

高等学校“十一五”规划教材
新会计与财务管理系列

成本会计

COST ACCOUNTING

主编 吴宝宏 常颖

哈尔滨工业大学出版社

高等学校“十一五”规划教材·新会计与财务管理系列

成本会计

COST ACCOUNTING

主 编 吴宝宏 常 颖

副主编 李 湛 马云平 王培欣

哈尔滨工业大学出版社

内 容 简 介

本书共 14 章,其主要内容分为 4 个部分:第 1 部分(第 1 章和第 2 章)为成本会计的基本理论知识,包括成本的涵义、成本会计的对象和职能、成本会计工作的组织、成本核算的原则、要求和程序;第 2 部分(第 3 章~第 9 章)以工业企业的生产经营活动为主线,阐述各种要素费用的核算以及生产费用在完工产品与在产品之间的分配,并重点论述了产品成本计算的基本方法及辅助方法,即品种法、分批法、分步法、分类法、定额法;第 3 部分(第 10 章~第 13 章)阐述成本预测与决策、成本控制的标准成本法、成本报表的编制及成本分析的基本理论知识;第 4 部分(第 14 章)简单介绍商品流通企业的成本核算。

本书既可作为高等学校会计专业的教学用书,也可作为广大财务会计工作者的自学参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/吴宝宏,常颖主编. —哈尔滨:哈尔滨工业大学出版社,2007.8

ISBN 978 - 7 - 5603 - 2517 - 0

I . 成… II . 吴…②常… 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(2007)第 113175 号

策划编辑 孙 杰 许雅莹 杜 燕

责任编辑 杜 燕

封面设计 卞秉利

出版发行 哈尔滨工业大学出版社

社 址 哈尔滨市南岗区复华四道街 10 号 邮编 150006

传 真 0451 - 86414749

网 址 <http://hitpress.hit.edu.cn>

印 刷 肇东粮食印刷厂

开 本 787mm × 960mm 1/16 印张 16.75 字数 350 千字

版 次 2007 年 8 月第 1 版 2007 年 8 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978 - 7 - 5603 - 2517 - 0

定 价 28.00 元

(如因印装质量问题影响阅读,我社负责调换)

《新会计与财务管理》系列丛书编委会

主 任 王福胜(哈尔滨工业大学)

副主任 张培英(哈尔滨工业大学(威海))

邵铁柱(哈尔滨理工大学)

李维刚(佳木斯大学)

赖胜才(黑龙江工程学院)

委 员 (以姓氏笔画排序)

么冬梅	于向慧	马海鹰	王 迪	王 勇
王海东	王培欣	王敬群	史冬梅	田 甜
刘晓东	刘超宇	吕天山	曲 红	毕 鹏
许延明	吴宝宏	宋 明	李长福	李冬姝
李思泓	李相林	李晓玲	李 湛	张 义
张 华	张忠慧	张春瑞	杨 峰	孟令宏
屈 琦	武铁刚	赵严翠	陶 萍	常 颖
董 淼				

2006年2月15日,国家财政部正式发布新会计准则和审计准则,自2007年1月1日起全面实施。这标志着适应我国市场经济发展要求与国际惯例趋同的企业会计准则体系和审计准则体系正式建立。这是我国继1992年实行两则、两制,1998~2001年实行《股份有限公司会计制度》和《企业会计制度2001》(包括16项具体会计准则)以来的第三次重大变革,是我国财务会计领域具有里程碑意义的重要事件,这将给财务会计工作带来重大的积极影响。

针对这种情况,哈尔滨工业大学出版社与哈尔滨工业大学、哈尔滨工业大学(威海)、哈尔滨理工大学、佳木斯大学、烟台大学、山东工商学院、黑龙江工程学院、长春工业大学等8所院校共同依据财政部所颁布的《新会计准则》、《审计准则》和其他最新的准则、法规,结合长期的教学与工作实践,编写了《新会计与财务管理》系列丛书。

该系列丛书着眼于学生实践能力的培养,在主教材中,侧重基本理论和基本实务的阐述与分析;在与之配套的训练教程中,突出对理论的实践和对案例的应用,同时,满足学生对应试的需求。

