



商务部十二五
规划教材



中国国际贸易学会
十二五规划教材

成本 会计

CHENGBEN
KUAJI

主编 杨 良



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

F234.2
88

013059341

商务部十二五规划教材
中国国际贸易学会十二五规划教材

成本会计

主编 杨良



F 234.2
88

中国商务出版社



北航

C1666068

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 杨良主编. —北京: 中国商务出版社, 2013. 7
商务部十二五规划教材 中国国际贸易学会十二五规划教材
ISBN 978-7-5103-0902-1

I. ①成… II. ①杨… III. ①成本会计 IV.
①F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 165580 号

商务部十二五规划教材
中国国际贸易学会十二五规划教材
成本会计

CHENGBEN KUAIJI

主编 杨良

副主编 史晓娟 冯霞 管超 韩怡

出 版: 中国商务出版社
发 行: 北京中商图出版物发行有限责任公司
社 址: 北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号
邮 编: 100710
电 话: 010—64269744 64218072 (编辑一室)
010—64266119 (发行部)
010—64263201 (零售、邮购)
网 址: www.cctpress.com
邮 箱: cctp@cctpress.com
照 排: 北京开和文化传播中心
印 刷: 北京松源印刷有限公司
开 本: 787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张: 23.5 字 数: 529 千字
版 次: 2013 年 7 月第 1 版 2013 年 7 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5103-0902-1

定 价: 45.00 元

版权专有 侵权必究

盗版侵权举报电话: 010—64515142

如所购图书发现有印、装质量问题, 请及时与出版部联系。电话: 010—64248236

编 委 会

主 编 杨 良

副主编 史晓娟 冯 霞 管 超 韩 怡

编写人员(按汉语拼音排序)

白丽君 蔡学玲 冯 霞 管 超

韩 怡 刘 远 史晓娟 吴俊岭

杨 良

内 容 简 介

《成本会计》是会计专业中的一门专业基础课，这门课程是继会计学原理、中级财务会计等课程之后会计专业的另外一门重要的专业课。

本书主要内容有成本核算的基本要求、基本原理、基本程序和基本方法、成本核算的其他方法，标准成本法，作业成本方法，成本报表与成本分析等。

本书具有理论与实践相结合、教学与科研相结合、中国特色与国际化相结合等特点。本书不仅适用于高等院校本科会计及财经管理类专业学习《成本会计》课程的教材，同时也可以作为广大财经管理工作实务操作和培训以及自学者的参考用书。

前言

随着会计改革的不断深化,中国的会计改革取得了突破性的进展。21世纪是知识经济时代,经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下,本书是以我国颁布和实施的新的企业会计准则为基础,并依据教育部关于加速培养实用性、高素质应用型的复合型人才的精神,针对高等本科院校和高职高专院校的经济类、管理类专业的教学要求及特点而编写的教材。本书既重视对基本理论的分析与概括,又注重对《成本会计》实务的应用操作,能同时满足课堂教学和自学者的需要。这门课程理论和实务性都比较强,而且随着社会经济和管理等学科的发展,成本会计的理论和实务都在不断地更新,出现了许多新的研究领域。

《成本会计》是会计专业中的一门专业基础课,同时也是一门具有财务会计与管理会计双重性质的课程,《成本会计》课程是继会计学原理、中级财务会计等课程之后会计专业的另外一门重要的专业课。本书主要内容有成本核算的基本要求、基本原理、基本程序和基本方法、成本核算的其他方法,标准成本法,作业成本方法,成本报表与成本分析等。

