

成本会计学

主 编 杨尚军

- ✓ 紧扣前沿，反映成本会计理论的最新发展
- ✓ 知识模块丰富，突出趣味性并拓展知识面
- ✓ 十种习题类型，全方位提升问题解决能力



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材

成本会计学

主 编 杨尚军

副主编 晋晓琴 郭亚辉

参 编 刘艳丽 于耀华



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

为了满足应用型本科会计专业的教学需要,满足制造业等企业财务人员和管理人员学习、培训的需要,编者按照理论结合实践的要求,编写了这本《成本会计学》教材。本书力求反映成本会计理论的最新发展,吸收同类教材的一些长处,其特点是结构合理,体系完整,知识面宽。

本书共 11 章,具体内容包括:总论、成本核算的要求和一般程序、各项要素费用的分配、综合性费用的核算、生产费用在完工产品与在产品之间的分配、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、成本计算方法的行业扩展、成本计算的方法扩展、成本报表的编制和分析。

本书可作为高等院校财经类专业学生的教材,也可供相关会计实务工作者和其他财经管理人员参考阅读。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/杨尚军主编. —北京:北京大学出版社, 2011.8

(21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材)

ISBN 978-7-301-19400-3

I. ①成… II. ①杨… 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(2011)第 170151 号

书 名: 成本会计学

著作责任者: 杨尚军 主编

策 划 编 辑: 王显超 李 虎

责 任 编 辑: 王显超

标 准 书 号: ISBN 978-7-301-19400-3/C · 0693

出 版 者: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 邮编: 100871

网 址: <http://www.pup.cn> <http://www.pup6.com>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667 出版部 62754962

电 子 邮 箱: pup_6@163.com

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

发 行 者: 北京大学出版社

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 20.25 印张 468 千字

2011 年 8 月第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

定 价: 38.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: 010-62752024

电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn

21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材

专家编审委员会

主任委员 刘诗白

副主任委员 (按拼音排序)

韩传模

李全喜

王宗萍

颜爱民

曾 旗

朱廷珺

顾问 (按拼音排序)

高俊山

郭复初

胡运权

万后芬

张 强

委员 (按拼音排序)

程春梅

邓德胜

范 徵

冯根尧

冯雷鸣

黄解宇

李柏生

李定珍

李相合

李小红

刘志超

沈爱华

王富华

吴宝华

张淑敏

赵邦宏

赵 宏

赵秀玲

法律顾问 杨士富

丛 书 序

我国越来越多的高等院校设置了经济管理类学科专业，这是一个包括经济学、管理科学与工程、工商管理、公共管理、农业经济管理、图书档案学 6 个二级学科门类和 22 个专业的庞大学科体系。2006 年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点 1518 个，管理类专业布点 4328 个。其中除少量院校设置的经济管理专业偏重理论教学外，绝大部分属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义国民经济发展所需要的德智体全面发展的高素质专门人才，要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲，又具有较强的职业技能，并且又要求具有较好的创新精神和实践能力。

在当前开拓新型工业化道路，推进全面小康社会建设的新时期，进一步加强经济管理人才的培养，注重经济理论的系统化学习，特别是现代财经管理理论的学习，提高学生的专业理论素质和应用实践能力，培养出一大批高水平、高素质的经济管理人才，越来越成为提升我国经济竞争力、保证国民经济持续健康发展的重要前提。这就要求高等财经教育要更加注重依据国内外社会经济条件的变化适时变革和调整教育目标和教学内容；要求经济管理学科专业更加注重应用、注重实践、注重规范、注重国际交流；要求经济管理学科专业与其他学科专业相互交融与协调发展；要求高等财经教育培养的人才具有更加丰富的社会知识和较强的人文素质及创新精神。要完成上述任务，各所高等院校需要进行深入的教学改革和创新。特别是要搞好有较高质量的教材的编写和创新。

出版社的领导和编辑通过对国内大学经济管理学科教材实际情况的调研，在与众多专家学者讨论的基础上，决定编写和出版一套面向经济管理学科专业的应用型系列教材，这是一项有利于促进高校教学改革发展的重要措施。

本系列教材是按照高等学校经济类和管理类学科本科专业规范、培养方案，以及课程教学大纲的要求，合理定位，由长期在教学第一线从事教学工作的教师立足于 21 世纪经济管理类学科发展的需要，深入分析经济管理类专业本科学生现状及存在问题，探索经济管理类专业本科学生综合素质培养的途径，以科学性、先进性、系统性和实用性为目标，其编写的特色主要体现在以下几个方面：

