

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本与费用	(1)
第二节 成本会计的产生和发展	(5)
第三节 成本会计的对象和职能	(8)
第四节 成本会计工作组织	(11)
第二章 企业成本核算的基本原理	(14)
第一节 成本核算的要求	(14)
第二节 成本计算对象	(18)
第三节 费用的分类	(20)
第四节 企业成本核算的账户设置和一般程序	(25)
第三章 要素费用的归集与分配	(30)
第一节 要素费用归集与分配的原则和程序	(30)
第二节 材料费用的归集与分配	(31)
第三节 外购动力费用的归集与分配	(38)
第四节 职工薪酬的归集与分配	(40)
第五节 折旧费用的归集与分配	(45)
第六节 其他费用的归集与分配	(46)
第四章 综合费用的归集与分配	(51)
第一节 辅助生产费用的归集和分配	(51)
第二节 制造费用的归集与分配	(61)
第三节 生产损失的归集与分配	(66)
第四节 期间费用的归集与结转	(71)
第五章 完工产品成本计算	(77)
第一节 在产品与完工产品概述	(77)
第二节 在产品数量核算与管理	(78)
第三节 完工产品成本的计算与结转	(81)
第六章 产品成本核算方法概述	(95)
第一节 生产类型的分类	(95)
第二节 生产类型和管理要求对成本核算方法的影响	(96)
第三节 产品成本的计算方法	(98)
第七章 产品成本计算的品种法	(101)



第一节	品种法概述	(101)
第二节	品种法计算实例	(102)
第八章	产品成本计算的分批法	(118)
第一节	分批法概述	(118)
第二节	分批法举例	(119)
第三节	简化分批法	(123)
第九章	产品成本计算的分步法	(131)
第一节	分步法的特点及适用范围	(131)
第二节	逐步结转分步法	(132)
第三节	平行结转分步法	(146)
第十章	产品成本计算的辅助方法	(159)
第一节	产品成本计算的分类法	(159)
第二节	联产品、副产品、等级产品的成本计算	(164)
第三节	产品成本计算的定额法	(172)
第四节	各种成本计算方法的综合应用	(186)
第十一章	成本计算的新方法扩展	(191)
第一节	标准成本法	(191)
第二节	作业成本法	(203)
第十二章	其他行业成本核算	(212)
第一节	商品流通企业成本核算	(212)
第二节	建筑施工企业成本核算	(223)
第三节	物流企业成本核算	(233)
第四节	旅游服务行业成本核算	(239)
第十三章	成本报表的编制与分析	(243)
第一节	成本报表的概念、种类和作用	(243)
第二节	成本报表的编制	(245)
第三节	成本分析	(252)



第一章 总论



本章学习要求

学习本章,要求理解、掌握制造业务耗费的具体内容。在此基础上,掌握成本、费用的概念及其相互关系,客观认识成本、费用在企业经营管理中的重要性,熟练掌握耗费、成本、费用分类标准、相关概念及其作用,掌握成本开支范围和费用开支标准及其重要意义,为后续各章节的学习打下理论基础。认识做好成本会计工作对加强企业生产经营管理的意义,掌握应该如何组织和做好成本会计工作,充分发挥成本会计应有的作用。



第一节 成本与费用

一、成本与费用的相关概念

(一) 企业耗费

企业从事经营、投资和筹资等活动发生的各种耗费,在不同场合或环境又分别称为支出、消耗、磨损等,它们或者涉及货币资金、消耗性存货等资产减少,或者导致各类负债增加,或者表现为固定资产、无形资产及周转性存货的使用。支出、消耗、磨损等都是企业耗费的具体形式,都表示企业生产经营活动付出的代价。应该注意的是,企业耗费不同于损失和损耗,损失是不产生经济利益的资源耗费或灭失。发生耗费总是基于某种预期目的,当预期目的不能实现时,已发生耗费属于无效耗费,习惯上称为损失。损耗是因为客观条件或自然环境等原因造成的、不可避免的、合理范围内的损失。本书以制造业为例阐述制造业生产经营管理耗费的核算与分析。

制造业耗费一般包括以下几点:

1. 制造业耗费,按与价值形成过程的关系,分为研发耗费、制造耗费及营销、配送、服务耗费等。

(1) 研发耗费:是发生于研究、开发环节的耗费。包括研究耗费和开发耗费两部分。研究耗费在发生时应当费用化。开发耗费符合条件时应资本化为无形资产的成本。

(2) 制造(生产)耗费:是发生于产品生产过程的、与产品形成直接相关的耗费以及企业内部各生产单位组织和管理生产活动发生的各项耗费。一般根据其经济用途形成产品、劳务等的成本。

(3) 营销、配送、服务耗费:是发生于销售环节以及专设销售机构的各项耗费。理论上,营销、配送、服务等环节应严格区分,但目前一般合并处理。



2. 制造业耗费,按照其与产品生产的关系,分为生产耗费和非生产耗费。

(1)生产耗费发生于产品生产过程和生产部门,包括产品生产工艺过程的全部耗费以及生产部门为组织和管理生产活动发生的相关耗费。生产耗费应计入产品、劳务等的成本。

(2)非生产耗费是生产耗费之外的耗费。大体包括三部分:一是与整个企业生产经营的组织管理、产品销售或资金筹集等活动相关的耗费,作为期间费用处理;二是资产购建或取得耗费,形成相关资产成本;三是其他非生产耗费或各类损耗、损失。

3. 制造业务耗费,按照其与损益计算的关系,分为经营耗费与非经营耗费。经营耗费是与特定会计期间相关,作为计算营业利润的减项处理的耗费。非经营耗费是经营耗费之外的所有耗费,其处理方式各不相同。

(二)成本与费用

1. 成本(cost)。成本是基于特定目的、有明确承担对象的耗费。这一概念主要强调了成本与其“承受标的”(成本计算对象)之间的对应关系。

2. 费用(expense)。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。

企业耗费、成本与费用三者之间的关系主要表现在以下几点:

(1)从处理时点看,企业耗费转化为狭义成本、费用时点前也统称为广义费用,处理时点后则形成狭义成本、费用。即:能够对象化的耗费,在尚未完成对象化过程前一般属于广义费用,完成对象化过程后则称之为成本。前者如生产费用等,后者如产成品成本等。而不能或不予对象化的耗费,确认处理时点前属于广义费用,确认处理时点后则转化为狭义费用或作其他处理。

(2)从涉及时期看,无论广义或狭义费用都只与当期有关,而成本则可能涉及多期耗费。广义费用在每个期间必须做出处理,归属于特定成本计算对象、作为期间费用或经其他特定渠道处置。狭义费用必然由当期收入全额负担、抵减利润。成本可能涉及多期耗费,是因为成本计算对象跨期生产、采购、建造、开发所致。

(3)从观察角度看,一定时期全部耗费的经济内容称为要素费用,也就是广义费用,而狭义成本、费用则是其经济用途的表现结果。企业耗费一部分按经济用途对象化后形成狭义成本,转化为资产,另一部分不予对象化或不能对象化,最终形成狭义费用或做其他处理

【同步案例分析 1—1】

恒生机械厂生产某种型号的机床,8月份共发生直接材料费用30万元,燃料和动力费用4万元,生产工人工资6万元,生产用机械设备折旧1万元。该种产品本月全部对外销售,销售收入45万元。张同学通过所学的成本费用内容判断,该机械厂产品生产成本为41万元。

分析说明:请问他这种认识是否正确,为什么?

二、成本与费用的重要性

(一)成本、费用是构成产品价值(价格)的重要基础

成本、费用是价值形成或实现过程中的耗费,是为了获取新的更大的价值而发生的必要垫支。企业产品、劳务等的价值必须在成本之上,才可能确保成本、费用得以全额补偿并实现价值增值。从这个意义上讲,成本是价值的组成部分。价值的表现形式就是价格,而价格由市场机制决定。在垄断市场中,供方企业总是千方百计通过行使价格决定权,保障价格高于成本并获取适当盈利。此时,成本是价格的必然组成部分。而处于完全竞争市场的供方企业,价格由市场机制形成。此时,成本与价格的关系,既取决于供求关系、竞争程度,也取决于企业产品、劳务

的个别耗费与行业平均耗费之间的关系。某些企业的成本低于价格,成本是价格的组成部分,另一些企业成本可能高于价格,将出现成本价格倒挂现象。

(二)成本、费用是企业正常耗费的补偿尺度。

利润是一定时期的收入扣除应由收入负担的费用后的净额。其他条件不变时,利润与成本、费用呈现此消彼涨的关系。因此,为实现更多的利润并保持利润增长率维持在较好水平,企业必须努力确保成本与价格的关系不倒挂,确保成本、费用水平尽可能低并持续下降,亦即尽可能逐步拉大成本低于价格的差距。通过优化盈利产品的内部结构,或者避开现有高度竞争的业务领域,通过开发新产品、投资新领域,改善成本效益关系,或者通过优化产品设计、优化生产工艺、优化日常管理、优化营销服务等努力,实现更少耗费获取更大利润的目标。

(三)成本、费用是生产经营绩效的综合体现。

要素资源的规模是否适当,决定了企业生产经营规模的大小、各项要素之间的匹配程度及其利用效率,进而以成本、费用的水平及其升降体现出来;利润水平及其趋势由成本、费用水平及其变动与价格水平及其变动之间的关系决定,在价格水平及其趋势无法单方面改变的前提下,注定了利润水平及其趋势由成本、费用水平及其趋势决定;资本结构及其优化主要决定了财务费用的大小、企业综合资本成本水平以及财务风险水平;管理水平及其改进因素,决定管理费用规模及趋势,管理决策的优劣和决策方案的实施效果。

(四)成本、费用领先优势是竞争市场中立于不败之地的基本前提。

一方面,当产品、劳务的功能、品质等相同或相近时,成本越低,可利用的价格竞争空间越大,越可能实现产品的价值,收回已发生成本、费用;另一方面,成本越低,既有生产经营规模下实现的利润才可能越多(或发生的亏损越少),才能保证企业有足够的积累发展能力,去拓展新的业务领域,获得更好的发展机会。当然,一定时期市场竞争状况反过来也决定企业生产要素的取得成本,进而决定企业生产经营耗费的水平。企业只有恰当处理成本与竞争的关系,才可能在市场竞争中占有主动、保持优势。

(五)成本、费用是企业经营决策的重要依据

成本、费用与价值(价格)、与利润、与绩效、与质量、与竞争等的关系,实际上表明了成本与决策的关系。无论是企业设立、存续、终止决策,还是生产能力增加、维持、收缩决策,无论是产品研发、设计、生产、营销、服务决策,还是闲置产能利用、机器设备更新、追加订货接受、亏损产品调整、零件自制外购、产品组合选择等决策,无一例外地都必须考虑成本、费用因素,有时甚至成本、费用成为唯一可以考虑的因素。决策过程中要使用到大量的成本信息,以判断方案的成本效益状况。同时,决策的科学与否决定了实施该决策后的成本、费用水平和成本效益关系。

【同步案例分析 1—2】

小王经营一家蛋糕店,现打算新增一项送货上门服务业务。该决策从经济效益考虑是否可行,小王应如何利用成本的作用进行决策?

