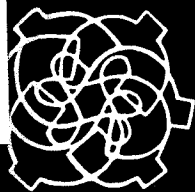


A

设计原理及程序

[美] 迈克尔·阿·斯克金 著
尤·金·卡·斯尼迪
毕凤英 于兴旺 译校
陕西科学技术出版社



COST ACCOUNTING
PRINCIPLES AND PROCEDURES
MICHAEL R. SKIGEN/EUGENE K. SNYDER
BARNES&NOBLE BOOKS 1986

成本会计原理及程序

【美】迈克尔·阿·斯克金 著
尤·金·卡·斯尼迪

毕凤英 于兴旺 译校

陕西科学技术出版社出版发行
(西安北大街131号)

新华书店经销 西北工业大学印刷厂印刷
787×1092毫米 开本 32 印张 9.25 195千字

1987年3月第1版 1987年3月第1次印刷

印数: 1—4100

统一书号: 4202·13 定价: 2.00元

译 者 的 话

成本会计是现代管理科学的重要组成部分。它在企业的决策和控制中，起着十分重要的作用。它是企业各级管理人员和会计人员必读的业务书籍之一，是院校有关专业的主要教材。

全书共十九章。其主要特点是，从经营管理的角度，概括了成本会计原理，成本计算方法，成本管理中存在的问题和解决的途径，对成本会计的术语都下了定义。还介绍了统计方法和经营研究以及电子计算机在成本会计中的应用。书末附有习题和答案。在内容阐述上，理论密切联系实际，注意教学方法，通过具体例题，深入浅出，易于理解。

本书可作为大专院校学生使用的教科书，培训企业各级管理人员和会计人员的参考书。

本书在翻译过程中，得到了美国加州北岭州立大学副教授沃大卫的热情帮助，在此表示谢意。由于时间仓促，水平有限，译文中有不妥之处，请读者批评指正。

译 者

原作者简介

迈克尔·阿·斯克金是林肯大学的学士，纽约大学的硕士，福特基金会的博士研究员，华盛顿乔治顿大学商业管理学院教授，马德兰州著名会计师。早期受教育于华盛顿乔治顿大学。曾任新西泽州石油公司的财务分析和会计师。斯克金教授与斯尼迪教授合写了《所得税实践指南》一书。他曾在1973~1974年写了许多有关会计的好文章，获得了金质奖章。

尤金·卡·斯尼迪是威斯州大学的硕士，密执安州大学法律学院的法学博士，安全投资保险公司的副总经理，乔治顿大学商业管理学院教授。从1969年到1972年任系主任。斯尼迪先生是密执安州著名会计师。曾任俄亥俄州钢铁铸造公司的主任审计员，机械管理系统股份有限公司的副审计师，底特律大学的会计讲师。他与斯克金合写了《所得税实践指南》一书，他还为出版社写了许多专著。

原 作 者 序

本书简明地概括了成本会计原理。学生可以利用它了解成本会计原理，此书有助于学习和复习。会计员、簿记员、商业人员以及其他专业人员，也可以用本书作为成本会计基本原理的入门书。这本书既简明扼要，又通俗易懂。

感谢我们家庭成员对我们工作的全力支持，感谢我们乔治顿大学同事们的帮助，特别感谢珍妮、弗拉格以及编辑和巴恩斯与诺布尔出版社的许多建议和帮助。

阿·斯克金

卡·斯尼迪

目 录

第 一 章	成本会计的性质及作用·····	(1)
第 二 章	成本会计术语·····	(8)
第 三 章	存货管理·····	(16)
第 四 章	分批成本制度·····	(33)
第 五 章	分步成本制度·····	(51)
第 六 章	联合产品成本与副产品成本·····	(67)
第 七 章	废料和废品·····	(78)
第 八 章	间接费用的分摊·····	(87)
第 九 章	预算的编制·····	(106)
第 十 章	标准成本·····	(127)
第 十 一 章	成本—数量—利润的分析·····	(152)
第 十 二 章	混合销售量和混合生产量·····	(161)
第 十 三 章	直接成本法·····	(169)
第 十 四 章	决策用成本·····	(183)
第 十 五 章	资本预算·····	(193)
第 十 六 章	非制造成本·····	(202)
第 十 七 章	管理成本制度和电子数据处理·····	(208)
第 十 八 章	利润中心和调拨价格·····	(215)
第 十 九 章	统计方法和经营研究·····	(230)
习 题	·····	(243)
答 案	·····	(260)

