

21世纪普通高等教育应用型人才培养规划教材

主 编◎吴再芳

副主编◎朱宝安 陈星平 苏翠莲

成本会计

CHENGBEN KUAIJI



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

21世纪普通高等教育应用型人才培规划教材

主 编◎吴再芳

副主编◎朱宝安 陈星平 苏翠莲

成本会计

CHENGBEN KUAIJI



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/吴再芳主编. —成都:西南财经大学出版社,2011.5
ISBN 978-7-5504-0244-7

I. ①成… II. ①吴… III. ①成本会计—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 067516 号

成本会计

主 编:吴再芳

副主编:朱宝安 陈星平 苏翠莲

责任编辑:孙 婧 罗 丹

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookej@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	185mm×260mm
印 张	15.75
字 数	335 千字
版 次	2011 年 7 月第 1 版
印 次	2011 年 7 月第 1 次印刷
印 数	1—3000 册
书 号	ISBN 978-7-5504-0244-7
定 价	29.80 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

21 世纪普通高等教育应用型人才培养规划教材 编写委员会

主 任：

王克军 广州商学院华商学院会计系主任
蒋希众 广州大学华软软件学院管理系主任

委 员：

胡思虎 广东技术师范学院天河学院副院长
张志红 广东技术师范学院天河学院财经系常务副主任
郭松克 广州大学松田学院管理学系主任
王 燕 广州大学华软软件学院国贸系主任
游兴宇 广东外语外贸大学南国商学院国际经济贸易系主任
李庚寅 广东外语外贸大学南国商学院国际经济贸易系副主任
吴再芳 广东外语外贸大学南国商学院国际工商管理系教研室主任
姚泽有 电子科技大学中山学院经济与管理学院院长
邓田生 华南农业大学珠江学院经济管理系主任
王家兰 华南农业大学珠江学院财政会计系主任
那 薇 云南省高等学校会计专业教学指导委员会委员
云南师范大学商学院会计学院院长

前言

成本会计起初属于财务会计体系，主要是根据财务会计理论来研究成本核算的，并被纳入财务会计体系。到了19世纪末，由于重工业的发展和生产规模的扩大，生产过程趋于复杂化，为了准确地确定收益，要求对成本进行比较精确的计算，从而导致了成本会计的产生，并逐渐形成了比较完整的成本会计理论和方法体系。

随着全球经济一体化和市场经济的日益发展，成本会计的功能越来越受到社会各行业的关注。成本会计作为现代化企业会计的重要组成部分，是一门应用性很强的经济管理学科，在整个会计体系乃至经济管理中都占有十分重要的地位。本书以新的会计理论、会计法规制度为依据，充分吸收新颁布的《企业会计准则》的内容，并充分考虑独立学院的实际情况和要求，由活跃在教学一线、经验丰富的多位教师精心编写而成。本书在编写体例上有一定的创新，每章基本按照“学习目标—案例导入—正文—本章小结—练习题”的体例编写而成，不仅便于教学，而且有利于锻炼和提高读者的会计基本技能。“实践性强、应用性突出”是本教材的特色，这主要体现在以下几点：

1. 学习目标——每一章开头都列示了学习目标。学习目标分知识目标和技能目标，目的是引起学生对本章主要内容的注意，分清理论知识和技能要求。

2. 案例导入——这些问题的设计具有探索性，目的是引导学生积极思考，增加教学过程中的互动性，允许学生对同一问题有不同的见解或解决方案，力求提高学生运用所学知识解决实际问题的能力，从而激发学生学习的兴趣及学习的主动性。

3. 正文——正文部分有两个主要特点：第一，插入窗口（资料卡），窗口内容涉及流行观点和法规摘编等，可丰富学生的知识、开阔其视野。第二，将理论知识实践化，重视明细核算，如，费用分配表（原始凭证的设计与填制）—会计分录（记账凭证）—明细账。

4. 本章小结——每一章对知识体系的内容都进行了归纳和总结，以便于学生在学习时准确把握各章的重点问题，以及有关知识点之间的联系。

5. 练习题——每一章的内容都有同步练习题，目的是使学生进一步理解所学的内容，扎实地掌握相关的知识，并能做深入的思考。特别是实训题，仿真性强既便于教师教改：将实践教学融入成本会计课程课堂教学之中，又便于学生将书本知识尽快转化为实际操作技能。

