



高职高专“十一五”规划教材·经济管理类

成本会计

贾莉莉 主编



冶金工业出版社

www.cnmp.com.cn

高职高专“十一五”规划教材·经管类

成 本 会 计

主 编 贾莉莉

副主编 常凌杰 梁鹏

北 京
冶 金 工 业 出 版 社
2008

内 容 简 介

本教材是高等职业教育规划教材，是会计专业核心课程教学用书之一。

本教材以财政部 2006 年 2 月 15 日发布的新《企业会计准则》和新《企业财务通则》为编写依据，从高职高专教育人才培养模式的基本特点和高职高专财会专业人才培养目标出发，吸收当前成本会计的理论研究成果、教学改革成果和实践经验，紧密结合成本会计工作实务和学校教育的特点，系统科学地阐述了成本会计的有关理论、内容和方法，注意理论联系实际，深入浅出、层次清晰、浅显易懂，增加了可读性和实用性。全书共分为 9 章，包括总论，成本核算的要求与一般程序，各项费用的归集和分配，生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算，产品成本计算方法概述，产品成本计算的基本方法，产品成本计算的辅助方法，成本报表的编制，成本分析。每章开始有“本章学习目标”与“本章重点及难点”，并配有案例或讲解等形式的学前导读；每章后安排了丰富的复习题、案例讨论题和自测题，便于学生课后复习巩固所学内容。

本书可作为高等职业院校、高等专科学校、成人高等学校财会及相关专业学生的学习用书，也可供五年制高职院校、中等职业学校学生和财会工作者使用。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/贾莉莉主编. —北京：冶金工业出版社，2008.6
ISBN 978-7-5024-4587-4

I.成… II.贾… III.成本会计—高等学校：技术学校—教材
IV.F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 068255 号

出 版 人 曹胜利

地 址 北京北河沿大街嵩祝院北巷 39 号，邮编 100009

电 话 (010)64027926 电子信箱 postmaster@cnmip.com.cn

责任编辑 马文欢

ISBN 978-7-5024-4587-4

北京天正元印务有限公司印刷；冶金工业出版社发行；各地新华书店经销

2008 年 6 月第 1 版，2008 年 6 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16；12.75 印张；298 千字；198 页；1-3000 册

27.00 元

冶金工业出版社发行部 电话：(010)64044283 传真：(010)64027893

冶金书店 地址：北京东四西大街 46 号(100711) 电话：(010)65289081

(本书如有印装质量问题，本社发行部负责退换)

前 言

成本会计是高等职业教育规划，是会计专业的核心课程之一。

为了使学生更好地掌握实用的基础理论、扎实的专业知识和较好的专业技能，我们在编写本书的过程中研究、吸收了目前国内出版的同类教材的优点，并努力做到：结构合理、条理清楚、通俗易懂、好教易学。

本教材具有以下特点：

(1) 在内容规划上，突出了及时新颖、多举实例、重在应用、加强实际操作能力培养的要求。表现在理论方面，力求利用成熟的理论，努力吸取有关的最新研究成果；在成本计算方法、成本核算要求和其他基本技能方面，均以财政部 2006 年 2 月 15 日发布的新《企业会计准则》和新《企业财务通则》为编写依据，全面系统地阐述了企业成本会计的基本原理和基本方法，注重规范性和实用性。

(2) 在体系编排上，既体现成本计算程序的顺序，又符合教学规律的要求，还考虑到专科层次不同类别学校的教学需要。本教材体系共分为三大部分：第一部分即第一章，为成本会计基础理论部分；第二部分为产品成本核算部分，包括第二章至第七章，这一部分是本教材的主体和核心，分别按照产品成本计算程序和成本核算的要求讲述了产品成本各构成要素的核算方法和产品成本的计算方法；第三部分是成本管理部分，包括第八章至第九章，即成本报表和成本分析。

(3) 编写形式上力求新颖。每一章以生动有趣的案例或引言部分导出本章教学的主要内容，并有“本章学习目标”、“本章重点及难点”、“小资料”、“本章小结”、“本章主要术语”、“思考题”和“自测题”等内容。能激发读者的学习积极性，便于其根据自身需要有针对性地学习，以达到快速提高会计实际操作能力的目的。

本书由贾莉莉任主编，常凌杰和梁鹏任副主编，李妙娟参加编写。全书由贾莉莉统稿。

本书的编写参考了有关专家编著的教材和专著，在此表示由衷的感谢。由于编者水平所限，书中如有不足之处敬请使用本书的师生与读者批评指正，以便修订时改进。如读者在使用本书的过程中有其他意见或建议，恳请向编者(bjzhangxf@126.com)踊跃提出宝贵意见。

