



工业和信息化普通高等教育“十三五”规划教材立项项目
21 世纪高等学校**会计学**系列教材

COST
ACCOUNTING

成本会计

◆ 刘新芝 张维 主编



中国工信出版集团



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS



工业和信息化部普通高等教育“十三五”规划教材立项项目

21 世纪高等学校会计学系列教材

COST
ACCOUNTING

成本会计

◆ 刘新芝 张维 主编

人民邮电出版社

北 京

图书在版编目 (C I P) 数据

成本会计 / 刘新芝, 张维主编. — 北京: 人民邮电出版社, 2016. 8
21世纪高等学校会计学系列教材
ISBN 978-7-115-42693-2

I. ①成… II. ①刘… ②张… 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 (2016) 第120914号

内 容 提 要

本书介绍了成本核算的基本内容和基本方法, 理论联系实际, 并将会计与成本紧密结合, 注重新颖性、实用性和可操作性。

本书共十四章, 主要内容包括总论、产品成本概述、要素费用的归集与分配、部门费用的归集与分配、生产损失的核算、生产费用的分配、产品成本计算方法概述、品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、成本报表的编制和作业成本法简介。

本书可作为应用型本科院校、高职和成人教育院校会计学、财务管理学专业相关课程的教材, 也可作为企业会计人员的参考用书。

◆ 主 编 刘新芝 张 维

责任编辑 许金霞

责任印制 杨林杰

◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路 11 号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

固安县铭成印刷有限公司印刷

◆ 开本: 787×1092 1/16

印张: 13.75

2016 年 8 月第 1 版

字数: 356 千字

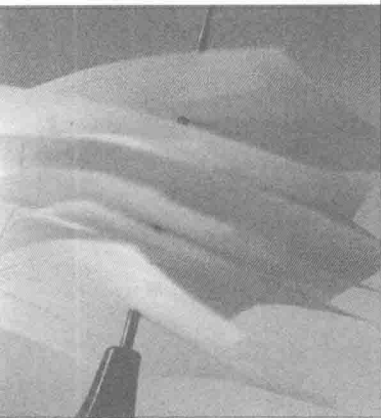
2016 年 8 月河北第 1 次印刷

定价: 35.00 元

读者服务热线: (010) 81055256 印装质量热线: (010) 81055316

反盗版热线: (010) 81055315

前言 Preface



“成本会计”是会计学专业的一门专业必修课，其宗旨在于介绍成本会计的基本理论和基本方法。成本会计课程是继初级会计学、财务会计等课程之后，会计学专业的另外一门重要的专业课，理论性和实务性都比较强。本书详细阐述了成本会计的基本理论且贯穿于全书的各个章节，使全书形成一个较为完整的理论体系。本书结合我国企业的实际情况，对每部分内容都尽可能地通过例题来加以说明，使学生通过实例来学习成本会计的理论，便于学生更好地理解本门课程的内容。

本书结合普通高校会计学本科专业的特点和教学要求，以最新的《企业会计准则》《企业财务通则》和《企业财务报告条例》为依据，在介绍必要的基本理论的基础上，以制造企业为例，阐述其费用的归集及分配原理，着重介绍成本核算的品种法、分批法、分步法三种基本的成本核算方法。本书附之以大量的案例，使学生既能熟悉和掌握成本会计的一般原理和方法，又能解决企业成本核算中存在的具体问题，具有很强的实用性。

本书是编者结合长期成本会计实践和会计理论教学工作的经验编写而成的。全书充分考虑会计理论与具体实际工作的结合，繁简适宜。成本会计的基础工作是成本核算，按照各项法规制度正确开展成本核算，是保证其他计算准确的基础工作。因此，成本核算内容占了本书的很大篇幅。

本书具有以下特点。

第一，本书本着理论简洁够用、着重培养动手能力的目的，在内容安排上，力求做到理论和实践相结合，注重实践操作。本书引入大量案例，使抽象的理论阐述更生动具体，具有很强的实用性。

第二，本书在编写手法上，以通俗易懂的语言介绍成本会计的基本理论和方法，便于读者学习、掌握和记忆，增加了可读性。

本书由山东农业大学经济管理学院刘新芝、张维担任主编。第二、四、五、六、八、九、十一、十三章由刘新芝编写；第一、三、七、十、十二、十四章由张维编写。最后由刘新芝对全书进行了总纂。

