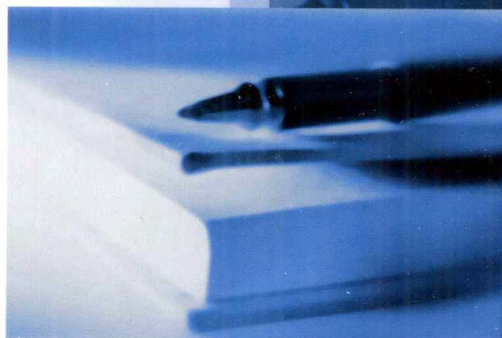


财 政 部 规 划 教 材
全国高等院校应用型会计系列教材

成本会计

胡国强 主编



中国财政经济出版社

财政部规划教材
全国高等院校应用型会计系列教材

成本会计

胡国强 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/胡国强主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 4
财政部规划教材. 全国高等院校应用型会计系列教材
ISBN 978 - 7 - 5095 - 2156 - 4

I. 成… II. 胡… 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 (2010) 第 060097 号

责任编辑: 李昊民 责任校对: 胡永立
封面设计: 陈 瑶 版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 13 印张 309 000 字

2010 年 6 月第 1 版 2010 年 6 月涿州第 1 次印刷

定价: 23.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2156 - 4 / F · 1705

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

序 言

在当今社会,各国经济从社会化到国际化、全球化,是一种必然趋势。在这种趋势下,各种经济活动、各类经济联系及经济现象越来越复杂化。面对这纷繁复杂的经济现象,如何才能从理论上进行更为透彻的理解和把握,进而科学地解释并有效地解决,这是现在和未来的经济管理工作需要认真面对的重要任务。经济的发展,促进了我国教育的发展;经济发展面临的问题,又丰富了我国教育的内容,促进了我国教育改革向纵深发展。

我国教育改革的目标是使教育发展更加符合经济发展的需要,更加贴近经济发展的实际情况,从而培养出应用型的高级经济管理人才。培养应用型高级经济管理人才,就是以培养学生实际应用能力为主要特色,以能力培养为中心,以职业岗位为目标,以培养技术应用能力为主线,设计人才培养方案,培养出适应经济社会发展需要的高级经济管理人才。为了适应应用型本科专业人才的培养,财政部根据《国家教育事业发展规划纲要》(国发[2007]14号)文件的精神,启动了《财政部2009—2011年学历教材建设计划》,组织专家学者编写应用型本科学历教材。其中,应用型本科会计专业系列教材共10种,包括《会计学基础》、《中级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《税务会计》、《会计综合实训》、《审计学》、《政府与非营利组织会计》、《管理会计》和《会计信息系统》。

这套系列教材具有以下几个方面的特色:

第一,突出应用性。培养应用型人才是本系列教材的出发点,整套教材始终贯彻“理论够用,实务讲透”的原则。本系列教材基本上看不到过去的概念、意义、作用等影子,取而代之的是给出理论知识点,强化会计实务的内容。本系列教材着重从学生的实际动手能力方面进行知识介绍和技能训练,学生通过学习可以很快地掌握知识要领,提高实际应用的能力,从而突出了应用性的特点。

第二,具有创新性。创新是科学研究方法的特性。本系列教材在知识体系介绍过程中,始终贯彻科学的态度和创新观点,做到既保持传统的、优秀的知识和方法体系,又从创新角度去发展和开拓。基于此,本系列教材中每一种教材的体例除了第一章之外,其他各章基本上都是以实务内容来命名,各章的每一节基本上都是只涉及“理论知识”和“实务应用”两个方面的内容,这种章节结构安排突出了创新性的特点。

第三,体现时代性。新时代下的新知识体系的构成是一门学科的重要组成部分,知识结构推陈出新是学科发展的一个标志。本系列教材一方面结合当前财经工作发展中的新形势、新问题,将新知识内容融入教材当中;另一方面通过知识链接方式,引导读者掌握新知识的内容,从而突出了新知识的特点。

