



国家级重点学科

省级精品课程

东北财经大学会计学系列教材

万寿义 任月君 主编

成本会计

Cost Accounting

第 4 版

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位



国家级

省级精品课

东北财经大学会计学系列教材

万寿义 任月君 主编

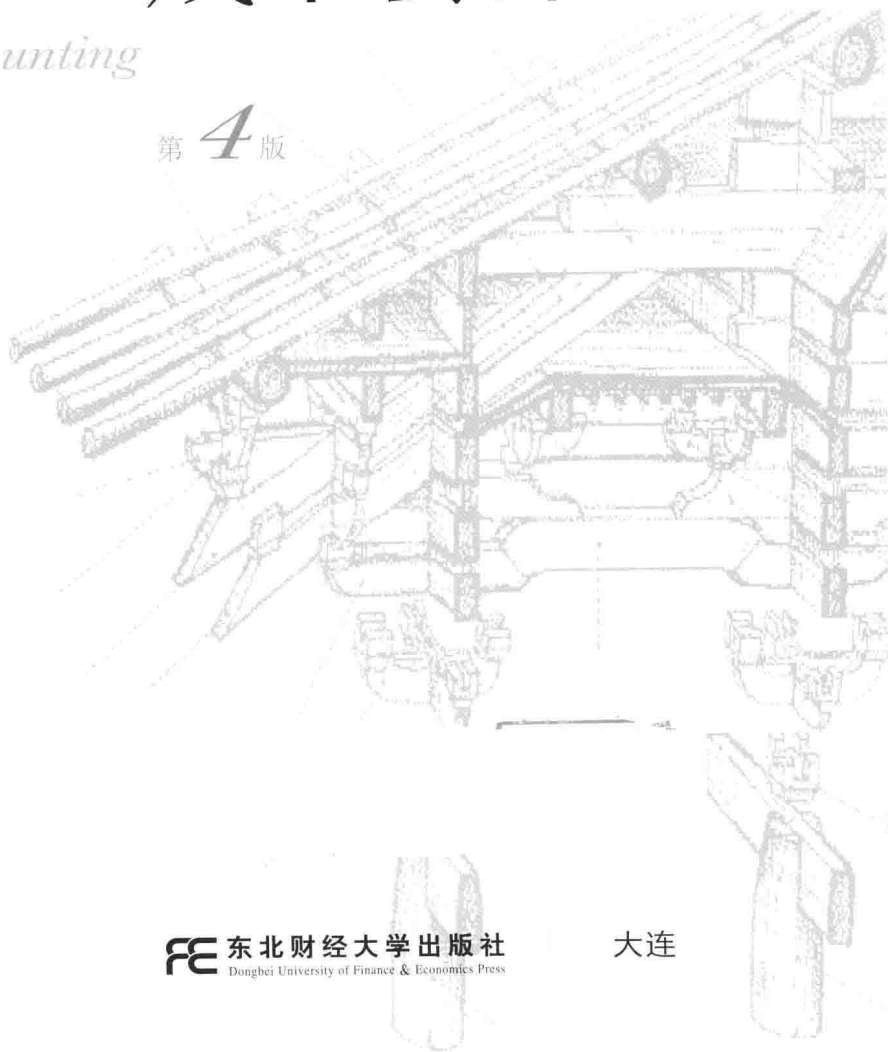
F239.2

62=4

成本会计

Cost Accounting

第 4 版



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 万寿义, 任月君主编. —4 版. —大连: 东北财经大学出版社,
2016.8

(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 978-7-5654-2361-1

I. 成… II. ①万…②任… 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 (2016) 第 139100 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 532 千字 印张: 20.25 插页: 1

2016 年 8 月第 4 版

2016 年 8 月第 25 次印刷

责任编辑: 田世忠 李 彬 王芑南

责任校对: 齐 心

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 30.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

