



面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

COST ACCOUNTING
PRACTICE

成本会计实务

主编 罗荷英 徐 敏 李 薇

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

成本会计实务

主 编 罗荷英 徐 敏 李 薇
副主编 邓晓丹 黄 娟 王秀梅
主 审 张其镇

 **北京理工大学出版社**
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

内容简介

根据国家“十二五”发展规划需要及高等院校教学改革的要求和学生的学习需求,本教材在结构上将全书分为4大模块、11个项目、31个学习任务。其中四大模块包括:模块一,成本会计实务基础理论;模块二,成本会计实务核算基础;模块三,产品成本核算方法;模块四,报表编制、报表分析。各模块中分解成若干个项目,并将每一项目分解为多个工作任务。第一项目由知识目标、技能目标、案例导入、工作任务、项目小结组成。另外,教材还根据学生们的就业特点增加了商品流通企业成本核算、物流企业成本核算、旅游酒店企业成本核算、房地产开发成本核算等内容。为了便于学生学习,配备了《成本会计实务习题与实训》及网上测试、课件等多种教学资源。

版权专有 侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务 / 罗荷英, 徐敏, 李薇主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2010. 7

ISBN 978 - 7 - 5640 - 3752 - 9

I. ①成… II. ①罗… ②徐… ③李… 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 (2010) 第 166561 号

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (办公室) 68944990 (批销中心) 68911084 (读者服务部)

网 址 / [http://www. bitpress. com. cn](http://www.bitpress.com.cn)

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 北京市通州富达印刷厂

开 本 / 710 毫米 × 1 000 毫米 1/16

印 张 / 11.25

字 数 / 210 千字

版 次 / 2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月第 1 次印刷

印 数 / 1 ~ 2 000 册

定 价 / 26.00 元

责任编辑 / 施胜娟

/ 申玉琴

责任校对 / 陈玉梅

责任印制 / 边心超

图书出现印装质量问题, 本社负责调换

前言

《成本会计实务》是结合市场经济对学生的就业需求情况和正在进行的课程教学改革情况而编写的。本教材以财务会计专业学生的培养目标、知识目标、技能目标为标准，以制造企业产品生产成本的计算为主要内容，并纳入学生就业面较广的行业的成本核算内容，有利于提高学生动手能力，实现学习就业零距离接触。编写教材时，力求做到理论成熟、体例新颖、生动有趣、简洁易懂，为了便于学生更好地记忆，我们对每一项目内容用图表的形式进行小结，并配备了相应的《成本会计实务习题与实训》。

全书分为四大模块：模块一，成本会计实务基础理论、模块二，成本会计实务核算基础、模块三，产品成本核算方法、模块四，产品成本报表的编制与分析。各模块内容根据会计工作过程分为 11 个项目，每项目按照会计任务分解共计 31 项任务。

本教材在编写方面具有以下特点。

1. 注重实践

在模块二中对于各项费用的分配，除了同类教材的一般要求外，本教材还要求学生掌握各种费用分配表的编制，并对该内容进行了详细的描述；同时对各种费用产生的连续记载过程在教材中进行反映，使学生对产品成本计算方法有较为深刻的理解，提高学生的能力。

2. 内容编排新

本教材在学习内容方面与同类教材的表述一致。但在结构方面，突出模块教学。

3. 表现形式新颖

鉴于应用型本人才培养的特点，本书在文中插入生动有趣的图片，既突出重点，又使学习过程变得轻松愉悦。同时部分项目配案例导入、案例分析、项目小结，提高了教材的可读性。

本教材可以作为高等院校财务会计类专业学生的教学用书，也可以作为各类企业在职会计人员培训、自学教材，以及各类企业管理人员的参考读物。

本书由罗荷英、徐敏、李薇担任主编，邓晓丹、黄娟、王秀梅担任副主编，赵桂英、庄艳参编。其中模块一由黄娟编写，模块二由王秀梅编写，模块三的项目一、项目二由邓晓丹编写，模块三的项目三由徐敏、赵桂英编写，模块三的项目四由庄艳编写，模块三的项目五由罗荷英编写，模块四由李薇编写。全书最后由罗荷英总纂、定稿。由张其镇担任主审。另外，为方便教学，实现资源共享，本书配有教学课件、课程标准、网上测试等教学资源，欢迎索取、指导。

