



21 世纪普通高等教育规划教材 · 会计系列
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI KUAI JI XILIE

第二版

成本会计学



主 编 任月君 耿 玮 崔 刚

Cost Accounting

 上海财经大学出版社

21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列

成本会计学

(第二版)

任月君 耿 玮 崔 刚 主编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/任月君,耿玮,崔刚主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社,2018.9

(21世纪普通高等教育规划教材·会计系列)

ISBN 978-7-5642-3039-5/F·3039

I. ①成… II. ①任… ②耿… ③崔… 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(2018)第 110227 号

□ 责任编辑 黄 荟

□ 封面设计 晨 宇

成本会计学

(第二版)

任月君 耿 玮 崔 刚 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海华业装璜印刷厂印刷装订

2018 年 9 月第 2 版 2018 年 9 月第 1 次印刷

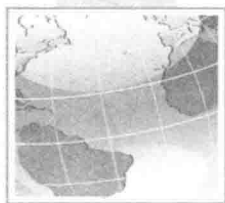
787mm×1092mm 1/16 14.25 印张 365 千字

(习题集 5 印张 128 千字)

印数: 5 001—9 000 定价: 42.00 元



21 世纪普通高等教育规划教材
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI



编 委 会

BIAN WEI HUI

总策划 宋 谨

编 委 (排名不分先后)

石永恒 清华大学
郑甘澍 厦门大学
吴 迪 上海交通大学
张一贞 山西财经大学
江 林 中国人民大学
施 娟 吉林大学
吴国萍 东北师范大学
胡大立 江西财经大学
彭晓洁 江西财经大学
袁崇坚 云南大学
李少惠 兰州大学
黎江虹 中南财经政法大学
罗昌宏 武汉大学
徐艳兰 中南财经政法大学
吴秋生 山西财经大学
闫秀荣 哈尔滨师范大学
姚晓民 山西财经大学
夏兆敢 湖北工业大学
安 烨 东北师范大学
张昊民 上海大学
黄金火 湖北经济学院
李会青 山西大学商务学院
任月君 东北财经大学
蒲清泉 贵州大学

韩冬芳 山西大学商务学院
何传添 广东外语外贸大学
吴建斌 南京大学
张中强 西南财经大学
梁莱歆 中南大学
余海宗 西南财经大学
关玉荣 渤海大学
曹 刚 湖北工业大学
孟 昊 天津财经大学
齐 欣 天津财经大学
张颖萍 渤海大学
吴开松 中南民族大学
杜江萍 江西财经大学
盛洪昌 长春大学
刘丁酉 武汉大学
刘继森 广东外语外贸大学
张慧德 中南财经政法大学
屈 韬 广东商学院
尤正书 湖北大学
胡放之 湖北工业大学
李文新 湖北工业大学
张 洪 武汉理工大学
夏 露 湖北工业大学
牛彦秀 东北财经大学



再版前言

成本会计学是会计学、财务管理等专业的主干专业课。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和实训的需要,我们依据《企业会计准则》等专业会计规范的规定,结合财政部2014年施行的《企业产品成本核算制度(试行)》和2017年发布施行的《管理会计应用指引》的最新精神,在总结成本会计长期教学、实训工作经验的基础上,根据成本会计理论和技术的最新研究成果,吸收了国内外同类书籍的长处,重新修订了《成本会计学》这部教材。

本教材主要介绍成本会计的基本理论、基本方法和基本操作技术,内容包括制造企业产品成本核算和成本分析,这也是制造企业成本会计工作最基本的内容。本教材重点讲解制造企业成本核算和成本分析。将成本核算的内容划分为两大模块:一是关于产品成本核算的基本原理(第一章至第六章);二是关于成本核算的各种方法和内容(第七章至第十五章)。为了加强成本管理,企业应当定期进行成本分析(第十六章)。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,使本教材结构合理、深度适中。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,我们围绕教材内容,精心设计了大量例题,并在每章内容之后配有复习思考题和案例分析题,使教材内容通俗易懂,便于学习者掌握成本会计的基本理论和基本方法。本教材适用于高等院校会计学、财务管理等管理类和经济类相关专业本科生教学,也适用于高职院校相关专业的成本会计教学,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、耿玮副教授和崔刚副教授主编,任月君教授负责全书写作大纲的拟订和编写的组织工作,并对全书总纂定稿。具体分工如下:第一章、第五章至第十章、第十一章(第一节)、第十二章、第十四章至第十六章由任月君教授编写;第二章、第四章(第二节)、第十一章(第二节)、第十三章由崔刚副教授编写;第三章、第四章(第一节)由耿玮副教授编写。东北财经大学会计学院硕士研究生刘李沁、杨玉莹、张玉佳、孔严为本教材的编写提供了一些辅助材料。

