

立信新世纪财会丛书

LIXIN XINSHIJI CAIKUAI CONGSHU

总主编 杨 华

成本会计

教程

主编 李 惠



立信会计出版社

LIXIN KUAJI CHUBANSHE

华北水利水电学院图书馆



207294051

F234.2

L173

成本会计教程

CHENGBEN KUAJI JIAOCHENG

主编 李 惠

副主编 刘永立 刘保才 冯小武



立信会计出版社

729405

图书在版编目(CIP)数据

成本会计教程/李惠主编. —上海:立信会计出版社,
2004. 2

(立信新世纪财会丛书)

ISBN 7-5429-1219-4

I. 成… II. 李… III. 成本会计-教材 IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 008454 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	<i>lxaph@sh163c.sta.net.cn</i>
E-mail	<i>lxzbs@sh163.net</i> (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	787×960 毫米 1/16
印 张	23
插 页	2
字 数	459 千字
版 次	2004 年 2 月第 1 版
印 次	2004 年 2 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-1219-4/F·1119
定 价	34.50 元

如有印订差错 请与本社联系

总 序

经过几代人的艰苦努力,以及二十多年会计制度和财务制度的改革,我国已基本形成了以现代经济理论和企业管理理论为基础,适应我国现阶段经济发展特点和要求的现代会计制度。与此相适应,我国会计教学理论与方法也有了长足的发展,初步形成了以基础会计、财务会计、金融会计、成本会计、管理会计、财务管理等课程为主干的会计专业教材体系。但是,由于我国正处于经济转轨和起飞的特殊历史时期,专业教材体系不稳定的缺陷也是显而易见的。一方面,经济转轨进入新的历史时期,从社会经济实践中涌现出大量的经济活动现实需要会计予以客观、真实地反映,这就促使教材的内容不断发生新的变化;另一方面,随着我国经济融入世界经济的速度不断加快,代表国际惯例和先进水平的会计理论和理念、会计制度模式和表示形式、会计技术和方法不断被引入国内并反映在教材之中,使得教材内容在得到不断充实和发展的同时,也出现了内容重复交叉、体系零乱、教无重点的矛盾,给教材的使用带来一定的困难。尤其对于交叉或承上启下的内容,容易出现重复讲授或忽略讲授的情况,影响读者的知识结构。为了缓解这种矛盾,受立信会计出版社的邀请,我们组织编写了这套“立信新世纪财会丛书”。该丛书主要有以下特点:

第一,全面反映我国会计制度精神。我国会计管理实行强制性法规管理,会计教材的编写必须建立在认真学习会计制度精神的基础上,这一点与国外有所不同。为此,编者对新制度的正式文本进行了认真的学习和研究,结合十几年从事会计教学、科研和实践的经验,三易其稿,力求将新制度的原则、方法在教材中系统化、具体化,并使之具有实践性和操作性。即便如此,我们仍要建议读者在使用本丛书时,还应认真通读新制度原文,加以对照。同时,对于隐含于制度和教材中的某些精神,需要读者从思想观念上加以体会,而不是仅仅从文字上进行理解。比如,从1993年到2002年的9年间,我国经济活动的环境和方式发生了很大的变化。与被反映对象的变化相适应,新的会计制度

不仅仅是对原有制度的修补、改正,而是从根本上改变了会计要素的确认和计量标准,提高了对会计语言统一性和会计信息质量的要求。尤其对会计核算一般方法的规范,从传统的侧重于对会计科目、会计凭证、记账方法、登记账簿、编制报表等会计记录方式的规范,转向对会计对象的确认、计量、记录和披露的全面规范,实现了会计标准实质上的转换,并将会计管理的权限还政于会计主体,使得会计方法的运用更依赖于会计从业人员的职业判断能力和技术水平,从而也对会计从业人员的素质提出更高的要求。为了全面反映新制度的精神实质,我们不仅将制度的原则作为业务核算的准绳,而且在教材中着重强调了认识资金运动和确认会计要素的质量比编制会计分录更为重要的观点,并将这一观点贯穿于丛书的写作。期望读者能从这种观点中领悟到:资金运动是千变万化的,即使同一种业务发生在不同的经济主体也可能有不同的资金运动方式,同一种会计要素也会有不同的质量表现形式,而会计分录是运用会计方法对资金运动和会计要素质量的表述,是会计原理的具体运用,具有内在的稳定性。关注资金运动和会计要素质量的变化并对其进行客观、真实的反映,才能真正体现“实质重于形式”的会计基本原则,切实提高会计技术水平和会计信息的质量。

