



高职高专财经类专业规划教材

国家示范性高职院校中央财政重点建设项目成果

成本会计实务

CHENGBEN KUAIJI SHIWU

桑丽霞 侯君邦 张桂春 主编



中国财政经济出版社

高职高专财经类专业规划教材
国家示范性高职院校中央财政重点建设项目成果

成本会计实务

桑丽霞 侯君邦 张桂春 主 编
孙楠楠 副主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计实务/桑丽霞, 侯君邦, 张桂春主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 2
国家示范性高职院校中央财政重点建设项目成果. 高职高专财经类专业规划教材
ISBN 978 - 7 - 5095 - 2717 - 7

I. ①成… II. ①桑…②侯…③张… 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 (2011) 第 006391 号

责任编辑: 尉 敏

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 无极书装

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 11.5 印张 273 000 字

2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 17.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2717 - 7/F · 2312

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010—88190744



高职高专财经类专业规划教材是为了深入贯彻《教育部关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》(教高〔2006〕16号)、《教育部、财政部关于实施国家示范性高等职业院校建设计划,加快高等职业教育改革与发展的意见》(教高〔2006〕14号),满足高等职业院校财经类专业高素质技能型专门人才培养的需要而开发编写的。本系列教材是国家示范性高等职业院校中央财政重点建设项目成果,也是国家精品课程和省级精品课程配套教材,各课程实施所用校本教材已在两届学生中试用,取得了较好的教学效果。

一、课程改革调研与系统化设计

通过行业背景分析、人才需求调研、生源状况分析、召开校企合作专业建设委员会会议等方式,及时跟踪财经类专业发展趋势和动态,参考《普通高等学校高职高专教育指导性专业目录专业简介》,依照职业标准和企业用人单位的岗位要求,我们确定了专业的培养目标和主要面向的职业岗位(群),在此基础上系统化设计课程体系,包括“注重可持续发展能力培养”的系统化基础课程体系、基于会计核算与财务管理工作过程的系统化专业课程体系、根据“职业岗位迁移和人才培养模式改革需要”灵活设置的专业拓展课程体系、“四层双轨递进”的系统化实践教学体系(详见图1)、凸显财经特色的综合素质教育体系。具体课程有:《会计基础》、《会计基本技能》、《财务会计实务》、《成本会计实务》、《企业纳税实务》、《财务管理》、《会计信息化》、《新设企业会计工作组织与管理》、《审计》、《管理会计与实训》、《会计基础模拟实训》、《会计岗位实训》、《会计综合实训》等课程。

二、教材编写理念

本系列教材力求突出两大理念:一是校企合作开发,课证深度融合,充分体现职业性、实践性和开放性;二是从学做分离转向工学结合,促进综合素养提高,突出学生学习能力、实践能力、创新能力和就业能力的培养。

三、教材特色与创新

本系列教材在编写上具有一定的特色和创新性,主要体现在以下几个方面:

