

普通高等教育“十一五”规划教材
PUTONG GAODENG JIAOYU SHIYIWU GUIHUA JIAOCAI (高职高专教育)



CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

贾娜 主编
罗丽娟 陈静 副主编



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

普通高等教育“十一五”规划教材
PUTONG GAODENG JIAOYU SHIYIWU GUIHUA JIAOCAI (高职高专教育)



CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

主 编 贾 娜
副主编 罗丽娟 陈 静
编 写 路媛媛 王 娟 郭相英
主 审 杜惠芬



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

内 容 提 要

本书为普通高等教育“十一五”规划教材（高职高专教育）。

全书共分为十章，主要内容为总论、成本核算的要求和一般程序、要素费用的核算、综合费用的核算、生产费用在完工产品与在产品之间的分配、成本计算方法概述、产品成本计算的基本方法、产品成本计算的辅助方法、成本报表和成本计划与分析。每章均配有学习目标、本章小结、思考题和练习题。本书结合财政部最新颁布的企业会计准则的要求以及相关法律法规的最新变化，结构合理、内容新颖、力求反映会计改革的新成果和新要求。

本书可作为高职高专院校财经类专业教材，也可作为会计人员自学和参考用书。

图书在版编目（CIP）数据

成本会计学 / 贾娜主编. —北京：中国电力出版社，2009
普通高等教育“十一五”规划教材. 高职高专教育
ISBN 978-7-5083-8723-9

I. 成… II. 贾… III. 成本会计—高等学校：技术学校—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2009）第 057210 号

中国电力出版社出版、发行

（北京三里河路 6 号 100044 <http://jc.cepp.com.cn>）

北京丰源印刷厂印刷

各地新华书店经售

*

2009 年 6 月第一版 2009 年 6 月北京第一次印刷

787 毫米×1092 毫米 16 开本 14.5 印张 349 千字

定价 23.20 元

敬 告 读 者

本书封面贴有防伪标签，加热后中心图案消失
本书如有印装质量问题，我社发行部负责退换

版 权 专 有 翻 印 必 究

前言

进入 21 世纪,我国经济社会的发展呈现出全球化、多元化发展态势,出现了一系列的新变化、新情况和新问题,使我国的经济改革面临新的挑战 and 机遇。本教材依据财政部最新颁布的企业会计准则体系的规范要求,结合相关法律法规的规定,并吸取我国会计工作和会计教学的实践经验编写而成。

本书以制造企业成本会计工作为主线,突出成本会计为企业管理创造价值为目标,深入浅出、循序渐进,对成本会计的基本理论、基本方法和基本技能进行了详细的阐述。

与同类教材相比,本教材有以下特点:

(1) 体系上充分考虑完整性、系统性和科学性,融合了一线教师多年的教学经验和体会,将理论与实践恰当地结合起来,以适应会计教学和教材改革的需要,满足使用者的需求。

(2) 内容上恰当地融合我国企业会计准则和企业财务通则等方面的最新信息,吸收反映会计理论最新研究成果。

(3) 形式上精心设计,主体明确,资料丰富。为便于学习和使用,本书各章均配有学习目标、本章小结、思考题和练习题。本教材既反映了高等院校教材建设的改革与创新,也体现了我国会计改革开放的时代要求。

总之,本教材体系完善,内容紧跟会计改革的最新变化,形式设计上亦有所创新,它的推出非常及时。

本教材由贾娜(河南工程学院)担任主编,罗丽娟(山西财贸职业技术学院)、陈静(郑州经贸职业学院)担任副主编。路媛媛(河南工程学院)编写了第一章,贾娜编写了第二、三章,罗丽娟编写了第四、五章,王娟(郑州经贸职业学院)编写了第六章,陈静编写了第七、八章,郭相英(郑州大学升达经贸管理学院)编写了第九、十章。

本教材由中央财经大学独立学院杜惠芬教授担任主审。在编写过程中,还参考了许多一些文献资料,在此一并表示感谢。

虽然各位编者在大纲拟定、资料收集与整理、书稿编写与修订过程中尽心尽力,但由于能力所限,书中难免存在疏漏和不妥之处,敬请专家与同行批评指正。

编者

2009 年 5 月

目 录

前 言

第一章 总论	1
第一节 成本的概念和作用	1
第二节 成本会计的发展和内容	8
第三节 成本会计的职能与任务	12
第四节 成本会计工作的组织	14
本章小结	20
思考题	20
第二章 成本核算的要求和一般程序	21
第一节 成本核算原则	21
第二节 成本核算要求	22
第三节 耗费的分类	24
第四节 成本费用核算的账户设置和一般程序	26
本章小结	28
思考题	28
第三章 要素费用的核算	29
第一节 材料费用的核算	29
第二节 工资费用的核算	39
第三节 折旧费用的核算	44
第四节 其他费用的核算	47
本章小结	48
思考题	48
练习题	48
第四章 综合费用的核算	50
第一节 辅助生产费用归集与分配核算	50
第二节 制造费用的归集与分配核算	62
第三节 生产损失的核算	65
本章小结	71
思考题	71
练习题	71
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	76
第一节 在产品数量的核算	76
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	77
第三节 完工产品成本结转的核算	86

