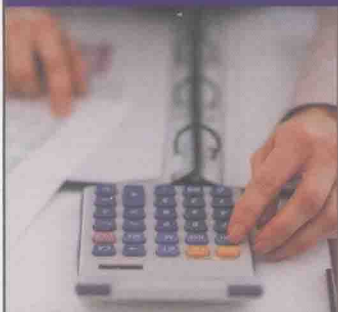




“经济转型与管理创新”学术精品文库

现代企业 成本会计研究



以财政部2013年《企业产品成本核算制度（试行）》、2014年修订或新增的7项会计准则和会计准则应用指南为依据，吸收成本会计实践的最新经验和成本会计教学与研究的大量成果，重点阐述制造业企业成本核算、成本控制与成本分析的理论及方法，兼顾理论学习与实务应用，强调成本管理理念，培养职业应用能力。

王大江 许存兴 石党英 等 ©编著



西南交通大学出版社

“经济转型与管理创新”学术精品文库

现代企业成本会计研究

王大江 许存兴 石党英 等 编著

西南交通大学出版社

· 成 都 ·

图书在版编目 (C I P) 数据

现代企业成本会计研究 / 王大江等编著. —成都:
西南交通大学出版社, 2015.5
ISBN 978-7-5643-3880-0

I. ①现… II. ①王… III. ①企业发展—成本会计—
研究 IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 096512 号

现代企业成本会计研究

王大江 等 编著



责任编辑 罗爱林
特邀编辑 罗旋
封面设计 严春艳

出版发行	西南交通大学出版社 (四川省成都市金牛区交大路 146 号)
发行部电话	028-87600564 028-87600533
邮政编码	610031
网 址	http://www.xnjdcbs.com

印刷	四川煤田地质制图印刷厂
成品尺寸	185 mm × 260 mm
印 张	20.5
字 数	540 千
版 次	2015 年 5 月第 1 版
印 次	2015 年 5 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5643-3880-0
定 价	40.00 元

图书如有印装质量问题 本社负责退换
版权所有 盗版必究 举报电话: 028-87600562

前 言

“以较低的成本创造更多的价值”，成本不是自己发生的，而是管理和决策的结果。成本计量固然重要，但对战略决策而言，成本计量的相关性、及时性比准确性更为重要。实际上，大多数企业的成本会计已实现了电算化，计量的现实任务已经不如设计、解释、识别投资机会和成本与业绩的改进方法重要。成本会计应该关注不同决策的后果，以减少失误、发现机会。随着全球经济的快速发展和企业经营管理要求的不断提高，成本会计人员不仅是成本数据的提供者，也是企业经营管理决策的参与者。成本会计不仅要为企业管理者提供产品、服务和客户等的成本信息，还要通过成本分析与控制为企业管理提供决策的成本信息。因此，成本会计担负着为不同管理目的提供不同成本信息的重任，成本会计人员最有意义的贡献就是分析、解释、表达和识别改进机会，并通过积极进行成本管理来创造更多的价值。

成本会计是企业会计的一个重要分支，是为满足企业内部需要而产生的一门应用学科。成本会计是高等院校财经类专业的核心课程之一。本书从高等院校专业教学的需求出发，以财政部 2013 年《企业产品成本核算制度（试行）》、2014 年修订或新增的 7 项会计准则和会计准则应用指南为依据，吸收了成本会计实践的最新经验和会计教学、成本会计研究的大量成果，将理论知识和具体的实务应用相结合，力求做到条理清晰、逻辑严密、通俗易懂、易于操作。

本书强调成本管理理念与职业应用能力培养，以制造业为主线，系统地介绍了成本核算、成本控制与成本分析的理论及方法。全书主要包括两部分内容：第一篇，成本会计基本理论，系统地阐述了成本的内涵，成本会计的对象、职能和任务，成本会计工作的组织；第二篇，制造业企业成本核算与管理，主要以制造业企业的生产经营活动为线索，阐述成本核算的要求和一般程序，费用的归集与分配，完工产品与在产品之间的费用分配，品种法、分批法、分步法、定额法、标准成本法、作业成本法等产品成本计算的基本方法和算管结合的成本计算方法，各种成本报表的编制与成本报表的分析。

本书具有如下特色：第一，理念先进。不仅强调为不同目的提供不同的成本信息，更注重以管理为重心的理念。除介绍基本的成本会计的理论和方法外，更强调成本会计作为一种管理工具，如何在企业管理中发挥重要作用。第二，衔接得当。考虑到课程之间的衔接，重点阐述成本核算、控制和分析，而成本预测、决策、计划、考核则由管理会计具体阐述，避免了课程内容的重复，从会计学科知识体系的高度帮助学生全面、深入地理解与应用专业知识。第三，结构合理。按照成本核算基本理论与方法→费用的归集与分配→成本计算基本方法→算管结合的成本计算方法→成本报表与分析的逻辑结构进行安排，层层推进、深入浅出，便于组织教学。

