

成

本

材

材

材

材

材

成本会计学

主编 狄 为 张金贵

主审 吴君民

哈尔滨工程大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/狄为,张金贵主编. —哈尔滨:哈尔滨
工程大学出版社,2001.4
ISBN 7-81073-152-1

I. 成... II. ①狄...②张... III. 成本会计
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 24016 号

内 容 简 介

本书系统地介绍了现代成本会计核算的基本原理和方法,并对成本分析作了较详尽的阐述。全书共分二十章,首先介绍了成本会计的理论基础及成本会计的发展;其后以产品制造企业为例,阐述工业企业费用要素的核算。本书按照新制定的《企业会计制度》进行编写,充分考虑会计理论与具体实际工作的结合,繁简适宜。成本会计的核心工作是成本核算。按照各项法规制度正确开展成本核算,是保证准确计算各成本计算对象成本的基础工作。因此,成本核算内容占了本书的很大篇幅。最后,本书在介绍品种法、分批法、分类法、分步法等成本计算方法的基础上,结合管理会计有关内容阐述了产品成本计算的定额成本法、标准成本法及变动成本法。同时,本书还阐述了成本报表的编制及成本分析。因为计算产品成本不是成本会计的唯一目的,只有充分利用成本信息,并在分析研究成本信息的基础上,进行成本预测、成本分析、成本控制等才是成本会计这门学科的真正所在。

哈尔滨工程大学出版社出版发行
哈尔滨市南通大街145号 哈工程大学11号楼
发行部电话:(0451)2519328 邮编:150001
新华书店经销
肇东粮食印刷厂印刷

*

开本 787mm×1 092mm 1/16 印张 16.25 字数 390 千字

2001 年 5 月第 1 版 2001 年 5 月第 1 次印刷

印数:1~3 000 册

定价:19.50 元

前 言

本书是我们结合会计实践和会计教学工作的经验并参考同类教材的优点编著而成。经过多年的会计教学和实践,我们认为应当编著一本更具实用与教学特点的教材。本书有以下主要特点:

1. 成本会计观点、理论术语准确。在本书的编著过程中,我们力求对成本会计的一些基本观点叙述准确,并使之通俗易懂。

2. 举例确切。对本书的例题,我们都经过仔细研究,以准确反映我们的思想。

3. 概括地介绍了西方一些成本控制方法如何通过成本核算加以反映。

4. 本书可以作为大专院校有关专业开设《成本会计学》课程的教材,也可以作为企、事业单位对会计进行培训的教材。

本书由狄为、张金贵担任主编,张福至、张佳春担任副主编;由吴君民担任主审。第1,2,11,12,13,14,15,16,17章由狄为撰写;第3,4,5,6章由张金贵撰写;第7,8,9,18章由张福至撰写;第10,19,20章由张佳春撰写,最后由狄为对全书进行了总纂。

在本书的编写过程中受到了多方面的鼓励、支持和帮助,在此一并表示诚挚的谢意。

我国的会计事业正处在不断的改革之中,我们谨以此书献给会计的改革事业。由于编著者的水平有限,书中的缺点和错误在所难免,敬请广大读者批评指正。

编 者

2001年2月

目 录

第 1 章 成本会计总论	1
1.1 成本概述	1
1.2 成本会计的形成和发展	7
1.3 成本会计的组织	12
第 2 章 工业企业成本核算的基本原理	15
2.1 工业企业成本核算的内容和意义	15
2.2 工业企业成本核算的要求	18
2.3 工业企业费用要素和产品生产成本项目	21
2.4 工业企业成本核算的一般程序	24
2.5 工业企业成本核算的账簿设置	25
第 3 章 工业企业要素费用及其材料的核算	28
3.1 要素费用核算概述	28
3.2 材料费用的核算	36
3.3 低值易耗品摊销的核算	44
第 4 章 工资费用的核算	48
4.1 工资总额的组成和工资费用的原始记录	48
4.2 工资的计算	50
4.3 工资费用分配的核算	53
4.4 计提职工福利费的核算	55
第 5 章 其他要素费用的核算	57
5.1 外购动力费用的核算	57
5.2 折旧费用的核算	59
5.3 利息费用、税金和其他费用的核算	61
第 6 章 工业企业待摊费用和预提费用的核算	65
6.1 待摊费用的核算	65
6.2 预提费用的核算	67
第 7 章 制造费用的核算	72
7.1 制造费用核算的意义	72
7.2 制造费用的归集	74
7.3 制造费用的分配	75
第 8 章 辅助生产费用的核算	80
8.1 辅助生产费用核算的意义	80
8.2 辅助生产费用的归集	80
8.3 辅助生产费用分配的核算	83

