



高职高专“十一五”规划教材

成本会计

CHENGBEN KUAIJI

商亚平 主编 王芳 副主编



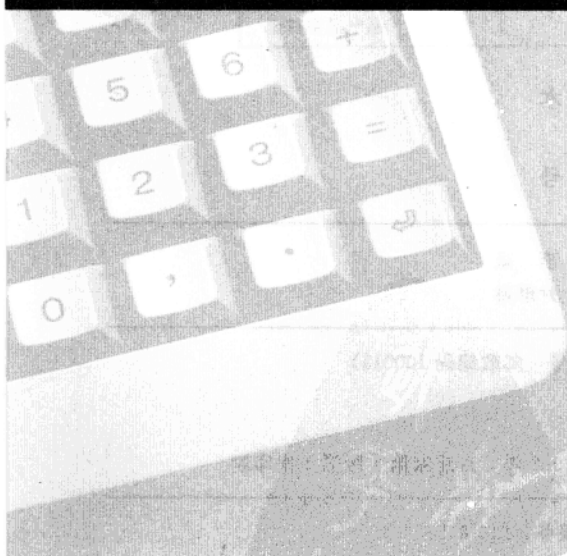
化学工业出版社



高职高专“十一五”规划教材

成本会计

商亚平 主编 王芳 副主编



化学工业出版社

· 北京 ·

成本会计是高职高专会计专业一门重要的专业课程,它是运用各种核算方法,归集和分配各种要素费用并计算出产品成本的一门学科。本书共分十一章,介绍了成本会计的总论,成本费用的归集与分配,产品成本计算的品种法,产品成本计算的分批法,产品成本计算的分步法等内容。

本书具有简洁、易懂、实用和注重实际操作的特点,适合高职高专会计类及相关专业的学生使用。



图书在版编目(CIP)数据

成本会计/商亚平主编. —北京:化学工业出版社, 2008.1

高职高专“十一五”规划教材

ISBN 978-7-122-01564-8

I. 成… II. 商… III. 成本会计-高等学校:技术学院-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第195255号

责任编辑:于 卉 蔡洪伟

文字编辑:李 曦

责任校对:陶燕华

装帧设计:尹琳琳

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)

印 刷:大厂聚鑫印刷有限责任公司

装 订:三河市延风装订厂

787mm×1092mm 1/16 印张13 $\frac{1}{4}$ 字数342千字 2008年1月北京第1版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899

网 址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:22.00元

版权所有 违者必究

前 言

为了适应高职高专会计类及管理类专业教学的需要,根据现行的《企业会计准则》和《企业会计制度》,结合多年来会计教学的经验和体会,我们编写了这本《成本会计》教材。

本书共分十一章,除基本内容外,每章均包括多种类型的练习题,特别是实务操作练习,对于提高学生的实际应用能力是非常必要的。我们希望做到:第一,不涉及过多的理论,以够用为度;第二,以应用为目的,加大例题和练习题的数量;第三,尽量涉及多个应用领域,使学生在掌握制造业成本计算基本方法的基础上,了解更多行业的成本计算方法;第四,成本会计是在完成财务会计的学习或学习了一定的财务会计课程后开设的课程,因此本教材不再过多地回味财务会计的内容。本书具有简洁、易懂、实用和注重实际操作的特点,适合高职高专会计及相关专业的学生使用。

本书由商亚平教授担任主编,并负责全书的总纂、修改和定稿工作。王芳担任副主编。各章的写作分工如下,商亚平编写第一章、第七章、第九章、第十一章;王芳编写第五章、第六章;晋江涛编写第二章和第六章的部分内容;陈宏根编写第三章、第四章;马丽编写第八章、第十章。

由于编者学术水平有限,书中难免有不妥之处,敬请广大读者批评指正。

编者

2007年9月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的概念及其分类	1
一、成本的概念	1
二、费用的含义	1
三、成本与费用的关系	2
四、成本的分类	2
第二节 成本会计的概念及其职能	3
一、成本会计的概念	3
二、成本会计的职能	4
第三节 成本核算的原则和要求	5
一、成本核算的原则	5
二、成本核算的要求	6
第四节 成本核算的一般程序	8
练习题	9
第二章 成本费用的归集与分配	11
第一节 基本要素费用的归集和分配	11
一、要素费用分配的基本公式	11
二、材料费用的归集与分配	11
三、外购动力费用的归集与分配	14
四、工资费用的归集与分配	15
五、折旧费用的归集和分配	17
六、其他费用的归集和分配	18
第二节 辅助生产费用的归集与分配	19
一、辅助生产费用的归集	20
二、辅助生产费用的分配	20
第三节 制造费用和期间费用的归集和分配	26
一、制造费用和期间费用	26
二、制造费用的归集	26
三、制造费用的分配	27
四、期间费用的核算	28
第四节 废品损失和停工损失的核算	28
一、废品损失的内容	28
二、不可修复废品损失的归集和分配	29
三、可修复废品损失的归集和分配	30
四、停工损失的核算	30
第五节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	30
一、在产品的管理	31
二、生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	31
练习题	35
第三章 产品成本计算的品种法	46
第一节 品种法的特点及适用范围	46
一、品种法的特点	46
二、品种法的运用范围	47
第二节 品种法的计算程序及应用	47
一、品种法的计算程序	47
二、品种法应用举例	48
练习题	55
第四章 产品成本计算的分批法	58
第一节 分批法的特点及适用范围	58
一、分批法的特点	58
二、分批法的运用范围	59
第二节 分批法的计算程序及应用	60
第三节 简化分批法及应用	62
练习题	65
第五章 产品成本计算的分步法	68
第一节 分步法的适用范围和特点	70
一、分步法的适用范围	70

