

应·用·型·本·科·规·划·教·材

CHENGBEN KUAIJI

成本会计

◎ 主编 杨玉红 原美荣



清华大学出版社
<http://www.tup.com.cn>



北京交通大学出版社
<http://www.bjtu.com.cn>



应用型本科规划教材

成本会计

主编 杨玉红 原美荣

清华大学出版社

北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

“成本会计”是继“基础会计”和“财务会计”之后的又一门会计专业的主干课程。本教材共九章,包括以下四部分内容:成本会计基础知识、成本核算基础环节的要素费用的归集与分配、企业成本核算方法和成本报表编制与分析。沿着“成本会计基础”—“要素费用的归集与分配”—“成本核算基本方法”—“成本报表的编制与分析”这样的脉络,全面、系统地介绍了企业成本会计核算和成本分析的过程。

本书既可以作为高等院校会计学和财务管理专业的主干课程教材,也可用于其他相关专业的教材和参考书,还可供从事不同层次会计教学工作的教师、从事会计实务的管理人员以及从事经济工作的管理人员阅读。

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 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/杨玉红,原美荣主编. —北京:北京交通大学出版社:清华大学出版社,2016.1
ISBN 978-7-5121-2647-3

I. ①成… II. ①杨… ②原… III. ①成本会计—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 014719 号

责任编辑:郭东青

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京交大印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印张:12.25 字数:306千字

版 次:2016年1月第1版 2016年1月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-2647-3/F·1597

印 数:1~2500册 定价:29.90元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前 言

每个有生活能力的人都有购物的经历。看到琳琅满目的商品，每一种都有其特定的价格，即使同一种商品，价格的差异也会很大。如一个杯子从几元到几十元不等，汽车从几万元至几十万元甚至几百万元不等。为什么会有这样的差异呢？

马克思在价值规律中指出：商品的价值量是由生产这种商品的社会必要劳动时间决定的，商品交换要以价值量为基础，实行等价交换。价值规律的表现形式为：受供求影响，价格始终围绕价值上下波动。商品的价值等于产品成本，加劳动者创造的剩余价值（利润）。产品的价格是如何制定的呢？对于常规产品，其定价的基本思路是成本加成，即在产品成本的基础上，加上加成项目，也就是企业所需的利润。因而，核算产品成本就成为制定产品价格的基础。成本会计的核心在“成本核算”。而成本核算的资料、数据多，核算过程烦琐。我们在学习过程中需要注意以下三点。

第一，明确成本核算程序。这样就可以在烦琐的核算过程中始终清楚核算工作所处的环节，从而将庞大的核算体系分解成几个步骤，在大脑中建立起成本核算流程图，使得烦琐的成本核算过程形成清晰的脉络，使繁杂的过程变得简洁而明快。

第二，实训环节建议能够到企业、车间，认真细致地了解产品工艺流程。掌握了产品生产的工艺流程，成本核算过程就会得心应手，游刃有余。

第三，在学习过程采用“学做练一体”的模式，集中教学时间，完成学习内容，边学习、边实践，学练交替、循环渐进，在“教、学、做”一体的教学环境下完成学习任务。

本书的主要特点如下。

1. 内容安排规范合理，易于理解和掌握。本书内容在基本理论知识阐述“必要、够用”的同时，把理论知识与实践技能有机结合起来，重视知识的实用性，突出层次性、规范性和职业性，注重成本会计岗位的实践操作技能的培养和提高。并且根据最新的《企业产品成本核算制度》对我国工业企业的成本核算过程进行了科学的规范，使教材中专业术语的表达、指标计算的口径、会计科目的设置及会计处理的相关规定与企业会计准则的规范要求相一致。

2. 核心章节内容翔实、重点突出。各项要素费用的归集与分配、生产费用在完工产品与在产品之间的分配、成本计算的基本方法等章节是成本会计的核心内容，在编写这些章节时，作者充分结合企业的应用要求和特点，力求在内容上翔实具体，便于运用。

