

普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材
国家级特色专业精品课程配套教材



米 华 乾惠敏 ©主编

成本会计学

(第2版)



COST ACCOUNTING

本书提供配套课件



清华大学出版社

类专业“十三五”规划教材

成本会计学

(第2版)

来 华 乾惠敏 主编

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书以新企业会计准则体系为指导,侧重于成本会计基础知识、基本技能和基本方法,并通过 Excel 在成本核算中的应用,强化成本会计学科的技术性应用及拓展。

本书在保持成本核算理论结构原貌的同时,专注于理论知识系统化与计算机应用两方面的创新。主要内容包括:总论、制造业成本核算的要求和一般程序、要素费用的核算、部门费用的核算、损失的核算、生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集、产品成本计算方法概述、产品成本计算的基本方法、产品成本计算的辅助方法、成本报表和成本分析、Excel 在成本核算中的应用和成本计算与管理前沿等。

本书提供教学课件和习题答案,适用于高等院校财会类专业的本、专科教学使用,也适合在职会计人员和待进入会计行业的人员作为自学、参考用书。

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

成本会计学 / 来华, 乾惠敏 主编. —2 版. —北京: 清华大学出版社, 2018

(普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材)

ISBN 978-7-302-49142-2

I. ①成… II. ①来… ②乾… 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 312706 号

责任编辑: 崔 伟 高晓晴

封面设计: 周晓亮

版式设计: 思创景点

责任校对: 成凤进

责任印制: 杨 艳

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: 三河市国英印务有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 185mm×260mm 印 张: 20.25 字 数: 492 千字

版 次: 2011 年 2 月第 1 版 2018 年 2 月第 2 版 印 次: 2018 年 2 月第 1 次印刷

印 数: 1~3000

定 价: 45.00 元

产品编号: 077094-01

重庆理工大学“品牌专业”资助项目

前言

成本会计与会计学基础、财务会计等课程一样，都是会计专业的重要课程。该门课程理论和实务性都较强，且随着社会经济和管理等学科的发展，成本会计的理论和实务都在不断更新，出现了许多新的研究领域。本次再版是在近几年大批会计准则修订及税制变更的基础上，总结了第1版《成本会计学》的教学实践，更替了新版的 Excel 核算软件编写而成。

本书以“成本会计原理”为主线，在“夯实基础、扩展技能”的指导方针下，强化成本会计学科的技术性应用及拓展。教材在内容设置上，保持成本核算理论结构原貌，专注于理论知识教学与计算机应用两方面的创新，能够在成本会计学还未形成全新系统之前，帮助读者搭建符合现有会计规范、行为以及业内共同认识的平台。理论知识教学与计算机应用两方面的创新，将沿着现代技术发展的轨迹，强调成本核算方法应用的环境和手段。“Excel 在成本核算中的应用”既可作为计算机应用与成本会计结合教学的一个窗口，也可作为检验成本会计学习成果的课程配套实验。教材的内容将帮助读者确立为满足不同目的而提供成本信息的思想，赋予其应用计算机技术解决成本核算问题的能力。

作为一本财经类专业基础课程的教材，本书适用于高等院校财会类专业的本、专科教学使用，也适合在职会计人员和待进入会计行业的人员作为自学、参考用书。教材的理论知识点并不以文字形式孤立成形，而是以 Excel 模板的形式创建自学辅助方法。自学者可在理论学习之后，通过教材中 Excel 模板设计的演示进行初步的理论推导性复习，甚至自编案例验证模板，培养自身的应用能力。

为方便教学，本书还提供教学课件(PPT)和习题答案，教师可扫描右侧二维码获取。

本书获重庆理工大学教材出版重点资助。在撰写中获得了会计学院领导、老师的大力支持，谨此致谢。本次修订由来华、乾惠敏担任主编，各章的撰写分工如下：第一、二、十章由乾惠敏修订；第三、四、五、六、七、八、九章由来华修订；第十一章由黄娇丹修订；第十二章由田冠军修订。

由于成本会计理论和实务的发展对成本会计教材提出了新的要求，受作者水平所限，未能尽数展现，书中必有不足之处，欢迎广大读者、同行批评指正，以期得到进一步的改进和提高。

