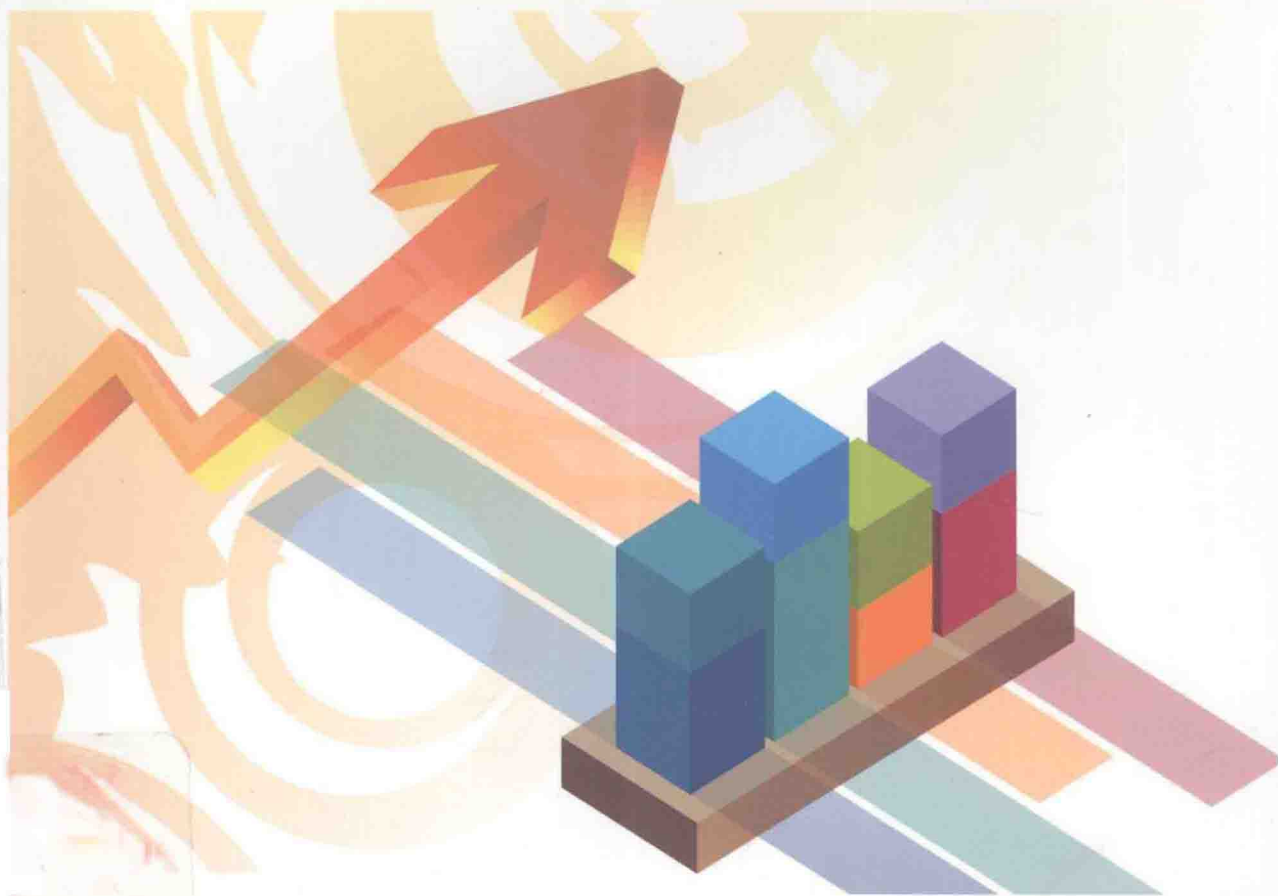




“十二五”高职高专规划教材·精品系列

成本会计

主编 王宏宝



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE



“十二五”高职高

成本会计

主 审 彭素欣
主 编 王宏宝
副主编 冀玉玲
参 编 王 欢

刘 佳 王 云 奥丽汗娜
闫 佳 陈 宁 辛伟童

常州大学图书馆
藏书章

中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书按照高等职业教育发展规律,本着理论实用、注重能力的理念组织编写。系统介绍了成本会计的基本原理、基本方法和成本核算程序。

本书的主要内容包括:总论、要素费用的核算、辅助生产费用的核算、制造费用的核算、废品损失和停工损失核算、生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算、产品成本核算的品种法、产品成本核算的分批法、产品成本核算的分步法、产品成本核算的分类法、产品成本核算的定额法、产品成本核算的标准成本法、成本报表的编制与分析等。

本书适合高职高专财会及经济管理等相关专业学生使用,也适合企业会计人员培训及各类院校学生自学使用。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 王宏宝主编. —北京:中国铁道出版社, 2012. 2

