



普通高等教育“十五”国家级规划教材

(高职高专教育)

成本会计

(第二版)

江希和 主编



高等教育出版社

普通高等教育“十五”国家级规划教材

(高职高专教育)

成 本 会 计

(第二版)

江希和 主编

高等教育出版社

内容提要

本书是普通高等教育“十五”国家级规划教材(高职高专教育),是在第一版《成本会计》的基础上修订而成的。

本书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。全书共分为 12 章,分别是:总论,产品成本核算概述,产品成本的构成要素核算,产品成本在完工产品和在产品之间的分配,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,成本分析,成本预测、成本决策和成本计划,成本控制和考核,其他行业成本核算。每章前有“学习目标”,并以一个生动有趣的案例作为引言,导出该章的主要教学内容;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。

与本书配套有《成本会计习题集》(第二版)一书,可作为学生的学习指导书,它包括学习指导、练习题、制造成本实务操作训练题和参考答案。

本书可作为高等职业院校、高等专科学校、成人高校、本科院校举办的二级职业技术学院及民办高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/江希和主编. —2 版. —北京:高等教育出版社,2004. 6
ISBN 7 - 04 - 014715 - 7

I. 成... II. 江... 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(2004)第 036181 号

策划编辑	梁 琦	责任编辑	陈瑞清	封面设计	张 楠
版式设计	王艳红	责任校对	杨凤玲	责任印制	孔 源

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010 - 64054588
社 址	北京市西城区德外大街 4 号	免费咨询	800 - 810 - 0598
邮政编码	100011	网 址	http://www.hep.edu.cn
总 机	010 - 82028899		http://www.hep.com.cn
经 销	新华书店北京发行所	版 次	2001 年 7 月第 1 版
排 版	高等教育出版社照排中心		2004 年 6 月第 2 版
印 刷	北京乾沣印刷有限公司	印 次	2004 年 6 月第 1 次印刷
开 本	787 × 1092 1/16	定 价	21.50 元
印 张	17		
字 数	410 000		

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

出版说明

为加强高职高专教育的教材建设工作,2000年教育部高等教育司颁发了《关于加强高职高专教育教材建设的若干意见》(教高司[2000]19号),提出了“力争经过5年的努力,编写、出版500本左右高职高专教育规划教材”的目标,并将高职高专教育规划教材的建设工作分为两步实施:先用2至3年时间,在继承原有教材建设成果的基础上,充分汲取近年来高职高专院校在探索培养高等技术应用性专门人才和教材建设方面取得的成功经验,解决好高职高专教育教材的有无问题;然后,再用2至3年的时间,在实施《新世纪高职高专教育人才培养模式和教学内容体系改革与建设项目计划》立项研究的基础上,推出一批特色鲜明的高质量的高职高专教育教材。根据这一精神,有关院校和出版社从2000年秋季开始,积极组织编写和出版了一批“教育部高职高专规划教材”。这些高职高专规划教材是依据1999年教育部组织制定的《高职高专教育基础课程教学基本要求》(草案)和《高职高专教育专业人才培养目标及规格》(草案)编写的,随着这些教材的陆续出版,基本上解决了高职高专教材的有无问题,完成了教育部高职高专规划教材建设工作的第一步。

2002年教育部确定了普通高等教育“十五”国家级教材规划选题,将高职高专教育规划教材纳入其中。“十五”国家级规划教材的建设将以“实施精品战略,抓好重点规划”为指导方针,重点抓好公共基础课、专业基础课和专业主干课教材的建设,特别要注意选择一部分原来基础较好的优秀教材进行修订使其逐步形成精品教材;同时还要扩大教材品种,实现教材系列配套,并处理好教材的统一性与多样化、基本教材与辅助教材、文字教材与软件教材的关系,在此基础上形成特色鲜明、一纲多本、优化配套的高职高专教育教材体系。