本系列图书的主要特点为:

新准则——以新颁布的准则、法规为依据

重实务——以案例分析、技能操作为重点

全方位——包括教材、训练教程、参考课件

希望本系列教材能够帮助学生理解新准则的要求,掌握专业技能,更好地理解各项准则、法规所体现的准确、合理的工作理念,为今后的具体工作打下坚实的知识与技能基础。

在系列图书的策划与编写过程中,得到了参编院校的大力支持,作为编辑我们表示深深地感谢。同时,我们也希望更多的作者参与到编者队伍中,进一步扩充编写范围,也希望更多的读者对本系列丛书提出宝贵意见,从而进一步满足读者需求。

前言

为了规范企业的会计核算,提高会计信息质量,财政部于2006年2月先后发布了《企业会计准则——基本准则》和38个具体准则,随后,又于2006年10月发布了《企业会计准则——应用指南》。为了配合对新准则的学习,我们结合多年从事成本会计教学的实践与经验,在充分借鉴一些优秀成本会计教材的基础上,编写了这本教材。

全书共14章,其主要内容分为4个部分。第1部分为第1章和第2章,介绍成本会计的基本理论知识,包括成本的涵义、成本会计的对象和职能、成本会计工作的组织、成本核算的原则、要求和程序;第2部分为第3章至第9章,阐述各种要素费用的核算以及生产费用在完工产品与在产品之间的分配、产品成本计算的基本方法及辅助方法,即品种法、分批法、分步法、分类法、定额法;第3部分为第10章至第13章,阐述成本预测与决策、成本控制的标准成本法、成本报表的编制及成本分析的基本理论知识;第4部分为第14章,简单介绍商品流通企业的成本核算。

本书是根据2006年最新发布的会计准则体系编写而成的。全书重点以工业企业生产经营活动为主线,阐述成本核算、成本预测与决策、成本控制、成本分析等方面的理论,并简单介绍商品流通企业采购成本与销售成本的核算。在编写过程中对重点、难点内容结合实例与案例进行介绍,既可以增加读者的实务操作技能,又可以加深对理论知识的理解。本书与常颖老师主编的《成本会计训练教程》配套使用。

参加本书编写人员有佳木斯大学的吴宝宏和马云平、哈尔滨工业大学的常颖、王培欣和哈尔滨工业大学(威海)的李湛。本教材由吴宝宏、常颖担任主编,李湛、马云平、王培欣担任副主编。具体编写分工如下:吴宝宏负责撰写第5、6、7、11、14章;常颖负责撰写第1、12、13章;李湛负责撰写第2、8、10章;马云平负责撰写第3、4章,王培欣负责撰写第9章。

由于编者水平有限、编写时间仓促,若有疏漏之处,恳请专家、学者给予指正。

编者

2007年7月

目 录

第1章 总论	(1)
1.1 成本的涵义	(2)
1.2 成本会计的对象	(4)
1.3 成本会计的职能	(7)
1.4 成本会计工作的组织	(11)
思考题	(14)
第2章 成本核算概述	(15)
2.1 产品成本核算的意义和原则	(16)
2.2 成本核算的要求	(18)
2.3 成本核算的程序	(20)
思考题	(24)
第3章 工业企业生产费用的核算	(25)
3.1 材料费用的归集与分配	(26)
3.2 人工费用的归集与分配	(31)
3.3 制造费用的归集与分配	(38)
3.4 辅助生产费用的核算	(42)
3.5 损失性费用的核算	(53)
3.6 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(57)
思考题	(69)
案例思考	(70)
第4章 产品成本计算方法计算概述	(73)
4.1 企业生产类型及其特点	(74)
4.2 生产类型的特点及成本管理要求对成本 计算方法的影响	(75)
4.3 各种成本计算方法的应用	(76)
思考题	(78)
第5章 产品成本计算的品种法	(79)
5.1 品种法概述	(80)
5.2 品种法核算举例	(82)