1. 教材编写体例的创新。教材包括主体教材和职业能力训练教材。教材编写突破传统体例,每部主体教材由多个项目和任务为载体组成学习单元,每个学习单元都按照“学习目

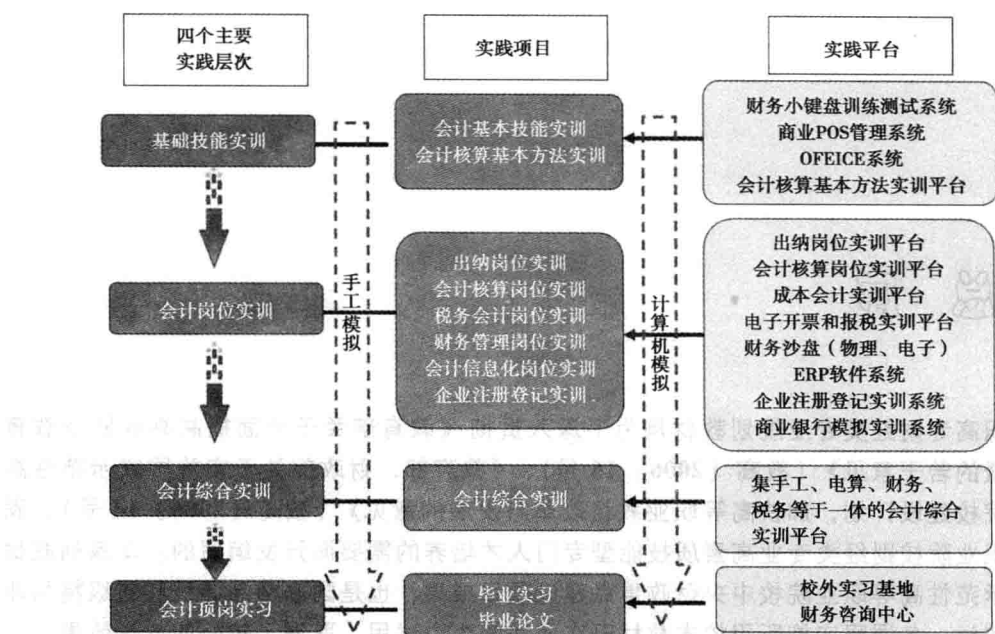


图1 “四层双轨递进”系统化实践教学体系

标——任务案例——知识准备——任务处理——知识拓展——知识归纳”体例编写，有效地避免了理论教学和实践教学脱节的问题。职业能力训练教材包括“职业判断能力训练、职业实践能力训练、职业拓展能力训练、综合训练”等部分。教材结构清晰、语言简洁、注重应用、关注发展，能激发学生学习的兴趣，提高学生的学习效率和实际操作能力。

2. 教学目标定位准确，教学内容与职业岗位充分对接。本系列教材在教学目标定位上，既关注学生专业能力的培养，又注重学生社会能力和方法能力的培养，既为培养学生胜任职业岗位能力服务，又为学生可持续发展奠定基础。教学内容与出纳、会计核算、财务管理、审计等岗位职业能力要求充分对接，强调岗位分工与协作，促进综合职业素养养成，将企业真实工作任务改造后作为学习任务，实现教学过程与工作过程的统一。教学内容的前后排序符合学生的认知规律。

3. 课证深度融合。本系列教材教学内容与会计从业资格证书、珠算证书、会计电算化证书、会计专业技术资格证书、证券从业资格证书等职业资格证书考试内容相融合，通过本课程学习后可以考取相关职业证书。

4. 持续改进。本次推出的教材，仅仅是我们面向企业、面向社会，在职业化和专业化两个方面对教材进行改革的初步尝试，在课程设置和教材编写方面，还可能存在这样或那样的问题，我们会不断汲取教学实践和社会各界的反馈意见，经过修订完善，把本系列教材打造成经得起时间和实践检验的高水平、有特色的精品教材。

中国财政经济出版社

2010年7月



“成本会计实务”是会计、审计等财经类专业的主干课程，是在学生已掌握基础会计、财务会计等专业知识的前提下开设的专业必修课。《成本会计实务》教材是以《教育部、财政部关于实施国家示范性高等职业院校建设计划，加快高等职业教育改革与发展的意见》（教高〔2006〕14号）和《教育部关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》（教高〔2006〕16号）为指导而编写的。教材编写力求体现两大理念：一是校企合作开发，课证深度融合，充分体现职业性、实践性和开放性；二是教、学、做一体，突出岗位职业能力和职业素质的培养，促进学生综合素质的养成和提高。

《成本会计实务》教材内容的选取具有很强的针对性和适用性，教材编写具有一定的创新性。选取典型企业完整的成本会计核算工作过程，将企业工作任务改造后作为学习任务，系统介绍了品种法、分批法、分步法等成本核算方法以及成本报表的编制和分析，教、学、做一体，使学生熟练掌握成本核算程序和各种成本核算方法以及相关岗位角色要求，实现了教学过程与工作过程的一致性，突出学生学习能力、实践能力、创新能力和就业能力的培养，强调岗位分工与协作，注重社会能力的养成。

