



普通高等院校“十二五”规划重点教材

会计系列 杨华 总主编



成本会计教程



(第二版)

李惠 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等院校“十二五”规划重点教材

会计系列 杨华 总主编



成本会计教程



(第二版)

李惠 / 主编

武迎春 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计教程 / 李惠主编. —2 版. —上海: 立信会计出版社, 2012. 1

普通高等院校“十二五”规划重点教材. 会计系列
ISBN 978-7-5429-3151-1

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 006922 号

策划编辑 赵新民
责任编辑 余 榕
封面设计 周崇文

·成本会计教程(第二版)

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com 电子邮箱 lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net 电 话 (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 常熟市梅李印刷有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 19.25

字 数 417 千字

版 次 2012 年 1 月第 2 版

印 次 2012 年 1 月第 1 次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978-7-5429-3151-1/F

定 价 29.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

总 序

当这套丛书在 2004 年从立信会计出版社出版发行时,我们的目标是想在多年会计教学经验的基础上写出一套体系完整、避免课程间内容交叉重复、体现我国会计理论与实践最新成果的系列教材,使教师好用,学生易读。八年来,丛书的作者们像呵护自己的孩子一样,根据自己在教学使用中发现的问题和丛书使用者反馈的意见和建议,利用每次重印的机会,不断补充、改进和提升教材的内容,使其日臻完善。八年来,丛书在全国数十所大学本科使用,受到教师和学生的认可,累计发行量已达到数万册,这使得我们既感到欣慰,又感到责任重大,更具有了进行第二版修订的愿望和动力。

在 2006 年新企业会计准则的颁布实施之际,我们就对教材内容进行了重大的修改,使之能够符合新准则的精神和要求。然而,会计学科是一个富有挑战性和不断变化的理论体系。一方面,任何经济环境的变化都会使会计反映的内容和方法发生相应的改变;另一方面,经济运行方式的变化如果不能深刻改变会计核算和监督的方式,则其变化就不是彻底的、本质上的变化,难以实现变化的目标,正可谓“经济越发展,会计越重要”。尤其是,我国会计准则的制定起步晚、跨度大、使用对象成分复杂,运行的四年是准则与实务磨合的四年,也是会计理论研究成果丰富的四年。2007 年,美国次贷危机发生,引发全球性的金融危机,对会计核算准则,尤其是金融会计准则和公允价值计量模式也造成重大冲击,企业合并、长期股权投资、金融工具及金融风险的列报、公允价值的披露、保险合同会计处理、财务报表中引入其他综合收益、分部报告等实务发生了重要变化,财政部印发了企业会计准则相关解释,国际财务报告准则部分项目也作了修改。这次丛书修订,将全面反映经济环境变化而引致的会计核算原则的变化,以及我国会计准则解释的最新内容,说明相关变化如何影响会计实务操作的各个方面。

此外,第二版修订在原有的《基础会计教程》、《财务会计教程》、《管理会计教程》、《财务管理教程》、《成本会计教程》、《银行会计教程》的基础上,还将增加《税务会计教程》和《会计学教程》两本教材,使丛书的体系更加完整。其中,《会计学教程》是基础会计学与财务会计学的合并本,适合于非财会专业本科学生和非专业财会人员学习使用,区别于财会专业学生和从业人员必修的《基础会计教程》和《财务会计教程》,使他们能在较短的时间里掌握会计的基本理论和技术。

本套丛书是众多人士共同努力的结果,包括那些数年来勤勤恳恳工作在教学科研第一线的主编和参与编写的老师,不断提出问题促使我们思考的学生们,出版社的编辑和支持我们工作的家人们,在此一并向他们表示真诚的感谢。在本套教材的编写中,我们学习和参考了大量的相关著作、教材和文献,在此谨向有关作者深表谢意。同时,由于作者理论水平和实际工作经验所限,书中缺点、错误在所难免,敬请专家和读者批评指正,并积极与我们合作,我们的联系方式: jiaocaixiugai@126.com。

杨 华

2012 年 1 月

前 言

成本会计学属于会计学的一个分学科,其内容应随着社会经济的不断发展而逐步完善。虽然现代化成本会计学的内容除成本核算外,已扩展为包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等多方面的理论和方法体系,但为了减少学科之间的重复,本书着重阐述的还是成本会计学最基本的内容——成本核算方法。编写本书的目的,是为了阐述现代成本会计的基本理论与方法。

