



21 世纪高职高专系列教材

ERSHIYI SHIJI GAOZHI GAOZHUAN XILIE JIAOCAI

成本会计学

CHENGBEN

KUAIJIXUE

张秀珍 高静颖 / 主 编

刘 莉 崔英波 / 副主编



NORTHEAST NORMAL UNIVERSITY PRESS

WWW.NENUP.COM



21 世纪高职高专系列教材

成本会计学

CHENGBEN

主 编 / 张秀珍

副主编 / 刘 莉 崔英

江苏工业学院图书馆
藏书章



NORTHEAST NORMAL UNIVERSITY PRESS

WWW.NENUP.COM

东北师范大学出版社 长 春

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/张秀珍, 高静颖主编. —长春: 东北
师范大学出版社, 2006. 7

(21 世纪高职高专系列教材)

ISBN 7 - 5602 -4532 - 3

I. 成... II. ①张... ②高... III. 成本会计—高等
学校: 技术学校—教材 IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 071807 号

☐责任编辑: 廖永新 ☐封面设计: 宋 超

☐责任校对: 胡 明 ☐责任印制: 张文霞

东北师范大学出版社出版发行
长春市人民大街 5268 号 (130024)

销售热线: 0431—5687213

传真: 0431—5691969

网址: <http://www.nenup.com>

电子函件: sdcbbs@mail.jl.cn

东北师范大学出版社激光照排中心制版

长春市鸿德印刷厂印装

长春市南关区通化路南胡同 3-9 号 邮编 130021

2006 年 7 月第 1 版 2006 年 7 月第 1 次印刷

幅面尺寸: 185 mm×260 mm 印张: 14 字数: 320 千

印数: 0 001 — 3 000 册

定价: 17.00 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 可直接与承印厂联系调换

前 言

从成本会计的演进过程来看,在其发展的不同时期,由于成本会计的含义不同、目的不同,其内容也有差异。现代成本会计应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等内容,但成本核算仍是成本会计的基本内容。近几年,我国会计制度和税收制度都发生了重大变化,使成本核算的方法、内容等都发生了较大变动,为此,我们组织了多年从事成本会计教学的教师编写了本书。

本书具有如下特点:

1. 内容新,选材合理。本教材按照2006年财政部下发的具体会计准则内容编写,借鉴了国内同类教材的先进经验,“新”是本书的主要特点。

2. 理论阐述通俗易懂,适用性强。本教材本着以学生为主体的编写思想,紧密结合我国工业企业成本核算的实际,阐述的理论和核算方法深入浅出,通俗易懂。本教材可作为高职院校会计专业的教学用书,也可作为成人高校、函授、自考的教材和在职人员的参考书。

3. 解决了课程之间内容重复问题。以往的成本会计、财务会计和财务管理等课程重复交叉内容较多,往往造成两种弊端:一是同一内容重复讲授;二是为“避免”重复又会漏掉一些必要的教学内容。本教材既突出了以生产成本核算为中心内容,又解决了同会计专业其他课程的衔接和重复问题。

本书由张秀珍、高静颖任主编,刘莉、崔英波任副主编。全书共十五章,各章主要执笔人员如下:刘莉(第一、十二章)、崔英波(第二、三、四章)、张秀珍(第五、六、九、十、十一、十五章)、高静颖(第七、八、十三、十四章),全书由张秀珍总纂定稿。

我们在编写本书过程中参阅了许多材料,在此恕不能一一列举。由于作者水平有限,书中难免有疏漏之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

