



COST
ACCOUNTING

21 世纪高等院校会计系列教材

成本会计学

郑安平 张昌文◎主编

CS 湖南人民出版社

21 世纪高等院校会计系列教材

成本会计学

主 编 郑安平 张昌文

副主编 蒋 斌 简玉峰 王光华

编著者 (以撰写章节先后为序)

郑安平 张昌文 伍柳媛 蒋 斌

李 鑫 王光华 简玉峰 徐 艳

张 芬

本作品中文简体版权由湖南人民出版社所有。

未经许可，不得翻印。

图书在版编目（CIP）数据

成本会计学 / 郑安平，张昌文主编. —长沙：湖南人民出版社，2015.2
ISBN 978-7-5561-0421-5

I.①成… II.①郑… ②张… III.①成本会计 IV.①F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字（2015）第028902号

成本会计学

编 著 者 郑安平 张昌文

责任编辑 戴 军 唐 艳

装帧设计 黎 珊

出版发行 湖南人民出版社 [http://www.hnppp.com]

地 址 长沙市营盘东路3号

邮 编 410005

印 刷 湖南省汇昌印务有限公司

版 次 2015年2月第1版

2015年2月第1次印刷

开 本 787×1092 1/16

印 张 17.25

字 数 380千字

书 号 ISBN 978-7-5561-0421-5

定 价 35.00元

营销电话：0731-82683348 （如发现印装质量问题请与出版社调换）

21 世纪高等院校会计系列教材

编著委员会成员

总编:

王善平 (博士, 湖南师范大学副校长、教授、博导, 湖南大学会计学博导, 入选新世纪国家级百千万人才工程、教育部新世纪优秀人才支持计划, 享受国务院特殊津贴专家)

委员 (以姓氏笔画为序):

丁方飞 (湖南大学工商管理学院副教授, 博士, 硕士生导师)

李桂兰 (湖南农业大学教授, 硕士生导师)

刘天雄 (长沙理工大学经济与管理学院副教授, 硕士生导师)

刘桂良 (湖南大学工商管理学院教授, 硕士生导师)

朱开悉 (湖南商学院会计学院院长, 教授, 硕士生导师)

杨平波 (湖南商学院会计学院教授, 硕士生导师)

陈 敏 (湖南大学工商管理学院副教授, 博士, 硕士生导师)

陈共荣 (湖南大学工商管理学院教授, 博士, 硕士生导师)

贺云龙 (长沙理工大学经济与管理学院副院长, 博士, 教授, 硕士生导师)

张昌文 (中南林业科技大学商学院副教授, 硕士生导师)

周 兰 (湖南大学工商管理学院副教授, 博士, 硕士生导师)

姚靠华 (湖南大学工商管理学院副教授, 硕士生导师)

唐建华 (南华大学经济管理学院副教授, 硕士生导师)

龚光明 (湖南大学工商管理学院副院长, 教授, 博士, 博士生导师)

总 序

学科建设、人才培养和服务社会，是高等教育义不容辞的责任。会计学作为一门应用性非常强、处在经济管理的基础地位的学科，自然也不例外。在高等教育中，本科教育是研究生教育的基础，其中教材建设又是不可或缺的重要一环。

优秀的会计本科教材要比较全面地介绍会计学的基本理论和最新发展。如果将现代会计自巴乔利 1494 年出版《算术、几何、比与比例概要》一书算起的话，现代会计已经历了 510 多年的发展。在这 500 多年的发展历程中，不断地从数学、经济学、管理学和法学中吸收营养，逐步建立起具有会计学科特色、适应社会经济管理需要的学科体系与理论体系，为市场经济的发展和人类社会的进步做出了不可磨灭的贡献。会计理论的基本作用在于：解释、评价现行实务，预测未来。强调理论阐述的本科会计教材，不仅是学科建设的重要组成部分，而且也是培养人才和服务社会不可缺少的基础条件。由于知识的有限性，指导会计工作的会计准则总在不断发展，有理论涵养的会计工作者在不断变革的会计实务中具有一定的前瞻优势。

优秀的本科会计教材应该是多个人多年甚至几代人优秀教学经验的集体结晶。市场中的任何经济主体都无法回避会计问题，在影响范围和影响深度上，会计学具有相当大的优势，会计学有其特定的服务对象、独特的方法体系和教学规律。只懂得一些会计基本理论和方法，或者只有多年会计工作经验的人很难编写好一部优秀的会计本科教材。

