

普通高等教育“十二五”应用型规划教材



21世纪经济与管理应用型本科规划教材
会计学系列

成本会计

Cost
Accounting

杨洛新 欧阳歆 陈秀芳 主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



21世纪经济与管理应用全书

会计学系列

成本会计

Cost
Accounting

杨洛新 欧阳歆 陈秀芳 主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/杨洛新,欧阳歆,陈秀芳主编. —北京:北京大学出版社,2012.9
(21世纪经济与管理应用型本科规划教材·会计学系列)
ISBN 978-7-301-20862-5

I. ①成… II. ①杨… ②欧… ③陈… 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(2012)第132338号

书 名: 成本会计

著作责任者: 杨洛新 欧阳歆 陈秀芳 主编

责任编辑: 叶楠 金田

标准书号: ISBN 978-7-301-20862-5/F·3224

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926 出版部 62754962

电子邮箱: em@pup.cn

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

经 销 者: 新华书店

787毫米×1092毫米 16开本 23印张 504千字

2012年9月第1版 2012年9月第1次印刷

印 数: 0001—4000册

定 价: 39.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

丛书出版前言

《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010—2020年)》指出,目前我国高等教育还不能完全适应国家经济社会发展的要求,学生适应社会和就业创业能力不强,创新型、实用型、复合型人才紧缺。所以,在此背景下,北京大学出版社响应教育部号召,在整合和优化课程、推进课程精品化与网络化的基础上,积极构建与实践接轨、与研究生教育接轨、与国际接轨的本科教材体系,特策划出版《21世纪经济与管理应用型本科规划教材》。

《21世纪经济与管理应用型本科规划教材》注重系统性与综合性,注重加强学生分析能力、人文素养及应用性技能的培养。本系列包含三类课程教材:通识课程教材,如《大学生创业指导》等,着重于提高学生的全面素质;基础课程教材,如《经济学原理》、《管理学基础》等,着重于培养学生建立宽厚的学科知识基础;专业课程教材,如《组织行为学》、《市场营销学》等,着重于培养学生扎实的学科专业知识以及动手能力和创新意识。

本系列教材在编写中注重增加相关内容以支持教师在课堂中使用先进的教学手段和多元化的教学方法,如用课堂讨论资料帮助教师进行启发式教学,增加案例及相关资料引发学生的学习兴趣等;并坚持用精品课程建设的标准来要求各门课程教材的编写,力求配套多元的教辅资料,如电子课件、习题答案和案例分析要点等。

为使本系列教材具有持续的生命力,我们每隔三年左右会对教材进行一次修订。我们欢迎所有使用本系列教材的师生给我们提出宝贵的意见和建议(我们的电子邮箱是 em@pup.cn),您的关注就是我们不断进取的动力。

在此,感谢所有参与编写和为我们出谋划策、提供帮助的专家学者,以及广大使用本系列教材的师生,希望本系列教材能够为我国高等院校经管专业的教育贡献绵薄之力。

北京大学出版社
经济与管理图书事业部
2012年1月

前 言

从1967年(那年我十岁,读小学四年级,无意中读了一本好像叫《大学春秋》的书),至1971年(那年我初中毕业,被剥夺了继续上学的权利),我做了五年未名湖畔的梦。恢复高考后,我虽然能够幸运地考入大学,但随着年龄的增长,离未名湖却是越来越远。这次有幸能在北京大学出版社出书,我自然是诚惶诚恐,竭尽全力,唯恐亵渎了自己心中的圣地。

虽然因本人学术水平有限,且时间较为仓促,本书还存在诸多缺憾与不足,但也具有一些特点及优势。其主要表现在以下几个方面:

(1) 与时俱进,对成本会计学知识体系的逻辑结构进行了新的总结安排。全书按照成本会计基本理论、成本计算方法、成本管理与控制的顺序展开;对成本计算方法部分,又进一步按照费用分配与核算方法、产品成本核算基本方法、与管理融合的成本核算方法、非制造业企业成本核算方法、专项成本核算方法、成本报表编制与分析利用方法的顺序层层推进。