第四,注重实践性。本系列教材除了主教材外,为了加强对知识的实践训练,每种教材

还配套编写了习题集，供读者学习时使用。这些练习题模拟实际会计工作可能发生的各类业务，使学生边学边练，从而体现了实践性的特点。

本系列教材定位于高等财经教育应用型本科会计专业的教学，主要作为普通高等财经院校相关课程的选用教材，亦可作为各层次会计教育和企业会计培训教材，也适合广大财经从业人员作为学习参考用书。

本系列教材在编写过程中得到有关专家和企业的支持和帮助，在此一并表示感谢。由于编写时间仓促，加上编写水平所限，书中有不足之处在所难免，恳请广大读者提出宝贵的意见和建议，以日臻完善。

财政部应用型本科教材编委会

2010年1月

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，作为全国高等院校财经类教材。

本教材的作者都是长期工作在成本会计和管理会计教学一线的专业教师，具有多年的教学经验，并积累了丰富的教学经验和科研成果，在共同讨论、反复研究的基础上设计了全书的内容纲要，精心组织了各章节的内容。本教材进一步丰富和完善了成本会计的教学内容体系，每章都附有理论知识目标、实务应用目标、重要概念、问题思考等内容，这些内容不仅适用于课堂教学，也适合于读者自学和参考。

广西财经学院胡国强教授负责本教材的总体设计、大纲制订、修改和定稿，并撰写第一章；广东外语外贸大学财经学院程梅副教授撰写第二、七章；青海大学财经学院秦嘉龙教授撰写第三、四、五章；集美大学财经学院高绍福副教授撰写第六章；哈尔滨商业大学会计学院张林教授撰写第八、九章。本教材由武汉科技学院杜国良教授主审。

为了加强对教学内容的理解和实践训练，我们还编写了配套的《成本会计习题集》。用书学校任课老师若需要习题答案及本教材的电子课件，请登录如下网址：<http://www.zgcjyy.com>（或www.中国财经教育网.com），进入“下载专区”即可。

在本教材出版之际，感谢财政部教材编审委员会的领导和中国财政经济出版社的支持与帮助；感谢曾经参与本教材审稿、提出宝贵意见的各位同仁与朋友。由于企业成本管理活动的复杂性，成本信息使用目的不同以及作者在企业生产实践方面的限制，加之成书时间紧迫，书中难免存在不足之处，恳请读者批评指正，以便进一步修改。

编 者

2010年4月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 成本的内涵	(1)
第二节 成本分类	(5)
第三节 成本会计的概念、对象、职能和任务	(8)
第四节 成本会计的工作组织	(11)
第二章 产品成本核算程序	(15)
第一节 产品成本核算的原则和要求	(15)
第二节 费用要素和成本项目	(21)
第三节 成本核算的账户设置和账务处理程序	(23)
第三章 生产费用要素的归集与分配	(27)
第一节 材料费用的归集与分配	(27)
第二节 动力费用的归集和分配	(34)
第三节 薪酬费用的归集和分配	(36)
第四节 其他要素费用的归集与分配	(41)
第五节 辅助生产费用的归集和分配	(43)
第四章 制造成本和期间费用的归集与分配	(55)
第一节 生产损失的归集和分配	(55)
第二节 制造费用的归集和分配	(60)
第三节 生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配	(65)
第四节 期间费用的归集和分配	(77)
第五章 产品成本计算的基本方法	(81)
第一节 产品成本计算方法的选择	(81)
第二节 产品成本计算品种法	(85)
第三节 产品成本计算分批法	(89)
第四节 产品成本计算分步法	(97)

第六章 产品成本计算的辅助方法	(120)
第一节 分类法	(120)
第二节 定额法	(124)
第三节 联产品、副产品、等级产品的成本计算	(133)
第七章 成本报表	(141)
第一节 成本报表的作用和种类	(141)
第二节 商品产品成本表	(143)
第三节 主要产品单位成本表	(145)
第四节 制造费用明细表	(147)
第五节 期间费用报表	(148)
第六节 其他成本报表	(150)
第八章 成本分析与评价	(154)
第一节 成本分析	(154)
第二节 成本评价	(175)
第九章 作业成本法	(184)
第一节 作业成本法概述	(184)
第二节 作业成本计算方法的程序	(190)
参考文献	(198)