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,以便以后修订。

编 者

2018年6月



目 录

再版前言

第一章 总论

学习目的与要求	.....	1
第一节 成本的含义和作用	.....	1
第二节 成本的分类	.....	4
第三节 成本会计的职能	.....	6
第四节 成本会计的基础工作	.....	8
复习思考题	.....	10
案例分析题	.....	11

第二章 产品成本核算的要求和程序

学习目的与要求	.....	12
第一节 产品成本核算的一般要求	.....	12
第二节 产品成本核算的程序	.....	14
复习思考题	.....	16
案例分析题	.....	16

第三章 生产要素费用的核算

学习目的与要求	.....	18
第一节 生产要素费用核算的原则和程序	.....	18
第二节 材料费用的核算	.....	19
第三节 外购动力费用的核算	.....	24
第四节 职工薪酬的核算	.....	26
第五节 折旧费用的核算	.....	36
第六节 其他要素费用的核算	.....	37
复习思考题	.....	38
案例分析题	.....	38

第四章 辅助生产成本和制造费用的核算

学习目的与要求	.....	40
第一节 辅助生产成本的核算	.....	40
第二节 制造费用的核算	.....	49

复习思考题	.....	55
案例分析题	.....	56
第五章 废品损失和停工损失的核算		
学习目的与要求	.....	58
第一节 废品损失的核算	.....	58
第二节 停工损失的核算	.....	63
复习思考题	.....	65
案例分析题	.....	65
第六章 在产品 and 产成品成本的核算		
学习目的与要求	.....	66
第一节 在产品 and 产成品成本核算的内容	.....	66
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法	.....	69
第三节 完工产品成本的核算	.....	81
复习思考题	.....	82
案例分析题	.....	82
第七章 产品成本计算方法概述		
学习目的与要求	.....	84
第一节 企业生产类型及其特点	.....	84
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	.....	85
第三节 各种产品成本计算方法的实际运用	.....	88
复习思考题	.....	89
案例分析题	.....	89
第八章 品种法		
学习目的与要求	.....	90
第一节 品种法的基本内容	.....	90
第二节 品种法成本计算举例	.....	93
复习思考题	.....	103
案例分析题	.....	103
第九章 分批法		
学习目的与要求	.....	104
第一节 分批法的基本内容	.....	104
第二节 分批法成本计算举例	.....	106
复习思考题	.....	113
案例分析题	.....	114

第十章 分步法

学习目的与要求	.....	115
第一节 分步法的基本内容	.....	115
第二节 逐步结转分步法	.....	116
第三节 平行结转分步法	.....	126
复习思考题	.....	130
案例分析题	.....	131

第十一章 产品成本计算的辅助方法

学习目的与要求	.....	132
第一节 分类法	.....	132
第二节 定额法	.....	142
复习思考题	.....	150
案例分析题	.....	150

第十二章 标准成本制度

学习目的与要求	.....	152
第一节 标准成本制度概述	.....	152
第二节 标准成本的分类与制定	.....	154
第三节 标准成本差异的计算与分析	.....	157
第四节 标准成本制度的账务处理	.....	162
第五节 标准成本制度下成本核算举例	.....	164
复习思考题	.....	168
案例分析题	.....	169

第十三章 作业成本法

学习目的与要求	.....	170
第一节 作业成本法概述	.....	170
第二节 作业成本法的核算程序	.....	174
第三节 作业成本法评价	.....	179
复习思考题	.....	181
案例分析题	.....	181

第十四章 期间费用的核算

学习目的与要求	.....	183
第一节 管理费用的核算	.....	183
第二节 销售费用的核算	.....	184
第三节 财务费用的核算	.....	185
复习思考题	.....	186
案例分析题	.....	186

