

21

世纪普通高等教育规划教材

新编成本会计学

—— 狄 为 主 编 吴君民 主 审 ——



化学工业出版社

21

世纪普通高等教育规划教材

新编成本会计学

—— 狄 为 主 编 吴君民 主 审 ——



本书系统地介绍了现代成本会计核算的基本原理和方法,并对成本分析作了较详尽的阐述。全书共分十五章。首先介绍了成本会计的理论基础及成本会计的发展;其次,以产品制造企业为例,阐述工业企业费用要素的核算;最后,本书在介绍品种法、分批法、分步法等成本计算方法的基础上,结合管理会计有关内容阐述了产品成本计算的定额成本法、标准成本法、变动成本法及作业成本法。同时,本书还阐述了成本报表的编制及成本分析。

本书可作为高等院校会计及相关专业的教材,也可作为相关从业人员的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

新编成本会计学/狄为主编. —北京:化学工业出版社, 2011.12

21世纪普通高等教育规划教材

ISBN 978-7-122-12822-5

I. 新… II. 狄… III. 成本会计-高等学校-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第237270号

责任编辑:袁俊红 于立宣
责任校对:周梦华

文字编辑:李锦侠
装帧设计:张 辉

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)

印 刷:北京云浩印刷有限责任公司

装 订:三河市宇新装订厂

787mm×1092mm 1/16 印张15 字数386千字 2012年2月北京第1版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686)

售后服务:010-64518899

网 址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:32.00元

版权所有 违者必究

前言

成本会计学是一门联系财务会计与管理会计的课程,它既为企业提供相关的财务信息也为企业提供相关的管理决策信息。特别是会计准则的变迁和管理思想的创新,对成本信息质量提出了更高、更宽的要求。把握企业的成本信息,是企业管理者进行科学决策的基本要求。当然,提供什么样的成本信息,如何提供成本信息,也对会计工作者提出了更高的要求。本书系统地介绍了现代成本会计核算的基本原理和方法,并对成本分析作了较详尽的阐述。全书共分十五章。首先,介绍了成本会计的理论基础及成本会计的发展;其次,以产品制造企业为例,阐述了工业企业费用要素的核算;最后,在介绍品种法、分批法、分步法等成本计算方法的基础上,结合管理会计有关内容阐述了产品成本计算的金额成本法、标准成本法、变动成本法及作业成本法。同时,本书还阐述了成本报表的编制及成本分析。因为计算产品成本不是成本会计的唯一目的,只有充分利用成本信息,并在分析研究成本信息的基础上,进行成本预测、成本分析、成本控制等才是成本会计这门课程的真正意义所在。

本书是编者结合长期成本会计实践和会计理论教学工作的经验编写而成的。本书充分考虑会计理论与具体实际工作的结合,繁简适宜。成本会计的基础工作是成本核算,按照各项法规制度正确开展成本核算,是保证其他计算准确的基础工作。因此,成本核算内容占了本书的很大篇幅。

本书有以下主要特点。

(1) 成本会计观点、理论术语准确。在本书的编写过程中,力求对成本会计的一些基本观点叙述准确,并使之通俗易懂。本书的很多章节在理论术语阐述后,都用通俗的讲课语言进行解读,便于初学者能很快掌握理论实质。

(2) 举例确切。对本书的例题,都经过仔细研究,以准确反映理论思想。

(3) 概括地介绍了西方一些成本控制方法如何通过成本核算加以反映。

本书由狄为担任主编,张福至、张涛担任副主编;由吴君民担任主审。第1~4、8、9、11章由狄为编写;第6、7、10章由张福至编写;第14、15章由张涛编写;第5、12章由马文超编写;第13章由刘伯麟编写;在编写过程中,苏蒙娅、童厚嘉帮忙收集整理资料。最后由狄为对全书进行了统稿。在本书的编写过程中受到了多方面的鼓励、支持和帮助,在此表示诚挚的谢意。