编者

目 录

模块一 成本会计实务基础理论	1
项目一 成本会计实务基础知识	1
任务1 成本会计实务理论基础	2
任务2 成本会计实务基础工作	9
项目二 产品成本核算基本要求及一般程序	15
任务1 产品成本核算要求	15
任务2 产品成本核算的一般程序	18
模块二 成本会计实务核算基础	23
项目一 要素费用的归集和分配	23
任务1 材料费用的归集和分配	24
任务2 人工费用的归集和分配	33
任务3 外购动力费用的归集和分配	40
任务4 折旧费用及其他费用的归集和分配	42
任务5 辅助生产费用的归集和分配	43
任务6 制造费用的归集和分配	54
任务7 损失性费用的核算	59
项目二 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	64
任务1 在产品数量核算	65
任务2 生产费用在完工产品和在产品之间分配	67
模块三 产品成本核算方法	77
项目一 产品成本核算的主要方法——品种法	77
任务1 品种法概述	78
任务2 品种法核算方法举例	80
项目二 产品成本核算的主要方法——分批法	89
任务1 分批法概述	89
任务2 分批法核算方法举例	91
任务3 简化分批法	94
项目三 产品成本计算的主要方法——分步法	100
任务1 分步法概述	100
任务2 逐步结转分步法	102
任务3 平行结转分步法	109
项目四 产品成本核算的辅助方法	118
任务1 产品成本核算辅助方法——分类法	118

任务2 产品成本核算辅助方法——定额法	126
项目五 其他行业成本核算	139
任务1 商品流通企业的成本核算	139
任务2 旅游餐饮企业的成本核算	143
任务3 物流运输企业的成本核算	145
任务4 房地产企业的成本核算	150
模块四 成本报表的编制与分析	155
项目一 产品成本报表编制	155
任务1 成本报表的种类和作用	156
任务2 产品成本报表的编制	158
项目二 产品成本报表的分析	164
任务1 成本报表分析的概述	164
任务2 主要产品单位成本报表的分析	168
参考文献	174

模块一

成本会计实务基础理论

内容提要

本模块主要阐述了成本会计中的基础理论和实务中基础工作部分;阐述了成本会计核算工作的基本要求及一般核算程序。介绍了成本的经济实质和作用;解释费用的含义、费用要素、成本的分类;介绍了成本核算的作用、成本核算原则、成本核算的一般程序及需要应用的主要会计科目。

项目一 成本会计实务基础知识

知识目标

- (1)了解成本的分类,明确成本会计工作的组织。
- (2)理解成本的含义和作用,以及费用的含义。
- (3)掌握成本会计的职能和作用,费用的分类,成本会计的基础工作。

技能目标

- (1)清楚成本的含义和作用,费用的含义和分类。
- (2)对企业成本会计的基础工作非常熟悉,并能规范操作。
- (3)能正确建立企业的成本工作组织。

案例导入

陈琳、黄立和项颖三人是大学时的校友,他们分别于会计学、市场营销和服装设计专业毕业。毕业以后,他们合办了一家服装生产厂。该厂第一个月生产了一批女士服装,并于当月销售一空,取得销售收入 60 000 元。该批女士服装一共花费布匹费用 20 000 元,辅材费用 5 000 元,人工工资 10 000 元,服装推销费用 6 000 元,办公费用 2 000 元,水电费 2 000 元。但是,黄立和项颖在查阅账本的时候,发现陈琳将这批服装的总成本登记为 35 000 元,而不是他们所认为的 45 000 元,于是他们立即向陈琳指出这个登记“错误”。

请问,陈琳登记的服装成本是否有误?

