

高等院校会计学专业系列教材

成本会计

CHENGBEN KUAIJI

王雄元 主 编

金静红 副主编
黄 梅

上海财经大学出版社

高等院校会计学专业系列教材

成本会计

王雄元 主 编

金静红 副主编
黄 梅

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/王雄元主编;金静红,黄梅副主编. —上海:上海财经大学出版社,2007.8

(高等院校会计学专业系列教材)

ISBN 978-7-81098-881-0/F·848

I. 成… II. ①王… ②金… ③黄… 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(2007)第 057188 号

☐ 责任编辑 江 玉

☐ 封面设计 周卫民

CHENGBEN KUAIJI

成 本 会 计

王雄元 主 编

金静红 副主编

黄 梅

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海远大印务发展有限公司装订

2007 年 8 月第 1 版 2007 年 8 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 21.75 印张 462 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 27.00 元

丛书编审委员会

编审委员会主任

罗 飞 汤湘希

编审委员会成员(按姓氏拼音顺序)

高文进	中南财经政法大学会计学院副教授、MPACC 教育中心副主任、硕士生导师
季小琴	中南财经政法大学会计学院副教授、硕士生导师
罗 飞	中南财经政法大学会计学院院长、教授、博士生导师
李秉成	中南财经政法大学会计学院教授、硕士生导师
唐国平	中南财经政法大学会计学院副院长、教授、博士生导师
汤湘希	中南财经政法大学会计学院副院长、教授、博士生导师
王雄元	中南财经政法大学会计学院副教授、硕士生导师
袁天荣	中南财经政法大学会计学院教授、财务管理教研室主任、硕士生导师
张敦力	中南财经政法大学会计学院教授、财务管理系主任、硕士生导师

总 序

随着我国的改革开放和社会主义市场经济的建立和发展,会计在我国的经济体制改革和政府体制改革,促进企业管理、提高企业效益,维护市场经济秩序、促进资本市场发展和完善,以及参与经济全球化、资本国际流动等方面,发挥了愈来愈大的作用。会计作为一门应用性的经济管理学科,也得到了长足的发展。在中国历史上,会计的价值从来没有像今天这么被凸现,从来没有像今天这样被人们重视;同样,中国的会计教育和研究也从来没有今天这么发达。

社会经济的不断发展给我国的会计教育不断提出新的要求。为社会培养大量充满创新精神的高质量的应用型人才,是我们高等院校会计学专业本科教育的重要任务。要达成这个目标,需要我们不断进行会计教育的改革——改进我们的办学理念,改革我们的人才培养模式,改革会计课程体系、课程内容和教材,改进教学方法。

自2007年1月1日起,我国企业会计准则和审计准则体系正式实施。企业会计准则和审计准则体系是我国二十多年来经济体制改革和会计改革的重要成果。企业会计、审计准则体系的实施,对于实现我国会计、审计准则的国际趋同,进一步提升我国会计、审计的整体水平,具有重要的社会意义和经济意义;对于推进企业改革、促进资本市场发展、提高对外开放水平、完善我国市场经济体制具有重要的推动作用。

为了适应形势的发展和教学需要,我们组织编写了这套“高等院校会计学专业系列教材”。本套教材第一批包括:《会计学原理》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《财务管理》、《高级财务管理》和《审计》等会计专业主干课教材。教材的作者主要是中南财经政法大学会计学院的教师,他们长期从事这些课程的教学和研究,具有丰富的教学经验和较多的教研成果。

本套教材的编写,我们力求体现高等院校会计学专业本科人才培养的目标,体现会计国际趋同这一旋律,吸收会计、审计和财务管理科学研究、教学研究的最新成果,理论与实务并重,遵循教学规律,力求改革创新。

本套教材的编写出版,得力于上海财经大学出版社的组织、支持和帮助。在此,我们对上海财经大学出版社,以及帮助、支持我们的朋友们表示衷心的感谢!虽然我们

做了很大努力,但由于种种原因,教材中可能会存在缺点和疏漏,欢迎广大读者和专家批评指正。

编审委员会
2007年7月18日

序 言

成本是生产耗费的补偿尺度,是反映企业工作质量的综合指标,是定价的重要依据,还是进行经营预测、决策和分析的重要依据,因此,成本在经济管理中具有重要作用。成本管理的总体目标是提供成本信息和控制成本水平,为企业的整体经营目标服务。具体而言,成本计算的目标是为内外部使用者提供成本信息,以帮助企业确定损益以及存货价值、促进企业优化管理行为和提高经营决策水平等,而成本控制的目标是降低成本水平。成本会计是现代会计的一个分支,是收集、整理成本信息并利用其进行成本控制的管理活动。成本会计可以为财务报告目的以及经营管理目的提供成本信息,也可以通过成本控制来管理企业的成本。

