

规划教材

# 成本会计学

周婕峥 主 编  
邵翠丽 王佳凡 副主编



清华大学出版社

21世纪财经类规划教材

# 成本会计学

周婕峥 主 编

邵翠丽 王佳凡 副主编

清华大学出版社  
北京

## 内 容 简 介

本书主要内容包括成本和成本会计的一般理论和知识,工业企业成本核算的基本理论和产品成本计算方法的选择,成本报表的编制和成本分析的基本理论、主要方法以及成本会计的新发展(包括作业成本会计和战略成本会计),另外本书还介绍了其他行业的成本核算,包括商品流通企业、金融企业、房地产企业和施工企业的成本核算。

本书强调会计理论与实务相结合,内容翔实,富操作性,可作为普通高等院校(本科层次和高职高专层次)会计专业和其他经济管理专业的教材用书,也可作为企业单位会计人员的培训和自学参考资料。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

### 图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/周婕峥主编.--北京:清华大学出版社,2012.6

(21世纪财经类规划教材)

ISBN 978-7-302-28625-7

I. ①成… II. ①周… III. ①成本会计—高等学校—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第074644号

责任编辑:梁云慈

封面设计:傅瑞学

责任校对:王荣静

责任印制:何 芊

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质 量 反 馈:010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

课 件 下 载: <http://www.tup.com.cn>,010-62770175-4903

印 刷 者:北京四季青印刷厂

装 订 者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm 印 张:19.5 插 页:1 字 数:369千字

版 次:2012年6月第1版 印 次:2012年6月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:34.00元

---

产品编号:046617-01

# 前 言

成本会计学属于会计学的一个分支学科,它应随着社会经济的不断发展而逐步完善。为适应会计改革和社会主义市场经济建设对高级会计人才的需要,我们在借鉴国内外学者在成本会计学领域研究成果的基础上,经过反复的研究探讨,结合高等院校成本会计教学的需要,编写了本书。

本书的主要特色表现在以下方面:①学习目标。每一章开头都列示了学习目标,目的是让学生明确本章的主要内容。②本章小结、思考题和练习题。每一章内容结束都有本章小结、思考题和练习题,目的是引导学生认真总结、积极思考,做好课后的复习,从而使学生进一步理解所学的内容,扎实地掌握相关知识。③体系合理。成本会计的内容繁多,但本书只论述了成本核算和成本分析的相关内容,以避免与管理会计和财务管理中的内容重复。④力求创新。本书以企业会计准则、会计制度及其他经济法规为依据,全面论述了成本会计的基本理论、基本方法。成本会计领域的一些新的研究成果在本书中也有所体现。

本书强调会计理论与实务相结合,内容翔实,富操作性,可作为普通高等院校(本科层次和高职高专层次)会计专业和其他经济管理专业的教材用书,也可作为企业单位会计人员的培训和自学参考资料。

为了便于师生的教和学,本书提供了电子课件和练习题答案。

本书由周婕崢任主编,邵翠丽、王佳凡任副主编。本书各章编写分工如下:邵翠丽,第一、二章;郭相英,第三章的第一~三节;周婕崢,第三章的第四~七节;王佳凡,第四、六章;郑俊梅,第五章。

在编写本书的过程中,我们参考了许多专家、学者和同行的研究成果和文献资料,在此一并表示感谢。

受编写时间及编者水平所限,书中难免有许多问题,我们恳请广大读者和同行批评指正。交流信箱: hdp316@163.com。

编 者

2012年5月

# 目 录

<b>第一章 总论</b> .....	1
第一节 成本会计概述 .....	1
第二节 成本会计的对象和职能 .....	4
第三节 成本会计工作的组织 .....	7
第四节 工业企业成本核算的基本要求 .....	9
第五节 工业企业费用要素和产品成本项目 .....	12
第六节 成本核算的程序及账户设置 .....	13
本章小结 .....	17
思考题 .....	17
练习题 .....	17
<b>第二章 工业企业生产费用的核算程序</b> .....	19
第一节 要素费用的核算 .....	19
第二节 辅助生产费用的核算 .....	38
第三节 损失性费用的核算 .....	50
第四节 基本生产车间制造费用的分配 .....	58
第五节 生产费用在完工产品与在产品之间的划分 .....	62
本章小结 .....	81
思考题 .....	81
练习题 .....	82
<b>第三章 产品成本计算方法的选择</b> .....	87
第一节 产品成本计算方法概述 .....	87
第二节 产品成本计算的品种法 .....	93
第三节 产品成本计算的分批法 .....	105
第四节 产品成本计算的分步法 .....	117
第五节 产品成本计算的分类法 .....	136

