

高级

成本管理

会计学

下 册



Cost Accounting

—A Managerial Emphasis

Charles T. Horngren

Fifth Edition

Prentice-Hall Inc. 1982

本书根据美国普伦蒂斯-霍尔图书公司

1982年第五版译出

高级成本管理会计学

下 册

〔美〕查尔斯·T·霍恩格伦 著

上海财经大学会计学系《会计译丛》小组 译

费 文 星 校

•
中国财经出版社 出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京市密云县双井印刷厂印刷

•
850×1168毫米 32开本 14.25印张 339 000 字
1987年 12 月第1版 1987年 12 月北京第1次印刷

印数: 1—10 100

统一书号: 4166·915 定价: 2.85 元

目 录

第五篇 成本分配的各种作用

第十四章 成本分配：引言 (1)

第一节 术语与一般目的 (2)

第二节 分配的一般过程 (3)

第三节 为经济决策和动机而进行的分配 (8)

第四节 把成本分配于产量 (13)

自学习题

本章主要名词汉英对照

第十五章 成本分配：更仔细地研究 (26)

第一节 成本分配的贡献法 (26)

第二节 总部各种服务成本 (31)

第三节 进一步探讨经济决策和激励 (35)

第四节 成本的合理性和补偿 (40)

第五节 同质成本的归集 (45)

第六节 选择分配基础 (46)

自学习题

本章主要名词汉英对照

第十六章 成本分配：联产品和副产品 (53)

第一节 名词的含义 (53)

第二节 将联合成本分配到产品的方法 (54)

第三节 联合成本在制定决策中无关 (61)

第四节 副产品会计 (64)

自学习题

附录甲 可实现净值的一种替换法

附录乙 副产品和可分属成本

本章主要名词汉英对照

第十七章 分步成本计算和作业成本计算	(77)
第一节 五个主要步骤	(77)
第二节 先进先出法	(82)
第三节 加权平均法	(85)
第四节 作业成本计算	(89)
第五节 标准成本和分步成本	(94)
第六节 分步成本计算的另外一些方面	(98)
第七节 分步成本计算中的转移	(99)

自学习题

附录甲 分步成本计算的取样分录

附录乙 分步成本计算可供选择的形式

本章主要名词汉英对照

第十八章 废品、废料、可修复废品和残料	(111)
第一节 术语	(111)
第二节 废品总论	(112)
第三节 分步成本会计程序和废品	(115)
第四节 分批成本计算和废品	(125)
第五节 可修复废品	(126)
第六节 残料会计	(127)
第七节 废品会计、可修复废品会计和残料会计的 比较	(129)
第八节 标准成本的应用	(130)

自学习题

附录甲 废品在分步成本计算下更仔细地研究

附录乙 废品率的中期变动

本章主要名词汉英对照

第六篇 分权制与管理控制

第十九章 分权制与转移价格 (141)

第一节 分权的性质 (142)

第二节 利润中心 (146)

第三节 三个激励标准 (147)

第四节 制订转移价格的目的 (148)

第五节 市价 (150)

第六节 有无制订转移价格的通则 (153)

第七节 市价的抉择 (156)

第八节 为什么要有利润中心 (162)

第九节 转移的会计分录 (163)

自学习题

附 录 制订转移价格的经济分析

本章主要名词汉英对照

第二十章 分部业绩衡量制度的选择 (172)

第一节 有关设计问题的概论 (172)

第二节 代表最高管理当局目标的衡量尺度 (173)

第三节 收益和投资的定义 (178)

第四节 投资衡量标准的抉择 (181)

第五节 历史成本或现行成本 (190)

第六节 现行实务中的问题 (196)

自学习题

附录甲 复利与衡量业绩的模式

附录乙 管理控制制度的设计

本章主要名词汉英对照

第七篇 决策模式和会计

第二十一章 决策模式、不确定性和会计师 (215)

第一节 不确定性的特征 (215)

第二节 对付不确定性的方法 (222)

