



高等教育“十二五”应用型人才培养规划教材

Cost Accounting

成本会计

◎主 编/杨西平

高等教育“十二五”应用型人才培养规划教材

成 本 会 计

主 编 杨西平

副主编 李爱琴 秦国华 赵 莉

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 杨西平主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2012. 1

ISBN 978 - 7 - 5640 - 5355 - 0

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 255537 号

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010)68914775(办公室) 68944990(批销中心) 68911084(读者服务部)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 北京泽宇印刷有限公司

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 17.25

字 数 / 394 千字

版 次 / 2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

印 数 / 1 ~ 4000 册

定 价 / 34.00 元

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 吴皓云

前 言

本书是国家级会计学特色专业建设和西藏民族学院“成本会计”重点课程建设的成果。本书以我国最新会计准则体系为指导,结合民族院校学生的特点和教学规律,以制造业企业的成本会计为主线,系统地阐述了成本核算的基本理论、基本方法和基本操作技能。

与国内其他《成本会计》教材相比,本教材在编写过程中力求体现以下特色:

(1) 通俗易懂。在结构安排上,尽可能按照成本会计的内在逻辑规律和民族院校学生的思维与理解规律构建各章节,尽量做到理论与实务的融合,使学生将所学知识运用于实践中;在形式设计上,采用了大量的图、表、示例,将教学重点、难点以及内容之间的内在联系清晰地表达出来,直观明了,易于理解。

(2) 实践性强。成本会计是一门实践性很强的学科,为了配合教师的教学和学生的学习,本教材突出案例教学和实验教学。结合知识点,每章均配有案例分析、本章实验、自测题,加强学生对成本核算的基本理论、基本方法和基本操作技能的训练,培养学生分析问题、解决问题的实际能力。

(3) 界限分明。成本会计作为会计专业主干课,其内容介于“财务会计”与“管理会计”之间,本书较好地体现了与其他两门专业课程内容的区分,主要讲解产品成本与期间费用的形成过程的核算、成本报表的编制与分析、先进成本管理理论与方法的具体应用,既不涉及材料采购、固定资产购置等其他核算问题,也不涉及成本的预测、决策等管理问题。

(4) 立体化教材。每章都设置了本章结构框架、学习目标、相关阅读、本章小结、关键概念、自测题和案例分析等栏目,便于学生的深入自学和拓宽知识视野,满足高等教育教学改革和培养高等创新应用型人才的需要。

本书由西藏民族学院国家级会计学特色专业负责人杨西平副教授担任主编,负责教材提纲的拟定、编写的组织工作及全书的统稿、修改和定稿工作;李爱琴教授、秦国华教授、赵莉担任副主编。具体分工如下:第1章由西藏民族学院杨西平编写;第2章由西藏民族学院李爱琴编写;第3章由西藏民族学院赵莉、马锦编写;第4章由西藏民族学院赵莉编写;第5章由西藏民族学院张黎编写;第6章由西藏民族学院任富强编写;第7章由西藏民族学院秦国华、马锦编写;第8章由西藏民族学院王海茸、西藏职业技术学院郝凤琴编写;第9章由西藏民族学院王海茸编写;第10章由西藏民族学院赵莉、刘强编写;第11章由西藏民族学院张晓雁编写;第12章由西藏民族学院杨西平、李爱琴、乔鹏程编写;第13章由西藏民族学院沈宏益编写。

在本书编写过程中,参考和引用了国内外会计学专家学者的大量优秀文献,吸收和借鉴了最新的研究成果,在此表示感谢。由于编者水平有限,书中不足之处在所难免,敬请同行和读者批评指正。