第十五章 成本报表

学习目的与要求	 187
第一节 成本报表的作用和种类	 187
第二节 商品产品成本表	 189
第三节 主要产品单位成本表	 191
第四节 制造费用明细表	 192
第五节 期间费用报表	 193
复习思考题	 195
案例分析题	 196

第十六章 成本分析

学习目的与要求	 197
第一节 成本分析概述	 197
第二节 全部商品产品成本分析	 203
第三节 可比产品成本分析	 205
第四节 产品单位成本分析	 210
复习思考题	 217
案例分析题	 217



第一章 总论



学习目的与要求

本章阐述的是成本的含义和分类、成本会计的职能和基础工作。通过本章内容的学习,需要达到以下要求:

1. 掌握成本的含义——理解成本的经济内涵和成本的一般含义,掌握产品成本的内容,领会成本的作用。
2. 掌握成本的分类——了解成本按成本总额和业务量之间的关系分类的内容,掌握以计算产品成本和确定损益为目的的成本分类内容,领会成本分类的作用。
3. 掌握成本会计的职能——理解成本会计各种职能的意义。
4. 掌握成本会计的基础工作——掌握和理解成本会计各项基础工作的主要内容。

第一节 成本的含义和作用

一、成本的经济内涵

成本是一个价值范畴,它所涉及的范围相当广泛。从不同的目的和角度出发,人们对成本有各种不同的理解。本书所要讨论的成本,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费用。

(一) 产品成本的含义

产品生产活动是制造企业的基本经济活动。产品生产的过程,同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程,其中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。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,是企业在生产商品过程中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。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。”“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。”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。生产要素上耗费的资本价值 $c+v$,成为成本研究的基础。

马克思成本价格理论的原理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,对其中的含义赋予了新的意义。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,企业在一定时期内发生的、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。

(二)期间费用的含义

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费用,包括企业在筹建期间发生的开办费、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、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、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。

(三)成本的一般含义

长期以来,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,产品成本只是其中的一种。会计学成本的一般定义应该是: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。这一概念包括以下含义:(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)成本必须是可以货币计量的,否则就无法进行成本核算。

需要说明的是,“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。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。费用有狭义和广义之分,本书所指的费用是狭义的费用,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,如处置固定资产净损失、罚款支出和非常损失等。

二、产品成本的内容

将理论成本应用于产品成本计算的实践,还应考虑宏观上国家方针政策和微观上企业管理的需要,即要考虑理论成本与实际成本的关系问题。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,为了使产品成本计算口径一致,防止企业滥挤滥摊成本,保持产品成本的可比性,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,即产品实际成本的内容。

虽然现在还没有一个产品成本开支范围的专门规定,但我国制造企业成本构成内容经过多年的变化已经在实践中逐渐明确和完善。财政部 2014 年施行的《企业产品成本核算制度(试行)》中指出,产品成本包括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。根据《企业产品成本核算制度(试行)》规定,并综合《企业会计准则》等相关规定,成本开支范围包括以下各项:(1)为制造产品而消耗的各种原材料和燃料费用;(2)为制造产品而耗用的动力费用;(3)企业生产单位支付的职工薪酬;(4)生产用固定资产的折旧费用;(5)企业生产单位发生的废品损失,以及季节性、修理期间的停工损失;(6)企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费等各项费用。

《企业会计准则》等相关制度规定,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)其他不能计入成本费用的支出。

可以看出,上述产品成本内容是以成本的经济内涵为基础,同时考虑了国家方针政策和企业管理的需要,产品成本实际内容与成本的经济内涵并不完全相同。例如,废品损失和停工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,仍将这些支出计入产品成本,以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,充分发挥成本管理的作用。

三、成本的作用

在我国市场经济条件下,成本在经济管理中有着重要作用。

(一)成本是生产耗费的补偿尺度

为了保证企业再生产的顺利进行,企业生产中发生的耗费必须从销售商品的收入中得到补偿。生产耗费补偿金额的大小,要以成本作为衡量尺度。只有把成本足额进行了补偿,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,成本作为生产耗费的补偿尺度,对于确定企业经营损益、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。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、生产费用开支是节约还是浪费、管理工作水平和生产组织水平的高低,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)成本是制定商品价格的重要依据