任务1 成本会计实务理论基础

一、成本的含义

成本会计是会计的一个重要分支,是以成本为对象的一种专业会计。要了解成本会计的对象和成本会计本身,首先要了解成本的含义。

成本是会计理论中一个重要的经济概念,是商品生产发展到一定的阶段才逐步形成和完善起来的。所谓成本,是对象化的费用。企业为了取得任何一项资产所发生的费用均可称之为成本。成本的含义有广义和狭义之分。广义的成本是生产耗费的货币表现,是企业生产经营过程中的所有耗费;狭义的成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。本书所指的成本是一种狭义的概念,仅指产品成本。

产品的生产过程,同时也是产品生产和耗费的过程。企业生产产品,就要发生各种生产耗费,主要包括劳动手段、劳动对象和劳动者等方面的耗费,具体表现为人力、物力和财力的耗费。企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费,称之为企业的生产费用。企业为生产产品而发生的耗费才是产品成本。产品成本是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和。

成本是商品价值的重要组成部分。商品的价值由三部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C)、劳动者为自己的劳动所创造的价值(V)以及劳动者为社会创造的价值(M)。成本是前两个部分价值之和,即($C + V$)。因此,从理论上讲,成本是一个价值范畴,是商品价值中的($C + V$)部分,换句话说,成本就是企业在生产商品的过程中,已经消耗的生产资料的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的总和,这一表述说明了成本的经济实质,通常被称之为理论成本。

实际工作中,对成本的确定,除了要考虑理论成本外,还要考虑宏观上政策方针和微观上企业管理的需要,对成本的构成内容和开支范围进行规范,国家通过有关法规制度对成本开支范围加以界定的。实际产品成本内容与理论成本包含的内容有一定的差别。例如,在工业企业的实际成本核算中,为了加强经济核算,减少资金占用,节约生产费用,减少生产损失,把废品损失、停工损失等,也计入产品成本;工业企业将难以按产品对象归集的那些为组织和管理生产经营而发生的管理费用、为销售产品而发生的销售费用以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,为了简化成本核算工作,作为期间费用处理,直接计入当期损益,不计入产品成本。因此,工业企业成本会计的对象不仅包括产品生产成本,而且还包括期间费用。各行业经营业务的成本和有关的期间费用,简称为成本、费用。因此,成本会计事实上指的是成本、费用会计。

尽管不同的行业经营特点和费用发生的形式、范围有所不同,但它们都有着最本质的共同点:都是向社会有偿提供其所需要的物品和服务,都要耗费人力、物力

和财力。为了维持企业的持续经营,耗费的人力、物力和财力都要从成本中得到补偿。为了正确理解产品成本的含义,可以从耗费和补偿两个方面考虑:从耗费角度看,它是生产过程中劳动的消耗,是生产过程中所消耗的物化劳动和活劳动的价值的货币表现,即成本的内涵;从补偿角度看,它是资本消耗的价值补偿,补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,即成本的价格。

当然,成本是一个发展的概念,随着社会经济的发展,成本的概念和内涵也在不断地发生变化。

二、成本的分类

根据成本核算和成本管理的不同要求,成本表现为多种多样的具体形式,并被赋予各种不同的称谓。

(一)按成本与产品之间的关系分类

按成本与产品之间的关系将成本分为产品成本和期间费用。

产品成本是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和。

期间费用是指本期发生的、不能直接或间接归入某种产品成本的、直接计入损益的各项费用,包括管理费用、营业费用和财务费用。

(二)按成本计入成本对象的方式分类

按成本计入成本对象的方式将成本分为直接计入成本和间接计入成本。

直接成本是指可以分清为哪种产品耗用、可以直接计入各品种、类别、批次产品等成本对象的成本。对于只有一种产品的企业来说,所有产品成本都是直接成本。

间接成本是指不能分清为哪种产品耗用、不能直接计入某种、类、批产品等成本对象,而必须按照一定标准分配计入有关的各个成本对象的成本。

(三)按成本与业务量之间的关系分类

按成本与业务量之间的关系可将成本分为固定成本和变动成本。

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内,成本总额不随业务量的变动而变动。如企业行政管理费、厂房和机械的折旧费等。

