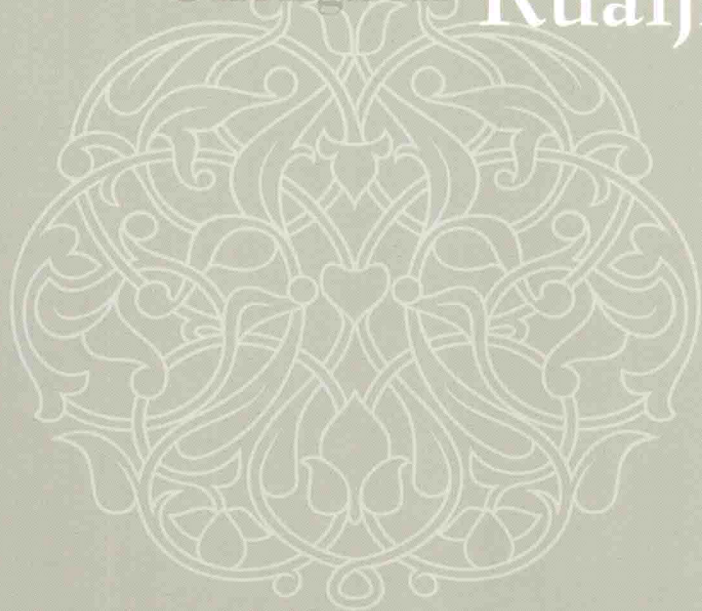


21世纪应用型本科会计系列规划教材

成本会计

鲁亮升 庞碧霞 编著

Chengben Kuaiji

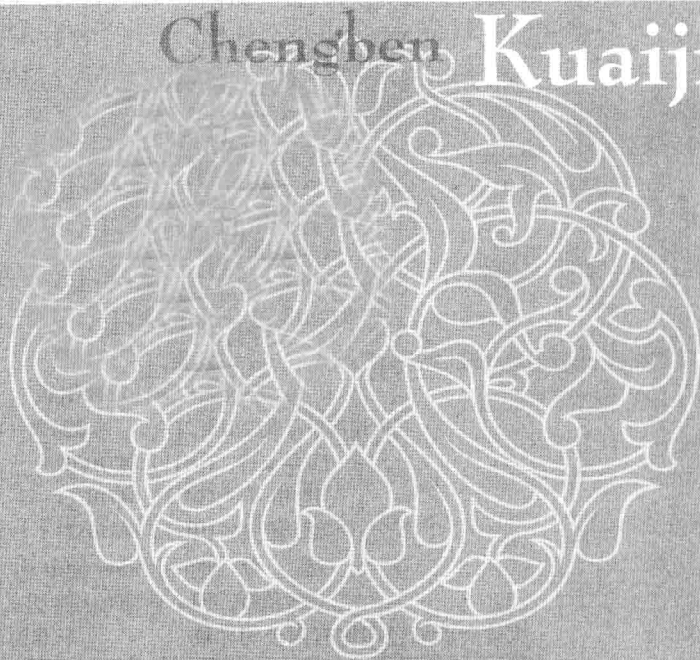


21世纪应用型本科会计系列规划教材

成本会计

Chengben Kuaiji

鲁亮升 庞碧霞 编著



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 鲁亮升 庞碧霞 2014

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 鲁亮升, 庞碧霞编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2014. 1

(21 世纪应用型本科会计系列规划教材)

ISBN 978-7-5654-1405-3

I. 成… II. ①鲁… ②庞… 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 (2013) 第 313660 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 442 千字

印张: 21 1/2

2014 年 1 月第 1 版

2014 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 高 铭 王 丽 责任校对: 那 欣 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1405-3

定价: 36.00 元

前 言

本书是东北财经大学出版社“21 世纪应用型本科会计系列规划教材”之一。

成本会计是会计工作的重要内容，存在于经济工作和社会生活的各个方面。经济越发展，会计越重要，专门从事成本管理工作的成本会计也越来越重要。因此，“成本会计”课程理所当然地成为高等学校会计专业重要的专业课程之一。

