

Chengben
Kuaijixue



高等学校“十五”规划教材

成本会计学

牛冲槐 程明娥 主编

中国矿业大学出版社

高等学校“十五”规划教材经济与管理学科
教材编审委员会

主 任 周德群

副主任 张 骅 张兆响

委 员 (以姓氏笔画为序)

王 升	王汉斌	王新华	牛冲槐
任忠奇	刘友金	刘传哲	孙静芹
李正良	李汉通	李红霞	何涵俊
张金锁	孟祥华	洪燕云	祝发龙
高晓琴	姬 宇	唐立峰	程明娥
穆 东			

主 编 牛冲槐 程明娥

副主编 谭旭红 王 聪

编 写 (以姓氏笔画为序)

牛冲槐	王 聪	王志红	张亚玲
程明娥	谭旭红	樊燕萍	

出版说明

经过二十余年的改革开放,我国社会主义市场经济体制已基本建立并逐渐完善,中国经济正融入世界经济的大潮之中。与此同时,我国的高等教育也经历了一个持续、稳定的大发展时期,并且正在继续向高等教育的大众化和国际化方向发展。为了适应社会经济的发展,教育部于1998年颁布实施了新的《普通高等学校本科专业目录》并采取了一系列高等教育改革和调整措施,引导高等学校拓宽专业口径、加强专业建设和管理,提高办学水平和人才培养质量。这些改革措施必将给中国高等教育的发展注入新的活力。

21世纪是知识经济的世纪,是充满希望的世纪。在跨入新世纪之际,我们这套“高等院校经济管理专业规划教材”陆续与读者见面。这套教材是“煤炭行业高等院校十五教材建设规划”中的“经济管理专业规划教材”,是由焦作工学院、西安科技学院、黑龙江科技学院、太原理工大学、湘潭工学院、淮南工学院、中国煤炭经济学院和华北科技学院等高等院校的一大批学者编写的。

这套教材包括了经济与管理类相关专业的二十余种专业基础课和专业课教材。在本套教材编写过程中,编审委员会先后两次对编写规划和编写细纲进行了认真讨论,力求使其体系合理、内容充实,既符合教学大纲要求,又能反映当代国内外科技先进水平。其特点如下:

第一,突出系统性。这套教材基本上涵盖了经济管理类各专业的主干课程,既有专业基础课,又有专业课,还包括近几年有关院校开设的新课程,突出了系统性和完整性,有利于各高等院校选用。

第二,内容成熟。这套教材组织了十余所高校的具有较高学术水平的研究生导师和学术带头人参加编写,并专门成立了编审委员会。他们在长期的教学和研究实践中积累了大量的教学 and 实践经验。教材既有一定的理论深度,又贴近教学实践,是一套内容较为成熟的教材。

第三，追求创新。这套教材在参考众多同类教材和著作的基础上，融进了编者多年的教学研究成果，对教材的体系和内容作了一定的创新，使其具有了一定的创新性。此外，这套教材还增加了诸如电子商务等课程，以促进其教学和发展。

这套教材是众多高等院校大协作的结果。它的出版发行，必将有助于相关院校的学科建设和教材建设，对提高经济与管理类专业的教学质量、增加学生的知识、提高学生能力具有一定的积极意义。

由于编写人员的知识水平有限，时间也很仓促，若有不当和错误之处，欢迎读者提出批评意见，以利于今后的修改完善，在此表示衷心的感谢。

高等学校“十五”规划教材经济管理学科

教材编审委员会

2001年1月

前 言

现代成本会计是成本会计核算和成本会计管理的结合,是实现企业成本管理现代化、提高经济效益的手段。

2001年我国颁布和实施了新的《企业会计制度》,它对现代成本会计的内容有一些新的补充。为了及时配合大学财会专业及相关专业的教学工作和适应广大财会工作者的需要,我们组织了煤炭院校有关成本会计任课教师编写了本教材。

本教材针对现代成本管理的内容,结合新的《企业会计制度》核算的要求和高等教育财会专业人才的培养目标,系统地介绍了现代成本核算、成本控制、成本分析、成本考核等方面的内容,使读者能够全面系统地掌握现代成本会计的基本理论和方法。

本书由牛冲槐、程明娥任主编。第一、四、十三章由王聪编写,第二、三、十二章由樊燕萍编写,第五章由王志红编写,第六章由张亚玲编写,第七、八章由谭旭红编写,第九、十、十一章由程明娥编写,第十四章由牛冲槐编写。全书由牛冲槐教授修改、总纂和定稿。

在本书的编写过程中,参阅了相关的著作和教材,董玲教授对本书的编写也提出了许多宝贵的意见,在此一并表示衷心感谢!

