

普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材



崔婕 ©主编 郭相英 ©副主编

成本会计



本书提供配套课件和习题答案



清华大学出版社

普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材

成本会计

崔 婕◎主 编
郭相英◎副主编

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书共分九章,全面且详细地讲解了成本会计的理论与方法,注重章节之间的内在联系与自然逻辑,各章既相互独立又有机结合,构成了一个完整的现代成本会计体系。本书将理论知识、课后练习、案例分析融为一体,使学习者对成本会计逐步融会贯通。

本书适用于会计学、财务管理、审计学等专业本科生的日常教学,也可供企业成本管理人员自学之用。

本书的电子课件和习题答案可以到 <http://www.tupwk.com.cn/downpage> 网站下载。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 崔婕 主编. —北京:清华大学出版社, 2017

(普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材)

ISBN 978-7-302-47963-5

I. ①成… II. ①崔… 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 201016 号

责任编辑:胡辰浩 高晓晴

封面设计:周晓亮

版式设计:牛静敏

责任校对:成凤进

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:北京密云胶印厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:16.75 字 数:418 千字

版 次:2017 年 10 月第 1 版 印 次:2017 年 10 月第 1 次印刷

印 数:1~4000

定 价:45.00 元

产品编号:073300-01

前 言

成本会计作为会计工作的重要组成部分，对于任何组织都是必要且必需的。随着市场竞争的日益激烈，成本会计的重要性更加凸显。本书正是为了适应上述要求，并吸收了当前成本会计的理论研究成果、教学改革成果编写而成，体现如下特色：

全面且详细地讲解了成本会计的理论与方法，注重章节之间的内在联系与自然逻辑，各章既相互独立又有机结合，构成了一个完整的现代成本会计体系。

重点内容突出，对内容的文字表述尽量做到言简意赅，准确清楚。书中附有大量形象直观的图示或图表，好用好学，便于读者提高学习效率。

每章均以案例导入，加强学生对知识的直观认识，并配有大量的例题、图表、习题。基本训练题型丰富，包括单选题、多选题、判断题、计算分析题，便于学生全面理解和掌握各章知识要点。

深浅适宜，宜教宜学，适用于会计学、财务管理、审计学等专业本科生的日常教学，也可供企业成本管理人员自学之用。

本书是多人智慧的集成，作者均从事多年的教学工作，并具有丰富的实践经验。本书由崔婕担任主编，负责大纲拟定、全书总纂，郭相英担任副主编。具体编写分工为：崔婕(第2章)，郭相英(第1、5、7、8章)，马会娟(第3、4章)，刘翠(第9章)，郑俊梅(第6章)。除以上作者外，参与本书编写的还有穆乐福、高光辉、董帅、付强、毕鹏翔、范新安、何保国、宁震霖、游雅娟、任丽丽、贾跃杰、任运成、高晓红、孙成洪、李永利、秦文传、陈红、黄新飞、张勇超、宗世龙、张玉冉和董文燕等人，在此一并表示感谢。

在本书的编写过程中，参考了一些相关著作和文献，在此向这些文献的作者深表感谢。作者在编写过程中，可能存在这样或那样的问题，欢迎广大读者批评指正。我们的邮箱是：huchenhao@263.net，电话是：010-62796045。

本书提供电子课件和习题答案，可以到 <http://www.tupwk.com.cn/downpage> 网站下载。

作 者

2017年8月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本概述	2
一、成本的含义及特征	2
二、成本的作用	3
第二节 成本会计的起源与发展	3
一、成本会计的起源	3
二、成本会计的发展	4
第三节 成本会计的对象、职能和任务	8
一、成本会计的对象	8
二、成本会计的职能	9
三、成本会计的任务	11
第四节 成本会计的工作组织	12
一、成本会计工作组织的原则	12
二、成本会计机构和人员	13
【思考练习】	16
第二章 成本核算概述	19
第一节 成本核算的原则	20
一、可靠性原则	20
二、相关性原则	20
三、可比性原则	20
四、重要性原则	20
五、及时性原则	21
六、实际成本原则	21
第二节 成本核算的要求	21
一、合理进行费用的分类	21
二、正确划分各项费用的界限	23
三、正确确定财产物资的计价和价值结转方法	25