本书可以作为高等院校会计及相关专业的教材,也可以作为企事业单位相关从业人员的参考书。

由于编者水平有限,书中的不足之处在所难免,敬请广大读者批评指正。

编者
2011年11月

目 录

第一章 成本会计总论	1
第一节 成本概述.....	1
一、成本的经济内涵.....	1
二、产品成本的现实内容.....	2
三、成本的分类.....	2
四、成本的作用.....	6
第二节 成本会计的形成和发展.....	6
一、成本会计的形成和发展.....	6
二、成本会计的职能.....	10
三、成本会计的任务.....	11
第三节 成本会计的组织.....	11
一、成本会计的机构.....	11
二、成本会计人员.....	12
第二章 工业企业成本核算的基本原理	13
第一节 工业企业成本核算的内容和意义.....	13
一、工业企业成本核算的内容.....	13
二、工业企业成本核算的意义.....	13
三、费用与产品成本.....	14
四、成本计算对企业资产计价和盈亏计算的影响.....	14
五、成本核算假定.....	15
第二节 工业企业成本核算的要求.....	16
一、严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准.....	16
二、正确划分各种费用界限.....	16
三、正确确定财产物资的计价和价值结转的方法.....	18
四、做好成本核算的基础工作.....	18
五、适应生产特点和管理要求,采用适当的成本计算方法.....	19
第三节 工业企业费用要素和产品生产成本项目.....	19
一、工业企业费用要素.....	19
二、产品生产成本项目.....	20
第四节 工业企业成本核算的一般程序.....	22
第五节 工业企业成本核算的账簿设置.....	22
一、“基本生产成本”总账科目及其明细账的设立.....	23
二、“辅助生产成本”科目和其他有关科目的设立.....	24
第三章 工业企业要素费用及其材料的核算	26
第一节 要素费用核算概述.....	26

一、归集分配要素费用的一般过程	26
二、成本费用分配方法	28
第二节 材料费用的核算	33
一、材料发出的核算	33
二、材料费用分配的核算	36
第三节 低值易耗品摊销的核算	40
第四章 职工薪酬的核算	44
第一节 职工薪酬的内容	44
一、职工工资、奖金、津贴和补贴	44
二、职工福利费	45
三、社会保险费	45
四、住房公积金	46
五、工会经费和职工教育经费	46
六、非货币性福利	46
七、因解除与职工的劳动关系给予的补偿	47
八、其他与获得职工提供的服务相关的支出	47
第二节 职工工资归集计算	47
一、工资费用的原始记录	47
二、计时工资的计算	47
三、计件工资的计算	49
第三节 职工薪酬分配的核算	50
一、货币性职工薪酬的计量分配	50
二、非货币性职工薪酬的计量分配	53
第五章 辅助生产费用的核算	55
第一节 辅助生产费用核算的意义	55
第二节 辅助生产费用的归集	56
一、辅助生产费用归集的账户设置	56
二、辅助生产费用归集	58
第三节 辅助生产费用分配的核算	58
一、辅助生产费用分配原理	58
二、辅助生产费用的分配方法	59
第六章 制造费用及其他要素费用的核算	68
第一节 制造费用核算的意义	68
一、制造费用的内容	68
二、制造费用核算的意义和任务	69
第二节 制造费用的归集	69
一、制造费用核算的账户设置	69
二、制造费用的归集	70
第三节 制造费用的分配	70
一、分配标准和分配方法的种类	70
二、制造费用的分配方法	71
三、制造费用分配表的编制及账务处理	73

第四节 外购动力费用的核算	74
一、外购动力费用支出的核算	74
二、外购动力费用分配的核算	74
第五节 折旧费用的核算	76
一、折旧的计算	76
二、折旧费用分配的核算	77
第七章 生产损失核算	79
第一节 生产损失核算的意义	79
第二节 废品损失的核算	79
一、废品和废品损失	79
二、废品损失的核算	80
第三节 停工损失的核算	83
一、停工损失的含义	83
二、停工损失的核算	83
第八章 完工产品与在产品成本的划分	85
第一节 完工产品与在产品成本划分的意义	85
第二节 在产品的控制	86
第三节 完工产品与在产品成本的划分方法	89
一、在产品不计价法	90
二、在产品按年初成本计价法	90
三、在产品按定额成本计价法	91
四、约当产量比例法	91
五、定额比例法	96
六、在产品投入、产出数量不一致情况下的完工产品与在产品成本划分	98
第九章 产品成本计算的方法	103
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	103
一、成本计算的一般过程	103
二、生产类型	105
三、生产工艺技术与生产组织的结合	106
四、生产类型决定成本计算的基本框架	107
五、管理要求决定成本计算的精度	108
第二节 成本计算基本方法的形成	108
一、成本计算基本方法的形成	108
二、成本计算基本方法形成的主要特征及扩展	109
三、产品成本计算的辅助方法	110
第三节 产品成本计算的品种法	111
一、品种法的特点和适用范围	111
二、品种法的计算程序	111
第四节 品种法的拓展——分类法	112
一、分类法的特点	112
二、分类法的计算程序	112
第五节 分类法的适用范围、优缺点和应用条件	114

