

职业技术学校教材·试用本

成本会计实务

CHENGBEN KUAJI SHIWU

主编 徐德镛

副主编 王富忠 陈薇

立信会计出版社

职业技术学校教材·试用本

成本会计实务

CHENGBEN KUAIJI SHIWU

主编 徐德镛

副主编 王富忠 陈 薇

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务/徐德镛主编. —上海:立信会计出版社,2003. 2

职业技术学校教材

ISBN 7-5429-1075-2

I. 成… II. 徐… III. 成本会计-专业学校-教材
IV. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 008724 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	<i>lxaph@sh163c. sta. net. cn</i>

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	787×1092 毫米 1/16
印 张	16
插 页	2
字 数	390 千字
版 次	2003 年 2 月第 1 版
印 次	2003 年 2 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-1075-2/F·0983
定 价	27.60 元

如有印订差错 请与本社联系

编者的话

“成本会计学像花茎甘蓝一样,无论您是否喜欢它,它一定有益于您。”这是一位著名经济学家对成本会计言简意赅的评语。成本会计可以在许多专业领域使用,它是现代咨询业中成长最快的领域之一。同时,成本管理在企业中运用的机会越来越多,因为越来越多的企业要经营成功,必须依靠完善的成本管理。成本会计能帮助你寻找降低成本的途径,增强企业在市场竞争中的成本优势,为企业创造价值,增加财富。本书对于掌握成本会计核算,提高成本分析能力,增强成本管理艺术具有一定的作用。

本书具有以下显著特点:

一、通俗易懂。本书阐述的内容力求深入浅出,对教材的重点、难点能运用实例讲深讲透,并配有图表,帮助理解。

二、贴近制度。本教材按照财政部2001年颁布实施的《企业会计制度》和《企业会计准则——建造合同》等具体会计准则的要求编写,使教材内容更具现实性、针对性。

三、紧扣实务。全书在阐述成本会计基础知识的同时,不仅具有大量紧扣成本会计实务的举例,而且专设“成本计算案例”,该案例取材于一个工业企业的真实成本核算流程,以便帮助读者系统掌握成本核算的全过程,达到融会贯通,增强实务感的目的。

四、学练并重。本书的每一章都配有大量的名词解释题、思考题、判断题、选择题、核算题,书后附有参考答案,便于读者自我测试。完成这些题后,读者对所学内容会理解和掌握得更透,达到“举一反三”的功效。

五、具有时代气息。本书除阐述传统的成本会计基本知识与实务外,还介绍了自20世纪80年代末期以来,在欧美各国(尤其在美国)成本会计领域出现的新方法——作业成本法,体现了教材的新颖性和前瞻性。

本书由徐德镛任主编,王富忠、陈薇任副主编;由徐德镛、王富忠负责全书提纲的拟订和对全书初稿的修改。全书共十章,其中第一、第十章由徐德镛执笔,第二章由屠芳、吴跃春执笔,第三、第四章由钱鹃鹃执笔,第五、第七章由吴跃春执笔,第六、第九章由王富忠执笔,第八章及成本计算案例由陈薇执笔。全书由徐德镛总纂。

在本书的编写过程中,得到赵一平、王淑文老师的支持与帮助,在此深表感谢。

由于编写时间仓促,作者水平有限,书中难免有不当之处,望广大读者及同仁提出宝贵意见。

编者

16294/02

前 言

我国的社会主义现代化建设不但需要高级科学技术专家,而且迫切需要中初级技术人才、管理人员和技术工人。而这类人才的培养主要是通过职业技术教育来实现的。所以,党和国家非常重视职业技术教育的改革和发展,努力培养出各行各业所需的职业人才,是社会、经济发展对职业技术教育提出的迫切要求。我国的职业技术教育长期实行的是“学科本位”的教学模式,这种模式重理论轻实践,重知识轻技能,培养出的学生不适应社会、经济发展的要求。因此,职业技术教育要深化改革,办出特色,为社会培养出既有理论又有技能,德、智、体全面发展的一代新人。

职业技术教育要办出自己的特色,关键在于课程改革与教材建设。为此,1996年上海市教育委员会启动了职业技术教育课程改革与教材建设工程,简称“10181”工程,即用五年左右的时间,完成10门普通文化课程的改革及示范教材的编写工作;完成18个典型专业(工种)的课程改革以及同步编写出部分典型示范性教材;经过十年左右的改革实践,基本形成一个具有职教特色的课程结构和教材体系。