思考题	(89)
案例思考	(90)
第6章 产品成本计算的分批法	(91)
6.1 分批法概述	(92)
6.2 分批法核算举例	(93)
6.3 简化的分批法核算举例	(95)
思考题	(100)
案例思考	(101)
第7章 产品成本计算的分步法	(103)
7.1 分步法概述	(104)
7.2 逐步结转分步法核算举例	(109)
7.3 平行结转分步法核算举例	(122)
思考题	(130)
案例思考	(130)
第8章 产品成本计算分类法	(133)
8.1 分类法概述	(134)
8.2 分类法举例	(136)
8.3 联产品、副产品、等级品的成本计算	(137)
思考题	(140)
案例思考	(140)
第9章 产品成本计算的定额法	(143)
9.1 定额法概述	(144)
9.2 定额成本法计算举例	(154)
思考题	(156)
案例思考	(157)
第10章 成本预测与决策	(159)
10.1 成本预测的概述	(160)
10.2 成本预测方法的应用	(162)
10.3 成本决策概述	(167)
10.4 成本决策方法的应用	(170)
思考题	(173)
案例思考	(173)
第11章 标准成本法	(175)
11.1 标准成本法概述	(176)
11.2 标准成本的制定和标准成本差异的计算与分析	(177)
11.3 标准成本法的核算程序及账务处理	(186)
思考题	(192)
案例思考	(193)

第 12 章 工业企业成本报表	(195)
12.1 成本报表的作用和种类	(196)
12.2 产品生产成本表	(197)
12.3 主要产品单位成本表	(200)
12.4 各种费用报表的编制	(202)
12.5 其他成本报表	(205)
思考题	(208)
案例思考	(208)
第 13 章 成本分析	(211)
13.1 成本分析概述	(212)
13.2 成本分析的程序和方法	(218)
13.3 成本计划完成情况分析	(224)
13.4 技术经济指标变动对成本影响的分析	(236)
思考题	(241)
案例思考	(242)
第 14 章 商品流通企业成本核算	(243)
14.1 商品流通企业成本核算概述	(244)
14.2 批发企业成本核算	(245)
14.3 零售企业成本核算	(249)
14.4 商品流通费用的核算	(254)
思考题	(255)
参考文献	(256)

总 论



学习目标提示

- 成本的概念和成本的作用
- 工业企业成本会计的对象
- 成本会计的产生发展及成本会计职能
- 成本会计的工作组织

中英文关键词对照——

- 成本 cost
- 成本核算 costing
- 产品成本 product cost
- 期间费用 period expense

1.1 成本的涵义

1.1.1 成本的概念

成本是一个价值范畴,它所涵盖的范围相当广泛,无论是会计学、投资学、工程学中都涉及成本这个重要概念。不同的学科、由于其研究的角度、目的不同,对成本有不同的认识,对其定义也不尽相同。成本会计是会计的一个重要分支,是以成本为对象的一种专业会计。我们所研究的成本是指为了实现一定的经济目的而付出的、可以用货币计量的代价。

不同行业,成本所包含的内容不完全相同,具有典型意义的成本概念是指物质生产部门为组织生产、制造产品而付出的代价。

1. 产品成本

产品成本包括产品制造过程中所发生的成本,所以,也称为制造成本或生产成本。产品生产是物质生产企业的基本经济活动。产品的生产过程同时又是物化劳动和活劳动的消耗过程,企业生产产品所消耗的物化劳动和活劳动的总和构成产品的社会生产费用,产品的社会生产费用构成产品的价值。产品价值具体包括三部分:①已耗费的生产资料转移的价值。②劳动者为自己劳动所创造的价值。③劳动者为社会劳动所创造的价值。从理论上讲,上述的前两部分,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本,即从理论上说明了成本的经济实质和它应该包括的客观内容,具体表现为组织生产、制造产品耗费原材料、燃料及动力等;计提固定资产折旧、支付工资、福利费等。在实际工作中,为了促使企业成本计算口径一致,保持成本的可比性,国家通过有关法规制度界定了成本开支范围。在成本开支范围中,明确规定哪些费用开支允许列入产品成本,哪些费用开支不允许列入产品成本。按这种法定的内容计算出来并登记入账的现实成本,称为财务成本,也叫做核算成本或制度成本。