编 者

目 录

第1章 总论	1
本章结构框架.....	1
本章学习目标.....	1
第一节 成本会计概述.....	1
第二节 成本会计的对象.....	8
第三节 成本会计的职能和任务	10
第四节 成本会计工作的组织	12
相关阅读	15
本章小结	16
关键概念	16
自测题	17
案例分析	18
第2章 成本核算的原则、要求和程序	20
本章结构框架	20
本章学习目标	20
第一节 费用的分类	20
第二节 成本核算的原则和要求	22
第三节 成本核算的基本程序和账户设置	26
相关阅读	29
本章小结	29
关键概念	30
自测题	30
案例分析	32
第3章 要素费用的核算	35
本章结构框架	35
本章学习目标	35
第一节 要素费用核算概述	35
第二节 材料费用的核算	37
第三节 职工薪酬费用的核算	43
第四节 其他费用的核算	50
相关阅读	55
本章小结	56
关键概念	56

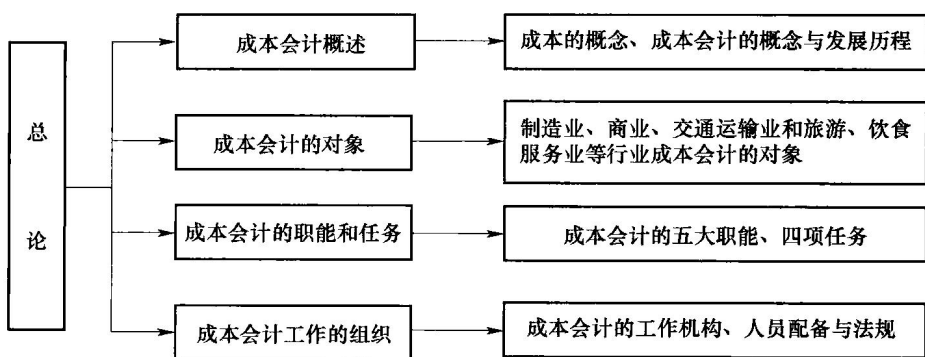
自测题	56
本章实训	58
案例分析	59
第4章 辅助生产费用和制造费用的核算	60
本章结构框架	60
本章学习目标	60
第一节 辅助生产费用的核算	60
第二节 制造费用的核算	72
相关阅读	78
本章小结	78
关键概念	79
自测题	79
本章实训	81
案例分析	82
第5章 生产损失的核算	84
本章结构框架	84
本章学习目标	84
第一节 生产损失核算概述	84
第二节 废品损失的核算	85
第三节 停工损失的核算	89
相关阅读	91
本章小结	91
关键概念	92
自测题	92
本章实训	93
案例分析	94
第6章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	97
本章结构框架	97
本章学习目标	97
第一节 生产费用的汇总	97
第二节 在产品数量的核算	99
第三节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	100
相关阅读	108
本章小结	109
关键概念	109
自测题	109
本章实训	111
案例分析	112

第7章 产品成本计算方法概述	114
本章结构框架.....	114
本章学习目标.....	114
第一节 生产特点和管理要求对成本计算的影响.....	114
第二节 产品成本计算的基本方法和辅助方法.....	117
相关阅读.....	119
本章小结.....	119
关键概念.....	120
自测题.....	120
案例分析.....	122
第8章 品种法	123
本章结构框架.....	123
本章学习目标.....	123
第一节 品种法概述.....	123
第二节 品种法的应用.....	125
相关阅读.....	133
本章小结.....	134
关键概念.....	134
自测题.....	134
本章实训.....	136
案例分析.....	138
第9章 分批法	141
本章结构框架.....	141
本章学习目标.....	141
第一节 分批法概述.....	141
第二节 分批法的应用.....	143
第三节 简化分批法.....	145
相关阅读.....	149
本章小结.....	150
关键概念.....	150
自测题.....	150
本章实训.....	152
案例分析.....	153
第10章 分步法	155
本章结构框架.....	155
本章学习目标.....	155
第一节 分步法概述.....	155
第二节 逐步结转分步法.....	159
第三节 平行结转分步法.....	170

