

Cost Accounting

普通高校经济管理类立体化教材



免费提供教
学资源下载

财会系列

成本会计

主 编 程明娥
副主编 王志红 曾 平

- 吸纳同类教材精粹，推陈出新
- 遴选经典本土案例，学以致用
- 精心制作电子教案，方便教学
- 设置知识网络拓展，内容全面
- 配备各类精选习题，易学易用

清华大学出版社



普通高校经济管理类立体化教材 财会系列

成本会计

主 编 程明娥

副主编 王志红 曾 平

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书在我国新企业会计准则体系的框架下结合企业对成本核算、成本管理的理论与实际要求编写,介绍了成本核算与成本管理的基本知识,重点介绍了成本核算方法,如原材料、工资薪酬、制造费用、辅助生产费用、废品损失等各种要素费用的归集与分配方法;生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法;产品成本计算的三种基本方法:品种法、分批法、分步法。同时介绍了成本预测、成本计划、成本决策、成本控制、成本分析等成本管理方法。教材的编写吸收了国内外成本会计实践和科研的成果,遵循教学规律,借鉴了国内外同类教材的先进理论、先进方法。

本书适用于会计学专业、财务管理等专业教学以及广大财会人员对成本会计知识的学习。

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/程明娥主编;王志红,曾平副主编.—北京:清华大学出版社,2009.5
(普通高校经济管理类立体化教材 财会系列)
ISBN 978-7-302-19983-0

I. 成… II. ①程… ②王… ③曾… 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(2009)第 058488 号

责任编辑:朱 颖

装帧设计:杨玉兰

责任校对:王 晖 李凤茹

责任印制:杨 艳

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

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

印 刷 者:北京鑫海金澳胶印有限公司

装 订 者:三河市李旗庄少明装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印 张:30 字 数:722 千字

版 次:2009年5月第1版 印 次:2009年5月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:39.00 元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转 3103 产品编号:026981-01



前 言

成本管理是企业经营管理的重要组成部分。《成本会计》是会计学专业一门重要的专业课程。它是通过运用各种成本核算方法,归集和分配各种要素费用并计算出产品成本的一门学科。成本会计在对费用的确认、计量、控制、考核与分析等方面具有重要作用。

教材介绍了成本核算与成本管理的基本知识,重点介绍了成本核算方法,如原材料、工资薪酬、制造费用、辅助生产费用、废品损失等各种要素费用的归集与分配方法;生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法;产品成本计算的三种基本方法:品种法、分批法、分步法。同时介绍了成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析等成本管理方法。教材的编写吸收了国内外成本会计实践和科研的成果,遵循教学规律,借鉴了国内外同类教材的先进理论、先进方法。本教材在我国新企业会计准则体系的框架下结合企业对成本核算、成本管理的理论与实际要求编写,力求适应会计学专业、财务管理等专业教学以及广大财会人员学习成本会计知识的需要。

我们编写《成本会计》教材的特色是:通过学习目标、本章小结、复习思考题、中英文专业术语、案例分析及分析与提示安排,帮助学生提高关注问题、分析问题、解决问题的能力,中英文专业术语则又为学生提供了专业知识的国际化平台,为学生开拓会计专业知识视野提供了很好的导向。

本书由河南理工大学程明娥担任主编。王志红、曾平担任副主编。王素萍、许莉莉、程慧芳、罗斌元也参加了编写。全书十八章各章撰稿的分工如下:第一章、第八章、第九章、第十一章由程明娥撰写;第二章、第五章、第十章由王志红撰写;第三章、第四章由程慧芳撰写;第六章、第七章、第十二章由罗斌元撰写;第十三章、第十八章由王素萍撰写;第十四章、第十五章由曾平撰写;第十六章、第十七章由许莉莉撰写。最后由程明娥对全书进行总审。