东北财经大学会计学系列教材编委会

主 任

刘永泽 教授 博士 博士生导师

委 员 (按姓氏笔画排列)

万寿义 教授 博士 博士生导师

方红星 教授 博士 博士生导师

王振武 教授 硕士生导师

刘明辉 教授 博士 博士生导师

刘淑莲 教授 博士 博士生导师

孙光国 教授 博士 博士生导师

吴大军 教授 博士 硕士生导师

李日昱 教授 博士 硕士生导师

张先治 教授 博士 博士生导师

陈国辉 教授 博士 博士生导师

姜 欣 教授 博士 硕士生导师

卷首语

谁都不能否认，经济与会计的关系越来越密切，尤其是全球经济一体化的趋势让全世界的会计准则制定机构都走上了会计准则的国际趋同和等效之路；谁也不能否认，我国的会计改革紧跟着我国和世界经济发展的步伐，尤其是20世纪90年代初至今，会计改革经历了与国际接轨、趋同和等效的阶段；谁都必须承认，会计人才的培养要适应经济与社会的发展变化，尤其要适应建设社会主义市场经济的需要。另外，一整套优秀的系列教材对于培养会计人才的重要性是显而易见的，尤为重要是教材必须紧跟时代进步的节奏，把握好经济与会计发展的脉搏。

纵观“东北财经大学会计学系列教材”的生命线会发现，她之所以能常青，正是上述认识指引的硕果。

20世纪90年代初，我们编写了东北财经大学第1套会计学系列教材，其奉行的理念是：积数十年教材编写之经验，融十几位教授之心血，编系列精品教材。在20多年中，我们一直坚持这样的原则，前后共出版过4套系列教材，每一套系列教材都修订过若干次，总销量近千万册，其足迹踏遍祖国的大江南北。在20多年中，会计学系列教材伴随着一批又一批的大学生成长，并且以教材编写为契机，在高等学府中培养了一代又一代的教师精英。

从时间上来推算，本套会计学系列教材是20多年中的第5套。本套会计学系列教材的第1版诞生于2007年1月，正好踏着2006年财政部发布“企业会计准则”体系的节拍。在近年来的教材使用过程中，尽管我们作了一些修订，但始终未能跳出小修小改的圈子。在此期间，我们又掌握和理解了更新的会计准则与规范，积累和领会了更多的专业知识，尤其是对会计准则与会计教材之间的关系有了更深刻的认识。基于此，我们才有了这一次的大修订，并以新版的形式呈现在读者面前。

东北财经大学会计学系列教材修订的主要依据是财政部最近几年来修订或发布的企业会计、行政事业会计、税收、财务管理、管理会计等方面的法规：

- 就企业会计准则而言，2014年陆续修订、制定了7项具体准则，其中，制定了《企业会计准则第39号——公允价值计量》等3项准则，修订了《企业会计准则第2号——长期股权投资》等4项准则，这些准则自2014年7月1日起施行；同时，最近几年来财政部又发布了若干项《企业会计准则解释》，这些准则及其解释公告对财务会计类教材影响比较大。

- 从管理会计来看，2016年6月22日财政部印发了《管理会计基本指引》，不仅有利于加强管理会计指引体系建设，还将对制定应用指引和案例示范起统领作用。

- 就成本会计而言，继《企业产品成本核算制度（试行）》发布后，财政部又发布了《企业产品成本核算制度——石油石化行业》和《企业产品成本核算制度——钢铁行业》，对大中型石油化工企业和钢铁企业的成本核算业务进行规范。

- 财政部和国家档案局联合发布的新《会计档案管理办法》自2016年1月1日起施行。

- 财政部和国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》，自2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。

