

# 制造业

## 成本核算与管理

ZHIZAOYE CHENGBEN HESUAN YU GUANLI

谭湘 主编



华南理工大学出版社  
SOUTH CHINA UNIVERSITY OF TECHNOLOGY PRESS

# 制造业

## 成本核算与管理

主 编 谭 湘

副主编 朱佳骅 周红梅 吴小珍



华南理工大学出版社  
SOUTH CHINA UNIVERSITY OF TECHNOLOGY PRESS

· 广州 ·

## 图书在版编目 (CIP) 数据

制造业成本核算与管理/谭湘主编. —广州: 华南理工大学出版社, 2017. 2

ISBN 978-7-5623-5150-4

I. ①制… II. ①谭… III. ①制造业-工业企业管理-成本计算-高等职业教育-教材 IV. ①F407.406.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 321020 号

## 制造业成本核算与管理

主 编 谭 湘

副主编 朱佳骅 周红梅 吴小珍

---

出 版 人: 卢家明

出版发行: 华南理工大学出版社

(广州五山华南理工大学 17 号楼, 邮编 510640)

<http://www.scutpress.com.cn> E-mail:scutc13@scut.edu.cn

营销部电话: 020-87113487 87111048 (传真)

策划编辑: 袁 泽

责任编辑: 刘 锋 袁 泽

印 刷 者: 虎彩印艺股份有限公司

开 本: 787mm×960mm 1/16 印张: 14 字数: 304 千

版 次: 2017 年 2 月第 1 版 2017 年 2 月第 1 次印刷

定 价: 30.00 元

---

# 前 言

利润最大化是所有营利性企业的共同追求。在市场经济条件下，商品价格由市场决定，降低生产成本成为企业利润的主要来源。做好成本核算，合理设置成本项目，选择适当的成本核算方法，及时获取成本数据，准确填报成本报表，可以为企业管理者提供决策支持的成本信息，使之有的放矢，改善经营管理。

为了适应现代成本会计的发展，制造业企业应当完善成本会计的组织，建立和健全成本会计规章制度，实行全方位、全过程、全员成本管理，使决策层和所有部门都重视成本，人人关心成本，提高全员成本意识和素质。可以说，任何一个制造业企业的成功，都离不开成本会计。因此，正确认识成本会计在企业管理中的地位和作用，对于提高企业经营管理水平、增强经济效益具有非常重要的意义。

成本会计的内容包括成本会计的基本理论和方法。这些理论和方法是基础会计学中会计的基本理论和基本方法在成本会计中的具体应用。了解会计的基本前提、一般原则、复式记账，以及凭证、账簿、报表和核算形式等基本理论和基本方法，是学懂、学好成本会计的前提条件。因此，在学习成本会计之前，必须先学习基础会计。

成本会计与财务会计之间有着密切的联系：如成本会计计算成本所需的各项费用资料，要通过财务会计流动资产和长期资产的核算取得；成本会计计算出的产品成本，又要转入流动资产（库存商品），进行财务会计流动资产的核算；成本会计计算出的期间费用，还要计入当期损益，进行财务会计利润的核算。因此，要学好成本会计，并且全面地掌握财务会计的知识，必须将成本会计与财务会计联系起来进行学习。

本书在收集传统成本会计核算方法的基础上，对品种法、分批法和分步法，均采用了现实生活中制造业企业的实际资料，个别数据略有修改，如有雷同，纯属巧合。

本书由广东青年职业学院组编，谭湘博士担任主编，朱佳骅、周红梅、吴小珍担任副主编，撰稿人有刘京鹏、彭慧、彭壤、尹芬、毛慧华、黄佳蕾、张敏、林佩銮、李婉仪、胡聆华、郑宇珊、颜美云、陈思醒、郭梦滢、岑淑茹、陈海敏、崔海婷、高佩婷等。由于我们水平有限，书中错漏之处敬请读者批评指正。

