

财会主干课程系列教材

成本会计学

(第二版)

主编 樊晓琪



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

财会主干课程系列教材

成本会计学

(第二版)

主编 樊晓琪



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 樊晓琪主编. —2 版. —上海: 立信会计出版社, 2014. 1

财会主干课程系列教材

ISBN 978 - 7 - 5429 - 4066 - 7

I. ①成… II. ①樊… 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(2014)第 010213 号

责任编辑 洪梅春

封面设计 周崇文

成本会计学(第二版)

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮政编码 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com

电子邮箱 lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net

电 话 (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海肖华印务有限公司

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 19.25

字 数 400 千字

版 次 2014 年 1 月第 2 版

印 次 2014 年 1 月第 1 次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 4066 - 7/F

定 价 34.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换



前 言

为了使教材精益求精,及时吸取、借鉴最新科研成果和教学经验,反映我国会计法规、制度尤其是新会计准则对成本核算的最新要求,我们对 2006 年版《成本会计学》进行全面修订。

本教材在组织结构上,分成四个部分九章,即导论部分(第一章)、核算部分(第二至第五章)、管理部分(第六至第八章)和发展部分(第九章),围绕成本会计的核心职能展开,形成完整的成本会计内容体系,同时对成本会计的前沿内容进行介绍。在内容规划上,突出实务需求,对基本内容进行精炼阐述,按新会计准则的要求进行成本核算,同时吸收成本会计领域的新发展。在写作风格上,力求通俗易懂,利用简明的例题阐述基本知识与基本方法;为明确重点,每章开始有学习目标的提示,每章结束有思考与实训,帮助学生深入思考各章的主要内容,巩固理论知识,拓展学生视野,有针对性地培养学生分析问题和解决问题的能力。

本教材由浙江工商大学樊晓琪副教授担任主编,负责大纲的拟定、全书总纂、修改和定稿。具体分工如下:第一至第四章由樊

晓琪执笔,第五、第六和第八章由李娟讲师执笔,第七和第九章由朱朝晖教授执笔。

为了方便教学,本教材配有教学 PPT 和课后核算题参考答案,需要的教师可按书后所附“教学课件索取单”提示的途径向立信会计出版社免费索取。

由于编者水平有限,本书难免存在缺点和错误,在此,敬请读者批评指正,提出宝贵的意见与建议。

编 者

2014 年 1 月



目 录

第一章 成本会计概述	1
第一节 成本的经济含义和作用	1
第二节 成本会计的发展	6
第三节 成本会计的内容	10
第四节 成本会计工作的组织	13
思考与实训	16
第二章 成本核算概述	18
第一节 成本核算的要求	18
第二节 费用的分类	24
第三节 成本核算的程序	27
思考与实训	30
第三章 要素费用的分配	32
第一节 生产经营费用的分配	32
第二节 辅助生产费用的分配	49
第三节 制造费用的分配	60
第四节 生产损失的核算	67
第五节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	73
思考与实训	89
第四章 制造企业成本核算的方法	95
第一节 成本计算方法的确定	95
第二节 品种法	100
第三节 分批法	113

第四节 分步法	121
第五节 分类法	137
第六节 定额法	146
思考与实训	160
第五章 其他行业的成本核算	166
第一节 旅游餐饮服务企业成本核算	166
第二节 施工企业成本核算	169
第三节 运输企业成本核算	174
第四节 房地产开发企业成本核算	179
第五节 农业企业成本核算	183
思考与实训	187
第六章 成本预测与成本决策	188
第一节 成本预测	188
第二节 成本决策	195
思考与实训	203
第七章 成本计划与成本控制	204
第一节 成本计划	204
第二节 成本控制	207
第三节 标准成本法	212
第四节 价值工程	225
思考与实训	229
第八章 成本报表与成本分析	233
第一节 成本报表	233
第二节 成本分析	241
思考与实训	259
第九章 成本会计的发展	261
第一节 战略成本管理	261
第二节 产品生命周期成本管理	269
第三节 作业成本核算及成本管理	274
第四节 质量成本管理	288
思考与实训	295
参考文献	298