本书根据财政部制定的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》和《企业产品成本核算制度（试行）》（2013 年 8 月发布，2014 年 1 月 1 日起施行）等部门规章和规范性文件，结合应用型本科会计专业教学需要编写。全书分为 13 章，涵盖了成本会计中的成本预测、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等环节。为了拓宽读者视野，本书还介绍了战略成本管理的有关内容。

成本会计是实务性非常强的课程。本书立足于应用型本科的教学实践，在体系结构方面较好地把握了“成本会计”与其他专业课程的衔接和分工，突出了成本核算这一重点；在内容编排方面避免了过多的理论阐述，编入了较多实务案例，突出了教学需要，方便学生自学，便于教师实施案例教学。

本书第一章至第五章和第十一章至第十三章由庞碧霞教授编写，第六章至第十章由鲁亮升教授编写。由于水平所限，书中难免存在错误和不足，欢迎广大读者批评指正。如有意见和建议，请致信 lulsheng@163.com。

作 者

2014 年 1 月

目 录

第一章 总 论	1
学习目标	1
篇头案例	1
第一节 成本的意义	1
第二节 成本会计的形成与发展	6
第三节 成本会计的含义和内容	9
第四节 成本会计工作组织	13
本章重点与难点	15
基本训练	15
第二章 成本核算概述	17
学习目标	17
篇头案例	17
第一节 生产费用的分类	17
第二节 成本核算对象	22
第三节 成本核算的基本要求	25
第四节 成本核算的一般程序	32
本章重点与难点	36
基本训练	36
第三章 制造企业生产费用的归集与分配	38
学习目标	38
篇头案例	38
第一节 材料费用的归集与分配	38
第二节 职工薪酬的归集与分配	47
第三节 辅助生产费用的归集与分配	56
第四节 制造费用的归集与分配	66
第五节 生产损失的归集与分配	73
第六节 生产费用在完工产品和期末在产品之间的分配	79

本章重点与难点	89
基本训练	89
第四章 产品成本核算的品种法	92
学习目标	92
篇头案例	92
第一节 品种法概述	92
第二节 品种法举例	94
本章重点与难点	103
基本训练	103
第五章 产品成本核算的分批法	106
学习目标	106
篇头案例	106
第一节 分批法概述	106
第二节 简化分批法	112
本章重点与难点	117
基本训练	117
第六章 产品成本核算的分步法	120
学习目标	120
篇头案例	120
第一节 分步法概述	120
第二节 逐步结转分步法	124
第三节 平行结转分步法	139
本章重点与难点	146
基本训练	146
第七章 产品成本核算的分类法和定额法	149
学习目标	149
篇头案例	149
第一节 产品成本核算的分类法	149
第二节 产品成本核算的定额法	159
本章重点与难点	173
基本训练	174
第八章 作业成本法	177
学习目标	177
篇头案例	177
第一节 作业成本法概述	177

第二节 作业成本法的应用	183
本章重点与难点	188
基本训练	189
第九章 其他行业成本核算	191
学习目标	191
篇头案例	191
第一节 农业企业成本核算	192
第二节 物流企业成本核算	200
第三节 建筑企业成本核算	205
本章重点与难点	213
基本训练	213
第十章 成本报表和成本分析	216
学习目标	216
篇头案例	216
第一节 成本报表	216
第二节 成本分析	227
本章重点与难点	250
基本训练	250
第十一章 成本预测、成本决策和成本计划	253
学习目标	253
篇头案例	253
第一节 成本预测	253
第二节 成本决策	266
第三节 成本计划	280
本章重点与难点	294
基本训练	295
第十二章 成本控制和成本考核	298
学习目标	298
篇头案例	298
第一节 成本控制	298
第二节 成本考核	311
本章重点与难点	317
基本训练	317
第十三章 战略成本管理	319
学习目标	319

篇头案例	319
第一节 战略成本管理概述	320
第二节 战略成本管理的基本内容	322
本章重点与难点	330
基本训练	330

附录 综合案例	332
----------------	-----

学习目标

通过对本章内容的学习，在知识方面，主要了解成本会计的产生与发展历程，理解成本的经济内涵，熟悉成本会计的职能和成本会计的工作组织，了解成本会计的指导规范。为学习后面各章打下必要的理论基础。

