

陈道斌 编著

管理会计

科学管理与决策的工具

M a n a g e m e n t A c c o u n t i n g

 中国金融出版社

管 理 会 计

——科学管理与决策的工具

陈道斌 编著



中国金融出版社

责任编辑：肖丽敏 张翠华

责任校对：张志文

责任印制：张 莉

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 (Guanli Kuaiji) ——科学管理与决策的工具/陈道斌编著. —北京: 中国金融出版社, 2010. 5

ISBN 978 - 7 - 5049 - 4846 - 5

I. 管… II. 陈… III. 管理会计 IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 180771 号

出版
发行 **中国金融出版社**

社址 北京市丰台区益泽路 2 号

市场开发部 (010)63272190, 66070804 (传真)

网 上 书 店 [http: //www. chinafph. com](http://www.chinafph.com)

(010)63286832, 63365686 (传真)

读者服务部 (010)66070833, 62568380

邮编 100071

经销 新华书店

印刷 利兴印刷有限公司

装订 平阳装订厂

尺寸 169 毫米 × 239 毫米

印张 27. 25

字数 524 千

版次 2010 年 5 月第 1 版

印次 2010 年 5 月第 1 次印刷

印数 1—3090

定价 56. 00 元

ISBN 978 - 7 - 5049 - 4846 - 5/F. 4406

如出现印装错误本社负责调换 联系电话 (010)63263947

前言

总体来看，企业竞争的基本战略有三条：一是产品差异战略，二是客户细分战略，三是成本领先战略。对每一个企业而言，也可能会使用其中的一种或一种以上的竞争战略，但无论如何，成本领先战略是被最广泛使用的企业竞争战略。随着专业化和全球竞争趋势的加剧，企业必须在成本管理方面更加积极主动。对许多企业而言，成本管理已经成为企业生存的关键，要想生存就必须设计出更加完善的成本管理系统，从而不断降低企业的成本。由此导致了两大趋势的出现：第一，新的成本管理方法不断涌现；第二，越来越多的企业主动改进自己的成本管理流程。

随着更多的企业管理人员关心和从事企业成本管理工作，对有效管理并控制成本的方法和工具方面的研究也在不断深入。尽管财务报表对企业的成本管理也很重要，企业的决策者在企业内部和外部都会使用财务会计方法，但企业内部的决策者们经常发现财务报表在管理企业日常的营运活动时作用有限。因为企业财务报表上的信息太集成化了，而且是根据过去不相关联的成本编制，编制的时间周期也比较长，时效性比较差，尽管财务报表上反映的企业总成本核算是准确的，但单个产品或单项服务的成本往往无法在企业财务报表上准确反应，因此企业财务报表一般不便于直接指导企业的运营活动。

正是在这种背景下，企业对能够满足企业内部管理、成本控制和战略决策方面的管理会计信息的需求不断增加，因为管理会计信息能够更好地满足企业日常经营管理需要。管理会计主要针对企业内部财务及相关信息的使用问题进行研究，它帮助企业确定经营目标和选择实现目标的正确方法，支持企业实现战略目标。正是基于这样的考虑，本人决定撰写本书，并总结了本人能够掌握的、最新的管理会计学术成果，系统地阐述了管理会计学的方法论体系，试图为企业管理和日常运营者提供一种定量化的方法论体系。

本书共分十四章，系统地介绍了管理会计的方法论体系，通过大量案例展示了管理会计在各类企业经营管理中的广泛应用成果，每章所附的、经本人精心设计的大量习题和完整解答展示了如何利用本书方法论体系解决经营管理中复杂问题的定量化方法和思路。

