

21世纪高职高专会计专业主干课程教材

成本会计

(第三版)

鲁亮升 编著

新准则·新体系

Accounting

新准则·新体系

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21 世纪高职高专会计专业主干课程教材

CHENGBEN KUAIJI

成本会计

(第三版)

鲁亮升 编著

大连
东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 鲁亮升 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 鲁亮升编著. — 3 版. — 大连 : 东北财经大学出版社,
2007.9
(21 世纪高职高专会计专业主干课程教材)
ISBN 978 - 7 - 81122 - 134 - 3

I. 成… II. 鲁… 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 (2007) 第 128280 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 288 千字 印张: 12 1/4
2007 年 9 月第 3 版 2007 年 9 月第 18 次印刷

责任编辑: 卢悦

责任校对: 艾米

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 134 - 3

定价: 20.00 元

第三版出版说明

经济越发展,会计越重要。2006年2月15日,财政部在北京举行会计审计准则体系发布会,发布了39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则,标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。

新的会计准则体系自2007年1月1日起在上市公司范围内实施,鼓励其他企业执行,其推广和普遍适用已经是大势所趋。因此,在培养会计人才时必须拥有前瞻性的眼光,在教学实践中应用切实反映新会计准则体系的优秀教材。

本书正是适应时代潮流和教学需求,根据新会计准则体系修订而成。本书前两版经受了多年教学实践的检验,在重印时也根据教学反馈对书中的差错进行了及时的修正,广受好评。鲁亮升教授对其倾注了很多心血,将其对新会计准则体系的深刻认识,恰到好处地反映到本教材中,进而将第三版呈现给大家。

由于时间仓促,为了满足教学的迫切需要,第三版主要体现了教学内容的变化,只是鉴于“21世纪高职高专会计专业主干课程教材”都要随着新准则体系变化而调整了装帧设计,没有作更多的体例变化。同时,为了方便教学,配套的电子课件也随主教材作相应调整。同时,为了适应教学发展新要求,配套的《成本会计习题与解答》修订为《成本会计习题与实训》。下载电子课件请登录我社网站(www.dufep.cn)“资源下载”栏目。

为了能将这本教材打造成不断满足高职高专会计专业教学需要的精品教材,恳请广大读者批评指正,我们会及时解决读者反映的问题,并据以完善这本教材,来回馈广大读者的关心与爱护,为会计人才的培养做出我们应有的贡献。祝愿中国的会计事业百尺竿头,更进一步!

东北财经大学出版社
2007年9月

第三版前言

本书是东北财经大学出版社组织编写的高职高专系列教材中的一本，适合作为高等职业技术学院、高等专科学校和成人高等学校会计专业及其他专业教材，也可以作为会计人员培训的教材和自学参考书。

自2001年7月出版以来，本书受到了广大读者的厚爱，被评为省级优秀畅销书。本次修订在保持原版基本框架的基础上，阐述了成本会计，特别是成本核算与分析的基本理论、基础知识和基本方法，具有较强的适用性和前瞻性。修订中着重体现了2006年以来有关法律、法规和会计准则的变化，吸收了近几年成本会计理论研究与实践的新成果，并参考了读者的意见。

李圆、汤衡、李淑梅、熊先莉、汤小军、余潜雄等老师为本次修订做了许多工作，在此深表谢意。

书中错漏之处在所难免，恳请广大读者批评指正，本人深表谢意。如有赐教，欢迎致信 Lulsheng@hn165.com。

作者

2007年7月

第二版出版说明

东北财经大学出版社是教育部职业教育教材出版基地，自建社以来一直担负着出版各层次财经教育用书的重任，先后出版过大量专业水平高、实用性强、富有特色、得到广泛采用的教学用书，其中包括财政部、中国人民银行、中国农业银行、中国工商银行、中国建设银行、国家税务总局、国家统计局和辽宁省教育厅等主持编写的数百种教材，积累了丰富的出版资源和出版经验。

