

普通高等学校经济管理类精选教材

CHENGBEN
KUAIJIXUE

成本会计学

夏鑫 黄静 梁星 主 编
于云霞 田志莹 副主编



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

普通高等学校经济管理类精选教材

成本会计学

夏鑫 黄静 梁星 主 编
于云霞 田志莹 副主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

·北京·

内 容 简 介

本书主要论述成本会计的理论与方法体系，主要包括成本核算原理、成本计算方法、成本报表编制与分析，以及先进的成本管理理论与方法等内容，逻辑清楚，结构完整。

本书既可以作为普通高等院校会计学专业、财务管理专业、会计学专业及其他管理类专业的教学用书，也可以作为各类经济管理人员及自学者学习用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。侵权举报电话：010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/夏鑫，黄静，梁星主编。—北京：清华大学出版社；北京交通大学出版社；2010.1

ISBN 978-7-5121-0057-2

I. ①成… II. ①夏… ②黄… ③梁… 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 (2010) 第 011579 号

责任编辑：杨正泽

出版发行：清华大学出版社 邮编：100084 电话：010-62776969

北京交通大学出版社 邮编：100044 电话：010-51686414

印刷者：北京泽宇印刷有限公司

经 销：全国新华书店

开 本：185×230 印张：21.25 字数：476千字

版 次：2010年4月第1版 2010年4月第1次印刷

书 号：ISBN 978-7-5121-0057-2/F·615

印 数：1~4 000册 定价：32.00元

本书如有质量问题，请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评，我们表示欢迎和感谢。
投诉电话：010-51686043, 51686008; 传真：010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn.

前 言

在我国的会计教育体系中，“成本会计学”作为会计学科的一个重要分支，已经走过了近30载春秋。从学科的发展角度分析，成本会计的理论与方法体系并不是一成不变的，它的发展伴随着经济全球化的不断深入与科学技术的不断进步，我国会计制度与国际会计惯例接轨的趋势明显加快。基于此，我们组织编写了《成本会计学》教材，主要目的是：一方面反映经济环境和科学技术对最新成本管理理念和方法的要求；另一方面反映我国法规、制度尤其是新会计准则对成本核算的最新要求，同时吸取和借鉴与成本会计相关的最新研究成果和教学经验，以满足成本会计教学及会计教育的需要。

在本书的写作过程中，我们充分考虑新会计准则对成本核算的新要求，吸收多年成本会计教学经验，注重知识掌握的循序渐进过程，强调知识结构的完整性，尽量做到理论与实务的融合，力求使学生能将所学知识运用于实践。本书的主要特点如下。

(1) 重点突出，结构完整。从本书结构来看，~~包括~~成本会计总论、工业企业成本核算基本原理、工业企业成本计算方法、~~工业企业成本报表编制与分析~~、其他行业成本会计理论、先进的成本管理理论与方法6个层次，~~逻辑清晰，结构完整~~。同时，以工业企业为研究对象详细讲解了成本核算的基本原理，最后结合具体企业的实践讲述成本计算方法和成本报表编制与分析方法。

(2) 内容凝练，界限分明。“成本会计学”作为会计专业主干课，其内容介于“财务会计”与“管理会计”之间，本书较好地体现了与其他两门专业教材内容的区分，主要讲解各种费用要素按用途的分配及产品成本、期间费用的形成过程的核算，以及成本报表的编制与分析、先进成本管理理论与方法的具体应用，既不涉及材料采购、固定资产购置等其他核算问题，也不涉及预测、决策等管理问题。

(3) 易于理解，便于学习。在广泛收集教学素材的基础上，凝聚了笔者多年成本会计教学经验，采用大量的图示将许多成本、费用的分配方法、计算程序、基本原理及成本会计的结构体系等清晰地表达出来，直观明了，易于理解。同时，每章开始有学习指导，结尾配有本章小结及思考题、习题和案例，便于学习。

