

图书在版编目(CIP)数据

新编成本核算与分析项目化教程/王振中,王淑平主编. —成都:
西南财经大学出版社,2017.8(2022.8重印)

ISBN 978-7-5504-3178-2

I. ①新… II. ①王… III. ①成本计算—教材②成本分析—教材
IV. ①F231.2②F224.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 195181 号

新编成本核算与分析项目化教程

主编:王振中 王淑平

策划编辑:关振兴

责任编辑:高小田

责任校对:王青杰

装帧设计:张瑞阳

责任印制:朱曼丽

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028—87353785
印 刷	三河市骏杰印刷有限公司
成品尺寸	185 mm×260 mm
印 张	15.25
字 数	365 千字
版 次	2017 年 8 月第 1 版
印 次	2022 年 8 月第 3 次印刷
书 号	ISBN 978-7-5504-3178-2
定 价	69.00 元(含习题与实训)

版权所有,翻印必究。

前 言

根据高等职业教育培养目标的要求,对高职类学生的培养首先应加强对其进行操作技能的培养和教育。在强调职业技能培养的同时,加强专业理论的研修,使学生具备扎实的理论功底和举一反三的能力,是高职教育的目标。虽然高职教育在我国已有了明确的定位,但是由于时间短,关于高职教育的许多课题仍在探索之中,教材更是高职教学中的一个突出问题。

为了充分体现高职教学的特点——以职业岗位知识、岗位能力为培养目标,作者结合当前会计准则实施的实际情况和长期从事会计教学的经验,在本书中系统地介绍了企业成本核算的基本理论和主要方法,将专业理论与专业技能相融合,既遵循了理论的系统性,又强化了操作技能的完整性,突出和细化关键职业能力的实训。

本着高等职业院校人才培养方案的需求,编者按照项目导向、任务驱动的教学设计安排教材内容。本书提供配套的习题与实训,做到了理论与操作相结合,充分展现了高等职业院校加大学生实训力度的要求,以培养职业岗位需要的专业会计人才。本书体系完整、文字浅显,具有较强的理论性和实践性,既适用于高校会计专业及其他专业的教材,也适用于各种形式的会计岗位培训。

在遴选主、参编人员时,除了要求教学时间、业务水平和职称外,特别强调“双师型”的职业能力。本书由山西财贸职业技术学院财务管理系副教授王振中和副教授王淑平担任主编,山西财贸职业技术学院会计师、注册资产评估师武丽霞和山西财贸职业技术学院财务管理系讲师、管理学硕士高志宏担任副主编。具体编写分工如下:王淑平编写项目一至项目四;武丽霞编写项目五、项目六、项目九;高志宏编写项目七、项目八;杨卫编写项目十;王振中编写项目十一、项目十二;李婧编写项目十三;闫翠苹编写项目十四。全书由王淑平统稿。

为本书进行主审的是中央财经大学硕士生导师杜惠芬教授,在此对她的辛勤劳动表示衷心的感谢,感谢她在百忙之中对本书进行了指正与修改,同时感谢出版社编辑的辛勤劳动。另外,编者参考了很多专家与学者的相关文献,在此一并表示感谢!

限于编者水平,加之对高等职业教育的研究不够深入,书中难免存在疏漏与不足之处,希望得到同行和读者的批评指正,以便进行修改。

编 者
2017年5月

目 录

模块一 成本核算基础知识和基本条件

项目一 成本与成本会计基本认知	2
项目提要	2
知识目标	2
技能目标	2
任务一 成本认知	2
任务二 成本会计认知	12
项目二 产品成本核算基本认知	20
项目提要	20
知识目标	20
技能目标	20
任务一 产品成本核算的内容和基本要求	20
任务二 工业企业要素费用认知	24
任务三 工业企业要素费用总分类核算认知	29

模块二 要素费用归集与分配

项目三 要素费用核算与分析	36
项目提要	36
知识目标	36
技能目标	36
任务一 材料费用核算与分析	37
任务二 人工费用核算与分析	47
任务三 折旧费用核算与分析	61
任务四 其他要素费用核算与分析	64
项目四 制造费用核算与分析	67
项目提要	67
知识目标	67

技能目标	67
任务一 制造费用基本认知	67
任务二 制造费用归集核算与分析	69
任务三 制造费用分配核算与分析	75
项目五 辅助生产费用核算与分析	80
项目提要	80
知识目标	80
技能目标	80
任务一 辅助生产费用基本认知	80
任务二 辅助生产费用归集核算与分析	82
任务三 辅助生产费用分配核算与分析	91
项目六 生产损失性费用核算与分析	103
项目提要	103
知识目标	103
技能目标	103
任务一 废品损失核算与分析	103
任务二 停工损失核算与分析	112
项目七 完工产品成本计算与分析	115
项目提要	115
知识目标	115
技能目标	115
任务一 在产品数量核算基本认知	115
任务二 完工产品与月末在产品成本计算与分析	119
模块三 产品成本计算方法	
项目八 产品成本计算方法认知	133
项目提要	133
知识目标	133
技能目标	133
任务一 企业生产类型及特点认知	133
任务二 影响产品成本计算方法因素认知	135
任务三 产品成本计算方法认知	139

项目九 品种法的运用与分析	141
项目提要	141
知识目标	141
技能目标	141
任务一 品种法认知	141
任务二 品种法的运用与分析	144
项目十 分批法的运用与分析	151
项目提要	151
知识目标	151
技能目标	151
任务一 分批法基本认知	151
任务二 一般分批法的运用与分析	154
任务三 简化分批法的运用与分析	158
项目十一 分步法的运用与分析	166
项目提要	166
知识目标	166
技能目标	166
任务一 分步法基本认知	166
任务二 逐步结转分步法的运用与分析	168
任务三 平行结转分步法的运用与分析	179
项目十二 分类法的运用与分析	190
项目提要	190
知识目标	190
技能目标	190
任务一 分类法基本认知	190
任务二 分类法的运用与分析	194
项目十三 定额法的运用与分析	205
项目提要	205
知识目标	205
技能目标	205
任务一 定额法基本认知	205
任务二 定额法的运用与分析	208

模块四 成本分析

项目十四 成本报表的编制与分析	219
项目提要	219
知识目标	219
技能目标	219
任务一 成本报表基本认知	219
任务二 产品生产成本报表的编制与分析	222
任务三 主要产品单位成本报表的编制与分析	229
任务四 制造费用明细表的编制与分析	234
参考文献	236

成本核算基础知识和基本条件

本模块主要阐述成本核算基础知识与基本条件,包括成本与成本会计基本认知、产品成本核算基本认知;重点阐明了产品成本构成要素,以及组织成本核算所需会计科目的设置和成本类账户的开设;同时总结了要素费用总分类核算的账务处理程序,为开展成本核算奠定了基础。

项目一 成本与成本会计基本认知

项目提要

本项目主要阐述了成本、成本会计的概念和内容,以及成本会计工作的组织。它侧重说明了成本的经济实质及其类型,对成本会计工作的组织则侧重介绍了成本会计的基础工作。

知识目标

通过对各项任务的教学,使学生对成本和成本会计有一个整体的认识;了解成本的经济实质和基本分类,以及成本会计的含义、起源和发展;掌握成本会计的对象,熟悉成本会计的任务,理解成本会计的职能,弄清成本会计工作的组织。

技能目标

1. 能够表述成本的经济实质。
2. 掌握成本的基本分类。
3. 掌握不同行业成本会计的研究对象。
4. 能够自主组织和开展成本会计工作。

就字面意思来说,成本是一个泛指的概念。成本的发生和形成,是与人类活动分不开的。在有活动进行的地方,就必然有费用的发生,也就必然有成本的形成。所以,成本是一个对象化的费用。本书所介绍的成本主要指产品成本的概念。