编写本书之时,我国已修订了《会计法》、国务院颁布了《企业财务会计报告条例》、财政部颁布了38项企业具体会计准则以及新的《企业财务通则》等法律、法规。会计改革的一个显著特点是增加了企业的自主权,企业的重大决策是由股东大会、董事会决定,因而使得会计要素的确认、计量、记录和报告全部由企业的会计部门完成。其中,对成本、费用的列支、成本方法的选择,有关成本方面会计政策的确定等是由企业自行决定的,这就为成本的核算增添了新的内容,因而本书按照国家最新颁布的会计准则、会计制度的规定组织编写。此外,本书将作业成本法纳入所编写的内容。作业成本法是一种先进的成本计算方法,自创建以来,已经在以美国为首的西方国家得到了比较广泛的应用,但在我国的应用很少。作业成本法既是一种成本计算方法,也是一种成本控制方法。所以,研究和应用作业成本法作为一种竞争战略,具有十分重要的意义。在编写过程中,本书注意吸收成本会计方面新的理论和方法,尽可能地借鉴和吸收同类教材的长处和精华,以提高编写的质量。

本书由李惠任主编,负责全书的总纂、修改和定稿;武迎春任副主编。全书共分十七章,参加编写人员的分工如下:第一、第十二章由李惠编写,第二、第四、第五、第十一章由武迎春编写,第三章由常文秋编写,第六章由郑俊梅编写,第七、第九章由郭超编写,第八、第十章由刘峥编写,第十三、第十四章由马珂艳编写,第十五章由明哲编写,第十六章由王燕编写,第十七章由刘之茵编写。

本书由河南财经政法大学杨华教授主审,在此深表感谢。

由于编者水平有限,书中难免有不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

2012年1月

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本会计的含义和对象	1
第二节 成本会计的内容	6
第三节 成本会计的职能和任务	8
第四节 成本会计的法规和制度	11
第二章 制造业成本核算的要求和一般程序	14
第一节 制造业成本核算的内容和意义	14
第二节 制造业成本核算的要求	16
第三节 制造业费用要素和产品成本项目	20
第四节 制造业成本核算的一般程序	22
第五节 制造业成本核算的账户设置和账务处理	23
第三章 制造业要素费用的核算	27
第一节 要素费用核算概述	27
第二节 材料费用的核算	28
第三节 外购动力费用的核算	41
第四节 职工薪酬费用的核算	42
第五节 折旧费用的核算	48
第六节 利息支出、税金和其他支出的核算	51
第四章 辅助生产费用、制造费用及废品损失的核算	55
第一节 辅助生产费用的核算	55
第二节 制造费用的核算	64
第三节 废品损失和停工损失的核算	68
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间分配和归集的核算	73
第一节 在产品数量的核算	73
第二节 完工产品与在产品之间费用分配的核算	76



第六章 产品成本计算方法概述	91
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	91
第二节 产品成本计算的主要方法	93
第七章 产品成本计算的品种法	95
第一节 品种法的特点和适用范围	95
第二节 品种法的计算程序和账务处理	96
第八章 产品成本计算的分批法	103
第一节 分批法的特点、适用范围和计算程序	103
第二节 简化的分批法	119
第九章 产品成本计算的分步法	126
第一节 分步法的特点、适用范围和计算程序	126
第二节 逐步结转分步法	127
第三节 平行结转分步法	136
第十章 产品成本计算的分类法	145
第一节 分类法的特点和计算程序	145
第二节 分类法的适用范围、优缺点和应用条件	150
第三节 副产品成本的计算	152
第十一章 产品成本计算的定额法	156
第一节 定额法的产生及特点	156
第二节 定额成本的计算	157
第三节 脱离定额差异的核算	159
第四节 材料成本差异的分配	165
第五节 定额变动差异的核算	166
第六节 完工产品实际成本的计算	168
第七节 定额法的优缺点、适用范围和应用条件	172
第十二章 作业成本法	174
第一节 作业成本计算法的概念体系	174
第二节 作业成本核算方法的计算过程	177
第三节 作业分析法和作业成本管理	180
第四节 作业成本法下的新观点及其在我国的适用问题	189
第五节 作业成本法在制造业应用举例	195



