



高等学校“十二五”规划教材
[经济管理类]

成本会计

●主编 杨守杰 王瑞华 马云平
●主审 吴宝宏 王海东

高等学校“十二五”规划教材经济管理类

成本会计

主 编 杨守杰 王瑞华 马云平
副主编 赵寅珠
主 审 吴宝宏 王海东

哈尔滨工程大学出版社

内 容 简 介

本书主要内容强调并突出了成本会计管理理念对管理实践的重要意义,归纳了现代成本管理过程和(或)流程的现状与变化并前瞻性地指出了其未来发展趋势,对成本管理中采用的技术、方法、手段、工具和技巧进行全面概括和分析,内容具有时代性、先进性、实践性和实用性。本书对有关理论进行现实的应用和探讨,对当今管理实践和社会活动中存在的现象从管理角度进行分析和讨论。

本书既可作为高等院校经济管理类专业的教材,也可作为管理类人才培养的参考资料,还可以作为社会管理人士案头之读物。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 杨守杰, 王瑞华, 马云平主编. — 哈尔滨:
哈尔滨工程大学出版社, 2012. 12
ISBN 978 - 7 - 5661 - 0474 - 8

I. ①成… II. ①杨… ②王… ③马… III. ①成本
会计 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 288993 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451 - 82519328
传 真 0451 - 82519699
经 销 新华书店
印 刷 哈尔滨工业大学印刷厂
开 本 787mm × 1092mm 1/16
印 张 16.25
字 数 390 千字
版 次 2013 年 1 月第 1 版
印 次 2013 年 1 月第 1 次印刷
定 价 34.00 元
<http://press.hrbeu.edu.cn>
E-mail: heupress@hrbeu.edu.cn

前言

PREFACE

近几年,复合应用型会计学专业教育迅速发展。为做好复合应用型会计学专业教育教材建设工作,编者在充分调研的基础上,吸收近年来一些高校在此方面的成功经验,教材编写强调面向行业,增强针对性和实用性,体现适用、简明的要求,重视学生实践能力的培养。同时,教材建设不仅要注重内容和体系的改革,创新体系结构和编写形式,还要注重方法和手段的改革,紧扣时代脉搏,以跟上科技进步和经济发展对各层次人才的实际需要。

本书在编写过程中,一方面根据我国最新颁布的相关法规、制度,结合我国会计改革的特点,尽可能吸纳本学科最新的研究成果,使其具有一定的理论性和前瞻性;另一方面,充分考虑培养目标和教学特点,力求做到既有一定的理论深度,又兼顾其实用性和可操作性,注重对学生基本技能的培养,使其具有广泛的适用性。

随着社会经济的迅猛发展,会计人员不仅要做好成本核算工作,还应按成本最优化的要求对企业生产经营活动进行预测、决策、计划、控制和分析。因此,我们对《成本会计》一书在结构、内容和方法上作了较大的调整和充实。《成本会计》一书共14章,内容分为四大部分:第一部分为成本会计的基本理论;第二部分系统地介绍了工业企业成本核算的基本原理和具体方法,这部分为本书的重点,内容主要包括生产费用的核算,产品成本计算的基本方法、辅助方法;第三部分主要阐述成本预测、决策、控制、考核等成本管理方法;第四部分对商品流通企业、施工企业和房地产开发企业等典型行业的成本核算原理作了介绍。

参加本书编写工作的有佳木斯大学的杨守杰和马云平、东北石油大学的王瑞华、哈尔滨华德学院的赵寅珠。具体编写分工如下:杨守杰编写第1、2、5、13章,王瑞华编写第6、7、8、9章,马云平编写第3、4、10、11章,赵寅珠编写第12、14章。该书的结构设计由杨守杰确定,并负责组织撰写和定稿,最后对全书进

PREFACE



行修改。

在本书编写过程中,参考或引用了国内一些专家学者的论著,在此表示感谢!