第四，方法全面。在以典型的制造业企业为例全面、系统地阐述成本核算的理论与方法的同时，考虑到成本信息需求的多面性与成本核算的特殊性，介绍了定额法、标准成本法、作业成本法。第五，注重实务。每章以教学目标开始，中间穿插案例引导、本章小结、应用能力训练、案例分析、思考题等相关内容，注重职业应用能力的培养，有利于学生自主学习。

本书适合于高等学校会计学、财务管理、审计学等财经类专业的本科教学。在授课过程中，教师也可以根据各个专业教学计划与学时安排的实际需要，灵活地加以选择讲授。此外，还可作为广大企业成本会计实务工作者系统了解成本会计的自学参考书。

本书由具有丰富教学经验的“双师型”教师共同完成，王大江负责拟定全书框架与写作大纲、审核初稿、总纂和定稿。具体分工如下：王大江：第一章、第三章、第五章和第七章；许存兴：第二章；石党英：第四章；王娟娟、刘军勇：第六章。另外，在编写过程中借鉴了大量的相关文献资料，在此谨向有关作者表示诚挚的谢意！

本书的完成得到了以下基金项目的资助：陕西省社会科学基金项目（2014P27）、渭南师范学院特色学科建设项目（14TSXK03）、渭南师范学院专业综合建设项目——财务管理（ZZ201455）、渭南师范学院专业综合建设项目——会计学（ZZ201456）、渭南师范学院经济与管理实验教学示范中心（2011年省级实验教学示范中心）。

由于现代企业具体情况复杂、成本会计内容涉及面广，加之学识水平有限，书中难免存在不妥之处，恳请广大读者提出宝贵意见，以便我们修改与完善。

编者

2014年9月

目 录

第一篇 成本会计基本理论

第一章 成本会计概述	1
第一节 成 本	2
第二节 成本会计	12
第三节 成本会计组织	24

第二篇 制造业企业成本核算与管理

第二章 成本核算的要求与程序	31
第一节 产品成本核算的要求	31
第二节 费用的分类	37
第三节 产品成本核算的一般程序及账户设置	41
第三章 费用的归集与分配	54
第一节 要素费用的归集与分配	54
第二节 集合费用的归集与分配	83
第四章 在产品成本的核算	121
第一节 完工产品成本与在产品成本	121
第二节 在产品数量核算	123
第三节 产品成本在完工产品与在产品之间的分配	125
第五章 产品成本计算的基本方法	144
第一节 产品成本计算方法概述	144
第二节 品种法	151
第三节 分批法	170
第四节 分步法	178

第六章 算管结合的成本计算方法..... 207

 第一节 算管结合成本计算方法概述..... 207

 第二节 定额法..... 210

 第三节 标准成本法..... 224

 第四节 作业成本法..... 236

 第五节 设计成本法..... 249

 第六节 成本计算方法的实际应用..... 254

第七章 成本报表与成本分析..... 260

 第一节 成本报表..... 260

 第二节 成本分析..... 278

参考文献..... 322

第一篇 成本会计基本理论

第一章 成本会计概述

【教学目标】

通过学习,学生应理解成本的内涵和特点;正确区分成本与费用;了解成本会计产生和发展的历程;理解成本会计的特征;理解成本会计与管理会计和财务会计的关系;理解现代成本会计的基本职能;理解成本会计的种类及其作用;理解成本会计系统设计的原理;了解成本会计工作的组织。

【案例引导】

成本、费用、支出^①

2013年1月,老张辞去工作,租用一个十几平方米的店面,与妻子着手经营一个糕点店,支付店面年租金为24 000元,购入制作糕点的设备支出6 000元,根据经验,该设备可以使用5年。购入生产原料支出5 000元,另外支付水电费200元,当月实际投入原料4 000元,当月取得收入9 000元。一个月之后,老张夫妇对于是否继续经营下去产生分歧,老张妻子认为,糕点店费用太高,不适于继续经营下去,否则只能做赔本买卖,其结论依据如下计算:

$$9\,000 - (24\,000 + 6\,000 + 5\,000 + 200) = -26\,200 \text{ (元)}$$

$$9\,000 \times 12 - [24\,000 + 6\,000 + (5\,000 + 200) \times 12] = 15\,600 \text{ (元)}$$

也就是说,头一个月经营下来亏了26 200元,即使按一年考虑、全年的盈利也只有15 600元、一个月1 300元,两个人分摊一下,相当于每人只有650元。

而老张的观点正好相反,他认为糕点店的前景乐观,第一个月就有了收入,其结论依据如下计算:

$$9\,000 - [24\,000 \div 12 + 6\,000 \div (12 \times 5) + 4\,000 + 200] = 2\,700 \text{ (元)}$$

老张认为,以后熟悉流程后,进原料的费用会降低。由于两人意见不统一,他们让在某大学会计专业读书的儿子帮着参谋。儿子小张认为父母的计算方法都不对,两人的分歧主要产生于对成本、费用和支出的界定不明确,而且两人都没有考虑人工费用。那么到底应该如何确定一个月费用?如何计算盈利?

要求:请帮助老张夫妇计算:如果老张不辞掉工作的话,每月的工资收入为2 000元,老张妻子每月从事家政服务的收入为1 000元。如何确定一个月费用?如何计算盈利?

