

普通高等院校“十二五”规划教材

成本会计

Chengben Kuaiji

窦洪波 / 主编

崔 刚 汤孟飞 林宦卿 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

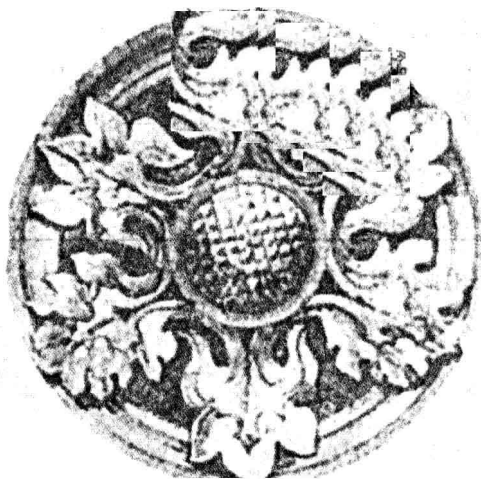
普通高等院校“十二五”规划教材

成本会计

Chengben Kuaiji

窦洪波 / 主编

崔刚 汤孟飞 林宦卿 / 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 / 窦洪波主编. --上海 : 立信会计出版社, 2011.9
普通高等院校 “十二五” 规划教材
ISBN 978-7-5429-2917-4

I. ①成… II. ①窦… 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(2011)第 183787 号

责任编辑 赵新民
封面设计 周崇文

成本会计

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	上海申松立信印刷有限责任公司
开 本	787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张	17.25
字 数	397 千字
版 次	2011 年 9 月第 1 版
印 次	2011 年 9 月第 1 次
印 数	1-3 100
书 号	ISBN 978-7-5429-2917-4/F
定 价	33.00 元

如有印订差错, 请与本社联系调换

前 言

提及会计,大家几乎都习惯地认为它包括两大分支,即财务会计与管理会计,那么成本会计处于什么学科地位呢?对此,基本上存在两种观点:一种观点认为成本会计是介于财务会计与管理会计之间的具有相对独立性的学科,或者说成本会计跨越了财务会计与管理会计两个领域,成本会计的信息有的用于财务会计,有的用于管理会计,或者二者兼而有之;另一种观点认为成本管理基本从属于或者等同于管理会计,甚至有人认为成本会计是管理会计的历史前身。国外还有的教材几乎对成本会计与管理会计不加区分,即成本会计就是管理会计,管理会计就是成本会计,或者干脆冠之以成本管理会计等,至于称之为成本会计还是管理会计多是编著者个人的一种习惯或者偏好。在国内似乎也有这样一种趋势,即用管理会计替代与包容成本会计,以至于部分高校的会计学本科及其以上阶段,已经不再开设所谓的“成本会计”课程。而我们想说的是,无论有否成本会计这个称谓,都不可抹杀在现行会计与管理实践当中成本核算所具有的特殊性、独立性以及显而易见的重要性,即便将之包含在管理会计教材中讲述,不过是一种形式而已,教材所列的有关成本方面的内容除了详略上的差别之外几乎大同小异。本书显然主张,成本会计应当与财务会计、管理会计并列开设,以体现“成本”对于会计上的特殊意义及其在当代会计实践中的重要地位,无论对于会计专业,还是财务管理专业,成本会计都应当成为不可或缺的主干专业课程。

笔者在多年的成本会计教学实践当中发现,在财务会计与管理会计之外合理设计成本会计的内容体系比较困难,当前流行的成本会计教材有的偏重于财务会计里的产品成本核算,有的则大量重叠于管理会计,并由此导致教学上一些重复与矛盾。本书尝试在这两者之间寻求一种平衡,一方面保留传统成本会计的特色,另一方面努力做到与时俱进,合理包容成本会计与成本管理发展中先进而趋于成熟的一些前沿领域。

本书由窦洪波担任主编(东北财经大学),崔刚(东北财经大学)、汤孟飞、林宦卿担任副主编。具体分工如下:第1章、第2章、第5章、第8章由窦洪波编写,第4章、第6章、第11章由崔刚编写,第5、第10、第12、第14章由汤孟飞编写,第7、第9、第15章由林宦卿、王怡文编写,第13章由杨阳编写,最后由窦洪波统纂定稿。