本教材由校企合作共同编写，山东商业职业技术学院教授、注册会计师桑丽霞，山东经贸职业学院副教授、注册会计师侯君邦和淄博职业学院副教授张桂春担任主编，山东商业职业技术学院孙楠楠担任副主编，济南电视大学魏安鹏、山东中烟工业有限公司张崇林、淄博职业学院赵玮参加编写。教材编写具体分工如下：项目一由桑丽霞、孙楠楠编写，项目二由魏安鹏编写，项目三由张崇林编写，项目四由侯君邦编写，项目五由张桂春编写。全书最后由桑丽霞总纂修改，山东省再担保集团有限公司董事长、高级会计师安郁杰担任主审，桑丽霞、赵玮负责电子课件编制。

本教材既可作为高职高专财经类专业教材，也可作为在职会计人员培训及自学者自学用书。本教材电子课件和习题答案等教学资源可登录中国财政经济出版社教育分社网站 edu.cfeph.cn 下载。由于编写时间仓促，作者水平和实践经验有限，书中不妥之处，恳请读者批评指正。

编者

2010年12月



项目一 成本归集与分配	(1)
任务一 成本核算的基本要求与程序	(1)
任务二 要素费用的归集与分配	(10)
任务三 辅助生产费用的归集与分配	(27)
任务四 损失性费用的归集与分配	(38)
任务五 制造费用的归集与分配	(47)
任务六 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(55)
项目二 运用品种法进行成本核算	(70)
任务一 认识成本核算方法	(70)
任务二 认识品种法	(75)
任务三 品种法成本核算的综合应用	(80)
项目三 运用分批法进行成本核算	(90)
任务一 认识分批法	(90)
任务二 分批法成本核算的综合应用	(93)
任务三 简化的分批法	(96)
项目四 运用分步法进行成本核算	(113)
任务一 认识分步法	(113)
任务二 逐步结转分步法的综合应用	(118)
任务三 平行结转分步法的综合应用	(133)
项目五 成本报表的编制与分析	(153)
任务一 成本报表的编制	(153)
任务二 成本报表的分析	(164)
参考文献	(176)

项目一

成本归集与分配



学习目标

- ◆ 正确区分费用开支、非费用开支，期间费用、生产费用和成本
- ◆ 熟练掌握材料费用、动力费用及人工费用的核算
- ◆ 熟练掌握辅助生产费用的归集和分配
- ◆ 熟悉损失性费用的核算
- ◆ 熟练掌握制造费用的归集和分配
- ◆ 能熟练地将生产费用在完工产品和期末在产品之间分配

任务一

成本核算的基本要求与程序

【任务案例】

泉城公司设有一个基本生产车间，大批大量单步骤生产甲、乙两种产品；另外该企业设有供汽和机修两个辅助生产车间，为基本生产车间及其他部门提供相关服务。

2010年1月，公司发生的有关经济业务如下：

- (1) 以银行存款购买一台机器设备，价值120 000元。
- (2) 以银行存款200 000元购买股票，准备长期持有。
- (3) 根据“耗用（发出）材料汇总表”，本月共耗用A材料352 000元，其中生产产品耗用320 000元，生产车间一般耗用10 000元，机修车间耗用22 000元；耗用B材

料 37 260 元,全部用于产品生产;耗用 C 材料 541 000 元,其中甲产品 185 000 元,乙产品 225 000 元,丙产品 120 000 元,企业管理部门耗用 6 000 元,建造固定资产耗用 5 000 元。

(4) 以银行存款支付本月外购电费 25 160 元,其中基本生产车间生产产品耗用 13 200 元,车间一般耗用 5 360 元,供汽车间耗用 1 000 元,机修车间耗用 1 200 元,企业管理部门耗用 2 400 元,专设销售机构耗用 800 元,在建工程耗用 1 200 元。

(5) 本月应付职工工资 156 880 元,其中基本生产车间生产工人工资 91 200 元,车间管理人员工资 12 280 元,供汽车间人员工资 12 000 元,机修车间人员工资 8 000 元,企业管理人员工资 11 400 元,专设销售机构人员工资 16 000 元,在建工程人员工资 6 000 元。

