



工商管理经典译丛·会计与财务系列

Administration Classics

# 会计学 管理会计分册

(第23版)

Principles of Accounting

(23th Edition)

杜兴强 王亚男 等 (James M. Reeve)  
Carl S. Warren) 著  
乔纳森·E·杜哈奇 (Jonathan E. Duchac)  
杜兴强 王亚男 等 译

工商管理经典译丛·会计与财务系列

# 会计学 管理会计分册

(第23版)

## Principles of Accounting

(23th Edition)

詹姆斯·M·里夫 (James M.Reeve)



(Carl S.Warren)

著

合奇 (Jonathan E.Duchac)

等译

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学: 第 23 版. 管理会计分册/里夫等著; 杜兴强, 王亚男等译. —北京: 中国人民大学出版社, 2011. 7

(工商管理经典译丛·会计与财务系列)

ISBN 978-7-300-13552-6

I. ①会… II. ①里…②杜…③王… III. ①管理会计 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 132789 号

工商管理经典译丛·会计与财务系列

会计学 (第 23 版): 管理会计分册

詹姆斯·M·里夫

卡尔·S·沃伦 著

乔纳森·E·杜哈奇

杜兴强 王亚男 等 译

Kuajixue: Guanli Kuaji Fence

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 涿州市星河印刷有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 17.25 插页 1

字 数 399 000

邮政编码 100080

010-62511398 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2011 年 8 月第 1 版

印 次 2011 年 8 月第 1 次印刷

定 价 36.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

# 译者前言

由詹姆斯·M·里夫（田纳西大学会计学名誉教授）、卡尔·S·沃伦（佐治亚大学会计学名誉教授）和乔纳森·E·杜哈奇（维克福里斯特大学会计学教授）三位教授合著的《会计学》第23版，以清晰的结构和创新的教学艺术，展现了最为全面的会计学基础知识内容。在美国和世界各国，迄今为止已有数以百万计学生阅读了该教材并从中受益。对于这本使用最广泛的会计学原理教材来说，作者在过去的所有版本中长期坚持改革和创新。在第23版中，随着时间的推移，对案例进行了大量的发展与充实，同时吸取了当前美国资本市场上最实用和有效的技术。

《会计学》第23版在之前版本成功经验的基础上，关注未来会计学面临的挑战，力图以创新性学习系统将会计原则应用于会计实务，反映了当前企业经营的现实特征，并新增了“投资和公允价值会计”一章。《会计学》第23版包含三大部分内容——会计学原理、财务会计和管理会计。其中，第1~6章可以看做会计学原理的内容；第7~17章涉及的是财务会计的主要内容；第18~26章是管理会计的内容。本书翻译了管理会计部分，前两部分的内容见《会计学（第23版）：财务会计分册》。

感谢中国人民大学出版社，引进了本书第23版的中文版版权，使这一会计学领域内的经典教材能够继续介绍给国内的教师与学生。会计学第23版的翻译出版，必将继续成为高等院校非会计专业学生学习和掌握会计学基本内容的经典教材之一。此外，本书精炼的语言风格和与时俱进的内容体系，特别适宜作为高等院校MBA和EMBA教育的教材或重要参考书目。

本书第23版的翻译任务包括对新增部分的翻译、修订部分的补译和对上一版的勘误。本版的翻译工作由杜兴强教授和博士生王亚男共同完成。感谢上一版的主要翻译者郭剑花博士和雷宇博士（广东商学院讲师）。杜兴强教授负责第1~6章、第17~20章及名词术语表、中英文词汇对照表的修订工作；王亚男（吉林财经大学会计学院讲师）参与了第7~16章、第21~26章的翻译、补译和修订工作。全书由杜兴强教授进行组织、协调和最终的审校。

限于学识，本书的翻译可能会存在这样或者那样的不足之处，恳请诸位读者不吝指出，以便我们再版时予以修正。

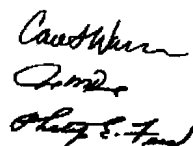
杜兴强

# 前言

在将近 80 年的时间里，会计学有效地造就了一代又一代的商务人士。本书也已被数以百万计的商学院学生所使用。对于很多人来说，这本书给他们提供了仅有的了解会计原则的窗口。作为一直以来最为成功的商业教材，它将继续通过各种行之有效的方法向同学们介绍会计学。