商品价格是商品价值的货币表现。制定商品销售价格,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定的最低经济界限。如果商品的定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,企业就不能持续经营下去。但是,如果商品定价过高,就很难被市场接受,最终也要被淘汰出局。因此,企业必须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,需要经常进行经营情况分析,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,成本资料是企业进行经营预测、决策和分析的重要依据。

第二节 成本的分类

为了满足企业成本管理的不同要求,需要按不同标准对成本进行分类。以下主要说明以计算产品成本为目的和按成本习性进行的成本分类。

一、以计算产品成本和确定损益为目的的分类

(一)按成本的经济内容分类

企业生产的过程同时也是消耗的过程。企业在生产经营过程中发生的耗费,主要是劳动对象的耗费、劳动手段的耗费和活劳动中必要劳动的耗费。劳动对象和劳动手段的耗费,可称为物化劳动的耗费。物化劳动的耗费和活劳动的耗费,构成了生产经营成本的三大要素。生产费用按经济内容或经济性质不同所作的分类,在会计上称为生产费用要素,或称为要素费用。制造企业生产费用要素一般包括以下内容:

1. 外购材料

外购材料是指企业为进行生产经营活动而耗用的从外部购入的各项材料,包括原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

2. 外购燃料

外购燃料是指企业为进行生产经营活动而耗用的从外部购入的各种燃料,包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。外购燃料与外购材料的性质是一样的,但是由于在许多企业中燃料是比较重要的能源,在产品成本中所占比重较大,因此将其单列为一类费用要素。

3. 外购动力

外购动力是指企业为进行生产经营活动而耗用的从外部购入的各种动力,如电力、蒸汽等。

4. 职工薪酬

职工薪酬是指企业计入生产经营成本的职工薪酬,是企业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、医疗保险费等社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费等。

5. 折旧费

折旧费是指企业按规定计算提取并计入生产经营成本的固定资产折旧费用。

6. 其他支出

其他支出是指不属于以上各项费用要素的耗费,如邮电费、差旅费、设计制图费、试验检验费和保险费等。

生产费用按经济内容分类,可以说明企业在生产经营过程中消耗了哪些性质的费用、消耗了多少费用,可以了解生产费用的构成,有利于企业制定各种费用预算和消耗定额,有利于加强生产费用的日常核算和管理。同时,也可为企业核定流动资金定额和编制采购资金计划提供必要的核算资料。

(二)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

生产成本是指企业为生产产品而发生的各种支出。产品生产成本一般由不同的成本项目组成,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,木材是制作家具的主要材料,木材的成本构成了家具的直接材料成本。

(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,是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

(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,包括生产车间发生的水电费、管理人员的职工薪酬等。制造费用的具体内容将在本书第四章第二节进行说明。

成本按经济用途所作的这种分类,是大多数企业计算产品成本时成本分类的主要依据,上述分类的内容称为产品成本项目。由于各企业的生产特点不完全相同,可以根据各项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,如“废品损失”、“外购半成品”等。

对产品成本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成本概念。将直接材料和直接人工合计起来,可以称为主要成本;将燃料和动力、直接人工和制造费用合计起来,可以称为加工成本。本书后面涉及产品成本项目内容时,主要包括直接材料、直接人工和制造费用。

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、不能直接或间接归入某种产品成本的、直接计入损益的各项费用,包括销售费用、管理费用和财务费用。

成本按经济用途所作的分类,是最基本的分类。通过这种分类,可以了解生产成本的构成情况,对计算产品成本和确定损益具有重要意义。

成本按经济内容和经济用途进行分类所反映的生产费用与产品成本之间既有联系又有区别。两者之间的联系在于,两者都是反映生产耗费,其经济内容一致,而且企业在一定会计期间发生的生产费用是计算该期间完工产品成本的基础。因为两者具有的共同性,可以将两者视为同义语,不加以严格区分。但实际上两者之间是有区别的,主要表现在以下方面:(1)两者所包括的范围不同,生产费用包括工业性生产费用和非工业性生产费用,只有工业性生产费用可以按成本项目计入产品成本;(2)两者的计算基础不同,生产费用同“会计期间”相联系,而产品成本则是同“产品”相联系,有实物承担者;(3)两者金额不一定相等,因为有些在本期支出的生产费用可能计入下期产品成本,而有些在下期支出的费用可能要提前计入本期产品成本。