四、做好成本核算的基础工作	25
五、选择合适的成本计算方法	26
第三节 成本核算的程序	27
一、成本核算的一般程序	27
二、产品成本核算的账户设置	28
三、账务处理程序	29
【思考练习】	30
第三章 要素费用在各种产品之间的归集与分配	33
第一节 各项要素费用的分配	34
一、要素费用分配的一般原则	34
二、材料费用的归集与分配	35
三、外购动力费用的分配	40
四、职工薪酬的分配	42
五、固定资产折旧费用的分配	47
六、利息费用的分配	48
七、税金的分配	49
八、其他要素费用的分配	49
第二节 跨期摊提费用的归集和分配	50
一、费用的跨期摊销	50
二、费用的跨期计提	52
第三节 辅助生产费用的归集和分配	53
一、辅助生产费用的归集	53
二、辅助生产费用的分配	55
第四节 制造费用的归集和分配	63
一、制造费用及制造费用的归集	63
二、制造费用的分配	64
第五节 生产损失的归集和分配	69
一、废品损失的核算	70

二、停工损失的核算	74	第六章 产品成本计算的基本方法	117
第六节 期间费用的核算	75	第一节 品种法	118
一、管理费用的归集与结转	75	一、品种法的含义	118
二、财务费用的归集与结转	76	二、品种法的特点	118
三、销售费用的归集与结转	77	三、品种法的适用范围	119
【思考练习】	78	四、品种法的核算程序	119
第四章 生产费用在完工产品和在产品之间 的分配	81	五、品种法的应用	120
第一节 完工产品成本与在产品成本	82	第二节 分批法	129
一、完工产品和在产品的含义	82	一、分批法的含义	129
二、完工产品成本与在产品成本关系	82	二、分批法的特点	130
第二节 在产品数量的核算	83	三、分批法的适用范围	131
一、在产品收、发、结存的日常核算	83	四、分批法的核算程序	131
二、在产品清查的核算	84	五、分批法的应用	132
第三节 生产费用在完工产品与在产品 之间的分配	85	六、简化分批法	136
一、不计算月末在产品成本法	86	第三节 分步法	140
二、在产品按年初固定成本计价法	87	一、分步法的含义及种类	140
三、在产品按所耗直接材料费用 计价法	88	二、分步法的特点	141
四、在产品按定额成本计价法	89	三、分步法的适用范围	141
五、在产品按完工产品成本计价法	90	四、逐步结转分步法	142
六、约当产量比例法	90	五、平行结转分步法	150
七、定额比例法	99	【思考练习】	158
第四节 完工产品成本的结转	103	第七章 产品成本计算的辅助方法	171
【思考练习】	104	第一节 分类法	172
第五章 产品成本计算方法概述	107	一、分类法的特点和计算程序	172
第一节 生产类型和管理要求对产品 成本计算的影响	108	二、分类法的应用举例	173
一、企业生产类型	108	三、分类法的适用范围、优缺点和应用 条件	176
二、产品成本计算方法的主要构成 要素	110	四、联产品、副产品和等级品成本的 计算	177
三、企业生产类型和管理要求对产品 成本计算方法选择的影响	110	第二节 定额法	182
第二节 产品成本计算的主要方法	112	一、定额法的概念和特点	182
一、基本方法	113	二、定额法的成本计算程序	183
二、辅助方法	113	三、定额法应用举例	196
【思考练习】	114	四、定额法的优缺点、适用范围和应用 条件	199
		【思考练习】	199
		第八章 成本报表与成本分析	203
		第一节 成本报表概述	204

一、成本报表的概念及其作用	204
二、成本报表的特点	204
三、成本报表的种类	205
四、成本报表的编制要求	206
第二节 成本报表的编制	206
一、全部产品成本表	206
二、主要产品单位成本表	209
三、制造费用明细表	210
四、期间费用明细表	211
五、其他成本报表的编制	212
第三节 成本分析	213
一、成本分析的含义	213
二、成本分析的作用	213
三、成本分析的原则	213
四、成本分析的内容	214
五、成本分析的方法	214
六、全部产品成本计划完成情况 分析	217
七、主要产品单位成本分析	218
【思考练习】	220

第九章 成本会计前沿研究	223
第一节 作业成本法	224
一、作业成本法的概述	224
二、作业成本法的基本概念	225
三、作业成本法的基本原理和步骤	226
四、作业成本法举例	227
五、作业成本法与传统成本法的 区别	229
第二节 人力资源成本会计	230
一、人力资源成本会计概述	230
二、人力资源成本的确认	230
三、人力资源成本计量原则与方法	232
四、人力资源成本核算方法体系	233
第三节 环境成本会计	242
一、环境成本概述	242
二、环境成本核算方法	245
三、环境会计信息披露的方式	247
【思考练习】	254
参考文献	257