第三节 在会计方面的应用 (228)

自学习题

附录甲 预测误差成本的应用

附录乙 预测误差成本和完全信息

附录丙 不完全信息值

本章主要名词汉英对照

第二十二章 存货计划、控制和成本计算 (250)

第一节 存货的特点 (250)

第二节 存货决策的关联成本 (251)

第三节 定货量的选择 (252)

第四节 对会计人员的影响 (257)

第五节 保险储备量 (262)

第六节 重点放在最优化上面 (266)

第七节 分类控制: ABC 法 (267)

第八节 制度的机制 (269)

自学习题

附 录 存货成本计算方法

本章主要名词汉英对照

第二十三章 成本会计和线性规划 (280)

第一节 线性规划模式 (280)

第二节 稀缺资源的替代 (286)

第三节 线性规划对经理和会计师的意义 (287)

第四节 单纯形法.....	(292)
---------------	-------

自学习题

本章主要名词汉英对照

第八篇 进一步研究的专题

第二十四章 成本性态和回归分析.....	(295)
----------------------	-------

第一节 帐户分析.....	(296)
---------------	-------

第二节 表达回归结果.....	(298)
-----------------	-------

第三节 回归的选择.....	(299)
----------------	-------

第四节 第一个准则：经济可能性.....	(300)
----------------------	-------

第五节 第二个准则：拟合良度.....	(301)
---------------------	-------

第六节 第三个准则：专门分析.....	(304)
---------------------	-------

自学习题

附 录 回归分析

本章主要名词汉英对照

第二十五章 各种差异：品种结构差异、实得率差异	
-------------------------	--

和调查研究.....	(328)
------------	-------

第一节 第一部分：销售数量差异和销售品种结构差异.....	(328)
-------------------------------	-------

自学习题	(338)
------------	-------

第二节 第二部分：产品实得率和产品品种结构差异.....	(340)
------------------------------	-------

第三节 原料实得率差异和原料品种结构差异.....	(340)
---------------------------	-------

第四节 直接人工实得率差异和直接人工工种结构差异.....	(345)
-------------------------------	-------

自学习题	(348)
------------	-------

第五节 第三部分：调查的决策.....	(350)
---------------------	-------

自学习题	(360)
------------	-------

本章主要名词汉英对照

第二十六章 薪工会计	(362)
-------------------------	-------

第一节 政府的影响	(362)
-----------------	-------

第二节 附加津贴	(366)
----------------	-------

第三节 雇主薪工税的理论与实务	(368)
-----------------------	-------

第四节 薪工会计举例	(369)
------------------	-------

第五节 银行薪工专户	(375)
------------------	-------

第六节 奖励计划	(376)
----------------	-------

本章主要名词汉英对照

第二十七章 会计制度和内部控制	(380)
------------------------------	-------

第一节 内部控制概述	(380)
------------------	-------

第二节 外国行贿法，一个不当的命名	(383)
-------------------------	-------

第三节 审计委员会	(385)
-----------------	-------

第四节 内部控制的基本要素	(387)
---------------------	-------

第五节 电子计算机对内部控制的影响	(391)
-------------------------	-------

第六节 零售业存货的控制	(392)
--------------------	-------

自学习题

附录甲 采购和存货的内部控制

附录乙 工厂分类帐

本章主要名词汉英对照

第二十八章 成本会计的专业考试	(407)
------------------------------	-------

第一节 专业考试的种类	(407)
-------------------	-------

第二节 复习和迎考两种考试	(409)
---------------------	-------

附 录 可供选择的总分类帐处理方法

本章主要名词汉英对照

成本管理会计名词简释

第五篇 成本分配的各种作用

第十四章 成本分配*：引言

几乎在每个组织和在会计学的每一方面，成本分配是一个免不了要发生的问题。固定资产的成本应当怎样在各月份、各年度、各车间和各产品间进行分配？折旧会计实质上是一个成本分配问题。或者共同受益的服务成本应当怎样在各车间、部门间进行分配？大学费用应当怎样分别列入大学本科生项目、研究生项目和研究工作？医院里昂贵的各种医用设备、设施和全体工作人员的费用应当怎样加以分配？

