

PEARSON

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

MANAGERIAL ACCOUNTING

M.Suzanne Oliver Charles T.Horngren

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

管理会计

(美) M.苏珊娜·奥利弗 查尔斯·T.霍恩格伦 ● 著

王 满 ● 译

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



PEARSON

Sunyo Translatio

MANAGERIAL ACCOUNTING

M.Suzanne Oliver Charles T.Horngren

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

管理会计

(美) M.苏珊娜·奥利弗 查尔斯·T.霍恩格伦 · 著

王 满 · 译

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

© 东北财经大学出版社 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / (美) 奥利弗 (Oliver, M. S.), (美) 霍恩格伦 (Hornngren, C. T.) 著; 王满译. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 1
(三友会计名著译丛)
书名原文: Managerial Accounting
ISBN 978 - 7 - 5654 - 0481 - 8

I. 管… II. ①奥… ②霍… ③王… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 149938 号

辽宁省版权局著作权合同登记号: 图字 06 - 2010 - 462 号

Authorized translation from the English language edition, entitled Managerial Accounting, 1E, 9780136118893 by M. Suzanne Oliver, Charles T. Hornngren, published by Pearson Education, Inc, Copyright©2010

All rights reserved. No part of this book may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including photocopying, recording or by any information storage retrieval system, without permission from Pearson Education, Inc

CHINESE SIMPLIFIED language edition published by PEARSON EDUCATION ASIA LTD., and DONGBEI UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS Copyright©2011

本书翻译版由培生教育出版集团授权东北财经大学出版社独家出版发行。此版本仅限在中华人民共和国境内 (不包括中国香港、澳门特别行政区及中国台湾) 销售。未经授权的本书出口将被视为违反版权法的行为。未经出版者预先书面许可, 不得以任何方式复制或发行本书的任何部分。

版权所有, 侵权必究。

本书封底贴有 Pearson Education 培生教育出版集团防伪标签, 无标签者不得销售。

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)
教学支持: (0411) 84710309
营 销 部: (0411) 84710711
总 编 室: (0411) 84710523
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm × 260mm 字数: 750 千字 印张: 33 3/4 插页: 1
2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 季 章北蓓 况淑芬 责任校对: 刘咏宁 那 欣
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0481 - 8
定价: 65.00 元

作者简介

M. Suzanne Oliver 是西佛罗里达大学的会计学副教授，该大学位于佛罗里达州的彭萨科拉市。她先后获得西佛罗里达大学会计信息系统专业的学士学位和会计学专业的硕士学位。

Oliver 教授从一家地区性的会计师事务所的税务部门开始了她的会计生涯，主要从事福利计划管理工作。她曾经在一家国有软件研发公司（CPASoftware）担任软件顾问，并曾在 Spirit Energy 公司（曾经是加利福尼亚石油联盟的一个分支）担任甲骨文软件的固定资产顾问。Oliver 教授是佛罗里达州注册会计师协会的成员。

Oliver 教授曾讲授会计学、管理会计、中级财务会计、税务会计、会计软件实务应用、薪酬会计、审计学、会计系统、高级财务会计、公司财务管理、商科数学，以及监督与管理等课程。她同时为注册会计师讲授关于养老金的后继教育课程，并利用 MyAccountingLab、WebCT 以及其他软件开发和指导相关在线课程。

Oliver 教授和丈夫 Greg 以及儿子 C. J. 住在尼斯威尔，她是那里 First United Methodist Church 教堂的成员。

Charles T. Horngren 是斯坦福大学 Edmund W. Littlefield 的名誉会计学教授。他毕业于 Marquette 大学，在哈佛大学获得 MBA 学位，并在芝加哥大学获得博士学位。他还接受了 Marquette 大学和 DePaul 大学的荣誉博士称号。

作为一名注册会计师，Horngren 教授在会计准则委员会工作了 6 年，在财务会计准则顾问协会工作了 5 年，在美国注册会计师协会工作了 3 年。他在财务会计基金会担任理事一职长达 6 年之久，而财务会计基金会是一个监督财务会计准则和政府会计准则的机构。