本书不仅可用作高等院校本科会计及财经管理类专业学生学习《成本会计》课程的教材,同时也可以作为广大财经管理工作者的实务操作和培训以及自学者的参考学习用书。

本书的特点在于:(1)中国特色与国际化相结合。内容新,严格按照新企业会计准则编写。密切跟踪新会计准则的变化,使本书的内容及时适应新会计准则的要求,为会计工作的实践提供了重要的参考依据。根据国内外成本会计理论和实务的最新研究成果进行归纳和总结,介绍了一些新的研究内容,反映国际会计理论与实务发展的潮流,使学生能接触成本会计学科的前沿领域,跟踪该学科的最新进展,拓展学生的知识面。(2)理论与实践相结合。简明实用,突出应用,有较强的适用性和实用性。在理论分析基础上,通过大量案例分析,提高学生的实务操作能力。(3)结构清晰,重点突出。力求深入浅出,讲解详细,简明易懂,便于学生自学,成本会计学作为经济应用学科,其教材既要讲清理论,又要注重应用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释,又要运用基本原理去解决实际问题,提高学生分析、解决问题的能力。(4)教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果,使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务,针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动,完善教材内容,提高教材质量。(5)不但有理论阐述,同时在每章后附有思考题、练习题、案例(并附有电子版部分练习题参考

答案,如需要请联系 yangliang70@hotmail.com),为方便教学,本书配有电子课件。

本书由杨良任主编,负责拟定全书编写大纲,组织编写以及对全书的初稿修改、补充和总纂后定稿。史晓娟、冯霞、管超、韩怡任副主编。杨良编写第一、三、四、五、八、十二、十四、十五章,管超、韩怡编写第二章,吴俊岭编写第六章,管超编写第七章,蔡学玲编写第九章,冯霞编写第十、十一章,史晓娟编写十三章,白丽君、刘远编写十六章。

本书是在借鉴了许多成本会计理论与实践、教学科研成果以及在尊重、参考前人劳动成果的基础上编写的。在此,向那些为本书提供参考的一系列国内外优秀教材的编者表示深深的敬意。本书在编写、出版过程中得到了中国商务出版社的大力支持,在此表示感谢。

由于时间紧迫及编者水平有限,书中难免存在不足和疏漏,敬请各位专家、学者和广大读者批评指正,以便再版时修订。

杨良

2013年3月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本的含义	1
第二节 成本会计的产生和发展	5
第三节 成本会计的对象	11
第四节 成本会计的职能与任务	13
第五节 成本会计工作的组织	16
第二章 成本核算的基本要求和一般程序	24
第一节 成本核算的意义和原则	24
第二节 成本核算的基本要求	27
第三节 生产费用的分类	29
第四节 成本核算的主要会计科目	32
第五节 成本核算的一般程序	36
第三章 生产费用要素的归集和分配	42
第一节 生产费用要素概述	42
第二节 材料费用的归集和分配	43
第三节 外购动力费用的归集和分配	55
第四节 职工薪酬的归集和分配	58
第五节 固定资产折旧费用的归集和分配	65
第六节 其他要素费用的归集和分配	67
第四章 辅助生产费用的归集和分配	76
第一节 辅助生产费用的归集	76

第二节 辅助生产费用的分配	79
第五章 制造费用的归集和分配	98
第一节 制造费用的归集	98
第二节 制造费用的分配	100
第六章 生产损失的归集与分配	106
第一节 生产损失核算的概述	106
第二节 废品损失的归集与分配	107
第三节 停工损失的归集与分配	111
第七章 期间费用的归集与分配	117
第一节 期间费用的概述	117
第二节 销售费用的归集与分配	118
第三节 管理费用的归集与分配	120
第四节 财务费用的归集与分配	123
第八章 生产费用在完工产品和期末在产品之间的分配	127
第一节 在产品数量的核算	127
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法	130
第三节 完工产品成本的核算	142
第九章 产品成本计算方法概述	153
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	153
第二节 产品成本计算的基本方法和辅助方法	156
第十章 产品成本计算的基本方法	161
第一节 产品成本计算的品种法	161
第二节 产品成本计算的分批法	175
第三节 产品成本计算的分步法	182
第十一章 产品成本计算的辅助方法	215
第一节 产品成本计算的分类法	215
第二节 产品成本计算的定额法	227
第十二章 标准成本法	247
第一节 标准成本法的概述	247
第二节 标准成本的制定	249