编者

2017年12月



目 录

第一章 总论	1	第二节 外购材料费用的核算	30
第一节 成本的经济实质和作用	1	一、外购材料费用核算的基础	
一、成本的经济实质	1	工作	30
二、成本的作用	2	二、发出材料成本的确定	31
第二节 成本会计的对象	3	三、外购材料费用的分配	32
一、成本会计的起源与发展	3	四、燃料费用的核算	35
二、成本会计的对象	6	五、低值易耗品摊销的核算	36
第三节 成本会计的职能与任务	8	第三节 外购动力费用的核算	37
一、成本会计的职能	8	一、外购动力费用的分配	37
二、成本会计的任务	9	二、外购动力费用的账务处理	39
第四节 成本会计工作的组织	11	第四节 职工薪酬的核算	39
一、成本会计机构	11	一、职工薪酬的内容	39
二、成本会计人员	12	二、职工薪酬费用的分配	40
三、成本会计制度	12	第五节 固定资产折旧费用的	
思考题	13	核算	44
第二章 制造业成本核算的要求和		第六节 利息费用和其他费用的	
一般程序	15	核算	45
第一节 成本核算的原则和要求	15	一、利息费用的核算	45
一、成本核算的原则	15	二、其他费用的核算	47
二、成本核算的要求	17	思考题	47
第二节 费用的分类	20	练习题	48
一、费用按经济内容分类	20	第四章 部门费用的核算	49
二、费用按经济用途分类	21	第一节 辅助生产费用的核算	49
三、生产费用的其他分类	22	一、辅助生产费用的归集	49
第三节 产品成本核算的账户		二、辅助生产费用的分配	51
体系和一般程序	23	第二节 制造费用的核算	58
一、成本核算的账户体系	23	一、制造费用的归集	58
二、成本核算的一般程序	25	二、制造费用的分配	60
思考题	27	第三节 期间费用的核算	62
第三章 要素费用的核算	29	思考题	64
第一节 要素费用核算概述	29	练习题	65
一、要素费用分配的基本原则	29		
二、要素费用分配的基本方法	30		

第五章 损失的核算	67
第一节 废品损失的核算	67
一、废品及废品损失	67
二、不可修复废品损失的核算	68
三、可修复废品损失的归集和分配	70
第二节 停工损失的核算	71
一、停工损失及其内容	71
二、停工损失的核算	71
思考题	71
练习题	72
第六章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集	73
第一节 在产品数量的核算	73
一、在产品收发结存的日常核算	73
二、在产品清查的核算	74
第二节 完工产品和在产品之间分配费用的方法	75
一、不计算在产品成本法	75
二、按年初数固定计算在产品成本法	76
三、在产品按所耗原材料费用计价法	76
四、在产品按定额成本计价法	76
五、在产品按完工产品成本计算法	78
六、约当产量比例法	78
七、定额比例法	82
第三节 完工产品成本的结转	85
思考题	85
练习题	85
第七章 产品成本计算方法概述	87
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	87
一、企业按生产工艺过程特点分类	87

二、企业按生产组织特点分类	88
三、生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	88
第二节 产品成本计算的方法	90
一、产品成本计算的基本方法	90
二、产品成本计算的辅助方法	91
三、产品成本计算方法的实际运用	91
思考题	92
第八章 产品成本计算的基本方法	93
第一节 产品成本计算的品种法	93
一、品种法的含义及其特点	93
二、品种法的核算程序	94
三、品种法核算举例	96
第二节 产品成本计算的分批法	104
一、分批法及其特点	104
二、分批法的核算程序	106
三、一般分批法	107
四、简化分批法	114
第三节 产品成本计算的分步法	118
一、分步法及其特点	118
二、逐步结转分步法	120
三、平行结转分步法	137
思考题	144
练习题	144
第九章 产品成本计算的辅助方法	149
第一节 产品成本计算的分类法	149
一、分类法及其特点	149
二、类内产品成本的计算方法	151
三、分类法的适用范围	153
四、联产品的成本计算	154
五、副产品的成本计算	157
六、等级品的成本计算	159
第二节 产品成本计算的定额法	159
一、定额法的特点和适用条件	159
二、定额法的计算变量	160

