

全国高等院校财经管理系列实用规划教材

成本会计学

主 编 刘建中

- ✓ 紧扣前沿，反映成本会计理论的最新发展
- ✓ 知识模块丰富，突出趣味性并拓展知识面
- ✓ 多种习题类型，全方位提升问题解决能力



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材

成本会计学

主编 刘建中
参编 刘 翠 黄 利
苗 稳 白 静

 **北京大学出版社**
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书采用导入案例的方法自然引出章节内容,提高学生的学习兴趣;在每一章节中设置知识链接,增加教材的可阅读性,拓宽学生的知识面;在每一章后针对该章节的内容进行总结归纳,对学生的学习起到巩固作用;最后针对每一章节的重点、难点知识设置习题,强化训练,帮助学生理解和掌握所学知识。

本书共分 12 章,具体内容包括总论、制造业成本核算的一般程序、制造业生产费用的归集与分配、制造业产品成本的计算方法、产品成本计算的分步法、定额法、标准成本法、作业成本法、成本计划与控制、成本报表与成本分析、人力资源成本会计、环境成本会计理论与方法。

本书可作为高等院校经济类和工商管理类本、专科学生、MBA 学员教材,也可作为会计实务工作者的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计学/刘建中主编. —北京:北京大学出版社, 2012.4

(21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材)

ISBN 978-7-301-20473-3

I. ①成… II. ①刘… III. ①成本会计—高等学校—教材 VI. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 060847 号

书 名: 成本会计学

著作责任者: 刘建中 主编

策 划 编 辑: 王显超 李 虎

责 任 编 辑: 魏红梅

标 准 书 号: ISBN 978-7-301-20473-3/F · 3135

出 版 者: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 邮编: 100871

网 址: <http://www.pup.cn> <http://www.pup6.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667 出版部 62754962

电 子 邮 箱: pup_6@163.com

印 刷 者: 北京鑫海金澳胶印有限公司

发 行 者: 北京大学出版社

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 20 印张 456 千字

2012 年 4 月第 1 版 2012 年 4 月第 1 次印刷

定 价: 38.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: 010-62752024

电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn

21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材

专家编审委员会

主任委员 刘诗白

副主任委员 (按拼音排序)

韩传模

李全喜

王宗萍

颜爱民

曾 旗

朱廷珺

顾问 (按拼音排序)

高俊山

郭复初

胡运权

万后芬

张 强

委员 (按拼音排序)

程春梅

邓德胜

范 徵

冯根尧

冯雷鸣

黄解宇

李柏生

李定珍

李相合

李小红

刘志超

沈爱华

王富华

吴宝华

张淑敏

赵邦宏

赵 宏

赵秀玲

法律顾问 杨士富

丛 书 序

我国越来越多的高等院校设置了经济管理类学科专业，这是一个包括经济学、管理科学与工程、工商管理、公共管理、农业经济管理、图书档案学 6 个二级学科门类和 22 个专业的庞大学科体系。2006 年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点 1518 个，管理类专业布点 4328 个。其中除少量院校设置的经济管理专业偏重理论教学外，绝大部分属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义国民经济发展所需要的德智体全面发展的高素质专门人才，要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲，又具有较强的职业技能，并且又要求具有较好的创新精神和实践能力。

在当前开拓新型工业化道路，推进全面小康社会建设的新时期，进一步加强经济管理人才的培养，注重经济理论的系统化学习，特别是现代财经管理理论的学习，提高学生的专业理论素质和应用实践能力，培养出一大批高水平、高素质的经济管理人才，越来越成为提升我国经济竞争力、保证国民经济持续健康发展的重要前提。这就要求高等财经教育要更加注重依据国内外社会经济条件的变化，适时变革和调整教育目标和教学内容；要求经济管理学科专业更加注重应用、注重实践、注重规范、注重国际交流；要求经济管理学科专业与其他学科专业相互交融与协调发展；要求高等财经教育培养的人才具有更加丰富的社会知识和较强的人文素质及创新精神。要完成上述任务，各所高等院校需要进行深入的教学改革和创新。特别是要搞好有较高质量的教材的编写和创新工作。

出版社的领导和编辑通过对国内大学经济管理学科教材实际情况的调研，在与众多专家学者讨论的基础上，决定编写和出版一套面向经济管理学科专业的应用型系列教材，这是一项有利于促进高校教学改革发展的重要措施。