第三节	标准成本差异的计算和分析	252
第四节	标准成本制度下的账务处理	258
第十三章	作业成本法	268
第一节	作业成本法的概述	268
第二节	作业成本法的基本概念	269
第三节	作业成本法的基本原理与一般程序	273
第四节	作业成本法的优点、局限性及适用条件	277
第十四章	成本报表	285
第一节	成本报表概述	285
第二节	成本报表的种类	287
第三节	成本报表的编制方法	288
第十五章	成本分析	304
第一节	成本分析概述	304
第二节	成本分析的基本程序与方法	307
第三节	全部商品产品成本计划完成情况分析	314
第四节	可比产品成本降低计划完成情况分析	317
第五节	产品单位成本分析	322
第六节	成本效益分析	328
第十六章	其他成本会计	348
第一节	质量成本会计	348
第二节	环境成本会计	356
参考文献		362

第一章 总 论

学习目标

1. 理解成本的概念、成本的经济实质、成本会计的职能。
2. 了解成本的作用，成本会计的产生和发展，成本会计的任务，成本会计的组织，成本会计法规和基础工作制度。
3. 掌握成本会计的概念和职能，成本会计的对象。

第一节 成本的含义

一、成本的含义

成本是商品生产发展到一定阶段的产物。它是商品生产过程中所耗费或支出的部分物化劳动和活劳动的货币表现。成本这种耗费或支出是相对于“主体”而言的，它必须明确是属于谁的耗费或支出，因此，成本是对象化了的费用或取得资源的代价。

成本是商品经济的价值范畴，它与商品价值有着密切的联系。在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极为重要的。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

马克思在科学地分析了资本主义商品生产后指出：商品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成的。他说：“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。商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使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。”^①

社会主义市场经济与资本主义市场经济有本质的区别。但二者都是商品经济，在社会主义市场经济中，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

^① 《马克思恩格斯全集》，第25卷，33页，北京，人民出版社，1974。

的经营目标就是向社会提供商品，满足社会的一定需要，同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费。并取得盈利。只有这样，才能使企业以至整个社会得以发展。因此，商品价值、成本、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中，仍然有其存在的客观必然性，只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济中的不同。

在社会主义市场经济条件下，商品价值仍然由三个部分组成：一是已耗费的生产资料转移的价值（ c ）；二是劳动者为自己劳动所创造的价值（ v ）；三是劳动者为社会劳动所创造的价值（ m ）。从理论上讲，前两个部分，即 $c + v$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

综上所述，可以对成本的经济实质概括为：生产经营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货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金总和。

在社会主义市场经济中，商品的价值、价格和成本的关系如图 1-1 所示。

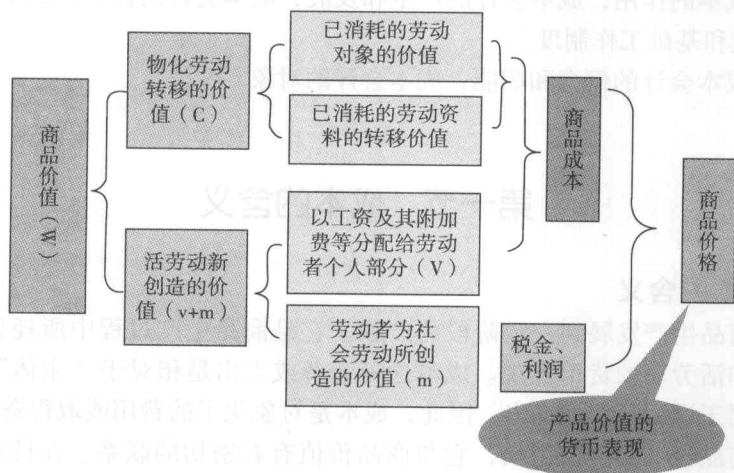


图 1-1 商品价值、价格、成本关系图

在图 1-1 中，应注意以下几点：

（1）商品价值决定于生产该种商品耗费的社会必要劳动量，而商品成本则决定于生产该种商品的个别劳动耗费。如果个别企业产品耗费的劳动时间小于社会必要劳动时间，那么企业利润就会增加；反之，企业的利润就会减少。

