

高等院校经济管理类主干课程教材



成本会计学

Cost Accounting



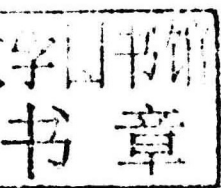
◎主 编 邱玉莲
◎副主编 刘婷婷
周 频

 长江出版传媒
 湖北科学技术出版社

成本会计学

主 编 邱玉莲

副主编 刘婷婷 周 频



湖北科学技术出版社

总 序

《高等院校经济管理类主干课程教材》是适应我国高等经济管理教育蓬勃发展的需要而组织编写的系列教材。教育部2012年9月发布的《普通高等学校本科专业目录》中,经济学门类计有4小类10个专业,管理学科门类计有9小类32个专业。2006年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点1518个,管理类专业布点4328个。其中绝大多数属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义经济建设发展所需要的德、智、体、美全面发展的高素质专业人才,要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲,又具有较强的专业技能,并且又要求具有较强的创新精神和实践能力。

教育是民族振兴和社会进步的基石。我们从推动高等教育内涵式发展,着力提高高等教育质量,努力办好人民满意的教育的高度,确定《高等院校经济管理类主干课程教材》的编写原则与要求如下:

(1)坚持主编负责制。每一本教材的主编,对其主编的教材质量全面负责,并充分发挥参编人员的积极性,吸纳参编人员的智慧。

(2)体系完整、结构严谨。一门独立的课程必然有其区别于其他课程的内容,课程的知识体系决定该课程教材的体系。在确定教材编写大纲及章节安排时,应做到思路清晰、逻辑严密、主次分明、重点突出、承前启后、前呼后应、首尾一贯。

(3)内容充实、新颖。借鉴国内外最新教材,融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践经验,用最新的知识充实教材内容。

(4)应特别注重能力培养。全面实施素质教育,教材建设具有重要作用。教材建设不仅要关注知识的现代化与传授,而且要注重学生能力的培养。经济管理类教材建设,更应重视培养学生社会责任感、创新精神和实践能力。

(5)锐意改革与创新。教材建设应秉承锐意改革与创新的精神,及时反映教学改革与创新的成果,同时用教材改革与创新推动整体教育教学改革。

党的十八大明确提出坚定不移沿着中国特色社会主义道路前进,为全面建成小康社会而奋斗的宏伟目标,实现这一宏伟目标需要培养千百万经济管理高素质人才。我们认真着力编好这套《高等院校经济管理类主干课程教材》,既是我们的追求,也是我们的责任。

《高等院校经济管理类主干课程教材》的顺利出版,参加本系列教材编写和审稿的各位老师付出了大量卓有成效的辛勤劳动;湖北科学技术出版社李慎谦副社长、高教编辑室曾凡亮主任奔波四方做了大量组织协调工作,对此,编委会表示由衷的敬意与谢意!由于该套书编写、编辑工程浩大,参编单位与人员众多,加之编者的学术水平所限,在编写要求、写作风格、学术思想等诸多方面的协调难度较大,本套教材肯定存在一些不足与错漏,诚恳欢迎同行专家和广大读者批评指正,以便再版时修改与完善。

《高等院校经济管理类主干课程教材》编委会

2012年12月12日于武汉

前 言

我们编写的这本《成本会计学》是湖北科技出版社策划组织的《高等院校经济管理类主干课程教材》之一。本书不仅适用于高校会计学、财务管理、审计学等专业的主干课程的教学,也适用于普通高等院校经管类其他专业的教学使用,同时还适合企业管理人员特别是财会人员培训和自学时使用。

本书以我国现行的会计法规为依据,从中国的实际出发,借鉴国内外研究的最新成果,在系统阐述成本会计的基本原理和技术方法的基础上,理论联系实际,力图使成本会计的基本理论和方法有机地结合起来。

教材共分为五个部分。第一部分介绍成本会计的基本理论;第二部分主要介绍成本会计核算的基本原理和具体的核算方法,即成本核算的一般要求、程序,各要素费用的归集与分配,产品成本计算的基本方法和辅助方法;第三部分是成本报表及其分析,主要介绍企业成本报表的编制与分析;第四部分介绍成本的计划、控制和考核;第五部分是对相关的几个专题进行介绍。

本教材的编写遵循以下两个原则。一是让学生能对成本会计正确定位。通过对成本会计的产生和发展历程的回顾,让学生了解成本会计是既为外部使用者服务又为内部使用者服务的一个相对独立的学科。二是应用型人才培养的原则。注重成本会计工作岗位实践操作,以工业企业传统的成本核算为例,结合实例,进行成本的核算、分析、计划、控制、考核,以培养学生对课程学习的兴趣以及发现问题、提出问题、分析问题和解决问题的能力。