变动成本是指在一定期间和一定业务量范围内,成本总额随业务量的变动而成正比例变动的那部分成本。如原材料、辅助材料、燃料和动力费、计件工资支出等。

(四)按成本是否可以控制分类

按成本是否可以控制将成本分为可控成本和不可控成本。

可控成本是指在特定时期内,特定责任中心能够直接控制其发生的成本。

不可控成本是相对于可控成本而言的,指的是不能为某个责任单位或个人的行为所控制的成本。

三、成本的作用

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

企业的生产经营过程,也是生产的耗费过程。企业在生产经营活动中耗费的_{生产要素}的种类和数量也是通过成本指标来反映的。要使企业再生产过程连续不断地进行,就必须对生产过程中的耗费进行补偿。在市场经济条件下,企业作为一个自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用其他销售收入来补偿的,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所发生的耗费,只有这样,才能维持简单的再生产。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本作为补偿生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的作用。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是反映企业生产经营管理工作质量的综合指标,经营管理中各方面工作的好坏,都可以直接或间接地在成本上反映出来,比如,机器设备的利用是否充分、材料物资的消耗是否节约、生产工艺的设计是否合理、供产销各环节是否顺畅、劳动生产率高低、产品设计的好坏等,都会对成本产生影响。成本是综合反映企业工作质量的指标,因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核、分析等来促使企业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。

(三) 成本是制定产品价格的重要因素

市场经济条件下,产品的价格是产品价值的货币表现,它以价值为基础,并围绕价值上下波动,在现实的市场经济中,产品价格的制定要根据国家的经济政策、产品的比价关系、市场竞争情况、社会供求关系和成本等因素来综合确定,其中,成本是产品价格制定的最低经济界限,一般情况下,产品的价格不能低于产品的成本水平,否则企业就不能补偿生产过程中的消耗,保证再生产的顺利进行,因此说产品成本是制定产品价格的重要因素。

(四) 成本是企业经营决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。在市场经济条件下,企业要在激烈的竞争环境下立足,并获得生存和发展的契机,就必须根据市场需要和自身经营状况,做出果断、正确的决策。当企业根据决策目标,从各种备选方案中选择最优方案时,虽然有许多因素需要考虑,但成本是其中必须考虑的因素之一。因为对决策方案的分析和评价都离不开成本—效益的分析,而产品成本是效益分析的基础,它为决策提供重要依据。较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

四、费用的含义及分类

费用是企业为销售产品、提供劳务等日常活动发生的经济利益的总流出。它

与收入相配比,体现了会计核算中的配比原则。企业的生产费用内容复杂、发生频繁,为了科学地进行成本管理,正确地进行成本核算,必须对种类繁多的费用进行分类。费用可按不同的标准分类,其中最基本的分类有两种:一是按费用的经济内容分类;二是按经济用途分类。

(一) 费用按经济内容分类

企业的生产经营过程,也是劳动对象、劳动手段和活劳动的耗费过程。因此,生产经营过程中发生的费用,按其经济内容划分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类。为了具体反映工业企业各种费用的构成和水平,还应在此基础上,将工业企业费用进一步划分为以下八个费用要素。

(1) 外购材料。指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购入的原料、主要材料、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

(2) 外购燃料。指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购入的各种气体、固体、液体燃料。从理论上讲,外购燃料应该包括在外购材料中,但是由于燃料是重要的能源,需要单独考核,因而单独列作一个要素进行核算。

