

791

会计学专业系列教材

2014.3-03
1179

成本会计学

主审 张崇敏

主编 黄毅勤 刘志翔



首都经济贸易大学出版社

·北京·

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/黄毅勤,刘志翔主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,2001.6
(会计学专业系列教材)

ISBN 7-5638-0887-6

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 027685 号

成本会计学

主审 张崇敏 主编 黄毅勤 刘志翔

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 65976483 65071505(传真)

E-mail publish @ cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京怀柔师范学校印刷厂

开 本 787 毫米×980 毫米 1/16

字 数 340 千字

印 张 16.75

版 次 2001 年 6 月第 1 版 第 1 次印刷

印 数 1~5 000

书 号 ISBN 7-5638-0887-6/F·491

定 价 24.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

前 言

企业成本管理是全员的管理、全方位的管理、全过程的管理、全环节的管理,是技术与经济结合的管理和商品使用价值与价值结合的管理。因此,现代成本管理体系是一项涉及面广且内容繁杂的系统工程。

面对市场经济大潮的冲击,企业必须深化内部改革,将市场机制、市场法则引入企业,运用价值规律和经济杠杆,推动企业不断加强成本管理,建立起系统有效的内部经济责任制、合理的分配机制和高效的管理体制,以达到降低成本、提高经济效益的目的。

针对现代成本管理的内容,结合高等专业教育培养人才的目标,我们编写了这本书,作为会计学专业系列教材之一。本书系统地介绍现代成本会计的基本理论,详述成本预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核六个方面的内容,并注意讲明这六个环节的紧密关系,使读者对成本会计有全面系统的理解。

本书由黄毅勤、刘志翔主编。第一章由黄毅勤执笔,第二、三章由林光泽执笔,第四、七章由梁淑美执笔,第五、六章由刘志翔执笔,第八、九章由尹世芬执笔。全书经张崇敏副教授审阅,并提出宝贵意见,在此表示衷心感谢。

由于水平所限,书中难免有疏误之处,敬请读者指正。

作 者

2001.6

第一章

总 论

学习要点与要求

本章阐述成本会计的形成与发展,讲明现代成本会计的内容,介绍了成本会计与财务会计、管理会计的关系,对支出、费用、成本的概念及费用的分类作了论述,进一步讲明划分产品制造成本与期间费用的作用。通过本章学习,要求对成本会计有总括的了解,掌握支出、费用、成本的概念,以及成本会计的重要性。

第一节 成本会计概述

一、成本会计的产生与发展

成本会计是工业化的产物,它的产生与特定的经济发展的要求相适应,并在与外部环境的相互作用中得到发展。

在工场手工业生产的初期,工场主在接受顾客的订货时,为了使其在生产中所发生的各项耗费能够得到合理补偿,便出现了估计成本,以满足定价的需要。为了使估计成本接近实际,人们开始积累成本资料,对生产过程发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总,在会计账簿之外,用统计的方法来估算成本。

最先将费用的归集和成本计算纳入账簿记录的是在 14 世纪初叶意大利的麦迪斯 (Medici) 家族的毛纺厂。当时工场手工业组织的特点是:工场主首先把许多手工作坊联合起来,雇用工人对羊毛进行粗加工;然后分发给城乡手工业者,由其在家中纺成毛

线,织成毛呢;最后再在较大的手工工场中完成染整工序,生产出商品产品。为了适应这种手工工场的生产组织特点,在家族毛纺厂的账簿记录中,按生产工艺划分若干步骤,分设明细账进行生产费用的归集和计算。这种账簿记录的目的,一是对生产各步骤的耗费进行控制,二是防止原材料的浪费和毁损。到18世纪英国的一些制鞋厂和制袜厂中,逐步出现了分批成本计算和分步成本计算的模式,但这还不是真正意义上的成本会计。

产业革命是成本会计形成的动因。19世纪产业革命后,工厂的数量剧增,生产经营的规模日益扩大,企业之间出现了竞争。在竞争中企业主对生产成本更加关注,要求会计人员能提供更充分的成本资料,提高成本计算的准确性。因此,这就促使成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统,使成本计算和会计核算相结合,成本记录与会计账簿一体化,形成了成本会计。

