

财政部规划教材
全国高职高专院校财经类教材

(第二版)

成本会计

鲁亮升 / 主编



经济科学出版社

财政部规划教材
全国高职高专院校财经类教材

(第二版)

成本会计

鲁亮升 / 主编

主要概念

成本报表

产品生产成本及销售成本表

产品生产成本表

主要产品单位成本表

成本分析

比较分析法

比率分析法

因素分析法

经济科学出版社

责任编辑：凌 敏
责任校对：董蔚挺
版式设计：代小卫
技术编辑：李长建

成本会计

(第二版)

鲁亮升 主编

经济科学出版社、出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

第三编辑中心电话：88191307 发行部电话：88191540

网址：www.esbj3.com.cn

电子邮件：esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 16.25 印张 380000 字

2007 年 3 月第二版 2007 年 3 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6060 - 5/F · 5321 定价：25.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编写说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高职高专院校财经类教材。它适用于普通高等专科学校、高等职业技术学院和成人高等学校作为财经类专业教材，也可用于各种形式的岗前培训和广大财会干部自学。

本书自2001年出版以来，受到了广大读者的厚爱，本次（第二版）根据我国2006年修订后的《企业会计准则》，结合我国会计改革的实践和成本会计教学经验，对原书的结构和内容作了较大修订，突出了成本会计的基础理论和基本方法，细化了案例，具有较强的理论性和实践性。

本书由鲁亮升教授（湖南财经高等专科学校）担任主编，第1、2、6、11章由鲁亮升撰写；第3、4章由祁俏格（内蒙古财税职业学院）撰写；第5章由程梅（广东财经职业学院）撰写；第7章由李圆（益阳职业技术学院）撰写；第8、9、10章由马荣贵（河南财税高等专科学校）撰写。财政部教材编审委员会财会专业编审组陈德萍教授（广东财经职业学院）、赵丽生教授（山西财税高等专科学校）等专家审查了本书并提出了许多宝贵意见，在此深表谢意。

由于作者水平有限，书中不足之处恳请读者批评指正。如蒙赐教，请寄 lulsheng@163.com。

编 者

2007年2月

目 录

第1章 导论	1
第一节 成本的意义	1
第二节 成本会计的意义	8
第三节 成本核算的基本要求	12
第2章 工业企业生产费用的归集和分配	16
第一节 生产费用的总分类核算	16
第二节 直接材料费用的归集和分配	20
第三节 直接人工费用的归集和分配	28
第四节 制造费用的归集和分配	35
第五节 损失性费用的归集和分配	46
第六节 辅助生产费用的归集和分配	54
第七节 生产费用在完工产品和期末在产品之间的分配	63
第3章 产品成本核算方法概述	78
第一节 生产经营特点和管理要求对成本核算方法的影响	78
第二节 产品成本核算的主要方法	80
第三节 产品成本核算方法的应用	82
第4章 产品成本核算的品种法	84
第一节 品种法概述	84
第二节 品种法举例	86
第5章 产品成本核算的分批法	94
第一节 分批法概述	94
第二节 分批法举例	96
第三节 简化的分批法	99

第6章 产品成本核算的分步法	106
第一节 分步法概述	106
第二节 逐步结转分步法举例	112
第三节 平行结转分步法举例	125
第7章 产品成本核算的分类法和定额法	134
第一节 分类法	134
第二节 定额法	144
第8章 作业成本法	157
第一节 作业成本法概述	157
第二节 作业成本法举例	163
第9章 标准成本法	169
第一节 标准成本法概述	169
第二节 标准成本法举例	171
第10章 其他行业成本核算的特点	185
第一节 商品流通企业成本核算的特点	185
第二节 交通运输企业成本核算的特点	190
第三节 施工企业成本核算的特点	198
第四节 房地产开发企业成本核算的特点	209
第11章 成本报表和成本分析	214
第一节 成本报表	214
第二节 成本分析	231

