



新世纪会计学专业精品教材

成本会计学 (第二版)

Cost Accounting

王仲兵 编著



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





新世纪会计学专业精品教材

成本会计学

(第二版)

Cost Accounting

常州大学图书馆藏

王仲兵 编著



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 王仲兵 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学 / 王仲兵编著. —2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 11

(新世纪会计学专业精品教材)

ISBN 978-7-5654-1009-3

I. 成… II. 王… 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 (2012) 第 241318 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

大连图腾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: 486 千字

印张: 23 1/2

2012 年 11 月第 2 版

2012 年 11 月第 2 次印刷

责任编辑: 李智慧 周 慧

责任校对: 贺 新

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1009-3

定价: 38.00 元

第二版前言

成本会计将财务会计与管理会计有机地联系起来,这种联系主要表现在三个方面:其一,成本概念首先表现为财务会计的资产计价以形成会计要素的账面价值;其二,资产一旦被使用就转化为费用要素,其账面价值就转化为费用金额,出于对所耗资产的效益计量,需要对转化过程和结果进行相应的成本会计处理,包括成本核算与成本分析;其三,特定管理目的需要对成本进行新分类以生成增量成本信息,如战略成本管理、适时生产制度。本教材基于上述三个方面的考虑而设计了内容体系,不仅将成本会计学的理论框架与实务操作予以阐述,而且希望能有机整合财务会计与管理会计的相关内容,形成一体化完整的知识体系,同时也能较好地避免与管理会计在内容上的重复。

本教材包括17章,其中:第1章与第2章是对成本概念及成本核算的系统阐述;第3、4、5章是对成本核算具体内容的专门讲解;第6、7、8章是从成本流程角度对三种基本成本核算方法的描述;第9、10、11、12章是对辅助成本核算方法的讲解;第13章是多种成本核算方法的综合使用;第14、15章是成本结果及其分析;第16、17章是将基本成本信息扩展到战略成本信息而对新观念和新技术的介绍。

本教材是在第一版(2010年出版)的基础上,加入了我国最新的《企业产品成本核算制度》(征求意见稿)的相关规定。尽管第二版教材加入的相关规定尚未正式发布,但这些规定都是对较为成熟的产品成本核算进行的理论归纳或实践总结,预期不会有变化,因此即使该征求意见稿在第二版教材出版后才正式发布也不影响本教材的使用。另外,本教材还对理解辅助成本核算方法提供了一些新视角。

本教材可供高等院校会计类专业、管理类专业、经济类专业本科生及MBA学生使用,同时适用于从事不同层次成本会计课程教学的教师,还可以作为在职会计人员及从事经济工作的人员培训与自学教材使用。

本教材由北京工商大学商学院王仲兵教授对第一版独立修订,当然还要感谢孙俐、谭慢、赵彩云、王雁茹等硕士研究生对第一版教材写作的协助。特别感谢李智慧博士对第一版教材修订工作给予的远见指导。衷心感谢国内外相关论著给了本教材有益的启迪。

尽管修订后的第二版教材较第一版教材有了一定质量上的提升，但仍然可能存在疏漏或不足，真诚希望各位专家与读者批评指正，以便于未来的修改和补充，作者的联系方式是：wzbgsdx@163.com。

王仲兵
2012年8月

目 录

第1章 总论	1
1.1 成本的含义	1
1.2 成本会计的目标	8
1.3 成本会计的内容与工作组织	12
1.4 成本会计的其他相关制度	17
第2章 产品成本核算概述	20
2.1 产品成本核算的含义与基本要求	20
2.2 成本流程与产品成本核算程序	25
2.3 产品成本核算程序的选择	32
第3章 直接费用的核算	37
3.1 直接材料费用的归集与分配	38
3.2 直接工资费用的归集与分配	49
3.3 其他直接费用的归集与分配	62
第4章 间接费用的核算	67
4.1 间接费用的性质与内容	67
4.2 辅助生产费用的核算	69
4.3 制造费用的核算	83
4.4 损失性费用的核算	89
第5章 完工产品成本与在产品费用的划分	97
5.1 完工产品成本与在产品费用划分原理	97
5.2 在产品数量的核算	101
5.3 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算	104
5.4 完工产品成本的核算	115
第6章 产品成本核算的品种法	117
6.1 产品成本核算的品种法	117
6.2 产品成本核算的分类法	127
6.3 联产品与副产品的成本核算	133

