



高职高专“十二五”规划教材

经济管理类

成本会计项目化教程

CHENGBENKUAJI
XIANGMUHUAJIAOCHENG

夏利华 乔铁松 主编



冶金工业出版社
www.cnmp.com.cn

高职高专“十二五”规划教材·经济管理类

成本会计项目化教程

主 编	夏利华	乔铁松		
副主编	程皓珉	田家富	潘 媛	
主 审	游晓春			

北 京
冶 金 工 业 出 版 社
2013

内 容 简 介

本书在内容、结构、体例上均有较大创新,采取突出应用创新能力的培养、项目驱动模式,按成本核算岗位的工作流程编排内容,将其整合、分解成了相关的10个工作项目。在每个项目下,根据任务导读、任务提出和任务分析进行理论知识的学习,为完成本项目的教学内容,科学设计了若干个典型的工作任务。围绕“案例导入——布置任务——预备知识讲解——分析并完成工作任务——总结评价”5个步骤,将理论教学融入任务的实施与解决之中,以成本核算工作步骤为主线,以案例企业为依托,以实际成本核算为驱动,让读者得到实际工作全过程的真实体验。

本书可作为高等职业学校、高等专科学校财经类专业的教学用书,或作为成人高等学校及本科院校举办的独立学院和民办高校的财经专业及相关专业学习成本会计的配套用书,也适合作为在职人员培训及经济管理领域工作人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计项目化教程/夏利华,乔铁松主编. —北京:冶金工业出版社,2010.1

ISBN 978-7-5024-5193-6

I. ①成… II. ①夏… ②乔… III. ①成本会计—高等学校:技术学校—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第016632号

出 版 人 曹胜利

地 址 北京北河沿大街嵩祝院北巷39号,邮编100009

电 话 (010)64027926 电子信箱 postmaster@cnmip.com.cn

责任编辑 刘 源

ISBN 978-7-5024-5193-6

北京天元印务有限公司印刷;冶金工业出版社发行;各地新华书店经销

2013年1月第3版,2013年1月第1次印刷

787mm×1092mm * 1/16; 18.75印张; 444千字; 292页; 1-3000册

29.00元

(本书如有印装质量问题,本社发行部负责退换)

前 言

为适应财经类高职高专会计教学的需要,培养能满足一线需要的“以职业能力为本位,以实践为主线”的高等技术应用型专门人才,根据高职高专财经类专业人才培养方案、成本会计课程教学基本要求及最新企业会计制度,我们编写了本教材。

本书在内容、结构、体例上均有较大创新,采取突出应用创新能力的培养、项目驱动模式,按成本核算岗位的工作流程编排内容,将其整合、分解成了相关的10个工作项目。在每个项目下,根据任务导读、任务提出和任务分析进行理论知识的学习,为完成本项目的教学内容,科学设计了若干个典型的工作任务。围绕“案例导入——布置任务——预备知识讲解——分析并完成工作任务——总结评价”5个步骤,将理论教学融入任务的实施与解决之中,以成本核算工作步骤为主线,以案例企业为依托,以实际成本核算为驱动,让读者得到实际工作全过程的真实体验。结构上按照会计核算方法的内在联系和具体会计工作的操作程序,使之更具科学性。体例上突破传统模式,形成“任务导向下的教、学、做”与“全过程体验”的立体化模式,充分体现高职高专教育“理论够用、培养技能、重在应用”的教学特点。

本书介绍了成本会计的基本理论、成本计算方法、成本控制、成本报表分析及创新发展等内容,全书分为10个项目,第一个项目为总论及成本会计核算要求和一般程序,介绍成本会计的基本知识和基本流程;第二个至第七个项目为成本核算,介绍产品成本计算方法及运用;第八个项目为标准成本制度,介绍如何采用标准成本制度进行成本控制;第九个项目为成本报表的编制和分析,介绍如何编制成本报表并进行报表分析;第十个项目介绍成本会计发展的创新领域。

本书可作为高等职业学校、高等专科学校财经类专业的教学用书,也可作为成人高等学校及本科院校举办的独立学院和民办高校的财经专业及相关专业学习成本会计的配套用书,也适合作为在职人员培训及经济管理领域工作人员的参考用书。

本书由夏利华、乔铁松任主编,程皓珉、田家富、潘媛任副主编,刘姝、钟小娜、吕均刚、熊瑶参加编写。全书由游晓春统稿。

由于编者水平所限,书中如有不足之处敬请使用本书的师生与读者批评指正,以便修订时改进。如读者在使用本书的过程中有其他意见或建议,恳请向编者(bjzhangxf@126.com)踊跃提出宝贵意见。