近年来，随着高等教育结构的调整，高等专科和高等职业技术教育蓬勃发展。我们系统地研究了国内外高职高专教育的特点，总结了全国部分高职高专学校的教学经验，特别是在研究总结国家教育部设在东北财经大学职业技术学院的全国高等职业教育师资培训基地的教学经验基础上，于2001年下半年出版了本套供高职高专教学使用的教材新系。这些教材使用广泛、影响深远、深受用书单位好评。在此基础上，我们组织长期从事教育实践、业务水平高的教师，在继承原教材长处的前提下，吸收我国改革和财经管理的最新成果，着眼于21世纪经济、技术、社会发展和世界经济一体化的历史趋势对人才的需求，对公共课、财务会计、证券投资、会计电算化等系列教材进行了修订。这些系列教材在内容、结构和形式上都有很大提高，具有很强的适用性和前瞻性。

在新版教材出版之际，谨向原版教材和新版教材的编写人员以及用书单位的师生表示衷心的感谢，并欢迎读者就本系列教材的有关问题多多赐教。

东北财经大学出版社

2005年6月

第二版编写说明

本书是东北财经大学出版社组织编写的高职高专系列教材中的一本，适合作为高等职业技术学院、高等专科学校和成人高等学校会计专业及其他专业教材，也可以作为会计人员培训的教材和自学参考书。

自2001年7月出版以来，本书受到了广大读者的厚爱，被评为省级优秀畅销书。本次修订在保持第一版基本框架的基础上，阐述了成本会计，特别是成本核算与分析的基本理论、基础知识和基本方法，具有较强的适用性和前瞻性。修订中考虑了近年有关会计法律、法规及国家会计准则和会计制度的修订情况，结合了我国企业成本会计实践和高职高专成本会计教学经验，吸收了近年成本会计理论研究与实践的新成果和读者的意见。

本书的配套辅导书《成本会计习题与解答》同时修订完成。电子课件请登录东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）索取。

书中错漏之处，恳请读者批评指正。如有赐教，请寄 lulsheng@iel65.com，作者深表谢意。

作 者

2005年6月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本的概念和作用	1
第二节 成本会计的概念和内容	3
第三节 成本会计工作的组织	6
第二章 成本核算的基本要求和一般程序	10
第一节 成本核算的基本要求	10
第二节 成本核算的一般程序	11
第三章 生产费用和期间费用的总分类核算	14
第一节 生产费用和期间费用的内容	14
第二节 生产费用和期间费用的总分类核算	18
第四章 要素费用的核算	22
第一节 直接材料费用的核算	22
第二节 外购动力费用的核算	29
第三节 直接人工费用的核算	30
第五章 辅助生产费用的核算	36
第一节 辅助生产费用核算的特点	36
第二节 辅助生产费用的分配	39
第六章 损失性费用的核算	48
第一节 废品损失的核算	48
第二节 停工损失的核算	53
第七章 制造费用的核算	56
第一节 制造费用归集的核算	56
第二节 制造费用分配的核算	60
第八章 在产品的核算	68
第一节 在产品数量的核算	68
第二节 在产品成本的计算	70
第九章 产品成本计算方法概述	81
第一节 生产经营特点和管理要求对成本计算方法的影响	81
第二节 产品成本计算的主要方法	83
第十章 产品成本计算的品种法	86
第一节 品种法概述	86
第二节 品种法举例	88

第十一章	产品成本计算的分批法	94
第一节	分批法概述	94
第二节	分批法举例	96
第三节	简化的分批法	98
第十二章	产品成本计算的分步法	107
第一节	分步法概述	107
第二节	逐步结转分步法举例	111
第三节	平行结转分步法举例	125
第十三章	产品成本计算的分类法	132
第一节	分类法概述	132
第二节	分类法举例	134
第三节	副产品的成本计算	138
第十四章	产品成本计算的定额法	142
第一节	定额法概述	142
第二节	定额法举例	144
第十五章	成本报表	155
第一节	成本报表概述	155
第二节	产品生产成本及销售成本表的结构和编制方法	157
第三节	产品生产成本表的结构和编制方法	158
第四节	主要产品单位成本表的结构和编制方法	160
第五节	制造费用明细表的结构和编制方法	161
第六节	期间费用明细表的结构和编制方法	162
第十六章	成本分析	165
第一节	成本分析的意义	165
第二节	成本分析的方法	166
第三节	成本计划完成情况的分析	170
第四节	技术经济指标变动对产品成本影响的分析	182