(3) 外购动力。指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购入的各种电力、蒸汽等动力。

(4) 职工薪酬。指构成工资总额的各组成部分及企业支付的社会保障、工会经费和职工教育经费、辞退福利、股份支付(现金行权)等。

(5) 折旧与修理费。指企业按规定的方法计提的固定资产折旧费用和为修理固定资产而发生的支出。

(6) 利息费用。指企业按规定计入生产费用的借款利息支出减去利息收入后净额。

(7) 税费。指企业应缴纳的应计入管理费用的各种税金及费用,如房产税、印花税、车船使用税、土地使用税等。

(8) 其他费用。指企业开支的、不属于上述各要素的费用,如差旅费、办公费、邮电费、租赁费、咨询费、业务费、保险费和诉讼费等。

按照以上费用要素反映的费用,称为要素费用。正确区分要素费用,可以反映企业在一定会计期间发生的费用种类和金额,分析各个时期要素费用的构成和水平,为编制企业资金计划、核定资金定额提供资料。但是,这种分类不能说明各项费用的用途,因而不便分析各种费用的支出是否节约、合理。

(二) 费用按经济用途分类

企业在生产经营中发生的费用,首先可以分为计入产品成本的生产费用和直接计入当期损益的期间费用两类。

1. 生产费用按经济用途分类

计入产品成本的生产费用在产品生产过程中的用途是不同的。有的直接用于生产,有的间接用于产品生产。因此,为具体反映计入产品成本的生产费用的各种用途,还应该将其进一步划分为若干个项目,即产品成本项目或成本项目。也就是

说,生产费用按经济用途划分,形成成本项目。成本项目是对象化的生产费用的具体项目,一般来说,制造企业有三个基本成本构成项目。

(1)直接材料。指企业生产经营过程中直接耗用的,并构成产品实体的原料及主要材料、辅助材料等。

(2)直接人工。指企业直接从事产品生产人员的职工薪酬。

(3)制造费用。指企业间接用于产品生产的各项费用(如机物料耗用、水电费、办公费、车间折旧费等),以及虽直接用于产品生产,但不便于直接计入产品,所以没有专设成本项目的费用(如机器设备的折旧费)。

企业为了使成本项目更好地适应生产特点和管理要求,可对以上成本项目进行适当地调整。对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用,以及在产品成本中所占比重较大的费用,应专设成本项目;否则为了简化核算工作,不必专设成本项目。

2. 期间费用按经济用途分类

企业的期间费用按照经济用途可分为销售费用、管理费用和财务费用三大类。

(1)销售费用。销售费用是指企业在销售商品、自制半成品和提供劳务过程中发生的各种费用,以及专设销售机构的各项经费。包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。

(2)管理费用。管理费用是指企业行政管理部门为管理和组织生产经营活动而发生的各种费用。包括企业在筹建期间发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、工会经费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。

(3)财务费用。指企业在生产经营过程中为筹集资金而发生的各项费用。包括企业生产经营期间发生的利息支出(减利息收入)、汇兑净损失和金融机构手续费,以及筹资发生的其他财务费用,如债券印刷费、国外借款担保费等。

五、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计作为一种管理经济的活动,在整个生产经营过程中所发挥的作用。由于现代成本会计与管理紧密结合,因此,它实际上包括了成本管理的各个环节。现代成本会计的主要职能有:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。

(一)成本预测

成本预测是根据成本数据和其他相关资料,运用一定的专门方法,对企业未来

的成本水平及其发展趋势作出科学的估计。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本途径的重要手段。也就是说,通过成本预测,掌握了企业未来的成本水平及变动趋势,可以提高降低成本的自觉性,也为成本决策、成本计划、成本控制提供了及时有效的信息。

(二) 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,运用决策理论和方法,结合企业的具体情况,对制定的各种可行性方案进行分析、比较,从中选择出最优方案,以便确定目标成本,制定成本计划。例如,同一种产品不同等级产量,如何搭配使利润最大;自制半成品是直接出售还是继续加工;零部件是自制或外购的决策等。

