

CHENGBEN YUCE CHENGBEN JUECE
CHENGBEN JIHUA CHENGBEN KONGZHI
CHENGBEN HESUAN CHENGBEN FENXI
CHENGBEN KAOHE

成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核

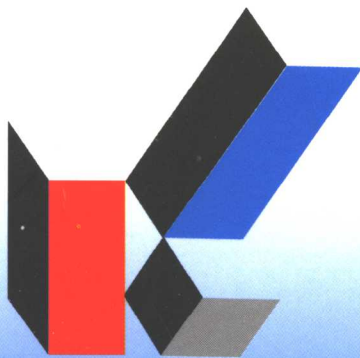
成本会计学

(第三版)

CHENGBEN KUAIJIXUE

研究成本会计，加强成本管理，
促使企业不断地降低成本，对于提高企业经济效益，
增强企业竞争能力具有重要的现实意义。

罗绍德 主编



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

CHENGBEN KUAIJIXUE
成本会计学

罗淑贞 罗绍德 主 编
张 珊 副主编

(第三版)



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/罗绍德主编. —3版. —成都:西南财经大学出版社, 2005.5

ISBN 7-81055-976-1

I. 成... II. 罗... III. 成本会计—教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 036088 号

成本会计学(第三版)

罗绍德 主编

责任编辑:涂洪波

封面设计:何东琳设计工作室

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://press.swufe.edu.cn
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
开 本:	787mm×1092mm 1/16
印 张:	22.5
字 数:	370 千字
版 次:	2005 年 5 月第 3 版
印 次:	2005 年 5 月第 1 次印刷
印 数:	1—5000 册
书 号:	ISBN 7-81055-976-1/F·815
定 价:	33.90 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行中心调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

总 序

从经济学的角度看,会计是服务于经济管理的信息系统。经济越发达,经济结构、经济运行机制也将越复杂,作为为经济管理服务的会计也就越重要;反过来,会计的发展也会制约或促进经济的发展。20世纪90年代初期,我国进行的这一场会计改革,是我国经济发展的必然结果,是我国经济进一步发展的基础和前提。

自1978年实行改革开放政策以来,我国的经济发展已深刻地影响或改变了我国的会计环境。会计环境的变化,将导致会计所起的作用发生根本性的变化。为适应经济改革的需要,我国于1992年首次颁布了《企业会计准则》,并于1993年7月1日正式施行,随后,陆续发布了16个具体会计准则。在此同时,我国两次修订《会计法》,1999年10月31日由中华人民共和国第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议第二次修订通过,并公布于2000年7月1日起施行。2000年6月21日,国务院发布了《企业财务会计报告条例》。为了贯彻执行《会计法》和《企业财务会计报告条例》,规范企业的会计核算工作,提高会计信息质量,2000年12月29日财政部制定并发布了《企业会计制度》。会计改革进程的加快,必将促进会计学科教育的改革。因此,会计教学中必须及时调整会计学科体系,更新会计教材的内容,以保证会计理论与会计实务能够有机结合。

教学内容规定了教材的基本内容,是教师授课取材之源,也是学生求取真知之本。教材的优劣直接关系到教学质量的好坏。不关注教学内容的及时补充和修改,不提供好质量的教学课本,是不可能提高教学质量的。因此,为学生提供一套高水平的会计学教材,对于提高会计教学质量有着十分重要的意义。

本套会计系列教材丛书立足于会计学学科,内容涵盖整个会计学学科体系的主干课程和相关的选修课程。本套会计系列教材主要有:《初级财务会计学》、《中级财务会计学》、《高级财务会计学》、《审计学》、《财务管理学》、《成本管理会计学》、《税务会计学》、《金融保险会计学》、《预算会计学》,以及相关学科的教材和会计理论方面的论著。本套会计系列教材依据最新颁布的会计法规、会计准则和会

计制度,紧随会计改革的新潮流。为了保证本套会计系列教材的时效性和实用性,作者将根据我国会计改革的进程及读者朋友的需要,每两年进行一次修订。

今天,随着我国经济的进一步发展,上市公司的大量出现和资本市场的逐步兴旺,从某种意义上说,我们正处在一个人人都需要学习和运用一些会计知识的新时代。愿各类读者朋友能从我们这套系列丛中各取所需,获得收益;愿本系列丛书的出版能为我们这个时代的进步做出一定的贡献。