本系列教材是按照高等学校经济类和管理类学科本科专业规范、培养方案，以及课程教学大纲的要求，合理定位，由长期在教学第一线从事教学工作的教师编写，立足于 21 世纪经济管理类学科发展的需要，深入分析经济管理类专业本科学生现状及存在问题，探索经济管理类专业本科学生综合素质培养的途径，以科学性、先进性、系统性和实用性为目标，其编写的特色主要体现在以下几个方面：

(1) 关注经济管理学科发展的大背景，拓宽理论基础和专业知识，着眼于增强教学内容与实际的联系和应用性，突出创造能力和创新意识。

(2) 体系完整、严密。系列涵盖经济类、管理类相关专业以及与经管相关的部分法律类课程，并把握相关课程之间的关系，整个系列丛书形成一套完整、严密的知识结构体系。

(3) 内容新颖。借鉴国外最新的教材，融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践经验，用最新知识充实教材内容。

(4) 合作交流的成果。本系列教材是由全国上百所高校教师共同编写而成，在相互进行学术交流、经验借鉴、取长补短、集思广益的基础上，形成编写大纲。最终融合了各地特点，具有较强的适应性。

(5) 案例教学。教材具备大量案例研究分析内容，让学生在学习过程中理论联系实际，特别列举了我国经济管理工作中大量实际案例，这可大大增强学生的实际操作能力。

(6) 注重能力的培养。力求做到不断强化自我学习能力、思维能力、创造性解决问题的能力以及不断自我更新知识的能力,促进学生向着富有鲜明个性的方向发展。

作为高要求,财经管理类教材应在基本理论上做到以马克思主义为指导,结合我国财经工作的新实践,充分汲取中华民族优秀文化和西方科学管理思想,形成具有中国特色的创新教材。这一目标不可能一蹴而就,需要作者通过长期艰苦的学术劳动和不断地进行教材内容的更新才能达成。我希望这一系列教材的编写,将是我国拥有较高质量的高校财经管理学科应用型教材建设工程的新尝试和新起点。

我要感谢参加本系列教材编写和审稿的各位老师所付出的大量卓有成效的辛勤劳动。由于编写时间紧、相互协调难度大等原因,本系列教材肯定还存在一些不足和错漏。我相信,在各位老师的关心和帮助下,本系列教材一定能不断地改进和完善,并在我国大学经济管理类学科专业的教学改革和课程体系建设中起到应有的促进作用。

刘诗白

2007年8月

刘诗白 现任西南财经大学名誉校长、教授,博士生导师,四川省社会科学联合会主席,《经济学家》杂志主编,全国高等财经院校资本论研究会会长,学术团体“新知研究院”院长。

前 言

随着社会主义市场经济的发展和完善,会计学科在建立和完善经济管理和监督机制方面发挥着越来越重要的作用。由于经济全球化速度加快,科学技术飞速发展,企业流程再造,管理制度创新,市场竞争越发激烈,会计理论和实务也发生了很大的变化。本书严格按照《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则——基本准则》、会计具体准则及应用指南、会计准则解释等编写,用词尽量准确,并及时将成本会计理论研究的最新成果融入到教材中,对有些问题进行了新的探索研究。

全书共分12章、主要特点如下:

(1) 第1、2、3章主要结合会计准则对待摊费用和预提费用的处理以及职工薪酬的核算进行了相关科目以及账务处理的调整,使其更加符合现代成本会计的实务。

(2) 第4、5、6章具体介绍了传统制造业企业的成本计算方法,如品种法、分批法、分类法、分步法和定额法等,这些方法是制造业企业进行成本核算和成本管理的主要方法,本书在进行理论阐述的同时,结合准则的规定对成本核算中使用的会计科目、账户加以更新,使之与准则的要求相一致。

(3) 第7、8章介绍了标准成本法和作业成本法的内容,具体包括标准成本法的特点、成本差异的计算与分析、账务处理和标准成本法与定额法的区别,以及作业成本法的基本原理和一般程序,使得成本会计的内容更加充实,也符合了成本会计学的发展。