“十二五”高职高专规划教材·精品系列

ISBN 978-7-113-13994-0

I. ①成… II. ①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 005622 号

书 名: “十二五”高职高专规划教材·精品系列
成本会计

作 者: 王宏宝 主编

策 划: 左婷婷

读者热线: 400-668-0820

责任编辑: 张丽娜

编辑助理: 左婷婷

封面设计: 刘 颖

责任校对: 张玉华

责任印制: 李 佳

出版发行: 中国铁道出版社 (100054, 北京市西城区右安门西街 8 号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 北京市昌平开拓印刷厂

版 次: 2012 年 2 月第 1 版 2012 年 2 月第 1 次印刷

开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16 印张: 15 字数: 361 千

印 数: 1~4 000 册

书 号: ISBN 978-7-113-13994-0

定 价: 32.00 元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书, 如有印制质量问题, 请与本社教材研究开发中心批销部联系调换。电话: (010) 63550836

打击盗版举报电话: (010) 63549504

中国铁道出版社
CHINA RAILWAY & AIR MAIL PRESS

前言

成本会计 Preface

“成本会计”是财务会计等经济管理类专业的主干课程。本书依据国家最新颁发实施的《企业会计准则》而编写,严格遵守新的《企业会计制度》,寻求成本会计理论与实践的最佳契合点,为高等职业院校培养高素质、高技能人才提供服务。

本书尽可能贴近实际工作的需要,按照高等职业教育发展规律,以培养具有创新精神的人才为宗旨,以提高人才的实践应用能力为目标,以基本知识为主体,以素质教育为基础,力求突出以下特色:

(1)目标明确。本书依据高等职业教育培养目标要求,立足社会实际,结合高职高专学生知识结构特点,本着理论实用、注重能力的理念进行编写。

(2)注重实际。本书遵循成本会计的基本规律,按照成本会计工作的实际需要,将成本会计的全部内容分为十三个部分。书中引入了大量仿真实际案例,以便于学生理论联系实际;每章后均设有岗位技能训练,激发学生动脑和动手的兴趣,旨在强化和巩固理论知识的学习与实践能力的提高;使教、学、做紧密结合,力求使教材内容为今后实际工作服务。

(3)体例完整。每章开始都有知识、能力要求。每章后都配有“本章小结”,概括总结各章应知应会知识,让学生加深对所学内容的理解。

本书主要包括:总论、要素费用的核算、辅助生产费用的核算、制造费用的核算、废品损失和停工损失核算、生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算、产品成本核算的品种法、产品成本核算的分批法、产品成本核算的分步法、产品成本核算的分类法、产品成本核算的定额法、产品成本核算的标准成本法、成本报表的编制与分析等内容。

本书由内蒙古机电职业技术学院王宏宝任主编,内蒙古机电职业技术学院冀玉玲、刘佳、王云、奥丽汗娜任副主编,内蒙古机电职业技术学院王欢、河北青年管理干部学院闫佳、南京交通职业技术学院陈宁、河北科技师范学院辛伟童参加编写。具体分工为:刘佳编写第一章、第八章、第十章,冀玉玲编写第二章、第三章,闫佳、陈宁、辛伟童编写第四章,奥丽汗娜编写第五章、第十三章,王宏宝编写第六章、第九章,王欢编写第七章,王云编写第十一章、十二章,河北建材职业技术学院彭素欣任主审。

本书在编写过程中,得到有关院校和企业界人士的大力支持与帮助,并参阅了大量近年来国内外成本会计的研究成果,在此一并表示感谢!

由于编写时间仓促,编者水平有限,书中难免有错误和疏漏之处,恳请广大读者和同行批评指正。

编者

目录 Contents

成本会计

第一章 总论	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本会计的对象和职能	5
第三节 成本核算的要求和原则	8
第四节 产品成本的核算程序和会计科目	12
本章小结	14
知识技能训练	15
第二章 要素费用的核算	19
第一节 要素费用核算概述	19
第二节 材料费用的核算	20
第三节 外购动力费用的核算	28
第四节 人工费用的核算	29
第五节 折旧费用核算	36
第六节 利息费用、税金和其他费用的核算	37
本章小结	39
知识技能训练	39
第三章 辅助生产费用的核算	42
第一节 辅助生产费用归集的核算	42
第二节 辅助生产费用分配的核算	43
本章小结	50
知识技能训练	50
第四章 制造费用的核算	53
第一节 制造费用归集的核算	53
第二节 制造费用分配的核算	54
本章小结	58
知识技能训练	58
第五章 废品损失和停工损失核算	61
第一节 废品损失的核算	61
第二节 停工损失的核算	67
本章小结	69
知识技能训练	69

第六章 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算	74
第一节 在产品数量的核算	74
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	76
第三节 完工产品成本结转的核算	86
本章小结	87
知识技能训练	88
第七章 产品成本核算的品种法	91
第一节 品种法成本核算概述	91
第二节 品种法成本核算的应用	93
本章小结	99
知识技能训练	100
第八章 产品成本核算的分批法	107
第一节 分批法核算的程序	107
第二节 简化分批法核算的程序	112
本章小结	117
知识技能训练	117
第九章 产品成本核算的分步法	127
第一节 分步法成本核算概述	127
第二节 逐步结转分步法	128
第三节 平行结转分步法	139
本章小结	145
知识技能训练	145
第十章 产品成本核算的分类法	154
第一节 分类法的核算程序及应用	154
第二节 副产品、联产品和等级产品的成本核算	162
本章小结	168
知识技能训练	169
第十一章 产品成本核算的定额法	174
第一节 定额法的产生及特点	174
第二节 产品定额成本的核算	174
第三节 脱离定额差异的核算	177
第四节 材料成本差异的核算	181
第五节 定额变动的差异	181
第六节 完工产品实际成本核算与分析	182
第七节 定额法的优缺点、适用范围及应用条件	184
本章小结	186
知识技能训练	186

