



21世纪高职高专会计专业规划教材

Accounting

成本会计

主编 成蓉晖 杨令芝

主审 朱启明



湖南大学出版社



21世纪高职高专会计专业规划教材

Accounting

成本会计

主 编 成蓉晖 杨令芝

副主编 何晓蓉 杨 敏

主 审 朱启明

编审委员会 (按姓氏笔画排序)

主 任

万宇洵 何学飞

委 员

万 霞	王庆国	王涛生	方玲玉	冯和平
何进日	刘桂良	朱启明	向春阶	刘岳兰
刘意文	关云飞	齐绍琼	孙宝祥	李新庚
李乐群	邹 敏	张石喜	余绍军	陈树生
陈 跃	陈晶玉	罗宏斌	周静波	郑明望
姚靠华	荣树新	茹 燕	胡泽耀	徐忠山
谈留芳	谢茂休	谭 谊	熊 宁	管声交
魏 敏	戴晓红			

湖南大学出版社

湖南·长沙·2005.8

内 容 简 介

本书在全面介绍了成本预测、决策、计划、核算、控制、分析以及考核原理和要求的基础上,重点阐述了成本核算的理论、方法、程序和相应的账务处理以及成本分析的理论与方法。适用于高职、专科学校教学和相关从业人员自学。

本书另配有《成本会计实训指导》一书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/成蓉晖,杨令芝主编. —长沙:湖南大学出版社,2005.7

(21世纪高职高专会计专业规划教材)

ISBN 7-81053-944-2

I. 成... II. ①成... ②杨... III. 成本会计

—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 091608 号

成本会计

Chengben Kuaiji

作 者: 成蓉晖 杨令芝 主编

责任编辑: 陈建华

封面设计: 张 毅

出版发行: 湖南大学出版社

社 址: 湖南·长沙·岳麓山 邮 编: 410082

电 话: 0731-8821691 (发行部), 8821593 (编辑室), 8821006 (出版部)

传 真: 0731-8649312 (发行部), 8822264 (总编室)

电子邮箱: press@hnu.net.cn

网 址: <http://press.hnu.net.cn>

总 经 销: 湖南省新华书店

印 装: 湖南新华印刷集团有限责任公司 (邵阳)

开本: 787×1092 16 开

印张: 11.75

字数: 272 千

版次: 2005 年 8 月第 1 版

印次: 2005 年 8 月第 1 次印刷

印数: 1~5 000 册

书号: ISBN7-81053-944-2/F·102

定价: 17.00 元

版权所有, 盗版必究

湖南大学版图书凡有印装差错, 请与发行部联系

总 序

我国经济社会实现可持续发展的一个必要条件是拥有高素质的各级各类人才。而当前社会紧缺的、急需的是在生产经营、管理和服务第一线工作的高层次应用型人才、技术型人才。我国的高等职业教育就是适应这一形势而发展起来的。高职教育是高等教育体系（高职教育、本科生教育、研究生教育）中重要的组成部分，虽起步较晚，但发展速度很快，发展势头喜人，已达到了相当规模。目前全国有 900 多所高职院校，在校人数 500 多万，占高校学生总数的一半多。由于高职教育处于初创时期，绝大多数高职学校是由中职学校和职工大学并转过来的，在教学管理、课程设置、师资队伍建设、教材建设等方面均处于探索阶段，没有现成的经验可资借鉴。例如在教材方面，关于高职教材建设的理论研究很少，适合高职特点的教材不多，特别是专业课教材，许多尚是空缺，沿用传统学科体系、本科压缩型教材现象较普遍，已有的教材也不系统，缺乏规划。教材是教师传授知识的载体，是学生学习知识的依据。教材建设应以实现人才培养目标为宗旨。2003 年，教育部明确提出高职教育改革的方向要以就业为导向，由以往的“技术型、应用型”人才培养目标调整为“技能型、应用型”人才培养目标，因此建设体现时代特征的适合高职特点的教材就成为管理部门、学校、教师和出版单位的共同责任。

