

中等职业教育国家规划教材配套教材

# 成本会计

CHENGBENKUAJI

第2版



主 编 李道刚

@  
KUAJI



中国财政经济出版社

中等职业教育国家规划教材配套教材

# 成 本 会 计

(第2版)

主编 李道刚

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/李道刚主编. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.6

中等职业教育国家规划教材配套教材

ISBN 978-7-5005-6292-4

I. 成… II. 李… III. 成本会计-专业学校-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 105607 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [jiaoyu@cfeph.cn](mailto:jiaoyu@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行电话: 88190616 88190655 (传真)

北京金华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 11.75 印张 280 000 字

2007 年 7 月第 2 版 2007 年 7 月第 1 次印刷

定价: 14.00 元

ISBN 978-7-5005-6292-4/F·5490

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

## 再版说明

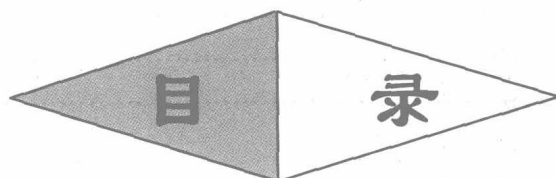
为了贯彻落实财政部关于执行新会计准则的要求，满足会计专业职业教育教学的需要，我们组织修订了职业教育会计专业教学用书。本次修订依据《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则以及《企业会计准则——应用指南》，在内容上以会计信息的有用性为基本导向，以提高学生的会计从业能力为主要目标。

作为职业教育教材，我们编写时全面贯彻“以服务为宗旨、以就业为导向”的职业教育改革发展方针，从理论够用、实训知识并重的角度设计教材体系，着力于加强职业院校学生实践能力和职业技能的培养。

在教材的出版过程中，我们得到了财政部会计司和教育部有关司局领导的关心和指导，众多知名会计专家、一线教师以及行业从业人员参与了编写和审稿工作，在此表示感谢。但新会计准则在教学与实践中的贯彻执行仍需有个过程，我们真诚地希望各类职业技术学院在教材的使用中，能够总结经验，及时提出修改意见和建议，使之不断完善和提高。

中国财政经济出版社

2007年3月



<b>第一章 概 论</b> .....	( 1 )
第一节 成本概述.....	( 1 )
第二节 成本会计的职能和任务.....	( 3 )
第三节 成本会计工作的组织.....	( 7 )
<b>第二章 成本核算的要求和程序</b> .....	( 11 )
第一节 成本核算的基本要求.....	( 11 )
第二节 成本核算的一般程序.....	( 14 )
<b>第三章 工业企业生产费用的归集和分配</b> .....	( 18 )
第一节 生产费用的分类.....	( 18 )
第二节 直接材料费用的归集和分配.....	( 22 )
第三节 直接人工费用的归集和分配.....	( 28 )
第四节 辅助生产费用的归集和分配.....	( 36 )
第五节 制造费用的归集和分配.....	( 45 )
第六节 损失性费用的归集和分配.....	( 53 )
第七节 生产费用在完工产品与期末在产品之间的分配.....	( 59 )
<b>第四章 产品成本计算方法的确定</b> .....	( 69 )
第一节 企业生产类型及管理要求对成本计算方法的影响.....	( 69 )
第二节 产品成本计算方法.....	( 73 )
<b>第五章 产品成本计算的品种法</b> .....	( 75 )
第一节 品种法概述.....	( 75 )
第二节 品种法的具体应用.....	( 77 )
<b>第六章 产品成本计算的分批法</b> .....	( 84 )
第一节 分批法概述.....	( 84 )
第二节 分批法的具体应用.....	( 85 )
第三节 简化的分批法.....	( 87 )