成本会计概述



学习目标

- 理解成本的含义;
- 区分支出、费用与产品成本的关系;
- 了解成本会计产生和发展过程;
- 认识新环境与成本会计的关系;
- 掌握成本会计的基本内容;
- 了解成本会计工作组织的内容。

第一节 成本的经济含义和作用

一、成本的经济含义

成本作为一个价值范畴,在任何社会中都是客观存在的。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。

(一) 日常生活中对成本的认识

“有所得必有所失”是人们对成本的基本认识,即为实现一定的目的所放弃或牺牲的价值。

(二) 西方经济学中的成本观念

西方经济学中有机会成本、显性成本、隐性成本的概念。机会成本是指生产者生产某种商品的同时,放弃使用相同生产要素在其他生产用途中所能得到的最高回报。显性成本是指生产者生产要素市场上购买或租用所需要的生产要素的实际支出。隐性成本是指生产者自己所拥有的且被用于该企业生产过程的那些生产要素的总价格。西方经济学

中从机会成本角度理解的企业生产成本由显性成本和隐性成本构成。

(三) 马克思政治经济学中的成本观念

马克思在分析资本主义商品生产时指出:“按照资本主义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,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”^①这一经典论述,既从耗费角度指明了商品成本由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成;同时又从补偿角度指出了商品成本是补偿商品使资本家自身耗费的东西。

由此可见,成本是商品生产者生产经营商品而发生的各种物化劳动和活劳动耗费的货币表现。它的含义有:①成本是为生产和销售一定种类和数量的产品而耗费的经济资源的价值;②成本是为获得经济资源而付出的代价;③成本是在产品的生产过程中形成的,为了再生产它需要得到补偿,所以成本是耗费和补偿的统一体。它既是生产耗费的反映,又是生产补偿的尺度。

产品的价值由三个部分组成:①已耗费的生资料转移的价值(c),即生产经营过程中耗费的物化劳动价值;②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;③劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。上述的前两个部分,即 $c+v$,是商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现,也是生产经营过程中所耗费的资金的总和,称为理论成本。理论成本是实际工作中制定成本开支范围,考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据。但是,社会经济现象是纷繁复杂的,企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此,理论成本与实际工作中所应用到的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面:

(1) 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,如制造企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入了成本。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。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出来说,从实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,可促使其减少生产损失。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,成本的计算就失去了理论依据。

(2) 上述的“成本”概念是就企业生产经营中所发生的全部劳动耗费而言的,即是一个“完全成本”的概念。在实际工作中,是将其全部对象化,从而全部计入产品成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,则取决于成本核算制度。按照我国现行企业会计制度的规定,工业企业应采用制造成本法计算产品成本,从而企业

^① 马克思. 马克思恩格斯全集[M]. 25 卷. 北京:人民出版社,1974:30.

生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两大部分。在这里,产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和,包括直接材料、直接人工和全部制造费用;期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用。在制造成本法下,期间费用不计入产品成本,而是直接计入当期损益。

(3) 上述理论成本的概念主要是针对产品成本而言的。随着社会经济的发展和企业管理要求的提高,成本概念在不断地发展、变化,人们所能感受到的成本范围逐渐地扩大。从其过程结构上看,它已不仅仅只是局限于生产过程的成本,而是伴随着产品的设计、开发、生产、销售和使用的全过程。从其内容结构上看,它已不仅仅只是考虑与生产、销售和售后服务相关的直接消耗的物化劳动和活劳动的价值,而是对事前、事中、事后成本的一种全面考虑。从其所涉及的对象而言,成本已不仅仅是人们所熟悉的生产成本问题,而是随着会计管理职能的逐渐扩大所引入的诸如质量成本、边际成本、机会成本、作业成本、环境成本和战略成本等众多新型的成本范畴。所以说成本是一个含义较广的综合性概念。

二、成本的作用

(一) 成本是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,才能使企业再生产按原有规模进行。反之,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,成本作为补偿生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

由于成本是生产耗费的综合反映,所以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,最终都可以在成本中反映出来。因此,成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标。正因为如此,我们可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以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以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。

