

# 目 录

<b>第一章 成本会计综述 .....</b>	<b>1</b>
第一节 成本会计概念和作用 .....	1
第二节 成本会计及其对象与职能 .....	13
第三节 成本核算的程序与方法 .....	23
第四节 成本会计工作的组织 .....	29
思考练习 .....	35
<b>第二章 要素费用的核算 .....</b>	<b>38</b>
第一节 费用分配的基本原则和方法 .....	38
第二节 材料费用的归集与分配 .....	39
第三节 动力费用的归集与分配 .....	51
第四节 人工费用的归集与分配 .....	53
第五节 其他要素费用的分配 .....	61
第六节 费用的跨期摊销 .....	65
思考练习 .....	70
<b>第三章 完工产品与在产品的生产费用分配 .....</b>	<b>76</b>
第一节 产品与在产品的概述 .....	76
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配 .....	78
思考练习 .....	88
<b>第四章 废品损失和停工损失核算 .....</b>	<b>95</b>
第一节 废品损失和停工损失核算概述 .....	95
第二节 废品损失的核算 .....	96
第三节 停工损失的核算 .....	103
思考练习 .....	105
<b>第五章 成本预测、决策、计划、控制和考核 .....</b>	<b>108</b>
第一节 成本预测 .....	108
第二节 决策 .....	115
第三节 计划 .....	129
第四节 成本控制 .....	136
第五节 成本考核 .....	139



思考练习 .....	143
<b>第六章 成本计算基本方法 .....</b>	<b>148</b>
第一节 成本计算方法概述 .....	148
第二节 品种法 .....	155
第三节 分批法 .....	167
第四节 分步法 .....	175
思考练习 .....	191
<b>第七章 其他成本计算方法 .....</b>	<b>208</b>
第一节 分类法 .....	208
第二节 定额法 .....	216
第三节 标准成本法 .....	225
第四节 变动成本法 .....	237
思考练习 .....	244
<b>第八章 成本报表的编制和分析 .....</b>	<b>253</b>
第一节 成本报表概述 .....	253
第二节 生产成本报表的编制 .....	256
第三节 期间费用报表的编制 .....	263
第四节 成本分析的程序和方法 .....	265
第五节 成本计划完成情况的分析 .....	269
第六节 主要产品单位成本分析 .....	273
第七节 期间费用报表的分析 .....	276
第八节 成本信息在管理中的利用 .....	278
思考练习 .....	280
<b>参考文献 .....</b>	<b>283</b>

# 第一章 成本会计综述

## 学习点拨

成本是现代社会经济生活中的一个基本价值观念，是社会经济管理的一个重要内容；对于会计而言，还是一种方法与程序。本章应重点掌握成本在会计学上的含义、成本与费用的关系、成本会计的对象与职能、成本核算的一般程序、成本核算中的费用界限等方面的基本理论知识。在学习中，一方面，要注意结合财务会计与管理会计的相关知识全面理解；另一方面，还要结合后面各章内容的学习，不断深化理解。

## 第一节 成本会计概念和作用

成本是在现代社会经济生活中被广泛使用的一个概念，但人们在使用成本这一概念时，其所表达的内涵并不完全相同。学习成本会计，首先必须正确理解成本的含义，了解成本概念的意义与作用。

### 一、成本的含义

理解成本的含义，应基于成本的一般含义及其在经济学上的含义，进而正确理解成本在管理学及会计学上的意义。

#### (一) 成本的一般含义

一般意义上的成本，即人们在日常生活中经常会脱口而出的“成本”，是指一定的经济主体相对于某一特定的追求目标，而付出的代价或发生的耗费。其中，“成”，是指主体所期望获得的特定追求目标；“本”，是指为达到上述特定目的而付出的代价或发生的耗费。

上述一般意义上的成本，其内涵虽较为模糊，但包含四个基本要点。

(1) 成本是经济主体的耗费、付出或牺牲。成本作为耗费、付出或牺牲，是相对“所得”而言的，是相对具体的经济主体而言的。

(2) 成本有着特定的对象。成本是经济主体为追求某一特定目的而发生的耗费或代价。“天下没有免费的午餐”，要达到一定的目的，就必然要发生一定的耗费或付出一定的代价。成本与人们所追求的特定目的(成功或收益)相对应，离开了这一特定目的或对象，自然也就不存在所谓的“成本”。主体为达到一定的目的所发生的耗费或付出的代价的货币价值表现，可称为“费用”。费用是采用货币价值形式对经济主体在追求目标的过程中所发生的耗费或付出的代价进行的计量。从会计核算的角度而言，与成本相对应的特定目的，就是成本对象，如果计算其成本，就成为“成本(计算)对象”。



(3)成本一般具有预付性。成本一般是在追求某一特定目标的过程中所实际发生，或预计一定会发生的耗费。它通常不包括在追求过程结束之后所发生的耗费。在追求过程结束之后所发生的耗费，应该视为损失。

(4)成本是经济主体对“所得”与“所费”的经济效益进行的一种比较衡量。成本的基本作用，是对主体的活动进行效益评价，并为经济评价与管理决策提供依据。将成本概念中的“成”与“本”进行对比，就可以对活动的效益做出评价：“成”大于“本”，得大于失；“成”等于“本”，得失相当；“成”小于“本”，得不偿失。进而，也可以据此做出相关决策：用最小之“本”追求最大之“成”；若“成”一定，追求最小之“本”；若“本”一定，则追求最大之“成”。经济主体所要达到或实现的特定目的，即为“所得”；为达到该目的而发生的耗费或付出的代价，即为“所费”。

一般意义上的成本概念，其内涵较为模糊，主要表现为下述几点。

(1)成本的目标对象模糊。它可以是成功、成果、成绩、成就，可以是待遇、报酬或收入，甚至是职位、地位、荣誉、感情、友谊等等各种不同的具体追求。

(2)成本耗费的形式多样，没有明确、统一、规范的范围内容与计量标准。成本耗费的具体形式，可以是货币、实物、时间，甚至情感、身体的损伤；有些直接以货币形式表现，有些可以用货币计量，有些难以用货币计量，有些在当今社会不能以货币计量。

(3)成本的应用范围广泛。作为一种泛指，除了生产经营成本之外，“成本”几乎被运用于当今社会经济活动中的全部领域和环节。如生产经营中的产品生产、劳务与服务成本，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；生产经营领域之外的各种政治、军事、文化、社交活动的成本。

## (二)成本的经济学含义

在当今社会，成本范畴被运用得最为广泛的领域，是经济与管理领域。

### 1. 经济学领域中成本概念的特殊性

与成本的一般含义相比较，经济学意义上的成本概念，其内涵相对较为明确。它有着以下的特殊界定。

(1)成本及与之相对应的“目的对象”，都属于与商品货币经济相联系的价值范畴。

更具体地说，在经济学中，与成本相对应的“成本对象”，是可以直接用于交换，并可以用货币来衡量其价值的“商品”。引发人们投入成本的动因或目标，是获取价值。人们的成本投入过程，是经济活动的过程，也是价值运动的过程。

(2)成本是构成商品价值的基本组成部分，是商品在生产过程中以价值形式所表现出的政治经济学中的一个基本概念。

1)马克思关于成本概念的阐述。马克思在《资本论》一书中，系统阐述了成本的政治经济学含义：“按照资本主义方式生产的每一件商品 W 的价值，用公式来表示是  $W=c+v+m$ 。如果从这个产品价值中减去剩余价值  $m$ ，那么在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费掉的资本价值  $c+v$  的等价物或补偿价值。”<sup>①</sup>对于资本家而言，成本“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”。②在这里，马克思称为商品的“成本价格”的那部分价值，指的就是商品成本，包括生产资料耗费的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的总和。其中，生产资料耗费的转移价值，又包括劳动对象耗费的转移价值与劳动手段在使用过程中因磨损而产生的价值转移。

按照马克思的观点，产品的价值由三个部分组成：已耗费的生产资料转移的价值( $c$ )，劳动者为自己劳动所创造的价值( $v$ )，劳动者为社会劳动所创造的价值( $m$ )。前两个部分，即  $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，构成商品的理论成本。

2)政治经济学中成本概念的特点。作为商品货币经济，无论是在资本主义社会中，还是在社会主义市场经济条件下，商品、价值、成本、利润等经济范畴，是其共同的客观存在。

政治经济学的理论认为，社会主义市场经济与资本主义市场经济，虽然都属于市场经济或商品货币经济的范畴，但二者有着本质区别。在这两种不同的社会经济制度条件下，商品、价值、成本、利润等经济范畴也有着本质区别。

成本在本质上属于一个效益指标。经济效益的高低和大小，只能够通过货币价值形式来表现和反映，因而会计学上的成本必须是可以用货币计量的价值耗费，否则就不能纳入会计学中成本的范围。同时，货币计量也是会计学中的一个基本假定。

为此，美国会计学会与标准委员会将成本定义为：成本是用货币测定的，为了一定目的而付出(或可能付出)的价值牺牲。

## 2. 成本应该按照具体的成本对象进行计算

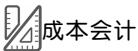
成本与成本会计主体所要达到的特定目的相对应，会计主体所追求或要达到的某一特定目的，即成本对象，是会计对象的具体化。成本对象是会计主体从事经济活动所追求的具体目标，也是经济主体所要进行效益评价的客体。在现实经济生活中，企业购进的材料、生产的产品、经营的商品、提供的劳务、筹集的资金、投资的证券等，都可以是其经济活动所追求的具体目标，也都可以作为成本计算对象。成本只能是针对某一具体成本对象而计算，离开了具体的对象，即使是可以用货币计量的价值耗费，也只能是费用、损失，而不是会计学意义上的成本。

## 3. 成本计算服务于管理要求

市场经济中的企业分属于各种不同的行业，不同行业的企业的经济活动以及成本的内容并不完全相同。同时，成本所包括的内容，不仅仅取决于经济主体经济活动的具体内容和成本计算对象，还必须与管理上的要求相适应，并不违反国家的相关法规。企业常常会因为某些特殊的管理需要，在财务会计的范围之外，计算或考核某些特别项目的成本，因此，管理会计中所使用的成本概念，如变动成本、固定成本、目标成本、边际成本、机会成本等，均有着其特殊的内涵、内容与特点。

### (四)会计学与管理学中的成本含义的比较

会计学是管理学的一个分支。会计是一种管理手段，也是一种计算技术，还是一个信



信息系统。会计学意义上的成本，是一个能够计量，并与所对应的特定收益相对比的损益计算工具。在会计学或会计工作中，成本是一个独特的会计对象，要遵循会计规范(惯例、准则、制度等)，通过规范的程序计算，比管理学意义上的成本更为具体和明晰。

在现实社会中，经济主体(如企业)所追求的经济活动目标及其所发生的耗费，都日益呈现出多样化的趋势，这使得在会计上要完全、精确地计算每一个成本对象的成本，变得极为复杂，甚至可以说，它已经变成了一件不可能的事情；同时，在成本对象及其耗费相同的条件下，如果所采用的成本内容范围，价值计量标准、方法等存在差异，所计算出的成本将完全不同。也就是说，人们完全可能对以同一个数字所表达的成本对象的“成本值”的含义，产生完全不同的理解，从而削弱其衡量效益的功能。

为了减轻上述副作用，社会必须对如何计算会计意义上的成本做出最基本的法律规范，计算成本必须遵循这些规范。否则，所计算出的成本就不会被社会所理解，当然也不会为社会所接受。

考虑到会计学与管理学之间的差异，我们可将会计学意义上的成本定义如下：成本是经济主体基于一定的会计制度规范及管理要求，对应特定的成本对象，所确认的已经付出或可能付出的价值的货币计量。简言之，成本就是对象化的费用。

当然，进行成本核算与管理，也要发生一定的成本耗费。

## 二、成本、费用与支出

要准确理解成本的含义，还必须结合成本与支出、费用的关系，通过比较来理解。

### (一) 支出与费用的含义

#### 1. 支出

支出的概念有广义与狭义之分。从会计实务的角度而言，支出一般是指“现金支出”，即经济核算主体在一定会计期间内，以现金(货币)的形式所支付出去的价值。

广义的支出是指经济主体在一定会计期间内，因投资、经营损失与向投资者分配利润等各种原因所发生的一切的价值耗费、流出与减少，无论其是否以现金的形式支付。广义的支出包括生产经营管理费用与非生产经营管理支出两个方面。非生产经营管理支出包括投资、经营损失与向投资者分配利润。