本教材在每章内容之后都配有思考题和练习题,便于学习者更好地理解 and 掌握每章的基本内容与方法。

本书由武汉科技大学管理学院邱玉莲任主编,华中科技大学武昌分校经济管理学院刘婷婷和湖北工业大学管理学院周频任副主编。主编负责制定编写计划、确定教材体系与结构、拟定编写大纲。两位副主编协助主编做了大量的审稿和编写组织工作。全书共分为十七章,具体编写分工如下:邱玉莲编写第一章和第二章;陈群芳(武汉科技大学管理学院)编写第三章、第四章和第五章;刘婷婷编写第六章、第七章、第八章;陈群芳和刘婷婷编写第九章;宋迎春(湖北工业大学管理学院)编写第十章、第十一章、第十二章和第十三章;周频编写第十四章、第十五章、第十六章和第十七章,最后由邱玉莲对全部书稿进行总纂并定稿。

在编写过程中,我们参考了会计学领域的相关论著和成本会计教材,在此,对相关著作者深表谢意。最后,要特别感谢华中科技大学武昌分校阎德玉教授和湖北科学技术出版社李慎谦编审的帮助和支持。

我们在编写过程中,尽管做了大量的工作,但由于水平有限,书中难免存在错误和疏漏,敬请读者及同行专家批评指正。

编 者

2013年7月于武昌

目 录

第一篇 成本会计基本理论

第一章 成本会计概述	(1)
第一节 成本的一般概念	(1)
第二节 成本会计的产生和发展	(6)
第三节 成本会计的对象	(9)
第四节 成本会计的职能与任务	(10)
第五节 成本会计工作的组织	(13)
思考与练习	(16)
第二章 成本会计的理论体系	(19)
第一节 成本会计与相关会计学科的关系	(19)
第二节 为外部使用者服务的财务成本会计	(22)
第三节 为内部使用者服务的管理成本会计	(23)
思考与练习	(24)

第二篇 成本核算

第三章 成本核算的基本要求与一般程序	(26)
第一节 生产费用要素与产品成本项目	(26)
第二节 成本核算的基本要求	(29)
第三节 成本核算的一般程序	(31)
思考与练习	(33)
第四章 生产费用的归集与分配(一)	(35)
第一节 要素费用的归集与分配	(35)
第二节 辅助生产费用的归集和分配	(48)
第三节 制造费用的归集与分配	(56)
第四节 废品损失与停工损失的核算	(59)
第五节 期间费用的核算	(63)
思考与练习	(66)
第五章 生产费用的归集与分配(二)	(69)
第一节 在产品数量的核算	(69)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(71)
第三节 完工产品成本的结转	(78)

思考与练习 (78)

第六章 产品成本计算方法概述 (82)

第一节 企业的生产类型及其特点 (82)

第二节 生产特点及管理要求对成本计算的影响 (83)

第三节 产品成本计算的主要方法 (84)

思考与练习 (88)

第七章 产品成本计算的基本方法 (90)

第一节 品种法 (90)

第二节 分批法 (101)

第三节 分步法 (109)

思考与练习 (131)

第八章 产品成本计算的辅助方法 (141)

第一节 产品成本计算的分类法 (141)

第二节 产品成本计算的定额法 (152)

思考与练习 (163)

第三篇 成本报表与分析

第九章 成本报表 (170)

第一节 成本报表概述 (170)

第二节 产品生产成本表 (174)

第三节 主要产品单位成本表 (177)

第四节 制造费用明细表 (179)

第五节 期间费用表 (181)

第六节 其他成本报表 (184)

思考与练习 (188)

第十章 成本分析 (191)

第一节 成本分析概述 (191)

第二节 成本计划完成情况分析 (194)

第三节 成本技术经济分析 (199)

第四节 降低成本措施分析 (201)

第五节 成本效益分析 (202)

思考与练习 (204)

第四篇 成本计划与控制

第十一章 成本计划 (207)

第一节 成本计划的内容及作用 (207)

第二节 成本计划编制的原则和程序 (209)

第三节 成本计划的编制方法	(211)
思考与练习	(217)
第十二章 成本控制制度	(220)
第一节 定额成本制度	(220)
第二节 标准成本制度	(225)
思考与练习	(232)
第十三章 责任成本与成本考核	(236)
第一节 分权与责任中心	(236)
第二节 责任成本及其计算	(239)
第三节 成本考核	(241)
思考与练习	(247)

第五篇 成本会计专题

第十四章 作业成本法	(250)
第一节 作业成本法的理论基础	(250)
第二节 作业成本法核算的基本原理和程序	(254)
第三节 作业成本法的应用	(257)
思考与练习	(261)
第十五章 质量成本会计	(266)
第一节 质量成本的定义及其分类	(266)
第二节 质量成本的核算与报告	(269)
第三节 质量成本的控制、分析与考核	(278)
思考与练习	(283)
第十六章 环境成本会计	(288)
第一节 环境成本的概念及其构成	(288)
第二节 环境成本的确认	(291)
第三节 环境成本的计量	(293)
第四节 环境成本的分配	(300)
第五节 环境成本的控制与报告	(303)
思考与练习	(308)
第十七章 物流成本会计	(311)
第一节 物流成本的概念及其分类	(311)
第二节 物流成本的核算与报告	(315)
思考与练习	(325)
参考文献	(327)