我们这次课程改革与教材建设是以社会和经济发展的需要为出发点,以职业(岗位)需求为直接依据,以现行中等职业技术教育课程、教材的弊端为突破口,积极学习并借鉴国外职业技术教育课程、教材改革的有益经验,以实现办出职教特色的根本目的。在充分研究和广泛征求意见的基础上,确立了“能力为本位”的改革指导思想,目的是为了克服职教长期存在的重理论轻实践、重知识轻技能的倾向,真正培养出经济和社会发展所需要的中等职业技术人才。

在各方面的共同努力下,新的教材终于与广大师生见面了。这些新的教材并不是职业技术教育课程改革与教材建设的全部,它只是典型的示范性教材,因为职业技术教育的专业门类繁多,不可能在较短的时间内,依靠少数编写人员解决职教中全部的课程、教材问题。职业技术教育的课程改革和教材建设是一项系统的长期的工作,只有充分发挥广大教师的改革积极性,在教学过程中不断用“能力本位”的教育思想,主动进行课程与教材的改革,我们的课程、教材改革才能全面、持续而深入,才可能真正全面提高教学质量和效益,以不断适应社会、经济发展的需要。因此,“10181”工程对于我市的职教课程改革来讲只起着—个领导、指导和引导的作用。

新的教材代表新的思想、新的教法和学法。希望通过这些教材给大家一些启迪,同时也希望大家对新教材提出宝贵的意见。

在课程改革与教材建设过程中,得到了多方面的大力支持,特别是广大编审人员为此付出了辛勤的劳动,在此,向他们表示衷心的感谢!

上海市教育委员会副主任
上海市职业技术教育课程 薛喜民
改革与教材建设委员会主任

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本概述.....	1
第二节 成本会计的产生与发展趋势.....	6
第三节 成本会计的职能和任务.....	8
第四节 成本会计的组织与基础工作.....	10
复习题.....	12
第二章 产品制造成本的核算流程	14
第一节 构成产品制造成本的费用要素.....	14
第二节 材料成本核算.....	16
第三节 人工成本核算.....	24
第四节 动力费用、折旧费用与低值易耗品摊销费用核算.....	33
第五节 辅助生产费用的核算.....	40
第六节 制造费用的核算.....	47
第七节 废品损失和停工损失的核算.....	51
复习题.....	57
第三章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	73
第一节 完工产品与在产品概述.....	73
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配核算.....	76
第三节 完工产品成本结转的核算.....	84
复习题.....	85
第四章 产品成本计算的品种法	93
第一节 产品成本计算品种法概述.....	93
第二节 产品成本计算品种法举例.....	94
复习题.....	102
第五章 产品成本计算的分批法	113
第一节 产品成本计算分批法概述.....	113
第二节 产品成本计算分批法举例.....	115
第三节 简化的分批法.....	119

复习题	123
第六章 产品成本计算的分步法	129
第一节 分步成本计算法概述	129
第二节 逐步结转分步法	131
第三节 平行结转分步法	139
复习题	143
第七章 产品成本计算的其他方法	148
第一节 产品成本计算的分类法	148
第二节 联产品、副产品的成本计算	151
第三节 产品成本计算的定额法	156
复习题	163
第八章 作业成本法	169
第一节 作业成本法概述	169
第二节 作业成本法的特点及计算程序	172
第三节 作业成本计算法与传统成本计算法的比较	175
复习题	181
第九章 其他行业的成本核算	184
第一节 商品流通企业成本核算	184
第二节 施工企业的成本核算	190
复习题	201
第十章 成本报表和成本分析	206
第一节 成本报表概述	206
第二节 商品产品成本表的编制和分析	208
第三节 主要商品产品单位成本表的编制和分析	216
第四节 其他成本报表简介	220
复习题	226
成本计算案例	229
参考答案	243

第一章 总 论

学习目标

学习本章后,你应当:

- 了解成本会计的产生和发展
- 理解成本的涵义及成本性态
- 解释成本与费用的关系
- 说明成本的作用
- 熟悉成本的分类、成本会计的职能和成本会计的基础工作
- 掌握变动成本与固定成本的特征

第一节 成本概述

一、成本的涵义

什么是成本?成本是为了取得资源而付出的代价。在日常生活中,我们购买各种各样的商品:衣服、食物、书籍、台灯、家具、自行车、手机和汽车等等,每件商品的价格计量了我们为获得这些商品而必须付出的代价。无论是现在立即支付,还是延期支付,成本就是我们应偿付的价格,是我们为取得商品而付出的代价。

