



普通高等教育“十三五”规划教材



创新系列

Cost Accounting

成本会计学

——理论、实务与案例

陈文军 □ 主 编



中国工信出版集团



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>



普通高等教育“十三五”规划教材



创新系列



Cost Accounting

成本会计学

——理论、实务与案例



陈文军 □ 主 编

张淑萍 □ 副主编

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京 · BEIJING

内 容 简 介

本书详细介绍了成本会计所需掌握的相关知识,并总结了成本会计理论与政策的新近发展动向,注重理论与实践的结合,强调专业技能的培养。章前有“引导案例”,章后有“同步测试题”等,文中还插有大量国内外成本会计领域的相关案例和相关知识链接,以方便读者巩固所学知识。全书共分12章,分别为总论,成本核算的要求、程序与账户,要素费用的归集与分配,集合费用的归集与分配,生产费用在产成品与在产品之间的分配,生产特点、管理要求与成本核算方法,成本核算的基本方法(上),成本核算的基本方法(下),成本核算的辅助方法(上),成本核算的辅助方法(下),成本报表,成本分析。

本书既可作为高等院校会计、财务管理等专业相关课程教材,又可作为会计、财务管理实务工作者开展继续教育的学习用书。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学:理论、实务与案例 / 陈文军主编. —北京:电子工业出版社, 2017.7

ISBN 978-7-121-31384-4

I. ①成… II. ①陈… III. ①成本会计 IV. ①F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第078279号

策划编辑:王二华

责任编辑:王二华 文字编辑:杜 军

印 刷:三河市良远印务有限公司

装 订:三河市良远印务有限公司

出版发行:电子工业出版社

北京市海淀区万寿路173信箱 邮编:100036

开 本:787×1092 1/16 印张:15.25 字数:400千字

版 次:2017年7月第1版

印 次:2017年7月第1次印刷

定 价:39.00元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题,请向购买书店调换。若书店售缺,请与本社发行部联系,联系及邮购电话:(010)88254888, 88258888。

质量投诉请发邮件至 zltts@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

本书咨询联系方式:(010)88254532。

前 言

随着我国改革开放的不断深化、市场经济的不断发展,会计所起的作用日益明显,而成本会计作为一门专业性很强的实用科学,对于企业进行成本竞争和经营决策具有重大影响,为了使广大读者能够更好地掌握成本会计基础知识,学会运用各种成本核算方法,我们特地编写了这本教材。

本教材是在过去成本会计学教材的基础上,吸收国内外相关教材的精华,并结合中国会计准则、国际会计惯例和会计实务编写而成。本教材的主要特点在于:第一,既注重企业基本业务处理的理论阐述,又注重与中国现行会计准则及成本会计实践的结合,以中国会计准则为依据,但又不是会计准则的简单解读;第二,对成本会计理论的阐述力求精炼、简明和通俗易懂,不同于以往成本会计教材的叙述方式,而是以较直观的表现形式予以展现,使学生一目了然,易于掌握;第三,注重理论与案例、实践的结合,对每一理论问题的阐述均配有恰当的案例,每章内容均配有相关案例的分析,便于培养学生的实践能力和发现问题、分析问题与解决问题的能力,有利于提高其职业判断能力;第四,配备颇具特色的同步测试题,非常适合学生进行课后消化、复习与提高。

本教材既可作为高等院校会计、财务管理专业本科高年级学生学习“成本会计学”等课程时使用,又可作为会计、财务管理实务工作者开展继续教育时使用。

本教材编写的过程中,得到南京师范大学泰州学院商学院院长张薇教授,以及南京师范大学金陵女子学院党委书记江希和教授、院长赵媛教授、副院长熊筱燕教授的悉心指导和大力帮助,也得到会计与财务管理系系主任王佩博士、李云博士等的帮助与支持,在此一并致以最诚挚的谢意。本教材的编写,参考了诸多相关文献,在此对全体文献作者表示衷心的感谢,同时还要对本教材的各位编审人员特别表示感谢!她们为本教材的出版付出了辛勤的劳动,她们的工作,不仅保证了本教材的顺利完成,还减少了教材中的错误,使本教材增色不少。

最后恳请各位同仁对本教材批评指正!