编者

2016年10月

|                                |      |
|--------------------------------|------|
| <h1>目 录</h1>                   |      |
| 项目一 总论 .....                   | (1)  |
| 任务一 成本会计的产生与发展 .....           | (1)  |
| 任务二 成本会计的内容和特征 .....           | (3)  |
| 任务三 成本会计工作的组织 .....            | (7)  |
| 项目二 成本核算要求和一般程序 .....          | (9)  |
| 任务一 成本核算的要求和原则 .....           | (9)  |
| 任务二 生产费用要素和产品成本项目 .....        | (13) |
| 任务三 成本核算的账簿设置和一般程序 .....       | (15) |
| 项目三 材料与外购动力费用的核算 .....         | (17) |
| 任务一 材料费用的核算 .....              | (17) |
| 任务二 外购动力费用的核算 .....            | (23) |
| 项目四 人工成本的核算 .....              | (26) |
| 任务一 人工成本核算的意义与任务 .....         | (26) |
| 任务二 人工成本核算的基础工作 .....          | (28) |
| 任务三 人工成本的计算与归集 .....           | (29) |
| 任务四 人工成本的分配 .....              | (35) |
| 项目五 辅助生产费用的核算 .....            | (38) |
| 任务一 辅助生产费用的内容与归集 .....         | (38) |
| 任务二 辅助生产费用的分配 .....            | (40) |
| 项目六 制造费用的核算 .....              | (50) |
| 任务一 制造费用的归集 .....              | (50) |
| 任务二 制造费用的分配 .....              | (52) |
| 项目七 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 .....   | (56) |
| 任务一 在产品数量的核算 .....             | (56) |
| 任务二 生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法 ..... | (59) |
| 项目八 产品成本计算方法 .....             | (74) |
| 任务一 生产类型 .....                 | (74) |

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| 任务二 生产类型和管理要求对产品成本计算方法的影响 ..... | (75)  |
| <b>项目九 品种法</b> .....            | (78)  |
| 任务一 品种法的特点和适用范围 .....           | (78)  |
| 任务二 品种法的运用 .....                | (80)  |
| 案例一: 品种法在喋喋面包厂的应用 .....         | (85)  |
| 案例二: 品种法在广州市天马服饰有限责任公司的应用 ..... | (110) |
| <b>项目十 分批法</b> .....            | (136) |
| 任务一 分批法的特点和适用范围 .....           | (136) |
| 任务二 分批法成本核算程序 .....             | (137) |
| 任务三 简化的分批法 .....                | (140) |
| 案例: 分批法在广州七彩印刷技术有限公司的运用 .....   | (144) |
| <b>项目十一 分步法</b> .....           | (161) |
| 任务一 分步法概述 .....                 | (161) |
| 任务二 逐步结转分步法 .....               | (162) |
| 任务三 平行结转分步法 .....               | (176) |
| 案例: 平行结转分步法在中泰玩具厂的应用 .....      | (183) |
| <b>项目十二 成本报表</b> .....          | (200) |
| 任务一 成本报表概述 .....                | (200) |
| 任务二 成本报表编报 .....                | (202) |
| 任务三 成本报表分析 .....                | (209) |

# 项目一 总论

## 任务一 成本会计的产生与发展

成本会计的产生与发展经历了三个阶段：萌芽、成形、发展。

### 一、成本会计的萌芽阶段

在工业革命之前，手工作坊中就已经存在若干成本会计的理论与方法。据记载，16世纪的意大利人在毛纺织业中就开始应用成本明细账，根据制造过程分设成本明细账进行记录；法国人在印刷业会计核算中尝试建立成本核算账户体系等等，均取得了不凡的效果。但是，会计界一般认为，成本会计的产生与确立是在工业革命以后，是机器代替手工劳动的产物，19世纪之前已经出现的生产费用记录和成本计算方法只是成本会计的萌芽。当时，制造成本、折旧等成本核算常用术语还不是一个普遍使用的概念，虽然有些家族企业在成本计算方法中引进复式记账法，设置了一些成本明细账，但并没有形成较为成熟的成本核算理论。

### 二、成本会计的成形阶段

一般认为，成本会计产生于19世纪下半叶至20世纪初期。在这个创立期内，有许多杰出的代表人物对成本会计的产生与发展做出了贡献，其中英国的托马斯·巴特斯比（Thomas Battersby）、E. 卡克（E. Carcke）和J. M. 费尔斯（J. M. Fells）等人最具代表性。

英国会计师托马斯·巴特斯比在《优秀的复式簿记人员》一书中，提出了“主要成本”的概念，认为主要成本就是直接材料和直接劳务费用；论述了“直接费用”和“间接费用”的划分方法和原则；介绍了“正规的折旧制度”，认为应当将折旧费作为主要成本项目之一。