第7章 产品成本核算的分批法	140
7.1 分批法概述	140
7.2 分批法例解	144
7.3 分批零件法	152
第8章 产品成本核算的分步法	155
8.1 分步法概述	155
8.2 逐步结转分步法	157
8.3 平行结转分步法	165
第9章 作业成本核算	174
9.1 作业成本核算概述	174
9.2 作业成本核算的基本概念	177
9.3 作业成本核算法的程序	183
9.4 作业成本核算法的比较与发展	188
第10章 产品成本核算的定额法	193
10.1 定额法概述	193
10.2 定额成本的计算	195
10.3 脱离定额差异的核算	200
10.4 产品实际成本的计算	206
第11章 标准成本制度	213
11.1 标准成本制度概述	214
11.2 标准成本的制定	217
11.3 标准成本差异计算与分析	221
11.4 标准成本核算的账务处理	230
第12章 变动成本核算	234
12.1 变动成本法概述	234
12.2 变动成本法成本核算程序	238
12.3 变动标准成本制度	243
第13章 各种成本计算方法的实际应用	247
13.1 产品成本计算方法的演进	247
13.2 各种产品成本计算方法实际应用概述	252
13.3 各种产品成本计算方法实际应用举例	253
第14章 成本报表	264
14.1 成本报表概述	264

14.2	基本成本报表	267
14.3	其他成本报表	275
第15章	成本分析	286
15.1	成本分析概述	286
15.2	产品类别的成本计划完成情况分析	292
15.3	成本项目构成的成本计划完成情况分析	299
15.4	管理成本专项分析	308
15.5	期间费用分析	315
第16章	战略成本管理	320
16.1	战略成本管理概述	320
16.2	战略成本管理模式	323
16.3	战略定位分析	326
16.4	价值链分析	330
16.5	战略成本动因分析	333
16.6	战略成本管理述评	337
第17章	成本会计专题	342
17.1	成本计量模式的演进	342
17.2	产品生命周期与目标成本	347
17.3	适时生产制度与倒推成本法	352
17.4	成本控制与成本考核	358
主要参考文献		365

第

1

章

总 论

学习目的与要求

本章对成本的含义、成本会计的目标、成本会计的内容与工作组织、成本会计的其他相关制度进行了阐述。学习本章后,应掌握成本的基本概念及其多层次性的特点,尤其是成本会计学中成本的概念及与财务会计学和管理会计学的区别与联系;理解不同成本分类的特定目的;了解现代成本会计的内容、组织及相关规范性制度。



重点讲解成本基本概念及成本会计学中成本的含义。难点是多层次成本概念间的内在逻辑关系。

在日常的经济活动中,成本基本上被视为一个熟视无睹的概念,然而,不同的研究领域对成本存在着差异化的术语界定,这意味着成本概念在不同的使用环境中具有特定的含义,成本会计学中的成本概念也是如此。

1.1 成本的含义

天下没有免费的午餐,等价交易意味着任何一方都要对自己的所得付出相应的代价,只是现实中代价的描述或计量形式多样并复杂,仅举三个例子就可见一斑:①2012年年初,A公司的总股本为2亿股,现B公司收购其 $\frac{1}{3}$ 的股权以取得控制权,目的是使公司恢复其再融资权。你应该如何测算B公司为了实现该目标而付出的代价?②在座的每一位同学,上一节“成本会计学”课程所付出的代价如何测算?应该是多少?③如何计算生产性企业自制存货账面价值?即企业在形成自制存货的过程中为其付出了怎样的代价?

