



财政部“十五”规划教材  
全国高等院校财经类专业教材

CHENG BENGUAN LIKUAI JI XUE

# 成本管理会计学

潘 飞 主编



中国财政经济出版社



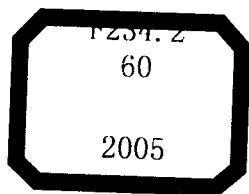
教育部“十一五”规划教材  
全国高等院校会计学类主干课程教材

# 成本管理会计学

周 飞 主编



中国财政出版社



财政部“十五”规划教材  
全国高等院校财经类专业教材

# 成本管理会计学

潘 飞 主 编  
乐艳芬 副主编

中国财政经济出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计学/潘飞主编. —北京: 中国财政经济出版社,  
2005.2

财政部“十五”规划教材. 全国高等院校财经类专业教材  
ISBN 7-5005-7866-0

I. 成… II. 潘… III. 成本会计-高等学校-教材  
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 142567 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 25.625 印张 611 000 字

2005 年 3 月第 1 版 2005 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3060 定价: 37.50 元

ISBN 7-5005-7866-0/F·6909

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

## 前 言

据笔者记忆，早在 20 世纪 80 年代初期，国内就陆续出现了大量的成本管理会计教材。在过去的二十多年里，企业的生产制造与服务经营环境发生了巨大的变化，特别是进入 21 世纪以来，会计界更加强调信息处理技术的革新。这些变化为成本管理会计系统创造了一个充满挑战的全新环境。为了适应这些环境的变化，我们在财政部教材编审委员会的统一组织与积极倡导下，在原有教材的基础上将成本会计与管理会计合并，并添加了新的内容，从而写出了这本《成本管理会计学》教材。

自从管理学的创始人泰勒提出标准成本管理与控制的概念以来，成本会计以及后来的管理会计无论从内容上还是在方法上都发生了许多变化。从最早提出标准成本制度、本量利分析、长短期经营决策以及预算和责任会计体系，发展到当今的作业成本管理制度、零基预算、滚动预算、平衡计分卡、转让定价模型、弹性制造系统、限制理论、递延成本计算和能量成本计算等，所有这些变化让我们看到了成本管理会计发展的一个令人鼓舞的局面。特别是近年来，西方大量将数学与统计模型运用于成本管理会计的研究，更使我们认识到，成本管理会计发展到今天已经演变成了一门多学科交叉的综合会计学科。

要真正掌握这门学科，学生不仅需要具备会计学基础知识，还需要掌握相关的数学、统计、管理学、经济学、心理学、组织行为学等多门管理知识。这一变化及发展趋势使得成本管理会计

充满了挑战，也吸引了更多的学者努力去探索这门极具诱惑力的会计分支。

长期以来，作为成本会计进一步延伸的管理会计在我国理论界尚未引起高度重视，在实务界也没有得到很好的运用。笔者认为主要有以下三方面的原因：一是改革开放二十多年来，我国社会主义市场经济的飞速发展对财务核算的规范体系提出了迫切的要求。财政部会计司在近十年里集中大部分精力致力于建设我国的财务会计准则体系，从而使得我国会计改革的步伐明显加快，并取得了令人瞩目的成就。但管理会计规范体系的研究与建设还刚刚起步。二是从成本效益的角度考虑，管理会计主要是帮助企业内部管理人员提升计划与决策的水准。综观国内、国外近年来的研究成果，管理会计在帮助企业创造效益上收效甚微。迄今为止，还无法拿出令企业管理层信服的研究成果，从而不仅使会计理论界对管理会计的研究失去了信心、研究兴趣大幅下降，而且使会计实务界也对管理会计现有方法产生了怀疑。三是从客观上讲，管理会计的研究缺乏类似于财务会计的良好环境，数据的缺乏、企业管理的权变观点、千变万化的上下、内外控制环境以及会计人员知识结构的贫乏都造成了管理会计的发展举步维艰。这些都促使我们要发奋努力，并预期管理会计的发展在这一较低的起点上将会有有一个令人期待的突破性的飞跃。