三、定额法的计算程序	166	三、工作簿管理	203
四、定额法的优缺点	168	四、工作表管理	205
五、各种成本计算方法的实际运用	169	五、单元格区域管理	208
思考题	170	第三节 Excel 在要素费用分配中的应用	211
练习题	170	一、要素费用分配原理	211
第十章 成本报表和成本分析	173	二、Excel 在材料费用分配中的应用	212
第一节 成本报表	173	三、Excel 在职工薪酬分配中的应用	219
一、成本报表的作用、种类和编制要求	173	四、Excel 在固定资产折旧费用分配中的应用	223
二、商品产品生产成本表的编制	175	第四节 Excel 在辅助生产费用核算中的应用	229
三、主要产品单位成本表	177	一、Excel 在辅助生产费用归集中的应用	229
四、制造费用明细表	178	二、Excel 在辅助生产费用分配中的应用	235
五、期间费用明细表	180	三、Excel 在辅助生产费用直接分配法中的应用	236
第二节 成本分析	182	四、Excel 在辅助生产费用顺序分配法下的应用	238
一、成本分析概述	182	五、Excel 在辅助生产费用交互分配法下的应用	242
二、全部商品产品成本计划完成情况分析	185	六、Excel 在辅助生产费用代数分配法下的应用	246
三、可比产品成本降低任务完成情况的分析	187	七、Excel 在辅助生产费用计划成本分配法下的应用	249
四、主要产品单位成本分析	188	八、利用 Excel 完成辅助生产费用分配方法的选择	250
思考题	192	第五节 Excel 在制造费用核算中的应用	264
练习题	192	一、Excel 在制造费用归集中的应用	264
第十一章 Excel 在成本核算中的应用	195	二、Excel 在制造费用分配中的应用	266
第一节 成本核算信息系统概述	195		
一、成本核算信息系统	195		
二、成本核算信息系统的类型	195		
三、基于 Excel 的成本核算信息系统	196		
四、创建 Excel 成本核算模型	197		
五、Excel 成本核算模型的应用	198		
第二节 Excel 的基本应用	200		
一、Excel 的基本操作	200		
二、Excel 电子表格的组成与结构	202		

三、利用 Excel 按分配标准分配 制造费用	267
四、利用 Excel 按年度计划分配率 分配法分配制造费用	269
五、利用 Excel 完成制造费用分配 方法的选择	271
第六节 Excel 在完工产品成本和 在产品费用分配中的应用 ..	276
一、完工产品和在产品之间费用 分配的方法	276
二、Excel 在不计算在产品成本法 下的应用	276
三、Excel 在按年初数固定计算在 产品成本法下的应用	279
四、Excel 在在产品按所耗直接材料 费用计价法下的应用	280
五、Excel 在约当产量比例法下的 应用	284
六、Excel 在在产品按完工产品成本 计算法下的应用	287
七、Excel 在在产品按定额成本计价 法下的应用	288
八、Excel 在定额比例法下的 应用	291
九、利用 Excel 完成完工产品成本和 在产品费用分配方法的选择 ..	294

第七节 Excel 在成本报表编制 中的应用	295
一、成本报表的种类	295
二、利用 Excel 编制成本报表	295
三、利用 Excel 编制成本报表 示例	296
练习题	297

第十二章 成本计算与管理前沿	301
第一节 作业成本计算	301
一、作业成本法的含义	301
二、作业成本法的程序	302
三、作业成本法举例	303
四、作业成本法的优缺点和适用 范围	307
第二节 作业成本管理	307
一、作业成本管理概述	307
二、作业的分类	308
三、产品盈亏分析和生产分析	309
第三节 战略成本管理	310
一、战略成本管理概述	310
二、价值链分析	311
三、战略定位分析	312
四、战略成本动因分析	312
练习题	314

第一章

总 论

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

成本作为商品经济的产物，属于价值范畴，与商品的价值有着密切关系。马克思在分析资本主义商品价值时指出：按照资本主义生产方式生产的每一个商品的价值 W ，用公式表示是 $W=c+v+m$ ，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。这部分的商品价值，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格部分，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。马克思从耗费和补偿两方面对成本进行了论述：从耗费的角度看，成本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 $c+v$ 部分，它是成本的基本经济内涵；从补偿的角度看，成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本价格，它是成本最直接的表现形式，成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

因此， $c+v$ 部分就构成了成本的理论经济内涵，是对成本的一种高度理论抽象和概括，即构成商品的理论成本。

综上所述，可将成本的经济实质概括为：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总和。

马克思关于商品成本的论述，是对成本经济实质的高度理论概括，这一理论是我们进行成本核算、研究的指南，也是实际工作中制定成本核算规则、考虑劳动耗费价值补偿尺度的重要理论依据。但是，在现实经济工作中，为了适应经济管理的需要，强化企业经营管理水平，提高企业竞争能力，其理论成本与实际工作中应用到的一些成本概念存在一定差异。