为了做到精益求精,我们参考借鉴了国内外同类或者相关图书,对于他们在成本会计研究与课程内容设计方面做出的贡献深表敬意。同时,我们高度关注当前会计准则的新变化,对于改革所涉及的成本核算方面的具体内容进行细致鉴别和校订,避免很多同类教材因对改革细节关注不够而可能造成的疏忽与失误。

最后,鉴于本人学识所限,本书会存在一些缺陷,敬请广大读者批评指正。联系邮箱:emailtogang@163.com。

编 者

2011年8月

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 成本的含义	1
1.2 成本会计发展简史	3
1.3 成本会计的职能与任务	6
1.4 成本会计的基础工作	8
1.5 成本会计的工作组织	9
本章小结	10
第 2 章 产品成本核算原理	12
2.1 产品成本核算的要求	12
2.2 产品成本项目与产品成本分类	14
2.3 产品成本核算的程序	17
本章小结	19
第 3 章 要素费用的归集与分配	20
3.1 要素费用概述	20
3.2 材料费用的归集与分配	23
3.3 外购动力费用的归集与分配	34
3.4 人工成本的归集与分配	36
3.5 固定资产折旧和后续支出的归集与分配	46
3.6 利息、税金和其他费用的归集与分配	50
本章小结	53
练习题	53
第 4 章 辅助生产成本	56
4.1 辅助生产成本的含义	57
4.2 辅助生产成本的归集	57
4.3 辅助生产成本的分配	62
本章小结	73
练习题	73



第 5 章 废品损失和停工损失	78
5.1 废品损失	78
5.2 停工损失	83
本章小结	85
练习题	85
第 6 章 制造费用	87
6.1 制造费用的含义	87
6.2 制造费用的归集	88
6.3 制造费用的分配	89
本章小结	94
练习题	95
第 7 章 完工产品与在产品成本分配	96
7.1 完工产品与在产品的划分	96
7.2 完工产品与在产品之间的费用分配方法	101
7.3 完工产品成本的结转	110
本章小结	111
练习题	111
第 8 章 产品成本计算方法概述	114
8.1 产品成本计算方法的影响因素	114
8.2 产品成本计算的基本方法与辅助方法	117
本章小结	118
第 9 章 品种法	119
9.1 品种法的基本原理	119
9.2 品种法的核算实例	121
本章小结	133
练习题	133
第 10 章 分批法	135
10.1 分批法的基本原理	135
10.2 分批法的核算实例	138
10.3 简化分批法	141
本章小结	147



练习题	147
第 11 章 分步法	151
11.1 分步法概述	151
11.2 逐步结转分步法	153
11.3 平行结转分步法	166
11.4 逐步结转分步法与平行结转分步法的比较	173
本章小结	173
练习题	174
第 12 章 分类法与定额法	177
12.1 分类法	178
12.2 定额法	187
本章小结	195
练习题	196
第 13 章 标准成本制度	198
13.1 标准成本制度概述	198
13.2 标准成本的制定与标准成本差异计算	202
13.3 标准成本法下的账务处理	212
13.4 标准成本法实例	219
13.5 定额法与标准成本法的比较	223
本章小结	224
练习题	224
第 14 章 作业成本法	226
14.1 作业成本法概述	227
14.2 作业成本法的基本程序	229
14.3 作业成本管理	232
14.4 作业成本法评析	233
本章小结	234
练习题	235
第 15 章 成本报表与成本分析	238
15.1 成本报表概述	238
15.2 成本报表的编制	241



15.3 成本分析的基本内涵	248
15.4 成本分析具体内容	253
本章小结	264
练习题	264
 主要参考文献	 267

第1章 导 论



学习目标

通过本章的学习,学生应该掌握成本的内涵,了解成本与费用、支出之间的关系,掌握成本会计的对象、内容,了解成本会计的学科特点,熟悉成本会计的职能和任务,了解成本会计的发展历程,把握成本会计的基础工作,了解成本会计的工作组织内容。



