

COST ACCOUNTING

高等学校会计学与财务管理专业系列教材

成本会计学

主 编 程明娥 王志红

副主编 罗斌元 曾 平

高等教育出版社

COST ACCOUNTING

高等学校会计学与财务管理专业系列教材

成本会计学

CHENGBEN KUAIJIXUE

主 编 程明娥 王志红

副主编 罗斌元 曾 平

高等教育出版社·北京

内容提要

本书是高等学校会计学与财务管理专业系列教材之一,本书介绍了成本核算与成本管理的基本知识,重点介绍成本核算方法,如原材料、职工薪酬、制造费用、辅助生产费用、废品损失等各种要素费用的归集与分配方法;生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法;产品成本计算的三种基本方法:品种法、分批法、分步法。本书在我国新企业会计准则体系的框架下并根据 2014 年 1 月 1 日起施行的“企业产品成本核算制度(试行)”结合企业对成本核算、成本管理的理论与实际要求编写,可作为会计学专业、财务管理等专业教材,也可作为广大财会人员学习用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 程明娥, 王志红主编. —北京:高等教育出版社, 2015. 7
ISBN 978-7-04-042597-0

I. ①成… II. ①程… ②王… 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 (2015) 第 150080 号

策划编辑 林 萌 责任编辑 林 萌 封面设计 吴 昊 责任印制 蔡敏燕

出版发行	高等教育出版社	咨询电话	400-810-0598
社 址	北京市西城区德外大街 4 号	网 址	http://www.hep.edu.cn
邮政编码	100120		http://www.hep.com.cn
印 刷	上海华教印务有限公司		http://www.hepsh.com
开 本	787mm×1092mm 1/16	网上订购	http://www.landaco.com
印 张	20.5		http://www.landaco.com.cn
字 数	530 千字	版 次	2015 年 7 月第 1 版
购书热线	021-56717287	印 次	2015 年 7 月第 1 次印刷
	010-58581118	定 价	37.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 请到所购图书销售部门联系调换
版权所有 侵权必究
物 料 号 42597-00

前 言

成本管理是企业经营管理的重要组成部分。成本会计学是会计学、财务管理等相关财经专业一门重要的专业课程,它是通过运用各种成本核算方法,归集和分配各种要素费用并计算出产品成本的一门学科。成本会计在对费用的确认、计量、控制、考核与分析等方面具有重要作用。

本教材介绍了成本核算与成本管理的基本知识,重点介绍了成本核算方法,如原材料、工资薪酬、制造费用、辅助生产费用、废品损失等各种要素费用的归集与分配方法;生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法;产品成本计算的品种法、分批法、分步法三种基本方法。同时介绍了成本分析等成本管理方法。本教材在编写时吸收了国内外成本会计实践和科研成果,遵循教学规律,借鉴了国内外同类教材的先进理论、先进方法。本教材在我国新企业会计准则体系的框架下结合《企业产品成本核算制度(试行)》中企业对成本核算、成本管理的理论与实际要求编写,力求能适应会计学、财务管理等专业教学以及广大财会人员学习成本会计知识的需要。

本教材的特色是:通过学习目标、复习思考题、案例分析及分析与提示等内容板块的编排,帮助学生提高发现问题、分析问题、解决问题的能力,为学生开拓会计专业知识视野提供很好的导向。

本教材由河南理工大学程明娥、王志红担任主编,罗斌元、曾平担任副主编,王素萍、许莉莉、程慧芳参编。全书十五章各章编写分工如下:第一章、第八章、第九章由程明娥撰写;第二章、第五章、第十章由王志红撰写;第三章、第四章由程慧芳撰写;第六章、第七章、第十二章由罗斌元撰写;第十一章由许莉莉撰写;第十三章、第十五章由王素萍撰写;第十四章由曾平撰写。最后由程明娥对全书进行总审。

本教材在编写过程中,力求体现出会计、财务管理专业教学的严谨态度及务实精神,体现会计、财务管理专业国际化人才在专业基础学习过程中应有的积累,体现最科学、最规范的财会专业知识的掌握要求。在编写中注重教材的时代性、先进性、系统性、严谨性,突出实用性、科学性,并注重理论和实际的联系。本教材在编写过程中得到了河南理工大学经济管理学院院长、博士研究生导师曾旗教授及有关领导、专家的大力支持和帮助,在此表示由衷地感谢!由于作者水平有限,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

