

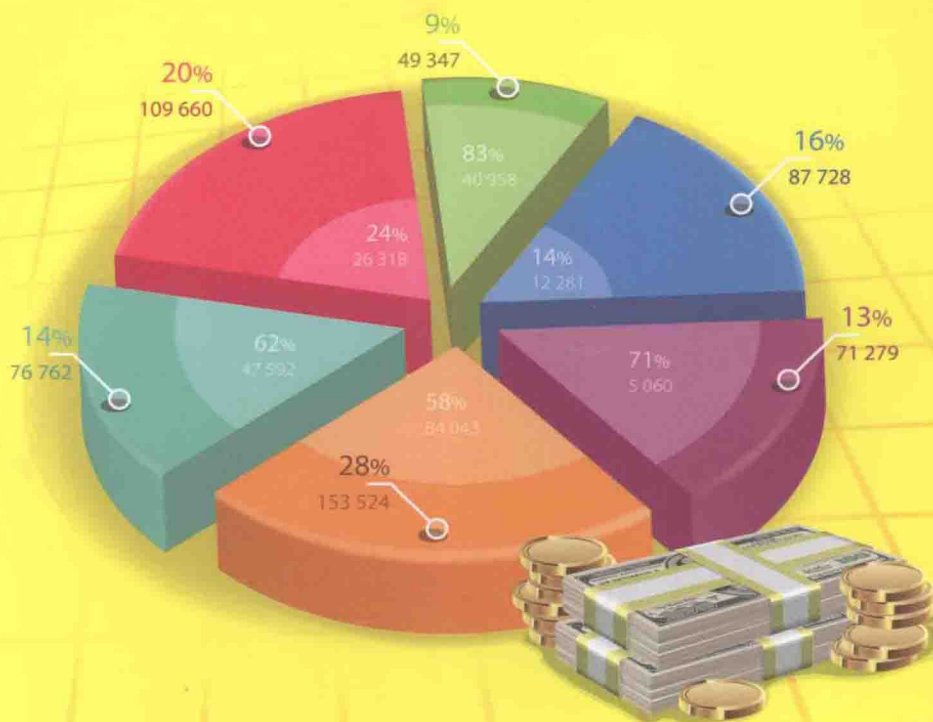
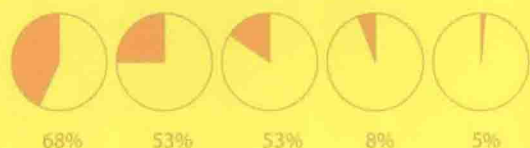


高职高专“十二五”规划教材

成本核算实务

CHENGBEN HESUAN SHIWU

刘均敏 李桂芹 主编



化学工业出版社

高职高专“十二五”规划教材

成本核算实务

刘均敏 李桂芹 主编



化学工业出版社

· 北京 ·

成本核算实务是现代企业会计的重要组成部分,是高职高专会计学专业的主干专业课程,也是会计学专业知识结构中的主体部分。《成本核算实务》教材以我国颁布的最新企业会计准则为依据,结合我国企业成本会计的实践和高职高专成本会计的教学经验,以制造业的成本会计为主线,详细阐述了成本核算的基本内容。全书内容包括五大部分,即成本会计基本理论、要素费用的归集和分配、产品成本的计算方法、成本报表的编制和分析以及其他行业成本核算方法。

本书适用于高等职业院校会计专业和其他经管类专业,也适用于会计成人教育、在职教育和自学人员的学习和工作参考。

图书在版编目(CIP)数据

成本核算实务/刘均敏,李桂芹主编. —北京:
化学工业出版社, 2012. 8
高职高专“十二五”规划教材
ISBN 978-7-122-14564-2

I. 成… II. ①刘…②李… III. 成本计算-高等
职业教育-教材 IV. F231.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 131648 号

责任编辑:蔡洪伟
责任校对:边涛

文字编辑:郑直
装帧设计:史利平

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)
印 装:大厂聚鑫印刷有限责任公司
787mm×1092mm 1/16 印张13 字数313千字 2012年9月北京第1版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899,
网 址: <http://www.cip.com.cn>
凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:26.00 元