导入案例

美国石油大王约翰·D·洛克菲勒是一个善于精打细算的人。他常常到美孚石油公司的各个部门查岗,有时会突然出现在年轻簿记员的面前,熟练地翻阅他们经营的分类账,偶尔还会从口袋中掏出笔记本,快速地记下一些节油小窍门,留给相关员工看。洛克菲勒总是抽空写备忘录,把一些节省的心得和批评意见告知管理人员。例如,“你在3月份的存货清单上的记录是还有1.075万只铜塞,4月份的报表上买进2万只,随后用去2.4万只,还剩下6000只。那么,其余750只哪里去了?”作为一个高高在上的美孚石油公司的董事长,能把账算到如此之细,真是令人吃惊。因此,在他晚年,当有人提起这些节约的方法时,他总是自豪地笑道:“每一大笔钱,全是我们这样省出来的。”美孚石油公司能够从一个小小的炼油厂发展到世界上首屈一指的大石油公司,不能不说与洛克菲勒的精打细算有很大关系。

毫不夸张地说,世界上大凡成功的企业家都会对降低成本倍加关注,因为他们深知,要想获取更多的利润,就必须节约每一分钱,实行最低成本原则。他们有这样的共识:能够节省下来的钱,就不要浪费。精打细算、避免浪费,是管理的一个重要原则。简单地说,成本会计就是系统地教你如何去精打细算的一门学科。

1.1 成本的含义

俗话说,天下没有免费的午餐,就是指任何组织和个人从事任何活动往往都需要投入一定的资源,发生一定的耗费,而这些资源的耗费,就是人们在经济生活中通常所谓的成本或费用。现代成本概念作为一个经济范畴和价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。在会计学上,对于成本的理解可以从成本的经济内涵和现实口径两个层面加以把握。鉴于产品成本是最具典型和代表意义的成本范畴,下面主要以产品成本为原型加以剖析。



1.1.1 成本的经济内涵

在传统的经济学中,成本的经济内涵反映成本作为商品价值一部分所具有的内在的、本质性的内容。长期以来,我们主要以马克思的劳动价值论来探讨商品成本的经济内涵。马克思在其经典著作《资本论》中对产品成本的经济内涵进行了深刻剖析。根据马克思的观点,企业生产的每一件商品 W 的价值,用公式表示是 $W=C+V+M$ 。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。这个“ $C+V$ ”就是产品成本的经济内容,这一成本概念可以被称为“理论成本”。理论成本体现了成本的较为纯粹的经济实质,即表现为生产经营过程中所耗费的生 产资料的转移价值和活劳动耗费为劳动者自己创造价值的货币表现,具体量化为生产资料的消耗(C)和必要活劳动的消耗(V)两个方面。进一步加以剖析,成本可以看成是耗费与补偿的统一。从耗费的角度看,成本是企业生产商品过程的物化劳动与必要的活劳动耗费,从补偿的角度看,成本是补偿商品生产所消耗的投入资本部分。在商品经济条件下,耗费与补偿存在对立统一的关系。如果说耗费什么、耗费多少是生产者个别的事情,而补偿则是一个社会的过程,生产中的耗费需要补偿,而在流通中能不能得到补偿是两码事。这就要求生产者强化成本管理,努力降低成本,因为在价格、质量一定的情况下,成本越低越容易得到顺利和足够的补偿。于是成本与管理就结下了不解之缘,并基于成本管理的不同需要,形成对成本信息的不同需求,进而也形成五花八门的成本概念,成本的内涵与外延在现实中都有很大的拓展。

1.1.2 成本的现实内容

由于社会经济环境复杂多变,企业进行成本核算与成本管理所需要考虑的成本因素也是多种多样、不一而足的,因此现实中对于成本的理解和把握与理论成本是有一定差异的。从会计实务的角度看,成本的现实内容可以理解为财务会计上核算的成本以及管理会计所核算的成本两大类范畴。财务会计上核算的成本是根据现有的会计准则和会计制度规定的成本开支范围进行核算的成本。现行会计准则和制度对于产品成本的开支范围进行了具体的认定,并和理论成本有一定出入。例如,为了促使企业加强经济核算,财务会计惯例上对于那些实际上并不形成产品价值的废品损失和停工损失,有时候也计入产品成本,这就变相提高了单位产品的成本水平,从而有助于促进企业厉行节约,加强对这些无谓损耗的控制。根据我国现行的会计准则与会计制度,产品成本的现实内容概括地说主要包括直接材料、直接人工与制造费用,至于管理费用、财务费用、销售费用等则被视为期间费用而直接计入当期损益。

管理会计上对于成本现实内容的认定和理解更加多种多样,组织个体可以根据管理决策、控制的需要而设计和核算不同的成本,如变动成本、边际成本、沉没成本、机会成本、责任成本、质量成本、生命周期成本等,这些成本范畴一般都会在管理会计教科书中加以介绍和应用,本书不予赘述。