（2）已消耗的劳动对象价值、已消耗的劳动资料的转移价值和以工资形式支付给劳动者的报酬都是按照一定的价值标准计算的，它们只是相对地反映了劳动对象耗费的价值、劳动资料转移的价值和必要劳动所创造的价值。

（3）劳动者为社会劳动所创造的价值在难以直接计量的条件下，它是根据商品价格与商品成本的差额来确定的。

在实际工作中，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，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。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出来说，从实际上看，并不形成产品价值，因为它不是经济核算的要求，将其计入成本，可促使企业减少生产损失。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实际的背离，必须严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

为了统一成本所包含的内容，使各企业列入成本的各种支出项目和内容保持一致，便于进行成本评比、分析，限制企业的成本开支权限，挖掘降低成本的潜力，防止乱挤乱摊成本，避免分散资金，保证国家能够集中必要的资金，正确计算利润和交纳税金，国家统一会计制度具体规定了企业的成本开支范围，并作为成本管理的依据。当然，根据不同时期经济管理要求的不同，国家规定的成本开支范围也会适当地调整。

总之，社会主义市场经济体制下成本的内涵和外延都在发展之中。它为开展成本研究，提高经济效益，开辟了崭新的途径。

二、成本与费用

成本与费用是一组既有紧密联系又有一定区别的概念。成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情的代价，也即发生的耗费总和，是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中，对企业所拥有或控制的资产的耗费，是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲，而费用则是会计期间为获得收益而发生的成本。

在财务会计中，成本可以分为未耗成本与已耗成本两大类。未耗成本是指可在未来的会计期间产生收益的支出，此类成本在资产负债表上列为资产项目，例如设备、存货及应收账款等。已耗成本则是指本会计期间内已经消耗，且在未来会计期间不会创造收益的支出。这类成本又可分为费用和损失。前者在损益表上列为当期收益的减项，例如已销产品的生产成本及各项期间费用等；后者则因无相应利益的产生，而在损益表上列为营业外支出等项目，例如火灾、水灾等自然灾害造成的损失。

典型的成本是产品成本，其实质就是各项生产耗费的凝结，同时它也被用作存货资产价值的计量。在产品没有被售出之前，产品成本始终作为资产的一个组成部分。一旦产品售出，其成本就转化为出售当期的销售成本，并与当期发生的其他费用一起，由当期营业收入予以补偿。由此可以得出以下结论：第一，费用是成本的基础，没有发生费用就不会形成成本。第二，按对象归集的费用构成成本，其发生期与补偿期并非完全一致；不予对象化的费用则可按发生期间归集，由同期收入补偿。

成本会计关注的是成本而不是费用。成本的两种主要类型是支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出；机会成本是指因选取一个最优方案而放弃的次优方案上的收益。当然，在任何时刻，没有人能知道可利用的所有可能机会，因此，无疑会忽略一些机会成本。尽管会计系统的特征是记录支出成本而不记录机会成本，但是，为了保证所作的决策是最优的，在进行决策时应考虑机会成本。

三、成本的作用

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费,即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果,即销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能维持资金周转按原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本起着衡量生产耗费的作用,对经济发展具有重要的影响。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

由于成本是生产耗费的综合(货币)反映,所以,产品设计的好坏,生产工艺是否合理,企业劳动生产率的高低,固定资产利用的好坏,原材料费用的利用程度、费用开支的节约和浪费,产品质量的好坏,管理工作和生产组织的水平,以及供产销环节是否衔接协调等,也就是说,企业全部工作的好坏,最终都会在成本指标的高低上反映出来。因此,成本是衡量企业生产经营活动质量的综合指标。由于成本的高低涉及企业所有部门和全体职工,是一项综合性的经济指标,因此,需要所有部门和全体职工的共同努力,才能使成本水平不断降低。

(三) 成本是制定产品价格的重要依据

产品的价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定,固然要考虑价格政策和市场供求关系,以制定具有竞争力的价格,但也必须考虑企业实际承受能力,即产品实际成本水平。因为成本是产品价格制定的最低经济界限。如果商品的价格低于它的成本出售,企业生产经营费用,就不能全部由商品销售收入中补偿。因此,成本就成为制定产品价格的一个重要依据。