编 者

目 录

第一章 总论 1	第五章 产品成本计算方法概述 101
第一节 成本会计的经济实质和作用 1	第一节 生产特点和管理要求对 成本计算的影响 101
第二节 成本会计的对象 4	第二节 产品成本计算的主要方法 104
第三节 成本会计的职能和任务 7	第三节 各种成本计算方法的实际应用 105
第四节 成本会计工作的组织 9	
第二章 成本核算的要求与一般程序 18	第六章 产品成本计算的基本方法 109
第一节 成本核算的原则与要求 18	第一节 品种法 109
第二节 费用的分类 23	第二节 分批法 118
第三节 成本核算的一般程序和主要 会计账户 26	第三节 分步法 124
第三章 各项费用的归集和分配 37	第七章 产品成本计算的辅助方法 139
第一节 要素费用分配概述 37	第一节 分类法 139
第二节 材料费用的核算 38	第二节 定额法 145
第三节 工资薪酬费用的核算 46	第八章 成本报表的编制 159
第四节 其他费用的核算 53	第一节 成本报表概述 159
第五节 辅助生产费用的核算 55	第二节 产品生产成本表 163
第六节 制造费用的核算 63	第三节 主要产品单位成本表 166
第七节 废品损失和停工损失的核算 67	第四节 各种费用明细表 168
第四章 生产费用在完工产品与在 产品之间分配的核算 82	第九章 成本分析 175
第一节 在产品数量的核算 82	第一节 成本分析概述 175
第二节 在产品成本的计算 84	第二节 产品成本报表的分析 180
第三节 完工产品成本的结转 94	第三节 主要产品单位成本的分析 185
	第四节 各种费用报表的分析 191

第一章 总 论

本章学习目标：掌握成本的经济实质、成本会计的对象、成本会计的职能；熟悉成本会计的任务和作用；了解成本会计的原则。

本章重点及难点：成本会计的经济实质；成本会计的对象；成本会计的职能。

学前导读：王华、林晓彬和姜一飞是大学时的好友，他们分别毕业于会计学、市场营销和计算机专业。毕业后他们合办了一家公司，专门从事会计核算软件的开发生产和销售业务。该公司的办公和生产经营用房是租用的，每年租金 15 万元，购买设备 30 万元，可使用 5 年，第一年度共购进用于软件开发和生产的材料 10 万元，用于推销产品发生的开支 15 万元，职工工资 10 万元，办公费用 5 万元，支付有关罚款 5 万元，全年总收入 95 万元。看到这种情况，姜一飞说：“收入 95 万元，成本 100 万元，辛辛苦苦干了一年还亏了 5 万元，不合算。”林晓彬接着说：“真是的，还不如受聘到雾都电脑公司搞营销，每年还能拿到 5 万元工资，但你说成本 100 万元是不对的，应该说支出共 100 万元。”王华听了以后，忍不住笑着说：“你们说的都不正确，不是成本或支出 100 万元，确切地讲，应该是成本、费用和支出 100 万元；另外，今年也不是亏本 5 万元，而是盈利近 20 万元。但林晓彬说的，如不办公司，而是受聘到雾都电脑公司搞营销能拿到的 5 万元工资，对林晓彬个人来说也是成本。”听了王华的话，他们俩都闹糊涂了：到底怎么回事呢？成本还这么麻烦和重要？

——江希和. 成本会计. 2 版. 北京：高等教育出版社，2004

第一节 成本会计的经济实质和作用

一、成本的经济实质

现代社会，企业间竞争异常激烈，优胜劣汰成为必然。作为生产企业来说，企业竞争实质上是产品竞争。产品竞争优势的决定因素很多，如价格、款式、质量、售后服务等，但价格是最重要的一个因素。因为企业达到一定的经营管理水平后，产品竞争就是价格竞争。价格取决于成本。因此，正确核算并加强成本管理成为企业内部管理追求的重要目标。现代成本会计也正是适合这种要求而产生和发展的。本章作为全书的总括，主要对成本信息的作用、财会人员的职业道德、成本定义、成本会计的对象、成本会计的职能和任务进行了阐述，同时还介绍了为完成成本会计任务而建立的组织机构形式。

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极为重要的。而要做好成本管理工作，就必须先从理论上充分认识成本的经济实质。

企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标就是向社会提供商品，满足社会的一定需要，同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得盈利。只有这样，才能使企业以至整个社会得以发展。因此，商品价值、成本、利润等经济范畴有其存在的客观必然性。

