

21世纪高等院校财经类专业核心课程系列教材

成本会计学

LECTURES TO COST ACCOUNTING

田淑萍 王乐声 / 编著

Lectures to
Cost
Accounting



经济科学出版社
Economic Science Press

21 世纪高等院校财经类专业核心课程系列教材

成本会计学

田淑萍 王乐声 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学 / 田淑萍, 王乐声编著. —北京: 经济科学出版社, 2008. 12

21 世纪高等院校财经类专业核心课程系列教材

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7283 - 7

I. 成… II. ①田… ②王… III. 成本会计 - 高等学校 - 教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 103919 号

责任编辑: 王 茵

责任校对: 王肖楠

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

成本会计学

田淑萍 王乐声 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

汉德鼎印刷厂印刷

永胜装订厂装订

787 × 1092 16 开 18 印张 350000 字

2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7283 - 7 / F · 6534 定价: 29.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

企业的生产过程既是创造价值的过程，也是成本费用发生与形成的过程。企业经营管理各个方面的工作业绩，都可以直接或间接地从成本上反映出来。因此，为了充分发挥成本信息的功能，企业必须重视成本核算工作，加强成本会计工作。

作为会计与管理高度相结合的产物，成本会计的内容在不断拓展。就现代成本会计而言，它的内容可以划分为成本信息生成和成本信息再加工利用两大部分，本书正是按照这一逻辑构建内容体系的。第一章是从成本的基本概念入手，对现代成本会计系统进行总体描述和介绍，为后续内容的分析、讨论奠定基础；第二章至第七章讨论成本信息是如何按照会计方式生成的，生成的程序和方法是什么；第八章着重讨论成本信息的再加工和利用，即成本预测、成本计划和成本控制，是对传统成本会计职能的延伸与扩展。虽然现代成本会计学的内容已有新的拓展，但本书着重阐述的还是成本会计学最基本的内容——成本核算方法。

编写本书的目的，是为了阐述现代成本会计的基本理论与方法。因此，编写过程中，我们在参阅国内外近年来出版的成本会计教材基础之上，结合多年的教学实践经验，力图做到由浅入深、循序渐进、篇幅精练和通俗易懂，尽量通过图表和题例来讲解成本会计的基本原理与方法。

总之，本书在编写过程中，力图做到内容体系的完整性与实用性相结合，内容的逻辑性与教学的规律性相结合，尽量反映现代成本会计的主要内容和发展趋势。

本书由兰州商学院会计学院的田淑萍副教授和王乐声副教授设计总体框架。各章编写工作的分工是：田淑萍编写第一章、第二章、第三章、第七章、第八章；王乐声编写第四章、第五章、第六章的第一节和第二节；高双喜、徐在起编写第六章的第三节。田淑萍、王乐声负责全书的定稿工作。

尽管我们为编写本书尽了最大的努力，但限于水平与时间，书中难免存在不妥之处，敬请各位读者批评指正。

编 者

2008年1月6日于兰州

目 录

第一章 导论	1
第一节 成本概述.....	1
第二节 成本会计.....	6
第三节 成本会计的形成与发展.....	9
思考题	13
练习题	13
第二章 成本核算的要求和程序	17
第一节 成本核算的内容及其意义	17
第二节 成本核算的要求与程序	18
思考题	27
练习题	27
第三章 费用分类	31
第一节 费用分类	31
第二节 生产费用分类	34
第三节 成本、费用核算设置的主要账户	36
思考题	41
练习题	41
第四章 费用在各种产品以及期间费用之间的归集和分配	46
第一节 各项费用要素的归集和分配	46
第二节 辅助生产费用的归集和分配	70
第三节 制造费用的归集和分配	80
第四节 废品损失和停工损失的核算	87
第五节 期间费用的核算	95

思考题	98
练习题	99
第五章 生产费用在完工产品与月末在产品之间的归集和分配	106
第一节 在产品数量的核算	106
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	110
思考题	120
练习题	121
第六章 成本计算方法	126
第一节 成本计算方法概述	126
第二节 成本计算的基本方法	132
第三节 成本计算的辅助方法	175
思考题	202
练习题	203
第七章 成本报表	211
第一节 成本报表概述	211
第二节 成本报表编制	214
第三节 成本报表分析	226
思考题	247
练习题	248
第八章 成本预测与控制	254
第一节 成本预测	254
第二节 成本计划	263
第三节 成本控制	271
思考题	274
练习题	275

