

21 世纪高等学校**会计学**系列教材

COST
ACCOUNTING

成本会计

◆ 孙立新 周洋 初征 编著



中国工信出版集团



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

21 世纪高等学校**会计学**系列教材

COST
ACCOUNTING

成本会计

◆ 孙立新 周洋 初征 编著

人 民 邮 电 出 版 社
北 京

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 孙立新, 周洋, 初征编著. — 北京 :
人民邮电出版社, 2016.2
21世纪高等学校会计学系列教材
ISBN 978-7-115-41460-1

I: ①成… II. ①孙… ②周… ③初… 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(2016)第020483号

内 容 提 要

本书共十章, 主要内容包括总论、制造业成本核算的基本原理、要素费用核算、综合费用的核算、生产费用归集与分配的核算、产品成本计算的基本方法、产品成本计算的辅助方法、其他行业成本核算、成本报表与成本分析、成本会计专题。

本书可作为应用型本科院校、高职和成人教育院校会计学、财务管理学专业相关课程的教材, 也可作为企业会计人员的参考用书。

◆ 编 著 孙立新 周 洋 初 征

责任编辑 许金霞

责任印制 沈 蓉 彭志环

◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路11号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

三河市海波印务有限公司印刷

◆ 开本: 787×1092 1/16

印张: 19.25

2016年2月第1版

字数: 518千字

2016年2月河北第1次印刷

定价: 42.80元

读者服务热线: (010)81055256 印装质量热线: (010)81055316

反盗版热线: (010)81055315

前言 Preface



成本会计是连接财务会计与管理会计的纽带,因此,成本会计课程是会计学专业的一门重要的专业课。该课程的突出特点是理论性和实务性都比较强,并且随着社会经济和管理学科的发展,相关理论和实务也在不断发展之中,出现了诸多创新发展的研究领域。为此,我们在本书编写过程中,一是兼顾会计相关课程的区别与联系,详略得当,避免重复;二是突出成本会计的理论体系,基本理论与方法的介绍详细全面,注重不同知识模块之间的关联性,全书形成了一个较为完整的理论体系结构;三是注重理论与实际相结合,借助教学案例,将理论与实践做了较好的融合;四是注意吸纳当前国内外成本会计理论与实务发展研究的最新成果,拓展完善学科领域。

本书具有以下特色。

(1) 结构合理。篇章结构安排注重成本核算的内在逻辑性,语言表述力求深入浅出,层次清晰,简明扼要,便于理解与掌握。

(2) 通用性强。本书以制造业企业成本核算与分析为重点,又结合物流企业、建筑施工企业、房地产开发企业等行业特点与实务,介绍了主要行业的成本核算原理,具有较强的通用性。

(3) 针对性较强。本书旨在帮助读者掌握企业成本核算的一般流程,着重阐述成本核算的基础理论与方法,业务处理典型。

(4) 兼顾稳定性与前瞻性。本书吸纳成本会计发展的最新成果,既注重体现企业会计准则的要求以及当前企业成本管理实践,又注重紧跟成本会计的最新发展变化。

(5) 体现课程建设研究成果。本书是 2014 年立项的山东省成本会计精品课程立项的阶段性研究成果,编者均为该课程的主讲教师。

本书既适用于会计学专业本科生教学,也可用于经管类相关专业的教学使用,还可用于企业管理人员,尤其是财会人员的培训与自学使用。

本书由孙立新、周洋、初征编著。在编写过程中,孙立新编写第一章、第三章、第四章、第五章;周洋编写第二章、第八章、第十章;初征编写第六章、第七章、第九章。最后,由孙立新对全书进行了统纂。