成本概念涵盖了相当广泛的范围,每一学科都从自身角度诠释成本概念,而且随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断地变化发展之中。

1.1.1 成本的基本概念

在现实生活中，成本概念无时无刻不在，由于认识的视角与目的上的差异，对成本概念便有了多维化理解。在日常生活中，人们通常将成本理解为“花费”或“代价”，也就是利益的放弃或价值的牺牲。美国会计学会与标准委员会 1951 年对成本作了如下定义：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。从这个定义的外延看，描述“花费”或“代价”的成本要满足：①目的性，即成本应该具有特定指向；②主观性，即成本内容与人的感受相关；③可测性，即成本应该能够被货币计量。显然，这三个特点决定了成本概念在具体使用过程中差异的存在。

按照这一定义，让我们试着回答例子②中的成本。在下列选项中，你认为哪一个属于成本的范围：①为每一节“成本会计学”课程所支付的实际货币支出；②上述实际货币支出并没有得到应有的构成成本会计知识体系的信息含量；③由于去上信息含量较低的“成本会计学”课程而没有听成自己感兴趣的某一讲座；④由于“成本会计学”课程的索然无味而降低了自己对会计专业的热情；⑤某一节“成本会计学”课程由于回答老师问题的不理想而遭到训斥，使自己的自尊心受到打击；⑥“成本会计学”课程没有实现使自己树立正确价值观的目的等。

显然，每位同学出于对一节“成本会计学”课程的感受不同，选项也会有差异。但若把上述所列举的六项全部包括，则必然有“无限欲望”之嫌。这样看来，成本概念包含了极为广泛的内容，不仅有本教材所重点阐述的产品成本，还有劳务成本、工程成本、开发成本、资产成本、资金成本、质量成本、环保成本等。此外，出于使用成本概念的不同目的，形成了对成本信息的不同需求，加之人们对它的认识也日趋深化，成本概念出现了各种各样的组合。目标成本、定额成本、标准成本、可控成本、责任成本、相关成本、可避免成本等新的成本概念源源不断地涌现，形成了多元化的成本概念体系。

美国经济学家萨缪尔森在《经济学》（第十二版）第二十一章“成本分析”中引述 J. M. 克拉克的话：“如果整个班级的学生在‘经济学’课程中真正理解成本及成本的所有各个方面，那么，这门课便算取得了真正的成功。”因为任何理性经济行为的发生都是成本与收益对比后的结果，成本是为取得收益而付出的代价，而站在交易对方的角度考虑，本方的收益又构成了对方的成本，所以可以说在自由贸易的社会中所有交易行为都是互为成本关系的。

美国管理学大师彼得·德鲁克在其《管理：任务、责任、实践》中提出，由于企业的目的是创造顾客，任何企业都有两项职能，也仅有这两项基本职能：营销和创新。营销和创新产生出经济成果，其余的一切都是“成本”。也就是说，辩证地看待成本与利润的关系，可以认为企业内部就是成本计量，而利润则是市场角度的成本补偿计量，只有被市场接受的企业成本耗费才是真正意义上的成本。这就意

意味着企业成本目标的形成有赖于竞争机制,生产同一商品的企业家们依据已被发现的价格安排生产,最后未被这个竞争过程所淘汰的企业的成本才是真正意义上的成本,体现为一种“机会成本”。从企业成本角度看,企业营销可以视为一个将企业成本耗费所带来的产品或服务展示给顾客的过程,创新则表明在有意义的领域做出独特或一定程度与众不同贡献而进行的成本流程安排。

1.1.2 成本概念的多层次性

J. M. 克拉克所言的“成本的所有各个方面”表明成本概念的多层次性,从会计学专业视角来看,应正确辨析经济学、财务会计学、管理会计学、成本会计学及产品理论视角的成本的含义。

1) 成本的经济学理解

由于经济学包含着西方经济学与政治经济学两个分支,而西方经济学又包括了宏观经济学与微观经济学,通常意义的成本概念是建立在微观经济主体之上的,因此成本的经济学理解包括了西方微观经济学成本概念与政治经济学成本概念。

(1) 西方微观经济学成本概念

西方微观经济学中的成本被认为是厂商在从事商品和劳务生产或分配时所使用的生产要素的价值,本质是资源消耗的过程,外在表现是货币支出的发生。由于西方微观经济学主要是研究稀缺资源的合理配置问题,因而对成本的考察是站在机会成本的角度,即厂商要使某一生产要素的单位成本等于该要素用于其他用途时所能赚得的最大数额,也就是某事项中由于没有把它用于其他可供选择的最好用途上所放弃的利益。西方经济学将厂商在生产要素市场上的实际支出称为显性成本,而将基于机会成本角度的成本概念称为隐性成本。然而,由于机会成本本身界定的主观性,在理解上较为一致的机会成本包括两个方面:其一是显性成本为必要支出,否则就应视为一种损失;其二是厂商本身所拥有的且被用于该企业生产过程的那些生产要素的总价格,如投入自有资金的货币时间价值(或称资金使用费用)。比如,某业主将自有资金200万元投资经营饭店,年度利润表显示的主营业务收入为90万元,各种税费共计82万元,同时一年期银行存款年利率为4%,请问该饭店从会计主体角度与业主视角的利润相同吗?差异何在?

