

国家级重点学科
省级精品课程
东北财经大学会计学系列教材

成本会计

COST ACCOUNTING

万寿义 任月君 主编

F234.2

62

2007

国家级重点学科
省级精品课程
东北财经大学会计学系列教材

成本会计

COST ACCOUNTING

万寿义 任月君 主编

© 万寿义 任月君 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 万寿义, 任月君主编. —大连: 东北财经大学出版社,
2007. 1

(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 978 - 7 - 81084 - 963 - 0

I. 成… II. ①万…②任… III. 成本会计 - 高等学校 - 教材
IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 159478 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep @ dufe. edu. cn

大连海事大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 428 千字 印张: 20 插页: 1

印数: 1—8 000 册

2007 年 1 月第 1 版

2007 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 彬 吴 茜

责任校对: 王 斌

封面设计: 卓 朗

版式设计: 钟福建

定价: 28.00 元

卷首语

“经济越发展，会计越重要”，经济越发展，会计越需要改革。21 世纪之初，人类社会正在步入知识经济时代，经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下，国际会计发展面临着新的挑战，特别是“安然事件”等一系列会计造假案的发生对会计理论与实务产生了巨大的冲击。我国的经济发展与会计环境同国际经济发展及会计环境变化是紧密相连的。国际国内经济的发展与会计环境的变化要求中国会计必须不断改革与完善。2006 年 2 月 15 日，财政部在北京举行会计准则体系发布会，发布了 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师审计准则，这标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。

中国的会计改革，一要适应不断变化的国际会计环境；二要满足中国经济改革与发展的要求；三要考虑中国会计实务界对会计理论与操作的需要。会计改革的重点在于会计理论体系与方法体系的完善，会计改革的关键在于会计教育的改革，会计教育改革的基础在于会计教材建设与会计人才培养。因此，编写一套体系科学、内容新颖、切合实际的会计学系列教材，既是当前经济发展与会计改革的要求，也是培养高素质会计人才的需要。

作为高等财经院校的会计学院，尤其是作为国家级重点学科所在院校之一，东北财经大学会计学院理所当然肩负着探索和研究会计教育改革、建立和完善会计教材体系、培养和教育高素质会计人才的重任。早在 1995 年，我们就初步确立并编写出版了首批会计系列教材，并且于 2000 年、2003 年根据实际情况的变化作了进一步的完善。我们所编写的教材在教学与实践中受到了广泛的好评，许多兄弟院校都采用了我们的系列教材。

应当看到，随着国际会计环境变化与中国会计改革的深化，我们的教材在某些方面已经不能适应日新月异的经济发展的需要。因此，改革与完善我校现行的会计学教材体系和内容是当务之急。我们在广泛征求高校教师、学生及实务界对我校会计系列教材意见与建议的基础上，组织我院 20 多位在各自领域有突出研究专长和丰富教材编写经验的教授、专家，对新的系列教材的编写原则、体系结构和基本内容进行了充分的探讨。最后，由会计学系列教材编委会决定：对东北财经大学会计学系列教材进行全面修订；调整部分系列教材的主编及编写人员；制定系列教材编写目标、原则与体例等。

本次修订的教材包括：《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《财务分析》、《管理会计》、《审计》、《会计学》和《会计信息系统》，共 10 部。

本次教材建设（修订）的目标是：适应普通高等学校会计专业的需要；满足社会经济建设对会计知识的需求；确保教材建设与我校会计学全国重点学科地位相匹配；

力争在国际会计学界有一定影响。

本次教材建设（修订）的指导思想与原则是：

1. 理论与实践相结合。会计学作为经济应用学科，其教材既要讲清理论，又要注重应用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释，又要运用基本原理去解决实际问题，提高学生分析、解决问题的能力。为实现上述目标，本系列教材除主教材外，还编写了配套的习题与案例。主教材增加了案例的比例，习题与案例包括每章的内容提要、应掌握的学习要点、复习思考题和案例分析等，有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

2. 教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果，使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务，针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动，完善教材内容，提高教材质量。

