

21世纪高等教育会计通用教材

成本会计

Cost Accounting

陈良华 韩 静 主编
向有才 陈吉凤 副主编

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

中国注册会计师全国统一考试教材

成本会计

2010年注册会计师全国统一考试教材

主编 王世定 副主编 王世定 王世定
编委 王世定 王世定 王世定

中国财政经济出版社

21世纪高等教育会计通用教材

成本会计

Cost Accounting

陈良华 韩 静 主编
向有才 陈吉凤 副主编

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

大连

© 陈良华 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 陈良华主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2008. 10

(21 世纪高等教育会计通用教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 428 - 3

I. 成… II. 陈… 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 (2008) 第 157397 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)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm

字数: 531 千字

印张: 22

2008 年 10 月第 1 版

2008 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 张雪咏

责任校对: 赵群

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 428 - 3

定价: 36.00 元

前 言

我们正处在一个急剧变革的时代。工业社会向信息社会的转变，使一切都将发生深刻的变化，包括人们的生活方式、交流方式，组织机构的经营方式、管理方式，国家的管理规则、政治机构，市场的运作模式、运行规律……变革的潜流已经涌来，在市场浪潮中搏击的企业已最先感受到这变革浪潮的冲击。这种冲击正在动摇现有企业的管理理念和管理方法，也正在动摇数百年来建立起来的现有成本管理控制模式。新的成本计算技术和控制模式在新经济时代初现，一些敢于弄潮的理论先驱者已经在进行创新的尝试。

以1920年成本记录与会计账户一体化为基础发展起来的传统成本管理计量模式已面临着“相关性消失”这一严峻的挑战。80年前，英国和美国的会计师们曾为成本记录是否与会计账户体系结合发生过激烈的争论，今天这个争论的问题又被提出。突破成本与账户单一结合体系的成本管理计量模式的改革势在必行，但这并不是对现行的成本管理计量系统简单否定，也不是80年前反对成本与会计账户结合的英国和美国会计师们的成功复辟，而是一种新的升华，是成本管理计量模式发展的“否定之否定”的道路。本教材正是基于这种背景来论述成本管理理论与方法。成本管理计量跨越了财务会计和管理会计两个领域，本教材从财务会计和管理会计两个角度来研究成本管理计量问题。本教材在编排内容上，一方面结合中国成本会计实际，介绍传统的成本管理计量理论与方法；另一方面本教材也借鉴西方最新的成果，较系统地论述成本管理和成本会计新理论和新方法。

本书在编写过程中，得到了许多专家学者的热情关怀和悉心指导，也得到许多企业人士的热情指点和帮助。中国人民大学王化成教授对本书内容及结构提出许多宝贵意见，本书能顺利出版，离不开东北财经大学出版社李智慧老师等付出的辛勤劳动，我们在此一并向他们致谢。

本书由陈良华、韩静、向有才和陈吉凤主持编写，其中陈良华和韩静任主编，负责总纂、修改和最终定稿，向有才和陈吉凤任副主编。参加编写的人员还有苏文兵、李文等。具体分工为：第一章、第二章、第三章由陈良华撰写；第四章、第五章、第六章、第七章、第八章由韩静撰写；第九章由韩静、陈吉凤撰写；第十章、第十一章、第十二章由向有才撰写；第十三章由苏文兵、陈吉凤撰写；第十四章、第十五章、第十六章由陈良华、陈吉凤、李文撰写。

