

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

成本会计

COST ACCOUNTING

万寿义 任月君 主编

第二版

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

成本会计

COST ACCOUNTING

万寿义 任月君 主编

第二版

© 万寿义 任月君 2010

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 万寿义, 任月君主编. —2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2010. 2

(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 894 - 6

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 (2010) 第 012157 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾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: 515 千字

印张: 19

插页: 1

2010 年 2 月第 2 版

2010 年 2 月第 10 次印刷

责任编辑: 田世忠 李 彬 贺 荔

责任校对: 齐 乐

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 894 - 6

定价: 28.00 元

东北财经大学会计学系列教材编委会

主 任

谷 祺 教授 博士生导师

副主任

刘永泽 教授 博士 博士生导师

张先治 教授 博士 博士生导师

委 员

(按姓氏笔画为序)

万寿义 教授 博士 博士生导师

王振武 教授 硕士生导师

孙 坤 教授 博士 硕士生导师

刘明辉 教授 博士 博士生导师

吴大军 教授 博士 硕士生导师

陈文铭 教授 硕士生导师

陈立军 教授 硕士生导师

陈国辉 教授 博士 博士生导师

欧阳清 教授 硕士生导师

姜 楠 教授 硕士生导师

秦志敏 教授 博士生 硕士生导师

第二版卷首语

谁都不能否认,经济与会计的关系越来越密切,尤其是世界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“国家级重点学科·东北财经大学会计学系列教材”的生命线会发现,她之所以能长青,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一套会计学系列教材,其奉行的理念是:积数十年教材编写之经验,融几十位教授之心血,编系列精品教材。在近20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,总销量超过300万册,其足迹踏遍祖国的大江南北。在近20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近20年中的第四套。本套会计学系列教材的第一版诞生于2007年1月,正好踏着2006年财政部发布新企业会计准则体系的节拍。在近3年的教材使用过程中,我们尽管做了一些修订,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,并以第二版的形式呈现在读者面前。

本次东北财经大学会计学系列教材修订的指导思想是:依据财政部最新《企业会计准则讲解2008》,反映最新增值税、消费税、营业税等税收法规调整内容,建设立体、全面的资源平台,打造会计专业精品教材。

本次东北财经大学会计学系列教材修订的背景主要是:2007年11月和2008年8月,财政部分别印发《企业会计准则解释第1号》、《企业会计准则解释第2号》,针对准则实施过程中的具体问题进行了详细的讲解,并于2008年出版了《企业会计准则讲解2008》。与会计密切相关的一些税收法规在此期间也有了新的调整。本次修订以上内容为依据,使广大高等院校会计专业师生更好地理解 and 掌握新准则及税收法规变化,在以后的工作中能够真正地学以致用。

在本次东北财经大学会计学系列教材修订的过程中,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。第一,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。一是将习题答案从习题部分分离出去,单独编写并在出版社网站上挂出,以便于教师单独下载参考。二是加大习题量,适当提高习题的难度。三是更换部分案例,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。四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。第二,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。第三，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，我们分批推出第二版东北财经大学会计学系列教材。《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《会计学》率先推出，《财务分析》、《财务管理》、《审计》、《会计信息系统》、《管理会计》、《成本会计》随之推出。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。

正如第一版卷首语中所说的那样，本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
2009年6月

第一版卷首语

“经济越发展，会计越重要”，经济越发展，会计越需要改革。21 世纪之初，人类社会正在步入知识经济时代，经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下，国际会计发展面临着新的挑战，特别是“安然事件”等一系列会计造假案的发生对会计理论与实务产生了巨大的冲击。我国的经济发展与会计环境同国际经济发展及会计环境变化是紧密相联的。国际国内经济的发展与会计环境的变化要求中国会计不断改革与完善。2006 年 2 月 15 日，财政部在北京举行会计审计准则体系发布会，发布了 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师审计准则，这标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。

中国的会计改革，一要适应不断变化的国际会计环境；二要满足中国经济改革与发展的要求；三要考虑中国会计实务界对会计理论与操作的需要。会计改革的重点在于会计理论体系与方法体系的完善，会计改革的关键在于会计教育的改革，会计教育改革的基础在于会计教材建设与会计人才培养。因此，建立一套体系科学、内容新颖、切合实际的会计学系列教材，既是当前经济发展与会计改革的要求，也是培养高素质会计人才的需要。