第一章 导 论

【学习要点与要求】 本章在阐述成本的含义以及成本与费用的区别与联系的基础上，说明成本的作用；在介绍成本会计对象的基础上，论证了划分产品生产成本与期间费用的重要性；在阐述成本会计定义的基础上，分析成本会计的职能与任务，介绍成本会计的产生和发展历程。通过本章学习，要求对成本会计有总括的了解，掌握支出、费用、成本的概念，以及成本会计的重要性。

第一节 成本概述

一、成本的含义

成本是会计理论中的一个非常重要的问题，也是学习成本会计首先要解决的问题。从不同的角度，成本的含义有很多不同的解释，因此很难找到一个达到普遍共识的定义。

（一）广义成本的含义

在西方会计学中，广义的成本是指为达到某一特定目的而做出的牺牲。如，美国会计学会（AAA）所属成本概念与标准委员会认为：成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可以用货币单位加以计量。这一概念的要义是：

首先，成本是一种价值牺牲，是对资源耗费的一种计量。其不仅是货币的消耗，也可以是物资的消耗、劳动的消耗等。例如，制造有形商品或提供劳务都要耗费一定的资源。通过成本的计量，可确定耗费资源的数量。

其次，成本是以货币单位进行计量。一个单位所发生的经济活动，必然要耗费一定数量的人力、物力和财力。由于这些耗费的计量单位不同，因此无法确定耗费的总量，而货币作为价值尺度能够衡量不同计量单位资源耗费的总量。

最后，成本是有一定目的的价值牺牲。其通常是指由经营目的而衍生出来的目的。从这个意义上来讲，成本是与经营目的有关的活动所消耗的价值。这些与

经营目的有关的活动或事件，包括制造产品、销售商品、提供劳务以及管理活动等。

美国会计学会的这一成本概念的外延非常宽泛，只要是与生产经营目的有关的活动所发生的价值牺牲，都属于成本的范畴。

成本概念最早产生于生产领域，主要是指产品生产成本，以后随着管理的需要又扩展到其他领域和范围，从而形成各种不同的成本概念，使得成本的内涵和外延得到了发展。例如，人们为了满足企业预测、决策、分析的需要，将成本分为固定成本、变动成本、混合成本；为了加强企业内部经济责任制，考核各部门工作业绩，提出了可控成本、不可控成本、责任成本；为了有效控制生产成本，提出了目标成本、标准成本、定额成本、计划成本；为了说明与特定产品的关系，成本又可分为直接成本、间接成本。可以说，成本与任何一个管理问题相结合都会产生适应某一管理要求的成本概念。

成本这一概念在过去一直应用于微观经济领域，现在它也广泛地应用于宏观经济领域。比如，我们经常说的经济改革成本、社会责任成本、产业结构调整成本、环境治理成本、人力资源发展成本、教育成本以及传染性非典型肺炎带来的 SARS 成本等概念。这些概念已远远超出某个企业或某个行业的范围，涉及整个国民经济。

随着经济的发展，人们还会提出更多的成本概念，以满足不同的需要。就一切成本而言，它是指人们为了实现一定的目的（目标）而付出的代价。这种代价主要表现为社会资源的耗费。这种资源耗费可以有形资源耗费，也可以是无形资源耗费。

（二）狭义成本的含义

狭义成本一般是指产品的生产（制造）成本，是指企业在生产产品过程中发生的各种费用的总和。

在我国，生产成本计算的理论基础是马克思的劳动价值理论。马克思指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式表示是， $W = C + V + M$ 。如果我们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。”^① 其中， C 表示商品生产过程中所消耗的物化劳动，包括劳动资料和劳动对象上的耗费； V 是商品生产过程中劳动者为养活自己所消耗的活劳动。从理论上讲，在商品价值的三个组成部分中，前两个部分 $C + V$ 就是商品价值中的补偿部分，是企业生产产品

^① 马克思、恩格斯：《马克思恩格斯全集》（第 25 卷），人民出版社 1974 年版，第 30 页。

过程中所发生的成本。因此，成本就是指企业在产品生产过程中所耗费的物化劳动与活劳动的总和，或者说，是企业在生产过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的总和，它是一种补偿价值。