本章小结·····	86
思考题·····	87
练习题·····	87
第六章 成本计算方法概述·····	91
第一节 生产类型和管理要求对成本计算方法的影响·····	91
第二节 产品成本计算的基本方法和辅助方法·····	93
本章小结·····	95
思考题·····	95
练习题·····	96
第七章 产品成本计算的基本方法·····	98
第一节 品种法·····	98
第二节 分批法·····	107
第三节 分步法·····	115
本章小结·····	128
思考题·····	128
练习题·····	129
第八章 产品成本计算的辅助方法·····	145
第一节 分类法·····	145
第二节 定额比例法·····	153
第三节 标准成本法、变动成本法和作业成本法·····	158
本章小结·····	167
思考题·····	168
练习题·····	168
第九章 成本报表·····	172
第一节 成本报表的概述·····	172
第二节 成本报表的编制·····	174
本章小结·····	180
思考题·····	180
练习题·····	180
第十章 成本计划与分析·····	182
第一节 成本计划概述·····	182
第二节 成本计划的编制·····	185
第三节 产品成本分析·····	188
本章小结·····	194
思考题·····	194
练习题·····	195
附录 练习题答案·····	197
参考文献·····	223

第一章 总 论

【学习目标】

- (1) 了解成本会计的经济实质、发展历程;
- (2) 掌握成本会计的主要内容, 职能及其任务;
- (3) 明确成本会计的作用以及组织机构的设置。

第一节 成本的概念和作用

一、成本的概念及其经济实质

(一) 成本的概念

成本是商品经济发展到一定阶段的产物, 是商品价值的主要组成部分, 属于商品的价值范畴。在商品经济下, 随着社会化生产程度的加大, 社会剩余产品逐渐增多, 商品生产者在满足自己需要的同时要将多余的产品在市场上进行交换, 则在交换的过程中交换双方必须考虑商品在生产过程中的耗费, 即成本问题。因此, 成本是人们为了达到一定的目的或完成一定的任务而耗费的人力、物力和财力的货币表现, 是生产过程的一种耗费, 是商品经济发展到一定阶段的产物。

(二) 成本的经济实质

马克思提出产品的价值由 $c+v+m$ 三个部分构成。 c 是指物化劳动的转移价值, 即已被消耗的劳动对象(如材料)的转移价值和已被磨损的劳动资料(如机器设备)的转移价值; v 是指活劳动中必要劳动创造的价值, 即是劳动者为自己的劳动所创造的价值(如工资); m 是指劳动者的剩余劳动所创造的价值。

马克思在《资本论》中, 以资本主义生产方式为依托对成本的价值进行了探索, 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。”“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, 只是补偿商品是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。”马克思所提到的“商品的成本价格”指的就是商品成本。这种成本, 通常被称为“理论成本”。“理论成本”的概念体现了两个主要特征: 第一是, 成本是需要补偿的价值, 而不是可供分配的价值, 只有为社会创造的价值(m)才是可供分配的价值; 第二是, 成本是经济价值的消耗, 包括生产资料消耗(c)和劳动力消耗(v), 而不是为社会创造的新价值。由此可见, 成本就是生产过程中资本的耗费价值 $c+v$, 即物化劳动的转移价值和活劳动创造的必要劳动价值。因此, 成本是一个价值范畴。

虽然马克思是在研究资本主义的前提下提出此观点, 但是, 成本作为一个价值范畴, 在社会主义市场经济中是客观存在的。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者和经营者, 最基本的经营目标就是以最低的耗费获取企业最大的利益, 并向社会提供商品, 满足社会的需求。加强成本管理、提高企业经济效益和整个国民经济的宏观经

经济效益都是极为重要的。所以,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中的不同。因此,在社会主义市场经济中,商品的价值仍然由已耗费的生产资料转移的价值(c)、劳动者为自己劳动所创造的价值(v)、劳动者为社会劳动所创造的价值(m)构成。商品的理论成本仍然是由 $c+v$ 构成,即是商品价值中的补偿部分。

由此可见,成本的经济实质在任何社会形态下都是相同的,即是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,即企业在生产经营中所耗费资金的总和。

必须说明的是,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。在实际工作中,还应考虑宏观经济财政政策和微观企业管理的需要。在我国,成本内容的界定是在充分考虑“理论成本”的前提下,指定成本开支范围。其开支范围与理论成本的内容还存在一些差异。比如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。从实质上看,这些并不形成产品价值,它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,不属于成本的范围。但从补偿角度和考虑经济核算的要求,将其计入成本。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。