一、分类法的适用范围	114
二、分类法的优缺点和应用条件	115
第六节 副产品的成本计算	115
一、副产品成本计算的特点	115
二、主副产品分离前后的成本计算	115
三、副产品成本按计划单位成本计算	117
第十章 产品成本计算的分批法、分步法	119
第一节 分批法的适用范围和特点	119
一、分批法的运用范围	119
二、分批法的特点	119
第二节 分批法的计算程序	120
第三节 分步法的适用范围和一般特点	122
一、分步法的适用范围	122
二、分步法的一般特点	122
第四节 逐步结转分步法	123
一、逐步结转分步法的计算程序	123
二、综合结转法	124
三、分项结转法	130
四、逐步结转分步法的优缺点和适用范围	132
第五节 平行结转分步法	133
一、平行结转分步法的特点	133
二、平行结转分步法的计算程序	134
三、平行结转分步法的优缺点和适用范围	139
第十一章 产品成本计算的定额成本法	140
第一节 定额成本法的特点	140
第二节 定额成本的制定	140
一、定额成本与计划成本的异同	140
二、产品定额成本的计算程序	141
第三节 脱离定额差异的计算	142
一、原材料脱离定额差异的计算	143
二、生产工时和生产工资脱离定额差异的计算	146
三、制造费用脱离定额差异的计算	147
第四节 材料成本差异的分配	147
第五节 定额变动差异的计算	148
第六节 产品实际成本的计算	149
一、定额成本法产品实际成本的计算程序	149
二、定额成本法产品实际成本计算举例	150
第七节 定额成本法的优缺点、适用范围和应用条件	152
一、定额成本法的优缺点	152
二、定额成本法的运用范围和应用条件	153
第十二章 产品成本计算的标准成本法	154
第一节 标准成本法的特点	154

一、标准成本法的内容	154
二、标准成本法与定额成本法的比较	155
第二节 标准成本的种类及其制定	156
一、标准成本的种类	156
二、标准成本的制定	156
第三节 标准成本的差异计算和分析	160
一、标准成本差异的种类	160
二、直接材料成本差异的计算和分析	160
三、直接人工成本差异的计算和分析	161
四、变动制造费用成本差异的计算和分析	162
五、固定制造费用成本差异的计算和分析	162
第四节 标准成本法的账务处理	164
一、标准成本法的会计科目	164
二、成本差异的账务处理	165
第十三章 产品成本计算的变动成本法	170
第一节 变动成本法的特点	170
一、成本按其性态的分类	170
二、变动成本法与完全成本法的区别	171
三、变动成本法和完全成本法的优缺点	173
第二节 变动成本法的计算程序	174
一、混合成本的分解	174
二、产品变动成本的计算	176
第三节 各种成本计算方法的实际应用	177
一、几种成本计算方法同时应用	177
二、几种成本计算方法结合应用	177
第十四章 作业成本法	179
第一节 作业成本法的含义与特点	179
一、作业成本法的含义	179
二、作业成本法的主要特点	180
第二节 作业成本法的程序	182
一、第一阶段程序：作业成本和作业成本分配率的计算	183
二、第二阶段程序：将作业成本库的成本追溯到各产品，计算产品成本	188
三、作业成本法下使用的会计科目	189
第三节 作业成本法的一般应用	190
第四节 作业成本法在船厂目标成本规划中的运用	198
第十五章 成本报表及成本分析	202
第一节 成本报表概述	202
一、成本报表的作用	202
二、成本报表的分类	202
第二节 成本报表的编制	203
一、编制成本报表的要求	203
二、全部产品生产成本报表的编制	204