篇头案例

张奎和李江大学毕业后自己创业，合伙开办了一家服装厂。他们聘请了 30 名技术工人和 10 名管理人员。经过 4 个月的筹建，服装开始投产，进行生产经营。其中，筹建期内发生员工薪酬 6 万元、办公费 2 万元、差旅费 2 万元、业务费 3 万元，购入了一批新型的生产设备 120 万元（可用 5 年）、办公设备 12 万元（可用 4 年），支付借款利息 2.5 万元、注册登记费 1 万元；当年生产经营 6 个月，发生服装生产用材料费 60 万元，支付服装设计费 3 万元、职工薪酬 40 万元（其中行政管理人员薪酬 12 万元）、产品广告费 3 万元，支付罚款 2 万元，产品收入 200 万元。

思考：如果你是该厂一名成本会计管理人员，你认为应该如何设置成本核算岗位？如何制定企业内部的成本核算制度？该厂服装的成本应该包括哪些内容？如何区分该厂的支出、费用和成本？该厂投产的这半年是否有盈利？你认为该厂服装应该如何定价？

第一节 成本的意义

一、成本的经济内涵

成本是商品生产的产物。随着生产的不断发展、社会经济管理水平的不断提高以及会计体制改革的不断深化，人们对成本的认识也在不断深入。

（一）成本的一般概念

要准确地理解什么是成本，首先要了解什么是支出，什么是费用。支出、费用、成本是相互联系而又相互区别的概念。在这三个概念中，“支出”这个概念的范围最大。一个会计主体在一定时期内发生的，能以货币表现的一切开支及耗费，统称为支出，一般地说，企业的支出有收益性支出、资本性支出、营业外支出、利润分配支出和偿债性支出。收益性支出是指支出的效益只与本会计年度相关的支

出,如企业支付的工资、水电费等。资本性支出是指支出的效益与几个会计年度相关的支出,如企业购建固定资产、无形资产和其他资产的支出以及对外投资支出等。营业外支出是指与企业生产经营活动没有直接关系的支出,一般不经常发生,如自然灾害造成的财产损失等。利润分配支出是指在利润分配环节发生的支出。偿债性支出是指为偿还各种债务而发生的支出。支出是企业成本、费用的来源。所有的成本、费用归根到底都是企业的支出。

费用是某个会计主体在一定时期内为取得营业收入而发生的各种资金耗费。美国财务会计准则委员会第6号概念公告将费用定义为:某一个体在其持续的、主要或核心业务中,因交付或生产了货品、提供了劳务或进行了其他活动,而付出的其他耗用资产或因而承担的负债(或两者兼而有之)。我国的《企业会计准则》将费用定义为:企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。显然,这两个定义都强调费用是正常经营活动中发生的各种资金耗费,通常表现为资产的减少或负债的增加。不能产生营业收入的耗费不是费用,而是损失。可见,费用的范围比支出要窄一些。利润分配支出、偿债性支出和营业外支出都不属于费用。只有收益性支出可直接表现为费用。资本性支出中有一部分(如购建固定资产、无形资产和其他资产的支出等)可随着生产经营活动的不断进行而逐渐地分期转化为费用,而资本性支出中的另一部分(如对外投资支出)则不属于生产经营活动的资金耗费,因而不能作为费用处理。因此,费用又称为生产经营费用。

成本有广义和狭义之分。美国会计学会在成本概念与标准报告中给成本下的定义为:“成本是为了实现一定的目的而付出的(或可能要付出的),用货币测定的价值牺牲。”这个概念通常被认为是广义的成本概念,表现为费用目的化或费用对象化。例如,购买机器设备、原材料等发生的资金耗费构成了资产的采购成本;企业为筹集资金而发生的资金耗费形成了筹资成本;教育部门的资金耗费对象化后,可以计算出培养一个学生的平均成本;科研部门的资金耗费对象化后,可以计算出科研课题的研究成本;物质生产部门为生产产品而发生的资金耗费归集后,可以计算出产品的制造成本。成本会计所要研究和探讨的是具有典型意义的物质生产部门为制造产品而发生的资金耗费,即产品成本。