编 者

目 录

项目一 认识成本会计..... 1

模块一 成本会计基础任务设计..... 1

一、成本会计基础任务导读..... 1

二、成本会计基础任务提出..... 2

三、成本会计基础任务分析..... 2

四、预备知识..... 2

模块二 成本会计基础工作任务..... 6

工作任务一 设计企业成本会计工作

岗位..... 6

一、制定成本会计工作岗位的

流程..... 6

二、知识导航..... 7

三、完成工作任务评价..... 11

工作任务二 划分产品成本开支范围..... 11

一、制定划分产品成本开支范围

的流程..... 11

二、知识导航..... 12

三、完成工作任务评价..... 16

工作任务三 设计企业成本核算的

流程..... 17

一、制定成本核算的流程..... 17

二、知识导航..... 17

三、完成工作任务评价..... 21

本章推荐阅读书目..... 21

本章思考题..... 21

成本会计基础案例分析..... 22

项目二 要素费用的核算..... 23

模块一 要素费用核算岗位的任务

设计..... 23

一、要素费用核算岗位的任务

导读..... 23

二、要素费用核算岗位的任务

提出..... 23

三、要素费用核算岗位的任务

分析..... 23

四、预备知识..... 24

模块二 要素费用核算的工作任务..... 26

工作任务一 填制材料费用分配表..... 26

一、制定材料费用分配的工作

流程..... 26

二、知识导航..... 27

三、完成工作任务评价..... 36

工作任务二 外购动力费的汇集及

分配..... 36

一、制定流程..... 36

二、知识导航..... 37

三、完成工作任务评价..... 38

工作任务三 职工薪酬的汇集及分配..... 38

一、制定流程..... 39

二、知识导航..... 39

三、完成工作任务评价..... 47

工作任务四 折旧费用及其他费用的

汇集及分配..... 48

一、制定流程..... 48

二、知识导航..... 48

三、完成工作任务评价..... 50

本章推荐阅读书目..... 50

本章思考题..... 50

要素费用核算的案例分析..... 52

项目三 综合费用的核算..... 53

模块一 综合费用核算岗位任务设计..... 53

一、综合费用核算岗位任务导读..... 53

二、综合费用核算岗位任务提出..... 54

三、综合费用核算岗位任务分析..... 54

四、预备知识..... 54

模块二 综合费用核算岗位工作任务..... 55

工作任务一 辅助生产费用的归集与

分配..... 55

一、辅助生产费用的归集与分配

一般程序设计的流程..... 55

二、知识导航	56	二、知识导航	90
三、完成工作任务评价	66	三、完成工作任务评价	93
工作任务二 制造费用的归集与分配	66	工作任务三 运用定额成本法在完工产品和在产品之间分配生产费用	93
一、制造费用的归集与分配		一、运用定额成本法分配生产费用，计算产品成本的流程	93
一般程序设计的流程	67	二、知识导航	94
二、知识导航	67	三、完成工作任务评价	95
三、完成工作任务评价	71	工作任务四 运用定额比例法在完工产品和在产品之间分配生产费用	95
工作任务三 损失性费用的核算	72	一、运用定额比例法分配生产费用，计算产品成本的流程	96
一、损失性费用的核算一般程序设计的流程	72	二、知识导航	97
二、知识导航	72	三、完成工作任务评价	98
三、完成工作任务评价	76	工作任务五 运用其他方法在完工产品和在产品之间分配生产费用	99
工作任务四 期间费用的核算	76	一、运用其他方法在完工产品和在产品之间分配生产费用，计算产品成本的流程	99
一、期间费用核算一般程序设计的流程	77	二、知识导航	100
二、知识导航	77	三、完成工作任务评价	103
三、完成工作任务评价	78	本章推荐阅读书目	104
本章推荐阅读书目	78	本章思考题	104
本章思考题	79	完工产品和在产品之间的费用分配案例分析	106
综合费用核算岗位案例分析	79		
项目四 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	83	项目五 产品成本计算的基本方法	108
模块一 生产费用在完工产品和在产品之间的分配任务设计	83	模块一 产品成本计算基本方法的	
一、生产费用在完工产品和在产品之间分配的任务导读	83	任务设计	108
二、生产费用在完工产品和在产品之间分配的任务提出	84	一、产品成本计算任务导读	108
三、生产费用在完工产品和在产品之间分配的任务分析	84	二、产品成本计算任务提出	109
四、预备知识	85	三、产品成本计算任务分析	109
模块二 生产费用在完工产品和在产品之间的分配工作任务	86	四、预备知识	109
工作任务一 在产品的核算	86	模块二 产品成本计算工作任务	112
一、在产品的核算流程	86	工作任务一 选择合适的产品成本计算方法	112
二、知识导航	86	一、制定选择成本计算方法的流程	112
三、完成工作任务评价	87	二、知识导航	112
工作任务二 运用约当产量法在完工产品和在产品之间分配生产费用	88	三、完成工作任务评价	113
一、运用约当产量法分配生产费用，计算产品成本的流程	88	工作任务二 运用品种法计算产品成本	114