湖南大学出版社以高等教育为己任，将其出版本科教材的经验延伸到高职教材上来，组织出版了高职高专会计系列教材和高职高专市场营销、电子商务系列教材。首先他们的规划和组织工作做得比较扎实，值得肯定。出版社的领导和编辑采取“走出去”的方式，深入到全国 30 多所高职院校，与高职院校老师座谈，开展教学和教材建设调查研究，获得了感性认识和大量的信息。在此基础上，采取“请进来”的方式，在湖南省教育厅职成处、省教科院职成所、省高职教育经济管理学会教学研究会的指导下，他们邀请了高职院校院系领导和骨干教师召开了多次教材建设研讨会，与会老师充分交流了教学改革、课程设置、教材建设的经验，将教学研究与教材建设结合起来，为开发新教材奠定了基础。教材编审委员会对教材编写的指导思想、教材定位、特色、名称、内容、篇幅等作了认真的论证。对教材主编、副主编的资质要求严格，根据提交的写作提纲来确定主编。他们还聘请了湖南大学等高校的教授专家参与教材提纲的讨论、审

定和教材初稿的审稿工作,进一步提高了书稿的编写质量。出版社的编辑提前介入,参与了策划编写的全过程,提高了教材的编辑含量。

就这两套教材本身而言,也有几个明显的特点:1. 体现了“理论够用,突出实践”的原则。在内容编排上,淡化学科性,克服过去教材理论偏多、偏深的弊端,理论以够用为标准,注重重点知识的讲解,脉络清楚。在内容的侧重点上,突出实践操作,将教材内容与工作岗位对专业人才的知识要求、技能要求结合起来,与职业资格、技能证书有意识地衔接,将案例教学提到重要位置,构建案例式教学体系。2. 内容创新。教材反映了知识更新和科技发展的最新动态,将新的制度规章、新的操作技术、新的案例、新的数据资料反映到教材中来,体现了高职教育专业设置紧密联系生产、建设、服务、管理一线的实际要求。3. 教材体系立体化。对重点课程教材出版了配套实训指导及习题集,提供电子课件、电子教案、教学指导、题库、案例素材库等教学资源支持服务平台。4. 结构合理,形式活泼。由于作了统一规划,相关教材之间(如财务会计、成本会计、管理会计之间,市场营销实务、营销策划、推销理论与技巧之间)内容安排合理,有机衔接,避免了不必要的重复。教材的篇幅适当,内容精练。主干教材都配有学习指导、思考题和练习题。书中还运用了大量的图表来阐述较为复杂的问题,使课本的层次性更强,同时使版式更活泼,有利于提高学生的阅读兴趣,从而在某种程度上达到易学的目的。总之,教材整体上贯穿了“以全面素质为基础,以能力为本位,以就业为导向”的编写指导思想和理念。

教材的生命力在于质量,而提高质量是永恒的主题。希望湖南大学出版社能做到与时俱进,根据高职教育改革和发展的形势,不断对教材进行修订、改进、完善,使之更好地适应培养高素质社会主义建设人才的需要。

湖南省教育厅副厅长



(教授、博士生导师)

前 言

成本会计是财务会计专业的一门重要的专业课程,通过该课程的学习,学生能够比较全面地理解并掌握成本会计的基本理论、基本方法及基本技能,并为后续管理会计、财务管理及审计学原理等课程的学习打好基础。

传统的成本会计以成本核算为基础,已形成了事后核算的成熟内容;现代成本会计则以成本核算为基础,服务于管理的需要不断在向事前、事中核算发展,其完整内容应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等,但成本核算仍是公认的基本内容。鉴于此,本书抓住高职高专教育“理论够用,注重实际操作”的特点,按照高职高专教学大纲的要求,既突出重点又兼顾一般,在全面介绍了成本预测、决策、计划、核算、控制、分析、考核原理和要求的基础上,重点阐述了成本核算的理论、方法、程序和相应的账务处理以及成本分析的理论与方法。这样,不但突出了成本核算这一成本会计的基本内容,也避免了与管理会计等其他会计学科内容的重叠。为了使读者能掌握和熟练运用成本会计的理论和方法,本书在每章后都附有复习思考题和练习题,同时配套编写了《成本会计实训指导》,强调了目的性和操作性的结合。