【理论讲授】

任何一个企业的成功——小到社区的便利商店,大到跨国公司——都离不开成本会计。成本

^① 潘敏. 成本会计实务[M]. 北京: 北京大学出版社, 2012: 1.

会计不仅能够提供产品、服务和客户等方面的成本信息,而且能够为管理者计划、控制和决策提供信息。在市场竞争日益激烈的情况下,成本会计不再局限于确定存货成本,企业需要更加精确、更加相关的成本信息以整合产品的开发、生产、营销和售后服务,成本会计正扮演新的角色。成本会计作为企业取得竞争优势的一种重要工具,已发展成为成本管理。

成本会计是为了适应特定经济发展的要求而产生的,并在与外部环境的相互作用中而发展。产品成本计算方法和成本管理实践在过去几十年中发展起来,但伴随着日益白热化的国际竞争而出现的利润空间的急剧缩小,使精确计算产品成本和加强成本控制在管理决策中占据了关键的地位。在当今的经济环境中,信息的产生和使用,尤其是成本管理信息的产生和使用是管理者有效进行管理、提升竞争地位的重要因素。正如 19 世纪英格兰首相本明杰·迪士累利所说:“生活中最成功的人便是那些掌握最佳信息的人。”

第一节 成本

一、成本的含义

理解成本的含义,应基于成本的一般含义及其在经济学上的含义,进而正确理解成本在管理学及会计学上的意义。

(一) 成本的一般含义

一般意义上的成本,即人们在日常生活中经常脱口而出的“成本”,是指一定的经济主体,相对于某一特定的追求目标而付出的代价或发生的耗费。其中,“成”,是指主体所期望获得的特定追求目标;“本”,是指为达到上述特定目标而付出的代价或发生的耗费。一般意义上的成本的内涵虽较为模糊,但包含以下四个基本要点:

1. 成本是经济主体的耗费、付出或牺牲

成本是经济主体的耗费、付出或牺牲,成本作为耗费、付出或牺牲,是相对“所得”而言的,是相对具体的经济主体而言的。

2. 成本有着特定的对象

成本是经济主体为追求某一特定目的而发生的耗费或代价:“天下没有免费的午餐”,要达到一定的目标,就必然要发生一定的耗费或付出一定的代价;成本与人们所追求的特定目的(成功或收益)相对应,离开了这一特定目的或对象,自然也就不存在所谓的“成本”;主体为达到一定的目的所发生的耗费或付出的代价的货币价值表现,可称为“费用”。费用是采用货币价值形式对经济主体在追求目标的过程中所发生的耗费或付出的代价进行的计量。从会计核算的角度而言,与成本相对应的特定目标,就是成本对象,如果计算其成本,就成为“成本(计算)对象”。

3. 成本一般具有预付性

成本一般是在追求某一特定目标的过程中所实际发生,或预计一定会发生的耗费。它通常不包括在追求过程结束之后所发生的耗费。在追求过程结束之后所发生的耗费,应该视为损失。

4. 成本是经济主体对“所得”与“所费”的经济效益进行的一种比较衡量

成本的基本作用,是对主体的活动进行效益评价,并为经济评价与管理决策提供依据。将

成本概念中的“成”与“本”进行对比,就可以对活动的效益做出评价:“成”大于“本”,得大于失;“成”等于“本”,得失相当;“成”小于“本”,得不偿失。进而,也可以据以做出相关决策:用最小之“本”追求最大之“成”;若“成”一定,追求最小之“本”;若“本”一定,则追求最大之“成”。经济主体所要达到或实现的特定目标,即为“所得”;为达到该目标而发生的耗费或付出的代价,即为“所费”。

一般意义上的成本概念,其内涵较为模糊,主要表现为:①成本的目标对象模糊。它可以是成功、成果、成绩、成就,可以是待遇、报酬或收入,甚至是职位、地位、荣誉、感情、友谊等各种不同的具体追求。②成本耗费的形式多样,没有明确、统一、规范的范围内容与计量标准。成本耗费的具体形式,可以是货币、实物、时间,甚至情感、身体的损伤;有些直接以货币形式表现,有些可以用货币计量,有些难以用货币计量,有些在当今社会不能以货币计量。③成本的应用范围广泛。作为一种泛指,除了生产经营成本之外,“成本”几乎被运用于当今社会经济活动中的全部领域和环节。如生产经营中的产品生产、劳务与服务成本,工程成本,开发成本,资产成本,资金成本,质量成本,环保成本等;生产经营领域之外的各种政治、军事、文化、社交活动的成本。

(二) 成本的经济学含义

在当今社会,成本范畴被运用得最为广泛的领域是经济与管理领域。

1. 经济学领域中成本概念的特殊性

与成本的一般含义相比较,经济学意义上的成本概念,其内涵相对较为明确。它有着以下的特殊界定:

(1)成本及与之相对应的“目的对象”,都属于与商品货币经济相联系的价值范畴。更具体地说,在经济学中,与成本相对应的“成本对象”,是可以直接用于交换,并可以用货币来衡量其价值的“商品”;引发人们投入成本的动因或目标是获取价值;人们的成本投入过程,是经济活动的过程,也是价值运动的过程。