西方微观经济学通常将显性成本与隐性成本共同构成的成本称为传统成本理论,而针对企业本质视角所涉及的成本概念,比如将交易成本、代理成本、信息成本等又称为现代成本理论。它们共同构成了西方企业理论的基础,是新制度经济学的研究范畴。

(2) 政治经济学成本概念

政治经济学中的成本属于价值范畴的一个概念,通常指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,是生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现。马克思曾赋予成本以科学的定义,他说:“按照资本主义生产方式生产的每一

一个商品 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。”“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,这就是成本价值。”因此, $C+V$ 就构成了成本的理论经济内涵,之所以将其称为理论经济内涵,而是因为它只是一种高度的理论抽象,而对具体的 C 与 V 的构成内容则并没有完全一致的看法。

2) 成本的财务会计学理解

财务会计学的成本是指企业为了取得某项资产而耗费的另一种资产,或承诺的一项负债且这项负债将来要以某项资产来偿还。一方面,由于财务会计遵循实际成本原则,而实际成本就是该项资产取得并达到可使用状态时的市场交易价格,该市场交易价格反映到企业的会计账簿上就形成了该项资产的账面价值。这样看来,财务会计学中的成本概念主要是企业资产计价的依据。另一方面,当具体的资产项目以成本计价进入企业内部后,由于企业模拟市场化核算方式的存在,企业内部事项之间的“交易价格”被财务会计界定为“费用”要素,这体现了财务会计学的内部价格机制。在资产负债观下,资产转化为费用的效益核算便被提出,它是以具体对象为依据的,对象化的费用便转而称为“成本”,构成具有新使用价值资产的历史成本(账面价值),该账面价值与先前投入资产账面价值之间的差异就被界定为资产增值,是企业收益的最主要来源。

以原材料在企业内部的流转为例,上述成本的财务会计学解释可描述如下:
 ①企业原材料采购,以市场交易价格作为原材料资产的账面价值登记入账。
 ②生产领用原材料,原材料由生产准备阶段进入产品生产阶段,其会计要素形态也由原材料资产转为原材料费用。
 ③原材料费用如果能明确其受益对象为具体产品,就形成该具体产品的制造成本的构成项目,称为直接材料;如果不能或没有必要在发生时就确认给具体受益对象,则由制造费用来承担。
 ④该具体产品完工入库,其承担的全部制造成本就形成该产品库存商品的账面价值。
 ⑤库存商品销售,其发出价格就是以账面价值为基础,由具体存货发出计价方法确定的成本金额,称为主营业务成本或营业成本。原材料的上述五个步骤的完成便形成了一个生产周期。

通过上述分析,可以归纳出如下三个结论:

第一,成本首先表现为市场交易价格,当市场交易价格体现(登记)在企业账簿中便形成了具体会计要素的账面价值(历史成本),因此,可以认为历史成本与市场价格在特定时点上是对等的,体现为企业内部会计要素的计价;

第二,进入企业内部的会计要素之间的周转,体现为企业内部交易事项,由于其交易价格并不是纯粹市场化而是模拟市场化甚至是完全的行政化,因此以费用形式来描述,也就是说,成本与费用是两个完全不同的概念;

第三,企业以市场交易价格向市场提供产品或劳务而取得收入,资产减少的金

额体现为营业成本或主营业务成本，两者都是市场化交易的结果。

取得资产的目的是为了使用，其使用过程一方面表现为具有新使用价值的产品生产或服务提供，另一方面表现为资产使用与耗费中的费用形成。由于构成资产成本的市场交易价格本质上是一种现金及现金等价物或对价物的支出，因而，支出、成本与费用三者之间存在密切联系，如图 1—1 所示。