(2) 重点突出,强调基本方法及操作技能的掌握与运用。成本计算方法的内容,约占全书篇幅的90%。限于篇幅,对成本管理控制方面的问题,则未展开介绍。

(3) 遵循教学规律,便于组织教学。根据自己在长期教学实践中对会计专业教学规律的理解,按照学前引导—学习内容—课后复习训练的逻辑结构,对内容体例进行精心安排。学前引导从三方面进行:一是通过示意图,揭示本章内容及其逻辑关系,以帮助学生更好地梳理学习内容;二是对本章内容的重点、难点加以说明,以引导学生在学中加以重视;三是通过实例(案例),将学生导入具体内容的学习过程,以引导学生在学中思考。课后复习训练也从三方面进行:一是通过复习与思考题,帮助学生全面、系统、完整地理解学习内容;二是通过实训练习题,帮助学生掌握学习内容的方法;三是考试检测练习题,帮助学生将所学知识活学活用,解除考试的压力,轻松学习。

(4) 理论联系实际,源于企业生产实际编排案例。基于自己及学生的成本核算与管理实践,系统总结了几套核算套例,贯穿于成本核算方法各章节的相关内容之中;同时,各章的课后实例练习资料,其主要部分系根据某一企业的成本核算实际资料整理而成,

前后衔接,既可以用于课后练习,也可以用于成本核算的综合实训。

概括起来,在本书中,以下优点尤为突出:一是有利于学生在学习中将前后内容融会贯通,全面、系统地掌握成本会计的理论与方法;二是将理论学习与实验实训融为一体,使学生深化对成本会计的感性认识,更好地实现从理论学习到实践运用之间的转换;三是可以对成本会计核算与管理工作者在实践活动中,更为灵活、有效地运用成本会计方法,起到一定的启发作用。因此,该书既适用于学校教学,也适用于学生自学。

本书的编著,参考了诸多相关文献,在此我们对全体文献作者表示衷心的感谢;书中改造性地运用了往届同学提供的大量实际资料,在此一并致谢。还要对本书的各位编审人员,特别表示感谢!他们为本书的出版付出了辛勤的劳动,他们的工作,不仅保证了本书的顺利完成,还减少了书中错误,使本书增色不少。

最后,恳请各位同仁对本书批评指正!

杨洛新

2012年盛夏,于汉口常青花园

目 录

第一章 成本会计总论	1
第一节 成本及其作用	2
第二节 成本会计及其对象与职能	16
第三节 成本核算的程序与方法	25
第四节 成本会计工作的组织	33
第二章 要素费用的归集与分配	41
第一节 费用分配的一般原则与方法	42
第二节 材料费用的归集与分配	43
第三节 动力费用的归集与分配	55
第四节 人工费用的归集与分配	58
第五节 其他要素费用的分配	65
第六节 费用的跨期摊销	69
第三章 集合性费用的归集与分配	80
第一节 集合性费用核算概述	81
第二节 辅助生产费用的归集与分配	83
第三节 制造费用的归集与分配	101
第四节 生产损失的核算	110
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	120
第一节 完工产品成本与在产品成本	121
第二节 在产品数量核算	123
第三节 产品成本在完工产品与在产品之间的分配方法	126
第五章 产品成本计算的基本方法	146
第一节 产品成本计算方法概述	147
第二节 品种法	150
第三节 分类法	157

第四节	分批法	163
第五节	分步法	170
第六节	产品成本计算方法的选用	189
第六章	管算融合的成本核算方法	199
第一节	管算融合的成本计算方法概述	200
第二节	定额法	203
第三节	作业成本法	220
第四节	与管理直接结合的其他成本制度	235
第七章	其他行业企业成本核算	249
第一节	其他行业经营活动成本核算概述	250
第二节	商品流通企业成本计算	252
第三节	农业企业成本计算	261
第四节	建筑施工企业成本计算	266
第五节	运输企业成本计算	277
第八章	专项成本会计核算	300
第一节	专项成本核算及组织原理	301
第二节	质量成本会计	304
第三节	资本成本会计	308
第四节	人力资源成本会计	311
第五节	自然资源成本会计	314
第六节	产品生命周期成本会计	316
第七节	环境成本会计	318
第九章	成本报表及其分析利用	324
第一节	成本报表概述	325
第二节	成本报表的编制	328
第三节	成本报表的分析	335
第四节	成本信息在管理中的利用	350
参考文献		355

