

[高等院校会计学专业精品系列教材]

[第五版]

成本会计学

CHENGBEN KUAIJIXUE

以最新颁布的企业会计准则、相关法规和制度为依据，重点论述成本会计的基本理论、基本方法，力求系统性与创新性相结合，并体现成本会计领域的新的研究成果。

张 宁 张丽华 主编



 首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

[高等院校会计学专业精品系列教材]

[第五版]

成本会计学

CHENGBEN KUAIJIXUE

张 宁 张丽华 主编



首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

• 北 京 •

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/张宁, 张丽华主编. --5 版. --北京: 首都经济贸易大学出版社, 2018. 9

(高等院校会计学专业精品系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5638 - 2815 - 9

I. ①成… II. ①张… ②张… 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(2018)第 148380 号

成本会计学(第五版)

张宁 张丽华 主编

责任编辑 薛晓红

封面设计 风得信·阿东
FondesdyDesign

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 北京砚祥志远激光照排技术有限公司

印 刷 北京市兴怀印刷厂

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

字 数 396 千字

印 张 15.5

版 次 2005 年 2 月第 1 版 2018 年 9 月第 5 版
2018 年 9 月总第 12 次印刷

印 数 28 001~31 000

书 号 ISBN 978 - 7 - 5638 - 2815 - 9/F · 1556

定 价 35.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

第五版前言

随着社会经济和管理等学科的发展,成本会计的理念和实务都在不断更新,出现了许多新的领域。同时《企业会计准则》和《企业产品成本核算制度》等配套制度陆续出台,对成本会计也提出了一些新要求。为适应这一系列会计改革的要求和社会主义市场经济建设对高级财务会计人才的需要,我们在借鉴国内外学者在成本会计学领域研究成果的基础上,经过反复研究探讨,结合高等院校成本会计学教学的需要,对《成本会计学》(修订第四版)的内容进行了相应的修订。总体来看,本次修订体现了以下方面的特点:

第一,以我国最新颁布的相关企业会计准则、法规和制度为依据,重点论述了成本会计的基本理论、基本方法,力求系统性与创新性相结合。成本会计领域的一些新的研究成果在本书中也有所体现。

第二,在注重内容逻辑性的同时,突出成本会计实用性的特点,在内容上力求切合我国成本会计理论与实务的现实情况。

第三,针对《成本会计学》(修订第四版)在使用过程中发现的个别疏漏进行了修订。

本书由张宁、张丽华任主编,郭苗红、刘立峰、周婕崢任副主编。各章节编写人员分别为:张丽华:第一章、第二章、第三章;周婕崢:第四章、第六章;刘立峰:第五章、第十一章;张宁:第七章、第八章;郭苗红:第九章、第十章。

本书的编写参考了有关专家、教授编著的教材和专著,在这里一并表示由衷的感谢。

虽然在本次修订过程中我们力尽所能,但由于水平和时间所限,修订后的教材可能仍存在疏漏和不足之处,恳请各位专家和读者批评指正。

目 录

1	第一章 总 论
2	第一节 成本的经济实质与作用
5	第二节 成本会计的产生与发展
7	第三节 成本会计的对象、职能与任务
12	第四节 成本会计的工作组织及基础工作
15	复习思考题
16	第二章 成本核算的基本原理
17	第一节 成本核算的原则与要求
20	第二节 生产费用的分类
23	第三节 成本核算的一般程序和账户设置
28	复习思考题
29	第三章 生产费用在各种产品之间的归集与分配
30	第一节 各项要素费用的归集与分配
42	第二节 辅助生产费用的归集与分配
51	第三节 制造费用的归集与分配
55	第四节 废品损失和停工损失的归集与分配
58	复习思考题
58	练习题
60	第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配
61	第一节 在产品的核算
64	第二节 完工产品与在产品之间费用分配的核算
79	第三节 完工产品成本的结转
80	复习思考题
80	练习题
83	第五章 产品成本计算的品种法
84	第一节 品种法概述
85	第二节 品种法的计算程序和账务处理
91	复习思考题
91	练习题