普通高等教育“十五”国家级规划教材(高职高专教育)适用于高等职业学校、高等专科学校、成人高校及本科院校举办的二级职业技术学院、继续教育学院和民办高校使用。

教育部高等教育司

2002年11月30日

第二版前言

《成本会计》(第一版)一书原为教育部高职高专规划教材,2002年教育部又将其列入“十五”国家级规划教材(高职高专教育)。该教材在出版后,得到了众多学校的积极采用,也得到了很多教师的良好评价和广大读者的欢迎,在此,表示诚挚的谢意。

步入新世纪,特别是加入WTO以后,我国明显加快了对外开放的步伐,加大了经济体制改革的力度,与国际惯例相协调、与市场经济相适应的各种法律、法规不断出台。在这一新形势下,势必要对教材的相关内容进行必要的修订。同时,改革开放的深入,加剧了市场竞争。市场竞争很大程度上是人才的竞争,高素质的技能型应用人才成为当前企业急需的资源。广大高职高专院校作为培养技能型应用人才的主要基地,必然要对作为重要培养手段的教材,提出加大实践能力培养内容的要求。为满足上述要求,我们对第一版教材进行了修订,修订的主要内容和特点为:

1. 每章以生动有趣的案例作为引言,导出本章教学的主要内容;
2. 按照新修订和新出台的会计准则以及新颁布的其他会计法规,修订原教材中相关的内容;
3. 吸收国内外成本会计领域新出现的理论和实务知识;
4. 充实了成本核算方法以及成本分析和成本管理方面的内容;
5. 适当增加了案例讨论题的分量,每一个案例讨论题都可作为在课堂上实施案例教学法的教学内容;
6. 每章后面增加了自测题,其内容涵盖了本章的重点;
7. 为方便老师教学,全书教学内容都配以电子教案,自测题的参考答案也在电子教案中给出。该电子教案可从高职高专教学资源网(<http://hv.hep.com.cn>)下载。

为了加深学生对本教材的理解,提高分析问题、解决问题的能力,增强实践技能,仍配套出版《成本会计习题集》(第二版)。与第一版习题集相比,第二版习题集新增了重点难点、内容指导和制造成本的模拟实验,更多地以学生学习指导书的形式出现。具体分为四个部分,即学习指导、练习题、制造成本实务操作训练题和参考答案。

本教材由南京师范大学会计系江希和、向有才同志修订,南京大学会计系主任、博士生导师杨雄胜教授主审。

在本书编写修订过程中,得到了高等教育出版社有关编辑的大力支持与帮助,在此表示由衷的感谢。

书中不妥之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

2004年4月

第一版前言

本书是教育部高职高专规划教材,是根据教育部最新制定的《高职高专会计专业人才培养方案》,并吸收实务界的成功经验和教育界的教学成果编写而成。本教材的主要特色是:

1. 在内容规划上,突出了适度新颖、强化基础、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或广为会计界接受的观点,努力吸取有关的最新研究成果,且理论深度的把握适当;在成本计算方法、成本核算要求和其他基本技能方面,均以国家最新《会计法》、《企业会计准则》和2001年新发布的全国统一的《企业会计制度》为要求和以会计实务界通用的方法为基点,先从理论上简洁地阐述,然后配以实例循序渐进地加以说明;内容精练,简明易懂,实践性强。

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。本教材体系共分为四大部分: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,包括第二章至第八章,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、产品成本的计算方法和报表编制;第三部分是成本管理,包括第九章至第十一章,考虑到高职高专教学层次的特点,本部分仅对其一般理论和基本方法进行了简单介绍;第四部分即最后一章,为其他行业企业的成本核算,简单介绍了交通运输企业、施工企业和房地产企业的成本核算特点和方法,以满足不同教学对象的要求。

3. 在练习设计上,不仅每章后附有复习题,更具鲜明特点的是在每章后都另设计有与该章内容密切相关的思考讨论题或决策题,题目内容与实际紧密结合且通俗有趣、重点突出,能激发学生的学习积极性,并使学生在轻松愉快的讨论中掌握主要知识。这开创了同类教材的先例,在其他教材中也是少见的。