由于编者水平有限,编写时间仓促,书中难免有疏漏或不当之处,恳请专家、学者批评指正。

编 者

2013 年 1 月



目录

CONTENTS

第1章 总论	1
1.1 成本的含义	1
1.2 成本会计的职能	6
1.3 成本会计工作的组织	9
第2章 成本核算概述	13
2.1 成本核算的意义及原则	13
2.2 成本核算的要求	15
2.3 成本计算的对象与方法	17
2.4 成本核算的账户与程序	20
第3章 工业企业生产费用的核算	23
3.1 生产费用核算概述	23
3.2 材料费用的核算	24
3.3 人工费用的核算	30
3.4 制造费用的核算	36
3.5 辅助生产费用的核算	41
3.6 损失性费用的核算	55
3.7 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	61
第4章 产品成本计算的品种法	76
4.1 品种法概述	76
4.2 品种法举例	78
第5章 产品成本计算的分批法	88
5.1 分批法概述	88
5.2 分批法核算举例	90
5.3 简化的分批法核算举例	92
第6章 产品成本计算的分步法	98
6.1 分步法概述	98
6.2 逐步结转分步法	99
6.3 平行结转分步法	108

CONTENTS



第7章 产品成本计算的其他方法	113
7.1 分类法	113
7.2 联产品、副产品和等级品的成本计算	117
7.3 定额法	122
第8章 成本预测与决策	137
8.1 成本预测概述	137
8.2 成本预测方法的应用	137
8.3 成本决策概述	139
8.4 成本决策方法的应用	143
第9章 成本控制	147
9.1 成本控制概述	147
9.2 目标成本控制	150
9.3 标准成本控制	158
第10章 成本考核	167
10.1 分权管理与责任中心	167
10.2 责任成本及其计算	171
10.3 成本考核	173
第11章 成本报表	177
11.1 成本报表的作用和种类	177
11.2 商品产品成本表	179
11.3 主要产品单位成本表	182
11.4 制造费用明细表	184
11.5 其他成本报表	185
第12章 成本分析	190
12.1 成本分析的任务和方法	190
12.2 成本计划完成情况的分析	203
12.3 降低成本措施的分析	216
12.4 技术经济指标变动对成本影响的分析	218
12.5 其他的成本分析	223
第13章 商品流通企业成本核算	226
13.1 商品流通企业成本核算概述	226
13.2 商品批发企业成本核算	227



13.3	商品零售企业成本核算·····	231
13.4	商品流通费用的核算·····	236
第 14 章	施工企业和房地产开发企业成本核算 ·····	238
14.1	施工企业成本核算概述·····	238
14.2	施工工程成本的计算·····	239
14.3	房地产开发企业成本核算·····	245
参考文献	·····	250

第1章 总 论

【知识要点】

1. 成本的概念、具体内容;
2. 成本会计的含义、内容;
3. 生产费用与产品成本的关系;
4. 成本会计的工作组织。

1.1 成本的含义

1.1.1 成本的概念

成本是一个价值范畴,它所涵盖的范围相当广泛,无论是会计学、投资学、工程学中都是一个重要的范畴。不同的学科,由于其研究的角度、目的不同,对成本有不同的认识,对其定义也不相同。成本会计是会计的一个重要分支,是以成本为对象的一种专业会计,其所研究的成本只为了实现一定的经济目的而付出的、可以用货币计量的代价。

1. 成本的含义

产品成本包括产品制造过程中所发生的成本,所以也称为制造成本或生产成本。产品生产是物质生产企业的基本经济活动。产品的生产过程,同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程,企业生产产品所消耗的物化劳动和活劳动的总和构成产品的社会生产费用,产品的社会生产费用构成产品的价值。

商品 W 的价值具体包括三部分:①生产经营过程中耗费的物化劳动价值(c),即已耗费的生资料转移的价值;②劳动者为自己劳动所创造的价值(v),即活劳动中归劳动者个人支配部分;③劳动者为社会劳动所创造的价值(m ,即归社会支配的部分)。商品 W 的价值用公式来表示是 $W = c + v + m$ 。从理论上讲,上述的前两部分是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本,即理论成本可用公式表示为 $c + v$,从理论上说明了成本的经济实质和它应该包括的客观内容。理论成本具体表现为组织生产产品耗费的原材料、燃料及动力、计提固定资产折旧、支付工资、福利费等。成本是商品价值的主要构成部分,也就是马克思劳动价值理论 $W = c + v + m$ 中的 $c + v$,即商品价值 W 中减去剩余价值 m 。