实际成本是理论成本的具体化,它是按照现行制度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价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。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,而实际成本往往受客观条件包括经济方针政策和各期生产经营条件变化的影响。同时,理论成本在结合实际经济活动中又有不同的表现形式,形成不同的成本概念。

理论成本与实际成本存在的差异,主要表现在以下几个方面。

第一,法规制度规定方面的差异。实际工作中,国家为了满足经济管理需要和提高企业生产经营管理水平,在制定成本开支内容、范围时,将一些不应形成产品价值的损失性支出,计入了成本。如企业在生产中发生的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,制度规定应计入产品成本。这些损失性支出从实质上讲,并不属于生产性耗费,不形成产品价值,但为了加强经济核算,促使企业减少生产损失,强化经济责任意识,按规定要计入成本。

第二,成本对象化方面的差异。理论成本强调的“成本”是企业在生产经营过程中所发生的物化劳动和活劳动的耗费,是“全部成本”的概念。在实际工作中,围绕产品发生的费用是全部对象化,或是部分对象化,取决于成本核算制度的决定。我国现行企业会计制度规定,工业企业应采用制造成本法计算产品成本,从而使企业生产经营过程中所发生的全部劳动耗费,相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两部分。制造成本是指为生产产品而发生的各种生产费用的总和,包括直接材料费用、直接人工费用和制造费用。期间费用是指企业在生产经营过程中发生的、与产品生产没有直接联系,属于某一时期发生并直接计入当期损益的费用,它包括管理费用、销售费用和财务费用。

第三,成本表现形式方面的差异。理论成本所表现的经济内涵是一种高度概括的抽象理论,在与现实经济活动结合时,又有不同的表现形式,形成不同的成本概念,如工程成本、开发成本、资产成本、筹资成本、可控成本、机会成本、边际成本、质量成本等。这些都是以理论成本为重要依据,但又不同于理论成本。

二、成本的作用

在市场经济条件下,成本的经济实质,决定了成本在经济管理中具有极其重要的作用,主要表现在以下几个方面。

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,企业必须通过销售商品获取收入对生产耗费进行补偿,成本则是衡量这一补偿份额大小的尺度。成本的高低,反映了生产耗费的多少,从而决定了补偿份额的大小。只有按照成本数额得到足额的补偿,才能保证再生产的正常进行。同时,成本也是划分生产经营耗费和企业净收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,净收入就越多。因此,成本作为补偿尺度对确定企业经营损益同样具有重要意义。

（二）成本是反映企业工作质量的综合指标

成本是一项综合性经济指标，企业生产经营管理中，各方面的工作业绩都会直接或间接地在成本中反映出来。如产品设计好坏，生产工艺是否先进、合理，劳动生产率的高低，固定资产利用的好坏，原材料的利用程度，费用的节约和浪费，产品质量的好坏，管理工作和生产组织的水平，以及供产销环节是否衔接协调等，也就是说，企业全部工作的好坏，最终都会在成本指标的高低上反映出来。因此，成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标。

（三）成本是制定产品价格的重要因素

产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定，虽然要考虑价格政策、其他经济政策、市场供求关系、市场竞争态势等，但也必须考虑企业的实际承受能力，即产品成本水平，这是产品价格制定的最低经济界限。如果商品的价格低于其成本，其耗费就不能全部从商品销售收入中得到补偿。所以，成本是制定产品价格的重要因素。

（四）成本是企业进行经营预测、决策的重要依据

企业要在激烈的市场竞争中生存、发展，必须采取科学的管理方法进行正确的生产经营预测、决策；而正确的预测、决策离不开成本信息，包括对新产品开发、产品生产工艺方案改进、生产计划安排等方面的预测、决策，都需要成本信息。所以，成本是企业经营预测、决策的重要数据资料。

第二节 成本会计的对象

一、成本会计的起源与发展

成本会计作为会计学相对独立的分支学科，其理论与方法是随着社会生产力水平的提高和经济管理的客观需要逐步形成和发展的。

对于成本会计产生于何时，学者们见解各异。一种观点认为，成本计算的若干方法，早在 14 世纪就已经发生^[1]；也有观点认为，成本会计是在 19 世纪下半叶，商人们为了决定交易价格而产生的^[2]。实际上，在人类社会发展的初期，人们通过生产实践，很早就认识到在进行生产的同时，有必要将生产活动过程的内容记录下来，特别是数量方面的收入和耗费支出活动，只是这些活动的记录十分简单，不需要专门的计算方法。随着生产力的发展和商品经济的出现，经济关系开始复杂化，客观上要求重视和计算耗费支出，于是，出现了成本会计的萌芽。

[1] 成本会计史的发展——美国会计学会所属成本会计委员会之初步报告之一[J]. 工商经济月刊, 1948, 2(3).