第十二章 产品成本核算的标准成本法.....	190
第一节 标准成本法的特点.....	190
第二节 标准成本的种类及其制定.....	192
第三节 成本差异的核算和分析.....	195
第四节 标准成本法的账务处理.....	199
本章小结.....	202
知识技能训练.....	202
第十三章 成本报表的编制与分析.....	205
第一节 成本报表的编制.....	205
第二节 成本报表的分析.....	214
知识技能训练.....	224
本章小结.....	225
参考文献.....	232

第一章 总论



学习目标

1. 了解成本的经济内涵和作用；
2. 了解成本会计的内容及其职能；
3. 掌握成本核算的原则要求和成本核算的一般程序；
4. 掌握成本核算的账户设置及账务处理程序；
5. 熟悉成本会计工作组织的方法；
6. 熟练运用成本核算程序。

第一节 成本概述

一、成本的经济内涵与作用

(一)成本的经济内涵

成本作为价值范畴,从广义和抽象的意义上看,是为了达到某一特定目标而失去或放弃的资源。在商品经济社会中,成本是企业为了生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。在社会主义市场经济中,加强成本管理,降低成本消耗,无论是对提高企业经济效益,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,都是极其重要的。

马克思科学地分析了资本主义商品生产,并指出商品成本是由物化劳动和活劳动中必要的劳动价值组成的。即按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式 $W=C+V+M$ 来表示。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……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东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。马克思从耗费和补偿两方面对成本进行了论述:成本从耗费的角度看,是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $C+V$ 部分,它是成本最基本的经济内涵;成本从补偿的角度看,是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,即成本价格,它是成本最直接的表现形式。成本是已消费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。也就是说,产品成本是企业维持简单再生产的起码条件。如果产品的价值不能补偿成本耗费,其简单再生产就无法维持。

成本概念中最有典型意义的是产品成本。产品生产过程,也是物化劳动和活劳动的耗费过程。生产产品所消耗的物化劳动和活劳动,构成产品的价值,它包括以下三部分内容。

(1)所消耗的生产资料价值(C),即已消耗的材料等劳动对象的价值以及机器设备等劳动手段所损耗的价值。

(2)劳动者为自己的一部分劳动创造的价值(V),它是以工资形式分配给劳动者个人用于生活消费的部分,即活劳动中必要劳动耗费。

(3)劳动者为社会创造的价值(M),它是以税金、利息和利润等形式上缴国家和分配的价值给投资者的部分。从理论上讲,产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。这种由 $C+V$ 构成的成本,称为理论成本。

在实际工作中,由于存在许多具体的问题,使得理论上的成本与实际工作中计算的成本存在一定程度的差异。第一,并非在生产过程中消耗的物化劳动和活劳动都是可以量化的,更不是所有消耗的资源都是可以用货币计量的。第二,即使可以用货币计量的消耗也不是全部计入成本。这是因为,成本作为资本的耗费,出现在生产过程;价值补偿是生产成果的分配,属于分配领域的范畴;作为商品的所有者和经营者,可能会根据自身利益的需要,而将分配领域的支出列作生产成本,从而导致实际补偿与所消耗的 $C+V$ 不一致。第三,成本是进行价值补偿的依据。但在实际工作中,耗用劳动的价值都是以价格来表示的。在市场经济的环境下,由于供求等方面因素影响,导致价值与价格相背离的情况并不少见。因此,即使所有消耗都可以用货币计量,成本补偿范围与劳动消耗范围完全一致,以消耗劳动的价格作为需要弥补的成本也并不完全符合理论成本的要求。

由于成本与管理之间存在密切关系,在实际工作中,为了促使企业加强经济核算,节约资源耗费,减少生产损失,对劳动者为自身创造的某些价值,以及不形成产品价值的损失,也允许计入产品成本;为了简化成本核算工作,对于难以按产品归集的某些属于 C 或 V 的耗费,作为期间费用直接计入当期损益。因此我国由国家通过有关法规制度界定的成本开支范围,与理论成本的内涵有一些差别。但必须对此种背离加以严格限制,否则成本计算缺乏理论依据。

由此可见, $C+V$ 这个成本的经济内涵,只能是一种高度的理论抽象,也可以说理论成本,但是在实际会计核算中计算的成本,除了考虑对消耗劳动的补偿以外,还必须执行国家的政策和法规,同时需要考虑管理对成本的要求。所以,会计成本只是对理论成本的近似,是在理论成本的基础上进行修订和协调的结果。

