

工商管理经典译丛·会计与财务系列

ACCOUNTING 会计学

管理会计分册（第25版）

卡尔·S·沃伦 (Carl S. Warren)

詹姆斯·M·里夫 (James M. Reeve) 乔纳森·E·杜哈奇 (Jonathan E. Duchac) 著

陈宋生 童晓晓 黄声华 王 思 译



BUSINESS
CLASSICS



 中国人民大学出版社

BUSINESS ADMINISTRATION CLASSICS

工商管理经典译丛·会计与财务系列



工商管理经典译丛
会计与财务系列

ACCOUNTING

会计学

管理会计分册

(第25版)

卡尔·S·沃伦 (Carl S. Warren)

詹姆斯·M·里夫 (James M. Reeve)

乔纳森·E·杜哈奇 (Jonathan E. Duchac)

陈宋生 童晓晓 黄声华 王思

著

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 25 版. 管理会计分册/沃伦等著；陈宋生等译. —北京：中国人民大学出版社，2016. 1
(工商管理经典译丛·会计与财务系列)
ISBN 978-7-300-22481-7

I. ①会… II. ①沃… ②陈… III. ①管理会计 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 028888 号

张

工商管理经典译丛·会计与财务系列
会计学 (第 25 版)：管理会计分册

卡尔·S·沃伦

詹姆斯·M·里夫 著

乔纳森·E·杜哈奇

陈宋生 童晓晓 黄声华 王思 译

Kuaijixue; Guanli Kuaiji 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 18.25 插页 1

字 数 443 000

邮政编码 100080

010-62511770 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2016 年 3 月第 1 版

印 次 2016 年 3 月第 1 次印刷

定 价 42.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

译者序

现在呈现在你面前的这本《会计学》(第25版)自第1版面世至今已80余载。卡尔·S·沃伦、詹姆斯·M·里夫和乔纳森·E·杜哈奇三位教授秉持既保持传统特色,又紧跟会计改革创新步伐的理念,力求给学生及会计教学者展现全面清晰的会计概念框架以及有效便捷的学习方法,将本书打造成为会计利益相关者了解会计基本理论与美国资本市场的一个窗口。

英文原书共26章,分为三部分。第1~6章为会计学基本原理,包括会计学的基本概念及传统的记账方法,如记账、过账、调账、结账以及编制报表等一系列流程;第7~17章是财务会计部分,主要讲述了几项重要的资产负债账户的会计核算方法、现金流量表的编制以及财务报表分析,第8章还特别引入了内部控制相关内容;第18~26章是管理会计部分,主要讲述了成本会计(分批成本法,分步成本法,作业成本法以及本量利分析)、管理控制系统(预算,标准成本法及责任会计)和决策方法(差异分析和投资分析)三大块内容。中文翻译版的管理会计分册包括第三部分的内容,前两部分的内容在财务会计分册中呈现。

与之前的版本相比,本书有三处大的改动。首先是调整了第6章的结构,将商业企业的采购和销售业务部分前移,财务报表分析部分后移;其次是鉴于会计电算化的普及,在第7章增加了移动加权平均法的内容;最后全书各章新增了许多案例,包括推特(Twitter)和苹果公司等近年来成功企业的案例。需要说明的是,虽然全书采用的仍然是美国的一般公认会计原则(GAAP),但是保留了“国际链接”版块,在各章必要之处对国际财务报告准则(IFRS)与一般公认会计原则进行了对比分析。

本书不仅以案例展示了会计理论与实践,还以图表深入浅出地归纳要点,既适合想要初步了解会计的入门学习者,也适合刚踏入教学领域的青年教师,希望本书对他们的会计教学工作能有所帮助。

本书由北京理工大学陈宋生教授负责翻译,北京理工大学硕士研究生童晓晓翻译第14~26章的初稿,并参与了后期修订和专业术语表的对照,黄声华翻译了第1~11章课后习题以及第12~13章的初稿,王思翻译了第1~11章正文部分的初稿。整个翻译由陈宋生教授负责组织协调及最终的审校。翻译过程力求达到信达雅,忠于原文,又不失可读性。由于能力有限,难免有所瑕疵,望各位读者及时指出,以便再版时予以修正。