[2] 番场嘉一郎. 会计学大辞典[M]. 东京: 中央经济社, 1982.

成本会计是随着商品经济的形成而产生的,生产成本产生于资本主义的简单协作和工场手工业时期,完善于资本主义大机器工业生产阶段。随着资本主义简单协作的发展,工场手工业产生了。工场主在接受顾客订货时需要定价和估算盈亏,于是出现了满足定价需要的估计成本。为了使估计成本接近实际,开始使用简单的统计方法粗略地计算和汇总生产过程中发生的直接费用,对数额不大的间接费用则作为损失处理,这种极其粗略的匡算为成本计算奠定了基础。

尽管对于成本会计产生的年代众说纷纭,但工业革命的兴起与发展对真正意义上的成本会计产生具有重要的影响。19世纪英国工业革命的高潮使企业数量日益增多,规模逐渐扩大,企业之间出现竞争,企业生产成本的计算越来越受到重视。同时由于股份公司的频频涌现,要求采用完整的会计方法,这就促使会计人员逐步把成本记录和计算与复式记账科目设置紧密地结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而产生了成本会计,并迅速扩展到欧洲的其他国家和美国。当时英国会计人员对成本会计作了很多的研究,提出许多既有理论又有实践意义的创见。如英国电力工程师 E.卡克(E.Garcke)和会计师 J.M.费尔斯(J.M.Fells)合著的《工厂会计》一书,将成本记录与会计记录完全结合,指出在总账中设立“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转,计算营业毛利。该书对成本会计的建立具有极其重要的意义,在会计发展史上被认为是19世纪最著名、最有影响的成本会计专著。

随着社会经济和社会生产力的不断发展与进步,成本会计也在日益完善和提高。成本会计的发展先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计3个阶段。

(一) 早期成本会计(1880—1920年)

由于产业革命在西方国家的逐步完成,使社会生产力得到极大发展,机器代替手工劳动,工厂代替手工工场,大量机器设备的运用,使得间接费用在资产中所占比重越来越大,产品制造程序日趋复杂,使间接费用越来越重要,产品种类的增多,又使间接费用的计算和分配变得复杂起来。随着工业化大生产基本格局的形成,不少公司的组织规模一直处于不断扩张之中,大公司,尤其在工业中具有垄断组织特征的大公司,开始在经济发达国家处于支配地位。它们从整体上进一步提出成本计算的系统化和科学化问题,要求将成本计算纳入复式簿记体系,实现成本记录与会计账户体系的有机结合,以提供准确的生产成本资料。同时,这一时期,泰罗科学管理制度的逐渐兴起,也给成本管理带来了直接影响。

这一阶段,成本会计取得了以下进展。

(1) 建立材料核算和管理办法。如设置材料卡片和材料账户,进行材料的数量和金额核算;建立材料管理的永续盘存制,采用领料单制度控制材料耗用量,按先进先出法计算消耗材料成本等。

(2) 建立工时记录和人工成本计算方法。如设置人工使用时间卡片,登记工作时间和完成的产量;将人工成本先按部门归集,再分配给产品,以便控制和正确计算人工成本。

(3) 确立了间接制造费用的分配方法。由于生产设备大量增加,间接制造费用快速增长,从而提出了间接制造费用分配计入成本和分配标准的确定问题。

(4) 采用分批法或分步法计算产品成本。英国和美国等国家的制造业已经开始根据生产特点,运用分批(订单)法或分步法计算产品成本。

(5) 成本理论研究上的发展。1885年H.梅特尔夫(H.Metcalf)所著的《制造成本》一书被认为是第一本成本会计著作,书中介绍了一种新颖的成本表,并阐述了这个表的记录和计算方法;英国的巴特斯比提出了主要成本概念,认为主要成本是指直接材料和直接人工成本之和;诺顿在《纺织工厂簿记》一书中,主张将制造成本与非制造成本分别进行核算;刘易斯的《工厂的商业组织》一书,主张将成本分为主要成本和间接成本两大部分,主要成本按产品进行分配,间接成本则直接转到损益账户。