综上所述,现实经济生活中会计成本的经济内涵是:在为了生产一定数量和质量的产品和劳务而耗费的人力、物力等资源的货币表现,根据政府有关规定、操作技术手段限制和其他有关制约条件,可以在产品销售收入中直接扣除的部分。

(二)成本的作用

成本的作用是多方面的,就制造业而言,产品的生产是使用价值形成的过程,也是价值形成的过程。人们对生产过程的控制和观念的总结正是会计职能的体现,成本的作用主要表现在以下三点。

1. 成本是生产耗费价值的补偿尺度

企业生产产品是为了销售,并以盈利为目的,产品成本必须从销售收入中补偿。在产品市场价格一定时,生产耗费能否从销售收入中收回,则取决于成本这一价值补偿尺度的确定。产

品成本就是衡量生产耗费的价值补偿尺度。目标成本管理、价值工程分析和各种成本计算方法为成本的确认和计量提供了有效手段。

2. 成本是综合反映企业工作业绩的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,企业供、产、销各经营环节和人、财、物各管理环节的工作业绩,都可直接或间接地在成本上反映出来。例如产品设计的优劣、生产工艺的合理程度、原材料消耗的节约或浪费、生产设备的利用情况、生产组织的协调、产品质量的高低以及费用开支的大小等都可以通过成本指标反映出来。因此,可以通过对成本的计划、控制、考核和分析来促使企业不断改善经营管理,降低各种耗费来提高经济效益。

3. 成本是制定产品价格的一项重要依据

产品价格是产品价值的货币表现,产品价格应大体符合产品的价值。企业制定产品价格时应遵循价值规律的要求。但在现阶段,产品的价值还不能直接计算出来,只能通过计算成本,间接地、相对地反映产品价值。因此,成本就成为制定产品价格的一项重要依据。应当指出的是,产品的定价是一项复杂的工作,除了成本这一制约因素外,还受国家价格政策、其他经济政策、市场供求关系、市场竞争等因素的影响,因而成本是制定产品价格的一项重要依据。

二、成本的构成与分类

(一)成本的构成

企业要开展生产经营活动,必然要耗费一定数量的人、财、物力。所以,生产经营过程就是生产的耗费过程,也是成本的形成过程。但是需要注意的是,生产耗费金额不等于成本金额。

以制造业企业为例。制造业企业在生产经营过程中的资金耗费,有的是直接发生于产品的制造过程中,如材料费用、人工费用、能源动力费用等,这种直接与产品的生产相联系的费用,称作生产费用。而其他一些费用则与产品制造不直接有关,如用于企业的组织经营管理的管理费用,用于产品销售的营业费用以及用于筹集企业经营所用资金的财务费用等。

生产费用与管理费用、营业费用和财务费用具有明显区别。生产费用直接与产品的制造直接相关,因而它可以按照所生产的产品直接计入相关产品的生产成本,从具体的产品销售收入中得到补偿。而管理费用、营业费用和财务费用则与产品制造不直接相关,无法直接计入相关产品的生产成本。它们都是为了赚取某一会计期间的收入而发生的,与该会计期间的生产经营、组织管理等有关。这些不能直接计入相关产品成本的费用应该计入当期损益,从当期的收入中得到补偿。因而管理费用、营业费用和财务费用又称为期间费用。换言之,期间费用按照发生的期间计量,而成本是按照受益对象确认,成本就是对象化的生产费用。

(二)成本的分类

将成本按照不同的标志进行科学的分类,有助于理解各种成本的含义及作用,获取各种有用的成本管理信息,提高成本管理的水平。在成本管理中常见的分类有以下几种。

1. 按与产品生产的因果关系进行分类

在工业企业,成本按与产品生产的因果关系划分为产品制造成本和期间成本。

(1)产品制造成本是与产品生产存在明显因果关系的生产费用,包括直接材料费、直接人工费、其他直接费用和间接制造费用。产品制造成本属于计入存货的成本,只有当产品实现销售时,才转化为销售成本,才能与相应的销售收入相配比,从销售实现时的收入中取得补偿。未销售时则表现为期末存货资产的价值。

(2)期间成本是与产品生产不存在明显因果关系,难以按产品归集的经营管理费用,包括

管理费用、财务费用、营业费用等。期间成本不计入产品成本,而计入发生当期的损益,从发生当期的收入中取得补偿。如果将期间成本纳入产品制造成本,不仅使产品成本与其经济内涵出现较大程度的背离,而且在企业产品积压时,既虚增当期营业利润,又虚增期末资产价值。

划分产品制造成本与期间成本,体现了配比原则和权责发生制的要求,有助于正确反映企业生产经营成果,可从一定程度上解决由于产销不平衡而发生的问题。

2. 按归属成本计算对象的难易程度进行分类

成本按费用归属成本计算对象的难易程度划分为直接成本和间接成本。

在计算制造一批产品、提供一项服务、完成一件工作的成本时,所制造的产品、提供的服务、完成的工作常被称做成本计算对象。成本计算对象是承担成本的客体,也即费用归集与分配的目标。