三、成本、费用的开支范围及标准

(一)成本开支范围

成本开支范围是国家为了加强成本管理,正确计算成本,防止滥挤成本、乱摊费用,对计入产品成本的各项费用所作的统一规定。按现行制度规定,应该计入产品成本的费用包括下列



各项:

1. 生产单位耗费的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料。包括产品生产直接耗费和生产单位用于组织管理的间接耗费。但不包括企业管理部门、销售机构、在建工程、福利部门及其他专门列支渠道等的耗费以及各种原因导致的损耗等。

2. 产品生产耗用的动力。主要指生产工艺过程中机器设备运转直接耗用以及生产单位非工艺原因间接耗用的动力。不包括企业管理部门消耗、销售机构消耗、在建工程消耗、有专项列支来源的部门或活动等消耗的动力。

3. 生产单位职工薪酬。指企业生产部门人员的工资、奖金及职工福利费、各种保险支出等。不包括企业管理部门人员、专设销售机构人员、在建工程人员、福利及其他专门列支渠道人员的工资、奖金及其福利、保险费等薪酬支出。

4. 生产单位固定资产使用费。企业生产单位自有固定资产(含融资租入固定资产)的折旧费、经营租入固定资产的租赁费等固定资产使用耗费。不包括企业管理部门、专设销售机构、福利部门等的固定资产的折旧费、修理费、租赁费及对外出租的固定资产的折旧费、修理费,也不包括企业融资租入固定资产的租赁费和生产单位固定资产修理费。

5. 生产单位低值易耗品等周转材料的耗费。不包括企业管理部门、专设销售机构、福利部门等使用的周转材料以及对外出租的周转材料的耗费。

6. 因生产原因发生的废品损失和停工损失。废品损失中不包括保管过程中形成的毁损霉变产品损失,产品质量三包企业产品售后因质量问题、直接降价出售的不合格品等的损失。停工损失中不包括计划内设备检修停工的损失、季节性停工的损失、自然灾害原因造成停工的损失等。

7. 生产单位为组织和管理生产而发生的其他耗费。如生产单位财产保险费、办公费、运输费等。不包括企业管理部门、专设销售机构、福利部门等发生的组织管理耗费。

属于成本开支范围的各项耗费,都发生在企业生产单位这一物理空间范围内,其中绝大多数耗费发生于生产过程、小部分耗费属于生产单位组织管理耗费。因此,耗费发生时,以发生部门和耗用对象为识别标志,在相关原始资料记录中予以揭示,是正确执行成本开支范围的基本前提。

不应计入产品成本的费用包括:

1. 资本性支出:如固定资产购建支出、改良支出,无形资产取得和开发支出等,它们以资本化方式形成长期资产价值。

2. 投资性支出:主要是企业取得交易性金融资产、可供出售金融资产、长期股权投资、持有至到期投资、交易性房地产等投资性资产时发生的货币支出或非货币资产转移或债权转换,与产品生产耗费无关。

3. 期间费用支出:企业发生的管理费用、财务费用、销售费用,直接由当期营业收入全额负担,不计入产品成本。

4. 营业外支出:与企业投资活动、经营活动无关的支出,应列入利润表的营业利润之后、直接抵减利润总额。

5. 在公积金中开支的支出:如以盈余公积补亏的金额等。

6. 专门渠道列支支出:如在预计负债中列支的产品质量保证损失等。

7. 应由责任人赔偿的损失:由责任人造成的各种损失,应由责任人赔偿,不得由企业承担。

8. 企业负担的税收支出:企业负担的各种税收,应区分不同的税种和征税环节,分别处理,不计入产品成本(特殊情况除外)。

9. 其它:如违约金、滞纳金、被没收的财产等,按规定这些支出应以净利润为来源。

成本开支范围是国家根据成本的客观经济内涵、国家的分配方针和企业实行独立经济核算要求而规定的。各企业必须严格遵守国家规定的成本开支范围,以保证成本计算的正确性、可比性。



(二) 费用开支标准

费用开支标准是企业为控制费用开支,本着精打细算、勤俭节约、有利工作的原则,根据国家规定和本单位实际情况,特制定的各项耗费允许开支的最高数量界限。一般通过预算编制下发并要求各部门严格遵守实施,企业以此作为费用审核的依据及相关主体控制的标准。常见的费用开支标准主要有:(1)税收法规;(2)各种行政事业性收费规定;(3)强制性劳保福利支出的相关文件;(4)特殊情况下的补贴、津贴或其他福利待遇标准;(5)企业与有关各方订立的租赁协议、借款合同、保险条款等的相关规定;(6)企业按部门、生产步骤或工序制定的材料、燃料、动力、工时等的消耗定额(标准);(7)企业差旅费报销标准、交通费补助标准;(8)企业各种杂费包干使用额度、限额报销额度或审核报销额度等。

无论何种来源的费用开支标准,企业一旦属于其规范范围或选定其作为开支标准,应当严格执行并使之真正成为费用审核的依据及相关主体控制的标准。

成本开支范围和费用开支标准的确定,对于规范成本、费用核算,准确计量各期损益,恰当披露企业财务状况和经营成果,对于控制成本、费用结构和水平,提高内部经营管理绩效,对于外部投资者、债权人等合理做出相关决策,都具有非常重要的作用。

【同步案例分析 1—3】

某企业是一小型加工厂,日常支出包括:工厂机器设备计提的折旧;生产桌子适用木材的成本;工厂的保险费;工厂的水电费;工厂采购部经理薪酬;销售人员的薪酬;组装线上工人的薪酬;行政管理部门人员的薪酬;办公使用纸张的费用;机器使用润滑油的费用。该企业成本核算员认为,本企业规模小,产量少,可以简化成本核算,把以上支出全部计入产品成本对成本信息影响不大。你认为这样可行吗?原因是什么?

【同步案例 1—4】

李明、张飞和王华三人是好朋友,他们立志要干一番大事业。经过紧张的筹备他们三人合办了一家公司,专门从事电脑硬件的销售业务。第一年,他们购进电脑硬件 100 万元,购买办公设备 70 万元(当年折旧总额为 7 万元),日常办公费用 5 万,房屋租金 15 万元,发放工资 30 万元。截止当年 12 月 31 日,该公司主营业务收入为 200 万元,已销商品成本为 80 万元。元旦那天,王华说今年公司开业大吉,建议办一个联欢会,邀请过去的同窗好友和合作伙伴参加。李明和张飞不同意,认为公司今年不过是盈亏平衡,今年的聚会就不要办了。王华一听就知道问题出在哪里。同学们你们认为李明、张飞的意见有道理吗?为什么?



第二节 成本会计的产生和发展

一、成本会计的产生

成本会计是随着商品经济的形成而产生的。生产成本产生于资本主义的简单协作和工场手工业时期,完善于资本主义大机器工业生产阶段。随着资本主义简单协作的发展,引起了工场手工业的产生,这时各种劳动的结合表现为资本的生产力。随着生产力的发展和生产关系的完善,对生产管理提出了新的要求,资本家为了获取更多的剩余价值,对生产过程中的消耗和支出更加注意核算,因此生产成本核算提上议事日程。



二、成本会计的发展

成本会计是随商品经济的发展而发展。20世纪初美国和西方国家的许多企业推行泰勒制度,不仅推动了生产的发展,也促进了管理和成本会计的发展,产生了用于成本控制和析的标准成本法,使成本会计的职能从成本计算进而扩展到成本控制和析。第二次世界大战后,科学技术高速发展,生产力水平迅速提高,企业生产经营能力高涨,市场竞争日益激烈,促使企业成本会计不仅要精打细算,还要为降低产品成本而献计献策。纵观成本会计整个发展过程大致可以分为以下几个阶段。

第一阶段:原始的成本会计(1880—1920)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。随着企业生产规模的进一步扩大,市场竞争日趋激烈,生产成本越来越得到普遍的重视。这个时期的成本会计是早期发展阶段。这一阶段成本会计在实务方面取得以下进展:

一是建立了材料核算和管理办法。设立材料账户和材料卡片,标明“最高库存量”和“最低库存量”,以确保材料既能保证生产的需要,又可以节约使用资金;实行材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度控制材料耗用量。

二是建立了工时记录和人工成本计算方法。对人工使用卡片记录工作时间和完成产量;将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和准确计算人工成本。

三是确立了间接费用的分配方法。随着生产设备的大量增加,间接费用也快速增长,先后提出了按实际数额进行分配和按间接费用正常分配的理论。

四是利用分批成本计算法和分步成本计算法计算产品成本。根据制造业的生产工艺特点,选择分批计算产品成本或分步骤计算产品成本。

五是出现了专门的成本会计组织。1919年,美国成立了全国成本会计师联合会。同年,英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计进行了一系列的研究,为奠定成本会计的理论基础和完善成本会计方法作出了重大贡献。

第二阶段:近代的成本会计(1921—1945)

成本会计的理论和方法在这一阶段得到了进一步的完善与发展,成本会计有了以下方面的进展:

一是标准成本制度的实施。19世纪末20世纪初,以泰勒为代表的“科学管理”思想,对成本会计的发展产生了深刻的影响。1906年美国会计师J. Whymore第一次提出的“标准成本”概念,为生产过程成本控制提供了条件。标准成本制度实施后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常生产消耗与定期分析成本。这样,成本会计增加了事前控制的新职能,形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已经进入一个新阶段。

二是预算制度的完善。预算控制的开始是采用固定预算方法,即根据预算期间某一业务量确定相应的预算数。1928年,美国一公司的会计师和工程师根据成本与产量的关系,设计了一种弹性预算方法,分别编制固定预算和弹性预算。这就使相关费用项目的实际数与预算数更具有可比性,而且可使企业合理地控制不同属性的费用支出,便于有效地控制成本与考核经营者的工作业绩。所以,弹性预算是近代成本会计的重大进步,也是节约间接费用的最好办法。

三是成本会计的应用范围更广泛。在这一阶段,成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各个行业,并深入应用到企业内部的各主要部门。在近代成本会计的后期,《工厂成本》、《标准成本》等成本会计名著的出版,使成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立的成本会计学科。



第三阶段:现代成本会计(1945—1980)

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,企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争愈演愈烈。为了适应社会经济出现的新情况,考虑现代化生产的客观要求,提高管理的现代化水平,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛的应用,从而使成本会计发展到了一个新阶段,即成本会计发展重点由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的注重管理的经营性成本会计。其主要表现有:

一是开展成本预测与决策。为了控制成本,现代成本运用预测理论和方法,建立数字模型,对未来成本发展变动趋势进行估计和测算;运用决策理论和方法,依据成本预测资料,选取最优成本方案,做出正确的成本决策。变动成本法完成了成本性态的分析,将企业产品划分为变动成本和固定成本,对企业成本、业务量和利润之间各变量关系进行分析,有利于企业进行成本预测。

二是实行目标成本管理。随着目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。产品设计前,按照客户所能接受的价格,确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本管理,使成本会计与工程技术等有机结合,有助于企业形成产品品质和功能优化、成本降低的竞争优势。

三是实施责任成本。1952年美国会计学家倡导责任会计,提出建立成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本,进行责任成本核算,使成本控制更为有效。

四是推行质量成本。随着全面质量管理的深入开展,到20世纪60年代,质量成本概念基本形成,并确定了质量成本项目,质量成本的计算方法,扩大了成本会计的研究领域,促使企业在提高产品质量的同时,进一步注重质量成本的分析。

五是施行作业成本管理。美国会计学家在20世纪80年代后期提出了作业成本法,即以作业为基础的成本计算制度,施行作业成本管理。作业成本计算是一种真正具有创新意义的成本计算方法,它是适应当代高新科学技术制造环境而形成和发展起来的。

第四阶段:战略成本会计阶段(1981以后)

