

二十一世纪“双一流”建设系列精品规划教材

成本会计学

(第五版)

主编 ● 罗绍德



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

(第五版)

主编 ○ 罗绍德



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

中国·成都

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/ 罗绍德主编. —5 版. —成都: 西南财经大学出版社,
2016. 9

ISBN 978 - 7 - 5504 - 2390 - 9

I. ①成… II. ①罗… III. ①成本会计 IV. ①F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 082517 号

成本会计学(第五版)

主编 罗绍德

责任编辑:李特军

助理编辑:李晓嵩

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookej@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	185mm × 260mm
印 张	19.25
字 数	415 千字
版 次	2016 年 8 月第 5 版
印 次	2016 年 8 月第 1 次印刷
印 数	1—3000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 2390 - 9
定 价	38.00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标识,不得销售。

前 言

成本会计最初属于财务会计体系,主要根据财务会计理论来研究成本计算。到了 19 世纪末,由于重工业的发展和生产规模的扩大,生产过程趋于复杂化。为了准确地确定收益,要求对成本进行比较精确的计算,从而导致了成本会计的产生,并逐渐形成了比较完整的成本会计理论和方法体系。

目前,我国已经加入了世界贸易组织(WTO)十余年,国内市场和国际市场的竞争更加激烈。在这种环境下,我国企业要生存、发展,关键在于加强管理和提高竞争能力。企业提高产品质量、降低产品成本是增强企业竞争能力的重要保证。因此,研究成本会计、加强成本管理、促使企业不断地降低成本,对于提高企业经济效益和增强企业竞争能力具有重要的现实意义。

成本会计作为会计的一个分支,其内容应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。其中,成本核算是成本会计的基础,也是成本会计的重点。不了解成本核算的基本内容和方法,是不可能做好成本管理的其他工作的。成本核算的资料既是成本分析和考核的依据,又是成本预测、成本决策、成本计划的前提。成本控制是成本管理的关键,是保证企业实现目标成本的重要手段。没有有效的成本控制,再宏伟、再理想的成本目标都是不可能实现的。因此,我们在构建本书的内容结构时,以事后成本核算为主线,以成本控制和成本分析为重要内容。

我们在编写本书的过程中,吸取了我国过去几十年来的成本管理工作 and 成本会计教学的实践经验以及中外同类成本会计学教材的优点,比较系统地阐述了成本会计的理论和方法。本书的主要特点如下:

第一,完整性。完整意义的成本会计应包括事前的成本预测、成本决策、成本计划,事中的成本控制及事后的成本核算和成本分析三大内容。本书是按照完整意义上的成本会计这一思路编写的。本书既阐述了成本预测、成本决策、成本计划,又论述了成本控制,还介绍了成本核算和成本分析。

第二,重要性。重要性是指本书强调突出重点。虽然为了成本会计的完整性,我们将事前的成本预测、成本决策、成本计划,事中的成本控制及事后的成本核算和成本分析都列入了本书,但其重点是非常突出的,即成本核算、成本控制和成本分析。对成本预测、成本决策和成本计划只进行了一般性的介绍。

本书由暨南大学管理学院会计系罗绍德教授担任主编。罗绍德编写了第一章、第十一

章、第十三章、第十四章、第十五章、第十六章、第十七章；张珊编写了第二章、第十章、第十二章；罗淑贞编写了第四章、第五章、第六章、第七章；蒋训练编写了第八章、第九章；池海文编写第三章、第十八章。全书由罗绍德总纂定稿。

本书以会计专业本科学生为主要对象，非本科会计专业学生和非会计的财经类专业学生在使用本书时，可以选择重点章节学习。本书也可以作为在职会计人员培训和自学之用。我们以 2006 年 2 月 15 日发布的《企业会计准则》为依据，对本书进行了全新的修订。