本书在写作过程中,吸收借鉴了国内外成本管理的最新研究成果和同类已有教材的精华,参阅了诸多专家、学者的著作,在此表示衷心感谢。

由于作者水平所限,书中可能存在疏漏与不足,恳请读者批评指正。

编者

2015 年 12 月

目 录 Contents

第一章 总论

第一节 成本的经济内涵 / 1

- 一、成本的经济内涵 / 1
- 二、成本的作用 / 3

第二节 成本会计的对象 / 5

- 一、狭义成本会计的对象 / 5
- 二、广义成本会计的对象 / 6

第三节 成本会计环境与成本会计发展 / 6

- 一、成本会计的环境 / 6
- 二、环境要素对成本会计的影响分析 / 8
- 三、环境变迁与成本会计的发展 / 11

第四节 成本会计的职能和任务 / 18

- 一、成本会计的职能 / 18
- 二、成本会计的任务 / 21

第五节 成本会计的工作组织 / 22

- 一、成本会计机构 / 22
- 二、成本会计人员 / 24
- 三、成本会计制度 / 25

练习与思考 / 26

第二章 制造业成本核算的基本原理

第一节 制造业成本核算概述 / 28

- 一、制造业成本核算的特点 / 28
- 二、制造业成本核算的基本原则 / 28

第二节 企业费用的分类 / 30

- 一、企业费用按经济内容的分类 / 30
- 二、企业费用按经济用途的分类 / 31
- 三、企业费用的其他分类 / 33

第三节 成本核算的要求 / 34

- 一、遵循企业产品成本核算制度 / 34
- 二、划分各种费用的界限 / 35
- 三、确定财产物资的计价和价值结转方法 / 36
- 四、做好各项成本核算的基础工作 / 36