综上所述,可以对成本的经济实质概括为:生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

【小资料】对成本计量的历史考察。把 1900 年以后的 100 年划分为 3 个时代。第一个时代为“3M 时代”(1900—1950),即 Material(原材料)、Manufacture(制造)、Money(资金);第二个时代为“5M 时代”(1950—1990),即增加了人员(Man)和市场(Marketing);第三个时代为“5M+I+T 时代”(1990 年以后),即增加了信息化(Information)和时间(Time)。

二、成本信息的作用

(一)补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费(即资金耗费)进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果(即销售收入)来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能维持资金周转按原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本起着衡量生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

(二)制定和选择决策方案的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是市场经济条件下对企业的客观要求。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,成本是主要因素之一。在市场价格一定的条件下,成本高低直接影响企业的盈利水平和参与市场竞争的能力。企业进行生产经营或投资的决策,多是以经济效益高低作为评价决策方案的标准,而衡量决策方案经济效益高低时,成本是必须考虑的主要因素。

例如,某面馆每天的营业时间是上午 11 点到晚上 9 点。店老板准备考虑延长营业时间,即每天晚上 9 点到 12 点也营业。该决策从经济效益考虑是否可行呢?这取决于延长后收入和成本的变动情况。应根据会计知识、工作经验和市场情况来预计成本的变化,并确认引起成本变动的因素。根据预测,晚上延长 3 个小时营业时间,每个月的收入、原料成本、人工及水电费将增加 30%,其他成本将增加 10%,由于经营用房是按年租借的,每月的租金不变,设备的折旧不变,预计月利润情况见表 1-1。

表 1-1 面馆预计月利润表

单位:元

项 目	延时前的金额	延时后的金额	差 异
销售收入	100 000	130 000	30 000
成本合计	90 000	108 700	18 700
营业利润	10 000	21 300	11 300

通过收入和成本的对比分析可以发现,延长晚上营业时间每月可以增加 11 300 元营

业利润，以此为依据，老板决定延长在晚上的营业时间。

由此可见，对于制定决策来说，过去的成本信息是进行决策分析的重要工具或依据，没有过去的准确的成本信息是无法进行正确决策的。

(三)综合反映企业工作质量的重要指标

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在成本上反映出来。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、销各环节的工作是否衔接协调等，都可以通过成本直接或间接地反映出来。从管理会计角度讲各责任中心的负责人对其所管辖部门的经营和资源利用负责。对其业绩评价的方法一般是将各责任中心有关项目的实际发生数与其预算数进行比较。这里的有关项目，根据不同责任中心其评价的内容不同而不完全相同，但成本是最基础的，没有成本数据的对比考核，任何责任中心的业绩评价都是没有实际意义的。

仍以上述面馆为例，随着业务的发展，增加了两家分店，各分店经理对本部门的收入和成本负责。店主对两个分店经理实行年薪制，即每个月发放一定的生活费，年终根据考核后的业绩发放效益工资。表 1-2 给出了两个分店某月的利润对比表。

表 1-2 两分店简化利润对比表

单位：元

项 目	A 分店		B 分店	
	预算数	实际数	预算数	实际数
销售收入	15 000	16 500	15 000	15 800
分店成本	8 000	8 500	8 000	75 000
分店毛利	7 000	8 000	7 000	8 300

从表 1-2 的数据看，A 分店销售收入完成预算的程度比 B 分店要好很多，即 A 分店完成了预算的 110%，而 B 分店只完成了 105.3%。但从毛利率看，B 分店完成预算的程度却比 A 分店要好，即 A 分店完成了 114.3%，B 分店却完成了 118.6%，所以 B 分店业绩好于 A 分店。主要原因是 A 分店实际成本比预算高了 6.25%，而 B 分店实际成本却比预算低了 6.25%。为什么会出现这种现象，需进一步研究，以加强成本的控制和管理。

此外，成本既然是综合反映企业工作质量的指标，因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析来促使企业及企业内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，促使企业及企业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。

(四)成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中，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，通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此，成本就成了制定产品价格的重要因素。

当然，产品的定价是一项复杂的工作，应考虑的因素很多，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等，所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

第二节 成本会计的对象

一、成本会计的一般对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象，对于确定成本会计的任务，研究和运用成本会计的方法，更好地发挥成本会计在经济管理中的作用，有着重要的意义。成本会计的对象是由成本的内容决定的。虽然不同企业的生产经营过程不同，但其成本的基本内容是相同的，包括业务成本和经营管理费用两部分。所以，成本会计的一般对象可概括为：企业在生产经营过程中发生的业务成本和有关的经营管理费用，统称为成本和费用。成本会计实际上是成本、费用会计。