这些对于会计学系列教材建设都提出了新的挑战。

在修订的过程中,我们更加注重提升同教材配套的“习题与案例”、“电子课件”以及“教学大纲”的平台建设质量。首先,关于习题与案例。按照修订后的教材内容体系,根据各章内容的安排重新进行习题与案例的修订。一是加大习题量,适当提高习题的难度。二是更换部分案例,使案例与实践更加贴近,学生通过案例的学习得到进一步启发。三是配置阶段性综合习题,根据内容模块设置习题,便于学生综合性地理解和掌握几个章节的内容,循序渐进,达到深入学习的效果。其次,关于电子课件。电子课件的制作摒弃了复制主教材各级标题的简单做法,由各主教材的作者亲自主持制作,这样能更好地把握授课内容,对各章节的内容进行更深入的讲解和逻辑勾勒,真正起到辅助和深化的作用。另外,在介质上向独立光盘的方向发展,增强互动性和形象性。最后,关于教学大纲。本套教材配有电子版教学大纲,为教师提供课时分配、重难点提示、教学结构等参考信息,进一步方便教师教学。

为保证质量,我们陆续推出新版东北财经大学会计学系列教材,分别有:《基础会计》《中级财务会计》《中级财务会计(精编版)》《高级财务会计》《成本会计》《管理会计》《财务管理》《会计信息系统》《内部控制》《财务分析》《会计学》《审计》《审计(精编版)》,共计13种。值得一提的是,截至目前,本套系列教材入选“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材的有7种,普通高等教育“十一五”国家级规划教材的有4种,普通高等教育精品教材的有1种,“十二五”普通高等教育本科省级规划教材的有9种,获得全国优秀畅销书奖的有6种,省级优秀畅销书奖的有6种,所支撑的课程获得国家级精品课程称号的有5种,所支撑的课程获得省级精品课程称号的有6种,获得国家级精品资源共享课称号的有5种,获得省级精品资源共享课称号的有2种。

由于我们的时间和精力有限,教材中难免存在缺点乃至谬误,我们恳请广大读者批评指正。

每次修订仅仅是一个新的起点,而不是终点,我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订,使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐,及时反映学科的最新进展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

第4版前言

《成本会计》是在东北财经大学过去多次编写的成本会计等教材的基础上,总结了我国多年科研、教学成果,并且吸收了国内外最新的科研成果及其他院校优秀教材的精华编写而成的。成本会计课程是继基础会计、财务会计等课程之后,会计专业的另外一门重要的专业课,理论性和实务性都比较强,而且随着社会经济和管理等学科的发展,成本会计的理论和实务都在不断地更新,出现了许多新的研究领域。根据这一特点,我们在编写过程中遵循了如下基本原则:

一是注意各门学科的联系和区别,详略得当,避免课程之间的重复,使学生在掌握了基础会计、财务会计的理论和方法之后,能比较轻松地掌握成本会计课程的内容。

二是突出成本会计的理论体系,详细阐述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。

三是注重理论联系实际,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。同时,也为日后从事成本会计工作打下良好的基础,能更快地适应实际工作。

四是在编写时注意学生学习的习惯,深入浅出,讲解详细,简明易懂,便于学生自学,注重提高学生分析问题和解决问题的能力。

五是根据国内外成本会计理论和实务的最新研究成果进行归纳和总结,介绍了一些新的研究内容,使学生能够接触成本会计学科的前沿领域,跟踪该学科的最新进展,拓展学生的知识面。

六是密切跟踪企业会计准则的变化,使本书的内容及时适应企业会计准则的要求,为会计工作的实践提供了重要的参考依据。在编写时,依据财政部2006年2月发布、于2007年1月起实施的《企业会计准则》及其随后的修订要求,对本书的内容进行了全面的修订,使之与会计工作的实务密切结合。

为了不辜负读者及专家对本书的厚爱,及时吸收成本会计理论研究的最新成果,根据两年来我国新发布的财经法律、法规的要求,以及读者反馈的意见和教学中发现的问题,在保持原教材体系、风格不变的基础上,对本书在以下几个方面进行了全面修订:①增加了关于作业成本法的基本内容;②增加了施工企业、房地产开发企业、交通运输业和农业几个特殊行业的成本核算;③取消了成本会计专题的相关内容。另外,对辅助生产成本核算、标准成本制度、可比产品成本分析等内容也进行了一些调整。