Horngren 教授是会计名人堂成员之一。

作为美国会计学会的成员，Horngren 教授一直担任该协会的主席以及学术指导职务，他是获得该协会“年度杰出会计教育奖”的第一人。

加利福尼亚注册会计师基金会授予 Horngren 教授“优秀教员奖”以及“杰出教授奖”，他是同时获得这两个奖项的第一人。

美国注册会计师协会将其第一个“杰出教育者奖”授予了 Horngren 教授。

Horngren 教授同时也是管理会计师协会的成员，该协会授予 Horngren 教授“杰出服务奖”。他是管理会计师协会的评议理事会的成员，该理事会负责注册管理会计师的考试。

Horngren 教授撰写了许多由 Pearson Prentice Hall 出版社出版的会计书籍：《成本会计着重于管理》，第 13 版，2008（与 Srikant Datar 和 George Foster 共著）；《财务会计基础》，第 9 版，2006（与 Gary L. Sundem 和 John A. Elliott 共著）；《管理会计基础》，第 14 版，2008（与 Gary L. Sundem 和 William Stratton 共著）；《财务会计和管理会计》，第 2 版，2009；《会计学》，第 8 版，2009（与 Walter T. Harrison 和 M. Suzanne Oliver 共著）。

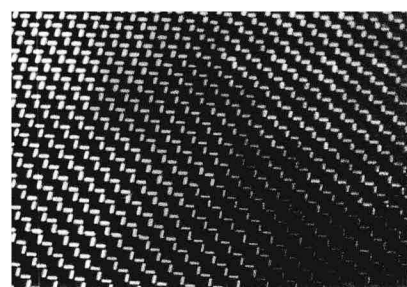
Horngren 教授是 Pearson Prentice Hall 出版社的 Charles T. Horngren 系列会计书籍的顾问编辑。

译者简介



王满，女，博士，东北财经大学会计学院教授，博士生导师，中国内部控制研究中心研究员。1984年毕业于辽宁财经学院物资管理专业，获学士学位；1990年毕业于东北财经大学物资经济专业，获硕士学位；2006年毕业于东北财经大学财务管理专业，获博士学位。2002年2—7月在清华大学进修；2005年2月—2006年2月在澳大利亚墨尔本大学做访问学者。2003年入选辽宁省“百千万人才工程”中的千层次人才。

现主要致力于战略成本管理、管理会计、财务管理、绩效管理、风险管理等方面的研究。出版专著《基于竞争力的财务战略管理》；翻译《当代财务管理》、《管理会计》、《管理会计导论》等著作和教材；主编《公司理财学》、《物流企业财务管理》、《国际财务管理》、《财务管理基础》、《管理会计》等多部教材；主持、参与省部级以上课题12项；在《会计研究》、《财政研究》、《财务与会计》、《财经问题研究》、《价格理论与实践》等经济类核心期刊发表论文70余篇，其中有11篇论文获奖，有2篇论文分别被《财务与会计导刊》和《经济管理文摘》全文转载，有1篇论文被《新华文摘》转摘。所撰写的案例被评为2008年全国MPAcc（会计硕士专业学位）优秀教学案例。近年来，先后为多家企业讲授战略成本管理、财务战略管理等企业内部培训课程，并参与多家企业的财务制度设计和风险评估的管理工作，其深厚的学术功底和长期的企业培训经验使她的课堂教学深受校内学生和企业管理者的欢迎和喜爱。



译者前言

我从教 27 年，主要从事管理会计和财务管理的教学工作，自 2001 年以来曾使用多部英文原版教材进行双语教学，这部由 M. 苏珊娜·奥利弗（M. Suzanne Oliver）和查尔斯·T. 霍恩格伦（Charles T. Horngren）编著的《管理会计》是较为适于本科生教学的优秀教材之一。