目 录

93	第六章 产品成本计算的分批法
94	第一节 分批法概述
96	第二节 一般分批法
102	第三节 简化分批法
109	第四节 分批零件法
117	复习思考题
117	练习题
119	第七章 产品成本计算的分步法
120	第一节 分步法概述
121	第二节 逐步结转分步法
130	第三节 平行结转分步法
138	复习思考题
138	练习题
142	第八章 产品成本计算的分类法
143	第一节 分类法概述
149	第二节 联产品的成本计算
153	第三节 副产品、等级品的成本计算
158	复习思考题
158	练习题
160	第九章 产品成本计算的定额法
161	第一节 定额法概述
162	第二节 定额成本的制定
165	第三节 脱离定额差异的核算
171	第四节 材料成本差异的分配
172	第五节 定额变动差异的核算
175	第六节 完工产品实际成本的计算
178	复习思考题
179	练习题

目 录

180	第十章 作业成本法
181	第一节 作业成本法概述
186	第二节 作业成本法的基本原理
190	第三节 作业成本法的基本核算程序及方法
195	第四节 作业成本法在成本管理中的应用
205	复习思考题
205	练习题
207	第十一章 成本报表的编制和分析
208	第一节 成本报表的编制
216	第二节 成本报表的分析
235	复习思考题
235	练习题
239	主要参考文献

第一章

总 论

本章要点

理解并掌握成本会计的基本理论问题,对学习成本会计具有重要意义。本章详细阐述成本的经济实质、经济成本与会计成本的关系、成本的特征及成本的作用,对成本会计的产生与发展、成本会计的对象、职能与任务,对成本会计的工作组织及基础工作也做出详细的说明。



第一节 成本的经济实质与作用

一、成本的经济实质

一般来说,成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。人们要进行生产经营活动或达到一定的目的,就必须耗费一定的资源(人力、物力和财力),其所费资源的货币表现及其对象化称之为成本。

在收入有限的条件下,提高企业的经济效益必须努力降低成本。而成本研究必须先从成本的经济实质开始。马克思曾科学地指出了成本的经济实质:“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。”^①马克思的这段话,从耗费和补偿两个角度对成本的概念进行了科学、完整的阐述。从耗费角度来讲,成本的经济实质是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $C + V$,由于 $C + V$ 的价值无法计量,人们所能计量和把握的成本,实际上是 $C + V$ 的价格即成本价格;从补偿角度来讲,成本的经济实质是商品生产中资本耗费的补偿尺度,如果这个补偿尺度不能满足生产所耗,企业的简单再生产将无法维持。在商品生产条件下,耗费和补偿是对立统一的,在一定的产品销售量和销售价格的条件,产品成本水平的高低,不但制约着企业再生产的可能性,而且决定着剩余价值 M ,即利润的多少。

马克思还指出:“无论生产的社会形式如何,劳动者和生产资料始终是生产的因素。”这一论述表明,不论是在资本主义市场经济条件下,还是在社会主义市场经济条件下,成本的经济内容都应当相同,都应包括 $C + V$,即企业在生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与相当于劳动者为自己劳动所创造的价值(工资)的总和。从理论上讲,这是产品价值中的补偿部分,它构成产品的理论成本。但在现实工作中,产品的实际成本并不等于理论成本。这主要是因为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,而实际成本则是按照国家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的价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。实际成本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,宏观管理政策和体制的变动,引起微观成本开支内容和范围的调整,使实际成本在一定程度上脱离理论成本。另外,理论成本是一个“全部成

① 马克思:《资本论》第3卷,《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第30页。

本”的概念,而实际成本是将其对象化、期间化,即使同一生产主体,同一成本对象,由于内外部原因所引起的费用变化,使得其在不同的成本计算期内计算的实际成本也是不同的。

二、经济成本与会计成本

在经济学与会计学领域,因二者的目的不同,成本的概念有着明显的不同。

经济学家不仅关心企业所发生的实际支出,如材料和工资的成本,同时也特别关心企业未来的前景,如企业将来成本预计是多少,以及企业如何通过资源重组降低生产成本并提高企业利润率等。因此,经济学衡量成本时就包含了所有机会成本。经济学中的成本概念被称为“经济成本”,是指企业在生产经营活动中所使用的各种生产要素的支出总和。而机会成本包括显性成本与隐性成本两部分:显性成本是指厂商为生产一定商品而在要素市场上购买生产要素所支付的实际费用,如支付工人的工资,为购买原材料所支付的货币,向银行支付的利息;隐性成本是指厂商在生产过程中使用自身所拥有的那些生产要素的价值总额。如企业所有者的薪金,生产中使用自己所拥有的厂房和机器等。