优秀的本科会计教材必须紧紧把握为适应市场经济需要而进行的、具有开拓性的会计改革的脉搏。改革开放以来，我国实施的会计改革，一方面将在全国建立统一的会计规范、一视同仁地向市场主体提供真实公允的会计信息作为奋斗目标，另一方面又非常准确地把握会计是国际通用的“商业语言”、经济全球化是不可逆转的时代潮流，因此，会计准则和审计准则的改革既要考虑本国的实际情况，又要使国外的使用者能够理解。可以说，2006 年我国颁布的、2007 年 1 月 1 日施行的 39 个企业会计准则和 48 个中国注册会计师执业准则是我国会计、审计走向国际会计、审计大家庭的革命性一步。现行 39 个企业会计准则总体上体现为三大特点：（1）基本建立了与国际会计准则基本趋同的企业会计准则框架，同时在必要的地方考虑了我国处于经济转轨时期的实际情况；（2）在计量属性选择上，采用历史成本与公允价值并用、公允价值优先的原则；（3）在制定范式上采用目标导向的原则。这些特点对会计人员的会计职业判断力提出了新的更高的要求。当然，高等会计教育工作者也面临更为艰巨的任务。我们现在和今后

一段时间培养的学生,基本上属于 21 世纪会计理论工作和实务工作的接班人,他们应掌握的会计知识,不仅涉及中国的,而且涉及国际的,不仅涉及当前的,而且也涉及未来的,不对教材内容和教材体系实施重大改革难以适应形势的需要和时代的发展。

基于以上认识,湖南大学会计学院牵头,联合长沙理工大学、湖南商学院、湘潭大学、南华大学、中南林业科技大学、湖南农业大学等本科院校的会计理论功底比较深厚、会计教学经验比较丰富、深谙会计实务的优秀教师编著这套会计系列教材。我们的这套教材应当努力做到:立足中国,放眼世界,重在当前,展望未来,把基础性、实践性和前瞻性尽可能地兼顾起来,努力反映会计学科的最新发展。

在时间安排上,我们将在 2007 年将这套系列教材的《基础会计学》、《中级财务会计学》、《高级财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《财务分析》和《计算机会计学》出齐。

我们正处在一个大改革、大发展的时代,湖南省内会计界的各路精英试图以“实事求是,敢为人先”的精神,力争为中国高等会计教育书写新的篇章。一个全新的尝试,难免有这样那样的错漏,但这不能成为我们推卸责任的理由,相反地,我们更欢迎各位读者的批评和商榷,以便我们将这套教材做得尽善尽美!

21 世纪高等院校会计系列教材编委会

前 言

成本会计学是会计学、财务管理等专业的核心课程之一,是会计学科建设的重要组成部分,是现代会计的三个主要领域之一。虽然成本会计与财务会计、管理会计等存在交集,但由于成本会计学有着自己特有的研究对象和管理需求,因而形成了完整、独立的理论体系和方法体系。财会类本科教学要求其所培养的学生,不仅要系统掌握成本会计的基础理论和具备扎实的专业功底,还要能理论联系实际,具备较强的实际操作能力。本着这一目的,我们详细地研究了成本会计学的编写提纲,参阅了大量的相关资料,召开了专题研讨会,在集思广益的基础上,形成了能实现财会类专业本科教学培养目标的成本会计教材编写提纲。在编写过程中,我们除了充分考虑实现培养目标的同时,还特别注意兼顾学生考研和参加注册会计师考试的需要。本教材可作为高等院校财会类专业成本会计课程的教学用书,也可作为广大会计专业教师和会计实务人员的业务参考用书。

本教材具有以下四个方面的特点:

1. 资料新颖。本教材依据企业会计准则和《企业产品成本核算制度》等规范,结合成本会计理论研究的最新成果和实务发展的最新动态编写而成,充分体现了成本会计的现有理论研究水平和实务发展的未来趋势,紧扣时代发展的脉搏。同时,本教材还集中了编著者们在成本会计领域长期进行教学和科研所取得的研究成果,思想和观点均具有新颖性。

