

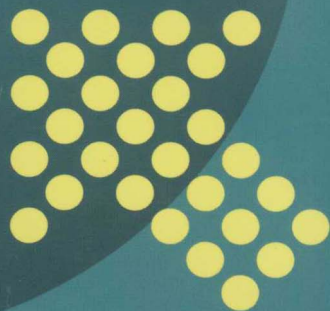
21世纪高等学校规划教材



CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

王振中 王淑平 主编



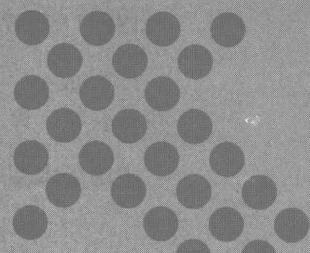
中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

主编 王振中 王淑平
编写 闫翠苹
主审 杜惠芬



中国电力出版社
<http://jc.cepp.com.cn>

内 容 提 要

本书为 21 世纪高等学校规划教材,密切联系成本会计学科的最新发展动态和高等教育对成本会计岗位群的实际需要,结合当前会计准则的改革实践和会计教学经验,以成本核算的通用性为宗旨,以生产过程最典型的制造业(工业企业)为例,系统地介绍了工业企业成本核算与管理的基本理论和主要方法。

全书共分十五章,主要内容包括成本会计综述、工业企业产品成本核算综述、工业企业要素费用总分类核算、要素费用核算、辅助生产费用核算、制造费用核算、生产损失性费用核算、生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集、产品成本计算方法综述、产品成本计算的品种法、产品成本计算的分批法、产品成本计算的分步法、产品成本计算的分类法、产品成本计算的定额法、成本报表的编制与分析等。本书编写方法新颖,在各章节前都提纲挈领地对本章的内容进行了提炼,并且在各章后都配有习题,以便初学者巩固所学的知识。

本书可作为高职高专院校财经类专业的教材,也可供高等院校财经类相关专业的本科生和从事会计工作的人员使用和参考。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 王振中, 王淑平主编. —北京: 中国电力出版社, 2010.5

21 世纪高等学校规划教材

ISBN 978-7-5123-0354-6

I. ①成… II. ①王… ②王… 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 (2010) 第 072725 号

中国电力出版社出版、发行

(北京三里河路6号 100044 <http://jc.cepp.com.cn>)

北京市同江印刷厂印刷

各地新华书店经售

*

2010 年 8 月第一版 2010 年 8 月北京第一次印刷

787 毫米×1092 毫米 16 开本 16 印张 388 千字

定价 26.00 元

敬告读者

本书封面贴有防伪标签,加热后中心图案消失
本书如有印装质量问题,我社发行部负责退换

版 权 专 有 翻 印 必 究

前 言

根据高等职业教育培养目标的要求,对高职类学生的培养首先应加强对其进行操作技能的培养和教育。在强调职业技能培养的同时,加强专业理论的研修,使学生具备扎实的理论功底和举一反三的能力,是高职教育的目标。虽然高职教育在我国已有了明确的定位,但是由于时间短,关于高职教育的许多课题仍在探索之中,特别是教材更是高职教学中的一个突出问题。

为了充分体现高职教学的特点——以职业岗位知识、岗位能力为培养目标,作者结合当前会计准则实施的实际情况和长期从事会计教学的经验,在本书中系统地介绍了企业成本核算的基本理论和主要方法,将专业理论与专业技能相融合,既遵循了理论的系统性,又强化了操作技能的完整性,突出和细化关键职业能力的实训。同时,教材在编写中,既注意到了中职与高职的差别与衔接,又注意到了高等教学与中等教学的差别。

本书体系完整,文字浅显,具有较强的理论性和实践性,既适用于高校会计专业及其他专业的教材,也适用于各种形式的会计岗位培训。

在遴选主、参编人员时,除了要求教学时间、业务水平和职称外,特别强调“双师型”的职业能力。本书由山西财贸职业技术学院会计系副教授王淑平和硕士研究生副教授王振中担任主编,具体编写分工如下:王淑平老师编写第一、三、五、七、十、十一、十二章;王振中编写第二、四、六、八、九章;硕士研究生、会计师闫翠苹编写第十三~十五章。全书由王淑平统稿。

为本书进行主审的是中央财经大学硕士生导师杜惠芬教授,在此对她的辛勤劳动表示衷心的感谢,感谢她在百忙之中对本书进行了指正与修改。

限于编者水平,加之对高等职业教育的研究不够深入,书中难免存在不足之处,希望得到同行和读者的批评指正,以便进行修改。

编 者
2010年8月

目 录

前言

第一章 成本会计综述	1
第一节 成本综述	1
第二节 成本会计综述	10
习题一	18
第二章 工业企业产品成本核算综述	20
第一节 产品成本核算的基本要求	20
第二节 产品成本核算的一般程序	22
习题二	24
第三章 工业企业要素费用总分类核算	26
第一节 工业企业要素费用的内容	26
第二节 工业企业要素费用的总分类核算	31
习题三	35
第四章 要素费用核算	37
第一节 材料费用核算	38
第二节 工资费用核算	47
第三节 折旧费用核算	59
第四节 其他要素费用核算	62
习题四	64
第五章 辅助生产费用核算	68
第一节 辅助生产费用归集核算	68
第二节 辅助生产费用分配核算	70
习题五	80
第六章 制造费用核算	84
第一节 制造费用归集核算	84
第二节 制造费用分配核算	92
习题六	97
第七章 生产损失性费用核算	100
第一节 废品损失核算	100
第二节 停工损失核算	109
习题七	111
第八章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集	114
第一节 在产品数量的核算	114
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配核算	117
习题八	129

