



普通高等教育“十二五”规划教材
高职高专会计类专业核心课程系列

校企合作项目化教改教材



成本核算实务



张振和 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十二五”规划教材
高职高专会计类专业核心课程系列

校企合作项目化教改教材



成本核算实务



张振和 / 主编

杨继杰 李福荣 / 副主编

孙革新 / 主审



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本核算实务 / 张振和主编. —上海: 立信会计出版社, 2013. 7
普通高等教育“十二五”规划教材
ISBN 978 - 7 - 5429 - 3956 - 2

I. ①成… II. ①张… III. ①制造业—成本计算—高等学校—教材 IV. ①F407. 406. 72

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 136759 号

策划编辑 赵新民 赵志梅
责任编辑 赵新民
封面设计 周崇文

成本核算实务

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		
印 刷	上海肖华印务有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	15.5		
字 数	350 千字		
版 次	2013 年 7 月第 1 版		
印 次	2013 年 7 月第 1 次		
印 数	1—3 100		
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 3956 - 2/F		
定 价	29.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

目 录

学习情境一 成本核算工作认知	1
学习子情境一 认识成本	1
学习子情境二 成本核算的原则、程序及要求	6
学习子情境三 成本核算方法的选择	13
【情境小结】	17
【做中学——技能·职业资格·职称考试训练】	18
学习情境二 品种法核算产品成本	20
学习子情境一 成本核算的账户设置	25
学习子情境二 材料耗费的核算	31
学习子情境三 外购动力耗费的核算	37
学习子情境四 职工薪酬的核算	43
学习子情境五 固定资产折旧费及其他耗费的核算	53
学习子情境六 辅助生产费用的核算	61
学习子情境七 制造费用的核算	71
学习子情境八 生产损失的核算	78
学习子情境九 完工产品成本的核算	82
【情境小结】	90
【做中学——技能·职业资格·职称考试训练】	90
学习情境三 分批法核算产品成本	96
学习子情境一 一般分批法的应用	99
学习子情境二 简化分批法的应用	115
【情境小结】	119
【做中学——技能·职业资格·职称考试训练】	119
学习情境四 分步法核算产品成本	122
学习子情境一 逐步结转分步法	127
学习子情境二 平行结转分步法	138
【情境小结】	158
【做中学——技能·职业资格·职称考试训练】	158

学习情境五 分类法及定额法核算产品成本	167
学习子情境一 分类法及其应用	168
学习子情境二 联产品、副产品和等级产品成本计算	174
学习子情境三 定额法及其应用	180
【情境小结】	190
【做中学——技能·职业资格·职称考试训练】	190
学习情境六 成本报表的编制与分析	197
学习子情境一 成本报表的编制	198
学习子情境二 成本报表的分析	215
【情境小结】	229
【做中学——技能·职业资格·职称考试训练】	229

学习情境一 成本核算工作认知



【职业能力目标】

能够充分理解成本的含义,掌握成本的开支范围,能够正确区分费用、支出和成本之间的关系;掌握成本核算的原则、程序及要求;能够根据企业生产特点和成本管理要求选择正确的成本核算方法。



【典型工作任务】

根据企业的实际情况完成工作任务的流程如下:任务一,确定成本开支的范围;任务二,制定成本核算的程序;任务三,选择成本核算的方法。

学习子情境一 认识成本



职业判断

一、成本的含义

成本属于价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业经济效益,还是提高整个国民经济的经济效益,都具有极其重要的意义。为此,要做好成本管理工作应充分认识到成本的含义。

一般而言,成本是指为了达到特定目的所失去或放弃的资源。这里的“资源”不仅包括作为生产资料的自然资源,也包括经过加工的物资资源;“失去”是指资源被消耗;“放弃”是指资源交给其他主体。“特定目的”是指需要对成本进行测量的各种活动,也就是成本对象。

对于企业而言,成本是在生产过程中发生的各种耗费或支出,而这种耗费或支出是相对于一定对象而言的,即归属谁的耗费或支出。企业生产经营过程中的每一阶段都会发生资金的耗费。将资金耗费对象化到不同的对象上,从而构成各种不同的成本。比如,生产准备阶段的资金耗费是为了购买设备、材料。这一部分资金耗费对象化到设备与材料上,构成设备与材料的成本;生产阶段的资金耗费是为了生产产品,如耗用设备(折旧)、材料、支付职工薪酬等,在这一阶段,一部分设备和材料成本转移到产品中,连同支付的生产工人职工薪酬

