

我国成本会计的内容界定与理论框架体系的构建

福建行政学院 蒋国发

【摘要】合理界定成本会计的内容,加强成本会计理论框架体系的研究,既对完善会计学科具有重要的理论价值,又对指导成本会计实践具有现实的意义。成本会计的中心内容是成本核算,其理论框架体系应该是由成本会计目标、要素、假设和原则组成的一个有机整体。

【关键词】成本会计 理论框架 目标 要素 假设 原则

一、我国成本会计的内容界定

要构建一个合理的成本会计理论框架体系,首先必须对成本会计的内容进行界定。目前具有代表性的观点认为,成本会计的内容包括以下几个方面: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。笔者认为,将与成本有关的价值问题全部包括在成本会计的内容之中,造成了成本会计与管理会计、财务管理等学科大量内容的交叉重复,既不利于会计与财务学科的建设,又不能突出成本会计的中心,达不到成本会计的目的,甚至无法明确各部门的管理职责。成本预测、成本决策、成本控制应该是管理会计的基本内容,成本计划、成本分析、成本考核也只能是财会人员与其他管理人员共同利用成本信息所开展的工作,将其归入财务管理学科更为合适。

基于以上分析,成本会计的中心内容是成本核算,具体地说,成本会计所要研究的就是向谁提供成本信息、提供什么成本信息及如何提供成本信息的问题。因此,成本会计的主要内容应该包括:①成本会计的基础理论;②成本会计要素的确认、计量与记录以及成本计算方法;③成本信息的报告模式。

二、我国成本会计理论框架体系的构建

成本会计的理论框架体系应该是以成本会计目标为基石,围绕成本会计要素的确认、计量、记录和报告所形成的一系列相互联系的成本会计假设、成本会计原则等组成的一个有机整体。

(一)成本会计目标

成本会计作为一种确认、计量和分配、记录和报告有关成本信息的会计信息系统,其目标因会计主体、历史环境等的不同而产生差异。关于成本会计目标问题,在理论上存在着不同的看法,主要有经济效益观和成本信息观两种观点,其中:经济效益观认为,成本会计的目标就是让企业或其他组织发生一定的成本费用而带来尽可能多的收入或收益;成本信息观认为,成本会计的目标就是向有关信息使用者提供决策需要的成本信息。

笔者认为,成本会计目标可以分为基本目标和具体目标,

经济效益观和成本信息观恰好体现了成本会计目标的两个不同层次:

1. 提高经济效益是成本会计的基本目标。成本会计的基本目标是成本会计的长期性、根本性、终极性的最高目标。成本会计的产生与发展,正是基于对成本费用的反映与监督,基于对经济效益的关注和追求,与经济效益具有密不可分的关系。因此,成本会计就是从成本费用的确认、计量和分配、记录和报告等方面入手,为提高经济效益服务的。

2. 提供成本信息是成本会计的具体目标。成本会计的具体目标是在成本会计的实践中,成本会计应该向谁提供信息、提供什么信息、如何提供信息。成本会计主要是通过成本费用报告、统计数据及专题报告等形式,为有关成本信息使用者提供特定的和综合的成本会计信息,以便其进行成本规划与管理控制。具体而言:

(1)成本会计向谁提供信息。成本会计是一种对内报告会计,这是由社会主义市场经济环境所决定的。众所周知,成本费用是企业员工素质、技术水平、管理水平、机器设备的先进程度、企业地理位置及交通通讯状况等诸多因素的集中反映,所有这些都是企业内部的事,有的属于企业合法的商业秘密,企业没有义务也不可能对外报告。因此,成本会计主要是向企业内部的有关部门和人员(包括企业行政管理部门、企业生产管理部门、企业基层生产单位、企业内部员工等)提供信息。

(2)成本会计提供什么信息。成本信息的使用者不同,所需的成本信息也会有所差异。一般来说,成本信息使用者的层次越高,所需的成本信息就越具有综合性、全面性;反之,所需的成本信息就越具有具体性、局部性。另外,在企业内部管理的过程中,有关管理部门可能随时要求成本会计提供特定的成本信息,其内容具有一定的不确定性。因此,成本会计所提供的日常成本信息从不同角度进行组合、分类后,可以形成不同的成本信息,以满足不同使用者的需求。

(3)成本会计如何提供信息。成本会计提供成本信息的方式灵活多样,这是由成本会计的对内服务特性所决定的。一般通过以下几种方式提供:一是通过凭证、账簿、报表提供定期、

定向的成本信息；二是通过专题报告形式向特定对象提供特定的成本信息；三是通过口头汇报方式向有关方面提供成本信息。

（二）成本会计要素

成本会计要素是成本会计对象内容的具体化，是成本会计核算的具体内容。一般而言，成本会计对象与财务会计对象一样，都是对社会再生产过程中的资金运动进行核算，所不同的是成本会计的对象仅限于资金耗费方面的资金运动，并且具有既侧重于单位整体的资金运动，又侧重于单位内部各责任单位的资金运动的特点。因此，成本会计是以资金运动过程中的耗费为对象，对资金运动过程中的耗费进行确认、计量和分配、记录、报告，为企业管理决策提供客观依据的一个会计分支。