第1章

导论

第一节 成本的意义

一、成本的概念和作用

（一）成本的概念

成本是经济学中的一个非常重要的概念，也是日常生活中使用频率非常高的一个词汇。例如，工业企业需要计算产品的制造成本和销售成本；农业企业需要计算产品的生产成本和销售成本；商品流通企业需要计算商品的购进成本和销售成本；交通运输企业需要计算已实现销售收入的运输劳务成本；建筑安装企业需要计算建筑产品（道路、桥梁、房屋建筑物等）的建造成本；等等。作为经济组织的企业需要计算产品或劳务的生产和销售成本，事业单位、政府部门等也需要计算成本。例如，大学应当计算培养一个大学生的成本，政府部门应当计算行政成本，执法机关应当计算执法成本，等等。从经济学的意义，也就是说从企业的角度来理解成本的概念，要注意到这样三点：

1. 成本是商品价值的基本部分。成本是商品经济的产物，成本属于价值范畴，它同商品价值有着密切联系。商品是使用价值和价值的统一，商品价值由三个部分组成：一是生产过程中已消耗的生产资料的价值（ C ）；二是劳动者为自己劳动所创造的价值（ V ）；三是劳动者为社会劳动所创造的价值（ M ）。在商品价值构成的三个部分（ $C+V+M$ ）中，成本是商品价值的基本部分，即商品价值中前两部分价值（ $C+V$ ）之和。

成本属于价值范畴,成本是商品价值中已消耗的生产资料的价值与劳动者为自己劳动所创造的价值之和,说明了成本的经济实质,通常称为理论成本。

2. 成本是指为特定目的而发生的资金耗费。工业企业制造产品, 农业企业栽培作物、养殖牲畜, 建筑施工企业修建高速公路, 商品流通企业进行商品的购进和销售, 交通运输企

业从事旅客和货物的运输，这些都是企业的特定目的。为这些特定目的而发生的资金耗费，就是通常意义上的成本。

成本是商品价值中已消耗的生产资料的价值与劳动者为自己劳动所创造的价值之和。商品价值必须以货币形式来表现，商品生产（这里所说的商品生产，包括生产产品和提供的劳务）过程中已消耗的生产资料的价值，以货币形式来衡量，表现为厂房、机器设备的折旧费和各种原料及主要材料费用等资金的耗费；商品生产过程中劳动者为自己劳动所创造的价值，以货币形式来衡量，表现为职工薪酬（人工费用），这也是一种资金的耗费。

成本是指为特定目的而发生的资金耗费，企业供应、生产和销售过程中都会发生资金的耗费。企业成本计算，也就包括企业供应过程中材料、商品采购成本的计算；企业生产过程中产品、劳务生产成本的计算；企业销售过程中商品、产品、劳务销售成本的计算；等等。本书主要研究生产企业的产品生产成本、劳务生产成本问题，对生产企业来说，产品成本是企业为生产特定产品而发生的各种资金耗费的总和，劳务成本是企业为提供特定劳务而发生的各种资金耗费的总和。

成本是企业为生产特定产品（或提供劳务）而发生的各种资金耗费的总和，指的是以货币形式表现的产品（或劳务）的“实际成本”。在实际工作中，企业产品（或劳务）的成本中具体应当包括哪些资金耗费，通常称为企业的成本开支范围。企业成本开支范围应当遵循国家法律、行政法规的规定。

3. 成本是补偿生产耗费的尺度。企业为生产特定产品而发生的各种资金耗费，是需要通过商品产品的销售得到补偿的。企业只有按照成本标准补偿了生产中的资金耗费，企业简单再生产才能顺利进行。因此，成本是企业补偿生产耗费的尺度。

成本作为生产耗费的补偿尺度，补偿数额的大小对企业以及整个社会都有重要经济意义。在商品产品价格不变的情况下，成本越低，企业为社会劳动所创造的价值就越多，企业缴纳的税金和企业自身发展的资金量就越多；反之，成本越高，企业用于补偿的数额越大，企业为社会提供财富就越少，不仅企业缴纳的所得税会越少，还会影响企业自身的生存和发展。

