

财务管理专业核心课程教材 丛书主编 陈国欣

成本与管理会计

赵书和◎主编

高方露 孟茜◎副主编

Cost and
Managerial
Accounting



机械工业出版社
China Machine Press

财务管理专业核心课程教材 丛书主编 陈国欣

成本与管理会计

赵书和◎主编

高方露 孟茜◎副主编

陈新民 翟森 顾群◎参编

Cost and
Managerial
Accounting



机械工业出版社
China Machine Press

本书共分两大部分：成本会计（第1~7章）和管理会计（第8~16章）。第一部分以制造业传统的成本核算为主，以其他行业成本核算为辅，重点介绍了成本计算与核算。第二部分从企业内部管理这个目的出发，重点介绍了成本控制、预算编制、业绩考核等内容，同时还介绍了预测分析、长短期决策等方法。本书最大的特点是将“成本会计”与“管理会计”这两门课程统合起来，繁简适中，言简意赅。

本书可作为财务管理专业、会计专业、审计专业、资产评估专业及工商管理类学科的本、专科教材，也可作为社会自学考试的参考书，或各类、各级财务会计人员后续教育的培训教材。

版权所有，侵权必究。

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目（CIP）数据

成本与管理会计/赵书和主编. —北京：机械工业出版社，2006.3

（财务管理专业核心课程教材）

ISBN 7-111-18358-4

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

中国版本图书馆CIP数据核字（2006）第008905号

机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037）

责任编辑：石美华 版式设计：刘永青

北京慧美印刷有限公司印刷·新华书店北京发行所发行

2006年3月第1版第1次印刷

787mm×1092mm 1/16·24.25印张

定价：36.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

本社购书热线：（010）68326294

投稿热线：（010）88379007

前言

21世纪是知识经济的时代,教育必须适应、推动知识经济的发展。“成本会计”与“管理会计”是财务管理专业、会计专业、审计专业等工商管理类学科的两门核心课程。

为了适应新的经济形势的需要,本书以我国现行法律法规为依据,借鉴其他国内外资料,立足于我国企业实务,并将“成本会计”与“管理会计”两门核心课程的教学内容进行了整合。

本书的第一部分(第1~7章)内容为成本会计,以制造业传统的成本核算为主,以其他行业成本核算为辅,突出介绍成本计算与核算。第二部分(第8~16章)内容为管理会计,围绕会计的内部管理目的,重点介绍成本控制、预算编制、业绩考核等内容,同时还介绍了预测分析、长短期决策等方法。本书最大的特点是将“成本会计”与“管理会计”两门课程的内容统合起来,繁简适中,言简意赅。

本书可作为财务管理专业、会计专业、审计专业、资产评估专业及工商管理类学科的本、专科教材,也可作为社会自学考试的参考资料,还可作为各类、各级财务会计人员后续教育的培训教材。

本书第1、4章以及第7章中商品流通企业成本核算部分由赵书和编写;第3、5章以及第7章中施工企业成本核算、农业企业生产成本核算部分由陈新民编写;第2、6章由孟茜编写;第8、10、11、15章由翟淼编写;第9、12、13、14章由高方露编写;第16章由顾群编写。