#### 2. 费用

费用一般是指经济主体在一定会计期间的日常活动中所发生的生产经营管理费用。我国现行《企业会计准则》将费用定义为：“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。

(1)费用与投资的区别。投资是投资者为获取未来收益而在当期进行的价值投入。投资应该在其所相关的多个会计期间，通过费用化得到回收。从会计学的角度而言，投资形成资产，它通过摊销的方式计入多个不同会计期间的费用，不能全部计入当期损益。费用与企业当期日常活动的收入相配比，一般不进行资本化的分期摊销。



(2)费用与损失的区别。损失，通常是指企业由于日常经营活动之外的原因，如自然灾害、意外事故等，所导致的经济利益的减少或流出。费用是由于开展日常经营活动而发生的。但成本会计核算中的生产损失，不属于上述一般意义上的损失，有其特殊性。

(3)费用与向投资者分配利润的区别。向投资者分配利润，属于企业对于在一定时期内所取得的对应于费用的最终经营成果的分配。向投资者分配利润是企业因为向投资者提供报酬而发生的支出。向投资者分配利润，可以采用现金形式进行支付，也可以采用现金以外的股票、财产等其他形式进行支付。当期所实现的利润，可以在当期分配，也可以在以后的会计期间分配。向投资者分配利润，既不是费用，也不是投资与损失。向投资者分配利润是企业经济资源的流失或减少，但它不是投资、不是损失，也不是费用。

## (二)成本与费用、支出的关系

作为企业的价值流出，支出所包括的内容最为宽泛。支出包括费用，费用是支出的一个特殊组成部分；成本是费用的对象化，成本主要源于费用，但成本既可能来自于当期费用，也可能来自于以前费用的推销或对可预见的后期费用的预提。根据我国现行成本制度，成本、费用、支出之间的关系，如图 1.1 所示。

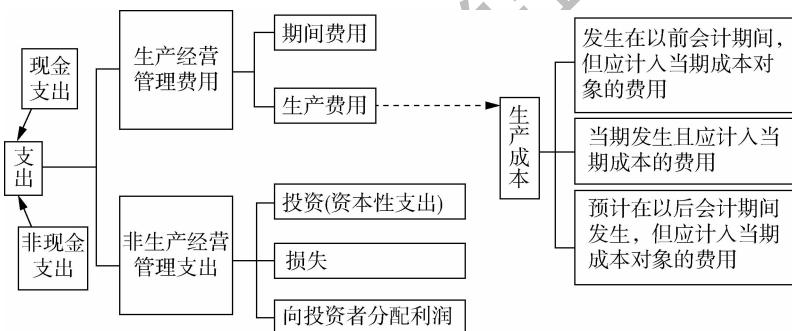


图 1.1 成本、费用、支出的关系示意图

其中，成本与费用是一组极易混淆的概念，二者既相互联系，又相互区别。

成本是费用中的一个特殊部分——被对象化的那一部分费用。企业的生产经营活动是多元化并重复进行的，从成本会计或成本核算的角度而言，进行成本核算，不仅必须确定特定的成本计算期间(成本计算期)，还必须确定以企业某一具体的生产经营活动(如所生产的产品种类、材料采购、资产购置、商品销售等)作为成本计算对象。只有能够被对象化计入该特定期间、特定成本对象的费用，才能称之为成本，否则就不能称之为成本。从上述意义而言，费用这一概念较为宽泛与笼统，而成本则较为狭窄与具体。

成本与费用的损益计算对比的目标不同。成本一般是用于与企业经营内容中的某一具体的经营内容对象(如生产或经营某个具体产品或商品)相比较，通过计价对比，来确定该具体的内容对象是否能够盈利及其盈利水平与能力；费用一般是用于与企业某一特定会计期间(一般是以“年”为单位)的经营收入相比较，来确定该具体的经营期间是否实现盈利及其盈利水平与能力。



成本与费用的计算口径可能不同。一项具体的价值耗费，它可能应该计人费用，但不能计人成本；反之，它也可能应该计人成本，但不能计人当前费用。例如，根据现行成本核算制度，采用制造成本法计算产品生产成本，对于企业在生产经营活动中因进行生产经营的组织与管理、商品销售和资金筹措而发生的费用，出于节约会计核算成本或管理方面的考虑，一般是作为期间费用，在成本之外单独进行核算。从而，管理费用、销售费用与财务费用等期间费用，就构成狭义的费用的概念。再如，能够作为当期费用处理的成本，必须是当期所销售的商品的成本，尚未销售的商品的成本，构成存货价值，不能计人当期费用计算损益。

### 三、费用的分类

成本是对象化的费用，费用是形成成本的基础。商品生产与销售的过程，是劳动者和生产资料相结合的过程，也是劳动对象、劳动手段和活劳动的耗费过程，即费用的发生过程。企业在生产经营过程中的耗费不仅多种多样，而且用途各异，为了合理归集、分配、计算与管理控制各项费用和成本，考核生产费用计划和产品成本计划执行情况，需要对费用进行科学合理的分类。在制造业的企业，一般按经济内容和经济用途对费用进行分类，这也是费用分类的两种基本分类方法。

#### (一) 费用按经济内容分类

制造业企业发生的费用，按其经济内容划分，可包括物化劳动耗费和活劳动耗费两个方面。物化劳动耗费又可进一步分为劳动对象方面的耗费和劳动手段方面的耗费两类。因此，费用按其经济内容进行分类，可以分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类。在成本会计中，这三类费用被称为费用的三大要素。为了更详细、具体地反映制造业各种费用的构成及消耗水平，还可以在这一基本分类的基础上，将其进一步划分为以下的要素费用。

##### 1. 外购材料

外购材料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物，修理用备件和低值易耗品等。外购材料不包括自制材料和委托加工材料。

##### 2. 外购燃料

外购燃料是指企业为进行生产经营而耗用的从外部购进的各种燃料，包括固体、液体和气体燃料等。

##### 3. 外购动力

外购动力是指企业为进行生产经营而耗用的从外部购进的各种动力，如电力、热力(蒸汽)等。

##### 4. 人工费用

人工费用也称职工薪酬，是指企业因使用劳动力而支付给劳动者的各种报酬，它是劳



动力的对价。根据有关规定，职工薪酬包括企业所承担的应计入生产经营费用的工资、职工福利、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、解除职工劳动关系补偿，以及非货币性福利等费用。

### 5. 折旧费

折旧费是指企业按照规定的折旧方法计算的应计入生产经营费用的固定资产折旧费用。

### 6. 利息费用

利息费用是指企业应计入财务费用的筹资费用，如利息支出、企业发生的现金折扣等。

### 7. 税金

税金是指企业计入管理费用的各种税金，包括房产税、车船使用税、印花税、土地使用税等。

### 8. 其他费用

其他费用是指企业发生的不属于以上各要素的费用，如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费、保险费等。

以上八项费用，是企业在生产经营活动中通常要发生的费用，因而被称为“要素费用”。

按照费用的经济内容进行分类核算，针对企业生产经营中所投入的“要素”实施管理，有较明显的作用：①可以反映企业在一定时期内发生了哪些费用、数额是多少，从而据以分析企业各个时期各种费用的构成和水平。②可以反映外购材料、外购燃料、职工薪酬的支出情况，从而为企业编制材料采购资金计划和职工薪酬计划提供资料。③可以为企业成本、费用和资金定额，考核资金周转速度提供资料。如外购材料和燃料支出的多少与材料和燃料的储备资金的定额、储备资金的周转速度密切相关，支出得越多越快，所需储备资金就越多，储备资金的周转就越快；反之亦然。此外，从宏观上看，按照费用的经济内容进行分类核算，还可以为计算工业总产值和国民收入提供资料。

但是这种分类不能反映各种生产经营费用的经济用途，不便于分析各项费用的支出是否节约、合理。因此，在此分类的基础上，还必须进一步按其经济用途进行分类。

## (二) 费用按经济用途分类

制造业的各种费用按其经济用途，可分为计入产品成本的生产费用和直接计入当期损益的期间费用。

### 1. 生产费用

生产费用是根据会计制度规定，先计入产品成本，然后在产品实现销售后，与销售收入相配比，计算销售成本，将其销售成本计入损益的生产经营管理费用。

不同的生产费用对于生产经营过程的作用并不完全相同。有的直接用于产品生产，有的间接用于产品生产；有的形成产品实体，有的则在耗用后灰飞烟灭；有的只是作用于个

别产品，有的则会对很多产品发挥作用；有的价值巨大，有的却价值甚微。从而对于生产费用还可以根据管理的要求进一步划分为若干产品生产成本项目(简称成本项目)。

成本项目一般由企业根据自身的生产特点和管理要求，并考虑会计工作成本来确定。

制造业企业的生产费用，一般被划分为直接材料、直接人工与制造费用三个成本项目。

(1)直接材料。直接材料是指直接用于产品生产，构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。包括原材料、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品及其他直接材料。

(2)直接人工。直接人工是指直接从事产品生产的生产人员的薪酬和享受的福利。包括工资、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、解除职工劳动关系补偿、非货币性福利等。

(3)制造费用。制造费用是指直接用于产品生产，但不便于直接计入产品成本，因而没有专设成本项目的费用。主要包括企业内部生产车间和部门的管理人员的职工薪酬、固定资产折旧费、办公费、修理费、水电费、设计制图费、试验检验费、机物料消耗、包装物及低值易耗品摊销、季节性的停工损失等。

企业在确定成本项目时，通常是对在产品成本中所占比例较大，或在管理上需要单独反映的费用，专设成本项目进行核算与反映；对于应该计入成本又不专设成本项目进行核算与反映的费用，则一并记入“制造费用”项目。如果某项费用在产品成本中所占比例较小，或专设成本项目所增加的核算工作量很大，为了简化核算工作，则不必专设成本项目。如有的企业在生产过程中发生的废品损失占产品成本的比例较大，管理上需要对其进行重点控制，就需要单独设立“废品损失”成本项目；有的企业在工艺上需要耗用较多的燃料和动力，则可将“燃料及动力”从“直接材料”中分离出来，专设一个成本项目重点反映；等等。

产品生产明细账，应按成本项目核算并反映其成本构成。成本项目的确定，是设计成本明细账的直接依据之一。

## 2. 期间费用

期间费用是根据会计制度规定，不计入产品成本，直接与当期收入相配比，计入损益的生产经营管理费用。

当前，企业的期间费用按照用途，一般分为销售费用、管理费用和财务费用。

(1)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，包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、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、折旧费等经营费用。

(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管理费用，包括企业的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薪酬、修理费、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、车船使用税、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及现金折扣等。

### (三)生产费用的其他分类

#### 1. 按生产费用与生产工艺的关系分类

按生产费用与生产工艺的关系分类，可以分为直接生产费用与间接生产费用。直接生产费用是指由于生产工艺本身引起的，直接用于产品生产的费用。如生产工艺技术过程耗用的原料及主要材料、燃料及动力，产品生产工人薪酬费用，生产用机器设备折旧费等。间接生产费用是指与生产工艺没有关系，间接用于产品生产的费用。如生产部门管理人员的工资、办公费、差旅费、机物料消耗、辅助工人工资、福利费和车间厂房的折旧费等。

#### 2. 按生产费用计入产品成本的方法分类

按生产费用计入产品成本的方法分类，可以分为直接计入费用和间接计入费用。直接计入费用是指可以分清哪种产品所耗用、可以直接计入某种产品成本的费用。间接计入费用是指不能分清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本，而必须按照一定标准分配计入有关的各种产品成本的费用。

#### 3. 按生产费用与产量的关系(成本习性)分类

按生产费用与产量的关系分类，可以分为变动成本(变动费用)和固定成本(固定费用)两种基本类型。变动成本是指在相关业务量范围内，其发生总额会随着业务量的变动而成正比例变动的成本，如直接材料、计件工资等。固定成本是指在相关业务量范围内，其发生总额不会随着业务量的变动而变动，总额保持不变的成本，如固定资产的折旧费、管理人员的工资等。