2006年4月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本的分类及其作用	1
第二节 成本会计的对象及其职能	5
第三节 成本会计工作的组织	9
第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序	13
第一节 产品成本核算的要求	13
第二节 费用的分类	16
第三节 成本核算的一般程序	18
第三章 工业企业要素费用的核算	22
第一节 要素费用概述	22
第二节 材料费用的核算	23
第三节 外购动力费用的核算	30
第四节 工资费用的核算	31
第五节 折旧费用的核算	40
第六节 利息费用、税金和其他费用的核算	41
第四章 工业企业待摊费用和预提费用的核算	44
第一节 待摊费用的核算	44
第二节 预提费用的核算	46
第五章 辅助生产费用的核算	49
第一节 辅助生产费用归集的核算	49
第二节 辅助生产费用分配的核算	51
第六章 制造费用的核算	64
第一节 制造费用归集的核算	64

2 成本会计学

第二节 制造费用分配的核算	66
第七章 废品损失和停工损失的核算	71
第一节 废品损失的核算	71
第二节 停工损失的核算	76
第八章 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算	79
第一节 在产品数量的核算	80
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	80
第三节 完工产品成本结转的核算	92
第九章 产品成本计算方法概述	96
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	96
第二节 产品成本计算的基本方法和辅助方法	98
第十章 产品成本计算的品种法	101
第一节 品种法的适用范围和特点	101
第二节 品种法的核算程序及应用	102
第十一章 产品成本计算的分批法	115
第一节 分批法的适用范围和特点	115
第二节 分批法的核算程序及应用	117
第三节 简化的分批法	119
第十二章 产品成本计算的分步法	131
第一节 分步法概述	131
第二节 逐步结转分步法	132
第三节 平行结转分步法	144
第十三章 产品成本计算的辅助方法	157
第一节 产品成本计算的分类法	157
第二节 副产品成本的计算	161
第三节 产品成本计算的定额法	163
第四节 各种成本计算方法的实际应用	172
第十四章 成本报表的编制和分析	177
第一节 成本报表的种类和特点	177
第二节 成本报表的分析方法	178
第三节 商品产品成本表的编制和分析	181

第四节	主要产品单位成本表的编制和分析·····	187
第五节	各种费用报表的编制和分析·····	192
第十五章	成本预测、决策、计划、控制和考核·····	199
第一节	成本预测·····	199
第二节	成本决策·····	201
第三节	成本计划·····	206
第四节	成本控制·····	208
第五节	成本考核·····	211
参考书目	·····	215

第一章 总 论

学习目的 通过本章的学习，应理解成本会计的对象、任务及其职能；了解成本会计的分类、作用；认识做好成本会计工作对于加强企业生产经营管理的意义。

本章要点 成本是一个价值范畴，是对象化的费用，生产费用和产品成本既有区别又有联系。在实际工作中，成本可以按多种标准进行分类，成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。现代成本会计的职能有成本预测、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七项职能，为发挥成本会计职能作用，必须科学地组织好成本会计工作。

第一节 成本的分类及其作用

一、成本的概念

成本是一个价值范畴，它是商品生产发展到一定阶段的产物。在商品经济条件下，生产耗费都是为一定目的而发生的，有所得必有所费。因此，一切耗费都必须对象化于所得，并从中得到补偿，这是社会再生产得以延续的前提条件。

产品生产是物质生产企业的基本经济活动。产品的生产过程，同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程，工业企业要生产产品，就要发生各种生产耗费。生产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。工业企业在一定时期（如一个月）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，就是这些产品的成本。

在实际工作中，成本开支的实际内容通常是由国家统一规定的。哪些费用计入成本，哪些费用不计入成本，国家都以法令、制度的形式加以规定，这叫做成本开支范围。企业

2 成本会计学

根据有关规定,确定成本的开支范围及其基本原则,一切与生产有关的支出,都计入产品的成本。具体到工业企业,直接材料、直接人工、制造费用,就构成了产品的制造成本。而管理费用、财务费用和营业费用不计入产品的制造成本,直接作为当期费用处理。

在西方发达国家中,随着经济的发展,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断发展、变化。美国会计学会所属的成本概念与标准委员会将“成本”定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。这就是说,成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义已经大大超越了产品成本的内容和概念。