(4) 第9章阐述了成本预测的方法、成本计划的基本程序及成本控制的实施方法,使得成本管理的体系更加成熟。

(5) 第10章主要介绍了成本报表与成本分析的内容,具体介绍了成本报表的作用和分类、各种产品成本报表和各种费用报表的编制方法,以及全部产品成本计划完成情况分析、可比产品成本降低计划完成情况分析、主要产品单位成本变动情况分析、各种费用报表的编制和分析等内容,充实了有关成本分析的内容。

(6) 第11、12章根据人力资源成本会计和环境成本会计这些新领域的特点和重要性,介绍了人力资源成本会计核算和环境成本会计核算的内容。

本书教学目标明确,教学要求具体,并采用导入案例的方法引出章节内容,提高学生的学习兴趣;在每一章节中设置知识链接,增加教材的可阅读性,拓宽学生的知识面;在每一章后针对该章节的内容进行总结归纳,对学生的学习起到巩固作用;最后针对每一章节的重点、难点知识设置习题,强化训练,帮助学生理解和掌握所学知识。

本书由刘建中担任主编。具体编写分工为:第1、6、8章由刘建中编写;第2、3章由黄利编写;第4、5章由苗稳编写;第7、9、10章由白静编写;第11、12章由刘翠编写。刘建中负责全书的修改、总纂和定稿工作。

由于编者水平有限,书中难免有疏漏和不当之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

2012年3月

目 录

第1章 总论1	
1.1 成本会计的形成与发展2	
1.1.1 早期成本会计阶段2	
1.1.2 近代成本会计阶段4	
1.1.3 现代成本会计阶段5	
1.2 成本概述7	
1.2.1 成本的概念7	
1.2.2 成本会计的对象8	
1.3 成本的作用9	
1.4 成本会计的职能与任务10	
1.4.1 成本会计的职能10	
1.4.2 成本会计的任务13	
1.5 成本会计的工作组织14	
1.5.1 成本会计工作组织的原则14	
1.5.2 成本会计的机构15	
1.5.3 成本会计人员16	
1.5.4 成本会计的法规和制度16	
本章小结17	
练习题18	
第2章 制造业成本核算的一般程序21	
2.1 成本核算的一般要求22	
2.1.1 工业企业成本核算的内容22	
2.1.2 工业企业成本核算的意义23	
2.1.3 工业企业成本核算的基本要求23	
2.1.4 财产物资的计价和价值结转的方法26	
2.1.5 成本核算的基础工作26	
2.1.6 适应生产特点和管理要求以及采用适当的成本计算方法28	
2.2 费用的分类28	
2.2.1 工业企业费用要素28	
2.2.2 产品生产成本项目29	
2.2.3 生产费用的其他分类31	
2.2.4 各种分类的联系与区别32	
2.3 会计账户的设置34	
2.3.1 成本核算的总账科目及其明细账的设立34	
2.3.2 成本核算的账务处理程序36	
2.4 成本核算的一般程序37	
本章小结38	
练习题39	
第3章 制造业生产费用的归集与分配41	
3.1 生产要素的归集与分配42	
3.1.1 材料费用的归集和分配43	
3.1.2 外购动力费的归集和分配49	
3.1.3 工资费用的归集和分配50	
3.1.4 职工福利费的归集和分配60	
3.1.5 折旧费用的归集和分配62	
3.1.6 其他费用的归集和分配62	
3.1.7 长期待摊费用的核算62	
3.2 辅助生产费用的归集和分配63	
3.2.1 辅助生产费用的归集63	
3.2.2 辅助生产费用的分配64	
3.3 制造费用的归集与分配71	
3.3.1 制造费用的归集71	
3.3.2 制造费用的分配72	
3.4 废品损失与停工损失的归集和分配75	
3.4.1 废品与废品损失的概念75	
3.4.2 废品损失的归集和分配75	
3.4.3 停工损失的归集与分配78	
3.5 生产费用在完工产品与在产品之间的分配79	
3.5.1 在产品数量的确定79	

