

◎ 李玉敏 吴珊 编著

COST
ACCOUNTING

成本会计

教程与实验

TUTORIAL & EXPERIMENT



兰州大学出版社

**COST
ACCOUNTING**

成本会计

教程与实验

TUTORIAL & EXPERIMENT

兰州大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计教程与实验/李玉敏,吴珊编著. —兰州:兰州大学出版社,2010.12

ISBN 978-7-311-03629-4

I. ①成… II. ①李… ②吴… 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(2010)第 230903 号

策划编辑 陈红升
责任编辑 佟玉梅 刘 琦
封面设计 管军伟

书 名 成本会计教程与实验
作 者 李玉敏 吴 珊 编著
出版发行 兰州大学出版社 (地址:兰州市天水南路 222 号 730000)
电 话 0931-8912613(总编办公室) 0931-8617156(营销中心)
0931-8914298(读者服务部)
网 址 <http://www.onbook.com.cn>
电子信箱 press@lzu.edu.cn
印 刷 兰州德辉印刷有限责任公司
开 本 787 × 1092 1/16
印 张 20.75
字 数 472 千
版 次 2011 年 1 月第 1 版
印 次 2011 年 1 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-311-03629-4
定 价 38.00 元

(图书若有破损、缺页、掉页可随时与本社联系)

前 言

21 世纪是一个变幻难测的世纪,是一个催人奋进的时代。科学技术飞速发展,知识更新日新月异。自 2007 年 1 月 1 日起,我国新企业会计准则和审计准则正式实施。上市公司及国有大中型企业等需执行新企业会计准则,会计事务所需执行新审计准则。实施新会计准则实现了我国会计准则实质的国际趋同,进一步提升了我国会计和审计的整体水平,有效提高了会计信息质量,也掀起了我国会计发展史上会计改革的第三次风暴。我国会计领域的空前大变革,深刻地改变了会计理论和实务,要求我们的会计教育也要顺应形势,对会计教学提出了改革要求。

成本会计是企业会计核算的重要组成部分,是现代会计的一个重要分支,体现了传统会计与现代管理的结合,是多种学科相互交叉的边缘学科,成本会计还是企业管理信息系统的重要组成部分,它通过归集与分配企业发生的成本与费用,合理地计算出产品成本,为企业产品价格的制定、生产经营和效益的核算提供依据,并通过提供成本信息参与企业内部管理,尤其是现代成本会计核算方法的引入,为企业成本管理提供了新的理念,使企业真正实现了科学管理,提高了管理效率。成本会计的产生与发展是会计适应现代企业管理的要求,也是管理适应经济发展的必然结果。另外,成本会计还在现代咨询业中快速成长,在国际著名的几大会计公司中,咨询业务的增长速度远远超过审计的增长速度,且主要反映在成本会计和信息系统等领域中。

基于会计理论的重大改革、成本会计应用领域的扩大和重要性的提高,对成本会计教学提出了改革要求,作为联结二者桥梁的教材建设就显得十分重要。我们怀着这样的初衷,组织编写了这本教材。在编写教材过程中力图突出对学生实际动手能力、创新能力以及分析问题和解决问题能力的培养,各章节后插入了知识库、案例讨论、练习题等资料,补加了第二部分模拟实验资料。全书由两部分组成:第一部分是成本会计教程,共分九章,分别是总论、费用的分类和成本核算的要求、费用在受益对象之间的归集与分配、生产成本在完工产品和在产品成本之间的分配、产品成本计算方法概述、产品成本计算的基本方法、产品成本计算的辅助方法、成本报表的编制与分析、现代成本核算方法;第二部分是成本会计模拟实验,共分

三章,分别是成本会计实验操作概述、单项实验和综合实验。

本教材由李玉敏、吴珊共同编写。李玉敏负责全书框架的构建,并提出了编写大纲,最后对全书进行了修改和定稿。本教材的编写得到了河西学院有关领导和同仁的大力支持与协助,同时也参考或引用了其他学者的成果,在此一并表示感谢。

本教材适用的对象是财经类专业的本科生,也适宜作为会计、审计、经济管理等在职人员的培训和自学的参考用书。

由于作者水平有限,教材中难免有不当和错误之处,恳请广大读者和同行给予指正,以便今后对本书作进一步的修改和完善。书中引用了许多学者的研究成果,未能一一注出,在此我们深表歉意。