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的主要组成部分。马克思在《资本论》中曾经指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=C+V+M$ 。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。”这部分 $C+V$ 的已耗费且应得到补偿的价值,构成了生产商品的成本。马克思在这里着重强调了耗费与补偿这两个成本的基本特征。

从耗费的角度来看,在商品经济条件下,人们为了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,就称之为成本。企业要生产产品,就必须消耗生产资料和劳动力。用货币表现的生产中消耗的生产资料的价值 C ,如材料费用、折旧费用等,和相当于所支付劳动报酬的劳动力价值 V ,构成了所生产的商品成本。

同样,从补偿的角度来看,成本又是补偿商品生产中资源消耗的价值尺度。首先,企业经营中资源被消耗多少,就只能且应该通过成本补偿多少,不能超过资源消耗的价值超额“补偿”。例如,已提足折旧仍然继续超龄使用的固定资产,会计上规定不能再计提折旧。其次,说明了成本对维持企业简单再生产的作用,如果产品的价值不能补偿生产产品的成本耗费,其简单再生产就无法维持。最后,也说明了列入成本的耗费是有偿的,一旦所发生的耗费不能列入成本,不能得到补偿,则此项耗费只能作为损失。

商品成本属于成本,但成本不仅仅指商品产品成本。随着社会经济的发展、企业管理要求的提高,成本概念的内涵和外延都在不断地发展变化。成本的范围已逐渐扩大,从成本过程结构上看,它已经不局限于生产过程中的产品制造成本,而且已渗透了整个产品的设计、开发、制造、销售和售后服务的全过程,包括了生产产品的事前成本、事中成本和事后成本。随着会计管理职能的逐渐扩大,又产生了变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、相关成本、无关成本、机会成本、可控成本、责任成本、边际成本、质量成本、人力资源成本、战略成本、环境成本等,许多新的成本概念不断涌现,逐渐形成多元化的、不断扩展的成本概念体系。

二、成本与费用的关系

成本与费用是两个并行使用的概念,在实务中常被人当作同义词。成本与费用既有紧密联系又有一定区别,区分成本与费用是非常重要的。从本质上说,成本与费用都是对企业资源耗费的一种衡量,只是两者是从不同的角度出发。成本是为了取得某种资源而付出的代价,它按产品、按劳务、按项目归属,是按特定对象所归集的费用,是对象化了的费用。譬如说,企业的产品成本是相对于一定的产品而言所发生的生产费用,是按照产品品种等成本计算对象对生产费用进行归集而形成的,它与一定种类和数量的产品相联系,而不论其发生在哪一个会计期间。费用是对某会计期间企业所拥有或控制的资产的耗费,它按会计期间归属,它与一定的会计期间相联系,而与生产哪一种产品(或劳务、或项目)无直接关系。例如,企业某会计年度发生的费用,可能是期间费用,仅与本会计期间相关,与产品无关;也可能是生产费用,与本期所有的产品生产相关,而不属于某特定产品。

但是,成本与费用又是有紧密联系的。成本在一定条件下会转化为费用,如果成本被记为一项资产,如厂房设备成本、专利权成本、存货成本等,当该项资产耗用或销售时,它就转化为一项费用,如技术转让费等。对企业的产品成本和生产费用而言,生产费用的发生过程,同时又是产品成本的形成过程;生产费用是形成产品成本的基础,而产品成本是生产费用的归宿。因此,生产费用的核算正确与否,将直接影响产品成本核算的正确性。当然,某时期的生产费用总额不一定等于该时期的产品成本总额。

三、成本的分类

成本的两种主要类型是支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。例如,企业购买存货、设备等各项资产所发生的现金流出就是支出成本;再如,学生接受教育的支出成本就是有关学费、书籍费、住宿费、杂费等的现金流出。机会成本是指一项资产存在两个以上互斥用途时,选择了某个用途而放弃了其他用途,被放弃的其他用途可能实现的收益,就是选择某个用途应承担的机会成本。例如,有一笔闲置的现金可以存入银行作定期存款,也可用以购买国债,那么购买国债的机会成本就是放弃存入银行能得到的定期存款利息收益。当然,在任何时刻,没有人能知道可利用的所有可能机会,因此,无疑会忽视一些机会成本,这就要求管理者在作决策时必须十分重视机会成本。但是会计系统(包括成本会计)的特征是:

仅记录支出成本而不记录机会成本。因此本教材所涉及的“成本”，除特别指明机会成本外，均为支出成本。

成本是重要的会计信息，由于企业经营管理决策对成本信息有各种不同的需要，有各种不同的使用目的，因此，成本可按各种不同的标志进行科学的分类。常见的成本分类主要有：

（一）按成本与收益配比的时间进行分类

以成本与收益配比的时间为标志，可分为生产成本（含劳务成本、建造合同成本等，下同）与期间成本。

1. 生产成本

生产成本，是指与产品生产、提供劳务直接相关的成本，包括直接材料费、直接人工费、其他直接费和间接制造费用。生产成本属于计入存货的成本，它与特定的产品、劳务、建造合同有关，而与当期收益并无直接关系，只有在产品实现销售，劳务、建造合同符合收入确认条件时，其成本才能转化为期间成本与相应的收入相配比，从当期实现的收入中抵扣并得到补偿如主营业务成本；未实现销售或不符合收入确认条件的，其生产成本表现为期末存货资产价值。

2. 期间成本

期间成本，是指在某会计期间为获得当期收益而发生的成本。期间成本应直接计入当期损益，应从该会计期间的收入中抵扣并得到补偿。如营业费用、管理费用、财务费用等。

（二）按成本计入成本计算对象的方式进行分类

在计算某种产品成本、某项劳务成本或某项建造合同成本时，该产品、该项劳务、该项建造合同就被称为成本计算对象。成本按计入特定成本计算对象的方式不同可分为：直接成本与间接成本。

1. 直接成本

直接成本，是指为完成某种产品、某项劳务或建造合同所发生的，可以直接追溯计入所属特定成本计算对象的成本。如直接材料费用、直接人工费用等，可根据有关原始凭证或记录予以认定，直接计入有关成本计算对象。

2. 间接成本

间接成本，是指凡不能直接追溯计入某种产品或劳务或建造合同等特定成本计算对象的成本，往往是为两个或两个以上成本计算对象所发生的共同成本。如车间制造费用等，应按一定的分配标准，间接计入有关成本计算对象。

（三）按成本性态进行分类

成本性态，又称成本习性，是指成本总额与业务总量（产量、销售量或机器工作小时等）之间的相互依存关系。因为这种依存关系即成本对业务水平变化的反映方式，是成本的固有属性，故称其为“性态”或“习性”。

成本按其性态进行分类，可以分为变动成本、固定成本和混合成本三类。

1. 变动成本

变动成本，是指在一定的业务量范围内，其成本总额随业务量的变动而成正比例增减变动的成本。从理论上讲，如果业务量不存在，变动成本应为零。因为它是以业务量为依据的，所以也叫做业务成本。如直接材料费用、直接人工费用、包装材料费用等。变动成本与业务量的

关系如图 1-1 所示。

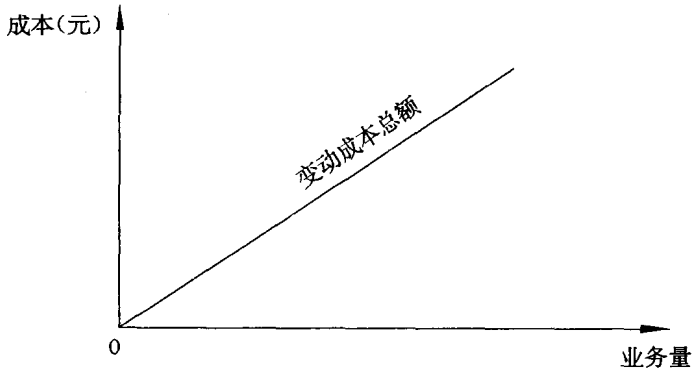


图 1-1 变动成本与业务量关系示意图

例如,某面包公司专门生产各式面包,公司每生产某种面包一只需耗用直接材料——面粉 0.5 元。那么公司生产 10 000 只面包需耗用面粉 5 000 元,生产 20 000 只面包需耗用面粉 10 000 元。即面粉成本随产量增加而正比例增加。

但是,变动成本的变动性是相对其成本总额而言的,其单位变动成本在相关范围内,却是相对固定不变的。就上述例子来看,当面粉成本随产量的增加而变动时,其单位产品变动成本,即每一只面包的面粉成本 0.5 元,却是一直固定不变的。因此,在相关的范围内,成本总额的正比例变动性和单位成本的不变性是变动成本的显著特征。根据这个特征,欲降低变动成本必须着眼于降低单位产品的耗用额。