3. 中国特色与国际化相结合。教材的编写既要立足中国、侧重当前，又要放眼世界、关注未来。在选材上，尽量选择在当前我国实践中行之有效的内容，同时尽可能与国际会计接轨，反映国际会计理论与实务的发展潮流。

4. 继承与创新相结合。教材修订要保持原系列教材的精华和特色，同时也要注意新法规、新政策、新理论、新方法的充实与完善。

5. “通”与“专”相结合。“通”与“专”是现代高等教育的一对矛盾。会计作为一个相对独立的学科，其课程内容和教学安排既要体现本学科的特殊性，又不能完全割裂与其他相关学科之间的必要的联系。因此，本系列教材应该兼顾会计专业与非会计专业、校内学生与校外学生的需要。

东北财经大学会计学系列教材是会计学院全体教师与学生共同劳动的结晶，凝聚了众多资深教授和专家多年的经验和心血。当然，由于我们的经验与人力有限，教材中难免存在不足，我们期待着会计界的专家、学者和广大读者的批评指正，以便再版时补充修改。本次修订仅仅是一个新的起点，而不是终点，我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订，使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐，及时反映学科的最新发展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

2006年9月

前言

《成本会计》是在东北财经大学过去多次编写的《成本会计》等教材的基础上,总结了我国多年科研、教学成果,并且吸收了国内外最新的科研成果及其他院校优秀教材的精华编写而成的。成本会计课程是继基础会计、财务会计等课程之后,会计专业的另外一门重要的专业课,理论和实务性都比较强,而且随着社会经济和管理等学科的发展,成本会计的理论和实务都在不断地更新,出现了许多新的研究领域。根据这一特点,我们在编写过程中遵循了如下一些基本原则:一是注意各门学科的联系和区别,详略得当,避免课程之间的重复,使学生在掌握了基础会计、财务会计的理论和方法之后,能比较轻松地掌握成本会计课程的内容。二是突出成本会计的理论体系,详细阐述成本会计的基本理论且贯穿于全书的各个章节,使全书形成一个较为完整的理论体系。三是注重理论联系实际,结合我国企业的实际情况,对每部分内容,都尽可能地通过例题来加以说明,使学生通过实例来学习成本会计的理论,便于学生更好地理解本课程的内容。同时,也为日后从事成本会计工作打下良好的基础,能更快地适应实际工作。四是在编写时注意结合学生学习的实际,深入浅出,讲解详细,简明易懂,便于学生自学,注重提高学生分析问题和解决问题的能力。五是根据国内外成本会计理论和实务的最新研究成果进行归纳和总结,介绍了一些新的研究内容,使学生能接触成本会计学科的前沿领域,跟踪该学科的最新进展,拓展学生的知识面。

本书是东北财经大学会计学系列教材之一,它适用于会计学专业本科生教学,同时也可用于其他相关专业的教学使用。另外,本书也适用于企业管理人员特别是财会人员培训和自学时使用。

本书出版前,我们先后于1982年、1993年、1994年、1999年和2002年出版过5个版本的成本会计教材,分别作为东北财经大学研究生成本会计研究课程参考书、中央广播电视大学教材和东北财经大学本科生教材。其中,1994年出版的《成本会计学》荣获全国财政系统大、中专优秀教材一等奖;1999年出版的《成本会计学》,经财政部教材编审委员会审阅,作为高等财经院校试用教材。2002年出版的《成本会计》为2006年度省级精品课程主要教材。

本书由万寿义教授、任月君教授担任主编。第一章、第四章、第五章、第六章、第七章、第八章、第九章、第十二章、第十四章、第十五章由万寿义教授执笔;第二章、第三章、第十三章、第十八章由任月君教授执笔;第十章、第十一章由李日昱副教授执笔;第十六章、第十七章由周萍讲师(博士生)执笔;附录部分由田雪峰、王政力博士执笔。最后,由主编对全书做了修改、补充和完善。

在本书撰写过程中,得到东北财经大学会计学院领导、老师的大力支持,特别是前几版主编欧阳清教授对本书的出版给予了大力帮助,在此一并表示衷心的感谢。

随着会计理论和实务特别是成本会计理论和实务的发展以及相关学科的逐步完善，对成本会计教材提出了新的要求，许多理论和方法需要补充到教材当中。但由于编写时间仓促和作者水平所限，书中难免有不当和错误之处，欢迎广大读者、同行批评指正，以便对本书进一步修改和补充。