书中若有错误和不妥之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

2002年11月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本概述.....	(1)
第二节 成本会计的形成、发展、职能和任务.....	(10)
第三节 成本会计的工作组织.....	(17)
第二章 工业企业成本核算概述	(23)
第一节 工业企业成本核算的意义.....	(23)
第二节 工业企业成本核算的原则.....	(25)
第三节 成本核算的要求.....	(28)
第四节 费用的标准.....	(30)
第五节 成本核算的一般程序和主要会计科目.....	(33)
第三章 工业企业要素费用的核算	(35)
第一节 材料费用的核算.....	(35)
第二节 外购动力费用的核算.....	(48)
第三节 工资费用的核算.....	(50)
第四节 折旧费用的核算.....	(59)
第五节 期间费用的核算.....	(62)
第四章 辅助生产费用的核算	(65)
第一节 辅助生产费用归集的核算.....	(65)
第二节 辅助生产费用分配的核算.....	(67)
第五章 制造费用的核算	(79)
第一节 制造费用归集的核算.....	(79)
第二节 制造费用分配的核算.....	(82)
第六章 废品损失和停工损失的核算	(95)
第一节 废品损失的核算.....	(95)
第二节 停工损失的核算.....	(101)
第七章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配和归集	(104)
第一节 在产品数量的核算.....	(104)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法.....	(107)
第八章 施工企业成本核算	(120)
第一节 施工活动及成本核算的特点.....	(120)

第二节	工程施工成本的核算	(122)
第九章	产品成本计算方法概论	(132)
第一节	生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	(132)
第二节	产品成本计算的基本方法和辅助方法	(136)
第十章	产品成本计算的基本方法	(139)
第一节	产品成本计算的品种法	(139)
第二节	产品成本计算的分批法	(156)
第三节	产品成本计算的分步法	(164)
第十一章	产品成本计算的辅助方法	(187)
第一节	产品成本计算的分类法	(187)
第二节	产品成本计算的定额成本法	(195)
第十二章	变动成本法、标准成本法和作业成本法	(213)
第一节	变动成本法	(213)
第二节	标准成本法	(217)
第三节	作业成本法	(225)
第十三章	工业企业成本报表	(232)
第一节	工业企业成本报表的作用和种类	(232)
第二节	产品生产成本表	(235)
第三节	主要产品单位成本表	(238)
第四节	制造费用明细表	(239)
第五节	责任成本表	(240)
第六节	质量成本表	(241)
第十四章	成本分析	(244)
第一节	成本分析的作用和方法	(244)
第二节	成本计划完成情况的分析	(247)
第三节	产品单位成本分析	(253)

第一章 总 论

第一节 成本概述

一、成本的含义

成本是商品经济中的一个价值范畴，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效益，都是极为重要的。那么，什么是成本？其经济内容又包括哪些？这一直是理论界争论的一个焦点问题。要弄清这个问题，必须从理论成本、现实成本、管理成本等方面研究成本的经济实质。

（一）成本的经济内涵

1. 理论成本

成本是一个价值范畴，是商品价值的组成部分，是商品经济发展到一定阶段的产物。马克思曾指出：“劳动不是一切财富的源泉”，劳动的收益也不是“不折不扣的劳动所得”，而是要“有折有扣”。为什么这样说呢？因为劳动者必须与一定的生产资料相结合，才能创造出物质财富。这里的“生产资料”马克思称之为物化劳动（ c ）。当从劳动产品的价值中扣除物化劳动（ c ）后，就是活劳动新创造的价值（净产值），而这一部分仍不能对劳动者实行“不折不扣的劳动所得”，还要有另一些扣除，即必须有一部分剩余（ m ）用于扩大再生产，还有一部分用于保证劳动力（ v ）的再生产。因此，马克思认为：“商品 w 的价值，用公式来示是： $w = c + v + m$ ，如果我们从这个产品价值中减去剩余价值，那么，商品价值中剩下来的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿物。”可见，商品价值 w 由三部分组成：一是已被消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值，即生产资料的转移价值（ c ）；二是劳动者的必要劳动所创造的价值（ v ）；三是劳动者的剩余劳动所创造的价值（ m ）。因此，按马克思的成本理论，成本的经济内涵即为商品生产过程中的物化劳动和活劳动的耗费，即马克思劳动价值理论 $w = c + v + m$ 中的 $c + v$ 。这一经济内涵说明，成本是企业维持简单再生产的补偿尺度，若按

