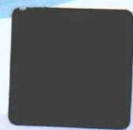


21世纪普通高校会计学系列精品教材

成本会计学

颜 敏 王秀芬 主编

清华大学出版社



21世纪普通高校会计学系列精品教材

成本会计学

颜 敏 王秀芬 主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书系统地阐述了成本会计的基本理论和基本方法,并旨在反映全新的成本会计改革内容。全书以制造业企业的成本核算和管理为重点,兼顾其他行业的成本核算;突出实用性和可操作性,兼顾稳定性和前瞻性。

本书在内容上分为四部分、十一章。第一部分介绍成本会计及成本核算的原理、方法和内容;第二部分介绍成本计算的原理与方法;第三部分介绍成本管理的相关内容,包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本报表和成本分析;第四部分介绍成本会计的发展前沿。

本书适用于高等院校财会类专业的教学,也可供广大财会人员、财经院校教师及其他经济管理类专业学生参考和自学使用。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学 / 颜敏,王秀芬主编. —北京:清华大学出版社,2012.9

(21世纪普通高校会计学系列精品教材)

ISBN 978-7-302-30036-6

I. ①成… II. ①颜… ②王… 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(2012)第 211738 号

责任编辑:杜 星

封面设计:杜 群

责任校对:宋玉莲

责任印制:沈 露

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课 件 下 载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770177-4903

印 刷 者:清华大学印刷厂

装 订 者:三河市李旗庄少明印装厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm 印 张:23.25 插 页:1 字 数:477千字

版 次:2012年9月第1版

印 次:2012年9月第1次印刷

印 数:1~5000

定 价:38.00元

21 世纪普通高校会计学系列精品教材

编委会名单

名誉主任:李现宗

主 任:王秀芬 颜 敏

委 员:(以姓氏拼音为序)

李现宗 李晓东 秦洪珍 阮 滢 苏喜兰

索建宏 王会兰 王留根 王 玫 王秀芬

颜 敏 杨定泉 叶忠明 张功富 张永国



总 序

郑州航空工业管理学院是新中国成立以来较早开设会计专业的院校,其师资力量雄厚,教学严谨,认真负责,已在会计教育方面积累了丰富的经验,在教材建设方面奠定了基础。改革开放后,为适应社会主义市场经济建设的要求和会计改革在制度与理论、实务方面发生的变化,自 20 世纪 90 年代,郑州航空工业管理学院已组织骨干教师编撰出版了多部会计专业教材,使教材建设得到显著推进。从 2010 年起,郑州航空工业管理学院又着手“21 世纪普通高校会计学系列精品教材”编撰工作。经过精心策划与组织研究,以及在全院教学骨干努力撰稿与反复修订之后,目前已全部完稿,将与清华大学出版社合作出版这套系列精品教材。这套最新系列教材在总结以往教材使用经验的基础上,全面地、具有创新性地改革了教材结构与内容,在改革中推陈出新,形成了完善的会计专业教材体系。精品教材体系涵盖了会计本科教学的全部主干课程,它由 16 本教材组成,包括《基础会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《高级财务会计学》、《会计学》、《审计学》、《会计信息系统》、《财务管理学》、《税务会计学》、《政府与非营利组织会计》、《银行会计学》、《财务报表分析》、《会计基础实验教程》、《会计综合实验教程》、《会计信息系统实验教程》。从整体上研究,这套精品教材的基本特色在于:

首先,教材体系框架设计完整,内容衔接、布局合理,体现了专业知识的全面性、系统性和层次性。精品系列教材不仅为开展会计本科专业教学提供了具有教学引导力度与科学研究深度的内容,而且还为非财会类专业学生学习提供了具有针对性、切实性的教科书。在会计专业本科教学方面,这套教材体现了三个层次的结合:一是初级、中级和高级专业课程教材的结合,如初级层次的《基础会计学》,中级层次的《成本会计学》和《管理会计学》等,和高级层次《高级财务会计学》的结合;二是体现了会计一般业务和特殊业务的结合,如讲授会计一般业务的《财务会计学》和讲授特殊业务的《政府与非营利组织会计》的结合等;三是体现了会计理论和实践教学的结合,如这套教材中包含的三本实验教程,做到了以实践实证理论,以理论指导、提高实践。