(2)成本是构成商品价值的基本组成部分,是商品在生产过程中以价值形式所表现的资源耗费,一般包括:已耗费的生资料转移的价值(C),主要以折旧费、材料费用等具体形式存在;劳动者为自己劳动所创造的价值(V),主要以工资、奖金、福利费用等具体的薪酬形式支付。

(3)成本是成本计算主体的一种价值耗费或牺牲。成本的投入,属于主体所拥有或支配的经济资源的流出或消耗,或是价值的耗费或牺牲。人们投入成本的目的是为了获得更大或更多的价值。成本作为一种价值,它可以有着一些不同的具体形态,如货币资金、有价证券、材料物资、商品产品、劳务服务、未来权益等各种不同的具体的价值表现形式。从更宽泛的含义看,成本也包括经济主体为达到一种目的而放弃另一种不能兼顾的目的所牺牲的经济价值。在经营决策中所用的机会成本,就是指的这种成本。

(4)成本具有补偿的性质。对于生产经营主体而言,成本是他们为保证生产经营活动的顺利进行,而必须从销售收入中得到补偿的价值。企业所取得的收入大于成本,是商品货币经济条件下的企业,以至整个社会得以发展的基本条件。

综上所述,对于经济学意义上的成本可以定义为:成本是一定的经济主体为生产“商品”,实现价值增值,而耗费的價值。

但是,经济学意义上的成本,一般是抽象意义上的理论成本与完全成本。

2. 马克思主义政治经济学中的成本含义

马克思在《资本论》中所阐述的成本含义,为各种政治经济学的论著广泛使用,是政治经济学中的一个基本概念。

(1) 马克思关于成本概念的阐述。马克思在《资本论》一书中系统地阐述了成本的政治经济学含义:“按照资本主义方式生产的每一件商品的价值(W),用公式来表示是 $W = C + V + M$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值(M),那么在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费掉的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。”对于资本家而言,成本“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”。在这里,马克思称为商品的“成本价格”的那部分价值,指的就是商品成本,包括生产资料耗费的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值之和。其中,生产资料耗费的转移价值,又包括劳动对象耗费的转移价值与劳动手段在使用过程中因磨损而产生的价值转移。按照马克思的观点,产品的价值由三个部分组成:已耗费的生产资料转移的价值(C),劳动者为自己劳动所创造的价值(V),劳动者为社会劳动所创造的价值(M)。前两个部分,即 $C + V$,是商品价值中的补偿部分,构成商品的理论成本。因此,从理论上说,产品成本是企业生产过程已经耗费的,用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己所创造的价值之和。但由于过分强调 $C + V$ 的普遍意义,因而,人们将马克思所界定的产品成本当作一般的成本概念,即将 $C + V$ 当作成本的全都,却忽略了成本的内容是随着经济的发展而发展的事实。

(2) 政治经济学中成本概念的特点。作为商品货币经济,无论是在资本主义社会中,还是在社会主义市场经济条件下,商品、价值、成本、利润等经济范畴,都是其共同的客观存在。政治经济学的理论认为,社会主义市场经济与资本主义市场经济,虽然都属于市场经济或商品货币经济的范畴,但两者有着本质区别。在两种不同的社会经济制度条件下,商品、价值、成本、利润等经济范畴也有着本质区别。

在不同的社会经济条件下,导致各经济范畴呈现出本质区别的原因,主要是:社会发展水平不同;社会经济制度不同;社会成员的道德观念与倾向不同;企业从事生产经营活动的最终目的不同;为实现最终目的而采用的手段也可能存在差异。资本主义企业从事生产经营活动的最终目标,完全是为了获得短利。社会主义企业从事生产经营活动的最终目的,就是为了“满足社会所日益增长的物质和文化需要”。在社会主义企业中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,以向社会提供商品、满足社会需求为终极目标;而商品、价值、成本、利润等范畴,只不过是企业为实现终极目标,而运用的工具或核算手段。企业要实现终极目标,必须持续经营并获得发展,但取得收入,并使收入能够抵偿自己在生产经营中所支出的各种耗费,取得盈利,则是实现终极目标的基本条件。因此,在社会主义商品货币经济条件下,成本仅仅是企业为实现满足社会需要的终极目标,而运用的一种工具或核算手段。

所以,经济学家对于成本的定义则较为宏观:凡是经济资源的牺牲都是成本,换言之,成本可以有形或无形、主观认定或客观认定、货币性或非货币性,也可以包括社会成本,如因噪声和污染所引起的成本。

(三) 成本的管理学含义

除完全传承了经济学中“成本是一种价值的牺牲或耗费”等基本特征外,管理学与会计学中的成本,是成本计算的对象与结果,具有具体、现实和可能不完整等特征。它一般具有以下一些特殊规定性:

1. 成本必须能够用货币进行客观计量

成本在本质上属于一个效益指标。经济效益的高低和大小, 只能通过货币价值形式来表现和反映, 因而会计学上的成本必须可以用货币计量的价值耗费, 否则就不能纳入会计学中成本的范围。同时, 货币计量也是会计学中的一个基本假定。为此, 美国会计学会(AAA)与标准委员会将成本定义为: 成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲, 它可以用货币单位加以衡量。