由于编者理论水平和业务能力有限，书中缺点乃至错误恐难以避免，恳请各位读者批评指正。

编 者

2016 年 5 月

目 录

第一章 成本会计学导论	(1)
第一节 成本会计的概念	(1)
第二节 成本会计的对象	(11)
第三节 成本会计的目标	(16)
第四节 成本会计的工作组织	(17)
第二章 成本会计的基础工作	(21)
第一节 成本核算的基本要求	(21)
第二节 成本费用的分类	(26)
第三节 成本核算的程序	(30)
第三章 工业企业要素费用核算	(32)
第一节 要素费用核算的总体要求	(32)
第二节 材料费用的归集和分配	(33)
第三节 动力费用的归集和分配	(45)
第四节 工资及福利费用的归集和分配	(47)
第五节 折旧费用的核算	(59)
第六节 其他费用的核算	(60)
第四章 辅助生产费用核算	(65)
第一节 辅助生产费用核算的意义	(65)
第二节 辅助生产费用的归集	(65)
第三节 辅助生产费用的分配	(67)
第五章 制造费用核算	(77)
第一节 制造费用核算的意义	(77)
第二节 制造费用的归集	(79)
第三节 制造费用的分配	(80)

第六章 生产损失核算	(86)
第一节 生产损失核算的意义	(86)
第二节 废品损失的核算	(86)
第三节 停工损失的核算	(93)
第七章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(97)
第一节 在产品盘存的核算	(97)
第二节 在产品与完工产品成本计算	(99)
附录	(110)
第八章 成本计算方法的选择	(117)
第一节 产品成本计算的方法	(117)
第二节 影响成本计算方法选择的因素	(118)
第三节 各种成本计算方法的灵活运用	(120)
第九章 品种法	(124)
第一节 品种法的适用范围及特点	(124)
第二节 品种法成本计算程序	(125)
第十章 分批法	(140)
第一节 分批法的适用范围及特点	(140)
第二节 分批法成本计算程序	(141)
第三节 简化的分批法	(144)
第十一章 分步法	(150)
第一节 分步法概述	(150)
第二节 逐步结转分步法	(152)
第三节 平行结转分步法	(164)
第十二章 分类法	(175)
第一节 分类法的适用范围及特点	(175)
第二节 分类法成本计算程序	(176)
第三节 联产品、副产品及等级品的成本计算	(179)

第十三章 定额成本法	(183)
第一节 定额成本法概述	(183)
第二节 定额成本的确定	(184)
第三节 各种差异的核算	(187)
第四节 定额成本法成本计算程序	(194)
第十四章 成本预测与决策	(198)
第一节 成本预测与决策概述	(198)
第二节 成本预测与决策的方法	(200)
第十五章 成本计划	(207)
第一节 成本计划概述	(207)
第二节 成本计划的编制	(213)
第十六章 成本控制	(223)
第一节 成本控制概述	(223)
第二节 价值工程控制	(227)
第三节 标准成本控制	(234)
第四节 责任成本控制	(240)
第五节 质量成本控制	(247)
第十七章 成本分析	(254)
第一节 成本分析概述	(254)
第二节 全部产品成本分析	(262)
第三节 可比产品成本分析	(264)
第四节 主要产品单位成本分析	(270)
第五节 技术经济指标分析	(276)
第十八章 作业成本计算法	(284)
第一节 作业成本计算法的基本原理	(284)
第二节 作业成本计算法的应用实例	(292)
第三节 对作业成本计算法的评价	(299)

第一章 成本会计学导论

企业的成败,关键在于“成本”和“质量”。企业要在激烈竞争的市场中占有一席之地,并得到不断的发展,就应该有较低的产品成本和较高的产品质量。有了高质量的产品,企业的产品深受消费者的喜爱,不愁没有市场;有了低成本的产品,企业在竞争中占有优势,不至于被竞争对手击垮。因此,企业注重成本管理,坚持成本与效益的原则,开源节流、增收节支、控制费用、降低成本,以保证企业经济效益不断地提高。

