

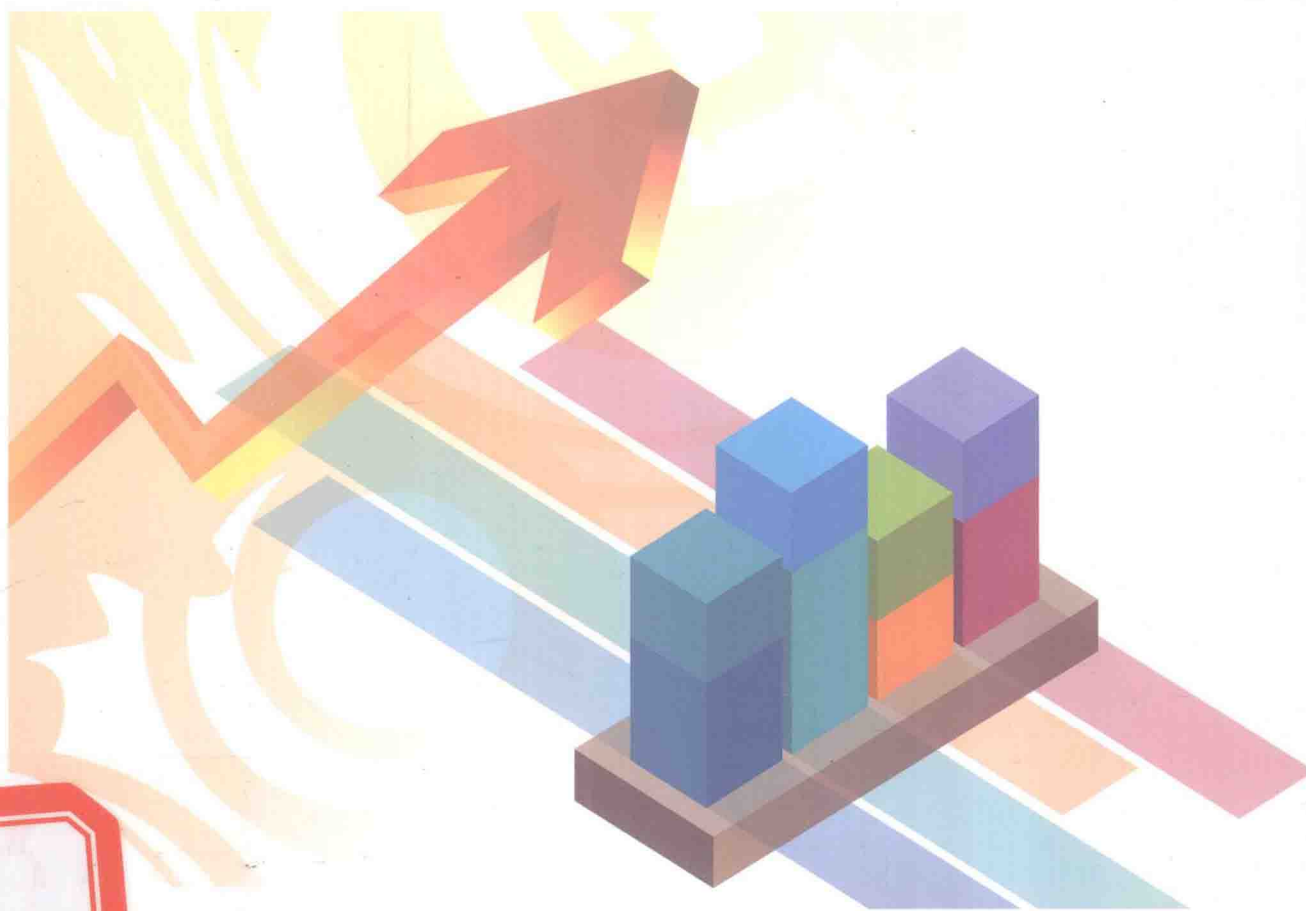


“十二五”高职高专规划教材·精品系列

成本会计实务

CHENGBEN KUAIJI SHIWU

赵曰武 王美田 编著



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

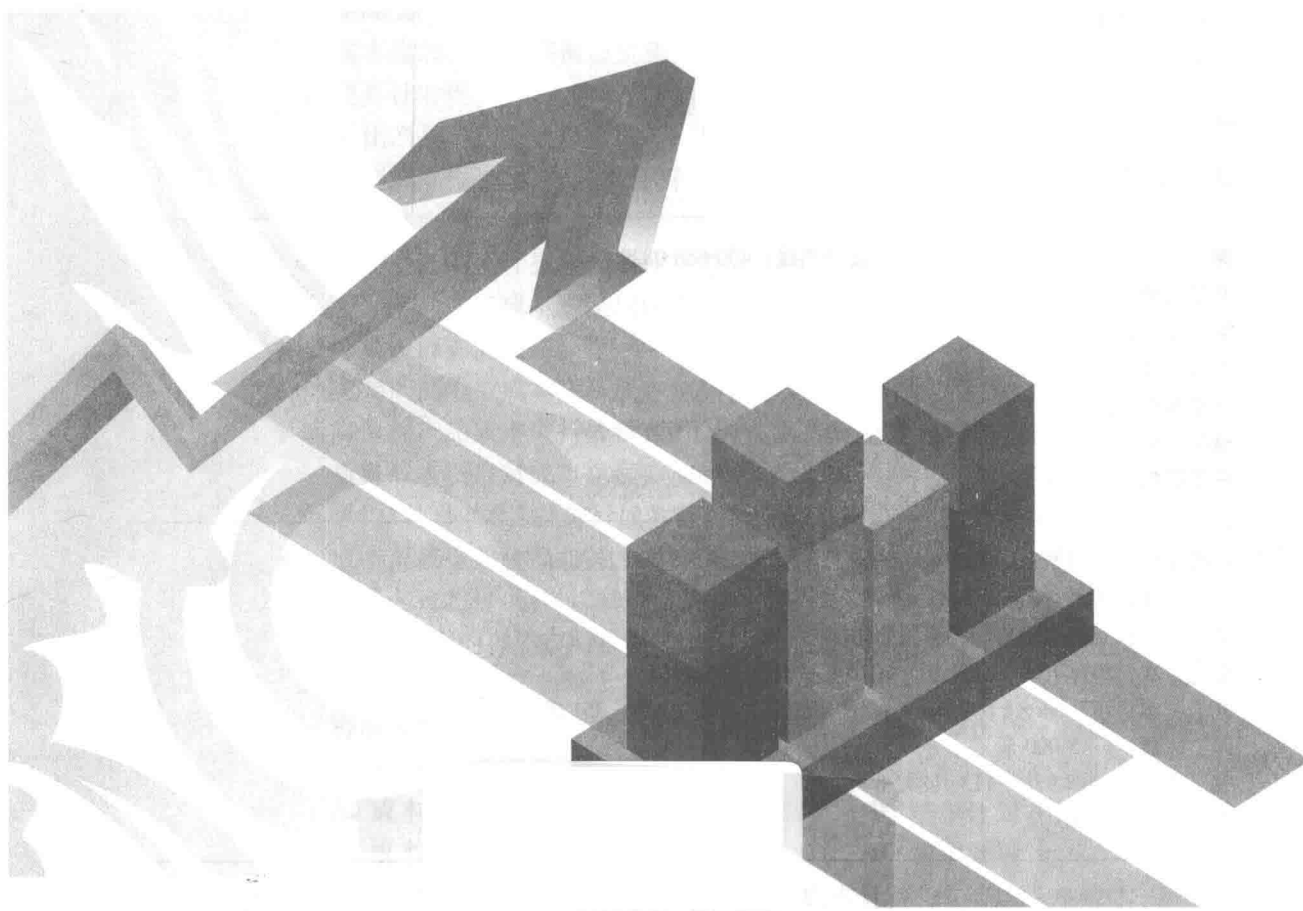


“十二五”高职高专规划教材·精品系列

成本会计实务

CHENGBEN KUAIJI SHIWU

赵曰武 王美田 编著



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书是作者在长期从事成本会计、会计与审计等教学实践的基础上编写而成的。在编写过程中充分考虑了企业会计准则改革的新内容,并依据我国职业教育总体要求和学校教育规律,对传统的“成本会计”框架体系进行改革。全书内容共分十一个学习项目,项目一主要阐述成本会计的含义以及成本会计基本程序和基本要求,项目二至项目十介绍生产费用的汇集与分配以及几种常用产品成本计算方法的实际工作程序,项目十一主要介绍产品成本报表的编制方法和产品成本分析方法。

本书适用于高等职业院校会计及其相关专业教学,同时也适用于会计从业人员及各类经济管理人员学习培训。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/赵曰武,王美田编著. —北京:

中国铁道出版社,2015.2

“十二五”高职高专规划教材·精品系列

ISBN 978-7-113-19842-8

I. ①成… II. ①赵…②王… III. ①成本会计—会计

实务—高等职业教育—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 015613 号

书 名: “十二五”高职高专规划教材·精品系列

成本会计实务

作 者: 赵曰武 王美田 编 著

策 划: 邢斯思

读者热线: 400-668-0820

责任编辑: 张丽娜

编辑助理: 金 梦

封面设计: 刘 颖

封面制作: 白 雪

责任校对: 汤淑梅

责任印制: 李 佳

出版发行: 中国铁道出版社(100054,北京市西城区右安门西街8号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 三河市宏盛印务有限公司