第一章 总 论

内容提要

本章主要介绍成本、费用的概念和作用，成本会计的概念和内容以及成本会计工作的组织。对于成本和费用的概念，重点说明生产经营费用、生产费用、期间费用、产品成本、费用等概念的内在联系；对于成本会计的概念和内容，在讲述成本会计包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核和成本检查等内容的同时，说明本书主要讲述成本核算和成本分析；对于成本会计工作的组织则重点介绍成本会计的基础工作。

第一节 成本的概念和作用

一、成本的概念

(一) 成本是商品价值中的 $C + V$ 部分

商品是使用价值和价值的统一。商品价值取决于生产该种商品的社会必要劳动量，它由三个部分组成：一是生产中已消耗的生产资料的价值（ C ）；二是劳动者为自己劳动所创造的价值（ V ）；三是劳动者为社会劳动所创造的价值（ M ）。在商品价值的三个构成部分（ C 、 V 、 M ）中，成本是前两部分价值之和，即成本是商品价值中的 $C + V$ 部分。

成本是一个价值范畴，它同价值有着密切联系。成本是商品生产（广义的商品生产包括生产产品和提供劳务等）过程中，已消耗的生产资料的价值与劳动者为自己劳动所创造的价值之和。

(二) 成本是企业为生产产品、提供劳务等发生的各种耗费

成本是商品价值中的 $C + V$ 部分。对成本概念的这一表述说明了成本的经济实质，但这只是一种“理论成本”。商品价值必须以货币形式来表现，商品生产过程中已消耗的生产资料的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值都要以货币形式来表现。商品生产过程中已消耗的生产资料的价值表现为固定资产折旧费、材料费等耗费；劳动者为自己劳动所创造的价值表现为人工费等耗费。因此，成本是企业为生产产品、提供劳务等发生的各种耗费。

企业产品（商品）生产经营过程中发生的耗费是多种多样的，为了经济核算和成本管理的需要，这些耗费有的应当计入所生产产品和提供劳务的成本；有的作为期间费用，直接计入当期损益。成本是企业为生产产品、提供劳务等所发生的各种耗费，这一表述说明的是“实际成本”。

为了确保会计信息口径一致、相互可比，应当对企业产品成本、劳务成本包括的各种耗费的范围作出具体规定。企业对于哪些耗费应当计入产品成本、劳务成本，哪些耗费不应计入产品成本、劳务成本所作的规定通常称为成本开支范围。对于成本开支范围，企业应当采用国家规定的、一致的会计政策。

二、费用的概念

(一) 费用

费用是指企业在日常活动中发生的,会导致所有者权益减少、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。这里的费用,包括营业成本和管理费用、销售费用、财务费用、资产减值损失等。

费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加,且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

企业为生产产品、提供劳务等发生可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品(商品)、已提供劳务的成本等计入当期损益。企业已销售产品(商品)和已提供劳务的成本称为营业成本,营业成本是企业费用的主要组成部分。

企业发生的支出不产生经济利益或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,都应当在发生时确认为费用,直接计入当期损益。直接计入当期损益的费用包括管理费用、销售费用、财务费用和资产减值损失等。管理费用、销售费用和财务费用等项目,通常称为期间费用。