其次,教材编写定位清晰,注重于培养综合能力,契合了会计专业本科培养目标。随着市场经济改革的深入,政府与实务界对会计人才培养提出了更高的要求 and 期望,面向未来的会计专业学生培养不能仅仅依靠传统会计类课程的教学,而且还必须融入更多相关学科和跨学科领域知识的结合与储备,以实现学生专业能力的整合提升与兼融。这套教材以培育



财经复合型实用人才为目标,注重培养学生的综合能力,采用统一、规范的教材编写体例,通过大量案例、习题和启发性思考题,为学生综合专业素质的提升进行了有益的尝试,体现了学科之间的交叉、渗透与融合,破除了就会计讲会计与研究会计问题的传统做法。

其三,教材内容丰富新颖,写作深入浅出,突出了课程的实用性和可操作性。如在引导学生研究新问题方面,基于实体经济和虚拟经济协调发展对会计学教育提出的更高要求,以及随着市场经济的深入发展,虚拟经济在市场经济中显示出来的不可忽视的重要作用,在教材中通过对虚拟经济环境下会计新问题的研究,引导学生正确认识实体经济与虚拟经济之间的关系,以此提高学生的知识面和研究新问题的能力。近些年来国际会计准则的改革和发展明显地反映与体现了虚拟经济对实体经济的影响与冲击,在这一背景下,会计作为协调经济社会发展的重要支撑力量,必须直面这些变化和趋势,做出相应调整。这套教材较好地处理了新经济问题对经济社会发展带来的影响,积极引入实务中出现的最新经济业务实例,尤其是引入了具有典型虚拟经济特征的案例与业务,正确而通俗易懂地对其进行研讨性讲解,并在教学案例和课后习题的编写上体现了这一特点。

其四,教材之间的内容组织得当,避免了重复和方便了教学。这套教材在内容设计上有合理分工,如《财务会计学》不涉及税务处理的内容,而集中在《税务会计学》中系统进行阐述;再如《会计基础实验教程》设计的实验内容侧重培养学生基本的分析和解决专业问题的能力,而《会计综合实验教程》设计的实验内容则侧重培养学生综合的分析能力,使学生熟练掌握会计核算的全部工作流程。

最后,内容新颖,兼顾稳定性与前瞻性,显示了教材的先进性。精品教材在全面、系统地介绍各门课程基础知识的同时,注重吸收国内外的最新理念,体现会计学科的发展趋势。如《基础会计学》吸收了国际财务报告准则的最新改革成果,将《财务报告概念框架:报告主体》、《财务报告概念框架第一章:通用目的财务报告的目标》等内容反映其中,其他相关教材均以我国2007年执行的会计准则体系为指导撰写,并融入我国会计改革和发展的最新成果,使学生在系统掌握相关知识结构的基础上,能够及时了解学科发展的前沿动态。

会计教材建设是会计教育改革的重要基础性环节,没有优秀教材便不能培养出优秀的学生。我向读者推荐这套具有一定创新力度的精品教材,并衷心期望郑州航空工业管理学院今后能不断总结教材在实际教学应用中的经验,推出更多更好的专业教材,为会计教育事业的发展作出贡献!是为序。

2012年8月于武昌南湖



前言

成本会计是会计核算与会计管理的结合。它既是实现企业成本管理现代化、提高经济效益的手段,又是企业现代化管理的一项主要内容。随着社会经济和管理等学科的发展,成本会计的理论和实务都在不断更新,出现了许多新的研究领域。作为郑州航空工业管理学院 21 世纪普通高校会计学系列精品教材之一,本书系统地阐述了成本会计的基本理论和基本方法,并旨在反映全新的成本会计改革内容。本书适用于高等院校财会类专业的本、专科教学,也可供广大财会人员、财经院校教师、其他经济管理类专业学生参考和自学。