本书在编写过程中得到了多方面的支持和帮助，编者在此表示诚挚的谢意。

编者

2016年5月

目 录 Contents

第一章 总论

第一节 成本概述 / 1

- 一、成本的经济含义 / 1
- 二、成本的实际内容 / 1
- 三、期间成本 / 2
- 四、支出、费用和成本的关系 / 3
- 五、成本的作用 / 4

第二节 成本的分类 / 5

- 一、按经济用途或职能分类 / 5
- 二、按成本与特定产品关系分类 / 6

第三节 成本会计的产生和发展 / 7

第四节 成本会计的概念、职能和分类 / 10

- 一、成本会计的概念 / 10
- 二、成本会计的对象 / 10
- 三、成本会计的职能 / 10
- 四、成本会计的任务 / 12
- 五、成本会计的分类 / 12

第五节 成本会计基础工作 / 13

- 一、建立定额管理制度, 制定有关消耗定额 / 13
- 二、加强物资计量、验收、领发和清查工作 / 14
- 三、建立原始记录制度, 制定合理的凭证传递流程 / 14
- 四、适应生产特点和管理要求, 采用适当的成本计算方法 / 15

第六节 成本会计工作组织 / 15

- 一、成本会计的组织机构 / 15
- 二、成本核算体制 / 16
- 三、成本会计人员配备 / 16
- 四、成本会计的法规和制度 / 17

第二章 产品成本概述

第一节 产品成本核算的原则 / 20

- 一、实际成本计价原则 / 20
- 二、成本分期原则 / 20
- 三、合法性原则 / 21
- 四、重要性原则 / 21

五、一贯性原则 / 21

六、权责发生制原则 / 21

第二节 产品成本核算要求 / 21

一、严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准 / 22

二、正确划分各种费用界限 / 22

第三节 产品成本核算程序 / 24

一、成本的总分类核算程序 / 24

二、成本的明细分类核算程序 / 27

三、成本核算概括 / 33

第三章 要素费用的归集与分配

第一节 生产费用要素概述 / 37

一、生产费用概述 / 37

二、生产费用要素分配的一般原则 / 39

三、要素费用归集与分配的原理 / 39

第二节 材料费的归集与分配 / 40

一、材料费用归集分配的意义 / 40

二、材料费用归集的基础工作 / 40

三、材料费用的分配 / 41

四、几种产品共同耗用材料材料费用分配办法 / 42

第三节 外购动力费用分配的核算 / 45

一、外购动力费用的归集 / 45

二、外购动力费用的分配 / 45

第四节 工资费用的核算 / 47

一、职工薪酬的组成 / 47

二、工资核算的基础工作 / 48

三、工资的分配 / 52

四、其他职工薪酬的分配 / 54

第五节 折旧费用的核算 / 55

一、固定资产折旧费的归集 / 55

二、固定资产折旧费的分配 / 55

第六节 其他费用的核算 / 56

第四章 部门费用的归集分配

第一节 辅助生产成本的归集与分配 / 59

一、辅助生产车间的概念及类型 / 59

二、辅助生产成本的归集 / 60

三、辅助生产成本的分配 / 61

四、各种分配方法的优缺点 / 72

五、辅助生产成本归集和分配的要点分析 / 73

第二节 制造费用的归集与分配 / 73

一、制造费用的归集 / 73

二、制造费用的分配 / 76

第五章 生产损失的核算

第一节 废品损失的核算 / 84

一、废品及废品损失概述 / 84

二、设置的账户 / 85

三、废品损失的核算 / 85

四、不可修复废品成本的计算 / 87

第二节 停工损失的核算 / 90

一、停工损失的概念 / 90

二、停工损失的核算方法 / 90

第六章 生产费用的分配

第一节 概述 / 94

一、概念 / 94

二、生产费用的分配模式 / 95

第二节 生产费用的分配方法 / 97

一、约当产量法 / 97

二、定额比例法 / 102

三、定额成本法 / 107

四、在产品按原材料费用计价法 / 110

第三节 完工产品成本结算 / 111

第七章 产品成本计算方法概述

第一节 企业生产的分类 / 116

一、生产按产品工艺特点分类 / 116

二、生产按组织管理方式的分类 / 117

第二节 生产特点及成本管理要求对产品成本计算方法的影响 / 117

一、生产类型特点对产品成本计算方法的影响 / 117

- 二、组织管理要求对产品成本计算方法的影响 / 119

第三节 产品成本计算方法简介 / 119

- 一、产品成本计算的基本方法 / 119
- 二、产品成本计算的辅助方法 / 120
- 三、不同类型企业适合采用的方法介绍 / 120

第八章 品种法

第一节 概述 / 122

- 一、品种法的概念 / 122
- 二、品种法的特点 / 122
- 三、品种法的分类 / 123