当然,产品的定价是一项比较复杂的工作,应考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供应关系及市场竞争的态势等,所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

(四) 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、新产品开发等,都采用现代化管理科学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。所以,成本指标就成为进行经营预测、决策和分析的重要数据资料。

(五) 成本是企业产品进入国际市场、反倾销调查的重要指标

随着中国市场经济的发展,企业要在更加广泛的范围内参与竞争,就要走出国门,加入国际间的竞争,而成本指标是企业融于世界贸易市场的重要指标。如果企业产品的成本较低,进入国际市场后,就会有较强的竞争力。否则,就会失去竞争的能力。另外,近几年,越来越多的中国产品在一些国家受到反倾销调查,许多产品被征收高额的惩罚性关税。企业在接受反倾销调查时,需要提供产品成本的构成、计算方法等资料。因此,企业设置的成本项目、选择的成本费用的分配方法、成本计算方法等非常重要,如果符合会计准则和国际惯例,则会使企业在反倾销调查中处于有利的地位。因此,企业在选择成本分配的分配方法及产品成本的计算方法时,应根据会计准则的要求,并结合本企业的具体情况,使成本费用的分配方法及产品成本计算方法准确、合理。

第二节 成本会计的产生和发展

成本会计的产生与发展是与商品经济的发展相联系的,是基于企业生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。

一、成本会计的产生和发展

成本会计随着社会经济发展,先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和战略成本会计四个阶段。成本会计的方式和理论体系,随着发展阶段的不同而有所不同,逐步成熟完善起来。

(一) 早期成本会计阶段(1880—1920 年)

成本会计起源于英国,后来传入美国及其他国家。19 世纪 30 年代末,英国首先完成了产业革命,当时英国是资本主义最发达的国家。随后,西方其他各国也先后完成了产业革命。产业革命既是生产技术的巨大革命,也是社会生产关系的大变革,它促进了资本主义生产力的迅速发展。随着产业革命的完成,用机器劳动代替了手工劳动,用工厂制代替了手工工场;企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到企业主的普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理上的需要,对成本会计进行研究,起初是在会计账簿之外,用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性,适应企业外部审计人员的要求,将成本计算同复式簿记结合起来,这样,利用账户对应关系反映材料和人工消耗,及其相对应的价值转移和增值的全过程,并借助借贷平衡原理,稽核会计业务记录的正确性,从而形成了成本会计。这个时期是成本会计的初创阶段,

由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以称之为记录型成本会计。在早期成本会计阶段,成本会计在实务方面取得以下进展:

1. 建立了材料核算和管理办法

设立材料账户和材料卡片,标明“最高库存量”和“最低库存量”,以确保材料既能保证生产的需要,又可以节约使用资金;实行材料管理的“永续盘存制”,采取领料单制度控制材料耗用量,按先进先出法计算材料耗用成本。

2. 建立了工时记录和人工成本计算方法

对人工使用卡片记录工作时间和完成产量;将人工成本先按部门归集,再分配给各种产品,以便控制和准确计算人工成本。

3. 确立了间接费用的分配方法

随着工厂制度的建立,企业生产设备大量增加,间接制造费用增长很快,成本会计改变了过去那种只将直接材料和直接人工列入成本,却将间接制造费用作为生产损失的做法,而是将间接制造费用也计入生产成本。于是,对间接制造费用的分配进行了研究,在实践中先后提出了按实际数进行分配和间接费用正常分配理论。

4. 采用分批成本计算法和分步成本计算法计算产品成本

根据制造业的生产工艺特点,选择分批计算产品成本或分步骤计算产品成本。1750年,英国J. 多德森(J. Dodson)在《会计人员或簿记方法》一书中介绍了分批成本计算方法。1777年,英国的W. 汤姆逊(W. Thompson)以亚麻制袜为例,从亚麻存货账户开始,记录了不同步骤的消耗,最后算出每双袜子的成本,可以说是分步成本法的萌芽。