第六节 产品成本计算的定额法 .....	148
第七节 各种成本计算方法的实际应用 .....	168
本章小结 .....	170
思考题 .....	170
练习题 .....	171
<b>第四章 成本报表的编制和分析</b> .....	<b>181</b>
第一节 成本报表概述 .....	181
第二节 成本报表的编制 .....	184
第三节 成本分析概述 .....	201
第四节 主要成本报表的分析 .....	214
本章小结 .....	231
思考题 .....	231
练习题 .....	232
<b>第五章 其他行业成本核算</b> .....	<b>234</b>
第一节 商品流通企业的成本核算 .....	234
第二节 金融企业的成本核算 .....	240
第三节 房地产企业的成本核算 .....	242
第四节 施工企业的成本核算 .....	249
本章小结 .....	259
思考题 .....	260
练习题 .....	260
<b>第六章 成本会计的新发展</b> .....	<b>263</b>
第一节 作业成本会计 .....	263
第二节 战略成本会计 .....	274
本章小结 .....	281
思考题 .....	281
练习题 .....	281
<b>参考文献</b> .....	<b>284</b>
<b>附录 练习题答案</b> .....	<b>285</b>

# 第一章 总 论

## 学习目标

1. 掌握成本会计的内涵；
2. 掌握成本会计的对象和职能；
3. 掌握成本会计核算的基本要求和一般程序；
4. 掌握工业企业费用要素和产品成本项目；
5. 了解成本会计的产生和发展；
6. 了解成本会计工作的组织。

## 第一节 成本会计概述

### 一、成本会计的产生

成本会计是随着商品经济的发展及经济管理的要求而产生并逐步发展完善起来的。随着资本主义的发展,生产力得到了很大的解放和提高,商品经济也日渐繁荣,资本家为了确定商品的价格和计算盈亏,产生了计算成本的需要。当然,由于种种限制,当时计算出的成本准确性较差,但毕竟有了成本计算活动,这种成本计算行为标志着成本会计的产生。

### 二、成本会计的发展

随着生产力的提高、经济的发展,企业之间的竞争日益激烈。要想在竞争中立于不败之地,一个重要的方面就是降低生产成本、扩大销售量、增加盈利。这就要求加强成本管理,也即完善成本核算方法、实施成本监控等。基于以上要求,成本会计经历了从不完善到逐步完善起来的发展过程。其主要发展标志如下。

1. 成本计算与会计账簿相结合,提高了成本计算的精确性

19世纪英国产业革命后,工厂机器作业代替了小作坊手工劳作,企业规模逐步扩大,生产耗费也不断增加。为了提高成本计算的准确性,满足各方面对成本资料的需求,资本家要求企业会计人员将成本计算与复式记账科目设置紧密结合起来,使成本记录与会

计账簿一体化。在此时期许多成本会计专家做了大量有益的工作,如对费用分配方法的探索,对存货、人工等处理方法的改进等。这时的成本计算与会计核算相结合,形成了一套计算成本的方法和理论体系,从而产生了成本会计。但是,这时的成本会计主要是将历史成本加以汇总,然后再分配给各种产品,计算产品的生产成本和销售成本,其主要目的是对存货进行准确计价和确定利润。由此可见,在其发展早期,成本会计就是对工厂产品成本的核算,它仍是财务会计的一个组成部分。

### 2. 成本计算与成本控制相结合,有效地降低成本

20世纪初,随着资本主义经济的进一步发展,西方企业广泛采用泰勒制度组织生产。它通过对时间、动作等的研究来制定在一定条件下既能够实现又最有效率的标准,来对生产进行科学的管理。这不仅推动了资本主义生产的发展,而且促使成本会计进行相应的改革。为了配合泰勒的科学管理方法,标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引进到会计工作中来,成为成本会计的一个组成部分。这时成本会计的范围扩大了,其内容已不再仅仅是对成本的核算,而扩展到成本预算、成本控制和成本分析,从而使成本会计的理论和方法得到进一步的完善和发展。相对于财务会计而言,成本会计已具有一定的独立性,它既是财务会计确定产品生产成本、销售成本的依据,同时,又具有成本预测、成本控制和成本分析相对独立的体系。