此前的第 22 版开启了一个崭新的历程：以多样的创新研究和开发方式满足广大学生日益变化的需求。我们的蓝天讨论会从全国范围内以非常直接而又不乏创造性的方式将会计能力引入我们书目的开发过程。本书的很多特点和主题是过去的几年中我们和众多会计学教师无数次的探讨和协作的结果。第 23 版将一如既往地巩固这一理念，并致力于在现有基础上将我们从教师和学生中收集到的意见和反馈体现在其中。我们对收集到的结论非常欣慰，相信大家同样也会为我们这本书所作出的不断改进而满意。

原作者詹姆斯·麦肯锡不可能想象到这本教材的成功与影响力，也没有想到他最初的版本可以继续引领市场进入 21 世纪。作为现任作者，我们感到有必要保护他的版本，也有必要持续地改进本书以满足教师和学生的需要。在继承了一贯出色的传统却并未对昨天的成绩感到沾沾自喜的同时，这个版本将围绕着日新月异的环境变化继续昂首领路。我们真诚感谢所有曾经提供帮助的人们。



Carthman  
James  
Philip E. Fenn

# 目 录

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| <b>第 18 章<sup>①</sup> 管理会计概念和原则</b> | 1   |
| 管理会计                                | 2   |
| 制造业：成本和术语                           | 7   |
| 制造企业财务报表                            | 13  |
| 管理会计的使用                             | 17  |
| <b>第 19 章 分批成本法</b>                 | 24  |
| 成本会计系统概述                            | 25  |
| 制造企业的分批成本法                          | 26  |
| 利用分批成本法进行决策                         | 40  |
| 专业服务企业的分批成本法                        | 41  |
| <b>第 20 章 分步成本法</b>                 | 47  |
| 分步成本法                               | 48  |
| 生产成本报告                              | 53  |
| 分步成本法下的日记账分录                        | 63  |
| 利用生产成本报告进行决策                        | 65  |
| 适时加工制                               | 68  |
| 附录：平均成本法                            | 70  |
| <b>第 21 章 成本性态和本量利分析</b>            | 77  |
| 成本性态                                | 78  |
| 本量利关系                               | 84  |
| 本量利分析的数学方法                          | 87  |
| 本量利分析的图解方法                          | 93  |
| 特殊的本量利关系                            | 97  |
| 附录：变动成本法                            | 102 |

---

<sup>①</sup> 《会计学》（第 23 版）的中文翻译版分为财务会计分册和管理会计分册两本，第 1～17 章见财务会计分册，第 18～26 章见管理会计分册。



|             |                       |     |
|-------------|-----------------------|-----|
| <b>第22章</b> | <b>预算</b>             | 111 |
|             | 预算的性质和目标              | 112 |
|             | 预算系统                  | 115 |
|             | 全面预算                  | 118 |
|             | 损益表预算                 | 120 |
|             | 资产负债表预算               | 128 |
| <b>第23章</b> | <b>运用标准成本差异进行业绩评价</b> | 138 |
|             | 标准                    | 139 |
|             | 预算业绩评价                | 141 |
|             | 直接材料和直接人工差异           | 144 |
|             | 制造费用差异                | 150 |
|             | 记录和报告标准差异             | 157 |
|             | 业绩评价的非财务指标            | 160 |
| <b>第24章</b> | <b>分权经营的业绩评价</b>      | 168 |
|             | 集权和分权经营               | 169 |
|             | 成本中心责任会计              | 171 |
|             | 利润中心责任会计              | 173 |
|             | 投资中心责任会计              | 177 |
|             | 转移定价                  | 184 |
| <b>第25章</b> | <b>差异分析和产品定价</b>      | 192 |
|             | 差异分析                  | 193 |
|             | 设定正常的产品销售价格           | 204 |
|             | 生产瓶颈、产品定价和利润          | 213 |
|             | 附录:作业成本法              | 215 |
| <b>第26章</b> | <b>资本投资分析</b>         | 221 |
|             | 资本投资分析的性质             | 222 |
|             | 忽略现值法                 | 223 |
|             | 运用现值法                 | 226 |
|             | 使资本投资分析复杂化的因素         | 234 |
|             | 资金分配                  | 238 |
| <b>附录A</b>  | <b>货币时间价值表</b>        | 243 |
|             | <b>术语表</b>            | 247 |