马克思关于成本概念的论述是对成本经济实质的高度理论概括，是我们理解生产成本的重要依据，但马克思关于成本的概念并不等于我们这里所要阐述的生产成本。要正确理解马克思关于成本的概念以及我们实际应用中的生产成本的观念，需要理解以下两组概念：

1. 理论成本与实际成本

马克思关于成本的概念我们称之为理论成本。理论成本是实际工作中制定成本开支范围，考虑劳动耗费的价值补偿尺度的重要理论依据，但理论成本与实际成本还有一定的差别。实际成本开支的范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。为了促使企业加强经济核算，减少生产损失，对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值（如财产保险费等），以及一些不形成产品价值的损失性支出（如工业企业的废品损失、季节性停工损失等），也计入了成本。但这些并不形成产品价值，不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，其性质并不属于成本的范畴。但考虑到经济核算的要求，将其计入成本，可以使其减少生产损失。显然，实际成本开支有时会超出理论成本的范畴。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

2. 完全成本与生产成本

马克思关于成本的概念是就企业生产经营过程中所发生的全部劳动耗费而言的，即是一个“完全成本”的概念。在实际工作当中，是将其全部对象化，从而计算产品的全部成本，还是将其按一定的标准分类，部分计入产品成本，部分计入期间费用，则取决于成本核算制度。按照我国现行企业会计制度的规定，工业企业不采用完全成本法计算产品成本，而应采用制造成本法计算产品成本，从而将企业生产经营管理中所发生的全部劳动耗费相应地分为产品生产（制造）成本和期间费用两大部分。在这里，产品的生产（制造）成本是指为生产产品而发生的各种费用的总和，包括为生产产品而发生的原材料费用、生产工人工资及福利费用和全部制造费用。期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用，在制造成本法下，这些费用不计入产品成本，而是直接计入当期损益。

二、成本与费用

在会计学中，成本（cost）与费用（expense）有所不同。费用是指企业在生产经营过程中发生的各种耗费，或者说是企业为获取营业收入而提供商品或劳务

所发生的耗费。显然，费用的概念表述与收入的概念相匹配。

成本是对象化的费用，企业为了取得任何一项资产所发生的费用，均可称为其成本。如购买一批原材料所发生的有关支出，即可归结为该批原材料的成本；为取得某项固定资产所发生的相关支出则形成该项固定资产的成本。成本是企业生产经营过程中发生的各项耗费或支出，这种耗费或支出是相对于一定“主体”而言的，即归属于谁的耗费或支出。

费用与成本的联系表现为：费用与成本都是企业在生产经营过程中发生的耗费，费用是成本计算的基础，成本是费用的对象化。

费用与成本的区别表现为：费用是按时期归集的，即一定时期为生产经营所发生的各种耗费；而成本则是按对象来归集和计算的，即某一具体对象所承担的各项耗费。

广义上来讲，成本与费用是相同的，即成本（完全成本）等于费用；狭义上来讲，成本是指生产成本，费用则包括生产成本和期间费用。在我国现行企业会计制度下，企业在生产经营过程中所发生的耗费，按其归属对象不同应当划分为生产成本和期间费用两大类。生产成本是费用的对象化，具有明确的承担客体（产品）。期间费用与特定的产品没有直接关系，其归属于某个会计期间，是直接计入当期损益的费用。

