

21世纪应用经济学精品成果系列

成本会计

方法与实务

CHENGBEN KUAIJI
FANGFA YU SHIWU

刘德道 公 玲◎著

成本会计

方法与实务

CHENGBEN KUAIJI
FANGFA YU SHIWU

刘德道 公 玲◎著

随着企业IT技术的运用，MRPⅡ、ERP、CIM、JIT等系统应用范围不断扩大，企业新制造环境逐渐形成。企业使用计算机管理信息系统来管理经营与生产，最大限度地发挥现有设备、资源、人、技术的作用，最大限度地产生企业经济效益，已成为制造业企业的一致选择。从最早的物料需求计划制造资源计划到近年出现的企业资源规划等，为越来越多的企业采用。成本会计在面临新制造环境下取得了一系列的进展和创新。



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计方法与实务/刘德道 公玲著

北京: 中国经济出版社, 2011. 7

ISBN 978 - 7 - 5136 - 0748 - 3

I. ①成… II. ①刘… ②公… III. ①成本会计 IV. ①F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 094559 号

责任编辑 孙晓霞 伏建全

责任审读 霍宏涛

责任印制 张江虹

封面设计 巢新强

出版发行 中国经济出版社

印刷者 三河市佳星印装有限公司

经销者 各地新华书店

开 本 787mm × 1092mm 1/16

印 张 11.25

字 数 234 千字

版 次 2011 年 7 月第 1 版

印 次 2011 年 7 月第 1 次

书 号 ISBN 978 - 7 - 5136 - 0748 - 3/F · 8864

定 价 24.00 元

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换(联系电话: 010 - 68319116)

版权所有 盗版必究(举报电话: 010 - 68359418 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心(举报电话: 12390)

服务热线: 010 - 68344225 88386794

随着企业 IT 技术的运用,MRPII、ERP、CIM、JIT 等系统应用范围不断扩大,企业新制造环境逐渐形成。企业使用计算机管理信息系统来管理经营与生产,最大限度地发挥现有设备、资源、人、技术的作用,最大限度地产生企业经济效益,已成为制造业企业的一致选择。从最早的物料需求计划 MRP(Material Requirements Planning)、制造资源计划 MRP II(Manufacturing Resource Planning)到近年出现的企业资源规划 ERP(Enterprise Resource Planning)等,为越来越多的企业采用。成本会计在面临新制造环境下取得了一系列的进展和创新。

为了适应新环境变化的要求,反映现代成本会计的新发展,我们在临沂大学会计系的组织与积极创导下,在原有的成本会计理论与实务的基础上,编写了《成本会计方法与实务》一书,以期对国内的成本会计理论与实务的发展有所帮助。本书,借鉴了国内外有关成本会计的最新研究成果,并加入了临沂大学老师们在实际教学中的一些见解。本书有以下特点:

1. 根据新会计准则的相关要求和内容,我们对于所有的会计核算和处理都按照新准则的规定进行处理,从而使成本会计与财务会计中的核算内容实现了无缝对接,体现了我们这本书的与时俱进的特点。

2. 在本书中,我们以制造业成本会计为主线,详细介绍了制造业的成本预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核,并在介绍理论的同时进行了较为详细的案例分析,既注重介绍理论知识,又注重实际操作。在介绍制造业成本会计的同时,对于其他行业的成本核算进行了简要介绍,使内容更加充实。

3. 在本书中,没有介绍“变动成本法”。因为变动成本法在管理会计中进行了深入的介绍和分析,避免了交叉与重复。

4. 随着新技术、新工艺的不断涌现,管理理论与方法的不断创新,大大促进了成本会计学科的发展和丰富了成本会计的内容。从最初的成本会计方法介绍,发展到现在的作业成本法。在第八篇,对作业成本法进行了较为详细的介绍,并对作业成本法与传统成本法进行了比较分析。

在本书的撰写过程中得到了临沂大学商学院和商学院会计系老师们的大力支持,借鉴参考了许多专家学者的研究成果,在此表示诚挚的谢意!同时,感谢中国经济出版社对本书出版的大力支持!

