

12

I-23421-43  
586

# 成 本 会 计

宋 常 主 编

曹 伟 副主编

中央广播电视大学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/宋常主编. -- 北京:中央广播电视大学出版社, 2000.8

ISBN 7-304-01895-X

I. 成… II. 宋… III. 成本会计-电视大学-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 69424 号

版权所有, 翻印必究。

## 成 本 会 计

宋 常 主 编 曹 伟 副 主 编

---

出版·发行/中央广播电视大学出版社

经销/新华书店北京发行所

印刷/中国青年出版社印刷厂

开本/787×1092 1/16 印张/12.75 字数/284 千字

---

版本/2000 年 7 月第 1 版 2000 年 8 月第 1 次印刷

印数/0001-100000

---

社址/北京市复兴门内大街 160 号

邮编/100031

电话/66419791 68519502

(本书如有缺页或倒装, 本社负责退换)

---

书号/ISBN 7-304-01895-X/F·371

定价: 18.00 元

# 前 言

成本会计是中央广播电视大学财务会计专业的一门必修课程。通过该课程的学习,学生应该能够比较全面地理解并掌握成本会计的基本理论、基本方法及基本技能,并为后续管理会计、财务管理及审计学原理等课程的学习打好基础。

随着我国的经济改革与对外开放,培养大批适应社会主义市场经济发展要求的应用型专业人才,已成为客观必然。为此,需完善会计学科体系,加强相关课程建设。鉴于此,我们承担了中央广播电视大学《成本会计》教材的研究与编写任务。

本书由中国人民大学宋常同志任主编、曹伟同志为副主编,各章分工如下:第一、七、八、九、十二、十四章由宋常同志编写,第二、三、五、十一、十三、十五、十六章由曹伟同志编写,第四、六章由中央广播电视大学王秀萍同志编写,第十章由沈阳广播电视大学高英丽同志编写。此外,中国人民大学何鑫淼、武莉淳、陈秋同志以及江苏广播电视大学王志强同志也参加了部分章节的资料整理及编写工作。全书由宋常同志总纂。

中国人民大学黎文珠授任主审,中央广播电视大学孙天正教授、中国人民大学李相国教授、首都经贸大学傅磊教授等参加了本教材的审定,并提出了宝贵的意见和建议。对此,我们表示衷心的感谢。

限于我们的条件与水平,书中难免存在不足甚或错误,恳请广大读者批评指正。

编 者

2000 年 7 月

# 第一章

## 总 论

### 本章学习目标：

通过本章的学习，应该理解成本与成本会计的概念，掌握成本会计的对象、职能及任务，了解成本会计工作的组织。

### 第一节 成本及成本会计的概念

#### 一、成本的概念

一般而言，成本意指工业企业制造产品的成本。产品的制造过程，实际上就是生产的耗费过程。工业企业制造产品，需发生各种生产耗费，包括生产资料的耗费和劳动力的耗费。工业企业在一定时期内发生的、用货币表现的生产耗费，是工业企业的生产费用；而企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用之和，即为产品的成本。

产品价值由三个部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值(c)、劳动者为自己劳动所创造的价值(v)，以及劳动者为社会创造的价值(m)。产品成本是前两部分价值之和(c+v)。因此，从理论上说，产品的成本是工业企业在产品制造过程中业已耗费的、以货币表现的生产资料的价值与劳动者为自己劳动所创造的价值之和。在实际工作中，为了促使工业企业加强经济核算，节约耗费、减少生产损失，某些不形成产品价值的损失(例如废品损失、停工损失)也作为生产费用，计入产品成本；此外，大多按时期发生的期间费用(例如营业费用、管理费用、财务费用)，难于按产品归集，基于简化成本核算工作的考虑，不计入产品的成本，而直接计入当期损益。因此，实际工作中的产品成本，是指产品的生产成本，也称制造成本，并非制造产品所耗费的全部成本。

由此可见，企业生产费用通常与一定期间相联系，而产品成本与特定产品相联系。生产费用是形成产品成本的基础，产品成本则是生产费用的对象化。

## 二、成本会计的概念

作为会计的一个重要分支,成本会计是一种专业会计。它具有广义与狭义之分。狭义的成本会计是指进行成本核算的成本会计;广义的成本会计则指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考评的成本会计,即成本管理。严格说来,狭义的成本会计是广义的成本会计的基础,而广义的成本会计是狭义的成本会计的延伸与拓展。本教材着重沿用狭义的成本会计概念。