2. 成本应该按照具体的成本对象进行计算

成本与成本会计主体所要达到的特定目的相对应, 会计主体所追求或要达到的某一特定目的, 即为成本对象, 是会计对象的具体化。成本对象是会计主体从事经济活动所追求的具体目标, 也是经济主体所要进行效益评价的客体。在现实经济生活中, 企业购进的材料、生产的产品、经营的商品、提供的劳务、筹集的资金、投资的证券等, 都可以是其经济活动所追求的具体目标, 也都可以作为成本计算对象。成本只能是针对某一具体成本对象而计算, 离开了具体的对象, 即使是可以用货币计量的价值耗费, 也只能是费用、损失, 而不是会计学意义上的成本。没有目标的支出则是一种损失, 不能称作成本。

3. 成本计算服务于管理要求

市场经济中的企业分属于各种不同的行业, 不同行业的企业的经济活动以及成本的内容并不完全相同。同时, 成本所包括的内容, 不仅仅取决于经济主体经济活动的具体内容和成本计算对象, 还必须与管理上的要求相适应, 并不违反国家的相关法规。企业常常会因为某些特殊的管理需要, 在财务会计的范围之外, 计算或考核某些特别项目的成本。因此, 管理会计中所使用的成本概念, 如变动成本、固定成本、目标成本、边际成本、机会成本等, 均有着其特殊的内涵、内容与特点。事实上, 产品成本属于成本, 但成本并不等于产品成本。由于成本与管理相结合, 因而, 成本的内容往往要服从管理的需要。此外, 由于从事经济活动的内容不同, 成本的含义也不同。

(四) 会计学与管理学中的成本含义的比较

会计学是管理学的一个分支。会计是一种管理手段, 也是一种计算技术, 还是一个信息系统。会计学意义上的成本, 是一个能够计量, 并与所对应的特定收益相对比的损益计算工具。在会计学或会计工作中, 成本是一个独特的会计对象, 要遵循会计规范(惯例、准则、制度等), 通过规范的程序计算, 比管理学意义上的成本更为具体和明晰。在现实社会中, 经济主体(如企业)所追求的经济活动目标及其所发生的耗费, 都日益呈现出多样化的趋势, 这使在会计上要完全、精确地计算每一个成本对象的成本, 变得极为复杂。甚至可以说, 它已经变成了一件不可能的事情。同时, 在成本对象及其耗费相同的条件下, 如果所采用的成本内容范围、价值计量标准、方法等存在差异, 所计算出的成本将完全不同。也就是说, 人们完全可能对于以同一个数字所表达的成本对象的“成本值”的含义, 产生完全不同的理解, 从而削弱其衡量效益的功能。为了减轻上述副作用, 社会必须对如何计算会计意义上的成本做出最基本的法律规范, 计算成本必须遵循这些规范。否则, 所计算出的成本就不会被社会所理解, 当然也不会为社会所接受。

考虑到会计学与管理学之间的差异, 所以, 会计学意义上的成本定义如下: 成本是经济主体基于一定的会计制度规范及管理要求, 对应特定的成本对象, 所确认的已经付出或可能付出的价值的货币计量。简言之, 成本就是对象化的费用。当然, 进行成本核算与管理, 也要产生

一定的成本耗费。

综上所述,不同的经济环境,不同的行业特点,对成本的内涵有不同的理解。但是,成本的经济内容归纳起来有两点是共同的:一是成本的形成是以某种目标为对象的。目标可以有形的产品或无形的产品,如新技术、新工艺;也可以是某种服务,如教育、卫生系统的服务目标。二是成本是为实现一定的目标而发生的耗费,没有目标的支出则是一种损失,不能称作成本。

二、成本、费用与支出

要准确理解成本的含义,还必须结合成本与支出、费用的关系,通过比较来理解。

(一) 支 出

支出的概念有广义与狭义之分。从会计实务的角度看,支出一般是指“现金支出”,即经济核算主体在一定会计期间内,以现金(货币)的形式所支付出去的价值。

广义的支出是指经济主体在一定会计期间内,因投资、经营损失与向投资者分配利润等各种原因所发生的一切的价值耗费、流出与减少,无论其是否以现金的形式支付。广义的支出包括生产经营管理费用与非生产经营管理支出两个方面。非生产经营管理支出包括投资、经营损失与向投资者分配利润。

(二) 费 用

费用一般是指经济主体在一定会计期间的日常活动中所发生的生产经营管理费用。我国现行《企业会计准则》将费用定义为:“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。”从成本会计的角度看,费用是企业一定会计期间内的生产经营过程中,以货币表现的、与所取得的特定收益相配比的各种物化劳动和活劳动耗费的总和。

