

项目

认知产品生产流程和成本



项目导言

成本反映企业生产经营管理水平，是考核企业工作质量的综合性经济指标。企业生产过程中各项耗费是否得到有效控制，设备利用是否充分，劳动生产率是高还是低，产品质量是优还是劣，都可以通过产品成本这一指标体现出来。企业的成本核算过程，也是对产品成本的监督、管理过程，因此，企业的成本核算既要充分考虑产品的生产流程，也要适应企业成本管理的要求。



项目目标

1. 知识目标：理解产品生产流程、产品成本的含义，掌握产品成本的内容。
2. 能力目标：能根据产品生产的工艺流程和生产组织方式分析确定企业生产类型，并明确企业生产类型对成本核算的影响。
3. 拓展目标：理解企业产品成本对企业发展的战略意义。

任务一 认知产品生产流程

【情景资料 1-1】 湘雅服装厂是生产运动品牌的制衣加工企业，大量生产“湘雅”牌运动衫，其主要生产流程如下。

1. 车间从原材料仓库领用布料（见图 1-1）

首先，服装厂作业流程最开始的原料就是布料，布料进厂后要进行数量清点及外观和内在质量的检验，符合生产要求的才能投产使用。关于验布，每个厂都会有一个标准，倘若超出这个标准，整批布料都要拒收或让布商返工，有些企业有专用的验布机。



图 1-1 采购入库的原材料

2. 裁剪（见图 1-2）

裁剪遵循“完整、合理、节约”的基本原则，裁剪工序的主要工艺要求如下。

①拖料时点清数量，注意避开疵点。②对于不同批染色或砂洗的面料要分批裁剪，防止同件服装上出现色差现象。③排料时注意面料的丝绺是否顺直及衣片的丝绺方向是否符合工艺要求。④裁剪要求下刀准确，线条顺直流畅，面料上下层不偏刀。⑤根据样板对位记号剪切刀口。⑥采用锥孔标记时应注意不要影响成衣的外观。裁剪后要进行清点数量和验片工作，并根据服装规格分堆捆扎，附上票签注明款号、部位、规格等。裁剪时可电脑裁剪也可手工裁剪。布匹裁完，有一个部门专门负责检查裁好的布是否有问题。



图 1-2 电脑裁床

3. 缝制（见图 1-3）

缝制是服装加工的中心工序，服装的缝制根据款式、工艺风格等可分为机器缝制和手工缝制两种。在缝制加工过程中实行流水作业。



图 1-3 缝制

4. 锁眼钉扣（见图 1-4）

服装中的锁眼和钉扣通常由机器加工而成，扣眼根据其形状分为平形孔和眼形孔两种，俗称睡孔和鸽眼孔。锁眼时应注意以下几点。①扣眼位置是否正确。②扣眼大小与纽扣大小及厚度是否配套。③扣眼开口是否切好。④有伸缩性（弹性）或非常薄的衣料，要考虑使用锁眼孔时在里层加布补强。钉扣时还应注意钉扣线的用量和强度是否足以防止纽扣脱落，厚型面料服装上钉扣绕线数是否充足。



图 1-4 “打纽车”钉纽扣

5. 整熨（见图 1-5）

上述工作全部完成后，虽然衣服已经算是成品了，但经过多道工序，衣服已经皱巴巴的了。因此，接着要进入下一道工序，将衣服熨烫平整。

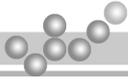


图 1-5 熨烫

6. 检验、包装入库（见图 1-6）

服装的检验应贯穿于裁剪、缝制、锁眼钉扣、整熨等整个加工过程中。在包装入库前还应对成品进行全面检验，以保证产品的质量。

已完成全部生产工序并且经检验合格的运动衫成衣可以验收入库，并且对外销售。



图 1-6 包装入库

要求：

- (1) 按生产工艺过程和生产组织方式，湘雅服装厂应属于工业企业何种生产类型？
- (2) 该企业构成产品成本的内容有哪些？是如何随着生产流程逐步发生的？



产品生产过程是指在工业企业产品生产中，从原材料投入到制成产成品的全部过程。在市场经济下，不同行业与不同企业的生产特点千差万别，但根据企业生产的一般特点，可以将工业企业进行以下分类。