在本书的编写过程中,我们力求体现出会计专业教学的严谨态度及务实精神,体现会计国际化人才在专业基础学习过程中应有的积累,体现最科学、最规范的会计专业知识的掌握要求。在编写中讲求教材的时代性、先进性、系统性、严谨性,突出实用性、科学性,并注重理论和实际的联系。在编写过程中我们得到了河南理工大学经济管理学院院长、博士研究生导师曾旗教授及有关领导、专家的大力支持和帮助,在此表示由衷地感谢!由于我们水平有限,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 总论	1	三、成本核算的账务处理程序.....	36
第一节 成本概述	1	本章小结.....	39
一、成本的含义.....	1	复习思考题.....	40
二、成本的分类.....	4	中英文专业术语对照.....	40
三、成本的作用.....	7	案例分析.....	40
第二节 成本会计的对象	8	第三章 要素费用的核算	43
一、成本会计的产生和发展.....	8	第一节 材料费用的核算	43
二、成本会计的对象.....	11	一、材料费用的归集.....	44
第三节 成本会计的职能和任务	12	二、材料发出的核算.....	46
一、成本会计的职能.....	12	三、材料费用分配的核算.....	52
二、成本会计工作的任务.....	13	四、低值易耗品摊销的核算.....	56
第四节 成本会计的工作组织	15	第二节 外购动力费用的核算	58
一、成本会计的基础工作.....	15	一、外购动力费用的归集.....	58
二、成本会计工作的组织.....	17	二、外购动力费用的分配.....	58
本章小结.....	20	第三节 职工薪酬费用的核算	60
复习思考题.....	20	一、工资总额的组成及控制.....	60
中英文专业术语对照.....	20	二、工资费用核算的基础工作.....	61
案例分析.....	21	三、工资费用的计算与结算.....	62
第二章 工业企业成本核算的要求和		四、工资费用的分配.....	67
一般程序	22	五、职工福利费的核算.....	68
第一节 成本核算的要求	22	第四节 折旧费用的核算	68
一、成本核算的意义.....	22	一、折旧的计算方法.....	69
二、成本核算的原则.....	23	二、折旧费用分配的核算.....	71
三、成本核算的要求.....	25	第五节 其他费用的核算	71
第二节 费用的分类	29	一、利息费用的核算.....	71
一、费用按经济内容分类.....	29	二、税金核算.....	72
二、费用按经济用途分类.....	30	三、长期待摊费用的核算.....	72
三、生产费用的其他分类.....	31	本章小结.....	73
第三节 产品成本核算的		复习思考题.....	73
账户体系和程序	32	中英文专业术语对照.....	74
一、成本核算的账户体系.....	32	案例分析.....	74
二、成本核算的一般程序.....	35		

第四章 辅助生产费用的核算	76	复习思考题.....	124
第一节 辅助生产费用的归集.....	76	中英文专业术语对照.....	124
一、辅助生产的特点.....	76	案例分析.....	124
二、辅助生产费用的特点.....	76	第七章 生产费用在完工产品和	
三、辅助生产费用的内容.....	77	在产品之间的分配与归集	129
四、辅助生产费用归集的		第一节 在产品与完工产品.....	129
账户设置.....	78	一、在产品与完工产品的含义.....	129
五、辅助生产费用归集的核算.....	78	二、在产品与完工产品	
第二节 辅助生产费用分配的核算.....	80	之间的关系.....	129
一、辅助生产费用的结转、		三、完工产品和月末在产品成本的	
分配程序.....	80	计算模式.....	130
二、辅助生产费用的分配方法.....	81	第二节 在产品的核算.....	130
本章小结.....	90	一、在产品核算的意义.....	130
复习思考题.....	91	二、在产品原始记录和交接手续.....	131
中英文专业术语对照.....	91	三、在产品数量核算及账务处理.....	132
案例分析.....	92	第三节 生产费用在完工产品和在产品	
第五章 制造费用的核算	95	之间分配的方法与核算.....	133
第一节 制造费用的归集.....	95	一、在产品按所耗原材料	
一、制造费用的内容.....	95	成本计价法.....	133
二、制造费用的归集.....	96	二、约当产量法.....	134
第二节 制造费用的分配.....	98	三、在产品按定额成本计价法.....	142
一、制造费用分配的对象.....	98	四、定额比例法.....	143
二、制造费用的分配方法.....	99	五、在产品按年初固定数计算法.....	147
本章小结.....	108	六、在产品按完工产品	
复习思考题.....	108	成本计算法.....	147
中英文专业术语对照.....	109	七、在产品不计算成本法.....	148
案例分析.....	109	本章小结.....	148
第六章 废品损失和停工损失的核算	111	复习思考题.....	149
第一节 废品损失的核算.....	111	中英文专业术语对照.....	149
一、废品及废品损失.....	111	案例分析.....	150
二、废品损失核算的账户设置.....	112	第八章 产品成本计算方法概述	160
三、废品损失的核算及账务处理.....	113	第一节 生产特点和管理要求对产品	
第二节 停工损失的核算.....	120	成本计算的影响.....	160
一、停工损失及其内容.....	120	一、生产的分类.....	160
二、停工损失核算的账户设置和		二、生产特点和管理要求对	
账务处理.....	120	成本计算的影响.....	162
本章小结.....	123		