本书在编写过程中得到了许多专家学者的热情关怀和悉心指导，也得到了许多企业人士的热情指点和帮助。彭志芳教授、马黎光教授、陈炳辉教授对本书的内容和结

构提出了许多宝贵的意见；本书能够顺利出版，也离不开西南财经大学出版社孙婧老师等付出的辛勤劳动，我们在此一并向他们致敬。

本书由广东外语外贸大学南国商学院吴再芳副教授担任主编，朱宝安、陈星平、苏翠莲担任副主编，负责全书的框架设计、章节总撰和定稿，并组织具有专长的骨干教师参加编写。

本书既可以作为普通高等院校会计学 and 财务管理专业的主干教材，也可以作为其他工商管理类专业学生的教材或参考书，还可供会计、财务、金融、证券类等实际工作者阅读参考。

全书内容围绕成本核算展开，主要包括六大部分，即成本会计基本理论、成本费用的归集和分配、产品成本计算方法、成本报表的编制和分析、成本控制和成本会计前沿，并分布于八章中。本书编写的具体分工是：广东外语外贸大学南国商学院吴再芳负责编写了第6章、华南农业大学珠江学院朱宝安负责编写了第4章、广东师范职业技术学院天河学院陈星平负责编写了第7章、广东工业大学华立学院苏翠莲负责编写了第3章、广东外语外贸大学南国商学院刘双凤负责编写了第1章、广东师范职业技术学院天河学院张海燕负责编写了第2章、云南师范大学商学院周瑜负责编写了第5章、广东岭南职业技术学院李水姑负责编写了第8章。

因作者水平与时间有限，书中难免存在不妥之处，恳切希望读者批评指正。

编 者

2011 年 4 月

目 录

第一章 成本会计概述	(1)
第一节 成本会计的含义	(1)
第二节 成本会计的产生与发展	(9)
第三节 成本会计的职能	(11)
第四节 成本会计工作的组织	(13)
第二章 成本核算的要求和一般程序	(21)
第一节 成本核算的基本要求	(21)
第二节 费用要素和产品成本项目	(26)
第三节 成本核算的一般程序	(28)
第三章 产品成本构成要素的核算	(35)
第一节 材料费用的核算	(36)
第二节 人工费用核算	(38)
第三节 辅助生产费用核算	(41)
第四节 制造费用核算	(50)
第五节 损失性费用的核算	(54)
第六节 在产品成本的核算	(58)
第四章 产品成本计算的一般方法	(82)
第一节 生产类型与成本计算方法概述	(82)
第二节 产品成本计算的品种法	(89)
第三节 产品成本计算的分批法	(100)
第四节 产品成本计算的分步法	(108)
第五章 产品成本计算的辅助方法	(139)
第一节 产品成本计算的分类法	(139)
第二节 产品成本计算的定额法	(142)
第三节 各种产品成本计算方法的实际应用	(147)

第六章 成本报表和成本分析	(153)
第一节 成本报表	(153)
第二节 成本分析	(167)
第七章 成本控制	(195)
第一节 成本控制概述	(195)
第二节 标准成本法	(197)
第三节 成本差异的计算	(205)
第三节 作业成本法	(217)
第八章 现代成本会计的新兴领域	(227)
第一节 资本成本会计	(227)
第二节 质量成本会计	(230)
第三节 环境成本会计	(232)
第四节 人力资源成本会计	(235)
第五节 资源消耗成本会计	(238)
参考文献	(242)

第一章 成本会计概述

学习目标

【知识目标】通过本章的学习，理解成本会计的概念和对象，明确成本和费用的区别和联系，了解成本会计、管理会计与财务会计的关系，熟悉成本会计发展的历史、职能以及在企业中成本会计所承担的任务，为学好成本会计以后各章做好准备。