版 次: 2015年2月第1版 2015年2月第1次印刷

开 本: 787 mm × 1 092 mm 1/16 印张: 14.5 字数: 351 千

印 数: 1 ~ 3 000 册

书 号: ISBN 978-7-113-19842-8

定 价: 29.80 元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书,如有印制质量问题,请与本社教材图书营销部联系调换。电话:(010) 63550836

打击盗版举报电话:(010) 51873659

前言

成本会计实务 Preface

《成本会计实务》主要介绍工业企业成本核算与成本分析的基本原理和方法,适用于高职院校(专科)会计专业教学,同时也可供企业财会人员培训和自学之用。

本书编写始于2011年,正式出版前以自编讲义的形式在我院试用两个学年,试用期间曾向协助我院办学的企业、会计师事务所等单位专业人士征求意见。2014年,在吸收了广大师生以及实务界专业人士反馈的宝贵意见后,对试用教材的架构和内容进行了修改和完善。

本书编写以培养学生专业胜任能力为目标,以工业企业成本核算实务对从业人员能力需求为导向,坚持理论与操作技能并重的原则,借鉴国内知名大学成本会计教材的理论体系,按照高等职业教育推行的项目教学模式的要求,设计框架体系和具体内容。本书具有以下特点:

(1) 按照成本核算各项实际工作之间的衔接关系和学校教育的基本特点,划分学习项目与任务,结构新颖、层次分明、逻辑性强。

(2) 全书以介绍成本核算规程、依据为重点,适度阐述各项技能所需的理论知识,实现了理论与实践的有效融合。

(3) 各项目内容设计,充分考虑了现行企业会计准则、税法及其征管办法等法律法规的相关规定,准确性高、实务性强。

(4) 成本核算程序设计以大中型企业成本核算基本组织形式为基础,同时考虑了各企业的差异,有利于增强学生未来从事成本核算工作的适应能力。

本书由东营职业学院赵曰武、王美田共同编著。全书分为十一个学习项目,具体编写分工如下:项目一、项目三至项目十由赵曰武编著,项目二和项目十一以及各项目的知识测试和技能训练题目由王美田编著。最后,由赵曰武对全书做了修改、删补和总纂。

在本书撰写过程中,得到了东营职业学院领导、会计教研室诸位老师以及社会各界朋友的指导和帮助,特别是会计学院院长张银亭教授对本书构架提出了宝贵意见,我们对此深表感谢!