第二节 产品成本计算的基本方法和 辅助方法.....163	复习思考题..... 211
一、产品成本计算的基本方法.....163	中英文专业术语对照..... 211
二、产品成本计算的辅助方法.....164	案例分析..... 211
三、产品成本计算方法的应用.....165	
本章小结.....166	
复习思考题.....166	
中英文专业术语对照.....166	
案例分析.....167	
第九章 产品成本计算的品种法.....169	
第一节 品种法概述.....169	
一、品种法概念及适用范围.....169	
二、品种法的特点.....169	
三、品种法的成本计算程序.....170	
第二节 品种法举例.....171	
一、企业基本情况.....171	
二、成本计算程序举例.....171	
本章小结.....187	
复习思考题.....187	
中英文专业术语对照.....187	
案例分析.....188	
第十章 产品成本计算的分批法.....190	
第一节 分批法概述.....190	
一、分批法的适用范围.....190	
二、分批法的特点.....190	
三、分批法计算成本的一般程序.....192	
第二节 一般的分批法.....193	
一、产品成本核算要求.....193	
二、成本核算程序.....193	
第三节 简化的分批法.....202	
一、简化分批法的含义.....202	
二、简化分批法的特点.....202	
三、简化分批法的成本计算程序.....204	
四、简化分批法的运用.....204	
五、简化分批法的优缺点和 应用条件.....210	
本章小结.....210	
	第十一章 产品成本计算的分步法..... 214
	第一节 分步法概述..... 214
	一、分步法的概念和适用范围..... 214
	二、分步法的特点..... 214
	三、分步法成本核算的一般程序..... 215
	第二节 逐步结转分步法..... 216
	一、逐步结转分步法概述..... 216
	二、逐步结转分步法的 综合结转法..... 219
	三、逐步结转分步法分项结转..... 222
	四、半成品成本的计价..... 223
	五、逐步结转分步法的优缺点..... 226
	第三节 平行结转分步法..... 227
	一、平行结转分步法的概念和 适用范围..... 227
	二、平行结转分步法的特点..... 227
	三、用平行结转分步法约当产量法对 费用进行分配..... 228
	四、用平行结转分步法定额比例法对 费用进行分配..... 231
	五、平行结转分步法的优缺点..... 233
	六、逐步结转分步法与平行结转 分步法的比较..... 233
	本章小结..... 234
	复习思考题..... 235
	中英文专业术语对照..... 235
	案例分析..... 235
	第十二章 产品成本计算的辅助方法..... 239
	第一节 分类法..... 239
	一、分类法及其特点..... 239
	二、按分类法计算产品成本的 一般程序..... 240
	三、分类法的适用范围、优缺点和 应用条件..... 241

第二节 定额法	242	第四节 期间费用的核算	300
一、定额法及其特点	242	一、销售费用	301
二、定额法的内容	242	二、管理费用	301
三、定额法的方法程序	243	三、财务费用	301
四、定额法应用举例	252	本章小结	301
五、定额法的优缺点及适用条件	253	复习思考题	302
第三节 联产品、副产品和等级品		中英文专业术语对照	302
成本的计算	254	案例分析	302
一、联产品、副产品、等级品			
的含义	254	第十四章 变动成本法、标准成本法和	
二、联产品成本的计算	254	 作业成本法	304
三、副产品成本的计算	257	第一节 变动成本法	304
四、等级产品成本的计算	259	一、按成本的性态分类	304
第四节 责任成本核算	260	二、混合成本及其分解	309
一、责任成本核算及其特点	260	三、变动成本法的特点	314
二、责任成本核算的适用范围	261	四、变动成本法的局限性	315
三、责任成本核算的核算程序	261	第二节 标准成本法	315
本章小结	263	一、标准成本法概述	315
复习思考题	264	二、成本差异的计算和分析	318
中英文专业术语对照	264	三、标准成本法的账务处理	323
案例分析	264	第三节 作业成本法	327
第十三章 其他主要行业成本核算	279	一、作业成本法概述	327
第一节 施工企业成本的核算	279	二、作业成本法基本原理	329
一、施工活动及成本核算的特点	279	三、作业成本法的核算	330
二、工程施工成本的核算	281	本章小结	334
第二节 交通运输企业成本的核算	290	复习思考题	335
一、交通运输企业生产活动的		中英文专业术语对照	335
特殊性	290	案例分析	335
二、交通运输企业成本核算的		第十五章 成本预测和成本计划	337
特点	290	第一节 成本预测	337
三、交通运输企业成本、费用的		一、成本预测概述	337
内容	291	二、成本预测方法	340
四、交通运输企业成本核算的		第二节 成本计划	350
账户设置	292	一、成本计划的内容及意义	350
五、交通运输企业成本的核算	292	二、成本计划的编制原则和步骤	351
第三节 商品流通企业成本的核算	296	三、成本计划的编制方法	353
一、商品流通企业成本的内容	296	本章小结	362
二、商品流通企业成本的计算	297	复习思考题	362