3. 强调知识和技能的综合训练。教材中每章开始均设有本章导读、学习目标，并且根据教学内容和要求编写了配套的《成本会计实训》，每章均设有本章小结、知识和技能训练，明确应掌握的内容及其要求，强化学生对知识的掌握和实际操作能力训练，实训案例设计经典适用，有助于激发学生的创新思维。

本教材由杨玉红、原美荣担任主编，负责大纲的拟订及全部书稿的总纂、修改和定稿。

其中第一、二、五、六章由杨玉红编写；第三、四章由郭剑霞编写；第七章由白文军编写，第八章由郭霄凤编写；第九章由原美荣编写。

本书编写过程中，编者查阅和参考了相关教材和专家的文献资料，得到很大教益和启发，在此向各位专家和同仁表示诚挚的谢意！

限于编者学识水平与实践经验有限，书中论述难免存在疏漏和不足，敬请专家、学者和广大读者批评指正。

本书相关配套资源可以到北京交通大学出版社网站下载，网址是 <http://www.bjtup.com.cn>。也可以通过邮件从责任编辑处获取，邮箱：764070006@qq.com。

编者

2016 年 3 月

目 录

第一章 成本会计基本框架	1
第一节 成本的含义	1
第二节 成本会计的形成和发展	3
第三节 成本会计的内容	7
第四节 成本会计的职能和任务	10
第五节 成本会计工作的组织	12
【中英文专业术语】	15
【复习思考题】	15
第二章 制造业成本核算的要求和一般程序	17
第一节 制造业成本核算的要求	17
第二节 制造业的费用要素和成本项目	21
第三节 成本核算的一般程序	24
【中英文专业术语】	26
【复习思考题】	26
第三章 一般要素费用的归集与分配	27
第一节 要素费用的归集与分配概述	27
第二节 材料费用的归集与分配	29
第三节 燃料及动力费用的归集与分配	34
第四节 职工薪酬的归集与分配	36
第五节 折旧费用的归集与分配	43
第六节 制造费用的归集与分配	46
第七节 期间费用的归集与分配	52
【中英文专业术语】	54
【复习思考题】	54
第四章 辅助生产费用的归集与分配	55
第一节 辅助生产费用的归集	55
第二节 辅助生产费用的分配	57
【中英文专业术语】	65
【复习思考题】	65
第五章 生产损失的核算	67
第一节 废品损失的核算	67
第二节 停工损失的核算	74
【中英文专业术语】	76

【复习思考题】	76
第六章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	77
第一节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配概述	77
第二节 在产品数量的核算	79
第三节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法	81
第四节 完工产品成本的结转	94
【中英文专业术语】	95
【复习思考题】	96
第七章 企业产品成本计算的基本方法	97
第一节 产品成本计算的基本方法概述	97
第二节 产品成本计算的品种法	101
第三节 产品成本计算的分批法	112
第四节 产品成本核算的分步法	120
【中英文专业术语】	137
【复习思考题】	137
第八章 产品成本计算的辅助方法	139
第一节 产品成本计算的分类法	139
第二节 产品成本计算的定额法	143
第三节 联产品、副产品、等级产品的成本计算	151
【中英文专业术语】	155
【复习思考题】	155
第九章 成本报表的编制和分析	157
第一节 成本报表概述	157
第二节 产品生产成本报表的编制和分析	165
第三节 主要产品单位成本表的编制和分析	173
第四节 制造费用明细表的编制和分析	178
第五节 期间费用明细表的编制和分析	180
第六节 主要技术经济指标分析	182
【中英文专业术语】	186
【复习思考题】	186
参考文献	188

第一章 成本会计基本框架

本章导读

成本是一个价值范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物。在市场经济条件下，成本管理在企业的经济管理活动中起着重要的作用。成本的降低，不仅意味着企业经济效益的提高，而且对提高整个社会经济效益都起着非常重要的作用。因此，正确核算和加强成本管理成为企业内部管理的一项非常重要的工作。成本会计正是适应这一要求而不断在完善和发展。