本书由南京师范大学江希和同志担任主编,并编写了第一、二、三、四、五、六、七章;福建经济管理干部学院吴其江同志编写第九、十二章;南京师范大学向有才同志编写第八、十、十一章。

本书由南京大学会计系主任杨雄胜教授主审,南京师范大学会计系袁晓龄副教授进行了初审。高等教育出版社付英宝、张雪辉、陈琪琳等同志给予了很多指导和帮助。在此,一并表示由衷的感谢。

本书可作为高等职业学校、高等专科学校、成人高等学校及本科院校举办的二级职业技术学院和民办高校的财经专业成本会计教材,也可作为在职人员培训及经济管理领域工作人员参考用书。

作者

2001年3月

郑重声明

高等教育出版社依法对本书享有专有出版权。任何未经许可的复制、销售行为均违反《中华人民共和国著作权法》，其行为人将承担相应的民事责任和行政责任，构成犯罪的，将被依法追究刑事责任。为了维护市场秩序，保护读者的合法权益，避免读者误用盗版书造成不良后果，我社将配合行政执法部门和司法机关对违法犯罪的单位和个人给予严厉打击。社会各界人士如发现上述侵权行为，希望及时举报，本社将奖励举报有功人员。

反盗版举报电话：(010) 58581897/58581896/58581879

传 真：(010) 82086060

E - mail: dd@hep.com.cn

通信地址：北京市西城区德外大街 4 号

高等教育出版社打击盗版办公室

邮 编：100011

购书请拨打电话：(010)64014089 64054601 64054588

目 录

第一章 总论	1	第二节 产品成本在完工产品与在产品之间分配的方法	84
引言	1	第五章 产品成本计算方法概述	101
第一节 财会人员和成本信息的作用	2	引言	101
第二节 成本会计对象	7	第一节 生产特点与管理要求对产品成本计算方法的影响	101
第三节 成本会计的职能和任务	11	第二节 产品成本的计算方法	104
第四节 成本会计工作的组织	13	第六章 产品成本计算的基本方法	109
第五节 成本会计发展趋势	14	引言	109
第二章 产品成本核算概述	19	第一节 品种法	109
引言	19	第二节 分批法	119
第一节 产品成本核算原则	20	第三节 分步法	125
第二节 产品成本核算要求	21	第七章 产品成本计算的辅助方法	155
第三节 产品成本核算基本程序	25	引言	155
第四节 产品成本核算的账户设置及账务处理程序	26	第一节 分类法	155
第三章 产品成本的构成要素核算	35	第二节 定额法	159
引言	35	第三节 联产品、副产品、等级品的成本计算方法	165
第一节 材料成本核算	36	第八章 成本报表	175
第二节 外购动力费用核算	42	引言	175
第三节 工资费用核算	43	第一节 成本报表的作用和种类	175
第四节 折旧及其他费用核算	46	第二节 成本报表的编制	177
第五节 辅助生产费用核算	49	第九章 成本分析	185
第六节 制造费用核算	61	引言	185
第七节 生产损失核算	66	第一节 成本分析概述	186
第四章 产品成本在完工产品与在产品之间的分配	81		
引言	81		
第一节 在产品核算	82		

第二节	成本计划完成情况分析	188	第一节	成本控制	231
第三节	主要产品单位成本分析	193	第二节	成本考核	238
第十章	成本预测、成本决策和成本计划 ...	202	第十二章	其他行业成本核算	245
引言		202	引言		245
第一节	成本预测	202	第一节	交通运输企业成本核算	245
第二节	成本决策	208	第二节	施工企业成本核算	251
第三节	成本计划	215	第三节	房地产开发企业成本核算	255
第十一章	成本控制和考核	230	第四节	商品流通企业成本核算	257
引言		230	参考文献		263