第六节 作业成本法在服务业应用举例	202
第十三章 成本控制与成本考核	205
第一节 成本控制	205
第二节 成本考核	214
第十四章 其他主要行业成本核算	217
第一节 商品流通企业成本核算	217
第二节 施工企业成本核算	227
第三节 房地产开发企业成本核算	237
第十五章 各种成本计算方法的实际应用	243
第一节 几种成本计算方法的同时应用	243
第二节 几种成本计算方法的结合应用	244
第十六章 期间费用的核算	256
第一节 期间费用概述	256
第二节 期间费用的核算	257
第十七章 成本报表的编制和分析	265
第一节 成本报表的编制	265
第二节 成本报表分析	276

第一章 总 论

本章概括阐述成本会计的一些基本理论问题,如成本的经济实质,成本会计的产生、发展及定义,成本会计的对象、内容、职能和任务以及成本会计的法规和制度等。理解并掌握这些基本理论问题,对学习成本会计具有重要意义。



通过本章学习,学生应当掌握

1. 成本会计的经济实质和成本会计对象。
2. 成本会计的法规和制度。

第一节 成本会计的含义和对象

一、成本会计的含义

(一) 成本的经济实质

成本是商品经济的价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。它是企业为生产商品和提供劳务所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。人们要进行生产经营活动或要达到一定目的,就必须耗费一定的资源,产品的生产过程同时也是劳动的耗费过程。制造业要生产产品,就要发生各种各样的生产耗费,这些生产耗费包括生产资料中的劳动手段(如机器设备)和劳动对象(如原材料)的耗费,以及劳动力(如人工)等方面的耗费。制造业在一定时期(如一个月、一年)内发生的、用货币表现的生产耗费,称为制造业的生产费用。企业为生产一定种类和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。

马克思在对资本主义经济条件下的商品生产进行分析时指出:“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本身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本。

我国实行社会主义市场经济体制。在社会主义市场经济条件下,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,一方面要向社会提供必要的商品,来满足社会的一定需要,



另一方面要以产品的销售收入来补偿企业在商品生产经营过程中所发生的各种劳务耗费,并取得盈利。只有这样,企业才能得以发展,社会才能得以进步。

在社会主义市场经济中,根据马克思关于商品经济理论,社会主义产品的价值(W)仍然由三个部分组成:①生产过程中耗费的生产资料(包括劳动资料和劳动对象)即物化劳动价值的转移(C)。②劳动者活劳动消耗所创造的价值中归个人支配,主要以工资形式支付给劳动者的劳动报酬的部分(V)。③劳动者活劳动消耗所创造的价值中归社会支配,主要以税金和利润形式进行分配的部分(m)。从理论上讲,上述的前两部分,即 $C+V$,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的成本,这种成本称为理论成本。

综上所述,成本的经济实质可以概括为:企业在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,也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金的总和。

需要指出的是,以上只是从理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容。在现实经济活动中,一般很难确定纯粹的 $C+V$ 这种理论成本,更加之成本常被作为国家宏观调控经济的杠杆来运用,使实际成本与理论成本常常不相一致。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量。实际成本则是按照现行制度规定的成本开支范围,以正常生产经营为前提,根据生产经营过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。它往往受客观条件包括国家经济工作方针政策和当期生产经营条件变化的影响。如在实际工作中,为了促使制造业加强经济核算,节约生产耗费,减少生产损失,对某些不形成商品产品价值的损失性支出,如制造业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,以及劳动者为社会劳动所制造的某些价值,如财产保险费等,也作为生产费用计入产品成本。就上述废品损失、停工损失等损失性支出来说,从其实质上看,并不形成产品价值,它不是产品的生产耗费,而是纯粹的损耗,按其性质并不属于成本的范围,但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,使之得到必要的补偿。可见,实际成本可以像商品价格背离价值一样背离理论成本。当然,实际成本与理论成本的这种背离,必须严格加以限制;否则,产品成本的计算就失去了理论依据。

此外,制造业为销售产品而发生的销售费用,为管理和组织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,由于大多按时期发生,难以按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。因此,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。

