

项目一

走进成本会计

在市场经济条件下，价格竞争是企业参与市场竞争的主要手段之一。在同类、同质的产品中，其成本高低直接关系到商品市场竞争能力和获利能力。正确核算产品成本、为企业经营决策提供可靠的依据，已经成为企业经营管理的重要内容。成本会计正是适应这种管理要求而产生和发展的。

任务一 认知费用和成本

一、认知费用和成本的相关概念

在了解成本之前，我们先来了解几个与成本相关的概念。

(一) 支出

支出是指企业在经济活动中为了实现特定经济目的而发生的资源流出，包括偿债性支出、资本性支出、收益性支出、权益性支出。

偿债性支出是指用现金资产或非现金资产偿付各项债务的支出，引起资产和负债同时减少。如以银行存款偿还前欠材料款等。

资本性支出是指受益期超过一年或一个营业周期的支出。即发生该项支出不仅是为了取得本期收益，还是为了取得以后各期收益。如以银行存款购买固定资产等。

收益性支出又称收益支出，是指企业在经营过程中发生的、其效益仅与本会计年度相关、因而由本年收益补偿的各项支出。收益性支出包括应计入产品成本的支出、营业税金及附加支出和期间费用的支出。

权益性支出是指某一项现金资产或非现金资产的减少而引起除利润以外其他所有者权益项目减少的支出，使资产与所有者权益同时减少。如向投资者支付的股息、红利等。



小提示

费用和成本是支出的一部分，费用和成本的形成来源于支出中的收益性支出。

(二) 费用

费用是指企业在日常生产经营活动中发生的、会导致所有者权益减少、与向所有者分配

利润无关的经济利益的总流出。小企业的费用包括营业成本、营业税金及附加和期间费用等。小企业的费用应当在发生时按其发生额计入当期损益。

1. 营业成本

营业成本是指企业商品销售或提供劳务的成本。商品销售成本是指已销售并确认收入的商品成本；提供劳务的成本是指已完成并确认收入的劳务成本。

2. 营业税金及附加

营业税金及附加是指企业开展日常生产经营活动应负担的消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。

3. 期间费用

期间费用是指企业为组织和管理企业生产经营、筹集生产经营资金以及销售商品等而发生的各项费用，包括销售费用、管理费用、财务费用等。

销售费用是指企业在销售商品或提供劳务过程中发生的各种费用，包括销售人员的工资、商品维修费、运输费、装卸费、包装费、保险费、广告费、业务宣传费、展览费等。

管理费用是指企业为组织和管理生产经营而发生的其他费用，包括企业在筹建期间发生的开办费、行政管理部门发生的费用（如固定资产折旧费、修理费、办公费、水电费、差旅费、管理人员的工资等）、业务招待费、研究费用、技术转让费、相关长期待摊费用摊销、财产保险费、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费等。

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的筹资费用，包括利息费用（减利息收入）、汇兑损失、银行相关手续费、企业给予的现金折扣（减享受的现金折扣）等。

（三）成本与产品成本

成本是指企业为生产商品和提供劳务等所耗费物化劳动、活劳动中必要劳动价值的货币表现，即企业为生产产品或提供劳务而发生的各项费用。

产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。产品成本可以指一定时期为生产一定数量产品而发生的成本总额，也可以指一定时期生产产品的单位成本。



小提示

成本泛指人们为达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值，如生产成本、销售成本、采购成本、储存成本、缺货成本等；产品成本特指人们为生产一定种类与数量产品而耗费资源的经济价值，如生产一辆汽车所耗费的材料、人工和制造费用等。本书的“成本”主要是指产品成本。

