



新世纪高职高专实用规划教材

经管系列

成本会计

曾富全 主 编
韦群生 耿闪清 副主编

赠送
电子课件

清华大学出版社

新世纪高职高专实用规划教材 经管系列

成本会计

曾富全 主 编
韦群生 耿闪清 副主编

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书按照我国最新的财会法规制度和高等教育教学的基本要求,以应用为宗旨,以制造业企业产品成本核算为主线,密切结合我国成本会计工作的实际,注重吸收国内外成本会计的成熟理论与方法,详细介绍了制造业企业产品成本核算的基本原理与产品成本的计算方法、成本报表的编制与分析方法。同时,为拓展学生的知识面和增强其就业适应能力,本书兼顾介绍了商品流通企业、施工企业、农业企业成本核算的基本业务知识与技能。为既便于教师教学,又有利于学生自学,各章均附有学习要求与目标、学习方法、思考题、练习题,书后还附有习题参考答案。

全书结构严谨,内容翔实,文字简练,阐述透彻,突出操作性、条理性、新颖性。本书适用于高等教育各层次(本科、专科、高职)、各类型(普通、成人、电大、远程教育)会计类专业的教学,也可作为会计人员培训的教材和自学参考书。

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/曾富全主编;韦群生,耿闪清副主编. —北京:清华大学出版社,2009.9
(新世纪高职高专实用规划教材 经管系列)
ISBN 978-7-302-20941-6

I. 成… II. ①曾… ②韦… ③耿… III. 成本会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 150355 号

责任编辑:彭 欣

封面设计:山鹰工作室

版式设计:杨玉兰

责任印制:何 芊

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

质 量 反 馈:010-62772015, 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:26 字 数:563 千字

版 次:2009 年 9 月第 1 版 印 次:2009 年 9 月第 1 次印刷

印 数:1~4000

定 价:36.00 元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转 3103 产品编号:033054-01

前 言

本书是高等学校会计学专业“十一五”规划系列教材之一,适用于高等教育各层次(本科、专科、高职)、各类型(普通、成人、电大、远程教育)会计类专业的教学,也可作为会计人员培训的教材和自学参考书。

本书严格按照国家最新的财会法规制度和高等教育教学的基本要求,以应用为宗旨,以制造业企业产品成本核算为主线,密切结合我国成本会计工作的实际,注重吸收国内外成本会计的成熟理论与方法,详细介绍了制造业企业产品成本核算的基本原理与产品成本的计算方法,力求使全书结构严谨,内容翔实,文字简练,阐述透彻,突出操作性、条理性。为拓展学生的知识面和增强其就业适应能力,本书兼顾介绍了商品流通企业、施工企业、农业企业成本核算的基本业务知识 with 技能。为既便于教师教学,又有利于学生自学,各章均附有学习要求与目标、学习方法、思考题、练习题,书后还附有习题参考答案。

全书共分 15 章。第一、二章介绍成本会计的基本理论和基本业务知识,第三章至第七章介绍成本核算的基本业务技能,第八章至第十二章介绍工业企业产品成本计算实务操作技能,第十三章介绍其他行业成本核算的基本业务知识 with 技能,第十四、十五章介绍成本报表的编制及分析等基本业务技能。

本书由广西经济管理干部学院曾富全任主编,广西经贸职业技术学院韦群生、宁夏理工学院耿闪清担任副主编,并由曾富全负责确定编写大纲、各章学习要求与目标,同时负责总纂、修改及定稿。编写人员及分工如下:广西经济管理干部学院曾富全负责编写第一、八、九章,吕敏负责编写第二章;广西经贸职业技术学院韦群生负责编写第三章,温鉴负责编写第四、五章,邹伟负责编写第六、七章;宁夏理工学院方丽娟和湖南机电职业技术学院李玉民负责编写第十章;洛阳理工学院郭亚辉负责编写第十一、十三章,杨瑞涛负责编写第十二章;宁夏民族职业技术学院黎军和新疆建设职业技术学院孟庆杰负责编写第十四章;宁夏理工学院耿闪清和南京市鼓楼中等专业学校汤向阳负责编写第十五章。