2. 期间费用

期间成本也称期间费用,又称为非产品成本或非制造成本,是与产品生产活

动没有直接联系的成本。它不计入产品成本中,而是直接归入当期损益中。也就是说,期间成本发生时即同当期销售收入相比,全额列在利润表上作为该期销售收入的一个扣减项目。它不随产品实体流动而流动,而是随着企业生产经营活动持续期间的长短而相应增减。

期间成本主要分为营业费用、管理费用和财务费用三项。

工业企业的生产成本、营业费用、管理费用和财务费用都是企业经营性的支出。

3. 成本的一般定义

以上我们以物质生产企业的产品为对象,阐述了产品成本的定义,说明了成本的经济内容和经济本质,这些基本理论也适合于其他行业企业,虽然其他行业企业(如商业企业和服务企业)的经营特点和费用发生的形式和范围不同于工业企业,但它们都和工业企业一样有着最本质的共同点:都是向社会有偿提供其所需要的物品或服务,提供物品和服务的过程都要发生各种物质和人工的消耗、以及其他有关的货币支出,为了维持企业经营的持续进行,耗费的各种物质和人工、以及其他的货币支出都要从营业收入中补偿。企业向社会提供的物品和服务是有偿的,接受者(顾客)要以货币相交易才能获取,我们可将其统称为产品。不同行业的企业提供物品和服务所发生费用的形式和范围形形色色,但总体看,不外乎是物质消耗、人工消耗以及其他有关的货币支出。成本具有补偿价值的经济本质,是对企业所提供物品和服务的定价以及计算相关营业损益的基础。

因此,我们一般将成本定义为:成本是企业为了提供物品、服务等商品而在物质和人工上的耗费以及其他有关的货币支出,并应从其营业收入中得到补偿的价值。

1.1.2 成本的作用

在社会主义市场经济条件下,成本作为一个客观存在的经济范畴,在以提高经济效益为根本目标的经济管理中发挥着重要的作用。

1. 成本是生产经营耗费的补偿尺度

企业从事生产经营发生的资金耗费,只有从取得的收入中得到补偿,才能保证生产经营在原有规模上继续进行。成本是全部资金耗费在产品上的集中体现,以产品成本作为衡量尺度,与产品收入相比较,可以判断资金耗费能否得到补偿,能在多大程度上得到补偿。如果企业的产品收入小于其相关的成本,表明企业的资金耗费未能全部得到补偿,原有生产经营规模将难以维持,企业必须通过增加收入和降低耗费来弥补资金的不足。相反,如果企业的产品收入大于其相关的成本,则表明企业的资金耗费不仅能全部补偿回来,而且能得到一个资金增量,用于扩大生产经营规模。

2. 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本指标直接反映成本水平的高低,并综合反映企业的经营管理水平。企业生产经营的规模、品种、质量和结构、劳动生产率、材料消耗、设备利用程度、资金

运用、生产和劳动的组织等等,都会在成本中直接或间接地表现出来。因此,成本作为衡量企业工作质量的综合指标,始终是企业核算和管理的重要内容。任何企业只有加强成本的监督和控制,才能不断提高经济效益和管理水平。

3. 成本是制定价格的重要依据

价格是价值的货币表现。从市场方面看,企业的产品能按一定价格出售,标志着社会对其劳动价值的认可,出售价格的高低反映其价值的实现程度。从企业方面看,成本是价值中物化劳动和必要劳动的货币表现,是价值的主体部分,反映已经垫付的各种劳动耗费,必须通过出售价格取得补偿,否则就无法维持再生产。因此,企业在制定价格时,考虑的众多因素中,成本是最重要的因素。成本是制定价格的最低经济界限,销售价格不小于成本,是企业生存的起码条件。当然,这并不排斥企业作为一种营销策略或权宜之计,将产品低于成本出售的情况。只有当销售价格高于成本时,企业才能盈利,这是企业发展的基本前提。