作为高等财经院校的会计学院，尤其是作为国家级重点学科所在院校之一，东北财经大学会计学院理所当然肩负着探索和研究会计教育改革、建立和完善会计教材体系、培养和教育高素质会计人才的重任。早在 1995 年，我们就初步确立并编写出版了首批会计系列教材，并且于 2000 年、2003 年根据实际情况的变化作了进一步的完善。我们所编写的教材在教学与实践中受到了广泛的好评，许多兄弟院校都采用了我们的系列教材。

应当看到，随着国际会计环境变化与中国会计改革的深化，我们的教材在某些方面已经不能适应日新月异的经济发展的需要。因此，改革与完善我校现行的会计学教材体系和内容是当务之急。我们在广泛征求高校教师、学生及实务界对我校会计系列教材意见与建议的基础上，组织我院 20 多位在各自领域有突出研究专长和丰富教材编写经验的教授、专家，对新的系列教材的编写原则、体系结构和基本内容进行了充分的探讨。最后，由会计学系列教材编委会决定：对东北财经大学会计学系列教材进行全面修订；调整部分系列教材的主编及编写人员；制定系列教材编写目标、原则与体例等。

本次修订的教材包括：《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《财务分析》、《管理会计》、《审计》、《会计学》和《会计信息系统》，共 10 部。

本次教材建设（修订）的目标是：适应普通高等学校会计专业的需要；满足社会经济建设对会计知识的需求；确保教材建设与我校会计学全国重点学科地位相匹配；力争在国际会计学界有一定影响。

本次教材建设（修订）的指导思想与原则是：

1. 理论与实践相结合。会计学作为经济应用学科，其教材既要讲清理论，又要注重应用。教材编写既要从事理论高度进行概括和解释，又要运用基本原理去解决实际问题，提高学生分析、解决问题的能力。为实现上述目标，本系列教材除主教材外，还编写了配套的习题与案例。主教材

材增加了案例的比例，习题与案例包括每章的内容提要、应掌握的学习要点、复习思考题和案例分析等，有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

2. 教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果，使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务，针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动，完善教材内容，提高教材质量。

3. 中国特色与国际化相结合。教材的编写既要立足中国、侧重当前，又要放眼世界、关注未来。在选材上，尽量选择在当前我国实践中行之有效的内容，同时尽可能与国际会计接轨，反映国际会计理论与实务的发展潮流。

4. 继承与创新相结合。教材修订要保持原系列教材的精华和特色，同时也要注意新法规、新政策、新理论、新方法的充实与完善。

5. “通”与“专”相结合。“通”与“专”是现代高等教育的一对矛盾。会计作为一个相对独立的学科，其课程内容和教学安排既要体现本学科的特殊性，又不能割裂与其他相关学科之间的必要联系。因此，本系列教材应该兼顾会计专业与非会计专业、校内学生与校外学生的需要。

东北财经大学会计学系列教材是会计学院全体教师与学生共同劳动的结晶，凝聚了众多资深教授和专家多年的经验和心血。当然，由于我们的经验与人力有限，教材中难免存在不足，我们期待着会计界的专家、学者和广大读者的批评指正，以便再版时补充修改。本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发展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

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,总结了我们的多年科研、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。六是密切跟踪新会计准则的变化,使本书的内容及时适应新会计准则的要求,为会计工作的实践提供了重要的参考依据。在编写时,依据2006年2月发布、于2007年1月起实施的新会计准则的要求,对本书的内容,根据新会计准则的要求进行了全面的修订,使之与会计工作的实务紧密结合。

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,本书也适合于企业管理人员特别是财会人员培训和自学时使用。

本书出版前,该教材先后于1982年、1993年、1994年、1999年、2002年和2007年在东北财经大学出版社出版发行过6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。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、第十八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、第十七章由周萍讲师(博士)执笔;第十九章由田雪峰、王政力博士执笔。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,特别是前几版主编欧阳清教授对本书的出版给予了大力帮助,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。