本书在编写过程中,参考借鉴了国内许多同类教材,在此一并表示衷心的感谢。

由于编者水平有限,书中难免有不足和遗漏之处,恳请同行专家和读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 总论.....1	
第一节 成本会计的概念与定位.....1	
一、成本会计的产生与发展.....2	
二、成本会计的概念.....3	
三、成本会计课程的地位.....4	
第二节 成本会计的对象与成本的 经济内涵.....5	结合,算为管用 22
一、成本会计的对象.....5	二、正确划分各种费用支出界限 23
二、成本的经济内涵.....6	三、正确确定财产物资的计价和 价值结转方法..... 24
三、支出、费用、成本的关系.....7	四、做好成本核算的各项基础工作 ... 25
四、成本的作用 9	五、适应生产特点和管理要求, 采用适当的成本计算方法 25
第三节 成本会计的职能与任务.....10	第三节 制造业成本核算的一般程序 26
一、成本会计的职能.....11	一、成本核算的一般程序..... 26
二、成本会计的任务.....13	二、对成本核算一般程序的总结 与说明..... 27
第四节 成本会计工作组织.....13	第四节 制造业企业成本核算的账户 设置与账务处理..... 29
一、成本会计的机构设置.....13	一、成本核算的账户设置 29
二、成本会计工作的组织形式.....14	二、账务处理 31
三、成本会计人员 15	第五节 共同费用分配的基本方法 32
四、成本会计的法律、法规和制度 16	一、共同费用分配的基本步骤 32
本章小结 17	二、费用分配通用公式的运用 33
复习思考题 17	本章小结..... 34
练习题 18	复习思考题..... 34
第二章 成本核算的基本原理 20	练习题..... 35
第一节 成本核算的目的与内容.....20	第三章 要素费用的归集与分配 38
一、成本核算的目的.....21	第一节 要素费用的归集与分配概述 39
二、成本核算的内容.....21	一、要素费用的内容 39
第二节 制造业成本核算的要求.....22	二、要素费用的归集 40
一、审核和控制费用,做到算管	三、要素费用的分配 41

二、材料费用的归集和分配方法.....47	二、辅助生产费用归集的账务处理 ... 77
三、分配结转材料费用的账务处理49	第三节 辅助生产费用分配的核算 78
第三节 外购动力费用的归集和分配52	一、直接分配法 78
一、外购动力费用支出的核算52	二、交互分配法 80
二、外购动力费用的分配53	三、代数分配法 82
三、分配结转外购动力费用的 账务处理54	四、按计划成本分配法 83
第四节 工资薪酬费用的归集与分配55	本章小结 85
一、职工薪酬的内容55	复习思考题 86
二、工资总额的组成56	练习题 86
三、工资费用核算的原始记录58	第五章 制造费用的分配与归集 88
四、工资费用的计算58	第一节 制造费用归集与分配概述 88
五、工资费用分配的核算62	一、制造费用概述 88
六、职工福利费的计提和核算63	二、制造费用的核算账户 89
第五节 折旧费用的归集和分配64	第二节 制造费用归集的核算 90
一、折旧费用的计算64	第三节 制造费用分配的核算 90
二、折旧费用的分配65	一、制造费用分配的程序 91
第六节 其他费用要素的归集与分配66	二、制造费用分配的方法 91
一、利息费用的核算66	本章小结 95
二、税金核算66	复习思考题 95
三、其他费用的核算67	练习题 96
本章小结68	第六章 损失性费用的归集与分配 98
复习思考题69	第一节 废品损失的核算 98
练习题69	一、废品损失的概念和分类 99
第四章 辅助生产费用的归集与分配75	二、账户设置 99
第一节 辅助生产费用的归集与 分配概述75	三、废品损失的核算 100
一、辅助生产与辅助生产 费用的概念75	第二节 停工损失的核算 104
二、辅助生产费用核算的特点76	一、停工损失的含义 105
第二节 辅助生产费用的归集76	二、停工损失的账务处理 105
一、辅助生产费用核算的账户设置76	本章小结 106
	复习思考题 107
	练习题 107

