



国家级优秀教学成果奖

“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

第七版

成本会计学 (第七版)

主编 于富生 黎来芳 张 敏

Cost Accounting



国家级优秀教学成果奖

“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

第七版

成本会计学 (第七版)

主编 于富生 黎来芳 张 敏

Cost Accounting

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/于富生等主编. —7版. —北京:中国人民大学出版社, 2015.6
中国人民大学会计系列教材
ISBN 978-7-300-21412-2

I. ①成… II. ①于… 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 (2015) 第 114760 号

国家级优秀教学成果奖

“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材

教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材·第七版

成本会计学 (第七版)

主编 于富生 黎来芳 张敏

Chengben Kuaijixue

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京宏伟双华印刷有限公司	版 次	1993 年 12 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2015 年 6 月第 7 版
印 张	27.25 插页 1	印 次	2015 年 6 月第 1 次印刷
字 数	494 000	定 价	38.00 元 (随书赠送实训用纸)

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

第七版总序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自1993年推出第一版至今，已有20余年了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了长足的进步。回顾二十几年的发展历程，从系列教材的第一版到现在呈现在读者面前的第七版，我们都在努力适应会计环境和教育环境的变化，尽可能满足高校会计教学的需要。

系列教材第一版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有者的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第一版总序）。我们在编写时关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循1992年颁布的“两则两制”（“两则”是指《企业会计准则》与《企业财务通则》，“两制”是指行业会计制度与行业财务制度）的要求；二是教材之间尽可能避免重复。第一版包括9本教材，即《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》、《高级会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》。

系列教材第二版从1997年10月起陆续出版。为适应各院校的课程开设需要，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第三版从2001年11月起陆续出版。“第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界所取得的一些新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第三版总序）。

系列教材第四版从2006年7月起陆续出版。第四版进一步修订了教材与2007年1月1日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》变更为《会计信息系统》。

系列教材第五版从2009年6月起陆续出版。第五版对《高级会计学》、《财务管理学》、《财务会计学》等书的框架结构做了较大调整，同时，新增《会计学（非专业用）》一书。



系列教材第六版从2012年6月起陆续出版。针对教育部强化本科教育实务性、应用性的要求，第六版新增“简明”和“模拟实训”两个子系列，并为《初级会计学》和《成本会计学》配置实训资料，提供教学用PPT、学习指导书、教材习题解答、教辅阅读资料等丰富的教辅资源。

系列教材第七版从2014年4月起陆续出版。教材内容及时反映了《公司法》（2013年修正）的变动，深入阐释了财政部自2014年1月以来先后发布的财务报表列报（修订）、公允价值计量、职工薪酬（修订）、合并财务报表（修订）、合营安排、长期股权投资（修订）、在其他主体中权益的披露等7项新会计准则。此外，新增《财务报表分析》一书。教辅资源更加丰富、实用。

当今社会，大学生的就业压力很大，就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业，一个突出的表现是，注册会计师考试对大学会计教育的影响在迅速增大。如何处理好大学会计教育与注册会计师考试的关系，成为必须面对的一个比较突出的问题。我们认为，不能无视学生参加注册会计师考试的需要，更不能削弱对学生实际能力的培养。

一方面，在教材内容和知识点的安排上尽可能满足注册会计师考试的需要，如《财务会计学》、《高级会计学》、《审计学》等尽可能与注册会计师考试用书的相关部分保持一致。

另一方面，我们在关注学生参加注册会计师考试这一客观需要的同时，更加重视学生的长远发展，更加重视学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律、法规等规定是理所当然的，但我们的大学会计教育不能局限于对现行法律、法规的介绍与解释，而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因，一是社会经济环境日趋复杂，对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展，很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机替代，会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则，这也要求会计专业人士具有更强的职业判断能力。为了培养学生处理复杂业务和适应环境变化的能力，在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”，可能是一种有效的方法。为此，系列教材修订更多地注重引导学生积极思考，更好地将对会计准则等法规的介绍和解释融入到对会计基本理论的阐释和对解决问题的探索之中。