(三) 成本与费用

成本与费用这两个概念既有联系又有区别。如上所述,成本是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,即企业在生产经营中所耗费资金的总和。按照我国新《企业会计准则》的规定,费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。从本质上看,两者都是企业资源的一种耗费。但成本与费用的主要区别在于,费用是针对一定期间,按照内容或用途对企业资源的耗费进行归类;成本则是按照会计分期原则和权责发生制原则对特定对象所耗费的企业资源进行归集,是费用的对象化。

因此,实际工作中的产品成本,即产品的生产成本,并不包括为生产产品所消耗的全部成本。例如,销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动的管理费用以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从利润中扣除,不计入产品成本。

二、成本的分类

为了适应成本计算、分析、规划、控制、决策的需要,可以按照不同的标准对成本进行分类。

(一) 按费用的经济性质分类

按费用的经济性质分类是最基本、最原始的分类方法,它是按照费用的原始形态及其性质将全部生产费用划分为若干费用要素,也称按费用要素分类。按费用的经济性质分类,可以反映和监督生产费用预算的执行情况,可以反映生产过程中的各种耗费,有利于分析费用的构成和比重,为核定流动资金定额提供依据,为编制材料采购资金计划提供主要的数据,但是这种分类只能反映费用的类别,不能反映费用的用途。按费用性质可分为如下所述几类。

(1) 外购材料。它是指企业为进行生产经营活动而耗用的一切从外面购入的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料。它是指企业为进行生产经营活动而耗用的各种从外面购入的固体、液体和气体燃料。

(3) 外购动力。它是指企业为进行生产经营活动而耗用的各种从外面购入的电力、热力等动力。

(4) 工资。它是指企业为了进行生产经营活动而发放给全体职工的工资。

(5) 提取的职工福利费。它是指企业根据规定,按照工资总额的一定比例计提的应付职工福利费。

(6) 折旧费。它是指企业按照规定的方法计提的固定资产折旧费用。

(7) 利息支出。它是指企业为了借入款项而发生的利息支出冲减利息收入后的差额。

(8) 税金支出。它是指计入企业管理费用的各种税金,如房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

(9) 其他支出。它是指不属于以上各项内容的费用,如差旅费、通信费、保险费、邮电费等。

(二) 按费用的经济用途分类

按照费用经济内容分类,虽然有利于分析费用的构成和比重,有利于费用预算的编制和管理,但它不能反映费用的具体用途,不便于分析费用与产品成本的关系,不便于计算与分析产品成本。为此,还应当按经济用途对其进行分类。企业日常生产经营过程中发生的费用按其经济用途,可以分为生产费用和期间费用。

1. 生产费用

生产费用是指企业在一定时期内发生于生产过程中的各种费用总和,是企业全部费用的一部分,且只存在于制造业企业。生产费用通常包括企业在生产过程中消耗的原材料、燃料、动力、支付工资、计提职工福利费、计提折旧费、修理费、低值易耗品消耗等。

生产费用按其用途可以进一步区分为工业性生产费用和非工业性生产费用。工业性生产费用是指从事商品生产而发生的费用,它们或构成产品实体或有助于产品实体的形成,其耗费最终要计入产品成本;非工业性生产费用是指企业从事非工业性生产活动而发生的费用,它们不属于产品生产耗费,也不构成产品成本,如生产车间为企业在建工程、职工福利部门提供的劳务作业所发生的耗费。因此,生产费用按最终用途又可以分为计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用。计入产品成本的生产费用,有的直接作用于产品生产,构成产品实体,有的用于生产单位的生产组织管理活动,为生产提供直接的条件,其用途和作用不完全相同。为便于产品成本的计算,人们通常将计入产品成本的生产费用按用途又分为若干项目,每一项目又称为成本项目。在制造成本法,即以产品在生产制造过程中发生的各项费用作为产品成本的一种计算方法下,可以设置如下所述几种成本项目。

(1) 直接材料。它是指生产过程中直接用于产品生产,构成产品实体,或直接有助于产品形成而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品、燃料、动力等。

(2) 直接人工。它是指直接从事产品制造的生产工人的工资费用,包括生产工人的基本工资、奖金、津贴以及在工资基础上计提的职工福利。

(3) 制造费用。它是指企业内部生产单位(分厂、车间)为组织、管理生产所发生的各项费用,包括生产单位管理人员和工程技术人员的工资、在工资基础上计提的职工福利费以及折旧费、修理费、办公费、机物料消耗、低值易耗品摊销、劳动保护费等。

对于成本项目的设置,国家没有统一规定,一般以满足企业内部成本管理需要为准。因此,在实务中,一个企业可以根据内部管理的需要,结合产品成本构成的特点,确定成本项目设置方法。

2. 期间费用

期间费用是指企业在日常生产经营过程中发生的,不能归属于特定产品成本的费用,包括管理费用、营业费用和财务费用。期间费用发生时,不计入产品成本,直接抵减当期损益。这样既可以简化会计核算工作,又能在一定程度上提高成本计算的准确性。这是因为期间费用与产品生产没有直接的联系,一般是为企业整个生产经营提供条件,若是采用分摊的办法计入产品成本,很难保证费用分配的合理性;另外,期间费用不计入产品成本,有助于分析、考核生产单位的成本管理责任,便于进行成本规划和控制。

