

现代会计学精品系列教材

CHENGBEN KUAJJI LILUN YU SHIWI

成本会计理论与实务

刘 桔 杨进军 编著



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

中国注册会计师全国统一考试教材

成本会计理论与实务

（第2版）

中国注册会计师全国统一考试教材
成本会计理论与实务
（第2版）

现代会计学精品系列教材

成本会计理论与实务

刘 桔 杨进军 编著

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书以新的企业会计准则体系和其他有关法规为依据,本着立足当前、面向未来的原则,紧密结合现代企业生产经营活动的特点,以制造业企业为主线,全面、系统地阐述了成本会计的基本理论和实务处理方法,并对商品流通企业、施工企业、房地产开发企业、交通运输企业等其他行业的成本核算以及质量成本、人力资源成本、环境成本的会计核算等前沿问题进行了概括的阐述。

本书的适应面较广,可以满足不同行业、不同层次读者的需要。它既可以作为高等院校财务、会计、审计和经济管理类本科各专业的教材,也可以作为广大财会人员进行继续教育、业务培训和业务学习用书,还可以作为财政、税务、银行、工商、审计等经济管理和监督部门在职干部业务学习的参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

成本会计理论与实务 / 刘桔, 杨进军编著. — 北京: 清华大学出版社; 北京交通大学出版社, 2012. 7

(现代会计学精品系列教材)

ISBN 978-7-5121-1079-3

I. ① 成… II. ① 刘… ② 杨… III. ① 成本会计-会计理论-高等学校-教材
② 成本会计-会计实务-高等学校-教材 IV. ① F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 154479 号

责任编辑: 赵彩云 特邀编辑: 林夕莲

出版发行: 清华大学出版社 邮编: 100084 电话: 010-62776969 <http://www.tup.com.cn>

北京交通大学出版社 邮编: 100044 电话: 010-51686414 <http://press.bjtu.edu.cn>

印刷者: 北京瑞达方舟印务有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 185×260 印张: 20 字数: 500 千字

版 次: 2012 年 8 月第 1 版 2012 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5121-1079-3/F·1042

印 数: 1~3 000 册 定价: 32.00 元

本书如有质量问题, 请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评, 我们表示欢迎和感谢。
投诉电话: 010-51686043, 51686008; 传真: 010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前 言

随着我国社会主义市场经济的不断发展和经济全球化进程的加快，企业之间的竞争日趋激烈，强化成本管理、降低产品成本日益成为企业提高市场竞争力的重要手段。成本会计作为现代会计学的重要组成部分，是一门应用性很强的经济管理学科，在成本管理乃至整个企业管理中都占有非常重要的地位。为了满足高等财经院校的教学需要以及广大会计人员和财务管理人员提升业务素质的需要，我们在系统总结我国会计工作和会计教学实践经验并适当吸纳最新科研成果的基础上，精心编写了这本《成本会计理论与实务》。

本书以新的企业会计准则体系和其他有关法规为依据，本着立足当前、面向未来的原则，紧密结合现代企业生产经营活动的特点，以制造业企业为主线，全面、系统地阐述了成本会计的基本理论和实务处理方法，并对商品流通企业、施工企业、房地产开发企业、交通运输企业等其他行业的成本核算以及质量成本、人力资源成本、环境成本的会计核算等前沿问题进行了概括的阐述。在编写过程中，力求体系完整，内容全面，结构合理，理论联系实际，突出重点和难点，循序渐进，深入浅出，通俗易懂。本书内容较丰富，既具有一定的理论深度，又具有较强的实用性和可操作性。

本书各章开头均列示了学习目标，便于学生准确把握各章的学习重点；各章内容之后均附有思考题，便于学生及时消化理解各章的内容；有关各章内容之后还附有案例分析和自测题，便于学生及时练习，学以致用，提高其分析问题和解决问题的能力。

本书的适应面较广，可以满足不同行业、不同层次读者的需要。它既可以作为高等院校财务、会计、审计和经济管理类本科各专业的教材，也可以作为广大财会人员进行继续教育、业务培训和业务学习用书，还可以作为财政、税务、银行、工商、审计等经济管理和监督部门在职干部业务学习的参考书。

本书由刘桔、杨进军编著，雷沙力提供了部分章节的初稿。在编写过程中，王晓頔、卫珊珊、梁斌、周燕、万燕等参与了本书编写大纲的讨论，协助作者收集和整理了相关资料，并承担了部分章节初稿的校阅工作，谨此致谢。