第一篇 成本会计基本理论

第一章 成本会计概述

学习目的与要求

通过本章学习,使学生理解成本的内涵;掌握制造成本及期间费用的内容;明确支出、费用、成本的含义及关系;了解成本会计产生和发展的历程;熟悉成本会计的对象、职能和任务;了解成本会计工作的组织。

第一节 成本的一般概念

成本是人们在日常生活中经常碰到并广泛使用的一个概念,是商品经济的产物。随着商品经济的不断发展和企业管理水平的不断提高,成本的概念、内容等在不断发生改变,成本发挥作用的领域得到了拓展,确认、计量和报告成本所消耗资源的内容、范围和形式要求也在发生变化,对成本的含义也有很多不同的解释。因此,学习成本会计学首先要解决的问题就是充分认识成本的经济内涵,在此基础上,把握成本的含义。

一、成本

(一)成本的含义

马克思在《资本论》中分析了资本主义商品生产后指出,按照资本主义方式生产的每一个商品的价值 W ,可用公式表示为 $W=C+V+M$ 。如果我们从这个商品价值 W 中减去剩余价值 M ,则在商品价值中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。这里的资本价值 $C+V$ 是补偿商品使资本家自身耗费的,由于 $C+V$ 的价值无法计量,人们能够计量和把握的成本,实际上是成本的价格。因此,这里的 $C+V$ 对资本家来说是商品的成本价格,也就是商品的成本。

马克思从耗费和补偿两方面对成本进行了论述。从耗费的角度看,成本是商品生产过程中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,它是成本最基本的经济内涵;从补偿的角度看,成本是生产中资本耗费的价值的补偿,是补偿生产中资本耗费的价值的尺度。作为成本的耗费应该是有偿的,当企业发生的耗费无法得到补偿就不能作为成本,而应确认为损失。

由此可以看出,成本既是生产耗费的反映,又是价值补偿的尺度,是耗费和补偿的统一体。

尽管社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别,所体现的社会经济关系有所不同,但是二者都属于市场经济。在社会主义市场经济条件下,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产和经营者,其经营的基本目标是向社会提供商品,以满足广大消费者的需要。但是,为了生存和发展,企业在商品的生产经营过程中所发生的各种耗费必须从商品的销售收入中得到补偿,并取得利润。因此,在社会主义市场经济中,商品的成本、利润和价值这些经济范畴仍然客观存在。

在社会主义市场经济条件下,马克思的生产成本理论仍然可以用 $C+V$ 来表示,商品的价值仍然由三部分构成:①已耗费的生资料转移的价值 C ;②劳动者为自己劳动所创造的价值 V ;③劳动者为社会劳动所创造的价值 M 。其中, $C+V$ 是商品价值中的补偿部分,是企业维持简单再生产的补偿尺度。

由此,我们可将成本的内涵概括为:成本是生产经营活动中所耗费的生资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现,即企业在生产经营过程中所耗费的资金的总和。这里的 $C+V$ 的货币表现是理论成本。

马克思关于商品成本的论述是对成本内涵在理论上的高度概括,是实际工作中制定成本开支范围、确定劳动耗费价值补偿尺度的重要理论依据。在实际工作中,为了促使企业加强经济核算,节约资源的耗费,减少生产损失,对于一些并不形成产品价值的损失如废品损失、停工损失等,允许列入产品成本之内;对劳动者为社会创造的价值,如利息和部分税金等,也允许计入产品的成本。但是,为了简化成本核算工作,对于难以按产品归集但又属于企业物化劳动和活劳动的耗费,如财务费用、管理费用和销售费用等,作为期间费用直接计入当期损益。因此,实际工作中所指的产品成本,是指的产品的生产成本,也称为制造成本,是狭义的成本,即企业为生产一定种类、一定数量的产品(或提供劳务)所发生的各种耗费的总和。企业实际生产经营成本的构成和成本开支范围由国家通过有关法规制度来界定,这些法规制度是在成本核算中应遵循的规则。尽管实际成本核算中的成本与理论成本并不完全一致,但仍然以理论成本作为基础。

成本是商品经济发展到一定阶段的产物,成本的概念产生于商品生产的经济环境中。作为管理的重要方面,成本的内涵和外延也随着商品经济的不断发展而发生着变化。国际上,由于具体的情况、环境等不同,形成了不同的成本概念和对实际工作中的成本规定的不完全一致。为了满足成本管理对成本信息的需要,成本定义的外延更为宽泛。美国会计学会(American Accounting Association, AAA)所属的成本概念与标准委员会在 1951 年将成本定义为为了一定目的而付出或可能付出的用货币测定的价值牺牲。这个概念中的成本概念远远超出了一般成本概念的内涵和外延,它不仅指已经发生的成本,而且还包含了未来可能发生的成本。1957 年,美国会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)发布了《第 4 号会计名词公报》,将成本定义为:是指为获取资产或劳务而支付的现金或以货币衡量的转移其他资产、发行股票、提供劳务、承诺债务的数额。成本可以分为未耗(unexpired)成本和已耗(expired)成本。未耗成本可由未来的收入负担,如存货、预付费、厂房、投资、递延费用等;已耗成本不能由未来收入负担,而应列为当期收入的减项,或借记保留盈余,如出售产品或其他资产的成本及期间费用等。1980 年,美国会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board, FASB)发布的《第 3 号财务会计概念公