赵书和作为主编,负责教材编写大纲的拟定和对全书总纂。副主编高方露负责管理会计部分大纲的修订及审校工作。副主编孟茜负责成本会计部分的审校工作。

由于作者水平有限,书中难免有缺憾,望广大读者、同行批评指正。

目 录

前言

第1章 成本会计概论1

学习目标1

1.1 成本概述1

1.2 成本会计概述4

本章小结7

思考题7

第2章 产品成本核算的要求和程序8

学习目标8

2.1 成本核算的要求8

2.2 费用的分类11

2.3 产品成本核算的一般程序12

本章小结15

思考题16

第3章 生产费用在各种产品之间的归集与分配17

学习目标17

3.1 各项要素费用的归集与分配17

3.2 待摊费用和预提费用的归集与分配28

3.3 辅助生产费用的归集与分配29

3.4 生产损失的归集与分配37

3.5 制造费用的归集与分配41

本章小结45

思考题45

自测题46

第4章 生产费用在完工产品和在产品之间的归集与分配48

学习目标48

4.1 在产品数量的确定48

4.2 生产费用在完工产品和在产品之间的分配50

4.3 完工产品成本的结转67

本章小结68

思考题68

自测题69

第5章 产品成本计算方法71

学习目标71

5.1 产品成本计算方法概述71

5.2 品种法72

5.3 分批法80

5.4 分步法86

本章小结100

思考题100

自测题101

第6章 产品成本计算的辅助方法108

学习目标108

6.1 产品成本计算的分类法	108	自测题	190
6.2 产品成本计算的定额法	110		
6.3 各种成本计算方法的应用	118	第10章 预测分析	192
本章小结	119	学习目标	192
思考题	119	10.1 预测分析概述	192
自测题	119	10.2 利润预测分析	195
第7章 其他行业的成本核算	121	10.3 销售预测分析	204
学习目标	121	10.4 成本预测分析	206
7.1 施工企业建筑安装工程成本 核算	121	本章小结	211
7.2 农业企业生产成本核算	133	思考题	211
7.3 商品流通企业成本核算	139	自测题	212
本章小结	146	第11章 短期经营决策	214
思考题	146	学习目标	214
自测题	147	11.1 短期经营决策概述	214
第8章 管理会计概述	149	11.2 产品生产决策	218
学习目标	149	11.3 产品定价决策	227
8.1 管理会计的定义	149	本章小结	232
8.2 管理会计的形成与发展	151	思考题	232
8.3 管理会计的基本内容与职能	155	自测题	232
8.4 管理会计与相关会计学科的 关系	158	第12章 长期投资决策	234
本章小结	163	学习目标	234
思考题	163	12.1 长期投资决策概述	234
第9章 成本性态分析和变动 成本法	164	12.2 长期投资决策需要考虑的 重要因素: 货币时间价值	235
学习目标	164	12.3 长期投资决策需要考虑的 重要因素: 现金流量估算	247
9.1 成本性态分析	164	12.4 长期投资决策的基本方法	248
9.2 本量利分析概述	172	12.5 长期投资决策的风险分析	254
9.3 变动成本法	174	本章小结	260
本章小结	186	思考题	260
附录9A 混合成本的分解方法	186	自测题	260
思考题	190	第13章 全面预算	262
		学习目标	262

13.1 全面预算概述	262	15.3 内部转移价格	309
13.2 全面预算的内容和编制	263	本章小结	313
13.3 预算控制的几种形式	275	思考题	313
本章小结	278	自测题	313
思考题	278		
自测题	278	第16章 作业成本法	315
第14章 成本控制：标准成本系统	280	学习目标	315
学习目标	280	16.1 作业成本法概述	315
14.1 标准成本系统概述	280	16.2 作业成本法的基本原理	319
14.2 标准成本核算	282	16.3 作业成本法的基本程序	321
14.3 成本差异的计算及分析	285	16.4 作业成本法与传统成本法的比较	322
14.4 成本差异的账务处理	292	16.5 作业成本法在我国应用的可行性	328
本章小结	297	本章小结	329
思考题	297	思考题	330
自测题	298	自测题	330
第15章 责任会计	299	附录A 货币时间价值计算表	331
学习目标	299	部分自测题参考答案	340
15.1 责任会计概述	299	参考文献	378
15.2 责任中心及其业绩评价	303		

第 1 章

成本会计概论

学习目标

1. 理解成本的含义。
2. 掌握制造成本及期间费用的内容。
3. 了解成本的作用。
4. 了解成本会计的产生和发展历程。
5. 掌握成本会计的定义及职能。

1.1 成本概述

1.1.1 成本的含义

成本是一个普遍的经济范畴,凡是有经济活动的地方都必然发生一定的耗费,从而形成了成本。成本是会计理论中的一个非常重要的问题,也是学习成本会计首先要解决的问题。由于成本的含义有很多不同的解释,因此很难找到一个达到普遍共识的定义。成本可分为广义成本和狭义成本。