任务一 成本认知

一、成本的含义

从字面意思理解,成本是指完成或做成某件事情所付出的本钱或发生的耗费。

西方会计学界则往往把成本理解为达到一定目的所付出的价值牺牲。其典型的定义是美国会计学会于1951年提出的:“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衡量。”这里有三层含义:①成本是一种价值牺牲。这种价值牺牲首先是一种价值消耗,其次这种价值牺牲的表现形态既可以是物资消耗和劳动消耗,又可以是现金的直接消耗和支付。②这种价值牺牲是为了一定的目的而发生的。任何活动都是围绕一定目的而开展的。③这种价值牺牲可以用货币单位计量。以货币为基本的计量单位既是会计核算的假设前提,同时又是进行成本核算的必然前提条件。

1957年,美国会计师协会对成本又做出了如下解释:“成本是指为获得财物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。”也就是说,成本是为获得某种利益而发生的支出。

从上述广义性概念的表述中可以看出,成本是为了达到一定目的而耗费的人力、物力、财力的货币表现。成本是一个价值范畴,它同价值有着密切的联系。

在我国,会计学界主要以马克思《资本论》中的有关论述来论证成本的含义。按照马克思的理论,商品价值是生产过程中消耗的劳动对象和劳动手段,以及劳动者为自己劳动所创造的劳动价值,还有一部分是劳动者为社会劳动创造的剩余价值,即 $C+V+M$ 所表述的内容。从生产要素耗费的角度出发,“物有所值”中的“值”指的是产品生产过程中的生产资料消耗和活劳动消耗之和,即 $C+V$,马克思将其定义为商品的生产成本。因为在现阶段,劳动者为社会创造的价值 M 部分,在产品生产阶段还无法计量出来,所以产品的生产成本只是商品价值中的 $C+V$ 部分。在这里可以做出如下概括:

(1) 成本是商品价值中的 $C+V$ 部分。这一概念的表述,说明了成本的经济实质,属于“理论成本”。从这个(理论)角度出发我们可以理解,为什么人们在购买商品的时候往往会提出这样的疑问:“物有所值吗?”人们希望所购买的商品只应该包括生产过程中消耗的生产资料价值和劳动者为自己所创造的价值,而不应该包括 M 部分。

(2) 成本是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。这是一个具体化、特指的概念表述。这是从实际的角度出发对成本进行的解释。企业在生产产品或提供劳务的过程中所发生的各种耗费无非是生产资料价值(即劳动对象和劳动手段,如材料、机器设备等费用)的消耗和人工的消耗(劳动者为自己所创造的价值)。所以成本也是指 $C+V$ 。

既然成本是商品价值中的 $C+V$ 部分,就必然能够用货币形式来表现。商品价值在形成中,经过了生产过程,在生产过程中消耗的价值包括生产资料价值(即劳动对象和劳动手段)的消耗和劳动力价值(即活劳动)的消耗。

马克思关于商品产品成本的论述,是对成本经济实质的高度理论概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南,是实际工作中制定成本开支范围和考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据。因此,我国会计学界将成本定义为成本是生产经营过程中所耗费的生产资料价值和劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金总和。

无论是从字面理解,还是按照西方会计学界的理解,都是从广义的角度出发对成本进行解释,或者说都是从普遍性的角度解释成本。而我国是从狭义的角度和特殊性的角度解释成本的,更具有实际意义,其具体性比较明显。

总而言之,不同的总体或个体,因其工作目的不同,所发生的价值牺牲也不同,成本的结果及成本名称也不同,具体见表 1-1。

表 1-1 不同目的下成本的表现

部门或个人	目的	价值牺牲	工作(或劳动)结果表现	成本名称
工业企业	生产产品	材料消耗 人工消耗	具体的产品	产品成本 $C+V$
商流企业	销售商品	采购费用 人工消耗	完成商品的 销售流转	商品成本
学生	取得文凭 学得知识	学习费用 其他费用	毕业证 知识	学业成本

二、成本的对象

会计人员通常把成本定义为为了达到某一个特定目标所失去或放弃的一项资源。按传统的会计方法,成本被认为是为了购买商品或劳务而必须付出的货币量(会计核算的假设前提条件之一)。

为了指导决策,管理者需要知道某些事件的成本。我们将这些事件称为成本对象,并将它定义为需要对成本进行单独测定的任何活动。由此看来,成本的对象可能是一件产品、一项服务、一项设计、一个客户、一类商标、一项作业、一个部门或一项计划等。

成本对象的范围可大可小。例如,成本对象可以是一项整体的工作(如全部飞机设备的维修设),也可以是一项整体工作中的一部分(如飞机设备维修中的上漆部分);它可以是一项计划(如设计一辆汽车),也可以是计划中的一部分(如为新型汽车设计一扇门);它可以是一组产品(如大批量生产某款服装),也可以是一件产品(某一件夹克衫)等。确定或选择成本对象的意义在于帮助管理者进行决策。

三、成本基本的分类

(一) 直接成本和间接成本

成本中的一个重要问题就是要明确成本与特定的成本对象是直接相关还是间接相关。所有与成本对象直接相关的、能够经济而又方便地进行追溯的成本,称为(成本对象的)直接成本。直接成本是能够根据费用发生时的原始凭证直接计入某种产品的生产费用。如直接归集的原材料费用、燃料及动力费,计件工资以及单一产品生产工人的计时工资。直接成本是产品成本的主要组成部分,其所占比重越大,产品成本越真实。

与成本对象相关但不能经济而又方便地追溯到各个成本对象的成本,称为(成本对象的)间接成本。间接成本不能按照原始凭证直接归集到某种成本计算对象,而需要按一定标准在几种产品之间分配后才能计入产品的生产费用;或者必须按费用发生的地点先归集到其他账户中,期末再分配摊销到各种产品成本的生产费用。如几种产品共同发生的材料费用、计时工资(生产多种产品的)、制造费用等,必须通过成本分配的方法分配给成本对象。

这里的“经济而又方便”的重要性在于它涉及了成本的有效性,应该能够体现出“成本—效益”这一基本的概念。例如,某邮电公司,它能十分经济而又简便地将每一笔、每一宗邮递包裹的邮资费追加到每个客户;但是却不能将每一次给客户的包裹中所包含的发票成本作为直接成本追加给客户。因为将发票的成本追加到每个客户不是经济易行的。无论作为直接成本追溯到成本对象或者作为间接成本分配给成本对象,其经济可行性都受到采用的信息技术方法的影响。对于企业的管理者来说,他们更喜欢以直接成本为基础进行决策而不是间接成本,因为直接成本比间接成本更精确。

在这种分类下,要区分直接成本与间接成本,并非只按成本项目或费用的特征区分,还应考虑企业生产产品种类的多少;只生产单一产品的情况下,所有费用都属于直接成本,生产多种产品(即联产品)的情况下,全部费用都不能直接计入各种产品成本,都属于间接成本。