告》中,对成本的定义为:成本是经济活动中发生的价值牺牲,即为了消费、储蓄、交换、生产等所放弃的资源。这些都是对成本非常宽泛地、广义的界定,是广义的成本概念,泛指为达到一定目的而发生的资源消耗,如除包含为了生产产品而发生的资源耗费外,还包括取得固定资产所付出的代价即固定资产的成本,取得原材料的代价即原材料的成本等,而狭义的成本一般是指产品的制造成本。

随着人们对成本所具有的各种特性的进一步认识和人们对影响成本的各种因素的深入了解,在成本核算和管理实践中,不断地推出了诸如标准成本、责任成本、作业成本、机会成本、变动成本、固定成本、边际成本、差量成本等成本概念,形成了多元化的成本概念体系。本教材主要以工业企业为例,在狭义成本概念的基础上介绍工业企业的成本核算及管理。

(二)成本的作用

成本的种类很多,不同的成本有不同的作用,但是成本的经济内涵,决定了成本在经济工作中具有重要作用。

(1)成本是生产经营耗费的补偿尺度。为了保证企业的生产经营活动不断进行,在生产经营活动中发生的耗费必须要得到补偿,这样,生产才能按原有的规模进行。如果生产经营活动中的耗费不能得到补偿,企业的资金就会短缺,生产就不能按原有规模进行。企业生产经营发生的耗费是从销售收入中得到补偿的,企业产品的销售收入扣减掉相关的成本费用后如果有剩余,则企业有盈利,否则,企业就发生了亏损或利润为零。在产品的市场价格一定时,成本越低,企业的利润就越多。由此可见,在销售收入一定的情况下,生产耗费能否从销售收入中得到补偿、利润的多少取决于成本这一价值补偿尺度的大小。

(2)成本是衡量企业经营管理水平的一个综合指标。成本是以货币反映的需要补偿的生产经营过程中的耗费,是一项综合性的经济指标,企业的生产经营情况和管理水平的优劣都可以直接或间接地从成本上反映出来。例如,劳动生产率的高低、固定资产的使用效率、原材料的合理使用及节约情况、产品质量的优劣等都会在成本中直接或间接地得到反映。因此,企业可以通过对成本的计划、控制、考核和分析,客观地评价企业的成本水平,促使企业加强经济核算,提高管理水平,采取有效的措施挖掘潜力,杜绝浪费,降低各种耗费,合理配置资源,以降低成本,提高经济效益。

(3)成本是制定产品价格的重要依据。在商品经济下,产品的价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定要体现价值规律的要求,应大体上符合产品的价值,同时还要考虑国家的价格政策和其他经济政策、市场供求状况以及竞争态势等。目前,我们还无法直接计算产品的价值,但产品的成本是可以计算出来的,而且产品成本是产品价值的主要组成部分,所以,可以通过计算出来的产品成本来间接地、相对地反映产品的价值,在成本的基础上,采用一定的方法来确定产品的价格。这样,成本就成为制定产品价格的一个重要依据。

(4)成本是企业预测和决策的重要参考。提高产品的市场竞争力和经济效益,是企业生存和发展的客观要求。企业要在激烈的市场竞争中占住有利地位,就要面向市场,采用科学的方法进行预测,从而做出正确的决策。在进行生产经营预测和决策时,要考虑的因素很多,成本是其中应考虑的主要因素之一。因为在价格一定的前提下,成本的高低会直接影响企业的盈利水平,而且较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位,盈利空间也会更大。值得注意的是,预测和决策是面向未来的,而现实成本数据是对过去经营活动的反映,只能作为决策的参考。因为在产品的数量和质量、管理水平、生产条件及技术水平等诸

多因素的影响下,成本是动态变化的,所以,在对未来经营活动进行预测、决策时,应在现实成本的基础上正确预测成本的变动趋势。

二、成本与期间费用

(一)制造成本

在实际工作中,工业企业在供、产、销三个过程中所发生的全部耗费从功能上可以分为制造成本和期间费用。

制造成本也称生产成本,是狭义的成本,是指企业为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各项生产耗费,是按一定的方法计算的产品的生产成本。制造成本包括直接材料、直接人工和制造费用等项目。

在产品的生产过程中,对于直接成本,可以直接计入不同产品的成本中。但对于间接成本,首先要进行归集,然后按照一定的标准分配后计入不同的产品成本中,形成不同产品的成本,并最终确定完工产品的成本。对生产过程中发生耗费的归集和分配过程就是产品成本的计算和核算过程。