会计人员更关注的是能显示企业财务状况、经营成果和现金流量的历史财务信息,因为他们必须记录资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等,对过去的经济活动做出评价。会计学中的成本概念被称为“会计成本”,它只包括显性成本,是指企业在生产经营过程中作为成本项目计入会计账目的各项费用支出的总和,包括工资、原材料、动力和运输等所支付的费用,以及固定资产折旧和借入资本所支付的利息等。由于作为主要记录数据的会计成本只是过去已经发生的成本数据,所以,会计成本也被称为历史成本。

显然,经济成本是一个比会计成本含义更广泛、内容更丰富的概念,经济成本几乎涉及了企业所有的经营内容和领域。而会计成本虽然不反映机会成本和增量成本以及资产的真正经济价值,但它却是决策所需显性成本数据的主要来源。

因此,我们在进行决策时不仅要考虑到会计成本,也要考虑到经济成本,只有在显性成本和隐性成本的管理上都取得了成本优势,企业才能在总成本上取得优势,才能获得更大的经济效益。

本章以下若无特别说明,成本的概念均指会计成本。

三、成本的特征

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断的变化发展之中,但无论成本概念如何发展,成本仍然具有以下四个基本特征。

(一)消耗性

成本是为了取得一定经济资源或特定经济目的所做出的价值牺牲或付出的代价。企业获取资产、维持良好的经营条件、生产产品、提供服务、开拓市场和实现一定的经济利益等都需要付出一定的成本。因此,消耗性是成本的第一个基本特征,但成本消耗应是正常消耗,是以正常情况下的经营活动为前提的,其所发生的价值消耗不包括异常情



况下的价值减少。

（二）补偿性

从成本的经济性质上看,成本是为生产一定数量和质量的劳动成果而发生劳动耗费的价值补偿,这体现了成本的补偿性。对企业来说,成本是按个别资本消耗计量确认的,而其生产的商品的价值,则由社会必要劳动时间决定,一定时期的商品价值保持相对稳定,成本的高低决定了盈利空间的大小。可以说,成本的补偿性决定了成本控制的价值与意义。

（三）可计量性

从成本的经济性质上看,成本是生产经营活动中劳动耗费的价值度量,这体现了成本的可计量性。会计只核算企业成本中可以在货币支出形态上直接反映出来的部分,不包括应计入而不能在货币形态上直接反映出来的成本。

（四）特性

成本的消耗性决定了人们不会漫无目的支付成本,成本是企业为实现一定目的所付出的代价。企业为了实现收入,获取利润,向客户提供产品和服务,必然要随之付出相应的产品和服务成本,包括设计、采购、生产、销售和服务等成本。成本始终与其目标物相联系,即成本必然同其对象——一定种类和数量的产品(或项目)相联系。成本的目的性为界定成本的构成内容、判断成本的相关性和消耗的合理性提供了依据。

四、成本的作用

（一）成本是补偿产品生产耗费的尺度和衡量基础

为了保证企业再生产的不断进行,企业在生产过程中的耗费必须从商品销售收入中得到补偿。而生产耗费补偿数额的多少,是以成本为尺度进行衡量的。只有生产过程的耗费得到足额补偿,企业的生产经营才能按原有规模进行;否则,企业正常生产所需资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行,企业的正常经营就会受到威胁。如果企业要进行扩大再生产,企业不仅要用商品销售的收入补偿生产耗费,还必须有盈余,这样才能满足企业扩大再生产的需要,企业才能不断发展壮大。

