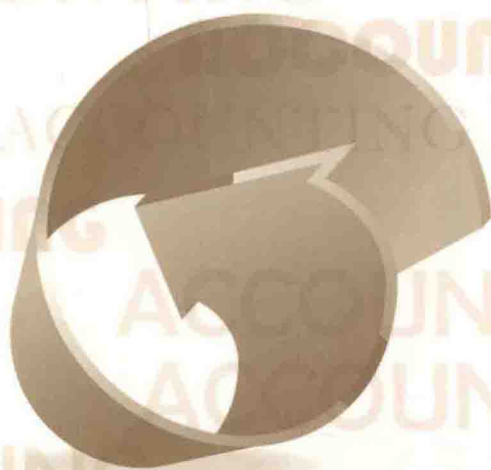


全国高等职业教育会计专业精品系列教材

Accounting

成本会计

主 编◎江希和 向有才



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

全国高等职业教育会计专业精品系列教材

Accounting

成本会计

主 编◎江希和 向有才



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

图书在版编目(CIP) 数据

成本会计 / 江希和, 向有才主编. —北京: 北京师范大学出版社, 2010.12

ISBN 978-7-303-11645-4

I. ①成… II. ①江… III. ①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 (2010) 第 197746 号

出版发行: 北京师范大学出版社 www.bnup.com.cn

北京新街口外大街 19 号

邮政编码: 100875

印 刷: 北京外文印刷厂

经 销: 全国新华书店

开 本: 184 mm × 260 mm

印 张: 16.25

字 数: 355 千字

版 次: 2010 年 12 月第 1 版

印 次: 2010 年 12 月第 1 次印刷

定 价: 26.80 元

策划编辑: 沈 炜 责任编辑: 沈 炜

美术编辑: 高 霞 装帧设计: 高 霞

责任校对: 李 茵 责任印制: 张 坤

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话: 010-58800697

北京读者服务部电话: 010-58808104

外埠邮购电话: 010-58808083

本书如有印装质量问题, 请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话: 010-58800825

编写说明

成本会计在任何经济组织中都是必需且是重要的，正如美国著名会计学家、斯坦福大学会计学荣誉教授查尔斯·T·霍恩格伦所说：“在商界任何一项成功——从偏僻的小店铺到最大的跨国公司——都需要成本会计的原则与实务。”成本会计的重要性，还表现在应用领域越来越广泛。营销人员要精通它，以用来确定产品销售的盈亏点；工程师、生产人员和总经理需要懂得它，以便科学地管理资源；甚至律师也开始重视成本会计，因为他们发现在处理的许多经济案件中都和诸如成本分配这样的成本概念应用的争论和依据成本概念的损失计算有关。另外，成本会计还是现代咨询业中成长最快的领域之一。在国际著名的几大会计公司中，咨询业务的增长速度远远超过审计的增长速度，而咨询业务的增长速度在很大程度上反映在成本会计和诸如信息系统等领域之中。

成本会计应用领域的扩大和重要性的提高对成本会计教学提出了改革要求，即要改革传统的教学方法、教学手段和教学内容等。体现在教材建设要求上，要有利于学生实际动手能力以及发现问题、分析问题和解决问题能力的培养，要与案例教学方法的应用密切结合；要考虑国家会计法规、会计准则、税收政策的改革以及会计实践的要求，同时还要考虑高职教育人才培养模式和培养目标的特点。本教材正是为适应上述要求，并吸收了当前成本会计的理论研究成果、教学改革成果编写而成。本教材的主要特点是：

1. 在编写指导思想上，根据高职教育的特点，突出“会计职业考试与职业化实践教学”的密切结合。

2. 在内容设计上，突出了适度新颖、理论够用、多用案例、重在应用、加强实际操作能力的培养。本书紧密结合我国最新颁布的相关法规和制度，吸取相关的最新研究成果，且理论深度的把握以够用适当为原则；成本核算要求、成本计算方法和基本技能方面的阐述，均以《会计法》、《企业会计准则》等会计法规为要求并以会计实务界通用的方法为基点，同时考虑社会上会计职称和相关职业资格考试等对成本会计内容的要求。