了解生产费用与产品成本之间的关系,对于正确核算产品成本有着重要意义。

(三)按成本与特定产品的关系分类

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。构成产品实体的原材料成本、生产工人工资等,就属于直接成本。只生产一种产品的企业,所有的生产费用都是直接成本。

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,车间管理人员的职工薪酬、厂房的折旧费用等,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。凡是直接成本,应当根据原始凭证直接计入各产品成本;对于间接成本,则要选择合理的分配标准分配计入相关产品成本。分配标准是否适当,直接影响成本计算的结果。有关生产费用要素的分配原则是:直接成本直接计入各产品成本,间接成本分配计入各产品成本。

二、按成本与业务量之间的关系分类

成本总额与业务量之间的相互依存关系,可称为成本性态或成本习性。按照成本性态,可将成本分为变动成本和固定成本。

(一)变动成本

变动成本是指在一定业务量范围内,其成本总额随着业务量(可用产量表示,也可用直接人工小时或机器小时表示)的变化而呈正比例变化的成本。就单位产品而言,变动成本则是不变的。例如,随产量变动而同比例变动的原材料成本、采用计件工资方式的职工工资、按工作量法计提的生产设备折旧费用等,都属于变动成本。

(二)固定成本

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内,其总额不随业务量增减变动而变动的成本。对于单位产品而言,单位产品的固定成本则要随着业务量的增减变化而呈反比例变化。例如,计提房屋和建筑物的折旧费用、财产保险费用、管理人员薪酬等,都属于固定成本。

将成本分为变动成本和固定成本,是进行成本规划和成本控制的前提,有助于企业进行成本分析,寻求降低成本的途径。需要说明的是,无论是变动成本还是固定成本,都需要在一定的业务量范围内来讨论,这个范围称为相关范围。如果超出一定的相关范围,变动成本和固定成本的习性就会受到影响。除了上述成本分类外,成本还有其他各种分类方法,此处不再进行讨论。

第三节 成本会计的职能

成本会计的职能是对成本会计实务的高度概括和抽象。根据《管理会计应用指引第300号——成本管理》,成本管理是指企业在营运过程中,实施成本预测、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一系列管理活动的总称。

一、成本预测

成本预测是以现有条件为前提,在历史成本资料的基础上,根据未来可能发生的变化,利用科学的方法,对未来的成本水平及其发展趋势进行描述和判断的成本管理活动。成本预测是成本决策的前提。企业不仅应该在成本决策之前进行成本预测,为成本决策提供依据,而且还应该在成本计划执行过程中进行成本预测,以便及时掌握成本变化趋势,为进行成本事中控制提供帮助,从而保证企业完成成本计划。

二、成本决策

成本决策是在成本预测及有关成本资料的基础上,综合经济效益、质量、效率和规模等指标,运用定性和定量的方法对各个成本方案进行分析并选择最优方案的成本管理活动。

企业可以根据市场需求和其他方面的要求,通过成本预测,确定生产经营的几个备选方案。对这些备选方案,必须运用专门方法进行认真的分析论证。通过从技术上、经济上的分析论证,可以确定各备选方案的可行性,从而可以进行成本决策,确定最优方案,制定目标成本。做好成本决策,对于企业正确制订成本计划、促进企业提高经济效益具有十分重要的意义。

三、成本计划

成本计划是以营运计划和有关成本数据、资料为基础,根据成本决策所确定的目标,通过一定的程序,运用一定的方法,针对计划期企业的生产耗费和成本水平进行的具有约束力的成本筹划管理活动。成本计划执行的过程,也是进行成本控制的过程。会计期末,当企业计算出实际生产费用消耗后,可以与计划成本进行对比,以分析企业成本计划的实际完成情况。