二、了解费用与成本之间的关系

制造企业的支出、费用和成本之间的关系如图 1-1 所示。

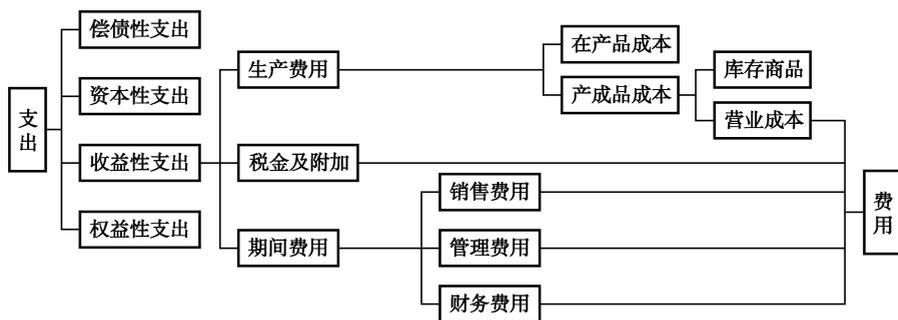


图 1-1 支出、费用和成本之间的关系

1. 费用与成本之间的联系

从图 1-1 可以看出，费用与成本之间有着密切的联系。

(1) 费用和成本都是企业支出的一部分。企业支出中的收益性支出包括生产费用、营业税金及附加和期间费用。

(2) 成本是对象化了的费用。生产费用按一定对象进行归集，即为生产成本。一定会计期间的生产费用按其受益对象（各种产品）进行分配和归集，形成各种产品的生产成本；某一产品的生产成本按一定标准在期末在产品和产成品之间进行分配，形成了该产品的在产品成本和完工产品成本；已销售的完工产品成本，形成了当期的费用（营业成本）。



小提示

按收益性支出的定义，生产费用应该属于费用，但从一定会计期间看，生产费用最终形成在产品成本、库存商品成本和已销商品成本，只有已销商品成本才是当期费用。

2. 费用与成本之间的区别

从图 1-1 可以看出，费用与成本之间有着本质的区别。

(1) 经济内容不同。费用包括营业成本、营业税金及附加和期间费用。而成本只包括为生产一定种类或数量的产品而发生的费用。

(2) 成本与企业特定资产或劳务相关，而费用则与特定会计期间相关。成本与一定种类和数量的产品或某一劳务相联系，而不论发生在哪一个会计期间。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或完成某一劳务无直接关系。

(3) 成本往往与一定的对象联系，实质上是某种资产转变为另一种资产。从某一个会计期间看，成本不一定等于当期计入费用的营业成本，只有已销售并确认收入的商品成本和已完成并确认收入的劳务成本，才能计入当期费用。因此，成本不能抵减收入，只能以资产的形式反映在资产负债表中，而费用则必须冲减当期的收入反映在利润表中。

【例题 1-1】某船厂 2017 年 8 月份生产 A 轮船和 B 轮船各 3 艘；A 轮船当月全部完工，并已销售 2 艘；B 轮船当月全部未完工。该厂 8 月份发生的相关费用如表 1-1 所示。

表 1-1 2017 年 8 月份费用情况表

金额单位：元

项 目	A 轮船	B 轮船	期间费用	合 计
产品领用材料	100 000	150 000		250 000
生产工人工资	16 000	32 000		48 000
生产车间费用	4 000	18 000		22 000
营业税金及附加			10 000	10 000
销售费用			25 000	25 000
管理费用			50 000	50 000
财务费用			5 000	5 000
合 计	120 000	200 000	90 000	410 000

根据资料计算如下：

支出总额 = 410 000（元）

生产费用 = 120 000 + 200 000 = 320 000（元）

期末在产品（B 轮船）成本 = 200 000（元）

完工产品（A 轮船）总成本 = 120 000（元）

完工产品（A 轮船）单位成本 = $120\,000 \div 3 = 40\,000$ （元）

库存商品（A 轮船）成本 = $40\,000 \times 1 = 40\,000$ （元）

营业成本（已销 A 轮船成本） = $40\,000 \times 2 = 80\,000$ （元）

费用 = $80\,000 + 10\,000 + 25\,000 + 50\,000 + 5\,000 = 170\,000$ （元）

从以上计算结果可知，当月发生的生产费用为 320 000 元，其中，B 轮船生产未完工，其所发生的生产费用 200 000 元形成了期末在产品成本；A 轮船生产全部完工，其所发生的生产费用 120 000 元形成产成品成本，其中 1 艘未销售，其成本 40 000 元形成库存商品成本，2 艘已销售，其成本 80 000 元形成营业成本；期末在产品成本 200 000 元和库存商品成本 40 000 元形成了资产（存货）；营业成本 80 000 元、营业税金及附加 10 000 元、期间费用 80 000 元（ $25\,000 + 50\,000 + 5\,000$ ）构成了当期费用。

