有的功能。随着生产过程的日趋复杂,会计职能的具体内容也在不断的发展。为了充分发挥成本会计的作用,全面地完成好成本会计的任务,成本会计已具有以下七项职能。

一、成本预测

成本预测,是依据成本与各种技术经济因素的依存关系,结合发展前景及采取的各种措施,利用一定的科学方法,对未来成本水平及其变化趋势作出科学的估计,更明确地说明利用成本预测职能可以达到以下的目标:一是为挖掘降低成本的潜力指明方向,作为计划期降低成本决策的参考;二是指明企业内部各单位降低成本的方向和途径,作为编制增产节约计划,降低成本措施的依据。总之,通过成本预测,掌握了未来的成本水平及其变动趋势,有助于把经营管理中的未知因素转变为已知因素,帮助经营管理者提高自觉性,减少盲目性,从而不断提高成本管理水平,同时使经营管理者易于选择最优方案,作出合理组织生产经营活动和提高经济效益的正确决策。

二、成本决策

成本决策,是按照既定或要求的总目标,选择达到目标成本的最优化的过程,它的核心问题是提高经济效益。更具体些说,成本决策职能是在成本预测的基础上,想方设法动员企业内部潜力或开展价值工程,拟定出降低成本的各种可行性方案;然后利用有关决策的理论和方法对各该方案进行技术经济分析,从中选出最优方案,并据以制定正式的目标成本的过程。必须注意,在进行成本决策时,要划清可控与不可控的因素;要分析方案中的各种约束条件;要讲求成本决策的经济性和时间性,分析比较决策费用和决策效果,要善于抓住有利时机。目前,企业的经营自主权正在不断扩大,企业为了使自己的产品在市场上具有竞争能力,就需要推陈出新、研制开发新产品,对老产品也需不断地降低成本。所有这些,都必须依靠科学的成本决策,选择最优成本方案。

三、成本计划

成本计划,是以货币形式规定计划期内,产品的生产耗费和各种产品的成本水平,并且确定可比产品成本较上一年度的计划降低额和降低率,以及提出为达到规定的成本水平所应采取的措施方案。

四、成本控制

成本控制,是在生产经营活动过程中,对成本形成中的各种耗费,依据成本标准进行指导、限制和监督,及时发现偏差,采取纠正措施,克服生产经营过程中的损失、浪费,使各项生产耗费被控制在原先所规定的范围内,并不断推广控制成本的先进经验,不断改进控制措施,以保证预期成本目标的实现,同时还要看到,成本控制职能不仅是将实际成本消极地限制在成本标准范围之内,而且必须从人力、物力、财力等使用情况和工作效率方面来衡量、考核各项成本支出是否符合

以最小的耗费取得最大的经济效益的原则,从而达到降低成本的最终目的。当成本标准不能体现上述原则时,成本控制还具有重新审定和修正成本标准的积极作用,使成本标准始终保持其先进水平。

五、成本核算

成本核算,是对生产费用发生和产品成本形成的核算。进行成本核算,首先要对生产费用的发生进行审核,审核这些费用应不应该发生,已发生的生产费用应不应该计入产品成本。这是对生产费用和产品成本进行直接的管理和控制。另外,还要将已发生的生产费用按照用途进行分配和归集,计算各种产品的总成本和单位成本,为成本管理提供真实的成本资料。

六、成本考核

成本考核,是指定期考查审核成本目标实现情况和成本计划指标的完成结果,全面评价成本管理工作成绩。成本考核是对成本实行计划管理的重要手段。国家对企业,企业对内部成本管理部门都可以进行成本考核。国家把成本指标作为考核企业经济效益,衡量经营管理工作水平的重要指标。为了监督企业完成成本计划,促使企业履行所负的经济责任,要按期进行成本考核。企业的目标成本是实行目标管理和贯彻内部经济责任制的重要内容,企业也要定期对车间、部门、班组等内部责任单位进行成本考核,要求责任者对其所控制的成本承担责任,以保证目标成本的实现。同时,要利用好奖惩制度,以调动降低成本的积极性。要作好成本考核工作,必须提高成本计划、成本核算和成本分析等工作的水平,并要求按成本责任单位组织成本核算与分析。否则,成本考核就没有正确的标准和正确、合理的考核依据。

