

普通高等教育“十二五”规划教材

会计系列

成本会计学

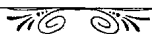
C o s t A c c o u n t i n g

李会青 主编



 上海财经大学出版社

普通高等教育“十二五”规划教材·会计系列



成本会计学

李会青 主编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/李会青主编. —上海:上海财经大学出版社,2012.2
(普通高等教育“十二五”规划教材·会计系列)
ISBN 978-7-5642-1285-8/F·1285

I. ①成… II. ①李… 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(2012)第 004902 号

- ☐ 责任编辑 刘光本
- ☐ 封面设计 钱宇辰
- ☐ 责编邮箱 lgb55@126.com
- ☐ 责编电话 021—65904890

CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

李会青 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海华教印务有限公司印刷装订
2012 年 2 月第 1 版 2012 年 2 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 15 印张 384 千字
印数:0 001—5 000 定价:32.00 元

前言

经济越发展,会计越重要。随着科学技术的进步、世界经济的发展,会计进入一个不断发展和变革的时代,并在人们的生活中处于越来越重要的地位。为适应普通高等院校会计学专业教学的需要,培养能够适应现代财务岗位需要的高级应用型会计人才,我们根据高等教育人才培养方案的要求,以实用为目的,以必需、够用为原则,精心编写了这本《成本会计学》教材。

本书具有以下特点:

第一,注重理论与实践相结合。本书以提高教学质量为基础,引入国内外成本会计领域的最新研究成果,在介绍必要的基本理论的基础上,着重介绍成本会计核算的基本方法,附之以大量的案例和实务题,使学生既能熟悉和掌握成本会计学的一般原理和方法,又能面对和解决企业成本核算中存在的实际问题,具有很强的实用性。

第二,内容新颖、突出重点。本书紧密结合企业会计准则,力求切合我国成本会计理论与实务的现状。各章节内容相互衔接,突出重点和难点的介绍,注重内容的逻辑性。每章正文前附有要点提示、内容引言,每章末附有本章小结、关键概念、思考题、自测题和实务题。各章节内容连贯,通俗易懂。

本书适用于普通高校会计专业的学生学习,也可作为从事成本会计实务的人员、企业管理人员和自学人员的辅导资料。

本书由山西大学商务学院李会青副教授担任主编,由山西大学商务学院王晨老师、高樱老师担任副主编。本书共分十三章,具体分工是:李会青编写第一、第二、第六、第十、第十一章;王晨编写第三、第四、第五、第八、第九、第十二章;高樱编写第七、第十三章。本书在编写过程中得到了山西大学商务学院领导和企业财务人员的大力支持,同时也参考了有关专家、学者的学术著作,在此一并致谢。

随着我国市场经济和会计改革的不断发展,新的成本会计理论与实践有待我们进一步探索。此次编写本教材,由于时间紧迫,加之水平所限,恳请读者给予批评指正。

编者

2012年1月

C 目 录

CONTENTS

前言/1

第一章 成本会计概述/1

第一节 成本的含义和作用/1

第二节 成本会计的发展和职能/5

第三节 成本会计的基础工作/10

思考题/13

自测题/14

实务题/16

第二章 成本核算的要求和一般程序/17

第一节 要素费用与成本项目/17

第二节 成本核算的要求/20

第三节 制造业成本核算的一般程序/24

思考题/27

自测题/28

实务题/31

第三章 制造业要素费用的分配/33

第一节 材料费用的分配/33

第二节 人工费用的分配/42

第三节 其他费用的分配/49

思考题/55

自测题/55

实务题/57

第四章 辅助生产费用和制造费用的归集和分配/58

第一节 辅助生产费用的归集和分配/58

第二节 制造费用的归集和分配/67

思考题/71

自测题/71

实务题/73

第五章 生产损失的核算/75

第一节 生产损失核算概述/75

第二节 废品损失和停工损失的核算/76

思考题/81

自测题/81

实务题/84

第六章 在产品 and 完工产品成本的核算/85

第一节 在产品 and 完工产品成本核算概述/85

第二节 生产费用在完工产品 and 在产品之间的分配/88

思考题/97

自测题/98

实务题/101

第七章 产品成本计算方法概述/103

第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响/103

第二节 产品成本计算的基本方法/105

思考题/108

自测题/108

实务题/110

第八章 品种法/111

第一节 品种法概述/111

第二节 品种法的应用/113

思考题/121

自测题/122

实务题/123

第九章 分批法/125

第一节 分批法概述/125

第二节 分批法的应用/127

第三节 简化的分批法/129

思考题/132

自测题/132

实务题/134

第十章 分步法/139

第一节 分步法概述/139

第二节 逐步结转分步法的应用/141

第三节 平行结转分步法的应用/152

思考题/159

自测题/160

实务题/162

第十一章 分类法和定额法/166

第一节 分类法/166

第二节 定额法/171

第三节 几种成本计算方法的结合应用/182

第四节 联产品、副产品和等级产品成本计算/189

思考题/193

自测题/193

实务题/196

第十二章 标准成本法和作业成本法/199

第一节 标准成本法/199

第二节 作业成本法/205

思考题/210

自测题/210

实务题/211

第十三章 成本报表的编制和分析/213

第一节 成本报表的编制/213

第二节 成本报表的分析/221

思考题/228

自测题/228

实务题/229

参考文献/231

第一章

成本会计概述

本章要点提示

- 掌握成本的含义
- 了解成本会计的职能
- 了解成本会计工作的组织

本章内容引言

本章主要讲述成本会计的一些基本概念和基础知识,包括成本的含义、成本会计的职能、成本会计工作的组织等。通过本章的学习,为后面内容的展开学习打下基础。

成本是一个发展的概念,不同的领域有着不同的解释。理论成本是按马克思的价值学说对成本做出的理论概括,现实成本对正确计算产品成本、加强成本管理具有重要意义,而管理成本标志着成本理论体系的不断充实和完善。在成本会计中,产品成本是它的核心概念。

