



管理成本会计

张 涛 主编

Guanli chengben kuaiji

 经济科学出版社

高等财经院校
教材



▲高等财经院校教材

管理成本会计

张 涛 主编

经济科学出版社

责任编辑：吕 萍 周秀霞

责任校对：马金玉

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

管理成本会计

张 涛 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京印刷一厂印刷

河北三河新路装订厂装订

787×1092 16 开 35.75 印张 700000 字

2001 年 8 月第一版 2001 年 8 月第一次印刷

印数：0001 — 7 000 册

ISBN 7-5058-2650-6 / F·2042 定价：56.80 元

(图书出现印装问题，请与教材供应部门调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目(CIP)数据

管理成本会计 / 张涛主编. —北京: 经济科学出版社, 2001.8

高等财经院校教材

ISBN 7-5058-2650-6

I. 管 ... II. 张 ... III. ①管理会计—高等学校—教材 ②成本会计—高等学校—教材 IV. F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 056237 号

前 言

进入 21 世纪后，中国的经济体制正处于一个伟大的变革时期。中国企业界面临许多挑战：市场竞争的加剧、知识经济的到来、全球经济一体化的形成、管理体制的安排与创新……在当今日趋激烈的市场竞争中，如何为企业（顾客）创造价值，如何使企业经营管理获得成功等，已渐渐成为许多成功型企业孜孜追求的目标之一。

众多企业的管理者面对新的经营环境，不得不静下心来考虑其管理会计信息系统能否满足管理上的变化，以及是否能服务于企业总体战略发展的需要。令企业管理当局感到不安的是，现时的管理会计实务很难满足企业决策的要求。正如美国卡普兰教授和约翰逊教授所说的，当今企业财务报告系统的程序和期间所产生的管理会计信息，对于经理人员的计划和控制决策来说，不仅为时过晚，而且过分笼统，严重的还会歪曲事实。直到现在，管理会计还着重于收集财务交易系统的信息，企业管理当局所使用的许多信息来自于为财务会计报告目的而收集的。自 20 世纪 80 年代后期，欧美各国在管理会计及成本会计领域出现新的突破，产生了一系列新的研究成果，诸如适时制（Just-In-Time, JIT）、全面质量管理（Total-Quality-Management, TQM）、作业成本制度（Activity-Based Costing, ABC）、管理控制系统（Management Control System, MCS）等等。显而易见，要使一个企业组织保持其高效率运转，必须将上述研究成果纳入企业组织体系中，从管理上下功夫。尤其在今天，管理成本会计在各类企业组织中运用的机会越来越多。因为越来越多的企业组织要想取得成功，必须依靠其完善的管理成本会计信息系统，管理成本会计可以为企业管理者提供许多关键性的、有价值的数据信息，这些数据信息既可用于规划、控制、决策、评价，又可用于提高服务质量，增加顾客价值。管理成本会计是今天市场经济中每个人所应该掌握的、必不可少的知识之一，无论你从事何种工作。

本书在继承传统管理会计和成本会计知识精华的基础上，大量吸收、借鉴了当今欧美先进的管理会计与成本会计研究领域的最新成果，并结合中国管理会计与成本会计应用的实践经验，在许多方面做了有益的探索与创新（例如适时制、战略管理会计、人力资源管理会计、社会责任管理会计、全面质量管理等）。在本书编写过程中，为了更好地向读者介绍管理成本会计的学术研究动向以及最新发展趋势，

我们参阅了大量中外文献资料与研究成果，在此，特向那些未曾谋面的同行及专家表示衷心的感谢。同时还要感谢经济科学出版社的编辑，他（她）们在成书过程中给予很大的帮助，其尽职尽责的严谨态度是本书最终得以出版的保证。

