

高等院校会计学本科系列教材

# 成本会计与管理

刘亦陈 主编



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

高等院校会计学本科系列教材

---

# 成本会计与管理

刘亦陈 主 编

---

中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计与管理/刘亦陈主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2017. 8  
高等院校会计学本科系列教材  
ISBN 978 - 7 - 5095 - 7635 - 9

I. ①成… II. ①刘… 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 (2017) 第 185734 号

责任编辑: 温彦君  
封面设计: 陈宇琰

责任校对: 黄亚青  
版式设计: 录文通

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjcbss.tmall.com>

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

710 × 1000 毫米 16 开 22 印张 456 000 字

2017 年 8 月第 1 版 2017 年 8 月北京第 1 次印刷

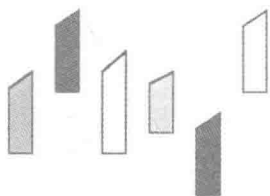
定价: 67.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7635 - 9

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190414 QQ: 447268889



## 前 言

成本会计是企业会计的重要内容之一，成本管理是企业管理会计的一项重要内容。随着市场经济的深入发展和企业管理的不断变化，成本会计的理念和成本管理的内涵也在发生着变化，特别是云计算和大数据等工具的出现，使得成本会计和成本管理有了更有力的工具，其内容可以得到进一步的拓展。新的成本计算技术、控制模式和分析方法将会不断涌现。

本教材以成本会计和成本管理相结合为内容，实际上这是从财务会计和管理会计两个角度来介绍成本计量和管理问题。体现了成本管理中的算管结合，算为管用的目标，适应了当代会计专业大学生专业知识和技能的培养要求。本教材具有以下特点：

1. 重点介绍工业企业成本核算的流程和一般要求，将一些信息化管理工具引入到具体的核算方法中，使会计核算工作更简单、准确。

2. 加入战略成本管理内容，将成本管理和企业的战略管理结合起来，这是在更高层次上来进行成本管理，让学生了解战略成本管理的基本内涵和一般实施流程。

3. 介绍了多种成本控制方法，突出了成本管理中的实用技术和控制思路，这对培养学生的技能极为重要。

4. 介绍了成本会计几个前沿方面的问题，这是今后成本会计可能要拓展到或者是要细分到的内容，这对培养学生的成本视野有一定意义。

本教材在编写过程中，得到了许多专家的关怀和悉心指导，也得到了部分企业界人士的热情指点和帮助，还得到了中国财政出版社的大力支持。在此，我们对他们的支持和帮助表示感谢！本教材的出版也获得了南昌大学教材出版基金的资助，在此，也对南昌大学表示衷心感谢！

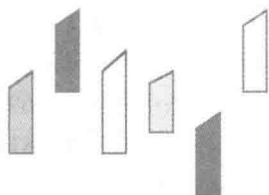
由于成本会计和成本管理中不断会有新的情况和新的观点出现，本教

材只能在编者所掌握的内容范围内编写，加之编者自身水平和视野有限，书中肯定存在不足和缺陷，恳请专家和读者给予指教。本书可作为会计、财务管理等专业不同层次的成本会计或成本管理课程教学用书，也可作为相关工作者的业务指导用书和相关资格考试的参考资料。

本教材由刘亦陈教授担任主编，并对教材进行整体框架设计，拟定编写大纲，全书共分为十一章，具体分工如下：曹筱春编写第一、第二章，何恩良编写第三、第四章，徐新华编写第五、第六章，刘亦陈编写第十、第十一章，朱宇娉编写第八章，余朝晖编写第七、第九章。