1. 广义成本的含义

西方会计学中,往往把广义的成本解释为:成本是为了达到某一特定目的而做出的牺牲,一般通过为之放弃的资源来计量。^①在这里,成本指为实现一定目的所付出的价值牺牲。比较典型的定义是美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会在1951年对成本的定义:“成本是指,为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可以用货币单位加以计量。”^②这个定义可从以下3个方面理解:

成本是一种价值牺牲 成本是一种价值牺牲,即是对资源耗费的一种计量。不仅是货币的消耗,也可以是物资的消耗、劳动的消耗等。例如,制造有形商品或提供劳务都要耗费一定的资源。通过成本的计量,可确定耗费资源的数量。

^① (美)罗纳德 W. 希尔顿著. 管理会计学. 阎达五等译. 北京:机械工业出版社, 2003

^② 葛家澍, 余绪缨主编. 会计大典. 第四卷. 北京:中国财政经济出版社, 1999

成本以货币形式进行计量 一个单位所发生的经济活动,必然要耗费一定数量的人力、物力和财力。由于这些耗费的计量单位不同,因此无法确定耗费的总量。例如,耗费的钱财用价值单位计量,耗费的原材料用实物量单位计量,耗费的人力用劳动量单位计量,货币作为价值尺度能够衡量不同计量单位资源的耗费。成本的计量就是运用货币单位进行度量,将实物量单位、劳动量单位、价值量单位统一起来以确定耗费的总量。

成本是为了一定目的价值牺牲 成本是为了一定目的的价值牺牲,通常是指由经营目的而衍生出来的目的。从这个意义上说,成本是与经营目的有关的活动所消耗的价值。这些以经营为目的的有关的活动或事件,包括制造产品、销售商品、提供劳务以及管理活动。

美国会计学会的这一成本涵义的外延非常宽泛,只要是与经营目的有关的活动所发生的价值牺牲都属于成本范畴。这些活动有的是为了经营目标而取得资产,有的是为了经营目的而进行的管理活动。例如,生产产品、取得存货、取得固定资产、取得股票和债券所发生的价值牺牲以及企业的管理活动所发生的价值牺牲。

美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》(Accounting Terminology Bulletin NO.4)对成本的定义为:“成本是指为获取财货或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗和已耗,未耗成本可由未来的收入负担,例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等属之;已耗成本不能由未来收入负担,应列为当期收入的减项,例如,出售的产成品或其他资产的成本及当期的费用属之。”^①从这个意义上说,成本是为获取财货或劳务而支付的现金或等价物。

广义成本包括狭义的成本以及为管理生产和经营活动而发生的费用。就制造业来说,广义成本包括产品成本和期间费用,其成本计算方法称之为完全成本法制造成本法。

2. 狭义成本的含义

在商品经济条件下,人们借助于货币来衡量生产耗费并得到相应的补偿。从经济学的角度出发,成本就是以价值表现的各种耗费的补偿尺度。狭义成本一般是指产品生产成本。

我国成本计算的理论基础是马克思价值理论。马克思研究成本是从商品经济的产生与发展入手,从劳动价值论学说出发,论证了生产成本的经济实际及其属性。马克思指出:“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。”商品在生产过程中所消耗的 $C + V$ 中的 C 表示商品生产过程所消耗的物化劳动,包括劳动资料和劳动对象上的耗费; V 是商品生产过程劳动者为养活自己所消耗的活劳动。

在社会主义市场经济条件下,马克思的生产成本理论仍然可以用 $C + V$ 表示,并可以表述为:为了生产某一产品,而在生产要素上耗费的资本金价值 $C + V$ 的个别劳动耗费,并应从销售收入中得到补偿的价值,以保持简单再生产的继续进行。