产品成本是企业为生产(制造)一定种类和数量的产品所发生的各项耗费的总和。这个概念一般被认为是狭义的成本概念。产品成本的内容因企业采用的成本核算方法的不同而有所区别。在全部成本法下,产品成本是产品在生产经营过程中因产品制造、生产组织和管理而发生的全部生产经营费用的总和。此时,产品成本和费用所包含的内容基本是一致的,所不同的是费用强调发生的期间,产品成本则强调费用对象化于产品。在制造成本法下,产品成本是与企业产品生产活动关系最直接、最密切的费用。产品成本是企业在产品生产(制造)过程中各个生产单位(车间或分厂)所发生的生产费用。因此,产品成本也称为产品生产成本或产品制造成本。与企业产品生产活动没有直接关系或关系不很密切的生产经营费用作为期

间费用，直接计入当期损益。目前，我国采用的是世界各国普遍采用的制造成本法。

（二）成本的理论概念

成本作为一个价值范畴，是商品生产发展到一定阶段的产物。马克思在对资本主义经济条件下的商品生产进行分析时指出：“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”。马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值指的就是商品成本。我们称之为理论成本。

我国实行的是社会主义市场经济体制。社会主义市场经济与资本主义市场经济具有本质区别，但两者都是商品经济。在社会主义市场经济条件下，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，一方面要向社会提供必要的商品来满足社会的一定需要，另一方面要以产品的销售收入来补偿企业在商品生产过程中所发生的各种劳动耗费，并取得盈利。只有这样，企业才能得以发展，社会才能进步，因此在社会主义市场经济中，商品价值、成本、利润等这些经济范畴仍然有其存在的客观必然性，只是他们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济有所不同。

根据马克思关于商品经济的理论，在社会主义市场经济条件下，产品的价值仍然由三部分组成：①在生产过程中耗费的生资料（包括劳动资料和劳动对象），即物化劳动的转移价值（ C ）；②劳动者活劳动消耗所创造的价值中归个人支配、主要以工资薪酬形式支付给劳动者的劳动报酬（ V ）；③劳动者活劳动消耗所创造的价值中归社会支配、主要以利润形式进行分配的部分（ M ）。从理论上讲，上述前两部分（ $C+V$ ）是商品价值中的补偿部分，构成商品的成本。因此，产品成本是指生产一定种类和数量的产品所耗费的物化劳动和劳动者为自己的劳动所创造的价值货币表现。这个概念反映了产品成本的经济性质。

需要指出的是，马克思的成本理论界定出来的成本只是一个抽象的理论成本。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。现实经济活动是以理论成本为指导，根据国家宏观调控和微观管理的要求来选择确定成本内容的范围的。从国家宏观管理的角度考虑，国家通过有关法规制度确定成本开支范围是为了保证企业成本核算口径一致，保证成本的可比性。成本开支范围明确规定了哪些费用允许计入产品成本，哪些费用不允许计入产品成本。从微观管理的角度考虑，为了简化成本核算，某些难以按产品归集，但又属于企业物化劳动和活劳动耗费的部分，如管理费用、财务费用、销售费用，不计入产品成本，而是作为期间费用，计入当期损益。同时，为了加强经济核算，节约生产耗费，减少生产损失，某些不形成商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）以及劳动者为社会劳动所

创造的某些价值（如财产保险费等），也作为生产费用计入产品成本。产品成本核算可以理解为资金补偿的需要，也有利于企业改进生产技术，改善经营管理，合理使用资金，减少废品，降低成本，提高经济效益。可见，实际成本可以像商品价格背离价值一样背离理论成本。当然，必须严格限制实际成本与理论成本的背离，否则产品成本的计算就失去了理论依据。