第一章

总 论

学习目标 通过本章学习,明确成本信息的作用和会计人员的职业道德规范;掌握成本、成本会计的概念以及成本会计的职能,掌握成本会计的对象;理解成本、费用、支出的关系,了解成本会计的任务,明确成本会计工作组织的内容。

引 言

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 20 万元,办公费用 5 万元,支付市有关管理部门罚款 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?本章内容将给你明确的回答。

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。价格决定于成本。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应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。

第一节 财会人员和成本信息的作用

一、企业组织机构中的财会人员

(一) 杜邦公司的财会机构组织^①(图 1.1)

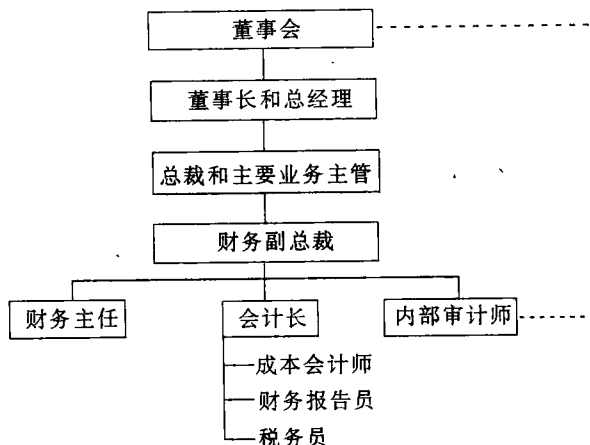


图 1.1 杜邦公司的财会机构组织

1. 财务副总裁

公司中,最高级别的财务人员通常是财务副总裁。他(她)负责整个的会计和财务业务,并且通常是公司中三位最具影响的人员之一(其他两位是总经理和总裁)。

2. 会计长

会计长是公司负责会计事务的高级管理人员,他(她)的工作包括制定计划、制定决策、设计信息系统和激励系统、帮助管理者制定经营决策以及其他事项。

3. 内部审计师

内部审计师隶属于内部审计部门,该部门提供各类咨询和内部审计服务,也帮助外部审计师审计对外报送的财务报告和评价公司的内部控制系统。

内部审计师不是向会计长报告工作,而是向会计长的上级报告工作。因为会计长负责会计系统而内部审计师审计这些系统,如果内部审计师对会计长报告工作,那内部审计师对会计系统的审计工作及其结果会是怎样是显而易见的。内部审计师的独立性程度对审计工作有巨大的影响。杜邦公司的会计组织图中,内部审计部门和董事会之间的虚线表明内部审计师经常直接向董事会报告工作或向由董事组成的审计委员会报告工作。这样就使得内部审计师独立于公司中的任何人——甚至总经理。

4. 成本会计师

成本会计师负责记录、计量、确定和分析成本。成本的记录、计量和确定是成本会计师的基

^① (美)米切尔·马赫. 成本会计. 第5版. 姚海鑫等译. 北京:机械工业出版社,1999.

本工作,但也仅是基础工作。成本会计师的更重要的工作是在于不断地分析经营和成本,以便在降低成本的同时找到改进经营和产品质量的方法。对成本会计师来说,做好成本会计,关键是对企业各个方面有深入的了解和与各有关部门及人员很好地配合,以寻找降低成本的途径。

(二) 跃进汽车集团公司财会机构组织^①(图 1.2)