第 9 章 生产损失核算	94
9.1 生产损失核算的意义	94
9.2 停工损失的核算	94
9.3 停工损失的核算	98
第 10 章 完工产品与在产品成本的划分	100
10.1 完工产品与在产品成本划分的意义	100
10.2 在产品的控制	101
10.3 完工产品与在产品成本的划分方法	104
第 11 章 产品成本计算的方法	118
11.1 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	118
11.2 成本计算基本方法的形成	123
11.3 产品成本计算的品种法	126
第 12 章 产品成本计算的分批法	128
12.1 分批法的适用范围和特点	128
12.2 分批法的计算程序	129
12.3 简化的分批法	132
第 13 章 产品成本计算的分步法	137
13.1 分步法的适用范围和一般特点	137
13.2 逐步结转分步法	138
13.3 平行结转分步法	148
第 14 章 产品成本计算的分类法	154
14.1 分类法的特点	154
14.2 分类法的计算程序	154
14.3 分类法的适用范围、优缺点和应用条件	156
14.4 副产品的成本计算	157
第 15 章 产品成本计算的定额成本法	162
15.1 定额成本法的特点	162
15.2 定额成本的制定	162
15.3 脱离定额差异的计算	165
15.4 材料成本差异的分配	170
15.5 定额变动差异的计算	171
15.6 产品实际成本的计算	172
15.7 定额成本法的优缺点、适用范围和应用条件	175
第 16 章 产品成本计算的标准成本法	177
16.1 标准成本法的特点	177
16.2 标准成本的种类及其制定	179
16.3 成本差异的计算和分析	182
16.4 标准成本法的账务处理	186
第 17 章 产品成本计算的变动成本法	190

17.1	变动成本法的特点·····	190
17.2	变动成本法的计算程序·····	194
17.3	各种成本计算方法的实际应用·····	198
第 18 章	其他行业的成本核算 ·····	200
18.1	商品流通企业成本核算·····	200
18.2	施工企业成本核算·····	204
18.3	房地产开发企业成本核算·····	208
18.4	交通运输企业成本的核算·····	209
第 19 章	成本报表 ·····	213
19.1	成本报表概述·····	213
19.2	生产费用表·····	214
19.3	生产成本报表·····	223
19.4	期间费用明细表·····	227
第 20 章	成本分析 ·····	231
20.1	成本分析的意义和方法·····	231
20.2	成本计划完成情况的分析·····	236
20.3	产品单位成本的分析·····	242
20.4	技术经济指标变动对产品成本影响的分析·····	247

第1章 成本会计总论

1.1 成本概述

1.1.1 成本的经济内涵

成本作为一个经济范畴,它随着产品交换而产生,又随着商品经济发展而不断改变其表现形式。马克思主义的政治经济学指出:产品的价值由三个部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C)、劳动者为自己的劳动所创造的价值(V)以及劳动者为社会创造的价值(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。马克思从耗费和补偿两方面对成本进行了论述。成本从耗费的角度看,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,它是成本最基本的经济内涵;成本从补偿的角度看,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。因而把产品成本看成是前两个部分价值之和(C+V)。因此,从理论上说,认为产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值的总和。这种成本,可以称为“理论成本”。

在西方会计学中,往往把成本理解为为实现一定的目的所付出的价值牺牲。其典型的定义有:

1. 美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会在1951年给成本所下的定义,认为“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。”这个定义有三层含义:第一,成本是一种价值牺牲,这种价值牺牲可以理解为一种价值消耗,不仅可以是现金支出,也可以是物资消耗,劳动消耗或是从外部提供的劳务的消耗。第二,这种价值牺牲是为了一定目的,通常是指由经营目的而衍生的目的。从这个意义上说,成本是与经营目的有关所消耗的价值。第三,这种牺牲可以用货币测定,也就是说可以用货币计量。因为这些价值要变为成本,最终都必须以货币来表现。可见,这一定义的外延非常广泛,远远超出产品成本的概念。