2. 概念准确。本教材在编写过程中,力求概念的表述准确、规范。突出成本会计的专业特色,强调成本会计的本质特征,克服由于概念表述不准确导致的内容安排上的混乱。严格区分成本、费用、支出的概念并深入分析其相互关系,尝试从支出的角度来定义成本和费用,为成本会计的理论体系建设提供新视角。

3. 内容全面。本教材在编写过程中,综合了国内外具有代表性的成本会计教材之所长,吸取了大量的成本会计研究之精华。同时,力争将国内与国外、传统与现代成本会计的内容兼收并蓄,自成一体。在基础理论体系和方法体系的构建上,均尽力完整、准确、全面地体现成本会计学应有的知识和能力结构。从基本概念及基本原理的阐述,到成本项目的归集和分配,再到综合的成本核算,力求体现“全面”的特征,这是实现成本会计学培养目标的基本保证。

4. 篇幅精炼。本教材在编写过程中,尽量避免与财务会计学、管理会计学等课程在内容上的重复,使其重点更加突出,以提高教学效率和教学质量。另外,考虑到各个高校成本会计教学大纲对课时安排的限制,本教材只涵盖与成本核算有关的内容。这样,就能更好地执行教学大纲,使学生在有限的教学课时

内,最大限度地掌握成本会计学的基本理论、基本方法和基本技能。

本教材由郑安平和张昌文两位老师担任主编。具体各章的编写情况如下:第一章由郑安平编写(湖南商学院);第二章由张昌文编写(中南林业科技大学);第三章由伍柳媛编写(中南林业科技大学);第四章由蒋斌编写(中南林业科技大学);第五章由李鑫编写(湖南商学院);第六章由王光华编写(国家林业局管理干部学院);第七章由简玉峰编写(湖南商学院)。课后习题及解析由徐艳、张芬(中南林业科技大学)编写。最后由郑安平和张昌文总纂。

本教材在编写过程中,参考和引用了国内外相关成本会计学著作和大量的成本会计研究成果,谨在此一并表示衷心的感谢!

由于时间和编者水平的限制,书中难免存在疏漏和不妥之处,敬请同行专家和读者朋友批评指正。

《成本会计学》编写组

2015年1月

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 成本的概念及作用	(1)
第二节 成本、费用、支出之间的关系	(5)
第三节 成本会计的概念及其发展	(9)
第四节 成本会计的对象、职能和任务	(12)
第五节 成本会计的组织	(16)
第六节 成本核算的原则、要求、法规制度及成本的分配	(17)
第七节 成本核算的一般程序	(25)
思考题	(27)
第二章 工业企业产品成本项目的核算	(28)
第一节 工业企业产品成本的构成内容及产品成本核算的特点	(28)
第二节 材料成本的核算	(29)
第三节 燃料动力成本的核算	(40)
第四节 人工成本的核算	(43)
第五节 辅助生产成本的核算	(53)
第六节 制造费用的核算	(64)
第七节 废品损失和停工损失的核算	(71)
思考题	(75)
作业与模拟实训	(75)
第三章 工业企业生产成本在完工产品与在产品之间分配核算	(82)
第一节 在产品的确认与计量	(83)
第二节 生产成本在完工产品与在产品之间分配的方法	(84)
第三节 完工产品成本的结转	(90)
思考题	(91)
作业与模拟实训	(91)
第四章 工业企业产品成本核算方法	(92)
第一节 生产特点和管理要求对产品成本核算方法的影响	(92)
第二节 产品成本核算的品种法	(96)

第三节 产品成本核算的分批法.....	(106)
第四节 产品成本核算的分步法.....	(119)
第五节 产品成本核算的辅助方法.....	(140)
思考题.....	(152)
作业与模拟实训	(153)
第五章 其他行业成本核算	(164)
第一节 施工企业工程成本核算.....	(164)
第二节 房地产开发企业工程成本核算.....	(176)
第三节 农业生产成本核算.....	(185)
思考题.....	(196)
作业与模拟实训.....	(196)
第六章 标准成本法和作业成本法.....	(200)
第一节 标准成本法.....	(200)
第二节 作业成本法.....	(213)
思考题.....	(220)
作业与模拟实训.....	(220)
第七章 成本报表的编制.....	(221)
第一节 企业成本报表概述.....	(221)
第二节 产品生产成本报表的编制.....	(223)
第三节 主要产品单位生产成本报表的编制.....	(226)
第四节 制造费用明细表的编制.....	(234)
思考题.....	(235)
作业与模拟实训.....	(235)
参考文献.....	(236)
附：作业与模拟实训参考答案.....	(237)