总而言之,直接成本、间接成本和成本对象三者之间的关系如图 1-1 所示。

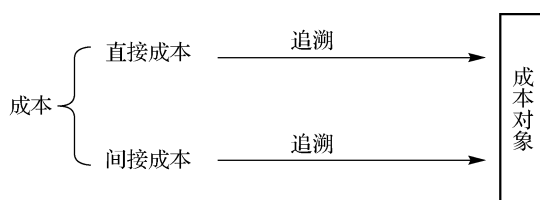


图 1-1 直接成本、间接成本和成本对象的关系图

由此可以看出,直接成本和间接成本的分类是根据成本对象而定的。

(二) 变动成本与固定成本

成本按成本性态进行分类,可以分为变动成本和固定成本两种。变动成本就是随着成本动因的变动在总量上发生变动的成本,也可以解释为在一定时间范围和产量范围内,其(指成本)总额随产量的增减而等比例变动的生产费用。例如,北京现代汽车公司为自己的伊兰特汽车购买一种为 30 元(单位成本)的特殊夹钳。夹钳的总成本即为 30 元乘以生产的汽车数量。这是一个变动成本的例子,随着成本动因(汽车生产数量)的变化,成本的总量是发生变动的,但每单位成本动因的成本不变。总变动成本与产量的关系如图 1-2 所示。

同理,不论产量如何变动,在相关范围内单位变动成本均保持不变。单位变动成本与产量的关系如图 1-3 所示。

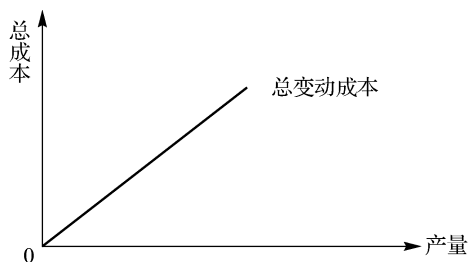


图 1-2 总变动成本与产量的关系图

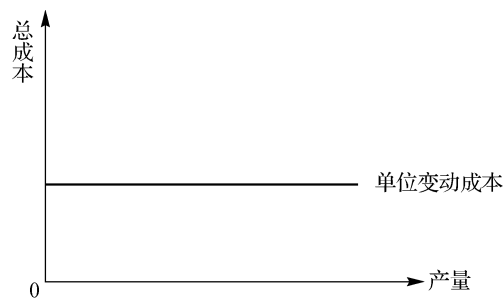


图 1-3 单位变动成本与产量的关系图

固定成本则是尽管成本动因发生变动,其总量都保持不变的成本;也可以解释为在一定时间范围和产量范围内,其(指成本)总额不随产量增减而变动的生产费用,如固定资产折旧费、管理人员工资等。例如,北京现代汽车公司每年需花费 2 亿元支付财产税、行政人员工资、租金以及汽车的保险费。这些都是固定成本,即在给定的时间内,在成本动因的相关范围内总量不变的成本,固定成本与产量的关系如图 1-4 所示;而当成本动因增加时,其单位成本会逐渐变小,即在相关范围内,单位产量负担的固定成本却是随产量的变化而变化的,单位固定成本与产量的关系如图 1-5 所示。假如,北京现代汽车公司每年生产 10 万辆伊兰特汽车,那么每辆汽车的固定成本是 2 000 元;与此相比,如果它生产 5 万辆汽车,那么每辆汽车的固定成本就变成了 4 000 元。固定成本只在给定的成本动因变动范围(通常较大)与给定的时间段中(通常指特定的预算期)才是固定的。

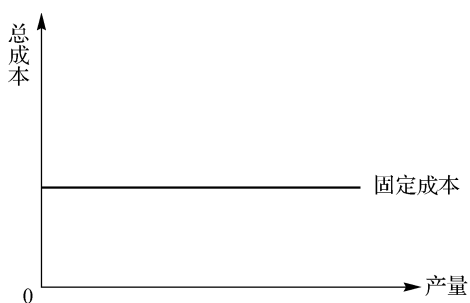


图 1-4 固定成本与产量的关系图

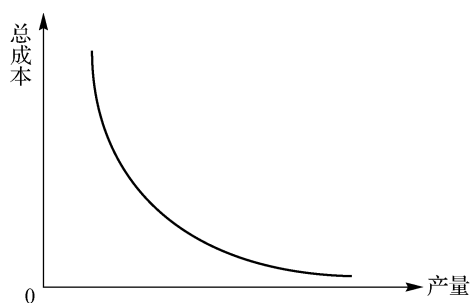


图 1-5 单位固定成本与产量的关系图

在现存的管理会计系统中,变动成本与固定成本是两个最常用的成本性态模式。在这一模式中,成本动因是影响成本的重要因素;也就是说,成本动因的变动会导致相关成本对象总成本的变动。一些成本动因可以用会计制度的财务度量来计量(如直接人工费用以货币单位来度量),另一些则不能用财务度量(如每个产品的零件数量、服务的电话次数)来计量。

成本管理是指管理者在满足客户需要的前提下,在不断降低与控制成本的过程中所采取的一系列措施。在成本的管理中,确定成本动因的一个条件就是要适当,一个特定的成本动因发生改变并不会引起所有成本的变动。在不同的工作环节中,成本动因的表现见表 1-2。

表 1-2 不同工作环节的成本动因表现

企业(公司)的不同工作环节	成本动因举例
研究与开发	计划的数量,计划所费工时,计划技术的复杂性
产品、劳务即过程的设计	产品数量,产品零部件数量,设计时间
生产	生产数量,生产步骤数,技术变化次数,直接人工工时
销售	广告次数,销售员工人数,销售额
配送	配送产品数目,顾客数目,配送产品的重量
顾客服务	服务电话次数,服务产品数目,产品服务时间
策略与管理	董事会成员人数,政策条例,法定工作时间

上述按生产费用计入成本方式的不同所分的直接成本、间接成本,以及按成本习性所分的变动成本、固定成本,此两大主要成本分类的联系见表 1-3。

表 1-3 直接、间接成本与变动、固定成本的不同组合

成本性态模式	将成本分配给成本对象	
	直接成本	间接成本
变动成本	成本对象:组装汽车 举例:装配汽车使用的轮胎	成本对象:组装汽车 举例:厂部使用的动力成本
固定成本	成本对象:销售部门 举例:销售代理每年租用汽车的租金	成本对象:销售部门 举例:公司计算机中心每月承担用于营销目的的计算机成本的费用

（三）产品成本和责任成本

成本按其归集的对象性质不同,可以将成本分为产品成本和责任成本。产品成本是以各种产品或劳务作为成本计算对象而进行核算、控制和考核的成本。产品成本的计算是按照“谁受益,谁负担”的原则,确认、计量和归集应由某产品(或劳务)负担的生产费用,计算产品成本的目的是考核产品成本计划完成的情况,并为确定会计期间的损益和产品的定价提供服务。

会计制度一般都要求企业(公司)核算并报告总成本及单位成本。单位成本是个平均数,也叫平均成本,是以总成本除以单位产品产量计算出来的。从决策的角度来说,考虑总成本要优于考虑单位成本。然而,在许多情况下还是要用到单位成本。例如,公司领导正在考虑是否为年末的晚会请一个乐队。假设请乐队的固定费用为1 000元,人们很直观地就可以得出单位成本(晚会的门票价格)。如果有100人参加,那么单位成本是10元;如果有500人参加,那么单位成本是2元;如果有1 000人参加,那么单位成本是1元。然而我们应该注意到,在给定的1 000元费用下,总成本是不受参加人数多少而影响的,但单位成本却是参加晚会人数作用的结果。

成本通常既不是永远固定的,也不是永远变动的,大多数要根据特定的情况而定。

一般来说,在估计总成本时,通常以单位成本来考虑变动成本,以总量来考虑固定成本。固定、变动成本与单位成本、总成本之间的关系见表1-4。

表 1-4 固定、变动成本与单位成本、总成本之间的关系

名 称	总 成 本	单 位 成 本
变动成本	变动	不变
固定成本	不变	变动

责任成本是以各单位(或个人)作为成本计算对象而进行计算、控制和考核的成本。责任成本按照“谁负责,谁承担”的原则确认和归集,责任者具有归属责任和能够负责的可控成本,计算责任成本的目的是,将成本计算和经济责任联系起来,通过考核责任者的业绩使得成本控制落到实处。