编 者

2006 年 10 月 18 日

目录

第一章 总 论	1
第一节 成本的涵义	1
第二节 成本的分类	4
第三节 成本的作用及其降低途径	7
第二章 成本会计的发展及其职能和分类	10
第一节 成本会计的形成和发展	10
第二节 当代成本会计的发展趋势	15
第三节 成本会计的职能和任务	19
第四节 成本会计的分类	22
第三章 成本会计的基础工作和工作组织	26
第一节 成本会计的基础工作	26
第二节 成本会计工作的组织	29
第四章 产品成本核算概述	34
第一节 产品成本核算的意义和原则	34
第二节 产品成本核算的要求	36
第三节 产品成本核算的程序	38
第五章 生产费用要素的归集和分配	48
第一节 生产费用要素概述	48
第二节 材料费用的归集和分配	50
第三节 外购动力费用的归集和分配	58
第四节 固定资产折旧费与修理费的归集和分配	59
第五节 工资费用的归集和分配	63
第六节 其他费用的归集和分配	75
第七节 待摊费用、长期待摊费用和预付费用的核算	76
第六章 辅助生产成本与制造费用的核算	78
第一节 辅助生产成本的核算	78
第二节 制造费用的核算	86
第七章 生产损失的核算	93
第一节 生产损失核算的任务	93
第二节 生产中废品损失的核算	94
第三节 停工损失的核算	98

第八章 在产品 and 产成品成本的核算	100
第一节 在产品 and 产成品成本核算的内容	100
第二节 生产费用在完工产品 and 在产品之间的分配	103
第三节 完工产品成本的核算	113
第九章 产品成本计算方法概述	115
第一节 企业的生产类型及其特点	115
第二节 生产类型的特点及成本管理的要求对成本计算方法的影响	116
第三节 各种产品成本计算方法的实际运用	119
第十章 成本计算的品种法	121
第一节 成本计算品种法的基本内容	121
第二节 成本计算品种法举例	123
第十一章 成本计算的分批法	136
第一节 成本计算分批法的基本内容	136
第二节 成本计算分批法举例	139
第三节 分批零件法	147
第十二章 成本计算的分步法	157
第一节 成本计算分步法的基本内容	157
第二节 逐步结转分步法	158
第三节 平行结转分步法	170
第十三章 成本计算的分类法	177
第一节 成本计算分类法的基本内容	177
第二节 分类法成本计算举例	179
第三节 联产品、副产品、等级品的成本计算	183
第十四章 成本计算的定额法	190
第一节 成本计算定额法的基本内容	190
第二节 定额成本的计算	190
第三节 定额差异的计算	192
第四节 定额变动差异的计算	196
第五节 产品实际成本的计算	197
第十五章 标准成本制度	201
第一节 标准成本制度的基本内容	201
第二节 标准成本的制定	204
第三节 标准成本差异的计算	207
第四节 标准成本计算的程序和实例	214
第十六章 期间费用的核算	222
第一节 期间费用的涵义	222
第二节 销售费用	223
第三节 管理费用	225

第四节	财务费用·····	227
第十七章	成本报表 ·····	229
第一节	成本报表的作用和种类·····	229
第二节	商品产品成本表·····	230
第三节	主要产品单位成本表·····	233
第四节	制造费用明细表·····	235
第五节	期间费用报表·····	236
第六节	其他成本报表·····	238
第十八章	成本分析 ·····	242
第一节	成本分析概述·····	242
第二节	成本分析的程序与方法·····	248
第三节	全部商品产品成本分析·····	255
第四节	可比产品成本分析·····	258
第五节	产品单位成本分析·····	266
附录	成本会计专题 ·····	277
附录一	适时生产制度·····	277
附录二	倒推成本法·····	283
附录三	作业成本法·····	286
附录四	质量成本会计·····	294
附录五	人力资源成本会计·····	301
附录六	环境成本会计·····	306

