

新会计准则系列教程

成本管理

CHENGBEN GUANLI

■ 余景选 主 编
洪耀忠 副主编

浙江人民出版社

新会计准则系列教程

成本管理

CHENGBEN GUANLI

■ 余景选 主 编
洪耀忠 副主编

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本管理 / 余景选主编. —杭州:浙江人民出版社,
2008.2

(新会计审计准则系列教程)

ISBN 978-7-213-03697-2

I. 成… II. 余… III. 成本管理-教材 IV. F275.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第010388号

书 名	成本管理
作 者	余景选 主 编 洪耀忠 副主编
出版发行	浙江人民出版社 杭州市体育场路347号 市场部电话:(0571)85061682 85176516
责任编辑	王 芸
责任校对	张谷年 张振华
封面设计	赵 雅
电脑制版	杭州兴邦电子印务有限公司
印 刷	杭州浙大同力教育彩印有限公司
开 本	710×1000毫米 1/16
印 张	28
字 数	47.8万
插 页	2
版 次	2008年2月第1版·第1次印刷
书 号	ISBN 978-7-213-03697- 2
定 价	45.00元

如发现印装质量问题,影响阅读,请与市场部联系调换。

总 序

在浙江人民出版社的大力支持下,我们决定出版一套能够反映当前国际会计发展趋势和我国会计改革最新成果以及新会计、审计准则精神的系列教程,主要供会计专业大学本科学生使用。全套教程共 16 种,题名为“新会计审计准则系列教程”。

出版这套教程,主要出于以下考虑:

第一,为了满足会计教学以及社会各界学习我国新会计、审计准则的需要。在世界经济全球化以及会计、审计准则国际趋同的历史背景下,我国于 2006 年 2 月发布了与国际准则实质性趋同的新会计、审计准则。新准则的发布,使得原有的会计、审计教材的内容需要作出全面的修改和更新,考虑到教学和社会的需要,我们力图组织编写一套体系完整、内容新颖、特色明显、质量上乘、适于应用的教材。

第二,为了推进教学改革、加强教材建设的需要。近年来,浙江财经学院会计学院发展迅猛,其会计学科成为浙江省唯一的会计类 A 类重点学科,同时会计专业亦被列为浙江省重点建设专业。学院具有一支由 17 名教授、35 名副教授和 20 多名博士构成的会计、审计专业师资队伍,具备了开展教学改革研究和教材建设的实力。最近几年来,学院已经独立编写了 20 多种会计、审计教材,其中有 10 种教材被列为浙江省高等教育重点教材,所编写的“会计教育系列教材”在 2005 年曾荣获浙江省优秀教学成果奖二等奖。这一切均为编写本套教程提供了良好的基础。

第三,为了顺利实现科研成果转化,体现科研促进教学的需要。近年来,配合我国会计制度改革和会计准则的制定,我院重点开展了各国会计准则的比较研究,形成了研究特色,出版了一批具有较高质量的科研成果,使我院会计准则的研究在国内处于先进水平。尤其是在 2006 年 2 月我国新会计、审计准则发布后,我院及时推出了一套“中外会计审计准则研究与比较丛书”,在社会上产生

了较大的影响。科研工作地开展以及科研水平的提升,充实并更新了教师们课堂中的教学内容,促进了教学质量的提高。因此,我们试图利用出版本套教程的机会,进一步深化我们的研究,同时也希望将我们的研究成果体现到所编写的教材之中,努力实现以科研带动和促进教学,并以教学反哺科研的目标。

在出版本套教程的过程中,得到了浙江财经学院党委书记童本立教授,浙江省财政厅副厅长、浙江财经学院兼职教授罗石林同志,浙江省审计厅副厅长王广兵同志的关心和帮助,三位领导、专家并欣然担任本套教程顾问,在此表示诚挚的感谢。同时,得到了浙江人民出版社的支持,在此一并表示感谢。