无论是成本还是费用都是企业在生产经营过程中所发生的耗费，可以统称为企业生产经营管理费用。成本与费用的关系可用图 1-1 来描述。

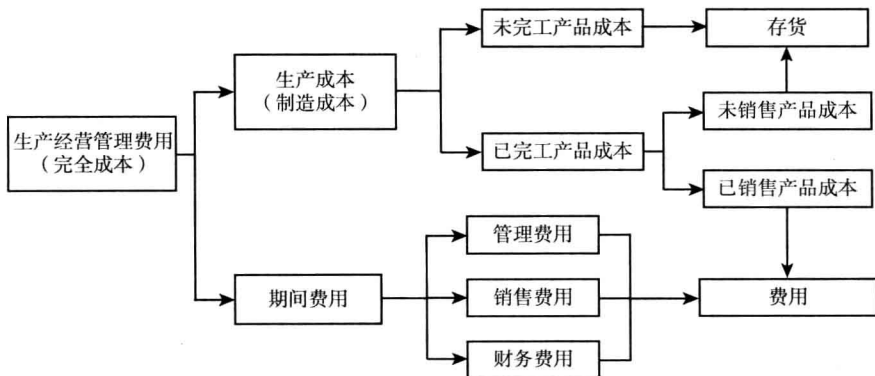


图 1-1 成本与费用的关系

三、成本的作用

成本的作用是多方面的。就工业企业而言，成本的作用主要表现在：

（一）成本是生产耗费的价值补偿尺度

企业生产产品是为了销售，并以盈利为目的，产品成本必须从销售收入中得到补偿。在产品市场价格一定时，生产耗费能否从销售收入中得到补偿，则取决于成本这一价值补偿尺度的确定。产品成本就是衡量生产耗费的价值补偿尺度。如果收入低于成本，则生产耗费不能得到补偿，企业的再生产将无法持续进行，因此，成本是补偿生产耗费的尺度。而目标成本管理、价值工程分析和各种成本计算方法为成本的确认和计量提供了有效手段。

（二）成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现。人们在制定产品价格时，必然受制于价值规律，遵循价值规律的基本要求。当人们不能直接确认产品的价值时，只能依靠成本计算，间接地、相对地掌握产品的价值，成本就成为了制定产品价格的重要因素。

（三）成本是企业竞争的手段

产品成本是产品价值的组成部分。在保证产品质量的前提下当价格一定时，利润的多少，取决于成本的高低。因而要以目标利润为基础和前提，采用目标利润决定目标成本、目标成本控制实际成本的方法，力争将企业成本降低到最低限度，使企业在竞争中处于优势。

（四）成本是反映企业工作质量的一个综合指标

成本是一项综合性的经济指标，企业经营管理各个方面工作的业绩，都可以直接或间接地从成本上反映出来。比如产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、材料消耗的节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的好坏、产品产量的变动以及供、产、销各环节的工作是否协调配合等，都可以通过成本直接或间接地反映出来。因此，成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标，可以在一定程度上反映企业增加生产、降低消耗和经营管理水平的高低。

（五）成本是进行经营预测、决策和分析的重要依据

在市场经济条件下，市场竞争异常激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜，就要面向市场，对生产计划的安排、工艺方案的选择、新产品的开发等，都采用现代化科学管理的手段进行经营预测，从而做出正确的决策。同时，为了更好地对企业的生产经营活动进行管理和控制，还必须定期与不定期地对企业的生产经

营情况进行分析，从而采取有效措施，促使企业完成各项计划任务。只有及时提供准确的成本资料，才能使预测、决策和分析等活动建立在可靠的基础之上。因此，成本指标就成为了企业进行经营预测、决策和分析的重要数据资料。

第二节 成本会计

一、成本会计的对象

成本会计（cost accounting），通俗地说，就是运用会计的基本原理和一般原则，采用一定的技术方法，结合企业具体的生产经营特点，对企业生产经营过程中所发生的各项费用和产品或劳务成本进行连续、系统、全面和综合的核算及监督的一种管理活动或信息系统，它是会计学的一个重要分支。

成本会计是现代会计学的一个重要分支，它自然应该遵循会计学的基本原理和一般原则。但是，成本会计的对象只是企业生产经营过程中所发生的各项成本与费用，如图 1-2 所示。因此，成本会计是指以成本和期间费用作为对象，为财务会计和管理会计提供成本核算信息的一种专业会计。从这个意义上来讲，成本会计实际上就是成本与费用会计。

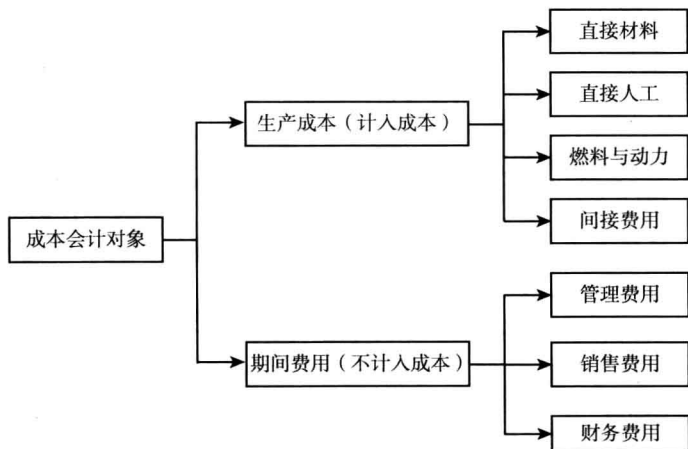


图 1-2 成本会计对象

从内容上看，成本会计可以分为广义成本会计和狭义成本会计。广义的成本会计除了指产品成本的计算、核算以外，还包括对成本的计划和控制等方面的内容，具体包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分