第1章主要介绍管理会计的基本概念、发展历程、方法论特点、可应用领域。

2 管理会计

第2章分析作业成本原因、作业成本行为等概念，讨论如何应用作业成本概念支持计划和控制活动，以及分析这些活动的成本。

第3章介绍利润分析和计划编制的本量利分析方法，考虑了生产单一产品、多种产品及提供服务等多种企业类型，考虑了税收的影响以及成本结构对潜在效益和可能损失的影响。

第4章分析外包等特定决策的收入和成本信息，重点集中在随着方案选择的不同而发生变化的相关成本分析上。

第5章将视野从仅仅关心决策选择的边际贡献分析扩展到整个价值链中的企业分析，从基本的企业资源分析扩展到最终客户的分析，研究了企业战略计划制订和战略成本管理的要素，分析了价值链管理方法，说明了如何将企业内部价值链的主要联系分解成流程和作业活动的方法，以便确定单个作业的成本，给出通过累加单个作业的成本来确定横跨企业内部价值链的整个产品、项目或服务等的成本方法论。

第6章讨论产品成本管理方法，提出理解生产环节的成本框架，讨论可能影响产品成本的生产环节，以及与有形产品生产和提供相关服务的成本管理与计算问题。

第7章讨论间接成本以及将间接成本分配到产品和服务的常用方法，详细阐述了以ABC方法为基础的间接成本分配方法原理和操作流程。

第8章讨论存货管理的两个重要的管理会计问题：存货价值对财务报表的影响和实时存货管理问题。

第9章讨论产品定价、价格与成本的关系、质量成本的作用，以及应用标杆评价（Benchwarking）方法提高企业竞争力和盈利能力问题。

第10章介绍资本预算概念与评价模型方面的重要内容，并说明了如何在模型中正确使用会计数据，资本预算方法与短期计划方法的主要差别在于：资本预算方法关心未来若干年的现金流，而短期计划模型一般只关心一年或一年以内的现金流。

第11章分析企业编制预算的原因，以及用于编制预算的各种方法，分析了各相关量之间的关系和预算编制流程。

第12章介绍管理会计工具如何用于评价整个企业或企业任一部门的业绩，讨论了责任会计和企业的各种利润中心，给出了服务性企业的业绩评价方法和利润中心的价值报告编制方法。

第13章介绍对于拥有多种产品线，或者在几个行业或多个市场同时经营的企业，企业内部的利润或投资中心之间有产品或服务转移时，如何确定合理的内部转移价格以记录内部业务单元之间的产品价值转移，从而引导着各业务单元向着实现企业目标完全相同的方向努力。

第14章总结管理会计上广泛使用的财务报表分析方法和关键财务指标分析体系。

阅读本书需要具备基本的财务会计知识,熟悉企业财务报表分析(资产负债表、损益表、现金流量表)的基本方法。本书可作为大学相关专业本科生、研究生教材或教学参考书,也可作为管理会计研究人员的参考书。读者既可以选择通读全书的方式以全面掌握最新的系统化管理会计学方法论体系,也可以根据需要只选读您最关心的章节,以便迅速找到希望了解的管理会计学某些特定的分析方法。

作 者
2010年5月

目 录

1	1 管理会计：决策的工具
1	引子：商业决策的战略成本管理
2	1.1 对管理会计的需求
2	1.1.1 为内部决策者服务的管理会计
4	1.1.2 战略成本管理
5	1.2 企业的使命、目标和战略
6	1.2.1 战略地位分析
8	1.2.2 管理会计和实现目标
9	1.2.3 计划、组织和控制
10	1.2.4 竞争及其关键要素
12	1.3 成本动因（Cost Drivers）分析
12	1.3.1 结构性成本动因
13	1.3.2 组织性成本动因
13	1.3.3 作业成本动因
14	1.3.4 改变成本动因和成本函数的变动
16	1.4 管理会计、定量评价和道德因素
16	1.4.1 管理会计强调向雇员授权
17	1.4.2 业绩评价
19	1.4.3 管理会计的道德标准问题
20	总结
22	2 成本行为、作业分析与成本预测
22	2.1 单个产品层次的成本行为分析方法
22	2.1.1 四种基本的成本行为模式
24	2.1.2 影响成本行为模式的因素分析