**编者**

2017年6月



# 目 录

---

第一章 总论	( 1 )
第一节 成本的含义和作用	( 1 )
第二节 成本会计的含义及发展历程	( 4 )
第三节 成本会计的对象、职能和任务	( 6 )
第四节 成本会计工作的组织	( 12 )
第五节 本章小结	( 16 )
第六节 思考题	( 17 )
第二章 产品成本核算的要求和一般程序	( 18 )
第一节 成本核算的基本原则和基本要求	( 18 )
第二节 费用的分类	( 24 )
第三节 产品成本核算的一般程序和账户设置	( 27 )
第四节 本章小结	( 31 )
第五节 思考题	( 32 )
第三章 费用在各个成本对象及期间费用之间的分配	( 34 )
第一节 材料费用的分配	( 34 )
第二节 外购动力费用的分配	( 38 )
第三节 职工薪酬费用的分配	( 40 )
第四节 折旧费用的分配	( 44 )
第五节 辅助生产费用的归集与分配	( 45 )
第六节 制造费用的归集和分配	( 56 )
第七节 废品损失和停工损失的核算	( 59 )
第八节 划分各种费用的界限	( 62 )
第九节 本章小结	( 62 )
第十节 思考题	( 63 )

<b>第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配</b> .....	( 66 )
第一节 在产品数量的核算 .....	( 66 )
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法 .....	( 69 )
第三节 完工产品成本的结转 .....	( 81 )
第四节 本章小结 .....	( 82 )
第五节 思考题 .....	( 83 )
<b>第五章 成本计算的基本方法</b> .....	( 85 )
第一节 产品成本计算方法概述 .....	( 85 )
第二节 产品成本计算的品种法 .....	( 91 )
第三节 产品成本计算的分批法 .....	( 113 )
第四节 产品成本计算的分步法 .....	( 122 )
第五节 本章小结 .....	( 143 )
第六节 思考题 .....	( 144 )
<b>第六章 产品成本计算的辅助方法</b> .....	( 157 )
第一节 产品成本计算的分类法 .....	( 157 )
第二节 联产品、副产品和等级产品成本的计算 .....	( 162 )
第三节 产品成本计算的定额法 .....	( 168 )
第四节 标准成本法 .....	( 179 )
第五节 本章小结 .....	( 190 )
第六节 思考题 .....	( 191 )
<b>第七章 成本控制和管理</b> .....	( 194 )
第一节 成本控制和管理概述 .....	( 194 )
第二节 成本控制在企业中的应用 .....	( 195 )
第三节 成本控制和管理案例 .....	( 198 )
第四节 本章小结 .....	( 209 )
第五节 思考题 .....	( 209 )
<b>第八章 成本预测、决策和计划</b> .....	( 211 )
第一节 成本预测 .....	( 211 )
第二节 成本决策 .....	( 218 )
第三节 成本计划 .....	( 231 )
第四节 本章小结 .....	( 238 )
第五节 思考题 .....	( 239 )

第九章 成本分析	(246)
第一节 成本分析概述	(246)
第二节 产品类别的成本计划完成情况分析	(255)
第三节 成本项目构成的成本计划完成情况分析	(268)
第四节 本章小结	(282)
第五节 思考题	(282)
第十章 成本会计前沿	(289)
第一节 作业成本法	(289)
第二节 质量成本	(296)
第三节 公司治理成本	(302)
第四节 环境成本	(306)
第五节 物流成本	(311)
第六节 本章小结	(314)
第七节 思考题	(315)
第十一章 企业战略成本管理	(317)
第一节 战略成本管理的产生及其理论发展	(317)
第二节 战略成本管理的基本概念	(319)
第三节 战略成本管理的特点	(322)
第四节 战略成本管理的基本内容	(323)
第五节 战略成本管理的实施框架	(325)
第六节 战略成本管理细分化和成本数据的生成	(327)
第七节 基于信息化管理平台的战略成本管理实施	(332)
第八节 企业战略成本管理实施的保障体系	(336)
第九节 本章小结	(340)
第十节 思考题	(340)



# 第一章

## 总 论

在本章中你将——

了解成本会计学的基础知识；了解成本的含义及作用、成本会计的概念；了解成本会计发展的历史；了解成本会计对象及其职能以及成本会计的任务；了解成本会计机构的设置和人员配备。

### 第一节 成本的含义和作用

#### 一、成本的含义

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。凡是有经济活动的地方都必然会发生一定的耗费，就形成了成本。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。而做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的含义。由于成本的含义有很多不同的解释，很难找到一个达到普遍共识的定义。成本可分为广义成本和狭义成本。