3. 在体系安排上，既体现成本核算程序的顺序，又符合教学规律的要求，还考虑到高职教育层次教学 and 实际工作中成本会计核算的需要。全书共分四大部分：第一部分为成本会计的基础理论即书中的第一章和第二章，包括成本、成本会计的含义，成本会计的对象、职能、任务以及成本核算的原则、要求、基本程序和成本核算的账户设置等。第二部分为产品成本核算即书中的第三章至第十章，包括成本要素归集分配核算和成本计算方法；第三部分为成本报表与分析即书中的第十一章和第十二章；第四部分为其他行业企业的成本核算即书中的第十三章。

4. 全书在正文中设计有大量的案例和具有案例性质的问题或思考。由于这些案例或带有案例性质的问题或思考既来源于实践又不拘泥于实践，是在实践基础上根据教学特点的整合，因而有利于激发学生学习兴趣，培养学生发现问题、分析问题、提出问题、解决问题和自我学习的能力，同时，有的案例也为教师实施案例教学提供了良好素材。另外每章后还设计有内容全面、重点突出的自测题，这些自测题都备有参考答案在教师教学指导

书中，从而方便教师教学。

本书由南京师范大学会计与财务管理发展研究中心主任、会计与财务管理系教授江希和博士以及向有才老师主编。在本书编写过程中，我校会计与财务管理系的熊筱燕、陈文军、康玉珠、廖浪涛、沈涟波、孙萍、王水娟等老师给予了大力支持并帮助收集了有关资料，同时也参考或引用了一些他人的成果，在此一并表示感谢。本书配套有《成本会计习题与实训》。该书内容主要包括成本会计的分章练习题、制造成本实务操作训练和参考答案等。在主辅教材外，还配有教师用的教学电子课件和教师教学指导书等。

本书可作为应用型本科院校、高等职业学校、高等专科学校、成人高等学校及本科院校举办的独立学院和民办高校的财经专业及相关专业成本会计教材，也适合作为在职人员培训及经济管理领域工作人员参考用书。

由于作者水平所限，书中难免有不当和错误之处，欢迎广大读者和同行批评指正，以便对本书进一步修改和补充。

编 者

2010.10

内容提要

本书从高职高专教育人才培养模式的基本特点和高职高专财会专业人才培养目标出发,吸收当前成本会计的理论研究成果、会计准则改革成果、教学改革成果和实践经验,紧密结合当前成本会计专业课程改革的内容和“双证书”的考核要求以及成本会计工作实务和学校教育的特点,系统地阐述了成本会计核算内容和方法,同时也简明扼要概述性地阐述了成本会计的一些基本理论问题。本书共分十三章,分别是总论,成本核算概述,成本构成要素核算,生产费用在完工产品和在产品之间分配核算,成本计算方法概述,成本计算品种法,成本计算分批法,成本计算分步法,成本计算分类法,成本计算定额法,成本报表,成本分析和其他行业成本核算。

本书每章前有“本章导读”和“学习目标”;每章正文中设计了“想一想”、“小思考”、“课堂讨论”以及“案例分析”等内容;为了方便教学,每章后安排了丰富的自测题,并配有参考答案。

本书配套有《成本会计习题与实训》。该书内容主要包括成本会计的分章练习题、制造成本实务操作训练和参考答案等。在主辅教材外,还配有教师用的教学电子课件和教师教学指导书等。

本书可作为应用型本科院校、高等职业学校、高等专科学校、成人高等学校及本科院校举办的独立学院和民办高校的财经专业及相关专业成本会计教材,也适合作为在职人员培训及经济管理领域工作人员参考用书。