【技能目标】通过对有关成本、费用的理解，熟悉一个企业的成本会计工作的组织方法。

案例导入

王华、林晓彬和姜一飞是大学时的好友，他们分别毕业于会计学、市场营销和计算机专业。毕业后他们合办了一家公司，专门从事会计核算软件的开发、生产和销售业务。该公司的办公和生产经营用房是租用的，每年租金15万元，购买设备30万元，可使用5年。第一年度共购进用于软件开发和生产的材料10万元，用于推销产品发生的开支15万元，职工工资20万元，办公费用5万元，支付有关管理部门的罚款5万元，全年总收入95万元。看到这种情况，姜一飞说：“收入95万元，成本100万元，辛辛苦苦干了1年还总共亏了5万元，不合算。”林晓彬接着说：“真是的，还不如受聘到雾都电脑公司搞营销，每年还能拿到5万元工资。但你说成本100万元是不对的，应该说支出共100万元。”王华听了以后，扑哧一笑说：“你们说的都不正确，不是成本或支出100万元。确切地讲，应该是成本、费用和支出100万元；另外，今年也不是亏本5万元，而是盈利近20万元。但林晓彬说的，如不办该公司，而是受聘到雾都电脑公司搞营销能拿到的5万元工资，对林晓彬个人来说也是成本。”听了王华的话他俩犯糊涂了，到底是怎么回事呢？成本还这么麻烦和重要？

对此，本章内容将给出明确的回答。

第一节 成本会计的含义

一、成本的概念、分类及作用

（一）成本的概念

产品成本是为了生产某一种产品（获得某一使用价值）而在生产要素上耗费的资金价值——个别的物化劳动和个别的生产者必要活劳动，并应从其销售收入中得到补

偿的价值。

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。”马克思这里所说的“商品的成本价格”，指的就是产品成本。即产品成本的经济内容包括物化劳动 C 和生产者必要活劳动 V 两部分。物化劳动 C 是指生产过程中所耗费的原材料等劳动对象和磨损的劳动工具等的价值。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。劳动者在进行生产时，要耗费一部分必要劳动（必要产品）以保证劳动力自身再生产。对于生产者必要活劳动 V ，目前是以工资形式向职工支付的。

马克思还指出：“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。”马克思这一经典论述说明，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，成本的经济内容都应该是一样的，都包括物化劳动 C 和生产者必要活劳动 V 两部分。成本是商品经济的产物，是商品经济中的一个经济范畴，是商品价值的主要组成部分。

成本的内容往往要服从于管理的需要。此外，由于从事经济活动的内容不同，成本的含义也不同。随着社会经济的发展以及企业管理要求的提高，成本的概念和内涵都在不断发展、变化，人们所能感受到的成本范围也逐渐在扩大。

不同的经济环境、不同的行业特点，对成本的内涵有不同的理解。但是，成本的经济内容归纳起来有两点是共同的：一是成本的形成是以某种目标为对象的。目标可以是有形的产品或无形的产品，如新技术、新工艺；也可以是某种服务，如教育、卫生系统的服务目标。二是成本是为实现一定的目标而发生的耗费，没有目标的支出则是一种损失，不能叫成本。

综上所述，会计学成本的一般含义是：特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。

（二）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，寻求进一步降低成本的途径，成本可按不同的标准进行分类。

1. 成本按转为费用的方式分类

为了贯彻配比原则，生产经营成本按其转为费用的不同方式可分为产品成本和期间成本。费用是指应从营业收入中扣除的已耗用成本。企业发生的全部成本转为费用的方式（即与收入配比的方式）分为三类：①可计入存货的成本，按“因果关系原则”确认为费用。②资本化成本，按“合理地 and 系统地分配原则”确认为费用。③费用化成本，在发生时立即确认为费用。

(1) 产品成本

作为期间成本的对称,产品成本是指可计入存货价值的成本,包括按特定目的分配给一项产品的成本总和。

“产品”在这里是广义的,不仅指工业企业的产成品,还包括提供的劳务。实际上它是指企业的产出物即最终的成本计算对象。

“分配”给产品的成本,可能是全部生产经营成本,也可能是其中的一部分。

(2) 期间成本

期间成本是指不计入产品成本的生产经营成本,包括除产品成本以外的一切生产经营成本。期间成本不能经济、合理地归属于特定产品,因此只能在发生当期立即转为费用,是“不可储存的成本”。正因为期间成本不可储存,在发生时就转为费用,因此也称之为“期间费用”。无论是产品成本还是期间成本,都是生产经营的耗费,都必须从营业收入中减除,但它们减除的时间不同。