本教材是财政部“十五”规划会计系列核心教材之一，专为会计专业本科生使用。能够完成这本教材实属不易。按笔者的初衷，每一章都应配备一个国内的典型案例，并能悉数容纳国内外的最新研究成果。但由于时间的紧迫性，本书只是将笔者近三年来所作的预算、作业成本计算以及平衡计分卡案例等附在相关章节之后供学生参考。其他相关章节的案例期望在本书再版时能有所补充，不断完善。

本书由潘飞教授负责全书的框架设计，并由潘飞教授、乐艳芬副教授分别组稿，最后由潘飞总纂定稿。全书 21 章共分为两大部分，管理会计部分由潘飞负责，成本会计部分由乐艳芬负责。

在这里要特别感谢上海财经大学会计学院石人瑾教授，由他主持的第二轮教改管理会计教材给本书以极大启发，也一并感谢该教材的所有作者所做的先期工作。同时，也要感谢上海财经大学教务处以及财政部教材编审委员会，这本教材在他们的一再督促及关怀下才得以成书。再次要感谢这本书的全体作者。他们是潘飞教授、乐艳芬副教授、胡奕明教授、陈振婷副教授、林世怡副教授、甘兆志副教授、杨忠莲副教授、冯兆中老师以及周国良老师，硕士研究生区婉君、马捷、郭浩环。没有他们的全力支持，这本书是无法完成的。

最后要感谢上海财经大学会计学院博士研究生童卫华、文东华、李长虹、沈红波，硕士研究生徐健儿、汪珺、宋岩、余景选、刘婧、郭秀娟、方亚兵。他们为本书的资料收集、数据处理、文字修改以及书稿整理花费了大量的心血。在此，对他们深表谢意。特别值得一提的是许继电气股份有限公司为本书作业成本计算与管理的案例写作提供了丰富的素材，并在双方的课题合作中给予了积极的参与和配合，在此一并致谢。

在这里，我们对所有关心与支持本书的会计界同仁、亲朋好友致以崇高的敬意，并将这本书献给所有的读者。热切期盼他们为本书提出宝贵意见，以便日后再版时加以改进。

编 者

2004 年 8 月

# 目 录

|                  |        |
|------------------|--------|
| 第一章 总 论          | ( 1 )  |
| 第一节 成本会计信息系统     | ( 1 )  |
| 第二节 成本会计与相关系统的关系 | ( 4 )  |
| 第三节 企业组织结构与会计师   | ( 13 ) |
| 第二章 多元化成本概念      | ( 18 ) |
| 第一节 多元化成本概念      | ( 18 ) |
| 第二节 混合成本的分解      | ( 35 ) |
| 第三节 三大类型企业的成本概念  | ( 44 ) |
| 第四节 成本会计的职能和种类   | ( 52 ) |
| 第五节 成本计算方法       | ( 56 ) |
| 第三章 本量利分析        | ( 64 ) |
| 第一节 本量利分析概述      | ( 64 ) |
| 第二节 安全边际分析及盈亏平衡图 | ( 71 ) |
| 第三节 本量利分析的扩展     | ( 78 ) |
| 第四章 成本分配         | ( 98 ) |
| 第一节 成本对象及成本分配    | ( 98 ) |