产品成本和责任成本虽然归集的对象不同,并各有不同的作用,但是在一定时期内,同一个责任单位的责任成本总额和产品成本总额应该是一致的。

（四）资本化成本与费用化成本

资本化成本是先记录为资产而后逐步转化为费用的成本,例如,购买的固定资产、无形资产等。期间成本是作为当期费用的成本。在管理会计中通常使用此类成本术语,反映出财务会计对管理会计的影响。

（五）制造成本

在成本会计语言中,通常使用这样三个描述制造成本的术语,即直接材料成本、直接人工成本、制造费用成本。在成本核算中此三个成本术语是作为成本项目使用的。

(1) 直接材料成本,即最终能够归属于成本对象(完工的和未完工的产品),并且能够通过经济而又方便的方法追溯到成本对象所有材料的购买成本。

(2) 直接人工成本,即能够归属于成本对象(完工的和未完工的产品)并且能够通过经济而又方便的方法追溯到成本对象全部生产人员的人工补偿,包括工资及其福利费。

(3) 制造费用成本,即能够归属于成本对象(完工的和未完工的产品)但不能够经济而又方便地追溯到成本对象的全部制造成本。这类成本的其他术语有“间接制造成本”“制造费用”等。

初学者通常会将制造费用与制造成本相互混用。这是由于没有弄清楚这两个重要的成本术语的含义及包含内容造成的。

由于各企业设计的制造成本会计制度不同,在产品成本的归集核算中,一些企业没有使用上述的三部分成本分类,而使用两部分成本分类。成本项目三分类与两分类见表 1-5。

表 1-5 成本项目三分类与两分类对比

三部分分类	两部分分类
直接材料成本 直接人工成本 制造费用成本	直接材料 制造费用

可以这样说,企业的成本制度可以随着具体情况的不同而发生变化。当生产的自动化程度不断提高而致使直接人工数量的比重相对缩小时,关于制造成本的分类可以从三分类变为两分类,也有将制造费用进行多分类的。企业的管理者可以选择最有利于他们计划、控制及决策的分类方法。

(六) 可控成本和不可控成本

从责任单位对成本的可控程度的角度出发,可以将成本分类为可控成本和不可控成本两类。在责任者职责范围内可以调节和控制的成本,称为可控成本。如生产车间耗费的材料、人工、动力等(但产品耗费的材料、人工、动力等,在一定范围内则不能控制);学习期间的生活费、接待同学的费用(但学费可控)。

超出责任者职责范围的费用,为不可控成本。如固定资产的折旧费(在一定方法下、一定时期内);保险费、材料的采购单价(由采购部门与供应商谈判确定)等。

成本是否可控必须与责任者或责任主体相联系,比如材料的采购费用,对于生产车间来说属于不可控成本,但是对于整个企业而言却是可控成本。所以,成本的可控性是明确经济责任、进行成本考核的重要基础,有利于建立和完善成本的岗位责任制。

(七) 相关成本和非相关成本

相关性是指成本与经营决策的关系。从这个角度出发,可以将成本分类为相关成本与非相关成本两类。

决策时应予以考虑且决策方案实施时必然发生的成本称为相关成本。相关成本都是现今尚未发生而需要在未来支付的费用。相关成本有很多,通常对决策方案的取舍起决定性作用,也即企业在决策时必须予以考虑的成本。相关成本包括增量成本、边际成本、付现成本、重置成本、专属成本等。

增量成本有狭义与广义之分。狭义的增量成本又称增量成本,指不同产量条件下所形成的成本差别。例:某厂生产 A 产品的单位变动成本为 150 元,在最大生产能力 8 000 件的范围内,总固定成本为 80 万元。现计划年度产量增长 25%,为此企业将增加设备,使得总固定成本增至 96 万元。

$$\begin{aligned}\text{则有,年度计划总成本} &= \text{总固定成本} + \text{总变动成本} \\ &= 960\,000 + 8\,000 \times (1 + 25\%) \times 150 \\ &= 2\,460\,000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{正常产量下的年度总成本} &= \text{总固定成本} + \text{总变动成本} \\ &= 800\,000 + 8\,000 \times 150 \\ &= 2\,000\,000(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{差量成本} &= \text{年度计划总成本} - \text{正常产量下的年度总成本} \\ &= 2\,460\,000 - 2\,000\,000 \\ &= 460\,000(\text{元})\end{aligned}$$

广义的差量成本是指决策的两个备选方案之间预期成本的差异数。

例:某企业提出两个生产方案,一是大修设备,二是更新设备。大修设备可以使原设备恢复其生产能力,但需要支出 20 万元的修理费;更新设备的购置费为 60 万元,期间出售旧设备变价收入为 8 万元。

两种方案之间的差量成本为:

$$\begin{aligned}\text{更新设备支出} - \text{大修理的支出} &= (600\,000 - 80\,000) - 200\,000 \\ &= 320\,000(\text{元})\end{aligned}$$

即更新设备比大修理多支出 32 万元。这种差量成本显示了不同方案之间成本相差的数量及幅度,这是进行决策时要考虑的重要因素。

边际成本是指在计算产品成本时,每变动一个单位的产量时所相应变动的成本。从实际计算角度来看,边际成本是指增加(减少)一个单位的产量所发生的成本增加(减少)额。前述的变动成本、狭义的差量成本均是边际成本的表现形式。在相关范围内,变动成本、狭义的差量成本、边际成本是一致的。在经营决策中,经常运用边际成本这一概念,联系平均成本、边际收入等概念,进行最优销售量、最优销售价格及最低成本等的决策。

在进行决策时,因选择某一方案而放弃另一方案的潜在收益,即为机会成本。例:企业现有 10 万元的闲置资金,有两种投资方案:①投资 A 项目,风险为 10%,年收益 6 000 元;②购买国债,无风险,年收益 4 000 元。若选择 A 项目,则放弃了购买国债,其中有 4 000 元的收益即机会成本。

需要在未来以现金支付的成本,即付现成本。例:企业背景:资金困难,又急需某种设备。现有两家供应商,条件分别为:甲供应商一次性付款 9.5 万元;乙供应商设备全价 10 万元,交货时付 20% 货款,余款在 3 个月内付清。企业在支付能力有限的情况下,往往会选择付现成本小的方案代替总成本低的方案。

重置成本又称现时成本,与历史成本差异较大。如 2 年前以 2 万元购入计算机,但是现价为 4 000 元,这 4 000 元即为重置成本。产生重置成本的原因有技术进步、物价变动等因素。如 2009 年 1 月购买比亚迪轿车一辆,价款 14 万元,2009 年 2 月,价款下降 15%~20%。则 11.2 万~11.9 万元即重置成本。又如:前 10 年购买房子一套,价款 10 万元,现时价款 30 万元,这 30 万元即重置成本。

专属成本是指可以明确地归属于某一特定对象的成本。例如:生产 A、B 两种产品,A 产品生产出来后直接出售,B 产品还需要继续加工,则加工中发生的材料费、人工费等属于专属成本。

非相关成本,即无关成本,具体是指与决策方案无关的在决策时不予以考虑的成本。非相

关成本的特点是不因决策的产生而产生,不因决策的改变而改变。非相关成本主要包括历史成本、沉没成本、共同成本、不可避免成本等。

历史成本是指在费用发生的当时根据实际支出计算的成本。此成本由于已经发生和支出,对未来的决策没有影响作用。

沉没成本是指过去已经实际支出,现在决策无法补偿,不能改变的成本。如某设备原价款5万元(历史成本),已经计提折旧2万元,账面净值3万元。现因技术进步将要更新,则账面净值3万元即为沉没成本。