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 成本及其作用	(2)
第二节 成本会计含义	(6)
第三节 成本会计对象	(7)
第四节 成本会计的职能和任务	(10)
第五节 成本会计工作的组织	(12)
第六节 成本会计发展趋势	(16)
本章小结	(17)
复习题	(18)
同步测试题	(18)
第二章 成本核算概述	(21)
第一节 产品成本核算原则	(22)
第二节 产品成本核算要求	(23)
第三节 产品成本核算基本程序	(28)
第四节 产品成本核算的账户设置及账务处理程序	(29)
本章小结	(34)
复习题	(35)
同步测试题	(35)
第三章 成本构成要素核算	(38)
第一节 材料成本核算	(39)
第二节 外购动力费用核算	(45)
第三节 职工薪酬费用归集与分配	(47)
第四节 折旧费用及其他费用核算	(54)
第五节 辅助生产费用归集与分配	(56)
第六节 制造费用核算	(68)
第七节 生产损失核算	(74)
本章小结	(79)
复习题	(81)
同步测试题	(81)
第四章 生产费用在完工产品和在产品之间分配核算	(87)
第一节 生产费用在完工产品和在产品之间分配概述	(88)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法	(90)
第三节 完工产品成本结转	(100)
本章小结	(102)

复习题	(102)
同步测试题	(103)
第五章 成本计算方法概述	(108)
第一节 生产特点与管理要求对产品成本计算方法的影响	(109)
第二节 产品成本的计算方法	(111)
本章小结	(115)
复习题	(115)
同步测试题	(116)
第六章 成本计算品种法	(118)
第一节 产品成本计算品种法概述	(119)
第二节 品种法举例	(121)
本章小结	(128)
复习题	(128)
同步测试题	(128)
第七章 成本计算分批法	(132)
第一节 分批法概述	(133)
第二节 分批法举例	(134)
第三节 简化分批法	(136)
本章小结	(140)
复习题	(140)
同步测试题	(140)
第八章 成本计算分步法	(146)
第一节 分步法概述	(147)
第二节 逐步结转分步法	(147)
第三节 平行结转分步法	(159)
本章小结	(166)
复习题	(167)
同步测试题	(167)
第九章 成本计算分类法	(173)
第一节 产品计算的分类法	(174)
第二节 联产品、副产品、等级品的成本计算	(178)
本章小结	(182)
复习题	(183)
同步测试题	(183)
第十章 成本计算定额法	(187)
第一节 定额法基本原理	(188)
第二节 定额法举例	(193)
本章小结	(195)

复习题	(195)
同步测试题	(195)
第十一章 成本报表	(199)
第一节 成本报表的作用和种类	(200)
第二节 成本报表的编制	(201)
本章小结	(207)
复习题	(208)
同步测试题	(208)
第十二章 成本分析	(210)
第一节 成本分析概述	(211)
第二节 成本计划完成情况分析	(214)
第三节 主要产品单位成本分析	(219)
本章小结	(224)
复习题	(224)
同步测试题	(224)
第十三章 其他行业成本核算	(227)
第一节 商品流通企业成本核算	(228)
第二节 施工企业成本核算	(231)
第三节 房地产开发企业成本核算	(234)
第四节 交通运输企业成本核算	(236)
本章小结	(242)
复习题	(243)
同步测试题	(243)
参考文献	(245)
教学支持说明	(247)

第一章

总 论

● ● ● ● 本章导读

市场经济是竞争经济，而竞争经济的一个重要特点是优胜劣汰。对生产企业来说，市场竞争实质上是产品竞争，而决定产品竞争优势的因素很多，如价格、款式、质量、售后服务等，但总体来说价格是最重要的一个因素。因为，企业达到一定的经营管理水平后，产品竞争就是价格竞争。价格决定于成本。因此，正确核算并加强成本管理成为企业内部管理追求的重要目标。现代成本会计也正是适应这种要求而产生和发展的。本章作为全书的总括，主要对成本概念、成本的作用以及成本会计的对象、成本会计的职能和任务进行了阐述，并且还介绍了为完成成本会计任务而建立的组织机构形式。

● ● ● ● 学习目标

通过本章学习，要求明确成本的作用；了解成本会计的任务，成本会计工作组织的内容以及会计职业道德规范的重要性；掌握成本、成本会计的概念，成本会计的职能与内容。在技能上，要求能正确划分成本、费用、支出的项目。