我国《企业会计制度》中关于成本的定义为:“成本是指企业为生产产品、提供劳务所发生的各项耗费。”企业应将当期已销商品或已提供劳务的成本转入当期的费用。

1.1.2 成本与期间费用

无论上述成本的含义如何,财务会计和成本会计都存在着一个重要的问题,就是将取得资产或劳务的成本确认为费用的时间归属问题。在实际工作中,企业发生的全部耗费可以按一定的标准进行分类。以制造业为例,商品从制造到销售过程中所发生的各项费用从其功能角度划

^① 葛家澍,余绪缨主编.会计大典.第四卷.北京:中国财政经济出版社,1999

分,可分为制造成本和期间费用。

1. 制造成本

制造成本也称为生产成本,属于狭义成本。制造成本是指生产产品所发生的各项生产耗费,它是按一定的方法计算的产品生产成本。制造成本或生产成本包括直接材料、直接人工及制造费用等。

如果一项费用是为产品生产而发生的,不管是属于直接费用还是间接费用,均作为生产产品所发生的生产费用。

在制造业的生产过程中,首先将生产产品所发生的生产费用进行归集,然后采用一定的方法计算出完工产品的生产成本,最后通过一系列账务处理进行成本核算。生产费用的归集和分配、再归集和再分配的过程就是成本计算与核算的过程。

在完工产品未销售之前,其制造成本或生产成本构成库存商品的价值,形成企业的成品资金,未完工的在产品的制造成本或生产成本形成企业的生产资金。库存商品和在产品均为企业的资产,同属于资产负债表中的存货项目,西方成本会计称之为“未耗成本”,可从未来的收入中得到补偿。

当产品销售后,已销商品的制造成本或生产成本作为补偿尺度,其价值形式由资产转化为费用,将从当期的销售收入中得到补偿,并与当期的销售收入相互配比以确定当期损益。已销商品的制造成本或生产成本作为被补偿的耗费列入利润表,西方成本会计称之为“已耗成本”,必须从当期的收入中得到补偿。

2. 期间费用

期间费用是指一定期间内为经营和管理等目的所发生的费用。期间费用一般包括营业费用、管理费用及财务费用。

期间费用与制造成本不同,它是一定时期为经营和管理目的所发生的耗费,与产品生产没有直接关系。这些在一定期间内发生的费用也必须从销售收入中得到补偿,并且直接与收入进行配比以计算盈亏。

现行会计制度规定了制造成本与期间费用的内容。在成本计算和核算中也要正确划分制造成本与期间费用的界限。

1.1.3 合理确定成本的开支范围

成本核算是企业有效地进行成本管理的重要基础,也是企业加强内部责任制,节能降耗,正确核算企业利润的重要前提。企业在生产经营过程中,要发生各种消耗,生产出能够满足社会需要的产品。通过成本计算,可以正确地划分和计算出在生产过程中所发生的各种消耗,计算出产品的价值并为生产经营管理决策提供可靠依据。

马克思关于商品成本的论述是制定成本开支范围的重要的理论依据。但在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。

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,成本实际开支范围与理论成本的内容有一定的差别。

成本开支范围和开支标准是企业进行成本管理的重要依据,正确制定成本的补偿标准,对保证企业经营资金的良性循环,具有重要意义。因此,企业在制定成本开支范围时,实行成本补偿与成本杠杆相互制约、相互补充的原则,避免补偿不足或超额补偿。在成本补偿的基本前提下,发挥成本杠杆的作用,可以通过成本列支范围的确定,起到一定的激励或制约作用。

1.1.4 成本的作用

成本在企业经营管理工作中具有以下重要作用：

成本是补偿生产耗费的尺度 企业作为独立的商品生产和经营者，其生产耗费必须从销售收入中得到补偿。企业取得的销售收入扣除生产耗费后，剩余部分才是企业的盈利。如果收入低于成本，生产耗费不能得到补偿，企业的再生产无法持续进行，因此成本是补偿生产耗费的尺度。

成本是综合反映企业工作质量的重要指标 成本是考核企业工作质量的重要指标，各种耗费水平、企业经营管理的业绩都可以直接或间接地通过成本指标反映出来。

通过对成本的计划执行情况进行分析，客观地评价企业的成本水平，可以进一步促使企业加强管理，采取有效措施挖掘潜力，杜绝浪费，降低各种耗费，合理配置人力、物力和财力，降低成本，提高经济效益。