20世纪80年代以来,随着电脑技术的进步,生产方式的改变,产品生命周期的缩短,以及全球性竞争的加剧,大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。英国学者西蒙首先提出了战略成本管理。成本管理的视角应由单纯的生产经营过程管理和重股东财富,扩展到与顾客需求及利益直接相关的,包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理。同时,要求企业更加注重内部组织管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。此时,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

三、成本会计的含义

从成本会计的产生和发展看,成本会计是以成本为研究对象的会计,有狭义和广义之分。狭义的成本会计是利用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,结合企业具体的生产经营特点,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。广义的成本会计不但包括成本核算,而且包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等方面的内容。这些内容在管理会计和财务管理中都有较为系统的阐述,因而本教材主要阐述狭义成本会计的内容和方法。



第三节 成本会计的对象和职能

一、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

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。但为了更为详细、具体地了解成本会计的对象,还必须结合企业的具体生产经营过程和现行企业会计制度的有关规定来加以说明。下面以工业企业为例,说明成本会计应反映和监督的内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的直接生产过程中,即从原材料投入生产到产成品制成的产品制造过程中,一方面制造出产品来;另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费,概括地讲,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料,在生产过程中长期发挥作用,直至报废而不改变其实物形态,但其价值则随着固定资产的磨损,通过计提折旧的方式,逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去,构成产品生产成本的一部分。原材料等劳动对象,在生产过程中或者被消耗掉,或者改变其实物形态,其价值也随之一次全部地转移到新产品中去,也构成产品生产成本的一部分。生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程,通过劳动者对劳动对象的加工,才能改变原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,则以工资形式支付给劳动者,用于个人消费,因此,这部分工资也构成产品生产成本的一部分。总体来说,在产品的制造过程中发生的各种生产耗费,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出,生产单位(如分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。所有这些支出,都成了企业在产品制造过程中的全部生产费用。而为生产一定种类、一定数量产品而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。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如,应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费,以及为销售本企业商品而专设销售机构的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用,构成了企业的销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,它的支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

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。例如,企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、坏账损失等。这些费用可统称为管理费用。企业的管理费用,也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

此外,企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。例如,利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。这些费用可统称为财务费用。财务费用亦是企业在生产经营过程中发生的费用,它的支出及归集过程也应该属于成本会计反映和监督的内容。

上述的销售费用、管理费用和财务费用,与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间归集,直接计入当期损益的,因此,它们构成了企业的期间费用。



综上所述,按照工业企业会计制度的有关规定,可以把工业企业成本会计的对象概括为:工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但按照现行企业会计制度的有关规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是部分形成企业的生产经营业务成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。因此,从现行企业会计制度的有关规定出发,可以把成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

二、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,在生产经营过程中所能发挥的功能。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这七个方面的内容。

(一)成本预测

成本预测是根据当前成本、费用水平、构成及其与时间、业务量、其他相关数据之间的关系,结合企业既有技术经济条件,成本、费用管理状况,市场经营环境等因素变化,合理预计、测算未来成本、费用趋势及水平的活动。成本预测是成本管理的重要环节,它是成本决策的前提、成本目标的依据、成本控制的基础。通过成本预测,可以掌握成本变动的影响因素,预计未来成本、费用水平,为成本、费用决策、目标、控制提供信息。只有相对准确、合理的预测结果,才能为决策甚至目标提供可靠依据。成本预测存在于企业存续、发展的各个时期以及产品、服务寿命周期的各个阶段。

(二)成本决策

成本决策是在收集相关资料和开展成本预测的基础上,对未来期间或拟定决策项目涉及的成本、费用可行方案进行优选的过程。成本决策以成本预测为前提和基础,其科学性对于成本控制效果有着决定性影响。因此,在科学进行成本预测、全面寻求可行方案、正确开展方案论证的基础上,理性选择最优方案对提高成本管理效果有着决定性意义。成本决策存在于企业生存发展各阶段、生产经营各方面、企业管理各环节、职能分工各部门、业务执行各层次。可以说,只要有成本、费用发生的地方或环节,都存在成本决策问题。成本决策可以单独针对成本问题,也可以针对成本效益问题,可以立足于企业内部视角,也可以将内、外部一体考虑,可以局限于生产经营活动,也可以立足整个职能价值链。

(三)成本目标

成本目标是在成本决策完成后,对已选定决策方案的实施步骤、进程及具体要求的细化和落实。也就是按决策方案分阶段、分步骤、分期间、分对象甚至分部门、分责任人等确定具体实施要求的过程。成本目标可以是覆盖整个企业生产经营活动的产品成本计划和费用预算,也可以是成本决策目标经逐层分解所形成的适用于企业总体及其内部各单位、各层次的责任指标体系,还可以是针对特定加工工序、执行主体、具体业务、成本计算对象、作业活动、费用项目的具体标准。可以是特定时期(一个以上会计年度、会计年度、季度、月份)成本、费用水平指标的预先安排,也可以是特定条件下与成本、费用直接相关的技术经济指标等。在本教材中,我们将成本计划和各种形式的具体成本目标,统称为成本目标集中予以阐述,并将其看作是连接成本决策和成本控制的重要环节。



(四) 成本控制

成本控制是具体实施成本目标,使成本、费用的发生及其水平按照既定目标要求发展的活动。成本控制的过程是确保成本管理目标实现的过程,它要求根据各企业的具体情况,妥善处理好控制目标(控制指标具体要求)、控制主体(成本、费用控制的实施者)、控制对象(受控制的成本、费用项目)之间的关系,采取最佳成本控制方式,以取得好的效果。随着竞争带来的成本压力不断增大,企业主动实施成本管理的意识正不断增强,多元化的成本管理理论和信息处理技术不断发展,促使成本管理目标分解、细化、落实的趋势也日益加强。为确保成本控制效果,企业应当不断协调、改进和优化成本控制目标、主体、对象之间的关系,选择和实施更有效的成本控制方式。

(五) 成本核算

成本核算的过程就是根据设定的成本计算对象,选择适当的成本计算方法,设置必要的成本项目,严格划分各种耗费界限,归集和分配各项生产费用,确定成本计算对象总成本和单位成本的过程。它是成本控制结果的真实再现,也为成本控制效果的分析、考核提供依据,还是未来成本预测、决策、目标的重要依据。成本核算必须满足不同层面成本控制主体的信息需要。即:一方面必须提供资产计价、损益计算和对外报告等需要的成本信息,另一方面必须提供不同类型、不同层次主体实施日常控制所需的成本信息。

(六) 成本分析

成本分析是将成本核算资料(实际控制效果)与成本控制目标(预算、计划或其他具体目标)及其他资料进行对比分析,查明成本变动趋势、规律、原因,确定成本控制成绩与差距,落实成本管理责任,寻求成本效益关系优化措施的过程。成本分析主要针对控制结果与控制目标的差异进行,不仅要确定成本目标是否完成,而且必须进一步结合相关资料开展差异原因分析,明确责任单位和个人,寻求解决途径和措施。成本分析也是未来期间成本预测、决策、目标、控制的重要基础,同时它还还为成本考核提供依据。成本分析的具体内容和视角取决于企业选择的成本控制方式,但是,无论选择何种成本控制方式,其基本分析思路和所选用的技术方法是相同的。

(七) 成本考核

成本考核是对特定责任主体成本控制结果与所承担目标存在的差异进行分析后,依据责任分解、落实和考核的相关制度规定,对责任履行和目标完成情况所进行的检查、评价与奖惩。其目的在于落实预定控制责任,保障成本控制目标实现。成本考核也是一种信息反馈机制,有利于促使成本管理的责任、权力、利益协调统一,有利于将成本控制效果与控制主体的切身利益直接挂钩。成本考核针对承担成本责任的控制主体,它要求在能够清晰界定各主体责任、权力、利益范围的前提下展开,防止因权限不清、职责不分、利益不明导致考核中出现推卸责任、指责埋怨、奖罚不当等现象发生。

成本管理的各项内容是相互联系的,其具体关系可简述如下:

成本预测一般作为成本管理的起点,预测的结果形成决策的参考。成本决策完成后,应依据决策方案的要求,将其实现过程阶段化、具体化、责任化,形成满足不同部门、环节、层次、不同责任主体控制需要的各种成本目标,这些目标应与决策结果在时间、空间、进程、条件保障等方面对应一致。某些情况下,预测结果也可以直接成为成本管理目标的制定依据。各部门、环节、层次的责任主体围绕目标持续实施日常成本控制、专项成本控制,以确保成本目标得以实现。成本控制过程中,应将控制结果按照对外报告、内部管理以及目标分解落实的体系予以记录、处理,以及时完成成本核算。成本核算信息与成本管理目标相比较是成本分析的主要内容,是检



查成本控制效果的主要方面。在成本管理过程中,成本控制、成本核算、成本分析、成本考核、成本目标之间始终应保持双向、及时的信息交流与沟通,成本目标与成本预测、成本决策之间也保持双向、及时的信息交流与沟通,成本控制、成本核算、成本分析、成本考核的信息还要向成本预测、成本决策适时反馈。只有这样,才能在环境变迁、竞争加剧、管理创新、基础提升等条件下,保持成本管理对环境的动态适应能力。

第四节 成本会计工作组织

为了保证成本会计任务的实现,充分发挥其应有的作用,必须加强对成本会计工作的组织。成本会计工作组织的内容主要包括:设立健全的成本会计机构,配备必要的成本会计人员,制定合理的成本会计制度等。

一、成本会计机构

成本会计机构是各企业会计机构中处理成本会计工作的职能部门或岗位。成本会计机构的建立,必须适应企业生产经营的特点和成本会计工作的内容以及成本管理的要求。

在大中型企业里,成本会计的组织机构通常是在会计机构中单设成本会计科或股、组(室),处理成本会计工作。在规模不大、会计人员不多的企业里,一般是在会计机构中指定专人负责成本会计工作。

厂部成本会计机构是成本会计的综合部门,负责组织企业的各项成本会计业务和管理工作,为决策部门及有关人员提供各种成本信息,当好领导的参谋,负责进行成本预测和决策,编制企业成本计划,并分解下达到各部门和车间,负责开展成本控制,监督生产费用支出,正确地核算全厂产品成本,负责检查和考核全厂成本计划执行情况,加强对班组经济核算的指导和帮助,制定全厂成本会计制度,不断总结和推广成本管理、降低成本方面的先进经验。

二、成本会计工作组织形式

成本会计工作通常有集中核算和分散核算两种组织形式。

集中核算形式下,企业的全部成本会计业务,都集中在厂部的成本会计机构进行,其他职能部门或车间一般只负责提供成本核算的原始资料,同时按照厂部下发的有关成本控制的考核指标,分项核算本部门或车间的材料、工时和费用。这种核算形式,可以适当简化成本核算层次和人员,但不便于企业内部各生产单位(分厂或车间)和其他职能部门及时考核与分析其生产费用和产品成本的升降情况。

分散核算形式下,各生产单位和职能部门的成本或费用支出计划、核算与分析等,一般由各车间或部门的成本核算人员担任,厂部成本会计机构主要负责成本数据的汇总,处理不便于分散到各车间或部门进行的成本核算工作,以及对各车间或部门的成本会计工作进行业务上的指导与监督。这种核算形式,可以使成本会计工作更好地与各车间或部门的生产经营管理工作结合起来,有利于各车间或部门及时了解其费用、成本情况,以便更加直接、有效地指导生产和加强管理,但这种核算形式会相应增加成本会计工作层次和人员。