(6) 分别按工资总额的 8%、2%、1.5%、30% 和 8% 计提职工福利、工会经费、职工教育经费、社会保险费和住房公积金。

(7) 计提本月固定资产折旧和无形资产摊销。本月折旧费共计 69 361.80 元,其中基本生产车间 42 761.80 元,供汽车间 3 000 元,机修车间 5 000 元,企业管理部门 15 000 元,专设销售机构 3 600 元;无形资产摊销 2 000 元。

(8) 支付本月短期借款利息 5 000 元。

(9) 企业管理人员报销差旅费 3 000 元,基本生产车间管理人员报销差旅费 3 629.10 元,均以现金支付。

(10) 支付广告费 20 000 元。

(11) 购买印花税票 300 元。

(12) 以银行存款支付办公用品费 10 000 元,其中基本生产车间 4 081.40 元,供汽车间 880 元,机修车间 1 000 元,企业管理部门 4 038.60 元。

(13) 以银行存款支付自来水公司水费 9 600 元,其中供汽车间耗用 8 000 元,其余为企业管理部门耗用。

要进行成本核算,首先应正确判断下列问题:哪些属于非费用支出?哪些属于费用支出?费用支出中哪些属于期间费用?

思考:你能根据上述资料正确计算泉城公司 2010 年 1 月的生产费用和期间费用吗?

【任务处理】

一、成本与费用

(一) 成本

成本是商品价值的组成部分,是已消耗的生产资料的价值与劳动者为自己所创造的价值之和,即企业为生产产品、提供劳务等发生的各种耗费。商品的价值由三部分构成:生

产中已消耗的生产资料的价值,即物化劳动的价值(C);劳动者为自己所创造的价值,即活劳动的价值(V);劳动者为社会所创造的价值(M)。商品的价值可用公式表示为: $W=C+V+M$ 。在商品价值的三个构成部分(C、V、M)中,成本是前两部分之和,即C+V部分。这是理论上成本的内容。

(二) 费用

费用有狭义、广义之分。狭义的费用是指企业在日常活动中发生的,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。它包括营业成本和期间费用(销售费用、管理费用、财务费用)等。

广义的费用是指企业在生产经营过程中所发生的各种耗费的总和。它除了包括狭义的期间费用等项目以外,还包括生产费用。生产费用是指企业一定时期内在生产产品或提供劳务过程中发生的各种耗费,是对象化的费用,最终计入产品成本;而期间费用直接计入当期损益。实际工作中往往把企业的生产费用和期间费用等合称为生产经营费用。

生产费用和产品成本在经济内容上是一致的,都是以货币表现的材料费、人工费、折旧费等物化劳动和活劳动的耗费。生产费用应计入所生产产品、所提供劳务的成本。产品成本、劳务成本是对象化的生产费用。但生产费用与一定会计期间相联系,是指一定期间的生产耗费;而成本与一定种类和数量的产品或劳务相联系,是指具体到一定种类和数量的产品或劳务上的耗费。费用仅指本期耗费,不包括前期耗费,成本则包括前期耗费。从一个会计期间(月度、季度、半年度、年度)来看,生产费用总额与其完工产品成本、完成劳务成本的总额不一定相等。

【例1-1】根据“任务案例”,泉城公司会计人员对各种支出所做的分析为:

当月非费用支出金额 = (1) 120 000 + (2) 200 000 + (3) 5 000 + (4) 1 200 + (5) 6 000 + (6) 2 970 = 335 170 (元)

当月费用支出金额 = (3) 925 260 + (4) 23 960 + (5) 150 880 + (6) 74 685.60 + (7) 71 361.80 + (8) 5 000 + (9) 6 629.10 + (10) 20 000 + (11) 300 + (12) 10 000 + (13) 9 600 = 1 297 676.50 (元)

当月期间费用 = (3) 6 000 + (4) 3 200 + (5) 27 400 + (6) 13 563 + (7) 20 600 + (8) 5 000 + (9) 3 000 + (10) 20 000 + (11) 300 + (12) 4 038.60 + (13) 1 600 = 104 701.60 (元)