(三) 成本计划

成本计划是根据成本决策提供的最优方案所确立的目标成本,具体规定在一定时期内为完成生产任务所需的生产费用数额,确立各种产品的成本水平,并提出保证成本计划顺利实现所应该采取的措施。成本计划通常包括:编制生产成本及期间费用预算、商品(产品)总成本及单位成本计划、可比产品成本降低计划及完成计划的措施等。成本计划为企业进行成本控制、成本分析、成本考核提供了重要依据,一经确定,对各个生产单位及职能部门都有约束作用。

(四) 成本控制

成本控制是指在生产活动过程中,根据预先规定的成本标准和费用预算,对实际发生的费用与成本,及时发现其与预定的目标之间的差异,及时纠正,使其控制在成本计划和成本标准的范围内。成本和费用是反映企业工作质量的综合性经济指标。通过成本控制,可以揭示问题,找出差距,防止浪费,消除损失。成本控制的范围涉及企业生产经营各环节、各部门,控制的内容包括企业人力、物力、财力的消耗及每一项费用的开支。

(五) 成本核算

成本核算是对企业生产经营过程中所发生的各种成本、费用进行的核算。它是按照一定的对象和标准进行归集和分配的。成本核算是成本会计工作的核心。通过成本核算,可以计算出产品的实际总成本和单位成本,进而能够反映成本计划的执行情况,为编制下期成本计划,进行未来成本预测和决策提供资料,同时,也是制定产品价格的重要依据。

(六) 成本分析

成本分析是根据成本计划、成本核算提供的资料和其他相关资料,与相关指标(如目标成本、上年实际成本、同行业成本等)进行对比,揭示影响成本、费用的各种因素及影响程度,以了解产品成本的变动情况,挖掘企业降低成本、节约费用的潜力。成本分析是成本核算工作的继续,是成本会计的重要组成部分。

根据成本报表和成本计划等资料进行的成本事后分析,主要包括:全部产品成本计划完成情况的分析、可比产品成本计划完成情况的分析、产品单位成本计划完

成本会计实务

成情况的分析、制造费用预算执行情况的分析、技术经济指标变动对产品成本影响的分析、产品质量变动对成本影响的分析、工人劳动生产率变动对成本影响的分析、材料利用情况变化对成本影响的分析等。

(七) 成本考核

成本考核是根据成本核算、成本分析提供的资料和其他相关资料,定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行总结和评价。成本考核以各责任者为考核对象,以其可控制成本为界限,并按责任的归属来核算和考核其成本指标的完成情况,评价工作业绩和决定对其奖惩,以充分调动各个责任者完成预定目标的积极性。

上述成本会计的七项职能既相互独立又相互联系,构成了成本会计的七个环节。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的成本目标的具体化,同时又是成本控制、成本分析、成本考核的依据;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;成本核算和成本计划资料是成本分析的依据,成本分析在于找出影响成本变动的各种因素和原因,并对成本决策的正确性作出判断;成本考核是实现成本决策的目标,强化成本核算作用的重要手段。

在上述各项职能中,成本核算是成本会计最基本的职能,离开了成本核算,就谈不上成本会计,更谈不上其他职能的发展。

六、成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化,也是人们期望成本会计应达到的目标和成本会计的要求。其根本任务是:促进企业尽可能节约生产经营过程中活劳动与物化劳动的消耗,不断降低产品成本,提高经济效益。它与成本会计的职能有着密切联系:成本会计能否承担某一项任务,取决于它是否具有完成该项任务的职能;成本会计职能的发挥程度又受制于任务完成情况的好坏。根据企业管理的要求,成本会计的任务主要有以下四项。

(一) 正确计算产品成本,及时提供成本信息

成本数据正确可靠,才能满足管理的需要。如果成本资料不能反映产品成本的实际水平,不仅难以考核成本计划的完成情况和进行成本决策,而且还会影响利润的正确计量和存货的正确计价,歪曲企业的财务状况。及时编制各种成本报表,可以使企业的有关人员及时了解成本的变化情况,并作为制订售价、作出成本决策的重要参考资料。