学习目标

知识目标：

- 理解和掌握成本的含义、成本会计的内容、成本会计的职能、成本会计的工作组织；
- 了解成本会计的形成与发展。

能力目标：

- 通过参观走访，熟悉成本会计的工作内容和组织机构。

第一节 成本的含义

企业在生产经营活动中，加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业的经济效益，或者提高整个社会的经济效益都是非常重要的。成本作为会计理论体系中一个非常重要的概念，是研究成本会计首先要解决的问题。

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。人们要进行生产经营活动或达到一定的目的，就必须耗费一定的资源（人力、物力和财力），其所耗费资源的货币表现及其对象化，称之为成本。成本作为一种价值范畴，在商品经济中是客观存在的，并且随着商品经济的不断发展，成本概念的内涵和外延都处于不断发展变化之中。

关于成本，有以下三个方面的含义。

（1）成本属于商品经济的价值范畴。即成本是商品价值的重要组成部分，是商品生产中生产要素耗费的货币表现。

（2）成本这种耗费或支出是相对于“主体”而言的，它必须明确是属于谁的耗费或支出，因此，成本是对象化了的费用或取得资源的代价。

（3）成本具有补偿的性质。它是为了保证企业再生产而应从销售收入中得到补偿的价值。

成本本质上是一种价值牺牲。它作为实现一定的目的而付出资源的价值牺牲，可以是多种资源的价值牺牲，也可以是某些资源的价值牺牲；甚至从更广泛的角度来看，成本是为达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值。马克思也曾科学地指出了成本的经济性质，如一个商品的价值 W ，用公式来表示是 $W = C + V + M$ 。如果从这个商品的价值中减去剩余价值 M ，那么，剩下的只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或完成某一项工程要耗用的建筑材料成本、周转材料成本、人工成本等；再如行政机关的办公成本、司法机关的执法成本、科研单位的研发成本等。从事的经济活动内容不同，成本的构成内容也不同。总之，广义的成本是企业以货币形式表现的各种物化劳动和活劳动的耗费。而狭义的成本是指产品成本，即企业为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各项生产成本的总和，即产品制造成本，简称产品成本。

在实际工作中，由于各企业的生产组织形式和工艺特点不同，产品成本难以准确界定，因此，国家有关管理部门对成本的开支范围作了专门规定，由成本开支范围确定的成本为现实的实际成本，即产品成本。

知识拓展：

在实际工作中为了加强企业的成本管理和正确地进行决策，涉及和应用的成本概念是多种多样的，其内涵有的已经超出了产品成本的范围，如可控成本、不可控成本、机会成本、边际成本等。

二、成本在经济活动中的作用

成本在经济管理工作中具有十分重要的作用，其主要表现在以下几个方面。

1. 成本是补偿生产经营活动耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行，必须对生产经营活动中所发生的资金耗费进行补偿。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，就会出现资金短缺，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，成本作为补偿生产经营耗费尺度的作用，不仅对企业，而且对整个社会经济发展有着重要的影响。

2. 成本是制定产品价格的基础

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基础。当然，产品的定价是一项复杂的工作，应考虑的因素很多，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。

3. 成本是综合反映企业工作质量的一项重要指标

成本是一项综合反映企业生产经营状况的指标,无论劳动生产效率高低、机器利用效率好坏、材料消耗多少或是成本开支升降等,最终都会在成本中表现出来。通过对成本的比较和分析,可以发现企业哪方面有了节约,哪方面存在浪费,哪方面工作有了提高,哪方面工作存在缺点。要降低成本,就必须厉行节约,改进生产管理,节约活劳动和物化劳动的浪费。

成本既然是综合反映企业工作质量的指标,因而可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业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成本的日常开支,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,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。

4. 成本是企业进行决策的重要依据

企业进行再生产,必须能够为社会提供更多更好的产品和增加更多的积累。在一定条件下,成本的高低,直接影响着企业盈利的多少和企业在市场上竞争力的强弱。努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,是市场经济条件下对企业的客观要求。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,成本是其中应考虑的主要因素之一。这是因为,在价格等因素一定的前提下,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。