## 第二节 成本会计的对象、职能及任务

### 一、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。明确成本会计的对象,对于合理确定成本会计的任务,正确发挥成本会计的职能,加强经济管理与财务管理,都具有重要的意义。

前已述及,工业企业的产品成本主要是产品的制造成本。在实际工作中,产品在制造过程中也发生一些相关的期间费用。例如,工业企业为销售产品而发生的销售费用(或称营业费用)、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用。为了促使企业节约费用,增加利润,这些期间费用也应作为成本会计的对象。由此可见,工业企业成本会计的对象是工业企业在产品制造过程中的生产成本(或制造成本)和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游饮食服务企业等其他行业企业在生产经营过程中所发生的各种费用,部分地形成各该行业企业的生产经营业务成本,部分地作为期间费用直接计入当期损益。

综上所述,成本会计的对象可以概括为:各行业企业生产经营业务的成本和有关期间费用,简称成本、费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

在西方发达国家,随着经济发展与科技进步,成本的概念在不断发展、变化。企业为了适应经济管理与财务管理的不同要求,运用着不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润、缴纳税金及加强成本管理,计算产品制造成本;为了进行生产经营短期的预测和决策,计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本;为了加强企业内部的成本控制和考核,计算可控成本和不可控成本;为了提高成本信息的决策相关性,计算作业成本;等等。我国不少企业,为了加强资金管理与管理成本,提高企业的经济效益,也已开始运用上述成本概念,并计算相应的成本。可见,成本会计的对象就是这些成本、费用。

### 二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在经济管理中所具有的内在功能。最初的成本会计只是进

行成本核算。随着企业经营管理要求的提高,成本会计在成本核算的基础上进行了成本分析。之后,随着管理科学的发展及其与成本会计的结合与渗透,成本会计的职能又不断发展、变化,逐步增加了成本的预测、决策、计划、控制及考评等职能。在诸多职能中,成本核算是基础。没有成本核算,其他各项职能就无法发挥,也就没有广义的成本会计。

### 三、成本会计的任务

成本会计的任务是人们对成本会计的主观期望与具体要求。作为会计的一个重要分支,成本会计是企业经营管理的重要组成部分。因此,成本会计的任务主要决定于企业经营管理的要求。但是,成本会计不可能完全满足企业经营管理各个方面的要求,而只能基于成本会计的对象并在成本会计职能的范围内,为企业经营管理提供所需的数据和信息,并参与经营管理,从而达到降低成本、费用,提高经济效益的目的。因此,成本会计的任务还受制于成本会计的对象和职能。

根据企业经营管理的要求,结合成本会计的对象和职能,成本会计的任务主要包括:

第一,审核和控制企业发生的各项费用,防止与制止各种浪费和损失,以降低成本、节约费用。

第二,核算各种生产费用、期间费用及产品成本,为企业经营管理提供所需的成本、费用数据。

第三,分析各项支出的发生情况、消耗定额与成本计划的执行情况,进一步挖掘降低成本、节约费用的潜力,从而促进企业加强成本管理,提高经济效益。

总之,成本会计的任务是核算与分析成本费用,并促使企业挖掘内部潜力,提高经济效益。

## 第三节 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能,圆满完成成本会计的任务,企业必须科学地组织成本会计工作。为此,企业需合理设置成本会计机构,相应配备成本会计人员,并且严格按照与成本会计有关的各种法规和制度进行工作。

### 一、成本会计工作组织的原则

一般说来,企业应根据本单位生产经营业务的特点、生产规模的大小、企业机构的设置及成本管理的要求等具体情况与条件来组织成本会计工作。因此,必须遵循一定的原则。

首先,在保证成本会计工作质量的前提下,应当尽量节约成本会计工作的时间和费用,提高成本会计工作的效率;其次,成本会计工作应当与经济责任制及技术相结合,以便更好地发挥其作用;最后,成本会计工作应当有着广泛的群众基础,并做到领导人员、专业人员与职工群众相结合,从而将该项工作既落到实处,又取得相互配合的效果。

## 二、成本会计机构的设置

作为企业会计机构的一部分,成本会计机构是指在企业中直接从事成本会计工作的机构。

成本会计机构内部的组织分工,既可以按成本会计的职能分工(例如将厂部成本会计工作分为成本核算和成本分析等),也可以按成本会计的对象分工(例如将之分为产品成本和期间费用等工作)。为了科学地组织成本会计工作,企业还应按照分工建立成本会计岗位责任制,使每一项成本会计工作都有专人负责,而每一位成本会计人员都能明确自己的责任。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工,有集中工作和分散工作两种方式。

所谓集中工作方式,意指成本会计工作中的核算、分析等各方面工作,主要由厂部成本会计机构集中进行;车间等其他单位中的成本会计机构或人员只负责登记原始记录和填制原始凭证,并对此加以初步的审核、整理和汇总,为厂部进一步工作提供资料。在这种方式下,车间等其他单位大多只配备专职或兼职的成本会计或核算人员。