一、按生产工艺流程特点分类

工艺流程是指生产中从原材料到制成产成品各项工序安排的程序，也称“加工流程”或“生产流程”。按生产工艺流程的特点，工业企业的生产可分为单步骤生产和多步骤生产两种类型。

1. 单步骤生产

单步骤生产是指生产工艺过程不能间断，或者受工作地点限制，生产地点不便分散间断而且必须集中完成的生产。前者如发电企业，利用水能、风能、核能发电的过程不能中断；后者如采掘企业，采掘过程一次只能完成一个地点的任务。单步骤生产的生产周期通常比较短，一般只能由一个企业或车间整体进行，不能由几个部门协作进行。

2. 多步骤生产

多步骤生产是指工艺技术上可以间断，可以在不同时间、不同地点分别进行，并由若干加工步骤组成的生产，如冶金、纺织、机械制造等企业的生产。多步骤生产具有工艺技术复杂、生产周期长、生产由多个车间或多个企业协作完成的特点。多步骤生产按其产品加工方式不同，又可分为连续式生产和装配式生产两种类型。

(1) 连续式生产是指材料投产后，要依次经过各个生产步骤的连续加工才形成产成品的生产。前一个生产步骤完成的半成品，是后一个步骤继续加工的对象，直到最后一个步骤完工才形成产成品，如纺织、冶金等行业的生产。

(2) 装配式生产是指先将各种材料分别平行进行加工，制成各种零部件，然后将零部件装配成产成品的生产，如机械、车辆、船舶、飞机、仪表、电器等行业的生产。

二、按产品生产组织特点分类

工业企业按生产组织形式的不同，可分为大量生产、成批生产和单件生产三种类型。

1. 大量生产

大量生产是指不断地重复生产品种相同的产品的生产。在这种生产类型的企业或车间中，产品品种少但产量大，重复性强，专业化水平高，而且比较稳定，如冶金、采掘、纺织、面粉、化肥、造纸、酿酒等工业生产。

2. 成批生产

成批生产是指按照事先规定的产品批别和数量进行的生产。在这种生产类型的企业或车间中，产品的品种、规格较多，而且有一定重复性。成批生产按照产品批量的大小，又



可分为大批生产和小批生产。大批生产类似于大量生产，小批生产类似于单件生产，如服装、陶瓷、机械产品等生产。

3. 单件生产

单件生产是指按照用户的订单要求，生产个别、性质特殊的产品。在单件生产的企业和车间中，生产的产品品种规格多、数量少，很少重复生产，往往单位价值或科技含量较高，如船舶制造、飞机制造、专用设备制造等。

综上所述，将企业生产工艺流程的特点和生产组织的特点相结合，可将工业企业分为四种主要生产类型：大量大批单步骤生产企业、大量大批连续式多步骤生产企业、大量大批装配式多步骤生产企业和单件小批生产企业，如【情景资料 1-1】中湘雅服装厂即属于大量大批连续式多步骤生产企业。成本核算人员在确定成本核算对象和选择产品成本计算方法时，应根据企业产品生产的工艺流程和生产组织方式的特点，视具体情况而定，灵活运用。

任务二 认知产品成本

一、成本概述

（一）成本的经济实质

成本是一个价值范畴，它是商品价值中的 $C+V$ 部分。商品价值由三个部分组成：一是生产中已消耗的生产资料的价值，即劳动对象和劳动工具等物化劳动转移的价值（ C ）；二是劳动者为自己劳动所创造的价值，即主要以工资等形式支付给劳动者的报酬（ V ）；三是劳动者为社会所创造的价值（ m ）。在商品价值 $C+V+m$ 中，成本是前两个部分价值之和，即成本是商品价值中的 $C+V$ 部分。

因此，成本是商品生产过程中，已消耗的生产资料的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值之和。正是这一表述，说明了成本的经济实质。

