

普通高等院校会计学专业精编教材

成本会计

任月君 / 主 编



清华大学出版社

普通高等院校会计学专业精编教材

成本会计

任月君 / 主 编

清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本书依据《企业会计准则》，结合财政部 2012 年发布的《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》的最新精神，在总结长期教学、实训工作经验的基础上编写，主要介绍了成本会计的核算原理和核算方法，包括成本的含义和分类、产品成本核算的要求和程序、生产要素费用归集和分配的核算、辅助生产成本的核算、制造费用的核算、生产损失的核算、在产品和产成品成本的核算、产品成本计算方法概述、品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、期间费用的核算、标准成本制度、成本报表和成本分析等。通过本课程的学习，学习者可以掌握成本会计的基本理论和核算方法，并具备一定的实际操作技能。

本书适合普通高等院校和成人高校会计学、财务管理和审计学专业作为教材使用，也可供一般社会读者阅读参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。侵权举报电话：010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/任月君主编. --北京：清华大学出版社，2014

普通高等院校会计学专业精编教材

ISBN 978-7-302-36592-1

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 112092 号

责任编辑：刘士平

封面设计：于晓丽

责任校对：袁 芳

责任印制：王静怡

出版发行：清华大学出版社

网 址：<http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址：北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编：100084

社总机：010-62770175 邮 购：010-62786544

投稿与读者服务：010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈：010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课 件 下 载：<http://www.tup.com.cn>, 010-62795764

印 装 者：北京鑫海金澳胶印有限公司

经 销：全国新华书店

开 本：185mm×260mm

印 张：19.5

字 数：444 千字

版 次：2014 年 10 月第 1 版

印 次：2014 年 10 月第 1 次印刷

定 价：39.00 元

产品编号：054973-01



成本会计课程是会计学、财务管理、审计等相关专业的主干专业课。为了满足高等院校会计学、财务管理等相关专业成本会计本科教学的需要,我们依据《企业会计准则》和财政部发布并于2014年1月1日起施行的《企业产品成本核算制度(试行)》的最新精神,组织编写了《成本会计》这本教材。

本教材从“理论与实用并重”的专业教育目标出发,按照着重掌握成本会计基本理论和实用技能的指导方针来安排教材结构和内容。本教材的主要内容包括制造业企业的产品成本核算和成本分析,重点讲解制造业企业的产品成本核算,将成本核算的内容分为两大部分:一是产品成本核算的基本原理;二是成本核算的各种方法。全书共分为十八章,第一章至第八章主要介绍产品成本核算原理,第九章至第十六章主要介绍成本核算的各种方法。企业成本会计工作的最终“产品”是按月编制的成本报表。为了加强成本管理,企业应当根据成本报表提供的资料进行成本分析。本教材第十七章和第十八章分别介绍了企业成本报表和成本分析的内容。

本教材的编写力求做到理论联系实际,在基本理论方面,尽可能吸收我国成本会计理论研究的最新成果;在实务上,围绕重点教学内容,精心设计了大量例题,并在每章内容之后都配有复习思考题和练习题,使教材内容通俗易懂,便于初学者学习和掌握成本会计课程的基本内容,便于掌握成本会计的基本理论和方法。本教材结构合理、深度适中,易于实训操作。本教材适用于高等院校会计学、财务管理、审计学等管理类和经济类相关专业本科生教学,并可作为经济管理人员培训和自学的参考用书。

本教材由东北财经大学任月君教授主编,负责全书写作大纲的拟定和编写的组织工作,并对全书总纂定稿。具体分工如下:第一章、第二章、第七章至第十三章、第十五章、第十七章、第十八章由任月君教授编写;第三章、第六章由崔刚副教授编写;第四章、第五章由耿玮副教授编写;第十四章、第十六章由周萍讲师编写。

由于编者水平所限,书中错误之处在所难免,敬请各位读者批评、指正。

编 者
2014年9月



第一章 总论	1
第一节 成本的含义和作用	1
一、成本的含义	1
二、成本的一般含义	3
三、成本的作用	4
第二节 成本的分类	5
一、按计算产品成本和确定损益为目的的分类	5
二、按成本与业务量之间的关系分类	7
第三节 成本会计的职能和分类	7
一、成本会计的职能	7
二、成本会计的分类	9
第二章 成本会计的基础工作和工作组织	13
第一节 成本会计的基础工作	13
一、建立定额管理制度,制订必要的消耗定额	13
二、加强物资的计量、验收、领发和清查制度	14
三、建立内部结算制度,制订内部结算价格	14
四、建立原始记录制度,制订合理的凭证传递流程	15
第二节 成本会计工作的组织	16
一、成本会计机构	16
二、成本会计人员	18
三、成本会计制度	19
第三章 产品成本核算概述	23
第一节 产品成本核算的原则	23
一、合规性原则	23
二、分期核算原则	23
三、权责发生制原则	24
四、实际成本原则	24
五、可比性原则	24