析、成本考核和成本检查等八项相互联系、相互依存的内容。狭义的成本会计主要是指成本核算,即对成本核算资料进行归集、记录、汇总、分配,最终确定产品的总成本和单位成本。

二、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在经济管理中的功能。成本会计作为会计的一个重要重要分支,其职能与会计一样,具有反映和监督两大基本职能。

(一) 反映职能

反映职能是成本会计的首要职能。成本会计的反映职能,就是从价值补偿的角度出发,反映生产经营过程中各种费用的耗费,以及生产经营业务成本和期间费用等的形成情况,为经营管理提供各种成本信息的功能。成本会计反映职能的核心内容,是以已经发生的各种费用为依据,为经营管理提供真实的、可以验证的成本信息,从而使成本分析、考核等工作建立在有客观依据的基础之上。

随着社会生产的不断发展,经营规模的不断扩大,经济活动情况的日趋复杂,在成本管理上就需要加强计划性和预见性。因此,对成本会计又提出了更高的要求,需要通过成本会计为经营管理提供更多的信息,即除了要提供能反映成本现状的核算资料外,还要提供有关预测未来经济活动的成本信息资料,以便能正确地做出决策和采取措施,达到预期的目的。由此可见,成本会计的反映职能,已从事后反映发展到了分析预测未来的事前反应。只有这样,才能满足经营管理的需要,才能更好地发挥其在经营管理中的作用。

应当指出的是,反映过去同预测未来是密切联系的。要进行成本预测,首先必须了解能够反映成本水平现状和历史的各项指标以及它们之间的内在联系,才能据以分析未来的成本状况,以及为实现预期的成本管理目标应具备的条件和应采取的措施。因此,对实际发生的生产经营耗费的反映,提供实际的成本资料,是成本会计提供成本信息的基础。

(二) 监督职能

成本会计的监督职能,是指按照一定的目的和要求,通过控制、调节、指导和考核等,监督各项生产经营耗费的合理性、合法性和有效性,以达到预期成本管理目标的功能。

成本会计的监督,包括事前、事中和事后监督。首先,成本会计应从经济管理对降低成本、提高经济效益的要求出发,对企业未来经济活动的计划或方案进

行审查,并提出合理化的建议,从而发挥对经济活动的指导作用;在反映各种生产经营耗费的同时,进行事前的监督,即以国家的有关政策、制度和企业的计划、预算及规定等为依据,对有关经济活动的合理性、合法性和有效性进行审查,限制或制止违反政策、制度和计划、预算等的经济活动,支持和促进增产节约、增收节支的经济活动,以实现提高经济效益的目的。其次,成本会计要通过成本信息的反馈,进行事中、事后的监督,也就是通过对所提供的成本信息资料的检查分析,控制和考核有关经济活动,从中及时总结经验,发现问题,提出建议,促使有关方面采取措施,调整经济活动,使其按照规定的要求和预期的目标进行。

成本会计的反映和监督两大职能是辩证统一的。没有正确、及时的反映,监督就失去了依据,就无法在成本管理中发挥制约、控制、指导和考核等作用;而只有进行有效的监督,才能使成本会计为管理提供真实可靠的信息资料,使反映的职能得以充分的发挥。可见,只有把反映和监督两大职能有机地结合起来,才能更为有效地发挥成本会计在管理中的作用。

三、成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化,也是人们期望成本会计应该达到的目的和对成本会计的要求。从整体上来讲,成本会计的根本任务是促进企业尽可能节约生产经营过程中物化劳动和活劳动的消耗,不断提高经济效益。具体来讲,成本会计的任务有以下四个方面:

(一) 正确计算产品成本,及时提供成本信息

成本计算是成本核算的具体工作,是成本会计的关键和基础。企业的成本信息,主要来源于成本计算。只有在正确计算产品成本并且及时提供成本信息的基础上,企业才能保证损益计算和存货估价的正确性,并有效地考核成本计划的完成情况,为成本的预测、决策、控制等提供资料,为财务报表的编制提供资料。所以,企业应当严格按照国家规定的成本开支范围,结合企业自身特点采用适当的成本计算方法,以正确、及时地计算出产品成本。这是做好成本会计工作,完成成本会计任务的最基本要求。