第一章

总 论

第一节 成本的涵义

一、成本的涵义

成本是一个价值范畴，它同价值有着密切的联系。在市场经济条件下，社会产品仍是使用价值和价值的统一。商品价值取决于生产上耗用的社会必要劳动量，成本是商品价值的主要构成部分。马克思在《资本论》中对成本的概念进行了界定，他指出“按照资本主义生产方式生产的每一个商品的价值 W ，用公式来表示是 $W = c + v + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那么在商品中剩下来的，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。”^① “商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是成本价格。”^② 在上述论述中，马克思既从耗费角度指明了成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成；同时，又从补偿角度指出了成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西。由此可知，成本是商品价值的最重要组成部分，是耗费和补偿的统一体，它既是生产中耗费的反映，又是生产过程中补偿的尺度。

我国目前实行的是社会主义市场经济体制，作为与商品经济相联系的成本，在社会主义市场经济中，仍然是作为一个经济范畴而存在。马克思的成本价格理论，其基本原理同样适用于社会主义市场经济。只是其内涵由于所有制的不同有了新的涵义。社会主义市场经济条件下的商品价值由以下三部分组成：一是生产经营过程中耗费的物化劳动价值（ c ），即已耗费的生产品转移价值；二是劳动者为自己劳动所创造的价值（ v ），即活劳动消耗中的必要劳动部分（即归个人支配的部分，主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬等）；三是劳动者为社会劳动创造的价值（ m ，即归社会支配的部分，

^① 《马克思恩格斯全集》，第25卷，30页，北京，人民出版社，1974。

^② 同^①。

包括税金和利润等)。产品价值的前两部分是形成产品成本的基础,是成本所包括内容的客观依据。所以,产品成本就其实质来说,是产品价值中物化劳动的转移价值和劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现。这就是社会主义制度下的成本经济内涵,也称为“理论成本”。

二、成本的实际内容

从理论上说,产品成本应是产品价值中的前两部分,即物化劳动的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值。但在实际工作中,对于一个实行经济核算制的企业来说,必须以生产经营过程中的收入来弥补支出,补偿生产经营中的资金耗费。因此,在实际工作中,从资金的补偿角度,把某些不构成产品成本的支出,也列入到了成本中,这就是产品成本的实际内容,一般将其称为成本开支范围。为了加强对成本的管理,防止滥挤成本,成本开支范围应当由国家统一规定,各企业必须严格遵守。产品成本开支范围是以产品成本的实质为基础,同时又考虑了加强企业经济核算、进行生产耗费的要求,把一部分与产品价值无关的费用也列入到了产品成本中。这样有助于充分发挥成本在加强企业生产经营管理和经济核算上的积极作用。目前虽然国家没有一个统一的成本开支范围的具体规定,但其基本内容在2006年2月15日颁布的基本会计准则、具体会计准则及相关的会计制度中都有体现。综合这些规定,成本开支范围包括以下各项:

(1) 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价和运输、装卸、整理等费用;

(2) 为制造产品而耗用的动力费;

(3) 企业生产单位支付给职工的工资、奖金、津贴、补贴和提取的福利费;

(4) 生产用固定资产折旧费、租赁费(不包括融资租赁费)、修理费和低值易耗品的摊销费用;

(5) 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,以及季节性、修理期间的停工损失;

(6) 企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费,以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

为了严肃财经纪律、加强成本管理,财会制度还明确规定,下列各项开支不得列入产品成本:

(1) 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。这些支出属于资本性支出,在财务上不能一次列入成本,只能按期逐月摊入;

(2) 对外投资的支出以及分配给投资者的利润支出;

(3) 被没收的财物,支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金,以及企业赞助、捐赠等支出;

(4) 在公积金、公益金中开支的支出。

可见,成本开支范围是以成本的经济内涵为基础,同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的。因此,成本的现实内容同其经济内涵稍有背离。比如,生产单位的财产保险费,应属于在 m 中进行分配的部分,也列入成本。又比如,废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值。但考虑到促使企业加