二、成本会计的具体对象

不同行业企业的生产经营过程不同，其成本会计的具体对象也不同。

工业企业的经济活动是生产和销售产品。在产品生产过程中，要发生各种耗费。工业企业在一定时期内发生的用货币额表现的生产耗费，称为企业生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和，就是这些产品的生产成本。产品制造过程中各种生产费用的支出和期间费用的形成，是工业企业成本会计应反映和监督的主要内容。在产品的销售过程中，企业也会发生各种费用支出，如运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、广告费、差旅费，以及专设销售机构的日常经费等(构成企业的销售费用)，这些费用统称为管理费用。此外，企业为筹集生产经营所需资金也会发生一些费用，如利息费用、汇兑净损失、金融机构的手续费等，这些费用统称为财务费用。上述的销售费用、管理费用和财务费用统称为经营管理费用。它们大多按时期发生，与产品生产没有直接联系，难以按产品归集。为简化成本核算工作，将其按发生的时期归集，直接计入当期损益，不计入产品生产成本。经营管理费用的支出和归集过程也属于成本会计反映和监督的内容。所以，工业企业成本会计的对象可概括为：工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和经营管理费用。

商品流通企业的主要经济活动是商品的采购、储存和销售。商品流通企业主要核算商品的采购成本和销售成本，但在商品采购、储存和销售过程中，还要发生其他一些费用，如在商品采购、储存和销售过程中发生的财务费用，这些费用一般统称为商品流通费用。商品流通费用不计入商品的采购成本和销售成本，直接从当期损益中得到补偿。

施工企业的主要经济活动是建筑工程的施工，其不仅要核算施工工程的成本，而且要核算施工企业发生的管理费用、财务费用等。这些企业发生的商品流通费用、管理费用、财务费用等，也可统称为经营管理费用，属于期间费用，不计入主营业务成本中，而直接

计入当期损益。

三、现代成本会计的对象

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延不断变化发展。目前,在西方国家流行的成本定义是:成本是指为了一定目的而支付的或应支付的用货币测定的价值牺牲。该定义的外延就相当广泛,远远超出了产品成本概念的范围,还包括劳务成本、开发成本、质量成本、资金成本等。另外,由于成本的内涵决定了成本要与管理相结合,这也就决定了成本内容必须根据管理的需要而发展。所以,在现代成本会计中,还出现了许多新的成本概念,如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、目标成本、标准成本、可控成本、责任成本等(有人把其称为专项成本),从而组成了多元化的成本概念体系。由此可见,随着成本概念的发展变化,成本会计的对象和成本会计本身也相应地发展变化。现代成本会计对象应包括各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用及各项专项成本。现代成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专门会计。

四、支出、费用与产品成本之间的关系

要深刻理解成本会计的对象,对支出、费用、成本之间的关系要有明确的认识。

支出、费用和成本是3个关系极为密切的概念。下面就工业生产企业的支出、费用和产品成本,简要说明它们之间的联系与区别。

(一)支出

支出是指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。就一般而言,企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配性支出5类。

资本性支出是指该支出的发生不仅与本期收入有关,也与其他会计期间的收入有关,而且主要是为以后各期的收入取得而发生的支出,如企业购建的固定资产、无形资产、递延资产、对外投资等。

收益性支出是指一项支出的发生与本期收益的取得有关,因而它直接冲减当期收益,如企业为生产经营而发生的材料、工资等开支。

所得税支出是企业在取得经营所得与其他所得的情况下,按国家税法规定向政府缴纳的税金支出。所得税支出作为企业的一项费用也是直接冲减当期收益。

营业外支出是指与企业的生产经营业务没有直接联系的支出,如企业支付的罚款、违约金、赔偿金及非常损失。这些支出尽管与企业生产经营活动没有直接联系,但是与其收入的取得还是有关系的,因而也把它们作为当期损益的扣减要素。

利润分配性支出指在利润分配环节的开支,如支付股利等。

(二)费用及其与支出的关系

费用是指企业为销售商品和提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出,即企业在获取收入的过程中,对企业拥有或控制的资产的耗费。企业在生产经营活动过程中为获取营业收入需提供商品或劳务,在提供商品或劳务的过程中会发生各种耗费,如原材料、动力、机器设备和人工耗费等。这些耗费或为制造产品而发生,或为实现产品销售而发生,或为以后确定的期间取得收入而发生。

费用按其与其与产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用两类。生产费用是指产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现,如直接材料、直接人工和制造费用等耗费,它与产品生产有直接关系。期间费用是指与企业的经营管理活动有密切关系的耗费,它与产品的生产没有直接关系,但与发生的期间配比,应作为当期收益的扣减。企业的期间费用包括营业费用、管理费用和财务费用。营业费用是指企业在销售商品过程中发生的费用;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费用。