## 第 18 章



## 管理会计概念和原则

- 管理会计
- 制造业：成本和术语
- 制造企业财务报表
- 管理会计的使用



### 学习目标

1. 描述管理会计以及管理会计在企业中的角色。
2. 描述并说明以下成本：
  - (1) 直接成本和间接成本；
  - (2) 直接材料、直接人工和制造费用；
  - (3) 产品成本和期间费用。
3. 描述并说明制造业企业的下列报表：
  - (1) 资产负债表；
  - (2) 产品成本报表；
  - (3) 损益表。
4. 描述管理会计信息的使用。

### 勇士吉他

Dan Donegan 是 Disturbed 摇滚乐队的吉他手，每年都为数以百万计的乐迷演出。他所使用的吉他就是由位于芝加哥的美国勇士吉他的能工巧匠们制作的。美国勇士吉他是乐器产业的知名品牌，经营有120年之久。

能持续经营长达120年需要对如何制造高品质的吉他有着深刻的理解，此外，还需要具备核算吉他制作成本的知识。例

如，美国勇士吉他需要成本信息以回答如下问题：

- 吉他应当定价为多少？
- 一年需要销售多少吉他才能收回成本并赚取一定利润？
- 在生产各个阶段公司需要雇用多少员工？
- 购置自动化的设备将如何影响吉他的成本？

本章将介绍有助于我们回答上述问题的管理会计概念。

本章我们首先介绍管理会计及其与财务会计的关系；接着概述管理的过程以及在这一过程中管理会计的角色；最后将描述并说明管理会计报告的特征、管理会计术语和管理会计信息的使用。

## 管理会计

管理层在企业的日常经营以及未来的规划中要做出无数的决策。管理会计可以提供很多决策所需的信息。

管理会计信息的实例及论述它们的章节列示如下：

- (1) 生产成本和其他成本的划分以及其在财务报表中的列报（第18章）。
- (2) 确定生产产品或提供劳务的成本（第19、20章）。
- (3) 判断各种作业水平的成本性态并评估成本、利润和业务量之间的关系（第21章）。
- (4) 通过编制预算规划未来（第22章）。
- (5) 通过比较实际和预期的结果评价生产成本（第23章）。