第二节 产品成本核算的要求	25
一、遵守会计准则与有关成本核算制度	25
二、产品成本核算应当与成本管理工作相结合	25
三、准确划分成本费用界限	26
四、做好成本核算的基础工作	27
五、选择适当的成本计算方法	27
六、定期编报成本信息	27
第三节 产品成本核算的程序	28
一、产品成本核算会计科目的设置与应用	28
二、产品成本核算的一般程序	29
第四章 生产要素费用的归集和分配	32
第一节 生产要素费用概述	32
一、生产要素费用的含义及分类	32
二、生产要素费用核算的原则	33
第二节 材料费用的归集和分配	33
一、材料费用的归集	33
二、材料费用的分配	35
三、燃料费用的归集和分配	38
第三节 外购动力费用的归集和分配	39
一、外购动力费用的归集	40
二、外购动力费用的分配	40
第四节 职工薪酬的归集和分配	42
一、职工薪酬的核算内容	42
二、职工薪酬的原始记录	44
三、职工薪酬的计算方法	45
四、职工薪酬的分配	53
第五节 折旧费用的归集和分配	55
一、折旧费用的归集	55
二、折旧费用的分配	55
第六节 其他要素费用的归集和分配	56
一、其他要素费用的归集	56
二、其他要素费用的分配	57
第五章 辅助生产费用的归集和分配	59
第一节 辅助生产费用的归集	59
一、辅助生产费用的含义	59
二、辅助生产费用的特点	59



三、辅助生产费用归集的程序	60
第二节 辅助生产费用的分配	61
一、辅助生产费用分配的特点	61
二、辅助生产费用的分配方法	61
第六章 制造费用的归集和分配	72
第一节 制造费用的归集	72
一、制造费用的内容	72
二、制造费用的归集方法	73
第二节 制造费用的分配	73
一、制造费用分配的一般原则	73
二、制造费用分配的主要方法	74
第七章 废品损失和停工损失的归集和分配	81
第一节 废品损失的归集和分配	81
一、废品的分类和废品损失的内容	81
二、废品损失的归集和分配的方法	82
第二节 停工损失的归集和分配	87
一、停工损失的内容	87
二、停工损失的归集和分配的方法	87
第八章 生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配	90
第一节 完工产品和在产品成本核算的内容	90
一、完工产品和在产品成本计算模式	90
二、在产品数量的核算	90
三、在产品清查的核算	91
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	92
一、不计算在产品成本法	92
二、在产品按固定成本计算法	93
三、在产品按所耗直接材料费用计算法	93
四、约当产量法	94
五、在产品按定额成本计算法	100
六、定额比例法	102
第三节 完工产品成本的结转	107
第九章 产品成本计算方法概述	112
第一节 企业生产类型及其特点	112
一、企业生产按工艺过程的特点划分	112

二、企业生产按生产组织的特点划分	113
第二节 生产类型特点及成本管理要求对成本计算方法的影响	113
一、生产类型特点对成本计算方法的影响	113
二、成本管理要求对成本计算方法的影响	116
三、成本计算的辅助方法	116
第三节 各种产品成本计算方法的实际运用	117
一、同时使用几种产品成本计算方法	117
二、结合使用几种成本计算方法	118
第十章 产品成本计算的品种法	120
第一节 品种法的基本内容	120
一、品种法的概念和适用范围	120
二、品种法的特点	120
三、品种法的成本计算程序	121
第二节 品种法成本计算举例	124
一、典型品种法成本计算举例	124
二、简单品种法成本计算举例	131
第十一章 产品成本计算的分批法	137
第一节 分批法的基本内容	137
一、分批法的概念和适用范围	137
二、分批法的特点	137
三、分批法的成本计算程序	139
第二节 分批法成本计算举例	140
一、间接费用按当月费用分配法成本计算举例	140
二、间接费用按累计费用分配法成本计算举例	144
第十二章 产品成本计算的分步法	151
第一节 分步法的基本内容	151
一、分步法的概念和适用范围	151
二、分步法的特点	151
三、分步法的种类	152
第二节 逐步结转分步法	152
一、逐步结转分步法的含义	152
二、逐步结转分步法的成本计算程序	152
三、综合结转分步法	154
四、分项结转分步法	160
五、逐步结转分步法的优缺点	162