成本提供的补偿尺度得不到满足,企业简单再生产就无法进行。

这一理论是对成本的高度的理论抽象的概括,这种描述成本的客观经济内涵的成本概念,称为“理论成本”。

尽管社会主义市场经济与资本主义市场经济存在着许多区别,但二者都是商品经济。在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产和经营者,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费用,并取得盈利。只有这样,企业和社会才能得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然有三部分组成:一是已消耗的生产资料的转移价值(c);二是劳动者为自己劳动所创造的价值(v);三是劳动者为社会创造的价值(m)。从理论上讲,前两部分即 $c+v$,是商品价值中的补偿部分,它构成理论成本。

2. 现实成本(产品成本)

从理论成本角度来看,成本是生产活动中的 $c+v$ 的耗费,但在实际工作中,很难确定纯粹的 $c+v$ 理论成本,加之,成本是国家进行宏观调控的杠杆,因而,实际工作中哪些费用计入成本,哪些费用不计入成本,都是以国家法令、制度的形式加以规定。而国家法规、制度,一方面要求反映成本的客观经济内涵;另一方面又要求符合国家的分配方针和财务管理制度规定;同时还要适应不同时期经济管理的要求,因而严格意义上的理论成本是无法满足这些要求的。

所以,在现实生产活动中,国家都以法令、制度的形式来规定成本的开支范围。企业根据有关规定,确定成本的开支范围及其基本原则:一切与生产有关的支出,都计入成本,如工业企业直接材料、直接人工、制造费用,就构成产品制造成本;而管理费用、财务费用则不计入产品制造成本,直接作为当期损益处理。这样,现实生产活动中的成本在 $c+v$ 与 m 之间存在着一定程度的流动性,如为了促使企业厉行节约,减少损失,加重企业的经济责任,对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、停工损失等),也计入产品成本;而对某些应从为社会创造的价值中进行分配的部分(如财产保险费等),也列入成本,这样就导致了实际补偿价值与理论消耗价值 $c+v$ 的不一致,形成了现实成本(产品成本)的概念。

现实成本(产品成本)是指企业根据国家有关成本开支范围的有关法规制度的内容界定的,在生产过程中生产一定种类、一定数量的产品或提供某种特定劳务所发生的各项生产费用的总和。产品成本就是我们通常所说的成本。

3. 管理成本

管理成本是新经济形势下,因管理的需要而产生的成本概念。马克思认为:“生产行为本身,就它的一切要素来说,也是消费行为”。因此,在商品经济条件下,耗费和补偿是对立统一体。耗费是生产经营者个人的事情,而补偿则是社会过程,并非由生产经营者本人主观决定,这就迫使生产经营者必须加强成本管理,力求以较少的耗费来寻求最大的补偿,获取最大限度的利润,这就确定了成本在管理中的地位,即管理成本是企业为了一定的目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。这是1951年美国会计学会对成本下的定义,这个定义使成本无论从外延还是内涵上都远远超出了理论成本和现实成本概念的范围。这样,对企业生产经营者来说,为预测、决策所需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本,为控制、考核需要的可控成本、责任成本、质量成本等,都作为企业的管理成本而纳入成本范畴。

(二) 支出、费用与成本(产品成本)的关系

从理论、现实、管理的角度,我们了解了成本的经济内涵,若要进一步深刻理解成本的概念,还有必要明确支出、费用和成本的关系(这里的成本指产品成本)。支出、费用、成本三者之间,既有密切的联系,又有很大的区别。

1. 支出

支出是指企业的一切开支和耗费。按其性质划分,可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出、利润分配性支出等。

