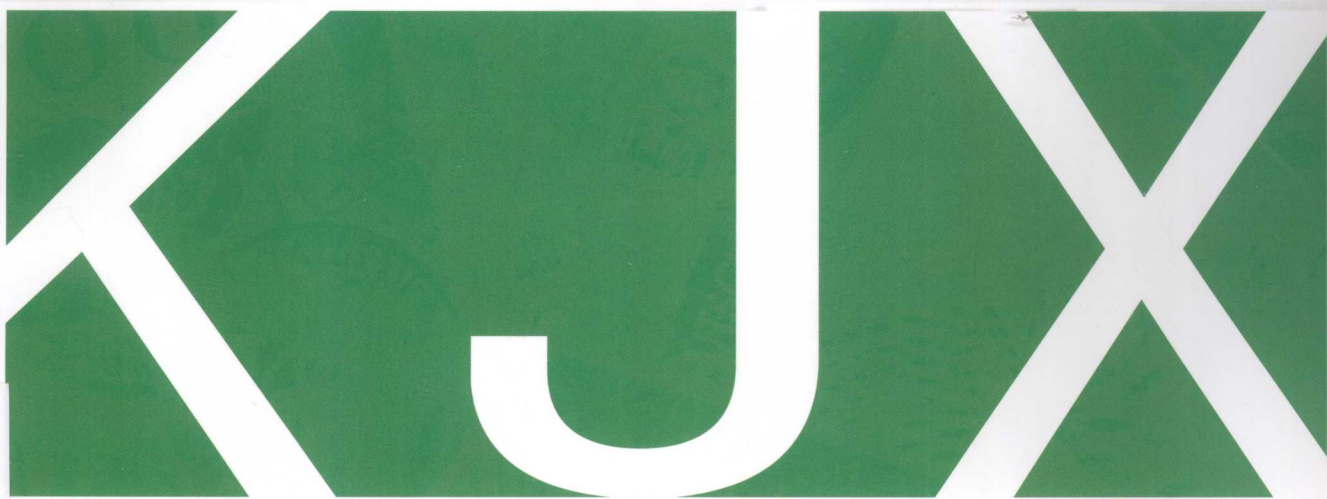




21世纪高等学校会计学专业规划教材

成本会计学



(第2版)

◀ 胥兴军 杨洛新 主编 ▶



武汉理工大学出版社
WUTP Wuhan University of Technology Press

013029382

F234.2-43
35-2

21世纪高等学校会计学专业规划教材

成本会计学

(第2版)

主 编 胥兴军 杨洛新
副主编 陈永华 于白雨
吴久蓉 王 婕



武汉理工大学出版社

WUTP Wuhan University of Technology Press



北航

C1638276

F234.2-43

35-2

内 容 提 要

本书内容分为四大部分,第一部分为成本的内涵,成本会计的对象、职能和任务,成本会计工作的组织,成本核算的要求和一般程序等成本会计的基本理论和知识;第二部分以生产性企业的经营活动为主线,阐述各项费用要素,辅助生产、制造费用和废品损失的归集与分配,产品成本在完工产品与在产品之间的分配,以及品种法、分批法和分步法等产品成本计算的基本理论与方法;第三部分结合企业财务成本管理的要求和特点,介绍分类法、定额法、标准成本法和作业成本法,以及商品流通、农业、施工和运输等其他行业企业成本计算和管理的基本方法;第四部分为成本报表及其编制、成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制与考核等成本管理方面的基本理论和知识。

本书既可作为高等学校财务与会计专业本、专科的学习用书,也可作为广大财务与会计工作者的学习参考书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/胥兴军,杨洛新主编. —2版. —武汉:武汉理工大学出版社,2013.1
(21世纪高等学校会计学专业规划教材)
ISBN 978-7-5629-3467-7

I. ①成… II. ①胥… ②杨… III. ①成本会计 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 006869 号

项目负责:崔庆喜(027-87523138)

责任编辑:雷 蕾

责任校对:向玉露

装帧设计:吴 极

出版发行:武汉理工大学出版社

网 址:<http://www.techbook.com.cn>

地 址:武汉市洪山区珞狮路 122 号

邮 编:430070

印 刷:武汉理工大印刷厂

经 销:各地新华书店

开 本:787×1092 1/16

印 张:17.5

插 页:1

字 数:437 千字

版 次:2007 年 2 月第 1 版 2013 年 1 月第 2 版

印 次:2013 年 1 月第 2 版第 1 次印刷 总第 3 次印刷

印 数:8001—11000 册

定 价:28.00 元

凡使用本教材的教师,可通过 E-mail 索取教学参考资料。

E-mail: wutpcqx@163.com wutpcqx@tom.com

本社购书热线电话:027-87785758 87515778 87515848 87165708(传真)