三、成本与费用、支出之间的关系

支出是企业在经营活动中发生的所有开支和耗费,这种开支和耗费可分为费用性支出和非费用性支出。费用性支出是指企业日常生产经营支出,形成当期的生产成本与期间费用,如材料成本、人工成本的支出等。非费用性支出是指除日常经营支出之外的其他支出,这种支出一般形成企业的长期资产(如固定资产、无形资产)、对外投资、应交所得税、非生产经营支出和应付股利等。

成本可以定义为企业生产经营过程中发生的经济利益的流出。成本分为生产成本和期间费用两部分。

对象化的费用即为成本,对象化的生产费用即产品成本。

第二节 成本会计的形成和发展

成本作为一种客观存在的观念、思想及简单的记录计量行为,在很早以前就产生了,但作为现代意义上的成本会计,是伴随着工业革命后的近代制造业而产生和逐步发展起来的。其先后经历了早期成本会计阶段、近代成本会计阶段、现代成本会计阶段和战略成本会计阶段。成本会计的理论和方法体系在不同的发展阶段呈现出其不同的特点。

一、早期成本会计阶段（1880—1920 年）

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，会计人员为了满足企业管理上的需要，起初是在会计账簿之外，用统计的方法来计算成本。此时，成本会计出现了萌芽。从成本会计的方式来看，在早期成本会计阶段，主要是采用分批法或分步法成本会计制度；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，初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。主要表现在以下五个方面。

1. 建立了成本核算和管理办法

主要表现在设立了材料账户和材料明细卡，并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”，以确保材料既要保证生产需要，又要节约使用资金；建立材料管理的“永续盘存制”，采取领料单制度控制材料耗用量，按先进先出法计算材料耗用成本。

2. 建立了工时记录和人工成本计算方法

主要表现在建立和使用时间卡片，登记工人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

主要表现在随着工厂制度的建立，企业生产设备大量增加，间接制造费用也很快增长，成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列入成本，而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理论。

4. 制造业确定了产品成本计算方法

主要表现在根据制造业的生产特点，利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

5. 成本会计著作出版

1885 年出版的梅特卡夫（H. Metcalfe）著的《制造成本》，被称为第一本成本会计著作；英国电力工程师加克（E. Garcke）和会计师费尔斯（J. M. Fells）合著的《工厂会计》于 1887 年出版，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，并得出营业毛利的结算办法。这本著作的出版，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。

二、近代成本会计阶段（1921—1945 年）

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理论，对成本会计的发展产生了深刻的影响。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，成本会计进入了一个新的发展阶段。近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测，为生产过程的成本控制提供条件。这一时期成本会计的发展主要表现在以下三个方面。

1. 标准成本制度开始实施

20 世纪初，泰勒的科学管理制度得到了资本家的普遍重视，先在美国广泛推行，以后

又传播到其他工业发达国家。泰勒的科学管理方法,对成本会计的发展产生了深刻的影响。此时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,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际耗费情况,只有事后通过计算实际成本才会知道。实行标准成本制度后,成本会计不只在事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定标准成本,并据以控制日常的生产消耗与定期进行成本分析。这样,成本会计的职能扩大了,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有了进一步完善和发展,形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已经进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

2. 完善了预算控制方法

预算控制是作为科学管理制度的另一方面被引进成本会计体系中的。预算控制的初始,是采用固定预算方法,即根据预算期间某一业务量(如产量)计划水平来确定其相应的预算数。但是,由于产量变动使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与产量的关系,提出了分别制定弹性预算和固定预算的方法。所谓弹性预算是根据计划期内可以预见某一业务量的各种水平来确定相应的预算标准,使间接费用实际数同计划数更具有可比性的预算。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业绩。

3. 成本会计形成了完全独立的学科

在这一阶段的后期,出版了不少成本会计著作,例如,美国尼科尔森(J. I. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrbach)合著的《成本会计》,陀尔(J. I. Dohr)著的《成本会计原理和实务》等,从而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。