版权所有 违者必究

编写人员名单

主 编：刘均敏 李桂芹

副 主 编：王春福 陈秀芹

编写人员：（姓名按汉语拼音排序）

陈秀芹 冯香入 李桂芹 刘均敏

王春福 翟玉昌 张 端

Preface

前言

成本核算实务是现代企业会计的重要组成部分，是高职高专会计专业的主干专业课程，也是会计专业基础知识结构中的主体部分。《成本核算实务》教材以我国颁布的最新企业会计准则为依据，结合我国企业成本会计的实践和高职高专成本会计的教学经验，以制造业的成本会计为主线，详细阐述了成本核算的基本内容。全书内容包括五大部分，即成本会计基本理论、要素费用的归集和分配、产品成本的计算方法、成本报表的编制和分析以及其他行业成本核算方法。本教材根据高职高专成本会计教学的要求和特点编写而成，符合专业培养目标和课程教学基本要求；教材的结构体系设计合理，循序渐进，重点突出职业教育的应用性、适用性和实践性，并吸收同类教材的优点，使各章节之间的内在联系非常紧密。

本教材主要特点如下：

1. 针对性强。参加编写的作者都是来自普通高等教育教学一线的专业教师，有着丰富的教学和实践经验，对普通高等教育的教学要求和教学内容非常熟悉。
2. 实践性强。本教材按照突出应用性、实践性的原则，在理论与实践相结合的基础上，扩展实践内容，注重培养学生的实际操作能力。
3. 内容新颖。本教材内容体现了当前普通高等教育课程教学的新知识、新方法，并结合最新企业会计准则，便于学生综合素质的形成、科学思维方式和创新能力的培养及新知识的掌握。
4. 难易适度。本教材主要内容由浅入深，循序渐进，以必要、够用为度，通俗易懂。
5. 适用范围广。本教材适用于普通高等院校会计、财政、金融、经济管理等相关专业的教学需求，也可以作为财会人员在职培训或会计职称考试的辅助教材。

此外，本教材还在每部分内容后面提供配套的同步实训练习，供学生进行练习和实训使用。

本书在编写过程中，得到了会计界同仁的大力支持，在此表示衷心感谢。由于编者的水平有限，加之编写时间仓促，书中难免存在疏漏和不妥之处，敬请广大专家和读者批评指正，并将意见和建议及时反馈给我们，以便今后改进。

编者

2012年4月

Contents

目录

► 项目一 熟悉成本会计基础知识

1

任务1 成本和成本会计	1
1.1 成本及成本信息的作用	1
1.1.1 成本概念	1
1.1.2 产品成本的特征	2
1.1.3 成本信息的作用	3
1.1.4 支出、费用与产品成本之间的关系	3
1.1.5 成本会计	4
1.1.6 制造业成本会计的具体内容	5
1.2 成本会计的产生和发展	5
1.3 成本会计的对象、职能及任务	7
1.3.1 成本会计的对象	7
1.3.2 成本会计的职能	7
1.3.3 成本会计的任务	9
1.4 成本会计组织形式	10
1.4.1 设置成本会计机构	10
1.4.2 配备必需的成本会计人员	11
1.4.3 成本会计法规和制度	11
1.5 成本会计的发展趋势	13
1.5.1 适时制生产制度	13
1.5.2 高科技生产企业的成本会计	13
1.5.3 作业基础成本法	13
任务2 产品成本核算程序	16
2.1 产品成本核算原则	16
2.2 产品成本核算要求	17
2.2.1 合理进行费用分类	17
2.2.2 分清各种费用界限	19
2.2.3 确定财产物资的计价与价值结转的方法	20
2.2.4 做好产品成本核算的基础工作	20

2.3 产品成本核算基本程序	22
2.4 产品成本核算账务处理	23
2.4.1 产品成本核算的账户设置	23
2.4.2 产品成本核算的账务处理程序	25
同步实训练习	26

