

工商管理经典译丛·会计与财务系列

COST ACCOUNTING
A MANAGERIAL EMPHASIS

成本与管理会计

(第15版)

查尔斯·T·亨格瑞 (Charles T. Horngren)

斯里坎特·M·达塔尔 (Srikant M. Datar) 马达夫·V·拉詹 (Madhav V. Rajan)

王立彦 刘应文

著
译

BUSINESS ADMINISTRATION CLASSICS

 Pearson

 中国人民大学出版社





工商管理经典译丛
会计与财务系列

COST ACCOUNTING
A MANAGERIAL EMPHASIS

成本与管理会计

(第 15 版)

查尔斯·T·亨格瑞 (Charles T. Horngren)

斯里坎特·M·达塔尔 (Srikant M. Datar)

马达夫·V·拉詹 (Madhav V. Rajan)

王立彦 刘应文

著
译

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

成本与管理会计: 第 15 版/查尔斯·T·亨格瑞等著; 王立彦, 刘应文译. —北京: 中国人民大学出版社, 2016. 6

(工商管理经典译丛·会计与财务系列)

ISBN 978-7-300-23024-5

I. ①成… II. ①查…②王…③刘… III. ①成本会计②管理会计 IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 145565 号

工商管理经典译丛·会计与财务系列

成本与管理会计 (第 15 版)

查尔斯·T·亨格瑞

斯里坎特·M·达塔尔 著

马达夫·V·拉詹

王立彦 刘应文 译

Chengben yu Guanli Kuaiji

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 48 插页 1

字 数 1 160 000

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 6 月第 1 版

印 次 2016 年 6 月第 1 次印刷

定 价 99.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

管理会计：信息产品的管理价值如何

(代译者前言)

展现在读者面前的这本经典教材，出自美国斯坦福大学和哈佛大学的几位教授，体系新颖、内容全面，用作会计专业教材或主要参考书非常适合，在会计界和管理界有广泛影响，在我国曾经有不同的译本出版（中国财政经济出版社、东北财经大学出版社、中国人民大学出版社等）。

在高新技术迅速发展的今天，技术创新运用于产业活动，既导致生产技术体系的变化，也引起生产组织与管理的变化，从而对会计信息提出新的要求。这种革新首先冲击的就是成本会计。核心问题是，成本会计体系必须提供与管理需要具有高度相关性和充分可靠性的信息，改变会计信息与企业管理需要脱节的局面。

本书翻译工作由王立彦、刘应文承担。在整个翻译过程中，我们尽可能统一用语和风格，但一定还存在许多可以改进之处。如果有些读者使用英文原版书，欢迎就翻译问题提出讨论和批评指正。

鉴于我国当前正值管理会计热潮时期，借撰写译者前言的机会，作一些相关讨论。

2014年10月《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》的发布，标志着管理会计体系在中央政府层面得到主管部门重视。

面对外部环境的春天，管理会计今天在我国能否真正获得实质性大发展，取决于管理会计自身。正所谓外因是变化的条件，内因是变化的根据。会计界必须深刻反思管理会计多年来不温不火的现实，以期得到更为系统的认识。

下面讨论四个问题。

问题一：管理实践中存在“财务会计、管理会计”之分吗？

放眼全球，管理实践中几乎没有哪个企业或非营利组织，在设置内部会计机构时分设“财务会计、管理会计”。因为在实践中，会计核算基础是统一的。依据统一的基础数据，加工衍生出服务于外部信息使用者的“财务会计报告”、服务于内部管理用途的“管理会计报告”。

基于会计信息服务对象，会计被区分为两大部分：“对外报告会计”（external reporting accounting）部分被专业界冠以“财务会计”之名；另一部分“对内报告会计”（internal reporting accounting），专业界称为“管理会计”。

所谓“财务会计、管理会计”之分，原本只是教育界学者为方便教学和梳理教材体系而进行的分类。事实上，会计教材中并没有能够清楚地界定管理会计（如同界定

财务会计那样)。譬如对于“管理会计 = 管理 + 会计”还是“管理会计 = 管理问题的货币化”，会计教材中基本没有给出解答。

当然，鉴于当前的会计体系已经有财务会计和管理会计之分，我们权且依照惯例，将主要服务于管理者的对内报告会计称为管理会计。

问题二：管理会计的信息产品是什么？

会计以生产信息产品，尤其是货币化数据信息为己任。会计生产的信息产品，表现为“货币化数据报表 + 说明数据或延伸数据的文字报告”。

以会计信息产出观念看，财务会计的产品非常明确，即以资产负债表、利润表、现金流量表等主要财务报表为轴心的对外财务报告（月报、季报、半年报、年度报告），提供给管理层、董事会、监事会，以及股东大会、外部投资人，作为各自的财务决策基础。