在教材编写和使用过程中，我们更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联，以更好地帮助学生把握相关专业知识的系统性和整体性，努力避免局部知识之间相互隔离、彼此割裂的状况。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学家的精心呵护下诞生，在广大兄弟院校的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望系列教材第七版能够继续得到大家的认可，也诚恳地希望大家多提改进建议，以便我们在今后的修订中不断完善。

中国人民大学会计系

前 言

《成本会计学》作为中国人民大学会计系列教材之一，自1993年首次出版发行以来，得到全国众多高校的师生以及其他读者朋友的认可和厚爱，发行量不断扩大。在《成本会计学》第七版出版之际，我们谨向选用本教材以及对本教材提出宝贵意见的全国高校的广大师生和其他读者朋友，表示深深的谢意！

我们本着既要有助于提高学生的理论水平，使他们看问题有一定的高度和深度，又要有助于提高学生对成本会计实务的理解能力和操作能力，使他们能够完整、准确地理解和掌握成本会计的方法体系的修订原则，在听取了各方面的意见和深入研讨的基础上，对本教材的第六版进行了修订。在本次修订中，我们主要做了以下几个方面的工作。

1. 在第4章的约当产量比例法中增加了“先进先出法”的内容。我们认为，虽然“先进先出法”有一定的难度，但无论从成本信息的有用性角度看，还是从约当产量比例法作为一种完工产品与在产品之间费用分配的最为重要的方法（因为约当产量比例法体现了完工产品与在产品之间费用分配的一般原理）的完整性上看，这一内容的增加都是很有必要的。

2. 对第9章的9.1节作业成本法进行了较为全面的修改。在这一节的修订中，我们对作业成本法的一般程序进行了更为完整的表述，并按照这一表述对举例进行重新设计；同时，还增加了作业成本法下账务处理的内容，从而使举例更为全面。

3. 删除第10章10.4节期中成本预报一节的内容。

4. 充实了各主要章的章后案例。在这次修订中，我们增加了各主要章的章后案例。增加这些案例的主要目的在于：通过有关方法的比较研究，使学生更为全面、准确地理解成本会计的方法体系以及各种方法的优缺点及适用性。

此次修订由于富生教授、黎来芳副教授、张敏副教授担任主编，各章的分工为：第3、4章及第9章的9.1节由于富生修订；第1、8章及第9章的9.2节和9.3节由黎来芳修订；第2、10章以及随书赠送的实训用纸由张敏修订。

在本次修订中，中国人民大学出版社工商管理分社的编辑提出了许多宝贵的



意见，为提高本教材的质量，保证修订工作的顺利完成，付出了辛勤的劳动。谨向她们表示衷心的感谢。虽然在本次修订过程中我们力尽所能，但由于水平和时间所限，修订后的教材可能仍存在不足之处。恳请广大师生和其他读者对本教材进行批评指正，提出宝贵意见和建议。

编者

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在“人大经管图书在线”（www.rdjg.com.cn）注册，下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系电话：010-62515735，62515749，62515987

传 真：010-62515732，62514775

电子邮箱：rdcsbjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

教师服务登记表

姓名	<input type="checkbox"/> 先生 <input type="checkbox"/> 女士		职 称		
座机/手机			电子邮箱		
通讯地址			邮 编		
任教学校			所在院系		
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象（本科生/研究生/MBA/其他）	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导（签字）： 院/系办公室盖章					

目 录

第 1 章 总论	1
1.1 成本的内涵	1
1.2 成本的作用	4
1.3 成本会计的演进发展与学科定位	5
1.4 成本会计的职能和任务	8
1.5 成本会计的对象.....	11
1.6 成本会计工作的组织.....	12
第 2 章 工业企业成本核算的要求和一般程序	17
2.1 成本核算的要求.....	17
2.2 费用的分类.....	21
2.3 成本核算的一般程序和主要会计科目.....	24
第 3 章 费用在各种产品以及期间费用之间的归集和分配	31
3.1 各项要素费用的分配.....	31
3.2 跨期摊提费用的归集和分配.....	51
3.3 辅助生产费用的归集和分配.....	55
3.4 制造费用的归集和分配.....	67
3.5 废品损失和停工损失的核算.....	72
3.6 期间费用的核算.....	77
第 4 章 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配	85
4.1 在产品数量的核算.....	85
4.2 完工产品和在产品之间分配费用的方法.....	88
4.3 完工产品成本的结转	102
第 5 章 产品成本计算方法概述	106
5.1 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响	106