强经济核算和改善成本管理,以及保证必要的补偿,就将这些费用也计入成本之内。这样,可以提高成本指标综合反映能力,使成本指标全面地反映企业工作质量的好坏,有利于进行成本分析和成本考核,但成本的实际内容与其经济内涵的背离也不能随意扩大,否则,成本将不能反映其经济实质,不便于进行考核和比较。

三、期间成本的涵义

期间成本也称期间费用,又称为非产品成本或非制造成本,是与产品生产活动没有直接联系的成本。期间成本不计成本,而是直接归入当期损益的本期费用。在账务处理上是于发生的当期全额列在利润表中作为该期销售收入的一个扣减项目。期间成本包括销售费用、管理费用和财务费用三项。

1. 销售费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,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、装卸费等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

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用,包括企业的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(包括行政管理部门的职工薪酬、修理费、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

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用,包括利息支出(减利息收入)、汇兑差额以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

期间成本是抵减企业利润的重要因素,因此,要提高企业整体的经济效益,除了要降低产品成本外,更重要的是要降低期间成本的发生,而且这方面的下降空间还是很大的。

四、成本的一般涵义

以上论述的产品成本属于成本,但成本并不等于产品成本。成本包括了产品成本、期间成本、变动成本、重置成本、沉没成本、差别成本、机会成本等各种具体概念。过分强调 $c+v$ 的普遍意义,反而会把机会成本、差别成本等一些成本概念误认为非成本概念。会计学成本的一般涵义应该是对成本进行高度概括,揭示成本的本质,不仅能用来解释产品成本,而且能用来解释实际工作中遇到的各种具体成本。所以会计学成本的一般涵义应该是:特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。具体来说包括如下几层涵义:第一,成本必须发生于某一特定的会计主体,以符合

会计主体假设。第二,成本的发生是为了达到一定的目的。生产是人类有目的的活动,如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。第三,成本必须是可以以货币计量的,否则就无法进行成本的核算。同时,成本会计亦属于会计,因此应符合会计的货币计量假设。

以上所研究的成本主要是产品成本、期间成本和成本的一般涵义。随着现代成本会计的发展,出现了许多新的成本概念。这标志着人们对成本加深了认识,使成本理论更加丰富、充实和完善,从而为成本会计适应现代企业管理的需要开辟了新的途径。成本会计的发展历程说明,成本会计是随着社会生产的不断发展而形成并逐渐完善的,只有不断地研究新理论、新方法,成本会计的理论和实务才能不断地发展和完善。

第二节 成本的分类

为了适应成本计算、成本控制和成本规划的需要,寻求进一步降低成本的途径,成本可按各种不同标准加以分类。

一、按计算产品成本和确定损益为目的的分类

(一) 按成本的经济用途或职能分类

成本按其经济用途或职能可划分为制造成本和非制造成本两大类。

1. 制造成本

制造成本(又称生产成本或工厂成本),是指产品在制造过程中所发生的各项成本,一般包括直接材料、直接工资和制造费用三个项目。

(1) 直接材料。直接材料是指加工后直接构成产品实体或主要部分的原料、主要材料与外购半成品,以及有助于产品形成的辅助材料等。例如,原棉是生产棉纱并构成其实体的原料,木材是制造家具并构成其实体的主要材料,染料、漂白粉是有助于印染色布用的辅助材料。但应指出,某些有助于产品形成的材料,如果占产品成本比重较小,为了简化产品成本核算,可将其并入制造费用。例如,制造家具用的胶剂、铁钉等就是采用这种处理方式。

(2) 直接工资。直接工资是指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴等。

(3) 制造费用。制造费用是指在生产过程中所发生的那些除了直接材料及直接工资以外的各种费用,具体指企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的费用,以及生产单位房屋、建筑物、机器设备等的折旧费、设备租赁费(不包括融资租赁费)、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等费用。

以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据,所以将这些项目称为成本项目。各企业生产特点不同,可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求不同,在上述统一成本项目的基础上,按需要适当增加项目,如“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”等。