（二）成本的含义

成本是商品价值中的 $C+V$ 部分，而商品的价值必须以货币的形式表现出来。商品生产过程中已消耗的生产资料的价值，以及劳动者为自己劳动所创造的价值，以货币形式则表现为材料费、折旧费、人工费、其他费用等。

综上所述，成本是以货币表现的，企业在生产产品、提供劳务过程中所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值之和。概括地说，成本是指企业为了生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

（三）费用和成本的关系

费用是指企业生产经营中发生的各种耗费。成本有广义和狭义之分，广义的成本是指



企业为进行某项生产、经营活动而耗费的人力、物力、财力的货币表现，即对象化的费用（包括生产费用和期间费用）。狭义的成本即通常意义上的产品成本，是指制造企业为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各种耗费的货币表现，即对象化的生产费用（不包括期间费用）。因此，费用与成本既密切联系，又相互区别。

1. 联系

费用与成本都是企业在生产、经营过程中发生的耗费，从这个意义上讲，两者的经济实质是一样的，因此其联系密切。具体体现在如下方面。

（1）费用是成本计算的前提和基础，没有费用的发生，也就不可能计算成本。

（2）成本是对象化的费用，将费用按特定的范围归集到某一具体对象上则成为该对象的成本。

2. 区别

费用和成本毕竟是两个不同的概念，两者又有不同，具体体现在如下方面。

（1）费用强调的是某一特定经济利益主体（如某企业、集团等）的耗费；成本强调的是为某一特定目的（某种产品、某批产品等）所发生的耗费。

（2）费用是按时期归集，即一定时期内为生产经营发生的各种耗费；成本则按对象归集，即某一具体对象承担的各种费用。

二、费用的分类

工业企业在生产经营过程中发生的耗费是多种多样的，为了正确进行成本核算，满足企业成本管理的需求，有必要对工业企业生产经营管理费用进行科学、合理的分类。

生产经营管理费用可以按不同的标准划分，其中最基本的是按费用的经济内容和经济用途进行分类。

（一）按经济内容划分

产品的生产过程，也是物化劳动（包括劳动对象和劳动手段）和活劳动的耗费过程。因而生产经营过程中发生的费用，按其经济内容分类，可划归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。费用按照经济内容分类，就是在这—划分的基础上，将费用按经济内容（或经济性质）进行分类，称为“费用要素”。为了具体反映各项费用的构成和消耗情况，费用要素又可以分为以下 8 项。

（1）外购材料：这是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外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。

（2）外购燃料：这是指企业为进行生产而耗用的一切从外购进的各种燃料，包括固体燃料、液体燃料和气体燃料等。从理论上来说，外购燃料可以包括在外购材料中，但由于燃料是重要能源，因而将其单独列为一个要素进行计划和核算。



(3) 外购动力：这是指企业为进行生产而耗用的一切向外购进的各种动力，包括电力、热力和风力等。

(4) 职工薪酬：这是指企业所有应计入生产经营费用的职员和工人的薪酬。

(5) 折旧费：这是指企业按规定计算提取并计入生产经营费用的固定资产折旧。

(6) 利息支出：这是指企业按规定计入生产经营费用的借款利息减去利息收入后的净额。

(7) 税金：这是指企业按规定计入生产经营费用的各种税金，如房产税、车船税、印花税、城镇土地使用税等。

(8) 其他支出：这是指不属于以上各类要素费用的各项支出，如办公费、水电费、修理费、劳动保护费等。

费用按经济内容分类的作用主要在于：可以反映企业在一定时期内共发生了哪些费用，数额是多少，便于分析各个时期、各种费用的结构和水平；也可以分类反映出原材料等物质和税费等非物质的消耗情况，便于编制材料采购计划和制订费用计划；还可以反映物化劳动和活劳动的耗费情况，为计算净产值和国民收入提供资料。但是这种分类也有局限性，它不能说明生产经营费用的用途及与产品的具体关系，不便于分析这些费用的支出是否合理。费用如何更加节约、合理，则要从费用的经济用途来进行分析。