尽管我们对本书的撰写做了很多努力,但是由于编者水平和编写时间有限,书中难免存在疏漏和不足之处,敬请各位读者批评指正,以便进一步修改和补充。

编者
2014年11月

目 录

Contents

成本会计实务

项目一 成本会计基本认知	1
任务一 认知成本的内涵	2
任务二 认知成本会计及其制度	9
任务三 认知成本核算基本要求和程序	12
任务四 认知影响产品成本计算的因素	17
知识测试	20
项目二 材料费用的归集与分配	23
任务一 认知材料费用核算基础工作	24
任务二 计算发出材料实际成本	30
任务三 归集与分配直接材料费用	37
任务四 结转发出材料成本	42
知识测试	44
项目三 职工薪酬的归集与分配	48
任务一 认知职工薪酬核算基础	49
任务二 计算职工工资及其他薪酬	52
任务三 分配与结转职工薪酬	58
知识测试	64
项目四 折旧及其他费用的归集与分配	67
任务一 归集与分配固定资产折旧费用	68
任务二 归集与分配外购动力费	76
任务三 归集与分配其他要素费用	79
知识测试	84
项目五 间接费用的归集与分配	87
任务一 归集与分配辅助生产费用	88
任务二 归集与分配制造费用	95
知识测试	99
项目六 生产损失的归集与分配	102
任务一 认知生产损失的会计属性和核算原则	103
任务二 归集与分配废品损失	104
任务三 归集与分配停工损失	110

知识测试.....	112
项目七 产品成本计算品种法	115
任务一 认知产品成本计算品种法.....	116
任务二 认知产成品成本计算方法.....	118
任务三 按品种法核算产品成本.....	124
知识测试.....	129
项目八 产品成本计算分批法	136
任务一 认知产品成本计算分批法.....	137
任务二 按典型分批法核算产品成本.....	139
任务三 按简化分批法核算产品成本.....	143
知识测试.....	147
项目九 产品成本计算分步法	150
任务一 认知产品成本计算分步法.....	151
任务二 按综合结转分步法核算产品成本.....	155
任务三 按分项结转分步法核算产品成本.....	164
任务四 按平行结转分步法核算产品成本.....	170
知识测试.....	177
项目十 产品成本计算分类法	185
任务一 认知产品成本计算分类法.....	186
任务二 计算类内各种产成品成本.....	187
任务三 计算联产品成本.....	191
任务四 计算副产品成本.....	196
任务五 计算等级品成本.....	199
知识测试.....	201
项目十一 成本报表与成本分析	205
任务一 编制成本报表.....	206
任务二 分析产品成本.....	214
知识测试.....	223

项目一

成本会计基本认知



学习目标

知识目标

1. 掌握成本的含义及其与费用的关系。
2. 熟悉成本分类方法以及各种成本的基本属性。
3. 掌握成本会计的职能、种类和基本程序,熟悉企业生产特点和管理要求对成本核算的影响。
4. 了解实际成本会计制度下成本核算的基本原则、要求和程序。

能力目标

1. 能够正确区分生产经营过程中发生的各种成本。
2. 能够根据企业的生产特点和管理要求,选择合理的成本计算方法。

任务一 认知成本的内涵



任务描述

成本是会计理论中一个非常重要的问题,研究“成本会计”的首要任务是明确成本的含义。长期以来,我国主要以马克思《资本论》中的有关论述来论证成本的含义,普遍认为:成本是产品生产过程中消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格。在市场经济下,这种以产品为基础对成本含义所作的描述,越来越不适应经济管理的需要。本任务借鉴近几年来理论界对成本含义的最新描述,根据我国现行《企业会计准则》中的相关规定,阐述成本的含义、种类和作用,以及制造企业产品成本的现实内容。



相关知识

一、成本的定义

综观中外会计学关于成本概念的论述,在目前的经济环境下,财务会计中成本的含义是:成本是为实现一定的目的而消耗的、能够用货币计量的各种资源的价值。该定义包括三层含义:

①成本是一种价值牺牲。这种价值牺牲可以理解为资源耗费,不仅可以是现金支出,也可以是物质、人力、信息等资源流出或递延消耗。

②成本必须能够以货币计量。会计活动包括确认、计量和报告,这三项活动紧密相连、缺一不可,而且会计报告主要以价值形式向有关组织和个人提供与之决策有关的信息。因而,会计中的成本必须能够以货币计量。

③成本的发生与特定的目的相关。对企业而言,“特定目的”通常是指企业的经营目的(目标)及其衍生目的,可以是收益、产品、劳务、项目、信息、权利等,也可以是生产经营活动得以顺利进行所必需的条件或社会效应。从这个意义上讲,成本是特定主体为实现其经营目的所进行的必要活动引起的价值牺牲。