2015年6月

目 录

第一章 总 论	001
第一节 成本概述	001
第二节 成本会计的对象	007
第三节 成本会计的职能和任务	010
第四节 成本会计的工作组织	013
复习思考题	017
案例分析	017
第二章 产品成本核算要求和一般程序	018
第一节 产品成本核算概述	018
第二节 费用的分类	022
第三节 成本核算的账户体系和一般程序	025
复习思考题	029
案例分析	030
第三章 要素费用的核算	032
第一节 材料费用的核算	032
第二节 外购动力费用的核算	046
第三节 职工薪酬费用的核算	048
第四节 折旧费用的核算	055
第五节 其他费用的核算	058
复习思考题	060
案例分析	060
第四章 辅助生产费用的核算	062
第一节 辅助生产费用的归集	062
第二节 辅助生产费用分配的核算	064
复习思考题	073
计算分析题	073
案例分析	074

第五章 制造费用的核算	077
第一节 制造费用的归集	077
第二节 制造费用的分配	089
复习思考题	086
案例分析	086
第六章 废品损失和停工损失的核算	089
第一节 废品损失核算	089
第二节 停工损失的核算	097
复习思考题	100
案例分析	101
第七章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配和归集	105
第一节 在产品与完工产品	105
第二节 在产品的核算	106
第三节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法与核算	109
复习思考题	123
案例分析	124
第八章 产品成本计算方法概述	134
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	134
第二节 产品成本计算的基本方法和辅助方法	137
复习思考题	139
第九章 产品成本计算的品种法	141
第一节 品种法概述	141
第二节 品种法举例	142
复习思考题	157
案例分析	157
第十章 产品成本计算的分批法	160
第一节 分批法概述	160
第二节 一般的分批法	162
第三节 简化的分批法	172
复习思考题	178
案例分析	178

第十一章 产品成本计算的分步法	181
第一节 分步法概述	181
第二节 逐步结转分步法	182
第三节 平行结转分步法	192
复习思考题	198
案例分析	198
第十二章 产品成本计算的辅助方法	200
第一节 分类法	200
第二节 定额法	202
第三节 联产品、副产品和等级品成本的计算	213
第四节 责任成本核算	218
复习思考题	221
案例分析	221
第十三章 其他主要行业成本核算	236
第一节 建筑企业成本的核算	236
第二节 交通运输企业成本的核算	245
第三节 商品流通企业成本的核算	250
第四节 期间费用的核算	254
复习思考题	255
案例分析	255
第十四章 变动成本法、标准成本法和作业成本法	256
第一节 变动成本法	256
第二节 标准成本法	267
第三节 作业成本法	278
复习思考题	284
案例分析	285
第十五章 成本报表的编制与分析	287
第一节 成本报表的编制	287
第二节 成本报表的分析	304
复习思考题	315
案例分析	315
参考文献	317

第一章 总 论

【学习目标】

成本是一个价值范畴,是商品价值的组成部分。本章要求掌握成本的概念和分类;掌握成本会计的含义和对象;了解成本会计的职能及成本会计的工作组织。

第一节 成本概述

一、成本的含义

成本是商品经济中的一个价值范畴,它所涵盖的范围相当广泛,无论是在会计学、投资学、工程学中都要应用。加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业经济效益,还是提高整个国民经济效益,都是极为重要的。但不同的学科,由于其研究的角度、目的不同,对成本有不同的认识,对其定义也各不相同。成本会计是会计学的一个重要分支,是以成本为对象的一种专业会计,那么,什么是成本?其经济内容又包括哪些?这一直是理论界争论的一个焦点问题。要弄清这个问题,必须从理论成本、现实成本、管理成本等方面研究成本的经济实质。

(一) 成本的经济内涵

1. 理论成本

成本是一个价值范畴,是商品价值的组成部分,是商品经济发展到一定阶段的产物。马克思曾指出:“劳动不是一切财富的源泉”,劳动的收益也不是“不折不扣的劳动所得”,而是要“有折有扣”。因为劳动者必须与一定的生产资料结合,才能创造出物质财富。这里的“生产资料”马克思称之为物化劳动 c 。当从劳动产品的价值中扣除物化劳动 c 后,就是活劳动新创造的价值(净产值),而这一部分仍不能对劳动者实行“不折不扣的劳动所得”,还需要有另一些扣除,即必须有一部分剩余(m)用于扩大再生产;还有一部分用于保证劳动力(v)的再生产。因此,马克思认为:“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,那么,商品价值中剩下来的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值(即 $c+v$)的等价物或补偿物”。可见商品价值 w 由三部分组成:一是已被消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值,即生产资料的转移价值 c ;二是劳动者的必要劳动所创造的价值 v ;三是劳动者的剩余劳动所创造的价值 m 。因此,按马克思的成本理论,成本的经济内涵是指商品生产过程中的物化劳动和活劳动的耗费,即马克思劳动价值理论 $w=c+v+m$ 中的 $c+v$ 。这一经济内涵说明成本是企业维持简单再生产的补偿尺度,若按成本提供的补偿尺度得不到满足,企业简单再生产就无法进行。