【同步链接 1-1】

成本开支范围

现行财务制度规定，应计入产品成本的项目包括：

- （1）生产经营过程中为制造产品所消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、包装物的原价和运输、装卸、整理等费用；
- （2）企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和提取的福利费等；
- （3）生产性固定资产的折旧费、租赁费（不包含融资租赁费）、修理费以及低值易耗品等周转材料的摊销费；
- （4）因生产原因发生的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等；
- （5）为组织和管理生产而发生的办公费、取暖费、水电费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、实验检验费、劳动保护费等；
- （6）其他为组织、管理生产活动所发生的制造费用。

（三）成本的多维概念

我国著名会计学家杨纪琬教授认为：会计学的成本又可分为财务成本和管理成本。财务成本就是前面所论述的狭义成本概念，而管理成本则是“企业内部为了提高经营管理水平，由企业自行计算的成本”。管理成本的目的性十分强烈。“不同的目的，不同的成本”观念将构建起一个多维成本的概念体系，如变动成本与固定成本、直接成本与间接成本、产品成本与期间成本、定额成本与标准成本、计划成本与历史成本、差别成本与边际成本、机会成本与应负成本、沉没成本、重置成本与付现成本、责任成本、可控成本与不可控成本、可避免成本与不可避免成本、可延缓成本与不可延缓成本、相关成本与无关成本等。

20 世纪 80 年代末期，作业成本、质量成本、资本成本、环境成本、战略成本等新的成本概念出现。

可以说，这些成本概念都是微观经济领域的管理者们为适应某一管理要求而运用的成本概念。现在，成本的概念还广泛应用于宏观经济领域，如我们常说的经济改革成本、社会责任成本、产业结构调整成本、环境治理成本、人力资源发展成本、教育成本等。这一系列的成本概念组成了多元化的成本概念体系。随着经济的发展，人们还会提出更多的成本概念，以满足不同的需要。

二、成本的作用

成本的经济性质决定了成本在社会主义市场经济条件下具有十分重要的作用。

（一）成本是生产耗费的补偿尺度

成本是以货币形式表现的为生产一定种类和数量的产品而发生的资金耗费。这

种耗费必须通过产品销售过程实现产品价值后,从产品销售收入中获得补偿。产品成本的高低是衡量这一补偿份额大小的重要尺度。企业只有按照这个标准补偿了生产中的资金耗费,其简单再生产才能顺利进行;否则,企业资金就会短缺,再生产就无法维持原有的生产规模。

【同步链接 1-2】

值得注意的是,成本的价值补偿和实物补偿有时并不一致。上述成本只是成本价格。在商品经济条件下,价格是价值的货币表现,价格总是围绕价值上下波动,价格与价值经常发生背离,因此成本价格作为补偿价值的货币表现,与其补偿价值也会不一致。例如,材料费用并非所费材料的价值,而是它的价格。在物价不变的情况下,其价格与价值一致。在物价发生较大变化尤其是物价上涨时,按成本价格确定的补偿量与其价值的补偿就会产生较大的差异,出现补偿不足的现象。这时,按成本价格确定的补偿量就无法满足其实物补偿。同时,会计上还有一些无法精确计算的因素使成本价格同客观的补偿价值发生背离,如固定资产磨损价值的计算带有很大的主观性,也使成本中的固定资产折旧费用与固定资产实际损耗的价值不一致。因此,产品价值中的补偿价值只构成产品成本的基础,补偿价值与补偿价值的货币表现在量上也允许发生差异。认识到这一点,对理解成本作为生产耗费的补偿尺度并正确计算企业损益具有重要意义。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是货币表现的资金耗费,是一项综合性的经济指标。企业生产经营管理中各方面的工作业绩,如产品设计的好坏,生产工艺的合理程度,固定资产的利用程度,原材料消耗是否合理和节约,劳动生产率的高低,产品质量的优劣,产品产量的增减以及供、产、销各环节是否衔接协调等,都可以通过成本直接或间接地反映出来。通过对成本的考核和分析,可以发现企业在管理中的成功经验和存在的问题,从而有的放矢地加强对企业的管理,充分挖掘潜在的力量,以尽可能少的劳动耗费取得尽可能多的劳动成果。