罗绍德

前 言

成本会计最初属于财务会计体系,主要根据财务会计理论来研究成本计算的,并纳入到财务会计体系。到了 19 世纪末,由于重工业的发展和生产规模的扩大,生产过程趋于复杂化。为了准确地确定收益,要求对成本进行比较精确的计算,从而导致了成本会计的产生,并逐渐形成了比较完整的成本会计理论和方法体系。

目前,我国已经加入了“世界贸易组织”(WTO),国内市场和国际市场的竞争将更加激烈。在这种环境下,我国企业要生存,要发展,关键在于如何加强管理,提高竞争能力。企业提高产品质量,降低产品成本是增强企业竞争能力的重要保证。因此,研究成本会计,加强成本管理,促使企业不断地降低成本,对于提高企业经济效益,增强企业竞争能力具有重要的现实意义。

成本会计作为会计的一个分支,其内容应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。其中,成本核算是成本会计的基础,也是成本会计的重点。不了解成本核算的基本内容和方法是不可能做好成本管理的其他工作的。成本核算的资料既是成本分析和考核的依据,又是成本预测、成本决策、成本计划的前提。成本控制是成本管理的关键,是保证企业实现目标成本的重要手段。没有有效的成本控制,再宏伟、再理想的成本降低目标都是不可能实现的。因此,我们在构建本书的内容结构时,是以事后成本核算为主线,以成本控制和成本分析为重要内容。

我们在编写该书的过程中,吸取了我国过去几十年来的成本管理工作 and 成本会计教学的实践经验,以及中外同类成本会计学教材的优点,比较系统地阐述了成本会计的理论和方法。该书的主要特点有:

(1)完整性。完整意义的成本会计应包括事前成本预测、决策和计划,事中成本控制及事后成本核算和分析三大内容。该书是按照完整意义的成本会计这一思路编写的。该书既阐述了成本预测、成本决策、成本计划,又论述了成本控制,还介绍了成本核算和分析。

(2)重要性。重要性是指本书强调突出重点。虽然为了成本会计的完整性,我们将事前成本预测、成本决策、成本计划,事中的成本控制及事后的成本核算和分析都列入了本教材,但其重点是非常突出的,即成本核算、成本控制和成本分析。对成本预测、成本决策和成本计划作了一般性的介绍。

本书由暨南大学管理学院会计系罗绍德教授担任主编,暨南大学管理学院会计系罗淑贞副教授、张珊副教授担任副主编。罗绍德编写第1、11、13、14、15、16、17章;张珊编写第2、9、10、12章;罗淑贞编写第3、4、5、6、7、8章;池海文编写第18章。全书由罗绍德总纂定稿。

本书是以会计专业本科学生为对象编写的,非本科会计专业学生和非会计的财经类专业学生在使用本书时,可以选择重点章节讲授。本书也可作为在职会计人员培训和自学之用。

由于作者理论水平和业务能力有限,书中缺点乃至错误,恐难以避免,恳求各位读者批评指正。

作 者

目 录

第一章 成本会计学导论	(1)
第一节 成本会计的概念	(1)
第二节 成本会计的对象	(13)
第三节 成本会计的目标	(18)
第四节 成本会计的工作组织	(20)
第二章 成本会计的基础工作	(24)
第一节 成本核算的基本要求	(24)
第二节 成本费用的分类	(30)
第三节 成本核算程序	(34)
第三章 工业企业要素费用核算	(37)
第一节 要素费用核算的总体要求	(37)
第二节 材料费用的归集和分配	(38)
第三节 动力费用的归集和分配	(52)
第四节 工资及福利费用的归集和分配	(54)
第五节 折旧费用的核算	(66)
第六节 其他费用的核算	(67)
第四章 辅助生产费用核算	(74)
第一节 辅助生产费用核算的意义	(74)
第二节 辅助生产费用的归集	(75)
第三节 辅助生产费用的分配	(77)

第五章 制造费用核算	(87)
第一节 制造费用核算的意义	(87)
第二节 制造费用的归集	(89)
第三节 制造费用的分配	(91)
第六章 生产损失核算	(98)
第一节 生产损失核算的意义	(98)
第二节 废品损失的核算	(99)
第三节 停工损失的核算	(106)
第七章 生产费用在完工产品和在产品之间分配	(111)
第一节 在产品盘存的核算	(111)
第二节 在产品与完工产品成本计算	(113)
附录	(126)
第八章 成本计算方法的选择	(134)
第一节 产品成本计算的方法	(134)
第二节 影响成本计算方法选择的因素	(136)
第三节 各种成本计算方法的灵活运用	(138)
第九章 品种法	(142)
第一节 品种法的特点及适用范围	(142)
第二节 品种法成本计算程序	(143)
第十章 分批法	(164)
第一节 分批法的特点及适用范围	(164)
第二节 分批法成本计算程序	(165)
第三节 简化的分批法	(168)
第十一章 分步法	(175)
第一节 分步法概述	(175)
第二节 逐步结转分步法	(177)

