成本会计学概念误区之理论困扰

夏 萍(教授)

【摘要】本文通过对成本会计几组相关概念的解析,旨在说明由于内容和概念上的理论分歧造成的成本会计对象、成本会计职能、成本会计等式等方面的认识错误,并试图解决成本会计专业术语使用混乱问题。

【关键词】成本会计;概念误区;困扰

【中图分类号】F234.2 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2016)01-0008-2

笔者在教学实践过程中发现两个问题:一是由于成本会计概念误区造成的某些理论困扰,如成本会计职能、成本会计对象的构成以及对成本会计等式的认识问题;二是成本会计教材中专业术语使用混乱问题。本文认为厘清相关概念及其逻辑关系、政策背景等,困扰和混乱问题会迎刃而解。本文仅讨论制造企业的成本会计概念问题。

一、困扰一:成本会计职能是核算,还是预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核兼而有之

要解决该困扰,首先需要明晰广义成本会计、狭义成本会计与成本会计职能的关系。成本会计学开篇就明确其有广义和狭义之分。广义成本会计也叫成本管理,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等七大职能;狭义成本会计只包含成本核算和成本分析两大职能,为避免与财务管理、管理会计课程内容的重复,现在会计专业课程体系中的成本会计学应定位于狭义成本会计。

由于定位的不明确,就有了成本会计职能是核算,还是预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核兼而有之的困扰,也有了财务管理、管理会计与成本会计课程内容交叉、重复的问题。

二、困扰二:成本会计对象是否包括期间费用和损失

要解决该困扰,首先需要明确理论成本、现实成本、管理成本与成本会计对象的关系。

(一)理论成本

马克思的商品价值理论指出了商品价值是由c+v+m三部分构成,即生产资料价值、劳动力价值、剩余价值三者共同构成商品的价值,而在生产要素上耗费的资本价值c+v的等价物或补偿价值,对资本家来说,就是商品的成本价格即理论成本。马克思关于商品成本的理论概述,揭示了成本的经济实质,也是实际工作中确定成本开支范围的理论依据。

(二)现实成本

现实成本是一个与时俱进的概念,具体到制造企业就是产品生产成本,其含义和构成由现行成本核算制度决定。大、中型制造企业都在执行的《企业产品成本核算制度(试行)》指出:制造企业一般应设置直接材料、燃料和动力、直接人工以及制造费用等成本项目。

(三)现实成本与理论成本的两个背离

1. 期间费用计入理论成本而不计入现实成本。现实成本的构成既要以理论成本为基本依据,同时成本核算还要兼顾成本——效益原则,因而其与理论成本会有所背离。企业在生产经营中发生的劳动耗费有一部分划归为期间费用,由于其没有明确的受益对象,为简化成本核算,不计入产品生产成本。理论成本是"全部成本"概念,所以期间费用应该包括在内。由此可见,在期间费用是否计入成本问题上,两者发生了背离。

2. 部分损失计入现实成本而不计入理论成本。现实成本与理论成本的第二个背离表现在制造企业的废品损失以及季节性、修理期间的停工损失归属问题上。从成本的经济实质看,损失性支出不形成产品价值,理论上不应计入产品生产成本;但从现实考虑,成本核算是工具而不是目的,为加强对损失的管控,才将其计入现实成本中。

(四)管理成本

就广义成本会计而言,不仅要能提供成本核算环节的成本、费用信息,还要为内部经营管理需要提供预测、决策、控制、考核等方面的成本信息,如变动成本、固定成本、可控成本、不可控成本等,这些在内部成本管理过程中派生出的成

【基金项目】新乡学院教学质量工程项目"精品资源共享课程《成本会计学》"(项目编号:4244151142)

本概念，均可称为“管理成本”。

（五）广义成本会计对象与狭义成本会计对象

成本会计对象是成本会计反映的内容，也是成本会计监督的对象，本文认为成本会计对象也有广义、狭义之分。狭义成本会计通过成本核算职能提供企业生产经营支出信息。就制造企业而言，马克思所述的理论成本是其构成的基本内容，这说明成本会计对象应包括期间费用，同时结合企业生产经营过程和产品成本核算制度，狭义成本会计对象应包括现实成本（产品生产成本）和期间费用。部分损失如制造企业的废品损失以及季节性、修理期间的停工损失由于计入产品生产成本，也就成了狭义成本会计反映和监督的内容。广义成本会计通过成本管理职能提供企业生产经营的成本信息，所以其成本会计对象除了包括狭义成本会计对象外，还应包含管理成本。