完工产品在销售以前,其制造成本构成了库存商品的价值,是企业的成品资金。而未完工的在产品的制造成本则形成了企业的生产资金。尚未销售的完工产品和待继续加工的在产品都是企业的资产,都与产品的生产直接相关,同属资产负债表中的存货项目,在西方成本会计中称之为“未耗成本”,其成本可从未来的销售收入中得到补偿。

产品销售后,产品的价值形式就由资产形式转化为费用形式,已销产品的制造成本作为价值补偿的尺度,将从当期的销售收入中得到补偿,并与当期的销售收入相比以确定当期损益。已销产品的制造成本列入利润表,西方成本会计称之为“已耗成本”,从当期的收入中得到补偿。

(二)期间费用

期间费用是指与产品的生产没有直接关系,不计入产品成本,同企业的经营管理活动有密切关系的耗费,一般包括管理费用、销售费用和财务费用。

与制造费用不同,期间费用的发生与产品生产没有直接关系,而与期间直接相关。这些在一定期间内发生的费用在时间上没有递延性,必须从当期的销售收入中得到补偿,直接列入利润表,作为当期收益的扣减。

三、支出、费用与成本

要深刻理解成本在企业中的含义,正确地核算产品的成本,就要对支出、费用、成本的概念及其之间的关系有明确的认识。

(一)支出

支出泛指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。一般而言,企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配支出等。

资本性支出是指该项支出发生所产生的效益涉及几个会计年度(或几个经营周期),而且主要是为以后各期的收入取得而发生的支出,如企业为购建固定资产、无形资产以及对外

投资等而发生的支出。资本性支出构成资产的价值,期末,应作为资产列入资产负债表中,以真实地反映企业的财务状况。

收益性支出是指该项支出所产生的效益仅涉及本会计年度(或一个营业周期),如支付本月水电费等。对于收益性支出,应列入利润表中,计入当期损益,以正确计算企业当期的经营成果。

所得税支出是企业在取得生产、经营所得与其他所得的情况下,按国家税费规定计算并向税务部门缴纳的税金支出。所得税支出作为企业的一项费用列入利润表中,直接冲减当期收益。

营业外支出是指企业发生的与企业的生产经营无直接联系的各项支出,如固定资产盘亏、处理固定资产净损失、企业支付的罚款、违约金、赔偿金以及非常损失等。这些支出列入利润表,作为当期损益的扣减要素。

利润分配是指企业将实现的利润,包括当期实现的净利润,加上年初未分配利润(或减去年初未弥补亏损)和其他转入后的金额,按国家的有关规定和企业投资人的决议,在各方利益人之间进行分配的过程。利润分配支出是指在利润分配环节发生的开支,如支付股利等。

(二)费用

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动中所发生的经济利益的流出。企业在生产经营活动过程中为获取营业收入需提供商品或劳务,在提供商品或劳务过程中会发生一定的人力、物力和财力消耗,如原材料、机器设备和人工等的耗费。这种物化劳动和活劳动耗费的货币表现就是费用,这些费用或为制造产品而发生,或为实现产品销售而发生,或为以后确定的期间取得收入而发生。

在理论上,费用也有狭义和广义之分。广义的费用泛指企业生产经营过程中资产的消耗或负债的承诺。在这种情况下,费用往往表现资产的消耗,如库存现金或银行存款的流出、原材料的消耗等;费用还表现为负债的承诺,如应付账款等。狭义的费用仅指与当期收入相配比的耗费,在这种情况下,费用包括直接费用、间接费用和期间费用三部分内容。

广义的费用按其同产品的关系可划分为生产费用和期间费用两类。

生产费用是指产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现,如产品生产过程中发生的直接材料费用、直接人工费用、其他直接支出和制造费用等耗费,它同产品生产有直接关系;而期间费用同产品的生产没有直接关系。

各项费用之间的关系如图 1-1 所示。

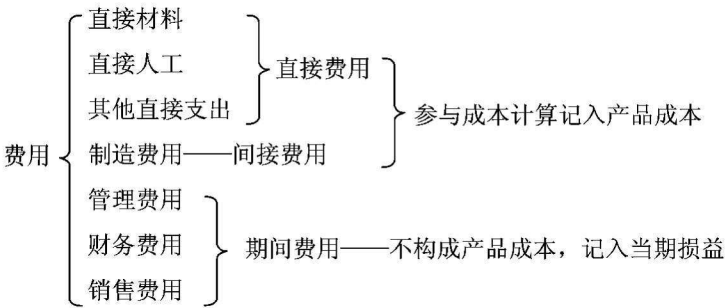


图 1-1 各种费用之间的关系

由此可以看出,费用是企业支出的构成部分。在企业支出中,凡是同企业生产经营有关的部分,即可称之为费用;否则,不能列为费用。

(三)成本

成本是重要的会计概念,与费用有着密切的联系。如前所述,成本有广义和狭义之分。广义的成本泛指取得各种资产的代价,而狭义的成本仅指生产产品所付出的代价,即产品制造成本,包括直接材料、直接人工、其他直接支出以及制造费用。就工业企业而言,生产费用的发生过程,同时也是产品制造成本的形成过程。但费用和产品成本既有联系又有区别。费用中的产品生产费用是构成产品成本的基础。费用是按时期归集的,而产品成本是按产品对象归集的。一种产品成本可能包括几个时期的费用,一个时期的费用,可能分配给几个时期完工的产品。所以成本是对象化了的费用,费用按对象归集以后才能形成成本。