中英文专业术语对照.....	363	本章小结.....	427
案例分析.....	363	复习思考题.....	427
第十六章 成本决策.....	369	中英文专业术语对照.....	427
第一节 成本决策概述.....	369	案例分析.....	428
一、成本决策的定义.....	369	第十八章 成本报表的编制与分析.....	430
二、成本决策的意义.....	369	第一节 成本报表的编制.....	430
三、成本决策的基本程序.....	370	一、工业企业成本报表的	
四、成本决策的分类.....	371	作用和种类.....	430
五、成本决策分析应注意的问题.....	372	二、产品生产成本表.....	433
第二节 成本决策的方法.....	373	三、主要产品单位成本表.....	436
一、与成本决策有关的成本概念.....	373	四、制造费用明细表.....	438
二、成本决策方法的内容.....	377	五、销售费用明细表.....	439
三、成本决策方法的实际运用.....	385	六、管理费用明细表.....	440
本章小结.....	396	七、财务费用明细表.....	442
复习思考题.....	397	八、责任成本表.....	442
中英文专业术语对照.....	397	九、质量成本表.....	443
案例分析.....	398	十、生产经营情况表.....	445
第十七章 成本控制与成本考核.....	400	十一、其他成本报表.....	449
第一节 成本控制.....	400	第二节 成本报表的分析.....	450
一、成本控制概述.....	400	一、成本分析的作用和方法.....	450
二、成本控制系统.....	405	二、成本计划完成情况的分析.....	455
三、目标成本控制.....	406	本章小结.....	464
四、质量成本控制.....	412	复习思考题.....	465
五、价值工程控制.....	415	中英文专业术语对照.....	465
第二节 成本考核.....	420	案例分析.....	466
一、成本考核的概念.....	420	参考文献.....	467
二、责任成本制度.....	421		

第一章 总 论

【学习目标】

成本是一个价值范畴，是商品价值的组成部分。本章要求掌握成本的概念、成本的分类，掌握成本会计的含义和对象，了解成本会计的职能及成本会计的工作组织。

第一节 成本概述

一、成本的含义

成本是商品经济中的一个价值范畴，它所涵盖的范围相当广泛，无论是在会计学、投资学、工程学中都是一个重要的范畴。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是提高整个国民经济效益，都是极为重要的。但不同的学科，由于其研究的角度、目的不同，对成本有不同的认识，对其定义也不相同。成本会计是会计学的一个重要分支，是以成本为对象的一种专业会计，那么，什么是成本？其经济内容又包括哪些？这一直是理论界争论的一个焦点问题。要弄清这个问题，必须从理论成本、现实成本、管理成本等方面研究成本的经济实质。

(一)成本的经济内涵

1. 理论成本

成本是一个价值范畴，是商品价值的组成部分，是商品经济发展到一定阶段的产物。马克思曾指出：“劳动不是一切财富的源泉”，劳动的收益也不是“不折不扣的劳动所得”，而是要“有折有扣”。因为劳动者必须与一定的生产资料结合，才能创造出物质财富。这里的“生产资料”马克思称为物化劳动 c 。当从劳动产品的价值中扣除物化劳动 c 后，就是活劳动新创造的价值(净产值)，而这一部分仍不能对劳动者实行“不折不扣的劳动所得”，还要有另一些扣除，即必须有一部分剩余(m)用于扩大再生产；还有一部分用于保证劳动力(v)的再生产。因此，马克思认为：“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，那么，商品价值中剩下来的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿物”。可见商品价值 w 由三部分组成：一是已被消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值，即生产资料的转移价值 c ；二是劳动者的必要劳动所创造的价值 v ；三是劳动者的剩余劳动所创造的价值 m 。因此按马克思的成本理论，成本的经济内涵即为商品生产过程中的物化劳动和活劳动的耗费，即马克思劳动价值理论 $w=c+v+m$ 中的 $c+v$ 。这一经济内涵说明成本是企业维持简单再生产的补偿尺度，若按成本提供的补偿尺度得不到满足，企业简单再生产就无法进行。

这一理论是对成本高度的概括,这种描述成本的客观经济内涵的成本概念,称为“理论成本”。

尽管社会主义市场经济与资本主义市场经济存在着许多区别,但二者都是商品经济。在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的需要,同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种费用,并取得盈利,只有这样,企业和社会才能得以发展。因此商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三部分组成:已消耗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);劳动者为社会创造的价值(m)。从理论上讲,前两部分即 $c+v$,是商品价值中的补偿部分,它构成理论成本。