作为一本专著,其生命力来源于与时俱进、不断充实与提高。要做到这些,离不开广大读者的宝贵的意见和建议。因此,我们恳求广大读者继续对本书进行批评指正,提出宝贵的意见和建议。

作者

2011年5月

| 目录 • CONTENTS |

第一篇 总 论

第一部分	成本的含义和作用	■	001
第二部分	成本会计的产生和发展	■	003
第三部分	成本会计的对象	■	006
第四部分	成本会计的职能和任务	■	007
第五部分	成本会计工作组织	■	011

第二篇 企业成本核算的要求与一般程序

第一部分	成本核算的要求	■	015
第二部分	费用的分类	■	017
第三部分	成本核算的基本程序	■	022
第四部分	产品成本核算的账户设置和账务处理程序	■	024

第三篇 生产费用的归集和分配

第一部分	要素费用的归集和分配	■	028
第二部分	辅助生产费用的归集和分配	■	047
第三部分	制造费用的归集和分配	■	057
第四部分	废品损失和停工损失的核算	■	062

第四篇 费用在完工产品和在产品之间的分配

第一部分	在产品数量的核算	■	068
第二部分	生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法	■	069
第三部分	完工产品成本的结转	■	075

第五篇 产品成本计算方法

第一部分	产品成本计算方法概述	076
第二部分	产品成本计算的品种法	078
第三部分	产品成本计算的分批法	086
第四部分	产品成本计算的分步法	093

第六篇 产品成本计算的辅助方法

第一部分	产品成本计算的分类法	107
第二部分	产品成本计算的定额法	110
第三部分	标准成本法	120

第七篇 其他行业的成本核算简述

第一部分	商品流通企业成本核算	127
第二部分	运输企业成本核算	131
第三部分	施工企业成本核算	133
第四部分	旅游、饮食服务企业成本核算	136
第五部分	农业企业成本核算	138

第八篇 作业成本法

第一部分	作业成本法概述	141
第二部分	作业成本法的计算程序	143
第三部分	作业成本法与传统成本法的比较	146

第九篇 成本报表与分析

第一部分	成本报表概述	148
第二部分	成本报表的编制	150
第三部分	成本分析	158

第一篇 总论

第一部分 | 成本的含义和作用

一、成本的概念

人们进行生产经营活动或者要达到一定目的,就必须耗费一定的资源,其所耗费资源的货币化及其对象化就称之为成本。

成本有广义和狭义之分。广义的成本是指为完成一定的任务,达到特定的目的而发生的全部人力、物力和财力耗费的货币表现。狭义的成本是指物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品的生产成本。

马克思的劳动价值理论认为商品的价值包括三个部分,即 $W=C+V+M$,其中的 C 代表生产资料价值, V 代表劳动力价值, M 代表剩余价值。 $C+V$ 表示的是补偿消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,这部分实际上是补偿了资本家自身耗费的东西,这就是商品的成本。成本是企业维持简单再生产的补偿尺度。若按成本提供的补偿尺度得不到满足,企业简单再生产就无法进行。

我国成本协会标准白皮书《成本管理体系》(CCA2101:2008)指出,成本是为过程增值或结果有效已付出或应付出的资源代价。我国《企业会计制度》将成本划分为产品成本和劳务成本,认为产品成本、劳务成本是企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属的费用。美国会计学会(AAA)所属的成本概念与标准委员会于1951年在所发布的“成本概念与标准委员会报告”认为成本是指为达到特定的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。美国会计师协会(AICPA)于1957年在所发布的第4号会计名词公报中将成本定义为:成本是指为获取财货或劳务而支付的现金或转移的其他资产,发行股票、提供劳务或发生负债而以货币衡量的数额。

总之,成本是为了特定目的而必须付出的由一定载体承担的支出。本书以企业为蓝本,介绍产品的生产成本。产品的生产成本是生产者生产一定种类和数量产品所消耗的必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。

对于成本的含义,可以从以下几方面理解。

(一)成本是为生产、购进和销售产品发生的耗费

企业要生产产品,就必然要消耗生产资料和劳动力。成本就是生产产品所消耗的生产资料的价值、转移的机器磨损的价值和所支付的劳动报酬等,用货币计量就表现为材料费用、折旧费用和工资费用等。同时,企业的经营活动不仅包括生产,还包括购进、销售等管理活动。在购进、销售过程中所发生的费用,应当分别计入采购成本和销

售成本。

(二)成本是为实现一定目的而付出资源的价值牺牲,可以是多种资源的价值牺牲,也可以是某种资源的价值牺牲

成本是企业为了生产产品这一目的,所付出的人力、物力等资源的价值体现。资源的耗费,可以是单一资源,也可以是多种资源的耗费。耗费的资源包含材料、燃料、固定资产、人工等。