二、分步法的特点	70	第三节 平行结转分步法	82
三、分步法的种类	71	一、平行结转分步法的特点及适用范围	82
第二节 逐步结转分步法	71	二、平行结转分步法的成本计算程序	83
一、逐步结转分步法的特点及适用范围	71	三、平行结转分步法的实务	83
二、逐步结转分步法的计算程序	71	练习题	86
三、逐步结转分步法的实务	72		
第六章 产品成本计算的其他方法	97		
第一节 产品成本计算的分类法	97	第二节 产品成本计算的定额法	106
一、分类法的特点、适用范围	97	一、定额法的特点、适用范围	106
二、分类法的计算程序实务	99	二、定额法的计算及程序	107
三、分类法在联、副产品成本计算		三、定额法的计算程序实务	111
中的应用	102	练习题	113
第七章 商品流通企业成本核算	122		
第一节 商品流通企业成本核算基础	122	四、商品销售成本的计算与结转	124
一、商品流通企业的特点	122	第三节 商品零售企业的成本核算	126
二、商品流通企业成本费用内容	122	一、零售商品流转的特点	126
第二节 商品批发企业的成本核算	123	二、商品入账价格和核算方法	126
一、批发商品流转的特点	123	三、商品销售成本的计算与结转	127
二、商品销售成本的内容	123	练习题	129
三、商品入账价格和核算方法	123		
第八章 交通运输企业成本核算	132		
第一节 交通运输企业的特点	132	一、铁路运输企业成本计算	133
一、交通运输企业的特点	132	二、水上运输企业成本的计算	135
二、交通运输企业成本核算特点	132	三、航空运输企业成本的计算	139
第二节 交通运输企业成本计算	133	练习题	141
第九章 施工企业成本核算	144		
第一节 施工企业及其成本核算的特点	144	一、施工企业成本核算的内容	146
一、施工企业经营活动的特点	144	二、工程成本账户的设置及核算程序	147
二、施工企业成本核算的特点	145	三、工程成本的计算	149
第二节 工程成本的核算	146	练习题	157
第十章 农业企业成本核算	160		
第一节 农业企业生产的特点	160	第三节 种植业成本的核算	164
一、农业企业生产的特点	160	一、农业产品成本的核算	164
二、农业企业生产成本核算的特点	161	二、林业产品成本的核算	165
第二节 农业辅助生产成本、机械作业		第四节 养殖业产品成本的核算	167
成本的核算	162	一、畜牧业生产成本的核算	167
一、农业辅助生产成本的核算	162	二、渔业生产成本的核算	168
二、农业机械作业成本的核算	163	练习题	168
三、制造费用的核算	164		

第十一章 成本分析	169
第一节 成本分析概述	169
一、成本分析的意义	169
二、成本分析的任务	169
三、进行成本分析时应注意的问题	170
四、影响产品成本变动的因素	170
五、成本分析的原则	171
六、成本分析的内容	172
七、成本分析的方法	172
第二节 产品总成本分析	173
一、产品总成本分析的意义	173
二、各种产品总成本计划完成情况分析	173
第三节 主要产品单位成本分析	176
一、主要产品单位成本分析的意义	176
二、主要产品单位成本分析使用的报表	176
三、产品单位成本变动的一般分析	179
四、产品单位成本变动的因素分析	179
五、产品单位成本项目的分析	180
六、同类产品单位成本的企业间对比分析	181
七、产品成本分析应用举例	181
第四节 成本效益分析	187
一、成本效益分析的意义	187
二、成本效益分析的指标	187
第五节 成本控制	189
一、成本控制的意义	189
二、成本系统的控制	190
三、成本控制的分类	190
四、成本控制的时间与空间	191
五、成本控制的原则	191
六、成本控制的内容	193
七、成本控制的程序	194
八、成本控制的操作系统	194
练习题	196
参考文献	204