(二) 生产费用

生产费用是指企业一定时期内在生产产品(商品)和提供劳务过程中发生的各种耗费。生产费用中不包括期间费用。

生产费用和期间费用都是企业生产经营过程中发生的耗费,它们的区别在于:生产费用是计入产品成本的耗费;期间费用是不计入产品成本而直接计入当期损益的耗费。在实际工作中,可以将企业的生产费用和期间费用等合称为生产经营费用。

本书讲述的成本,指的是产品成本和劳务成本。产品成本,是指企业为生产一定种类和数量的产品所发生的各种耗费的总和;劳务成本,是指企业为提供一定种类和数量的劳务所发生的各种耗费的总和。

生产费用和产品成本、劳务成本在经济内容上是完全一致的,都是以货币形式表现的折旧费、材料费、人工费等物化劳动和活劳动的耗费。生产费用应当计入所生产产品、所提供劳务的成本;产品成本、劳务成本是对象化的生产费用,只有生产费用才计入产品成本、劳务成本。因此,产品成本也称为产品生产成本或产品制造成本。

生产费用与产品成本、劳务成本的区别在于:生产费用与一定会计期间相联系;产品成本、劳务成本与一定种类和数量的产品、劳务相联系。从一定会计期间(月度、季度、半年度、年度)来看,一个企业的生产费用总额与其完工产品成本、完成劳务成本的总额不一定相等。

上述生产经营费用、生产费用、产品成本、期间费用、费用等概念的关系如图 1-1 所示,图中产品是指广义的产品,包括提供的劳务。

三、费用成本的作用

(一) 费用成本是补偿耗费的尺度

企业生产经营过程也是生产耗费过程。企业在生产经营活动中耗费了什么,耗费了多少,是通过费用成本指标来反映的。为了保证再生产顺利进行,生产经营过程中的耗费需要用企业的收入来补偿。也就是说,企业在取得营业收入以后,需要把相当于费用的部分

划分出来,用于重新购买原材料、支付职工薪酬和其他费用,使企业生产经营过程中的各种耗费得到补偿。企业实现的营业收入减去营业成本、管理费用、销售费用、财务费用、资产减值损失等费用和营业税金及附加,等于营业利润。费用越低,营业利润就越高。费用成本这一补偿耗费的尺度,对于正确计算企业利润有重要意义。

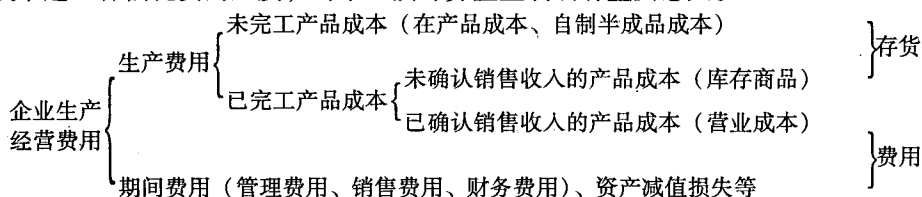


图 1-1 费用、成本等概念的关系图

（二）费用成本是综合反映企业工作质量的重要指标

费用的发生和成本的形成与企业生产经营各个环节、各个方面的工作质量有紧密联系。企业产品产量的多少、产品质量的好坏、原材料使用的节约与浪费、工人劳动生产率的高低、职工平均工资的增减、机器设备等固定资产的利用程度、废品率的高低,以及企业生产经营管理水平的高低等,都会或多或少、直接或间接地反映在费用成本上。因此,费用成本指标可以综合反映企业各个方面的工作质量。

（三）费用成本是制定商品价格的重要依据

企业生产经营过程中的各种耗费需要通过销售收入来补偿,销售收入的多少取决于销售数量和销售价格两个因素。在市场经济条件下,企业必须独立核算、自负盈亏。为了企业的生存和发展,在确定商品销售价格时必须考虑费用成本这一重要因素。如果单位商品的销售价格低于其应补偿的费用和成本,则商品的生产量和销售量越大,企业亏损就越多。只有商品价格高于其应补偿的费用和成本,才能产销量越大、利润越多。