由于我们水平有限，本书难免有不妥之处，恳切希望读者提出批评意见。

作者

2008年8月
于东南大学

目 录

001	第一篇 成本会计基本理论与内容
001	第一章 成本计量发展的历史考察
001	引言
001	重要概念
001	第一节 1885 年前的成本计量模式：成本记录与会计账户体系相分离
005	第二节 1885—1920 年之间的成本计量模式：成本记录与会计账户一体化
008	第三节 1920—1987 年之间的成本计量模式：成本会计从财务会计中分离出来
012	第四节 1987 年以来成本计量模式：多维成本会计模式的出现
015	本章总结
015	课后复习题
016	第二章 跨越财务会计与管理会计的成本会计
016	引言
016	重要概念
016	第一节 为外部使用者服务的财务成本会计
021	第二节 为内部使用者服务的管理成本会计
029	第三节 财务成本会计和管理成本会计的一体化
032	本章总结
032	课后复习题
035	第三章 成本会计的基本概念和内容
035	引言
035	重要概念
035	第一节 成本的基本概念
042	第二节 成本的多维概念
045	第三节 成本习性
053	第四节 成本会计的内容及任务
056	本章总结
056	课后复习题
059	第二篇 成本核算
059	第四章 成本核算基本原理
059	引言
059	重要概念

059	第一节 成本核算的意义和原则
061	第二节 费用的分类
064	第三节 成本核算的程序
068	第四节 成本对象和成本动因
070	第五节 成本归集和成本分配
072	第六节 成本计算的基本方法
077	本章总结
077	课后复习题
079	第五章 成本归集与成本分配（上）
079	引言
079	重要概念
079	第一节 要素费用的归集与分配
091	第二节 待摊费用和预提费用的归集与分配
093	第三节 辅助生产费用的归集与分配
102	本章总结
102	课后复习题
106	第六章 成本归集与成本分配（下）
106	引言
106	重要概念
106	第一节 制造费用的归集与分配
110	第二节 生产损失的核算
115	第三节 完工产品与在产品之间的成本分配
124	第四节 质量成本的核算
126	本章总结
127	课后复习题
131	第七章 制造成本法——分批法
131	引言
131	重要概念
131	第一节 分批法概述
133	第二节 简单品种法
135	第三节 分批法举例
141	第四节 分批法的延伸——分批零件法
147	本章总结
147	课后复习题
150	第八章 制造成本法——分步法
150	引言
150	重要概念

150	第一节 分步法概述
151	第二节 逐步结转分步法
159	第三节 平行结转分步法
163	第四节 分步法的延伸——零件工序法
164	本章总结
165	课后复习题
170	第九章 制造成本法——其他方法
170	引言
170	重要概念
170	第一节 分类法
174	第二节 联（副）产品成本的计算
180	第三节 定额法
187	第四节 倒推成本法
191	本章总结
192	课后复习题
195	第三篇 成本控制与管理
195	第十章 标准成本会计
195	引言
195	重要概念
195	第一节 标准成本会计概述
201	第二节 标准成本计算
208	第三节 标准成本计算举例
210	第四节 标准成本与全面预算管理
211	本章总结
212	课后复习题
215	第十一章 变动成本会计
215	引言
215	重要概念
215	第一节 变动成本计算概述
219	第二节 变动成本计算过程
222	第三节 变动成本计算举例
224	第四节 变动成本计算与制造成本计算比较
228	本章总结
229	课后复习题
233	第十二章 作业成本会计
233	引言
233	重要概念

233	第一节 作业成本计算概述
239	第二节 作业成本计算过程
243	第三节 作业成本计算举例
247	第四节 作业管理与作业预算
254	本章总结
254	课后复习题
258	第十三章 成本考核与分析
258	引言
258	重要概念
258	第一节 组织结构与责任会计
260	第二节 责任成本及其计算
263	第三节 成本考核
266	第四节 成本分析
274	本章总结
274	课后复习题
280	第四篇 成本会计专题
280	第十四章 计算机在成本会计中的应用
280	引言
280	重要概念
280	第一节 计算机在成本会计中应用概述
284	第二节 ERP 环境下的成本会计
293	第三节 成本会计信息系统的开发与设计
298	第四节 未来计算机在成本会计应用中的趋势
302	本章总结
302	课后复习题
305	第十五章 成本会计新发展 (上)
305	引言
305	重要概念
305	第一节 企业成本管理环境的新变化
306	第二节 战略成本管理
312	第三节 质量成本管理
319	本章总结
320	课后复习题
322	第十六章 成本会计新发展 (下)
322	引言
322	重要概念
322	第一节 全产品生命周期成本管理

