



普通高等教育“十二五”本科国家级规划教材

高等学校会计学专业系列教材

成本会计学

汪祥耀 杨忠智 主编

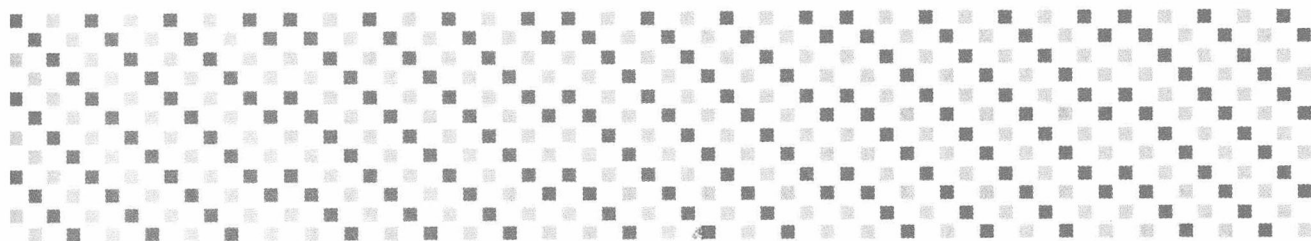
高等教育出版社



普通高等教育“十二五”本科国家级规划教材

高等学校会计学专业系列教材

成本会计学



CHENGBEN KUAIJIXUE

汪祥耀 杨忠智 主编

高等教育出版社·北京

内容简介

本书是教育部第一批“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材，该教材的编写融入了作者多年教学实践及最新的理论研究成果。

本书编写力求体现时代特征和成本会计的基本功能，密切联系最新相关法律法规，尤其充分体现了《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》及《企业产品成本核算制度（试行）》的有关精神，根据企业成本会计固有的特征，遵循教学的客观规律和要求，在加强基础理论、基本方法和基本技能论述的同时，兼顾国内外成本会计理论与实践发展的新知识及热点问题。本书共分九章，章后附“本章小结”“关键名词”“思考与练习题”“拓展阅读”和“案例分析”供读者自主学习。

本书可作为经济管理类专业的本科生教材，也可作为其他相关专业本科生、研究生以及会计从业人员的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 汪祥耀, 杨忠智主编. --北京: 高等教育出版社, 2016. 3
ISBN 978-7-04-044796-5

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 018714 号

策划编辑	谢睿芳	责任编辑	谢睿芳	封面设计	张志奇	版式设计	马敬茹
插图绘制	黄建英	责任校对	胡美萍	责任印制	耿 轩		

出版发行	高等教育出版社	咨询电话	400-810-0598
社 址	北京市西城区德外大街 4 号	网 址	http://www.hep.edu.cn
邮政编码	100120		http://www.hep.com.cn
印 刷	北京市大天乐投资管理有限公司	网上订购	http://www.hepmall.com.cn
			http://www.hepmall.com
			http://www.hepmall.cn
开 本	787mm×1092mm 1/16	版 次	2016 年 3 月第 1 版
印 张	21.75	印 次	2016 年 3 月第 1 次印刷
字 数	530 千字	定 价	35.00 元
购书热线	010-58581118		

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题，请到所购图书销售部门联系调换

版权所有 侵权必究

物 料 号 44796-00

前 言

“成本会计”是一门实践性很强的学科。一本好的成本会计教材，既应具有一定的理论深度，能够及时反映成本会计发展的最新动态和当前成果；又能理论密切联系实际，具有现实指导意义；还应充分体现国家的有关政策和制度。按照以上要求，我们在学习、研究成本会计理论和实务的基础上，广泛参考国内外同类优秀教材，开始编写具有自己特色的成本会计教材，以满足教学的需要。2001年，我们首先编写了由中国财政经济出版社出版的《成本会计》，该教材在2005年荣获浙江省教育厅优秀教学成果奖二等奖。2004年，我们承担了浙江省高等学校重点建设教材《成本会计》项目，并在浙江人民出版社的支持下出版了《现代成本会计学》。2006年，根据我国新发布的与国际惯例实质性趋同的新会计、审计准则，我们再次对《现代成本会计学》做出全面修订。该教材出版后，社会反响良好，以至多次加印。

2012年，我们主编的《现代成本会计学》入选教育部第一批“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材。2013年8月，财政部印发了《企业产品成本核算制度（试行）》，该制度自2014年1月1日起在除金融保险业以外的大中型企业范围内施行，小企业参照执行。2014年，《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》出台，对如何强化企业成本管理提出更高的要求。针对现代企业管理环境与需求的变化，根据国家“十二五”规划教材的要求与写作高度，我们重新整合写作力量，编写本书。

本书在原有教材的基础上，对结构与内容做了较大调整，使教材结构更为合理，内容更加精练。全书共分九章，各章节的有关内容安排如下。

第一章：成本与成本会计概述。主要阐述了成本会计的一些基本概念和基本理论，如成本的经济本质与内涵、形形色色的成本概念及其分类、成本的作用、成本会计的职能和内容及工作组织，以及成本会计制度的演进等。

第二章：成本核算的要求与基本程序。主要阐述了成本核算的要求与基础工作；生产费用与产品成本的含义与联系；成本对象、成本动因与成本分配的含义；以及成本核算的账户设置与账务处理程序等成本核算的有关基本概念与问题。