总 论

理论知识目标

- ☐ 理解和掌握成本会计的内涵
- ☐ 掌握成本、费用、损失、成本会计的概念，理解成本、费用、损失三者之间的关系

实务应用目标

- ☐ 能够按不同的成本分类标准对企业发生的成本进行分类
- ☐ 能够对企业成本会计工作组织进行设计和改进
- ☐ 能够设计企业的成本会计制度

成本会计是一种管理工具，也是一个管理系统，其目标是通过核算企业和其他组织的运行成本，为其利益相关者提供对决策有用的信息。

第一节 成本的内涵

一、理论知识

(一) 马克思政治经济学中成本的含义

马克思在《资本论》中指出：“按照资本主义方式生产的每一商品 W 的价值，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。”由此可见，在资本主义商品生产中，用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，就是商品的成本价格，也是 $C + V$ 的货币表现。商品价值与成本价格有如下关系：

1. 成本价格只体现商品所耗用的全部物化劳动和部分活劳动。商品价值体现了商品所耗用的物化劳动和活劳动的全部，即 $C + V + M$ ；而成本价格只体现商品所耗用的全部物化劳动和部分活劳动，即 $C + V$ 。在数量上，商品价值要大于成本价格，相差部分为劳动者创造的剩余价值，即 M 。

2. 成本价格体现的是个别劳动或个别企业耗费的实际劳动量。商品价值体现的是社会必要劳动时间耗费的劳动量，反映的是该商品的社会平均价值；而成本价格体现的却是个别

劳动或个别企业耗费的实际劳动量,反映的是不同企业生产该商品的实际物耗水平和个别劳动时间。

3. 成本价格形态掩盖了剩余价值创造的源泉。从商品价值形成过程来看,生产资料的消费是物化劳动耗费,只转移原价值,不创造价值;劳动力的消费是活劳动耗费,不但转移劳动力的价值,而且还创造价值。劳动力的价值可以还原为生产那些为维持劳动者生存所必须耗用的生活资料的价值,而劳动力的使用价值则可以创造大于自身价值的剩余价值。因此,成本价格形态掩盖了剩余价值创造的源泉。

马克思关于成本的理论揭示了成本的经济内涵,把成本界定为商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。

(二) 会计学中成本的含义

1. 国外对会计学中成本内涵的界定。美国会计学会(AAA)在《成本概念与标准》报告中给“成本”定义为“成本是为了实现一定目的而付出(或可能要付出)的,用货币测定的价值牺牲。”

日本大藏省颁布的《成本计算标准》中指出:“成本是指经营者为获得一定的经营成果而消费的物质资料或劳务价值。”

2. 我国对会计学中成本内涵的界定。2001年,我国颁布的《企业会计制度》对“成本”的表述为:成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

2006年,我国颁布的《企业会计准则——基本准则》第三十五条规定:“企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。”可见,《企业会计准则——基本准则》并没有给成本一个明确的定义,但在第九章会计计量中,对历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值分别作了界定。

会计学的成本概念更强调成本计量属性。会计学的成本概念必须是可计量和可用货币表示的。财务会计受制于外部报表使用者对会计信息的要求,将成本理解为企业为了获得营业收入而发生的耗费。

知识链接

现值和公允价值的定义

2006年2月15日我国颁布的《企业会计准则——基本准则》第九章会计计量增加了现值和公允价值两种计量属性,并给予如下定义:现值是指在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量;负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量;公允价值是指在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的计量。

(三) 成本、费用和损失

1. 成本的定义。美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计师名词公报》把成本定义为:“成本是指为获取财货或劳务而支付的现金或移转其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗成本与已耗成本;未耗成本可由未来的收入负担,如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等;已耗成本不能由未来的