等对象化到生产的产品上,构成产品的生产成本。此外,企业还有为提供某种劳务而发生的资金耗费,将其对象化到某一劳务(如修理、运输)上,构成劳务成本,以及为筹集资金而发生的资金耗费(如利息支出)构成筹资成本。

可见,成本是特定对象的耗费,成本总是针对特定对象或目的而言的。成本是转嫁到一定产出物的耗费,是针对一定的产出物计算归集的,这个产出物称为成本计算对象,它可以是一件产品或者一项服务。另外,成本作为对象化的资金耗费,在正常情况下,可以从收入中获得补偿,因此,成本不仅是对象化的资金耗费,也是一种价值补偿。



·知识链接·

成本的经济性质

马克思曾科学地指出了成本的经济性质:按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=C+V+M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 M ,那么,商品剩下来的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。《资本论》中指出:商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身耗费的東西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。这段话,第一,指出的只是产品成本的经济实质,并不是泛指一切成本;第二,从耗费角度指明了产品成本的经济实质是 $C+V$,由于 $C+V$ 的价值无法计量,人们所能计量和把握的成本,实际上是 $C+V$ 的价格即成本价格;第三,从补偿角度指明了成本的补偿是商品生产中资本自身消耗的东西,实际上是说明了成本对再生产的作用。也就是讲,产品成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。由此也可见,在一定的产品销售量和销售价格条件下,产品成本水平的高低,不但制约着企业的生存,而且决定着剩余价值 M 即利润的多少,从而制约着企业再生产扩大的可能性。马克思对于成本的考察,既看到耗费,又重视补偿,这是对成本性质完整的理解。在商品生产条件下,耗费和补偿是对立统一的。任何耗费总是个别生产者的事,而补偿则是社会的过程。耗费要求得到补偿和能否得到补偿是两个不同的事情。这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求以较少的耗费来寻求补偿,并获取最大限度的利润。

二、成本的开支范围

为了使企业成本计算的口径一致,防止滥挤成本、乱摊费用,加强成本管理,正确计算成本,国家统一制定了成本开支范围。按现行制度规定,工业企业产品成本开支范围包括以下内容:

- (1) 生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物的原价和运输、装卸、整理等耗费;
 - (2) 企业直接从事产品生产的职工薪酬;
 - (3) 车间、房屋、建筑物和机器设备的折旧费、租赁费、低值易耗品的摊销费等;
 - (4) 其他为组织、管理生产活动所发生的制造费用;
 - (5) 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,以及季节性停工、修理期间的停工损失。
- 企业发生下列费用,不应计入产品成本:



- (1) 企业为组织、管理生产经营活动所发生的管理费用、财务费用、销售费用；
- (2) 购置和建造固定资产的支出、购入无形资产和其他资产的支出；
- (3) 对外界的投资以及分配给投资者的利润；
- (4) 被没收的财物以及违反法律而支付的各项滞纳金、罚款以及企业自愿赞助、捐赠的支出；
- (5) 在公积金、公益金中开支的支出；
- (6) 国家法律、法规规定以外的各种付费；
- (7) 国家规定不得列入成本的其他支出。

成本开支范围是国家根据成本的客观经济内涵、国家的分配方针和企业实行独立经济核算要求而规定的。各企业必须严格遵守国家规定的成本开支范围,以保证成本计算的正确性、可比性。

三、支出、费用与成本的关系

支出、费用、成本是三个关系极为密切的概念。要深刻理解成本核算的内容,就必须清楚支出、费用、成本三者之间的关系。下面以工业企业为例简要说明它们之间的联系与区别。

(一) 支出

支出是指企业在经济活动过程中发生的一切开支与耗费。企业的支出按其业务经营的关系不同,可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配支出。

资本性支出是指一项支出的发生不仅与本期收入有关,也与其他会计期间的收入有关,而且主要是为取得以后各期收入而发生的支出,如企业购建固定资产、无形资产等。这类支出最终可以表现和转化为费用。

收益性支出是指一项支出的发生仅与本期收入有关,并直接冲减当期收入,如企业为生产经营而发生的材料、工资等支出。

营业外支出是指与企业生产经营活动无直接关系的其他支出,如对外捐赠支出、非常损失、处理固定资产损失等。这些支出尽管与企业生产经营活动没有直接联系,但是与其收入的取得还是有关系的,因而也把它作为当期损益的扣减要素。