二、成本会计的职能

成本会计是指运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中所发生的各项费用和产品(劳务)成本进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。成本会计属于专业会计内容,它具备会计的基本特征。

成本会计的职能包括成本预测、决策、计划、控制、核算、监督、分析、考核等方面。

（一）成本预测与决策

成本预测是指事前根据历史成本资料和其他相关的资料，运用定量分析和定性分析的方法，对未来成本水平和变化趋势做出科学推测和估计。成本决策是指根据成本预测及相关资料，分析企业具体情况，选择最佳成本方案以确定目标成本的过程。成本预测是成本决策的基础。通过成本预测，可以减少生产经营管理的盲目性，提高成本管理的科学性和预见性。成本决策是编制成本计划的前提，为编制成本计划提供资料。

（二）成本计划与控制

成本计划是指在成本预测和决策的基础上，根据确定的目标成本，规定在计划期内应达到的水平以及应采取的作为成本控制和考核的依据、各项步骤措施。成本计划是降低成本、费用的具体目标，是进行成本控制的依据。成本控制是指依据成本计划确定的费用预算和成本标准，控制和监督产品成本形成过程中的各项因素，以保证计划得以实施的一种管理活动。

（三）成本核算与监督

成本核算是指计算企业生产经营过程中实际发生的成本、费用，并进行相应的账务处理。成本核算可以反映成本计划完成情况，并为进行成本分析和考核提供依据。成本监督是指在成本核算过程中，审核监督企业的成本费用开支是否符合国家的财经纪律、经济政策和企业规章，各项经济活动是否合理合法，促使企业的生产经营沿着正确的轨道运行。

（四）成本分析与考核

成本分析是指采用专门的分析方法，利用成本核算资料，与目标成本、上年实际成本、责任成本等进行比较，了解成本变动的情况，揭示成本差异，分析产生差异的原因，以挖掘企业降低成本、节约开支的潜力。成本考核是指在成本分析的基础上，对成本计划和有关指标的实际完成情况进行定期考察和评价。成本考核是划分各部门责任、考评工作业绩的重要手段。成本考核应与奖惩制度密切结合，并使奖惩公平合理，以充分调动各相关责任者的积极性。

成本会计的上述职能相互联系、相互补充，形成了一个有机整体。成本预测是成本决策的前提，成本决策是成本预测的结果；成本计划是成本决策所确定目标的具体化，成本控制是对成本计划的实施进行监督，保证决策目标的实现；成本核算是对决策目标是否实现的最后检验；通过成本分析，能够查明决策目标未能实现的原因；成本考核依据成本计划、成本核算和成本分析的资料对责任者进行考核和评价，是实现成本决策目标的重要手段；成本监督检查是成本核算的继续和深化，是保证成本考核资料真实、合法、合理的重要手段。

三、成本核算的基本要求

为了正确核算产品成本，保证产品成本的真实可靠，成本核算工作必须遵循以下基本

要求:

(一) 正确划分各种支出的界线

企业在生产经营过程中的支出是多种多样的,其用途也是多方面的。要正确核算成本费用,必须严格区分哪些支出计入产品成本,哪些支出计入期间费用,哪些支出不应由产品成本、期间费用负担。例如,购建固定资产、无形资产和其他资产的支出,以及对外投资的支出等,都属于资本性支出,应计入有关资产的价值,不能计入期间费用或产品成本;企业支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金和各种捐赠、赞助支出等,都与企业正常生产经营活动没有直接关系,应计入营业外支出。只有正确划分这些界限才能保证成本核算的客观性,提高成本控制的效果。

(二) 正确划分各期成本费用的界线

一般情况下,企业应当按月进行成本核算。因此,对于可以计入成本费用的支出,应当根据权责发生制原则,正确划分各期成本费用的界限。按照权责发生制原则,凡应由本期负担的成本费用,不论其款项是否在本期支付,都应列入本期成本费用;凡是不应由本期负担的成本费用,即使款项已经在本期支付,也不应列入本期的成本费用。只有正确划分各期成本费用的界限,才能正确合理地计算各期产品成本、经营损益。