这些必然都是棘手的问题，因此其答案经常不是显然正确，或者显然错误的。然而，我们将试图透彻理解成本分配的普遍性问题——至少了解这个问题的范围，即使它们的答案看来是虚幻的。在你日后的经历中，你直接面临这个问题的机会将会很多。

* cost allocation, cost assignment, cost apportionment, cost distribution 和 cost reallocation, cost reapportionment, cost redistribution 和 cost, retracing 各词有一定差别，但在译名上就不易明确区别，因此，本书正文中一概用“成本分配”未予区别，本章“主要名词的汉英对照”以及书末的“名词简释”仍分别按各词译出——译者注。

第一节 术语与一般目的

有关成本分配的各个词在会计文献上和各组织中互不相同，因此当你实际处理各种分配问题时，对定义一定要有共同的认识。本书采用一般意义的成本分配概念：把一项成本或者一组成本分配和再分配给一个或几个成本目标。成本分配包括直接成本和间接成本这两者的分配。例如，直接原料可以分配给某一车间，然后分配于在该车间加工的各批产品。同样，加热用油可先分配给动力车间，然后分配（再分配）于各生产车间。与此有相类似意义的其他各词有：成本分派与再分派，成本分摊与再分摊，成本分配与再分配以及成本追踪与再追踪。

读者已经熟悉成本分配与成本兼收等名词，它们的用法完全相同。它们仅限于一种特殊方式的成本分配，把成本最终追踪到各种产品，以别于追踪到各车间、部门、区域或成本中心。

进行一定的成本分配，可能有如下一种或多种理由：

目 的	举 例 说 明
1. 经济决策	决定怎样把可用的生产能力在各种产品间分配。决定是否要增加新的航空线班机。
2. 动 机	评价经理的工作。鼓励或阻拦使用如电子计算机、会计、市场研究、法律等服务。
3. 为外界各方进行收益和资产的测定	为报告股东和申报所得税而计算产品成本。这些成本未必能与上述第1种目的所计算的数额相符；例如，为了指导订价决策或产品推销决策，销售佣金可分配给各特定产品。
4. 成本的合理性或成本补偿	把各种产品或服务的成本计算作为制订“公平”价格的基础。用于签订国防合同、保健以及公用事业费率的规定等以获得成本的补偿。

最理想的是，单一的成本分配会同时满足所有的目的。例如，某飞机制造厂购取飞机引擎，就是直接原料取得成本的一例。可是，国际商用机器公司研究部科学家薪水的分配可能只满足上述

第1种目的,这种分配也可能或不可能满足第2种目的,不可能分配给存货以满足第3种目的,而且,取决于法律或规定,可能或不可能分配给某一政府合同以满足第4种目的。

如果不能同时达到上述所有四种目的,会计人员和经理应首先通过认定对所面临的特殊情况起支配作用的目的,去着手解决问题。

第二节 分配的一般过程

成本分配基本上有三个方面:

1. 选择成本目标(自变数),实质上那是一种行为^①。例如各种产品、各种服务、各个工序、各份合同或各个车间、部门,它们表示各种行为。
2. 选择并归集(积聚)与成本目标有关的各项成本(因变数)。例如制造一种产品的原料、人工和制造费用,以及销售和管理方面的非制造费用。
3. 选择一种分配基础,那就是把上述第2项与第1项特别联系起来的方法。例如,直接人工成本或直接人工小时经常作为分配基础用以分配制造费用。

分配基础经常是计算成本函数的关键性手段,而这种函数把总成本与成本目标特别地联系起来。选择分配基础的理想标准是因果关系。换句话说,成本目标的存在,应当是使所述及的成本