(三) 成本是制定产品价格的一项重要依据

产品的定价是一项复杂的工作,需要考虑的因素很多,例如国家的价格政策、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。但是,企业在制定产品价格时,必须考虑企业的实际承受能力,即产品实际成本水平,因为成本是产品价格制定的最低经济界限。如果产品的价格低于它的成本,企业生产耗费就不能全部由产品销售收入来补偿。所以产品成本是制定产品价格的一项重要依据。

(四) 成本是企业进行决策的重要依据

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利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

三、支出、费用、产品成本的比较

支出、费用、产品成本是三个不同的概念,三者之间既有联系,也有区别(见图 1-1)。

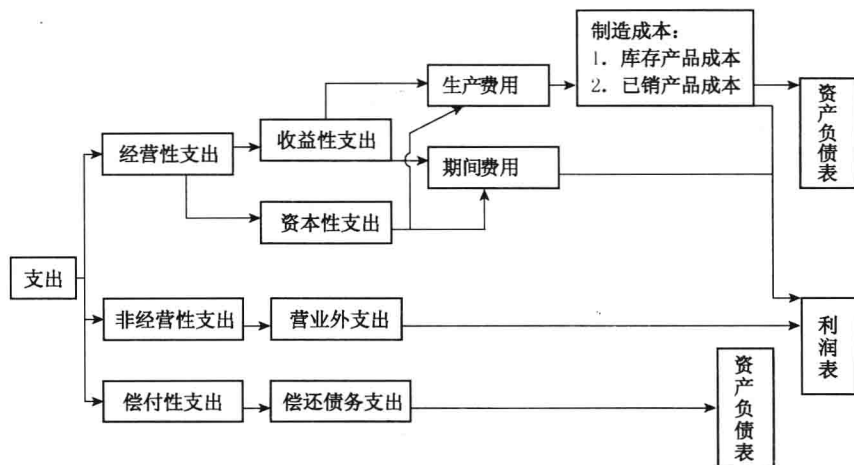


图 1-1 支出、费用、产品成本的关系

(一) 支出

支出是指一定期间内企业的资源消耗或偿付等原因而流出企业,从而导致企业经济资源总量的减少。支出一般强调现金的流出,即现金支出。企业支出包括经营性支出、非经营性支出和偿付性支出。

经营性支出是指企业为了日常经营活动的开展而发生的各种支出。经营性支出又可分为收益性支出和资本性支出。资本性支出是指其支出将为多个会计年度(或多个营业

周期)创造经济利益,如购买固定资产、无形资产等的支出。由于资本性支出为多个会计期间受益,因而,发生支出时并不能全部转作费用,只能在整个受益期内分期转入费用。收益性支出是指其支出只为本年度(或一个营业周期)创造收益,如支付的工资、购买材料发生的支出。收益性支出于发生时全部转作费用。收益性支出并不完全等同于费用,因为有些费用并未发生现金支出,如发生费用后形成了负债,这就是费用与支出的差别。

非经营性支出是指企业发生的与生产经营无关的事项所引起的各种现金支出,如支付的各种罚款、赔款等。

偿付性支出是指企业为了偿还债务而发生的支出,包括偿还投资者的债务(支付股利)和其他债权人的债务。

从范围来看,支出大于费用,但费用并不完全包含在支出之内,有些费用并不一定要发生现金支出。

(二) 费用

费用是指企业在一定期间内为生产经营活动所发生的各种耗费,包括物化劳动的耗费和活劳动的耗费。费用强调的是企业一定期间内的资源的耗费,不强调是否真正有现金支出。费用一般指的是生产经营费用,不包括非生产经营费用,如为在建工程所发生的费用(支出包含此内容),也不包括偶然性损失。生产经营费用包括生产费用和经营管理费用。生产费用是指企业为生产产品所发生的各种消耗或耗费;经营管理费用是指企业为管理和组织生产经营活动而发生的耗费,为销售企业产品而发生的耗费,为筹措生产经营必需资金而发生的利息费用等。成本一般指产品的生产成本,它与生产费用密切相关,与经营管理费用无关。

从范围来看,费用大于成本,但本期的成本并不一定包含在本期的费用之中,本期的成本可能是上期投入的费用,本期的费用也不一定都构成本期的产品生产成本,可能构成未完工产品的成本。费用还包括不计入产品成本的期间费用。