2. 美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》(Accounting Terminology Bulletin No. 4)对成本所下的定义:“成本系指为获取财货或劳务而支付的现金或移转其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗(unexpired)和已耗(expired)成本。未耗成本可由未来的收入负担,例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等属之;已耗成本不能由未来的收入负担,故应列为当期收入的减项,或借记保留盈余。例如,出售产品或其他资产的成本及当期费用属之。”也就是说,成本为获取财货或劳务而支付的现金或等价物,换言之,成本为获得某种利益而支出,每一种支出如果是为了获得某种利益则都代表一项成本。这就意味着作为成本的耗费应该是有偿的,企业发生的耗费一旦无法得

到补偿就不能作为成本,而只能作为损失。

当前,我国会计学界对西方会计学中的成本涵义存在着几种不同的认识。一种认为,西方会计学成本涵义表述准确,对成本进行了高度地概括,揭示了成本的本质,应该采取“拿来主义”,为我所用。另一种意见认为,西方会计学成本涵义过于抽象,没有具体的界限和明确的内容。这样,作为商品的所有者和经营者,常常会对一些支出作出符合自己利益需要的主观规定,列入成本。并且,它与马克思在《资本论》中有关成本的表述相矛盾,掩盖了剩余劳动所创造的剩余价值。因此,采取全盘否定的态度。我们认为,对西方成本的涵义应采取借鉴的态度,吸取其精华。西方的成本定义是对现象的高度抽象和总结,它有如下可取之处:一是其内涵比较广,不仅能用来解释产品成本,而且能用来解释实际工作中遇到的各种具体成本;二是其定义的高度概括,比较简练。

1.1.2 产品成本的现实内容

在实际工作中,为了使企业产品成本计算的口径一致,防止乱挤乱摊产品成本,保持产品成本的可比性,应由国家统一制定产品成本开支范围,明确规定哪些费用开支允许列入产品成本,哪些费用开支不允许列入产品成本。因此,我国由国家通过有关法规、制度界定的成本开支范围,与理论成本的内涵有一些差别。比如,生产单位的财产保险费,应属于 m 中进行分配的部分,也列入产品成本。又比如,废品损失和停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值。但考虑到促使企业加强经济核算和改善成本管理,以及保证必要的补偿,就将这些费用也计入产品成本之内。这样,可以提高成本指标综合反映能力,使成本指标全面地反映企业工作质量的好坏,以充分发挥成本的经济杠杆作用。但同时必须指出,对此种背离须加以严格限制,否则成本计算就缺乏理论依据。

成本概念中最有典型意义的是产品成本。产品的生产过程同时也是生产的耗费过程。工业企业要生产产品,就要发生各种生产耗费。生产耗费包括生产资料中的劳动手段(例如机器设备)和劳动对象(例如原材料)的耗费,以及劳动力(例如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期(例如一个月)内发生的、用货币表现的生产耗费,称为工业企业生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。但是,工业企业为销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,由于大多按时期发生,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的全部成本。

产品成本开支范围的规定是财会制度的重要组成部分,直接涉及企业生产经营的劳动耗费补偿和利润取得的多少。它对于加强产品成本管理,正确评价企业经济效益,保证企业生产和再生产的顺利进行,具有重要的意义。我国工业企业产品成本开支范围,几经变化,在实践中逐渐明确和完善。1984年颁布的《国营企业成本管理条例》对工业企业产品成本开支范围的规定,比以往制定的更详细、更具体,而且随着经济形势的变化,陆续作了一些调整。但是,由于受当时经济体制所制约,企业产品成本开支范围的制定主要以财政预算目标的实现为转移,从而导致产品成本开支范围不能真实反映企业的产品成本耗费水平。为了解决存在的问题,企业财务通则和行业会计制度对产品成本开支范围作了一些调整。

以上研究的主要是成本的一般概念和产品成本的范围。随着现代成本会计的发展,出现了许多新的成本概念,如变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、可控成本、责任成本、相关成本、可避免成本等新的成本概念源源不断地涌现,组成了多元化的成本概念体系。这标志着人们对成本加深了认识,使成本理论更加丰富、充实和完善。从而为成本会计适应现代企业管理的需要,开辟了新的途径。

1.1.3 成本的分类

为了适应成本计算、成本控制和成本规划的需要,寻求进一步降低产品成本的途径,成本可依不同目的按各种不同标准加以分类。

1. 按计算产品成本和确定损益为目的进行分类

(1) 按成本的经济用途或职能分类

产品成本按其经济用途或职能可划分为制造成本和非制造成本两大类。

① 制造成本:指产品在制造过程中所发生的各项产品成本,又分为:

直接材料——指加工后直接构成产品实体或主要部分的原料和材料成本。例如,木材是制造家具构成其实体的主要材料,原棉是生产棉纱构成其实体的原料。

直接人工——指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴,以及按规定比例提取的福利费。

制造费用——指在生产中所发生的那些除了直接材料及直接人工以外的各种费用。

西方成本会计有的也称以上制造费用为厂房费用(Factory overhead)或间接制造成本(Indirect manufacturing cost),这些名称的含义与制造费用是一致的。

以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据,所以将这些项目称为成本项目。各企业生产特点不同,可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求不同,在上述统一成本项目的基础上,按需要适当增加项目,如“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”等。

对制造成本中的上述三个项目按照不同方式进行组合,又可以得到一些不同的成本概念。如直接材料和直接人工之和称为主要成本,它们通常是产品成本的主要部分;直接人工及制造费用之和,则称为加工成本,它是指产品加工时所发生的各项成本。但是,在企业生产自动化之后,产品成本结构将会产生重大变化。例如,当今西方有些企业的制造费用占制造成本的比例超过50%。在这种情况下,直接材料和直接人工之和显然不再是主要成本了。此外,在高度自动化的企业中,生产工人往往必须完成多种工作,而且直接人工只占制造成本极小部分,很难或不值得花很大精力将工资归属到各产品。所以,西方有些企业将直接人工成本与制造费用合并为一个项目,称为加工成本,直接材料则单独列为一项。

② 非制造成本:主要分为销售费用、管理费用和财务费用三项。

销售费用——指企业在销售商品过程中所发生的各项费用。包括为了取得购买单位定单而发生的广告、促销和交运产品给购买单位而发生的费用,以及专设销售机构的人员工资和其他经费。

管理费用——指企业行政管理部门为管理整个企业组织,使其正常运作所发生的费用,以及技术转让费、技术开发费、无形资产摊销和公共关系等费用。

财务费用——指企业在筹资、调剂外汇和调整外汇牌价等财务活动中所发生的费用。

成本按经济用途划分,是最基本的分类。按照这种分类,可以了解制造成本的构成情况,对成本计算和确定损益具有重要意义。

(2)按成本同特定产品的关系分类

按成本与特定产品关系可分为直接成本与间接成本。

①直接成本:也称为可追溯成本(Traceable Cost),指与某一特定产品之间具有直接联系的成本。主要包括直接材料和直接人工成本。

②间接成本:指与某一特定产品之间没有直接联系的成本。它一般是为几种产品所消耗,因而一般不能直接计入,需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。主要包括制造费用。

(3)按成本与收入相配合的时间不同分类

按成本与收入相配合的时间不同可以分为产品成本和期间成本。

①产品成本:是指同产品生产有着直接联系的成本,它们汇集于产品,一般随产品流动而流动。期末,按产品汇集的成本,先要在完工产品和在产品之间进行分配。当产品出售时,完工产品成本即由存货成本转化为销售成本,反映在当期损益表上于该期销售收入相比,据以确定当期损益。至于尚未销售的产品或尚未加工完成的在产品,则留存于存货成本中,反映在资产负债表上。

②期间成本:也称期间费用,是与一定期间相联系的成本,它不计入产品成本,而是直接归入当期损益的本期费用。也就是说,期间成本发生时就同当期销售收入相比,全额列在损益表上作为该期销售收入的一个扣减项目。它是不随产品实体流动而流动,而是随着企业生产经营活动持续期的长短而相应增减的成本。

产品成本与期间成本的范围存在着此增彼减的关系。我国过去只是把销售费用作为期间成本,财务费用和管理费用都作为产品成本。现在,《企业会计准则》参照国际惯例,将销售费用、管理费用和财务费用均作为期间成本处理。从而严格划分了产品成本与期间成本的界限,将属于与经营期间相联系的费用,直接从当期损益中扣除。这样,既简化了产品成本计算,能准确反映企业的经营状况,又有利于进行成本预测与决策。

以上各种分类是从不同角度所进行的分类,但他们互相之间是有联系的。按照我国现有的准则、制度和惯例,如产品成本可包括直接材料、直接人工及制造费用等成本内容,把直接材料、直接人工等称为直接成本,把制造费用称为间接成本。