资本性支出是指支出的效益与几个会计年度相关的支出,如企业购买固定资产、无形资产的支出等,这种支出在以后资产使用中按收益情况分期将其价值计入各期费用。

收益性支出是指支出的效益仅与本会计年度相关的支出,如企业生产经营所发生的材料、工人工资等,这种支出直接计入当期费用,并与当期的收入相匹配。

所得税支出是指对从事工商经营的企业和应纳税的个人,就其经营所得或高于计税收入所得而缴纳的税额,这种支出表现为费用。

营业外支出是指与企业的生产经营活动无直接关系的支出,如企业支付的违约金、罚款、非常损失等,这种支出不作为费用,直接计入当期损益。

利润分配性支出是指在利润分配环节发生的支出,如股利分配支出等,这种支出不作为费用,直接参与税后利润分配。

2. 费用

费用是指企业为生产和销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出,即企业在日常经营活动中所发生的耗费。费用是为获取营业收入进而

从中得到补偿并带来盈利的耗费。

本书所述的费用，仅指日常生产经营活动所发生的耗费，凡不属于以上所指的支出或损耗，如营业外支出等，则不作为企业的费用。

费用所包含的内容很多，将在以后章节中详细说明。

3. 费用与成本的关系

成本与费用的关系主要在于生产费用与产品成本的关系。

费用按其与其产品生产的配比关系不同可划分为两种：一种是费用与产品生产之间是因果配比关系，即企业发生的费用是用来取得一定收入并为之相匹配的费用，如产品成本需与销售这些产品的收入相比，这种费用称为生产费用或产品制造费用；另一种是费用与产品生产之间是期间配比关系，即一定期间发生的某些费用，如管理费用，应与受益期产生的收益相比，这种费用称为期间费用。生产费用是指生产过程中所发生的物化劳动和活劳动的耗费，与产品生产有直接关系；期间费用是同企业经营活动有密切关系的耗费，但与产品生产无直接关系。

一般区分费用与成本的关系主要是区分生产费用与产品成本这两个概念，它们之间的关系是既密切联系，又相互区别。

1) 生产费用与产品成本的联系

生产费用与产品成本的联系主要表现在：一方面二者的经济内涵是一致的，都是生产经营活动中 $c+v$ 的总和；另一方面二者是相互依存的，生产费用的发生是形成产品成本的基础，而产品成本则是直接对象化的费用，生产费用按一定的产品加以汇总，就形成产品成本，没有生产费用，就难以形成产品成本，同样，没有产品成本，生产费用的核算将失去意义。

2) 生产费用与产品成本的区别

生产费用与产品成本又存在很大的区别：

(1) 生产费用通常是指某一时期（月、季、年）内实际发生的全部费用，而产品成本则是反映某一时期某种产品所应负担的费用。

(2) 企业某一时期生产费用与产品成本总额往往是不相等的，因为按照权责发生制原则，企业生产费用的发生期与归属产品的期间并不完全一致，归属于当期产品成本中的一部分生产费用可能并非当期发生，而是以前期间发生的生产费用。同样归属于本期期间的生产费用不一定归属于当期产品成本，可能要由以后期间的产品来负担。

(3) 从会计核算的角度来看，生产费用一般是以某一会计期间来归集和划分的，而产品成本则是以具体的成本对象来归集和划分的。

二、成本的分类

为了进行成本计算、成本控制和成本规划等成本的核算和管理活动，有必要对成本按不同的标准进行分类。

(一) 以计算产品成本和确定损益为目的的分类

1. 按成本的经济用途或职能分类

《会计准则》规定成本的核算采用制造成本法。在此种方法下，成本按其经济用途或职能划分为制造成本和非制造成本两大类。

(1) 制造成本，指制造过程中所发生的各项成本。它包括直接材料、直接人工和制造费用。

直接材料是指经过加工后直接构成产品实体或直接构成产品主要部分的原材料及主要材料成本。

直接人工是指生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的加工费用，也称直接工资。包括耗用的人工工资、奖金和各种津贴，以及按规定比例提取的福利费等。

制造费用是指企业内部各生产单位为组织和管理生产所发生的除以上两种费用之外的各种费用。包括各生产单位管理人员的工资及福利费，房屋、建筑物和机器设备的折旧费和修理费等。