第三节 平行结转分步法	163
一、平行结转分步法的含义	163
二、平行结转分步法的成本计算程序	163
三、平行结转分步法下的成本计算	164
四、平行结转分步法的优缺点	167
第十三章 产品成本计算的分类法	173
第一节 分类法的基本内容	173
一、分类法的概念和适用范围	173
二、分类法的特点	173
三、分类法的成本计算程序	174
四、类内产品成本的分配方法	175
第二节 分类法成本计算举例	176
一、按系数法计算类内产品成本	176
二、按定额比例法计算类内产品成本	179
第三节 联产品、副产品、等级品的成本计算	180
一、联产品的成本计算	180
二、副产品成本计算	183
三、等级品成本计算	186
第十四章 产品成本计算的定额法	190
第一节 定额法的基本内容	190
一、定额法的基本原理	190
二、定额法下产品成本的计算程序	190
三、定额成本的计算	191
四、定额差异的核算	192
五、定额变动的核算	195
六、产品实际成本的计算	197
第二节 定额法成本计算举例	197
一、定额成本计算方法实例	197
二、产品成本计算定额法的优缺点	199
第十五章 标准成本制度	203
第一节 标准成本制度概述	203
一、标准成本制度的特点和作用	203
二、标准成本制度实施的步骤和条件	204
三、标准成本的分类与制订	205
第二节 标准成本差异的计算与分析	208



一、直接材料标准成本差异的计算与分析	209
二、直接人工标准成本差异的计算与分析	210
三、制造费用成本差异的计算与分析	212
第三节 标准成本制度的账务处理	214
一、标准成本制度账务处理的特点	214
二、标准成本差异的处理方式	215
三、标准成本制度下成本核算举例	218
四、标准成本制度与定额成本法的比较	221
第十六章 期间费用的核算	226
第一节 管理费用	226
一、管理费用的内容	226
二、管理费用的核算	227
第二节 销售费用	228
一、销售费用的内容	228
二、销售费用的核算	229
第三节 财务费用	230
一、财务费用的内容	230
二、财务费用的核算	230
第十七章 成本报表	233
第一节 成本报表的作用和分类	233
一、成本报表的含义	233
二、成本报表的作用	233
三、成本报表的分类	234
四、成本报表的编制要求	234
第二节 商品产品成本表	235
一、商品产品成本表的概念和作用	235
二、商品产品成本表的结构和内容	235
三、商品产品成本表的编制方法	235
第三节 主要产品单位成本表	237
一、主要产品单位成本表的概念和作用	237
二、主要产品单位成本表的结构和内容	237
三、主要产品单位成本表的编制方法	238
第四节 各种费用报表	239
一、各种费用报表的概念和作用	239
二、各种费用报表的结构和内容	239
三、各种费用报表的编制方法	241

第十八章 成本分析	244
第一节 成本分析的程序和方法	244
一、成本分析的内涵	244
二、成本分析的程序	244
三、成本分析的方法	246
第二节 全部商品产品成本分析	250
一、按产品类别分析全部商品产品成本计划的完成情况	251
二、按成本项目分析全部商品产品成本计划的完成情况	252
第三节 可比产品成本分析	253
一、可比产品成本降低任务及其完成情况的计算	254
二、影响可比产品成本降低任务完成情况的因素	255
三、可比产品成本降低任务完成情况的分析方法	258
第四节 产品单位成本分析	261
一、产品单位成本分析的意义	261
二、产品单位成本计划完成情况分析	261
三、产品单位成本各主要项目分析	262
第五节 制造费用和各项期间费用分析	267
一、制造费用和各项期间费用分析的意义	267
二、制造费用和各项期间费用的分析方法	268
各章练习题参考答案	272
参考文献	297



总 论

第一节 成本的含义和作用

一、成本的含义

在会计理论中,成本是一个非常重要的概念,人们从不同的目的和角度出发,对成本有不同的理解。成本是一个价值范畴,它所涉及的范围相当广泛,本书所要研究的成本,是指制造企业为制造产品而发生的产品成本,以及与产品制造活动没有直接联系,但与一定会计期间相联系的期间成本。