当然,在实际工作中,商品销售价格的制定是一项复杂的工作。在确定商品价格时,要考虑国家价格政策、产业政策和其他经济政策,以及产品比价关系、市场供求关系、企业在市场竞争中的态势等诸多因素,并不能直接根据企业自身的成本水平来制定商品价格,但在诸多因素中,费用成本的高低总是值得重视的一项重要因素。

（四）费用成本是企业进行决策的重要依据

市场经济条件下,为了提高经济效益,企业必须及时作出正确的生产经营决策。在生产经营决策中需要考虑的因素很多,其中一个重要方面就是有关费用成本的资料。控制好费用成本,才可能有较好的经济效益和较强的竞争能力。

第二节 成本会计的概念和内容

一、成本会计的概念

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中发生的各项耗费和产品(劳务)成本进行连续、系统、全面、综合的核算和监督的一种管理活动。

成本会计是现代会计的一个重要分支,它必须遵循会计的基本原理和一般原则。成本会计属于专业会计,具备会计的基本特征:以货币为主要计量单位;对其对象的核算和监督具有连续性、系统性、全面性和综合性。

成本会计的对象是企业日常活动中发生的各项费用和生产产品、提供劳务等的成本。产品成本、劳务成本是对象化的生产费用,企业为生产产品、提供劳务等发生可归属于产品成本、劳务成本等的生产费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等确认为费用,计入当期损益。费用、成本是紧密联系的,都是成本会计的对象。从这一意义上来说,成本会计实际上是成本、费用会计。

成本会计是一种专业会计;它的基本职能与会计的基本职能相同,即具有核算和监督两个基本职能。监督职能又可以扩展为预测、决策、计划、控制、分析、考核和检查等诸多职能。在成本会计的诸多职能中,成本核算是基础,没有成本核算,其他各项职能都无法实现。因此,狭义的成本会计仅指进行成本核算的会计;广义的成本会计则是指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核和检查等管理活动的会计。

二、成本会计的内容

广义的成本会计作为企业的一种重要管理活动,包括成本预测、成本决策,成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核和成本检查等具体内容。

(一) 成本预测

成本预测是根据成本数据和其他有关资料,运用定量分析和定性分析的方法,对企业未来成本水平及其变动趋势作出科学估计。

通过成本预测掌握企业未来的成本水平及其变动趋势,可以提高成本管理的科学性和预见性,可以为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息。从成本管理的环节来说,成本预测是第一个环节。

企业在日常活动中经常需要进行成本预测。例如,编制成本计划前需要对计划成本和成本降低的幅度进行预测;计划执行过程中需要对计划完成情况和计划期末的成本水平及其变动趋势进行预测;企业在新建、改建和扩建以及在新产品设计和老产品改造的过程中,也需要进行成本预测。

(二) 成本决策

决策是一个过程,它是制定备选方案并从中选择最优方案的过程。成本决策是在成本预测的基础上,根据企业的具体情况制定优化成本的各种可行性方案,并运用决策理论和方法对各种备选方案进行分析、比较,从中选择最优方案,决定应该达到的成本目标及应该采用的有关保障措施。

企业生产经营过程中的许多决策实际上就是成本决策。如企业新产品设计方案的选择、老产品改造的决策、零部件自制或外购的决策、自制半成品直接出售或继续加工的决策、外购材料和商品经济采购批量的决策、产品生产中经济投料批量的决策、产品质量成本的决策等都涉及备选方案之间的成本比较问题。

(三) 成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上,具体规定计划期内企业生产费用和期间费用数额,以及各种产品的成本水平和降低任务。成本计划通常包括生产费用预算、期间费用预算、商品产品总成本计划、商品产品单位成本计划、可比产品成本降低计划及完成计划的措施等。

成本计划是一种书面文件,一经确定便对企业各个生产单位和职能部门具有约束力。它是企业进行成本控制、成本分析和成本考核的重要依据。成本计划也是企业编制利润计划、流动资产占用量计划等的依据。