第一章 总 论

内容摘要

成本关系到企业命运。降低成本，提高利润，是企业家为之不懈努力的目标。因此，对企业而言，成本是企业的生命线。本章在阐述成本概念、分类，以及成本与费用关系的基础上，讲述成本会计的概念及其职能、成本核算的原则和要求。最后，对成本核算的程序进行系统的表述。

第一节 成本的概念及其分类

一、成本的概念

成本是商品经济中的一个价值范畴，是企业为生产一定种类和数量的产品以及提供劳务等，所耗费并要求得到补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动价值的货币表现，是企业再生产过程中的补偿尺度。成本是会计理论中一个非常重要的概念，作为商品经济的产物，随着商品经济的发展，成本概念的内涵和外延也在发生变化。

在会计实计实务中，国家统一制定了成本开支范围。现行财务制度规定，产品成本开支范围包括以下各项。

① 为制造产品消耗的原材料、辅助材料、外购半成品、备品配件、燃料、动力、包装物、低值易耗品的原价、运输、装卸和整理等费用。

② 生产性固定资产折旧费、按产量提取的更新改造资金、租赁费（不包括融资租赁费）和修理费。

③ 支付给生产工人的工资、奖金、津贴、提取的福利费、吨煤奖、特定原材料节约奖、技术改造和合理化建议奖。

④ 因生产原因发生的废品损失，季节性和修理期间的停工损失。

⑤ 为组织和管理生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费，以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

财务制度同时规定，下列费用不得列入成本。

① 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的资本性支出，在财务上不能一次列入成本，只能按期逐月摊销。

② 对外投资的支出，不能列入成本。

③ 被没收的财物损失，支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金以及企业赞助、捐赠支出，不能列入成本。

④ 在公积金、公益金中开支的支出，不能列入成本。

二、费用的含义

费用是企业日常活动中为销售商品、提供劳务等所发生的经济利益的流出，即企业在获

取收入的过程中,对企业拥有和控制资产的耗费。如原材料、动力、机器设备和人工耗费等,这些耗费是在制造产品、实现产品销售以及为以后取得销售收入等而发生。

费用按其同产品的关系,可以划分为生产费用和期间费用两类。生产费用是指产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现,如直接材料、直接人工和制造费用等耗费,它同产品生产有直接联系。期间费用是指与产品生产没有直接联系而与会计期间密切相关的费用,如管理费用、销售费用和财务费用等。

三、成本与费用的关系

费用和成本是两个并行使用的概念,两者之间既有联系也有区别。成本是对象化了的费用,即按一定成本对象归集的费用,与一定量的产品或商品相联系,而不论发生在哪一个期间。费用是资产的耗费,与一定的会计期间相联系,而与生产某种产品无关。费用按其同产品的关系,可以划分为生产费用和期间费用两类。

1. 生产费用

生产费用是计入产品成本的费用,构成产品的制造成本。它是直接或间接用于产品生产的各种耗费,具体包括以下方面。

(1) 直接材料 指直接用于产品生产,并构成产品实体的原料、主要材料及有助于产品形成的辅助材料等。如棉纺厂生产布匹所用的棉花、棉纱,就是构成其实体的原料,而所用的染料,就是有助于产品形成的辅助材料。

(2) 直接人工 指在生产过程中,直接参加产品生产的生产工人的工资、奖金和各种津贴以及按规定提取的职工福利费。

(3) 制造费用 指在车间范围内,为组织和管理生产而发生的各项间接费用。如车间管理人员的工资及提取的职工福利费、办公费、机物料消耗、折旧费等。

计入产品成本的费用,构成了产品的制造成本,其中的“直接材料”、“直接人工”、“制造费用”项目称为成本项目。成本项目一般由会计制度统一规定,但企业也可以根据本企业的生产特点适当增减。例如:生产用燃料和动力耗用额不大时,可将“燃料”费用并入“直接材料”,将“动力”费用并入“制造费用”,但数额较大时,可以增设“燃料及动力”成本项目单独进行核算。再如:当废品损失在成本中所占比重较大时,也可以增设“废品损失”成本项目,以便重点核算和加强管理。

2. 期间费用

期间费用是不计入产品成本的费用,即不能计入产品的制造成本,而直接计入当期损益的费用。具体包括以下方面。

(1) 管理费用 指企业行政管理部门为组织和管理生产而发生的各项费用,包括公司经费(行政管理部门职工工资、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、排污费、库存盘亏或盘盈(不包括计入营业外支出的存货损失)、提取的坏账准备和存货跌价准备等。

(2) 财务费用 指企业在筹资等财务活动中发生的费用,包括利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益),以及相关的手续费等。

(3) 销售费用 指企业在销售产品过程中发生的各项费用,包括企业销售产品过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费,以及为销售本企业产品而专设的销售机构(含销售网点,售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。