必要活动是指企业为实现利润最大化而从事的各种持续的、主要或核心的经济业务以及与之相关的其他经济业务。在制造企业里,生产和销售产品是核心业务。为保证产品生产和销售持续进行,企业必然采购(包括运输和储存)材料、筹集资金、直接或间接(广告)推销产品、购建固定资产、研发新产品等,这些活动属于必要的其他经济业务。此外,企业还时常需要开展销售不需用或超额储备的材料、用暂时闲置货币资金购买有价证券、出租固定资产、转让无形资产使用权等经济业务,由于这些业务的主要目的是提高资金报酬率,与实现经营目标相关,所以也可界定为必要的其他经济业务。然而,处置(报废、销售、转让)固定资产、无形资产等长期资产,进行债务重组,对外捐赠等不经常发生的活动,因不以营利为主要目的而不属于必要活动。

那些与实现经营目的无关、不经常发生的经济活动,以及自然灾害、重大人为事故等不为



人们期望或控制的活动或事项所导致的价值牺牲,是损失而非成本。

二、成本与费用的关系

正确认知成本,还必须明确成本与费用之间的关系,这对学习成本会计十分重要。费用是什么?关于费用的定义有广义和狭义之分。广义上的费用是企业在生产经营过程中发生的、所有的资源耗费。狭义上的费用则不然,国际上最具影响力的定义是美国会计准则关于费用的表述:费用是指企业在持续的、主要或核心业务中发生的各种耗费,在形式上表现为资产流出与递耗,或发生负债,或两者兼而有之。在我国,真正从狭义上定义费用始于2006年颁布的现行企业会计准则,其对费用的表述是:费用是指日常经营活动发生的、会导致所有者权益减少的、与向产权所有者分配无关的经济利益的减少。日常活动通常指企业为完成其经营目标(目的)所从事的经常性活动以及与之相关的活动,但不包括处理非流动资产等类似活动。

也就是说,现代财务会计中的费用是与企业的经营目标密切相关资源耗费,不包括因对外捐赠、自然灾害、人为事故、处置长期资产等事项引起的资产流出与递耗。

费用的定义是用来揭示它的基本属性的,并非用作确认会计报告中费用的唯一标准。从我国现行企业会计准则整体框架看,在利润表中确认费用以一定时期取得的收入为基础,这一过程通常称作收入与费用的配比。具体如下:

①如果一项资源耗费与当期所取得的具体收入项目之间有直接关系,应当在确认收入的同时确认费用。例如,在确认销售商品发生的收入时,同时确认在取得或销售该商品过程中发生的各种费用。

②如果一项资源耗费可望在未来某个或若干会计期间产生经济利益,并且能够大致或间接地确定这项耗费和收入之间的联系,应在发生时先确认为一项资产,待产生经济利益时再以有规则的、合理的分配程序为基础,分期确认费用。例如,经营性租入固定资产更新改造支出,就是在尚可使用的期限内分期确认费用。

③如果一项资源耗费不产生未来经济利益,或虽产生未来经济利益但不符合资产的确认标准,应在发生的当期确认费用,如广告费用、业务招待费、无形资产研究支出等。严格地说,作为会计要素之一的费用是指在会计报表中予以确认的,与当期收入相匹配的资源耗费或流出。

综上所述,财务会计中的成本与费用既有联系,也有区别。两者之间的联系是基本属性相同,都是企业为实现经营目标或目的,在必要的、经常性活动中发生的资源耗费。区别在于它们的定义角度、内容不完全相同。成本是相对特定目的而言的资源耗费,其确认没有时间限制;费用是相对收入而言的资源耗费,其确认必须考虑与之相关的收入是否在同一个时期。因此,成本与费用之间的关系可概括为:费用是成本,成本却不完全是费用。成本会计经常使用“生产费用”一词,如果没有特别说明,应理解为生产成本。

三、成本的分类

为了适应成本核算、成本分析、成本规划与控制的需要,成本可按照不同的标准进行分类。

(一)与成本核算相关的分类

1. 成本按照其经济用途或职能可划分为资源成本和期间成本

(1)资源成本。资源成本是指与未来经济利益密切相关的成本。这些成本的发生往往形成一定的经济资源,所以称为资源成本。资源包括产品、商品、材料、固定资产、无形资产以及对外提供的劳务等。资源成本还可进一步划分为采购成本、生产成本和研究与开发成本。

采购成本是指为了取得资源的所有权或使用权而发生的成本。如购买价款、相关税费、运输费以及运输途中发生的装卸费、保险费、仓储费等。

生产成本又称制造成本是指为了制造一定种类和数量的产品、房屋建筑物、机械设备等资产而发生的成本。如已支付或应当支付生产工人的薪酬,动力费以及材料、机械设备、厂房等资产价值消耗。

研究与开发成本是指为创造新产品、新技术、新服务等而发生的成本。如已支付或应当支付研究人员的薪酬、资料费、实验费等。但是,理论研究阶段发生的各项费用属于期间成本。

(2)期间成本。期间成本又称期间费用,是指不产生未来经济利益或产生未来经济利益的可能性不确定的成本。期间成本按其性质和具体用途可分为营业成本、管理成本和财务成本。

营业成本是指企业在产品销售过程中发生的各种成本,包括已售产品成本和为实现产品销售的广泛活动中发生的成本。前者称作销售成本,通常按销售业务对企业贡献不同划分为“主营业务成本”和“其他业务成本”两类;后者称作推销成本(销售费用),包括广告费、送货费、专设销售机构职工的薪酬、固定资产折旧、业务费等。此外,国家按营业额一定比例计征的营业税金,以及各种附加费(如教育附加费)也应列入此类成本。

管理成本又称管理费用,是指为组织和管理生产经营活动而发生的成本。如已支付或应支付给企业行政管理部门职工的薪酬、办公耗费、无形资产研究阶段发生的各项支出、与产品生产无直接关系的无形资产摊销,以及房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。管理成本的发生,主要是为生产经营活动的顺利进行创造有利条件,与产品生产、提供劳务没有直接关系。

