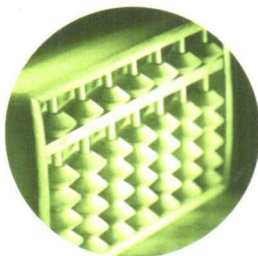
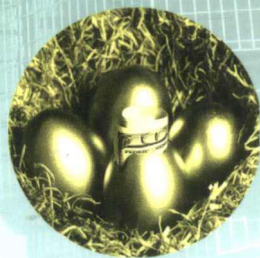


高职高专规划教材

成本会计

国家机械职业教育管理类专业教学指导委员会 组编
◎ 顾振华 主编



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

838

F-234.2
G68

高职高专规划教材

成 本 会 计

国家机械职业教育管理类专业教学指导委员会 组编

主 编 顾振华

副主编 行占海 李选芒

参 编 刘 霖 赵密侠 田勤称

赵文超

主 审 李占国



机 械 工 业 出 版 社

本书结合高职高专教育的特点和教学要求,以《企业会计准则》、《企业财务准则》和《企业会计制度》为依据,以工业企业成本会计工作为主线,以应用为主旨,以必需够用为度,使该书的结构和内容尽可能贴近生产实际,简洁明了,易于为读者接受。全书共分十六章。第一、二章介绍成本会计基本理论和基本知识,第三至第八章介绍成本核算基本技能,第九至第十四章介绍成本计算方法,第十五、十六章介绍成本报表及其分析。为便于教和学,各章均附有学习目的、专业术语、本章提要、思考题及练习题。

本书可作为高职高专会计专业教材,也可作为成人高校会计专业教材以及会计人员培训教材。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/顾振华主编. —北京:机械工业出版社, 2003. 2

高职高专规划教材

ISBN 7-111-11558-9

I. 成... II. 顾... 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(2003)第004591号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

责任编辑:商红云 曹俊玲 版式设计:霍永明 责任校对:李秋荣

封面设计:陈沛 责任印制:路琳

北京机工印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

2003年3月第1版第1次印刷

1000mm×1400mm B5·8.75印张·341千字

0 001—4 000册

定价:22.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线电话(010) 68993821、88379646

封面无防伪标均为盗版

前 言

本书是由国家机械职业教育管理类专业教学指导委员会组织编写的高职高专规划教材之一，适用于高职高专工科类财会专业教学。

在编写过程中，结合高职高专教育的特点和教学要求以《企业会计准则》、《企业财务准则》和《企业会计制度》为依据，以工业企业成本会计工作为主线，以应用为主旨，以必需够用为度，使本书的结构和内容尽可能贴近生产实际，简洁明了，易于为读者接受。因而，本书同样适用于成人高等学校会计专业教学，也可以供作会计人员培训的教材和自学参考。

全书共分十六章。第一、二章介绍成本会计基本理论和基本知识，第三至第八章介绍成本核算基本技能，第九至第十四章介绍成本计算方法，第十五、十六章介绍成本报表及其分析。为便于教和学，各章均附有学习目的、专业术语、本章提要、思考题及练习题。

本书由顾振华主编，行占海、李选芒担任副主编，山西财经大学李占国教授担任主审。参加编写工作的有：第一章顾振华、刘霖；第二、十一、十二章行占海；第三、四、五章李选芒；第六、七、十五、十六章顾振华；第八、九章赵密侠；第十章田勤称；第十三、十四章刘霖。各章专业术语（汉英对照）由赵文超审译，全书最后由顾振华修改总纂后定稿。