#### 4. 按生产费用是否可控分类

按生产费用是否可控分类，可以分为可控成本和不可控成本。可控成本是指能由一定的责任者控制其发生水平的成本。如对于生产部门而言，产品生产所消耗的原材料数量、耗电量等是可控的。不可控成本是指对一定的责任者而言，不能控制其发生水平的成本。如对于生产部门而言，原材料与人工消耗数量就具有可控性，而固定资产折旧费用、原材料的采购成本、单位工时报酬等，则可能是不可控的。

## 四、成本概念的延伸及其在现实中的运用

作为与商品货币经济直接联系的一个价值范畴，随着社会经济的高速发展，成本概念被人们广泛地运用于经济管理的各个领域，从而延伸出了一系列特殊的成本概念，这些特殊成本概念的内涵和外延都有很大不同。为了正确地发挥这些特殊成本概念的作用，必须

正确地认识这些特殊成本概念的含义。常见的特殊成本概念主要有下述几点。

### 1. 理论成本和现实成本

理论成本是基于经济学或管理学的基本理论而对成本所进行的理论抽象。理论成本通常表示某一产品在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本，并为产品的全部成本。如马克思政治经济学成本理论中的  $c+v$ ，就是一种典型的理论成本。

现实成本也称作应用成本或制度成本，是理论成本的具体化，是基于某种成本理论，以正常生产经营条件为前提，按照现行成本会计制度规定，根据产品生产过程中的实际价值耗费，所计算确定的产品成本。会计学意义上的各种成本概念，如单位成本和总成本、制造成本和期间成本等，一般属于现实意义上的成本。

在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关成本法规制度来加以界定。有关法规制度所界定的实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。比如，为了促使企业加强经济核算，减少生产损失，对于劳动者为社会劳动所创造的某些并非耗费性的价值(如财产保险费)，以及一些既非产品的生产性耗费，也不形成产品价值的损失性支出(如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等)，考虑到经济核算的要求，也将其计入成本，使之得到必要的补偿。相反，对于一些显然应该计入成本的费用，制度却规定不计入成本，作为期间费用单独进行核算。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则，成本的计算也就失去了其严肃性和科学性。

### 2. 生产成本、劳务成本和其他各行各业的成本

这是按照企业经营活动所形成和提供的“商(产)品”的性质不同而对成本进行的分类。生产成本(production cost)一般是指制造加工型的企业从事产品生产所发生的成本；劳务成本是指生产性企业以外的企业所提供劳务或服务的成本。相似的还有建筑成本、运输成本、商品销售成本等其他各行各业的“产品”成本。显然，不同行业的企业，其作为成本核算对象的经济业务在性质上存在很大区别，其成本会计也各有特点。

### 3. 社会成本和个别成本

社会成本是一种理论成本，亦称社会平均成本(cost that is on an average socially necessary)，是在正常生产、合理经营条件下生产某种产品的社会平均成本。

个别成本(component/Individual cost)则是社会成本的对称，也称企业成本，是一个企业在其具体的生产经营条件下，生产某种产品的成本。企业在生产一种产品时，若其个别成本低于社会平均成本，就能在市场竞争中处于优势地位，并获得超额利润；反之，企业在市场竞争中处于劣势地位，出现亏损，甚至被市场淘汰。

### 4. 完全成本、制造成本、期间成本

完全成本(full cost)是指将企业发生的全部生产、管理和财务费用都计入产品成本而计算出来的成本，也称全部成本和吸收成本。它通常是采用“完全成本法”所计算出来的。

制造成本(manufacturing cost)是指只将企业发生的全部生产费用计入产品成本而计算



出来的成本。它通常是采用“制造成本法”所计算出来的。在制造成本法中，管理费用和财务费用被作为期间费用处理，不计入产品成本。

期间成本(period cost)即期间费用，包括管理费用、财务费用和销售费用。

### 5. 总成本和单位成本

总成本(gross cost)即成本之总和。对于产品的生产成本而言，它又有着四个不同层次的含义。其一是指企业在一定时期内所发生的总成本，包括制造成本和期间成本；其二是指企业在一定时期内所生产的某一批次产品的总成本，包括其全部制造成本和所应负担的期间成本；其三是指企业在一定时期内所生产的某一批次产品的总的制造成本，不包括其所应负担的期间成本；其四是指企业在一定时期内所生产的某种产品的单位总成本，包括其单位制造成本和所应负担的期间成本。

单位成本(unit cost)是相对于总成本而言的，是指企业生产每一单位(如件、吨、立方米等)的产品的成本，它一般是用其所对应的总成本除以总产量求得。单位成本可以按时期或是产品批次分别计算。单位成本也可分别计算其单位总成本和单位制造成本。

### 6. 预计成本、实际成本和重置成本

预计成本(predetermined cost)是指在生产经营活动开始之前或是进行过程之中，按照某种依据所预先确定的成本。预计成本可以有着一些不同的表现形式，计划成本(plan cost)是其最常见的表现形式。

实际成本(actual cost)又称历史成本(history cost)或报告成本，是针对某一成本计算对象，根据报告期实际发生的生产费用所计算出来的成本。

重置成本(cost of reproduction)是指按照现行市场价格购买目前所持有的某项资产所需支付的成本。企业在进行经营决策时必须考虑重置成本。

此外，在将成本范畴运用于经济管理的过程中，还产生了一些其他的重要成本范畴，主要有固定成本、变动成本和混合成本，有关成本(relevant cost)和无关成本(irrelevant costs)，标准成本(standard cost)、定额成本(constant cost)和目标成本(target cost)，可控成本(controllable cost)和不可控成本(non-controllable cost)，质量成本(quality cost)、清理成本(clean cost)、营业成本(operating cost)、边际成本(marginal cost)、机会成本(opportunity cost)、沉没成本(sinking cost)和责任成本(responsibility cost)，等等。

其中，固定成本、变动成本和混合成本是对成本按其性态所进行的分类，这一分类，在管理学以及企业管理的实践中得到了极为广泛的运用。成本的性态，是指成本额的变动与产销量之间的依存关系。固定成本是指在一定产销量范围内与产量的增减变化没有直接联系的成本费用；变动成本是指在相关范围内，其成本额随着产量的增减变动而成比例变动的成本费用；混合成本也称半变动成本，是指其成本额虽然受产量变动的影响，但是其变动的幅度并不同产量的变动保持严格比例的成本费用。由于半变动成本同时具有变动成本和固定成本的特征，很难适应经营管理上的多方面需要，因此，在进行成本性态分析时，一般采用科学的方法对其进行加工和处理，将其中的固定成本和变动成本加以分解，

从而把全部发生的成本最终归属为变动成本和固定成本两大类。对成本按性态分类，便于利用成本资料进行预测和决策，有利于进行成本控制和成本差异原因的分析。

## 五、成本的作用

在经济与管理工作中，成本概念对于管理与决策，正在并将进一步发挥重要的作用。成本的作用主要有以下几个方面。

### 1. 成本是补偿生产耗费的价值尺度

从整个社会的角度而言，社会要存在、要发展，就不会停止消费，从而也不能停止生产。为了保证社会再生产的不断进行，就必须补偿在生产过程中所发生的耗费。成本是维持社会简单再生产的价值补偿标准，如果一个社会所投入生产的价值低于其成本标准，则社会生产就只能在萎缩的条件下进行，就会出现倒退；如果一个社会所投入生产的价值高于其成本标准，则社会生产就不仅能够保证简单再生产的需要，还能实现扩大再生产。在简单再生产的基础之上进行扩大再生产，是社会再生产的本质特征之一。

从这一意义而言，成本的高低，决定着企业的生死存亡。站在一个企业的角度而言，成本是企业能够维持生产经营活动在原有规模之上顺利进行的资金补偿最低限度。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费，企业的经营就会萎缩，或是出现经营资金的短缺；如果企业长期不能使作为生产耗费的成本得到补偿，投资者就会破产，企业就不能持续经营。

### 2. 成本是企业计量盈利的天然界线

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，追求盈利乃是其天性。企业一定时期的经营成果主要是其销售收入，它是补偿企业的生产耗费、实现盈利的基本来源。从经济学的意义而言，企业盈利实际上就是其销售收入与其成本之间的差额。因此，成本是企业区分生产经营中的耗费与所获得盈利的分水岭。企业销售收入超过其经营成本(此处为全部成本)的差额，就是企业盈利，超过越多，盈利越大；反之，则是亏损。

### 3. 成本是衡量经济管理水平的综合指标

成本是一项综合性的经济指标，企业经营管理中各方面工作的业绩，都可以直接或间接地通过成本指标得到反映。例如，产品设计的好坏，生产工艺的合理程度，固定资产的利用情况，原材料消耗的节约与浪费，劳动生产率的高低，产品质量的高低，产品产量的增减以及供、产、销各个环节的工作是否衔接协调等等，都可以通过相关的成本指标，直接或间接地反映出来。

### 4. 成本是制定产品价格的基本依据

根据马克思主义的劳动价值学说，产品价格是产品价值的货币表现，产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业，在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段，人们还不能直接计算产品的价值，而只能计算成本，并通过成本间接、相对地掌握产品的价值。因此，成本就成了制定产品价格的基本依据。

当然，产品的定价是一项复杂的工作，要考虑的因素很多，如国家的价格政策及其他



经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势、企业的经营战略，等等。所以，产品成本只是制定产品价格所必须考虑的一项因素。在这里应该强调指出的是，成本作为产品定价基本依据的重要意义在于，如果企业不想亏损，要实现持续经营，成本是其制定产品价格的最低标准(成本价格)。

### 5. 成本是经济决策的必要信息

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益，是市场经济对企业的客观要求。而要做到这一点，企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策，需要考虑的因素很多，成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为，在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响着企业盈亏的多少。同时，较低的成本还可以使企业在市场竞争中处于有利的地位。

### 6. 成本是经济管理的重要内容

成本既然是综合反映企业工作质量的指标，企业就可以通过对成本的分析、计划、控制、监督和考核等来促使企业及其内部各单位加强经济核算，努力改进管理，降低成本，提高经济效益。例如，通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标，可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支，促使企业及其内部各单位努力降低各种耗费；又如，通过成本的对比和分析，可以及时发现在物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况，总结经验，找出工作中的薄弱环节，采取措施挖掘潜力，合理地使用人力、物力和财力，从而降低成本，提高经济效益。

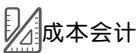
## 第二节 成本会计及其对象与职能

成本会计是随着商品货币经济的产生和发展而从传统会计中分离出来，并得以持续发展的一个会计分支。成本会计虽然具有会计的一般特质，但其对象、职能都具有与财务会计相区别的特殊性，并承担着特有的会计任务。

### 一、成本会计的概念

成本会计作为会计的一个分支，一般来说，它是以成本为核算或管理对象的会计。

成本会计有狭义与广义之分。狭义的成本会计是指成本核算，即按照一定的程序、标准和方法，对企业发生的各种费用进行归集和分配，计算出某一特定成本计算对象的总成本和单位成本的程序、方法或工作。广义的成本会计则是指成本管理，它是以成本核算为基础，为实现降低成本的目的而进行的各项工作的总和。成本管理除包括成本核算外，还包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本工作业绩考核与评价等方面的内容。由于成本预测、成本决策、成本控制和成本工作业绩考核与评价等方面的内容通常在管理会计和财务管理等书中均有较为系统的介绍，因而本书主要是阐述狭义的成本会计的内容与方法。



## 二、成本会计的产生与发展

成本会计是随着社会经济及会计学科的发展，逐步与财务会计相分离，所形成的一个相对独立的会计分支。在当前，成本会计仍然处于发展与完善过程之中。

### (一) 成本会计的产生

成本会计是随着商品货币经济的产生和发展而从传统会计中分离出来的。

成本会计的萌芽产生于以简单协作为特征的资本主义工场手工业时期。与纯粹的个体劳动相比，工场手工业对生产过程的管理提出了新的要求，资本家为了获取更多的剩余价值，更加注意对生产过程中的消耗和支出的核算，因此生产成本核算就被提上了议事日程。16世纪初，意大利银行家梅迪奇与其合伙人开办的毛纺织厂所采用的工业簿记中，开设了纺织品账户，用于计算纺织品成本，并将设备的原始成本分期转销为费用。16世纪中期，法国人普拉廷在荷兰创办的印刷厂为其所印刷的每一本书设立一个账户，记录为印刷此书而耗费的纸张、支付的工资和其他费用，待此书印刷结束，账户中所归集的全部费用就是此书的全部印刷成本。当时在工业簿记中所进行的简单成本计算，是成本会计的原始形态，该时期也是成本会计的萌芽时期。