第三章：生产费用与期间费用的核算。主要介绍了各项生产费用与期间费用的核算，阐述了各项费用归集和分配的基本原理和方法。

第四章：产品成本计算基本方法。主要介绍了产品成本计算的基本方法，包括品种法、分批法和分步法。

第五章：产品成本计算辅助方法。主要介绍了几种产品成本计算方法的辅助方法，包括联产品、副产品与等级品的成本计算方法；以及定额法、标准成本法、变动成本法和倒推成本法的计算与运用。

第六章：成本报表与成本分析。重点阐述了各种产品成本报表和费用报表的编制方法，以及成本分析的理论基础与基本方法。

II 前言

第七章：成本预测、决策、计划、控制与考核。分别阐述了成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核的基本原理和具体方法。通过这部分内容的学习，可以为以后进一步学习管理会计奠定基础。

第八章：其他行业成本核算。主要介绍了农业、批发零售业、建筑业、房地产业、采矿业、交通运输业、信息传输业、软件及信息技术服务业、文化业的产品成本核算对象的确定、产品成本核算项目和范围的确定，以及产品成本归集、分配和结转内容及方法。

第九章：现代成本会计新领域。主要介绍现代成本会计发展的一些新的领域，如战略成本管理、质量成本管理、物流成本管理、环境成本管理、互联网环境下的成本管理等。通过本章的学习，可以开阅读者视野，帮助他们预测成本会计未来发展的走向。

本书的编写，充分借鉴了国内外成本会计教学体系和经典教材，在继承国内外成本会计教材优秀成果的基础上，力求体现时代的特征和成本会计的基本功能，密切联系最新相关法律法规，尤其充分体现了《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》及《企业产品成本核算制度（试行）》的有关精神，根据企业成本会计固有的特征，遵循教学的客观规律和要求，在加强基础理论、基本方法和基本技能论述的同时，兼顾国内外成本会计理论与实践发展的新知识及热点问题。

比较国内同类教材，本书具有以下特点。

第一，反映了成本会计的发展动态，吸收了一部分成本会计发展的新成果。在全面描述传统成本核算方法的基础上，也介绍了成本预测、决策、计划、控制、分析与考核等方面的内容，对战略成本管理、质量成本管理、物流成本管理、环境成本管理、互联网环境下的成本管理等内容亦作了介绍和评论，兼顾了教材的稳定性和前瞻性。

第二，以工业企业的成本核算为主，同时介绍了其他主要行业企业的成本核算方法，使本教材内容体系较为全面，教材的通用性也得到加强。

第三，注意理论联系实际，体现国家有关规章的要求。本书编写时，强调应用性和实践性，并及时反映我国最新相关规章制度的要求，使本书在兼顾理论性和政策性的同时，保持内容新颖，具有时代特征。

第四，为了顺应财经教育国际化形势的需要，我们在教材体例上尽量与国际通用教材的体例接轨。为此，我们在本教材的各章前面，首先阐述了本章学习目标；在各章最后，安排了本章小结、关键名词和思考与练习题等内容，有利于学生掌握各章要点和重点，深入学习和思考。

本书由汪祥耀教授和杨忠智教授担任主编，共同负责全书内容的设计以及书稿的总纂、修改和定稿。参加本书编写的教师分工如下：第一章由汪祥耀教授编写；第二、三章由舒敏副教授编写；第四章由余景选副教授编写；第五、六章由柯东昌博士编写；第七、八、九章由杨忠智教授编写。

本书在编写过程中参考了国内外许多专家的研究成果，在出版过程中得到了高等教育出版社的大力支持，在此一并表示感谢。同时，对于书中存在的不妥和疏忽之处，恳请各位读者批评指正。

汪祥耀

2015年10月于杭州

目 录

第一章 成本与成本会计概述	1	第五节 制造费用的核算	63
学习目标	1	第六节 生产损失的核算	73
第一节 成本的本质及各种成本概念	1	第七节 生产费用在完工产品与在产品	
第二节 成本的作用	6	之间的分配	80
第三节 成本的分类	7	第八节 期间费用的核算	87
第四节 成本会计的职能、内容及		本章小结	95
工作组织	10	关键名词	96
第五节 成本会计制度的演进	14	思考与练习题	98
本章小结	20	案例分析	98
关键名词	21	拓展阅读	98
思考题	22	第四章 产品成本计算基本方法	99
拓展阅读	22	学习目标	99
第二章 成本核算的要求与基本程序	23	第一节 产品成本计算方法概述	99
学习目标	23	第二节 产品成本计算的品种法	103
第一节 成本核算的要求	23	第三节 产品成本计算的分批法	115
第二节 成本核算的基础工作	25	第四节 产品成本计算的分步法	125
第三节 生产费用与产品成本	27	本章小结	143
第四节 成本对象、成本动因与成本		关键名词	144
分配	27	思考与练习题	144
第五节 产品成本核算的账户设置及		案例分析	146
账务处理程序	30	拓展阅读	146
本章小结	34	第五章 产品成本计算辅助方法	147
关键名词	34	学习目标	147
思考题	34	第一节 产品成本计算的分类法	147
案例分析	35	第二节 产品成本计算的定额法	159
拓展阅读	35	第三节 标准成本法	169
第三章 生产费用与期间费用的核算	36	第四节 变动成本法	188
学习目标	36	第五节 倒推成本法	197
第一节 材料费用的核算	36	本章小结	201
第二节 人工费用的核算	42	关键名词	202
第三节 其他要素费用的核算	47	思考与练习题	202
第四节 辅助生产费用的核算	53	案例分析	204