本书在编写过程中，得到各编审者所在院校领导的大力支持，在此，谨向他们表示由衷的感谢！

由于编者水平有限，对书中不足和遗漏之处，恳请同行专家和读者批评指正。

编者

2002年11月

目 录

前言

第一章 成本会计总论	1
第一节 成本费用概述	1
第二节 成本会计的概念、内容和任务	8
第三节 成本会计工作的组织	11
思考题	15
第二章 产品成本核算概述	16
第一节 产品成本核算的原则和基本要求	16
第二节 产品成本核算的一般程序	23
第三节 产品成本核算的账户设置和账务处理程序	25
思考题	32
第三章 材料费用的核算	33
第一节 材料费用核算概述	33
第二节 材料费用的归集	35
第三节 材料费用的分配	41
思考题	50
练习题	50
第四章 人工费用的核算	52
第一节 人工费用核算概述	52
第二节 人工费用的归集	55
第三节 人工费用的分配	62
思考题	66
练习题	67
第五章 辅助生产费用的核算	68
第一节 辅助生产费用核算概述	68
第二节 辅助生产费用的归集	70
第三节 辅助生产费用的分配	71
思考题	84
练习题	84
第六章 制造费用的核算	86
第一节 制造费用核算概述	86
第二节 制造费用的归集	88

第三节 制造费用的分配	91
思考题	100
练习题	100
第七章 生产损失的核算	102
第一节 生产损失核算概述	102
第二节 废品损失的核算	103
第三节 停工损失的核算	109
思考题	114
练习题	114
第八章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	115
第一节 在产品数量核算概述	115
第二节 完工产品和在产品成本的分配方法	118
第三节 完工产品成本的结转	129
思考题	131
练习题	132
第九章 产品成本计算方法概述	133
第一节 工业企业生产的主要类型	133
第二节 影响产品成本计算方法的主要因素	135
第三节 产品成本计算方法的选择	137
思考题	142
第十章 产品成本计算的品种法	143
第一节 品种法概述	143
第二节 单品种的品种法	145
第三节 多品种的品种法	149
思考题	157
练习题	157
第十一章 产品成本计算的分批法	159
第一节 分批法概述	159
第二节 一般的分批法	164
第三节 简化的分批法	173
思考题	181
练习题	181
第十二章 产品成本计算的分步法	184
第一节 分步法概述	184
第二节 逐步结转分步法	190
第三节 平行结转分步法	203
思考题	211
练习题	211

第十三章 产品成本计算的分类法	214
第一节 分类法概述	214
第二节 分类法举例	219
思考题	224
练习题	224
第十四章 联产品、副产品和等级品的成本计算	226
第一节 联产品的成本计算	226
第二节 副产品的成本计算	232
第三节 等级品的成本计算	235
思考题	237
练习题	238
第十五章 工业企业主要成本报表	239
第一节 成本报表概述	239
第二节 产品生产成本表的编制	243
第三节 主要产品单位成本表的编制	247
第四节 制造费用表和期间费用表的编制	249
思考题	251
练习题	252
第十六章 成本报表分析	253
第一节 成本报表分析概述	253
第二节 产品生产成本表的分析	258
第三节 主要产品单位成本表的分析	267
思考题	272
练习题	273
参考文献	274

第一章 成本会计总论

学 习 目 的

通过本章的学习,你应当能够:

- (1) 明确成本的含义;
- (2) 了解成本的分类;
- (3) 知道产品成本和期间费用的含义;
- (4) 区分费用要素和成本项目;
- (5) 知道成本与费用的关系;
- (6) 表述成本会计的概念;
- (7) 阐述成本会计的内容;
- (8) 明确成本会计的任务;
- (9) 了解成本会计工作的组织。

第一节 成本费用概述

一、成本的含义

(一)成本的定义

成本是会计理论中的一个非常重要的经济概念,它目前所涵盖的范围已相当广泛,从不同的角度来看,有不同的成本概念。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。

作为一个经济范畴,成本随着产品交换而产生,又随着商品经济发展而不断改变其形式。成本概念的内涵和外延都处于不断变化发展之中。会计人员通常把成本定义为:为了达到某一特定目标所失去或放弃的一项资源。按照传统的会计方法,成本被认为是为了购买商品或劳务而必须付出的货币量。美国会计协会于1951年对成本作了如下定义:“成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲”。这个定义的外延相当广泛,远超出了人们通常理解的产品成本的概念。按这个定义,劳务成本、工程成本、开发成本、资产成本、质量成本、资金成本等都可包括于其中。基于成本管理的不同目的,形成对成本信息的不同需求,使成本有各种各样的组合。同时,对于成本的各种特性,以及影响成本的复杂因