### 3. 事前的成本预测、决策等,使成本会计的职能日益丰富

第二次世界大战后,科学技术迅猛发展,生产力得到极大的提高,企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争日益激烈,为此,企业管理人员意识到,要想大幅度降低成本,必须在产品投产之前,针对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等各个环节,制订各种不同的方案,通过预测,选取成本最低的方案为最佳方案,作为经营决策的依据。这就使成本会计在原有的基础上,吸收了不少管理的方法,形成了以管理为主的现代成本会计。它要求会计人员不仅要做好生产过程中成本的日常控制、核算和分析工作,更重要的是要做好成本预测,进行成本决策,以成本的最优方案来指导生产活动,以便取得最佳的经济效益。成本预测、决策内容的引入,大大丰富了成本会计的内容,拓宽了成本会计的范围,完善了成本会计体系,推动了成本会计的发展。

可见,成本会计的主要特征是成本核算与成本管理相结合,算为管用,管算结合。成本会计的预测、决策、计划、控制、考核等技术方法,后来在企业管理中得到进一步发展,范围扩大到价格、资金、利润等方面,采用了更加复杂的数学模式,逐步从成本会计中脱离出来,形成了一门新兴的会计学科——管理会计。因此,成本会计也可以说是管理会计产生的基础,管理会计是成本会计的延伸。



### 三、成本会计的内涵概述

#### 1. 成本的内涵

成本(cost)作为一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物,它随着商品交换而产生,又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式。马克思在对资本主义经济条件下的商品生产进行分析时指出:“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 $w=c+v+m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值 $m$ ,那么,在商品中剩下的只是一个在生产要素上耗费去的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”“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本身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”马克思称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,我们称为“理论成本”。实际工作中的产品成本,是指制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。工业企业为销售产品而发生的销售费用,为管理和组织生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,都属于期间费用。由于期间费用大多按时期发生,难以按产品归集,为了简化成本核算工作,作期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。

成本的经济内涵决定了成本在经济管理工作中具有以下重要的作用:成本是补偿生产耗费的尺度;成本是制定产品价格的基础;成本是进行经营决策的依据;成本是考核企业经营成果、评价企业经营管理水平的重要指标。

#### 2. 成本会计的内涵

成本会计是以货币为主要计量单位,采用一系列专门的方法,对企业的产品生产成本、劳务提供成本进行预测、决策、计划、控制、核算、考核、分析,以降低成本、提高经济效益为目的的一种成本核算和管理活动。成本会计是会计学科的一个重要分支。

成本会计作为成本与管理相结合的学科,它是商品生产发展到一定阶段的产物。在资本主义初期,资本家作为商品生产者,总希望通过商品交换,以所获得的商品价值来补偿其生产耗费,并确定经营损益。为达此目的,资本家就试图计算成本,而这时的成本只能是一个估计数,精确度比较差,称之为估计成本。为了使估计成本能接近生产过程中的实际耗费,资本家开始注意积累有关的成本资料,对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总,从而为成本计算的产生迈出了可贵的一步。从成本会计的产生与发展中可以看出,成本会计与财务会计、管理会计有着密切的联系又各有特点,因此,可以通过对它们的比较,抽象出成本会计的本质内涵。

成本会计与财务会计相比,由于成本会计是从财务会计中分离出来的,所以,二者之间存在着天然的联系,有很多相同的方面,如会计核算假设、会计核算基础、会计信息质

量要求等。当然,也有不同之处。首先,会计对象方面,财务会计的对象主要是资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等要素。当然,在核算监督上述对象时也会涉及成本要素,但成本不是主要核算对象,未对其进行详细的核算、披露。成本会计的对象则侧重于成本要素,同样,在对成本要素进行核算时也会涉及资产、负债等要素,但它们同样不是主要核算对象,成本会计详细核算、披露的是成本要素。其次,核算方法方面,成本会计具有一套有别于财务会计的专门的成本计算、披露方法。最后,会计目标方面,财务会计以满足企业外部利益各方所需会计信息为目标;成本会计则侧重于为企业内部成本管理提供成本信息。

在成本会计的基础上产生了管理会计,随着管理会计的发展,有关预测、决策、计划、控制、考核等技术方法日益完善,运用于成本会计,使得成本会计的职能也日益完善。成本会计和管理会计的目标相同,都是为企业内部的经济管理提供会计信息的。