本书集理论与实务于一体，从企业管理的视角对管理会计课程进行了较为深入和系统的阐述。作者以 Smart Touch Learning 公司的实践需求或问题引出每章所要研究的内容；在阐明每章知识点的过程中，不断以【小思考】的形式启发读者对管理会计知识的灵活运用；每章的【决策指南】再次以 Smart Touch Learning 公司为例对管理会计的具体运用提供操作方法和指引。每章之后都列有学习到本章为止所需要掌握的管理会计术语，每章后面均配有结合本章知识点的自测题、大量的练习题、融汇已学过章节知识点的系列问题、决策应用案例、道德问题案例，以及团队项目等学习内容，使学习者不仅可以巩固其已学的知识，增强感性认识，提高其发现问题、分析问题和解决问题的能力，而且能够帮助学习者理解管理者如何利用管理会计信息，如何反作用于这些信息，增强对管理会计这门应用学科的理解和认识。

该书原著共设 14 章，分别是管理会计总论、分批成本计算法、作业成本法与其他成本管理工具、分步成本计算法、成本性态与本量利分析、完全成本法与变动成本法、全面预算：利润规划、弹性预算和标准成本、分权化管理：服务部门成本分配和责任会计、短期经营决策、资本投资决策与时间价值、业绩评价和平衡计分卡、现金流量表、财务报表分析。在翻译过程中，本人应出版社要求，结合我国财经类专业的课程体系设置，适应我国管理会计教学的实际，只保留了前 12 章的内容，以突出其管理会计的核心内容。对于未翻译的现金流量表、财务报表分析的两章内容可能会根据我国管理会计教学的需求于该书再版时补译。

该书不仅可以作为教材，深化管理会计的理论教学，也可以作为广大会计与经营管理者在实际工作中的阅读和参考资料，书中的决策案例、道德问题案例、团队项目等内容，可以使读者从国外管理会计的理论和实务中汲取有益的管理思路和方法，并应用到我国企业的管理实践中。

在翻译过程中，本人力求忠实于原文，努力做到信、达、雅，但由于本人的水平有限，文中难免有不妥和错误之处，敬请读者不吝指正。

感谢艾惜、左侃、罗彤、王宇冰、付云瑞、刘祥坤、郭晓维、付婧祎、张泊宁、王心童、于昊冕、吴雨桐、李思源、邵睦群、王绍楠、付云瑞、李绍阳、李坤榕、肖腾、宋爱云、全文婷、宋路莎、陈清越、朱玉、王琦、姜慧琳、孙哲、苏琳、张白杨在本书翻译工作中所给予的支持和帮助。

王 满

2011 年 7 月于东北财经大学师道斋

目 录

第 1 章	管理会计总论	1
	1.1 管理责任	1
	1.2 当今的经济环境	4
	1.3 服务企业	4
	1.4 商业企业	5
	1.5 制造业企业	8
	1.6 道德标准	14
第 2 章	分批成本计算法	35
	2.1 生产一个产品的成本是多少？两种计算方法	35
	2.2 分批成本是如何在账户间流动的——概述	36
	2.3 分批成本计算法：分配制造费用	42
	2.4 产成品的完工与销售的会计处理以及制造费用的调整	45
	2.5 服务业企业的分批成本计算法	47
第 3 章	作业成本法与其他成本管理工具	73
	3.1 改进的成本核算系统	74
	3.2 作业成本管理：使用作业成本法进行决策	78
	3.3 适时制（JIT）系统	84
	3.4 持续改进与质量管理	88
第 4 章	分步成本计算法	111
	4.1 分步成本计算法——加权平均法	111
	4.2 分步成本计算法的组成结构	114
	4.3 第一个部门没有期初存货的分步成本计算法——加权平均法	116
	4.4 第二个部门的分步成本计算法——加权平均法	123
	4.5 没有期初存货的第一个部门的分步成本计算法——先进先出法	134
	4.6 第二个部门的分步成本计算法——先进先出法	141
第 5 章	成本性态与本量利分析	173
	5.1 成本性态	173
	5.2 基本的本量利分析：我们要销售多少才能达到盈亏平衡	179
	5.3 使用本量利分析规划利润	182
	5.4 使用本量利关系进行敏感性分析	185
	5.5 销售比重对本量利分析的影响	188
第 6 章	完全成本法与变动成本法	211
	6.1 完全成本法	211
	6.2 变动成本法	211
	6.3 两种成本法的比较	211
	6.4 完全成本法的优点和缺点	216
	6.5 变动成本法的优点和缺点	217