第一章 成本会计总论

【本章内容提要及重点、难点】

成本是现代社会经济生活中的一个基本价值观念,是社会经济管理的—一个重要内容;对于会计而言,还是一种方法与程序。

本章内容分为四节,按照“成本—成本会计—成本核算—成本工作组织”的逻辑顺序层层展开,为进一步系统学习成本会计核算及管理的方法程序奠定基础。第一节围绕成本的概念,阐述各种不同层次的成本的含义、成本的作用、成本与费用的相互关系,以及现实社会生活中成本的延伸概念;第二节阐述成本会计的概念、对象、职能与任务;第三节进一步阐述成本核算的一般要求与程序;第四节介绍成本会计工作组织的基本理论和知识:在抓好各项会计基础工作的基础上,树立正确的成本工作观念、合理设置机构并配备人员、科学选择核算方式,并正确处理与其他工作间的关系。本章主要内容及其逻辑关系如图1-0所示。

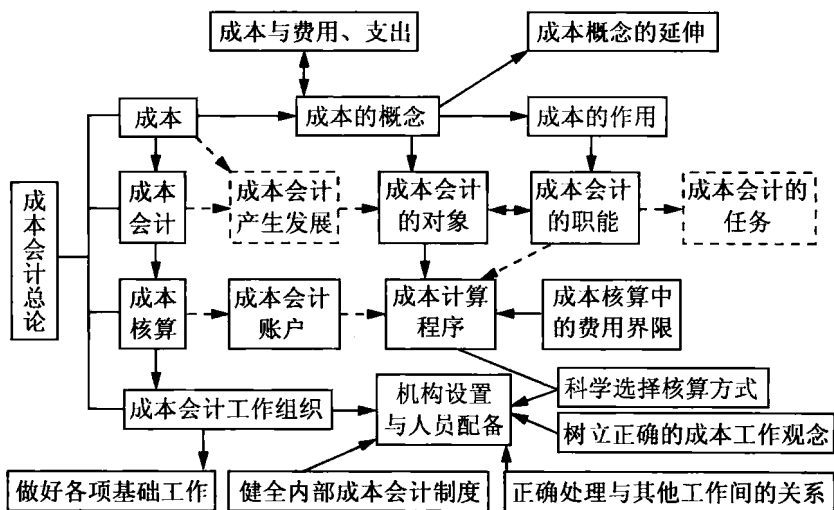


图1-0 本章主要内容及其逻辑关系示意图

本章应重点掌握成本在会计学上的含义、成本与费用的关系、成本会计的对象与职能、成本核算的一般程序、成本核算中的费用界限等方面的基本理论知识。在学习过程中,一方面,要注意结合财务会计与管理会计的相关知识全面理解;另一方面,还要结合后面各章内容的学习,不断深化理解。其中,有关成本会计工作组织与成本管理的理论和知识,更是必须在实践中不断深化理解。

【导入案例】

张、李、杨三人为高中同学,在大学阶段学习生产制造技术、会计与营销等不同专业,大学毕业5年后,他们均在各自的企业与工作领域取得了一些经验。

春节相聚,他们相约放弃了各自年薪5万—6万元的报酬,离开所打工的公司,共投资300万元(其中,资本金180万元、借款120万元),合伙开办了一家企业,进行A产品的生产销售。

企业第一年的有关生产及财务收支情况为:购买生产设备价款160万元(可使用8年);支付厂房租金36万元;购进原材料100万元(其中生产已耗用80万元);发放职工各种薪酬50万元(其中张、李、杨三人各领取5万元);发生其他各种有关费用50万元(其中借款利息7万元、广告推销费用20万元)。此外,还支付罚金5万元。当年实现销售收入230万元。

一年后,张、李、杨三人基于各自的专业,在以下关键问题上产生了分歧:

1. 企业当年的生产经营是盈还是亏?企业是否应该继续办下去?
2. A产品是盈利产品吗?他们选择的投资方向是否正确?
3. 张、李、杨三人放弃原来的职位与收入办企业,是否值得?