成本是制定价格的重要依据 企业在制定商品的价格时，应遵循价值规律的基本要求。企业可以通过成本间接地掌握商品的价值，可以利用成本资料，考虑其他价格影响因素，确定商品价格。因此，成本是制定价格的重要依据。

成本是企业决策的重要参数 成本是企业生产经营决策中应考虑的重要因素之一。在价格一定的前提下，成本的高低会直接影响企业的盈利水平，而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于有利地位，所以成本是企业制定价格的重要依据。

1.2 成本会计概述

1.2.1 成本会计的定义

对于成本会计的定义，国内外学术界一直存在各种各样的观点。这里主要介绍广义成本会计和狭义成本会计定义。

狭义的成本会计含义 狭义的成本会计含义指对成本核算资料进行归集、记录、汇总、分配，最终确定产品的总成本和单位成本。该定义主要侧重于产品成本的计算。

广义的成本会计含义 广义的成本会计含义除了指产品成本计算、核算以外，还包括对成本的计划和控制等方面的内容。

我们认为成本会计是商品经济发展到一定阶段产生的，是成本计算与复式记账法相结合的产物，是一种事后算账的记录型的成本会计，属于传统的成本会计。

我们认为成本会计是指以成本和期间费用作为对象，为财务会计和管理会计提供成本核算信息的一种专业会计。这也是本书所用的成本会计定义。

1.2.2 成本会计的产生与发展

成本会计是适应商品经济发展的需要而产生和发展的。成本会计经历了一个漫长的历史时期，最后与复式记账法相结合，形成了成本会计。

1. 成本会计的萌芽阶段（16世纪）

一些西方会计史学家认为，工业成本会计最早产生于1368年。当时某些纺织工业企业已经按不同的生产程序汇集各项生产费用，然后定期汇总转入总分类账，据以计算当期损益。但当时的成本记录和会计账簿并未真正融为一体。

16世纪，在法国人办的普兰庭印刷厂，成本会计已经建立了简单的关于成本核算的账户体

系。在该工厂,按每本书设总账,并采用相当于现在的品种法来计算产品成本。在账户中详细反映生产特定书籍所耗用的纸张、劳务费用和其他生产费用,等书印刷完成后,再将相应账户余额结转到“库存本”账户(相当于现在的库存商品账户)。

除法国之外,意大利在工业会计方面也有所创新。在企业里,已建立了较为严密的内部控制制度,并设置了由日记账、分录账、总账、现金账、工资账、染色工账、织布工账、纺毛工账8种账簿组成账簿组织。同时,在企业会计核算中已逐渐认识到要将设备的原始成本在其经济寿命期内分期转销的费用视为折旧,这是成本会计的一个新进步。

随后,成本会计又传入了德国,德国会计界对成本会计进行了广泛而深入的研究。德国首先提出了划分直接费与间接费的方法,以及间接费的汇集和分配方法。1905年莱特纳出版的《工业经营的成本核算》详细地论述了间接费用的分类和摊配标准,并确立了按部门进行成本核算的制度,对当时的会计实务发挥了指导性作用。

当时在成本计算技术中已引进了复式簿记法,但还没有形成一套较为成熟的成本核算体系。

2. 成本会计发展的早期阶段(1880~1920年)

英国产业革命后,由于工业的迅速发展,企业间的竞争日益剧烈,成本问题越来越受到重视。英国会计界将成本记录与计算和不同的会计工作结合起来,形成了成本会计体系。因此,真正的成本会计是从英国开始的。这时的成本会计成为记录型成本会计,即传统的成本会计形成了。

3. 传统成本会计的继承和发扬阶段(1921~现今)

在这个阶段,人们在传统成本会计的基础上,引入标准成本制度,进行差异分析并对成本进行事中控制。

在这一阶段中,美国会计界为适应泰勒制的实施,在20世纪20年代提出标准成本制度,为加强内部成本管理和生产过程的控制提供了条件。这一阶段也是管理会计初步形成的阶段。