（二）成本的作用

1. 成本可以综合反映企业的工作质量。成本是企业为生产特定产品（或提供劳务）而发生的各种资金耗费的总和。企业资金耗费的发生和成本的形成与企业生产经营各个环节、各个方面的工作质量有紧密联系。企业产品产量的多少，产品质量的好坏，原材料使用的节约与浪费，工人劳动生产率的高低，职工平均工资的增减，机器设备等固定资产的利用程度，废品率的高低，以及企业生产经营管理水平的高低等，都会或多或少，直接间接地反映在成本指标上。通过成本指标，可以综合反映企业各个方面的工作质量。

2. 成本是制定商品价格的重要依据。成本属于价值范畴，商品（包括销售的产品和提供的劳务）价格是商品价值的货币表现。企业生产经营过程中的各种资金耗费需要通过销售收入来补偿，销售收入的多少取决于商品销售数量和销售价格两个因素。在市场经济条件下，企业必须独立核算、自负盈亏。为了企业的生存和发展，在确定商品销售价格时，必须考虑成本这一重要因素。商品产品（劳务）成本是补偿生产耗费的尺度，如果单位商品的

价格低于其应补偿的成本，则商品产品的生产和销售越大，企业亏损就越多。只有商品价格高于其应补偿的费用和成本，才能产销量越大、利润越多。因此，成本是制定商品价格的重要依据。

当然，在实际工作中，商品销售价格的制定是一项复杂的工作。在确定商品价格时，要考虑国家价格政策、产业政策和其他经济政策，以及产品比价关系、市场供求关系、企业在市场竞争中的态势等诸多因素，企业并不能直接根据自己单个企业的产品成本水平来制定商品价格。但是，在诸多因素中，成本的高低总是值得重视的一项重要因素。

3. 成本是企业经营决策的重要依据。在市场经济条件下，企业只能依靠不断提高经济效益来增加自身的竞争能力。为了提高经济效益，企业必须及时进行正确的生产经营决策，包括筹资决策、投资决策、技术决策、生产决策、经营决策等。在生产经营决策中，需要考虑的因素很多，但其中一个重要方面，就是有关成本资料。因为在市场经济条件下，企业的竞争主要是产品（劳务）价格与质量的竞争。只有成本低，才可能售价低；售价低，就有可能市场占有率高、销售量大；成本低、销售量大，企业才可能有较好的经济效益，才可能有较强的竞争能力。成本是企业进行生产经营决策的重要依据。

二、费用的概念和内容

成本是企业为生产特定产品而发生的各种资金耗费的总和，理解成本的含义，必须了解费用的概念和内容。

（一）费用的概念和确认

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。

费用概念的这一表述，是与企业收入概念的表述相搭配的。企业收入是指企业在日常活动中形成的，会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。因此，企业在确认商品产品销售收入、劳务收入等时，应当将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益不符合或者不再符合资产确认条件的，以及企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，都应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

企业的费用包括两类：一类是已销售产品的成本和已提供劳务的成本等确认的费用；另一类是直接计入当期损益的费用。直接计入当期损益的费用，一般称为期间费用，包括销售费用、管理费用和财务费用等。

（二）期间费用的内容

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、工会经费、董事会费、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。企业在筹建期间内发生的开办费用，包括筹建期间内发生的职工薪酬、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产价值的借款费用等，列入管理费用；企业与固定资产有关的后续支出，包括固定资产发生的日常修理费、大修理费用、更新改造支出、房屋的装修费用等，不满足固定资产准则规定的固定资产确认条件的，也列入管理费用。

(1) 公司经费，是指企业行政管理部门职工薪酬、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等费用。

(2) 工会经费，是指按照企业规定计提并拨交给工会的经费。

(3) 董事会费，是指企业董事会及其成员为执行职能而发生的各项费用，包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等。

(4) 聘请中介机构费，是指企业聘请中介机构所支付的费用。例如，聘请会计师事务所进行查账验资以及进行资产评估支付的费用等。

(5) 咨询费（含顾问费），是指企业在有关咨询机构进行科学技术、经营管理咨询所支付的费用，包括聘请经济技术顾问、法律顾问等支付的费用。

(6) 诉讼费，是指企业因起诉或者应诉而发生的各项费用。

(7) 业务招待费，是指企业为业务经营的合理需要而支付的招待费用。

(8) 税金，是指列入管理费用的税金，包括企业按照规定缴纳的房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

