

管理成本会计

COST MANAGERIAL ACCOUNTING

财务管理专业系列教材

FINANCIAL MANAGEMENT

边泓◎主编

南开大学出版社



财务管理专业系列教材

管 理 成 本 会 计

边 泓 主编

南开大学出版社

天 津

图书在版编目(CIP)数据

管理成本会计 / 边泓主编. —天津: 南开大学出版社,
2008. 4

(财务管理专业系列教材)

ISBN 978-7-310-02881-8

I. 管… II. 边… 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(2008)第 028740 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人: 肖占鹏

地址: 天津市南开区卫津路 94 号 邮政编码: 300071

营销部电话: (022)23508339 23500755

营销部传真: (022)23508542 邮购部电话: (022)23502200

*

天津市蓟县宏图印务有限公司印刷

全国各地新华书店经销

*

2008 年 4 月第 1 版 2008 年 4 月第 1 次印刷

787×1092 毫米 16 开本 19.625 印张 2 插页 370 千字

定价: 31.00 元

如遇图书印装质量问题, 请与本社营销部联系调换, 电话: (022)23507125

总 序

20 世纪 90 年代中期,由于改革开放步伐的加快以及金融市场迅速发展的需要,我国的一些综合性大学开始设立理财专业,培养企业财务管理的专门人才。1997 年,国家教育部调整本科专业,在工商管理二级门类下新设立了财务管理专业,标志着财务管理学科的重要地位得到了社会的承认和重视。

2000 年后,伴随着全球经济一体化的发展,中国的机遇与挑战相偕而来。一方面,越来越多的企业的经营范围不断扩大,可以在全球范围内配置资源;另一方面,竞争对手日益增多,不但国内竞争呈现白热化,而且国外企业也纷纷加入到竞争队伍之中。显而易见,原有的财务管理模式和财务管理教育已不能适应时代的需求。因此建立适合中国国情的新型财务管理模式,培养掌握先进方法和技术的高级财务管理专业人才已成为亟待解决的重要问题。

鉴于 21 世纪中国的财务管理专业教学 and 实际财务管理工作的迫切需要,我们借助南开大学出版社这个大平台,编写并出版了这套“财务管理专业系列教材”。先期出版 6 本,即《金融市场与金融机构》、《投资学》、《会计学》、《财务管理》、《管理成本会计》、《财务报表分析》。我们编写本套教材的宗旨是培养高水平的、能够适应 21 世纪经济高速发展和科技进步需要的德才兼备的创新型、国际型和复合型理财人才,力求反映中国市场经济的特点,坚持理论联系实际,突出改革与创新,兼顾内容的前瞻性和实用性。本系列教材的内容主要体现以下几个特色:

1. 反映现代财务管理的内容和成果。财务管理专业本科系列教材以现代市场经济为基础,本着科学的态度和创新的原则,归纳、总结众多学者和实践家的理论和经验,大量汲取当今财务金融学及相关领域的理论和方法、新的理财知识、最新研究成果和前沿理论动向,将具有实用价值的方法和具有学习及研究价值的理论吸收到本套教材中,以期指导我国财务管理实践并为建立具有中国特色的财务管理理论体系做贡献。

2. 理论密切结合实际。财务管理专业本科系列教材在注重基本理论和基本方法的同时,务求求真,密切结合我国的实际情况和经济发展趋势,反映经济改

革的新变化、企业实践的新经验和具有较强应用价值的方法、教学研究的新成果 and 国外可借鉴的操作方法,使本系列教材内容的超前性和现实性融为一体。

3. 兼顾各类人才培养的需要。财务管理专业系列教材以大学本科的教学需要为立足点,重视基本原理和基本方法。与此同时,本系列教材还细致讲解具体的实际操作程序及方法,有些教材列举了大量案例,通过对案例的分析说明这些方法和程序的运用。这样,使本系列教材:(1)符合财务管理专业本科生的培养目标和教学要求,即为财务管理专业本科生奠定专业理论基础,使学生掌握基本方法和专业技能,具备灵活解决企业理财中所出现的问题的能力;(2)满足经济类本科生的学习要求,也适用于攻读财务学硕士、博士的原非财务管理专业毕业生,为这类学生奠定财务学基础;(3)满足高职高专、各类成人教育的学习和职业培训的实践要求,学以致用。