(4) 新颖规范，理论联系实际。严格按照新颁布的《企业会计准则》进行教材编写，科目使用规范，而且强调理论联系实际，便于学生将所学知识应用于实际工作中。

本书既可以作为普通高等院校会计学专业、财务管理专业、审计学专业及其他管理类专业的成本会计课程的教学用书，也可以作为各类经济管理人员及自学者学习用书。

本书由夏鑫、黄静和梁星任主编。各章执笔人员如下：第1、10章由山东工商学院梁星

教授撰写；第2、3、4章由山东工商学院夏鑫教授撰写；第5、6章由山东工商学院黄静副教授撰写；第7、8章由烟台职业学院于云霞副教授撰写；第9章由山东工商学院田志莹副教授撰写。全书最后由夏鑫修改、补充、总纂而成。

在本书的编写过程中，参考了许多成本会计教材、相关书籍和一些专家的观点，在此谨表谢意。由于作者水平有限，加之时间仓促，书中难免有错误和不足之处，恳请读者批评指正。

相关教学课件可以从北京交通大学出版社网站 (<http://press.bjtu.edu.cn>) 下载，也可以发邮件至 cbsyzz@jg.bjtu.edu.cn 索取。

编者

2010年4月

目 录

第 1 章 成本会计总论	1
1.1 成本的经济实质及作用	1
1.1.1 成本的经济实质	1
1.1.2 产品成本的经济作用	4
1.2 成本会计的产生与发展	5
1.3 成本会计的对象和职能	8
1.3.1 成本会计的对象	8
1.3.2 成本会计的职能	10
1.4 成本会计工作的组织.....	14
1.4.1 成本会计工作组织的原则.....	14
1.4.2 成本会计机构设置	15
1.4.3 配备适当的成本会计人员.....	17
1.4.4 成本会计制度	18
本章小结	19
思考题	19
习题	20
第 2 章 成本核算的要求和一般程序	21
2.1 成本核算的要求.....	21
2.1.1 算管结合, 算为管用	21
2.1.2 正确划分各种费用支出的界限	22
2.1.3 正确确定财产物资的计价和价值结转方法.....	25
2.1.4 完善并做好成本核算的各项基础工作	25
2.1.5 按照生产特点和管理要求采用适当的成本计算方法	26
2.2 费用的分类.....	27
2.2.1 费用的基本分类	27
2.2.2 生产费用的其他分类	31
2.3 成本核算的一般程序和主要会计科目.....	32
2.3.1 成本核算的一般程序	32
2.3.2 成本核算主要会计科目设置.....	34

本章小结	38
思考题	38
习题	39
第3章 费用在各种产品之间的分配和归集	40
3.1 各项要素费用的归集与分配	40
3.1.1 要素费用分配概述	40
3.1.2 材料费用的分配	41
3.1.3 外购动力费的分配	54
3.1.4 职工薪酬的分配	56
3.1.5 固定资产折旧费用的分配	62
3.1.6 其他费用的分配	64
3.2 跨期摊提费用的归集与分配	65
3.2.1 跨期摊销费用的核算	65
3.2.2 跨期预提费用的核算	67
3.3 辅助生产费用的归集与分配	68
3.3.1 辅助生产费用归集与分配概述	68
3.3.2 辅助生产费用的归集	70
3.3.3 辅助生产费用的分配	71
3.4 基本生产制造费用的归集与分配	82
3.4.1 制造费用的归集	82
3.4.2 制造费用的分配	84
3.5 生产损失的归集与分配	89
3.5.1 废品损失的归集与分配	90
3.5.2 停工损失的归集与分配	95
3.6 期间费用的核算	97
本章小结	100
思考题	100
习题与案例	101
第4章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集	104
4.1 概述	104
4.2 在产品数量的核算	105
4.2.1 在产品的含义	105
4.2.2 在产品收发结存的日常核算	105
4.2.3 在产品清查的核算	106
4.3 生产费用在完工产品与在产品之间的划分方法	108