为了保证本套教程的质量,我院组织了最强的师资力量共同参与编写,并列入了7种浙江省高等教育重点教材。我们希望本套教程能够受到读者的欢迎,并希望读者能够对教程的不足之处提出建议或批评,以便我们能够进一步提高教程的质量。

浙江财经学院会计学院院长、教授、经济学博士

汪祥耀

2007年5月于杭州

前 言

为了适应市场经济的发展以及企业管理深化的需要,高校财经类的学科专业设置以及课程体系设置都发生了相应的变化。各高等财经院校纷纷开设了财务管理专业。该专业的课程体系中,大部分院校未设成本会计和管理会计课程,而是开设了成本管理的课程。这种调整需要有新的教材与之相配套。2006年2月,财政部颁布了新的会计准则。对照新准则,成本管理涉及的有关概念、成本核算的方法以及相关账务处理也需要作出相应的调整,同样需要新的教材与之相适应。

本书以工业企业成本核算为基础,内容涵盖传统的成本预测、决策、规划、控制、评价等方面,并探及作业成本法、战略成本管理、环境成本管理、人力资源成本等前沿拓展性内容。本教材的编写,强调系统性、理论性、实用性和创新性,融合了成本管理工作的实际,纳入了新的成本管理理论,并充分考虑了新准则的相关规定,适合经济、管理类专业本科教学的需求。

本书由浙江财经学院会计学院财务管理系的教师集体编写,由余景选副教授担任主编,洪耀忠副教授担任副主编。参加编写的教师(按姓氏笔画)分工如下:余景选编写第一、二、十六、十九章;张蕾编写第九、十、十三章;杨凤清编写第十五、十八章;杨忠智编写第十七章;骆铭民编写第十四章;赵惠芳编写第六、七、八章;洪耀忠编写第十一、十二、二十章;舒敏编写第三、四、五章。

由于编者水平所限,对于教材中的疏漏、错误之处,恳请读者批评指正。

本书在编写过程中得到了浙江财经学院会计学院领导以及财务管理系同仁的大力支持和帮助,同时在出版过程中也得到了浙江人民出版社的关心和支持。在此,一并致以衷心的感谢!

编 者

2007年11月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 成本的一般概念	(1)
第二节 成本管理的发展历程	(6)
第三节 成本管理的意义和内容	(11)
第二章 成本的分类	(18)
第一节 成本按经济用途分类	(18)
第二节 成本按成本性态分类	(21)
第三节 成本按决策相关性分类	(33)
第三章 成本核算概述	(39)
第一节 成本核算的原则	(39)
第二节 成本核算的要求	(44)
第三节 费用要素与成本项目	(48)
第四节 成本核算的账户设置及账务处理程序	(52)
第四章 生产费用在各种产品之间的分配	(58)
第一节 要素费用的分配	(58)
第二节 辅助生产费用的分配	(70)
第三节 制造费用的分配	(79)
第四节 废品损失的核算	(87)
第五章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(95)
第一节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的程序	(95)
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	(96)
第三节 完工产品成本的结转	(104)
第六章 制造成本法——品种法	(106)

第一节	成本计算方法概述	(106)
第二节	品种法的意义、特点及计算程序	(112)
第三节	单品种品种法	(114)
第四节	多品种品种法	(118)
第七章	制造成本法——分批法	(129)
第一节	分批法概述	(129)
第二节	一般分批法	(132)
第三节	简化分批法	(134)
第八章	制造成本法——分步法	(140)
第一节	分步法概述	(140)
第二节	逐步结转分步法	(142)
第三节	平行结转分步法	(152)
第九章	制造成本法——分类法和定额法	(160)
第一节	分类法	(160)
第二节	定额法	(164)
第十章	联产品、副产品的成本计算	(176)
第一节	联合生产的一般特点	(176)
第二节	联产品的成本计算	(177)
第三节	副产品的成本计算	(179)
第十一章	变动成本法	(185)
第一节	变动成本法的含义及特点	(185)
第二节	两种成本计算法下的利润差额变化规律	(190)
第三节	对两种方法的评价	(196)
第十二章	作业成本法	(205)
第一节	作业成本法概述	(205)
第二节	作业成本法的核算	(211)
第三节	作业成本法的特点及优缺点	(218)
第四节	作业成本管理	(221)
第十三章	成本预测	(226)
第一节	成本预测概述	(226)
第二节	成本预测的方法	(228)