第一节 成本及其作用

一、成本

(一) 成本概念

成本是会计理论中的一个重要问题。学习“成本会计”首先遇到的问题是何为“成本”，即“成本”是什么。“成本”概念，不同学科对其有不同解释。经济学中的成本是指商品价值中已经消耗的需要在其收入中获得补偿的那部分价值，即已消耗的生产资料的转移价值和活劳动消耗的价值；而在管理学中，成本则被理解为一种企业生产、技术、经营活动的综合指标。产品产量的多少，品种的变动，质量的优劣，工时、台时的利用，资源、能源的消耗，资金周转的快慢等，都会直接或间接地在成本中有所反映。但就会计学学科而言，成本则被认为是为了取得资产或某种利益而发生的耗费，而且传统的成本概念，仅是指产品成本。如在 1925 年，美国会计名著《劳氏成本会计》中对成本的定义，就是指产品成本，并将其定义为，是“为一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”。这种传统的认识沿袭了很长时期，直到 20 世纪 50 年代以后，才有了较大的发展和深化。其代表性的定义有：

1. 美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会在 1951 年给成本所下的定义，认为：“成本是指为达到特定目的而发生的价值牺牲，它可用货币单位加以衡量。”

2. 美国会计师协会(AICPA)1957 年发布的《第 4 号会计名词公报》对成本所下的定义：成本是指“为获取财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”。

从以上两种定义来看，成本就是为了获得某种利益或实现一定目的所发生的支出，例如购买原材料是为了获得其使用效益的支出，属于成本；雇用工人是为了取得其服务的支出，也属于成本。至于支出，可以为现金，也可以为其他等价物。所获利益可以为有形资产或无形劳务。这种支出如果为了获得某种利益或实现一定目的，都代表一项成本。由此可见，成本是一个广泛的概念。

3. 美国财务会计准则委员会 1978 年在《财务会计概念公告》第 1 辑《企业编制财务报告的目的》注释中，对成本概念作了如下说明：“成本是为了进行经济活动而有所失——也就是为了耗用、挽救、交换、生产等而丧失或放弃的东西。”

从此，西方国家的成本会计教科书上基本上都按照以上看法逐步统一了对成本的认识。正如美国成本管理专家查尔斯·T·霍恩格伦在《成本会计(以管理为重点)》(第五版)一书的最后《名词简释》中所说：“成本是获得商品或劳务所做出的牺牲，可以采用现金支出形式，也可以采用机会成本形式。通常成本意味着牺牲或放弃。”通俗地说，“成本就是为了获得某种利益而发生的一种代价”。这可以说是西方国家对成本的最一般定义。

(二) 成本的现实内容

尽管不同学科对成本定义有所差别，同一学科的不同学者对其定义也会不同，但作为现实中的成本来说，实际上就是一种耗费，是资源的一种牺牲。成本作为资源的耗费在现实生活中无处不在，无日不在发生，不管是自然人还是作为经济实体的会计主体。作为自然人，我们在日常工作和生活中，为了生存、学习和发展等，要购买许多不同的物品，如

衣服、食品、书籍等，每件物品的支付额即价格计量了我们为得到这些物品而必须付出的牺牲；作为会计主体，为完成一定的任务，达到特定的目的，不仅要购买大量的各种各样物品，还要发生其他的各种支出。比如国家机关为实现其政府职能，学校为完成教学任务，科研单位为取得科研成果，物质生产部门为生产物质产品等，既要发生必要的物品支出，还要雇用劳动者发生人力耗费支出和其他的财力支出。这些人力、物力和财力的耗费牺牲，用货币形式把它表现出来，会计上称为成本。用会计学语言表述就是：特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。