针对明确的财务会计信息产品，很自然地提出一系列专业需求：产品标准（会计准则）需求、质量标准检验（独立审计）需求以及对生产者（会计人员）的胜任能力和职业操守要求。由于对外报告会计存在法律、通用专业规则以及监管部门监督，企业内部及外部社会有关各方，都不得不用心认真对待。

而管理会计居于财务会计、财务管理之间，很清楚的现实状况是，在企业管理中的应用程度不一、弹性十足、可有可无。究其缘由，最根本的一点是：管理会计自身体系不清不楚，缺少自己明确的信息产品（见图 1）。

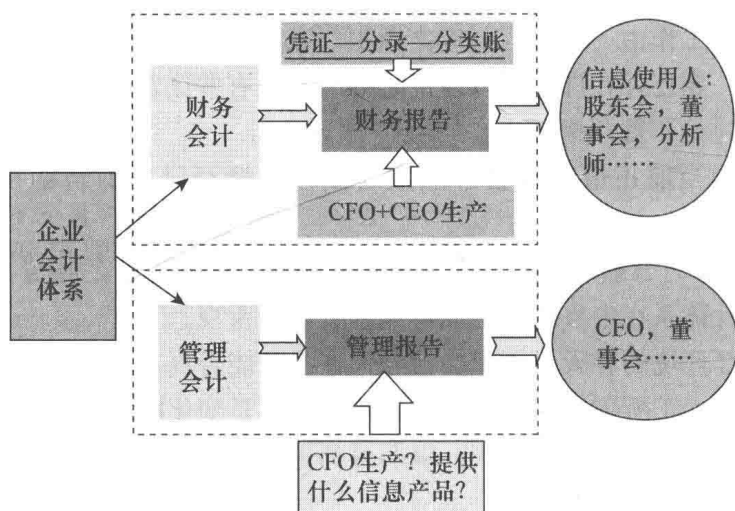


图 1 会计的信息产品

我们在现实中看到过有多少企业编制正式的管理会计报告呢？如果没有专门的管理会计报告，首席财务官（CFO）（财务总监、总会计师）能够为以首席执行官（CEO）为首的管理层以及董事会提供什么样的体系化管理决策支持信息？

如同企业没有核心产品就不可能有核心竞争力一样，管理会计基本没有自己的独特产品，所以只能处于可有可无状态。

管理会计一直以来就没有自己清晰的概念界定，以及清晰的逻辑、线索、组成，也就没有系统化整体结构。

固然，分步/分批成本、标准成本、作业成本、目标成本、本量利分析等，听起

来属于会计，但并非专属于管理会计。作为实际成本的计量基础和利润计算的前提条件，已经属于基础财务会计信息的一部分。

至于经营预算、资本预算、管理控制、绩效评价、平衡计分卡，谁能明确说它们属于会计？事实上，这些管理性、控制性措施的筹划和实施，并非会计属性，在管理实践中的“发动引擎”，也非 CFO 所掌控。

既然管理会计没有自己的核心产品，也就谈不上信息产品体系，谈不上进一步的产品标准、质量标准以及品质检验。

可以认为，“管理会计在实践中之所以可有可无，就是因为没有独特的信息产品”。没有产品，管理者就不一定认真对待管理会计。

问题三：管理会计能否生产信息产品？生产什么样的信息产品？

当前会计界重视研讨管理会计，所借东风是政府主管部门领导者开始重视管理会计。落实《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，是管理会计发展的新契机。但是作为会计专业人士，我们都明白，振兴管理会计不可能依靠一份政府文件就能实现。更重要的是，会计界应该借当前东风，重视管理会计专业信息产品体系设计。

西方管理会计有句名言，“You get what you measure”（你测度什么，就得到什么）。这里的关键词是“measure”（测度），管理会计提交给 CEO、管理层、董监事会的产品，应该是以基于测度的会计数据和报表为基础的管理报告（注意，与财务会计报表不同），否则就失去了会计特征，不必通过管理会计生成。