第十四章 本、量、利之间的关系	(236)
第一节 本量利分析概述	(236)
第二节 保本分析	(241)
第三节 保利分析	(245)
第四节 本量利分析的扩展	(251)
第十五章 以成本为基础的经营决策	(261)
第一节 以成本为基础的经营决策概述	(261)
第二节 以成本为基础的采购决策	(263)
第三节 以成本为基础的生产决策	(271)
第四节 以成本为基础的定价决策	(288)
第十六章 成本计划	(293)
第一节 成本计划概述	(293)
第二节 成本计划的编制	(298)
第三节 预算编制的方法	(307)
第十七章 成本控制	(312)
第一节 成本控制概述	(312)
第二节 标准成本控制	(316)
第三节 其他成本控制	(332)
第十八章 成本报表与成本分析	(341)
第一节 成本报表	(341)
第二节 成本分析	(354)
第十九章 成本考核	(380)
第一节 成本考核概述	(380)
第二节 责任成本考核	(387)
第三节 成本考核的激励方式	(398)
第二十章 成本管理的拓展	(404)
第一节 战略成本管理	(404)
第二节 环境成本管理	(420)
第三节 人力资源成本管理	(426)
参考文献	(434)

第一章

绪论

学习目标

通过本章学习,您应该能够:

1. 掌握成本的一般概念;
2. 了解成本管理的发展历程;
3. 掌握成本管理的意义和内容。

第一节 成本的一般概念

成本的概念在不同的学术领域存在着差异,在现实中的应用也是多样化的,存在一词多义的现象,我们在开展成本管理工作时,有必要在理解成本经济内涵的基础上,从不同的角度观察成本,理解区分会计成本和管理成本,并能根据不同的目的正确地运用相关的成本概念。

一、成本的政治经济学内涵

商品成本是最基本的一个成本概念,马克思的政治经济学对商品成本有经典的论述。马克思将资本划分成可变资本和不变资本。表现在生产资料上的不变资本,在工人劳动的作用下其实物形态被耗费掉或转换存在形态,其价值一次或逐渐地转移到新的产品中。表现在劳动力上的可变资本,其实物形态是劳动者本身,其使用价值是劳动者的活劳动,活劳动凝结在产品中能创造新的价值,不仅包括自身的价值,还包括剩余价值。所以,马克思将商品价值分为三个部分:生产中耗费的不变资本的价值(C)、可变资本的价值(V)和剩余价值(m)。商品价值中前两个部分之和的货币表现,就是商品的成本。马克思在《资本论》中写到:“按照资本主义方式生产的每一个商品 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。”^①

马克思指出: “不论生产的社会形式如何, 劳动者和生产资料始终是生产的因素。”^② 商品成本是商品经济的共有范畴, 撇去生产关系的不同, 我们可以得到商品成本一般的概念。我们知道劳动创造价值, 劳动可以分为物化劳动和活劳动, 物化劳动是指生产过程中所消耗的生产资料(包括劳动对象和劳动资料), 这种被消耗掉的生产资料是过去的劳动所形成的, 而活劳动则是指生产过程中劳动者所消耗的脑力和体力的总和。活劳动又可以分成必要劳动和剩余劳动, 必要劳动是指劳动者为了维持和再生产劳动力所必需的劳动, 剩余劳动则是指劳动者超过必要劳动时间所进行的劳动。必要劳动所创造的价值归个人支配, 表现为支付给劳动者的劳动报酬; 剩余劳动所创造的价值为剩余价值, 以税金和利润的形式进行分配活动。如果用商品价值公式 $W = C + V + m$ 来表示, 那么就一般商品生产而言, C 代表了物化劳动的耗费, V 代表了必要劳动的耗费, m 代表了剩余劳动的耗费, 商品成本就体现为物化劳动和活劳动的耗费, 如图 1—1 所示。