第一节 成本会计的概念

一、成本会计的基本概念

成本(Cost)是会计理论中的一个非常重要的概念。学习成本会计,首先要了解成本的基本概念。

成本是商品经济的产物,是在商品经济发展到一定阶段之后才逐渐形成和完善起来的。在资本主义生产以前,小商品生产者为了维持再生产,也要考虑价值的补偿,但对活劳动的消耗并不十分在意。他们将出售产品所获得的收入主要用来补偿消耗掉的生产资料,剩余部分都用来供养家庭生活。因此,那时的成本概念不够完整。到了资本主义时期,资本家的全部预付资本,除了包括预付在生产资料上的不变资本外,还包括付给工人工资的可变资本。因此,资本主义商品生产就要核算生产商品所耗费的一切,并尽可能地用销售商品所获得的收入补偿其全部耗费。此时,才形成比较完整的成本概念。因此,成本是商品生产者生产经营商品而发生的各种物化劳动和活劳动耗费的货币表现。成本包括以下几个方面的涵义:第一,成本是为生产和销售一定种类和数量的产品而耗费的经济资源的价值;第二,成本是为获得经济资源而付出的经济资源的代价;第三,成本是在产品的生产过程中形成的,为了再生产,成本需要得到补偿,成本是耗费和补偿的统一体。

(一)理论成本(Theory Cost)

在商品经济发展到一定阶段后,马克思通过对成本的考察,既看到耗费,又重视补偿,形成了马克思的成本理论。马克思在论述产品成本时指出:按照资本主义生产方式生产的每一商品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。由此可见,商品价值是由三个部分组成的:一是已消耗的劳动对象的转移价值

(原材料等)和已被磨损的劳动资料的转移价值(固定资产折旧费等);二是劳动者的必要劳动所创造的价值 V ,即劳动者活劳动的消耗价值(工资等);三是劳动者剩余劳动所创造的价值 M 。成本的实质就是指商品价值中的 C 和 V 。因此,从理论上说,成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值之和。这种成本被称为“理论成本”。它是成本研究的理论基础,是规范成本开支范围的客观依据。

(二) 实际应用成本(Practical Cost)

实际应用成本是理论成本的具体化,是按照现行的财务会计制度规定的成本开支范围,以正常的生产经营活动为前提,根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造的价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

实际应用成本与理论成本不完全相同。理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量;而实际应用成本往往受客观条件,包括经济政策、财经法规、会计制度和当期生产经营条件变化的影响。

美国会计师协会(AICPA)于1957年发布的《第4号会计名词公告》(Accounting Terminology Bulletin No. 4)将成本定义为:成本指为获取货物或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务、发生负债,而以货币衡量的数额。成本可分为未耗成本(Unexpired Cost)和已耗成本(Expired Cost)。未耗成本可由未来的收入负担,如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等;已耗成本不能由未来的收入负担,故应列为当期收入的减项或借记保留盈余。

美国会计学会(AAA)所属成本概念与标准委员会将成本的定义为:成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。

《日本成本计算标准》中将成本定义为:成本的实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物质资料和劳务的价值。

在成本会计实务中,为了促进企业加强经济核算,减少生产损失,某些不形成产品价值的损失(如废品损失、季节性和修理期间的停工损失)也计入产品成本。此外,某些理应属于产品成本的费用,如企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,企业为筹集生产经营资金而发生的财务费用以及企业为销售产品而发生的销售费用,都不列入产品成本,而是作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除。因此,实际应用成本分为广义的成本概念和狭义的成本概念。

广义的成本是指企业为生产经营产品而发生的一切费用,包括产品生产成本和为生产经营产品而发生的经营管理费用;狭义的成本仅指产品的生产成本或制造成本,即在生产产品的过程中所发生的各种耗费。

在实际工作中,为了使各企业成本计算内容一致,防止乱计乱摊成本,以便正确地确定经营收益,计算应纳所得税额,由国家财政部统一制定了成本费用开支范围,明确规定哪些开支允许列入成本费用、哪些开支不应列入成本费用。

(三) 成本费用开支范围

成本费用开支范围也就是指成本费用的具体内容。成本费用开支范围的规定直接涉及企业生产经营的劳动耗费的补偿数额和确定利润的大小。因此,成本费用开支范围的规定必须以成本的经济内涵为基础,考虑这样几个界限:

(1) 以生产经营性为界限。一切与生产经营有关的支出,都应当按规定计入企业成本费用;与生产经营无关的支出,则不应计入企业成本费用。

(2) 以收益性支出为界限。凡是为取得生产经营收益而发生的支出,都应按规定计入企业成本费用;凡属资本性支出,不能一次计入企业成本费用,按规定分期计入。

(3) 以收益的时间性为界限。凡是当期受益的成本费用,不管是否实际支出,都应按规定计入企业当期的成本费用;凡不属于当期受益的成本费用,即使已经实际支出,也不应计入当期的成本费用。