收入负担,故应列为当期收入的减项,或借记保留盈余,如出售产品或其他资产的成本及当期费用。”

2. 费用的定义。美国会计师协会 1957 年发布的《第 4 号会计师名词公报》把费用定义为:“最广义的费用,是指可由收入中减除的一切已耗成本。在损益表中,已耗成本常有各种不同的名称,包括成本、费用或损失,如销货成本、营业费用、销售费用及出售资产损失。”

根据以上定义,费用有广义、狭义之分,广义的费用包括损失在内,狭义的费用不包括损失。企业的一切支出最后不一定都能获得收益,如果成本消耗后不能获得收益,则支出变成了损失;如能获得收益,则为费用。所以,费用是为产生收益而丧失的成本。

3. 损失的定义。美国会计师协会《第 4 号会计师名词公报》把损失定义为:“损失是指:其一,就广义而言,为某期间所有费用超过收入的数额;其二,当资产出售、废弃或因意外灾害或冲销而致全部或局部毁损时,其成本超过相关收入的部分。若损失的发生是因上述第二种情况时,应列为收入的减项,因其属于广义的费用。”

根据以上定义,损失是无补偿的已耗成本。它分为两种:一种是费用超过收入的部分;另一种是对收入没有贡献的部分。

4. 成本、费用、损失三者之间的关系。通过上述对美国会计师协会《第 4 号会计师名词公报》中关于成本、费用和损失的理解,三者之间的关系如图 1-1 所示。

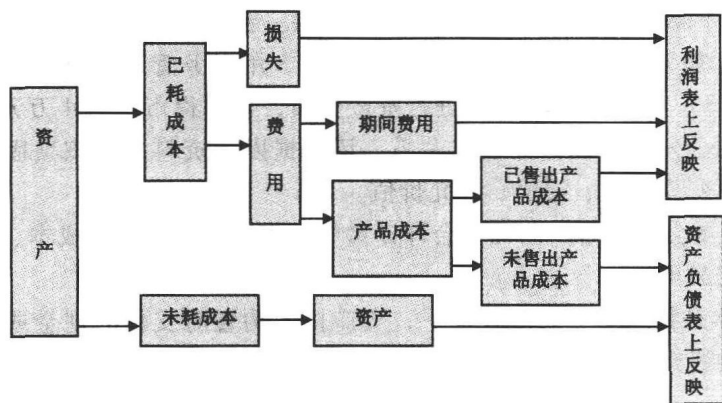


图 1-1 会计学中成本、费用、损失三者之间关系图

图 1-1 中包含以下几层意思: (1) 把企业的资产分成两个方面的成本, 即已耗成本和未耗成本。(2) 未耗成本指支出换取的利益在没有实际耗用以前以资产的形态存在, 在当期资产负债表上反映。(3) 已耗成本指支出换取的利益已经耗用, 无补偿的或无贡献的归为损失, 在利润表中反映; 有补偿的或有贡献的归为费用。(4) 归为费用的已耗成本, 如果能够“对象化”则构成当期产品成本; 如果不能“对象化”则构成期间费用, 直接在利润表中反映。(5) “对象化”的费用构成当期产品成本, 如果当期销售出去则构成已售出产品成本直接在利润表中反映; 如果当期没有销售出去则构成未售出产品成本直接在资产负债表中反映。成本、费用、损失都是对资产的耗费, 而耗费资产的目的是为了获取价值更大的资产。

知识链接

所得税法对成本、费用、损失的界定

2008年1月1日执行的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》对成本、费用、损失作出如下界定：成本，是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费；费用，是指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用，已经计入成本的有关费用除外；损失，是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