陈文军

目 录

第一章 总论	1	四、选用适当的成本核算方法	23
第一节 成本的意义	2	第二节 成本核算的程序	23
一、成本问题的提出	2	一、确定成本计算对象	23
二、资本主义商品成本的经济实质	4	二、确定成本项目	23
三、社会主义市场经济条件下商品成本的本质	5	三、确定成本计算期	24
四、成本的作用	5	四、审核生产费用	24
第二节 成本会计的含义与职能	6	五、生产费用的归集和分配	24
一、成本会计的含义	6	六、计算完工产品成本和月末在产品成本	24
二、成本会计的职能	7	第三节 成本核算的账户	24
三、成本会计的任务	9	一、“基本生产成本”总账账户及其明细账的设立	24
第三节 成本会计信息质量要求	9	二、“辅助生产成本”账户和其他有关账户的设立	25
一、可靠性	10	同步测试题	26
二、相关性	10	第三章 要素费用的归集与分配	30
三、可理解性	10	第一节 材料费用的归集与分配	30
四、可比性	10	一、材料的分类及其成本构成	30
五、实质重于形式	11	二、材料费用的归集	31
六、重要性	11	三、材料费用的分配	32
七、谨慎性	11	四、燃料费用的归集与分配	36
八、及时性	11	五、低值易耗品费用的归集与分配	37
第四节 成本会计工作的组织	11	六、包装物费用的归集与分配	38
一、成本会计的机构	12	第二节 外购动力费用的归集与分配	38
二、成本会计的人员	12	一、外购动力的归集	38
三、成本会计的工作制度	12	二、外购动力的分配	38
四、成本会计的基础工作	13	第三节 职工薪酬费用的归集与分配	39
同步测试题	14	一、职工薪酬费用的构成	39
第二章 成本核算的要求、程序与账户	18	二、职工薪酬费用的分配	40
第一节 成本核算的要求	19	第四节 折旧费与其他费用的归集与分配	44
一、对费用进行合理的分类	19		
二、正确划分各种费用界限	21		
三、正确确定财产物资的计价和价值结转的方法	23		

一、折旧费的归集与分配	44
二、其他费用的归集与分配	45
同步测试题	46
第四章 集合费用的归集与分配	52
第一节 辅助生产费用的归集与分配	52
一、辅助生产费用的归集	52
二、辅助生产费用的分配	53
第二节 制造费用的归集与分配	60
一、制造费用的归集	60
二、制造费用的分配	61
第三节 生产损失的归集与分配	65
一、废品损失的核算	65
二、停工损失的核算	69
同步测试题	69
第五章 生产费用在产成品与在产品之间的分配	77
第一节 产成品成本与在产品成本	77
一、产成品与在产品的含义	77
二、产成品成本与在产品成本的关系	78
第二节 在产品数量核算	79
一、在产品收、发、存的日常核算	79
二、在产品清查及其盈亏的核算	79
第三节 生产费用在产成品与在产品之间的分配方法	80
一、在产品不计成本法	80
二、在产品按年初(固定)成本计算法	80
三、在产品按所耗原材料费用计算法	81
四、在产品按定额成本计算法	82
五、在产品按产成品成本计算法	83
六、定额比例法	83
七、约当产量比例法	86
同步测试题	91
第六章 生产特点、管理要求与成本核算方法	97
第一节 企业的生产类型及其特点	98
一、企业的生产按生产流程的特点分类	98
二、企业的生产按生产组织的特点分类	99

第二节 生产类型的特点及成本管理的要求对成本核算方法的影响	100
一、生产类型的特点对成本核算方法的影响	100
二、成本管理要求对成本核算方法的影响	101
三、成本核算方法	101
第三节 成本核算方法的实际应用	102
一、同时采用几种成本核算方法核算成本	102
二、结合运用几种成本核算方法核算成本	102
同步测试题	103
第七章 成本核算的基本方法(上)	106
第一节 成本核算品种法	107
一、品种法概述	107
二、品种法举例	108
第二节 成本核算分批法	114
一、分批法概述	114
二、分批法举例	115
三、简化分批法	117
同步测试题	119
第八章 成本核算的基本方法(下)	125
第一节 分步法概述	125
一、分步法的概念和适用范围	125
二、分步法的基本特点	126
三、分步法的分类	126
第二节 逐步结转分步法	127
一、逐步结转分步法概述	127
二、半成品成本逐步结转的形式	127
三、逐步结转分步法的优缺点	134
第三节 平行结转分步法	134
一、平行结转分步法概述	134
二、平行结转分步法的计算程序	135
三、平行结转分步法下各步骤应计入产成品成本“份额”及约当产量的计算	135