2. 固定成本

固定成本,是指在一定的业务量范围内,其成本总额不会随着业务量总数的增减变动而发生明显改变,是相对固定不变的成本。如办公费、研究开发费、劳动保护费、折旧费、保险费、租赁费等。这些费用并不因企业业务量的大小而变动,在相关范围内,保持在一个相对固定的总额水平。这种固定成本同业务量的关系如图 1-2 所示。

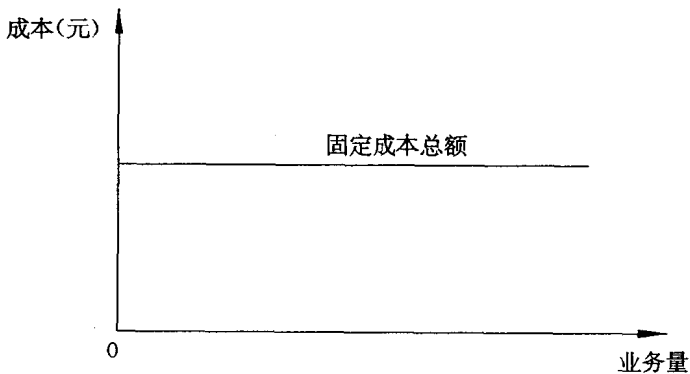


图 1-2 固定成本与业务量关系示意图

例如,上例中的面包公司生产面包的设备是经营租入的,每年租金 20 000 元是固定成本。那么在该设备的生产能力范围内,公司从生产 10 000 只面包增加到生产 20 000 只面包,其固定成本总额即租赁费 20 000 元是固定不变的。

当然固定成本的固定性是有相关范围的,如果超过这个“相关范围”,固定成本就会变动。

如上例,若面包公司的生产规模欲扩大若干倍,原有的生产设备不足,再要增添固定资产,那么相应的租赁费或折旧费即固定成本总额也要增加了。

但是,固定成本的固定性是指其成本总额相对业务量的多少而言的,其单位固定成本则是随着业务量总数的增减变动而成反比例变动的。例如,上例中当面包产量从10 000只增加到20 000只时,其租金总额20 000元是固定不变的,但其单位产品——每只面包应分摊的单位固定成本却从2元(20 000元/10 000元),下降至1元(20 000元/20 000只)。因此,在相关的业务量范围内,成本总额的固定性与单位成本的反向变动性,是固定成本的显著特征。根据这个特征,增加产量是降低单位固定成本,从而降低产品成本的有效途径之一。这也是产生规模经济效益的原因之一。

企业在一定时期内发生的固定成本,按其支出数额能否受管理者短期决策的影响而改变,可以分为酌量性固定成本和约束性固定成本两类。

酌量性固定成本,也叫选择性固定成本,是指通过管理者的短期决策可以改变数额的固定成本,也是管理者能及时控制其数额的固定成本。例如企业的研究开发费、广告费、职工培训费、办公费等,企业的管理者可以根据企业的经营方针、发展策略和现有财务能力做出选择和决定其发生及数额。

约束性固定成本是指那些通过管理者的短期决策不能随意改变其数额的固定成本。它与整个企业生产经营能力的形成及其正常维护直接相联系,是一种生产经营能力成本。如固定资产的折旧费、财产保险费、财产税、机器设备的租金等。这些是企业经营业务必须负担的最低成本,不取决于管理者的决策,有时即使经营业务中断,也必须支付。这种成本在短期内难以作重大改变,具有很大的约束性,只有从合理利用企业的生产能力,提高产品产量入手,才能降低该部分成本。

3. 混合成本

混合成本,是指在一定的业务量范围内,其成本总额虽受业务量变动的影响,但随业务量增减变动而呈非正比例变动的成本。这是因为混合成本同时包含了固定成本和变动成本的成分,故称混合成本。对于混合成本,为了便于管理上的应用,应采用适当的方法进行分解,分解为固定成本和变动成本两部分。所以,按成本性态进行分类,从根本上说,最终应分解为变动成本和固定成本两大类。

将企业的全部成本划分为变动成本和固定成本两大类,有助于企业进行成本预测、成本分析和成本控制;有助于企业开展本量利分析;有助于企业实行优化管理、充分挖掘内部潜力、寻求降低产品成本的最佳途径,争取实现最佳经济效益。