第七章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 111

- 第一节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配概述 111
 - 一、在产品数量的核算 112
 - 二、在产品清查的核算 113
 - 三、生产费用在完工产品与在产品之间分配的思路与方法 114
- 第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法 114
 - 一、不计算在产品成本法 115
 - 二、在产品按年初数固定计算法 115
 - 三、在产品按原材料费用计价法 115
 - 四、约当产量比例法 116
 - 五、在产品按完工产品成本计算法 118
 - 六、在产品按定额成本计价法 119
 - 七、定额比例法 120
- 第三节 完工产品成本结转的核算 124
- 本章小结 125
- 复习思考题 125
- 练习题 125

第八章 产品成本计算方法概述 129

- 第一节 生产特点和管理要求对成本计算方法的影响 129
 - 一、工业企业的生产类型 130
 - 二、生产特点对产品成本计算方法的影响 131
 - 三、管理要求对产品成本计算方法的影响 132
 - 四、确定产品成本计算方法的原则 133
- 第二节 产品成本计算方法概述 133
 - 一、成本计算的基本方法 133
 - 二、产品成本计算的辅助方法 136

三、各种成本计算方法的

实际应用 137

本章小结 138

复习思考题 138

练习题 138

第九章 产品成本计算的基本方法

——品种法 141

- 第一节 品种法概述 141
 - 一、品种法的概念及分类 141
 - 二、品种法的特点 142
 - 三、品种法的适用范围 143
- 第二节 品种法的成本计算程序 143
 - 一、按产品品种开设成本明细账或成本计算单 144
 - 二、按品种归集和分配各要素费用 144
 - 三、分配辅助生产车间的制造费用 144
 - 四、分配辅助生产费用 144
 - 五、分配基本生产车间的制造费用 144
 - 六、计算不可修复废品损失并结转废品损失 144
 - 七、计算完工产品成本和在产品成本 145
 - 八、结转完工产品成本 145
- 第三节 简单品种法 146
 - 一、简单品种法的特点 146
 - 二、简单品种法实例 147
- 第四节 典型品种法 149
 - 一、典型品种法的特点 149
 - 二、典型品种法实例 149
- 本章小结 157
- 复习思考题 157
- 练习题 157