(三) 产品成本

产品成本是指企业产品的制造成本,它是为生产一定种类和数量的产品所发生的各种生产耗费。产品成本是生产费用在其对象之间分配的结果。成本计算就是将生产费用分配于各对象的过程。也就是说,成本强调的是生产对象,而费用强调的是期间。产品的生产过程也就是产品成本的形成过程,产品的生产成本,即产品的制造成本,由直接制造成本和间接制造成本构成。直接制造成本包括直接材料和直接人工。直接材料是指直接用于产品生产、构成产品实体的各种主要材料和有助于产品形成的辅助材料及燃料。直接人工是指直接从事产品生产人员的工资及福利。间接制造成本是指直接用于产品生产,但不便于直接计入产品成本以及间接用于产品生产的各种费用。

费用与产品成本既有联系,又有区别。生产费用的发生过程,同时又是产品成本的形成过程,但是,两者也有区别。生产费用是指某一期间为进行生产而发生的费用,它与一定的时期相联系,而与生产哪一种产品无关。产品成本是指为生产某一种类产品而消耗

的费用,它与一定种类和数量的产品相联系,而不论费用发生在哪一时期。产品成本是对象化了的费用,本期的产品生产成本可能既包含上期的生产费用,又包含本期的生产费用。随着产品的销售,该产品的制造成本将转化为产品的销售成本,按照配比原则从当期的销售收入中扣除。不仅如此,某些期间费用,如管理费用、销售费用、财务费用,也要从当期的收入中扣除,确定其补偿价值。

第二节 成本会计的发展

一、成本会计的产生和发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步产生和发展起来的。成本会计的产生和发展先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计等几个阶段。成本会计的理论和方法体系,随着发展阶段的不同而呈现出不同特点。

(一) 早期成本会计阶段(1880—1920年)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理的需要,对成本计算进行研究,起初是在会计账簿之外,用统计方法来计算成本。此时,成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本得到了普遍重视。为了满足有关方面对成本信息资料的需要和企业管理的需要,提高成本计算的精确性,成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统。将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以,也称为记录型成本会计。在这一时期,成本会计的方法取得了以下进展:

(1) 建立材料核算和管理办法。如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”,以确保材料既能保证生产需要,又可节约使用资金;建立材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度控制材料耗用量,按先进先出法计算材料耗用成本。

(2) 建立工时记录和人工成本计算方法。使用时间卡片,登记工人工作时间和完成产量;将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和正确计算人工成本。

(3) 建立间接制造费用分配办法。随着工厂制度的建立,企业生产设备大量增加,间接制造费用也很快增长,成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列入成本,而将间接制造费用作为生产损失的做法。于是,对间接制造费用的分配进行了研究,在实践中先后提出了按实际数进行分配等理论。

(4) 制造业根据生产特点,利用分批成本算法或分步成本算法计算产品成本。

与此同时,在理论方面,成本会计著作也纷纷出版。被称为第一本成本会计著作的是

1885年出版的梅特卡夫(H. Metcalfe)著的《制造成本》一书;英国电力工程师加克(E. Garcke)和会计师费尔斯(J. M. FeLLs)合著的《工厂会计》于1887年问世,该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本,最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算,得出营业毛利。这本书对于成本会计的建立,具有极为重要的意义,被认为是19世纪最著名、最有影响的成本会计专著。

(二) 近代成本会计阶段(1921—1945年)

随着科学技术的飞速发展,企业生存的外部环境日趋复杂,对企业管理提出了越来越高的要求,从而促使成本会计的不断发展。在这一时期,成本会计取得了以下进展:

(1) 实施标准成本制度。19世纪末20世纪初,资本主义企业推行泰勒的科学管理制度。它得到了资本家的普遍重视,先在美国广泛推行,以后又传播到世界各地工业发达的国家。泰勒的科学管理方法,对成本会计的发展产生了深刻的影响。此时美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际耗费情况,只有事后通过计算实际成本以后才知道。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定标准成本,并据以控制日常的生产消耗与定期进行成本分析。这样,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,使成本会计的理论和方法有了进一步完善和发展,形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已经进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