<b>第七章 产品成本计算的分步法</b> .....	( 91 )
第一节 分步法概述 .....	( 91 )
第二节 逐步结转分步法 .....	( 92 )
第三节 平行结转分步法 .....	( 103 )
<b>第八章 产品成本计算的辅助方法</b> .....	( 108 )
第一节 产品成本计算的分类法 .....	( 108 )
第二节 产品成本计算的定额法 .....	( 114 )
第三节 联产品和副产品的成本计算 .....	( 121 )
<b>第九章 其他行业的成本计算</b> .....	( 126 )
第一节 交通运输企业的成本计算 .....	( 126 )
第二节 施工企业的成本计算 .....	( 137 )
第三节 房地产开发企业的成本计算 .....	( 143 )
第四节 农业生产成本的核算 .....	( 145 )
第五节 林业生产成本的核算 .....	( 149 )
第六节 畜牧业生产成本的核算 .....	( 152 )
<b>第十章 成本报表与分析</b> .....	( 162 )
第一节 成本报表 .....	( 162 )
第二节 成本分析 .....	( 167 )
<b>后 记</b> .....	( 178 )

# 第一章

## 概 论



### 学习目标

本章阐述了成本会计的基本理论问题。通过本章的教学，要求学生了解产品成本的作用，了解成本会计的工作组织和基础工作，理解和掌握成本和产品成本的概念，重点掌握成本会计的涵义和现代成本会计的职能。

## 第一节 成本概述

### 一、成本和产品成本的概念

成本是一个应用非常广泛的概念。一般地说，成本是指为了达到一定的目的而耗费的各种资源的货币表现。这一定义包含如下几层意思：(1) 成本是为达到一定目的而发生的，无目的的成本发生只能是一种浪费；(2) 成本是一种资源的耗费，没发生消耗，没付出代价，就无所谓成本；(3) 成本必须是能够用货币来计量的，用货币这一同度量因素对人们为了达到一定的目的，耗费的各种资源进行计量，才能进行成本核算。

人们为了达到一定的目的总要付出努力，总要花费一定的代价。有所得必有所失，有投入才有产出，反映了事物的本质和客观规律。如物质生产部门为取得物质产品而从事的物质生产活动，行政事业单位为实现其职能完成其任务而从事的各种业务活动，都必然耗费一定的人力、物力和财力。而这些人力、物力和财力的耗费都可以用货币来表现，我们把这种用货币表现的各种耗费称为成本。成本是一个普遍的经济范畴，凡有经济活动和业务活动的地方，都必然有成本的存在。至于是否需要核算和考核成本，那是根据管理的需要和客观条件来决定的。也就是说，有没有成本和是否需要核算成本是两个不同的概念。明确这一点，有利于人们在从事生产经营活动和其他各项业务活动时，牢固树立成本观念，努力争取以较少的劳动耗费取得最大的效益，做到人人、事事、时时讲求节约，反对浪费。

上述成本是一般意义或者说广义上的成本。鉴于当前不同的部门和单位，对其生产经营活动或业务活动所发生的耗费的管理及补偿的来源和方式有所不同，如物质生产部门和自收

自支的事业单位,要按照经济核算制的要求,以自己的收入抵偿自己的支出并要有所盈余,这就不能不通过对所发生的各种劳动耗费进行核算和考核,以确定补偿劳动耗费的标准和尺度。而行政单位和全额管理的事业单位,虽然在其业务活动中同样要发生人力、物力和财力的耗费,即发生成本的问题,但这种耗费不是或主要不是靠自己的收入来补偿,而是依靠国家的财政预算拨款来补偿,从而在管理上不要求核算和考核成本。因此,对于以成本为对象,对成本进行计算、控制、分析和考核的成本会计而言,其所要研究的成本主要是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品成本。

产品成本是指为制造一定数量、一定种类的产品,而发生的以货币表现的各种耗费。物质产品的生产活动是人类最基本的经济活动,产品的生产过程同时又是生产的耗费过程。生产耗费包括生产资料中的劳动手段和劳动对象的耗费,以及劳动力方面的耗费。企业为生产产品在一定时期发生的用货币表现的生产耗费,称为该期间的生产费用。由于企业的生产经营活动是持续进行的,在定期进行产品成本计算时,一定时期发生的生产费用由于受期初、期末在产品以及其他费用的影响,并不完全归属于同一时期完工的产品;一定时期完工的产品,其成本往往包括上期转入的在产品成本和以前支出的而由本期负担的待摊费用,以及将来支出但本期产品应负担的预提费用。由此看出,本期的生产费用与本期的完工产品成本是两个不同的概念。但它们又是密切联系的,一定时期的生产费用是计算产品成本的基础,产品成本是对象化的生产费用。