设计管理会计信息产品体系，应该明确几个要点：

第一，明确产品需求导向：管理会计信息产品的需求者，首先是微观层面组织的内部管理者、董事会、理事会。但是，由于我国大中型企业和非营利机构以国有、国有控股为主的特征，管理会计信息产品的需求者还包括宏观层面。

第二，管理会计信息产品应该以货币化数据信息为主，同时包含具有关联性的、非财务性的营运数据信息。

第三，管理会计信息产品应该尽可能表格化。以表格化产品为基础，才有可能逐渐实现标准化、计算机化、数据库化。

第四，设计管理会计信息产品体系必须考虑到管理者信息需求的多层次性。首先需要明确管理者决策需求，譬如微观管理专题方面的成本习性、决策替代方案比较、资源投入产出分析、责任中心绩效评价等，宏观管理专题方面的资源消耗、环境成本等。对此，会计界不应闭门造车，而应该秉持需求导向理念，征询和听取管理者、所有者的建议。

只有弄清楚管理会计的产品问题，才能继续前进。虽然管理会计不如财务会计那样有清晰的信息产品，但是同样可以研究和设计产品，即“以成本和费用为中心的內部报表体系”。

设计管理会计的产品，要理清清楚管理会计的线索、内涵、外延。

建设中国的管理会计体系，可以采纳两种逻辑脉络：（1）全面综合体系；（2）问题导向体系。

第一种逻辑的优点在于设计高屋建瓴，方便宏观管理。缺点也很显然，即面面俱到，不容易形成共识。

第二种逻辑是着眼于现实，先提出一系列管理会计问题，按轻重缓急分类，分阶段解决：第一阶段解决的问题，第二、三阶段解决的问题，最后在第四阶段形成完整体系。优点是重心突出、联系实际，缺点是开始阶段的体系性不够强。

鉴于管理会计体系不是为建设而建设，目的是运用并提高和改进组织的管理质量、提高组织的营运效率效益，所以我倾向于第二种逻辑。

问题四：管理会计能否有规范？

众所周知，财务会计有一整套国家和国际标准（准则），并且进一步要求有胜任的会计师、胜任的审计师、合理的审计规则。人们设计了很多规则，对财务会计加以规范。

相比较而言，管理会计规范是模糊的。这恰恰表明了管理会计需要尽快出台指引以进行规范的迫切性。也就是说，《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》的发布，标志着管理会计体系在国家层面得到政府主管部门的重视，正当其时。

放眼国际，美国注册会计师协会（AICPA）和英国特许管理会计师公会（CIMA）这两家著名的会计职业团体，合作推出“全球特许管理会计师”（Chartered Global Management Accountant, CGMA），2014年年初已经提出一个文件《全球管理会计准则》（Global Management Accounting Principles）。

可见，管理会计需要建立规范，是迟早的必然。对此，我国会计界必须加强关注、跟进和研究。

王立彦 谨识

2016年6月于北京大学

前 言

学习成本管理会计是一个学生能够作出的最佳商业投资之一。为什么这样说呢？因为在商业界——从最偏僻的小店铺到大型跨国公司——的任何一项成功之中，都需要用到成本会计概念和实务。成本会计为管理者提供编制计划和实施控制的关键数据，也用于产品、服务和客户方面的成本计算。本书的主题对个人理财同样具有重要价值。

本书所强调的主题是，成本会计怎样帮助管理者制定更好的决策。成本会计人员正在被要求变成决策制定者而不仅仅是数据提供者。为了实现这种决策制定任务，“为不同目的提供不同的成本资料”观念贯穿本书始终，强调基本概念、分析、使用以及程序（而不仅仅是程序）。

我们认为成本会计是一种企业策略和实施的管理工具，本书将让学生为在今天和未来的职业成本会计领域面对奖励和挑战而做好准备。

本版的主要更新

- 更深入的全球性问题考量。
- 增加对商贸业、服务业的关注。
- 特别强调可持续性，主要体现在长期财务、社会、环境方面的绩效。
- 增加了新的跨域性话题，譬如可持续性、转移定价等。
- 每章开篇的真实案例，让内容更加贴近现实。
- 在“观念实施”专栏，增加了新专题。
- 继续采取流线型表达方式，并拓展到新的章节。
- 对各章的内容和表述进行更新。