2. 成本的具体内容

在实际工作中,很难确定纯粹的 $c + v$ 这种理论成本,为了促使企业成本计算口径一致,保持成本的可比性,成本作为国家宏观管理手段,在 $c + v$ 与 m 之间存在一定程度的流动性。国家通过有关法规制度界定了成本开支范围。在成本开支范围中,明确规定哪些费用开支允许列入产品成本,哪些费用开支不允许列入产品成本。按这种法定的内容计算出来并登记入账的现实成本,称为财务成本,也叫做核算成本或制度成本。现实成本即产品成本,是指生产一定种类和数量的产品而耗费的物化劳动和部分活劳动的货币表现。成本开支范围具体包括以下内容:



- (1) 为制造产品耗用的原料、材料、外购半成品;
- (2) 为制造产品耗用的燃料、动力;
- (3) 生产工人、车间管理人员的工资、福利费;
- (4) 生产用房屋、机器、设备的折旧费、修理费;
- (5) 低值易耗品费用;
- (6) 固定资产租赁费;
- (7) 按规定列入成本的停工费用;
- (8) 废品的损失费用;
- (9) 财产保险费用。

在实际工作中,根据不同时期经济管理的要求,对某些不形成商品价值的部分也列入产品成本,如废品损失、财产保险费等,从而使现实成本和理论成本产生差异。

3. 期间成本

期间成本也称期间费用,又称为非产品成本或非制造成本,是与产品生产活动没有直接联系的成本。它不计入产品成本,而是直接归入当期损益。也就是说,期间成本发生时即同当期销售收入相比,全额列在利润表上作为该期销售收入的一个扣减项目。它不随产品实体流动而流动,而是随着企业生产经营活动持续期间的长短而相应增减。

期间成本主要分为销售费用、管理费用和财务费用三项。

工业企业的生产成本、销售费用、管理费用和财务费用都是企业经营性的支出。

4. 成本的一般含义

以上我们以物质生产企业的产品为对象,阐述了产品成本的定义,说明了成本的经济内容和经济本质,这些基本理论也适合于其他行业企业,虽然其他行业企业(如商业企业和服务企业)的经营特点和费用发生的形式与范围不同于工业企业,但它们都和工业企业一样有着最本质的共同点:都是向社会有偿提供其所需要的物品或服务,提供物品和服务的过程都要发生各种物质和人工的消耗以及其他有关的货币支出,为了维持企业经营的持续进行,耗费的各种物质和人工以及其他的货币支出都要从营业收入中补偿。企业向社会提供的物品和服务是有偿的,接受者(顾客)要以货币相交易才能获取,我们可将其统称为产品。不同行业的企业提供物品和服务所发生费用的形式和范围形形色色,但总体来看,不外是物质消耗、人工消耗以及其他有关的货币支出。成本是补偿价值这一经济本质理论,也是对企业所提供物品和服务定价以及计算相关营业损益的基础。

因此,我们一般将成本定义为:成本是企业为了提供物品、服务等商品而在物质和人工上的耗费以及其他有关的货币支出,并应从其营业收入中得到补偿的价值。

1.1.2 成本的作用

在社会主义市场经济条件下,成本作为一个客观存在的经济范畴,在以提高经济效益为根本目标的经济管理中发挥着重要的作用。

1. 成本是生产经营耗费的补偿尺度

企业从事生产经营发生的资金耗费只有从取得的收入中得到补偿,才能保证生产经营在原有规模上继续进行。成本是全部资金耗费在产品上的集中体现,以产品成本作为衡量尺度,与产品收入相比较,可以判断资金耗费能否得到补偿,能在多大程度上得到补偿。如果企业的产品收入小于其相关的成本,表明企业的资金耗费未能全部得到补偿,原有生产