## 二、产品成本的具体内容

按照马克思的价值理论,产品的价值由三部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值( $c$ ),劳动者为自己的劳动所创造的价值( $v$ ),以及劳动者为社会创造的价值( $m$ )。从理论上说,产品成本就是前两部分价值之和,即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。这种符合成本的客观经济内容的成本也称为理论成本。在实际的工作中一般是很难确定这种纯粹的 $c+v$ 理论成本的。

在实际工作中,为了使各企业列入产品成本的各项支出项目和内容保持一致,以便正确计算利润和缴纳税金,防止乱挤乱摊成本,同时也为了简化成本核算手续,国家规定了各行业成本的具体内容,而且在不同的时期,根据当时经济管理的具体要求,产品成本的具体内容也有所不同。如国家规定:工业企业的产品成本现在按制造成本法计算,其内容包括直接材料、直接人工和制造费用,而把管理费用、营业费用和财务费用作为期间费用,从本期收益中直接扣除,不计入产品成本。这与计划经济时期产品成本按完全成本法计算,将企业管理费也计入产品成本有很大的不同。施工企业的工程成本包括材料费、人工费、机械使用费、其他直接费和间接费用,企业所发生的管理费用和财务费用也不计入工程成本。由此可见,作为核算业务对象的具体成本与其经济内涵有很大的区别。

## 三、产品成本的作用

产品成本的作用决定于它的经济实质。产品成本实质上是产品生产过程中的各种劳动耗费及其补偿价值。产品成本作为企业生产经营过程中劳动耗费和补偿价值的尺度,作为产品定价和经营决策的依据,对降低耗费、足额补偿、合理定价、做好决策具有重要的作用。



### (一) 产品成本是生产耗费的补偿尺度

企业的生产过程也是物化劳动和活劳动的消耗过程。要维持企业的再生产，就必须使这些耗费得到及时足额的补偿。怎么算足额补偿，这就必须有一个客观的尺度。这个客观的尺度就是产品成本。产品成本的高低反映了从销售收入中需要补偿份额的多少，并直接关系到企业盈利的多少。所以成本作为补偿劳动耗费的尺度，对于促进企业加强成本管理、降低劳动消耗，以取得最佳经济效益有着重要作用。

### (二) 产品成本是反映企业工作质量的综合指标

产品成本是对企业产品生产过程中有关物化劳动和活劳动耗费的综合反映。产品设计是否合理，原材料消耗是否节约，生产设备是否充分利用，劳动生产率是否提高，生产组织是否协调，资金运用是否合理节约以及产品数量的多少、质量的优劣都能通过产品成本直接或间接地反映出来。上述指标都是反映企业经营管理水平和工作质量的重要指标，所以说成本是反映企业经营管理水平和工作质量的综合指标。

### (三) 产品成本是制定产品价格的重要依据

制定产品价格要考虑多方面的因素。在社会主义市场经济条件下，产品价格的制定，应体现价值规律的要求，使其大致符合产品价值。确定产品的售价应当以产品成本作为基本依据。产品的价格应高于产品成本，否则，劳动消耗就不能得到补偿，就会发生亏损，长期下去，投入的资本就会亏光，企业的再生产就难以继续。需要说明，作为制定产品价格依据的成本，不是一个企业的个别成本，而是社会平均成本。所谓社会平均成本，是指在国民经济中，某种产品在当时的生产技术条件下的平均水平的成本。产品价格应高于社会平均成本，从而使大多数企业的生产耗费能够得到补偿并有一定的盈利。在价格既定的条件下，企业之间的竞争主要是成本的竞争，谁的成本低，谁的盈利就多，谁就能在竞争中立于不败之地。

### (四) 产品成本是企业进行生产经营决策的重要依据

在市场经济条件下，企业要在激烈的竞争中自我生存和自我发展，就必须根据外部环境的变化和内部条件的变化，作出科学的生产经营决策。经营决策的核心问题是经济效益的高低，即对任何方案都应以经济效益的大小来衡量其利弊得失，最后从中选出最优方案。成本是影响经济效益的一个非常重要的因素，在产品价格和税收一定的情况下，产品成本水平的高低直接影响着企业经济效益的高低和市场竞争能力的大小。因此，企业进行经营决策时必须考虑产品成本这一重要因素，并以经济效益为标准来选择最佳方案以及评价方案是否可行。