相关阅读	175
本章小结	175
关键概念	176
自测题	176
本章实训	178
案例分析	181
第 11 章 成本计算的辅助方法	182
本章结构框架	182
本章学习目标	182
第一节 产品成本计算的分类法	182
第二节 产品成本计算的定额法	186
第三节 联产品、副产品成本的计算	194
相关阅读	197
本章小结	199
关键概念	199
自测题	199
本章实训	201
案例分析	202
第 12 章 成本报表的编制与分析	204
本章结构框架	204
本章学习目标	204
第一节 成本报表概述	204
第二节 成本报表的编制	206
第三节 成本报表的分析	216
相关阅读	224
本章小结	225
关键概念	225
自测题	225
本章实训	227
案例分析	228
第 13 章 其他主要行业成本核算	230
本章结构框架	230
本章学习目标	230
第一节 商品流通企业成本核算	230
第二节 交通运输企业成本核算	236
第三节 施工企业成本核算	245
第四节 房地产开发企业成本核算	249
第五节 旅游、饮食服务企业成本核算	254
相关阅读	259

本章小结·····	260
关键概念·····	260
自测题·····	260
本章实训·····	262
案例分析·····	263
参考文献·····	264

总 论



本章学习目标

通过对本章的学习，掌握成本的基本概念；掌握成本会计的含义、职能；理解成本会计的对象与任务；了解成本会计的发展历程与成本会计工作的组织。

第一节 成本会计概述

一、成本的含义

成本作为商品生产的经济范畴，它随着产品生产而产生，又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式。特别是在商品经济日趋成熟的今天，出于各种管理的需要，成本更是不断拓宽其发挥作用的领域，在表现形式上更加丰富、完善。成本的概念和内涵也在不断地发展、变化，成本的范围也在逐渐扩大。学习成本会计就必须首先认识和掌握成本的经济内涵。

(一) 理论成本

在市场经济条件下，成本是指商品价值中已经耗费的需要在产品销售收入中获得补偿的那部分价值，即已经消耗的生产资料转移的价值和活劳动消耗的价值。

马克思指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品的价值，用公式可以表示为 $W = C + V + M$ 。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

在生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值”^①。“只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”马克思的成本价格理论中成为商品的“成本价格”的那部分商品价值，指的就是商品成本，即产品成本的经济内容包括物化劳动 C 和生产者必要活劳动 V 两部分。物化劳动 C 是指生产过程中所耗费的生产资料（劳动对象和劳动资料）转移的价值，如材料耗费、燃料耗费、动力耗费的价值，机器设备、厂房等固定资产的折旧费，工具、用具等低值易耗品的摊销费。生产者必要活劳动 V 是指相当于一定生产力水平下劳动力再生产所需平均生活资料的价值，是劳动者为自己劳动所创造的价值，劳动者在进行生产时，要耗费一部分必要劳动以保证劳动力自身再生产的需要，具体表现为工资及其他工资性支出。

马克思指出：“不论生产的社会形式如何，劳动者和生产资料始终是生产的因素。”^②所以不论是在资本主义市场经济条件下，还是在社会主义市场经济条件下，成本的经济内容都是一样的。根据马克思的成本价格理论，产品的成本由 $C + V$ 两部分构成， $C + V$ 构成的内涵既是成本研究的理论基础，又是测算理论价格的依据，所以被称为理论成本。

理论成本是按马克思的价值学说对成本做出的符合其客观经济内涵的高度理论概括，它对正常生产经营下的成本认识具有普遍的指导意义。成本概念中最具典型意义的是产品成本。企业的生产过程既是产品的制造过程，又是物化劳动和活劳动的消耗过程。从理论上说，产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品而发生的生产耗费。所以，成本的经济内涵可以概括为：成本是生产经营过程中所耗费的生产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，是企业在生产过程中所耗费的资金的综合。

（二）核算成本

在会计核算中，为了保持成本核算口径一致，防止乱挤乱摊成本，核算成本的开支范围是由国家在《企业会计准则》《企业财务通则》《企业会计制度》中统一规定的。核算成本制定的基础和理论依据是理论成本，但它与理论成本的内涵有一定差别。