我国企业成本(广义的成本)开支范围几经变动,在实践中逐渐明确和完善。1984年,财政部发布的《国营企业成本管理条例》对工业企业成本开支范围的规定比以前制定得更详细、更具体,而且随着经济形势的变化,陆续增加了一些新的内容。但是,由于受当时计划经济体制的制约,企业成本开支范围的制定主要以财政预算目标的实现为转移,从而导致成本开支范围不能真实地反映企业的成本耗费水平。1993年会计改革时,《企业财务通则》和《企业财务制度》对成本开支范围进行了一些调整。其主要内容如下:

(1) 劳动保险费从营业外开支改为由管理费用开支。因为这属于劳动力再生产的费用,应计入企业成本。

(2) 将研究开发费用全部计入企业成本,并且不再规定研究开发费用比例。因为研究开发费用是企业为了研制新产品、新技术等发生的支出,属于生产经营支出,应计入企业成本。

(3) 改变提取大修理基金的办法,将大修理支出在发生时直接分配计入企业成本。

(4) 建立坏账准备金制度,预先按一定标准提取坏账准备,先计入各期成本,坏账实际发生时,再予以冲销已提的坏账准备。

(5) 允许企业在一定限度内开支业务招待费,用于企业经营活动中的正常开支,将其列入管理费用。

(6) 奖金逐步计入成本,取消工资总额以外的单项奖。

(7) 调整职工福利的计提基数和开支范围。

(8) 季节性、修理期间的停工损失计入制造费用等。

(9) 改全部成本法为制造成本法,企业产品成本(狭义的成本)包括直接材料、直接人工和制造费用。销售费用、管理费用和财务费用不再计入产品成本,作为期间费用(广义的成本)计入当期损益。

综合《国营企业成本管理条例》及有关财务制度规定,工业企业成本费用开支范围有以下各项:

(1) 生产经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备用品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品的价值和运输、装卸、整理等费用。

(2) 固定资产的折旧、租赁费和修理费用。

(3) 企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的新产品设计费, 工艺规程制定费, 设备调试费, 原材料和半成品的试验费, 技术图书资料费, 未纳入国家计划的中间试验费, 研究人员的工资, 设备的折旧, 与产品试制、技术研究有关的其他经费, 委托其他单位进行的科研试制的费用和试制失败损失等。

(4) 按国家规定列入成本费用的职工工资、福利费、奖金。

(5) 按规定比例提取的工会经费和按规定列入成本费用的职工教育经费。

(6) 产品包修、包换、包退的费用, 废品损失、削价损失以及季节性、修理期间的停工损失。

(7) 财产和运输保险, 契约、合同的公证费和签证费, 商标注册费, 咨询费, 专有技术使用费以及应列入成本费用的排污费。

(8) 企业生产经营过程中发生的利息支出(减利息收入)、汇兑净损失、金融机构手续费以及筹资发生的其他财务费用。

(9) 销售商品发生的运输费、包装费、展览费、广告费和销售服务费以及销售机构的管理费。

(10) 办公费、差旅费、会议费、取暖费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、公司经费、仓库经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、审计费、诉讼费、绿化费、消防费、税金、土地使用费、土地损失补偿费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失以及存货跌价损失、存货盘亏毁损和报废(减盘盈)等损失。

为了严肃财经纪律, 加强成本费用管理, 财务会计制度还明确规定下列各项费用不能列入成本费用:

(1) 购置和建造固定资产、无形资产和其他长期资产的支出。

(2) 对外投资的支出。

(3) 被没收的财物, 支付的滞纳金、罚款、赔偿金以及企业的对外赞助、捐赠支出。

由此可见, 国家规定的成本费用开支, 即实际应用成本, 是以理论成本为基础的。同时, 为了发挥成本杠杆的调节作用, 实际应用成本的内容同理论成本的内容稍有背离。例如, 规定企业研究开发费用可一次或分次摊入成本。又如, 企业流动资金借款利息属于纯收入分配性支出, 不是产品的生产性耗费, 作为企业财务费用列入企业成本(广义的成本)。再如, 废品损失、停工损失等纯粹是损失性支出, 并不形成产品的价值, 也规定列入企业产品成本。