本书的标志性特点

- 成本信息的管理性应用。
- 文本清晰可读、易懂。
- 现代问题与传统问题之间的平衡。
- 强调人的行为方面。
- 尽量多的真实案例。
- 教学中各章的多种组合。
- 在数量、质量和覆盖范围方面俱佳的作业资料。



致谢

我们真切地向那些给我们启示和协助的人致谢，首先要感谢的是帮助我们加深成本会计知识的学术界和实务界人士。

我们提供的教学材料是由技术团队的许多人完成的，本书在同事们的努力下才做到了更上一层楼。

感谢美国注册会计师协会、管理会计师协会、加拿大管理会计师公会、加拿大注册会计师协会、美国财务经理人协会以及允许我们引用其出版物的其他出版商和公司。引用以上各专业团体统一考试题目之处都已经在书中特别指出。许多引用题目都做了修订以适应和强调特定主题。

感谢为本版提供习题资料的教授。他们的姓名都在相关资料前面特别列出。欢迎本书使用者给予评论。

查尔斯·T·亨格瑞
斯里坎特·M·达塔尔
马达夫·V·拉詹

目 录

第1章 管理者与管理会计	1
财务会计、管理会计和成本会计	3
战略决策和管理会计师	4
价值链、供应链分析与关键成功因素	5
决策制定、计划与控制：五步决策制定程序	9
关键的管理会计指导原则	12
组织结构与管理会计师	13
职业道德	16
第2章 成本术语及其用途	23
成本与成本术语	25
直接成本与间接成本	26
成本性态模式：变动成本与固定成本	28
总成本与单位成本	32
经济部门、存货类型、存货性成本和期间成本	34
存货性成本和期间成本流转举例	37
计量成本需要判断	42
成本会计和成本管理的框架	46
第3章 本量利分析	54
本量利（CVP）分析的要点	56
盈亏平衡点与目标营业利润	62
目标净利润和所得税	65
利用CVP分析做决策	66
敏感性分析与安全边际	68
成本计划与CVP	70
销售组合对利润的影响	74
服务业和非营利组织的CVP分析	76
贡献毛益与毛利	77
第4章 分批成本法	85
成本核算系统的概念	87
分批成本法和分步成本法	88

分批成本法: 评价与实施	89
使用正常成本法的分批成本法的一般方法	92
实际成本法	98
制造业正常分批成本系统	99
预算间接成本和期末调整	106
正常成本法的变形: 服务业的示例	111
第 5 章 作业成本核算与作业管理	120
广泛平均及其后果	122
改进成本系统	127
作业成本系统	129
成本层级	132
实施作业成本系统	133
作业成本系统实施中需要考虑的问题	137
作业成本管理	139
作业成本系统和部门成本系统	142
第 6 章 总预算和责任会计	156
预算和预算循环	158
实施预算的优点与面临的挑战	160
制定经营预算	162
财务计划模型与敏感性分析	174
预算与责任会计	175
预算编制中的人为因素	178
跨国公司的预算	181
附录 现金预算	191
第 7 章 弹性预算、直接成本差异与管理控制	197
静态预算与差异	199
弹性预算	202
弹性预算差异和销售数量差异	203
差异分析的标准成本	206
直接成本投入的价格差异和效率差异	208
差异在管理上的应用	213
基准制度与差异分析	217
附录 可替代投入的组合和产出差异	225
第 8 章 弹性预算、制造费用差异与管理控制	229
变动与固定制造费用的计划	231
Webb 公司的标准成本制度	232