第三节 平行结转分步法	(191)
第十二章 分类法	(204)
第一节 分类法的特点及适用范围	(204)
第二节 分类法成本计算程序	(205)
第三节 联产品、副产品及等级品的成本计算	(208)
第十三章 定额成本法	(214)
第一节 定额成本法的特点	(214)
第二节 定额成本的确定	(216)
第三节 各种差异的核算	(219)
第四节 定额成本法的成本计算	(227)
第十四章 成本预测与决策	(232)
第一节 成本预测与决策概述	(232)
第二节 成本预测与决策的方法	(235)
第十五章 成本计划	(242)
第一节 成本计划概述	(242)
第二节 成本计划的编制	(249)
第十六章 成本控制	(261)
第一节 成本控制概述	(261)
第二节 价值工程控制	(265)
第三节 标准成本控制	(274)
第四节 责任成本控制	(281)
第五节 质量成本控制	(290)
第十七章 成本分析	(297)
第一节 成本分析概述	(297)
第二节 全部产品成本分析	(306)
第三节 可比产品成本分析	(308)

第四节	主要产品单位成本分析	(315)
第五节	技术经济指标分析	(322)
第十八章	作业成本计算法	(331)
第一节	作业成本法的基本原理	(331)
第二节	作业成本法的应用实例	(340)
第三节	对作业成本法的评价	(349)
参考书目		(352)

第一章 成本会计学导论

企业的成败,关键在于“成本”和“质量”。企业要在激烈竞争的市场中占有一席之地,并得到不断地发展,就应该有较低的产品成本和较高的产品质量。有了高质量的产品,深受消费者的喜爱,不愁没有市场;有了低成本的产品,在竞争中占有优势,不至于被竞争对手击跨。因此,企业注重成本管理,坚持成本与效益的原则,开源节流、增收节支、控制费用、降低成本,以保证企业经济效益不断地提高。

第一节 成本会计的概念

一、成本会计的基本概念

成本(Cost)是会计理论中的一个非常重要的概念。学习成本会计,首先要了解成本的基本涵义。

成本是商品经济的产物,它是在商品经济发展到一定阶段之后才逐渐形成和完善起来的。在资本主义生产以前,小商品生产者为了维持再生产,也要考虑价值的补偿,但对活劳动的消耗并不十分在意。他们将出售产品所获得的收入主要用来补偿消耗掉的生产资料,剩余部分都用来供养家庭生活。所以,那时的成本概念不够完整。到了资本主义时期,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,还包括付给工人工资的可变资本。因而,资本主义商品生产就要核算生产商品所耗费的一切,并尽可能地用销售商品所获得的收入补偿其全部耗费。此时,才形成比较完整的成本概念。因此,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。成本包括以下几个方面的含义:①成本是为生产和销售一定种类和数量的产品而耗费的经济资源的价值;②成本是为获得经济资源而付出的经济资源的代价;③成本是在产品的生产过程中形成的,为了再生产,它需要得到补偿,所以成本是耗费和补偿的统

一体。

1. 理论成本(Theory Cost)

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 W 的价值,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 ,那末,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。”^① 由此可见,商品价值是由三个部分组成的:一是已消耗的劳动对象的转移价值(原材料等)和已被磨损的劳动资料的转移价值(固定资产折旧费等);二是劳动者的必要劳动所创造的价值 v ,即劳动者活劳动的消耗价值(工资等);三是劳动者剩余劳动所创造的价值 m 。成本的实质就是指商品价值中的 c 和 v 。因此,从理论上说,成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值的总和。这种成本,被称为“理论成本”。它是成本研究的理论基础,是规范成本开支范围的客观依据。

2. 应用成本(Practical Cost)

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,根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值,和活劳动所创造的价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

实际应用成本与理论成本不完全相同。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量;而实际应用成本往往受客观条件,包括经济政策、财经法规、会计制度和当期生产经营条件变化的影响。

美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计名词公告》(Accounting Terminology Bulletin No.4)对成本定义为:“成本系指为获取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、递延费用等;已耗成本不能由未来的收入负担,故应列为当期收入的减项或借记保留盈余。