326	第二节 成本企划与目标成本管理
336	第三节 资本成本管理
340	本章总结
341	课后复习题

第一篇 成本会计基本理论与内容

第一章 成本计量发展的历史考察

引言

大教育家培根说过：“读史使人明智”。要认识成本计量的现状并预测其未来发展，有必要了解成本会计的成本计量的历史发展过程。为了更好地理解现代成本计量理论，必须明确成本会计的成本计量演变历史。本章我们将从历史角度，追溯成本计量理论的形成、发展的过程。本教材所述的成本计量是宽泛概念，因此成本计量的历史考察也是一个宽范畴的内容，它涉及了财务会计和管理会计两个领域。本章将对成本计量发展的各个阶段，从成本的确认、计量、记录和报告多方面来考察。

重要概念

- 成本计量
- 相关性消失
- 账簿系统
- 多维成本概念
- 成本会计
- 战略成本
- 管理会计
- 资本成本

第一节 1885 年前的成本计量模式：成本记录与会计账户体系相分离

成本计量与会计有一样悠远的历史，它们的历史起点可以追溯到人类的史前时代。在史前时代，原始人采用“刻木记事”、“结绳记事”等原始的计量和记录方式，孕育了数学、会计、成本计量的萌芽形态。在单式簿记时代，成本计量已被运用于会计账户系统之中，当时一些业主企业已经在账户中设置生产等费用科目，来核算生产成本并计算当期损益。不过，当时成本记录与会计账户并未真正结合，既没有考虑折旧的因素，也没有考虑间接费用分配的因素，成本计量模式存在重大的缺陷。在 1885 年之前，成本计量的发展进程是十分缓慢的。

一、庄园会计

“可供 18 世纪的企业家利用的现存会计方法是由商人和庄园主建立起来的。庄园会计主要是为了证明管家是否诚实、有效地履行其职责而产生的。”^① 欧洲各国进入封建社会以后，封建主逐渐把封地变为世袭领地，从而也削弱了国王的权利。欧洲各国出现了具有一定权力、相对独立的封建庄园。这些封建庄园有着自给自足的典型封建社会经济基本特征。每个庄园包括一个农场和若干个手工作坊，基本上可以满足庄园内部全部人员的一切生活需要。

庄园会计采用单式簿记方式，会计记录中主要使用实物作为计量单位，反映会计事项都是以冗长的文字叙述式记录。下面是一份被流传下来的庄园财产清单^②：“阿斯那帕领

^① (美) 迈克尔·查特菲尔德：《会计思想史》，文硕、董晓柏等译，15 页，北京，中国商业出版社，1989。
^② 文硕：《西方会计史》，22 页，北京，中国商业出版社，1987。

地庄园上有一所石头造的王家大厦，式样极好，有三间房间（大厅、餐室、厨房）；整个大厦四周，都有阳台，有十一间妇女卧室；下有一间地下室；有两条柱廊；在广场内另有造得很好的七所木房，还有同样多的小屋和附属建筑物；一所马房、一所磨坊、一所谷仓、三所栈房。庭院用密密的篱笆围绕着，有一个石头大门，还有一个阳台。有一个内庭，也有篱笆围着，种着水果树。”接着列举了室内用具和工具的数目与类别。农产品有大麦、小麦、裸麦、雀麦、大豆、豌豆、蜂蜜、白脱、猪油、脂肪和干酪；最后，列举牲口头数，包括有 51 头大牲口，5 头 3 岁的、7 头 1 岁的、10 头 2 岁的、8 头 1 岁的小马，3 头母马，16 头母牛，2 头驴，50 头带有小牛的母牛，20 头小阉牛，38 头 1 岁的小牛，3 头公牛，260 头公猪，100 头猪，5 头野猪，150 头绵羊，200 头 1 岁的小羊，120 头公羊，30 头带小羊的母山羊，30 头 1 岁的山羊，3 头公山羊，30 只鹅，80 只小鸡，22 只孔雀。

由于封建主采用世袭领地制度，而且农业技术的变革十分缓慢，封建庄园主不像工业资本家那样具有强烈的利润动机。因此，在会计账户中，一般不设置资本账户，不区分资本性支出和收益性支出，也无法计算总收益和投资报酬率，会计账簿只用来进行简单地汇总全年收入、支出以及列出最终收支的结余，在庄园会计中尚未形成一套合理的成本核算模式。