本书撰写的指导思想是:按照《成本会计学》教材编写的一般规律和本系列教材的内容分工,以制造业企业的成本核算和管理为重点,同时兼顾其他行业成本核算与管理的特点,以便能够体现市场经济发展的要求;以我国 2007 年执行的会计准则体系为指导,融入成本会计改革和发展的最新成果,兼顾稳定性和前瞻性;突出成本会计的实用性和可操作性,并尽可能多地采用流程图、表格等形式,使抽象的理论更加直观、具体、有条理,易于读者理解和掌握。为培养读者成本核算与管理的实践能力,使理论与实践密切结合,每章后附有思考题、练习题或案例题。

本书由颜敏教授和王秀芬教授任主编,负责总体框架设计、拟定大纲、组织撰写、审阅、修改及总纂等工作。全书共分十一章,各章分工为:第一章和第二章由颜敏教授编写;第三章和第四章由王秀芬教授编写;第五章和第六章由苏喜兰教授编写;第七章由王会兰教授编写;第八章和第九章由王留根教授编写;第十章由王佳凡讲师编写;第十一章由潘广伟讲师编写。

在本书编写的过程中,我们参阅了国内许多优秀教材、著作,在此表示衷心的感谢。全体作者虽然做了很多努力,但由于时间紧急和水平所限,书中难免存在错误和遗漏之处,恳请读者批评指正,以便今后不断修正、完善和提高。

本书主编
2012 年 7 月

教学支持说明

尊敬的老师:

您好! 为方便教学, 我们为采用本书作为教材的老师提供教学辅助资源。鉴于部分资源仅提供给授课教师使用, 请您填写如下信息, 发电子邮件或传真给我们, 我们将会及时提供给您教学资源或使用说明。

(本表电子版下载地址: http://www.tup.com.cn/sub_press/3/)

课程信息

书 名			
作 者		书号 (ISBN)	
课程名称		学生人数	
学生类型	☐ 本科 ☐ 研究生 ☐ MBA/EMBA ☐ 在职培训		
本书作为	☐ 主要教材 ☐ 参考教材		

您的信息

学 校			
学 院		系/专业	
姓 名		职称/职务	
电 话		电子邮件	
通信地址		邮 编	
对本教材建议			
有何出版计划			

_____年____月____日



清华大学出版社

E-mail: tupfuwu@163.com

电话: 8610-62770175-4903

地址: 北京市海淀区双清路学研大厦 B 座 506 室

网址: <http://www.tup.com.cn/>

传真: 8610-62775511

邮编: 100084



目 录

第一章 总论	1
第一节 成本的含义	1
第二节 成本会计的产生与发展	4
第三节 成本会计的内容和特征	7
第四节 成本会计工作的组织	13
思考题	16
第二章 成本核算基础	17
第一节 成本核算的意义和要求	17
第二节 成本的分类	22
第三节 成本核算的原则和程序	27
思考题	31
第三章 成本核算(上)	32
第一节 材料成本的核算	32
第二节 职工薪酬成本的核算	45
第三节 折旧费用的核算	59
第四节 其他成本的核算	67
练习题	70
第四章 成本核算(下)	74
第一节 辅助生产成本的核算	74
第二节 制造费用的核算	86
第三节 损失性支出的核算	92
第四节 生产成本在完工产品与在产品之间的分配	97