2.以规划成本和控制成本为目的的分类

(1)按成本习性分类

成本习性,是指成本总额与业务量(产量或销量)变化的依存关系。成本按成本习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

①变动成本:指其总额随着业务量(可用产量,也可用直接人工小时或机器小时表示)的变化而成正比例增减变化的成本,但若就单位产品中的变动成本而言,则是不变的。例如,直接材料、直接人工中的计件工资等,可用图1-1表示。必须指出,变动成本同业务量之间成正比例变动的关系是有一定范围的,超过一定范围,变动成本同业务量之间的

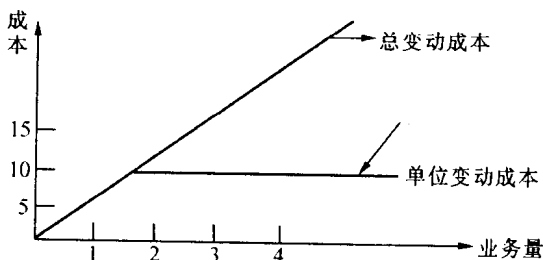


图 1-1

比例关系可能会改变。

②固定成本:指在一定期间和一定业务量范围内,其总额不随业务量增减变动而变动的成本。至于单位产品中的固定成本,则随着业务量增减变化而成反比例变动。例如,房屋、建筑物的租金、保险金、企业管理人员的工资、机器设备的折旧费等。可用图 1-2 表示。

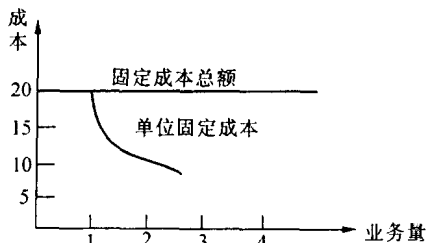


图 1-2

固定成本通常又可分为裁决性固定成本(Discretionary Fixed Costs, 也称为酌量性固定成本)和既定性固定成本(Committed Fixed Costs, 也称为约束性固定成本)。前者是指通过管理人员的决策行动可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。例如,固定资产折旧费、保险费等。

③混合成本:指其总额虽受业务量变动的影响,但其变动幅度并不同业务量的变动保持严格的比例。也就是说,混合成本兼有固定成本和变动成本两种性质,视其具体情况不同,可进一步分为半变动成本和半固定成本两类。

半变动成本——是指这种成本通常有一个基数,相当于固定成本,在这个基数之上,业务量增加了,成本也会相应增加,又类似变动成本。如电话费,这种费用一般都包括一个基数,不管是否使用都必须支付一定费用,这部分属于固定成本性质。除此之外,根据用量多少,按比例交纳费用,这部分属于变动成本性质,可用图 1-3 表示。

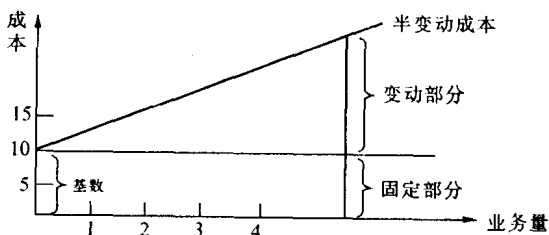


图 1-3

半固定成本——当业务量在一定范围内增长时,其发生额固定不变;但在业务量增长超过一定限度时,其成本就会跳跃上升,然后在新业务量的一定范围内又保持不变,直到出现新的跳跃。所以,它是逐渐增加的成本,如同阶梯式递增形态。例如,化验员、检验员的工资,当产量增加超过一定限度,就要增加人员,从而使这些人员的工资跳跃增加,可用图 1-4 所示。

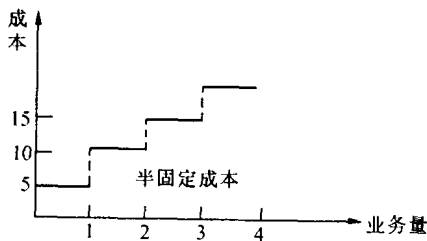


图 1-4

从理论上说,成本可分为变动、固定和混合三类,但在成本会计实务上,可利用一些技术方法将混合成本分为变动成本和固定成本两部分。所以,按成本属性分类,从根本上说,应该只有变动成本和固定成本两类。