1952年,国际会计师联合会(IFAC)正式通过了“管理会计”这个专门名词。1953年,世界会计协会在巴黎的会议上正式承认管理会计是一门独立的科学,这基本标志管理会计的正式形成。管理会计逐步形成以内部管理为目标的独立的会计分支。

从此,企业会计形成财务会计、管理会计两大分支的新格局。作为传统的成本会计,一方面为财务会计提供成本核算信息,另一方面为管理会计进行预测、决策、考核、分析提供成本核算信息。

关于成本会计与管理会计的关系,参见本书第8.4.2节的内容。

1.2.3 成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在企业管理中的作用与功能。成本会计具有核算和监督两大职能。

1. 成本会计的核算职能

成本会计的核算职能是成本会计的首要职能。成本会计的核算职能指从价值补偿的角度出发,反映生产经营过程中各种费用的支出,以及生产经营的业务成本和期间费用等的形成情况,为经营管理提供各种成本信息。

成本核算是通过将生产经营过程中实际发生的各项生产费用,按照一定的对象和标准进行汇集和分配,计算并确定各对象的总成本和单位成本。

成本核算职能通常是以已经发生的各种费用为依据,为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息。

2. 成本会计的监督职能

成本会计的监督职能是指按照一定的成本目的和要求,监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期的成本管理目标。

成本会计的核算和监督职能是辩证统一、相辅相成的。没有正确、及时的核算,监督就失去了存在的基础;只有进行了有效监督,才能使成本会计为企业经营管理提供真实、可靠的信息,核算的职能才能得以充分发挥。可见,只有把核算和监督的职能有机地结合起来,才能充分发挥成本会计在企业管理中的作用。

1.2.4 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。成本会计的主要任务如下:

(a) **及时、正确地进行成本核算,为企业的经营管理提供信息。**根据国家有关法规、制度的要求和企业管理的需要,企业应及时正确地进行成本核算,提供真实、有用的信息,这是成本会计的基本任务。

由于成本核算所提供的信息不仅是存货计价的依据,还是企业计算利润的依据,同时也是企业进行成本管理的重要依据,所以成本会计应提供真实、有用的成本核算信息。

(b) **严格控制各项费用支出,不断降低成本。**企业是独立的商品生产者,要自负盈亏。因此,应贯彻经济核算制原则,不断降低成本,提高经济效益。成本作为补偿尺度,应从销售收入中得到补偿。成本会计核算必须遵照成本、费用的开支范围和开支标准,积极探求降低成本的途径和方法,不断地降低成本,以提高企业的经济效益。

(c) **考核成本计划的完成情况,开展成本分析。**成本是反映企业工作质量的重要指标。为了提高成本管理水平,完成成本计划,成本会计还应对成本进行核算和分析,揭示成本升降的原因,并提供相应措施。

1.2.5 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能,完成成本会计的任务,企业应科学地组织成本会计工作。

1. 设置成本会计机构

成本会计机构是处理成本会计工作的职能单位。对于大型和中型的企业,应在会计部门设置成本会计机构,专门从事成本会计核算工作。对小型企业,可以设置成本会计岗位,派人负责成本核算工作。

在成本会计机构内部,应按成本会计承担的任务或对象进行分工。企业内部各级成本会计机构的组织分工,又可分为集中核算和分级核算两种形式。

集中核算是指成本核算全部集中到厂部成本会计机构进行,车间不进行成本核算。

分级核算是指车间一级也要进行成本核算,然后由厂部进行汇总。

2. 配备成本会计人员

企业成本会计机构的负责人,是企业成本会计工作的领导者和组织者,应在总会计师和会计主管的领导下,具体组织成本核算工作。另外,还应配备相应职称的成本会计人员。

本章小结

本章首先讲述了成本的含义以及成本的作用，然后讲述了全部成本的内容，包括成本和期间费用两项内容以及合理确定成本开支范围的重要意义。

本章还论述了成本会计的含义、成本会计的产生和发展，最后讲述了成本会计的职能、任务和成本会计工作的组织。

思考题

1. 什么是成本？
2. 成本在企业经营管理中的作用有哪些？
3. 什么是制造成本？
4. 制造成本包括哪些内容？
5. 什么是期间费用？期间费用包括哪些内容？
6. 什么是成本会计？
7. 成本会计有哪些职能？
8. 成本会计有哪些任务？
9. 企业应如何组织成本会计工作？