(三) 成本是制定产品价格的重要因素

在商品经济条件下,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定应体现价值规律的要求,使其大体上符合其价值。目前人们还无法精确计算产品价值,但有可能比较准确地计算产品成本,即计算出产品价值中的 $C+V$,这样就可以间接地、相对地反映产品价值。因此,产品成本就成为制定产品价格的重要因素。

当然,产品的定价是一项复杂的工作,应考虑的因素很多,例如国家价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求情况以及市场竞争态势等。因此,产品成本只是制定产品价格必须参考的因素之一。

(四) 成本是企业进行决策的重要依据

在市场经济条件下,每一个企业都是在激烈的市场竞争中谋生存、求发展的。

企业生存发展的关键是能否向社会提供既符合社会需要又质优低耗的产品。要做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策需要考虑的因素很多,成本是其中应考虑的主要因素之一。在产品价格和税收等因素一定的情况下,成本的高低直接影响企业盈利的多少,决定产品在市场上竞争能力的大小,而较低的成本可以使企业在竞争中处于有利地位。企业运用有关的成本资料可以为扩大产量、增加品种、选择加工方式等决策提供依据。

第二节 成本会计的形成与发展

成本会计是现代会计学科的一个重要分支。它是随着商品经济特别是工业生产的产生、发展而逐渐形成并不断完善的。

一、成本会计的萌芽

据史书记载,成本会计最早起源于中世纪的意大利,它是成本计算与复式簿记相结合而产生的。当复式簿记随着资本主义生产方式由商业领域渗透到工业领域时,工业簿记中的简单成本计算就预示着成本会计的萌芽。如意大利著名银行家梅迪奇(Medici)与其合伙人在佛罗伦萨经营的两个毛纺制品工场采用的工业簿记中,开始分步骤(如挑选、清洗、梳刷等)设置纺织品账户,计算纺织品成本。16世纪中期,著名的荷兰出版商普拉廷(Plantin)在他的账簿中设立了“用纸”账户,该账户类似于现在的原材料账,并为每一本书设立一个账户,记录印刷该书耗用的纸张、工资及其他一切费用。印刷过程结束后,账户中记录的全部费用就是印刷该书的全部成本。应该说这时的成本会计还只是非常粗简的成本核算,当时,折旧还不是一个普遍使用的概念,也无直接费用和间接费用的划分,虽然有些家族企业在成本计算技术中引进了复式记账法,设置了一些成本明细账,但并没有形成一套较为成熟的成本计算理论和体系,它仍是财务会计的一个组成部分。

二、成本会计的发展

成本会计产生以后,在整整几百年的时间里,一直没有引起人们足够的重视。那时,人们仍然看重商业贸易,工业发展较为缓慢,工业基本上还局限于手工作业,因而成本会计并未有突破性的发展。

成本会计作为一门独立的会计分支学科,从19世纪下半叶产生到目前为止,大致经历了以下几个发展阶段:

(一) 早期成本会计阶段

成本会计最早起源于英国。19世纪的工业革命给成本会计注入了新的活力,使其飞跃发展。工业革命后,机器大生产取代了传统的手工劳动,工厂取代了工场手工作坊,生产效率迅速提高,企业数量增多,产业规模逐渐扩大,企业之间出现竞争,生产成本受到重视,成本计算的一系列方法也应运而生。当时的代表人物巴特比所著的《优秀的复式簿记人员》一书提出了“主要成本”概念,并把主要成本划分为直接材料费用与直接人工费用两个部分,还提出了直接费用与间接费用的

划分方法及“正规折旧制”的方法和概念。卡克和费尔斯合著的《工厂会计》一书提出了材料、工资、设备、产品等工业成本计算的特有账户。诺顿编著的《纺织工厂簿记》一书在探讨费用的分类和摊配的基础上提出了制造成本与非制造成本的划分。刘易斯在《工厂的商业组织》一书中进一步提出将制造成本按产品进行分配，非制造成本直接转到损益账户。这一时期成本会计的特点是建立了材料核算和管理办法，建立了工时记录和人工成本计算方法，确立了间接费用的分配方法，明确了制造成本的内容以及核算方法等等。但是，这些特点仍局限于成本核算，提供的是历史成本数据。