成本会计纳入复式账簿以后,利用账户之间的对应关系,可以全面地反映原材料和人力资源的转移,以及与其相对应的价值转移和增值的全过程。同时,由于工业生产经营的规模日益扩大,并在先进而昂贵的设备上不断增加投资,固定资产折旧问题日渐突出,加之管理费用在成本中的比重日益增加,客观上又提出了如何把这些固定费用分摊计入成本的问题。此外,为适应市场的竞争,要求提供正确的各种产品的生产成本和销售成本的资料,以便为产品定价提供可靠的客观依据,使成本计算与损益计算有机地联系起来。这一切都促进了成本会计的系统化和科学化发展。这一时期成本会计方面的代表作有:1887年出版的英国卡克和费尔斯合著的《工厂会计》,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。1889年英国的诺顿所著《纺织工厂簿记》,主张制造成本与非制造成本分别进行核算。还有刘易斯编写的《工厂的商业组织》,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到损益账户。在这一时期,为适应纺织、冶金行业及装配式生产企业的需要,系统化的分步成本计算法和分批成本计算法相继产生。

20世纪初期,资本主义经济的迅速发展,市场竞争更加激烈,以事后核算为主的成本会计已不能满足经营管理者的要求。1911年泰勒发表了著名的《科学管理原理》,强调提高生产和工作效率,通过对时间研究、动作研究,来制定在一定生产条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准,作为评价和考核的依据。随着泰勒制的广泛实施,也促使会计核算方法与管理要求相适应。于是,预算控制、标准成本、差异分析等技术方法运用到会计中,产生了用于成本控制和分析的标准成本法。即事先制定成本标准,据以进行日常的成本控制和定期的成本分析,使成本会计的职能由成本核算扩展到成本控制和分析。

二次世界大战以后,资本主义垄断经济和跨国公司的大量涌现,企业规模日益扩大,生产经营范围不断拓展,日趋多角化。同时,在战争中发展起来的军用科学技术向民用工业转移,产品更新换代较快,新产品开发日新月异,市场竞争日趋激烈。企业为

了在竞争中生存和发展,除了要加强生产过程的控制,降低产品成本外,还要注意提高产品质量,不断开发新产品。同时,在建厂之前和设计新产品之前,都要围绕着如何降低成本去深思熟虑,选取降低成本的最佳方案。预测学、决策学、运筹学、行为科学、信息学、系统科学等现代管理学的发展,形成了以管理为主的现代成本会计。

二、现代成本会计的内容

从成本会计的产生与发展的历程看,原始的成本会计是运用会计核算的一般原理、原则和方法,对产品生产过程中所发生的各项生产耗费进行系统的记录,主要是以交易或数量为基础的成本计算系统,着重于直接材料、直接人工等直接成本的计算与控制,对间接计入费用则按照一定的标准在各成本计算对象间进行分配、汇总,确定各种产品和劳务的总成本和单位成本。随着经济的发展、科学技术的进步、企业组织结构与规模的变化,以及随着管理思想的演变,成本会计的内涵和外延都发生了拓展,现代成本会计与现代管理科学的结合越来越紧密。现代成本会计的基本内容包括:成本预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。

(一)成本预测

成本预测就是从历史资料和结合市场调查等渠道获取的各种信息,并考虑生产、技术条件的变化,运用科学的方法,对未来成本水平和变化趋势做出科学的推测与估计。产品成本的高低直接影响企业获利的大小,关系企业在竞争中能否占有优势。进行成本预测,研究企业外部环境和内部因素对成本升降的影响,拟定各种降低产品成本、提高经济效益的方案,供企业决策时使用。同时,成本预测也是编制成本计划的基础,根据成本预测的结果,结合企业经营计划指标的要求,确定计划年度的成本目标,并纳入企业多目标经营管理体系。