四、平行结转分步法的优缺点	137
同步测试题	138
第九章 成本核算的辅助方法(上)	143
第一节 成本核算分类法	144
一、分类法的含义及适用范围	144
二、分类法概述	145
三、分类法的特点	145
四、分类法核算成本的程序	145
五、类内各种产品成本的分配方法	145
六、分类法举例	146
第二节 联产品、副产品、等级品 的成本核算	148
一、联产品的成本计算	148
二、副产品成本计算	150
三、等级产品成本计算	151
第三节 成本核算定额法	152
一、定额法概述	152
二、定额法的特点	152
三、定额法计算产品成本的程序	153
四、定额成本及其差异的计算	153
五、定额法举例	157
同步测试题	158
第十章 成本核算的辅助方法(下)	163
第一节 作业成本法	164
一、作业成本法概述	164
二、作业成本法的基本概念	165
三、作业成本法的计算程序	167
四、作业成本法的实际运用	168
第二节 标准成本法	172
一、标准成本法概念	172
二、标准成本的制定	173
三、标准成本的差异处理	174
四、标准成本的账务处理	177
同步测试题	180
第十一章 成本报表	185
第一节 成本报表概述	186
一、成本报表的作用	186
二、成本报表的分类	187
第二节 成本报表的编制	187
一、成本报表编制概述	187
二、商品产品成本报表的编制	188
三、主要产品单位成本报表的编制	190
四、制造费用明细表	190
五、其他成本报表	192
同步测试题	193
第十二章 成本分析	199
第一节 成本分析概述	200
一、成本分析的意义	200
二、成本分析的方法	201
第二节 成本计划完成情况分析	203
一、商品产品成本计划完成情况分析	203
二、可比产品成本计划完成情况分析	205
第三节 主要产品单位成本分析	207
一、主要产品单位成本计划完成情况 分析	207
二、主要产品单位成本的成本项目分析	208
同步测试题	210
模拟考试试题(一)	215
模拟考试试题(二)	222
附录 企业产品成本核算制度(试行)	228
参考文献	235



引导案例

没有成本的世界不一定美好

我们习惯的观念是尽可能地降低成本，或许根本没有想过没有成本的世界会怎样。

一个有趣的现象是，人们的言论五花八门，可是行为却出奇的一致。

问：如果打钓鱼岛，你愿意捐一个月的工资吗？爱国者：我愿意！问：如果打东京，你愿意捐一年的工资吗？爱国者：愿意！问：如果打美国呢？爱国者：我捐一条命！再问：打越南呢？爱国者：我……我是独子。奇了怪了：为什么打日本、打美国，你不是捐钱，就是捐命，反倒是打个小小的越南，你倒畏惧了呢？爱国者：因为……因为打越南真的有可能！

都说丑媳妇是福，可是大家见过有抢着追丑女的男人吗？有哪个男人见到了美女不是像绿头苍蝇一样，赶都赶不走？又有谁见过，有把自己画成大花脸去约会相亲的女人吗？

之所以人们的言论五花八门，行为却出奇一致，是因为言论没有成本，行为却有代价。所以，我们见多了“宁可华夏不长草，也要收复钓鱼岛；宁愿华夏遍地坟，也要杀光日本人”的喧嚣，可就是见不到主动捐钱捐物打日本的人，更没有见过主动提枪上阵的主儿。

我因此反复告诫朋友，不要相信别人所说的，要观察他所做的。你说朝鲜好，可是却把存款和家人都放美国去，只能说明在你的心中美国比朝鲜好。你有意说朝鲜好，就是别有用心。

为什么求婚要送上大戒指？为什么结婚女方要彩礼？不要以为这是封建、是落后，这是让他付出代价。没有代价，你说“我爱你”，我怎么知道你是真爱呢？没有代价，你可以今天对我说“我爱你”，明天又对她说“我爱你”，你可以见着任何女孩都说“我爱你”呀。所以，钻石有多重，爱情就有多深。当然，这个重是相对于他的收入和财富而言的，并不绝对。

你说你爱我，那好，把工资卡交上。交上工资卡，不用说“我爱你”，那也是真爱。

为什么结婚要大宴宾客，让人人皆知？是要提高他离婚的成本。要敲锣打鼓，让乡里乡亲都知道他娶了你，他要是变心，大家就都知道他是个负心郎，就没有女孩子再嫁他。反之，他要是悄悄地、不动声色就跟你结了婚，那他也可以悄悄地、不动声色跟你离了。

再说，必须付出代价，他才会珍惜你。他“倾家荡产”，就没有能力再“爱”别人了。

要交高额的学费，然后才能取得学习的机会，那么你一定珍惜机会，努力学习。因为已经交了学费，你学习的成本就只有因为读书而放弃的打工收入了。反过来，如果你不好好学习，要重头再学的话，那么你的成本就不只是因为读书而放弃的打工收入，还要加上那高额的学费。交了很高的学费，如果不认真学习，不仅是所交学费打了水漂，而且，将来要想重新学习的话，那么你就还要再交一次高额的学费。