25	2.1.3 某个企业或某个部门的总成本函数
26	2.1.4 成本函数的适用范围
27	2.1.5 其他成本行为模式
29	2.1.6 确定性固定成本和不确定性固定成本
29	2.2 以产品数量为成本动因的成本测算
30	2.2.1 高低点成本测算法
32	2.2.2 散点图法
32	2.2.3 最小二乘法
34	2.3 成本测算的其他问题
34	2.3.1 技术和价格的变化
35	2.3.2 建立作业与成本之间的对应关系
35	2.3.3 确定作业成本动因
35	2.4 各种成本动因分类方法
36	2.4.1 制造（生产）成本层次分析法
38	2.4.2 客户层次成本分析法
39	2.4.3 与产品数量相关及不相关的成本测算方法
41	总结
41	习题与详解
51	3 本量利分析
51	3.1 产量作为成本动因的盈利性分析
52	3.1.1 主要假设
53	3.1.2 利润分析公式
55	3.2 贡献型和功能型损益表
55	3.2.1 贡献型损益表
55	3.2.2 功能型损益表
56	3.3 盈亏平衡点与利润计划
56	3.3.1 确定盈亏平衡点
57	3.3.2 利润计划
58	3.3.3 本量利分析法的图示说明
58	3.3.4 利润—销售量图
59	3.3.5 税收的影响

61	3.4 多产品本量利分析法
61	3.4.1 销售产量分析
62	3.4.2 销售金额分析
64	3.5 与产品产量相关及无关的成本动因下的利润分析
64	3.5.1 多层次贡献型损益表
66	3.5.2 多层次贡献型损益表的变化
67	总结
68	习题与详解
82	4 相关成本和利润的决策分析
82	4.1 确定相关成本
85	4.1.1 未来收入的相关性分析
86	4.1.2 未来成本的相关性分析
87	4.1.3 沉没成本是非相关成本
87	4.1.4 设备处置和残值的相关分析
87	4.2 相关成本的差异分析法
89	4.3 预测相关成本
89	4.4 差异分析法的应用
90	4.4.1 利润计划的多种变化
91	4.4.2 特殊订单问题
93	4.4.3 考虑时间跨度的重要性
94	4.4.4 相关机会成本 (Opportunity Costs)
94	4.4.5 从内部还是从外部获得配件或服务 (外包) 分析
96	4.4.6 销售产品还是进一步加工产品的分析
97	4.5 有限资源利用问题
97	4.5.1 单一约束条件的有限资源利用问题
99	4.5.2 多约束条件的有限资源利用问题
99	4.5.3 资源约束理论

100	总结
101	附录 A 相关成本与定量模型——线性规划方法
102	附录 A.1 作为决策助手的定量化模型
102	附录 A.2 线性规划方法
102	附录 A.3 线性规划的基本假设和会计数据的使用
103	附录 A.4 建立两变量线性规划模型举例
104	附录 B 应用整数规划方法求解分层次作业成本优化问题
106	习题与详解
118	5 价值链、作业成本与作业成本管理
118	5.1 战略成本管理要素
119	5.2 决策分析中的价值链
120	5.2.1 价值链概念的作用
122	5.2.2 增加值 (Value-added) 和价值链观点
122	5.2.3 将价值链分解成企业的内部流程和活动
123	5.2.4 业务流程图
124	5.2.5 业务流程管理、持续改进和业务流程再造 (Re-engineering)
125	5.3 作业成本方法
126	5.3.1 两阶段 ABC 方法
132	5.3.2 考虑的其他问题
135	5.4 作业管理问题
135	5.4.1 减少不产生增加值 (非增值) 作业活动
136	5.4.2 综合应用 ABC/ABM 方法
137	5.4.3 追求企业使命 (Mission) 的流程和作业
138	总结
138	习题与详解