从理论成本与实际应用成本的关系看, 实际应用成本是在理论成本的指导下具体实施的成本。同时, 实际应用成本又是检验理论成本的成本, 是丰富和发展理论成本的开发性成本。正确地认识两者的关系, 对于发展和完善成本会计理论、深化成本会计改革、加强成

本管理具有重要的现实意义。

二、成本会计的产生和发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展的。其发展过程大体经历了以下几个阶段:

(一)成本会计的萌芽阶段(19世纪中期以前)

16世纪的资本主义时代是商业资本占优势的时代,工业资本还处在初期——工场手工业时期。意大利是这样,德国是这样,荷兰也是这样。当时固定资产在工业和商业中并不是很需要,因此折旧的概念尚未形成。

随着产业规模的扩大,1531年,意大利的美第奇(Medici)家族在他们的毛纺厂中,按照毛纺织的生产工艺设置了“毛纺工账”“织布工账”“染色工账”等特殊分录账。在当时,他们已经开始认识到了将设备的原始成本在其经济寿命期内分期转销的折旧概念。这被认为是成本会计的萌芽。

在德国,最早研究成本会计的是约翰·米夏埃尔·洛伊赫斯(John Michael Leuchs)。他于1804年出版了《商业体系论》一书,以企业价值的流向为基础,对成本要素进行了系统的分类,并采用了“近的费用”和“远的费用”的概念,从而提出了“直接费用”和“间接费用”的区分法。1843年,C.D.福特(C. D. Fort)在莱比锡再版了《单式和复式簿记在工业企业中的应用》一书。在该书中,他认为,成本计算的目的是有两个:一是确定价格;二是在年末计算损益。他主张设置“工厂经费账户”,以汇总间接费用,按单个产品进行计算。不过,在各种产品之间摊配间接费用时,尚无科学的摊配标准,而是按估计的标准进行的。1863年,阿道夫·布施(Adolph Busch)发表了《铸造厂和机械生产经营的组织和簿记》的第二版。该书的主要论点是间接费用的摊配问题,而且与C.D.福特一样,其介绍的摊配标准仍然是按经验估算的,并不科学。C.G.戈特沙尔克(C. G. Gottschalk)在1865年出版的《会计核算制度的基础及其在产业设施上的应用——尤其是矿业经营、制炼工厂、制造工厂》一书中,对特别费用和一般费用的概念进行了论述,并相应地设置了特别账户和一般账户。紧跟在C.G.戈特沙尔克后面,一起为成本会计的发展做出了贡献的作者先后有J.C.库尔采勒·萨诺伊尔(J. C. Courcelle - Seneuil)和阿尔贝特·巴勒维斯基(Albert Ballewski)。虽然上述德国会计学者们都无力对成本会计的内容和结构勾勒出一个清晰的轮廓,但至少表明德国成本会计已开始出现了。

16世纪中叶,荷兰一家普拉廷印刷厂的成本核算代表了16世纪世界成本会计的发展水平。这个印刷厂是由法国人克里斯托弗尔·普拉廷于1555年在安特卫普(今属比利时)创办的。该厂在成本核算方面的特点表现为:第一,围绕成本计算形成了一个账户体系。为了汇集成本费用,其设置了“原材料”账户、“制造费用”账户、“装订”账户、“在产品”账户、“制成品”账户等。第二,采用了初步的订单法。其对于所印的每一批书都开设一张账卡,借记纸张、工资等直接费用。待这批书印完后,结清所开的账卡,然后转入库存

书籍账户。第三,该厂已能编制具有资产负债表性质的“试算表”。普拉廷印刷厂在成本核算方面所表现出来的特点和进步为成本会计的形成拉开了序幕。

19 世纪初,在英国,人们对成本会计的认识还是比较肤浅的,这一点我们可以从当时具有代表性的郎赫尔穆的《簿记新法》一书中看出。该书有一章专门列举了当时一些较为常见的产品核算实例。从全书的内容来看,作者对商业簿记的研究较为深入,但对成本会计的认识还停留在感性阶段。到了 19 世纪末,英国的成本会计才有了明显的进步。