本书是东北财经大学会计学系列教材之一,它适用于会计学专业本科生教学,同时也可用于其他相关专业的教学。另外,本书也适合企业管理人员特别是财会人员培训和自学。

本书出版前,该教材先后于1982年、1993年、1994年、1999年、2002年、2007年、2010年和2013年在东北财经大学出版社出版发行过8个版本,分别作为东北财经大学研究生成本会计研究课程参考书、中央广播电视大学教材和东北财经大学本科教材。其中,1994年出版的《成本会计学》荣获全国财政系统大、中专优秀教材一等奖;1999年出版的《成本会计学》经财政部教材编审委员会审阅,作为高等财经院校试用教材。

本书由万寿义和任月君教授担任主编。具体编写分工如下:第一章、第四章、第五章、第六

章、第七章、第八章、第九章、第十二章、第十四章、第十五章由万寿义教授执笔；第二章、第三章、第十三章、第十九章由任月君教授执笔；第十章、第十一章由李日昱教授执笔；第十六章、第二十章由崔刚副教授执笔；第十七章、第十八章由周萍讲师（博士）执笔。最后，由主编对全书作了修改、补充和完善。

在本书的撰写过程中，得到东北财经大学会计学院领导、老师的大力支持，特别是前几版教材主编欧阳清教授对本书的出版给予大力帮助，在此一并表示衷心感谢。

随着会计理论和实务特别是成本会计理论和实务的发展以及相关学科的逐步完善，对成本会计教材提出了新的要求，许多理论和方法需要补充到教材当中。但由于编写时间仓促和作者水平所限，书中难免有不当和错误之处，欢迎广大读者、同行批评指正，以便对本书进一步修改和补充。

编 者

2016年5月28日

目录

第一章 总 论	1
第一节 成本的含义	1
第二节 成本的分类	4
第三节 成本的作用及降低途径	6
第二章 成本会计的发展、职能与分类	10
第一节 成本会计的形成和发展	10
第二节 当代成本会计的发展趋势	14
第三节 成本会计的职能和任务	18
第四节 成本会计的分类	20
第三章 成本会计的基础工作和工作组织	24
第一节 成本会计的基础工作	24
第二节 成本会计工作的组织	27
第四章 成本核算概述	36
第一节 成本核算的意义和原则	36
第二节 成本核算的要求	38
第三节 产品成本核算的程序	40
第五章 生产费用要素的归集和分配	49
第一节 生产费用要素概述	49
第二节 材料费用的归集和分配	51
第三节 外购动力费用的归集和分配	58
第四节 固定资产折旧费的核算	59
第五节 工资费用的归集和分配	60
第六节 其他费用的归集和分配	73
第六章 辅助生产成本与制造费用的核算	75
第一节 辅助生产成本的核算	75
第二节 制造费用的核算	83
第七章 生产损失的核算	89
第一节 生产损失核算的任务	89
第二节 生产中废品损失的核算	90
第三节 停工损失的核算	93
第八章 在产品 and 产成品成本的核算	95
第一节 在产品 and 产成品成本核算的内容	95
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	97
第三节 完工产品成本的核算	107