第 7 章	全面预算：利润规划	237
	7.1 管理者为什么使用预算	238
	7.2 理解全面预算的内容	240
	7.3 编制营业预算	243
	7.4 编制财务预算	249
	7.5 利用信息技术进行敏感性分析和将部门预算合并成为公司预算	253
第 8 章	弹性预算和标准成本	292
	8.1 管理者如何使用弹性预算	292
	8.2 弹性预算的使用：为什么实际结果和静态预算不同	294
	8.3 标准成本法	298
	8.4 Smart Touch Learning 公司如何使用标准成本法：弹性预算差异分析	302
	8.5 间接制造费用差异	306
	8.6 标准成本会计系统	308
第 9 章	分权化管理：服务部门成本分配和责任会计	335
	9.1 关于资源和服务部门	335
	9.2 服务部门成本费用的分配	335
	9.3 分权和责任会计	340
第 10 章	短期经营决策	367
	10.1 管理者如何做出决策	367
	10.2 特殊订货决策和常规定价决策	370
	10.3 应当在何时减少产品生产线、部门和营业地区	380
	10.4 外包决策和销售或进一步加工的决策	386
第 11 章	资本投资决策与时间价值	413
	11.1 编制资本预算	413
	11.2 运用投资回收期法和会计收益率法进行资本投资决策	415
	11.3 货币时间价值概述	421
	11.4 使用折现现金流量模型进行资本投资决策	425
	11.5 比较资本预算的方法	433
第 12 章	业绩评价和平衡计分卡	452
	12.1 分权经营	452
	12.2 业绩评价	454
	12.3 平衡计分卡	456
	12.4 成本中心、收入中心、利润中心的财务业绩衡量	462
	12.5 衡量投资中心的财务业绩	465
附录 A	2008 年亚马逊公司年报	489
附录 B	现值表	523

第 1 章 管理会计总论

学习目标

1. 区分管理会计和财务会计
2. 判断经济环境变化并明确管理责任的作用
3. 对服务企业进行成本分类并编制利润表
4. 对商业企业进行成本分类并编制利润表
5. 对制造业企业进行成本分类并编制利润表和产品成本表
6. 使用恰当的标准作出职业道德判断

你以 4 折的价格买了一款 MP3 播放器，听了一天的音乐后，惬意地坐在椅子上，惊叹 Greg's Groovy Tunes 公司竟然能以如此低的价格出售这款 MP3。管理会计信息帮助该公司设计的这款播放器在实现了效益最大化的同时使成本最低，管理成本能够帮助企业以合适的价格出售合适的产品。

财务会计课程为会计学科的学习奠定了基础：

- 分类账是为了积累信息
- 日记账是为了记录交易
- 财务报表是为了报告经营成果、财务状况以及现金流

迄今为止，你所学到的会计知识被称为财务会计，因为它主要生成财务报表。本课程将焦点转移到管理者经营所使用的会计工具上。正如你可以想象到的，这称为管理会计。如果你曾经梦想到要拥有一家属于自己的企业，那么你会发现管理会计知识正是你所需要的。

在了解管理者如何使用会计知识之前，让我们先来看看管理者必须对其负责的群体，我们将这些群体称为企业的利益相关者（stakeholders），因为每一个群体与企业都有着某种利益关系。

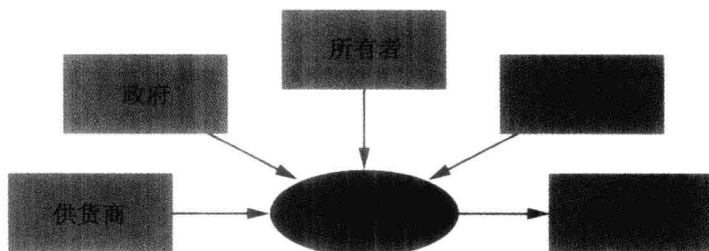
1.1 管理责任

责任是指对某个人的行为所付的责任。管理责任（management account ability）是指管理者对于企业各种利益相关者的责任。如图表 1—1 所示，许多不同的利益相关者在企业中都拥有利益，要牢记管理者是企业所有者的雇员。