共同成本是指应由几种产品(或几个部门)共同分摊的成本。如生产领用材料2万元,同时生产出A、B、C三种产品。材料费2万元即共同成本,应由A、B、C三种产品按照一定比例进行分摊。

不可避免成本是指与特定的决策方案没有直接联系的,决策行为不能改变其发生额的成本;与备选方案直接相关的,决策行为可以改变其发生额的成本即可避免成本。不可避免成本如折旧费、保险费等;可避免成本如技术开发费、职工培训费等。

(八) 历史成本和预期成本

按成本的时间性可以将成本分为历史成本和预期成本两类。成本的时间性是指成本的确切时间。

历史成本是指过去已经实际支付的成本,即实际成本。

预期成本是按一定方法事先确定的成本,包括计划成本、定额成本、标准成本、估算成本等。

计划成本一般是在计划期开始前,根据前几年的平均定额成本或平均实际成本,对产品制定的一种预计成本。

定额成本是根据企业物化劳动和活劳动的消耗水平(先进的水平、实际的水平)制定的一种预期成本,以此作为成本控制的重要依据。实际工作中,常将实际成本与定额成本进行对比,确定出实际脱离定额的差异,分析其原因,借以考核成本管理的效果。

估算成本是根据企业规划等资料粗略测算的成本,是机会成本的一种特殊形态。如根据企业的目标利润、可能售价等指标,估算和测算新产品的成本。又如,房价=地价+利润+税费+水电暖的配置费+造价+……

标准成本是单位产品的目标成本。企业可按成本项目的构成,根据现行的技术经济条件下的标准用量和标准价格制定出单位产品的目标成本。标准用量,如材料消耗量、工时消耗量等;标准价格,如人工单价、材料单价等。标准成本是一种有效的成本管理制度。通过实际成本与标准成本的比较,确定成本差异,分析差异产生的原因,以进一步加强成本管理。

四、成本的作用

成本是商品经济中一个极为重要的经济范畴,其经济实质决定了它是反映和控制企业生产经营过程劳动耗费的综合性价值指标,同时又是确定企业生产经营成果的现实基础。在市场经济条件下,成本的重要作用主要表现在以下四个方面:

(一) 成本是反映和控制劳动耗费的基本手段

在商品价值一定的条件下,成本和收益是互为消长的两个因素。企业经营的目标是获得良好的经济效益,为此必须对产品生产中的物化劳动和活劳动进行严格控制,而这首先应对各项劳动耗费如实反映和准确计量。成本的控制过程实际上也就是企业的各项生产要素优化组合

的过程。企业的设备利用是否充分、材料消耗是否节约、劳动组织是否合理、资金运用是否得当等,都会通过成本指标反映出来。因此,成本指标在作为劳动耗费和价值补偿尺度的同时,又是衡量企业经营管理工作的一个重要标准。只有搞好企业的经营管理,将企业的各项劳动耗费控制在社会平均劳动的范围内,企业的经营目标才能实现。

（二）成本是补偿劳动耗费的主要尺度

劳动耗费的补偿是再生产活动的必然要求。要维持企业正常的生产经营活动,企业的各项耗费必须从企业取得的收入中得到补偿,这就使企业的销售收入和费用成本建立了内在的联系。但应该补偿多少适宜?这必须借助于成本这个劳动耗费的客观尺度,即产品的生产和销售所发生的物化劳动和活劳动耗费的总和,也表明了企业生产经营耗费补偿份额的大小。劳动补偿与劳动耗费是等量的,耗费越多,补偿相应越高,反之则越低。由此可见,运用成本这一补偿尺度,可以确定企业生产经营的成果,对企业的生存与发展有着重要意义。

（三）成本是制定产品价格的重要依据

销售收入的实现是企业生存和发展的基础,而企业要取得销售收入,合理的价格是不可忽视的一项重要因素。根据经济学原理,产品价格应大体符合商品的价值,企业在制定产品价格时,应遵循价值规律的基本要求,但在市场经济还不发达的现阶段,各种商品的价值尚无统一的尺度,只能通过企业生产经营中的各项耗费,间接地反映产品价值。马克思指出:“商品出售价格的最低经济界限,是由商品的成本价格规定的。如果商品低于它的成本出售,生产成本中已经消耗的组成部分,就不能全部由出售价格得到补偿。如果这个过程继续下去,预付资本价值就会消失。”因此,国家的价格政策,是以社会平均成本水平为基础,考虑平均利润水平和其他政策因素而定的。因此,企业间的竞争主要是成本的竞争,因为成本的高低决定着企业收益水平的高低。

（四）成本是企业经营决策的重要基础

管理的过程也是决策与控制的过程。企业在激烈的市场竞争中随时都面临着大大小小的决策。经营决策的过程实际上是对各备选方案进行成本效益的比较、分析和评价的过程。成本资料在其中起着极为重要的作用。典型的成本是产品成本,以此为依托,企业可以计算出诸如机会成本、增量成本、边际成本等许多管理上所需要的成本,以便为企业的经营决策提供各种必需的成本信息。从一定意义上来说,成本信息是否准确可靠是经营决策能否成功的关键。因此,成本是经营决策的重要基础。

五、不同目的下成本的计算范围

（一）制定产品价格与确定重要产品

在这一目的下,产品成本应该包括从产品研究开发起,到将产品送到客户手中为止所有的成本。如研究与开发成本、设计成本、生产成本、配料成本、配送成本、顾客服务成本等。

（二）与政府机构签订补偿协议

一些机构明确规定企业的“下游”成本——销售成本不在补偿之列,而研究与开发的部分可能得到补偿,如研究与开发成本、设计成本、生产成本等。

（三）对外提供财务报告

这里主要是指在资产负债表与利润表上报告的可计入存货成本,在公认的会计准则框架

下,对外报告的产品成本只包括制造成本,如设计成本、生产成本等。

不同目的下,各项成本归入去向如图 1-6 所示。

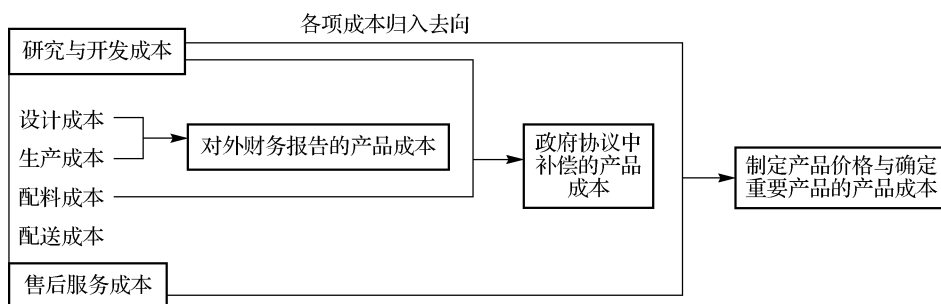


图 1-6 不同目的下各项成本归入去向图

任务二 成本会计认知

一、成本会计的产生和发展

成本会计是社会经济发展的产物,它的产生和发展的过程也就是一部商品经济和企业管理的发展史。成本会计是会计的一个重要分支,是从会计活动中分离出来的一项专业会计,其先后经历了早期、近代、现代三个阶段。