(6) 通过比较实际和预算成本以及计算各种盈利性指标来评价分权经营 (第 24 章)。

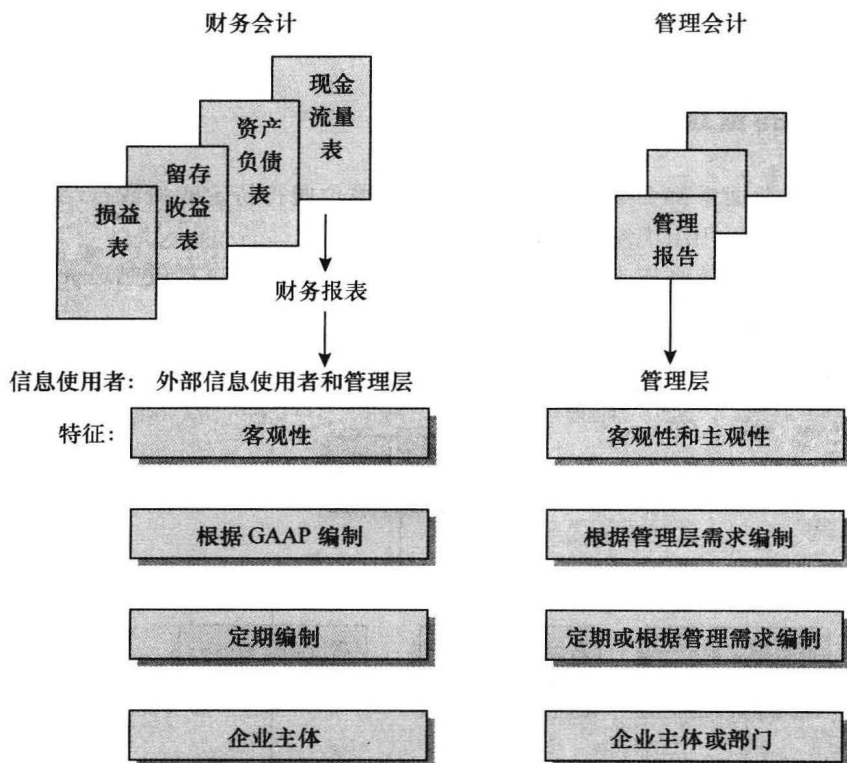
(7) 通过比较差别收入和差别成本评价特殊决策 (第 25 章)。

(8) 评价可供选择的固定资产投资方案 (第 26 章)。

## 管理会计和财务会计的区别

会计信息经常被划分为两类：财务会计信息和管理会计信息。示例 1 阐述了财务会计和管理会计的关系。

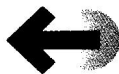
示例 1 财务会计和管理会计



**财务会计** (financial accounting) 信息定期 (月度、季度、年度) 报告于通用目的财务报表中。这些财务报表——损益表、留存收益表、资产负债表和现金流量表——根据 GAAP 编制。这些报表为外部使用者所需，例如：

- (1) 股东。
- (2) 债权人。
- (3) 政府机构。
- (4) 普通公众。

企业管理层也使用通用目的财务报表。例如，在规划未来经营时，管理层经常首先评价当期损益表和现金流量表。



管理会计（managerial accounting）信息被设计成能满足企业管理层的特殊需求。这些信息包括：

- （1）历史数据，提供过去经营的客观数据。
- （2）预测数据，提供未来决策的主观数据。

管理层在指挥企业日常经营、规划未来经营和形成企业全面战略中将使用这两种类型的信息。

与财务会计所编制的财务报表不同，管理会计报告不总是需要：

（1）按照 GAAP 编制。因为只有管理层使用管理会计信息，而且，在很多情况下 GAAP 与特定决策所需信息不相关。

（2）定期（月度、季度、年度）编制。尽管有些管理报告定期编制，但大多数报告是按照管理层的信息需求编制的。

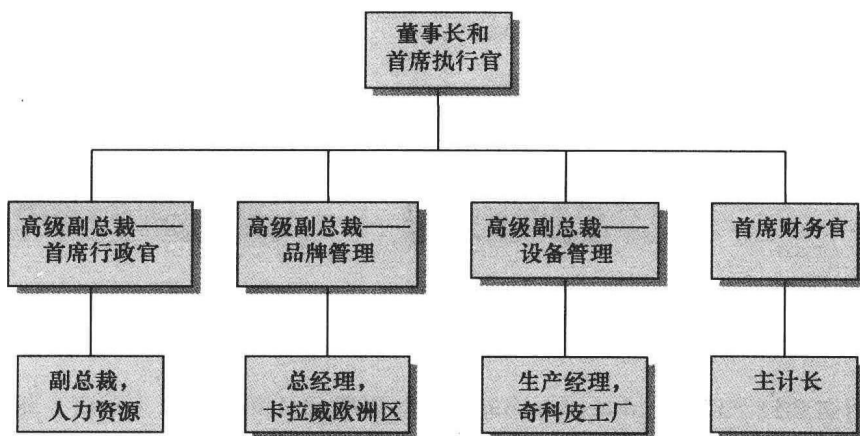
（3）按企业主体编制。大多数管理会计报告按照产品、项目、销售区域或者企业的其他分部编制。

## □ 组织中的管理会计人员

大多数企业通常都会赋予每个部门或类似单位履行特定职能或行动的责任。一个企业的经营结构可以用组织结构图表示。

示例 2 是卡拉威高尔夫球具公司（Hyper X 牌高尔夫球杆的制造商和经销商）组织结构图的一部分。

示例 2 卡拉威高尔夫球具公司的部分组织结构图



企业中的部门可以看做具有如下职责之一：

- （1）直线职责。
- （2）参谋职责。

直线部门（line department）在企业中直接涉及向顾客提供产品或劳务。对于卡拉威高尔夫球具公司（如示例 2 所示）来说，如下人员处于直线职位：

- （1）高级副总裁——设备管理。
- （2）生产经理——奇科皮工厂。



(3) 高级副总裁——品牌管理。

(4) 总经理——卡拉威欧洲区。

上述人员处于直线职位是因为他们负责卡拉威高尔夫产品的制造和销售。

**参谋部门** (staff department) 主要涉及为直线部门或其他参谋部门提供服务、协助以及参谋意见。参谋部门对直线部门没有直接的控制权。对于卡拉威高尔夫球具公司 (如图 2 所示) 来说, 处于参谋职位的有:

(1) 高级副总裁——首席行政官。

(2) 副总裁, 人力资源。

(3) 首席财务官。

(4) 主计长。

如上所示, 首席财务官和主计长也处于参谋职位。在大多数企业中, 主计长 (controller) 是主要的管理会计人员。主计长的参谋由各种其他会计人员组成, 每个会计人员对特定的会计职能负责, 比如:

(1) 会计系统和会计程序。

(2) 总账会计。

(3) 预算和预算分析。

(4) 特殊报告和分析。

(5) 纳税。

(6) 成本会计。

从事管理会计的经验通常能为担任高级管理层职位打下很好的基础, 这不足为奇, 因为会计和财务工作能使一个人接触企业经营的全过程。

## □ 管理过程中的管理会计

作为参谋部门, 管理会计服务于管理和**管理过程** (management process) 有如下五个基本阶段, 如示例 3 所示。

1. 计划
2. 指挥
3. 控制
4. 改进
5. 决策

如示例 3 所示, 这五个阶段互相作用。

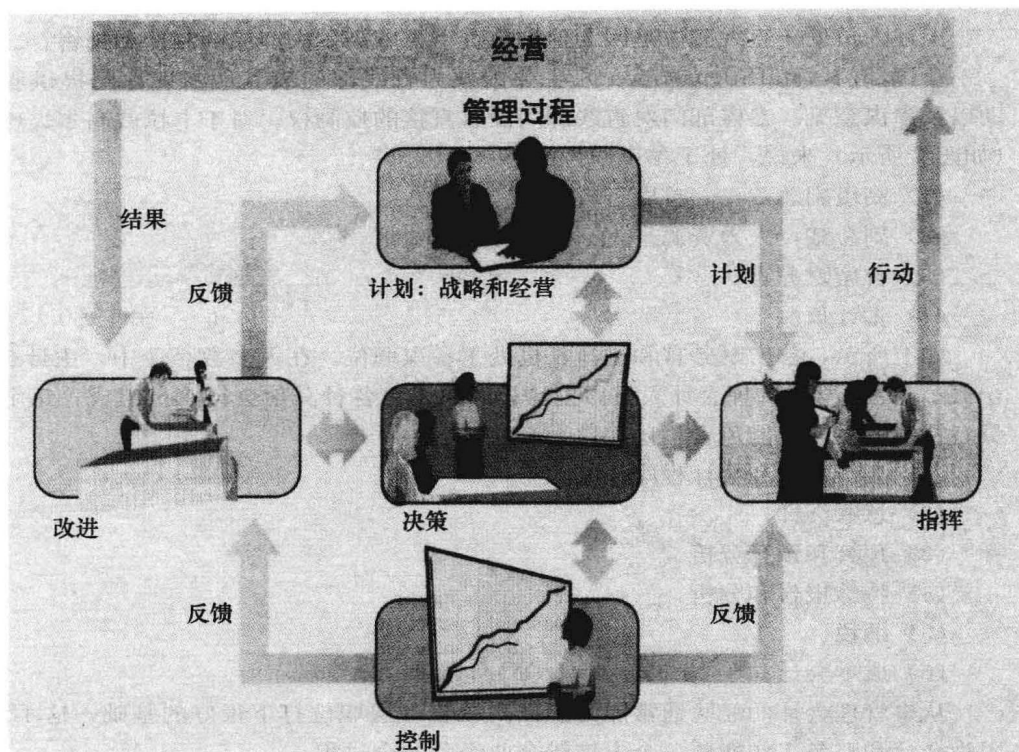
### 计划

管理层通过计划来开发企业的目标并把这些目标转化为行动方案。例如, 企业可能设立一个目标, 通过推出三款新产品使市场份额提高 15%。为了实现这一目标可能采取如下行动:

- (1) 增加广告预算。
- (2) 开发一个新的销售区域。
- (3) 增加研发预算。



### 示例3 管理过程



计划可以划分为：

1. **战略计划** (strategic planning)，开发长期行动方案以实现企业目标。这些长期行动称为**战略** (strategic)，经常涉及 5~10 年的期间。
2. **业务计划** (operational planning)，开发管理企业日常经营的短期行动。

### 指挥

经理人员用以经营日常业务的程序称为**指挥** (directing)。指挥的一个例子是生产主管为保证生产线持续不中断（停工）而作的努力。信贷部经理开发评价潜在客户付款能力的指南也是指挥的例子。

### 控制

监控经营成果并将实际结果与预期结果进行比较的过程就是**控制** (controlling)。其**反馈** (feedback) 使得管理层能够分离出需要进行深入调查并采取可能的补救措施的区域。也可能导致对未来计划的修订。这种比较实际和预期结果的控制原理称为**例外管理** (management by exception)。