最后,真诚地感谢中国人民大学出版社编辑的不断督促与校正,以及其他相关专业人士的热情斧正,他们这种敬业与专业精神温暖并激励着我们!北京理工大学会计系博士生罗少东、李铮、李文颖、程璐、刘青青、Kahn、Bilal,硕士生陈海红、包阳、曹雪、吴东琳、杨杰、齐心、陶绎元、白宇、韩祥震、祝思凡、胡宏雪、潘颂升、薛惠文、郝博雯、田甜、肖丫苹、陈茜、李亚慧,会计系本科生赵端元、刘一诺等以不同方式参与校稿、讨论与修改,感谢他们付出的辛苦劳动,与他们的一起合作与交流是我们激动人心的回忆。

前 言

《会计学》这本教材引导一代又一代的商学院学子步入会计学殿堂。该书的成功得益于各位作者的持续创新。为了应对当下学生不断变化的学习风格，该书采用多样的教学模式和多媒体技术引领学生全方位了解会计学。这种模式使得本书保持了长久的生命力，修订至今今天的第 25 版。

这种创新的传统也一直持续至今。通过长年的教学经验以及和其他会计教学者的无数次沟通与交流，沃伦、里夫和杜哈奇三位教授深切地体悟到当前教学环境已经发生巨大变化，如计算机技术的发展迎来了网络时代，在线数字大学既是一个自然的学习环境，同时也是学生们所喜爱的一种课外学习媒介。

作者希望本书能向学生提供传统和数字媒体相结合的学习体验，以适应变化的学习风格。为了在新版本中实现这一教学理念，作者以信息技术为依托，将该书传统的教学模式拓展至在线互动的模式。

本书最初的作者詹姆斯·麦肯锡肯定无法想象这本教材在过去的 20 多个版本中取得的巨大成功和影响——或者说他的原版通过后续作者的专业修订不断焕发新的活力。作为现任作者，我们肩负着保护以及改善这一版本的责任，希望能够持续完善该教材，以满足学生和教师不断变化的需求。虽然有着优秀的过去，但是我们从不满足于昨天的成功，而是以这一新版本热情地迎接新的时代，继续骄傲地引领新时代的学生努力学习，迈向成功。最后，真诚地感谢在这个过程中给予我们帮助的诸多同事！

目 录

第 18 章 ^① 管理会计概念与原则	1
管理会计	2
制造业务：成本和术语	6
制造企业的财务报表	12
管理会计的用途	17
第 19 章 分批成本计算法	24
成本会计制度	25
制造企业的分批成本计算法	26
决策中的分批成本计算法应用	39
专业服务企业的分批成本计算法	40
第 20 章 分步成本计算法	49
分步成本计算法	50
生产成本报告	55
分步成本计算法的会计分录	65
生产成本报告在决策中的应用	67
准时制生产	69
附录：平均成本法	71
第 21 章 成本性态和本量利分析	82
成本性态	83
本量利关系	89
本量利分析的数学方法	91
本量利分析的图表方法	96
特殊的本量利关系	101
附录：变动成本法	105
第 22 章 预 算	115
预算的本质和目标	116

^① 《会计学》(第 25 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 章为财务会计分册,第 18~26 章为管理会计分册。



预算系统	118
总预算	122
利润表预算	123
资产负债表预算	132
第 23 章 使用标准成本进行业绩评估	145
标 准	146
预算业绩评估	148
直接材料和直接人工差异	150
制造费用差异	156
记录并披露标准差异	162
非财务业绩衡量指标	164
第 24 章 分权经营下的业绩评估	173
集权和分权经营	174
成本中心责任会计	176
利润中心责任会计	177
投资中心责任会计	181
转让定价	187
第 25 章 差量分析、产品定价、作业成本管理	201
差量分析	202
设定产品正常售价	214
生产瓶颈	218
作业成本法	219
附录: 用总成本概念和变动成本概念给产品定价	223
第 26 章 资本投资分析	237
资本投资分析的本质	238
静态分析法	239
动态分析法	242
资本投资分析复杂化的因素	250
资本分配	254
附录 A 货币时间价值表	262
术语表	266

第 18 章



管理会计概念与原则

- 管理会计
- 制造业务：成本和术语
- 制造企业的财务报表
- 管理会计的用途



传奇摇滚乐队 KISS 乐队的吉他手保罗·史丹利（Paul Stanley），以他的吉他弹奏征服了数百万名粉丝。保罗的吉他是芝加哥勇士吉他（Washburn Guitars）的工匠手工制成的。勇士吉他闻名于音乐领域，已经持续经营了 120 多年。