(三) 费用与支出

1. 费用与现金支出的比较

现金支出是企业对外以现金形式所进行的现时支付,现金支出必然导致企业现金资产的减少。费用是企业在日常活动中所发生的生产经营管理费用,费用可以现金的形式进行支付,也可能并不涉及现金的变化;费用既可以表现为资产的减少,还可以表现为负债的增加。以现金形式支付的费用,是费用,也是现金支出;非现金形式的费用,不属于现金支出;以现金进行的投资、发生的损失、向投资者分配利润,是现金支出,不是费用。

2. 费用与广义的支出

广义的支出包括全部的费用。广义的支出不仅包括全部的费用,还包括投资、损失、向投资者分配利润,存在明显区别。

(1) 费用与投资。投资是投资者为获取本来收益而在当期进行的价值投入。投资应该在其所相关的多个会计期间,通过费用化得到回收。从会计学的角度看,投资形成资产,它通过摊销的方式记入多个不同会计期间的费用,不能全部记入当期损益。费用与企业当期日常活动的收入相比,一般不进行资本化的分期摊销。

(2) 费用与损失。损失通常是指企业由于日常经营活动之外的原因,如自然灾害、意外事

故等，所导致的经济利益的减少或流出。费用是由于开展日常经营活动而发生的。但成本会计核算中的生产损失，不属于上述一般意义上的损失，有其特殊性。

(3) 费用与向投资者分配利润。向投资者分配利润，属于企业对于在一定时期内所取得的对应于费用的最终经营成果的分配。向投资者分配利润是企业因为向投资者提供报酬而发生的支出。向投资者分配利润，可以采用现金形式进行支付，也可以采用现金以外的股票、财产等其他形式进行支付。当期所实现的利润，可以在当期分配，也可以在以后的会计期间分配。向投资者分配利润，既不是费用，也不是投资与损失。向投资者分配利润是企业经济资源的流失或减少，但它不是投资、不是损失，也不是费用。

3. 成本与费用、支出

作为企业的价值流出，支出所包括的内容最为宽泛。支出包括费用，费用是支出的一个特殊组成部分；成本是费用的对象化，成本主要源于费用，但成本既可能来自于当期费用，也可能来自于以前费用的推销或对可预见的后期费用的预提。其中，成本与费用是一组极易混淆的概念，两者既相互联系，又相互区别。根据我国现行成本制度，成本、费用、支出之间的关系如图 1-1 所示。

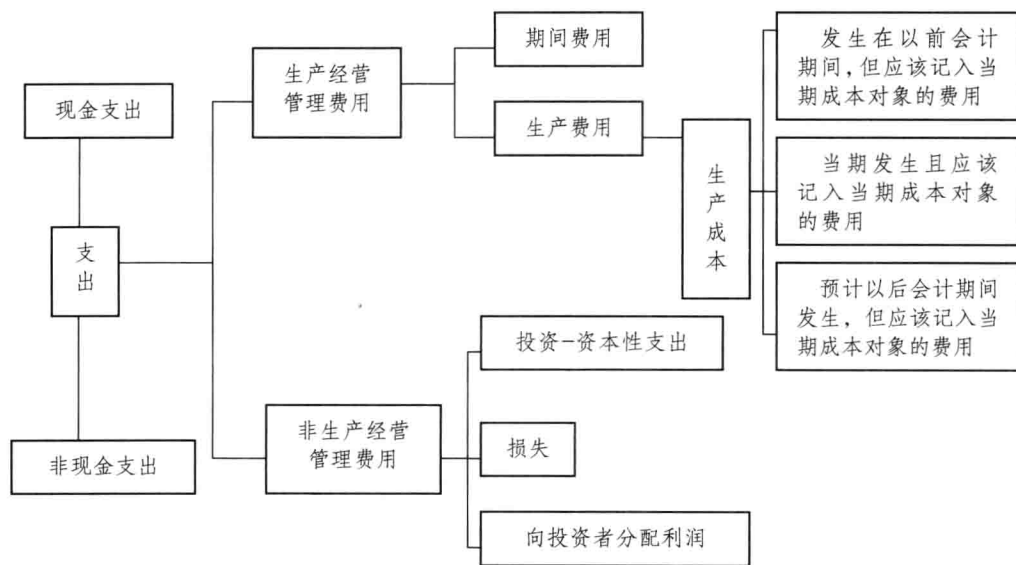


图 1-1 成本、费用、支出的关系

(1) 成本与费用的联系。成本是对象化的费用，如果将企业某一时期的全部生产经营活动视为一个整体成本对象。从这一角度看，成本就是费用，费用同样也就是成本，两者几乎没有区别。费用是成本的形成母体，费用是形成成本的基础。

(2) 成本与费用的区别。成本是费用中的一个特殊部分——被对象化的那一部分费用。企业的生产经营活动是多元化并重复进行的，从成本会计或成本核算的角度看，进行成本核算，不仅必须明确确定特定的成本计算期间（成本计算期），还必须明确确定以企业某一具体的生产经营活动（如所生产的产品种类、材料采购、资产购置、商品销售等）作为成本计算对象。只有能够被对象化记入该特定期间、特定成本对象的费用，才能称之为成本，否则就不能称之为成本。从上述意义看，费用这一概念较为宽泛与笼统，而成本则较为狭窄与具体。