五、选择适当的成本计算方法 / 40

第四节 制造业成本核算流程 / 40

一、成本核算的账户设置 / 40

二、成本核算的流程 / 42

练习与思考 / 44

第三章 要素费用核算

第一节 要素费用核算概述 / 46

一、按用途分配要素费用 / 46

二、共耗费用分配的通用模式 / 47

三、要素费用分配表 / 48

四、要素费用分配的账务处理 / 48

第二节 外购材料费用分配的核算 / 48

一、原材料费用分配的核算 / 48

二、燃料费用分配的核算 / 53

三、周转材料分配的核算 / 53

第三节 外购动力费用分配的核算 / 56

一、外购动力费用支出的核算 / 56

二、外购动力费用分配的核算 / 57

第四节 职工薪酬分配的核算 / 59

一、职工薪酬概述 / 59

二、工资费用的计算 / 61

三、工资费用分配的核算 / 64

四、其他职工薪酬分配的核算 / 66

第五节 折旧费用分配的核算 / 68

一、按用途分配折旧费用 / 68

二、折旧费用分配表 / 69

三、折旧费用分配的账务处理 / 69

第六节 其他要素费用分配的核算 / 69

一、利息费用的核算 / 69

二、税金核算 / 70

三、其他费用的核算 / 71

练习与思考 / 72

第四章 综合费用的核算

第一节 辅助生产费用的核算 / 75

一、辅助生产费用归集的核算 / 75

二、辅助生产费用分配的核算 / 78

第二节 制造费用的核算 / 85

一、制造费用归集的核算 / 85

二、制造费用分配的核算 / 87

第三节 生产损失的核算 / 91

一、生产损失概述 / 91

二、废品损失的核算 / 92

三、停工损失的核算 / 95

第四节 期间费用的核算 / 96

一、期间费用核算概述 / 96

二、销售费用的核算 / 96

三、管理费用的核算 / 97

四、财务费用的核算 / 98

练习与思考 / 99

第五章 生产费用归集与分配的核算

第一节 在产品数量的核算 / 103

一、在产品数量核算的意义 / 103

二、在产品收发存的日常核算 / 104

三、在产品清查的核算 / 105

第二节 完工产品与在产品之间分配费用的

方法 / 106

一、生产费用在完工产品与在产品之间的分配原理 / 106

二、在产品不计价法 / 107

三、在产品按年初成本计价法 / 107

四、在产品按所耗直接材料费用计价法 / 107

五、约当产量比例法 / 108

六、在产品按完工产品计价法 / 111

七、在产品按定额成本计价法 / 111

八、定额比例法 / 113

第三节 完工产品成本的核算 / 115

练习与思考 / 116

第六章 产品成本计算的基本方法

第一节 产品成本计算方法概述 / 120

一、企业生产类型的分类 / 120

二、生产特点和成本管理要求对产品成本计算的影响 / 121

三、产品成本计算的方法 / 122

第二节 产品成本计算的品种法 / 123

一、品种法概述 / 123

二、品种法的成本核算举例 / 125

第三节 产品成本计算的分批法 / 132

一、分批法概述 / 132

二、分批法成本核算程序举例 / 134

三、简化的分批法 / 136

第四节 产品成本计算的分步法 / 141

一、分步法概述 / 141

二、逐步结转分步法 / 142

三、平行结转分步法 / 154

四、逐步结转分步法与平行结转分步法的比较 / 161

练习与思考 / 162

第七章 产品成本计算的辅助方法

第一节 产品成本计算的分类法 / 169

一、分类法概述 / 169

二、分类法的成本核算 / 170

三、分类法的优缺点和应用条件 / 175

四、联产品、副产品和等级产品的成本计算 / 176

第二节 产品成本计算的定额法 / 180

一、定额法的特点 / 180

二、定额法的成本核算程序 / 181

三、定额法的优缺点和应用条件 / 191

第三节 各种成本计算方法的实际应用 / 192

一、几种产品成本计算方法同时应用 / 192

二、几种产品成本计算方法结合应用 / 193

练习与思考 / 193

第八章 其他行业成本核算

第一节 物流企业成本核算 / 197

一、物流企业概述 / 197

二、运输成本的核算 / 198

三、包装成本的核算 / 201

四、仓储成本的核算 / 202

五、装卸成本的核算 / 203

六、配送成本的核算 / 204

第二节 建筑施工企业成本核算 / 205

一、建筑施工企业概述 / 205

二、工程成本的计算对象 / 205

三、工程成本核算的会计科目 / 206

四、工程成本的核算 / 207

五、月末已完工程和未完工程的分配 / 209

第三节 房地产开发企业成本核算 / 212

一、房地产开发企业概述 / 212

二、房地产开发企业成本核算流程 / 212

三、土地开发成本的核算 / 214

四、房屋开发成本的核算 / 217

五、配套设施开发成本的核算 / 221

六、代建工程开发成本的核算 / 225

第四节 商品流通企业成本核算 / 227

一、商品流通企业概述 / 227

二、商品流通企业的成本核算流程 / 227

练习与思考 / 232

第九章 成本报表的编制与成本分析

第一节 成本报表概述 / 233

一、成本报表的作用 / 233

二、成本报表的种类 / 234

三、成本报表的特点 / 234

四、编制报表的要求 / 235

第二节 成本报表的编制 / 235

一、产品生产成本表的编制 / 236

二、主要产品单位成本表的编制 / 237

三、各种费用明细表的编制 / 239

第三节 成本报表分析 / 242

一、成本报表分析概述 / 242

二、产品生产成本计划完成情况的分析 / 247

三、主要产品单位成本分析 / 253

四、各种费用明细表分析 / 258

练习与思考 / 259

第十章 成本会计专题

第一节 作业成本法 / 263

- 一、作业成本法的兴起 / 263
- 二、作业成本法的基本原理 / 265
- 三、作业成本法的一般程序 / 267
- 四、对作业成本法的评价 / 271

第二节 质量成本 / 274

- 一、质量成本的基本概念 / 274
- 二、质量成本核算 / 276
- 三、质量成本计量 / 277
- 四、质量成本控制 / 278
- 五、质量成本分析与报告 / 279

第三节 环境成本 / 282

- 一、环境成本的定义与分类 / 282

二、环境成本核算 / 283

三、环境成本管理 / 284

第四节 人力资源成本 / 285

- 一、人力资源成本的概念 / 285
- 二、人力资源成本核算 / 286
- 三、人力资源成本报告 / 287

第五节 战略成本会计 / 288

- 一、战略成本会计概述 / 288
- 二、战略定位分析 / 289
- 三、价值链分析 / 293
- 四、战略成本动因分析 / 295

练习与思考 / 299

主要参考文献

【学习目标】

1. 了解成本会计的任务和成本会计工作组织。
2. 理解成本的经济内涵。
3. 熟悉成本会计环境与成本会计形成发展的关系。
4. 掌握成本会计的对象和现代成本会计的职能。

【关键词】

成本 成本会计 对象 职能 形成与发展 生产费用 产品成本

【引例】

对于学习和运用成本会计的人来说,明确区分“成本”和“费用”的概念是学好、用好成本会计的第一步,也是关键的一步。然而,初学者经常会将“产品成本”“生产费用”“期间费用”等概念混淆。成本会计是一门什么样的会计学科,其与其他会计学科的界限在哪儿?美国学者霍恩格伦认为,成本会计就是管理会计再加上很小一部分的财务会计,而经济学家萨缪尔森则在其《经济学》著作中引述了J·M·克拉克的话:如果一班学生在经济学课程中,真正理解成本及成本的所有各个方面,那么这门课程便算取得了成功。那么,究竟何为成本?