(一) 成本会计的产生

成本会计的产生要追溯到工场手工业的时期,大体上经历了从 16 世纪 30 年代至 19 世纪中期约 300 年的历史。这一时期是商业资本占优势的时期,产业资本还处于发展初期。由于市场竞争并不激烈,只要占有资源,拥有产品便拥有市场。所以产业资本之间的竞争更多地体现在对资源的争夺上而不是在控制成本方面。因此,成本问题虽然因为确定盈亏的需要而开始受到关注,但并未得到足够重视。这时的成本计算只是工厂主的附带操作,刚开始只是进行粗略估计,后来改用统计的方法计算成本,但成本计算还处于会计账簿之外,并且产品成本中也不包含固定资产折旧等间接费用,计算极不准确。

随着产业规模的扩展,成本逐渐变得重要起来,因此,人们开始积累成本资料,并对成本计算方法加以改进。一般认为最早设置费用成本明细账的是意大利的 Medici 家族。他们在其经营的纺织厂中,将成本计算与复式记账法相结合,按毛纺织的生产工艺,设置了染色工账、纺毛工账、织布工账等分类账,并开始意识到折旧费用与成本的关系。这被看作成本会计的最早萌芽。同一时期,成本会计在荷兰、法国、英国等国也取得了很大的进展。16 世纪法国的普兰庭印刷厂已经建立了简单的关于成本核算的账户体系,并采用相当于现在的品种法计算产品成本;1750 年,英国人 James Dodson 在他的鞋厂里采用了最初的分批成本计算方法;1777 年,英国的 Wardhaugh Thompson 为他的袜厂设计了从存货、纺麻、漂白、染色、织袜到整理的一整套会计记录,形成了分步成本计算的雏形;1804 年,德国人 John Michael 在《商业体系论》一书中,对成本的要素进行了分类,并阐述了直接费用、间接费用的概念及其区分方法。这些都表明成本计算已与会计账簿相结合,标志着成本会计的产生。但由于当时生产力水平还很低,因而成

本会计尚未形成一整套成熟的核算体系,与真正意义上的成本会计相去甚远。

(二) 成本会计的发展

成本会计产生后,经历了以下三个发展阶段:

1. 早期的成本会计

该阶段的时间跨度为约 19 世纪末至 20 世纪初,处于资本主义自由竞争时期。最初的企业经营大多数采用独资或合伙形式,在债务上负无限责任。虽然 18 世纪已出现公司,但这种组织形式尚不普遍。这时的企业所有权与经营权是合二为一的,业务较简单,管理包括记账,都由业主操作,实际上是一种由工厂主凭经验以个人为中心的传统管理。随着资本主义经济的发展,资本的聚积再加上公司形式特别是股份制有限公司的纷纷出现,使企业规模不断扩大,并使工厂主对先进技术和设备的投资成为可能。因此机器操作渐渐代替了手工劳动,最终导致在资本主义发展最早的英国爆发了工业革命。工业革命的影响迅速扩展到欧洲大陆和世界其他国家,企业的数量与规模都在迅速扩展,相互间的竞争开始变得激烈起来。由此又造成工厂主争相在技术更新上加大投资,使企业间接费用的数额越来越大,占生产成本的比重越来越高,已不可能像过去那样再作为损失处理。因此,研究间接费用的处置方法,为产品定价与损益计算提供客观的产销成本就成为市场竞争的现实需要。1885 年,梅特卡夫(H. Metcalfe)所著的《制造成本》一书在英国出版;1887 年,加克(E. Garcke)等人的《工厂会计》也随后出版。这些 19 世纪最著名的成本会计专著中讨论了成本的形态问题,对产品的主要成本、车间费用、管理费用的范围都做出了规定,并在人工成本的归集分配和材料费用的核算、管理方面提出了一系列可行的方法,如永续盘存制、先进先出法等,使成本会计体系得以确立。因此,可以说真正的成本会计是从英国开始的,可称为记录型的成本会计学。美国会计学家劳伦斯(M. B. Lawrence)在其 1925 年出版的《劳氏成本会计》中将成本定义为“一工厂制造与推销产品时所发生之一切费用总和”,指出“成本会计就是应用普通会计的原理、规则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考”。可见,早期的成本会计还从属于财务会计,以事后核算与控制为主。

2. 近代的成本会计

该阶段的时间跨度为约 20 世纪初到第二次世界大战期间,这一时期资本主义发展进入了垄断阶段。由于竞争的加剧,1911 年,美国学者泰罗(F. Taylor)最先提出并推行科学的生产管理制度,由此开创了企业管理的“科学管理”时代。这套制度史称“泰罗制”,其核心是提高生产工效。泰罗在对工人的劳动时间和动作进行研究的基础上,提出了劳动方法的标准化即定额管理,并实行与此相应的计件工资制度。泰罗制的另一贡献是明确划分了计划(管理)与作业(普通劳动)两种职能。泰罗制的实行改变了美国企业的面貌,并很快推广到其他资本主义国家,大大促进了生产力的发展,并对成本会计体系的完善起到了极大的推动作用。为配合泰罗制的实施,成本会计相应地提出了“预算控制”“标准成本”和“差异分析”等技术方法,使成本管理不仅只是事后的核算,而且开始了生产过程的成本控制。并且,由于计划职能的划分,使企业出现了厂主之外的高层管理者,因此也促进了管理理论与技术的进一步发展。在此阶段后期,英、美等国都成立了成本和管理会计师协会,这些组织对成本会计开展了一系列研究,出版了不少成本会计的名著,如美国尼科尔森(Nicholson)等人的《成本会计》、托尔(Tower)的《成本会计原理与实务》,这标志着成本会计已成为完全独立的学科。这期间英国会计学家贝蒂(J. Batty)将

成本会计定义为：“成本会计是用来详细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. 现代成本会计

成本会计的这一发展阶段，在时间上是从 20 世纪第二次世界大战结束后至今为止的时期，在企业管理上属于“现代管理”时代。前已叙及由于泰罗制的推动，使资本主义经济飞速发展，由此造成了商品财富的惊人堆积。这时，为了争夺市场，资本主义经济强国即帝国主义国家之间爆发了两次瓜分世界的战争。战后世界的格局已被重新划分，高度集中的资本使企业规模空前扩大，跨国公司不断涌现，企业生产经营面临更加复杂的环境。为了在激烈的市场竞争中生存和发展，企业家除了积极依靠现代科技加快产品的更新换代以抢占市场之外，还必须按照现代化管理的要求，不仅实行科学的管理制度，而且重视按梅奥(Major)“行为科学”的理论调动劳动者提高工效、参与管理的积极性。与此同时，千方百计降低成本已成为所有企业家的共识。并且，企业家们均认识到，只进行事中、事后的成本控制已远远不够，客观形势的发展迫使企业家们必须将降低成本的过程提前到生产过程开始之前。而且，这一期间运筹学、系统工程、电子计算机等在战争中发展起来的高科技成就在管理领域的运用，也使成本会计的理论和技術方法得到进一步的完善和发展。目标成本、责任成本、质量成本、作业成本等新型成本控制技术不断涌现，使成本的概念远远突破传统成本的界限，成本会计的发展进入到一个崭新的阶段。美国会计学会 1951 年将成本定义为：“成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”因此，现代成本会计的特点是成本控制与现代管理相结合，其职能已发展到以成本核算为基础，以控制为核心，包括成本的预测、决策、计划、核算、控制和分析考核的整个职能体系。

综上所述，现代成本会计是成本核算与现代经营管理的直接结合，它是以成本作为研究对象，根据成本核算资料，采用成本预测、决策、计划、控制和分析等专门方法，为管理者提供最优化成本信息的一门专业会计。

二、成本会计的研究对象和任务

(一) 成本会计的研究对象

成本会计是指运用会计的原理和原则，采用技术方法，对各项费用和产品成本进行核算和监督的管理活动。成本会计也具备会计的基本特征：①以货币为主要的计量单位；②对其对象的核算和监督具有连续性、系统性、全面性、综合性。