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具备十分重要的作用:①成本是补偿生产耗费的尺度。②成本是制定产品价格的基础。③成本是进行经营决策的依据。④成本是考核企业经营成果、评价企业经营管理水平的重要手段。

(二) 成本会计的产生、发展及定义

成本会计是会计学科的一个重要分支,是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是随着社会经济发展过程而逐步形成和发展起来的。在资本主义初期,资本家作为商品生产者,

总希望通过商品交换,以所获得的商品价值来补偿其生产耗费,并确定经营损益。为达此目的,资本家就试图计算成本,而这时的成本只能是一个估计数,精确度比较差,称为估计成本。为了使估计成本能接近生产过程中的实际耗费,资本家开始注意积累有关的成本资料,对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总,从而为成本计算的产生迈出了可贵的一步。

随着产业规模的扩大,工场手工业的发展,生产过程也日趋复杂,资本家开始按照生产步骤来设置成本费用明细账,进行费用的归集和计算,从而出现了成本会计的萌芽,成本会计得到了应有的发展。如意大利的毛纺厂、英国的制鞋厂等,为了满足管理的要求,逐步形成了分批成本计算法和分步成本计算法的雏形。不过此时期的成本会计尚未形成一套完整的方法和理论体系,仍是财务会计的一个组成部分。

19世纪产业革命后,企业数量日益增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,为了在竞争中取得胜利,企业的生产成本开始受到普遍重视。为了提高成本计算的准确性,满足各方面对成本资料的需求,资本家要求企业会计人员将成本计算与复式记账科目设置紧密结合起来,使成本记录与会计账簿一体化。在此时期许多成本会计专家做了大量有益的工作,如对费用分配方法的探索,对存货、人工等处理方法的改进等。这时的成本计算与会计核算相结合,形成了一套计算成本的方法和理论体系,从而产生了成本会计。但是,那时的成本会计主要是将历史成本加以汇总,然后再分配给各种产品,计算产品生产成本和销售成本,其主要目的是为了对存货进行准确计价和确定利润。所以,早期研究成本的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计做过如下定义:“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产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。”美国哈佛大学企业管理研究院的成本会计学教授聂克则说:“成本会计在其发展时期,大部分是对工厂产品成本的计算,以作存货计价、决定损益和订立售价之用。”这些论述,充分反映了当时的历史状况;由此可见,在其发展早期,成本会计就是对工厂产品成本的核算,它仍是财务会计的一个组成部分。

20世纪初,随着资本主义经济的进一步发展,西方企业广泛采用泰勒制度。泰勒制度作为一种科学的生产管理方法,它通过对时间、动作等的研究来制定在一定条件下既能够实现又最有效率的标准,将其作为评价和考核的依据,来对生产进行科学的管理。这不仅推动了资本主义生产的发展,而且促使成本会计进行相应的改革。为了配合泰勒的科学管理方法,标准成本、预算控制、差异分析等技术方法开始引进到会计工作中来,成为成本会计的一个组成部分。这时成本会计的范围扩大了,其内容已不再仅仅是对成本的核算,而扩展到成本预算、成本控制和成本分析,从而使成本会计的理论和方法得到进一步的完善和发展。相对于财务会计而言,成本会计已具有一定的独立性,它既是财务会计确定产品生产成本、销售成本的依据,同时,又具有成本预测、成本控制和成本分析相对独立的体系。在这一时期,一些会计专家对成本会计的表述改为:“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、员工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。”

第二次世界大战以后,资本主义经济出现了新的变化。资本高度集中,跨国公司大量涌



现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂。同时,伴随着战争发展起来的科学技术大量转移到民用产品上,使新产品层出不穷,产品更新换代速度加快,市场竞争更加剧烈。在此情况下,企业要想在竞争中求得生存与发展,一方面依靠科学技术开发新产品,占领与开拓市场;另一方面必须加强企业管理,充分挖掘内部潜力,控制和降低成本,以高质量低成本的产品到市场上去参与竞争。为此,企业管理人员意识到,要想大幅度降低成本,必须在产品投产之前,对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等各个环节,制订各种不同的方案,通过预测,选取成本最低的方案为最佳方案,作为经营决策的依据。这就使成本会计在原有的基础上,吸收了不少管理的方法,形成了以管理为主的现代成本会计。它要求会计人员不仅要做好生产过程中成本的日常控制、核算和分析工作,更重要的是还要做好成本预测,进行成本决策,以成本的最优方案来指导生产活动,以便取得最佳的经济效益。成本预测、决策内容的引入,大大丰富了成本会计的内容,拓宽了成本会计的范围,完善了成本会计体系,推动了成本会计的发展。所以,现代成本会计的定义可以概括为:现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它是根据成本核算资料和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,对企业生产经营过程中各项经济活动进行预测、决策、控制、考核、分析,促使企业生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争能力和经济效益的一种专门会计。