这种分类是多数企业计算成本时进行成本分类的依据，是成本最基本的分类方法，同时这三项也是成本核算中的三项基本的成本项目。各企业可根据自身生产特点和管理要求的不同，在此基础上适当增加项目，来确定自己所需要的成本项目。

(2) 非制造成本，主要指期间费用。它包括营业费用、管理费用和财务费用。

营业费用是指企业在销售过程中发生的各项费用，包括企业销售过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费等。

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的各项费用，包括企业董事会和行政管理部门在企业经营管理中所发生的，或者应当由企业统一负担的公司经费、工会经费、待业保险费、劳动保险费、咨询费、房产税、计提的存货跌价准备和坏账损失准备等。

财务费用是指企业为筹集生产经营所需的资金等而发生的各项费用，包括应当作为期间费用的利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等。

这种分类一方面便于了解企业产品成本的构成状况，分析企业不同时期的管理水平（管理水平越高，产品成本中非制造成本的比重就越低）；另一方面有利于促使企业提高管理水平，降低非制造费用的开支，提高经济效益。

2. 按成本计算的时间不同分类

成本按其计算的时间不同进行分类,可分为两大类:一类是需要事前计算的成本称为预计成本;一类是在事后计算的成本称为实际成本。

预计成本是指在成本计算对象的费用发生之前,根据有关资料和预测决策情况而计算的成本。主要有计划成本、定额成本、标准成本等。

实际成本是根据成本计算对象实际发生的费用计算的成本。

划分预计成本和实际成本,主要是有利于对成本的控制,以实际成本反映企业经营状况,这是会计客观性原则的要求,但它毕竟属于历史成本,不能尽快提供企业生产经营过程中所需的成本资料,影响成本核算和成本控制的及时性。所以,为达到有效控制成本,必须制订预计成本,以此作为成本管理的目标,在生产经营过程中据此衡量各部门、各项费用的耗费情况,并对超支或节约进行反馈,分析原因,及时采取措施,使成本按照预计的方向发展。同时,预计成本也是明确经济责任、考核成本管理业绩的标准,并可据其对责任单位的成本管理功过进行奖惩。

3. 按成本同其所构成的产品的关系分类

成本是构成特定产品的成本,它与产品之间存在两种关系,即直接关系和间接关系,因而形成两种不同的成本:直接成本和间接成本。

直接成本是指与某一特定的产品之间具有直接联系的成本。它为特定产品而消耗,可直接计入该产品成本。如直接材料和直接人工。

间接成本是指与某一特定产品之间没有直接联系的成本,一般是为几种产品所共同消耗,因而不能直接计入产品成本,必需在共同耗用的几种产品之间,按适当的标准进行分配计入的成本。

这种分类对于正确计算产品成本是十分重要的,凡是直接成本,需根据原始凭证直接计入该种产品的成本,而对于间接成本则要选择适当的、合理的分配标准在各种产品之间进行分配。分配标准的选择应具有共有性、比例性、易取性和可计量性等性质,标准的妥当与否,直接影响成本的正确性。

4. 按成本与收入相配比的关系不同分类

前已述及,成本与收入之间的配比关系有两种,一种是因果配比关系,形成产品成本;一种是期间配比关系,形成期间费用,也称期间成本。

产品成本是指与产品生产有着直接因果关系的成本,它们将生产经营费用汇集于产品,随产品流动而流动,期末,按产品汇集的成本,先要在完工产品与在产品之间进行分配,当产品出售时,完工产品成本由存货成本转化为销售成本,反映在当期损益表上与当期销售收入相比,据以确定当期损益,而未销售的产品成本或尚未加工完成的在产品,则作为存货成本反映在资产负债表

中。因此，产品成本是随实体流动而流动的成本。

期间费用是与一定期间相联系的成本，不计入产品成本，直接计入当期损益，即期间费用一经发生，便与损益相配比，全额列入损益表上作为损益的扣减项目，它是随企业生产经营活动持续期的长短而相应增减的成本。

划分产品制造成本与期间成本，一方面充分体现了配比原则和权责发生制原则的要求，有助于正确反映经营成果；另一方面，可从一定程度上解决由于产销不平衡而发生的潜亏的确认问题。