素,人们的认识也日趋深化。于是,变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、可控成本、责任成本、社会成本等新的成本概念源源不断地涌现,组成多元化的成本概念体系,仅用“成本”一词已很难使人确切理解其含义,只有在“成本”一词前加上定语,说明指的是什么成本,才有可能予以比较科学的回答。

我国财政部 2000 年颁布的《企业会计制度》对“成本”的定义为:“成本,是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费”。在本书中,我们所要研究和探讨的成本,是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的产品成本,以及与生产活动不直接关联,但与一定期间相联系的期间费用。

(二)成本的分类

为了适应成本管理的需要,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。在成本管理中常用的分类有:

1. 按与产品生产的因果关系进行分类

成本按与产品生产的因果关系划分为产品成本和期间成本。

(1) 产品成本。指为生产一定种类和数量的产品所消耗的费用。它是企业生产制造过程中所发生的成本,所以也称为制造成本或生产成本。

(2) 期间成本。也称为期间费用,是指不能直接归属于某个特定产品成本的费用。它包括直接从企业的当期产品销售收入中扣除的营业费用、管理费用和财务费用。

2. 按归属成本计算对象的难易程度进行分类

成本按费用归属成本计算对象的难易程度划分为直接成本与间接成本。

(1) 直接成本。也称可追溯成本,指与某一特定产品具有直接联系的成本,它是为某一特定产品所消耗,因而可以直接计入该产品成本。例如大部分的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,它是为几种产品所消耗,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。例如小部分的直接材料和直接人工成本以及制造费用,通常是分配计入各有关产品的成本。

3. 按与产量(或业务量)变动的依存关系进行分类

按成本总额与业务量(产量或销量)变化的依存关系,可分为变动成本和固定成本。

(1) 变动成本。指其成本总额随着业务量(可用产量,也可用直接人工小时或机器小时表示)的变化而成正比例变化的成本。

(2) 固定成本。指在一定期间和一定业务量范围内,其总额不随业务量变动而变动的成本。

4. 按成本计算的时间进行分类

按成本计算的时间(事前或事后)划分为预计成本和实际成本。

(1) 预计成本。指在成本计算对象的费用发生之前根据有关资料预先计算的
成本。如计划成本、定额成本、标准成本等。

(2) 实际成本。指根据成本计算对象实际发生的费用计算的
成本。

5. 按可控性原则进行分类

按成本是否可控分为可控成本和不可控成本。

(1) 可控成本。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。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。

(三)产品成本的含义

产品成本是指为生产一定种类和数量的产品所消耗的费用。它是企业生产制
造过程中所发生的成本,所以也称为制造成本或生产成本。产品生产是物质生产企
业的基本经济活动。产品的生产过程,同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程。它
包括生产资料中的劳动手段和劳动对象的消耗以及劳动力方面的消耗。

企业在一定时期为生产产品而发生的各种耗费,称为生产费用。由于企业的生
产经营活动是持续进行的,在定期进行产品成本计算时,一定时期发生的生产费用
由于受期初、期末在产品以及待摊、预提费用的影响,并不完全归属于同一时期完
工的产品;一定时期完工的产品,其成本往往包括上期转入的在产品成本和以前支
出的而递延到本期负担的待摊费用,以及将来支出但本期产品应负担的预提费用。
由此可看出,生产费用与产品成本是两个不同的概念,两者的区别在于:

(1) 生产费用包括构成本期产品成本的生产费用和不构成本期产品成本的生
产费用;而产品成本只是生产费用中构成产品成本的部分。

(2) 生产费用着重于按会计期间归集所发生的费用,而产品成本则着重于按
产品品种归集的费用,一种完工产品的成本可能包括几个会计期间的生产费用。

但是,生产费用与产品成本又是密切联系的,一定时期的生产费用是构成产品
成本的基础,产品成本是对象化的生产费用。

在实际工作中,企业为加强成本管理,正确评价经济效益,保证企业生产和再
生产的顺利进行,必须明确成本开支范围。我国目前成本开支范围包括:

(1) 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价及其运
输、装卸、整理等费用。

(2) 为制造产品而耗用的动力费。

(3) 企业生产单位支付给职工的工资、奖金、津贴、补贴和提取的福利费。

(4) 生产用固定资产折旧费、租赁费(不包括融资租赁费)、修理费和低值易
耗品的摊销费用。

(5) 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,以及季节性、修理期间的停工

损失。

(6) 企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、取暖费、水电费、差旅费,以及运输费、保险费、设计制图费、试验检验费和劳动保护费等。

为了严肃财经纪律、加强成本管理,财会制度还明确规定,下列各项开支不得列入产品成本:

(1) 购置或建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。这些支出属于资本性支出,在财务上不能一次列入成本,只能按期逐月摊入。

(2) 对外投资的支出以及分配给投资者的利润支出。

(3) 被没收的财物,支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金,以及企业赞助、捐赠等支出。

(4) 在公积金、公益金中开支的支出。

综上所述,国家规定的成本开支范围是以成本的经济内涵为基础,同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的。因此,成本的现实内容同其经济内涵又稍有背离。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,改善成本管理以及保证必要的补偿需要,就将这些费用也计入产品成本之内。这样,可以提高成本指标的综合反映能力,使成本指标全面地反映工作质量的好坏,以充分发挥成本经济杠杆的积极作用。

(四)期间费用的含义

期间费用也称期间成本,是指不能直接归属于某个特定产品成本的费用。它包括直接从企业的当期产品销售收入中扣除的营业费用、管理费用和财务费用三项。

1. 营业费用

指企业在销售商品过程中发生的费用,包括企业销售商品过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费等,以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。

2. 管理费用

指企业为组织和管理生产经营所发生的费用,包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的,或者应当由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工工资、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发费、排污费、存货盘亏或盘盈(不包括应计入营业外支出的存货损失)、计提的坏账准备和跌价准备等。

3. 财务费用

指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用,包括应当作为期间费用的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。

期间费用是与产品生产活动没有直接联系的成本。它不计入产品成本,而是直接归入当期损益。也就是说,期间费用发生时即同当期销售收入相配比,全额列在损益表上作为该期销售收入的一个扣减项目。由于当期的期间费用是全额从当期损益中扣除的,因而其发生额不会影响下一个会计期间。

期间费用与产品成本的不同表现在以下几方面:

(1) 与生产产品的关系不同。期间费用的发生是为生产产品提供正常的条件,加强对生产经营和销售的管理,而与产品的生产本身并不直接相关。产品成本是指能够明确与生产产品有关的直接生产费用和间接生产费用,它们是直接计入或分配计入产品成本中。

(2) 与会计期间的关系不同。期间费用只与费用发生的当期有关,不影响或不分摊到以后会计期间。产品成本中当期完工部分当期转为产成品,未完工部分则结转到下一期继续加工,与前后会计期间都有联系。

(3) 与会计报表的关系不同。期间费用直接列入当期利润表,抵扣当期损益。产品成本完工部分转为产成品,已销售产成品的销售成本再转为主营业务成本,主营业务成本也直接列入当期利润表,但是未销售的产成品和未完工的在产品都列入资产负债表。由于期间费用不能提供明确的未来收益,因此按照谨慎性原则,对期间费用在其发生时采用立即确认的原则。

二、费用的含义

(一) 费用的定义

《企业会计制度》中将“费用”定义为:“费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出”。费用和成本是两个并行使用的概念,两者之间既有联系也有区别。成本是按一定对象所归集的费用,是对象化了的费用。也就是说,生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用,是按照产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集而形成的。两者之间也有所区别。费用是资产的耗费,它与一定的会计期间相联系,而与生产哪一种产品无关;成本与一定种类和数量的产品或商品相联系,而不论发生在哪一个会计期间。

(二) 费用的特征

费用具有以下两个基本特征:

(1) 费用最终将会减少企业的资源。这种减少具体表现为企业资金支出,它与资金流入企业所形成的收入相反。

(2) 费用最终会减少企业的所有者权益。通常企业的资金流入(收入)会增加企业的所有者权益;相反,资金流出会减少企业的所有者权益,即形成企业的费用。

但是,企业在生产经营过程中,有的支出是不应归入费用的。例如,企业以银行存款偿付一项债务,只是一项资产和一项负债的等额减少,对所有者权益没有减少,因此,不构成费用;又如,企业向投资者分配股利或利润,这一资金流出虽然减少了企业的所有者权益,但其属性是对最终利润的分配,不是经营活动的结果,也不应作为费用。