^① 参见第二章成本目标概述。至于成本分配理论的讨论,参见J·登斯基(J·Demski)和G·费尔塞姆(G·Feltham)的《成本确定:概念性的探讨》,艾姆斯,衣阿华州立大学出版社1976年版,尤其是第5章和第6章。也参见井·尻雄治的《会计计量理论》,佛罗里达州萨拉索泰,美国会计学会1975年版,第183-186页。A·托马斯(A·Thomas),《分配问题,第二部分》,佛罗里达州萨拉索泰,美国会计学会1974年版,是有关这个课题的一本综合性著作。也参见R·卡普兰(R·Kaplan)的《高级管理会计》,新泽西州,恩格尔伍德·克利夫斯,普伦蒂斯-霍尔图书公司1962年版;J·齐默尔曼(J·Zimmerman)的“成本分配的成本与效益”,刊《会计评论》第54卷,第3期(1979年7月)。

得以发生的主要因素。这种关系对于如原料和人工等直接制造成本通常是容易确定的。例如，一把椅子的生产，即成本目标，可以被看作是使象木材这种直接原料成本之所以发生的原因。

遗憾的是，很难保证准确找出制造费用和非制造成本的特定因果关系^①。实际上，人们探索着成本目标与所发生成本之间的关系。更可取的关系或成本函数是有利于预测总成本变动的。

概括起来说，为了经济决策，如增加或减少某产品生产或者选择产销量的水平，成本分配有一项“基本原则”。如果经济上可行的话，要采用某种因果推理或者采用某种有说服力的基础，把成本分配给各个成本目标；这种基础使潜在的总成本变动怎样与成本目标的改变相关，作出准确的预测^②。

一、成本归集与成本目标

本章与下章主要将集中在如何分配间接成本归集的问题上，间接成本归集可以解释为不能按某一成本目标特别认定的各个别成本的任何归类^③。成本大多数经常按车间归集，但它们也可以按自然类别（例如，有关原料或人员的成本）或者按成本性态模型（例如，变动成本或固定成本）来归集。

有时成本目标可分成“中间性的”和“最终的”两类。例如，最终成本目标可能是一个批次定单。说它是“最终的”，意思就是说，它所归集的成本除了分配给该批范围内各产品单位之外，不再进

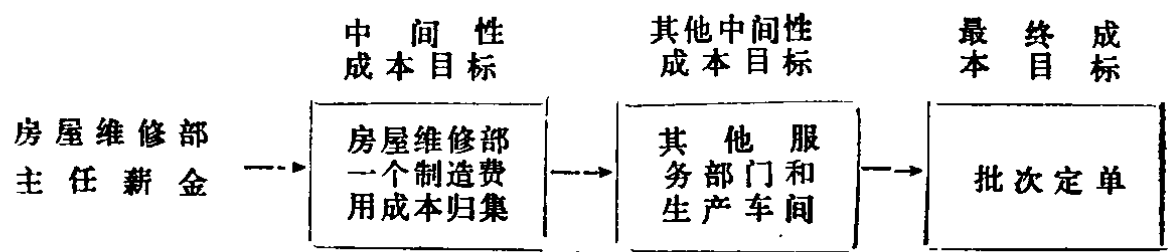
① 说在成本的发生与所用的分配基础之间具有单一的因果关系，那就过分简单化了。威廉·J·瓦特(William J. Vatter)在“制造费用分配的限制”(刊《会计评论》第20卷，第2期，第164—165页)中说：“每一原因会导致许多种结果；每件事是由多种原因引起的；一切事情和言论是由多种联系结合在一起的。全部成本或多或少紧密地结合在一种复杂的结构之中；若就成本的发生及其与各种成本计算单位的联系而言，成本大都是联合成本。”

② 对于如何选择这些成本函数的描述，参见第24章。

③ 也参见成本会计准则委员会第418号准则。

一步分配。就是说，某批次 1,000 单位的成本为 1,000 美元；如果售出 400 单位，存货为 600 单位，于是 1,000 美元中的 600 美元要分配给存货。