#### （一）广义成本的含义

西方会计学中，往往把广义的成本解释为：成本是为了达到某一特定目的而做出的牺牲，一般通过为之放弃的资源来计量。比较典型的定义是美国会计学会（AAA）所属“成本概念与标准委员会”在1951年对成本的定义：成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可以以货币单位加以计量。这个定义可以从以下三个方面理解：

1. 成本是一种价值牺牲。成本是一种价值牺牲，即对资源耗费的一种计量。不仅是货币的消耗，也可以是物资的消耗、劳动的消耗等。

2. 成本以货币单位计量。一个单位所发生的经济活动，必然要耗费一定数量的人力、物力和财力。这些耗费的计量单位不同，无法确定耗费的总量。但货币作为价值尺度能够衡量不同计量单位资源的耗费。成本的计量就是运用货币单位进行度量，

将实物量单位、劳动量单位、价值量单位统一起来以确定耗费的总量。

3. 成本是为了达到一定目的的价值牺牲。成本是为了达到一定目的的价值牺牲，通常是指由经营目的而衍生出来的目的。从这个意义上说，成本是与经营目的有关的活动所消耗的价值。这些与经营目的有关的活动包括制造产品、销售产品、提供劳务以及管理活动等。

美国会计学会的这一成本含义的外延非常宽泛，只要是与经营目的有关的活动所发生的价值牺牲都属于成本范畴。这些活动有的是为了经营目标而取得资产，有的是为了经营目的而进行的管理活动。例如，生产产品、取得存货、取得固定资产、取得股票和债券而发生的价值牺牲以及企业的管理活动所发生的价值牺牲。

广义的成本包括存货的采购成本、产品的生产成本、投资成本、固定资产及无形资产的投资成本以及产品的销售成本等。

## （二）狭义成本的含义

在商品经济条件下，人们借助于货币来衡量生产耗费并得到相应的价值补偿，从经济学角度出发，成本就是以价值表现的各种耗费的补偿尺度。狭义成本一般是指产品生产成本。

我国成本计算的理论基础是马克思价值理论。马克思研究成本是从商品经济的产生和发展入手，从劳动价值学说出发，论证了生产成本的经济实质及其属性，马克思指出：“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，在商品中剩下的只有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。”商品在生产过程中消耗的  $C + V$  中的  $C$  表示商品生产过程中所消耗的物化劳动，包括劳动资料和劳动对象上的耗费； $V$  是商品生产过程中劳动者为养活自己所消耗的活劳动。

在社会主义市场经济条件下，产品的价值仍然由三个部分组成：（1）已耗费的生资料转移的价值（ $C$ ）；（2）劳动者为自己劳动所创造的价值（ $V$ ）；（3）劳动者为社会劳动所创造的价值（ $m$ ）。从理论上讲，前两个部分即  $C + V$  是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

我国一般将成本定义为：“成本是企业为生产产品、提供劳务所发生的各项耗费。”

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

## 二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

### （一）成本是补偿生产耗费的补偿尺度

从整个社会的角度而言，社会要存在、要发展，就不会停止消费，从而也不能停

止生产。为了保证社会再生产的不断进行，就必须补偿在生产过程中所发生的耗费。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，其生产耗费必须从销售收入中得到补偿。企业取得的销售收入扣除生产耗费后，剩余部分才是企业的盈利。如果收入低于成本，生产耗费不能得到补偿，企业的再生产无法持续进行，因此，成本是维持社会简单再生产的价值补偿标准。如果收入高于成本，则社会生产就不仅能够保证简单再生产的需要，还能实现扩大再生产。在简单再生产的基础上进行扩大再生产，是社会再生产的本质特征之一。

从这一意义而言，成本的高低，决定着企业的生死存亡。站在一个企业的角度而言，成本是企业能够维持生产经营活动在原有规模之上顺利进行的资金补偿最低限度。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费，企业的经营就会萎缩，或出现经营资金的短缺；如果企业长期不能使作为生产耗费的成本得到补偿，投资者就会破产，企业就不能持续经营。