成本是一个经济范畴，而且遍及各行各业的各项活动。因为，任何一项活动，如果不付出代价要想达到目的是不可能的。但并不是说所有活动的成本都需要通过会计来核算和考核，这是由活动的特点和管理需要决定的。国家机关和全额预算的事业单位在发挥其职能作用过程中，虽然也发生耗费，即发生成本，但这种成本不依靠自己创造的财富来补偿，而是依靠国家财政预算拨款来补偿的，因而，在管理上并不要求会计核算其成本并进行考核，仅仅是通过预算或计划来约束；物质生产经营部门以及实行企业化管理的事业单位，是实行独立核算、自收自支、自负盈亏的经济实体，它们从事经济活动所发生的耗费必须通过实现的收入来补偿，而且在补偿后能有盈余，以保证经济活动的持续进行。这就要求或迫使它们必须对发生的耗费进行核算，以确定补偿耗费的标准和尺度，同时还要对其进行考核，保证以收抵支，且有盈余。成本会计所要研究的成本主要是这类企事业单位所发生的成本，特别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，即产品生产成本。

完整理解产品成本概念必须从耗费和补偿两个角度去考察。从耗费角度看，产品成本是商品生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值，即 $C+V$ 部分，这是产品成本最基本的经济内涵；从补偿角度看，产品成本是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本价格，它是产品成本最直接的表现形式。所以，产品成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。

由于正常情况下，生产者的生产经营活动是不间断进行的，投入产出也就持续不断。但根据会计期间的要求，产品成本的计算并不可能等到全部生产活动结束之后才进行。这样由于受期初期末在产品以及预提和待摊等费用的影响，使产品成本中就包含了跨期的生产耗费，使产品生产者在一定时期的生产耗费并不等于其同一时期的产品成本。只有按照会计分期假设和权责发生制原则要求所确定的应当归属于一定种类和数量产品的生产耗费，即对象化的生产耗费才构成产品成本。为此，产品成本，通常定义为：是生产者生产一定种类和数量的产品所消耗而又必须补偿的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。

二、成本的作用

1. 成本是制定和选择决策方案的重要依据

在市场价格一定的条件下，成本高低直接影响企业的盈利水平和参与市场竞争的能力。企业进行的生产经营或投资的决策，多是以经济效益高低作为评价决策方案的标准，而衡量决策方案经济效益高低时，成本是必须考虑的主要因素。同时在成本较低的情况下，可以提高企业在市场竞争中的地位，以增加决策实施的保障程度。但决策时，成本的

估计预测往往是最困难的工作之一。假定一家饺子店的管理部门正在考虑扩展业务增加新品种,或是在一个不同地区增加新的连锁店。关键是确定哪种选择最有利可图:保持现有规模?在现营业地点扩大经营?或开设新店?

例如,大娘饺子店单一经营饺子业务,每天的营业时间是从上午 11 点到晚上 9 点。店老板巧珍准备考虑延长营业时间,即每天晚上 9 点到 12 点也营业。该决策从经济效益考虑是否可行,取决于延长后收入和成本的变动情况。她将此任务交给了主管成本工作的会计万欣。万欣利用他的成本核算和管理知识以及工作经验和市场情况来预计成本的变化并确认引起成本变动的因素。根据预测,万欣认为晚上延长的 3 个小时时间,每个月的收入、原料成本、人工及水电费将增加 30%,其他成本将增加 10%,由于经营用房是按年租借的,每月的租金不变,设备的折旧不变,那么预计的损益列表 1.1。

表 1.1 大娘饺子店月损益表(预计)

项 目	基本营业时间金额 (元)	增加营业时间后金额 (元)	差异 (元)
销售收入	1 000 000	1 300 000	300 000
成本:			
原料	400 000	520 000	120 000
人工	160 000	208 000	48 000
水电费	50 000	65 000	15 000
租金	200 000	200 000	0
折旧	50 000	50 000	0
其他	40 000	44 000	4 000
成本合计	900 000	1 087 000	187 000
营业利润	100 000	213 000	113 000

通过收入和成本对比可以发现,延长晚上营业时间每月可以增加 113 000 元营业利润。以此为依据老板巧珍决定增加在晚上的营业时间。从表 1.1 也可以看出成本的重要性。对于制定决策来说,过去的成本信息是达到目的的一种工具,没有过去的准确的成本信息是无法进行正确决策的。