在西方发达国家中,企业为了适应经营管理的不同目的,运用着不同的成本概念,如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本等等。在我国,不少企业为了加强成本管理,提高企业的活力和经济效益,也已开始运用这些成本概念计算成本。

二、成本的分类

为满足经营管理工作的多种需要,应按一定的标准对企业的有关成本进行适当的分类。在实际工作中,成本可按以下标准进行分类:

(一) 按成本与特定产品的关系分类

按成本与特定产品的关系分类,成本分为直接成本和间接成本:

1. 直接成本

直接成本指直接为某种特定产品所消耗,可以直接计入某种产品的成本,如直接材料和直接人工成本。

2. 间接成本

间接成本指与某一特定产品没有直接联系,需要采用一定的分配标准在各种(类)产品之间进行分配后计入各种产品的成本,如制造费用。

直接成本和间接成本不是截然分开的,例如直接材料,一般情况下为直接成本,但当几种产品共同耗用一种材料时,材料成本就需按一定标准在几种产品之间进行分配。此时,直接材料就不是直接成本而是间接成本了。

成本划分为直接成本和间接成本后,直接成本可根据原始凭证直接计入某种产品成本;间接成本则需采用科学、合理的分配标准将其在各种产品之间进行分配,否则会影响成本计算的正确性。因此,此种分类对于正确及时地计算各种产品成本具有重要意义。

(二) 按成本与收入配合的时间不同分类

按成本与收入配合的时间不同分类,成本分为产品成本和期间成本:

1. 产品成本

产品成本指同产品生产有着直接联系的成本,亦即制造成本。从时间上看,本期投产的产品成本,不一定等于本期完工的产品成本,而本期完工的产品成本,又不一定等于本期的销售成本。因此,成本的发生时间与其收入配比的时间往往不同步,这一点从如下等式中可以看出:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{期初在产} & + & \text{本期投产} & - & \text{期末在产} & = & \text{本期完工} \\ \text{品成本} & & \text{产品成本} & & \text{品成本} & & \text{产品成本} \end{array}$$

$$\frac{\text{期初库存}}{\text{产品成本}} + \frac{\text{本期完工入}}{\text{库产品成本}} - \frac{\text{期末库存}}{\text{产品成本}} = \frac{\text{本期销售}}{\text{产品成本}}$$

由此可见，与销售收入配比的本期销售成本，并不一定是本期投产的产品成本，也就是说本期销售的产品成本，可能既包括本期投产所发生的成本，又包括期初未售的库存产品成本；或者是本期投产并完工的产品在本期末全部销售，其中一部分留存于期末存货成本之中。换言之，当期投产所发生的产品成本，不一定全部计入当期损益。

2. 期间成本

期间成本亦称非制造成本，是指与一定期间相联系，从某一会计期间的销售收入中扣除，不计入产品成本而直接计入当期损益的本期成本。与产品成本相反，期间成本的发生时间与其计入损益的时间是同步的。

产品成本与期间成本的划分，可以防止混淆为制造产品而发生的制造成本与为生产经营管理所发生的期间成本的界限，既有利于按会计制度规定的成本开支范围正确计算产品成本，又简化了成本计算，同时也为进行成本预测和决策提供了有用的信息。

(三) 按成本与产量的关系分类

按成本与产量的关系分类，成本分为变动成本、固定成本和混合成本：

1. 变动成本

变动成本指成本总额随产品产量增减而成正比例升降，但单位成本额却不变的成本，如直接材料、计件工资等。

2. 固定成本

固定成本指成本总额在一定期间的相关产量范围内，并不随之增减变动，但单位成本随产量增减变化而成反比例变动的成本，如管理人员工资、固定资产折旧费、办公费等。

3. 混合成本

混合成本兼有固定成本和变动成本两种性态，发生额虽受业务量变动影响，但其变动幅度不与业务量的变动保持严格的比例，这种成本称为混合成本。视其情况又分为：

(1) 半变动成本。其特点是通常有一个成本初始量，类似固定成本，在这个基础上，成本增加了，业务量也会相应增加，又类似变动成本，如图 1-1 所示。

(2) 半固定成本。其特点是成本在一定业务范围内，其发生额是固定的，但业务量超过一定限度，其发生额就会跳跃上升，然后固定，再跳跃上升，再固定……此种成本也成为阶梯成本，如图 1-2 所示。