第二,正确处理制度与教材之间的关系,遵循制度而不拘泥于制度。我国会计管理服从于统一的会计制度,教材的内容必须符合制度的规定,这是会计类教材不同于其他教材的重要特色。但这并不意味着会计教材可以千篇一律,僵化呆滞。教材是传播知识、启迪智慧的工具,其体系、结构安排必须符合循序渐进、由浅入深的知学规律,其语言表述必须通俗易懂,环环相扣,而不是条例化的或笼统的。因此,制度是教材的范本,教材是制度的体现。在二者的关系上,我们从两方面加以处理:一是在章节顺序的安排上注重问题的引入方式和循序渐进的教学特点,这样有利于初学者获得实干的感觉,更容易由浅入深地领悟会计的理念和方法;二是在业务核算中引入发散思维模式,将核算的基本理论和方法与具体业务核算的个性和发展有机地结合起来,使读者既能够掌握现行业务的核算技术,又能够运用基本理论和方法对未来发生的新业务设计新的核算程序和方法,以培养自己开拓会计业务的能力。

第三,正确处理会计基础原理与会计实务之间的关系和本丛书中的交叉内容,在保持各本教材体系完整的同时,合理安排全套教材的层次和重点。读者一般应在会计基本原理的基础上学习其他会计课程。但是,基础会计的讲

解又必须建立在一定的会计环境之中。因此,基础会计、财务会计、金融会计、成本会计之间,财务管理与管理会计之间有许多交叉的内容。为了在有限的篇幅中突出各本教材的特点,本丛书对其中的交叉内容进行了认真的筛选和删节,使之更加精炼、重点突出。

第四,理念超前,内容新颖,体现本丛书的创新性。本丛书编写的出发点,是力争使读者不仅掌握现行业务规范的核算方法,而且具有在会计制度规范下开拓新业务核算的能力。这也顺应了经济活动不断发展,经济主体个性化的时代潮流。因此,本丛书不仅在传统业务的核算中,遵守制度但不拘泥于制度,介绍方法更注重介绍方法的理念,而且在每本教材中对该学科的最新发展作了概括性的介绍,起到教材之间承上启下的作用,更有利于读者掌握教材之间的区别与联系。

本丛书的作者来自高等财经院校和商业银行,各本教材的主编都具有高级技术职称,长期从事会计教学实践和操作实务,具有丰富的教学经验和独到见解。我们的目标是求真务实,通过不间断地研讨教材内容和教学方法,定期对本丛书进行修订和补充,使之体系完整、层次有序、习题配套、通俗易懂,适合循序渐进的教学要求,我们的合作和努力将是长期的和务实的。在本丛书的编写中,我们学习和参考了大量的相关著作、教材和文献,在此谨向有关作者深表谢意。同时,由于作者理论水平和实际工作经验所限,书中疏漏之处在所难免,敬请专家和读者批评指正,并积极与我们合作。

杨 华

2004 年 1 月

前 言

成本会计学属于会计学的一个分学科,其内容应随着社会经济的不断发展而逐步完善。虽然现代化成本会计学的内容除成本核算外,已扩展为包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等多方面的理论和方法体系,但为了减少学科之间的重复,本书着重阐述的还是成本会计学最基本的内容——成本核算方法。编写本书的目的,是为了阐述现代成本会计的基本理论与方法。

编写本书之时,国家修订了《会计法》,国务院颁布了《企业财务会计报告条例》,财政部修订和颁布了16个《企业具体会计准则》以及新的《企业会计制度》等法律、法规。会计改革的一个显著特点是增加了企业的自主权,企业的重大决策由股东大会、董事会决定,使会计要素的确认、计量、记录和报告全部由企业的会计部门完成。其中对成本、费用的列支,成本计算方法的选择,有关成本方面会计政策的确定等是由企业自行决定的,这就为成本的核算增添了新的内容,所以本书按照国家最新颁布的会计制度的规定组织编写。本书的另外一个特点是将作业成本法纳入所编写的内容。作业成本法是一种先进的成本计算方法,自创始以来,已经在以美国为首的西方国家得到了比较广泛的应用,但在我国的应用还很少。作业成本法既是一种成本计算方法,也是一种成本控制方法。所以研究和应用作业成本法作为一种竞争战略,具有十分重要的意义。在编写过程中,编者注意吸收新的理论和方法,尽可能借鉴和吸收同类教材的长处和精华,以提高编写的质量。