三、现代成本会计阶段(1945—1980年)

20世纪50年代起,西方国家的社会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成就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并能适应新的产业环境的现代成本会计模式。主要表现在以下两个方面。

1. 以成本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,生产自动化程度大大提高,产品更新换代很快;企业规模越做越大,跨国公司大量出现,市场竞争十分激烈。面对社会经济出现的新情况,企业为了适应社会化大生产的客观要求,管理也要现代化。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了一个新的阶段,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。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做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,采用数

学模型,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,谋取企业的最大利益,于是线性规划、概率论等数学方法日益渗透到成本会计领域,使成本会计向预防性管理方向发展。

(2) 实行目标成本计算。随着英国管理学家德鲁克(P. Druker)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,从经济着眼,从技术着手,把技术与经济结合起来,有效地促使成本降低。

(3) 实施责任成本会计。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,使成本控制更为有效。

(4) 采用变动成本计算法计算产品成本。这种成本计算模式只把变动生产成本计入产品成本,而把当期固定成本直接从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。它既减少了计算工作量,还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) 推行质量成本控制。随着工业生产的发展,企业对质量管理日益重视。到20世纪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。

2. 新的制造环境下的现代成本会计

近一二十年来,现代科学技术被广泛应用于生产领域,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。如一些企业的直接人工成本占总成本的比例从20世纪70年代的40%左右急速下降至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。为了适应新的制造环境,“适时生产系统”(just in time production system, JIT)便应运而生。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,勿须建立材料、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,适时生产系统的“适时”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产品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“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,成本会计又有了新的发展。其主要内容如下。

(1) 推行全面质量成本会计。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和企业效益。

(2) 实行以作业为基础的成本计算制度(activity based costing system, ABC制度)。它

是将制造费用以作业为单位分别归集到不同的成本库中，然后不同的成本库分别采用各自的分配标准，将制造费用分配给各种产品。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、降低产品成本具有重要意义。

(3) 采用倒推成本法 (backflush costing) 计算产品成本。所谓倒推成本法，简言之就是当产品完工或销售时，倒过来计算在产品、产成品等生产成本的方法。这与传统的成本计算方法正好相反，传统的生产成本的记录、归集和分配是随着材料与产品实体的转移而转移，即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，从收到原材料到产品制成所耗用的时间大大缩短，而且期末存货量也变得很小，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。从成本效益原则来考虑，对少量的存货作详尽精确的追溯，无疑得不偿失。这样，倒推成本法便应运而生。

(4) 实现成本会计电算化。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做的计算，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，充分发挥了成本会计的作用。

四、战略成本会计阶段（1980 年以后）

现代企业由于电子技术的运用形成了新的制造环境，企业必须有与之相适应的现代管理技术。传统的成本会计未能根据企业内外部环境的变化和企业所采取的竞争战略制定相应的成本会计模式，为了适应这种竞争的需要，战略成本会计应运而生。战略成本会计突破了传统成本会计把成本局限在微观层面上的研究，而把重点转向企业整体战略这一更为广阔的领域，从而有利于企业正确地进行成本预测、决策，正确地选择经营战略，提高企业整体经济效益。

当然，随着科学技术的进步、生产方式的改变，产品生命周期的缩短，以及全球性竞争的加剧，成本管理的视角将会发生改变。如由单纯的生产经营过程管理和重视股东财富，扩展到与顾客需求及利益直接相关，更加关注产品的顾客可察觉价值；同时要求企业更加注重内部组织管理，尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗，以获取市场竞争优势。又如，我国在“十一五”规划中明确提出了节能降耗和减少污染排放的具体目标，而在“十二五”期间又进一步把温室气体排放纳入到国民经济规划中，对企业而言，低碳经济的发展意味着能源结构的调整，企业会更加关注从材料采购到产品生产、销售各个环节的碳排放问题，从企业战略角度看，低碳经济将助推环境成本会计的新发展，环境成本会计将会迈向一个新的高度。在不远的将来，战略相关性成本管理信息也将成为成本管理系统不可缺少的组成部分。