企业的支出、费用、成本之间的关系如图 1-2 所示。

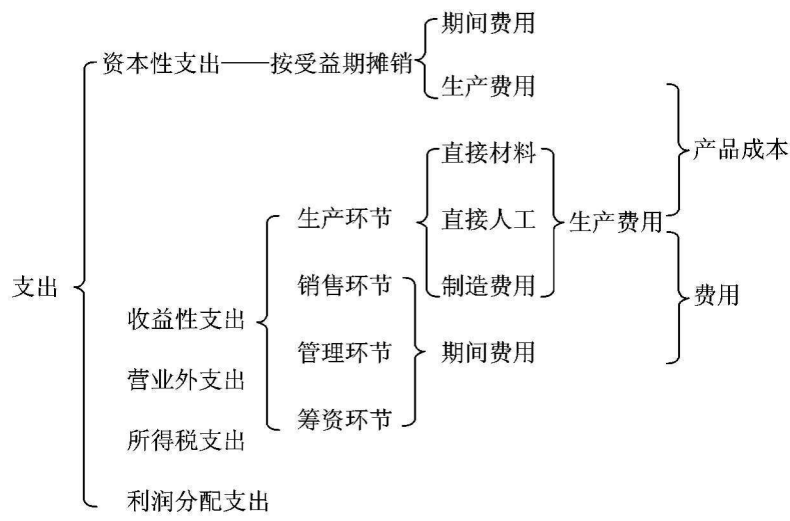


图 1-2 支出、费用、成本之间的关系

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计的产生和发展与商品经济的发展密切相关,是基于生产管理的需要而产生,并随着社会经济的发展和水平的提高而不断发展的。成本会计先后经历了早期成本会计阶段、近代成本会计阶段和现代成本会计阶段。

一、早期成本会计阶段(20 世纪 20 年代前)

成本会计起源于英国,后来传入了美国及其他国家。

根据西方会计史学家的研究,工业成本会计最早萌芽于 1368 年。当时的某些纺织工业企业已经按照不同的生产程序汇集各项生产费用,然后定期汇总转入总分类账,以定期计算损益,但当时的成本记录和会计账簿并未真正融为一体。

16 世纪,在法国人创办的普兰庭印刷厂里已经建立了简单的成本核算的账户体系;与

此同时,意大利在企业会计核算中已逐渐认识到,设备的原始成本在其经济寿命期内分期转销的费用应视为折旧;德国会计界对成本会计进行了广泛而深入的研究,首先提出了划分直接费与间接费的方法、间接费的汇集和分配方法等。

在这一阶段,尽管在成本计算技术中已经引进了复式簿记法,但还没有形成一套较为成熟的成本核算体系,成本计量主要借助统计方法来实现,成本记录大都是在会计账户之外进行的,成本会计处于萌芽阶段。

成本会计作为一个完整的理论与方法体系,形成于工业革命之后。19世纪30年代末,英国首先完成了工业革命。随后,西方的其他国家也先后完成了工业革命。工业革命的完成,带来了生产技术和生产关系的巨大变化。机器劳动代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场。为了满足生产管理的需要,会计人员对成本会计进行了研究,开始是在会计账簿之外用统计的方法计算成本。随着企业规模不断扩大,固定资产的折旧费等间接费用大幅增长,产品生产工艺的日趋复杂和产品品种的日趋多样化,使得间接费用的分配成为企业成本会计的一大难题。工业革命加速了资本主义经济的发展,促使企业生产规模迅速扩大,企业间的竞争日益激烈,企业管理中需要提供比较准确的成本数据,成本问题越来越受到重视。英国会计界此时将成本计算由统计核算逐步纳入复式簿记系统,使成本核算与会计核算逐步结合起来,成本记录与会计记录开始一体化,从而形成了初创时期的成本会计体系。因此,真正的成本会计是从英国开始的。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的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以称为记录型成本会计。

这个时期的成本会计在成本核算和理论体系上主要在以下几个方面取得了进展:

第一,材料费用的管理。在材料的管理上,建立了材料核算和管理办法。通过设立材料账户和材料卡片,以确保材料既能保证生产的需要,又可以节约资金;建立永续盘存制;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等。

第二,人工费用的核算和控制。在人工费的核算和控制上,建立了工时记录和人工成本计算方法。通过使用时间卡片,登记工人的工作时间和完成的产量;为了正确计算和控制人工成本,将人工成本先按照部门归集,然后再分配给不同的产品。