在编写过程中，我们参考了有关的教材和资料，以及一些专家、学者的有关论著，谨致谢忱。

本书在编辑出版过程中，得到了北京交通大学出版社赵彩云编辑的大力支持和帮助，谨致以诚挚的谢意！

由于我们水平有限，加之编写时间仓促，书中难免有疏漏甚至错误之处，恳请读者批评指正，以便再版时进行修订。

编 者

2012年6月

目 录

第1章 成本会计概述	(1)
1.1 成本的含义和作用	(1)
1.2 成本会计的形成与发展	(3)
1.3 成本会计的对象、职能和内容	(6)
1.4 成本会计工作的组织	(11)
第2章 成本核算概述	(15)
2.1 成本核算的原则和要求	(15)
2.2 费用、成本的分类	(21)
2.3 成本核算的一般程序和设置的主要账户	(26)
第3章 直接费用的归集和分配	(33)
3.1 费用归集和分配的基本原理与方法	(33)
3.2 外购材料费用的归集和分配	(35)
3.3 外购动力费用的归集和分配	(43)
3.4 职工薪酬的归集和分配	(44)
第4章 间接费用的归集和分配	(56)
4.1 折旧费用的归集和分配	(57)
4.2 成本、费用的期末调整	(58)
4.3 辅助生产费用的归集和分配	(61)
4.4 制造费用的归集和分配	(75)
4.5 生产损失的归集和分配	(82)
第5章 完工产品成本的计算与结转	(89)
5.1 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(89)
5.2 完工产品成本的结转	(104)
第6章 产品成本计算方法概述	(107)
6.1 生产特点和管理要求对成本计算的影响	(107)
6.2 产品成本计算的基本方法和辅助方法	(111)
第7章 产品成本计算的基本方法	(114)
7.1 品种法	(114)
7.2 分批法	(126)
7.3 分步法	(135)
第8章 产品成本计算的辅助方法	(168)
8.1 分类法	(169)
8.2 定额法	(179)
8.3 作业成本法	(190)

8.4	标准成本法	(198)
8.5	各种成本计算方法的实际应用	(208)
第9章	其他行业的成本核算	(213)
9.1	商品流通企业的成本核算	(214)
9.2	施工企业的成本核算	(224)
9.3	房地产开发企业的成本核算	(237)
9.4	交通运输企业的成本核算	(253)
第10章	期间费用的核算	(268)
10.1	管理费用的归集和结转	(268)
10.2	销售费用的归集和结转	(270)
10.3	财务费用的归集和结转	(271)
第11章	成本报表的编制和分析	(273)
11.1	成本报表概述	(273)
11.2	商品产品成本报表的编制和分析	(277)
11.3	主要产品成本报表的编制和分析	(283)
11.4	各种费用报表的编制和分析	(288)
第12章	成本核算在新领域的应用	(294)
12.1	质量成本会计核算	(294)
12.2	人力资源成本会计核算	(302)
12.3	环境成本会计核算	(309)
参考文献	(314)



第 1 章

成本会计概述



学习提示

本章在介绍理论成本、实际应用成本概念的基础上，简述了成本会计在生产经营中的作用，回顾了成本会计产生和发展的历程，阐述了成本会计的对象、基本职能、内容，成本会计与财务会计、管理会计之间的区别与联系，以及企业如何组织成本会计工作。学习本章，要求掌握理论成本的概念、理论成本与实际应用成本的联系与区别，以及成本会计的对象和内容；理解成本会计的作用、成本会计的基本职能，以及成本会计与财务会计、管理会计之间的区别与联系；了解成本会计产生和发展的过程，以及企业如何组织成本会计工作。



中英文关键词

理论成本

实际应用成本

财务成本

管理成本

制造业成本会计对象

现代成本会计对象

成本会计的职能

Theory Cost

Practical Application of Cost

Financial Cost

Management Cost

Manufacturing Cost Accounting Object

Modern Cost Accounting Object

Cost Accounting Function

1.1 成本的含义和作用

在现实生活和企业管理中，成本无所不在、无时不有。在日常生活中人们说“有所得必有所失”，就是对成本的一种朴素的理解，即成本是一种“代价”或“花费”，也就是一种利益的放弃或价值的牺牲。在企业经营管理中成本是一个重要的概念，加强成本管理，降低成本消耗，无论是对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都有着极其重要的作用。