所得税支出是指企业在取得经营所得与其他所得时,按国家税法规定向政府缴纳的税金支出。所得税支出作为企业的一项费用也是直接冲减当期收益。

利润分配支出是指在利润分配环节的开支,如支付的股利等。

(二) 费用

费用是指企业在日常活动中所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用是企业支出的构成部分。在企业支出中凡是与企业生产经营有关的支出,都可表现或转化为费用,否则,不能列为费用。例如:企业购买原材料、固定资产、无形资产的支出等因与企业生产经营有关,就可以表现或转化为费用;而像长期投资支出、捐赠支出、利润分配支出等因与企业生产经营活动无直接关系,就不能表现为费用。

费用按其与其产品生产的关系可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。

这些费用同产品生产有直接关系,应计入产品生产成本。期间费用是指同企业的经营管理活动有密切关系的耗费,它同产品的生产没有直接的关系,属于某一时期的耗费,直接从当期收益中得到补偿。企业的期间费用包括管理费用、财务费用和销售费用。

(三) 成本

生产费用和产品成本是两个既有联系又有区别的概念。产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品而发生的各项生产费用的总和,生产费用按一定的产品加以归集和汇总,就是产品成本,因此,生产费用是产品成本的基础,产品成本则是对象化的生产费用,两者在经济内容上是一致的。然而,根据权责发生制原则,企业某一期间发生的生产费用与归属产品的期间有时并不完全一致,即归属于当期产品成本中的生产费用有一部分是当期发生的,有一部分可能是以前会计期间发生的;且归属于本期期间的生产费用并不一定全部归属于本期产品成本,有的会由以后期间产品承担。生产费用与一定会计期间相联系,产品成本与一定种类和数量的产品相联系。所以,企业某一会计期间实际发生的生产费用总和,不一定等于该期产品成本的总和。

岗位技能

工业企业的支出、费用和产品成本之间的关系如图 1-1 所示。

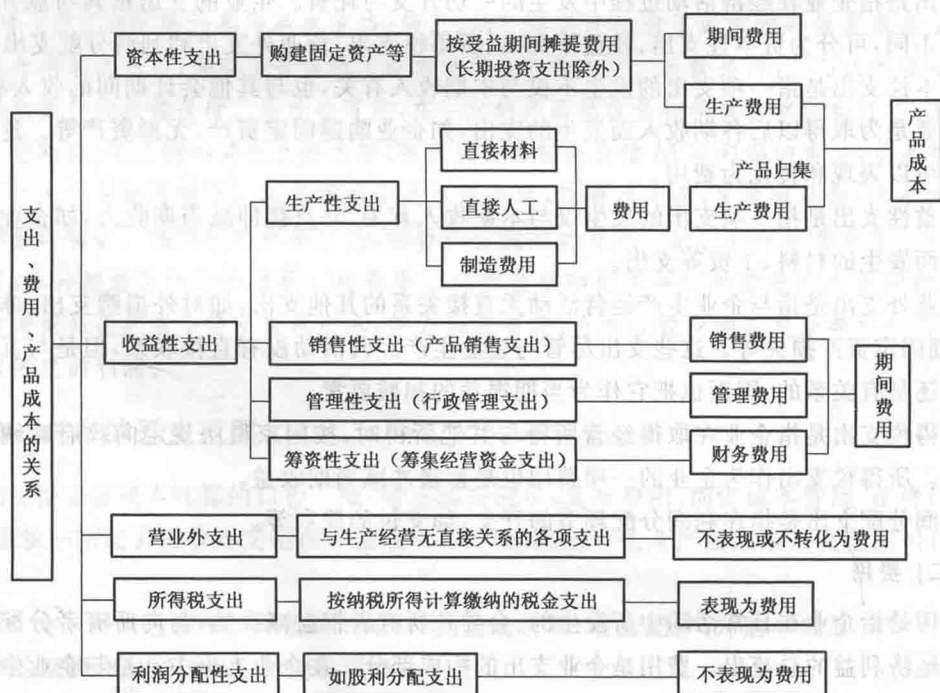


图 1-1 工业企业支出、费用和生产成本之间的关系

四、费用的分类

为了正确地计算产品成本,科学地进行成本管理,必须对企业的费用进行合理的分类。



下面以工业企业为例说明费用的分类。

(一) 按费用的经济内容或经济性质分类

工业企业发生的各种费用按其经济内容分类,可分为以下费用要素:

- (1) 外购材料:指企业为生产经营从外部购入的各种原料及主要材料、辅助材料、半成品、包装物等。
- (2) 外购燃料:指企业为生产经营从外部购买的各种固体燃料、液体燃料和气体燃料。
- (3) 外购动力:指企业为生产产品从外部购买的电力、热力和蒸汽。
- (4) 职工薪酬:指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。它包括职工工资、奖金、津贴和补贴,职工福利费,医疗、养老、失业、工伤、生育等社会保险费,住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利等。
- (5) 折旧费:指企业按规定提取的固定资产折旧费。
- (6) 利息费用:指企业的利息费用扣除利息收入后的净额。
- (7) 税金:指企业应缴纳的各种税金,包括印花税、房产税和车船税等。
- (8) 自制材料:指企业生产的产成品或半成品,被作为原材料用于生产企业的另一种产品。
- (9) 其他支出:指不属于以上各要素的费用,如邮电费、差旅费、租赁费等。

费用按其经济内容进行分类,有助于企业了解一定时期内发生费用的种类和数量,有利于分析企业各时期各种要素费用支出的结构和水平,加强费用的管理。但这种分类不能反映各种费用的经济用途,因而不便于分析这些费用的支出是否节约、合理,不便于寻求降低成本的途径。因此,在计算成本时,还应该按费用的经济用途进行分类。

(二) 按费用的经济用途分类

工业企业发生的各种费用按其经济用途分类,可分为计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的期间费用。不计入产品成本的期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。计入产品成本的生产费用可以进一步划分为若干项目,在会计上称为产品成本项目。产品成本项目一般包括直接材料、燃料与动力、直接人工和制造费用等。

1. 直接材料

直接材料是指直接用于产品生产、在生产经营过程中实际消耗的原材料和辅助材料等。

2. 燃料与动力

燃料与动力是指产品生产过程中耗用的外购和自制的燃料和动力。

3. 直接人工

直接人工是指直接从事产品生产人员的全部货币性薪酬和非货币性福利。

4. 制造费用

制造费用是指各个生产车间为组织和管理生产所发生的各项费用,如车间管理人员的职工薪酬、车间固定资产的折旧费、租赁费、差旅费、运输费、办公费、机物料消耗等。

成本项目的设置并不是固定的,企业可以根据本单位的生产特点和管理要求,适当地调整成本项目。如果企业的废品较多,需要单独加以核算,可增设“废品损失”成本项目。

费用按经济用途分类,可以促使企业按经济用途考核各项费用的定额或计划的执行情况,分析费用支出是否合理、是否节约,以加强成本管理和进行成本分析。

(三) 生产费用的其他分类

1. 生产费用按其与其与产品生产的关系分类

构成产品成本的各项生产费用,按其与其与产品生产的关系分类,可以分为直接生产费用和间接生产费用。

1) 直接生产费用

直接生产费用是指直接用于产品生产的费用,如原料费用、主要材料费用和工人工资等。

2) 间接生产费用

间接生产费用是指间接用于产品生产的费用,如机物料消耗、辅助生产车间工人工资、车间机器设备(生产车间所属固定资产)折旧费等。

2. 生产费用按其计入产品成本的方式分类

构成产品成本的各项生产费用,按其计入产品成本的方式分类,可以分为直接计入费用和间接计入费用。

1) 直接计入费用

直接计入费用简称直接费用,是指为生产某种产品而发生的费用。在计算产品成本时,该类费用可以根据费用发生的原始凭证直接计入该种产品成本,如直接用于某种产品生产的原材料、生产工人的计件工资等。

2) 间接计入费用

间接计入费用简称间接费用,是指为生产几种产品共同发生的费用。这类费用无法根据费用发生的原始凭证直接计入各种产品成本,而是需要采用适当的方法先在各种产品之间进行分配,然后再分别计入有关产品成本。

直接生产费用大多是直接计入费用,例如,原料费用、主要材料费用大多能够直接计入某种产品成本;间接生产费用大多是间接计入费用,例如,机物料消耗大多只能按照一定标准分配计入相关的产品成本。但上述说法并不绝对,如在只生产一种产品的企业,则直接生产费用和间接生产费用都可以直接计入该种产品成本,全部生产费用均为直接计入费用;但在用同一种原材料、同时生产几种产品的联产品生产企业中,直接生产费用和间接生产费用必须通过分配才能计入某种产品成本,这时全部生产费用均为间接计入费用。

· 小思考 ·

归集的成本和费用如何区别?