美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会对成本的定义为:“成本是

^① 《马克思恩格斯全集》,第25卷,30页,北京,人民出版社,1975。

指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。”

《日本成本计算标准》中对成本的定义为:“成本的实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物质资料和劳务的价值。”

在成本会计实务中,为了促进企业加强经济核算,减少生产损失,某些不形成产品价值的损失(如废品损失、季节性和修理期间的停工损失)也计入产品成本。此外,某些理应属于产品成本的费用,如企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,企业为筹集生产经营资金而发生的财务费用,以及企业为销售产品而发生的销售费用,都不列入产品成本,而是作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除。因此,实际应用成本分为广义的成本概念和狭义的成本概念。

广义的成本是指企业为生产经营产品而发生的一切费用,包括产品生产成本和为生产经营产品而发生的经营管理费用。狭义的成本仅指产品的生产成本或制造成本,即在生产产品的过程中所发生的各种耗费。

在实际工作中,为了使各企业成本计算内容一致,防止乱计乱摊成本,以便正确地确定经营收益,计算应纳所得税额,由国家财政部统一制定了成本费用开支范围,明确规定哪些开支允许列入成本费用,哪些开支不应列入成本费用。

3. 成本费用开支范围

成本费用开支范围,也就是指成本费用的具体内容。成本费用开支范围的规定,直接涉及到企业生产经营的劳动耗费的补偿数额和确定利润的大小。所以,成本费用开支范围的规定必须以成本的经济内涵为基础,考虑这样几个界限:①以生产经营性为界限。一切与生产经营有关的支出,都应当按规定计入企业成本费用,与生产经营无关的支出,则不应计入企业成本费用。②以收益性支出为界限。凡是为取得生产经营收益而发生的支出,都应按规定计入企业成本费用;凡属资本性支出,不能一次计入企业成本费用,按规定分期计入。③以收益的时间性为界限。凡是当期受益的成本费用,不管是否实际支出,都应按规定计入企业当期的成本费用;凡不属于当期受益的成本费用,即使已经实际支出,也不应计入当期的成本费用。我国企业成本(广义的成本)开支范围,几经变动,在实践中逐渐明确和完善。1984年财政部颁布的《国营企业成本管理条例》对工业企业成本开支范围的规定,比以前制定得更详细、更具体,而且随着经济形势的变化,陆续增加了一些新的内容。但是,由于受当时计划经济体制的制约,企业成本开支范围的制定主要以财政预算目标的实现为转移,从而导致成本开支范围不能真实地反映企业的成本耗费水平。1993年会计改革时,《企业财务通则》和《企业财务

制度》对成本开支范围作了一些调整。其内容主要包括:

(1) 劳动保险费原来从营业外开支,改为由管理费用开支。因为这属于劳动力再生产的费用,应计入企业成本。

(2) 将研究开发费用全部计入企业成本,且不再规定研究开发费用比例。因为研究开发费是企业为了研制新产品、新技术等发生的支出,属于生产经营支出,应计入企业成本。

(3) 改变提取大修理基金的办法,将大修理支出在发生时直接分配计入企业成本。

(4) 建立坏账准备金制度,预先按一定标准提取坏账准备,先计入各期成本,坏账实际发生时,再予以冲销已提的坏账准备。

(5) 允许企业在一定限度内开支业务招待费,用于企业经营活动中的正常开支,将其列入管理费用。

(6) 奖金逐步进入成本,取消工资总额以外的单项奖。

(7) 调整职工福利的计提基数和开支范围。

(8) 季节性、修理期间的停工损失计入制造费用等。

(9) 改全部成本法为制造成本法,企业产品成本(狭义的成本)包括直接材料、直接工资和制造费用。销售费用、管理费用和财务费用不再计入产品成本,作为期间费用(广义的成本)计入当期损益。

综合《工业企业成本管理条例》及有关财务制度规定,工业企业成本费用开支范围有以下各项:

(1) 生产经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备用品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品的价值和运输、装卸、整理等费用。

(2) 固定资产的折旧、租赁费和修理费用。

(3) 企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的新产品的设计费,工艺规程制定费,设备调试费,原材料和半成品的试验费,技术图书资料费,未纳入国家计划的中间试验费,研究人员的工资,设备的折旧,与产品试制、技术研究有关的其他经费,以及委托其他单位进行的科研试制的费用和试制失败损失等。