在我国,许多工业企业除了在厂部和车间指派专职的成本会计人员开展成本会计工作外,还有在各班组中由工人以不脱产或半脱产的方式兼任简易成本核算工作,即班组核算。由于班组是产品生产的最基层环节,也是生产消耗发生的最基本单元,所以,各个班组对成本的控制如何,直接影响产品成本的高低。班组核算的内容一般是:将消耗指标分解落实到个人,核算和控



制班组或个人的生产消耗,检查、分析定额和费用指标的执行情况,并采取有效措施保证定额和费用指标的实现。班组核算是我国多年来行之有效的一种基层核算方法,它是组织工人群众参加成本管理工作的一种有效形式,也是推行成本岗位责任制、挖掘降低成本潜力的重要途径。

三、成本会计人员

成本会计人员是指在企业成本会计机构或岗位处理成本会计业务事项的会计人员。根据建立健全会计岗位责任制的要求,各企业应当按照精简、高效的原则,合理地配备成本会计人员。成本会计人员应具备良好的政治素质和会计职业道德,掌握成本会计的业务核算方法和相关法规、制度,并要求有丰富的成本会计工作经验,并在实践中不断提高业务素质。

成本会计人员的工作职责主要有以下几方面:①依照财务会计制度和成本管理条例,结合本企业生产经营活动的特点及经济管理要求,制定本企业的成本核算办法,确定各项费用的开支标准和范围。②建立健全各项成本费用的原始记录、消耗定额和计量检验制度等,做好成本核算的基础工作。③根据本企业的生产经营计划和生产工艺流程,编制成本、费用计划,并将成本指标层层分解到各成本责任部门,建立健全成本考核体系,以控制成本,不断降低生产费用。④进行生产成本核算。对于生产经营活动中发生的各项费用进行审核、分类、记录、归集和分配,正确计算产品成本。⑤在正确执行成本开支范围和费用开支标准的基础上,正确进行期间费用的核算。⑥根据各种成本资料分析成本计划执行情况,预测成本变化趋势,比较同行业的成本水平,不断寻求降低成本、费用的途径。⑦准确及时地编制各种成本费用会计报表。⑧指导所属各部门的成本核算和成本管理工作。⑨制定和修订各项成本会计制度。

四、成本会计制度

成本会计制度是组织和从事成本会计工作必须遵循的规范和具体依据,是企业会计制度的一个重要组成部分。

(一)成本会计制度制定的原则

1. 企业成本会计制度的制定,要体现社会主义市场经济的要求,以国家颁布的企业会计准则、企业财务通则等有关规定为指导。

2. 要保证提供真实可靠的成本指标数据,以满足企业内部管理和国家宏观调控的需要。3. 要适应企业的生产经营特点和经济管理的具体要求,并与其他有关规章制度相协调。4. 要力求使所提供的成本资料既正确、全面、系统、及时,又能适当简化会计处理手续。5. 要力求用最少的人力和时间提供出能充分满足企业管理需要的成本信息。

(二)成本会计制度的内容

就工业企业来说,成本会计制度的内容一般包括以下几个方面:①成本岗位责任的确定、实施和考核制度。②成本预测和决策制度。③成本定额和成本计划的编制制度。④成本控制制度。⑤成本核算制度。⑥成本报表制度。⑦成本分析制度。⑧企业内部价格的制定和结算制度。⑨其他有关成本会计业务方面的制度。

需要注意的是成本会计制度内容中,成本核算制度是中心。它主要包括成本核算范围、成本核算对象和成本核算方法的确定;成本项目的设置;各项要素费用的归集程序和分配方法;生产费用在完工产品成本与在产品成本之间的划分方法等。

上述各项有关成本会计制度,一部分由国家统一规定(主要是成本核算方面的一些内容),以便国家汇总有关成本指标,进行国民经济的综合平衡。对于国家统一规定的那部分成本会计制度,企业必须严格遵照执行,一般不得私自变更或修改,在执行过程中如果发现问题,应及时

向上级和有关部门反映,在未经批准和修改前,仍应按照原规定执行。对于国家未做统一规定的其他方面的成本会计制度,企业应在符合国家关于成本管理的法规及制度的前提下,由企业自行制定。

制定成本会计制度应当积极、慎重。企业在制定成本会计制度之前,要深入实际调查研究,并要反复试点和发动群众讨论,在认真总结经验的基础上加以制定。制度一经制定,就要认真执行,并保持相对稳定。但是,随着国民经济和企业生产的发展以及某些客观条件的变化,成本会计制度也必须不断地修订补充。制度的修订补充一定要坚持实事求是、慎重稳妥的原则。在新制度未形成之前,原有制度还应继续执行,以免引起成本会计工作的混乱。

【同步案例分析 1—5】

诚信公司会计赵阳因业务能力强,且公司规模小,被会计主管指派,担任出纳及费用账簿的登记工作,任职期间,赵阳采用编造、伪造原始凭证,涂改账簿等方式,非法挥霍了公司近 10 万元的钱财,两年后才被公司偶然发现。试分析如下问题:(1)赵阳违反了哪些会计职业道德?(2)赵阳的违规行为哪些单位或者部门可以处理?(3)造成公司损失的原因包括那些?



思考题

1. 怎样理解企业耗费与成本、费用的含义?
2. 成本与费用的区别和联系是什么?
3. 试述成本与费用的重要性。
4. 试述成本会计的对象和职能。
5. 成本会计工作组织有几种形式?
6. 试述工业企业成本会计制度的内容。
7. 查阅相关资料理解理论成本与现实成本的关系。



第二章 企业成本核算的基本原理



本章学习要求

学习本章,要求掌握成本计算对象要素及其决定因素,熟悉成本计算方法体系,全面掌握成本核算的各项要求,熟练掌握费用的各种分类标准,熟悉成本核算程序和账户体系,掌握生产成本核算账户、生产损失核算账户,熟悉期间费用、存货、要素费用核算账户。



第一节 成本核算的要求

企业的成本核算是成本会计和生产经营管理的重要组成部分,成本核算工作质量高低直接影响着成本费用的准确性和经营管理水平的高低。因此,企业必须做好成本核算工作,充分发挥成本核算的作用。做好成本核算工作应当遵守以下要求。

一、算管结合,算为管用。

算管结合,算为管用就是成本核算应当与加强企业经营管理相结合,所提供的成本信息应当满足企业经营管理和决策的需要。成本核算既为资产计价、损益计算和对外报告服务,也为内部成本管理提供信息。成本核算工作不能脱离经营管理方式及其要求而存在。不同企业的经营管理方式不同,其所需要的成本信息也有差异,这就要求成本核算要内外兼顾。对于如何组织好成本核算,各企业应当认真探索。

二、正确划分各种费用界限

企业生产经营中的各项耗费,由于其性质、受益期间、受益对象、归属方式或信息指标等不同,成本核算中的处理方式也不同。因此,必须认真划分各种耗费界限,合理确定其归属,保证成本核算信息准确无误。成本核算中应划分的费用界限与企业成本管理要求紧密相连,产品成本核算的费用界限划分与其它管理目的成本核算的费用界限划分差异较大,可分述如下:

(一) 产品、劳务成本核算的费用界限划分

1. 正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限

生产经营管理费用是指日常经营管理活动发生的,计入生产成本和期间费用的支出。企业的经济活动是多方面的,除了生产经营活动以外,还有其他方面的经济活动,因而费用的用途也是多方面的,并非都应计入生产经营管理费用。例如企业购置和建造固定资产、购买无形资产以及进行对外投资,这些经济活动都不是企业日常的生产经营活动,不应计入生产费用和期间费用;又如,企业的固定资产盘亏损失、固定资产报废清理损失、由于自然灾害等原因而发生的



非常损失,以及由于非正常原因发生的停工损失等,也不是由于日常的生产经营活动而发生的,也不应计入生产经营管理费用。只有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的各种费用,才应计入生产经营管理费用。企业既不应将不属于生产经营活动的费用,计入生产经营管理费用,也不应将属于生产经营活动的费用,不计入生产经营管理费用。乱计和少计生产经营管理费用,都会使成本、费用不实。多计生产经营管理费用,会减少企业利润和国家财政收入,少计生产经营管理费用,则会虚增企业利润、超额分配,使企业生产经营活动的耗费得不到应有的补偿,影响企业再生产的顺利进行。因此,每一个企业都应遵守国家关于成本、费用开支范围的规定,防止多计和少计生产经营管理费用的错误做法。

2. 正确划分生产费用与期间费用的界限

企业的生产费用应计入产品成本,期间费用即为经营管理费用。因此,为了正确地计算产品成本和期间费用,还应将生产经营管理费用正确的划分为生产费用和期间费用,也就是划分为产品成本和期间费用。用于产品生产的原材料费用、生产工人工资和制造费用等,应该计入生产费用,并据以计算产品成本;用于产品销售、组织和管理生产经营活动和筹集生产经营资金所发生的费用,应该计入期间费用,并归集为管理费用、销售费用和财务费用,直接计入当月损益,从当月利润中扣除。应该防止混淆生产费用和期间费用的界限,也就是防止混淆成本和费用的界限,将产品的某些成本计入期间费用、计入当期损益,或者将某些期间费用计入产品成本,借以调节各月产品成本和各月损益的错误做法。

3. 正确划分本期与非本期费用界限

为了定期分析和考核产品成本和期间费用,正确计算各期损益,还应将计入产品成本的生产费用和作为期间费用处理的经营管理费用,在各个月份之间进行划分。为此,本月发生的成本、费用应在本月入账,不应将其延到下月入账。应该贯彻权责发生制原则,本月支付,但属于以后各月受益的费用,分摊计入以后各月的费用;本月虽未支付,但本月已经受益的费用,预提计入本月费用。应该防止利用费用待摊和预提的办法人为调节各个月份的产品成本和期间费用,人为调节各月损益。

4. 正确划清基本生产成本和辅助生产成本的界限

基本生产成本是从事商品产品、劳务等的生产所发生的耗费。而辅助生产成本,则是企业内部为基本生产和企业管理等活动提供服务的辅助部门发生的耗费,由企业内部的各受益单位(实际消耗辅助产品或劳务的内部单位)根据受益情况负担。分清基本生产耗费和辅助生产耗费,主要是因为两种耗费的归属不同,其补偿方式不同。

5. 正确划分生产成本中直接计入成本和间接计入成本的界限

基本生产和辅助生产核算过程中,直接计入成本应直接记入基本生产成本、辅助生产成本账户内专门设置的成本项目,而间接计入成本则先按生产单位设置制造费用明细账进行归集,期末或者各成本计算时点,再采用一定标准按比例一次性分配给所生产的产品、劳务,转入基本生产成本、辅助生产成本账户。

6. 正确划分各种产品的生产费用界限

应计入产品、劳务生产成本的费用,必须准确区分不同产品、劳务的界限,有效防止各种产品、劳务应负担耗费划分不合理的现象。对属于某产品、劳务单独耗费,能够直接、准确、合理确定其归属的,应直接向各产品、劳务归集,而对于几种产品、劳务共同发生的耗费,则应当采用最恰当的标准合理分配后,再正确地向各种产品、劳务进行归集。这样便于分析和考核各种产品的成本计划或成本定额的执行情况,防止在盈利产品与亏损产品之间,以及可比产品与不可比产品之间任意增减生产费用,以盈补亏,掩盖超支,或虚报产品成本,掩盖利润。