学习情境二 成本核算的原则、程序及要求

职业判断

一、成本核算的原则

对于制造企业而言,产品的成本核算是企业以一定的产品为对象,对成本进行确认、计

量、记录、分配和计算,以确定产品实际总成本和单位成本的过程。也就是根据对成本信息的要求,对某一特定对象(产品)的成本进行确认,然后通过计量和记录、汇集该对象的成本数据,并在规定的时期内(成本计算期)按照一定的标准进行分配,计算出该对象的实际成本和单位成本。

为了搞好成本核算工作,提高成本核算质量,应该遵循下列原则。

1. 划分资本性支出与收益性支出原则

构成资产的资本性支出在使用过程中才能逐渐转化为计入成本费用,而收益性支出计入当期产品成本或者作为期间费用单独核算,全部由当期销售收入来抵偿。区分两者支出的目的是为了正确计算各期的产品成本、期间费用及损益。如果将资本性支出列作收益性支出,其结果必然是少计了资产价值,多计了当期成本费用;反之,可能多计了资产价值,少计了当期成本费用。无论是何种情况都不利于正确进行产品成本计算。

2. 实际成本计价原则

成本核算按实际成本计价包括两个方面的含义:一是对生产耗用的原材料、人工、燃料、动力和折旧等费用,都必须按实际成本计价;二是对完工产成品成本的结转也要按实际成本进行计价。

3. 成本核算分期原则

为了核算一定期间所生产产品的成本,企业要将生产经营期划分为若干个相等的成本会计期间。但成本核算中的分期,必须与会计期间的分期相一致。成本核算,包括费用的归集、汇总与分配都是按月进行的,但产成品(完工产品)成本的计算期则与生产类型有关,与会计期间不一定一致,又可能与生产周期一致。成本分期核算原则,主要是分清当月发生和当月负担的成本费用的界限,从时间上确定各个成本计算期的费用和产品成本的界限,保证成本核算的正确性。

4. 权责发生制原则

本期产品成本的确定,是以权责发生制作为基础:即凡是由本期产品成本负担的费用,不论其是否支付,都要计入本期产品成本;凡是不应由本期产品成本负担的费用,虽在本期支付,也不应计入本期产品成本。从成本角度看,贯彻这一原则,主要是分清本期发生的费用是否都由当期产品负担。

5. 一致性原则

一致性原则是指会计主体在各个会计期间所应用的符合会计准则的会计处理方法必须保持前后一致,不得随意变动。成本核算中要求所采用的方法必须前后一致,使各期成本资料有一个统一的口径,前后一致,以便分析比较与考核。一致性原则并不是说成本核算方法固定不变,当原先方法不能适用时,应该采用新方法。但采用这种方法,必须在成本报表的附注中说明改变原有方法的原因。

6. 合法性原则

合法性原则是指计入产品成本的费用都必须符合相关法律、法规、规章和制度的规定。例如,被没收的财物损失、各项罚款性质的支出、捐赠和赞助性质支出等就不能列入成本开支。

7. 重要性原则

重要性原则是指对成本有重要影响的内容和项目,把它作为重点单独设立项目进行核

算与反映,力求准确,而对于那些次要内容和项目从简核算或合并反映。

二、成本核算的程序

企业生产费用的发生过程,就是产品成本的形成过程。产品成本的核算过程,就是将各种生产费用进行归集和分配,最后计入各种产品成本,按成本项目反映完工产品成本和期末在产品成本的过程。企业成本核算的程序如下所示。

(一) 确定成本计算对象

成本计算对象是生产费用的归集对象和生产耗费的承担者,确定成本计算对象就是要确定将生产费用向“谁”进行归集和分配。对制造企业而言,可以按产品品种、产品批别和产品生产步骤等来确定成本计算对象。

(二) 确定成本计算的期间

产品成本的计算,一般按月进行,也有以产品的生产周期为计算期的。

(三) 审核生产费用

对生产费用进行审核,主要是按照有关的规定,确定各项费用是否应该支付,然后确定支付的费用是应该计入产品成本还是计入期间费用。

(四) 归集和分配生产费用

生产费用的归集和分配,就是将应计入本期产品成本的各种生产费用在各种产品之间进行归集和分配。

1. 归集和分配原材料费用、外购动力费用、人工费用和其他费用

对生产中产品所耗用的材料,可以根据领料凭证编制材料费用分配表;发生的人工费用,可根据产量通知单等产量工时记录凭证编制人工费用分配表等。凡是能直接计入产品成本的费用,根据各种费用分配表可直接记入“生产成本——基本生产成本”、“生产成本——辅助生产成本”账户及有关明细账户;不能直接计入产品成本的费用,先进行归集,记入“制造费用”账户及其有关明细账户。