二、成本的作用

在商品经济条件下,任何一种产品在产品销量和销售价格一定的情况下,成本越低的企业所获盈利则越多,反之则少。同样的条件,其成本的高低,直接影响着企业盈利的多少,所以加强成本管理就成为现代企业的一项重要工作。成本的作用主要有以下几个方面。

(一)产品成本是企业以及有关部门进行成本管理的重要依据

企业的生产管理部门,千方百计地对成本进行控制,通过制定成本目标、成本计划、各种物资消耗定额等,同实际发生的成本进行比较,揭示出脱离成本的差异,再通过差异,以及对产生差异的原因的分析,采取相应措施,从而达到降低成本的目的。企业管理者只有不断地改进工艺,选用新的材料,提高劳动生产率,从而降低成本,才能使自己的产品在市场上立于不败之地。

(二)产品成本是生产耗费的补偿尺度

根据马克思的价值理论,产品的生产过程,就其生产要素而言,也是耗费过程。任何产品无论其生产过程如何简单,均需一定的人工和物料的消耗。同样的产品,对生产要素的耗费则有多有少,这就造成了同样的产品有高低不同的成本。企业要继续经营,进行再生产,就必须从这些产品的销售收入中进行补偿,也就是企业所取得的收入,应至少相当于耗费的那部分货币资金,能够用这部分收入重新购买原材料并支付工资等,这就是补偿。

(三)成本是综合反映企业工作质量的重要指标

一个企业,无论生产还是经营,都涉及很多部门,都需设置一系列的工作环节,才能完成产品的生产、经营过程。如何协调诸多资源,并有效地达到预期目的,这是经营管理者职责所在,衡量该项工作优劣的指标就是成本。一个企业的生产能力及劳动生产率的高低、生产技术进步的快慢、产品产量的增减、质量的升降、经营管理水平的高低都可以从成本这个指标上反映出来。即使是非直接生产部门的工作绩效也能在成本指标中得到体现,如材料的采购,生产工艺与机械设备的管理与维护等,都会影响到成本指标的高低。

(四)成本是制定产品价格应考虑的一项重要因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。企业在制定产品价格时应遵循价值规律的基本要求。但在实际中,我们不能直接地计算产品的价值,而只能计算产

品成本,通过成本间接地掌握产品的价值。因此,成本是企业制定产品价格时应考虑的一项重要因素。

第二部分 | 成本会计的产生和发展

一、成本会计的概念

成本会计是会计的一个分支,是以成本为对象的一种专业会计。成本会计有狭义和广义之分。狭义的成本会计仅指成本核算,广义的成本会计包括成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考评。

成本会计是利用会计的基本原理和一般原则对企业生产经营过程中发生的各项费用和成本、劳务成本进行连续、系统全面综合的核算和监督,并参与计划、决策、执行、控制、分析、反馈的一项管理活动。

二、成本会计的产生和发展

成本会计是基于生产管理的需要而产生,并随着生产力的发展而不断发展和完善的。一般认为,成本会计的发展大致经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计四个阶段。

(一)早期成本会计阶段(1880—1920)

19世纪中后期,工场手工业的发展及英国产业革命的完成促进了早期成本会计的产生。起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本,这是成本会计的萌芽。后来,随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,如何降低企业成本而在市场竞争中取胜,已成为企业管理的首要议题之一。生产成本得到了普遍重视。为了满足有关方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的准确性,成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统,将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。

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。”在早期成本会计阶段,从成本会计的方法来看,主要是采用分批法或分步法计算成本;从成本会计的目的来看,主要是计算产品成本以确定存货成本及销售成本。第一本成本会计著作是美国的亨利·梅特卡夫于1885年所著的《工厂成本》(*The Cost of Manufacture*)。梅特卡夫是一名美国陆军军需官,根据兵工厂生产管理的经验、对车间的实地调查以及与作业工长的访谈,提出了一种更有效的成本归集方法。两年后,英国的电力工程师埃米尔·加克和会计师约翰·费尔斯撰写了《工厂会计》(*Factory Account*),该书是最早主张按照复式簿记