集中工作方式的优点在于:厂部成本会计机构可以比较及时地掌握企业有关成本的各种信息,便于集中使用电子计算机进行成本数据处理,也可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。集中工作方式的缺点在于:不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时了解本单位的成本情况,也不便于实行责任成本核算,因而不利于调动企业内部自我控制成本与费用、提高经济效益的积极性。这种工作方式一般适宜中小型企业采用。

所谓分散工作方式,也称非集中工作方式,意指成本会计工作中的核算和分析等各方面工作,由车间与其他单位的成本会计机构或人员分别进行;厂部成本会计机构负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导与监督,并对全厂成本进行综合的核算和分析等工作。

分散工作方式的优缺点与集中工作方式的优缺点恰好相反。这种工作方式一般适宜大中型企业采用。

需要指出:企业应根据自身规模的大小、内部各单位经营管理的要求,以及这些单位成本会计人员的数量和素质,从有利于充分发挥成本会计工作的职能作用、提高成本会计工作的效率出发,确定采用较适宜的工作方式,必要时,也可以将上述两种方式结合采用。

## 三、成本会计人员的配备

在企业的成本会计机构中,配备足够数量、能够胜任工作的成本会计人员,是做好成本会计工作的关键。成本会计人员应该通过发挥成本会计的各项职能,充分挖掘企业降低成本、费用的潜力,促进企业不断地降低成本、费用,提高经济效益。

成本会计人员有权要求企业内部各单位和职工严格遵守有关的法规和制度,认真执行成本计划与费用预算;有权参与制定企业生产经营计划和各项定额,参与有关的会议;有权督促检查企业内部各单位对有关法规、制度和成本计划、费用预算的执行情况。

成本会计人员应该认真履行职责,遵守职业道德,提高业务素质;坚持原则,遵纪守法,照

章办事,维护国家、集体和他人的合法利益;不断加强学习和锻炼,积极参加各种教育和培训  
工作。

成本会计机构的负责人,是企业成本会计工作的领导者和组织者,应该在企业总会计师和  
会计主管人员的领导下,按照有关的法规和制度,结合本企业的实际情况,拟订本企业的成本  
会计制度或办法,并督促成本会计人员和有关职工贯彻执行;应该不断总结经验,改进工作方  
式,使成本会计工作更好地适应经济发展的需要;还应组织成本会计人员学习有关的业务理论  
与技术,不断更新知识,并对成本会计人员进行定期的考核,参与研究成本会计人员的任用和  
调配等问题。

#### 四、成本会计法规和制度的制定与执行

成本会计的法规和制度,是组织和从事成本会计工作必须遵守的规范,是会计法规和制度  
的重要组成部分。制定与执行成本会计的法规和制度,可以使企业的成本会计工作贯彻执行国  
家有关的方针、政策,保证成本会计资料真实、完整。

成本会计法规和制度的制定,应该按照统一领导、分级管理的原则。制定的成本会计法规  
和制度,既要满足企业成本管理和生产经营管理的要求,又要满足国家宏观经济管理的要求,  
还应适当简化手续,力求做到简明实用,以便贯彻执行,并节约人力和费用。当然,成本会计法  
规和制度,并非一成不变,应该随着经济发展等作相应改革,既应吸收国际上有关的先进经验,  
符合国际惯例,又要考虑我国国情,从实际出发。每一个企业应根据国家的有关规定,结合本企  
业生产经营特点和管理要求,具体制定本企业的成本会计制度、规程或办法。这是企业进行成  
本会计工作具体而直接的依据。

需要指出,成本会计工作不只是成本会计人员的工作。成本会计人员应在总会计师和会计  
主管人员的领导下,按照有关规定,通过自身努力,并发动职工群众,共同做好成本会计工作。

### 本章小结

本章主要讲述了成本会计的概念、对象、职能、任务,以及成本会计工作组织等一系列成本  
会计的基本知识,为以后各章的学习作准备。

学习成本会计,首先要明确成本会计的对象,即各行业企业生产经营业务的成本和有关的  
期间费用;其次,要明确成本会计主要包括成本核算、成本预测、成本决策、成本计划、成本控  
制、成本考核及成本分析等环节与职能;最后,要明确成本会计在企业经营管理与财务管理中  
的作用及目的,即降低成本、费用,提高经济效益。