1854 年,美国的约翰·弗莱明出版的《复式簿记》是当时美国成本会计发展的一个缩影。该书通过一些简单的例子对工业簿记进行了初步的介绍,其中以论述“工厂账户”为主。书中所讲的“工厂账户”的设置都是较为简单的,并且还和商业成本核算连在一起。

(二) 成本会计的发展阶段(19 世纪末至 20 世纪初)

19 世纪成本会计的发展是比较缓慢的,直到 19 世纪的最后 20 年,才在英国见到许多论述成本会计的文献,而在美国还很少看到这方面的文献。

19 世纪后半期至 20 世纪初,工业普遍发展,尤其是在英国和美国,导致了成本会计的迅速发展。这从制造费用分配于产品之中,会计记录和报表适应企业管理当局和投资者及债权人的需要上看得出来。此时的成本计算和会计核算结合起来,形成了一套计算成本的方法和理论体系,但是成本会计仍然是财务会计的一个组成部分。

导致成本会计发展的最重要的因素应该是重型动力设备的使用日益增加和企业产品生产的迅速发展,使得制造费用的确认成为必要。19 世纪末,由于重工业的发展和生产规模的扩大,企业的制造费用也随之上升,成为生产总成本的重要组成部分,其中许多费用需要经过认真地确定与分摊。这时,企业的生产过程越来越趋于复杂,一个企业常常同时生产多种产品,制造程序、费用收集和分配流程都越来越复杂,从而要求对各产品、各工序的成本进行更精确的计算。

大约 1880 年到 1915 年期间,成本会计发展得最快。在这一期间,成本会计的基本结构已经形成了,成本记录和总账账目相结合的方法也被设计出来了。尽管许多企业在 1930 年以前还未正式将成本记录和总账账目予以结合,但将费用分配于个别批次的程序也已被拟订出来了。不过,公认的基本概念却是“一切实际费用都要分配于有关的生产工序之中”。

20 世纪的前 20 年,成本会计思想的迅速发展,对会计理论的发展具有一定影响。业界人士将成本记录结合到财务账目中去,使企业计算收益的方法得到改进,存货计价采用成本原则,从而产生了收入与费用配比。在制造费用预计分配率和标准成本的分析中,业界人士日益认识到存货的生产性成本同无效和闲置的成本之间的区别。由于企业采用机器设备,长期资产日益增多,这样必然产生长期资产投资在生产过程中如何转化为成本的问题,从而导致折旧思想的形成。

英国工业革命的胜利,不仅使英国确立了工厂制度,而且也为成本会计的产生创造了条件。这时候,工厂取代了家庭手工业和手工业作坊,生产变成了由支付工资、购买材料,

并十分关心生产利润的企业主来领导,他们开始注重成本了。当时的代表人物有托马斯·巴斯特比、埃米尔·卡克、J.M.费尔斯、G.P.诺顿、J.S.刘易斯。

托马斯·巴斯特比于1878年出版了《优秀的复式簿记》一书。该书提出了“主要成本”或“第一成本”的概念。第一成本是指直接材料和直接人工费用的合计。该书还论述了直接费用与间接费用的划分法则,介绍了“正规的折旧制度”,认为折旧费用作为主要成本的项目之一。

1887年,埃米尔·卡克和J.M.费尔斯合作出版了《工厂会计》一书。他们主张把商业和生产账户包括在一个系统里,并采取分录账的办法把不同要素分割开来,达到成本计算的目的。该书被认为是19世纪最著名、最有影响的涉及成本会计的著作。

1889年,G.P.诺顿在伦敦出版了《纺织工厂簿记》一书。他把商业账户与工厂的生产记录划分开来,对于成本计算是十分必要的。他把汇集生产费用的账户称为“生产账户”,并对原材料、在产品、完工产品等进行了明确的解释。