编著者

2010年1月18日

目录

第一章 总 论	1
第一节 成本的涵义、分类和作用	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 成本会计的发展及职能和分类	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	33
第一节 成本核算的意义和原则	33
第二节 成本核算的要求	35
第三节 产品成本核算的程序	37
第五章 生产费用要素的汇集和分配	45
第一节 生产费用要素概述	45
第二节 材料费用的汇集和分配	47
第三节 外购动力费用的汇集和分配	54
第四节 固定资产折旧费的核算	55
第五节 工资费用的汇集和分配	56
第六节 其他费用的汇集和分配	68
第六章 辅助生产成本与制造费用的核算	70
第一节 辅助生产成本的核算	70
第二节 制造费用的核算	78
第七章 生产损失的核算	84
第一节 生产损失核算的任务	84
第二节 生产中废品损失的核算	85
第三节 停工损失的核算	88
第八章 在产品 and 产成品成本的核算	90
第一节 在产品 and 产成品成本核算的内容	90
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	92

第三节	完工产品成本的核算	102
第九章	产品成本计算方法概述	105
第一节	企业的生产类型及其特点	105
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	106
第三节	各种产品成本计算方法的实际运用	109
第十章	成本计算品种法	111
第一节	成本计算品种法的基本内容	111
第二节	成本计算品种法举例	114
第十一章	成本计算分批法	131
第一节	成本计算分批法的基本内容	131
第二节	成本计算分批法举例	133
第三节	分批零件法	141
第十二章	成本计算的分步法	151
第一节	成本计算分步法的基本内容	151
第二节	逐步结转分步法	152
第三节	平行结转分步法	163
第十三章	成本计算的分类法	171
第一节	成本计算分类法的基本内容	171
第二节	分类法成本计算举例	173
第三节	联产品、副产品、等级品的成本计算	176
第十四章	成本计算的定额法	182
第一节	成本计算定额法的基本内容	182
第二节	定额成本的计算	182
第三节	定额差异的计算	184
第四节	定额变动差异的计算	187
第五节	产品实际成本的计算	188
第十五章	标准成本制度	192
第一节	标准成本制度的基本内容	192
第二节	标准成本的制定	194
第三节	标准成本差异的计算	197
第四节	标准成本计算的程序和实例	203
第十六章	期间费用的核算	211
第一节	期间费用的涵义	211
第二节	销售费用	212
第三节	管理费用	214
第四节	财务费用	215
第十七章	成本报表	218
第一节	成本报表的作用和种类	218
第二节	商品产品成本表	219
第三节	主要产品单位成本表	221

第四节	制造费用明细表·····	223
第五节	期间费用报表·····	224
第六节	其他成本报表·····	226
第十八章	成本分析 ·····	230
第一节	成本分析概述·····	230
第二节	成本分析的程序与方法·····	236
第三节	全部商品产品成本分析·····	242
第四节	可比产品成本分析·····	244
第五节	产品单位成本分析·····	251
第十九章	成本会计专题 ·····	261
第一节	适时生产制度·····	261
第二节	倒推成本法·····	266
第三节	作业成本法·····	269
第四节	质量成本会计·····	276
第五节	人力资源成本会计·····	282
第六节	环境成本会计·····	286

第一章

总 论

第一节 成本的涵义、分类和作用

一、成本的涵义

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涵义。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

^① 《马克思恩格斯全集》，第25卷，30页，北京，人民出版社，1974。

^② 《马克思恩格斯全集》，第25卷，33页，北京，人民出版社，1974。

称为“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。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和运输、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、津贴和补贴和、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、公益金中开支的支出等。

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,也将其列入企业和费用中开支。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,不便于进行考核和比较。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工作

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、期间成本的涵义

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、固定资产修理费等费用。

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,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。

四、成本的一般涵义

以上论述的产品成本属于成本,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。会计学成本的一般涵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涵义应该是: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涵义: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涵义。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、直接工资和制造费用三个成本项目。

(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、漂白粉是有助于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) 直接工资。直接工资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。

(3) 制造费用。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工资以外的各种费用,具体是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、机物料消耗、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。

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,在上述成本项目的基础上,按需要适当增加成本项目,例如,如果企业的外部加工费用较多,则可增设“外部加工费”成本项目;如果燃料和动力费用较多,则可增设“燃料及动力”成本项目;如果废品损失金额较多,则可增设“废品损失”成本项目。

对生产成本中的上述三个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。如直接工资及制造费用之和,则称为加工成本,它是指产品加工时所发生的各项成本。直接材料和直接工资之和称为主要成本,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,直接材料和直接工资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,而且直接工资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