► 项目二 要素费用的核算

28

任务1 材料费用的核算	30
1.1 原材料费用的分配	30
1.1.1 按原材料定额消耗量比例分配原材料费用	30
1.1.2 按原材料定额费用比例分配原材料费用	31
1.1.3 材料费用分配表的编制与账务处理	31
1.2 周转材料的摊销	32
1.2.1 低值易耗品摊销的核算	32
1.2.2 包装物的核算	34
1.3 燃料和动力费用的分配	35
1.3.1 燃料费用的核算	35
1.3.2 动力费用的核算	36
任务2 职工薪酬的归集与分配	37
2.1 工资费用的核算	38
2.1.1 工资计算的原始记录	38
2.1.2 工资的计算	39
2.1.3 工资费用的归集和分配	41
2.2 其他职工薪酬的核算	42
任务3 其他费用的归集与分配	44
3.1 折旧费用的核算	44
3.2 利息费用的核算	46
3.3 税金核算	46
3.4 其他费用的核算	47
3.5 预付费用和预提费用的核算	47
3.5.1 预付费用的核算	48
3.5.2 预提费用的核算	49
任务4 辅助生产费用的归集与分配	50
4.1 辅助生产费用的归集	50
4.1.1 设置“制造费用——辅助生产车间”明细账	51
4.1.2 不设置“制造费用——辅助生产车间”明细账	52
4.2 辅助生产费用的分配	53
4.2.1 直接分配法	53
4.2.2 交互分配法	54

4.2.3 代数分配法	56
4.2.4 计划成本分配法	57
4.2.5 顺序分配法	59
任务5 制造费用的归集与分配	59
5.1 制造费用的归集	59
5.2 制造费用的分配	60
任务6 生产损失的核算	62
6.1 废品损失的核算	62
6.1.1 不可修复废品损失的归集和分配	63
6.1.2 可修复废品损失的归集和分配	64
6.2 停工损失的核算	65
任务7 期间费用的核算	65
7.1 管理费用的归集与结转	65
7.2 销售费用的归集与结转	66
7.3 财务费用的归集与结转	66
同步实训练习	69

▶ 项目三 生产费用在完工产品与月末在产品之间的分配

73

任务1 在产品的核算	74
1.1 在产品的含义	74
1.2 在产品收发结存的核算	74
任务2 生产费用在完工产品与月末在产品之间的分配	76
2.1 不计算在产品成本法	76
2.2 按年初固定数计算在产品成本法	76
2.3 按所耗原材料费用计算在产品成本法	77
2.4 按完工产品成本计算在产品成本法	78
2.5 约当产量法	78
2.5.1 投料程度的确定	79
2.5.2 完工程度的确定	81
2.6 在产品按定额成本计算法	83
2.7 定额比例法	84
任务3 完工产品成本的结转	86
同步实训练习	88

▶ 项目四 计算产品成本的方法

93

任务1 计算产品成本的基本方法	93
1.1 生产特点与管理要求对产品成本计算方法的影响	93
1.1.1 生产类型及其特点	94

1.1.2 各因素对成本计算方法的影响	95
1.1.3 成本计算方法	95
1.2 品种法	97
1.3 分步法	106
1.3.1 分步法概述	106
1.3.2 逐步结转分步法	106
1.3.3 平行结转分步法	114
1.4 分批法	118
1.4.1 分批法概述	118
1.4.2 分批法的应用举例	120
1.4.3 简化分批法	123
任务2 成本计算的辅助方法	126
2.1 分类法	126
2.1.1 分类法的意义	126
2.1.2 分类法的适用范围及特点	127
2.1.3 分类法的成本计算程序	127
2.1.4 分类法的优缺点及注意事项	131
2.2 定额法	136
2.2.1 定额法的成本计算程序	136
2.2.2 定额法举例	142
2.2.3 定额法的优缺点	143
同步实训练习	144

▶ 项目五 编制和分析成本报表

156

任务1 成本报表概述	156
1.1 成本报表的意义	156
1.2 成本报表的作用	157
1.3 成本报表的种类	157
任务2 成本报表的编制	158
2.1 成本报表的编制要求	158
2.2 产品成本表的结构和编制方法	158
2.3 主要产品单位成本表的结构和编制方法	160
2.4 各种费用明细表的结构和编制方法	160
2.4.1 制造费用明细表	160
2.4.2 销售费用明细表	161
2.4.3 管理费用明细表	162
2.4.4 财务费用明细表	163
任务3 成本报表的分析	163
3.1 成本报表分析的一般程序	163

3.2 成本报表的分析方法	163
3.3 成本分析的原则	166
3.4 产品成本表的分析	166
3.5 主要产品单位成本表的分析	168
3.6 各种费用明细表的分析	170
3.7 技术经济指标变动对产品成本影响的分析	171
同步实训练习	175