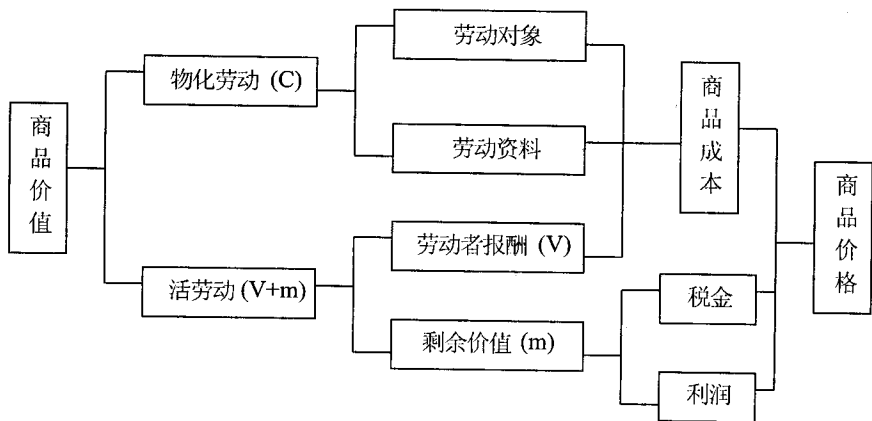


图 1—1 商品成本构成

① 马克思:《资本论》第 3 卷, 人民出版社 1975 年版, 第 30 页。

② 马克思:《资本论》第 3 卷, 人民出版社 1975 年版, 第 44 页。

马克思关于商品成本的论述是一种高度的理论抽象和概括,通常称之为“理论成本”。在实际工作中计算产品成本时,为促使企业加强生产经营管理,减少生产损失,将生产过程中发生的一些并不形成商品价值的损失也计入到产品成本中去。例如,由于季节性、修理期间停工而发生的停工损失,以及由于产品质量不符合标准而发生的废品损失等。

二、会计成本

(一) 什么是会计成本

会计成本是指按照国家的会计法规核算出来的成本,通常是指产品成本或劳务成本。产品成本或劳务成本是归属于产品或劳务的支出,即按产品或劳务对象化了的支出。已销售产品、已提供劳务的成本形成营业成本,计入当期损益,按配比原则与相应的营业收入相配比,从收入中得到补偿,未销售产品的成本则保留在存货成本中。

(二) 支出、费用和成本

我国的《企业会计准则——基本准则》中规定:“企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。”^①从中我们可以看出支出、费用和成本是不同的概念,有必要对其加以区分。

1. 支出。支出是企业经济利益的总流出,指企业的一切开支及耗费(包括损失在内),包括资本性支出、收益性支出、偿债性支出、税金支出、利润分配支出以及各项损失。

2. 费用。费用有广义和狭义之分。

(1) 狭义费用。狭义的费用指准则所定义的费用概念。我国的《企业会计准则——基本准则》中,将费用定义为:“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。”^②可见,费用是指会计期间内经济利益的减少,其表现形式为资产减少或负债增加而引起的所有者权益减少,但不包括向所有者进行分配等经济活动引起的所有者

① 中华人民共和国财政部令第33号,第35条,2006年。

② 中华人民共和国财政部令第33号,第33条,2006年。

权益减少。在《企业会计准则第30号——财务报表列报》的第四章“利润表”的有关条款指出:“费用应当按照功能分类,划分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用和财务费用等。”可见,费用是和当期收入相对应的概念,须冲减当期的收入。总之,狭义的费用是一种引起所有者权益减少的支出,是期间化了的支出,是和收入相配比的支出。