(2) 完善预算控制方法。预算控制是作为科学管理制度的另一方面被引进成本会计体系中的。它与标准成本制度是成本控制的两大支柱。预算控制的初始,是采用固定预算方法,即根据预算期间某一业务量(如产量)计划水平来确定其相应的预算数。但是,由于产量变动使预算数和实际数无法比较,影响了预算控制的实际效果。到了1928年,美国一些会计师和工程师根据成本与产量的关系,提出分别制定弹性预算和固定预算方法。所谓弹性预算是根据计划期内可以预见某一业务量的各种水平来确定相应的预算标准,使间接费用实际数同计划数更具有可比性。这样,企业预算可以合理地控制不同属性的费用支出,有助于正确考核经营者的工作成绩。

(3) 成本会计应用范围更加广泛和深入。在这一时期,成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营和销售方面。

(4) 成本会计形成了完全独立的学科。在这一阶段的后期,出版了不少成本会计名著,例如,美国尼科尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrbach)合著的《成本会计》、陀尔(J. L. Dohr)著的《成本会计原理和实务》等,从而使成本会计的理论和方法进一步发展和完善,形成了完全独立的学科。

(三) 现代成本会计阶段(1946—1980年)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新换代

很快;企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争十分激烈。面对社会经济出现的新情况,企业为了适应社会化大生产的客观要求,管理也要现代化。随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛应用,从而使成本会计发展到了一个新的阶段,即成本会计发展重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。其主要内容如下:

(1) 开展成本的预测和决策。为了主动控制成本,现代成本会计逐步转向把成本的预测和决策放在重要地位。运用预测理论和方法,建立起数量化的管理技术,对未来成本发展趋势作出科学的估计和测算;运用决策理论和方法,依据各种成本数据,采用数学模型,按照成本最优化的要求,研究各种方案的可行性,选取最优方案,谋取企业的最佳效益,于是线性规划、概率等数学方法日益渗透到成本会计领域,使成本会计向预防性管理方向发展。

(2) 实行目标成本计算。随着英国管理学家德鲁克(P. Druker)在 20 世纪 50 年代所提出的目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。在产品设计之前,按照客户能接受的价格确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本;用目标成本控制产品设计,使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。这样,成本会计扩展到技术领域,从经济着眼,从技术着手,把技术与经济结合起来,有效地促使成本降低。

(3) 实施责任成本计算。随着企业规模日益扩大和管理日趋复杂,管理集权制转为分权制。为了加强企业内部各级单位的业绩考核,1952 年美国会计学家希琴斯(J. A. Higgins)倡导了责任会计,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本,进行责任成本核算,使成本控制更为有效。

(4) 实行变动成本计算法。这种成本计算模式只把变动生产成本计入产品成本,而把当期固定费用直接从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。它既减少了计算工作量,还为企业进行预测和决策创造了便利条件。但是,由于这种模式也存在一定缺陷,所以只停留在企业内部使用。

(5) 推行质量成本计算。随着工业生产的发展,企业对质量管理日益重视。到 20 世纪 60 年代末,质量成本概念基本形成;确定了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法,从而扩大了成本会计的研究领域。

(四) 战略成本会计阶段(1981 年到现在)

近一二十年来,高科技被广泛应用于生产,如自动化设备、机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产等。企业制造环境已从过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化。在新的制造环境下,产品成本结构发生了重大变化。如有些企业的直接人工成本占总成本的比例从 20 世纪 70 年代的 40% 左右急速下降至 10% 左右,在某些高科技企业甚至已低于 5%,而制造费用占总成本的比例却大幅度提高,其构成内容也大大复杂化。为了适应新的制造环境,“适时生产系统”(just-in-time production system,简称 JIT)便应运而生。JIT 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,保质、保量并适时送到后一加工或销售环节,无须建立材料、在产品 and 产成品库存,实现“零存货”(zero inventory),以降低存货库存成本。正因为这样,适时生产系统的“适时”必须和“全面质量管理”(total quality management,简称 TQM)同步进行。TQM 同传统质量管理不同,它从事后的质量检验为主转向事先的预防为主,从只管理产品质量转向管理质量赖以形成的工作质量;从专职人员的检验转向广泛吸收全体人员参加,把重点放在操作工人自我质量监控上,自动纠正质量缺陷,以保证企业整个生产过程实现“零缺陷”(zero defect)。可见,“全面质量管理”是“适时生产系统”顺利实施的一个必要条件。