## 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反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务、研究和运用成本会计的方法、更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

工业企业的主要生产经营活动是生产和销售工业产品。产品的生产和销售过程,同时也是劳动的耗费过程,也即费用的发生过程。在产品的生产过程中,工业企业一方面投入原材料生产出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费。概括地讲,这些生产耗费包括劳动资料和劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋建筑物、机器设备等作为固定资产的劳动资料,由于可以多次参加生产过程而不改变其原有实物形态,所以其价值也就随着固定资产的磨损,逐渐地、部分地以折旧的形式转移到所生产的产品中去,构成产品生产成本的一部分;原材料等劳动对象,在生产过程中要么改变其实物形态而形成产品实体,要么被消耗掉,所以其价值也就随之一次全部地转移到产品中去,也构成产品生产成本的一部分。产品的生产过程是劳动者借助劳动工具对具体的劳动对象进行加工、制造产品的过程,在这一过程中,劳动者对劳动对象进行加工,改变了原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,以工资的形式支付给劳动者,用于个人消费。因此,这部分支付给劳动者的工资也构成产品生产成本的一部分。除此之外,在产品生产过程中还会发生一些货

币支出。所有这些劳动消耗和支出,就构成了企业在产品生产过程中的全部生产费用,为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品生产过程中发生的各种生产费用的支出和产品成本的形成,就是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,工业企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。这些费用支出包括应由企业负担的运输费、包装费、装卸费、保险费、广告费、展览费、差旅费、折旧修理费,以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。所有这些为销售本企业产品而发生的各种费用,统称为销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应属于成本会计反映和监督的内容。在产品的生产经营过程中,企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的费用支出。这些费用包括企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧及修理费用、工会经费、业务招待费等。所有这些企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的费用统称为管理费用。管理费用也是企业生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应属于成本会计反映和监督的内容。此外,企业在生产经营过程中为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。这些费用包括利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。所有这些为筹集生产经营所需资金而发生的费用统称为财务费用。财务费用也是企业在生产经营过程中所发生的费用,其支出及归集过程,也应属于成本会计反映和监督的内容。

上述产品销售费用、管理费用和财务费用,它们的发生与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间进行归集,直接计入当期损益,因此,它们构成了企业的期间费用。综上所述,按照工业企业生产经营过程的特点和企业会计制度的有关规定,工业企业成本会计的对象可以概括为工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

## 二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的客观功能。随着成本会计的发展,其职能也经历了从低级到高级、从不完善到完善的发展过程。

### (一) 成本预测

成本预测是指根据有关成本资料和现有各种技术经济因素的依存关系,运用一定的科学方法,对未来期间的成本水平及其变化趋势做出的科学的推测和估计。成本预测的目的在于寻找降低产品成本的途径,挖掘降低成本的潜力,并为作出成本决策、编制成本计划、进行成本控制提供科学的依据。成本预测的主要内容有:根据日常的成本核算资料 and 经营管理水平,预测单位产品成本水平的变化趋势;在编制成本计划时,预测企业计

划期的目标成本等。

## （二）成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,结合有关成本资料,采用定性与定量的方法,选择最优成本方案的过程。成本决策贯穿企业整个生产经营过程,其目的在于对生产经营过程的每个环节都选择最优的成本决策方案,从而达到整体最优。成本决策的主要内容有经济批量的成本决策、零部件自制或外购的成本决策、产品薄利多销的成本决策等。

## （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、降低成本的要求以及有关资料,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产品的生产耗费和各种产品成本水平,并作为控制与考核成本的重要依据。成本计划的目的在于为降低产品成本提出明确的奋斗目标,提高企业领导和职工降低成本的自觉性,严格控制生产费用,挖掘降低成本的潜力,保证企业成本降低任务的完成,提高企业的经济效益。成本计划的主要内容有:编制生产费用预算;按照产品成本项目确定的生产耗费,编制产品单位成本计划和全部产品成本计划等。

## （四）成本控制

成本控制是指根据预定的目标,在产品成本形成过程中,通过对成本发生和形成过程的监督,及时发现并纠正发生的偏差,采取措施,使生产经营过程发生的各种消耗,被限制在成本计划和费用预算标准的范围内,以保证产品成本降低目标的实现。成本控制一般按成本费用发生的时间先后划分为事前控制、事中控制、事后控制三个阶段。成本控制的目的在于通过成本控制使企业产品成本按照人们事先测算确定的成本水平进行,防止与克服生产过程中损失和浪费现象的发生,使企业的人力、物力、财力得到合理利用,从而节约各项消耗,降低产品成本,提高经济效益。成本控制的主要内容有:控制各种费用开支;控制各项生产经营活动所消耗的物质资料;控制各项生产经营活动等。