早期研究成本的会计专家W.B.劳伦斯(W.B.Lawrence)对成本会计作过如下定义:“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。”

(二) 近代成本会计阶段(1921—1950年)

20世纪初,随着泰罗科学管理制度在欧美企业的广泛应用,现代化大工业生产思维方式得到确立,标准化生产和标准化管理得到逐步推广。泰罗科学管理制度的主要内容是研究操作合理化,把每人的合理操作归结为某一种标准操作法,再要求一般工人普遍实施;同时制定劳动定额,实行有刺激的计件工资制度。其目的是强调提高生产和工作效率,将企业生产经营中一切可以避免的损失和浪费尽可能缩减到最低限度,通过实现各项生产和工作的标准化来提高企业利润。它为“标准成本制度”的确立奠定了理论基础。这一阶段成本会计取得了以下进展。

(1) 标准成本制度的产生与实施。以泰罗科学管理理论为基础,诺顿(Norton)、卡克(Garcke)和费尔斯(Fells)先后提出了标准成本制度(即根据历史资料等建立标准成本);海尔森(Harrison)和麦克亨利(McHenry)在此基础上提出了差异分析法,据此进行日常成本控制和成本分析。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常的生产耗费和定期分析成本。这样,成本会计职能扩大了,由单纯产品成本计算发展到成本计算与成本控制相结合,形成管理成本会计的雏形,它标志着成本会计已经进入一个新的阶段。

(2) 预算控制方法的完善。标准成本制度和预算控制是成本控制的两大支柱。1921年美国国会公布了《预算和会计法案》,对民间企业实行预算控制产生了很大影响。1922年J.O.麦金赛(J.O.Mckinsey)出版《预算控制》一书,对预算控制的发展产生了重大影响。1928年西屋公司的会计师和工程师根据成本与产量的关系设计出一种弹性预算方法,分别编制弹性预算和固定预算,使企业预算更合理地控制不同属性的费用支出,有效控制成本。弹性预算是20世纪30年代成本会计的重大进步,也是节约间接费用的最好方法。

(3) 成本理论研究方面。这一时期出版了不少成本会计名著。美国的J.L.尼科尔森(J.L.Nicholson)和F.D.罗尔巴克(F.D.Rohrbach)合著的《成本会计》,J.L.陀耳(J.L.Dohr)所著的《成本会计原理与实务》等,使成本会计具备了完整的理论和方法,形成了完全独立的

学科体系。

这一时期,成本会计定义引用会计学家杰·贝蒂(J.Batty)的表述:“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、人员及所耗用的各种材料和劳动)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(1950 年以后)

20 世纪 50 年代以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度日益提高,跨国公司大量涌现,高新技术与大经济发展的基本格局已经形成,生产经营规模与水平达到前所未有的高度。另一方面,国际国内市场竞争十分激烈,失业率增加,通货膨胀、银根紧缩、经济危机发生频繁。世界经济的发展迫切要求把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合应用到企业管理上来。管理现代化、运筹学、系统工程、电子计算机和各种信息技术的蓬勃发展,为成本会计的应用与发展提供了有力支持,使成本会计发展到一个新的阶段,成本会计发展的重点已由事后核算、分析成本和事中控制成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成新型的着重管理的经营型成本会计。这一阶段成本会计取得了以下进展。

(1) 开展成本预测和决策。这一时期的成本会计逐步把成本的预测和决策放在重要的位置。为了有效控制成本,运用过去的经验数据和设计、实验数据,借助预测理论与方法,对成本的发展趋势做出科学的评估和推测;运用决策理论和方法,研究各种方案的可行性,选取最优方案,使企业成本向预防性方向发展,谋取企业的最佳效益。

(2) 实行变动成本法。变动成本法是在计算产品成本时,其产品成本只包括直接材料、直接人工和随产量的变化成正比例变化的变动制造费用,不包括固定制造费用,所有固定成本均作为期间成本在变动当期从收入中扣除。这种方法免除了固定成本的分配计算程序,还为企业进行预测和决策创造了便利条件。