法记录所有成本账户,并将成本账户与财务会计相结合。成本记录与会计账户的结合,可以有效地反映原材料、人工费用的归集过程和正确地计量存货价值。该阶段的成本会计也被称为记录型成本会计,主要表现在:设立材料账户和材料卡片等建立材料核算和管理办法;按部门归集和分配人工成本所建立的工时记录和人工成本的计算方法;在实践中先后提出了按实际数进行间接费用的正常分配理论;在制造业开始推广采用了分批成本法和分步成本计算法计算产品成本等。

(二)近代成本会计阶段(1921—1945)

随着科学技术的迅猛发展,企业生存的外部环境日趋复杂,对企业管理的要求也越来越高。19世纪末20世纪初在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理。顺应这一要求,产生了管理会计。管理会计是产生于美国的一门新兴的边缘科学,是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。它是随着科学技术的进步和社会生产力的发展而逐渐从传统成本会计中派生出来的。第一本管理会计的著作发表于1922年,H. W. 奎因斯坦撰写了《管理会计:财务管理入门》。对管理会计的发展贡献最大的却应该是麦金希,他在1924年出版了《管理会计》专著,这是第一本较系统地论述管理会计概念和理论的著作。

管理会计的产生和发展对成本会计产生了巨大影响,出现了标准成本。1930年,埃莫森的同事哈里森写成了《标准成本》一书,这是一本系统介绍标准成本计算的专著,他全面地论述了如何将标准成本计算纳入会计账簿系统之中,对成本会计的发展产生了深远的影响。采用标准成本必须对全部成本进行全面归集和合理分配,强调产品全部成本及其费用需要在已销产品与未销产品之间进行划分,并认为从理论上可以找到一种“绝对真实的成本”来计算产品成本。

第二次世界大战结束以后,西方经济进入快速发展的蜜月期,科学技术日新月异,企业生产率急速提高,企业的规模不断扩大。美国工程师 A. M. 韦林顿于1887年在《铁路定位的经济理论》一书中提出量本利方法和变动预算的原理,成本管理已从“执行型”工作转到“决策型”工作。在这个时期,人们已认识到不同的成本分配有不同的目的性。美国斯坦福大学教授霍恩格伦提出应该以“条件真实性的成本法”代替“绝对真实的成本法”。他认为为了满足企业内部的决策和控制需要,制造成本的构成应该由全部成本改变为变动成本,成本的真实性取决于成本分配的目的。

标准成本制度的应用,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,企业不重视有效的成本控制,对于生产中的实际耗费情况,只有通过事后的实际成本计算才能知道。标准成本法的出现使成本管理方法和成本计算方法发生了巨大的变化,导致成本会计进入了一个新的发展阶段。实施标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事前制定标准成本,并据以控制日常的生产耗费与定期分析成本。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,从而使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,形成管理成本会计的雏形。

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。它不仅将

会计核算与成本相结合,而且还包含了成本预算、成本控制、成本差异分析和考核。美国尼尔森(J·L·Nicholson)和罗尔巴克(F·D·Rohrback)合著的《成本会计》,以及陀尔(J·L·Dohr)著的《成本会计原理和实务》等,使成本会计理论和方法进一步完善和发展,形成了独立的学科。英国会计学家杰·贝蒂(J·Batty)对这一时期的成本会计表述如下:“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。”因此,近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测,为生产过程的成本控制提供条件。以标准成本系统为基础的责任成本控制系统的形成和发展,是成本会计的第二次革命。

(三)现代成本会计阶段(1945—1980)

20世纪50年代起,西方国家的社会经济进入了新的发展时期。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广泛应用,从而使成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计发展重点已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,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。与传统的成本会计相比,现代成本会计更重视成本发生的前因后果,通过作业成本计算和有效控制,使成本计算与成本控制有机地结合起来。成本控制与责任会计相辅相成,它随着责任会计系统的产生而产生,又随着作业会计系统的形成而发展。这种以作业为基础的现代成本会计系统的形成和发展,是成本会计的第三次革命,是一场真正的成本会计革命。

(四)战略成本会计阶段(1981以后)

20世纪80年代以来,随着电脑技术的进步,生产方式的改变,产品生命周期的缩短,以及全球性竞争的加剧,大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。成本管理的视角应由单纯的生产经营过程管理和重股东财富,扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理,更加关注产品的顾客可察觉价值;同时要求企业更加注重内部组织管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。此时,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