4.3.1	在产品不计价法	108
4.3.2	在产品按年初固定成本计价法	108
4.3.3	在产品按所耗直接材料费用计价法	109
4.3.4	在产品按完工产品成本计价法	110
4.3.5	在产品按定额成本计价法	110
4.3.6	约当产量比例法	112
4.3.7	定额比例法	116
4.4	完工产品成本的结转	120
	本章小结	121
	思考题	122
	习题与案例	122
第5章	产品成本计算方法概述	125
5.1	生产特点和成本管理要求对成本计算的影响	125
5.1.1	生产类型的分类及其特点	125
5.1.2	生产特点和成本管理要求对成本计算的影响	127
5.2	产品成本计算的基本方法与辅助方法	129
5.2.1	产品成本计算的基本方法	129
5.2.2	产品成本计算的辅助方法	130
	本章小结	131
	思考题	132
	习题	132
第6章	产品成本计算的基本方法	133
6.1	产品成本计算的品种法	133
6.1.1	品种法及其特点	133
6.1.2	品种法的成本计算程序	134
6.1.3	品种法计算程序及其账务处理举例	135
6.2	产品成本计算的分批法	145
6.2.1	分批法概述	145
6.2.2	分批法举例	147
6.2.3	简化分批法	150
6.3	产品成本计算的分步法	154
6.3.1	分步法的适用范围和特点	154
6.3.2	逐步结转分步法	155
6.3.3	平行结转分步法	174
	本章小结	181

思考题·····	181
习题与案例·····	182
第7章 产品成本计算的辅助方法·····	187
7.1 产品成本计算的分类法·····	187
7.1.1 分类法概述·····	187
7.1.2 分类法的特点·····	188
7.1.3 分类法的核算程序·····	189
7.1.4 分类法的优缺点与应用要求·····	192
7.1.5 分类法在联产品、副产品及等级产品成本计算中的应用·····	193
7.2 产品成本计算的定额法·····	199
7.2.1 定额法的适用范围及特点·····	199
7.2.2 定额法成本计算的程序和方法·····	200
7.2.3 定额法举例·····	209
7.2.4 定额法的优缺点及应用条件·····	212
7.3 各种成本计算方法的实际应用·····	212
7.3.1 几种产品成本计算方法的同时应用·····	213
7.3.2 几种产品成本计算方法的结合应用·····	213
本章小结·····	214
思考题·····	215
习题与案例·····	215
第8章 其他行业的成本核算程序与方法·····	221
8.1 交通运输企业的成本核算·····	221
8.1.1 交通运输企业概述·····	221
8.1.2 交通运输企业成本核算的特点·····	221
8.1.3 交通运输企业营运成本的内容及账户设置·····	222
8.1.4 交通运输企业的成本核算举例·····	224
8.2 房地产开发企业的成本核算·····	231
8.2.1 房地产开发企业概述·····	231
8.2.2 房地产开发企业的成本构成和账户设置·····	231
8.2.3 房地产开发企业的成本核算·····	232
8.2.4 房地产开发企业成本核算举例·····	234
8.3 商品流通企业的成本核算·····	236
8.3.1 商品流通企业概述·····	236
8.3.2 商品流通企业的成本构成·····	237
8.3.3 商品流通企业销售成本核算方法·····	237

8.3.4	商品流通企业成本核算账户的设置	238
8.3.5	商品批发企业的成本核算	239
8.3.6	商品零售企业的成本核算	241
	本章小结	244
	思考题	244
	习题与案例	244
第9章	现代先进成本管理理念与方法	246
9.1	作业成本管理	246
9.1.1	作业成本法和作业成本管理概述	246
9.1.2	作业成本法(ABC)原理	250
9.1.3	作业成本管理	262
9.2	全生命周期成本管理	266
9.2.1	产品全生命周期理论产生的背景	266
9.2.2	产品全生命周期成本管理的意义	267
9.2.3	产品全生命周期与产品全生命周期成本	268
9.2.4	产品全生命周期成本管理策略	270
9.3	标准成本制度	273
9.3.1	标准成本的分类	274
9.3.2	标准成本的制定	274
9.3.3	成本差异的计算和分析	276
9.3.4	成本差异的账务处理	280
9.4	环境成本管理	280
9.4.1	环境成本的定义	281
9.4.2	环境成本的分类	281
9.4.3	企业环境成本的特点	283
9.4.4	环境成本的确认	284
9.4.5	环境成本的计量	286
9.4.6	环境成本管理的方法	288
	本章小结	290
	思考题	291
	习题与案例	291
第10章	成本报表编制与分析	294
10.1	成本报表的概述	294
10.1.1	成本报表的作用	294
10.1.2	成本报表的种类	295