1.1.1 理论成本与实际应用成本

1. 理论成本

马克思主义的政治经济学指出：商品的价值由三个部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值（ c ），劳动者为自己的劳动所创造的价值（ v ），以及劳动者为社会创造的价值（ m ）。用公式表示为：

$$\text{商品价值 } w = c + v + m$$

上式中 $c+v$ 部分，是用货币形式补偿消耗的生产资料和活劳动价值，其经济内容包括三个方面：一是在产品生产过程中消耗的劳动对象的转移价值，如原材料、燃料、动力耗费等；二是在产品生产过程中磨损的劳动资料的转移价值，如厂房、机器设备等固定资产的折旧费用，工具、管理用具等低值易耗品的摊销费用；三是劳动者的必要劳动所创造的价值，如工资及其他工资性支出。这三个方面的内容构成商品的成本价格，也是商品理论成本的构成。因此，成本的经济实质可以概括为：生产经营过程中所耗费的生产资料转移价值和劳动者的必要劳动所创造价值的货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

理论成本说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容，其概念是广义的，具有普遍性，通常是指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本。

2. 实际应用成本

实际应用成本（或称为法定成本、制度成本），是指按照现行制度中有关成本开支范围的规定，以正常生产经营活动为前提，根据生产过程中实际消耗量和实际价格计算出来的成本，它是成本概念的具体化。

理论成本与实际应用成本既有联系又有一定的区别。二者之间的联系表现为，理论成本是实际工作中制定成本开支范围、考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据；实际应用成本的确定以理论成本为指导。但是，社会经济现象纷繁复杂，企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也多种多样，因此二者之间存在一定的差别。虽然实际应用成本确定的依据是理论成本，但实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容有一定的不同。例如，废品损失、季节性和修理期间的停工损失等非生产性支出，从本质上讲并不形成产品价值，不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，按其性质不属于成本范围。但是为了促使企业加强经济核算，减少生产损失，也将其计入成本，使之得到必要的补偿。因此，实际应用成本的内容，一般包括直接材料、直接人工、制造费用和废品损失、停工损失等。应该说明的是，实际应用成本的具体核算过程即成本会计学中的成本核算，其特点是围绕企业生产过程进行研究，重点核算产品的生产成本。

1.1.2 成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有重要的作用，具体表现在以下几个方面。

1. 成本是确定补偿生产耗费的尺度

企业为维持正常的生产经营活动，必须以产品销售收入对生产中的劳动耗费进行补偿，而成本就是衡量这一补偿数额大小的尺度。成本补偿的目的是为了保证企业再生产的顺利进

行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费，企业资金就会短缺，再生产就不能按原有规模进行；反之，如果企业按照成本补偿生产耗费后，还有较多的纯收入，企业资金就会充裕，扩大再生产才可能实现。可见，成本作为补偿生产耗费尺度的作用，对经济发展有着重要的影响。

2. 成本是综合反映企业工作业绩的重要指标

成本是一项综合性的经济指标，企业供、产、销各经营环节以及人、财、物各管理环节的工作业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如，劳动生产率的高低、产品设计的优劣、生产工艺的合理程度、原材料消耗的节约或浪费、生产设备的利用情况、生产组织的协调、费用开支的大小等，都可以通过成本指标反映出来。因此，可以通过对成本的计划、控制、考核和分析等来促使企业不断地改善经营管理水平，努力降低各种耗费，提高经济效益。

3. 成本是制定产品价格的一项重要因素

产品价格是产品价值的货币表现，产品价格应大体符合产品的价值。企业制定产品价格时应遵循价值规律的基本要求。但是由于产品价值是一个抽象的社会概念，企业还不能直接确认产品价值的多少，只能通过计算成本，间接地、相对地反映产品的价值。因此，成本就成为制定产品价格需要考虑的一项重要因素。应当指出的是，产品的定价是一项复杂的工作，除了成本这一制约因素外，还受国家产业政策、税收政策、市场供求关系、企业竞争对手等因素的影响，因而成本只是影响产品价格制定的重要因素之一。

4. 成本是企业进行经营决策的重要依据

企业要在激烈的市场竞争中取胜，必须面对市场采用现代化科学管理手段，对新产品开发、新材料利用、新工艺方案选择等进行预测，进而做出正确决策。制约正确进行生产经营决策的因素很多，但成本是其中不可缺少的重要信息。因为进行生产经营决策的过程，就是对各个备选方案的成本进行比较，在其他因素一定的条件下，成本的高低直接影响企业利润的多少，选定低成本、高收益的方案，可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