在成本计算中,对于不能直接计入产品成本的费用,其分配计算的方法非常多,分配是否合理往往决定成本计算的正确与否,而做到合理分配的关键是找到适当的分配标准。

2. 归集和分配辅助生产费用

归集在“生产成本——辅助生产成本”账户及其明细账户的费用,除对完工入库的自制工具等产品的成本转为存货成本外,应按受益对象和所耗用的劳务数量,编制辅助生产费用分配表,据以登记“生产成本——基本生产成本”、“制造费用”等账户及其相关明细账户。

3. 归集和分配基本生产车间制造费用

各基本生产车间的制造费用归集后,应分别不同车间,在月末编制制造费用分配表,分配到本车间的产品成本中,记入“生产成本——基本生产成本”账户及其明细账户。

经过上述归集和分配过程,各个基本生产成本明细账归集了本期发生的全部生产费用。

(五) 计算月末完工产品成本与月末在产品成本

经过以上费用分配,各种产品应负担的生产费用已全部计入有关的产品成本明细账。



如果月末产品全部完工,所归集的生产费用即为月末完工产品成本。如果月末全部未完工,则为月末在产品成本。如果产品在月末既有完工产品又有在产品,应将月初在产品成本与本月生产费用之和,在完工产品和在产品之间进行分配,计算出月末完工产品成本和月末在产品的成本,再用完工产品总成本除以完工产品数量,计算出完工产品的单位成本。

对于本月完工验收入库产品的成本,从“生产成本——基本生产成本”账户及其明细账户结转至“库存商品”账户及有关明细账户。

(六) 已销售产品成本的结转

已销售产品的成本要从“库存商品”账户及其明细账户结转到“主营业务成本”账户。



岗位技能

企业成本核算程序如图 1-2 所示。

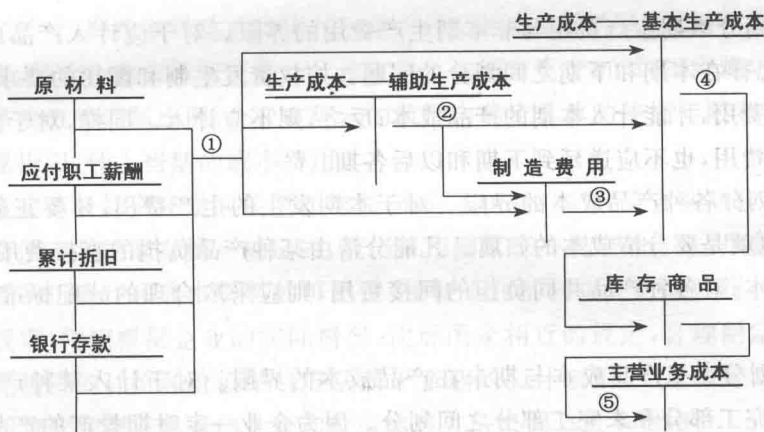


图 1-2 产品成本核算程序图

说明:① 归集、分配原材料费用、外购动力费用、人工费用和其他费用;

② 归集、分配辅助生产费用;

③ 归集、分配基本生产车间制造费用;

④ 确定月末在产品成本,计算并结转完工产品成本;

⑤ 结转已销售产品的生产成本。

三、成本核算的要求

成本核算过程,既是对生产经营过程中发生的各种耗费进行归类、反映的过程,也是为了满足企业管理要求进行信息反馈的过程,还是对成本计划的实施进行检验和控制的过程。成本核算除了遵循核算原则外,还应符合以下各种要求。

(一) 加强对费用的审核和控制

进行成本核算,要依据国家和企业的相关规定对各项费用进行事前、事中的审核和控制。如在费用发生前,应认真审核其是否符合国家规定的财经政策、制度,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,以避免和减少损失与浪费,最大限度地降低产品成本和费用。

(二) 正确划分各种费用的界限

为了正确计算产品成本,必须正确划分以下几个费用的界限:

(1) 正确划分计入成本费用与不计入成本费用的界限。企业发生的各项支出,并非都计入产品成本和期间费用,应按照用途的不同,确定哪些应计入产品成本和期间费用,哪些不应计入产品成本和期间费用。只有用于产品生产和销售,用于组织和管理生产经营活动以及用于筹集生产经营资金的各种费用,即为取得当期收入而发生的支出,才应计入产品成本和期间费用;反之,不应计入产品成本和期间费用。