任务二 了解成本会计的对象和职能

一、认知成本会计对象

成本会计是会计的一个重要分支，是以成本为对象的一种专业会计。

成本会计对象指的是成本会计核算和监督的内容。不同的企业、不同的经济活动，成本的内涵不同，成本会计对象的内容也不同。如生产一批产品、提供一项服务、完成一项设计、建造一栋楼房等，由于生产经营活动不同，其成本的内容也不同。

产品制造企业是典型的物质生产部门，是社会商品的主要生产者。产品制造企业的生产

经营过程可以划分为供应、生产和销售三个阶段。其中，生产过程是中心环节。产品生产过程中耗费的材料成本、人工费用和制造费用等，构成了产品的生产成本；企业为组织和管理生产经营活动而发生的销售费用、管理费用和财务费用，构成了期间费用。可见，产品制造企业的成本会计的对象概括为：企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用，分别简称成本、费用。因此，成本会计实际上是成本、费用会计。

二、了解成本会计的职能

成本会计的职能，是指成本会计作为一种经济管理活动，在生产经营过程中所能发挥的作用。现代成本会计的主要职能可以概况为反映职能和监督职能。具体来说，现代成本会计的职能主要包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。其中，反映职能主要是通过成本核算职能完成的，通过成本核算提供的资料，可以反映成本计划的完成情况，为成本分析和成本考核提供依据，为今后的成本预测、成本决策、成本计划和成本控制提供参考。

本书主要介绍具有典型代表的产品制造企业的产品生产成本核算方法。

任务三 了解产品成本核算的基本要求

一、了解产品成本核算的意义

产品成本核算是指将企业在生产经营过程中发生的各种耗费按照一定的对象进行归集和分配，以计算产品生产的总成本和单位成本。

产品成本核算通常以会计核算为基础。进行产品成本核算，首先审核生产经营管理费用，看其是否发生，是否应当发生，已发生的是否应当计入产品成本，实现对生产经营管理费用和产品成本的管理和控制。其次，对已发生的费用按照用途进行分配和归集，计算各种产品的总成本和单位成本，为成本管理提供真实的成本资料。

产品成本核算是企业会计十分重要的工作环节，产品成本核算正确与否，直接影响企业损益计算、定价决策和生产经营决策的正确性，因此，为了正确核算产品生产成本，在成本核算过程中，应该遵循以下基本要求。

二、明确成本开支范围

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做的统一规定。按现行制度规定，应该计入成本的包括下列各项：

- (1) 产品生产过程中实际消耗的原材料、辅助材料、外购半成品、燃料、动力、包装物等物料的实际成本。
- (2) 企业直接从事产品生产人员的职工薪酬。

- (3) 车间房屋建筑物和机器设备的折旧费、租赁费、修理费等。
- (4) 产品生产过程中使用的低值易耗品、无形资产的摊销费等。
- (5) 产品生产过程中发生的各种制造费用。
- (6) 与产品生产有关的应计入产品生产成本的其他费用。

企业发生下列费用，不应计入成本：

- (1) 企业为组织、管理生产经营活动所发生的管理费用、财务费用、销售费用。
- (2) 购置和建造固定资产的支出、购入无形资产和其他长期资产的支出。
- (3) 企业对外投资以及分配给投资者的利润。
- (4) 被没收的财物以及违反法律而支付的各项滞纳金、罚款以及企业赞助、捐赠的支出。
- (5) 在公积金、公益金中开支的支出。
- (6) 国家规定不得列入成本的其他支出。