在巴特斯比的影响下，英国的电力工程师E. 卡克和J. M. 费尔斯于1887年出版的《工厂会计》一书中，提出了在总账中设置“生产”“产成品”“营业”等账户，用来计算和结转产品成本，并通过“营业”账户借贷双方余额的结算，计算营业毛利；讨论了“间接费用”“开办费”“一般费用”的账务处理问题，主张按照生产成本对库存产品的价值进行计价。该书将成本计算与复式记账紧密联系在一起，这在成本会计发展史上是一个根本性的转变。



最初在会计账簿之外，借用统计方法来计算成本。后来为了提高成本计算的真实性、准确性，开始将成本计算与复式记账法有机结合起来，完成了成本计算从统计方法向会计方法的转变，一切生产积累计算过程完全以会计账簿记录资料为依据，以货币为统一的计量单位来度量产品总成本和单位成本。至此，成本会计真正产生。

这一阶段的成本会计，主要基于内部财产管理的需要，将成本会计的职能从统计和财务会计中独立出来，在经济生活中开始扮演重要的角色。

### 三、成本会计的发展阶段

20世纪至今，成本会计得到高速发展，在经济生活中发挥着越来越重要的作用。如果我们把第二次世界大战之前的经济称为产品经济，成本会计称为产品成本会计的话，那么，自20世纪中叶以来，随着市场的变革及市场经济（即竞争经济）的形成，产品成本会计开始演变。根据市场竞争对成本会计的影响特征，我们把该阶段细分为两个阶段：标准成本会计阶段和管理成本会计阶段。

#### （一）标准成本会计阶段

标准成本会计，时间在20世纪20～40年代。这一时期，许多西方国家的经济开始慢慢从卖方市场转向买方市场，来自市场竞争的压力逐渐加大，许多企业意识到只有进一步提高生产效率、降低成本，才可能在市场竞争中处于优势地位，于是就产生了泰勒的“科学管理”思想。泰勒科学管理思想的核心是企业内部一切工作都应当严格规范化、标准化，尽量减少浪费，通过标准化提高工作效率。受泰勒标准化管理思想的影响，会计上的“标准成本会计制度”应运而生。

标准成本会计制度就是人们预先制定出产品的标准成本，然后将实际成本与标准成本比较，记录和分析两者之间的差异，以衡量生产人员的工作业绩，分析成本、费用超支的原因及责任，寻求降低成本的途径。最初，将预先制定的标准成本制作为一种备忘录，随时同账簿上的实际成本进行比较，直到1935年，标准成本计算才被纳入会计账簿体系。

标准成本会计较之于以前的产品成本会计，最主要的特点是将成本预算、控制、分析融为一体，从而使成本管理者能够主动控制成本，明确责任，降低生产消耗。成本会计从事后控制发展到事前、事中控制这一新的历史阶段。

#### （二）管理成本会计阶段

“二战”之后，尤其是20世纪90年代至今，企业之间的竞争更加激烈，企业管理者遇到了更为严峻的挑战：一方面要求企业加强管理，提高劳动生产效率，降低成本；另一方面企业又必须重视对外部经营环境的调查研究和分析，随时掌握市场的变化。为了适应新的生产经营环境的要求，企业管理思想开始从科学化管理发展到现代化管理阶段。受这种管理观念的影响，成本会计也发生了一些根本性变化，从注重日常成本计算、控制、分析发展到重视成本预测、决策，将提供经营决策所需的成本信息作



为成本会计的首要任务,强调成本会计参与企业经营决策的重要性。在实践中,没有一种成本计算方法能够适应一切成本预测、决策的需要。人们采用了一种有别于对外财务报告所使用的成本计算方法,即变动成本法。在变动成本法的基础上,提出了量—本—利分析、生产决策分析、存货决策分析、长短期投资决策等一系列成本会计参与决策分析的模型和理论,将成本会计发展到一个崭新的水平。