1896年,J.S.刘易斯在伦敦出版了《工厂商业组织》一书。他主张把“企业费用”账上的实际支出按照商业的做法直接转入损益账户,当完工产品交付仓库时,则按主要成本记入库存货物账的借方。

19世纪末,英国会计界在探索成本计算方法和费用的归集与分配方面是取得了一定的成就的。虽然当时的一些方法还显得粗糙和不够科学,没有把感性认识系统化并上升为理性认识,但是这些方法却为成本会计的发展奠定了基础。

到了20世纪初,随着世界资本主义经济中心地位的转移,美国成为世界经济的霸主。此后,美国的会计发展便进入了一个黄金时代,成为会计发展史上功绩卓著的佼佼者。

1885年是美国成本会计走向成熟的一年。这一年,H.梅特卡夫(H. Metcalfe)在纽约出版了《制造成本》一书。该书被称为第一本成本会计著作。它介绍了一种新颖的成本表的记录和计算方法。1903年,尼科尔森出版了《工厂组织和成本》一书。后来,弗雷德里克·温斯洛·泰罗(F. W. Taylor)于1911年在《会计杂志》上发表了《科学管理的原则和方法》,随后又以《科学管理原理》为题出版了专著。泰罗的科学管理思想和方法对成本会计的发展产生了深刻的影响。因此,美国会计界认为,泰罗是美国成本会计和科学管理的先驱者之一。在组织方面,美国于1919年成立了全国成本会计师联合会;同年,英国也成立了成本和管理会计师协会。这些组织对成本会计开展了一系列的研究,为发展成本会计的理论和完善成本会计方法做出了重大贡献。

(三)成本会计的完善阶段(20世纪20~50年代)

随着泰罗的“科学管理”(Scientific Management)思想的出现,“科学管理”学派认为,成本会计工作是整个企业经营管理工作的一部分,是对所属部门的工作进行评价和制定决策的一个重要工具。到了20世纪初,工程师们和会计师们都在思考着成本管理方面的问题。1908年,惠特莫尔在纽约给大学生讲授制鞋工厂的成本核算时,首次提出了“标准成本”计算的思想。此后,韦柏纳尔也在他的《工厂成本》一书中论述了成本管理问题。1919

年,美国全国成本会计师协会(National Association of Cost Accountants,简称 NACA)成立之后,便立即对标准成本问题进行了研究。1920 年,美国成本会计师协会与工程师协会合作,共同研究关于成本的预测问题,以求对成本进行有效的控制。经过两个协会的合作研究,虽然两个协会都感到标准成本和成本管理对生产管理的必要性,但是两个协会之间还有一些分歧。工程师们的思想在于奉行泰罗制,从提高生产效率出发,建立一种管理型的标准成本计算法则,因而他们提出的标准成本的计算是在复式记账体系之外进行的;而会计师们主张要把标准成本的计算纳入复式记账体系之内。1921 年,工程师哈里逊发表了一篇专论,他主张对工业生产采用预计成本的办法。1930 年,哈里逊的专著《标准成本》一书也问世了。这位既精通会计,又具有管理经验的工程师在他的著作中对标准成本理论与实务进行了全面的阐述,并对预测成本与实际成本之间的差异的调整办法进行了简要的介绍。自此,标准成本计算法得以建立。经过十几年的讨论和研究,终于在 20 世纪 30 年代会计师们与工程师们对标准成本计算方面的一些问题取得了一致的看法。从此,标准成本计算方法与复式记账体系紧紧结合在一起。会计史学界认为,自从标准成本与会计系统结合之后,西方的会计理论研究便由以商业为重点转移为以工业为重点了。

由于标准成本(Standard Cost)、预算控制(Budget Control)、差异分析(Variance Analysis)等技术方法开始引入会计中,并成为成本会计的一个重要组成部分后,成本会计的内容已从成本计算扩大到了成本预算、成本控制,从而使成本会计的方法和理论得到了进一步的发展和完善。

在这一阶段的后期,不少成本会计的名著得以出版。美国尼科尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrback)合著的《成本会计》,杜尔(J. L. Dohr)所著的《成本会计原理和实务》,J.M.克拉克所著的《制造费用成本经济》,哈里逊所著的《标准成本》等使成本会计具备了完整的理论和方法,形成了完全独立的学科。