经营规模将难以维持,企业必须通过增加收入和降低耗费来弥补资金的不足。相反,如果企业的产品收入大于其相关的成本,则表明企业的资金耗费不仅能全部补偿回来,而且能得到一个资金增量,用于扩大生产经营规模。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本指标直接反映成本水平的高低,并综合反映企业的经营管理水平。企业生产经营的规模、品种、质量和结构、劳动生产率、材料消耗、设备利用程度、资金运用、生产和劳动的组织等,都会在成本中直接或间接地表现出来。因此,成本作为衡量企业工作质量的综合指标,始终是企业核算和管理的重要内容。任何企业只有加强成本的监督和控制,才能不断提高经济效益和管理水平。

3. 成本是制定产品价格的重要依据

价格是价值的货币表现。从市场方面看,企业的产品能按一定价格出售,标志着社会对其劳动价值的认可,出售价格的高低反映其价值的实现程度。从企业方面看,成本是价值中物化劳动和必要劳动的货币表现,是价值的主体部分,反映已经垫付的各种劳动耗费,必须通过出售价格取得补偿,否则就无法维持简单再生产。因此,企业在制定价格时,考虑的众多因素中,成本是最重要的因素。成本是制定价格的最低经济界限,销售价格不小于成本,是企业生存的起码条件。当然,这并不排斥企业作为一种营销策略或权宜之计,将产品低于成本出售的情况。只有当销售价格高于成本时,企业才能盈利,这是企业发展的基本前提。

4. 成本是企业进行经营决策的重要依据

市场经济条件下,企业作为自主经营、自负盈亏的经济实体,面对千变万化的市场和竞争,必须随时就有关生产什么、生产多少和如何生产的问题作出正确的决策。企业的任何生产经营决策,其最终目标都是提高经济效益,这就必然涉及“所得”与“所耗”的比较,而“所耗”即成本费用。企业在市场上的竞争,表面上是质量和价格的竞争,实质上是成本费用的竞争。因此,任何企业进行重大经营决策时,都要运用有关成本数据,分析和比较决策方案的经济效益,以便权衡利弊。值得注意的是,现实成本数据只能作为决策的参考,而不能作为决策的依据。因为产品质量和数量、管理水平及技术水平等诸多因素的影响下,成本是动态变化的,所以在对未来经营进行决策时,应在现实成本的基础上正确预测成本变动趋势。

5. 成本是企业竞争的主要手段

在市场经济条件下,企业的竞争主要是价格和质量的竞争,而价格的竞争归根到底是成本的竞争,只有成本低才能卖价低,并有盈利。因此,成本是企业竞争的重要手段。企业效益好坏、竞争能力强弱,将很大程度上取决于其成本高低。若一个企业的个别成本能低于社会的平均成本,该企业在竞争中就占有较大优势。因此,成本的竞争将日益成为企业竞争的重要手段。

1.1.3 生产费用的分类

工业企业的主要经营活动是材料物资采购、产品生产和销售三个环节,其中产品生产是中心环节。在产品的直接生产过程中,即从原材料投入生产到产成品制成的过程中,一方面制造出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费即生产费用。生产费用是指企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费。



生产费用与产品成本似乎成了同义语,但实际工作中二者不完全相等。生产费用是以本期实际支出为标准,而产品成本则以费用是否应归属于本期为标准。如本期实际支出的生产费用可能需要推后计入后期产品成本,而计入本期产品成本的生产费用可能已在前期支付或要等到下期支付。概括地说,对生产费用的计量是以期间为标准,以时间长度来计算费用总额,而产品成本是以产品为对象归集费用,是对象化的生产费用,在二者的核算中,生产费用的核算是基础。

为了考核和分析生产费用的发生情况,正确地计算产品成本,生产费用可以按以下标准分类。

1. 按费用要素分类

生产费用概括地讲,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。前两方面为物化劳动耗费,即物质消耗;后一方面为活劳动耗费,即非物质消耗。这三类可以称为工业企业费用的三大要素。

为了具体地反映工业企业各种费用的构成和水平,还应在此基础上将工业企业费用进一步划分为以下九个费用要素。

(1) 外购材料。它是指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料。它是指企业耗用的一切从外部购进的各種燃料,包括固体、液体、气体燃料。从理论上说,外购燃料应该包括在外购材料中,但由于燃料是重要能源,需要单独考核,因而单独列作一个要素进行计划和核算。