如果需要走很远的路、排很长的队，然后才能够参观博物馆、看画展，那么你一定看得仔细；反过来，如果很方便就可以去参观博物馆、看画展，那么你一定看得不那么仔细。

人都有喜新厌旧的本能，但为什么离婚不是普遍现象呢？这并不是因为当初为了娶她，你花费了很多，如果离婚的话，这些投入就沉没了，而是因为你娶新人，还要花费。你当然要考虑离婚的成本，但是这个成本与当初你是花了多少才把她娶回来的没有关系。而且可以肯定的是，如果离婚后你可以无成本地取回一个新人，那么我敢肯定人人都会离婚的。为什么我对民主投票是持有一定戒心的？这并不是说民主投票就不好，而是说民主投票有可能变成廉价投票。如果用民主投票来决定税收和福利，那必然的结果就是搞高福利，用对富人征税来补贴穷人。今天的希腊就是高福利的恶果。我们必须问，一个人投票所支付的成本是什么？民主要求在“保障产权，维护个人权利；推行法治，约束政府；约束货币发行，平衡预算，避免免费午餐”这些基本原则基础上来实行，而不能反过来用民主投票来决定这些基本原则。罗马共和国按照税收贡献来确定公民在公共事务中的参与权，是有一定道理的。在人类历史上，民主选举不过是历史长河一瞬间。在1776年以前，人类对民主是心存芥蒂的。在美国，1776年，《独立宣言》及其后的一系列权利法案得到签署后民主才逐渐被人们接受；在英国，19世纪末普通民众才拥有投票权。所以，经济发展、改善民生并非是民主的结果；恰恰相反，民主与经济发展都是权利界定和保护的结果。当今世界，有不少国家政治民主，但是腐败盛行，经济乏善可陈，人民生活无法改善。企图以“民主是有条件的”来拖延民主进程，也是极端错误的。民主之路，大势所趋，我们应该从速研究一个在实质上可以保障个人权利的宪法。要维护社会整体，我们必须从维护个人利益做起。不维护个人，社会整体就不能被维护。牺牲小我，大我往往也因此而牺牲。极端地说，没有成本，人们做事就不会认真，对什么都不会珍惜，因为总可以没有代价地从头再来。作为个人，我们都希望能够长生不老，但如果人人都长生不老的话，那么我们完全可以胡来，因为大不了从头再来。死亡是一个残酷的现实，但死亡也是一种纪律。没有死亡，这个世界就会是一个无序的世界，也就没有人能够真正地活。

讨论与思考：

1. 如何认识成本？
2. 案例中的成本是理论成本？还是实际成本？
3. 案例中的成本是个别成本？还是社会成本？

(资料来源：谢作诗：没有成本的世界不一定美好《深圳特区报》)

第一节 成本的意义

一、成本问题的提出

无论在经济学还是会计学中，成本都是一个非常重要的概念，学习成本会计学，首先必须明确成本的经济实质及定义。

何谓“成本”？

关于成本的含义国内外定义很多，在西方会计学中，往往把成本理解为实现一定的目的所付出的价值牺牲。其典型的定义有以下几种。

(1)美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会在1951年给成本所下的定义。

成本是指为达到特定目的而发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。这个定义有三层含义:第一,成本是一种价值牺牲,这种价值牺牲可以理解为一种价值消耗,不仅可以是现金支出,也可以是物资消耗、劳动消耗或是从外部提供的劳务的消耗;第二,这种价值牺牲是为了一定目的,通常是指由经营目的而衍生的目的。从这个意义上说,成本是与经营目的有关的所消耗的价值;第三,这种牺牲可以用货币测定,也就是说可以用货币计量,因为这些价值要变为成本,最终都必须以货币来表现。可见,这一定义的外延非常广泛,远远超出了产品成本的概念。

(2)美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》对成本所下的定义。

成本系指“为获取财物或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务,或发生负债,而以货币衡量的数额。”成本可以分为未耗成本和已耗成本。未耗成本可由未来的收入负担,如存货、预付费、厂房、投资和递延费用。已耗成本不能由未来投入负担,所以应列为当期收入的减项或借记留存收益,如出售产品或其他资产的成本及当期费用等。

(3)美国财务会计准则委员会1978年在《财务会计概念公告》第1辑《企业编制财务报告的目的》注释中,对成本概念的说明。

“成本是为了进行经济活动而有所失——也就是为了耗用、挽救、交换、生产等而丧失或放弃的东西。”

(4)我国《企业会计制度》第99条的规定如下。

成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。然而,从更一般的意义上说,成本可以被理解为从事某种生产经营活动花费的本钱或耗费的货币。关于货币耗费会涉及以下四个问题:第一,是谁耗费了货币,即成本主体问题;第二,货币是为何种生产经营活动耗费的,即成本客体问题;第三,货币耗费在哪些用途上,即成本要素问题;第四,耗费的货币代表了什么样的经济关系,即成本性质问题。对于上述问题的不同回答,不仅会产生产品成本、劳务成本等概念,还会产生其他一些成本概念。