10.1.3 成本报表的特点	295
10.2 成本报表的编制	296
10.2.1 成本报表编制的要求和依据	296
10.2.2 全部商品产品成本报表的编制	298
10.2.3 主要产品单位成本报表的编制	302
10.2.4 各种费用报表的编制	304
10.3 成本报表的分析	307
10.3.1 成本报表分析的概念和作用	307
10.3.2 成本报表分析的程序与方法	308
10.3.3 全部商品产品成本报表的分析	312
10.3.4 主要产品单位成本报表的分析	318
10.3.5 各种费用报表的分析	321
本章小结	323
思考题	323
习题与案例	324
参考文献	326

第 1 章

成本会计总论

学习提示

本章主要阐述了成本的经济实质、内涵和作用，以及成本会计的一些基本理论问题，包括成本会计的产生与发展、成本会计的对象和职能及成本会计工作组织。通过本章学习，首先应理解成本的经济实质与经济内涵，了解成本的作用；其次应了解成本会计的产生与发展历程，理解成本会计的研究对象，掌握成本会计的基本职能和派生职能；最后，掌握成本会计工作组织原则和内容，重点理解成本会计制度的作用和内容设计。

1.1 成本的经济实质及作用

1.1.1 成本的经济实质

1. 成本的经济实质及内涵

成本 (cost) 是商品经济的产物，属于商品货币经济的范畴，它是随着商品经济的逐步发展而逐渐形成和完善起来的。在商品经济初期，小商品生产者将出售产品所获得的出售收入主要用来补偿在商品生产过程中所消耗掉的生产资料价值后的剩余部分都作为利润考虑并用来供养家庭。很显然，此时的成本概念是不完整的，仅仅包括了消耗掉的生产资料价值。到了资本主义时期，生产规模扩大，资本家的全部预付资本，除了包括预付在生产资料上的不变资本外，还包括支付给工人的工资所表现的可变资本。因而，资本主义商品生产为了从商品销售收入中补偿其在生产经营过程中的全部耗费，就要核算生产商品所耗费的一切资本价值，既包括生产资料价值，又包括工人工资部分。此时比较完整的成本概念才初步形成，成本是商品生产者生产经营商品而发生的各种物化劳动和活劳动耗费的货币表现。

在商品经济发展到一定阶段后，马克思通过对成本的考察，既看到耗费，又重视补偿，形成了马克思的成本理论。马克思在论述产品成本时说：“按照资本主义生产方式生产的每一商品的价值 W ，用公式来表示是 $W=C+V+M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价

值 M ，那么，在商品中剩下来的，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。”接着又指出，“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。”马克思的这段话包含了成本的三个层次的含义：①指出的只是产品成本的经济内涵，并不泛指一切成本；②从耗费的角度指明了产品成本的经济内容，以产品价格反映；③从补偿角度，指明了成本是补偿耗费的尺度。

另外，《哥达纲领批判》中指出“劳动不是一切财富的源泉”，说明财富的源泉不仅源于劳动，还源于生产资料的消耗，从价值角度考察，也就是说商品价值不仅包括活劳动价值，还包括生产资料价值；又指出“不能实行不折不扣的劳动所得”，说明剩余价值与工资不同，不能全部分配给劳动者，也就是说活劳动创造的价值一部分为自己所得，还有一部分应该作为剩余价值。

综合上述观点，成本的经济实质可以表述为：成本是指生产经营过程中所耗费的生产资料转移价值（ C ）和劳动者为自己劳动所创造的价值（ V ）的货币表现，也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金总和。成本具有以下 3 个方面的经济内涵。

1) 从经济性质上看

成本是生产经营活动中劳动耗费的价值度量，这种价值度量必须以获得一定质量和数量的劳动成果为对象，实质上反映了商品价值与使用价值之间矛盾对立统一的转化关系，体现了成本的可计量性。