第一节

成本的经济内涵

一、成本的经济内涵

成本概念与成本范畴直接左右着成本会计的内容,是成本会计最核心的基础理论。可以从广义与狭义两个方面来理解和认识成本概念。

(一) 狭义成本概念

狭义成本通常指企业产品(或劳务)成本,也即长期以来我们用以论证成本含义的马克思的成本观。马克思在《资本论》中指出,按照资本主义方式生产的每一个商品的价值,用公式来表示是 $W=C+V+M$ (商品价值=不变资本+可变资本+剩余价值)。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。马克思称为“商品的成本价格”的那部分商品价值就是商品成本,可见,马克思把资本主义商品的成本价格视为生产要素上耗费的资本价值与补偿价值的统一。

成本是商品经济的产物,是商品价值的组成部分。在商品经济下,产品的价值由三个部分组成。

(1) 已耗费的生产资料转移的价值(C)。

(2) 劳动者为自己劳动创造的价值 (V)。

(3) 劳动者为社会创造的价值 (M)。从理论上讲, 上述前两个部分, 即 $C+V$, 是商品价值中的补偿部分, 构成了商品的理论成本。

综上所述, 成本的经济内涵可以概括为: 企业在生产经营过程中已耗费的、用货币表现的生产资料转移的价值与劳动者为自己劳动所创造的价值的总和, 也就是企业在生产经营活动中所耗费的资金的总和。

马克思关于商品产品成本的论述是对狭义成本经济实质的高度理论概括, 是指导我们进行成本会计研究的指南, 也是实际工作中制定成本开支范围、考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据。但是, 社会经济现象是纷繁复杂的, 企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此, 理论成本与实际工作中所应用到的成本概念并非完全一致。这主要表现在以下几个方面。

(1) 在实际工作中, 成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。为了促使企业加强经济核算, 减少生产损失, 对于劳动者为社会所创造的某些价值, 如财产保险费等, 以及一些不形成产品价值的损失性支出, 如企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等, 也计入了成本。可见, 实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出而言, 从实质上看, 并不形成产品价值。它们不是产品的生产性耗费, 而是纯粹的损耗, 其性质不属于成本的范畴。但是, 基于经济核算的要求, 将它们计入产品成本, 可促使企业加强生产管理, 减少生产损失。当然, 对于这种成本实际开支范围与成本经济实质的背离, 必须严格限制, 否则, 成本核算就失去了理论依据。

(2) 上述成本概念, 是就企业生产经营活动中所发生的全部劳动耗费而言的, 即是一个“全部成本”的概念。在实际工作中, 是全部对象化, 从而计算产品的全部成本, 还是按一定的标准分类, 部分计入产品成本, 部分计入期间费用, 则取决于成本核算制度。如按照我国现行企业会计准则和企业财务通则的规定, 企业应当采用制造成本法计算产品成本, 从而企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造成本和期间费用两大部分。产品的制造成本即产品生产成本, 是指为制造产品而发生的各种生产费用总和, 包括原材料费用、生产工人薪酬费用和全部制造费用; 期间费用则包括销售费用、管理费用和财务费用。在制造成本法下, 期间费用不计入产品成本, 而是直接计入当期损益。

上述理论成本的概念是马克思的成本观, 主要是针对商品产品成本而言的。如果我们过分强调 $C+V$ 的普遍应用意义, 将马克思所界定的产品成本当作一般的成本概念, 即将 $C+V$ 当作成本的全部, 就会忽略了成本的内容是随着经济管理的发展而不断发展的事实。实际上, 在马克思之后, 成本概念的内涵与外延已经无限地向外扩展了。

(二) 广义成本概念

产品成本属于成本, 但不等于成本, 成本涵盖的范围要比产品成本广泛得多。成本的广义化发展是成本概念发展的必然趋势。广义成本概念具有跨学科、跨领域、多层次的特征, 属于多元化的成本概念。

在经济学中, 既有古典经济学中的配第、斯密、李嘉图等的投资成本和比较成本、传统经济学中的马歇尔、凯恩斯等的边际效用、边际成本和重置成本, 也有现代西方经济学中的萨缪尔森的厂商生产成本和机会成本、西蒙的价格成本、沃林的比较成本、阿罗与斯蒂格勒的信息成本、莫斯利阿尼和米勒的资本成本、科斯的交易成本和社会成本、贝克尔的人力资本成本、诺斯的制

度成本、詹森和麦克林的代理成本等。由此可见,经济学家对于成本的定义较为宏观,凡是经济资源的牺牲都是成本。换言之,成本可以是有形的、主观认定的、货币性的,也可以是无形的、客观认定的、非货币性的,甚至可以是包括诸如因噪音和污染所引起的成本。当代西方经济学家对成本概念的发展与创新,促使成本概念不断跨界发展,有力推动了成本计量技术与方法的不断进步。