分配给某一批次的制造费用，可能要通过一条包含着许多成本目标的迂回路线。考虑一下厂房维修部主任的薪金。该人的薪金可直接归由房屋维修部负担，但就产品成本计算而言，该部仅仅是一个中间性成本目标。该项薪金通常成为一个较大的制造费用成本归集的一部分——经常称为制造费用归集——这些成本又分配给相继的两个或两个以上成本目标：



注意，某项个别成本至少最初就可归入一个成本目标的通常才可作为一种直接成本，因为这项成本能专门加以认定。但是随着分配过程的进行，以致各项成本都失去了它们的个性。它们成为间接成本的一部分，因此以后的分配按成本归集而不按个别成本进行。这样，维修部主任的薪金就不是单独分配给其他服务部门和生产车间了。而是，把所归集的房屋维修成本作为一个集合或一个成本归集来进行分配。

二、成本分配基础

如已知成本目标和总成本或成本归集，则问题就在于要选择一种联结成本目标与成本的方法或函数。重新考虑上列举例说明的各个方块。我们将怎样把房屋维修成本归集分配给各受益部门？依次，我们又怎样把其他服务部门的成本归集与生产车间，以及

最终与各种产品联结起来？

各种各样联系的关键就是成本分配基础的概念，那就是把一定的成本或成本归集与某一成本目标联结起来的一种有系统的方法^①。分配基础用实例要比用简明的定义更易解释清楚。直接人工时间是一种常用的成本分配基础，它把直接人工成本与车间或批次产品等成本目标，与间接成本联结起来。要进行分配的成本是与分配基础有关，这个基础是与所述及的各个成本目标可联系起来的一个共同除数(公分数)。举例来说，总的直接人工成本和许多间接成本经常按每小时的直接人工成本或每一直接人工小时的制造费用等分配基础单位来表示。然后，直接人工成本和间接成本就根据与其有联系的小时数（分配基础）分配给各个车间和批次。

下一章要进一步讨论各种分配基础及其选择。

三、全厂制造费用率与车间制造费用率

大多数工厂都生产多种产品。多种多样的产品应予以不同程度的关注和努力、不同的原料使用以及不同的生产程序。这些情况要求制造费用的分配，精确到按车间或成本中心，以便不同的产品可负担其制造费用的有关份额。

假定某批产品需要经由机械加工和精加工两个车间进行生产。机械加工车间用昂贵的半自动化和自动化设备来进行高度机械化加工。而精加工车间拥有少数简单的工具，而且是靠艰苦的

^① 有可能提出一种论点，认为成本分配基础本身就是一个中间性成本目标。尽管人们很少为分配基础下定义，在会计文献中，它却被大量应用并且广泛为人们所理解。例如，成本会计准则委员会为许多名词下了定义，包括归集、分配、成本目标和最终成本目标等。该委员会经常在其声明中应用成本分配基础，但对该名词未下定义。参见成本会计准则委员会第 400 号准则。如果读者想更深入地研究成本分配问题，应从成本会计准则委员会的各项准则着手。

熟练手艺进行加工。制造费用成本在机械加工车间为数较大，而在精加工车间则为数较小。

现在让我们考虑两批产品。第一批需要 1 小时机械加工时间和 10 小时精加工时间。第二批需要 9 小时机械加工时间和 2 小时精加工时间。如果采用按人工小时的单一的全厂制造费用率，分配到每批产品的制造费用分配总额将会相同。但是，这也许不是一种主要关系的足够准确的计量办法，因为第一批产品使用使制造费用发生的因素较少，而第二批产品则大量使用这类服务。如果各种产品的生产不是均匀地通过全厂，图表 14-1 所示的