(3) 外购动力。它是指企业耗用的从外部购进的各種动力。

(4) 工资。它是指企业的职员和工人的工资。

(5) 计提的职工福利费。它是指企业按照工资的规定比例计提的职工福利费。

(6) 折旧费。它是指企业按照规定计算的固定资产折旧费用。出租固定资产的折旧费不包括在内。

(7) 利息费用。它是指企业的借款利息费用减去利息收入后的净额。

(8) 税金。它是指企业应交纳的各种税金,包括房产税、车船使用税、印花税、土地使用税等。

(9) 其他费用。它是指不属于以上各要素的费用,例如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费等。

按照上列费用要素反映的费用,称为要素费用。

上述要素费用如为生产产品消耗,形成产品生产成本;如为组织和管理生产经营活动和销售活动所发生则形成了企业的期间费用(管理费用、销售费用、财务费用)。

2. 按费用用途分类

计入产品成本的生产费用在生产过程中的用途也各不相同。有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产。为了具体地反映计入产品成本的生产费用的各种用途,还可将其进一步划分为若干个项目,即产品生产成本项目,简称产品成本项目或成本项目。

根据生产特点和管理要求,工业企业一般可以设立以下四个成本项目。

(1) 原材料。亦称直接材料,它是指直接用于产品生产、构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。

(2) 燃料及动力。它是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。



(3) 生产工资及福利费,简称工资及福利费,亦称直接人工。它是指直接参加产品生产的工人工资以及按生产工人工资和规定的比例计提的职工福利费。

(4) 制造费用。它是指直接用于产品生产,但不便于直接计入产品成本,因而没有专设成本项目的费用(例如,机器设备折旧费用),以及间接用于产品生产的各项费用(例如,机物料消耗、车间厂房折旧费用等)。它是没有专设成本项目的其他生产费用。

3. 按费用与产品的关系分类

在构成产品成本的各项生产费用中,直接用于产品生产的费用可以称为直接生产费用,例如,原料费用、主要材料费用、生产工人工资和机器设备折旧费用等;间接用于产品生产的费用可以称为间接生产费用,例如,机物料消耗、辅助工人工资和车间厂房折旧费用等。

4. 按费用计入成本的方法分类

在构成产品成本的各项生产费用中,可以分清哪种产品所耗用、可以直接计入某种产品成本及费用,称为直接计入费用(一般简称为直接费用);不能分清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本,而必须按照一定标准分配计入有关的各种产品成本的费用,称为间接计入(或分配计入)费用(一般简称为间接费用)。

综上所述,按照企业会计准则和会计制度的有关规定,可以把工业企业成本会计的对象概括为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”。

商品流通企业的主要经营活动是商品的采购和销售。因此,商品流通企业的成本会计对象是商品采购成本、商品销售成本以及各项商品流通费用。为了简化核算,商品的采购成本和销售成本按直接进价确定,不包括相关费用。商品流通费用是商品流通企业的经营管理费用,包括为采购、储存、销售商品发生的经营费用,以及在经营管理中发生的管理费用和财务费用。这些费用虽不计入商品的采购成本和销售成本,但直接影响当期损益核算,应当作为成本会计的对象。

其他行业企业成本会计的对象,总的来说是成本和不计入成本的相关费用,但不同行业的生产经营特点不同,其核算和监督的内容亦各不相同。旅游、饮食服务业主要是为人们提供旅游观光、临时食宿和其他生活服务,其成本会计的对象是营业成本,以及不计入营业成本的销售费用、管理费用和财务费用。

(1) 施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工,其成本会计的对象是工程成本,以及不计入工程成本的管理费用、财务费用。