首先,就商品生产来说,在不同的社会生产方式下,因商品生产的组织者不同,而形成了不同的商品成本主体。在小商品社会,商品生产者是个体商贩和手工业作坊;在资本主义社会,商品生产者是资本家;在社会主义社会,商品生产者有人认为是社会主义企业,有人认为是社会主义国家。考察这些不同的商品生产者,就会产生个体商贩成本、手工业作坊成本、企业(包括资本主义企业和社会主义企业)成本和社会成本等概念。

其次,现实经济生活中的生产经营活动也是五花八门的。这种生产经营活动若是商品生产,则有商品成本或产品成本的概念;若是货运作业,则有运输成本的概念;若是建筑安装工程,则有施工成本、建设成本的概念等。生产经营活动的多样化导致了成本概念的丰富化。

再次,关于商品成本要素,不同的商品生产者可能也会有不同的回答。对于个体小商品生产者来说,他们只是为购买生产资料耗费了货币,他们使用的是自己的劳动力,不需要为取得这种劳动力的使用权耗费分文,因此,在他们的观念中,通常只有生产资料的耗费才成为成本的要素;在资本家的眼里,情况就不同了,资本主义制度是建立在雇佣劳动基础上的。资本家作为资本的人格化身,其职能就是通过商品生产榨取剩余价值。为了取得商品生产的主客观条件,资本家用他的货币资本同时购买生产资料和劳动力商品。他为生产资料和劳动力这两种要素都耗费了货币,毫无疑问,他会不加区别地对待这两种耗费。因此,在资本家

的观念中,生产资料和劳动力的消耗均为成本要素;在社会主义社会,由于生产资料主要采取了公有制形式及劳动力不再成为商品,于是围绕着成本要素问题产生了以下三种观点:第一种观点认为,社会主义商品成本的内涵仅包括生产资料的耗费价值 c (简称小成本观点);第二种观点认为,社会主义商品成本的内涵不仅包括生产资料的耗费价值 c ,而且包括支付给劳动者个人的工资 v ,因此商品成本的内涵是 $c+v$ (简称中成本观点);第三种观点认为,社会主义商品成本的内涵 $c+v+m$ (简称大成本观点)。各种观点目前仍未统一。

最后,在不同的社会生产方式下,商品生产者耗费的货币体现了不同的生产关系。小商品生产者耗费的货币是普通的货币,即作为一般等价物的货币;资本家耗费的货币是货币资本,即作为资本的货币;社会主义企业耗费的货币资金,即作为资金的货币。于是,除了将成本称为货币的耗费之外,又有人将成本称为资本的耗费、资金的耗费等。

由此可见,从货币耗费的角度出发,能够引申出多种成本概念及对成本范畴的多种不同解释。对成本范畴泛泛加以讨论,既不利于明确成本的经济实质,也不利于划分其数量界限。由于在商品社会和市场经济中,最普遍、最抽象的物质是商品,因此,人们通常从商品出发,首先探讨商品的成本,并将之作为成本的基本范畴;然后,在此基础上,再对成本的经济实质予以概括出来。

二、资本主义商品成本的经济实质

对商品成本做出最经典经济学分析的理论,是马克思关于成本价格的理论。

社会主义经济与资本主义经济都是建立在社会化大生产的基础之上的,这两种社会生产方式存在的一些经济范畴既有共同性质,又有特殊性质。马克思关于资本主义商品成本价格的理论,深刻揭示了资本主义商品成本的经济实质,同时也深刻揭示了商品成本的一般共性。因此,认真学习马克思关于成本价格的理论,对于学习研究社会主义市场经济条件下商品成本的经济实质,具有十分重要的理论与现实意义。

马克思关于资本主义商品价格的理论,主要集中在其《资本论》第三卷第一章中。马克思指出:“按照资本主义生产方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果从这个商品价值中减去剩余价值 m ,那么,商品中剩下的只是一个在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格和所使用的劳动力价格的部分,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。”从马克思的上述论述中,可以得出如下五个方面的资本主义商品成本的经济实质。

(1) 资本主义商品成本是资本家自身的耗费,而“商品价值中由剩余价值构成的部分,不需要资本家耗费什么东西,因为它耗费的只是工人的无酬劳动”。因此,资本主义商品成本不应包括剩余价值 m 。

(2) 资本主义商品成本是资本家耗费的资本价值,由于这种资本价值可以由货币表现,并且最初通常以货币资本的形态出现,所以,资本主义商品成本可以反映为成本价格。同时,由于资本家用于个人消费而支出的货币不是资本,于是,资本主义商品成本仅为资本家生产剩余价值 m 所耗费的货币资本。