一、制定品种法核算的流程.....	114	本章思考题.....	177
二、知识导航.....	114	产品成本计算辅助方法案例分析.....	177
三、完成工作任务评价.....	125		
工作任务三 运用分批法计算产品		项目七 成本性态与变动成本法.....	182
成本.....	125	模块一 成本性态与变动成本法任务	
一、制定分批法核算的流程.....	125	设计.....	182
二、知识导航.....	127	一、成本性态与变动成本法	
三、完成工作任务评价.....	135	任务导读.....	182
工作任务四 运用分步法计算产品		二、成本性态与变动成本法	
成本.....	136	任务提出.....	183
一、制定分步法核算的流程.....	136	三、成本性态与变动成本法	
二、知识导航.....	137	任务分析.....	183
三、完成工作任务评价.....	147	四、预备知识.....	183
本章推荐阅读书目.....	148	模块二 成本性态与变动成本法	
本章思考题.....	148	工作任务.....	190
产品成本计算案例分析.....	153	工作任务一 选择合适的成本性态	
		分析方法.....	190
项目六 产品成本计算的辅助方法.....	154	一、制定选择成本性态分析的	
模块一 产品成本计算辅助方法任务		流程.....	190
设计.....	154	二、知识导航.....	192
一、产品成本计算辅助方法		三、完成工作任务评价.....	197
任务导读.....	154	工作任务二 运用变动成本法计算	
二、产品成本计算辅助方法		成本.....	197
任务提出.....	155	一、制定变动成本法的流程.....	197
三、产品成本计算辅助方法		二、知识导航.....	198
任务分析.....	155	三、完成工作任务评价.....	202
四、预备知识.....	155	工作任务三 进行成本、数量和利润	
模块二 产品成本计算辅助方法		关系分析.....	203
工作任务.....	156	一、制定成本、数量和利润关系	
工作任务一 运用分类法计算产品		分析的流程.....	203
成本.....	156	二、知识导航.....	204
一、运用分类法计算产品成本		三、完成工作任务评价.....	209
一般程序设计的流程.....	157	本章推荐阅读书目.....	209
二、知识导航.....	157	本章思考题.....	210
三、完成工作任务评价.....	166	成本性态与变动成本法案例分析.....	211
工作任务二 运用定额法计算产品			
成本.....	167	项目八 标准成本制度.....	212
一、定额法计算产品成本一般		模块一 标准成本制度岗位任务设计.....	212
程序设计的流程.....	167	一、标准成本制度岗位任务导读.....	212
二、知识导航.....	167	二、标准成本制度岗位任务提出.....	213
三、完成工作任务评价.....	177		
本章推荐阅读书目.....	177		

三、标准成本制度岗位任务分析	213
四、预备知识	213
模块二 标准成本制度岗位工作任务	215
工作任务一 制定标准成本	215
一、制定标准成本流程	216
二、知识导航	217
三、完成工作任务评价	221
工作任务二 标准成本差异的分析	221
一、制定标准成本差异的分析 流程	222
二、知识导航	222
三、完成工作任务评价	227
工作任务三 标准成本系统的账务 处理	228
一、制定标准成本系统的账务 处理流程	228
二、知识导航	228
三、完成工作任务评价	233
本章推荐阅读书目	233
本章思考题	233
标准成本制度案例分析	234
项目九 成本报表的编制与分析	236
模块一 成本报表的编制与分析岗位 任务设计	236
一、成本报表的编制与分析岗位 任务导读	236
二、成本报表的编制与分析岗位 任务提出	236
三、成本报表的编制与分析岗位 任务分析	237
四、预备知识	237
模块二 成本报表的编制与分析岗位 工作任务	239
工作任务一 编制成本报表	239
一、编制成本报表工作流程	240
二、知识导航	240
三、完成工作任务评价	245
工作任务二 分析成本报表	246
一、分析成本报表工作流程	246
二、知识导航	247
三、完成工作任务评价	255
本章推荐阅读书目	255
本章思考题	255
成本报表的编制与分析案例分析	257
项目十 成本会计发展的创新领域	258
模块一 成本会计发展的创新任务设计	258
一、成本会计发展创新任务导读	258
二、成本会计发展创新任务提出	259
三、成本会计发展创新任务分析	259
四、预备知识	259
模块二 成本会计发展创新工作任务	260
工作任务一 作业成本法	260
一、制定作业成本法的流程	260
二、知识导航	261
三、完成工作任务评价	270
工作任务二 质量成本管理	270
一、制定质量成本管理的流程	270
二、知识导航	271
三、完成工作任务评价	276
工作任务三 使用寿命周期成本控制	276
一、制定使用寿命周期成本的 流程	276
二、知识导航	277
三、完成工作任务评价	279
工作任务四 利用 ERP 进行成本 管理	279
一、制定 ERP 成本管理的流程	279
二、知识导航	280
三、完成工作任务评价	282
工作任务五 环境及社会责任成本 管理	283
一、制定环境及社会责任成本 管理的流程	283
二、知识导航	284
三、完成工作任务评价	287
本章推荐阅读书目	287
本章思考题	287
成本会计发展的创新领域案例分析	288
参考文献	292