随着社会经济的不断发展,成本与管理不断地融合,成本的内容往往要服务于管理的需要。成本管理已经从微观扩展到宏观,从战术扩展到战略,从控制扩展到决策,从产品扩展到作业,形成了宏观成本、战略成本、决策成本、控制成本、作业成本等新成本概念。可以这样认为,管理的进步促使成本管理从价值方面予以科学地计量,促进了成本经济内涵的扩充与发展。

1951年,美国会计学会(American Accounting Association, AAA)的成本概念与标准委员在其报告中指出,成本是指为了实现一定目的而付出的(或可能付出的)以货币测定的价值牺牲。会计学成本的一般定义为特定的会计主体为达到一定目的而发生的、可以用货币计量的代价。会计人员将成本定义为取得某些财产(如原材料)或接受劳务(如人力资源)而牺牲的经济资源。在成本会计学科中,以成本的一般含义为基点,可以将产品成本定义为企业为生产一定种类、一定数量的产品而发生的生产耗费;将企业在一定时期内所发生的、能够用货币计量的生产耗费,称为生产费用。如果进一步将生产费用归集分配到一定种类和数量的产品中去,就成为产品成本。在实际工作中,根据经济环境的不同、行业特点的不同,对成本的内涵有不同的理解。随着经济的发展、管理的进步,成本概念的内涵在不断拓展演化,成本管理人员更多地强调“不同目的,不同成本”的逻辑思维。为了加强成本管理和进行成本决策,涉及和应用的成本概念是多种多样的,包括用于预测、决策的成本,如专属成本、差量成本、边际成本、机会成本等;用于计划的成本,如预算成本、计划成本等;用于控制的成本,如标准成本、定额成本等;用于事后核算的成本,如生产成本、非生产成本等;用于分析考核的成本,如责任成本、可控成本、不可控成本等。有些成本的经济内涵已远远超出了商品产品成本的范畴。

对于成本的经济内涵,可以总结归纳为以下几点。

- (1) 成本是为达到特定目的所发生的利益放弃或价值牺牲,它能够或应该能够用货币来加以衡量。
- (2) 成本是一个资产计价概念,不同于费用。
- (3) 产品成本是成本会计的核心概念。
- (4) 为满足经营管理的实际需要,管理者应使用不同的成本概念。

二、成本的作用

成本是企业生产经营过程中所发生的资财耗费。成本会计系统通过向管理者及有关各方提供反映这种耗费的信息,帮助管理者及利益相关方更好地进行生产经营决策和管理业绩评价。同时,成本的经济内涵也决定了成本信息在经济管理工作中具有十分重要的作用。

(一) 成本是企业生产耗费的补偿尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果即销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经

营中的资金耗费。这样才能维持资金周转按原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本作为补偿生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标。企业经营管理中各方面工作的业绩,都可以直接地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、原材料消耗节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、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可以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工作质量的指标,就可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等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。例如,通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标,可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支,促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费。又如,通过成本的对比和分析,可以及时发现在物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况,总结经验,找出工作中的薄弱环节,进而采取措施挖掘潜力,合理地使用人力、物力和财力,从而降低成本,提高经济效益。

(三) 成本是企业制定产品价格的一项重要因素

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,而只能通过计算成本来间接地、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。当然,产品的定价是一项复杂的工作,应考虑的因素很多,例如国家的价格政策及其他经济政策、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。因此,成本只是制定产品价格的一项重要因素。

(四) 成本是企业进行经营决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益是商品经济对企业的客观要求,而要做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,而成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为,在价格等因素既定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

(五) 成本是企业获取竞争优势的重要手段

当今时代,物流便捷,电商兴起,商品经济日益发达,社会产品愈加丰富,可供消费者选择的商品越来越多,更多的消费者期望能够购买到物美价廉的商品。因此,对于企业来说,谁能够满足消费者的这一需求,谁的产品就销售得快,从市场赚取的收入和利润就多。越来越多的企业经营者认识到,当价格一定时,利润的多少,取决于成本的高低;价格是市场所决定的,只有成本才是企业决定的;离开市场和用户谈成本是没有任何意义的,而必须将它们结合在一起。企业应从市场和用户出发,科学地确定产品的目标价格、目标利润和目标成本,力争将企业成本降低到最低限度,实现成本领先,击败竞争对手,以扩大自己的市场份额,赚取更多的利润。在现代市场经济的背景下,企业管理离不开成本信息,成本信息是企业获取竞争优势的手段。

第二节

成本会计的对象

一、狭义成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,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,有着重要意义。