成本开支范围主要包括：

- （1）为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料动力费。
- （2）企业支付给生产单位职工的薪酬，包括工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，非货币性福利。
- （3）生产用固定资产折旧费、维修费。
- （4）生产单位因生产原因发生的废品损失，季节性、修理期间的停工损失。
- （5）企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、水电费、劳动保护费、设计费和差旅费等。

为了促使企业加强经济核算、节约资源、减少生产损失，充分考虑到经济生活中的许多特殊情况以及相关方针政策的影响，将不属于理论成本的、不形成产品价值的损失（如废品损失、停工损失等），也允许计入产品成本。同时，为了简化成本核算工作，对于属于理论成本的、企业物化劳动耗费和活劳动耗费的部分（如管理部门的固定资产折旧和管理人员薪酬等），则作为期间费用直接计入当期损益而不再计入产品成本。

^{①②} 《资本论》，第三卷，第30页，人民出版社，1995年6月第1版。

我国由国家通过有关法规、制度界定的成本开支范围,是我们在成本核算中应遵循的规则,它对于加强成本管理、正确评价企业的经济效益、保证企业再生产的顺利进行具有重要意义。

(三) 管理成本

成本概念产生于商品生产的经济环境中。作为管理的重要手段,成本的内涵和外延也随着商品经济的不断发展而处于不断的变化之中。世界各国由于具体情况不同,对成本概念的认识和对实际应用成本的规定也不完全一致。服从于成本管理的不同目的,服务于成本信息的不同需要,形成了成本定义更为广泛的外延和成本表现形式的各种不同组合。

在管理会计中,为了进一步研究成本,满足成本核算的要求,有效地进行成本预测、决策、计划和控制,寻求降低成本的途径,可按照不同标准对成本进行分类。

1. 成本按其可变性分类

成本的大小,与业务量(产量或销量)的增减变动具有一定的关系。成本按可变性分为变动成本和固定成本。

变动成本是指在一定时期和一定业务量范围内,其成本总额的变动和业务量之间保持正比例关系的成本。如产品生产中的原材料成本、计件工资等。

固定成本是指在一定时期和一定业务量范围内,其成本总额不受业务量增减变动的影响而保持固定不变的成本。例如,按直线法计提的折旧费、计时工资、房屋设备的租金、保险费、广告费等都属于固定成本。

2. 成本按其是否与决策相关分类

成本按其是否与决策相关可分为相关成本和无关成本。

相关成本是指与特定决策有关,在决策过程中必须考虑的成本。如机会成本、差别成本、重置成本、专属成本、边际成本等。

无关成本也称不相关成本,是指对未来决策没有影响的成本。如沉没成本、共同成本等。

以上这些概念的解释如下:

(1) 机会成本,是指在决策时,由于选择一个方案而放弃或错过其他方案所失去的收益就是所选择方案的机会成本。机会成本是一个特殊的成本概念,它不是一项现实的成本支出,只是用于计量各决策方案潜在的经济影响,在会计核算中不用入账,但它又是决策分析时必须考虑的重要因素,如果忽视机会成本,可能会造成决策失误。例如,运输卡车一辆,若出租,每年可取得租金5万元;若自营,每年可取得收入10万元,营运费用共计6万元,每年可获得收益4万元。出租运输卡车可取得的租金5万元,就是自营方案的机会成本,则自营成本总额为11万元,高于未来收入,因此企业应放弃自营而将卡车出租。机会成本在决策分析中的应用,有助于企业全面考虑可能采用的各种方案,为有限资源寻求最为有利的使用途径。

(2) 差别成本,又称差量成本,是指可供选择方案之间的预计成本的差异。它在定价决策中有重要用途。

(3) 重置成本,是一种资产成本,是指目前从市场上新购买同一项资产所需支付的成本。它是制定产品价格的重要依据,在进行经营决策时应着重考虑重置成本。

(4) 专属成本,是指可以明确归属于某种、某批产品或某个部门等特定对象的成本。如生产某产品的专用设备折旧费、维修费等。

(5) 边际成本,从理论上说,是产量无限小的变化所引起的成本总额的变动。在实际经济生活中,边际成本是产量每增减一个单位所引起的成本总额的变动,在一定范围内,边际成本就是单位变动成本。它在生产决策和定价决策中有着重要作用。