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请向出版社发行部调换。

· 版权所有 盗版必究 ·

21 世纪高等学校会计学专业规划教材

出版说明

本系列教材以 2006 年国家财政部发布的 39 项企业会计准则、48 项注册会计师审计准则和新颁布的《企业会计准则——应用指南》为依据编写,内容力求简练、通俗易懂,并力求突出本系列教材“新颖、精练、实用”的特色。每章内容均包括正文、本章小结、中英文对照专业名词、思考与练习、案例或实训题等。

本系列教材配有电子教案和习题参考答案等教学参考资料,供教师教学使用。凡使用本教材的教师,可通过 E-mail 索取教学资料。

参加本系列教材编写的人员主要有中南财经政法大学、武汉理工大学、哈尔滨工业大学、西南大学、中国地质大学、广州大学、武汉纺织大学、中原工学院、武汉工业学院、山东交通学院、西南科技大学、山东建筑大学、西安科技大学、太原科技大学、西南林业大学、江汉大学、河南理工大学、福建师范大学、山西农业大学、洛阳理工学院等国内 20 多所高校相关院系的会计、财务和审计专业的骨干教师。

本系列教材主要适用于高等学校会计、财务、审计专业以及其他相关专业教学使用,也可供财会人员培训和自学使用。

21 世纪高等学校会计学专业规划教材编委会

2007 年 1 月

21 世纪高等学校会计学专业规划教材

编委会名单

主 任:

罗 飞

副主任(按姓氏笔画排序):

王福胜 张友棠 张龙平 彭 珏 韩传模

委 员(按姓氏笔画排序):

王 静 王珍义 王新红 王筱萍 孙世荣 李淑平 邹德琪 张立华
张楚堂 郝玉贵 钟新桥 高文进 高玉香 夏明会 蒋 葵 程明娥

秘书长(总责任编辑):

崔庆喜

第2版前言

本书自2007年2月出版以来,得到了广大读者的欢迎和认可,多次重印。根据广大读者反馈的宝贵意见,并结合我国会计实践的发展和变化,我们组织有关教师对初版教材进行了修订。

第2版教材在保留初版教材风格、特点和结构框架的基础上,主要做了以下修改:一是结合教学的实际情况,对第四章和第五章做了全面修改;二是对有关章节的“思考与练习”进行修改或重写,以方便教师组织教学;三是对初版教材内容尤其是数据和图表进行了全面校核,对其中的不妥和疏漏之处进行了订正。

本书包括十章,可分为四个部分。第一部分为第一章和第二章,系统地阐述了成本的内涵,成本会计的对象、职能和任务,成本会计工作的组织,成本核算的要求和一般程序等成本会计的基本理论和基本知识;第二部分为第三章至第五章,主要以生产性企业的生产经营活动为线索,阐述原材料、职工薪酬等费用要素的分配,辅助生产、制造费用和废品损失的归集与分配,产品成本在完工产品与在产品之间的分配,以及品种法、分批法、分步法等产品成本计算的基本方法;第三部分为第六章至第八章,结合各种不同企业财务成本管理的特点和要求,介绍了分类法、定额法和标准成本法等产品成本计算的辅助方法和作业成本法,以及商品流通企业、农业企业、施工企业和运输企业等其他行业企业成本计算的特点和方法;第四部分为第九章和第十章,从广义的成本会计的角度介绍了成本报表及其编制、成本分析、成本预测、成本决策和成本计划、成本控制与考核等成本管理方面的基本内容和方法。

第2版教材主要具有以下特点:

1. 全书内容按照基本理论→成本核算的基本内容与方法→成本核算基本方法的改进:与管理相结合的成本核算方法→广义成本会计的内容:成本管理的逻辑结构进行安排,层层推进、深入浅出,便于根据教学实际进行内容的扩展、补充与删减,合理安排与组织教学。

2. 理论密切联系实际。书中所应用的案例及其分析,主要来自于企业成本核算与管理实践。

3. 体现政府的最新改革措施。2006年新推出的企业会计准则及其应用指南和独立审计准则体系,最近修订的《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国证券法》,以及对税法和其他经济法规所进行的修订,都在书中得到了具体反映。

4. 基于“成本会计是财务会计与管理会计的结合”的理念,对书中与财务会计核算和成本管理直接相关的部分内容进行了精心安排,便于在教学过程中更好地处理三者之间的关系,使各门课程相互衔接、相互融合,帮助学生从“会计学科知识体系”的高度,更为全面、深入地学习和理解会计专业知识。

5. 既注重成本计算方法的通用性,以生产经营过程最为典型的工业企业为例,对成本核算的理论和各种基本方法进行了全面、系统的阐述;同时又考虑到成本核算与管理的特殊性,以及企业经营决策和成本控制对成本信息的多方面需要,对商品流通企业、农业企业、施工企业和运输企业等其他行业企业的成本核算的特点与方法,对分类法、定额法和标准成本法等产品成本计算的辅助方法和作业成本法进行了概括性的介绍;还考虑到成本会计与管理会计、财