财务成本又称财务费用,包括为了取得资金使用权向债权人支付的利息、溢折价摊销、汇兑损失,以及与货币性资金结算有关的手续费、购买结算凭证支出等,但不包括财务部门职工薪酬(列入管理费用)。西方会计认为资金筹措与结算是为生产经营活动顺利进行创造条件,与之有关的成本是管理成本的组成部分。

2. 成本按照计入资源成本的方式不同可分为直接成本和间接成本

(1)直接成本。直接成本又称可追溯成本,是指与某一特定资源之间具有直接关系的成本。它为某一特定资源所消耗,因而可以直接计入该资源的成本。一般情况下,构成产品实体的主要材料、生产工人的计件工资等都属于直接成本。

(2)间接成本。间接成本是指与某一特定资源之间没有直接联系的成本。它是为几种资源所消耗,需要按照适当标准分配后计入各种资源的成本。例如,生产过程中消耗的机物料、生产用固定资产折旧等。

在实际工作中,直接成本和间接成本的存在不是绝对的。例如,在生产单一产品的企业或部门,生产过程中发生的所有成本都是直接成本;在利用同一原材料、经过同一加工过程制造出一类产品的企业或部门,生产过程中发生的全部成本都是间接成本。

区分直接成本和间接成本并非单纯按照费用的性质来决定,还应考虑以下几点:

①某项成本占资源总成本比重的大小。假若一项费用占某资源成本的比重很微小,即使同该资源有直接关系,也不值得花费很大的精力和时间将其追溯到各资源。

②计算技术水平。某些直接成本在手工操作下很难直接计入特定资源成本,但是在采用会计电算化后可以作为直接成本处理。



③生产设备布局。如果某一组设备专门用于生产某一特定资源,那么该组设备的折旧费及其他相关费用均可作为直接成本。

将成本划分为直接成本和间接成本,对于正确组织资源成本核算是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该资源的成本;对于间接成本则要选择合理的分配标准分配给相关资源。分配标准是否恰当,将直接影响到成本的准确性。在实际工作中,应当尽量扩大直接成本减小间接成本,以保证成本核算更符合实际。

(二)与成本分析、规划和控制相关的分类

1. 成本按照其可控性可分为可控成本和不可控成本

(1)可控成本。可控成本又称酌量性成本,是指能够被一个责任单位(包括部门、生产车间、工段、班组)或个人在职责范围以内加以调节、掌握和控制的成本。

(2)不可控成本。不可控成本又称非酌量性成本,是指不能由一个责任单位或个人在职责范围以内加以调节、掌握和控制的成本。

理解成本的可控性从以下两方面进行:

①必须同一个具体责任单位或个人的职责联系起来,某项成本对某一单位或个人来说是可控的,而对另一个单位或个人来说则是不可控的。如材料采购成本对供应部门来说是可控的,而对生产部门来说是不可控的。

②必须同成本发生的时间联系起来,某项成本在一定时期看是不可控的,而从长远看则是可控的。

2. 成本按照其习性可分为变动成本、固定成本和混合成本

成本习性,是指成本总额与业务量的变动关系。业务量可以是产品的产量或销售量,也可以是反映工作数量的人工工时或机器工时等。

(1)变动成本是指在一定业务量范围内,成本总额随业务量的增减而成正比例变化的成本,如图 1.1 所示。例如,制造企业生产产品过程中消耗的直接材料、直接人工等。

(2)固定成本是指在一定业务量范围内,成本总额保持不变的成本,如图 1.2 所示。例如,企业管理人员的工资、机械设备折旧费等。

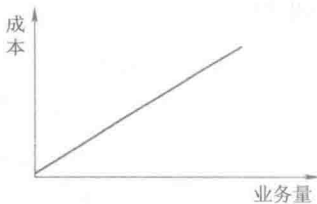


图 1.1 变动成本

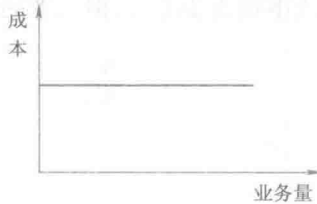


图 1.2 固定成本

(3)混合成本是指成本总额的变动与业务量的增减不保持严格比例关系的成本。也就是说,混合成本同时兼有固定成本和变动成本两种性质。混合成本的项目比较复杂,通常可将其分为半变动成本、半固定成本、延期变动成本、曲线变动成本四大类。

半变动成本是指在一定初始基数的基础上,随着业务量的变动而成比例变动的成本,如图 1.3 所示。这类成本的特点是:它通常有一个初始基数(即成本金额),该初始基数与业务量无关,类似固定成本;在这个基础上,业务量增加,成本也会呈正比例增长。例如热处理的电炉

设备,每班需要预热,因预热而耗用的电费,属于固定成本性质;而预热后进行热处理的耗电费,随着业务量的增加而逐步增加,又属变动成本性质。

半固定成本又称“阶梯式成本”,是指成本总额随业务量的变动呈阶梯式变动的成本,如图 1.4 所示。这类成本的特点是:业务量在一定范围内增长,其发生额保持不变,当业务量增长超过一定限度时,其发生额会突然跃升到一个新水平,然后在业务量增长的新限度内又保持不变,直到业务量增长超过这一新的限度为止。例如,质量检查人员的工资,假若每个质检人员每个月最多能检查 10 000 件产品,月工资 2 000 元。当企业每个月生产 10 000 件产品时,需要支付 2 000 元的质检人员工资;当企业月生产 10 000 ~ 20 000 件产品时,需要支付 4 000 元质检人员工资,依此类推,企业月生产量每递增 10 000 件,质检人员工资总额就递增 2 000 元。