练习题	110
第五章 产品成本计算(上)	114
第一节 生产类型与产品成本计算	114
第二节 品种法	118
第三节 分批法	124
第四节 分步法	131
练习题	150
第六章 产品成本计算(下)	157
第一节 分类法	157
第二节 定额法	166
练习题	179
第七章 其他行业的成本核算	182
第一节 商业企业的成本核算	182
第二节 建筑业企业的成本核算	186
第三节 运输企业的成本核算	201
第四节 房地产企业的成本核算	212
练习题	223
第八章 成本预测和成本决策	228
第一节 成本预测	228
第二节 成本决策	245
练习题	251
第九章 成本计划和成本控制	253
第一节 成本计划	253
第二节 成本控制	267
练习题	284
第十章 成本报表和成本分析	286
第一节 概述	286

第二节 成本报表	297
第三节 成本分析	309
练习题	325
第十一章 新经济环境下的成本会计	327
第一节 作业成本会计	327
第二节 战略成本会计	344
第三节 环境成本会计	350
案例题	358
主要参考文献	360

第一章 总 论

★ ★ 本章学习提示

本章重点：成本的经济含义，成本与费用、支出的关系，成本会计的定义、内容和特征
本章难点：成本与费用、支出的关系

第一节 成本的含义

一、成本的经济含义

成本是商品经济中的一个价值范畴。它是企业为生产商品和提供劳务等所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动价值的货币表现，是企业再生产过程中的补偿尺度。

成本是商品价值的组成部分，是由已消耗的生产资料的转移价值和劳动者必要劳动创造的价值所组成的。马克思曾指出：“商品的价值 w ，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。”^①可见，商品价值 w 由三部分组成：一是已被消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值，即生产资料的转移价值 c ；二是劳动者的必要劳动所创造的价值 v ；三是劳动者的剩余劳动所创造的价值 m 。成本实质上就是指商品价值中的 c 和 v ，它是规范成本开支内容的客观依据。

成本是生产经营过程中的一种耗费。马克思曾指出：“生产行为本身，就它的一切要素

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社，1974：30。

来说,也是消费行为。”^①在商品经济条件下,商品的生产行为是劳动者运用劳动资料,对劳动对象进行加工制作,生产出满足市场需要的商品产品的生产过程。它既是商品产品的形成过程,又是活劳动和物化劳动的耗费过程。在商品经济中,这种耗费必须用货币计量。因此,成本作为劳动耗费的尺度,是商品生产中物化劳动耗费和活劳动中必要劳动耗费的货币表现。

成本是再生产过程中的补偿尺度,是维持企业简单再生产的前提。如果产品的价值不能补偿成本耗费,企业的简单再生产就无法进行。马克思指出:“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東西,所以,对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^②“因为这个价值部分会通过流通过程,由它的商品形式不断买回在商品生产上耗费的各種生产要素。”^③因此,成本作为维持简单再生产的补偿尺度,其补偿价值是通过流通过程来实现的。只有实现了成本足额补偿,企业扩大再生产才有可能。也就是说,在一定的产品数量和销售价格条件下,产品成本水平的高低,不但影响简单再生产,制约着企业的生存,而且决定着剩余价值 m 的多少,从而影响到企业扩大再生产的可能性。

综上所述,要理解成本的经济含义,不仅要看到成本的耗费,更要重视成本的补偿,这才是对成本含义的完整理解。在商品经济条件下,耗费和补偿是对立统一的。任何耗费总是个别生产者的事情,而补偿则是社会的过程,任何商品只有拿到市场上与人交换才能实现补偿。然而,耗费容易补偿却难。生产中的耗费要求补偿和流通中能否补偿是两回事,其决定条件就是生产中所消耗的个别劳动时间低于社会必要劳动时间;否则,就不易补偿。这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求降低个别劳动时间,以较少的耗费来寻求补偿,并争取获得最大限度的利润。由此,降低成本和加强管理便结下了不解之缘,从而也就确立了成本管理在企业管理中的重要地位。

由于成本与管理相结合,成本的内容往往服从管理的需要,并随管理的发展而发展。事实上,无论国内和国外,成本的内涵和外延都在不断发展变化之中。例如,从成本的内涵来看,成本作为资本耗费,发生于生产过程中,而补偿是对生产成果的分配,属于分配领域的范畴。作为商品的所有者和经营者,常常会对分配领域的一些支出做出符合自身利益需要的主观规定,列作生产成本,导致实际补偿价值和已经消耗的 $c+v$ 不一致。例如,为了减少损失,对于一些不形成产品价值的损失性支出(废品损失、停工损失等)列入产品成本。对于应认为为社会创造的价值中进行分配的部分(如企业为职工支付的基本医疗、基本养老、失业、工

① 《马克思恩格斯全集》第2卷,人民出版社,1974:30.