2. 成本是业绩评价的重要依据

一个企业会将各种工作责任分派给不同的职工,如将一个分厂安排一名厂长负责,将一个车间安排一名车间主任负责,将一个事业部安排一名部门经理负责等等。这些分厂、车间和事业部等部门从管理会计角度讲叫责任中心,责任中心的负责人对他所管辖部门机构的经营和资源利用负责。责任中心根据它的控制区域和权责范围的大小,一般可分为成本中心、利润中心和投资中心,其中成本中心是基础,因为三个中心的任何一个中心都要进行成本核算。划分责任中心的目的是为了充分调动一切积极因素,使各中心在其职责范围内,恪尽职守,努力工作,并根据业绩评价的优劣进行奖惩。业绩评价的方法一般是将

各责任中心的有关项目的实际发生数与其预算数进行比较。这里的有关项目，根据不同责任中心其评价的内容也不完全相同，但成本是最重要的，没有成本数据的对比考核，任何中心的业绩评价都是没有实际意义的。

仍以大娘饺子店为例。开始投产时是由巧珍本人管理全部经营业务。但随着业务的发展她又新添了鸭血粉丝汤业务。于是雇用了张扬和李丽两名经理分别管理饺子部和鸭血粉丝汤部。巧珍自任总经理监督整个业务营运。每个经理对本部门的收入和成本负责。餐饮店的租金、水电费和其他管理成本由两个部门分摊。巧珍对两个部门经理实行年薪制，即每个月发给 1 500 元生活费，年终根据考核后的业绩发给效益工资。下面给出两个部门某月份的简化损益对比表(见表 1.2)，可以看出哪个部门业绩好。

表 1.2 部门简化损益对比表
(××年×月)

项 目	饺子部(元)		鸭血粉丝汤部(元)	
	预算数	实际数	预算数	实际数
销售收入	150 000	165 000	150 000	158 000
部门成本:				
原料	60 000	63 000	60 000	55 000
人工	20 000	22 000	20 000	20 000
部门成本合计	80 000	85 000	80 000	75 000
部门毛利	70 000	80 000	70 000	83 000

从表 1.2 中数据看，饺子部销售收入完成预算的程度比鸭血粉丝汤部要好很多，即饺子部完成了预算的 110%，而鸭血粉丝汤部只完成了 105.3%。但从毛利率看，鸭血粉丝汤部却比饺子部完成预算的数要好，即饺子部完成了 114.3%，鸭血粉丝汤部却完成了 118.6%，所以鸭血粉丝汤部业绩好于饺子部。主要原因是饺子部实际成本比预算高了 6.25%，而鸭血粉丝汤部实际成本却比预算低了 6.25%，为什么会出现这种现象，需进一步研究。即饺子部应该调查原料使用过程中是否有浪费问题，员工是否有计划外加班的现象，等等。

3. 成本是制定价格的依据

根据价值规律，产品价格决定于产品的价值。但在产品价值无法直接计算的情况下，只能通过产品成本间接地反映产品价值水平，所以，成本是制定价格的依据。

● ● ● ● 想一想

小李花费了 25 元人民币从书店购买了一本成本会计参考书，小李认为这 25 元是他为了学习而发生的成本，也是他拥有资源的一种损失。请问他这种认识对否？为什么？

第二节 成本会计含义

成本会计是会计学科的一个重要分支,是随着社会经济发展而逐步形成和发展起来的。

早在小商品经济时期,小工厂主为了确定商品的价格以及计算盈亏的需要,就开始计算商品的成本。但那时计算商品成本的方法比较简单,主要是采用一些统计和技术方法对商品生产过程中发生的直接费用进行汇总和估算,因此,当时所计算的成本只能是一个估计数,精确度比较差,称之为估计成本。

随着社会经济的发展,小商品生产者的产业规模不断扩大,生产过程也日趋复杂,这就对会计工作提出了计算出的产品成本能接近生产过程中实际耗费的要求。为了适应这个要求,资本家开始注意积累有关的成本资料,并开始按照生产步骤来设置成本费用明细账,进行费用的归集和计算,从而出现了成本会计的萌芽并得到了应有的发展。如意大利的毛纺厂、英国的制鞋厂等,为了满足管理的要求,逐步形成了分批成本计算法和分步成本计算法的雏形。不过此时期的成本会计尚未形成一套完整的方法和理论体系,仍是财务会计的一个组成部分。