二、商业会计

“工业会计的更重要的源泉是来自于中世纪开始的由商人创造的复式簿记。”会计学家利特尔顿在 1933 年出版的《20 世纪之前的会计发展》一书中，提到复式簿记产生的 7 个必要条件。在资料要素方面：（1）私有财产（private property）。提供所有权变更的会计记录。（2）资本（capital）。提供处于不同形态、流转与不同环节的会计记录。（3）商业（commerce）。提供财产、金钱进出方面的会计记录。（4）信贷（credit）。提供信用交往方面的记录。在表现手段方面：（1）文字（the art of writing）。文字为簿记的永久性记录手段。（2）货币经济（money economy）。货币为交换的手段、会计计算的共同尺度。（3）算术（arithmetic）。计算手段，是构成会计记录实体的一个要素。

12、13 世纪的意大利，城市商业极其繁荣，由于意大利没有达到像阿尔卑斯山以北国家的高度封建化，所以它的商业和工业也活跃得多。当时像威尼斯、热那亚、比萨和罗马等城市都拥有强大的商船队，加上意大利的特殊地理位置，以及十字军远征结果的影响，使得当时的意大利的商业和金融业在西欧国家中最为发达，意大利北方城市成为全欧洲的经济中心。13 世纪的意大利已经具备了利特尔顿提出的复式簿记产生的 7 个必要条件。由于商业信用的发达和贸易规模的扩大，如果没有系统的会计记录，业主是无法管理好远距离的商业活动的。因此，复式记账方法产生于当时的意大利，是历史的必然。

随后在欧洲出现了商业革命，它的最大作用是推动了世界贸易发展，也促进了欧洲各国经济的飞速提高。16 世纪以前最重要的商品是由东方运往西方的香料和朝相反方向运送的金银。但渐渐地，新的海外产品成为欧洲的主要消费品，其商业价值不断增长。这些商品包括新的饮料（可可、茶和咖啡等）、新的染料（胭脂红、巴西苏木等）、新的香料（多香果、香子兰等）和新的食品（珍珠鸡、纽芬兰的鳕鱼等）。1715 年至 1787 年间，法国从海外地区输入的进口商品增加 10 倍，出口商品也增长了 7 至 8 倍。英国贸易也有几乎同样的增长——从 1698 年至 1775 年的这一时期中，进出口商品都增长了 500% 至 600%。与商业活动相伴而生的是金融业。随着贸易的发展，财富在欧洲主要国家越来越集中，商人们变成商人兼金融家。他们创办银行，发明了汇票等信用技术，成立了商业银

行。商业革命对以后的工业革命起到至关重要的推动作用。它为欧洲的工业、尤其是为制造纺织品、火器、金属器具、船舶等工业提供了很大的、不断扩展的市场。

帕乔利 (Pacioli) 关于复式簿记的会计著作几乎影响了整整一个时代。随着美洲大陆的发现和与东方贸易路线的打通, 政治和商业霸权开始从地中海沿岸转移到大西洋沿岸, 一系列同时发生的变化, 促使复式簿记向整个欧洲传播。不过, 这个时期的经济仍然是以商业和手工业为主, 虽然出现了会计史上划时代意义的“复式簿记”方法, 但在成本计量上尚未有较大的发展。会计史学家迈克尔·查特菲尔德指出: “帕乔利 (Pacioli) 1494 年出版的著作, 没有提及财务报表的编制, 也没有认真尝试对一定期间所获的利润进行确定的问题。在当时, 商业是一系列不相关的冒险活动。那时对未完成的业务不太关心, 也没有现代企业将成本和收入分配给特定年度的要求。所有者经常自己直接参与他们的事务, 比较容易对各项经营活动进行观察, 因而利润的估算并不困难, 绝大多数的财务信息可以直接取自总账。计算表一般只在一个主要项目结束后 (例如一次航海贸易) 或一本总账所有的账页都记满时才加以编制。”^① 由于企业主几乎不用承担什么外部责任, 商人只是按照自己的意愿行事, 对会计没有什么严格要求, 成本记录处于混乱状况。簿记员可以按照不同企业的情况, 根据自己的意愿估价资产和计量成本。