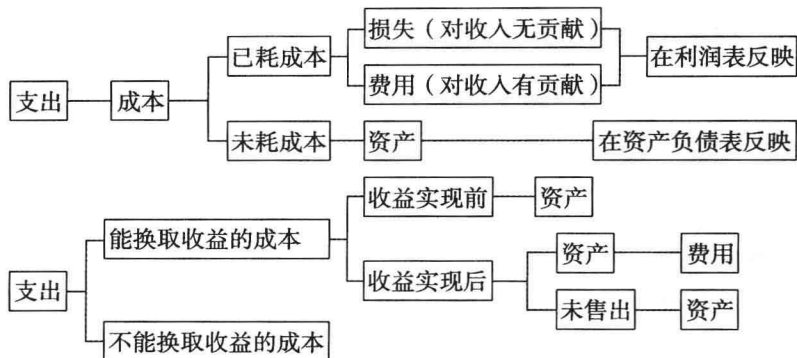


图 1—1 支出、成本与费用关系

3) 成本的管理会计学理解

诺贝尔经济学奖得主赫伯特·西蒙（Herbert Simon）对管理的定义是：“管理就是决策，决策是管理的核心。”决策所需成本的概念是区别于成本的财务会计学视角的，比如，为满足预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本，为满足控制、考核需要的标准成本、可控成本、责任成本等，均在服从管理的需要下随着管理的发展而发展。

4) 成本的成本会计学理解

产品成本是成本会计学的核心概念，成本会计的主要职能之一就是准确计算生产过程中耗费的各种经济资源，而耗费各种经济资源的目的就是制造产品或提供劳务，产品或劳务就成为耗费的受益者，因此对以产品或劳务为对象的生产费用进行系统地确认、计量和归集便形成了产品成本，也可以说，产品成本就是对象化了的生费用，产品成本又称为产品制造成本。

5) 产品理论成本

$C+V$ 构成了产品成本的理论经济内涵，但在现实的经济活动中，一般很难确定这种纯粹的理论成本，往往都存在一定程度上的人为规定。比如，从一般角度看，产品从最初的概念化到实体直至被最终消费，要顺序经过如下六个环节：研究与开发、设计、生产、顾客服务、配送与配料，每一个环节产生的成本实质上都是某种类型的 $C+V$ 的组合，但显然现阶段的产品成本并没有涵盖整个产品周期。

另外，为了促使企业加强经济核算，减少生产损失，强化经济责任意识，在实际工作中国家通过有关法规制度将一些不形成产品价值的损失性支出（如制造业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等），以及某些应以社会创造的价

值进行分配的部分（如财产保险费等）也列入产品成本。因此，产品理论成本只是产品成本所应涵盖内容的总体标准，是一种理论依据。

由于不同行业有着不同的经济业务流程特点，所以其成本开支范围与计算方法也存在差异，这其中又属产品制造业的业务流程最为复杂、最有代表性，因此本教材主要以制造业产品成本作为研究对象。

1.1.3 成本的分类

成本的多维概念表明可以根据需要按不同标准对成本进行分类，以满足企业成本管理的不同信息需求。

1) 成本按受益对象进行分类

费用的对象化称为成本，因为有产品与会计期间两类对象，相应地将成本分为制造成本和期间成本。

(1) 制造成本是指能够对象化到具体产品或劳务上的生产费用，也就是生产费用的对象化结果，在具体内容上通常包括以下项目：

①直接材料是指直接构成产品实体或主要部分的原料、主要材料、外购或自制半成品，以及有助于产品形成的辅助材料的消耗额，发生时就应由受益对象直接承担。

②直接人工是指在产品制造过程中直接有助于产品形成的人工工资、奖金和各种津贴，以及按规定比例提取的福利费，发生时就应由受益对象直接承担。

③制造费用是指在产品制造过程中虽然也有助于产品形成，但发生时不能或没必要由受益对象直接承担的费用。

④其他内容是指企业根据各项费用支出比重和成本管理要求，在上述统一三项内容的基础上按需适当增加的内容，如燃料及动力、废品损失等。

对制造成本的不同内容按照不同方式进行组合，又可以得到一些不同的成本概念。例如，直接材料与直接人工之和称为直接成本，其他内容之和称为间接成本；直接材料称为主要成本，直接人工与制造费用之和称为加工成本等。这些不同组合形成的成本概念如图 1—2 所示。