## （五）成本核算

成本核算是指根据企业确定的成本计算对象,采用适当的成本计算方法,按照规定的成本项目,严格划分各种费用的界限,并将应计入产品成本的生产费用通过一系列的归集和分配方法进行处理,从而计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产经营过程中的实际耗费进行归集、分配及对象化的过程,也是对各种劳动耗费进行信息反馈和控制的过程。成本核算的目的在于通过将实际成本核算资料与计划成本、目标成本的比较,了解成本计划的完成情况,同时为编制下期成本计划、进行成本预测和决策提供资料,并为制定成本价格提供依据。成本核算的主要内容有生产费用的核算、产品成本的计算等。

### （六）成本考核

成本考核是定期对成本计划及其有关指标实际完成情况进行的考察和评价。成本考核一般以部门、单位或个人为对象,以其可控成本为条件,以责任的归属来考察其成本指标的完成情况,评价其工作业绩。成本考核的目的在于通过考察、评价,寻求降低成本的途径,鼓励先进,鞭策后进,进一步完善成本管理责任制,调动各责任者努力完成目标成本的积极性,更好地履行经济责任,提高企业成本管理水平。成本考核的主要内容有各责任单位责任成本的考核、各责任人责任成本的考核等。

### （七）成本分析

成本分析是指根据成本核算资料及其他有关资料,运用一系列专门的方法,将本期实际成本与计划或目标成本、上期实际成本、国内外同类产品成本先进水平进行比较,借以揭示企业费用预算和成本计划的完成情况,查明影响预算或计划完成的各种因素变化的原因及影响程度,从而寻求节约费用、降低产品成本的途径。成本分析贯穿耗费发生和成本形成的全过程,有定期分析和不定期分析之分。其目的在于通过成本分析,找出成本费用管理工作中存在的问题,进一步挖掘企业节约费用、降低成本的潜力,从而降低成本,提高企业经济效益。成本分析的主要内容有全部产品成本计划完成情况的分析、主要产品成本计划完成情况的分析、产品单位成本的分析、技术经济指标对产品成本影响的分析等。

成本会计的以上各种职能相互联系、相互作用,使成本会计在企业经济管理中发挥着重要的作用。成本预测是成本决策的前提;成本决策在成本会计的各项职能中起着举足轻重的作用,直接关系到企业经济效益的高低;成本计划是成本决策确定目标的具体化;成本控制是对成本计划的实施进行的监控;成本核算是对成本计划实现情况的实际反映;成本考核是保证成本计划实现的手段;成本分析是对成本计划执行情况进行评价,从而判断成本决策是否正确、最优的重要途径。

## 第三节 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能,圆满完成成本会计的任务,应该合理地组织成本会计工作。

### 一、设置成本会计机构

成本会计机构是组织成本会计工作的职能部门。在大中型企业会计机构中,都要专设成本会计机构,并配备具有成本会计专业知识的会计人员进行成本会计工作。小型企

业如果不单独设成本会计机构,通常也在会计部门中指定专人处理成本会计工作。

成本会计机构的具体设置,还要以成本会计工作组织方式为准。如果采用集中核算方式,即厂部会计部门集中核算成本,那么,只需在厂部会计部门设立专门的成本会计机构,下属分厂(车间)只要将有关成本费用发生的原始凭证归集传递至厂部成本会计机构即可。如果采用非集中核算方式,即成本会计工作由厂部会计机构和下属分厂(车间)共同进行,那么,除厂部设置成本会计机构外,下属分厂(车间)也要设置相应的成本会计机构并配备成本会计人员。这种情况下,分厂(车间)的成本会计机构具体负责本部门成本的计划、计算和控制、分析等,厂部会计机构则负责成本的预测、决策,各部门成本数据的汇总以及处理那些不便于分散到下属有关部门进行处理的成本工作。