（四）成本控制

成本控制是企业在生产经营费用的发生和产品成本的形成过程中，依据成本计划所规定的费用预算和成本标准，及时调节影响费用成本的各项因素，把各项费用的发生和产品成本的形成限制在成本计划和成本标准的范围内。

费用和成本是反映企业工作质量的综合经济指标。成本控制的范围涉及企业生产经营各环节、各职能部门及生产单位。成本控制的内容包括企业人力、物力、财力的消耗和每一项费用的开支。

（五）成本核算

成本核算是对企业生产经营过程中发生的费用和形成的产品成本所进行的核算。它是会计核算的重要内容，包括各项费用的核算和产品成本的核算。成本核算是会计核算的方法之一。

通过成本核算，既可以对企业实际发生的生产经营费用进行反映，计算出各种完工产品的实际总成本和单位成本；又可以对生产经营费用的发生和产品成本的形成进行控制，及时了解费用预算和商品产品成本计划的执行情况。

（六）成本分析

成本分析是根据成本计划资料、成本核算资料及其他有关资料，运用一系列专门方法，揭示影响费用发生和成本形成的各种因素，评价各个因素变动对费用预算和商品产品成本计划完成情况的影响程度，以挖掘企业降低成本、节约费用的潜力。成本分析通常包括生产费用和期间费用预算完成情况分析、商品产品总成本计划完成情况分析、主要产品单位成本计划完成情况分析、主要技术指标变动对成本影响的分析、不同企业之间同类型商品产品成本和期间费用的对比分析，以及车间、班组的成本分析等。

（七）成本考核

成本考核是根据成本计划资料和成本核算资料，并结合成本分析资料和其他有关资料，定期进行企业成本计划完成情况的考察和评价。它是评价企业成本管理工作的成绩、检验成本管理目标是否实现的一项重要工作。

成本考核要以企业和各个责任者（单位或个人）为对象，以责任者可以控制的成本为界限，并按责任归属来核算和评价其工作业绩。成本考核要与奖惩制度结合起来，根据成本管理工作的业绩来决定奖惩，以充分调动各个责任者完成预定目标的积极性。

（八）成本检查

成本检查是会计检查的一个重要方面，它通过对各项生产经营费用和商品产品成本的审核，检查企业各项费用支出的合法性、合理性（效益性）和真实性，以及商品产品成本计算的正确性。

通过成本检查，可以促使企业遵守国家有关法规和财政、财务、会计制度，正确划分成本和盈利的界限；同时，可以发现企业费用成本管理中挥霍浪费等不良现象和贪污舞弊等违法行为，以节约费用、降低成本、堵塞漏洞、防止弊端。

成本检查既包括企业内部成本会计工作人员的日常审核和监督，又包括企业外部有关人员定期或不定期地对企业成本费用的审查。成本检查或称审查，也是企业内部审计和外部审计工作的主要内容。

上述八个方面的内容互相联系、互相依存，构成企业成本会计工作的有机整体。成本预测是成本决策的前提，成本预测资料是企业进行成本决策的重要依据，成本决策又是成

本预测的结果。成本计划是成本决策所确定的成本目标的具体化,同时又是企业进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。成本控制是对企业成本计划的执行情况进行监督,保证成本决策目标实现的手段。成本核算通过对企业发生的各项费用和形成的产品成本进行核算,可以反映成本计划的实施结果,检验成本决策目标是否实现。成本核算和成本计划资料是企业成本分析的依据,成本分析则可以查明企业成本计划的完成程度和实际脱离计划的原因。成本考核依据企业成本计划、成本核算和成本分析的资料对责任者进行考核和评价,是实现成本决策目标、强化成本核算作用的重要手段。成本检查是成本核算的继续和深化,是保证企业成本核算资料的真实性、合法性、合理性的重要手段。