三、工业会计

到 16 世纪, 意大利式的复式簿记法逐渐从商业领域向工业领域渗透。复式簿记法在工场手工业企业得到广泛的应用和改进。工场手工业生产组织的特点在当时意大利佛罗伦萨城的呢绒工业中表现最为明显。工场主把许多作坊结合起来, 雇用工人对羊毛进行初步加工, 然后分发给城市或乡村的手工业者, 由他们在家纺成毛线和织成毛呢。马克思称这种生产方式为“混合的工场手工业”。

最初的成本会计正是在这种生产方式下, 为适应其生产组织形式和管理控制的要求而产生的。从现存的拉法埃洛·迪弗朗切斯科·迪梅奇合伙企业 (Raffaello di Francesco di ‘Medici & co) 的账簿记录和有关文件总可以看到成本会计的雏形。该合伙企业创立于 1531 年 2 月 1 日, 解散于 1534 年 1 月 1 日, 由拉法埃洛和他的徒弟基亚里西莫、巴廖尼三人组成, 企业业务为制造和销售纺织品。该企业通过 8 种账簿来核算经营业务, 图 1—1 为该企业的账簿体系。图中的日记账是反映以羊毛为主的购进事项的账簿; 分录账只反映购进和销售, 不如日记账记录详细, 直接往总账结转; 总账亦称债务人和债权人账, 不仅日记账和分录账, 其他所有账簿均需要在此汇总; 现金账分为两部分, 每一部分又细分为收入部分和支出部分; 染色工账、织布工账和纺毛工账是特殊分录账。

工资分类账是辅助总账的明细账。该账除了为工匠、工场代理人和学徒分设账户外, 还包括现金、一般费用、佣金、利润和亏损、制造成本等账户。其中一般费用账户与收入和支出账户相对应, 并结转到制造成本账户。制造成本账户除了记录上述费用外, 还记录发生的所有的工资、佣金和管理人员工资, 并定期过人总账。

收入由总账收入和工资分类账收入两部分构成; 支出也由总账支出和工资支出两部分构成。工资分类账和总账之间由一个过渡性账户相连, 定期核对和冲销。由于工资分类账在对工场控制中起关键性的作用, 因此, 工资分类账一般由负责管理的合伙人亲自记录,

^① (美) 迈克尔·查特菲尔德: 《会计思想史》, 文硕、董晓柏等译, 63~64 页, 北京, 中国商业出版社, 1989。

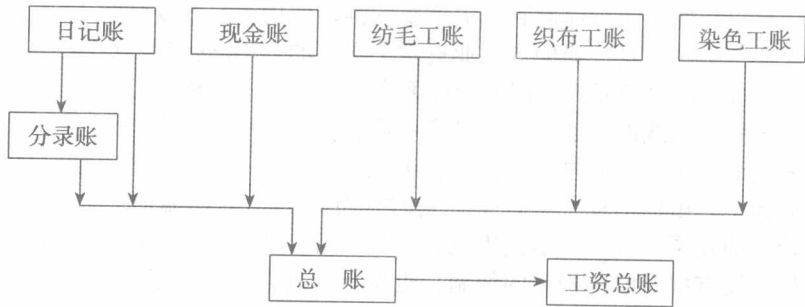


图 1—1 拉法埃洛·迪弗朗切斯科·迪梅奇合伙企业的账簿体系

而其他账簿则由受雇的会计师负责记录。

从拉法埃洛·迪弗朗切斯科·迪梅奇合伙企业的账簿资料可以看出，该账簿系统虽离现代成本会计系统尚有很大的距离，但管理者从该企业的账簿记录中可以比较粗略地了解其生产成本，已呈现出成本会计的雏形特征。