务成本管理课程之间的衔接关系,简要阐述了成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制与考核等成本管理方面的基本内容和方法。

此外,每章均附有本章小结、中英文对照专业名词、思考与练习,并配有电子课件、练习答案和模拟试卷,供教师参考使用。

本书由西南科技大学、武汉理工大学、武汉工业学院、山东建筑大学、河南理工大学和洛阳理工学院等院校担任成本会计学课程教学的专业教师共同编写。参加第2版教材编写的人员及分工为:第一章:杨洛新;第二章:胥兴军;第三章:陈永华;第四章:杨月莲、吴久蓉;第五章:周玮;第六章:于白雨;第七章:王婕;第八章、第九章:陈秀芳;第十章:郭亚辉。第2版教材的统稿工作由胥兴军和陈永华承担。

在本书的编写过程中,我们参考、吸收了有关专著、教材、论文中的观点和资料,在此谨向有关作者表示诚挚的谢意!

本书适合于高等学校会计学、审计学、财务管理学专业和其他经济管理类专业的本科和专科教学,也可作为企业财务会计人员的参考读物。

由于学识水平所限,加上时间仓促,第2版教材仍难免存在不足甚至是错漏之处,恳请专家和读者批评指正。

编 者

2012年10月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本的经济内涵	(1)
第二节 成本会计的对象、职能和任务	(6)
第三节 成本会计工作的组织	(14)
本章小结	(19)
中英文对照专业名词	(19)
思考与练习	(20)
第二章 制造业成本核算的要求和一般程序	(22)
第一节 制造业成本核算的要求	(22)
第二节 制造业成本核算的一般程序	(27)
本章小结	(32)
中英文对照专业名词	(32)
思考与练习	(32)
第三章 费用要素的归集与分配	(34)
第一节 费用要素分配概述	(34)
第二节 原材料费用的归集与分配	(35)
第三节 动力费用的归集与分配	(41)
第四节 职工薪酬费用的归集与分配	(43)
第五节 其他费用要素的分配	(47)
本章小结	(52)
中英文对照专业名词	(53)
思考与练习	(53)
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集与分配	(54)
第一节 跨期分摊费用的归集与分配	(54)
第二节 辅助生产费用的归集与分配	(58)
第三节 制造费用的归集与分配	(73)
第四节 废品损失的归集与分配	(80)
第五节 产品成本在完工产品与在产品之间的分配	(86)
本章小结	(99)
中英文对照专业名词	(99)

思考与练习	(100)
第五章 产品成本计算的基本方法	(103)
第一节 生产类型和产品成本计算方法的关系	(103)
第二节 品种法	(106)
第三节 分批法	(116)
第四节 分步法	(122)
本章小结	(135)
中英文对照专业名词	(135)
思考与练习	(135)
第六章 产品成本计算的辅助方法	(145)
第一节 分类法	(145)
第二节 定额法	(148)
第三节 标准成本法	(156)
本章小结	(162)
中英文对照专业名词	(163)
思考与练习	(163)
第七章 其他行业成本计算方法	(165)
第一节 商品流通企业成本计算	(165)
第二节 农业企业成本计算	(171)
第三节 施工企业成本计算	(175)
第四节 运输企业成本计算	(185)
本章小结	(201)
中英文对照专业名词	(202)
思考与练习	(202)
第八章 作业成本法	(206)
第一节 作业成本法概述	(206)
第二节 作业成本法的计算程序及其应用	(209)
第三节 作业成本法的评价及改进	(217)
本章小结	(220)
中英文对照专业名词	(220)
思考与练习	(220)
第九章 成本报表的编制和分析	(223)
第一节 成本报表及其编制	(223)
第二节 成本报表分析	(232)

本章小结·····	(246)
中英文对照专业名词·····	(246)
思考与练习·····	(246)
第十章 成本管理	(250)
第一节 成本预测·····	(250)
第二节 成本决策·····	(254)
第三节 成本计划·····	(257)
第四节 成本控制·····	(262)
第五节 成本考核·····	(264)
本章小结·····	(268)
中英文对照专业名词·····	(268)
思考与练习·····	(268)
参考文献	(270)

第一章 总 论

成本是一个随着社会经济的发展而发展的经济范畴。在当今社会经济生活中,成本这一概念得到了极为广泛的运用。但在成本这一概念被运用于不同的领域时,其内涵并不完全相同。本章将在剖析成本的经济内涵及其作用,并对一些基本的成本概念进行分析的基础上,阐述成本会计的对象、职能、任务和成本会计工作组织方面的基本理论和知识。