（二）成本是制定产品价格和目标利润的依据

成本作为价值构成的主要组成部分,其高低能够反映产品价值量的大小,因而产品的生产成本成为制定产品价格的重要基础。企业必须获得可以弥补已发生成本费用的足够多的收入,才能长期生存和持续发展。虽然短期内的产品价格有可能会低于其成本,但从长期来看,产品价格应等于总成本加上合理的利润,否则企业无利可图,难以长久生存。当然,产品的定价是一项复杂的工作,还应考虑其他因素,如国家的价格政策及其他经济政策法令、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。目标利润是指企业在未来一段时间内,经过努力应当达到的最优化的控制目标,它是企业未来经营必须考虑的重要战略目标之一。目标利润是根据拟投资项目的具体条件,在全面分析研究收入与成本因素之后,经过充分的市场调查和反复的计算平衡确定的。目标利润一经确定,便成为企业生产经营活动的行动依据,企业要根据目标利润来组织收入,控制成本的资金占用。

(三)成本是企业生产经营决策的依据和基础

企业要努力提高其在市场上的竞争能力和经济效益,首先必须做出正确可行的生产经营决策,而成本就是经营决策中一项十分重要的因素。成本作为价格的主要组成部分,其高低是决定企业有无竞争能力的关键。因为在价格一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少。较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。成本涉及企业生产经营的各个环节,不论是企业的供应、生产还是销售,可以说,凡是发生成本费用支出的各项经济活动,都有一个成本决策问题。

第二节 成本会计的产生与发展

一、成本会计的含义

成本会计是随着社会经济的发展而逐渐形成和发展起来的,成本会计的含义也随着经济的发展而发展变化。现代成本会计是成本会计与管理会计直接结合的一门专门会计,它根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析和考核,促使企业的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。

二、成本会计的产生与发展

成本会计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四个阶段。成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所不同。

(一)早期成本会计阶段(1880—1920年)

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获得商品价值,以补偿其生产耗费,并确定经营损益。为达到这一目的,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,在生产实践中逐步形成了分批成本计算法和分步成本计算法的雏形,满足了管理的要求。不过,这一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,生产规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,为了在竞争中占据优势,企业的生产成本开始普遍受到重视。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。这一时期,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,此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,以做存货计价、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,在成本会计发展的早期,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。

(二)近代成本会计阶段(1921—1945 年)

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。泰勒制度虽然是一种剥削工人的手段,但从其内容上看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,将其作为评价和考核的依据,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、预算控制和差异分析等技术方法开始引入会计工作,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,而是扩展到成本预算、成本控制和成本分析,从而使成本会计的理论和方法得到了进一步的完善和发展。相对于财务会计而言,此时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,同时又是具有成本预测、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、员工及所消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。”

(三)现代成本会计阶段(1946—1980 年)

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。在这种情况下,企业要想在竞争中求得生存与发展,一方面要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、低成本的产品参与市场竞争。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、工艺和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又吸收了不少的管理方法,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。

(四)战略成本会计阶段(1981年以后)

20世纪80年代以来,随着电脑技术的应用,生产方式的改变,产品生命周期的缩短以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。成本管理的视角由单纯的生产经营过程管理和重股东财富,扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理,更加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,以获取市场竞争优势。此时,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部分。

第三节 成本会计的对象、职能与任务

一、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。从本质上看,同一般会计对象一样,成本会计的对象仍在于再生产过程中的资金运动,所不同的是只限于资金耗费方面的资金运动,并且具有既侧重于单位整体的资金运动,又侧重于单位内部各责任单位的资金运动的特点。成本对象可以分为最终成本对象和中间成本对象。最终成本对象是指累计的成本不能再进一步分配的成本归集点,最终成本计算对象通常是一件产品或一项服务,是企业的最终产出物;中间成本对象是指累计的成本还应进一步分配的成本归集点,有时也称成本中心,成本中心是企业中与成本相关联的某个可识别部门,它们是将共同成本按某个分配基础进一步分配给成本对象之前的一个成本归集点,如机械加工车间、发电车间等。设置多少中间对象以及中间对象之间的联系,取决于生产组织的特点和管理的要求。成本对象可以是一件产品、一项服务、一项设计、一个客户、一种商标、一项作业或者一个部门等。

