

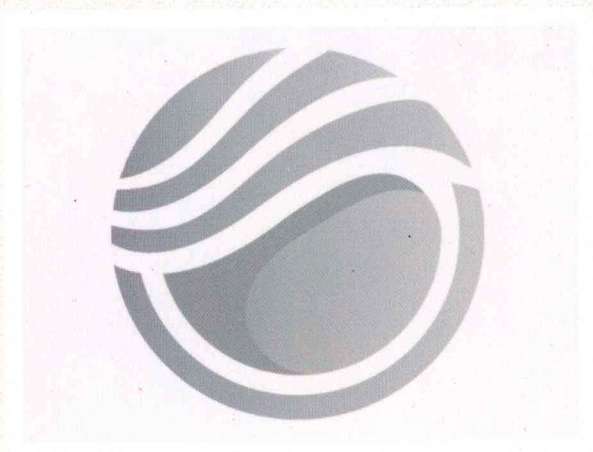


普通高等教育“十二五”规划教材

CHENGBEN KUAIJI SHIWU YU ANLI

成本会计实务与案例

刘相礼 王苹香◎主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

普通高等教育“十二五”规划教材

成本会计实务与案例

主 编 刘相礼 王革香
副主编 朱延琳 孙晓辉 王春艳 谢 萍



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书以制造业成本会计为主线,系统介绍了成本会计核算和成本分析的理论及方法,阐述了企业成本会计的基础工作、成本核算的一般程序、生产费用的归集和分配过程,详细阐述了产品成本计算的基本方法和辅助方法,概括介绍了标准成本制度和作业成本法。

考虑到不同行业之间的差别,本书用一章的篇幅介绍了商品流通企业、交通运输企业、建筑安装企业和房地产开发企业的成本核算,以利于学生对各行业成本会计融会贯通。

书中正文有详细的例题演示,每章之后附有大量可供基本训练的习题,通过训练,可以使学生更好地掌握基本理论和基本知识。尤其对产品成本计算的品种法、分步法和分批法三种基本方法,在介绍了成本核算程序之后,结合综合性较强的案例,进行了系统阐述,以加深学生对有关成本核算方法的理解,提升其成本核算实践能力。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务与案例/刘相礼,王苹香主编. —北京:北京大学出版社,2012.8
ISBN 978-7-301-21030-7

I. ①成… II. ①刘…②王… III. ①成本会计—高等职业教育—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 170133 号

书 名: 成本会计实务与案例

著作责任者: 刘相礼 王苹香 主编

策 划 编 辑: 周 伟

责 任 编 辑: 周 伟

标 准 书 号: ISBN 978-7-301-21030-7/F·3268

出 版 发 行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 子 信 箱: zyjy@pup.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62754934 出版部 62754962

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 16 印张 371 千字

2012 年 8 月第 1 版 2012 年 8 月第 1 次印刷

定 价: 32.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: (010)62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

前 言

成本会计是财务会计的重要分支,是为满足企业内部管理的需要而产生的一门应用性很强的学科。成本会计是高等院校会计专业的核心课程之一。

本书在编写过程中从高等院校会计类专业教学的需要出发,以财政部最新修订颁布的《企业会计准则》和《企业会计准则应用指南》为依据,汲取了会计实践的最新经验和会计教学、会计研究的大量成果,始终贯彻将必要的理论知识和具体的实务应用相结合的原则,力求做到条理清晰、逻辑严密、案例仿真、通俗易懂、易于操作。

本书以制造业为主线,系统介绍了成本会计核算和成本分析的理论及方法,系统阐述了企业成本会计的基础工作、成本核算的一般程序、生产费用的归集和分配过程,详细阐述了产品成本计算的基本方法和辅助方法,概括介绍了标准成本制度和作业成本法。

考虑到不同行业之间的差别,本书用一章的篇幅介绍了商品流通企业、交通运输企业、建筑安装企业和房地产开发企业的成本核算,以利于学生对各行业成本会计融会贯通。

书中正文有详细的例题演示,每章之后附有大量的可供基本训练的习题。尤其对产品成本计算的品种法、分步法和分批法,在介绍了各种成本核算方法之后,结合综合性较强的案例,进行了系统阐述,以加深学生对有关成本核算方法的理解,提升其成本核算实践能力。

本书由刘相礼、王苹香主编,朱延琳、孙晓辉、王春艳、谢萍任副主编。主要章节由具有丰富的教学经验及会计、审计实践经历,并拥有注册会计师、注册税务师、资产评估师等职业资格的“双师型”教师编写完成。