本书由山东财政学院会计系副主任张涛教授负责设计总体框架及大纲，并对书稿进行审核、润色、定稿。具体分工如下：张涛撰写第一章、第十章、第十一章、第十五章、第十六章、第十七章、第十八章；杜宁撰写第二章、第十三章；李连燕撰写第三章、第四章、第五章；王冠忠撰写第六章、第七章；叶飞撰写第八章、第九章、第十二章、第十四章；蔡昌撰写第十九章、第二十章。由于本书涉及到管理会计研究的许多新成果，所以，建议教学时授课教师可根据课时分配情况对部分内容有选择地讲解，例如第五篇“管理会计领域新探索”可以作为专题向学生介绍，以拓宽学生的视野和知识面。与本书配套的教师用书和习题单独编写，以供学生练习之用。

学习管理成本会计是一项极富挑战性的事情，开始接触时可能感到枯涩难懂，但当您揭开这层神秘的面纱后就会发现别有洞天，展现在您面前的是一个充满诱惑的世界，它会给您带来许多乐趣，同时促使您去创造价值，服务于社会。

一本好的教科书就是读者的良师益友，在字里行间给读者带来许多启示和思考，但愿呈现在读者面前的这本《管理成本会计》能做到这一点。

本书自策划至出版历经两年，尽管几易其稿，但仍难免存有不妥之处，欢迎使用本书者给予批评指正，以便再版时修订完善。

作 者

二〇〇一年七月

目 录

第一篇 导 论

第一章 管理成本会计概述	(3)
第一节 管理成本会计信息系统	(3)
第二节 管理成本会计的形成与发展	(6)
第三节 管理会计的概念与特点	(11)
第四节 管理会计的职能与内容	(14)
第五节 管理会计原则与道德行为	(17)
第六节 管理成本会计的新发展	(20)
本章小结	(25)
第二章 成本概念和性态分析	(27)
第一节 成本的划分	(27)
第二节 决策中需要考虑的若干成本概念	(34)
第三节 混合成本及分解	(40)
本章小结	(50)
第三章 成本会计制度与核算要求	(51)
第一节 成本会计制度设计	(51)
第二节 成本核算基本要求	(56)
第三节 费用的分类	(59)
第四节 产品成本核算的账户设置及一般程序	(61)
本章小结	(66)

第二篇 成本计算与分析

第四章 费用分配与成本归集	(69)
第一节 生产费用在各种产品之间的归集和分配	(69)
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(99)
本章小结	(108)
第五章 品种法、分批法和分步法	(110)
第一节 产品成本计算基本方法概述	(110)
第二节 产品成本计算的品种法	(113)
第三节 产品成本计算的分批法	(129)
第四节 产品成本计算的分步法	(136)
本章小结	(153)
第六章 作业成本法与变动成本法	(155)
第一节 作业成本法的基本原理	(155)
第二节 作业成本法的应用	(161)
第三节 变动成本法的基本原理	(168)
第四节 变动成本法的应用	(172)
本章小结	(187)
第七章 成本报表的编制与分析	(188)
第一节 成本报表概述	(188)
第二节 成本报表分析的意义和方法	(192)
第三节 商品产品成本表的编制与分析	(198)
第四节 主要产品单位成本表的编制与分析	(204)
第五节 各种费用明细表的编制与分析	(209)
本章小结	(213)

第三篇 规划与决策

第八章 本量利分析	(217)
第一节 本量利分析概述.....	(217)
第二节 边际贡献与保本分析.....	(220)
第三节 利量分析.....	(227)
第四节 本量利分析图.....	(236)
第五节 本量利的敏感性分析.....	(239)
第六节 本量利分析与作业成本法.....	(243)
本章小结.....	(246)
第九章 预测分析	(247)
第一节 预测分析概述.....	(247)
第二节 销售预测.....	(251)
第三节 利润预测.....	(260)
第四节 成本预测.....	(262)
本章小结.....	(266)
第十章 经营决策分析:生产与定价决策	(267)
第一节 决策分析概述.....	(267)
第二节 生产决策.....	(272)
第三节 定价决策.....	(298)
本章小结.....	(314)
第十一章 资本投资决策	(316)
第一节 资本投资决策概述.....	(316)
第二节 资金时间价值.....	(321)
第三节 现金流量.....	(331)
第四节 资本投资决策的非贴现模型.....	(335)
第五节 资本投资决策的贴现模型.....	(338)
第六节 资本投资决策的应用评价.....	(346)
第七节 所得税与折旧对资本投资决策的影响.....	(353)
本章小结.....	(361)