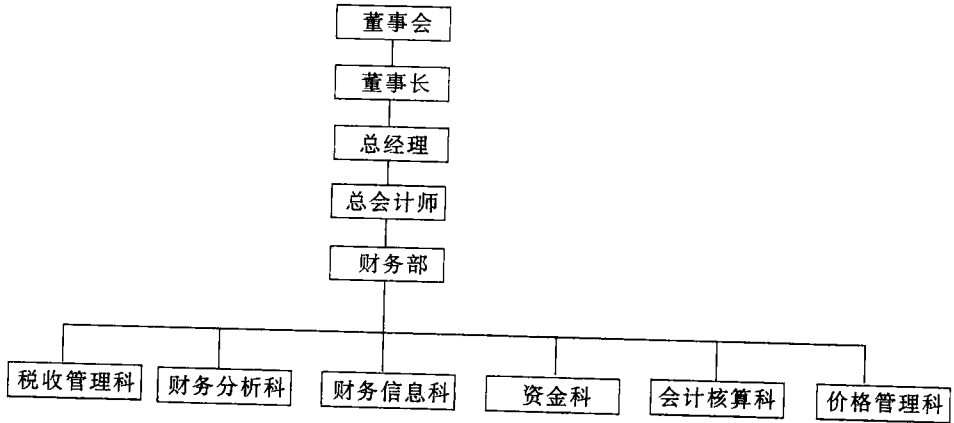


图 1.2 跃进汽车集团公司财会机构组织

各科的主要职责如下:

1. 税收管理科

负责集团的税政管理,协调集团的纳税活动;负责集团的税收筹划、运作,用好用足税收政策;负责集团税收政策的贯彻执行和监督管理;协调集团的纳税进度,负责公司税费的申报、解缴、退库及减免税等业务;负责集团内税收知识、税收法规的业务培训、咨询、指导;负责对所属单位税收报表的汇总、编制、分析和管理工作;负责接待税务机关对公司的税务检查;负责集团税务登记、一般纳税人的鉴定及公司的税务年检;负责公司的发票管理和监督以及公司进出口有关涉税业务的办理等。

2. 财务分析科

负责《会计法》、《会计准则》、《企业会计制度》及国家财会法规制度的贯彻落实;负责集团财务、会计政策和制度的制定与监督管理;负责集团公司对外投资资本保值增值的监督管理;负责对生产经营型子公司年度财务预算的审核,并向公司外派董事提供财务预算审核意见;负责对生产经营型子公司会计报表的审核、财务预算执行情况的分析;归口管理集团公司财务指标体系,定期编制集团公司合并预算、合并会计报表和集团财务指标快报,并进行财务分析;负责对子公司进行资本监管,定期进行财务信息检查,并对其进行财务指导、管理和监督。

3. 财务信息科

负责集团公司财务信息系统的维护;负责集团财务信息化建设的实施;负责对非生产经营型子公司、集团相关企业(单位)的财务管理和财务分析;负责非生产经营型子公司预算、会计报表的审核,预算执行情况的跟踪分析;负责项目预算、核算、决算的控制、执行。

4. 资金科

^① 资料来自跃进汽车集团公司内部资料。

对公司集团内部资金流进行预算和控制;负责资金的筹集;负责与有关金融机构的业务往来,协调与金融部门的关系;处理债权债务;负责资金投向等。

5. 会计核算科

核算集团公司本部的成本费用等各项经济业务,编制集团本部的财务报表,处理日常的会计核算基础工作等。

6. 价格管理科

在价格管理委员会和分管领导的领导下,归口组织管理集团公司的价格工作;对子公司、分公司的价格工作进行监督、指导与管理;组织编制集团公司原材料、辅料、燃料公司内结算价格;确定物资采购价格控制水平;协调、仲裁直属企业、子公司、分公司之间供货及提供劳务、服务的价格;组织指导、监督子公司、分公司编制内部结算价格。

(三) 会计人员的道德问题

企业的经营业绩是通过会计信息体现的,因此会计人员报告的会计信息对企业经理或其他高级管理人员的职业生涯有着重要影响。企业经理人员一般要对实现财务业绩目标负责,如果没有实现这些目标将会对其产生严重的负面影响,甚至会失去职位。因此,当一个企业难以实现其财务业绩目标时,在企业管理当局的压力下,会计人员可能会做出提高业绩报告的选择,如提前确认收入或推迟确认成本等。这样的行为涉及会计人员的道德问题,当然会计人员的道德问题并不局限于此。