第三,制造费用的分配。随着间接制造费用的大幅增长,成本会计开始将间接制造费用通过分配计入产品的生产成本,在实践中先后提出按照实际数分配和正常分配等理论,确立了间接制造费用的分配方法。

第四,成本核算方式。在成本核算方式上,制造业开始推广采用分批法和分步法来计算产品的成本。

第五,理论研究成果。被称为成本会计第一书的由H. 梅特尔夫所著的《制造成本》于1885年出版;被认为是19世纪最著名、最具影响力的成本会计著作,由E. 加克和J. M. 费尔斯合著的《工厂会计》于1887年出版。

二、近代成本会计阶段(20世纪20年代至40年代中期)

随着科学技术的快速发展,市场竞争的日益加剧,企业生产的外部环境越来越复杂,对企业管理的要求也越来越高,从而促使了成本会计的进一步发展。在这一阶段,成本会计的发展主要体现在采用标准成本制度和成本预测两个方面。

(1)标准成本制度的建立与实施。20世纪初,在制造业中发展起来的以泰罗为代表的

“科学管理”思想,对成本会计的发展产生了深刻的影响。与泰罗的科学管理理论相联系的“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等技术方法引入会计领域后,充实了成本会计的内容,也为会计直接服务于企业管理开辟了一条新的途径。为了适应泰罗制的实施,20 世纪 20 年代,美国提出了标准成本制度,标准成本制度得以建立,从而使标准成本制度逐步从理论实验阶段转入实施和广泛推广阶段,也使得原来单纯的事后计算产品的生产成本和销售成本转变为事先制定标准,并据以进行事中控制及事后核算分析。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都有了进一步的完善和发展。标准成本法的产生和运用,使成本计算方法和成本管理方法发生了巨大的变化,从而为加强内部成本管理和生产过程成本控制提供了条件。这一阶段,也是管理会计的初步形成阶段。

(2)预算控制方法的逐渐完善和系统化。随着工业的发展和劳动分工的细化,企业预算编制问题日益复杂,传统的经验估计方法已不再适用。科学管理思想对预算的编制也起到了促进作用。1921 年,美国国会颁布了《预算和会计法案》,对民间企业实行预算控制产生了很大的影响。当标准成本制度完全确立以后,预算编制也随之逐渐完善和系统化,为生产过程的产品成本进行控制提供了可行性的考核依据。在早期,预算控制采用的是固定预算法。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,设计了一种弹性预算方法,提出并实行了分别制定弹性预算和固定预算来合理地控制不同属性的费用支出。弹性预算是近代成本会计的重大进步。这一时期代表性的成本会计名著包括美国的 J. L. Nicholson 和 F. D. Rohrback 合著的《成本会计》、J. O. McKinsey 所著的《预算控制》及 J. L. Dohr 著的《成本会计原理和实务》等。

三、现代成本会计阶段(20 世纪 40 年代中期至今)

第二次世界大战后,特别是 20 世纪 50 年代以后,现代科学技术突飞猛进,并广泛应用于生产,推动了社会生产力的进步;资本进一步集中,企业规模日趋扩大,跨国公司大量涌现;企业的外部市场情况复杂,市场竞争更加激烈;生产经营的社会化程度不断提高,企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强。这些新的环境和条件,对企业管理也提出了相应的新要求:一方面要求企业内部管理更加合理化、科学化;另一方面要求企业要重视对企业外部经济环境与客观条件的研究,为企业正确地进行经营决策提供客观依据,使企业具有较高的灵活反映和适应能力,提高企业决策者所作决策的科学性及其主观判断同外界客观经济情况的适应程度。

上述战后经济的特点和要求,直接冲击了战前曾风靡一时的泰罗的科学管理学说而代之以以西蒙为代表的现代管理科学。现代管理科学广泛吸收自然科学和管理科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为主要支柱,且包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好适应战后经济特点与要求的方法和理论,从而有效地克服了泰罗学说过分强调生产管理和以提高生产效率为目的的缺陷。

现代管理科学的发展及其在企业管理中成功的应用,使成本会计的发展进入了一个新的阶段,成本会计发展的重点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,即从解释过去、控制现在转向筹划未来,强调预测、决策和规划成本,形成了新型的着重于管理的现代成本会计。

这一时期的新发展主要表现在:运用预测的理论和方法,建立数学模型,开展成本的预测;运用决策的理论和方法,根据成本预测资料,进行成本决策;实行目标成本计算,推行目标成本管理,使成本会计与工程技术、组织措施有机地结合起来,有助于企业形成产品品质和功能优化、成本降低的竞争优势;实施责任成本核算,提出了建立成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本;确定了质量成本项目以及质量成本的计算和分析方法;适应高科技制造环境而形成和发展起来的作业成本计算法的提出和运用;以及为了获得和保持企业持久竞争优势而进行的成本分析与管理的战略成本管理的产生和发展等。