(6) 沉没成本,是指过去已经支付、无法收回或得到补偿的成本。例如,企业厂房屋原值为100万元,已提折旧40万元,账面价值60万元,在进行固定资产决策时,厂房的原值100万元和账面价值60万元,都是沉没成本,无须再考虑。

(7) 共同成本,是指需要由几种或几批产品等成本对象共同负担的成本。在进行这些产品的决策时,不用考虑共同成本因素。

美国会计学会与标准委员会对成本的认识是比较广义的,他们认为:成本是为了一定的目的而付出(或可能付出)的用货币测定的价值牺牲。这就远远超出了成本概念的内涵与外延。按照这种解释,劳务成本、资金成本、开发成本、工程成本、资产成本、质量成本、人力成本、环保成本等都是成本范畴,形成了不同方面、不同管理要求的不同成本组合。同时,由于人们对成本所具有各种特性的进一步认识,以及人们对影响成本的各种复杂因素的深入了解,在成本管理和核算的实践中不断推出了诸如标准成本、作业成本等新的成本概念,组成了多元化的成本概念体系。

本书所讲的“成本”一词,遵循了成本的原始经济含义,主要以产品成本作为特定目标,着重研究制造业企业在产品制造过程中所发生的产品成本的会计核算这一特定问题。

二、成本的作用

随着社会主义市场经济的发展,成本在经济管理工作中的作用越来越重要,概括起来,主要包括以下几方面。

(一) 成本是产品生产耗费的补偿尺度

成本是企业生产消耗的客观范畴,任何企业要维持简单再生产、保证继续经营的必要条件是首先要补偿其在生产中发生的耗费。其生产耗费必须从销售收入中得到补偿,补偿数额的多少取决于成本,成本是衡量这一耗费补偿的价值尺度。如果能够按成本得以补偿生产经营中的资金耗费,才能保证企业再生产的正常进行。如果不能按照成本来补偿生产耗费,就会影响整个社会的再生产和扩大再生产。因此,加强经济核算,降低成本,提高经济效益,不仅是每个企业自身生存的需要,也是整个社会供求发展的必然要求。

(二) 成本是反映企业管理水平的综合指标

成本是一项综合性的经济指标,是生产耗费的综合反映,它体现在企业经营管理的方方面面。比如,产品设计是否合理、原材料消耗是否节约、生产工艺的合理程度、固定资产是否充分利用、劳动生产率的高低、产品质量的优劣、产品产量的多少、生产组织是否协调等,都可以通过成本反映出来。这一切都促使企业合理地使用人力、物力和财力,不断寻求降低成本的途径。所以说,成本是综合反映企业管理水平的指标。

(三) 成本是制定产品价格的重要依据

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。制定产品价格要考虑多方面的因素,根据价值规律的要求,产品价格应大体上符合其价值,这就必须充分考虑企业目前的成本水平和可实现的成本目标。正常情况下,产品价格制定是否合理,关键在于成本因素考虑得是否充分;而产品成本是否合理,关键在于成本的管理、控制是否得当。这就要求企业必须提

高经营管理水平,依据市场和企业成本情况,向市场提供价廉物美的产品。所以产品成本是制定产品价格的一项重要依据。

(四) 成本是企业生产经营预测、决策的重要依据

在市场经济条件下,企业要努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,在激烈的竞争中求得生存和发展,就要勇于面对市场,根据外部环境和内部条件的变化,对新产品的开发、生产计划的安排等做出科学合理的生产经营预测和决策。成本是影响企业发展的一个非常重要的因素,在产品价格和税收一定的情况下,产品成本水平的高低直接影响着企业经济效益的高低和市场竞争能力的大小。因此,企业进行经营决策就必须考虑产品成本这一重要因素,并以经济效益为标准来选择最优方案。