四、成本的分类

成本是重要的经济信息,为了满足企业经营管理决策层的需要,提供不同的成本信息资

料,企业应该从成本核算和管理的需要出发进行成本分类。

1. 按成本在经济工作中的作用不同分类

按成本在经济工作中的作用不同分为四类,即制造成本、销售成本、管理成本和财务成本。将成本按其在经济工作中的作用不同分类,有利于分清楚成本产生的环节,便于企业的成本核算和管理。

(1) 制造成本 是指企业在制造产品过程中发生的成本,通常由直接材料、直接人工和制造费用等成本项目构成。企业可以根据自身的特点和管理的要求增设燃料与动力、废品损失和停工损失等成本项目。制造成本就是通常所说的生产成本或产品成本,是传统成本核算的重点。

(2) 销售成本 是指产品从生产者到消费者手中发生的一切成本,它包括已销售产品的制造成本和销售费用。

(3) 管理成本 是企业行政管理部门,为执行供应、生产、销售功能而共同发生运行与监督的成本,如行政管理部门人员的工资和办公费用等。

(4) 财务成本 是企业为筹集生产经营资金,以确保供应、生产、销售的正常进行所发生的成本,如借款利息支出等。

2. 按企业劳动成果的性质和成本构成的特点不同分类

按各类企业劳动成果的性质和成本构成的特点不同,可分为生产性成本和劳务性成本两大类。

(1) 生产性成本 是指生产性企业为生产一定质量、种类和数量的产品,所要求补偿的物化劳动和活劳动的必要劳动价值的货币表现。生产性企业是指通过一系列生产工艺过程,采用一定的技术方法,生产具有一定使用价值产品的企业。如工业企业、建筑施工企业、种植养殖企业等。

(2) 劳务性成本 是指劳务性企业为提供某种劳务,所要求补偿的物化劳动和活劳动的必要劳动价值的货币表现。劳务性企业是指具有某些服务功能的设施,能满足人们某些方面需要的企业。如交通运输企业、旅游企业、餐饮企业、金融保险企业等。

3. 按成本在生产经营中的习性不同分类

按成本在生产经营中的习性不同,成本分为变动成本和固定成本两类。

(1) 变动成本 是指成本总额随产品产量增减而成正比例升降,而单位成本不变的成本,如原材料成本、生产工人的计件工资等。

(2) 固定成本 是指成本总额在一定期间的相关产量范围内,不随其增减变动,但单位成本却随产量增减变化而成反比例变动的成本,例如职工的计时工资总额、生产车间管理人员的工资、固定资产折旧费、办公费等。

将成本分为变动成本和固定成本,可以弥补成本按其在经济工作中的作用不同分类的缺陷。将成本与企业的生产能力联系起来,便于进行事前成本控制,促进企业的增产节约和增收节支,提高经济效益。

第二节 成本会计的概念及其职能

一、成本会计的概念

成本会计是以货币为主要计量单位,利用价值形式全面地、系统地反映企业生产经营过程中耗费情况的一种管理活动。成本会计是企业在生产经营活动中,计划、控制和核算资源

利用方面的原则、方法和制度的综合体现，其目的是计算成本。

成本会计有广义和狭义成本会计两个范畴。狭义的成本会计是指对生产经营活动过程中发生的费用，进行归集和分配计算出有关成本对象的成本，并加以分析和考核。广义的成本会计是指成本管理的全过程，包括成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核等。

成本会计主要包含以下几个要点。

① 成本会计的依据，包括会计资料和其他资料，如计划、统计、业务核算以及外部的信息资料等。

② 成本会计采用的方法，包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算及成本分析等。

③ 成本会计的对象，是指企业生产经营过程中所发生的成本，如制造成本、变动成本、固定成本等。

④ 成本会计的职能，是进行成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核。

⑤ 成本会计的目的，是促使企业降低成本，实现最优化生产经营运行，提高经济效益和市场竞争能力。

二、成本会计的职能

1. 成本预测

成本预测是依据与成本有关的数据及信息，结合未来市场的发展变化趋势，运用定量和定性的分析方法，对未来成本水平及变化趋势作出科学估计和测算。通过成本预测，为成本决策提供重要依据，为成本计划奠定基础，为降低成本费用寻找途径。成本预测有助于企业选择最优方案合理组织生产经营活动，提高企业市场竞争力。

2. 成本决策

成本决策是以成本预测的数据或情况为依据，运用专门的方法，对有关方案进行判断和分析，从中选择最优化的成本方案，据以确定目标成本，进行正确的成本决策，有助于企业科学、合理地编制成本计划，达到降低成本提高经济效益的目的。

3. 成本计划

成本计划是根据决策所确定的目标，结合市场和企业的自身生产经营情况，确定计划期内为完成计划产量所应发生的耗费和各种产品的成本水平，同时提出完成成本指标应采取的措施和方法。成本计划是目标成本的具体化，是成本控制、成本分析、成本考核的重要依据。