(1)直接成本是指属于某一特定成本计算对象的可溯成本。直接成本可以根据有关原始凭证或记录比较容易地加以认定。

(2)间接成本是指两个或两个以上成本计算对象共同发生的成本。间接成本通常先按一定方式归集,然后选择适当标准分配给各成本计算对象。

划分直接成本与间接成本,对于确定成本计算的程序,正确计算产品成本具有重要意义。

在成本计算过程中,能直接计入成本的费用,应尽可能直接计入,这样可以减少带有主观假定成分的分配。直接成本在成本中所占比重越大,所反应的成本水平就越真实、客观。

3. 按成本计算的时间进行分类

成本按计算的时间(事前或事后)划分为预计成本和实际成本。

(1)预计成本是在成本计算对象的费用发生之前根据有关资料预先计算的成本。如计划成本、定额成本和标准成本等。

(2)实际成本是根据成本计算对象实际发生的费用事后计算的成本。

划分预计成本与实际成本,主要是有利于控制成本。实际成本对于确定利润和计征所得税具有重要意义,但毕竟属于历史的成本。为了有效地控制成本,必须制定预计成本,以此作为成本管理的目标;在日常生产经营管理过程中以此衡量费用的超支和节约,进行反馈性控制,并将其作为考核成本管理业绩的标准。

4. 按与业务量变动的依存关系进行分类

成本按与业务量变动的依存关系划分为变动成本和固定成本。

(1)变动成本是指随业务量增减而成正比例升降的那部分成本。例如构成产品实体的主要原材料费用、生产工人的工资等。

(2)固定成本是指当业务量在一定幅度内变动时不随之增减而基本不变的那部分成本。例如采用直线法按月计提的固定资产折旧费等。

还有些费用则同时兼有变动成本和固定成本的特性,它们虽然也随业务量的增减而变化,但不成正比例,通常被称为混合性成本。

划分变动成本与固定成本,不仅有助于寻求降低成本的途径,而且也能为成本的预测和决策提供依据。划分变动成本与固定成本是规划和控制企业经济活动的前提条件,有利于充分挖掘内部潜力,争取实现最佳经济效益。

5. 按可控性原则进行分类

成本按可控性原则划分为可控成本和不可控成本。

(1)可控成本是针对特定的责任单位(如分厂、车间、部门、班组)而言的,是指能够由该责任单位预知、计量并控制的成本。

(2)不可控成本是指不能被某责任单位预知、计量或控制的成本。

划分可控成本与不可控成本,对于正确计算责任成本,明确经济责任,进行成本考核,建立企业内部激励机制,具有重要意义。

成本还可按其职能划分为纳税成本和管理成本,按其支出必要性划分为可避免成本与不可避免成本;按其与决策的关系划分为相关成本与无关成本等。

第二节 成本会计的对象和职能

一、成本会计概述

(一)成本会计的形成和发展

成本会计作为现代会计的一个分支,是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的,它的产生和发展大体经历了四个阶段。

1. 成本会计的萌芽阶段

早在 15 世纪初至 18 世纪的 60 年代,英国工场手工业有了较快的发展。手工业者通过明码标价,以求交易合理。这样,在组织生产前如何较为准确地进行一些成本估计,就成为合理定价的基础,于是产生了一些估计成本的方法,用以估计料工费的消耗。这种估计成本的方法在理论上被认为是成本会计的萌芽。

2. 成本会计的产生和发展阶段

(1)成本核算的形成阶段(18 世纪 60 年代—19 世纪 30 年代)。当时,英国工业革命已基本完成,社会生产力得到巨大的发展,机器大生产在整个社会生产中占有显著的优势。资本家为了在竞争中取胜,必须寻求科学的、系统的成本核算方法,因为成本核算方法不当会导致成本不实,给企业带来不利影响。实践中产生的矛盾,需要从理论上给予解决,于是,当时会计学界的有识之士,就分别根据纺织及冶金行业的工艺和生产组织的特点,提出并制定了分步成本计算方法;另外,还根据装配生产的特点,提出和制定了分批成本计算方法,并用于实践。

(2)成本会计的繁荣发展时期(19 世纪 40 年代—20 世纪 40 年代)。到 20 世纪初,泰勒制被广泛采用,同泰勒的科学管理方法直接相联系的标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引入会计中来,成为会计的一个组成部分。这时,成本会计的内容已不再仅是对成本的核算,而扩展到成本预算和成本控制,从而使成本会计的方法和理论得到了进一步的完善和发展。这一时期,会计专家对成本会计定义的表述为:成本会计是用来详细的描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。

(3)成本预测的形成和发展阶段。第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新速度加快,成本会计有了较快的发展;企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争十分激烈。

为了适应社会经济出现的情况和现代化大生产的客观要求,管理也要现代化。成本会计从着重成本核算发展到着重成本控制,成本控制范围也由事中控制发展到对企业未来经营活动与损益加以控制,即提供成本预测的信息,以满足企业管理者的需要,形成了新型的着重管理的经营型成本会计。