本书通俗、实用,既可以作为高职高专会计专业、管理类专业的教材,也可供广大财会人员作为自学考试和职称考试的参考教材。

本书由成蓉晖任第一主编,负责制定编写思想、编写提纲和编写要求,并对前六章进行审订修改和全书的总纂定稿;杨令芝任第二主编,负责对后四章的修改和审订。何晓蓉、杨敏任副主编。各章分工如下:第一章由湖南冶金职业技术学院成蓉晖、毛铁庄编写;第二章由湖南大众传媒职业技术学院王津编写;第三章第一节至第四节由湖南商务职业技术学院杨敏编写;第五节至第七节以及第八章由湖南经济干部管理学院何晓蓉编写;第四章由湖南交通职业技术学院罗娟编写;第五章由湖南物流职业技术学院吴春平编写;第六章由娄底职业技术学院庾慧阳编写;第七章由湖南民政职业技术学院杨令芝编写;第九章由湖南化工职业技术学院周剑编写;第十章由娄底职业技术学院朱阳生编写。

由于水平有限,时间紧迫,本书难免出现错漏之处,希望广大读者多提宝贵意见,我们不胜感激。

编 者

2005年6月

目次

第一章 总论

第一节 费用、成本的概念	(1)
第二节 成本会计的涵义和对象	(7)
第三节 成本会计的职能	(10)
第四节 成本会计工作的组织	(13)
复习思考题	(18)

第二章 成本核算的基本要求和一般程序

第一节 成本核算的原则	(19)
第二节 成本核算的要求	(21)
第三节 成本核算的一般程序和主要会计账户	(24)
复习思考题	(29)

第三章 生产费用的归集和分配

第一节 材料费用的核算	(30)
第二节 人工费用的核算	(35)
第三节 其他费用的核算	(40)
第四节 辅助生产费用的核算	(42)
第五节 制造费用的核算	(48)
第六节 生产损失的核算	(52)
第七节 完工产品与在产品的成本核算	(58)
复习思考题	(67)
练习题	(67)

第四章 产品成本计算方法概述

第一节 成本计算对象的确定	(71)
第二节 产品成本计算方法的确定	(74)
复习思考题	(77)

第五章 产品成本计算的品种法

第一节 品种法概述	(78)
第二节 品种法举例	(80)
复习思考题	(86)
练习题	(86)

第六章 产品成本计算的分批法

第一节 分批法概述	(89)
第二节 分批法举例	(90)
复习思考题	(98)
练习题	(98)

第七章 产品成本计算的分步法

第一节 分步法概述	(99)
第二节 逐步结转分步法	(101)
第三节 平行结转分步法	(116)
复习思考题	(124)
练习题	(125)

第八章 产品成本计算的其他方法

第一节 分类法	(127)
第二节 定额法	(133)
复习思考题	(142)
练习题	(142)

第九章 成本报表

第一节 成本报表的作用和种类	(144)
第二节 产品生产成本表	(147)
第三节 主要产品单位成本表	(151)
第四节 其他成本报表	(153)
复习思考题	(156)
练习题	(156)

第十章 成本分析

第一节 产品成本分析概述	(158)
第二节 成本计划完成情况分析	(164)
第三节 主要产品单位成本分析	(170)

复习思考题..... (176)

练习题..... (176)

参考文献

第 1 章

总 论

【学习指导】

通过本章的学习，应理解费用、成本与成本会计的概念，掌握费用要素、产品成本项目及成本会计的具体内容，了解成本会计工作的组织。

第一节 费用、成本的概念

一、费用、成本的概念

成本是一个价值范畴，它所涵盖的内容相当广泛，无论是在会计学、投资学、工程学中都是一个重要的范畴。学习成本会计，首先就要了解什么是成本。一般而论，成本是通过费用的发生加以区分并予以必要分配后使其明确承受对象所形成的；而发生的费用又是对各种耗费以货币予以反映的，它往往伴随着支出而产生。因此，支出、费用、成本是关系极为密切的三个概念，它们之间既有联系，又存在很大的区别。

(一) 支出

要了解费用及成本的定义，首先应了解支出的有关概念。在支出、费用及成本这三个概念中，支出这个概念的范围最大，支出是指企业的一切开支及耗费，它是企业费用发生的前提。在一般情况下，企业的支出从整体上可分为收益性支出、资本性支出、营业外支出、所得税支出和利润分配支出等。