1.2 成本会计的形成与发展

成本会计是收集、整理成本信息，并利用成本信息进行成本控制的管理活动。成本会计包括提供成本信息以及利用成本信息进行成本控制两大领域。作为现代会计一个分支的成本会计是工业化的产物，它的产生与特定的经济发展要求相适应，并在与外部环境的相互作用中得到发展。随着社会经济的发展，成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段，才逐步成长完善起来。

1.2.1 早期成本会计阶段（1880—1920年）

成本会计起源于英国，后来传入美国及其他国家。其形成的动因源于产业革命。随着英国产业革命的完成，机器代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场；企业规模逐渐扩大，并出现了竞争，使生产成本得到了普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理的需要，对成本会计进行研究，起初是在会计账簿之外，用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的准确性，将成本计算同会计结合起来，形成了成本会计。由于当时的成本会计仅限于对生产过程

中生产消耗进行系统的汇集与计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以也称为记录型的成本会计。这一时期成本会计的特点主要体现在以下三个方面。

1. 在核算方面,建立了材料费用、人工费用和间接费用的核算和管理办法

在材料费用核算和管理方面,设立材料账户和材料卡片;运用“永续盘存制”进行材料价值和数量管理;采取领料单制度控制材料耗用量;按先进先出法计算耗用材料成本。在人工费用核算和管理方面,建立工时记录和人工成本计算方法;对工人使用时间卡片,登记工作时间和完成产量;将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和正确计算人工成本。在间接费用核算和管理方面,建立了间接制造费用分配方法,随着工厂制度的建立,企业生产设备大量增加,间接制造费用快速增长,成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列入成本,而将间接制造费用作为生产损失的做法,提出了按实际发生数进行分配的方法。另外,制造业根据自身的生产特点,在成本计算方法方面,采用分批法或分步法计算产品成本。

2. 在理论方面,出版了有关成本会计著作

被称为第一部成本会计著作的《制造成本》一书,由 H. 梅特卡夫(H. Metcalfe) 编著,于 1885 年出版。被认为是 19 世纪最著名、最有影响的成本会计专著《工厂会计》,由英国电力工程师 E. 加克(E. Garcke)和会计师 J. M. 费尔斯(J. M. Fells)合著,于 1887 年问世。该书提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本,最后通过“营业”账户借贷双方余额进行结算,即为营业毛利。这本书对于成本会计的建立具有极为重要的意义。

3. 在组织方面,成立了成本会计专门组织

1919 年,美国成立了全国成本会计师联合会,英国也成立了成本和管理会计师协会。他们对成本会计开展了一系列研究,为奠定成本会计的理论和方法作出了贡献。

1.2.2 近代成本会计阶段(1921—1945 年)

近代成本会计的形成源于泰罗的科学管理制度。在 20 世纪初泰罗制度得到资本家的普遍重视,其科学的管理方法也给成本会计提供了启示。这一时期成本会计的特点主要体现在以下三个方面。

1. 制定标准成本、编制成本预算

美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。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,进一步完善和发展了成本会计的理论和办法,形成了管理成本会计的雏形,它标志着成本会计已经进入了一个新的阶段。在这一时期,成本控制的方法除了制定标准成本以外还进行预算编制。

2. 成本会计应用范围扩大

成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各个行业,并深入应用到一个企业内部和各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。

3. 成本会计名著出版

这一时期出版了不少成本会计名著,如美国 J. L. 尼科尔森(J. L. Nicholson)和 F. D.

罗尔巴克 (F. D. Rohrback) 合著的《成本会计》，J. L. 陀耳 (J. L. Dohr) 编著的《成本会计原理和实务》等，从而使成本会计具备了完整的理论和方法，逐步形成了独立的学科。

1.2.3 现代成本会计阶段 (1945 年以后)

现代成本会计的形成源于第二次世界大战。第二次世界大战以后，资本主义垄断经济和跨国公司大量涌现，企业规模日益扩大，生产经营范围不断拓展，日趋多样化。同时科学技术迅速发展，生产自动化程度大大提高，市场竞争十分剧烈，伴随现代化大生产的客观要求，也要求加速管理现代化，要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合应用到企业管理上来。随着运筹学、决策学、行为学、信息学、系统工程和电子计算机等科学技术不断发展，学科之间相互渗透，管理学科的方法在成本会计中得到了广泛应用，从而使成本会计发展到一个新的阶段，形成了新型的以管理为主的现代成本会计。这一时期成本会计的特点主要体现在以下七个方面。