(1) 关注经济管理学科发展的大背景，拓宽理论基础和专业知识，着眼于增强教学内容的联系实际和应用性，突出创造能力和创新意识。

(2) 体系完整、严密。系列涵盖经济类、管理类相关专业以及与经管相关的部分法律类课程，并把握相关课程之间的关系，整个系列丛书形成一套完整、严密的知识结构体系。

(3) 内容新颖。借鉴国外最新的教材，融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践经验，用最新知识充实教材内容。

(4) 合作交流的成果。本系列教材是由全国上百所高校教师共同编写而成，在相互进行学术交流、经验借鉴、取长补短、集思广益的基础上，形成编写大纲。最终融合了各地特点，具有较强的适应性。

(5) 案例教学。教材具备大量案例研究分析,让学生在 学习过程中理论联系实际,特别列举了我国经济管理工作中 的大量实际案例,这可大大增强学生的实际操作能力。

(6) 注重能力培养。力求做到不断强化自我学习能力、思维 能力、创造性解决问题的能力以及不断自我更新知识的能力, 促进学生向着富有鲜明个性的方向发展。

作为高要求,财经管理类教材应在基本理论上做到以马克思 主义为指导,结合我国财经工作的新实践,充分汲取中华民族 优秀文化和西方科学管理思想,形成具有中国特色的创新教 材。这一目标不可能一蹴而就,需要作者通过长期艰苦的学术 劳动和不断地进行教材内容的更新才能达成。我希望这一系 列教材的编写,将是我国拥有较高质量的高校财经管理学科 应用型教材建设工程的新尝试和新起点。

我要感谢参加本系列教材编写和审稿的各位老师所付出 的大量卓有成效的辛勤劳动。由于编写时间紧、相互协调难 度大等原因,本系列教材肯定还存在一些不足和错漏。我相 信,在各位老师的关心和帮助下,本系列教材一定能不断地 改进和完善,并在我国大学经济管理类学科专业的教学改革 和课程体系建设中起到应有的促进作用。

刘诗白

2007 年 8 月

刘诗白 刘诗白教授现任西南财经大学名誉校长、博 士生导师,四川省社会科学联合会主席,《经济学家》杂志 主编,全国高等财经院校资本论研究会会长,学术团体“新 知研究院”院长。

前 言

“经济越发展，会计越重要”。目前，我国工业化发展如火如荼，制造业等企业越发展，成本会计作为管理活动也越来越重要。

为了满足应用型本科会计专业的教学需要，满足制造业等企业财务人员和管理人员学习、培训的需要，编者按照理论结合实践的要求，编写了这本《成本会计学》教材。本书既可作为财经院校的教材，也可作为企业管理者、财务人员进行继续教育、提高水平的用书。

本书的编写力求反映成本会计理论的最新发展，在编写的时候，注意吸收同类教材的一些长处。本书的特点是：结构合理，体系完整。本书将“成本会计学”结构体系同后续的“管理会计”、“财务管理学”等课程内容结合考虑，删减了重复内容，有利于教学上的安排，同时也增加了一些供学生扩展知识、深入学习的内容。

本书共分 11 章，第 1 章为总论，介绍了成本的概念、作用，成本会计的产生和发展以及成本会计机构和人员配备等；第 2 章为成本核算的要求和一般程序，介绍成本核算的要求、费用按经济内容和经济用途的分类、成本核算的一般程序和成本核算需设置的主要会计科目；第 3 章为各项要素费用的分配，介绍材料、外购动力和职工薪酬等费用的分配方法；第 4 章为综合性费用的核算，介绍了辅助生产、制造费用和废品损失等综合费用的归集和分配方法；第 5 章为生产费用在完工产品与在产品之间的分配，介绍了约当产量、定额比例等 7 种完工产品与在产品之间费用的分配方法；第 6 章为产品成本计算方法概述，介绍了制造业的生产类型、生产类型和管理要求对成本计算方法的影响、各成本计算方法的区别标志；第 7 章为产品成本计算的基本方法，介绍了品种法、分批法和分步法 3 种基本方法；第 8 章为产品成本计算的辅助方法，介绍了分类法和定额法两种辅助方法；第 9 章为成本计算方法的行业扩展，介绍了商品流通企业、农业企业和施工企业的成本计算；第 10 章为成本计算的方法扩展，介绍了标准成本法和作业成本法两种方法；第 11 章为成本报表编制和分析，介绍了成本报表的种类、编制要求、编制方法和主要报表的分析方法。