这一阶段成本会计的职能被大大拓展,强调成本会计预测、决策、控制职能的发挥。大量数学方法被引入成本会计领域,运用预测理论和方法,建立起一定的数量模型,对成本未来的发展趋势做出科学测算;运用决策理论和方法,根据成本数据,按照最优化决策的要求,研究各种方案的可行性,选择最优方案。同时,为了加强产品设计阶段的成本控制,提出了价值工程分析法;为了加强企业内部组织责任制,将成本与企业内部激励机制相结合;为适应日益扩大的生产规模和分权制的要求,推行责任成本核算和管理,使成本控制更为有效;为了适应信息技术革命基础上发展起来的零库存、多品种、小批量的要求,提出了“实时生产系统”和“全面质量管理”等一些新理念。重新认识了传统成本计算方法在间接制造费用分配方面的缺陷,开始研究在信息化社会,生产技术、生产组织管理对成本会计的影响,提出了作业成本法这一新的成本计算与管理制度。

综上所述,成本会计产生于工业革命以后,它的发展始终与人类社会经济发展密切相关,每一次经济发展的质变都会带来管理理念的变革,使得成本会计的内容和职能不断地得到丰富与发展。就现代成本会计而言,它实际上是会计与管理的直接结合,它运用专门的技术和方法,以货币为主要计量单位,对企业生产经营过程中的资源耗费进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等一系列价值管理,也就是说,它是一种管理行为。

## 任务二 成本会计的内容和特征

### 一、成本会计的内容

成本会计是指在运用会计核算的一般原理和方法上,通过一定的程序归集企业生产产品过程中发生的各种耗费,并按一定的标准在各成本计算对象之间进行分配、汇总,据以确定各种产品和劳务的总成本和单位成本的会计,是财务会计的分支。

现代成本会计的内容广泛,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7项,其中,成本核算是基础。

#### (一) 成本预测

成本预测是指根据历史成本资料和其他相关的资料,运用专门的方法,对未来成本水平和发展趋势做出的科学推测和估计。成本预测是成本决策的基础,通过成本预

测,得出若干不同方案的成本数据,以供决策时参考。

### (二) 成本决策

成本决策是指运用定性和定量的方法,根据成本预测的相关资料,对生产经营过程中涉及成本的不同方案做出最优选择的过程。做出最优化的成本决策,是制定成本计划的前提,也是实现成本目标和提高经济效益的重要途径。

### (三) 成本计划

成本计划是指在成本决策的基础上,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,以货币计量的形式表现计划期产品的各项生产耗费额度,作为成本控制和考核的依据。

### (四) 成本控制

成本控制是指在产品制造过程中,通过对产品制造过程中发生的各项耗费予以监督,采取措施及时纠正发生的偏差,使生产经营过程发生的各种消耗被限制在成本计划和成本预算的范围内,以保证实现成本目标。

广义的成本控制可以按照成本发生的时间顺序,分为事前控制、事中控制和事后控制三个阶段。以产品成本为主体来考察,可以分为产品设计阶段的成本控制、产品生产阶段的成本控制。

### (五) 成本核算

成本核算是指对生产耗费的发生和产品成本的形成进行核算,即根据企业的生产工艺和生产组织的特点以及成本管理的要求,确定合适的成本计算方法并加以采用。按照规定的成本项目,归集和分配生产成本,计算出各种产品的总成本和单位成本。

### (六) 成本分析

成本分析主要是指事后成本分析,即利用成本核算资料,与目标成本、上年实际成本、国内外同类产品成本的平均水平和先进水平进行比较,了解成本变动的情况,系统地研究成本变动的量差、价差的原因。通过成本分析可以进一步了解成本变动的规律,寻找节约能耗、降低成本的途径。

### (七) 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考核和评价。成本考核是分清各部门责任、评价其工作业绩的重要手段。通过成本考核,可以鼓励先进,鞭策后进,进一步完善成本管理责任制,调动职工的积极性,更好地履行责任,提高成本管理的水平。

## 二、成本会计的特征

经济生活中,财务会计、成本会计、管理会计共同构成了现代企业会计系统的三大领域,三者之间既有区别也有联系。

### （一）成本会计与财务会计的关系

#### 1. 成本会计与财务会计的区别

成本会计与财务会计的区别主要体现在两者的职能和内容上。财务会计侧重于算，现代成本会计则以算为基础，重在管理环节。

财务会计的职能主要是核算并对外报告，即全面、系统、综合地反映企业在特定期间发生的各项经济业务，并在规定期限内向股东、债权人、政府机构和其他利益相关者提供反映企业财务状况和经营成果的财务报告。现代成本会计既要反映在特定期间内发生的各项耗费和支出，并按规定及时计算出产品成本，同时还要对成本费用方面的经济业务进行预测、控制、分析和考核，为企业加强成本管理、降低成本服务。