编 者

2010年9月

目 录

第一部分 成本会计教程

第一章 总 论 / 003

第一节 成本及成本信息的作用 / 003

第二节 成本会计对象 / 007

第三节 成本会计发展趋势 / 009

第四节 成本会计的职能和任务 / 014

第五节 成本会计工作的组织 / 016

第二章 费用的分类和成本核算的要求 / 023

第一节 成本核算原则 / 023

第二节 费用的分类 / 025

第三节 产品成本核算的要求 / 027

第四节 产品成本核算的一般程序 / 030

第五节 产品成本核算的账户设置及账务处理程序 / 031

第三章 费用在受益对象之间的归集与分配 / 039

第一节 要素费用的归集与分配 / 039

第二节 辅助生产费用的归集与分配 / 055

第三节 制造费用的归集与分配 / 064

第四节 废品损失和停工损失的核算 / 069

第五节 期间费用的核算 / 074

第四章 生产成本在完工产品和在产品成本之间的分配 / 089

第一节 在产品数量的核算 / 089

第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 / 092

第五章 产品成本计算方法概述 / 110

第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响 / 110

第二节 产品成本计算的主要方法 / 111

第三节 各种成本计算方法的实际应用 / 112

第六章 产品成本计算的基本方法 / 117

第一节 产品成本计算的品种法 / 117

第二节 产品成本计算的分批法 / 127

第三节 产品成本计算的分步法 / 135

第七章 产品成本计算的辅助方法 / 170

第一节 产品成本计算的分类法 / 170

第二节 副产品的成本计算 / 174

第三节 产品成本计算的定额成本法 / 178

第八章 成本报表的编制与分析 / 200

第一节 成本报表概述 / 200

第二节 成本报表编制与分析的方法 / 201

第三节 产品生产成本表的编制与分析 / 207

第四节 主要产品单位成本表的编制与分析 / 214

第五节 制造费用明细表的编制与分析 / 219

第九章 现代成本核算方法 / 228

第一节 作业成本法 / 228

第二节 质量成本会计 / 235

第三节 人力资源成本会计 / 240

第四节 环境成本会计 / 245

第二部分 成本会计模拟实验

第十章 成本会计实验操作概述 / 259

第一节 实验目的、要求和组织 / 259

第二节 成本会计实验规范 / 260

第十一章 单项实验 / 261

实验一 生产费用的归集与分配 / 261

实验二 产品成本计算的品种法 / 270

实验三 产品成本计算的分批法 / 277

实验四 产品成本计算的分步法 / 289

实验五 产品成本计算的分类法 / 305

实验六 成本报表的编制与分析 / 307

第十二章 综合实验 / 310

参考文献 / 325

第一部分 成本会计教程



第一章 总论

学习目标

- 1.掌握成本、成本会计的概念,成本会计的职能与内容,成本、费用、支出的关系。
- 2.理解会计职业道德规范和成本信息的作用。
- 3.了解成本会计的任务和成本会计工作的组织。

第一节 成本及成本信息的作用

一、成本

(一)成本的概念

成本是会计理论中的一个重要问题。学习成本会计,首先遇到的问题是何为成本,即成本是什么?成本这一概念,不同学科对其有不同的解释。经济学中的成本,是指商品价值中已经消耗的需要在其收入中获得补偿的那部分价值,即已消耗的生产资料的转移价值和活劳动消耗的价值;而在管理学中,成本则被理解为是一种企业生产、技术、经营活动的综合指标。产品产量的多少,品种的变动,质量的优劣,工时、台时的利用,资源、能源的消耗,资金周转的快慢等,都会直接或间接地在成本中有所反映。但就会计学学科而言,成本则被认为是为了取得资产或某种利益而发生的耗费,而且传统的成本概念,仅是指产品成本,如在1925年,美国会计名著《劳氏成本会计》中对成本的定义,就是指产品成本,并将其定义为:“为一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数。”传统的这种认识,沿袭了很长时期,直到20世纪50年代以后,才有了较大的发展和深化。其代表性的定义有两种:

美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会,在1951年给成本所下的定义为“成本是指为达到特定目的而发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量”。

美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公报》,对成本所下的定义为“为获取财物或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债,并以货币衡量的数额”。

从以上两种定义来看,成本就是为了获得某种利益或实现一定的目的所发生的支出,如购买原材料以获得其使用效益的支出,属于成本;雇佣工人以取得其服务的支出,也属于成本。至于支出,可以为现金,也可以为其他等价物。所获利益,可以为有形资产或无形劳务。这

种支出,如果为了获得某种利益或实现一定目的,就代表一项成本。由此可见,成本是一个广泛的概念。

1978年,美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告》第一辑《企业编制财务报告的目的》注释中,对成本概念作了如下说明:“成本是为了进行经济活动而有所失——也就是为了耗用、挽救、交换、生产等等而丧失或放弃的东西。”

从此,西方国家的成本会计教科书上,都按照以上看法逐步统一了对成本的认识。正如美国成本管理专家查尔斯·T. 霍恩格伦在《成本会计(以管理为重点)》(第五版)一书的名词简释中所说:“成本是获得商品或劳务所作出的牺牲,可以采用现金支出形式,也可以采用机会成本形式。通常,成本意味着牺牲或放弃。”通俗地说,“成本就是为了获得某种利益而发生的一种代价”,这是西方国家对成本的最一般定义。

(二)成本的现实内容

虽然不同学科或同一学科的不同学者对成本的定义各有不同,但作为现实中的成本,就是一种耗费,是资源的一种牺牲。成本作为资源的耗费,在现实生活中无处不在。作为自然人,为了生存、学习和发展等,要购买许多不同的物品,如衣服、食品、书籍等。每件物品的支付额,就是我们为得到这些物品而必须作出的牺牲。作为会计主体,为完成一定的任务,达到特定的目的,不仅要购买大量的各种物品,还要发生其他各种支出。如国家机关为实现其政府职能,学校为完成教学任务,科研单位为取得科研成果,物质生产部门为生产物质产品等,既要发生必要的物品支出,还要发生雇佣劳动者的人力耗费支出和其他的财力支出。这些人力、物力和财力的耗费牺牲,用货币形式把它表现出来,会计上称为成本。它用会计学语言来表述就是: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耗费。

成本是一个经济范畴,它涉及各行各业的各项活动。因为任何一项活动,如果不付出代价要想达到目的是不可能的;但并不是说所有活动的成本,都需要通过会计来核算和考核。这是由活动的特点和管理需要决定的。国家机关和全额预算的事业单位,在发挥其职能作用的过程中,虽然也发生耗费,即发生成本,但这种成本不是靠自己创造的财富来补偿,而是依靠国家财政预算拨款来补偿的。因而,在管理上并不要求会计核算其成本并进行考核,仅仅是通过预算或计划来约束。物质生产经营部门以及实行企业化管理的事业单位,是实行独立核算、自收自支、自负盈亏的经济实体。他们从事经济活动所发生的耗费,必须通过实现的收入来补偿;而且在补偿后能有盈余,以保证经济活动的持续进行。这就要求或迫使他们必须对发生的耗费进行核算,以确定补偿耗费的标准和尺度,同时还要对其进行考核,保证以收抵支,且有盈余。成本会计所要研究的成本,主要是这类企事业单位所发生的成本,特别是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本。

完整理解产品成本概念,必须从耗费和补偿两个角度去考察。从耗费角度看,产品成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值,即 $C+V$ 部分,这是产品成本最基本的经济内涵;从补偿角度看,产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度,即成本价格,它是产品成本最直接的表现形式。所以,产品成本是已耗费但又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

在正常情况下,生产者的生产经营活动是不间断进行的,因此,投入产出也就持续不断。

但根据会计期间的要求,产品成本的计算并不可能等到全部生产活动结束之后才进行。其结果由于受期初、期末在产品以及预提和待摊等费用的影响,使产品成本中包含了跨期的生产耗费,使产品生产者在一定时期的生产耗费并不等于其同一时期的产品成本。只有按照会计分期假设和权责发生制原则要求所确定的应当归属于一定种类和数量产品的生产耗费,即对象化的生产耗费,才构成产品成本。为此,产品成本通常定义为:生产者生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。