第一节 成本的经济内涵

一、成本的概念

成本是现代社会经济生活中人们所经常碰到并广泛使用的一个概念。对于成本的意义,应在明确其一般含义和经济学意义的基础上,重点把握其在会计学上的含义。

(一)成本的一般含义

人们在日常生活中说到“成本”,其中的“成”,可以是指“自己已经或期望得到的东西”,如成功、成果、成绩、成就、待遇、地位、报酬或收入,还可以是感情、友谊、目标,等等;其中的“本”则是指本钱或本金,即自己为取得上述“东西”所付出的代价。因此,成本的一般含义,是指人们为获得某一特定的期望而付出的本钱或代价。可见,成本这一范畴有着三个基本要点:

(1)成本与某一特定的目的(成功或收益)相联系和对应。离开了这一特定的目的,自然也就不存在所谓的“成本”。其中,与成本相对应的特定目的,也就是成本对象。若计算其成本,则成为“成本计算对象”。

(2)成本是人们为达到特定目的而付出的代价。为此,人们通常要将成本与其所带来的特定利益加以比较,进而对其效率做出评价。因此,成本也是评价活动效率的一个重要标准。

(3)成本有着广阔的外延。除了人们所熟知的生产成本之外,它不仅可以运用于当今社会经济活动中的全部领域和环节,如劳务与服务成本、工程成本、开发成本、资产成本、资金成本、质量成本、环保成本等,同样也可以用于社会经济活动以外的政治、军事、文化、社交等各种领域。“天下没有免费的午餐”,人们为达到任何目的而进行的任何活动都是要付出代价的,这种代价,也就是一般意义上的成本,即广义的成本。

(二)成本在经济学中的含义

在当今社会,成本的范畴被运用最为广泛的是经济学和管理学领域。

马克思在《资本论》一书中首次系统阐述了成本的经济学含义:“按照资本主义方式生产的每一件商品 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 m ,那么,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费掉的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”(《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第30页)“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”(出处同上)。在这里,马克思称为商品的“成本价格”的那部分价值,指的就是商品成本。

社会主义市场经济虽然与资本主义市场经济有着本质区别,但作为商品货币经济,商品、

价值、成本、利润等经济范畴是其共同的客观存在。社会主义企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标也是向社会提供商品,满足社会需要,并以所取得的销售收入抵偿自己在生产经营中所支出的各种劳动耗费,取得盈利。因此,在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三个部分组成:①已耗费的生产资料转移的价值(c);②劳动者为自己劳动所创造的价值(v);③劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲,上述的前两部分即 $c+v$,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本。可见,经济学中的成本有以下几方面的特征:

(1)成本及其与之相对应的“目的”,都属于与商品货币经济相联系的价值范畴。更具体地说,在经济学中,引发人们投入成本的动因或目标,是获取价值;人们的成本投入过程,为经济活动的过程,也是价值运动的过程。

(2)成本是构成商品价值的基本组成部分,是以价值形式表现的商品生产过程中的资源耗费数量,包括已耗费的生产资料转移的价值(c)(它主要以折旧费、材料费用等具体形式存在)和劳动者为自己劳动所创造的价值(v)(它主要以工资、奖金、福利费用等具体的薪酬形式支付)。

(3)成本是一种价值耗费或牺牲。成本的投入,属于投入主体所拥有或支配的价值的耗费或牺牲。人们投入成本的目的是为了获得更大或更多的价值。成本作为一种价值,它可以有着一些不同的具体形态,如货币资金、有价证券、材料物资、商品产品、劳务服务等,但它们都是一般人类劳动,即价值或资本化了的价值的不同具体表现形式;成本作为一种价值的牺牲或耗费,是经济资源的流出或消耗,这完全是针对成本计算的主体和客体而言的。从更广的含义看,成本也包括经济主体为达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值,在经营决策中所用的机会成本就是指这种含义的成本。

(4)成本具有补偿的性质。对于生产经营主体而言,成本是他们为保证生产经营活动的顺利进行,而必须从销售收入中得到补偿的价值。企业所取得的收入大于其成本,是商品货币经济条件下的企业,以至整个社会得以发展的基本条件。

综上所述,从经济学的角度可以对成本定义如下:成本是一定的经济主体为实现价值增值的目的,在经济活动中所耗费的价值,包括生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值总和。

(三)成本在管理和会计学中的含义

会计学是管理学的一个分支。会计学中的成本,除完全传承了经济学中“成本是一种价值的牺牲或耗费”等特征外,同时还具有一些新的特点:

(1)成本是可以货币计量的。成本在本质上属于一个效益指标。经济效益的高低和大小,只能通过货币价值形式来表现和反映,因而会计学上的成本必须是可以货币计量的价值耗费,否则就不能纳入会计学中成本的范围。同时,货币计量也是会计学中的一个基本假定。