图表 1—1

管理责任以及企业的利益相关者

管理责任



图表 1—2 展示的是管理者和企业各种利益相关者之间的关系，该图表由现金流活动的 3 种主要类型组成：经营、投资和筹资。对于每一种活动我们都列出了利益相关者和他们向企业提供的东西，而最右边的一栏则指出了管理者是如何对利益相关者负责的。

图表 1—2 管理者对于利益相关者的责任

利益相关者	向企业提供的东西	管理者如何负责
经营活动：		
供应商	产品和服务	使用产品和服务来赚取利润
员工	时间和专业技能	提供安全高效的工作环境
顾客	现金	以合理的价格来提供产品和服务
投资活动：		
投资方	长期资产	购买最高效的资产
筹资活动：		
所有者	现金或其他资产	为所有者的投资提供回报
债权人	现金	偿还本金和利息
影响社会的行为：		
政府	经营许可	遵纪守法，支付税金
社会	人力资源和物质资源	提供就业并且经营要讲道德，以回报社会

为了赢得利益相关者的信任，管理者要提供有关决策和决策结果的信息。因此，管理责任需要两种会计形式：

- 为了外部报告的财务会计
- 为了内部报告以及内部控制的管理会计

财务会计提供的是财务报表，这些财务报表报告了经营活动的结果、财务状况以及对于管理者和外部利益相关者的现金流。外部利益相关者包括所有者、债权人、供货商、顾客、政府以及社会。财务会计对以下内容实施管理责任：

- 所有者和债权人的投资决策
- 监管机构，例如证券交易委员会、联邦贸易委员会以及国税局
- 确保企业行为对顾客以及社会团体负责

在财务会计中所学到的财务报表是关注于企业整体的报告，而管理会计是通过提供信息来帮助管理者计划并监管经营活动，其中包括管理企业的资产、设备以及人力资源。由于企业的经营决策着重于未来，所以管理会计经常需要前瞻性的信息。

【小思考】

你和朋友说话的方式与你和老板或父母说话的方式不同，这正是管理会计和财务会计的关键不同点，即将不同形式的会计数据汇报给恰当的听众（利益相关者）。

管理者要对外部的利益相关者负责，因此，他们必须认真地计划并监管经营活动。

- 计划（planning）是指选择目标并决定如何实现。例如，一个共同目标是提高

经营收益（利润）。为了实现这个目标，管理者可能提高售价或者做更多的广告以增加销量。预算（budget）是管理者用来协调企业活动计划的数学表达，它展示了决策的预期财务影响，并帮助企业确认实现目标所需要的资源

• 控制（controlling）是指实施计划并且通过预算和实际结果的对比来评价经营活动。例如，管理者通过实际成本和预算成本的对比来衡量他们的业绩。如果实际成本低于预算成本，这通常是个好消息。但是，如果实际成本大于预算成本，管理者就可能需要作出调整。成本数据帮助管理者制定这些决策

管理会计和财务会计的区别如图表 1—3 所示。管理会计和财务会计都使用权责发生制，然而，管理会计不需要符合外部报告准则，如公认会计准则 GAAP。因此，管理者编制管理会计报告时拥有更多的灵活性，如图表 1—3 中①~④点的说明。

图表 1—3 管理会计和财务会计

	管理会计	财务会计
①基本使用者	内部——企业管理者	外部——投资者、债权人以及政府机构
②信息的目的	帮助管理者计划并监管经营活动	帮助投资者和债权人做出投资和贷款决策
③信息的质量要求以及时间特点	强调信息的相关性，并关注未来，例如，2011 年编制的 2012 年预算	强调信息的相关性和可靠性，例如，2012 年报告 2011 年的实际效益
④报告的类型	内部报告仅限于成本效益分析，不需要审计	财务报告受 GAAP 限制，并且需要注册会计师进行审计
⑤信息的范围	企业各部门的具体报告（产品、部门和分部），通常以日或者周为基础	以企业为整体的概括性报告，通常以季或者年为基础
⑥行为	关注于报告将会如何影响员工的行为	关注披露的充分性，行为方面是次要的