此外,根据企业管理上的需要,成本还可以按各种不同标志进行分类。如,成本可按其对决策的影响分为相关成本与无关成本,成本按其可控性分为可控成本与不可控成本,成本按其资料是否具有可比性分为可比产品成本与不可比产品成本,以及按成本在管理中的不同作用可分为目标成本、标准成本、责任成本、定额成本等等。

四、成本的作用

成本是商品价值的重要组成部分,它是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值所组成的,是在生产经营中被消耗且应得到补偿的“C+V”。从理论上讲,这个C+V表现为社会平均成本,是成本水平的客观标准,是由社会必要劳动量决定的。但每个企业的产品成本则是个别劳动耗费,它可能低于社会平均成本,也可能高于社会平均成本。如果某企业生

产的产品成本低于行业或社会平均成本,那么通过市场销售实现收入,不仅能使其在生产中发生的耗费得到补偿,不仅能维持企业的简单再生产,甚至能取得较高的盈利,使企业增值并快速地发展壮大;反之,企业生产的产品成本高于行业或社会平均成本,企业只能取得较少的盈利或发生亏损,那么企业在生产中发生的耗费不仅得不到补偿,甚至可能维持不了简单再生产,陷入无法持续经营的困境。所以,成本是制定产品价格的最低经济界限,是补偿产品生产耗费的标准,是衡量企业经营管理水平,考核经济效益的一个主要指标。同时,成本也是评价企业工作质量高低的一个综合性指标,是进行宏观经济决策和微观经济决策的主要依据。正确进行成本核算,增强成本意识,加强成本管理,努力降低成本,提高经济效益,是市场经济中企业生存、发展、获利的根本保证,是企业实现自身价值,并不断增值的必要条件,也是企业一项长期的重要工作。

第二节 成本会计的产生与发展趋势

成本会计是为了适应商品经济的需要和企业追求增值的需要而产生,并随着社会经济的发展而逐步发展的。

一、成本会计的产生与发展

成本会计是会计学科中的一个重要分支,它是由成本计算和复式记账相结合而产生的。成本会计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它随着商品经济的发展而逐步形成。在商品生产和交换的历史发展中,商品生产者总希望他所生产的商品在交换过程中不吃亏,即能从所获得的商品价值中补偿其生产耗费的部分,便首先出现了估计成本,这估计成本就成为商品定价的最低界限。为了使估计成本能接近实际耗费价值,必然需要计算产品生产的消耗和成本,为此人们开始注意积累成本资料,并运用会计核算原理详细记录企业在制造和销售产品过程中所发生的一切费用,开始进行简单的成本计算。成本会计最初起源于16世纪的意大利。1531年意大利佛罗伦萨的梅迪克家族在他们的毛纺织作坊中,开始按照毛纺织的生产工艺分为拣选、清洗、梳刷等步骤,设置成本费用明细分类账,进行成本费用的归集和计算。一般认为,这就是成本会计的萌芽。1750年在美国詹姆斯·多德森的制鞋工场里开始按定单分批计算成本,出现了简单的成本计算分批法。18世纪以后,随着英国产业革命完成,大机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,产业规模逐渐扩大,产生了社会化大生产方式。企业之间出现了竞争,成本高低就成为竞争胜负的重要因素,生产成本受到了企业普遍的重视。英国会计界为了使成本计算更加准确,满足有关各方对成本资料需求和企业管理上的需要,开始研究成本。企业会计人员将成本计算逐步纳入会计复式账簿体系,将成本计算与会计核算紧密结合起来,使成本记录与会计账簿实现一体化;确定成本项目,进行间接费用分摊,设立成本计算账户,计算完工产品总成本和单位成本,从而产生了人类历史上早期的成本会计。研究早期成本会计的专家劳伦斯曾对成本会计作过如下的定义:“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产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参考。”

随着社会经济的进一步发展,企业间的竞争日趋激烈,对企业管理和会计核算都提出了越来越高的要求。企业对于以事后核算产品生产成本为重点的早期成本会计已感到不能满足需

要了。20世纪初,美国在制造业中首先开始推行泰勒的科学管理制度,核心是提高生产和工作效率。通过对动作的研究,制定在一定条件下能实现的最有效率的工作标准,以此对生产进行科学管理。这不仅极大地推动了生产的发展,而且促使成本会计也作出了相应的改革。美国会计界为了配合泰勒的科学管理制度实施,开始推行标准成本会计制度,制定成本标准,用以进行日常的成本控制和定期的成本差异分析,按事先制定的标准成本对生产过程中实际发生的成本进行主动控制。标准成本制度的产生,使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大的变化,使成本会计的理论和方法得到进一步的发展与完善。此时,相对于传统的财务会计而言,成本会计既是财务会计确定产品销售成本和利润的依据,同时又具有成本预测和成本控制的功能,成为相对独立的会计学科。