（二）近代成本会计阶段

20 世纪初叶，随着工业生产规模的进一步扩大和企业间的竞争加剧，业主们在追求产品产量的同时，还追求较低的成本，认为生产过程的管理不仅仅是对已发生的费用进行核算，更重要的是要对这些费用的发生施加有利的影响，于是开始重视科学管理，特别是生产过程的成本控制，即由以前的成本汇集转移到通过比较实际经营成果和事前设立的标准值来进行成本管理。于是，泰勒的科学管理方法中产生了标准成本制度。泰勒标准成本制度的核心在于强调提高工作效率，通过对一项工作的时间研究和动作研究，制定在一定客观条件下既可以实现又有效率的标准。标准制定出来以后，要求严格按标准执行，不允许一切不合理的差异。实行标准成本制度后，通过对标准成本的制定、成本的指导、监督和成本差异的计算与分析有效控制成本。

标准成本制度的诞生是企业成本会计发展史上的一个里程碑，它标志着成本会计的发展已经进入了一个新的阶段，标志着企业成本会计已经摆脱了传统的、完全是事后反映的状况，实现了成本核算与成本管理的有机结合，形成了成本管理的雏形。

（三）现代成本会计阶段

第二次世界大战以后，科学技术迅速发展，生产自动化程度大大提高，跨国公司大量涌现，企业规模越来越大，高新技术与大经济发展的基本格局已经形成。与此同时，市场竞争愈演愈烈，失业率增加，通货膨胀、银根紧缩，经济危机频繁发生，世界经济的发展迫切要求把现代化自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合应用到企业管理中。20 世纪 30 年代至 40 年代，方法论和管理科学理论得到了蓬勃发展，并深刻地影响了 20 世纪 50 年代以后的会计学领域：起初是行为科学与系统论、信息论、控制论的影响，随后是耗散结构论、协同论、突变论以及决策论、增长极限论等理论的影响。这些新兴的管理科学成就在成本会计中得到了广泛的应用，形成了与管理现代化相适应的成本会计体系，使成本会计发展到了一个新的阶段。现代成本会计注重成本管理的全过程，强调成本管理不仅要做好生产过程中的成本核算和成本控制，还要做好成本预测、决策和计划，加强成本的事前管理，同时还要注重成本的考核与分析，为成本事前管理提供信息。

这种成本管理的显著特征仍是以“产品”为中心，从企业内部进行成本管理，

是就成本论成本，是立足于企业的短期成本管理，而未从长远、持续地降低成本的策略上考虑，属于战术性的成本管理，所提供的会计信息已经越来越不能满足企业生产发展的需要。

（四）成本会计的新发展

20 世纪 80 年代以来，高新技术飞速发展，尤其是信息技术的崛起，极大地提高了社会生产力，促进了社会经济的发展。社会的进步与生活质量的提高使得消费需求多样化、个性化。企业新产品层出不穷，而顾客对产品质量也日益苛求。市场竞争日趋激烈，特别是国际分工合作日趋密切，使得市场竞争近似残酷。客观环境迫使企业在不断更新观念的同时，研究、吸收企业管理的新理念、新方法，提高企业管理的层次和水平。人们开始重视各种专项成本核算与管理，如质量成本管理、人力资源成本管理等。企业为了争夺市场和生存发展空间，在经营管理中将短期目标转向长期目标，由专业化职能性经营管理转向全局性决策和管理，将管理活动提高到战略层次，于是作业成本法和战略成本管理便应运而生。

随着计算机辅助设计、计算机辅助制造、计算机辅助测试手段的大量应用以及电脑一体化制造系统的形成，企业的制造环境从劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化，产品成本结构改变，直接材料成本和直接人工成本比重下降，而制造费用比重却大幅度上升。传统的间接费用分配是在以人工费用为标准的情况下进行的。人工费用的大量减少造成分配标准不合理，导致费用的分配不真实。更为重要的是，制造费用的发生与直接人工成本逐渐失去了相关性。例如，在高新技术环境下，出现了一种完全自动化的生产方式，也就是所有的灯都可以熄灭的所谓“无灯工厂”。这种工厂根本就没有直接人工成本，取而代之的是大量的制造费用。此时，不论为了提高产品成本计算的正确性，还是为了提高成本控制的有效性，都应该把产品成本核算的工作重点放在制造费用的分配上。于是，人们开始重视“作业成本法”。“作业成本法”将各作业中心的成本以成本动因为依据，采用一定的方法，分配给各种产品，有效提高了成本信息的合理性，为企业进行经营决策、加强成本控制、降低产品成本提供了可靠的成本信息。