期间成本直接从当期收入中减除,而产品成本要待产品销售时才能减除。期间成本一般包括管理费用、销售费用和财务费用。

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。管理费用属于期间费用,在发生的当期就计入当期的损益。管理费用一般包括工会经费、职工教育经费、业务招待费、税金、技术转让费、无形资产摊销、咨询费、诉讼费、开办费摊销、公司经费、上缴上级管理费、劳动保险费、待业保险费、董事会会费以及其他管理费用。

销售费用是指企业在销售产品、自制半成品和提供劳务等过程中发生的费用。它包括由企业负担的包装费、运输费、广告费、装卸费、保险费、委托代销手续费、展览费、租赁费(不含融资租赁费)和销售服务费、销售部门人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他经费等。

财务费用指企业在生产经营过程中为筹集资金而发生的各项费用。它包括企业生产经营期间发生的利息支出(减利息收入)、汇兑净损失(有的企业如商品流通企业、保险企业进行单独核算,不包括在财务费用内)、金融机构手续费,以及筹资发生的其他财务费用如债券印刷费、国外借款担保费等。

2. 成本按其计入成本对象的方式分类

产品成本按其计入成本对象的方式分为直接成本和间接成本。这种分类的目的是为了经济合理地把成本归属于不同的成本对象。成本对象是指需要对成本进行单独测定的一项活动。成本对象可以是一件产品、一项服务、一项设计、一个客户、一种商标、一项作业或者一个部门等。成本对象可以分为中间成本对象和最终成本对象。

(1) 直接成本

直接成本是指生产费用发生时,能直接计入某一“成本计算对象”的费用。某项费用是否属于直接计入成本,取决于该项费用能否确认与某一“成本计算对象”直接有关和是否便于直接计入该“成本计算对象”。企业生产经营过程中所消耗的原材料、备品配件、外购半成品、生产工人计件工资通常属于直接成本。

(2) 间接成本

间接成本是指生产费用发生时,不能或不便于直接计入某一“成本计算对象”,而需先按发生地点或用途加以归集,待月终选择一定的分配方法进行分配后才计入有关成本计算对象的费用。

车间管理人员的工资、车间房屋建筑物和机器设备的折旧、租赁费、修理费、机物料消耗、水电费、办公费等,通常属于间接成本。停工损失一般也属于间接成本。

3. 成本按其习性来分类

成本习性也称为成本性态,指在一定条件下成本总额的变动与特定业务量之间的依存关系。这里的业务量可以是生产或销售的产品数量,也可以是反映生产工作量的直接人工小时数或机器工作小时数。成本按其习性可划分为固定成本和变动成本两大类。

(1) 固定成本

固定成本是指其总额在一定时期和一定业务量范围内不随业务量发生任何变动的那部分成本。属于固定成本的主要有按直线法计提的折旧费、保险费、管理人员工资、办公费等。单位固定成本将随产量的增加而逐渐变小。

(2) 变动成本

变动成本是指其总额随着业务量成正比例变动的那部分成本。直接材料、直接人工等都属于变动成本,但产品单位成本中的直接材料、直接人工将保持不变。与固定成本相同,变动成本也存在相关范围。

一般总成本习性模型为 $y = a + bx$, 其中: y 指总成本, a 指固定成本, b 指单位变动成本, x 指业务量。

(三) 支出、费用与产品成本之间的关系

由于“成本是一种耗费”,因此成本与费用有着密切关系;而费用又与支出有关。因此,要深刻理解成本会计的对象,就必须对支出、费用、成本之间的关系有明确的认识。支出、费用、成本是三个关系极为密切的概念。下面就工业生产企业的支出、费用和产品成本,以及它们之间的联系与区别,做简要介绍。

1. 支出

支出是指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。一般而言,企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配支出五大类。资本性支出是指该支出的发生不仅与本期收入有关,也与其他会计期间的收入有关,而且主要是为以后各期的收入取得而发生的支出。如企业购建的固定资产、无形资产以及递延资产、对外投资等。收益性支出是指一项支出的发生仅与本期收益的取得有关的支出。因而,它直接冲减当期收益,如企业为生产经营而发生的材料、工资等开支。所得税支出是指企业在取得经营所得与其他所得的情况下,按国家税法规定向政府缴纳的税金支出。所得税支出作为企业的一项费用,也直接冲减当期收益。营业外支出是指与企业的生产经营业务没有直接联系的支出。如企业支付的罚款、违约金、赔偿金以及非常损失等。这些支出尽管与企业生产经营活动没有直接联系,但是与其收入