## 二、配备成本会计人员

在成本会计机构中,应当配备成本会计人员从事成本会计工作。和其他会计人员一样,首先,成本会计人员要具有良好的职业道德;其次,要具有过硬的专业技术技能,不仅要熟练掌握传统的成本核算、分析技能,而且要掌握现代成本会计的理论和方法,如成本的预测、决策、计划等。另外,为了更好地进行成本管理,成本会计人员要熟悉企业的生产工艺、生产组织,使经济与技术相结合。

## 三、制定成本会计制度

成本会计制度是组织和处理成本会计工作的规范。除国家统一会计制度对成本会计工作所制定的有关法规外,企业内部应根据国家的有关规定,结合本企业的实际情况,制定相应的成本会计制度。对工业企业来说,应包括以下几个方面的制度。

### (一) 生产耗费原始记录制度

原始记录是企业各项经济业务的书面反映,它是编制成本计划、制定各项定额的主要依据,也是成本核算的基础。因此,应建立各项耗费的原始记录,统一规定各种原始凭证的格式、内容以及填写、传递等制度。

### (二) 成本会计岗位责任制度

可以按成本会计的职能划分岗位,明确到人。如可设成本预测、决策、计划等岗位。根据业务量可一人一岗、多人一岗、一人多岗,明确责任。

### (三) 成本的预测、决策制度

关于成本预测、决策的原则、内容、方法等,均要做出规定,以便遵照执行。

### (四) 成本定额制定、计划编制制度

要对成本定额制定、计划编制工作的原则、内容、方法等做出规定。

#### （五）成本核算、控制制度

要对成本核算的账户设置、核算步骤、费用的归集分配方法，成本计算方法的选择，成本报表的种类、格式、编报方法，成本控制的原则等做出规定。

#### （六）成本考核、分析制度

要对责任中心、内部转移价格、考核指标的确定等做出规定，对成本分析的对象、方法等做出规定。

制定成本会计制度是一项严肃的工作，必须认真对待。成本会计制度一经制定，就要认真执行。随着经济环境的变化，成本会计制度要适时修订和补充。

### 第四节 工业企业成本核算的基本要求

成本核算是成本会计的核心，为完成成本核算的任务，充分发挥成本核算的作用，对其提出若干要求。

#### 一、遵循国家统一制定的企业会计准则

国家统一制定的企业会计准则是规范企业一切会计核算行为的，成本核算也不例外。因此，企业会计准则所规定的会计核算的假设、基础、原则等，成本核算过程中都应严格遵循。特别是权责发生制会计基础、实际成本计价原则，是成本核算资料真实可靠的前提和基础，尤其要遵照执行。

#### 二、正确划分各种耗费的界限

##### （一）正确划分产品成本和期间费用的界限

产品成本是指企业为制造产品在生产过程中所消耗的材料、工资和制造费用。期间费用指在会计期间内为企业提供一种生产条件，以保持产品产销能力所发生的费用，如销售费用、管理费用、财务费用等，虽然都是在经营过程中发生的，但与产品生产无直接关系，因此，应计入期间费用，从当期利润中扣除，而不计入产品成本。企业划清产品成本与期间费用的界限，对于明确产品成本与损益的概念、控制企业人为调节成本具有重要意义。

##### （二）正确划分各个会计期间的成本的界限

分期进行会计核算是企业会计准则对一切会计核算行为的要求，成本会计也不例外。在进行成本核算时，对成本的分期核算，也就是划清成本的期间界限，将属于本期的成本计入本期，不属于本期的成本则不能计入本期。划分标准是权责发生制会计基础。

将本期发生应由本期负担的成本计入本期；将应由本期负担的待摊成本摊入本期；将应由本期负担的预提成本预提计入本期。这样，本期应负担的成本就全部计入了本期。正确划分各个会计期间的成本界限，实质上是从时间上正确反映产品成本水平，是正确计算产品成本的重要保证。

### （三）正确划分各种产品的成本界限

为了正确计算各种产品成本，必须将本期发生的应计入产品的成本在各种产品之间按受益对象进行归集分配。一般来说，凡能分清由某种产品负担的成本，应直接计入该种产品的成本；凡由几种产品共同耗用、无法直接分清由哪种产品负担的成本，要采用科学、合理的分配方法，分配计入各种产品的成本。