项目一 认识成本会计

知识目标:

- 熟悉成本的经济实质和作用
- 熟悉成本会计的职能和对象
- 了解成本核算的要求
- 了解成本费用的分类

技能目标:

- 能够做好成本会计的基础工作
- 能够划分产品成本开支范围
- 学会成本核算的账户设置
- 熟悉成本核算的一般程序

模块一 成本会计基础任务设计

如果有人问你:什么是成本?成本会计与成本核算员在公司中起什么作用?成本的核算与控制是否影响公司的利润?将怎样影响?对此,你应该怎样回答呢?为了回答这些问题,你需要认真学习本项目的内容,才能得出答案。

一、成本会计基础任务导读

李师傅是一位小有名气的裁缝师傅,经营自己的服装店已有十多年了,还带了一大批徒弟,其中有不少徒弟已自立门户。在朋友的建议下,李师傅决定和几个徒弟创办一家服装厂,扩大生产规模,开发自己的服装品牌。于是他们租赁厂房和购买生产设备,又招收了几十个工人,创办了百洁服装厂——一家专门从事服装生产和销售的企业。服装厂开业后,摆在李师傅面前的第一道难题是,从前来料加工,计件收费,他每天只记流水账,扣除日常开销,自己的收益清清楚楚。可是现在不同了,是个小型企业,要采购材料,要发工人工资,要发生各种各样的费用,还要给服装定价。因此,如何计算产品成本,如何分摊费用,如何计算盈利,都让李师傅十分茫然。李师傅及其徒弟创办的百洁服装厂转眼已运营了一年。该厂的生产厂房和办公场所都是承租使用的,每年租金 50 万元,购买生产设备 200 万元,可使用 8 年。第一年购进 125 万元的布料等生产原料,支付工人工资 75 万元,办公费用 50 万元,用于推销产品发生的费用 50 万元,全年总收入 500 万元。

年终,公司召开会议,讨论一年的经营业绩。会上有两种不同的观点:(1)企业经营状况不好,亏损 50 万(500 万-550 万)。(2)企业经营状况理想,赢利 125 万元(500 万-275 万-50 万-50 万)。双方对峙,各不相让,争执的焦点在于今年的成本到底是多少。

同学们,帮李师傅想个办法吧。

二、成本会计基础任务提出

无论是中小型企业,还是大型公司,总是要面对如何划分成本费用,如何有效地控制成本、准确地核算成本,以实现企业利润最大化的问题。要解决这些问题,就要求企业财务主管和成本核算人员必须懂得成本会计。李师傅招聘的成本会计人员,在了解了服装厂的具体情况后,提出了目前企业成本会计的主要任务:

任务 1. 明确成本会计职能、具体任务和作用是什么?

任务 2. 进行成本和费用的划分。

任务 3. 按照成本核算的要求做好成本会计的基础工作。

任务 4. 按成本核算的一般程序进行核算。

三、成本会计基础任务分析

成本在社会主义市场经济中是一个客观存在的价值范畴。导读案例让我们明白了成本核算和管理在现代企业管理中的地位。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宏观经济效益,都是极为重要的。要做好成本管理工作,就必须首先充分认识成本的经济实质及成本会计的基础。通过本模块的学习我们将明白成本的含义,产品成本的划分和确定,以准确地核算产品成本,为解决更复杂的成本管理问题打下基础。

以下内容是完成成本会计基础任务所必须掌握的知识。下面我们就开始必备的预备知识学习吧!