第2章

产品成本核算的要求和程序

学习目标

1. 掌握成本核算的要求。
2. 掌握成本核算的一般程序。

2.1 成本核算的要求

2.1.1 完善各项成本核算的基础工作

成本核算是对产品生产过程中发生的各项费用进行汇集、分配和计算的过程。完整、准确的计算数据是企业进行成本核算的基础。因此，要正确计算产品成本并对其进行控制,首先应该从以下方面完善成本核算的基础工作。

1. 建立健全各项原始记录

原始记录是一项重要的基础工作，是反映企业生产经营活动的原始资料，是进行成本预测、编制成本计划、进行成本核算、分析消耗定额和成本计划执行情况的依据。

企业在成本核算过程中，应建立各方面的原始记录，统一规定其格式、内容和填写方法，明确各种领、存、取制度，保证全面、准确、及时地提供有关信息。

在成本核算中，企业应建立健全的原始记录主要有：

生产方面的原始记录 生产方面的原始记录包括生产计划、工时消耗统计表、完工通知单、废品通知单、产成品和在产品入库单。

原材料方面的原始记录 原材料方面的原始记录，包括原材料的验收入库单、领料单、材料退库单、材料报废单、盘盈盘亏记录等。

固定资产方面的原始记录 固定资产方面的原始记录，包括固定资产卡片、设备调拨单、处置和报废的记录、使用情况记录等。

劳动工资方面的原始记录 劳动工资方面的原始记录,包括考勤登记表、工资结算汇总表、工资分配汇总表等。

2. 建立健全定额管理制度

定额是指在企业的生产经营活动中,对人力、物力、财力的配备规定的标准。产品的各项消耗定额既是编制成本计划、分析和考核成本水平的依据,也是审核和控制成本的标准;而且在计算产品成本时,还可以将原材料、人工工时、机器工时等定额作为分配实际发生费用的标准。

在成本会计中,企业应制定的定额主要有:原材料消耗定额、辅助材料消耗定额、单位产品人工工时定额、制造费用消耗定额等。

3. 建立和健全材料的计量、收发、领退和盘点制度

在成本会计中,计量制度是保证原始记录准确无误的有效措施;验收制度是保证物资质量的有效保证。因此,应以实物计量为依据,正确地计算成本,建立和健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度。凡是材料物资的收发、领退,在产品、半成品的内部转移,以及产成品的入库等,均应填制相应的凭证,办理审批手续,由经办人员和有关部门负责人签字,并严格进行计量和验收,为正确计算产品成本提供可靠的依据。

4. 完善内部结算制度

企业内部的结算制度指企业内部各部门之间对相互提供的产品和劳务进行收付结算的一种制度,包括建立内部结算制度和指定内部结算价格。在成本会计中,企业应对原材料、半成品、厂内各车间提供的劳务制定厂内计划价格,以便各个部门计算产品成本和明确各部门之间的经济责任。

5. 建立和健全企业内部的转移价格

为了明确企业内部各个部门的经济责任,应对企业内部的原材料、半成品、产成品等在各部门的流转及所耗用的人工制定内部转移价格,作为内部结算和管理的依据。内部转移价格应切合实际并保持相对稳定,一般在年度内保持不变。如需对内部转移价格进行修订,一般宜在年末进行,下年度按新修订的内部转移价格进行核算。