本书内容共分十四章,各章编写分工如下:第一章和第二章由刘相礼编写;第三章由朱延琳编写;第四章由谢萍、江治文编写;第五章由孙晓辉、高艳编写;第六章由宋蔚、崔师睿编写;第七章由孙晓辉、朱延琳编写;第八章由刘相礼、刘加编写;第九章由陈杨、刘兴超编写;第十章由党春蕾、徐海玲编写;第十一章由孙萌、王菲菲编写;第十二章由王苹香编写;第十三章由王春艳、王宁编写;第十四章由段红、吴翠翠编写。

本书适合作为高等院校会计类专业教材,也可供会计专业自学考试、会计职业后续教育之用,或者用作广大会计工作者的业务参考书。

本书在编写过程中,借鉴了大量的文献资料,吸取了同类教材的优点。所引用的主要文献列于书后。对于所引用文献的原作者,编者在此表示衷心的感谢。

由于作者水平有限,错误在所难免,恳请读者批评指正。

编 者

2012年5月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本及其作用	(1)
第二节 成本会计的对象和职能	(3)
第三节 成本会计制度	(6)
第四节 成本会计工作的组织	(8)
本章基本训练	(11)
第二章 成本会计基础工作	(13)
第一节 原始记录制度	(13)
第二节 计量验收及领退盘点制度	(14)
第三节 定额管理制度	(16)
第四节 企业内部结算价格制度	(17)
本章基本训练	(18)
第三章 制造业成本核算的要求和一般程序	(20)
第一节 成本核算的基本要求	(20)
第二节 生产费用要素和产品成本项目	(22)
第三节 成本核算的一般程序和主要会计科目	(25)
本章基本训练	(29)
第四章 生产费用在各种产品之间的分配与归集	(32)
第一节 各种要素费用的分配	(32)
第二节 辅助生产费用的分配与归集	(45)
第三节 制造费用的分配与归集	(52)
第四节 废品损失和停工损失的核算	(54)
第五节 期间费用的归集与结转	(57)
本章基本训练	(58)
第五章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配与归集	(65)
第一节 期末在产品数量的核算	(65)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(67)
第三节 完工产品与在产品之间费用分配举例	(71)
本章基本训练	(75)
第六章 产品成本计算方法概述	(80)
第一节 生产类型和管理要求对产品成本计算的影响	(80)
第二节 产品成本计算方法简介	(82)
本章基本训练	(83)



第七章 产品成本计算的品种法	(86)
第一节 产品成本计算的品种法的特点	(86)
第二节 品种法应用案例	(87)
本章基本训练	(95)
第八章 产品成本计算的分步法	(97)
第一节 产品成本计算的分步法的特点	(97)
第二节 逐步结转分步法	(98)
第三节 逐步结转分步法应用案例	(101)
第四节 平行结转分步法	(109)
第五节 平行结转分步法应用案例	(111)
本章基本训练	(116)
第九章 产品成本计算的分批法	(120)
第一节 产品成本计算的分批法的特点	(120)
第二节 分批法应用案例	(122)
本章基本训练	(128)
第十章 产品成本计算的辅助方法	(131)
第一节 产品成本计算的分类法	(131)
第二节 联产品、副产品、等级品成本的计算	(138)
第三节 产品成本计算的定额法	(144)
本章基本训练	(152)
第十一章 标准成本制度	(157)
第一节 标准成本制度概述	(157)
第二节 标准成本的制定	(159)
第三节 成本差异的计算与分析	(164)
第四节 标准成本会计的账务处理	(170)
本章基本训练	(178)
第十二章 作业成本法	(180)
第一节 作业成本法概述	(180)
第二节 作业成本法的基本原理和成本计算程序	(182)
第三节 作业成本法应用案例	(184)
本章基本训练	(187)
第十三章 其他行业的成本核算	(189)
第一节 商品流通企业成本核算	(189)
第二节 交通运输企业成本核算	(199)
第三节 建筑安装企业成本核算	(207)
第四节 房地产开发企业成本核算	(214)
本章基本训练	(223)
第十四章 工业企业成本报表的编制与分析	(226)
第一节 成本报表的作用和种类	(226)

..... 目 录	
第二节 成本报表的编制	(227)
第三节 产品成本分析方法概述	(231)
第四节 商品产品成本表分析	(234)
第五节 主要产品单位成本分析	(238)
第六节 各种费用报表的编制与分析	(240)
本章基本训练	(244)
参考文献	(246)