2. 产品成本(现实成本)

从理论成本角度来看,成本是生产活动中的 $c+v$ 的耗费,但在实际工作中,很难确定纯粹的 $c+v$ 理论成本,加之,成本是国家进行宏观调控的杠杆,因而,实际工作中哪些费用计入成本,哪些费用不计入成本,都是以国家法令、制度的形式加以规定。而国家法规、制度,一方面要求反映成本的客观经济内涵;另一方面又要求符合国家的分配方针和财务管理制度规定;同时还要适应不同时期经济管理的要求,而严格意义上的理论成本是无法满足这些要求的。

所以,在现实生产活动中,国家都以法令、制度的形式来规定成本的开支范围。企业根据有关规定,确定成本的开支范围及其基本原则:一切与生产有关的支出,都计入成本,如:工业企业直接材料、直接人工、制造费用,就构成产品制造成本;而管理费用、财务费用则不计入产品制造成本,直接作为当期损益处理。这样现实生产活动中的成本在 $c+v$ 与 m 之间存在着一定程度的流动性,如为了促使企业厉行节约,减少损失,加重企业的经济责任,对一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、停工损失等,也计入产品成本;而对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分,如财产保险费等,也列入成本,这样就导致了实际补偿价值与理论消耗价值 $c+v$ 的不一致,形成了现实成本——产品成本的概念。

产品成本包括产品制造过程中所发生的成本,是指企业根据国家有关成本开支范围的有关法规制度的内容界定的,在生产过程中生产一定种类、一定数量的产品或提供某种特定劳务所发生的各项生产费用的总和。产品成本也称为产品制造成本或产品生产成本。

3. 管理成本

管理成本是新经济形势下,因管理的需要而产生的成本概念。马克思认为:“生产行为本身,就它的一切要素来说,也是消费行为”,因此,在商品经济条件下,耗费和补偿是对立统一体。耗费是生产经营者个人的事情,而补偿则是社会过程,并非由生产经营者本人主观决定,这就迫使生产经营者必须加强成本管理,力求以较少的耗费来寻求最大的补偿,获取最大限度的利润,这就确定了成本在管理中的地位,即管理成本是企业为了一定的目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。这是 1951 年美国会计学会对成本下的定义,这个定义使成本无论从外延还是内涵上讲都远远超出了理论成本和现实成

本概念的范围。这样,对企业生产经营者来说,为预测、决策所需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本;为控制、考核需要的可控成本、责任成本、质量成本等,都作为企业的管理成本而纳入成本范畴。

(二)支出、费用与成本(产品成本)的关系

从理论、现实、管理的角度了解了成本的经济内涵,若要进一步深刻理解成本的概念,还有必要明确支出、费用和产品成本的关系。支出、费用、成本三者之间既有密切的联系,又有很大的区别。

1. 支出

支出是指企业的一切开支和耗费。按其性质划分,可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出、利润分配性支出等。

资本性支出是指支出的效益与几个会计年度相关的支出,如企业购买固定资产、无形资产的支出等,这种支出在以后资产使用中按收益情况分期将其价值计入各期费用。

收益性支出是指支出的效益仅与本企业会计年度相关的支出,如企业生产经营所领用的材料、工人工资等,这种支出直接计入当期费用,并与当期的收入相配比。

所得税支出是指对从事工商经营的企业和应纳税的个人,就其经营所得或高于计税收入所得而缴纳的税额,这种支出表现为费用。

营业外支出是指与企业的生产经营活动无直接关系的支出,如企业支付的违约金、罚款、非常损失等,这种支出不作为费用,直接计入当期损益。

利润分配性支出是指在利润分配环节发生的支出,如股利分配支出等。这种支出不作为费用,直接参与税后利润分配。

2. 费用

费用是指企业为生产和销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出,即企业在日常经营活动中所发生的耗费。费用是为获取营业收入进而从中得到补偿并带来盈利的耗费。

本书所述费用,仅指日常生产经营活动所发生的耗费,凡不属于以上所指的支出或损耗,如营业外支出等,则不作为企业的费用。费用所包含的内容很多,将在以后章节中详细说明。

3. 费用与成本的关系

费用与成本的关系主要在于生产费用与产品成本的关系。

费用按其与产品生产的配比关系不同可划分为两种:一种是费用与产品生产之间是因果配比关系,即企业发生的费用是用来取得一定收入并为之相匹配的费用,如产品成本需与销售这些产品的收入相配比,这种费用称为生产费用或产品制造费用;另一种是费用与产品生产之间是期间配比关系,即一定期间发生的某些费用,如管理费用,应与受益期产生的收益相配比,这种费用称为期间费用。生产费用是指生产过程中所发生的物化劳动和活劳动的耗费,与产品生产有直接关系;期间费用是同企业经营活动有密切关系的耗费,但与产品生产无直接关系。一般区分费用与成本的关系主要是区分生产费用与产品成本这