四、成本控制

成本控制是成本管理者根据预定的目标,对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素条件施加主动的影响或干预,把实际成本控制在预期目标内的成本管理活动。企业应制定成本标准,包括原材料、燃料、工资等的费用消耗标准和数量消耗标准,并根据制定的标准控制生产过程中实际发生的各项费用,以保证完成成本目标和成本计划。成本控制包括事前控制、事中和事后控制。

五、成本核算

成本核算是根据成本核算对象,按照国家统一的会计制度和企业管理要求,对营运过程中实际发生的各种耗费按照规定的成本项目进行归集、分配和结转,取得不同成本核算对象的总成本和单位成本,向有关使用者提供成本信息的成本管理活动。成本核算是成本计划执行结果的反映,也是对成本控制结果的反映。通过成本核算,不仅可以考核和分析成本计划的执行情况,揭露企业生产经营中存在的问题,还可以为制定产品价格提供依据。

六、成本分析

成本分析是利用成本核算提供的成本信息及其他有关资料,分析成本水平与构成的变动情况,查明影响成本变动的各种因素和产生的原因,并采取有效措施控制成本的成本管理活动。成本分析包括的具体内容很广泛,如产品成本分析、技术经济指标对成本影响的分析、成

本效益分析等。通过成本分析,可以正确认识和掌握成本变动的规律,明确影响成本升降的因素,以便采取措施实现降低成本的目标,并为编制成本计划、制定新的经营决策和成本考核提供依据。

七、成本考核

成本考核是对成本计划及其有关指标实际完成情况进行定期总结和评价,并根据考核结果和责任制的落实情况,进行相应奖励和惩罚,以监督和促进企业加强成本管理责任制,并提高成本管理水平的成本管理活动。需要强调的是,成本考核必须与一定的奖惩制度相结合,通过成本考核,用经济、行政手段进行激励,可以调动各成本责任单位与全体员工更好地完成成本计划的积极性。

上述成本会计的职能是相互联系的。成本预测是成本会计的第一个环节,它是成本决策的前提。成本决策是成本会计的重要环节,在成本会计中居于中心地位,它既是成本预测的结果,又是制订成本计划的依据。成本计划是成本决策的具体化。成本控制是对成本计划的实施进行监督,是实现成本决策既定目标的保证。成本核算是成本会计的最基本职能,能够提供企业成本管理所需要的各种成本信息资料,是发挥其他职能的基础,同时也是对成本计划预期目标能否实现的最后检验。成本分析和成本考核是实现成本决策和成本计划目标的有效手段,只有通过成本分析查明原因,制定并执行改进的企业成本管理措施,才能有效降低成本;通过正确评价与考核各责任单位的工作业绩,才能调动各部门和全体职工的积极性,有效进行成本控制,为切实执行成本计划和实现既定目标提供动力。

第四节 成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是进行成本会计工作的首要条件。成本会计的基础工作包括建立定额管理制度,加强材料物资的计量、验收、领发和清查制度,建立内部结算制度和建立原始记录制度。

一、建立定额管理制度,制定必要的消耗定额

定额是指企业在生产经营过程中,对人力、物力、财力的消耗所规定的标准。制定定额,是编制成本预算和成本计划、制定半成品和产成品定额成本的基础。做好定额的制定和修订工作,可以使企业成本预算和成本计划的编制建立在科学的基础上,使成本核算具有可靠的依据,也为开展成本控制和成本分析提供客观标准。因此,加强定额管理具有重要意义。

与成本有关的定额按其内容可以分为:(1)劳动定额,是指单位产品所限定的劳动时间或单位时间所限定的产品数量标准,如工时定额、产量定额等;(2)材料、动力、工具消耗定额,是指为生产单位产品或完成一定工作量所限定的材料、动力、工具的消耗量标准,如原材料消耗定额等;(3)费用定额,是指为完成一定工作量所限定的费用开支标准,如制造费用定额、管理费用定额等;(4)质量定额,是指对所完成工作量规定的质量标准,如产品合格率、废品率等;(5)固定资产利用定额,是指使用固定资产应达到的效率标准,如设备利用率、设备产量定额等。

定额制定的基本要求是既要先进又要切合实际,并应随着企业生产技术条件的变化和管理水平的提高而定期修订,否则定额就失去了其应有的作用。定额制定的基本方法有经验统