2) 从经济内容上看

成本虽是商品价值的重要内容，但二者之间在构成与价值度量上又有显著区别。价值度量上，商品价值取决于生产商品的社会必要劳动量，而成本是生产该产品的个别劳动耗费，它实质上反映了企业生产产品的个别劳动耗费与商品交换价值的社会必要劳动耗费之间的对立统一转化关系，体现了成本的个别性。正因为成本的个别性，企业才千方百计地采取措施，降低、控制成本，达到提高企业经济效益的目的。

3) 从经济本质上看

成本是为生产一定数量和质量劳动成果发生劳动耗费的价值补偿，这种补偿必须而且只能以成本的经济内容为限度，反映了企业简单再生产与社会扩大再生产之间的矛盾对立统一的转化关系，体现了成本的可补偿性。

2. 成本含义的演进

从成本的经济实质和具体的经济内涵可以看出，在商品生产条件下，耗费与补偿是对立统一的，任何耗费总是个别生产者的事，而补偿则是社会的过程。生产中耗费要求补偿和流通中能否补偿是两回事，这就迫使商品生产者不得不重视成本管理，力求以较少的耗费来寻求补偿，并获得最大限度的利润。由于成本与管理的结合，成本的内涵和外延也随着商品经济的发展而发展，随着管理的进步而处于不断变化当中。

1951 年，美国会计学会提出：“成本是为了一定目的而付出的（或可能付出的）用货币

测定的价值牺牲。”这个概念突破了马克思所说的商品产品成本的范畴，外延相当广泛。不同目的、不同条件、不同环境，可以有各种不同的成本概念。例如，为预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本等，为控制、考核需要的标准成本、可控成本、责任成本等。

1957年，美国注册会计师协会（AICPA）发布的《第4号会计师名词公报》对成本的定义为：“成本系指为获得货物或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债，而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗成本（unexpired cost）和已耗成本（expired cost）。未耗成本可由未来的收入负担，如存货、预付费用、厂房、投资等；已耗成本不能由未来的收入负担，而应作为当期收益的减项。”

《日本成本计算标准》中的成本突出了成本与经营管理的结合，认为“成本的实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物资资料 and 劳务的价值。它具有以下特点：①成本是消耗的价值；②是经营过程中转移到一定产品（经营成果）中的价值；③是与经营目的相联系的；④是指在正常经营条件下形成的成本”。

随着全球经济一体化进程，市场竞争国际化；同时，具有网络化、数字化、信息化三大特征的知识经济的到来，使得企业的竞争日益激烈，成本概念的内涵和外延又一次得到升华和扩展。从20世纪80年代末开始，基于企业战略管理的深入和企业核心竞争能力的培育，将成本管理与企业战略密切联系，产生了战略成本管理的概念。战略成本概念将成本与环境变化紧密联系，同时与企业战略相匹配，其内容不排斥上述传统的生产过程的成本内容，同时包括了时间成本、市场成本、信息化成本、学习成本、智力成本等。

3. 理论成本（theory cost）与实际应用成本（practice cost）

成本会计所要研究和探讨的成本，是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的成本，即产品成本，是企业为生产一定种类和数量的产品而发生的各种生产耗费的货币表现。在产品成本的应用中，有理论成本和实际应用成本之分。

1) 理论成本

按照成本的经济实质，理论成本就是指商品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现，亦即 $C+V$ 。

2) 实际应用成本

为了使企业成本计算口径一致，防止乱挤、乱摊成本，应由国家统一制定产品成本的开支范围，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。所谓实际应用成本，是理论成本的具体化，是按照现行的财务会计制度规定的成本开支范围，以正常的生产经营活动为前提，生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动为自己所创造的价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现，也称制度成本（system cost）。

实际工作中，产品成本的开支范围取决于成本核算制度。不同的成本核算制度下，产品成本的开支范围也有所不同。1993年以前，我国采用的是完全成本法，产品成本不仅包括产品制造成本，还包括与生产经营有关的其他费用，如管理费用、销售费用和财务费用等。

1993年以后,我国会计制度改革,成本核算采用制造成本法,产品成本即指产品制造成本。综合现行财务会计制度规定,产品成本开支范围主要包括以下内容:

① 为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料的原价和运输、装卸、整理等费用;

② 为制造产品而耗用的动力费用;

③ 企业生产单位支付的职工薪酬,既包括生产工人的职工薪酬,也包括组织和管理生产的生产单位其他员工的职工薪酬;