后来，随着商品经济和机器化大工业生产的不断发展，企业生产经营规模不断扩大，商品交易活动日趋复杂，成本计算越来越受到重视，并逐步得到完善。但在很长的一段历史时期中，仍然未形成系统成熟的成本核算体系。

直到近代，随着股份公司的频频涌现，要求采用完整的会计方法进行成本核算，成本会计才逐步从传统会计中分离出来，并发展成为会计学科体系中一个与财务会计和管理会计相抗衡的独立分支。19世纪英国工业革命的浪潮，使企业数量日益增多、规模逐渐扩大，企业之间竞争加剧，股份公司这一新的企业组织形式应运而生并大量涌现。显然，对于这种由不同的股东投资兴办，且可能存在所有权与经营权相分离情况的股份公司而言，采用完整的会计方法对企业的财务与成本进行核算，并及时向股东提交会计报告就显得特别重要，这促使会计人员逐步把成本记录和计算与复式记账科目设置紧密地结合起来，实现成本记录与会计账簿的一体化，从而也就产生了成本会计。成本会计产生之后，迅速扩展到欧洲的其他国家和美国。

### (二) 成本会计的发展

成本会计产生后，迄今为止，大致上经历了以下几个发展阶段。

#### 1. 原始的成本会计阶段(1880—1920年)

起源于英国的原始成本会计，实质上是一种汇集生产成本的制度，主要是用来计算和确定产品的生产成本和销售成本。在这一期间，英国会计学家设计出了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)，后来传往美国及其他国家。

#### 2. 近代的成本会计阶段(1921—1950年)

近代的成本会计，以美国会计学家提出了标准成本会计制度为标志。在原有的成本积



聚的基础上，成本会计增加了“管理上的成本控制与分析”的新职能。在这一阶段，成本会计不再仅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、公用事业以及其他服务性行业。

特别值得指出的是，在这一阶段，作为管理科学之父的泰勒的科学管理思想，对成本会计的发展起到了重要的促进作用。

### 3. 现代的成本会计阶段(1951年至今)

如前所述，在今天成本的定义已不再仅仅局限于产品成本的范畴，成本会计的外延已远远超出了成本核算的范围。对此这里不再赘述。

#### (三) 成本会计发展的新趋势

现代成本会计的发展，主要表现出以下一些趋势。

##### 1. 成本会计与管理会计的结合越来越紧密

现代成本会计的对象与内容，主要根据成本管理的目的和要求来确定，对成本信息的不同需求，形成了各种各样的组合成本。同时人们对成本会计的认识也日趋深化，形成了多元化的成本概念体系。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，都是随着成本会计与管理会计的结合而产生的。

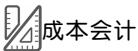
##### 2. 作业成本法和作业成本管理受到极大重视

作业成本法(Activity-Based Costing, 简称 ABC)，也被译为作业成本系统，或“以活动量为基础的成本计算”。它是一种以引起成本费用发生的动因(成本驱动因素，cost drivers)为依据，确定费用所应归属的成本对象；以“作业”为归集和分配成本费用的成本计算中介，先将成本费用归集于作业，然后再将作业成本分配于产品的成本计算方法。作业成本管理则是一整套以作业成本核算制度为基础的成本管理制度。

作业成本的概念早在 20 世纪 70 年代初就被提出来，但直到 80 年代中后期才引起人们的普遍重视，是有着深刻的社会历史根源的。究其主要原因，是由于新的社会环境改变了企业的产品制造过程，也改变了企业所生产的产品的成本构成，在生产高度自动化、根据需求组织生产的条件下，在生产的总成本费用中，因直接进行产品生产而发生的直接人工成本的比例大大下降，而为满足有特色的产品生产需要而进行生产安排发生的各种间接费用，则在生产总成本费用中所占的比例越来越大，且构成也越来越复杂。在这种情况下，采用传统的成本计算和管理方法会导致成本信息的扭曲和决策的失误，因而要求有更为科学、恰当的成本计算方法与之相适应。作业成本法作为一种适应制造业环境变化的新的成本计算方法，受到重视自然也就不足为奇了。

##### 3. 现代管理科学在成本会计中得到越来越广泛的运用

现代管理科学越来越得到广泛运用，也是当今成本会计发展的一大亮点。精益生产思想与适时制(Just-In-Time, JIT)管理方法、全面质量管理(TQM)的理论和方法、基准计



量和不断改进的理念，还有约束理论(Theory of Constraints, TOC)等现代管理思想和方法，都对成本会计的发展发挥着愈来愈明显的作用。

精益生产是美国麻省理工学院于1990年提出的生产制造模式，而这种生产模式早在20世纪50年代就已应用于日本丰田汽车公司的制造车间，并成功地沿用至今。其核心内容就是在企业内部减少资源浪费，以最小的投入获得最大的产出。其最终目标就是要以具有最优质量和最低成本的产品，对市场需求做出最为迅速的反应。精益生产是通过系统结构、人员组织、运行方式和市场供求等方面的变革，使生产系统能很快适应用户需求的不断变化，并能使生产过程中一切无用、多余的东西被精简，最终达到包括市场供销在内的生产各方面的最好结果。

适时制(又称即时制)方法是精益生产思想中的一部分，其管理的目标是减少直至完全消除库存，实现中间产品积压最小化，降低成本，并使企业流动资金持续下降。

约束理论(Theory of Constraints, TOC)的主要思想，是找出妨碍实现系统目标的约束条件并消除它们，以实现系统的改善及最终实现系统目标。按照约束理论，每个组织至少存在一种限制生产的瓶颈，否则，它就会按照其追求的任何目标(比如利润)进行无限的生产。约束理论把企业经济活动看作是像链条一样的一系列过程，其最薄弱的环节就是限制生产的瓶颈，管理的重点也就是消除这些“瓶颈”。这就要求成本会计的核算和管理上都做出相应的反应。

### 三、成本会计的对象

成本会计的对象即成本会计反映和监督、核算与管理的客体。成本是对象化的费用，成本的计算过程，也就是将企业在生产经营过程中所发生的费用，进行分析并分配，按照成本对象进行归集与计算的过程。因此，一般来说，成本会计的对象，也就是企业在生产经营过程中所发生的费用。具体而言，成本会计的对象，主要是各行业企业的生产经营成本和期间费用。但要更为详细、具体地了解成本会计的对象，必须结合企业的具体生产经营过程和现行会计制度的有关规定来理解。下面主要以制造业企业为例加以具体说明。

#### (一) 工业企业不同生产经营环节中的成本会计对象

对于加工、制造业类的企业，人们习惯上称为工业企业。其基本的生产经营活动，是进行产品的生产和销售；其生产经营过程，一般包括生产经营准备、产品生产和销售三个阶段或者环节。成本管理活动贯穿于企业的整个生产经营过程的各个环节之中。因此，从企业生产经营环节的角度看，工业企业成本会计的内容主要可分为以下三个方面。

##### 1. 生产准备环节的成本费用

在生产的准备环节，企业要筹集必要的资金，购置固定资产和其他各种有关资产，购买各种材料用品，以满足生产的需要。因此，企业在生产准备环节，一般会发生筹资成本费用、材料采购成本、固定资产购置成本和其他购置与采购成本。同时，也会发生管理费用。



其中，筹资成本费用作为财务费用单独进行核算。购置固定资产和其他各种有关资产、购买各种材料用品等发生的成本费用，通过固定资产、在建工程、材料采购等不同会计科目分别进行成本核算。管理费用则并入企业在整个生产经营过程中所发生的全部管理费用之中，统一进行核算。

## 2. 生产环节中所发生的各种价值耗费和产品生产成本

在生产环节，一方面是投入原材料并生产出产品，另一方面要发生各种各样的物化劳动和活劳动的价值耗费。

物化劳动消耗又由劳动手段和劳动对象的消耗所构成。其中，房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料，在生产过程中长期发挥作用，直至报废而不改变其实物形态，但其价值则随着固定资产的磨损，通过计提折旧的方式，逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去，构成产品生产成本的一部分；原材料等劳动对象，在生产过程中或者被消耗掉，或者改变其实物形态，其价值也随之一次性全部地转移到新产品中去，也构成产品生产成本的一部分。

生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工，制造产品，创造出新的价值的过程。在上述过程中，劳动者所付出的劳动，也就是活劳动的价值消耗，与物化劳动的价值消耗一起，共同构成产品的全部（理论）价值。企业作为生产主体，必须向劳动者支付报酬，从而发生工资、福利等各种费用。但薪酬等活劳动的费用只是活劳动价值其中的一部分，是劳动者为自己劳动所创造的价值。各种薪酬也构成产品生产成本的一部分。活劳动所创造的全部价值超过企业所支付给劳动者报酬的部分，即所谓“剩余价值”，是企业利润的基本来源。

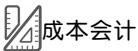
因此，企业在产品的制造过程中发生的各种生产耗费，主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出，生产单位（如分厂、车间）固定资产的折旧，直接生产人员及生产单位管理人员的各种薪酬以及其他一些货币支出等。它们构成了企业在产品制造过程中的全部生产费用，而为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各种生产费用支出的总和，就构成了产品的生产成本。

上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成过程，是成本会计反映和监督的主要内容。此外，企业在生产环节中同样会发生管理费用，同样也并入整个生产经营过程中所发生的全部管理费用进行统一核算。

## 3. 销售环节所发生的销售费用

在产品的销售过程中，企业为销售产品会发生各种各样的费用支出，如应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费，以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。所有这些费用，构成企业的产品销售费用。销售费用也是成本会计反映和监督的重要内容。当然，企业在销售环节中同样会发生管理费用，同样也并入整个生产经营过程中所发生的全部管理费用进行统一核算。

此外，在当今社会，产品的售后服务愈来愈受到生产企业的重视，其售后服务所发生



的费用，则一般被纳入质量成本进行管理。从而，质量成本也成为工业企业成本会计对象之一。

## (二) 我国现行会计法规所确定的工业企业成本会计对象

在上述对工业企业的成本会计对象按照其所处的生产经营环节进行分析的基础上，我们还可以结合我国现行的《企业会计准则》等财务会计法规制度的规定，进行进一步的划分。主要可概括为以下五个方面。

(1) 生产准备环节的物资采购成本、固定资产购置成本、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是工业企业成本会计反映和监督的主要对象。

(3) 企业在销售环节所销售的产品的销售成本。

产品销售成本与产品生产成本，既相互联系，又相互区别，一般是在计算产品生产成本的基础上独立计算。

(4) 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)。

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；销售费用主要发生在销售环节，但也可能发生在售后环节；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。

对于期间费用，尽管从理论上讲可以分配计入各种产品成本，但按照现行成本核算制度，则是在分别单独核算后，直接计入当期损益。

(5) 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。

当然，以上仅仅是对成本会计的对象所进行的概括性的阐述。对于成本会计而言，还应该从企业内部经营管理的需要出发，提供多方面的成本信息，因此，确定成本会计对象的内容，也应该具有一定的灵活性。

## 四、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在经济管理中所具有的内在功能。

成本会计具有财务会计和管理会计的双重属性，它既是财务会计的重要组成部分，也是管理会计的重要组成部分，因此成本会计的职能与财务会计和管理会计的职能一脉相承，既具有反映和监督两个基本职能，还具有预测、决策、计划、控制、分析及考评等一系列派生的管理职能。



## (一) 成本会计的基本职能

### 1. 成本会计的反映职能

反映是成本会计的首要和最基本的职能。成本会计反映职能的核心是成本核算。

成本核算是成本会计依据经济学的价值补偿理论，按照企业的生产工艺和生产组织的特点以及对成本管理的要求，对企业在生产经营过程中所发生的成本费用进行全面、连续、系统的整理和记录，计算各种产品或劳务的总成本和单位成本，及时反映企业生产经营过程中各种费用支出和成本状况，为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息的固有功能。