考虑到应用型本科学生的特点和要求，本书突出了以下特点。

(1) 深入浅出，学以致用。成本会计学是一门实用性很强的学科和技术。学习成本会计学课程的目的就是要在制造业等企业越来越发展的形势下，面对经济全球化，适应企业管理对我们提出的要求。本书突出实用性、可操作性，着力培养学生的动手能力。

(2) 突出趣味，扩展知识。本书为避免阅读的枯燥，提高了编写的技巧，增加相关知识图表、有关名人名言、课后阅读材料等。对相关知识也进行了内容扩展，以扩大学生的知识水平。

“纸上得来终觉浅，心中悟出始知深”。会计是个验证的学科，光看书是学不会成本会计的。因此，学生应做好每章的练习题，这些问题由浅到深，以便能继续学习后面的课程。

应记着一位经济学家说的话：“成本会计学就像花茎甘蓝一样，无论你是否喜欢它，它一定有益于利”。

本书由杨尚军担任主编，晋晓琴、郭亚辉担任副主编，刘艳丽、于耀华担任参编。全书共分 11 章，杨尚军负责提出全书的编写大纲，并编写第 1、6、9 章，刘艳丽编写第 2、11 章，晋晓琴编写第 3、4、8 章，于耀华编写第 5 章，郭亚辉编写第 7、10 章，最后由杨尚军进行了总纂。

本书在编写过程中得到有关单位、编写院校领导和教师的大力支持和帮助，在此表示感谢！由于作者水平有限，书中不当之处敬请广大读者批评指正，以便在再版的时候及时改正。

编 者

2011 年 6 月

目 录

第 1 章 总论	1	2.3.1 产品成本核算的一般程序	36
1.1 成本会计的产生和发展	2	2.3.2 成本核算的主要会计科目	38
1.1.1 成本会计的产生	2	本章小结	40
1.1.2 成本会计的发展	3	练习题	41
1.2 成本的含义	5	第 3 章 各项要素费用的分配	44
1.2.1 成本的概念	5	3.1 生产费用要素概述	45
1.2.2 成本的作用	7	3.1.1 要素费用的核算程序	45
1.3 成本会计的对象、职能和任务	9	3.1.2 要素费用的分配步骤	46
1.3.1 成本会计的对象	9	3.2 材料费用的分配	47
1.3.2 成本会计的职能	11	3.2.1 原材料费用分配	47
1.3.3 成本会计的任务	13	3.2.2 燃料费用的归集和分配	49
1.4 成本会计工作的组织	15	3.2.3 周转材料的摊销	50
1.4.1 成本会计机构的设置和		3.3 外购动力费用的归集和分配	53
人员配备	15	3.3.1 外购动力费用归集的核算	53
1.4.2 成本核算形式	17	3.3.2 外购动力费用分配的核算	53
1.4.3 企业成本会计制度	18	3.4 职工薪酬的分配	55
1.4.4 组织成本会计工作的原则	19	3.4.1 职工薪酬的组成	55
本章小结	22	3.4.2 工资费用的原始记录	56
练习题	23	3.4.3 工资的计算方法	58
第 2 章 成本核算的要求和一般程序	26	3.4.4 职工薪酬的分配	63
2.1 企业成本核算的要求	27	3.5 折旧费用和固定资产修理费的核算	67
2.1.1 成本核算应与管理相结合	27	3.5.1 折旧的计算	67
2.1.2 正确划分各种费用界限	28	3.5.2 折旧费用分配的核算	69
2.1.3 正确确定财产物资的计价		3.5.3 固定资产修理费的核算	70
和价值结转的方法	30	3.6 利息费用、税金和其他费用的核算	71
2.1.4 做好各项基础工作	30	3.6.1 利息费用	71
2.1.5 采取适当的方法计算产品		3.6.2 税金	72
成本	31	3.6.3 其他费用的核算	73
2.2 费用的分类	31	本章小结	74
2.2.1 费用按经济内容的分类	32	练习题	74
2.2.2 费用按经济用途的分类	33	第 4 章 综合性费用的核算	77
2.3 费用分类成本核算的一般程序及		4.1 辅助生产费用的核算	78
主要会计科目	36	4.1.1 辅助生产费用的概念和核算	
		特点	78