广义成本会计包括上述八个方面的内容。根据本教材使用对象的特点,本教材只阐述成本会计中的成本核算和成本分析两个方面。也就是说,本教材只涉及狭义的成本会计。

第三节 成本会计工作的组织

一、成本会计的机构和人员

为了完成成本会计的任务,企业应当合理设置成本会计机构,配备好专职或兼职的成本会计人员,并且严格按照与成本会计有关的法律、规章、制度等进行工作。

(一) 成本会计机构的设置原则

成本会计机构是企业负责组织领导和直接从事成本会计工作的职能部门,是企业会计机构的重要组成部分。企业应当在保证成本会计工作质量的前提下,按照节约成本会计工作时间和费用的原则,设置成本会计工作机构。

(二) 成本会计机构内部的组织分工

企业总部成本会计机构内部的组织分工,可以按照成本会计的职能来划分。成本会计包括预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核和检查等职能,在企业总部成本会计机构内部可以设置成本核算、成本分析和成本检查等专门小组。

企业总部成本会计机构内部的组织分工,也可以按照成本会计的对象来划分。成本会计的对象包括产品成本和期间费用,在企业总部成本会计机构内部也可以设置产品成本核算和分析、期间费用核算和分析等专门小组。

(三) 企业内部各级成本会计机构的分工

企业总部和生产单位(分厂、车间)等各级成本会计机构之间的组织分工,可以采用集中工作方式,也可以采用分散工作方式。

1. 集中工作方式

集中工作方式是指企业成本会计中的成本核算和分析等方面的工作,主要由总部成本会计机构集中进行。采用这种方式,分厂、车间等生产单位一般不设置专门的成本会计机构,只配备专职或兼职的成本核算人员,负责有关原始凭证的填写、审核、整理和汇总,为总部成本核算和成本分析工作提供资料。

采用集中工作方式,不但可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量,而且有利于企业总部集中使用电子计算机对成本数据进行处理,及时掌握企业有关成本的全面信息。但在大中型企业,采用这种方式不便于直接从事产品生产和劳务供应的各生产单位及时掌握本单位的成本信息,不利于调动生产单位和生产工人在节约费用、控制成本方面的积极性,并且可能影响成本管理经济责任制的实施。

2. 分散工作方式

分散工作方式是指企业成本会计中的核算和分析等方面的工作,由各分厂、车间等生产单位、其他有关部门和企业总部的成本会计机构或人员分别进行。企业总部成本会计机构负责对各生产单位和有关部门的成本会计机构和人员进行业务上的指导和监督,并对企业成本进行综合的预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核和检查。

采用分散工作方式,增加了成本会计工作的时间和费用,但有利于成本费用的分级管理和责任成本的核算,有利于调动企业上下各个方面和全体职工增产节约、降低成本的积极性。

企业应当根据自身生产经营的特点和成本管理的要求,确定企业内部各级成本会计机构的分工。一般来说,大中型企业宜采用分散工作方式,小型企业宜采用集中工作方式。企业也可以将两种方式结合应用,如重要生产单位采用分散工作方式,其他部门和单位采用集中工作方式。

(四) 成本会计人员

在企业成本会计机构中,配备好成本会计人员,提高成本会计人员的素质,是做好成本会计工作的前提。为了提高成本会计工作效率,保证成本会计信息质量,在成本会计机构内部和会计人员中应当建立岗位责任制,定岗、定编、定责,明确分工,各司其职。企业应当重视和加强成本会计人员的职业道德教育和业务培训,让每一个成本会计人员都明确自己的职责和权限,胜任自己的工作。

二、与成本会计有关的法律、行政法规、规章和制度

企业成本会计机构和会计人员必须严格按有关法律、行政法规和规章制度的规定组织成本核算,实行会计监督。与成本会计工作有关的法律、行政法规和规章制度可以分为以下三个层次:

(一) 中华人民共和国会计法

《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)是我国会计工作应遵循的基本法律,是制定会计方面其他法律、行政法规和规章制度等的依据。