3.5.2 完工产品与在产品之间分配 费用的方法	79	本章小结	149
本章小结	84	练习题	149
练习题	85		
第4章 制造业产品成本的计算方法	89	第6章 定额法	155
4.1 产品成本核算的概述	90	6.1 定额法概述	156
4.1.1 生产组织和管理要求对产品 成本计算的影响	90	6.1.1 定额成本法的含义	156
4.1.2 工艺过程和管理要求对产品 成本计算的影响	91	6.1.2 定额成本法的特点	156
4.1.3 产品成本计算的基本方法	91	6.1.3 定额成本法的实质	156
4.1.4 产品成本计算的辅助方法	91	6.1.4 定额成本法的优缺点、适用 范围和应用条件	157
4.2 产品成本核算的基本方法	92	6.2 产品定额成本的计算	157
4.2.1 品种法	92	6.2.1 产品定额成本与计划成本 的异同	158
4.2.2 分批法	101	6.2.2 产品定额成本的计算程序	158
4.2.3 分类法	114	6.3 脱离定额差异的计算	160
本章小结	119	6.3.1 原材料脱离定额差异的 计算	161
练习题	120	6.3.2 生产工时和生产工资脱离定 额差异的计算	164
第5章 产品成本计算的分步法	124	6.3.3 制造费用定额成本差异的 计算	165
5.1 分步法概述	125	6.3.4 废品损失成本差异的计算	166
5.1.1 分步法的概念及适用范围	125	6.4 定额变动差异的计算	167
5.1.2 分步法的特点	125	6.5 产品实际成本的计算	169
5.2 逐步结转分步法	126	6.5.1 定额法实际成本的计算 程序	169
5.2.1 逐步结转分步法的计算程序 及种类	126	6.5.2 定额成本法的应用举例	169
5.2.2 综合结转法	127	6.5.3 各成本项目成本定额差异 的揭示	171
5.2.3 分项结转法	136	6.5.4 完工产品成本计算	176
5.2.4 逐步结转分步法的优缺点及 适用范围	138	本章小结	177
5.3 平行结转分步法	139	练习题	178
5.3.1 平行结转分步法的特点 及概念	139	第7章 标准成本法	181
5.3.2 平行结转分步法的计算 程序	141	7.1 标准成本法的概述	182
5.3.3 平行结转分步法的优缺点 及适用范围	146	7.1.1 标准成本法的特点	182
5.3.4 简化的平行结转法	147	7.1.2 标准成本法的种类	183
		7.1.3 标准成本的作用	183
		7.2 标准成本法的制定	184

7.2.1 直接材料标准成本的制定	184	本章小结	214
7.2.2 直接人工标准成本的制定	184	练习题	214
7.2.3 制造费用标准成本的制定	185		
7.2.4 单位产品标准成本的制定	186	第 9 章 成本计划与控制	217
7.3 成本差异的计算	186	9.1 成本预测的程序和方法	218
7.3.1 直接材料成本差异的计算 与分析	187	9.1.1 成本预测的意义	218
7.3.2 直接人工成本差异的计算 与分析	188	9.1.2 成本预测的程序	219
7.3.3 变动制造费用差异的计算 与分析	188	9.1.3 成本预测的基本方法	220
7.3.4 固定制造费用差异的计算 与分析	189	9.1.4 成本预测方法的应用	221
7.4 标准成本法下的账务处理	191	9.2 成本计划	231
7.4.1 标准成本法账务处理的 特点	191	9.2.1 成本计划的作用及主要 内容	231
7.4.2 账务处理举例	192	9.2.2 编制成本计划的要求和基本 程序	232
7.5 标准成本法与定额法的比较	194	9.3 成本控制	236
本章小结	195	本章小结	239
练习题	196	练习题	239
第 8 章 作业成本法	199	第 10 章 成本报表与成本分析	241
8.1 作业成本法的概述	200	10.1 成本报表的概述	242
8.2 作业成本法的基本概念	201	10.1.1 成本费用报表的作用	242
8.2.1 作业	201	10.1.2 编制成本费用报表的要求	243
8.2.2 作业链与价值链	202	10.1.3 成本费用报表的种类	243
8.2.3 成本动因	202	10.1.4 成本费用报表的特点	244
8.3 作业成本法的基本原理及步骤	203	10.2 成本报表的编制与分析方法	245
8.3.1 作业成本法的基本原理	203	10.2.1 成本报表编制的方法	245
8.3.2 作业成本法的具体步骤	203	10.2.2 成本报表分析的方法	245
8.3.3 作业成本法举例	204	10.3 产品生产成本报表的编制与分析	249
8.4 作业成本法与传统成本法的区别	206	10.3.1 产品生产成本报表的编制	249
8.4.1 作业成本法与传统成本法 的比较	206	10.3.2 产品生产成本表的分析	252
8.4.2 作业成本法的运用	207	10.4 主要产品单位成本表的编制与 分析	255
8.5 作业成本管理	210	10.4.1 主要产品单位成本表的 结构和编制	255
8.5.1 作业成本管理的内涵	210	10.4.2 主要产品单位成本的分析	256
8.5.2 作业成本管理的实施	210	10.5 各种费用报表的编制和分析	260
8.5.3 作业成本管理实施的现实 意义	212	10.5.1 各种费用明细表的结构 和编制	260