本书由李惠任主编,负责全书的总纂、修改和定稿,刘永立、刘保才、冯小武任副主编。全书共分17章,参加编写人员的分工如下:第一、第十章由王振华编写,第三、第四、第九、第十一、第十七章由李惠编写,第二、第五章由冯小武编写,第十三、第十四章由晏志高编写,第十二章由刘永立编写,第十五章由刘钢编写,第六章由吴亚杰编写,第十六章由贾萍编写,第七章由崔军编写,第

八章由刘保才编写。

本书由杨华教授主审,在此深表感谢。

由于编者水平有限,书中难免有不妥与错误之处,恳请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 总论.....	1
第一节 成本会计的涵义和对象.....	1
第二节 成本会计的内容.....	7
第三节 成本会计的职能和任务.....	9
第四节 成本会计的法规和制度	13
第二章 工业企业成本核算的要求和一般程序	16
第一节 工业企业成本核算的内容和意义	16
第二节 工业企业成本核算的要求	19
第三节 工业企业费用要素和产品成本项目	24
第四节 工业企业成本核算的一般程序	27
第五节 工业企业成本核算的账户设置和账务处理	28
第三章 工业企业要素费用的核算	33
第一节 要素费用核算概述	33
第二节 材料费用的核算	34
第三节 外购动力费用的核算	56
第四节 工资费用的核算	58
第五节 折旧费用的核算	65
第六节 利息支出、税金和其他支出的核算.....	68
第四章 跨期摊提费用、辅助生产费用、制造费用及废品损失的核算	72
第一节 待摊费用和预提费用的核算	72
第二节 辅助生产费用的核算	75
第三节 制造费用的核算	86
第四节 废品损失和停工损失的核算	91
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间分配和归集的核算	96

第一节 在产品数量的核算	96
第二节 完工产品与在产品之间费用分配的核算	99
第六章 产品成本计算方法概述	115
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	115
第二节 产品成本计算的主要方法	117
第七章 产品成本计算的品种法	120
第一节 品种法的特点和适用范围	120
第二节 品种法的计算程序和账务处理	121
第八章 产品成本计算的分批法	129
第一节 分批法的特点、适用范围和计算程序	129
第二节 简化的分批法	147
第九章 产品成本计算的分步法	156
第一节 分步法的特点、适用范围和计算程序	156
第二节 逐步结转分步法	157
第三节 平行结转分步法	168
第十章 产品成本计算的分类法	177
第一节 分类法的特点和计算程序	177
第二节 分类法的适用范围、优缺点和应用条件	184
第三节 副产品成本的计算	186
第十一章 产品成本计算的定额法	191
第一节 定额法的产生及特点	191
第二节 定额成本的计算	192
第三节 脱离定额差异的核算	194
第四节 材料成本差异的分配	201
第五节 定额变动差异的核算	202
第六节 完工产品实际成本的计算	204
第七节 定额法的优缺点、适用范围和应用条件	208

第十二章	作业成本法	210
第一节	作业成本计算法的概念体系	210
第二节	作业成本核算方法的计算过程	213
第三节	作业分析法和作业成本管理	217
第四节	作业成本法下的新观点及其在我国的适用问题	228
第五节	作业成本法在制造业应用举例	236
第六节	作业成本法在服务业应用举例	244
第十三章	成本控制与成本考核	247
第一节	成本控制	247
第二节	成本考核	257
第十四章	其他主要行业成本核算	260
第一节	商品流通企业成本核算	260
第二节	施工企业成本核算	273
第三节	房地产开发企业成本核算	286
第十五章	各种成本计算方法的实际应用	292
第一节	几种成本计算方法的同时应用	292
第二节	几种成本计算方法的结合应用	293
第十六章	期间费用的核算	308
第一节	期间费用的概述	308
第二节	期间费用的核算	309
第十七章	成本报表的编制和分析	320
第一节	成本报表的编制	320
第二节	成本报表分析	333
参考文献		356