将成本分为变动成本和固定成本两类,对于成本的预测、决策和分析,特别是对于控制和寻求降低成本途径具有重要的作用。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,所以要控制和降低固定成本,则应从控制并降低其支出绝对额和提高业务量来实现。

(2)按成本决策相关性分类

按成本是否与决策相关可分为相关成本与无关成本。

①相关成本:是指与决策有关联的未来成本,即在决策分析过程中必须认真加以考虑的各种形式的成本,如专属成本、差别成本、机会成本、重置成本等。这些成本一般不必记录在凭证和账簿上,因为它们是尚未发生的未来成本。但是,企业进行决策时,必须结合实际情况对它们逐一进行认真研究,从而有效地对各个备选方案进行比较和选择。否则,往往会造成决策的失误。

②无关成本:是指过去已经发生,或虽未发生但对未来决策没有影响的成本。沉没成本就是常见的无关成本;另外,在决策过程中,凡是项目一致,金额相同,为各个备选方案所共同拥有的未来成本,也属于无关成本。

(3)按成本可控性分类

成本按其是否可控可分为可控成本与不可控成本。

①可控成本:是指能由一个责任单位(包括部门、生产车间、工段、班组等)或个人的行为所控制,受其工作好坏影响的成本。

②不可控成本:是指不能由一个责任单位或个人的行为所控制,不受其工作好坏影响的成本。

成本是否可控并不是固定指什么项目成本而言,而必须同一个具体责任单位或个人联系起来。某项成本从某一责任单位或个人来说,是不可控成本;但对另一个责任单位或个人来说,可能是可控成本。例如,机器设备保险费,从产品生产车间看是不可控的,而对于负责企业保险业务的责任单位来说,则是可控的。其次,理解成本可控性必须同成本发生的时间联系起来进行考察。例如,在产品的设计阶段,成本的决策和计划阶段成本尚未发生,基本上都是可控的;在产品生产过程中,产品成本只是部分可控;而新产品完工后,成本已基本形成,也就无所谓可控不可控了。所以,事前控制应作为成本控制的重点。此外,成本可控与否,还要视不同层次的权限而定,某些成本从基层领导看是不可控的,而对于高层领导则是可控的。例如生产设备的租赁费,对于具体使用该设备的生产车间来说,是不可控成本,但对于有权决定是否购进新设备代替租用设备的有关领导人来说,则是可控的。

成本分为可控成本与不可控成本,对评价责任单位的工作是非常重要的。对于一个成本责任单位来说,可控成本属于责任成本,只有根据可控成本进行考核才有意义。这样,可以使各成本责任单位增强成本意识,积极采取有效措施,不断降低可控成本。

1.1.4 成本的作用

成本的经济内涵,成本概念的拓展扩充,决定了成本在经济工作中的重要作用。

1. 成本是产品生产耗费的补偿尺度

企业要维持简单再生产,进行持续经营的必要条件是必须补偿其在生产中发生的耗费,成本就是生产耗费补偿的价值尺度。同时,成本也是企业确定经营损益的重要依据,只有抵补了生产经营过程中发生的耗费后,企业才有可能盈利。

2. 成本是制订产品价格的必需信息

企业在制订产品价格时,固然要考虑市场需求、消费水平等因素,以推出具有竞争力的价格;但也必须考虑企业目前的成本水平和可实现的成本目标,不可忽视企业的实际承受能力。

3. 成本是企业经营决策的重要依据

企业为了未来的收益,进行生产、技术和投资决策时,与备选方案相联系的各种形式的未来成本,是进行经营决策,选择最优方案的重要依据。

4. 成本是衡量企业经营管理水平的重要标志

产品成本的高低,是企业生产、技术和经营管理水平的综合反映。企业劳动生产率的高低、原材料的利用程度、固定资产的使用效率、产品质量的优劣、产品产量的大小、企业定额或预算管理工作的优劣等,都会通过成本直接或间接地体现,因而成本是衡量企业综合经营管理水平的重要标志。

1.2 成本会计的形成和发展

1.2.1 成本会计的形成和发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。但是成本会计产生在什么年代,学者们认识并不一致。一种说法,认为成本会计的若干理论和方法,早在 14 世纪就已经产生;另一种说法,认为成本会计是在 19 世纪下半叶,首先是为了决定价格而产生的。两种说法显然有很大差别。但多数学者认为,1880~1920 年是成本会计奠基时期。它是随着社会发展,经历了早期成本会计,近代成本会计和现代成本会计三个阶段后,才逐步成长完善起来的。