第一章

总 论

【学习目标】

1. 理解成本的经济实质和作用
2. 理解成本会计的含义
3. 掌握成本会计的对象、职能、任务
4. 了解成本会计的工作组织

【案例导入】

小王、小林和小姜是大学好友，他们分别毕业于会计学、市场营销和计算机专业。毕业后他们合办了一家公司，专门从事会计核算软件的开发和销售业务。该公司的办公和生产经营用房是租的，每年租金 10 万元，购买设备 30 万元，可使用 5 年。第一年度购进用于软件开发和生产的材料共花费 10 万元，用于推销产品发生的开支 5 万元，职工工资 15 万元，办公费用 5 万元，支付市有关部门罚款 5 万元，全年总收入 70 万元。看到这种情况，小姜说：“收入 70 万元，成本 80 万元，辛辛苦苦干了一年还亏了 10 万元，不划算。”小林接着说：“真是的，还不如受聘到点点电脑公司搞营销，每年还能拿到 5 万元工资，但你说成本是 80 万元是不对的，应该说费用共 80 万元。”小王听了以后笑着说：“你们说得都不对，确切地讲应该是支出 80 万元；另外今年也不是亏本 10 万元，而是盈利 14 万元。但小林说的，如果不办该公司，而是受聘到点点电脑公司搞营销能拿到 5 万元工资，对小林来说也是成本。”听了小王的话，小林和小姜糊涂了，到底是怎么回事呢？

第一节 成本概述

一、成本的含义及特征

(一) 成本的含义

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。所谓成本就是资源的一种消耗。一般来说,成本是为实现特定目的而发生的可以用货币计量的耗费,或者是为取得资产或劳务所付出的代价。它具体包括以下几层含义:一是成本的发生是为了达到一定的目的,而一定的目的是指需要对成本进行单独测量的任何活动,也就是成本对象,如一件产品、一项服务、一款设计、一个作业等。如果成本的发生没有明确目的,则只能是一种浪费。二是成本必须是可以用于货币计量的,否则就无法进行成本的计算。三是成本是为了取得资产或收益而付出的代价,如制造企业为制造产品发生的固定资产的买价、运输和保险支出;购买存货所发生的采购成本、加工成本和其他成本等。

(二) 理论成本

按照马克思的成本理论,商品的成本是在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,是生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现。它是物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成,也就是马克思的劳动价值理论的 $W=C+V+M$ 中的 $C+V$ 。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度,若成本提供的补偿尺度得不到满足,企业的简单再生产就无法进行。

成本的这一经济内涵,是一种高度的理论抽象和概括,这是成本的经济实质。

(三) 现实成本

现实成本是按照现行制度和准则规定的成本开支范围,以正常生产经营活动为前提,根据生产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应该纳入成本范围的那部分价值的货币体现。

现实成本与理论成本不同,理论成本不考虑生产活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常物化劳动和活劳动消耗进行货币计量。但是在现实经济活动中,很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本,加之受到客观条件包括经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响,使成本在 $C+V$ 与 M 之间存在着一一定程度的流动性。在实际工作中,根据不同时期经营管理的要求,将某些不形成商品价值的部分也列入成本,如废品损失、停工损失等,从而导致实际补偿价值和已经消耗的 $C+V$ 不一致,形成现实成本即产品成本的概念。

所谓产品成本,是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和。

(四) 成本的特征

成本的特征可以概括为以下两个方面:

- (1) 成本必然同其对象,即一定种类和数量的产品(或项目)相联系;
- (2) 成本是为了取得一定的经济资源或特定的经济目的所做出的价值牺牲或付出的代价。

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尺度

成本是耗费和补偿的对立统一。要理解成本的经济含义,不仅要看到成本的耗费,更要重视成本的补偿。任何耗费总是个别生产者的事情,而补偿则是全社会参与的过程,任何商品只有在市场上实现商品交换后才能实现补偿。只有及时地、足额地补偿生产经营过程中的劳动耗费,才能保证企业再生产的不断进行。成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。

(二) 成本是促使企业提高生产经营管理水平的重要杠杆

成本是衡量企业生产经营管理活动质量的综合指标。企业生产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。产品设计的好坏、原材料消耗的节约与浪费、工艺流程的合理程度、固定资产的利用情况、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品是否适销对路、供产销各环节工作的衔接协调等,最终都可以在成本中反映出来。企业可以通过对成本的定期监督、分析和考核来及时发现企业生产经营管理中存在的问题,并通过对成本的计划、控制、监督等措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高企业生产经营管理水平。