第一章 绪论

【本章内容提要】 本章主要阐述成本会计的基本理论和基本概念，介绍成本会计的基本框架，说明成本会计的基本方法和原则。具体包括成本的经济实质；成本、费用、支出的概念及其关系；成本会计的概念及其分类；成本会计的对象、作用和任务；成本会计的原则、要求和法规制度及成本的分配方法等。

第一节 成本的概念及作用

一、成本的经济实质

成本是成本会计学的核心概念，也是马克思劳动价值学说的基本价值范畴。掌握成本的经济实质，对于正确理解成本的概念，明确区分成本与费用的边界，继而学好成本会计学都具有十分重要的理论意义和现实意义。马克思在《资本论》中对成本的经济实质进行了深入的剖析和充分的揭示，他在科学地分析资本主义商品生产后指出“按照资本主义生产方式生产的每一件商品的价值（W），用公式来表示就是 $W=C+V+M$ 。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的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”马克思接着论述道：“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，这就是成本价值。”在上述论述中，马克思从理论上非常精辟地阐述了成本的经济实质，即为了取得某项资产，企业所必须付出的物化和活劳动的代价，或在企业的资金耗费过程中为了维持其简单再生产而必须得到的最低价值补偿。

二、成本的概念

成本是一个不断发展着的概念，其内涵和外延会随着会计环境和管理要求的不断变化而不断发展和完善。依据马克思对成本概念本质的界定，结合不同会计环境的特点和管理的要求，对应成本概念的外延范围，成本的概念有广义和狭义之分。

1. 广义的成本概念

广义的成本是指能够对象化的经营性支出。凡是能够对象化的经营性支出都是成本,凡不能对象化的经营性支出都不是成本。

美国会计学会(AAA)1951年在所发布的“成本概念与标准委员会报告”中对成本的定义为:成本是指为了达到特定的目的而发生或应当发生的价值牺牲,它可以用货币单位加以衡量。

美国注册会计师协会(AICPA)1957年发布的第4号《会计名词公报》对成本的定义为:成本系为获取财货或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债而以货币衡量的数额。

查尔斯·T.亨格瑞(Charles T. Horngren)1997年在《成本会计》第八版中对成本的定义为:成本是为了达到某一个特定目标所失去或放弃的一项资源。

我国上海辞书出版社出版的《经济大词典——会计卷》(1983)对成本的定义为:成本是取得资财的代价或对象化的费用(或两者兼而有之)。

2. 狭义的成本概念

狭义的成本是指为产品或劳务的生产或提供而发生的经营性支出。凡是为产品的生产或劳务的提供而发生的经营性支出才是成本。

财政部2001年颁布的《企业会计制度》对成本所下的定义为:成本是指企业为生产产品提供劳务而发生的各种耗费。

财政部2013年颁布的《企业产品成本核算制度(试行)》对产品成本所下的定义为:产品成本是指企业在生产产品的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。

综上所述,不管是广义还是狭义的成本概念,其内涵均是相同的,所不同的是随着成本在管理过程中地位的日益提高,人们对成本信息需求的范围不断扩大,成本的外延呈现出不断扩张的趋势,成本信息已成为人们加强企业经营管理所必不可少的基本条件,成本信息已融合于企业价值链的全过程。因此,成本会计的所有内容均应建立在广义的成本观基础之上。

3. 成本的特征

(1) 成本一定能够对象化

成本是对象化的支出,不能对象化的支出就一定不能构成成本。如偿债性支出、经营性支出中的费用支出等就不能对象化,因而都不是成本。这一特性是判断费用与成本概念的根本性标志,也是成本特性的集中体现。

(2) 成本是资源转换的度量

成本是一个过渡性的中间概念,它是在两种资源转换过程中产生的,用于度量资源之间转换量(价值)多少的尺度。因而成本没有独立存在的形式,它必须依附于特定的资产或劳务而存在,这也是为什么会计要素中没有成本要素,成本类账户的期末余额在资产负债表中的资产中填列的根本原因。