费用是企业支出的构成部分,在企业支出中,凡是与企业的生产经营有关的部分,即可表现或转化为费用,否则不能列为费用。如企业用于购建固定资产、无形资产、其他资产及购买材料等与生产经营有关的支出,就能表现或转化为费用;而像长期的投资支出、利润分配性支出及营业外支出等,因与企业的生产经营活动没有直接关系,故不能视为费用。

(三)生产费用与产品成本的关系

生产费用和产品成本是两个既互相联系又相互区别的概念。生产费用按一定的产品加以归集和汇总,就是产品成本。所以,生产费用是产品成本的基础,而产品成本则是对象化的生产费用。生产费用反映的是某一定时期内发生的费用,而产品成本则是反映某一时期内某种产品所应承担的费用。根据权责发生制原则,企业某一期间发生的生产费用与归属产品的期间并不完全一致,即归属于当期产品成本中的生产费用有一部分是当期发生的,有一部分则可能是以前会计期间发生的;归属于本期间的生产费用也不一定就归属于当期产品成本,可能会由以后期间的产品来负担。所以,企业某一会计期间实际发生的生产费用总和,不一定等于该期产品成本的总和。工业企业的支出、费用、产品成本之间的关系如图 1-1 所示。

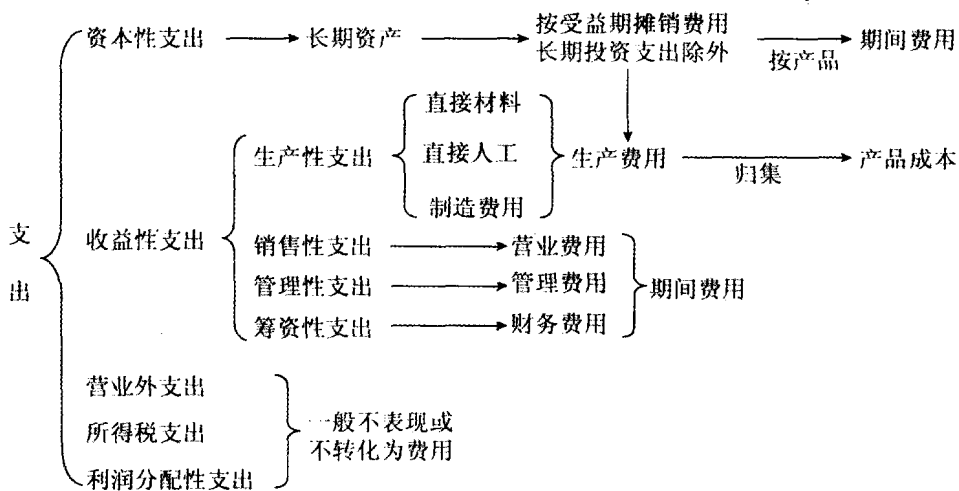


图 1-1 支出、费用与产品成本关系图

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的产生及发展

(一)早期形成阶段(1885年—1920年)

这一阶段是成本记录与会计账户一体化的阶段,以成本核算职能为主。

第一本成本会计著作是美国的亨利·梅特卡夫(Henry Metcalfe)于1885年所著的《工厂成本》(The Cost of Manufacture)。他是一名美国陆军军需官,根据兵工厂生产管理的经验、对车间的实地调查以及和作业工长的访谈,提出了一种更有效的成本归集方法。

两年后,英国的电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和会计师约翰·费尔斯(John. M. Fells)撰写了《工厂会计》(Factory Account),该书是最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户,并将成本账户与财务会计相结合。因此,《工厂会计》一书在会计发展史上被看成是19世纪最具有影响的成本会计专著(1922年前共再版7次)。

1896年,英国工厂会计师斯莱特·刘易斯(Slater Lewis)提出间接费用可以在会计期末作为一个单位来处理。

1898年,英国特许会计师托马斯·贝特斯彼(Thomas Battersby)对生产费用进行了分类,将生产费用分为直接费用和间接费用。直接费用是能直接地分配到某部门和某产品成本中的费用,如原材料费和人工费等;而间接费用是指不能直接分配记入特定成本对象的费用。

(二)近代发展阶段(1920年—1987年)