在 1530 年至 1885 年之间，成本记录并未再进一步尝试与会计账簿结合。迈克尔·查特菲尔德称“文艺复兴时期至 18 世纪末，成本会计方法几乎没有得到发展”。成本资料主要是借助于统计方法取得。不过，在这期间，还是有一些先驱式的成本计量方法被人们所提出，英国 W. 汤姆逊 (W. Thompson, 1777) 以亚麻织袜为例，最早介绍了分步成本计算方法；英国的 F. W. 克朗赫尔姆 (F. W. Cronhelm, 1818) 在《簿记新法》一书中以毛纺厂为例，较全面地叙述了成本计算方法，并最早介绍了永续盘存制法；还有 A. 佩恩 (A. Payen) 在 1817 年介绍了车辆制造厂的分批成本计算法和胶水制造商的分步成本计算方法。这些先驱式方法对现代成本会计没有任何追溯影响。1885 年前绝大多数成本记录方式的共同特征是：(1) 在统驭账户中分解和累积成本；(2) 通过比较产品的总成本及其销售收入来计算利润。

四、1885 年前成本计量模式的小结

1885 年前的一段很长时期内，会计账簿的记录中几乎没有成本概念。会计记录既不区分资本性支出和收益性支出，也不考虑成本计量单位的一致性，甚至都不划分会计期间。工业会计出现以后，业主开始关注生产过程的成本信息。但 1885 年前的成本计量仍主要借助统计方法来实现，成本记录大都是在会计账户体系之外进行的。当时，并没有设置必要的成本费用总分类账户，以反映制造成本从一个账户转到另一个账户的过程和账户间的勾稽关系，成本记录与会计账户体系是相分离的。这种状况就是会计史学家迈克尔·查特菲尔德在《会计思想史》一书中所述及的：“在 1885 年以前，无论是会计师或实业家，对从理论上或实践中总结工厂会计，都不感兴趣。业主们将自己的成本核算法视为工业秘密。簿记教科书一般都忽视成本计量问题，而且，论及该问题的屈指可数的教科书对后世的实务几乎没有影响。英国和美国在 19 世纪 70 年代的成本核算只是勉强比 400 年以前的迪梅奇的方法好一些。”^①

这种成本记录与会计账户体系相分离的状况持续了很长一段时间，这与当时的社会经济条件是相适应的。19 世纪以前，虽然全新的工业生产方式已经开始渐渐影响西方人的

^① (美) 迈克尔·查特菲尔德：《会计思想史》，文硕、董晓柏等译，76~77 页，北京，中国商业出版社，1989。

思想和生活方式，但欧洲的工业革命尚处于萌芽阶段，直至 19 世纪中叶，欧洲的工业还不发达，工厂的规模还极其有限，企业的组织仍然是业主制和合伙制形式。因此分析起来，成本记录与会计账户体系相分离的原因可以归结为三点：一是当时的工业生产企业和商业企业一样，仍然是小规模的和个人经营方式的，他们对准确的成本计量还没有迫切要求；二是重型机械设备还比较少，间接费用仅占很小的比重，材料成本和人工成本构成产品成本的绝大部分；三是企业之间对成本计算方法是相互保密的，由于缺乏交流，阻碍了新的成本计算方法的传播。

上述的成本记录与会计账户体系相分离的模式是与当时的经济环境和企业运行要求相一致的。这种相分离成本计量模式与现代成本计量模式相比，具有以下几个基本特征：

(1) 在 19 世纪以前，成本计量的目的主要是提供为完成财务会计记录和报告所必要的期末存货数据。利用成本数据进行产品估价和进行生产管理尚未被业主所重视。因而，在会计账户中，只开设了一个生产账户来简单反映费用的发生情况，而没有设置一组账户来反映成本的形成过程。

(2) 当时的人们对成本构成要素和成本习性认识不足。对间接费用认识肤浅，认为间接费用的产生与产品生产过程无关，因此，在成本计算中并没有考虑间接费用的因素。同时也没有认识到产量与成本之间的关系，不知道成本可以有固定成本与变动成本之分。

(3) 由于成本计量主要借助于统计工具，成本记录是独立于复式账户体系之外的，因而，在将费用分配给产品时，就非常困难，只能计算已发生的成本，而且这个成本计算过程通常是一个简单的数据积累过程，并不反映生产过程中发生的价值转移；同时在成本计算中，没有明确地区分工厂成本和管理成本，甚至没有区分费用和损失。