(9) 技术转让费，是指企业使用非专利技术而支付的费用。

(10) 矿产资源补偿费，是指企业在生产经营过程中利用国家矿产资源所支付的矿产资源补偿费。

(11) 研究费用，是指企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的产品设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费，未纳入国家计划的中间试验费，研究人员的工资、研究设备的折旧、与新产品试制和技术研究有关的其他经费，委托其他单位进行的科研试制的费用以及试制失败损失等。企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，也列入管理费用。

(12) 排污费，是指企业按规定缴纳的排污费用。

(13) 其他，指企业没有包括在上述项目中的其他管理费用。

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、相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。为购建或生产满足资本化条件的资产发生的应予资本化的借款费用，应列入资产价值，不包括在财务费用中。

(1) 利息支出（减利息收入），指企业生产经营期间各种负债的应计利息支出减去各项存款利息收入以后的净额。企业长期负债的应付利息支出，筹建期间的，计入管理费用；生产经营期间的，计入财务费用；清算期间的，计入清算损益。其中：与购建固定资产等有关

的专门借款所发生的借款费用，在资产尚未交付使用或者虽已交付使用但尚未办理竣工决算之前，按规定应予资本化的部分，计入购建资产的价值，不包括在“财务费用”账户的核算内容之中。

(2) 汇兑差额，指企业生产经营期间发生的，外币货币性项目采用资产负债表日的即期汇率折算，因汇率波动而产生的差额。

企业外币货币性项目分为货币性资产和货币性负债，货币性资产包括现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等；货币性负债包括应付账款、其他应付款、长期应付款等。企业在资产负债表日，对于外币货币性项目，应当采用资产负债表日的即期汇率（“即期汇率”通常是指当日中国人民银行公布的人民币外汇牌价）折算。这时，企业应将外币货币性项目（包括外币现金、外币银行存款和外币债权债务等账户）在资产负债表日结账时按即期汇率计算的记账本位币金额，与按发生交易时的汇率计算的账面记账本位币金额之间因为汇率波动产生的差额，列作财务费用。

(3) 手续费，指企业生产经营期间发生的，因筹集资金和办理各种结算业务而支付给银行和非银行金融机构等相关机构的各项手续费用。

三、生产费用的概念和分类

(一) 生产费用的概念

生产费用是指企业一定时期内在生产产品和提供劳务过程中发生的各种耗费。也就是说，企业为生产产品、提供劳务等所发生的产品成本和劳务成本，是由生产费用构成的。

生产费用的概念中不包括期间费用。生产费用和期间费用都是企业生产经营过程中发生的耗费，它们的区别在于：生产费用计入产品成本和劳务成本；期间费用不计入产品成本和劳务成本，在发生时确认为费用，直接计入当期损益。生产费用中，未实现销售的产品成本（库存商品的成本），属于企业资产，即流动资产中的存货；已销售产品、已提供劳务的成本应当确认为费用，计入当期损益。

生产费用和期间费用都是企业生产经营过程中发生的耗费，也可以将企业生产费用和期间费用合称为生产经营费用。

企业一定时期内在生产产品和提供劳务过程中发生的生产费用，应当计入产品成本和劳务成本，产品成本和劳务成本是对象化的生产费用。只有生产费用计入产品成本，期间费用不计入产品成本和劳务成本，因此，产品成本也称为产品生产成本或者产品制造成本。

产品（劳务）成本是指企业为生产一定种类和数量的产品（劳务）所发生的各种生产费用的总和。生产费用和产品成本在经济内容上是完全一致的。它们的区别在于：生产费用与一定会计期间相联系，产品成本与一定种类和数量的产品相联系；从一定会计期间（月度、季度、半年度、年度）来看，一个企业一定会计期间的生产费用总额与其完工产品成本总额不一定相等。一个企业一定会计期间的生产费用总额与其完工产品成本总额之所以有差额，在于企业期初期末存在的未完工产品成本。