(三) 成本是制定产品价格的重要依据

在商品经济条件下,产品价格是产品价值的货币表现,因此在制定产品价格时,应该以产品价值为基础。然而人们还是很难直接地、准确地计量产品价值,而只能通过成本间接地、相对地反映产品生产中所消耗的劳动力,从而基本掌握产品的价值,因此,成本是制定产品价格的重要依据,是产品价格制定的最低经济界限。当然,产品定价是一项复杂的工作,还需要考虑国家的价格政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等因素,但产品实际成本水平始终是制定产品价格的一项重要依据。

(四) 成本是企业进行经营决策的重要依据

在社会主义市场经济条件下,企业实行的是自主经营、自负盈亏的经营机制。当企业的产品在价格、质量、功能、品牌等方面相似时,其成本的高低就成了它在市场上的竞争能力和获利能力的主要因素。因此,企业在进行生产经营决策时,需要对比各种经济参数,进行成本效益分析,选择投入低、产出高、技术先进、工艺流程合理的方案,以充分发挥成本在经营决策中的作用,使得企业能获取最佳经济效益,并在市场竞争中处于有利地位。

第二节 成本会计的起源与发展

一、成本会计的起源

成本计量与会计一样有着悠久的历史。史前时代,原始人“刻木记事”“结绳记事”等原

始的计量和记录方式，不仅孕育了会计的萌芽，也孕育了成本记录的萌芽；到16世纪的欧洲，出现了成本会计的萌芽。然而，到19世纪末，成本计量的发展进程是非常缓慢的。

16世纪的资本主义，工业资本还处于工场手工业时期这一初级阶段。随着产业规模的扩大，手工工场开始认识到将设备的原始成本在其经济寿命期内分期摊销的折旧概念，这被认为是成本会计的萌芽。之后，大多数手工工场都采用自己独创的成本计量方法来降低和控制成本。但此时的成本计量主要借助统计方法来实现，成本记录大多在会计账户之外进行。即使到17世纪末18世纪初，商业贸易发展，手工业发展仍然相对迟缓，依旧采用传统的商业会计记账体系和簿记方法，成本会计没有得到重视，发展缓慢。会计记录既不区分资本性支出和收益性支出，又不考虑计量单位的一致性，甚至不划分会计期间。

成本会计作为完整的理论和方法体系，形成于工业革命之后。正如利特尔顿所言：“成本会计的出现是企业工业化发展的一个回声。”18世纪60年代，工业革命首先在欧洲资本主义国家展开。随着英国工业革命的完成，机器替代了手工劳动，工厂制代替了手工工场，企业规模不断扩大，在传统的纺织、冶金、煤炭等工业中开始用大量资金购买先进的机器设备，以提高生产效率。昂贵的生产设备的使用，致使折旧费用大幅度增长；与此同时，生产工艺日益复杂，大批量、多步骤化的生产方式要求建立严格的管理和控制系统，并极大地增加了管理人员及其相关费用；产品品种日趋多样化，使得间接费用的分配成为成本计算的一大难题；此外，市场竞争的日益加剧，需要为产品提供较为正确的成本数据，以提升成本与利润计算的关联性。所有这些因素，使得重视成本、提高成本计算的准确性已成为必然的趋势，为成本会计的出现和发展提供了前所未有的动力和机遇。但19世纪80年代之前的成本计量，主要还是借助统计方法实现，成本记录大都是在会计账户体系之外进行的。

二、成本会计的发展

（一）早期成本会计阶段（1880—1920年）：成本记录与会计账簿一体化

19世纪以前，成本计量的主要目的是为完成财务会计记录和报告提供必需的期末存货数据，利用成本数据进行产品估价和生产管理尚未受到重视，企业没有设置必要的总分类账户来反映制造成本从一个账户到另一个账户的过程和账户之间的勾稽关系。这种成本记录和会计账户体系之间的分离使得两方面的记录可能不符，这不仅影响会计记录的真实性，也给企业内部管理带来了诸多不便。随着工业革命和科学管理运动的兴起，成本记录和会计账户体系分离的模式已经无法满足科学化管理的需要，将成本纳入会计账户体系已经势在必行。