4. 成本控制

成本控制是按预先制订的成本计划指标，对实际发生的费用进行审核，并将其限制在成本计划之内，及时反馈实际与计划之间的差异，采取措施消除不利因素，使实际成本达到预期目标。通过成本控制，可促使企业顺利完成成本计划。

按照成本控制范围的大小，可将其分为狭义成本控制和广义成本控制。狭义成本控制即传统的成本控制，是指在各生产环节，根据成本计划对各项实际发生的或将要发生的成本费用进行严格的控制，及时发现偏差采取有效措施，将各项生产耗费控制在计划或目标成本之内，以保证目标成本实现的过程。其立足点是产品的生产阶段，即注重对制造成本的控制，但不注重生产阶段以前和以后各阶段的成本控制，控制范围狭窄。在方法上，一般采用日常的成本控制方法，部门之间协作较少，不宜形成完整的成本控制体系，不能最大限度地控制成本。广义的成本控制是指企业在进行市场调研和分析的基础上，对企业产品规划、设计、

供应、生产、销售和售后服务等阶段发生的影响成本各因素进行科学的计算和分析，制订和分解成本目标，对实际发生的耗费进行严格的限制和管理，并与目标成本进行比较，找出差异采取措施，保证完成预定目标成本的一种成本控制。具有战略性、系统性、科学性、主动性和全面性的特点。

5. 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中发生的各种生产费用进行归集和分配，采用一定的方法计算出各成本对象的总成本和单位成本。成本核算可以考核成本计划的完成情况和控制情况，同时为制订产品价格提供依据。

6. 成本分析

成本分析是利用成本核算的有关资料，与计划、上年同期实际、本企业历史先进水平，以及国内外先进企业等的成本进行比较，确定成本差异，并系统研究成本变动的因素和原因，制订有效办法或措施，以便进一步改善经营管理，挖掘降低成本的潜力。成本分析可以为成本考核、未来的成本预测、决策以及下期成本计划的制订提供依据。

7. 成本考核

成本考核是指以成本核算和成本分析为依据，定期地对成本计划或成本控制任务的完成情况进行检查、分析和评价。按照责任归属，联系责任单位的业绩给以必要的奖惩，调动企业职工执行成本计划的积极性。

成本会计的职能是相互联系、相互依存的，它们在生产经营活动的各个环节、成本发生的各个阶段，相互配合地发挥作用。成本预测是成本决策的前提，成本决策是成本计划的依据，成本计划是成本决策的具体化，成本控制是对计划实施的监督，成本核算是对成本计划的检验，成本分析与成本考核是实现决策目标和完成计划的手段。这七项职能中，成本核算是基础，以此成本核算是成本管理的最基本职能。

第三节 成本核算的原则和要求

一、成本核算的原则

由于企业的性质、生产的产品等方面各不相同，因此其成本核算的特点就各不相同。但是，由于成本会计是为企业内部成本管理和生产经营管理服务的，所以在成本核算时都应该遵循以下原则。

1. 实际成本计价原则

在成本核算时，企业要按取得或制造某项财产物资时发生的实际成本进行核算。如果企业根据生产特点和管理要求，采用了定额法或标准成本法，或者存货采用计划成本核算。那么，期末计算产品成本时，必须将其调整成实际成本，这样才能正确计算企业当期的盈利水平，如果成本是计划成本、定额成本或标准成本，利润计算就不可能准确。所以，进行成本核算时，必须以计算出产品的实际成本为基础。

2. 权责发生制原则

收入与费用的确认应当以收入与费用的实际发生，作为确认计量的标准。即凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应作为当期的收入和费用处理；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不作为当期的收入和费用处理。权责发生制原则，主要是从时间上规定会计确认的基础，其核心是根据权责关系的实际发生期间来确认成本和费用，能较为准确地反映企业成本信息状况，为正确计算损益提

供可靠的依据。

3. 受益性原则

受益性原则是指所采用的分配方法对各分配对象所分配的费用应该成正比例关系,即谁受益谁负担,从而体现费用分配的公平性。也就是说在进行成本核算时要正确地进行成本费用的归集和分配。成本费用分配方法的选择,直接关系到分配结果的准确性。

4. 重要性原则

在进行成本计算时,对经济业务或会计事项应区别其重要程度,采用不同的会计处理方法和程序。对于一些主要产品、主要费用,应采取比较详细的方法进行计算和分配,而对于一些次要产品和费用,则可以采用简化的方法,进行合并计算和分配。如果酒厂生产果酒的同时,还连带生产一种副产品酒精。对于果酒的成本,应遵循有关原则和规定,认真、详细地计算。而对于酒精的成本,则可采用简化的方法如估计成本法或定额法计算。再比如,对成本项目的设置,可以根据企业的实际情况增加相应的项目。重要性原则,能够保证工作的重点,解决关键性问题,使成本核算工作达到事半功倍的效果。