7. 正确划分完工产品与在产品的生产费用界限



各产品、劳务的本期生产费用与期初在产品成本、未完工劳务成本之和,为该种产品、劳务的生产费用总额。当产品、劳务本期全部完工时,生产费用总额就是完工产品、劳务总成本,总成本除以完工产品、劳务数量,便可得到完工产品、劳务的单位成本。而当全部产品、劳务均未完工时,生产费用总额都是在产品、未完工劳务等的成本。月末部分完工,部分未完工时,各种产品、劳务的生产费用总额,必须在完工部分与未完工部分之间进行分配,才能计算出完工产品、劳务的总成本和单位成本。应该防止任意提高或降低月末在产品费用,人为调节完工产品成本的错误做法。

(二)其他目的成本核算的费用界限划分

与产品成本核算的费用界限划分相比,其他目的成本核算相应增加了某些费用界限划分需要,这些增加的内容主要是:

1. 在定额(标准)成本管理方式下,还应当根据事先确定的定额(标准),将产品生产耗费,区分为符合定额(标准)的耗费与脱离定额(标准)的差异两部分,以分别汇集定额(标准)成本和脱离定额(标准)差异。定额成本加减差异调整计算实际成本,而标准成本则将差异在产成品、在产品和营业成本之间进行分配或者全额由营业成本负担。

2. 在责任成本控制体制下,对发生的耗费,要分清可控部分与不可控部分,相应汇集特定主体的责任成本和非责任成本。如果责任成本核算与产品成本核算合并进行,发生的每项生产经营耗费,都需要在产品生产经营耗费界限划分的基础上,再围绕特定责任主体做可控与不可控耗费划分的工作。

3. 在变动成本计算中,各项耗费需要区分变动与固定两部分,以适应变动成本计算、短期经营决策的需要。发生的生产经营耗费,对于生产耗费和期间费用,还要进行习性分析、混合耗费分解,严格区分为变动与固定两部分,再分别对其进行汇集和处理。

4. 在作业成本制度中,各项耗费尤其是其中的间接耗费,不是直接向产品、劳务汇集,而是依据资源动因将耗费汇集到各项作业,再根据作业动因将成本分配到产品、服务、部门、期间。

三、正确确定财产物资的计价和价值结转方法

企业财产物资计价和价值结转方法主要包括:固定资产原值的计算方法、折旧方法、折旧率的种类和高低,固定资产修理费用是否采用待摊或预提方法以及摊提期限的长短;固定资产与低值易耗品的划分标准;材料成本的组成内容、材料按实际成本进行核算时发出材料单位成本的计算方法、材料按计划成本进行核算时材料成本差异率的种类、采用分类差异时材料类距的大小等;低值易耗品和包装物价值的摊销方法、摊销率的高低及摊销期限的长短等。为了正确计算成本,对于各种财产物资的计价和价值的结转,应严格执行国家统一的会计制度。各种方法一经确定,应保持相对稳定,不能随意改变,以保证成本信息的可比性。

四、做好各项基础工作

为保证成本费用核算的正确性,为企业经营管理提供真实可靠的成本会计信息,必须做好成本核算的基础工作。

(一)做好定额的制定和修订工作

定额是在进行生产和服务活动过程中,对人、财、物等资源的配置、利用和消耗以及获得成果方面所应遵守的标准和应达到的水平。定额是企业经营管理的重要基础工作,是编制计划和预算的依据,也是进行费用分配和成本控制的基础。企业应根据自身的设备技术条件,充分考虑调动广大职工的积极性因素,科学制定与及时修订各项定额。制定和执行合理的定额,有利于调



动人员的积极性、控制消耗、节省资源、降低成本、增加效益和提高竞争力。

定额通常包括：消耗定额、劳动定额、费用定额和储备定额等。如单位产品原材料消耗定额、单位产品工时定额、管理费定额、原材料储备定额等。此外，定额还包括：员工人数定额、产品产量定额、产品质量定额、设备利用率定额等。

(二) 建立和健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度

生产经营过程中的各项费用，与材料物资、固定资产的消耗或磨损等直接关联，因此，强化财产物资管理非常重要。实物资产的管理除做好资产取得或形成的数量、成本核算工作外，还应当严格检验、计量、收发，以保证实物资产质量符合规定，入库、出库数量准确，为合理确定产品、劳务耗费提供基础和前提。防止任意领发、转移、丢失、积压、损坏变质等情况。只有这样才能保证账实相符，保证计算的正确性。

(三) 建立和健全原始记录工作

原始记录是反映企业生产经营活动的原始资料，是进行费用和成本核算，分析消耗定额、费用预算和成本计划完成情况的依据。做好成本核算工作要求完善原始记录制度、规范凭证传递程序。为此，必须认真做好各耗费环节的原始记录，确保各项原始凭证合理、有序、及时、顺利传递，以保证内部控制和成本核算及时、准确地进行。如生产通知书、产品入库单、废品报告单等；反应材料物资动态的原始记录，如领料单、退料单、材料盘点盈亏报告单等；反应劳动耗费的原始记录，如考勤表、加班加点记录、工资结算单等，针对这些原始凭证企业需要制定原始记录制度，确定原始记录的责任人员，明确记录人员的岗位职责，规范原始记录的传递路线及时间，保证原始记录真是、可靠、正确、及时。此外，成本核算过程的记账编制凭证以有关账簿记录结果为依据，为确保成本核算准确无误，也必须及时检查账簿记录的完整性、准确性。

(四) 做好厂内计划价格的制定和修订工作

在计划管理基础较好的企业中，为了分清企业内部各单位的经济责任，便于分析和考核企业内部各单位成本计划的完成情况和管理业绩，以及加速和简化核算工作，应对原材料、半成品、厂内各车间相互提供的劳务（如修理、运输等）制定厂内计划价格，作为企业内部结算和考核的依据。厂内计划价格要尽可能符合实际，保持相对稳定，一般在年度内不变。在制定了厂内计划价格的企业中，各项原材料的耗用、半成品的转移，以及各车间与部门之间相互提供劳务等，都首先要按计划价格计算（这种按实际生产耗用量和计划价格计算的成本，称为计划价格成本）。月末计算产品实际成本时，再在计划价格成本的基础上，采用适当的方法计算各产品应负担的价格差异（如材料成本差异），将产品的计划价格成本调整为实际成本。这样，既可以加速和简化成本核算工作，又可以分清内部各单位的经济责任。

五、适应生产特点和管理要求，采用适当的成本计算方法

产品成本是在生产过程中形成的，产品生产组织和生产工艺特点及管理要求的不同是影响产品成本计算方法选择的重要因素。企业生产特点按其组织方式，有大量生产\成批生产和单件生产；按工艺过程的特点，有连续式生产和装配式生产。企业采用何种成本计算方法，在很大程度上取决于产品生产特点。产品的生产工艺过程和生产组织不同，所采用的产品成本计算方法也有所不同。计算产品成本是为了加强成本管理，因而还应该根据管理要求的不同，采用不同的产品成本计算方法。同一企业可以采用一种成本计算方法，也可以采用多种成本计算方法。但对于企业来说成本计算方法一经确定，就不应经常变动。



【同步案例分析 2—1】

某企业 8 月份有关费用资料如下,生产耗用原材料 80 000 元,辅助材料 1 000 元,燃料 2 000 元,电费 5 000 元,生产工人工资 10 000 元,车间管理人员工资 5 000 元,车间办公费 500 元,生产用机器修理费 500 元,企业管理人员工资 40 000 元,电话费 1 000 元,支付购买原材料所借款项 10 万元的利息 5 000 元,支付购买车间用设备所借款项 50 万元的利息 30 000 元,固定资产报废清理损失 1 000 元。企业成本会计人员将此费用的分类内容列示如下:生产经营管理费用 190 000 元、生产费用 15 000 元、产品成本 104 000 元 期间费用 55 000 元 请用产品成本核算要求中“正确划分各种费用界限”的要求来评价该企业成本会计人员的费用划分是否正确,并说明原因。

第二节 成本计算对象

成本计算对象指成本的具体承受对象或成本计算“标的”,它由成本计算对象要素决定。

成本核算的过程就是根据设定的成本计算对象、选择适当的成本计算方法、设置必要的成本项目、严格划分各种耗费界限、归集和分配各项生产费用、确定成本计算对象总成本和单位成本的过程。开展成本核算工作,其重要前提之一就是合理确定成本计算对象。

一、影响成本计算对象的要素

(一)成本计算实体

成本计算实体,是需要进行成本计算、导致相关费用发生的客体。比如制造加工企业的产品品种、劳务供应企业的劳务项目、工程施工单位的合同工程、作业管理企业的作业活动等。成本计算实体并非都表现为物质实体,而是导致耗费发生、可以确定成本计算“标的”的任何内容,它是决定成本计算对象数量的重要方面。

(二)成本计算空间

成本计算空间,是界定成本计算对象时设定的物理空间。特定成本计算实体可能经过若干生产工序、步骤或经由多个部门分工完成,因此,是将全部生产工序、步骤或部门作为一个整体空间,还是分别将各个工序、步骤或部门作为空间,或者将相近的几个工序、步骤或部门整合为一个空间,决定了一个成本计算实体将形成多少个成本计算对象。

(三)成本计算时间

在相同成本计算实体和空间环境下,生产活动连续不断地重复进行,任何时点都可能既有完工产品也有在产品。如果中途不计算成本,而是等到整批产品的生产过程结束后计算成本,那么,企业只需在整个生产过程中计算一次成本,即只有一个成本计算对象,如果按月定期计算成本,则每个月都必须将该实体作为一个成本计算对象来处理。产品生产经历的月份数越多,计算成本的次数越多,成本计算对象的总数量就越多。

二、成本计算对象要素的决定因素

成本计算对象要素的决定因素主要有三个,即:生产工艺特点、生产组织特点、成本管理要求。它们对成本计算对象要素的影响不尽相同。



(一) 生产工艺特点决定成本计算实体和成本计算空间

生产工艺特点,一般以生产工艺过程能否间断和空间分布能否分散来描述。企业生产按照工艺特点划分,分为单步骤(单阶段、简单)生产和多步骤(多阶段、复杂)生产。

1. 单步骤生产,是生产工艺过程不能间断、无法分散在不同地点进行的生产。比如发电、采掘等企业的生产,只能由一个企业集中完成。这类企业以整个企业或某个封闭车间[2]为成本计算空间,以所生产的产品品种或所提供的劳务种类等作为成本计算实体。

2. 多步骤生产,是生产工艺过程可以间断、并能够分别在同一时间、不同地点或同一地点、不同时间完成的生产。可以是同一企业划分若干分厂、车间分工进行,也可以是不同企业分工协作完成,还可以是同一车间、不同时间执行不同生产任务等。多步骤生产根据其具体加工方式不同,又可以划分为连续(顺序)加工式和装配(平行)加工式生产。

(1)连续加工式生产:是从原材料投入到产品生产完工,必须严格按照规定的工序,依次在各工序、车间(步骤)加工完成的生产。自第二步开始,各步骤以上步骤加工的中间产品(半成品)为对象继续加工,如此直至产品完成最终步骤的生产。比如冶金、造纸、纺织、制砖、陶瓷、酿酒等产品的生产。

在连续加工式生产企业中,产品先后依序经过多个生产步骤(阶段)加工才能最终完成,此时,成本计算实体是依序加工的各种中间产品和最终产品,要求分别按各生产步骤计算中间产品成本和最终产品成本。产品的整个生产过程要分割为若干个相互独立的空间,每个空间加工的中间产品以及最后步骤加工完成的产成品,分别构成该产品的成本计算实体。

(2)装配加工式生产:是指先将原材料投入不同车间(分厂),分别加工成各种自制零件、部件,再将自制零件、部件等组装成最终产品的生产。典型的装配式生产企业有:车辆、机械、钟表、电器、仪表、计算机等的制造加工企业。