从两者的内容来说，成本会计的内容仅限于成本方面。财务会计则对企业发生的全部经济业务进行反映，其中某些内容需要借助于成本核算的结果。

从两者作用的时间来看，财务会计主要是反映过去，即对企业的过去做一个“历史性的描述”。成本会计既有过去，又有现在，还有将来。

#### 2. 成本会计与财务会计的联系

两者的联系主要体现在成本会计核算的内容上。成本核算需要财务会计的信息支持，财务会计在进行资产计价和收益确定及对外提供财务报告时，需要依据成本会计提供的相关资料。

### （二）成本会计与管理会计的关系

#### 1. 成本会计与管理会计的区别

成本会计与管理会计的区别也是体现在两者的职能和内容方面。

管理会计的职能主要是决策和控制，体现会计的管理职能，即运用财务会计所提供的历史资料，对未来的经济活动进行筹划，并控制现在正在进行的各项经济活动，重在对企业内部进行管理。成本会计虽然也要决策未来的成本，并控制正在发生的成本，但其基本的职能是核算已经发生的成本，这是其与管理会计职能的重要区别。从管理职能的履行来说，管理会计更侧重于决策，筹划未来，采取各种措施使预期利润最大化。成本会计则侧重于控制，即以降低成本为主要目的。

从两者的内容来说，管理会计是对企业全部经济活动进行决策和控制，范围十分广泛，涉及的会计要素主要有收入、费用、损益等，是对企业的收入、成本、资金、利润等各方面进行管理。成本会计主要对成本进行管理。

从作用的时间来看，管理会计是筹划未来，控制现在。成本会计则是反映过去，控制现在，决策未来。

此外，两者在方法等方面也有一定差别。管理会计主要是分析性会计，包括预测分析、决策分析、差量分析等。成本会计除了要使用这些方法外，还要应用会计核算方法和特定的成本计算方法进行成本核算。

## 2. 成本会计与管理会计的联系

两者的联系主要体现在：企业经营决策的主要内容就是对决策方案的成本效益进行比较、分析和评价。经营决策评价中，成本会计提供的资料是决策方案选择中必不可少的重要指标。管理会计所用的各种独特的“成本”概念，是以基本成本资料为基础进行加工、改制和延伸，以适应不同情况，进行灵活运用。离开了成本会计所提供的成本资料，管理会计无法立足。

### (三) 成本会计的特征

成本会计的特征体现在以下几个方面。

#### 1. 时间特征

成本会计发挥职能作用的时间具有全过程性的特征，即参与企业经营全过程的管理。从业务发生的时间来说，包括企业经营业务发生前的成本预测、成本决策和成本计划等管理活动，业务发生期间的成本核算、成本控制等活动，业务发生后的成本分析、成本考核等活动。这种时间特征的全过程性，既不同于财务会计仅反映过去，也不同于管理会计主要是筹划未来和控制现在。这种全过程性应形成一个有效的运行机制，并纳入企业管理系统整体循环过程才能发挥最佳的管理效果。

#### 2. 空间特征

成本会计的空间特征表现在成本会计核算和管理的内容主要集中在企业的成本、支出等方面，具有特定性。即成本会计主要是对企业经济业务引起的物化劳动和活劳动的耗费进行计量、控制等，发挥其应有的职能作用。在这一点上，它不同于财务会计和管理会计，要对企业经济业务所引起的全部价值运动进行核算、管理，包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等各个方面。

由于成本会计时间的全过程性和空间的特定性，使得成本会计在以下各个方面均有其特殊性。

(1) 遵循原则的多重性。成本会计既要遵循对外报告时会计的某些原则和准则，如历史成本原则、客观性原则、真实性原则、权责发生制原则等，在成本核算时，不仅要提供真实可靠的成本信息，而且要遵循各种管理原则，如相关性原则、效益性原则、及时性原则、全面性原则、系统性原则等，以更好地进行成本预测、决策、控制、分析和考核。