4. 成本是企业进行经营决策的重要依据

市场经济条件下,企业作为自主经营、自负盈亏的经济实体,面对千变万化的市场和竞争,必须随时就有关生产什么、生产多少和如何生产的问题做出正确的决策。企业的任何生产经营决策,其最终目标都是提高经济效益,这就必然涉及“所得”与“所耗”的比较,而“所耗”即成本费用。企业在市场上的竞争,表面上是质量和价格的竞争,但实质上是成本费用的竞争。因邓,任何企业进行重大经营决策时,都要运用有关成本数据,分析和比较决策方案的经济效益,以便权衡利弊。值得注意的是,现实成本数据只能作为决策的参考,而不能作为决策的依据。因为在产品质量和数量、管理水平及技术水平等诸多因素的影响下,成本是动态变化的,所以在对未来经营进行决策时,应在现实成本的基础上正确预测成本变动趋势。

1.2 成本会计的对象

1.2.1 工业企业成本会计的对象

成本会计的对象是通过成本会计来核算、策划、控制和分析内容。在不同的行业,因其生产经营管理的过程、方式及内容不同,成本会计的对象也有所不同。

工业企业的主要经营活动是材料物资采购、产品生产和产品销售三个环节,其中产品生产是中心环节。在产品的直接生产过程中,即从原材料投入生产到产成品制成的过程中,一方面制造出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费,概括地讲,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费(物质消耗)和活劳动耗费(非物质消耗)两大部分,这三类可以称为工业企业费用的三大要素。为了具体地反映工业企业各种费用的构成和水平,还应在此基础上,将工业企业费用进一步划分为以下9个费用要素:

①外购材料。它是指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

②外购燃料。它是指企业耗用的一切从外部购进的各種燃料,包括固体、液体、气体燃料。从理论上说,外购燃料应该包括在外购材料中,但由于燃料是重要能源,需要单独考核,因而单独列作一个要素进行计划和核算。

③外购动力。它是指企业耗用的从外部购进的各種动力。

④工资。它是指企业职工的工资。

⑤计提的职工福利费。它是指企业按照工资的规定比例计提的职工福利费。

⑥折旧费。它是指企业按照规定计算的固定资产折旧费用。出租固定资产的折旧费不包括在内。

⑦利息费用。它是指企业的借款利息费用减去利息收入后的净额。

⑧税金。它是指企业应交纳的各种税金,包括房产税、车船使用税、印花税、土地使用税等。

⑨其他费用。它是指不属于以上各要素的费用,例如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费等。

按照上列费用要素反映的费用,称为要素费用。

上述要素费用如为生产产品消耗,则形成产品生产成本,如为组织和管理生产经营活动和销售活动所发生,则形成了企业的期间费用(管理费用、销售费用、财务费用)。

计入产品成本的生产费用在生产过程中的用途也各不相同。有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产。为了具体地反映计入产品成本的生产费用的各种用途,还可将其进一步划分为若干个项目,即产品生产成本项目,简称产品成本项目或成本项目。

根据生产特点和管理要求,工业企业一般可以设立以下4个成本项目:

①原材料。亦称直接材料,它是指直接用于产品生产、构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。

②燃料及动力。它是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

③生产工资及福利费,简称工资及福利费,亦称直接人工。它是指直接参加产品生产的工人工资以及按生产工人工资和规定的比例计提的职工福利费。

④制造费用。它是指直接用于产品生产,但不便于直接计入产品成本,因而没有专设成本项目的费用(例如机器设备折旧费用),以及间接用于产品生产的各项费用(例如机物料消耗、车间厂房折旧费用等)。它是没有专设成本项目的其他生产费用。

在构成产品成本的各项生产费用中,直接用于产品生产的费用,可以称为直接生产费用,例如原料费用、主要材料费用、生产工人工资和机器设备折旧费用等;间接用于产品生产的费用,可以称为间接生产费用,例如机物料消耗、辅助工人工资和车间厂房折旧费用等。

在构成产品成本的各项生产费用中,可以分清哪种产品所耗用、可以直接计入某种产品成本及费用中的,称为直接计入费用(一般简称为直接费用);不能分清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本,而必须按照一定标准分配计入

有关各种产品成本费用中的,称为间接计入(或分配计入)费用(一般简称为间接费用)。

综上所述,按照企业会计准则和会计制度的有关规定,可以把工业企业成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