(4)成本会计的最新发展。20世纪80年代前后,高科技被广泛应用于生产,自动化程度显著提高,加上全面质量管理制度的实施,给企业成本的计量工作造成猛烈的冲击,使存货制度既有需要也有可能从永续盘存制改为无盘存制(零存制)。日本丰田公司提出了适时制的管理思想,从而引发了作业成本法的产生。

作业成本法是以生产的自动化为基础,同适时制和全面质量管理紧密配合的以成本作业为核算对象,追踪成本的形成和积累过程的一种成本计算方法,它是成本计算和成本管理相结合的产物。

综上所述,成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所区别。

从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要采用分批或分步成本会计制度计算产品成本,以确定存货成本及销售成本;在近代成本会计阶段,主要采用标准成本制度和成本预算制度,为生产过程的成本控制提供了条件;在现代成本会计阶段,加强事前成本控制,广泛应用管理科学的成果,其发展重点趋向预测、计划及决策,实行最优化控制。

从成本会计理论体系来看,开始属于财务会计体系。主要从财务会计理论来研究成本计算,并纳入会计账簿体系。到了近代成本会计阶段,成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立的学科;随着经营管理的发展,成本概念十分广泛,成本会计范围更加开阔,逐步向经营型成本会计发展,形成了企业会计中财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。

(二)成本会计的含义

人们在从事物质资料生产和经营活动的过程中,必然要发生一定的人力、物力和财力的耗费,这些劳动耗费的货币表现成为费用。而把费用具体到一定对象上去,就是这一对象的成本。不同的企业,生产经营或业务活动所发生的人力、物力和财力的耗费是不同的,其耗费的管理及补偿的方式也不相同,因此,它们都有各自的成本费用。

工业企业一定时期内发生的、用货币表现的生产耗费,称为生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的生产成本。

作为会计学的一个重要分支,成本会计就是运用会计的基本原理和一般原则,采用专门方法对企业各项费用的发生和生产经营成本的形成进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一种管理活动。成本会计有广义和狭义两种解释,狭义的成本会计是指对生产经营活动中发生的费用进行归集、分配,计算出有关成本计算对象的总成本和单位成本,并加以分析和考核;广义的成本会计是指成本管理的全过程,即包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析及成本考核等管理活动。

二、成本会计研究的对象

(一)工业企业成本会计研究的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。从理论上讲,成本所包括的内容,也就是成本会计应该反映和监督的内容。为了更具体地了解工业企业成本会计的对象,还必须结合工业企业的生产经营过程加以说明。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。产品的制造过程即生产耗费过程,主要包括原材料、直接生产人员工资、固定资产折旧等。这些支出构成企业在产品制造过程的全部生产费用,而为生产一定种类、一定数量产品所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。工业企业在产品销售过程中也会发生各种各样的费用支出,构成了企业的营业费用。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,

称为管理费用。此外,企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用,称为财务费用。

上述产品制造过程中发生的各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是工业企业成本会计反映和监督的主要内容。营业费用、管理费用和财务费用,可以总称为期间费用,与产品生产没有直接联系,不计入产品成本。但为了促使企业节约费用,增加利润,期间费用也作为成本会计反映和监督的内容。

由此可见,工业企业成本会计研究的对象包括产品成本和期间费用,简称工业企业的成本费用。

(二)其他行业企业成本会计研究的对象

不仅工业企业需要成本会计,在其他行业企业中也需成本会计。

商品流通企业的基本经营活动是商品采购和销售。为此,要耗费商品采购成本和销售成本,还要发生营业费用、管理费用和财务费用,这些费用总称商品流通费用。虽然不计入商品采购成本和销售成本,但是为了促进企业节约费用,增加利润,也作为成本会计反映和监督的内容。因此,商品流通企业成本会计研究的对象包括商品采购成本、销售成本和商品流通费用,简称商业企业的成本费用。

施工企业的基本经营活动是进行建筑工程的施工。工程施工要耗费工程成本,还要发生管理费用和财务费用,这些费用不计入工程成本,但却是成本会计反映和监督的内容。因此,施工企业成本会计研究的对象包括工程成本和期间费用,简称施工企业的成本费用。

饮食服务、旅游企业的基本经营活动是提供饮食服务、旅游服务的业务,要耗费管理成本,还要发生营业费用、管理费用和财务费用,同样这些费用也不计入营业成本,但却是成本会计反映和监督的内容。因此,饮食服务、旅游企业成本会计研究的对象包括营业成本和期间费用,简称饮食服务、旅游企业的成本费用。

综上所述,成本会计的对象可以概括为:各行业企业生产经营业务的成本和有关的期间费用,简称成本、费用。成本会计实质是成本、费用会计。

三、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。成本会计应当有成本核算、成本预测、成本决策、成本计划(预算)、成本控制、成本分析、成本考核等各项职能。