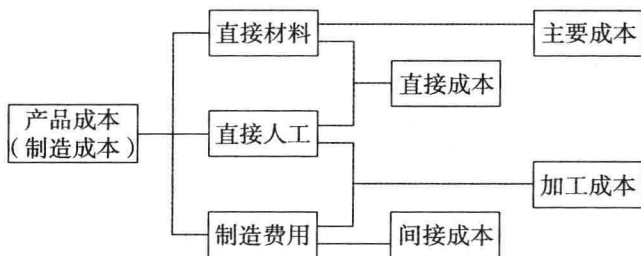


图 1—2 不同组合形成的成本概念

(2) 期间成本是指对象化到会计期间的耗费，具体内容包括销售费用、管理

费用与财务费用：

①销售费用是指企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。

②管理费用是指企业为组织和管理生产经营活动所发生的费用。

③财务费用是指企业筹集生产经营所需资金而发生的筹资费用。

理论上的期间成本在实践中被称为期间费用有两层含义：其一是突出成本耗费是与企业产品或服务对称的，而费用仅仅是在表明资产要素与费用要素间转换的数量关系；其二是期间成本可能在特定的成本核算方式下具有特殊内涵，比如在变动成本核算制度中特指“固定制造费用”等项目。

2) 成本按可控性进行分类

成本按其可控性分类，可分为可控制成本和不可控制成本。

(1) 可控制成本是指发生于某一部门、单位（包括生产车间、工段、班组等）或个人权责范围内，并且能够加以控制的成本，这一成本称为该部门、单位或个人的可控制成本。

(2) 不可控制成本是指成本的发生不属于某一部门、单位（包括生产车间、工段、班组等）或个人权责范围内，并且不能加以控制，这一成本称为该部门、单位或个人的不可控制成本。

显然，成本可控与否具有相对性，对某一部门而言是可控的，而对另一部门而言则可能是不可控的，比如，某些成本从基层领导看是不可控的，而对于高层领导则是可控的。再比如，生产设备的租赁费对于具体使用该项设备的生产车间来说，是不可控制成本；但对于有权决定是否用购进新设备代替租用设备的有关领导来说，又属于可控制成本。同时，理解成本可控性还必须同成本发生时间相联系，比如，在产品的设计阶段、成本决策与计划阶段，对于尚未发生的成本基本上都是可控的，在产品生产过程中，部分可控，一旦产品完工，实际发生的成本就都是不可控制成本了。

3) 成本按性态进行分类

成本的发生与业务量（产量或销售量）变化之间的依存关系称为成本性态（或成本习性）。成本性态是成本固有的性质形态，是客观存在的。按成本性态可将全部成本分为变动成本、固定成本和混合成本三类。

(1) 变动成本是指在一定期间和一定业务量范围内，其总额随着业务量（产量或销售量）的变动而成正比例变动的成本，如单位产品消耗稳定的直接材料和直接人工中的计件工资等。单位变动成本在产品产量变动时保持固定不变。

(2) 固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内，其总额不随业务量（产量或销售量）的增减而变动的成本，如房屋、建筑物的折旧、租金和保险费等。单位固定成本随产量增减变化而成反比例变动。

(3) 混合成本是指其成本总额不与业务量（产量或销售量）成正比例变动的

那部分成本。由于混合成本同时兼有固定与变动两种性质，按变动趋势的不同特点，还可再划分为半变动成本、半固定成本、曲线变动成本与延期变动成本四种。也就是说，无论是怎样的混合成本，都可以按照一定方法将其区分为固定部分和变动部分。

4) 成本的其他分类

成本除了可以按上述标准进行分类外，根据不同管理需要，还有其他多种分类方式。比如，成本按其发生时间为界限分类，可以分为预计成本与实际成本两类；成本按其与管理的相关性分类，可分为相关成本与非相关成本两类，具体分为专属成本、差别成本、机会成本、重置成本及沉没成本等。