II 目 录

拓展阅读	204	第二节 批发零售企业的成本核算	277
第六章 成本报表与成本分析	205	第三节 建筑企业的成本核算	279
学习目标	205	第四节 房地产企业的成本核算	282
第一节 成本报表概述	205	第五节 采矿企业的成本核算	287
第二节 成本报表的编制	208	第六节 交通运输企业的成本核算	290
第三节 成本分析	215	第七节 信息传输企业的成本核算	293
本章小结	240	第八节 软件及信息技术服务企业的 成本核算	296
关键名词	240	第九节 文化企业的成本核算	297
思考与练习题	240	本章小结	301
案例分析	241	关键名词	302
拓展阅读	241	思考题	303
第七章 成本预测、决策、计划、 控制与考核	242	拓展阅读	303
学习目标	242	第九章 现代成本会计新领域	304
第一节 成本预测	242	学习目标	304
第二节 成本决策	251	第一节 战略成本管理	304
第三节 成本计划	254	第二节 质量成本管理	312
第四节 成本控制	256	第三节 物流成本管理	320
第五节 成本考核	268	第四节 环境成本管理	325
本章小结	271	第五节 互联网环境下的成本管理	331
关键名词	272	本章小结	338
思考题	273	关键名词	338
拓展阅读	273	思考题	339
第八章 其他行业成本核算	274	案例分析	339
学习目标	274	拓展阅读	339
第一节 农业企业的成本核算	274	主要参考文献	340

第一章 成本与成本会计概述

学习目标 (Learning Objectives)

通过学习本章内容,读者应该能够:

1. 掌握成本的本质和各种扩展的成本概念;
2. 正确理解成本的作用与分类;
3. 明确成本会计的职能与内容;
4. 了解成本会计制度的发展与最新动态。

第一节 成本的本质及各种成本概念

“成本”(cost)是成本会计学中最基本、最核心的概念,了解并掌握成本的本质及其经济内涵,对于正确核算产品成本、加强企业成本管理以及提高企业经济效益,是十分重要的。关于成本概念,最初主要是从企业生产商品(或产品)所发生的经济耗费来加以讨论的,形成了人们对商品(或产品)成本本质及其经济内涵的认识。随着人们对成本概念认识的扩展,经济学界、会计学界、管理学界等都从各自学科的角度对成本做出不同解释,于是也就形成了形形色色的各种成本概念。

一、经济成本与会计成本

成本虽然是现实经济生活中最常见的现象之一,但对其实质和内涵的认识至今尚未统一。如同经济学与会计学对“收益”(income)的认识不同而产生“经济收益”与“会计收益”两种概念,成本的概念也有“经济成本”与“会计成本”之分。

(一) 经济成本

经济学家对成本概念的认识,我们称之为“经济成本”或“理论成本”,是对成本内涵做出的抽象或纯理论意义上的经济学解释。

早在 100 多年前,马克思主义经济学就以劳动价值论和剩余价值论的立场对商品成本做出了十分经典的经济学分析。马克思关于资本主义商品价格的理论,主要集中在《资本论》第三卷第一章中。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,用公式来表示是 $w = c + v + m$ 。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。……商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,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。”^①

按照马克思的成本价格理论,在马克思当时所处的资本主义环境下,商品成本是资本家为商品生产所发生的经济耗费,其经济内涵或价值量是转移到商品中的关于生产资料的物化成本 c 与工人活劳动所创造的价值中用于补偿其必要劳动的那部分价值 v 的部分。换言之,商品成本的经济内涵就是 $c+v$ 。资本家所获得的剩余价值 m 则是商品价值 w 减去商品成本 $c+v$ 后剩余的部分,是工人在剩余劳动时间内创造的却被资本家无偿剥夺的那部分价值。从政治层面讲,马克思的成本价格学说,还进一步揭示了资本主义生产方式下资本剥削雇佣劳动并获取剩余价值的资本主义生产关系。

社会主义经济与资本主义经济都是建立在社会化大生产基础之上的,这两种社会生产方式存在的一些经济范畴既具有共同性质,又具有各自的特殊性质。马克思关于资本主义商品成本价格的理论,不仅揭示了资本主义商品成本的经济实质,同时也揭示了商品成本的一般共性。在社会主义生产方式下,商品(或产品)的本质虽然不再体现资本剥削雇佣劳动的那种生产关系,但企业生产商品(或产品)的经济成本仍然主要体现在生产资料与劳动者在必要时间耗费这两种要素上,其价值量用公式表示仍然是 $c+v$ 。因此,马克思关于成本价格的理论,对于我们研究社会主义市场经济条件下商品成本的本质,仍然具有重要的现实意义。

在现代西方经济学中,则在经济成本中引入了机会成本(opportunity cost)的概念。美国著名经济学家保尔·萨穆尔森认为:“做决定具有机会成本,因为在一个稀缺的世界中,选择一个东西意味着放弃其他的一些东西。机会成本是被错过的商品和服务的价格。”^②例如,当决定生产一辆汽车时,其隐含的决策就是不能再用生产该汽车所需的劳动、铁、不锈钢与玻璃等去生产 15 辆自行车。于是,一辆汽车的机会成本就是 15 辆自行车。又如,从机会成本的角度出发,生产飞机的成本就是用生产飞机所投入的人力、设备和原材料来生产其他商品或劳务所能获得的价值。美国另一位著名经济学家斯蒂格利茨(Joseph E. Stiglitz)则表述得更为明确:经济学家一般用机会集合中的选择来考虑成本。多得到一单位一种物品的“成本”就是你必须放弃的另一种物品。