(一)成本核算

成本核算是指对生产经营过程中实际发生的成本费用进行记录、归集、计算、分配,做出有关的账务处理,并编制成本报表,为成本管理提供客观、真实的成本资料。

(二)成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据、企业内外环境的发展变化和可能采取的各项措施,采用一定的专门方法,对未来成本水平及其变化趋势做出科学的估计。成本预测既要在计划期开始之前和成本决策之前进行,又要在成本计划(预算)执行过程中进行。它可以减少生产经营管理的盲目性。

(三)成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,根据市场营销和产品功能分析,挖掘潜力,拟定降低成本、费用的各种方案,并采用一定的专门方法进行可行性研究和技术经济分析,选择最优方案,以确定目标成本。目标成本是成本控制的依据。确定目标成本的过程,也是对成本进行事前控制或前馈控制,企业能够未雨绸缪,及早采取降低成本的措施。

(四)成本计划(预算)

成本计划是指根据成本决策所确定的成本目标与成本预测资料,编制成本计划、成本费用的控制标准及责任预算等,并提出为达到规定的成本费用水平应采取的措施。编制成本计划(预算)的过程,是进一步挖掘企业内部潜力的过程。成本计划(预算)是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

(五)成本控制

成本控制是指根据成本计划(预算),制定各项消耗定额、费用定额、标准成本等,对各项实际发生和将要发生的成本费用进行审核,及时揭示执行过程中的差异,采取措施将成本费用控制在计划和预算之内。通过成本控制可以确保成本目标的实现。

(六)成本分析

成本分析是指根据成本核算所提供的信息和其他有关资料,分析成本水平与构成的变动情况和影响成本费用升降的各种因素及其影响程度,成本超支或节约的责任(原因)。通过成本分析可以寻求降低成本的途径。

(七)成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上,对成本计划(预算)的完成情况或执行结果进行评价,明确责任。成本考核将责、权、利紧密结合,能调动职工控制成本和降低成本的积极性。

在成本会计的各项职能中,成本核算是基础,其他各项职能是在成本核算的基础上,随着商品经济、管理科学的发展和企业管理要求的提高,逐步发展形成的。这些职能互相联系,相辅相成,并贯穿于企业生产经营的全过程,构成了现代成本管理的框架。

第三节 成本核算的要求和原则

一、成本核算的要求

成本核算就是详细记录企业在制造与销售产品的过程中所发生的一切费用支出,决定产品的总成本和单位成本。为了充分发挥成本核算的作用,成本核算应该实现以下各项要求。

(一)审核和控制各项成本和费用的发生

在开展成本核算之前,首先需要根据国家有关的法规、制度、行业惯例、企业成本计划和相应的消耗定额,对企业在生产过程中发生的各项费用进行详细地审核。从而分析确定各项开支是否存在不合法或不合理的项目。凡是属于不合法、不合理、不符合企业规定的开支项目,应坚决制止;对于不应有的浪费和超支应尽量制止;对于已经无法制止的应该追究责任及时采取措施,防止以后再次发生;如果是由于企业标准或定额脱离实际情况而发生的超支,应按照规定的程序修订标准和定额,从而保证成本管理的有效性。

其次要对已经开支的生产费用和期间费用进行归集与分配,计算产品的生产成本和期间费用,从而取得审核和控制成本费用的最终结果,以便为定期进行产品成本的分析和考核,挖掘降低成本的潜力提供相关可靠的成本信息。

(二)正确划分各种费用界限

为了保证成本和费用核算的正确性、合法性和合理性,必须正确划分以下五个方面的费用界限。



1. 划分正常支出和非正常支出的界限

企业各个会计期间发生的支出,大部分属于正常的生产经营支出,但是也不能排除有时可能发生一些非正常的损失项目。例如,企业的存货、固定资产盘亏损失、固定资产提前报废损失、自然灾害损失等,都不是由于日常的生产经营活动而发生的正常支出。这些支出既没有增加新的经济资源,也没有为创造收入做出任何贡献。因此这些支出的金额既不应该列为增加资产的成本,也不应该报告为当期的费用,只能作为营业外支出从收益中扣减,以弥补企业的损失。

在进行成本核算时,需要注意将这类非正常支出与正常的生产经营费用区分开来。如果将这些非正常支出与生产经营费用混淆起来,就会导致成本费用虚增,影响成本核算的可靠性,也妨碍了对企业各个部门工作业绩评价的公正性。

2. 划分资本性支出和收益性支出的界限

凡是确定为企业正常开支的项目,还需要在资本性支出和收益性支出中做进一步的划分。凡支出的效益仅限于本年度(或一个营业周期)的,应当作为收益性支出。例如,用于产品的生产和销售、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所发生的支出,都属于收益性支出。凡支出的效益及于几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出。例如,企业购置和建造固定资产、购买无形资产以及对外进行投资等,这些活动都不是企业的日常经营活动,其支出都属于资本性支出。

如果将资本性支出列为收益性支出,就会少列资产而多计成本和费用,从而少计当期利润;反之,如果将收益性支出列为资本性支出,则必然虚增资产而少列成本和费用,最终导致利润虚计。可见,合理划分收益性支出与资本性支出的界限,对于正确反映企业财务状况和计算当期利润来说是至关重要的。