在装配加工式生产企业中,各种零件的加工、部装和最终产品的组装,相对独立进行,必须以各零、部件和最终组装产品的加工车间(分厂)分别为成本计算空间,各种完工零、部件和组装产品为成本计算实体。

(二) 生产组织特点决定成本计算时间

生产组织特点一般通过成本计算实体的多少、业务数量的大小、生产重复性有无、专业化程度高低、设备通用性高低等标志判断。企业生产按照组织特点分为大量生产、成批生产和单件生产。

1. 大量生产:是连续地、重复地进行的相同品种产品的生产。其主要特点是:产品品种少、产量大、生产重复性强、专业化程度高、设备通用性差。如:采掘、发电、冶金、造纸、纺织等企业的生产。

由于生产连续、重复地进行,任何时候都既有完工产品,也有月末在产品,产品成本计算不可能等到每种产品全部生产完成后进行。必须按月将产品生产费用在完工产品与月末在产品之间进行分配,定期计算产品成本。

2. 单件生产:是指按照用户订单要求,个别进行的数量很少、构造特殊的产品的生产。其主要特点是:产品品种多、产量小、很少重复、专业化程度低、设备通用性强。如:重机制造、飞机制造、船舶生产、专用设备生产等。

在单件生产组织方式下,产品产量少,一般整批完工、整批交货,中途通常不计算完工产品成本,待整批产品全部完工时,以全部生产耗费作为完工产品总成本,即按生产周期计算成本,通常不存在完工产品与月末在产品之间的成本分配问题。

3. 成批生产:是按照预订批量、分批进行一定品种产品的生产。其特点是:产品品种较多、产量较大,各种产品往往成批重复、具备一定的专业化水平、设备有一定通用性。比如设备制



造、工具加工、服装生产、家电生产等。成批生产的产品批量可大可小,批量大时称为大批生产,其特点与大量生产类似,批量小时称为小批生产,其特点与单件生产接近。

习惯上,人们将大量生产和大批生产合并为大量大批生产、将单件生产和小批生产合并为单件小批生产。

上述按生产工艺特点和生产组织特点所做的分类,构成了制造业务的生产类型框架。

(三)成本管理要求决定成本计算实体、成本计算空间和成本计算时间

上述生产工艺过程特点和生产组织特点对成本计算对象的影响,是在不考虑企业内部成本管理要求的前提下讨论的。实际工作中,成本管理要求对成本计算对象要素也会产生影响,它主要体现在多步骤生产企业。大量大批多步骤生产企业,因为零部件对外出售、中间产品对外供应等,管理上要求分步计算各步骤半成品成本,则必须分别以每一生产步骤为成本计算空间,各种半成品和最终产品分别为成本计算实体计算成本;但是,当企业不需要计算各步骤半成品成本时,则以整个企业或者各封闭车间为成本计算空间,最终产品为成本计算实体,以简化成本计算工作。

单件小批生产企业,理论上于生产周期结束后计算成本,不需要在完工产品与月末在产品之间进行成本分配,但长期工程分期确认收入、结转成本的实际需要,同一批次内分期完工、合同要求分批交货时,也需要于陆续完工交货月份将生产费用在完工部分与未完工部分之间分配,以便计算完工产品成本。

综上所述,企业工艺过程特点,生产组织特点、成本管理要求是成本计算对象要素的影响因素,他们共同决定了特定企业的成本计算对象。

第三节 费用的分类

工业企业生产经营过程中的耗费是多种多样的,为了科学地进行成本管理,正确计算产品成本和期间费用,需要对种类繁多的费用进行合理分类,这是学习成本会计的首要环节。费用可以按不同的标准分类,其中最基本的是按费用的经济内容和经济用途的分类,下面分别阐述。

一、费用按经济内容的分类

企业费用的经济内容是指企业费用的具体表现形式或相关资源的获取方式。费用按经济内容分类的结果称之为要素费用。它们分别是:

1. 外购材料。指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的原料及主要材料、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。指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的各種固体、液体和气体燃料。
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进的各種动力。
4. 职工薪酬。指企业应计入产品成本和期间费用的职工薪酬。
5. 折旧费。指企业按照规定的固定资产折旧方法计算提取的折旧费用。
6. 无形资产摊销。企业使用寿命有限的无形资产,对其成本扣除残值后的金额,在预计使用寿命期内采用系统合理的方法,摊入各期成本费用的金额。
7. 利息支出。指企业应计入财务费用的借入款项的利息支出减去利息收入后的净额。
8. 税金。指应计入企业管理费用的各种税金,如房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。



9.其他支出。指不属于以上各要素但应计入产品成本或期间费用的费用支出,如差旅费、租赁费、外部加工费以及保险费等。

将费用划分为若干要素在成本核算中的作用是:(1)可以反映企业一定时期内在生产经营中发生了哪些费用,数额各是多少,据以分析企业各个时期各种费用的构成和水平。(2)这种分类反映了企业生产经营中外购材料和燃料费用以及职工工资的实际支出,因而可以为企业核定储备资金定额、考核储备资金的周转速度,以及编制材料采购资金计划和劳动工资计划提供资料。

二、费用按经济用途的分类

以上所学习的费用按经济内容分类只能反映企业在一定时期内发生了哪些费用,具体数额是多少,但这种分类不能说明各项费用的用途,因而不便于分析各种费用的支出是否节约、合理,所以对工业企业费用还要按经济用途进行分类。这种分类主要包括生产费用按经济用途的分类和期间费用按经济用途的分类两种。

(一)生产费用按经济用途的分类

生产费用按经济用途所进行的分类称之为成本项目,包括如下内容。

1.直接材料:也称为原材料,指直接用于生产,构成产品组成部分或劳务主要耗费的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品等。不包括生产单位组织管理过程中间接消耗的原材料、辅助材料等。

2.燃料动力:指生产工艺过程中直接消耗的各种燃料和动力,不包括生产单位一般消耗的燃料和动力。是否单独设置本项目,取决于产品、劳务成本中燃料、动力比重的大小。

3.直接人工:指直接从事生产活动的人员的工资、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费等。不包括车间管理人员的上述薪酬。

4.废品损失:指生产原因形成废品所导致的、应由生产的合格品承担的净损失。不包括过失人赔偿的部分和废品报废所收回的残料价值。本项目是否单独设置,取决于废品率的高低及产品质量稳定程度等因素。

5.停工损失:指因生产单位停工而导致的、应由非停工期间生产的产品承担的净损失。不包括过失人、责任单位赔偿的部分以及自然灾害导致停工的损失。本项目是否单独设置,取决于停工次数的多少和停工时间的长短等因素。

6.制造费用:指间接用于产品生产的耗费以及直接用于生产但不便于直接计入成本计算对象、没有或不必要单独设置成本项目的耗费。从具体范围看,制造费用应是企业生产单位前述各成本项目之外的耗费。各企业设置的成本项目存在差异时,其制造费用的核算范围相应有所不同。

此外,个别企业生产过程中存在某些比重大、性质特殊的直接成本需要单独组织核算时,应增设必要的成本项目进行核算,比如施工企业的机械使用费等。

(二)期间费用按经济用途的分类

期间费用是与本期经营损益(营业利润)计算相关的费用,这部分费用全额由当期营业收入负担,直接抵减营业利润。企业发生的期间费用,按经济用途大体分为:

1.销售费用:指企业销售商品和材料、提供劳务过程中发生的各项耗费,以及专设销售机构的各项经费。包括:保险费、包装费、展览费、广告费、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、固定资产折旧费、修理费等经营耗费。

2.管理费用:企业为组织和管理生产经营所发生的各项耗费。包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业经营管理中发生的或者应由企业统一负担的办公费、



差旅费、财产保险费、低值易耗品摊销、物料消耗、管理人员薪酬、固定资产折旧费、修理费等公司经费、董事会费、业务招待费、技术转让费、咨询费、诉讼费、聘请中介机构费、研究费、排污费、生产单位固定资产修理费等耗费。

3. 财务费用:企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资支出,包括利息支出(减利息收入)、汇兑损益以及相关手续费、企业发生的现金折扣和收到的现金折扣。

4. 营业成本:是应由本期营业收入负担的、按照配比原则结转的已售产品、已提供劳务的生产成本。

5. 营业税金及附加:是由本期营业收入负担、直接抵减营业利润的商品、劳务流转环节的有关税费。主要包括:消费税、营业税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等。

6. 计入营业利润的损失:主要包括投资损失、资产减值损失和公允价值变动损失。

(三)其他耗费按经济用途的分类

其他耗费是生产费用、期间费用之外的费用,包括如下内容。

1. 存货采购支出:包括购买价款、进口关税和其他税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的支出。

2. 固定资产购建支出:包括购买价款、进口关税和其他税费,使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的场地整理费、运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等必要支出、资本化利息。

3. 对外投资支出:企业对外进行的交易性金融资产、可出售金融资产、持有至到期投资、投资性房地产、长期股权投资等的资产转移或货币支出。

4. 股利分配支出:主要指股份公司以现金向股东分配的优先股利、普通股利和其他企业向投资者分配的利润等。

5. 其他专项支出:如应由工会经费列支的支出,应由职工教育经费列支的支出,应由税前利润、税后利润、盈余公积等弥补的亏损,应由其他专项渠道列支的支出等。

6. 无形资产取得和开发支出:外购无形资产的成本,包括购买价款、进口关税和其他税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。自行研究开发的无形资产,在进入开发阶段后发生的符合作为无形资产开发成本的支出总额。

7. 所得税支出:根据企业所得税法规定计算缴纳的企业所得税。

企业耗费按经济用途分类,可以清楚表明各项耗费发生的具体原因或耗费的实际作用,便于考核产品成本、部门耗费、期间费用、资产价值等的具体构成。企业耗费按其经济用途分类,也有助于分析有关耗费的合理性、据此进行产品结构改进、工艺过程改良、要素资源整合、价值工程分析等。

三、费用的其他分类

(一)生产费用按与生产工艺的关系分类。

1. 直接生产耗费

直接生产耗费是与产品生产工艺技术过程直接相关的耗费,包括产品、劳务耗用的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品,生产人员薪酬,固定资产折旧、租金,产品加工过程中的燃料及动力耗费,生产过程中发生的其他小额零星耗费等。

2. 间接生产耗费

间接生产耗费主要是生产单位组织管理生产活动的各项耗费,包括:生产单位办公费、财产保险费、管理人员薪酬、通讯费、照明用电费、清洁费、防暑降温费、冬季取暖费等等。实际工作中,固定资



产折旧、租金等耗费、生产过程中发生的其他小额零星耗费等,通常按间接耗费处理。产品生产直接耗用的燃料、动力,根据所占成本比重的大小和企业是否独立设置成本项目予以灵活处理。

直接生产耗费相应地在基本生产成本明细账(成本计算单)中设置“直接材料”、“直接人工”、“燃料动力”等成本项目,耗费发生后逐笔或定期汇总,计入成本计算对象的相应成本项目。间接生产耗费则先通过“制造费用”账户按生产单位归集,各期期末或者成本计算时点,再向相应的成本计算对象分配结转。

生产耗费按照其与工艺过程的关系分类,可以明确生产过程耗费和生产组织耗费的关系,以寻求压缩生产组织耗费,降低生产过程耗费的途径。通过进一步追踪生产耗费与工艺过程的关系,可以促使管理者优化工艺过程和产品设计,通过追踪生产组织耗费的构成,可以帮助企业优化生产管理。