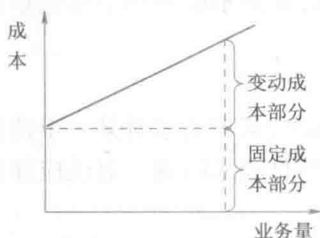


图 1.3 半变动成本

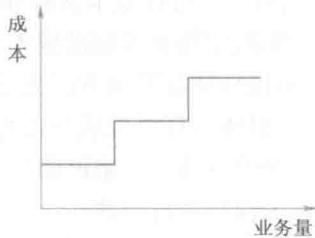


图 1.4 半固定成本

延期变动成本是指成本总额在一定业务量范围内固定不变,一旦超过这一特定业务量范围,便会随业务量的增长成比例增长的成本,如图 1.5 所示。例如,企业支付给职工的工资在正常工作时间(或产量)内通常是不变的,属于固定成本。当实际工作时间(或产量)超过正常情况时,则需根据加班时间(超产数量)支付加班工资或超产奖金,这部分工资费用属于变动成本。

曲线变动成本是指成本总额与业务量之间表现为非线性联系的成本,如图 1.6 和图 1.7 所示。这类成本的特点是:它通常有一个初始量,相当于固定成本;在这个初始量的基础上,随着业务量的增长,成本也逐步增长,但二者的增长幅度并不一致。

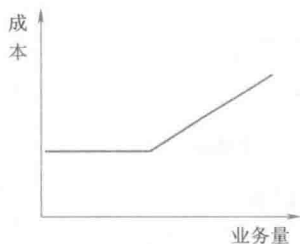


图 1.5 延期变动成本

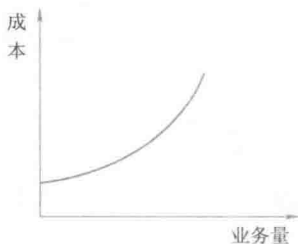


图 1.6 变化率递增曲线

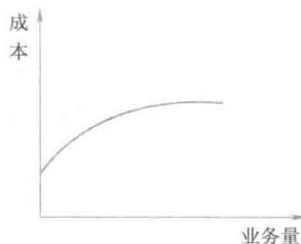


图 1.7 变化率递减曲线

3. 成本按与经济决策的关系不同可分为相关成本和无关成本

(1) 相关成本是指与决策有关的未来成本,即在决策分析过程中为了评价不同备选方案,必须认真加以考虑的各种成本,如专属成本、差别成本、机会成本、重置成本等。这些成本一般不必记录在凭证和账簿上,但是在进行经济决策时必须对它们进行认真研究,否则,往往会造



成决策的失误。

专属成本又称特定成本,是指可以明确与某种、某批产品(项目)或某个部门直接相关的固定成本。例如,专门生产某种零件或某批产品的机床的折旧费、保险费等。

差别成本又称差异成本(或差量成本),通常有狭义和广义之分。狭义的差异成本,是指由于生产能力利用程度不同(增减产量)而形成的成本差额;广义的差别成本,是指两个不同备选方案的预计成本之差,如产品制成后不立即外销而在本厂进一步加工后再出售所发生的成本增加额。

机会成本又称择一成本,是指在决策时从两个备选方案中选择某个而放弃其他方案所失去的潜在利益。在决策分析中必须把已放弃方案可获得的潜在收益看作被选方案的机会成本,以便正确评价所选方案的经济利益是否最优。

重置成本亦称现实成本,是指目前从市场上购买同一项原有资产所需支付的成本。在定价决策中,往往把重置成本作为重点考虑的因素。譬如,某公司库存商品的单位历史成本为150元,重置成本为200元。现在制定商品售价,如果考虑历史成本,若每件售价180元即可获得利润30元;但该商品售出后,再按重置成本补进时,就不仅不能获利,反而每件商品亏损20元。

(2) 无关成本是指过去已经发生,或虽未发生但对未来决策没有影响的成本。常见的无关成本有沉没成本、共同成本等。另外,在决策过程中凡是项目一致、金额相同,为各个备选方案所共同拥有的成本,也属于无关成本。

沉没成本亦称旁置成本,是指那些由于过去的决策所引起并已经支付的款项,无法由现在或将来的经济决策所能变更的成本。例如,某企业有一批残次商品20 000元,如果不进行修复可取得销售收入1 000元,如果进行修复,需要支出2 000元,但修复后可取得销售收入6 000元。该批商品20 000元是沉没成本,在决策时无须考虑。本例商品修复后出售可获4 000元(6 000元-2 000元)利益,优于不修复方案。

共同成本是指各个可行的备选方案中,项目一致、金额相等的成本。由于这些成本无论选择哪个方案都会发生,所以在经济决策时通常不予考虑。

四、产品成本的现实内容

在实际工作中,各企业生产经营的具体情况不一样,资源流出或耗费的种类和形式往往差异较大。哪些应确认为成本,哪些应确认为损失;哪些应计入资源成本,哪些应计入当期损益;客观上需要国家或地区依据一定历史时期经济管理的宏观方针政策和微观企业管理需要,以法令、制度的形式进行统一,以便防止乱挤、乱摊资源成本,从而提高会计信息质量。按照这些法定要求计算出来的成本,称为现实成本或财务成本。我国现行《企业会计准则》及相关制度规定,制造业产品成本现实内容包括以下要素:

- (1) 生产过程中实际消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的采购成本。
- (2) 为制造产品而耗用的动力费。
- (3) 支付给生产部门管理人员以及从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和其他工资性支出,以及职工福利费等职工薪酬。
- (4) 生产用固定资产折旧费、租赁费(不包含融资租赁费)、日常维修费和周转材料(低值易耗品)的摊销费用。
- (5) 生产部门的办公经费、水电费。