为管理者“量身定做”的管理会计系统可以帮助他们做出正确的决策。管理者要对建立运行该系统的收益和成本进行权衡。权衡成本和收益的过程称为成本效益分析（cost/benefit analysis）。管理会计系统的效益必须高于成本。

图表 1—3 中第 5 点指出，管理会计比财务会计提供的信息更加详细和及时。在每一天累积信息的基础上，管理者可以找出降低成本、确定价格以及衡量员工绩效的方法。企业内部联网使得提供信息仅仅需要点击一下鼠标。尽管详细的信息对管理者很重要，但是对于财务信息的外部使用者而言，概括性的信息却更有价值。

图表 1—3 中第 6 点告诉我们，管理会计报告影响着人们的行为。责任是由计量结果产生的，因此，员工会努力做好会计系统所计量的工作。例如，如果制造业企业仅仅通过计量成本来评价部门主管，那么管理者就可能使用更加低廉的原材料或者雇用不太专业的员工。虽然这些行为会降低成本，但是如果产品质量降低并导致销量下降，那么将会损害利润。因此，管理者必须考虑他们的决策应如何激励员工，这些激励措施能否会达到公司的预期目标。

1.2 当今的经济环境

为了使企业取得成功，大公司和中小公司的管理者都必须考虑当前的经济趋势，主要有以下几个方面：

- 向服务型经济转变。服务企业（service companies）提供医疗、沟通、银行业务以及其他对于社会很重要的利益。美国联邦快递公司、谷歌以及花旗银行并不出售商品，它们出售的是服务。在 20 世纪，许多发达经济体将关注点转移到服务业上，现在服务企业的员工占总就业人数的 55% 以上。美国人口调查局预计，像科技和医疗等服务企业将会快速增长

- 全球竞争。为了具有竞争力，许多企业正在将经营转移到其他国家，以便更加接近新兴市场，而其他企业则通过与国外公司合资来满足当地的需求。例如，福特、通用汽车以及戴姆勒·克莱斯勒都在巴西建厂来满足巴西中产阶级旺盛的汽车需求

- 基于时间的竞争。互联网、电子商务以及快递加快了商业的步伐。能够立刻获得全球资讯的消费者将不必等上两周才收到网上订购的 DVD。时间是世界性商务的一个新竞争点

为提高竞争力，企业开发了以下 3 种节省时间的技术：

- (1) 高级信息系统。许多企业使用企业资源规划（ERP，enterprise resource planning）系统整合他们全球化的职能、部门及数据。ERP 系统能够帮助简化经营活动、提高效率，并使企业能够对市场变化作出迅速反应。

- (2) 电子商务。企业利用互联网进行日常的销售和客户服务的经营活动。互联网使“在线销售职员”能够通过提供优惠，将商品销售给全球范围内数以千计的顾客。

- (3) 适时制管理。存货持有时间过长就会过期，商品的存放会占用空间，而且还必须上保险，这些都是成本支出。适时制理论通过加快原材料到产成品的流转过程帮助管理者降低成本。适时制（JIT，just in time）是指生产刚好满足需求。在理想情况下，企业在供货商准时并且精确提供今天生产所需的原材料后马上开始生产，并且产品就在运送给顾客前刚好完成。

- 全面质量管理。为了取得成功，企业必须提供高质量的产品和服务。全面质量管理（TQM，total quality management）是为了向顾客提供高品质产品和服务而形成的管理哲学。企业通过不断改进质量，减少或者降低残次品和浪费来实现这个目标。在全面质量管理中，企业对每一个职能都设定越来越高的目标。通用汽车通过使用全面质量管理使每台汽车的保修费用从 1 600 美元降低到 548 美元（2007 年）

现在让我们来看看不同类型的企业是如何运用管理会计的。

1.3 服务企业

服务企业，例如易趣网（eBay 网上竞拍）、弗莱森电讯（手机服务）以及当地的银行（金融服务），都出售服务。与其他类型的企业相比，服务企业提供服务具有以下 3 个特点：

