

项目一

认知成本会计

重点与难点分析

一、我国会计学界关于成本的定义

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，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的价值的货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金总和。

二、我国企业成本开支范围

我国企业成本开支范围经过 4 次改革，在实践中逐渐明确和完善。

① 1984年颁布的《国营企业成本管理条例》对成本开支范围做出了明确的规定。当时采用的是完全成本法，即工业企业所发生的生产经营费用全部计入产品成本，包括原材料、燃料和动力、工资及福利费、车间经费和企业管理费。

② 1993年我国会计制度改革，采用制造成本法，即按照国际惯例将企业管理费作为期间费用，并分解为营业费用、管理费用和财务费用，直接计入当期损益；将车间经费改为制造费用；将产品生产所耗用的原材料、燃料和动力、工资及福利费，以及制造费用计入产品成本。

③ 2006年颁布和施行的企业会计准则，继续沿用制造成本法，重新定义了成本费用的概念，明确了成本费用的范围，并将期间费用分解为销售费用、管理费用和财务费用。

④ 2013年8月，财政部颁布《企业产品成本核算制度（试行）》，自2014年1月1日起在除金融保险业以外的大中型企业范围内施行，鼓励其他企业执行。制度规定，期间费用是指销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失和公允价值变动损失。工业企业可以采用制造成本法，也可以根据自身经营管理特点和条件，利用现代信息技术，采用作业成本法对不能直接归属于成本核算对象的成本进行归集和分配。

三、成本会计的对象和职能

（一）成本会计的对象

在不同的成本会计制度下，成本的范围是不同的，成本会计的对象也就有所不同。例如，在完全成本法下，企业为产品生产所发生的全部成本和费用均计入产品成本；而在制造成本法下，人们认为期间费用通常是在经营期间发生的，不宜直接计入产品的生产成本，而直接计入当期损益。由于篇幅有限，本书仅介绍工业企业的成本对象，且以产品成本计算为重点。

（二）成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在经济管理中的作用。目前，理论界普遍认为成本会计具有成本预测、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7个方面的作用。下面分别说明成本会计职能的基本内容。

① 成本预测是根据同成本有关的各种数据，可能发生的发展变化和将要采取的各种措施，采用一定的专门方法，对未来的成本水平及其变化趋势做出的科学测算。

② 成本决策是根据成本预测提供的数据和其他有关资料，在若干个同生产经营和成本有关的方案中，选择最优方案，确定目标成本。

③ 成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，具体规定在计划期内为完成生产经营任务所应支出的成本、费用，并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。

④ 成本控制也称为成本监督，是指在生产经营过程中，根据成本计划对各项实际发生或将要发生的成本、费用进行审核、控制，将其限制在计划成本之内，防止超支、浪费和损失的发生，以保证成本计划的执行。

⑤ 成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行计算，并进行相应的账务处理。成本核算也是对成本计划执行结果，即成本控制结果的事后反映。



⑥ 成本分析是根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料，同本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平，以及国内外先进企业的成本等进行比较，确定成本差异，并且分析差异的原因，查明成本超支的责任，以便采取措施，改进生产经营管理，降低成本、费用，提高经济效益。

⑦ 成本考核是在成本分析的基础上，定期地对成本计划的执行结果进行评价和考核。在没有上级机构下达的成本计划指标的企业中，成本考核应该自我进行；在有上级机构下达的成本计划指标的企业中，应该首先接受上级机构的考核。

可以看出，成本会计的各项职能是相互联系、相辅相成的。成本预测是成本会计的第1个环节，是成本决策的前提；成本决策是成本会计的重要环节，在成本会计中居于中心地位，既是成本预测的结果，又是制订成本计划的依据；成本计划是成本决策的具体化；成本控制对成本计划的实施进行监督，是实行成本决策既定目标的保证；成本核算是成本会计的最基本职能，提供企业管理所需的成本信息资料，既是发挥其他职能的基础，又是对成本计划预期目标是否实现的最后检验；成本分析和成本考核是实现成本决策和成本计划目标的有效手段，只有通过成本分析，查明原因，制定并执行改进和完善企业管理的措施，才能有效降低成本；只有通过正确评价和考核责任单位的工作业绩，才能调动各部门和全体职工的积极性，进行有效控制，为切实执行成本计划，实现既定目标提供动力。