- 四、品种法的计算程序 / 124

第二节 品种法举例 / 125

- 一、典型品种法 / 125
- 二、简单品种法 / 133

第九章 分批法

第一节 概述 / 141

- 一、分批法的概念 / 141
- 二、分批法的特点 / 141
- 三、分批法的类别 / 142
- 四、分批法的成本计算程序 / 143

第二节 分批法举例 / 144

- 一、一般分批法 / 144
- 二、简化分批法 / 146

第十章 分步法

第一节 概述 / 153

- 一、分步法的概念 / 153
- 二、分步法的特点 / 153
- 三、分步法的分类 / 154
- 四、分步法的成本计算程序 / 154

第二节 逐步结转分步法 / 155

- 一、逐步结转分步法概述 / 155
- 二、半成品的流转方式 / 156
- 三、逐步结转分步法的分类 / 156

- 四、逐步结转分步法的优缺点 / 165

第三节 平行结转分步法 / 166

- 一、平行结转分步法概述 / 166
- 二、平行结转分步法成本计算的程序 / 167
- 三、各步骤应计入产成品成本份额的计算 / 168
- 四、平行结转分步法的优缺点 / 172

第四节 逐步结转分步法和平行结转分步法的区别 / 172

第十一章 分类法

第一节 概述 / 179

- 一、分类法的概念 / 179
- 二、分类法的特点 / 179
- 三、分类法的成本计算程序 / 179
- 四、类内完工产品成本的分配 / 180

第二节 分类法举例 / 182

- 一、按系数法分配 / 182
- 二、按定额比例法分配 / 183

第三节 联产品、副产品、等级品成本的计算 / 184

- 一、联产品成本计算方法 / 184
- 二、副产品成本计算方法 / 185
- 三、等级品成本的计算 / 186

第十二章 定额法

第一节 概述 / 188

- 一、定额法的概念 / 188
- 二、定额法的特点 / 188
- 三、定额法的适用范围 / 188

第二节 定额法的计算程序 / 189

- 一、基本程序 / 189
- 二、定额成本的制定 / 189
- 三、脱离定额差异的计算 / 190
- 四、材料成本差异的计算 / 191
- 五、定额变动差异的计算 / 191
- 六、定额法下产品实际成本计算程序 / 192

第三节 定额法举例 / 192

第十三章 成本报表的编制

第一节 成本报表的概述 / 196

- 一、成本报表的作用 / 196
- 二、成本报表的种类 / 196
- 三、成本报表的特点 / 197

第二节 成本报表的编制、分析程序和方法 / 197

- 一、成本报表分析的一般程序 / 197
- 二、成本报表的数量分析方法 / 197

第三节 商品产品成本表 / 198

- 一、商品产品成本表（按产品种类反映）
的编制和分析 / 199
- 二、商品产品成本表（按成本项目反映）
的编制 / 200

第四节 主要产品单位成本表的编制和分析 / 201

- 一、主要产品单位成本表（按成本项目反映）
的编制 / 201
- 二、主要产品单位成本表的分析 / 202

第五节 各种费用报表的编制和分析 / 203

- 一、制造费用明细表的编制及分析 / 203
- 二、期间费用明细表的编制及分析 / 204

第十四章 作业成本法简介

第一节 概述 / 205

- 一、作业成本法产生背景 / 205
- 二、传统成本会计的局限性与作业成本实施的必然性 / 206
- 三、作业成本法的有关概念 / 206

第二节 作业成本管理的基本原理 / 208

- 一、作业成本法的原理 / 208
- 二、作业成本管理的基本原理 / 208
- 三、作业成本法的计算过程 / 208

第三节 作业成本法的一般程序 / 209

- 一、认定作业 / 209
- 二、确定成本计算对象 / 210
- 三、确定直接成本 / 210
- 四、选择作业成本分配基础 / 210
- 五、确定每个作业的间接成本 / 210
- 六、计算各间接成本分配率 / 210
- 七、计算各最终成本对象应负担的总间接成本 / 210
- 八、计算各成本对象的总成本 / 211

学习目标:

1. 了解成本的含义和作用。
2. 理解理论成本与实际成本的联系, 理解支出、费用 and 成本三者之间的关系。
3. 掌握成本会计的概念、内容、职能和主要任务。
4. 了解应该如何组织和做好成本会计工作, 充分发挥成本会计应有的作用。

关键词:

成本 成本会计 理论成本

第一节

成本概述

一、成本的经济含义

成本作为一个价值范畴, 在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理, 不断降低成本, 不仅有利于提高企业的经济效益, 促进企业的发展壮大, 而且还有利于改善整个国民经济的经济效益, 推动国民经济又好又快地发展。那么怎样理解成本的含义呢?