四、预备知识

(一)成本的经济实质

马克思指出,按照资本主义方式生产的每一个商品的价值 W , 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,在商品中剩下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。只是补偿资本家自身耗费的价值,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分价值,就是商品成本。

社会主义市场经济也属于商品经济。企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会需要,同时要以销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费,并取得盈利。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性,只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济中的有所不同。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由 3 个部分组成:(1)已耗费的生产资料转移的价值(c);(2)劳动者为自己劳动所创造的价值(v);(3)劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲,前两个部分,即 $c+v$, 是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本。

综上所述,可以把成本的经济实质概括为:成本是一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。它是企业生产经营过程中,为取得一定收入或达到一定目的所耗费的生

经营过程中所耗费资金的总和。

马克思关于商品成本的论述是对成本经济实质的高度理论概括。这一理论是我们进行成本会计研究的指南,是实际工作中制定成本开支范围、考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据。但是,社会经济现象是纷繁复杂的,企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此,理论成本与实际工作中所应用的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面:

(1) 在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过法规制度界定的。为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入了成本。可见,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离必须进行严格限制,否则成本的计算就失去了理论依据。

(2) 上述的成本概念是对企业生产经营中发生的全部劳动耗费而言的,是一个“全部成本”的概念。在实际工作中,是将其全部对象化,从而计算产品的全部成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,则取决于成本核算制度。如按照我国现行企业会计制度的规定,工业企业应采用完全成本法计算产品成本,从而企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为生产成本和期间费用两大部分。在这里,产品的生产成本是指为制造产品而发生的各种费用总和,包括原材料费用、生产工人薪酬和全部制造费用。期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用,在完全成本法下,这些费用不计入产品成本,而是直接计入当期损益。

即席思考:

理论成本与实际工作中所应用到的成本概念有何联系和区别?

(二)成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

1. 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的顺利进行,必须对生产耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果即销售收入来补偿的,而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样才能维持资金周转按原有规模进行。否则企业资金就会短缺,再生产就不能按原有规模进行。在一定的销售收入下,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本作为补偿生产耗费的尺度,对企业的生存和发展有着重要的作用。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,企业经营管理中各方面工作的业绩都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如,生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的优劣、产品产量的增减以及供产销各环节的工作是否衔接协调等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。可通过相关措施促使企业以及企业内各单位加强经济核算,努力改进管理,降低成本,提高经济效益。可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找出工作中的薄弱环节,采取

措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力。

3. 成本是制定产品价格的重要因素之一

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应符合其价值。企业在制定产品价格时应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段,人们还不能直接计算产品的价值,而只能计算成本,通过成本间接地掌握产品的价值。因此,成本就成为制定产品价格的重要因素。当然,产品的定价是一项复杂的工作,要考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

4. 成本是企业进行决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。成本是经营决策的主要因素之一。这是因为在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业的盈利,而较低的成本可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

(三)产品成本计算制度的类型

产品成本计算制度是指为编制财务报表、进行日常的计划和控制等不同目的所共同完成的一定的成本计算程序。产品成本计算制度不是会计系统之外临时的和分散的成本统计、技术计算和调查分析,而是与财务会计系统有机结合在一起。周期性进行的常规成本计算,是有稳定程序的、制度化的成本计算。产品成本计算制度中的成本种类与财务会计体系结合的方式不是唯一的。从总体上看成本计算制度可以作如下分类:

1. 实际成本计算制度和标准成本计算制度

最初的成本计算制度是为了编制财务报告而建立的实际成本计算制度,后来为了同时提供计划和控制用的成本信息建立了标准成本计算制度。

1) 实际成本计算制度

实际成本计算制度是计算产品的实际成本,并将其纳入财务会计主要账簿体系的成本计算制度。在实际成本计算制度中,产品的实际成本成为资产负债表“存货”项目的计价依据,并成为利润表“已销产品成本”的计量依据,从而与财务会计有机地结合起来。在成本管理需要时,可以在账外设定成本标准,并分析实际成本与成本标准的差异,以及作出成本分析报告。

2) 标准成本计算制度

标准成本计算制度是计算产品的标准成本,并将其纳入财务会计主要账簿体系的成本计算制度。在标准成本计算制度中,产品的标准成本和成本差异列入财务报表,与财务会计有机地结合起来。标准成本制度可以在需要时计算出实际成本(用于编制财务报告),分析实际成本与标准的差异并定期提供成本分析报告(用于成本计划和控制)。