4. 写作规范,可读性强并方便教学。本套教材在编写体例和案例分析上,尽量处理好标准化和灵活性之间的关系,在形式、概念和方法的阐述上力求规范与统一,语言通顺、简练且使用约定成俗与规范的词汇。

5. 减少学科或课程之间的交叉、重复。在设计财务管理专业系列教材时,尽量减少相关教材有关内容的交叉、重复,在编写之前明确各教材的教学目标,界定各自的内容,明确相关教材的角度和深度,突出各自重点。

“财务管理专业系列教材”是由南开大学、天津财经大学、天津商业大学等院校知名教师联合编写。在此基础上,今后我们还将广泛邀请其他院校和科研机构的财务学专家、学者乃至实践领域的优秀人士著书立说,撰写财务管理领域的学术专著、翻译优秀的国外财务管理教材,传播新理念、交流新信息、介绍新知识。

我们真诚希望通过此系列教材的出版,能够为我国的财务管理教育事业贡献一份力量,促进财务管理专业教材的建设和更新,还希望使更多的财务管理学者脱颖而出,带动我国财务管理教育、财务管理学研究和财务管理实践的发展。同时,也由衷地希望广大读者多提宝贵意见,以改进和不断完善我们的工作。

南开大学商学院 陈国欣

2007年12月

前 言

管理会计和成本会计在我国传统的会计学课程中,常常是作为两门不同的课程。然而随着近些年不断地参考和学习西方会计学的经典教材,我们逐步认识到成本会计应当是管理会计的一个重要的组成部分,将其合并到管理会计之中是许多国外教材的常见做法。管理会计的服务对象是企业内部的信息使用者,以中高层的管理人员为主;管理会计的目标是为管理人员的决策活动提供数据。目前管理会计中的基本知识,仍旧是在 1920 年前后西方制造型企业的背景下产生的,那时企业的生产过程对于劳动力存在着非常严重的依赖,劳动力成本是企业产品成本的一个重要组成部分。在当时的市场竞争环境下,管理者的决策与相关成本之间存在着不可分割的联系,因此成本会计必然要作为管理会计的一个组成部分。这不仅不排除成本会计还存在着为财务会计服务的功能,而且能够让我们更加清楚地理解不同成本方法的不同目标。

本书作为会计专业以及财务管理专业本科生和专科生的教材,充分考虑到学科发展的现状,力争在内容上有所发展,做到与我国 CPA 考试的要求相适应,同时融入了大量 ACCA 和 CGA 教材的知识体系。作为一本基础课程的教材,本书以基础知识作为主体,着重介绍各种成本计算方法、决策方法和绩效评价方法,同时也适当地对一些新的管理理想进行了介绍,如 1960 年后出现的目标成本法和平衡记分卡等,使学生不仅能够掌握传统的知识点,而且能够了解一些前沿性的知识。

本书仍旧采用传统上将制造型企业作为背景的视角,将内容大致分为三部分:

1. 成本核算部分。在本书中介绍了吸收成本法和边际成本法二者的不同应用目的,着力讲解了成本法中的主要知识点,分析了其与决策需求之间存在的差距。这一部分是全书较为基础的部分。

2. 预算的编制与分析部分。这个部分讲解了管理人员如何以成本信息为基础编制计划的过程,并重点介绍了如何分析实际结果与预算间差异的方法。

3. 决策分析部分。在这个部分讲解了长期决策和短期决策的内容、相关的信

息需求和各自的分析方法,使得会计专业的学生理解了如何为管理者的决策提供相关的信息。

考虑到本科生和专科生对企业实际的生产过程缺乏了解这个因素,在每章当中,本书都非常详细地介绍了学习目标,并且配备了大量的例题,解题的步骤非常详细,并且提供了丰富的图表。本书所涵盖的知识适合每个学期 60 课时的课程安排,内容比较充实,因此本书并没有在每一章之后提供进一步的参考书目,而是在全书之后提供了参考书目的清单,读者可以进行有选择性的阅读。