### 改进

经理人员也会利用反馈进行持续的过程改进。**持续过程改进** (continuous process improvement) 是一种不断改进员工素质、业务流程和产品的思想。持续改进的目标是消除过程中问题的源头。通过这种方式，正确的产品（劳务）在正确的时间以正确的数

量传递给顾客。

### 决策

上述每种管理过程中都固有的程序是决策 (decision making)。在管理企业过程中, 管理层必须不断地在各种可供选择的方案中进行决策。例如, 在指挥经营过程时, 经理人员必须决定日常经营中的作业结构、培训程序和人事管理。

管理会计在管理过程的各个阶段为经理人员提供支持。例如, 会计报告的实际与预期经营结果的比较能帮助经理人员规划和改进当前的经营。这样的报告能比较出实际和预期有缺陷物料的成本。如果有缺陷物料的成本经常很高, 管理层可能决定更换原料供应商。

#### 练习 18—1 管理过程

管理过程包括计划、控制和改进三个阶段, 请找到以下各项描述对应的阶段:

##### 管理过程各阶段

##### 描述

计划

a. 监控经营成果并将实际结果与预期结果进行比较。

控制

b. 拒绝用无法找到问题根源的临时措施来解决个别问题。

改进

c. 管理层用来开发企业目标。

解答:

管理过程各阶段: 计划 (c); 控制 (a); 改进 (b)

### 商业伦理

### 环境会计

近年来, 企业对环境的影响成为日渐重要的问题。多国协议如蒙特利尔议定书和京都议定书已经承认经济对环境的影响, 同时也唤起了公众关于企业对环境的影响的认识。因此, 对于大多数企业来说, 环境问题也逐渐成为一个重要的经营问题。经理人员现在也必须在他们的决策中考虑对环境的影响, 正如他们考虑其他业务问题一样。

为了帮助经理人员了解企业决策中

环境问题的影响, 目前正在研究新的管理会计计量。这个新兴的环境管理会计领域关注于开发各种和企业环境成本相关的计量方法。这些计量方法能评价各种问题, 包括排放的数量和水平、不同排放水平的估计成本以及环境成本对产品成本的影响。因此, 环境管理会计能够为经理人员提供重要信息, 这些信息能帮助他们更清楚地考虑环境问题对其决策的影响。

## 制造业: 成本和术语

企业的经营可以划分为服务业、商业或制造业。服务业企业和商业企业会计已经在前面的章节介绍过。正因为如此, 本书剩余的章节主要关注制造业企业。但是我们讨论的大多数管理会计的概念也适用于服务业企业和商业企业。

我们以吉他制造商——联想吉他为例介绍制造过程。示例 4 是联想吉他制造过程的全貌。



#### 示例4 联想吉他的制造工序



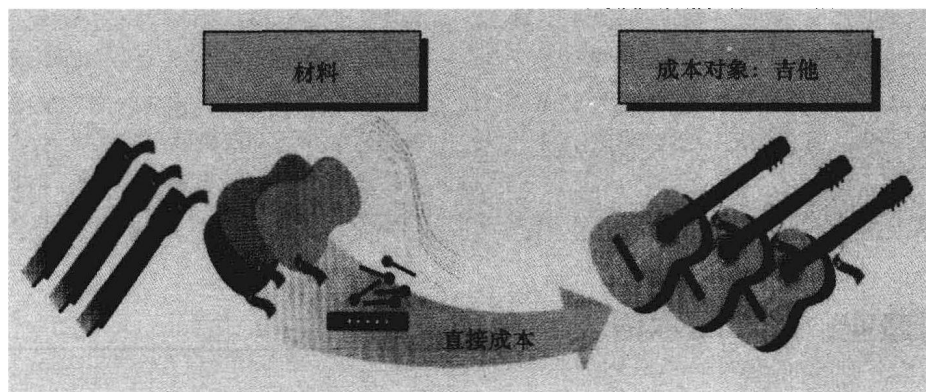
联想吉他的制造过程是从顾客发出订单开始的。一旦订单被接受，制造过程就从获得所需物料开始了。然后工人从木材上切割出琴身和琴颈。木材切割完成，琴身和琴颈就可以开始组装。组装过程完成后，吉他再漆上色就完工了。