(3) 资本是耗费在生产要素上的,资本主义生产过程中的生产要素是生产资料与劳动力,因此,资本主义商品成本的要素包括生产资料与劳动力两个方面。

(4)资本主义商品成本在价值量上是资本价值 $c+v$ 的等价物,其中, c 代表了所消耗的生产资料的价值, v 代表了所消耗的劳动力的价值,而劳动力的价值在价值量上又等于劳动者在必要劳动时间内创造的用于维持劳动力再生产所必需的生活资料的价值。

(5)资本主义商品成本需要由已经实现的商品价值进行补偿,它是一种补偿价值,构成了商品价值需要补偿的底线。在商品生产中,如果成本不能加以补偿,那么,简单再生产都不能维持,更谈不上扩大再生产。

总之,马克思认为,资本主义商品成本的经济实质为:资本家为从事商品生产在生产资料与劳动力这两个生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物。

三、社会主义市场经济条件下商品成本的本质

我国目前实行的社会主义市场经济体制,作为与商品经济相联系的成本,在社会主义市场经济条件下仍然是作为一个经济范畴而存在。马克思关于成本价格的理论,其基本原理同样适用于社会主义市场经济,只是其内涵由于所有制的不同有了新的含义。社会主义市场经济条件下的商品价值由以下三部分组成:一是生产经营过程中耗费的物化劳动价值(c),即已经耗费的生资料转移价值;二是劳动者为自己劳动所创造的价值(v),即活劳动消耗中的必要劳动部分(即归个人支配的部分,主要以工资形式支付给劳动者的劳动报酬等);三是劳动者为社会劳动所创造的价值(m),即归社会支配的部分,包括税金和利润等。产品价值的前两部分是形成产品成本的基础,是成本包括内容的客观依据。所以,产品成本就其本质而言,是产品价值中的物化劳动的转移价值与劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现。这就是社会主义市场经济条件下商品成本的本质,也称为“理论成本”。

四、成本的作用

(一)成本是企业补偿生产耗费的重要尺度

成本是以货币形式对生产耗费进行确认、计量,并为企业的简单再生产提出资金补偿的标准,企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费,企业的简单再生产才能顺利进行。否则,企业就无法保持原有的生产规模,同时补偿份额的大小对企业及整个社会都有重要的现实意义。在价格不变的情况下,成本越低,企业的纯收入就越多,企业为自身发展及为社会创造的财富就越多;反之,用于补偿的份额增大,企业的纯收入就减少,甚至产生亏损。这样,企业不仅不能为社会提供财富,还会影响企业自身的生存和发展。

(二)成本可以综合反映企业的工作质量

成本与企业生产经营各个方面的工作质量和效果有着内在的联系,如劳动生产率的高低、固定资产的利用程度、原材料的使用是否合理、产品产量的变动、产品质量的好坏、企业经营管理水平等诸多因素都能通过成本直接或间接地反映出来。因此,成本又是一个反映企业工作质量的综合性指标。

(三)成本是制定价格的重要依据

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。

(四) 成本是企业竞争的主要手段

在市场经济条件下,企业的竞争主要是价格与质量的竞争,而价格的竞争归根结底是成本的竞争,只有成本低才能售价低,并有盈利。因此,成本是企业竞争的主要手段。企业效益高低、竞争能力强弱,在很大程度上取决于其成本的高低,如果一个企业的个别成本能低于社会的平均成本,那么该企业在市场竞争中就占有较大的优势。因此,成本的竞争将日益成为企业竞争的重要手段。

(五) 成本是制定和选择经营决策的重要依据

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。企业进行的生产经营或投资的决策,多半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。同时在成本较低的情况下,可以提高企业在市场竞争中的地位,以增加决策实施的保障程度。但决策时,成本的估计预测往往是最困难的工作之一。

第二节 成本会计的含义与职能

一、成本会计的含义

成本会计是指运用会计的基本理论、方法与原则等,采用专门的方法对企业各项费用的发生和生产经营成本(产品制造成本)的形成过程进行核算与监督的一种管理活动。成本会计的含义有广义和狭义两种含义。狭义的成本会计是指对生产经营过程中发生的费用进行归集、分配,计算出有关成本核算对象的总成本和单位成本,并加以分析与考核;广义的成本会计是指成本管理的全过程,具体包括成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本考核、成本分析、成本控制等管理活动。

成本会计是现代会计的一个分支,是社会生产力发展到一定历史阶段的产物,并随着社会生产力的不断发展而逐步得以发展与完善。成本会计自产生至今,先后经历了以下四个不同阶段。

(一) 早期成本会计(1880—1920 年)