(二)成本计划

在成本预测的基础上编制成本计划,根据计划期的生产任务和目标利润,通过一定的程序,遵循一定的原则,以货币计量形式规定计划期产品生产耗费的控制标准和成本水平,并以书面文件的形式下达企业各管理部门和生产车间执行。成本计划是成本控制和考核的依据。为适应市场经济的发展变化,企业成本计划应考虑某些因素变化对成本产生的影响,编制成本滚动计划、弹性计划、单独应变计划,以及多保证降低成本措施计划等。

(三)成本控制

成本控制是指在产品成本形成过程中,通过对成本形成过程中发生的各项耗费进行反映和监督,及时发现和纠正脱离计划或定额的差异,使生产经营过程中发生的各种消耗和费用,被控制在成本计划和费用预算标准的范围内,以保证目标成本的实现。按照生产经营活动的流程来分,成本控制可分为产品设计阶段的成本控制、产品生产阶段的成本控制、成本考核阶段的反馈控制。

(四)成本核算

成本核算是成本会计的基本职能。正确组织成本核算,即根据企业的生产工艺特点和生产组织的特点以及成本管理的要求,采用适当的成本计算方法计算产品成本,提供企业成本管理所需要的资料。进行成本核算,应如实反映企业生产经营过程中发生的各种耗费,正确归集和分配生产费用和核算期间费用,以便正确计算损益。成本核算的过程,既是对实际发生的各项费用进行核算的过程,也是信息反馈和采取有效措施对成本实施控制的过程,使脱离计划的偏差在生产经营过程中得到发现和纠正。通过对产品实际成本的核算可以反映成本计划的实际执行情况,并为进行未来成本预测,编制下期成本计划提供可靠资料,也为进行成本分析和考核提供了依据。

(五)成本分析

成本分析主要是利用成本核算所提供的实际成本资料与计划成本、上年实际成本、历史先进水平以及同行业成本等进行比较,揭示成本升降变动的情况,系统地研究成本各项目发生变动的原因,确定各因素的变化及其对成本的影响程度。通过成本分析,可以找出成本变化的规律,有针对性地提出加强成本控制的措施,寻求降低成本的最佳途径,挖掘内部潜力。

(六)成本考核

成本考核是指定期对成本计划和有关指标的实际完成情况进行评价和考核。按成本责任的归属考核各部门及有关岗位人员的成本指标完成情况,并据此进行奖惩,可以客观地评价工作业绩和明确责任,也可以激励员工改进工作,更好地履行责任,提高企业整体管理水平和经济效益。

三、成本会计与财务会计和管理会计之间的关系

财务会计、管理会计、成本会计是现代会计的三个主要领域。

财务会计主要是向企业外部的财务会计信息使用者提供特定日期的企业财务状况及一定时期企业经营成果、现金流量的信息。对外公布的财务会计信息应严格遵循统一的会计准则。

管理会计主要是向企业内部管理人员提供加强企业经营管理方面所需要的信息,以便于管理者实施有效的管理。

成本会计和财务会计、管理会计有着密切的联系。成本会计所记录、计量和报告的是有关成本、费用等多方面的信息。这些信息应满足企业外部财务会计信息使用者和企业内部管理者对企业业绩进行评价并做出相应决策的需要。财务会计根据成本会计所提供的有关资料进行资产的计价和损益的确定,而各项生产耗费的归集分配,以及产品成本的形成、结转也都纳入财务会计的核算体系中。外部的信息使用者可依据成本数据对企业管理当局的业绩进行评价,并据以做出相关的决策。同样,管理会计也要依据成本会计所提供的资料,对生产过程的各项耗费进行分析和考核,对内部各责任单位

及相关管理人员的业绩进行评价,利用成本数据,结合市场状况,进行成本的规划及控制,提高企业的经济效益。

第二节 制造业费用要素与产品成本项目

一、支出、费用、成本的概念

企业的一切开支及耗费都属于支出,按支出的性质划分,可以分为资本性支出、收益性支出及营业外支出三大类。资本性支出是指支出的效益与几个会计年度相关的支出,这种支出转化成另一项资产的价值,并在以后资产使用中按受益情况分期将其价值计入各期费用。收益性支出是指支出的效益仅与本会计年度相关的支出,这种支出直接计入当期费用,并与当期的收入相配比。营业外支出是指与企业的生产经营活动没有直接联系的支出。