(2)成本与成本会计主体所要达到的特定目的相对应。会计主体所追求或要达到的某一特定目的,即为成本对象,亦称成本计算对象,是会计对象的具体化。它是会计主体从事经济活动所追求的具体目标,也是经济主体所要进行效益评价的客体。在现实经济生活中,企业购进的材料、生产的产品、经营的商品、提供的劳务、筹集的资金、投资的证券等,都可以是其经济活动所追求的具体目标,也都可以作为成本的计算对象。成本只能是某一具体成本计算对象的成本,离开了具体的成本对象,即使是可以用货币计量的价值耗费,也只能是费用、是损失,

但不是会计学意义上的成本。

为此,美国会计学会与标准委员会将成本定义为:成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)、用货币测定的价值牺牲。

(3)成本的内容和范围与管理上的要求相适应。市场经济中的企业分属于各种不同的行业,不同行业的企业经济活动以及成本的内容并不完全相同。同时,成本所包括的内容,不仅仅取决于经济主体经济活动的具体内容和成本计算对象,还必须遵守国家的相关法规,并与管理上的要求相适应。比如,政府出于宏观经济管理的需要,会对一定成本计算对象的财务成本范围以及计算方法做出法律上的统一规范;企业会因为某些特殊的管理需要,在财务会计的范围之外计算或考核某些特别项目的成本。因此,管理会计中所使用的成本概念,如变动成本、固定成本、目标成本、边际成本、机会成本等,均有着其特殊的内涵、内容与特点。

综上所述,可将会计学意义上的成本定义如下:成本是指根据管理的要求所确定的与特定成本对象相对应的,可以用货币计量的,已经付出或可能付出的价值。

本书主要以制造业为主线,阐述成本的内容、核算、管理与控制等方面的知识。

二、成本的作用

在经济管理工作中,成本有着重要的作用。主要表现在以下几个方面:

(一)成本是补偿生产耗费的价值尺度

从整个社会的角度而言,社会要存在、要发展,就不会停止消费,从而也不能停止生产。为了保证社会再生产的不断进行,就必须补偿在生产过程中所发生的耗费。成本是维持社会简单再生产的价值补偿标准,如果一个社会所投入生产的价值低于其成本标准,则社会生产就只能在萎缩的条件下进行,就会出现倒退;如果一个社会所投入生产的价值高于其成本标准,则社会生产就不仅能够保证简单再生产的需要,还能实现扩大再生产。在简单再生产的基础上进行扩大再生产,是社会再生产的本质特征之一。

站在一个企业的角度而言,成本是企业能够维持生产经营活动在原有规模之上顺利进行的资金补偿最低限度。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业的经营就会萎缩,或是出现经营的资金短缺。

(二)成本是企业实现盈利的天然界线

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,追求盈利乃是其天性。企业一定时期的经营成果主要是其销售收入,它是补偿企业的生产耗费,实现盈利的基本来源。从经济学的意义上而言,企业盈利实际上也就是其销售收入与其成本之间的差额。因此,成本是企业区分生产经营中的耗费与所获得盈利的分水岭。企业销售收入超过其经营成本(此处为全部成本)的差额,就是企业盈利,超过越多,盈利越大。反之,则是企业亏损。从这一意义上而言,成本的高低,决定着企业的生死存亡。

(三)成本是反映经济管理质量的综合性指标

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通过成本指标得到反映。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、原材料消耗的节约与浪费、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、销各个环节的工作是否衔接协调等,都可以通过相关的成本指标直接或间接地反映出来。

(四)成本是制定产品价格的基本依据

根据马克思主义的劳动价值学说,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,并通过成本间接、相对地掌握产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的基本依据。

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、企业的经营战略等等。所以产品成本只是制定产品价格所必须考虑的一项因素。在这里应该强调指出的是,成本作为产品定价基本依据的重要意义在于,如果企业不想亏损,要实现持续经营,成本是其产品价格的最低界线。

(五)成本是企业决策的必要信息

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是市场经济对企业的客观要求。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,成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为,在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈亏与盈利的多少。同时,较低的成本还可以使企业在市场竞争中处于有利的地位。

(六)成本是经营管理的重要内容

成本既然是综合反映企业工作质量的指标,因而企业可以通过对成本的分析、计划、控制、监督和考核等来促使企业及其企业内部单位加强经济核算,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以及企业内部各单位成本计划指标,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。

三、成本的分类

人们要进行生产经营活动或达到一定的目的,就必然要耗费一定的资源(人力、物力和财力),即必然要发生成本。随着社会经济的高速发展,成本作为直接与商品货币经济相联系的价值范畴,今天已被人们广泛地运用于经济管理的各个不同领域。与前面所述的理论成本相比,被运用于各个不同经济管理领域的成本概念,其内涵和外延都有很大不同。为了正确地认识成本的内涵,有效地发挥其作用,有必要按照一定的标准对成本进行分类。成本一般包括以下一些类别。