1. 开展成本预算和决策

现代成本会计为了主动控制成本，把成本的预算和决策放在重要地位。运用预测理论和方法，建立数量化的管理技术，对未来成本发展趋势作出科学的估计和预算；运用决策理论和方法，依据各种成本数据，按照成本最优化的要求，研究各种方案的可行性，选取最优方案，谋取企业的最佳效益，从而使成本会计向预防性管理方向发展。

2. 实行目标成本计算

美国管理学家 P. 德鲁克 (P. Druker) 在 50 年代提出目标管理理论及其应用后，成本会计有了新的发展。在产品的设计之前，按照客户能接受的价格确定产品售价和目标利润，然后确定目标成本；用目标成本控制产品设计，使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。这样，成本会计扩展到技术领域，从经济着眼，从技术着手，把技术与经济结合起来，有效地促进成本降低。

3. 实施责任成本计算

随着企业规模日益扩大和管理日趋复杂，管理集权制转为分权制。为了加强企业内部各级单位的业绩考核，1952 年美国会计学家 J. A. 希琴斯 (J. A. Higgins) 倡导了责任会计，将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本，进行责任成本核算，使成本控制更为有效。

4. 实行变动成本计算法

在变动成本计算模式下，只把变动生产成本计入产品成本，而把当期固定制造费用从销售收入中扣除，免去了固定制造费用的分配计算程序。它既减少了计算工作量，还为企业进行预测和决策创造了便利条件。

5. 推行质量成本计算

随着生产的发展，企业对质量管理日益重视。到 20 世纪 60 年代，质量成本概念基本形成，确定了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法，从而扩大了质量成本的研究领域。

6. 作业成本法的应用

由于产业从劳动密集型向技术密集型转化的速度加快，某些产品由大量生产转化为弹性生产，引起制造费用在产品成本中的比重大幅度提高。传统的按产量、工时等数量标准分配制造费用的方法，很难保证产品成本的真实性。因而美国会计学家在 20 世纪 80 年代提出了

作业成本法，即以作业为基础的成本计算制度（Activity-Based Costing System），简称 ABC 制度。同传统成本计算制度相比较，作业成本法使制造费用的核算过程大大明晰化，从而能够提供更加精确的成本信息，对正确进行经营决策、加强成本控制、促进降低成本，都具有重大意义。

7. 战略成本管理

20 世纪 80 年代，英国学者西蒙首先提出了战略成本管理。90 年代开始，实务界和学术界致力于战略成本管理研究，建立成本管理的新理论和新方法。一般认为，战略成本管理包括价值链分析、战略定位分析、成本动因分析等。战略成本管理是为了获得和保持企业持久竞争优势而进行的成本分析与管理，以适应科学技术迅速发展和全球竞争带来的挑战。

由此可见，“现代成本会计”是成本会计与管理的直接结合，它根据成本核算的相关资料，采用现代数学与数理统计的原理和方法，建立数量化的管理技术，用来帮助人们按照成本最优化的要求，对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核，促使企业生产经营实现最优化运转，以提高企业的市场适应能力和竞争能力。

综上所述，成本会计的方式和理论体系，随着发展阶段的不同而不断地充实和发展。将其归纳如下。

从成本会计的方式看，在早期成本会计阶段，主要是采用分批或分步成本会计制度，计算产品成本，以确定存货成本及售货成本。在近代成本会计阶段，主要采用标准成本制度和成本预算制度，为生产过程的成本控制提供了条件。在现代成本会计阶段，加强事前成本控制，广泛应用管理科学的成果，其发展重点趋向预测、规划及决策，实行最优化控制；随着电子计算机的应用，反馈成本信息更及时，为成本会计开创了新的天地。

从成本会计的理论体系看，早期成本会计阶段，属于财务会计体系，主要从财务会计理论来研究成本计算，并纳入会计账簿体系。近代成本会计阶段，成本会计具备了完整的理论和方法，形成了独立的学科。随着经营管理的发展，成本概念十分广泛，成本会计范围更加开阔，逐步向经营型成本会计发展，形成了企业会计中财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。