的取得还是有关系的，因而它也被作为当期损益的扣减要素。利润分配支出是指在利润分配环节的开支，如支付股利等。

2. 费用以及费用与支出的关系

费用是指企业在获取收入的过程中，对企业拥有或控制的资产的耗费。企业在生产经营活动和提供商品或劳务的过程中，为获取营业收入需提供商品或劳务，会发生各种耗费，如原材料、动力、机器设备和人工耗费等。这些耗费或为制造产品而发生，或为实现产品销售而发生，或为以后确定的期间取得收入等而发生。

费用按其同产品生产的关系，可划分为生产费用和期间费用两类。生产费用是指产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现，如直接材料、直接人工和制造费用等耗费。它同产品生产有直接关系。期间费用是指同企业的经营管理活动有密切关系的耗费。它同产品的生产没有直接关系，而是直接计入当期损益的各项费用，包括销售费用、管理费用、财务费用等。

费用是企业支出的构成部分。在企业支出中，凡是同企业的生产经营有关的部分，即可表现或转化为费用；否则，不能列为费用。如，企业用于购建固定资产、无形资产、其他资产及购买材料等与生产经营有关的支出，就能表现或转化为费用；而像长期的投资支出、利润分配性支出以及营业外支出等，因同企业的生产经营活动没有直接的关系，所以不能视为费用。

3. 生产费用与产品成本的关系

生产费用和产品成本是两个既相互联系又相互区别的概念。生产费用按一定产品加以归集和汇总，就是产品成本。所以，生产费用是产品成本的基础，而产品成本则是对象化的生产费用。但是，生产费用反映的是某一时期内发生的费用，而产品成本则是反映某一时期内某种产品所应承担的费用。根据权责发生制原则，企业某一时期发生的生产费用与归属产品的期间并不完全一致。即归属于当期产品成本中的生产费用有一部分是当期发生的，有一部分则可能是以前会计期间的产品来负担的。所以，企业某一会计期间实际发生的生产费用总和，不一定等于该期产品成本的总和。

资料卡 1.1

《企业会计准则——基本准则》第七章对费用做出了详细的解释。

第三十三条 费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

第三十四条 费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

第三十五条 企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入等时，将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

第三十六条 符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。

（四）成本的作用

在市场经济条件下，成本在经济管理中具有极其重要的作用。

1. 成本是计量经营耗费和确定补偿尺度的重要工具

为保证企业再生产的正常进行，企业生产中的耗费必须从商品销售收入中得到补偿。整个补偿数额的多少，是以成本为衡量尺度的。只有按成本数额得到足额补偿，才能保证再生产的正常进行，否则企业的正常再生产就会受到威胁。另外，任何企业成立的目的是为了追求经济利益，即企业除了用收入补偿耗费外，还必须有盈余，这样才能满足企业扩大再生产的需要。企业盈余的多少主要取决于成本的高低。因此，成本作为计量经营耗费和确定补偿尺度的重要工具，对确定企业的经营损益有重要的意义。

2. 成本是决定产品价格的基础和产品竞争能力的重要条件

产品的价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定，固然要考虑价格政策和市场供求关系，以制定具有竞争力的价格，但也必须考虑企业的实际承受能力，即产品实际成本水平。因为成本是产品价格制定的最低经济界限。如果商品的价格低于它的成本出售，那么企业生产经营费用便不能全部由商品销售收入来补偿。相应的，成本更低的产品，在同样市场定价的前提下也能获得更多的补偿，即成本更低的产品会有更强的市场竞争力。因此，成本就成为制定产品价格的一个重要依据，是决定产品竞争能力的重要条件。

3. 成本是企业进行经营决策、核算经济效益的重要因素

在市场经济条件下，市场竞争异常激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜，就要面向市场，对生产计划的安排、工艺方案的选择、新产品开发等，都采用科学的现代化管理手段进行经营预测，从而做出正确的决策。同时，为了更好地对企业的生产经营活动进行管理和控制，还必须定期与不定期地对企业的生产经营情况进行分析，从而采取有效措施，促使企业完成各项计划任务。只有及时提供准确的成本资料，才能保证预测、决策和分析等活动建立在可靠的基础之上。所以，成本指标就成为企业进行经营预测、决策和分析的重要数据资料。