全书结构安排如下:前九章按成本会计职能展开介绍成本会计的基本原理,其中第二至五章为成本核算职能,第六至九章依次为成本预测与决策、成本计划、成本控制、成本分析与考核等职能,后四章介绍质量成本管理、战略成本管理、作业成本管理以及物流成本管理四个成本管理专题。

本书有四个主要特点:第一,在编写形式上,每章开始有摘要和学习目的,章尾有思考题和练习题,学习的指向性更强;第二,本书更侧重于阐述成本管理的方法和手段,而不仅仅介绍成本核算的基本原理;第三,本书在成本管理专题中引入案例,使抽象的理论阐述更生动具体;第四,本书按成本会计职能行文,结构明确,同时为与管理会计衔接,对部分职能如成本预测与决策以及成本分析与考核的介绍做了相应的处理,使内容分布更合理。

本书由王雄元担任主编,金静红和黄梅担任副主编,陈正林、贺欣与王华参与教材编写。具体分工如下:王雄元执笔第一、二、三章并负责全书总体框架设计与全书的编纂工作,第四、五、九章由金静红执笔,第六、七、八章由黄梅执笔,第十章由贺欣执笔,第十一、十二章由王华和王雄元共同执笔,第十三章由陈正林和王雄元共同执笔。

我们在编写过程中力尽所能,希望能向读者展示成本会计的精髓和魅力,但由于能力有限,疏忽与纰漏难免,敬请读者批评指正。

编 者

2006年10月于中南财经政法大学

目 录

总序	(1)
序言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 成本	(1)
第二节 成本会计	(11)
思考题	(17)
第二章 成本核算基本原理	(18)
第一节 成本计算对象	(18)
第二节 成本计算方法	(21)
第三节 成本核算程序	(23)
第四节 成本汇集与分配	(26)
思考题	(50)
第三章 品种法	(54)
第一节 品种法基本原理	(54)
第二节 简单品种法	(56)
第三节 典型品种法	(59)
第四节 分类法	(67)
思考题	(72)
练习题	(72)

第四章 分批法	(74)
第一节 分批法基本原理	(74)
第二节 简化分批法	(81)
思考题	(86)
练习题	(87)
第五章 分步法	(89)
第一节 分步法基本原理	(89)
第二节 逐步结转分步法	(91)
第三节 平行结转分步法	(104)
思考题	(113)
练习题	(113)
案例	(117)
第六章 成本预测与决策	(124)
第一节 成本决策概述	(124)
第二节 成本预测的基本方法	(127)
第三节 成本决策的方法及应用	(131)
参考文献	(143)
思考题	(143)
练习题	(143)
第七章 成本计划	(146)
第一节 成本计划概述	(146)
第二节 产品成本计划的编制	(149)
第三节 费用预算的编制	(157)
参考文献	(161)
思考题	(161)
练习题	(162)
第八章 成本控制	(164)
第一节 成本控制原理	(164)
第二节 标准成本法基本原理	(168)
第三节 标准成本的确定	(170)

第四节 标准成本差异的分析·····	(174)
第五节 标准成本差异的账务处理·····	(182)
参考文献·····	(187)
思考题·····	(188)
练习题·····	(188)
第九章 成本分析与考核·····	(190)
第一节 成本分析基本原理·····	(190)
第二节 成本报表·····	(196)
第三节 产品成本报表的编制和分析·····	(198)
第四节 成本考核·····	(208)
思考题·····	(214)
练习题·····	(215)
第十章 质量成本管理·····	(216)
第一节 质量成本·····	(216)
第二节 质量成本的管理·····	(224)
第三节 质量成本的核算·····	(232)
第四节 质量成本的分析与报告·····	(238)
参考文献·····	(247)
思考题·····	(247)
练习题·····	(247)
第十一章 战略成本管理·····	(250)
第一节 战略成本管理基本原理·····	(250)
第二节 战略成本管理的分析方法体系·····	(259)
第三节 战略成本管理的具体措施·····	(272)
第四节 战略成本管理案例·····	(274)
参考文献·····	(283)
思考题·····	(284)
练习题·····	(284)
第十二章 作业成本管理·····	(287)
第一节 作业成本法·····	(287)