二、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。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,有着重要的意义。

从理论上讲,成本所包括的内容,就是成本会计应该反映和监督的内容,也即成本会计的对象。但是,为了更为详细、具体地了解成本会计的对象,还必须结合企业生产经营过程的特点和国家统一会计制度的有关规定来加以说明。

制造业的主要生产经营活动是生产和销售工业产品。产品的生产和销售过程同时也是劳动的耗费过程,也即费用的发生过程。在产品的生产过程中,制造业一方面投入原材料生产出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费。概括地讲,这些生产耗费包括劳动资料和劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中,房屋建筑物、机器设备等作为固定生产的劳动资料,由于可以多次参加生产过程而不改变其原有实物形态,所以其价值也就随着固定资产的磨损,逐渐地、部分地以折旧的形式转移到所生产的产品中去,构成产品生产成本的一部分;原材料等劳动对象,在生产过程中要么改变其实物形态而形成产品实体,要么被消耗掉,所以其价值也就随之一次全部地转移到产品中去,也构成产品生产成本的一部分。产品的生产过程是劳动者借助于劳动工具对具体的劳动对象进行加工、制造产品的过程,在这一过程中,通过劳动者对劳动对象的加工,从而改变了原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,则以工资薪酬的形式支付给劳动者,用于个人消费。因此,这部分支付给劳动者的工资薪酬也构成产品生产成本的一部分。除此之外,在产品生产过程中还会发生一些货币支出。所有这些劳动消耗和支出就构成了企业在产品生产过程中的全部生产费用,而为生产一定种类、一定数量的产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品生产过程中发生各



种生产费用的支出和产品成本的形成,就是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,制造业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。这些费用支出包括应由企业负担的运输费、包装费、装卸费、保险费、广告费、展览费、差旅费、折旧和修理费,以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。所有这些为销售本企业产品而发生的各种费用统称为销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程也应属于成本会计反映和监督的内容。

在产品的生产经营过程中,企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的费用支出。这些费用包括企业行政管理部门人员的工资薪酬、固定资产折旧及修理费用、工会经费、业务招待费、坏账损失等。所有这些企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的费用统称为管理费用。管理费用也是企业生产经营过程中所发生的一项重要费用,其支出及归集过程也应属于成本会计反映和监督的内容。

此外,企业在生产经营过程中为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。这些费用包括利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。所有这些为筹集生产经营所需资金而发生的费用统称为财务费用。财务费用也是企业在生产经营过程中所发生的费用,其支出及归集过程,也应属于成本会计反映和监督的内容。

上述产品销售费用、管理费用和财务费用的发生与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间进行归集,直接计入当期损益的,因此,它们构成了企业的期间费用。综上所述,按照制造业生产经营过程的特点和企业会计制度的有关规定,制造业成本会计的对象可以概括为:制造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、施工企业、房地产开发企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但按照国家统一会计制度及与其相适应、体现行业特点的具体会计核算办法的有关规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是部分形成企业的生产经营成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。例如,商品流通企业的主要经济活动是商品的采购和销售,为此,要发生商品的采购成本和销售成本,同时还要发生销售费用、管理费用和财务费用,这些费用总称为商品流通过费用。商品流通过费用也不计入商品的采购成本和销售成本。施工企业的主要经济活动是进行建筑工程的施工,为此,要发生工程成本,同时还要发生管理费用和财务费用,这些费用也不计入工程成本,房地产开发企业的主要经济活动是进行房地产开发与销售,为此,要发生开发成本,同时还要发生销售费用和财务费用,这些费用也不计入开发成本。这些行业企业的销售费用、管理费用和财务费用也可以总称为经营管理费用,也属于期间费用。因此,根据行业企业生产经营过程的特点,按照现行国家统一会计制度的有关规定,可以把成本会计的对象概括为:各行业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,简称成本、费用。所以成本会计实际上是成本、费用会计。