四、成本会计工作的组织形式

成本会计工作的组织形式有集中工作和分散工作两种基本方式。

① 所谓集中工作方式，是指企业的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。

② 所谓分散工作方式，是指成本会计工作中的计划、控制、核算和分析由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行；成本考核工作由上一级成本会计机构对下一级成本会计机构逐级进行。厂部成本会计机构除对全厂成本进行综合的计划、控制、分析和考核及汇总核算外，还应负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督。成本的预测和决策工作一般仍由厂部成本会计机构集中进行。分散工作方式的优缺点同集中工作方式正好相反。

一般而言，大中型企业一般采用分散工作方式，小型企业一般采用集中工作方式。

五、产品成本核算的要求

为了完成成本核算的各项任务，充分发挥成本核算的作用，不断改善企业的生产经营管理，产品成本的核算工作应贯彻以下各项要求。

（一）算为管用，算管结合

成本费用核算应该从加强企业管理的要求出发，做到成本费用核算和加强企业管理相结合，既算又管，算为管用，算管结合。

（二）严格执行企业会计准则规定的成本计量要求

对于财产物资的计价和价值结转的方法应既较合理又较简便。国家有统一规定的，应采用国家统一规定的方法，而且方法一经确定，必须保持相对稳定。要注意防止任意改变财产物资计价和价值结转的方法，借以人为调节成本和费用。

（三）正确划分各种成本费用的界限

为了正确核算产品成本，保证产品成本的真实可靠，应分清有关成本费用的几个界限。

- ① 正确划分计入产品成本和不计入产品成本的费用界限。
- ② 正确划分各个会计期间的生产费用界限。
- ③ 正确划分各种产品的生产费用界限。
- ④ 正确划分完工产品和在产品的生产费用界限。

（四）完善成本责任制度

为了正确地进行成本核算，考核各责任单位的成本水平，企业必须完善成本责任制，以进一步降低产品成本，提高企业的经济效益。要完善成本责任制度，应做好如下几项工作。

- ① 建立健全责任成本制度。
- ② 建立健全内部成本管理体系。
- ③ 建立健全成本考核制度。
- ④ 建立健全成本责任奖惩制度。

（五）做好成本核算的各项基础工作

为了加强成本管理，科学组织成本计算，企业必须做好一系列的基础工作。成本核算的基础工作主要包括以下几项。

- ① 加强定额管理制度。
- ② 严格遵守材料物资的计量、收发、领退和盘点制度。
- ③ 建立各种原始记录的收集整理制度。
- ④ 建立健全企业内部计划价格制度。

（六）选择适当的成本核算方法

企业在进行成本核算时，应根据本企业的具体情况，选择适合本企业特点的核算方法进行成本核算。成本核算方法的选择，应同时考虑企业生产类型的特点和管理的要求两个方面。在同一企业里，可以采用一种成本核算方法，也可以采用多种成本核算方法，即多种成本核算方法同时使用或多种成本核算方法结合使用。成本核算方法一经选定，一般就不应随意变动。

六、费用要素

产品的生产经营过程，也是劳动对象、劳动手段和活劳动耗费的过程，因而生产经营过程中发生的费用，按经济内容分类，可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。这 3 类可以称为费用的三大要素。为了具体反映各种费用



的构成和水平，还应在此基础上，将其进一步划分为 7 个要素。费用按经济内容进行分类形成的项目，在会计上称为费用要素。费用要素具体包括外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、折旧费、利息费用，以及不属于以上各要素费用的其他支出等。

（一）外购材料

外购材料是指企业为进行生产而消耗的一切由企业外部购入的原料及主要材料、半成品、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

（二）外购燃料

外购燃料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的各种固体、液体和气体燃料。

（三）外购动力

外购动力是指企业为进行生产而耗用的一切从外单位购入的各种动力，如供电局提供的电力等。

（四）人工费用

人工费用是指企业所有应计入制造成本和期间费用的职工工资、为职工缴纳的各种保险、住房公积金、工会经费、职工教育经费，以及非货币福利等。

（五）折旧费

折旧费是指企业按一定的折旧方法计提的、应计入产品成本和期间费用的折旧费。

（六）利息费用

利息费用是指企业借款利息支出减去利息收入后的金额。利息费用包括资本化利息和费用化利息两部分，这里的利息费用一般是指费用化利息支出。

（七）其他支出

其他支出是指不属于以上各项费用要素的支出，如办公费、差旅费、设计制图费、试验检验费等。

七、成本项目

成本项目是按经济性质、经济用途或成本性态对成本支出进行分类所形成的项目。按照《企业产品成本核算制度（试行）》的规定，企业根据生产经营特点和产品成本管理要求，利用现代信息技术，可以按照成本支出的经济性质设置成本项目，也可以按照成本支出的经济用途或成本性态设置成本项目。