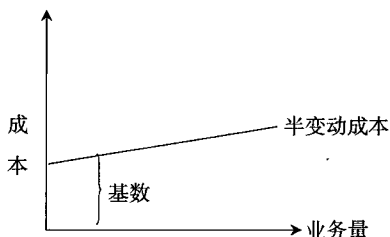


图 1-1

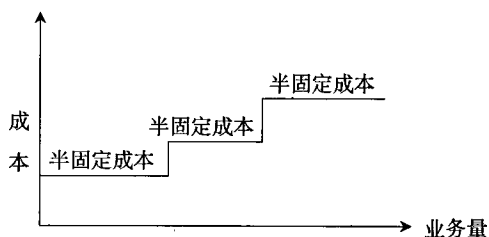


图 1-2

由于混合成本可按一定的方法分解为变动成本和固定成本，所以按成本属性划分，应该只有变动成本和固定成本两类。

这种分类的意义在于寻求成本降低途径。因为单位变动成本升降与产量的变化没有关系,若要降低单位变动成本,应通过改善管理、提高科技水平从而降低消耗来实现;固定成本则不同,虽然固定成本总额并不随产量变动而变动,但就单位产品来说,如果产量增加,每件产品分摊的固定成本就减少。可见,降低单位产品的固定成本,应通过控制固定成本总额和提高产量来实现。

(四) 按成本的可控性分类

按成本的可控性分类,成本分为可控成本和不可控成本:

1. 可控成本

可控成本指能为一个责任单位的行为所制约,受其工作好坏影响的成本。责任单位可能是某一个部门,也可能是某一单位或某个人。

2. 不可控成本

不可控成本指成本的发生不能为某个责任单位的行为所制约,也不受其工作好坏影响的成本。

成本是否可控,应从权责上加以划分。成本的发生概属人为,无论是物化劳动消耗还是活劳动消耗都是如此。从这一点说,成本都是可控的,没有真正意义的不可控成本。所谓不可控成本,只是从权责划分上不属于某一责任单位所能控制的成本。如机器设备的保险费,从产品生产车间看,是不可控成本,而对于负责企业保险业务的责任单位来说,则是可控的。

成本的可控程度,应从成本发生的时间上加以确定。例如:在产品的设计阶段,成本的预测、决策和计划阶段,成本尚未发生,基本上都是可控的;在产品生产过程中,成本逐步形成,因而只能对成本未形成的部分进行控制;而产品完工后,成本基本形成,也就无所谓可控与不可控了,这个阶段的成本控制,主要是对形成的成本进行分析和考核,查明成本升降原因,确定责任归属,寻求成本降低的途径。

成本分为可控与不可控成本,主要意义在于明确成本责任,评价或考核责任单位的工作业绩,使其增强成本意识,积极采取有效措施,消除不利因素的影响,促使其可控成本的不断下降。

三、成本的作用

成本是反映和控制企业生产经营管理工作的综合性的价值指标,又是确定企业生产经营损益的基础,在市场经济的条件下,成本具有十分重要的作用。其主要表现在以下四个方面。

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,而商品的生产过程,是物化劳动和活劳动的消耗过程,企业只有及时地、足额地补偿生产过程中的劳动耗费即资金耗费,才能保证企业再生产的不断进行,这样成本就成为衡量劳动耗费、补偿份额大小的尺度。企业销售商品取得的收入,首先必须补偿生产经营中的各项耗费,企业的生产经营才能按原有的规模进行。当企业的商品销售收入补偿不了劳动耗费,企业的资金就会缺乏,再生产就无法按照原有的规模进行。成本的高低,反映了企业从商品销售收入中需要补偿数额的大小。在商品价格不变的情况下,成本越低,需要补偿的数额就越小,企业的利润就越多,为企业