成本会计的对象就是成本会计所要反映和监督的内容。成本会计的研究对象从其概念中可以总结出来：

(1) 企业经营管理过程中发生的各项费用，如营业费用、管理费用、财务费用，以及已销产品(或劳务)的成本(转入“本年利润”视作费用)。

(2) 企业产品生产过程中发生的各种耗费，即生产成本。

从以上两个内容可以看出，成本会计实质上是关于成本和费用的会计，这两个方面的内容都是其核算和监督的对象。

成本会计是会计的一个分支，因此，成本会计的对象也就是会计对象的一部分，即有关费用和成本的部分。在现实社会的经济生活中，由于各行业生产经营的特点各不相同，如制造业从事产品产销的生产经营活动、商品流通业进行商品购销的业务活动、服务业从事各种服务的经

营活动,因而在不同行业,成本会计反映和监督的具体内容也不相同。但总的来说,可以将成本会计的对象概括为以下三个部分:

1. 各项业务的成本

在制造业,产品的生产过程要经过投料、加工、入库的程序。这一过程的生产耗费,包括劳动对象和活劳动耗费的價值,以及通过折旧方式的劳动资料磨损的转移价值。此外,生产单位为组织与管理生产也会发生各种费用。所有这些支出构成了产品制造过程的全部生产费用,而为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和就构成了产品的制造成本。在商品流通业和服务业,虽没有产品的生产过程,但各项业务活动也会发生各种耗费,构成流通业的商品采购成本和服务业的营业成本。因此,各行业生产经营业务的成本,就成为成本会计反映和监督的主要内容。

2. 经营费用

企业为推销商品(劳务)会发生各种支出,如由企业负担的运输、装卸、包装、保险、检验、仓储、展览和广告等费用。这类支出在制造业称为“销售费用”。商品流通业和服务业分别称为“经营费用”和“销售费用”。名称虽不同,但性质却相同;虽不能计入业务成本,但仍需要用实现的业务收入加以补偿。因此,其支出与归集过程也是成本会计反映监督的内容。

3. 期间费用

在企业生产经营过程中还会发生各种与经营活动有关的必不可少的支出。资金是企业的血液,进行资金筹集会发生各项财务费用;而企业行政管理部门为管理和组织生产经营活动会发生诸如管理人员工资、固定资产折旧、办公费和坏账损失等各项管理费用。这些费用与产品没有直接联系,按发生的期间归集,故称为期间费用。但它们也需要由当期损益负担,因此,它们的支出与归集同样也应该成为成本会计反映和监督的内容。

(二) 成本会计的任务

成本会计的任务也就是成本会计反映和监督职能的具体化。在市场经济条件下,成本会计的根本任务是促进企业不断降低成本、提高经济效益,这是由经济管理的客观要求决定的。

成本会计的任务具体分为以下六个方面:

1. 成本核算

成本核算是反映职能的体现。正确的成本资料和可靠的成本信息是企业劳动耗费和价值补偿的客观依据,也是实行成本会计的监督职能(具体可分为成本预测、决策、计划、控制、分析等工作环节)的重要基础。因此,成本核算是企业成本会计的中心任务。

2. 成本预测和决策

成本预测和决策是优化成本决策的客观需要。现代成本会计最重要的特征,是对企业资源的详细规划和有效利用。为此,应将成本控制提前到生产过程开始之前,这就必须收集和整理各种成本信息,分析企业内外各种影响因素的变化情况,按照科学的方法测算未来一定时期的成本水平,以便从若干可行方案中选择劳动耗费最低的方案,确定企业的目标成本。

3. 成本控制

加强成本控制是成本会计工作的核心,是降低成本任务实现的保证。成本控制是在产品成本形成过程中对实际成本的发生进行约束和限制,使其按既定的目标发生,防止和消灭生产损失。成本控制应贯穿于整个生产经营过程,实行全方位、全过程的控制。在此意义上,成本会计

的所有职能无不体现控制。成本预测、决策和成本计划乃事前控制,成本核算和成本日常控制(包括产品质量、物耗、能耗和活劳动的耗费)是成本的事中控制,成本分析与考核则是事后控制。也就是说,全面的成本控制构成了成本会计的具体内容。

4. 成本分析

成本分析分为狭义和广义两种。狭义的成本分析指对成本的事后分析,包括对成本计划执行情况的定期分析、各种产品成本的对比分析、主要技术经济指标变动对成本的影响分析等。

广义的成本分析则伴随成本控制的全过程。在成本预测和决策的过程中,对成本核算提供的资料进行加工整理,对不同备选方案的耗费水平做出评价是事前分析;在生产经营过程中按目标成本对实际的劳动耗费进行规范和制约是事中分析;在一个阶段结束后,对该阶段的成本计划执行情况进行检验和总结、发现差距、查明原因是事后分析。成本分析是成本会计的重要环节,通过分析了解和掌握成本升降情况,发现和解决问题,达到降低成本的目的。

5. 成本考核

成本管理是涉及企业方方面面的一项重要工作。要控制消耗和降低成本,需要企业上下共同努力。成本控制除设立目标成本和科学的管理制度之外,必须通过成本考核,将成本管理与经济责任制相结合,以明确各单位和个人的成本责任,使企业的目标成本通过层层分解而得以落实。

6. 在产品管理

在产品包括在制品和半成品。在产品在生产过程中处于不断流动之中,容易丢失和损坏,而在产品数量是否正确关系到完工产品成本的正确性和企业的损益水平高低。因此,加强在产品的实物管理,也是成本会计的重要任务之一。

三、成本会计的工作组织

成本会计的工作组织包括两方面内容,即成本会计机构设置和人员配备、成本会计制度制定。

(一) 成本会计机构设置和人员配备

成本会计机构是在企业中直接从事成本会计工作的职能单位。为此所配备的专门(或兼职)负责处理企业成本会计业务的人员称为成本会计人员。按国家所规定的成本会计法规,结合企业的实际情况,设置精干而有效率的成本会计机构,配备精通业务、高素质的成本会计人员,对建立成本会计工作的正常秩序,保证成本会计任务的实现具有重要意义。企业应根据内部管理要求以及成本会计所承担的职责和任务,设置成本会计机构和配备人员,使之与企业规模大小、业务繁简和管理要求相适应。

成本会计机构设置和人员配备通常有如下两种组织形式:

1. 集中核算形式

集中核算形式适合于小型企业,厂部设立成本会计组,配备专职人员,集中处理全厂从成本计划、核算到考核等各环节的全部成本会计工作。车间可以设兼职的材料核算员负责登记和汇总原始凭证。集中核算形式的好处是厂部可以较及时地掌握本厂的成本信息,可以减少核算层次和工作人员,但不便于基层单位掌握和控制成本,不利于调动职工参与成本管理的积极性。

2. 分级核算形式

分级核算形式适合于大中型企业,一般可分为厂部—车间—班组三级。班组一级可设专职

或兼职的材料核算员一名,登记和汇总原始凭证,为车间成本管理提供资料。车间一级设专职的成本会计组,负责车间的成本计划、成本核算、成本分析和控制工作。厂部设成本会计科,负责对车间班组成本工作进行指导;将各车间上报的成本数据汇总为最终成本,定期编制成本动态简报以供各方面参考;进行成本预测、决策和成本控制工作;负责考核责任单位责任成本完成情况,对其实行奖惩;制定全厂的成本会计制度,配备必要的成本会计人员。分级核算形式的缺点是需要增加工作层次和人员,但便于车间、班组了解和控制成本,调动全厂上下关心成本、降低成本的积极性。