二、成本信息的作用

(一)成本是制定和选择决策方案的重要依据

在市场价格一定的条件下,成本高低直接影响企业的赢利水平和参与市场竞争的能力。企业进行的生产经营或投资的决策,都是以经济效益高低作为评价决策方案的标准;而衡量决策方案经济效益高低时,成本是必须考虑的主要因素。同时,在成本较低的情况下,可以提高企业在市场竞争中的地位,以增加决策实施的保障程度。但决策时,成本的估计预测往往是最困难的工作之一。假定一家饺子店的管理部门正在考虑扩展业务以增加新品种,或是在一个不同地区增加新的连锁店,现在关键是确定哪种选择最有利可图:保持现有规模?或在现营业地点扩大经营?或开设新店?

例如,大娘饺子店单一经营饺子业务。每天的营业时间是上午 11 点到晚上 9 点。店老板巧珍准备延长营业时间,即每天晚上 9 点到 12 点也营业。该决策从经济效益考虑是否可行,这取决于延长后收入和成本的变动情况。她将此任务交给了主管成本工作的会计万欣。万欣利用他的成本核算和管理知识,以及工作经验和市场情况来预计成本的变化,并确认引起成本变动的因素。根据预测,万欣认为,晚上延长的 3 个小时时间,每个月的收入、原料成本、人工及水电费将增加 30%,其他成本将增加 10%。由于经营用房是按年租借的,每月的租金不变,设备的折旧不变,因此,预计的损益如表 1-1 所示。

表 1-1 大娘饺子店月损益表(预计)

金额单位:元

项 目	基本营业时间金额	增加营业时间后金额	差 异
销售收入	1 000 000	1 300 000	300 000
成 本			
原料	400 000	520 000	120 000
人工	160 000	208 000	48 000
水电费	50 000	65 000	15 000
租金	200 000	200 000	0
折旧	50 000	50 000	0
其他	40 000	44 000	4 000
成本合计	900 000	1 087 000	187 000
营业利润	100 000	213 000	113 000

通过收入与成本对比,可以发现,延长晚上营业时间,每月可以增加 113 000 元营业利润。以此为依据,老板巧珍决定增加在晚上的营业时间。从表 1-1 也可以看出成本的重要性。对于决策者来说,过去的成本信息是制定决策的重要依据。若没有准确的成本信息,管理者是无法进行正确决策的。

(二)成本是业绩评价的重要依据

一个企业会将各种工作任务分派给不同的职工,如将一个分厂安排给一名厂长负责,将一个车间安排给一名车间主任负责,将一个事业部安排给一名部门经理负责等。这些分厂、车间和事业部等,从管理会计角度来讲,为责任中心。责任中心的负责人对他所管辖的部门机构的经营和资源利用负责。责任中心根据它的控制区域和权责范围的大小,一般可分为成本中心、利润中心和投资中心。其中,成本中心是基础,因为三个中心的任何一个中心都要进行成本核算。划分责任中心的目的,是充分调动一切积极因素,使各个中心在其职责范围内,恪尽职守,努力工作,并根据业绩评价的优劣进行奖惩。业绩评价的方法,一般是将各责任中心的有关项目的实际发生数与其预算数进行比较。这里的有关项目,根据不同责任中心,其评价的内容不完全相同,但成本是最重要的。没有成本数据的对比考核,任何叫中心的业绩评价都是没有实际意义的。

仍以大娘饺子店为例。开始投产时,是由巧珍本人管理全部经营业务,但随着业务的发展,她又新添了鸭血粉丝汤的业务。于是,她雇佣了张扬和李丽两名部门经理,分别管理饺子部和鸭血粉丝汤部。巧珍自任总经理,监督整个业务营运。每个部门经理对本部门的收入和成本负责。餐饮店的租金、水电费和其他管理成本,由两个部门分摊。巧珍对两个部门经理实行年薪制,即每个月发给 1 500 元生活费,年终根据考核后的业绩发给效益工资。下面给出两个部门某个月份的简化损益对比表,如表 1-2 所示。