4 成本会计

第二节 作业成本计算·····	(297)
第三节 作业管理·····	(306)
第四节 作业成本法案例·····	(308)
参考文献·····	(313)
思考题·····	(314)
练习题·····	(314)
 第十三章 企业物流成本管理·····	(316)
第一节 物流成本·····	(316)
第二节 物流成本分项管理·····	(322)
第三节 物流成本综合管理·····	(328)
参考文献·····	(335)
思考题·····	(336)

第一章 总 论

【摘 要】 成本对经济管理具有重要作用,它是生产耗费的补偿尺度,是反映企业工作质量的一个综合指标,是定价的重要依据,还是进行经营预测、决策和分析的重要依据。成本会计作为现代会计的一个分支,正是收集、整理成本信息并利用其进行成本控制的管理活动。本章主要介绍成本和成本会计的基本理论。

【学习目的】 通过本章学习,希望学生能够了解成本的内涵、特征与分类,掌握成本管理的具体措施,并了解成本会计的种类和职能。

第一节 成 本

一、成本的定义

不同的成本内涵决定不同的成本管理内容和成本控制思想,因而学习成本会计要从了解成本入手。目前,有关成本的定义众多,因此有必要阐述适合本书理论构架的成本内涵。这里介绍三种较有影响的成本定义。

美国相关机构定义的成本影响我国成本会计最深,同时也是当前最认可的定义。美国会计学会(American Accounting Association,缩写 AAA)1951年在《成本概念与标准委员会报告》中指出,成本是为了实现一定目的而付出或可能付出的用货币测量的价值牺牲。该定义强调成本的目的性,即“不同目的,不同成本”,并认为成本是一种价值牺牲且必须具备可计量性。这一定义很宽泛,基本涵盖所有适用于成本会计的成本类型,同时此定义也很抽象,没有明确说明成本目的以及价值牺牲的具体形态,因而不便于操作。1957年美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants,缩写 AIC-PA)给出了更具体的成本定义,他们认为,成本是“用货币计量的、为取得或者即将取得的商品或者劳务所支付的现金或转让的其他资产、提供的劳务或发生的负债”。这一定义明确指出,取得或者即将取得的商品或者劳务是成本发生的目的,而支付的现金或转让的其

他资产、提供的劳务或发生的负债等是价值牺牲的表现形式,因此该定义比 AAA 的成本定义更具体更具有操作性,但其外延较小仅适用于产品成本或者劳务成本。美国注册会计师协会还进一步将成本分为已耗成本(expired cost)和未耗成本(unexpired cost),未耗成本能带来未来收益如存货(即可记入存货成本)、固定资产(即资本化成本),已耗成本不能带来未来收益如管理费用(即费用化成本)等。

马克思在《资本论》中的成本定义对我国成本会计的发展影响也较深。马克思指出:“按照资本主义方式生产的每个商品的价值($W=C+V+M$),扣除剩余价值(M)后商品中剩下的只是资本家在生产要素上耗费的资本价值($C+V$)的等价物或者补偿价值……”^①,也即产品成本是为了生产产品而在生产要素上耗费的资本价值($C+V$),具体包括:劳动资料上的消耗,如固定资产折旧;劳动对象上的消耗,如材料消耗;人工方面的消耗,如工资。马克思的成本定义强调成本的目的是为了生产产品,而成本具体表现为资本价值的耗费(即价值牺牲),这和美国会计学会以及美国注册会计师协会的成本定义基本一致,但马克思成本定义的外延更窄,只适用于产品成本。