毫无疑问,成本的载体不仅仅是产品,除了产品成本之外,还有其他资产购置成本、劳务成本、工程成本、开发成本、资金成本、人力资源成本等成本概念。一般来说,会计学上的成本可以定义如下:成本是指某主体为达到一定目的而发生的、能够用货币计量的价值牺牲。



1.1.3 成本、费用与支出

成本、费用与支出三个概念之间具有高度的关联性,在现实经济生活中经常被不加区别地予以混用,而在特定场合,这种混用有时候会带来歧义,因此立足于会计专业领域,有必要将三者之间的关系加以分析和认定。

根据成本的一般定义,一方面成本通常是为达到一定目的所付出的代价,“目的”或“目标”就是成本的载体或核算对象,也多成为成本具体命名的标志,如产品的成本、服务的成本、资产的成本等。因此成本的发生多意味着形成或取得某种经济资源,而不是经济资源的纯粹性减少,这是成本与支出的根本不同之处;另一方面成本与一定的对象相联系,是对象化的费用,而费用更多是指某特定期间发生的耗费,而与某对象没有直接关系,这是成本与费用的主要区别。

支出主要是指企业的资源因为被耗用、偿付或用于交换而转移或减少。就某一会计期间而言,支出可以是现金支出,也可以是非现金支出;可以是费用化支出,也可以是资本化支出。支出按其用途主要可以分为四种类型:偿债性支出、权益性支出、收益性支出和资本性支出。偿债性支出是指企业为了减少或消除债务而发生的现金或非现金支出,单纯看这一支出本身并不涉及费用的核算问题;权益性支出指的是企业因注销资本或向投资者分配而发生的支出,比如购买库存股以注销资本,向投资者分配现金股利、财产股利等;收益性支出指的是支出的受益期间不超过一个会计年度的支出,这些支出通常会在当期转化成费用;资本性支出与收益性支出相对应,指支出所带来的效益涉及两个或两个以上会计年度。资本性支出一般在发生时当做资产处理,而一般按照收益期间而逐渐摊销转化为各期的费用。

费用在会计学上几乎是一个用来与收入相对应的专用名词。作为会计要素的费用有广义和狭义之分。狭义的费用,即企业在日常活动中为取得收入而发生的经济利益的流出。狭义的费用几乎等同于期间费用,即与一定的期间相联系,而不是与特定的资产或其他对象相联系。广义的费用还包括损失,损失一般指的是非日常活动发生的无谓的经济利益的流出。另外,请大家注意,成本会计教科书在使用费用这个词汇的时候,通常不像财务会计那样限定在其专门的定义之内,而泛指一定会计期间所发生的各种资源的耗费,即有些类似于一般的经济生活用语。

1.2 成本会计发展简史

成本会计的产生与发展是与商品经济的发展相联系的,是基于企业生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。相对而言,成本会计是一门比较年轻的学科。至于成本会计是在什么年代产生的,学术界的观点并不一致。一种观点认为,成本会计的若干理论和方法,早在14世纪就已经产生了;另一种观点认为,成本会计是在19世纪下半叶,首先是为了决定价格而产生的。很显然,两种说法有很大的区别。在西方会计史上,通常把成本会计同产业革命相联系,认为成本会计是产业革命所带来的一项重大成果。大多数学者认为,1880~1920年是成本会计的奠基时期,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、现代成本会计和战略管理会计四个阶段。从成本会计上升到成本管理是成本会计发展的必然要求与趋势,战略成本管理阶段就是成本会计相对比较成熟和完善的





阶段。

1.2.1 早期成本会计阶段(1880~1920年)

19世纪产业革命以后,由于企业数量日益增多,企业规模不断扩大,企业间的竞争逐渐加剧,因而生产成本受到了广泛的重视,尤其是在制造行业对成本信息的需求更为迫切。为了适应生产发展的需要,人们将成本计算与会计核算紧密结合起来,逐步创立并形成了一套计算成本的方法和理论体系,成本会计应运而生。早期的成本会计主要是对工厂产品成本的计算,成本会计与会计核算结合在一起,并没有分离成独立的会计领域,因此仍然属于财务会计的范畴。初创阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

在早期成本会计阶段,成本会计主要取得了以下进展:

(1) 建立材料核算和管理办法,记录工时和人工成本的方法。

(2) 确立了间接制造费用的分配方法。

(3) 制造业根据生产特点,采用分批法和分步法计算产品成本。

(4) 建立了成本会计组织。在1919年,美国成立了全国成本会计师联合会,英国成立了成本和管理会计师协会。这些组织成立以后,开展了一系列的成本会计研究工作,奠定了成本会计理论和方法的基础。

(5) 在理论研究方面,出版了许多成本会计著作。如1885年出版的由H·梅特尔夫(H. Metcalfe)所著的《制造成本》被称为是第一本成本会计著作;1887年问世的由英国电力工程师E·加克(E. Carcke)和会计师J·M·费尔斯(J. M. Fells)合著的《工业会计》提出了通过“营业”账户借贷双方余额的结算来确定营业毛利的方法,在会计发展史上被认为是19世纪最著名、最有影响力的成本会计专著。

1.2.2 近代成本会计阶段(1921—1945年)

20世纪初,资本主义企业推行“泰勒科学管理”制度,通过制定各项工作的操作标准来进行管理。为了配合泰勒制的劳动定额和计划工资等管理方式,许多企业的会计部门便开始通过实现制定成本标准,进行日常成本控制和定期成本差异分析,按标准成本来控制实际成本。同时,成本计算的方法逐步扩大到各个行业和企业内部的各个部门,使成本会计的理论和方法得到进一步完善,即从成本计算拓展到成本计划、成本控制和成本分析。

在近代成本会计阶段,成本会计主要取得了以下进展:

(1) 标准成本制度的产生。泰勒的科学管理制度可以提高生产效率,可以为资本家谋取高额利润,所以得到资本家的普遍重视,在美国得到广泛推行,后传到世界各地的工业发达国家。19世纪末,英国电力工程师E·加克和会计师J·M·费尔斯提出了标准成本的概念;而后,美国工程师H·埃默森倡导了标准成本的应用,为生产过程成本控制提供了条件。在此之前,成本没有控制,发生多少记多少,生产中浪费了只有事后计算实际成本时才知道。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和销售成本,还要事先制定标准成本,并据以控制日常的生产消耗和定期分析成本。这样,成本会计的职能扩大了,成为管理成本和降低成本的手段,使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,形成了惯例成本会计的雏形,标志着成本会计进入了一个新的历史阶段。

(2) 预算控制方法的完善。西方国家普遍认为控制成本最有效的办法除了制定标准成



本外,还有预算控制。标准成本制度和预算控制是成本控制的两大支柱。1928年,美国西屋公司的一些会计师和工程师根据成本与产量的关系,设计了一种弹性预算方法,分别编制弹性预算和固定预算。所谓弹性预算,是根据计划期内可以预见某一业务量的各种水平来确定相应的预算标准。这样可使间接费用实际数同预算数更具有可比性,而且可使企业的预算合理地控制不同属性的费用支出,有利于有效控制成本、正确考核经营者的工作业绩。所以,弹性预算是20世纪30年代成本会计的重大进步,也是节约间接费用的最好方法。

(3) 形成了完全独立的成本会计学科。这一时期的专著有美国尼科尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. S. Rohrbach)合著的《成本会计》一书,以及陀耳(J. L. Dohr)所著的《成本会计原理和实务》等,使得成本会计具备了完整的理论和方法,形成了完全独立的学科。

1.2.3 现代成本会计阶段(1945—1980年)

从20世纪50年代起,随着科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新换代速度不断加快;跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营过程日趋复杂,市场竞争也更加剧烈。在这种情况下,企业为了避免在竞争中被淘汰,力求以物美价廉的产品在市场上争取立足之地。物美需要依靠新技术,价廉则首先需要降低成本。因此,大多数企业在发展新技术的同时,都将目光集中在如何降低成本上。为了适应新的变化和要求,成本会计不断地吸收自然科学、技术科学和社会科学等领域的先进管理方法,其发展的重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析,变为如何预测、决策和规划成本,从而形成了通过成本来干预生产的现代成本会计。

在现代成本会计阶段,成本会计主要取得了以下进展:

(1) 开展成本的预测和决策。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重要的地位,如经营决策离不开成本预测,成本预测就要进行成本性态分析,以了解成本与业务量之间的关系;而本量利分析是对企业成本、业务量和利润之间各种变量关系进行分析的一种方法,它有利于企业制定经营决策和进行有效控制。