(2) 狭义费用与支出之间的关系。凡支出的效益仅与本会计年度相关的,应当作为收益性支出;凡支出的效益与几个会计年度相关的,应当作为资本性支出。购入固定资产、无形资产所发生的支出是资本性支出,这种支出在发生的当期不能作为费用计入损益,应该先形成资产然后在其未来的受益期间内分期转作费用。

收益性支出中的管理费用、销售费用和财务费用使所有者权益减少,视为当期费用。收益性支出中的直接材料、直接人工和制造费用等生产性支出形成资产,其中由销售出去的产品负担的部分,转化为当期费用。

归还债务本金的偿债性支出没有导致所有者权益的减少,不视为费用。

营业税金及附加、所得税等税金支出符合费用的定义,表现为费用。

准则定义的费用与向所有者分配利润无关,所以利润分配支出(如股利分配)不属于费用。

“损失是指由企业非日常活动所发生的、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流出。”^①日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。比如,工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、保险公司签发保单、软件企业为客户开发软件、咨询公司提供咨询服务、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等,均是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动,属于企业的日常活动。工业企业出售不需要用的原材料,是与经常性活动相关的活动,也属于企业的日常活动。各项损失不属于日常活动所发生,所以也不构成费用。

(3) 广义费用。广义的费用泛指企业在日常活动中发生的所有的耗费,包括为取得收入而发生的耗费,也包括为生产产品、提供劳务而发生的耗费。生产产品时领用原材料、支付人工工资,从会计处理上看,并未使所有者权益减少,不符合狭义的费用概念,但我们习惯上可以称领用的原材料和支付的人工工资为“材料费用”和“人工费用”,或冠之以“生产费用”的名词,此时所谓的“费用”

^① 中华人民共和国财政部令第33号,第27条,2006年。

是广义的费用。

3. 成本。成本也有广义和狭义之分。广义成本是指为取得资产或达到特定目的而实际发生或应发生的各种支出。例如,我们在作生产成本和非生产成本的区分时,所指的成本就是一种广义的成本。再如,固定资产购置成本、材料采购成本、历史成本、机会成本等,其中所说的成本都属于广义的成本。狭义的成本通常指产品成本或劳务成本,是日常生产经营活动过程中所发生的可归属于产品或劳务的支出。传统意义上的成本核算所指的成本通常是指狭义的成本,比如,我们在介绍工业企业成本核算所用的分批法等成本计算方法时,所指的成本就是产品成本。狭义的成本是对象化了的支出,即支出的发生有明确的主动作用对象——产品或劳务。

三、管理成本

管理成本是出于管理目的而产生的成本概念。企业要在激烈的竞争中生存发展并获利,降低成本是一个很重要的前提,由此确立了成本在管理中的重要地位。成本与管理相结合,决定了成本的内容必须依从管理的需要而发展。例如,为了降低产品成本,提高利润而计算产品生产成本;为了作出正确的决策,而运用变动成本、固定成本、机会成本、差别成本、付现成本、相关成本等概念;为了正确地考评企业内部责任单位的业绩,而运用可控成本、责任成本等概念;为了提高成本信息的相关性,而运用作业成本的概念;为了加强人力资源管理,形成以人力资源为对象计量的人力资源成本;为开展质量水平管理,产生质量成本的概念,等等。美国会计学会所定义的成本概念与标准委员会对成本的定义就是一种管理成本的概念,它指出:“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可以用货币单位加以衡量。”^①由这个定义可知,成本是为特定目的而发生的,特定目的可以理解为各种各样的管理目的,正如前所述,依从不同管理目的的需要产生了不同的成本概念。由定义还可以得知,成本是一种价值牺牲,可以是货币资金的消耗,也可以是有价值的物质资料或是人力资源的消耗,还包括本可以得到但为特定目的而放弃的利益。定义中既包含已发生的价值牺牲,还包含应发生的价值牺牲,也就是把经济学家所关心的机会成本也包含进去了。例如,如果企业拥有自己的大楼,因此不需要支付房租,会计人员会视使用大楼的成本为零,但经济学家知道如果将办公室租给其他公司会带来租金,这项放弃了