4.1.2 辅助生产费用归集的核算	79
4.1.3 辅助生产费用分配的核算	80
4.2 制造费用的核算	91
4.2.1 制造费用核算的特点	91
4.2.2 制造费用归集的核算	92
4.2.3 制造费用分配的核算	92
4.3 废品损失和停工损失的核算	97
4.3.1 废品损失的核算	97
4.3.2 停工损失的核算	100
4.4 期间费用的核算	102
4.4.1 期间费用及其核算内容	102
4.4.2 销售费用的归集和结转	102
4.4.3 管理费用的归集和结转	103
4.4.4 财务费用的归集和结转	103
本章小结	104
练习题	105

第5章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配..... 111

5.1 在产品的概念及其数量的确定	112
5.1.1 在产品的含义	113
5.1.2 在产品数量的日常核算	113
5.1.3 在产品清查的核算	113
5.2 生产费用在完工产品与月末在产品之间分配的方法	115
5.2.1 不计算在产品成本法	116
5.2.2 按年初数固定计算在产品成本法	116
5.2.3 在产品按所耗原材料费用计价法	116
5.2.4 约当产量比例法	116
5.2.5 在产品按完工产品成本计算法	122
5.2.6 在产品按定额成本计价法	123
5.2.7 定额比例法	124
5.3 完工产品成本的结转	127
本章小结	127
练习题	128

第6章 产品成本计算方法概述..... 132

6.1 生产类型的分类	133
6.1.1 按产品生产工艺过程特点分类	133
6.1.2 按产品生产组织特点分类	134
6.2 生产类型和管理要求对成本计算方法的影响	135
6.2.1 对产品成本计算对象的影响	135
6.2.2 对产品成本计算期的影响	136
6.2.3 对生产费用在期末完工产品和期末在产品之间分配的影响	136
6.3 产品成本的计算方法	137
6.3.1 产品成本计算的基本方法	137
6.3.2 产品成本计算的辅助方法	138
本章小结	138
练习题	139

第7章 产品成本计算的基本方法..... 143

7.1 产品成本计算的品种法	144
7.1.1 品种法概述	144
7.1.2 品种法的计算程序及应用实例	145
7.2 产品成本计算的分批法	155
7.2.1 分批法概述	155
7.2.2 分批法的计算程序及应用举例	156
7.2.3 简化的分批法	159
7.3 产品成本计算的分步法	164
7.3.1 分步法概述	164
7.3.2 分步法的计算程序和分类	165
7.3.3 逐步结转分步法	166
7.3.4 平行结转分步法	176
本章小结	184
练习题	185

第8章 产品成本计算的辅助方法..... 195

8.1 产品成本计算的分类法	196
8.1.1 分类法的特点和适用范围	196

8.1.2 分类法的计算程序	197	第 10 章 成本计算的方法扩展	247
8.1.3 分类法成本计算举例	198	10.1 标准成本法	248
8.1.4 分类法的优缺点	200	10.1.1 标准成本法概述	248
8.2 联产品、副产品和等级品的成本 计算	200	10.1.2 标准成本法控制系统	250
8.2.1 联产品的成本计算	200	10.2 作业成本法	256
8.2.2 副产品的成本计算	202	10.2.1 作业成本法概述	256
8.2.3 等级品的成本计算	205	10.2.2 作业成本法的计算程序 及其应用	258
8.3 产品成本计算的定额法	205	本章小结	265
8.3.1 定额法的特点和适用范围	205	练习题	265
8.3.2 定额法的计算程序	206	第 11 章 成本报表的编制和分析	272
8.3.3 定额法的优缺点	218	11.1 成本报表概述	273
8.4 实际工作中各种成本计算法的 应用	219	11.1.1 成本报表的概念	273
8.4.1 几种产品成本计算法同时 应用	219	11.1.2 成本报表的特点	274
8.4.2 几种产品成本计算法结合 应用	219	11.1.3 成本报表的作用	274
本章小结	220	11.1.4 成本报表编制的要求	275
练习题	221	11.1.5 成本报表的分类	276
第 9 章 成本计算方法的行业扩展	224	11.2 成本报表的编制	277
9.1 商品流通企业成本计算	225	11.2.1 成本报表的编制方法	277
9.1.1 商品流通企业成本的内容	225	11.2.2 企业常见成本报表的编制	277
9.1.2 商品流通企业成本的计算	226	11.3 成本分析方法	283
9.2 农业企业成本计算	231	11.3.1 成本分析的程序	283
9.2.1 农业企业成本计算概述	231	11.3.2 成本分析的内容	284
9.2.2 农业企业成本的计算	232	11.3.3 成本分析的目的	284
9.3 施工企业成本计算	236	11.3.4 成本分析的原则	285
9.3.1 施工企业成本核算概述	236	11.3.5 成本分析的方法	286
9.3.2 施工企业成本核算的账户 设置	238	11.4 成本报表分析	291
9.3.3 施工企业的成本计算	238	11.4.1 全部产品成本报表分析	291
本章小结	243	11.4.2 主要产品单位成本表的 分析	296
练习题	244	11.4.3 各种费用的分析	300
		本章小结	301
		练习题	302
		参考文献	310