3. 划分生产费用和期间费用的界限

制造业企业的生产费用应该计入产品成本。产品成本要在产品生产完工并对外销售以后才计入企业的损益,并从该期的收入中得到补偿。而当月投入生产的产品不一定都在当月完工,更不一定在当月销售出去。换个角度讲,当月销售的产品也不都是当月投入生产的。所以本月发生的生产费用不一定能够计入当月损益,从当月收入中得到补偿。因此,为了正确地计算产品成本和当月的期间费用,正确地计算企业各个月份的损益,还应该将确定为当期收益性支出的费用在生产费用和期间费用之间进行正确划分,也就是划分为产品制造成本和期间费用。用于产品生产的原材料费用、生产工人工资费用和制造费用等,应该计入生产费用,并据此计算产品成本;由于产品销售、组织和管理生产经营活动或筹集资金所发生的费用,应该计入期间费用,并分别按照营业费用、管理费用和财务费用进行归集,直接计入当月损益,从当月利润中予以扣除。

4. 划分各种成本计算对象的费用界限

为了分析和考核各种产品的成本计划或成本定额的执行情况,应该分别计算各种产品的成本。因此,应该计入本月产品成本的生产费用还应该在各种产品之间进行划分。属于某种产品单独发生的,能够直接计入该种产品成本的生产费用,应该直接计入该种产品的成本。属于几种产品共同发生、不能直接计入某种产品成本的生产费用,则应该采用适当的分配方法,分别计入这几种产品的成本。

所谓适当的分配方法,就是分配所依据的标准与所分配的费用多少有比较密切的联系,因

而分配结果比较合理,而且分配标准的资料比较容易取得,计算比较简便。分配间接计入费用的标准主要有三类:成果类,例如产品的重量、体积、产量、产值等;消耗类,例如生产工时、生产工资、机器工时、原材料消耗量、作业消耗量等;定额类,例如标准成本、定额耗用量、定额费用等。

5. 划分完工产品和在产品的费用界限

月末计算产品成本时,如果某种产品已经全部完工,这种产品的各项生产费用之和,就是这种产品的完工产品成本。如果某种产品没有一件完工,这种产品的各项生产费用之和,就是这种产品月末在产品成本。如果某种产品中一部分已经完工,另一部分尚未完工,这种产品的各项生产费用,还应该采用适当的分配方法在完工产品与月末在产品之间进行分配,分别计算完工产品和月末在产品成本。

关于在完工产品和月末在产品之间进行费用分配所依据的标准和使用方法,将在本书后面章节具体介绍。

以上五个方面的费用界限的划分,都应该贯彻受益原则,即谁受益谁负担费用;向时间受益、何时间负担,负担费用多少应该与受益程度大小成正比。这五个方面费用界限的划分过程,也是产品制造成本的计算过程。

二、成本核算的原则

(一)成本会计工作组织的原则

一般地说,企业应根据本单位生产经营的特点,生产规模的大小和成本管理的要求等具体情况来组织成本会计工作。具体地说,应该遵循以下三项原则。

1. 成本会计工作与生产技术相结合的原则

成本是一项综合性的经济指标,成本的高低受多种因素的影响,其中产品的设计、加工工艺等生产技术是否先进、经济上是否合理,起着制约的作用。但是在成本会计工作中,会计部门往往注重产品加工中的各种耗费,而对产品设计、加工工艺、产品质量和性能等与产品成本之间的联系考虑较少,有的成本会计人员甚至不懂基本的生产技术。相反,企业的工程技术人员往往注重产品的技术问题,而对产品成本考虑较少。这种成本会计工作与生产技术脱节的现象,使成本会计工作往往局限于事后算账,限制了产品成本的降低。因此,为了不断地降低成本,提高企业经济效益,在成本会计工作的组织上应遵循成本会计核算与生产技术相结合的原则。成本会计人员不仅要精于会计知识,还应具备与正确进行成本预测、成本决策相适应的生产技术方面的知识。工程技术人员也应懂得相关的成本知识,树立成本意识。只有将成本会计工作与生产技术相结合,才能真正发挥成本会计应有的作用。

2. 成本会计工作与经济责任制相结合的原则

实行成本管理上的经济责任制是降低成本的一条重要途径。

实行成本责任制,要求把完成成本降低任务的责任落实到每个部门和执行人,使职工的责、权、利相结合,国家、集体、个人的利益相结合,职工劳动所得和劳动成果相结合。由于成本会计工作是一项综合性的价值管理工作,在实行成本责任制工作中,成本会计以责任者为核算对象,按责任的归属对发生的可控成本记录、汇总、分配、整理、计算、传递和报告,并把各责任者的实际可控成本与目标成本进行比较,及时揭示差异,查明产生差异的原因,据以确定奖惩和挖掘进一步降低成本的潜力。成本会计工作与成本管理中的经济责任制相结合,是成本会计的优势,要摆脱只注重成本会计事后核算作用的片面性,充分发挥成本会计的这种优势,使