第十章 产品成本计算的基本方法

——分批法.....160

第一节 分批法概述.....160

一、分批法的含义.....161

二、分批法的适用范围.....161

三、分批法的特点.....161

第二节 分批法的成本计算程序.....163

一、按产品批别或订单设置生产

成本明细账.....163

二、按产品批别归集和分配本月

发生的各种费用.....163

三、分配辅助生产费用.....164

四、分配基本生产单位制造费用.....164

五、分配计算批内完工产品成本

和月末在产品成本.....164

六、结转完工产品成本.....164

第三节 典型分批法.....165

一、企业概况.....165

二、成本计算程序.....166

第四节 简化的分批法.....172

一、简化的分批法含义.....172

二、简化的分批法特点.....173

三、简化的分批法实例.....174

本章小结.....182

复习思考题.....182

练习题.....183

第十一章 产品成本计算的基本方法

——分步法.....193

第一节 分步法概述.....193

一、分步法的适用范围.....193

二、分步法的特点.....194

第二节 分步法的计算程序.....195

第三节 典型分步法(逐步结转分步法).....195

一、逐步结转分步法的含义及

适用范围.....196

二、逐步结转分步法的特点.....196

三、逐步结转分步法的计算程序.....196

四、半成品成本的结转方法.....198

第四节 简化分步法(平行结转分步法).....208

一、平行结转分步法的含义及

适用范围.....208

二、平行结转分步法的特点.....209

三、平行结转分步法的计算程序.....209

四、平行结转分步法下产品成本

的计算举例.....210

本章小结.....217

复习思考题.....217

练习题.....218

第十二章 产品成本计算的辅助方法.....224

第一节 分类法.....224

一、分类法的特点及适用范围.....224

二、分类法的成本计算程序.....225

三、分类法应用举例.....227

四、分类法的其他应用.....228

第二节 定额法.....233

一、定额法的特点及适用范围.....233

二、定额法的成本计算程序.....234

三、定额法应用举例.....241

四、定额法的优缺点.....243

第三节 变动成本法.....243

一、成本按性态的分类.....243

二、混合成本的分解.....247

三、变动成本法.....252

四、对变动成本计算法的评价.....256

第四节 标准成本法.....258

一、标准成本法概述.....258

二、成本差异的计算分析.....260	第二节 产品生产成本表的编制 311
三、标准成本法的账务处理.....263	一、产品生产成本表的结构 311
第五节 作业成本法.....265	二、产品生产成本表的编制方法 311
一、作业成本法产生的背景.....265	第三节 主要产品单位成本表的编制 315
二、作业成本法的相关概念.....266	一、主要产品单位成本表的结构和 内容..... 315
三、作业成本法的计算程序.....267	二、主要产品单位成本表的 编制方法..... 315
四、作业成本法的应用.....268	第四节 制造费用明细表 317
五、作业成本法的评价.....274	一、制造费用明细表的结构和内容 317
本章小结 276	二、制造费用明细表的编制方法 318
复习思考题 276	第五节 期间费用报表 318
练习题 277	一、期间费用报表的结构和内容 318
第十三章 其他行业成本计算方法 282	二、期间费用报表的编制方法 319
第一节 商品流通企业成本计算 282	第六节 其他成本报表的编制 321
一、商品流通企业成本的内容 283	一、其他成本报表的特点 321
二、商品流通企业的成本计算 284	二、几种常见的其他成本报表 322
第二节 农业企业成本计算 289	本章小结 326
一、农业企业成本核算概述 289	复习思考题 327
二、农业企业的成本计算 290	练习题 327
第三节 施工企业成本计算 294	第十五章 成本报表的分析 330
一、施工企业成本核算概述 295	第一节 成本报表分析概述 330
二、施工企业的成本计算 296	一、成本分析的意义 331
三、施工企业的成本核算 301	二、成本分析的任务 333
本章小结 302	三、成本分析的原则 334
复习思考题 303	四、成本分析的基本程序 335
练习题 303	五、成本分析的方法 338
第十四章 成本报表的编制 306	六、成本分析的内容 342
第一节 成本报表概述.....306	第二节 产品生产成本表的分析 343
一、成本报表的含义.....306	一、企业全部商品产品成本报表 的分析..... 343
二、成本报表的特点.....307	二、可比产品成本计划完成 情况分析..... 346
三、成本报表的作用.....307	
四、成本报表的种类.....308	
五、成本报表的编报要求.....309	
六、成本报表的编制方法.....310	

第三节 主要产品单位成本表的分析357

一、主要产品单位成本分析

意义357

二、主要产品单位成本计划完成

情况分析358

三、主要产品单位成本各主要

项目分析359

第四节 制造费用明细表的分析365

一、运用比较分析法分析365

二、分别固定费用和变动费用

进行分析 366

三、分析重点费用项目 368

四、分析费用项目的构成比例 368

本章小结 368

复习思考题 369

练习题 369

附录 练习题参考答案 376

参考文献 404

第一章 总 论

学习内容

本章主要介绍成本会计的概念、产生、发展、任务，以及成本会计在会计学专业课程中的地位；详细介绍成本会计的对象、职能以及成本的经济内涵；最后介绍了成本会计工作组织。

学习目标

- 对成本会计的基本内容有总体的把握，了解成本会计的产生与发展过程。
- 明确成本会计的概念、职能、任务。
- 了解成本会计与财务会计、管理会计、财务管理的关系，把握成本会计在会计专业课程体系中的地位和作用。
- 掌握成本会计的对象与成本的经济内涵。
- 弄清支出、成本、费用三者之间的关系以及理论成本与实际成本之间的联系与区别。

学习方法

本章学习内容以理论为主，基本概念比较多，要联系身边实际发生的成本费用案例来理解成本与费用的关系，明确产品成本的内容；要通过对成本会计产生与发展过程的了解，掌握成本会计的概念及其在会计学各专业课程中的地位；要把“成本会计”与前导课程“会计学基础”、“财务会计”等联系起来学习。特别是要采取对比学习的方法，明确成本与费用、理论成本与实际成本，以及支出与成本、费用等的区别与联系。

第一节 成本会计的概念与定位

要完整掌握一门学科，首先需要对该学科的产生和发展有所了解。本节通过对成本会计产生和发展三个主要阶段的介绍，总结归纳出现代成本会计的概念，并对成本会计课程在会计学专业中的定位进行分析，明确成本会计在会计学各专业课程中的地位，使学习者充分认识学好成本会计的重要性，提高学好成本会计的自觉性和主动性。

一、成本会计的产生与发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的,是会计学科体系的一个重要分支,随着商品经济的形成而产生,并随着商品经济的发展而发展。概括来说,成本会计先后经历了原始成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。

(一)原始成本会计阶段(1880—1920 年)

原始成本会计也称为记录型成本会计,是传统成本会计的萌芽阶段。在这一阶段,随着英国产业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,最初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本,此时,成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本得到了普遍重视。为了满足有关各方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的准确性,成本计算由统计核算系统逐步纳入复式账簿系统,将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。

可见,成本会计产生的直接动因是产业革命,以及随之而来的大生产方式和工厂制度。不过,此时期成本会计仍未形成一套完整的方法和理论体系,强调的是成本计算与会计核算的结合,强调应用会计的一般原理计算,是财务会计的一个组成部分。

(二)近代成本会计阶段(1921—1950 年)

近代成本会计阶段也称为传统成本会计阶段。随着科学技术的飞速发展,企业生存的外部环境日趋复杂,对企业管理提出了越来越高的要求,从而促使成本会计的不断发展。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。在此之前,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际消耗情况,只有事后通过计算实际成本以后才知道。此时,美国会计学家提出的“标准成本制度”由试验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。标准成本法的出现使成本管理方法和成本计算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。实施“标准成本制度”后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事前制定标准成本,并据以控制日常的生产耗费与定期分析成本;不仅将会计核算与成本相结合,而且还包含了成本预算、成本控制、成本差异分析和考核;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,以及其他服务性行业,并深入运用到同一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。这样,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段;成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,并从财务会计中独立出来,形成了独立的学科,为现代成本会计的发展奠定了基础,形成了成本管理会计的雏形。

(三)现代成本会计阶段(1951 年以后)

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。一方面,社会资本高度集中,跨国公司大量出现,企业规模日益扩大,生产经营日趋多元化;另一方面,在战争中发展起来的军用科学技术向民用工业转移,新产品开发日新月异,市场竞争日趋激烈。在激烈的市场竞争面前,企业为了适应社会化大生产的客观要求,管理也要现代化。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,即成本会计的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。

与传统的成本会计相比,现代成本会计更重视成本发生的前因后果,通过作业成本计算和有效控制,使成本计算与成本控制有机地结合起来。成本控制与责任会计相辅相成,它随责任会计系统的产生而产生,又随作业会计系统的形成而发展。因此,由传统的成本计算系统到现代的以作业为基础的成本计算,是成本会计发展的必然趋势。这是成本会计的一个重大变革。其发展重点是趋向预测、规划和决策,实现最优化控制。因此,现代成本会计也可称为成本管理会计。

从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要是采用分批或分步成本会计制度计算产品成本,以确定存货成本及销售成本;在近代成本会计阶段,主要采用标准成本制度和成本预算制度,为生产过程的成本控制提供了条件;在现代成本会计阶段,加强事前成本控制,广泛应用管理科学的成果,其发展重点趋向预测、规划及决策,实行最优化控制;随着电子计算机的应用,反馈成本信息更及时,为成本会计开创了新的天地。

从成本会计理论体系来看,成本会计开始属于财务会计体系,主要从财务会计理论来研究成本计算,并纳入会计账簿体系;到了近代成本会计阶段,成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立的学科;随着经营管理的发展,成本概念十分广泛,成本会计范围更加开阔,逐步向经营型成本会计发展,形成了企业会计中财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。

二、成本会计的概念

根据成本会计的产生与发展过程可知,不同时期的成本会计其含义是不同的:最初阶段,成本会计(成本核算)与会计核算融为一体,从属于财务会计;传统的近代成本会计阶段,成本会计从财务会计中独立出来,形成了单独的学科,但其本质上仍然离不开会计核算的方法;现代成本会计阶段,传统的成本会计发展为成本管理会计,也只是成本会计职能的发展,传统的成本会计核算职能仍然是居于核心的基础地位。可见,成本会计属于专业会计,它具备会计的基本特征与基本职能,其核算的对象是企业生产经营过程中发生的各项

成本、费用，是会计学科体系的一个重要分支。因此，可以定义如下。

现代成本会计是根据会计资料和其他有关资料，运用会计的基本原理和核算方法，对企业生产经营活动中的成本进行预测、决策、控制、核算、分析和考核，促使企业降低成本，不断提高经济效益的一种管理活动。

上述定义其实属于广义的现代成本会计的定义。除此之外，还有狭义的成本会计。狭义的成本会计仅指进行成本核算的会计，其核心内容是成本计算；而广义的成本会计是指进行成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核和成本检查等各个环节的管理活动的会计。

从成本会计的内容来看，现代成本会计是财务会计与管理会计的混合物，作为成本会计核心内容的成本计算具有两重性，它既有财务会计的核算功能，是以财务报告为目的的成本会计，也有管理会计的管理与控制功能，是以管理为目的的成本会计。从财务会计的角度看，成本会计计算出来的成本结果被用于公司的财务报表，在利润表中列为销售成本，在资产负债表中列为存货。因此，财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定，而成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中，因此，成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价，并据此作出投资决策。从管理会计的角度看，成本是综合反映企业经营活动过程的质量和效果的一个重要指标，成本会计所提供的成本数据，往往被企业管理当局作为决策的依据或用于对企业内部管理人员的业绩评价。企业管理部门为了实现有效经营，正确进行经营决策，往往要从许多方案中选取最优方案，“优”的标准主要是经济效果，而各种形式的“成本”，又是经济效果的重要表现形式。

三、成本会计课程的地位

从成本会计的产生和发展来看，成本会计是从财务会计中分离出来的，在企业会计中形成了财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。特别是，成本会计与管理会计内容上有许多交叉，西方会计专业教材中把成本会计与管理会计合并在一起，统称为“成本管理会计”。我国注册会计师资格考试则是成本会计、管理会计和财务管理合并在一起，统称“财务成本管理”科目。在我国的会计专业教育中，无论是高职高专还是本科，通常是把财务会计、成本会计、管理会计、财务管理四门课程独立开设。在四门课程独立开设的情况下，成本会计的重点内容应该是阐述成本核算的基本原理及各种成本计算方法，至于成本控制与成本分析等成本管理的内容则应由管理会计课程完成。在成本会计重点放在成本核算与成本计算的情况下，财务会计、管理会计在内容、标准、功能、信息流程上均应以成本会计为基础，即成本会计须同时使用财务会计和管理会计的两套标准与原则，并进行适当协调。如产品成本计算的品种法、分步法、分批法等主要为财务会计编制利润表提供成本信息，其结果也会制约资产负债表的结果；而变动成本法、标准成本法、定额成本法、

作业成本法主要是作为管理会计的内部报表的基础。当然变动成本、标准成本、作业成本最好要与财务会计的成本数据在分离的同时,还要关注它们的衔接。

可见,成本会计课程在会计专业课程体系中是与财务会计、管理会计、财务管理同等重要的专业核心课程,学好成本会计,既便于更好地理解财务会计,也可为学好后续的管理会计、财务管理课程打下良好基础。这四门学科中,财务会计、管理会计和成本会计都是会计的范畴,都与提供资金运动信息有关;而财务管理是对资金运动本身进行协调、控制,在本质、对象上均不同于会计,可视为第一层次。管理会计与财务会计组成会计学的两大分支,两者分别负责对外、对内发布与资金运动有关的会计信息;同时两者也有着密切联系,因此属于第二层次。成本会计则属于第三层次,它将企业生产经营过程中发生的生产费用进行对象化计算,以确定产品生产成本,它有一套系统而完整的理论、制度和办法。它与财务会计和管理会计有着十分密切的联系,财务会计为成本会计提供成本计算的基本核算资料,成本会计信息又是管理会计进行预测决策分析的重要依据。同时,它作为会计信息系统的一个子系统,记录、计量和报告有关部门成本的多项信息,这些信息既为财务会计提供资料,又为管理会计提供资料。

第二节 成本会计的对象与成本的经济内涵

成本会计的对象与财务会计的对象是密切相关的。财务会计的对象,总体来说,是各单位的资金运动。成本会计的对象,总体来说,则是各单位与成本有关的资金运动;具体来说,则是各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本;对于工业企业来说,主要是生产环节中的产品生产成本或制造成本。由于成本与费用密切相关,要理解成本会计的对象,还需要明确成本的经济内涵、成本与费用、成本与支出、理论成本与实际成本等的区别与联系。

一、成本会计的对象

成本会计的对象,即成本会计反映和监督的内容。随着成本会计的发展,成本会计的对象也发生着变化。从成本会计的产生与发展过程可见,最初阶段,成本会计与会计核算融为一体,从属于财务会计;即使现代成本会计独立出来,也仍然兼具财务会计与管理两重性,因此,成本会计的对象与财务会计的对象是密切相关的。财务会计的对象总体来说,是各单位的资金运动;成本会计的对象总体来说,则是各单位与成本有关的资金运动。具体而言,现代成本会计的对象指的是各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本。

本书重点以工业企业为例讲述成本核算的过程。我国现行财务会计法规所确定的工业企业成本会计对象包括如下内容。

(1) 生产的准备环节的物资采购成本、固定资产购置成本和在建工程成本。按照我国现行财务会计制度规定,它们均是分别单独进行成本核算的。

(2) 生产环节中的产品生产成本或制造成本。这是工业企业成本会计反映和监督的主要对象。

(3) 企业在一定会计期间所发生的期间费用,包括财务费用、销售费用和管理费用。

① 财务费用主要发生在生产经营准备环节,但也可能发生在其他环节。

② 销售费用主要发生在销售环节,但也可能发生在售后环节。

③ 管理费用是企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用,主要包括企业行政管理部门人员的薪酬、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、坏账损失等。

企业在整个生产经营过程各环节中所发生的全部管理费用,统一进行核算。期间费用直接计入当期损益。

(4) 企业在生产经营过程中发生的上述以外的其他成本、费用。

对于其他行业企业的成本会计对象的内容,可参照工业企业成本会计对象的内容类推,一般也包括采购与购置成本、经营成本和期间费用三个组成部分。

上述工业企业成本会计对象中,物资采购成本、固定资产购置成本、在建工程成本、期间费用等已在“财务会计”课程讲解,本书将重点讲解生产环节中的产品生产成本或制造成本。

二、成本的经济内涵

由于成本会计的对象是各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本,因此明确成本的经济内涵,对于更好地理解成本会计的对象,明确成本会计的任务非常重要。

成本是商品经济的产物,是商品经济中的一个经济范畴,是商品价值的主要组成部分,但其内容往往要服从于管理的需要。随着社会经济的发展,企业管理要求的提高,成本概念和内涵都在不断地发展、变化,人们所能感受到的成本范围逐渐地扩大。不同的经济环境,不同的行业特点,对成本的内涵有不同的理解。从成本包含的内容来看,有理论成本与实际成本之分;从成本对象的范围来看,有广义成本与狭义成本之分。

1. 理论成本

根据马克思主义的政治经济学观点,商品的价值由三部分组成:①生产中已经消耗的生产资料的价值(C);②劳动者为自己劳动所创造的价值(V);③劳动者为社会劳动所创造的价值(M)。其中,物化劳动的转移价值(C)与劳动者为自己劳动所创造的价值(V)就是理论成本。因此,从理论上讲,成本是一个价值范畴,是商品价值中的C+V部分。换句话说,理

论成本是企业商品生产过程中，所消耗的生产资料的转移价值和劳动者为自己的劳动所创造的价值之和。

2. 实际成本

虽然理论成本仅仅包括物化劳动的转移价值(C)与劳动者为自己劳动所创造的价值(V)，但理论成本是很抽象的，在实际工作中很难确定。为了统一成本的内容，使各企业列入成本的各种支出项目尽量保持一致，以便于进行成本比较和分析，正确评价经济效益；同时也为了加强成本管理，充分挖掘降低成本的潜力，防止乱挤、乱摊成本和分散、浪费资金，以及正确计算利润和缴纳税金，实际工作中的成本内容是人为界定的。例如，为了便于资金的补偿，实际工作中可以把某些不形成产品价值的支出(如废品损失，季节性、修理期间的停工损失)和劳动者为社会所创造的某些价值(如提取的职工福利基金、财产保险费)也计入产品成本；为了简化成本核算，把管理费用、财务费用、销售费用等期间费用直接计入当期损益，不计入产品制造成本。这种在实际工作中人为界定内容的成本，就是实际成本，这种界定是通过国家统一规定成本开支范围来实现的。

3. 狭义成本

狭义的成本，通常是指产品的生产成本，即工业企业为制造产品而发生的生产成本，包括生产产品所耗费的直接材料费用、直接人工费用及制造费用等。

4. 广义成本

广义的成本，除了包括产品的生产成本，还包括存货的采购成本、股票和债券的投资成本、固定资产及无形资产的投资成本以及产品的销售成本等。

由上可见，成本的概念和内涵在不断地发展、变化，对成本的内涵有不同的理解。但是，成本的经济内容归纳起来有两点是共同的：一是成本的形成是以某种目标为对象的；二是成本是为实现一定的目标而发生的耗费，成本是由费用构成的。因此，简单地说，成本就是对象化的费用；具体来说，成本是指为了达到一定的目的而耗费的人力、物力、财力的货币表现，是归属于某一特定对象的费用。

企业发生的耗费并不全部构成产品的成本，只有在生产过程中发生的各种生产耗费，即生产费用才能够作为产品成本。也就是说，只有生产费用才是产品成本的基础，而产品成本则是生产费用按产品进行对象化的归宿。

三、支出、费用、成本的关系

支出、费用、成本三者之间既有联系，又有区别。若要深刻理解产品成本的含义，有必要明确三者之间的关系。