问题讨论:从会计学的角度,你会如何认识上述问题?成本会计与财务会计相比,在考虑上述问题的角度与方法等方面,又可能会有什么不同?

第一节 成本及其作用

成本是在现代社会经济生活中被广泛使用的一个概念,但人们在使用成本这一概念时,其所表达的内涵并不完全相同。学习成本会计,首先必须正确理解成本的含义,了解成本概念的意义与作用。

一、成本的含义

理解成本的含义,应基于成本的一般含义及其在经济学上的含义,进而正确理解成本在管理学及会计学上的意义。

(一) 成本的一般含义

一般意义上的成本,即人们在日常生活中经常会脱口而出的“成本”,是指一定的经济主体,相对于某一特定的追求目标,而付出的代价或发生的耗费。其中,“成”,是指主体所期望获得的特定追求目标;“本”,是指为达到上述特定目的而付出的代价或发生的耗费。

上述一般意义上的成本,其内涵虽较为模糊,但包含四个基本要点:

(1) 成本是经济主体的耗费、付出或牺牲。成本作为耗费、付出或牺牲,是相对“所得”而言的,是相对具体的经济主体而言的。

(2) 成本有着特定的对象。成本是经济主体为追求某一特定目的而发生的耗费或代价。“天下没有免费的午餐”,要达到一定的目的,就必然要发生一定的耗费或付出一定的代价;成本与人们所追求的特定目的(成功或收益)相对应,离开了这一特定目的或对象,自然也就不存在所谓的“成本”;主体为达到一定的目的所发生的耗费或付出的代价的货币价值表现,可称为“费用”。费用是采用货币价值形式对经济主体在追求目标的过程中所发生的耗费或付出的代价进行的计量。从会计核算的角度而言,与成本相对应的特定目的,就是成本对象,如果计算其成本,就成为“成本(计算)对象”。

(3) 成本一般具有预付性。成本一般是在追求某一特定目标的过程中所实际发生,或预计一定会发生的耗费。它通常不包括在追求过程结束之后所发生的耗费。在追求过程结束之后所发生的耗费,应该视为损失。

(4) 成本是经济主体对“所得”与“所费”的经济效益进行的一种比较衡量。成本的基本作用,是对主体的活动进行效益评价,并为经济评价与管理决策提供依据。将成本概念中的“成”与“本”进行对比,就可以对活动的效益作出评价:“成”大于“本”,得大于失;“成”等于“本”,得失相当;“成”小于“本”,得不偿失。进而,也可以据以作出相关决策:用最小之“本”追求最大之“成”;若“成”一定,追求最小之“本”;若“本”一定,则追求最大之“成”。经济主体所要达到或实现的特定目的,即为“所得”;为达到该目的而发生的耗费或付出的代价,即为“所费”。

一般意义上的成本概念,其内涵较为模糊。主要表现为:

(1) 成本的目标对象模糊。它可以是成功、成果、成绩、成就,可以是待遇、报酬或收入,甚至是职位、地位、荣誉、感情、友谊等等各种不同的具体追求。

(2) 成本耗费的形式多样,没有明确、统一、规范的范围内容与计量标准。成本耗费的具体形式,可以是货币、实物、时间,甚至情感、身体的损伤;有些直接以货币形式表现,有些可以用货币计量,有些难以用货币计量,有些在当今社会不能以货币计量。

(3) 成本的应用范围广泛。作为一种泛指,除了生产经营成本之外,“成本”几乎被运用于当今社会经济活动中的全部领域和环节。如生产经营中的产品生产、劳务与服务成本,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;生产经营领域之外的各种政治、军事、文化、社交活动的成本。

(二) 成本的经济学含义

在当今社会,成本范畴被运用得最为广泛的领域,是经济与管理领域。

1. 经济学领域中成本概念的特殊性

与成本的一般含义相比较,经济学意义上的成本概念,其内涵相对较为明确。它有着以下的特殊界定:

(1) 成本及与之相对应的“目的对象”,都属于与商品货币经济相联系的价值范畴。更具体地说,在经济学中,与成本相对应的“成本对象”,是可以直接用于交换,并可以用货币来衡量其价值的“商品”;引发人们投入成本的动因或目标,是获取价值;人们的成本投入过程,是经济活动的过程,也是价值运动的过程。