狭义成本会计的对象是指事后成本核算的对象,即成本、费用。

从理论上讲,成本所包括的内容也就是成本会计应该反映和监督的内容。但为了更为详细、更具体地了解成本会计的对象,还必须结合不同行业企业的具体生产经营过程和现行企业会计准则和企业财务通则的有关规定来加以说明。企业的基本生产经营活动是生产和销售产品。在产品的直接生产过程中,即从原材料投入生产到产成品制成的产品制造过程中,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。这一过程中的生产耗费,概括而言,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。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,直至报废而不改变其实物形态,但其价值则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,或者被消耗掉,或者改变其实物形态,其价值也随之一次全部地转移到新产品中去,也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。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,这部分薪酬也构成产品生产成本的组成内容。具体来说,在产品的制造过程中发生的各种生产耗费,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出,生产单位诸如分厂、车间等固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的薪酬以及其他一些货币支出等。所有这些支出,就构成了企业在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各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计需要反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。为销售本企业产品而发生的费用,例如,需由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费及为销售本企业商品而专设销售机构的职工薪酬、业务费等,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;其支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

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。例如,企业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、坏账损失等。这些费用可统称为管理费用。管理费用是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

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。这些费用统称为财务费用。财务费用是企业在生产经营过程中发生的理财费

用,其支出及归集过程也应该属于成本会计反映和监督的内容。

上述的销售费用、管理费用和财务费用,与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间归集,直接计入当期损益,因此,它们构成了企业的期间费用。

综上所述,按照企业会计准则的有关规定,可以把制造业企业成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

建筑施工企业、物流企业、商品流通企业、房地产开发企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各具特点,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业务成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。因此,按照现行企业会计准则的规定,可以把狭义成本会计的对象概括为: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,即财务成本。

二、广义成本会计的对象

前文是对狭义成本会计的对象进行了概括性阐述。但现代成本会计(即广义成本会计)不仅应该按照现行企业会计准则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信息,还应该从企业内部经营管理的需要出发,提供多方面的成本信息:为了进行短期的生产经营的预测和决策,应计算变动成本、固定成本、机会成本、边际成本、差量成本等;为了加强企业内部的成本控制和考核,应计算责任成本、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。上述按照现行企业会计准则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的需要所计算的成本,则可称为管理成本。由此,可以把广义成本会计的对象概括为:各行业企业的财务成本和管理成本。

第三节

成本会计环境与成本会计发展

一、成本会计的环境

任何事物的产生与发展都离不开其特定的环境,成本会计学科也不例外。现代科学发展史表明,对一门学科中重大问题的研究与解释大多是以环境分析为前提的。成本会计环境是成本会计产生、存在和发展的基础。

(一) 成本会计环境的含义

会计作为一门以社会科学为主同时兼具自然科学特性的综合性、交叉性边缘学科,存在于特定的社会环境之中,既受社会环境的影响和制约,又会对其所处的社会经济环境的改变起到推动和促进作用。

环境是一个相对的概念,其是相对于特定主体而言的。成本会计环境,是指与企业成本管理活动密切相关的、通过不同方式对其产生直接或间接影响的主客观条件和因素。

影响成本会计的环境因素是复杂多样的,既有经济因素、科技因素、政治法律因素、社会文化因素等宏观环境,也有与特定会计主体相关的企业组织形式、生产经营状况、内部管理水平、管理

者及员工素质、市场状况等微观环境。按照制约和影响成本会计管理活动的来源,还可以将上述环境因素划分为企业外部环境和内部环境。此外,还可以从时间和空间角度认识成本会计环境。成本会计的时间环境是对成本会计环境的纵向考察,直接作用于成本会计发展史,体现了成本会计历史的、动态的演进过程,是推进成本会计产生与发展的动力。从18世纪处于萌芽阶段的分步成本计算法到当代制造环境下的作业成本法;从早期事后被动的成本核算到标准成本法下的事中成本控制;从单纯计算产品生产成本,到资本成本、责任成本、质量成本、环境成本、战略成本、人力资源成本、社会责任成本等的多元成本计量,无一不是成本会计时间环境作用的结果。只有全面考察成本会计的时间环境,才能完整认识成本会计产生与发展的历史。成本会计的空间环境是对成本会计环境的横向考察,是现实的、相对静态的分析。不同的成本会计空间环境,造就了不同的成本会计模式、企业内部管理体制和企业文化。成本会计的空间环境也导致了不同企业成本会计模式的多样性。