1.3 成本会计的对象、职能和内容

1.3.1 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。上一节已对成本的经济实质进行了阐述，从理论上讲成本所包括的内容，也就是成本会计应该反映和监督的内容。

1. 制造业成本会计的对象

制造业的基本生产经营活动是生产和销售产品。产品的制造过程也即生产耗费过程，主要包括原材料及主要材料、生产车间的固定资产折旧、直接生产人员和生产车间管理人员的薪酬以及其他一些货币支出等。这些支出构成企业在产品制造过程的全部生产费用，而为生产一定种类、一定数量产品所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。除此而外，制造业在产品销售过程中也会发生各种各样的费用支出，构成了企业的产品销售费用，如运输费、装卸费、广告费、展览费等；企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动

动,也会发生各种各样的费用,称为管理费用,例如,企业行政管理部门人员的薪酬、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、董事会费等;企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用,称为财务费用,如利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费等。

上述产品制造过程中发生的各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是制造业成本会计反映和监督的主要内容。产品销售费用、管理费用和财务费用,总称为期间费用,与产品生产没有直接联系,不计入产品成本。但为了促使企业节约费用,增加利润,期间费用也作为成本会计反映和监督的内容。由此可见,制造业成本会计的对象包括产品生产成本和期间费用,简称制造业的成本、费用。由于制造业的成本核算具有典型的代表性,本教材大部分章节的内容均以制造业为例阐述成本核算的一般原理和具体的成本计算方法。

2. 其他行业企业成本会计的对象

成本会计不仅在制造业中应用,也在其他行业广泛应用。

商品流通企业的基本经营活动是商品采购和销售,为此,要耗费商品采购成本和销售成本。此外,还要发生销售费用、管理费用和财务费用,这些费用不计入商品采购成本和销售成本,但是为了促进企业节约费用,增加利润,也作为成本会计反映和监督的内容。因此,商品流通企业成本会计的对象包括商品采购成本、销售成本和期间费用,简称商品流通企业的成本、费用。

施工企业的基本经营活动是进行建筑安装工程的施工,工程施工要耗费工程成本。此外,还要发生管理费用和财务费用等,这些费用不计入工程成本,但也作为成本会计反映和监督的内容。因此,施工企业成本会计的对象包括工程成本和期间费用,简称施工企业的成本、费用。

房地产开发企业的基本经营活动是进行土地开发、不动产开发,其最终产品是不动产。开发过程一般经历规划设计、征地拆迁、组织施工、竣工验收、产品销售五个阶段,因此成本核算也必须围绕开发产品的经营过程而展开。开发产品要耗费开发成本,还要发生管理费用、销售费用和财务费用等期间费用。因此,房地产开发企业成本会计的对象包括开发成本和期间费用,简称房地产开发企业的成本、费用。

交通运输企业的基本经营活动是从事运送旅客和货物。旅客和货物的位移要耗费人工、材料、燃料等营运成本,还要发生管理费用和财务费用等。因此,交通运输企业成本会计的对象包括营运成本和期间费用,简称交通运输企业的成本、费用。

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成本和有关的期间费用,简称成本、费用。成本会计的实质是成本、费用会计。

应当指出,“成本”这一概念有广义和狭义两种含义。以制造业为例,其成本会计对象的“成本”是广义的成本,包括产品生产成本和期间费用。产品生产成本中的“成本”是狭义的成本,简称“成本”。“费用”这一概念也有广义和狭义两种含义。成本会计对象中的“费用”是狭义的费用,是期间费用的简称。一般意义的“费用”是广义的费用,包括应计入产品成本的直接材料费、直接人工费等生产费用和不应计入产品成本的期间费用。

由于各行业的企业所发生的期间费用的内容及其核算方法基本相同,本教材将在第10章作专门的阐述,因此,在介绍其他行业的成本核算时不再赘述。

3. 成本会计对象的扩展

按照现行企业会计准则的有关规定,成本会计的对象可以概括为:是各行业企业生产经

营业务成本和有关的期间费用。但成本会计不仅应按现行企业会计准则的有关规定为企业正确确定利润和进行成本管理提供可靠的生产经营业务成本和期间费用信息，还应该满足企业内部经营管理的需要，提供多方面的成本信息。例如，为了加强企业内部的成本控制和成本考核，要计算可控成本和不可控成本；为了进行短期经营决策，要计算变动成本、固定成本、边际成本、机会成本和差别成本等；为了提高成本决策的相关性，要计算作业成本等。上述按现行企业会计准则的有关规定所计算的成本可称为“财务成本”；为企业内部经营管理的需要所计算的，可称为“管理成本”或“专项成本”。因此，现代成本会计的对象总括来说应该包括各行业企业的财务成本和管理成本。