而企业资金运动过程中的耗费分为正常的耗费和非正常的耗费，前者就是费用，后者就是损失。因此，可以把成本会计对象的内容具体化为费用和损失，即构成了成本会计的要素。此外，根据成本会计核算的要求，又可以将费用和损失这两个成本会计要素进一步细化为：可计入产品成本的费用与损失，即生产成本；不可计入产品成本的费用与损失，即期间费用。

（三）成本会计假设

成本会计假设，是指在特定的经济环境下决定成本会计运行和发展的基本前提，它是人们在长期的会计实践中，逐步认识总结而形成的对客观情况合乎逻辑的推断。在财务会计中，会计假设主要包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项，这在理论上已经达成共识。成本会计作为会计学的一个分支，其主要工作在于费用与损失的归集与分配，在费用与损失归集的过程中同样需要建立在上述四项假设的基础上。由于成本会计主体、持续经营、成本分期计算、货币计量这四个假设的内涵与财务会计的四项假设是相似的，这里不再复述。

除此之外，根据成本会计中关于费用分配的特点，还应建立“合理分配”假设。所谓合理分配假设，主要强调的是企业费用与损失分配的合理性问题。合理性是指在间接费用分配标准的选择上，应选择与所分配费用的大小关系最密切的分配标准，要求尽可能减少主观因素的影响。正是在这一假设下，才会产生和存在一系列间接费用的分配方法，如外购材料、外购燃料费用分配的实际消耗量比例法、定额消耗量比例法等；制造费用分配的生产工人工资比例法、生产工人工时比例法、直接成本比例法等。此外，辅助生产费用的分配、生产费用在完工产品与在产品之间的分配等，都隐含着合理分配的假设。费用与损失分配的合理性直接关系到成本会计信息的可靠性。

（四）成本会计原则

为了规范成本会计工作，为成本信息使用者提供高质量的成本信息，必须建立成本会计的一般原则。构建成本会计一般原则的总体思路是：在财务会计核算原则的基础上，根据成

本会计核算的特点，对这些原则进行调整，既要坚持与成本会计核算有关的原则，又要对一些与成本会计核算无关的原则予以剔除，并且要适当增加一些体现成本会计核算特点的原则。

1. 成本会计中应遵循的与财务会计核算相同的一些会计原则。这些原则主要有：客观性原则、相关性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、谨慎性原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则、重要性原则、实质重于形式原则等。对以上这些原则的理解及运用，与财务会计核算原则是相同的。

2. 根据成本会计核算的特点，在成本会计中可以不遵循财务会计核算的一些会计原则。这些原则主要有：①可比性原则。因为成本会计是以对内服务财务为主的会计分支，不存在企业间的横向比较，因而不需要遵循一般财务会计核算中的可比性原则。②配比性原则。由于成本会计的核心在于成本费用的计量，不在于损益的确认，因而也不需要遵循一般财务会计核算中的配比性原则。

3. 在成本会计中应适当增加的体现成本会计核算特点和要求的原则。这些原则主要有：①合法性原则。由于成本会计中成本费用的确认与计量具有很强的政策性，要求符合有关法规的规定，应建立合法性原则，即成本会计核算必须符合有关法律、法规和制度的规定，划分计入本期损益与非本期损益、计入产品成本与非产品成本等界限，严格遵守成本开支范围。②合理性原则。在合理分配假设下，应建立合理性原则，即各种间接费用的分配应力求合理。③受益性原则。成本费用的分配方法应按成本驱动原理，遵循受益性原则进行选择，体现“谁受益，谁负担”的思想。在具体选择分配方法时，按照受益性原则的要求，所采用的分配方法对各分配对象所分配的费用成正比例关系，受益多的多负担，受益少的少负担，从而体现费用分配的合理性。

综上所述，成本会计目标是成本会计理论的最高层次，对成本会计假设、成本会计原则等具有方向性、根本性的影响，构成成本会计理论的基石；成本会计要素的确认、计量和分配、记录和报告，体现了成本会计目标的具体要求；成本会计假设规定了成本会计运行的前提和制约条件；成本会计原则作为成本会计工作的基本指导方针和实务处理的具体规范，是保证成本会计目标得以实现的强有力的手段。因此，成本会计目标、要素、假设和原则之间相互联系、相互影响，共同构成了成本会计理论框架体系。

主要参考文献

1. 邱吉福.论管理会计与成本会计的融合.内蒙古科技与经济,2005;7
2. 李定安,孟祥霞.成本会计研究.北京:经济科学出版社,2002
3. 米切尔·马赫著,姚海鑫等译.成本会计.北京:中国机械工业出版社,1999