第 1 章 总 论

教学目标

通过本章的学习,理解成本及成本会计的概念,掌握成本的作用,了解成本会计的产生和发展过程,了解成本会计的对象、任务及职能,了解成本会计核算形式、成本会计机构和人员配备等成本会计工作的组织内容。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
成本的概念	(1) 马克思的成本概念 (2) 理论成本概念 (3) 现实成本概念	(1) 马克思成本理论分析 (2) 经济学上不同的成本概念 (3) 会计学上不同的成本概念 (4) 管理学上不同的成本概念 (5) 社会学上不同的成本概念
成本的作用	(1) 商品价值的概念 (2) 商品价格的概念	(1) 成本是补偿生产耗费的价值尺度 (2) 成本是反映经济管理质量的综合性指标 (3) 成本是制定产品价格的基本依据 (4) 成本是企业决策的重要信息
成本会计的发展	(1) 成本会计的产生 (2) 成本会计的发展阶段	(1) 工业革命 (2) 原始的成本会计阶段 (3) 近代成本会计阶段 (4) 现代成本会计阶段
成本会计机构	(1) 成本会计机构设置 (2) 成本核算形式	(1) 成本会计机构及人员配备 (2) 集中核算形式 (3) 分散核算形式 (4) 成本会计人员的职责
成本会计的职能	(1) 会计的基本职能 (2) 会计的衍生职能	(1) 核算职能 (2) 监督职能 (3) 预测和决策、计划和控制、分析及考核职能

按照资本主义方式生产的每一件商品 W 的价值，用公式来表示是： $W=c+v+m$ 。

——马克思



基本概念

成本 成本会计 不变资本 可变资本 剩余价值 成本对象 成本会计职能 成本核算形式
集中核算方式 分散核算方式



导入案例

兴师十万，日费千金

我国史书中早有成本的事项记载，在《史记·平津侯主父列传》中就有这样一个故事，说：及至高皇帝定天下，略地于边，闻匈奴聚于代谷之外而欲击之。御史成进谏曰：“不可。夫匈奴之性，兽聚而鸟散，从之如搏影。今以陛下盛德攻匈奴，臣窃危之。”高帝不听，遂北至于代谷，果有平城之围。高皇帝盖悔之甚，乃使刘敬往结和亲之约，然后天下忘干戈之事。故兵法曰“兴师十万，日费千金”。夫秦常积众暴兵数十万人，虽有覆军杀将系虏单于之功，亦適足以结怨深雠，不足以偿天下之费。

“兴师十万，日费千金”在《孙子兵法·作战篇》中的原话为：“孙子曰：‘凡用兵之法，驰车千驷，革车千乘，带甲十万，千里馈粮，则内外之费，宾客之用，胶漆之材，车甲之奉，日费千金，然后十万之师举矣。’”在《孙子兵法·用间篇》中，孙子曰：“凡兴师十万，出征千里，百姓之费，公家之奉，日费千金。”

孙子经过计算得出出十万兵，行一千里去打仗，每天需要千金费用，这就是一次仗的成本。



点评：成本决定行动。

人的行为是受多方面因素影响的，成本效益原则是人们参与政治、经济，甚至军事活动的一个重要原则，简单说就是谁也不会做赔本的买卖。

1.1 成本会计的产生和发展

成本会计是以成本为研究对象的会计，有狭义与广义之分。狭义的成本会计主要是指成本核算，即按照一定的程序、标准和方法，对企业发生的各种费用进行归集和分配，计算出成本计算对象的总成本和单位成本的一系列程序和方法。广义的成本会计不但包括成本核算，而且包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本工作业绩考核与评价等方面的内容。由于成本预测、成本决策、成本控制和考核与评价等方面的内容通常在管理会计和财务管理等书中均有较为系统的介绍，因而本书将主要阐述狭义的成本会计的内容与方法。