第一章 总 论



【本章学习目标】

1. 理解成本的经济实质和成本会计的含义。
2. 理解成本会计的对象和职能。
3. 明确成本会计制度、法规。
4. 了解成本会计组织机构以及组织形式。

第一节 成本及其作用

一、成本的经济实质

“成本”这一概念,是进入资本主义时期,在商品经济比较发达的条件下形成的。资本主义生产要核算商品生产中所消耗掉的一切,并力图使自己的收入尽量超过消耗,形成了完整的成本概念。美国会计学会在《成本概念与标准委员会报告》中给“成本”下的定义认为“成本是为了实现一定的目的而付出的用货币测定的价值牺牲”。这里的“一定目的”是指由企业经营目的衍生的目的。日本大藏省在《成本计算标准》中给“成本”下的定义是“在成本计算制度上,成本是指经营者为生产一定的产品而消耗的物质资料或者劳务价值的货币表现”。成本是以正常经营活动为前提计算出来的价值耗费,在异常情况下的价值消失不能视为成本。

马克思主义的创始人科学地分析了资本主义商品生产,明确指出商品成本由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值组成,从而深刻揭示了成本概念的经济实质。按照马克思的价值学说,成本被定义为:商品生产中消耗的物化劳动和活劳动的货币表现。商品价值与成本、价格的关系可用公式表示为:

$$\text{商品价值 } w = c + v + m$$

其中,商品价值中的 $c+v$ 部分,马克思称之为“成本价格”,也就是商品成本。

在社会主义市场经济条件下,仍存在商品生产,社会产品仍然是使用价值和价值的统一。成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中仍是客观存在。加强成本管理,努力降低成本,无论对于提高企业微观经济效益,还是对于提高整个国民经济的宏观经济效益,建设节约型社会,保持可持续发展,都是至关重要的。

在社会主义市场经济中,商品的价值仍然由三部分组成:一是产品生产中所消耗的物化劳动,即生产资料的转移价值(c),包括已消耗的原材料、辅助材料、燃料等劳动对象的价



值,以及生产厂房、机器设备等劳动资料的磨损价值;二是劳动者的活劳动消耗所创造的价值中,归劳动者个人支配的部分(v),主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬;三是劳动者的活劳动消耗所创造的价值中,归社会支配的部分(m),包括国家以税金的形式集中支配的部分,以及以利润形式在国家、企业、投资者之间进行分配的部分。商品价值中的前两部分,即 $c+v$ 是形成商品价值的基础,是成本内容的客观依据,构成商品的理论成本。

综上所述,我们可以将成本的经济实质概括如下:成本是生产产品所消耗的生产资料的转移价值和劳动者的活劳动所创造的相当于工资部分的价值货币表现。

二、现实成本的范围

马克思关于商品成本的论述是对成本经济实质的高度概括,是指导我们进行成本会计研究的指针,是实际经济管理工作中制定成本开支范围的理论依据。但是,实际经济管理中所应用的成本概念和理论成本是有一定差别的,现实成本并不完全按照理论成本确定。这是因为:实际工作中,成本开支范围是由国家通过有关法规、准则、制度加以界定的。现实成本与理论成本是有差别的,这些差别可分为两类。

一是有些耗费属于理论成本却不计入现实成本。理论成本是企业生产经营过程中所发生的全部社会必要劳动耗费,包括物化劳动耗费和活劳动耗费,是一个“全部成本”概念。企业生产经营中所发生的耗费,是全部予以对象化,全部计入产品成本呢?还是部分予以对象化,部分计入产品成本呢?这取决于企业采用的成本核算制度与方法。我国曾采用过工厂成本法(或者称完全成本法)核算产品的成本,而现行的成本核算方法为制造成本法。除此之外,还有标准成本制度、作业成本法等。按照现行的制造成本法,企业生产经营过程中所发生的全部耗费,分为计入产品成本(生产成本)的费用和期间费用两部分。其中,计入产品成本的费用包括生产产品耗用的直接材料费、直接人工费、其他直接费和制造间接费;期间费用包括管理费用、销售费用和财务费用,虽然其中的大部分内容属于理论成本,但是按照会计准则和现行会计制度的规定,期间费用全部由当期的收入补偿,并不计入产品成本。

二是有些不属于理论成本的耗费却允许计入现实成本。其中包括:(1)有些支出性质上属于社会纯收入的分配,是劳动者为社会劳动所创造的价值分配,如所购买物资的途中保险费、生产部门负担的财产保险费等,允许计入现实成本;(2)有些属于损耗性质的非生产支出,如停工损失、废品损失。这些无效的物资耗费和劳动耗费并不属于社会必要劳动,除技术上必不可少的损耗外,都是不被承认的,但也允许计入现实成本。

三、成本的作用

成本的经济实质决定了这一价值范畴在经济管理工作中具有重要的作用。

(一) 成本是生产耗费的补偿尺度

成本是以货币形式对某一经济活动(生产产品或者提供劳务)所发生的劳动耗费的衡量。通过成本可以明确地看出:为某一经济活动耗费了多少资金,这为企业维持起码的简单再生产提供了资金补偿的标准。只有在按照这个标准补偿生产中的资金耗费之后,企业的简单再生产才能维持,并可能在此基础上为规模扩大的再生产创造条件;否则,企业不仅没有可能进行扩大再生产,就连简单再生产也无法维持。另外,企业在生产经营中通过产品