(4) 按国家规定列入成本费用的职工工资、福利费、奖金。

(5) 按规定比例提取的工会经费和按规定列入成本费用的职工教育经费。

(6) 产品包修、包换、包退的费用,废品损失、削价损失以及季节性、修理期间的停工损失。

(7) 财产和运输保险,契约、合同的公证费和签证费,商标注册费,咨询费;专

有技术使用费以及应列入成本费用的排污费。

(8)企业生产经营过程中发生的利息支出(减利息收入),汇兑净损失、金融机构手续费以及筹资发生的其他财务费用。

(9)销售商品发生的运输费、包装费、展览费、广告费和销售服务费,以及销售机构的管理费。

(10)办公费、差旅费、会议费、取暖费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、公司经费、仓库经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、审计费、诉讼费、绿化费、消防费、税金、土地使用费、土地损失补偿费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失以及存货跌价损失、存货盘亏毁损和报废(减盘盈)等损失。

为了严肃财经纪律,加强成本费用管理,财务会计制度还明确规定下列各项费用不能列入成本费用:

(1)购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出;

(2)对外投资的支出;

(3)被没收的财物,支付的滞纳金、罚款、赔偿金,以及企业对外赞助、捐赠支出。

由此可见,国家规定的成本费用开支即实际应用成本是以理论成本为基础的;同时,为了发挥成本杠杆的调节作用,实际应用成本的内容同理论成本的内容稍有背离。如规定企业研究开发费可一次或分次摊入成本;企业流动资金借款利息属于纯收入分配性支出,不是产品的生产性耗费,作为企业财务费用列入企业成本(广义的成本)。废品损失、停工损失等纯粹是损失性支出,并不形成产品的价值,也规定列入企业产品成本。

从理论成本与实际应用成本的关系看,实际应用成本是在理论成本的指导下具体实施的成本。同时它又是检验理论成本的成本,是丰富和发展理论成本的开发性成本。正确地认识二者的关系,对于发展和完善成本会计理论,深化成本会计改革,加强成本管理具有重要的和现实的意义。

二、成本会计的产生和发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展的。其发展过程大体经历了以下几个阶段:

1. 成本会计的萌芽阶段(19世纪中期以前)

16世纪的资本主义,是商业资本占优势的时代,工业资本还处在初期——工场手工业时期。意大利是这样,德国是这样,荷兰也是这样。当时固定资产在工

业和商业中并不很需要,因此,折旧概念尚未形成。

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,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。并且,在当时他们已经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。这被认为是成本会计的萌芽。

在德国,最早研究成本会计的是约翰·米夏埃尔·洛伊赫斯(John Michael Leuchs)。他于1804年出版了《商业体系论》一书。他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(C.D.Fort)在莱比锡再版了《单式和复式簿记在工业企业中的应用》一书。在该书中,作者认为,成本计算的目的是有两个:一是确定价格;二是在年末计算损益。并主张设置“工厂经费账户”,以汇总间接费用,按单个产品进行计算。不过,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。1863年,阿道夫·布施(Adolph Busch)发表了《铸造厂和机械生产经营的组织和簿记》的第二版。该书的主要论点是间接费用的摊配问题,而且与福特一样,其介绍的摊配标准仍然是按经验估算的,并不科学。C.G.戈特沙尔克(C.G.Gottschalk)在1865年出版的《会计核算制度的基础及其在产业设施上的应用——尤其是矿业经营、制炼工厂、制造工厂》一书中,对特别费用和一般费用的概念进行了详细地论述,并相应设置了特别账户和一般账户。紧跟在戈特沙尔克后面,一起为成本会计的发展作出了贡献的作者先后有J.C.库尔采勒·萨诺伊尔(J.C.Courcelle - Seneuil)和阿尔伯特·巴勒维斯基(Albert Ballewski)。虽然上述德国会计学者们都无力对成本会计的内容和结构勾勒出一个清晰的轮廓,但至少已表明德国成本会计已开始出现了。

16世纪中叶,荷兰一家普拉廷印刷厂的成本核算代表了16世纪世界成本会计的发展水平。这个印刷厂是由法国人克里斯托弗尔·普拉廷于1555年在安得卫普(今属比利时)创办的。该厂在成本核算方面的特点表现为:①围绕成本计算形成了一个账户体系。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。②采用了初步的订单法。他们对于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。③该厂已能编制具有资产负债表性质的“试算表”。普拉廷印刷厂在成本核算方面所表现出来的特点和进步,为成本会计的形成拉开了序幕。