## 第二节 成本会计的职能和任务

### 一、成本会计的形成和发展

成本会计是会计学科的一个重要分支，它是以成本为对象的一种专业会计。成本会计是随着社会经济的发展而逐步形成和发展起来的。

在资本主义生产以前的工场生产时期,工场在接受顾客的定货时需要定价,于是就出现了满足定价需要的估计成本。为了使估计成本接近实际,开始用统计的方法来计算和汇总生产中发生的直接费用,对于数额不大的间接费用则作为损失来处理。这种极为粗略的匡算为成本计算奠定了基础。

在产业革命完成以后,社会生产力获得了飞速发展,企业纷纷采用股份制的形式来吸收资本,扩大生产规模。此外,这一时期资本主义国家机器也日趋健全,税收制度也逐步完善。国家为了实现对经济的监督和调节功能,督促纳税人及时足额地缴纳税金,要求按照公认的会计原则归集、分配和计算产品成本。这一时期形成了费用分配、成本计算的一些专门方法。成本计算与复式记账的结合,标志着成本会计的形成。刚形成的成本会计是以事后的成本计算为重点的。这种对成本费用的实际发生额的记录反映和事后的核算,在现代成本会计仍是不可缺少的重要职能,但它不能满足社会经济的发展对成本管理提出的新的要求。

20世纪初,资本主义经济迅速发展,市场竞争更趋激烈。企业为了增强竞争能力,在“泰罗制”的推动下,“预算控制”、“标准管理”等科学的管理方法运用于会计,实施标准成本制度,使成本会计在原有的成本计算的基础上,增加了事前控制的新内容。把成本会计的领域从事后核算向事前控制推进。此时的成本会计可称为近代成本会计。

第二次世界大战以后,大量的军工企业转产民用品,战争中发展起来的现代科学技术大规模地应用于生产领域。新技术广泛应用,新产品不断出现,产品数量大量增加,商品供大于求,买方市场正式形成,企业之间的竞争更为激烈。企业为了在激烈的竞争中能够生存和发展,在发展新技术、开发新产品的同时,眼光更进一步集中在成本上。他们意识到要进一步大幅度降低成本,必须在产品投产前,对可能发生的成本进行预测,制订出各种不同的成本方案,然后通过权衡利弊,充分论证,从中选出最优方案。为此要求会计人员不仅做好生产过程中的成本控制和事后的成本核算和分析工作,更要做好成本的预测和决策,确定最佳成本方案,加强事前的成本控制。成本会计的这部分职能的形成,标志着成本会计已发展到现代成本会计阶段。现代成本会计的职能已经发展成为以核算为基础,以控制为手段,包括预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的职能体系。可以说:现代成本会计是成本核算与生产经营的直接结合,它是运用专门的管理技术和方法,以货币为主要计量单位,对生产经营过程中的劳动耗费,进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一系列价值管理活动。成本会计具有成本预测和成本决策的职能,是现代成本会计区别于以往各时期成本会计的一个重要标志。

## 二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业的生产经营活动中所能发挥的功能。我们由上述成本会计形成和发展的过程可以看出,成本会计的职能也有一个逐步完善的过程。现代成本会计的职能主要有如下7个方面: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。

### (一) 成本预测

成本预测是在认真分析企业现有经济技术条件、市场状况及其发展趋势的基础上,根据与成本有关的各种数据,采用一定的专门方法,对企业未来的成本水平及其变化趋势所进行的科学测算。通过成本预测,可以提高降低成本的自觉性,减少成本管理的盲目性,有利于

寻求降低成本的有效途径，充分挖掘降低产品成本的潜力。成本预测是进行成本决策和编制成本计划的基础。

### （二）成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料，制订出优化成本的各种备选方案，运用决策理论和方法，对各个备选方案进行比较分析，从中选择最优方案确定目标成本的过程。进行成本决策，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。