为了有效地开展成本会计工作,必须合理设置成本会计机构,相应配备成本会计人员,严  
格执行有关的法规和制度。



## 第二章

# 工业企业成本核算 的要求和一般程序

### 本章学习目标：

通过本章的学习，应该理解成本核算的原则要求，了解生产费用和期间费用的分类及成本核算的一般程序，为后面相关章节的成本核算具体方法的学习奠定基础。

### 第一节 成本核算的要求

成本核算就是按照国家统一的会计制度的要求，对产品生产经营过程中实际发生的生产费用和期间费用进行归集和分配，计算产品生产成本，提供真实、有用的成本、费用信息的过程。它是成本管理的基础，也是企业经营管理的重要组成部分。

为了充分发挥成本核算的作用，正确核算产品成本，在成本核算工作中，应遵循以下各项要求。

#### 一、算管结合，算为管用

所谓算管结合，算为管用，就是成本核算应当与加强企业经营管理相结合，所提供的成本信息应当满足企业经营管理和决策的需要。为此，成本核算不仅要提供事后的成本信息，而且必须以国家法律、行政法规、国家统一的会计制度、企业成本计划和相应的消耗定额为依据，加强对各项生产费用和期间费用的事前、事中的审核和控制。

为了满足企业经营管理和决策的需要，还应借鉴西方的一些成本概念和成本计算方法，为不同的管理目的提供不同的管理成本信息，如变动成本与固定成本信息，可控成本与不可控成本信息、作业成本信息等。

## 二、正确划分各种费用界限

为了正确地进行成本核算,正确地计算产品成本和期间费用,必须正确划分以下五个方面的费用界限。

### (一)正确划分应否计入生产费用、期间费用的界限

按照现行国家统一的会计制度的规定,工业企业的生产费用是指一定会计期间内为生产产品发生的各种耗费,包括生产产品耗用的直接材料、直接工资和制造费用等。生产费用归集到一定种类和数量的产品上,即形成该种产品的生产成本。期间费用特指管理费用、财务费用和营业费用,它们直接计入发生当期的损益,而不计入产品生产成本。

工业企业在生产经营活动中,会发生各种各样的支出或费用;应严格按照国家统一的会计制度的规定,根据各种支出或费用的用途,区分是否应计入生产费用或期间费用。例如,企业购建固定资产的支出,应计入固定资产的造价;固定资产盘亏损失、固定资产报废清理净损失等应计入营业外支出;购买原材料的支出,应计入原材料的成本;为销售产品缴纳的消费税应计入主营业务税金及附加,等等。如果将不应计入生产费用或期间费用的支出或费用计入生产费用或期间费用,或者将应计入生产费用或期间费用的支出或费用计入其他,就会影响产品成本、当期损益等的正确性。

### (二)正确划分生产费用与期间费用的界限

生产费用和期间费用具有不同的性质。生产费用,形成产品成本,并在产品销售后作为产品销售成本计入销售当期的损益;而当月投产的产品不一定当月完成,当月完成的产品也不一定当月销售,因而当月的生产费用不一定计入当月损益。本月发生的营业费用、管理费用和财务费用等期间费用,则直接计入当月损益。因此,为了正确计算产品成本和期间费用,正确计算企业各月份的损益,必须正确地划分生产费用和期间费用的界限。应当防止混淆生产费用与期间费用的界限,借以调节各月产品成本和各月损益的错误做法。

### (三)正确划分各月份的生产费用和期间费用界限

为了按月分析和考核成本计划和期间费用的执行情况和结果,正确计算产品生产成本和各月损益,还必须正确划分各月份的生产费用和期间费用界限。为此应该贯彻权责发生制原则,正确地核算待摊费用和预提费用。本月份支付,但属于本月及以后各月受益的支出,应记作待摊费用,在各月间合理分摊计入生产费用或期间费用(受益期限超过一年的支出应计入长期待摊费用)。本月虽未支付,但本月已经受益,应由本月负担的费用,应记作预提费用,预提计入本月的生产费用或期间费用。为了简化核算工作,按照重要性原则,对于数额较小的应该跨期摊销和预提的费用,也可以将其全部计入支付月份的生产费用或期间费用,而不作为待摊和预提费用处理。正确划分各月份的生产费用和期间费用界限,是保证成本核算正确的重要环节。应当防止利用待摊和预提的办法人为地调节各月生产费用和期间费用,人为地调节产品生产成本和各月损益的错误做法。

### (四)正确划分各种产品的生产费用界限

如果企业生产的产品不止一种,那么,为了正确地计算各种产品的生产成本,必须将应计

入本月产品成本的生产费用在各种产品之间正确地进行划分。凡属于某种产品单独发生,能够直接计入该种产品的生产费用,均应直接计入该种产品生产成本;凡属于几种产品共同发生,不能直接计入某种产品的生产费用,则应采用适当的分配方法,分配计入这几种产品的成本。应该防止在盈利产品与亏损产品之间、可比产品与不可比产品之间任意转移生产费用,借以掩盖成本超支或以盈补亏的错误做法。