1.2.2 商品流通企业成本会计的对象

商品流通企业的主要经营活动是商品的采购和销售,因此,商品流通企业的成本会计对象是商品采购成本和商品销售成本,以及各项商品流通费用。为了简化核算,商品的采购成本和销售成本按直接进价来确定,不包括相关费用。商品流通费用是商品流通企业的经营管理费用,包括为采购、储存、销售商品发生的经营费用,以及在经营管理中发生的管理费用和财务费用。这些费用虽不计入商品的采购成本和销售成本中,但直接影响当期损益的核算,因此也应当作为成本会计的对象。

1.2.3 其他行业企业成本会计的对象

其他行业企业成本会计的对象,总的来说是成本和不计入成本的相关费用,但不同行业的生产经营特点不同,其核算和监督的内容亦各不相同。旅游、饮食服务业主要是为人们提供旅游观光、临时食宿和其他生活服务,其成本会计的对象是营业成本,以及不计入营业成本的销售费用、管理费用和财务费用。

①施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工,其成本会计的对象是工程成本,以及不计入工程成本的管理费用、财务费用。

②房地产开发企业主要从事房屋和土地的开发,其成本会计的对象是房屋和土地的开发成本,以及不计入开发成本的营业费用、管理费用、财务费用。

③交通运输企业主要从事公路、铁路、航空和水上运输,其成本会计的对象是各种运输成本,以及不计入运输成本的管理费用、财务费用。

④农业企业主要从事种植、畜牧、水产等各类产品的生产,其成本会计的对象是各种农产品的生产成本,以及农业企业发生的营业费用、管理费用和财务费用。

由上述可见,成本会计的对象既包括生产经营成本,又包括各种相关费用,因此可以把其他行业企业成本会计的对象概括为各行业企业经营业务的成本和有关的经营管理费用,简称成本、费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

在西方发达国家,随着经济的发展和企业管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断发展、变化。美国会计学会所属的“成本概念与标准委员会”将成本定义为:成本是指为达到特定目的而发生的价值牺牲,它可用货币单位来衡量。这就是说,成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义已经大大超越了产品生产成本和以上所述各种经营业务成本的内容。

企业在管理工作中,为了适应经营管理的不同目的,运用着不同的成本概念。例如,为了按照税法规定计算利润,缴纳税金;为了进行产品成本管理,计算产品

生产成本;为了进行生产经营短期的预测和决策,计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本;为了加强企业内部的成本控制和考核,计算可控成本和不可控成本等等。

综上所述,随着成本概念的发展、变化,成本会计的对象和成本会计本身也在相应地发展、变化着。现代成本会计的对象,应该包括各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用和各种专项成本。现代的成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专业会计。

1.3 成本会计的职能

1.3.1 成本会计的产生和发展

作为会计的一个重要组成部分,成本会计是为了适应特定的经济发展要求而产生和发展的。最初为了确定商品价格和经营盈亏而只对成本进行估计,随后又采用统计的方法来计算成本,再后与财务会计相结合构成成本核算体系,最后再与预算管理等相结合,朝着事前控制方向发展,形成了主要对内报告会计。概括起来,成本会计的产生、发展大体经过了以下几个阶段。

1. 成本会计的形成阶段

14 世纪后至 19 世纪前,随着英、意、德以及欧陆西部诸国商业的逐步发达,手工制造业得到了极大发展,业主们为了对被同业工会组织严密操纵的工匠进行有效控制,他们特别在意工匠手中所持有的材料的消耗情况,同时也需要了解付给工匠的工资与其应得工资之间的关系,从而在原有估计的基础上采用了实地盘点以及一系列统计的方法对经营消耗予以确定,并与簿记方法结合,形成了初步的成本记录,开始显露出成本会计的端倪。由于企业传统会计尚处于以记录、记载为主的簿记向完整意义上的会计的过渡阶段,成本会计也不可能形成一套完整的方法和理论体系,只是作为一种成本的原始计算行为,这表明成本会计的萌芽已经出现并将随着商品经济的发展而发展。