作为一名专职会计人员,在工作中可能每天都会面临道德问题。而会计人员个人的道德选择不仅影响自我形象和自我发展,更会影响到广大投资人、债权人以及国家的利益。

为了规范会计工作,国内外许多专业组织或政府制定了会计人员道德准则。如美国管理会计师协会的行为准则中的“道德行为准则”,国际会计师联合会发布的《职业会计师道德守则》,中华人民共和国财政部会计司提出的“会计职业道德规范的主要内容”等。

1. 美国管理会计师协会的“道德行为准则”的规定

(1) 专业能力。管理会计师有责任:① 通过不断地加强知识和技能,以使专业能力保持在一定水平上;② 遵循相关的法律、规则和技术标准来履行专业职责;③ 在相关的和可靠的信息分析之后,编制完整、清晰的报告并提出建议。

(2) 保密。管理会计师有责任:① 禁止未经授权公开在工作中所获取的保密信息,除非法律上要求;② 告诫下属对其工作所获取的信息的保密性予以重视,并监督下属的活动以确保机密不被泄露;③ 禁止利用或变相利用在工作中所获取的保密信息为个人或通过第三者谋取不道德或非法利益。

(3) 诚实可靠。管理会计师有责任:① 避免实际或形式上的利益冲突,并对可能出现冲突的各方进行劝告;② 禁止从事有损于按道德准则履行职责能力的任何活动;③ 拒绝能够影响或看来会影响他们行动的任何礼品、纪念或招待;④ 禁止主动地或被动地破坏组织合法的及道德的目标完成;⑤ 确认并传达妨碍一项业务的可靠判断或成功执行职业的限制或其他约束;⑥ 传达不利以及有利的信息和专业判断或观点;⑦ 禁止从事或支付有损于职业声誉的任何活动。

(4) 客观性。管理会计师有责任:① 公正和客观地传达信息;② 充分揭示所有会影响潜在使用者对所公布的报告、评论和建议的理解的相关信息。

2. 我国会计职业道德规范

我国的《会计法》第三十九条规定:“会计人员应当遵守职业道德,提高业务素质。”

国家财政部《会计职业道德》^①指出:我国会计职业道德规范的主要内容包括“爱岗敬业,诚实守信,廉洁自律,客观公正,坚持准则,提高技能,参与管理和强化服务”八个方面。其基本要求如下:

(1) 爱岗敬业。① 正确认识会计职业,树立爱岗敬业的精神;② 热爱会计工作,敬重会计职业;③ 安心工作,任劳任怨;④ 严肃认真,一丝不苟;⑤ 忠于职守,尽职尽责。

(2) 诚实守信。① 做老实人,说老实话,办老实事,不搞虚假;② 保密守信,不为利益所诱惑;③ 执业谨慎,信誉至上。

(3) 廉洁自律。① 树立正确的人生观和价值观;② 公私分明,不贪不占;③ 遵纪守法,尽职尽责。

(4) 客观公正。① 端正态度;② 依法办事;③ 实事求是,不偏不倚;④ 保持独立性。

(5) 坚持准则。① 熟悉准则;② 遵循准则;③ 坚持准则。

(6) 提高技能。① 具有不断提高会计专业技能的意识和愿望;② 具有勤学苦练的精神和科学的学习方法。

(7) 参与管理。① 努力钻研业务,熟悉财经法规和相关制度,提高业务技能,为参与管理打下坚实基础;② 熟悉服务对象的经营活动和业务流程,使参与管理的决策更具针对性和有效性。

(8) 强化服务。① 强化服务意识;② 提高服务质量。

从以上可以看出,无论是国外管理会计师协会的道德行为准则,还是国内的会计职业道德规范,都明确要求会计人员保持最高的道德行为标准,保持职业生存条件,防止泄露商业秘密,并在工作上保持诚实可靠和客观。

二、成本信息的作用

(一) 成本是制订和选择决策方案的重要依据

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。假定一家饺子店的管理部门正在考虑扩展业务增加新品种,或是在一个不同地区增加新的连锁店。决策的关键是确定哪种选择最有利可图:保持现有规模?在现营业地点扩大经营?或开设新店?