在全书的编写过程当中,我非常感谢赵艳、袁阳和柳婷,她们分别为各章节例题的准备和校对做了大量的工作。由于本人水平有限,书中难免存在一些错误,敬请各位读者指正。

目 录

前 言

第一章 会计在管理活动中的作用	(1)
第一节 会计系统的目标	(2)
第二节 管理会计的概念及基本职能	(5)
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系	(10)
第四节 管理会计的新发展	(14)
第二章 成本的概念和成本习性分析	(25)
第一节 成本的基本概念及其分类	(26)
第二节 本量利分析	(32)
第三章 分批法	(46)
第一节 分批法的概念及其计算程序	(48)
第二节 成本费用的归集与核算	(52)
第三节 简化的分批法	(67)
第四节 计划成本及分批法应用举例	(76)
第四章 分步法	(85)
第一节 分步法的概念及其计算程序	(86)
第二节 使用约当产量法核算在产品成本	(90)
第三节 逐步结转分步法	(94)
第四节 平行结转分步法	(100)
第五章 作业成本法	(111)
第一节 作业成本法概述	(112)
第二节 作业成本法的基本概念	(116)
第三节 作业成本法的基本原理及举例	(120)

第四节 作业成本法的评价及应用·····	(128)
第六章 辅助生产成本的归集与分配·····	(135)
第一节 辅助生产成本概述·····	(136)
第二节 辅助生产成本的分配方法·····	(138)
第七章 预算的基础·····	(147)
第一节 预算的基本框架·····	(148)
第二节 销售预测方法·····	(152)
第三节 成本估计·····	(157)
第四节 标准成本的使用·····	(162)
第八章 全面预算的编制·····	(168)
第一节 预算过程的管理与实施·····	(169)
第二节 全面预算的编制——案例学习·····	(173)
第三节 传统预算存在的问题和解决方法·····	(183)
第九章 差异分析·····	(192)
第一节 差异分析的基本模型·····	(193)
第二节 直接材料差异分析·····	(196)
第三节 直接人工差异分析·····	(199)
第四节 变动生产费用差异分析·····	(201)
第五节 固定生产费用差异分析·····	(203)
第六节 差异分析管理·····	(207)
第十章 责任会计·····	(214)
第一节 责任会计的概念和责任中心设置·····	(215)
第二节 责任中心的业绩评价·····	(219)
第三节 平衡记分卡·····	(225)
第十一章 短期经营决策·····	(229)
第一节 短期经营决策的基本内容·····	(230)
第二节 短期经营决策的相关成本·····	(233)
第三节 短期经营决策的分析方法·····	(239)
第四节 短期生产决策的应用·····	(246)

第十二章 长期投资决策.....	(267)
第一节 长期投资决策概述.....	(268)
第二节 货币时间价值的分析与计算.....	(273)
第三节 现金流量的分析与计算.....	(280)
第四节 长期投资决策的分析方法.....	(284)
第五节 固定资产投资决策.....	(297)
参考文献.....	(304)

第一章 会计在管理活动中的作用

本章学习目标：

- 掌握会计在企业经营活动中的作用
- 掌握管理会计的概念及基本职能
- 掌握管理会计与财务会计的区别与联系
- 了解管理会计的最新发展趋势

Sterling 公司是加拿大的一家化学制品生产企业。长期以来,该公司一直被排水管道的污染问题所困扰。在一年当中,排水管道堵塞了 22 次,每次为解决排水管的问题,Sterling 都要花费大概 \$10000。Sterling 一直试图通过传统的方法解决该问题,结果却是各部门互相推卸责任,根本无法找到该问题的症结所在。一年之后,Sterling 引进了全面质量管理(TQM)的方法,组建了一个专门的小组。该小组采用全面质量管理的方法,首先提出了 53 个可能引起该问题的原因。然后又逐一测试,利用排除的方法,找到了问题所在,解决了长久以来一直困扰 Sterling 的难题。那么,究竟什么是全面质量管理呢?管理会计究竟在企业中发挥着怎样的作用呢?下面我们就来一起探寻问题的答案。