④ 生产用固定资产的折旧费、租赁费(不包括融资租赁费)、修理费和生产用低值易耗品的摊销费用;

⑤ 企业生产单位因生产原因发生的废品损失,以及季节性停工和修理期间的停工损失;

⑥ 企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、水电费、差旅费等。

3) 理论成本与实际应用成本的关系

国家规定的成本开支范围是以成本的经济实质为基础,同时也考虑到国家的分配方针和企业实行独立核算的要求而制定的。因此,实际应用成本是以理论成本为主要依据,同时又与理论成本存在不一致的情况。例如,废品损失与停工损失属于纯粹的损失性支出,从理论上讲不形成产品的价值,但考虑到加强成本管理及补偿的需要,将其纳入成本开支范围,计入实际应用成本。又比如生产单位的财产保险费,应属于M中进行分配的部分,不属于理论成本的范围,但也将其纳入成本开支范围,计入实际应用成本。

4. 支出、费用和成本

支出是指企业所发生的所有货币支付,主要包括资本性支出、收益性支出,以及所得税支出、营业外支出等。费用是指企业生产经营过程中为取得营业收入所耗费的物化劳动和必要劳动的货币表现,分为计入生产成本的费用和计入营业损益的费用,其中计入生产成本的费用,通称生产费用;计入营业损益的费用,通称期间费用。成本是指归集到一定对象的资金耗费,简单说,成本就是对象化的费用,可以有产品成本、劳务成本、作业成本、流程成本等。产品成本是指为生产一定种类和数量的产品而发生的、能用货币表现的生产耗费。

1.1.2 产品成本的经济作用

1. 产品成本是生产耗费的补偿尺度

马克思说:“生产行为本身就它的一切要素来说也是消费行为。”企业为了生产一定的产品,要发生各种各样的生产耗费,产品的生产过程同时也是生产耗费的过程。生产耗费的货币表现就是产品成本。所以,要保证企业再生产的进行,企业在取得销售收入中必须把相当于成本的部分划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费,产品成本是生产耗费的补偿衡量尺度。另外,产品成本是划分生产耗费和企业盈利的依据。所谓盈利是企业以自己的收入补偿其耗费后得到的收益,所以企业盈利的多少取决于产品成本的高低。在一定的销售收入

中，成本越低，企业盈利就越多。

2. 产品成本是制订产品价格的基础

产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定，要体现价值规律的基本要求，符合产品的价值。但在目前的市场经济条件下，人们还不能直接计算产品的价值，只能借助于产品成本间接地、相对地反映产品价值。产品价格的制定，只有以成本为基础，才能使企业的物化劳动和活劳动的消耗得到补偿，从而使简单再生产能够维持下去。所以，产品成本是制定产品价格的主要基础依据。

3. 产品成本是企业进行决策的重要依据

在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响着企业盈利的多少。而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于有利地位。因此，成本是企业决策时应考虑的主要因素之一。譬如，当企业有剩余生产能力进行一项是生产 A 产品还是生产 B 产品的投资决策，其中 A、B 两种产品的成本成为左右决策的重要因素。如果按照现行设计，预计 A 产品单位成本较低，而且两种的产品的市场前景相差不多，则应该根据成本因素确定投产 A 产品为最佳。

4. 产品成本是综合反映企业工作质量的重要标志

产品成本是一项反映企业生产、技术、经济活动等各方面管理水平的综合性指标，企业生产经营全过程中各个环节的成果和问题最终都可以直接或间接地在成本中反映出来。例如产品的设计是否最优，工艺流程是否合理，劳动生产率是否提高，材料和能源消耗是否节约，工时和设备是否充分利用，费用开支是否合理等，都能直接或间接从产品成本上得到反映。因此，应该从产品的研发设计阶段开始，通过对成本的计划、控制、考核等来促使企业加强经济核算，努力控制成本；并通过成本的分析，发现生产经营过程中成本控制的薄弱环节，有针对性地采取措施降低成本，提高经济效益。