② 《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社,1974:30.

③ 《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社,1974:33.



伤等社会保险费)也列入成本费用。这说明,成本的实际内容一方面要反映成本的客观经济内涵;另一方面又要按国家的分配方针和《企业会计准则》、《企业财务通则》的规定,把某些不属于 $c+v$ 的内容列入成本。从外延来看,成本的概念已不限于马克思所说的商品产品成本。成本概念的运用已由生产领域向其他领域扩展。美国会计学会 1951 年对成本下了一个定义:“成本是为一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”例如,(英)R. 威尔逊认为“成本是牺牲的同一语”,“是各种牺牲的一般形式”。^①(美)查尔斯·T. 霍恩格伦认为成本“是为了达到某一特定的目标所失去的或放弃的资源”。^②上述定义的外延已相当广泛,远远超出产品成本概念的范围。也就是说,不同的目的、不同的条件,可以有各种不同的成本概念,如出现了机会成本等为了管理的需要而产生的各种管理成本概念。

综上所述,上文中的 $c+v$ 这个成本内涵,只能是一种高度的理论抽象。有的会计学者称之为“理论成本”。在现实的经济活动中,一般很难确定纯粹的 $c+v$ 这种理论成本。在我国目前实务中,对于已发生的成本费用,必须遵循国家统一规定的成本开支范围,以此作为国家对企业加强成本管理的依据,防止企业乱挤乱摊成本,影响利润的计算和所得税的上缴。

二、成本与费用、支出的关系

成本,是指企业为生产经营商品或提供劳务等发生的按一定对象(如某种商品、某项劳务)所归集的各项支出。成本有广义与狭义之分。广义的成本泛指取得资产的代价,如取得固定资产的代价构成固定资产的成本,取得原材料的代价构成材料成本,生产产品过程中发生的直接材料、直接人工、制造费用等构成产品成本等。而狭义的成本主要是指产品生产成本。本章后面所说的成本,均指狭义的成本。

费用,是指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。费用也有广义与狭义两种理解。广义的费用是指生产经营过程中发生的各种耗费,包括营业活动导致的资源流出,也包括与企业营业活动不直接相关而导致所有者权益减少的事项。狭义的费用是指与当期营业收入相配比的耗费。我国《企业会计准则》定义的费用采用了狭义的观点。

支出,一般是指企业在生产经营过程中因获得另一项资产或清偿债务而发生的资源的减少。如为购买材料、固定资产或偿还应付账款等而支付的款项,为退还资本或支付股利而支付的款项等。支出包括偿付性支出和其他支出。偿付性支出是指企业为了清偿债务而将资产交

① (英)R. 威尔逊. 实用成本控制指南. 北京:北京大学出版社,1988: 9.

② (美)查尔斯·T. 霍恩格伦. 高级成本管理会计学. 北京:中国财经出版社,1986: 20.