149	6 产品成本和流程管理
149	6.1 各种企业的存货成本
150	6.2 财务报告上使用的存货成本
151	6.2.1 产品成本和期间成本
152	6.2.2 产品成本的三要素
153	6.2.3 对制造费用的进一步分析
156	6.3 产品和服务的制造费用
158	6.3.1 产品成本说明
162	6.3.2 产品成本报告
164	6.3.3 制造费用的过度分配与不足分配问题
165	6.3.4 服务业的服务产品成本计算问题
166	6.4 流程成本 (Process Costing) 计算
167	6.4.1 制造费用报告
170	6.4.2 加权平均与先进先出 (FIFO) 法下的成本计算问题
171	6.4.3 服务型企业的流程成本计算问题
172	总结
173	习题与详解
183	7 制造费用：分配间接成本
183	7.1 间接成本分配
184	7.1.1 成本目标
184	7.1.2 成本池
184	7.1.3 成本分配基础
185	7.1.4 生产和服务部门的成本
185	7.2 服务部门的成本分配方法
186	7.2.1 直接分配法
188	7.2.2 分步分配法
191	7.2.3 线性代数法
193	7.3 应用 ABC 方法分配产品成本
193	7.3.1 ABC 产品成本模型

195	7.3.2 ABC方法与以部门为基础的成本分析方法(OBC)的比较
196	7.4 制造费用分配的排序
196	7.4.1 应用整个企业单一比率系数分配制造费用
197	7.4.2 采用部门成本分配比率法分配制造费用
199	7.4.3 应用ABC方法分配制造费用
201	7.4.4 ABC方法的限制
201	7.5 实施ABC方法应注意的几个问题
204	7.6 ABC方法的应用情况调查
206	总结
206	习题与详解
227	8 变动成本与存货管理
227	8.1 完全成本和变动成本
228	8.1.1 基本概念
229	8.1.2 存货产品价值计算
229	8.1.3 完全成本法和变动成本法的损益计算
230	8.1.4 销售额变化生产产量保持不变
232	8.1.5 销售额保持不变生产产量发生变化
235	8.1.6 收入差异的调整
236	8.2 实时(JIT)存货管理方法
236	8.2.1 减少原材料存货的方法
237	8.2.2 减少在产品存货的方法
237	8.2.3 减少产成品存货的方法
237	8.2.4 JIT存货管理思想的价值
238	8.3 业绩评价和JIT的生产记录成本问题
238	8.3.1 企业业绩评价
239	8.3.2 如何简化成本记录成本
240	总结
241	习题与详解

252	9 产品定价、目标成本和质量
252	9.1 定价决策
252	9.1.1 经济学上的定价方法
253	9.1.2 以成本为基础的定价方法
257	9.1.3 产品定价的伦理和法律问题
258	9.2 目标定价法 (Target Costing)
258	9.2.1 目标成本法是一种主动的成本管理方法
260	9.2.2 目标成本法鼓励面向生产的设计
260	9.2.3 目标成本法减少了生产产品所需的时间
260	9.2.4 目标成本法也适用于零部件的设计和制造
261	9.2.5 实施目标成本法需要收集成本信息
261	9.2.6 实施目标成本法要注意做好上下协调
262	9.2.7 目标成本法是短生命周期产品研发的关键
263	9.3 持续改进成本管理法
264	9.4 质量成本
266	9.4.1 产品设计质量和产品符合质量
267	9.4.2 质量成本分类
269	9.4.3 国际质量标准 (ISO)
269	9.5 质量评价标杆 (Benchmarking)
271	总结
271	习题与详解
278	10 资本预算与决策
278	10.1 长期计划与资本预算
280	10.2 考虑资金时间价值的资本投资预算模型
281	10.2.1 预期现金流
282	10.2.2 管理行为与现金流预测
282	10.2.3 净现值法