三、正确划分成本、费用界限

为了正确计算产品生产成本，应该正确划分生产过程中的各种成本、费用界限。

1. 正确划分生产性支出与非生产性支出的界限

生产性支出是指为生产产品或提供劳务而发生的支出。只有生产性支出才能计入产品生产成本，非生产性支出如资本性支出、营业外支出等不能计入成本或费用。

2. 正确划分生产成本与期间费用的界限

生产成本是指企业为制造产品而发生的直接材料、直接工资和制造费用。企业发生的管理费用、财务费用、销售费用应该计入当期损益，而不应计入产品成本。

3. 正确划分各个会计期间的费用界限

企业发生的费用，有的应计入当期产品成本，有的则应计入以后各期产品成本。应该按照权责发生制的原则，正确划分和确认各个会计期间的费用界限。

4. 正确划分各种产品的费用界限

企业同时生产多种产品，应该按照各种产品的实际耗费归集各种产品的生产成本，凡能直接计入的，应该直接计入各种产品的生产成本；共同耗用的应该通过一定的方法分配计入各种产品的生产成本。

5. 正确划分完工产品与在产品的费用界限

会计期末，各产品所归集的生产成本，则为该产品的成本总额，如果产品全部完工，该成本总额即为完工产品的总成本，如果部分完工，应该采用一定的方法，将该成本总额在完工产品成本和期末在产品成本之间进行分配，以确定完工产品的成本。

任务四 了解产品成本核算程序及核算方法

产品成本核算的过程，是生产费用归集和分配的过程，是根据生产费用的分类和生产成

本核算的要求，按照成本核算对象将生产费用对象化，以计算各种产品的生产成本。

一、了解成本核算的账户设置

小型制造企业产品成本核算主要通过“生产成本”和“制造费用”科目进行。

“生产成本”：本科目核算小企业进行工业性生产发生的各项生产费用，包括生产各种产品（产成品、自制半成品等）、自制材料、自制工具、自制设备等。

“生产成本”科目可按基本生产成本和辅助生产成本进行明细核算。基本生产成本应当分别按照基本生产车间和成本核算对象（产品的品种、类别、订单、批别、生产阶段等）设置明细账（或成本计算单，下同），并按照规定的成本项目设置专栏。

“制造费用”：本科目核算小企业生产车间（部门）为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

“制造费用”科目可按不同的生产车间、部门和费用项目进行明细核算。

二、了解产品成本核算的一般程序

1. 确定成本核算对象

确定成本核算对象是产品成本核算的前提。成本核算对象，是指核算产品成本过程中，确定归集与分配生产费用的承担客体。通俗地讲，你想计算“谁”的成本，“谁”就是成本核算对象。比如，生产办公桌椅，可以计算生产一套办公桌椅的成本，也可以分别计算办公桌和办公椅的成本。如果计算一套办公桌椅的成本，那么，“办公桌椅（套）”就是成本核算对象，即一个对象；假如需要分别计算办公桌和办公椅的成本，那么，“办公桌（张）”和“办公椅（张）”就分别是成本核算对象，即两个对象。

为了正确核算产品成本，首先要确定成本核算对象，以便按照每个成本核算对象，分别设置产品成本明细账，以归集各个对象所发生的生产费用，计算出各对象的总成本和单位成本。因此，正确确定成本核算对象，是保证成本核算质量的关键。

企业应当根据生产经营的特点和管理要求，确定成本核算对象，归集产品成本费用，计算产品的生产成本。

按照《企业产品成本核算制度（试行）》的规定，制造企业一般按照产品品种、批次订单或生产步骤等确定产品成本核算对象。

（1）大量大批单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的，一般按照产品品种确定成本核算对象。

（2）小批单件生产产品的，一般按照每批或每件产品确定成本核算对象。

（3）多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的，一般按照每种（批）产品及各生产步骤确定成本核算对象。

产品规格繁多的，可以将产品结构、耗用原材料和工艺过程基本相同的产品，适当合并作为成本核算对象。

2. 确定成本项目

成本项目是指从生产费用的具体用途出发，将各个成本核算对象的生产费用划分为若干个项目。划分成本项目的目的，就是了解各成本核算对象的成本构成，如生产一张办公桌，

需要用多少木料、零配件等材料费用、需要支付多少人工费用、需要支付多少制造费用等。成本项目是生产费用要素按其使用用途的重新组合，按照《企业产品成本核算制度（试行）》的规定，制造企业一般设置直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等成本项目。