4. 成本是衡量企业管理水平和各方面工作的重要指标

由于成本是生产耗费的综合货币反映，所以，产品设计的好坏、生产工艺的合理与否、企业劳动生产率的高低、固定资产利用率的高低、原材料的利用程度、费用开支的节约或浪费、质量的好坏、管理工作和生产组织的水平，以及供产销环节时候的衔接协调等，最终都会在成本中反映出来。因此，成本是衡量企业管理水平和各方面工作的重要指标。

（五）降低成本的途径

如前所述，成本对企业非常重要，企业应该尽量降低成本。企业降低产品成本的途径很多，归纳起来主要有以下几个方面：

1. 降低物资采购成本

企业要通过分析供货市场来调整采购策略，也应该通过信息技术、网络技术，如

电子商务, 搜寻市场信息、查询市场价格的方式来指导成本核算、指标的确定和目标控制工作以达到严格控制采购成本的目的。

2. 降低原材料成本

在企业的产成品中, 原材料的成本占到大约 60% 到 70%, 其所占的比重相当大, 因此, 企业应当降低成本。企业应当节约材料, 杜绝生产过程中的跑、漏、滴等现象。在企业的生产过程中, 原材料成本的降低也起着至关重要的作用, 它直接影响着材料采购的多少。因此, 如果企业在生产过程中, 能够使原材料的成本降低, 而产品的价格又不变, 那么企业的利润将会大大的增加。

3. 提高领导和员工的管理意识及技能

许多企业领导认为, 降低企业成本并不能直接为企业带来经济效益, 更无法体现他们在任期内的政绩。因此, 企业单纯追求产量, 将产值作为经济责任的主要任务。对于抓管理特别是成本管理, 他们认为难度大, 不易奏效, 因此不能持之以恒, 效益不好时就抓, 效益好时就放松, 甚至不抓, 没有真正把加强成本管理作为企业管理工作的主体, 而只是将其作为增加效益的附属工具。这种管理意识的结果, 必将使降低企业成本的任何方法或途径失效。

4. 建立健全科学的企业成本管理体系

企业成本管理体系的建立将会大大提高企业管理者的自信心, 降低企业的成本, 使其成为一个不随企业政策或企业领导改变而改变的一个方针。它应该起到使企业进入良性循环的作用, 使每一个企业领导都能感受到它的威力, 并围绕着这套管理体系来制订企业的远景发展蓝图和近期的企业发展目标, 实现企业价值最大化。它是降低企业成本的基础, 也是企业降低成本的根本途径。

5. 创新是节约成本的源泉

在传统经济环境中, 节约开支、修旧利废、堵塞漏洞、降低消耗都能大幅度地降低生产成本。但是在新的经济环境下仅从这些方面来降低成本, 效果有限, 只有创新才是降低成本最有效的途径, 是企业降低成本、增加效益的不竭源泉。科技进步使先进的设备、工艺及材料应用于生产领域, 依靠技术创新, 发挥科技第一生产力的作用, 是降成本、增效益的有效途径。

二、成本会计的对象

(一) 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。工业企业成本会计的对象是工业企业在产品制造过程中的生产成本(或制造成本)和期间费用。商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游企业、饮食服务企业等其他行业企业在生产经营过程中所发生的各种费用, 部分地形成各该行业企业的生产经营业务成本, 部分地作为期间费用直接计入当期损益。综上所述, 成本会计的对象可以概括为: 各行业企业生产经营业务的成本和有关期间费用, 简称成本、费用。因此, 成本会计实际上是成本、费用会计。随着经济的发展与科技的进步以及企业经营管理要求的提高, 成

本的概念和内容在不断发展、变化。随着成本概念的发展、变化,成本会计的对象也相应地发展、变化。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、有关的期间费用和各种专项成本。

(二) 成本会计的种类

1. 按成本会计制度分类,成本会计可分为实际成本制度、估计成本制度和标准成本制度

(1) 实际成本制度

实际成本制度是根据实际发生的各项支出计算成本的一种成本会计制度,也称为历史成本会计制度。采用实际成本会计制度进行成本核算时,产品成本是在实际费用的基础上进行计算的。在计算时,有时存货等可采用计划成本计算,产品成本也可采用定额成本计算,但在最后,都要将其调整为实际成本。计算出来的产品的实际成本,可为企业正确计算当期损益提供重要的资料。