5. 一惯性原则

企业在进行成本计算时,应该根据企业生产的特点和管理的要求,选择相应的成本计算方法。但是,采用的成本计算程序和方法前后各期必须一致,不得随意变动,以便进行各期成本资料的比较。但因特殊情况需要改变成本计算程序和方法时,要在有关的会计报告中加以说明,并对原有成本计算单中有关数字进行必要的调整。

6. 及时性原则

企业进行计算成本时,应该遵循及时性原则,即及时地进行成本核算,以满足计算盈利、编制会计报表的需要。如果不能及时进行成本核算和及时提供有关的成本资料,就会影响企业的一些重要决策的作出。

二、成本核算的要求

1. 加强对费用的审核和控制

进行成本核算,首先要依据国家有关的法令、制度和企业的有关规定、定额、计划等,对各项费用进行事前、事中的审核和控制。如在费用发生前,应认真审核其有无扩大费用开支标准,违反成本开支范围的情况。在费用发生时,应严格执行各项定额、计划或标准,做到管算结合,避免损失和减少浪费,最大限度地降低产品成本和费用。

2. 正确划分各种费用支出的界限

为保障产品成本计算的正确性,提供准确的成本管理信息资料,在成本计算时必须正确划分以下几个费用的界限。

(1) 正确划分生产经营费用和非生产经营费用的界限 企业的生产经营活动是多方面的,除了生产经营活动外,还有一些其他方面的经济活动,所以费用的支付也是多方面的,并非都计入生产经营费用。例如购置和建造固定资产、无形资产的支出、对外投资的支出等经济活动,这些活动都不是企业日常的生产经营活动,其发生的费用不属于收益性支出,不能计入生产经营费用。又如企业盘亏的固定资产损失、固定资产报废清理损失、由于自然灾害等原因而发生的非常损失等,也不是企业日常的生产经营活动,也不能计入生产经营费用。只有用于产品生产、销售和经营管理生产的经营活动,以及筹集生产经营资金的各项费用,才应计入生产经营费用。企业既不应乱占生产经营费用,将不属于生产经营的费用,计入生产经营费用,也不应该少计生产经营费用,将属于生产经营的费用,不计入生产经营费用,而造成虚增利润。因此,企业要正确划分生产经营费用和非生产经营费用的界限,遵守国家的成本、费用开支范围的规定。

(2) 正确划分产品成本与期间费用的界限 企业发生的收益性支出,并不一定全部计入产品成本。只有为生产产品所发生的材料费用、工资费用、制造费用等计入产品成本,并通过销售收入得到补偿。而为销售产品所发生的产品销售费用、为管理和组织企业生产经营活动所发生的管理费用、为筹集资金所发生的财务费用,计入期间费用,从当期利润中扣除。

(3) 正确划分各期成本、费用的界限 为了按月分析和考核产品成本和经营管理费用,正确计算各月损益,要将应计入产品成本的生产费用和作为期间费用的经营管理费用,在各个月份之间进行划分。为此,按权责发生制和配比原则的要求,只有应该由本期负担的费用,才能计入当月的产品成本和期间费用。而应计入当月的产品成本和期间费用,也不应递延到下期和以后各期。在成本计算时,应正确使用跨期摊提账户,以保证产品成本计算的准确性和当期损益的真实性。但是,为了简化核算工作,数额小的待摊和预提费用,也可以不作为待摊和预提费用处理,而是全部计入支付月份的成本、费用。企业要防止利用费用待摊和预提的办法人为的调节各月份的产品成本、费用和人为的调节损益的做法。

(4) 正确划分各种产品成本的界限 为了分析和考核各种产品的成本计划或成本定额的完成情况,必须正确地计算各种产品的成本。以此,计入本月产品成本的生产费用,要按照费用归属对象划分各种不同产品成本的界限,正确计算各种产品的成本。凡能分清由某种产品负担的直接费用,应直接计入这种产品的成本。对多种产品共同负担的间接费用,则应采取合理的分配标准,分配计入各种产品的成本。应该特别注意盈利产品与亏损产品、可比产品与不可比产品之间费用界限的划分,防止以盈补亏、掩盖超支、虚报产品、掩盖利润等错误做法。

(5) 正确划分完工产品与在产品成本的界限 企业一次投产的产品不一定同时完工,往往存在着一定数量的在产,这就需要在月末采用适当的方法,将生产费用在完工产品和期末在产品之间进行分配,分别计算出完工产品和在产品成本。应该防止任意提高和降低月末在产品成本,人为调节完工产品成本的错误做法。