1. 资本性支出

指支出的效益与几个会计年度相关的支出，如企业为取得固定资产所发生的支出。

2. 收益性支出

指支出的效益仅与本会计年度相关的支出，如企业所支付的水、电费等。

3. 营业外支出

指与企业的生产经营没有直接联系的支出，如企业因发生火灾所造成的财产损失。

除上述三大主要支出外，还有所得税支出，即按应纳税所得额计算缴纳的税金支出；利润分配支出，即在效益形成后的分配环节发生的支出。

(二) 支出与费用的关系

一般而言，支出是费用的基础，但支出不全部形成费用；费用是支出的表现形式，它是由支出转化而来。支出中凡是与本企业生产经营有关的部分即可表现为或转化为费用，但按照权责发生制的要求，这些支出作费用处理的时期有很大的不同，如购买材料、支付工资以及生产经营有关的其他支出等收益性支出，就能直接表现为当期费用；而购置固定资产、无形资产以及其他长期资产的资本性支出，则要按受益期分期转化为费用（长期投资支出例外）。凡是与本企业的生产经营无关的支出不能列作费用，如营业外支出、利润分配支出以及长期投资支出等均不视作费用。所得税支出虽然不属于严格意义上的费用，但它作为企业最终经营成果形成前的一项必须付出的代价，也是企业得失比较中的一个重要因素，因此也将其视为费用对待。

支出与费用的关系可用图 1-1 表示。

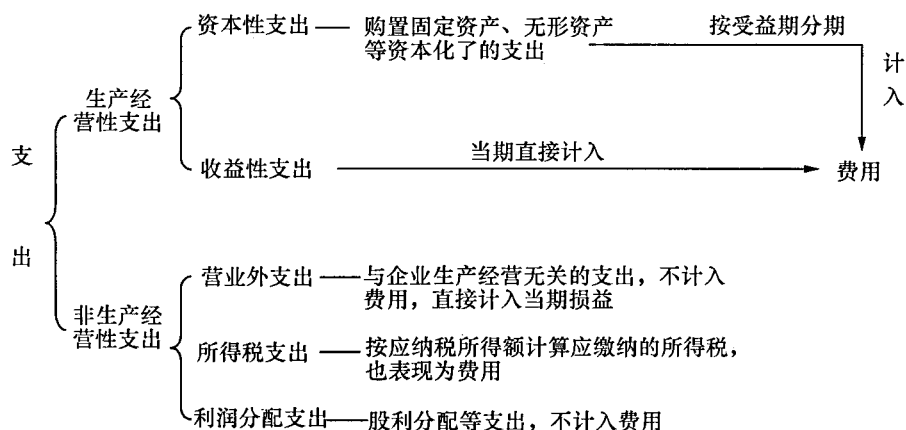


图 1-1 支出与费用的关系示意图

(三) 费用和成本的关系

费用是指企业生产经营过程中发生的各种耗费，也可以说是企业为获取营业收入提供商品或劳务而发生的耗费，而凡是同提供商品或劳务给客户的过程无关的耗费就不是费用。成本则是为进行某项生产、经营活动所发生的必要耗费。

费用与成本既有密切联系，又有着明显区别。

费用与成本的相同点是：两者都是企业在生产、经营过程中所发生的耗费，从这个意义上讲，费用与成本的经济性质是一致的。

费用与成本的联系可以归纳为以下两点：

(1) 费用是计算成本的前提和基础, 没有费用的发生, 也就不可能有成本的计算。

(2) 成本是一种对象化的费用, 将费用按一定的范围归集到某一成本计算对象上则成为该对象的成本。

但费用和成本毕竟是两个不同的概念, 又有其不同点。这些不同点主要是:

(1) 费用强调的是一定利益主体(企业、集团等)的耗费, 而成本强调的是为特定目的(某种产品、某批产品等)所发生的耗费。

(2) 费用是按时期来归集的, 即一定时期内为生产经营所发生的各种耗费; 成本则是按对象来归集、计算的, 即某一具体对象所承担的各种耗费。

(3) 两者计算的口径不同, 是费用的不一定计入成本, 费用是否计入成本要视成本开支范围而定。

(4) 生产费用是指本期为生产、经营所发生的费用, 即不包括前期费用, 也不剔除期末在产品成本; 而产品成本则要包括期初在产品成本, 也要剔除期末在产品成本。

(5) 在企业的经济活动过程中, 是先有费用的发生, 后有成本的计算, 成本计算工作也可以说是费用核算过程中的一个环节。

二、费用的分类

费用是企业重要的会计要素之一, 费用的核算涉及企业的方方面面, 而费用的内涵又十分丰富, 要对费用及成本进行正确的核算, 就有必要了解费用的分类。

对费用可按不同标准进行分类, 其中最基本的是按费用的经济内容和经济用途的分类。

(一) 按费用的经济内容分类

企业在生产经营过程中发生的费用, 按其经济内容(或经济性质)所作的分类, 叫生产经营费用要素, 简称为费用要素。产品的生产制造过程, 也是一系列耗费发生的过程。从其经济内容来看, 这些耗费主要包括物化劳动的耗费(即物质耗费)和活劳动的耗费(即非物质消耗), 前者形成劳动对象方面的费用和劳动资料方面的费用; 后者形成活劳动方面的费用。为了具体反映各种生产经营费用的构成和消耗水平, 费用要素可进一步划分为下列 10 项要素:

1. 外购材料

指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

2. 外购燃料

指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的各種燃料, 包括固体、液体、气体燃料。从理论上说, 外购燃料应包括在外购材料中, 但由于燃料是重要能源, 需要单独考核, 因而单独列作一个要素进行计划和核算。

3. 外购动力

指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购进的各種动力。

4. 工资

指企业应计入生产经营费用的职员和工人的工资。

5. 提取的职工福利费

指企业应计入生产经营费用而按要素工资总额一定比例计算提取的职工福利费用。

6. 折旧费

指企业应计入生产经营费用而按规定计提的固定资产折旧费用。

7. 利息费用

指企业应计入生产经营费用的银行借款利息支出。

8. 税金

指企业应计入生产经营费用的各种税金，包括印花税、房产税、车船使用税、土地使用税等。

9. 其他费用

指不属于以上各要素的费用，如邮电费、差旅费、租赁费、保险费、外部加工费等。

按以上各要素反映的费用，又称为要素费用。

费用按经济内容分类的主要作用在于：可以反映企业在一定时期共发生了哪些费用，数额是多少，便于分析企业各个时期各种费用的结构和水平；也可以分类反映出原材料等物质消耗和非物质消耗实际情况，为编制材料采购计划和制定其他费用计划等提供资料；还可以分类反映出物化劳动耗费和活劳动耗费情况，为计算工业净产值和国民收入提供资料。但是，这种分类也有局限性：它不能说明生产经营费用的用途以及与产品的具体关系，因而不便于分析这些费用的支出是否节约、合理。以上发生的要素费用都可能使用到哪些地方，要从费用的经济用途观察。

(二) 费用按经济用途分类

即使是生产经营费用也并不都计入产品成本，它又可分为计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用。

计入产品成本的生产费用在生产过程中的用途也各不相同，有的直接用于产品生产，有的间接用于产品生产。为了具体地反映计入产品成本的生产费用的各种用途，还应进一步划分为若干个项目，即产品生产成本项目，简称为成本项目。

产品成本项目一般可以分为以下几项：

1. 直接材料

指企业产品生产过程中直接消耗的原料及主要材料、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品以及其他直接材料，它们或构成产品实体，或有助于产品的形成。

2. 直接人工

指直接从事产品制造的生产工人工资及提取的职工福利费。

3. 制造费用

指间接用于产品生产的有关费用和直接用于产品生产但不便于直接计入产品成本的

费用。前者如车间或分厂组织和管理生产所发生的费用；后者如机器设备计提的折旧费等。

在构成产品成本的各项生产费用中，直接用于产品生产的费用，称为直接费用，如原料及主要材料费用、生产工人工资和福利费；间接用于产品生产的费用，称为间接费用，如制造费用。

按经济用途划分的成本项目并非固定不变，企业可根据自己的生产特点和成本管理要求来决定。以上划分作为基本项目，能满足成本计算的一般需要，但企业如果对某些可以直接归属于有关产品负担、且金额较大的费用，或管理上需要单独反映、控制和考核的，可分割或增设相应成本项目。如“燃料及动力”、“废品损失”等项目。尽管如此，为了便于产品成本的比较，成本项目应按国家的示范规定尽可能一致，至少同行业应尽量一致。