10.5.2 各种费用明细表的分析.....	263	第 12 章 环境成本会计理论与方法	284
本章小结	264	12.1 环境成本会计概论	285
练习题	264	12.1.1 环境会计研究现状.....	285
第 11 章 人力资源成本会计	267	12.1.2 环境成本的确认.....	287
11.1 人力资源成本概论	268	12.2 环境成本计量理论	289
11.1.1 人力资源概述	268	12.2.1 环境成本费用的分类.....	289
11.1.2 人力资源成本的确认	269	12.2.2 环境成本计量原则.....	290
11.2 人力资源成本计量理论	272	12.2.3 环境成本计量方法.....	291
11.2.1 人力资源成本计量原则.....	272	12.3 环境成本会计核算方法体系.....	292
11.2.2 人力资源成本计量方法.....	272	12.3.1 环境成本的特点.....	292
11.3 人力资源成本核算方法体系	273	12.3.2 环境成本核算方法.....	292
11.3.1 人力资源成本核算的意义.....	273	12.3.3 环境会计信息披露的方式.....	294
11.3.2 人力资源成本核算的程序.....	275	本章小结	302
11.3.3 人力资源成本核算的方法.....	275	练习题	302
本章小结	281	参考文献.....	304
练习题	282		

第 1 章 总 论

教学目标

通过本章的学习,理解成本及成本会计的概念,掌握成本的作用,了解成本会计的产生和发展过程,了解成本会计的对象、任务及职能,了解成本会计核算形式、成本会计机构和人员配备等成本会计工作的组织内容。

教学要求

知 识 要 点	能 力 要 求	相 关 知 识
成本会计发展	(1) 成本会计的产生 (2) 成本会计的发展阶段	(1) 工业革命 (2) 早期成本会计阶段 (3) 近代成本会计阶段 (4) 现代成本会计阶段
成本概念	(1) 马克思的成本概念 (2) 理论成本概念 (3) 现实成本概念	(1) 马克思成本理论分析 (2) 成本的经济实质 (3) 成本的开支范围
成本作用	(1) 商品价值的概念 (2) 商品价格的概念	(1) 成本是补偿生产耗费的尺度 (2) 成本是企业进行决策的重要依据 (3) 成本是制定产品价格的一项重要因素 (4) 成本是综合地反映企业工作质量的重要指标
成本会计机构	(1) 成本会计机构设置 (2) 成本核算形式	(1) 成本会计机构及人员配备 (2) 集中核算形式 (3) 分散核算形式 (4) 成本会计人员的职责
成本会计的职能	(1) 会计的基本职能 (2) 会计的衍生职能	(1) 核算职能 (2) 监督职能 (3) 预测和决策、计划与控制、分析及考核职能



基本概念

成本 成本会计 不变资本 可变资本 剩余价值 成本对象 成本会计职能 成本核算形式
集中核算方式 分散核算方式



导入案例

兴师十万，日费千金

我国史书中早有成本的事项记载，在《史记·平津侯主父列传》中就有这样一个故事：及至高皇帝定天下，略地於边，闻匈奴聚於代谷之外而欲击之。御史成进谏曰：“不可。夫匈奴之性，兽聚而鸟散，从之如搏影。今以陛下盛德攻匈奴，臣窃危之。”高帝不听，遂北至於代谷，果有平城之围。高皇帝盖悔之甚，乃使刘敬往结和亲之约，然後天下忘干戈之事。故兵法曰“兴师十万，日费千金”。夫秦常积众暴兵数十万人，虽有覆军杀将系虏单于之功，亦適足以结怨深讎，不足以偿天下之费。