两个概念，它们之间的关系是既密切联系又相互区别。

1) 生产费用与产品成本的联系

生产费用与产品成本的联系主要表现在：一方面二者的经济内涵是一致的，都是生产经营活动中 $c+v$ 的总和；另一方面二者是相互依存的，生产费用的发生是形成产品成本的基础，而产品成本则是直接对象化的费用，生产费用按一定的产品加以汇总，就形成产品成本，没有生产费用，就难以形成产品成本，同样，没有产品成本，生产费用的核算将失去意义。

2) 生产费用与产品成本的区别

生产费用与产品成本又存在很大的区别。首先，生产费用通常是指某一时期(月、季、年)内实际发生的全部费用，而产品成本则是反映某一时期某种产品所应承担的费用。其次，企业某一时期生产费用与产品成本总额往往是不相等的，因为按照权责发生制记账基础，企业生产费用的发生期与归属产品的期间并不完全一致，归属于当期产品成本中的一部分生产费用可能并非当期发生，而是以前期间发生的生产费用；同样归属于本期期间的生产费用不一定归属于当期产品成本，可能要由以后期间的产品来负担。最后，从会计核算的角度来看，生产费用一般是以某一会计期间来归集和划分的，而产品成本则是以具体的成本对象来归集和划分的。

二、成本的分类

为了进行成本计算、成本控制和成本规划等成本的核算和管理活动，有必要对成本按不同的标准进行分类。

(一)以计算产品成本和确定损益为目的的分类

1. 按成本的经济用途或职能分类

企业会计准则规定成本的核算采用制造成本法，在此种方法下，成本是按其经济用途或职能划分为制造成本和非制造成本两大类。

1) 制造成本

制造成本指制造过程中所发生的各项成本，包括直接材料、直接人工和制造费用。

直接材料是指经过加工后直接构成产品实体或直接构成产品主要部分的原材料及主要材料成本。

直接人工是指生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的加工费用，也称直接工资，包括耗用的人工工资、奖金和各种津贴，以及按规定比例提取的福利费等。

制造费用是指企业内部各生产单位为组织和管理生产所发生的除以上两种费用之外的各种费用，包括各生产单位管理人员的工资及福利费，房屋、建筑物和机器设备的折旧费和修理费等。

这种分类是多数企业计算成本时进行成本分类的依据，是成本最基本的分类方法，同时这三项也是成本核算中的三项基本的成本项目。工业企业也可以设置以下几个成本项目：①原材料，也称直接材料。②燃料及动力，也称直接燃料及动力。③工资及福利费，也称直接人工。④制造费用。企业可根据生产特点和管理要求对上述成本项目做适当调

整。各企业可根据自身生产特点和管理要求的不同,在此基础上适当增加项目,来确定自己所需要的成本项目。对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用,以及产品成本中比重较大的费用,应专设成本项目;否则,为了简化核算,不必专设成本项目。

2) 非制造成本

非制造成本主要指期间费用,包括销售费用、管理费用和财务费用。

销售费用是指企业在销售过程中发生的各项费用,包括企业销售过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费等。

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的各项费用,包括企业董事会和行政管理部门在企业经营管理中所发生的,或者应当由企业统一负担的公司经费、工会经费、待业保险费、劳动保险费、咨询费、房产税、计提的存货跌价准备和坏账损失准备等。

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的各项费用,包括应当作为期间费用的利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等。

这种分类一方面便于了解企业产品成本的构成状况,分析企业不同时期的管理水平。管理水平越高,产品成本中非制造成本的比重就越低。另一方面有利于促使企业提高管理水平,降低非制造费用的开支,提高经济效益。

2. 按成本计算的时间不同进行分类

成本按其计算的时间不同进行分类,可分为两大类:一类是需要事前计算的成本,称为预计成本;一类是在事后计算的成本,称为实际成本。

预计成本是指在成本计算对象的费用发生之前,根据有关资料和预测决策情况而计算的。主要有:计划成本、定额成本、标准成本等。实际成本是根据成本计算对象实际发生的费用计算的。