(2) 房地产开发企业主要从事房屋和土地的开发,其成本会计的对象是房屋和土地的开发成本,以及不计入开发成本的营业费用、管理费用、财务费用。

(3) 交通运输企业主要从事公路、铁路、航空和水上运输,其成本会计的对象是各种运输成本,以及不计入运输成本的管理费用、财务费用。

(4) 农业企业主要从事种植、畜牧、水产等类产品的生产,其成本会计的对象是各种农产品的生产成本,以及农业企业发生的营业费用、管理费用和财务费用。

由上述可见,成本会计的对象既包括生产经营成本,又包括各种相关费用,可以概括为:各行业企业经营业务的成本和有关的经营管理费用,简称成本、费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

在西方发达国家中,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的价值牺牲,它可用货币单位来衡量。这就是说,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。成本的这一定义已经大大超越了产品生产成本和以上所述各种经营业务成本的内容和概念。

企业在管理工作中,为了适应经营管理的不同目的,运用着不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润、缴纳税金;为了进行产品成本管理,计算产品生产成本;为了进行生产经营短期的预测和决策,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制和考核,计算可控成本和不可控成本等。

综上所述,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。现代成本会计的对象应该包括各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本。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。

1.2 成本会计的职能

1.2.1 成本会计的产生和发展

作为会计的一个重要组成部分,成本会计是为了适应特定的经济发展要求而产生和发展的。最初为了确定商品价格和经营盈亏而只对成本进行估计,随后又采用统计的方法来计算成本,再后与财务会计相结合构成成本核算体系,最后再与预算管理等相结合朝事前控制、管理发展,形成了主要对内报告会计。概括起来,成本会计的产生、发展大体经过了以下几个阶段。

1. 成本会计的形成阶段

14 世纪后期至 19 世纪前期,随着英、意、德以及欧陆西部诸国的商业的逐步发达,手工制造业得到极大发展,业主们为了对被同业工会组织严密操纵的工匠进行有效控制,特别在意工匠手中所持有的材料的消耗情况,同时也需要了解付给工匠的工资与其应得工资之间的关系,从而在原有估计的基础上采用了实地盘点以及一系列统计的方法对经营消耗予以确定,并与簿记方法结合,形成了初步的成本记录,开始显露出成本会计的端倪。由于企业传统会计尚处于以记录、记载为主的簿记向完整意义上的会计的过渡阶段,成本会计也不可能形成一套完整的方法和理论体系,只是作为一种成本的原始计算行为,表明成本会计的萌芽已经出现并将随着商品经济的发展而发展。

19 世纪末至 20 世纪初,随着产业革命的完成,工业规模日渐壮大,企业数量日益增多,企业之间的竞争加剧,工业界对成本资料的需求更加迫切,于是生产成本受到足够的重视。为了满足各方面对成本信息的需要,提高成本计算的准确性,企业开始将成本计算工作交由会计人员承担,并逐步使成本记录与会计账簿一体化,形成了一套较为完整的成本计算方法和理论体系,使成本会计趋于成形。

2. 成本会计成熟阶段

20 世纪初至 20 世纪中叶,世界经济发展迅速,企业竞争更趋激烈,企业外部生存环境日趋复杂。为了在市场竞争中处于有利地位,企业特别注意对内部管理工作的改进,注重事前的预测、决策、控制和考核环节,将管理的重心由事后移向事前。作为内部管理的重要方面,成本管理的表现尤为突出。因为企业要想在竞争中求生存、争取市场,首先就要成本低,如果想大幅度降低成本,就必须在投产前就对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排



等进行周密的考虑,使设计出的产品成本达成最低。为此,就要作好成本预测,制定目标成本,这表明商品经济的发展客观上要求成本会计由事后的核算向事前的预测、决策、控制拓展。

20 世纪以前,成本会计的发展均同事后的实际成本有关,到了 20 世纪初,泰勒制度的广泛采用为成本会计的进一步发展提供可能条件。泰勒科学管理方法的要点就是通过对各环节、步骤乃至动作的研究,事先制定相应的工作标准以对生产进行管理,这不仅推动了生产的发展,而且也促使成本会计作出相应改革。在会计实践中,成本会计也不甘停留于生产过程中的成本控制和事后的成本核算和分析上,开始了事先制定成本标准,并据以进行日常的成本控制和定期的成本差异分析,按标准成本来控制实际成本,使成本会计又在预测未来和寻求成本最佳配合方面取得了卓有成效的进展。而后,变动成本计算法的产生,为企业进行成本预测和决策开辟了捷径,成本控制也由控制生产过程进而控制未来的经营与损益。