三、主要产品单位成本表.....	206
四、制造费用明细表.....	207
第三节 期间费用明细表.....	208
一、管理费用明细表.....	208
二、产品销售费用明细表.....	209
第四节 成本分析的意义和内容.....	210
一、成本分析的意义.....	210
二、成本分析的内容.....	210
三、成本分析的任务.....	211
四、成本分析的形式.....	211
五、成本分析的方法.....	212
第五节 成本目标完成情况的分析.....	215
一、商品产品成本目标完成情况的分析.....	215
二、可比产品成本降低任务完成情况的分析.....	217
第六节 产品单位成本的分析.....	220
一、产品单位成本计划完成情况的一般分析.....	221
二、产品单位成本主要项目分析.....	221
第七节 技术经济指标变动对产品成本影响的分析.....	225
一、设备利用率变动对成本影响的分析.....	225
二、劳动生产率变动对单位成本影响的分析.....	226
三、原材料利用效果对成本影响的分析.....	226
参考文献.....	230

第一章 成本会计总论

第一节 成本概述

一、成本的经济内涵

在经济社会中,资源是相对稀缺的,人们为了获得一定的资源必须支付一笔费用,因此对资源的合理配置和有效利用必须以效益为基本原则,通过努力降低成本,以实现利润最大化。

在西方会计学中,往往把成本理解为为实现一定的目的所付出的价值牺牲。其典型的定义有以下几个。

① 美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会在1951年给成本所下的定义,认为“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。”这个定义有三层含义:第一,成本是一种价值牺牲,这种价值牺牲可以理解作为一种价值消耗,不仅可以是现金支出,也可以是物资消耗、劳动消耗或是从外部提供的劳务的消耗。第二,这种价值牺牲是为了一定目的,通常是指由经营目的而衍生的目的。从这个意义上说,成本是与经营目的有关所消耗的价值。第三,这种牺牲可以用货币测定,也就是说可以用货币计量。因为这些价值要变为成本,最终都必须以货币来表现。可见,这一定义的外延非常广泛,远远超出产品成本的概念。

② 美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》(Accounting Terminology Bulletin No. 4)的对成本所下的定义是:“成本系指为获取财货或劳务而支付的现金或移转其他资产、发行股票、提供劳物或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗(unexpired)和已耗(expired),未耗成本可由未来的收入负担,例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等属之;已耗成本不能由未来的收入负担,故应列为当期收入的减项,或借记保留盈余。例如,出售产品或其他资产的成本及当期费用属之。”也就是说,成本为因获取财货或劳务而支付的现金或等价物,换言之,成本为因获得某种利益而支出,每一种支出如果是为了获得某种利益都代表一项成本。这就意味着作为成本的耗费应该是有偿的,企业发生的耗费一旦无法得到补偿就不能作为成本,而只能作为损失。

成本概念中最有典型意义的是产品成本,成本会计中在大多数情况下成本都暗指产品成本,若要指其他对象的成本一般都会在前面有定语,如这次出差的成本、会议的成本等。产品的生产过程也是生产的耗费过程。工业企业要生产产品,就要发生各种生产耗费。生产耗费包括生产资料中的劳动手段(例如机器设备)和劳动对象(例如原材料)的耗费,以及劳动力(例如人工)等方面的耗费。工业企业在一定时期(例如一个月)内发生的、用货币表现的生产耗费,称为工业企业生产费用。

企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。实际工作中的产品成本,是指产品的生产成本,亦称制造成本,不是指产品所耗费的

全部成本。也就是说,企业只将在生产过程中发生的耗费计入产品成本,当然大家说企业的各项活动都是为了产品能生产出来,为产品服务,为什么不是生产过程中发生的耗费就不计入产品成本?主要是因为,工业企业为销售产品而发生的销售费用、为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用,难以找到很好的逻辑标准将这些耗费分配到各种产品对象中去,如果一定要分进去,就会以一个很差的逻辑分配,最后得到的成本数据信息相关性、可用性较差,甚至会误导决策。为了简化成本核算工作,提高成本信息的质量,因此将非生产过程中的有关耗费作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。当然这样的理由也非百分之百成立,如一企业高管,他只抓企业A产品的生产,从道理上说他的薪酬计入A产品比较合理,但按照现有规定他的薪酬还是计入期间费用。