(3) 成本不会减少所有者权益

由于成本是企业资源转换的度量,因此,企业发生成本而导致了支出,但并没有发生资源的纯耗费,而是资源从一种存在形态转换为另一种存在形态,企业总的资源并未发生变化,因而不会减少所有者权益。

三、成本的种类

成本的用途不同,其概念也会有所差别;为了满足管理和核算的需要,必须对成本按一定的标准进行分类。

(一) 理论成本和实际成本

按成本的经济性质分类可将成本分为理论成本和实际成本(或法定成本)。

1. 理论成本

理论成本是从理论上按照一定的逻辑思辨方法推演而来的成本概念,它属于理论范畴,具有严密性、广义性、普适性等特征。例如马克思在《资本论》中提出的产品的成本是由 $C+V$ 构成的,就属于理论成本。它是以劳动价值学说和成本价格理论为基础,运用归纳和演绎的方法所确立的成本概念。理论成本的缺陷是操作性不强且不能体现管理的需要等。

2. 实际成本

实际成本是根据国家的宏观调控政策、企业微观管理的需要,结合国际惯例,在理论成本的指导下所界定的成本概念,它属于应用范畴,具有操作性、规范性、特定性等特征。例如财政部 2013 年颁布的《企业产品成本核算制度(试行)》中规定的产品成本包括企业在产品生产过程中所发生的材料支出、职工薪酬支出等以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接支出等,就属于实际成本,它是在理论成本指导下,结合成本控制的实际而界定的成本概念。

理论成本与实际成本之间的关系是既有联系又有区别,它们的联系主要体现在:实际成本是理论成本的具体化,实际成本必须以理论成本为指导。它们的区别主要体现在:具体与抽象、理论与实际、一般与特殊等几个方面。

(二) 财务成本与管理成本

按成本在企业管理中的作用分类可将成本分为财务成本和管理成本。

1. 财务成本

财务成本是指根据国家统一的会计法规,采用一定的核算程序和方法,用于编制财务报表和内部经营管理所核算的成本。财务成本也叫法定成本或制度成本,它是由一个国家的法规或准则规定的,具有规范意义的成本概念。例如我国财政部 2013 年颁布的《企业产品成本核算制度(试行)》中规定的产品成本就是财务成本的概念。正确核算企业的财务成本对于企业生产耗费的价值补偿、当期的盈亏计算、期末存货价值的列报以及税赋的解缴等都具有十分重要的意义。

2. 管理成本

管理成本是指用于企业内部经营管理的各种成本概念的总称,它是根据财务成本和其他有关资料进行不同的分析组合调整后计算出来的,是对财务成本概念的进一步深化和发展。管理成本主要为企业的经营管理部门进行预测、决策、控制、分析等提供概念和方法上的理论支持。常见的管理成本有:计划成本与实际成本;变动成本与固定成本;可控成本与不可控成本;付现成本与沉落成本;原始成本与重置成本;专属成本与共同成本;可避免成本与不可避免成本;可延缓成本与不可延缓成本;相关成本与不相关成本;目标成本与标准成本等概念。

财务成本与管理成本之间是基础与主导的关系。财务成本是基础,是手段;

管理成本是主导，是目的。

（三）直接成本与间接成本

按成本与特定对象之间的关系分类可将成本分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本

直接成本是指与某一特定对象（如产品、劳务、类别、步骤等）之间具有直接联系，可以将特定支出直接归属于某一特定对象的成本，又可称之为可追溯成本。如产品的直接材料、直接人工等成本项目就属于直接成本。

2. 间接成本

间接成本是指与某一特定对象之间没有直接联系，无法将特定支出直接归属于有关成本核算对象的成本。由于间接成本的发生与许多成本核算对象之间都有联系，因此必须选择适当的分配标准在各成本核算对象之间进行分配，才能计入某一特定对象，又可称之为不可追溯成本。

将成本划分为直接成本与间接成本，对于正确核算产品成本具有十分重要的理论和实践意义。凡是直接成本都可以根据原始凭证直接计入该种成本核算对象；凡是间接成本则都必须先按地点或作业进行归集，然后选择合理的分配方法和标准在各成本核算对象之间分配后才能计入各成本核算对象。因此，成本分配方法和标准的选择是否恰当就成为准确核算各成本核算对象成本的关键。