第一章 成本会计的性质及作用

成本会计是现代管理理论和实际应用的核心。在管理的三个基本要素中的两个基本要素计划和控制中，成本会计起着重要的作用。在第三个基本要素组织中，如果承认成本会计的必要性，并对其功能加以利用，就会产生更加合理，经营效果更好的组织结构。特别是在制造和分配中更是如此。在开始研究本书的技术内容之前，我们首先探讨一下与企业各方面有关的成本会计的作用。

现 代 管 理 理 论

有些管理理论的观点是，一个企业的管理，与另一个企业的管理实际上是相同的，因为管理所需要的专业技能在于管理本身。而另一些管理理论主张，管理人员（经理）还必须高度熟练地掌握一些技术课程，如会计学、生产学、工程学、市场学等等。然而各种理论的一致意见是，管理人员的主要任务是计划、组织和控制。

计划 管理的主要职能是制定计划。在制定计划前必须设定目标。经理们根据他们在公司统治集团中的地位，在他们的头脑中有各种不同的目标。例如，总经理可能关心该公司对 X 牌产品有多大依赖性，在计划改变产品组合时，他的目标就是减少对 X 牌产品的依赖性。与此同时，销售部副主任则可能计划将 X 牌产品的销售量增加 10%，他的目标可能是增加市场渗透量。第 36 部的领工员可能计划生产

新型的机器，他的目标是增加 X 牌产品的产量，并降低该牌号产品的成本。

这些目标和计划，对他们来说，可能一致，也可能是不一致的。各种不同的目标是由总的经营计划（预算）来协调（预算和编制预算的过程将在第九章中深入地讨论）。成本会计师的日常大量工作是跟数据打交道的，而数据在预算中是最本质的东西。所以，在编制预算的过程中他的作用是很重要的。这一点非常正确。因为，他是用来自各部门的数据进行工作的少数人之一。

组织 大多数组织都用一张组织图来表示一个组织内各个职能部门之间的相互关系。有多少个组织就要有多少个不同的组织图。这一课题在有关管理的书中会涉及到。在此我们只给出任意一个公司的组织系统简图（见图 1.1）。根据经营的范围，按照具体情况的要求，可以将下列图加以扩大或缩小。按照范围大小及当地具体条件的要求，可将每一营业部

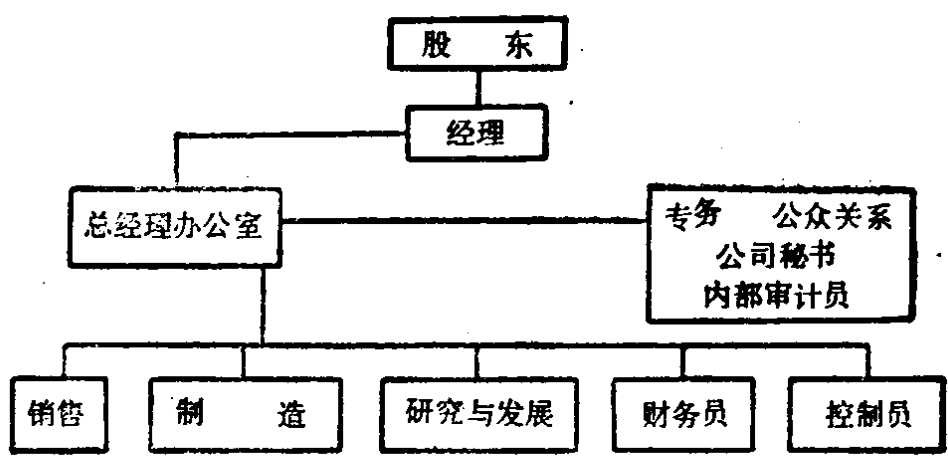


图 1.1 任意一个公司的组织图

门或人事部门再次划分。在设有几个部门的大公司里，绘制一个全面的系统图是困难的，所以，可按图1.1所示，复制每一

部门的系统简图。在这里，人们提出了一个问题，分部主任要不要向负责制造的总经理汇报呢？分部控制员应不应该向分部经理或公司控制员汇报呢？如果对这个问题的回答，人们就会理解，为什么一种管理理论把人与人之间的关系，人的能动性列为重点的原因。目前，无论是在理论上还是在实践中，对于这个问题都没有确定的或者最好的答案。事实上，一些很大的公司，每隔几年就从一种报告方法变到另一种报告方法，然后又变回来。