以自动化和电脑化为基本特征的新制造环境,对传统的成本会计技术与方法提出了挑战,如人工成本的大幅度降低、间接制造费的剧增并多样化,就使得使用传统的分配标准分配的结果无法准确计量。同时,成本控制还可能产生反功能行为。例如,为获得有利的材料价格差异,采购部门可能大宗采购或买进低质材料,就可能导致材料超储或产品质量问题;为获得有利的人工成本差异,人力资源部门可能配备技术结构较低的层次的员工,因无战略发展眼光,就可能导致企业丧失可持续发展的竞争能力等。西方国家倡导的作业成本法、作业为基础管理的原理就可确保新环境下成本计算和分配的更准确。

管理理论与方法的创新对成本会计的影响主要表现在:其一,适时制。适时制作

为一种严格的需求带动制度,它要求从材料采购到生产各环节之间确保实施的时间衔接,尽可能实现“零库存”,以降低存货的库存成本。其二,全面质量管理。全面质量管理是传统质量管理的再发展,它以事先预防为主,侧重于管理产品质量赖以形成的工作质量,引导全体操作员工自我质量的纠正和监控,企业绩效衡量指标中也包含了产品可靠度、服务的及时性等非货币性指标。其三,战略成本管理。战略成本管理是使用成本数据来开发和识别产生持续性竞争优势的战略,其管理内容主要包括战略衡量指标(如低成本战略、差异化战略和集中一点战略等)、用成本数据支持的产业价值链分析和企业内部价值链的分析及作业管理、目标成本、约束理论和生命周期成本等。其四,基准管理和持续改进。基准管理就是用一公司外部或内部最优的业绩标准来衡量自身的生产活动;持续改进是指确定的基准是一个动态的不断改进提高的过程,把降低成本看作是永无止境的比赛。其五,限制理论。限制理论是把企业看做一系列链状相连的过程,如果薄弱的连接处(制约着企业发展的瓶颈)得到了加强,那么,整个链也就得到了加强。这就启示成本管理人员要有逆向思维,在薄弱环节加大投入量,以提高整个链的综合效益。其六,成本企划。成本企划是指在产品的策划、开发中,根据用户需求设定相应的目标,希冀同时达成这些目标的综合性利润管理活动。成本企划对成本会计的影响,是要求成本会计管理领域尤其要深入延伸到产品形成过程的产品策划、开发设计、工艺准备等整个技术领域,实行预防性控制,以保证目标利润的实现。

第三部分 | 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计所要反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务、研究和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,有着非常重要的意义。成本会计的对象是各行业企业生产经营业务的成本和经营管理费用。由于各行业涉及成本费用的业务活动内容不相同,生产经营管理的过程、方式和内容不同,成本会计的对象也不同。

一、制造业成本会计的对象

制造业的主要经营活动是材料物资采购、产品制造和产品销售三个环节。因此,制造业成本会计的对象是材料物资采购成本、产品制造成本、产品销售成本,以及各项经营管理费用。产品制造成本是成本会计的主要内容,包括对制造产品消耗的各种材料费、人工费和制造费用等的核算和监督。各种产品单位制造成本的核算是否准确,直接关系到当期已销产品销售成本的计算,从而影响到当期损益的核算。材料物资的耗费在产品制造成本中占较大比重,为了正确核算产品的制造成本,还必须正确核算各种材料物资的采购成本。企业在对供、产、销各环节进行经营管理的过程中发生的管理费用、财务费用和销售费用,将直接影响当期损益核算,这也是成本会计的重要内容。

二、商品流通企业成本会计的对象

商品流通企业的主要经营活动是商品的采购、储存和销售。因此,商品流通企业的成本会计对象是商品采购成本和商品销售成本,以及各项商品流通过费用。为了简化核算,商品的采购成本和销售成本均直接按进价确定,不包括相关费用。商品流通过费用是商品流通企业的经营管理费用,包括为采购、储存、销售商品发生的营业费用,以及在经营管理中发生的管理费用和财务费用。这些费用虽不计入采购成本和销售成本,但将直接影响当期损益的核算,也应当作为成本会计的对象。

三、其他行业企业成本会计的对象

其他行业企业成本会计的对象,总的来说是成本和不计入成本的相关费用,但不同行业的生产经营特点不同,其核算和管理的内容亦各不相同。

施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工,其成本会计的对象是工程成本,以及不计入工程成本的管理费用、财务费用。