(2) 成本是构成商品价值的基本组成部分,是商品在生产过程中以价值形式所表现

的资源耗费,一般包括:已耗费的生产资料转移的价值(C),主要以折旧费、材料费用等具体形式存在;劳动者为自己劳动所创造的价值(V),主要以工资、奖金、福利费用等具体的薪酬形式支付。

(3) 成本是成本计算的主体的一种价值耗费或牺牲。成本的投入,属于主体所拥有或支配的经济资源的流出或消耗,或是价值的耗费或牺牲。人们投入成本的目的是为了获得更大或更多的价值。成本作为一种价值,它可以有着一些不同的具体形态,如货币资金、有价证券、材料物资、商品产品、劳务服务、未来权益等各种不同的具体的价值表现形式。从更宽泛的含义看,成本也包括经济主体为达到一种目的而放弃另一种不能兼顾的目的所牺牲的经济价值,在经营决策中所用的机会成本,就是指的这种成本。

(4) 成本具有补偿的性质。对于生产经营主体而言,成本是他们为保证生产经营活动的顺利进行,而必须从销售收入中得到补偿的价值。企业所取得的收入大于成本,是商品货币经济条件下的企业,以至整个社会得以发展的基本条件。

综上所述,对于经济学意义上的成本可以定义如下:成本是一定的经济主体为生产“商品”,实现价值增值,而耗费的價值。

但是,经济学意义上的成本,一般是抽象意义上的理论成本与完全成本。

2. 马克思主义政治经济学中的成本含义

马克思在《资本论》中所阐述的成本含义,为各种政治经济学的论著广泛使用,是政治经济学中的一个基本概念。

(1) 马克思关于成本概念的阐述。马克思在《资本论》一书中,系统阐述了成本的政治经济学含义:“按照资本主义方式生产的每一件商品W的价值,用公式来表示是 $W = C + V + M$ 。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掉的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。”^①对于资本家而言,成本“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,这就是商品的成本价格”。^②在这里,马克思称为商品的“成本价格”的那部分价值,指的就是商品成本,包括生产资料耗费的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值总和。其中,生产资料耗费的转移价值,又包括劳动对象耗费的转移价值与劳动手段在使用过程中因磨损而产生的价值转移。

按照马克思的观点,产品的价值由三个部分组成:已耗费的生产资料转移的价值(C),劳动者为自己劳动所创造的价值(V),劳动者为社会劳动所创造的价值(M)。前两个部分,即 $C + V$,是商品价值中的补偿部分,构成商品的理论成本。

(2) 政治经济学中成本概念的特点。作为商品货币经济,无论是在资本主义社会中,还是在社会主义市场经济条件下,商品、价值、成本、利润等经济范畴,是其共同的客观存在。

政治经济学的理论认为,社会主义市场经济与资本主义市场经济,虽然都属于市场经济或商品货币经济的范畴,但二者有着本质区别。在这两种不同的社会经济制度条件下,商品、价值、成本、利润等经济范畴也有着本质区别。

① 《马克思恩格斯全集》第25卷,第30页。

② 同上。

在不同的社会经济条件下,导致各经济范畴呈现出本质区别的原因,主要是:社会发展水平不同;社会经济制度不同;社会成员的道德观念与倾向不同;企业从事生产经营活动的最终目的不同;为实现最终目的而采用的手段也可能存在差异。资本主义企业从事生产经营活动的最终目标,完全是为了获得盈利。社会主义企业从事生产经营活动的最终目的,是为了“满足社会所日益增长的物质和文化需要”。在社会主义企业中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,以向社会提供商品、满足社会需要为终极目标;而商品、价值、成本、利润等范畴,只不过是企业为实现终极目标,而运用的工具或核算手段。企业要实现终极目标,必须持续经营并获得发展,但取得收入,并使收入能够抵偿自己在生产经营中所支出的各种耗费,取得盈利,则是实现终极目标的基本条件。因此,在社会主义商品货币经济条件下,成本仅仅是企业为实现满足社会需要的终极目标,而运用的一种工具或核算手段。