这一理论是对成本理论高度抽象的概括,这种描述成本的客观经济内涵的成本概念,称为“理论成本”。

尽管社会主义市场经济与资本主义市场经济存在着许多区别,但二者都是商品经济。在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目

的就是向社会提供商品,满足社会的需要,同时要以产品的销售收入补偿自己在商品的生产经营中所支出的各种费用,并取得盈利,只有这样,企业和社会才能得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三部分组成:已消耗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);劳动者为社会创造的价值(m)。从理论上讲,前两部分即 $c+v$,是商品价值中的补偿部分,它构成理论成本。

2. 产品成本(现实成本)

从理论成本的角度来看,成本是生产活动中的 $c+v$ 的耗费,但在实际工作中,很难确定纯粹的 $c+v$ 这一理论成本,而且,成本是国家进行宏观调控的杠杆,因此,实际工作中哪些费用应该计入成本,哪些费用不应该计入成本,都是国家法规、制度规定。而国家法规、制度,一方面要求反映成本的客观经济内涵,另一方面又要求符合国家的分配方针和财务管理制度规定,同时还要适应不同时期经济管理的要求,而严格意义上的理论成本是无法同时满足这些要求的。

所以,在现实生产活动中,国家都以法规、制度的形式来规定成本的开支范围。企业根据有关规定,确定成本的开支范围及其基本原则:一切与生产有关的支出,都计入成本,如工业企业直接材料、直接人工、制造费用,就构成产品的制造成本;而管理费用、财务费用则不计入产品制造成本,直接作为当期损益处理。这样现实生产活动中的成本在 $c+v$ 与 m 之间就存在着一定程度的流动性,如为了促使企业厉行节约,减少损失,加重企业的经济责任,可对一些不形成产品价值的损失性支出,包括工业企业的废品损失、停工损失等,也计入产品成本;而对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分,如财产保险费等,也列入成本,这样就导致了实际补偿价值与理论消耗价值 $c+v$ 的不一致,形成了现实成本——产品成本的概念。

产品成本包括产品制造过程中所发生的成本,是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而应按一定标准分配计入的各种间接费用。产品成本也称为产品制造成本或产品生产成本。

3. 管理成本

管理成本是在新经济形势下,因管理的需要而产生的成本概念。马克思认为:“生产行为本身,就它的一切要素来说,也是消费行为。”因此,在商品经济条件下,耗费和补偿是对立统一体。耗费是生产经营者个人的事情,而补偿则是社会过程,并非由生产经营者本人主观决定,这就迫使生产经营者必须加强成本管理,力求以较少的耗费来寻求最大的补偿,以获取最大限度的利润,这就确定了成本在管理中的地位,即管理成本是企业为了一定的目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。这是 1951 年美国会计学会对成本下的定义,这个定义使成本无论是从外延上还是内涵上都远远超出了理论成本和现实成本概念的范围。因此,对企业生产经营者来说,为预测、决策所需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本,为控制、考核所需要的可控成本、责任成本、质量成本等,都作为企业的管理成本而纳入成本范畴。

(二) 支出、费用与成本(产品成本)的关系

以上从理论、现实、管理的角度介绍了成本的经济内涵,若要进一步深刻理解成本的概念,还有必要明确支出、费用和成本的关系。支出、费用、成本三者之间既有密切的联系,又有很大的区别。

1. 支出

支出是指企业的一切开支和耗费。按其性质划分,支出可分为资本性支出、收益性支出、

所得税支出、营业外支出、利润分配性支出等。

资本性支出是指支出的效益与几个会计年度相关的支出,如企业购买固定资产、无形资产的支出等,这种支出在以后资产使用中按收益情况分期将其价值计入各期费用。

收益性支出是指支出的效益仅与本会计年度相关的支出,如企业生产经营所领用的材料、支付职工薪酬等,这种支出直接计入当期费用,并与当期的收入相比。

所得税支出是指对从事工商经营的企业和应纳税的个人,就其经营所得或高于计税收入所得而缴纳的税额,这种支出表现为费用。

营业外支出是指与企业的日常生产经营活动无直接关系的支出,如企业支付的违约金、罚款、非常损失等,这种支出不作为费用,直接计入当期损益。

利润分配性支出是指在利润分配环节发生的支出,如股利分配支出等。这种支出不作为费用,而是直接参与税后利润分配。

2. 费用

费用是指企业为生产和销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出,即企业在日常经营活动中所发生的耗费。费用是为获取营业收入进而从中得到补偿并带来盈利的耗费。