(1) 管理费用。它是指企业为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用,包括企业董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应当由企业统一负担的公司经费(如行政管理部门的职工工资、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、办公费、差旅费等)、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费(顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发费、存货盘亏或盘盈(不包括应计入营业外支出的存货损失)、计提的坏账准备等。

(2) 销售费用。它是指企业在销售商品或提供劳务过程中发生的费用,包括企业在销售商品或提供劳务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,以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。

(3) 财务费用。它是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用,包括应当作为期间费用的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。

(三) 按照计入特定产品的方式分类

按照计入特定产品的方式,成本可以分为直接成本和间接成本。

1. 直接成本

直接成本是指生产特定产品所发生的耗费,该耗费可以直接计入该产品成本。某项成本是否属于直接成本,取决于它与成本计算对象(如特定产品、作业或订单等)是否存在直接关系。例如,直接归集的原材料、燃料动力费、某种产品专用生产线上生产工人的工资费用等都属于直接成本。

2. 间接成本

间接成本是指与某特定产品没有直接联系,或生产多种产品所发生的共同耗费,按恰当的标准分配后计入特定产品的成本。例如,车间厂房和机器设备的折旧费、几种产品共同消耗的直接材料、计时工资以及制造费用等,很难直接分清各种产品的具体耗费,通常是先按发生的地点对成本进行归集,在月末采用一定的分配标准一次性分配后计入各种产品的成本。

将成本划分为直接成本和间接成本,对于正确计算、分析和考核产品成本是十分重要的。

(四) 按照成本习性分类

成本习性是指成本总额与业务量(产量、作业量或工作量)之间的变动关系。按成本习性分类可分为固定成本、变动成本和混合成本。

1. 固定成本

固定成本是指成本总额在一定时期和一定业务量范围内不受业务量增减变动影响的成本。如直线法计提的固定资产折旧费、建筑物的租金、财产保险费、管理人员的工资等。由此可见,在一定业务量范围内,固定成本总额保持不变,总固定成本与产量的关系如图 1-1 所示。但是,产品单位成本中的固定成本额则与生产量成反比关系。当企业生产量增加时,由于固定成本总额不变,单位产品分摊的固定成本就会减少,从而导致单位产品成本下降;反之,则会导致单位产品成本上升。若以 x 代表产量, a 代表固定成本, y 代表总成本,则单位固定成本与产量的关系如图 1-2 所示。

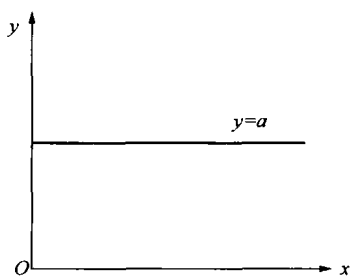


图 1-1 总固定成本与产量的关系

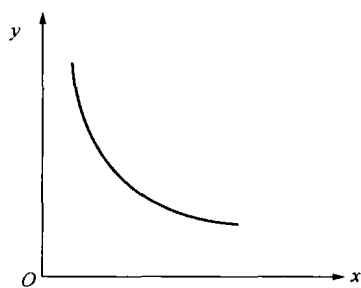


图 1-2 单位固定成本与产量的关系

固定成本通常又可分为酌量性成本和约束性成本。前者是指通过管理人员的决策行动可以改变其数额的固定成本,如广告费、人员培训费等;后者是指受事前管理决策的影响,管理人员无法在事后改变其数额的固定成本,如固定资产折旧费、保险费等。

2. 变动成本

变动成本是指成本总额会随着业务量的变动而成等比变动的成本,如直接材料、直接人工等。变动成本的主要特点是其发生额直接受业务量变动的影响,业务量增加则变动成本总额增加,业务量减少则变动成本总额减少,总变动成本与产量的关系如图 1-3 所示。但是,单位产品成本中的变动成本是不变的。若以 x 代表产量, b 代表单位变动成本, y 代表总成本,则总变动成本与产量的关系可以表示为 $y=bx$,单位变动成本与产量的关系如图 1-4 所示。

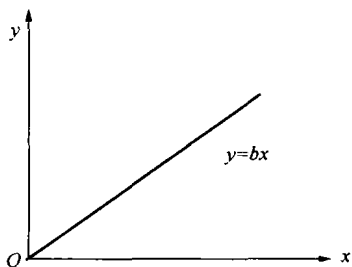


图 1-3 总变动成本与产量的关系

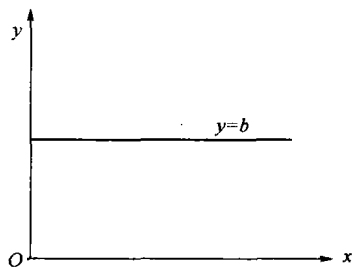


图 1-4 单位变动成本与产量的关系

必须指出,变动成本与业务量之间的正比关系也是有一定范围的,超出一定的业务量范围,变动成本与业务量之间的关系也有可能发生变化。

3. 混合成本

混合成本是指成本发生额虽然受业务量变动的影响,但与业务量之间不构成严格的正比

关系的成本。这种成本既具有固定成本的一些特点,又具有变动成本的一些特点,故称为混合成本。例如车间设备的维修费用、低值易耗品的消耗、对产品进行分析化验所发生的费用等,虽受生产量的影响,但与生产量之间不成正比关系。