上述费用界限划分的原则,又都应贯彻受益原则,即谁受益谁负担,何时受益何时负担,负担数量要与受益程度成正比例。

3. 正确计价和结转各种财产物资

制造业拥有的财产物资,大部分是生产资料,它们的价值是要随着在生产经营过程中的耗用,转移到产品成本和经营管理费用中去的。因此,这些财产物资计价和价值的结转方法,直接影响着成本费用的高低。如固定资产折旧方法的选取、原值的计算方法、修理费用是否采用待摊和预提以及待摊和预提期限的长短等;又如材料按实际成本核算时发出材料方法的选用、材料按计划成本核算时材料成本差异率的计算方法等。对于这些财产物资的计价和价值结转的方法的选取应既合理又简便,国家有规定的一定采用国家规定的方法,要防止任意改变财产物资的计价和价值结转的方法,借以人为调节成本和费用的错误做法。

4. 做好成本核算的基础工作

为了进行成本审核、控制,正确计算产品成本和经营费用,在成本核算中要做好以下各项基础工作。

(1) 制订和修订好合理的定额 如产品的原材料、燃料、动力和工时的消耗定额,在产品的原材料和工时的消耗定额等。制订先进可行的费用消耗定额是搞好生产管理、成本管理和成本核算的前提。

(2) 建立规范的材料物资的计量、收发、领退和盘点制度 对于材料物资的收发、领退,在产品、半成品的内部转移以及产成品的入库等,均应填制相应的凭证,经过一定的审批手续,办理交接和验收,防止错误的发生。

5. 选择适当的成本计算方法

产品成本是在生产过程中形成的,企业应该根据自身生产组织的特点和管理的要求,采用适合本企业的成本计算方法。常用的成本计算方法有品种法、分批法、分步法、分类法、定额法等。

第四节 成本核算的一般程序

成本核算的基本程序,实际上是对生产经营过程发生的费用,根据成本核算的基本要求,按照成本计算对象,区别成本费用项目进行归集和分配,直到计算出完工产品成本的过程。在这一过程中,生产费用要经过多次分配,就拿制造业来讲,其成本核算是一项比较复杂的工作,所涉及的内容和方法也比较多,但是一般都遵循相同的基本程序。

1. 确定成本计算对象,按成本对象设置基本生产成本明细账

成本计算对象是指生产费用归集的对象,或叫生产费用承担的载体。企业应根据生产的特点和管理的要求,采用适合于本企业的成本计算方法,并确定相应的成本计算对象,比如产品品种、产品批别、产品步骤等。企业要按成本计算对象开设“基本生产成本”明细账,归集各成本对象的生产费用。

2. 确定成本项目,按成本项目登记明细账中的费用

成本项目是指生产费用按照经济用途划分成的若干项目。在基本生产成本明细账中,产品成本项目一般包括“直接材料”、“直接人工”、“制造费用”三项。通过按成本项目登记费用,可以反映成本的构成和产品生产过程中不同的资金耗费情况。企业还可以根据生产特点和管理需要,在直接材料、直接人工、制造费用三个成本项目的基础上增设燃料与动力、废品损失、停工损失等成本项目。

3. 确定成本计算期,按照产品成本计算期计算成本

成本计算期是指成本计算的间隔期,也就是多长时间计算一次成本。产品成本计算期的确定主要取决于企业生产组织的特点,在大量、大批生产的情况下,产品成本的计算期间与会计期间相一致。在单件、小批量生产的情况下,产品成本的计算期间与产品的生产周期相一致。

4. 对生产经营过程中发生的各项费用进行审核和控制

成本核算的根本目的,在于控制生产过程中的各种耗费和支出,要根据有关的法规、制度、成本费用开支范围,正确计算产品的生产成本。为制订合理的销售价格,保证再生产过程中各项资金的有效补偿而确定一个准确的核算尺度。因此,必须对生产经营过程中所发生的费用进行严格审核和控制。

5. 将汇集的生产费用在各种产品之间进行归集和分配

将生产过程中的各种费用经过审核、分类、汇集之后,按各项费用的具体用途归集到各有关的成本费用账户中。同时,将应计入产品成本的生产费用,归集到按成本项目反映的各个成本计算对象的“基本生产成本”明细账户中,即归集出各成本对象的生产费合计。

6. 生产费用在完工产品与在产品之间进行分配

经过前面的步骤,将应由产品成本负担的费用,全部归集到按成本对象开设的“基本生产成本”明细账中。但是对于既有完工产品又有在产品的产品,就要将月初在产品的生产费用与本月生产费之和,在完工产品成本和在产品成本进行分配,计算出完工产品成本和在本产品的成本。生产费用在完工产品与在产品之间的分配是成本计算中一项比较重要和复杂的工