对生产成本中的上述三个项目按照不同方式进行组合,又可以得到一些不同的成本概念。如,直接工资及制造费用之和,则称为加工成本,它是指产品加工时所发生的各项成本。直接材料和直接工资之和称主要成本,它们通常是成本的主要部分。但是,随着企业制造环境的改变,特别是高科技产品的使用、高新技术的广泛采用,使得企业的产品成本结构产生了重大的变化,有些企业的制造费用占制造成本的比例超过 50%。在这种情况下,直接材料和直接工资之和显然不再是主要成本了。此外,在高度自动化的企业中,生产工人往往必须完成多种工作,而且直接工资只占制造成本极小部分,很难或不值得花很大精力将工资归属到各产品。所以,这时企业可将直接工资成本与制造费用合并为一个项目称为加工成本,直接材料则单独列为一项。



2. 非制造成本

非制造成本(又称非生产成本)是指与产品制造过程没有联系的非生产性成本耗费。它包括销售费用、管理费用和财务费用三类。在制造性企业,通常是将制造成本作为产品成本处理,非制造成本则视为期间成本。

成本按经济用途划分,是最基本的分类。按照这种分类,可以了解制造成本中各成本项目的金额,分析各成本项目的金额是否合理,寻求降低成本的途径;可以按照不同成本项目的特点,采用不同的方法将费用在各种产品当中进行分配;确定了非制造成本的类别,由于其直接计入当期损益,所以,对于确定损益具有重要意义。

(二) 按成本同特定产品的关系或分配方式分类

按成本与特定产品关系或分配方式可分为直接成本与间接成本。



1. 直接成本

直接成本是指与某一特定产品之间具有直接联系、能够经济而又方便地直接计入该产品成本。在企业的产品生产过程中,许多费用都是为了直接生产某一种产品而发生的,如领用某种材料直接生产某一种产品,而其他产品并不使用这种材料,这时,这些材料费用就可以直接计入该种产品的成本中;某些生产工人专门生产某一种产品,并不生产其他产品,这时,这些生产工人的工资就可以直接计入该种产品的成本当中。



2. 间接成本

间接成本是指与某一特定产品之间没有直接联系或者虽有联系但不能经济而又方便地计入各种产品的成本。间接成本需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。例如,几种产品所消耗的直接材料和计时直接工资成本以及制造费用等,由于是多种产品所耗用,不能准确地确认是由哪种产品所耗用的,因此,通常是采取按一定的标准分配计入各有关产品成本的方法。

区分直接成本与间接成本,并非单纯按成本项目或费用的性质来决定,还应考虑以下几点:

第一,该项成本占产品成本比重的大小。假若占产品成本比重很微小,即使同特定产品具有直接联系,也不值得花费很大精力将其摊入到各产品。第二,计算技术水平。例如,某些费用在手工操作状态下,很难直接计入特定产品,但是采用计算进行数据处理后,可以简便地作为直接成本处理。第三,生产设备布局。如果一组生产设备专门用于生产某一特定产品,那么该组生产设备的相关费用均可作为直接成本。第四,生产工

人工工资制度和原材料利用方式。生产工资可以采用计件工资和计时工资制度,假若是前者则属于直接成本,如果是后者就属于间接成本。原材料有一料一用和一料多用两种利用方式。用于生产某一特定产品的原材料,可以直接追溯计入该产品成本;几种产品共同耗用的原材料则需采用分配方式计入各产品成本。第五,企业生产特点。在生产单一产品的企业,产品制造过程中所发生的各项成本都是直接成本;假若企业生产联产品,则制造过程中全部成本均属间接成本。

将成本划分为直接成本和间接成本,对于正确计算产品成本是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本,这样不但可以准确地计算每种产品的成本,而且还简化了成本计算的工作量;对于间接成本则要选择合理的分配标准和方法分配给相关产品。分配标准是否恰当,将直接影响成本的正确性。直接成本和间接成本的区分,可以使成本计算更加准确、简便。

二、以规划成本和控制成本为目的的分类

以规划成本和控制成本为目的可按成本习性或可变性分类。成本习性是指成本总额与业务量(产量或销量)变化的依存关系。成本按成本习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