的生存和发展创造的条件就越好。因此,成本作为补偿生产耗费的尺度,对企业的生存和发展有着重要的作用。

(二) 成本是综合反映企业生产技术和经营管理水平的重要指标

成本是一项综合性的指标,成本的高低与企业的生产技术和经营管理等各项工作有着内在的联系,企业各项工作的效果最终将通过成本反映出来。例如,商品设计是否先进,生产工艺是否合理,材料消耗是否节约,固定资产利用是否充分,劳动组织是否协调,资金运用是否恰当,商品质量是否优良及产量是否增长等等,均能直接或间接影响到成本水平的高低。因此,企业可以通过对商品成本的控制、考核和分析,不断地改进生产技术和生产工艺,改善经营管理,降低各种耗费,提高经济效益。

(三) 成本是制定商品价格的重要依据

在商品经济条件下,商品价格是商品价值的货币表现。因此,在制定商品价格时,应以商品价值作为基础。虽然目前商品的价值还不能够准确地计量,但商品的成本能够准确地计算,这样就只能以成本作为制定商品价格的重要依据。由于存在着市场竞争,因此,制定商品价格的重要依据是社会平均成本,而不是企业的个别成本。商品的价格是由各种商品的社会平均成本加上社会平均利润构成的。很显然,生产技术和经营管理等各项工作做得好的企业,其个别成本低于社会平均成本,这些企业取得的利润将会高于社会平均利润;而生产技术和经营管理各项工作做得差的企业,其个别成本高于社会平均成本,这些企业取得的利润将会低于社会平均利润;有的企业甚至个别成本高于社会平均成本,出现了亏损。

(四) 成本是企业进行经营决策的重要依据

在社会主义市场经济条件下,企业实行的是自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束的经营机制,这就要求企业提高在市场上的竞争能力和经济效益。当商品在价格水平、品牌、质量和功能相似时,其成本的高低就成了衡量该商品在市场上的竞争能力和获利能力强弱的重要因素。因此企业在进行经营决策时,要对比各种经济参数,开展成本效益分析,选择投入低、产出高、技术先进、工艺流程合理的方案组织实施,以充分发挥成本在经营决策中的作用,使企业在市场竞争中处于有利的地位。

第二节 成本会计的对象及其职能

一、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

前面对成本的经济性质和内容进行了阐述,但为了更详细、具体地了解成本会计的对象,还必须结合生产经营的过程加以说明。下面以工业企业为例,说明成本会计核算和监督的主要内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的生产过程中,要发生各种各样的生产耗费,包括劳动资料和劳动对象等物化劳动和活劳动耗费两大部分。具体地讲,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等支出,直接生产人员及生产单位(如分厂、车间)管理人员及其他一些货币支出等。所有这些支出构成了企业产品制造的全部生产费用。为生产一定种类一定数量产品而发生的各种费用支出和产品生产成本的构成,是成本会计核算和监督的主要内容。

在销售过程中,工业企业为销售产品而发生的营业费用、为组织管理生产而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多按时期发生,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,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,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。为了促使企业节约费用,增加利润,工业企业的营业费用、管理费用和财务费用也应作为成本会计的对象。

由此可见,工业企业成本会计的对象包括产品的生产成本和期间费用。其他行业如运输企业、施工企业、商品流通企业等虽然经营活动各有特点,但总的来说,同样都要发生经营业务成本和有关期间费用。因此,可以把成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中的经营业务成本和有关的期间成本。