#### （二）成本是企业计量盈利的天然界线

企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，追求盈利是其天性。企业一定时期的经营成果主要是其销售收入，它是补偿企业的生产耗费、实现盈利的基本来源。从经济学的意义而言，企业盈利实际上就是其销售收入与其成本之间的差额。企业销售收入超过其经营成本（此处为全部成本）的差额，就是盈利，超过越多，盈利越大；反之，则是亏损。

#### （三）成本是衡量企业经济管理质量的重要指标

成本是考核企业经济管理质量的重要指标。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、原材料消耗的节约与浪费、劳动生产率的高低、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，都能够通过成本直接或间接地反映出来。

成本既然是综合反映企业经济管理质量的指标，因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析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。

#### （四）成本是制定产品价格的基本依据

在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现，产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业，在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段，人们还不能直接计算产品的价值，而只能计算成本，通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此，成本就成了制定产品价格的重要因素。

实际工作中，产品价格的制定是一项复杂的工作，在确定商品价格时，要考虑国家价格政策、产业政策和其他经济政策、其他产品比价关系、市场供求关系以及企业在市场竞争中的态势等诸多因素，但在诸多因素中，产品成本的高低是制定产品价格时值得重视的一项重要因素。在这里应该强调指出的是，成本作为产品定价基本依据

的重要意义在于，如果企业不想亏损，要实现持续经营，成本是其制定产品价格的最低标准（成本价格）。

#### （五）成本是企业进行经营决策的重要依据

在市场经济条件下，企业只能依靠不断提高经济效益来增强自身的竞争能力。为了提高经济效益，企业必须及时进行正确的生产经营决策。在生产经营决策中，影响决策的因素很多，但其中一个重要方面，就是成本的竞争能力。因为在市场经济条件下，企业的竞争主要是产品（劳务）价格与质量的竞争。在同等条件下，拥有具备竞争优势的低成本产品，才可能有较强的竞争力，才可能提高市场占有率。因此，成本是企业进行生产经营决策的重要依据。

## 第二节 成本会计的含义及发展历程

### 一、成本会计的含义

成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。成本会计作为会计的一个分支，一般来说，它是以成本为核算或管理对象的会计。

对于成本会计的定义，国内外学术界一直存在各种各样的观点。这里介绍广义成本会计和狭义成本会计：

#### （一）狭义的成本会计

狭义的成本会计是指成本核算，即按照一定的程序、标准和方法，对企业发生的各种费用进行归集和分配，计算出某一特定成本计算对象的总成本和单位成本。该定义主要侧重于产品成本的计算。

#### （二）广义的成本会计

广义的成本会计是指成本管理，是以成本核算为基础，为实现降低成本的目的而进行各项工作的总和。成本管理除包括成本核算外，还包括成本预测、成本计划、成本决策、成本控制和成本工作业绩考核与评价等方面的内容。

由于成本预测、成本计划、成本决策、成本控制和成本工作业绩考核与评价等方面内容通常在管理会计和财务管理等书中有较为系统的介绍，因此，本书主要介绍狭义成本会计的内容及方法。

### 二、成本会计的产生与发展

成本会计是为了适应商品经济发展的需要及会计学科的发展，逐步与财务会计相分离，形成的一个独立的会计分支。

#### （一）成本会计的萌芽阶段

成本会计的萌芽产生于以简单协作为特征的资本主义工场手工业时期。

一些西方会计史家认为,工业成本会计最早产生于1368年。当时某些纺织工业企业已经按不同的生产程序汇集各项生产费用,然后定期汇总转入总分类账,据以计算当期损益。但当时的成本记录和会计账簿并未真正融为一体。

16世纪中期,在法国人办的普兰庭印刷厂,成本会计已经建立了简单的关于成本核算的账户体系。在该工厂,按每本书设总账,并采用相当于现在的品种法来计算产品成本。在账户中详细反映生产特定书籍所耗用的纸张、劳务费用和其他生产费用,等书籍印刷完成后,再将相应账户余额结转到“库存本”账户(相当于现在的“库存商品”账户)。