### (五)正确划分完工产品与在产品的生产费用界限

在月末计算产品成本时,如果某种产品已全部完工,那么,这种产品的各项生产费用之和就是这种产品的完工产品成本;如果某种产品均未完工,那么,这种产品的各项生产费用之和,就是这种产品的月末在产品成本;如果某种产品既有完工产品,又有在产品,则应将这种产品的各项生产费用,采用适当的分配方法在完工产品与月末在产品之间进行分配,分别计算完工产品成本和月末在产品成本。应该防止任意提高或降低月末在产品成本,人为地调节完工产品成本的错误做法。

上述五个方面费用界限的划分过程,也就是产品生产成本的计算和各项期间费用的归集过程。在这一过程中,应贯彻受益原则,即何者受益何者负担费用,何时受益何时负担费用;负担费用的多少应与受益程度的大小成正比。

## 三、正确确定财产物资的计价和价值结转方法

工业企业的生产经营过程,同时也是各种劳动的耗费过程。在各种劳动耗费中,财产物资的耗费(即生产资料价值的转移)占有相当的比重。因此,这些财产物资计价和价值结转方法是否恰当,会对成本计算的正确性产生重要的影响。企业财产物资计价和价值结转方法主要包括:固定资产原值的计算方法、折旧方法、折旧率的种类和高低,固定资产修理费用是否采用待摊或预提方法以及摊提期限的长短;固定资产与低值易耗品的划分标准;材料成本的组成内容、材料按实际成本进行核算时发出材料单位成本的计算方法、材料按计划成本进行核算时材料成本差异率的种类(个别差异率、分类差异率还是综合差异率,本月差异率还是上月差异率)、采用分类差异时材料类距的大小等;低值易耗品和包装物价值的摊销方法、摊销率的高低及摊销期限的长短等。为了正确地计算成本,对于各种财产物资的计价和价值的结转,应严格执行国家统一的会计制度。各种方法一经确定,应保持相对稳定,不能随意改变,以保证成本信息的可比性。

## 四、做好各项基础工作

为了加强成本审核、控制,正确、及时地计算成本,企业应做好以下各项基础工作。

### (一)做好定额的制定和修订工作

产品的各项消耗定额,既是编制成本计划、分析和考核成本水平的依据,也是审核和控制成本的标准;而且在计算产品成本时,往往要用产品的原材料和工时的定额消耗量或定额费用作为分配实际费用的标准。因此,为了加强生产管理和成本管理,企业必须建立和健全定额管

理制度,凡是能够制定定额的各种消耗,都应该制定先进、合理,切实可行的消耗定额,并随着生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高,不断修订消耗定额,以充分发挥其应有的作用。

### (二)建立和健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度

成本核算是以价值形式来进行的。但价值形式的核算是以实物计量为基础的。因此,为了进行成本管理,正确地计算成本,必须建立和健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度。凡是材料物资的收发、领退,在产品、半成品的内部转移,以及产成品的入库等,均应填制相应的凭证,办理审批手续,并严格进行计量和验收。库存的各种材料物资、车间的在产品、产成品均应按规定进行盘点。只有这样,才能保证账实相符,保证成本计算的正确性。

### (三)建立和健全原始记录工作

原始记录是反映生产经营活动的原始资料,是进行成本预测、编制成本计划、进行成本核算、分析消耗定额和成本计划执行情况的依据。因此,工业企业对生产过程中材料的领用、动力与工时的耗费、费用的开支、废品的发生、在产品及半成品的内部转移、产品质量检验及产成品入库等,都要有真实的原始记录。成本核算人员要会同企业的计划统计、生产技术、劳动工资、产品物资供销等有关部门,认真制定既符合成本核算需要,又符合各方面管理需要,既科学又简便易行,讲求实效的原始记录制度;还要组织有关职工认真做好各种原始记录的登记、传递、审核和保管工作,以便正确及时地为成本核算和其他有关方面提供资料和信息。

### (四)做好厂内计划价格的制定和修订工作

在计划管理基础较好的企业中,为了分清企业内部各单位的经济责任,便于分析和考核企业内部各单位成本计划的完成情况和管理业绩,以及加速和简化核算工作,应对原材料、半成品、厂内各车间相互提供的劳务(如修理、运输等)制定厂内计划价格,作为企业内部结算和考核的依据。厂内计划价格要尽可能符合实际,保持相对稳定,一般在年度内不变。在制定了厂内计划价格的企业中,各项原材料的耗用、半成品的转移,以及各车间与部门之间相互提供劳务等,都首先要按计划价格计算(这种按实际生产耗用量和计划价格计算的成本,称为计划价格成本)。月末计算产品实际成本时,再在计算价格成本的基础上,采用适当的方法计算各产品应负担的价格差异(如材料成本差异),将产品的计划价格成本调整为实际成本。这样,既可以加速和简化核算工作,又可以分清内部各单位的经济责任。