四、成本的作用

成本概念的特殊性，决定了它在企业管理过程中具有无与伦比的特殊地位，发挥着不可替代的特殊作用。

（一）成本是生产耗费的补偿尺度

为保证企业再生产的正常进行，企业在生产中所发生的耗费，就必须从商品的销售收入中得到全额的补偿，而补偿数额的多少是以成本作为衡量尺度的。只有在成本能够得到全额补偿的条件下，才能保证企业再生产的正常进行，否则，企业的生产规模将会被缩减，资本会受到侵蚀。同时，企业的盈利也是建立在成本能够得到合理补偿的基础之上的，否则将会严重地影响国家、企业与个人之间的利益格局，损害不同利益主体之间的分配关系。

（二）成本是反映企业工作质量高低的综合指标

由于成本是企业能够对象化的支出，因此，产品设计是否经济，生产工艺过程是否合理，企业劳动效率的高低，固定资产利用率的升降，原材料的利用程度，产品质量的好坏，管理工作组织的水平等最终都会在成本指标的高低上反映出来。所以成本是衡量企业生产经营管理活动质量高低的综合指标，它涉及企业所有部门和全体职工，只有上下齐心，共同协作，才能达到成本管理的预期目标。

（三）成本是制定产品价格的重要依据

虽然产品价格是产品价值的货币表现，而产品价值又是由凝结在产品中的社会必要劳动时间决定的，而非个别劳动时间决定。但成本却依然是企业制定产品价格的重要依据。因为成本是价格的最低界限，如果产品的价格低于它的成本，企业不仅垫付在产品中的资金无法收回，就是期间费用也得不到补偿，企业

将陷入收不抵支的经营状态。

(四) 成本是进行经营预测和决策的重要依据

任何对经济活动科学而有效管理的前提,是要对经济活动的有效性和前景进行预测和决策,在此基础上才能制订实施计划。例如,新产品开发要进行市场预测,并在预测的基础上进行决策;落后产能是否予以淘汰需要预测和决策;亏损产品是否停产依然需要预决策等。而所有的这些预决策的标准都离不开成本这一重要指标,因此说成本是进行经营预测和决策的重要依据。

(五) 成本指标还是应对国际贸易中反倾销战略的有力武器

倾销是指一国(地区)的生产商或出口商,以低于其国内市场价格或低于成本价格将其商品抛售到另一国(地区)市场的行为。由此可见,企业是否构成倾销根本的是看其成本是否高于价格。如何正确地核算产品成本,严格按照国际惯例来组织成本核算,界定产品成本的构成内容,就成为应对国际贸易中反倾销战略的有力武器。

第二节 成本、费用、支出之间的关系

一、支出的概念及特征

(一) 支出的概念

支出是企业的经常性业务,是为了达到特定的目的由经济主体的支付行为而导致的资源减少或流出。

(二) 支出的特征

1. 特定的目的性

支出是企业为了实现特定的经济目的而发生的资源流出(具有对外性的特征),是在管理当局审慎决策下的理性行为,是为了实现企业整体目标而开展的一系列业务活动的有机组成部分。凡属没有目的性的资源减少均不属于支出,如自然灾害导致的资源减少就不属于支出,而属于损失。

2. 可计量性

支出的本质是企业资源的减少,也即企业资产的流出。由于支出的多少是通过资产减少的金额来确定的,而资产的可计量性,则必然导致支出的可计量性,因而支出的多少是可以计量的。对于那些即使是企业交易行为导致的资源减少,如果不可计量,依然不属于企业的支出。

3. 多样性

为了实现企业的经营总目标,就必须将其分解为若干个不同时期、不同层次、不同种类的分目标。由于各个时期的生产经营活动的特殊性,必将导致各个时期的具体经营目标存在多样性、时效性和广延性。因此,为了满足实现不同的具体经营目标的需要,就形成了多种多样的支出形式。支出按性质不同可分为偿债性支出、经营性支出及权益性支出三大类别。

二、费用的概念及特征

(一) 费用的概念

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。

(二) 费用的特征

1. 费用是企业日常活动中形成的

费用必须是企业在其日常活动中所形成的,这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。因日常活动所产生的费用通常包括销售费用、管理费用等。将费用界定为日常活动所形成的,目的是为了将其与损失相区别,企业非日常活动所形成的经济利益的流出不能确认为费用,而应当计入损失。