|            |                                                |       |
|------------|------------------------------------------------|-------|
| 第二节        | 制造费用的归集和分配·····                                | (103) |
| 第三节        | 服务部门的成本分配·····                                 | (111) |
| 第四节        | 生产费用在完工产品与在产品之间的<br>划分·····                    | (128) |
| <b>第五章</b> | <b>分批成本法</b> ·····                             | (149) |
| 第一节        | 分批成本法的意义和特点·····                               | (149) |
| 第二节        | 分批成本法的成本计算程序·····                              | (152) |
| 第三节        | 分批成本法在制造业中的应用·····                             | (156) |
| <b>第六章</b> | <b>分步成本法</b> ·····                             | (169) |
| 第一节        | 分步成本法的意义和特点·····                               | (169) |
| 第二节        | 分步成本法的成本计算程序·····                              | (171) |
| 第三节        | 顺序结转分步法·····                                   | (176) |
| 第四节        | 平行结转分步法·····                                   | (184) |
| <b>第七章</b> | <b>联产品、副产品及废品、返工品、残料的<br/>        核算</b> ····· | (196) |
| 第一节        | 联产品成本的分配方法·····                                | (196) |
| 第二节        | 副产品的成本计算·····                                  | (200) |
| 第三节        | 废品、返工品和残料的核算·····                              | (205) |
| <b>第八章</b> | <b>作业成本法</b> ·····                             | (221) |
| 第一节        | 作业成本法概述·····                                   | (221) |
| 第二节        | 作业成本法的基本概念·····                                | (223) |
| 第三节        | 作业成本制度的设计·····                                 | (227) |
| 第四节        | 作业成本法例解·····                                   | (228) |

|             |                         |              |
|-------------|-------------------------|--------------|
| 第五节         | 作业成本法与传统成本法的区别·····     | (236)        |
| 案例          | ·····                   | (239)        |
| <b>第九章</b>  | <b>其他主要行业的成本核算·····</b> | <b>(265)</b> |
| 第一节         | 商品流通企业成本核算·····         | (265)        |
| 第二节         | 运输企业成本核算·····           | (271)        |
| 第三节         | 施工企业成本核算·····           | (275)        |
| 第四节         | 房地产开发企业成本核算·····        | (280)        |
| 第五节         | 旅游、饮食服务企业成本核算·····      | (284)        |
| 第六节         | 农业企业成本核算·····           | (287)        |
| <b>第十章</b>  | <b>存货成本的计算方法·····</b>   | <b>(292)</b> |
| 第一节         | 存货成本计算的两种方法·····        | (292)        |
| 第二节         | 变动成本计算法的特点·····         | (293)        |
| 第三节         | 存货成本计算方法对利润的影响·····     | (299)        |
| 第四节         | 对变动成本计算法的评价·····        | (305)        |
| <b>第十一章</b> | <b>预测分析·····</b>        | <b>(314)</b> |
| 第一节         | 预测分析的意义和内容·····         | (314)        |
| 第二节         | 销售预测·····               | (315)        |
| 第三节         | 利润预测·····               | (322)        |
| 第四节         | 成本预测·····               | (328)        |
| 第五节         | 资金需要量的预测·····           | (332)        |
| <b>第十二章</b> | <b>短期决策·····</b>        | <b>(340)</b> |
| 第一节         | 短期决策概述·····             | (340)        |
| 第二节         | 定价决策·····               | (341)        |

|             |                      |              |
|-------------|----------------------|--------------|
| 第三节         | 生产决策·····            | (357)        |
| 第四节         | 成本决策·····            | (370)        |
| <b>第十三章</b> | <b>长期投资决策·····</b>   | <b>(392)</b> |
| 第一节         | 长期投资决策需考虑的相关因素·····  | (392)        |
| 第二节         | 长期投资决策的静态分析法·····    | (403)        |
| 第三节         | 长期投资决策的动态分析法·····    | (409)        |
| 第四节         | 评价指标在长期投资决策中的应用····· | (418)        |
| 第五节         | 影响投资决策的若干问题·····     | (426)        |
| <b>第十四章</b> | <b>预算·····</b>       | <b>(445)</b> |
| 第一节         | 预算概述·····            | (445)        |
| 第二节         | 全面预算体系及其编制·····      | (447)        |
| 第三节         | 预算编制方法及案例·····       | (459)        |
| 案例          | ·····                | (472)        |
| <b>第十五章</b> | <b>成本控制·····</b>     | <b>(509)</b> |
| 第一节         | 成本控制的意义·····         | (509)        |
| 第二节         | 标准成本的种类·····         | (511)        |
| 第三节         | 标准成本的制定·····         | (513)        |
| 第四节         | 标准成本的差异分析·····       | (516)        |
| <b>第十六章</b> | <b>存货管理·····</b>     | <b>(531)</b> |
| 第一节         | 存货管理的意义·····         | (531)        |
| 第二节         | 经济订货批量基本模型·····      | (532)        |
| 第三节         | 经济订货批量基本模型的扩展·····   | (536)        |
| 第四节         | 再订货点的确定·····         | (542)        |