(2) 采用方法的多面性。成本会计既要采用借贷复式记账法和特定的成本计算方法进行成本核算，又采用一定的数学方法、运筹学方法、分析性方法等进行成本预测、决策、控制、分析和考核。

(3) 成本信息质量特征具有双重性。成本核算形成的信息必须真实、完整、准确。成本预测、决策等形成的信息则要相关、可靠、及时，并具有针对性。

## 任务三 成本会计工作的组织

### 一、成本会计机构

成本会计机构是负责组织领导和从事成本会计工作的职能单位。设置成本会计机构应明确企业内部对成本会计工作的要求及成本会计应承担的职责和义务,坚持分工负责与协作相结合、统一与分散管理相结合、专业管理与非专业管理相结合,使机构的设置与企业规模的大小、业务的繁简、管理体制和管理要求相适应。

在制造业企业,成本会计机构设置方式不一。一般而言,其具体设置形式可归为三类:①设置独立的成本会计机构(处、科、部);②在会计部门内设置单独的成本会计组;③在会计机构内部设置单独的成本会计岗位。

成本会计机构与企业管理体制相联系,通常分为集中与非集中两种组织形式。在集中(或称一级)管理体制下,厂部的成本会计机构集中处理企业的全部成本会计工作。这种组织形式有利于减少层次,保证质量;但不利于内部各单位的成本控制和他理,不利于调动基层的积极性。在非集中(分级)管理体制下,厂部成本会计机构负责组织、领导、协调各级成本会计工作,汇总成本资料,提供成本信息。成本会计机构或人员负责本车间、本单位成本计划(预算)的编制、成本计算、成本控制和他分析。这种组织形式有利于车间、科室增强成本意识,加强成本控制、分析和考核,但会增加成本会计工作的机构、人员和层次。

### 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。企业应配备专职的成本会计人员,从事本企业的成本会计工作。在总会计师或会计部门的领导下,成本会计人员要认真执行成本会计制度以及有完善的成本管理制度,负责组织和处理企业的各项成本会计业务。既要搞好成本预测和决策,制定成本计划,又要做好成本核算和控制,还要及时进行成本分析,挖掘降低成本的潜力,为企业领导提供各种成本信息。随着成本会计职能的扩大,成本会计人员的素质应不断提高。成本会计人员不仅要熟悉和执行有关方针、政策和法规,精通业务,树立良好的职业道德,而且要深入生产,熟悉生产,具有一定的生产技术知识,成为生产和管理相结合、技术与经济相结合的新型成本会计人员。这也是与一般财务会计人员的显著区别。

除了厂部和车间专职的成本会计人员外,在工厂的班组中,还有工人以不脱产的方式加入成本核算工作,即所谓的班组核算。这是我国多年来行之有效的一种基层核算。班组核算所提供的关于材料消耗定额及工时定额完成情况的成本资料,不但是职工群众参加企业管理的一种有效形式,也是推行成本岗位责任制、挖掘降低成本潜力

的重要途径。我国前些年兴起的邯钢“成本否决制”，在班组核算方面就做得十分规范，并取得了显著的成效。

### 三、成本会计工作的组织原则

#### 1. 成本核算与成本管理相结合的原则

企业应根据自身的生产经营特点、生产规模大小和成本管理的要求等具体情况来组织成本会计工作。同时，由于成本会计工作只是整个企业会计工作的一个组成部分，因此，要搞好成本会计工作，必须分工协作，明确划分成本会计人员与财会人员的岗位职责、工作内容与范围、工作质量与责任衡量标准；还应划分在成本会计工作的不同组织方式下，厂部成本会计与车间、部门以至班组成本会计的不同的工作内容、工作完成时间和质量标准及其责任。这样既有利于提高成本核算质量，又有利于落实成本责任，更有利于提高成本管理水平。