二、成本会计的任务

作为会计的一个重要分支的成本会计,是企业经营管理的一个重要组成部分。因此,成本会计的任务受企业经营管理的要求所决定。但是,成本会计不可能全面地实现企业经营管理各个方面的要求,而只能在成本会计对象的范围内,为企业经营管理提供所需的数据和信息,并参与经营管理,以达到降低成本、费用,提高经济效益的目的。因此,成本会计的任务还受成本会计的对象所制约。

根据企业经营管理的要求,适应成本会计对象的特点,成本会计的任务是:

- (1) 通过成本的预测和决策,争取企业生产经营效益的最优化。
- (2) 根据成本决策,制定企业的目标成本,编制成本计划,作为企业降低成本、费用的努力方向,作为成本的控制、分析和考核的依据。
- (3) 根据成本计划、相应的消耗定额和有关的法规、制度,控制各项成本、费用,防止浪费和损失,促使企业执行成本计划,节约费用,降低成本。
- (4) 正确、及时地进行成本核算,反映成本计划的执行情况,为企业生产经营决策提供成本信息,并按规定为国民经济管理提供必要的成本数据。
- (5) 分析和考核各项消耗定额和成本计划的执行情况和结果,调动企业职工生产经营的积极性,促使企业改进生产经营管理,挖掘降低成本、费用的潜力,提高经济效益。

综上所述,成本会计的中心任务是促使企业降低成本、费用、改进生产经营管理,提高经济效益。

三、成本会计的职能

为了圆满地完成成本会计的任务,充分发挥成本会计应有的作用,成本会计应该具有成本预测、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七项职能。

（一）成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种数据、可能发生的发展变化和将要采取的各种措施，采用一定的专门方法，对未来的成本水平及其变化趋势作出的科学的测算。通过成本预测，可以减少生产经营管理的盲目性，提高降低成本、费用的自觉性，充分挖掘降低成本、费用的潜力。

成本预测既要在计划期开始以前、成本决策之前进行，还要在成本计划执行过程中经常地进行。在成本决策之前进行成本预测，可以为成本决策提供数据，有助于正确确定目标成本、正确编制成本计划；在成本计划执行过程中经常地进行成本预测（例如成本的日测、周测或旬测），可以经常地掌握成本、费用变化的趋势，有效地进行成本控制，保证成本计划的执行。

（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；在若干个与生产经营和成本有关的方案中，选择最优方案，确定目标成本。

为了进行成本决策，应该在成本预测的基础上，拟订各种提高生产、改进技术、改善经营管理和降低成本、费用的方案，并且采用一定的专门方法对各方案进行可行性研究和技术经济分析，据以作出最优化的成本决策，确定目标成本。进行成本决策、确定目标成本是编成本会计计划的前提，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

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，具体规定在计划期内完成生产经营任务所支出的成本、费用，并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。

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。成本计划的编制过程，也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

（四）成本控制

成本控制一般是指在生产经营过程中，根据成本计划对各项实际发生或将要发生的成本、费用进行审核、控制，将其限制在计划成本之内，防止超支、浪费和损失的发生，以保证成本计划的执行。为了便于进行成本控制，应该根据成本计划等有关资料，具体制定原材料、燃料、动力和工时等消耗定额和费用定额进行的。因此，在实际工作中，成本控制一般是根据这些消耗定额和费用定额进行的。对于国家或主管企业的上级机构规定有开支范围或开支标准的成本、费用，还应根据这些规定进行控制。

上述这种成本控制，亦称成本的事中控制。成本的事中控制可以揭示成本、费用脱离定额或计划的差异，从而采取措施降低成本、费用，完成和超额完成成本计划。为了更全面、更有效地控制成本。在进行成本预测、成本决策和编制成本计划的过程中，也应进行成本控制，以保证确定的目标成本和成本计划既先进又切实可行。这种成本控制，也称为成本的事前控制。这种控制对于最大限度地挖掘降低成本、费用的潜力、提高经济效益有着重要意义。