在这一阶段,成本会计从财务会计中分离出来,加强成本控制和管理职能。

随着经济的发展和生产复杂程度的增加,对企业的生产经营管理提出了更高要求,“泰勒制度”的产生与推行,使企业生产管理走上了科学管理的道路。1920年—1987年期间,管理会计的产生和发展,将最初的成本计算演化为后来的成本计算与控制相结合。这样做,一方面促进了生产的发展,另一方面也促进了成本会计理论和方法的发展,使成本会计的职能在成本核算的基础上扩大到了成本控制和成本分析。第二次世界大战以后,由于生产和资本日益集中,企业规模越来越大,企业生产经营更加复杂,产品更新换代的周期大大缩短,市场竞争十分激烈。在这样的经济环境下,要求成本会计必须与管理科学紧密结合,从而使成本会计的职能又增加了预测、决策、计划和考核等内容。

(三)现代发展阶段(1987年至今,即战略成本会计阶段)

随着经济和计算机技术的发展,以及管理要求的不断提高,成本会计核算的手段、方法和内容正在经历着显著的变化:计算机系统的发展大量地减少了操作人工;成本管理越来越受到重视;作为基础成本计算方法正在成为广泛应用的一种产品成本方法等。

1. 高科技生产企业的成本会计

随着计算机技术的发展,将有更多的企业特别是高技术企业利用计算机辅助方法来生产产品、推销产品或提供劳务。在这种情况下,企业的人工成本会大大降低,这就必将对传统的成本会计产生冲击,再加上会计核算软件在成本核算中的广泛应用,成本会计人员

必将改变工作重点,对生产流程的熟悉以及对成本分析和成本控制的要求将会加强。

2. 适时制生产制度

适时制是一种严格的需求带动生产的制度,要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合,原材料、零部件、主成品保质、保量并适时地送到后一加工(或销售)环节,其目的是使原材料、在产品及产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现“零存货”,以降低存货成本。由于存货很低,减少了很多存货收发和价值评价等方面的会计处理工作,会计人员就可以将更多的精力放在成本管理方面。

3. 作业成本法

作业成本法,是以作业为核心,确认和计量耗用企业资源的所有作业,将耗用的资源成本准确地计入作业,然后选择成本动因,将所有作业成本分配给成本计算对象(产品或服务)的一种成本计算方法。采用这种成本计算方法,有效地提高了成本信息的合理性,为企业进行经营决策,加强成本控制,降低产品成本,提高了可靠的成本信息。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的功能。其在不同的历史时期体现为不同的内容。现代成本会计的职能包括成本核算、成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核 7 项职能。

(一)成本核算

成本核算是根据一定的成本计算对象,采用适当的成本计算方法,按规定的成本项目,通过各费用要素的归集和分配,计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产经营过程中发生的生产耗费进行如实反映的过程,也是进行反馈和控制的过程。通过成本核算可以反映成本计划完成情况,并为进行成本预测、编制下期成本计划提供可靠的资料,同时也为以后的成本分析和成本考核提供必要的依据。

(二)成本分析

成分析是成本核算等资料与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进成本及国内外同类产品先进成本进行比较,用以揭示产品成本差异并分析产生差异的原因,以便采取相应措施,改进管理,降低耗费,提高经济效益。

(三)成本预测

成本预测是指根据成本的有关数据,以及可能发生的企业内外环境变化和可能采取的各项措施,运用一定的技术方法,对未来的成本水平及其发展趋势所做出的科学估计。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,提高成本管理的科学性与预见性。

(四)成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,根据其他有关资料,在若干个与生产经营和成本有关的方案中,选择最优方案以确定目标成本。作出最优化的成本决策是编制成本计划的前提,也是提高经济效益的途径。

(五)成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,具体规定出在计划期内为完成规定的任务所应达到的水平,并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。成本计划是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

(六)成本控制

成本控制是根据成本计划,对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素进行限制与监督,使之能按预定的计划进行的一种管理活动。通过成本控制可以保证成本目标的实现。成本控制包括事前控制和事中控制。

(七)成本考核

成本考核是定期对成本计划及其有关指标的实际完成情况进行总结和评价,以监督和促使企业加强成本管理责任制,履行经济责任,提高成本管理水平。成本考核一般与奖惩制度结合,以调动各责任人努力完成目标成本的积极性。

综上所述,成本会计是对企业的生产经营过程中所发生的费用进行预测、决策、计划、核算、控制、分析和考核的一种经济管理活动。成本会计的各项职能是相互联系、相互依存的。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果;成本计划是成本决策所确定目标的具体化;成本控制是对成本计划实施进行的监督;成本核算是成本计划是否完成的检验;成本分析是对计划完成与否的原因进行的检查;成本考核则是实现成本计划的重要手段。这7项职能中,成本核算是基础,没有成本核算,其他各项职能都无法进行。有鉴于此,本书的主要内容是全面、系统地阐述成本核算的基本原理和各种成本计算方法(品种法、分批法、分步法、分类法和定额法),以及成本报表的编制与分析。