► 项目六 其他行业成本核算方法

177

任务1 商品流通企业成本核算方法	177
1.1 商品流通企业的成本	178
1.2 商品销售成本核算	179
任务2 交通运输企业成本核算方法	180
2.1 交通运输企业成本核算概述	180
2.2 汽车运输企业成本核算	182
2.3 水上运输企业成本核算	183
2.4 港口业务成本核算	184
2.5 其他运输企业成本核算	184
任务3 房地产开发企业成本核算方法	186
3.1 房地产开发企业成本核算概述	186
3.2 房地产开发企业开发成本计算	188
任务4 施工企业成本核算方法	190
4.1 施工企业成本核算概述	190
4.2 施工企业工程成本计算	191
同步实训练习	194

► 参考文献

196

项目一

熟悉成本会计基础知识

知识目标

- ◆ 了解成本信息的作用、成本会计工作组织形式。
- ◆ 理解会计职业道德。
- ◆ 掌握产品成本核算要求、产品成本核算的基本流程和基本技能。
- ◆ 掌握支出、费用、成本的划分界限。

能力目标

- ◆ 能确认成本会计岗位承担的职责。
- ◆ 能正确划分支出、费用、成本项目。
- ◆ 能区分生产企业费用要素内容以及产品成本构成项目。
- ◆ 能运用成本核算的基本账户解决实际问题。

【案例导入】

辛颖大学毕业后，打算自主创业，和朋友孟路合伙开办了一家塑料制品加工厂，专门生产塑料包装物。他们根据需要选定厂址后，招聘了相关的技术人员和管理人员。该加工厂设有一个基本生产车间和一个辅助生产车间。为了对生产过程中所发生的相关费用进行核算，企业准备聘请一名专门的成本会计人员。假如你被聘任，你该如何计算产品成本？产品生产完工入库后，如何定价？如何制定企业内部的成本核算制度？

任务1 成本和成本会计

1.1 成本及成本信息的作用

1.1.1 成本概念

成本是经济学范畴，是商品经济的产物，是商品经济的一个价值范畴，是商品价值的重要组成部分。人们进行生产经营活动，必然会耗费一定的人力、物力、财力，将这些耗费对象化的货币表现就是成本。对于成本的解释，有以下三种。

第一种是马克思的阐述：成本价格又称生产费用或生产成本，指在商品生产中的实际耗费，包括物料耗费和人工耗费。“商品出售价格的最低界限，是由商品的成本价格决定的。”

商品价格由商品价值决定，商品价值由三个部分组成：①生产过程中已消耗的生产资料价值（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）。商品价值 $W=C+V+M$ ，成本 $=C+V$ ，即等于生产过程中已消耗的生产资料价值和劳动者为自己劳动所创造的价值。

第二种是从价值补偿角度的阐述：成本包括生产费用、管理费用、销售费用、筹资费用和税金。同时认为成本为保本销售价格的底线，又称之为广义成本。在企业生产经营活动中，企业不但要支付生产过程中各项费用，还要为销售产品或商品支付销售费用，企业在管理活动中还要支付管理费用，在商品购进环节、销售环节、经营管理环节中还要支付各种税金，在筹资过程中，还要支付筹资费用。所以成本包括生产费用、管理费用、销售费用、筹资费用和税金。

第三种是从会计核算工作的角度阐述：成本有两种范畴，一是成本为生产过程中的物料消耗、人工消耗和生产管理费用，统称生产费用，又称之为狭义成本或制造成本；二是成本为生产过程中的物料消耗、人工消耗、生产管理费用、销售费用、企业管理费、筹资费用和税金，该成本又称完全成本，或广义成本。两者均以产品为成本核算对象。

我国财政部在《企业会计制度》中指出：“成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”我国现行成本核算，主要指生产费用核算，指生产产品、提供劳务的成本，即狭义成本，是制造成本或加工成本。如生产部门在生产过程中要消耗原材料、支付生产工人工资、支付生产用水电费用等。

成本是一个发展的概念。随着商品经济的不断发展和企业管理要求的提高，成本概念的内涵与外延也在不断地发展、变化，成本范围也逐渐扩大。如在一些西方国家，将成本定义为：成本是指为了一定目的而支付的或应支付的用货币测定的价值牺牲。该定义使成本的外延远远超出了产品成本概念的范围，包含了产品成本以外的各种成本，如劳务成本、开发成本、质量成本、资金成本等。同样，成本的内涵决定了成本必须与管理相结合，要求成本的内容服从管理的需要。因此，在现代成本会计中，出现了许多新的成本概念，如变动成本、固定成本、边际成本、机会成本、目标成本、标准成本、沉没成本、可控成本、责任成本等，组成了多元化的成本概念体系。