1985年，美国的亨利·梅特卡夫所著的《制造成本》被誉为是世界上“第一本成本会计著作”。他根据兵工厂生产管理的经验，提倡原材料在每次出库和转移时，都在“车间订单卡”上登记。这样，每日收集这些卡片，就可以编制出反映投入各项工作的原材料费用和人工费用的成本表，然后将这些汇总登记成为车间的订货账簿。梅特卡夫的这种主要成本归集方法的原理被现代成本会计完全继承。

两年后，英国电力工程师埃米尔·加特和特许会计师约翰·菲尔斯合著的《工厂会计》介绍了将成本记录和复式簿记结合的方式，该书提出了在总账中设立“生产”“产成品”“营业”等账户来结转产品成本，最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算，得出营业毛利。这本书

对于成本会计的建立,具有极为重要的意义,被认为是19世纪最著名、最有影响的成本会计专著。

1901年,英国管理学家汉密尔顿·丘奇在《工程杂志》上先后发表了六篇有关间接费用分配的文章,对间接费用进行了系统的研究。虽然丘奇的间接费用分配方法较为科学,但也比较复杂,并没有被广泛应用,但其对间接费用的论述对会计记录理论的发展起到一定的影响作用。

随着成本计算与会计核算的结合,成本记录与会计账簿的一体化,以及间接费用计入成本,使真正的成本会计逐渐形成。1880—1920年是工业成本会计的形成时期,也是成本计量理论和实践的大发展时期,被会计史学家称为“成本会计的繁荣时期”。但是这个时期也是成本会计的初创阶段,由于当时的成本会计仅限于对生产过程中生产耗费进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以也称为记录型成本会计。

(二) 近代成本会计阶段(1921—1945年): 成本会计从财务会计中分离

19世纪末期,企业外部环境日趋复杂多变,竞争日益激烈,许多企业通过比较竞争对手和自身的成本水平以制定有利于市场竞争的价格,然而,由于不同企业在原材料计价和间接费用分配等方面没有统一,同行之间成本计算结果可比性较差,而且单纯的事后核算型成本会计无法用于控制成本消耗。

与此同时,科学管理运动的先驱、美国工程师泰勒提出:人工核算中要考核实际耗工时间和科学耗工时间的差异。1909年,美国效率工程师埃默森对标准成本进行了更为详细、更为全面的研究,为成本会计的新发展提供了指导思想。1911年,美国会计师哈里逊第一次设计了一套完整的标准成本制度,提出了标准成本理论的基本轮廓。20世纪30年代,会计师和工程师对标准成本计算的问题取得了一致的看法,标准成本计算方法与复式记账体系结合在一起,并逐渐从理论实践阶段转入实施阶段,为成本控制提供了条件。这样,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本与降低成本的手段,使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,形成了管理会计的雏形。它标志着成本会计已经进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

此外,由于重工业的发展和劳动分工的细化,企业预算编制问题也日趋复杂化,传统的经验估计方法已经不再适用。随着标准成本制度的完全确立,预算编制也逐渐完善和系统化了。预算控制的初始,是采用固定预算的方法。1928年,美国一些会计师和工程师根据成本与产量的关系,提出分别制定弹性预算和固定预算的方法。这样,企业预算可以合理地控制不同属性的费用支出,有助于正确考核经营者的工作成绩。

标准成本和预算控制理论的出现奠定了现代成本会计体系的基础,成为管理会计建立之初的两大支柱。之后,会计学家尼克尔森和罗尔巴克合著的《成本会计》、陀尔的《成本会计原理和实务》等书籍的出版,使成本会计的理论和方法进一步发展和完善,形成了完全独立的学科。由此,成本计算方法和管理方法都有了明显的突破,成本会计不仅仅是事后计算产品的生产成本和销售成本,还向事中、事前发展;成本会计的内容也逐渐扩大到了成本预算和成本控制。在实务方面,成本会计的应用范围更加广泛深入,其应用范围从原来的工业企业扩大到各行各业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门。

(三) 现代成本会计阶段(1945年以后): 以管理为主的现代成本会计

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,企业规模越来越大,跨国公司大量涌现,市场

竞争愈演愈烈,经济危机发生频繁,企业经营困难重重,“泰勒制”的管理理论在许多方面已经越来越不适应资本主义生产力和生产关系发展的需要。企业管理当局为了适应社会化大生产的客观要求,增强其竞争能力,十分重视内部工作效率,广泛推行职能管理与行为科学管理。与此同时,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛的应用,成本会计发展到了一个新的阶段,其发展重点已转移到如何预测、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,这一时期成本会计的主要发展如下:

1. 开展成本预测和决策

现代成本会计逐步转向把成本的预测和决策放在主要地位以主动控制成本。运用预测决策的理论和方法,建立起数量化的管理技术,对未来成本发展趋势做出科学的估计和预测;研究各种方案的可行性,选取最优方案,谋取企业的最佳效益。线性规划、概率等数学方法日益渗透到成本会计领域,使成本会计朝预防性管理方法发展。

2. 开展价值工程分析

1947年,美国通用电气公司采购部门的工程师劳伦斯·D.迈尔斯根据其在采购工作中的经验,将一套在保证产品质量不变前提下降低产品成本的方法总结出来,并进行系统化。这种被称为“价值工程”和“价值分析”的方法,可以为企业节约大量成本,在20世纪50年代引起了美国实业界的普遍重视,在各企业广泛应用,并被迅速推广到西欧各国、日本等,在应用中逐渐形成了完整的科学体系。

3. 实行目标成本管理

随着管理学家德鲁克在20世纪50年代所提出的目标管理理论的应用,成本会计有了新的的发展。推行目标成本管理可以促使企业加强成本控制,发动企业全体员工人人关心成本,建立有效的成本控制系统,促进企业不断降低成本。

4. 实施责任成本计算

随着企业规模日益扩大和管理日趋复杂,管理集权制转为分权制。为了加强企业内部各级单位的业绩考核,1952年美国会计学家希琴斯倡导了责任会计,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本,进行责任成本核算。

5. 实行变动成本法(直接成本法)

美国人乔纳森·N.哈里斯发现,在传统成本法下,企业会在全力生产而销量减少的情况下出现利润虚增;而在放松生产大力促销时却出现利润虚减。于是,哈里斯主张将固定成本从总成本中分解出来,只把变动的生产成本计入产品成本,而把当期固定费用从直接销售收入中扣除,这不仅免去了固定成本的分配计算程序,减少了计算工作量,还为企业进行预测和决策提供了更为合理的基础,有利于企业内部业绩的合理评价。

6. 推行质量成本计算

随着工业生产的发展,企业对质量管理日益重视。20世纪50年代初,质量成本受到关注。到20世纪60年代末,质量成本概念基本形成,并确定了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法,从而扩大了成本会计的研究领域。

(四) 新经济与成本会计的创新

进入 20 世纪 80 年代,人类社会经历了一次新的社会更替,信息化社会代替了工业化社会,建立在知识和信息的生产、分配和使用上的知识经济,给人类社会带来了方方面面的变化,企业所面临的社会、经济、制造环境和客户需求也发生了巨大的变化。

企业经营环境的巨变,新的管理方法、计算机技术和网络技术在企业管理中的广泛应用,使得原有的成本会计已经不再适应当代经济新的管理方法和技术的要求,成本会计改革呼声骤起,当代成本会计正经历着前所未有的变化。许多新型的成本会计方法相继出现,应用于企业实践并已初见成效。

1. 作业成本法

自动化程度的提高和资本有机构成的提高,直接人工工时和直接人工成本的大大降低;与工时无关的费用则快速增加。传统的以单一分配标准分配间接费用,容易高估或低估产品成本。美国学者鲁宾·库珀和罗伯特·卡普兰共同创立的作业成本法(activity based costing system, ABC),以作业消耗资源和产品消耗作业为基本前提,以作业为核算对象,依据资源动因将资源成本分配到作业中心,再将作业中心的成本以作业动因为基础追踪到产品成本,从而计算出各种产品的总成本和单位成本。这种方法较传统成本计算方法更为精细,成本数据更加准确,对正确进行经营决策、加强成本控制、降低产品成本都具有重要的意义。

2. 适时制和倒推成本法

“适时生产系统”(just-in-time production system, JIT)是一种严格的需求带动生产的制度,要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合,保质、保量并适时送到后一加工或销售环节,无须建立材料、在产品和产成品库存,实现“零存货(zero inventory)”,以降低存货库存成本。在传统的成本计算方法下,生产成本的会计记录和生产成本发生的实物流是同步的。但在采用 JIT 的企业,使得传统的分批或分步成本法详细记录各类存货(如原材料、在产品及产成品)的必要性受到怀疑。这样,倒推成本法(backflush costing)便应运而生,即当产品完工或销售时,反过来计算在产品、产成品等生产成本。