(2) 正确划分生产费用与期间费用的界限。企业发生的各种费用,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、人工费用和制造费用等,才能计入产品成本,而为销售产品所发生的产品销售费用、为管理和组织生产经营活动所发生的管理费用以及为筹集资金所发生的财务费用,虽都是在经营过程中发生的,但与产品生产无直接关系,因而,应计入期间费用,从当期利润中扣除。

(3) 正确划分本期生产费用与非本期生产费用的界限。对于应计入产品成本的生产费用,还存在着怎样在本期和下期之间划分的问题。按权责发生制和配比的要求,只有应由本期负担的生产费用,才能计入本期的产品成本;反之,则不应计入。同样,对于应计入本期产品成本的生产费用,也不应递延到下期和以后各期。

(4) 正确划分各种产品成本的界限。对于本期发生的生产费用,还要正确地在各种产品之间划分,也就是要分清成本的归属。凡能分清由某种产品负担的直接费用,应直接计入该种产品的成本;对各种产品共同负担的间接费用,则应采取合理的分配标准,分别计入各种产品的成本。

(5) 正确划分完工产品成本与期末在产品成本的界限。对于计入某种产品的成本,还要在该产品的完工部分和未完工部分之间划分。因为企业一定时期投产的产品不一定全部完工,往往存在着一定数量的在产品,所以需要采用适当的方法,将生产费用在期末完工产品和期末在产品之间进行分配。

综上所述,费用界限的划分如图 1-3 所示。

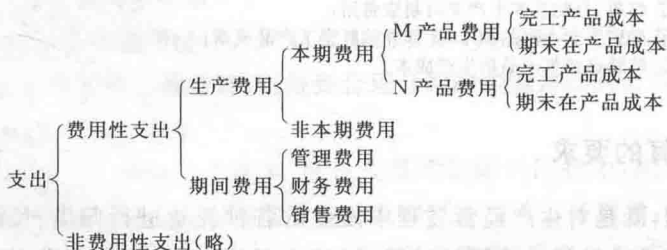


图 1-3 费用界限划分图

(三) 正确确定财产物资的计价和价值结转方法

企业的生产经营过程,同时也是各种劳动的耗费过程。在各种耗费中,财产物资的耗费(即生产资料价值的转移)占有相当的比重。因此,这些财产物资的计价和价值结转方法是否恰当,会对成本核算的正确性产生重要影响。

不同的财产物资有不同的计价方式,不同的物资消耗也有不同的价值结转方法,分别对

产品成本的计算和期间费用的确认产生不同的影响。

1. 直接消耗物资的计价与价值结转

直接消耗的物资主要是企业在生产经营过程中耗用的原料、主要材料、辅助材料、燃料、周转材料等。对这些物资可以采用实际成本计价,也可以采用计划成本计价。采用实际成本计价时,对消耗物资的价值应当采用先进先出法、加权平均法、个别计价法等方法进行计量和确认,并将确认的物资消耗的价值结转计入当期的成本费用。采用计划成本计价时,对消耗物资的价值先按事先确定的计划成本计入当期的成本费用,到月末再计算材料成本差异率,确认消耗物资应负担的材料成本差异,据以将计入当期成本费用的消耗物资的计划成本调整为实际成本。

2. 间接消耗物资的计价与价值结转

间接消耗的物资主要是为企业生产经营服务的劳动资料及其他长期资产,如固定资产、无形资产等。对间接消耗物资的计价包括初始价值计价及磨损价值计价。初始价值通常按历史成本原则计价,即按取得这些物资时所发生的实际支出作为入账价值;磨损价值则依据国家有关规定,结合企业实际情况确定计价方法。如固定资产折旧,国家规定了使用年限的控制范围和净残值的控制比例,企业在规定的范围内确定具体的使用年限和净残值比例,并据以按月计提折旧,计入当期的成本费用。

无论是直接消耗物资还是间接消耗物资,都必须正确确定计价方法和价值结转方法,做到既合理又简便。凡国家有统一规定的,应当采用国家统一规定的方法,以保证本企业各期成本费用计算的正确性和成本资料的可比性,也便于在不同企业之间进行比较。如果国家没有统一的规定,则应根据企业的实际情况,比照国家相近的规定,合理制定处理方法。企业确定的消耗物资的计价和价值结转方法属于企业的会计政策,一旦确定,不得随意变更,更不能利用任意改变财产物资的计价和价值结转方法来调节成本费用。