1.1.2 产品成本的特征

（1）成本是经济资源的耗费 生产经营过程同时也是资产的耗费过程，例如，为生产产品需要耗费材料、磨损固定资产以及用现金支付工资等。原材料、固定资产和现金都是企业的资产。

（2）成本是以货币计量的耗费 生产经营成本是以货币计量的，企业从购进设备和原材料开始，直到把产品交给客户，随着实物的流转，成本亦在流转。会计人员通过成本记录反映企业的经济活动，从最初购置资产的货币支出逐步归属到产品，因此，成本总是需要支付货币的。

（3）成本是特定对象的耗费 成本总是针对特定对象或目的的，成本是转移到一定产出物的耗费，是针对一定的产出物计算归集的。这个产物称为成本计算对象。成本和费用的区别之一，就是成本有特定的对象，而费用没有特定的对象，费用与期间有关，而成本与对象有关。

尽管在有的场合，“生产费用”与“产品成本”两词是通用的，但它们是两个不同的概念。生产费用是企业在一时期进行生产所发生的全部费用，是从“投入”来考查的；产品

成本则是从“产出”来考查的,是指企业为生产某种产品所发生的生产费用总和。

1.1.3 成本信息的作用

成本作为一个独立的经济范畴,是企业在生产经营过程中需要倍加关注的变量。其作用主要体现在以下几个方面。

(1) 成本是补偿生产耗费的尺度 为了保证再生产的不断进行,企业必须用生产经营成本对生产耗费进行补偿,而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业取得销售收入后,必须拿出相当于成本部分的数额以补偿投入到生产经营中的资金耗费,才能维持资金周转和再生产按原有规模进行。

(2) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标 成本是一项综合性的经济指标,企业生产、经营、管理活动各方面工作的业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。因此,可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等成本管理工作来促使企业以及企业内各核算单位加强成本管理,提高经济效益。

(3) 成本是影响企业制定产品价格的重要因素之一 无论政府还是企业,在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现实经济活动中,产品的价值往往难以计算,而只能计算成本,通过成本间接地、相对地掌握产品价值,因此,成本就成为制定产品价格的重要因素。当然,影响产品定价的还有许多其他因素,如市场供求关系、价格管制政策、企业价格竞争策略等,成本只是影响产品定价的重要因素之一。

(4) 成本是企业进行经营决策的重要依据 在市场经济条件下,企业要在竞争中获得生存和发展,就必须根据市场需要,结合自身的经营状况,做出正确的决策。在市场价格一定的条件下,成本的高低直接影响企业的盈利水平和参与市场竞争的能力。企业根据决策目标从各种备选方案中选择最优方案,尽管需要考虑的因素很多,但成本是其应考虑的主要因素之一。因为对决策方案的分析、评价离不开成本效益分析,而成本是效益分析的基础,它为决策提供了重要依据。为避免决策失误,必须充分认识和发挥成本在经营决策中的作用。

在制定决策的过程中,管理人员必须持续地预测未来如何发展,对于制定决策来说,过去的信息是达到目的的一种工具,它有助于预测未来,过去的成本信息是进行决策的重要工具或依据,没有过去准确的成本信息,是无法进行正确决策的。

1.1.4 支出、费用与产品成本之间的关系

(1) 支出、费用与成本

① 支出。支出是会计主体在经济活动中发生的所有开支与耗费。企业的支出可以分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配支出五大类。

资本性支出是指该支出的发生不仅与本期收入有关,也与其他会计期间的收入有关,而且主要是为以后各期的收入取得而发生的支出。在企业的经营活动中,供长期使用的、其经济寿命经历许多会计期间的资产,如固定资产、无形资产以及其他资产、对外投资等,都要作为资本性支出,即先将其资本化,而后随着它们为企业提供的效益,在各个会计期间转销为费用,如固定资产的折旧、无形资产的摊销等。