应当指出的是,在西方国家中,随着经济的发展和企业管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断地发展、变化。美国会计学会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衡量。这也就是说,成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义大大超越了产品生产成本和上述各种经营业务成本的内容和概念。

在西方企业中,为了适应不同的经营管理目的,普遍运用了不同的成本概念。例如,为



了按照税法规定计算利润、交纳税金,进行产品成本管理,计算产品生产成本;为了进行短期的生产经营预测和决策,计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本;为了加强企业内部的成本控制和考核,计算可控成本和不可控成本;为了提高成本信息的决策相关性,计算作业成本等。我国不少企业在生产经营过程中也在运用这些成本概念,借以加强成本管理,提高企业的活力和经济效益。除了上述产品成本和其他各种业务成本以外的这些成本,可以概括称为专项成本。

由此可见,随着成本概念的发展、变化,成本会计本身和成本会计的对象也在相应地发展、变化。因此,现代成本会计的对象应该包括各行业企业生产经营业务成本、期间费用和各项专项成本。现代成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专业会计。

第二节 成本会计的内容

在成本会计发展的不同时期,由于其含义不同,目的不同,成本会计的内容也不完全相同。传统成本会计是运用会计核算的一般原理、原则和方法,全面、系统地记录企业生产经营过程中所发生的各种生产费用,并按一定的程序,选择一定的标准,在各成本计算对象之间进行归集、分配、汇总,从而确定各种产品或劳务的总成本和单位成本,以供企业决策层制定产销政策时作为参考。这种对生产经营过程中实际发生的各种费用的记录、核算,在现代成本会计中仍然是一项重要的内容,但仅进行事后的记录和核算,已不能满足现代企业成本管理的要求。因此,现代成本会计应对传统成本会计的内涵和外延进行拓展,涵盖更广泛的内容,才能满足现代企业成本管理的需要。从目前来看,现代成本会计的主要内容应包括: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

成本预测是指根据有关成本资料和现有各种技术经济因素的依存关系,运用一定的科学方法,对未来期间的成本水平及其变化趋势作出的科学的推测和估计。成本预测的目的在于寻找降低产品成本的途径,挖掘降低成本的潜力,并为作出成本决策、编制成本计划、进行成本控制提供科学的依据。成本预测的主要内容有:①根据日常的成本核算资料和管理水平,预测单位产品成本水平的变化趋势。②在编制成本计划时,预测企业计划期的目标成本,以及在产品产量、品种、质量、价格等因素发生变化的情况下,企业产品总成本水平和成本变化的趋势。③在产品生产过程中,根据生产预测和计划,对其中的成本进行预测,来揭示成本计划的执行情况和完成程度。④运用各项成本指标和有关资料,预测企业各项技术经济工作的经济效果。

二、成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,结合有关成本资料,采用定性与定量的方法,选择最优成本方案的过程。成本决策贯穿于企业整个生产经营过程,其目的在于对生产经营过程的每个环节都选择最优的成本决策方案,从而达到整体最优效果。成本决策的主要内容有:①经济批量的成本决策。②零部件自制或外购的成本决策。③接受追加订货的成本决策。④亏损产品是否停产的成本决策。⑤产品转产的成本决策。⑥自制半成品出售或进一



步加工的成本决策。⑦产品薄利多销的成本决策等。

三、成本计划

成本计划是指在成本决策的基础上,根据计划期的生产任务、降低成本的要求以及有关资料,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币计量形式表现计划期产品的生产耗费和各种产品成本水平,并作为控制与考核成本的重要依据。成本计划的目的在于为降低产品成本提出明确的奋斗目标,提高企业领导和职工降低成本的自觉性,严格控制生产费用,挖掘降低成本的潜力,保证企业成本降低任务的完成,提高企业的经济效益。成本计划的主要内容有:①按照生产费用要素确定的生产耗费,编制生产费用预算。②按照产品成本项目确定的生产耗费,编制产品单位成本计划和全部商品产品成本计划。