#### 2. 成本会计工作与技术相结合原则

企业的成本水平受多种因素的影响，其中产品的设计、加工工艺等是否先进、功能与价值在经济上是否合理，对产品成本的高低有着决定性的影响。成本会计人员在

进行成本预测，制定成本计划、定额时，应与技术经济工作结合起来。

### 四、成本会计制度

成本会计制度是组织和处理成本会计工作的规范，是会计制度的一个组成部分。现代成本会计制度应符合以下要求：符合社会主义市场经济的要求，以我国的企业会计准则和企业财务通则为指导；保证提供真实可靠的成本数据，以满足企业内部管理和国家综合平衡的需要；适应企业生产经营的特点和成本管理的具体要求，既保证提供的成本资料正确、全面、系统、及时，又能适当简化会计处理手续；用最少的人力和时间，提供能充分满足企业管理需要的成本信息等。

现代成本会计制度的内容，以制造业企业来说，主要包括如下内容：

- (1) 成本开支范围的规定。
- (2) 成本会计科目和成本项目的设置。
- (3) 成本核算制度和办法。
- (4) 成本预测、决策和成本计划的编制办法。
- (5) 成本控制、分析和考核办法。
- (6) 成本报表的编制方法。
- (7) 责任会计制度。

## 项目二 成本核算要求和一般程序

### 任务一 成本核算的要求和原则

#### 一、成本核算的要求

成本核算要根据有关成本费用开支范围的规定、会计信息质量相关性原则来设置成本项目,正确地归集和分配企业在生产经营过程中的各种物资消耗、劳动消耗、人工耗费以及其他直接为生产服务的各项耗费,从而计算出各种产品的实际总成本和单位成本。为了保证成本核算工作的质量和完成成本核算的任务,成本核算应符合以下几个方面的要求。

##### (一) 算管结合,算为管用

成本会计作为企业成本管理的一个重要组成部分,目的是加强成本管理,降低产品单位成本和总成本,提高企业经济效益。因此,就成本会计而言,要立足于企业生产经营管理和成本管理的实际需要,算管结合,算为管用。如在进行成本核算时,首先要根据有关规定和制度,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。对费用的发生情况以及费用偏离定额或计划的差异,进行日常的核算和分析,并及时进行反馈,等等。

##### (二) 正确划分各种费用的界限

为了正确地核算生产费用和经营管理费用,正确地计算产品成本和企业损益,在成本核算中必须正确划分以下五个方面的费用。

#### 1. 正确划分资本性支出与收益性支出

收益性支出是指仅涉及本期收益而发生的支出,如生产过程中的材料消耗、费用开支等均属于收益性支出。收益性支出应计入本期成本费用。资本性支出是指涉及本期和以后若干个会计年度收益而发生的支出,如固定资产的构建支出、无形资产的取得支出等均属于资本性支出。构成企业资产价值的资本性支出,应在整个使用过程中逐步摊入成本费用。

划分资本性支出与收益性支出的目的,是为了正确计算资产的价值和正确计算各期的成本费用和损益。如果混淆了资本性支出与收益性支出的界限,会导致少计资产价值多计成本费用,或者是多计资产价值少记成本费用,造成资产价值不准确,成本费用核算不真实。



## 2. 正确划分生产成本与期间费用

企业在生产经营过程中的消耗是多种多样的，其用途也是多方面的。对于应计入本期成本费用的各种耗费，必须按照费用的经济用途确定哪些应由产品成本负担，哪些不应由产品成本负担。企业直接为生产产品和提供工业性劳务而发生的直接材料、直接人工耗费和直接为生产产品提供服务而发生的各项间接费用，如生产设备折旧、生产管理人员工资和办公费等制造费用，应计入产品生产成本。企业行政管理部门为管理和组织生产经营活动而发生的管理费用和财务费用，为销售产品而发生的销售费用，应当作为期间费用，不应计入产品生产成本，而应直接计入当期损益。

## 3. 正确划分本期成本费用与非本期成本费用

对于应计入成本费用的收益性支出，必须按照权责发生制的原则，正确划分本期成本费用与非本期成本费用的界限。凡属本期的实际支出，都应全部计入本期的成本费用；对于本期支付而应由本期及以后各期共同负担的费用，应作为待摊项目，按受益期限摊销，计入本期和以后各期的成本费用；对于本期尚未支付但应由本期负担的成本费用，应作为预提项目，预先提取计入本期的成本费用，以后实际支付时，再从预提项目中开支。

按照权责发生制原则正确划清各个会计期间的费用界限，可以从时间上确定各个成本计算期的产品成本和费用水平，便于分析考核企业生产费用计划和产品成本计划的执行情况和结果。