(二) 加强成本预测,优化成本决策

加强成本预测,优化成本决策是成本会计适应社会生产发展和现代化管理需要而必须承担的重要任务。加强成本预测,应当兼顾事前和事中全过程的成本预测,按照一定程序,在充分占有资料的基础上采用科学的计算方法,才能确保预

测的准确程度。优化成本决策,应对收集的有关信息去伪存真,去粗取精,且在客观评价、合理判断的基础上做出正确决策,确保成本的最优化。成本预测和成本决策二者具有密切的联系,做好成本预测是优化成本决策的前提,而优化成本决策则是做好成本预测的结果。因此,将二者有机地结合起来,可为企业挖掘降低成本的潜力、提高经济效益指明方向和途径。

(三) 制定目标成本,强化成本控制

目标成本是为保证实现目标利润而制定的成本控制指标。目标成本是成本控制的依据,它制定得正确与否对于成本控制的有效性有着很重要的影响;而成本控制则是目标成本的实施过程,可以促进目标成本更好地实现。目标成本的制定,必须以可靠的资料为依据,采用科学的方法计算出来,同时注意激发职工的积极性,经过主观努力达到目标,保证其可行性。加强成本控制,则必须对目标成本的各分指标进行归口分级控制,以产品生产的整个过程为对象,结合生产经营不同阶段的不同性质和特点进行有效的控制,确保成本管理工作的改进。

(四) 建立成本责任制度,严格成本业绩考核

成本责任制度是企业内部对各部门、各层次和执行人在成本方面的职责做出的规定。建立成本责任制度,要把成本责任制指标分解落实到生产经营的各部门、各层次,甚至每个责任人头上,使其直接承担一定的成本责任。同时,将责、权、利结合起来形成激励机制,以增强企业的活力。实行成本责任制,最好先建立成本责任单位,再通过对责任成本的核算,特别是对各责任单位的可控费用实际发生额的计算,参照责任成本指标确定成本差异,分析原因,提出建议,消除不利差异,扩大有利差异,以确保成本目标的实现。成本业绩考核是成本责任制顺利进行的保证,明确了责任就应该严格考核。通过成本业绩考核,可以分清责任,客观评价各责任单位的工作,以鼓励先进、鞭策后进,使成本管理的业绩与职工的切身利益紧密结合,提高各部门主动降低成本的意识,自觉为企业获取更大的经济效益做出贡献。

第三节 成本会计的形成与发展

一、成本会计的萌芽阶段(16~19世纪)

成本会计作为会计学的一个重要分支,产生于何时,人们的认识不是很统一。有一种说法认为,在工业革命之前,工场手工业作坊中就已经存在若干成本会计的

理论与方法。例如,1531年,意大利麦克代斯(Medici)家族在他们的毛纺织业中就开始应用成本明细账,将制造过程分为拣选、清洗、梳刷等步骤,设置七种成本明细账进行记录^①。法国人克里斯托弗尔·普拉廷(Christopher Plantin)在1555年创办的普拉廷印刷厂中就建立了一套简单的成本核算账户体系,按出版的每本书籍设置总账,并采用相当于现在品种法的计算方法,在这些账户中详细反映生产特定书籍所需耗用的纸张成本、劳务费和其他多种生产费用,待书本印刷出来后,再将这些账户的余额向被称为“库存本账户”的产品账户结转。根据该企业1565年4月26日编制的试算表可知,当时该企业还将材料账户、在产品账户和库存本账户作为统一账户来运用,在成本核算过程中同时采用货币和实物作为量度标准,以前者为主、后者为辅,反映多项经济业务和生产过程^②。

19世纪之前已经出现的生产费用记录和成本计算方法只是成本会计的萌芽。大多数人认为,成本会计的产生与确立应当在工业革命以后,是机器代替手工劳动的产物。这是因为,16世纪的资本主义是商业资本占优势的时代,工业资本还处在初期阶段,即工场手工业时期。英国是这样,法国、德国、荷兰等西方资本主义国家也不例外。当时,折旧还不是一个普遍使用的概念,也无直接费用、间接费用的划分,虽然有些家族企业在成本计算技术中引进复式记账法,设置了一些成本明细账,但并没有形成一套较为成熟的成本计算理论和体系。