表 1-2 部门简化损益对比表

20××年××月

金额单位:元

项 目	饺子部		鸭血粉丝汤部	
	预算数	实际数	预算数	实际数
销售收入	150 000	165 000	150 000	158 000
部门成本				
原料	60 000	63 000	60 000	55 000
人工	20 000	22 000	20 000	20 000
部门成本合计	80 000	85 000	80 000	75 000
部门毛利	70 000	80 000	70 000	83 000

从表 1-2 数据看,饺子部销售收入完成预算的程度比鸭血粉丝汤部要好很多,即饺子部

完成了预算的 110%,而鸭血粉丝汤部只完成了 105.3%;但从毛利率来看,鸭血粉丝汤部却比饺子部完成预算的情况要好,即饺子部完成了 114.3%,鸭血粉丝汤部却完成了 118.6%。所以鸭血粉丝汤部业绩好于饺子部。其主要原因是饺子部实际成本比预算高了 6.25%,而鸭血粉丝汤部却比预算低了 6.67%。为什么会出现这种现象,还需进一步的研究,如饺子部应该调查原料使用过程中是否有浪费问题,员工是否有计划外加班等。

(三)成本是制定价格的依据

根据价值规律,产品价格决定于产品价值。但在产品价值无法直接计算的情况下,只能通过产品成本间接地反映产品价值水平。所以,成本是制定价格的依据。

第二节 成本会计对象

一、成本会计对象

成本会计对象指的是成本会计核算和监督的内容。由于成本会计主要研究以物质生产部门为制造产品而发生的成本,即产品生产成本,所以,成本会计核算和监督的内容,主要是指产品生产成本。在实际工作中,为了促使企业加强经济核算,节约生产耗费,减少生产损失,某些不形成产品成本的损失(例如废品损失、停工损失)也作为生产费用计入产品成本。需要说明的是,在产品生产过程中,除了发生生产耗费外,还会发生筹资支出、管理支出和销售支出,即财务费用、管理费用和销售费用。由于这些费用支出大多按时期发生,难以按产品归集,因此,可作为期间费用直接计入当期损益,而不作为产品成本的构成内容。但这些费用作为生产者的经营管理费用,与产品生产不是毫不相干的,而是相关的,是服务于产品生产的。可以说,没有这些费用支出生,产品生产就不可能正常进行。因此,为了促使生产者节约这些费用,增加赢利,生产单位把它们连同产品成本列作成本会计的对象。由此可见,对生产单位来说,成本会计的对象,包括产品的生产成本和经营管理费用。

成本会计对象不仅包括工业企业的产品生产成本和经营管理费用,还包括其他行业企业,如商业企业、交通运输企业、施工企业、房地产开发企业等的产品生产成本和经营管理费用。

综上所述,成本会计的对象可以概括为:各行业企业的生产经营业务成本和有关的经营管理费用,简称成本、费用。所以,成本会计实际上是成本、费用会计。

随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延处于不断地变化发展之中。目前,在西方国家流行的成本定义是:为了一定目的而支付的或应支付的用货币测定的价值牺牲。该定义的外延就相当广泛,远远超出了产品成本概念的范围,还包括诸如劳务成本、开发成本、质量成本、资金成本等。另外,由于成本的内涵决定了成本要与管理相结合,这也就决定了成本内容必须依从管理的需要而扩展。所以,在现代成本会计中,还出现了许多新的成本概念,如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、目标成本、标准成本、可控成本、责任成本等(有

人把这些称为专项成本),从而组成了多元化的成本概念体系。由此可见,随着成本概念的发展变化,成本会计的对象和成本会计本身也相应地发展变化。现代成本会计对象应包括各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用以及各项专项成本。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。