(2) 实行目标成本计算。目标管理是由美国管理学家德鲁克(P. Druker)在20世纪50年代所著的《管理实务》一书中首次提出的,1965年的乔治·奥迪奥恩在《目标管理》一书中做了全面论述。他的基本思路是:在产品设计之前,按照客户所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,使得产品设计方案达到技术上适用、经济上合理的要求。这种方法将成本会计扩展到技术领域,从经济上着眼,从技术上着手,把技术和经济结合起来,有效地促使成本降低。

(3) 实施责任成本计算。1952年,美国会计学家希琴斯(J. A. Higgins)倡导了责任会计,提出了建立成本中心、利润中心和投资中心相结合的会计制度,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,使得成本控制更为有效。

(4) 实行变动成本计算法。在变动成本计算模式下,只把变动成本计入产品成本,而把当期固定费用从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。变动成本计算法是在1936年由美国注册会计师乔纳森·N·哈里斯(Harris)提出的。虽然变动成本计算方法不符合公认会计原则要求,但是,企业在对外提供财务会计报告时将变动法的存货调整为全部



成本法的成本即可认为是遵守了会计原则要求。因此,变动成本法完全可以在企业内部使用。

(5) 推行质量成本核算。

质量成本是指企业为了保证产品质量水平和实施全面质量管理而发生的费用,以及由于产品未能达到规定的质量标准而发生的损失的总和。它一般包括预防成本、检验成本、内部质量损失与外部质量损失等几个部分。在 20 世纪 50 年代初,美国通用电气公司质量管理专家 A·V·菲根鲍姆首次明确提出质量成本概念,随后得到西方国家的普遍重视,并经过一些专家学者的不断完善,逐渐把传统质量管理推进到全面质量管理阶段。

1.2.4 战略成本管理阶段(1981 年以后)

20 世纪 80 年代以来,信息技术的革新,生产方式的改变,产品生命周期大大缩短,以及全球性竞争的加剧,大大改变了产品成本结构和市场竞争的模式。成本管理的视角应由单纯的经营过程管理和重视股东财富,扩展到与顾客需求及利益直接相关的、包括产品设计和使用环节的产品生命周期管理,更加关注产品的顾客可察觉价值,同时要求企业更加注重组织内部管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。此时,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

从战略角度来研究成本形成与控制的战略成本管理(Strategic Cost Management, SCM)思想,首先是 20 世纪 80 年代初期在英美等国管理会计学者的倡导下逐步形成的。20 世纪 90 年代以来,对这一思想与相关方法的讨论日趋深入,日本和欧美的企业管理实践也证明了这是获取长期竞争优势的有效方法。企业战略管理是运用战略对整个企业进行管理,是将企业日常业务决策同长期计划决策相结合而形成的一系列经营管理业务。企业必须强化战略意识,进行战略思维和战略管理。

战略成本管理可以看成是成本管理与战略管理有机结合的产物,是传统成本管理对竞争环境变化所作出的一种适应性变革。所谓战略成本管理就是以战略的眼光从成本的源头识别成本驱动因素,对价值链进行成本管理,即运用成本数据和信息,为战略管理的每一个关键步骤提供战略性成本信息,以利于企业竞争优势的形成和核心竞争力的创造。

综上所述,成本会计的成本计算方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所区别。从核算方式来看,在早期阶段用分批法和分步法计算产品成本;在近代成本会计阶段,用标准成本制度和预算制度为生产过程中的成本控制提供条件;现代成本会计阶段加强事前成本控制,发展重点趋向预测、规划及决策,实施最优化控制;到了战略成本管理阶段,要求更加关注顾客相关价值和组织内部管理等战略相关性成本管理信息。从成本会计理论体系来看,开始属于财务会计体系;到近代成本会计阶段,成本会计具备了完善的理论体系和方法,形成了独立的学科;随着经营管理的进步,成本概念十分广泛,成本会计范围也更加开阔,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 成本会计的职能与任务

1.3.1 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在现有社会经济环境中所具有的客观的、内在的功能。



成本会计作为会计的一个重要分支,其基本职能应该同会计基本职能一样,具有反映(或核算)和监督(或控制)两大基本职能。而从成本会计的发展历程来看,特别是在成本会计发展的成本管理阶段,企业生产过程日趋复杂,生产和经营管理都对成本会计不断提出新的要求,成本会计的职能也在不断扩展。一般认为,成本会计职能包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核等主要职能。从另外的角度看,它们也是成本会计的工作内容,也构成当前成本会计学的教学内容。