表1-1列示了企业生产经营费用、生产费用、期间费用、完工产品成本、营业成本、费用等概念的关系。

表 1-1

企业费用、成本概念的关系

生产费用				期间费用 (直接计入 当期损益)
未完工产品成本	已完工产品成本		已提供 劳务成本	
	未销售产品成本	已销售产品成本		
在产品 and 半成品成本	库存商品	营业成本 (计入当期损益)		
存 货		费 用		

(二) 生产费用的分类

1. 生产费用按其经济内容分类。生产费用的经济内容，是指构成生产费用的费用项目本身的经济性质。生产费用按经济内容的分类，也就是生产费用按费用性质的分类。生产费用的构成要素，一般称为费用要素。工业企业的生产费用，一般包括以下构成要素：

(1) 外购材料，指企业为生产产品和提供劳务而耗费的由外部购入的原料及主要材料、外购半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料，指企业为生产产品和提供劳务而耗用的一切由外部购入的各种固体、液体、气体燃料。

(3) 外购动力，指企业为生产产品和提供劳务而耗用的一切由外部购入的电力、蒸汽等各种动力。

(4) 职工薪酬，指企业在生产产品和提供劳务过程中，为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出，包括职工工资、奖金、津贴和补贴、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、非货币福利等。

(5) 折旧费，指企业生产车间、部门按照规定方法计提的固定资产折旧费用。

(6) 修理费，指企业生产车间、部门为修理固定资产而发生的修理费用。

(7) 其他支出，指企业生产车间、部门为生产产品和提供劳务而发生的不属于以上各要素的费用支出，如生产车间和部门发生的办公费、差旅费、租赁费、保险费等。

上述生产费用按照经济内容分类，是指应当计入产品生产成本的生产费用的分类。如果将生产费用和期间费用合并在一起按其经济内容分类，则上述费用要素的具体内容应当扩展到全企业而不仅仅是企业的生产车间和生产部门；并且还应当增加“利息支出”（财务费用中的项目）和“税金”（指计入管理费用项目的房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等）等费用要素。

生产费用按其经济内容分类，可以了解生产过程中物化劳动和活劳动的耗费情况，为计算工业增加值等指标提供依据。

2. 生产费用按其经济用途分类。生产费用的经济用途，是指生产费用在生产产品和提供劳务过程中的实际用途。生产费用按经济用途的分类，通常称为成本项目，即构成产品生产（制造）成本的项目。

工业企业产品生产（制造）成本的构成项目，一般可以分为以下三个成本项目：

(1) 直接材料，包括企业生产过程中实际消耗的原材料、辅助材料、设备配件、外购

半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料。

(2) 直接人工, 包括企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴、福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币福利等职工薪酬。

(3) 制造费用, 包括企业各个生产车间、部门为生产产品和提供劳务所发生的各项间接费用。例如, 生产车间和部门管理人员的职工薪酬, 生产车间和部门房屋、建筑物、机器设备等的折旧费, 原油储量有偿使用费、油田维护费、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、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性停工损失以及其他制造费用等。企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用, 不包括在本项目内。

上述三个成本项目, 是按生产费用的用途而不是按生产费用的经济内容来划分的。例如, 企业支付给职工的工资, 只有产品生产工人的工资才记入“直接人工”项目; 企业生产车间、部门管理人员的工资也应当计入产品成本, 但记入“制造费用”项目; 企业总部 (厂部、公司总部) 管理人员的工资则不计入产品成本, 而记入“管理费用”项目, 作为期间费用处理。

企业应当根据其生产特点和成本管理的要求, 选择适合本企业的成本项目。例如, 燃料和动力费用比重较大的企业, 可以将直接材料项目分成“原材料”、“燃料及动力” (或“外购动力费”) 两个成本项目; 经常有停工损失的企业, 可以增设“停工损失”成本项目; 需要单独核算废品损失的企业, 可以增设“废品损失”成本项目; 等等。企业成本项目一经确定, 不得随意变更, 如需变更, 应当根据管理权限, 经股东大会或董事会, 或经理 (厂长) 会议或类似机构批准并在会计报表附注中予以说明。