（四）成本的作用

产品成本的实质是产品生产过程中的各项劳动耗费及其补偿价值，是反映企业生产经营管理工作的综合性价值指标，也是确定企业盈亏和制订产品价格的基础。

二、实务应用

（一）会计学成本含义的理解

【例1-1】HGQ企业一项固定资产购买时发生的所有必需支出为10万元，已使用2年，提取折旧4万元，提取减值准备1万元。企业现在有几种决策方案：（1）如果出售，能够收到价款4万元，但要发生费用2 000元，售后再买一台同样全新的固定资产需要发生必需支出9万元；（2）如果继续使用，还能够使用5年，用财务管理的方法进行折现，其净现值为45 000元；（3）如果和GSF公司进行资产交换，可换得市价为4万元的一辆汽车，不需要补价，而且两个公司无任何关联方关系。请根据以上资料判断该项固定资产的历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值。

【解答】根据《会计准则》第九章会计计量中对历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值的定义可知：

（1）历史成本是指在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。所以，该项固定资产的历史成本为10万元。

（2）重置成本是指在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。所以，该项固定资产的重置成本为9万元。

（3）可变现净值是指在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。该项固定资产的可变现净值为： $40\ 000 - 2\ 000 = 38\ 000$ （元）。

（4）现值是指在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。该项固定资产的现值为45 000元。

（5）公允价值是指在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。该项固定资产的公允价值为4万元。

（二）会计学中成本、费用和损失的区分

【例1-2】请根据会计学中成本、费用和损失的内涵，对表1-1中的各项目作出区分，

并在表格中相应的位置打“√”。

表 1-1

成本、费用和损失表

项 目	已耗成本		未耗成本
	费 用	损 失	
交易性金融资产			√
应收账款			√
主营业务成本	√		
库存商品			√
原材料			√
营业外支出		√	
财务费用	√		
公允价值变动损益		√	
资产减值损失		√	

第二节 成本 分 类

一、理论知识

成本可以按以下几个不同的层次进行分类：

（一）理论层次上的成本分类

成本从理论层次上可以分为宏观经济成本和微观经济成本。

1. 宏观经济成本。宏观经济成本是从国民经济的投入和产出的关系方面，对维护社会扩大再生产，在生产要素上发生资源耗费补偿价值的考察，宏观经济成本可以从社会平均成本、社会经济成本和社会必要劳动耗费等不同的角度去认识。

2. 微观经济成本。微观经济成本即企业成本，是企业为提供产品或劳务而发生的耗费。根据企业的性质不同，微观经济成本又可以分为生产性成本和劳务性成本。生产性成本是指生产性企业为生产一定质量和数量的产品在生产要素上耗费的个别物化劳动和活化劳动的补偿价值；劳务性成本是指劳务性企业为提供某种劳务在生产要素上耗费的个别物化劳动和活化劳动的补偿价值。

（二）价值链层次上的成本分类

企业创造价值的过程可以分解为一系列不相同但相互联系的经济活动，即作业链。从经济增值角度衡量其总和就构成了企业的“价值链”。每一项活动都要耗费一定的资源，所以，价值链的背后隐藏着企业的“成本链”。企业的“成本链”包括以下几层成本：

1. 设计层成本。设计层成本是指企业在设计阶段根据技术、工艺、装备、质量、性能、功效等方面的因素对某产品设定的目标成本。设计层成本具体又分为产品设计成本和工艺设计成本。产品设计成本是指设计阶段根据相关因素对某产品成本项目（直接材料、直接人

工和制造费用)设定的目标成本;工艺设计成本是指设计阶段根据相关因素对生产产品工艺的每个环节设定的目标成本。

2. 供应层成本。供应层成本是指为准备生产产品而发生的资金耗费,包括资金、存货、固定资产和无形资产等取得成本,以及对这些资产的维护和储存成本等。

3. 生产层成本。生产层成本是指产品生产过程中发生的各种资金耗费,包括直接材料、直接人工、制造费用、管理费用等。

4. 销售层成本。销售层成本是指销售产品的成本和为销售产品而发生的各种资金耗费,包括主营业务成本、销售费用、储存成本和售后服务成本等。

(三) 管理层次上的成本分类

企业成本从企业的价值流的横截面可分为以下几层成本:

1. 战略层成本。战略层成本表现为企业价值链上的成本结构,是指企业从行业维、市场维和生产维等方面对产品未来成本的预计,包括行业进入成本、市场进入成本、产品全生命周期成本、产品设计成本等。

2. 战术层成本。战术层成本表现为与成本目标的差异,是指为实现企业成本战略而制订各种“成本标杆”,包括标准成本、计划成本、定额成本、质量成本、作业成本、责任成本等。

3. 作业层成本。作业层成本是指产品生产执行层面具体活动所引起的资源耗费的一种货币表现,包括产品成本、作业成本、实际成本、可控成本等。

(四) 功能层次上的成本分类

企业成本按照其在经济工作中的作用,可分为以下三类成本:

1. 财务成本。财务成本是根据实际成本原则和权责发生制要求,以及国家财务和会计制度的规定,按各成本受益情况,采用一定的核算程序和计算方法所计算的企业成本。

2. 管理成本。管理成本是根据企业生产经营决策、成本策划、成本控制和业绩评价等方面的要求所建立的成本指标体系。

3. 技术经济成本。技术经济成本是为研究成本和技术、功能与质量的关系,满足企业研究开发新产品、新工艺的需要所设计的成本指标,包括功能成本、设计成本、质量成本和投资成本等。

(五) 要素层次上的成本分类

根据成本管理的实际需要,要素层次上的成本可以按照以下几种不同的标准进行分类。

1. 生产费用按经济内容分类。生产费用按经济内容分类即按生产要素上的耗费分类,可分为劳动资料方面的费用、劳动对象方面的费用和活化劳动方面的费用。劳动资料方面的费用是指在生产过程中为使用和维护劳动工具而发生的资金耗费;劳动对象方面的费用是指在生产过程中为生产产品或提供劳务而耗费的各种原材料、辅助材料、外购半成品、燃料、动力、包装物、修理备用件和低值易耗品的费用;活化劳动方面的费用是指在生产过程中为生产产品或提供劳务而支付的人员工资、奖金、津贴、补贴和职工福利费等。

2. 生产费用按企业成本的生产费用经济用途分类。生产费用按企业成本的生产费用经济用途,可分为制造费用成本和期间费用成本。制造费用成本是指可以直接或间接计入产品或劳务成本的费用;期间费用成本是指不能计入产品或劳务成本,期末直接计入当期损益中的费用。制造费用成本又可分为直接材料、直接薪酬和制造费用,期间费用成本又可再分为

管理费用、财务费用和销售费用。

3. 按生产费用计入企业成本的程序分类。按生产费用计入企业成本的程序,可分为单要素成本和综合要素成本。单要素成本是指只由一种经济性质的费用要素构成的成本项目;综合要素成本是指由两种或两种以上经济性质的费用要素构成的成本项目。

4. 按生产费用计入企业成本的方法分类。按生产费用计入企业成本的方法,可分为直接费用成本和间接费用成本。直接费用成本是指能够根据原始凭证记载的耗费信息直接归集到某种成本计算对象的费用;间接费用成本是指不能够根据原始凭证记载的耗费信息直接归集到某种成本计算对象,而需要通过一定的分配方法才能计入某种成本计算对象的费用。

5. 按生产费用与生产经营活动的关系分类。按生产费用与生产经营活动的关系,可分为基本费用成本和一般费用成本。基本费用成本是指由生产经营活动自身引起的各项费用汇集而成的成本费用项目;一般费用成本是指由组织和管理生产经营活动而发生的各项费用汇集而成的成本费用项目。

6. 按成本习性或者成本性态分类。成本按其习性或者性态,可分为固定成本、变动成本和半变动成本。固定成本是指在一定业务量范围内,总额不受业务量变动的影响而保持不变的成本;变动成本是指在一定时期和一定业务量范围内,总额随业务量的变动而发生正比例变动的成本;半变动成本是指总成本虽然受产量变动的影响,但是其变动的幅度并不与产量的变化保持严格的比例。这类成本由于同时包括固定成本与变动成本两种因素,实际上属于混合成本。