(一) 产品成本的含义

为了理解产品成本的含义,应当从产品成本的经济内涵和实际内容两方面进行学习。

1. 产品成本的经济内涵

产品生产活动是制造业企业的基本经济活动。产品生产的过程,是价值创造的过程,同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程。从经济学角度来讲,成本是商品经济的产物,属于商品经济范畴,商品生产过程中所消耗的物化劳动和活劳动包括劳动对象的耗费、劳动手段的耗费和活劳动中必要劳动的耗费。马克思在研究资本主义商品生产时指出,“按照资本主义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的部分,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,这就是商品的成本价格。”^②马克思的分析指出了成本价格是“生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物”,而这里的“成本价格”即指产品的生产成本。这一经典论述,一方面从耗费角度说明了产品成本的组成内容,即生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物,另一方面从补偿角度说明了产品成本的作用,即补偿商品使资本家自身耗费的东西。因此,产品成本是商品价值最重要的组成部分,它既是生产耗费的反映,又是生产补偿的尺度。

^{①②} 马克思恩格斯全集,25卷,北京:人民出版社,1974,30.

马克思的成本价格理论同样适用于我国社会主义市场经济体制,只是由于所有制形式不同,对其赋予了新的含义。社会主义市场经济体制下商品价值的组成内容包括:①生产经营过程中耗费的物化劳动价值(C),即已耗费的劳动工具和劳动对象的价值;②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;③劳动者为社会劳动所创造的价值(M)。其中的 $C+V$,即商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现,就是社会主义制度下产品成本的经济内涵,也可称为“理论成本”。

由于产品生产的过程同时也是物化劳动和活劳动的耗费过程,因此,企业一定时期内在日常活动中发生的、用货币表现的各项生产耗费,即为企业的生产费用。生产费用按照产品予以对象化,即为产品成本,即企业为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各项生产费用,就是产品的生产成本。

2. 产品成本的实际内容

企业产品成本的实际内容与理论成本应当是相同的,但是将理论成本应用于产品成本计算的实践,还应当考虑国家宏观方针政策和企业微观上成本管理的需要。应该说,理论成本与实际成本有共同之处,但也会有一些差异。在实际工作中,为了使各企业产品成本计算口径一致,防止企业乱挤乱摊产品成本,保持产品成本信息具有可比性,需要由国家统一制定产品成本开支范围,明确规定哪些费用开支可以计入产品成本、哪些费用开支不能计入产品成本,即明确产品实际成本的内容。

产品成本开支范围,是由国家依据企业生产经营过程中所发生费用的不同性质,根据产品成本的经济内涵和加强成本核算的要求,对计入产品成本的各项支出的内容所作的统一规定。按照这种法定内容计算并登记入账的产品成本,称为财务成本或制度成本。综合《企业会计准则》和 2014 年 1 月 1 日起施行的《企业产品成本核算制度(试行)》等有关财会制度法律规范,制造业企业产品成本开支范围包括以下各项内容。

(1) 为制造产品而消耗的材料费用。包括为制造产品消耗的各种原材料、辅助材料、外购半成品和燃料等的费用。

(2) 为制造产品而耗用的各种燃料和动力费用,如电力费用等。

(3) 生产单位支付的职工薪酬,包括支付的职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、医疗保险费等各种保险费、住房公积金等。

(4) 生产用固定资产的折旧费用 and 低值易耗品的摊销费用。

(5) 生产过程中发生的废品损失,以及季节性和修理期间的停工损失。

(6) 生产单位为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。包括生产单位发生的机物料消耗、生产车间管理人员的工资等职工薪酬、生产车间计提的固定资产折旧、支付的办公费、水电费等。^①

为了加强成本管理,有关财会法规中还规定,下列各项开支不得列入产品成本:①购置、建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出;②对外投资的支出和分配给投资者

^① 企业会计准则——应用指南,北京:中国财政经济出版社,2006,242.