### （四）正确划分完工产品和在产品成本的界限

通过上述划分，确定了各种产品本期应负担的生产成本。期末，如果产品已经全部完工，则本期发生的生产成本全部计入该完工产品，形成完工产品成本；如果该产品既有完工产品又有在产品，就需要采用适当的分配方法，将产品应负担的成本在完工产品和在产品之间进行分配，分别计算出完工产品应负担的成本和在产品应负担的成本；如果该产品全部未完工，则本期发生的生产成本全部计入未完工产品，形成在产品成本。上期尚未完工的在产品，转入本期继续加工，其上期未分配负担的成本即为本期初在产品成本。期初在产品成本、本期生产成本、本期完工产品成本和期末在产品成本四者之间的关系，如下式所示：

$$\text{期初在产品成本} + \text{本期生产成本} = \text{本期完工产品成本} + \text{期末在产品成本}$$

## 三、正确确定财产物资的计价和价值结转方法

企业财产物资的计价和价值结转方法对成本核算的正确性影响很大。因为诸如固定资产、低值易耗品、材料、半成品、在产品等财产物资，在生产经营过程中被耗费后，其价值都要直接或间接地计入成本、费用。因此，企业的财产物资的计价和价值结转方法是否正确就很重要。正确的做法是，财产物资应按取得时的实际成本进行计价，因为实际成本具有客观性和可验证性，按财产物资实际成本结转转化的费用成本也就具有客观真实性。财产物资的价值结转方法可根据财产物资耗用的实际情况和企业成本管理的要求而定，如固定资产的折旧方法，如果规定资产使用耗费均衡，则应选择平均年限法；如果使用耗费强度前期大后期小，则应选择加速折旧法，这样才能保证费用成本负担合理。又如材料存货，其耗用后价值结转的方法有若干种，如先进先出法、加权平均法、移动加权平均法、个别计价法等，采用个别计价法和移动加权平均法确定出的成本比较准确；如材料存货按计划成本核算，对于发出的材料必须定期结转材料成本差异，再将计划



成本加减差异后调整为实际成本。上述各项财产物资的计价与价值结转方法一经确定,应保持相对稳定,不得随意改变,以保持各个会计期间成本水平的可比性。

#### 四、做好成本核算的基础工作

成本核算的基础工作是保证成本核算顺利进行的前提,因此,各企业应结合自身生产经营的实际情况以及成本核算的特点,做好成本核算基础工作。

##### (一) 做好原始记录工作

会计核算讲求有凭有据,原始记录也即原始凭证就尤为重要。生产耗费的原始记录不仅是成本核算的凭据,还是编制成本计划、制定各项费用定额、进行成本分析的主要依据,是成本管理的基础。原始记录是否真实、完整,涉及成本核算的真实、可靠性。因此,企业应根据自己的生产特点和管理要求,制定简明、实用的原始记录制度,使之既便于统一组织核算,又便于职工参与,能准确、及时地反映生产经营活动的情况,为成本核算、计划等提供资料。具体地,建立、健全原始凭证的设计、填制、传递等制度,要按照各项生产耗费的实际情况,设计相应格式和联次的原始凭证,对其填制提出要求,并规定其传递路线和时间。这样,不仅可使生产耗费得以如实的记载,也可保证成本核算的及时有效性。

##### (二) 做好定额的制定和修订工作

这里所说的定额是指生产耗费定额,即企业根据当前自身的设备条件、技术水平和人力状况,所制定的人力、物力、财力的消耗标准。一般制定单位产品的消耗定额,具体包括材料消耗定额、燃料消耗定额、动力消耗定额和工时消耗定额等。生产耗费定额,不仅可以据以审核生产耗费的合理性,而且还可以作为有关成本、费用分配标准参与成本核算。因此,为了生产管理和成本管理的需要,必须建立、健全定额管理制度。凡能制定定额的各种耗费,都应逐步制定定额;随着生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高,还应不断修订定额。

##### (三) 做好材料物资的计量、验收、领退和盘点工作

材料物资是企业生产经营中的重点耗费对象,在生产成本中占很大的比重,对材料物资核算得正确与否直接影响着成本核算的正确性。为此,应从计量、验收、领退和盘点等基础工作做起。利用一定的计量器具对各种物资进行测量,准确计算其数量,并对其品种、规格、数量进行核实。准确的计量能为企业生产经营、经济核算提供可靠的数据资料。对实物准确地计量,就必须具备一定的计量手段和检测设施,对各种财产物资的收、发、领、退进行必要的检测计量,配备专门人员对计量器具进行保管、维修、校对,组织管理好计量工作,做到计量准确。