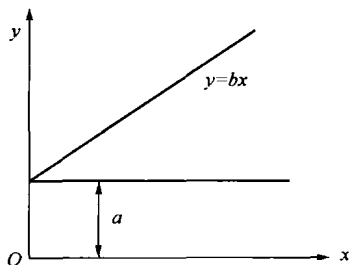


图 1-5 总变动成本与产量的关系

对于混合成本,在成本会计实务中一般采用一定的分解方法,将其分解为固定成本和变动成本。因此,成本按其业务量的关系,最终分解为固定成本和变动成本两大类别。若以 x 代表产量, a 代表固定成本, b 代表单位变动成本, y 代表总成本,则总变动成本与产量的关系可以表示为 $y = a + bx$,总变动成本与产量的关系如图 1-5 所示。

将成本分为变动成本、固定成本和混合成本三类,对于成本的预测、决策和分析,特别是对于控制成本和寻求降低成本的途径具有重要作用。由于变动成本一般是受消耗定额执行情况的影响,因而控制和降低单位产品的变动成本主要应从控制和降低单位产品消耗量入手。单位产品的固定成本往往同时受产量和费用发生额增减的影响,所以控制和降低固定成本应从控制并降低其支出绝对额和提高产量出发。

(五) 按照可控制性分类

按照可控制性划分,成本可以分为可控成本和不可控成本。

1. 可控成本

可控成本是指责任单位职权范围内可以计量、调节和控制的成本。责任单位是指企业内部有明确责任范围,能够自己进行严格控制的单位,又称为责任中心,如企业内部的车间、部门以及个人等都可以作为责任单位。例如生产车间这一责任单位的可控成本主要是车间消耗的材料、燃料、动力、人工费用等。

2. 不可控成本

不可控成本是指超出责任单位职权范围,责任单位无法对其加以约束、调节的成本。例如,就生产车间来说,厂房的折旧费用就是不可控成本,生产车间这一责任主体无法决定厂房购建及其规模,生产车间只有厂房的使用权,厂房折旧费的控制已超出生产车间的职权范围。

将成本区分为可控成本和不可控成本,对于正确评价责任单位的工作业绩十分重要。对于一个责任单位来说,通过考核、评价其可控成本大小,有助于促使其增强成本意识,采取措施不断地降低可控成本,防止企业内部责任不清现象的发生。应当指出,成本的可控性是相对的,对某一责任单位而言某项成本是可控的,对另一责任单位而言它可能是不可控的;在一定时期内某项成本是不可控的,但从长远来看又是可控的。

(六) 按照成本与决策的相关性分类

成本与决策的相关性是指成本与企业经营决策的关系,按与决策的相关性成本可以分为相关成本和无关成本。

1. 相关成本

相关成本是指企业在进行经营决策时所考虑的未来成本,包括增量成本、机会成本、付现成本、重置成本等。由于未来成本是尚未发生的成本,并且对企业的长期发展起到了重要的影响,因此,企业在决策时必须结合实际情况对它们进行认真分析,在各种可行方案中选

出最优方案。

2. 无关成本

无关成本是指过去已经发生或虽然尚未发生,但对决策没有影响的成本,包括历史成本、沉没成本、共同成本和不可避免成本等。沉没成本是指过去投资在某工程项目上,在该项目种植后,不能再得到补偿的成本。

通常在选择最优方案时,凡是内容相同、金额相等的未来成本,皆属无关成本,因为它们不会影响决策的结果。一般来说,过去已发生的成本肯定是无关成本,而未来发生的成本可能是相关成本,也可能是无关成本,这要看未来成本的内容。

将成本划分为相关成本和无关成本有利于成本的预测和决策,对于企业经营决策起着重要作用。

(七) 按成本的计算时间分类

按照成本的计算时间,可以分为预计成本和历史成本。

1. 预计成本

预计成本是指在企业生产经营活动发生之前根据有关资料计算的成本。它实际上是人们对成本的一种事前估计。例如,计划成本、定额成本、标准成本、目标成本等属于预计成本,这些预计成本需要人们根据已收集的成本资料,结合管理的要求,经过分析、判断,按一定的程序和方法来制定。

2. 历史成本

历史成本是指根据过去已发生的生产经营活动的实际耗费而计算的成本,也称实际成本。历史成本反映了企业在一定成本对象上实际发生的资源消耗,比较客观,因而在会计上常常作为资产计价入账的基础。