### （三）成本计划

成本计划是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。并提出为达到规定的成本水平所应采取的具体措施。以书面文件的形式下达各执行部门和单位。成本计划是降低成本的具体目标，也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。成本计划的编制过程，也是进一步挖掘降低成本潜力的过程。

### （四）成本控制

成本控制有广义和狭义之分。广义的成本控制泛指对整个生产经营活动过程中各种费用的发生进行引导和限制，以达到降低成本、提高效益目的的全部活动。从过程上来看，包括产品投产前的事前控制，生产过程中的事中控制和费用发生后的事后控制。事前的成本控制是在工厂的改扩建、新产品的的设计、老产品的改造等阶段，即在产品投产前所进行的一系列降低成本的活动。事中的成本控制是指在产品成本的发生过程中，所进行的控制产品成本的活动。包括对原材料采购、生产准备、制造加工直到产品入库整个过程所发生的料工费及其他支出所进行的控制。事后的成本控制是指在产品成本形成以后所作的分析和考核。这是对过去成本控制的总结。通过总结，揭示问题，找出差距，分析原因，为未来的成本控制指明方向。狭义的成本控制仅指事中的成本控制，以成本计划为依据，采用各种有效方法，将各项费用的发生限制在计划控制范围之内，以保证成本计划的顺利执行。

### （五）成本核算

成本核算是指运用各种专门的成本计算方法，按照规定的成本项目，通过费用的归集和分配，计算出各种产品的总成本和单位成本，并进行相应的账务处理。成本核算是成本会计工作的核心。成本核算的过程，既是对产品生产过程中的各种劳动耗费进行如实反映的过程，也是对产品生产过程中各种费用的发生实施控制的过程。通过成本核算提供的资料，可以反映成本计划的完成情况，为编制下期成本计划，进行未来的成本预测和成本决策提供依据。

### （六）成本分析

成本分析是根据成本核算提供的资料和其他有关资料，将本期实际成本与本期计划成本、上年同期成本、以及国内外同类产品的成本水平进行比较，确定成本差异，分析形成原因，明确应负责的单位和个人，以便采取措施，改进管理，挖掘降低成本的潜力。成本分析一般在事后进行，其主要内容包括全部产品成本计划完成情况分析，可比产品成本计划完成情况分析，单位产品成本分析，生产费用预算执行情况分析，主要经济技术指标变动对成本影响的分析，国内外同类产品成本对比分析等。

### （七）成本考核

成本考核是在成本分析的基础上定期对成本计划执行情况进行的总结和评价。成本考核要以成本计划的实施者即成本责任的承担者为对象,以其可控成本为界限,来考核其成本指标的完成情况,以及评价其责任业绩和决定其奖惩。将成本管理的责、权、利紧密结合起来,以便充分调动企业内部各部门、单位以及个人履行经济责任、执行成本计划的积极性。

成本会计的各项职能,是相互联系、相互补充的,从而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目的。成本计划是成本决策所确定的成本目标的具体化,成本控制对成本计划的实施进行监督,是保证成本计划完成的重要手段。成本核算是对决策目标是否实现的最后检验,通过成本分析,可对成本决策的正确与否作出判断。通过成本考核,调动各方面的积极性,可为成本计划的实现提供保证。

在成本会计的职能体系中,成本核算是成本会计最基本最重要的职能。成本预测、决策、计划,必须以过去的成本核算资料为重要依据;成本控制也依据成本核算提供的各种信息实施控制;成本考核和成本分析更需要成本核算提供成本计划实际完成情况的数据资料。没有成本核算就没有成本会计,没有成本核算职能,也就不存在成本会计的其他职能。由于教育部制定的中等职业学校会计专业教学方案中会计主干课程是由《基础会计》、《企业财务会计》、《成本会计》、《企业财务管理》、《管理会计》几门课程组成的,关于成本的预测、决策、计划、控制和考核的内容在《企业财务管理》、《管理会计》等课程中讲述。故本教材仅讲述成本的核算和分析。