四、成本控制

成本控制是指根据预定的目标,在产品成本形成过程中,通过对成本发生和形成过程的监督,及时发现并纠正发生的偏差,采取措施,使生产经营过程发生的各种消耗和费用支出,被限制在成本计划和费用预算标准的范围内,以保证产品成本降低目标的实现。成本控制一般按成本费用发生的时间先后划分为事前控制、事中控制和事后控制三个阶段。成本控制的目的在于通过成本控制使企业产品成本按照人们事先测算确定的成本水平进行,防止与克服生产过程中损失和浪费现象的发生,使企业的人力、物力、财力得到合理利用,达到节约各项消耗,降低产品成本,提高经济效益。成本控制的主要内容有:①控制各种费用开支。②控制各项生产经营活动所消耗的物质资料。③控制各项生产经营活动。

五、成本核算

成本核算是根据企业确定的成本计算对象,采用适当的成本计算方法,按照规定的成本项目,严格划分各种费用的界限,并将应计入产品成本的生产费用通过一系列的归集和分配方法,从而计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产经营过程中的实际耗费进行归集、分配及其对象化的过程,也是对各种劳动耗费进行信息反馈和控制的过程。成本核算的目的在于通过将实际成本核算资料与计划成本、目标成本的比较,了解成本计划的完成情况,同时为编制下期成本计划,进行成本预测和决策提供资料,并为制定成本价格提供依据。成本核算的主要内容有:①生产费用的核算。②产品成本的计算。

六、成本分析

成本分析是指根据成本核算资料及其他有关资料,运用一系列专门的方法,将本期实际成本与计划或目标成本、上期实际成本、国内外同类产品成本与先进水平进行比较,借以揭示企业费用预算和成本计划的完成情况,查明影响预算或计划完成的各种因素变化的原因及影响程度,从而寻求节约费用、降低产品成本的途径。成本分析贯穿于费用发生和成本形成的全过程,有定期分析和不定期分析之分。其目的在于通过成本分析,找出成本费用管理工作中存在的问题,进一步挖掘企业节约费用、降低成本的潜力,从而降低成本,提高企业经济效益。成本分析的主要内容有:①全部产品成本计划完成情况的分析。②主要产品成本计划完成情况的分析。③产品单位成本的分析。④技术经济指标对产品成本影响的分析。



七、成本考核

成本考核是定期对成本计划及其有关指标实际完成情况进行的考察和评价。成本考核一般以部门、单位或个人作为责任者的对象,按其可控成本为条件,以责任的归属来考察其成本指标的完成情况,评价其工作业绩和决定其奖惩。成本考核的目的在于通过考察、评价,寻求降低成本的途径,鼓励先进,鞭策后进,进一步完善成本管理责任制,调动各责任者努力完成目标成本的积极性,更好地履行经济责任,提高企业成本管理水平。成本考核的主要内容有:①各责任单位责任成本的考核。②各责任人责任成本的考核。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在经济管理中的功能。成本会计作为会计的一个重要分支,其职能同会计一样,具有反映和监督两大基本职能。

(一) 反映职能

从成本会计产生和发展的历史来考察,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,对企业生产经营过程中发生的一切耗费,运用一系列专门的会计方法进行计量、记录、归集、分配、汇总,计算出各成本计算对象的总成本和单位成本,从而为成本管理提供成本信息的功能。成本会计的反映职能是以已经发生或已经完成的经济业务为依据,对实际发生的生产经营耗费进行反映,为经营管理提供客观真实的、可验证的成本信息。它的实质就是进行实际成本的计算,把企业生产经营过程中的实际消耗如实地反映出来,达到积累成本的目的,并用积累的成本资料反映企业的实际生产耗费和补偿价值的情况,从而判断企业经营效果的好坏。

(二) 监督职能

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、分析、评价、考核等,监督企业各项生产经营耗费发生的合理性、合法性和有效性,借以达到预期的成本管理目标的功能。成本会计的监督职能包括事前、事中、事后监督。事前监督就是从经济管理对降低成本、提高经济效益的要求出发,对企业未来经济活动的方案或计划进行审查,并提出合理化建议,从而发挥对经济活动的指导作用。即在反映企业各种生产经营耗费的同时,以国家的有关方针政策、制度、规定和企业的计划、预算等为依据,对企业有关经济活动的合理性、合法性和有效性进行审查,限制或制止违反政策、制度、规定和计划、预算等的经济活动,支持和促进增产节约、增收节支的经济活动,以实现提高企业经济效益的目的。事中监督和事后监督就是通过对所提供的成本信息资料的检查分析、控制、评价和考核等有关经济活动,从中及时发现问题,总结经验,提出建议,促使有关方面采取措施,调整经济活动,使其按照规定的要求和预期的目标进行。