付给其他主体。其他支出是指偿债以外的支出,又分为资本性支出和收益性支出两大类。

由于资本性支出的效用超过一个会计期间(会计年度),所以,在支出发生时不可能全部作为成本或费用,只有当期受益的部分才构成当期的成本或费用。如购买固定资产发生的支出直接构成该资产的价值,以后随着固定资产的使用及磨损,其价值逐期转作成本、费用。而收益性支出是为了取得本期收益而发生的支出,其未来的经济利益已在一个会计期间内消耗掉,可在发生的当期全部作为成本、费用处理。

成本与费用、支出的关系如图 1-1 所示。

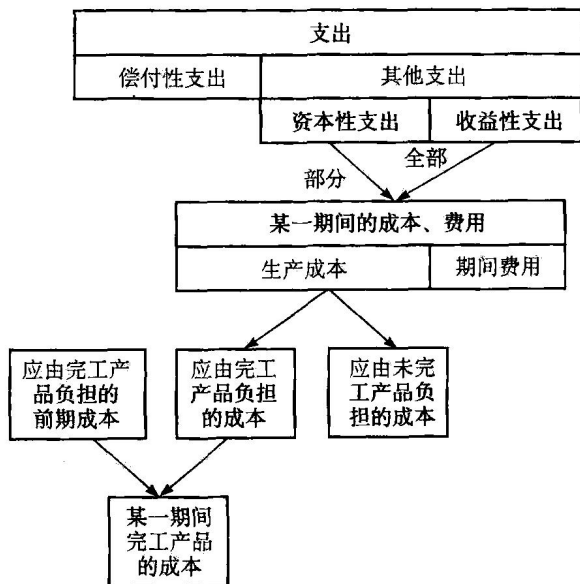


图 1-1 成本与费用、支出的关系图

由图 1-1 知,支出中仅有一部分转为成本、费用,支出的范围比成本、费用广泛,而成本的发生与费用没有直接关系。

第二节 成本会计的产生与发展

一、成本会计的产生与发展

成本会计是会计学科中的一个重要分支,是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是随着商品经济的发展而逐步形成和发展的。

在商品生产出现以后,商品生产者总是希望他所生产的商品在交换中能从所获得的商品价值中补偿其生产耗费的部分。早在工场生产初期,工场主在接受顾客订货时,为了使卖出的商品能补偿其耗费的價值,不至于吃亏,便出现了估计成本,以满足定价的需要。为了使估计成本接近实际,工场主开始用统计方法计算和汇总生产中发生的直接耗费,对数额不大的间接耗费则作为损失处理。人们开始积累成本资料,对生产过程中发生的各种耗费进行粗略的计算和汇总,为成本计算迈出可贵的一步。

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,开始按照毛纺织的生产工艺分为拣选、清洗、梳刷等步骤,设置成本明细账,进行成本的归集和计算,这被人们认为是成本会计的萌芽。18世纪在英国出现了分批成本计算和分步成本计算模式。1750年,英国人James Dodsom为他的制鞋厂设计了一套会计记录,形成分批成本计算的雏形;1777年,英国人Wardhamgh Jhompson为他的亚麻制袜厂设计了存货、纺麻、漂白、染色、织袜、整理等步骤的记录,从而计算出每双棕色长筒袜的成本,形成分步成本计算的模式。分批、分步成本计算模式是成本会计的雏形,但还不是真正意义上的成本会计。

19世纪产业革命后,企业数量增多,规模逐渐扩大,企业之间出现了竞争,力图以薄利多销取胜,生产成本的作用更加突出。为了提高成本计算的精确性,资本家要求会计担当起这项工作來。因此,成本计算与复式簿记结合,形成了成本会计。此时的成本会计主要是将历史成本汇总,然后分配给各种产品和计算产品生产成本及销售成本,其主要目的是为了对存货进行计价和确定利润。因此,美国早期研究成本的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)认为:“成本会计乃应用普通会计之原理,以有秩序之方法,记录一企业之各项支出,并确定其所产物品(或所提供劳务)的生产和销售总成本及单位成本,使企业的经营达到经济、有效而又有利之目的。”^①这里强调应用会计的原理、原则来计算成本,是针对过去应用统计方法计算成本而言的,充分反映了当时的历史状况。这种成本会计是以事后核算和控制为重点,可称为原始的成本会计。在当时来讲,它还只是财务会计的一个组成部分。