1.2 成本会计的产生与发展

成本会计是在商品经济发展过程中逐步形成和发展的。关于成本会计的产生众说纷纭，还没有达成共识，有的学者认为成本会计萌芽于 16 世纪的意大利，有的认为起源于 16 世纪的荷兰，还有的认为产生于 19 世纪的英国。多数学者认为，成本会计的产生与发展可以划分为 4 个阶段，即成本会计的萌芽阶段、发展阶段、完善阶段和最新发展的现代成本会计阶段。

1. 成本会计的萌芽阶段（19 世纪中期以前）

大多数学者认为，成本会计最初萌芽于 16 世纪的意大利。随着产业规模的扩大，1531 年意大利的 Medici 家族在他们的毛纺厂中，第一次按照毛纺织的生产工艺设置了“毛纺工账”、“织布工账”、“染色工账”等特殊分录账，分工序归集费用并计算成本。并且，开始认

识到了将设备的原始成本在其经济寿命期内分期转销的折旧概念。到了16世纪中叶，荷兰普拉廷印刷厂，为了汇集成本费用，他们设置了“原材料”账户、“制造费用”账户、“装订”账户、“在产品”账户、“制成品”账户等，并采用了初步的订单法，将所印的每一批书都开设一张账卡，借记纸张、工资等直接费用，待这批书印完后，结清所开的账卡，然后转入库存书籍账户，形成了一个按批进行成本计算的账户体系，为成本会计的形成拉开了序幕。1804年，德国约翰·米夏埃尔·洛伊赫斯在《商业体系论》一书中，以企业价值的流向为基础，对成本要素进行了系统的分类，并采用了“近的费用”和“远的费用”的概念，从而提出了“直接费用”和“间接费用”的区分法。1843年，C·D·福特主张设置“工厂经费账户”，以汇总间接费用。1854年，美国的约翰·弗莱明在《复式簿记》中，通过一些简单的例子对“工厂账户”为主的工业簿记作了初步介绍。

在成本会计的萌芽阶段，对成本会计的认识还停留在感性阶段，对成本会计还没有比较权威的定义，成本的计算主要还是估计，成本会计体系不系统。成本核算账户设置都较为简单，并且还商业成本核算连在一起。在各种产品之间摊配间接费用时，尚无科学的摊配标准，而是按估计的标准进行的。

2. 成本会计的发展阶段（19世纪末至20世纪初）

19世纪成本会计的发展是比较缓慢的，直到19世纪后半期至20世纪初，成本会计才在英国和美国等地得到迅速发展。

英国革命的胜利，不仅使英国确立了工厂制度，而且也为成本会计的产生创造了条件。这时候，工厂取代了家庭手工业和手工业作坊，企业主十分关心生产利润，开始注重成本。1878年，托马斯·巴斯特比出版了《优秀的复式簿记》一书，提出了“主要成本”或“第一成本的概念”，第一成本是指直接材料和直接人工费用的合计，论述了直接费用与间接费用的划分法则，并介绍了“正规的折旧制度”，将折旧费用作为成本的一个主要项目。1887年，埃米尔·卡克和J·M·费尔斯合作出版了《工厂会计》一书，他们主张把商业和生产账户包括在一个系统里，并采取分录账的办法把不同要素分割开来，达到成本计算的目的。1889年，G·P·诺顿在伦敦出版了《纺织工厂簿记》一书，他把商业账户与工厂的生产记录划分开来，把汇集生产费用的账户称为“生产账户”，并对原材料、在产品、完工产品等作了明确的解释。1896年，J·S·刘易斯在伦敦出版了《工厂商业组织》一书，他主张把“企业费用”账上的实际支出按照商业的做法直接转入损益账户，当完工产品交付仓库时，则按主要成本记入库存货物账的借方。19世纪末，英国会计界在探索成本计算方法和费用的归集与分配方面也取得了一定的成就。

到了20世纪初，随着世界资本主义经济中心地位的转移，美国成为了世界经济的霸主。此后，美国的会计发展便进入了一个黄金时代。1885年，是美国成本会计走向成熟的一年。这一年，H·梅特卡夫在纽约出版了《制造成本》一书，介绍了一种新颖的成本表和成本计算方法。

1919年，美国成立了全国成本会计师联合会；同年英国也成立了成本和管理会计师协