的销售实现产品的价值,取得销售收入。如果企业的销售收入扣除税金并补偿成本后尚有余额,则为利润;反之,如果企业的销售收入扣除税金后不足以补偿成本,则其差额为亏损。在产品市场成熟、物价基本稳定的条件下,企业实现利润与否以及实现利润的多少,主要取决于成本的高低。因此,成本作为生产耗费的补偿尺度,对经济发展具有重要影响。

(二) 成本是反映企业工作质量的综合性指标

成本是进行某一经济活动所发生的物化劳动耗费和活劳动耗费的综合反映,是一项综合性很强的经济指标。企业的生产经营管理中各方面工作业绩的优劣,如物资采购成本的高低、原料及主要材料使用的节约或者浪费、固定资产利用程度的高低、产品产量的增减变动、企业劳动生产率的提高与下降等,都可以直接或者间接地在产品或者劳务的成本上反映出来。

(三) 成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是产品价值的货币表现,产品价格的制定应当体现价值规律的要求,使之尽可能符合产品价值,同时还要遵守国家的价格政策。

当然,制定产品价格应当考虑多方面的因素,包括国家的价格政策、产品的市场供求、消费者的偏好、成本的高低等。产品定价时应当将成本作为价值补偿的基本尺度。

(四) 成本是企业生产经营决策的重要依据

在社会主义市场经济条件下,企业是独立经营、自负盈亏、依法纳税的经济实体。企业对生产经营进行决策时,必须以经济效益的高低为选择决策方案的主要标准。进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,其中成本是应当考虑的主要因素之一。因为,成本的高低直接影响企业的营利能力和市场竞争能力,是决定企业生存和发展的重要因素。

第二节 成本会计的对象和职能

一、成本会计的对象

成本会计的对象,是指成本会计核算和监督的内容。成本会计按照其核算的行业的不同,可以分为制造业(工业企业)成本核算、商品流通企业成本核算、采掘业成本核算、建筑业成本核算、交通运输业成本核算、房地产开发企业成本核算等。各行业的成本会计既有共性,又有个性,分别核算不同的经济内容,并具有各自不同的特点。要详细具体地了解成本会计的对象,必须结合企业所处行业的生产经营过程和财务会计制度的有关规定加以说明。

(一) 工业企业的成本会计对象

工业企业的基本目标有两个:一是生产并销售社会所需要的产品;二是实现利润。为实现企业的目标,企业必须进行的基本经济活动包括材料物资的供应活动、产品的生产活动以及产品的销售活动。这三种活动具有各自不同的经济内容,需要进行不同经济内容的成本计算,即物资采购成本的计算、产品成本的计算以及产品销售成本的计算。

物资采购成本的计算,是指企业计算归集从外部购进材料物资所发生的各项费用支出,以确定所购材料物资的总成本和单位成本。按照现行的会计制度规定,材料物资的采购成本由买价、采购费用和有关税金几部分构成。其中,采购费用包括运输费、包装费、途中合理损耗和入库前的挑选整理费等。



产品生产成本的计算,是指企业对产品生产过程中所发生的各项耗费进行归集和分配,以确定产品的总成本和单位成本。产品生产成本的计算是工业企业成本计算的核心,计算程序和计算方法比较复杂,是本书将要重点介绍的内容。

企业的日常经营活动发生各种各样的耗费,包括物化劳动耗费和活劳动耗费,它们可分为生产耗费和非生产耗费。

企业在生产产品过程中所发生的各种耗费,主要包括:原料及主要材料;辅助材料;燃料及动力;生产部门固定资产的折旧;直接生产人员及生产管理人员的工资和福利费;生产部门发生的其他耗费。所有这些耗费,构成了企业的全部生产费用;为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和就构成了产品的生产成本。上述各种生产费用的发生和产品生产成本的形成是工业企业成本会计的主要内容。

企业要将生产的产品销售出去,以满足社会对产品的需要并实现产品的价值。随着产品的销售,企业生产的产品成本全部或者部分转化为销售成本。此外,产品销售过程中还需要发生各种各样的费用,包括:由企业负担的运输费、装卸费、包装费、途中保险费、产品展销费、广告费、销售人差旅费;为销售本企业产品而专设的销售机构的经费、职工薪酬等。所有这些费用构成了企业的销售费用。产品销售成本的计算和销售费用的发生和归集也是工业企业成本会计的内容。