（二）按经济用途划分

工业企业在生产经营中发生的费用，首先可以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两类。

1. 生产费用

为具体反映计入产品成本的生产费用的各种用途，提供产品成本构成情况的资料，还应将其进一步划分为若干个项目，即产品生产成本项目（简称产品成本项目或成本项目）。工业企业一般应设置以下几个成本项目。

(1) 直接材料。直接材料包括企业生产经营过程中实际消耗的原料及主要材料、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、动力、包装物及其他直接材料，它们或直接构成产品实体，或有助于产品的形成。

(2) 直接人工。直接人工包括企业直接从事产品生产人员的工资及福利费。

(3) 燃料及动力。它是指直接用于产品生产的各种燃料和动力费用。

(4) 制造费用。制造费用包括企业各个生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的各种费用。一般包括：生产单位管理人员工资、职工福利费、生产单位的固定资产折旧费、租入固定资产租赁费、机物料消耗、低值易耗品、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性和大修理期间的停工损失费及其他制造费用。

企业可根据生产的特点和管理要求，对上述成本项目进行适当的调整，对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用，以及成本中比重比较大的费用，应专设成本项目，可增



设“燃料及动力”“废品损失”“停工损失”等成本项目。同样也可以为了简化核算，不必专设成本项目。例如，工艺企业上消耗用的燃料和动力不多，为了简化核算，可将其中的工艺用燃料费用并入“直接材料”成本项目，将其中的工艺用动力费用并入“制造费用”成本项目，不单独设置“燃料及动力”成本项目。

2. 期间费用

期间费用是指不能进入产品成本的费用，需要定期归集并记入相应的费用账户，从收入中扣减。期间费用不直接归属于某个特定产品成本。期间费用包括营业费用、管理费用、财务费用。

(1) 营业费用是指企业销售商品过程中发生的费用，包括企业销售商品过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费，为销售本企业商品而专设销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用，以及商业企业在购买商品过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的整理挑选费等。

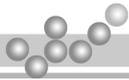
(2) 管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营活动所发生的各项费用，包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的，或者应当由企业统一负担的公司经费。具体包括：公司经费，如工厂（公司）总部管理人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销及其他公司经费；工会经费；职工教育经费；劳动保险费；待业保险费；董事会费；咨询费（含顾问费）；聘请中介机构费；诉讼费；排污费；绿化费；税金，如企业按规定支付的房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等；土地使用费（海域使用费）；土地损失补偿费；技术转让费；研究与开发费；无形资产摊销；业务招待费；计提的坏账准备和存货跌价准备；存货盘亏或盘盈（不包括应计入营业外支出的存货损失）；矿产资源补偿费；其他管理费用。

(3) 财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的各项费用，包括企业生产经营期间发生的应当作为期间费用的利息支出（减利息收入）、汇兑损失、金融机构手续费及筹集资金过程发生的其他财务费用。

将生产经营管理费用按经济用途划分为成本项目，便于反映产品成本的构成，可以考核各项费用定额或计划执行情况，查明费用节约或超支的原因，加强对成本的控制和管理，促使企业更有效地降低成本。但这种分类的局限性恰恰是不能按经济内容反映出某一费用单独发生的数额，也就不能按原有的经济性质来分析各种费用的支出水平。

（三）生产费用按计入产品成本的方法划分

计入产品成本的各项生产费用，按计入产品成本的方法划分，可以分为直接计入费用和间接计入费用。直接计入费用是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，是指分不清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本，必须按照一定标准分配计入有关产品成本的费用。



三、成本的作用

在市场经济条件下，成本具有十分重要的作用。

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

企业生产经营中发生的资金耗费，必须从收入中得到补偿，才能保证生产经营在原有的规模上继续进行。将产品成本与产品收入相比较，则可以判断资金耗费能否得到补偿，能在多大程度上得到补偿。也就是说，企业取得收入以后，应当把相当于成本的部分划出来，用于重新购买原材料、支付工资和其他费用，使生产经营中的各种耗费得到补偿。因此，成本是生产耗费的补偿尺度。