(6)与产品生产直接相关的试验检验费和劳动保护费。

(7)企业生产部门因生产原因发生的废品损失,生产中断期间发生的停工损失。

(8)与产品生产直接相关的税金、资源使用费(如经营性租入固定资产的租赁费用)。

(9)开工前的调试、准备费,设计制图费。

(10)与产品生产相关的弃置费用和排污费等有关环境保护和生态恢复的支出。与固定资产相关的弃置费用通常计入相关资产的初始成本,伴随固定资产折旧分期计入产品成本。

(11)与产品生产有直接关系的无形资产价值摊销、技术转让费等。直接关系,是指无形资产包含的经济利益通过所生产的产品实现。

(12)其他应当计入产品成本的费用。例如,为生产单位价值大、生产周期长(通常超过1年)的产品而发生的借款费用,高危行业按照国家法律、法规规定计提的安全生产费用等。

但是,下列各项价值耗费不得计入产品成本:

(1)生产部门因自然灾害、人为事故等造成的各种财产损耗,将其价值扣除保险公司、事故责任人赔偿后的余额确认为损失,计入“营业外支出”。

(2)生产用机械设备定期检修费用通常确认为管理成本,计入“管理费用”。但是,符合资产定义的修理费用应计入固定资产成本。

(3)原材料发生的减值损失属于管理成本,应计入“资产减值损失”。

(4)生产用固定资产、无形资产等长期资产,在使用或持有过程中发生的减值损失也属于管理成本,应计入“资产减值损失”。但是,在报废、销售和转让过程中发生的净损失计入“营业外支出”。

(5)季节性或计划停工期间发生的停工损失属于管理成本,应计入“管理费用”。

(6)因生产原因导致的、产品销售后发生的保修、保换、保退支出,一般确认为推销成本,应计入“销售费用”。

(7)其他与产品生产没有直接关系的价值消耗,应于发生时区分形成原因分别确认为管理成本或损失。例如,因没有按照约定的时间交货而支付的违约金,没有按约定时间付款而支付的滞纳金等,一般确认为损失,计入“营业外支出”。

五、成本的作用

(一)成本是补偿生产耗费的尺度

企业生产经营中的各项耗费必须从营业收入中得到补偿,成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。只有按成本数额得到足额补偿,才能保证再生产的正常进行。否则,企业生产经营不能按照原有的规模进行。另外,成本也是划分生产耗费和盈余的依据。企业盈余的多少,主要取决于成本的高低。因此,成本作为补偿尺度对于评价企业经济效益,正确处理企业和国家的分配关系,也具有重要意义。

(二)成本是反映企业工作质量的综合指标

成本是生产经营耗费的综合(货币)反映,它在很大程度上反映了企业各方面的工作业绩,如产品设计的优劣,生产工艺的合理程度。企业劳动效率的高低,原材料消耗是否节约,固定资产利用是否充分,生产组织是否协调,产品质量的优劣,资金周转的快慢等,最终都会在本成本中直接或间接地反映出来。因此,充分利用成本指标可以推动企业努力改进管理,有效使用人力、物力和财力,从而降低生产经营消耗,不断提高经济效益。



(三) 产品成本是制定产品价格的重要基础依据

产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定要体现价值规律的要求,大体上要符合产品的价值,同时要考虑价格政策、各种产品比价关系和市场供求关系。在市场经济下,人们还不能直接计算产品的价值,只能借助于产品成本间接地、相对地反映。因此,产品成本是制定产品价格的重要基础。

(四) 成本是企业进行生产经营决策的重要依据

企业能否在激烈的市场竞争中取胜,主要取决于企业管理者能否做出正确的生产经营决策。在诸多考虑因素中,成本是一项重要因素。只有及时提供准确的成本资料,才能使决策活动建立在可靠的基础上。

任务二 认知成本会计及其制度



任务描述

成本会计是随着社会经济发展的需要而逐步形成、发展和完善起来的,学术界对于成本会计的认知也在逐步完善。成本会计制度作为管理企业经济活动的手段,企业管理对成本信息的要求不同,成本会计制度也不尽相同。本任务主要学习国际上几种重要的成本会计制度,以便未来从事会计工作时根据本企业的管理要求设计成本会计制度。



相关知识

一、成本会计的含义和职能

成本会计是随着社会经济发展的需要而逐步形成、发展和完善起来的,因而在不同的历史阶段,人们关于其含义的表述也不相同。

第一阶段(1880—1920年):原始成本会计,起源于英国,当时认为成本会计就是汇集生产成本的一种制度,主要是用来计算和确定产品的生产成本和销售成本。在此期间,英国的会计学家设计出了订单成本计算和分步成本算法(应用范围仅限于工业企业),后来传往美国及其他国家。

第二阶段(1921—1950年):近代成本会计,主要是美国会计学家提出了标准成本会计制度,在原有的成本积聚的基础上增加了“管理上的成本控制与分析”这一新职能。该阶段的成本会计不仅是计算和确定产品生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以进行日常的的成本控制和定期的成本分析。正因为成本会计扩大了管理职能,于是应用范围也从原来的工业企业扩大到商业、公用事业以及其他服务性行业。

第三阶段(1951年之后),现代成本会计,主要是美国会计学家在近代成本会计的基础上,吸收管理会计的一些方法,使管理会计与成本会计密切结合,形成了新型的着重管理的成本会计。现代成本会计又称成本管理会计,具有以下职能:

(一) 成本预测

成本预测是指依据成本与各种技术、经济因素的依存关系,结合发展前景及采取的各种措

成本会计实务

施,并利用一定的科学方法,对未来期间成本水平及其变动趋势做出科学的推测和估计。成本预测有助于选择最优方案合理组织生产,从而减少工作的盲目性。

(二) 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,运用定性与定量的分析方法,选择最佳成本方案的过程。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,从而达到降低成本、提高经济效益的目的。

(三) 成本计划

成本计划是指在成本预测和决策的基础上,根据计划期的生产任务、降低成本的要求及其相关资料,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币计量形式表现计划期各种生产耗费和各种产品成本水平,并提出达到规定成本水平所应采取的措施方案。成本计划是建立成本管理责任制的基础,它对企业进行成本控制、挖掘降低成本潜力有着重要意义。

(四) 成本控制

成本控制是指预先制定成本标准,对实际发生的费用严格控制在限额标准之内,并及时揭示实际费用与成本标准之间的差异,采取措施将生产费用控制在计划、预算之内。通过成本控制,有利于实现成本目标,促使企业不断降低成本。

(五) 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中发生的各项价值耗费进行审核,并按照一定的对象和标准进行归集和分配,计算出各对象的总成本和单位成本。通过成本核算可以考核成本计划的执行情况,揭露生产经营过程中存在的问题,为制订价格提供依据。

(六) 成本分析

成本分析是指主要利用成本核算及其他有关资料,分析成本水平及其构成的变动情况,系统地研究成本变动的趋势和原因,挖掘降低成本的潜力。通过成本分析可以正确认识和掌握成本变动的规律,并为编制成本计划和制订新的经营决策提供依据。

(七) 成本考核

成本考核是指企业将计划成本或目标成本指标进行分解,制订企业内部的成本考核指标,分别下达给各责任单位,以明确成本责任,并定期考核。成本考核要将责任、权力、利益紧密结合,以调动各责任者完成责任成本的积极性。

综上所述,成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,借助现代科学法和手段,对企业生产经营过程中发生的各种资源耗费进行预测、规划、核算、控制、分析、考核和报告等一系列活动的统称,目标主要是向企业管理者提供有助于他们做出经济决策的成本信息。

二、成本会计制度

成本会计制度,通常是指对生产过程中发生的各种费用进行分类、汇总、计算、列报、分析、规划与控制等活动的规程。成本会计制度作为管理企业经济活动的手段,企业管理对成本信息的要求不同,成本会计制度也不尽相同。这里主要学习按成本会计制度性质和成本计算模式不同进行的分类。

(一) 按成本会计制度的性质不同,可分为实际成本计算制度和标准成本计算制度

1. 实际成本计算制度

实际成本计算制度,是对企业实际发生的各项费用进行成本计算的一种成本计算制度。



通过这种成本计算制度,获得的成本资料都是事后的成本资料,即历史成本资料。所以,实际成本制度也称历史成本制度。这种制度强调:

①在数量方面,必须是实际消耗数量。

②在价格方面,并不一定要采用实际价格,可以采用计划价格,但最终要将按计划价格调整为实际价格。例如,产品生产过程中消耗的材料费用,平时可按材料的计划价格计量,但计算产品成本时必须将所耗材料的价格差异调整为实际价格。

实际成本计算制度形成于成本会计发展的最初阶段,由于它有利于估计存货(产成品、在产品)价值和计算损益,所以至今仍是编制对外报送会计报表的基本制度之一。但是,它不利于及时对成本实施控制。

2. 标准成本计算制度

标准成本计算制度,是以预先制订的产品标准成本(标准消耗量 $\times$ 计划价格)为基础,用产品实际产量的标准成本同实际成本相比较,并记录和分析成本差异的一种成本制度。这种制度的特点是:

①预先制订所生产各种产品应该发生的成本项目,以及各成本项目消耗标准,该标准包括标准消耗量和标准价格(计划价格)。

②在生产过程中将各项成本的实际消耗与标准消耗进行比较,并将成本差异按形成原因分别计入特定的成本差异账户。

③期末,用产品的实际产量乘以各项目标准成本,求得各种产品成本,将各项目成本差异在库存产成品、在产品和已售产品之间分配,或全额计入当期损益。

标准成本计算制度虽然有利于及时实施成本控制,正确评价工作业绩,但是缺点也非常明显:①该制度计算出来的产品成本不符合传统的成本观念,目前还不能作为编制对外报送会计报表的依据;②实施该制度对企业管理水平要求较高。所以,标准成本计算制度仅适用有条件的工业企业,以满足本企业成本管理需要。

(二)按产品成本计算模式不同,可分为全部成本计算制度和变动成本计算制度

1. 全部成本计算制度

全部成本计算制度,亦称制造成本计算制度。采用这种制度,应把成本区分为生产成本(包括直接材料、直接人工和间接制造费用)和非生产成本(包括变动与固定的管理费用、销售费用和财务费用),生产成本全部计入产品成本,而非生产成本全额列入损益计算表。

全部成本计算制度是与传统制度的成本观念相适应的一种制度,应用十分广泛,至今仍是编制对外报送会计报表的基本制度之一。

2. 变动成本计算制度

变动成本计算制度亦称直接成本计算制度,起源于20世纪30年代的美国。采用变动成本制度,应把成本区分为变动成本(包括变动的制造成本、管理成本和销售成本)和固定成本(固定不变的制造成本、管理成本和销售成本),变动成本全部计入产品成本,固定成本全额列入损益计算表。

变动成本制度有利于分析导致成本升降、利润高低的原因,正确进行业绩考核。但是,采用该制度计算的产品成本不符合传统的成本观念,目前,尚不能作为编制对外报送会计报表的依据。