将成本区分为预计成本和历史成本,有助于人们对成本进行控制、分析和考核。在企业的日常管理中,预计成本可用来调节、限制企业内部各单位实际发生的经营耗费,有助于企业各项目标的实现。在事后,通过预计成本和实际成本的对比、分析,可以用来考核、评价企业内部各单位的工作业绩,促进内部经济责任制的完善。现代成本管理,不仅应当重视历史成本的计算,更应当重视和利用预计成本在管理中的作用。

在成本管理中,为了满足不同的管理需要,可以从不同的角度采用不同的标准对成本进行分类。除了以上几种基本分类之外,还可以按照成本的对象性、汇总性、可比性、作用性等标准对成本进行分类。

三、成本的作用

成本作为企业经济发展的一项重要指标,对衡量企业生产耗费、制定产品价格、确定经营策略等方面都有着重要的作用。

(一) 成本是衡量企业生产耗费的基本尺度

任何企业只要有生产活动的发生,就会产生一定的耗费,为了确保企业的正常经济活动的持续开展,必须对这些耗费进行补偿,补偿金额的多少,是以成本为衡量尺度的。成本计算是指将各种耗费量化的过程,这样才可以确定本期利润,及时调整经营方针和策略,制定下期经营目标。当企业收入一定的情况下,只有加强对成本的控制,努力降低生产经营耗费,才能以较低的耗费获得较高的经济效益。因此,成本作为补偿尺度对于评价企业经济效益,具有重要意义。

（二）成本为产品定价提供基础数据

根据马克思的商品价值理论，价格是一种从属于价值并由价值决定的货币价值形式。价值的变动是价格变动的、内在的、支配性的因素，是价格形成的基础；而商品的价值由 $c+v+m$ 构成，即由成本价值和剩余价值构成。由此可见，产品的成本对确定产品的价格起到了重要的作用。但是，由于商品的价格既是由商品本身的价值决定的，也是由货币本身的价值决定的，因而商品价格的变动不一定反映商品价值的变动。另外，在实际工作中，人们还不可能直接计算产品价值，只能计算产品成本，只有通过成本间接地确定产品价格，因此，产品成本就成为制定产品价格的一个重要经济依据。

当然，产品定价需要考虑的因素很多，不同经济环境、不同行业、不同类型的产品，其定价策略、方法也会有所不同。不过成本始终是产品定价的基础，是产品定价的基本依据。

（三）成本为企业经营决策提供重要依据

在市场经济条件下，企业为适应市场竞争的需要，必须根据市场变化，结合自身生产经营状况，适时作出科学的经营决策。比如生产计划方案的可行性、工艺方案的选择、新产品的开发与否、投资项目的选择等，这一系列的生产经营问题都需要企业作出合理科学的决策。另外，为了更好地对企业的生产经营活动进行管理和控制，还必须定期与不定期地对企业的生产经营情况进行分析，从而采取有效措施，促使企业完成各项计划任务。然而，企业要作出合理科学的决策都是建立在准确的成本资料的基础上，通常以成本最小化为标准来确定最佳方案。所以，成本指标就为企业进行决策提供重要数据资料。

（四）成本是反映企业生产活动质量的综合指标

成本是企业生产经营中所耗费资金的总和，是生产耗费的综合反映，所以，企业劳动生产率的高低、固定资产耗费程度、材料费用开支范围的大小、产品产量的多少和质量的好坏、管理工作和生产组织的水平等，最终都会在产品成本中反映出来。因此，产品成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标，可以在一定程度上反映企业生产、消耗和经营管理水平，可以综合评价企业在一定时期的生产经济状况。

成本除以上主要经济作用外，还在提高劳动生产率和设备的利用程度、节约材料耗费、控制废品损失和制造费用等方面也有重要作用。

第二节 成本会计的发展和内容

一、成本会计的发展

成本会计作为现代会计学的一个重要分支，是随着社会经济的发展而逐步发展起来的，主要经历了萌芽期、形成期、近代发展期和现代发展期四个阶段。

（一）成本会计的萌芽期

自 16 世纪 30 年代开始，资本主义工厂手工业得到了发展，工厂为了有利可得，要求补偿所耗费的价值，便出现了估计成本，这估计成本就成了商品定价的最低界限。为了使估计成本能接近实际耗费价值，人们开始注意累计成本资料，对生产过程中发生的各种耗费进行粗略计算和汇总，为成本计算的产生迈出了第一步。1951 年，意大利的 Medici 家族在他们的毛纺织业中就开始应用成本明细账，将制造过程分为拣选、清洗、梳刷等步骤，设置七种成本明细账进行记录。同时期的荷兰、法国、英国等国在成本会计上也取得了较大的进步。

16 世纪法国人办的普兰庭印刷厂已经建立了简单的成本核算体系,并采用了相当于现在的品种法计算产品成本;1750 年,英国人 James Doddsom 在他的鞋厂采用了最初的分批成本计算方法;1804 年,德国人 John Michael 在《商业体系论》中,对成本的要素进行了分类,并阐述了“直接费用”、“间接费用”的概念及其区分方法。这一时期是成本会计的萌芽期。