例如,大娘饺子店单一经营饺子业务,每天的营业时间是上午11点到晚上9点。店老板巧珍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。她将此任务交给了主管成本工作的会计万欣。万欣利用他的知识以及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,万欣认为晚上延长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

^① 项怀诚. 会计职业道德. 北京:人民出版社,2003.

变,那么预计的月利润情况如表 1.1 所示。

表 1.1 大娘饺子店月利润表(预计)

项 目	基本营业时间的金额(元)	延长营业时间后的金额(元)	差异(元)
销售收入	100 000	130 000	30 000
成本			
原料	40 000	52 000	12 000
人工	16 000	20 800	4 800
水电费	5 000	6 500	1 500
租金	20 000	20 000	0
折旧	5 000	5 000	0
其他	4 000	4 400	400
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,老板巧珍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。

(二) 成本是业绩评价的重要依据

一个企业会将各种工作责任分派给不同的人员,如将一个分厂安排给一名厂长负责,将一个车间安排给一名车间主任负责,将一个事业部安排给一名部门经理负责等等。这些分厂、车间和事业部等部门从管理会计角度讲叫责任中心,责任中心的负责人对他所管辖部门机构的经营和资源利用负责。责任中心根据它的控制区域和权责范围的大小,一般可分为成本中心、利润中心和投资中心,其中成本中心是基础,因为三个中心的任何一个中心都要进行成本核算。划分责任中心的目的是为了充分调动一切积极因素,使各中心在其职责范围内,恪尽职守,努力工作,并根据业绩评价的优劣进行奖惩。业绩评价的方法一般是将各责任中心的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完全相同,但成本是最重要的,没有成本数据的对比考核,任何中心的业绩评价都是没有实际意义的。

仍以大娘饺子店为例。开始投产时是由巧珍本人管理全部经营业务。但随着业务的发展,她又决定新添鸭血粉丝汤业务。于是雇用了张扬和李丽两名经理分别管理饺子部和鸭血粉丝汤部,巧珍自任总经理监督整个业务营运。每个经理对本部门的收入和成本负责。饺子店的租金、水电费和其他管理成本由两个部门分摊。巧珍对两个部门经理实行年薪制,即每个月发给 1 500

元生活费,年终根据考核后的业绩发给效益工资。下面给出两个部门某个月份的简化利润对比表(见表 1.2)。

表 1.2 部门简化利润对比表
(××年×月份)

项 目	饺子部(元)		鸭血粉丝汤(元)	
	预算数	实际数	预算数	实际数
销售收入	15 000	16 500	15 000	15 800
部门成本				
原料	6 000	6 300	6 000	5 500
人工	2 000	2 200	2 000	2 000
部门成本合计	8 000	8 500	8 000	7 500
部门毛利	7 000	8 000	7 000	8 300

从上表数据看,饺子部销售收入完成预算的程度比鸭血粉丝汤部要好很多,即饺子部完成了预算的 110%,而鸭血粉丝汤部只完成了 105.3%。但从毛利率看,鸭血粉丝汤部完成预算的程度却比饺子部要好,即饺子部完成了 114.3%,鸭血粉丝汤部却完成了 118.6%,所以鸭血粉丝汤部业绩好于饺子部。主要原因是饺子部实际成本比预算高了 6.25%,而鸭血粉丝汤部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,如饺子部应该调查原料使用过程中是否有浪费问题,员工是否有计划外加班的现象,等等。