(二) 成本会计制度

成本会计制度是企业组织和处理成本会计工作的具体规范,是企业会计制度的一个组成部分。建立和健全成本会计制度对规范成本会计工作,保证成本会计信息质量具有重要意义。

企业成本会计制度的制定必须与企业会计准则和相关法规保持一致;力求从企业生产经营活动的实际出发,适应生产经营特点,满足内部成本管理的需要,使之既能及时提供准确、可靠的成本信息,又能简化会计处理程序。

成本会计制度有狭义和广义之分。狭义的成本会计制度主要是指成本核算方面的有关规定和办法。《会计基础工作规范》中的第96条明确指出:“实行成本核算的单位应当建立成本核算制度。主要内容包括成本核算对象;成本核算的方法和程序;成本分析等。”广义的成本会计制度是适应我国经济体制转轨需要而制定的现代成本会计制度,其内容包括对成本预测、决策、计划、核算、控制等成本管理全过程的有关规定。以制造业为例,具体有以下规定和办法:

(1) 关于成本开支范围的规定。

(2) 关于成本会计科目和成本项目的设置,以及成本核算账户的设置与会计处理程序与方法。

(3) 关于成本核算制度和办法,包括成本计算对象和计算方法的选择,要素费用的核算和分配方法、生产费用的汇总和计入产品成本的程序、生产费用在完工产品和在产品之间的划分方法等。

(4) 关于成本预测、决策和成本计划编制的制度和办法。

(5) 关于成本控制、分析和考核的制度和办法。

(6) 关于成本报表的制度和规定。

(7) 成本会计制度的其他有关规定,如成本定额、内部结算、原始记录和成本责任制等管理办法。

从成本会计制度制定者角度讲,(1)、(2)两项由国家统一规定,其余各项由企业自行制定。从成本会计制度所起的作用角度讲,(1)、(2)、(3)明确了成本核算制度,为开展成本核算工作提供了工作规则;(4)、(5)、(6)、(7)强调了成本管理、分析的制度,为开展成本考核、分析等工作制定了工作规划。制度制定以后,关键是认真执行,不得随意变更。但成本会计制度也不是一成不变的,它也将随着社会经济的发展而不断发展和完善。在对成本会计制度进行修订、完善时,应坚持“实事求是,先立后破”的原则,以保持制度管理的连续性和严肃性。

四、成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是指保证成本会计正常进行的基本条件。包括成本开支范围、成本费用分类、原始记录、计量验收、定额管理和内部结算等。成本开支范围和费用成本分类前已述及,现将其余各项分述如下。

（一）建立健全原始记录制度

原始记录是对企业生产经营活动的具体事实所做的最初书面记载,它是搞好成本会计工作重要的基础资料。成本会计所需的原始记录主要包括以下五个方面:

(1)反映材料消耗方面的原始记录,如领料单、限额领料单、材料入库单、废料回收单、材料报废单、委托加工材料领用单、多余材料退料单等。

(2)反映活劳动消耗方面的原始记录,如职工录用通知单、调出调入通知单、派工单、停工通知单、考勤表、假条、工资结算单、加班记录和工资分配表等。

(3)反映固定资产利用情况的原始记录,如工程竣工验收单、机器设备检验单、设备开动台时记录、报废及清理记录等。

(4)反映生产和产出方面的原始记录,如工序进程单、产品入库单、半成品入库及领用、调拨通知单、废品通知单、产品出库单和在产品盘存报告单等。

(5)反映费用开支的原始记录,如领款单、办公用品购买发票、差旅费报销单、公用费用结算凭证等。原始记录的设置应符合“简明、实用”的原则,既能满足管理的需要,又简便易行。原始记录的各种凭证必须按规定填制,包括填写份数、内容、金额、时间、经手人签章都要正确无误。填制好的原始凭证必须按规定的路线及时传递,并按国家规定归档保管。

（二）完善存货计量验收制度

完善存货的计量验收制度是保证原始记录正确无误的有效措施,如果没有准确的计量和严格的质量检测,会导致成本信息失真,企业存货的质量与安全完整无法保障,使整个成本会计工作的可信度降低。因此,企业对计量验收应予以高度重视。

搞好计量验收工作首先要完善计量和检测制度,对材料收发领退,以及半成品、产成品入库、出库和内部转移活动,要配备必要的度量衡工具,由专人负责,实行严格的实物计量和验收,以保障存货物资的质和量。此外,由于企业存货品种规格繁多、进出频繁,因各种原因,可能会发生账实不符的情况。因此,对企业的各种存货,还应该进行定期或不定期的清查盘点,并按照永续盘存制的要求进行账务处理,以保证库存的真实性,使产品成本中的材料费用准确可靠。

（三）建立健全定额管理制度

定额是企业一定的技术经济条件下,对生产经营活动中人、财、物的各种耗费所制定的消耗标准和要求。先进合理的定额,是企业成本管理的重要基础,实行定额管理,就是以科学的定额为依据组织和管理生产,控制消耗。《会计基础工作规范》第五章第九十二条指出:“各单位应当建立定额管理制度。主要包括:定额管理的范围;制定和修订定额的依据、程序和方法;定额的执行;定额考核的奖惩办法等。”

定额按经济内容可分为反映人、财、物各方面的消耗标准。包括:有关原材料、燃料、动力和工具模具等的消耗定额;有关设备利用的定额,如固定资产利用率等;有关劳动消耗的工时定额、产量定额、停工率、出勤率等;有关费用消耗的费用定额,如单位产品工资费用定额、办公费及差旅费的开支标准等。

定额是现代管理技术和经验智慧的结晶。制定定额应从企业现状出发,考虑生产发展趋势、劳动组织方式改进等因素,使定额平均先进、经过努力能够达到。各项定额应根据不同要求采用适当的方法制定,如经验估计法、统计分析法、技术分析法等。定额在实际运用的过程中,应随着生产技术条件的变化和经济形势的发展,适时地进行补充和修订,使之保持先进性和可行性,以充分发挥定额管理控制生产耗费的积极作用。

（四）完善企业内部结算制度

内部结算制度是企业内部各单位、各部门相互提供产品或劳务过程中,进行收付结算的相关规定,其内容包括结算方式和结算价格。企业内部结算制度是与实行内部经济核算、划分成本责任相联系的,完善的内部结算制度对加强成本管理、提高企业经济效益有着积极的促进作用。

内部结算的方式主要有厂币结算、支票结算和转账结算,内部结算业务一般通过企业的资金结算中心(也称内部银行)进行。内部结算必须以合理内部结算价格为依据。制定内部结算价格应由财会部门牵头,计划、劳资和生产技术部门共同参与,在广泛征求意见的基础上共同制定。内部结算价格是指企业对原材料、自制零部件、半成品以及内部各生产单位之间相互提供劳务而制定的在企业内部各生产单位之间进行结算的价格,通常有计划单位成本、单位定额成本和计划价格等表现形式,以采用计划成本和定额成本最为常见。

建立健全内部结算价格制度,以合理的结算价格作为企业内部结算和考核的依据,一定程度上可以分清内部各单位的经济责任,考核和分析内部各单位费用预算和成本计划的执行情况,并简化和加快企业的成本核算工作。

需要注意的是,以成本加成方式制定的计划价格作为内部计价依据,在实际运用中容易出问题,因材料物资、半成品劳务等只是在企业内部各单位之间转移,并未进入流通领域因而其价值并未实现,并且内部结算价格含较多的主观成分,很难准确,往往会在各单位之间引发矛盾,挫伤职工的积极性。这需要企业管理部门和成本核算机构因地制宜,研究制定科学合理的成本核算制度。