我国成本会计中的成本定义深受马克思资本论的影响,认为(理论)产品成本是“为了生产产品而在生产要素上耗费的资本价值”。按照此定义,理论上有助于形成产品价值的支出都应该计入产品成本,但实际工作中的成本略有差异,由于受成本效益性原则限制,有些形成产品价值的支出却没有计入产品成本,如期间成本,有些没有形成产品价值的支出却计入了产品成本,如废品损失成本和停工损失成本。我国相关制度规定,(实际)产品成本是为了生产产品而发生的各种耗费,同时规定了产品成本的开支范围和不得计入产品成本的支出范围。生产过程中实际耗费的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的费用,为制造产品而耗用的动力,企业生产单位支付给职工的工资、奖金及其福利,生产用固定资产折旧费、租赁费、修理费和低值易耗品的摊销费用,企业生产单位因生产原因发生的废品损失和停工损失,企业生产单位为组织和管理生产而支付的办公费、水电费等费用,属于产品成本的开支范围;而资本性支出、投资性支出、期间费用支出、营业外支出、在公积金和公益金中开支的支出,以及其他不应列入产品成本的支出如违约金、滞纳金、捐赠、被没收的财产等,不得计入产品成本。

综上所述,三个成本定义除外延有所差别,其内涵基本一致。第一,都强调成本的目的性。不同目的,不同成本,为生产产品所发生的成本为产品成本,为完成某项作业所形成的成本为作业成本,为达到某一质量水平所发生的成本为质量成本,等等。成本的目的性界定了成本的范畴,没有目的的支出是无效支出,不能计入成本,企业应尽可能消除这部分成本。成本的目的性同时也规定了成本管理的基本思想是增加成本与目的间的效率比。第二,都强调成本是一种价值牺牲或者资本消耗。成本的发生必然伴随企业资产的

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷,人民出版社 1974 年版,第 30 页。

减少或者负债的增加,成本的这种消耗性特征决定了成本是价值消耗的最低补偿额,因而是定价的最低限,只有弥补了成本企业才能维持现有生产规模。成本的消耗性特征同时也决定了成本控制的目的是降低成本,在同样定价水平下,成本越低,企业的利润就越大。第三,都强调成本可以货币计量。无法用货币计量的东西不能纳入会计核算范畴,因而也不能计入成本。

成本定义抓住了成本的三个最主要特征,除此之外,成本的其他特性也不容忽视。例如,成本涉及企业经营的各个环节、各个层次和各种因素,这就要求成本控制应综合考虑各方因素,实施全面控制而不是单一的控制。再如,成本的构成要素之间具有代偿性,先进的设备可以减少料耗和人工成本等,这又要求各项成本控制措施之间相互协调,不能顾此失彼。

二、成本与其他相关概念的辨析

(一)成本与费用

在我国,很多学者赞同成本的费用观,认为成本实际上是对象化的费用。我国成本会计教材比较重视成本与费用两个概念的比较,但实际工作中,成本和费用概念的运用相对随意,给学习成本会计造成一定程度的混乱。对于费用,我国《企业会计准则》规定“费用是企业在生产经营过程中所发生的各种耗费”,从定义看,成本强调耗费的目的,而费用强调耗费的经营过程,两者的共同点在于都是企业经济资源的耗费,其主要区别在于成本按目的归集而费用按经营过程即会计期间归集^①。除此之外,我国相当多的成本会计教材还普遍认为:成本按权责发生制核算而费用按收付实现制核算;成本可能包括上期和本期的耗费而费用只包括本期的耗费,因此,为解决两者的差异,才需要设置预提费用和待摊费用;成本只包含生产性耗费而费用包括生产性和非生产性耗费;费用从投入的角度而成本从产出的角度衡量耗费,所以耗费按经营内容汇集时形成要素费用,而按成本计算对象进行分配时构成成本。显然这些阐述并不能完全界定成本与费用的界限。

但美国的成本会计教材并未特别强调成本与费用的区别^②。美国财务会计准则委员会(FASB)认为:“费用是某一个体在持续的、主要或核心业务中,因交付或生产了货物、提供了劳务或进行了其他活动,而付出的或耗用的资产或者承担的债务。”他们将成本分为三类:第一,先记录为资产而后逐渐转换为费用的资本化成本(capitalized costs),例如购买固定资产的成本;第二,可计入存货的成本(inventoriable costs),这是资本化成本的

^① 生产经营过程需要经历一段时间,强调经营过程其实就是强调会计期间,因此很多学者认为费用是按会计期间归集的结果。

^② 主要依据:爱德华·J. 布洛切等:《成本管理——控制与管理控制、计划与决策、产品核算与财务报告、战略与概论》,华夏出版社2002年版;查尔斯·T. 亨格瑞等:《成本会计》(上、下),中国人民大学出版社2004年版。