(二) 优化成本决策,确立目标成本

优化成本决策,需要在科学的成本预测基础上收集整理各种成本信息,在现实和可能的条件下,采取各种降低成本的措施,从若干可行方案中选择生产每件合格产品所消耗活劳动和物化劳动最少的方案,使成本最低化作为制定目标成本的基础。为了优化成本决策,需增强企业员工的成本意识,使之在处理每一项业务活动

时都能自觉地考虑和重视降低产品成本的要求,把所费与所得进行比较,以提高企业的经济效益。

(三)加强成本控制,防止挤占成本,提高效益

加强成本控制,首先是进行目标成本控制。主要依靠执行者自主管理,进行自我控制,以促其提高技术,厉行节约,注重效益。其次是遵守国家有关成本费用的法规规定,严格控制各项费用支出、营业外支出等挤占成本,并积极探求节约开支的途径,以促进企业经济效益的不断提高。

(四)建立成本责任制度,加强成本责任考核

成本责任制是对企业各部门、各层次和执行人在成本方面的职责所作的规定,是提高职工降低成本的责任心,发挥其主动性、积极性和创造力的有效办法。建立成本责任制度,要把完成成本降低任务的责任落实到每个部门、层次和责任人,使职工的责、权、利相结合,职工的劳动所得同劳动成本相结合;各责任单位与个人要承担降低成本之责,执行成本计划之权,获得奖惩之利。实行成本责任制度时,成本会计要以责任者为核算对象,按责任的归属对所发生的可控成本进行记录、汇总、分配整理、计算、传递和报告,并报各责任单位或个人的实际可控成本与其目标成本相比较,揭示差异,寻找发生原因,据此确定奖惩并挖掘进一步降低成本的潜力。

案例分析

实际成本和理论成本有一定区别,服装推销费用、办公费用、水电费共计10 000元,在实际核算中应该计入当期损益。因此,陈琳在账簿上登记的服装成本35 000元没有错。

任务2 成本会计实务基础工作

一、成本会计的基础工作

为了加强成本审核、控制,正确、及时地计算产品成本和期间费用,企业必须做好以下各项基础工作。

(一)健全原始记录

原始记录是指按照规定的格式,对企业的生产、技术经济活动的具体事实所做的最初书面记载。它是进行各项核算的前提条件,是编制费用预算,严格控制成本费用支出的重要依据。成本会计有关的原始记录主要包括以下内容。

- (1)反映生产经营过程中物化劳动消耗的原始记录。
- (2)反映活劳动消耗的原始记录。
- (3)反映在生产经营过程中发生的各种费用支出的原始记录。
- (4)其他原始记录。

原始记录是一切核算的基础,成本核算更是如此。因此,原始记录必须真实正确、内容完整、手续齐全、要素完备,以便为成本计算、控制、预测和决策提供客观的依据。

(二)健全存货的计量、验收、领退和盘点制度

为了保证入库材料物资数量与质量,必须搞好计量与验收工作,准确的计量和严格的质量检测是保证原始记录可靠性的前提;为了保证领、退的材料物资准确无误,还必须及时办好领料和退料凭证手续,使成本中的材料费用相对准确。由于材料物资等存货品种、规格多,进出频繁,尽管严格管理,但由于种种原因,账面不符情况经常存在,所以对材料物资还得进行定期或不定期的清查盘点,进行账面调整,以保证库存材料物资的真实性,确保成本中的材料等费用更加准确。

(三)实施有效的定额管理

定额是指在一定生产技术组织条件下,对人力、财力、物力的消耗及占用所规定的数量标准。科学先进的定额,是对产品成本进行预测、核算、控制和考核的依据。与成本核算有关的消耗定额,主要包括:工时定额、产量定额、材料、燃料、动力、工具等消耗的定额,有关费用的定额如制造费用的预算等。消耗定额的制定是作为企业产品生产发生耗费应该掌握的标准。但由于消耗定额服务于不同的成本管理目的,可表现为不同的消耗水平。当企业编制成本计划时,是根据计划期内平均消耗水平所制定的定额;当定额作为分配实际成本标准时,是以能体现现行消耗水平的定额为依据来衡量的;当企业为实现预期利润而控制成本时,是根据企业实现预期利润必须达到的消耗水平作为衡量的尺度。定额制定后,为了保持它的科学性和先进性,还必须根据生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高,进行不断的修订,使它为成本管理与核算提供客观的依据。