3. 质量成本会计

JIT 的“适用”必须和“全面质量管理”(total quality management, TQM)同步进行。TQM 同传统质量管理不同,它从事后的质量检验为主转向事先的预防为主,从只管理产品质量转向管理质量赖以形成的工作质量;从专职人员的检验转向广泛吸收全体人员参加,把重点放在操作工人的自我质量监控上,自动纠正质量缺陷,以保证企业整个生产过程实现“零缺陷”。TQM 是 JIT 顺利实施的一个必要条件,它也促进了质量成本会计的完善。质量成本会计在以往质量成本核算的基础上,根据全面质量管理的要求,采用质量成本决策、最佳质量成本模型和质量成本综合控制等方法进行系统管理,借以全面降低质量成本,并提高产品的社会效益、企业效益。

4. 战略成本管理

在竞争优势的战略选择和决策中涉及大量的成本问题,包括领先战略中的成本优势,细分市场中的成本行为,规模经济、整合战略中的整合成本,竞争对手的相对成本与比较信息,以

及战略决策分析的成本考虑等。为适应企业战略管理的需要,理论界和实务届一方面将成本管理导入企业战略管理并与之结合;另一方面在成本管理中引入战略管理思想,实现战略意义上的功能扩展,从而形成了战略成本管理(strategic cost management, SCM)。战略成本管理,关注成本战略空间、过程和业绩。

5. 产品生命周期成本会计

随着科学技术、市场竞争和社会经济环境的变化,产品成本也必须是包含了整个过程的成本概念。产品生命周期是指从产品的生产直至消亡的整个过程,包括产品的设计与测试、产品的生产、产品的销售与售后服务直至废弃。因此,产品生命周期成本(life-cycle cost, LCC)就是指产品生命周期内所涵盖的所有阶段所发生的成本总和。基于产品生命周期成本的战略成本管理要求企业在成本管理过程中充分发挥价值链的作用。

6. 环境成本会计

企业在生产经营过程中常常会对环境造成各种不良影响,环境成本是指在产品生产活动中,从资源开发、生产、运输、使用、回收到处埋过程中,解决环境污染和生态破坏所需要的全部费用。将环境成本纳入各项经济分析和决策过程,通过产品生命周期的绿色设计,降低产品在整个生命周期中对环境的不良影响,有利于提高企业的市场竞争能力和可持续发展能力,并最终实现环境效益和企业经济效益最优的目的。

第三节 成本会计的对象、职能和任务

成本会计是指以货币为主要计量单位,运用会计的基本原理和一般原则,采用专业技术方法,对企业生产经营过程中发生的生产费用和期间费用进行连续、系统、全面、综合的核算总成本、单位成本和监督的一种管理活动。成本会计对生产经营过程中发生的各种费用进行归集、分配,并加以分析和考核,同时它又参与成本费用管理的全过程,包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等各项管理活动。成本会计是会计的一个分支,是以生产成本和期间费用为对象的一种专业会计。

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。从理论上讲,成本包括的内容就是成本会计反映和监督的内容。而现实中,行业不同,生产经营管理过程不同,成本会计反映和监督的内容也有不同的表现形式。

工业企业的生产经营过程中,其基本生产经营活动是生产和销售产品。同时,为了保护基本生产和销售活动的顺利进行,还需要企业行政管理部門的参与,并需要筹集生产经营资金,所有这些活动都需要发生各种耗费。产品的制造过程也即生产耗费过程,主要表现在:生产用房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料,在生产过程中不改变实物形态,其价值随固定资产的磨损,逐渐地转移到产品成本中去;原材料等劳动对象,在生产过程中一次性消耗,其价值也随之一次性转移到产品中,构成产品成本的一部分;生产工人自己劳动所创造的价值部分,即支付给生产人员的职工薪酬,也是产品成本的构成内容;另外,为组织和管理生产所发

生的生产单位的其他费用,也是产品成本的组成部分。这些支出构成产品制造过程的全部生产费用,而为生产一定种类、一定数量产品所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。上述产品制造过程中发生的各种生产费用支出和产品生产成本的形成,是工业企业成本会计反映和监督的内容。

工业企业在产品销售过程中也会发生各种各样的费用支出,例如,应由企业负担的销售产品发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、差旅费、广告费、展览费,以及专设销售机构所发生的职工薪酬、折旧费等,构成了企业的销售费用。企业的行政管理部门人员的职工薪酬、折旧、业务招待费等称为管理费用,此外企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用,例如利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等,称为财务费用。销售费用、管理费用和财务费用,总称为期间费用,它们虽然与产品生产没有直接关系,不计入产品成本,但这些费用按期间归集,直接计入当期损益,为了促使企业节约并控制费用,提高企业经济效益,期间费用也作为成本会计反映和监督的内容。