收益性支出是指一切支出的发生仅与本期收益的取得有关,因而它直接冲减当期收益,如企业为生产经营而发生的材料、工资等开支。

所得税支出是企业在取得经营所得与其他所得的情况下,按照国家税法规定向政府缴纳的税金支出。

营业外支出是指与企业的生产经营业务没有直接联系的支出,如企业支付的罚款、违约

金、赔偿金以及非常损失等。这些支出尽管与企业生产经营活动没有直接联系，但是与其收入的取得还是有关系的，因而把它作为当期损益的扣减项目。

利润分配支出是指在利润分配环节的开支，如支付股利等。

② 费用。费用是指企业生产经营过程中所发生的经济利益的流出。企业在生产经营活动过程中为获取营业收入需提供商品或劳务，在提供商品或劳务过程中会发生各种耗费，如原材料、动力、机器设备和人工耗费等。这些耗费为制造产品而发生，或为实现产品销售而发生，或为以后确定的期间取得收入而发生。费用按其同产品生产的关系可分为生产费用和期间费用两类。

生产费用是指企业在一定时期为生产产品而发生的各项支出，如生产产品而消耗的材料费用、职工薪酬、车间为组织产品生产而发生的费用（包括车间发生的管理人员的薪酬，车间发生的办公费、水电费、修理费、折旧费，车间一般机物料消耗等）。

期间费用是指企业在一定会计期间为生产经营的正常进行而发生的各项费用，包括销售费用、管理费用、财务费用。销售费用是指企业在销售商品过程中发生的费用，包括运输费、展览费、广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、保险费、业务宣传费、专设销售机构人员薪酬等费用。管理费用是指企业为组织和管理生产经营所发生的费用，包括管理部门人员的职工薪酬、公司经费、工会经费、董事会费、差旅费、聘请中介机构费、咨询费、诉讼费、业务招待费、房产税、车船税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用及排污费等。财务费用是指企业为筹集生产经营资金而发生的费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑净损失以及相关手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

③ 成本。成本是一种耗费，有广义与狭义之分。广义成本指企业发生的全部费用，包括生产费用和期间费用。狭义成本通常仅指产品成本。产品成本是对象化的生产费用。

（2）支出、费用与产品成本的关系 如上所述，支出是企业在经济活动中所发生的所有开支与耗费。费用是支出的主要组成部分，在企业支出中凡是与生产经营有关的部分，都可表现或转化为费用，否则不能列为费用。收益性支出和所得税支出均可表现为费用，资本性支出中除了长期投资支出，其余的支出如企业用于购建固定资产、无形资产及其他资产的支出，都是按受益期摊提费用。利润分配支出和营业外支出同企业的生产经营活动没有直接关系，因而不表现或不转化为费用。产品成本是生产费用的对象化，生产费用是计算产品成本的基础，产品成本是生产费用的最后归宿。如果企业没有在产品，则当期生产费用即为当期完工产品成本；如果企业有在产品，则生产费用与完工产品成本的关系是：

本期完工产品成本 = 期初在产品成本 + 本期生产费用 - 期末在产品成本

1.1.5 成本会计

成本会计是随着商品经济的产生和发展而从传统会计中分离出来的一个会计分支，它是以成本费用为对象的一种专业会计。成本会计主要研究物质生产部门为制造产品而发生的成本，即产品的生产成本，以及企业在生产经营过程中进行日常管理、销售产品和筹集资金等所发生的各种期间费用。期间费用是为保证企业生产经营活动的正常进行而发生的，与产品生产有一定的相关关系，但通常又是在经营期间发生的，不宜直接计入产品的生产成本。因此在企业会计实务中将期间费用单独核算，直接由当期的业务收入予以补偿。实际上成本会计是一种成本、费用会计。

成本会计的对象，不仅包括制造业的产品生产成本和发生的期间费用，还包括其他行业

企业的成本和期间费用,如商品流通企业、交通运输企业、施工企业、房地产开发企业等。成本作为经济范畴,必定遍及各行各业的经济活动,这些行业企业在从事经济活动中发生的各种耗费自然也构成成本会计的对象。由于物质生产部门为制造产品所发生的成本,即产品的生产成本,具有典型的意义,因此,本书以制造业的成本核算作为主要内容予以阐述。