1.1.1 成本会计的产生

成本会计是社会经济发展的产物，是由于企业管理的需要而产生并随着商品货币经济

的发展逐步从传统会计中分离出来的一个会计分支。

成本会计的萌芽是在以简单协作为特征的资本主义工场手工业生产时期，大体上经历了从16世纪初到19世纪中期约300年间的历史。这一时期，产业资本还处于发展初期，手工业生产与纯粹的个体劳动相比，工场手工业对生产过程的管理提出了新的要求，资本家为了获取更多的剩余价值，更加注意对生产过程中的消耗和支出的核算，因此生产成本核算就被提上了议事日程。16世纪初意大利梅迪奇(Medici)家族在其办的毛纺织厂所采用的工业簿记中，开设了纺织品账户，用于计算纺织品成本，并将设备的原始成本分期转销为费用。16世纪中期，法国普拉廷印刷厂为所印刷的每一本书设立一个账户，记录为印刷该书而耗费的纸张、支付的工资和其他费用，待书本印刷结束，账户中所归集的全部费用就是该书的全部印刷成本。当时在工业簿记中所进行的简单成本计算是成本会计的原始形态，该时期也是成本会计的萌芽时期。

随着商品经济和机器化大工业生产的不断发展，企业生产经营规模不断扩大，商品交易活动日趋复杂，成本计算越来越受到重视，并逐步得到完善。但在很长的一段历史时期中，仍然未形成系统成熟的成本核算体系。

直到近代，随着股份公司的频频涌现，要求采用完整的会计方法进行成本核算，成本会计才逐步从传统会计中分离出来，并发展成为会计学科体系中一个与财务会计和管理会计相鼎立的独立分支。19世纪英国工业革命的浪潮使企业数量日益增多，规模逐渐扩大，企业之间竞争加剧，股份公司这一新的企业组织形式应运而生并大量涌现。显然，对于这种由不同的股东投资兴办，且可能存在所有权与经营权相分离情况的股份公司而言，采用完整的会计方法对企业的财务与成本进行核算，并及时向股东提交会计报告就显得特别重要，这促使会计人员逐步把成本记录和计算与复式记账科目设置紧密地结合起来，实现成本记录与会计账簿的一体化，从而也就产生了成本会计。成本会计产生之后，迅速扩展到欧洲的其他国家和美国。



知识链接

工业革命(Industrial Revolution)又称为产业革命，指资本主义工业化的早期历程，即资本主义生产完成了从工场手工业向机器大工业过渡的阶段，是以机器生产逐步取代手工劳动，以大规模工厂化生产取代个体工场手工生产的一场生产与科技革命，后来又扩充到其他行业。

工业革命是资本主义发展史上的一个重要阶段，它实现了从传统农业社会转向现代工业社会的重要变革。工业革命是生产技术的变革，同时也是一场深刻的社会关系的变革。从生产技术方面来说，它使机器代替了手工劳动；工厂代替了手工工场。从社会关系说，它使社会明显地分裂为两大对立的阶级——工业资产阶级和工业无产阶级。

1.1.2 成本会计的发展

成本会计产生后，至今为止，可以分为以下几个发展阶段。

1. 原始的成本会计阶段(1880—1920年)

起源于英国原始成本会计，实质上是一种汇集生产成本的制度，主要用来计算和确定产品的生产成本和销售成本。在这一期间，英国会计学家设计出了定单成本计算和分步成本计算的方法(当时应用的范围只限于工业企业)，后来传往美国及其他国家。



知识链接

1887年英国的电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和会计师约翰·费尔斯(John.M.Fells)最早主张将成本记录与财务会计账户相结合。两人撰写了《工厂会计》(Factory Account),该书最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户,并将成本账户与财务会计相结合。成本记录与会计账户相结合可以有效地反映原材料、人工费用的归集过程和正确地计量存货价值。因此,《工厂会计》一书在会计发展史上被看成是19世纪最具有影响的成本会计专著。

2. 近代的成本会计阶段(1921—1950年)