三、困扰三：“期初在产品成本+本期发生生产费用=完工产品成本+期末在产品成本”等式的认识问题

有观点认为，从等式关系可以得出“生产费用=产品成本”，等式模糊了生产费用与产品成本的区别，所以为避免生产费用与产品成本模糊不清的问题，应将等式修正为：期初在产品成本+本期投入生产成本=完工产品成本+期末在产品成本。这种修正真的有必要吗？

原等式两边是“生产成本”账户的四个金额要素（期初余额、借方本期发生额、贷方本期发生额、期末余额）呈现的等式关系。生产费用与产品生产成本的经济实质是一致的，都是生产产品或提供劳务过程中的生产耗费，只是生产费用侧重于一定时期（如一个月），产品生产成本强调特定的受益对象。所以生产费用通过分配寻找特定受益对象的过程就是产品生产成本的计算过程，产品生产成本是对象化了的生产费用。原等式左边本期发生的生产费用记入“生产成本”账户，准确表达了生产费用对象化的分配过程。因此，在厘清生产费用与产品生产成本的关系后，“生产费用=产品成本”的困扰本不存在，修正等式也无意义。

四、几组概念的明晰

（一）费用要素与成本项目

前已述及，狭义成本会计就是成本核算会计，因此对成本、费用的分类，也是成本会计对象具体化的过程。要素费用与成本项目正是最基本的分类结果。

要素费用的分类结果相对稳定，同时也是国民经济统计指标。它只表明一定时期企业生产经营发生费用的构成和水平，不能说明其具体用途，从用途分析有可能计入生产费用，也有可能计入期间费用。

成本项目是在对生产经营过程中发生的费用按经济用途分成生产费用和期间费用的基础上，进一步对生产费用按经济用途分类的结果，实际是将生产费用计入产品生产成本，并根据生产特点和管理要求适当增减。如废品损失在产品成本中所占比重较大，管理上需要重点核算，可增设“废品损失”成本项目。

（二）直接、间接生产费用与直接、间接计入费用

生产费用按照与生产工艺的关系分为直接生产费用和间接生产费用；按照计入产品成本的方法分为直接计入费用和间接计入费用。

生产工艺本身引起的直接生产费用通常有明确的受益对象，可以直接计入产品成本；与生产工艺无关的间接生产费用往往是几种产品共耗的间接计入费用。而当车间只生产一种产品时，直接生产费用、间接生产费用都是直接计入费用。尽管两者有紧密的联系，但毕竟是两种不同的分类，因而直接生产费用不等于直接计入费用，间接生产费用不等于间接计入费用。

（三）消耗定额、费用定额与定额消耗量、定额费用

这两组概念是单位数和总数的关系，教材里经常混用。消耗定额是企业规定的单位产品消耗的物化劳动或活劳动的数量限额，如材料消耗定额、工时定额等；定额消耗量是一定产量下按消耗定额计算的消耗总量，如材料定额消耗量、定额工时等。费用定额是消耗定额的货币化表现，如材料费用定额、工资定额；定额费用是定额消耗量的货币化表现，如材料定额费用、定额工资等。

它们之间的计算关系如图1、图2所示：

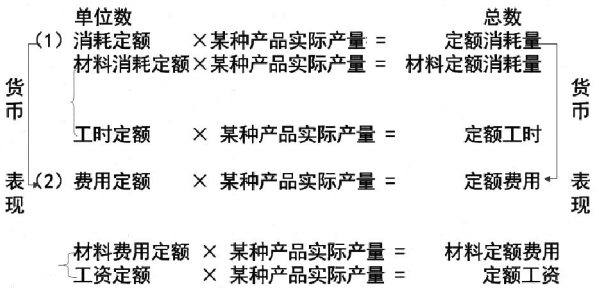

图1 消耗定额与定额消耗量、费用定额与定额费用

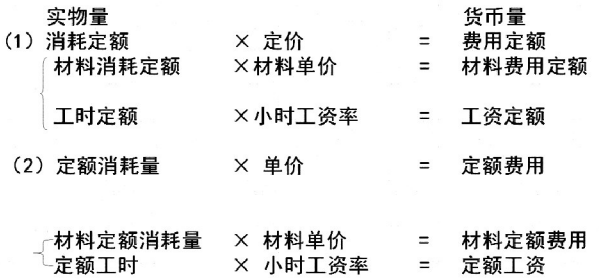

图2 消耗定额与费用定额、定额消耗量与定额费用

主要参考文献：

骆从艳.成本会计理论争议问题的解决思路[J].财会月刊，2013(34).

作者单位：新乡学院会计与审计研究所，河南新乡453003