(二) 成本会计的形成期

19 世纪产业革命后,企业数量日益增多,规模逐步扩大,企业之间出现了竞争,企业对生产成本资料的需求更加迫切,生产成本日益受到重视。会计界为了适应这种形势需要,对计算成本加以研究,经过一段时间的探索,将成本的记录与计算和会计核算结合起来,形成了“成本会计”。19 世纪的诸多成本会计专著都讨论了成本的形态问题,并对产品的主要成本、车间费用、管理费用的范围都做出了规定。例如,早期研究成本的会计学家劳伦斯(M.B.Lawrence)在其 1925 年出版的《劳式成本会计》中对成本会计的定义为:“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。”可见,该时期的成本会计从属于财务会计,以事后核算和控制为主。

(三) 成本会计的近代发展期

20 世纪 20~40 年代是成本会计的近代发展期,这一时期资本主义企业竞争更加激烈,泰罗的科学管理思想形成。泰罗科学管理思想的核心是企业内部一切工作都应当严格规范化、标准化,尽量减少不必要的浪费,通过标准化提高工作效率。受泰罗标准化管理思想的影响,会计学形成了标准成本会计制度,提出了标准成本、预算控制和差异分析等技术方法。标准成本会计制度就是人们预先制定出产品的标准成本,然后将实际成本与标准成本相比较,记录和分析二者之间的差异,以衡量生产人员的工作业绩,分清成本、费用超支和节约的原因及责任,寻求降低成本的途径。这时期英国会计学家贝蒂(J.Batty)对成本会计定义表述为:“成本会计是用来详细描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

标准成本会计制度使成本会计的理论与方法有了进一步发展和完善,这种成本会计制度为生产过程成本控制提供了条件,使成本控制由事后控制发展到了事前控制和事中控制。

(四) 成本会计的现代发展期

20 世纪 40 年代中期之后是成本会计的现代发展期。20 世纪 40 年代后,西方工业发达国家进入了新的发展阶段,高科技的不断涌现,社会资本高度集中,跨国公司大量出现,市场环境日趋复杂化。为了在激烈的竞争中获取更多的收益,企业一方面需要依靠技术力量,提高企业竞争力;另一方面需要加强企业内部管理,控制和降低成本,将高质量低成本的产品到市场上去参与竞争。因此,大量数学方法被引入成本会计领域,运用预测理论和方法,建立数量模型,对成本未来的发展趋势做出科学测算,运用决策理论和方法,根据成本数据,按照最优化决策的要求,研究各种方案的可行性,选择最优方案。同时,为了加强产品设计阶段的成本控制,提出了价值工程分析法;为了加强企业内部组织责任制,将成本与企业内部激励机制相结合,适应日益扩大的生产规模和分权制的要求,推行责任成本核算和管理,使成本控制更为有效;20 世纪 80 年代以后,为了适应在信息技术革命基础上发展起来的多库存、多品种、小批量的弹性制造系统的需要,提出了实时生产系统(JIT)和全面质量管理等一些新理念,重新认识传统成本计算方法在间接制造费用分配方面的缺陷,开始研究在信息

化社会生产技术、生产组织管理对成本会计的影响,提出了作业成本法(AM)这一新的成本计算与管理制。目前作业成本法的理论和方法正在逐步完善。这一时期的成本会计的职能被大大拓展,强调成本会计预测、规划、决策、控制职能的发挥。

以上介绍了成本会计的发展过程,可以看出,成本会计是商品生产和交换的产物,是社会经济发展的产物,其根本目的是要实现企业成本的最优化和提高经济效益。不同时期成本会计在社会经济中起着不同的作用。早期的成本会计仅仅是事后成本计算;近代成本会计又以事中控制为重点;现代成本会计是一种管理型成本会计,以事前预测、决策确定目标成本,进行全过程的成本控制,并把成本计算与控制深入到成本管理的全过程,以实现成本最优化和提高经济效益为目的的专业会计。

二、成本会计的内容

随着社会经济的发展,企业的经营环境和管理模式都发生着变化,因此,作为核算企业内部资源耗费的成本会计,其内容也在不断发展和完善。从成本会计产生和发展的历程来看,早期成本会计和近代成本会计都是财务会计的一个组成部分,其主要内容是将企业生产过程中发生的各种资源消耗按照一定的方法、原则和程序进行归集和汇总,然后分配给相关产品,最后确定出各种产品的单位成本和总成本,以便企业为产品定价和计算损益。而现代成本会计是管理科学与成本会计的有机结合,其内容得到了进一步的扩充和丰富,主要有如下所述几个方面。

(一) 成本预测

成本预测是指根据企业历史成本的相关数据及信息,结合企业外部环境和内部环境,运用一定的技术方法对未来的成本水平及其发展趋势所做出的科学估计。成本预测对于制定合理的成本目标、减少生产经营管理的盲目性、提高成本管理的科学性与预见性都有着重要的作用。