5.2 产品成本计算的基本方法和辅助方法	109
第6章 产品成本计算的基本方法	112
6.1 产品成本计算的品种法	112
6.2 产品成本计算的分批法	125
6.3 产品成本计算的分步法	132
第7章 产品成本计算的辅助方法	161
7.1 产品成本计算的分类法	161
7.2 产品成本计算的定额法	172
7.3 标准成本法	186
7.4 各种成本计算方法的实际应用	205
第8章 其他行业成本核算	220
8.1 农业企业成本核算	220
8.2 物流企业成本核算	228
8.3 建筑施工企业成本核算	238
第9章 成本会计前沿	249
9.1 作业成本法	249
9.2 质量成本	264
9.3 环境成本	271
第10章 成本报表与成本分析	279
10.1 成本报表的作用、种类和特点	279
10.2 成本报表的编制	281
10.3 成本分析	293

学 习 目 标

1. 理解广义成本与狭义成本的内涵，以及实际工作中的成本开支范围与马克思的理论成本之间的联系和区别。
2. 了解成本会计演进发展的几个阶段，理解成本会计的学科定位。
3. 明确成本会计的职能和成本会计的任务之间的关系以及成本会计的各项职能、各项任务之间的关系；在此基础上，全面、准确地理解和掌握成本会计的职能和各项具体任务。
4. 理解财务成本和管理成本的含义，全面、准确地理解和掌握成本会计的对象。
5. 掌握成本会计应遵循的主要原则；明确成本会计人员的职责和权限，了解成本会计机构的设置和成本会计制度所包括的内容。

1.1 成本的内涵

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极为重要的。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的含义。

1.1.1 广义成本与狭义成本

成本的内涵有广义与狭义之分。

(1) 广义成本泛指所有耗费。

关于广义成本有很多种表述，其中比较有代表性的定义如下。

美国会计学会(AAA)所属的成本概念与标准委员会 1951 年对成本的定义

为：“成本是指为了实现特定目的而发生或应发生的可以用货币度量的价值牺牲。”

美国会计师协会（AICPA）1957年发布的《第4号会计名词公报》对成本的定义为：“成本是指为获取资产或劳务而支付的现金或以货币衡量的转移其他资产、发行股票、提供劳务、承诺债务的数额。”

美国财务会计准则委员会1980年发布的《第3号财务会计概念公告》对成本的定义为：“成本是指经济活动中发生的价值牺牲，即为了消费、储蓄、交换、生产等所放弃的资源。”

上述定义是对成本非常宽泛、广义的界定，泛指为达到一定目的而发生的资源耗费，甚至包括了投资活动。

（2）狭义成本专指对象化的耗费，也就是分配到成本计算对象上的耗费。

成本计算对象是分配成本的客体。例如，我们计算产品成本的时候，需要将资源耗费分配给不同的产品，这时产品就是成本计算对象。产品是我们最熟悉也最为常见的成本计算对象，但是成本计算对象绝不仅仅局限于产品。成本计算对象可以是你关心的、希望知道其成本数据的任何事物，如顾客、部门、项目、作业等。当你想知道为不同顾客发生的资源耗费时，就需要将成本分配给不同的顾客，这时顾客就成了成本计算对象。当你想知道不同部门的资源耗费时，就需要将成本分配到不同的部门，这时部门就成了成本计算对象。当你想知道不同项目所耗费的资源时，就需要将成本分配给不同的项目，这时项目就成了成本计算对象。当你想知道不同作业的资源耗费时，就需要将成本分配给不同的作业，这时作业就成了成本计算对象。通俗地讲，你想知道谁的成本，谁就可以成为成本计算对象。