这个时期，成本计量的总体水平较低。由于成本记录独立于会计账户体系之外，不能有效地反映产品成本的形成过程，加之在成本归集时，没有考虑折旧和间接费用等因素，使得成本计算结果的有效性不足。

第二节 1885—1920 年之间的成本计量模式： 成本记录与会计账户一体化

这个时期的背景是工业革命和科学管理运动正处于新兴阶段。大型重机械大量引入、企业生产规模扩大和生产率大大提高、管理人员和设备费用的增加，要求建立严格的管理和控制体系，先前的成本记录与会计账户体系相分离的模式已无法满足科学化管理的需要，由此产生了工业成本会计。值得一提的是，在这个时期对成本会计做出贡献的不仅有会计师，而且还有工程师。

一、梅特卡夫的《工厂成本》与加克和费尔斯的《工厂会计》

第一本成本会计著作是美国的亨利·梅特卡夫 (Henry Metcalfe) 于 1885 年所著的《工厂成本》(The Cost of Manufacture)。他是一名美国陆军军需官，根据对兵工厂生产管理的经验、对车间的实地调查以及与作业工长的访谈，提出了一种更有效的成本归集方法。他提倡，原材料每一次出库和转移时，都要在“车间订单卡”上登记。同样，每个工人也发给一本卡片合订本，每当完成一项工作时，都要在卡片上登记花费的工作时间。每日收集这些卡片，就可以编制出反映投入各项工作的原材料费用和人工费用的成本表，然后根据这些表单汇总后登记到车间订货账簿中。梅特卡夫提出的主要成本归集方法原理已被我们现代成本会计完全继承。两年后，英国的电力工程师埃米尔·加克 (Emile

Garcke) 和会计师约翰·费尔斯 (John. M. Fells) 撰写了《工厂会计》(Factory Account), 该书是最早主张按照复式簿记法记录所有成本账户, 并将成本账户与财务会计相结合的著作。成本记录与会计账户的结合, 可以有效地反映原材料、人工费用的归集过程和正确地计量存货价值。因此,《工厂会计》一书在会计发展史上被看成是 19 世纪最具有影响的成本会计专著 (1922 年前共再版七次)。

加克和费尔斯提出在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户结转产品成本, 最终通过“营业”账户借贷余额来计算营业毛利。如图 1—2 所示, 第一步将原材料和人工记入各自的专门账户; 第二步将原材料和人工费用转入生产账户中, 并将生产过程中的杂费也转入生产账户中; 第三步将完工产品的成本定期从生产账户转入存货账户, 生产账户的余额表示未完产品的价值; 最后, 当销售完成时, 做两笔调整分录: 一笔是按产品售价记入经营账户的贷方, 另一笔是将已售产品的成本从存货账户转入经营账户的借方, 经营账户的贷方、借方差额即表示盈利或亏损。加克和费尔斯的成本记录与会计记录相结合的论述, 与今天的成本核算已没有多大的区别了。对于这一账户系统, 利特尔顿曾评价说:“只要将这种安排与通常使用的商业簿记流程加以比较, 任何人都会发现, 某种新的东西正在进入复式簿记。”



图 1—2 加克和费尔斯叙述的成本记录与复式簿记结合模式

二、间接费用的处理

1885 年以前, 人们对间接费用的理解不够深刻, 只是把它看成一种生产损失而不加到产品价值中去。工业革命后期, 工厂大量使用重型设备, 间接费用的急剧增加、生产过程的复杂化增加了间接费用种类的多样化。因此, 间接费用的处理成为人们关注的中心问题。

1896 年, 英国工厂会计师斯莱特·刘易斯 (Slater Lewis) 提出间接费用可以在会计期末作为一个单位来处理。间接费用像其他费用账户一样结转到损益账户中, 同时将分配过的间接费用记入在产品 and 产成品的借方, 并记入总账中的暂记账户的贷方。在下一期开始时, 再在暂记账户的借方和损益账户的贷方做相反的记录。这样通过再次借记暂记账户, 贷记产成品账户和在产品账户, 使存货账户又还原为主要成本基础, 并使间接费用作为未决费用暂挂起来, 以后逐渐摊入产品销售成本。刘易斯提出了间接费用处理的最初设想。