5. 建立了成本会计组织

在组织方面,美国于1919年成立了全国成本会计师联合会;同年,英国成立了成本和管理会计师协会。这些成本会计组织成立后,开展了一系列的成本会计研究,为成本会计的理论和方法基础的奠定做出了贡献。

早期研究成本会计的会计专家W. B. 劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计做过如下定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”

(二) 近代成本会计阶段(1921—1945年)

成本会计的理论和方法在这一阶段得到了进一步的完善与发展,成本会计有了以下方面的进展:

1. 标准成本制度的实施

19世纪末20世纪初,资本主义社会从自由竞争阶段向垄断阶段过渡,重工业和化学工业大大发展,企业规模更大,分工协作更细,生产开始走向机械化和自动化。由于竞争激烈,企业迫切需要一些科学管理方法。1880年以后,泰罗在钢铁公司进行试验,系统研究和分析工人操作方法和劳动时间,逐步形成了科学管理理论和方法,被

后人称为“科学管理之父”。泰罗科学管理制度的主要内容是研究操作合理化，把个人的合理操作归结为某一种标准操作法，再要求一般工人普遍实施；同时，制定劳动定额，实行差别工资制。

泰罗的科学管理制度，“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列最丰富的科学成就”^①。这种管理方法可以提高生产效率，可以为资本家谋取高额利润，所以得到的普遍重视，在美国得到广泛推行，以后又传播到世界各地工业发达国家。泰罗的科学管理方法，也给成本会计研究者提供了启示。19世纪末，英国的E. 加克和J. M. 费尔斯提出了标准成本的概念；之后，美国工程师H. 埃默森倡导了标准成本的应用，为生产过程成本控制提供了条件。在此之前，成本没有控制，发生多少算多少，生产中浪费了，只有事后计算实际成本才知道。实行标准成本制度后，成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本，还要事先制定成本标准，并据以控制日常的生产消耗和定期分析成本。这样，成本会计的职能扩大了，发展成为管理成本和降低成本的手段，使成本会计的理论和方法有了进一步完善和发展，形成了管理成本会计的雏形，它标志着成本会计已经进入一个新的阶段。

2. 预算制度的完善

西方国家普遍认为控制成本最有效的办法除了制定标准成本外，还有预算控制，标准成本制度和预算控制是成本控制的两大支柱。1921年，美国国会公布了《预算和会计法案》，对于民间企业实行预算控制产生了很大影响。1922年，芝加哥大学J. O. 麦金赛（J. O. McKinsey）教授出版了《预算控制》一书，对预算控制的发展产生了重大影响，被誉为预算控制研究的第一部专著。同年，美国全国成本会计师协会第三次会议以“预算编制和使用”为专题展开研究。但是，当时的预算都是单项预算，如销售预算、现金预算等，各自独立，没有结合在一起，后来才发展成为全面预算，即以利润为目标，把各个单项预算密切联系在一起。预算控制的初始，是采用固定预算（也称静态预算）方法，即根据预算期间某一业务量（如产量）计划水平来确定其相应的预算数。但是，由于产量变动使间接费用预算数和实际数无法比较，影响了预算控制的实际效果。1928年，美国西屋公司的一些会计师和工程师根据成本与产量的关系，设计了一种弹性预算方法，分别编制弹性预算和固定预算。所谓弹性预算，是根据计划期内可以预见某一业务量的各种水平来确定相应的预算标准。这样，不仅可使间接费用实际数同预算数更具有可比性，而且可使企业预算合理地控制不同属性的费用支出，有利于有效控制成本，正确考核经营者的工作业绩。所以，弹性预算是20世纪30年代成本会计的重大进步，也是节约间接费用的最好方法。

3. 成本会计的应用范围更广泛

在这一阶段，成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各个行业，并深入应用到一个企业内部的各主要部门，特别是应用到企业经营的销售环节方面。在近代成本会计的后期，《工厂成本》、《标准成本》等成本会计名著的出版，使成本会计具备

^① 《列宁全集》，第三卷，511页，北京，人民出版社，1972。