(三)费用的分类

为了便于合理地确认和计量费用,正确计算产品成本,应恰当地对费用进行分类。对费用进行分类有不同的分类标准。主要的分类有:

1. 按照费用的经济内容(或性质)分类

费用按经济内容(或性质)进行分类,可分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类。这在会计上称为生产费用要素,一般由以下九个费用要素组成:

(1) 外购材料。指企业为进行生产而耗用的从外部购入的原材料及主要材料、辅助材料、外购半成品、包装材料、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料。指企业为进行生产而耗用的从外部购入的各种燃料,包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。

(3) 外购动力。指企业为进行生产而耗用的从外部购入的各种动力,包括热力、电力和蒸气等。

(4) 工资。指企业所有应计入生产费用的职工工资。

(5) 提取的职工福利费。指企业按照工资总额的一定比例计提并计入费用的职工福利费。

(6) 折旧费。指企业所拥有或控制的固定资产按照使用情况计提的折旧费。

(7) 利息支出。指企业计入期间费用等的负债利息净支出(即利息支出减利息收入后的余额)。

(8) 税金。指计入企业成本费用的各种税金,如印花税、房产税、车船使用税和土地使用税等。

(9) 其他费用。指不属于以上各费用要素的费用。

费用按其经济内容进行分类,可以反映企业在一定时期内发生了哪些生产费用,金额各是多少,以便于分析企业各个时期各种费用占整个费用的比重,进而分析企业各个时期各种要素费用支出的水平,有利于考核费用计划的执行情况。

2. 按照费用的经济用途分类

费用按其经济用途进行分类,首先要将企业发生的费用划分为应计入产品成本、劳务成本的费用和不应计入产品成本、劳务成本的费用两大类。对于应计入产品成本、劳务成本的生产费用还可根据管理的需要进一步划分为若干项目,这在会计上称为产品成本项目。一般可划分为:直接费用和间接费用。其中直接费用包括

直接材料、直接人工和其他直接费用；间接费用指制造费用。

(1) 直接材料。指企业在生产产品和提供劳务过程中所消耗的，直接用于产品生产的材料，如构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品配件）、有助于产品形成的辅助材料以及其他直接材料。

(2) 直接人工。指企业在生产产品和提供劳务过程中，直接从事生产的工人工资以及按生产工人工资总额和规定的比例提取的职工福利费。

(3) 其他直接费用。指企业发生的除直接材料费用和直接人工费用以外的，与生产商品或提供劳务有直接关系的费用。

(4) 制造费用。指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。但不包括企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用。

费用按其经济用途进行分类，能够明确地反映出直接用于产品生产上的材料费用是多少、工人工资是多少，生产单位耗用于组织和管理生产的各项支出是多少，从而有助于企业了解费用计划、定额、预算等的执行情况，控制费用支出，加强成本管理。

三、成本的作用

成本为企业的生产经营管理提供了重要的数据和资料，在各个方面发挥着重要的作用。

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. 成本是制定产品价格的必需信息

企业在制定产品价格时，固然要考虑生产需求、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出来，因而成本是衡量企业综合经营管理水平的重要标志。

第二节 成本会计的概念、内容和任务

一、成本会计的概念

(一)成本会计的定义

成本会计是现代会计的一个重要分支,是一种专业会计。它具备会计的基本特征:以货币为主要的计量单位;对其对象的核算和监督具有连续性、系统性、全面性和综合性。成本会计是运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种管理活动。从管理职能或成本会计的内容角度来看,狭义的成本会计只是指进行成本核算的会计;广义的成本会计则是指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等的会计。

(二)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。在不同阶段成本会计的发展是不同的,人们对其定义也有所不同。

通常认为成本会计起源于英国,在 19 世纪产业革命后,企业数量日益增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,也使生产成本受到了重视。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,最初只是对成本进行估计,以后又采用统计方法计算成本。为了提高成本计算的精确性,适应企业外部审计人员的要求,将成本计算同普通科技结合起来,形成了成本会计。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地汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以,也称为记录性成本会计。