（二）以规划成本和控制成本为目的的分类

1. 按照成本归集对象的不同分类

在会计核算中，成本的归集必须有确定的对象，对象不同，就有不同类型的成本。一般常用的有以产品为归集对象的产品成本和以责任单位为归集对象的责任成本。责任成本是指以各个责任单位和个人为对象而归集的成本，计算责任成本是为了考核责任单位和个人的责任履行情况，以达到控制成本、降低成本的目的。

2. 按照成本习性分类

按照成本对产量的依存性，可将成本分为变动成本和固定成本。

变动成本是指在相关范围内成本总额随业务量的变动成正比例增减变化的成本，如直接材料、直接人工中的计件工资等，这些费用总额随产量的变动而成正比例变动。但对于单位产品成本而言，变动成本总是不变的。

固定成本是指在相关范围内，其总额不随业务量的增减变动的成本，如房屋、建筑物的租金、保险费等。作为固定成本，只要产量不突破某一特定的范围，其数额将稳定在某一既定水平上。但对于单位成本来说，固定成本随产量的变动成反比例变动，即产量增加，分摊在单位产品上的固定成本会减少。

变动成本和固定成本是相对于费用总额而言的，但在实际工作中，有些费用兼有固定成本与变动成本两种性态，这类成本称为混合成本。混合成本进一步可分为半固定成本和半变动成本。半固定成本是指总数额依次在不同产量水平上保持相对稳定的有关成本，如产品检验人员和货运人员的工资等。作为半固定成本，当产量在某一特定的限度内增减变动时，其总数固定不变，而当产量一旦突破特定的限度达到另一特定限度时，其总数额即跳跃式上升，随后保持不变，直到产量再次突破这一特定限度之时，才又一次跳跃式上升。而半变动成本是指总数额在无产品产出时为某一特定值，当有产品产出时则比例于产量增减作相应变动的有关成本，如机器设备的维修费、热处理设备能源耗费等。这就是说，作为半变动成本，当产量为零时也有某些成本发生，其总额一般比较固定，当产品开始产出后，成本总额在原相对固定的基础上，伴随产量

的增减而发生相应的等幅度的升降。

从理论上讲,成本可分为变动成本、固定成本和混合成本,但在成本会计实务上,可利用一些方法(如高低点法、回归分析法等)将混合成本区分为变动成本和固定成本,因此按成本性态的分类,从根本上讲只有变动成本和固定成本两类。

3. 按照成本可控性分类

成本的可控性是指责任单位对某项成本的可控程度而言,成本按可控性分为可控成本和不可控成本。

可控成本是指成本责任单位能用自身的行为所制约和调节的成本,也即一个责任单位工作的好坏可以直接影响该单位成本的高低。

不可控成本是指超出一个成本责任单位的职责范围,不受其行为调节和制约的成本。

成本的可控与否必须同一定的具体成本责任单位联系起来,某项成本对于某一成本责任单位而言是不可控成本,而对于另一成本责任单位而言则是可控成本,如企业外购材料的成本,对于生产部门来说是不可控成本,但对于采购部门来说则是可控成本。另外,成本的可控性还应与成本发生的时间相联系,在成本未发生时,基本上都是可控成本,在产品生产过程中,部分是可控的,而产品生产完工后,则其成本基本上都是不可控的。因此,判断成本的可控与否,应与企业责任单位和产品生产相结合。

成本的可控性,对评价各成本责任单位的工作是非常重要的,对一个成本责任单位而言,可控成本即为其责任成本,这样可以促使各成本单位积极采取措施,不断降低成本。

4. 按照成本与决策方案的相关性分类

成本按与特定的决策方案的相关性可分为相关成本和非相关成本。

相关成本是指因特定决策方案的采用而发生的成本。非相关成本是指与特定决策方案无关的成本。

划分相关成本与不相关成本,有利于为企业决策部门提供关键而有用的决策信息,为优化成本决策创造有利条件。

除以上分类外,还有一些为特殊需要而核算的成本。如质量成本,是企业为保持或提高产品质量所支出的费用,以及因产品质量未达到规定水平所产生的损失。产品质量是提高企业竞争力的基本因素之一,提高产品质量,会增加一些费用,使产品成本升高,影响企业利润,而不必要的过高质量,又会造成产品成本不必要的负担,因此质量成本的核算也是成本核算的一个重要内容。