120 多年的经营不仅需要透彻了解如何制造高质量的吉他，还需要掌握如何计算吉他制造的成本。例如，勇士吉他需要成本信息来回答以下问题：

1. 吉他的售价应当是多少？
2. 每年应当出售多少吉他才可以补偿

成本获得利润？

3. 在生产制造的各个阶段公司应当雇用多少员工？

4. 购买机器设备会如何影响吉他成本？

本章引入管理会计的概念以回答上述问题。

本章首先描述了管理会计及其与财务会计的关系。然后描述了管理流程及在该流程中管理会计的作用。最后阐释的是管理会计报告的特点，管理会计术语以及管理会计信息的用途。



学习目标

1. 描述管理会计及其在企业中的应用。
2. 描述阐释以下成本：（1）直接成本和间接成本；（2）直接材料成本、直接人工成本和制造费用；（3）产品成本和期间费用。
3. 描述阐释制造企业的以下报表：（1）资产负债表；（2）产成品成本表；（3）利润表。
4. 描述管理会计信息的使用。

管理会计

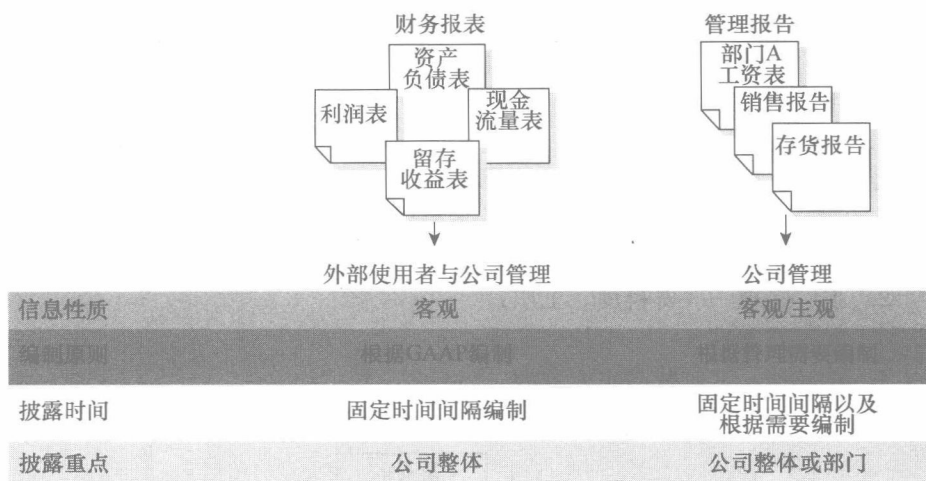
企业管理层在日常经营活动和计划未来时需要做出许多决策。这些决策所需的大量信息来自于管理会计。

部分管理会计信息的例子及相应的描述和阐释章节列示如下：

1. 制造成本和其他成本的归类及其在财务报表中的披露（第 18 章）。
2. 计算某产品或服务的成本（第 19 章）。
3. 评价各个作业水平的成本性态，同时评估本量利关系（第 21 章）。
4. 通过编制预算表对未来做出计划（第 22 章）。
5. 通过比较真实和预期结果评价制造成本（第 23 章）。
6. 通过比较真实和预算成本以及计算各类盈利指标评价分权经营（第 24 章）。
7. 通过比较差别收入和差别成本评价特殊决策，根据作业成本法分配产品成本（第 25 章）。
8. 评价固定资产长期投资的备选方案（第 26 章）。

□ 管理会计与财务会计的区别

会计信息可以分为两类：财务会计信息和管理会计信息。图表 18—1 显示了财务会计与管理会计的关系。



图表 18—1 财务会计和管理会计

财务会计 (financial accounting) 信息按固定时间间隔 (每月、每季度以及每年) 披露在通用财务报表中。这些财务报表——利润表、留存收益表、资产负债表以及现金流量表根据一般公认会计原则 (GAAP) 编制。这些报表主要针对外部使用者, 例如:

1. 股东;
2. 债权人;
3. 政府机构;
4. 社会大众。

公司管理层也使用通用财务报表。例如, 在计划未来经营活动时, 管理层总要最先评估本期的利润表和现金流量表。

管理会计 (managerial accounting) 信息的出现在于满足公司管理的特定需求。这些信息包括:

1. 历史数据, 提供有关过去经营的客观衡量;
2. 评估数据, 提供有关未来决策的主观估计。

公司管理层在指导日常经营, 计划未来经营以及订立企业战略时会综合使用两类信息。

与财务会计中的财务报表不一样, 管理会计报告不需要满足以下要求:

1. 根据一般公认会计原则 (GAAP) 编制。这是因为只有公司管理层使用这部分信息。而且在很多情况下, 一般公认会计原则与特定的管理决策需求无关。
2. 根据固定时间间隔编制 (每月、每季度以及每年)。虽然也有部分管理报告按照特定的时间间隔编制, 但是绝大多数报告在管理层需要这部分信息时才编制。
3. 以企业为整体编制。大多数管理报告为产品、项目、销售地区或者公司的其他分部编制。

□ 组织中的管理会计师

在大多数公司中, 部门或类似组织单位都对特定职能或业务活动负责。公司的经营



结构可以用**组织结构图**（organization chart）表示。

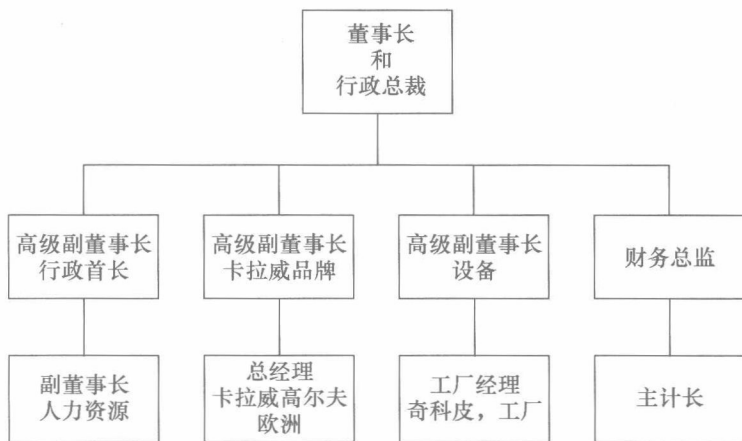
公司的部门都可以认为有以下责任之一：

1. 生产线责任；
2. 人事责任。

生产部门（line department）涉及直接提供产品或服务给公司的客户。对于图表 18—2 中的卡拉威高尔夫公司，以下人员身居生产相关职位：

1. 高级副董事长——设备；
2. 工厂经理——奇科皮，工厂；
3. 高级副董事长——卡拉威品牌；
4. 总经理，卡拉威高尔夫欧洲。

处于这些职位的人对卡拉威公司产品的生产销售负责。



图表 18—2 卡拉威高尔夫公司的部分组织结构图

人事部门（staff department）给生产部门或者其他人事部门提供服务、帮助以及建议。人事部门对生产部门没有直接权力。对于图表 18—2 中的卡拉威高尔夫公司，以下人员身居人事相关职位：

1. 高级副董事长——行政首长；
2. 副董事长，人力资源；
3. 财务总监；
4. 主计长。

在大多数公司中，**主计长**（controller）是公司的首席管理会计师。主计长下设其他会计人员，负责特定会计职能，例如：

1. 系统流程；
2. 普通会计；
3. 预算及预算分析；
4. 特殊报告与分析；
5. 税务；
6. 成本会计。

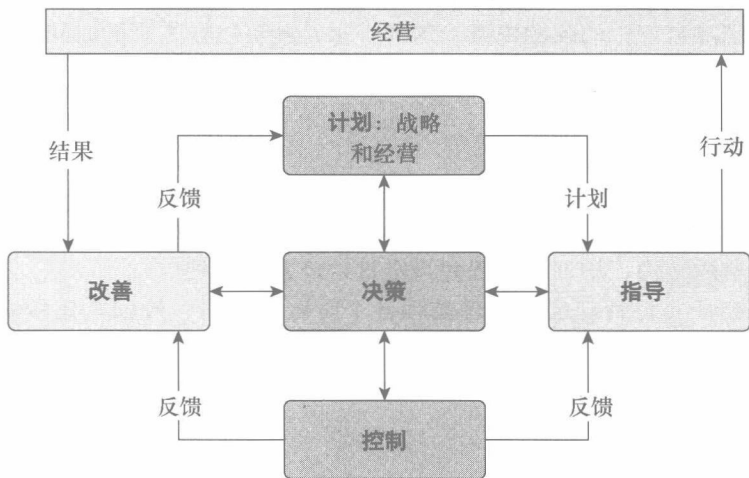
管理会计经验是高级管理职位的一个优秀训练场所。这并不奇怪，因为会计涉及公司经营各个阶段。