上述成本项目中, 直接材料、直接人工等直接费用构成的成本项目, 是单一性费用构成的成本项目, 也叫做要素费用项目; 制造费用等间接费用构成的成本项目, 是综合性费用构成的成本项目, 也叫做综合费用项目。

生产费用按其经济用途分类, 可以了解企业产品成本构成情况, 为考核成本计划的执行情况, 寻找降低产品成本的途径提供依据。

3. 生产费用按其计入产品成本的方式分类。按照生产费用计入产品成本的方式, 可以分为直接计入费用和间接计入费用。

(1) 直接计入费用, 是指为生产某种产品 (某一特定的成本核算对象) 而发生的费用。在计算产品成本时, 该类费用可以根据费用发生的原始凭证直接计入该种产品 (该成本核算对象) 成本。例如, 直接用于某种产品生产的原材料、生产工人的计件工资等, 就可以根据有关“领料单”和“工资结算单”等原始凭证直接计入该种产品成本。

(2) 间接计入费用, 是指几种产品 (几个成本核算对象) 共同发生的费用。这类费用无法根据费用发生的原始凭证直接计入各该种产品成本, 需要采用适当的方法在各种产品之间进行分配以后, 再分别计入有关产品成本。

生产费用按其计入产品成本的方式分为直接计入费用和间接计入费用, 有利于企业正确计算产品成本。对于直接计入费用必须根据有关费用的原始凭证直接计入该产品的成本; 对于间接计入费用则要选择合理的分配方法, 分配计入有关产品的成本。

4. 生产费用按其与产品产量的关系分类。按照生产费用与产品产量的关系, 可以分为变动费用和固定费用。对产品成本而言, 变动费用和固定费用也可以称为变动成本和固定

成本。

(1) 变动费用,是指费用总额随着产品产量(或业务量)的变动而成正比例变动的费用。例如,产品生产直接耗用的原料及主要材料费用、生产工人计件工资等。若就单位产品成本而言,这类费用则是固定的。无论产品产量(或业务量)如何变动,单位产品应负担的这类费用基本不变。

(2) 固定费用,是指在一定产量(或业务量)范围内,费用总额相对固定,即不随产品产量(或业务量)的变动而变动的费用。例如,生产单位管理人员的工资、房屋建筑物的折旧费等。若就单位产品成本而言,这类费用则是变动的。随着产品产量(或业务量)的增加,单位产品应负担的这类费用数额将随之减少。

根据生产费用与产品产量的依存关系,将生产费用区分为固定费用和变动费用,可以为寻找降低成本的途径提供资料。

5. 生产费用按其与生产工艺的关系分类。按照生产费用与生产工艺的关系,可以分为基本费用和一般费用。



思考:怎样理解成本的概念?生产费用按照不同标准分类有何作用?

(1) 基本费用,是指由于生产工艺本身引起的各种费用。例如,生产工艺技术过程耗用的原料及主要材料、燃料及动力、产品生产工人的薪酬等。

(2) 一般费用,是指企业内部各生产单位(车间、分厂)为组织和管理生产所发生的各项费用。例如,生产单位管理人员的工资、办公费、差旅费等。

根据生产费用与生产工艺的关系,将生产费用划分为基本费用和一般费用,有助于考察和分析企业的管理水平。因为企业管理水平愈高,产品成本中一般费用的比重会愈低。

第二节 成本会计的意义

一、成本会计的概念和对象

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中各项资金耗费的发生,以及产品成本和劳务成本的形成进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。成本会计是现代会计的一个重要分支。

成本会计的对象是企业生产经营过程中发生的各项资金耗费和产品成本、劳务成本。生产经营费用、生产费用、产品成本、劳务成本、费用(包括期间费用)是紧密联系的,都包括在成本会计的对象之中。

二、成本会计的内容

成本会计作为企业的一项重要管理活动,包括成本预测、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等具体内容。