(二) 生产费用按计入产品成本的方法分类

计入产品成本的各项生产费用,按计入产品成本的方法,可以分为直接计入费用(一般称为直接费用)和间接计入(或称分配计入)费用(一般称为间接费用)。

1. 直接计入耗费。直接计入耗费是特定成本计算对象、耗费发生部门或期间费用项目单独消耗,能够直观、经济地确认其归属的耗费。当某生产单位只生产一种产品或劳务时,该产品或劳务在生产过程中的所有耗费都是直接计入耗费,可以直接计入各成本计算对象;当某生产单位同时生产多种产品时,各种产品单独耗费的材料、单独发生的生产人员薪酬以及其他重要直接生产耗费项目等,能够直接区分并计入各产品成本计算单时,也是直接计入耗费。此外,直接计入耗费还包括有关部门单独发生、直接按部门归集的耗费等。

将直接计入耗费归属于各成本计算对象、耗费发生部门和期间费用项目的方法称之为直接归集法或追溯法。

2. 间接计入耗费。间接计入耗费是多个成本计算对象共同消耗,不能直观、经济地归属于各成本计算对象、耗费发生部门和期间费用项目,必须按一定标准分配计入的耗费。在同一生产单位、同一工艺过程中多种产品发生的材料、生产人员薪酬、燃料、动力等共同耗费,不能直观、经济地确认其归属,需要按照一定标准分配后计入各成本计算对象、耗费发生部门和期间费用项目;基本生产车间的“制造费用”,辅助生产单位的辅助生产费用等,在各期期末或者成本计算时点,按照一定标准分配计入各受益对象,也属于间接计入耗费。间接计入耗费分配计入各成本计算对象、耗费发生部门和期间费用项目的方法称之为分配归集法或分摊法。

生产耗费按照计入成本计算对象的方式分类,可以研究耗费与成本、费用数据形成的关系,分析成本、费用核算的合理性,促使成本核算中努力减少共同耗费分摊项目、提高成本费用核算结果的准确性、合理性。以此为着眼点,催生了人们关于间接成本合理分摊(处理)的探索,如变动成本法——不分摊间接耗费,作业成本法——更合理的分摊间接耗费等。

(三) 成本按其形成途径分类

成本按其形成途径分为采购成本、加工(施工)成本和其它成本。

1. 采购成本。采购成本是企业购入设备、材料等物资发生的相关支出,包括购买价款、进口关税和其他税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于物资采购成本的耗费。采购成本直接对生产经营耗费水平产生决定性影响。

2. 加工(施工)成本。加工(施工)成本,包括直接人工以及按照一定方法分配的间接耗费(制造费用等)。加工(施工)成本由生产(施工)部门、提供要素资源的其他职能部门等决定。

3. 其他成本。其他成本,是指除采购成本、加工(施工)成本以外的其他支出。

成本按其形成途径分类,可以了解成本、费用水平的决定因素和环节,据此设置成本、费用



控制环节、落实成本、费用控制措施、明确成本、费用控制责任,考核成本、费用控制效果。

此外,费用还有其他的分类方法,如费用按与产量的关系可分为变动费用(变动成本)和固定费用(固定成本)和混合费用;又如费用按可控性分类,可分为可控费用和不可控费用等。对此,我们已经在《管理会计》中详细学习了。

【同步案例分析 2—2】

钟山自行车厂是一个只有 20 名职工的小厂,专门生产儿童三轮车。本月为生产产品发生了下列支出:钢管 50 000 元,橡胶轮胎 10 000 元,油漆 1 000 元,其它配件 2 000 元,车间用电费 2 000 元,厂部用电费 1 000 元,工人工资 20 000 元,厂长等管理人员工资 8 000 元,设备租金 2 000 元,机器修理费 500 元,生产设备折旧费 2 000 元。王燕是到该厂财务科进行课程实习的会计专业大学生,科长要求他对上述费用进行分类,最后,王燕分类的结果为:

结果一		结果二		结果三	
外购材料	63 000 元	产品成本	89 500 元	直接材料	63 000 元
外购动力	3 000 元	生产费用	89 500 元	直接人工	20 000 元
工资	28 000 元	期间费用	9 000 元	制造费用	4 500 元
折旧费	2 000 元				
其他费用	2 500 元				

同样的支出怎么会有三种结果?这到底是怎么回事呢?

【同步案例分析 2—3】

一天,万红和张瑞同学在会计老师安排的讲座课上,为一个案例的支出、费用、生产费用和产品成本结果争得面红耳赤。万红同学认为案例中该公司该月份的支出总额为 708 万元,费用应为 619.5 万元,生产费用为 464.25 万元,产品成本为 464.25 万元。张瑞同学认为万红同学说的结果都不对。以下是该案例的详细资料:新华公司 9 月份购买了一台设备,支出 50 万元,为购买该设备支付增值税 8.5 万元,该设备预计使用 10 年,无残值;支付公司行政人员工资 30 万元,计提了福利费 4.2 万元,还提取了工会经费、教育经费 1.05 万元;支付公司办公等费用 10 万元;支付本月生产产品的工人工资 100 万元,生产管理人员工资 10 万元,并按规定比例提取了职工福利费 14%、工会经费和教育经费 3%;支付广告费 50 万元,销售产品差旅费 5 万元;支付运动会赞助费 20 万元;行政罚款 10 万元;本月折旧费 50 万元,其中公司管理部门 15 万元,车间 35 万元;本月应交所得税费 20 万元;应分配给投资人利润 20 万元;生产领用材料 300 万元;购进材料 500 万元。你认为万红同学计算的结果对吗?为什么?

【同步案例分析 2—4】

华山电器制造公司是一家拥有 80 个职工的小型企业,主要生产消毒柜。王明清是刚分配到该公司担任成本核算的会计人员。王明清接手此工作后,觉得公司成本核算比较粗略,成本核算的基础工作也不健全,不能满足企业成本核算的要求。于是他根据学校所学,仔细规划了成本核算方案。其中产品成本项目设计为“直接材料”、“直接人工”、“燃料和动力”、“制造费用”四个成本项目。其中“直接材料”成本项目设计为多栏式明细项目,分“原材料”、“主要材料”、“燃料”、“辅助材料”等小栏目详细反映其所耗,为考核所有材料耗费提供资料,但由于其中的辅助材料所占比例非常小,决定不按实际成本计价而按计划成本计价。请你评价王明清的做法是否合适。(附注:产品成本核算原则主要有:实际成本核算原则、可靠性原则、重要性原则、及时性原则、一致性原则)



第四节 企业成本核算的账户设置和一般程序

一、企业成本核算的账户设置

进行成本核算要涉及大量账务处理,因而必须相应地设置和运用账户。一方面会使用到与要素费用相关的账户,另一方面需要专门设置和运用成本计算、生产损失、期间费用、存货等各类账户。下面分别加以介绍。

(一)成本核算账户

1.“基本生产成本”账户

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的商品产品生产。为了归集基本生产所发生的各种生产费用,计算基本生产产品成本,应设置“基本生产成本”账户。“基本生产成本”账户属于成本类账户,该账户借方登记企业为进行基本生产而发生的各种费用;贷方登记转出的完工入库的产品成本;余额在借方,表示尚未完工的在产品成本,即基本生产在产品占用的资金。“基本生产成本”科目应按产品品种或产品批别、生产步骤等成本计算对象设置产品成本明细分类账(或称基本生产明细账、产品成本计算单),进行明细核算,账户格式采用多栏式,账内按产品成本项目分设多个专栏或专行。其格式见表2-1所示。

2.“辅助生产成本”账户

辅助生产是指为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应。辅助生产所提供的产品和劳务,有时也对外销售,但这不是它的主要目的。为了归集辅助生产所发生的各种生产费用,计算辅助生产所提供的产品和劳务成本,应设置“辅助生产成本”账户。该账户属于成本类账户,其借方登记为进行辅助生产而发生的各种费用;贷方登记完工入库产品的成本或分配转出的劳务成本;余额在借方,表示辅助生产在产品的成本,即辅助生产在产品占用的资金。

“辅助生产成本”科目应按辅助生产车间和生产的的产品、劳务设置明细分类账,账户格式采用多栏式,账内按辅助生产的成本项目或费用项目分设专栏或专行进行明细登记。按成本项目设置格式与基本生产成本明细账格式类似,按费用项目设置格式如表2-2所示。

表2-1 基本生产成本明细账

生产车间:		凭证		摘要		成本项目				合计
产品名称:		字 号		年 月		直接材料	直接人工	制造费用	……	
年	月	日								

表2-2 辅助生产成本明细账

生产车间:机修		凭证		摘要		借方					贷方	
年		字 号		年 月		材料费	办公费	水电费	折旧费	……	合计	
年	月	日										



3. “制造费用”账户

为了核算企业为生产产品和提供劳务而发生的各项制造费用,应设置“制造费用”账户。该账户的借方登记实际发生的制造费用;贷方登记分配转出的制造费用;除季节性生产企业外,该账户月末应无余额。“制造费用”账户应按车间、部门设置明细分类账,格式采用多栏式,账内按费用项目设立专栏进行明细登记。见表 2-3 所示:

应该注意的是:以上三个账户在日常设置及使用中可以根据企业自身情况灵活变通,一般情况下,对于属于辅助生产车间的制造费用,可以专设“制造费用—辅助生产车间”进行日常核算,期末再汇总转入“辅助生产成本”的借方。也可以不设“制造费用”科目,把发生的间接费用直接记入“辅助生产成本”账户的借方。

另外,在大中型企业根据管理需要,“基本生产成本”和“辅助生产成本”可以作为总账使用,也可以设为“生产成本”账户下的两个明细账。中小型企业中,如果业务比较简单,也可以将“生产成本”和“制造费用”两个账户合并为“生产费用”账户。

表 2-3 制造费用明细账

生产车间:机加工车间				年 月							单位:元
年		凭证		摘要	借方						贷方
月	日	字	号		机物料	办公费	水电费	折旧费	………	合计	

(二) 生产损失核算账户

1. “废品损失”账户

废品损失:专门核算企业因生产原因导致废品的损失,包括可修复废品的修复费用和不可修复废品的报废净损失。发生的废品修复费用、不可修复废品的生产成本,记入本账户的借方,应收的过失人赔款,收回的废品残料价值以及合格品成本负担的废品净损失,记入本账户贷方,本账户期末无余额。本账户应按废品所处生产单位或生产步骤(阶段)、分产品品种进行明细核算。当废品数量少、成本低时,可以不设本账户。

2. “停工损失”账户

停工损失:专门核算企业因生产原因出现停工而产生的损失。停工期内发生的各项耗费,记入本账户借方,应收责任人赔款、保险赔款,应由营业外支出、合格品成本等负担的停工净损失等,记入本账户贷方,结转后本账户无余额。本账户应按生产单位设置明细账进行明细核算。应由合格品负担的净损失还需分配转入本单位所生产的相关产品成本。当停工时间较短、损失较少时,可不单独核算停工损失。

(三) 期间费用核算账户

1. “管理费用”账户

管理费用:用来核算企业为组织和管理生产经营活动所发生的各项耗费。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经营管理中发生的或者应由企业统一负担的办公费、差旅费、财产保险费、低值易耗品摊销、物料消耗、管理人员薪酬、固定资产折旧费、修理费等公司经费,董事会费、业务招待费、技术转让费、咨询费、诉讼费、聘请中介机构费、研究费、排污费等耗费。本期发生的各项管理部门耗费记入本账户借方,期末全额转入本年利润账户时,从本账户贷方转出,结转后无余额。