如果说,马克思主义经济学所阐释的“成本”还主要聚焦于显性的生产要素上耗费的“显性成本”(explicit cost),那么,现代西方经济学则扩展考虑了建立在机会成本概念上的“隐性成本”(implicit cost)。机会成本的概念目前已广泛应用于选择理论中,虽然它与马克思以劳动价值学说为基础的成本价格理论具有不同之处,但它却为成本概念的扩展提供了新的视角。

(二) 会计成本

会计成本一般不承认经济学意义上的隐性成本,仅确认生产要素上耗费的显性成本,并且通常是可以货币加以计量的部分。换言之,会计成本=经济成本-机会成本。美国成本管理会计大师霍恩格伦(C. T. Horngren)指出,会计人员将成本定义为“为达到某一特定目标所失去或放弃的资源(a resource sacrificed or forgone)。它通常是以获取商品或劳务必须付出的货币金额加以计量的”。因此,会计成本通常是以经济学认可的显性成本(如 $c+v$)作为其经济内涵,按照会计制度或会计准则认可的范围,以实际发生的耗费(即历史成本)加以计算的。

从 20 世纪中叶开始,美国一些会计权威机构就已经陆续对“成本”作过以下几种正式定义。

① [德]马克思.《资本论》第三卷.北京:人民出版社,1974.

② [美]保尔·萨穆尔森,等.经济学.16版.北京:华夏出版社,1999.

1951年,美国会计学会(AAA)所属的“成本概念与标准委员会”将成本定义为:“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计量。”

1957年,美国注册会计师协会(AICPA)在其发布的第4号“会计名词公告”中,对成本做出以下定义:“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计量的金额。成本可以分为未耗成本(unexpired cost)与已耗成本(expired cost)。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的收入负担,故应列为当期收入的减项,或借记保留盈余,如已出售产品或其他资产的成本和当期费用等。”

1978年,美国财务会计准则委员会(FASB)在其发布的第1号概念公告“经营企业财务报告的目标”中,对成本做出定义:“成本是经济活动中发生的价值牺牲。即为了消费、储蓄、交换、生产等活动所放弃或失去的价值。”

(三) 经济成本与会计成本的区别

对于经济成本与会计成本的区别,美国经济学家瓦尔特·尼科尔森认为:“会计师关于成本的概念更加强调整现金支付的费用、历史成本与其他簿记项目。经济学家关于成本的定义(明显地以机会成本的思想为基础)为:关于任何投入的成本是确保这些资源处于现在使用状态所必须支付的数量。可供选择的一项投入的经济成本是该项投入在别处所能得到的最高报酬额。”^①

在此,我们将会计成本与经济成本的区别做出以下几点小结。

第一,会计成本通常与历史成本或沉淀成本(sunk cost)有关,因为会计人员需要描述企业财务状况和经营业绩,需要按已经发生的历史交易的价格记录资产和负债,并对经济活动做出评价。而经济成本通常以机会成本的概念为基础,只关心将来成本是多少,在做出一项经济决策时,甚至可以不考虑沉淀成本的因素。

第二,经济学的成本定义比会计的成本定义更为宽泛。经济成本不仅包括明显从口袋里拿钱出来的购买和支出,如企业支付的工资、购买原材料的费用等(显性成本),而且还包括比较隐蔽的机会成本以及企业所有者拥有的并在生产中使用的各种要素的成本(隐性成本)。第二种形式的成本在企业的成本核算中常常被忽视掉。

第三,会计成本一般只是包括企业实际的货币支出或耗费部分,因此强调必须可以用货币计价。然而,经济成本将企业的货币支出或耗费仅仅看成是企业总成本的一部分。

总而言之,马克思主义经济学对商品成本的本质与经济内涵做出了迄今为止最经典与最权威的解釋,而现代西方经济学进一步丰富了成本理论,具有可借鉴之处。会计成本则是在经济学“理论成本”的基础上,根据管理和会计核算的需要,对成本的内涵做出了制度规范上的调整与补充。因此,经济成本较抽象,注重于本质描述,并与决策相关;会计成本则较具体和务实,便于计算和运用,多与促进管理、增进效益有关。

二、财务成本与管理成本

(一) 财务成本

与现代西方经济学将成本概念划分为会计成本与经济成本的做法类似,我国会计理论界则习惯将成本概念划分为财务成本与管理成本。

^① [美]瓦尔特·尼科尔森. 微观经济理论. 6版. 北京:中国经济出版社,1999.