### 三、成本会计的任务

成本会计的任务是与成本会计的职能紧密联系在一起的。有相应的职能,才能承担相应的任务。成本会计的任务主要有如下几个方面。

(一) 通过成本预测、决策,编制成本计划,作为成本控制、分析和考核的依据

在社会主义市场经济条件下,企业面临着激烈的市场竞争。要想在竞争中立于不败之地,努力降低成本是一个非常重要的方面。为此,就需要根据企业的内外在条件,运用科学的方法来预测未来的成本水平,并拟定多个成本备选方案,在分析比较的基础上,抉择出最优的方案,为企业领导进行决策提供可靠的依据。在此基础上,编制出按年度分月份的成本计划。

成本计划是企业计划的重要组成部分,既是计划期内的生产费用耗费标准、产品成本目标水平、可比产品降低程度以及为保证上述目标实现所应采取的措施的方案,又是建立企业成本管理责任制和控制生产费用的基础,还是分析成本升降原因、考核成本责任部门业绩、实施奖惩的依据。

(二) 正确核算产品成本,反映企业的经营成果和成本计划的执行情况

正确及时地核算产品的总成本和单位成本是成本会计工作的核心内容。成本核算资料必须做到数字真实、提供及时。如果实际成本资料不正确,就不能真实地反映成本的实际水平和经营成果,也不能据以考核成本计划的完成情况,进行未来的成本预测和成本决策也就缺少了可靠依据,正确计算企业的盈利也就成了一句空话。因此正确核算生产费用、计算产品成本,及时提供可靠的成本资料是成本会计工作最基本的要求。除了按产品计算产品的总成本和单位成本外,还应根据经济责任制的要求,按成本的责任单位核算各责任中心的责任成本。

(三) 分析成本计划完成情况好坏的原因, 对成本计划、责任成本预算执行情况进行评价和考核

通过生产费用的计算和产品成本的核算, 获得了成本的实际资料, 将其与成本计划对比, 反映了成本计划的执行情况。还应运用一定的方法, 对计划的执行情况进行分析。通过分析, 肯定成绩, 看到不足, 查找原因, 拟定措施, 挖掘潜力, 努力争取以最少的劳动耗费, 生产出更多更好的产品, 满足社会的物质需要, 提高企业的经济效益。

对各个责任成本单位的责任成本, 要将实际发生数与其预算控制数进行对比, 揭示差异, 寻找发生差异的因素, 对他们的业绩作出客观公正准确的评价并据以实施奖惩。这是努力提高职工降低成本的责任心, 发挥他们在成本管理中的主动性、积极性和创造性的一个重要方面, 也是保证成本会计各项工作任务完成的根本保证。

### 第三节 成本会计工作的组织

#### 一、成本会计机构

企业的成本会计机构, 是在企业中直接从事成本会计工作的职能部门。建立成本会计机构就为搞好成本会计工作提供了组织上的保证。机构的设置应与企业规模的大小、业务的多少和管理的体制相适应。

由于成本会计工作是企业会计工作的一部分, 因而, 企业的成本会计机构应是会计机构的一部分。在大中型企业, 应在会计机构中, 单独设置成本会计科或成本会计股, 在总会计师的领导下负责成本会计的各项工作。在规模较小的企业, 不成立成本会计的专门机构, 也应配备专职的成本会计人员负责成本会计工作。

作为企业的管理模式, 有集中和分级两种, 与之相适应, 成本会计也有集中和分级两种组织形式。集中管理的组织形式, 是指厂部的成本会计机构集中处理企业的全部成本会计事务, 在这种方式下, 企业的成本预测、决策、计划、核算、分析和考核集中到厂级会计机构进行, 企业各内部单位一般不配备或仅配备兼职的成本核算人员。这种组织形式的优点是厂部建立成本会计机构可以比较及时地掌握整个企业有关成本的全部信息, 便于成本数据的集中处理, 还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。不足之处是不便于进行责任成本的核算, 也不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时地掌握本单位的成本信息, 不利于调动一线人员参与成本管理的积极性。分级管理的组织形式, 是指成本会计中的计划、控制、核算和分析等工作, 下放到企业的各内部单位的成本会计机构或人员进行, 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。厂部成本会计机构负责对下一级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督, 并对全厂的成本进行综合的计划、控制、分析和考核工作, 以及对全厂成本核算工作进行汇总核算工作。成本的预测和决策工作一般仍由厂部成本会计机构来集中进行, 这种组织形式的优点是有利于企业各内部单位增强成本意识, 加强成本的控制和核算, 但会增加成本会计的机构和人员。