三、成本会计的任务

根据企业成本管理的要求,适应成本会计对象和职能的特点,成本会计具有以下任务。

(1)进行成本预测和成本决策,编制成本计划和费用预算,为提高企业管理水平和经营管理效果服务。

(2)对企业发生的各项费用进行审核、控制,以保证成本费用计划的完成。

(3)核算生产费用和经营管理费用,计算产品的生产成本,为企业生产经营管理提供所需的成本和费用数据。

(4)定期进行成本分析,考核企业的经营成果,为企业经营决策提供依据。

第四节 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的职能作用,圆满完成成本会计的任务,企业必须科学地组织成本会计工作。成本会计工作的组织,主要包括设置成本会计机构,配备必要的成本会计人员,制定科学、合理的成本会计制度等。

一、成本会计工作组织的原则

一般说来,企业应根据本单位生产经营的特点、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。具体说来,必须遵循以下几项主要的原则。

(1) 成本会计工作必须与技术相结合。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。在传统的成本会计工作中,会计部门多注重产品加工中的耗费,而对产品的设计、加工工艺、质量、性能等与产品成本之间的联系则考虑较少,甚至有的成本会计人员不懂基本的技术问题;相反,工程技术人员考虑产品技术方面的问题多,而对产品的成本则考虑较少。这种成本会计工作与技术工作的脱节,使企业在降低产品成本方面受到很大限制,成本会计工作也往往仅限于事后算账、提供核算成本资料的作用。因此,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。

(2) 成本会计工作必须与经济责任制相结合。为了降低成本,实行成本管理上的经济责任制是一条重要的途径。由于成本会计工作是一项综合性的价值管理工作,涉及面宽、信息灵,因此,企业应摆脱传统上只注重成本会计事后核算作用的片面性,充分发挥成本会计的优势,将其与成本管理上的经济责任制有机地结合起来,这样可以使成本管理工作收到更好的效果。

(3) 成本会计工作必须建立在广泛的职工群众基础之上。不断挖掘潜力,努力降低成本,是成本会计的根本性目标。但各种耗费是在生产经营的各个环节中发生的,成本的高低取决于各部门、车间、班组和职工的工作质量。同时,各级、各部门的职工群众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,不能仅靠几个专业人员,必须充分调动广大职工群众在成本管理上的积极性和创造性。

二、成本会计机构

企业的成本会计机构,是在企业中直接从事成本会计工作的机构。一般而言,大中型企业应在专设的会计部门中,单独设立成本会计机构,专门从事成本会计工作;在规模较小、会计人员不多的企业,可以在会计部门中指定专人负责成本会计工作。另外,企业的有关职能部门和生产车间,也应根据工作需要设置成本会计组或者配备专职或兼职的成本会计人员。

成本会计机构内部,可以按成本会计所担负的各项任务分工,也可以按成本会计的对象分工,在分工的基础上建立岗位责任制,使每一个成本会计人员都明确自己的职责,每一项成本会计工作都有人负责。企业内部各级成本会计机构之间的组织分工,有集中工作和分散工作两种基本方式。

所谓集中工作方式,是指企业的成本会计工作,主要由厂部成本会计机构集中进行,车间等其他单位的成本会计机构或人员只负责原始记录和原始凭证的填制,并对它们进行初步的审核、整理和汇总,为厂部成本会计机构进一步工作提供基础资料。这种工作方式的优点是:便于厂部成本会计机构及时地掌握整个企业与成本有关的全面信息;便于集中

使用计算机进行成本数据处理；还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。但这种工作方式不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时掌握本单位的成本信息，从而不便于成本的及时控制 and 责任成本制的推行。

所谓分散工作方式，是指成本会计工作中的计划、控制、核算和分析由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行。成本考核工作由上一级成本会计机构对下一级成本会计机构逐级进行。厂部成本会计机构除对全厂成本进行综合的计划、控制、分析、考核以及汇总核算外，还应负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督。成本的预测和决策工作一般仍由厂部成本会计机构集中进行。

分散工作方式的优缺点与集中工作方式正好相反。一般而言，大中型企业由于规模较大，组织结构复杂，会计人员数量较多，为了调动各级各部门控制成本费用、提高经济效益的积极性，一般应采用分散工作方式；小型企业为了提高成本会计工作的效率和降低成本管理的费用，一般可采用集中工作方式。

三、成本会计人员

在成本机构中，配备适当数量思想品德优秀、精通业务的成本会计人员是做好会计工作的关键。就思想品德而言，要求成本会计人员应具备脚踏实地、实事求是、敢于坚持原则的作风和高度的敬业精神；就业务素质而言，要求成本会计人员不仅要具备较为全面的会计知识，而且要掌握一定的生产技术和经营管理方面的知识。