1.1.6 制造业成本会计的具体内容

成本会计的内容是成本会计对象的具体化,在不同的企业中其所包含的内容有所不同。就制造业而言,成本会计的具体内容主要如下。

- ① 供应过程中材料成本的归集、分配、计算与核算。
- ② 生产过程中生产费用的归集与分配、产品成本的计算与核算。
- ③ 销售过程中产品销售成本的计算与核算。
- ④ 企业生产经营过程中期间费用的计算与核算。
- ⑤ 成本报表的编制与分析。

由于供应过程中对材料成本的核算、销售过程中对产品销售成本的核算和期间费用的核算通常被列为财务会的范畴,因此,本书主要讲述的是产品生产过程中的成本核算以及成本报表的编制及分析问题。

1.2 成本会计的产生和发展

成本会计起源于英国,产生于资本主义的简单协作和工场手工业时期,完善于资本主义大机器工业生产阶段。20世纪初,美国和其他西方国家的许多企业推行泰勒制度,不仅推动了生产的发展,也促进了管理和成本会计的发展,产生了用于成本控制和的标准成本法,使成本会计的职能从成本计算进而扩展到成本控制和分析。第二次世界大战后,科学技术高速发展,生产力水平迅速提高,企业生产经营能力高涨,市场竞争日益激烈,促使企业成本会计不仅要精打细算,还要为降低产品成本而献计献策。随着生产力的发展和生产关系的完善,企业更加注意核算生产过程中的消耗和支出,成本会计是随着商品经济的形成而产生的。

随着社会经济发展,成本会计先后经历了原始的成本会计、近代的成本会计、现代的成本会计和战略成本会计四个阶段而逐步成长完善起来。

第一阶段:原始的成本会计(1880—1920年)。

这个时期是成本会计奠基时期。如果说中世纪城市的兴起,商业和银行业的发展是复式记账的温床,那么中世纪发展起来工场手工业则是产生成本会计的摇篮。随着英国产业革命的完成,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场,会计人员为了满足企业管理上的需要,起初是在会计账簿之外,用统计的方法来计算成本。此时,成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,生产成本得到了普遍的重视。为了满足有关各方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要,提高成本计算的准确性,成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统。将成本计算与会计核算结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而形成了真正的成本会计。可见成本会计体系产生的直接动因实际上是产业革命,及其随之而来的大生产方式和工厂制度。

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,认为成本会计就是汇集生产成本的一种制度,主要是用来计算和确定产品的生产成本和销售成本。从成本会计的方式来看,在早期的成本会计阶段,主要是采用分批法或分步法(当时应用的范围只

限于制造业)；从成本会计的目的来看，计算产品以确定存货成本及销售成本。所以，原始阶段的成本会计也称为记录型成本会计。

第二阶段：近代的成本会计（1921—1950 年）。

随着科学技术的飞速发展，企业生存的外部环境日趋复杂，对企业管理提出了越来越高的要求，从而促使成本会计不断发展。近代成本会计，主要是美国会计学家提出了标准成本会计制度，在原有的成本积聚的基础上增加了“管理上的成本控制与分析”的新职能。19 世纪末、20 世纪初在制造业中发展起来的以泰勒制度为代表的科学管理，对成本会计的发展产生了深刻的影响。此时美国会计学家提出的标准成本会计制度由脱离试验阶段而进入实施阶段，为生产过程成本控制提供了条件。在此之前，企业不重视有效的成本控制，对于生产中的实际消耗情况，只有事后通过计算实际成本以后才知道。标准成本会计制度的出现使成本管理方法和成本计算方法发生了巨大的变化，成本会计进入了一个新的发展阶段。实施标准成本会计制度后，成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本，还要事前制定标准成本，并据以控制日常的生产耗费与定期分析成本。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，从而成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展，形成管理成本会计的雏形，它标志着成本会计已进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

在这一时期，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、公用事业以及其他服务性行业，并深入运用到一个企业内部各个主要部门，特别是应用到企业经营的销售方面。它不仅将会计核算与成本相结合，而且还包含了成本预算、成本控制、成本差异分析和考核。因此，近代成本会计主要采用标准成本会计制度和成本预测，为生产过程的成本控制提供成本。以标准成本会计制度为基础的责任成本控制系统的形成和发展，是成本会计的第二次革命。