第一节 会计系统的目标

随着经济发展全球化,信息多元化与准确性成为企业竞争力的重要标志。管理者制定经营决策所需要的信息纷繁复杂。会计系统作为企业信息系统的重要组成部分,日趋发展成为企业经营活动的核心,为管理者提供决策相关信息,进而为企业创造价值,实现企业的一系列目标。

一、管理、信息与会计的“三位一体”

管理(Management)就是在特定的环境下对组织所拥有的资源进行有效的计划、组织、领导和控制,以便实现既定的组织目标的过程。管理的任务就是获取、开发和利用各种资源来确保组织和效果双重目标的实现。

信息(Information)是管理者制定决策的依据,它可以减少未来事件的不确定性。企业经营目标、经营计划的制定都要以准确的信息为基础。在当今全球经济一体化的大环境下,信息更成为使企业在同行业中脱颖而出的重要因素。

管理活动所需要的信息纷繁复杂,会计信息正是其中不可或缺的一部分。所谓会计(Accounting),就是一种服务活动,为管理者提供一项经济活动的定量的信息。它的主要职能包括确认、计量、记录和汇总,最后把这些信息形成报告,提供给会计信息使用者,以便管理者可以作出更好的决策。

我们可以将管理、信息与会计三者的关系概括如图 1-1 所示。

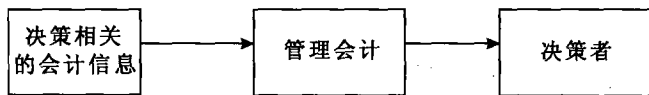


图 1-1 管理、信息与会计关系图

二、会计信息使用者及会计的分支

会计是一种服务活动。企业创建会计信息系统服务于决策制定者。这些决策者既包括内部会计信息使用者(Internal Users),也包括外部会计信息使用者(External Users)。

外部会计信息使用者不直接参与企业的经营管理。他们包括股东、债权人、顾客、供应商、律师、董事、经纪人、媒体等。每个外部使用者依据其所制定的决策的不同,有着不同的信息需求。一般来讲,一个决策的制定依赖于几个关键性问题的解决。外部使用者的信息渠道通常是企业的财务报表。表 1-1 列举了几种外部使用者及其决策制定所需要的相关信息。

表 1-1 企业外部会计信息使用者及其所需信息列举表

外部信息使用者	相关决策	利用会计信息所要解决的问题
债权人	是否借钱给某企业	企业有能力偿还现在的债务吗? 企业有能力偿还额外的债务吗? 企业的发展前景如何?
股东	是否投资于某企业	企业现在和以前年度的净利润是多少? 企业的债务数额大吗? 企业的收入和费用能配比吗?
外部审计人员	决定企业的财务报表是否合理	所有的费用都被记录了吗? 所记录的收入只包括当期的吗?
政府	决定工资扣除额是否合理	企业的工资系统涵盖了所有的员工吗?
员工	决定工资是否合理	企业的利润能保证准时、足额的支付工资吗?
供应商	决定是否赊销	企业有能力支付所购货物的费用吗?

内部信息使用者一般直接参与企业的经营管理。会计信息可以帮助内部使用者提高经营绩效(效率和效果)。管理会计的主要职责就是为这些内部信息使用者服务。内部使用者的信息渠道通常是管理会计人员所提供的内部报告。

根据会计信息使用者的不同需求,我们可以将会计分为财务会计、管理会计、税务会计。随着经济和社会的发展,会计体系中又涌现出了一些新成员,如社会责任会计、人力资源会计等。其中,财务会计主要为外部信息使用者服务,而管理会计则主要满足内部信息使用者的需求。表 1-2 概括了三大主要会计的主要职能。

表 1-2 三大主要会计分支及其职能

财务会计	管理会计	税务会计
编制报表	成本会计	纳税编制
报表分析	预算	计划
审计	内部审计	调整
调查	管理咨询服务	调查
磋商		磋商
计划		

三、会计系统目标

会计作为一种服务活动,其主要的目标就是为相关的会计信息使用者提供相关的会计信息。不同的会计其责任也是不同的,要实现的目标当然也有所差异。因此,我们可以按照会计不同的分类来概括会计系统的目标。