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，以及企业对外捐赠、赞助等支出；④期间费用；⑤其他不能计入产品成本的支出。

可以看出，上述产品成本内容是以理论成本为基础的，同时考虑了国家方针政策和企业管理的需要，因此，产品成本的实际内容与理论成本并不完全相同。比如，生产过程中发生的废品损失属于损失性支出，并不能形成产品价值，不应计入产品成本，但是为了加强企业成本管理，降低废品损失，而把这种损失性支出计入产品成本，从而提高成本指标的综合反映能力，使成本指标可以更好地反映企业工作质量，促使企业努力降低成本。

（二）期间成本的含义

期间成本也称为期间费用，是指本期发生的、不能计入某种产品成本的、应当直接计入当期损益的各项费用，包括管理费用、销售费用和财务费用。

1. 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理生产经营所发生的管理费用，包括企业在筹建期间内发生的开办费、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（包括行政管理部门职工工资及福利费、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、排污费以及企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等。

2. 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，包括企业在销售商品过程中发生的保险费、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、与专设销售机构相关的固定资产修理费用等。

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）、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

二、成本的一般含义

会计学界往往将马克思在资本论中所界定的产品成本当作一般的成本概念。实际上，成本是一个非常广义的概念，包括产品成本、期间成本、机会成本、责任成本、环境成本等各种成本，产品成本只是其中的一种。会计学成本的一般含义是指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。这一概念包括：①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；②成本的发生是为了达到一定的目的。如果成本的发生没有明确的目的，则只能算是一种浪费；③成本必须是可以用货币计量的，否则就无法进行成本核算。

学习成本，需要明确成本与费用两个概念。成本与费用这两个术语有时被作为同义

语,但实际上它们是两个不同的概念。根据我国《企业会计准则——基本准则》,“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”^①。费用有狭义和广义之分,本书所说的费用是指狭义的费用,只包括与本期营业收入相配比的那部分耗费,即生产成本和期间费用。广义的费用既包括各种费用,也包括直接计入当期损益的损失,如处置固定资产的净损失、罚款支出和非常损失等。

三、成本的作用

成本在企业的经济管理中有着重要作用,具体包括以下方面。

(一) 成本是生产耗费的补偿尺度

企业产品生产的过程既是价值创造的过程,也是物化劳动和活劳动的耗费过程。为了保证企业再生产的顺利进行,企业在生产过程中发生的各项生产耗费,必须通过销售商品的收入得到补偿。生产耗费补偿金额的大小,要以产品成本作为衡量尺度。生产成本必须全部得到补偿,才能保证企业再生产的正常进行。而且,企业不仅要用商品销售的收入补偿生产耗费,还必须要有盈利,这样才能满足企业扩大再生产的需要,从而保证企业不断发展。因此,产品成本作为生产耗费的补偿尺度,对于正确计算企业经营损益、保证企业不断发展,具有重要意义。

(二) 成本是反映企业工作质量的一项综合指标

成本可以综合反映企业的生产耗费水平。企业产品设计是否合理、生产工艺过程是否先进、劳动生产率水平的高低、原材料的利用程度、废品率的高低、产品质量的好坏、生产费用开支的节约还是浪费、管理工作水平和生产组织的水平,以及供产销各环节的协调情况等,都会通过成本指标反映出来。因此,成本是衡量企业工作质量的一项综合性指标。

(三) 成本是制订商品价格的重要依据

商品价格是商品价值的货币表现。制订商品销售价格,虽然要考虑市场供求关系的变化,但也必须考虑企业的承受能力,成本是企业商品价格制订的最低经济界限。如果商品的售价低于产品生产成本,企业的生产耗费就不能通过销售收入得到补偿,长此以往,企业很难持续经营下去。但是,如果商品定价过高,就很难被市场接受,企业就失去了竞争力,最终就要被淘汰出局。因此,企业必须重视成本管理工作,尽全力降低产品成本,以使企业能够更好地在竞争中谋求发展。

(四) 成本是企业进行经营预测、决策和分析的重要依据

在市场经济条件下,企业之间的竞争日趋激烈。企业要在激烈的市场竞争中谋求发

^① 企业会计准则——基本准则. 北京:经济科学出版社,2006,4.