第三阶段：现代成本会计（1951 年以后）。

20 世纪 50 年代起，西方国家的社会经济进入了新的发展时期。一方面，社会资本高度集中，跨国公司大量出现，企业规模日益扩大，生产经营日趋多元化；另一方面，在战争中发展起来的军用科学技术向民用工业转移，新产品开发日新月异，市场竞争日趋激烈。在激烈的市场竞争面前，企业为了适应社会化大生产的客观要求，管理也更现代化。随着管理的现代化，运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到广泛应用，从而使成本会计发展到一个新的阶段，即成本会计发展重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、决策和规划成本，形成了新型的以管理为主的现代成本会计，这是成本会计的一个重大变革。其发展重点是趋向预测、规划和决策，实现最优化控制。

与传统的成本会计相比，现代成本会计更重视成本发生的前因后果，通过作业成本计算和有效控制，使成本计算与成本控制有机地结合起来。成本控制与责任会计相辅相成，它随责任会计系统的产生而产生，又随作业会计系统的形成而发展。因此，由传统的成本计算系统到现代的以作业为基础的成本计算，是成本会计发展的必然趋势。现代成本会计系统的形成和发展，是成本会计的第三次革命，是一场真正的成本会计革命。

第四阶段：战略成本会计（1981 年以后）。

20 世纪 80 年代以来，随着电脑技术的进步，生产方式的改变，产品生命周期的缩短，以及全球性竞争的加剧，大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。英国学者西蒙首先提出了战略成本管理。成本管理的视角由单纯的生产经营过程，扩展到与顾客需求及利益直接相

关的、包括产品设计和产品使用环节的产品生命周期管理,更加关注产品的顾客可察觉价值;同时要求企业更加注重内部组织管理,尽可能地消除各种增加顾客价值的内耗,以获取市场竞争优势。此时,战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

1.3 成本会计的对象、职能及任务

1.3.1 成本会计的对象

(1) 制造业成本会计的对象 产品的生产过程也是生产的耗费过程,制造业要生产产品,就要发生各种耗费,制造业在一定时期内发生的、用货币表现的生产耗费,称为企业生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是产品成本。制造业成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管理费用。

(2) 成本会计的一般对象 成本会计的一般对象包括各行业企业生产经营业务的成本和有关的经营管理费用,简称成本、费用。

(3) 现代成本会计的对象 在西方国家,企业为了适应经营管理的不同目的,运用不同的成本概念。为了进行产品成本管理,计算产品成本;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、边际成本、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。我国企业为加强成本管理也计算这些成本,称之为专项成本。现代成本会计的对象,应该包括各行各业企业生产经营业务的成本、有关的经营管理费用和专项成本。

1.3.2 成本会计的职能

成本会计的职能是成本会计本身所具有的功能,在不同的历史时期体现为不同的内容。成本会计的职能包括基本职能和扩展与延伸职能两大类。

(1) 基本职能 成本会计作为会计的一个重要分支,同其他会计一样,具有反映和监督两大基本职能,其职能随着社会经济发展和管理水平的提高在不断地扩大。

① 核算职能。从成本会计产生和发展的历史来考察,核算职能是成本会计的首要职能。成本会计的核算职能就是从价值补偿的角度出发,对企业生产经营过程中发生的一切耗费,运用专门的会计方法进行计量、记录、归集、分配、汇总,计算出各成本对象的总成本和单位成本。成本会计的核算职能是以已经发生或已经完成的经济业务为依据,对实际发生的生产经营耗费进行反映,为经营管理提供客观真实、可验证的成本信息。通俗地讲,这项职能就是进行实际成本的计算,把生产经营过程的实际消耗如实地反映出来,达到积聚成本的目的,并用积累的成本资料反映企业的实际生产耗费和补偿价值的情况,从而判断企业经营效果的好坏。

② 监督职能。即按照一定的目的和要求,通过控制、分析、评价、考核等,监督企业各项生产经营耗费发生的合理性、合法性和有效性,借以达到预期的成本管理目标的功能。

成本会计的监督职能包括事前、事中、事后监督。事前监督就是从经济管理对降低成本、提高经济效益的要求出发,对企业未来的经济活动的方案或计划进行审查,并提出合理化建议,从而发挥对经济活动的指导作用,即在反映企业各种生产经营耗费的同时,以国家的有关方针政策、制度、规定和企业的计划、预算等为依据,对企业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、规定和计划、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,以实现提高企业经济效益的目的。事中监督和事后监督就是通过对所提供的成本信息资料的检查分析、控制、评价和考核等有关经济