20世纪50年代以来,科学技术的迅速发展,使资本主义经济进入一个新的发展时期,资本高度集中,企业规模日益扩大,跨国公司不断涌现,市场竞争更趋激烈,高新科技与生产经营相结合,生产质优价廉的产品已成为企业增强市场竞争力的重要手段。企业管理者已不再满足于仅仅通过节约开支和提高劳动生产率来降低成本,他们意识到,要大幅度降低成本,就应该从市场调查开始,根据市场价格和企业目标利润决策为依据,倒推确定目标成本。这就改变了以往成本制定仅从生产工艺上考虑其应发生额,而是着重于从市场竞争上考虑其必须发生额。由此,企业在生产开始之前,根据市场的需求,以市场为中心,从产品设计、工艺、组织、生产管理等多个环节入手,实施目标管理。为了确保目标成本的完成,在企业内部推行责权利三者相结合的经济责任制,建立各层次的责任中心,控制并考核各责任中心的责任成本,形成了责任会计制度。随着管理的现代化,以及运筹学、系统工程等科学理论和方法在成本会计中的应用,使成本会计由重点对成本进行事中控制、事后计算和分析发展到预测、决策和规划成本,并实施最优化控制,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。

二、成本会计的发展趋势

全球经济的激烈竞争提高了各行各业管理部门对成本控制重要性的认识,不仅是传统的工业企业,甚至民用航空、公用事业和公共交通以及医院、社会非营利机构等许多传统上并不注重成本控制的其他组织,均逐渐强调成本控制的重要性,甚至银行、政府机构也不例外。事实上,成本会计已在任何组织中都是必须的。

成本会计正在经历显著的变化。近一二十年来,人类社会已进入电脑网络时代,这对成本会计产生了很大的影响,计算机系统几乎已经代替了人工簿记,会计电算化已经非常普及。越来越多的企业都实现了高度自动化,许多企业已经开始利用机器人和计算机代替了人类的某些工作,直接人工成本比例大大下降,固定制造费用大比例上升。20世纪初期,企业的间接费用仅为直接人工成本的40%~50%,而在21世纪的今天,高度自动化的企业里间接费用已为直接人工成本的400%~500%。高新技术生产过程的开发,已经减少了对人工的重视程度而增加了对间接成本控制的重视,人工成本在传统制造业中占产品生产成本的20%~40%,而在高度自动化的生产企业,人工成本已下降到不足生产成本的5%。产品成本结构如此重大的变化,使得传统的“数量基础成本计算”,即以人工工时、机器小时、人工工资为基础的成本分摊方法,已不能正确反映高新技术产品的消耗,从而不能正确反映企业自动化的效益,不能为企业决策和控制提供正确有用的成本会计信息。

作业成本法正在成为广泛应用的一种产品成本计算方法,特别是在竞争激烈和直接人工成本较低、自动化程度较高的行业更是如此。作业基础成本法(ABC法)是指将所需的作业成

本分配到制造产品所需的一系列活动中,诸如从产品设计,到物料供应以及生产工艺流程的各个环节,如质量检验、机器维修、总装等和发运销售等活动,然后把这些作业的成本加总来计算产品成本的一种成本计算方法。作业基础成本法是以产品耗用作业,作业耗用资源的概念为基础的。这种成本计算方法比传统常规的成本计算方法更详细也更复杂,但是它能提供更准确的成本数据,使管理人员能够在比较充分的成本信息基础上作出决策。作业基础成本法以及降低存货水平的准时存货控制系统[又称及时制,即JIT(just-in-time)]方法的运用,给公司提供了战略机遇,在公司取得竞争性成本利益的战略计划和长期计划方面起着重要的作用。由传统的以数量为基础的成本计算发展到以作业为基础的成本计算是成本会计科学发展的大趋势。

在高新技术迅速发展的今天,技术的创新及运用于产业活动,导致生产和管理的巨大变化,从而对会计信息提出新的要求,对成本会计形成新的冲击。因此,成本会计的发展不会停滞,而是会更快。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能,就是指成本会计所具有的职责和功能,是指成本会计在生产经营过程中所能发挥的作用。早期的成本会计职能主要是成本核算职能,随着成本会计与管理科学相结合,随着社会经济发展和管理水平的提高,成本会计的职能也在不断地增加、扩大。目前成本会计的职能主要有:成本核算、成本预测、成本决策、成本计划(预算)、成本控制、成本分析和成本考核。