本书所述费用,仅指日常生产经营活动所发生的耗费,凡不属于以上所指的支出或损耗,如营业外支出等,则不作为企业的费用。费用所包含的内容很多,将在以后章节中详细说明。

3. 费用与成本的关系

费用与成本的关系主要在于生产费用与产品成本的关系。

费用按其与产品生产的配比关系不同可划分为两种:一种是费用与产品生产之间是因果配比关系,即企业发生的费用是用来取得一定收入并与之相匹配的费用,如产品成本需与销售这些产品的收入相比,这种费用称为生产费用或产品制造费用;另一种是费用与产品生产之间是期间配比关系,即一定期间发生的某些费用,如管理费用,应与受益期产生的收益相比,这种费用称为期间费用。生产费用是指生产过程中所发生的物化劳动和活劳动的耗费,与产品生产有直接关系;期间费用是与企业经营活动有密切关系的耗费,但与产品生产无直接关系。一般区分费用与成本的关系主要是区分生产费用与产品成本这两个概念,它们之间的关系是既密切联系又相互区别。

(1) 生产费用与产品成本的联系。生产费用与产品成本的联系主要表现在:一方面,二者的经济内涵是一致的,都是生产经营活动中 $c+v$ 的总和;另一方面,二者是相互依存的,生产费用的发生是形成产品成本的基础,而产品成本则是直接对象化的费用,生产费用按一定的产品加以汇总,就形成产品成本,没有生产费用,就难以形成产品成本,同样,没有产品成本,生产费用的核算将失去意义。

(2) 生产费用与产品成本的区别。生产费用与产品成本又存在很大的区别:首先,生产费用通常是指某一时期(月、季、年)内实际发生的全部费用,而产品成本则是反映某一时期某种产品所应负担的费用;其次,企业某一时期生产费用与产品成本总额往往是不相等的,因为按照权责发生制记账基础,企业生产费用的发生期与归属产品的期间并不完全一致,归属于当期产品成本中的一部分生产费用可能并非当期发生,而是以前期间发生的生产费用,归属于本期间的生产费用也不一定归属于当期产品成本,可能要由以后期间的产品来负担;最后,从会计核算的角度来看,生产费用一般是以某一会计期间来归集和划分的,而产品成本则是以具体的成本对象来归集和划分的。

二、成本的分类

为了进行成本计算、成本控制和成本规划等成本的核算和管理活动,要对成本按不同的标准进行分类。

(一) 以计算产品成本和确定损益为目的分类

1. 按成本的经济用途或职能分类

企业会计准则规定成本的核算应采用制造成本法,在这种方法下,成本按其经济用途或职能划分为制造成本和非制造成本两大类。

(1) 制造成本。制造成本指制造过程中所发生的各项成本,包括直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用。

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。

直接人工,是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

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。

这种分类是多数企业计算成本时进行成本分类的依据,是成本最基本的分类方法,同时也是成本核算中的四项基本成本项目。工业企业也可以设置以下几个成本项目:① 原材料,也称为直接材料;② 燃料及动力,也称为直接燃料及动力;③ 工资及福利费,也称为直接人工;④ 制造费用。

各企业可根据自身生产特点和管理要求,在此基础上适当调整,来确定所需要的成本项目。对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用,以及产品成本中比重较大的费用,应专设成本项目;否则,为了简化核算,不必专设成本项目。

(2) 非制造成本。非制造成本主要指期间费用,包括销售费用、管理费用和财务费用。

销售费用是指企业在销售过程中发生的各项费用,包括企业销售过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费等。

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的各项费用,包括企业董事会和行政管理部门在企业经营管理中所发生的,或者应当由企业统一负担的公司经费、工会经费、待业保险费、劳动保险费、咨询费、房产税等。

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,包括应当作为期间费用的利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等。

这种分类一方面便于了解企业产品成本的构成状况,分析企业不同时期的管理水平,企业管理水平越高,产品成本中非制造成本的比重就越低,另一方面有利于促使企业提高管理水平,降低非制造费用的开支,提高经济效益。

2. 按成本计算的时间不同进行分类

成本按其计算的时间不同进行分类,可分为两大类:一类是需要事前计算的成本,称为预计成本;另一类是在事后计算的成本,称为实际成本。

预计成本是指在成本计算对象的费用发生之前,根据有关资料和预测决策情况而计算的成本,主要有计划成本、定额成本、标准成本等。

实际成本是根据成本计算对象实际发生的费用计算的成本。

将成本划分为预计成本和实际成本,主要是有利于对成本的控制,以实际成本反映企业经

营状况,这是会计可靠性信息、质量的要求,但它毕竟属于历史成本,不能尽快提供企业生产经营过程中所需的成本资料,影响成本核算和成本控制的及时性。所以,为达到有效控制成本,必须制订预计成本,以此作为成本管理的目标,在生产经营过程中据此衡量各部门、各项费用的耗费情况,并对超支或节约进行反馈,分析原因,及时采取措施,使成本按照预计的方向发展。同时,预计成本也是明确经济责任、考核成本管理业绩的标准,并可据此对责任单位的成本管理功过进行奖惩。