1898年,英国特许会计师托马斯·贝特斯彼(Thomas Battersby)对生产费用进行了分类,将生产费用分为直接费用和间接费用。直接费用是能直接地分配到某部门和某产品成本中的费用,如原材料费和人工费等;而间接费用是指不能直接分配记入特定成本对象的费用。他认为,直接费用应直接记入特定的成本对象,如某部门或某产品;而间接费用不能直接记入,应借助单独的账户进行汇集处理。

1901年,英国管理专家哈密尔顿·丘奇(Hamilton Church)第一个将成本计量放在整个生产过程中考察。他对间接费用进行了系统的研究,在《工程杂志》上发表了六篇有关间接费用分配的文章。他指出采用劳动时间和主要成本配比等方法来分配间接费用存在弊端,主张工厂应分为许多小型车间或生产中心,并规定它们的机器小时费用分配率,当产品经过小型车间或生产中心加工时,即按所耗机器小时数乘以规定的分配率,来计算各车间或生产中心应承担的间接费用。虽然,丘奇设计的间接费用分配方法较为科学,但是也比较复杂,实际工作中并未被广泛使用。不过他的有关间接费用论述对以后成本会计计量理论的发展起到一定的影响作用。

三、关于成本记录是否与财务会计结合的争论

1887年英国的电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和会计师约翰·费尔斯(John M. Fells)最早主张将成本记录与财务会计账户结合。成本记录是否与财务会计账户结合的争论一直持续到1920年前后。赞同的人认为这样做可以反映制造成本从一个账户转到另一个账户的全过程和账户之间的勾稽关系,可以避免成本记录与会计账户数据不一致的矛盾,准确有效地反映原材料、人工费用的归集过程和正确地计量存货价值。美国会计教育家桑德斯(Sanders)强调成本记录与会计账户结合的重要性。他指出:“当观察到成本和财务账户缺乏联系时,成本账户可能与财务记录不符,它们的可靠性就没有保障。”^①利特尔顿在其著作《20世纪的会计变革》中也指出,成本记录与会计账户结合是工厂制造业不可避免的会计结果。20世纪财务会计报告演进的一个重要成果就是需要将成本归集分配到存货上,制造业的会计师利用成本会计改进了存货计价方法,使得资产计量质量得到提高。不赞同的人则认为将成本记录纳入会计账户中以后,制造费用记录不再是实时反映,而是制造费用的事后追溯记录。成本账户的记录已无法“真实”和“及时”地反映业务活动的资源消耗状况,指导成本“管理和控制”的功能减弱了,而计量“存货”的作用却得到加强。他们认为将成本记录与复式账簿统一,是外部审计师和财务会计战胜了工程师和成本统计,成本管理的“相关性”正在消失。不过,到了1920年以后反对者的声音似乎变得越来越弱,成本记录与会计账户结合已成为大势所趋。因为放弃费用归集的“精确性”、强调存货计量的“准确性”是当时企业管理环境所要求的。人们已经开始意识到改善存货计量和收益确认的信息质量的重要性,而成本会计方法(成本记录与会计账户相结合)提供的成本信息尚能满足当时成本管理的需要,成本信息相关性“不足”的矛盾还不突出。

现在看来,成本记录与会计账户体系一体化的采用,在会计发展历史上存在着正面与负面的作用。成本记录与会计账户体系的一体化创立了成本会计,其功绩是不可磨灭的。它不仅改进了财务会计报告的质量,而且也扩展了会计内容,成为管理会计的基石。不

^① (美) H. 托马斯·约翰逊(H. T. Johnson)和罗伯特·S. 卡普兰(Robert S. Kaplan):《相关性已消失:管理会计的兴衰》(Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting),侯本领、刘兴云译,98页,北京,中国财政经济出版社,1992。