1. 早期成本会计阶段(1880~1920 年)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家,当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命完成,用机器代替了手工劳动,用工厂制代替了手工工场;企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理上的需要,对成本计算进行研究,起初是在会计账簿之外,用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性,适应外部审计人员的要求,将成本会计同普通会计结合起来,从而形成了成本会计。这个时期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的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品成本和销售成本,所以,也称为记录型成本会计。在这一时期,成本会计取得以下进展:

(1)建立材料核算和管理办法。如设立材料账户和材料卡片,并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”,以确保材料既能保证生产需要,又可以节约使用资金;建立材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度(当时称领料许可证)控制材料用量,按先进先出法计算材料耗用成本。

(2)建立工时记录和人工成本计算方法。对工人使用时间卡片,登记工作时间和完成产量;将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和正确计算人工成本。

(3)建立间接制造费用分配办法。随着工厂制度的建立,企业生产设备大量增加,间接制造费用也增长很快,因而成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列作成本做法,而采取将间接制造费用作为生产损失的做法。于是,对间接制造费用的分配进行了研究,在实践中先后提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配的理论。

(4)制造业根据生产特点,利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

(5)在理论方面,成本会计著作纷纷出版。被称为第一本成本会计著作的是1885年出版的H.梅特卡夫(H. Metcalfe)著的《制造成本》一书;英国电力工程师E.加克(E. Garcke)和会计师J.M.费尔斯(J.M. Fells)合著的《工厂会计》于1887年问世。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,即为营业毛利。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著作。

(6)在组织方面,1919年,美国成立了全国成本会计师联合会;同年,英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计开展了一系列研究,为成本会计的理论和方法基础的奠定作出了贡献。

早期研究成本会计的专家劳伦斯(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成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。”

2. 近代成本会计阶段(1921~1945年)

20世纪初,资本主义企业推行泰罗制。这个制度“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列最丰富的科学成就”。所以,得到资本家的普遍重视,先在美国广泛推行,以后又传播到世界各工业发达国家。泰罗制的科学管理方法,也给成本会计提供了启示。于是,美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,成本没有控制,发生多少,算多少,生产中浪费了,只有事后计算实际成本才知道。实行标准成本制度实施后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。这样,成本会计的职能扩大了,并发展成为管理成本和降低成本的手段,使成本会计的理论和方法得到进一步的完善和发展,形成了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。

成本控制的方法除了制定标准成本以外,还有预算编制。但是,由于产量变动,使间接制造费用的预算数和实际数无法比较,影响了预算控制的实际效果。到了1928年,美国一些会计师和工程师根据成本和产量的关系,提出分别制定弹性预算和固定预算,从而使企业预算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。

在这一时期,成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。

在这一阶段的后期,出版了不少成本会计名著。例如,美国尼科尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrbach)合著的《成本会计》,陀耳(J. L. Dohr)著的《成本会计原理和实务》等。从而使成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立学科。

这一时期的成本会计的定义,可引用英国会计学家杰·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。”

3. 现代成本会计阶段(1945年以后)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新加快;企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争十分激烈。为了适应社会经济出现的新情况,考

虑现代化大生产的客观要求,管理也要现代化,要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就应用到企业管理上来。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成就在成本会计中得到了广泛应用,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事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的着重管理的经验型成本会计。其主要内容如下。

(1)开展成本的预测和决策。为了主动控制成本,现代成本会计逐步转向把成本的预测和决策放在重要地位。运用预测理论和方法,建立起数量化的管理技术,对未来成本发展趋势作出科学的估计和测算;运用决策理论和方法,依据各种成本数据,按照成本最优化的要求,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,从而使成本会计向预防性管理方向发展。

(2)实行目标成本计算。随着美国管理学家德鲁克(P. Drucker)在 50 年代所提出目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。在产品设计之前,按照客户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适用、经济合理的要求。这样,成本会计扩展到技术领域,并从经济着眼,从技术入手,把技术与经济结合起来,有效地促使成本降低。

(3)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(J. A. Higgins)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,使成本控制更为有效。