(三) 正确划分产品成本与期间费用的界线

在正确划分各种支出和各期费用的基础上应当严格分清哪些费用应当计入产品成本、哪些费用应当计入期间费用。企业本期费用可划分为生产费用和期间费用,生产费用应当计入产品成本,期间费用应当计入当期损益。

(四) 正确划分各种产品的成本界线

为了正确计算各种产品的成本,对于可以计入本期产品成本的各项费用,必须在各种产品之间进行严格划分。按照受益原则,属于哪种产品成本负担的费用,就应计入该产品成本;对于不能分清由哪种产品负担,即由多种产品共同负担的费用,应采用合理的分配标准,在受益产品之间进行分配。

(五) 正确划分本期完工产品成本与期末在产品成本的界线

通过上述费用界线的划分,确定了各种产品当月的成本费用。月末,如果某种产品既有完工产品,又有未完工产品,那么企业需要采取一定的方法将该种产品的成本费用总额在月未完工产品与在产品之间进行合理分配,以确定期末完工产品的总成本和单位成本。

四、成本核算的一般程序

产品成本核算的一般程序是指根据成本核算的基本要求,对成本费用进行分类核算,

直到计算出完工产品的总成本和单位成本的基本过程。不同生产工艺过程和生产组织的企业，成本计算的具体方法不同。但是，都共同遵循一个基本程序，即确定成本计算对象、确定成本项目、确定成本计算期、审核和控制生产费用、归集和分配生产费用、计算完工产品成本和月末在产品成本。

（一）确定成本计算对象

成本计算对象是生产费用的承担者，即归集和分配生产费用的对象。确定成本计算对象是计算产品成本的前提。由于各个企业的生产特点、管理要求、规模大小、管理水平不相同，所以企业成本计算的对象也不尽相同。对制造业而言，成本计算对象包括产品品种、产品批别和产品的生产步骤等。企业应根据自身的生产特点和管理要求，选择合适的产品成本计算对象。

（二）确定成本项目

成本项目是指生产费用要素按经济用途划分成的若干项目。成本项目一般包括直接材料、直接人工、制造费用三个项目。企业可根据自身具体情况，增减一些项目，如单设燃料及动力、废品损失、停工损失等成本项目。

（三）确定成本计算期

成本计算期是指前后两次成本计算的间隔期，即多长时间计算一次成本。成本计算要按月对费用进行归集和分配。成本计算期不一定是会计结算期。成本计算期的确定，主要取决于企业生产组织的特点。通常，大量大批生产情况下，产品成本的计算期与会计期间相一致；单件小批生产情况下，产品成本的计算期则与产品的生产周期相一致。

（四）审核和控制生产费用

审核和控制生产费用主要是确定各项费用是否开支，开支的费用是否应该计入产品成本。

（五）归集和分配生产费用

归集和分配生产费用是指将应计入本期产品成本的各种要素费用在各有关产品之间，按成本项目进行归集和分配。分配的原则是：谁受益谁负担。产品生产直接发生的生产费用直接计入产品成本；为产品生产服务的间接费用，可先按发生地点和用途进行归集，然后分配计入各受益产品。

（六）计算本期完工产品成本和期末在产品成本

对既有完工产品又有月末在产品的产品，应将计入该产品的总成本，采取一定的方法在完工产品与月末在产品之间进行分配，确定完工产品和在产品的成本。

【知识拓展】**一、生产费用的分类****(一) 生产费用按经济内容分类**

企业在生产过程中发生的各种耗费称为生产费用。生产费用按经济内容分类,一般包括以下内容:

1. 外购材料

外购材料是指企业为生产产品和提供劳务而消耗的一切由外部购入的原料及主要材料、外购半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 外购燃料