1.3.2 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，其基本职能同会计一样，具有反映和监督两个基本职能。

1. 反映职能

成本会计的反映职能，是从价值补偿角度出发，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。这一基本职能的发挥，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、成本考核等建立在有客观依据的基础上。反映职能除了要提供反映“成本是什么样”的核算资料外，还要提供能够预测未来经济发展趋势的成本信息资料。因而，反映职能的内容包括事后反映和事前预测。这两方面的内容有密切的联系：进行成本预测，必须了解成本现状和历史的各项指标以及它们之间的内在联系，才能据以分析预测未来的成本状况，也才能提出为实现预期的成本目标应采取的措施。因此，核算实际发生的生产经营耗费，提供真实的成本信息，是成本会计提供成本信息资料的基础。

2. 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，通过采取控制、调节、指导、考核等手段，监督各项生产经营耗费的合法性、合理性和有效性，从而实现预期成本管理目的的功能。监督职能的内容包括事前、事中和事后监督三个方面。事前监督是以国家有关政策、制度和企业的预算、规定等为依据，审核企业未来经济活动的方案或预算的合法性、合理性和有效性，制止或限制企业违反政策、制度等的经济活动，促进增收节支的经济活动，并提出合理化建议，从而发挥对经济活动的指导作用。事中和事后监督是通过对所提供的成本信息资料的控制、分析和考核，及时总结经验，发现问题，提出建议和措施，调整经济活动，使其按照预定目标进行。

反映和监督两个基本职能是辩证统一、相辅相成的。反映是监督的基础，监督又保证反映职能的发挥。只有把反映和监督两个职能有机地结合起来，才能更为有效地发挥成本会计在经济管理中的作用。

1.3.3 现代成本会计的内容

成本会计的内容是成本会计职能的具体化，即成本会计应达到的目的和对成本会计的要求。成本会计作为会计的一个重要分支，是企业经营管理的一个重要组成部分。但是成本会计不可能全面满足企业经营管理各个方面的要求，只能在成本会计对象的范围内，通过加强

成本管理,为企业经营管理提供所需要的数据和信息,并参与经营管理,以达到降低成本、费用,提高经济效益的目的。现代成本会计的基本内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核及业绩评价等。

1. 成本预测

成本预测,是依据历史成本资料和有关经济信息,在认真分析当前各种技术经济条件、外界环境变化以及可能采取的管理措施的基础上,对未来成本水平及其发展趋势作出科学的估计。企业产品成本预测为企业经营决策和成本计划服务。按照企业生产经营过程,产品成本预测包括生产开发和产品设计阶段的成本预测以及产品生产过程中的成本计划制订和实施阶段的成本预测两方面内容。通过成本预测,有助于企业管理人员了解成本发展的前景,可以减少生产经营管理的盲目性,提高降低成本、费用的自觉性,充分挖掘降低成本、费用的潜力。

2. 成本决策

成本决策,是根据成本预测及其他有关成本资料,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。例如,半成品继续加工还是出售的决策,零部件外购还是自制的决策。在企业生产经营管理系统中,成本决策属于价值管理决策的范畴,它与其他各类经营决策之间有着密切的联系,其发挥的基本作用是以最少的资金耗费,获得最大的经济效益。在企业成本管理系统中,成本决策属于事前管理的范畴,它与其他成本管理环节有着密切的联系,其发挥的基本作用是保证成本计划目标的先进可行和成本控制调节手段的经济合理。

3. 成本计划

成本计划,是根据成本决策所确定的目标,具体规定在一定时期内为完成生产经营任务所应支出的成本、费用,并提出为达到规定的成本、费用水平所应采取的措施。成本计划是企业财务计划的重要组成部分,一般包括全部商品产品成本计划、主要商品产品单位成本计划和期间费用预算。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,也是进一步挖掘降低成本、费用潜力的过程。

4. 成本核算

成本核算,是对生产经营过程中实际发生的各种生产费用,按照一定的成本计算对象和标准进行归集与分配,以计算各个成本计算对象的总成本和单位成本,并进行相应的账务处理。成本核算既是对产品的实际生产耗费进行如实反映的过程,也是对各种生产费用计划执行结果事后反映的过程,同时也为成本分析和成本考核提供依据。