成本与费用的损益计算对比的目标不同。成本一般是用于与企业经营内容中的某一具体的经营内容对象（如生产或经营某个具体产品或商品）相比较，通过计价对比，来确定该具体的内容对象是否能够盈利及其盈利水平与能力；费用一般是用于与企业某一特定会计期间（一般是以“年”为单位）的经营收入相比较，来确定该具体的经营期间是否实现盈利及其盈利水平与能力。

成本与费用的计算口径可能不同。一项具体的价值耗费可能应该记入当期费用，但不能记入成本；反之，它也可能应该记入成本，但不能记入当期费用。例如，根据现行成本核算制度，采用制造成本法计算产品生产成本，对于企业在生产经营活动中因进行生产经营的组织与管理、商品销售和资金筹措而发生的费用，出于节约会计核算成本或管理方面的考虑，一般作为期间费用，在成本之外单独进行核算。从而，管理费用、销售费用与财务费用等期间费用，就构成狭义的费用概念。再如，能够作为当期费用处理的成本，必须是当期所销售的商品的成本，尚未销售的商品的成本，构成存货价值，不能记入当期费用计算损益。当然，成本与费用的关系也可以做如下理解：成本与费用是一组既有紧密联系又有一定区别的概念，区分成本与费用是非常重要的。成本是指生产某种产品、完成某个项目或者做成某件事情的代价，即发生的耗费总和，是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中，对企业所拥有或控制的资产的耗费，是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲，而费用是会计期间为获得收益而发生的成本。成本与费用之间的关系，如图 1-2 所示。

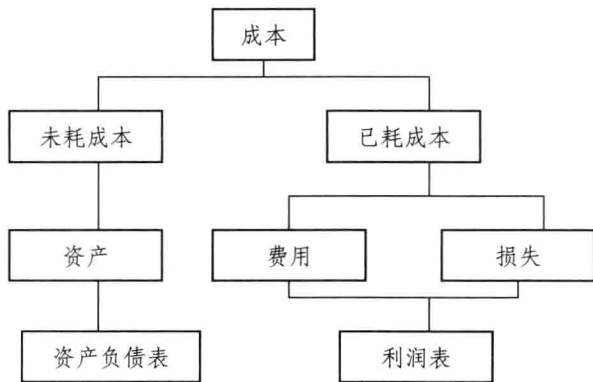


图 1-2 成本与费用的关系

在财务会计中，成本可以分为未耗成本与已耗成本两大类。未耗成本是指可在未来的会计期间产生收益的支出，此类成本在资产负债表上列为资产项目，如设备、存货及应收账款等。已耗成本则是指本会计期间内已经消耗，且在未来会计期间不会创造收益的支出。这类成本又可分为费用和损失。前者在利润表中列为当期收益的减项，如已销售产品的生产成本及各项期间费用等；后者则因无相应利益的产生，而在利润表上列为营业外支出等项目，如火灾、水灾等自然灾害造成的损失。典型的成本是产品成本，其实质就是各项生产耗费的凝结，同时它也被用作存货资产价值的计量。在产品没有被售出之前，产品成本始终作为资产的一个组成部分。一旦产品售出，其成本就转化为出售当期的销售成本，并与当期发生的其他费用一起，由当期营业收入予以补偿。由此可以得出以下结论：费用是成本的基础，没有发生费用就不会形成成本；按对象归集的费用构成成本，其发生期与补偿期并非完全一致；不予对象化的费用则可按发生期间归集，由同期收入补偿。

成本会计关注的是成本而不是费用。成本的两种主要类型是支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。机会成本是指选取一个最优方案而放弃的次优方案的收益。当然,在任何时刻,没有人能知道可利用的所有可能机会,因此,无疑会忽略一些机会成本。尽管会计系统的特征是记录支出成本而不记录机会成本,但是,为了保证所做的决策是最优的、在进行决策时应考虑机会成本。

三、成本概念的延伸及其在现实中的运用

作为与商品货币经济直接联系的一个价值范畴,随着社会经济的高速发展,成本概念被人们广泛地运用于经济管理的各个不同领域,从而延伸出了一系列特殊的成本概念,这些特殊成本概念的内涵和外延都有很大不同。为了正确地发挥这些特殊成本概念的作用,必须正确地认识这些特殊成本概念的含义。常见的特殊成本概念主要有以下种类:

1. 理论成本和现实成本

理论成本是基于经济学或管理学的基本理论而对成本所进行的理论抽象。理论成本通常表示某一产品在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,并为产品的全部成本。如马克思主义政治经济学成本理论中的 $C+V$,就是一种典型的理论成本。

现实成本也称作应用成本或制度成本,是理论成本的具体化,是基于某种成本理论,以正常生产经营条件为前提,按照现行成本会计制度规定,根据产品生产过程中的实际价值耗费,所计算确定的产品成本。会计学意义上的各种成本概念,如单位成本和总成本、制造成本和期间成本等,一般属于现实意义上的成本。在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关成本法规制度来加以界定。有关法规制度所界定的实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容有一定的差别。例如,为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些并非耗费性的价值(如财产保险费),以及一些既非产品的生产性耗费,也不形成产品价值的损失性支出(如制造业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等)。考虑到经济核算的要求,也将其记入成本,使之得到必要的补偿。相反,对于一些显然应该记入成本的费用,制度却规定不记入成本,作为期间费用单独进行核算。当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离,必须严格限制;否则,成本的计算也就失去了其严肃性和科学性。