作,企业应根据各月在产品数量变化的情况、各项费用在产品成本中所占的比例等结合企业管理的要求,选择合适的分配方法。

7. 编制成本计算单,计算出产品总成本和单位成本

企业按照成本计算对象开设产品成本计算单,并按成本项目分设专栏,将完工产品归集的生产费用,从其“基本生产成本”明细账中转入“成本计算单”(也可以用“基本生产成本”明细账来代替成本计算单)。那么,完工产品所归集的生产费用就是完工产品的总成本,然后再根据完工产品的生产数量,计算出产品的单位成本。

练 习 题

一、复习思考题

1. 什么是成本?
2. 什么是成本会计?成本会计的职能是什么?
3. 成本核算的原则是什么?其内涵是什么?
4. 成本按在经济工作中的作用分类,可以分为几类?
5. 计入产品成本的费用包括哪些内容?
6. 成本核算的基本原则和要求是什么?

二、单项选择题

1. 生产费用的发生与一定的()相关。
A. 产品 B. 期间 C. 企业 D. 经济活动
2. 产品成本是为生产一定数量、种类的产品而发生的以货币表现的()。
A. 各种耗费 B. 活劳动耗费 C. 物化劳动耗费 D. 原材料耗费
3. 产品成本所耗费的资金是相对于()而言的。
A. 一定对象 B. 一个企业 C. 一个部门 D. 一定时期
4. 成本分析一般是在()进行。
A. 事前、事中、事后 B. 事前
C. 事中 D. 事后
5. 企业对经营过程中发生的费用进行归集和分配,计算出各成本对象的总成本和单位成本,是()。
A. 成本核算 B. 成本检查 C. 成本分析 D. 成本预测
6. 下列能计入产品成本的费用是()。
A. 管理不善造成的非常损失 B. 购买的机器设备
C. 企业建造的办公楼 D. 为生产产品购进的原材料

三、多项选择题

1. 下列各项属于成本会计的职能有()。
A. 成本控制 B. 成本分析 C. 成本核算 D. 成本决策
2. 下列各项中应计入产品成本的有()。
A. 生产工人的工资 B. 管理部门的办公费用
C. 销售产品的广告费用 D. 机器设备的折旧
3. 成本按受益配比的时间可以分为()。
A. 管理成本 B. 期间成本 C. 销售成本 D. 产品成本
4. 支出是企业在生产经营过程中发生的各种耗费,下列支出中能作为费用的支出是()。
A. 购买固定资产的支出 B. 对外投资支出
C. 支付办公费用的支出 D. 业务招待费用支出
5. 下列内容中属于制造业产品成本的是()。

- A. 直接材料
B. 直接人工
C. 工资费用
D. 外购材料费用
6. 期间费用包括 ()。
- A. 销售费用
B. 折旧费用
C. 财务费用
D. 管理费用

四、判断题

1. 成本会计的职能是成本核算和成本监督。()
2. 产品成本应当包括生产和销售过程中发生的各种费用。()
3. 产品成本也称为产品制造成本。()
4. 企业发生的费用全部计入产品成本。()
5. 产品的成本与一定种类和数量的产品相联系。()
6. 不是所有的支出都计入费用。()

五、实务操作题

目的：通过划分各项费用的界限，了解费用能够的划分过程，即产品核算的过程。

资料：某企业生产 A、B 两种产品，2007 年 12 月份有关资料如下。

- ① 生产 A 产品领用原材料 85300 元，生产 B 产品领用原材料 57000 元，生产车间耗用原材料 30000 元，在建工程耗用原材料 26300 元。
- ② 生产车间领用低值易耗品 5000 元（采用分期摊销，期限 5 个月）。
- ③ 以银行存款支付外购动力费用 60000 元，其中 A 产品耗用 20000 元，B 产品耗用 15000 元，生产车间照明耗用 5000 元，行政管理部门耗用 5000 元，在建工程耗用 15000 元。
- ④ 生产 A 产品工人工资 60000 元，生产 B 产品工人工资 40000 元，生产车间管理人员工资 20000 元，行政管理人员工资 30000 元，销售人员工资 20000 元，在建工程人员工资 25000 元。同时按工资总额的 14% 提取职工福利费。
- ⑤ 计提本月固定资产折旧费用 40000 元，其中生产用固定资产折旧费用 30000 元，非生产用固定资产折旧费用 10000 元。
- ⑥ 摊销待摊费用 4000 元，其中生产车间 1800 元，行政管理部门 1200 元。
- ⑦ 以银行存款预付报纸杂志费 3500 元，其中生产车间 1500 元，行政管理部门 2000 元。
- ⑧ 以银行存款支付短期借款利息 8000 元，其中已经预提 7000 元。
- ⑨ 以银行存款 50000 元，向投资者支付利润。

要求：根据上述资料确定以下内容。

1. 应计入产品成本和期间费用的是多少？不应计入产品成本和期间费用的是多少？
2. 应计入 A 产品成本的是多少？应计入 B 产品成本的是多少？