|             |                            |              |
|-------------|----------------------------|--------------|
| 第五节         | 存货管理与适时制·····              | (546)        |
| <b>第十七章</b> | <b>转移定价·····</b>           | <b>(553)</b> |
| 第一节         | 分权和集权·····                 | (553)        |
| 第二节         | 转移定价的定义·····               | (555)        |
| 第三节         | 转移价格制定的一般模式·····           | (557)        |
| 第四节         | 转移价格模型·····                | (563)        |
| 第五节         | 跨国转移价格·····                | (574)        |
| <b>第十八章</b> | <b>业绩评价·····</b>           | <b>(588)</b> |
| 第一节         | 组织目标与责任中心·····             | (588)        |
| 第二节         | 责任中心的考核·····               | (593)        |
| 第三节         | 平衡计分卡·····                 | (607)        |
| 案例          | ·····                      | (622)        |
| <b>第十九章</b> | <b>计算机技术在管理会计中的应用·····</b> | <b>(650)</b> |
| 第一节         | 会计决策支持系统·····              | (650)        |
| 第二节         | 电子表格处理软件在管理会计中的应<br>用····· | (657)        |
| <b>第二十章</b> | <b>财务分析·····</b>           | <b>(699)</b> |
| 第一节         | 财务分析概述·····                | (699)        |
| 第二节         | 基本的财务比率·····               | (702)        |
| 第三节         | 财务分析的综合应用·····             | (719)        |
| 第四节         | 现金流量分析·····                | (723)        |
| 第五节         | 现金流量分析案例·····              | (739)        |

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| <b>第二十一章 管理会计的发展</b> ..... | (756) |
| 第一节 我国管理会计理论体系的构建.....     | (756) |
| 第二节 国外管理会计研究现状.....        | (764) |
| 第三节 管理会计的未来展望.....         | (777) |
| 附录.....                    | (791) |

# 第一章

## 总论

### 第一节 成本会计信息系统

从字面上来解释，成本会计就是企业的成本核算。而从实质上来看，成本会计已经超出了传统会计核算的范畴，它的功能是通过会计信息系统而发挥作用。因此，要了解成本会计信息系统，就必须搞清楚会计信息系统。

#### 一、会计信息系统

从管理的角度来看，会计信息系统是管理决策信息的主要来源，它既服务于企业管理的每一个环节，又使得不同环节之间的协调成为可能。一般而言，一个企业的会计信息系统主要提供以下三方面的信息：

1. 提供对外编制报表的信息。会计报表的外部使用人包括外部投资者、政府管理机构以及相关的外部利益集团。他们需要了解企业的财务状况、经营成果以及其他相关的信息，这一信息需求严格的受到财务会计准则的制约。

2. 对内提供常规的财务会计报告信息。这一信息需求来自于企业内部管理的各个层面，例如：定价决策需要从企业整个价值链了解产品或劳务的成本数据；存货控制需要了解每日存货的流转情况以及处在供应、生产、销售不同环节上相应的成本信息。规范的财务会计报告体系是保证企业日常经营有效运转的基础。

3. 对内提供特定决策所需的会计信息。这一信息需求来自于企业特定的决策所需。当今企业面临的环境千变万化，企业的正常生产经营活动不断地受到外界环境的干扰，产品需求的变化、生产技术的变化、客户服务方式的变化等都需要企业在第一时间做出反应，而会计信息在这些特定决策中起着非常关键的作用。