第一章 总 论

【内容提示】 本章概括阐述成本会计的一些基本理论问题,如成本的经济实质,成本会计的产生、发展及定义,成本会计的对象、内容、职能和任务以及成本会计的法规和制度等。理解并掌握这些基本理论问题,对学习成本会计具有重要意义。

第一节 成本会计的涵义和对象

一、成本会计的涵义

(一) 成本的经济实质

成本是商品经济的价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。它是企业为生产商品和提供劳务所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。人们要进行生产经营活动或要达到一定目的,就必须耗费一定的资源,产品的生产过程同时也是劳动的耗费过程。工业企业要生产产品,就要发生各种各样的生产耗费,这些生产耗费包括生产资料中的劳动手段(例如机器设备)和劳动对象(例如原材料)的耗费,以及劳动力(例如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期(例如1个月、1年)内发生的、用货币表现的生产耗费,称为工业企业的生产费用。企业为生产一定种类和一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。

马克思在对资本主义经济条件下的商品生产进行分析时指出:“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去的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”^①“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本身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^②马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商

①、② 《马克思恩格斯全集》第25卷,第30页。

品成本。

我国实行社会主义市场经济体制。社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别,但两者都是商品经济。在社会主义市场经济条件下,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,一方面要向社会提供必要的商品,来满足社会的一定需要;另一方面要以产品的销售收入来补偿企业在商品生产经营过程中所发生的各种劳务耗费,并取得盈利。只有这样,企业才得以发展,社会才得以进步。因此,在社会主义市场经济中,商品价值、成本、利润等这些经济范畴,仍然有其存在的客观必然性,只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济有所不同。

在社会主义市场经济中,根据马克思关于商品经济理论,社会主义产品的价值(w)仍然由3个部分组成:(1)生产过程中耗费的生产资料(包括劳动资料和劳动对象)即物化劳动价值的转移(c);(2)劳动者活劳动消耗所创造的价值中归个人支配,主要以工资形式支付给劳动者的劳动报酬的部分(v);(3)劳动者活劳动消耗所创造的价值中归社会支配,主要以税金和利润形式进行分配的部分(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,它构成商品的成本,这种成本,我们称为“理论成本”。

综上所述,成本的经济实质可以概括为:企业在生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金的总和。

需要指出的是,以上只是从理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容。在现实经济活动中,一般很难确定纯粹的 $c+v$ 这种理论成本,更加之成本常被作为国家宏观调控经济的杠杆来运用,使实际成本与理论成本常常不相一致。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量。实际成本则是按照现行制度规定的成本开支范围,以正常生产经营为前提,根据生产经营过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。它往往受客观条件包括国家经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响。如在实际工作中,为了促使工业企业加强经济核算,节约生产耗费,减少生产损失,对某些不形成商品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,以及劳动者为社会劳动所制造的某些价值,如财产保险费等,也作为生产费用计入产品成本。就上述废品损失、停工损失等损失性支出来说,其实并不形成产品价值,它不是产品的生产耗费,而是纯粹的损耗,按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,使之得到必要的补偿。可见,实际成本可以像商品价格背离价值一样背离理论成本。当然,实际成本与理论成本的这种背离,必须严格加以限制,否则,产品成本的计算就失去了理论依据。

此外,工业企业为销售产品而发生的销售费用,为管理和组织生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多按时期发生,难以按产

品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具备十分重要的作用:(1)成本是补偿生产耗费的尺度;(2)成本是制定产品价格的基础;(3)成本是进行经营决策的依据;(4)成本是考核企业经营成果、评价企业经营管理水平的重要手段。

(二) 成本会计的产生、发展及定义

成本会计是会计学科的一个重要分支,是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是随着社会经济发展过程而逐步形成和发展起来的。在资本主义初期,资本家作为商品生产者,总希望通过商品交换,以所获得的商品价值来补偿其生产耗费,并确定经营损益。为达此目的,资本家就试图计算成本,而这时的成本只能是一个估计数,精确度比较差,称之为估计成本。为了使估计成本能接近生产过程中的实际耗费,资本家开始注意积累有关的成本资料,对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总,从而为成本计算的产生迈出了可贵的一步。