客观反映各种成本信息，是有效开展成本预测、决策、控制、分析、考核等各项成本管理工作的基础。

### 2. 成本会计的监督职能

监督也是成本会计的一个基本职能。成本会计在对企业生产经营过程中所发生的成本费用进行全面、连续、系统的整理、记录和计算成本的同时，能够对所发生的各种成本费用支出的真实性、合法性、合规性、合理性和有效性进行即时监察，了解和掌握情况，督促其合理合法开支，有效使用。做好各项会计基础工作，在日常会计核算中对记录经济业务的各种凭证进行审查、审核和验证，是会计监督的一个基本途径，成本会计也不例外。

成本会计的监督，包括事前、事中和事后监督。在事前，成本会计应从经济管理活动对降低成本、提高经济效益的要求出发，对企业未来经济活动的计划或方案进行审查，并提出合理化建议，从而发挥对经济活动的指导作用；在事中，成本会计要以国家的有关政策、制度和企业的计划、预算及规定等为依据，对有关经济活动成本费用的合理性、合法性和有效性进行审查，限制或制止违反政策、制度和计划、预算等的经济活动，支持和促进增产节约、增收节支的经济活动，以保证实现提高企业经济效益的目的；在事后，成本会计要通过成本信息的反馈，通过对所提供的成本信息资料的检查分析，控制和考核有关经济活动，及时总结经验，发现问题，提出建议，促使有关方面采取措施，调整经济活动，使其按照规定的要求和预期的目标进行。

成本会计的反映和监督两大职能是辩证统一、相辅相成的。没有正确、及时的反映，监督就失去了存在的基础，就无法在成本管理中发挥计划、控制、指导和考核等作用，而只有进行有效的监督，才能使成本会计为管理提供真实可靠的信息资料，使反映的职能得以充分的发挥。可见，只有把反映和监督两大职能有机地结合起来，才能更为有效地发挥成本会计在管理中的作用。成本会计的上述监督职能，亦可视为成本会计控制职能的一个组成部分。

## (二) 成本会计的派生职能

成本会计的派生职能，主要包括预测和决策、计划与控制、分析及考评等一系列职能。它们是在反映和监督两个基本职能的基础上所产生出来的。

## 1. 成本会计的预测与决策职能

预测与决策是管理会计，也是成本会计职能的一个重要组成部分。成本会计可以根据成本会计核算所取得的历史成本资料以及其他相关资料，对企业未来一定时期内的成本水平和发展趋势进行预测，并进而做出相关决策。

成本预测是依据成本与各种技术经济因素的依存关系，结合发展前景及采取的各种措施，并利用一定的科学方法，对未来期间成本水平及其变化趋势做出科学的推测和估计。成本预测主要包括以下内容。

(1)在编制成本计划之前，应预测企业计划期目标成本，以及在产品产量、品种、质量、价格等因素发生变化的情况下总成本水平和成本变化的趋势。

(2)在生产过程中，根据生产预测和计划，对期中的成本进行预测，从而揭示成本计划的执行情况和完成程度。

(3)根据日常的核算资料和经营管理的状况，预测单位产品成本水平的变化趋势。

(4)运用各项成本指标和有关资料预测企业各项技术经济工作的经济效果。

成本决策是指用决策理论，根据成本预测及有关成本资料，运用定性与定量的方法，选择最佳成本方案的过程。成本决策贯穿于企业的整个生产经营过程，可分为宏观成本决策和微观成本决策。宏观成本决策主要任务是研究扩大再生产的投资方向问题。微观成本决策的主要任务是在国家计划指导下，充分研究企业内外的技术经济条件，从成本效益出发，通过对多种成本方案比较分析，做出最有利的选择。

预测与决策是着眼未来、展望未来，对企业的生产经营前景进行估计，目的在于寻找降低产品成本的途径，挖掘降低成本的潜力，为编制最优成本计划提供科学的依据。预测与决策也是实现成本目标和提高经济效益的重要途径。

## 2. 成本会计的计划与控制职能

成本计划是在成本预测和决策的基础上，根据计划期的生产任务、降低成本的要求及其相关资料，通过一定的程序，运用一定方法，以货币计量形式所编制的企业计划期产品的生产耗费和各种产品成本计划，是控制与考核成本的重要依据。

编制成本计划一般是从预测、决策确定目标成本开始，经过设计过程，将目标成本落实到设计方案中，进而根据设计方案计算出产品定额成本，最后以之为依据编制出成本计划或成本费用预算。如果是老产品，一般是在上年成本计划执行的基础上考虑计划年度的各种因素加以调整确定。成本计划主要包括全部产品的成本计划、主要产品的单位成本计划和生产费用预算。

企业的成本计划一般包括两部分内容：①按照生产要素确定的生产耗费，编制生产费用预算，如变动性制造费用采用弹性预算，固定性制造费用采用固定预算；②按照生产费用的经济用途，即按产品成本项目编制产品单位成本计划和全部产品成本计划。

编制成本计划，对于做好成本计划工作，提高企业员工降低成本的自觉性，克服盲目性，严格控制生产费用支出，挖掘降低成本的潜力，提高产品的经济效益，有着重要的



意义。

成本控制主要是依据成本计划或成本预算，对成本的形成过程以及各种影响成本的因素所进行的管理和控制，其目的是保证企业各项成本费用开支的真实、合法、合理和合规，并使生产经营过程中所发生的各种消耗和费用，被限制在成本计划和费用预算的标准范围之内。

成本控制是现代企业成本管理工作的核心，它贯穿于企业产品生产、销售的整个经营过程之中，主要包括确定目标成本，计算成本差异、对企业实际发生的生产成本、销售成本和管理费用进行监督和控制等方面的内容。

按成本费用发生的时间先后，成本控制一般分为事前控制、事中控制和事后控制三种类型。

### 3. 成本会计的检查、分析、考核与评价职能

成本会计不仅要按时编制既积极又切实的成本计划，组织和监督成本计划的执行，同时还要检查、分析和评价企业成本计划的完成情况，以及有关成本责任人成本管理方面的业绩。

成本检查是成本监督的一种形式，它通过对企业成本管理各项工作的检查，揭露矛盾，明确责任，保证成本制度和财经纪律的贯彻执行，改进成本管理。成本检查可以由企业外部有关机构进行，也可由企业内部专门人员执行，既可以定期检查，也可以突击检查。

成本检查的内容一般包括：①企业成本管理责任制的建立和执行情况；②成本管理基础工作是否健全和完善；③成本核算方法、程序是否正确，数据是否真实，成本数据所反映的生产费用支出是否合理合法、是否遵守了成本开支范围；④成本计划及其执行情况等。

成本分析主要是利用成本核算资料，结合有关计划、定额、预算和技术资料，应用一定方法，对本期实际成本与目标成本、上期实际成本、国内外同类产品的成本进行比较，以了解成本变动情况，分析影响成本升降的各种因素，总结成本变动的规律，寻求降低成本的途径，为企业管理人员和领导进行决策提供依据。

成本考核和评价，则是在成本分析的基础上，对企业的总体成本水平和各责任单位实际完成成本计划及有关指标的情况和成本控制绩效进行的考核和评价。成本考核通常定期进行，以部门、单位或个人作为考核对象，在可控成本和责任归属的范围之内，评价其工作业绩，并决定其奖惩。

成本考核有4项指标：①全部产品成本降低率；②可比产品成本降低率；③各种主要产品单位成本降低率；④成本差异率以及有关的技术经济指标。

## 五、成本会计的任务

成本会计的任务，是指从事成本会计的具体工作所应该履行的职责，或应该完成的基本工作任务。基于成本会计的职能，我们认为，成本会计的任务，首先是正确地进行成本

核算，及时地为企业经营管理提供有用的成本信息；其次，要严格审核监督成本费用的发生过程，实施成本费用控制，节约开支，降低成本；再次，要科学地进行成本预测，积极参与经营决策，认真编制成本计划或预算，为企业有计划地进行成本管理提供依据；最后，要按期进行成本考核和成本分析。

#### **1. 进行成本核算，及时提供真实、有用、正确的成本信息**

按照国家有关法规、制度的要求和企业经营管理的需要，正确地进行成本核算，及时为企业经营管理提供真实、有用的成本信息，是成本会计的基本任务。这首先是由会计的本质所决定的。同时，也是因为成本核算所提供的信息，不仅是企业正确进行存货计价、确定利润和制定产品价格的依据，同时也是企业进行成本管理的基本依据。在成本管理中，对各项费用的监督与控制主要是在成本核算过程中，利用有关核算资料来进行的；成本预测、决策、计划、考核、分析等也是以成本核算所提供的成本信息为基本依据的。

#### **2. 对所发生的成本费用进行审核监督，实施过程控制，节约开支，降低成本**

企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，应贯彻增产节约的原则，加强经济核算，不断提高经济效益。这是社会主义市场经济对企业的客观要求。在此方面成本会计担负着极为重要的任务。为此，成本会计必须以国家有关成本费用开支范围和开支标准，以及企业的有关计划、预算、规定、定额等为依据，严格审核各种记录成本费用业务的单证，对所发生的成本费用开支业务的真实性、合法性、合规性和合理性进行监督，控制各项费用的开支，督促企业内部各单位严格按照计划、预算和规定办事，并积极探求节约开支、降低成本的途径和方法，以促进企业经济效益的不断提高。

#### **3. 进行成本预测，参与经营决策，编制成本计划或预算**

为企业进行成本管理提供依据在社会主义市场经济中，企业应在遵守国家的有关政策、法令和制度的前提下，按照市场经济规律的要求，正确地组织生产经营活动。为此，企业必须在经营管理中加强预见性和计划性。也就是说，面对市场，企业应在分析过去的基础上，科学地预测未来，周密地对自身的各项经济活动实行计划管理。就企业的成本管理工作来说，它是一项综合性很强、涉及面很广的管理工作，仅靠财会部门和成本会计工作是难以完成的。但成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作，应充分发挥自己的特点，在成本的计划管理中，发挥主导作用。为了使企业成本管理工作有计划地进行和对费用开支有效地进行控制，成本会计工作应在企业有关方面的配合下，根据历史成本资料、市场调查情况以及其他有关方面(如生产、技术、财务等方面)的资料，采用科学的方法来预测成本水平及其发展趋势，拟订各种降低成本的方案，进而进行成本决策，选出最优方案，确定目标成本；然后，根据目标成本编制成本计划，制定成本费用的控制标准以及降低成本应采取的主要措施，并作为对成本实行计划管理、建立成本管理责任制、开展经济核算和控制费用支出的基础。

#### **4. 开展成本分析，进行成本考核，探求成本规律，寻求降低成本的新途径**

在企业的经营管理中，成本是一个极为重要的经济指标，它可以综合反映企业以及企



业内部有关单位的工作业绩。因此，成本会计必须按照成本计划等的要求，进行成本考核，肯定成绩，找出差距，鼓励先进，鞭策落后。成本是一个综合性很强的指标，其计划的完成情况是诸多因素共同作用的结果。因此，在成本管理工作中，还必须认真、全面地开展成本分析工作。通过成本分析，揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度，以便正确评价企业以及企业内部各有关单位在成本管理工作中的业绩，揭示企业成本管理工作中存在的问题，从而促进成本管理工作的改善，提高企业的经济效益。

### 第三节 成本核算的程序与方法

成本核算是成本会计工作的基本内容与核心环节，没有好的成本核算，也就不能发挥成本会计的整体职能，完成成本会计的任务。成本核算必须运用一定的会计账户，按照一定的成本计算程序，采用一定的成本计算方法进行。

#### 一、成本核算的账户

账户是会计工作的基本工具，设置账户是会计的一项基础工作，对于成本会计也不例外。有关会计账户及其设置的问题，主要是在会计学原理及财务会计中讨论。但由于成本会计相对独立于财务会计，从某种意义而言，可以说是有关企业生产经营的成本与费用的明细核算，其核算对象的划分更为细致与具体，核算内容间的联系性更为紧密，业务处理过程更为烦琐，对平行登记与明细核算的要求尤其严格。因此，成本会计在账户设置方面有其自身的特殊性。对于一个企业而言，进行成本核算的账户设置，必须特别重视有关成本核算的账户体系设计，以及成本与费用科目下的明细账户设置方面的问题。下面主要对制造业企业予以讨论。