二、产品成本的现实内容

在实际工作中,为了使企业产品成本计算的口径一致,防止乱挤乱摊产品成本,保持产品成本的可比性,应由国家统一制定产品成本开支范围,明确规定哪些费用开支允许列入产品成本,哪些费用开支不允许列入产品成本。因此,我国由国家通过有关法规制度界定的成本开支范围,与理论成本的内涵有一些差别。比如,生产单位的财产保险费,应属于剩余价值中进行分配的部分,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。但考虑到为促使企业加强经济核算和改善成本管理,以及保证必要的补偿,就将这些费用也计入产品成本之内。这样,可以提高成本指标综合反映能力,使成本指标全面地反映企业工作质量的好坏,以充分发挥成本的经济杠杆作用。但同时必须指出,对此种背离须加以严格限制,否则成本计算就缺乏理论依据。

产品成本开支范围的规定是财会制度的重要组成部分,直接涉及企业生产经营的劳动耗费补偿和利润取得的多少。它对于加强产品成本管理,正确评价企业经济效益,保证企业生产和再生产的顺利进行,具有重要的意义。我国工业企业产品成本开支范围,几经变化,在实践中逐渐明确和完善。1984年颁布的《国营企业成本管理条例》对工业企业产品成本开支范围的规定,比以往制定得更详细、更具体,而且随着经济形势的变化,陆续作了一些调整。但是,由于受当时经济体制所制约,企业产品成本开支范围的制定主要以财政预算目标的实现为转移,从而导致产品成本开支范围不能真实反映企业的产品成本耗费水平。为了解决存在的问题,企业财务通则和行业会计制度对产品成本开支范围作了一些调整。

以上研究的主要是成本的一般概念和产品成本的范围。随着现代成本会计的发展,出现了许多新的成本概念,如变动成本、固定成本、目标成本、标准成本、可控成本、责任成本、相关成本、可避免成本等新的成本概念源源不断地涌现,组成了多元化的成本概念体系。这标志着人们对成本加深了认识,使成本理论更加丰富、充实和完善。从而为成本会计适应现代企业管理的需要,开辟了新的途径。

三、成本的分类

为了适应成本计算、成本控制和成本规划的需要,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。

(一) 以计算产品成本和确定损益为目的进行分类

1. 按成本的经济用途或职能分类

产品成本按其经济用途或职能可划分为制造成本和非制造成本两大类。

(1) 制造成本 指产品在制造过程中所发生的各项产品成本,又分为以下几类。

① 直接材料。指加工后直接构成产品实体或主要部分的原料和材料成本。例如,木材是制造家具构成其实体的主要材料,原棉是生产棉纱构成其实体的原料。

② 直接人工。指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴,以及按规定比例提取的福利费。

③ 制造费用。指在生产中所发生的那些除了直接材料及直接人工以外的各种费用。

西方成本会计有的也称以上制造费用为厂房费用(factory overhead)或间接制造成本(indirect manufacturing cost),这些名称的含义与制造费用是一致的。

以上各项目按经济用途划分是多数企业计算产品成本时成本分类的依据,所以将这些项目称为成本项目。各企业生产特点不同,可根据各项费用支出的比重和成本管理的要求不同,在上述统一成本项目的基础上,按需要适当增加项目,如“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”等。

对制造成本中的上述三个项目按照不同方式进行组合,又可以得到一些不同的成本概念。如直接材料和直接人工之和称主要成本,它们通常是产品成本的主要部分;直接人工及制造费用之和,则称为加工成本,它是指产品加工时所发生的各项成本。但是,在企业生产自动化之后,产品成本结构将会产生重大变化。例如:当今西方有些企业的制造费用占制造成本的比例超过50%。在这种情况下,直接材料和直接人工之和显然不再是主要成本了。此外,在高度自动化的企业中,生产工人往往必须完成多种工作,而且直接人工只占制造成本的极小部分,很难或不值得花很大精力将工资归属到各产品中。所以,西方有些企业将直接人工成本与制造费用合并为一个项目称为加工成本,直接材料则单独列为一项。

(2) 非制造成本 主要分为销售费用、管理费用和财务费用三项。

① 销售费用。指企业在销售商品的过程中发生的各项费用。包括为了取得购买单位订单而发生的广告、促销费和交运产品给购买单位而发生的费用,以及专设销售机构的人员工资和其他经费。