企业的支出中凡是与本企业的生产经营活动有关的支出可直接计入费用或分期转化为费用,而与本企业生产经营活动无关的支出,如营业外支出,则不作为费用,而直接计入当期损益。

费用是指企业生产经营过程中发生的各种耗费,或者说是企业为获取营业收入而提供商品或劳务所发生的耗费。

成本是对象化的费用,企业为了取得任何一项资产所发生的费用,均可称为其成本。如购买一批原材料所发生的有关支出,即可归结为该批原材料的成本。为取得某项固定资产所发生的相关支出,则形成该项固定资产的成本。成本是企业生产经营过程中发生的各项耗费或支出,这种耗费或支出是相对于一定“主体”而言的,即归属于谁的耗费或支出。

费用与成本有密切的联系,但也有区别。

费用与成本的联系表现为费用与成本都是企业在生产经营过程中发生的耗费,费用是成本计算的基础,成本是费用的对象化,只有正确地组织费用的核算,并将各项耗费正确归集到成本计算对象上,才能正确计算成本。

费用与成本的区别表现在费用是按时期归集的,即一定时期为生产经营所发生的各种耗费;而成本则是按对象来归集和计算的,即某一具体对象所承担的各项耗费。费用是成本计算的基础,本期发生的费用是否计入本期成本,还应遵循权责发生制原则,正确划分费用的归属期。

二、制造业费用要素

企业从事生产经营活动所发生的各种费用,按照费用的经济内容即经济性质进行分类,划分为若干费用要素,分别反映劳动对象、劳动手段和活劳动方面的耗费。具体

可分为以下各项：

(1)外购材料。指企业为进行生产经营而耗用的一切由外部购入的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品。

(2)外购燃料。指企业为进行生产经营而耗用的一切由外部购入的各种燃料。

(3)外购动力。指企业为进行生产经营而耗用的一切由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)提取的应付福利费。指企业根据规定按工资总额一定比例计提的应付职工福利费。

(6)折旧费。指企业按照规定方法计提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)利息支出。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。指企业发生的应缴房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等。

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

这种分类方法可以反映企业在一定时期内发生生产经营费用的种类和数额,据以分析各个时期生产经营费用的结构和水平;同时便于区分生产经营费用中的物化劳动消耗和活劳动消耗,可以为企业核定流动资金、考核流动资金周转运用情况,以及计算净产值和国民收入提供资料。但由于不反映费用发生的地点和用途,因而不便于分析费用的发生是否合理、节约。

三、产品成本项目

企业发生的各种费用按照其经济用途进行分类应注意划清以下几个界限：

第一,要分清费用支出的性质,是用于生产经营管理方面的支出,还是非生产经营管理方面的其他支出。

第二,对于生产经营管理方面的支出,还要按照现行的会计制度正确划分应计入产品成本的生产费用和用于组织、管理企业正常生产、销售活动而发生的管理费用、营业费用和财务费用。

第三,为适应对产品成本实施有效控制并进行分析考评的要求,对于计入产品成本的生产费用,视其在产品成本中所占比重的大小,还应进一步划分为若干成本项目,即产品成本项目。由于产品成本明细账需按照成本项目设置专栏进行登记,为简化核算,产品成本项目应按产品成本构成的若干主要内容(通常按其在产品成本中所占的比重确定或单独列项有特定考核管理的意义)分别专设成本项目,而将其他构成内容合并设置综合成本项目。

产品成本项目的设置：

(1)原材料(也称直接材料)。指直接用于产品生产并构成产品实体的原料、主要材

料和外购半成品,以及有助于产品形成的辅助材料。

(2)工资及福利费(也称直接工资)。指企业直接从事产品生产人员的工资,以及计提的职工福利费。

(3)制造费用(属综合成本项目)。指企业生产车间为生产产品和提供劳务而发生的各项组织、管理费用,以及不专设成本项目的其他生产费用。它包括车间管理人员及非生产人员的工资和福利费,车间设备和房屋建筑物的折旧费、修理费,办公费,水电费,机物料消耗,劳动保护费等。