我们知道, 商品是价值和使用价值的统一, 商品价值取决于生产该种商品的社会必要劳动量。马克思的劳动价值理论把商品的价值 (W) 分为生产中所消耗的物化劳动的转移价值 (C)、劳动者为自己劳动创造的价值 (V) 和劳动者为社会创造的价值 (M) 三个部分构成, 即 $W=C+V+M$, 其中: 产品成本由 $C+V$ 构成, 即“理论成本”。因此, 从理论上讲, 成本通常是指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本, 是生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现。

美国会计学会 (American Accounting Association, AAA) 所属成本概念与美国财务会计标准委员会在 1951 年对成本的定义是: “成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲, 它可用货币单位加以衡量。”

我国只对产品成本做出定义: 企业为生产一定种类和一定数量产品所支出的各种生产费用总合。在一定期间内为生产产品所发生的各种耗费。

在实践中, 成本是按照现行的会计法律法规规定的成本开支范围, 以正常生产经营活动为前提, 根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

二、成本的实际内容

(一) 计入产品成本的开支

在理论成本的基础上, 为了使各企业成本核算口径一致, 便于比较、分析, 国家统一制定了成

本的开支范围,明确规定哪些开支进成本。计入产品成本的开支如下。

(1) 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价、运输、装卸、整理等费用。

(2) 为制造产品而消耗的动力费(电力、蒸汽等)。

(3) 支付给生产单位职工的工资、奖金、津贴、补贴和计提的福利费。

(4) 生产单位固定资产折旧费、租赁费(不包括融资租赁费),修理费和低值易耗品的摊销。

(5) 生产单位因生产原因发生的废品损失及季节性、修理期间的停工损失。

(6) 企业生产单位及管理、组织生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费、保险费等。

以上耗费发生的地点为生产车间,因为生产车间就是为生产产品而建立的。因此,以上耗费也可归纳为在生产车间生产产品的过程中发生的各项开支,应该计入产品成本。

(二) 不得列入产品成本的开支

以下不是在生产过程中发生的内容不得列入产品成本。

(1) 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。这些支出属于资本性支出,在财务上不能一次列入成本,只能按期逐月摊入。

(2) 对外投资的支出以及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,以及企业赞助、捐赠等支出。

(4) 在公积金、公益金中开支的支出。

实际上,产品成本除 $C+V$ 外,还包括不形成产品价值的损失性支出,如废品损失和停工损失等。

理论成本和实际成本之间既有联系又有区别。二者的联系是:实际成本以理论成本为指导,或者说它的确是以理论成本为基础。二者的区别是:理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量;而实际成本往往受客观条件,包括经济政策、财经法规、会计准则和当期生产经营条件变化的影响,实际成本在一定程度上脱离理论成本。

三、期间成本

期间成本也称期间费用,又称为非产品成本或非制造成本,是与产品生产活动没有直接联系的成本。它不计入成本,而是直接归入当期损益的本期费用。

(一) 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用,包括企业在筹建期间内发生的开办费、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(包含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船税、土地使用税、印花税、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。

(二) 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等事项而发生的筹资费用,包括利息支出(减利息

收入)、汇兑差额以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

(三) 销售费用

销售费用是指在销售过程中发生的有关费用,是企业销售商品和材料、提供劳务过程中发生的各项耗费,以及专设销售机构的各项经费。销售费用包括: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、装卸费等等以及为销售本企业商品而专设的销售机构(包含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费等费用。

在完全成本法和制造成本法两种不同的成本制度下,产品实际成本的构成是有差异的。在完全成本法的成本制度下,产品的实际成本不仅包括企业在生产产品中所发生的各种生产费用,还包括企业在经营管理期间所发生的各种期间费用,也就是说,这里的成本是一个“全部成本”的概念。实行制造成本法时,实际的产品成本仅包括企业在制造产品过程中所耗费的各种生产费用,而不包括管理费用、销售费用、财务费用等期间费用。我国自1992年企业会计制度进行重大改革后,工业企业采用制造成本法进行成本核算。在制造成本法下,产品的生产成本就是对象化了的生产费用。采用“制造成本法”使得产品成本的计算更加符合国际通行的成本核算标准,提高了会计信息的可比性,同时,也使产品成本的计算更加准确。