(1) 成本预测。成本预测是成本会计工作的起点。它是指企业根据影响成本变动诸要素的相关数据和其他资料,采用专门的方法对企业产品或者劳务的未来成本水平及其变化趋势作出科学合理的分析和估测,为企业开展成本会计工作提供参考信息,发挥指导作用。例如,企业在进行筹资决策之前,要根据多种因素对不同筹资方式形成的不同筹资成本进行预测,并对各种方案的预测结果进行分析比较,选择最佳的筹资方案。

(2) 成本决策。成本决策是根据成本预测及其他与成本有关的资料,运用一定的科学方法选择最佳成本方案。在企业中,成本决策贯穿于生产经营的全过程,内容广泛,如最佳生产批量的决策,零部件自制或外购的决策,自制半成品及时出售或进一步加工的决策等。成本决策是企业实现目标成本的重要手段之一。

(3) 成本计划。成本计划是指在成本预测和成本决策的基础上,具体规定在计划期内未完成生产经营任务所支出的成本、费用,并提出为达到规定的成本、费用水平所采取的各项措施。成本计划是降低成本费用的具体目标,也是进行成本控制、成本考核和成本分析的依据。成本计划的编制过程,也是进一步挖掘降低成本费用潜力的过程。

(4) 成本控制。成本控制是以预先确定的成本标准作为企业生产经营过程中所发生的各项费用的限额,在费用发生时,严格审核费用是否符合标准,并计算出实际费用与标准费用之间的差异,同时对差异的原因进行分析,采取各种方法将费用限制在计划控制范围内,以保证成本计划的顺利执行。常见的成本标准有材料消耗定额、工时消耗定额、材料计划单价、计划工资率、制造费用计划分配率等。

(5) 成本核算。成本核算是成本会计的核心内容。成本核算是指对生产费用的发生和产品成本的形成所进行的核算,即按照企业的生产特点和管理要求,采用相应的成本计算方法,按相关制度规定,准确划分各种费用界限,对各种费用不断进行归集和分配,从而计算出产品的总成本和单位成本。成本核算过程既是对生产耗费进行归集和分配的过程,也是对生产耗予以对象化的过程和对各种生产耗费进行信息反馈的过程。成本核算有利于考核成本计划的完成情况,为企业后续期间进行成本预测和决策、编制成本计划提供必要的资料,为企业制定产品价格提供依据。

(6) 成本分析。成本分析是指将成本核算和考核所提供的成本数据和其他资料,与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业的历史先进成本水平,以及国内外先进企业的成本等进行比较,确定成本差异,并分析差异的原因,查明超支的责任,以采取措施改进生产经营管理,降低成本、费用,提高经济效益。一般而言,成本分析经常采用的方法有比较分析法、比率分析法、因素分析法、趋势分析法等。通过成本分析,一方面可以查明影响成本费用增减变动的真实原因,另一方面便于寻找降低成本的有效途径。

(7) 成本考核。成本考核是指对成本计划及其有关经济指标的实际完成情况所进行的



考察和评价。成本考核通常是以有关部门或者个人作为考核的责任对象,责任对象的目标成本即企业对其进行成本考核的成本指标。通过成本考核,企业可以决定对有关责任对象进行奖惩。

成本会计的各项职能或各项工作内容之间是相互联系和相互影响的。成本核算是成本会计最基本的内容,没有成本核算,也就无所谓成本会计,而且其他各项内容都无法合理展开。成本预测是成本决策的依据,成本决策是成本预测的结果。两者又同时决定着成本计划的正确性,而成本计划又是成本决策目标的具体表现形式;成本计划、成本核算是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据,而成本控制、成本分析和成本考核是成本计划得以有序执行、成本核算正确的有效保障。

1.3.2 成本会计的任务

成本会计的任务就是成本会计职能的具体要求和表现。成本会计的任务会因不同企业、不同时期而有所不同或侧重。一般而言,一个成熟企业的成本会计的任务主要有以下几个方面。

- (1) 进行成本预测,参与经营决策,编制成本计划,提供企业有计划地进行成本管理的基本依据。
- (2) 严格审核和控制各项费用支出,努力节约开支和不断降低成本。
- (3) 及时、正确地进行成本核算,为企业的经营管理提供有用的信息。
- (4) 考核成本计划的完成情况,开展成本分析,促进成本管理工作的改善。