(四)建立适合企业内部的结算价格

在生产经营过程中,企业内部各单位之间往往会相互提供半成品、材料、劳务等,为了分清企业内部各单位的经济责任,明确各单位工作业绩以及总体评价与考核的需要,应制定企业内部结算价格。

制定结算价格的主要依据有以下几点。

(1)内部转移的材料物资等,应以当时的市场价格作为内部结算价格。

(2)材料物资、劳务等也可以以市场价格为基础,双方协商定价,即我们通常所说的“议价”,作为内部的结算价格。

(3)企业生产的零部件、半成品等在内部转移时,可以用标准成本或计划成本作为内部结算价格。

(4)在原有成本的基础上,加上合理的利润(按一定利润率计算)作为内部的价格。

除上述计价方法外,企业也可以根据生产特点和管理要求以及结算的具体情况来确定其合理的结算价格并进行结算。

(五)建立科学、完善的规章制度

规章制度是企业为了进行正常的生产经营和管理而制定的有关制度、章程和规则。规章制度是人们行动的准绳,是实施有效的成本管理的保证。

企业内与成本会计有关的规章制度主要包括:计量验收制度、定额管理制度、

岗位责任制、考勤制度、质量检查制度、设备管理和维修制度、材料收发领用制度、物资盘存制度、费用开支规定及其他各种成本管理制度等。各种规章制度的具体内容应随着生产发展、经营情况的变化、管理水平的提高等客观条件和变化,不断改进,逐步完善。

二、成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的作用,更好地完成成本会计的各项任务,必须有效地加强和组织成本会计工作。为此,必须在企业中设置成本会计机构,配备成本会计人员,制定有效的成本会计制度等。

(一)成本机构设置

企业的成本会计机构,是在企业中负责组织领导和从事成本会计工作的职能部门,是企业会计机构的重要组成部分。它是企业实施成本管理的组织保证,也是进行成本核算的重要条件。企业应当在保证成本会计工作质量的前提下,按照节约成本会计工作时间和费用的原则,设置成本会计工作机构。企业的业务类型和经营规模以及成本会计机构与财务会计机构的关系都影响到成本会计工作组织的设置。成本会计机构可以单独设置,也可以并入企业会计机构之中。在大中型制造企业中,通常在厂部专设的会计机构中单独设立成本会计科,并在各生产车间设置成本会计组,专门从事成本会计工作;在小型制造企业中,通常在专设的会计机构中设置专职的成本核算员,负责处理成本会计相关事宜。

企业内部各级成本会计机构按照组织分工方式的不同,分为集中工作和分散工作两种基本方式。

1. 集中工作方式

集中工作方式是指企业成本会计工作,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。在这种方式下,厂部成本会计机构能够比较及时地掌握企业成本费用的全面信息,便于集中使用电子计算机进行成本数据的处理,还可以减少成本会计工作、机构层次和人员数量;但它不便于实现责任成本核算,直接从事生产经营活动的单位和个人不能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。

2. 分散工作方式

分散工作方式是指将企业成本会计工作中的核算、分析、计划编制等分散到车间和其他单位,由其成本会计机构和人员分别进行。厂部的成本会计机构负责对各车间和其他单位的成本会计机构和人员进行业务上的指导和监督,并对全厂的成本会计信息进行综合的核算和分析。分散工作方式优缺点正好和集中工作方式的优缺点相反。

一般而言,集中工作方式主要适用于中小型企业,分散工作方式主要适用于大中型企业。在实际过程中,为了扬长避短,可以在一个企业中将两种工作方式结合起来,即对某些部门采用分散工作方式,而对某些部门则采用集中工作方式。