第四篇 预算、控制与业绩评价

第十二章 计划与预算管理	(365)
第一节 全面预算体系	(365)
第二节 全面预算的编制	(368)
第三节 预算编制具体方法	(380)
本章小结	(387)
第十三章 成本管理与控制	(389)
第一节 成本控制概述	(389)
第二节 标准成本控制系统	(393)
第三节 价值工程	(403)
本章小结	(409)
第十四章 存货管理与控制	(410)
第一节 存货经济订购量基本模型	(410)
第二节 经济订购量基本模型的扩展	(416)
第三节 订购点	(421)
第四节 存货控制与适时制	(425)
本章小结	(431)
第十五章 分权经营下的业绩评价	(433)
第一节 分权经营	(433)
第二节 责任中心业绩评价	(438)
第三节 转移定价	(450)
第四节 非会计手段的业绩评价	(456)
本章小结	(461)
第十六章 全面质量管理	(463)
第一节 全面质量管理的传统观与现代观	(463)
第二节 全面质量管理理念与内容	(467)
第三节 质量成本控制与分析报告	(473)
第四节 ISO 9000 标准	(479)

本章小结·····	(482)
-----------	-------

第五篇 管理会计领域新探索

第十七章 相关经济理论的引进与应用·····	(487)
------------------------	-------

第一节 相关理论对管理成本会计的影响·····	(487)
第二节 行为科学的引进与应用·····	(490)
第三节 代理理论的引进与应用·····	(499)
第四节 信息经济学的引进与应用·····	(504)
本章小结·····	(506)

第十八章 战略管理会计·····	(508)
------------------	-------

第一节 战略管理·····	(508)
第二节 战略管理会计·····	(514)
本章小结·····	(520)

第十九章 人力资源管理会计·····	(521)
--------------------	-------

第一节 人力资源管理会计的产生与发展·····	(521)
第二节 人力资源管理会计的理论结构·····	(525)
第三节 人力资源管理会计的方法·····	(529)
本章小结·····	(540)

第二十章 社会责任管理会计·····	(541)
--------------------	-------

第一节 社会责任管理会计概述·····	(541)
第二节 社会责任管理会计的理论结构·····	(545)
第三节 社会责任管理会计的计量方法·····	(549)
本章小结·····	(553)

附表一 复利终值系数表·····	(555)
------------------	-------

附表二 复利现值系数表·····	(556)
------------------	-------

附表三 年金终值系数表·····	(557)
------------------	-------

附表四 年金现值系数表·····	(558)
------------------	-------

第一篇 导论

第一章 管理成本会计概述

学习目标

学习本章后，您应该做到：

1. 了解管理成本会计信息系统构成；
 2. 解释企业对管理成本会计信息系统的需要；
 3. 描述管理成本会计的历史发展；
 4. 把握管理成本会计的特点、职能与内容；
 5. 理解管理成本会计的概念与原则；
 6. 认识职业道德对企业及管理会计师的重要性。
-

第一节 管理成本会计信息系统

一、管理成本会计信息系统

管理的程序是很难用一个公式来表达的，当环境发生变化时，昨天行之有效的办法，今天未必也能适用。一个企业组织由于不断地面临新问题和新时机，因此，企业的管理是不可能简单地规定出一种一成不变的方法的，不确定性是企业决策的特性之一。