(二) 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,根据企业目标和要求,运用相关理论和方法,对有关方案进行判断、分析,从中选择最优方案的过程。成本决策贯穿于整个生产经营过程,最优化的成本决策是编制成本计划的前提,也是提高企业经济效益的重要途径。

(三) 成本计划

成本计划是指根据成本决策已确定的目标,以货币形式预先规定计划期内生产耗费和产品成本水平,提出为达到规定成本水平而应采取的措施和方案。成本计划是建立成本管理责任制的基础,是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

(四) 成本控制

成本控制是以成本计划为依据,对生产经营过程中发生的成本费用进行监督和控制,以确保各种耗费在成本计划之内实现最低成本的目标。成本控制的内容和方法很多,可以按照不同的标准对成本控制进行划分,以满足管理的不同要求。按照成本控制的时间性,可以分为事前成本控制、事中成本控制和事后成本控制;按照成本控制的层次,可以分为集中成本控制、分散成本控制和分级成本控制;按照成本控制的内容,可以分为材料成本控制、人工成本控制和费用成本控制等。通过成本控制,可以防止生产过程中浪费现象的发生,及时揭示存在的问题,消除生产损失,实现成本目标。

(五) 成本核算

成本核算是指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,

通过费用要素的归集和分配,计算出各成本计算对象的总成本和单位成本,并进行核算的过程。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。成本核算是一切成本会计工作的核心,通过成本核算可以反映成本计划的完成情况,并为成本预测、编制成本计划提供可靠的资料,同时也为以后的成本分析和成本考核提供必要的依据。

(六) 成本考核

成本考核是依据成本核算资料,定期对成本计划指标实际完成情况进行总结和评价,以强化企业成本管理,落实经济责任。成本考核一般与奖惩制度结合,以调动各责任人执行成本计划的积极性。通过成本考核可以为成本分析提供依据。

(七) 成本分析

成本分析是依据成本核算及其他相关资料,采用适当分析方法,揭示产品成本变动趋势和差异,查明产品成本差异的原因及影响因素,明确责任单位和个人,以便采取有效措施,及时调整成本计划和目标,加强成本控制,为企业生产经营决策提供可靠依据。

成本会计的七部分内容关系示意图如图 1-6 所示。成本会计的这七部分内容是紧密联系的有机整体。成本预测是成本决策的前提;成本决策是成本预测、成本分析的结果,是成本会计的主要内容;成本计划是成本目标的具体化;成本控制则是实施成本计划、实现决策目标的监督与调节手段;成本核算是成本决策

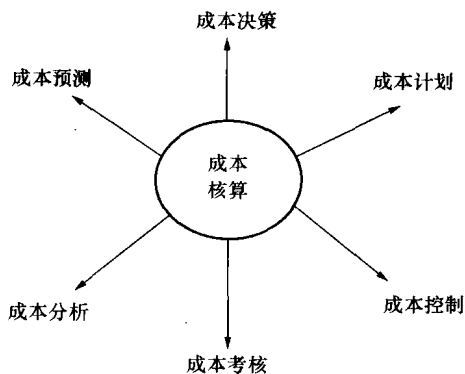


图 1-6 成本会计的七部分内容关系示意图

目标实施过程中的记录和反映,并为成本预测、决策和成本控制、成本分析与考核提供成本信息资料;成本考核与分析则是对成本计划执行结果的事后评价,也是实现成本决策目标的重要保证。成本核算是成本会计的核心内容,是其他内容的基础。因为在现代成本会计中,如果没有成本核算提供的真实可靠的成本信息,其他职能就失去了信息来源,也就很难发挥积极作用。

三、成本会计与财务会计、管理会计的关系

在会计学科体系的划分中,财务管理与会计学属于同一学科层次,它们的地位是并列的,都是企业管理中不可缺少的重要组成部分;管理会计与财务会计是会计学的两大分支,属于第二层次;成本会计是当前公认的既具有财务会计的性质又具有管理会计的性质的一门学科,属于第三层次。

(一) 成本会计与财务会计

财务会计是运用会计学的基本原理和基本方法,对企业发生的交易或事项进行确认、计量、记录与报告,通过定期编制对外财务报表,向企业外部会计信息使用者提供财务会计信息。由于现代企业所有权与经营权的分离,企业的外部信息使用者一般不直接参与企业的经营管理,只能从企业提供的财务报表获得相关信息,因此为保障外部信息使用者的利益,财务会计所反映的财务信息必须具有可靠性和相关性,有利于进行经营决策。外部信息的使用者包括政府部门、债权人、投资者和社会公众等。企业的债权人通过会计报表了解企业的偿债能力和盈利能力,以便确定是否提供贷款、如何确定贷款的利息率等对策和措施;股东通过定期的会计报表了解投入资本的运行情况和企业财务状况,以便对所投资金进行效益评价;