(六) 成本分类小结

上述这些分类之间既有区别,又有联系。各类成本分类比较如表1-2所示。

表 1-2 成本各种分类比较

分类标志	标志解释	分类名称	分类用途
1. 理论层次	成本的本质属性和理论构成	宏观经济成本和微观经济成本	对理论研究具有指导意义
2. 价值链层次	企业的产品或项目的内部“成本链”	设计层成本、供应层成本、生产层成本、销售层成本	识别企业的成本竞争优势
3. 管理层次	企业价值链的横截面	战略层成本、战术层成本和作业层成本	成本的策划和控制
4. 功能层次	成本在经济工作中的作用	财务成本、管理成本和技术经济成本	成本策划和核算
5. 要素层次	成本构成的具体内容	分为多个方面	成本预算、计划、核算、控制、报表、分析和考核
(1) 经济内容	生产要素上耗费	劳动资料、劳动对象和活化劳动	成本预算和报表
(2) 经济用途	成本构成项目	制造费用和期间费用	成本计划、核算、控制和分析

续表

分类标志	标志解释	分类名称	分类用途
(3) 计入程序	生产费用计入企业成本的程序	单要素成本和综合要素成本	成本预算和分析
(4) 计入方法	直接和间接计入成本	直接费用成本和间接费用成本	计划和核算
(5) 与生产经营活动关系	生产费用与生产经营活动的依存关系	基本费用成本和一般费用成本	成本核算和控制
(6) 成本习性或者性态	与业务量的依存关系	固定成本、变动成本和半变动成本	成本预测、决策、控制、计算和分析

二、实务应用

【例 1-3】对企业发生的表 1-3 中的费用项目进行分类，在相应的位置打“√”。

表 1-3 企业发生的费用项目分类

项目	单要素费用	综合要素费用	直接费用成本	间接费用成本	基本费用成本	一般费用成本
直接材料	√		√		√	
直接薪酬	√		√		√	
制造费用		√		√		√
管理费用		√				√
财务费用		√				√
营业费用		√				√

■ 第三节 成本会计的概念、对象、职能和任务

一、理论知识

(一) 成本会计的概念

成本会计是以货币为主要计量单位，运用会计的基本原理和一般原则，采用一定的特有技术方法，对企业生产经营过程中发生的各项耗费进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。

成本会计可分为狭义成本会计和广义成本会计。狭义的成本会计是对生产经营过程中发生的费用进行归集和分配，计算出有关成本计算对象的总成本和单位成本，并加以分析和考核。狭义成本会计侧重于产品成本的核算。广义的成本会计是成本会计与管理的直接结合，

它按照成本最优化的要求,采用现代数学和数理统计的原理和方法,建立起数量化的管理技术,对企业生产经营过程中发生的资源耗费进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等一系列价值管理,旨在提高经济效益的一种管理活动,即现代成本会计。

(二) 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。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。不同类型的企业,其成本会计对象的表现形式不尽相同,本书主要对制造业的成本会计对象作一详细说明。

1. 制造业的成本会计对象。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。所有这些支出构成企业在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,以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。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是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,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是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,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是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,因此,它们构成企业的期间费用。由此可见,制造业成本会计的对象是企业在产品制造过程中的生产成本(或制造成本)和期间费用。

2. 其他行业的成本会计对象。商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游饮食服务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《企业会计准则》和《企业财务通则》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成为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,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。

(三) 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与功能,它具有以下两大基本职能:

1. 成本核算职能。成本会计的核算职能是从价值补偿的角度出发,反映生产经营过程中各种费用的支出以及生产经营业务成本和期间费用等的形成情况,为经营管理提供各种成本信息的功能。成本核算是对于生产经营过程中所发生的各种费用,按照一定的对象和标准进行归集和分配,以计算各成本计划对象的总成本和单位成本。成本核算既是对产品实际生产