第九章 产品成本计算方法综述	134
第一节 企业生产类型及特点.....	134
第二节 生产特点及管理要求对产品成本计算的影响.....	136
第三节 产品成本计算方法.....	140
习题九.....	141
第十章 产品成本计算的品种法	144
第一节 品种法综述.....	144
第二节 品种法举例.....	146
习题十.....	152
第十一章 产品成本计算的分批法	156
第一节 分批法综述.....	156
第二节 一般分批法举例.....	159
第三节 简化分批法举例.....	163
习题十一.....	169
第十二章 产品成本计算的分步法	172
第一节 分步法综述.....	172
第二节 逐步结转分步法.....	173
第三节 平行结转分步法.....	184
习题十二.....	192
第十三章 产品成本计算的分类法	196
第一节 分类法综述.....	196
第二节 分类法成本计算举例.....	200
习题十三.....	208
第十四章 产品成本计算的定额法	214
第一节 定额法综述.....	214
第二节 定额法成本计算举例.....	216
习题十四.....	225
第十五章 成本报表的编制与分析	229
第一节 成本报表综述.....	229
第二节 产品生产成本报表的编制与分析.....	232
第三节 主要产品单位成本报表的编制与分析.....	239
第四节 制造费用明细表的编制与分析.....	243
习题十五.....	244
参考文献	248

第一章 成本会计综述

【内容提要】

本章主要介绍了成本、成本会计的概念和内容,以及成本会计工作的组织。侧重说明了成本的经济实质及其类型,对成本会计工作的组织则侧重介绍了成本会计的基础工作。

【教学目的与要求】

通过本章的教学,使学生对成本和成本会计有一个整体的认识,了解成本的经济实质和基本分类,以及成本会计的含义、起源和发展,掌握成本会计的对象;熟悉成本会计的任务;理解成本会计的职能;弄清成本会计工作的组织。

【教学重点与难点】

教学重点:成本与产品生产成本的含义及其包含的内容、成本会计的对象。

教学难点:成本的含义。

就字面意思来说,成本是一个泛指的概念。成本的发生和形成,是与人类活动分不开的。在有活动进行的地方,就必然有费用的发生,也就必然有成本的形成。所以,成本是一个对象化的费用。本书所介绍的成本主要指产品成本的概念。

第一节 成本综述

一、成本的含义

从字面意思理解,成本是指完成或做成某件事情所付出的本钱或发生的耗费。

西方会计学界则往往把成本理解为实现一定目的所付出的价值牺牲。其典型的定义是美国会计学会于1951年提出的:“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可以用货币单位加以衡量。”这里有三层含义:①成本是一种价值牺牲。这种价值牺牲首先是一种价值消耗,其次这种价值牺牲的表现形态既可以是物资消耗和劳动消耗,又可以是现金的直接消耗和支付。②这种价值牺牲是为了一定的目的而发生的。任何活动都是围绕和完成一定目的而开展和发生的。③这种价值牺牲可以用货币单位计量。以货币为基本的计量单位既是会计核算的假设前提,同时又是进行成本核算的必然前提条件。

1957年,美国会计师协会对成本又做出了如下解释:“成本是指为获得财物或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务,或发生负债,而以货币衡量的数额。”也就是说,成本是为获得某种利益而发生的支出。

从上述广义性概念的表述中可以看出,成本是为了达到一定目的而耗费的人力、物力、财力的货币表现。成本是一个价值范畴,它同价值有着密切的联系。

在我国,会计学界主要以马克思《资本论》中的有关论述来论证成本的含义。按照马克思的理论,商品价值是生产过程中消耗的劳动对象和劳动手段,以及劳动者为自己劳动所创造的劳动价值,还有一部分是劳动者为社会劳动创造的剩余价值,即 $C+V+M$ 所表述的内

容。从生产要素耗费的角度出发,“物有所值”中的“值”指的是产品生产过程中的生产资料消耗和活劳动消耗之和,即 $C+V$, 马克思将其定义为商品的生产成本。因为在现阶段, 劳动者为社会创造的价值 M 部分, 在产品生产阶段还无法计量出来, 所以产品的生产成本只是商品价值中的 $C+V$ 部分。在这里可以做出如下概括:

(1) 成本是商品价值中的 $C+V$ 部分。这一概念的表述, 说明了成本的经济实质, 属于“理论成本”。从这个(理论)角度出发我们可以理解, 为什么人们在购买商品的时候往往会提出这样的疑问:“物有所值吗?”人们希望所购买的商品只应该包括生产过程中消耗的生产资料价值和劳动者为自己所创造的价值, 而不应该包括 M 部分。