② 管理费用。指企业行政管理部门为管理整个企业组织,使其正常运作所发生的费用,以及技术转让费、技术开发费、无形资产摊销和公共关系等费用。

③ 财务费用。指企业在筹资、调剂外汇和调整外汇牌价等财务活动中所发生的费用。

成本按经济用途划分,是最基本的分类。按照这种分类,可以了解制造成本的构成情况,对成本计算和确定损益具有重要意义。

2. 按成本与特定产品的关系分类

按成本与特定产品关系可分为直接成本与间接成本。

(1) 直接成本 也称为可追溯成本(traceable cost),是指与某一特定产品之间具有直接联系的成本。主要包括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。它一般是为几种产品所消耗,因而一般不能直接计入,而是需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。主要包括制造费用。

3. 按成本与收入相配合的时间不同分类

按成本与收入相配合的时间不同可以分为产品成本和期间成本。

(1) 产品成本 是指同产品生产有着直接联系的成本,它们汇集于产品,一般随产品流动而流动。期末,按产品汇集的成本,先要在完工产品和在产品之间进行分配。当产品出售时,完工产品成本即由存货成本转化为销售成本,反映在当期损益表上于该期销售收入相配比,据以确定当期损益。至于为销售产品或尚未加工完成的在产品,则留存于存货成本中,反映在资产负债表上。

(2) 期间成本 也称期间费用,是与一定期间相联系的成本,它不计入产品成本,而是直接归入当期损益的本期费用。也就是说,期间成本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。它不随产品实体流动而流动，而是随着企业生产经营活动持续期的长短而相应增减的成本。

产品成本与期间成本的范围存在着此增彼减的关系。我国过去只是把销售费用作为期间成本，财务费用和管理费用都作为产品成本。现在《企业会计准则》参照国际惯例，将销售费用、管理费用和财务费用均作为期间成本处理。从而严格划分了产品成本与期间成本的界限，将属于与经营期间相联系的费用，直接从当期损益中扣除。这样，既简化了产品成本计算，能准确反映企业的经营状况；又有利于进行成本预测与决策。

以上各种分类是从不同角度的分类，但它们互相之间是有联系的，按照我国现有的准则、制度和惯例，如产品成本可包括直接材料、直接人工及制造费用等成本内容，而把直接材料、直接人工等称为直接成本，把制造费用称为间接成本。

（二）以规划成本和控制成本为目的的分类

1. 按成本习性分类

成本习性，是指成本总额与业务量（产量或销量）变化的依存关系。成本按成本习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

（1）变动成本 指其总额随着业务量（可用产量，也可用直接人工小时或机器小时表示）的变化而成正比例增减变化的成本，但若就单位产品中的变动成本而言，则是不变的，例如直接材料、直接人工中的计件工资等，可用图 1-1 表示。必须指出，变动成本同业务量之间成正比例变动的关系是有一定范围的，超过一定范围，变动成本同业务量之间的比例关系可能会改变。

（2）固定成本 指在一定期间和一定业务量范围内，其总额不随业务量增减变动而变动的成本，至于单位产品中的固定成本则随着业务量增减变化而成反比例变动。例如，房屋、建筑物的租金、保险金、企业管理人员工资、机器设备的折旧费等，可用图 1-2 表示。

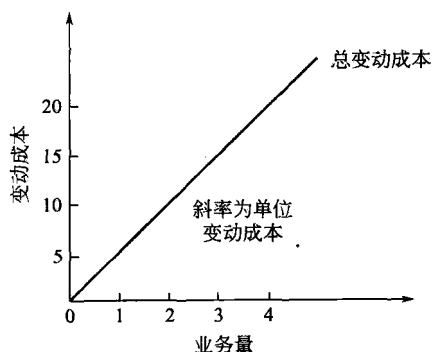


图 1-1 变动成本与业务量的关系

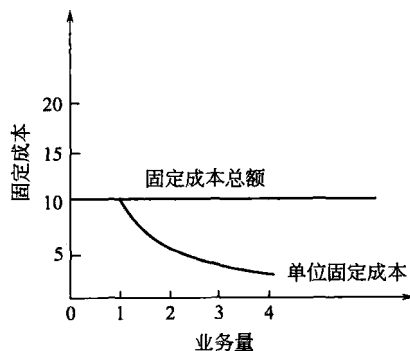


图 1-2 固定成本与业务量的关系

固定成本通常又可分为裁决性固定成本（discretionary fixed costs，也称为酌量性固定成本）和既定性固定成本（committed fixed costs，也称为约束性固定成本）。前者是指通过管理人员的决策行动可改变其数额的固定成本，如广告费、人员培训费等；后者是指受事前管理决策的影响，管理人员无法在事后改变其数额的固定成本。例如固定资产折旧费、保险费等。