## 二、成本会计人员

成本会计人员是专门从事成本会计工作的专业技术人员。在企业的成本会计机构中配备一定数量的政治业务素质都过硬的成本会计人员是做好成本会计工作的决定性因素。成本会计人员不仅要精通业务,熟悉并认真执行有关方针、政策和法规,而且要深入生产第一线,了解成本的形成过程,增加成本管理的发言权。要通过会计的各项职能,充分挖掘企业降低成本的潜力,促使企业不断降低成本。积极参与企业的经营决策,提出改进企业生产经营管理的合理化建议,当好企业负责人的参谋。

成本会计人员有权要求企业有关单位和个人认真执行成本计划,严格遵守有关的法规和制度;有权参与制订企业的生产经营计划和各项定额;有权参与有关的生产经营管理会议;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。

## 三、成本会计制度

成本会计制度是组织和从事成本会计工作必须遵循的工作规范。因此,正确地制定和严格地执行成本会计制度是做好成本会计工作的重要条件,是成本会计工作组织的一项重要内容。成本会计制度按制定的主体不同,可分为上级主管部门制定的成本会计制度和企业内部制定的成本会计制度。上级主管部门制定的成本会计制度如财政部根据《会计法》和《两则》制定的《企业会计制度》、各种具体准则和各行业会计制度中涉及成本开支范围、资产计价标准、成本结转方式等的內容。上级主管部门制定的成本会计制度是各企业都必须遵守的成本会计工作规范。各企业都认真遵守,才能使成本会计资料满足国家宏观调控的需要。由于企业的情况千差万别,各具特点,因此各企业应根据自身生产和经营的特点,适应内部经营管理的具体要求,在不违背会计法规和上级主管部门制定的成本会计制度基本原则的前提下,制定企业内部的成本会计制度。企业内部的成本会计制度的內容应包括对成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核等作出决定。一般应包括以下几个方面:

- (一) 成本预测和决策制度
- (二) 成本定额和成本计划编制制度
- (三) 成本控制制度
- (四) 成本核算制度
- (五) 成本报表制度
- (六) 成本分析制度

成本会计制度一经制定,要严格执行,且保持相对的稳定性。但是,随着客观形势的发展,以及人们对客观事物认识的深化,成本会计制度也应进行积极而又慎重的修改。

## 四、成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是进行成本会计工作的前提条件。只有加强成本会计的基础工作,才能使成本会计工作顺利开展。成本会计的基础工作,主要有如下内容:

- (一) 建立健全原始记录制度

原始记录是指按规定格式,对企业的生产经营活动所作的最初记录。它是反映企业生产经营情况的第一手材料,是编制成本计划制定各项定额的主要依据,是成本管理的重要基

础。企业应建立各方面的原始凭证，统一规定其格式、内容和计算方法，以及填写、签署、传递、汇总、存档等制度，保证全面、准确、及时地提供有关信息。

一个企业的原始记录是非常广泛的，与成本会计有关的原始记录主要有如下几类：

1. 反映设备使用情况的原始记录；
2. 反映物资收发的原始记录；
3. 反映劳动工资方面的原始记录；
4. 反映生产活动及产品产出的原始记录；
5. 反映费用开支的原始记录。

以上各种原始记录，必须做到填写准确、书写清楚、签署齐全，并按照规定及时进行传递和汇总计算，还要按照规定定期归档保存。

#### (二) 建立健全定额管理制度

定额是指在企业的生产经营活动中，对人力、物力、财力的配备、利用和消耗以及获得成果等方面所应遵循的标准和应达到的水平。定额管理是成本管理的基础，是进行成本预测、决策、计划、控制和考核的依据，也是衡量经营成果的尺度。没有科学的定额就难以制订先进可行的成本计划，考核经济效益也就失去了科学依据。