(4)废品损失。指企业生产过程中产生了废品造成的损失。在废品较多或废品损失在产品成本中占一定比重时,可设此项目单独反映。

(5)停工损失。指企业因材料供应不足、停电、非常灾害等造成停工而带来的损失。如需核算停工造成的损失,可设此项目单独反映。

产品成本项目的设置,应适合企业的生产特点和管理的要求,揭示为制造产品所发生的主要耗费及其构成情况。随着企业管理者对成本管理的要求不断提高和会计电算化的普及,对产品成本的分析考核也将细化,因此企业还可以根据本企业的实际结合成本管理的要求增设有成本项目。

第三节 产品制造成本与期间费用

一、产品制造成本与期间费用的划分

企业为了正确计算一定时期的损益,需以当期收入与其相关的成本、费用相互配比。成本、费用与收入的相关性质,表现为两种关系。一种是因果配比关系,即用来配合相比、计算盈亏的收入,是以这些相匹配的成本、费用换取的收入;而成本、费用,是指用来取得这些收入而失去的成本、费用,如一定产品的成本,需与销售这些产品的期间收入配比。另一种是期间配比关系,即一定期间发生的某些费用,如管理费用,应与受益当期产生的收入相配比。按配比原则要求,用于与经营收入相配比的成本和费用,区分为产品的制造成本与期间费用。列入当期损益的产品制造成本,只是当期实现销售收入的那些产品的制造成本;列入当期损益的期间费用,则是当期发生的全部期间费用。

因此,企业一定时期生产经营过程中发生的全部费用,也相应分为生产费用和期间费用。生产费用归属于特定对象,是用来形成一定资产而发生的费用,计入一定产品即形成产品的制造成本;期间费用是不能直接归属于某一特定对象的费用,但可以确定其归属期间,因此全部列入当期损益。前述按经济用途对费用的分类中,直接材料费用、直接燃料费用、直接动力费用以及直接工资费用和福利费、废品损失费用、停工损失费用、制造费用,归属于一定的产品,计入产品的制造成本;营业费用、财务费用和管理费

用只归属于一定的经营期间,作为期间费用。

二、期间费用的内容

期间费用包括营业费用、财务费用和管理费用,其各自内容如下:

(一)营业费用

营业费用指企业在销售产品和提供劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。它包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、委托代销手续费、广告费、展览费、租赁费和销售服务费用,销售机构人员工资、福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他经费。

(二)财务费用

财务费用指企业为筹集资金而发生的各项费用。它包括企业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)和金融机构手续费,以及因筹集资金而发生的其他费用等。

(三)管理费用

管理费用指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动发生的各项费用。它包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、业务招待费、坏账损失以及其他管理费用。其中:

(1)公司经费,包括工厂总部管理人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他公司经费。

(2)工会经费,是指按一定标准计提拨交给工会的经费。

(3)职工教育经费,是指企业为职工学习先进技术和提高文化水平而支付的费用。

(4)劳动保险费,是指企业支付离退休职工的退休金(包括按照规定交纳的离退休统筹金)、价格补贴、医药费(包括企业支付离退休人员参加医疗保险的费用),职工退职金,6个月以上病假人员工资,职工死亡丧葬补助费、抚恤费,按照规定支付给离休人员的各项经费。

(5)待业保险费,是指企业按照国家规定交纳的待业保险基金。

(6)董事会费,是指企业最高权力机构(如董事会)及其成员为执行职能而发生的各项费用,包括差旅费、会议费等。

(7)咨询费,是指企业向有关咨询机构进行科学技术经营管理咨询所支付的费用,包括聘请经济技术顾问、法律顾问等支付的费用。

(8)审计费,是指企业聘请中国注册会计师进行查账验资以及进行资产评估等发生的各项费用。

(9)诉讼费,是指企业因起诉或者应诉而发生的各项费用。

(10)排污费,是指企业交纳的排污费用。

(11)绿化费,是指企业对厂区、矿区进行绿化而发生的零星绿化费用。

(12)税金,是指企业发生按照规定应缴的房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

(13)土地使用费,是指企业使用土地而支付的费用。

(14)技术转让费,是指企业使用非专利技术而支付的费用。

(15)技术开发费,是指企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的新产品设计费,工艺规程制定费,设备调试费,原材料和半成品的试验费,技术图书资料费,未纳入国家计划的中间试验费,研究人员的工资,研究设备的折旧,与新产品试制、技术研究有关的其他经费,委托其他单位进行的科研试制的费用以及试制失败损失。