1.4 成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是进行成本核算与管理的基本条件与保障,企业应当在健全组织结构与规章制度、合理配备会计工作人员的前提下,做好如下基础工作。

1.4.1 建立健全各项定额管理制度

定额是企业在生产经营过程中对人力、物力、财力的消耗所规定的标准。

与成本有关的定额包括劳动定额,材料、动力、工具消耗定额,费用定额,质量定额及固定资产利用定额五种。制定的定额既要先进又要切合实际,并应随着企业生产技术条件变化和管理水平的提高而定期修订制定方法:经验统计法和技术分析法。

1.4.2 加强物资的计量、验收、领发和清查制度

做好物资的计量、验收、领发和清查工作,是正确计算成本的必要条件。企业一切物资的收发都要经过计量验收和办理必要的凭证手续。库存物资应定期进行清查、盘点,做到账物相符。

领发物资要有严格的审批手续制度。

1.4.3 建立健全内部结算制度

内部结算是指对企业内部各部门之间的经济事项,运用货币形式进行等价交换结算,以明确经济责任的一种管理形式。

- (1) 内部结算价格:指企业内部各单位之间计价结算的价格。内部价格的制定涉及各



个方面的利益。

(2) 内部结算方式: 主要有厂内货币结算方式、厂内支票结算方式、厂内托收承付结算方式、厂内委托收款结算方式和厂内委托付款结算方式。

(3) 内部结算组织, 有内部结算中心和内部银行两种。内部结算中心职能范围小, 不具有资金管理功能。内部银行职能范围广, 具有结算、信贷、控制和信息的职能, 核算工作较为复杂。

1.4.4 建立健全原始记录制度以及凭证传递流程

原始记录是提供成本计算数据的主要方式, 它是按照规定的格式, 对企业生产经营活动的具体事实所作的最初的记载。企业应健全原始记录制度, 统一规定各种原始记录的格式、内容、填制方法、存档和销毁等制度; 应根据成本计算和内部控制的需要, 制定各种原始记录的传递程序, 包括凭证传递所流经部门、各部门对凭证的处理程序等。财产物资方面的原始凭证有限额领料单、领料单、补料单、退料单、废料回收(缴库)单、自制原材料入库单等; 生产方面的原始凭证有生产任务通知单、停工通知单、在产品转移交接单、废品通知单、半成品入库单等; 产成品方面有产成品入库单和产成品报废单; 人事方面主要有职工录用通知单、职工调动通知单、考勤记录表、工资和奖金支付单等; 费用支付方面有现金支付凭证、报销单等。

1.5 成本会计的工作组织

成本会计的组织工作主要包括: 设置成本会计机构; 配备必需的成本会计人员; 制定本会计制度; 确定成本会计工作的组织原则和组织形式。

1.5.1 设置成本会计机构

成本会计机构是处理成本会计工作的职能单位。它根据企业规模和成本管理要求来考虑在专设的会计机构中是单独设置成本会计科、室或组等, 还是只配备成本核算人员来专门处理成本会计工作。

(1) 成本工作的领导机构可以概括为“一长三师”(厂长、总会计师、总工程师和总经济师)。

(2) 成本会计的职能机构: 成本处、成本科等。

(3) 成本归口管理部门: 企业的各个职能部门。

(4) 成本会计工作的组织形式可分为集中核算形式和非集中核算形式。集中核算形式是指一切的成本会计业务集中在厂部的成本职能部门。车间只负责提供原始资料。非集中核算形式是指车间成本核算员负责成本的计划、核算和分析工作, 厂部主要负责成本数据的汇总和监督及业务上的指导。企业应根据规模的大小和管理的水平等条件来确定。

(5) 班组经济核算是最基层的环节, 在企业生产经营活动中将直接影响成本的高低。

1.5.2 配备适当的成本会计人员

成本会计人员是指在会计机构或专设成本会计机构中所配备的成本工作人员, 其对企业日常的成本工作进行处理。诸如: 成本计划、费用预算、成本预决策、成本计算和成本分析及成本考核等。成本核算是企业核算工作的核心, 成本指标是企业一切工作质量的综合