控制 成本会计师在管理控制中起着重要的作用，为了达到目标，只有计划和组织本身是不够的，还必须有一个对执行原计划偏差的测量和对未来计划的信息反馈系统，这样的系统，称为控制系统。它好象是对管理不间断地评价。该系统简图如图 1.2 和图 1.3 所示。

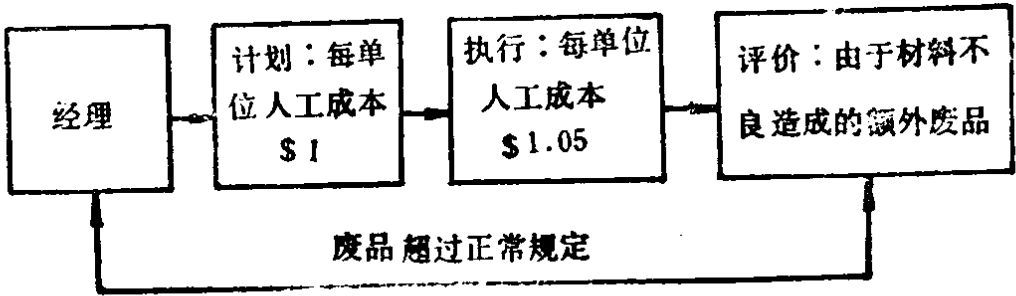


图 1.2 对新计划的评价

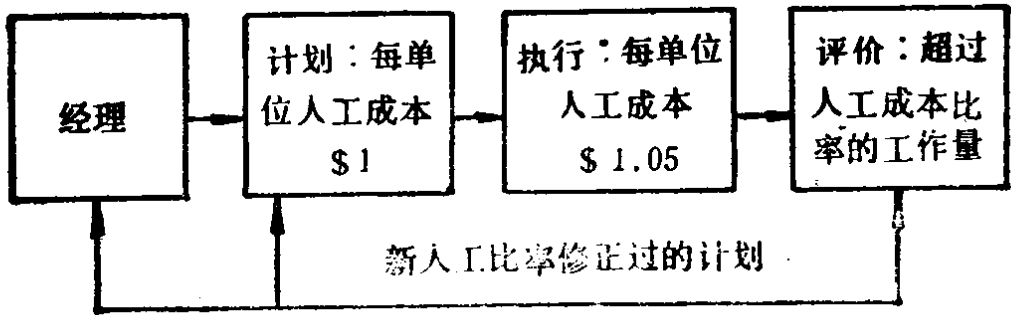


图 1.3 对原计划控制的评价

由上所述，可以明确地了解下列两点：

第一，由于成本会计师提供的信息，在日常管理中是非常重要的。因此，报告的速度是关键。

第二，成本会计师如果用了错误的信息，就会产生很大的危害。数据处理过程中所遇到的类似情况，可用缩写语GIGO (Garbage-in, Garbage-out) (输入是无用数据，输出也是无用数据) 来表示。所以，数据在成本会计师的报告中，比在任何地方都更重要。

控制中的基本要素是把计划的重要变化情况尽早地向负责经理报告。成本会计师的职责是进行分析和报告，以便使经理进行“特殊管理”（第十章的题目——标准成本，就是报告变化情况的基本工具）。假若要求或允许成本会计师也采取特殊行动，那么很快就会出现人员之间的不协调，以致引起职权的混乱。

会计师在公司中的作用

会计师们所准备的大多数报告和分析，仅用于公司内部。而其它的报告和分析既可用于公司内部，又可用于公司的外部。会计师在公司外部，主要为债权人、投资人和政府工作，该工作一般称之为财务会计。主要从事与公司经营有关的工作称之为管理会计，这是本书所研究的最重要部份。

财务会计 有多少公司就有多少不同的组织形式，但公司内部的会计只能概括地划分为两类。在公司没授权给两个有能力的会计师之前，是不可能划分会计责任的。一般来说，会计职责（财务）与控制人员职责（管理）之间，存在着矛