为了充分调动和保护会计人员的工作积极性，国家在有关的会计法规中对会计人员的职责、权限、任免、奖惩及技术职称等，都做了明确的规定。这些规定对于成本会计人员也是完全适用的。

成本会计机构和成本会计人员应在企业总会计师和会计主管人员的领导下，忠实地履行自己的职责，认真完成成本会计的各项任务，并从降低成本、提高企业经济效益的角度出发，参与制定企业的生产经营决策。为此，成本会计人员应经常深入生产经营的各个环节，结合实际情况，向有关人员和职工宣传、解释国家的有关方针、政策和制度，以及企业在成本管理方面的计划和目标等，并督促他们贯彻执行；深入了解生产经营的实际情况，注意发现成本管理中存在的问题并提出改进成本管理的意见和建议，当好企业负责人的参谋。

根据成本会计人员的职责，应赋予他们相应的权限。这些权限主要有：成本会计人员有权要求企业有关单位和人员认真执行成本计划，严格遵守国家的有关法规、制度和财经纪律；有权参与制定企业生产经营计划和各项定额，参加与成本管理有关的生产经营管理会议；有权督促检查企业各单位对成本计划和有关法规、制度、财经纪律的执行情况。

成本会计工作是一项涉及面很宽、综合性很强的管理工作，尤其是随着市场经济体制的不断发展和完善、科学技术的不断进步，按照市场经济的要求，靠技术进步降低成本，增强企业的竞争能力，提高企业的经济效益，已经成为成本会计工作的重要内容。为此，成本会计人员必须刻苦钻研业务，认真学习有关的业务知识和业务技术，不断充实和更新自己的专业知识，提高自己的素质，以适应新形势的要求。

四、成本会计制度

成本会计制度是成本会计工作的规范,是会计法规和制度的重要组成部分。企业应遵循国家有关法律、法规、制度,如《中华人民共和国会计法》、《企业财务通则》、《企业会计准则》、《企业会计制度》等的有关规定,并适应企业生产经营的特点和管理的要求,制定企业内部成本会计制度,作为企业进行成本会计工作具体和直接的依据。

各行业企业由于生产经营的特点和管理的要求不同,所制定的成本会计制度有所不同,就工业企业来说,成本会计制度一般应包括以下几个方面的内容。

- (1) 关于成本预测和决策的制度。
- (2) 关于成本定额的制度和成本计划编制的制度。
- (3) 关于成本控制的制度。
- (4) 关于成本核算规程的制度。包括成本计算对象和成本计算方法的确定;成本项目的设置;各项费用的分配和归集的程序和方法;完工产品和在产品之间的费用分配方法等。
- (5) 关于责任成本的制度。
- (6) 关于企业内部结算价格和内部结算办法的制度。
- (7) 关于成本报表的制度。
- (8) 其他有关成本会计的制度。

成本会计制度是开展成本会计工作的依据和行为规范,其是否科学、合理会直接影响成本会计工作的成效。因此,成本会计制度的制定,是一项复杂而细致的工作。在成本会计制度的制定过程中,有关人员不仅应熟悉国家有关法规、制度的规定,而且应深入基层做广泛、深入的调查和研究工作,在反复试点、具备充分依据的基础上进行成本会计制度的制定工作。成本会计制度一经制定,就应认真贯彻执行。但随着时间的推移,实际情况往往会发生变化,出现新的情况,这时应根据变化了的情况,对成本会计制度进行修订和完善,以保证成本会计制度的科学性和先进性。

本章小结

成本会计是会计的一个分支,是以成本为对象的一种专业会计。成本作为一种耗费,在企业管理中有着重要作用。成本有广义和狭义之分。广义的成本概念指的是为完成一定的任务、达到特定的目的而发生的人力、物力和财力耗费的货币表现。狭义的成本概念仅指物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品成本。产品成本指的是生产者生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。

在产品生产过程中除了发生与生产直接相关的耗费以外,还要发生为筹集生产资金支付的财务费用,为组织和管理生产经营活动而支付的管理费用,以及为实现产品价值而支付的营业费用。这些费用也列为成本会计的对象。不仅如此,由于成本是一个经济范畴,因此,成本会计对象也应包括各行各业的生产经营业务成本和经营管理费用。现代成本会计的对象,不仅包括生产业务经营成本和经营管理费用,还包括各项专项成本。现代成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专业会计。

成本会计职能是成本会计所具有的功能。成本会计职能在不同历史时期体现为不同内容。