除法国之外,意大利在工业会计方面也有所创新。在企业里已建立了较为严密的内部控制制度,并设置了由日记账、分录账、总账、现金账、工资账、染色工账、织布工账、纺毛工账8种账簿组成的账簿组织。同时,在企业会计核算中已逐渐认识到要将设备的原始成本在其经济寿命期内分期转销的费用视为折旧,这是成本会计的一个新进步。

随后,成本会计又传入德国,德国会计界对成本会计进行了广泛而深入的研究。德国首先提出了划分直接费与间接费的方法,以及间接费的汇集和分配方法。1905年莱特纳出版社的《工业经营的成本核算》详细地论述了间接费用的分类和摊配标准,并确立了按部门进行成本核算的制度,对当时的会计实务发挥了指导性作用。

当时在成本计算技术中引进了复式簿记法,但还没有形成一套较为成熟的成本核算体系。

## (二) 成本会计的发展

成本会计经历了萌芽阶段以后又先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计等三个阶段。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。

### 1. 早期成本会计阶段(1880—1920年)

随着英国产业革命完成,机器代替了手工劳动,工厂代替了手工工场,企业间的竞争日益激烈,成本问题越来越受到重视。英国会计界将成本记录与计算和不同的会计工作结合起来,形成了成本会计体系。

从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要采用分批法或分步法;从成本会计的目的来看,计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以,这时的成本会计成为记录型成本会计,即传统的成本会计形成。

### 2. 近代成本会计阶段(1921—1950年)

近代的成本会计,以美国会计学家提出的标准成本会计制度为标志。标准成本法的出现使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大的变化,从而进入了一个新的发展阶段。成本会计不再仅仅计算和确定产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以进行日常的成本控制与定期的成本分析。

19世纪末20世纪初在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理,对成本会计的发展产生了深刻的影响。这一阶段也是管理会计初步形成的阶段。

### 3. 现代成本会计阶段（1951 年至今）

1952 年，国际会计师联合会（IFAC）正式通过了“管理会计”这个专门名词。1953 年，世界会计师协会在巴黎的会议上正式承认管理会计是一门独立的学科，这基本标志着管理会计的正式成立，从此，传统企业会计形成财务会计和管理会计两大分支。作为传统的成本会计，一方面为财务会计提供成本核算信息；另一方面为管理会计进行预测、决策、考核和分析提供成本核算信息。

20 世纪 50 年代起，西方国家的经济进入了新的发展时期。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在成本会计中得到广泛应用，从而使成本会计发展到一个新的阶段，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。

现代成本会计的发展，主要表现出以下一些趋势：

（1）成本会计与管理会计的结合越来越紧密。现代成本会计的对象与内容，主要根据成本管理的目的和要求来确定，对成本信息的不同需求，形成了各种各样的组合成本。同时人们对成本会计的认识也日趋深化，形成了多元化的成本概念体系。目标成本、可控成本、责任成本、相关成本、可避免成本等新的成本概念，都是随着成本会计与管理会计的结合而产生的。

（2）作业成本法和作业成本管理受到极大重视。作业成本法（Activity - Based Costing 简称 ABC），是一种以引起成本费用发生的动因为依据确定费用所应归属的成本对象，以“作业”为归集和分配成本费用的成本计算中介，先将成本费用归集于作业，然后再将作业成本分配于产品的成本计算方法。作业成本管理是一整套以作业成本核算为基础的成本管理制度。

（3）现代管理科学在成本会计中得到广泛的运用。现代管理科学越来越得到广泛运用，也是当今成本会计发展的一大亮点。精益生产的思想与适时制（Just - In - Time, JIT）管理方法、全面质量管理（TQM）的理论和方法、基准计量和不断改进的理念，还有约束理论等现代管理思想和方法，都对成本会计的发展发挥着越来越明显的作用。