划分预计成本和实际成本,主要是有利于对成本的控制,以实际成本反映企业经营状况,这是会计客观性原则的要求。但实际成本毕竟属于历史成本,不能尽快提供企业生产经营过程中所需的成本资料,影响成本核算和成本控制的及时性。所以,为有效控制成本,必须制订预计成本,以此作为成本管理的目标,在生产经营过程中据此衡量各部门、各项费用的耗费情况,并对超支或节约进行反馈,分析原因,及时采取措施,使成本按照预计的方向发展。同时,预计成本也是明确经济责任、考核成本管理业绩的标准,并可据其对责任单位的成本管理功过进行奖惩。

3. 按成本同其所构成产品的关系分类

成本是构成特定产品的成本,它与产品之间存在两种关系,即直接关系和间接关系,因而形成两种不同的成本:直接成本和间接成本。

直接成本是指与某一特定的产品之间具有直接联系的成本。它为特定产品而消耗,可直接计入该产品成本,如直接材料和直接人工。

间接成本是指与某一特定产品之间没有直接联系的成本,一般是为几种产品所共同消耗,因而不能直接计入产品成本,必须在共同耗用的几种产品之间,按适当的标准进行分配计入。

这种分类对于正确计算产品成本是十分重要的,凡是直接成本,需根据原始凭证直接

计入该种产品的成本,而对于间接成本则要选择适当的、合理的分配标准在各种产品之间进行分配。分配标准应具有共有性、比例性、易取性和可计量性等性质,标准的妥当与否,直接影响成本的正确性。

4. 按成本与收入相配比的关系不同分类

成本与收入之间的配比关系有两种:一种是因果配比关系,形成产品成本;一种是期间配比关系,形成期间费用,也称期间成本。

产品成本是指与产品生产有着直接因果关系的成本,它将生产经营费用汇集于产品,随产品流动而流动。期末,按产品汇集的成本,先要在完工产品与在产品之间进行分配,当产品出售时,完工产品成本由存货成本转化为销售成本,反映在当期损益表上与当期销售收入相配比,据以确定当期损益,而未销售的产品成本或尚未加工完成的在产品,则作为存货成本反映在资产负债表中,因此,产品成本是随实体流动而流动的成本。

期间费用是与一定期间相联系的成本,不计入产品成本,直接计入当期损益,即期间费用一经发生,便与损益相配比,全额列入损益表上作为损益的扣减项目,它是随企业生产经营活动持续期的长短而相应增减的成本。

划分产品制造成本与期间成本,一方面充分体现了配比原则和权责发生制原则的要求,有助于正确反映经营成果;另一方面,可从一定程度上解决由于产销不平衡而发生的潜亏的确认问题。

(二)以规划成本和控制成本为目的的分类

1. 按照成本归集对象的不同分类

在会计核算中,成本的归集必须有确定的对象,对象不同,就有不同类型的成本。一般常用的有以产品为归集对象的产品成本和以责任单位为归集对象的责任成本。责任成本是指以各个责任单位和个人为对象而归集的成本,计算责任成本是为了考核责任单位和个人的责任履行情况,以达到控制成本、降低成本的目的。

2. 按照成本习性分类

按照成本对产量的依存性,可将成本分为变动成本和固定成本。

变动成本是指在相关范围内成本总额随业务量的变动成正比例增减变化的成本,如直接材料、直接人工中的计件工资等,这些费用总额随产量的变动而成正比例变动。但对于单位产品成本而言,变动成本总是不变的。

固定成本是指在相关范围内,其总额不随业务量的增减变动的成本,如房屋、建筑物的租金,保险费等。作为固定成本,只要产量不突破某一特定的范围,其数额将稳定在某一既定水平上。但对于单位成本来说,固定成本随产量的变动成反比例变动,即产量增加,分摊在单位产品上的固定成本会减少。

变动成本和固定成本是相对于费用总额而言的,但在实际工作中,有些费用兼有固定成本与变动成本两种性态,这类成本称为混合成本。混合成本进一步可分为半固定成本和半变动成本。半固定成本是指总数额依次在不同产量水平上保持相对稳定的有关成本,如:产品检验人员和货运人员的工资等。作为半固定成本,当产量在某一特定的限度内增

减变动时，其总数固定不变，而当产量一旦突破特定的限度达到另一特定限度时，其总额即跳跃式上升，随后保持不变，直到产量再次突破这一特定限度之时，才又一次跳跃式上升。而半变动成本是指总数额在无产品产出时为某一特定值，当有产品产出时则比例于产量增减作相应变动的有关成本，如机器设备的维修费、热处理设备能源耗费等。这就是说，作为半变动成本，当产量为零时也有某些成本发生，其总额一般比较固定，当产品开始产出后，成本总额在原相对固定的基础上，伴随产量的增减而发生相应的等幅度的升降。