企业实施定额管理所应制定的主要定额有：

1. 物资消耗定额；
2. 设备利用定额；
3. 劳动定额；
4. 费用支出定额。

定额的制定既要先进又要合理。所谓先进是指经过努力才能达到，所谓合理是指经过努力能够达到。两者任何一点做不到，制订的定额都称不上先进可行，都不利于调动群众执行定额的积极性。

#### (三) 建立健全物资管理制度

物资管理制度是指企业关于材料物资和产成品的计量、检验、出入库、盘存等方面的规定。企业一切物资的收发，都要经过严格的计量；一切物资的收发领退，要有严格的交接手续。有消耗定额的材料，应实行限额领料，无消耗定额的材料，也应按合理需要发料；对于库存的物资，要定期进行清查盘点，保护物资的安全完整。

#### (四) 建立健全内部结算制度

企业内部的结算制度，是企业内部各部门单位之间相互提供产品和劳务进行收付结算的一种制度。建立内部结算制度，有利于明确各部门单位之间的经济责任，便于进行成本责任的考核，确定各自的工作业绩。进行内部结算还需制定内部结算价格，内部结算价格一般根据计划成本来确定，也可采用协议价格。内部结算价格一经确定，应保持相对的稳定，不宜随意变动。

#### (五) 建立健全责任考核制度

责任考核制度是适应经济责任制的要求，以责任单位为对象，以经济责任为内容的一种内部控制考核评价制度。成本、费用的开支控制是发生成本、费用的单位和部门应承担的经济责任，成本责任的考核应是责任考核制度的重要内容。建立健全责任成本考核制度，应根据责任分解、分级管理的原则，在企业内部设立若干成本单位，将企业的成本目标进行层层

分解,分配落实到各个责任单位。各自对本单位的责任成本负责,厂长对全厂的全部成本负责。通过责任成本核算,反映实际与预算数的差异,并分析其形成原因,对各责任单位的工作实绩作出客观评价,按照制定的办法实施奖惩。通过责任成本考核制度的建立,可以明确各内部单位的经济责任,将成本控制与自己的切身利益密切结合起来。调动全体职工的成本管理积极性,为企业成本会计任务的实现,奠定群众基础。



## 复习思考题

1. 如何正确理解成本和产品成本的涵义。
2. 产品成本有哪些作用?
3. 现代成本会计有哪些职能,成本核算在职能体系中的地位是怎样的?
4. 成本会计的基础工作包括哪些内容?



## 第二章

# 成本核算的要求和程序



### 学习目标

本章介绍了成本核算应遵守的基本要求和一般程序。通过本章的教学，要求学生理解正确划分各种费用界限的内容及意义，明确成本核算的基本要求，熟悉成本核算的基本流程，掌握成本核算的具体内容，为进一步学习成本核算打好基础。

## 第一节 成本核算的基本要求

成本核算，是成本计算与会计复式簿记原理相结合的一种处理程序和方法。它是对成本的确认、计量、记录、分配、计算的一系列行为。凡是从事经营的企业，都必然发生各类业务的成本。在各行各业中，不论是高科技产业还是手工作坊都需要进行成本核算。而且越是现代化的企业，对成本核算的要求就越高。因此，成本核算是企业成本管理的重要组成部分，成本、费用核算的正确与否，不仅直接影响到成本的预测、计划、控制、分析、考核等成本会计各个环节的工作，而且还将对企业经营决策正确与否产生重大影响。成本核算的过程，也是为满足企业管理要求进行信息反馈的过程，是对企业成本计划的实施进行检验和控制的过程，对企业决策目标的实现，起着至关重要的作用。在各类企业中，制造业涉及范围广，覆盖门类多，成本核算最为复杂，最有代表性。现以制造业为例，提出成本核算应遵循的基本要求：

### 一、正确划分生产过程中各种费用的界限

企业在生产经营过程中发生的支出是多种多样的，其用途也是多方面的，首先必须按其用途的不同，确定哪些属于产品成本和期间费用的支出，应计入成本、费用，哪些不属于产品成本和期间费用的支出，不应计入成本、费用。要严格遵守有关成本费用开支范围的规定，既反对乱挤、乱摊，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。

成本费用开支范围主要是根据成本费用的客观经济内涵、国家的方针政策和企业实行独