(一)财务会计的目标

财务会计信息的使用者一般是企业的外部利益相关者。关于对财务会计目标的认识,有受托责任观和决策有用观两种观点。受托责任观认为,财务会计的主要目标是管理当局向投资者、债权人等报告资源的运用情况,即评价受托经济责任。随着资本市场尤其是证券市场的发展,数量众多的企业投资者和债权人遍布世界各地,委托代理关系变得不像从前那样清晰、明确。这种经济背景要求财务会计面向资本市场提供信息,不但提供给现实的投资者和债权人,而且应提供给潜在的投资者和债权人,以利于他们作出“购买—持有一抛售”企业证券的决策。这些人不仅关注企业过去和现在的经营业绩,而且更关注企业未来的经营情况,尤其是企业创造未来现金流量的能力。从决策有用观的角度来讲,财务会计的目标就是为这些潜在的投资者和债权人提供相关信息,以便其作出相关决策。

(二)管理会计的目标

管理会计信息的使用者主要是企业的内部利益相关者。因此,管理会计的目标主要是向企业内部的经营管理人员提供必要的管理信息,以便合理地分配企业资源,并控制所分配的资源按其目标有效使用。

会计系统每个目标的实现都需要多种不同形式的信息。会计人员的责任就是整合和调整这些信息,并形成报告提供给内部及外部会计信息使用者。

第二节 管理会计的概念及基本职能

一、管理会计的定义

相对于财务会计而言,管理会计还是一个比较年轻的领域。对于管理会计的定义,国内外学者众说纷纭。管理会计就是管理与会计的简单加总吗?下面我们就来一起探讨一下究竟什么是管理会计。

(一)西方会计学界对于管理会计的定义

从总体上讲,西方会计学界对于管理会计的定义经历了狭义管理会计阶段和广义管理会计阶段。

1. 狭义管理会计阶段

西方会计学界曾将管理会计定义为为企业内部管理者提供计划和控制所需的会计信息的内部经营会计。这一阶段被称为狭义管理会计阶段(1920年至1970年)。1958年,美国会计学会管理会计委员会对管理会计作了如下的定义:管理会计就是运用适当的技术和概念处理企业历史的与计划的经济信息,以有助于制定出合理的能够实现经营目标的计划以及为达到各项目标所进行的决策。随后,他们又提出:管理会计就是运用适当的技术和概念对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理,以帮助管理人员制定出合理的经济目标,并为实现该目标进行合理决策。后来,又有人将管理会计定义为一种收集、总结、分类分析和报告信息,以帮助管理者进行决策和控制的系统。

从以上的叙述中,我们不难看出,在狭义管理会计阶段,管理会计就是为企业内部管理当局实现其管理目标提供会计信息的一个信息系统。

2. 广义管理会计阶段

随着管理会计体系的不断发展完善,管理会计的外延也在不断扩展,我们称之为广义管理会计阶段。在这个阶段,西方会计学界对于管理会计的定义还涵盖了编制供股东、债权人、政府等外部利益相关者使用的财务报表;之后,管理会计的范围又被进一步扩大到除审计以外的会计的各个分支。因此,我们可以将广义管理会计的范围概括如图1-2所示。

(二)国内会计学界对于管理会计的定义

在国内,对于管理会计定义的问题,也可以称得上是百家争鸣。

有的学者认为:管理会计是围绕成本、利润、资本三个中心,分析过去,控制现在,筹划未来,为加强企业内部经营管理、实现利润最大化提供会计信息的一个会计分支。这一观点从时间角度将管理会计与传统的财务会计区分开来。