企业的管理部门为组织和管理整个企业的生产经营活动,也会发生各种各样的费用。如企业管理部门固定资产的折旧费、管理人员的工资及福利费、差旅费及会议费、董事会会费、工会经费、业务招待费、审计费、律师费、无形资产摊销、坏账损失,以及绿化费、排污费等。这些费用可统称为管理费用。各项管理费用的发生和归集,也是工业企业成本会计核算和监督的内容。

此外,企业采取举债方式筹集资金所发生的利息支出、金融机构手续费、债券印刷费、债券溢折价的摊销等,统称为财务费用。财务费用的发生及归集,也属于成本会计的内容。

企业的销售费用、管理费用、财务费用是组织和管理整个企业的生产经营所不可或缺的费用,但它们与产品的生产没有直接的联系,属于非生产费用。按照现行的会计制度,各期发生的销售费用、管理费用、财务费用,统称为期间费用,直接计入当期损益。

综上所述,我们可以把工业企业成本会计的对象概括为:工业企业在采购、生产经营过程中发生的物资采购成本、产品生产和销售成本以及期间费用。

(二) 其他行业企业成本会计的对象

商品流通企业、交通运输企业、建筑施工企业、房地产开发企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的全部各种费用,同样分为计入生产经营业务成本(或者有关资产成本)的费用和期间费用两大部分,故其成本会计的内容仍然是各该行业企业的生产经营成本和期间费用。

综上所述,我们可以将成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中所发生的生产经营业务成本和期间费用。

二、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计本身所固有的功能,成本会计作为会计的一个分支,具有核算和监督两大基本职能。但随着生产过程的日趋复杂,生产及经营管理对成本会计不

断提出新的要求,成本会计的职能也在不断扩展,其主要职能包括:成本预测与决策;成本计划与控制;成本核算与计算;成本分析与考核等几个方面。

(一) 成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种财务及非财务数据、历史与计划数据、本企业及同行业的数据以及将要采取的各项措施,运用一定的技术方法,对未来成本水平及其变动趋势进行科学估计的过程。通过成本预测,使成本管理工作符合客观经济规律的要求,为成本决策、成本计划、成本控制等提供有价值的信息,提高成本管理工作的科学性和预见性。成本预测的基本内容包括:预测计划期的目标成本;预测计划期中成本计划的完成程度;预测计划期产品成本水平及其变动趋势;预测各项工作的技术经济效果。

(二) 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,按照既定或者要求的目标,运用专门的方法,在若干生产经营方案中进行比较,从中选择最优方案,确定目标成本的过程。进行成本决策,确定目标成本,是制订成本计划的前提,也是控制成本、提高经济效益的重要环节。

(三) 成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,具体规定在计划期内为完成生产经营任务所需要的成本费用,确定各个成本对象的成本水平,以及所应采取的各项措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析以及成本考核的依据。工业企业的成本计划主要包括:生产费用计划(预算);主要产品单位成本计划;全部商品产品成本计划;可比产品成本降低计划。

(四) 成本控制

成本控制,是指在生产经营活动中,根据成本计划或者按照规定的标准调节影响成本的各种因素,以便将企业的各项耗费控制在计划范围之内。成本控制贯穿于成本形成的全过程中。在实际工作中,只有随时按标准监督、控制产品的研发成本、原材料采购成本、材料的领发使用数量、人工成本的耗费、动力的耗费、固定资产的折旧及修理费等才可能实现企业的目标成本。成本控制的程序是:确定成本目标或者标准;将实际耗费与标准进行比较;分析差异并查找发生差异的原因;采取措施予以纠正。

(五) 成本核算

成本核算是将一定时期生产经营过程中实际发生的成本、费用,按照一定的对象予以分配和归集,并采用适当的成本计算方法,计算出各该对象的总成本和单位成本的过程。成本核算既是对产品实际生产耗费进行反映的过程,也是对生产费用实际支出进行控制的过程。成本核算的主要内容是:确定成本计算对象;进行生产费用和期间费用的核算;计算产品成本及编制成本报表。成本核算和管理的主要任务是:(1) 反映和监督企业生产费用的支出,计算各种产品的总成本和单位成本,检查、分析成本计划的执行情况;(2) 促使企业遵守会计准则和财务通则及有关财务会计制度,正确划分生产费用和非生产费用的界限;(3) 挖掘企业降低成本的潜力,加强经济核算,改善经营管理,提高经济效益;(4) 反映企业生产动态,加强生产资金管理,保护产品及在产品的安全与完整。