三、成本的作用

成本的经济内涵以及在生产过程中适应不同的要求所提供的各类成本资料,在经济管理工作中具有十分重要的作用。具体来讲,成本的作用主要表现在以下几个方面:

1. 成本是企业补偿资金耗费的尺度

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产经营过程中所发生的一切耗费,均应在其自身的经营成果,即销售收入中得到足额的补偿,以便维持企业再生产的正常进行。而补偿数额的合理确定,只能依据产品生产过程中所耗费的生产和期间费用。当期销售收入中用于再生产的资金补偿数额应与当期销售产品的成本与期间费用之和相等,补偿不足,企业再生产就不能按原有的规模进行;补偿过量,将减少应纳税额,损害国家利益,同时造成企业资金不实。

2. 成本是综合反映和控制企业工作质量的重要指标

产品成本是反映企业工作质量的一项综合指标,企业生产经营管理中各方面的工作业绩,都可以直接地或间接地在成本上反映出来。如产品设计的好坏、工艺配置合理与否、固定资产的利用情况、原材料的消耗情况等。

既然成本是反映企业工作质量的重要指标,因而可以通过对产品成本的核算和控制,促使企业及内部各车间、部门努力改进管理,降低成本,提高经济效益。而期间费用直接反映企业的经营管理水平,并直接影响企业当期损益。所以,核算和控制期间费用也是提高经济效益的重要途径。

3. 成本是制定产品价格的重要因素

商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。国家和企业在制定产品价格时必须遵循价值规律的要求,使价格尽量符合产品的价值,而产品价值无法直接计算,因此只能通过产品成本间接地反映产品价值水平。当然产品定价是一项复杂的工作,还应考虑市场供求关系、国家价格政策及其他政策、各种产品的比价关系及市场上的竞争态势等。所以,产品成本是制定价格的一项重要因素。

4. 成本是企业考核经营业绩、进行经营决策的重要依据

产品成本和期间费用的高低直接影响企业的盈利水平和产品在市场上的竞争能力。因此通过对成本升降因素的分析,一方面可以考核企业的经营成果,评价企业经营业绩;另一方面可以为以后经营期间的生产经营决策提供依据,因为在价格一定的前提下,较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

四、成本会计的对象

成本会计对象即成本会计核算和管理的对象，具体包括：

1. 各行业会计主体经营业务的成本

不同的行业，产品生产工艺和流程、经营业务的特点均不相同，因而成本核算的具体内容也不同。就大的行业来讲，成本会计的对象包括制造业产品的制造成本、商品流通企业的商品购销成本、施工企业的工程施工成本、房地产开发企业的开发成本、交通运输企业的客运成本、旅游及饮食服务业的营业成本等。本书主要说明制造业产品的制造成本和简单介绍施工企业的施工成本的核算方法。

2. 企业经营管理费用

企业经营管理费用属期间成本，包括各行业企业的管理费用、财务费用、营业费用。

3. 特殊需要的专项成本

随着成本会计的进一步发展，成本会计的对象在不断地扩大，一些特殊需要的成本核算也纳入成本会计核算的范围，主要有为精确计算成本的标准成本制度，为明确经济责任的责任成本制度，为保证产品质量、降低产品成本的质量成本等。

第二节 成本会计的形成、发展、职能和任务

一、成本会计的形成和发展

(一) 成本会计的起源

成本会计是基于工业生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。当工业生产尚停留于家庭手工业阶段时，生产基本上是家庭的职业活动，几乎没有领取工资的劳动，也没有人对反映生产活动结果的利润发生兴趣。然而，当工厂取代了家庭手工业以后，生产变成了由支付工资、购买原材料，并十分关注利润的企业主来领导，于是，成本会计的产生成为必要。

18世纪末期，英国产业革命使其成为资本主义最发达的国家，机器工业代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场，企业规模逐渐扩大，出现了竞争，生产成本得到了普遍重视。19世纪前期，英国会计人员为了满足其在管理上的需要，对成本进行研究，起初是在会计账簿之外用统计的方法来计算成本，为了提高成本会计计算的精确性，英国会计学家克朗赫尔姆在其《簿籍新法》的“单一产品的复式记账”一章中，以实例的形式论述了成本的核算，虽然还很肤浅，但已形成成本会计的雏形。