## 第三节 成本会计的对象、职能和任务

### 一、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计所要反映和监督的内容。明确成本会计的对象，对于确定成本会计的目标、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。成本是对象化的费用,成本的计算过程,也就是将企业在生产经营过程中所发生的费用进行分析并分配,按照成本计算对象进行归集与计算的过程。因此,一般来说,成本会计的对象,就是企业在生产经营过程中发生的费用。下面以工业企业为例具体说明。

成本管理活动贯穿于企业的整个生产经营过程的各个环节。工业企业的基本生产经营活动过程需要经过供应、生产、销售三个阶段。因此,从企业生产经营环节的角度看,企业成本会计的内容主要分以下三个方面:

### 1. 生产准备环节的成本费用

在生产准备环节,企业要筹集必要的资金,购置固定资产和其他各种有关资产,购买各种原材料以满足生产的需要。因此,企业在生产准备环节,一般会发生筹资成本费用、材料采购成本、固定资产购置成本和其他购置与采购成本。同时,也会发生管理费用。

其中,筹资成本作为财务费用单独进行核算。购置固定资产和其他各种有关资产、购买各种原材料等发生的成本费用,通过固定资产、在建工程、材料采购等不同会计科目分别进行成本核算。管理费用则并入企业在整个生产经营过程中发生的全部管理费用之中,统一进行核算。

### 2. 生产环节的成本费用

工业企业基本生产经营活动中的生产耗费可概括为劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两部分。物化劳动消耗又由劳动手段和劳动对象的消耗所构成。其中,房屋、机器设备等固定资产的劳动资料在生产过程中其价值随着固定资产的磨损,通过计提折旧的方式逐渐地、部分地转移到所制造的产品中,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或者被消耗,或者被改变其实物形态,其价值也随之一次性转移到新产品中去,构成产品生产成本的一部分。

生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工,制造产品,创造出新的价值的过程。在上述过程中,劳动者付出的劳动,也就是活劳动的价值消耗,与物化劳动的价值消耗一起,共同构成产品的全部(理论)价值。因此,劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,以工资形式支付给劳动者,这部分工资也构成产品生产成本的一部分。具体来说,在产品的制造过程中发生的各种耗费,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等支出,生产单位(分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的工资,以及其他一些货币支出,都构成了生产费用,而为生产一定种类、一定数量产品而发生的生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。

上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成过程,是成本会计反映和监督的主要内容。此外,企业在生产环节同样会发生管理费用,同样并入企业在整个生产经营过程中发生的全部管理费用统一进行核算。

### 3. 销售环节所发生的销售费用

在产品的销售过程中,为销售产品会发生各种各样的费用支出,如广告费、差旅费、保险费、展览费、包装费以及销售人员的职工薪酬等,这些费用称为销售费用。销售费用也是成本会计反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的费用,如企业行政管理部门人员的薪酬、固定资产折旧、工会经费、业务招待费等,这些费用称为管理费用。此外,企业为筹集生产经营所需资金也会发生一些费用,如利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费等,这些费用称为财务费用。上述销售费用、管理费用和财务费用构成了企业的期间费用,其与产品生产没有直接联系,而是按照发生的期间归集,直接计入当期损益。

综上所述,工业企业成本会计的对象可以概括为企业在生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

对于其他行业企业成本会计对象的内容,可参照工业企业成本会计对象的内容类推,一般也包括采购与购置成本、经营成本和期间费用三个组成部分。

成本会计不仅应该按照现行企业会计制度的有关规定为企业正确确定利润和进行成本管理提供可靠的生产经营业务成本和期间费用的信息,而且应该从企业内部经营管理出发,提供多方面的成本信息,例如,为了进行短期生产经营的预测和决策,应该计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本等;为了加强企业内部的成本控制和考核,应该计算可控成本和不可控成本;为了进一步提高成本信息的决策相关性,还可以计算作业成本等等。

## 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。成本会计具有财务会计和管理会计的双重属性,它既是财务会计的重要组成部分,也是管理会计的重要组成部分,因此成本会计的职能与财务会计和管理会计的职能一脉相承,既具有反映和监督两个基本职能,还具有预测、决策、计划、控制、分析及考评等一系列派生的管理职能。