第九章 产品成本计算方法概述	110
第一节 企业的生产类型及其特点	110
第二节 生产类型的特点及成本管理的要求对成本计算方法的影响	111
第三节 各种产品成本计算方法的实际运用	114
第十章 成本计算的品种法	116
第一节 成本计算品种法的基本内容	116
第二节 成本计算品种法举例	119
第十一章 成本计算的分批法	138
第一节 成本计算分批法的基本内容	138
第二节 成本计算分批法举例	140
第三节 分批零件法	149
第十二章 成本计算的分步法	159
第一节 成本计算分步法的基本内容	159
第二节 逐步结转分步法	160
第三节 平行结转分步法	171
第十三章 成本计算的分类法	179
第一节 成本计算分类法的基本内容	179
第二节 分类法成本计算举例	181
第三节 联产品、副产品、等级品的成本计算	185
第十四章 成本计算的定额法	191
第一节 成本计算定额法的基本内容	191
第二节 定额成本的计算	191
第三节 定额差异的计算	193
第四节 定额变动差异的计算	196
第五节 产品实际成本的计算	198
第十五章 标准成本制度	202
第一节 标准成本制度的基本内容	202
第二节 标准成本的制定	204
第三节 标准成本差异的计算	207
第四节 标准成本计算的程序和实例	213
第十六章 作业成本法	221
第一节 作业成本法概述	221
第二节 作业成本法的核算程序	225
第三节 作业成本法评价	229
第十七章 期间费用的核算	232
第一节 期间费用的含义	232
第二节 销售费用	233
第三节 管理费用	235
第四节 财务费用	236

第十八章	成本报表	239
第一节	成本报表的作用和种类	239
第二节	商品产品成本表	240
第三节	主要产品单位成本表	242
第四节	制造费用明细表	244
第五节	期间费用报表	245
第六节	其他成本报表	247
第十九章	成本分析	251
第一节	成本分析概述	251
第二节	成本分析的程序与方法	257
第三节	全部商品产品成本分析	263
第四节	可比产品成本分析	266
第五节	产品单位成本分析	275
第二十章	特殊行业成本核算	285
第一节	施工企业成本核算	285
第二节	房地产开发企业成本核算	292
第三节	交通运输企业成本核算	297
第四节	农业生产成本核算	303

第一章

总 论

第一节 成本的含义

一、成本的经济内涵

成本是一个价值范畴，它同价值有着密切的联系。在市场经济条件下，社会产品仍是使用价值和价值的统一。商品价值取决于生产上耗用的社会必要劳动量，成本是商品价值的主要构成部分。马克思在《资本论》中对成本的概念进行了界定，他在科学地分析了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个商品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”^①。“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。”^②在上述论述中，马克思既从耗费角度，指明了成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成；同时，又从补偿角度指出了成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西。由此可知，成本是商品价值的最重要组成部分，是耗费和补偿的统一体，它既是生产中耗费的反映，又是生产过程补偿的尺度。如果企业在生产过程中所发生的成本不能得到补偿，则企业不仅不能进行扩大再生产，就连简单再生产都无法进行下去。

我国目前实行的社会主义市场经济体制，作为与商品经济相联系的成本，在社会主义市场经济中，仍然是作为一个经济范畴而存在。马克思的成本价格理论，其基本原理同样适用于社会主义市场经济。只是其内涵由于所有制的不同有了新的含义。社会主义市场经济条件下的商品价值由以下三部分组成：一是生产经营过程中耗费的物化劳动价值（c），即已耗费的生产资料转移价值；二是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（即归个人支配的部分，主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬等）；三是劳动者为社会劳动创造的价值（m，即归社会支配的部分，包括税金和利润等）。产品价值的前两部分是形成产品成本的基础，是成本包括内容的客观依据。所以，产品成本就其实质来说，是产品价值中的物化劳动的转移价值和劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现。这就是社会主义制度下的成本经济内涵，也称为

① 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局。马克思恩格斯全集：第25卷[M]。北京：人民出版社，1974：30。

② 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局。马克思恩格斯全集：第25卷[M]。北京：人民出版社，1974：33。