## 4. 正确划分各种产品之间的费用

为了正确计算各种产品成本，检查产品成本计划的完成情况，当企业同时生产多种产品时，应由本期产品负担的费用还应在各种产品之间进行划分。凡是能够确定应由某种产品负担的费用，可直接计入该种产品的成本；凡应由几种产品共同负担的费用，应采用合理、简便的分配方法，分配计入各种产品的成本。

## 5. 正确划分完工产品与在产品成本

在月末计算产品成本时，如果某种产品已全部完工，那么，这种产品的各项生产费用之和，就是这种产品的成本；如果某种产品既有完工产品，又有在产品，则应将这种产品的各项生产费用，采用适当的分配方法在完工产品与月末在产品之间进行分配，分别计算完工产品成本和月末在产品成本。

### （三）正确确定财产物资的计价和价值结转方法

企业的财产物资是进行生产经营活动的必要的物质基础，包括各种存货和固定资产等，其价值要随着耗用转移到产品成本或期间费用中去。财产物资的计价是否正确以及价值结转是否合理，也直接影响到成本费用核算的正确性。

各项财产物资应当按取得时的实际成本计价，除国家另有规定者外，不得调整其账面价值或以重置价值作为计价标准；严格按照规定的折旧率，选定合适的折旧方法，正确计算固定资产应转移的价值；包装物和低值易耗品等周转材料应按照取得时的实

际成本计价，同时要制定合理的价值摊销方法；材料在按实际成本计价进行日常核算时，可以根据企业的具体情况，选择存货发出的先进先出法、加权平均法或者个别计价法，计算发出材料应结转的实际成本；材料按照计划成本计价进行日常核算时，应正确计算材料成本差异率，并按期结转发出材料应负担的成本差异额，将发出材料的计划成本调整为实际成本。

为了正确核算成本费用，对于各种财产物资的计价和成本的结转方法，一经确定，必须保持相对稳定，不得任意改变，以保证成本信息的可比性。

#### （四）做好成本核算的各项基础工作

为了切实做好成本费用的核算和管理，还必须做好以下各项基础工作。

##### 1. 做好定额的制定和修订工作

定额是企业根据本单位当前的生产水平和设备技术条件，对产品在生产过程消耗的人力、物力等规定的应当遵循的标准或应达到的数量水平。制定定额是加强成本管理的基础，既先进又切实可行的定额不仅是编制成本计划、对费用进行审核控制的依据，而且是衡量工作质量的客观尺度。

企业应根据生产经营的特点，按照先进可行的原则制定各项定额，包括：材料消耗定额、工时定额等，即生产单位产品可以消耗的材料数量、可以耗用的工时数等。企业应按定额发料、用工，控制各项费用支出，严格执行定额管理制度。

定额的确定关联着企业全体职工，职工是定额指标的直接执行者。因此，定额的制定与修订都要坚持群众路线，实行专职人员与群众结合共同制定定额，使先进可行的各项定额成为全体职工共同努力奋斗的目标。

##### 2. 建立健全财产物资的收发、计量、检验、盘点制度

产品成本的计算，是以实物计量为基础的。为了正确计算产品的成本，企业必须建立和健全各项财产物资的计量、检验、收发、领退、转移、盘存等制度，防止损失、浪费和被贪污盗窃等现象发生。

凡是企业的材料物资的收发、领退，各种动力的实际耗用，在产品、半成品的内部转移以及产品的出入库等，都要经过计量、检验，编制必要的书面凭证。库存的材料物资、产成品和车间的在产品、半成品，都要定期清查盘点，防止短缺和毁损，做到账实相符。企业应根据需要配备各种必要的计量器具，特别是对消耗量大的水、电、煤、气的计量器具要配齐，并指定有关部门对计量器具进行管理，经常进行检验维修，使其经常处于准确良好的状态。

##### 3. 建立健全原始记录制度

成本核算的重要内容，是对构成成本的各项费用进行数据处理，确定产品成本，为此就要通过一定的方式取得各项数据。原始记录是提供计算数据的主要方式。原始记录是对企业具体的生产经营活动所做的最初记载，是反映企业生产活动的第一手资料。各项原始记录通过一定的传递手续，最终传递给财会部门，使财会部门能正确记