（3）混合成本 指其总额虽受业务量变动的影响，但其变动幅度并不同业务量的变动保持严格的比例。也就是说，混合成本兼有固定成本和变动成本两种性质，视其具体情况不同，可进一步分为半变动成本和半固定成本两类。

① 半变动成本：是指这种成本通常有一个基数，相当于固定成本，在这个基数之上，

业务量增加了,成本也会相应增加,又类似变动成本。如电话费,这种费用一般都包括一个基数,不管是否使用都必须支付一定费用,这部分属于固定成本性质。除此之外,根据用量多少,按比例交纳费用,这部分属于变动成本性质,可用图 1-3 表示。

② 半固定成本:当业务量在一定范围内增长时,其发生额固定不变;但在业务量增长超过一定限度时,其成本就会跳跃上升,然后在新业务量的一定范围内又保持不变,直到出现新的跳跃。所以,它是逐渐增加的成本,如同阶梯式递增形态。例如化验员、检验员的工资,当产量增加超过一定限度时,就要增加人员,从而使这些人员工资跳跃增加,可用图 1-4 所示。

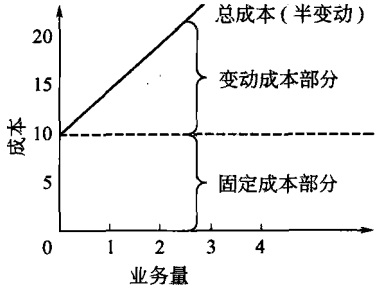


图 1-3 半变动成本与业务量的关系

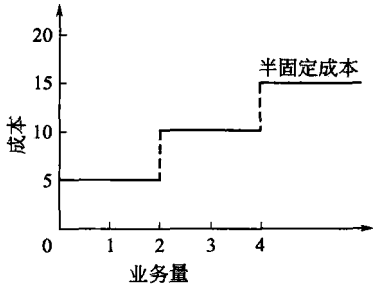


图 1-4 半固定成本与业务量的关系

从理论上说,成本可分为变动、固定和混合三类,但在成本会计实务上,可利用一些技术方法将混合成本分为变动成本和固定成本两部分。所以,按成本属性分类,从根本上说,应该只有变动成本和固定成本两类。

将成本分为变动成本和固定成本两类,对于成本的预测、决策和分析,特别是对于控制和寻求降低成本途径具有重要作用。由于变动成本一般是受消耗定额执行情况的影响,因而控制和降低单位产品的变动成本,主要应从控制和降低单位产品消耗量入手。单位产品的固定成本往往同时受产量和费用发生额增减的影响,所以要控制和降低固定成本,则应从控制并降低其支出绝对额和提高业务量来实现。

2. 按成本决策相关性分类

按成本是否与决策相关可分为相关成本与无关成本。

(1) 相关成本 是指与决策有关联的未来成本,即在决策分析过程中必须认真加以考虑的各种形式的成本,加专属成本、差别成本、机会成本、重置成本等。这些成本一般不必记录在凭证和账簿上,因为它们是尚未发生的未来成本。但是,企业进行决策时,必须结合实际情况对它们逐一进行认真研究,从而有效地对各个备选方案进行比较和选择。否则,往往会造成决策的失误。

(2) 无关成本 是指过去已经发生,或虽未发生但对未来决策没有影响的成本。常见的无关成本有例如沉没成本;另外,在决策过程中,凡是项目一致,金额相同,为各个备选方案所共同拥有的未来成本,也属于无关成本。

3. 按成本可控性进行分类

成本按其是否可控可分为可控成本与不可控成本。

(1) 可控成本 是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 是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。