3. 按成本与其所构成产品的关系分类

成本是构成特定产品的成本,它与产品之间存在两种关系,即直接关系和间接关系,因而形成两种不同的成本:直接成本和间接成本。

直接成本是指与某一特定的产品之间具有直接联系的成本。它为特定产品而消耗,可直接计入该产品成本,如直接材料和直接人工。

间接成本是指与某一特定产品之间没有直接联系的成本,一般是为几种产品所共同消耗,因而不能直接计入产品成本,必须在共同耗用的几种产品之间,按适当的标准进行分配计入的成本。

这种分类对于正确计算产品成本是十分重要的,凡是直接成本,需根据原始凭证直接计入该种产品的成本,而对于间接成本则要选择适当的、合理的分配标准在各种产品之间进行分配。分配标准的选择应具有共有性、比例性、易取性和可计量性等性质,标准选择的妥当与否,直接影响成本的正确性。

4. 按成本与收入相配比的关系不同分类

成本与收入之间的配比关系有两种:一种是因果配比关系,形成产品成本;一种是期间配比关系,形成期间费用,也称期间成本。

产品成本是指与产品生产有着直接因果关系的成本,它将生产经营费用汇集于产品,随产品流动而流动,期末,按产品汇集的成本,先要在完工产品与在产品之间进行分配,当产品出售时,完工产品成本由存货成本转化为销售成本,反映在当期利润表上与当期销售收入相配比,据以确定当期损益,而未销售的产品成本或尚未加工完成的在产品,则作为存货成本反映在资产负债表中,因此,产品成本是随实体流动而流动的成本。

期间费用是与一定期间相联系的成本,不计入产品成本,而是直接计入当期损益,即期间费用一经发生,便与损益相配比,全额列入利润表上作为损益的扣减项目,它是随企业生产经营活动持续期的长短而相应增减的成本。

将成本划分为产品制造成本与期间成本,一方面充分体现了配比和权责发生制的要求,有助于正确反映经营成果,另一方面,可从一定程度上解决由于产销不平衡而发生的潜亏的确认问题。

(二) 以规划成本和控制成本为目的的分类

1. 按照成本归集对象的不同分类

在会计核算中,成本的归集必须有确定的对象,对象不同,就有不同类型的成本。一般常用的有以产品为归集对象的产品成本和以责任单位为归集对象的责任成本。责任成本是指以各个责任单位和个人为对象而归集的成本,计算责任成本是为了考核责任单位和个人的责任履行情况,以达到控制成本、降低成本的目的。

2. 按照成本习性分类

按照成本对产量的依存性,可将成本分为变动成本和固定成本。

变动成本是指在相关范围内成本总额随业务量的变动成正比例增减变化的成本,如直接材料、直接人工中的计件工资等,这些费用总额随产量的变动而成正比例变动。但对于单位产品成本而言,变动成本总是不变的。

固定成本是指在相关范围内,其总额不随业务量的增减而发生变动的成本,如房屋、建筑物的租金,保险费等。作为固定成本,只要产量不突破某一特定的范围,其数额将稳定在某一既定水平上。但对于单位产品成本来说,固定成本随产量的变动成反比例变动,即产量增加,分摊在单位产品上的固定成本会减少。

变动成本和固定成本是相对于费用总额而言的,但在实际工作中,有些费用兼有固定成本与变动成本两种性态,这类成本称为混合成本。混合成本进一步可分为半固定成本和半变动成本。半固定成本是指总数额依次在不同产量水平上保持相对稳定的有关成本,如产品检验人员和货运人员的工资等。作为半固定成本,当产量在某一特定的限度内增减变动时,其总数固定不变,而一旦产量突破特定的限度达到另一特定限度时,其总数额即跳跃式上升,随后保持不变,直到产量再次突破这一特定限度之时,才又一次跳跃式上升。而半变动成本是指总数额在无产品产出时为某一特定值,当有产品产出时则随产量增减作相应变动的有关成本,如机器设备的维修费、热处理设备能源耗费等,也就是说,作为半变动成本,当产量为零时也有某些成本发生,其总额一般比较固定,当产品开始产出后,成本总额在原相对固定的基础上,伴随产量的增减而发生相应的等幅度的升降。

从理论上讲,成本可分为变动成本、固定成本和混合成本,但在成本会计实务上,可利用一些方法(如高低点法、回归分析法等)将混合成本区分为变动成本和固定成本,因此,按成本性态的分类,从根本上讲有变动成本和固定成本两类。