的确，人们在管理的理论和实务方面已经采取了许多先进的方法。现代电子计算机与数据处理系统、数理技术以及一些关于决策的新理论都推动了经营管理领域的前进。对人类行为不断进行了解已经成为责无旁贷的例行工作，但事实上管理人员在执行任务时，往往仍是在不确定性的情况下进行工作的。

有些管理人员的成功，或多或少是以直觉为基础的。但是当管理人员依靠直觉

来管理企业时,就会产生两个基本问题:第一个问题是,当新的情况发生时,由于没有历史资料可作依据,不可能预测将来会发生些什么情况;第二个问题是,管理人员的成功不可能长期地持续下去。因此,管理的实质,就是要建立一个便于分析、理解、延续和传送的合理决策程序。这意味着管理人员的行为必须含有能鉴别、判断、衡量和比较的共同要素,从而形成管理成本会计信息系统。

管理成本会计信息系统是为了满足特定的管理目标,通过输入数据并予以处理,产生输出信息的这样一个信息系统。处理过程是管理成本会计信息系统的核心,它将输入的数据转换成满足系统目标的输出信息。该过程包括收集、计量、存储、分析、报告和管理信息等多个环节。系统的输出包括特殊报告、产品成本、顾客成本、预算、业绩报告,甚至还有人员间的沟通。管理成本会计信息系统的运作模型见图 1-1。

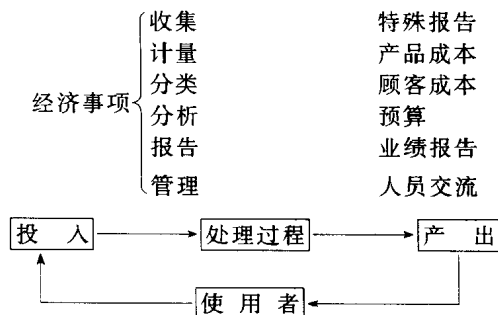


图 1-1 运作模型：管理成本会计信息系统

管理成本会计信息系统不受任何正式标准的约束,尽管这些标准可能与输入、处理过程乃至输出等本质有关。该系统的标准较为灵活,并且建立在管理目标之上。管理成本会计系统有三大目标:

1. 为计算服务作业、产品以及管理当局感兴趣的其他对象的成本提供信息;
2. 为计划、控制和评价提供信息;
3. 为决策的制定提供信息。

以上目标表明,经理人员和其他使用者需要管理成本会计信息,并需要了解其使用方法。管理成本会计信息能帮助经理们确定问题之所在,解决问题和评价业绩(在管理的各个阶段,包括计划、控制和制定决策等,都需要使用会计信息)。另外,对信息的使用并不局限于制造性企业。所有的企业,无论是制造性、商业性,还是服务性,都要用到管理成本会计信息。

二、管理过程

管理过程由以下活动所组成:(1)计划;(2)控制;(3)制定决策。这一过程

描述了经理人员和被授权的员工所执行的职能。授权员工参与管理过程，这意味着让他们在企业如何运作方面有更多的发言权。因此，雇员层授权就是授予具体业务人员一定的权力，使其在没有中层和高层管理人员明确授权的情况下能进行计划、控制和决策。

雇员层授权的根据是，人们认为和具体工作最为接近的雇员在建议、计划和解决问题等方面能提供有价值的帮助。他们的意见一经采纳，可用于改善生产过程。显然，雇员层授权是达到持续改善的关键因素。

（一）计划

计划是对达到特定目的的行动加以详细描述的过程。因此，计划要求设定目标，并确定达到目标的方法。例如，一家公司的目标是通过改善产品的总体质量来提高其短期和长期的盈利能力。通过改善产品质量，公司应能减少废品和返工，减少顾客投诉次数和产品保修工作量，减少目前用于产品检验的资源等等，这样便可提高盈利能力。但是如何做到呢？管理当局必须制定一些特定的方法，当这些方法实施时，将能达到预想的目标。例如，一家工厂的经理可以启动一项供应商评价计划。该计划的目标是确定并选择那些愿意且能够提供无缺陷零件的供应商。另一方面，经授权的雇员也许能找到产品缺陷的生产上的原因，提出制造产品的新方法，以减少废品、返工和检验的需要，这些新方法必须十分明确和详细。