直接材料，是指构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。

燃料和动力，是指直接用于产品生产的燃料和动力。燃料和动力比重较小的，可以不单独设置该项目，实际发生的燃料和动力费用，直接计入制造费用项目。

直接人工，是指直接从事产品生产工人的职工薪酬。

制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括企业生产部门（如生产车间）发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的职工薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

3. 归集产品生产成本

在确定成本核算对象和成本项目的基础上，根据本期发生的各项费用，将应计入产品成本的各项费用，按照受益对象直接计入或分配计入各个成本核算对象，以便归集和计算各个成本核算对象的总成本和单位成本。对于应计入产品生产成本但由多种产品共同受益的费用，如为多个部门提供服务的辅助生产车间的费用，应先通过辅助生产成本进行归集，于月末按受益对象进行分配计入相关的成本、费用；对于基本生产车间的公共费用，应先通过制造费用进行归集，于月末按受益对象进行分配计入各个成本核算对象。

4. 分配辅助生产成本

期末，将归集的辅助生产成本按其受益对象计入或分配计入各个成本核算对象或制造费用、管理费用等。

5. 分配制造费用

期末，将归集的制造费用按其受益对象计入或分配计入各个成本核算对象。

6. 计算和结转完工产品成本

期末，按照成本核算对象归集的生产成本，即为该产品生产的总成本，如果产品全部完工，该总成本即为完工产品总成本；如果有期末在产品，应将归集的生产成本按一定的方法在完工产品与期末在产品之间进行分配，计算完工产品成本和单位成本。

完工产品成本确定后，应将其从“生产成本”转入“库存商品”。

综上所述，以生产 A、B 两种产品为例，成本核算的一般程序如图 1-2 所示。



小提示

图 1-2 的说明如下。

产品成本核算首先要确定成本核算对象，以上 A 产品和 B 产品则为成本核算对象，产品成本核算的目的，就是将应计入产品生产成本的费用支出，最终分别计入 A 产品和 B 产品的生产成本，以分别计算 A 产品和 B 产品的生产成本。产品成本核算的基本过程如下：

① 根据与生产成本有关的经济业务（如领用材料、分配职工薪酬、支付相关费用、分配相关费用等）按照受益对象直接计入或分配计入“生产成本”（各个成本核算对象）、辅助生产成本、制造费用以及销售费用、管理费用等期间费用。