成本会计起源于英国,当时认为成本会计就是归集生产成本的一种制度,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,英国会计学家已经设计出订单成本计算和分步成本计算方法,后来传往美国及其他国家。这一时期,被会计历史学家公认为“成本会计的繁荣发展时期”。在这个时期中,对成本会计做出贡献的不仅是会计师,而且还有工程师。工业工程师比核算员和一般会计师对成本计算方法表现出更积极的关注,如美国早在 15 世纪后期,工业工程师就开始纷纷寻求关于归集生产费用和计算产品成本的方法。许多成本会计问题是由工业工程师提出并和会计师共同努力下解决的。由于这一时期的成本会计主要是对生产过程中消耗的材料、工资、制造费用进行系统的归集和分配,用来确定产品生产和销售成本。因而,这一时期的成本会计也称之为核算型成本会计。

（二）近代成本会计（1921—1945 年）

20 世纪初叶，美国的许多企业为了应付第一次世界大战出现的经济危机，泰罗科学管理制度随之兴起，1919 年美国工业工程师泰勒继发表的《计件工资》及《车间管理》著作之后，他的《科学管理原理》一书也问世了。为了配合泰勒科学管理制的广泛实施，由美国会计学家提出的标准成本法，开始进入实施阶段，使成本计算由事后算账转入事中控制。引进了标准成本计算法和预算控制来代替传统的事后核算型的成本会计制度，使得成本会计由单纯产品成本计算发展到成本计算与成本控制相结合，成本会计也由核算型转向管理型。

19 世纪 20 年代以后成本会计最显著的变化是成本会计的价值不仅在降低费用开支方面，而且在制定政策和决策方面也得到了管理界的认同。此外，在运用经济理论和工程技术方面，成本会计的理论和方法也取得了重大进展。同时，成本会计应用范围大大扩大，从原来的工业企业扩大到各行各业，并深入应用到每个企业内部的各个主要部门，特别是应用到企业生产经营中的销售方面。

（三）现代成本会计（1946—1980 年）

20 世纪 50 年代以后，随着生产社会化程度的提高、社会资本的高度集中、市场竞争的日趋激烈，成本管理也加速现代化。成本会计发展的重点，已由事后核算、分析成本和事中控制成本转移到如何预测、决策和规划成本，传统成本会计朝着现代会计会计方向前进。

（四）战略成本会计（1981 年以后）

20 世纪 80 年代以来，随着电子计算机技术的进步、生产方式的改变、产品生命周期的缩短及全球性竞争的加剧，大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。成本会计的视角由单纯的生产经营过程核算监督，扩展到与顾客需求及利益直接相关的监督，包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期核算监督，不仅关注产品的顾客可察觉价值，同时要求企业更加注重内部组织管理，尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗，以获取市场竞争的优势。这时，战略成本会计信息已经成为成本管理系统中不可或缺的部分。

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。成本会计的职能在不同的历史时期体现为不同的内容。最初的成本会计职能仅是成本核算，而且核算的目的仅是为了确定商品的价格和经营盈亏。后来，随着经济的发展，生产复杂程度的增加，对企业的生产经营管理提出了更高的要求。“泰勒制度”的产生并在企业的推行，使企业生产管理走上了科学管理的道路。一方面促进了生产的发展，同时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。二战以后，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，要求成本会计学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、计划和考核等方面内容。因此，现代成本会计的职能包括成本预测、成本核算、成本分析、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核七项职能。

（一）成本预测

成本预测是指根据成本有关的数据、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变化趋势所做出的科学测算。通过成本预测,可以降低生产经营管理的盲目性,提高成本管理的科学性与预见性。

(二) 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,从而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,同时为以后的成本分析和成本考核提供必要的依据。

(三) 成本分析

成本分析是在成本核算及其他有关资料的基础上,运用一定的方法,以本期实际成本与本期计划成本、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,以揭示产品成本差异并分析产生差异的原因,提出积极的建议,以便采取相应措施,进一步改进管理、降低成本,进而为新的经营决策提供依据。

(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,确定目标成本。做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。

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;成本分析是查明计划完成与否的原因;成本考核则是实现成本计划的重要手段。这七项职能中,成本核算是基础。没有成本核算,其他各项职能都无法进行,因而也就不会有成本会计。

三、成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计履行职能后的具体表现形式,也是对成本会计工作的要求。成本会计的任务受企业经营管理的要求所决定,但具体到微观主要是受成本管理的要求所决定。因为成本会计不可能全面地实现企业经营管理各个方面的要求,而只能在成本会计对象和职能的范围内,为企业经营管理提供所需的信息资料,并参与经营管理,以达到降低成本、费用的目的。从这一点来讲,成本会计的任务还受制于成本会计的含义与职能。根据企业成本管理的要求,适应成本会计含义和职能的特点,成本会计的任务主要有以下四项。