1.2 成本会计的目标

1.2.1 成本会计的产生与发展

成本会计是基于生产发展的需要而逐步形成与发展起来的，成本会计的含义本身也具有演进性。

生产成本产生于资本主义的简单协作和工场手工业时期，完善于资本主义大机器工业生产阶段。资本主义简单协作的发展引起了工场手工业的产生，工场主在接受顾客订货时需要定价和估算盈亏，便出现了估计成本，进而开始注意积累成本资料，并用统计方法粗略计算和汇总生产中发生的直接费用，对数额不大的间接费用则作为损失处理。

资本主义时期，随着产业规模的扩大，资本家为了计算盈亏，开始重视生产成本的计算，分批、分步成本计算模式初步形成并奠定了成本会计的基础，但尚未形成系统、成熟的成本核算体系，因而不是真正意义上的成本会计，被人们称为成本会计的萌芽。

真正意义上的成本会计的产生年代尽管众说纷纭，但大多数学者认为成本会计产生于19世纪中后期，并随着生产的发展而发展，先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。

第一阶段（1880—1920）：早期成本会计起源于英国，当时认为成本会计就是汇集生产成本的一种制度，主要是用来计算和确定产品的生产成本和销售成本，所以也称为记录型成本会计。在这期间，英国会计学家已经设计出订单成本计算和分步成本计算的方法（当时应用的范围只限于工业企业），其中材料核算与管理、人工成本计算、间接制造费用分配等都有了较大的进展，后来传往美国及其他国家。

早期研究成本的会计专家劳伦斯（W. B. Lawrence）对成本会计作过定义：“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成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。”显然，当时所强调的成本计算仍然是财务会计中的财务成本属性。

第二阶段（1921—1950）：近代成本会计阶段，美国会计学家提出了标准成本会计制度，在原有的成本积聚的基础上增加了“管理上的成本控制与分析”新职能。在这种情况下，成本会计不仅是计算和确定产品的生产成本和销售成本，还要事先制定成本标准，并据以进行日常的成本控制与定期的成本分析。这一时期的成本会计应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业，并深入应用到一个企业内部的各个主要部门，特别是企业经营的销售方面。

这一时期，成本会计的定义引用会计学家贝蒂（J. Batty）的表述：“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制资源（指资产、设备、人员及所耗用的各种材料和劳动）利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”显然，近代成本会计已经具备了完整的理论和方法，开始形成了独立的学科。

第三阶段（1951年以后）：现代成本会计主要是美国会计学家在近代成本会计的基础上，吸收管理会计的一些专门方法，使管理会计与成本会计密切结合，形成了新型的着重管理的成本会计。其主要内容可归纳为如下几个方面：①建立预算管理体系，包括成本预测与决策、制定目标成本、编制成本计划（以产品为对象）及责任预算（以责任中心为对象）。②进行专项成本研究，对不经常发生的一次性专项业务成本资料进行专门的分析研究，以便为制定各项经营决策提供必要信息。③采用标准成本法积聚成本信息，以便计算和确定产品或劳务的成本。④以责任预算为基础，对责任成本进行日常控制。⑤定期进行成本分析，对各责任中心的业绩进行评价与考核。这一阶段主要是采用标准成本制度和成本预测，为生产过程的成本控制提供条件。以标准成本系统为基础的责任成本控制系统的形成和发展，是成本会计的第二次革命。

时至今日，现代成本会计的内容与核算形式仍不断地扩展和完善。在新的制造环境下，成本会计的内容又有了新的发展，诸如完善了质量成本会计，实行了以作业为基础的成本计算制度，推行倒推成本法、战略成本会计以及成本会计电算化等。可以肯定的是，在未来，成本概念会更加多元化，成本会计将会根据经济发展态势与企业管理的要求，更多新内容被纳入，呈现出强大的生命力。现代成本会计是广义的成本会计，实际上已经发展成为成本管理。

1.2.2 现代成本会计的含义、种类与目标

1) 现代成本会计的含义

现代成本会计的含义可以描述为：以会计学的基本原理为基础，结合专门的管理技术与方法，借助成本概念的多元化对企业生产经营过程中的资源消耗及补偿进行反映，并以此为基础，利用成本预测、决策、控制、考核与分析等专有方法提供管理所需的最优化成本信息，进而创造企业成本竞争优势的一门专门会计。现代成