2. 生产成本、劳务成本和其他各行各业的成本

这是按照企业经营活动所形成和提供的“商(产)品”的性质不同而对成本进行的分类。

生产成本(production cost)一般是指制造加工型的企业从事产品生产所发生的成本。

劳务成本是指生产性企业以外的企业所提供劳务或服务的成本。

相似的还有建筑成本、运输成本、商品销售成本等其他各行各业的“产品”成本。显然,不同行业的企业,其作为成本核算对象的经济业务在性质上存在很大区别,其成本会计也各有特点。

3. 社会成本和个别成本

社会成本是一种理论成本(cost that is in average socially necessary),即(社会平均成本)是在正常生产、合理经营条件下生产某种产品的社会平均成本。

个别成本(component/individual cost)则是社会成本的对称,即企业成本,是指一个企业在其具体的生产经营条件下,生产某种产品的成本。企业在生产一种产品时,若其个别成本低于社会平均成本,就能在市场竞争中处于优势地位,并获得超额利润;反之,企业在市场竞争中处于劣势地位,出现亏损,甚至被市场淘汰。

4. 完全成本、制造成本、期间成本

完全成本 (full cost) 是指将企业发生的全部生产、管理和财务费用都记入产品成本而计算出来的成本, 也称全部成本和吸收成本。它通常是采用“完全成本法”所计算出来的。

制造成本 (manufacturing cost) 是指只将企业发生的全部生产费用记入产品成本而计算出来的成本。它通常是采用“制造成本法”所计算出来的。

在制造成本法中, 管理费用和财务费用被作为期间费用处理, 不记入产品成本。期间成本 (期间费用) (period cost), 包括销售费用、管理费用和财务费用。

5. 总成本和单位成本

总成本 (gross cost) 即成本之总和。对于产品的生产成本而言, 它又有着四个不同层次的含义。其一是指企业在一定时期内所发生的总成本, 包括制造成本和期间成本; 其二是指企业在一定时期内所生产的某一批次产品的总成本, 包括其全部制造成本和所应负担的期间成本; 其三是指企业在一定时期内所生产的某一批次产品的总的制造成本, 不包括其所应负担的期间成本; 其四是指企业在一定时期内所生产的某种产品的单位总成本, 包括其单位制造成本和所应负担的期间成本。

单位成本 (unit cost) 是相对于总成本而言的, 是指企业生产每一单位 (如件、吨、立方米等) 的产品的成本, 它一般是用其所对应的总成本除以总产量求得。单位成本可以按时期或是产品批次分别计算。单位成本也可分别计算其单位总成本和单位制造成本。

6. 预计成本、实际成本和重置成本

预计成本 (predetermined cost) 是指在生产经营活动开始之前或是进行过程之中, 按照某种依据所预先确定的成本。预计成本可以有着一些不同的表现形式, 计划成本 (planet cost) 是最常见的表现形式。

实际成本 (actual cost) 即历史成本 (history cost) 或报告成本, 是针对某一成本计算对象, 根据报告期实际发生的生产费用所计算出来的成本。

重置成本 (cost of reproduction) 是指按照现行市场价格购买目前所持有的某项资产所需支付的成本。企业在进行经营决策时必须考虑重置成本。

此外, 成本范畴运用于经济管理的过程中还产生了一些其他的重要成本范畴, 例如: 固定成本、变动成本和混合成本; 有关成本 (relevant cost) 和无关成本 (irrelevant cost); 标准成本 (standard cost)、定额成本 (constant cost) 和目标成本 (target cost); 可控成本 (controllable cost) 和不可控成本 (non-controllable cost); 质量成本 (quality cost)、清理成本 (clean cost)、营业成本 (operating cost)、边际成本 (marginal cost)、机会成本 (opportunity cost)、沉没成本 (sinking cost) 和责任成本 (responsibility cost), 等等。其中, 固定成本、变动成本和混合成本是对成本按其性态所进行的分类, 这一分类, 在管理学以及企业管理的实践中得到了极为广泛的运用。成本的性态是指成本额的变动与产销量之间的依存关系。固定成本是指在一定产销量范围内与产量的增减变化没有直接联系的成本费用; 变动成本是指在相关范围内, 其成本随着产量的增减变动而成比例变动的成本费用; 混合成本也称半变动成本, 是指其成本额虽然受产量变动的影响, 但是其变动的幅度并不同, 产量的变动保持严格比例的成本费用。由于半变动成本同时具有变动成本和固定成本的特征, 很难适应经营管理上的多方面需要, 因此, 在进行成本性态分析时, 一般采用科学的方法对其进行加工和处理, 将其中的固定成本和变动成本加以分解, 从而把全部发生的成本最终归属为变动成本和固定成本两大类。对成本按照性态分类, 便于利