（一）成本预测

成本预测是根据成本数据和其他有关资料，运用定量分析和定性分析的方法，对企业未来成本水平及其变动趋势做出科学估计。成本预测工作应当根据企业当前已达到的成本水平和有关经营活动的历史数据，考虑当前市场动态和今后可能影响成本的各种因素，认真分析各种技术经济条件和发展前景，研究可能采取的技术和经济措施，为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有效的信息，避免决策、计划、控制中的主观性、盲目性和片面性。

（二）成本决策

成本决策是在成本预测基础上，结合其他有关资料，运用定量和定性分析的方法，选择最优的行动方案。例如，工业企业有投资立项建厂、扩建改建、技术组织措施的决策，新产品设计或老产品改造的决策，合理下料方案的决策，产品质量成本决策等；农业方面有产业结构决策，农作物结构决策，轮作决策，投资决策等；商业方面有经济批量决策，营销组合决策等。进行成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提，也是实现成本的事前控制，提高经济效益的重要途径。

（三）成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上，具体规定计划期内企业生产费用和期间费用数额、各种产品的成本水平和降低任务。成本计划通常包括：生产费用预算、期间费用预算、商品产品总成本计划、商品产品单位成本计划、可比产品成本降低计划以及完成计划的措施等。通过成本计划管理，可以明确企业在降低产品成本方面的目标，推动企业加强成本管理责任制，增强企业全体职工的成本意识，控制生产费用，挖掘降低成本的潜力，保证企业降低成本任务的完成。

（四）成本控制

成本控制是在生产经营费用的发生和产品成本的形成过程中，依据成本计划所规定的费用预算和成本标准，及时调节影响费用成本的各项因素，使各项生产经营费用的发生和产品成本的形成限制在成本计划和成本标准的范围内。从企业经营进程来看，成本控制包括产品生产的事前控制、生产过程控制和事后控制。事前控制是企业立项建厂、扩建改建、确定技术组织措施，以及新产品设计、研制、老产品改造等在产品正式投产前所进行的一系列降低产品成本的活动。事前控制是整个成本控制活动中最重要的环节，它直接影响以后产品制造成本和使用成本的高低。事前成本控制活动主要有厂址选择和建厂的成本控制，新产品研制设计的成本控制，老产品改进的成本控制，生产工艺改进的成本控制等。产品生产过程中的成本控制包括从生产计划安排、采购原材料、生产准备、生产，直到产品完工入库这一整个过程；生产过程的成本控制是对产品实际劳动耗费的控制，包括原材料耗费的控制、人工耗费的控制、劳动工具耗费和其他费用支出的控制等方面。事后成本控制是定期地对过去某一段时间成本控制的总结，反馈控制来年。通过成本控制，可以防止浪费，及时揭示存在的问题，消除生产损失，实现成本目标。

（五）成本核算

成本核算是对企业生产经营过程中生产经营费用的发生和产品成本的形成所进行的核算。成本核算是会计核算的重要内容，包括各项费用的核算和产品成本的计算。成本核算既可以对企业实际发生的生产经营费用进行反映，计算出各种完工产品的实际总成本和单位成本；又可以对生产经营费用的发生和产品成本的形成进行控制，及时了解生产经营费用预算和商品产品成本计划的执行情况。

（六）成本分析

成本分析是根据成本计划资料、成本核算资料及其他有关资料，运用一系列专门方法，揭示影响费用发生和成本形成的各种因素，评价各个因素变动对费用预算和商品产品成本计划完成情况的影响程度，以挖掘企业降低成本、节约费用的潜力。

（七）成本考核

成本考核是根据成本计划资料和成本核算资料，并结合成本分析资料和其他有关资料，定期进行的企业成本计划完成情况的考察和评价。成本考核旨在鼓励先进，鞭策后进，以监督和促使企业加强成本管理责任制，履行经济责任，提高成本管理水平。各责任者（各部门、各层次和执行人）均为成本考核的对象。根据“干什么、管理什么、算什么”的原则，按责任的归属来核算和报告有关成本信息，评价其工作业绩。成本责任以各岗位所控制的成本为界限，在计算时要剔除外来因素对成本变动的的影响。成本考核应与一定的奖励制度结合起来，以调动各责任者努力完成目标成本的积极性。