到了资本主义阶段,特别是19世纪产业革命后,由于铁路的迅速发展和机器的大规模使用,折旧费等间接费用急剧增加,在成本计算中如何合理地分摊各种间接费用成为格外重要的问题。另一方面,随着资本主义市场竞争的日趋激烈,成本核算和降低成本等问题也越来越受到资本家的重视。在这种背景下,为了提高成本计算的准确性,满足各方面对成本资料的需求,资本家要求企业会计人员将成本计算与复式记账科目设置紧密结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而产生了成本会计。但是,那时的成本会计主要是将历史成本加以汇总,然后再分配给各种产品,计算产品生产成本和销售成本,其主要目的是为了对存货进行准确计价和确定利润。所以,早期研究成本的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)在其1925年出版的《劳氏成本会计》一书中对成本会计定义为:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”可见,成本会计在其发展早期,就是对工厂产品成本的核算。

随着20世纪的到来,资本主义发展开始进入了垄断阶段。由于市场竞争的加剧,1911年,美国学者泰勒(F. Taylor)提出并开始在企业推行科学的生产管理制度。这套制度史称“泰勒制”,其核心是提高生产工效。泰勒在对工人的劳动时间和动作进行研究的基础上,提出了劳动方法的标准化即定额管理,并实行与此相应的计件工资制度。泰勒制的实行改变了美国企业的面貌,并很快推广到其他资本主义国家,大大促进了生产力的发展,并对成本会计体系的完善起到了极大的推动作用。为配合泰勒制的实施,成本会计相应地提出了“预算控制”、“标准成本”和“差异分析”等技术方法。这时成本会计的范围扩大了,其内容已不再仅仅是对成本的核算,而扩展到成本预算、成本控制和成本分析,从而使成本会计的理论和方法得到进一步的完善和发展。相对于财务会计而言,成本会计已具有一定的独立性,它既是财务会计确定产品生产成本、销售成本的依据,同时又具有成本预测、成本控制和成本分析相对独立的体系。这一时期,英国会计学家贝蒂(J. Batty)将

成本会计定义为：“成本会计是用来详细描述企业在预算和控制它的资源利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

第二次世界大战以后，资本主义经济出现了新的变化。资本高度集中，跨国公司大量涌现，企业规模越来越大，生产经营日趋复杂。同时，伴随着战争发展起来的科学技术大量转移到民用产品上，使新产品层出不穷，产品更新换代速度加快，市场竞争更加剧烈。在此情况下，企业要想在竞争中求得生存与发展，一方面依靠科学技术开发新产品，占领与开拓市场；另一方面必须加强企业管理，充分挖掘内部潜力，控制和降低成本，以高质量低成本的产品到市场上去参与竞争。为此，企业管理人员认识到，要想大幅度降低成本，只进行事后事中的成本控制已远远不够，必须将降低成本的过程开始在生产过程之前。而且，这一期间运筹学、系统工程、电子计算机等在战争中发展起来的高科技成就在管理领域的运用，也使成本会计的理论和技術方法进一步完善和发展。目标成本、责任成本、质量成本、作业成本等新型成本控制技术不断涌现，使成本的概念远远突破传统成本的界限，成本会计的发展也进入到一个崭新的阶段。美国会计学会(AAA)1951年将成本定义为：“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。”因此，现代成本会计的特点是成本控制与现代管理相结合，其职能已发展到以成本核算为基础，以控制为核心，包括成本的预测、决策、计划、核算、控制和分析考核的整个职能体系。

综合上述，现代成本会计是成本计算与现代经营管理的直接结合，它是以成本作为研究对象，根据成本核算资料，采用成本预测、决策、计划、控制和分析等专门方法，为管理者提供最优化成本信息的一门专业会计。