“兴师十万，日费千金”在《孙子兵法·作战篇》中，孙子曰：“凡用兵之法，驰车千驷，革车千乘，带甲十万，千里馈粮，则内外之费，宾客之用，胶漆之材，车甲之奉，日费千金，然后十万之师举矣。”在《孙子兵法·用间篇》中，孙子曰：“凡兴师十万，出征千里，百姓之费，公家之奉，日费千金。”

孙子将出十万兵行一千里的一次打仗算了一下，每天需要千金费用，这就是打一次仗的成本。



点评：成本决定行动。

人们的行为是受多方面因素影响的，成本效益原则是人们在政治、经济，甚至军事活动中遵循的一个重要原则，简单地说就是谁也不会做赔本的买卖。

1.1 成本会计的形成与发展

成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和完善起来的，然而对于成本会计产生于哪个年代，学者们认识并不一致。一种说法认为，成本会计的若干理论和方法早在 14 世纪就已经产生；另一种说法认为，成本会计是在 19 世纪下半叶，起初是为了决定价格而产生的。两种说法显然有很大差别，但多数学者认为 1880—1920 年是成本会计奠基时期，它是随着社会经济的发展才逐步发展起来的，先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计 3 个阶段。

1.1.1 早期成本会计阶段

早期成本会计阶段从时间上是指 1880—1920 年。成本会计起源于英国，后来传入美国及其他国家，当时英国是资本主义最发达的国家。随着英国产业革命的完成，用机器代替了手工劳动，用工厂制代替了手工工场。企业规模逐渐扩大，出现了竞争，生产成本才开始得到普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理上的需要，开始对成本进行研究，起初是在账簿之外用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性，适应外部审计人员的要求，将成本会计同复式簿记结合起来，便形成了成本会计。美国 Gittleton 教授在其《20

世纪以前的会计发展》一书中说：“英国人只是把成本会计科目引入复式会计系统就花了许多年。”这个时期是成本会计的初创阶段。由于当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算，以用来确定产品成本和销售成本，所以也称为记录型成本会计。

在早期成本会计阶段，成本会计取得了以下进展。

1. 实务方面

(1) 建立材料核算和管理方法，如设置材料账户和材料卡片，实行材料管理的“永续盘存制”；采取领料单制度(当时称材料许可证)控制材料耗用量，按先进先出法计算材料耗用成本。

(2) 建立工时记录和人工成本计算方法，如设置人工使用时间卡片，登记工作时间和完成产量；将人工成本先按部门归集，再分配给各种产品，以便控制和正确计算人工成本。

(3) 随着企业生产设备的大量增加，间接制造费用也快速增长，于是人们改变了过去将间接制造费用作为生产损失的做法，先后提出了按实际数额进行分配和按间接费用正常分配的理论。

(4) 制造业根据生产特点，利用分批成本算法或分步成本算法计算产品成本。

2. 理论方面

成本会计著作纷纷出版，被称为“第一本成本会计著作”的是 1885 年在纽约出版的亨利·梅特卡夫(Henry Metcalfe)所著的《制造成本》一书，书中介绍了一种新颖的成本表，并阐述了这个表的记录和计算方法；英国电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和会计师 J·M·费尔斯(J.M.Fells)合著的《工厂会计》于 1887 年问世。其中，《工厂会计》一书试图将成本核算引入复式簿记，提出了在总账中设立“生产”、“产成品”、“营业”等账户来结转产品成本，最后通过“营业”账户借贷双方余额的结算即为营业毛利。这本书对于成本会计的建立具有极为重要的意义，被认为是 19 世纪最著名、最有影响力的成本会计著作之一。

3. 组织方面

1919 年，美国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。美国和英国都对成本会计进行了一系列的研究，为奠定成本会计的理论基础和方法基础作出了贡献。

早期研究成本会计的专家 W·B·劳伦斯(W.B.Lawrence)对成本会计作过如下定义：“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产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，以供工厂管理当局作为制定经济、有效和有利的产销政策时的参考。”



知识链接

1887 年，英国的电力工程师埃米尔·加克(Emile Garcke)和会计师 J·M·费尔斯(J.M.Fells)最早主张将成本记录与财务会计账户结合。两人撰写了《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一本书。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 世纪最具有影响力的成本会计著作之一。