由此可见,按照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企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

二、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计本身所固有的功能,成本会计作为会计的一大分支,其基本职能同会计一样,具有反映和监督两大职能。从成本会计的产生和发展的历史来看,随着生产过程的日趋复杂,生产、经营管理对成本会计不断提出新的要求,因而成本会计的职能也在不断扩大,从反映和监督两大职能派生出了许多具体职能,例如从事前反映职能派生出来的成本预测、决策和成本计划,从事中监督派生出来的成本控制,从事后反映职能派生出来的成本分析和成本考核等等。所以,成本会计的职能可以分为基本职能和具体职能,具体职能又称为管理职能,有时候也称为成本会计的工作环节。

(一) 基本职能

1. 反映

反映,是成本会计的首要和最基本的职能。它从价值补偿的角度出发,反映生产经营过程各种费用支出及产品成本和期间费用的形成情况。为经营管理提供各种成本信息的功能。具体来说,反映职能要对生产费用的发生进行审核,审核这些费用应不应发生,已经发生的费用不应计入产品成本;对于应该计入产品成本的费用,还应按照用途进行分配和归集,以便计算出各种产品的总成本和单位成本,为成本分析、考核提供真实的成本资料。反映职能有事后反映、事中反映和事前反映。事后反映是反映职能的首要职能,是指根据已经发生的各种费用来计算产品的实际总成本和单位成本,它直接为成本分析和考核提供资料。事中反映是指在某项成本费用发生时,就计算出其实际成本,与标准或定额成本比较,揭示差异,为事中成本控制提供资料。事前反映是指为了加强成本管理的计划性和预见性,进行的成本预测、决策,确定目标成本,编制成本计划。

成本会计的事前、事中、事后反映,三者关系密切。事后、事中反映是搞好成本事前反映的前提和保证。事中、事后反映是事前反映的合理延伸。而事前反映又是确定企业成本管理目

标和采取相应措施的基础。事后反映的结果可以证实事前反映的正确性,进而有利于提高成本管理的预见性和计划性。

2. 监督

监督是指依据国家相关法规、制度、预算、计划和成本管理要求,通过控制、调节、指导和考核等,监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期的成本管理目标的功能。

成本会计的监督包括事前监督、事中监督和事后监督。事前监督是指在成本、费用发生之前所进行的监督,即审查即将发生的费用是否合法、合规、合理,成本计划的编制是否先进可行,是否体现了战略管理和目标;事中监督是成本计划执行过程的审查,力求及时发现不利偏差和失误,督促有关部门及时采取有力措施,纠正不利偏差,杜绝主管失误,确保成本管理达到预期的目标;事后监督是指对已经发生的实际费用、成本的监督,即对成本计划完成情况的审查。

成本会计的反映职能和监督职能是相辅相成、缺一不可的。只有正确地核算成本,保证反映的准确性和真实性,才能为监督职能提供可靠的依据;同时,也只有搞好成本监督,保证有关成本的原始资料正确可靠,成本核算才有意义,进而才能发挥应有的作用。成本的反映职能与监督职能的密切联系,还表现在成本事前监督是对成本预测、决策和成本计划等事前反映的审查;成本事中监督和事中反映密切结合,同成本控制合二为一;成本事后监督是对成本事后反映的审查。

(二) 具体职能

1. 成本预测

成本预测是依据成本与各种技术经济因素的依存关系,结合发展前景及采取的各种措施,并利用一定的科学方法,对未来期间成本水平及其变化趋势做出科学的推测和估计,它的主要内容包括:

- (1) 在编制成本计划之前,应预测企业计划期目标成本,以及在产品产量、品种、质量、价格等因素发生变化的情况下的总成本水平和成本变化趋势。
- (2) 在生产过程中,根据生产预测和计划,对其中的成本进行预测,从而揭示成本计划的执行情况和完成程度。
- (3) 根据日常的核算资料和经营管理的状况,预测单位产品成本水平的变化趋势。
- (4) 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。

2. 成本决策

成本决策是指用决策理论,根据成本预测及有关成本资料,运用定性和定量的方法,选择最佳成本方案的过程。成本决策贯穿于企业整个生产经营过程,可分为宏观成本决策和微观成本决策。宏观成本决策主要任务是研究扩大再生产的投资方向问题。微观成本决策的主要任务是在国家计划指导下,充分研究企业内外技术经济条件,从成本效益出发,通过多种成本方案的比较分析,做出最有利的选择。