需要说明的是,成本会计的反映和监督这两大基本职能是辩证统一、相辅相成的。没有正确、全面、及时地反映,监督就失去了存在的基础,就无法在成本管理工作发挥控制、分



析、评价和考核等作用;反过来,没有有效、及时的监督,反映职能就得不到充分的发挥,也就无法使成本会计为管理提供真实可靠的信息资料。由此可见,只有把反映和监督两大基本职能有机地结合起来,才能更好地发挥成本会计在管理工作中的作用。

(三) 成本会计职能的扩展和延伸

随着社会经济的不断发展和企业生产经营规模的不断扩大,生产经营过程日趋复杂,对成本管理水平的要求越来越高,成本会计的职能也在不断地发展、变化。

为了满足经营管理上的需要,更好地发挥成本会计在经营管理中的作用,成本会计除了要提供能反映企业成本现状的核算资料外,还要提供有关预测未来的经济活动的成本信息资料,以便于作出正确的决策和采取有效的措施,达到预期的目的。应当指出的是,反映过去同预测未来、作出决策是密切相关的。企业要进行预测和决策,首先必须了解能够反映成本水平现状和历史的各项指标以及它们之间的内在联系,只有这样,才能据以分析未来的成本状况以及为实现预期的成本管理目标应具备的条件和应采取的措施。因此,对生产经营过程中实际发生的生产耗费的反映,提供实际的成本资料,是成本会计提供成本信息的基础。成本会计的反映职能所提供的这些有关成本信息,是企业进行预测和决策的重要依据。而只有准确地预测未来,正确地作出决策,才能实现预期的经济效益。由此可见,成本会计的职能已从事后反映扩展到了分析预测未来、作出成本决策,即具有了成本预测和成本决策职能。

在成本决策所确定目标的基础上,预先具体规定企业计划期内产品生产消耗和各种产品的成本水平,这就是成本计划。编制成本计划一般是从预测、决策所确定的目标成本水平开始,经过设计过程,将目标成本落实到设计方案中,最后根据设计方案计算出产品定额成本,作为编制成本计划的依据。有了成本计划,企业就可以按计划的目标对本期发生的生产费用和产品成本进行控制。由此可见,成本会计的职能已从事后反映扩展到了事前编制成本计划,即具有了成本计划职能。

为了保证成本计划目标的实现,企业必须对整个生产经营过程中的各种生产耗费和成本进行控制。通过成本控制,防止和克服损失和浪费,及时揭示存在的问题,消除生产中的损失,实现成本计划目标。成本控制包括投产前的成本控制和投产后的成本控制两大部分。投产前的成本控制主要是对目标成本控制,包括目标成本实行自身的控制和利用目标成本去控制设计成本和试制成本。投产后的成本控制主要是对生产成本控制和销售成本控制,从而达到节约生产消耗、降低成本、提高经济效益的目的。投产前的成本控制与成本的事前监督基本相同,投产后的成本控制与成本的事中监督基本相同。所以,成本会计的控制职能与监督职能是基本一致的。

成本会计不仅要求按时编制既积极又切合实际的成本计划,而且要求认真组织、监督(控制)成本计划的执行,同时还要求及时分析、考核成本计划的执行情况。通过成本分析,可以深入了解成本变动的规律,寻求降低成本的途径,为企业管理人员和领导进行决策提供依据;通过成本考核,可以正确评价各成本责任单位和个人的工作绩效,奖勤罚懒,充分调动各方面的积极性,为进一步挖掘降低成本的潜力提供新的可能性。由此可见,成本会计的职能已从事后反映延伸到了成本分析和考核,即具有了成本分析和成本考核的职能。

上述成本会计的各种职能是相互依存、相互联系的,它们共同构成了一个有机整体。要