七、成本分析

成本分析,是利用成本核算及其他有关资料,全面分析成本水平与构成的变动情况,系统研究影响成本升降的各种因素及其变动的原因,寻找降低成本的途径和挖掘降低成本的潜力。通过成本分析可以正确认识和掌握成本变动的规律性,有利于实现降低成本的目标;可以对成本计划的执行情况进行有效地控制和对执行结果正确评价;还可以为编制成本计划和制订经营决策提供重要依据,给未来的成本管理工作提出努力方向。从而达到改进生产经营管理,节约耗费,降低成本,提高经济效益的目的。

现代成本会计的各项职能是既相互独立,又相互联系地构成一个有机的整体。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目标的具体化;成本控制是对成本计划实施过程进行的监督,以确保决策目标的实现;成本核算则是提供成本计划执行的结果;成本考核则是确保决策目标实现的一个重要手段,可以评价成本责任单位各方面的业绩,并决定奖惩;成本分析在于找出影响成本产生差异的各种因素和原因,并可对成本决策的正确性作出判断。

应当特别指出的是,成本核算是成本会计的最基本内容。成本核算资料不仅是反映本期计划的执行情况,为下期及至以后时期进行成本预测、成本决策提供重要的依据,而且是进行成本控制、成本考核、成本分析所必须的信息资料。从一定意义讲,没有成本核算就没有成本会计,要搞好成本会计工作,就必须首先搞好成本核算,故此,本书则是侧重全面、系统地阐述成本核算的

基本原理和各种成本计算方法,以及成本报表的编制与分析。

〔思考与练习〕

1. 理论成本与现实成本有什么区别?
2. 简述成本会计的产生和发展,成本会计、财务会计、管理会计三者的关系。
3. 成本会计的对象是什么?成本会计的任务有哪些?
4. 成本会计有哪些职能,各职能之间有什么联系?

第二章

工业企业成本、费用核算的一般程序

本章主要介绍费用、成本核算的要求,费用的分类,成本核算的程序和成本核算过程中设置的主要账户。

第一节 制造业成本、费用核算的要求

成本核算是会计管理的重要内容。工业企业必须有成本的计算,并且要以尽可能节省的成本,制造出尽可能多与尽可能好的产品。正确及时地组织好成本核算工作,可以为考核和分析成本计划的完成情况,为企业改善经营管理,为编制财务成本报表,为企业决策等提供资料;对于促进企业降低成本、费用,加强经济核算,增加产量,增加盈利,都具有十分重要的意义。

成本核算是按照国家有关成本费用开支范围的规定,核算企业在生产经营过程中所支出的物化劳动、活劳动以及有关费用支出的数额、构成和水平。成本是综合反映一个企业生产经营活动成果的一项重要综合指标,是生产耗费补偿的尺度,是制定产品价格的一项重要依据。

为了更好地完成成本核算的任务,并充分地发挥成本核算的作用,对成本核算提出以下各项要求:

一、严格贯彻经济责任制,加强费用的审核、控制

会计是为提高经济效益服务的,成本核算作为会计的一项重要组成部分,必须适应实行经济责任制的需要。经济责任制是责权利相结合,以责任为中心的新型管理制度;该制度可以协调和建立企业内部合理的经济关系,调动全体职工的积极性,促进生产发展,为不断提高经济效益服务。因此,企业要不断地改革和完善成本核算方法和成本核算工作,建立健全成本核算的经济责任制。

成本、费用核算,事先要根据国家有关的法规、制度以及企业有关的计划定额,对企业和各项费用进行审核和控制。然后要对已经发生的费用进行事后的核算,以便计算确定实际成本和费用,及时反映成本、费用计划的实际完成情况,为成本的定期分析和考核,挖掘降低成本的潜力提供依据。

二、正确划分各种费用的界限

(一)要正确划分应计入生产成本、经营管理费用和不应计入生产成本、经营管理费用的界限企业的经济活动是多方面的,费用的发生也是多种多样的,其用途也是多方面的,并不是所