企业的成本会计管理活动离不开其特定的成本会计环境。成本会计的形成发展与其所处的环境密切相关。为此,我们必须辩证地认识成本会计与环境的关系:一方面,特定历史阶段的成本会计环境是正确认识与评价该阶段成本会计发展水平的客观标准,特定历史阶段成本会计的发展状况也始终受这一阶段成本会计环境的影响和制约;另一方面,成本会计的发展又反过来影响环境,一定的社会经济环境产生与之相适应的成本会计理论与方法。也就是说,在企业成本管理创新发展过程中,既要适应环境变化,又要不断地从环境中汲取信息,改造和完善环境。特定历史阶段的成本会计环境造就了其特定的成本会计管理模式,决定了成本会计的发展水平,因此,研究成本会计的产生与发展必须以环境研究为基础。

(二) 成本会计环境的基本特征

存在于社会经济环境中的成本会计系统,其主要特征可以归纳为以下几个方面。

1. 系统性

系统一词源于古希腊语,有“共同”和“给以位置”之意。它是指由相互作用和相互依赖的若干组成部分结合而成的、具有特定功能的有机整体。集合性、有序性和相关性是所有系统的共性,而目的性、环境适应性和环境改造性则为系统的特性。成本会计环境就是由若干要素组成的集合,成本会计管理活动的环境是一个有序的系统。成本会计系统是企业的子系统,企业本身就是一个系统。它是由诸如市场营销系统、物资供应系统、质量控制系统、生产制造系统、人力资源管理系统、财务管理系统等子系统组成,是一个人造的、开放的系统。因此,企业成本会计系统首先面对的就是本企业内部的各个子系统。企业作为独立的成本会计主体,其成本会计管理活动所面对的仍然是有序的自我组织和运行的较大规模的经济、政治法律、科技、教育、社会保障等各类系统。成本会计环境既然是企业系统的组成部分,自然具有前文所述系统的特性。成本会计环境的系统性要求企业进行成本会计管理活动时必须用系统的观点和方法分析成本会计环境,也要求成本会计系统保持与企业内外其他系统持续地进行物质、能量和信息的交换,依赖于环境而取得支持,亦即具有环境适应性和环境改造性。

2. 动态性

自然界和人类社会的一切事物都是以系统的形式存在,而系统总是处于运动变化的状态之中,成本会计的环境也不例外。由商品经济发展到市场经济,成本会计赖以发展的政治经济制度、科学技术水平和文化教育程度等环境因素也经历了由简单到复杂、由低级到高级的不断演化。随着成本会计环境的变化,成本会计本身的技术方法也在不断发展与完善之中。如果要适应当今高新技术企业迅猛发展的需要,成本会计就必须实现其目标由通过控制成本确保实现企业目标利润向通过创新

和成本投入谋求高附加值的转化,同时,成本会计的工作重点也应由制造成本核算向价值评价和价值分配的制度创新转化。成本会计环境的动态性要求企业进行成本会计管理活动以动态的观念考察和分析环境因素的变动方式、变动趋势和变动程度,采取措施积极应对复杂多变的环境。

3. 差异性

从宏观层面看,由于不同国家和地区在社会经济结构、政治法律制度、生产力发展水平、科技文化进步等方面存在差异性和不平衡性,必然导致成本会计环境具有明显的区域性特征。同时,由于整个社会系统的开放性和动态性特征,又使各个国家和地区的成本会计环境彼此相连,相互影响与促进。尤其是在全球经济一体化的背景下,世界各国(或地区)的会计环境相互联系与沟通而逐步形成了全球化的会计环境,也即成本会计在空间上表现出了国际化特征。从微观层面看,不同企业之间在生产经营业务范围、面对的市场机会、企业内部组织结构、企业文化、管理者风格、员工素质等方面的差异性,其成本会计系统在具体操作过程中存在差异势必在所难免,但是,不同企业对于符合时代发展需要的成本会计技术方法的需求和应用是共同的。理解和掌握成本会计环境的这种具有辩证关系的差异性特征,有利于企业因地制宜地选择和应用与自身特点相适应的成本会计方法。

4. 不确定性

成本会计系统是一个开放的动态系统,环境的差异性和动态性决定了其不确定性的特征。无论是政治法律、经济、科技、社会文化、教育等宏观环境因素,还是市场状况、生产经营状况、企业组织形式、企业管理水平、企业管理者与员工素质、成本会计机构设置与运作方式等微观环境因素,都因其动态性而存在不确定性。认识到成本会计环境的动态性,有利于企业及时迅速地采取措施,以便能更快更好地适应环境的变化,选用并创新发展成本管理的技术方法。