成本核算的账户应该可以分为以下四类。

##### 1. 直接用于成本与费用核算的账户或会计科目

直接用于成本与费用核算的账户或会计科目，可以按照其具体用途进一步进行分类。

(1)生产成本账户。该账户用于核算企业进行工业性生产所发生的各项生产费用，包括生产各种产品(包括产成品、自制半成品等)、自制材料、自制工具、自制设备等发生的各项生产费用。该科目借方登记企业为进行生产所发生的各项生产费用，贷方登记入“本年利润”账户，计入当期收益，结转后期末无余额。

(2)管理费用账户。该账户用于核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括企业的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薪酬、修理费、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、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、污费等。企业与固定资产有关的后续支出，包括固定资产发生的日常修理费、大修理费用、更新改造支出、房屋的装修费

用等，没有满足固定资产准则规定的固定资产确认条件的，也在本科目核算。

该科目借方登记实际发生的管理费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的管理费用，期末结转后本科目应无余额。该科目应当按照费用项目进行明细核算。

(3)销售费用账户。该账户用于核算企业销售商品和材料、提供劳务的过程中所发生的各种费用，包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证金损失、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、折旧费等经营费用。

该科目借方登记实际发生的销售费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的销售费用，期末结转后本科目应无余额。该科目应当按照费用项目进行明细核算。

(4)财务费用账户。该账户用于核算企业为筹集生产经营所需资金而发生的筹资费用，包括利息支出(减利息收入)、汇兑差额以及相关的手续费等，以及企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。为购建或生产满足资本化条件的资产发生的应予资本化借款费用，在“在建工程”“制造费用”等科目核算，不在本科目核算。

该科目借方登记实际发生的财务费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的财务费用，期末结转后本科目应无余额。该科目应当按照费用项目进行明细核算。

### 3. 用于归集与分配跨期摊销费用的账户

跨期摊销账户对于正确进行成本计算有着特别的意义。为保证成本计算的科学性和准确性，为正确进行财务决策提供可靠依据，可设置“待摊费用”“长期待摊费用”和“预提费用”等专门账户，对于那些受益期超过一个成本计算期的费用，在其全部受益期内进行合理摊销。应特别说明的是，上述“待摊费用”和“预提费用”两个会计科目，在我国 2006 年颁发并实行的现行企业会计准则及其应用指南中并未包括。这主要是因为，会计准则是基于督促上市公司客观披露其一个会计年度的财务损益的目标而制定的会计规范。然而，对于那些分摊期在一年以内的跨期摊销费用，从财务会计的角度而言，它们无论是否在年内各个月份间进行分摊，都不会对当年的财务成果发生影响，因而这一分摊的意义可能并不重要，从而会计准则也可以合理忽略这一方面的内容，在规范中不作规定。但对成本计算而言，对这些费用在年内各个月份间进行分摊，则非常重要。否则，就会直接影响成本核算的正确性与成本信息的有用性。应该指出的是，在现行企业会计准则中，“预付账款”“其他应付款”等往来科目，都具有一定的进行费用的跨期摊销的功能。

(1)“待摊费用”科目。该科目用于核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以内(包括一年)的各项费用，包括预付保险费、经营租赁的预付租金、季节性生产企业在停工期间的费用以及其他应由本期和以后各期负担的费用。

该科目借方登记实际支付的各项待摊费用，贷方登记分期摊销的待摊费用，余额在借方表示已经支付但尚未摊销的费用。该科目应当按照费用项目进行明细核算。

(2)“长期待摊费用”科目。该科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。该科目借方登记实际支付的各项长期待摊费用，贷方登记分期摊销的长期待摊费用，余额在借方表示企业尚未摊销完毕的长期待摊费用的摊余价



值。该科目应按费用项目进行明细核算。

(3)“预提费用”科目。该科目用于核算企业按照规定从成本费用中预先提取但尚未支付的费用，如预提的租金、保险费、短期借款利息等。该科目借方登记实际支付的费用，贷方登记预先计入成本的预提费用。期末，该科目如为借方余额，反映企业实际支出的费用大于预提金额的差额；如为贷方余额，反映企业已预提但尚未支付的各项费用。该科目应当按照费用项目进行明细核算。

在成本核算过程中，企业若不设置“待摊费用”与“预提费用”这两个会计科目，也可通过“其他应收款”或“其他应付款”等相关科目，进行期限在一年以内的跨期分摊费用的核算与摊销，以保证跨期摊销费用能够在一年以内的各个成本计算期得到合理分摊，正确计算成本，以及年内各个不同月份的损益。

(4)与成本或费用核算相关的其他各种对应性账户主要是各种资产与负债类账户。在此不作赘述。

(5)产品生产成本核算的账户体系设计考虑“生产成本”与“制造费用”两个账户的设置及其核算内容的选择差异，企业可以根据自身的生产特点与管理要求，设计其产品生产成本核算的账户体系。产品生产成本核算的账户体系，一般可以有以下不同组合可供选择。

1)分别设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个一级账户核算生产成本。对于基本生产和辅助生产车间的制造费用，均通过“制造费用”账户进行核算，但分别设置“制造费用——基本生产车间”和“制造费用——辅助生产车间”两个二级账户核算。

2)分别设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个一级账户核算生产成本。“制造费用”账户只核算基本生产车间的制造费用。对于辅助生产车间的制造费用，直接记入“辅助生产成本”的一级账户。

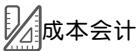
3)只设置一个“生产成本”一级账户，核算全部的生产成本，对于基本生产和辅助生产，分别设置“生产成本——基本生产成本”和“生产成本——辅助生产成本”两个二级账户进行核算；对于基本生产和辅助生产的制造费用，均通过“制造费用”账户进行核算，但分别设置“制造费用——基本生产车间”和“制造费用——辅助生产车间”两个二级账户核算。

4)分别设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个一级账户核算生产成本。对于基本生产和辅助生产的制造费用，均通过“制造费用”账户进行核算，但分别设置“制造费用——基本生产车间”和“制造费用——辅助生产车间”两个二级账户核算。

企业所设计确定的产品生产成本核算的账户体系不同，或许不会影响成本计算的最终结果，但会影响成本计算的工作程序，影响成本管理的效果。

## 二、成本核算的程序

成本核算的程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项费用，按照成本核算的要求，逐步进行归集和分配，最后计算出各种成本对象的总成本及单位成本的会计工作顺序或工作规程。对于制造业企业而言，其成本核算的程序受到产品生产成本核算的账户体系的直接影响。同时，由于产品生产的工艺过程不同，企业成本管理的要求不同，也间接影



响到成本核算程序。

### (一) 产品成本核算的一般程序

如不考虑产品生产成本核算的账户体系对成本核算程序的影响，产品成本一般按照以下程序计算。

#### 1. 确定成本核算对象

成本核算的最终目的是要将企业发生的成本费用归集到一定的成本核算对象上，计算出该对象的总成本和单位成本。因此，要进行成本核算，首先必须确定成本核算对象。由于企业的生产工艺特点、管理水平和管理要求、企业规模大小不同，成本核算对象也不相同。对于制造业企业，成本核算对象主要有产品品种、产品批别、产品生产步骤三种。企业应根据自身的生产经营特点和管理要求选择适合本企业的成本核算对象。

#### 2. 审核生产费用

企业的各项费用开支，最初都是记录在一定的原始凭证之上。审核原始凭证，是会计的日常工作与会计监督的基本途径。从成本核算的角度而言，在审核原始凭证时，除要依据相关法规制度审核其合法性、合规性、合理性，进行财务会计方面的确认与计量外，还应确认已开支的费用是否应作为费用，是否应计入产品成本及如何计入产品成本。凡是不符费用开支规定的，不予入账，并追究相应的违规责任；凡应计入资本性支出、营业外支出的，不应作为费用处理；对于期间费用，则应计入各期间费用的对应账户。

#### 3. 平行归集、分配各项要素费用

企业在分别归集原材料、燃料、动力、职工薪酬、折旧费等要素费用的基础上，进而再在不同用途、部门、车间及不同产品之间进行分配，分别计入生产成本与期间费用的总账账户及相应的明细账户。

对于各项要素费用，一般不存在交叉分配，而是同时进行平行分配。

#### 4. 确定成本费用所应计入的会计期间，进行摊提费用的会计处理

企业应根据权责发生制原则和配比原则的要求，分清各项费用特别是跨期摊提费用的归属期：本月支付应由本月负担的生产费用，计入本月产品成本；以前月份支付应由本月负担的生产费用，分配摊入本月产品成本；对于将在以后月份支付但应由本月负担的生产费用，应按照事先确定的方法与标准进行预提，计入本月产品成本；对本月支付应由以后月份负担的生产费用，作待摊费用处理；对于已由以前月份负担而在本月支付的生产费用，应从预提费用列支，不得计入本期成本费用。

#### 5. 归集与分配辅助生产费用

辅助生产费用的归集与分配根据生产的类型进行。在单品种辅助生产车间，其生产费用都是直接费用，直接归集计入所生产的产品或劳务成本；在多品种辅助生产车间，其生产费用需直接或分配归集各种产品或劳务的费用。

所归集的辅助生产费用，要采用科学合理的方法在各受益对象，主要是基本生产车间



和管理部门之间进行分配。

### 6. 归集与分配制造费用

在一个生产车间或部门生产多种产品或提供多种劳务的情况下，归集的制造费用应采用适当的方法分配转入该车间或部门的各种产品或劳务的成本。对于制造费用的分配，应特别注意其分配标准的恰当选择。

### 7. 核算废品损失

### 8. 在完工产品和在产品之间分配生产费用，计算完工产品总成本和单位成本

将生产费用计入各成本核算对象后，对于既有完工产品又有月末在产品的品种，应采用适当的方法，将生产费用在其完工产品和月末在产品之间进行分配，求出按成本项目反映的完工产品和月末在产品的成本。

### 9. 将完工产品成本结转入“产成品(库存商品)”账户

上述产品成本核算的一般程序，如图 1.2 所示。

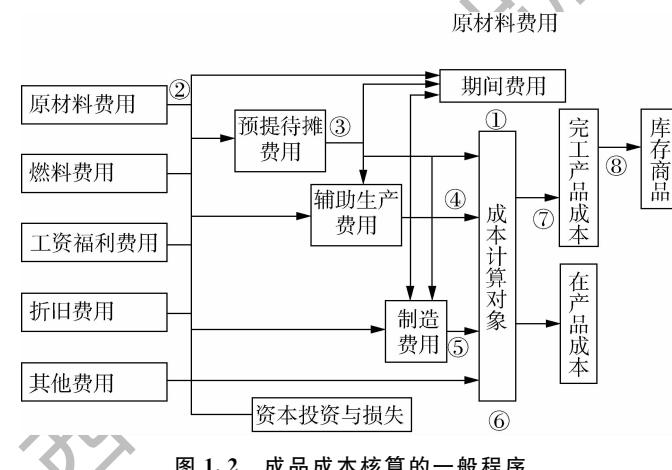


图 1.2 成品成本核算的一般程序

说明：①确定成本核算对象；②审核费用开支，归集和分配要素费用；③跨期摊提费用的处理；④归集与分配辅助生产费用；⑤归集与分配制造费用；⑥计算废品损失；⑦计算完工产品成本(总成本和单位成本)与在产品成本；⑧结转完工产品成本。

### (二) 成本核算账户设置对成本核算程序的影响

在前述几种不同的成本核算账户体系中，无论是分别设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”。两个一级账户或是二级账户，都不会改变上述成本核算的一般程序。但是如果辅助生产的制造费用，不通过“制造费用”账户进行核算，与通过“制造费用”账户进行统一核算相比，其成本核算程序则会发生改变。

在辅助生产的制造费用，不通过“制造费用”账户进行核算的情况下，成本核算程序也就是上述的一般程序。

如果辅助生产的制造费用，通过“制造费用”账户进行核算，则成本核算的程序会有一

定变化。其具体程序为：①确定成本核算对象；②审核费用开支；③归集和分配生产费用；④跨期摊提费用的会计处理；⑤归集与分配辅助生产车间制造费用；⑥归集与分配辅助生产费用；⑦归集与分配基本生产车间制造费用；⑧计算完工产品成本（总成本和单位成本）与在产品成本；⑨结转完工产品成本。