有的费用支出都应计入生产成本、经营管理费用。要正确核算成本、费用,计算生产成本,应当按费用用途的不同,确定哪些应计入生产成本、经营管理费用。要认真执行国家规定的成本、费用开支范围。所谓成本、费用开支范围,就是国家根据成本、费用的客观经济内容和有关的方针政策,以及企业实行经济核算制的要求,对成本应包括的实际内容所作的规定。

凡是属于收益性支出,应计入当期生产成本、经营管理费用。如:生产过程中发生的直接材料、直接工资、制造费用,以及用于产品销售、组织管理经营活动、筹集生产经营资金发生的费用,这些支出的效益只涉及本年度,应当计入生产成本、经营管理费用。

凡是属于资本性支出,不应直接计入当期生产成本、经营管理费用。如:固定资产的购置和无形资产的购入,这些经济活动不属于企业日常的生产经营活动,其支出的效益涉及多个会计年度,则不应表现为当期直接发生的支出,计入生产成本、经营管理费用,只能在以后的使用过程中逐渐转入生产成本、经营管理费用。该种划分是为了正确计算资产价值和正确计算各期的生产成本、经营管理费用及损益。

凡是属于企业发生的一些损失性支出,也不应计入生产成本、经营管理费用。如:固定资产盘亏损失和报废清理损失,由于自然灾害等原因而发生的非常损失,以及由非正常原因发生的停工损失等,这些损失性支出,则不应计入生产成本、经营管理费用。

总之,绝不能把一切耗费都挤入生产成本、经营管理费用。若把不应计入生产成本、经营管理费用的支出也挤入成本、费用,就是乱摊费用、乱挤成本;把应计入生产成本、经营管理费用的支出不计入或少计入有关成本、费用,都会混淆补偿与盈利的界限,影响国家财政收入和企业再生产的顺利进行。因此,每一个企业都应正确划分应计入和不应计入生产成本、经营管理费用的界限,严格遵守成本、费用开支范围,既反对乱挤乱摊生产成本、经营管理费用,也反对少计生产成本、经营管理费用。以确保生产成本和经营管理费用计算的真实性。

(二)要正确划分生产费用和期间费用的界限

为了正确地计算生产成本和期间费用,正确地计算企业各个月份的损益,除了要正确划分应计入和不应计入生产成本、经营管理费用的界限外,还应将一定时期内(一般指月内)发生的生产经营管理费用,在生产费用和期间费用两者之间划清界限。用于产品生产的直接材料费用、直接工资费用、制造费用应计入生产费用,并据以计算产品成本;而用于产品销售、组织、管理生产经营活动和筹集生产经营资金所发生的经营管理费用(即为期间费用)直接计入当月损益,从当月利润中扣除。划清生产费用和期间费用的界限,也就是防止混淆成本和费用的界限,反对在两者间任意调节、转移费用。如:将产品的某些成本计入期间费用,或者将某些期间费用计入产品成本。这种错误做法的结果是在任意调节各月产品成本和各月损益,造成成本、费用核算的不真实,及利润计算的随意性。

(三)要正确划分各月的费用界限

为了按月考核和分析生产成本和期间费用计划的完成情况,每个企业应按月进行成本计算。因此必须划清各月的费用界限。本月发生的成本、费用,应全部在本月记账,不能跨至下月记账;也不应提前结账。要按照权责发生制的原则,正确计算待摊费用和预提费用,将属于本月的费用,计入本月的成本、费用,客观地反映各月生产成本、期间费用水平,以便正确计算产品成本,正确计算各月损益。