随着市场经济的深入发展,成本的内涵和外延也都发生了变化。现在,对于成本的定义不再仅仅局限于产品成本的范畴。例如,美国会计学会与标准委员会对成本的定义就表述为:成本是为了在一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。从这一定义看,成本的外延除了产品成本的概念与内容,还包括劳务成本、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。

综上所述,成本的含义可以理解为:

(1) 成本是一个价值范畴,即成本是构成商品价值的重要组成部分,是商品生产中生产要素耗费的货币表现;

(2) 成本具有补偿性,它是为了保证企业再生产而从销售收入中得到补偿的价值;

(3) 成本的实质是一种价值牺牲,它作为实现一定的目的而付出资源的价值牺牲,这种牺牲既可以是某一方面资源的价值牺牲,也可以是多种资源的价值牺牲。

四、支出、费用和成本的关系

(一) 支出

支出是指在企业生产经营活动的过程中,为达到特定的目的而由经济主体(企业)的支付行为而导致的资源减少。它包括资本性支出、收益性支出、所得税支出、偿债性支出、营业外支出和利润分配支出6大类。

(二) 费用

我国《企业会计制度》和《企业会计准则—基本准则》规定,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。费用只有在经济利益流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出能够可靠计量时才能予以确认。在工业企业里,费用按其同产品生产的关系可分为生产费用和期间费用。生产费用是指企业在生产过

程中发生的各种耗费。生产费用是产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现,如直接材料、直接人工和制造费用等,它同产品生产有直接关系。期间费用是指与产品生产没有直接关系而与会计期密切相关的费用,包括管理费用、销售费用和财务费用等。期间费用在发生的当期与当期收入进行配比,直接冲减当期损益。

(三) 成本

企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。其中:产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品所发生的各种耗费的总和;劳务成本是指企业为提供一定种类和数量的劳务所发生的各种耗费的总和。

(四) 支出和费用的关系

费用是企业支出的组成部分。支出与费用的关系可概括为3个方面:①有些支出发生可以转化为当期的费用,如企业领用本月购进的原材料,那么企业购买原材料的支出,就转化为当期的生产费用;②有些支出发生后当期不能转化或不能全部转化为费用,如企业购买固定资产的支出,要在固定资产投入使用后才能通过提取折旧的形式转化为费用;③有些支出不能形成或转化为费用,如企业偿还债务的支出等。

(五) 生产费用和产品成本的关系

费用与成本是两个并行的概念,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。费用是企业支出的组成部分,成本是对象化了的费用。生产费用和产品成本的关系表现为:第一,生产费用是计算产品成本的基础,而产品成本则是对象化了的生产费用。生产费用反映的是企业某一时期生产产品发生的费用,而产品成本则是反映某一时期某种产品应承担的费用。第二,根据权责发生制原则,企业某一时期发生的生产费用与当期的产品成本并不相等。即本期发生的生产费用不一定全部计入本期的产品成本,归属于本期的产品成本的生产费用,有一部分是当期发生的,有一部分则可能是以前会计期发生的。

五、成本的作用

(一) 成本是补偿企业生产消耗的尺度

企业生产过程也是生产耗费过程,成本是企业产品生产要素耗费的货币表现。通过成本指标,可以揭示企业为生产产品所实际耗费的资产的数量。按照这个标准补偿生产中的资产耗费,企业简单再生产才能顺利进行。同时,只有抵补了生产经营过程中发生的耗费后,企业才能获得盈利。

(二) 成本是制定产品价格的基础

生产经营者在制定产品价格时,必须遵循价值规律的要求,使价格大体与产品价值相符。在产品价值无法直接计算的情况下,企业必须根据产品成本、市场供求关系和国家的价格政策等因素来制定产品的价格。市场经济条件下,企业是独立核算、自负盈亏的经济组织,在确定产品价格时必须考虑成本这一重要因素。因为,在一般情况下,只有销售价格大于销售成本,企业才能盈利,才

能在激烈的市场竞争中生存、发展、壮大。

（三）成本是衡量企业经营管理水平的重要标志

劳动生产率的高低、原材料的耗费状况、机器设备等固定资产的利用率、产品质量的优劣、产品产量的大小以及劳动组织方面的情况是企业生产经营管理水平高低的重要标志，而这些方面与企业成本水平的高低有直接关系。在现代市场经济条件下，企业只有增强成本意识，强化成本管理，努力降低成本，才能在激烈的市场竞争中占据优势。