成本是否可控并不是固定指什么项目成本而言,而必须同一个具体责任单位或个人联系起来。某项成本从某一责任单位或个人来说,是不可控成本;但对另一个责任单位或个人来说,可能是可控成本,例如,机器设备保险费,从产品生产车间看是不可控的,而对于负责企业保险业务的责任单位来说,则是可控的。其次,理解成本可控性必须同成本发生的时间相联系进行考察。例如,在产品的设计阶段、成本的决策和计划阶段成本尚未发生,基本上都是可控的;在产品生产过程中,产品成本只是部分可控;而新产品完工后,成本已基本形成,也就无所谓可控不可控了,所以,事前控制应作为成本控制的重点。此外,成本可控与否,还要视不同层次的权限而定,某些成本从基层领导看是不可控的,而对于高层领导则是可控的。例如生产设备的租赁费,对于具体使用该项设备的生产车间来说,是不可控成本;但对于有权决定是否购进新设备代替租用设备的有关领导人来说,则是可控的。

成本分为可控成本与不可控成本,对评价责任单位的工作是非常重要的,对于一个成本责任单位来说,可控成本属于责任成本,只有根据可控成本进行考核才有意义。这样,可以促使各成本责任单位增强成本意识,积极采取有效措施,不断降低可控成本。

四、成本的作用

成本的经济内涵,成本概念的拓展扩充,决定了成本在经济工作中具有重要作用。

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,只有弥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,固然要考虑市场需求、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好坏等都会通过成本直接或间接地体现,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 成本会计的形成和发展

一、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。但是成本会计产生在什么年代,学者们的认识并不一致。一种说法,认为成本会计的若干理论和方法,早在14世纪就已经产生;另一种说法,认为成本会计是在19世纪下半叶,首先是为了决定价格而产生的。两种说法显然有很大差别。但多数学者的意见,认为1880~1920年是成本会计奠基时期,它是随着社会经济的发展,先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段,才逐步成长完善起来的。

1. 早期成本会计阶段（1880～1920 年）

成本会计起源于英国，后来传入美国及其他国家，当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命的完成，用机器代替了手工劳动，用工厂制代替了手工工场；企业规模逐渐扩大，出现了竞争，生产成本得到普遍重视。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，起初是在会计账簿之外，用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性，适应外部审计人员的要求，将成本会计同普通会计结合起来，形成了成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段。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，用来确定产品成本和销售成本，所以，也称为记录型成本会计。在这一时期，成本会计取得了以下进展。

① 建立材料核算和管理办法。如设立材料账户和材料卡片，并在卡片上标明“最高存量”和“最低存量”，以确保材料既能保证生产需要，又可以节约使用资金；建立材料管理的“永续盘存制”，采取领料单制度（当时称领料许可证）控制材料用量，按先进先出法计算材料耗用成本。

② 建立工时记录和人工成本计算方法。对工人使用时间卡片，登记工作时间和完成产量；将人工成本先按部门归集，再分配给各种产品，以便控制和正确计算人工成本。

③ 建立间接制造费用分配办法。随着工厂制度的建立，企业生产设备大量增加，间接制造费用也增长很快，成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列作成本，而将间接制造费用作为生产损失的做法。于是，对间接制造费用的分配进行了研究，在实践中先后提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配的理论。

④ 制造业根据生产特点，利用分批成本计算法或分步成本计算法计算产品成本。

⑤ 在理论方面，成本会计著作纷纷出版。被称为第一本成本会计著作的是 1885 年出版的 H. 梅特卡夫（H. Metcalfe）著的《制造成本》一书；英国电力工程师 E. 加克（E. Garcke）和会计师 J. M. 费尔斯（J. M. Fells）合著的《工厂会计》于 1887 年问世。该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本，最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算，即为营业毛利。这本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。

⑥ 在组织方面，1919 年，美国成立了全国成本会计师联合会；同年，英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计开展了一系列研究，为成本会计的理论和方法基础的奠定作出了贡献。

早期研究成本会计的专家劳伦斯（W. B. Lawrence）对成本会计作过如下定义：“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成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时参考。”

2. 近代成本会计阶段（1921～1945 年）

20 世纪初，资本主义企业推行泰罗制。这个制度“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列最丰富的科学成就”。所以，得到资本家的普遍重视，先在美国广泛推行，以后又传播到世界各工业发达国家。泰罗制的科学管理方法，也给成本会计提供了启示，于是美国会计学家提出的标准成本制度脱离实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，还要事先制定成本标准，并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。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