(五) 成本是编制企业内部财务报表的主要依据

成本报表是根据产品成本和期间费用的核算资料以及其他有关资料编制的,企业管理者通过成本报表可以了解企业成本管理的现状和发展趋势,考核各部门成本计划的完成情况,进一步挖掘降低成本的潜力,并通过综合分析,作出正确的经营决策。

三、成本会计的产生和发展

成本会计是基于生产的需要而产生的,随着社会经济发展和管理的需要而逐步发展起来的。成本会计产生于19世纪后期,经历了传统成本会计阶段和现代成本会计阶段,在实践和理论方面都得以不断充实和完善,形成独立的学科。

(一) 传统成本会计阶段(1880—1945年)

成本会计起源于英国。随着西方各国产业革命的完成,英国成为资本主义最发达的国家,工厂代替了手工工场,机器代替了手工劳动,企业规模不断扩大,出现了竞争,产品的生产成本得到普遍重视。会计人员为了满足生产和外部审计的需要,精确计算成本,将成本计算与复式簿记结合起来,利用账户对应关系,通过借贷平衡原理,反映生产过程的各种耗费,形成了记录型成本会计。成本会计产生以后,陆续传入美国及其他国家。20世纪初,随着资本主义的迅速发展,企业推行泰勒制的科学管理制度,使成本会计的职能扩大,不仅能够计算成本,还能够控制和分析成本。20世纪30年代,科学管理制度预算控制被引入成本会计,使成本会计的理论与方法进一步完善和发展。在传统成本会计阶段,成本会计取得了以下成就。

1. 会计核算方面,成本核算方法逐步完善

建立了材料核算和管理办法,建立了工时记录和人工成本计算方法,规范了间接费用、制造费用分配办法,根据制造业生产特点,出现了产品成本计算的品种法、分批法、分步法及一系列辅助方法,为现代成本会计的发展奠定了基础。

2. 会计控制方面,形成成本事前控制、事中和事后控制

由于泰勒制的科学管理方法在企业的广泛运用,美国会计学家提出了标准成本制度,为生产过程的成本控制提供了条件,而在成本会计中引入弹性预算,使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成绩。标准成本制度和预算控制成为成本控制的两大支柱。

3. 会计理论方面,成本会计著作大量出版

1885年,英国的梅特卡夫所著的第一本成本会计著作《制造成本》一书出版,为成本

会计的发展奠定了基础。而 1887 年由加可和费尔斯合著的《工厂会计》一书,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著作。20 世纪初,成本会计名著纷纷出版,美国尼克尔森和罗尔巴可合著的《成本会计》、托尔的《成本会计原理和实务》等,使成本会计具备了完整的理论和方法体系,形成独立学科。

4. 成本会计应用范围的扩大

在传统成本会计阶段,成本会计的应用范围最初只限于工业企业,后来逐渐扩大到各种行业,并应用到企业内部的各个部门,在企业的经营和销售方面也得到了广泛应用。

(二) 现代成本会计阶段(1945 年以后)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,企业规模越来越大,市场竞争十分激烈,对企业管理提出了更高的要求。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,形成了新型的着重管理的经营型成本会计。主要表现有以下几个方面。

1. 成本会计的职能扩大

在传统成本会计阶段,以成本核算为主,在此基础上进行成本的控制和分析。而为了主动控制成本,现代成本会计逐步把成本的预测和决策放在主要地位,利用各种成本数据,对未来成本发展趋势作出科学的估计和预算,按照成本最优化要求,研究各种方案的可行性,选取最优方案,使企业获得最佳效益。

2. 成本会计的方法体系不断完善

实行目标成本计算,使成本会计扩展到技术领域,把技术与经济结合起来,促使企业有效降低成本。实行责任成本核算,加强了企业内部各级单位的业绩考核,使成本控制更为有效。实行变动成本计算法,不仅可以减少成本计算工作量,同时还为企业进行成本预测和决策创造了有利条件。推行质量成本核算,提高了产品质量,扩大了成本会计的研究领域。