19世纪中叶以后,由于股份有限公司组织形式的出现,企业筹集到了大量资金,生产规模日益扩大,生产设备增多,使得间接耗费在成本中所占比重越来越大。同时,产品品种日趋多样化,使间接耗费的分配成为成本计算面临的一大难题。另外,由于市场竞争的压力,也要求提供正确的产品生产成本和销售成本资料,以便为产品定价提供可靠的客观依据。这就从整体上进一步提出了成本计算的系统化、科学化问题,要求将成本计算系统纳入复式簿记的框架,实现成本会计记录与财务会计记录的有机结合。在西方,19世纪末期,即所谓成本会计的复兴时期,成本会计成为一门独立的学科。

20世纪初,资本主义经济迅速发展,市场竞争更加激烈。企业为了增强竞争力,对以事

① (美)劳伦斯著,劳氏成本会计,潘序伦译,立信会计图书用品社,1950: 1.



后核算为主的成本会计已经感到不能满足要求。在 1910 年出现的泰勒制的推动下,“预算控制”、“标准管理”等科学管理方法用于会计,形成了标准成本会计,使成本会计在原有的成本积聚基础上增加事前控制的新职能,把成本会计从事后核算向事前控制推进,此时的成本会计可称为近代成本会计。泰勒制从其具体内容上来说,不失为一种科学的生产管理制度,其核心是强调提高生产和工作效率,即通过所谓时间和动作研究等来制订在一定条件下既是能够实现的,又是最有效率的标准,作为评价和考核的依据,从而推动了资本主义生产的发展。随着泰勒制的广泛实施,会计上如何与之配合,开始提到议事日程上来,于是,“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等与泰勒的科学管理方法直接相联系的技术方法引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分。此时成本会计不仅是会计核算与成本的结合,还包括了预算与控制。标准成本会计的产生,使成本会计的理论和方法有了进一步的完善和发展,相对财务会计而言,成本会计已经具有一定的独立性。它既是财务会计确定在产品成本、产成品成本、销售成本和利润的依据,又具有成本预测和控制相对独立的体系。

第二次世界大战以后,资本主义垄断经济、跨国公司大量涌现,企业生产规模越来越大,生产经营更加复杂。战争中发展起来的科学技术大量用于生产,产品更新加快,竞争更加激烈。企业为了在竞争中生存和发展,除了要大幅度地降低成本,更要把眼光放在生产过程之前,对产品的品种、结构、工艺、生产的组织安排等进行精心设计,从整体上做出最优的经营决策。为此,西方会计学家,在原有的成本会计基础上,吸收了不少管理方法,将原有的成本会计与预测、决策和事前规划控制等现代管理相结合,形成了以管理为主的现代成本会计。正如美国成本会计学家查尔斯·T. 霍恩格伦所说:“成本会计目前涉及收集和提供各种决策所需的信息,从经常反复出现业务的经营管理直至制订非经常性的战略决策以及制订组织机构重要的方针。重要的是把现代成本会计制度的着眼点放在帮助经理们解决好目前和将来所出现的问题。它关心过去,这只有在帮助预测未来和满足对外报告需求的情况下,才是合适的。”^①因此,现代成本会计的主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。其职能已发展为以核算为基础,以控制为核心,包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的整个职能体系。

20 世纪 80 年代后期,世界经济的科技含量越来越大,高科技企业越来越多,产品的开发费用所占比例越来越高,直接材料、直接人工所占比例越来越小,过去传统的成本与管理会计计算成本的方法已不适应新的形势。1988 年美国哈佛大学的罗宾·库珀(Robin Cooper)和罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)提出了作业成本计算法(Activity Based Costing, ABC)。成本与管理会计的这一进展,不仅改进了单位成本计算的准确性和成本控制的有效性,而且极大地改进了销售价格和产品结构的决策。

^① (美)查尔斯·T. 霍恩格伦,高级成本管理会计学,北京:中国财经出版社,1986: 3.