展,就必须以市场为重心,采用科学的方法进行市场调查,研究开发市场需要的新产品,根据市场需要合理安排生产计划,选择合理的工艺方案,这些都需要企业正确进行经营预测和决策。而且,为了有效管理企业生产经营活动,有效地进行成本管理,需要经常对经营情况进行分析,以便发现问题,及早采取措施加以控制。企业进行经营预测、决策和分析时,除了要利用其他各种相关资料外,也必须利用成本资料,因此,成本核算资料是企业进行经营预测、决策和分析的重要参考依据。

第二节 成本的分类

成本可以有各种不同的分类,企业成本管理的要求不同,成本分类的标准就不同。以下主要说明以计算产品成本为目的和按成本与业务量之间的关系所进行的成本分类。

一、按计算产品成本和确定损益为目的的分类

按计算产品成本和确定损益为目的所进行的成本分类,包括按成本的经济用途和按成本与特定产品之间的关系进行的成本分类。

(一) 按成本的经济用途分类

成本按其经济用途或职能进行分类,可以分为生产成本和非生产成本。

1. 生产成本

生产成本即指产品成本,是指企业为生产产品而发生的各项生产费用。根据财政部2013年发布并从2014年1月1日起施行的《企业产品成本核算制度(试行)》第三条的规定,产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。《企业产品成本核算制度(试行)》第二十一条和第二十二条分别规定,企业应当根据生产经营特点和管理要求,按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。制造企业一般设置直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等成本项目。

(1) 直接材料是指加工后构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。例如,棉纱是制作各种布料的主要材料,棉纱的成本构成了各种布料产品的直接材料成本。

(2) 燃料和动力是指直接用于产品生产的燃料和动力。

(3) 直接人工也称为直接工资,是指企业支付的直接从事产品生产的生产工人的职工薪酬,包括职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、医疗保险费等。

(4) 制造费用是指生产单位为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用,包括企业生产部门(如生产车间)发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

成本按经济用途所作的这种分类,是企业为了计算产品成本和确定损益而对成本进行的一种重要分类,上述分类的内容称为产品成本项目。由于各企业生产特点不完全相

同,可以根据各项生产费用支出的比重大小和成本管理的要求,在上述统一成本项目的基础上,适当增加成本项目。例如,发生废品损失较多的企业,可以增设“废品损失”成本项目;外购半成品比较多的企业,可以增设“外购半成品”成本项目。

对产品生产成本的上述主要项目按照不同方式进行组合,可以得到一些不同的概念,将直接材料、燃料和动力、直接人工成本合计起来,可以称为产品主要成本;将燃料和动力、直接人工和制造费用合计起来,可以称为产品加工成本。

2. 非生产成本

非生产成本也称为期间费用,是指本期发生的、不能直接或间接计入某种产品成本的、而应当直接计入当期损益的各项费用,包括管理费用、销售费用和财务费用。

根据财政部发布的《企业产品成本核算制度(试行)》第五条的规定,企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则,正确区分产品成本和期间费用。成本按经济用途所作的分类,是成本最基本的分类。通过这种分类,可以了解生产成本的构成情况,对企业正确计算产品成本和确定损益,具有重要意义。

(二) 按成本与特定产品之间的关系分类

按成本与特定产品之间的关系进行分类,可以把成本分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本

直接成本也称为可追溯成本,是指与某一特定产品之间具有直接联系,可以用经济合理的方式直接计入该产品或某一成本对象中的成本。构成产品实体的直接材料成本、生产工人工资等,一般属于直接成本。

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,或者虽然具有直接联系但不能用经济合理的方式计入各产品成本中的成本。例如,车间管理人员的工资费用、生产厂房的折旧费用等,一般属于间接成本。

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有着重要意义。根据财政部《企业产品成本核算制度(试行)》第三十四条的规定,企业所发生的费用,能确定由某一成本核算对象负担的,应当按照所对应的产品成本项目类别,直接计入产品成本核算对象的生产成本;由几个成本核算对象共同负担的,应当选择合理的分配标准分配计入。即,企业生产过程中发生的各种生产费用计入产品成本的原则是:直接成本直接计入各该产品成本,间接成本分配计入各该产品成本。间接成本分配计入产品成本时,分配标准的选择是否适当,直接影响到成本计算的结果。《企业产品成本核算制度(试行)》规定,企业应当根据生产经营特点,以正常生产能力水平为基础,按照资源耗费方式确定合理的分配标准。

区分直接成本与间接成本,并非单纯考虑产品成本项目或费用的性质,还应考虑以下具体情况:①产品成本项目比重大小。如果原材料成本占产品成本的比重很小,即使原材料成本属于直接成本,也不必花费精力将其直接计入各产品成本,而可以作为制造费用分配计入各产品成本,例如家具生产时使用的胶剂、铁钉等。②工资计算方式和原材料利