企业成本会计机构和人员,必须依照《会计法》办理会计事务。例如,《会计法》第二十五条规定,公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润;第二十六条规定,公司、企业不得随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列费用、成本。这些,都是企业在进行成本核算时应当严格遵守的。

(二) 企业会计准则

我国新企业会计准则体系包括基本准则、具体准则和应用指南等,属于法规体系的组成部分。以财政部部长令形式发布的《企业会计准则——基本准则》属于部门规章,以财政部文件形式发布的《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则和《企业会计准则——应用指南》属于规范性文件。

企业会计准则是指导企业进行会计核算的统一规范,企业进行成本核算、组织成本监督、设置成本会计机构和配备成本会计人员等,都应当遵循《会计法》和企业会计准则的规定。

(三) 企业内部的会计制度和成本核算办法

企业成本会计实务必须由企业内部会计制度和成本核算办法等来规范。也就是说,企

业内部的会计制度和成本核算办法,是企业组织费用和成本的核算、处理各项具体成本会计业务的直接依据。

企业制定的内部会计制度和成本核算办法,必须符合《会计法》和企业会计准则的要求;必须适应企业生产经营活动和业务活动的特点;必须满足企业加强成本管理和成本监督的要求。

三、成本会计的基础工作

费用成本从经济内容来说,都是以货币形式表现的物资消耗和劳动报酬。要组织好成本会计工作,算好和管好费用成本,必须算好和管好各项实物消耗和工时消耗,并且做好以下各项基础工作:

(一) 建立和健全原始记录制度

原始记录是反映企业生产经营活动的原始资料,是企业进行费用和成本核算,分析消耗定额、费用预算和成本计划完成情况的依据。企业必须建立、健全原始记录制度,及时提供真实可靠、内容完整的原始记录。原始记录制度应当明确企业各种原始记录的取得、登记、传递和保管等方面的工作程序和责任。企业原始记录主要包括以下几类:反映生产经营活动及其成果的原始记录,如生产通知书、产品入库单、废品报告单等;反映材料物资动态的原始记录,如领料单、退料单、材料盘点盈亏报告单等;反映劳动耗费的原始记录,如考勤记录、加班加点记录、工资结算单等。

(二) 建立和健全定额管理制度

定额是企业根据本单位当前的生产条件和技术水平,充分考虑各方面的因素,在生产经营成果的数量和质量,以及人力、物力和财力的消耗等方面所规定的应达到的标准。各项定额是企业制定成本计划、实施成本控制和进行成本分析的重要依据。企业从总部到生产单位(车间、分厂)以至班组(柜组)都应建立和健全定额管理制度。在制度中,应当明确企业定额的内容(种类),制定和修订定额的程序,定额完成情况检查、考核和分析的方法等。

企业定额按其反映的内容,主要分为原材料消耗定额、燃料和动力消耗定额、工具模具消耗定额、设备利用定额、工时消耗定额(产量定额)和各项费用(制造费用和期间费用)定额等。企业制定的定额应当既先进又切实可行,并且要随着企业生产条件、技术水平和管理要求的变化及时修订。

(三) 建立和健全计量验收制度

计量验收是对各项财产物资的收、发、领、退进行正确的数量计算,并根据技术标准鉴定其质量的方法。它是正确计算费用成本的前提。企业必须建立和健全计量验收制度,明确计量器具标准,质量检验的程序和机构,各项财产物资的收、发、领、退的程序和手续要求等。为此,企业应当根据实际情况,配备各种必要的度、量、衡具和有关的仪器、仪表等计量工具,并定期进行检修、校正;企业应当设立质量检测机构,指定专人负责计量验收工作。

财产清查是会计核算的一种专门方法,在建立和健全计量验收制度工作中,要注意做好财产清查工作。企业应当定期或者不定期地进行财产清查,及时处理各种财产物资的盘盈、盘亏、毁损、报废,做到账实相符。只有对原材料、自制半成品、在产品、产成品等加强实物管理,才能保证费用成本计算的真实和正确。