## 五、适应生产特点和管理要求,采用适当的成本计算方法

产品生产成本是在生产过程中形成的,产品的生产工艺过程、生产组织和管理要求不同,所采用的产品成本计算方法也应该有所不同。因此,企业只有按照产品生产特点和管理要求,选用适当的成本计算方法,才能正确及时地计算产品成本,为成本管理提供有用的成本信息。

## 第二节 生产费用和期间费用的分类

### 一、费用、成本与支出

在探讨生产费用和期间费用的分类以前,有必要明确费用、成本、支出等概念,以及它们之间的相互关系,因为目前对费用、成本、支出等概念的使用,尤其是费用概念的使用,存在着颇为混乱的状况。

费用是我国《企业会计准则》(以下简称《准则》)六大会计要素之一,被定义为“企业在生产经营过程中发生的一切耗费”。这里的费用是与《准则》中收入的口径一致的,即狭义的费用。联系现行行业会计制度,费用要素的内容包括生产费用、营业成本、营业税金、期间费用和所得税等五个项目,但不包括投资损失和营业外支出。但是这里有一个问题,就是其中的生产费用与其他几个项目具有不同的性质,生产费用并非直接抵减当期的收入,而是形成了产成品存货。因此《准则》中的费用不符合收入与费用相配比的原则。

国际会计准则委员会对费用要素的定义是:费用是指会计期间内经济利益的减少,其表现形式为资产减少或负债增加而引起的所有者权益减少,但不包括向所有者进行分配等业务引起的所有者权益减少。国际会计准则委员会对费用要素的界定口径是与其收入要素相一致的,即广义的费用,它符合收入与费用相配比的原则。

成本概念也有广义和狭义之分。广义成本是指为了取得资产或达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲。广义成本概念的含义相当广泛,既包括财务会计成本概念,又涵盖管理会计的各种成本概念。狭义成本是指为了生产产品或提供劳务而实际发生或应发生的价值牺牲,即生产产品和劳务成本(简称生产成本)。

费用与成本的区别与联系是显而易见的:费用与会计期间相联系,成本则与某种对象相联系;费用必须抵减当期的收入,从而导致利润的减少,而产品成本只不过是产成品存货的一种计量属性;当产成品或劳务对外出售取得收入的同时,其生产成本也将转化为与销售收入相配比的费用—营业成本。

支出泛指各项资产的减少,包括偿债性支出、成本性支出、费用性支出和权益性支出。偿债性支出是指用现金或非现金资产偿付各项债务的支出,它引起资产和负债同时减少,如用银行存款归还长期借款等;成本性支出是指某一项现金或非现金资产的减少而引起另一项资产增加的支出,如用银行存款购入固定资产等,它使资产总额保持不变;费用性支出是指某一项现金或非现金资产的减少而引起费用增加的支出,它使资产和利润同时减少,如用现金支付业务招待费等;权益性支出是指某一项现金或非现金资产的减少而引起利润以外其他所有者权益项目减少的支出,它使资产和所有者权益同时减少,如用银行存款购入库藏股票等。但是,并非所有资产的减少都属于支出;货币性资产项目的内部转化通常不被认为是支出,如应收账款存入银行,这里应收账款的减少就不属于支出。

支出与费用、成本之间的关系为:费用性支出形成费用,但费用是按权责发生制确认的,所以费用中还包括未发生支出的耗费,如尚未支付的本月管理人员工资费用等;成本性支出归集到某一对象上去即为该对象的成本,但由于成本也是按照权责发生制确认的,所以成本中也包括未发生支出的耗费,如尚未支付的本月生产工人工资等。

工业企业为生产产品发生的形成产品成本的耗费,我们仍沿用生产费用的概念。通过上述辨析可知,生产费用与会计要素中的费用具有不同的性质。这是学习《成本会计》应当注意的地方之一。

## 二、生产费用的分类

工业企业的生产费用多种多样。生产费用的合理分类,是按照管理要求管理核算生产费用,正确计算产品生产成本的重要条件。生产费用可以按不同的标准分类,其中最基本的是按生产费用的经济内容和经济用途的分类。

### (一)生产费用按经济内容分类

产品的生产过程,是物化劳动(包括劳动对象和劳动手段)和活劳动的耗费过程。因而生产过程中发生的生产费用,按其经济内容,可分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类。生产费用按照经济内容分类,就是在这一划分的基础上,将生产费用划分为若干要素费用。