(16)无形资产摊销,是指专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等无形资产的摊销。

(17)业务招待费,是指企业为业务经营的合理需要而支付的业务招待费用。

三、产品成本和期间费用的作用

(一)产品成本和期间费用是反映和控制企业各种耗费的重要指标

产品成本综合地反映了一定生产技术条件下所发生的材料、能源的消耗,机器设备的磨损和活劳动的支出等,也反映了企业生产技术的经营管理水平。企业生产经营活动的全过程,如产品设计、工艺配置、设备利用、材料使用、人力资源配置、劳动生产效率、生产组织协调、产品产量、产品质量以及售后服务等各方面工作的好坏,都可以通过产品成本核算及期间费用的核算直接、间接地体现出来。因此,正确组织产品成本核算,及时、准确地反映生产过程各环节的各项耗费,有利于对生产成本实施全员管理和有效的控制,不断地挖掘潜力,提高劳动效率,增加有效作业,提高经济效益。正确进行期间费用的核算,不断促进企业实行科学有效的管理,增收节支,控制期间费用,向管理要效益。

(二)产品成本和期间费用是企业资金耗费的补偿尺度

产品的生产过程也是一个人力、物力、财力的消耗过程,形成具有新的使用价值和价值的产品的过程。企业生产经营过程中发生的各种资金耗费,应从销售收入中得到足额的补偿,这是维持简单再生产的前提。正确计算产品成本和期间费用,才能使各项资金耗费得到合理补偿。当期销售收入中用于补偿再生产资金的数额应与当期销售产品的成本及期间费用之和相等。补偿不足,会使企业资金短缺,再生产能力受到影响,而补偿过量,又会造成利润虚减,减少应纳税额,损害国家利益。

正确核算产品成本和期间费用,也为合理地确定产品的价格提供了依据。在市场经济条件下,产品价格围绕产品的价值而波动,产品的价格以社会成本为依据。若一个企业产品成本及费用水平低于社会平均成本,就能在竞争中占有优势,有了正确的产品成本和期间费用资料,为企业决策者合理制定销售策略提供了依据。

(三)产品成本和期间费用是进行经营决策的重要依据

产品成本既有刚性的一面,又有弹性的一面。刚性一面表现为企业为获得一定的经济效益就必然发生相应的支出;而弹性的一面,则意味着取得同样的经济效益可能发生不等量的成本支出,或是以同样的成本支出获得了不同的经济效益。正是因为成本有弹性的一面,为我们加强成本费用的核算,寻求降低成本的途径,提高成本管理水平留下了余地。在一定的市场价格和税收标准的条件下,产品成本和期间费用的高低直接影响着企业的盈利水平和市场竞争的能力。企业进行生产经营决策,无不以经济效益的高低作为评价决策方案的标准,而衡量决策方案经济效益的高低,产品成本和期间费用是必然考虑的主要因素。

本章小结

成本会计是工业化的产物,成本会计的形成和发展与工业化的进程紧密相联。随着社会的进步、科学技术的发展、企业组织结构和管理模式的变化、管理思想的变革,使成本会计的内涵和外延都不断得到拓展。现代成本会计与现代管理科学结合越来越紧密。现代成本会计的六个环节是:成本预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核。

企业进行生产经营活动必然发生各项支出,按支出的业务性质划分,可以分为资本性支出、收益性支出和营业外支出三大类。只有与生产经营活动有关的支出才可直接计入费用或分期转化为费用,成本是对象化的费用,企业为取得任何一项资产或完成一项劳务所发生的费用称为其成本。