2. 全部成本计算制度和变动成本计算制度

最初的成本计算制度是计算产品全部生产成本的制度,后来为了同时提供决策和控制用的成本信息产生了变动成本计算制度。

1) 全部成本计算制度

全部成本计算制度,是把生产制造过程中的全部成本都计入产品成本的成本计算制度。

目前的会计准则和会计制度，都要求存货成本按全部制造成本报告。

2) 变动成本计算制度

变动成本计算制度是只将生产制造过程的变动成本计入产品成本，而将固定制造成本列为期间费用的成本计算制度。变动成本计算制度可以在需要时提供产品的全部制造成本，以便编制对外发布的财务报告。

随着柔性生产线、适时生产制度和全面质量管理等新的制造技术和新的管理实务的出现，人们认识到产品的价值形成涉及研发、设计、生产、推销、配送和售后服务等环节。在成本计算时把哪些成本计入产品成本，把哪些成本排除在产品成本之外，实际上存在多种选择。真正意义上的全部成本不仅限于生产过程的成本，还应包括研发、设计、推销、配送和售后服务过程的成本。随着技术的进步，生产成本在全部成本中的比重越来越小，而其他成本的比重在加大。在新制造环境下全部成本计算制度具有了新的含义，它是指把所有与产品增值有关的成本都计入产品成本的计算制度，而把其他成本计算制度都称为“部分成本计算制度”。

3. 产量基础成本计算制度和作业基础成本计算制度

传统的成本计算制度，以产量作为分配间接费用的基础，例如产品数量，或者与产品数量有密切关系的人工成本、人工工时等。这种成本计算制度往往会夸大高产量产品的成本，而缩小低产量产品的成本，并导致决策错误。为了克服这个缺点，人们提出了作业基础成本计算制度。

1) 产量基础成本计算制度

产量基础成本计算制度的优点就是简单，但是间接成本的分配基础是产品数量，或者与产量有密切关系的直接人工成本或直接材料成本等，成本分配基础和制造费用之间缺乏因果联系。主要适用于产量是成本主要驱动因素的传统加工业。

2) 作业基础成本计算制度

作业基础成本计算制度的特点，首先是建立众多的间接成本集合，这些成本集合被同一个成本动因所驱动。间接成本的分配以成本动因为基础。作业基础成本计算制度可以更准确地分配间接费用，尤其是在新兴的高科技领域。在这些领域中，直接人工成本和直接材料成本只占全部成本的很小部分，而且它们与间接成本之间没有因果关系，不应作为成本分配的基础。

(四)成本的归集和分配

成本计算的过程，实际上也是各项成本的归集和分配过程。

成本的归集，是指通过一定的会计制度以有序的方式进行成本数据的收集或汇总。收集某类成本的聚集环节，称为成本归集点。例如，制造费用是按车间归集的，所有间接制造费用，包括折旧、间接材料、间接人工等都聚集在一起。以后分配时不再区分这些项目，而是统一地按一个分配基础，分配给产品。

成本的分配，是指将归集的成本分配给成本对象的过程。

成本分配要使用某种参数作为成本分配基础。成本分配基础是指能联系成本对象和成本的参数。可供选择的分配基础有许多：人工工时、机器台时、占用面积、直接人工工资、订货次数、采购价值、直接材料成本、直接材料数量等。

为了合理地选择分配基础,正确分配成本,需要遵循以下原则:

(1) 因果原则。因果原则是说资源的使用导致成本发生,两者有因果关系,因此应当按使用资源的数量在对象间分摊成本。按此原则要确定各对象使用资源的数量,例如耗用的材料、工时、机时等,按使用资源的数量比例分摊成本。

(2) 受益原则。受益原则是说“谁受益多,谁多承担成本”,应按受益比例分摊成本。按此原则,经理人员要确定成本的受益者,例如房屋维修成本按各车间的面积分摊,广告费按各种产品的销售额分摊等。因果原则是看“起因”,受益原则是看“后果”,两者有区别。

(3) 公平原则。公平原则是指成本分配要公平对待涉及的双方。在根据成本确定对外销售价格和内部转移价格时,合理的成本是合理价格的基础,因此计算成本时要对购销双方公平合理。公平是个抽象概念,不具有可操作性。因此在实务中政府规范或有权威的标准成为公平性的具体尺度。

(4) 承受能力原则。承受能力原则,是假定利润高的部门耗用的成本大,应按成本对象的承受能力分摊成本。例如,按部门的营业利润分配公司总部的费用,其依据是承受能力原则。