284	10.2.4 内部收益率法
285	10.2.5 资本成本
285	10.3 不考虑资金时间价值的资本预算模型
286	10.3.1 回收期法
287	10.3.2 会计收益率法
287	10.3.3 不折现的资本预算方法在美国小企业资本投资中的应用情况
288	10.4 资本投资预算应考虑的其他因素
288	10.4.1 多种资本投资评价指标
289	10.4.2 项目的风险评价
290	10.4.3 项目现金流的差异分析方法
290	10.5 互斥投资项目的评价
293	习题与详解
296	11 经营预算与利润计划
296	11.1 为什么要编制预算
296	11.1.1 预算可以推动企业编制行动计划
297	11.1.2 预算能够促进企业各部门之间的沟通和协调
297	11.1.3 预算提供了行动的指南
297	11.1.4 预算提供了企业业绩评价的基础
297	11.2 编制企业预算的一般方法
297	11.2.1 以产量层次的成本动因为基础编制经营预算
299	11.2.2 以产量层次和非产量层次的成本动因为基础编制成本预算
300	11.3 采用作业成本法(ABC)编制预算
305	11.3.1 编制销售预算
305	11.3.2 编制采购预算
306	11.3.3 编制销售成本预算
307	11.3.4 编制一般管理成本预算
309	11.3.5 编制现金预算
310	11.3.6 编制财务预算

311	11.3.7 完成预算报告
312	11.4 编制预算与管理行为之间的关系
312	11.4.1 雇员参与
313	11.4.2 预算管理委员会的作用
313	11.4.3 预算报告期问题
314	11.4.4 预算中的预测问题
314	11.4.5 预算编制工作中的道德因素
315	11.4.6 在执行预算中完善预算
315	总结
316	附录 生产企业预算编制方法
319	习题与详解
328	12 业绩评价、标准成本、弹性预算与变动分析
328	12.1 责任会计概念
329	12.1.1 业绩价值报告和企业治理结构
329	12.1.2 财务业绩评价
331	12.1.3 非财务业绩评价
332	12.1.4 责任中心的类型
333	12.2 成本中心的业绩价值报告
333	12.2.1 弹性预算方法的建立
335	12.2.2 弹性预算方法强调实际业绩价值
337	12.2.3 标准成本
337	12.2.4 标准成本中心和非标准成本中心
339	12.3 变动成本的差异分析
340	12.3.1 原材料标准成本和差异分析
342	12.3.2 直接材料成本差异的分析
342	12.4 直接人工标准成本与差异分析
344	12.5 编制收入中心的业绩价值评价报告
345	12.5.1 业绩评价中应考虑的可控制成本
346	12.5.2 作为利润中心的收入中心
348	总结
348	习题与详解

357	13 业务单元报告、内部转移价格和平衡计分卡
357	13.1 战略业务单元的划分
358	13.1.1 分散化经营的管理
358	13.1.2 集中化经营的管理
359	13.2 业务单元报告
360	13.2.1 多层次业务单元的损益表
360	13.2.2 业务单元报告的解释
363	13.2.3 单元业务报告与 ABC 法
363	13.3 内部资金转移价格
363	13.3.1 管理上的考虑
365	13.3.2 确定内部转移价格
369	13.3.3 产品内部转移价格可能导致的次优问题
370	13.3.4 制定国际间转移价格 (International Transfer Pricing)
372	13.4 投资中心的业绩评价方法
372	13.4.1 投资收益率方法
374	13.4.2 投资中心的收入认定
375	13.4.3 投资中心的资产基数
376	13.4.4 其他估价问题
376	13.4.5 剩余收益方法
376	13.4.6 经济增加值方法
378	13.4.7 最好的评价方法
379	13.5 平衡计分卡
379	13.5.1 平衡计分卡框架
382	13.5.2 平衡计分卡与企业战略问题
382	总结
383	习题与详解
390	14 财务报表分析
390	14.1 从管理者的角度分析财务报表

391	14.2 影响财务报表分析的因素
393	14.3 财务报告评价标准和标杆
394	14.4 财务分析报告的应用
394	14.4.1 比较财务报表与结构百分比报表
397	14.4.2 偿债能力分析
401	14.4.3 业绩分析指标
405	14.4.4 偿债能力和业绩价值的横向分析
407	14.5 分析指标的行业基准 (Benchmarking)
408	总结
411	习题与详解
417	后记