(六) 成本分析

成本分析,是指根据成本核算所提供的成本数据和其他有关资料,运用一系列的方法,揭示影响产品成本水平变动的各种因素,以及各种因素的变化对产品成本影响程度,进而挖



掘降低成本潜力的活动。通过成本分析,可以全面了解成本变动情况,研究影响成本变动的各种因素及其原因,寻找降低成本的途径,以达到改善经营管理、节约劳动耗费、降低产品成本、提高经济效益的目的。成本分析一般在事后进行,其主要内容包括:(1) 产品成本计划完成情况的分析;(2) 产品成本变动情况的分析;(3) 可比产品成本降低任务完成情况的分析;(4) 主要技术经济指标变动对成本影响的分析;(5) 产品单位成本的分析;(6) 产品单位成本厂际分析等。企业的成本分析,可以根据其生产组织特点和管理需要,采取多种不同的形式进行。

(七) 成本考核

成本考核,是指企业将目标成本进行分解、落实,分别下达给各内部责任单位,明确它们对目标成本所承担的经济责任,并对成本计划指标的完成情况进行定期的评定和考核的活动。成本考核应当与实行部门或者岗位经济责任制相结合,以充分调动企业各部门及职工参与制订成本计划、执行成本计划的积极性。

成本会计的各项职能是一个相互联系、相辅相成的有机整体。在这一有机整体中,成本核算是成本会计的最基本职能和中心环节。成本预测、成本决策和成本计划往往以过去的成本核算资料为基础,成本核算所提供的信息又是成本分析的对象和进行成本控制的依据。

第三节 成本会计制度

成本会计制度是企业管理经济活动的手段,可针对不同的管理要求提供不同的成本资料。不同的成本资料需要不同的成本会计制度来提供。成本会计制度主要有实际成本制度、标准成本制度、变动成本制度、作业成本制度等几种。

一、实际成本制度

实际成本会计制度,是以企业实际发生的各项费用进行成本计算的一种成本制度,通过这种成本会计制度获得的成本资料都是事后成本资料。按照成本计算所包括的范围的不同,实际成本会计制度可进一步分为实际全部成本计算制度和实际制造成本计算制度。

(一) 实际全部成本

实际全部成本也称完全产品成本,是指按照产品分别计算的生产上和销售及管理上所消耗的全部生产费用。在这种成本制度下,产品成本包括直接材料、直接人工、制造费用,以及销售费用和一般管理费用。实行实际全部成本制度,可以有根据地对产品及在产品进行估价,并为产品的定价决策提供有用的资料。但实行这种成本制度,需要采用各种方法将全部管理费用在产成品、在产品之间进行分配,将全部销售费用在当期销售的各种产品之间进行分配,核算工作量大;并且,管理费用不能或者不能全部从当期损益中扣除,不能及时、准确的反映企业的经营情况。

(二) 实际制造成本

实际制造成本,是指按照企业生产过程中实际消耗的直接材料、直接人工和制造费用所计算的产品成本。按照制造成本制度计算出来的产品成本,实际上就是到车间为止发生的

成本。企业的管理费用不需要在各种产品之间、各个成本计算期之间进行分配,销售费用也不需要销售的各产品之间分配,简化了核算过程;同时,也便于反映和考核企业生产车间的成本水平和管理责任,有利于企业进行成本预测和决策。

二、标准成本制度

标准成本制度是根据产品所需各种原材料和劳动的数量与标准价格预先制定出成本尺度,以此为基础来控制日常成本,并将实际成本与之比较,揭示各种成本差异,以衡量生产效率的高低和寻求降低成本途径的一种成本核算与控制系统。这里的“成本尺度”,我们称之为标准成本。

标准成本是一种预计成本,它是根据产品的原材料用量标准、加工的工时标准,以及标准原材料价格、标准工资率和制造费用标准分配率计算的。它通常是指在正常生产条件下制造产品的预计成本。

企业实行标准成本制度,其作用首先是建立一个衡量成本高低的适当尺度,可以随时考核各部门的工作效率;其次是起到控制成本的作用,通过成本控制,提高企业竞争能力;再次是可以随时进行成本差异分析,查明实际成本脱离标准的原因,以便及时采取措施予以纠正;最后是结合奖惩制度,激励员工的成本敏感性,促使他们明确今后努力工作的目标。

三、变动成本制度

变动成本制度起源于 20 世纪 30 年代的美国,它是西方管理会计中经常采用的成本计算与分析方法。在变动成本制度下,成本按照其与业务量之间的关系区分为变动成本和固定成本两大类。产品成本只计算其变动成本包括变动制造成本、变动管理费用和变动销售费用,其中变动制造成本仅包括直接材料、直接人工和变动制造费用;而固定成本包括固定制造费用、固定管理费用和固定销售费用,被视为期间费用,全部计入当期损益,不计入产品成本。变动成本制度下的成本划分如图 1-1 所示。变动成本制度主要用于企业短期的经营预测和决策。