制造企业、商品流通企业、施工企业、房地产开发企业和农业企业等行业企业的生产经营过程各有其特点,其成本核算的对象也存在一定的差异。下面分别简要说明各行业成本会计应反映和监督的内容。

(一)制造企业成本会计的对象

制造企业的基本生产经营活动是生产和销售产品。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,制造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的生产劳动资料,由于可以多次参加生产过程而不改变其原有的实物形态,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性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。

企业在生产经营过程中所发生的销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失和公允价值变动损失,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,并不属于产品成本核算的范围。

(二)商品流通企业、施工企业、房地产开发企业等其他行业企业成本会计的对象

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的。

商品流通企业的主要经济活动是商品的采购和销售,其在采购商品过程中发生的采购价款、进口关税和其他税费、运杂费、装卸费、保险费、仓储费、合理损耗以及其他可归属于采购的进货费,应当计入产品成本。商业企业进货费金额较小的,可以在发生时直接计入期间费用。

施工企业的主要经济活动是进行建筑工程的施工,为此,建筑业企业在生产经营过程中消耗的各种主要材料、结构件、机械配件、其他材料、周转材料、燃料、动力、低值易耗品和运输、装卸、整理、保管等开支、因项目分包产生的支出,以及施工人员的职工薪酬、为组织和管理工程施工所发生的支出应当计入产品成本。为订立建造承包合同而发生的差旅费、投标费等,能够单独区分和可靠计量的,应当计入产品成本。

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,房地产企业在生产经营过程中发生的土地征用及拆迁补偿、勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平、建筑安装工程、基础设施费、公共配套设施、工程监理费、造价审核费、结算审核费、工程保险费以及符合资本化条件的借款费用等支出,应当计入产品成本。房地产企业自行进行基础设施、建筑安装等工程建设的,应当比照建筑业企业将有关支出计入产品成本。

随着经济的发展与科技进步,企业经营管理要求不断提高,成本的概念和内容也在不断地发展、变化。随着成本概念的发展、变化,成本会计的对象也相应地发展、变化。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在经济管理中所具有的内在功能。由于现代成本会计与管理紧密结合,因此,它实际上包括了成本管理的各个环节。现代成本会计的主要

职能有成本预测、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。

（一）成本预测

成本预测是指根据有关成本资料和现有各种技术经济因素的依存关系,运用一定的科学方法,对未来期间的成本水平及其变化趋势做出的科学的推测和估计。成本预测的目的在于寻找降低产品成本的途径,挖掘降低成本的潜力,并为做出成本决策、编制成本计划和进行成本控制提供科学的依据。成本预测的主要内容包括四个方面:根据日常的成本核算资料和经营管理水平,预测单位产品成本水平的变化趋势;在编制成本计划时,预测企业计划期的目标成本,以及在产品产量、品种、质量和价格等因素发生变化的情况下,企业产品总成本水平和成本变化的趋势;在产品生产过程中,根据生产预测和计划,对期中的成本进行预测,以揭示成本计划的执行情况和完成程度;运用各项成本指标和有关资料,预测企业各项技术经济工作的经济效果。

（二）成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,结合有关成本资料,采用定性与定量的方法,选择最优成本方案的过程。成本决策贯穿于企业整个生产经营过程,其目的在于对生产经营过程的每个环节都选择最优的成本决策方案,从而获得整体最佳的效果。成本决策的主要内容有七项:经济批量的成本决策;零部件自制或外购的成本决策;接受追加订货的成本决策;亏损产品是否停产的成本决策;产品转产的成本决策;自制半成品出售或进一步加工的成本决策;产品薄利多销的成本决策。

（三）成本计划

成本计划是指在成本决策的基础上,根据计划期的生产任务、降低成本的要求以及有关资料,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币计量的形式表现计划期产品的生产耗费和各种产品的成本水平,并作为控制与考核成本的重要依据。成本计划的目的在于降低产品成本提出明确的目标,提高企业领导和职工降低成本的自觉性,严格控制生产费用,挖掘降低成本的潜力,保证企业成本降低任务的完成,提高企业的经济效益。成本计划主要有两方面的内容:按照生产费用要素确定的生产耗费编制生产费用预算;按照产品成本项目确定的生产耗费编制产品单位成本计划和全部商品产品成本计划。