3. 现代成本会计阶段

20 世纪中叶以后,企业在广泛采用了通过成本预测制定目标成本后,又在成本控制环节上建立了按责任归属考核成本控制业绩的责任成本制度,实施以绩效评价为中心的目标管理。标准成本、预算管理、差异分析等技术方法引入会计之中后,成为了成本会计的有机组成部分;变动成本法和责任成本制度又使成本会计的内容更为充实;加之电子计算机处理数据的广泛运用,现代数学、数理统计方法的渗透,都有力地推动了成本会计职能的发展,使成本会计形成了一套较为完善的方法和理论体系,标志着成本会计已趋成熟。这时的成本会计,其内容已不再仅仅是对成本的事后核算,而且还扩展到了事前的成本预算和全过程的成本控制,从而使成本会计的职能由成本核算扩大到成本预算、成本控制和成本分析等方面。此阶段,成本会计的基本内容——成本核算业已成熟,成本会计的高新内容——成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等也已成形。成本会计已具备了完整的方法和理论,形成了相对独立的学科。同时,以成本会计的新内容为基础,兼顾到价格、资金、利润等方面,又逐渐从传统会计中衍生出与财务会计并列的一个会计分支——管理会计,从而使企业会计形成了财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。从地位上看,成本会计介于财务会计与管理会计之间,并与两者都有密切联系。

4. 成本会计的新发展

20 世纪 80 年代前后,现代高科技广泛用于生产和经营管理之中,电脑化、自动化程度显著提高,给成本会计的求新发展提供了更为可能的客观条件。同时,企业对降低成本、提高效益的主观要求更高。管理者们借助高科技手段,在实施全面质量管理制度的同时,力图将企业的消耗与最终产品直接挂钩,把企业中所有作业区分为能为最终产品增加价值的作业和不能为最终产品增加价值的作业两大类,在同全面质量管理紧密相连的前提下,保证前者,缩减后者。这种被称为适时制的管理思想,对成本的计量工作要求更高,使成本计量方法、计划和控制方法等都面临非改不可的局面,从而诱发了一种新的成本计算方法,即作业成本法。此法虽然运用并不广泛,但有些学者仍将其视为一种发展趋向,称之为成本会计的最新发展阶段。这表明了成本会计的发展仍在继续。

由成本会计的演进过程可知,成本会计的理论和实务是随着社会经济的发展而不断进化的,它既有财务会计的成分,又是管理会计的发源,因而对不同时期表现出不同侧重的成本会计,其含义也就不尽相同。



就整体而言,完整意义上的成本会计是出于管理的目的而着重研究成本的计算、预测、控制、分析和考核的理论和方法,为经营决策或理财决策提供所需要的各种成本资料的管理信息系统。它以资源运用的经济有效为最基本的着眼点,主要对生产经营过程中的耗费进行核算,并根据成本核算资料和其他资料,采用现代数学和数理统计方法,对企业复杂的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核,以达到企业生产经营活动实现最优运转的目的。

成本会计是以货币为主要计量单位,利用价值形式全面地、系统地反映企业生产经营过程耗费情况的一种管理活动。

为了避免重复,突出成本会计的基本内容,对如何运用成本资料进行预测、决策、控制等以服务于内部管理决策的内容,留待管理会计进行专门研究,而本书中着重讨论成本核算有关的基本内容。

1.2.2 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业经营管理中能够发挥的功能。最初的成本会计职能只是进行成本核算,随着企业经营管理要求的提高,以及成本会计与管理科学的结合,又逐步增加了成本预测、决策、计划、控制、考核等职能。因此现代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、成本分析和成本考核职能。

1. 成本预测

成本预测是根据有关的成本数据,运用一定的方法对未来的成本水平及其发展趋势进行科学的估计。通过成本预测,为企业的成本决策提供依据。在进行成本预测时,既要参考本企业的历史成本资料,又要参考同行业、同类型企业的有关成本资料,在分析、比较这些资料时,既要考虑成本水平,又要考虑成本的构成内容,在此基础上作出尽可能正确的成本预测。在进行成本预测时,一般可提供若干个方案以供成本决策时选择。