(三) 成本是制定价格的依据

根据价值规律,产品价格决定于产品的价值。但在产品价值无法直接计算的情况下,只能通过产品成本间接地反映产品价值水平,所以,成本是制定价格的依据。

第二节 成本会计对象

一、成本会计的对象

成本是资源的一种耗费。成本作为资源的耗费在现实生活中是无处不在,无日不在发生的。作为自然人,我们在日常工作和生活中,为了生存、学习和发展等,要购买许多不同的物品,如衣服、食品、书籍等等,每件物品的支付额即价格,计量了我们为得到这些物品而必需的付出;作为会计主体,为完成一定的任务,达到特定的目的,不仅要购买大量的各种各样的物品,还要发生其他的各种支出。譬如国家机关为实现其政府职能,学校为完成教学任务,科研单位为取得科研成果,物质生产部门为生产物质产品等,既要发生必要的购买物品的支出,还要雇佣劳动者发生人力耗费支出和其他的财力支出。这些人力、物力和财力的耗费,用货币形式把它表现出来,会计

上称为成本。

成本遍及各行各业的各项活动,但这并不意味着所有活动的成本都需要通过会计来核算和考核。是否需要通过会计来核算和考核成本,是由活动的特点和管理需要决定的。国家机关和全额预算的事业单位在发挥其职能作用的过程中,虽然也发生耗费,即发生成本,但这种成本不是靠自己创造的财富来补偿,而是依靠国家财政预算拨款来补偿的,因而,在管理上并不要求会计核算其成本并进行考核,仅仅是通过预算或计划来约束。物质生产经营部门以及实行企业化管理的事业单位,是实行独立核算、自收自支、自负盈亏的经济实体,它们从事经济活动所发生的耗费必须通过实现的收入来补偿,而且在补偿后能有盈余,以保证经济活动的持续进行。这就要求或迫使它们必须对发生的耗费进行核算,以确定补偿耗费的标准和尺度,同时还要对其进行考核,保证以收抵支,且有盈余。成本会计所要研究的成本主要是这类企事业单位所发生的成本,特别是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本。

物质生产部门制造产品的过程同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程。产品生产所耗费的物化劳动和活劳动的总和构成产品的社会生产耗费。产品的社会生产耗费构成产品的价值。产品的价值无论在何种生产方式下都是由三个部分组成,即物化劳动的转移价值、活劳动中劳动者为自己创造的价值以及劳动者为社会创造的价值。但这个价值中属于企业产品生产成本价值的仅是物化劳动的转移价值和活劳动中劳动者为自己创造的价值,也就是我们通常所说的产品成本。正如卡尔·马克思在《资本论》中指出的:“按照资本主义方式生产的每一个商品的价值,用公式表示,是 $W = C + V + M$ 。如果我们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生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值……商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价值和所耗用的劳动价格部分,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。”^①

完整理解产品成本概念必须从耗费和补偿两个角度去考察。从耗费角度看,产品成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $C + V$ 部分,这是产品成本最基本的经济内涵;从补偿角度看,产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,即成本价格,它是产品成本最直接的表现形式。所以,产品成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

在正常情况下,生产者的生产经营活动是不间断进行的,投入产出也就持续不断。但根据会计期间的要求,产品成本的计算并不可能等到全部生产活动结束之后才进行。这样,由于受期初、期末在产品以及预提和待摊等费用的影响,产品成本中就包含了跨期的生产耗费,从而使产品生产者在一定时期的生产耗费并不等于其同一时期的产品成本。只有按照会计分期假设和权责发生制原则要求所确定的应当归属于一定种类和数量产品的生产耗费,即对象化的生产耗费,才构成产品成本。为此,通常将产品成本定义为: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。国家财政部制定的《企业会计制度》则定义为:成本是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

成本会计对象指的是成本会计核算和监督的内容。由于成本会计研究的主要是物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品生产成本,所以,成本会计核算和监督的内容也主要是指产品

^① 马克思恩格斯全集·第25卷,北京:人民出版社,1974