“理论成本”。

二、成本的实际内容

从理论上说,产品成本应是产品价值中的前两部分,即物化劳动的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值。但在实际工作中,对于一个实行经济核算制的企业来说,必须以生产经营过程中的收入来弥补支出,补偿生产经营中的资金耗费。《企业产品成本核算制度(试行)》中明确,产品成本是指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。因此,在实际工作中,从资金的补偿角度,把某些不构成产品成本的支出,也列入了成本中,这就是产品成本的实际内容,一般将其称为成本开支范围。为了加强对成本的管理,防止滥挤成本,成本开支范围应当由国家统一规定,各企业必须严格遵守。产品成本开支范围是以产品成本的实质为基础,同时又考虑了加强企业经济核算、进行生产耗费的补偿,把一部分与产品价值无关的费用也列入产品成本中。这样有助于充分发挥成本在加强企业生产经营管理和经济核算上的积极作用。目前虽然国家没有一个统一的成本开支范围的具体规定,但其基本内容在基本会计准则、具体会计准则及相关的会计制度中都有体现。综合这些规定,成本开支范围包括以下各项:

(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与运输、装卸、整理等费用。

(2) 为制造产品而耗用的动力费。

(3) 企业生产单位支出的职工薪酬,包括工资、奖金、津贴和补贴、福利费、社会保险等。

(4) 生产用固定资产的折旧费用。

(5) 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,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、取暖费、水电费、差旅费,以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

为了严肃财经纪律、加强成本管理,会计制度还明确规定,下列各项开支不得列入产品成本:

(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) 在公积金中开支的支出等。

可见,成本开支范围是以成本的经济内涵为基础,同时也考虑到企业实行独立核算的要求而制定的,也就是要结合考虑耗费和补偿的关系,使企业在正常生产经营的条件下,既能补偿生产过程中的耗费,又能实现合理的利润。这样,能促使企业不断降低成本,提高经济效益,使企业的资产得到保值增值,投资者得到合理的投资收益。从这个角度出发,在规范成本开支范围时,使得成本的现实内容同其经济内涵稍有背离。比如,生产单位的财产保险费,应属于m中进行分配的部分,由于其是生产过程中不可或缺的支出,也将其列入企业的费用中开支。又比如,废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值。但考虑到企业加强经济核算和改善成本管理以及保证必要的补偿,就将这些费用也计入成本之内。这样,可以提高成本指标综合反映能力,使成本指标能够全面地反映企业工作质量的好坏,有利于进行成本分析和成本考核。但成本的实际内容与其经济内涵的背离也不能随意扩大,否则,成本将不能反映其经济实质,不利于进行考核和比较。国家综合经济管理部门应结合经济发展的实际情况,适时对成本开支范围进

行调整,使宏观经济管理政策为企业提高经济效益、降低成本服务。而成本会计理论研究者,也应对理论成本及实际成本的内容进行理论和实证研究,为宏观经济管理部门决策提供依据。

三、期间成本的含义

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。期间成本不计入成本,而是直接归入当期损益的本期费用。在账务处理上是于发生的当期,全额列在利润表上作为该期销售收入的一个扣减项目。期间成本包括销售费用、管理费用和财务费用等三项。

1. 销售费用

销售费用是指企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,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、固定资产修理费等。

2. 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(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。

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。

期间成本是抵减企业利润的重要因素,因此,要提高企业整体的经济效益,除了降低产品成本外,更重要的是要降低期间成本的发生,而且这方面的下降空间还是很大的。在分析企业编制的会计报表时会发现,期间成本的金额一般都比较大,如果期间成本能不断下降,企业的利润会有大幅度的上升。因此,控制企业期间成本的支出,是企业成本控制的重要环节。

企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则,正确区分产品成本和期间费用。

四、成本的一般含义

产品成本属于成本,但成本并不等于产品成本。成本包括了产品成本、期间成本、变动成本、重置成本、沉没成本、差别成本和机会成本等各种具体概念。过分强调 $c+v$ 的普遍意义,反而会把机会成本、差别成本等一些成本概念误认为非成本概念。会计学成本的一般含义应该是对成本进行高度概括,揭示成本的本质,不仅能用来解释产品成本,而且能用来解释实际工作中遇到的各种具体成本。所以会计学成本的一般含义应该是: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。具体来说包括如下几层含义:第一,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。第二,成本的发生是为了达到一定的目的。生产是人类有目的的活动,如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。第三,成本必须是可以货币