(4)实行变动成本计算法。这种成本计算模式只把变动成本计入产品成本,而把当期固定费用从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。它既减少了计算工作量,又为企业进行预测和决策创造了便利条件。但是,由于这种模式也存在一定缺陷,所以,只停留在企业内部使用。

(5)推行质量成本计算。随着工业生产发展,企业对质量管理日益重视。到 60 年代末,质量成本概念基本形成;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。

近一二十年来,现代高科技被广泛应用于生产,如自动化设备、机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产等。企业制造环境已从过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化。在新的制造环境下,产品成本结构发生了重大变化。如有些企业的直接人工成本占总成本的比例,从 70 年代的 40% 左右急速下降到 10% 左右,在某些高科技企业甚至已低于 5%,而制造费用占总成本的比例却大幅度提高,其构成内容也大大复杂化。为适应新的制造环境,“适时生产系统”(Just - In - Time Production System,简称 JIT)应运而生。JIT 是一种严格以需求带动生产的制度,要求企业生产经营管理环节紧密协调配合,保质、保量并适时送到后一加工(或销售)环节,毋须建立材料、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。正因为这样,适时生产系统必须和“全面质量管理”(Total Quality Control,简称 TQC)同步进行。TQC 同传统质量管理不同,它从事后的质量检验转向事先的预防为主;从只管理产品质量转向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”(Zero defect)。可见“全面质量管理”是使“适时生产系统”顺利实施的一个必要条件。

在新的制造环境下,促使成本会计又产生了新的发展,主要体现在以下几方面。

(1)完善了质量成本会计,在以往质量成本核算的基础上,根据全面质量管理的要求,对质量成本决策、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、企业效益和用户效益。

(2)实行以作业为基础的成本计算制度(Activity - Based - Costing System),简称 ABC 制度。它是以生产的电脑化、自动化为基础,同适时制与全面质量管理紧密结合的一种成本计算与成本管理相结合的方法。其特点是制造费用核算过程大大明细了,从而能提供更加精确的成本信息,为正确进行经营决策,加强成本控制,促进成本的降低,都具有重要意义。

(3)推行倒推成本法(Backflush Costing)。该方法是一种简化的生产成本算法,适用于 JIT 制的企业。当产品完工或销售时,采用该方法进行倒算,进而确定期末的存货成本。

(4)成本会计对电子计算机的应用。成本会计电算化,不仅使计算更快、更准确,而且能进行手工所不能作的计算。从而为成本会计适应现代管理对成本信息日益膨胀的需求提供了有利条件,充分发挥了成本的作用。

由此可见,现代成本会计是根据会计资料和其他有关资料,对企业生产经营活动过程中所发生的成本,按照成本最优化的要求,有组织、有系统地进行预测、决策、控制、分析、考核,促使企业提高产品质量,降低成本,实现生产经营的最佳运转,不断提高企业的经济效益。

综上所述,成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所区别。

从成本会计的方式来看,在早期成本会计阶段,主要是采用分批或分步成本会计制度,计算产品成本,以确定存货成本及销售成本;在近代成本会计阶段,主要采用标准成本制度和成本预算制度,为生产过程的成本控制提供了条件;在现代成本会计阶段,加强事前成本控制,广泛应用管理科学的成果,其发展重点趋向预测、规划及决策,实行最优化控制。随着电子计算机的应用,反馈成本信息更及时,这为成本会计又开创出新的天地。

从成本会计理论体系来看,开始属于财务会计体系,主要从财务会计理论来研究成本计算,并纳入会计账簿体系;到了近代成本会计阶段,成本会计具备了完整的理论和方法,形成了独立的学科。随着经营管理的发展,成本概念十分广泛,成本会计范围更加开阔,逐步向经营型成本会计发展,形成了企业会计中财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。

1.2.2 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计所具有的客观功能。成本会计应当具有成本核算、成本预测、成本决策、成本计划(预算)、成本控制、成本分析、成本考核等项职能。

1. 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中实际发生的成本、费用,进行记录、归集、计算、分配,作出有关的账务处理,并编制成本报表,为成本管理提供客观、真实的成本资料。

2. 成本预测

成本预测是指根据与成本有关的各种数据、企业内外环境的发展变化和可能采取的各项措施,采用一定的专门方法,对未来成本水平及其变化趋势作出科学的估计。成本预测既要在计划期开始之前、成本决策之前进行,又要在成本计划或预算执行过程中进行。它可以减少生产经营管理的盲目性。

3. 成本决策