□ 管理流程中的管理会计

作为企业的人事管理部门，管理会计能够支持企业的各项管理流程。如图表 18—3 所示，**管理流程**（management process）有以下 5 个基本阶段。

1. 计划；
2. 指导；
3. 控制；
4. 改善；
5. 决策。

如图表 18—3 所示，这 5 个阶段相互影响。



图表 18—3 管理流程

计划

管理层通过**计划**（planning）研究确定公司的目标（objectives or goals）并将其细化为具体行动。例如，一家公司可能设定这样一项目标——通过引入三种新产品将公司的市场份额提高 15%。实现该目标可能采取的行动如下所示：

1. 增加广告预算；
2. 开拓新的销售地区；
3. 增加研发费用。

计划可归为以下两类：

1. **战略计划**（strategic planning），为实现公司目标而设定的长期行动。这些长期行动称为**战略**（strategies），通常涉及 5~10 年的期间。
2. **经营计划**（operating planning），为管理公司日常经营而设定的短期行动。

指导

管理层管理公司日常经营的过程称作**指导**（directing）。指导的一个例子就是生产



主管维持生产线的运行不中断。信用部门经理为评估潜在客户偿还账单能力而制定基准也是指导的一个范例。

控制

监督经营结果，比较实际结果与预期结果的差异称作**控制**（controlling）。控制的**反馈**（feedback）使得管理层能够发现需要进一步调查的领域并采取可能的矫正措施。反馈还可能导致修改未来的计划。比较实际与预期结果的控制哲学称作**例外管理**（management by exception）。

改善

反馈还能支持管理层的持续流程改造。**持续流程改造**（continuous process improvement）指的是不断提高员工素质，改善公司流程和产品的哲学。持续流程改造的目的在于消除流程中的问题根源。这样一来，就可以在正确的时间以正确的数量输送正确的产品或服务。

决策

上述各项管理流程之间的内在联系就是**决策**（decision-making）。在管理一家公司的过程中，管理层需要不断在备选方案中做出决策。例如，在指导经营过程中，经理必须决定经营的结构、培训的流程并指定日常经营的人员。

管理会计支持管理层在管理流程各个阶段的工作。例如，比较实际和预期经营结果的报告可以帮助管理层计划和改善当期的经营活动。这样一份报告可能还会比较残次材料实际和预期的成本。如果残次材料的成本异常高，管理层可能需要考虑更换供应商。

例 18—1 管理流程

管理流程的其中三个阶段是：计划、控制和改善。将以下描述和适当的阶段匹配：

管理流程阶段	描述
计划	(a) 监督执行计划的经营结果，比较实际和预期结果
控制	(b) 拒绝以不能解决问题根源的暂时性方案解决个别问题
改善	(c) 管理层用于设定公司目标

解答：

计划 (c)；控制 (a)；改善 (b)。

制造业务：成本和术语

企业的经营活动可分为服务、销售和制造。服务和商业企业的会计已经在财务会计分册中描述阐释。因此，本书将关注制造企业。然而，大多数管理会计概念也同样适用于服务和销售企业。