成本计算对象是成本会计中一个非常简单却十分重要的概念。随着成本计算对象的不断丰富，成本会计的应用领域也越来越宽。当我们只将产品作为成本计算对象时，只能计算出产品成本，成本信息是有限的，依据成本信息只能进行产品盈利性分析等有限的管理活动。当我们将顾客、部门、项目、作业等作为成本计算对象时，可以得到不同顾客、部门、项目和作业等的成本，这些丰富的成本信息可以为多种管理提供支持，比如顾客盈利性分析、部门业绩评价、项目评估、流程设计等。本书重点讲述产品成本的核算，因此涉及的成本计算对象主要是产品。

本书涉及的范围除产品成本之外，还包括期间费用，但不涵盖投资活动。因此，本书所讲述的成本介于上述狭义成本和广义成本之间。

1.1.2 理论成本内涵与实际成本概念

由于本书研究的范围和担负的任务所限，下面我们仅从企业日常生产经营管理活动出发，以马克思有关商品成本的论述为理论基础，来探讨成本的内涵。马克思政治经济学中对商品成本的阐述如下。

马克思指出，按照资本主义方式生产的每一个商品的价值（ W ），用公式来

表示是 $W=c+v+m$ 。如果从这个商品价值中减去剩余价值 m ，那么，在商品价值中剩下的就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，只是补偿商品使资本家自身耗费的。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。

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别，但二者都是商品经济。在社会主义市场经济中，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标就是向社会提供商品，满足社会的一定需要，同时要以商品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种耗费，并取得盈利。只有这样，才能使企业以至整个社会得以发展。因此，商品价值、成本、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中仍然有其存在的客观必然性，只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济中的有所不同。

在社会主义市场经济中，商品的价值仍然由三部分组成：(1) 已耗费的资料转移的价值 (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) 。从理论上讲，上述的前两部分，即 $c+v$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。

综上所述，可以将理论成本的内涵概括为：在生产经营过程中所耗费的资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金总和。

马克思关于商品成本的论述是从理论上对成本内涵的高度概括。这一理论是指导我们进行成本会计研究的指南，是实际工作中制定成本开支范围、考虑劳动耗费的补偿尺度的重要理论依据。但是，社会经济现象是纷繁复杂的，企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此，理论成本与实际工作中所应用的成本概念有一定差别。这主要表现在以下两个方面：

(1) 在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规制度加以界定的。为了促使企业加强经济核算，减少生产损失，对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值，如财产保险费等，以及一些不形成产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，也计入成本。可见，实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。就上述的废品损失、停工损失等损失性支出来说，从实质上看，并不形成产品价值，因为它不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求，将其计入成本，可促使企业减少生产损失。当然，对于成本实际开支范围与内涵的背离，必须严格限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

(2) 上述的理论成本是就企业生产经营过程中所发生的全部耗费而言的，即是一个“全部成本”的概念。在实际工作中，是将其全部对象化，从而计算产品的全部成本，还是将其按一定的标准分类，部分计入产品成本，部分计入期间费用（也称期间成本），则取决于成本核算制度。如按照我国现行会计制度的规定，工业企业应采用制造成本法计算产品成本，从而企业生产经营中所发生的全部耗



费就相应地分为产品制造（生产）成本和期间费用两大部分。在这里，产品制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和，包括直接材料费用、直接人工费用和全部制造费用。期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用。在制造成本法下，期间费用不计入产品成本，而是直接计入当期损益。企业生产经营过程中所发生的劳动耗费的详细分类将在第2章中阐述。

1.2 成本的作用

管理大师彼得·德鲁克曾说过：“在企业内部，只有成本。”可见成本对企业内部管理的重要作用。

1. 成本是补偿生产经营耗费的尺度

为了保证企业生产经营的不断进行，必须对生产经营耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者，其生产经营耗费是用自身的生产成果，即销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后，必须把相当于成本的数额划分出来，用以补偿生产经营中的资金耗费。这样才能维持资金周转按原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产经营耗费，企业资金就会短缺，生产经营就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业利润的依据，在一定的销售收入中，成本越低，企业利润就越多。可见，成本起着衡量生产经营耗费尺度的作用，对经济发展有着重要的影响。

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，企业经营管理中各方面工作的业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如，产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗的节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否协调等，都可以通过成本直接或间接地反映出来。