(四) 做好各项成本核算的基础工作

为了正确、及时地计算成本,企业应做好以下各项基础工作。

1. 建立原始记录的管理制度

原始记录是各种交易或事项的最初记载,是进行成本预测、编制成本计划、进行成本核算、分析消耗定额和执行成本计划的依据。因此,企业对生产过程中材料的领用、动力与工时的耗费、费用的开支、废品的发生、在产品及半成品的内部转移、产品质量检验以及产品入库等原始记录必须真实正确、内容完整、手续齐全和要素完备。

原始记录一般包括生产记录、考勤记录、设备利用记录和材料物资收发记录。但不同企业的原始记录并不完全一样,其范围、内容格式取决于各企业的生产特点和成本管理要求。

2. 建立存货的计量、验收、领退和盘点制度

成本核算是以价值形式来核算企业生产经营管理中的各项费用的,但价值形式的核算是以实物计量为基础的。存货的计量、验收、领退和盘点是进行成本核算的重要前提。因此,为了进行成本管理,正确地计算成本,必须建立和健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度。做好计量与验收工作,有利于保证入库存货的数量与质量;及时办好领料和退料凭证手续,有利于成本中的材料费用相对准确。与此同时,还要对存货进行定期或不定期的清

查盘点,确保成本核算更加准确。

3. 实施有效的定额管理

定额是指在一定生产技术组织条件下,对人力、财力、物力的消耗及占用所规定的数量标准,它是成本计划、成本控制、成本分析和考核的主要依据。科学的定额对产品成本进行预测、核算、控制和考核有着重要的作用。定额按其反映的内容不同主要包括工时定额、产量定额、材料消耗定额、燃料及动力消耗定额等;按其制定的标准不同主要分为计划定额和现行定额等。在成本核算中,消耗定额的制定是作为企业产品生产发生耗费应该掌握的标准。定额制定后,为了保持它的科学性,还必须根据生产的发展、技术的进步和劳动生产率的提高进行不断地修订。

4. 建立适合的企业内部结算价格

内部结算价格是指企业内部各单位之间相互提供物资进行结算时所使用的价格。为了分清企业内部各单位的经济责任,明确各单位工作业绩以及总体评价与考核的需要,应制定企业内部结算价格。内部结算价格是内部结算制度的主要方面,另外还包括内部结算方式和内部结算货币等。制定结算价格的依据主要有:当时的市场价格;以市场价格为基础,双方协商的价格;标准成本或计划成本;在原有成本的基础上,加上合理的利润(即一定利润率)。

在计划管理基础较好的企业中,为了分清企业内部各单位的经济责任,便于分析和考核企业内部各单位成本计划的完成情况和管理业绩,以及加速和简化核算工作,应对原材料、半成品、厂内各车间相互提供的劳务(如修理、运输等)制定厂内计划价格,作为企业内部结算和考核的依据。厂内计划价格要尽可能符合实际,保持相对稳定,一般在一个年度内不变。在制定了厂内计划价格的企业中,各项原材料的耗用,半成品的转移,以及各车间与部门之间相互提供劳务等,都要先按计划价格计算(这种按实际生产耗用量和计划价格计算的成本,称为计划价格成本)。月末计算产品实际成本时,再在计划价格成本的基础上,采用适当的方法计算各产品应负担的价格差异(如材料成本差异),将产品的计划价格成本调整为实际成本。这样,既可以加速和简化核算工作,又可以分清内部各单位的经济责任。

5. 按照生产特点和管理要求,采用适当的成本计算方法

产品成本是在生产过程中形成的。产品的生产工艺过程和生产组织不同,所采用的产品成本计算方法也应该有所不同。计算产品成本是为了加强成本管理,因而还应根据管理要求的不同,采用不同的产品成本计算方法。因此,企业只有按照产品生产特点和管理要求,选用适当的成本计算方法,才能正确、及时地计算产品成本,为成本管理提供有用的成本信息。

6. 制定科学、完善的规章制度

规章制度是企业为了进行正常的生产经营和管理而制定的有关制度、章程和规则。规章制度是行动的准绳,是实施有效的成本管理的保证。企业内部与成本会计有关的规章制度主要包括:计量验收制度;定额管理制度;岗位责任制;考勤制度;质量检查制度;设备管理和维修制度;费用开支规定以及其他各种成本管理制度等。各种规章制度的具体内容应随着生产发展、经营情况的变化和管理水平的提高等客观条件及其变化,不断改进,逐步完善。