计量的, 否则就无法进行成本的核算。同时, 成本会计亦属于会计, 因此应符合会计的货币计量假设。

以上所研究的成本主要是产品成本、期间成本和成本的一般含义。随着现代成本会计的发展, 出现了许多新的成本概念。这标志着人们对成本加深了认识, 使成本理论更加丰富、充实和完善, 从而为成本会计适应现代企业管理的需要开辟了新的途径。成本会计的发展历程说明, 成本会计是随着社会生产的不断发展而形成并逐渐完善的, 只有不断地研究新理论、新方法, 成本会计的理论和实务才能不断地发展和完善。

第二节 成本的分类

为了适应成本计算、成本控制和成本计划的需要, 寻求进一步降低成本的途径, 成本可按各种不同标准加以分类。

一、按计算产品成本和确定损益为目的的分类

(一) 按成本的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。

1. 制造成本

制造成本(又称生产成本或工厂成本)是指产品在制造过程中所发生的各项成本。由于在产品制造过程中发生的费用的具体用途不同, 为了便于进行成本分析和考核, 还应将制造成本按其具体的用途划分为若干不同的项目, 即成本项目。一般情况下, 将制造成本划分为直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等成本项目。

(1) 直接材料。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、外购半成品, 以及有助于产品形成的辅助材料等。例如, 原棉是生产棉纱构成其实体的原料, 木材是制造家具构成其实体的主要材料, 染料、漂白粉是印染色布用的辅助材料。但应指出, 某些有助于产品形成的材料, 如果占产品成本比重较小, 为了简化产品成本核算, 可将其并入制造费用。例如, 制造家具用的胶剂、铁钉等就采用这种处理方式。

(2) 燃料和动力。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。直接人工是指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴、提取的福利费等职工薪酬。

(4) 制造费用。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用, 包括企业生产部门(如生产车间)发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的职工薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

由于各企业生产特点不同, 因此, 企业可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求不同, 还可以按照现代企业多维度、多层次的成本管理要求, 利用现代信息技术对有关成本项目进行组合, 输出有关成本信息。

对生产成本中的上述成本项目按照不同方式进行组合, 又可以得到一些不同的成本概念。如直接人工及制造费用之和, 则称为加工成本, 它是指产品加工时所发生的各项成本。直接材料、燃料和动力与直接人工之和称为主要成本, 它们通常是成本的主要部分。但是, 随着企业制造环境的改变, 特别是高科技产品的使用、高新技术的广泛采用, 使得企业的产品成本结构产生了重大的变化, 有些企业的制造费用占制造成本的比例超过50%。在这种情况下, 直接材料、燃料和

动力与直接人工之和显然不再是主要成本了。此外，在高度自动化的企业中，生产工人往往必须完成多种工作，而且直接人工只占制造成本极小部分，很难或不值得花很大精力将工资归属到各产品中。所以，这时企业可将直接人工成本与制造费用合并为一个项目称为加工成本，直接材料则单独列为一项。

2. 非制造成本

非制造成本（又称非生产成本）是指与产品制造过程没有联系的非生产性成本耗费。它包括销售费用、管理费用和财务费用三类。在制造企业，通常是将制造成本作为产品成本处理，非制造成本则视为期间成本。

成本按经济用途划分，是最基本的分类。按照这种分类，可以了解制造成本中各成本项目的金额，分析各成本项目的金额是否合理，寻求降低成本的途径；可以按照不同成本项目的特点，采用不同的方法将费用在各种产品当中进行分配；确定了非制造成本的类别，由于其直接记入当期损益，所以，对于确定损益具有重要意义。