费用要素是按照费用的经济内容所做的分类,制造业的费用要素可分为:①外购材料;②外购燃料;③外购动力;④工资;⑤提取的应付福利费;⑥折旧费;⑦修理费;⑧利息支出;⑨税金;⑩其他支出。

产品成本项目是按照费用的经济用途所做的分类,应计入产品成本的费用,按其在产品成本中所占比重的大小及进行控制和考评的需要划分为若干成本项目。成本项目分为:①原材料;②工资及福利费;③制造费用。此外对于燃料和动力、废品损失、停工损失等可视企业情况考虑是否单独列项。

正确划分产品成本和期间费用其作用在于:①它们是反映和控制企业各种耗费的重要指标;②它们是企业资金耗费的补偿尺度;③它们是进行经营决策的重要依据。

思考题

1. 现代成本会计的内容包括哪些?

2. 成本会计与财务会计、管理会计有哪些联系？
3. 简述支出、费用、成本之间的关系。
4. 制造业费用要素包括哪些？
5. 什么是产品成本项目？
6. 什么是期间费用？
7. 划分产品成本和期间费用有何意义？

第二章

成本、费用核算的要求和一般程序

学习要点与要求

本章主要介绍了成本、费用核算的要求和一般程序。通过本章学习,要求掌握成本、费用核算的基本要求,了解确定财产物资的计价和价值结转方法,熟练运用成本、费用核算的一般程序和账户设置,以及账务处理程序,掌握成本、费用分配的原则和方法。

第一节 成本、费用核算的基本要求

产品成本、期间费用核算是成本会计的中心内容,是企业现代成本管理工作的主要内容。成本、费用核算正确与否,不仅直接影响到成本、费用预测以及计划、控制、分析和考核等成本会计诸多方面工作的质量,而且也直接影响企业损益及所得税的计算,也会影响企业经营决策的正确性。成本、费用核算的过程,既是对企业生产经营过程中各种耗费的发生进行归集和分配的过程,也是为了满足企业成本管理所需的信息反馈的过程。同时,也是对企业成本、费用计划(预算)的实施和进行调整的过程,对企业经营决策目标的实现起着重要的作用。因此,在成本、费用核算工作中应注意贯彻以下几项要求:

一、算管结合,算为管用

成本核算应根据国家有关的法规和制度,以及企业的成本计划和相应的消耗定额,

对企业的各项费用进行审核和控制,确定是否开支。对于已经支出的,审核其是否应计入生产经营管理费用。已计入生产经营管理费用的,审核其是否应计入产品成本。因此,要对费用的发生情况,以及费用脱离定额或计划的差异进行日常核算和分析,并及时进行反馈。

首先,对于不合理、不合法,不利于提高经济效益的超支、浪费或损失要严格加以制止。如果已经发生,要追究有关部门和人员的责任,采取措施以杜绝再发生此类情况;对于定额或计划脱离实际情况而形成的差异,要按规定程序进行修订。

其次,要对已经发生并应计入企业生产经营管理费用的耗费进行归集。生产费用要按产品进行归集,计算各种产品成本,以便为产品成本的定期分析和考核、进一步挖掘降低成本的潜力提供数据。经营管理费用按相应期间进行归集,并直接计入当期损益。成本、费用核算既不要为算而算,搞繁琐哲学;也不要过于简化,应遵循能够满足企业生产经营管理需要的原则。

二、正确划分各种费用界限

为了正确地核算产品生产成本和企业损益,生产费用和经营管理费用的核算必须正确划分以下五个方面的费用界限:

(一)正确划分应计入成本、费用与不应计入成本、费用的界限

企业的经济活动是多方面的,除了生产经营活动,还有诸如投资等其他方面的经济活动。因而,在发生的各种费用中其用途也是多方面的,并非都计入产品成本和期间费用,必须按其用途的不同,确定哪些应计入产品成本和期间费用,哪些不应计入产品成本和期间费用。只有用于产品生产和销售,用于组织和管理生产经营活动以及用于筹集生产经营资金的各种费用,即收益性支出,才应计入产品成本和期间费用。而对于资本性支出或不是由于企业日常生产经营活动而发生的费用,则不应计入产品成本和期间费用。例如,企业购置和建造的固定资产、无形资产和其他资产的支出,对外投资的支出,企业固定资产盘亏损失和清理损失,非正常原因造成的停工损失,自然灾害造成的损失,以及罚款支出和捐赠支出等都不应计入产品成本和期间费用。我们既反对乱摊、乱挤,人为扩大成本、费用,也反对漏计、少计,人为缩小成本、费用,以保证产品成本和期间费用计算的真实性。