第三节 成本会计的内容

传统的成本会计是运用会计核算的一般原理、要求和方法，全面系统地记录企业生产产品过程中所发生的各项生产费用，通过一定程序的归集，按一定标准在各成本计算对象之间进行分配、汇总，确定各种产品和劳务的总成本和单位成本，以供部门、企业制定产销政策时参考。这种对生产过程实际发生的各项费用的记录、核算，在现代成本会计中仍然是一项

重要的内容,但只进行事后的记录和核算已经不能满足现代成本管理的要求,因此,现代成本会计拓宽了传统成本会计的内涵和外延。成本会计可定义为以货币为主要计量单位,采用适合本企业所需的成本会计方法,对企业生产经营过程中的各种耗费进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一种价值管理活动。所以,现代成本会计的内容应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。

一、成本预测

成本预测是根据与成本有关的各种数据及其各种技术经济因素的依存关系,结合企业发展前景和采取的各种措施,采用一定的程序、方法和模型,对未来期间成本水平及其变化趋势做出科学的推算和估计。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本最佳途径的重要手段,是进行成本决策和编制成本计划的基础。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,提高降低成本、成本的自觉性,寻求降低产品成本,提高经济效益的途径。如企业计划期目标成本预测、成本变动的影响因素预测、成本水平和变动趋势预测等。

二、成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,根据成本预测提供的数据及有关成本资料,运用一定的决策理论和方法,对多种成本方案进行比较分析,选出最佳成本方案的过程。做出最优化的成本决策,是制订成本计划的前提,也是实现成本的事前控制,提高经济效益的重要途径。如合理生产批量的成本决策、零部件自制或外购的成本决策、亏损产品应否停产的成本决策、产品薄利多销的成本决策等。

三、成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上,根据计划期的生产任务,降低成本的要求及相关资料,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币形式表现计划期产品的生产耗费和各种产品的成本水平。作为控制和考核成本的重要依据,企业的成本计划一般包括两部分内容:按照生产要素确定的生产耗费,编制生产成本预算;按照生产成本的经济用途即产品成本项目编制产品单位成本计划和全部商品产品成本计划。成本计划是降低成本、成本的具体目标,也是进行成本控制、成本分析、成本考核的依据。成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本、成本潜力的过程。

四、成本控制

成本控制是指在生产经营过程中,根据成本计划对各项实际发生或将要发生的成本、费用进行审核、控制,将其限制在成本计划和成本预算标准的范围内,防止超支、浪费和损失的发生,以保证成本计划的完成。如对各种成本开支的控制、对生产经营活动所耗物质资料的控制等。

从企业的整个经营过程来看,成本控制包括事前成本控制、事中成本控制、事后成本控制三个阶段。事前成本控制,即事先确定成本控制标准,对各种资源消耗和各项成本开支规

定数量界限,作为衡量生产成本实际支出、超支或节约的依据;事中成本控制是指在实际发生生产成本过程中,按成本标准控制支出,随时提示节约还是浪费,并预测今后发展趋势,以保证成本目标的实现;事后成本控制,是根据计划执行的情况,分析研究成本差异发生的原因,确定责任归属,评定和考核业绩,以便采取相应措施,消除不利差异,修正成本控制标准。

通过成本控制使企业的成本按照人们事先测算确定的成本水平进行,防止和克服生产经营过程中损失和浪费现象发生,使企业的资源得到充分合理的利用,达到节约消耗,降低成本支出,提高经济效益的目的。

五、成本核算

成本核算是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所确定的成本计算对象,采用与成本计算对象相适应的成本计算方法,按规定的成本项目,通过一系列的生产成本的归集与分配,正确划分各种费用界限,从而计算出各种产品或劳务的实际总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心,成本核算过程,既是对生产耗费进行归集、分配及对象化的过程,也是对生产中各种劳动耗费进行信息反馈和控制的过程。通过成本核算所提供的成本资料与计划成本等目标成本进行比较可以反映成本计划完成的情况,同时为编制下期成本计划,进行成本预测和决策提供资料。