盾（见图1.1）。没有理由把一个职能部门摆在另一个职能部门之上。这两种人员都应该向总经理办公室报告。

财务会计职能，与资金周转、贷款和收款，以及其它方面的投资管理有直接的关系。实际上，这一部分内容可以从公司的日常业务中独立出来。然而，这并不意味着财务会计的职能只是重复性的工作。贷款和收款，以及其它现金流动问题，既是重复性的工作又具有刺激作用。在会计职能范围内，由于良好的控制所得到的额外收益，实际上相当于是纯收入的一部份。

管理会计 控制人员负责管理中的第三个基本要素——控制。他的主要职能是：编制经营计划；对经营的结果进行说明和报告；对计划进行评价；与其他管理部门协调计划。在这些方面，成本会计师可以给控制人员提供有力地帮助。控制人员还必须熟悉税收管理、政府报告、保护资产和有关这些资产的记录，这些职责都与日常的业务有明显的关系。

控制人员与其它执行人员之间的关系

在各级管理部门中，对不同的主张和问题进行交流和讨论是必要的。例如，销售经理非常关心的问题是生产部门的交货；而生产部门所感兴趣的则是各种规格、型号的数量和产品销售数量的平衡，这被称作产品的混合。控制人员也象销售和生部门一样关心上述问题。所不同的是，控制人员通过报告计划偏差的方式来关心这些问题的。

控制人员和财务人员 由于控制人员的基本职责之一是评价和报告不符合计划或预算的情况，所以控制人员与其他

部门保持经常不断地联系。既然控制人员的职责是报告不符合计划情况和计划正趋向乐观，所以常常不是控制人员——我们在这用控制人员和成本会计员两个词是同义词——是坏信息的反映者。有成效的控制人员除了熟练掌握本职业业务以外，还必须具有外交家的公平的处世之道。特别是控制人员，必须避免告诉水平相似的其他部门的领导们如何达到他们规定的目标。

显然，在许多方面财务人员和 控制人员的责任是一致的。例如，资产负债表，收入表以及所得报酬与 存 货 数 字都是互相联系着的。在确定存货时，成本会计师所起的作用，既是财务会计，又是管理会计。幸运的是财务人员和控制人员都有共同的语言——会计，来帮助他们解决互相之间的难题。

控制人员和生产部门 成本会计师至少每天都要与生产部门保持联系。建立和保持这种联系是很重要的。也时常发生，管理部门说：“那些手指染有墨水的本位主义家伙们离开我！”在图 1.2 和图 1.3 中示出了相同的结果，每单位人工成本都比计划数高5%。但是，原因是完全不同的，减少了人工，引起生产计划下降，生产停滞不前，致使单位人工成本增加；使用了价格便宜的原材料，总的成本虽然下降了，但是却产生了过多的废品，从而使实际单位人工成本超过了原计划的单位人工成本。为了找出正确的原因，必须进行全面深入地分析。

在其他一些部门中也必须保持紧密的合作和联系。如果成本会计的原始资料与产品在实际生产过程中所发生的数据记录不符，由于数据不准确，使书面记录就失去了作用。所

以，上级向生产部门下达的报告，必须是迅速而中肯的，而生产部门向上级所作的报告也必须是这样。

自制或外购，是由生产部门和成本会计师必须共同决定的问题。例如，根据产量和设备费用来确定产品的元件是自制还是外购，哪一个更便宜呢？另一个必须共同计划的例子涉及到资本预算问题。假若公司用改进某些生产设备的方法来达到降低成本，这种做法从节约的角度行得通吗？这个问题只有财务人员、控制人员和生产部门（可能还要加上几个别的部门）讨论之后才能解决。

控制人员和销售部门 实质上，控制人员和销售部门之间如同控制人员和生产部门之间出现的问题和情况是一样的。从控制的角度分析，销售成本，包括广告和在货栈中暂时存放的费用，对大多数产品来说，可能超过了生产成本。少数产品的销售成本与生产成本相同。

公司财务计划或预算通常是以预计的收入为基础的。而预计的收入则来自公司产品的销售。因此，极其重要的是销售部门和控制人员不断地交流下列情况：销售如何满足计划，预计销售怎样才能在今后的将来满足计划的情况。对预算所做的主要决定是根据生产目录、原材料的购买以及现金的需要。这些资料都来自情报的交换。