(一)理论成本和现实成本

理论成本是基于经济学或管理学的一般意义而对成本所进行的理论抽象。如马克思政治经济学成本理论中的 $c+v$,就是一种理论成本。有时,理论成本也表示在正常生产、合理经营条件下的某种产品的社会平均成本。它是一种广义的成本。

现实成本也称为应用成本或制度成本,是理论成本的具体化,是基于某种成本理论,以正常生产经营条件为前提,按照现行制度规定的成本开支范围,根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造的应纳入成本范围的那部分价值的货币表现所计算确定的成本。会计学意义上的各种成本概念,如单位成本和总成本、制造成本和期间成本等,一般属于现实意义上的成本。

在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值,如财产保险费等,

以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入成本。上述废品损失、停工损失等损失性支出,从实质上看,并不是产品的生产性耗费,也不形成产品价值,按其性质并不属于成本的范围,只是考虑到经济核算的要求,才将其计入成本,使之得到必要的补偿。可见,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。

当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离,必须严格限制;否则,成本的计算也就失去了其严肃性和科学性。

(二)生产成本、劳务成本和其他各行各业的成本

这是按照企业经营活动所形成和提供的“商品”的性质不同而对成本进行的分类。生产成本(Production Cost)一般是指制造加工型的企业从事产品生产所发生的成本;劳务成本是指生产性企业以外的企业所提供的劳务或服务的成本。相似的还有建筑成本、运输成本、商品销售成本等其他各行各业的“产品”成本。显然,各不同行业的企业,其作为成本核算对象的经济业务在性质上存在很大区别,其成本会计也各有特点。

(三)社会成本和个别成本

社会成本是一种理论成本,亦称社会平均成本(Cost That Is on An Average Socially Necessary),是在正常生产、合理经营条件下生产某种产品的社会平均成本。

个别成本(Component/Individual Cost)则是社会成本的对称,也称为企业成本,是一个企业在其具体的生产经营条件下生产某种产品的成本。企业在生产一种产品时,若其个别成本低于社会平均成本,就能在市场竞争中处于优势地位,并获得超额利润;反之,企业在市场竞争中便处于劣势地位,出现亏损,甚至于被市场所淘汰。

(四)完全成本、制造成本、期间成本

完全成本(Full Cost)是指将企业发生的全部生产、管理和财务费用计入产品成本而计算出来的成本,也称为全部成本和吸收成本。它通常是采用“完全成本法”所计算出来的。

制造成本(Manufacturing Cost)是指只将企业发生的全部生产费用计入产品成本而计算出来的成本。它通常是采用“制造成本法”所计算出来的。在制造成本法中,管理费用和财务费用被作为期间费用处理,不计入产品成本。

期间成本(Period Cost)即期间费用,包括管理费用、财务费用和销售费用。

(五)总成本和单位成本

总成本(Gross Cost)即成本之总和。对于产品的生产成本而言,它又可以有着四个不同层次的含义。其一是指企业在一定时期内所发生的总成本,包括制造成本和期间成本;其二是指企业在一定时期内所生产的某一批次产品的总成本,包括其全部制造成本和所应负担的期间成本;其三是指企业在一定时期内所生产的某一批次产品的总的制造成本,不包括其所应负担的期间成本;其四是指企业在一定时期内生产某种产品的单位总成本,包括其单位制造成本和所应负担的期间成本。

单位成本(Unit Cost)是相对于总成本而言的,是指企业生产每一单位(如件、吨、立方米等)产品的成本,它一般是用所对应的总成本除以总产量之商。单位成本可以按时期或是产品批次分别计算。单位成本也可分别计算其单位总成本和单位制造成本。

(六)预计成本、实际成本和重置成本

预计成本(Predetermined Cost)是指在生产经营活动开始之前或是进行过程之中,按照某种依据所预先确定的成本。预计成本可以有着一些不同的表现形式,计划成本(Plan Cost)是

其最基本的表现形式。计划成本是企业生产经营活动开始之前的期(年/季/月)初,根据有关的各项平均先进定额和费用控制目标,以及其他相关资料所计算出来的,并作为成本控制依据的一种预计成本。

实际成本(Actual Cost)又称历史成本(History Cost)或报告成本,是针对某一成本计算对象,根据报告期实际发生的生产费用所计算出的成本。

重置成本(Cost of Reproduction),则是指按照现行市场价格购买目前所持有的某项资产所需支付的成本。企业在进行经营决策时必须认真考虑重置成本。

(七)直接成本和间接成本

直接成本(Direct Cost)和间接成本(Overhead Cost)通常被称为直接费用和间接费用。直接成本是指与企业所生产的某种(类/批)产品(劳务/作业)存在直接关系,并便于直接计入其成本的费用;间接成本是指与企业某一特定的成本计算对象不存在直接关系,只存在间接关系或是共同关系,因而不能或是不便于直接计入该种(类/批)产品(劳务/作业)成本,只能在归集后分配计入各相关产品(劳务/作业)成本的费用。