模块二 成本会计基础工作任务

成本会计是会计的一个重要分支,是以一定的成本计算对象,计算归集生产经营过程中发生的生产耗费,分析考核成本计划完成情况,强化成本管理的一种专业会计。它是企业管理的重要组成部分。

工作任务一 设计企业成本会计工作岗位

一、制定成本会计工作岗位的流程

引导案例:

某小型生产企业,由于考虑成本—效益原则,在成本核算工作中存在一些不足,比如材料消耗是根据实际领料数量进行核算,没有考核标准,因而各月之间成本波动较大,而且领用材料计量不够准确,对于不能点数的材料采用目测的方法估算。鉴于存在的问题,企业经理决定进行整改。如果请你为经理出谋划策,你将提出哪些建议?

制定成本会计工作岗位步骤如下:

第一步,明确成本会计职能;

第二步,研究具体任务和作用;

第三步,建立成本会计的工作组织。

二、知识导航

(一)成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在生产经营过程中具有的经济管理功能。现代成本会计因涉及各种目的和功用,已在成本核算这个基本职能之上有了进一步发挥作用的能力。因此,为了充分发挥成本会计应有的作用,完整意义上的成本会计职能应具有成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本考核和成本分析等7项职能。

1. 成本预测

成本预测是指在分析企业现有经济技术、市场状况和发展趋势的基础上,根据与成本有关的数据,采用一定的专门科学方法,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的测算。成本预测是企业进行经营决策和编制成本计划的基础。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,提高降低成本的自觉性,充分挖掘降低成本的潜力。

2. 成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料,制定出优化成本的各种备选方案,运用决策理论和方法,对各种备选方案进行比较分析,从中选出最满意的方案,确定企业目标成本的过程。进行成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

3. 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支出的成本、费用,并提出为达到规定的成本、费用水平所采取的各项措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标,也是进行成本控制、成本考核和成本分析的依据。成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

4. 成本控制

成本控制是指以预先确定的成本标准(如材料消耗定额、工时消耗定额、材料计划单价、计划工资率、制造费用计划分配率等)作为企业生产经营过程中所发生的各项费用的限额,在费用发生时,严格审核各项费用是否符合标准,并计算出实际费用与标准费用之间的差异,同时对产生差异的原因进行分析,采取各种有效方法,将各项费用的发生限制在计划控制范围之内,以保证成本计划的顺利执行。成本控制对于最大限度地挖掘降低成本、费用的潜力,提高经济效益有着重要的现实意义。

5. 成本核算

成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行归集和分配,并进行相应的账务处理。成本核算是成本会计工作的基础。通过成本核算资料,可以反映计划成本的完成情况,为编制下期成本计划,进行成本预测和决策提供依据。

6. 成本考核

成本考核是指在成本核算的基础上,定期地对成本计划的执行结果进行评定和考核。成本考核应该与奖惩制度相结合,根据成本考核的结果进行奖惩,以便充分调动企业员工执行成本计划、提高经济效益的积极性。

7. 成本分析

成本分析是根据成本核算和考核提供的成本数据和其他有关资料,与本期计划成本、

上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平,以及国内外先进企业的成本等进行比较,确定成本差异,并且分析差异的原因,查明成本超支的责任,以便采取措施,改进生产经营管理,降低成本、费用,提高经济效益。通过成本分析,还可以为未来成本的预测和决策,以及编制新的成本计划提供资料。

(二)成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能作用,圆满完成成本会计的任务,企业必须科学地组织成本会计工作。成本会计工作的组织,主要包括设置成本会计机构,配备必要的成本会计人员,制定科学、合理的成本会计制度等。

1. 成本会计机构

企业的成本会计机构,是在企业中直接从事成本会计工作的机构。一般而言,大中型企业应在专设的会计部门中,单独设置成本会计机构,专门从事成本会计工作;在规模较小、会计人员不多的企业,可以在会计部门中指定专人负责成本会计工作。另外,企业的有关职能部门和生产车间,也应根据工作需要设置成本会计组或者配备专职或兼职的成本会计人员。

成本会计机构内部,可以按成本会计所担负的各项任务分工,也可以按成本会计的对象分工,在分工的基础上建立岗位责任制,使每一个成本会计人员都明确自己的职责,每一项成本会计工作都有人负责。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工,有集中工作和分散工作两种基本方式。