（五）成本核算

成本核算是生产经营活动中实际发生的成本、费用进行计算，并进行相应的账务处理。成本核算也是对成本计划执行结果，亦即成本控制结果的事后反映。

为了更加有效地控制成本、费用，有条件的企业，还应在各项成本、费用发生的当

时,就计算实际成本、费用脱离定额或计划的差异,进行成本、费用差异的事中核算,以便为成本的事中控制和事中分析提供数据。

(六) 成本分析

成本分析是根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料,与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平,以及国内外先进企业的成本等进行比较,确定成本差异,并且分析差异的原因、查明成本超支的责任,以便采取措施,改进生产经营管理,降低成本、费用,提高经济效益。

成本分析一般在期末(例如月末、季末、年末),即事后定期地进行。在成本、费用发生的当时就计算其差异的企业中,为了配合成本的事中控制,还应根据这些日常的成本、费用的差异数据,进行成本的事中分析,以便确定成本、费用超支是否有正当的理由,应否发生,从而及时、有效地控制成本。

成本分析提供的信息,应该及时反馈。对于实际费用中存在的超支和浪费,应该及时采取措施,改进工作,消除超支和浪费,对于成本计划、消耗定额本身存在的问题,应该按照规定的修订计划、定额。

通过成本分析,还可以为成本考核提供依据,为未来成本的预测和决策,以及编制新的成本计划提供资料。

(七) 成本考核

成本考核是在成本分析的基础上,定期地对成本计划的执行结果进行评价和考核。在没有上级机构下达的成本计划指标的企业中,成本考核应该自我进行;在有上级机构下达的成本计划指标的企业中,应该首先接受上级机构的考核。在后一种企业中,不论进行成本预测、决策,还是编制成本计划,都应以上级机构下达的成本计划指标作为制约因素。

企业为了实行成本计划管理,不论有无上级机构下达的成本计划指标,都应编制成本计划,并且将其分解、落实到企业内部各单位以至职工个人,作为该单位或个人的责任成本指标,由其负责完成。企业内部应该逐级对下属单位或职工的责任成本指标执行结果进行考核。

为了分清经济责任,使成本考核更加合理,在对企业成本计划和企业内部各责任成本指标的执行结果进行考核时,都应剔除客观因素(即不可控因素)对成本变动的影响。成本考核应该与奖惩制度相结合,根据成本考核的结果进行奖惩,以便充分调动企业职工执行成本计划、提高经济效益的积极性。

从以上所述可以看出,成本会计的各种职能是互相联系、相互补充的。这些职能应该贯穿在企业生产经营活动的全过程,在全过程中发挥作用。

在成本会计的各种职能中,成本核算是基础。没有成本核算,成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核,都无法进行,因而也就没有了成本会计。成本会计的其他职能,正是在成本核算的基础上,随着企业经营管理要求的提高和管理科学的发展,随着成本会计与管理科学相结合,逐步发展形成的。成本核算是原始的成本会计,也是狭义的成本会计。包括上述各种职能的现代成本会计,是广义的成本会计,实际上也就是成本管理。

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,必须在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时间和费用,提高成本会计工作的效率。

一、成本会计的机构

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,这些单位的成本会计机构或人员,在业务上都应该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,例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,例如分为产品成本组、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、分析和考核各方面工作,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 and 填制原始凭证,对它们进行初步的审核、整理和汇总,为厂部进一步工作提供资料。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,便于集中使用电子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,分散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。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、分析和考核工作,以及对全厂成本进行总核算工作。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作用、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关系。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,宣传和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。

二、成本会计人员

在企业的成本会计机构中,配备适当数量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做好工作的积极性,国家规定了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。

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领导下,按照有关的法规和制度,结合本企业的实际情况,拟订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社会主义市场经济的需要;还应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,参与研究成本会计人员的任用和调配。

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和职工宣传、解释国家有关的方针、政策、法规和制度,防止主观武断,滥用职权。此外,还应以身作则,模范地遵守这些法规和制度。