(3) 推行目标成本管理。随着目标管理理论的应用,在成本会计基础上推行了目标成本管理。在产品的设计前,按照客户所能接受的价格确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本;用目标成本控制产品设计,使产品设计方案达到技术上适用、经济上合理的要求。

(4) 实施责任成本计算。责任成本计算是由于分权制的出现而产生的。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 J.A.希金斯(J.A.Higgins)开创了责任会计,提出建立成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度,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,使成本控制和业绩考核更为有效。

(5) 推行质量成本核算。随着市场竞争的加剧,企业对质量管理日益重视,到 20 世纪 50 年代末,质量成本概念基本形成,并在 60 年代开展了质量成本计算,确定了质量成本项目,质量成本的计算和分析控制方法,大大拓展了成本会计的研究领域。

二、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。从理论上讲,成本所包括的内容,也就是成本会计应该核算和监督的内容。但在实际工作中,由于企业具体的生产经营活动

不同,现行会计制度规范的不同,其核算和监督的内容也有一定的差异。下面以工业企业为例加以说明。

工业企业的基本经营活动是生产和销售工业产品。在产品的生产过程中,一方面制造出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费,包括劳动对象的耗费、劳动资料的耗费和活劳动的耗费。其中房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料,在生产过程中长期发挥作用,直至报废而不改变实物形态,但其价值随着固定资产的磨损,通过计提折旧的方式,逐渐地、部分地转移到制造的产品中去,构成产品生产成本的一部分;原材料等劳动对象,在生产过程中或被消耗掉,或者改变其实物形态,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劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程,通过劳动者对劳动对象的加工,才能改变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,则以工资形式支付给劳动者,用于个人消费,因此,这部分工资也构成产品生产成本的一部分。

所以,在产品制造过程中发生的各种生产耗费,包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等支出,生产单位(如分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员和生产单位管理人员的工资以及其他一些货币性支出等。所有这些支出,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、一定数量产品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各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计应核算和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,企业为了销售产品也会发生各种各样的费用支出,如运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费、业务费,以及为销售本企业商品而专设销售机构的职工薪酬等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用,构成了企业的销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,它的支出及归集过程,也应成为成本会计核算和监督的内容。

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,如行政管理部门人员的薪酬、固定资产折旧费、工会经费、业务招待费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费、研究费用等,这些费用统称为管理费用。管理费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,它的支出及归集过程,也应成为成本会计核算和监督的内容。

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、现金折扣等,这些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,它的支出及归集过程,也应成为成本会计核算和监督的内容。

上述销售费用、管理费用和财务费用的发生,与产品生产没有直接联系,而与会计期间相关,因而应按发生的期间归集,直接计入当期损益,所以构成了企业的期间费用。

综上所述,工业企业成本会计的对象,可概括为: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、交通运输企业、施工企业、旅游企业、农业企业等企业的生产经营过

程虽然各有其特点,但按照现行企业会计准则的有关规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是部分构成企业生产经营业务成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。因此,从现行会计准则的有关规定出发,可以把成本会计对象概括为: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。

随着社会经济发展和企业管理要求的提高,成本概念和内容不断发展和丰富。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。即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。

这一定义扩大了成本会计的内容,使成本会计对象的内涵得以丰富和发展。例如,为了正确计算利润以及进行成本管理,需计算产品生产成本;为了进行生产经营短期的预测和决策,应计算变动成本、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,还可计算作业成本等。

上述按照现行会计准则制度的有关规定所计算的成本(包括生产经营业务成本和期间费用)可称为财务成本;为企业内部经营管理需要所计算的成本,称为管理成本。

第三节 成本会计的职能与任务

一、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的功能。成本会计的职能是随着成本会计的产生与发展,而得到不断完善的。由于成本会计的内容不断扩大,成本会计的职能也相应地得到丰富与发展。从成本会计职能的发展来看,最初的成本会计只是进行成本核算,随着企业经营管理要求的提高,成本会计在成本核算的基础上还进行成本分析。随着管理科学的发展,以及成本会计与管理科学相结合,又逐步增加了成本的预测、决策、计划、控制和考核等职能。

(一) 成本预测

成本预测是指根据成本的有关数据及其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,利用一定程序、方法和模型,对未来期间成本水平及变化趋势做出科学的估计与推测。

(二) 成本决策

成本决策是指利用决策理论,在成本预测的基础上,按照既定或要求的目标,根据定性与定量的方法,对有关方案进行正确的计算和判断后,从中选出最优成本方案的过程。