(三) 成本的管理学含义

除完全传承了经济学中“成本是一种价值的牺牲或耗费”等基本特征外,管理学与会计学中的成本,是成本计算的对象与结果,具有具体、现实和可能不完整等特征。它一般具有以下一些特殊规定性:

1. 成本必须能够用货币进行客观计量

成本在本质上属于一个效益指标。经济效益的高低和大小,只能够通过货币价值形式来表现和反映,因而会计学上的成本必须是可以货币计量的价值耗费,否则就不能纳入会计学中成本的范围。同时,货币计量也是会计学中的一个基本假定。

为此,美国会计学会与标准委员会将成本定义为:成本是用货币测定的,为了一定目的而付出(或可能付出)的价值牺牲。

2. 成本应该按照具体的成本对象进行计算

成本与成本会计主体所要达到的特定目的相对应,会计主体所追求或要达到的某一特定目的,即为成本对象,是会计对象的具体化。成本对象是会计主体从事经济活动所追求的具体目标,也是经济主体所要进行效益评价的客体。在现实经济生活中,企业购进的材料、生产的产品、经营的商品、提供的劳务、筹集的资金、投资的证券等,都可以是其经济活动所追求的具体目标,也都可以作为成本计算对象。成本只能是针对某一具体成本对象而计算,离开了具体的对象,即使是可以用货币计量的价值耗费,也只能是费用、损失,而不是会计学意义上的成本。

3. 成本计算服务于管理要求

市场经济中的企业分属于各种不同的行业,不同行业的企业的经济活动以及成本的内容并不完全相同。同时,成本所包括的内容,不仅仅取决于经济主体经济活动的具体内容和成本计算对象,还必须与管理上的要求相适应,并不违反国家的相关法规。企业常常会因为某些特殊的管理需要,在财务会计的范围之外,计算或考核某些特别项目的成本,因此,管理会计中所使用的成本概念,如变动成本、固定成本、目标成本、边际成本、机会成本等,均有着其特殊的内涵、内容与特点。

（四）会计学与管理学中的成本含义的比较

会计学是管理学的一个分支。会计是一种管理手段,也是一种计算技术,还是一个信息系统。会计学意义上的成本,是一个能够计量,并与所对应的特定收益相对比的损益计算工具。在会计学或会计工作中,成本是一个独特的会计对象,要遵循会计规范(惯例、准则、制度等),通过规范的程序计算,比管理学意义上的成本,更为具体和明晰。

在现实社会中,经济主体(如企业)所追求的经济活动目标及其所发生的耗费,都日益呈现出多样化的趋势,这使得在会计上要完全、精确地计算每一个成本对象的成本,变得极为复杂,甚至可以说,它已经变成了一件不可能的事情;同时,在成本对象及其耗费相同的条件下,如果所采用的成本内容范围、价值计量标准、方法等存在差异,所计算出的成本将完全不同。也就是说,人们完全可能对于以同一个数字所表达的成本对象的“成本值”的含义,产生完全不同的理解,从而削弱其衡量效益的功能。

为了减轻上述副作用,社会必须对如何计算会计意义上的成本作出最基本的法律规范,计算成本必须遵循这些规范。否则,所计算出的成本就不会被社会所理解,当然也不会为社会所接受。

考虑到会计学与管理学之间的差异,我们可将会计学意义上的成本定义如下:成本是经济主体基于一定的会计制度规范及管理要求,对应特定的成本对象,所确认的已经付出或可能付出的价值的货币计量。简言之,成本就是对象化的费用。

当然,进行成本核算与管理,也要发生一定的成本耗费。



!!【特别提示】

上述的成本概念,层层推进,一脉相承。

二、成本、费用与支出

要准确理解成本的含义,还必须结合成本与支出、费用的关系,通过比较来理解。

（一）费用与支出的含义

1. 支出

支出的概念有广义与狭义之分。从会计实务的角度而言,支出一般是指“现金支出”,即经济核算主体在一定会计期间内,以现金(货币)的形式所支付出去的价值。

广义的支出是指经济主体在一定会计期间内,因投资、经营损失与向投资者分配利润等各种原因所发生的一切的价值耗费、流出与减少,无论其是否以现金的形式支付。广义的支出包括生产经营管理费用与非生产经营管理支出两个方面。非生产经营管理支出包括投资、经营损失与向投资者分配利润。