### (一) 成本会计的基本职能

#### 1. 成本会计的反映职能

反映职能是成本会计的首要职能和最基本职能。成本会计反映职能的核心是成本核算,就是从价值补偿的角度出发,按照企业的生产工艺和生产组织的特点以及对成本管理的要求,对企业在生产经营过程中所发生成本费用进行全面、连续、系统的整理和记录,计算各种产品或劳务的总成本和单位成本,为经营管理者提供真实的、可验证的成本信息的功能。

(1) 为财务报表提供成本会计信息。成本管理中的成本核算的结果要用于资产定价和收益确定,并且成本的形成、积累和结转的整个程序要纳入以复式记账为基础的财务会计框架。财务会计中资产负债表中的存货计价和利润表中收益的确定,都与



成本计算的正确与否有着密切的联系,这种联系具体表现在正确计算产品成本,是正确划分本期已销售产品成本和期末未销售产品成本的基础。产品成本费用在发生时,就被认定为现有存货的一部分,销售后,产品成本转化为销售成本。销售成本列入利润表,使之与本期实现的销售收入相配比,据以确定本期的利润总额。而期末未销售产品的成本仍然属于存货,列入资产负债表,作为流动资产的一部分结转下期。因此,产品成本的计算正确与否,直接关系到本期已销售产品成本和期末未销售产品成本的划分是否正确,从而决定着本期收益计算和存货计价是否正确,最终表现为据以编制的资产负债表、利润表及现金流量表能否正确、真实地反映企业的财务状况和经营成果,从而关系到对外编制的会计报表的可信程度和财务会计的基本作用能否正确发挥。

(2) 为企业管理决策提供成本管理相关信息。现代成本会计,不仅是要提供成本的数据和构成情况,更重要的是要服务于管理,满足企业对成本实施控制和管理的要求,因此,除了产品成本的计算以外,随着企业管理要求的不断提高,相关学科知识融入成本会计领域,促进了成本会计的进一步发展,逐步形成了成本预测、计划和控制、分析和考核以及成本决策等内容。也就是说,现代成本管理是成本核算与生产经营管理的直接结合。从这个角度讲,成本会计又与管理会计相互交叉,因此,成本会计又是管理会计的有机组成部分。根据成本数据所进行的成本计划、成本控制和成本考核能为企业管理当局的内外部决策提供依据,并对内部人员进行业绩评价,显然属于管理会计范畴。从服务于企业内部经营管理的功能角度看,成本会计要满足企业成本管理的要求,不受公认会计原则的约束。

## 2. 成本会计的监督职能

监督也是成本会计的一项基本职能。成本会计在对企业生产经营过程中所发生成本费用进行全面、连续、系统的整理、记录和计算成本的同时,能够对所发生的各种成本费用支出的真实性、合法性、合规性、合理性和有效性进行即时监察,了解和掌握情况,督促其合理合法开支,有效使用。做好各项会计基础工作,在日常会计核算中对记录经济业务的各种凭证进行审查、审核和验证,是会计监督的一个基本途径,成本会计也不例外。

成本会计的监督,包括事前、事中和事后监督。在事前,成本会计应从经济管理活动降低成本、提高经济效益的要求出发,对企业未来经济活动的计划或方案进行审查,并提出合理化建议,从而发挥对经济活动的指导作用;在事中,成本会计要以国家的有关政策、制度和企业的计划、预算及规定等为依据,对有关经济活动成本费用的合理性、合法性和有效性进行审查,限制或制止违反政策、制度和计划、预算等的经济活动,支持和促进增产节约、增收节支的经济活动,以保证实现提高企业经济效益的目的;在事后,成本会计要通过成本信息的反馈,通过对所提供的成本信息资料的检查分析,控制和考核有关经济活动,及时从中总结经验、发现问题,提出建议,促使有关方面采取措施,调整经济活动,使其按照规定的要求和预期的目标进行。