交通运输企业主要从事汽车、铁路、航空和水上运输,其成本会计的对象是各种运输成本,以及不计入运输成本的管理费用、财务费用。

旅游、饮食服务业主要是为人们提供旅游观光、临时食宿和其他生活服务,其成本会计的对象是营业成本,以及不计入营业成本的营业费用、管理费用和财务费用。

综上所述,按照现行工业企业会计制度的有关规定,工业企业成本会计的对象可以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、施工企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是一部分作为企业的生产经营业务成本,一部分作为期间费用直接计入当期损益。

因此,按照现行企业会计制度的有关规定,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。

第四部分 | 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

职能是指客观事物本身所具有的功能。成本会计的职能是指成本会计在经济管理工作中所具有的客观功能。成本会计作为会计的一个重要分支,其基本职能同会计一样,具有反映和监督两大基本职能。反映职能是成本会计的首要职能,成本会计的反映职能,就是从价值补偿的角度出发,反映生产经营过程中各种费用的支出,以及产品生产成本和期间费用的形成情况,为经营管理提供成本信息的功能。就成本会计反映职能的最基本方面来说,是以已经发生的各种费用为依据,为经营管理提供真实的、

可以验证的成本信息,从而使成本分析、考核等工作建立在有客观依据的基础上。成本会计的监督职能,是指按照一定的目的和要求,通过控制、调节、指导和考核等,监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期成本管理目标的功能。在社会主义市场经济中,任何企业为了达到自己预期的经营目标,不仅要制订计划、分配资源和组织计划的实施,而且必须进行有效的监督,以使各项经济活动符合有关规定的要求。成本会计监督是会计监督的重要组成部分,是对经济活动进行监督的一个重要方面。

现代成本会计,因涉及各种目的和功用,已在反映和监督两大基本职能之上有了进一步发挥作用的能力。因此,完整意义上的成本会计职能具体包括成本预测、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。

(一)成本预测

成本预测是指依据成本的有关资料及其与各种技术经济因素的依存关系,结合发展前景,采取各种措施,通过一定的程序、方法和模型对未来成本水平及其变化趋势做出科学的估计。通过成本预测,有助于减少盲目性、选择最优方案,并提高了降低成本的自觉性。

成本预测主要分两个阶段:一是在成本决策之前进行,以便为成本决策提供数据,正确确定目标成本和编制成本计划;二是在成本计划执行过程中进行,以便随时掌握成本、费用变化的趋势,有效地进行成本控制,保证成本计划的执行。

(二)成本决策

成本决策是根据成本预测所提供的信息数据,结合其他有关资料,在若干个与生产经营和成本有关的方案中选择最优方案,确定目标成本。

成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本事前控制、提高经济效益的重要途径。为此,成本决策应在成本预测的基础上,拟订各种提高生产、改进技术、改善经营管理和降低成本、费用的方案,并采用一定的方法对各方案进行可行性研究和技术经济分析,以便做出最优的成本决策,确定目标成本。

(三)成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,具体制定在计划期内为完成生产任务所应支出的成本、费用,并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。

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。编制成本计划的过程,也是进一步寻求降低成本、费用的过程。

成本计划是建立成本管理责任制的基础,对于控制成本、挖掘降低成本潜力有着重要的作用。

(四)成本控制

成本控制一般是指在生产经营过程中,根据成本计划中各项实际发生或将要发生的成本、费用,进行审核、控制,将其限定在计划成本之内,防止超支、浪费和损失的发生,以保证成本计划的执行。

成本控制的实质是根据成本预算,制定各项消耗定额、费用定额、标准成本等,对实际发生的和将要发生的各项费用成本进行审核,及时揭示实施过程中的差异,采取措施将费用成本控制在预算、计划之内,以实现或超过预期的成本目标。成本控制是成本预测、成本决策、成本计划所拟定目标的实施环节,它对成本计划的正确实施起到保证作用。

(五)成本核算

成本核算是对成本控制结果的事后反映,主要是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行计算,并进行相应的账务处理。为了更加有效地控制成本、费用,企业应在各项成本、费用发生的当时,就计算实际成本脱离定额或计划的差异,进行成本、费用差异的事中核算,以便为成本的事中控制和事中分析提供数据。

(六)成本分析

成本分析是指根据成本核算所提供的信息和其他相关资料,对成本水平及构成变动情况、影响成本费用的各种因素及其影响程度、成本超支或节约的原因等进行的分析研究。通过成本分析可以了解成本水平与结构是否合理,发现成本管理中存在的问题及其原因,从而寻求进一步降低成本的途径。