^① 中国成本研究会:《新现代成本管理大辞典》,中国物价出版社1994年版。

的租金是使用大楼的机会成本,应该包含在经营活动的成本之中。由此可见,美国会计学会所定义的成本概念与标准委员会对成本的定义,无论其外延还是内涵都已远远超出了产品成本的范畴。

在进行传统成本核算时,所指的成本概念主要是指“产品成本”的概念,而在进行成本决策时则广泛涉及“管理成本”的概念。

第二节 成本管理的发展历程

企业管理的发展历程大致经历了经验管理阶段、科学管理阶段和现代管理阶段三个阶段。成本管理属于企业管理的一个方面,其经历的历程相应也可以分成经验成本管理阶段、科学成本管理阶段和现代成本管理阶段。

一、经验成本管理阶段(14 世纪中叶至 1885 年)

工业成本会计的形成意味着真正意义上的成本管理的形成,而冒险事业簿记和早期制造商所采用的家庭手工业生产制度是工业成本会计的最直接的鼻祖。^① 冒险事业簿记有助于商人按经营活动的次数、商品的种类、短期的合伙组织或每次的航海贸易在独立的总账中计算利润。工业企业的会计人员也采用这种方法将成本分配给各工序或各种产品。在 14 世纪的意大利,家庭制造业开始变得重要起来。佛罗伦萨制造纺织品的美迪奇(Medici)家族一直从事购买生羊毛和销售织物成品的经营活动,其中,产品的生产是在各个技工自己的家里完成的,因而需要分别记录成本。在美迪奇工业合伙组织里,每个步骤分发给不同家庭的羊毛数量、加工返回的产品数量和应支付或已支付的工资都要记入辅助账簿。在一个“织物制造和销售”的暂记账户中,各批织物的成本和其收入配比,反映了在一个经营期间所有织物的销售利润。这个在企业外部加工的生产过程,几乎不需要机械设备,因此,间接费用忽略不计。许多 18 世纪的工业企业都要经历在企业外部进行生产的阶段,然后才采用在中枢工厂集中生产的方式。如同意大利美迪奇家族一样,英国的家庭制造商也需要应用簿记来检查拨付给企业外部加工的材料、支付的工资以及返回的完工产品的数量和质量。同商人一样,他们也希望了解每一件商品的成本和不同种类商品的利润,他们在实现自己期望的同时也促进了成本计算的发展。

^① [美]迈克尔·查特菲尔德著,文硕等译:《会计思想史》,中国商业出版社 1989 年版。

在产业革命时期,设备制造商和工程建造企业习惯于估计成本以提供自己的投标报价。处于竞争环境下的制造商也想知道在周期性的萧条时期,价格降到什么程度刚好能补偿产品的成本。第一次全面论述工业会计制度的人是安塞尔姆·佩恩(Anselme Payen,1817年)和F.W.克龙赫尔姆(F.W. Cronhelm,1818年)。佩恩介绍了适用于车辆制造厂和胶水制造商的会计制度。在车辆制造厂的例子中,他建立了一种分批成本核算制度;在胶水制造商的例子中,他对应用分步成本算法进行了介绍。克龙赫尔姆在一个毛纺厂的例子中,介绍了使计算存货和销售成本成为可能的账务处理方法。他在这个例子中为原料、在产品 and 产成品所设立的备忘账簿,或许最早运用了永续盘存法。

在1885年以前的60多年时间内,成本管理的发展是非常缓慢的。会计师和实业家对从理论上总结工厂会计均不感兴趣。英国和美国在19世纪70年代的成本核算只是勉强比400年前美迪奇家族的方法好一些。当时的簿记教科书一般都忽视成本核算的问题,部分原因是成本数据的用途非常有限。通常,使用成本数据的动机只是计算完成财务会计记录和报告所需的期末存货。