为解释制造业务，本章以一家吉他制造企业——传奇吉他（Legend's guitar）为例进行分析。图表 18—4 是传奇吉他制造过程的总览。



图表 18—4 传奇吉他的制造过程

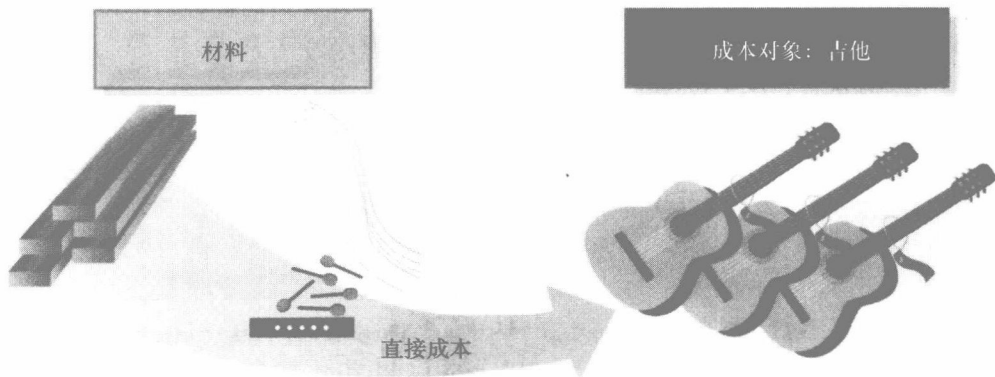
传奇吉他的制造过程始于客户递交订单。一旦订单被接受，制造流程即开始，公司开始取得相应的材料。员工接着从原木中切割出吉他的主体和琴颈，再将主体和琴颈衔接在一起，最后将吉他刷漆完工。

□ 直接和间接成本

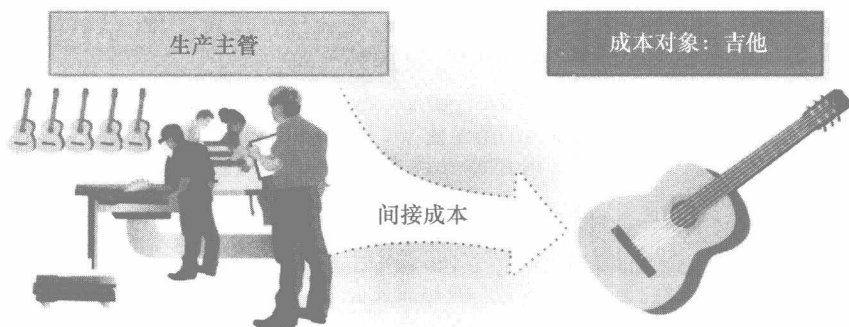
成本（cost）指的是为创造收入而支付的现金或承诺在将来支付的现金。例如，为购买设备而支付的现金（应付账款）就是设备的成本。如果设备源自非货币性资产交换而不是现金购入，那么换出资产的当前市场价值就是换入设备的成本。

在管理会计中，根据管理决策需求将成本分类。例如，成本经常根据它们与某一经营分部的关系分类，这些经营分部就称为**成本对象**（cost object）。成本对象还可能是一个产品、一个销售地区、一个部门或者一项作业活动，例如，研发部门。与成本对象有关的成本可能是直接成本也可能是间接成本。

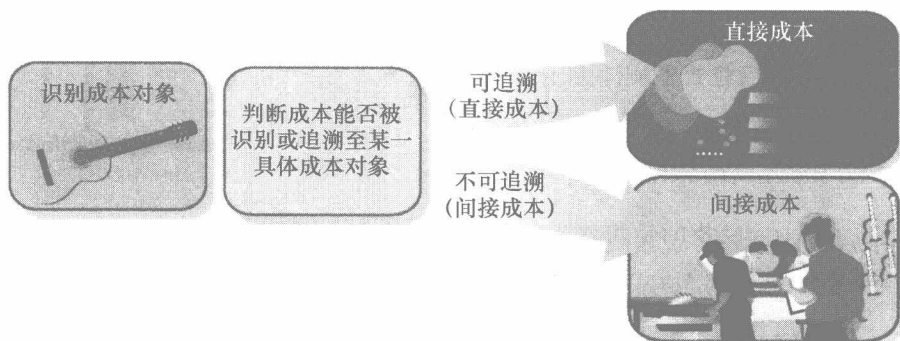
直接成本（direct cost）指的是能够识别或追溯到具体成本对象的成本。例如，传奇吉他用于生产吉他的原木就是吉他的直接成本（见图表 18—5）。



间接成本（indirect cost）指的是不能被识别或追溯至具体成本对象的成本。例如，传奇吉他生产主管的工资就是生产吉他的间接成本。虽然生产主管对吉他的生产起了一定作用，但是他们的工资不能被追溯至某一把具体的吉他。



根据成本对象的不同，一项成本可能被归类为直接成本也可能被归类为间接成本。例如，将个别吉他作为成本对象时，生产主管的工资为间接成本。然而，如果成本对象为吉他的整个生产流程，那么生产主管的工资则是直接成本。