1. 材料费用。指企业为生产产品而耗用的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。
2. 燃料费用。指企业为生产产品而耗用的各种固体、液体和气体燃料。
3. 外购动力费用。指企业为生产产品而耗用的一切从外单位购进的各种动力。
4. 工资费用。指企业应计入生产费用的职工工资。
5. 提取的职工福利费。指企业应计入生产费用的职工工资的一定比例计提的职工福利费。
6. 折旧费。指企业直接用来生产产品的固定资产和车间管理用固定资产提取的折旧费用。
7. 其他生产费用。指不属于以上各要素费用但应计入产品生产成本的生产费用,如旅差费、租赁费、外部加工费以及保险费等。

### (二)生产费用按经济用途分类

计入产品成本的生产费用在产品生产过程中的用途也不尽相同。有的直接用于产品生产,有的用于管理和组织产品生产。因此,为具体反映计入产品成本的生产费用的各种用途,提供产品成本构成情况的资料,还应将其进一步划分为若干个项目,即产品生产成本项目。产品生产成本项目,简称产品成本项目或成本项目。工业企业一般应设置以下几个成本项目:

1. 原材料,也称直接材料。指直接用于产品生产、构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料费用。

2. 燃料及动力,也称直接燃料及动力。指直接用于产品生产的各种燃料和动力费用。

3. 工资及福利费,也称直接人工。指直接参加产品生产的工人工资及福利费。

4. 制造费用。指间接用于产品生产的各项费用,以及虽直接用于产品生产,但不便于直接计入产品成本,因而没有专设成本项目的生产费用(如机器设备的折旧费用)。制造费用包括企业内部生产单位(分厂、车间)的管理人员工资及福利费、固定资产折旧费、修费、租赁费(不包括融资租赁费)、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性或修理期间的停工损失以及其他制造费用。

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。对于管理上需要单独反映、控制和考核的生产费用,以及产品成本中比重较大的生产费用,应专设成本项目;否则,为了简化核算,可不必专设成本项目。例如,如果废品损失在产品成本中所占比重较大,在管理上需要对其进行重点控制和考核,则应单设“废品损失”成本项目。又如,如果工艺上耗用的燃料和动力不多,为了简化核算,可将其中的工艺用燃料费用并入“原材料”成本项目,将其中的工艺用动力费用并入“制造费用”成本项目。

### (三)生产费用按计入产品成本的方法分类

计入产品成本的各项生产费用,按计入产品成本的方法,可以分为直接计入费用和间接计入费用。直接计入费用是指可以分清哪种产品所耗用、可以直接计入某种产品成本的生产费用。间接计入费用,是指不能分清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本,而必须按照一定标准分配计入有关的各种产品成本的生产费用。

## 三、期间费用按经济用途的分类

工业企业的期间费用按照经济用途可分为营业费用、管理费用和财务费用。

1. 营业费用。营业费用是指企业在产品销售过程中发生的费用,以及为销售本企业产品而专设的销售机构的各项经费。包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、委托代销手续费、广告费、展览费、租赁费(不含融资租赁费)和销售服务费,以及专设的销售机构的人员工资及福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销等。

2. 管理费用。管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。包括工厂总部管理人员工资及福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销,以及企业的工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费(海域使用费)、土地损失补偿费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失、存货盘亏、毁损和报废(减盘盈)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而发生的各项费用。包括企业生产经营期间发生的利息费用(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)、调剂外汇手续费、金融机构手续费等。

### 第三节 成本核算的一般程序和主要会计账户

#### 一、成本核算的一般程序

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用,按照成本核算的要求,逐步进行归集和分配,最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的基本过程。根据前述的成本核算要求和生产费用、期间费用的分类,可将成本核算的一般程序归纳如下:

1. 对企业的各项支出、费用进行严格地审核和控制,并按照国家统一的会计制度确定其是否计入生产费用、期间费用,以及应计入生产费用还是期间费用。即在对各项支出、费用的合理性、合法性进行严格审核、控制的基础上,做好前述费用界限划分的第一、第二两个界限的划分工作。

2. 正确处理支出、费用的跨期摊提工作。将本月实际支出而应该留待以后月份摊销的支出,计作待摊费用;将以前月份开支的待摊费用中应由本月负担的份额,摊入本月的生产费用或期间费用;将本月尚未开支但应由本月负担的生产费用或期间费用,预提计入本月的生产费用或期间费用。即做好前述第三个费用界限的划分工作。

3. 将应计入本月产品的各项生产费用,在各种产品之间按照成本项目进行分配和归集,计算出按成本项目反映的各种产品的成本。这是本月生产费用在各种产品之间横向的分配和归集,是前述第四个费用界限的划分工作。