### 三、成本核算中的费用界限划分

成本的计算过程，同时也是划分费用界限的过程。为了正确核算生产费用和期间费用，正确计算产品成本，必须严格划清各种不同性质费用之间的界限。否则，即使有很好的成本账户、程序与方法，也不能正确地计算出成本。计算产品成本，必须严格划分以下五个层次的费用界限。

#### 1. 正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限

企业发生的经营活动是多方面的，其支出的用途不尽相同。而不同用途的支出，其列支的项目也不同。一般情况下，企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、营业外支出和利润分配性支出四大类。资本性支出，如企业购置和建造固定资产、购买无形资产以及对外的固定资产的盘亏损失、固定资产的报废损失、由于自然灾害造成的非常损失等，都不是由于日常的生产经营活动而发生的，也不应计入生产经营管理费用。利润分配性支出，也不是由于日常的生产经营活动而发生的，同样也不应计入生产经营管理费用。而收益性支出，是用于产品的生产和销售、用于组织和管理生产经营活动，以及用于筹集生产经营资金所发生的各种费用，则应计入生产经营管理费用。

企业应该按照国家有关成本开支范围的规定，正确计算各期的产品成本和期间费用。为此，应正确区分不同的支出，弄清楚哪些支出属于生产经营管理费用，哪些支出属于非生产经营管理费用。如果把资本性支出列作收益性支出，则会少计资产的价值；多计当期的费用，导致利润虚减，并减少国家的税收收入；如果把收益性支出列作资本性支出，则会多计资产的价值，少计当期的费用，导致利润虚增，使企业成本得不到应有的补偿。所以，为了使企业成本核算准确，应正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限。

#### 2. 正确划分生产费用与期间费用的界限

企业日常生产经营活动发生的各项支出，其用途是多方面的。根据支出的用途不同，有些作为生产费用可计入产品成本，有些作为期间费用不应计入产品成本。产品只有在销售后才作为产品销售成本计入企业损益，而期间费用则直接计入企业损益。但是当月投产的产品当月不一定完工，当月完工的产品也不一定当月销售，因而当月的生产费用往往不是计入当月损益的产品销售成本。因此，为了正确计算各期产品的实际成本，正确计算企业各期的损益，必须正确划分生产费用与期间费用的界限。

#### 3. 正确划分各个会计期间的费用界限

按照《企业会计准则——基本准则》《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定，



企业要按期反映其财务状况和经营成果。同时，企业在实务中一般都是按月分析和考核成本计划的执行情况和结果。因此，成本核算必须划清各个月份的费用界限。本月发生的费用，应在本月内入账，不得延至下月入账。更为重要的是，企业应贯彻权责发生制原则的要求，正确核算待摊费用和预提费用。对于本月已支出，但属于以后各月受益的费用，应记作待摊费用(受益期超过一年的预付费用，记作长期待摊费用)，分期摊入以后各月的成本、费用；对于本月虽未支付，但本月已经受益的费用，应记作预提费用，预提计入本月的成本、费用，到实际支付时再予以冲销。为了简化核算，对于数额较小的应该待摊和预提的费用，可以不作为待摊和预提费用处理，全部计入本月的成本、费用。企业要防止利用费用待摊和预提的办法，人为调节各月的产品成本和期间费用，任意调节各月损益的错误做法。

#### 4. 正确划分各种产品的费用界限

如果企业生产的产品不止一种，为了满足企业成本考核和成本管理的要求，应该分别计算各种产品的实际成本。因此，对于计入本月产品成本的生产费用，还应该在各种产品之间进行分配。属于某种产品单独发生，能够直接计入该种产品成本的生产费用，应该直接计入该种产品成本；属于几种产品共同发生，不能够直接计入某种产品成本的生产费用，应该采用适当的方法，分配计入这几种产品成本。

#### 5. 正确划分完工产品与在产品之间的费用界限

在月末计算完工产品成本时，如果某种产品已全部完工，那么已归属到这种产品中的生产费用之和，就是这种产品的完工产品成本；如果某种产品尚未完工，这种产品的各项生产费用之和，就是这种产品的月末在产品成本。如果月末某种产品一部分已经完工，另一部分尚未完工，这时，应当采用适当的分配方法，把这种产品的生产费用，在完工产品与月末在产品之间进行分配，分别计算完工产品成本与月末在产品成本。此时，应防止任意提高或降低月末在产品成本来人为调节完工产品成本的错误做法。

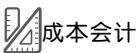
上述五个层次费用界限划分的过程，层层推进，且与产品成本计算的程序相互衔接，如表 1.1 所示。

表 1.1 产品成本计算费用界限划分层次

(1)非生产经营 管理费用	(3)非本会计 期间的成本	A 产品——完工产品成本	A 产品——在产品成本
			B 产品成本
	(2)期间费用		

## 第四节 成本会计工作的组织

无论是成本核算，还是成本管理工作，都是在一定的会计工作组织条件下展开的。成本会计组织是开展成本会计工作的现实条件与环境。成本会计工作的组织是否科学合理，



不仅关系到成本会计职能作用的发挥，还直接影响成本核算与管理工作能否顺利开展，影响成本会计工作基本任务的完成。因此，必须做好成本会计的组织工作。

做好成本会计的组织工作，必须以正确的成本工作观念为指导，在做好各项成本会计工作的基础上，合理设置成本会计机构和配备成本会计人员，建立健全企业内部成本会计制度，选择适当的成本核算形式，并正确处理成本会计与其他相关工作之间的相互关系。

## 一、“算为管用、算管结合”的成本会计观念

成本核算是为管理服务的，首先必须满足成本管理的要求，其所提供的成本信息应该尽可能满足企业经营管理和决策的需要。因此，必须以“算为管用、算管结合”的观念为指导，来处理成本核算与管理之间的关系，开展成本会计工作。

为此，成本核算账户、程序与方法，应根据管理的要求来选择与设计；成本会计的机构与人员、成本核算方式与会计基础工作，应根据管理的要求进行选择与建设；在成本会计工作中所发生的各种关系，应根据为管理服务的目标来处理；在进行各项具体的成本会计工作时，应进行严格审核和监督，开展对经济业务的“过程控制”；对成本会计信息应及时进行反馈，对产品成本要定期进行分析和考核，以为实施管理、进一步挖掘降低成本的潜力提供依据。

当然，在成本会计工作中，一方面，要防止片面的简单化，使得成本会计信息不能符合管理的需要；另一方面，要防止为算而算，搞繁琐哲学，不注重核算效益的情况的发生。同时，成本会计工作也必须符合国家的有关法规、制度。

## 二、成本会计的基础工作

只有扎实做好各项基础工作，才能为做好成本会计工作奠定坚实的基础。各项基础工作是进行成本核算与管理成本会计的现实条件。如果缺乏基础，要做好任何一个方面的成本工作都是空话。成本会计的基础工作主要包括相关的原始记录，存货物资的计量、验收、领退和盘点，定额管理，财产物资的计价和价值结转方法，内部结算价格的制定，企业内部成本会计制度的建立等几方面的内容。

### 1. 成本会计的原始记录

原始记录是指按照规定的格式，对企业的生产、技术经济活动的具体事实所做的最初的书面记载。它是进行各项核算的前提条件，是编制费用预算，严格控制成本费用支出的重要依据。

成本会计有关的原始记录主要包括以下内容：①反映生产经营过程中物化劳动消耗的原始记录；②反映活劳动消耗的原始记录；③反映在生产经营过程中发生的各种费用支出的原始记录；④其他原始记录。

原始记录是一切核算的基础，对成本核算更为重要。因此，原始记录必须真实正确，内容完整，手续齐全，要素完备，为成本计算、控制、预测和决策提供客观的依据。



## 2. 存货的计量、验收、领退和盘点制度

健全存货的计量、验收、领退和盘点制度是做好成本会计工作的重要前提。为了保证入库材料物资的数量与质量，必须搞好计量与验收工作，准确的计量和严格的质量检测是保证原始记录可靠性的前提；为了保证领、退的材料物资准确无误，还必须及时办好领料和退料凭证手续，使成本中的材料费用相对准确。由于材料物资等存货品种、规格多，进出频繁，尽管严格管理，但由于种种原因，账实不符还是会经常出现，所以对材料物资还得进行定期或不定期的清查盘点，进行账面调整，以保证库存材料物资的真实性，确保成本中的材料等费用更加准确。

## 3. 成本定额管理

定额是指在一定生产技术组织条件下，对人力、财力、物力的消耗及占用所规定的数量标准。科学先进的定额，是对产品成本进行预测、核算、控制和考核的依据。

与成本核算有关的消耗定额，主要包括工时定额，产量定额，材料、燃料、动力、工具等消耗的定额，有关费用开支方面的定额，如制造费用预算定额等。制定消耗定额，主要是为企业在产品生产过程中所发生的耗费，制定管理与控制的标准。但由于消耗定额服务于不同的成本管理目的，可表现为不同的消耗水平。当企业编制成本计划时，是根据企业计划期内平均消耗水平所制定的定额；当定额作为分配实际成本标准时，是以能体现现行消耗水平的定额为依据来衡量的；当企业为实现预期利润而控制成本时，是根据企业实现预期利润必须达到的消耗水平作为衡量的尺度。

对于现实的定额，为了保持它的科学性和先进性，还必须根据生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高，进行不断的修订，使它能够为成本管理与核算提供客观的依据。

## 4. 正确定确定财产物资的计价和价值结转的方法

企业拥有的财产物资，有很大一部分要投入生产，它们的价值会随着生产过程的进行而转移到产品成本中去。因此，这些财产物资的计价和价值结转的方法会直接影响产品成本的计算。企业财产物资计价和价值结转的方法，主要包括固定资产原值的计算方法、折旧方法、折旧率的种类和高低；固定资产修理费用是否采用待摊或预提方法，以及摊提期限的长短；固定资产与低值易耗品的划分标准；材料成本的组成内容、材料按实际成本进行核算时发出材料单位成本的计算方法、材料按计划成本进行核算时材料成本差异率的种类、采用分类差异时材料类距的大小等；低值易耗品及包装物价值的摊销方法、摊销率的高低及摊销期限的长短等。

为了正确计算成本，对于各种财产物资的计价和价值的结转，应严格执行国家统一的会计制度。方法一经确定，应保持相对稳定，不能任意改变。

## 5. 内部结算价格的制定

内部结算价格也称内部转移价格，是在生产经营过程中，半成品、材料、劳务等在企业内部各单位之间转移时所采用的内部结算价格。在现代企业中，企业内部各单位之间相互提供产品、劳务等是必然的，为了分清企业内部各单位的经济责任，明确各单位工作业



绩以及满足总体评价与考核的需要，应制定合适的企业内部结算价格。制定内部结算价格的主要方法有：①以现时的市场价格进行结算；②以市场价格为基础，由转移双方协商定价，即通常所说的“议价”；③企业生产的零部件、半成品等在内部转移时，可以用标准成本或计划成本作为内部结算价格；④在原有成本的基础上，加上合理利润（按照一定的利润率计算）定价。

除上述计价方法外，企业也可以根据生产特点和管理要求以及结算时的具体情况来确定其合理的结算价格进行结算。

## 6. 企业内部成本会计规章制度的建立

规章制度是企业为了进行正常的生产经营和管理而制定的有关制度、章程和规则。规章制度是人们行动的准绳，是实施有效的成本管理的保证。成本会计制度是关于组织和处理成本会计工作的规范，它是企业会计制度的一个组成部分。为保证成本会计工作的顺利开展，企业应该根据企业会计准则、行业会计制度等相关法律法规，结合本企业实际和管理上的要求，制定企业内部的成本会计制度。

尽管反映和监督仍然是现代成本会计的基本职能，但在现代企业中，成本预测、决策、计划、控制、分析和考核已成为成本会计中不可分割的内容。因此，成本会计制度既包括成本核算方面的制度，也包括成本预测、决策、计划、控制、分析和考核方面的规范。