(四)成本会计的最新发展阶段(20 世纪 50 年代以后)

到了 20 世纪 40 年代,特别是第二次世界大战以后,由于资本主义企业规模日益扩大,国际、国内市场竞争激烈,同时失业率增加,经济危机发生频繁。企业管理当局在这种形势下,为了能战胜对手,增强其竞争能力,就十分重视内部工作效率,广泛推行职能管理与行为科学管理,借以提高产品质量,降低产品成本,扩大企业利润。这时专门配合职能管理与行为科学管理的“责任成本”(Responsibility Cost)和“变动成本”(Variable Cost)等成本方法也得以产生。

到了 20 世纪 50 年代,随着科学技术的日新月异,跨国公司大量涌现,企业的生产和经营面临着更加复杂的环境,市场竞争越来越激烈,致使资本利润率不断下降。再加上通货膨胀、银根紧缩、筹资不易,给企业经营带来了严重困难。同时,又由于“泰罗制”管理理论在许多方面已越来越不适应资本主义生产力和生产关系发展的需要。为了适应客观形势发展的要求,随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本管理中得到了广泛的应用,从而使成本会计发展到一个新的阶段。成本会计的发展重点已

由如何进行事中控制成本、事后计算成本和分析成本扩展到事前预测成本、决策成本和规划成本,形成了新型的生产经营管理型成本会计,即现代成本会计。此时,成本会计新的发展阶段主要表现在以下几个方面:

1. 进行成本的预测和决策

运用预测理论和方法,建立数学模型,对未来成本发展变动趋势进行估计和测算;运用决策理论和方法,依据成本预测资料,选取最优成本方案,作出正确的成本决策。为了进行成本预测和成本决策,变动成本法开始采用。这种方法将企业产品成本划分为变动成本和固定成本。企业在产品生产过程中所发生的全部费用并不都会随产品的生产量成比例变动,有一部分是随着产品生产量的变动而变动的,这部分费用叫做变动成本;有一部分费用不随产品生产量的变动而变动,是相对固定的,这部分费用叫做固定成本。分清变动成本和固定成本,有利于企业进行成本预测。

2. 开展价值工程分析

美国通用电气公司采购部门的工程师劳伦斯·D.迈尔斯(Laurence D. Miles)于1947年把他长期在材料采购技术和材料代用方面应用的一套独特的工作方法(在保证同样功能的前提下降低成本)总结出来,并加以系统化,当时被称为“价值工程”或“价值分析”(Value Analysis, VA)。20世纪50年代,“价值分析”引起了美国广大实业界的普遍重视,并在各企业得到迅速推广。20世纪60年代以后,“价值分析”又迅速推广到英国、法国、日本、加拿大、澳大利亚及北欧诸国。“价值分析”是以功能分析为核心,使产品或作业能达到适当的价值,即用最低的成本来实现或创造其具备的必要功能的一项有组织的活动。

3. 实行目标成本管理

目标管理是现代化企业管理的重要内容。目标成本(Target Cost)管理是目标管理的重要组成部分,而制定目标成本则是实行目标成本管理必不可少的基础。推行目标成本管理可以促使企业加强成本控制,发动全体职工人人关心成本,形成民主管理的风气,从而建立有效的成本控制系统,促使企业不断地降低成本。

4. 实施责任成本核算

随着企业规模日益扩大和管理日益复杂化,管理集权制转为分权制,为加强企业内部各级单位的业绩考核,1952年美国会计学家希金斯(J. A. Higgins)倡导了责任会计,将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本。责任成本核算就是按企业内部各成本责任单位为对象归集生产费用,计算各责任成本单位应负责控制的成本——可控成本,用以反映和考核目标成本的执行情况。实施责任成本核算,有利于企业全体职员提高成本意识,增强成本观念,更自觉、更有效地控制成本。

5. 加强质量成本核算

随着全面质量管理的深入开展,到20世纪60年代,质量成本(Quality Cost)概念基本形成,并确定了质量成本项目、质量成本的计算和分析方法,从而扩大了成本会计的研究领域,促使企业在提高产品质量的同时,也注重质量成本的分析。