(2) 估计成本制度

估计成本制度是在产品生产前预先估算单位产品成本,凭以确定售价,然后将算出的估计成本与账面实际成本比较,据以修改估计成本的一种成本会计制度。它是过去所采用的一种不是十分完整的成本会计制度。采用估计成本会计制度时,主要是因为有些企业往往在产品生产前需要定价,并以估计的成本作为定价的基础。同时,估计成本会计制度也可以减轻会计核算的工作量。

(3) 标准成本制度

标准成本制度是以预先制定的产品标准成本为基础,用标准成本同其实际相比较并记录和分析成本差异的一种成本会计制度。采用标准成本制度时,应根据产品的标准数量和标准单价制定产品的标准成本。至于标准成本与实际成本之间的差异数额,应采取全部记入当期损益或在各种标准产品当中进行分配的方式处理。标准成本制度是将成本计算、成本控制等结合起来的一种方法,它是进行成本控制、衡量生产效率高低的一种成本会计。

2. 按成本计算模式分类,成本会计可分为全额成本计算模式和变动成本计算模式

(1) 全额成本计算模式

全额成本计算模式也称为吸收成本计算模式。它是在计算产品成本时,不仅包括变动成本,而且还包括固定成本,以此来确定存货估价和确定已售商品成本的一种成本计算模式。采用全额成本模式计算时,要将本期发生的期间费用,如财务费用和管理费用列入当期损益,不计入产品成本中。

(2) 变动成本计算模式

变动成本计算模式是指产品成本只按变动成本计算而不包括固定成本的一种成本计算模式。采用变动成本计算模式计算产品成本时,需将生产过程中发生的费用,区别为固定费用和变动费用。在计算产品成本时,只将变动费用列入产品成本中,变动费用包括直接材料、直接工资和变动制造费用等,而将本期发生的固定费用列入当期损益中。由于将固定费用全部列入当期损益,使得当期利润相应地减少,会影响国家

的财政收入,因此,它主要用于企业内部在进行成本分析和成本考核时使用,并为成本预测和决策提供信息。

(三) 成本会计、管理会计与财务会计的关系

财务会计、管理会计和成本会计都是会计的范畴。而财务会计由于在本质、对象上均不同于会计,因此管理会计与财务会计组成会计学的两大分支,两者分别负责对内、对外发布会计信息,同时两者也有着密切联系,因此属于第二层次。成本会计属于第三层次,它作为会计信息系统的一个子系统,记录、计量和报告有关部门成本的多项信息,这些信息既为财务会计提供资料,又为管理会计提供资料。

1. 成本会计与财务会计的关系

财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定,而成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中。因此,成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价,并据此做出投资决策。同样,成本会计所提供的成本数据,往往被企业管理当局作为决策的依据或用于对企业内部管理人员的业绩评价。

2. 成本会计与管理会计的联系

管理会计与成本会计交叉重复的内容包括:变动成本法、标准成本法、作业成本法、成本预测、成本决策、日常业务预算、差异的计算、经济批量等。

成本核算是成本会计的主要内容,同时成本会计对提供的信息资料有两个基本要求:一是要满足财务会计对外报告的需要,二是要满足企业内部管理的需要。这两者在成本的内涵、确认、计量、分配与核算方法等方面都存在着巨大的差异。而管理会计主要是为企业内部管理提供信息资料,这与成本会计中成本核算的对内职能完全一致。但管理会计信息的加工、处理完全不受会计制度的约束,只体现管理会计预测、决策、规划控制职能,专门为企业内部管理提供信息,又是其独有的特点。基于以上的分析,我们已经清楚地看到管理会计区别于成本会计的特点,它通过成本会计提供的相关信息,从量的方面对企业的日常生产经营活动进行管理。它有自己完整的理论体系和方法体系,利用成本性态分析、变动成本法、本量利分析等方法围绕企业日常生产经营活动中的产供销开展工作,履行预测、决策、规划、控制、考评的职能。

第二节 成本会计的产生与发展

成本会计先后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。成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所不同。

一、成本会计经历的阶段

(一) 早期成本会计阶段(1880—1920)

随着英国产业革命的完成,机器大工业和工厂制的市场竞争会因企业规模之扩大