19 世纪末至 20 世纪初,随着产业革命的完成,工业规模日渐壮大,企业数量日益增多,企业之间的竞争加剧,工业界对成本资料的需求更加迫切,于是生产成本受到足够的重视。为了满足各方面对成本信息的需要,提高成本计算的准确性,企业开始将成本计算工作交由会计人员承担,并逐步使成本记录与会计账簿一体化,形成了一套较为完整的成本计算方法和理论体系,使成本会计趋于成形。

2. 成本会计成熟阶段

20 世纪初至 20 世纪中叶,世界经济发展迅速,企业竞争更趋激烈。企业外部生存环境日趋复杂,为了在市场竞争中处于有利地位,需要特别注意对内部管理工作的改进,注重事前的预测、决策、控制和考核环节,将管理的重心由事后移向事前。作为内部管理的重要方面,成本管理的表现尤为突出,因为企业要想在

竞争中求生存,争取市场,首先就要降低成本,如果想大幅度降低成本,就必须在投产前就对产品的设计、结构、工艺、生产的组织安排等进行周密的考虑,使设计出的产品成本达到最低,为此,就要做好成本预测,制定目标成本。这表明商品经济的发展客观上要求成本会计由事后的核算向事前的预测、决策、控制方向拓展。

20 世纪以前成本会计的发展均同事后的实际成本有关,到了 20 世纪初,泰勒制度的广泛采用,为成本会计的进一步发展提供了可能条件。泰勒科学管理方法的要点,就是通过对各环节、步骤乃至动作的研究,事先制定相应的工作标准以对生产进行管理,这不仅推动了生产的发展,而且也促使成本会计作出相应的改革。在会计实践中,成本会计也不甘停留于生产过程中的成本控制和事后的成本核算和分析上,开始了事先制定成本标准,并据以进行日常的成本控制和定期的成本差异分析,按标准成本来控制实际成本,使成本会计又在预测未来和寻求成本最佳配合方面取得了卓有成效的进展。尔后,变动成本计算法的产生,为企业进行成本预测和决策开辟了捷径,成本控制也由控制生产过程进而控制未来的经营与损益。

3. 现代成本会计阶段

20 世纪中叶以后,企业在广泛采用了通过成本预测制定目标成本后,又在成本控制环节上建立了按责任归属考核成本控制业绩的责任成本制度,实施以绩效评价为中心的目标管理。标准成本、预算管理、差异分析等技术方法引入会计之中后,成为了成本会计的有机组成部分。变动成本法和责任成本制度又使成本会计的内容更为充实,加之电子计算机处理数据的广泛运用,现代数学、数理统计方法的渗透,都有力地推动了成本会计职能的发展,使成本会计形成了一套较为完善的方法和理论体系,标志着成本会计已趋成熟。这时的成本会计,其内容已不再仅仅是对成本的事后核算,而且还扩展到了事前的成本预算和全过程的成本控制,从而使成本会计的职能由成本核算扩大到成本预算、成本控制和成本分析等方面。此阶段,成本会计的基本内容——成本核算业已成熟,成本会计的高新内容——成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等也已成形。此时成本会计已具备了完整的方法和理论,形成了相对独立的学科。同时,以成本会计的新内容为基础,兼顾到价格、资金、利润等方面,又逐渐从传统会计中衍生出与财务会计并列的一个会计分支——管理会计,从而使企业会计形成了财务会计、成本会计和管理会计的三分局面。成本会计介于财务会计与管理会计之间,并与两者都有密切联系。

4. 成本会计的新发展

20 世纪 80 年代前后,现代高科技广泛用于生产和经营管理之中,电脑化、自动化程度显著提高,给成本会计的求新发展提供了更为可能的客观条件。同时,企业对降低成本、提高效益的主观要求更高。管理者们借助高科技手段,在实施全面质量管理制度的同时,力图将企业的消耗与最终产品直接挂钩,把企业中的所有作业区分为能为最终产品增加价值的作业和不能为最终产品增加价值的作业两大类,在同全面质量管理紧密相连的前提下,保证前者,缩减后者。这种被称为适时制的管理思想,对成本的计量工作要求更高,使成本计量方法、计划和控制方