(三) 成本会计的发展趋势

随着社会经济的发展、科学技术的进步,企业的内部环境发生了巨大变化:成本会计技术手段与方法不断更新,会计电算化已经或正在取代手工记账,而且由于企业内部网的建立,实时报告成为可能;成本会计的应用范围也在不断拓展,不论在银行、快餐连锁店、专业组织还是政府机关,成本控制已受到越来越广泛的重视。

此外,企业外部环境也日新月异:大多数产品供过于求,国际贸易合作日趋频繁、密切,使全球市场竞争日趋激烈;产品需求多样化,顾客对产品质量的苛求,使新技术、新工艺的创新蔚然成风。

企业内部环境和企业外部环境的变化,要求成本会计必须适应新的制造环境,不断创新成本管理理论与方法。

1. 制造环境的变化促使成本会计的方法不断创新

相对于传统制造环境,新制造环境主要表现为以下几个方面。

(1) 弹性制造系统,是指使用机器人及电脑控制的材料处置系统,结合各种独立的电脑程式机器工具进行生产。它有益于产品制造程序的弹性化,可以从事多样化产品的生产,解决对产品多样化、精致化的需求。

(2) 电脑辅助设计、电脑辅助工程及电脑辅助制造系统,不但提高了电脑的功能,并且为厂商提供了更为宽广的发展空间。使用电脑辅助系统可减少人工成本、节省时间,并提高工作效率。

(3) 制造资源规划,是指制造业所采用的电脑管理信息系统。有助于管理当局进行及时、有效的投资与生产经营决策。

(4) 电脑整合制造系统,是指以电脑为核心,结合所有新科技的系统,以形成自动化的制造程序,实现工厂无人化管理。

在企业新制造环境的冲击下,传统的成本会计技术与方法造成产品成本计算不正确和成本控制可能产生反功能行为后果。针对传统成本会计不适应新制造环境的局面,美国会计学者提出了作业成本法(ABC),作业成本法就是把为生产一种产品所发生的所有作业(如质量检验、机器维修和顾客服务等)分配到产品成本中的一种成本计算方法。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。作业成本法所提供的成本信息能够促使管理人员重新设计整个价值链上的作业活动以节省企业资源。

2. 管理理论与方法的创新使成本会计理论体系不断完善

管理理论与方法的创新主要表现在以下几个方面。

(1) 适时制。它是一种严格的需求带动生产制度,要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合,原材料、在产品、产成品保质保量并适时地送到后一加工(或销售)环节。其目的是使原材料、在产品及产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现“零存货”,以降低存货成本。在存货水平很低的情况下,会计人员为简化存货计价,可能采用倒推成本法,就是当产品完工或销售时,倒过头来计算在产品、产成品等生产成本。这样,倒推成本法便应运而生。

(2) 全面质量管理(TQM)。全面质量管理是20世纪60年代从传统质量管理发展起来的,随着国际国内市场环境的变化,全面质量管理已经发展成为一种企业竞争的战略武器,一种由顾客的需要和期望驱动的、持续的改进产品质量的管理哲学。全面质量管理的目标就是公司在生产的各个环节追求产品“零缺陷”,并由顾客最终界定质量。在全面质量管理情况下,管理人员绩效衡量标准包括了产品的可靠度、服务的及时性等,促使管理人员努力提高产品质量的非货币性指标。

(3) 战略管理。所谓战略管理,就是着眼于对企业发展有长期性、根本性影响的问题。战略管理思想对成本会计系统的影响主要体现在战略成本管理的提出。战略成本管理就是运用成本数据和信息,来发展及确认能促进公司竞争优势的最优战略。

(4) 基准管理和持续改进。管理方法的新趋势就是基准与持续改进的结合。所谓基准,就是以公司外部或内部最优的业绩标准来衡量自身的生产活动。持续改进意味着管理人员不是一次性地确定基准,而是持续不断地改进提高的过程。基准管理与持续改进对成本会计系统的影响,主要表现在管理人员和会计师们认识到降低成本要向本行业最好的公司学习,以同质产品的最低成本作为基准,了解自身与最优者的差距,并分析其原因,进而实行企业再造工程,以增强竞争力。