成本会计主要是在工厂和生产成本范围内发展起来的。有关分摊成本的分析，包括销售成本，还没进行充分地探讨，尚待进一步研究。在第十六章中对这一个课题将进一步地讨论。

第二章 成本会计术语

在完全了解成本会计之前，必须学习成本会计的专门术语。成本会计员面对的一个问题是，时常发生一些专门术语使用的变化，它们的含义，究竟用它们哪一个，由上下文来决定。

成 本

成本是用于支付采购、维修、生产或服务或消耗材料的费用。成本的含义可能不同，至于是哪种成本，决定于其意义。例如，一个成本类型，许多描述，对长期经营有益的固定资产，象机器的成本称为固定成本。而不能很快销售的，只能用专门固定资产才能补偿的成本，往往称之为沉入成本(Sunk cost)。另外一种成本表示直接支出。如驱动机器所用的电力成本。没有双关意思，这种成本称现期成本(Current cost)。

本章中，我们将研究下列几种成本相互之间的主要关系和区别。即：固定成本与可变成本，单位成本与总成本，产品成本与期间成本(Period cost)可控成本与不可控成本，分摊成本与直接成本，制造成本与非制造成本。

固定成本与可变成本

成本会计师和经理，为了以比较从一个时期到另一个时

期的经营或从一种规格产品的生产到另一种规格产品的生产结果为可靠依据。常常试图描述销售成本或生产成本。产品成本对比的另一个量要用途是，在制定计划和控制现期成本方面有利于管理。

固定成本 与产出关系不变的成本，称之为固定成本。例如，付给工厂经理的工薪，厂房的折旧等皆为固定成本。假若我们将固定成本与销售的关系，用一图来表示的话，它们的关系如图 2.1 所示。

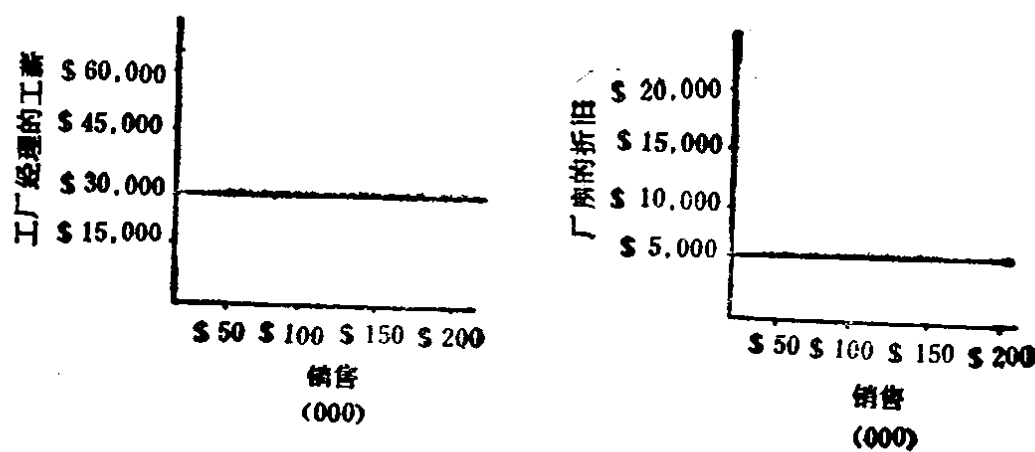


图 2.1 固定成本与销售的关系

在不改变固定成本的“固定”性质的情况下，改变固定成本的水准是可能的。如果公司建造一个新的厂房，增加折旧成本，固定性质将不改变。只是成本的水准改变了。当然，新的标准也不随着产量的变化而变化。

可变成本 可变成本总是随着作业的变化而变化。例如，销售的委托（代销）(Sales commission)，以及在制造过程中直接使用的大多数材料，都是可变成本。在图 2.2 中，利用销售委托与销售的关系，以及原材料成本与所生产的单位数量的关系，示出了可变成本与作业的关系。销售手续费