图表 18—5 辨别直接成本和间接成本

□ 制造成本

产品的制造成本包括用于产品生产的材料，此外还包括将材料转化为产成品的各项费用。例如，传奇吉他公司通过员工和设备将原木（及其他材料）转化为完工的吉他。因此，完工吉他（成本对象）的成本包括以下三项：

1. 直接材料成本；
2. 直接人工成本；
3. 制造费用。



直接材料成本

产品制造过程起于材料。任何最终用作产成品组成部分的材料成本都可归类为直接

材料成本 (direct materials cost)。对于传奇吉他公司, 直接材料成本包括用于生产每把吉他的原木成本。此外, 电视机电子组成部分的成本、微芯片的硅晶片成本以及汽车的轮胎成本都属于直接材料成本。

被归类为直接材料成本的部分必须满足以下两项条件:

1. 产成品的组成部分;
2. 产品总成本的重要组成部分。

对于传奇吉他公司, 吉他弦的成本不是直接材料成本, 这是因为吉他弦的成本不是每把吉他总成本的重要组成部分, 这一成本会被归类为之后讲解的制造费用。

直接人工成本

绝大多数制造过程利用员工将材料转换为产成品。作为产成品成本重要组成部分的生产工人工资被归类为**直接人工成本** (direct labor cost)。对于传奇吉他公司而言, 直接人工成本包括切割工人和组装工人的工资。此外, 修理汽车的机械工人工资、制造工具的机器操作人员工资以及电脑组装人员的工资都属于直接人工成本。

和直接材料成本相似, 被归类为直接人工成本的部分必须满足以下两项特征:

1. 产成品的组成部分;
2. 产品总成本的重要组成部分。

对于传奇吉他公司, 厂房保洁人员的工资不是直接人工成本, 这是因为厂房保洁成本不是每把吉他总成本的重要组成部分, 这一成本被归类为之后讲解的制造费用。

制造费用

生产制造过程中除直接材料和直接人工以外的成本合并为**制造费用** (factory overhead cost or manufacturing overhead)。制造费用有时称为**工厂负荷** (factory burden)。

所有制造费用都是产品的间接成本。制造费用的一些例子如下所示:

1. 工厂的加热和照明费用;
2. 修理和维护工厂设备;
3. 工厂建筑物和土地的财产税;
4. 工厂建筑物的保险费;
5. 工厂机器设备的折旧费用。

制造费用包括不直接计入产成品成本的材料费用和人工费用。例如, 设备的润滑油成本以及厂房保洁人员工资和生产主管工资。此外, 如果直接材料和直接人工成本不是产成品总成本的重要组成部分, 也被归类为制造费用。

对于传奇吉他公司而言, 吉他弦的成本和保洁人员工资为制造费用。吉他制造过程的其他制造费用如下所示:

1. 砂纸成本;
2. 抛光剂成本;
3. 胶水成本;
4. 机器运行耗用的电费;
5. 机器和建筑物折旧费用;
6. 生产主管工资。



例 18—2 直接材料，直接人工和制造费用

判断棒球手套制造厂以下成本应当归属的类别：直接材料（DM），直接人工（DL）还是制造费用（FO）？

- 用于制造棒球手套的皮革；
- 棒球手套缝纫机器的散热剂；
- 组装生产线工人的工资；
- 将棒球手签名印在手套上的油墨成本。

解答：

- DM
- FO
- DL
- FO

主要成本和加工成本

直接材料、直接人工和制造费用也可能归总在一起分析和披露。常见的两种归总方式如下所示：

- 主要成本**（prime costs），包括直接材料成本和直接人工成本。
- 加工成本**（conversion costs），包括直接人工成本和制造费用。

加工成本指的是将材料转化为产成品的成本。如图表 18—6 所示直接人工既是主要成本，也是加工成本。



图表 18—6 主要成本和加工成本

例 18—3 主要成本和加工成本

判断棒球手套制造厂以下成本应当归属的类别：主要成本（P），加工成本（C）还是都属于（B）？

- 用于制造棒球手套的皮革；
- 棒球手套缝纫机器的散热剂；
- 组装生产线工人的工资；
- 将棒球手签名印在手套上的油墨成本。

解答：

- P
- C