从理论上讲，成本可分为变动成本、固定成本和混合成本，但在成本会计实务上，可利用一些方法(如高低点法、回归分析法等)将混合成本区分为变动成本和固定成本，因此按成本性态的分类，从根本上讲有变动成本和固定成本两类。

3. 按照成本可控性分类

成本的可控性是指责任单位对某项成本的可控程度而言，成本按可控性分为可控成本和不可控成本。

可控成本是指成本责任单位能用自身的行为所制约和调节的成本，也即一个责任单位工作的好坏可以直接影响该单位成本的高低。

不可控成本是指超出一个成本责任单位职责范围，不受其行为调节和制约的成本。

成本的可控与否必须同一定的具体成本责任单位联系起来，某项成本对于某一成本责任单位而言是不可控成本，而对于另一成本责任单位而言则是可控成本。如企业外购材料的成本，对于生产部门来说是不可控成本，但对于采购部门来说则是可控成本。另外成本的可控性还应与成本发生的时间相联系。在成本未发生时，基本上都是可控成本；在产品生产过程中，部分是可控的，而产品生产完工后，则其成本基本上都是不可控的。因而，判断成本的可控与否，应与企业责任单位和产品生产相结合。

成本的可控性，对评价各成本责任单位的工作是非常重要的，对一个成本责任单位而言，可控成本即为其责任成本，这样可以促使各成本单位积极采取措施，不断降低成本。

4. 按照成本与决策方案的相关性分类

成本按与特定的决策方案的相关性可分为相关成本和非相关成本。

相关成本是指因特定决策方案的采用而发生的成本。非相关成本是指与特定决策方案无关的成本。

划分相关成本与不相关成本有利于为企业决策部门提供关键而有用的决策信息，为优化成本决策创造有利条件。

另外，除以上分类外，还有一些为特殊需要而核算的成本。如：质量成本，是企业为保持或提高产品质量所支出的费用，以及因产品质量未达到规定水平所产生的损失。产品质量是提高企业竞争力的基本因素之一，提高产品质量，会增加一些费用，使产品成本升高，影响企业利润；而不必要的过高的质量，又会造成产品成本不必要的负担，因此质量成本的核算也是成本核算的一个重要内容。

三、成本的作用

成本的经济内涵以及在生产过程中适应不同的要求所提供的各类成本资料，在经济管

理工作中具有十分重要的作用。具体来讲,成本的作用主要表现在以下几个方面。

(一)成本是企业补偿资金耗费的尺度

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产经营过程中所发生的一切耗费,均应在其自身的经营成果,即销售收入中得到足额的补偿,以便维持企业再生产的正常进行。而补偿数额的合理确定,只能依据产品生产过程中所耗费的生产成本和期间费用。当期销售收入中用于再生产的资金补偿数额应与当期销售产品的成本与期间费用之和相等,补偿不足,企业再生产就不能按原有的规模进行。补偿过量,将减少应纳税额,损害国家利益,同时造成企业资金不实。

(二)成本是综合反映和控制企业工作质量的重要指标

产品成本是反映企业工作质量的一项综合指标,企业生产经营管理中各方面的工作业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。如:产品设计的好坏、工艺配置合理与否、固定资产的利用情况、原材料的消耗情况等。

既然成本是反映企业工作质量的重要指标,因而可以通过对产品成本的核算和控制,促使企业及内部各车间、部门努力改进管理,降低成本,提高经济效益。而期间费用直接反映企业的经营管理水平,并直接影响企业当期损益,所以,核算和控制期间费用也是提高经济效益的重要途径。

(三)成本是制定产品价格的重要因素

商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。国家和企业在制定产品价格时必须遵循价值规律的要求,使价格尽量符合产品的价值,而产品价值无法直接计算,因此只能通过产品成本间接地反映产品价值水平。当然产品定价是一项复杂的工作,还应考虑市场供求关系、国家价格政策及其他政策、各种产品的比价关系及市场上的竞争态势等。所以产品成本是制定价格的一项重要因素。

(四)成本是企业考核经营业绩、进行经营决策的重要依据

产品成本和期间费用的高低直接影响企业的盈利水平和产品在市场上的竞争能力,因此通过对成本升降因素的分析,一方面可以考核企业的经营成果,评价企业经营业绩;另一方面可以为以后经营期间的生产经营决策提供依据,因为在价格一定的前提下,较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

第二节 成本会计的对象

一、成本会计的产生和发展

作为会计的一个重要组成部分,成本会计是适应特定的经济要求而产生和发展的。概括起来,成本会计的产生、发展大体经过了以下几个阶段。