产品生产费用按经济用途分类的作用在于：它能根据费用的经济用途反映出与产品的关系，从而反映生产过程中生产费用为什么目的而支出，耗用到了哪些方面，既便于分析费用的支出是否合理，又便于分析产品成本的结构和水平，为进行成本分析和挖掘降低成本的潜力创造了条件。这种分类的局限性是恰恰不能按经济内容反映出某一种费用发生额，也就不能按原始性质分析各种费用的支出水平。

不应计入产品成本的费用又分为管理费用、财务费用、营业费用等，简称期间费用。

1. 管理费用

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。包括行政管理人员工资及福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及企业的工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失、存货盘亏、毁损和报废（减盘盈）等。

2. 营业费用

营业费用是指企业在产品销售过程中发生的费用，以及专设的销售机构的各项费用。包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、广告费、展览费、租赁费（不含融资租赁费）和销售服务费，以及专设的销售机构的人员工资及福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销等。

3. 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用。包括企业生产经营期间发生的利息费用（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）、金融机构手续费等。

（三）费用按计入产品成本的方法分类

计入产品成本的各项费用，按计入产品成本的方法，可以分为直接计入费用和间接计入费用。直接计入费用是指可以分清哪种产品所耗用、可以直接计入某种产品成本的生产费用；间接计入费用，是指不能分清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本，而必须按照一定标准分配计入有关的各种产品成本的费用。

三、成本的作用

在社会主义市场经济条件下,成本作为一个客观存在的经济范畴,在以提高经济效益为根本目标的经济管理中发挥着重要的作用。

(一) 成本是生产经营耗费的补偿尺度

企业从事生产经营发生的资金耗费,只有从取得的收入中得到补偿,才能保证生产经营在原有规模上继续进行。将产品成本与产品收入相比较,可以判断资金耗费能否得到补偿,能在多大程度上得到补偿。如果企业的产品收入小于其相关的成本,表明企业的资金耗费未能全部得到补偿,原有生产经营规模将难以维持,企业必须通过增加收入和降低耗费来弥补资金的不足。相反,如果企业的产品收入大于其相关的成本,则表明企业的资金耗费不仅能全部收回,而且能得到一个资金增量,可用于扩大生产经营规模。

(二) 成本是综合反映企业各项工作质量的重要指标

成本指标直接反映成本水平的高低,并综合反映企业的经营管理水平。企业生产经营的规模、品种、质量和结构、劳动生产率、材料消耗、设备利用程度、资金运用、生产和劳动的组织等,都会在成本中直接或间接地表现出来。因此,成本作为衡量企业各项工作质量的综合指标,始终是企业核算和管理的重要内容。任何企业只有加强成本的监督和控制,才能不断提高经济效益和管理水平。

(三) 成本是制定价格的重要依据

价格是价值的货币表现。从市场方面看,企业的产品能按一定的价格出售,标志着社会对其劳动价值的认可,出售价格的高低反映其价值的实现程度。从企业方面看,成本是价值中物化劳动和活劳动的货币表现,是价值的主体部分,反映已经垫付的各种劳动耗费,必须通过出售产品,按产品价格实现销售获得销售收入取得补偿,否则就无法维持简单再生产。因此,企业在制定价格时考虑的众多因素中,成本是最重要的因素。成本是制定价格的最低经济界限,销售价格不小于成本,是企业生存的起码条件。当然,这并不排斥作为一种营销策略或权宜之计,企业将产品低于成本出售的情况。但从长期来看,只有当销售价格高于成本时,企业才能盈利,这是企业发展的基本前提。

(四) 成本是企业进行经营决策的重要依据

市场经济条件下,企业作为自主经营、自负盈亏的经济实体,面对千变万化的市场和竞争,必须随时就生产什么、生产多少和如何生产等问题作出正确的决策。企业的任何生产经营决策,其最终目标都是提高经济效益,这就必然涉及“所得”与“所耗”的比较,而“所耗”即成本费用。企业在市场上的竞争,表面上是质量和价格的竞争,但实际上是成本费用的竞争。因此,任何企业进行重大经营决策时,都要运用有关成本数

据,分析和比较决策方案的经济效益,以便权衡利弊。值得注意的是,现实成本数据只能作为决策的参考,而不能作为决策的依据,因为在产品质量和数量、管理水平及技术水平等诸多因素的影响下,成本是动态变化的,所以企业在对未来经营进行决策时,应在现实成本的基础上正确预测成本变动趋势。