成本会计基于生产的需要而产生,随着社会经济的发展而逐步发展。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,从实践和理论方面都得以不断充实和完善,形成了独立的学科。当代现代市场经济的发展,科学技术的进步,企业内部环境和企业外部环境的变化,正推动着成本管理理论与方法不断改革与创新。

成本会计拥有多项职能,贯穿于企业生产经营的全过程,构成了现代成本管理的整体框架。科学地组织成本会计工作,是发挥成本会计职能、完成成本会计任务的前提条件。

第一节 成本的含义和作用

一、成本的含义

成本作为商品生产的经济范畴,它随着产品交换而产生,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充分认识成本的经济内涵。

(一)理论成本

在经济学中,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 W 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”。“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称为商品的“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。”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,所以被称之为理论成本。

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,也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。
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、节约资源耗费、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工资等),则作为期间费用直接计入当期损益而不再计入产品成本。

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的意义。

(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. 按成本的可变性分类

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。例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. 按成本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。例如机会成本、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。例如沉没成本、共同成本等。

以上这些概念解释如下:

(1)机会成本,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。运输卡车出租可取得的租金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。例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,边际成本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 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,厂房屋的原值 100 万元和账面价值 60 万元,都是沉没成本,无需再考虑。

(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,着重研究企业在产品制造过程中所发生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,任何企业要维持起码的简单再生产、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,它体现在企业经营活动的方方面面。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因素。

(四)成本是企业进行生产经营预测、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,做出正确的经营决策。

第二节 成本会计的发展和职能

一、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,随着社会经济发展的需要而逐步发展的。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,形成成为独立的学科。

(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,企业推行泰罗制的科学管理制度,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、事中控制和事后控制

由于泰罗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H. 梅特卡夫所著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E. 加可和J. M. 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,形成为独立学科。

4. 成本会计的应用范围扩大

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。

在传统成本会计阶段,成本会计的定义可做如下表述:成本会计是运用会计一系列核算方法,对企业生产经营过程中发生的一切费用进行核算和控制,为管理者提供有效的决策依据。

(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。主要表现为:

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做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,谋取企业最佳效益。

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。

综上所述,现代成本会计是根据会计资料和其他有关资料,对企业经营活动过程中发生的各种耗费,全面地、系统地进行预测、决策、核算、控制、分析和考核,促使企业不断降低成本,提高经济效益。

(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,国际间贸易合作日趋频繁、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:

(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为:

(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,如果薄弱的连结处得到了加强,那么整个链也就得到了加强,但是如果加强了其他的连结处,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。我国的目标战术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,形成一套中国特色的现代成本会计理论与方法体系。

二、成本会计的职能

所谓职能,是指事物本身客观上所具有的功能。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。但现代成本会计因涉及多种目的,已在成本核算这一基本职能之上有了新的功能。因此,完整意义上的成本会计职能应包括成本预测、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作出科学的估计。通过成本预测,有助于减少盲目性,有利于选择最优方案,提高了降低成本的自觉性。

(二) 成本决策

成本决策是根据成本预测提供的资料和其他有关资料,制定出优化成本的各种方案,运用决策理论和方法,对各种方案进行比较分析,从中选择最优方案确定目标成本的过程。进行成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

(三) 成本计划

成本计划是在成本预测和成本决策的基础上,为保证成本决策所确定的目标成本的实现,

具体规定在计划期为完成生产经营任务所应发生的生产耗费和各产品的成本水平,并提出达到规定成本水平所应采取的措施方案。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

成本核算是指对生产经营过程中实际费用的发生和产品成本的形成进行的核算。它包括对发生的费用成本的审核、记录、归集、计算、分配,并做出有关账务处理,直至编制成本报表等一系列核算环节,最终为成本管理提供客观、真实的成本资料。

(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、成本超支节约的责任和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,发现成本管理存在的问题及其原因,从而寻求进一步降低成本的途径。

(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。

必须指出,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。成本预测是成本会计的首要环节,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。成本控制是成本会计的必要环节,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最基本职能,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。

三、成本会计的任务

成本会计的任务,是成本会计职能的具体化,也是人们期望成本会计应达到的目的和对成本会计的要求。从整体上说,成本会计的根本任务是促进企业尽可能节约生产经营过程中物化劳动和活劳动的消耗,不断提高经济效益。具体来说,成本会计的任务有如下几个方面:

(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。企业的成本信息,主要来源于成本计算。只有在正确计算产品成本并及时提供成本信息的基础上,企业才能保证损益计算的正确性,并有效地考核成本计划的完成情况,为成本的预测、决策、控制等提供资料,为财