5. 成本控制

成本控制,是指在生产经营过程中,以成本计划为依据,对实际发生或将要发生的成本、费用进行审核,审核该项发生额是否符合标准,并计算实际成本、费用与计划之间的差异,分析原因并采取措施,将其限制在计划成本之内,以保证成本计划的执行。与企业的生产经营过程相衔接,成本控制包括产品生产的事前控制、事中控制和事后控制。事前成本控制是从建厂、扩建、改建、技术组织措施,以及新产品设计、研制,老产品改造,直到产品正式投产前所进行的一系列的降低产品成本的活动。事前控制是成本控制中最重要的一环,它直接影响以后产品制造成本和使用成本的高低。事中成本控制是对生产过程的控制,包括从生产计划安排、原材料采购、生产准备、投入生产,直到产品完工入库所进行的各项耗费

的控制。事后成本控制是定期对已过去一年的成本控制进行总结，以反馈控制下一年的成本。通过成本控制，可以防止浪费，及时揭示存在的问题，消除生产中的损失、浪费和超支现象，实现成本目标的要求。

6. 成本分析

成本分析，是在成本核算资料及其他有关信息资料的基础上，运用一定的方法，揭示实际成本与计划成本、上年实际成本、国内或国外同类产品成本的差异，并且分析产生差异的原因以及应负责的单位和个人，提出改进措施，进一步降低成本、费用，提高经济效益。成本分析主要包括全部商品产品成本计划完成情况分析、可比产品成本降低计划完成情况分析、主要产品单位成本分析和期间费用预算执行情况分析等。通过成本分析，可以为成本考核提供依据，为成本预测和决策以及编制新的成本计划提供资料。

7. 成本考核及业绩评价

成本考核及业绩评价，是在成本分析的基础上，定期对成本计划的执行结果进行评定和考核，以正确地评价企业加强成本管理责任制、履行经济责任的业绩。成本考核一般是企业内部依据各项成本指标的完成情况对车间、部门以至班组进行考核。成本考核指标一般有主要产品单位成本降低率、成本利润率、产值成本率以及有关的技术经济指标等。为了使成本考核和业绩评价更加合理，在对成本计划和成本指标的执行结果进行考核时，应注意剔除客观因素对成本变动的影 响，以便充分调动企业职工执行成本计划、提高经济效益的积极性。

上述成本会计的各项内容是相互联系、相互补充的。成本预测是成本决策的前提，成本决策是成本预测的结果；成本计划是成本决策所确定目标的具体化；成本控制是对成本计划的实施进行监督，保证决策目标的实现；成本核算是对成本决策目标是否实现的检验；通过成本分析，才能对决策的正确性作出判断；把决策目标分解落实到各车间、班组，组织成本考核，正确评价成本工作业绩，调动各部门和职工完成决策目标的积极性，是实现决策目标的重要手段。成本会计的各项内容中，成本核算是基础，没有成本核算，成本预测、决策、计划、控制、分析、考核和业绩评价都无法进行，因而也就谈不上成本会计。成本会计有狭义和广义之分，狭义的成本会计只是进行成本核算的会计；广义的成本会计则是指进行成本预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等的会计。

1.3.4 财务会计、管理会计与成本会计

1. 财务会计

财务会计的主要目标是为投资者、债权人、政府有关部门以及其他使用者提供企业有关财务状况、经营成果和现金流量的会计报表及报表附注的信息。其中，股东通过定期的会计报表了解投入企业资本的运用情况和财务成果的分配结果，对其投资进行效益评价；潜在的投资人也通过会计报表，确定是否进行投资。债权人通过会计报表了解企业的偿债能力和盈利能力，以便决定是否提供贷款、贷款的利息率等决策和措施。政府有关部门出于多种目的使用会计信息，其中最明显的是征税，为此需要通过会计报表了解企业实现多少利润，以及为了管理目的，还利用会计报表进行各种统计等。可见，企业的财务状况和经营成果是外部信息使用者共同关心的问题。由于外部的信息使用者不直接参与企业的经营管理，只能从企业提供的会计报表获得相关信息，因此，为保障外部信息使用者的利益，就要求财务会计所反映的信息必须公正、客观、真实，必须以统一的货币形式反映企业的经济活动，从凭证的