② 将归集的“辅助生产成本”按照受益对象分配计入“生产成本”（各个成本核算对象）、制造费用以及销售费用、管理费用等期间费用。

③ 将归集的“制造费用”按照受益对象分配计入“生产成本”（各个成本核算对象）。

④ 将归集的各个成本核算对象的“生产成本”在完工产品与期末在产品之间进行分配，计算完工产品成本，并将完工产品成本从“生产成本”转入“库存商品”。

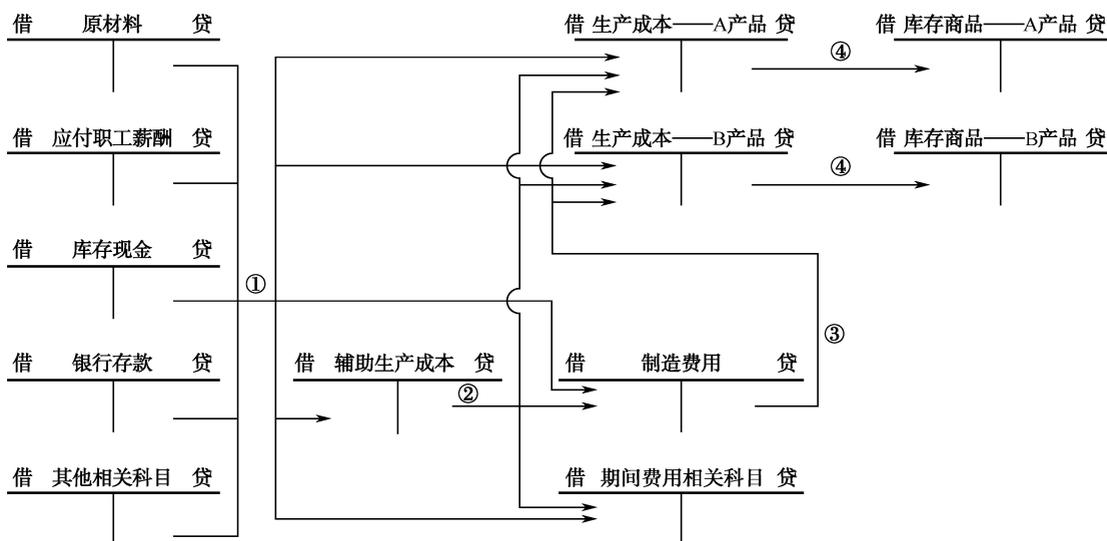


图 1-2 成本核算的一般程序

三、了解产品成本核算的基本方法

不同的企业、不同的生产类型，其生产工艺过程和生产组织不同，对产品成本核算的具体方法也不同。

（一）了解企业生产类型

按生产工艺过程和生产组织的不同，生产类型可以分为以下几种。

1. 按生产工艺过程的特点分类

按生产工艺过程的特点可分为单步骤生产和多步骤生产。

单步骤生产，也称简单生产，是指生产技术上不间断、不分步骤的生产。如发电、熔铸、采掘工业等。

多步骤生产也称复杂生产，是指技术上可以间断、由若干步骤组成的生产。如果这些步骤按顺序进行，不能并存，不能颠倒，要到最后一个步骤完成才能生产出产成品，这种生产就称连续式复杂生产。如纺织、冶金、造纸等。如果这些步骤不存在时间上的继起性，可以同时进行，每个步骤生产出不同的零配件，然后再经过组装成为产成品，这种生产就称装配式复杂生产。如机械、电器、船舶等。

2. 按生产组织的特点分类

按生产组织的特点可分为大量生产、成批生产和单件生产。

大量生产是指连续不断重复地生产同一品种和规格产品的生产。这种生产一般品种比较少，

生产比较稳定。如发电、采煤、冶金等。大量生产的产品需求一般单一稳定，需求数量大。

成批生产是指预先确定批别和有限数量进行的生产。这类生产的特点是品种或规格比较多，而且是成批轮番地组织生产。这种生产组织是现代企业生产的主要形式。

单件生产是根据订单，按每件产品来组织生产。这种生产组织形式并不多见。主要适用于一些大型而复杂的产品。如重型机械、造船、专用设备。

不同的企业，不同的产品生产，成本管理的要求也不完全一样。如有的企业只要求计算产成品的成本，而有的企业不仅要计算产成品的成本，还要计算各个步骤半成品的成本；有的企业要求按月计算成本，而有的企业只要求在一批产品完工后才计算成本等。成本管理要求的不同也是影响选择成本计算方法的一个因素。

（二）了解产品成本核算方法

不同的企业，由于生产的工艺过程、生产组织及成本管理要求不同，成本计算的方法也不一样。不同成本核算方法的区别主要表现在三个方面：一是成本核算对象不同；二是成本计算期不同；三是生产费用在产成品和在成品之间的分配情况不同。产品成本核算的基本方法主要有产品成本核算的品种法（以下简称品种法）、产品成本核算的分批法（以下简称分批法）和产品成本核算的分步法（以下简称分步法）。我们将在以后各项目中分别介绍。

企业产品成本核算方法除品种法、分批法和分步法等基本方法外，还有一些辅助方法，如分类法、定额法、联产品和副产品的成本计算等，均是以基本方法为基础的，根据职业教育特点和教学内容安排，本书不做介绍。

对一个企业来讲，要计算企业的产品成本，要根据生产特点和生产组织方式选择采用一种最适当的成本计算方法，但这一种成本计算方法并不一定能满足该企业成本计算和成本管理的全部需要。企业的情况错综复杂，要全面考虑具体企业的生产特点和生产步骤，根据企业的规模和水平，科学合理地安排成本计算程序和方法，把各种成本计算方法结合运用，达到最佳的成本计算和最优的成本控制。