随着产业规模的扩大,工场手工业的发展,生产过程也日趋复杂,资本家开始按照生产步骤来设置成本费用明细账,进行费用的归集和计算,从而出现了成本会计的萌芽并得到了应有的发展。如意大利的毛纺厂、英国的制鞋厂等,为了满足管理的要求,逐步形成了分批成本计算法和分步成本计算法的雏形。不过此时期的成本会计尚未形成一套完整的方法和理论体系,仍是财务会计的一个组成部分。

19世纪产业革命后,企业数量日益增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,为了在竞争中取得胜利,企业的生产成本开始受到普遍重视。为了提高成本计算的准确性,满足各方面对成本资料的需求,资本家要求企业会计人员将成本计算与复式记账科目设置紧密结合起来,使成本记录与会计账簿一体化。在此时期许多成本会计专家做了大量有益的工作,如对费用分配方法的探索,对存货、人工等处理方法的改进等。这时的成本计算与会计核算相结合,形成了一套计算成本的方法和理论体系,从而产生了成本会计。但是,那时的成本会计主要是将历史成本加以汇总,然后再分配给各种产品,计算产品生产成本和销售成本,其主要目的是为了对存货进行准确计价和确定利润。所以,早期研究成本的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计做过如下定义:“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。”美国哈佛大学企业管理研究院的成本会计学教授聂克则说:“成本会计在其发展时期,大部分是对工厂产品成本的计算,以作存货计价、决定损益和订立售价之用。”这些论述,充分反映了当时的历史状况,由此可见,在其发展早期,成本会计就是对工厂产品成本的核算,它仍是财务会计的一个组成部分。

20 世纪初,随着资本主义经济的进一步发展,西方企业广泛采用泰勒制度。从其内容上看,泰勒制仍不失为一种科学的生产管理方法。它通过对时间、动作等的研究来制定在一定条件下既能够实现,又最有效率的标准,作为评价和考核的依据,来对生产进行科学的管理。这不仅推动了资本主义生产的发展,而且促使成本会计进行相应的改革。为了配合泰勒的科学管理方法,标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引进到会计工作中来,成为成本会计的一个组成部分。这时成本会计的范围扩大了,其内容已不再仅仅是对成本的核算,而扩展到成本预算、成本控制和成本分析,从而使成本会计的理论和方法得到进一步的完善和发展。相对于财务会计而言,成本会计已具有一定的独立性,它既是财务会计确定产品生产成本、销售成本的依据,同时,又具有成本预测、成本控制和成本分析相对独立的体系。这一时期,一些会计专家对成本会计的表述改为:“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、员工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。”

第二次世界大战以后,资本主义经济出现了新的变化。资本高度集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂。同时,伴随着战争发展起来的科学技术大量转移到民用产品上,使新产品层出不穷,产品更新换代速度加快,市场竞争更加剧烈。在此情况下,企业要想在竞争中求得生存与发展,一方面依靠科学技术开发新产品,占领与开拓市场;另一方面必须加强企业管理,充分挖掘内部潜力,控制和降低成本,以高质量低成本的产品到市场去参与竞争。为此,企业管理人员意识到,要想大幅度降低成本,必须在产品投产之前,对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等各个环节,制定各种不同的方案,通过预测,选取成本最低的方案为最佳方案,作为经营决策的依据。这就使成本会计在原有的基础上,吸收了不少管理的方法,形成了以管理为主的现代成本会计。它要求会计人员不仅要做好生产过程中成本的日常控制、核算和分析工作,更重要的是还要做好成本预测,进行成本决策,以成本的最优方案来指导生产活动,以便取得最佳的经济效益。成本预测、决策内容的引入,大大丰富了成本会计的内容,拓宽了成本会计的范围,完善了成本会计体系,推动了成本会计的发展。所以,现代成本会计的定义可以概括为:现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它是根据成本核算资料和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,对企业生产经营过程中各项经济活动进行预测、决策、控制、考核、分析,促使企业生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争能力和经济效益的一种专门会计。

二、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

从理论上讲,成本所包括的内容,就是成本会计应该反映和监督的内容,也即成本会计的对象。但是,为了更为详细、具体地了解成本会计的对象,还必须结合企业生产经营过程的特点和国家统一会计制度的有关规定来加以说明。