（四）成本控制

成本控制是指根据预定目标,在产品成本形成的过程中,通过对成本发生和形成过程的监督,及时发现并纠正发生的偏差,采取措施,使生产经营过程中发生的各种消耗和费用支出被限制在成本计划和费用预算标准的范围内,以保证产品成本降低目标的实现。成本控制一般按成本费用发生的时间先后划分为事前控制、事中控制和事后控制三个阶段。成本控制的目的在于通过成本控制使企业产品成本按照人们事先测算确定的成本水平进行,防止与克服生产过程中损失和浪费现象的发生,使企业的人力、物力、财力得到合理利用,从而节约各项消耗,降低产品成本,提高经济效益。成本控制的内容主要有三项:控制各种费用开支;控制各项生产经营活动所消耗的物质资料;控制各项生产经营活动。

（五）成本核算

成本核算是指根据企业确定的成本计算对象,采用适当的成本计算方法,按照规定



的成本项目,严格划分各种费用的界限,并将应计入产品成本的生产费用通过一系列的归集和分配方法,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的实际耗费进行归集和分配及其对象化的过程,也是对各种劳动耗费进行信息反馈和控制的过程。成本核算的目的在于通过将实际成本核算资料与计划成本、目标成本的比较,了解成本计划的完成情况,同时为编制下期成本计划,进行成本预测和决策提供资料,并为制定成本价格提供依据。成本核算的主要内容有两项:生产费用的核算;产品成本的计算。

(六)成本分析

成本分析是指根据成本核算资料及其他有关资料,运用一系列专门的方法,将本期实际成本与计划或目标成本、上期实际成本和国内外同类产品成本的先进水平进行比较,借以揭示企业费用预算和成本计划的完成情况,查明影响预算或计划完成的各种因素变化的原因及影响程度,从而寻求节约费用、降低产品成本的途径。成本分析贯穿于费用发生和成本形成的全过程,有定期分析和不定期分析之分,其目的在于通过成本分析,找出成本费用管理工作中存在的问题,进一步挖掘企业节约费用、降低成本的潜力,从而降低成本,提高企业经济效益。成本分析的主要内容有四项:全部产品成本计划完成情况的分析;主要产品成本计划完成情况的分析;产品单位成本的分析;技术经济指标对产品成本影响的分析。

(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考察和评价。成本考核一般以部门、单位或个人作为责任者的对象,以其可控成本为条件,以责任的归属考察其成本指标的完成情况,评价其工作业绩和决定其奖惩。成本考核的目的在于通过考察、评价,寻求降低成本的途径,鼓励先进,鞭策后进,进一步完善成本管理责任制,调动各责任者努力完成目标成本的积极性,更好地履行经济责任,提高企业成本管理水平。成本考核的主要内容有两项:各责任单位责任成本的考核;各责任人责任成本的考核。

在成本会计的各项职能中,成本核算是最基本的职能,它提供企业管理所需的成本信息资料,没有成本核算,成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核都无法进行;同时,成本核算也是对成本计划预期目标是否实现的最后检验,因而,没有成本核算就没有成本会计。而成本预测是成本会计的第一个环节,它是成本决策的前提;成本决策既是成本预测的结果,又是制订成本计划的依据,在成本会计中居于中心地位;成本计划是成本决策的具体化;成本控制是对成本计划的实施进行监督,是实现成本决策既定目标的保证;成本分析和成本考核是实现成本决策和成本计划目标的有效手段。综上所述,成本会计的各项职能是相互联系、互为条件的,并贯穿于企业生产经营活动的全过程,在企业生产经营的全过程中发挥作用。

三、成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化,也是人们期望成本会计应达到的目的和对成本会计的要求。成本会计能否承担某一项任务,取决于它是否具有完成该项任务的职能;成本会计职能的发挥程度又受制于成本会计任务的完成情况。