第二节 成本会计的涵义和对象

一、成本会计的涵义

作为会计的一个重要分支,成本会计是一种专业会计,它具有广义与狭义之分。狭义的成本会计是指进行成本核算的成本会计;广义的成本会计则指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核和检查的成本会计,即成本管理。严格说来,狭义的成本会计是广义的成本会计的基础,而广义的成本会计是狭义的成本会计的延伸与拓展。本教材着重沿用狭义的成本会计概念。

成本会计是现代会计的一个分支,是社会生产发展到一定阶段的产物,并随着商品经济的发展逐步完善。

资本主义初期,企业主为了确定经营盈亏,就试图计算成本。开始,成本只估计一个大概值,后来逐步用统计方法去计算成本,但准确性较差。到了19世纪末至20世纪初,随着产业革命的完成,企业数量增多,规模逐渐扩大,企业之间的竞争加剧,工业界对成本资料的需求更加迫切,生产成本受到足够的重视。为了满足各方面对成本信息的需要,提高成本计算的准确性,企业开始将成本计算工作交由会计人员承担,并逐步使成本记录与会计账簿一体化,形成了一套较为完整的成本计算方法和理论体系,使成本会计趋于成形。

从20世纪初至20世纪中叶,世界经济发展迅速,企业竞争更趋激烈,企业外部生存环境日趋复杂。为了在市场竞争中处于有利地位,企业特别注意对内部管理工作的改进,注重事前的预测、决策、控制和考核环节,将管理的重心由事后移向事前。作为企业内部管理的重要方面,成本管理的表现尤为突出。因为企业要想在竞争中求生存、争取市场,首先就要降低成本;如果想大幅度降低成本,就必须在投产前就对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行周密的考虑,使设计出的产品成本达到最低。为此,就要做好成本预测,制定目标成本。这表明商品经济的发展客观上要求成本会计由事后的核算向事前的预测、决策、控制拓展。

20世纪中叶以后,企业又在成本控制环节上建立了按责任归属考核成本控制业绩的责任成本制度,实施以绩效评价为中心的目标管理。标准成本、预算管理、差异分析等技术方法引入会计工作后,成为了成本会计的有机组成部分,变动成本法和责任成本制度又使成本会计的内容更为充实。加之电子计算机处理数据的广泛运用,现代数学、

数理统计方法的渗透,都有力地推动了成本会计职能的发展,使成本会计形成了一套较为完善的方法和理论体系,标志着成本会计已趋成熟。这时的成本会计,其内容已不再仅仅是对成本的事后核算,而且还扩展到了事前的成本预算和全过程的成本控制,从而使成本会计的职能由成本核算扩大到了成本预算、成本控制和成本分析等方面。

20世纪80年代前后,现代高科技广泛应用于生产和管理之中,电脑化、自动化程度显著提高,给成本会计的求新发展提供了客观条件。同时,企业对降低成本、提高经济效益的主观要求更高。管理者们借助高科技手段,在实施全面质量管理制度的同时,力图将企业的消耗与最终产品直接挂钩,把企业中所有作业区分为能为最终产品增加价值的作业和不能为最终产品增加价值的作业两大类,在同全面质量管理紧密相连的前提下,保证前者,缩减后者。这种被称为适时制的管理思想,对成本的计量工作要求更高,从而诱发了一种新的成本计算方法,即作业成本法。此法虽然运用并不广泛,但有些学者仍将其视为一种发展趋势,称之为成本会计的最新发展阶段。这表明了成本会计的发展仍在继续。由此可见,随着经济的发展,成本会计在企业管理中起到了越来越重要的作用。

二、成本会计的对象

成本会计的对象,就是通过成本会计来核算、策划、控制和分析的内容。在不同的行业,因其生产经营管理的过程、方式及内容不同,成本会计的对象也有所不同。

(一) 工业企业成本会计的对象

工业企业的主要经营活动是材料物资采购、产品生产和产品销售三个环节,其中产品生产是中心环节。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过程中,要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费,概括起来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。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,或者改变了实物形态,其价值也随之一次全部地转移到新产品中去,构成产品生产成本的主要部分;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,其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值则以工资的形式支付给劳动者,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。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(如分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。这些支出就构成了企业在产品制造过程中的全部生产费用,而为生产一定种类、一定数量的产品而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