为了实现成本计算的准确性,对各种物资的计价和价值的结转,都应采用合理、简便的方法。

2.1.2 正确划分各种费用界限

产品成本的计算过程,就是费用界限划分的过程。在成本计算过程中应划清重要的费用界限。

1. 正确划分应计入产品成本的支出和不应计入产品成本的支出

制造业的支出多种多样,企业在确定支出的归属时一定要注意支出的目的。只有生产产品所发生的费用,才能计入产品成本,不是生产产品所发生的支出不能计入产品成本,如筹资活动的支出和投资活动的支出等。按照我国现行制度的规定,对外投资的支出、耗费和损失;对长期资产投资的支出、耗费和损失,包括有价证券的转让损失、固定资产出售损失和报废损失等;捐赠支出;各种筹资费用,包括应计利息贴现费用、证券发行费用等均不应计入产品成本。

2. 正确划分产品生产费用和期间费用的界限

企业的费用一般分为计入成本的费用和期间费用。

计入成本的费用是指用于产品生产的各项费用,包括生产过程中所发生的直接材料、直接

人工和制造费用。计入产品成本的费用形成产品成本，并在结转产品销售成本以后计入损益，与销售收入进行配比，确定盈亏。当期投产并完工的产品不一定当期销售，因此，当期的生产费用通常不计入当期的销售成本。

期间费用是指与一定时间相联系，直接与收入配比的费用。期间费用通过损益表类账户核算，不计入产品成本。

如果将期间费用列为成本，就会因为虚增了成本而导致利润不实，减少国家财政收入。如果将应计入成本中的费用列为期间费用，就会造成成本不实，不利于产品的成本管理，同时由于期间费用的计算不正确而影响利润的计算。为了正确计算产品成本和企业的盈亏，要正确划分计入产品的生产费用和期间费用的界限。

3. 正确划分各个会计期间的费用界限

为了分期考核成本计划或定额的完成情况，正确计算成本和损益，还应正确划分各个会计期间的费用界限。

应计入生产成本的跨期费用，还应在各月之间进行分配，以便分月计算产品成本。应由本月产品负担的费用，应全部计入本月产品成本；不应由本月负担的生产费用，则不应计入本月的产品成本。

在划分各期间费用时，应该深入贯彻权责发生制原则，正确地核算待摊费用和预提费用。本月一次性支付但应由以后各月或各期负担的费用称为待摊费用；本月虽未支付，但本月已经受益，因此应由本月负担的费用称为预提费用。应当防止利用待摊和预提的方法人为调解各月的成本，以保证成本计算的正确性。值得注意的是，为了简化核算，对于数额较小的跨期摊销和预提的费用，也可以将其全部计入当期的成本或当期的费用。

4. 正确划分不同成本对象的费用界限

对于应计入本月产品成本的费用还应在各种产品之间进行划分：凡是能分清应由某成本计算对象负担的直接费用，应直接计入该产品成本计算对象；属于共同发生、不易分清应由哪种产品成本计算对象负担的间接费用，则应采用合理的方法分配计入有关产品成本。

5. 正确划分完工产品和在产品成本的界限

在划分不同成本对象的费用界限的基础上归集的某成本计算对象负担的生产费用合计（包括期初在产品成本以及本期直接或间接计入该成本计算对象的生产费用），应在完工产品和在产品成本之间进行分配。

当月末计算产品成本时，如果生产的某种产品已经全部完工，将全部生产费用（即期初生产成本加上本月发生的生产费用）作为完工产品成本，然后根据完工产品数量计算每单位产品的成本；如果某种产品没有完工产品，则将全部生产费用作为月末在产品成本；如果某种产品既有完工产品又有在产品，则将全部生产费用采用适当的方法，在同一产品的完工产品和在产品之间进行分配。

在划分完工产品和在产品成本的过程中，应该避免任意提高或降低完工产品成本，从而影响资产负债表中存货计量的准确性和利润表中主营业务成本计量的准确性的行为。

2.1.3 成本计算方法的选择

产品成本是在生产过程中形成的，由于产品的生产工艺过程和生产组织不同，以及管理的要求不同，应选择不同的成本计算方法。

为了满足企业成本管理的需要，应根据生产特点、管理要求选择适当的成本计算方法，以