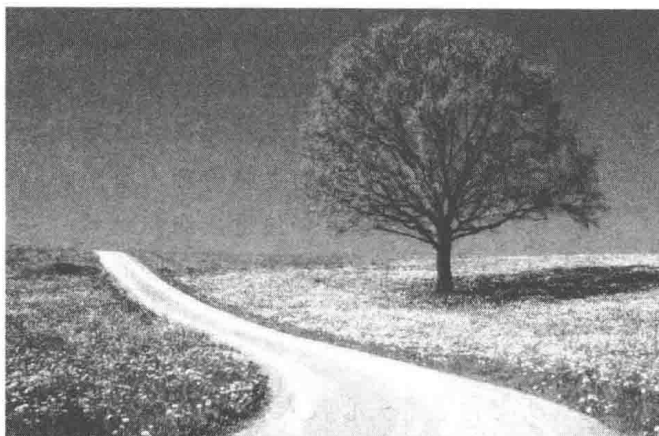
变动制造费用差异	234
固定制造费用差异	239
制造费用差异的整体分析	245
生产数量差异和销售数量差异	247
差异分析与作业成本法	249
非生产部门的间接成本差异	253
第9章 存货成本与生产能力分析	261
变动成本法和吸收成本法	263
变动成本与吸收成本：营业利润与利润表	265
吸收成本法与业绩评价	270
存货成本计算方法的比较	274
基准水平生产能力概念与固定成本生产能力分析	276
生产能力水平的选择	278
生产能力成本的计划与控制	284
附录 变动成本法和吸收成本法的盈亏平衡点	292
第10章 成本性态的确定	295
基本假设和成本函数示例	297
识别成本动因	300
成本估计方法	302
用定量分析法估计成本函数	305
评价与选择成本动因	311
非线性成本函数	314
数据收集及调整问题	320
附录 回归分析	329
第11章 决策制定与相关信息	339
信息与决策过程	341
相 关	341
自制与外购决策	348
生产能力约束下的产品组合决策	356
瓶颈、约束理论与产量边际分析	357
顾客盈利能力和相关成本	360
过去成本的无关性与设备更新决策	364
决策与业绩评价	366
附录 线性规划	375
第12章 战略、平衡计分卡与战略盈利性分析	379
什么是战略	381

建立内部能力: Chipset 的质量改进和重组	383
战略实施和平衡计分卡	384
营业利润的战略分析	394
生产能力的缩减和管理生产能力	402
附录 生产率衡量	412
第 13 章 定价决策与成本管理	415
影响定价决策的主要因素	417
长期的成本与价格	418
以市场为基础的定价法: 目标成本与目标定价	422
价值工程, 成本发生与锁定成本	425
成本加成定价法	429
生命周期产品的预算与成本制度	431
在定价决策中考虑非成本因素	434
反托拉斯法与定价决策	435
第 14 章 成本分配、客户盈利性分析和销售差异分析	445
客户盈利性分析	447
客户盈利性剖面图	451
基于成本层级的营业利润表	455
成本分配的标准	457
完全分配的客户盈利能力	459
销售差异	464
第 15 章 辅助部门成本、共同成本与收入的分配	478
使用单一比率法与双重比率法分配辅助部门成本	480
预算成本与实际成本以及分配基础的选择	485
多个辅助部门的成本分配	488
共同成本的分配	497
成本分配与合同争议	499
捆绑产品与收入分配方法	501
第 16 章 成本分配: 联产品与副产品	512
联合成本基础	514
分配联合成本	515
联合成本的分配方法	517
分配方法选择	522
为什么联合成本与决策无关	524
副产品会计核算	526

第 17 章 分步成本法	537
分步成本法图解	539
情况 1: 期初和期末均无在产品存货时的分步成本法	540
情况 2: 期初无存货但期末有在产品存货时的分步成本法	541
情况 3: 同时存在期初和期末在产品存货时的分步成本法	546
分步成本法中的转入成本	553
混合成本制度	557
附录 分步成本法的标准成本法	565
第 18 章 废品、返工品及残料	570
废品、返工品及残料定义	572
废品的两种类型	572
加权平均与先进先出分步成本法中的废品	574
质检点与正常废品的成本分配	579
分批成本法与废品	582
分批成本法与返工品	583
残料核算	584
附录 标准成本法与废品	592
第 19 章 平衡计分卡: 质量与时间	594
以质量作为竞争武器	596
使用非财务衡量指标评价与改进质量	599
改进质量的成本与收益权衡	603
公司质量业绩评价	605
以时间作为竞争武器	605
延迟的相关收入与相关成本	609
平衡计分卡和与时间有关的指标	611
第 20 章 存货管理、适时生产和简化成本法	618
零售组织中的存货管理	620
适时采购	628
存货管理、物料需求计划和适时生产	632
倒推成本法	636
第 21 章 资本预算与成本分析	653
资本预算的步骤	655
贴现现金流	657
回收期法	662
应计会计收益率法	665
贴现现金流量分析中的相关现金流	666