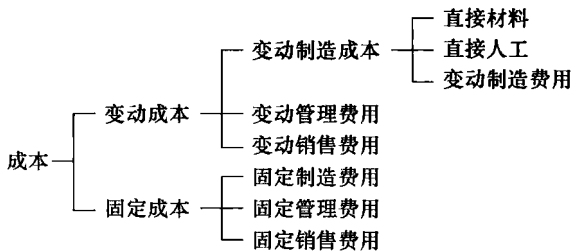


图 1-1 变动成本制度下的成本划分

四、作业成本制度

作业成本制度(Activity Based Costing,简称 ABC 法)是 20 世纪 80 年代末期产生的一种先进的成本管理方法,最初是由哈佛商学院的 Kaplan 教授和宾夕法尼亚大学的 Cooper



教授提出来的。这种成本管理制度把企业经营过程划分为一系列作业,通过对于作业成本的计量间接计算出产品成本。

按照作业成本会计的原理:企业的生产过程被划分成为满足顾客需要而运行的一系列由材料消耗作业、工时消耗作业和制造费用作业组成的作业链。每完成一项作业就消耗一定量的资源,同时又有一定价值量的产出转移到下一作业,直到最后一个步骤将产品提供给顾客。作业的转移同时伴随着价值的转移,最终产品是全部作业的集合,同时也表现为全部作业的价值集合。因此,作业链的形成过程,也就是价值链的形成过程。

作业成本计算的基本思路是:产品消耗作业,作业消耗资源;生产导致作业发生,作业导致成本发生。按照这一基本思路,生产费用应根据其产生的原因(成本动因)汇集到作业,计算出作业成本,再按产品生产所消耗的作业,将作业成本计入产品成本。

运用作业成本制度,既可以计算出产品成本以满足损益计算的需要,又可以计算出作业成本以满足作业管理的需要,其计算的产品成本更为准确,对决策更为有用。

作业基础成本制度尤其适用于高科技领域。在这些领域中,直接材料成本、直接人工成本只占全部成本的小部分,而且它们与间接成本之间缺乏明确的因果关系。这种成本制度能够更准确地分配间接成本。

作业基础成本制度的特点是:拥有众多的间接成本集合,而且它们具有同质性,由同一个成本动因所致;间接成本的分配基础为成本动因。

例如,某产品的生产需要开工准备、手工插件、机器焊接等作业,采用作业基础成本制度计算成本,就需要分别建立“开工准备成本”、“手工插件成本”、“机器焊接成本”等多个间接成本集合,分别以其成本动因为基础分配归集的间接成本:“开工准备成本”按照产品品种或者批次分配;“手工插件成本”按照插件数量分配;“机器焊接成本”按照机器焊接时间分配等。

第四节 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能作用,必须科学地组织成本会计工作。成本会计工作的组织包括:制定并遵守有关成本核算和控制的法规、制度;设置成本会计机构,并配备成本会计人员;以及确定成本会计工作的组织形式等。

一、成本会计工作组织的原则

(一) 适应性及成本效益原则

企业在组织成本会计工作时,应当综合考虑企业自身规模的大小、组织机构的设置、生产经营业务的特点等各方面的条件,在满足管理需要的前提下,尽可能节约成本会计的工作的时间和费用,减少重复工作,提高工作效率。

(二) 成本会计工作与技术和管理工作相结合的原则

成本是一项综合性的经济指标,它受多种因素的影响。其中,产品的设计是否先进、加工工艺是否合理、生产设备利用率的高低、工人劳动生产率的高低等,对产品成本都具有重要的影响。为了在保证产品质量的前提下控制产品成本,提高经济效益,应当贯彻成本会计

工作与技术和管理相结合的原则。不仅产品设计人员、工程技术人员和生产管理人员应当具备一定的成本知识,树立成本意识;而且成本会计人员也应当具备进行成本预测、参与生产经营决策所必需的生产技术和管理方面的知识。

(三) 成本会计工作必须与部门(岗位)经济责任制相结合

由于成本会计是一项综合性的价值管理工作,涉及面广,因此,为了控制成本,实行成本管理上的部门或者岗位责任制是一条重要途径。

实行部门或者岗位责任制,必须使各部门和岗位的职工对自己的生产经营活动和经济效益负相应的经济责任,并且与其经济利益相联系;责任制度的制定,还必须适合企业的生产特点和管理要求。

企业在实行成本分级归口管理的情况下,应当使成本会计工作居于中心地位,由其负责组织成本费用指标的制定、分解落实、成本监督,以及对反馈的成本信息进行分析等工作。为了配合成本分级归口管理工作,企业不仅应当做好厂一级的成本会计工作,而且有条件的企业还应当完善分厂或者生产车间的二级成本会计工作,并指导和监督生产班组的日常成本管理工作,以使成本会计工作渗透到企业生产经营的各个环节。