图表 14-1 全厂制造费用率与车间制造费用率

金额单位：美元

	全厂制造费用率		车间制造费用率	
	机械加工	精加工	机械加工	精加工
预算年度制造费用	100,000	8,000	100,000	8,000
直接人工小时	10,000	10,000	10,000	10,000
每一直接人工小时的全厂制造费用率： $108,000 \div 20,000$	5.40			
每一直接人工小时的车间制造费用率：			10.00	0.80
制造费用分配：				
第 1 批				
人工时间，11 小时 @5.40	59.40			
或				
人工时间：				
机械加工，1 小时 @10.00			10.00	
精加工，10 小时 @0.80				8.00
第 2 批				
人工时间，11 小时 @5.40	59.40			
或				
人工时间：				
机械加工，9 小时 @10.00			90.00	
精加工，2 小时 @0.80				1.60
				18.00
				91.60

车间制造费用率会导致更加准确地把制造费用与特定批次联系起来。图表14-1中的全厂制造费用率会使经理们产生误解。他们会倾向于错误判断有关产品的获利程度。

第三节 为经济决策和动机而进行的分配

一、一些一般准则

这些准则应当有助于决定如何把成本从一个部门分配到另一个部门。如有可能：

1. 在一切部门中，包括服务部门，采用弹性预算和各项标准。此外，还应当分清变动成本和固定成本。
2. 分别分配变动成本和固定成本。
3. 预先制定成本分配的部分或全部细节，不要事后才进行这项工作。例如，采用预算价格或标准价格以及预算小时限额或标准小时限额，而不用实际价格和实际投入小时。

二、这些准则的应用

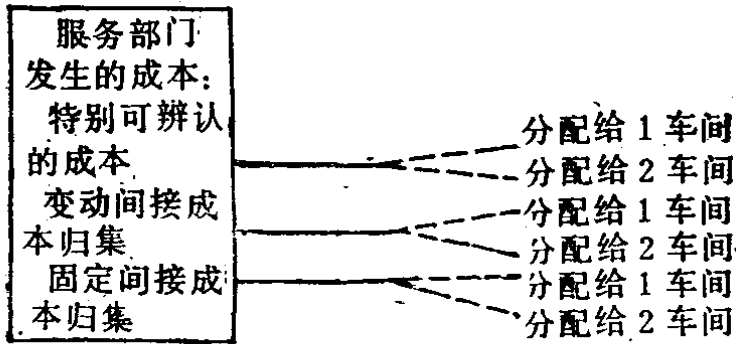
请研究有关这些一般准则如何应用的简化举例。假定某工厂有一个服务车间(动力车间)和两个生产车间。这里我们着重指出分配服务成本的两个主要目的：(a)关于使用动力的经济决策；(b)最优使用的动机。理想的分配步骤如下：

1. 详细分析服务车间的成本。确定哪些成本有理由专门按生产车间来认定。最适合按这样处理的成本是比较重要的维修材料、零件和某类人工。但是，这里我们把注意力集中于归入变动成本归集和固定成本归集的那些间接成本的分配。假定下一会计年度这些归集成本的弹性预算方案是每月6,000美元加上生产车

间每一机器小时0.40美元。

2. 分别分配变动成本归集和固定成本归集。

这两个步骤的主要关系可描绘如下：



3. 预先制定分配程序。

第2步和第3步将在以下关于变动成本归集和固定成本归集两部分中同时加以讨论。

三、变动成本归集

分配变动成本归集较可取的方法是预先确定一个总金额：

$$\text{分配成本总额} = \text{预算单价} \times \frac{\text{提供服务的预算数量}}{\text{限额或标准数量限额}}$$

对于机器正常修理所分配的成本，可能是根据所指定的工作类型的整笔金额。

对比之下，非正常的修理或大检修则可计算如下：

$$\text{分配成本总额} = \text{预算单价} \times \frac{\text{提供服务的实际投入数量}}{\text{实际投入数量}}$$

这种因果关系是很清楚的：使用的服务量越大，变动成本总额也就越大。

使用车间往往对修理材料价格和人工工资率的变动采取姑息态度。可是，使用车间对服务车间的无能经常啧有烦言。“如果我经管该部门，我们花费每一美元可提供质优量多的服务！”

为了减少使用车间的抱怨，并促动服务经理，提供服务方应