2. 费用

费用一般是指经济主体在一定会计期间的日常活动中所发生的生产经营管理费用。我国现行《企业会计准则》将费用定义为:“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所

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。”从成本会计的角度而言,费用是企业在一定会计期间内的生产经营过程中,以货币表现的、与所取得的特定收益相配比的各种物化劳动和活劳动耗费的价值总和。

3. 费用与支出、投资、损失、向投资者分配利润的比较

(1) 费用与现金支出的比较

现金支出是企业对外以现金形式所进行的现时支付,现金支出必然导致企业现金资产的减少。费用是企业在日常活动中所发生的生产经营管理费用,费用可以现金的形式进行支付,也可能并不涉及现金的变化;费用既可以表现为资产的减少,还可以表现为负债的增加。以现金形式支付的费用,是费用,也是现金支出;非现金形式的费用,不属于现金支出;以现金进行的投资、发生的损失、向投资者分配利润,是现金支出,不是费用。

(2) 费用与广义的支出的比较

广义的支出包括全部的费用,还包括投资、损失、向投资者分配利润,存在明显区别。

① 费用与投资的区别

投资是投资者为获取未来收益而在当期进行的价值投入。投资应该在其所相关的多个会计期间,通过费用化得到回收。从会计学的角度而言,投资形成资产,它通过摊销的方式计入多个不同会计期间的费用,不能全部计入当期损益。费用与企业当期日常活动的收入相比,一般不进行资本化的分期摊销。

② 费用与损失的区别

损失,通常是指企业由于日常经营活动之外的原因,如自然灾害、意外事故等,所导致的经济利益的减少或流出。费用是由于开展日常经营活动而发生的。但成本会计核算中的生产损失,不属于上述一般意义上的损失,有其特殊性。

③ 费用与向投资者分配利润的区别

向投资者分配利润,属于企业对于在一定时期内所取得的对应于费用的最终经营成果的分配。向投资者分配利润是企业因为向投资者提供报酬而发生的支出。向投资者分配利润,可以采用现金形式进行支付,也可以采用现金以外的股票、财产等其他形式进行支付。当期所实现的利润,可以在当期分配,也可以在以后的会计期间分配。向投资者分配利润,既不是费用,也不是投资与损失。向投资者分配利润是企业经济资源的流失或减少,但它不是投资、不是损失,也不是费用。

(二) 成本与费用、支出的关系

作为企业的价值流出,支出所包括的内容最为宽泛。支出包括费用,费用是支出的一个特殊组成部分;成本是费用的对象化,成本主要源于费用,但成本既可能来自于当期费用,也可能来自于以前费用的推销或对可预见的后期费用的预提。

