

高职高专财务会计专业精编教材



# 成本会计

第2版

蒋国发 ■ 编著



清华大学出版社

高职高专财务会计专业精编教材

# 成本会计

第2版

蒋国发 ■ 编著

常州大学图书馆  
藏书章

清华大学出版社  
北京

## 内 容 简 介

本书以工业企业成本核算为主线,对成本会计的基本理论和基本方法做了较为全面、系统的阐述;同时,针对各行业在成本核算上的差别,对商品流通企业、房地产开发企业、施工企业、交通运输企业、旅游餐饮服务企业及农业企业的成本核算特点进行了概括性的阐述。全书内容主要包括:成本会计总论、成本核算概述、要素费用的核算、辅助生产费用的核算、制造费用的核算、生产损失的核算、生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算、产品成本计算方法概述、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、成本报表的编制与分析、其他主要行业的成本核算。

本书坚持理论与实际相结合,充分体现以能力为本位的思想,注重在学习成本会计理论知识的基础上重点培养学生的成本会计实践操作能力,各章附有思考题,并在本书后面附有配套的练习题,便于学习和理解,以实现高等职业教育的目标。

本书既可作为高职高专院校会计及相关专业的教学用书,也可作为在职财务会计人员的培训及自学参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

## 图书在版编目(CIP)数据

成本会计/蒋国发编著. —2版. —北京:清华大学出版社,2010.7

(高职高专财务会计专业精编教材)

ISBN 978-7-302-23277-3

I. ①成… II. ①蒋… III. ①成本会计—高等学校:技术学校—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第142160号

责任编辑:刘士平

责任校对:袁芳

责任印制:王秀菊

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦A座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质 量 反 馈:010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

印 装 者:三河市春园印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印 张:18.75 字 数:448千字

版 次:2010年7月第2版 印 次:2010年7月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:28.00元

# 第2版前言

高职高专财务会计专业精编教材

《成本会计》(第1版)自2008年1月由清华大学出版社出版以来,迄今已发行了13 000多册,国内诸多院校的会计及相关专业教师选用本书授课,在使用中提出了很多宝贵的意见和建议。此次对原书进行修订,主要基于以下三点考虑:一是随着我国成本会计理论与实践的发展,原书中的部分内容须进行更新,以便使该书能够不断地适应成本会计理论与实践发展的需要;二是吸取广大读者的意见和建议,完善教材中的部分章节;三是在教学实践中,发现原书中的部分例题与习题重复,甚至存在个别错漏之处,为了更好地适应教学需要,对广大读者负责,须对这些存在的问题进行修订。

《成本会计》(第2版)是在保持原书特色的基础上,对原书的内容进行了调整、修改与充实,主要包括:充实了第1章中设计成本会计制度的内容;调整了第3章中人工费用核算的内容,并修改为职工薪酬的核算;修改了第6章和第10章的部分例题等;对原书中的个别错漏之处进行修正。

《成本会计》(第2版)由福建江夏学院会计系的蒋国发副教授编著。在编著过程中,参考了有关成本会计的各类书籍和文章,也得到清华大学出版社职业教育分社的大力支持,在此一并表示诚挚的谢意。真诚地希望广大读者对本书提出批评与建议,以便今后进一步修订。如有赐教,发电子邮件至 [gfjiang@tom.com](mailto:gfjiang@tom.com) 邮箱。

编者  
2010年7月

# 前 言

高职高专财务会计专业精编教材

《成本会计》作为财务会计类专业的一本核心专业课教材,版本多样,各具特色,但符合高职高专特定教学目标和培养方向的教材并不多见。我们出版这样一本教材,一方面是为了适应高职高专成本会计教学改革的需要;另一方面是作为高职高专省级精品课的主讲教师,希望将我们在《成本会计》课程教学中所积累的经验融入教材之中,使本教材在实际教学中发挥更好的作用。

本书主要根据我国财政部颁布实施的《企业会计准则》和《企业财务通则》,结合我国会计改革和国际惯例及有关成本管理制度的要求,并吸收我国会计工作和会计教学的实践经验以及同类教材的优点编写而成。本书主要介绍了成本会计的基本理论、基本方法和基本操作技术。本书共分14章,其中:第1章介绍成本会计的基本理论;第2章至第7章主要介绍成本会计核算的基本原理;第8章至第12章主要介绍产品成本计算的品种法、分批法、分步法和分类法;第13章介绍了企业成本报表的编制与分析;第14章扼要地介绍了其他主要行业的成本核算。

本书从“理论够用为度,重在实践技能”的职业教育目标出发,按照着重掌握成本会计实用技能的指导方针来安排教材的结构和内容,使本教材结构合理、深浅适中,易于实训操作。在本教材编写过程中,力求遵循以下三个基本原则:一是理论和实践相结合,注重实践操作;二是反映成本会计工作规律,具有相对稳定性;三是反映认识由浅入深循序渐进的规律,便于学习和理解。此外,本书围绕教材内容,精心设计了大量例题,在每章内容之后配有思考题,并在本书最后附有配套的练习题,使教材内容通俗易懂,便于学习和掌握本课程的基本内容,便于学习者掌握成本会计的基本理论和基本方法。

与其他各种同类教材相比,本教材突出了高职高专教育的特点,适应职业岗位培养目标的要求,注重加强对受教育者实际操作技能的培养。

本书既可作为高职高专院校会计及相关专业的教学用书,也可作为在职财务会计人员的培训及自学参考书。

本书由蒋国发副教授编著。在本书编著过程中,得到了清华大学出版社职业教育分社的大力支持,以及同仁们的积极鼓励,并参考了一些相关的文献资料,这里一并向他们表示衷心的感谢!

由于编者水平有限,书中难免存在错漏之处,恳请读者批评指正。

编 者  
2008年1月

# 目 录

高职高专财务会计专业精编教材

<b>第 1 章 成本会计总论</b> .....	(1)
1.1 成本费用的概念 .....	(1)
1.1.1 成本费用的基本含义 .....	(1)
1.1.2 我国现行会计制度对成本费用的界定 .....	(2)
1.2 成本会计的产生与发展 .....	(4)
1.2.1 早期的成本会计阶段(1880—1920 年) .....	(4)
1.2.2 近代的成本会计阶段(1921—1950 年) .....	(5)
1.2.3 现代的成本会计阶段(1951 年及以后) .....	(5)
1.3 成本会计的基本概念 .....	(6)
1.3.1 成本会计的概念 .....	(6)
1.3.2 成本会计与管理会计、财务会计的关系 .....	(6)
1.3.3 成本会计的内容 .....	(7)
1.4 成本会计的职能 .....	(9)
1.4.1 成本会计的职能 .....	(9)
1.4.2 成本会计的任务 .....	(11)
1.5 成本会计的工作组织 .....	(11)
1.5.1 设置成本会计机构 .....	(11)
1.5.2 配备成本会计人员 .....	(12)
1.5.3 设计成本会计制度 .....	(12)
思考题 .....	(13)
<b>第 2 章 成本核算概述</b> .....	(14)
2.1 成本核算的一般原则 .....	(14)
2.1.1 成本分期核算原则 .....	(14)
2.1.2 费用合理分配原则 .....	(14)
2.1.3 划分资本性支出与收益性支出原则 .....	(15)
2.1.4 权责发生制原则 .....	(15)
2.1.5 实际成本计价原则 .....	(15)
2.1.6 一致性原则 .....	(16)

2.1.7	合法性原则	(16)
2.1.8	重要性原则	(16)
2.2	成本核算的基本要求	(16)
2.2.1	对生产经营费用进行合理的分类	(17)
2.2.2	对成本费用进行正确的确认和计量	(19)
2.2.3	正确划分各种成本费用界限	(21)
2.2.4	正确确定财产物资的计价和价值结转方法	(22)
2.2.5	做好成本会计的基础工作	(22)
2.2.6	采用适当的成本计算方法	(24)
2.3	成本核算的一般程序	(24)
2.3.1	审核和控制生产费用	(24)
2.3.2	确定成本计算对象	(24)
2.3.3	确定成本项目	(24)
2.3.4	确定成本计算期	(25)
2.3.5	设置成本费用明细账或成本计算单	(25)
2.3.6	归集和分配生产费用	(25)
2.3.7	计算完工产品成本	(25)
2.4	成本核算的账户设置	(25)
2.4.1	成本核算的主要账户	(25)
2.4.2	成本核算的账务处理程序	(28)
	思考题	(31)
<b>第3章</b>	<b>要素费用的核算</b>	<b>(32)</b>
3.1	材料费用的核算	(32)
3.1.1	材料费用概述	(32)
3.1.2	原材料收发的核算	(32)
3.1.3	原材料费用的分配	(34)
3.1.4	燃料费用的分配	(37)
3.1.5	周转材料的核算	(38)
3.2	外购动力费的核算	(41)
3.2.1	外购动力费概述	(41)
3.2.2	外购动力费的分配方法	(41)
3.3	职工薪酬的核算	(42)
3.3.1	职工薪酬与工资总额的组成	(42)
3.3.2	职工薪酬核算的原始记录	(43)
3.3.3	基本工资的计算	(43)
3.3.4	工资费用的分配	(46)
3.3.5	其他职工薪酬的核算	(48)
3.4	折旧费用的核算	(50)

3.4.1 折旧费用概述 .....	(50)
3.4.2 折旧费用的分配 .....	(51)
3.5 其他费用的核算 .....	(52)
3.5.1 本期费用的核算 .....	(52)
3.5.2 待摊费用的核算 .....	(52)
3.5.3 预提费用的核算 .....	(52)
思考题 .....	(53)
<b>第4章 辅助生产费用的核算 .....</b>	<b>(54)</b>
4.1 辅助生产费用归集的核算 .....	(54)
4.1.1 辅助生产费用核算的特点 .....	(54)
4.1.2 辅助生产费用归集的核算 .....	(54)
4.2 辅助生产费用分配的核算 .....	(57)
4.2.1 直接分配法 .....	(58)
4.2.2 交互分配法 .....	(59)
4.2.3 代数分配法 .....	(60)
4.2.4 计划成本分配法 .....	(62)
思考题 .....	(63)
<b>第5章 制造费用的核算 .....</b>	<b>(64)</b>
5.1 制造费用归集的核算 .....	(64)
5.1.1 制造费用的内容 .....	(64)
5.1.2 制造费用账户的设置 .....	(65)
5.1.3 制造费用归集的核算 .....	(65)
5.2 制造费用分配的核算 .....	(67)
5.2.1 生产工时比例分配法 .....	(67)
5.2.2 生产工人工资比例分配法 .....	(68)
5.2.3 机器工时比例分配法 .....	(69)
5.2.4 按年度计划分配率分配法 .....	(70)
思考题 .....	(71)
<b>第6章 生产损失的核算 .....</b>	<b>(72)</b>
6.1 废品损失的核算 .....	(72)
6.1.1 废品损失的含义 .....	(72)
6.1.2 废品损失的归集 .....	(73)
6.1.3 废品损失的分配 .....	(75)
6.2 停工损失的核算 .....	(76)
6.2.1 停工损失的含义 .....	(76)



6.2.2	停工损失的归集 .....	(76)
6.2.3	停工损失的分配 .....	(77)
	思考题 .....	(78)
<b>第7章</b>	<b>生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算 .....</b>	<b>(79)</b>
7.1	在产品及其数量的核算 .....	(79)
7.1.1	在产品的含义 .....	(79)
7.1.2	在产品数量的核算 .....	(80)
7.2	生产费用在完工产品与期末在产品之间的分配 .....	(81)
7.2.1	不计算在产品成本法 .....	(82)
7.2.2	在产品按固定成本计价法 .....	(83)
7.2.3	在产品按定额成本计价法 .....	(83)
7.2.4	在产品按完工产品成本计算法 .....	(84)
7.2.5	定额比例法 .....	(85)
7.2.6	约当产量比例法 .....	(87)
7.2.7	在产品按原材料费用计价法 .....	(91)
	思考题 .....	(93)
<b>第8章</b>	<b>产品成本计算方法概述 .....</b>	<b>(94)</b>
8.1	影响成本计算方法的因素 .....	(94)
8.1.1	生产的分类 .....	(94)
8.1.2	影响产品成本计算方法的因素 .....	(95)
8.2	产品成本计算的方法 .....	(97)
8.2.1	产品成本计算的基本方法 .....	(97)
8.2.2	产品成本计算的辅助方法 .....	(98)
8.2.3	各种成本计算方法的实际应用 .....	(100)
	思考题 .....	(100)
<b>第9章</b>	<b>产品成本计算的品种法 .....</b>	<b>(101)</b>
9.1	品种法概述 .....	(101)
9.1.1	品种法的含义 .....	(101)
9.1.2	品种法的特点 .....	(101)
9.1.3	品种法的适用范围 .....	(102)
9.1.4	品种法的计算程序 .....	(102)
9.2	品种法举例 .....	(103)
9.2.1	企业的基本情况 .....	(103)
9.2.2	成本计算的相关资料 .....	(104)
9.2.3	品种法的成本计算程序 .....	(105)
	思考题 .....	(114)

<b>第 10 章 产品成本计算的分批法</b> .....	(115)
10.1 分批法概述 .....	(115)
10.1.1 分批法的含义 .....	(115)
10.1.2 分批法的适用范围 .....	(115)
10.1.3 分批法的特点 .....	(116)
10.1.4 间接计入费用的分配方法与分批法的分类 .....	(117)
10.2 一般分批法 .....	(117)
10.2.1 一般分批法的计算程序 .....	(117)
10.2.2 一般分批法举例 .....	(118)
10.3 简化分批法 .....	(122)
10.3.1 简化分批法的含义 .....	(122)
10.3.2 简化分批法的特点 .....	(123)
10.3.3 简化分批法的适用范围 .....	(123)
10.3.4 简化分批法的计算程序 .....	(123)
10.3.5 简化分批法的举例 .....	(124)
思考题 .....	(127)
<b>第 11 章 产品成本计算的分步法</b> .....	(128)
11.1 分步法概述 .....	(128)
11.1.1 分步法的含义 .....	(128)
11.1.2 分步法的适用范围 .....	(128)
11.1.3 分步法的特点 .....	(129)
11.2 逐步结转分步法 .....	(129)
11.2.1 逐步结转分步法的特点 .....	(129)
11.2.2 综合逐步结转分步法 .....	(130)
11.2.3 分项逐步结转分步法 .....	(134)
11.3 平行结转分步法 .....	(139)
11.3.1 平行结转分步法的特点 .....	(139)
11.3.2 平行结转分步法的成本计算程序 .....	(140)
11.3.3 各步骤应计入产成品成本份额的计算 .....	(140)
11.3.4 平行结转分步法的成本计算实例 .....	(141)
思考题 .....	(143)
<b>第 12 章 产品成本计算的分类法</b> .....	(144)
12.1 分类法 .....	(144)
12.1.1 分类法的含义 .....	(144)
12.1.2 分类法的适用范围 .....	(144)
12.1.3 分类法的成本计算程序 .....	(145)

12.1.4	分类法下各类在产品成本的计价及类内各种产品成本的计算	(145)
12.1.5	分类法的成本计算实例	(146)
12.2	联产品的成本计算	(149)
12.2.1	联产品成本的计算方法	(149)
12.2.2	联产品的成本计算实例	(150)
12.3	副产品的成本计算	(151)
12.3.1	直接对外销售的副产品成本计算	(151)
12.3.2	需进一步加工的副产品成本计算	(152)
12.3.3	副产品的成本计算实例	(152)
12.4	等级品的成本计算	(153)
12.4.1	等级品成本计算方法	(153)
12.4.2	等级品的成本计算实例	(154)
	思考题	(155)
<b>第13章</b>	<b>成本报表的编制与分析</b>	(156)
13.1	成本报表的编制	(156)
13.1.1	成本报表概述	(156)
13.1.2	成本报表的编制	(159)
13.2	成本报表分析	(164)
13.2.1	成本报表分析的原则	(164)
13.2.2	成本分析的方法	(165)
13.2.3	成本报表分析的内容	(168)
	思考题	(175)
<b>第14章</b>	<b>其他主要行业的成本核算</b>	(176)
14.1	商品流通企业的成本核算	(176)
14.1.1	商品流通企业成本费用的构成	(176)
14.1.2	批发企业商品销售成本的计算和结转	(177)
14.1.3	零售企业商品销售成本的计算和结转	(178)
14.2	房地产开发企业的成本核算	(179)
14.2.1	房地产开发企业成本核算的特点	(179)
14.2.2	房地产开发企业成本的核算	(180)
14.2.3	土地开发的成本核算	(182)
14.3	施工企业的成本核算	(185)
14.3.1	施工企业成本核算的特点	(185)
14.3.2	施工企业工程成本的构成内容	(186)
14.3.3	已完工程实际成本的确定与结转	(186)
14.4	交通运输企业的成本核算	(188)

14.4.1	交通运输企业成本核算的特点 .....	(188)
14.4.2	交通运输企业营运成本的核算 .....	(189)
14.5	旅游饮食服务企业的成本核算 .....	(190)
14.5.1	旅游饮食服务企业成本核算的特点 .....	(190)
14.5.2	旅游饮食服务企业营业成本的核算 .....	(190)
14.6	农业企业的成本核算 .....	(191)
14.6.1	农业企业成本核算的特点 .....	(191)
14.6.2	农业企业生产成本的核算 .....	(192)
	思考题 .....	(193)
 <b>附录 成本会计配套练习题及参考答案 .....</b>		<b>(194)</b>
<b>参考文献 .....</b>		<b>(284)</b>

# 第 1 章

## 成本会计总论

### 【学习导读】

成本会计作为会计学的一个重要分支,在企业生产经营管理活动中具有其特有的职能作用、工作任务和方法。通过本章的学习,旨在理解成本费用的一般概念,了解成本会计产生和发展的历史过程及其特点,熟悉成本会计的任务和成本会计的工作组织,掌握成本会计的概念、成本会计的内容和成本会计的职能。

## 1.1 成本费用的概念

### 1.1.1 成本费用的基本含义

成本费用是商品经济的产物,是商品经济中的一个价值范畴,是商品价值的主要组成部分。企业要进行生产经营活动或达到一定的目的,就必须耗费一定的资源,这些资源主要包括人力、物力和财力。企业进行生产经营管理活动或为了达到一定的目的所耗费各种资源的货币表现,称为费用,对象化后的费用,称为成本。为了准确理解成本的基本含义,可以从理论成本和实际成本两个角度进行界定,其中:

理论成本是一种广义的成本。在理论上,长期以来我国理论界主要是以马克思在《资本论》中的有关论述来论证成本的含义。马克思指出,产品的价值( $W$ )由生产中消耗的物化劳动的转移价值( $C$ )、劳动者为自己劳动所创造的价值( $V$ )和劳动者为社会创造的剩余价值( $M$ )三个部分构成,即  $W=C+V+M$ ,其中:产品成本由  $C+V$  构成的。因此,从理论上讲,成本通常是指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,是生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现。

实际成本是理论成本的具体化。在实践上,成本是指按照成本开支的范围,以正常生产经营活动为前提,根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。实际上,产品成本除  $C+V$  之外,还包括不形成产品价值的损失性支出,如废品损失、停工损失等。

在完全成本法和制造成本法两种不同的成本制度体系下,产品的实际成本构成是不同的。其中,在实行完全成本法的成本制度下,实际的产品成本构成不仅包括企业在制造产品过程中所发生的各种生产费用,还包括企业在经营管理期间所发生的各种期间费用。而在实行制造成本法的成本制度下,实际的产品成本仅包括企业在制造产品过程中所耗费的各

种生产费用,而不包括期间费用。目前,我国实行的是制造成本法。在制造成本法下,产品的生产成本就是生产费用的对象化。

一般来说,理论成本与实际成本之间既有联系又有区别。二者之间的联系主要表现在:实际成本是在理论成本的指导下的具体实践的成本,它的确认是以理论成本为基础,同时它又是一种检验理论成本的成本,是丰富和发展理论成本的实践性成本。但是,二者之间也存在着区别,其主要表现在:理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量;而实际成本往往受客观条件包括经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响,实际成本在一定程度上脱离理论成本。究其原因,主要是因为在我国目前存在多种所有制和多生产主体的情况下,各个生产主体计算生产耗费量和补偿量的观念是不同的;同时,由于目前客观上存在物价上涨、劳动报酬时增时减、固定资产折旧率不同以及内外部原因引起其他费用的变化的情况,即使同一生产主体,同一成本对象,在不同的成本计算期里计算的实际成本也会有所不同;此外,宏观经济管理政策和体制的变动,引起微观成本开支内容、范围的调整,使实际成本在一定程度上脱离理论成本。

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断的变化发展之中。现在,对于成本的定义已不再仅仅局限于产品成本的范畴,例如美国会计学会与标准委员会就如此定义成本:成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。从这一定义看,成本的外延除了产品成本的概念与内容,它还可以包括:劳务成本、工程成本、开发成本、资产成本、资金成本、质量成本、环保成本,等等。

此外,由于成本管理的不同目的对成本信息的不同需求,使成本有各种各样的组合,同时,人们对它的认识也是日趋深化的。于是,目标成本、可控成本、责任成本、相关成本、可避免成本等新的成本概念源源不断地出现,形成了多元化的成本概念体系。

综上所述,一般认为成本有以下几方面的含义。

(1) 成本属于商品经济的价值范畴。即成本是构成商品价值的重要组成部分,是商品生产中生产要素耗费的货币表现。

(2) 成本具有补偿的性质。它是为了保证企业再生产而应从销售收入中得到补偿的价值。

(3) 成本的本质是一种价值牺牲。它作为实现一定的目的而付出资源的价值牺牲,可以是多种资源的价值牺牲,也可以是某些方面的资源价值牺牲;甚至从更广的含义看,成本是为达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值,在经营决策中采用的机会成本就有这种含义。

### 1.1.2 我国现行会计制度对成本费用的界定

根据我国目前实施的《企业会计制度》和《企业会计准则——基本准则》的规定,费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产

品、已提供劳务的成本等计入当期损益。企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。符合费用定义和费用确认条件的项目,应当列入利润表。

因此,费用是指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

根据以上关于费用的定义可以看出,费用具有以下两个基本特征:一是费用最终将会减少企业的资源,这种减少具体表现为企业资金支出,从这种意义上说,费用实质上是企业的一种资产流出,它与资产流入企业所形成的收入相反。二是费用最终会减少企业的所有者权益。通常,企业的资金流入会增加企业的所有者权益;相反,资金流出会减少企业的所有者权益,即形成企业的费用。但是,企业在生产经营过程中,有的支出是不应归入费用的。例如,企业以银行存款偿付一项债务,只是一项资产和一项负债的等额减少,对所有者权益没有影响,因此,不构成费用;又如,企业向投资者分配股利或利润,这一资金流出虽然减少了企业的所有者权益,但其属性是对企业实现利润的分配,不是经营活动的结果,也不应作为费用。

根据以上关于费用的阐述,费用可分为计入成本的费用和期间费用。费用的内容和分类,见图 1-1。

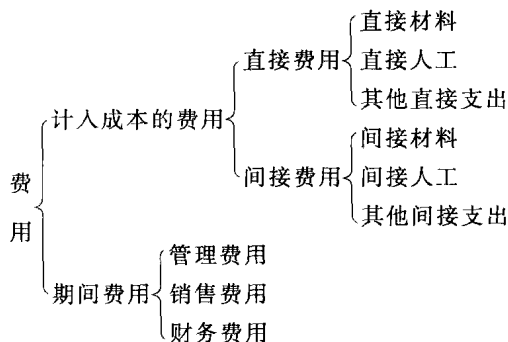


图 1-1 成本与费用的关系

从上面的成本与费用的关系图中可以看出,企业在生产经营管理活动过程中发生的各种费用,可以分为:

(1) 计入成本的费用。它是指可以计入产品生产成本的各项生产费用,包括直接费用和间接费用。其中,直接费用是指企业为了生产产品和提供劳务而发生的直接材料、直接人工、商品进价和其他直接费用等各项直接支出;间接费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的间接材料、间接人工、其他间接费用等各项间接支出。

(2) 期间费用。它是指不能计入产品生产成本,而应由本期损益负担的费用,包括管理费用、销售费用和财务费用。其中,管理费用是指应由企业统一负担的、为组织和管理生产经营活动而发生的费用,如公司经费、技术转让费、职工教育经费等;销售费用是指企业销售商品过程中发生的费用,如运输费、包装费、广告费等,以及为销售本企业商品而专

设的销售机构的经费,商品流通企业在购买商品的过程中所发生的进货费用也包括在内;财务费用是指企业为了筹集生产经营所需资金等而发生的费用,如利息支出、银行手续费等。

需要指出的是,在我国会计实务中,费用和成本是两个并行使用的概念,两者之间既有联系也有区别。首先,成本是按一定对象所归集的费用,是对象化了的费用。也就是说,生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用,是按照产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集而形成的。其次,两者之间也是有区别的。费用是资产的耗费,它与一定的会计期间相联系,而与生产哪一种产品无关;成本与一定种类和数量的产品或商品相联系,而不论发生在哪一个会计期间。

正确计算产品成本,对于企业是生产经营管理具有重要的意义,其主要表现在:产品成本首先是补偿企业生产耗费的一种尺度;产品成本也是综合反映企业工作质量的一个重要财务指标;同时,产品成本是制定产品价格时必须考虑的一项重要因素。此外,产品成本也是企业进行生产经营决策的重要依据。

## 1.2 成本会计的产生与发展

成本会计是随着商品经济的形成而产生的。生产成本产生于资本主义的简单协作和工场手工业时期,完善于资本主义大机器工业生产阶段。随着资本主义简单协作的发展,引起了工场手工业的产生,这时各种劳动的结合表现为资本的生产力。生产力的发展和生产关系的完善对生产管理提出了新的要求,资本家为了获取更多的剩余价值,对生产过程中的消耗和支出更加注意核算,因此,生产成本核算提上议事日程。

同时,成本会计是随商品经济的发展而发展的。20世纪初美国和西方国家的许多企业推行泰勒制,不仅推动了生产的发展,也促进了管理和成本会计的发展,产生了用于成本控制和标准成本法,使成本会计的职能从成本计算进而扩展到成本控制和标准成本法。第二次世界大战后,科学技术高速发展,生产力水平迅速提高,企业生产经营能力高涨,市场竞争日益激烈,促使企业成本会计不仅要精打细算,还要为降低产品成本而献计献策。

成本会计的发展经历了早期的成本会计、近代的成本会计和现代的成本会计三个历史阶段。成本会计的方法和理论,随着发展阶段的不同而有所不同。

### 1.2.1 早期的成本会计阶段(1880—1920年)

早期的成本会计,起源于英国。随着英国产业革命完成,机器代替了手工劳动,工厂代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。当时认为成本会计就是汇集生产成本的一种制度,主要是用来计算和确定产品的生产成本和销售成本。在这期间,英国会计学家已经设计出订单成本计算和分步成本计算的方法(当时应用的范围只限于工业企业),后来传到美国及其他国家。从成本会计的方式来看,在早期的成本会计阶段,主要是采用分批法或分步法成本会计制度;从成本会



计的目来看,计算产品成本是为了确定存货成本及销售成本。所以,初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

### 1.2.2 近代的成本会计阶段(1921—1950年)

近代的成本会计,形成于美国。19世纪末20世纪初,在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理,对成本会计的发展产生了深刻的影响。近代的成本会计,主要是美国会计学家提出的标准成本会计制度,在原有的成本积聚的基础上增加了“管理上的成本控制与分析”的新职能。在这种情况下,成本会计就不仅是计算和确定产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以进行日常的成本控制与定期的成本分析。正因为成本会计扩大了管理职能,于是应用的范围也从原来的工业企业扩大到商业企业、公用事业及其他服务性行业。总之,标准成本法的出现使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大的变化,成本会计进入了一个新的发展阶段。近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,为生产过程的成本控制提供条件。

### 1.2.3 现代的成本会计阶段(1951年及以后)

现代的成本会计,发展于一些西方发达国家,如美国、英国等。现代会计的特征主要表现在以下两个方面。

一是形成了多元化的成本概念体系。20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期。随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到广泛应用,从而使成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计发展重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。今天对于成本的定义已不再仅仅局限于产品成本的范畴,例如美国会计学会与标准委员会就如此定义成本:成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。从这一定义看,成本的外延除了产品成本的概念与内容,它还可以包括:劳务成本、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。除此之外,由于成本管理的不同目的,形成对成本信息的不同需求,人们对成本的认识日趋深化,于是,目标成本、可控成本、责任成本、相关成本、可避免成本等新的成本概念源源不断地涌现,形成了多元化的成本概念体系。

二是提出了战略成本管理的思维。尤其是20世纪80年代以来,随着计算机技术的进步,生产方式的改变,产品生命周期的缩短,以及全球性竞争的加剧,大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。成本管理的视角应由单纯的生产经营过程管理和重股东财富,扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理,更加关注产品的顾客可察觉价值;同时要求企业更加注重内部组织管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。此时,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。