(2) 成本是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。这是一个具体化、特指的概念表述。这是从实际的角度出发对成本进行的解释。企业在生产产品或提供劳务的过程中所发生的各种耗费无非是生产资料价值(即劳动对象和劳动手段, 如材料、机器设备等费用)的消耗和人工的消耗(劳动者为自己所创造的价值)。所以成本也是指 $C+V$ 。

既然成本是商品价值中的 $C+V$ 部分, 就必然能够用货币形式来表现。商品价值在形成中, 经过了生产过程, 在生产过程中消耗的价值包括生产资料价值(即劳动对象和劳动手段)的消耗和劳动力价值(即活劳动)的消耗。

马克思关于商品产品成本的论述, 是对成本经济实质的高度理论概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南, 是实际工作中制定成本开支范围, 是考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据。因此, 我国会计学界将成本定义为成本是生产经营过程中所耗费的生产资料价值和劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现, 也就是企业在生产经营中所耗费的资金总和。

无论是从字面理解, 还是按照西方的解释, 都是从广义的角度出发对成本进行解释, 或者说都是从普遍性的角度解释成本。而我们国家是从狭义的角度出发解释成本的, 是从特殊性的角度解释成本的, 更具有实际意义, 其具体性比较明显。

总而言之, 不同的总体或个体, 因其工作目的不同, 所发生的价值牺牲也不同, 成本的结果及成本名称也不同, 见表 1-1。

表 1-1

不同目的下成本的表现

部门或个人	目 的	价 值 牺 牲	工作(或劳动)结果表现	成 本 名 称
工业企业	生产产品	材料消耗 人工消耗	具体的产品	产品成本 $C+V$
商流企业	销售商品	采购费用 人工消耗	完成商品的销售 流转	商品成本
学生	取得文凭 学得知识	学习费用 其他费用	毕业证 知识	学业成本

二、成本的对象

会计人员通常把成本定义为为了达到某一个特定目标所失去或放弃的一项资源。按传统的会计方法, 成本被认为是为了购买商品或劳务而必须付出的货币量(会计核算的假设前提条件之一)。

为了指导决策, 管理者需要知道某些事件的成本。我们便将此事件成为成本对象, 并将

它定义为需要对成本进行单独测定的任何活动。由此看来，成本的对象可能是一件产品、一项服务、一项设计、一个客户、一类商标、一项作业、一个部门或一项计划等。

成本对象的范围可大可小。例如，成本对象可以是一项整体的工作（如全部飞机维修设备），也可以是一项整体工作中的一部分（如飞机维修设备中的上漆部分）；它可以是一项计划（如设计一辆汽车），也可以是计划中的一部分（如为新型汽车设计一扇门）；它可以是一组产品（如大批量生产某款服装），也可以是一件产品（某一件夹克衫）等。确定或选择成本对象的意义在于帮助决策。

三、成本基本的分类

（一）直接成本和间接成本

成本中的一个重要问题就是要明确，成本与特定的成本对象是直接相关还是间接相关。所以与成本对象这个相关的、能够经济而又方便地进行追溯的成本，称为（成本对象的）直接成本。直接成本是能够根据费用发生时的原始凭证直接计入某种产品的生产费用，即直接成本。如直接归集的原材料费用、燃料及动力费，计件工资以及单一产品生产工人的计时工资。直接成本是产品成本的主要组成部分，其所占比重越大，产品成本越真实。

与成本对象相关但不能经济而又方便地追溯到各个成本对象的成本，称为（成本对象的）间接成本。间接成本不能按照原始凭证直接归集到某种成本计算对象，而需要按一定标准在几种产品之间分配后才能计入产品的生产费用；或者必须按费用发生的地点先归集到其他账户中，期末再分配摊销到各种产品成本的生产费用。如几种产品共同发生的材料费用、计时工资（生产多种产品的）、制造费用等，必须通过成本分配的方法分配给成本对象。

这里的“经济而又方便”的重要性在于它涉及了成本的有效性，应该能够体现出“成本—效益”这一基本的概念。例如，某邮电公司，它能十分经济而又简便地将每一笔、每一宗邮递包裹的邮差费追加到每个客户；但是却不能将每一次给客户的包裹中所包含的发票成本作为直接成本追加给客户。因为将发票的成本追加到每个客户不是经济易行的。无论作为直接成本追溯到成本对象或者作为间接成本分配给成本对象，其经济可行性都受到采用的信息技术方法的影响。对于企业的管理者来说，他们更喜欢以直接成本为基础进行决策而不是间接成本，因为直接成本比间接成本更精确。

在这种分类下，要区分直接成本与间接成本，并非只按成本项目或费用的特征，应考虑企业生产产品的种类多少；只生产单一产品的情况下，所有费用都属于直接成本，生产多种产品（即联产品）的情况下，全部费用都不能直接计入各种产品成本，都属于间接成本。

总而言之，直接成本、间接成本和成本对象三者之间的关系如图 1-1 所示。

由此可以看出，直接成本和间接成本的分类是根据成本对象而定的。

（二）变动成本与固定成本

成本按成本性态进行分类，可以分为变动成本和固定成本两种。变动成本就是随着成本动因的变动在总量上发生变动的成本。也可以解释为在一定时间范围和产量范围内，其（指成本）总额随产量的增减而等比例变动的生产费用。例如，北京现代汽车公司为自己的伊兰特汽车购买一种 30 元（单位成本）的特殊夹钳。夹钳的总成本即 30 元乘以生产的汽车数量。

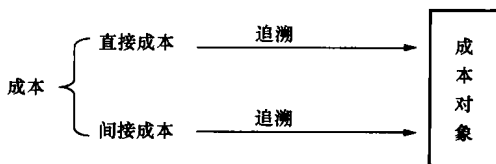


图 1-1 直接成本、间接成本和成本对象的关系图

这是一个变动成本的例子，随着成本动因（汽车生产数量）的变化，成本的总量是发生变动的，但每单位成本动因的成本不变。总变动成本与产量的关系如图 1-2 所示。

同理，不论产量如何变动，在相关范围内单位变动成本均保持不变。单位变动成本与产量的关系如图 1-3 所示。

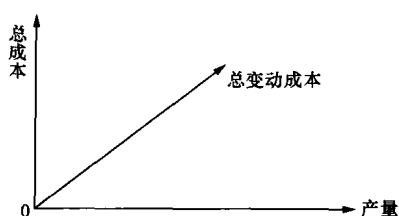


图 1-2 总变动成本与产量的关系图

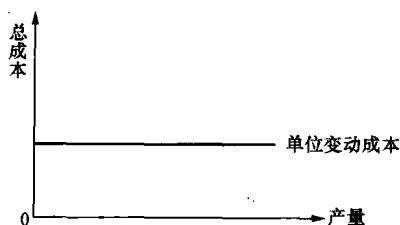


图 1-3 单位变动成本与产量的关系图

固定成本则是尽管成本动因发生变动，其总量都保持不变的成本；也可以解释为在一定时间范围和产量范围内，其（指成本）总额不随产量增减而变动的生产费用，如固定资产折旧费、管理人员工资等。例如，北京现代汽车公司每年需花费 2 亿元支付财产税、行政人员工资、租金以及汽车的保险费。这些都是固定成本，即在给定的时间内，在成本动因的相关范围内总量不变的成本，固定成本与产量的关系如图 1-4 所示；而当成本动因增加时，其单位成本会逐渐变小，即在相关范围内，单位产量负担的固定成本却是随产量的变化而变化的，单位固定成本与产量的关系如图 1-5 所示。假如，北京现代汽车公司每年生产 10 万辆伊兰特汽车，那么每辆汽车的固定成本是 2000 元；与此相比，如果它生产 5 万辆汽车，那么每辆汽车的固定成本就变成了 4000 元。固定成本只在给定的成本动因变动范围（通常较大）与给定的时间段中（通常指特定的预算期）才是固定的。

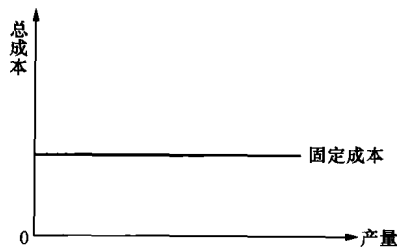


图 1-4 固定成本与产量的关系图

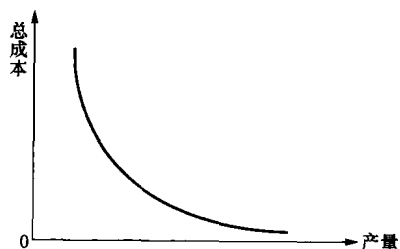


图 1-5 单位固定成本与产量的关系图

在现存的管理会计系统中，变动成本与固定成本是两个最常用的成本性态模式。在这一模式中，成本动因是影响成本的重要因素；也就是说，成本动因的变动会导致相关成本对象总成本的变动。一些成本动因可以用会计制度的财务度量来计量（如直接人工费用以货币单位来度量），另一些则不能用财务度量（如每个产品的零件数量，服务的电话次数）来计量。

成本管理是指管理者在满足客户的需要前提下，在不断降低与控制成本的过程中所采取的一系列措施。在成本的管理中，确定成本动因的一个条件就是要适当，一个特定的成本动因发生改变并不会引起所有成本的变动。在不同的工作环节中，成本动因的表现见表 1-2。

表 1-2

不同工作环节的成本动因表现

企业(公司)的不同工作环节	成本动因举例
研究与开发	计划的数量, 计划所费工时, 计划技术复杂性
产品、劳务即过程的设计	产品数量, 产品零部件数量, 设计时间
生产	生产数量, 生产步骤数, 技术变化次数, 直接人工工时
销售	广告次数, 销售员工人数, 销售额
配送	配送产品数目, 顾客数目, 配送产品的重量
顾客服务	服务电话次数, 服务产品数目, 产品服务时间
策略与管理	董事会成员人数, 政策条例, 法定工作时间

上述的按生产费用计入成本方式的不同所分的直接成本、间接成本, 以及按成本习性所分的变动成本、固定成本, 此两大主要成本分类的联系见表 1-3。

表 1-3

直接、间接成本与变动、固定成本的不同组合

成本性态模式	将成本分配给成本对象	
	直接成本	间接成本
变动成本	成本对象: 组装汽车 举例: 装配汽车使用的轮胎	成本对象: 组装汽车 举例: 厂部使用的动力成本
固定成本	成本对象: 销售部门 举例: 销售代理每年租用汽车的租金	成本对象: 销售部门 举例: 公司计算机中心每月承担用于营销目的的计算机成本的费用

(三) 产品成本和责任成本

成本按其归集的对象不同, 可以将成本分为产品成本和责任成本。产品成本是以各种产品或劳务作为成本计算对象而进行核算、控制和考核的成本。产品成本的计算是按照“谁受益、谁负担”的原则, 确认、计量和归集应由某产品(或劳务)负担的生产费用, 计算产品成本的目的是考核产品成本计划完成的情况, 并为确定会计期间的损益和产品的定价提供服务。

会计制度一般都要求企业(公司)核算并报告总成本及单位成本。单位成本是个平均数, 也叫平均成本, 是以总成本除以单位产品产量计算出来的。从决策的角度来说, 考虑总成本要优于考虑单位成本。然而, 在许多情况下还是要用到单位成本。例如, 公司领导正在考虑是否为年末的晚会请一个乐队。假设请乐队的固定费用为 1000 元, 人们很直观地就可能得出单位成本(晚会的门票价格)。如果有 100 人参加, 那么单位成本是 10 元; 如果有 500 人参加, 那么单位成本是 2 元; 如果有 1000 人参加, 那么单位成本是 1 元。然而我们应该注意到, 在给定的 100 元费用下, 总成本是不受参加人数多少而影响的, 但单位成本却是参加晚会人数作用的结果。

成本通常既不永远是固定的, 也不永远是变动的, 大多数要根据特定的情况而定。

一般来说, 在估计总成本时, 通常以单位成本来考虑变动成本, 以总量来考虑固定成本。固定、变动成本与单位成本、总成本之间的关系见表 1-4。

表 1-4 固定、变动成本与单位成本、总成本之间的关系

名 称	总 成 本	单 位 成 本
变动成本	变动	不变
固定成本	不变	变动

责任成本是以各单位（或个人）作为成本计算对象而进行计算、控制和考核的成本。责任成本按照“谁负责、谁承担”的原则确认和归集责任者具有归属责任和能够负责的可控成本，计算责任成本的目的是，将成本计算和经济责任联系起来，通过考核责任者的业绩使得成本控制落实到实处。

产品成本和责任成本虽然归集的对象不同，并各有不同的作用，但是在一定时期内，同一个责任单位的责任成本总额和产品成本总额应该是一致的。

（四）资本化成本与费用化成本

资本化成本是先记录为资产而后逐步转化为费用的成本，例如，购买的固定资产、无形资产等。期间成本是作为当期费用的成本。在管理会计中通常使用此类成本术语，反映出财务会计对管理会计的影响。

（五）制造成本

在成本会计语言中，通常使用这样三个描述制造成本的术语，即直接材料成本、直接人工成本、制造费用成本。在成本核算中此三个成本术语是作为成本项目使用的。

（1）直接材料成本。即最终能够归属于成本对象（完工的和未完工的产品），并且能通过经济而又方便的方法追溯到成本对象所有材料的购买成本。

（2）直接人工成本。即能够归属于成本对象（完工的和未完工的产品）并且能够通过经济而又方便的方法追溯到成本对象全部生产人员的人工补偿，包括工资及其福利费。

（3）制造费用成本。即能够归属于成本对象（完工的和未完工的产品）但不能够经济而又方便地追溯到成本对象的全部制造成本。这类成本的其他术语有“间接制造成本”、“制造费用”等。

初学者通常会将制造费用与制造成本相互混用。这是由于没有弄清楚这两个重要的成本术语的含义及包含内容造成的。

由于各企业设计的制造成本会计制度不同，在产品成本的归集核算中，一些企业没有使用上述的三部分成本分类，而使用两部分成本分类。成本项目三分类与两分类见表 1-5。

表 1-5 成本项目三分类与两分类对比

三 部 分 分 类	两 部 分 分 类
直接材料成本 直接人工成本 制造费用成本	直接材料 制造费用

可以这样说，企业的成本制度可以随着具体情况的不同而发生变化。当生产的自动化程度不断提高而致使直接人工数量的比重相对缩小时，关于制造成本的分类可以从三分类变为两分类。也有将制造费用进行多分类的。企业的管理者可以选择最有利于他们计划、控制及决策的分类方法。

（六）可控成本和不可控成本

从责任单位对成本的可控程度的角度出发,可以将成本分类为可控成本和不可控成本两类。在责任者职责范围内可以调节和控制的成本,称为可控成本。如生产车间耗费的材料、人工、动力等(但产品耗费的材料、人工、动力等,在一定范围内则不能控制);学习期间的生活费、接待同学的费用(但学费可控)。

超出责任者职责范围的费用,则为不可控成本。如固定资产的折旧费(在一定方法下、一定时期内);保险费、材料的采购单价(由采购部门与供应商谈判确定)等。

成本是否可控必须与责任者或责任主体相联系,比如材料的采购费用,对于生产车间来说属于不可控成本,但是对于整个企业而言却是可控成本。所以,成本的可控性是明确经济责任,进行成本考核的重要基础,有利于建立和完善成本的岗位责任制。

（七）相关成本和非相关成本

相关性是指成本与经营决策的关系。从这个角度出发,可以将成本分类为相关成本与非相关成本两类。

决策时应予以考虑,决策方案实施时,必然发生的成本称为相关成本。相关成本都是现今尚未发生而需要在未来支付的费用。相关成本有很多,通常对决策方案的取舍起决定性作用,也即企业在决策时必须予以考虑的成本。相关成本包括增量成本、边际成本、付现成本、重置成本、专属成本等。

增量成本有狭义与广义之分。狭义的增量成本又称增量成本,指不同产量条件下所形成的成本差别。例:某厂生产A产品的单位变动成本为150元,在最大生产能力8000件的范围内,总固定成本为80万元。现计划年度产量增长25%,为此企业将增加设备,使得总固定成本增至96万元。

$$\begin{aligned}\text{则有, 年度计划总成本} &= \text{总固定成本} + \text{总变动成本} \\ &= 96 \text{ 万元} + 8000 \times (1 + 25\%) \times 150 \\ &= 246 \text{ 万元}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{正常产量下的年度总成本} &= \text{总固定成本} + \text{总变动成本} \\ &= 80 \text{ 万元} + 8000 \times 150 \\ &= 200 \text{ 万元}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{则, 增量成本} &= \text{年度计划总成本} - \text{正常产量下的年度总成本} \\ &= 246 \text{ 万元} - 200 \text{ 万元} \\ &= 46 \text{ 万元}\end{aligned}$$

广义的增量成本是指决策的两个备选方案之间预期成本的差异数。

例:某企业提出两个生产方案:一是大修设备;二是更新设备。大修设备可以使原设备恢复其生产能力,但需要支出20万元的修理费;更新设备的购置费为60万元,期间出售旧设备变价收入8万元。

两种方案之间的增量成本为

$$\begin{aligned}\text{更新设备支出一大修理的支出} &= (60 - 8) - 20 \\ &= 32 \text{ 万元}\end{aligned}$$

即更新设备比大修理多支出32万元。这种增量成本显示了不同方案之间成本相差的数量及幅度,这是进行决策时要考虑的重要因素。

边际成本是指在计算产品成本时,每变动一个单位的产量时所相应变动的成本。从实际计算角度来看,边际成本是指增加(减少)一个单位的产量所发生的成本增加(减少)额。前述的变动成本、狭义的差量成本均是边际成本的表现形式。在相关范围内,变动成本、狭义的差量成本、边际成本是一致的。在经营决策中,经常运用边际成本这一概念,联系平均成本、边际收入等概念,进行最优销售量、最优销售价格、最低成本决策。

在进行决策时,因选择某一方案而放弃另一方案的潜在收益即机会成本。例:企业现有10万元的闲置资金,有两种投资方案:①投资A项目,风险为10%,年收益6000元;②购买国债,无风险,年收益4000元。若选择A项目,则放弃了购买国债,其中有4000元的收益即机会成本。

需要在未来以现金支付的成本,即付现成本。例:企业背景:资金困难,又急需某种设备。现有两家供应商,条件分别为:甲供应商一次性付款95000元;乙供应商设备全价10万元,交货时付20%货款,余款在3个月内付清。企业需要在二者之间进行选择。

重置成本又称现时成本,与历史成本差异较大。如2年前以2万元购入电脑,但是现价为4000元,这4000元即为重置成本。产生重置成本的原因有技术进步、物价变动等因素。如2009年1月购买比亚迪轿车一辆,价款14万元,2009年2月,价款下降15%~20%。则11.9~11.2万元即重置成本。又如:前10年购买房子一套,价款10万元,现时价款30万元,这30万元即重置成本。

专属成本是指可以明确地归属于某一特定的成本。例如:生产A、B两种产品,A产品生产出来后直接出售,B产品还需要继续加工,则加工中发生的材料费、人工费等属于专属成本。

非相关成本,即无关成本,与决策方案无关的在决策时不予以考虑的成本。非相关成本的特点是不因决策的产生而产生,不因决策的改变而改变。非相关成本主要包括历史成本、沉没成本、共同成本、不可避免成本等。

历史成本是指在费用发生的当时根据实际支出计算的成本。由于已经发生和支出,对未来的决策没有影响作用。

沉没成本是指过去已经实际支出,现在决策无法补偿,不能改变的成本,即沉没成本。如某设备原价款5万元(历史成本),已经计提折旧2万元,账面净值3万元。现因技术进步将要更新,则账面净值3万元即为沉没成本。

共同成本是指应由几种产品(或几个部门)共同分摊的成本,即共同成本。如生产领用材料2万元,同时生产出A、B、C三种产品。材料费2万元即共同成本,应由A、B、C三种产品按照一定比例进行分摊。

不可避免成本是指与特定的决策方案没有直接联系的,决策行为不能改变其发生额的成本,即不可避免成本;与备选方案直接相关的,决策行为可以改变其发生额的成本即可避免成本。不可避免成本如折旧费、保险费等;可避免成本如技术开发费、职工培训费等。

(八) 历史成本和预期成本

按成本的时间性可以将成本分为历史成本和预期成本两类。成本的时间性是指成本的确定时间。

历史成本是指过去已经实际支付的成本,即实际成本。

预期成本是按一定方法事先确定的成本,包括计划成本、定额成本、标准成本、估算成

本等。

计划成本一般是在计划期开始前，根据前几年的平均定额成本或平均实际成本，对产品制订的一种预计成本。

定额成本是根据企业物化劳动和活劳动的消耗水平（先进的水平、实际的水平）制订的一种预期成本，以此作为成本控制的重要依据。实际工作中，常将实际成本与定额成本进行对比，确定出实际脱离定额的差异，分析其原因，借以考核成本管理的效果。

估算成本是根据企业规划等资料，粗略测算的成本，是机会成本的一种特殊形态。如根据企业的目标利润、可能售价等指标，估算和测算新产品的成本。又如， $\text{房价} = \text{地价} + \text{利润} + \text{税费} + \text{水电暖的配置费} + \text{造价} + \dots$

标准成本是单位产品的目标成本即标准成本。按成本项目的构成，根据现行的技术经济条件下的标准用量和标准价格制订出单位产品的目标成本。标准用量，如材料消耗量、工时消耗量等；标准价格，如人工单价、材料单价等。标准成本是一种有效的成本管理制度。通过实际成本与标准成本的比较，确定成本差异，分析差异产生的原因，以进一步加强成本管理。

四、成本的作用

成本是商品经济中一个极为重要的经济范畴，其经济实质决定了它是反映和控制企业生产经营过程劳动耗费的综合性价值指标，同时又是确定企业生产经营成果的现实基础。在市场经济条件下，成本的重要作用主要表现在以下几个方面。

（一）成本是反映和控制劳动耗费的基本手段

在商品价值一定的条件下，成本和收益是互为消长的两个因素。企业经营的目标是获得良好的经济效益，为此必须对产品生产中的物化劳动和活劳动进行严格控制，而这首先应对各项劳动耗费如实反映和准确计量。成本的控制过程实际上也就是企业的各项生产要素优化组合的过程。企业的设备利用是否充分、材料消耗是否节约、劳动组织是否合理，资金运用是否得当等，都会从成本指标上反映出来。因此，成本指标在作为劳动耗费和价值补偿尺度的同时，又是衡量企业经营管理工作质量的一个重要标准。只有搞好企业的经营管理，将企业的各项劳动耗费控制在社会平均劳动的范围内，企业的经营目标才能实现。

（二）成本是补偿劳动耗费的主要尺度

劳动耗费的补偿是再生产活动的必然要求。要维持企业正常的生产经营活动，企业的各项耗费必须从企业取得的收入中得到补偿，这就使企业的销售收入和费用成本建立了内在的联系。但应该补偿多少适宜？这必须借助于成本这个劳动耗费的客观尺度，即产品的生产和销售所发生的物化劳动和活劳动耗费的总和，也表明了企业生产经营耗费补偿份额的大小。劳动补偿与劳动耗费是等量的，耗费越多，补偿相应越高，反之则越低。由此可见，运用成本这一补偿尺度，可以确定企业生产经营的成果，对企业的生存与发展有着重要意义。

（三）成本是制订产品价格的重要依据

销售收入的实现是企业生存和发展的基础，而企业要取得销售收入，合理的价格是不可忽视的一项重要因素。根据经济学原理，产品价格应大体符合商品的价值，企业在制定产品价格时，应遵循价值规律的基本要求，但在市场经济还不发达的现阶段，各种商品的价值尚无统一的尺度，只能通过企业生产经营中的各项耗费，间接地反映产品价值。马克思指出：“商品出售价格的最低经济界限，是由商品的成本价格规定的。如果商品低于它的成本出售，

生产成本中已经消耗的组成部分,就不能全部由出售价格得到补偿。如果这个过程继续下去,预付资本价值就会消失。”因此,国家的价格政策,是以社会平均成本水平为基础,考虑平均利润水平和其他政策因素而定的。因此,企业间的竞争主要是成本的竞争,因为成本的高低决定着企业收益水平的高低。

(四) 成本是企业经营决策的重要基础

管理的过程也是决策与控制的过程。企业在激烈的市场竞争中随时都面临着大大小小的决策。经营决策的过程实际上是对各备选方案进行成本效益的比较、分析和评价的过程。成本资料在其中起着极为重要的作用。典型的成本是产品成本,以此为依托,企业可以计算出诸如机会成本、差量成本、边际成本等许多管理上所需要的成本,它们为企业的经营决策提供各种必需的成本信息。从一定意义上来说,成本信息是否准确可靠是经营决策是否成功的关键。因此,成本是经营决策的重要基础。

五、不同目的性产品成本的计算方法

(一) 制订产品价格与确定重要产品

在这一目的下,产品成本应该包括从产品研究开发起,到将产品送到客户手中为止所有的成本。如研究与开发成本、设计成本、生产成本、配料成本、配送成本、顾客服务成本等。

(二) 与政府机构签订补偿协议

一些机构明确规定企业的“下游”成本——销售成本不在补偿之列,而研究与开发的部分可能得到补偿,如研究与开发成本、设计成本、生产成本等。

(三) 对外提供财务报告

这里主要是指在资产负债表与利润表上报告的可计入存货成本,在公认的会计准则框架下,对外报告的产品成本只包括制造成本,如设计成本、生产成本等。

不同目的下,各项成本归入去向如图 1-6 所示。

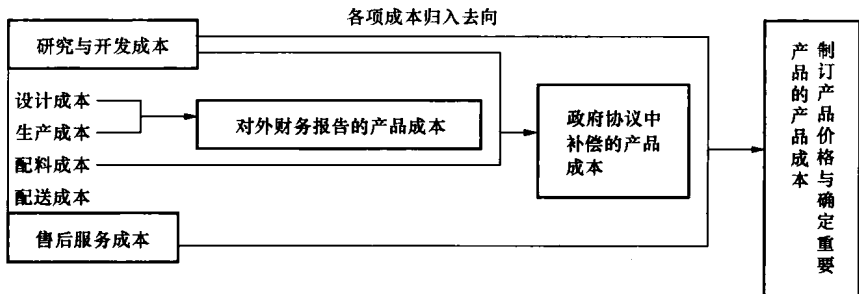


图 1-6 不同目的下各项成本归入去向图

第二节 成本会计综述

一、成本会计的产生和发展

成本会计是社会经济发展的产物,它的产生和发展的过程也就是一部商品经济和企业管理的发展史。成本会计是会计的一个重要分支,是从会计活动中分离出来的一项专业会计,其先后经历了早期、近代、现代三个阶段。

（一）成本会计的产生

成本会计的产生要追溯到工场手工业的时期,大体上经历了从16世纪30年代~19世纪中期约300年的历史。这一时期是商业资本占优势的时期,产业资本还处于发展初期。由于市场竞争并不激烈,只要占有资源、拥有产品便拥有市场。所以产业资本之间的竞争更多地体现在对资源的争夺上而不是在控制成本方面。因此,成本问题虽然因为确定盈亏的需要而开始受到关注,但并未得到足够重视。这时的成本计算只是工厂主的附带操作,刚开始只是进行粗略估计,后来改用统计的方法计算成本,但成本计算还处于会计账簿之外,并且产品成本中也不包含固定资产折旧等间接费用,计算极不准确。

随着产业规模的扩展,成本逐渐变得重要起来,因此,人们开始积累成本资料,并对成本计算方法加以改进。一般认为最早设置费用成本明细账的是意大利的Medici家族。他们在其经营的纺织厂中,将成本计算与复式记账法相结合,按毛纺织的生产工艺,设置了染色工账、纺毛工账、织布工账等分类账,并开始意识到折旧费用与成本的关系。这被看成是成本会计的最早萌芽。同一时期,成本会计在荷兰、法国、英国等国也取得了很大的进展。16世纪法国的普兰庭印刷厂已经建立了简单的关于成本核算的账户体系,并采用相当于现在的品种法计算产品成本;1750年,英国人James Dodson在他的鞋厂里采用了最初的分批成本计算方法;1777年,英国的Wardhaugh Jhompson为他的袜厂设计了从存货、纺麻、漂白、染色、织袜到整理的一整套会计记录,形成了分步成本计算的雏形;1804年,德国人John Michael在《商业体系论》一书中,对成本的要素进行了分类,并阐述了直接费用、间接费用的概念及其区分方法。这些都表明成本计算已与会计账簿相结合,标志着成本会计的产生。但由于当时生产力水平还很低,因而成本会计尚未形成一整套成熟的核算体系,与真正意义上的成本会计相去甚远。

（二）成本会计的发展

成本会计产生后,经历了以下三个发展阶段。

1. 早期的成本会计

约19世纪末至20世纪初,处于资本主义自由竞争时期。最初的企业经营大多数采用独资或合伙形式,在债务上负无限责任。虽然18世纪已出现公司,但这种组织形式尚不普遍。这时的企业所有权与经营权是合二为一的,业务较简单,管理包括记账,都由业主操作,实际上是一种由工厂主凭经验以个人为中心的传统管理。随着资本主义经济的发展,资本的聚积再加上公司形式特别是股份制有限公司的纷纷出现,使企业规模不断扩大,并使工厂主对先进技术和设备的投资成为可能。因此机器操作渐渐代替了手工劳动,最终导致在资本主义发展最早的英国爆发了工业革命。工业革命的影响迅速扩展到欧洲大陆和世界其他国家,企业的数量与规模都在迅速扩展,相互间的竞争开始变得激烈起来。由此又造成工厂主争相在技术更新上加大投资,使企业间接费用的数额越来越大,占生产成本的比重越来越高,已不可能像过去那样再作为损失处理。因此,研究间接费用的处置方法,为产品定价与损益计算提供客观的产销成本就成为市场竞争的现实需要。1885年,梅特卡夫(H. Metcalfe)所著的《制造成本》一书在英国出版;1887年,加克(E.Garcke)等人的《工厂会计》也随后出版。这些19世纪最著名的成本会计专著中讨论了成本的形态问题,对产品的主要成本、车间费用、管理费用的范围都作出了规定,并在人工成本的归集分配和材料费用的核算、管理方面提出了一系列可行的方法,如永续盘存制、先进先出法等,使成本会计体系得以确立。因此,可