（一）按照成本支出的经济性质分类的成本项目

工业企业按照成本支出的经济性质，可以设置原材料、燃料和动力、职工薪酬、折旧和摊销、其他等成本项目。

① 原材料是指构成产品实体的原料、主要材料，以及有助于产品形成的辅助材料。

② 燃料和动力是指直接用于产品生产的外购燃料和动力。

③ 职工薪酬是指直接参加产品生产的人员，以及企业生产部门为生产产品（提供劳务）而发生的管理人员的职工薪酬。

④ 折旧和摊销是指直接用于生产的固定资产计提的折旧和无形资产的摊销。

⑤ 其他是指未能归入以上项目的停工损失、废品损失、环境成本等支出。

（二）按照成本支出的经济用途分类的成本项目

成本支出按经济用途不同可以分为计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用。不计入产品成本的费用称为期间费用，包括销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失和公允价值变动损失；计入产品成本的费用按用途不同可划分为直接材料、燃料及动力、直接人工和制造费用等项目。

① 直接材料是指产品生产过程中耗用的构成产品实体或有助于产品形成的各种材料。

② 燃料及动力是指产品生产过程中耗用的外购或自制的燃料和动力。

③ 直接人工是指直接从事产品生产的人员的职工薪酬。

④ 制造费用是指企业直接用于产品生产，但又不能直接计入产品成本及间接用于产品生产的各项费用。

（三）按照成本支出的成本性态分类的成本项目

全部成本按其成本总额和业务总量之间的依存关系可分为固定成本、变动成本和混合成本三大类。

① 固定成本是指在一定的范围内不随产品产量或销售量变动而变动的那部分成本。

② 变动成本是指在一定条件下，成本总额随着业务量的变动而成正比例变动的那部分成本。

③ 混合成本是介于固定成本和变动成本之间，成本总额虽然受业务量变动的影响，但其变动幅度并不与业务量的变动保持严格比例的那部分成本。

确定成本项目的目的，主要是提供更为细致的成本信息，以便加强成本管理。以上所列 3 个成本项目的分类，是我国企业为了适应全球会计核算制度的变革而做出的改革。在实际工作中，企业可根据生产特点和管理要求，对上述成本项目进行适当的调整。在规定或调整成本项目时，应该考虑 3 个问题：费用在管理上有无单独反映、控制和考核的需要；费用在产品成本中所占比重的大小；为某种费用专设成本项目所增加的核算工作量的大小。例如，我国能源比较紧张，有的企业耗费的燃料或动力较大，为了加强管理，可单设“燃料及动力”项目。同样，为了简化核算，也可以将若干成本项目进行合并。

八、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，计算出各种产品的成本和期间费用的过程。它主要包括以下 7 个步骤。

1) 确定成本计算对象。

2) 确定成本计算期。

18. 下列各项中, 应计入制造费用的是 ()。
- A. 构成产品实体的原材料费用 B. 产品生产工人工资
C. 车间管理人员工资 D. 工艺用燃料费用
19. 下列各项中, 属于直接生产费用的是 ()。
- A. 生产车间厂房的折旧费用
B. 产品生产用设备的折旧费用
C. 企业行政管理部门固定资产的折旧费用
D. 生产车间管理人员的工资
20. 下列各项中, 属于成本支出按经济性质分类的成本项目是 ()。
- A. 外购动力费用 B. 原材料
C. 直接人工 D. 折旧费用

二、多项选择题

1. 企业进行成本核算时, 应遵循的会计法律制度有 ()。
- A. 中华人民共和国会计法
B. 企业会计准则
C. 企业产品成本核算制度 (试行)
D. 企业内部成本管理制度
2. 下列各项中, 属于成本会计职能的有 ()。
- A. 成本审计 B. 成本决策
C. 成本核算 D. 成本分析
3. 成本会计的形成和发展经历了 ()。
- A. 古代成本会计 B. 早期成本会计
C. 近代成本会计 D. 现代成本会计
4. 下列项目中, 按现行会计制度的规定, 属于产品成本开支范围的有 ()。
- A. 为制造产品所耗用的原材料
B. 生产单位支付的车间管理人员的工资
C. 生产用固定资产发生的折旧费
D. 意外事故发生的废品损失
5. 成本会计工作的组织主要包括 () 等。
- A. 设置成本会计机构
B. 配备必要的成本会计人员
C. 制定科学、合理的成本会计制度
D. 配备合适的会计软件
6. 一般来说, 企业应根据本单位 () 等具体情况和条件来组织成本会计工作。
- A. 生产规模的大小 B. 生产经营业务的特点
C. 成本计算方法 D. 企业机构的设置
7. 成本会计的职能包括 ()。
- A. 成本预测、决策 B. 成本核算、分析