1. 变动成本

变动成本是指其总额随着业务量(可用产量,也可用直接工资小时或机器小时表示)的变化而成正比例增减变化的成本。例如,生产产品中使用的材料费用就属于变动成本,它是随着产量的增减而成正比例变动的,但这种变动是就其费用总额而言的,就单位产品中的成本而言,则是不变的。直接材料、直接工资中的计件工资等都属于变动成本,但变动成本同业务量之间成正比例变动的关系是有一定范围的,超过一定范围,变动成本同业务量之间的比例关系可能会改变。

2. 固定成本

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内,其总额不随业务量增减变动而变动的成本,保持相对的固定。例如,企业厂房的折旧费,它是根据厂房的原值、使用年限等资料计算的,与产量无关。因此,不论生产多少件产品,其折旧费是固定不变的。这里所说的固定不变也是指其费用总额而言的,至于单位产品中的固定成本则随着业务量增减变化而成反比例变动,如厂房的折旧费,随着产量的增加,单位产品中的折旧费是逐渐降低的。属于固定成本的还有房屋建筑物的租金、保险金、企业管理人员工资、机器设备的折旧费等。

固定成本还可进一步分为半变动成本和半固定成本两类。

(1) 半变动成本。半变动成本是指这种成本通常有一个基数,相当于固定成本,在这个基数之上,业务量增加了,成本也会相应增加,又类似变动成本。如电话费、电费等,这种费用一般都包括一个基数,不管是否适用都必须支付一定费用,这部分属于固定成本性质。除此之外,根据用量多少,按比例交纳费用,这部分属于变动成本性质。

(2) 半固定成本。半固定成本是指当业务量在一定范围内增长时,其发生额固定不变;但在业务量增长超过一定限度时,其成本就会跳跃上升,然后在新业务量的一定

范围内又保持不变,直到出现新一次的跳跃。所以,它是逐渐增加的成本,如同阶梯式递增形态。例如,化验员、检验员的工资,当产量增加超过一定限度,就要增加人员,从而使这些人员工资跳跃增加。

将成本分为变动成本和固定成本两类,对于进行成本预测、决策和分析,特别是对于控制和寻求降低成本途径具有重要作用。由于变动成本一般是受消耗定额执行情况的影响,因而控制和降低单位产品的变动成本,主要应从控制和降低单位产品消耗量入手。单位产品的固定成本往往同时受产量和费用发生额增减的影响,所以要控制和降低固定成本,则应从控制并降低其支出绝对额和提高业务量来实现。

3. 混合成本

混合成本是指其总额虽受业务量变动的影响,但其变动幅度并不同业务量的变动保持严格比例的成本。

第三节 成本的作用及其降低途径

一、成本的作用

在市场经济条件下,成本在经济管理中具有极其重要的作用。

1. 成本是生产耗费的补偿尺度

为保证企业再生产的正常进行,企业生产中的耗费必须从商品销售收入中得到补偿。整个补偿数额的多少,是以成本作为衡量尺度的。只有按成本数额得到足额补偿,才能保证再生产的正常进行,否则,企业正常生产就会受到威胁。另外,企业除了用收入补偿耗费外,还必须有盈余,这样才能满足企业扩大再生产的需要,以及满足社会的需要。企业盈余的多少,主要取决于成本的高低。因此,成本作为补偿尺度对确定企业经营损益,正确处理企业和国家之间的分配关系,也具有重要的意义。

2. 成本是反映企业工作质量的一个综合指标

由于成本是生产耗费的综合(货币)反映,所以,产品设计的好坏,生产工艺是否合理,企业劳动生产率的高低,固定资产利用的好坏,原材料费用的利用程度,费用开支的节约和浪费,质量的好坏,管理工作和生产组织的水平,以及供产销环节是否衔接协调等,最终都会在成本中反映出来。因此,成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标。

3. 成本是制定价格的重要依据

产品的价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定,固然要考虑价格政策和市场供求关系,以制定具有竞争力的价格,但也必须考虑企业实际承受能力,即产品实际成本水平。因为成本是产品价格制定的最低经济界限。如果商品的价格低于它的成本出售,企业生产经营费用,就不能全部由商品销售收入来补偿。因此,成本就成为制定产品价格的一个重要依据。