## 二、成本会计信息系统

成本会计在大部分企业只是完成产品或劳务的成本核算，所以，成本会计信息系统至今为止都是作为会计信息系统的重要组成部分。从管理学的角度来看，利用成本会计资料及其他相关资料，采用会计、统计和数学的方法对企业的各项活动进行预测决策、规划控制、并对实际执行结果进行评价与考核，能最大限度地调动各方面的积极因素，从而取得最佳的经济效益。成本会计的核算职能已众所周知，而其管理职能还没有形成共识，我们将其职能归纳为以下几点：

1. 对成本会计的核算数据及其他相关数据进行提炼与加工可以服务于企业管理的各个层面，如图 1-1 所示。

2. 成本会计所提供的数据是预测、决策、规划、控制、考核的重要依据，一方面，通过对成本会计资料的加工分析可以为特定决策提供有用的信息；另一方面，管理活动的效果又能够在

成本会计资料中得到体现。我们几乎可以说，离开了成本会计，管理就成了空中楼阁。

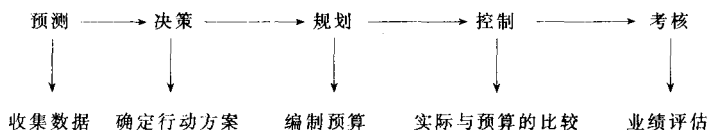


图 1-1

3. 成本数据要有效地服务于管理就必须采用多种方法。可以是会计方法，也可以是统计方法或数学方法。多种方法的有效结合，就可以把复杂的经济活动用简明的数学模式表达出来，以便揭示相关变量之间的内在联系，从而为管理人员进行各种经营决策提供决策依据。

4. 成本会计的内容与管理会计相结合，可以概括为评价过去、控制现在、筹划未来，重点是筹划未来。这一内容涵盖了企业管理的各个环节。在本书中我们将叙述未来经济活动的决策。例如：产品定价决策、生产产品的品种结构、采购与生产的最佳经济批量、零部件的自制与外购、新产品的投产决策、固定资产更新决策等等。以上这些问题往往都有多种方案可供选择，而成本决策的正确与否将直接关系到企业的经济效益。

5. 成本核算的目的是讲求经济效益最大化，而达到目的的手段是调动一切积极因素。要实现这一目标，就必须做好预测、决策、规划、控制与考核，既要重视数量分析，又要采用有效的激励措施，调动人的积极因素，确保企业经济效益达到最大化。



## 第二节 成本会计与相关系统的关系

### 一、财务会计、管理会计、成本会计

管理会计与财务会计是现代会计的两大分支，但两者之间存在明显的区别。一般认为，管理会计主要是计量与报告财务与非财务的信息，满足管理层做出各种决策以实现企业的目标，其报告形式主要是对内的。与此相反，财务会计侧重于对外编制财务报告，它严格地遵循公认会计原则，将企业内发生的全部经营活动按照规范的程序以及规定的格式编制成财务报表，如资产负债表、损益表、现金流量表。企业的管理层对于会计报表的编制负有不可推卸的责任，会计报表在反映企业经营状况的同时，也揭示了管理层的经营业绩，因此，企业的管理者不仅关注管理会计，而且关注财务会计。

成本会计原本是财务会计的核心组成部分，随着成本会计的重要性日益增强，它逐渐从财务会计中独立出来，构成了管理会计的核心，它与管理控制共同组成了现代管理会计的基本框架。就成本会计本身而言，它同时为财务会计和管理会计提供信息。这一信息有财务的，也有非财务的，涉及资产的取得成本以及资源的消耗成本。

如果仅仅从会计信息使用人的角度来看，人们通常认为财务会计是对外会计，管理会计是对内会计，而成本会计是连接两大会计分支的桥梁。成本会计的发展有其历史的原因，它的作用已被分解到管理会计与财务会计之中，并构成了它们的核心。因