财务成本也就是会计成本或账面成本,它是按照国家的政策法规、会计制度和会计准则的要求,通过复式簿记原理和规定的成本核算程序所计算的产品或劳务成本。因此,我国主管财务会计工作的财政部门通常会以发布的会计制度或会计准则等,对成本的定义及开支范围做出规定。

2001年,我国财政部在颁布的《企业会计制度》第99条中,对成本做出以下定义:“成本,是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”

2013年8月,我国财政部在新发布的《企业产品成本核算制度(试行)》中,更为明确地指出了财务制度规定的产品成本的内涵:“本制度所称的产品成本,是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。”

相对于前面所讨论的较抽象及理论性的经济成本而言,财务成本是一种实际可操作的现实成本。它一般具有以下特点。

第一,合规性。由于财务成本是根据国家统一的财务与会计法规及制度核算出来的,因此,它有时又被称为“法定成本”或“制度成本”。

第二,成本内容上的完整性。由于财务成本作为价值补偿的尺度,通常是企业确定盈利、制定产品价格和缴纳税金等方面的主要依据,因此它一般以产品成本的经济内涵 $c+v$ 作为基础,结合国家宏观政策和企业管理的需要,按一定的成本开支范围和开支标准加以计算的。因此,财务成本通常计算的是“完全成本”(full cost),而不像管理成本那样为企业管理或决策的需要有时仅计算“部分成本”(partial cost),如“边际成本”(marginal cost)、“增量成本”(incremental cost)和“变动成本”(variable cost)等。

第三,与财务会计制度的结合性。财务成本不是一种临时性、局部性的成本计算,它实际上已作为财务会计的重要内容,融入企业财务会计的系统之中。需要按照会计制度或会计准则的要求,对成本费用的内容进行确认、计量、记录以及定期的报告。因此,财务成本是系统的、周期性的、以复式记账法为基础计算的成本。

第四,财务成本所计算的是实际发生的成本,而不是计划成本或预测成本。虽然为了成本控制的需要,在计算财务成本时可以采用定额成本法或标准成本法,但最终都需要计算出实际成本。

需要指出的是,为计算财务成本而规定的产品成本开支范围虽然是以产品成本的经济内涵 $c+v$ 作为基础,但有时又不完全与 $c+v$ 保持一致。在实际工作中,为了财务分配和管理的需要,产品成本的现实内容与它的经济内涵可能会发生一些背离。例如,为了减少损失,有时可能将一些不形成产品价值的损失性支出(包括废品损失、停工损失等)列入成本开支范围。同时,有时还会将原属于 m 的一些内容如利息、财产保险费等,也列入产品的实际成本,等等。

(二) 管理成本

与财务成本相对应的,是管理成本的概念。管理成本是用于企业内部经营管理的各种成本概念的总称。它通常包括“责任成本”(responsibility cost)、“质量成本”(quality cost)、“固定成本”(fixed cost)、“变动成本”(variable cost)、“可控成本”(controllable cost)、“可追溯成本”(traceable cost)、“沉没成本”(sunk cost)、“差别成本”(differential cost)、“边际成本”(marginal cost)、“重置成本”(replacement cost)等。

管理成本实际上是一种分析性成本,它一般以产品的账面成本或财务成本为依据,经过加工整理,按照不同的需要计算并分析各种不同的成本,从而达到为企业经营管理服务的目的。各种

管理成本的概念均是在“不同的目的需要不同的成本”(different costs for different purposes)的理念下发展起来的。随着科技的发展与时代的进步,新的管理成本的概念还将不断地衍生。

管理成本虽然是在财务成本的基础上形成的,并且需要依赖财务成本以及其他有关的资料加以计算,但是,管理成本与财务成本有着本质的区别,主要表现在核算目的不同、核算内容不同、核算方法不同、核算范围不同、核算期间不同、核算要求不同、核算资料来源不同等各个方面。总之,财务成本是常规的、按制度规定并与财务会计体系相结合所计算的完全成本(通常是产品成本),而管理成本则是为了预测、决策和控制的需要对有关的成本构成要素进行不同的组合和分析所产生的成本概念,它在核算的原则、内容、方法、时间等方面均比较灵活,没有统一的规定。

三、环境成本与社会成本

上述几种成本概念主要是从企业角度加以解释,或者是以企业发生的耗费加以界定的,而环境成本(environmental cost)与社会成本(social cost)概念的提出,则将人们对成本的探索视野从微观领域进一步向宏观领域扩展,从而可以更全面和深入地认识成本问题的本质。

(一) 环境成本

企业经济活动通常会对企业外部的自然与社会环境产生“外部性”(externality)影响。环境成本就是因环境原因而引起的成本概念。它主要有以下两层含义。

第一层含义的环境成本可以理解为经济发展或投资开发活动对环境造成的损害,换言之,也就是由于经济活动造成环境污染而使环境服务功能质量下降所付出的牺牲或代价。这种环境成本又称为环境降级成本,它可以是有形的也可以是无形的,但不一定都可以用传统的会计方法加以计量。

第二层含义的环境成本通常是指企业为了遵守环境保护法规及相应的政府环境监管要求、为达到一定的环境标准(如环境质量标准、污染物排放标准、环保基础标准、环保方法标准和环保样品标准等)所发生的环保设备投资以及环保营运费用。这类环境成本以及由于环境治理活动所产生的经济效益可以通过会计方法加以确认、计量和报告,于是形成了新兴的环境会计分支学科。

(二) 社会成本

社会成本比环境成本的概念更为广泛,是从社会的层面来解释产品生产或经济活动所付出的代价。经过多年的探讨,理论界对社会成本的概念主要产生以下几种观点。

第一种观点,认为社会成本是社会平均成本。社会成本是指在整个国民经济范围内,一定时期和一定生产技术条件下,生产和销售某种产品所需的平均费用。

第二种观点,认为社会成本是社会责任成本。社会责任成本是用来反映、计量企业经济活动给整个社会带来的损失和不良影响。主要包括人力资源耗用的社会成本、环境污染的社会成本、生产资源被破坏的社会成本、技术变革的社会成本、失业和闲置资源的社会成本。