二、成本会计的产生阶段(19~20世纪初)

一般认为,成本会计产生于19世纪下半叶至20世纪初期。在这个创立期内,有许多杰出的代表人物对成本会计的产生与发展做出了贡献,其中以英国的托马斯·巴特斯比(Thomas Battersby)、E. 卡克(E. Garcke)和J. M. 费尔斯(J. M. Fells)等人最具代表性。

英国会计师托马斯·巴特斯比在1878年3月1日出版的《优秀的复式簿记人员》一书中,提出了“主要成本”的概念,认为主要成本就是直接材料费用和直接劳务费用;论述了“直接费用”和“间接费用”的划分方法和原则;介绍了“正规的折旧制度”,认为应当将折旧费作为主要成本项目之一^③。

在巴特斯比的影响下,英国的电力工程师E. 卡克和J. M. 费尔斯于1887年出版的《工厂会计》一书中,提出了在总账中设置“生产”、“产成品”、“营业”等账户,用来计算和结转产品成本,并通过“营业”账户借贷双方余额的

① 雷瑶芝主编:《成本会计学》,西南财经大学出版社1988年版,第12页。

② 文硕:《西方会计史》(上),中国商业出版社1987年版,第228页。

③ 文硕:《西方会计史》(上),中国商业出版社1987年版,第285页。

结算, 计算营业毛利; 讨论了“间接费用”、“开办费”、“一般费用”的账务处理问题, 主张按照生产成本对库存产品的价值进行计价。该书对于成本会计的正式建立具有十分重要的影响, 它的可贵之处在于将成本计算与复式记账完全紧密联系在一起, 这在成本会计发展史上是一个根本性的转变。

在早期成本会计阶段, 英国、法国、德国等资本主义国家已先后完成了工业革命, 机器大生产已取代传统的手工劳动, 工厂取代了工场手工作坊, 企业的生产规模、生产效率迅速提高, 企业之间的市场竞争明显加剧。为了适应竞争的需要, 合理确定产品价格, 人们普遍重视生产成本管理问题, 在前人已有的一些成本计算方法的基础上, 开始系统地研究成本计算问题。

最初是在会计账簿之外, 借用统计方法来计算成本。后来为了提高成本计算的真实性、准确性, 适应企业外部审计的需要, 开始将成本计算与复式记账法有机结合起来, 完成了成本计算从统计方法向会计方法的转变, 一切生产积累计算过程完全以会计账簿记录资料为依据, 以货币为统一的计量单位来度量产品总成本和单位成本。

早期成本会计理论与方法的探索者们由于受历史条件的限制, 在讨论成本计算问题时都无法对成本会计的内容勾画出一个清晰的轮廓, 但他们毕竟是成本会计的开拓者, 为后人建立完整的成本会计理论与方法体系奠定了基础。

三、标准成本会计阶段 (20 世纪 20 ~ 40 年代)

标准成本会计阶段, 又称为近代成本会计阶段, 时间大约在 20 世纪 20 ~ 40 年代。这一时期, 许多西方国家的经济开始慢慢从卖方市场转向买方市场, 来自市场的压力逐渐加大, 许多企业意识到只有进一步提高生产效率、降低成本, 才可能在市场竞争中处于优势, 于是就产生了泰罗的“科学管理”思想。泰罗科学管理思想的核心是企业内部一切工作都应当严格规范化、标准化, 尽量减少不必要的浪费, 通过标准化提高工作效率。受泰罗标准化管理思想的影响, 会计上的“标准成本会计制度”应运而生。

标准成本会计制度就是人们预先制定出产品的标准成本, 然后将实际成本与标准成本相比较, 记录和分析二者之间的差异, 以衡量生产人员的工作业绩, 分清成本、费用超支和节约的原因及责任, 寻求降低成本的途径。最初, 预先制定的标准成本只作为一种备忘录, 随时同账簿上的实际成本进行比较, 直到 1935 年, 标准成本计算才被纳入会计账簿体系, 以加强日常的成本控制。

标准成本会计制度较之于以前的实际成本会计制度, 最主要的特点是将成本计算、控制、分析融为一体, 有利于在日常会计工作中控制生产费用和成本, 及时发现成本差异产生的环节、原因和责任, 从而使成本管理者能够主动控制成