集中工作方式,是指企业的成本会计工作,主要由厂部成本会计机构集中进行,车间等其他单位的成本会计机构或人员只负责原始记录和原始凭证的填制,并对它们进行初步的审核、整理和汇总,为厂部成本会计机构进一步工作提供基础资料。这种工作方式的优点是:便于厂部成本会计机构及时掌握整个企业与成本有关的全面信息;便于集中使用计算机进行成本数据处理;还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。但这种工作方式不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时掌握本单位的成本信息,从而不便于成本的及时控制和责任成本制的推行。

分散工作方式,是指成本会计工作中的计划、控制、核算和分析由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行。成本考核工作由上一级成本会计机构对下一级成本会计机构逐级进行。厂部成本会计机构除对全厂成本进行综合的计划、控制、分析和考核以及汇总核算外,还应负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督。成本的预测和决策工作一般仍由厂部成本会计机构集中进行。

分散工作方式的优缺点与集中工作方式正好相反。一般而言,大中型企业由于规模较大,组织结构复杂,会计人员数量较多,为了调动各级各部门控制成本费用、提高经济效益的积极性,一般应采用分散工作方式;小型企业为了提高成本会计工作的效率和降低成本管理的费用,一般可采用集中工作方式。

2. 成本会计人员

在成本管理机构中,配备适当数量思想品德优秀、精通业务的成本会计人员是做好会计工作的关键。要求成本会计人员不仅要具备较为全面的会计知识而且要掌握一定的生产技术和经营管理方面的知识,同时还应具备实事求是、坚持原则和高度敬业的精神。

成本会计机构和成本会计人员应在企业总会计师和会计主管人员的领导下,忠实地履行自己的职责,认真完成成本会计的各项任务,并从降低成本、提高企业经济效益的角度出发,参与制定企业的生产经营决策。为此,成本会计人员应经常深入生产经营的各个环节,结合实际情况,向有关人员和职工宣传、解释国家的有关方针、政策和制度,以及企业在成本管理方面的计划和目标等,并督促他们贯彻执行;深入了解生产经营的实际情况,注意发现成本管理中存在的问题并提出改进的意见和建议,当好企业负责人的参谋。

根据成本会计人员的职责,应赋予他们相应的权限。这些权限主要有:成本会计人员有权要求企业有关单位和人员认真执行成本计划,严格遵守国家的有关法规、制度和财经纪律;有权参与制定企业生产经营计划和各项定额,参加与成本管理有关的生产经营管理会议;有权督促检查企业各单位对成本计划和有关法规、制度、财经纪律的执行情况。

成本会计工作是一项涉及面很广、综合性很强的管理工作,尤其是随着市场经济体制的不断发展和完善、科学技术的不断进步,按照市场经济的要求,靠技术进步降低成本,增强企业的竞争能力,提高企业的经济效益,已经成为成本会计工作的重要内容。为此,成本会计人员必须刻苦钻研业务,认真学习有关的业务知识和业务技术,不断充实和更新自己的专业知识,提高自己的素质,以适应新形势的要求。

3. 成本会计制度

成本会计制度是成本会计工作的规范,是会计法规和制度的重要组成部分。

企业应遵循国家有关法律、法规、制度,如《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》等的有关规定,并适应企业生产经营的特点和管理的要求,制定企业内部成本会计制度,作为企业进行成本会计工作具体和直接的依据。各行业企业由于生产经营的特点和管理的要求不同,所制定的成本会计制度有所不同,就工业企业来说,成本会计制度一般应包括以下几个方面的内容:

- (1) 关于成本预测和决策的制度。
- (2) 关于成本定额的制度和成本计划编制的制度。
- (3) 关于成本控制的制度。
- (4) 关于成本核算规程的制度。包括成本计算对象和成本计算方法的确定;成本项目的设置;各项生产费用分配和归集的程序和方法;完工产品和在产品之间的费用分配方法等。
- (5) 关于责任成本的制度。
- (6) 关于企业内部结算价格和内部结算办法的制度。
- (7) 关于成本报表的制度。
- (8) 其他有关成本会计的制度。

成本会计制度是开展成本会计工作的依据和行为规范,其是否科学、合理会直接影响成本会计工作的成效。因此,成本会计制度的制定,是一项复杂而细致的工作。在成本会计制度的制定过程中,有关人员不仅应熟悉国家有关法规、制度的规定,而且应深入基层做广泛、深入的调查和研究工作,在反复试点、具备充分依据的基础上进行成本会计制度的制定工作。成本会计制度一经确定,就应认真贯彻执行。但随着时间的推移,实际情况往往会发生变化,出现新的情况,这时应根据变化的情况,对成本会计制度进行修订和完善,以保证成本会计制度的科学性和先进性。