二、环境要素对成本会计的影响分析

研究环境要素对成本会计的影响首先需要划分构成环境的基本要素。尽管不同学者对环境要素分类存在差异,但归纳起来,主要的环境影响因素可以分为政治环境、法律环境、经济环境、科技环境、文化环境、企业组织结构、企业经营管理模式等。

(一) 政治环境

企业的政治环境是指制约和影响企业的各种政治要素及其运行状态所形成的环境系统。具体而言,政治环境是对企业经营活动产生影响的政治体制、制度、方针和政策等。政治环境分析包括:企业所在国家地区政局的稳定状况;执政党所要推行的方针政策及其连续性和稳定性,以及这些方针政策在环境保护、产业结构调整、引导投资方向等方面所采取的措施;政府对企业行为的影响。在经济全球化的时代,政府作为社会资源的拥有者、公共产品的提供者和社会产品的购买者,其决策与偏好极大地影响着企业的决策。政府在培育、维持、增强、消除市场机会方面具有无可比拟、不可替代的作用和影响力。成本会计管理活动受政治环境的影响广泛而深刻,主要表现在以下方面。

(1) 不同国家的政治制度、政治体制决定了成本会计的不同模式,政治制度的变革必然引发成本会计的变革与发展。

(2) 国家某一时期的重大方针政策对成本会计具有直接的约束力,政府工作重心的转移决定了不同时期成本会计的特性。

(3) 稳定的政局、开明的政治、连续的政策为成本会计理论和实务的发展创造良好的基础条件,

反之则产生消极的作用。

（二）法律环境

企业的法律环境是指与企业相关的社会法治系统及其运行状态。法律环境对企业具有直接强制性，为企业提供生存和发展空间。法律环境主要包括以下几方面。

（1）法律规范，尤其是与企业经营密切相关的经济法律法规，如《公司法》、《合同法》、《证券法》、《税法》、《会计法》等。

（2）国家司法执法机关。我国主要有法院、检察院、公安机关以及各种行政执法机关，与企业关系密切的行政执法机关主要有工商行政管理机关、物价机关、税务机关、专利机关、环保机关、政府审计机关等。

（3）企业的法律意识。企业的法律意识是企业对法律制度的认识与评价，是企业的法律观念。企业的法律意识最终转化为一定性质的法律行为，并造成一定的行为后果，构成了每个企业自身面对的法律环境。

（4）国际法律环境。随着国内经济体制的改革与发展，政府依法施政。这些法律法规既制约着企业的行为，也保护着企业的理性竞争与正当权利。法律环境对成本会计的影响主要表现在：企业在成本会计活动中应当遵循法律法规行事。法律环境对企业的影响是两方面的，既能为企业成本会计提供限制的空间，也能为企业在相应空间内正常管理提供法律保护。企业的生产经营活动离不开法律环境对企业成本管理产生的影响。因此，国际国内的法律法规直接影响和制约着企业成本会计的实务操作。

（三）经济环境

经济环境是指构成企业生存与发展的社会经济状况及国家的经济政策，具体包括：企业的经济环境，如经济体制、经济结构、社会购买力、消费者收入水平和支出模式等要素构成；宏观经济运行状况指标，如经济增长率、物价水平、通货膨胀率、汇率、利率等。经济环境是直接影响成本会计发展的最重要环境因素。成本会计理论的形成、成本会计系统的运行根源在于成本会计环境的经济方面。经济环境对成本会计的影响主要包括以下几方面。

（1）不同的社会经济结构对成本会计提出不同的要求。

（2）不同的经济体制对成本会计目标有较大影响。

（3）不同的所有制结构对成本会计的作用有很大影响。

（4）经济的发展水平决定着成本会计的发展水平。

（5）政府的经济政策影响着企业成本会计管理活动。

（6）经济的稳定程度也是影响成本会计发展的重要因素。

（四）文化环境

文化环境是指企业所处的社会结构、社会风俗和习惯、信仰和价值观念、行为规范、生活方式、文化传统、人口规模与地理分布等因素的形成和变动。这些因素是在长期生活和成长过程中逐渐形成的。人们总是自觉不自觉地接受这些行动的准则和规范。与法律政治环境因素不同，文化环境因素是通过潜移默化的方式对企业及其成本会计管理活动发挥着重要的影响作用。总结中外成本会计发展的历史经验，不难发现日本企业成本管理居于世界领先水平得益于其独特的文化环境：一是企业之间长期稳定的协作关系；二是以全部产品的经营状况作为投资和新产品开发的基础，关注企业全部产品组合的最终结果和最大市场占有率。这种超越暂时经济利益的理念，使日本企业始终处于