1.1.2 近代成本会计阶段

近代成本会计阶段从时间上是指 1921—1945 年。这一阶段成本会计的主要进展包括以下几个方面。

1. 标准成本制度的实施

20 世纪初期资本主义企业推行泰罗制。这个制度不仅提高了生产的效率,也给成本会计提供了启示。美国会计学家提出的标准成本制度因此脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。这样成本会计增加了事前控制的新职能,形成了管理成本会计的雏形,它标志着成本会计已经进入一个新的阶段。

2. 预算控制的完善

预算控制是作为成本控制制度的另一方面被引进成本会计体系中的。预算控制初始是采用固定预算方法的。但是由于产量变动使间接制造费用的预算数和实际数无法比较,影响了预算控制的实际效果。到了 1928 年,美国一些会计师和工程师根据成本和产量的关系,提出分别制定弹性预算和固定预算的想法。所谓弹性预算是根据计划期内可以预见的某一业务量(如产量)的各种水平来确定相应的预算标准。这样,企业预算合理地控制不同属性的费用支出有助于正确考核经营者的工作成绩。

3. 成本会计的应用范围更加广泛

在这一时期,成本会计的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各个主要部门,特别是应用到企业经营的销售方面。

4. 成本会计形成了完全独立的学科

在近代成本会计的后期出版了不少成本会计著作。例如,美国 J·L·尼科尔森(J.L.Nicholson)和 F·D·罗尔巴克(F.D.Rohrbach)合著的《成本会计》,J·L·陀耳(J.L.Dohr)所著的《成本会计原理和实务》等。从而使成本会计具备了完整的理论和方法,并形成了独立学科。

这一时期成本会计的定义可引用英国会计学家杰·贝蒂(J.Betty)的表述:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”



知识链接

弗雷德里克·泰罗(Frederick Taylor, 1856—1915)出生于美国一个富裕的律师家庭。他本想继承父业成为一名律师,并已考上了哈佛大学法律系,但由于眼疾而辍学。他在 1875 年进入一家小机械厂做学徒工,于 1878 年来到费城的米德维尔钢铁公司工作,一直到 1890 年。他在该公司期间,从一开始当机械工人,到后来提升为车间管理员、技师、车间工长、总机械师,他一直坚持业余学习,于 1883 年获得斯蒂芬工艺学院的机械工程学位,次年即被提升为总工程师。泰罗于 1891 年独立创业,从事工厂管理咨询工作,直至任美国管理咨询协会主席。他的著作主要有《计件工资制》(1895 年)、《车间管理》(1903 年)、《科

学管理原理》(1911 年)。这些著作是泰罗几十年试验研究的成果和长期管理实践的经验概括和总结。基于泰罗所取得的成就,作为古典管理学家、科学管理的主要倡导者,他被西方称为“科学管理之父”,这个称号被刻在了他的墓碑上。

1.1.3 现代成本会计阶段

现代成本会计阶段从时间上是指 1945 年以后。第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,产品更新速度加快;企业规模越来越大,跨国公司大量出现,市场竞争十分激烈。为了适应社会经济的发展趋势,提高管理的现代化,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会计中得到了广泛应用,从而使成本会计发展到了一个新的阶段,即成本会计发展的重点由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的注重管理的经营型成本会计。其主要内容有以下几个方面。

1. 开展成本的预测和决策

为了主动控制成本,运用预测理论和方法对未来成本发展趋势作出科学的估计和测算,运用决策理论和方法去研究各种方案的可行性,并选取最优方案,从而使成本会计向预防性管理方向发展。

2. 实行目标成本计算

随着目标管理理论的应用,成本会计有了新的发展。在产品设计之前,按照客户能接受的价格确定产品售价和目标利润,然后确定目标成本,用其控制产品设计成本,使产品设计方案达到技术适用、经济合理的要求。这样,成本会计扩展到技术领域,将技术与经济结合起来,有效地降低了成本。

3. 实施责任成本计算

为了加强企业内部各级单位的业绩考核,1952 年美国会计学家 J·A·希琴斯(J.A.Higgings)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进行责任成本核算,使成本控制更为有效。

4. 实行变动成本计算法

这种成本计算模式只将变动成本计入产品成本,而将当期固定费用从销售收入中扣除,免去固定成本的分配计算程序。这样既减少了计算工作量,还为企业进行预测和决策创造了便利条件。但是,这种模式也存在一定缺陷,所以只限于在企业内部使用。