(四) 成本会计工作必须建立在广泛的群众基础上

要加强成本管理,实现成本控制的目标,不能只靠成本会计专业人员,还必须充分发挥全体职工群众在成本管理方面的积极性、主动性和创造性。因为,企业的各项耗费是在生产经营的各个环节发生的,成本的高低取决于各部门、各车间、各班组发生的耗费,取决于各部门、各车间、各班组职工的工作质量。为此,成本会计人员必须做好成本管理方面的宣传发动工作,经常深入各部门、各车间、各班组,与生产管理人员以及职工群众建立经常性的联系,共同商讨成本控制的措施,使广大职工群众树立起成本意识和参与意识,从而把成本会计工作建立在广泛的群众基础上。

二、成本会计的法规和制度

成本会计的法规和制度是组织和从事成本会计工作应当遵守的规范,是会计法规和制度的重要组成部分。成本会计的法规和制度应当按照统一领导、分级管理的原则制定。全国性的成本会计的法规和制度,由国务院财政部门统一制定;每一企业的成本会计制度或者办法,由企业根据国家的有关规定,结合企业的实际情况,本着既要满足企业成本管理和生产经营管理需要,又要满足国家宏观管理需要的原则制定。

与成本会计有关的法规和制度,可以分为以下四类。

(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》)是由全国人民代表大会常务委员会制定和颁布的会计工作基本法。有关会计工作,包括成本会计工作的一切法规、制度、规范,都是依此为根据制定的。如《会计法》规定:“各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算,填制会计凭证,登记会计账簿,编制财务会计报告。”不得有“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”的行为等。

(二) 《企业财务通则》和《企业会计准则》

《企业财务通则》和《企业会计准则》(以下简称“两则”)是由财政部发布的企业财务和会计工作的基本准则。其制定和实施,旨在规范企业的财务和会计工作,提高企业的财务



和会计工作水平,使企业的财务和会计工作适应市场经济的需要,并与国际会计惯例相接轨。

成本和费用管理是企业财务管理的核心内容,它对于加强企业的生产经营管理,提高经济效益,具有重要作用。“两则”对于成本和费用的分类、制造业成本计算的方法,以及成本、费用的开支范围等,都进行了规范。

财政部根据《企业会计准则》的基本准则,制定了一系列对企业各类经济业务进行会计处理的具体准则。其中,与成本会计有关的具体准则,也是规范成本会计工作的重要法规。

(三) 企业会计制度

财政部为了规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息,根据《会计法》以及国家其他法律和法规制定了企业会计制度。各行业企业的成本会计工作应当执行企业会计制度的有关规定。

(四) 成本会计核算办法

企业应当根据会计法律和有关会计法规,以及企业会计制度的规定,并结合企业的实际情况,制定适合本企业的成本会计核算办法。

三、成本会计机构及组织形式

成本会计机构是企业内部负责指导成本管理,并承担大部分成本会计工作的组织成本会计工作。大中型企业一般需要设置专门的机构从事成本会计工作。由于成本会计工作是会计工作的一部分,因而企业的成本会计工作机构一般隶属于会计部门,由会计主任领导,如可以在企业会计处内部设成本会计科或者成本会计组;或者结合成本的技术管理成立独立的成本管理机构,直接由总会计师领导。随着管理会计的产生和发展,成本会计在企业管理工作越来越重要。

在成本会计机构内部,可以按照成本会计的职能分工,分别负责成本的预测和决策、成本的计划和控制、成本的核算和分析等;也可以按照成本会计的对象进行分工,分为产品成本组、经营管理费用组、专项成本组等。按照分工建立成本会计岗位责任制,使每一个成本会计人员都有明确的责任,使每一项成本会计工作都有专人负责。

企业的成本会计工作有集中工作方式和分散工作方式两种方式。

集中工作方式,是指成本会计工作中的预测和决策、计划和控制、核算和分析等工作,主要由厂部成本会计机构集中进行;生产车间及其他部门只负责成本基础资料和原始记录的填制和审核,以及初步整理和汇总,为厂部成本会计机构提供资料。在集中工作方式下,生产车间和其他部门只配备专职或者兼职的成本会计人员。

分散工作方式亦称非集中工作方式,是指成本的计划和控制、核算和分析工作由生产车间等基层部门的成本会计机构或者人员分别进行;厂部成本会计机构负责对下级成本会计机构或者人员进行业务指导、监督和考核。成本的预测和决策工作仍由厂部成本会计机构集中进行。

集中工作方式和分散工作方式各有其优缺点。企业应当根据其规模大小、管理的要求、成本会计人员的数量和素质,从有利于充分发挥成本会计的职能、提高成本会计工作的效率出发,选择采用合适的成本会计工作方式。