既然成本是综合反映企业工作质量的指标，那么可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内各单位加强经济核算，努力改进管理，降低成本，提高经济效益。例如，通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标，可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支，促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费；又如，通过成本的对比和分析，可以及时发现物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况，总结经验，找出工作中的薄弱环节，采取措施挖掘潜力，合理地使用人力、物力和财力，从而降低成本，提高经济效益。

3. 成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其

价值。无论是国家还是企业，在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段，人们还不能直接计算产品的价值，而只能计算成本，通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此，成本就成了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，要考虑的因素很多，如国家的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关系及市场竞争的态势等，所以成本只是制定产品价格的一项重要因素。

4. 成本是企业进行很多决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益，是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点，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，成本是主要因素之一。这是因为，在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响企业盈利的多少，而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于有利地位。企业的很多决策都需要用到不同的成本数据，如生产何种新产品的决策、亏损产品是否停产的决策、自制还是外购的决策、特殊订单决策、产品组合决策、最优生产批量决策、生产工艺决策、赶工决策以及供应商选择决策等。

1.3 成本会计的演进发展与学科定位

1.3.1 成本会计的演进发展^①

成本会计是随着社会经济的发展和水平的提高而逐步形成并不断发展的。

1. 成本会计的产生（20世纪20年代以前）

有关史料显示，早在16世纪的欧洲就出现了成本会计的萌芽。当时大多数手工工场都采用自己独创的成本计量方法来控制和降低成本消耗量，成本计量主要借助统计方法来实现，成本记录大都是在会计账户之外进行的。到了17、18世纪，手工业发展相对迟缓，在手工业中依旧采用传统的商业会计账户体系和簿记方法，成本会计没有受到重视，成本会计学科发展缓慢。

成本会计作为一个完整的理论与方法体系，形成于工业革命之后。到了19世纪，随着英国工业革命的完成，机器化生产代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场，企业规模不断扩张，需要大量资金购买昂贵的生产设备，致使折旧费用大幅增长，加之生产工艺的日益复杂以及产品品种日趋多样化，使得间接费用的分配成为企业成本计算的一大难题。同时，由于企业间竞争日益加剧，企业管理中需要提供比较准确的成本数据。为了满足有关各方对成本信息资料的需求和企

^① 参见冯巧根：《成本会计》，北京，北京师范大学出版社，2007。



业管理上的需要，重视成本、提高成本的准确性已成为必然趋势。成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统，成本核算与会计核算逐步结合起来，成本记录与会计记录开始一体化，从而形成了真正意义上的成本会计。

这一阶段的成本会计取得了长足的发展，但其目的仅局限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算，以确定存货成本和销货成本，采用的主要是比较传统的分批法和分步法，实质上还属于以记录为主的成本会计。

2. 成本会计的发展（20世纪20年代至80年代中期）

资本主义工业革命的完成，使企业有了自由、迅速发展的社会条件和物质技术条件。同时，由于工人运动的兴起，资本家再也不能像以往那样无限制地延长工人的劳动时间、提高工人的劳动强度了。另外，企业外部环境日趋复杂多变，竞争也越来越激烈，单纯的事后核算型成本会计已满足不了企业管理和社会的需要。在这种双重压力下，成本会计得以不断发展。

改革首先来自于19世纪末期未受传统成本会计观念约束的工程管理界。在工程师和会计师的共同努力下，标准成本制度逐步从理论实验阶段转入实施阶段，从而为生产过程成本控制提供了条件。

同时，由于重工业的发展和劳动分工的细化，企业预算编制问题也日益复杂化，传统的经验估计方法已不适用。科学管理运动对预算的完善也起到了促进作用。当标准成本制度完全确立之后，预算编制也随之逐渐完善和系统化。由此，成本计算方法和管理方法都有了明显的突破，成本会计不仅事后计算成本，还向事中、事前发展。这种全方位的管理扩展了成本会计的职能。成本会计从此进入了黄金发展阶段，即近代成本会计阶段。