是销售金额的百分之一。而生产每单位产品所用的原材料成本为 1 美元。

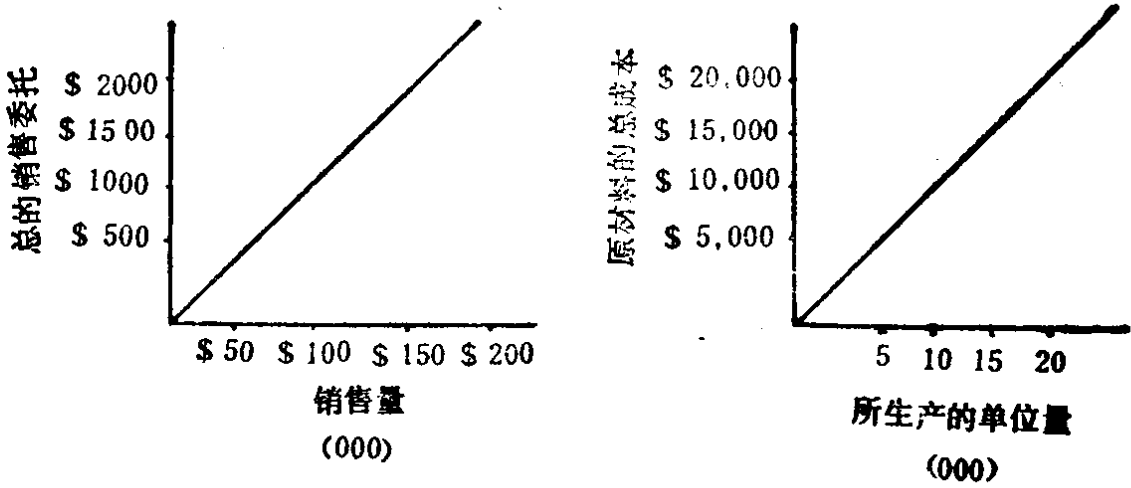


图 2.2 可变成本与销售的关系

总成本与单位成本

在总的方面，关于成本这一概念，在上面已被我们强调了，或者完全理解明白了。然而，很难将一个经营生产 X 牌产品 1,000,000 单位的工厂成本与生产 X 牌产品 100,000 单位的工厂成本进行比较。人们只能说，制造 1,000,000 单位产量的成本比制造 100,000 单位产量的总成本多。重要问题在于，经营一个计划生产 1,000,000 单位产量的工厂是否比经营一个仅生产 100,000 单位产量的工厂更经济？问这个问题的另一种方法是，“拥有产量为 1,000,000 单位的工厂好呢，还是拥有产量各为 100,000 单位的十个工厂好呢？”为了提供回答这一问题时所用的术语，让我们研究一下总成本与单位成本之间的区别。

总成本 总成本是一个项目，一个生产过程或与生产单

位数量无关的一段时间的各个成本的总和。因此,如果一个较大工厂制造X牌产品1,000,000单位所用总成本为5,000,000美元,那么,该数就是较大厂的总成本。同样,如果小一点的工厂所用各种成本之和为600,000美元,那么,这就是这一小厂的总成本。

单位成本 单位成本是总成本除以相应单位所生产的数量。一个经营部门与另一个经营部门所用单位是不同的。每一个部门与整个公司所用的单位可能也是不一样的。用来表示一部门或一营业的单位成本基础,可能是按着实际产品而定,而一个部门的单位基础可能根据加工产品时所花费的工时或机器时数而定。以大厂和小厂为例,单位成本如下。

大工厂:

$$\frac{\text{总成本}}{\text{生产单位}} = \frac{\$ 5,000,000}{1,000,000} = \$ 5 \text{ (单位成本)}$$

小工厂:

$$\frac{\text{总成本}}{\text{生产单位}} = \frac{\$ 600,000}{100,000} = \$ 6 \text{ (单位成本)}$$

在任一工厂内,单位成本可以按下列方式再次划分:

材 料	\$ 1 (每单位)
A 部门的成本	\$ 0.50 (每单位)
B 部门的直接人工工时数	1/2小时 (每单位)
C 部门的机器工时数	1/4小时 (每单位)

通过对一个工厂的建设规模作出合理的决策的讨论,充分说明了成本在决策中的重要性。现仍以大厂和小厂为例,很明显,5美元的单位成本比6美元的单位成本更为可取。但是,固定成本只是相对于总成本来说是固定的。每单位的固定成本与产量成反比关系变化。在大厂的例子中,如果