3. 按照成本可控性分类

成本的可控性是指责任单位对某项成本的可控程度,成本按可控性分为可控成本和不可控成本。

可控成本是指成本责任单位能用自身的行为制约和调节的成本,即一个责任单位工作的好坏可以直接影响该成本的高低。

不可控成本是指超出一个成本责任单位职责范围,不受其行为调节和制约的成本。

成本的可控与否必须同一定的具体成本责任单位联系起来,某项成本对于某一成本责任单位而言是不可控成本,而对于另一成本责任单位而言则是可控成本,如企业外购材料的成本,对于生产部门来说是不可控成本,但对于采购部门来说则是可控成本。另外,成本的可控性还应与成本发生的时间相联系,在成本未发生时,基本上都是可控成本,在产品生产过程中,部分是可控的,而产品生产完工后,则其成本基本上都是不可控的。因而,判断成本的可控与否,应与企业责任单位和产品生产相结合。

成本的可控性,对评价各成本责任单位的工作是非常重要的,对一个成本责任单位而言,可控成本即为其责任成本,这样可以促使各成本单位积极采取措施,不断降低成本。

4. 按照成本与决策方案的相关性分类

成本按与特定的决策方案的相关性可分为相关成本和非相关成本。

相关成本是指因特定决策方案的采用而发生的成本。非相关成本是指与特定决策方案无关的成本。

将成本划分为相关成本与不相关成本有利于为企业决策部门提供关键而有用的决策信息,为优化成本决策创造有利条件。

除以上分类外,还有一些为特殊需要而核算的成本,如质量成本,是企业为保持或提高产

品质量所支出的费用,以及因产品质量未达到规定水平所发生的损失。产品质量是提高企业竞争力的基本因素之一,提高产品质量,会增加一些费用,使产品成本升高,影响企业利润,而不必要的过高质量,又会造成产品成本不必要的负担,因此,质量成本的核算也是成本核算的一个重要内容。

三、成本的作用

成本的经济内涵以及在生产过程中为适应不同的要求所提供的各类成本资料,在经济管理工作中具有十分重要的作用。具体来讲,成本的作用主要表现在以下几个方面:

(一) 成本是企业补偿资金耗费的尺度

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产经营过程中所发生的一切耗费,均应在其自身的经营成果,即销售收入中得到足额的补偿,以便维持企业再生产的正常进行。而补偿数额的合理确定,只能依据产品生产过程中所耗费的生产成本和期间费用。当期销售收入中用于再生产的资金补偿数额应与当期销售产品的成本与期间费用之和相等。如果补偿不足,企业再生产就不能按原有的规模进行;如果补偿过量,将减少应纳税额,损害国家利益,同时造成企业资金不实。

(二) 成本是综合反映和控制企业工作质量的重要指标

产品成本是反映企业工作质量的一项综合指标,企业生产经营管理中各方面的工作业绩,都可以直接地或间接地在成本上反映出来,如产品设计的好坏、工艺配置合理与否、固定资产的利用情况、原材料的消耗情况等。

既然成本是反映企业工作质量的重要指标,就可以通过对产品成本的核算和控制,促使企业及内部各车间、部门努力改进管理,降低成本,提高经济效益。而期间费用直接反映企业的经营管理水平,并直接影响企业当期损益,所以,核算和控制期间费用也是提高经济效益的重要途径。

(三) 成本是制定产品价格的重要因素

商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。国家和企业在制定产品价格时必须遵循价值规律的要求,使价格尽量符合产品的价值,而产品价值无法直接计算,只能通过产品成本间接地反映产品价值水平。当然产品定价是一项复杂的工作,还应考虑市场供求关系、国家价格政策及其他政策、各种产品的比价关系及市场上的竞争态势等。所以,产品成本是制定价格的一项重要因素。

(四) 成本是企业考核经营业绩、进行经营决策的重要依据

产品成本和期间费用的高低直接影响企业的盈利水平和产品在市场上的竞争能力,因此,通过对成本升降因素的分析,一方面可以考核企业的经营成果,评价企业经营业绩,另一方面可以为以后经营期间的生产经营决策提供依据,因为在价格一定的前提下,较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于更有利的地位。

第二节 成本会计的对象

一、成本会计的产生和发展

作为会计的一个重要组成部分,成本会计是为适应特定的经济要求而产生和发展的。概括起来,成本会计的产生、发展大体经过了以下几个阶段:

（一）成本会计的起源

成本会计是基于工业生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。当工业生产尚停留在家庭手工业阶段时,生产基本上是家庭的职业活动,几乎没有领取工资的劳动,也没有人对反映生产活动结果的利润发生兴趣。然而,当工厂取代了家庭手工业以后,生产变成了由支付工资、购买原材料、并十分关注利润的企业主来领导,于是,成本会计的产生就成为必要了。

18 世纪末期,英国通过产业革命成为资本主义最发达的国家,机器工业代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到了普遍重视。19 世纪前期,英国会计人员为了满足其在管理上的需要,对成本进行了研究,起初是在会计账簿之外用统计的方法来计算成本。为了提高成本会计计算的精确性,英国会计学家克朗赫尔姆在其《簿籍新法》的《单一产品的复式记账》一章中,以实例的形式论述了成本的核算,虽然还很肤浅,但它已形成成本会计的雏形。

这一时期,成本会计发展的特点主要表现在:

1. 成本会计实务方面

首先,建立了材料核算和管理办法,设立材料账户和材料卡片,并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”,在确保生产需要的同时节约资金的使用。同时建立永续盘存制,采取领料单制度,用先进先出法计算发出材料成本。

其次,建立工时记录和人工成本计算方法。用时间卡片登记工作时间和工作完成量;人工费用先按部门归集,再分配到各种产品成本中,以便控制和正确计算人工成本。

最后,制造业根据生产特点,利用分批法或分步法计算产品成本,对于间接制造费用,采用直接计入生产损失的方法处理。

2. 成本会计理论方面

19 世纪后半期,诺顿在其成本著作中首次设立了“生产账户”,把经营账和成本账划分开来,通过“生产账户”汇集生产费用,并对原材料、在产品、完工产品的概念作了明确的解释。其后,电力工程师加克和会计师费尔斯在其合著的《工厂会计》一书中,主张把商业账户和生产账户包括在一个系统里,并采取分类账的办法把不同要素分割开来,以达到成本计算的目的,这样就把成本要素引进到复式记账体系中。后来,刘易斯提出了对企业费用的处理方法,即把间接费用直接转入损益账户,这些理论所描述的做法,虽然还欠科学,但它们共同奠定了成本会计的发展基础。

（二）成本会计的进一步发展

1. 成本会计理论与实务的发展

正如利特尔顿所言:“成本会计的出现是企业工业化发展需要的一个回声”,20 世纪初,美国成本会计实务与成本会计理论的迅速发展证实了这一点。1903 年,会计学家尼科尔森的《工厂组织和成本》一书发行,成为美国成本会计理论的第一部著作。紧接着尼科尔森与罗尔巴克合著的《成本会计》、著名会计学家劳伦斯的《成本会计》以及陀耳的《成本会计原理与实务》三部名著问世。他们不仅阐述了成本会计的基本理论,而且系统地介绍了成本会计的基本做法,对指导当时的成本会计实践起着十分重要的作用。同时这一时期,资本主义推行泰罗制度,这个制度“一方面是资产阶级剥削最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列最丰富的科学成就”(列宁语)。1911 年泰罗的名著《科学管理的原则和方法》一文在《会计杂志》上发表,在美国产生了很大影响,因此,美国会计学界也把泰罗看作是成本会计和科学管理的先驱者之一。

2. 成本会计管理工作的发展

鉴于成本计算与成本管理工作脱节这一问题的存在,20 世纪初,工程技术人员和会计学

者们开始思考成本管理问题,这标志着成本会计已经进入一个新的发展阶段。

1908年,惠特莫尔在纽约大学给学生讲授了简明标准成本计算的思想,到1930年,哈里逊的《标准成本》一书发行,这位既精通工厂会计,又具有科学管理知识的工程师在其著作中对标准成本理论与实务作了全面的阐述,并对预计成本与实际成本之间存在的差异的调整办法作了介绍,从而建立了标准成本法。标准成本的出现,使西方对会计理论的研究由原来以商业为重点转移到以工业为重点,扩大了会计实务和会计理论研究的范围。

3. 成本会计组织的建立

1919年,美国成立了全国成本会计师联合会,英国成立了成本和管理会计师协会,他们所进行的成本会计研究,为成本会计理论和方法基础的奠定作出了贡献。

(三) 现代成本会计

20世纪50年代以来,在发达的市场经济国家,特别是在美国,科学技术的飞速发展,使企业的生产日趋复杂,自动化程度越来越高,产品更新换代也越来越快,企业规模不断扩大,市场竞争十分激烈。资本主义经济的这种变化使成本会计不能仅停留于生产过程中的成本控制和事后的成本分析,而应在预测未来和寻求成本最佳组合方面取得进一步发展。随着管理现代化的要求和变动成本计算法的产生,运筹学、系统工程和电子技术等各种科学技术成果在成本会计中的应用,使得成本会计进行预测、决策、规划成本的作用得以实现。具体表现在以下方面:

1. 目标成本计算

20世纪50年代,美国管理学家德鲁克提出目标成本管理理论,即在产品的设计之前,经过调查,按照客户所能接受的价格确定产品的售价和目标利润,进而确定目标成本,用目标成本控制产品的设计,使产品的生产达到技术与经济相结合,有效的促进成本降低。

2. 责任成本制度

1952年,随着企业规模的扩大和管理的日趋复杂,为了加强企业内部各级单位的业绩考核,在成本目标确定之后,为促使目标成本的实现,美国会计学家希尔斯倡导责任会计,将目标成本进一步分解为各级单位的责任成本,以明确经济责任,保证目标成本的实现。

3. 变动成本计算法、质量成本计算法、作业成本计算法

20世纪50年代到80年代,又先后出现了变动成本法、质量成本法、作业成本法等。变动成本法是把当期产品生产过程中发生的固定制造费用也作为期间成本,在发生的当期全额从当期收入中扣除。这种方法因其不便于企业间业务处理的统一,仅在企业内部进行预测决策时使用。质量成本法是应质量管理的要求而产生的一种方法。企业的废品损失是成本的构成部分,废品的多少直接影响产品单位成本,因而在20世纪60年代,一些企业设置了质量成本项目,进行质量成本的计算与分析。作业成本法(简称ABC制度)是以作业为基础的成本核算制度。20世纪80年代,由于产业由劳动密集型向技术密集型和资金密集型转化,传统的成本计算方法已不能满足人们对于精确计算成本的需要,因而作业成本法成为现代会计研究的焦点。质量成本法和作业成本法扩大了成本会计的研究领域。

随着电子计算机在生产生活中的普遍应用,成本会计电算化的优越性得到充分的体现,成本会计在管理中的作用也日益重要。

由此可见,成本会计的发展过程,是一个由低级向高级发展、由单一计算向综合管理过渡的过程。今后,随着社会经济的发展,企业生产经营管理的水平进一步提高,成本概念的范围会更加广泛,成本会计的研究领域会更加开阔,并能够在企业经营管理中起到更大的作用。

二、成本会计核算和管理的对象

成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用专门方法对企业各项费用的发生和生产经营成本的形成进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一种管理活动。成本会计对象即成本会计核算和管理的对象,具体包括:

(一) 各行业会计主体经营业务的成本

不同的行业,产品生产工艺和流程、经营业务的特点均不相同,因而成本核算的具体内容也不同。就大的行业来说,成本会计的对象包括制造业产品的制造成本、商品流通企业的商品购销成本、施工企业的工程施工成本、房地产开发企业的开发成本、交通运输企业的客运成本、旅游及饮食服务业的营业成本等。本书主要介绍制造业产品的制造成本和简单介绍其他行业企业的成本核算方法。

(二) 企业经营管理费用

企业经营管理费用属期间成本,包括各行业企业的管理费用、财务费用、销售费用。

(三) 特殊需要的专项成本

随着成本会计的进一步发展,成本会计的对象在不断地扩大,一些特殊需要的成本核算也纳入成本会计核算的范围,主要有为精确计算成本的标准成本制度,为明确经济责任的责任成本制度,为保证产品质量、降低产品成本的质量成本等。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计作为一种管理经济活动所具有的客观功能。成本会计的职能除了具有会计本身的成本核算职能(反映)外,还应具有成本预测、成本决策、成本计划(预算)、成本控制、成本分析和成本考核等职能。

(一) 成本核算(反映职能)

成本核算又称成本核算和计算,是指对生产经营过程中所发生的生产费用进行审核,并按照一定的对象和标准进行归集和分配;运用专门的会计方法进行记录、计量、归集、分配、汇总,计算出各成本对象的总成本和单位成本。成本核算要求及时准确、所采用的方法要符合企业生产类型和生产工艺过程的特点,计算方法要力求前后一致。从历史发展来看,成本核算是成本会计最初的也是最基本的职能。通过成本核算,不仅可以考核成本计划的执行情况,揭露生产经营中存在的问题,还可以为制定价格提供依据。

(二) 成本预测

成本预测是成本管理的事前阶段,是指依据成本的有关数据及其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,运用专门方法或模型,对未来成本水平及其变化趋势作出科学的估计。通过成本预测,可以帮助企业了解成本未来的发展前景,减少生产经营管理的盲目性,同时有利于选择最优方案,提高降低成本的自觉性。

(三) 成本决策

在成本预测的基础上,按照既定或要求的目标,结合市场营销和对产品功能的分析,运用专门的方法,对预测过程中所提出的各项方案进行可行性研究和技术经济分析,从中选择出最