具体而言，现代成本会计制度主要包括以下内容：①成本会计工作的组织分工及职责权限制度。其中，成本会计岗位责任是一个重要组成部分。②成本核算制度。主要包括成本计算对象、成本计算方法的确定、成本账户。③项目的设置；成本核算的流程，生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法等。④成本管理、控制制度。主要包括费用开支标准、成本费用控制方法等。⑤成本预测和决策制度。⑥成本定额、成本计划的编制方法与制度。⑦成本报表制度。⑧成本分析制度。⑨责任会计制度。⑩企业内部价格的制定和结算方法等方面的制度。⑪其他有关方面的成本会计制度。

需要指出的是，各种规章制度的具体内容应随着生产发展、经营情况变化、管理水平提高等客观条件的变化，不断改进，逐步完善。

## 三、成本会计的机构设置和人员配备

### （一）成本会计的机构设置

成本会计机构作为企业会计机构中的一个组成部分，是组织、领导并从事企业成本会计工作的专职会计机构，应遵循以下一般原则进行设置。

#### 1. 成本会计机构的设置要与企业的规模和管理体制相适应

在实际工作中，成本会计机构一般是根据企业规模、成本管理要求与成本核算的方式，在企业会计机构内部设置专职的成本会计机构或人员。如在设置有会计处的大中型企业，可内设成本（会计）科，专门组织和从事成本会计工作；还可进一步根据成本管理的要



求，在企业内部的车间、部门分设成本会计机构，或配备专职或兼职的成本员，负责本车间、本部门的成本会计工作。如果企业规模较小，则可在会计机构内部设置成本(会计)组，或配备专职的成本会计人员，负责成本会计工作。

## 2. 成本会计机构内部的分工要明确、具体

成本会计机构内部的分工主要是其机构内部的组织或人员之间的业务与职责分工。有两种不同的分工方式：一是按成本会计的职能分工，如分设成本核算、成本分析、成本管理等不同的工作小组或专职人员；二是按成本会计的对象要素分工，分设产品成本、期间费用等不同的会计小组或专职人员。

按成本会计的对象要素分工，一般可分别设立材料组、职工薪酬组和间接费用成本组，分别负责材料成本、人工成本和间接费用成本的核算与管理工作。材料组一般由企业厂部成本会计人员与仓库材料管理人员共同负责，主管材料物资和低值易耗品的采购、入库、领用、结存的明细分类核算，定期盘点清查，计算材料成本费用，并对全过程进行控制和监督；职工薪酬组主管职工的工资、奖金的计算与费用分配的明细分类核算，并对全过程进行严格的控制和监督；间接费用一般是由厂部成本会计人员直接进行核算与管理，对间接费用还可按成本习性分为变动费用和固定费用，分别采用弹性预算和固定预算的不同方式进行控制。在成本会计机构内部按照对象要素进行分工，其优点是便于成本工作的开展和及时准确地提供成本信息。

### (二) 成本会计的人员配备

成本会计人员是会计机构或专设的成本会计机构中所配备的成本会计工作人员，具体负责企业日常或专项的成本会计工作。如编制成本计划，进行成本费用预测、决策，进行实际的成本核算与计算，进行成本分析和考核等。

成本核算是企业会计核算工作的核心，成本指标是企业进行经营决策的重要依据，成本会计工作与企业的生产经营流程存在直接联系。因此，对于成本会计人员，除了要具备专业基础扎实、知识面广、良好的职业道德和任劳任怨、爱岗敬业等基本素质外，还应符合两个方面的特殊要求：一是要在成本理论和实践上具有良好的基础；二是要掌握一定的与企业生产经营活动相关的知识，熟悉企业生产经营的流程及工艺过程。从这一点而言，对于成本会计工作人员，有着更高的素质要求。

## 四、成本核算方式

企业的成本核算方式，主要有集中核算和分散(级)核算两种不同形式，企业应根据自身规模的大小和管理上的要求选用。

### 1. 集中核算

集中核算是把企业成本会计的主要工作都集中在厂部成本会计机构进行的一种成本核算方式。在这种方式下，各车间、部门一般不单设成本会计机构，只配备专职或兼职的成本员；成本员只填制原始凭证和原始记录，在对其进行初步审核和整理后报送厂部成本会

计机构，为厂部进行成本核算提供原始资料。成本核算的主要工作，包括成本会计凭证的审核和整理、各种费用的归集和分配、生产费用核算和产品成本计算等，都集中由厂部成本会计机构来完成。

集中核算方式的特点，是各车间、部门的有关成本、费用的原始资料都集中在厂部成本会计机构。其优点是便于了解全厂各车间、部门的成本、费用信息，掌握全厂生产经营活动情况，有利于监督和控制全厂的成本费用。同时，还可减少成本会计人员和工作层次，节约管理费用。其缺点是不便于开展责任成本核算，不利于调动广大职工群众参加成本管理的积极性。

## 2. 分散核算

分散核算是把成本会计的主要工作分别下放给各车间、部门的成本会计机构或成本员的一种核算方式，也称分级核算或非集中核算。在这种核算方式下，主要原始凭证和原始记录的审核和整理，生产费用的归集和分配，产品成本的计算等，都由各车间、部门的成本会计机构或成本会计人员来完成。厂部会计机构只根据各车间、部门上报的成本计算资料进行全厂成本的汇总核算，以及生产费用的总分类核算和少数费用的明细核算。

分散核算方式的特点和优缺点与集中核算方式正好相反。其特点是大量的成本、费用的原始资料和核算工作都分散在各车间和部门。其优点是有利于开展和加强责任成本核算，有利于调动各车间、部门及职工群众参加成本管理和降低产品成本的积极性。其缺点是不便于厂部会计机构了解各车间、部门的成本费用信息，难以掌握全厂生产经营活动情况的第一手资料，很难及时、有效地进行监督和控制。同时，分散核算还会增加成本会计人员和工作层次，增加管理费用。

无论采用哪种核算方式，厂部成本会计机构都应在总会计师的直接领导下负责全厂成本的预测、决策、计划、分析，以及对责任成本的考核工作。

除设置必要的成本会计机构，配备、培养足够的政治素质好、业务水平高的成本会计人员，采用适当的成本核算方式以外，建立健全各项成本会计制度，也是做好成本会计工作的重要环节。

# 五、正确处理成本会计与其他相关工作之间的关系

## (一) 正确处理成本会计与生产技术工艺之间的关系

一般来说，企业应根据本单位生产经营活动的特点、生产规模的大小和成本管理的要求等具体情况来组织成本会计工作。成本是一项综合性的经济指标，它受多种因素的影响。其中，产品的设计、加工工艺等技术是否先进，在经济上是否合理，对产品成本的高低有着决定性的影响。从某种意义上而言，产品成本的高低，是在产品设计阶段已经基本确定的，除非重新进行产品设计，否则，要想在生产过程中大幅度地降低产品成本是不现实的。因此，在成本会计工作中，不仅要注重产品加工中的耗费，还要对产品的设计、加工工艺、质量、性能等与产品成本之间的联系进行研究。要注意克服过去所存在的成本会



计人员不懂基本的工艺技术问题，而工程技术人员考虑产品的技术方面的问题多但对产品的成本则考虑较少的倾向。

成本会计工作与技术工作相脱节，使得企业成本会计工作往往仅限于事后算账，只能起到提供核算成本资料的作用，而在降低产品成本方面受到很大限制。为了在提高产品质量的同时不断地降低成本，提高企业经济效益，在成本会计工作的组织上应贯彻与技术相结合的原则。不仅要求工程技术人员要懂得相关的成本知识、树立成本意识，成本会计人员也必须改变传统的知识结构，具备与正确进行成本预测、参与经营决策相适应的生产技术方面的知识。只有这样，才能在成本管理上实现经济与技术的结合，才能使成本会计工作真正发挥其应有的作用。

### (二) 正确处理成本会计与经济责任制之间的关系

与企业的经济责任制相结合，可以更好地发挥成本会计的功能作用。

实行经济责任制，是降低成本的一条重要途径。成本会计作为一项综合性的价值管理工作，应摆脱传统上只注重事后成本核算的片面性，充分发挥其所具有的全面、系统地进行价值管理的优势，将其与管理上的经济责任制有机地结合起来，使成本管理工作起到更好的效果。例如，结合企业内部分工管理的经济责任制或是责任会计制度的实施，将企业总成本层层分解落实到企业生产经营过程的各个环节，就能使成本会计与经济责任制相互促进，产生联动效应。

### (三) 正确处理成本工作与企业员工激励之间的关系

在有效开展员工激励的基础之上开展工作，将使成本会计工作获得事半功倍的效果。

成本会计的根本目标是不断挖掘潜力，降低成本。但各种耗费是在生产经营的各个环节中发生的，成本的高低也主要是取决于各科室、车间、班组和职工的工作。

同时，企业的广大员工也最熟悉生产经营情况，最了解哪里有浪费现象，哪里有节约的潜力。因此，要加强成本管理，实现降低成本的目标，就不能仅靠几个专业人员，而必须充分调动员工在成本管理上的积极性和创造性。为此，成本会计人员还必须做好成本管理方面的宣传工作。要经常深入实际，了解生产经营过程中的具体情况，与员工建立起经常性的联系，吸收员工参加成本管理工作，增强员工的成本意识和参与意识，以便互通信息，掌握第一手资料，从而把成本会计工作建立在广泛的群众基础之上。

在当前，要使广大员工自觉、积极地参与到会计核算与管理工作中，必须运用一定的激励手段。否则，企业的大多数员工，都只会被动、消极地“打工”。

## 思考练习

### 一、思考题

1. 什么是成本？会计学意义上的成本和经济学意义上的成本有何区别？
2. 成本与费用、支出的关系是怎样的？
3. 在管理会计中，各有哪些主要的成本概念？



4. 工业企业的成本会计对象，主要包括哪些内容？
5. 成本会计有哪些职能？其基本职能是什么？
6. 成本会计的任务主要有哪些？
7. 产品成本核算的一般程序是怎样的？
8. 为了正确计算产品的实际成本，应该划清哪些费用界限？
9. 成本会计的基础工作主要包括哪些内容？
10. 什么是集中核算？什么是分散核算？二者各有何优缺点？
11. 成本会计制度主要包括哪些内容？
12. 成本会计的基础工作主要有哪些？

## 二、单项选择

1. 下列各项中，属于制造业产品生产成本项目的是（ ）。  
A. 外购动力费      B. 制造费用      C. 人工费用      D. 折旧费用
2. 下列各项中，属于制造业要素费用的是（ ）。  
A. 人工费用      B. 制造费用      C. 生产费用      D. 原材料费用
3. 企业在生产经营过程中发生的耗费，其中直接用于产品生产的耗费被称为（ ）。  
A. 生产支出      B. 生产费用      C. 经营费用      D. 制造费用
4. 下列各项中，属于直接生产费用的是（ ）。  
A. 生产工人工资      B. 车间管理人员工资  
C. 厂房折旧费      D. 机器设备折旧费
5. 为了保证按每个成本核算对象正确地归集应负担的费用，必须将应由本期产品负担的生产费用正确地在（ ）。  
A. 盈利产品与亏损产品之间进行分配      B. 完工产品和在产品之间进行分配  
C. 可比产品与不可比产品之间进行分配      D. 各种产品之间进行分配

## 三、多项选择

1. 制造业企业的生产经营管理费用包括（ ）。  
A. 生产费用      B. 销售费用      C. 管理费用  
D. 财务费用      E. 固定资产购置费用
2. 下列各项中为了正确的计算产品成本，必须正确划分的费用界限有（ ）。  
A. 生产费用与期间费用      B. 各个月份的费用  
C. 各种产品的费用      D. 销售费用与管理费用  
E. 生产经营管理费用与非生产经营管理费用
3. 下列各项中不属于成本项目的是（ ）。  
A. 直接材料      B. 直接人工      C. 税金  
D. 折旧费      E. 辅助生产费用
4. 以下费用中，一般不计入产品成本的费用有（ ）。  
A. 废品损失      B. 销售费用      C. 管理费用



- D. 财务费用
- E. 固定资产购置费用

#### 四、判断并阐述理由

1. 会计学意义上的成本和经济学意义上的成本，其基本区别在于能否用货币计量。
2. 经济主体的费用与支出，也就是成本。
3. 成本会计的基本职能是控制成本费用支出。
4. 成本会计的基本任务是计算成本，提供成本信息。
5. 成本会计的对象，也就是成本计算对象。

西北工业大学出版社