20 世纪初,资本主义企业推行泰勒的科学管理制度,它得到了资本家的普遍重视,先在美国广泛推行,以后又传播到世界各地工业发达的国家。泰勒的科学管理方法,也给成本会计提供了启示。于是,美国会计家提出的标准成本制度脱离试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。

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。这一时期的成本会计的定义,可引用英国会计专家杰·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”。

第二次世界大战后,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;企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争十分剧烈。为了适应社会经济出现的新情况,考虑到现代化大生产的客观要求,管理也要加速现代化,要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合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了一个新的阶段,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,形成了新型的重在管理的经营型成本会计。在这一时期,成本会计取得了如下进展:开展成本的预测和决策;实行目标成本计算;实施责任成本计算;实行变动成本计算法;推行质量成本计算。在新的制造环境下,成本会计又有了新的发展:完善了质量成本会计;实行以作业为基础的成本计算制度(简称美国广播公司制度);推行倒推成本法(Backflush 成本计算);成本会计在计算机中充分运用。由此可见,现代成本会计的主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。

综上所述,成本会计的方式,随着发展阶段的不同而有所区别。从成本会计的方式看,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,为成本会计开创了新的天地。

(三)成本会计同财务会计、管理会计的关系

从上述的成本会计的形成和发展可以看出,成本会计的最初阶段,其职能主要是进行成本计算。成本计算在相当长时期内都作为财务会计的一个组成部分。

随着成本会计与企业内部管理的结合日益紧密,成本会计在预测、控制、分析、考核、决策等方面的技术方法逐步成熟,采用了更加复杂的数学模式,并扩大到价格、资金、利润等方面,逐渐形成与财务会计平行的一门学科——管理会计。成本的预测、控制、考核与决策又成为管理会计的重要内容。随着经营管理的发展,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。

二、成本会计的内容

成本会计的主要内容包括成本预测、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等几大部分。

1. 成本预测

成本预测是根据有关的各种数据、可能发生的发展变化和将要采取的各种措施,采用一定的专门方法,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的测算。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、费用的自觉性,充分挖掘降低成本费用的潜力。成本预测既要在计划期开始以前或成本决策之前进行,还要在成本计算执行过程中经常地进行。在成本决策之前进行成本预测,可以为成本决策提供数据,有助于正确确定目标成本、正确编制成本计划;在成本计划执行过程中经常地进行成本预测,可以经常地掌握成本、费用变化的趋势,有效地进行成本控制,以保证成本计划的执行。

2. 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,按照既定或要求的目标,运用一定的专门方法,对有关方案进行正确的计算和判断后,从中选出最优方案。作好成本决策对于企业正确地制定成本计划,促进企业提高经济效益具有十分重要的意义。为了进行成本决策,应该在成本预测的基础上,拟定各种提高生产、改进技术、改善经营管理和降低成本、费用的方案,并且采用一定的专门方法对各该方案进行可行性研究和技术经济分析,据以作出最优化的成本决策,确定目标成本。进行成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

3. 成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标,具体规定计划期内产品生产耗费和各种产品的成本水平,并且提出达到规定成本水平所应采取的措施和方案。成本计划是降低成本、费用的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

4. 成本控制

成本控制是指在生产经营过程中,预先制定成本标准作为各项费用消耗的限额;对实际发生的费用严格控制在限额标准范围内,并要随时揭示和及时反馈实际费用与标准费用之间的差异;系统分析成本差异原因,进而采取措施,消除生产中的损失和浪费。通过成本控制,有利于实现预期的成本目标,不断降低成本。

5. 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中所发生的生产费用进行审核,并按照一定的对象和标准进行归集和分配,采用适当的方法,计算出各该对象的总成本和单位成本。通过成本核算,不仅可以考核成本计划的执行情况,揭露生产经营中存在的问题,还可以为制定价格提供依据。

6. 成本分析

成本分析主要是利用成本核算及其他有关资料,全面分析成本水平与构成的变动情况,系统地研究成本变动的因素和原因,挖掘降低成本的潜力。成本分析提