第三种观点,认为社会成本是国民经济成本。国民经济成本是整个社会意义上的成本。企业在生产过程中从原材料的采购到产品生产出来以后的销售都要与其他社会再生产部门发生联系,有些成本不是企业能够控制的。如基本建设布局的不合理,导致企业因远离原材料、动力供应地和销售市场造成成本升高等。影响国民经济成本的主要因素包括生产力布局、产业结构、固定资产投资方向、资源利用方法、国家的技术经济政策、环境因素以及市场体系等。

综上所述,无论在经济学还是会计学中,成本都是一个非常重要的概念。虽然从一般意义上讲,成本可以被理解为从事某项生产经营活动花费的本钱或产生的耗费。但是关于这种耗费,通常又涉及以下几个问题:第一,是谁产生了耗费,即涉及成本主体问题;第二,是何项经营活动耗费的,即涉及成本客体问题;第三,这些耗费是发生在哪些用途之上,即涉及成本要素问题;第四,这些耗费的背后体现了什么样的经济关系,即涉及成本性质问题。对于上述问题的不同回答,不单会产生产品成本、劳务成本等概念,还会产生其他形形色色的成本概念。

第二节 成本的作用

财务会计最为传统以及最基本的职能是资产计价(assets valuation)和损益确定(income determination),而资产计价和损益确定均离不开对产品成本的计算。进而言之,产品成本还是反映企业生产经营管理质量与实现价值创造的综合性指标,它对于加强微观经济管理和宏观经济管理都具有重要的作用。产品成本的作用,至少可以归结为以下几个方面。

一、作为价值补偿的尺度

产品成本首先作为价值补偿的尺度,规定了企业进行简单再生产的必要条件。按照马克思的成本价格学说,商品成本代表了商品生产过程中物化劳动(相当于 c)和必要劳动(相当于 v)的耗费,是商品价值中维系简单再生产的那部分价值。为了保证企业再生产的不断进行,企业必须通过商品或劳务的销售收入对生产耗费进行补偿,产品成本则是衡量这一补偿份额大小的尺度。产品成本的高低,反映了企业为生产该产品所耗费的多少,从而也决定了补偿份额的大小。如果企业生产该产品的收入恰好补偿其生产成本,企业则无利可图,它只能在原有的生产规模下简单地进行重复生产;如果企业生产该产品的收入除了足额补偿所消耗的生产成本外还有结余,那么,企业就可以在扩大的基础上进行再生产,不仅可以为国家和社会多做贡献,而且还能有效改善职工收入和福利。从企业整个层面看,也是同样的道理。如果企业取得的收入不能让所耗费的成本得到足额补偿,企业就不能收回生产过程中所耗费的资金,就不能维持简单再生产,企业生产将会发生萎缩甚至中断。可见,成本是计算企业盈利的基础,企业要获取盈利并进一步发展壮大,首先必须保证使其发生的成本能够得到足额的补偿。

二、作为制定产品价格的基础

产品价格是产品价值的货币表现。在商品经济中,产品价格通常根据价值规律的作用围绕产品价值进行上下波动。因此,产品价格的制定,应按照价值规律的要求,力使产品价格大体符合它的价值,同时也要考虑国家有关价格政策、各种产品比价关系以及市场供求关系等因素的影响。在现阶段,由于人们还不能直接计算产品的价值,因此企业在制定产品价格时,除了成熟市场的产品其价格可以直接参照市场价格决定外,其余的产品(尤其是一些垄断产品和新开发产品)只能以产品成本为基础,加上一定的利润来确定其销售价格。这种确定产品价格的方法就是所谓的“成本加成定价法”(cost-plus pricing method)。显然,在成本加成定价法中,产品成本成为制定产品价格的主要决定因素,而所确定的价格也可以相对和间接地反映出产品的价值。

三、作为经济决策的依据

所谓经济决策,就是企业为了完成一定目标,在具有各种备选经济方案的情况下,选择对企

业最为有利的一种方案。这种方案通常就是利润最大、成本最小或者风险最小的一种方案。因此,企业在进行经济决策时,成本往往是最重要的考量因素之一,成本甚至可以成为一票否决的手段,即通常所说的“成本否决制”。在市场经济条件下,市场竞争日趋激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜,就必须根据市场的变化,结合自身的生产经营情况,尤其是现有资金实力和管理水平,做出正确的经营决策。决策过程离不开对生产成本或机会成本的考虑,而涉及成本的有关决策方案,本身又称为成本决策方案。目前,成本预测、成本决策、成本控制等日益为企业所重视,成为企业加强成本管理、提高经济效益的有效手段。

四、作为制定宏观经济政策的参考数据

成本不仅是微观经济管理需要探讨的问题,也是宏观经济管理不可回避的问题。宏观经济政策制定得合理与否,直接关系到国民经济发展的方向和速度,关系到经济能否稳定增长。通过前面谈到的社会成本信息的提供,可为宏观经济政策的制定提供高度相关的信息支持,为国民经济快速、持续和健康的发展创造良好的前提条件。例如,在决定国家的产业方向和产业结构时,比较成本优势就是需要考虑的一个重要因素。