● ● ● ● 想一想

有人说“从成本会计产生来看，成本会计是从财务会计中分离出来的一门专业会计，但从现代成本会计定义看，成本会计应是综合了财务会计与管理会计的内容”。这话对吗？

第三节 成本会计对象

一、成本会计对象

成本会计对象指的是成本会计核算和监督的内容。由于成本会计主要是研究物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品生产成本，所以，成本会计核算和监督的内容也主要是指产品生产成本。需要说明的是，在产品生产过程中，除了发生生产耗费外，还会发生筹资支出、管理支出和销售支出，即财务费用、管理费用和销售费用。由于这些费用支出大多按时期发生，难于按产品归集，因此，作为期间费用直接计入当期损益而不作为产品成本的构成内容。但这些费用作为生产者的经营管理费用，它与产品生产不是毫不相干的，而是相关的，是服务于产品生产的。可以说，没有这些费用支出发生，产品生产不可能正常产出。因此，为了促使生产者节约这些费用，增加盈利，把它们连同产品成本都列为成本会计的对象。

由此可见，作为工业生产单位来说，成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管理

费用。

成本会计对象不仅包括工业生产企业的产品生产成本和经营管理费用，还包括其他行业企业的成本和经营管理费用，如商业企业、交通运输企业、施工企业、房地产开发企业等。因为，成本作为经济范畴，遍及各行业企业的经济活动，这些行业企业从事经济活动发生的耗费也就理所当然地成为成本会计对象的内容。

综上所述，成本会计的对象可以概括为：各行业企业的生产经营业务成本和有关的经营管理费用，简称为成本、费用。所以，成本会计实际上是成本、费用会计。

随着商品经济的不断发展，成本概念的内涵和外延处于不断的变化发展之中。目前，在西方国家流行的成本定义是：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。该定义的外延就相当广泛，远远超出了产品成本概念的范围，还包括诸如劳务成本、开发成本、质量成本、资金成本等。另外，由于成本的内涵决定了成本要与管理相结合，这也就决定了成本内容必须依从管理的需要而发展。所以，在现代成本会计中，还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、可控成本、责任成本等（也称为专项成本），从而组成了多元化的成本概念体系。由此可见，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相应地发展变化。现代成本会计对象应包括各行业企业生产经营业务成本、有关的经营管理费用以及各项专项成本。现代成本会计就是以这些成本、费用为对象的一种专业会计。

这里要说明的是，从财务管理学角度讲，成本主要有两种类型，即支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。如同学们的大学生活，为了获得大学的教育学历，就必须交学费，要购买书籍和其他的学习、生活必需品，这些的现金流出就是学生接受大学教育支出的成本。但现金支出并不是大学生牺牲的全部，为了得到大学教育大学生也牺牲了时间，这种时间的牺牲就是一种机会成本。因为你为了获得大学学历而放弃了求职工作的机会，放弃工作而失去的工资收入是获得大学学历成本的一部分，并且是所放弃的稀缺资源——时间的各种使用可能实现的收益。机会成本就是将所放弃的资源用于最佳用途可能实现的收益。实践中机会成本的例子很多，例如你将一栋房屋用于开办商店，那么你开办商店的机会成本就是将房屋出租给他人收取的租金等。但在实践中，由于没有人在任何时刻能知道可利用的所有可能机会，因此无疑会忽视一些机会成本。再加上机会成本的确定性和计量性上的问题，决定了成本会计核算只记录支出成本而不记录机会成本，也就是说，机会成本不是成本会计核算的内容。但作为一名成本会计人员在帮助成本信息使用者制定决策中要提醒他们不能忽视机会成本。

二、支出、费用与产品成本之间的关系

由于“成本是一种耗费”，可见成本与费用的渊源，而费用又与支出有关。因此，要深刻理解成本会计的对象，对支出、费用、成本之间的关系要有明确的认识。

支出、费用、成本是三个关系极为密切的概念。下面就工业生产企业的支出、费用和产品成本，简要说明它们之间的联系与区别。

1. 支出

支出是指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。一般而言，企业的支出可分为资本性支出、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。