(1) 完善了质量成本会计。在以往质量成本核算的基础上,根据全面质量管理的要求,采用质量成本决策、最佳质量成本模型和质量成本综合控制等方法进行系统管理,借以全面降低质量成本,并提高产品的社会效益和企业效益。

(2) 实行以作业为基础的成本计算制度(activity-based-costing system,简称 ABC 制度)。它是将制造费用以作业分别归集到不同的成本库中,然后分别成本库采用各自的分配标准,将制造费用分配给各种产品。这种方法较传统成本计算方法更为精细,成本数据更加准确,对正确进行经营决策,加强成本控制,降低产品成本都具有重要意义。

(3) 推行倒推成本法(backflush costing)。所谓倒推成本法,简言之,就是当产品完工或销售时,掉过头来计算在产品、产成品等生产成本的方法。这与传统的成本计算方法正好相反,传统的生产成本的记录、归集和分配是随着材料与产品实体的转移而转移,即生产成本的会计记录和生产成本发生的实物流是同步的。但在采用 JIT 的企业,从收到原材料到产品制成所耗用的时间大大缩短,而且期末存货量也变得很小,使得传统的分批或分步成本法详细记录各类存货(如原材料、在产品及产成品)的必要性受到怀疑。从成本效益原则来考虑,对少量的存货做详尽精确的追溯,无疑得不偿失。这样,倒推成本法便应运而生。

(4) 推行战略成本会计。20 世纪 80 年代,随着技术的进步、生产方式的改变、产品生命周期的缩短,以及全球竞争的加剧,改变了产品成本结构与市场竞争模式,迫使企业改变其惯用的经营方式与管理策略。经营方式与管理策略的改变使得成本会计信息在确定企业战略方向方面发挥重要作用。因此,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的一部分。

二、新环境对成本会计的影响

新环境的变化显示出传统成本会计无法适应新经济环境的变化需要,不能为管理者提供有用的决策信息;同时,也为成本会计创造了发展空间与机会,因此有必要重新构建成本管理系统。新环境对成本会计的影响表现在:

(1) 全球竞争的加剧对成本会计的影响。交通、互联网的发达将企业带入全球市场。新环境要求企业利用成本信息以应对全球竞争所带来的机遇与挑战。

(2) 产业结构的变化对成本会计的影响。三产、服务业的比重加大。随着新业务对

成本管理信息需求的加大,要求企业寻求更加合理的成本管理方法。

(3) 生产环境的进步对成本会计的影响。电脑辅助生产及弹性制造系统在生产中的广泛应用,使企业生产组织、生产管理发生根本性的变革。此时成本构成更加复杂,间接成本比重加大,要求企业了解成本动因,更加合理分配间接制造成本。

(4) 适时生产系统出现、全面质量管理完善、作业成本法应用对成本会计的影响。上述方法的出现与应用,使提供的成本数据更加准确,对做出正确的经营决策,加强成本控制,促进成本降低,都有重要意义。

第三节 成本会计的内容

一、成本会计的含义

从成本会计的产生和发展过程来看,成本会计是随着社会经济的发展和企业管理要求的提高不断发展起来的。

早期研究成本会计的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过如下的定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”

近代对成本会计的定义,可引用英国会计专家贝蒂(J. Batty)的表述:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它根据会计核算资料及其他资料,运用现代数学和数理统计的原理和方法,按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动中所发生的成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核,促使企业提高产品质量,降低成本,实现生产经营的最佳运转,不断提高企业的经济效益。

二、成本会计的内容

成本会计的发展历史告诉我们,成本会计的内容随着经济的发展和企业管理要求的提高而不断地得以拓展。由于现代成本会计与管理紧密结合,因此,现代成本会计的内容实际上包括了成本管理的各个环节。现代成本会计的内容一般包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等(见图1-2)。

(一) 成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据及其各种技术经济因素的依存关系,采用一定的程序、方法和模型,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的推测。通过成本预测,可以减少经营活动的盲目性,有利于选择最优方案,挖掘降低成本、费用的潜力。