1. 成本核算

对生产经营活动过程中实际发生的成本、费用,按照一定的标准和成本计算对象进行归集和分配,并根据企业的生产工艺和生产组织的特点以及成本管理上的要求,采用与成本计算对象相适应的成本计算方法,计算出各种产品或劳务的总成本和单位成本,据此编制成本报表,为企业的成本管理提供成本信息,这就是成本核算。成本核算既是企业进行成本分析和成本考核的前提,也是企业进行下期成本预测和成本决策的依据。

2. 成本预测

成本预测是指根据与成本有关各种数据以及成本与各种技术经济因素的依存关系,结合市场竞争状况和发展前景所采取的各种措施,并利用科学的方法,采用一定的程序和建立一定的模型,对未来期间成本水平及其变化趋势做出科学的推测和估计。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(预算)的基础。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,有利于选择最佳方案,充分挖掘降低成本、费用的潜力,提高企业经济效益。

3. 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,根据市场营销和产品价值功能分析,运用科学的决策理论和方法,在若干个成本方案中,选择最佳成本方案,确定最优目标成本的过程。成本决策是制订成本计划的前提,是对成本进行事前控制,提高经济效益的重要途径。成本决策必须贯穿于整个生产经营过程,在每个环节都应选择最优成本决策方案,才能达到总

体的最优。

4. 成本计划

成本计划是指根据成本决策所确定的目标成本,在综合平衡及充分协调的基础上,以文字说明和货币计量的形式,具体规定计划期内各级各部门和各成本计算对象必须达到的成本费用控制标准,制订各项消耗定额、费用定额、标准成本等,以及为确保目标成本实现所应采取的各种措施。成本计划承上启下,它既是对成本决策所确定的目标成本的系统化、具体化和数量化,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。企业成本计划的编制应体现全面性,即成本计划应涉及生产经营全过程的各环节,各方面;应强调全员性,即让全体员工充分参与,有利于调动全体员工的积极性;应突出先进性和前瞻性,确保企业在市场竞争中的竞争优势。

5. 成本控制

在生产经营过程中,在各项成本费用的发生前和形成中,根据成本计划所制订的各项成本费用控制标准,对各项将要发生和实际发生的成本费用进行审核、监督,并将其与控制标准进行比较,及时揭示执行过程中的成本差异,并采取措施纠正不利差异,将成本费用控制在成本计划确定的限额和标准之内,以提高工作效率,确保目标成本的实现和有利超越,这就是成本控制。成本控制应包括事前控制、事中控制和事后控制。成本控制是成本预测、成本决策、成本计划得以实现的保证,是成本管理的中心环节。

6. 成本分析

利用成本核算所提供的成本数据和其他有关资料,通过将本期实际成本与目标成本、本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进成本水平,以及国内外先进企业的成本水平等进行比较,确定存在的成本差异,分析成本水平与成本构成的变动情况,研究成本变动并形成差异的原因,明确成本超支节约的责任,以便提出建议,采取有效措施,挖掘降低成本的潜力,实现目标成本,这就是成本分析。通过成本分析,既可以为成本考核提供依据,也可以为下一期的成本预测、成本决策和成本计划提供资料。

7. 成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上,定期对成本计划的执行和完成情况进行考察和评价。成本考核应以企业内部各责任单位为对象,以可控成本为依据,将责、权、利三者紧密结合,以责任的归属来考察各责任单位成本计划的完成情况,评价其工作业绩并据此决定其奖惩。

在上述成本会计的各项职能中,成本核算是最基本的职能。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,因此从某种意义上讲,成本会计的核心就是成本核算。但是,成本核算是事后的、被动的反映,为了不断地降低成本,提高经济效益,使企业在市场竞争中立于不败之地,其他各项职能也是不可或缺的。成本会计的各项职能是相辅相成,互为条件的,并贯穿于企业生产经营活动的全过程,发挥着它们各自的及综合的效用,形成现代成本会计与成本管理体系。

二、成本会计的任务

成本会计的任务受成本会计的职能和企业经营管理的要求所决定和制约,有相应的职能,才能承担相应的任务。成本会计的根本任务是:为企业管理部门的生产经营决策提供真实准确的成本信息,并寻找降低成本费用的途径,挖掘企业降低成本费用的潜力,促使企业改进经