一种特殊形式,例如为销售购入的产品的成本和为生产而购入的材料成本等;第三,期间成本(period costs),也叫成本化费用或者费用化成本,是直接计入当期损益的当期费用(current expense)。可见,那些已经发生但不能给企业带来未来收益的耗费叫费用,而那些已经发生但还能给企业带来未来收益的耗费叫成本。这显然与我国成本会计教材中对成本与费用概念的辨析有所区别。

(二)成本与支出

在我国,还有些学者赞同成本的支出观,认为成本是一种支出,而支出的表现形式可能是现金和其他资产的减少,甚至是负债的增加。成本是企业的价值牺牲或者资本耗费,应该是一种支出,但支出并不都能形成成本。

支出与成本的关系可以从五方面加以阐述:第一,用于清偿债务和收益分配,不构成成本,也不构成费用,例如偿债支出和收益分配性支出;第二,形成资产的支出构成成本,例如生产要素购置支出与对外投资支出;第三,生产经营活动引起的支出构成费用,例如生产支出、经营支出、管理支出、所得税支出;第四,效用期在一年以上的资本性支出构成成本,效用期在一年以内的收益性支出或构成成本(例如存货)或构成费用(例如管理费用);第五,营业外支出不是成本而是费用。

三、成本的分类

(一)成本按经济用途可分为产品成本和期间成本

经济用途是指耗费的目的或者作用,成本按经济用途划分是最基本的分类。成本按经济用途可分为产品成本和期间成本。将成本按经济用途划分为若干成本项目,有助于加强成本管理,便于正确计算、分析、考核和控制成本,尤其便于了解产品成本的构成比例并按成本项目构成控制成本的耗费。

产品成本即产品的生产成本或者制造成本或者工厂成本,是企业在生产过程中发生的与产品生产有关的各种耗费。主要包括:(1)直接材料,是指产品生产工艺过程中耗用的、有助于产品形成或者构成产品实体的各种原材料或者外购半成品;(2)直接工资(或直接人工),是指直接从事产品生产的生产工人的工资及福利费用;(3)其他直接成本,是指除直接材料、直接工资以外的其他应该直接计入成本计算对象的耗费,例如产品加工过程中耗费的燃料、动力、专用工具等;(4)制造费用,在西方成本会计中也称为厂房费用(factory overheads)或者间接制造成本(indirect manufacturing cost),是指为产品生产发生的各项间接费用以及为组织和管理产品生产所发生的费用,例如生产车间设备的折旧费、修理费,生产车间管理人员的工资与福利费,生产车间一般耗费的原材料,生产车间办公耗费的水电、低值易耗品等。实际工作中,按这些项目设置专栏计算产品成本,因此也叫产品成本项目或者成本项目。当然,成本项目的设置还要考虑企业产品成本的实际情况和管理的实际要求,例如产品成本中燃料和动力耗费较多的企业可以设置“燃料和动力”成

本项目,而产品成本中燃料和动力耗费较少的企业可将燃料耗费并入直接材料而将动力耗费并入制造费用,同样废品损失和停工损失较多的企业也可单独设置“废品损失或者停工损失”成本项目等。但成本项目一经确定,不得随意变动。

期间成本即期间费用,是与生产过程没有直接联系或者有直接联系但限于现有技术条件无法合理系统分配的、不能作为产品成本的耗费。这些成本是企业特定经营期间为保证生产经营活动的顺利进行而发生的,其所产生的效益与特定的会计期间相关,所以作为发生当期的期间费用计入当期损益。根据现有相关制度规定,期间成本主要包括销售费用、财务费用与管理费用等。销售费用是指企业在销售产品过程中发生的各种费用,包括运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费,以及专设销售机构工作人员的工资等。财务费用是指企业在筹集资金等理财活动中发生的费用,包括利息支出、汇兑损益以及相关的手续费等。管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理企业的生产经营活动而发生的各项支出,包括管理部门的经费、一般管理费用和应直接计入当期损益的企业经营性费用,如行政管理部门人员工资、折旧费、修理费、物资消耗、低值易耗品摊销、工会经费等等。

按照这种分类计算产品成本的方法叫完全成本法或者制造成本法。在该方法下,为生产产品所发生的全部耗费包括直接材料、直接工资和制造费用等都计入产品成本,而管理费用、财务费用以及销售费用直接计入当期损益,与产品成本无关。完全成本法能较好地适应财务会计资产计价和损益计算的要求,因而被会计准则认可,也是成本会计学中计算产品成本的基础。