(四)要正确划分各种产品的费用界限

为了考核和分析各种产品的成本计划完成情况,企业必须分别计算各种产品的成本。因此,对应由本月产品成本负担的生产费用还应在各种产品之间划清界限。凡是能够直接确定应由某种产品负担的费用,可直接计入该种产品的成本;几种产品共同发生的费用,应采用合理的分配方法,分配计入各种产品成本。在划分各种产品成本的界限时,为考核分析可比产品成本降低任务的完成情况,必须注意划清可比产品成本和不可比产品成本的界限。可比产品,是指以前年度正式生产过,并有成本资料可以比较的产品;不可比产品,则指以前年度没有正式生产过,没有成本资料可以比较的产品。不得为假报完成可比产品成本降低任务,而将可比产品成本挤入不可比产品成本。同时,还要划清盈利产品和亏损产品成本的界限,即不能将亏损产品的费用转嫁给盈利产品,以盈补亏,也不能将盈利产品的费用转嫁给亏损产品,掩盖超支。总之,要真实地反映各种产品所耗费用,不能人为地在不同产品之间任意转移费用。

(五)要正确划分完工产品成本和在产品成本的费用界限

通过以上费用界限的划分,将各项生产费用计入各种产品成本以后,如果企业没有期末在产品,那么某种产品应负担的生产费用,就是该种完工产品的成本;如果某种产品都未完工,那么某种产品应负担的生产费用,就是该种产品的月末在产品成本。对于既有完工产品,又有在产品的企业,原则上要计算在产品的成本。某种产品应负担的生产费用,要采用适当的分配方法,在完工产品和月末在产品之间进行分配,分别计算完工产品成本和月末在产品成本。要防止以任何目的人为任意多留或少留在产品成本,随意调节完工产品成本。

划分以上五个方面费用界限的过程。也就是计算产品成本的过程。费用划分的正确,产品成本计算才能正确;费用划分的正确、合理,检查和评价成本计算工作才有正确、合理的依据和标准。

三、搞好成本核算基础工作

为了正确计算生产成本和期间费用,要加强对成本、费用的审核和控制,企业还必须做好以下各项基础工作。

(一)建立健全定额管理制度

定额是企业一定的生产技术和生产组织条件下,在充分考虑人的积极因素的基础上,对人力、物力、财力耗费等方面规定的所应达到的标准。制定积极可行的各项消耗定额,是编制成本计划,考核、分析产品成本水平的重要依据;有了定额,才能据以审核和控制各项耗费,使生产费用控制有标准。故此,为了加强生产管理和成本管理,企业必须建立健全定额管理制度。凡能制定定额的各项耗费,都要逐项地制定定额,并应随着企业生产发展和技术进步等原因,不断修订定额,充分发挥定额的作用。

(二)建立健全财产物资的计量验收制度

为了加强成本管理,正确计算产品成本,建立健全财产物资的计量验收制度是一个重要的前提,财产物资的收发、领退、转移等,均应填制相应的凭证,经过一定的审批手续,并经过计量、验收或交接,防止任意领发和转移。同时,财产物资要按照规定定期或不定期地进行盘点,以便保证账实相符。

(三)建立健全原始记录制度

原始记录是指企业生产经营活动中的具体事实所做的最初记载,即反映企业生产经营活动

的原始资料,它是进行成本预测、编制成本计划、进行成本核算、分析消费定额和成本计划完成情况的依据。企业应根据全面反映经济活动和满足实行全面经济核算责任制要求,制定记载不同内容的原始记录。通过原始凭证对各项活动进行严格的监督,为及时、正确计算产品成本提供可靠资料。因此,根据企业的实际情况,建立健全严密的原始记录制度,对加强企业经营管理,正确计算产品成本是十分重要的。

(四)建立健全厂内计划价格制度

在社会主义市场经济中,面对瞬息万变、竞争激烈的市场,企业更要搞好内部的计划管理。在这其中,应对原材料、半成品等存货和厂内各车间相互提供的劳务等制订厂内计划价格,作为企业内部结算和考核的依据。按计划价格进行企业内部的往来结算,不仅可以简化和加速成本和费用的核算工作,而且还可以分清内部各单位的经济责任,考核和分析内部各单位成本计划的执行情况。计划价格的制订要尽可能符合实际,并保持相对的稳定,也要根据市场和生产经营情况的变动面进行修订,一般年度内不作变动。