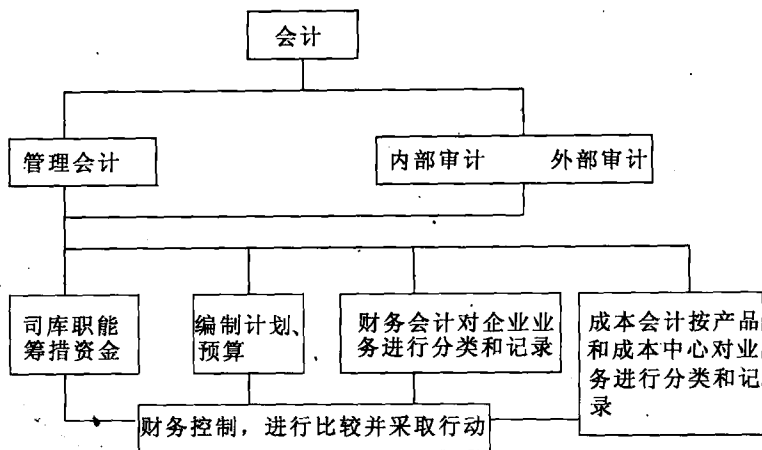


图 1-2 广义管理会计范围

也有人提出管理会计是以财务会计提供的资料为基础，对企业日常的经济活动进行规划和控制，以帮助管理者制定决策的一整套信息处理系统。这一概念强调了管理会计与财务会计之间的联系，这也是我们需要特别注意的地方。

还有人对管理会计作了如下的定义：管理会计是以提高经济效益为最终目标的会计信息处理系统。它运用一系列专门的方式方法，通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作，为管理和决策提供信息，参与企业的经营管理。这一定义强调了管理会计的目标是提高企业的经济效益。

从众多学者的论述中，我们不难发现，国内学者对于管理会计的定义仍然属于狭义管理会计的范畴。我们可以将管理会计定义如下：管理会计是指在当代市场经济条件下，以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动及其价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制和责任考核评价等职能的一个会计分支。管理会计是现代会计系统的重要组成部分之一，是会计信息与管理相结合的产物。

二、管理会计的基本职能

管理会计的基本职能就是指管理会计师如何为企业创造价值，如何为企业的经营管理服务。随着企业管理方法日新月异的发展，管理会计的基本职能也在不断扩展。但其基本职能仍然体现在以下几个方面：

（一）成本核算

有人常常把成本会计与管理会计混为一谈，认为管理会计就是对企业在经济

营管理中产生的各种成本进行归集与核算,实则不然。企业生产经营的各个环节都离不开成本信息的运用,因此,我们说管理会计最基本的职能就是进行成本核算,为企业的生产经营活动服务。根据不同管理层对成本信息的需求,管理会计对成本进行了不同的归集与分类,采用了不同的分析与核算方法来确定成本(详见第二、三、四、五章)。同时,为了适应企业战略管理的需求,管理会计的成本核算方法也有了新的发展。如质量成本法、目标成本法及产品生命周期成本法等。

(二)预测

为了有效地帮助经营管理者制定出最有效的方案,管理会计需要对各个备选方案的收益、成本、利润及现金流量等经济指标进行预测,这种预测并不是管理会计的臆想,而是通过对历史数据的分析与整合而得到的。管理会计通过对该企业的历史资料及同行业竞争者的相关资料的分析,预测经济活动的未来发展趋势,并以报告的形式将相关信息提供给经营管理者,从而为其决策提供较为及时准确的资料。

(三)决策

决策就是决定企业要做什么。一项决策的正确与否关系到一个企业的成败。一个好的决策可能会使企业一本万利。然而,一个失败的决策也可能会使企业一败涂地。经营管理者在制定决策时要权衡多方面的因素,而信息绝大部分来源于管理会计部门。决策分为短期经营决策和长期投资决策(详见第十一、十二、十三章)。管理会计需要搜集和整理对决策有用的信息,提供给管理者,以帮助其从多个备选方案中探求出最优解。

(四)计划

计划就是决策的具体实施步骤,是一种专门的决策分析。我们可以举一个简单的例子。如果你决定把登山作为假日的消遣,登山便是一个决策。而登山前需要准备什么、何时出发、何时到达半山腰、何时攀到山顶、何时下山,这就是一个计划,是登山这一决策的具体实施细节。在企业的经营管理活动中,计划往往是通过编制预算来实现的。

(五)激励与指导

除了计划与决策等管理工作之外,经理人员还要负责企业日常的经营管理活动,以保证企业有效地运行。经理将责任分配到各个责任部门,各个部门的经营绩效如何,是经理所关注的问题。为使各个责任部门的潜力得到最大程度的发挥,经理需要对各部门的日常活动进行指导并对员工进行激励。这一过程就需要管理会计提供相关信息,如管理会计提供的日常销售报告等。