上述各项成本管理活动的内容互相配合、互相依存，构成企业成本会计工作的有机整体。成本预测是成本决策的前提，成本决策是成本预测的结果。成本计划是成本决策所确定目标的具体化。成本控制是对成本计划的实施进行监督，保证决策目标的实现。成本核算通过对企业各项费用的发生和产品成本的形成进行核算，可以反映成本计划的实施结果，检验成本决策目标是否实现。成本核算和成本计划资料是企业成本分析的依据，成本分析则可以查明企业成本计划的完成程度和实际脱离计划的原因。成本考核依据企业成本计划、成本核算和成本分析的资料对责任者进行考核和评价，是实现成本决策目标，强化成本核算作用的重要手段。

成本会计包括上述七个方面的内容。根据成本会计课程与财务管理、管理会计等课程的分工，本书主要阐述成本核算和成本分析两个方面的内容。

三、成本会计工作的组织

（一）成本会计机构

成本会计机构是企业负责组织领导和直接从事成本会计工作的职能部门，它是企业会计机构的重要组成部分。企业应当在保证成本会计工作质量的前提下，按照节约成本会计工作时间和费用的原则，设置成本会计工作机构。

成本会计机构内部的组织分工，应当根据企业的特点和成本会计的职能来划分。在企业

总部的成本会计机构内部，一般设置成本核算、成本分析和考核等专门小组。

（二）成本会计人员

在企业成本会计机构中，配备好成本会计人员，提高成本会计人员的素质，是做好成本会计工作的前提。为了提高成本会计工作效率，保证成本会计信息质量，在成本会计机构内部和会计人员中应当建立岗位责任制，定岗、定编、定责，明确分工、各司其职。企业应当重视加强成本会计人员的职业道德教育和业务培训，做到事事有人管、人人有专责。也就是说，每一项成本会计工作都要有人负责；每一个成本会计人员都要明确自己的责任。

（三）成本会计的法律、规章和制度

企业成本会计机构和会计人员必须严格按有关法律、规章和制度的规定进行成本核算，实行会计监督。与成本会计工作有关的法律、规章和制度主要有：

1. 《中华人民共和国会计法》。《中华人民共和国会计法》是我国会计工作的基本法律，是制定会计方面其他法律、规章、制度、办法等的依据。

依照《中华人民共和国会计法》的规定，公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项，按照国家规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润；公司、企业不得随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法，虚列、多列、不列或者少列费用、成本。

2. 《企业会计准则》。企业会计准则体系由基本准则、具体准则和应用指南组成。1992年11月30日，经国务院批准，财政部以财政部令的形式发布了《企业会计准则》，它属于基本准则；2006年2月15日，财政部又以财政部令的形式发布了修订以后的《企业会计准则——基本准则》，同日，以财政部文件的形式印发了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则；2006年10月30日，以财政部文件的形式印发了《企业会计准则——应用指南》。

《企业会计准则》是指导企业进行会计核算的统一规范，属于政府规章性质。企业进行成本核算，组织成本监督，设置成本会计机构和配备成本会计人员等，都应当遵循《企业会计准则》（包括基本准则、具体准则和应用指南）的规定。

3. 企业内部的会计制度和成本核算办法。企业成本会计的实务，必须由企业内部会计制度和成本核算办法等来规范，也就是说，企业内部的会计制度和成本核算办法，是企业组织费用和成本的核算，处理各项具体成本会计业务的直接依据。

企业制定的内部会计制度和成本核算办法，必须符合《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则》的要求；必须适应企业内部生产经营活动和业务活动的特点；必须满足企业加强成本管理和成本监督的要求。

四、成本会计的基础工作

（一）原始记录制度

原始记录是企业最初记载各项业务实际情况的书面凭证。它是编制成本计划、制定各项定额、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，也是成本管理的基础。企业应当建立健全材料采购、产品生产、人事劳资、财务会计、设备动力等