五、作为国际反倾销应诉的强力证据

随着我国改革开放事业的深入,我国外经、外贸活动也日益蓬勃。尤其是加入世界贸易组织(WTO)以后,我国商品的对外出口也逐年增长。然而,近年来,一些国家为了实施贸易保护主义政策,以“反倾销”为借口,对我国出口商品做出了限制甚至进行法律诉讼。所谓商品倾销(dumping),是指一个国家的出口商以低于正常价格的出口价格,集中或持续大量地向其他国家抛售商品。因此我国的“反倾销”应诉中,我国出口商是否以非正常价格向国外倾销商品成为关键的判别依据,而商品成本就是其中最为重要的考量因素之一。当前,我国会计准则已经与国际会计准则基本趋同,因此按照国际通用规则正确核算商品成本,可以为我国应对国外某些国家对我国商品提出的“反倾销”诉讼提供强有力的反驳证据。

第三节 成本的分类

将成本按照不同的标志进行分类,有助于我们进一步理解各种成本的含义及其作用,从而有效地提供和使用各种成本信息,提高成本管理的水平。在成本的各种分类中,最基本的分类方法是按经济内容和经济用途的分类,前者形成了成本(费用)要素的概念,后者形成了成本项目的概念。此外,还可以按照成本与特定产品的关系、成本的可控性、成本习性以及成本与决策的相关性等标志做出分类。

一、按成本经济内容的分类

就工业企业来说,形成产品成本的费用要素主要是生产资料的耗费以及劳动力的耗费,其中生产资料的耗费又分成劳动资料的耗费与劳动对象的耗费,它们体现了物化劳动的耗费,而劳动力方面的耗费则体现了必要劳动的耗费。因此,企业生产费用要素按其经济内容划分,首先可以分为劳动资料方面的费用、劳动对象方面的费用和劳动力方面的费用三大类。企业生产费用最终要具体化到各种产品身上,所以,产品成本的经济构成要素从大类上分也是以上三种费用要素。但是在实际工作中,形成产品成本的费用要素在经济内容上与理论成本的范畴可能会发生

一些背离,并且在费用要素的构成上要比上述三大类费用的划分更为具体。所以,通常所说的成本(费用)要素实际上是上述三大类费用要素的细分,它们一般包括外购材料、外购燃料、外购动力、工资及职工福利费、折旧费、利息费用、税金和其他费用等。

成本(费用)要素反映了在生产经营活动中有关生产要素原始形态上的耗费,将一定期间发生的生产费用归集或分配到具体的成本计算对象(如产品)时,就形成了(产品)成本的概念,因此,从这一意义上说,生产费用与产品成本的经济内容是一致的,生产费用要素同时也是产品成本要素。费用与成本之间还存在着相互依存、相互转换的关系:一方面,一定时期内所发生的生产费用大部分将通过规定的成本核算程序归集到各项资产(包括产成品和在产品等)的成本之中;另一方面,随着产品的销售,已销售产品的成本又将结转成为当期计算企业损益的费用。

将费用划分为若干要素进行反映,有助于企业了解在一定时期内发生了哪些费用,金额各为多少;可借以分析与比较企业各个时期各项费用要素的结构和水平;有助于企业编制材料采购预算、人工费用预算或计划,并对预算或计划的执行情况进行考核;还可以为国家宏观经济管理提供有关生产耗费方面的信息。

二、按成本经济用途的分类

企业在一定时期内发生的各种费用,其经济用途并不一定相同。首先,企业的全部费用(广义的费用)可以划分为生产经营费用和非生产经营费用两大类,前者通常是为企业的生产经营活动发生的,因此被称为收益性支出(revenue expenditure),而后者是为企业生产经营活动以外的用途发生的(如购买固定资产、进行长期投资等),通常形成资本性支出(capital expenditure);其次,生产经营费用根据它们是否用于产品生产活动又可以分为计入产品成本的生产费用和经营管理费用两类,前者是企业进行工业性生产,包括生产各种产品所发生的各项生产费用,后者是企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用以及企业在销售产品时发生的各项销售费用等,它们应作为期间费用加以核算;最后,可以计入产品成本的生产费用其用途也各不相同,将这一生产费用按经济用途做出进一步细分就形成了产品生产成本项目的概念,简称为成本项目(cost items)。可见,成本项目只是将应计入产品成本的那部分生产费用按经济用途做出的一种分类。

工业企业的产品成本项目一般可分为直接材料、直接人工和制造费用等三项基本项目。除此之外,企业还可以根据管理的需要以及某些费用在产品成本中的重要程度考虑是否需要增设成本项目。如果企业发生的废品损失较多,可考虑增设“废品损失”项目;如果企业耗用的燃料和动力较多,可考虑增设“燃料与动力”项目;等等。

生产费用按经济用途分类,便于了解生产费用的用途和成本项目的构成,指出企业降低成本的途径,从而有利于开展成本分析与控制,挖掘企业降低成本的潜力。

三、按成本与特定产品关系的分类

生产费用按与特定产品的关系,可分为直接成本与间接成本。

1. 直接成本(direct cost)

是指与某一特定产品具有直接关系的成本。某些生产费用是为某一特定产品的生产而耗费的,可以直接归集并计入该种产品,因此与该种产品具有直接关系的费用就形成了该种产品的直接成本。例如,直接材料与直接人工等。

2. 间接成本(indirect cost)

是指与某一特定产品没有直接关系的成本。某些生产费用不是专门为生产某一特定产品而耗用的,如生产车间为组织和管理生产而发生的各项制造费用,当它们不是为一种产品而是为多种产品的生产而耗用时,需要按一定的标准分配给各种产品,通过以上方法分配给各种产品的生产费用就形成了这些产品的间接成本。