(5) 限制理论(TOC)。根据限制理论,每个公司至少有一个“瓶颈”制约着它的发展,否则无论公司定下什么目标都会实现。企业限制因素通常可分为资源、市场、政策、原材料和后勤五类。限制理论把企业看成一系列链状相连的过程,如果薄弱的连接处得到了加强,那么整个链也就得到了加强,但是如果加强了其他的连接处,整个链就不会得到加强。限制理论对成本会计系统的影响是,管理人员和会计人员认识到,在有些情况下,不能一味强调降低成本和费用,要有逆向思维,要在企业的薄弱环节加大投入量,为了省钱而花钱。

(6) 目标管理。按目标进行管理,要求一个企业在一定时期内应当确定总的奋斗目标,如利润总额、资金利润率等,并据以指导、组织、动员员工为完成企业总目标而努力。围绕这个总目标,企业各部门、各环节乃至每个人都应当制定自己的奋斗目标,如销售量目标、成本目标、技术目标等,并制定实现目标的措施,以保证总目标的完成。实行目标管理可以提高企业管理工作的主动性和积极性,克服盲目性,提高企业的经营管理水平。目标管理对成本会计系统的影响就是目标成本的制定、分解、控制和分析。我国的目标成本管理已初步形成比较完整的体系。

面对现代成本会计的发展趋势,我国的成本会计工作应顺应国际国内市场环境以及企业生产环境的变化,加强成本理论的研究,要建立中国特色的会计理论研究方法体系,总结、完善和推广我国行之有效的成本会计方法,提高我国成本会计水平。学习外国一切先进的经验和方法,博采众长,为我所用,借鉴西方成本会计理论与方法,与我国国情相结合,不断创新、探索,形成一套具有中国特色的现代成本会计理论与方法体系。

四、成本会计的含义

成本会计与财务会计、管理会计有着密切的联系又各有特点,从成本会计与财务会计、管理会计的比较,可以抽象出成本会计的本质内涵。

成本会计与财务会计相比,由于成本会计是从财务会计中分离出来的,所以,两者之间存在着密切联系,有很多相同的方面,如都是以货币为主要计量单位、有着相同的会计核算基础和计量方法等。当然,也有许多不同之处:首先,会计对象方面,财务会计的对象主要是资产、负债、所有者权益、收入、利润等要素。成本会计的对象侧重于费用要素,同时,在对费用要素进行核算时也会涉及资产、负债等要素,但资产、负债等同样不是主要核算对象,成本会计详细核算、披露的是费用要素,所以要采用一些专门的核算方法。其次,会计目标方面,财务会计以满足企业外部利益各方面所需会计信息为目标;成本会计侧重于为企业内部成本管理提供费用成本信息。

管理会计是在成本会计的基础上产生的,随着管理会计的发展,有关预测、决策、计划、控制、考核等技术方法日益完善,运用于成本会计,使得成本会计的职能也日趋完善。

综上所述,成本会计是会计的一个分支,是以成本为对象的专业会计。现代成本会计是以成本资料和其他有关资料为依据,采用成本核算、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和考核等方法,对企业生产经营活动过程中发生的各种费用、成本进行连续、系统、全面、综合地核算和监督,是促使企业不断降低成本、加强企业内部经营管理,提高经济效益的一种价值管理活动和信息系统。

第二节 成本会计的对象

成本会计的对象,是成本会计反映和监督的内容。成本会计的对象是会计对象的一部分,即涉及有关成本、费用的那一部分,而不是会计对象的全部。不同性质的企业,其生产经营业务成本和经营管理费用(也称期间费用)的具体内容不同。下面分别就制造业、商业、施工企业和房地产开发企业、交通运输业和旅游、饮食服务业的成本会计对象进行阐述。