4. 对于月末既有完工产品又有在产品的产品,将该种产品的生产费用(月初在产品生产费用与本月生产费用之和),在完工产品与月末在产品之间进行分配,计算出该种产品的完工产品成本和月末在产品成本。这是生产费用在同种产品的完工产品与月末在产品之间纵向的分配和归集,是前述第五个费用界限的划分工作。

#### 二、成本核算的主要会计账户

为了进行成本核算,企业一般应设置“基本生产成本”、“辅助生产成本”、“制造费用”、“待摊费用”、“预提费用”、“营业费用”、“管理费用”、“财务费用”等账户。如果需要单独核算废品损失和停工损失,还应设置“废品损失”和“停工损失”账户。下面分别加以介绍。

##### (一)“基本生产成本”账户

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的商品产品生产。为了归集基本生产所发生的各种生产费用,计算产品生产成本,应设置“基本生产成本”账户。该账户借方登记企业为进行基本生产而发生的各种生产费用;贷方登记转出的完工入库的产品成本;余额在借方,表示基本生产的在产品成本。

“基本生产成本”这应按产品品种或产品批别、生产步骤等成本计算对象设置产品成本明



#### 14 成本会计

细分类账(或称产品成本计算单),账内按产品成本项目分设专栏或专行。其格式举例详见表 2-1、表 2-2。

**表 2-1 产品成本明细账**

产品名称:111 号产品

| 200×年 |    | 摘 要      | 产量(件) | 成本项目    |            |            |        | 合 计     |
|-------|----|----------|-------|---------|------------|------------|--------|---------|
| 月     | 日  |          |       | 原材料     | 燃 料<br>及动力 | 工资及<br>福利费 | 制造费用   |         |
| 8     | 31 | 本月生产费用   |       | 120 000 | 24 000     | 16 000     | 20 000 | 180 000 |
| 8     | 31 | 转出完工产品成本 | 1 000 | 120 000 | 24 000     | 16 000     | 20 000 | 180 000 |
| 8     | 31 | 完工产品单位成本 |       | 120     | 24         | 16         | 20     | 180     |

**表 2-2 产品成本明细账**

产品名称:112 号产品

| 200×年 |    | 摘 要      | 产量(件) | 成本项目    |            |            |        | 合 计     |
|-------|----|----------|-------|---------|------------|------------|--------|---------|
| 月     | 日  |          |       | 原材料     | 燃 料<br>及动力 | 工资及<br>福利费 | 制造费用   |         |
| 7     | 31 | 在产品费用    |       | 30 000  | 12 000     | 8 000      | 10 000 | 60 000  |
| 8     | 31 | 本月生产费用   |       | 150 000 | 58 000     | 28 000     | 60 000 | 296 000 |
| 8     | 31 | 生产费用合计   |       | 180 000 | 70 000     | 36 000     | 70 000 | 356 000 |
| 8     | 31 | 本月完工产品成本 | 2 000 | 144 000 | 54 600     | 22 680     | 60 000 | 281 280 |
| 8     | 31 | 完工产品单位成本 |       | 72      | 27.30      | 11.34      | 30     | 140.64  |
| 8     | 31 | 在产品费用    |       | 36 000  | 15 400     | 13 320     | 10 000 | 74 720  |

如果企业生产的产品品种较多,为了按照产品成本项目(或者既按车间又按成本项目)汇总反映全部产品总成本,还可以设置“基本生产成本二级账”。“基本生产二级账”的格式详见表 2-3。

**表 2-3 基本生产成本二级账**

| 200×年 |    | 摘 要      | 成本项目    |            |            |        | 合 计     |
|-------|----|----------|---------|------------|------------|--------|---------|
| 月     | 日  |          | 原材料     | 燃 料<br>及动力 | 工资及<br>福利费 | 制造费用   |         |
| 7     | 31 | 在产品费用    | 30 000  | 12 000     | 8 000      | 10 000 | 60 000  |
| 8     | 31 | 本月生产费用   | 270 000 | 82 000     | 44 000     | 80 000 | 476 000 |
| 8     | 31 | 生产费用合计   | 300 000 | 94 000     | 52 000     | 90 000 | 536 000 |
| 8     | 31 | 本月完工产品成本 | 264 000 | 78 600     | 38 680     | 80 000 | 461 280 |
| 8     | 31 | 在产品费用    | 36 000  | 15 400     | 13 320     | 10 000 | 74 720  |

#### (二)“辅助生产成本”账户

辅助生产是指为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应。辅助生产所提供的产品和劳务,有时也对外销售,但这不是它的主要目的。为了归集辅助生产所发生的各种辅助生产费