项目管理与业绩评价·····	672
资本预算中的战略因素·····	673
附录 资本预算和通货膨胀·····	682
第 22 章 管理控制系统、转移定价与跨国考量 ·····	685
管理控制系统·····	687
分权制·····	688
转移定价·····	692
计算转移价格·····	693
基于市价的转移价格·····	695
基于成本的转移价格·····	697
混合转移价格·····	699
制定转移价格的一般原则·····	702
跨国公司利用转移价格实现税收最小化·····	704
第 23 章 业绩评价、薪酬与跨国考量 ·····	715
财务与非财务业绩指标·····	717
业务部门的会计指标·····	718
业绩指标细节的选择·····	724
业绩的目标水平与反馈·····	728
跨国公司的业绩评价·····	729
区分管理者的业绩与其子单元的业绩·····	731
战略与控制手段·····	736
附录 A 复利与利息表注释 ·····	746

第 1 章



管理者与管理会计

- 财务会计、管理会计和成本会计
- 战略决策和管理会计师
- 价值链、供应链分析与关键成功因素
- 决策制定、计划与控制：五步决策制定程序
- 关键的管理会计指导原则
- 组织结构与管理会计师
- 职业道德

学习目标

1. 区分管理会计和财务会计
2. 理解管理会计师如何帮助企业制定战略决策
3. 描述价值链中的企业功能集, 确定顾客期望的企业绩效维度
4. 解释五步决策制定程序及其在管理会计中的作用
5. 描述管理会计师支持管理人员应遵从的三个指导原则
6. 理解管理会计如何适应组织结构
7. 理解职业道德对管理会计师的重要性

所有企业都关心收入和成本。

大公司和小公司的管理者都必须懂得收入和成本的性态或承担无法控制公司业绩的风险。管理者使用成本会计信息制定研究与开发、预算、生产计划、定价和向顾客提供产品或服务的决策。有时这些决策涉及成本收益权衡。下面的文章将介绍像苹果这样的公司如何权衡成本收益以增加它们的利润。

iTunes 的可变定价：下载量下降，利润却上升^①

销量少可以比销量多获利更大吗？2009 年，苹果将通过 iTunes 下载歌曲的收费结构从 0.99 美元的固定收费改变成 0.69 美元、0.99 美元和 1.29 美元的三级价格结构。前 200 首歌曲会占据每周数字音乐销量的 1/6 以上。苹果开始对这些歌曲（诸如 Adele 和 Carly Rae Jepsen 等艺术家的歌曲）收取最高费用。

在苹果实施新定价模式的半年后，前 200 首歌曲下载量下降了大约 6%。虽然下载量下降，但是与旧的定价结构相比，更高的价格产生了更高的收益。因为苹果的 iTunes 成本——歌曲批发成本、网络和交易费以及其他的运营成本并不随价格变化，因此，提价 30% 带来的利润弥补了下载量下降 6% 所造成的损失。

苹果还将这种定价结构用于 iTunes 上的电影下载，新上映的电影下载费用是 14.99 美元，而大多数其他电影是 9.99 美元。

除了提价增加利润以外，苹果也开始管理 iTunes 的成本以增加利润。苹果减少了其交易费用（苹果支付给像威士和万事达这样的信用卡机构的费用），还减少了在 iTunes 商店工作的员工人数。

^① Bruno, Anthony and Glenn Peoples Variable iTunes pricing a moneymaker for artists. Reuters, (June 21, 2009); <http://www.reuters.com/article/idUSTRE55K0DJ20090621> "The long tale?" *Billboard* (November 14, 2009); http://www.billboard.biz/bbbiz/content_display/magazine/features/e3i35ed869fbd929ccdcca52ed7fd9262d3?imw=Y Savitz, Eric, Apple Turns Out, iTunes Makes Money Pacific Crest Says (2007); Subscription Services Seems Inevitable. Barron's "Tech Trader Daily" blog, April 23. <http://blogs.barrons.com/techtraderdaily/2007/04/23/apple-turns-out-itunes-makes-money-pacific-crest-says-subscription-service-seems-inevitable/> Apple, Inc. Frequently Asked Questions (FAQ) for Purchased Movies. Accessed May 1, 2013; Nekesa Mumbi Moody, "Adele, Carly Rae Jepsen Top iTunes' Year-End Sales," *Billboard* (December 13, 2012).