一般成本分析是在期末进行事后分析。在成本、费用发生的当时就计算其差异的企业中,为了配合成本的事中控制,还应根据这些日常的成本、费用的差异数据,进行成本的事中分析,以便确定成本、费用超支是否有正当的理由,是否应该发生,从而及时、有效地控制成本。

(七)成本考核

成本考核是在成本分析的基础上,对成本计划的执行结果或完成情况进行的考查评价。成本考核应将责、权、利紧密结合,明确责任,落实权限,赏罚分明。通过成本考核,能调动职工控制成本、降低成本的自觉性。

综上所述,成本会计的各项职能之间是相互联系、相辅相成的,它们贯穿于企业生产经营的全过程,构成现代成本管理的整体框架。成本核算是基础。没有成本核算,就无法进行成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核。成本预测是成本会计的第一个环节,它是成本决策的前提;成本决策是成本会计的重要环节,在成本会计中居中心地位,它既是成本预测的结果,又是制定成本计划的依据;成本计划是成本决策的具体化;成本控制是对成本计划的实施进行监督,是实现成本决策既定目标的保证;成本核算是成本会计的基本职能,能够提供企业管理所需的成本信息资料,是发挥其他职能的基础,同时也是对成本计划是否得到实现的最后检验;成本分析和成本考核是实现成本决策目标和成本计划的有效手段,只有通过成本分析,查明原因,制定和执行改进和完善企业管理的措施,才能有效降低成本;通过正确评价与考核各责任单位的工作业绩,才能调动各部门和全体职工的积极性,进行有效控制,为切实执行成本计划,实现既定目标提供动力。

二、成本会计的任务

成本会计的任务是成本职能的具体化,也是成本会计应该达到的目的和对成本会计的要求。根据我国社会主义现代化建设的客观要求,成本会计的根本任务是在保证产品质量的前提下,促进企业尽可能节约产品生产经营过程中活劳动和物化劳动的消耗,不断提高经济效益。

(一)正确计算产品成本,及时提供成本信息

成本计算是成本核算的具体工作,是成本会计的关键和基础。企业只有正确计算产品成本,及时提供成本信息,才能保证盈亏计算和存货估价的正确性,有效地考核成本计划的完成情况,为成本的预测、决策和成本目标的规划,以及财务报表编制提供成本信息。因此,企业要严格掌握成本开支范围,依据会计准则和企业会计制度的有关要求,按照企业特点采用相适应的成本计算方法,正确、及时地计算产品成本,这是做好成本会计工作最基本的要求。

(二)加强成本预测,优化成本决策

切实做好成本预测和成本决策工作,是成本会计适应社会生产发展和现代化管理需要而承担的新任务。做好成本预测,应当兼顾事前和事中全过程的成本预测,优化成本决策,应当对收集的有关信息进行甄别,在客观判断、合理评价的基础上做出正确决策。成本预测和成本决策是密切联系的。加强成本预测是优化成本决策的前提,而优化成本决策是加强成本预测的结果。所以,把两者有机地结合起来,可为企业挖掘降低成本的潜力、提高经济效益指明方向和途径。

(三)制定目标成本,加强成本控制

目标成本是企业在一定时期内为保证实现目标利润而制定的成本控制指标。目标成本制定得正确与否对于成本控制的有效性有着重要影响。因此,目标成本的制定,必须以可靠的数据作为根据,采取科学方法计算出来;必须切实可行,既能激发职工积极性,又能经过主观努力可以达到的。这样制定的目标成本才能真正起到控制成本的作用。

成本控制是在目标成本分解的基础上进行的。加强成本控制,必须对目标成本的分指标进行归类分级控制。要以产品成本形成的全过程为对象,结合生产经营各阶段的不同性质和特点进行有效控制;必须从人力、物力和财力的使用效果来衡量,着眼于工作的改进和成本效益的提高。

(四)建立成本责任制度,加强成本考核

成本责任制是对企业各部门、各层次和执行人在成本方面的职责所作的规定,它有利于提高职工降低成本的责任心和积极性。建立责任成本制,要把成本责任指标分解落实,使企业生产经营各部门、各层次和每个人都承担一定的责任成本,使责权利相结合,以增强企业活力。成本考核是成本责任制顺利进行的保证,没有考核就没有责任,没有责任就不能管好。通过成本考核可以分清责任,正确评价各部门工作,起到鼓