本账户一般按照费用项目或企业内部管理需要的分类方式进行明细核算。其格式与制造



费用账户类似。

2. “财务费用”账户

财务费用:用来核算企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资支出,包括利息支出(减利息收入)、汇兑损益以及相关手续费、企业发生的现金折扣和收到的现金折扣。发生的财务费用,记入本账户的借方,应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益、现金折扣,记入本账户的贷方,期末转入本年利润账户时,记入本账户的贷方,结转后无余额。

本账户一般按照费用项目或企业内部管理需要的分类方式组织明细核算。

3. “销售费用”账户

销售费用:核算企业销售商品和材料、提供劳务过程中发生的各项耗费。包括保险费、包装费、展览费、广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等等以及为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费等经营耗费。发生的各项销售费用,记入本账户借方,期末转入本年利润账户的金额,记入本账户的贷方,结转后无余额。本账户一般按照费用项目或企业内部管理需要其他的方式进行明细核算。

(四) 存货账户

1. “库存商品”账户

库存商品:核算企业库存的各种商品的实际成本或计划成本。多步骤生产企业中,设置半成品库进行管理的自制半成品也可以并入本账户核算。企业完工入库或购入的库存商品,按实际成本或计划成本记入本账户借方,对外销售商品、企业自用商品等转出其成本时,记入本账户贷方。本账户余额在借方,表示期末库存商品的实际成本或计划成本。本账户应按库存商品类别、品种、规格等设置明细账,进行明细核算。

2. “自制半成品”账户

自制半成品:核算多步骤生产企业中,要求设置半成品库进行管理的自制半成品的实际成本或计划成本。企业完工入库的自制半成品,按实际成本或计划成本记入本账户借方,对外销售、后续步骤领用自制半成品的成本记入本账户贷方。本账户余额在借方,表示期末库存自制半成品的实际成本或计划成本。本账户应按生产步骤、分自制半成品品种设置明细账,并根据成本计算方法或成本管理要求确定是否按照成本项目进行明细核算。

(五) 跨期费用摊销账户

“长期待摊费用”账户。为了核算企业已经支出,但摊销期限在一年以上(不含一年)的各项费用,应设置“长期待摊费用”科目。该科目的借方登记实际支付的各项长期待摊费用;贷方登记分期摊销的长期待摊费用;该科目的余额在借方,表示企业尚未摊销的各项长期待摊费用的摊余价值。

二、成本核算的一般程序

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项费用,按照成本核算的要求,逐步进行归集和分配,最后计算出各种产品的成本和各项期间费用的基本过程。根据前述的成本核算要求和费用的分类,可将成本核算的一般程序归纳如下:

(一) 成本核算账户设置

设置成本计算和其他相关账户是成本核算的重要环节,企业应结合自身经营特点和成本管理要求,遵循复式记账原理,设置基本生产成本、辅助生产成本、制造费用等生产成本核算账户,废品损失、停工损失等生产损失核算账户,销售费用、管理费用、财务费用等期间费用核算账户,



自制半成品、库存商品等存货核算账户。

(二)各项费用审核控制

耗费审核控制包括本期要素费用的审核控制和跨期耗费的审核控制两部分。

本期要素费用的审核控制主要通过授权、审批、复核、执行、付款、收发等内部控制环节实施。具体涉及:原料及主要材料、辅助材料、燃料、备品配件等领用的审核控制,周转材料领用及摊销的审核控制,外购动力、职工薪酬的审核控制,固定资产使用费的审核控制,无形资产摊销的审核控制,利息支出、税金、其他支出的审核控制等。

跨期耗费的审核控制主要是确保本期耗费中应计入本期及非本期的部分归属合理。另外,某些耗费本期虽未收付款项,但是应由本期负担,也必须合理计入本期成本(费用)。

(三)要素费用归集分配

本期负担的各项耗费,包括本期发生本期负担和非本期发生本期负担两部分。企业应当严格区分其经济用途,分别按照成本计算对象、耗费发生部门或期间费用项目予以归集。

发生在生产环节、与工艺过程相关的耗费,根据设置的成本项目予以处理:与工艺过程直接相关的耗费,应根据各成本计算对象单独耗费或多个成本计算对象共同耗费的具体情况,采用不同方式向成本计算对象归集。某成本计算对象单独发生的耗费,应直接计入各成本计算对象;多个成本计算对象共同发生的耗费,应当采用合理分配标准,恰当地分配后计入各成本计算对象。与工艺过程间接相关的耗费,一般按照生产部门设置明细账,作为各生产部门的制造费用予以归集。而生产单位之外的各项耗费,一般按照部门或经济用途汇集。

(四)综合费用核算

综合费用是以部门为对象归集、分配与结转的费用。主要包括辅助生产费用、基本生产部门的制造费用、生产损失、管理费用、销售费用、财务费用等。综合费用核算,是对要素费用分别按照各部门设置明细账,逐笔或定期汇集其实际耗费,定期分配结转的过程。期末,综合费用的处理程序是:

先将各辅助生产车间的制造费用总额直接或分配转入该车间辅助生产成本明细账户,计算各车间辅助生产费用总额,然后向各受益对象进行分配、结转。

结算各基本生产车间的制造费用明细账,将制造费用总额在本车间的各成本计算对象之间分配,并转入各成本计算对象的基本生产成本明细账户(成本计算单)。

需要单独核算废品损失、停工损失的企业,根据损失发生的原因和责任等,确定应由各成本计算对象负担的净损失,并转入各成本计算对象的基本生产成本明细账。

期间费用汇集后,期末直接全额转入本年利润账户。

(五)完工产品成本计算

直接材料、直接人工、燃料动力等直接耗费向各成本计算对象归集,期末基本生产车间制造费用向各成本计算对象分配,各成本计算对象负担的废品净损失、停工净损失等核算完成后,本期生产耗费已全部归集到按各成本计算对象设置的基本生产成本明细账户内,并分别按成本项目列示。本期生产耗费加上月初在产品成本,形成各成本计算对象的生产费用总额。当某个成本计算对象部分完工、部分未完工时,必须将生产费用总额在完工产品与月末在产品之间进行成本分配,以便计算完工产品总成本和单位成本。

(六)成本(费用)报表编制

成本(费用)报表是反映成本控制目标完成情况、总结成本控制效果的内部专用报表,它根

据日常成本核算资料和内部管理要求、区分不同使用目的而编制,在不同企业,其种类格式、编制基础、适用对象、指标体系等,因管理需要的不同而异。企业应当根据内部成本管理的实际需要、结合成本控制方式的具体运作情况,设计、编制成本(费用)报表,并根据内部各部门、各责任主体的实际使用需要及时传递。

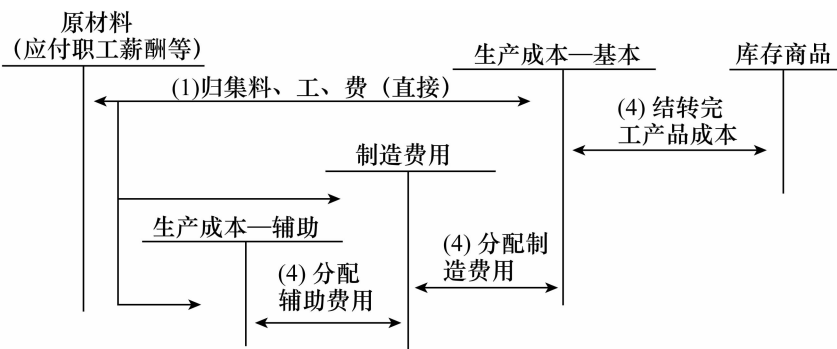


图 2.1 成本核算的一般程序

结合本节所讲述的成本核算的主要账户和成本核算的一般程序,下面以图 2-1 列示成本核算账务处理的一般程序。通过这一图示,可以对成本核算的账务处理有一个全方位的概括了解,也可以从账务处理的角度进一步理解成本核算的一般程序。

【同步案例分析 2—5】

大学生吴晓东 2010 年 8 月毕业应聘到北方机械公司当成本会计员。财务部成本科刘科长向小吴介绍了公司的有关情况。东方机械公司的基本情况如下:该厂主要生产大型重型机械,用于矿山等企业,是国内矿山机械的龙头企业。该公司设有 7 个基本生产车间,分别生产矿山机械的各种零部件以及零部件的组装;另外,还设有 4 个辅助生产车间,为基本生产车间及其他部门提供劳务。该厂现有会计人员 36 人,其中成本会计人员 8 人(不包括各个生产车间的成本会计人员)。由于该公司规模较大,现在实行两级成本核算体制,厂部和车间分别设置有关的成本费用明细账进行核算。刘科长让小吴再了解几天企业成本核算及其他方面的情况后回答如下几个问题:1. 根据本厂的具体情况应采用什么核算体制(一级还是两级)? 2. 车间和厂部应设置哪些成本会计核算的岗位? 3. 车间和厂部应设置哪些成本总账和明细账? 4. 成本费用应按什么程序进行归集和分配? 5. 对企业现行的成本核算模式提出进一步改进的意见。



思考题

1. 成本核算的要求有那些?
2. 成本核算应正确划分的费用界限有哪些?
3. 要正确计算成本,必须做好哪些基础工作?
4. 什么是费用要素和成本项目,它们各包括哪些内容? 工业企业进行成本核算时,一般应该设置哪些成本项目? 它们是不是固定不变的(举例说明)?
5. 简述成本核算的一般程序。
6. 简述费用按经济内容的分类。
7. 成本核算账户有哪些? 在成本核算中各账户之间的关系如何?



第三章 要素费用的归集与分配



本章学习要求

学习本章,要求全面掌握要素费用归集方式及分配原理,掌握外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、固定资产使用费、无形资产摊销、利息支出、税金及其他耗费等各项要素费用归集分配的具体方法,熟悉、理解各类跨期耗费的不同处理方式,理解本章涉及的相关账务处理。本章是成本核算的基础和起点。



第一节 要素费用归集与分配的原则和程序

在第二章费用分类中学习了企业在一定时期内发生的费用,按经济内容分为外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销、利息支出、税金及其他支出等9项要素费用。这些费用有些被特定产品或劳务单独消耗,有些则属于多种产品或劳务的共同消耗,他们最终将以适当方式计入产品或劳务的成本,并随产品销售完成、劳务收入实现而得以补偿。此外,还有些费用不直接与具体的产品生产、劳务供应等活动相关,而与整个企业的组织管理、产品销售、资金筹集等活动相关,它们只能按会计期间归集,作为期间费用全额计入当期损益。由于企业生产经营活动中各项消费的补偿方式存在差异,因此,成本核算中必须分清各种费用的具体经济用途,相应确定其承担对象或归属,也就是正确、有效、合理、及时地对要素费用进行归集与分配。

一、要素费用归集与分配的原则

(一) 要素费用归集原则

要素费用的归集是根据有关原始凭证和其他相关资料,对外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、固定资产使用费、无形资产摊销、利息支出、税金及其他耗费等,按照其经济用途分别向各成本计算对象、耗费发生部门和期间费用项目等进行的归属确认和综合汇总。归集各项要素费用,一般应遵循以下原则:

1. 判断各项要素费用是否应由本期负担;
2. 识别本期要素费用的经济用途,确定应归属的成本计算对象、耗费发生部门和期间费用项目;
3. 判断某项要素费用属于特定对象单独耗费还是多个对象共同耗费,分别采用直接归集或分配归集方式进行处理。

要素费用具体归集方式如下: