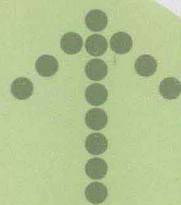




21世纪普通高等教育规划教材
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI

会计系列
KUAJ I XILIE



Cost Accounting

成本会计学

任月君 主编



上海财经大学出版社

21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列

成本会计学

任月君 主编

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/任月君主编. —上海:上海财经大学出版社, 2013. 9

(21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列)

ISBN 978-7-5642-1657-3/F·1657

I. ①成… II. ①任… 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(2013)第 114660 号

☐ 责任编辑 黄 荟

☐ 封面设计 上艺设计

☐ 责任校对 王从远 赵 伟

CHENGBEN KUAIJIXUE

成 本 会 计 学

任月君 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏省句容市排印厂印刷装订

2013 年 9 月第 1 版 2013 年 9 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 15 印张 384 千字

(习题集: 5 印张 128 千字)

印数: 0 001—5 000 定价: 39.00 元

(本教材赠送习题集, 请向售书单位索取)



21 世纪普通高等教育规划教材
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI



编委会

BIAN WEI HUI

总策划 宋 谨 曹均伟

编 委 (排名不分先后)

- | | | | |
|-----|----------|-----|----------|
| 石永恒 | 清华大学 | 韩冬芳 | 山西大学商务学院 |
| 郑甘澍 | 厦门大学 | 何传添 | 广东外语外贸大学 |
| 吴 迪 | 上海交通大学 | 吴建斌 | 南京大学 |
| 张一贞 | 山西财经大学 | 张中强 | 西南财经大学 |
| 江 林 | 中国人民大学 | 梁莱歆 | 中南大学 |
| 施 娟 | 吉林大学 | 余海宗 | 西南财经大学 |
| 吴国萍 | 东北师范大学 | 关玉荣 | 渤海大学 |
| 胡大立 | 江西财经大学 | 曹 刚 | 湖北工业大学 |
| 彭晓洁 | 江西财经大学 | 孟 昊 | 天津财经大学 |
| 袁崇坚 | 云南大学 | 齐 欣 | 天津财经大学 |
| 李少惠 | 兰州大学 | 张颖萍 | 渤海大学 |
| 黎江虹 | 中南财经政法大学 | 吴开松 | 中南民族大学 |
| 罗昌宏 | 武汉大学 | 杜江萍 | 江西财经大学 |
| 徐艳兰 | 中南财经政法大学 | 盛洪昌 | 长春大学 |
| 吴秋生 | 山西财经大学 | 刘丁酉 | 武汉大学 |
| 闫秀荣 | 哈尔滨师范大学 | 刘继森 | 广东外语外贸大学 |
| 姚晓民 | 山西财经大学 | 张慧德 | 中南财经政法大学 |
| 夏兆敢 | 湖北工业大学 | 屈 韬 | 广东商学院 |
| 安 烨 | 东北师范大学 | 尤正书 | 湖北大学 |
| 张昊民 | 上海大学 | 胡放之 | 湖北工业大学 |
| 黄金火 | 湖北经济学院 | 李文新 | 湖北工业大学 |
| 李会青 | 山西大学商务学院 | 张 洪 | 武汉理工大学 |
| 任月君 | 东北财经大学 | 夏 露 | 湖北工业大学 |
| 蒲清泉 | 贵州大学 | 牛彦秀 | 东北财经大学 |



前言

成本会计学是会计学、财务管理等专业的主干专业课。为了满足高等院校会计学、财务管理等相关专业成本会计本科教学和实训的需要,我们依据《企业会计准则》等专业会计规范的规定,结合财政部2012年发布的《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》的最新精神,在总结成本会计长期教学、实训工作经验的基础上,根据成本会计理论和技术的最新研究成果,吸收了国内外同类书籍的长处,组织编写了《成本会计学》这部教材。

本教材主要介绍成本会计的基本理论、基本方法和基本操作技术,内容包括工业企业产品成本核算和成本分析,这也是工业企业成本会计工作最基本的内容。本教材重点讲解工业企业产品成本核算的相关内容,将成本核算的内容划分为两大模块:一是关于产品成本核算的基本原理(第一章至第六章);二是关于成本核算的各种方法和核算内容(第七章至第十四章)。此外,企业成本会计工作的最终“产品”是编制成本报表(第十五章);为了加强成本管理,企业应当根据成本报表提供的资料进行成本分析(第十六章)。本教材从“理论与实用并重”的专业教育目标出发,按照着重掌握成本会计基本理论和实用技能的指导方针来安排教材结构和内容,使本教材结构合理、深度适中。本教材的编写力求做到理论联系实际:在基本理论方面,尽可能吸收我国成本会计理论研究的最新成果;在实务上,我们围绕教材内容,精心设计了大量例题,并在每章内容之后配有复习思考题和案例分析题,使教材内容通俗易懂,便于学习和掌握本门课程的基本内容,便于学习者掌握成本会计的基本理论和基本方法。本教材适用于高等院校会计学、财务管理等管理类和经济类相关专业本科生教学,也适用于高职院校相关专业的成本会计教学,并可作为经济管理人员培训和自学的参考用书。

本教材由东北财经大学任月君教授主编,负责全书写作大纲的拟订和编写的组织工作,并对全书总纂定稿。具体分工如下:第一章、第五章至第十章、第十一章(第一节)、第十二章、第十四章至第十六章由任月君教授编写;第二章、第四章(第二节)、第十一章(第二节)、第十三章由崔刚副教授编写;第三章、第四章(第一节)由耿玮副教授编写。

由于编者水平所限,时间仓促,书中错误之处在所难免,敬请各位读者批评指正,以便以后修订。

编者

2013年8月



目 录

前言

第一章 总论

学习目的与要求	.....	1
第一节 成本的含义和作用	.....	1
第二节 成本的分类	.....	4
第三节 成本会计的职能	.....	7
第四节 成本会计的基础工作	.....	8
本章小结	.....	11
复习思考题	.....	11
案例分析题	.....	12

第二章 产品成本核算的要求和程序

学习目的与要求	.....	13
第一节 产品成本核算的原则和要求	.....	13
第二节 产品成本核算的程序	.....	16
本章小结	.....	18
复习思考题	.....	18
案例分析题	.....	19

第三章 生产要素费用的核算

学习目的与要求	.....	21
第一节 生产要素费用核算的原则和程序	.....	21
第二节 材料费用的核算	.....	22
第三节 外购动力费用的核算	.....	27
第四节 职工薪酬的核算	.....	29
第五节 折旧费用的核算	.....	40
第六节 其他要素费用的核算	.....	41
本章小结	.....	42
复习思考题	.....	43
案例分析题	.....	43

第四章 辅助生产成本和制造费用的核算

学习目的与要求		45
---------	-------	----

第一节 辅助生产成本的核算	.....	45
第二节 制造费用的核算	.....	55
本章小结	.....	61
复习思考题	.....	61
案例分析题	.....	61
第五章 废品损失和停工损失的核算		
学习目的与要求	.....	64
第一节 废品损失的核算	.....	64
第二节 停工损失的核算	.....	69
本章小结	.....	71
复习思考题	.....	71
案例分析题	.....	71
第六章 在产品 and 产成品成本的核算		
学习目的与要求	.....	73
第一节 在产品 and 产成品成本核算的内容	.....	73
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法	.....	76
第三节 完工产品成本的核算	.....	88
本章小结	.....	89
复习思考题	.....	89
案例分析题	.....	90
第七章 产品成本计算方法概述		
学习目的与要求	.....	91
第一节 企业生产类型及其特点	.....	91
第二节 生产类型特点及成本管理要求对成本计算方法的影响	.....	92
第三节 各种产品成本计算方法的实际运用	.....	95
本章小结	.....	96
复习思考题	.....	96
案例分析题	.....	97
第八章 品种法		
学习目的与要求	.....	98
第一节 品种法的基本内容	.....	98
第二节 品种法成本计算举例	.....	101
本章小结	.....	110
复习思考题	.....	111
案例分析题	.....	111

第九章 分批法

学习目的与要求	 112
第一节 分批法的基本内容	 112
第二节 分批法成本计算举例	 114
本章小结	 121
复习思考题	 122
案例分析题	 122

第十章 分步法

学习目的与要求	 123
第一节 分步法的基本内容	 123
第二节 逐步结转分步法	 124
第三节 平行结转分步法	 133
第四节 新分步法	 138
本章小结	 140
复习思考题	 140
案例分析题	 141

第十一章 产品成本计算的辅助方法

学习目的与要求	 142
第一节 分类法	 142
第二节 定额法	 152
本章小结	 160
复习思考题	 161
案例分析题	 161

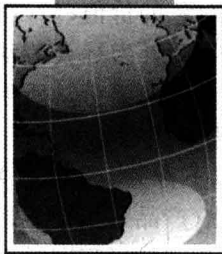
第十二章 标准成本制度

学习目的与要求	 162
第一节 标准成本制度概述	 162
第二节 标准成本的分类与制定	 164
第三节 标准成本差异的计算与分析	 167
第四节 标准成本制度的账务处理	 172
第五节 标准成本制度下成本核算举例	 174
本章小结	 178
复习思考题	 179
案例分析题	 179

第十三章 作业成本法

学习目的与要求	 180
第一节 作业成本法概述	 180

第二节 作业成本法的核算程序	 184
第三节 作业成本法评价	 188
本章小结	 190
复习思考题	 191
案例分析题	 191
第十四章 期间费用的核算	
学习目的与要求	 193
第一节 管理费用的核算	 193
第二节 销售费用的核算	 194
第三节 财务费用的核算	 195
本章小结	 196
复习思考题	 196
案例分析题	 196
第十五章 成本报表	
学习目的与要求	 197
第一节 成本报表的作用和种类	 197
第二节 商品产品成本表	 198
第三节 主要产品单位成本表	 200
第四节 制造费用明细表	 202
第五节 期间费用报表	 203
本章小结	 205
复习思考题	 206
案例分析题	 206
第十六章 成本分析	
学习目的与要求	 207
第一节 成本分析概述	 207
第二节 全部商品产品成本分析	 213
第三节 可比产品成本分析	 215
第四节 产品单位成本分析	 220
本章小结	 227
复习思考题	 227
案例分析题	 228



第一章 总论



学习目的与要求

本章阐述的是成本的含义和分类、成本会计的职能和基础工作。通过本章内容的学习,需要达到以下要求:

1. 掌握成本的含义——理解成本的经济内涵和成本的一般含义,掌握产品成本的内容,领会成本的作用。
2. 掌握成本的分类——了解成本按成本总额和业务量之间的关系分类的内容,掌握以计算产品成本和确定损益为目的的成本分类内容,领会成本分类的作用。
3. 掌握成本会计的职能——理解成本会计各种职能的意义。
4. 掌握成本会计的基础工作——掌握和理解成本会计各项基础工作的主要内容。

第一节 成本的含义和作用

一、成本的经济内涵

成本是一个价值范畴,它所涉及的范围相当广泛。从不同的目的和角度出发,人们对成本有各种不同的理解。本书所要讨论的成本,是指工业企业为制造产品而发生的产品成本,以及与产品制造活动没有直接联系但与一定会计期间相联系的期间费用。

(一)产品成本的含义

产品生产活动是工业企业的基本经济活动。产品生产的过程,同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程,其中包括劳动对象的耗费、劳动手段的耗费和活劳动中必要劳动的耗费。从经济学角度来讲,成本是商品经济的产物,属于商品经济范畴,是企业在生产商品过程中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。马克思在研究资本主义商品生产时指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品的价值 W ,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。”“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的部分,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,这就是商品的成本价格。”马克思的分析指出了成本价格是“生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物”,而这里的“成本价格”即指产品的生产成本。这一经典论述,一方面,从耗费角度说明了产品成本的组成内容,即生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物;另一方面,从补偿角度说明了产品成本的作用,即补偿商品使资本家自身耗费的东西。因此,产品成本是商品价值最重要的组成部分,它既是生产耗费的反映,又是生产补偿的尺度。生产要素上耗费的资本价值 $c+v$,成为成本研究的基础。

马克思成本价格理论的原理同样适用于我国社会主义市场经济体制,只是由于所有制形式不同,对其中的含义赋予了新的意义。社会主义市场经济体制下商品价值的组成内容包括:(1)生产经营过程中耗费的物化劳动价值(c),即已耗费的劳动工具和劳动对象的价值;(2)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;(3)劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。其中的 $c+v$,即商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现,就是社会主义制度下产品成本的经济内涵,也可称为“理论成本”。

我国财政部2012年发布的《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》(以下称为“成本核算制度征求意见稿”)中指出,产品成本是指企业为取得产品而发生的各种支出(产品是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的产成品、商品或提供的劳务)。由于产品生产的过程同时也是物化劳动和活劳动的耗费过程,因此,企业在一定时期内发生的、用货币表现的各項生产耗费,即为企业的生产费用。生产费用按照产品予以对象化,即为产品成本,即企业为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各项生产费用,就是产品的生产成本。

(二)期间费用的含义

期间费用,是指本期发生的、不能计入某种产品成本的、应当直接计入当期损益的各项费用,包括管理费用、销售费用和财务费用。

1. 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理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。

2. 销售费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,包括企业在销售商品过程中发生的保险费、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、装卸费等,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、与专设销售机构相关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)、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

(三)成本的一般含义

长期以来,会计学界往往将马克思在资本论中所界定的产品成本,当作一般的成本概念。实际上,成本是一个非常广义的概念,产品成本只是其中的一种。会计学成本的一般定义应该是: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。这一概念包括以下含义:(1)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。(2)成本的发生是为了达到一定的目的。如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。(3)成本必须是可以货币计量的,否则就无法进行成本核算。

需要说明的是,“成本”与“费用”这两个术语有时被作为同义语,但实际上它们是两个不同的概念。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。费用有狭义和广义之分,本书所指的费用是指狭义的费用,只包括与本期营业收入相配比的那部分耗费,即生产成本和期间费用。广义的费用既包括各种费用,也包括直接计入当期损益的损失,如处置固定资产净损失、罚款支出和非常损失等。

二、产品成本的内容

将理论成本应用于产品成本计算的实践,还应考虑宏观上国家方针政策和微观上企业管理的需要,即要考虑理论成本与实际成本的关系问题。应该说,理论成本与实际成本有共同之处,但也会有一些差异。在实际工作中,为了使产品成本计算口径一致,防止企业乱计乱摊产品成本,保持产品成本的可比性,需要由国家统一制定产品成本开支范围,明确规定哪些费用开支可以计入产品成本,哪些费用开支不能计入产品成本,即产品实际成本的内容。

产品成本开支范围,是由国家依据企业生产经营过程中所发生费用的不同性质,根据成本的内容和加强经济核算的要求,对计入产品成本的各项支出的内容所作的统一规定。我国工业企业成本构成内容,经过多年的变化,已经在实践中逐渐明确和完善。根据成本核算制度征求意见稿的要求,工业企业的产品成本包括采购成本、加工成本和其他成本。工业是指制造业、采矿业、电力燃气及水的生产和供应业等行业。

采购成本包括产品生产过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、周转材料等从采购到入库前发生的全部支出。

加工成本包括直接人工和制造费用。直接人工是指直接从事产品生产的人员的职工薪酬。制造费用是指企业为生产产品而发生的各项间接费用,包括生产部门发生的机物料消耗,生产部门管理人员的职工薪酬,产品生产用固定资产的折旧费、租赁费,生产部门的办公费、水电费,废品损失,季节性和修理期间的停工损失,产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销,有关资源的使用费,弃置费用和排污费等有关环境保护和生态恢复支出,为购进或生产产品发生的符合资本化条件的借款费用,应分期计入产品成本的技术转让费(包括许可证费、设计费,以及为制造引进产品而支付的职工技术培训费),企业按照规定可以计入产品成本的测试手段等支出。

其他成本是指除采购成本、加工成本以外的,使产品达到预定可销售状态所发生的其他支出。

为了加强成本管理,有关财会制度中还规定,下列各项开支不得列入产品成本:(1)购置、建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出;(2)对外投资的支出和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,以及企业对外捐赠、赞助等支出;(4)期间费用;(5)其他不能计入成本费用的支出。

可以看出,上述产品成本内容是以成本的经济内涵为基础,同时考虑了国家方针政策和企业管理的需要。应该说,产品成本实际内容与成本的经济内涵并不完全相同。例如,废品损失和停工损失属于损失性支出,并不能形成产品价值,不应计入产品成本,但是为了加强企业成本管理,仍将这些支出计入产品成本,以提高成本指标的综合反映能力,使成本指标可以更好地反映企业工作质量,充分发挥成本管理的作用。

三、成本的作用

在我国市场经济条件下,成本在经济管理中有着重要作用。

（一）成本是生产耗费的补偿尺度

为了保证企业再生产的顺利进行,企业生产中发生的耗费必须从销售商品的收入中得到补偿。生产耗费补偿金额的大小,要以成本作为衡量尺度。只有把成本足额进行了补偿,才能保证企业再生产的正常进行。而且,企业不仅要用商品销售的收入补偿生产耗费,还必须要有盈利,这样才能满足企业扩大再生产的需要,从而保证企业不断发展。因此,成本作为生产耗费的补偿尺度,对于确定企业经营损益、保证企业不断发展具有重要意义。

（二）成本是反映企业工作质量的一项综合指标

成本可以综合反映企业的生产耗费。企业产品设计是否合理、生产工艺过程是否先进合理、劳动生产率水平的高低、原材料的利用程度、废品率的高低、产品质量的好坏、生产费用开支是节约还是浪费、管理工作水平和生产组织的水平,以及供产销各环节的协调情况等,都会通过成本指标反映出来。因此,成本是衡量企业工作质量的一项综合性指标。

（三）成本是制定商品价格的重要依据

商品价格是商品价值的货币表现。制定商品销售价格,虽然要考虑市场供求关系的变化,但也必须考虑企业的承受能力,成本是企业商品价格制定的最低经济界限。如果商品的定价低于产品生产成本,企业的生产耗费就不能通过销售收入得到补偿,长此以往,企业就不能持续经营下去。但是,如果商品定价过高,就很难被市场接受,最终也要被淘汰出局。因此,企业必须尽全力降低产品成本,以使企业能够更好地在竞争中谋求发展。

（四）成本是企业进行经营预测、决策和分析的重要依据

在市场经济条件下,企业之间的竞争日趋激烈。企业要在激烈的市场竞争中谋求发展,就必须以市场为重心,采用科学的方法进行市场调查,研究开发市场需要的新产品,根据市场需要合理安排生产计划,选择合理的工艺方案,这些都需要企业正确进行经营预测和决策。而且,为了有效管理企业生产经营活动,有效地进行成本管理,需要经常进行经营情况分析,以便发现问题,及早采取措施加以控制。企业进行经营预测、决策和分析时,除了要利用其他各种相关资料外,也必须要利用成本资料,成本资料是企业进行经营预测、决策和分析的重要依据。

第二节 成本的分类

为了满足企业成本管理的不同要求,需要按不同标准对成本进行分类。以下主要说明以计算产品成本为目的和按成本习性进行的成本分类。

一、以计算产品成本和确定损益为目的的分类

（一）按成本的经济内容分类

企业生产的过程同时也是消耗的过程。企业在生产经营过程中发生的耗费,主要是劳动对象的耗费、劳动手段的耗费和活劳动中必要劳动的耗费。劳动对象和劳动手段的耗费,可称为物化劳动的耗费。物化劳动的耗费和活劳动的耗费,构成了生产经营成本的三大要素。生产费用按经济内容或经济性质不同所作的分类,在会计上称为生产费用要素,或称为要素费用。工业企业生产费用要素一般包括以下内容:

1. 外购材料

外购材料是指企业为进行生产经营活动而耗用的从外部购入的各项材料,包括原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

2. 外购燃料

外购燃料是指企业为进行生产经营活动而耗用的从外部购入的各种燃料,包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。外购燃料与外购材料的性质是一样的,但是由于在许多企业中燃料是比较重要的能源,在产品成本中所占比重较大,因此将其单列为一类费用要素。

3. 外购动力

外购动力是指企业为进行生产经营活动而耗用的从外部购入的各种动力,如电力、蒸汽等。

4. 职工薪酬

职工薪酬是指企业计入生产经营成本的职工薪酬,是企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出,包括职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、医疗保险费等社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费等。

5. 折旧费

折旧费是指企业按规定计算提取并计入生产经营成本的固定资产折旧费用。

6. 税金

税金是指计入生产经营成本的各项税金,包括房产税、车船税、土地使用税和印花税。

7. 其他支出

其他支出是指不属于以上各项费用要素的耗费,如邮电费、差旅费、设计制图费、试验检验费和保险费等。

生产费用按经济内容分类,可以说明企业在生产经营过程中消耗了哪些性质的费用、消耗了多少费用,可以了解生产费用的构成,有利于企业制定各种费用预算和消耗定额,有利于加强生产费用的日常核算和管理。同时,也可为企业核定流动资金定额和编制采购资金计划提供必要的核算资料。

(二)按成本的经济用途分类

成本按其经济用途或职能进行分类,可以分为生产成本和非生产成本。

1. 生产成本

生产成本是指企业为生产产品而发生的各种支出。产品生产成本一般由不同的成本项目组成,主要包括直接材料、直接人工和制造费用三个成本项目。

(1)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,木材是制作家具的主要材料,木材的成本构成了家具的直接材料成本。

(2)直接人工。也称为直接工资,是指直接从事产品生产的人员的职工薪酬。

(3)制造费用。制造费用是指生产单位为生产产品而发生的各项间接费用。制造费用的具体内容将在本书第四章第二节进行说明。

成本按经济用途所作的这种分类,是大多数企业计算产品成本时成本分类的主要依据,上述分类的内容称为产品成本项目。由于各企业的生产特点不完全相同,可以根据各项费用支出的比重大小和成本管理的要求,在上述统一成本项目的基础上,适当增加成本项目,如“燃料与动力”、“废品损失”、“外购半成品”等。

对产品生产成本的上述三个主要项目按照不同方式进行组合,可以得到一些不同的成本概念。将直接材料和直接人工合计起来,可以称为主要成本;将直接人工和制造费用合计起来,可以称为加工成本。

根据成本核算制度征求意见稿的要求,企业根据生产经营特点和产品成本管理的要求,利用现代信息技术,可以按照成本支出的经济性质设置成本项目,也可以按照成本支出的经济用途或成本性态设置成本项目。工业企业按照成本支出的经济性质可以设置原材料、燃料和动力、职工薪酬、折旧和摊销以及其他等成本项目。本书后面涉及成本项目内容时,统一按成本支出的经济用途设置产品成本项目,主要包括直接材料、直接人工和制造费用。

2. 非生产成本

非生产成本也称为期间费用,是指本期发生的、不能直接或间接归入某种产品成本的、直接计入损益的各项费用,包括销售费用、管理费用和财务费用。

成本按经济用途所作的分类,是最基本的分类。通过这种分类,可以了解生产成本的构成情况,对计算产品成本和确定损益具有重要意义。

成本按经济内容和经济用途进行分类所反映的生产费用与产品成本之间既有联系又有区别。两者之间的联系在于,两者都是反映生产耗费,其经济内容一致,而且企业在一定会计期间发生的生产费用是计算该期间完工产品成本的基础。因为两者具有的共同性,可以将两者视为同义语,不加以严格区分。但实际上两者之间是有区别的,主要表现在以下方面:(1)两者所包括的范围不同,生产费用包括工业性生产费用和非工业性生产费用,只有工业性生产费用可以按成本项目计入产品成本;(2)两者的计算基础不同,生产费用同“会计期间”相联系,而产品成本则是同“产品”相联系,有实物承担者;(3)两者金额不一定相等,因为有些在本期支出的生产费用可能计入下期产品成本,而有些在下期支出的费用可能要提前计入本期产品成本。了解生产费用与产品成本之间的关系,对于正确核算产品成本有着重要意义。

(三)按成本与特定产品的关系分类

按成本与特定产品之间的关系进行分类,可以把成本分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本

直接成本也称为可追溯成本,是指与某一特定产品之间具有直接联系、可以用经济合理的方式直接计入该产品或某一成本对象中的成本。构成产品实体的原材料成本、生产工人工资等,就属于直接成本。只生产一种产品的企业,所有的生产费用都是直接成本。

2. 间接成本

间接成本,是指与某一特定产品之间没有直接联系,或者虽然具有直接联系但不能用经济合理的方式计入各产品成本中的成本。例如,车间管理人员的职工薪酬、厂房的折旧费用等,属于间接成本。

将成本划分为直接成本和间接成本,对于正确计算产品成本有着重要意义。凡是直接成本,必须根据原始凭证直接计入各产品成本;对于间接成本,则要选择合理的分配标准分配计入相关产品成本。分配标准是否适当,直接影响成本计算的结果。有关生产费用要素的分配原则是:直接成本直接计入各产品成本,间接成本分配计入各产品成本。

二、按成本与业务量之间的关系分类

成本总额与业务量之间的变化关系,可称为成本性态或成本习性。按照成本习性,可将成本分为变动成本和固定成本。

(一)变动成本

变动成本是指在一定业务量范围内,其成本总额随着业务量(可用产量表示,也可用直接人工小时或机器小时表示)的变化而呈正比例变化的成本。就单位产品而言,变动成本则是不

变的。例如,随产量变动而同比例变动的原材料成本、采用计件工资方式的职工工资、按工作量法计提的生产设备折旧费用等,都属于变动成本。

（二）固定成本

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内,其总额不随业务量增减变动而变动的成本。对于单位产品而言,单位产品的固定成本则要随着业务量的增减变化而呈反比例变化。例如,计提房屋和建筑物的折旧费用、财产保险费用、管理人员工资等,都属于固定成本。

将成本分为变动成本和固定成本,是进行成本规划和成本控制的前提,有助于企业进行成本分析,寻求降低成本的途径。需要说明的是,无论是变动成本还是固定成本,都需要在一定的业务量范围内来讨论,这个范围称为相关范围。如果超出一定的相关范围,变动成本和固定成本的习性就会受到影响。除了上述成本分类外,成本还有其他各种分类方法,此处不再进行讨论。

第三节 成本会计的职能

成本会计的职能是对成本会计实务的高度概括和抽象,主要包括以下内容:

一、成本预测

成本预测,是指依据成本有关数据及其与各种技术经济因素之间的依存关系,结合企业发展前景及应采取的各种措施,通过一定程序、方法和模型,对未来成本水平及其变化趋势作出的科学估计。成本预测是成本决策的前提。企业不仅应该在成本决策之前进行成本预测,为成本决策提供依据,而且还应该在成本计划执行过程中进行成本预测,以便及时掌握成本变化趋势,为进行成本事中控制提供帮助,从而保证企业完成成本计划。

二、成本决策

成本决策,是指在成本预测的基础上,按照既定目标要求,运用专门方法,对有关生产经营的成本方案进行计算分析,从中选择最优方案。企业可以根据市场需求和其他方面的要求,通过成本预测,确定生产经营的几个备选方案。对这些备选方案,必须运用专门方法进行认真的分析论证。通过从技术上、经济上的分析论证,可以确定各备选方案的可行性,从而可以进行成本决策,确定最优方案,制定目标成本。做好成本决策,对于企业正确制订成本计划、促进企业提高经济效益具有十分重要的意义。

三、成本计划

成本计划,是指根据成本决策所确定的方案和目标,具体规定计划期内各种生产耗费水平和各种产品成本水平,并提出实现规定成本水平所应采取的具体措施。成本计划执行的过程,也是进行成本控制的过程。会计期末,当企业计算出实际生产费用消耗后,可以与计划成本进行对比,以分析企业成本计划的实际完成情况。

四、成本控制

成本控制,是指预先制定成本标准作为各项费用消耗的限额,在生产经营过程中,将实际发生的费用严格控制在限额标准之内,随时揭示和及时反馈实际费用与限额标准之间的差异,

并要系统分析成本差异原因,以便采取措施,消除生产中的损失和浪费。企业应制定成本标准,包括原材料、燃料、工资等的费用消耗标准和数量消耗标准,并根据制定的标准控制生产过程中实际发生的各项费用,以保证完成成本目标和成本计划。成本控制包括事前控制、事中控制和事后控制。

五、成本核算

成本核算,是指对生产经营过程中所发生的各项费用进行审核,按照一定的程序,采用适当的方法,归集和分配各成本计算对象所应负担的成本费用,以计算出各对象的总成本和单位成本。成本核算是对成本计划执行结果的反映,也是对成本控制结果的反映。通过成本核算,不仅可以考核和分析成本计划的执行情况,揭露企业生产经营中存在的问题,还可以为制定产品价格提供依据。

六、成本分析

成本分析,是指利用成本核算资料和其他有关资料,全面分析成本水平与构成的变动情况,系统地研究影响成本变动的因素和原因,挖掘降低成本的潜力。成本分析包括的具体内容很广泛,如产品成本分析、技术经济指标对成本影响的分析、成本效益分析等。通过成本分析,可以正确认识和掌握成本变动的规律,明确影响成本升降的因素,以便采取措施实现降低成本的目标,并为编制成本计划、制定新的经营决策和成本考核提供依据。

七、成本考核

成本考核,是指将报告期的成本、成本效益的各项实际完成指标同计划指标、定额指标和预算指标进行对比,评价企业成本管理工作的成绩及存在问题的一项工作。需要强调的是,成本考核要与一定的奖惩制度相结合,通过成本考核,用经济、行政手段进行激励,可以调动各成本责任单位与全体员工更好地完成成本计划的积极性。

上述成本会计的职能是相互联系的。成本预测是成本会计的第一个环节,它是成本决策的前提。成本决策是成本会计的重要环节,在成本会计中居于中心地位,它既是成本预测的结果,又是制订成本计划的依据。成本计划是成本决策的具体化。成本控制是对成本计划的实施进行监督,是实现成本决策既定目标的保证。成本核算是成本会计的最基本职能,能够提供企业成本管理所需要的各种成本信息资料,是发挥其他职能的基础,同时也是对成本计划预期目标能否实现的最后检验。成本分析和成本考核是实现成本决策和成本计划目标的有效手段,只有通过成本分析查明原因,制定并执行改进和完善企业成本管理的措施,才能有效降低成本;通过正确评价与考核各责任单位的工作业绩,才能调动各部门和全体职工的积极性,有效进行成本控制,为切实执行成本计划和实现既定目标提供动力。

第四节 成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是进行成本会计工作的首要条件。成本会计的基础工作包括建立定额管理制度,加强材料物资的计量、验收、领发和清查制度,建立内部结算制度和建立原始记录制度。