2. 成本决策

成本决策是根据成本预测及其他有关资料,按照既定或要求的目标,运用一定的专门方法,对有关方案进行正确的计算和判断后,选择成本预测方案中的最佳方案。成本决策是确定目标成本,制订成本计划的基础。

3. 成本计划

成本计划是对成本决策所确定成本目标的具体化。它是根据成本目标,具体规划在一定时期内为完成产品生产任务所需的生产费用,规划各种产品的成本水平,并提出保证成本计划的实现应采取的措施。成本计划是建立成本责任制的基础,编制成本计划,使企业全体员工明确降低成本的目标,以挖掘降低成本的潜力,这是提高企业经济效益的关键之一。

4. 成本控制

成本控制是指按成本计划所确定的成本目标,在实际发生成本的过程中对实际成本进行控制。在实际成本控制时,应严格审查各项成本费用的发生是否与成本目标相符,并计算成本目标与实际成本之间的差异,分析产生差异的原因,揭示浪费并采取措施消除浪费,实现成本目标。

5. 成本核算

成本核算是指将产品生产过程中所发生的各项生产费用进行审核,按一定的成本计算



对象和标准进行归集和分配,计算确定各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算要求准确及时,所采用的成本核算方法要符合企业的生产类型和成本管理的要求。通过成本核算不仅可以考核和分析成本计划的执行情况,揭露经营过程中存在的问题,还可以为制定价格提供依据。

6. 成本分析

成本分析是指将成本核算和其他有关资料,全面与成本目标、责任成本、上年实际成本、同行业同类产品的成本进行比较,分析成本变动情况及存在的差距,寻求降低成本的途径,为新的成本决策提供依据。在进行成本分析时,既要注重产品的技术经济分析,又要对企业管理水平的好坏及内部控制制度的建立和实施情况进行分析,及时揭示经济管理中的问题和成功经验,以促使企业经济效益的提高。

7. 成本考核

成本考核是指在成本分析的基础上,对成本预算的执行情况进行考察评价。成本考核应将责、权、利紧密结合,明确经济责任,落实权限,把考核的结果与经济利益挂钩。通过成本考核,能调动职工控制成本的积极性。

1.2.3 成本会计工作的任务

企业经营管理的最终目标是最大限度地取得经济效益,而经营中的成本费用高低对企业经济效益举足轻重。因此,与企业经营管理目标相一致,成本会计工作的根本任务是为企业生产经营管理提供成本数据和信息,并促使企业不断降低成本费用,提高经济效益。围绕着这一根本任务,根据企业经营管理的要求,适应成本会计对象的特点,成本会计的具体任务如下。

(1) 根据正确的成本预测和决策,按期制定目标成本,并编制成本费用计划,力求企业生产经营的最佳经济效益。

(2) 正确、及时地进行成本费用核算,反映成本费用计划的执行情况,为企业生产经营决策提供成本信息,并按规定为国民经济的宏观管理提供必要的成本数据。

(3) 正确及时地修订各种消耗定额,并根据各种消耗定额、成本费用计划和有关法规制度,严格控制各项成本费用开支,防止浪费和损失,促使企业执行成本费用计划,尽可能节约费用,降低成本。

(4) 分析、考核各项消耗定额和成本费用计划的执行情况及其结果,制定成本管理制度和奖惩制度,开展成本宣传,为企业改进生产经营管理措施,挖掘降低成本潜力,提高经济效益出谋划策。

1.3 成本会计工作的组织

组织好成本会计工作是充分发挥成本会计职能作用的根本保障。企业为完成成本会计工作任务,应科学地组织成本会计工作,明确、建立健全成本会计的工作机构,合理配备成本会计人员,制定并不断完善与成本会计有关的各种法规和制度。不同的企业应当根据自身规模的大小、企业机构的设置和生产经营业务的特点等,组织成本会计工作,并在保证工作质量的前提下,注意节约工作时间和费用,不断提高工作效率。