近代的成本会计以美国会计学家提出的标准成本会计制度为标志。在原有的成本积聚的基础上,成本会计增加了“管理上的成本控制与分析”的新职能。在这一阶段,成本会计不再仅仅是计算和确定产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据此进行日常的成本控制与定期的成本分析。正因为成本会计扩大了管理职能,于是应用的范围也从原来的工业企业扩大到商业企业、公用事业及其他服务性行业。

特别值得指出的是,在这一阶段,作为管理科学之父的泰勒的科学管理思想,对成本会计的发展发挥了重要的促进作用。



知识链接

弗雷德里克·泰罗(Frederick Taylor, 1856—1915年)出生于美国一个富裕的律师家庭。他本想继承父业,成为一名律师,并已考上了哈佛大学法律系,但由于眼疾而辍学。他在1875年进入一家小机械厂做学徒工,于1878年来到费城的米德维尔钢铁公司工作,直到1890年。他在该公司期间,开始当机械工人,后提升为车间管理员、技师、车间工长、总机械师。他坚持业余学习,于1883年获得斯蒂芬工艺学院的机械工程学位,次年即被提升为总工程师。泰罗于1891年独立创业,从事工厂管理咨询工作,直至任美国管理咨询协会主席。他的著作主要有《计件工资制》(1895年)、《车间管理》(1903年)、《科学管理原理》(1911年)。这些著作是泰罗几十年试验研究的成果和长期管理实践的经验概括和总结。基于泰罗所取得的成就,他作为古典管理学家,科学管理的主要倡导者,被西方称为“科学管理之父”。这个称号被刻在了他的墓碑上。

3. 现代成本会计阶段(1951年至今)

第二次世界大战以后经济飞速发展,企业竞争更加激烈,跨国公司不断涌现,经营环境更加复杂,企业只进行事后、事中的成本控制已远远不够,不得不在生产过程之前就开始降低成本,同时这一期间运筹学、系统工程、电子计算机等学科和技术的运用,也使会计理论和技术方法得到了进一步完善和发展,目标成本、责任成本、质量成本等成本控制技术不断出现,成本的定义已不再仅仅局限于产品成本的范畴;成本会计的外延已远远超出了成本核算的范围。



知识链接

“成本会计这一职业是由于早期工业工程师对该问题感兴趣而发展起来的”,“工厂记录与财务记录的结合,在进入20世纪以前,是以相当缓慢的速度发展着的,直至1920年,才有人创立了全部具体的结合方法。”^①我们知道会计刚产生时是生产职能的附带,那么这时也可以说成本计算是会计职能的附带!

① Paul Garner.Evolution of Cost Accounting to 1925.University of Alabama Press,1954.

随着成本核算的发展,成本计算方法成为会计核算的7个方法之一,与其他会计核算方法有机地结合形成会计的核算方法体系,会计的核算体系如图1.1所示。

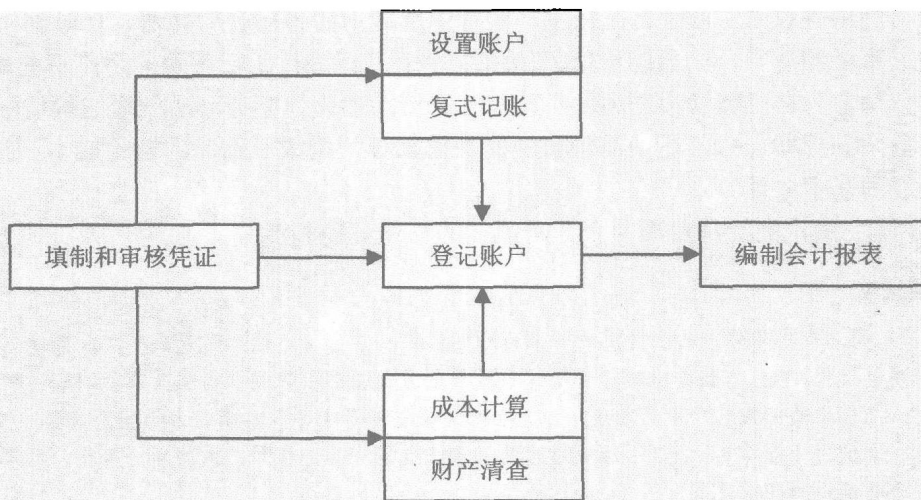


图 1.1 会计的核算方法体系

在 19 世纪,由于工业革命促成了成本计算和复式簿记的结合,形成了按照复式记账原理和程序进行成本计算的成本会计。对于成本计算方法的产生和运用,A·C·利特尔顿(A.C.Littleton)认为:“实际上,可以不过分地说,成本核算程序的形成有着伟大的功绩,它可以与按复式记录原则进行的簿记相媲美。”^①