2. 费用导致的经济利益总流出与向所有者分配利润无关

费用的发生应当会导致经济利益的流出,从而导致资产的减少,或者负债的增加(最终也会导致资产的减少),其表现形式包括现金或现金等价物的流出,存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出,而该经济利益的流出属于投资者投资回报的分配,是所有者权益的直接抵减项目,不应确认为费用,应当将其排除在费用的定义之外。

3. 费用会导致所有者权益的减少

与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少,不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义,不应当确认为费用。

三、支出、成本、费用之间的关系

(一) 支出与成本、费用之间的关系

1. 支出是成本、费用发生的前提

不管是成本还是费用的发生,都必须是企业资源的流出,没有资源流出企业,就不会有成本费用的发生。因此,支出是成本、费用发生的前提和条件。

2. 支出是起点,成本、费用是支出的终点之一

支出是经济利益流出企业的行为,是资金运动的起点,而资金运动的归属亦即存在的形式,就是资金运动的终点。成本、费用是支出的存在形式之一,因此,成本、费用就是支出的终点之一。

(二) 成本与费用之间的关系

成本与费用是两个并行的概念,也是经常被混淆的两个概念。尽管它们之间有一定的联系,但实际上它们之间有着本质的区别。

1. 成本与费用的联系

(1) 成本与费用均由经营性支出所形成

不管是成本还是费用都是企业为了达到特定的经营目的而付出的代价,均是由资源的减少而形成的一种结果,没有资源的减少就没有成本与费用的发生。

(2) 成本与费用均是影响企业利润的负面因素

不管是成本还是费用它们最终都会导致企业的利润减少,从而使所有者权益减少,只是影响利润的时期不同而已。费用影响当期的利润,成本对利润的影

响, 由其所对象化资产的效益期决定。即成本对象化为资产, 资产通过耗费转化为费用 (成本→资产→费用)。

2. 成本与费用的区别

(1) 成本能够对象化, 费用只能期间化

成本是一种资源转换为另一种资源的量度, 因而一定能对象化; 而费用是一定时期内为了取得收入而发生的耗费, 因而只能期间化。

(2) 成本进入资产负债表, 费用进入利润表

成本是两种资源转换的量度, 转换结束它以资产的形式出现, 因此进入资产负债表; 而费用是一定时期为取得收入而发生的耗费, 该耗费与当期的收入相配比, 并从当期收入中得到补偿, 因而进入利润表。

四、收益性支出的分类

经营性支出是指企业在生产经营过程中, 为了实现其经营目标, 而发生的资源减少。经营性支出按其受益期的长短可分为资本性支出和收益性支出。而收益性支出按不同的标准又可分为不同的类别。

(一) 按经济内容分类

收益性支出按经济内容 (性质) 分类, 可分为劳动对象、劳动手段和活劳动三个方面的支出, 统称为制造企业生产性支出的三大要素, 具体又可分为以下八项要素支出:

1. 外购材料。是指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从外部购入的主要材料、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

2. 外购燃料。是指企业外购的各种燃料, 包括液体燃料、气体燃料和固体燃料。

3. 外购动力。是指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从外单位购入的各种动力, 如电力、热力等。

4. 职工薪酬。是指企业应计入成本或费用的各种直接支付或间接支付给职工的劳动报酬。

5. 折旧与摊销支出。是指在生产经营过程中, 按照规定方法计提的固定资产折旧以及无形资产的摊销等。

6. 利息支出。是指企业按规定计入财务费用或流动资产成本的利息。

7. 税金。是指企业应缴纳并计入管理费用等的各种税金, 如房产税、印花税、土地使用税、车船使用税等。

8. 其他支出。是指企业在生产经营过程中发生的, 不属于以上各要素的支出, 如差旅费、办公费等。

收益性支出按经济内容分类, 可以反映企业在一定时期内耗费了哪些经济资源, 数额各是多少, 有利于分析和考核企业各个时期收益性支出的结构和水平, 为企业编制经营预算提供资料, 也为企业和国家计算工业净产值及国民收入提供依据。但是这种分类只能反映各要素支出的形态, 说明企业在生产经营活动中, 发生了哪些方面的支出, 不能说明各种支出的用途, 也不能说明支出的发生与企业成本之间的关系, 因而不利于成本的分析与考核, 因此, 对于制造企业的收益