将成本分为直接成本与间接成本,对于企业正确计算产品成本具有重要的意义,还可以借此考核间接成本分配的合理性,推动成本计算制度的创新。

四、按成本可控性的分类

成本按能否为责任单位有效地控制,可分为可控成本与不可控成本两类。

1. 可控成本(controllable cost)

是指可以由责任单位或个人的行为加以有效控制的那部分成本。可控成本是一种责任成本,通常也是一种可追溯成本(traceable cost)。

2. 不可控成本(uncontrollable cost)

是指不能由责任单位或个人的行为加以有效控制的那部分成本。

可控成本与不可控成本的划分是相对的。对于某一个责任主体而言的可控成本,对另一个责任主体来说,可能就不可控;反之亦然。但是,就整个企业而言,绝大部分成本应是可控成本。

可控成本与不可控成本的划分,有利于成本责任的考核和成本的控制,从而促进企业总体成本水平的降低。

五、按成本习性的分类

成本习性(cost behavior),又称成本性态,是指成本总额在相关范围(relevant range)内与业务量(生产量或销售量)之间的依存关系。成本按成本习性划分,可分为固定成本、变动成本与混合成本三类。

1. 固定成本

是指在一定时间和相关范围内,其总额不随业务量的变动而变动的那部分成本。例如,在一定的产量范围内,固定资产折旧费、保险费和企业管理人员工资等通常不随产量的变动而发生增减,它们一般属于固定成本。

固定成本通常还可以进一步区分为酌量性固定成本(discretionary fixed costs)和约束性固定成本(committed fixed costs)。前者是通过管理人员的决策行为可以改变其数额的固定成本,如研究开发费、广告费和职工培训费等;后者通常是与整个企业经营能力的形成及其正常维护直接联系的,其数额的大小一般不由企业管理人员的决策而随意改变,如固定资产折旧费、保险费、财产税等。

2. 变动成本

是指其总额随着业务量的变动而变动的那部分成本。在相关范围内,变动成本通常与产销量发生正比例的变动,即它们之间形成一种线性关系。产品成本中的直接材料和直接人工一般属于变动成本。

3. 混合成本(compound cost)

是指其总额虽受业务量变动的影响,但不一定与业务量的变动发生正比例变动的那部分成本。混合成本通常兼有固定成本和变动成本两种性质,根据具体情况可将它们进一步分为半变

动成本或半固定成本。在成本会计实务中,通常采用一定的技术方法(如高低点法、最小二乘法、回归直线法等)将混合成本分解并还原成固定成本和变动成本两类。

应当指出的是,固定成本与变动成本的划分并不是绝对的。首先,这种划分通常是针对成本总额而言的,而对于单位产品成本的情况则正好相反。例如,固定成本总额一般不随产量的变动而变动,但单位产品中的固定成本却随产量的增加而减少;变动成本总额一般随着产量的变动而发生正比例的变动,但单位产品变动成本却通常是一个常数。其次,固定成本与变动成本的确定均以相关范围作为前提条件,如超出相关范围,固定成本不一定能够继续保持固定不变,变动成本也不一定能够与业务量继续保持线性关系。最后,一些固定成本还可以由企业管理人员的决策而改变,如酌量性固定成本等。广告费也可以根据销售量的一定比例加以提取,在这种情况下,广告费反而成为变动成本。

将成本划分为固定成本与变动成本两部分,对于开展成本—业务量—利润分析(cost-volume-profit analysis, CVP 分析),进行成本的预测、决策和控制均有重要的意义,从而使其成为现代成本管理会计的一个核心内容。

六、按成本与决策相关性的分类

成本按是否与企业管理人员的决策方案相关,可分为相关成本与无关成本两类。

1. 相关成本(relevant cost)

是指与特定决策方案相关,因该决策方案的采用可能会发生的成本。相关成本通常是在决策分析中需要考虑的未来成本或特殊成本,如机会成本、差别成本、重置成本、付现成本(out-of-pocket cost)等。

2. 无关成本(irrelevant cost)

是指与决策方案无关或不相干、在决策方案中不需考虑的成本。无关成本通常包括以下两种情况:一是指过去已经发生、对未来决策不会发生影响的成本,如沉没成本等;二是指虽然在决策方案中可能涉及,但在性质与数量上为各个备选方案所共同的成本,即无差异成本。

相关成本与无关成本的划分,主要是为企业的经营决策服务的。

七、成本的其他分类

以上阐述的是成本最常见的几种分类方法。除此之外,还可以对成本做出其他各种分类,而产生更加丰富的成本概念。例如,按成本所属空间范围划分,可分为宏观成本、中观成本、微观成本等;按成本计算的时间划分,可分为目标成本、设计成本、计划成本和实际成本等,或者事前成本、事中成本和事后成本等;按成本计算的总量和个量划分,可分为总成本和单位成本等;按成本资料的可比性划分,可分为可比成本与不可比成本等;按成本计算的职能划分,可分为标准成本、定额成本、责任成本、质量成本;按资金的筹集来源划分,可分为资本成本与债务成本;等等。可见,成本划分的标准林林总总,不一而足,并由此产生了形形色色的成本概念。成本如何划分,依管理目的和需要而定,正所谓“不同的目的,需要不同的成本概念”。

第四节 成本会计的职能、内容及工作组织

一、成本会计职能及其扩展

成本会计是关于成本计算、成本核算以至于成本管理(包括成本预测、成本决策、成本计划、