外购燃料是指企业为生产产品和提供劳务而耗用的由外部购进的各种固体、液体、气体燃料。

3. 外购动力

外购动力是指企业为生产产品和提供劳务而消耗的由外部购入的各种动力,如电力、蒸汽等。

4. 职工薪酬

职工薪酬是指企业为生产产品和提供劳务而支付的职工工资,以及计提的职工福利、社会保险等。

5. 折旧费

折旧费是指企业计提的固定资产的折旧额。

6. 其他支出

其他支出是指上述费用以外的支出,如差旅费、电话费、办公费、租赁费等。

对生产费用按照经济内容进行分类,可以了解企业生产过程中物化劳动和活劳动的耗费情况,了解生产费用的构成,有利于加强生产费用的核算与管理。

(二) 生产费用按经济用途分类

生产费用的经济用途,是指生产费用在生产产品和提供劳务过程中的用途。费用按经济用途的分类,通常称为成本项目,即构成产品制造成本的项目。产品的成本项目反映生产过程中生产费用发生的目的,在哪些方面耗用,便于寻找降低成本费用的潜力。

产品的成本项目,一般包含以下内容:

1. 直接材料

直接材料是指直接用于产品生产的原料、主要材料、外购半成品、燃料、动力、包装材料以及其他直接材料。

2. 直接人工

直接人工是指直接从事产品生产的人员的工资以及提取的职工福利、社会保险等。直接材料和直接人工应于发生时直接计入产品成本。

3. 制造费用

制造费用是指企业各个生产车间（或分厂）为生产产品和提供劳务所发生的各项间接费用。例如，生产车间管理人员的薪酬；生产车间房屋建筑物、机器设备等的折旧费、租赁费；生产车间的机物料消耗、低值易耗品摊销、水电费、办公费、差旅费、保险费；季节性和修理期间的停工损失等。制造费用应按期分配计入产品成本。

二、成本的分类

（一）按成本习性分类

成本习性是指成本总额与业务量（产量或销量）变化的依存关系。成本按成本习性可分为固定成本、变动成本和混合成本。

1. 固定成本

固定成本是指成本总额不随产量或销售量变动而变动的成本，如机器设备的折旧费、企业管理人员的工资等。固定成本总额在一定期间是不变的，但单位产品的固定成本会与业务量变化成反比例变化。

2. 变动成本

变动成本是指成本总额随业务量的增减变化而成正比例变动的成本，如直接材料、直接人工。单位产品中的变动成本在一定范围内是固定不变的。

3. 混合成本

混合成本是指成本总额随业务量的增减变化而相应地发生增减变化，但变动幅度不与业务量的变动成比例。它兼有固定成本和变动成本两种属性。

（二）按成本是否可控分类

成本按是否可控可分为可控成本和不可控成本。

1. 可控成本

可控成本是指某一责任单位（包括部门、生产车间等）或个人可以实施控制的成本。

2. 不可控成本

不可控成本是指某一责任单位（包括部门、生产车间等）或个人不可以实施控制的成本。成本可控与不可控是相对而言的，不是一成不变的。一项成本对某责任单位来说不可控，但对另一责任单位来说可能是可控的。

（三）按成本计入产品对象的方式分类

成本计入产品对象的方式是指成本如何计入产品中。成本按计入产品对象的方式分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本

直接成本是指成本与某一特定对象产品或劳务加工步骤之间具有直接关系,其金额于发生时可按一定标准将其直接计入该对象产品或劳务加工步骤的成本中。

2. 间接成本

间接成本是指成本与某一特定对象产品或劳务加工步骤之间没有直接联系,其金额无法于发生时直接归属对象产品或劳务加工步骤的成本。其发生额应于会计期末分配计入对象产品或劳务加工步骤。

三、成本核算工作的组织

为了完成成本核算工作,企业应当合理设置成本核算机构,配备好专职或兼职成本会计人员,并且严格按照有关的法律、规章、制度等进行工作。因此,成本核算工作的组织主要是解决三大问题:设置成本会计机构;配备成本会计人员;制定和执行有关规章制度。