（二）控制

计划仅仅是开始。一旦制定出一项计划，就必须加以实施。经理和员工们必须监控其实施的过程，以确保计划目标的实现。监控计划的实施并在必要时采取纠正措施的这样一种管理活动称为控制。控制常常通过运用反馈来实现，反馈是那些可用于评价或纠正实施计划所需步骤的信息。根据反馈，经理（或员工）便可决定让计划继续实施，或采取某种纠正措施使行动和原先的计划保持一致，或者中途修改计划。

反馈是管理控制职能的重要方面，管理成本会计在其中发挥了关键的作用。反馈本质上既可以是财务性的，也可以是非财务性的。通常，财务性和非财务性的反馈是通过将实际数据和计划数据相比较，而反映在正式的报告中。这些报告称为业绩评价报告。

（三）决策

决策是指在各种相应竞争的备选方案中进行选择的过程。这项无处不在的管理职能与计划和控制交织在一起。如果没有决策，经理人员就无法制定计划。经理们必须在各个相互竞争的目标中加以选择，而一旦选择了目标，又需要选择实现该目

标的方法。众多相互竞争的计划中，只有一个能脱颖而出。

如果经理人员能得到有关备选方案的信息，决策就可得到改善。管理成本会计信息系统的一项主要作用就是提供便于决策的各项信息。例如：某公司经理面临着三个互斥的备选方案，经理必须从中选一个，经理需要这三个备选方案的有关信息。此外，加上对竞争情况的了解，这应能提高经理选择方案的决策能力。

第二节 管理成本会计的形成与发展

一、成本会计是管理会计的前身

（一）成本会计的产生

成本会计作为管理会计的前身，是工业化的产物。由于工业革命在生产方式上开始从工场手工业向使用机器的工厂制度过渡，随着时间的推移，企业的规模越来越大，同时要求筹集大量资金用在昂贵的生产设备上，使折旧费用大幅度增长，加上生产的品种日趋多样化，使间接费用的分配、吸收成为成本计算面临的一大难题。与此同时，竞争的压力又要求分产品提供较正确的成本数据，以实现成本计算与利润计算的直接联系。这种情况客观上要求成本计算的技术方法着重于解决折旧费用的计算和产品间接费用的分配上。在其起始阶段，这种计算是在账外进行的；经过较长一段时间的实践，账外计算进而转入账内计算，使成本的形成、积累与结转，纳入复式簿记的框架，从而标志着成本会计的正式诞生。

原始意义上的成本会计侧重于成本的汇集、分配和产品成本的事后计算，其主要目的是为企业定期编制财务报表——资产负债表、损益表提供有关的成本资料（通过成本计算，正确区分产成品成本与在产品成本，在这个基础上，才能对已完工的产品成本进一步区分为本期已销售产品成本和期末未销售产品成本，从而分别将它们列入资产负债表、损益表）。成本会计向深度上发展，是从单纯的成本计算发展到成本计算与成本控制（管理）相结合，并且深入生产过程，为挖掘降低成本潜力服务。具体表现为从事后的实际成本计算向标准成本系统发展。

尽管从 1885 年美国军械师亨利·梅特卡夫的《制造成本》、1887 年英国电气工程师埃米尔·加克与设计师 M·费尔斯合著的《工厂账目》。到 1911 年 E·韦伯纳的《工厂成本》这些书还主要是讲产品成本计算问题，但其中已开始涉及到一些成本管理方面的问题。1880 年美国机械工程师协会成立，它的成员诸如泰罗、埃默森等工程师开始超出工艺技术范围研究产品成本问题。尤其是在 1886 年工程师 H·