（四）成本是企业制定生产经营决策的重要依据

在市场价格一定的情况下，成本的高低直接影响企业的盈利水平和市场竞争能力。企业在制定生产经营决策和投资决策时，都要运用有关历史成本数据，积极开展成本预测，并分析和比较各个备选方案的经济效益，以便选择最优方案。

第二节

成本的分类

一、按经济用途或职能分类

成本按其经济用途或职能可划分为制造成本和非制造成本两大类。

（一）制造成本

制造成本是指产品在制造过程中所发生的各项成本，一般包括直接材料、直接人工和制造费用等成本项目。

将前述的计入产品成本的六项开支按照经济用途进行分类，形成如下成本项目。

1. 直接材料

直接材料也称为原材料，直接材料是指加工后直接构成产品实体或主要部分的原料、主要材料与外购半成品，以及有助于产品形成的辅助材料等。不包括生产单位组织管理过程中间接消耗的材料、辅助材料等。

2. 直接人工

直接人工指直接从事生产活动的人员的工资、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费等，但不包括车间管理人员的上述薪酬。

3. 燃料动力

燃料动力指生产工艺过程中直接消耗的各种燃料和动力，不包括生产单位一般消耗的燃料和动力。该成本项目是否单独设置，取决于产品、劳务成本中燃料和动力所占比重的大小。

4. 废品损失

废品损失指生产原因形成废品所导致的、应由生产的合格品承担的净损失，不包括过失人赔偿的部分和废品报废所收回的残料价值。本项目是否单独设置，取决于废品率的高低及产品质量稳定程度等因素。生产过程中由于出现废品而产生的损失，包括可修复废品的修理费和不可修复废品的生产成本减残值。

5. 制造费用

制造费用指间接用于产品生产的耗费以及直接用于生产但不便于直接计入成本计算对象并且不必单独设置成本项目的耗费。制造费用是指在生产过程中所发生的那些除了直接材料及直接人工以外的各种费用,具体指企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的费用,以及生产单位房屋、建筑物、机器设备等的折旧费、设备租赁费(不包括融资租赁费)、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、设计制图费、试验检验费、劳动保护费,季节性和修理期间的停工损失等费用。从具体范围看,制造费用应是企业生产单位前述各成本项目之外的耗费。各企业设置的成本项目存在差异时,其制造费用的核算范围相应有所不同。

直接材料、直接人工、制造费用为三个基本的“成本项目”,根据情况还需要增设“燃料动力(或其他直接支出)”和“废品损失”成本项目。

在生产过程中,如果为生产产品耗费掉的燃料和动力占产品成本的比重不大,燃料归到“直接材料”成本项目,动力归到“制造费用”成本项目,不再单列“燃料与动力”成本项目。

(二) 非制造成本

非制造成本是指与产品制造过程没有联系的非生产性成本耗费,包括销售费用、管理费用和财务费用三类。非制造成本在计算产品成本时不予考虑,直接计入当期损益。

二、按成本与特定产品关系分类

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、能够经济而又方便地直接计入该产品的成本,例如大部分的直接材料和直接人工成本。直接成本与特定产品有直接关系,是为生产某种产品而发生的成本,发生时可直接计入该种产品成本。如从材料库领出甲材料为生产A产品耗用,那么耗费掉的甲材料的成本就由A产品承担,计入A产品的生产成本。再如B产品生产线上生产工人的工资成本应该由B产品负担,计入B产品的生产成本。即为生产产品消耗用的材料、一线生产工人的工资均为直接成本,发生时直接计入相关产品成本。

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是虽有联系但不能经济而又方便地计入各种产品的成本。间接成本需要按适当的标准分配计入各种产品成本。例如,几种产品所消耗的直接材料和计时直接人工成本以及制造费用,通常是分配计入各有关产品的成本。总之,间接成本与特定产品无直接关系,一般不是为生产产品直接耗用,是车间一般耗用的成本。间接成本发生时先进行归集,月末再分配计入各种产品的生产成本。

按经济用途分类划分出来的直接材料、直接人工一般为直接成本,制造费用一般为间接成本。

区分直接成本与间接成本,并非单纯按成本项目或费用的性质来决定,还应考虑以下几点:

(1) 该项成本占产品成本比重的大小。假若占产品成本比重很微小,即使同特定产品具有直接联系,也不值得花费很大精力将其追溯到各产品。

(2) 计算技术水平。例如某些费用在手工操作状态下,很难直接计入特定产品,但是采用电算化技术后可以简便地作为直接成本处理。

(3) 生产设备布局。如果一组生产设备专门用于生产某一特定产品,那么该组生产设备的相关

费用均可作为直接成本。

(4) 生产工人工资制度和原材料利用方式。生产工资可以采用计件工资和计时工资制度,假若是前者则属于直接成本,如果是后者就属于间接成本。原材料有一料一用和一料多用两种利用方式。用于生产某一特定产品的原材料,可以直接追溯计入该产品成本;几种产品共同耗用的原材料则需采用分配方式计入各产品成本。

(5) 企业生产特点。在生产单一产品的企业,产品制造过程中所发生的各项成本都是直接成本;假若企业生产联产品,则制造过程中全部成本均属间接成本。

第三节

成本会计的产生和发展

成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计四个阶段。成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所不同。

(一) 早期成本会计阶段(1880—1920年)

19世纪产业革命后企业数量剧增,生产经营规模扩大,出现了竞争,企业的生产成本受到了人们的重视。为了满足各方面对成本资料的需要,提高成本计算准确性,促使成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而产生了成本会计。当时的成本会计主要是将历史成本进行汇总,然后分配给各种产品,计算产品生产成本和销售成本,以便对存货进行计价和确定利润。这个阶段将成本会计定义为:成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或劳务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。这里强调应用普通会计的原理、原则来计算成本,是针对过去应用统计方法计算成本而言。此时,成本会计刚刚形成,还是财务会计的一个组成部分,但是成本会计的核算职能已经得到完善。早期成本会计阶段取得的主要成果如下:

- (1) 建立了材料核算和管理办法。
- (2) 建立了工时记录和人工成本计算方法。
- (3) 确立了间接制造费用的分配方法。
- (4) 采用分批法或分步法计算产品成本。
- (5) 在理论研究方面,出版了许多成本会计著作。
- (6) 建立了成本会计组织。

(二) 近代成本会计阶段(1921—1945年)

19世纪末、20世纪初在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理,通过时间、动作研究,制定在一定条件下能够实现的最有效率的标准,作为评价和考核的依据。这不仅推动了生产的发展,也促使成本会计作出相应的变革。近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,为生产过程的成本控制提供条件。如在会计工作中开始实行事先制定标准成本,据以进行日常的成本控制和定期的成本差异分析。成本会计的范围不仅是会计核算与成本相结合,还包括了成本预算、成本控制和成本分析。在这个阶段,人们将成本会计定义为:成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。标准成本会计制度的产生,使成

本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,具有一定的独立性;它既是财务会计确定在产品成本、产成品成本、销售成本和利润的依据,又具有成本预测和控制相对独立的体系。

总之,标准成本法的出现使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大的变化,成本会计进入了一个新的发展阶段。泰勒的科学管理理论问世,给成本会计以启示,此时,会计上推行标准成本制度和预算控制对成本控制(以前无控制),成本会计的职能扩大为计算成本、控制成本和分析成本。

(三) 现代成本会计阶段(1945—1980年)

20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期:社会资本高度集中,跨国公司大量涌现,企业规模日益扩大;战争中发展起来的科学技术大量转移到民用产品上去,新产品层出不穷,产品更新换代频繁,生产经营日趋复杂,市场竞争日趋剧烈。企业为了避免在竞争中被淘汰,力求以价廉物美的产品立足于市场竞争之中。“物美”,依靠新技术的发展;而“价廉”则需降低成本。企业要大幅度地降低成本,必须在生产过程之前,对产品的设计、结构、工艺生产的组织安排等进行改革,制定各种不同的方案,通过预测,选取成本最低方案,作为经营决策的依据。为此,西方会计学家在原有的成本会计基础上,吸收了不少现代企业管理方法,形成了以管理为主的现代的成本会计。它要求不仅要做好生产过程中的成本控制以及事后的成本核算和分析工作,更为重要的是做好成本预测,进行成本决策,制定目标成本,加强事先的成本控制,并且制定责任成本,进行责任成本的核算和考核,以成本的最低化方案指导生产活动,取得最佳的经济效益。

总之,现代成本会计阶段取得的主要成果如下:

1. 开展成本的预测和决策

运用预测理论和方法,建立起数量化的管理技术,对未来成本发展趋势作出科学的估计和测算。运用决策理论和方法,依据各种成本数据,按照成本最优化的要求,研究各种方案的可行性,选取最优方案,谋取企业的最佳效益,从而使成本会计向预防性管理方向发展。

2. 实行目标成本计算

美国管理学家德鲁克提出的目标管理理论的广泛应用,使成本会计有了新的发展。在产品的设计之前,按照客户能接受的价格确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本;用目标成本控制产品设计,使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。成本会计扩展到技术领域,从经济着眼,从技术入手,把技术与经济结合起来,有效地促使成本降低。

3. 实施责任成本核算

为了加强对企业内部各级单位的业绩考核,1952年,美国会计学家希琴斯(J·A·Higgins)倡导了责任会计,提出了建立成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本,进行责任成本核算,使成本控制更为有效。

4. 实行变动成本计算法

在变动成本计算模式下,只把变动成本计入产品成本,而把当期固定费用从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。这种方法既减少了成本计算工作量,还为企业进行预测和决策创造了便利条件,是企业进行经营管理的重要方法之一。

5. 推行质量成本核算

质量成本是指为了保证和提高产品质量而支出的一些费用,以及因未达到质量要求而发生的损失成本。质量成本包括预防成本、鉴定成本、内部损失成本和外部损失成本。质量成本核算是质量成本管理的基础。

总之,随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中的广泛应用,成本会计发展到一个新的阶段。此时的成本会计在事中控制(近代)、事后计算分析(早期)的基础上,增加了成本的预、决策功能,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。

(四) 战略成本会计阶段(1981年以后)

20世纪80年代以来,计算机技术的进步,生产方式的改变,产品生命周期的缩短,以及全球性竞争的加剧,大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。成本管理的视角应由单纯的生产经营过程管理,扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理,更加关注产品的顾客可察觉价值,同时要求企业更加注重内部组织管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。此时,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。该阶段的主要内容包括:适时生产制度(Just In Time System, JIT)、全面质量管理(Total Quality Management, TQM)、战略成本管理(Strategic Cost Management)、基准管理(Benchmarking Management)和持续改进(Continuous Improvement)、限制理论(Theory OF Constraints)。

1. 适时生产制度

适时生产制度(简称JIT)是一种由需求带动生产的制度。其主要特点是:企业生产是以顾客需求(如订单)为起点,由后向前逐步推移来安排生产任务。适时生产制度的目的是使原材料、零部件、产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现“零存货(zero Inventory)”,以降低存货成本。在存货水平很低的情况下,为简化存货计价方法,可以采用倒推成本法(Backflush Costing)。所谓倒推成本法,就是当产品完工或销售时,再倒推计算在产品、产成品的生产成本的方法。

2. 全面质量管理

全面质量管理是从事后的质量检验转向以事先预防为主;从只管理产品质量转向管理产品质量赖以形成的工作质量;从专职人员的检验转向广泛吸收全体职工参加,把管理重点放在操作工人自我质量监控上,自动纠正质量缺陷,不合格品不允许转移到下一环节,以保证企业整个生产过程实现“零缺陷”,使整个企业处于质量改善环境中,并由顾客最终界定质量。全面质量管理与会计工作结合,产生了质量成本会计这一学科。

3. 战略成本管理

战略成本管理是为了获得和保持企业持久竞争优势而进行的成本分析与管理。战略成本管理的内容包括价值链分析、战略定位分析、成本动因分析等。

4. 基准管理和持续改进

基准就是以公司外部或内部最优的业绩标准来衡量企业自身的生产活动;持续改进意味着管理人员确定基准不是一次性的,而是一个持续不断改进提高的过程。基准和持续改进被称为“永无终点的比赛”,降低成本是一个永无止境的过程。基准管理与持续改进可以促使管理人员认识到降低成本要向本行业最好的公司学习,以同质产品的最低成本作为基准,了解自身与最优者的差距,并分析其原因,从而实行企业再造工程(Reengineering the Corporation),以增强企业竞争力。

5. 限制理论

每个公司至少有1个瓶颈制约着它的发展。企业发展的限制因素通常可以分为资源、市场、政策、原材料和后勤5大类。限制理论把企业看成是一系列链状相连的过程,如果薄弱的联结处得到了加强,那么整个链也就得到了加强。限制理论要求在有些情况下不能一味强调降低成本和费用,要有逆向思维,要在企业链条中的薄弱环节加大投入量,做到“为了省钱而花钱”。