该时期成本管理的特征主要表现为:(1) 成本计算的空间范围主要是加工环节的材料和人工耗费;(2) 只计算过去成本;(3) 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;(4) 成本计算的目标主要是为了产品价格和年末损益的确定;(5) 没有明确地区分生产成本和非生产成本,几乎不存在分离固定成本和变动成本的思想,没有理解产量变动对成本的影响;(6) 不存在通过比较实际成本和标准成本,让每个人对自己的绩效承担责任的想

二、科学成本管理阶段(1885年至1920年)

这一阶段的背景是产业活动的复杂化及其规模的扩大,以及“科学管理”运动的兴起。

(一) 成本核算的改进

19世纪末,铁、煤矿和纺织等行业相继开始引进重型机械,间接费用的计算和分配越来越重要。产品种类的增多,使间接费的计算和分配变得复杂起来。此时,决定产品销售价格的生产成本对企业竞争力的影响尤其重要。在这样的环境下,成本管理在概念和方法上取得了重大的发展,我们可以从当时成本管理方面的代表作《制造成本》、《工厂会计》中看出这些显著的变化。1885年出自亨利·梅特卡夫(Henry Metcalfe)上尉之手的《制造成本》一书提倡原料每次出

库或转移,都应该在“车间订单卡”上加以记录。这些卡片上设置了用于登记生产定单号的空白栏。同样的,每个工人都有一本卡片合订本,每当完成一项工作时,都要在有相应定单号的卡片上登记所花费的工作时间。通过每日收集这些卡片,工厂就可以编制出反映某批定单投入的原材料费用和人工费用的成本表。梅特卡夫的这一制度,为主要成本的归集问题提供了一个新的、实际的解决办法,因此被广为运用。1887年,英国电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和会计师约翰·曼杰·费尔斯(John Manger Fells)合著的《工厂会计》一书问世。该书是19世纪最著名、最有影响力的成本管理专著。加克和费尔斯对从原材料到产成品的一系列账务处理程序的论述,被人们接受并采用至今。他们使成本记录和财务记录有效地结合在一起,使成本核算成为会计上的主要任务。加克和费尔斯还从概念上对间接费用作出了解释,他们认识到应划分工厂成本和管理费用,前者应该计入产品成本,后者应计入当期损益。

继《工厂会计》一书问世之后,英国特许会计师G. P. 诺顿(G. P. Norton)、英国工厂会计师斯莱特·刘易斯(Slate Lewis)和哈密尔顿·丘奇(Hamilton Church)等人所发表的论著对后人也有着重要的思想启迪作用,但这些著作的读者仅是少数从事企业活动的人,因此影响并不显著。直到1900年,正式的成本会计制度在英国和美国还是罕见的,大多数生产者会用一些方法估算产品的人工成本和材料成本,而间接费用则通常被忽视。20世纪是个转折点。当时,H. L. 阿诺德(H. L. Arnold)发表了一系列集当时正在美国实施的成本核算制度之大成的著作,这些著作由美国会计师协会赞助出版,在社会上产生了广泛的影响。阿诺德还提出,由于工厂的过去是不可能变更的,除为了更好地管理未来成本之外,不存在其他的记录成本的原因。1909年,创办美国成本会计师协会并担任第一任主席的大学讲师李·尼科尔森(J. Lee Nicholson)在他的专著《工厂组织和成本》中总结并改善了在当时流行的成本核算理论与实务,论述了成本计算的分批法和分步法以及它们的适用条件。他也是最早论述归集、结转部门成本的方法的人之一。他倡导编制调拨单以便登记仓库总账和记录成本,主张应该把销售费用和管理费用剔除在间接费用之外,因为它们不增加产品的价值。通过结合人工费用和间接费用,他还创造了一种将成本分配到产品中去的联合分配率——新机械率,使得成本的分配工作比以往更加精密。

(二) 标准成本管理的产生

曾任一家钢铁公司总工程师的弗雷德里克·泰勒(Fredrick Taylor)长期从事管理方面的研究,1901年以后,他用大部分时间从事写作、讲演,宣传他的企