第二节 费用的分类

费用是企业为获取营业收入在生产经营过程中发生的各种耗费。工业企业中费用有多种多样,为了科学地进行成本管理和正确地计算成本、费用,就需要对费用进行合理的分类。

一、费用按经济性质分类

企业从事生产经营活动所发生的各种费用,按照费用的经济性质进行分类,划分为若干费用要素。分别表现为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类,费用要素具体包括以下各项:

(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料及主要材料、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:指企业为进行生产而耗用的一切从厂外购进的各种燃料,包括固体、液体和气体燃料。

(3)外购动力:指企业为进行生产而耗用的从外部购入的各种动力。

(4)工资:指企业为进行生产经营而发生的职工工资。

(5)提取的职工福利费:指企业按照工资总额的一定比例计算的职工福利费。

(6)折旧费:指企业按照规定计算的固定资产折旧费用。

(7)修理费:指企业为修理固定资产而发生的修理费用。

(8)利息费用:指企业为借入款项而发生的利息支出减利息收入后的净额。

(9)税金:指企业发生的房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等。

(10)其它费用:指不属于以上各要素的费用支出,如邮电费、租赁费、差旅费、保险费及外部加工费等。

以上是费用项目的一般划分方法,每个企业的费用项目究竟划分为哪些项目,可以根据管理与核算的需要确定。

费用按经济性质分类,可以反映企业在一定时期内都支出了哪些费用,以及分别发生多少费

用,用以分析企业各个时期各种费用的构成和水平。

二、费用按经济用途分类

费用按照经济性质分类,只能说明在生产经营中发生了哪些费用,发生了多少,但该种分类不能说明费用的具体用途,以及这些费用同产品之间的关系。为了掌握费用的用途,计算生产成本,分析费用发生的是否合理、节约,寻求降低产品成本的途径,还需要对工业企业的各种费用按照经济用途进行分类,这种分类是将该类费用分为若干个项目,称为成本项目。

费用按照经济用途分类,首先要将企业发生的费用划分为应计入产品成本的费用和不应计入产品成本的费用两大类。然后将应计入产品成本的费用再继续划分为:直接材料、直接人工和制造费用等项目,即产品成本项目。同时将不应计入产品成本的费用再继续划分为:销售费用、财务费用、管理费用等项目,即期间费用项目。

(一)产品成本项目

(1)直接材料:指直接用于产品生产,并构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品,有助于产品形成的辅助材料等,也包括生产过程用于包装产品,作为产品组成部分的包装物。

(2)燃料和动力:指直接用于产品生产的外购和自制的燃料及动力费。

(3)直接人工(亦称生产工资及福利费):指直接参加生产的工人工资以及按生产工人工资总额和规定的比例计算提取的职工福利费。

(4)废品损失:指生产过程中因产生废品而发生的损失费用。

(5)停工损失:指生产过程中因停工而发生的损失费用。

(6)制造费用:指企业各生产单位为组织和管理生产所发生的各种费用。这种费用是用于产品生产,但不便于直接计入产品成本因而没有专设成本项目的费用,以及间接用于产品生产的各项费用。制造费用包括生产车间管理人员工资及福利费,车间固定资产折旧费及修理费、办公费、水电费、劳动保护费、设计图纸费、试验检验费、低值易耗品摊销、机物料消耗、季节性或修理期间的停工损失等。

以上成本项目构成产品的制造成本。为了使产品成本项目能够更好地适应工业企业的生产特点,满足成本管理的要求,各企业可以根据自身的生产特点和管理要求,对上列成本项目进行适当的增减调整。

(二)期间费用项目

期间费用虽然是在生产经营过程中发生的,因与产品生产活动没有直接联系,故不能直接归属于某个特定产品成本;但期间费用容易确定其发生期间和归属期间,因此,这种费用是按照一定期间进行归集,直接计入当期损益。期间费用具体包括以下几项:

1. 销售费用

是指企业在销售产品和提供劳务等过程中所发生的各项费用。它主要包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、销售佣金、委托代销手续费、广告费、展览费、租赁费、专设销售机构费。

2. 财务费用

是指企业为筹集资金而发生的各项费用。它包括企业在生产经营期间发生的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)和银行及金融机构手续费,以及因筹集资金而发生的其他费