（二）成本是制定产品价格的基础

价格是价值的货币表现。从企业方面来看，成本是产品价值中的物化劳动和活劳动的货币表现，是价值的主体部分，反映在生产过程中发生的各种耗费。必须通过销售产品从销售收入来补偿成本，否则无法维持简单再生产。因此，企业在制定价格时考虑的众多因素中，成本是最重要的因素。而成本核算数据，是确定产品销售价格的基础。有了真实、准确的成本数据，加上合理的利润才可确定销售价格。企业不能盲目定价，否则会造成亏本销售或因售价太高而影响销售量。

（三）成本是计算企业盈亏的依据

在市场经济环境下，企业之间的竞争越来越激烈。企业要想在竞争中取胜，必须不断地降低成本、提高效益。只有通过成本核算，获取正确、有效的成本资料，然后通过成本分析，确定各成本因素对成本的影响，寻找降低成本的最佳方法，才能使企业在激烈的竞争中取得一席之地。

（四）成本是企业进行决策的重要依据

为了提高经济效益，企业必须及时进行正确的生产经营决策。在进行生产经营决策过程中，虽然要考虑的因素很多，但其中最重要的一个方面，就是成本核算资料。通过成本核算，及时而准确地提供实际的成本资料，是计算生产经营损益的前提，只有这样，经营者才能及时了解目前的经营情况，做出准确的经营决策。

（五）成本是综合反映企业各项工作质量的重要指标

产品成本是指企业在生产过程中为了生产产品而发生的各种耗费。产品成本是反映企业经营管理水平的一项综合性指标，企业生产过程中各项耗费是否得到有效控制，设备利用是否充分，劳动生产率的高低，产品质量的优劣都可以通过产品成本这一指标表现出来。企业的成本核算过程，也是对产品成本的监督、管理过程，因此，企业的成本核算要适应企业管理的要求。



项目总结

产品成本是随着产品生产的流程而逐步发生的,要正确进行成本核算,一方面必须明确不同企业不同产品的生产工艺特点、生产的组织方式及企业成本核算的管理要求;另一方面必须理解成本的含义,掌握成本核算的具体内容,哪些能计入成本,哪些不能在成本中核算。可以作为产品成本列示的具体内容必须要符合国家的有关规定,企业不得随意乱计和乱摊成本。学习本项目内容的主要目的是为学好成本核算会计课程打下理论基础。



知识拓展

格兰仕的产品选择与成本领先战略

广东格兰仕企业(集团)公司可以说是我国家电企业中的一朵奇葩。这家以微波炉、空调为主导产业,以小家电为辅助产业的全球化家电生产企业,从1993年进入微波炉行业,靠着大打价格战打到了全球市场份额第一的位置,成为微波炉生产的企业巨头。那么,格兰仕成功的企业战略是什么?未来是否还能沿用过去的战略在新的领域高歌猛进?

1. 企业战略的划分

企业战略的选择归根结底只有两种:成本领先战略和差异化战略。成本领先战略以永远比对手成本低为手段;差异化战略则是我有你无,以技术优势、专利优势,或某种专利许可优势等为手段。可以说成本领先战略是低端市场战略,差异化战略是高端市场战略,只有具有别人没有的差异(技术、专利等),才能向消费者要高价,而消费者又愿意出高价。对任何企业来说,差异化都是它们所追求的,是它们的高级选择阶段,而成本领先战略可以说是低级选择阶段。因此这两种战略是有内在联系的,对任何的后进入者或追随者来说,现实的战略只能是成本领先战略。因为如果不是技术的创新者或新产业的创立者,在技术上追求差异化,具有先天不足的缺点,因此只能是先做成本领先者,然后逐步改进原有产品,积累技术实力和资金实力,为日后真正实施差异化战略奠定基础。这里我们可以回顾一下日本企业的成长经历,几乎所有的家电都不是日本人发明的,但为什么日本企业会成为世界的家电霸主?日本的家电企业是典型的循着成本领先战略逐步发展壮大的,日本人在欧美发明的彩电、冰箱、洗衣机、空调等基础上,精心组织生产,降低成本,提高质量和规模效益,然后逐步模仿、改进。经过二十世纪六七十年代十几年的积累,才在八十年代奠定霸业,走上差异化战略道路,让别人成为追随者。由成本领先战略进化至差异化战略不是一蹴而就的,是需要时间的,资金和技术实力的厚积薄发都需要时间,对中国企业来说尤其如此。