工业企业的主要生产经营活动是生产和销售工业产品。产品的生产和销售过程,同时也是劳动的耗费过程,也即费用的发生过程。在产品的生产过程中,工业企业一方面投入原材料生产出产品来;另一方面要发生各种各样的生产耗费。概括地讲,这些生产耗费包括劳动资料和劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋建筑物、机器设备等作为固定生产的劳动资料,由于可以多次参加生产过程而不改变其原有实物形态,所以其价值也就随着固定资产的磨损,逐渐地、部分地以折旧的形式转移到所生产的产品中去,构成产品生产成本的一部分;原材料等劳动对象,在生产过程中要么改变其实物形态而形成产品实体,要么被消耗掉,所以其价值也就随之一次全部地转移到产品中去,也构成产品生产成本的一部分。产品的生产过程是劳动者借助于劳动工具对具体的劳动对象进行加工、制造产品的过程,在这一过程中,通过劳动者对劳动对象的加工,从而改变了原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,则以工资的形式支付给劳动者,用于个人消费。因此,这部分支付给劳动者的工资也构成产品生产成本的一部分。除此之外,在产品生产过程中还会发生一些货币支出。所有这些劳动消耗和支出,就构成了企业在产品生产过程中的全部生产费用,而为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品生产过程中发生各种生产费用的支出和产品成本的形成,就是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,工业企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。这些费用支出包括应由企业负担的运输费、包装费、装卸费、保险费、广告费、展览费、差旅费、折旧修理费,以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。所有这些为销售本企业产品而发生的各种费用,统称为营业费用。营业费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应属于成本会计反映和监督的内容。

在产品的生产经营过程中,企业的行政管理部门为组织和管理开展生产经营活动,也会发生各种各样的费用支出。这些费用包括企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧及修理费用、工会经费、业务招待费、坏账损失等。所有这些企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的费用统称为管理费用。管理费用也是企业生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应属于成本会计反映和监督的内容。

此外,企业在生产经营过程中为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。这些费用包括利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。所有这些为筹集生产经营所需资金而发生的费用统称为财务费用。财务费用也是企业在生产经营过程中所发生的费用,其支出及归集过程,也应属于成本会计反映和监督的内容。

上述产品营业费用、管理费用和财务费用,它们的发生与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间进行归集,直接计入当期损益的,因此,它们构成了企业的期间费用。综上所述,按照工业企业生产经营过程的特点和企业会计制度的有关规定,工业企业成本会计的对象可以概括为:工业企业生产经营过程中发生的生产成本和期间费用。

商品流通企业、施工企业、房地产开发企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但按照国家统一会计制度及与其相适应、体现行业特点的具体会计核算办法的有关规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是部分形成企业的生产经营成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。例如,商品流通企业的主要经济活动是商品的采购和销售,为此,要发生商品的采购成本和销售成本。同时还要发生营业费用、管理费用和财务费用,这些费用总称为商品流通费用。商品流通费用也不计入商品的采购成本和销售成本。施工企业的主要经济活动是进行建筑工程的施工,为此,要发生工程成本。同时还要发生管理费用和财务费用,这些费用也不计入工程成本。房地产开发企业的主要经济活动是进行房地产开发与销售,为此,要发生开发成本。同时还要发生营业费用和财务费用,这些费用也不计入开发成本。这些行业企业的营业费用、管理费用和财务费用统称为经营管理费用,也属于期间费用。因此,根据行业企业生产经营过程的特点,按照现行国家统一会计制度的有关规定,可以把成本会计的对象概括为:各行业企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用,简称成本、费用。所以成本会计实际上是成本、费用会计。

应当指出的是,在西方发达国家中,随着经济的发展,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断地发展、变化。美国会计学会所属的“成本概念与标准委员会”将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。这也就是说,成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义大大超越了产品生产成本和上述各种经营业务成本的内容和概念。

在西方企业中,为了适应不同的经营管理目的,普遍运用着不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润、交纳税金,进行产品成本管理,计算产品生产成本;为了进行短期的生产经营预测和决策,计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本;为了加强企业内部的成本控制和考核,计算可控成本和不可控成本;为了提高成本信息的决策相关性,计算作业成本等等。这些成本概念,我国不少企业在生产经营过程中也在运用,借以加强成本管理,提高企业的活力和经济效益。除了上述产品成本和其他各种业务成本以外的这些成本,可以概括称为专项成本。

由此可见,随着成本概念的发展、变化,成本会计本身和成本会计的对象也在相应地发展、变化。因此,现代成本会计的对象,应该包括各行业企业生产经营业务成本、