(二)成本按经济内容可分为若干费用要素

成本的经济内容也即成本的构成要素,它反映成本构成的原始形态。成本按经济内容可分为若干费用要素。主要包括:(1)外购材料,指企业所耗费的一切从外部购进的原料、主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品和其他材料等;(2)外购燃料、动力,指企业所耗费的从外部购进的各種燃料;(3)工资及福利费,指企业支付给职工的工资以及按工资的一定比例提取的用于职工福利的福利费;(4)折旧及摊销费,是指企业使用的固定资产按照规定折旧方法计提的折旧费以及无形资产、长期待摊费用的摊销额;(5)借款费用,是指企业为借款而发生的利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款发生的汇兑差额;(6)税金,是指应计入管理费用的各种税金,如房产税、印花税以及车船使用税等;(7)其他消耗,如邮电费、差旅费、租赁费等。

费用要素账户便于成本的汇集,能从投入角度反映各项资源的耗费情况,便于企业制定各种耗费定额和费用预算。费用要素账户按经济用途分配后便可计算产品成本,因此这种分类和成本项目间具有内在的对应关系。

(三)产品成本按其与成本计算对象的关系可分为直接成本和间接成本

产品成本按其与成本计算对象的关系可分为直接成本和间接成本。产品成本按其

成本计算对象的关系分类,便于我们了解成本核算过程和掌握成本核算的基本原理。

直接成本(direct cost),是指有明确的成本计算对象,可直接进行经济而又方便的成本追溯(cost tracing),计入成本计算对象的成本。某项成本是否是直接成本取决于三点:第一,是否具备明确的成本计算对象,即成本与成本计算对象间是否存在因果关系或者受益关系。第二,是否能够进行成本追溯。成本追溯是把直接成本分派给相关成本计算对象的行为,成本的发生类似猎物在雪地里行走会留下痕迹,成本管理人员可以像猎人追踪猎物一样逆成本发生的痕迹,追根溯源地将成本分派给某一特定的成本计算对象。第三,这种成本追溯行为是否经济合理。很多成本具有明确的成本计算对象,但是由于进行成本追溯的难度较大,成本分派不经济,因而也不能视为直接成本。

间接成本(indirect cost),是指没有明确的成本计算对象,不能用经济合理的方式进行成本追溯,需成本分配(cost allocation)计入成本计算对象的成本。间接成本通过成本分配计入成本计算对象,而成本分配是指将间接成本按其成本分配标准如成本动因等之间的比例关系分摊给各成本计算对象的过程。间接成本的分配过程是成本核算的关键,间接成本分配是否准确直接影响到成本信息的准确度,由于成本分配通常是依据成本动因进行的,因此成本动因的选择是成本核算准确性的核心因素。

影响直接成本和间接成本的因素主要有四个方面^①。第一,成本的重要性水平。成本数量越大,把成本追溯到某个特定成本计算对象就越具有经济可行性,例如我们可以很容易地把每件包裹的邮资费追溯到某个具体的客户,但要把相应的开发票的费用进行成本追溯,就显得既没必要也不经济。第二,信息搜集技术的可行性。信息搜集技术的运用比如条形码,便于我们建立成本与成本计算对象的联系,使过去的间接成本变为直接成本,增加了成本计算的准确度。第三,生产作业的设计。如果一项作业专门用于生产某特定的成本计算对象,所发生的成本就可归为直接成本。第四,合同安排。如果合同规定某项资产只能用作某特定用途,则该耗费就可归为直接成本。

产品成本的成本项目和直接成本与间接成本没有明确的对应关系。直接材料、直接人工不一定是直接成本,如两个产品共同耗用一种材料,这些材料耗费是直接材料但属于间接成本。同样制造费用也不一定是间接成本,如只生产一种产品的制造费用属于直接成本。

(四)产品成本按其计入产品成本的程序可分为单要素成本和综合要素成本

产品成本按其计入产品成本的程序可分为单要素成本和综合要素成本。单要素成本是指由单个成本要素组成的成本,例如直接材料、直接工资等。在账务处理上,可由该要素账户贷方直接转入基本生产账户借方。综合要素成本是指由多个成本要素组成的成本,例如制造费用等,在账务处理上,必须通过集合分配账户汇总后再转入基本生产账户

^① 查尔斯·T.亨格瑞等著:《成本会计》(上、下),中国人民大学出版社2004年版。