到了20世纪三四十年代，新技术得到了广泛的应用和发展，极大地推动了整个社会经济的发展。社会资本开始高度集中，跨国公司日渐增多，企业规模不断扩大，生产经营日趋多元化。在这种新形势下，过分强调生产管理和以提高生产效率为目的的泰罗制科学管理方法已显现出诸多方面的不足。同时各种新的管理理论和方法层出不穷，涌现出“行为科学”、“数量管理”、“决策学派”、“权变学派”等多种管理思想和管理方法，为成本会计的发展提供了理论和工具上的帮助，使成本会计在内涵和外延上都得到了很大的发展：由过去只重视满足外部财务报表使用者的需要，转为开始重视内部管理决策和控制的需要；由只对实际成本的计量，扩展为对实际成本和未来预期成本的计量；由只建立单一成本计量模式，扩展为建立多元成本计量模式，满足多用户和多目标的需要。

第二次世界大战后，美国公司规模越来越大，企业管理越来越复杂，企业的管理开始由集权制转向分权制。为加强对企业内部各级、各单位的考核，责任会计思想出现了。责任会计主张在企业内部建立成本中心、利润中心和投资中心，强化对责任中心的业绩考核，从而使成本目标进一步转化为各级、各单位的责任成本，使成本的控制更为有效。

20世纪50年代初，质量成本受到了关注。到了60年代，质量成本概念基本形成，并确定了质量成本项目以及质量成本的计算和分析方法。

20世纪50年代,目标成本的管理方法受到了重视。目标管理与全面预算的结合,使得成本管理朝目标化方向迈进。

上述方法的提出促进了成本会计的蓬勃发展,但其理论还不成熟,在信息化到来之前,发展相对缓慢。

3. 成本会计面临的机遇和挑战(20世纪80年代中期至今)

近30年,我们身处的时代发生了急剧的变化,信息化社会代替了工业化社会,从而改变了人们的生活方式、交流方式,随之而来的是市场运作模式、运行规律以及组织机构的经营方式、管理模式等都在发生变革,在市场浪潮中搏击的企业最先感受到环境变革的冲击。这种冲击动摇了现有企业的管理理论和管理方法以及现行成本会计的理论基础和计量模式,但同时也为成本会计的发展提供了机遇。

近年来,新的管理技术不断涌现,相继出现了如全面质量管理(TQM)、敏捷制造(AM)、适时制(JIT)、企业资源计划(ERP)和供应链管理(SCM)等方法。新的技术和管理方法不同于之前批量生产标准产品的相对稳定的管理方式。在新的管理环境下,原有的成本会计理论和计量模式暴露出以下几个方面的问题:一是成本重心前移,使传统的成本信息出现“时滞”。有资料表明,制造业产品75%以上的成本在研发阶段已经确定,只注重生产过程核算和控制的成本计量模式容易导致信息失真。二是传统的成本会计过分追求量,而忽略了质,从而对核心竞争力关心不够,与现代管理思想不符。三是传统的成本管理基准点是短期,反映企业短期的成本信息,将固定成本进行短期的期间化处理,淹没了大量战略信息,企业绩效难以真正体现。四是传统的成本会计将间接费用简单化处理,没有揭示出业务活动背后真正的成本动因。因此,成本会计必须进行变革,以适应现代管理的需要,协助管理者在新环境下进行有效的管理控制。环境造就了成本会计的发展,当前随着成本理论和实践的不断深入,涌现出许多新的成本计量方法,如作业成本法、成本企画等。

需要说明的是,尽管近年来许多新的成本会计方法和思想不断涌现,但迄今为止仍未能形成一套公认的行之有效的成本会计体系。创新学派认为传统学派过于守旧,所研究的成本会计远远落后于现实企业的管理需要,而传统学派则批评创新学派缺乏系统理论体系,只是停留在对相关学科成果的“拼凑”性的介绍上,缺乏新的理论成本。因此,建立一个立足于信息化社会,满足不断发展的现代管理要求的系统的新的成本会计理论体系,是当前乃至今后很长一段时间需要面对的紧迫课题。

1.3.2 成本会计的学科定位

自从成本会计发展成为一个相对完整的理论和方法体系之后,它的学科定位便开始受到关注。成本会计与财务会计和管理会计有着密切的、内在的联系。财务会计中关于资产的计价及其价值耗费的核算是成本核算的基础;反过来,财务