这里要说明的是,从财务管理学角度讲,成本主要有两种类型,即支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。例如,为了获得大学学历,大学生在校学习必须交纳学费,还要购买书籍和其他的学习、生活必需品,这些现金流出就是支出成本。但现金支出并不是大学生为接受高等教育而牺牲的全部,他们也牺牲了时间。这种时间的牺牲就是一种机会成本。因为他为了获得大学学历而放弃了求职的机会。放弃工作而失去的工资收入,是获得大学学历成本的一部分,并且是所放弃的稀缺资源——时间的各种使用可能实现的收益。机会成本就是将所放弃的资源用于最佳用途可能实现的收益。实践中机会成本的例子很多,如学生在考试中对某一道题所花费的时间的机会成本,就是放弃把时间花费在另一道题所得到的收益,即分数。再如,某人将一栋房屋用于销售烟酒,那么他开办销售烟酒商店的机会成本,就是将房屋出租给他人收取的租金等。但在实践中,由于没有人在任何时刻能知道可利用的所有可能机会,因此无疑会忽视一些机会成本。再加上机会成本的确定性和计量性上的问题,决定了成本会计核算只记录支出成本,而不记录机会成本。也就是说,机会成本不是成本会计核算的内容。但作为一名成本会计人员,在帮助成本信息使用者制定决策中,要提醒他们不能忽视机会成本。

二、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,作以简要介绍。

(一) 支出

支出是指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。就一般而言,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、对外投资等支出。

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支出,如支付股利等。

(二)费用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源的耗费。企业在生产经营活动和提供商品或劳务过程中,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,但与发生的期间配比,作为当期收益的扣减,如销售费用、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,所以不能视作费用。

(三)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。生产费用按一定的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。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。

第三节 成本会计发展趋势

一、成本会计的形成与发展

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。至于成本会计是在什么年代产生的,学者们的观点并不一致。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;^①另一种观点认为,成本会计是在19世纪下半叶,为了决定价格而产生的。两种说法有很大差别。在西方会计史上,通常把成本会计同产业革命联系在一起,认为成本会计是产业革命带来的一项成果。^②多数学者的观点认为,1880—1920年是成本会计奠基时期,随着社会经济发展,先后经历了早期成

^① 《成本会计之史的发展——美国会计学会所属成本会计委员会之初步报告之一》,载于《工商经济月刊》,1948年,第2卷,第3期。

^② [美] 迈克尔·查得菲尔德的《会计思想史》,文硕等译,中国商业出版社,1989年。

本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段,才逐步成熟完善起来的。

(一) 早期阶段(1880—1920 年)

早期成本会计起源于英国,后来传入美国和其他国家。当时英国是资本主义最发达的国家,随着英国产业革命完成,用机器代替手工劳动,企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到普遍重视,英国会计人员为了满足企业管理需要,对成本进行研究,用统计方法来计算成本。为提高成本计算的准确性,将成本计算同普通会计结合起来,形成成本会计,这是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以称为记录型成本会计。

(二) 近代阶段(1921—1945 年)

20 世纪初,资本主义企业推行泰罗制度。先在美国推行,后传播到世界各地工业发达国家。引进标准成本、差异分析、预算控制等技术方法,成本会计不只是事后计算成本,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。成本会计职能的扩大,发展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完善和发展,形成管理成本会计的雏形,标志着成本会计进入一个新的阶段。

(三) 现代阶段(1945 年以后)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,企业规模越来越大,市场竞争激烈。随着管理的现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等科学技术在成本会计中得到广泛应用,使成本会计发展到一个新阶段,即成本会计发展重点由如何事中控制成本、事后计算成本和分析成本,转移到如何预测、决策和规划成本,形成新型的着重管理的经营型成本会计。其主要内容有:

(1)开展成本预测和决策。为了主动控制成本,把成本预测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估计和测算,运用决策理论和方法,依据成本数据,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,使成本会计向预防性管理发展。

(2)实行目标成本计算。随着美国管理学家德鲁克(P. Druker)在 20 世纪 50 年代提出目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。在产品的设计之前,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,技术着手,把技术与经济结合起来,有效地促使成本降低。

(3)实施责任成本计算。随着企业规模日益扩大,管理集权制转为分权制。为加强企业内部的业绩考核,1952 年,美国会计学家希琴斯(J. A. Higgins)倡导责任会计,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。这种成本计算模式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。变动成本计算法是在 1936 年由美国会计师乔纳森·N. 哈里斯提出。变动成本计算法既减少了工作量,还为企业进行预测和决策创造了便利条件,是企业进行经营管理的重要方法之一。但这种模式也存在一定的缺陷,所以只停留在企业内部使用。

(5)推行质量成本核算。随着工业生产的发展,企业对质量管理日益重视。美国质量管理