第三节 成本会计的对象

成本会计是通过收集、整理成本信息并利用成本信息来进行成本管理的活动,是现代会计的一个分支。成本会计的对象是指成本会计所要核算和监督的内容,因此,成本所包括的内容,也就是成本会计应该核算和监督的内容。明确成本会计的对象,对确定成本会计的任务、研究和正确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,有着非常重要的作用。为了更详细、具体地了解成本会计的对象,还需要结合企业的具体生产经营过程和现行会计的有关规定加以说明。由于不同行业的生产经营特点不同,各行业成本会计所要核算和监督的具体内容也有所不同。下面以工业企业的生产经营活动为例,说明成本会计核算和监督的具体内容。

工业企业的基本生产经营活动就是生产和销售产品。工业企业的生产经营过程分为供、产、销三个阶段,每一个阶段都会发生各种耗费,都会取得一定的成果,因此都存在成本计算问题。由于生产阶段生产耗费的多样性和生产过程的复杂性,使生产成本的计算较之其他两个阶段的成本计算要复杂得多,因此,典型的成本计算是指产品成本的计算。但三个阶段的成本计算又是紧密联系的,材料采购成本的计算是生产成本计算的准备阶段,而销售成本的计算又是生产成本计算的必要补充。

供应过程是为生产过程购买和提供劳动资料的过程。在材料采购过程中,一方面企业的库存材料会增加,另一方面要支付材料的买价以及运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费、运输途中的合理损耗以及入库前的挑选整理费用等采购费用。这些在采购过程中材料买价及各项采购费用的支出和材料采购成本的形成,是成本会计应该核算和监督的内容。

生产过程是产品价值的形成过程。在生产过程中劳动者利用劳动资料对劳动对象进行加工,使之成为劳动产品。所以,生产过程既是产品的制造过程,也是物化劳动(劳动资料和劳动对象)和活劳动的消耗过程。其中物化劳动和活劳动的消耗主要有原材料及主要材料、辅助材料、燃料等支出、生产单位(如生产车间等)固定资产折旧费、直接参加产品生产的工人及生产单位管理人员的薪酬、用货币资金开支的其他费用等等。将生产过程中发生的生产费用经过归集之后,分配到各种产品成本中去,形成各种产品的成本。也就是说,企业为生产一定种类和一定数量产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。上述产品生产过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,就是成本会计应该核算和监督的主要内容。

产品销售过程是产品价值的实现过程。一方面企业要将产成品销售给购买单位,另一

方面按照销售价格向购买单位收取货款。在销售过程中,企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出,如销售过程中应由企业负担的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费、展览费、广告费以及为销售本企业产品而专设的销售机构所发生的各种费用等。所有这些为销售本企业产品而发生的追加费用,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,其支出和归集过程也是成本会计核算和监督的一项内容。

企业的行政管理部门为了组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的费用。例如,企业行政管理人员的薪酬、差旅费、固定资产折旧、业务招待费、无形资产摊销、职工教育经费、坏账损失等,这些费用构成了企业的管理费用。管理费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出和归集过程也是成本会计核算和监督的一项内容。

另外,企业为筹集生产经营所需资金也会发生一些费用,如利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。这些费用构成了企业的财务费用。财务费用也是企业在生产经营过程中所发生的费用,其支出和归集过程也应该属于成本会计核算和监督的一项内容。

上述销售费用、管理费用和财务费用与产品生产没有直接联系,不计入产品的生产成本,而是按照发生的期间进行归集,直接计入当期损益,他们构成了企业的期间费用。

综上所述并结合我国相关的会计规定,可以将工业企业成本会计的对象概括为:工业企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但按照现行有关的会计规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是一部分形成企业的生产经营成本,另一部分则作为期间费用直接计入当期损益。因此,成本会计的对象可以概括为: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。

值得注意的是,在研究成本会计的对象时,要注意成本会计的对象和成本对象的区别。成本对象就是生产费用归属的对象,也就是指为计算产品成本而确定的生产费用的归集和分配的范围,它是计算成本的客体,是生产费用的归集对象和生产耗费的承担者,也是设置产品成本计算单和进行成本计算的前提。成本一定是某一特定对象的成本,离开了成本对象就谈不上成本计算。在成本计算工作中首先要考虑确定成本对象,因为只有确定成本对象之后才能按成本对象来归集分配费用,计算各该对象的总成本和单位成本。例如,工业企业在供应阶段应以采购的各种材料为对象来归集、分配各种费用,最后计算出各种材料的总成本和单位成本。在生产阶段应以生产的某种、某批、某类产品等为对象来归集、分配各种费用,最后计算出某种、某批、某类产品的总成本和单位成本。在销售阶段应以已销售的各种产品为对象归集费用,最后计算出已售产品的总成本和单位成本。成本对象可以是产品,也可以是部门、项目、作业等。本教材涉及的成本对象主要是产品。

第四节 成本会计的职能与任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能就是指成本会计在经济管理中客观上所具有的功能,即成本会计在经