（二）按成本同特定产品的关系或分配方式分类

按成本与特定产品关系或分配方式划分可分为直接成本与间接成本。

1. 直接成本

直接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。在企业的产品生产过程中，许多费用都是为了直接生产某一种产品而发生的，如领用某种材料直接生产某一种产品，而其他产品并不使用这种材料，这时，这些材料费用就可以直接记入到该种产品的成本中；某些生产工人专门生产某一种产品，并不生产其他产品，这时，这些生产工人的工资就可以直接记入到该种产品的成本当中。

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的成本。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等，由于是多种产品所耗用，不能准确地确认是由哪种产品所耗用的，因此，通常是采取按一定的标准分配计入各有关产品成本中。

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：第一，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。第二，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，但是采用计算机进行数据处理后，可以简便地作为直接成本处理。第三，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。第四，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。第五，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。

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是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本，这样不但可以准确地计算每种产品的成本，而且还简化了成本计算的工作量；对于间接成本则要选择合理的分配标准和方法分配给相关产品。分配标准是否恰当，将直接影响成本的正确性。直接成本和间接成本的区分，可以使成本计算更加准确、简便。

二、以规划成本和控制成本为目的的分类

成本习性是指成本总额与业务量（产量或销量）变化的依存关系。成本按其习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

1. 变动成本

变动成本是指其总额随着业务量（可用产量，也可用直接人工小时或机器小时表示）的变化而成正比例增减变化的成本。例如，生产产品中使用的材料费用就属于变动成本，它是随着产量的增减而成正比例变动的，但这种变动是就其费用总额而言的，就单位产品中的成本而言，则是不变的。直接材料、直接人工中的计件工资等都属于变动成本。但变动成本同业务量之间成正比例变动的关系是有一定范围的，超过一定范围，变动成本同业务量之间的比例关系可能就会改变。

2. 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，保持相对的固定。例如，企业厂房的折旧费，它是根据厂房的原值、使用年限等资料计算的，与产量无关。因此，不论生产多少件产品，其折旧费是固定不变的。这里所说的固定不变也是指其费用总额而言的，至于单位产品中的固定成本则随着业务量增减变化而成反比例变动，如厂房的折旧费，随着产量的增加，单位产品中的折旧费是逐渐降低的。属于固定成本的还有房屋建筑物的租金、保险金、企业管理人员工资、机器设备的折旧费等。

将成本分为变动成本和固定成本两类，对于进行成本预测、决策和分析，特别是对于控制和寻求降低成本途径具有重要作用。由于变动成本一般是受消耗定额执行情况的影响，因而控制和降低单位产品的变动成本，主要应从控制和降低单位产品消耗量入手。单位产品的固定成本往往同时受产量和费用发生额增减的影响，所以要控制和降低固定成本，应从控制并降低其支出绝对额和提高业务量来实现。

3. 混合成本

混合成本是指其总额虽受业务量变动的影响，但其变动幅度并不同业务量的变动保持严格比例的成本。

混合成本还可进一步分为半变动成本和半固定成本两类。

（1）半变动成本。半变动成本是指这种成本通常有一个基数，相当于固定成本，在这个基数之上，业务量增加了，成本也会相应增加，又类似变动成本。如电话费、电费等，这种费用一般都包括一个基数，不管是否适用都必须支付一定费用，这部分属于固定成本性质。除此之外，根据用量多少，按比例交纳费用，这部分属于变动成本性质。

（2）半固定成本。半固定成本是指当业务量在一定范围内增长时，其发生额固定不变，但在业务量增长超过一定限度时，其成本就会跳跃上升，然后在新业务量的一定范围内又保持不变，直到出现新一次的跳跃。所以，它是逐渐增加的成本，如同阶梯式递增形态。例如，化验员、检验员的工资，当产量增加超过一定限度，就要增加人员，从而使这些人员工资跳跃增加。

第三节 成本的作用及降低途径

一、成本的作用

在市场经济条件下，成本在经济管理中具有极其重要的作用：