有些费用支出,按税法要求不能作为成本、费用列入。例如,超过计税标准开支的业务招待费,超过计税工资部分的工资费用等,但成本会计仍按其性质列入成本、费用,待计算确定应纳税所得额时再进行调整。

(二)正确划分各月的费用界限

为了正确计算产品成本,在正确划分上述费用界限的基础上,还应划清应由本月产品成本、期间费用负担和应由其他月份产品成本、期间费用负担的费用界限。即应由本月成本、费用负担的费用,应全部计入本月成本、费用;不应由本月成本、费用负担的,则

不应计入本月成本、费用。为了满足这一要求,首先,本月发生的费用,要全部在本月记账,不应延至下月记账,也不应提前结账。其次,要贯彻权责发生制原则,对应由本月和以后月份成本、费用负担的待摊费用或预提费用,根据费用的受益期限,分别由本月和以后月份的成本、费用合理负担,以便真实反映各月成本、费用水平,防止利用待摊和预提方法人为地调节各月成本、费用的高低。划分这方面费用界限,是正确计算各月产品成本、期间费用的基础。由此看出,本月产品成本和期间费用应负担的费用,包括扣除应由以后月份成本、费用负担部分之后的本月发生费用,还有以前月份发生的待摊费用的本月待摊额,以及尚未发生应由本月成本、费用负担的预提费用。

(三)正确划分产品费用和期间费用的界限

本月产品成本和期间费用应负担的费用,包括应计入产品成本的费用和构成期间费用的费用,两者之间必须划清界限。其中,直接材料费用、直接工资费用、制造费用等生产费用,计入产品生产成本。随着产品的陆续销售,实现其收入,其销售成本才得以补偿。营业费用、管理费用和财务费用,是与一定期间相联系,期间费用应直接计入当期损益,通过收入一次全部得到补偿。正确划分产品费用和期间费用的界限,是保证正确计算产品成本和核算各期损益的基础,反对人为地将产品成本和期间费用混淆界限,任意调节、转移费用的错误做法。

(四)正确划分各种产品的费用界限

为了分析和考核各种产品成本计划或成本定额的执行情况,应该分别计算各种产品的成本。为此,要对应该计入本月产品成本的生产费用在各种产品之间进行划分。属于某种产品单独发生,能够直接计入该种产品成本的生产费用,应该直接计入该种产品成本;属于几种产品共同发生,不能直接计入某种产品成本的生产费用,则应采用合理的分配方法,分配计入这几种产品的成本。要真实地反映各种产品所耗费用,应特别重视盈利产品与亏损产品、可比产品与不可比产品之间的费用界限的划分,防止在这些产品之间任意转移费用,以盈补亏、掩盖亏损产品成本超支的错误做法。

(五)正确划分完工产品和在产品的费用界限

通过以上费用界限的划分,确定了各种产品本月应负担的生产费用。月末,对于既有完工产品,又有在产品的某种产品,就需要采用适当的分配方法,将产品应负担的费用在完工产品和在产品之间进行分配,分别计算出完工产品应负担的费用和在产品应负担的费用。为了划清这一费用界限,首先要正确计算完工产品与在产品的数量,然后在数量计算的基础上进行费用的分配,要防止任意多留或少留在产品成本,人为调节当月完工产品成本的错误做法。

能否正确划分上述几个方面的费用界限,反映了是否遵守权责发生制,以及费用受益的分配原则,是保证成本、费用核算正确与否的关键,也是检查和评价成本、费用核算工作是否正确合理的重要标准。实际上,成本、费用核算的过程,也就是正确划分这几个方面费用界限的过程。