2. 格兰仕的战略——成本领先战略

格兰仕1993年进入微波炉行业,1994年产能达到10万台,1995年达25万台,1996



年达 65 万台，1997 年达 200 万台，1998 年达 450 万台，1999 年达 1 200 万台，随后达到 1 500 万台。产能每年以几何级数增长，迅速取得规模经济效益。正是以小规模经济效益带来的低成本为后盾，格兰仕在 1996 年 8 月和 1997 年 10 月分别进行了两次大规模的降价活动，每次降价幅度都达 40%，而同年的市场份额也跃升到 34.5% 及 47.6%，由此对微波炉行业进行了大清洗，一举奠定了其行业领先者的地位。这两仗格兰仕打得非常漂亮，选择的时机及降价的幅度都掌握得恰到好处，令竞争对手猝不及防。价格的下降速度超过了当时市场领导者的成本下降速度，而格兰仕对产能扩充的坚定决心及先行一步的优势都令对手望而却步，格兰仕不给对手喘息机会，继续扩充产能，树起高高的成本壁垒，成就了后来市场份额 70% 的霸业。

价格战的背后是成本战，只有当成本与价格同步下降，才有资格打价格战。只有建立在成本领先战略上的价格战才有意义，其真正的意义是保证格兰仕的产品在性价比上具有最佳的竞争优势，或者说在质量相同的情况下保证价格最低。但是要提醒格兰仕，以往成功的成本领先战略并不是真正意义上的成本领先战略，格兰仕在微波炉上的成功含有某种机遇，并不能简单复制到其他产品上。格兰仕在微波炉上的成功与其说是战略的成功不如说是产品选择的成功及坚持专业化的成功。微波炉对家电巨头来说仅仅是全系列家电产品中的普通一员，起丰富家电品种的作用，不是家电巨头的主攻战场，而是市场规模有限的辅助战场，因此巨头们不会投巨资，花大力气去做真正意义上的微波炉行业的领导者。格兰仕正是选准了家电巨头的鸡肋，同时坚持专业化（规模经济），正是以上两条原因，才奠定了格兰仕今天的地位。

3. 成本领先战略的真正含义

要做到成本领先并不是简单意义上的规模经济就可以达到的，必须在成本链上的任何一个环节都追求领先，才可能实现真正意义上的成本领先。因此要做到成本领先首先要有全球观念。为什么跨国公司纷纷到中国设立生产基地，台商也纷纷把生产基地转移至大陆，就是因为中国大陆具有巨大的劳动成本优势，而这种成本优势不仅仅是面对中国市场的，而是面对全球市场的，所以才有中国成为世界制造中心一说。但是劳动成本优势是流动的，别忘了还有越南、柬埔寨、印度甚至还有非洲的国家。中国企业也要有全球观念，把成本领先的观念放在全球化的观念下思考，追求全球化的成本优势。其次，供应链管理、营销模式及渠道的选择与管理都对成本有着巨大影响。现代意义上的成本领先优势已经越来越多地转移到这几个方面的竞争上。戴尔的直销模式所带来的由零库存（实际上是其供应链管理及直销渠道管理的结果）建立起来的巨大的成本优势使其对手望而却步，直接导致了戴尔在全球 PC 市场上摧枯拉朽般地高歌猛进。对格兰仕来说，全球观念、供应链管理、ERP 的实施、电子商务的推进、对渠道及终端的掌控都是其成本领先战略中必须考虑的，是其要做到真正意义上的成本领先所必须认真思考的。

格兰仕正是坚持了以往的成功经验，并追求真正的成本领先战略，才得以成为今日微波炉生产的企业巨头！