根据我国现行成本制度,成本、费用、支出之间的关系,如图 1-1 所示。

其中,成本与费用是一组极易混淆的概念,二者既相互联系,又相互区别。

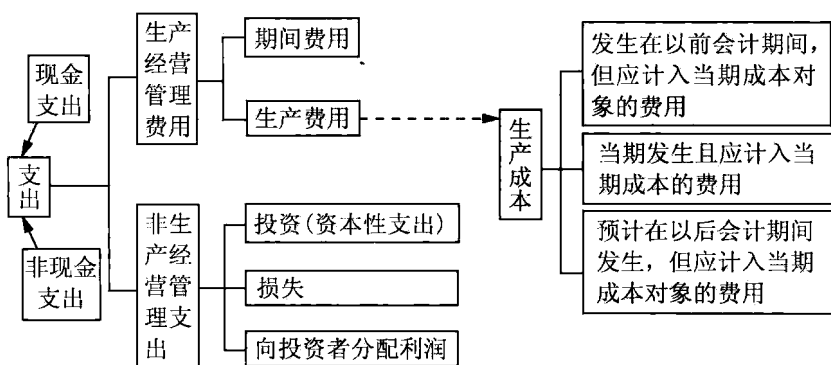


图 1-1 成本、费用、支出的关系示意图

1. 成本与费用的联系

成本是对象化的费用,如果将企业某一时期的全部生产经营活动视为一个整体成本对象,从这一角度而言,成本就是费用,费用同样也就是成本,二者几乎没有区别。

费用是成本的形成母体,费用是形成成本的基础。

2. 成本与费用的区别

成本是费用中的一个特殊部分——被对象化的那一部分费用。企业的生产经营活动是多元化并重复进行的,从成本会计或成本核算的角度而言,进行成本核算,不仅必须明确确定特定的成本计算期间(成本计算期),还必须明确确定以企业某一具体的生产经营活动(如所生产的产品种类、材料采购、资产购置、商品销售等)作为成本计算对象。只有能够被对象化计入该特定期间、特定成本对象的费用,才能称之为成本,否则就不能称之为成本。从上述意义而言,费用这一概念较为宽泛与笼统,而成本则较为狭窄与具体。

成本与费用的损益计算对比的目标不同。成本一般是用于与企业经营内容中的某一具体的经营内容对象(如生产或经营某个具体产品或商品)相比较,通过计价对比,来确定该具体的内容对象是否能够盈利及其盈利水平与能力;费用一般是用于与企业某一特定会计期间(一般是以“年”为单位)的经营收入相比较,来确定该具体的经营期间是否实现盈利及其盈利水平与能力。

成本与费用的计算口径可能不同。一项具体的价值耗费,它可能应该计入费用,但不能计入成本;反之,它也可能应该计入成本,但不能计入当前费用。例如,根据现行成本核算制度,采用制造成本法计算产品生产成本,对于企业在生产经营活动中因进行生产经营的组织与管理、商品销售和资金筹措而发生的费用,出于节约会计核算成本或管理方面的考虑,一般是作为期间费用,在成本之外单独进行核算。从而,管理费用、销售费用与财务费用等期间费用,就构成狭义的费用概念。再如,能够作为当期费用处理的成本,必须是当期所销售的商品的成本,尚未销售的商品的成本,构成存货价值,不能计入当期费用计算损益。

三、费用的分类

成本是对象化的费用,费用是形成成本的基础。商品生产与销售的过程,是劳动者和生产资料相结合的过程,也是劳动对象、劳动手段和活劳动的耗费过程,即费用的发生过程。企业在生产经营过程中的耗费不仅多种多样,而且用途各异,为了合理归集、分配、计算与管理控制各项费用和成本,考核生产费用计划和产品成本计划执行情况,需要对费用进行科学合理的分类。在制造业的企业,一般按经济内容和经济用途对费用进行分类,这也是费用分类的两种基本分类方法。

(一) 费用按经济内容分类

制造业企业发生的费用,按其经济内容划分,可包括物化劳动耗费和活劳动耗费两个方面,物化劳动耗费又可进一步分为劳动对象方面的耗费和劳动手段方面的耗费两类。因此,费用按其经济内容进行分类,可以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。在成本会计中,这三类费用被称为费用的三大要素。为了更详细、具体地反映制造业各种费用的构成及消耗水平,还可以在这一基本分类的基础上,将其进一步划分为以下的要素费用。

1. 外购材料

外购材料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。外购材料不包括自制材料和委托加工材料。

2. 外购燃料

外购燃料是指企业为进行生产经营而耗用的从外部购进的各种燃料,包括固体、液体和气体燃料等。

3. 外购动力

外购动力是指企业为进行生产经营而耗用的从外部购进的各种动力,如电力、热力(蒸汽)等。

4. 人工费用

人工费用也称职工薪酬,是指企业因使用劳动力而支付给劳动者的各种报酬,它是劳动力的对价。根据有关规定,职工薪酬包括企业所承担的应计入生产经营费用的工资、职工福利、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、解除职工劳动关系补偿,以及非货币性福利等费用。

5. 折旧费

折旧费是指企业按照规定的折旧方法计算的应计入生产经营费用的固定资产折旧费用。

6. 利息费用

利息费用是指企业应计入财务费用的筹资费用,如利息支出、企业发生的现金折扣等。

7. 税金

税金是指企业计入管理费用的各种税金,包括房产税、车船使用税、印花税、土地使