- C. 成本计划
D. 成本控制和成本考核
8. 成本会计机构内部的组织分工有 ()。
- A. 按成本会计的职能分工
B. 按成本会计的对象分工
C. 集中工作方式
D. 分散工作方式
9. 下列各项中,属于按成本支出的经济用途分类的成本项目有 ()。
- A. 直接材料
B. 直接人工
C. 燃料和动力
D. 制造费用
10. 下列各项中,应记入“原材料”成本项目的有 ()。
- A. 直接用于产品生产的原材料费用
B. 直接用于产品生产的主要材料费用
C. 车间的机物料消耗
D. 直接用于产品生产的辅助材料费用
11. 正确划分各种产品成本的界限,是指 ()。
- A. 能直接计入某种产品成本的生产费用,应当直接计入
B. 不能直接计入某种产品成本的生产费用,应当采用一定的标准在各种产品之间进行分配后再计入
C. 各种费用均应直接计入该种产品的成本
D. 制造费用均不能直接计入产品成本
12. 成本核算的一般程序包括 ()。
- A. 费用的审核和控制
B. 生产费用在各个成本核算对象之间的分配
C. 期间费用在各个成本核算对象之间的分配
D. 生产费用在本期完工产品和期末在产品之间的分配
13. 生产费用在各个成本核算对象之间的归集和分配,必须注意 ()。
- A. 应按成本项目归集和分配
B. 归集和分配的只是本期发生的生产费用
C. 归集和分配的原则是受益原则
D. 归集和分配的费用包括期间费用
14. 下列项目中,不计入产品成本的有 ()。
- A. 制造费用
B. 利息费用
C. 固定资产盘亏损失
D. 产成品盘亏损失
15. 为了正确计算产品成本,必须正确划分 () 几个方面的费用界限。
- A. 盈利产品和亏损产品
B. 生产费用和期间费用
C. 完工产品与在产品
D. 可比产品和不可比产品及各个会计期间
16. 为了正确计算产品成本,必须做好的各项基础工作有 ()。
- A. 定额的制定和修订
B. 厂内计划价格的制定和修订
C. 各项原始记录
D. 材料物资的计量、收发、领退和盘点
17. 下列各项中,属于费用要素的有 ()。
- A. 外购材料
B. 外购动力

20. 产品成本项目就是计入产品成本的费用按经济内容分类核算的项目。 ()

四、简答题

1. 怎样理解成本的经济内涵?
2. 成本会计的主要职能有哪些? 它们之间的关系如何?
3. 在成本核算中, 如何正确划分各种产品成本的界限?
4. 什么是费用要素? 它包括哪些内容?
5. 什么是成本项目?
6. 按照成本支出的经济用途分类的成本项目有哪些?
7. 按照成本支出的经济性质分类的成本项目有哪些?
8. 成本核算的一般程序是什么?



在线测试

五、实训题

目的: 训练生产费用要素和产品成本项目的设定。

资料: 某企业 8 月份有关费用资料如下。

1. 本月月初在产品成本 90 000 元, 月末产品全部完工。
2. 本月生产产品生产耗用费用 98 000 元。其中, 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, 生产工人薪酬 10 000 元。
3. 本月生产车间发生费用 6 000 元。其中, 车间管理人员薪酬 5 000 元, 车间办公费 500 元, 生产用机器修理费 500 元。
4. 企业行政部门发生的费用 46 600 元。其中, 管理人员薪酬 40 000 元, 电话费 1 000 元, 办公费 3 000 元, 其他费用 2 600 元。
5. 本月应负担的短期借款利息 5 000 元。
6. 企业支付的用于设备租赁的长期待摊费用 8 000 元, 本月应摊销 1 000 元。
7. 本月固定资产报废清理损失 1 000 元。
8. 本月以银行存款支付的销售费用 9 000 元。

企业成本会计人员将此费用的分类内容列示如下。

生产经营费用	263 600 元
生产费用	194 000 元
产品成本	188 000 元
期间费用	69 600 元

要求:

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分类项目的数额是否正确, 并说明原因。