此外,在将成本范畴运用于经济管理的过程中,还产生了一些其他的重要成本范畴,主要有固定成本、变动成本和混合成本,有关成本(Relevant Cost)和无关成本(Irrelevant Cost),标准成本(Standard Cost)、定额成本(Constant Cost)和目标成本(Target Cost),可控成本(Controllable Cost)和不可控成本(Non-controllable Cost),以及质量成本(Quality Cost)、清理成本(Clean up Cost)、营业成本(Operating Cost)、边际成本(Marginal Cost)、机会成本(Opportunity Cost)、沉没成本(Sinking Cost)、责任成本(Responsibility Cost),等等。

其中,固定成本、变动成本和混合成本是对成本按其性态所进行的分类,这一分类,在管理学以及企业管理的实践中得到了极为广泛的运用。成本的性态,是指成本额的变动与产销量之间的依存关系。固定成本是指在一定产销量范围内与产量的增减变化没有直接联系的成本费用;变动成本则是指在相关范围内,其成本额随着产量的增减变动而呈比例变动的成本费用;混合成本也称半变动成本,是指其成本额虽然受产量变动的影响,但是其变动的幅度并不同产量的变动保持严格比例的成本费用。由于半变动成本同时具有变动成本和固定成本的特征,很难适应经营管理上的多方面需要,因此,在进行成本性态分析时,一般采用科学的方法对其进行加工和处理,将其中的固定成本和变动成本加以分解,从而把全部发生的成本最终归属为变动成本和固定成本两大类。对成本按性态分类,便于利用成本资料进行预测和决策,有利于进行成本控制和成本差异原因的分析。

第二节 成本会计的对象、职能和任务

一般来说,成本会计是以成本为对象的会计,但有狭义与广义之分。狭义的成本会计主要是指成本核算,即按照一定的程序、标准和方法,对企业发生的各种费用进行归集和分配,计算出成本计算对象的总成本和单位成本的程序和方法。广义的成本会计不但包括成本核算,而且包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本工作业绩考核与评价等方面的内容。由于成本预测、成本决策、成本控制和考核与评价等方面的内容通常在管理会计和财务管理等书中均有较为系统的介绍,因而本书主要是阐述狭义的成本会计的内容与方法。

一、成本会计的产生与发展

(一)成本会计的产生

成本会计是随着商品货币经济的产生和发展而从传统会计中分离出来的一个会计分支。

成本会计的萌芽产生于以简单协作为特征的资本主义工场手工业时期。与纯粹的个体劳动相比,工场手工业对生产过程的管理提出了新的要求,资本家为了获取更多的剩余价值,更加注意对生产过程中的消耗和支出进行核算,因此生产成本核算就被提上了议事日程。16世纪初意大利银行家梅迪奇与其合伙人办的毛纺织厂所采用的工业簿记中开设了纺织品账户,用于计算纺织品成本,并将设备的原始成本分期转销为费用。16世纪中期,法国人普拉廷在荷兰创办的印刷厂为所印刷的每一本书设立一个账户,记录为印刷该书而耗费的纸张、支付的工资和其他费用,待书本印刷结束,账户中所归集的全部费用就是该书的全部印刷成本。当时在工业簿记中所进行的简单成本计算,是成本会计的原始形态,该时期也是成本会计的萌芽时期。

后来,随着商品经济和机器化大工业生产的不断发展,企业生产经营规模不断扩大,商品交易活动日趋复杂,成本计算越来越受到重视,并逐步得到完善。但在很长的一段历史时期中,仍然未形成系统成熟的成本核算体系。

直到近代,随着股份公司的频频涌现,要求采用完整的会计方法进行成本核算,成本会计才逐步从传统会计中分离出来,并发展成为会计学科体系中一个与财务会计和管理会计相鼎立的独立分支。19世纪英国工业革命的浪潮,使企业数量日益增多,规模逐渐扩大,企业之间竞争加剧,股份公司这一新的企业组织形式应运而生并大量涌现。显然,对于这种由不同的股东投资兴办,且可能存在所有权与经营权相分离情况的股份公司而言,采用完整的会计方法对企业的财务与成本进行核算,并及时向股东提交会计报告就显得特别重要,这促使会计人员逐步把成本记录和计算与复式记账科目设置紧密地结合起来,实现成本记录与会计账簿的一体化,从而也就产生了成本会计。成本会计产生之后,迅速扩展到欧洲的其他国家和美国。

(二)成本会计的发展

成本会计产生后,至今为止,经历了以下几个发展阶段:

1. 原始的成本会计阶段(1880—1920年)