5. 推行质量成本计算

随着工业生产的发展,企业对质量管理日益重视。到 20 世纪 60 年代末,质量成本概念基本形成,并开展了质量成本的计算和分析,从而扩大了成本会计的研究领域。

近一二十年来,现代高科技被广泛应用于生产,如自动化设备、机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产等。企业制造环境已从过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化。在新的制造环境下,产品成本结构发生了重大变化。例如,有些企业的直接人工成本占总成本的比例从 20 世纪 70 年代的 40%左右急速下降到 10%左右,而制造费用占总成本

的比例却大幅度提高,其构成内容也大大复杂化,在某些企业甚至高达 75%,其分摊标准如果只用人工小时单一标准就难以正确反映各种产品成本。为适应新的制造环境,“适时生产系统”(just-in-time production system, JIT)应运而生。JIT 是一种严格以需求带动生产的制度,要求企业生产经营管理环节紧密协调配合,保质、保量并适时送到后一加工(或销售)环节,无需建立材料、在产品和产成品库存,实现“零存货”(zero inventory),以降低存货库存成本。正因为这样,适时生产系统必须和“全面质量管理”(total quality control, TQC)同步进行。TQC 同传统质量管理不同,其从事后的质量检验转向以事先的预防为主;从只管理产品质量转向质量赖以形成的工作质量;从专职人员的检验转向广泛吸收全体人员参加,将重点放在操作工人自我质量监控上,自动纠正质量缺陷,以保证企业整个生产过程实现“零缺陷”(zero defect)。可见“全面质量管理”是使“适时生产系统”顺利实施的一个必要条件。

新的制造环境促使成本会计又产生了新的发展。

(1) 完善了质量成本会计。在以往质量成本核算的基础上,根据全面质量管理的要求,用质量成本决策、最佳质量成本模型和质量成本综合控制等方法进行系统管理,借以全面降低质量成本,并提高产品的社会效益、企业效益和用户效益。

(2) 实行以作业为基础的成本计算制度(activity-based-costing system, ABC 制度)。ABC 制度在西方人工成本比例低、制造费用比例高的高新技术企业得到了较广泛的应用。它将制造费用按作业类别归集到不同的成本库中,然后按不同成本库采用不同的分配标准将制造费用分配给各产品。该制度的特点是大大明细了制造费用核算过程,从而能提供更加精确的成本信息,对正确进行经营决策,加强成本控制,促进成本的降低具有重要意义。

(3) 推行倒推成本法(back push costing)。该方法是一种简化的生产成本算法。在产品完工或销售时,可采用该方法计算存货成本。该方法适用于 JIT 制的企业。这些企业从收到原材料到产品制成所耗用的时间大幅度缩短,而且期末存货量也变得很小,使得传统的分批或分步成本法详细记录各类存货的必要性受到质疑。这样,倒推成本法便应运而生。

(4) 成本企划(target costing, cost design)。这是日本企业界创造的一种成本管理方法。成本企划是指在产品的策划、开发中,根据顾客需求拟订相应的目标,希望同时达成这些目标的综合性利润管理活动。该定义的内涵及其对成本会计的影响:①要求成本管理领域由制造阶段扩展到制造前后阶段,特别是重点深入到产品策划、开发、设计、工艺准备等技术领域,将成本控制中心转移到成本的起源;②管理阶段要突破单纯的经济方法,将成本会计与工程技术、组织措施有机结合起来;③在满足顾客需求的前提下设定出产品品质、功能、价格等目标,通过各部门、各环节,乃至供应商的通力合作,在达成这些目标的基础上,从各方面挖掘提高成本效益的潜力,保证目标利润的实现。

(5) 成本会计对电子计算机的应用。成本会计电算化不仅使计算更快更准确,而且能进行手工所不能做的计算,从而为成本会计适应现代化管理对成本信息日益膨胀的需求提供了有利条件,充分发挥了成本会计的作用。

由此可见,现代成本会计是根据会计资料和其他有关资料对企业生产经营活动过程中所发生的成本,按照成本最优化的要求,有组织、系统地进行预测、决策、控制、分析和考核,促使企业提高产品质量、降低成本,从而实现生产经营的最佳运转,不断提高企业的经济效益的方法。