(一) 设置成本会计工作机构

1. 设置原则

成本会计工作机构是企业会计机构的重要组成部分。企业通常应根据自身规模的大小、企业机构的设置、生产经营业务的特点,在保证成本核算工作质量的前提下,按照尽量节约工作时间和费用的原则,设置成本会计工作机构。一般大中型企业应专设成本会计机构;规模小的企业,可以不单设成本会计机构,可以在会计部门中指定专门进行成本核算的会计人员。

2. 成本会计工作机构内部的组织分工

成本会计机构内部的组织分工,可以按照成本会计的职能划分为预测决策组、计划控制组、核算组和分析考核组等;也可以按照成本核算的对象划分为产品成本核算组、期间费用核算组等。

企业内部各级成本核算机构之间的组织分工,有集中工作方式和分散工作方式。

集中工作方式是指成本核算、成本报表编制等工作,主要由厂部成本核算机构集中进行。这种方式下,分厂、车间等单位一般不设置专门的成本核算机构,只在会计机构中配备成本核算人员,负责填制、审核、整理有关原始凭证,为厂部进一步的成本核算和分析工作提供资料。

分散工作方式是指成本核算工作分散地由厂级以下的成本核算机构或人员分别进行。厂部成本核算机构负责对下一级成本核算机构或人员进行业务上的指导和监督,负责汇总核算。

企业应当根据自身经营的特点和成本核算的要求,明确企业内部各级成本核算机构的分工。一般来说,大中型企业适用分散工作方式,小型企业适用集中工作方式。企业也可以将两种方式结合应用。

(二) 配备成本会计人员

企业成本会计机构中应配备高素质的会计人员。进行成本核算的会计人员既要精于核算,又要精于管理,遵守职业道德,认真负责地完成成本核算管理工作。

为了提高成本核算工作质量,应当建立岗位责任制,明确分工。

(三) 制定和执行成本核算的规章制度

成本核算法规和制度是企业处理成本核算工作的基本规范,是会计法规和制度的重要组成部分。成本核算机构和会计人员必须严格按有关法律、法规和制度的规定进行成本核算工作,实施会计监督。与成本核算有关的全国性法律、法规和制度可以分为以下三个层次:《中华人民共和国会计法》、《企业财务通则》和《企业会计准则》、《小企业会计制度》。企业进行成本核算,组织成本管理与监督,设置成本会计机构和配备成本会计人员等,都应当遵循上述法规的规定。

企业内部成本核算制度和成本核算办法的内容一般包括:

- (1) 成本定额、成本计划和费用预算的编制方法;
- (2) 成本核算制度:成本计算对象、成本计算方法的确定,成本账户、成本项目的设置,成本核算的流程,生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法等;
- (3) 成本预测、成本控制和成本分析制度;
- (4) 成本报表制度:成本报表的种类、格式、编制方法、使用对象和日期等。

任务二

要素费用的归集与分配

【任务案例】

沿用“任务一”任务案例,泉城公司2010年1月份发生下列各项费用性开支,会计人员分类进行各项要素费用的归集和分配。

(1) 根据“耗用(发出)材料汇总表”,本月共耗用A材料352 000元,其中生产产品耗用320 000元,生产车间一般耗用10 000元,机修车间耗用22 000元;耗用B材料37 260元,全部用于产品生产;耗用C材料541 000元,其中甲产品185 000元,乙产品225 000元,丙产品120 000元,企业管理部门耗用6 000元,建造固定资产耗用5 000元。

(2) 以银行存款支付本月外购电费25 160元,其中基本生产车间生产产品耗用13 200元,车间一般耗用5 360元,供汽车间耗用1 000元,机修车间耗用1 200元,企业管理部门耗用2 400元,专设销售机构耗用800元,在建工程耗用1 200元。

(3) 本月应付职工工资156 880元,其中基本生产车间生产工人工资91 200元,车间管理人员工资12 280元,供汽车间人员工资12 000元,机修车间人员工资8 000元,企业管理人员工资11 400元,专设销售机构人员工资16 000元,在建工程人员工资6 000元。

(4) 分别按工资总额的8%、2%、1.5%、30%和8%计提职工福利、工会经费、职工教育经费、社会保险费和住房公积金。