(一)准确计算成本,提供成本信息

准确计算成本,是成本会计的核心内容。准确、及时地进行成本核算,能够反映成本计划的执行情况,为企业经营决策提供成本信息,并能为国家经济管理提供必要的成本数据。

(二)制定目标成本,加强成本控制

根据成本最优化所确定的成本称为目标成本。实行目标成本管理能为企业提高经济效益提供可靠的保证。目标成本是企业在一定时期内为保证目标利润的实现而制定的成本控制目标。目标成本制定的正确与否对于成本控制的有效性有着重要影响。成本控制是在目标成本分解的基础上进行的。加强成本控制,必须对目标成本的分解指标进行归口分级控制:一方面,要以产品成本形成的全过程为对象,结合生产经营各阶段的不同性质和特点进行有效的控制;另一方面必须从人力、物力和财力的使用效果来衡量,着眼于工作的改进和成本效益的提高。

(三)加强成本预测,优化成本决策

成本预测与成本决策是具有密切联系的。加强成本预测是优化成本决策的前提,而优化成本决策是加强成本预测的结果。成本资料信息反映企业在某一经营方案中的实际耗费水平。当企业的经营活动具有多个可供选择的经营方案时,就必须从各个备选方案中选择耗费最少的方案,使成本最优化。

(四)建立责任成本制度,加强成本考核

责任成本制度是对企业各部门、各层次和每个员工在成本方面的职责所作的规定,有利于提高职工降低成本的责任心。建立责任成本制度,就是要把成本责任指标分解落实,使企业生产经营各部门、各层次和每个员工都承担起一定的责任成本,并把责、权、利相结合。成本考核是企业顺利贯彻实行责任成本制度的保证。通过成本考核,可以分清责任,正确评价各部门、各层次和每个员工的工作业绩。因此,成本考核必须与成本责任制结合起来,奖惩分明,把成本管理的好坏与各部门、各层次和每个员工的切身利益紧密结合起来,促使各部门、各层次和每个员工积极采取有效措施改进工作,努力降低成本,以取得更大的经济效益。

第三节 成本会计信息质量要求

从某种意义上讲,成本会计信息就是成本会计主体的一种“产品”,而作为产品,其质量高低对消费者的影响很大,成本会计信息也有“质量”,即成本会计信息质量,成本会计信息

使用者的意义就如同产品对消费者一样重要。成本会计信息质量要求是对成本财务报表所提供的会计信息质量提出的基本要求，是保证成本会计信息对其信息使用者决策有用所应具备的基本特征。《企业会计准则——基本准则》中关于信息质量的要求包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性等。

一、可靠性

可靠性又称真实性，要求“企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，反映符合会计确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整”。葛家澍教授曾有一句名言“宁可不说话，不可说假话”，正是在强调会计信息的可靠性，可靠性背后的经济理论是委托代理理论，一项会计信息是否可靠取决于以下三个因素，即真实性、可核性和中立性。真实性即要求会计核算必须以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭证为依据如实反映经济活动情况，做到内容真实、数字准确、资料可靠；可核性即指信息可经得住复核和验证；中立性即指会计信息应不偏不倚、不带主观成分，将真相和盘托出，结论让用户自己去判断。

二、相关性

相关性又称有用性，要求“企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务报告使用者对企业过去、现在或将来的情况做出评价或预测”。相关性在美国 FASB 会计信息质量的列示中是排列第一位的，FASB 认为会计信息只有相关才有价值，他们是从报表使用者的角度来制定会计信息质量要求的，而我国之所以强调可靠性，是因为我们有很多国有企业，评价受托责任是国家经济决策第一位的。

相关性背后的经济学理论依据是决策有用论。它要求会计在收集、处理、传递会计信息的过程中，要考虑到信息的使用者对会计信息需要的不同特点，尽可能满足企业内外对会计信息的需要。因此，也可认为相关性指的是在一定程度上的决策相关信息，取决于信息是否具有预测价值和反馈价值。预测价值要求信息能帮助决策者对过去、现在及将来事项的可能结果进行预测，则此项信息具有预测价值；反馈价值即信息决策者验证或修正过去的决策和实施方案。

三、可理解性

可理解性又称明晰性，要求“企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用”。即指会计核算所提供的信息能简单明了地反映企业的财务状况和经营成果，并容易为信息使用者所理解和使用。可理解性并不是要求会计报表供给者披露的信息越多越好，而是所披露的信息不要冲击了财务报表所要反映的主要内容，不能形成“信息冗余”，太多的会计信息会形成信息过剩，反而不利于报表使用者的使用，当然也不能只披露简略的信息，这会造成信息披露不足，这中间有一个度的问题。

四、可比性

要求“企业提供的会计信息应当具有可比性。同一企业不同时期发生的相同或相似的交易