英国学者西蒙首先提出了战略成本管理的概念，将成本管理的视角由单纯的生产经营过程管理和重股东财富，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。战略成本管理的目标立足于用户的满意度，目的是取得更高的用户满意度和市场占有率。一方面，要研究企业内部的价值链，将成本管理从企业内部向外部延伸，向前延伸到采购、规划、设计环节，向后扩展到售后服务环节；另一方面，要分析企业所在行业的价值链及竞争对手的价值链，形成知己知彼、主动把握全局的态势，以取得竞争优势。

综上所述，成本会计产生于工业革命之后。它的发展始终与人类社会生产力密切相关。每一次生产力的变革都会带来管理理念的变革，使成本会计的内容和职能不断地得到丰富与发展。

第三节 成本会计的含义和内容

一、成本会计的含义

（一）成本会计的概念

成本会计是以货币为主要计量单位,运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对企业生产经营过程中发生的各项耗费进行连续、系统、全面、综合的核算和监督的一种管理活动。由于成本有广义和狭义之分,成本会计也可分为狭义成本会计和广义成本会计。狭义成本会计对生产经营过程中发生的费用进行归集、分配,计算出有关成本计算对象的总成本和单位成本,并加以分析和考核。狭义成本会计侧重于产品成本的核算。广义成本会计即现代成本会计,是成本会计与管理的直接结合。它按照成本最优化的要求,采用现代数学和数理统计的原理和方法,建立起数量化的管理技术,对企业生产经营过程中发生的资源耗费进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等一系列价值管理,旨在提高经济效益。现代成本会计从经营着眼,从技术着手,着眼于规划未来、控制现在、核算与考核过去。它贯穿成本管理的全过程,促使企业合理利用内部有限资源,降低成本,以便实现企业生产经营的最优化运转,提高企业的市场竞争能力。

（二）财务会计、管理会计与成本会计

会计作为信息系统,其提供的信息为关心企业经营管理活动的各方关系人所使用。会计信息的使用者,从企业组织的角度可分为内部使用者和外部使用者。企业管理部门是会计信息的内部使用者,利用相关的会计信息达到计划、控制企业的日常经营活动和决定企业重大会计事项,为企业未来发展制定重要的规划和方针服务的目的。投资者、债权人、社会公众等是会计信息的外部使用者。国家作为社会管理者,利用相关的会计信息,满足国家宏观经济管理的需要。国有企业又以投资者的身份同其他投资者、债权人、企业职工等,关注企业的财务状况和经营成果,为其本身的投资、贷款、交易作出决策。

为了满足以上两类会计信息使用者的要求,企业会计又分为两大会计门类:财务会计和管理会计。财务会计的主要目标是通过定期编制对外会计报表,为企业外部同企业有经济利益关系的各方信息使用者服务。股东通过定期的会计报表了解投入资本的运行情况和企业财务成果的分配情况,对所投资金进行效益评价。潜在的投资人也通过会计报表确定是否进行投资。企业的债权人通过会计报表了解企业的偿债能力和盈利能力,以便确定是否提供贷款、如何确定贷款的利率等对策和措施。财政、税务等部门通过企业的会计报表,了解企业是否遵守财经纪律,是否及时、足额上缴国家税收等方面的情况。由于企业所有权与经营权的分离,企业的这些外部信息使用者一般不直接参与企业的经营管理,只能从企业提供的会计报表获得相关信息。因此,为保障外部信息使用者的利益,财务会计所反映的信息必须公正、客观、真实;必须严格遵循“公认的会计准则”,以统一的货币形式、按照一