起源于英国原始成本会计,实质上是一种汇集生产成本的制度,主要是用来计算和确定产品的生产成本和销售成本。在这一期间,英国会计学家设计出了订单成本计算和分步成本计算的方法(当时应用的范围只限于工业企业),后来传往美国及其他国家。

2. 近代成本会计阶段(1921—1950年)

近代的成本会计,以美国会计学家提出了标准成本会计制度为标志。在原有的成本积聚的基础上,成本会计增加了“管理上的成本控制与分析”的新职能。在这一阶段,成本会计不再仅仅是计算和确定产品的生产成本和销售成本,还要事先制订成本标准,并据以进行日常的成本控制与定期的成本分析。正因为成本会计扩大了管理职能,于是应用的范围也从原来的工业企业扩展到商业企业、公用事业以及其他服务性行业。

特别值得指出的是,在这一阶段,作为管理科学之父的泰勒的科学管理思想,对成本会计的发展起到了重要的促进作用。

3. 现代成本会计阶段(1951年至今)

如前所述,在今天成本的定义已不再仅仅局限于产品成本的范畴,成本会计的外延已远远超出了成本核算的范围。对此这里不再赘述。

(三)成本会计发展的新趋势

现代成本会计的发展,主要表现出以下一些趋势:

1. 成本会计与管理会计的结合越来越紧密

现代成本会计的对象与内容,主要根据成本管理的目的和要求来确定,对成本信息的不同需求,形成了各种各样的组合成本。同时人们对成本会计的认识也日趋深化,形成了多元化的成本概念体系。目标成本、可控成本、责任成本、相关成本、可避免成本等新的成本概念,都是随着成本会计与管理会计的结合而产生出来的。

2. 作业成本法和作业成本管理受到极大重视

作业成本法(Activity-Based Costing, ABC),也被译为作业成本系统,或“以活动量为基础的成本计算”,是一种以引起成本费用发生的动因——“成本驱动因素”(Cost Drivers)为确定费用归属的基本依据,以“作业”作为归集和分配成本费用的成本计算中介,先将成本费用归集于作业,然后再将作业成本分配于产品的成本计算方法。作业成本管理则是一整套以作业成本法为基础的成本管理制度。

作业成本的概念早在20世纪80年代初就被提出来,但直到80年代中后期才引起人们的普遍重视,是有着深刻的社会历史根源的。究其原因,是由于新的社会环境改变了企业的产品制造过程,也改变了企业所生产产品的成本构成,在生产高度自动化、根据需求组织生产的条件下,在生产的总成本费用中,因直接进行产品生产而发生的直接人工成本的比重大大下降,而为满足有特色的产品生产需要而进行生产安排发生的各种间接费用,则在生产总成本费用中所占的比重越来越大,且构成也越来越复杂。在这种情况下,采用传统的成本计算和管理方法会导致成本信息的扭曲和决策的失误,因而要求有更为科学、恰当的成本计算方法与之相适应。作业成本法作为一种适应制造业环境变化的新的成本计算方法,受到重视自然也就不足为怪了。

3. 现代管理科学在成本会计中得到越来越广泛的运用

现代管理科学越来越得到广泛运用,也是当今成本会计发展的一大亮点。精益生产的思想与适时制(Just-In-Time, JIT)管理方法、全面质量管理(TQM)的理论和方法、基准计量和不断改进的理念,还有约束理论(Theory of Constraints, TOC)等现代管理思想和方法,都对成本会计的发展发挥着愈来愈明显的影响。

精益生产是美国麻省理工学院于1990年提出的生产制造模式,而这种生产模式早在20世纪50年代就已经应用于日本丰田汽车公司的制造车间,并成功地沿用至今。其核心内容就是在企业内部减少资源浪费,以最小的投入获得最大的产出。其最终目标就是要以具有最优质量和最低成本的产品,对市场需求做出最为迅速的反应。精益生产是通过系统结构、人员组织、运行方式 and 市场供求等方面的变革,使生产系统能很快适应用户需求的不断变化,并能使生产过程中一切无用、多余的东西被精简,最终达到包括市场供销在内的生产各方面的最好结果。适时制(又称即时制)方法是精益生产思想中的一部分,其管理的目标是减少直至完全消除库存,实现中间产品积压最小化,降低成本,并使企业流动资金持续下降。

约束理论的主要思想,是找出妨碍实现系统目标的约束条件,并消除它们以实现系统的改善,从而最终实现系统目标。按照约束理论,每个组织至少存在一种限制生产的瓶颈;否则,它就会按照其追求的任何目标(比如利润)进行无限的生产。约束理论把企业经济活动看做像链条一样的一系列过程,其最薄弱的环节就是限制生产的瓶颈,管理的重点也就是消除这些“瓶颈”。这要求在成本会计的核算和管理上都做出相应的反应。

二、成本会计的对象

成本会计的对象即成本会计反映和监督的客体,一般说来,它主要是各行业企业的生产经