六、成本分析

成本分析是利用成本核算资料和其他有关资料,将本期实际成本与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平、国内外同类产品的成本等进行比较,了解成本差异,并分析差异原因,查明成本超支的责任,提出建议,以便采取有效措施,改进生产经营管理,降低成本费用,提高经济效益。成本分析一般包括全部商品产品、可比产品成本计划完成情况分析、主要产品单位成本分析、生产成本预算执行情况分析等。通过成本分析,可以确定成本、费用超支是否有正当理由,应否发生,从而及时、有效地控制成本。同时为成本考核、成本预测和决策,以及成本计划的编制提供资料。

七、成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行考察和评价。成本考核要以部门、单位和执行人为对象,以其可控制成本为界限,并按责任的归属来考核其成本指标完成情况,评价其工作业绩和决定其奖惩。成本考核要与一定的奖惩制度结合起来,以督促企业各部门、各单位和职工个人更好地履行经济责任,提高企业成本管理水平。

上述成本会计的各项内容,是相互联系和相互补充的,从而形成一个有机整体。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果;成本计划是在成本预测和成本决策的基础上为保证决策目标而制订的具体实施方案,它是进行成本控制、分析和考核的重要依据;成本控制是为保证实现决策目标而对成本计划执行进行的监督;成本核算是为决策目标和成本计划完成情况的检验;成本分析在于找出影响成本变动的各种因素和原因,并对成本决策

的正确性做出判断；成本考核是为了正确评价各责任部门、单位和个人履行责任的业绩和决定奖惩，以调动企业全体职工完成成本计划、实现目标成本的主动性和积极性。

在成本会计的各种内容中，成本核算是最重要、最基本的内容，没有成本核算，成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核，都无法进行。因此，可以说，没有成本核算，就没有成本会计。成本核算是狭义的成本会计，而包括上述各项成本内容的成本会计则构成了现代成本会计，即广义的成本会计，也就是现代成本管理。

提示注意：

根据会计学专业中课程体系的设置，成本的预测、决策、计划、控制和考核的具体内容，在财务管理和管理会计等有关课程中有专门的介绍。为避免重复，本教材着重讲述生产企业成本核算和成本分析的具体内容。

第四节 成本会计的职能和任务

成本会计的职能是成本会计本身所具有的功能，而成本会计的任务是指发挥其职能所要达到的目的和要求，成本会计的职能和任务是密切联系的。

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。成本会计作为会计的一个重要分支，其基本职能同会计一样，具有核算和监督两大基本职能。但从成本会计产生和发展的历史看，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，其职能的具体内容也将不断发展。下面分别说明成本会计职能的基本内容。

（一）核算职能

核算职能是成本会计的首要职能。成本会计的核算职能，就是从价值补偿的角度出发，核算生产经营过程中各种费用的支出，以及生产经营业务成本和期间费用等的形成情况，为经营管理提供各种成本信息的功能。就成本会计核算职能的最基本方面来说，是以已经发生的各种费用为依据，为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息，从而使成本分析、考核等工作建立在有客观依据的基础上。随着社会生产的不断发展，经营规模的不断扩大，经济活动情况的日趋复杂，在成本管理上就需要加强计划性和预见性。因此，对成本会计提出了更高要求，需要通过成本会计为经营管理提供更多的信息，即除了要提供能反映成本现状的核算资料外，还要提供有关预测未来经济活动的成本信息资料，以便于正确地做出决策和采取措施，达到预期的目的。由此可见，成本会计的核算职能，从事后核算发展到了分析预测未来。只有这样，才能满足经营管理的需要，才能更好地发挥其在经营管理中的作用。

（二）监督职能

成本会计的监督职能，是指按照一定的目的和要求，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、事中和事后监督。首先，成本会计应从经济管理对降低成本、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