#### □ 直接成本和间接成本

**成本 (cost)** 是指为取得收入而产生的现金支出或者承诺在未来支付现金的义务。例如，用于采购设备的现金（或信用）就是设备的成本。如果设备是用除现金之外的资产来交换的，那么所放弃资产的现行市场价格就是采购设备的成本。

在管理会计中，成本是按照管理层的决策需求来分类的。例如，成本经常根据与业务部门的关系分类，称为**成本对象 (cost object)**。成本对象可以是一件产品、一个销售区域、一个部门或者一项活动，如研发活动。可以认定为成本对象的成本，或者是直接成本，或者是间接成本。

**直接成本 (direct costs)** 可以认定为某一成本对象并且追溯到该成本计算对象。例如，联想吉他制造吉他过程中使用木材（物料）的成本就是吉他的一项直接成本。



**间接成本 (indirect costs)** 不能认定为某一成本对象或者追溯到该成本计算对象。例如，联想吉他生产主管的工资是生产吉他的间接成本。当生产主管参与吉他生产过程时，他们的工资无法认定为或追溯到单件吉他上。

根据成本对象，一项成本或者是直接成本，或者是间接成本。例如，当成本对象是单件吉他时，生产主管的工资是间接成本。但是如果成本对象是联想吉他整个生产过程



说，吉他琴弦的成本并不是总成本的重要部分。吉他琴弦的成本被划分为一项制造费用，这一点我们稍后讨论。



### 直接人工成本

大多数生产过程通过人工将原材料转化成完工产品。作为完工产品组成部分的员工的工资成本称为**直接人工成本**（direct labor cost）。联想吉他公司的直接人工成本包括切割木材以及将木材组装成吉他的员工的工资。其他直接人工成本的例子还包括修理汽车的机修工的工资、生产工具的机器操作员的工资和装配笔记本电脑的装配工人的工资。

与直接材料成本一样，直接人工成本必须同时具备以下条件：

- (1) 是完工产品的组成部分。
- (2) 是产品总成本的重要组成部分。

对于联想吉他，负责打扫车间的清洁工的工资就不是一项直接人工成本。这是因为清洁成本不是完工产品重要组成部分。相反，清洁成本被划分为一项制造费用，将在下文讨论。

### 制造费用

产品制造过程中所发生的除了直接材料成本和直接人工成本以外的成本合称为**制造费用**（factory overhead cost, manufacturing overhead 或 factory burden）。所有的制造费用都是产品的间接成本。以下列示一些制造费用：

- (1) 工厂的供热和照明。
- (2) 工厂设备的维修和养护。
- (3) 工厂建筑物和土地的财产税。
- (4) 工厂建筑物的保险费。
- (5) 工厂车间和设备的折旧。

制造费用还包括不能直接计入完工产品的材料和人工成本。例如用于润滑机器的油料成本以及清洁人员和管理人员的工资。同时，如果直接材料或直接人工成本不是产品总成本的重要组成部分，这些成本也应该划分为制造费用。

对于联想吉他，吉他琴弦的成本和清洁人员的工资都是制造费用。制造吉他的其他制造费用如下：

- (1) 砂纸。

- (2) 抛光剂。
- (3) 黏合剂。
- (4) 运转机器的动力（电力）。
- (5) 机器和建筑物的折旧。
- (6) 生产主管的工资。

### 练习 18—2 直接材料、直接人工和制造费用

将以下棒球手套制造商的成本划分为直接材料（DM）、直接人工（DL）或制造费用（FO）。

- a. 制造棒球手套使用的皮革。
- b. 缝制棒球手套的机器使用的润滑剂。
- c. 装配线员工的工资。
- d. 用来印制棒球手套上球员签名的油墨。

解答：

- a. DM      b. FO      c. DL      d. FO

### 主要成本和加工成本

直接材料、直接人工和制造费用可以进行归类分析和报告。两种常见的归类如下：

- (1) **主要成本**（prime costs），由直接材料和直接人工成本组成。
- (2) **加工成本**（conversion costs），由直接人工成本和制造费用组成。

加工成本是将原材料转换成完工产品的成本。直接人工既是一项主要成本又是一项加工成本，如示例 6 所示。

### 示例 6 主要成本和加工成本



### 练习 18—3 主要成本和加工成本

确定棒球手套制造商的以下成本是主要成本（P）、加工成本（C），或二者皆有（B）。

- a. 制造棒球手套使用的皮革。
- b. 缝制棒球手套的机器使用的润滑剂。