1.2 成本的含义

1.2.1 成本的概念

成本是现代社会经济生活中人们所经常碰到并广泛使用的一个概念。对于成本的意义,应在明确其一般含义和经济实质的基础上,重点把握其在会计学上的现实含义。

1. 成本的经济实质

人们在日常生活中说到“成本”,其中的“成”指成果、成就等;其中的“本”则是指本钱或本金,两者合义,成本是“完成事之本钱”,指人们为获得某一特定的事项成果而付出的本钱或代价。但成本的经济实质是什么呢?

马克思在《资本论》一书中,首次系统阐述了成本的政治经济学含义:“按照资本主义方式生产的每一件商品的价值 W ,用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果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掉的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值”,“只是补偿商品是资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格”(《资本论》第3卷,人民出版社,1975:30)。在这里,马克思称为商品的“成本价格”的那部分价值,指的就是商品成本。

社会主义市场经济虽然与资本主义市场经济有着本质的区别,但作为商品货币经济,

① 文硕.西方会计史(上)[M].北京:中国商业出版社,1987.

商品、价值、成本、利润等经济范畴是其共同的客观存在。社会主义企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标也是向社会提供商品，满足社会需要，并以所取得的销售收入，抵偿自己在生产经营中所支出的各种劳动耗费，取得盈利。因此，在社会主义市场经济中，产品的价值仍然由3个部分组成：①已耗费的生产资料转移的价值(c)；②劳动者为自己劳动所创造的价值(v)；③劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲，前两部分即 $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，构成了商品的理论成本，是整个社会得以发展的基本条件。

综上所述，成本的经济实质为企业所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。



知识链接

《资本论》是马克思用毕生心血写成的一部光辉灿烂的科学巨著，这部巨著第一次深刻地分析了资本主义的全部发展过程，以数学般的准确性证明这一发展的方向必然引导到社会主义革命的成功和无产阶级专政的确立。《资本论》武装了无产阶级，成为无产阶级进行革命斗争的强有力的理论武器。《资本论》发现了人类社会的进化规律是“无产阶级的圣经”，被誉为马克思一生最伟大的理论著作，是马克思主义理论宝库中光辉灿烂的科学巨著。

《资本论》就是论资本，而资本是带来剩余价值的价值，没有剩余价值就不存在资本，而没有资本也就不能带来剩余价值，所以说资本范畴是《资本论》的中心内容，也可以说，它的中心内容是剩余价值。《资本论》分四卷，第一卷研究资本的生产过程，中心是分析剩余价值的生产问题；第二卷研究资本的流通过程，这是在资本生产过程的基础上来研究资本的流通过程的，是资本的生产过程和流通过程的统一，中心是分析剩余价值的实现问题；第三卷研究资本主义生产总过程，研究资本的各种具体形式(如商业资本、生息资本等)和剩余价值的各种具体形式(如商业利润、利息、地租等)，这是资本的生产过程、流通过程和分配过程的统一，中心是分析剩余价值的分配问题；第四卷系统地分析了批判资产阶级的政治经济学说，中心是分析剩余价值的学说史。

《资本论》中心突出，结构严密，是一个非常完整的科学体系。用马克思自己的话说，《资本论》是“一个艺术的整体。”

2. 成本的现实含义

马克思政治经济学成本理论中的 $c+v$ ，就是理论成本。

现实成本也称为应用成本或制度成本，是理论成本的具体化，是基于某种成本理论，以正常生产经营条件为前提，按照现行制度规定的成本开支范围，根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造的应纳入成本范围的那部分价值的货币表现计算确定的成本。会计学意义上的各种成本概念，如单位成本和总成本、制造成本和期间成本等，一般属于现实意义上的成本。

在实际工作中，成本的开支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、季节性和修理期间的停工损失等，也计入成本。上述废品损失、停工损失等损失性支出，从实质上看，并不是产品的生产性耗费，也不形成产品价值，按其性质并不属于成本的范围。只是考虑到经济核算的要求，才将其计入成本，使之得到必要的补偿。可见，实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。

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。