- (1) 高品质。

(2) 合理的价格。

(3) 及时送货。

财务会计关注服务企业的财务报表，而服务企业进行的是最简单的会计核算，因为他们没有待销售的商品存货，服务企业所有的成本都是期间成本，这些成本在同一会计期间发生。

让我们先来看一看在 2011 年年初才开业的一家服务企业——Smart Touch Learning 公司。该企业销售在线学习服务以及软件，2011 年 5 月份的利润表如图表 1—4 所示。

图表 1—4 利润表—服务企业

Smart Touch Learning 公司				
利润表				
2011 年 5 月 31 日				
收入：				
服务收入			\$ 7 600	100%
费用：				
职工薪酬	\$ 1 800			24%
租金费用	1 000			13%
公共事业费	400			5%
折旧费用—设备	300			4%
折旧费用—办公楼	200			3%
利息费用	100			1%
办公用品费用	100			1%
费用总额			3 900	51%
净利润：			\$ 3 700	49%

企业在 5 月份没有存货，因此利润表中没有销货成本。最大的费用是支付企业职工的薪酬，薪酬费用占企业 5 月份收入的 24%。尽管如此，企业依然有 49% 的利润率。

服务企业需要知道什么服务是最盈利的，这就意味着要衡量收入和成本，了解每项服务成本以帮助管理者定价，进而计算营业收入。2011 年 5 月，Smart Touch Learning 公司提供了 1 950 笔在线学习服务。每笔服务的成本是多少？使用如下等式可以计算单位成本：

$$\begin{aligned}
 \text{每笔服务的单位成本} &= \text{总服务成本} \div \text{提供的服务次数} \\
 &= 3\,900 \div 1\,950 \\
 &= 2 \text{ (美元)}
 \end{aligned}$$

1.4 商业企业

商业企业 (merchandising companies) 转售他们从供货商那里购买的产品，例如亚马逊网、沃尔玛超市、富乐客鞋业。商业企业拥有产品的存货，而管理者们负责购买、存储以及销售产品。在财务会计课中你已经了解了商业企业。

与服务企业相反，在商业企业的利润表中销货成本是主要的费用。利润表中的销货成本显示的是产品成本在存货中的流动。这些产品成本被称作可列入存货的产品成

本 (inventoriable product costs)，因为这些产品一直在存货中直到它们被销售出去。对于外部报告而言，公认会计准则要求企业将可列入存货的产品成本列为资产，直到产品被销售出去的时候才能被费用化。

商业企业的可列入存货的产品成本仅包括购买商品的成本加上运费（将产品运到仓库的费用）。通过库存商品账户中的变动可以计算利润表中的销货成本，计算方法如下：

$$\text{期初存货} + \text{购入产品} + \text{运费} - \text{期末存货} = \text{销货成本}$$

为了说明期初存货、购入产品和期末存货的作用，我们使用定期盘存系统，而本章的概念同样适用于永续盘存制。

在管理会计中我们将可列入存货的产品成本和期间成本区分开来。正如之前提到的，期间成本是指在它们发生当期就费用化的经营性成本。因此，期间成本的支出不是存货产品成本的构成部分。

Greg's Groovy Tunes 公司最初是作为一家提供音乐服务的服务企业。然而，当该企业开始销售其他公司生产的音乐 CD 和 DVD 时，就变成了商业企业。图表 1—5 显示的是 Greg's Groovy Tunes 的 2012 年 12 月份的利润表。

图表 1—5 利润表—商业企业

Greg's Groovy Tunes 利润表 2012 年 12 月 31 日			
销售收入		\$ 169 300	102.0%
减：销售退回与折让	\$ (2 000)		-1.2%
销售折扣	<u>(1 400)</u>		-0.8%
		<u>(3 400)</u>	-2.0%
净销售收入		165 900	100.0%
销售成本：			
期初存货	\$ 0		
购入产品和运费	<u>131 000</u>		
可供销售的货物成本	131 000		
期末存货	<u>(40 200)</u>		
销售成本		<u>90 800</u>	54.7%
毛利润		75 100	45.3%
经营费用			0.0%
工资费用	\$ 10 200		6.1%
租金费用	8 400		5.1%
保险费用	1 000		0.6%
折旧费用	600		0.4%
办公用品费用	<u>500</u>		0.3%
经营费用总额		<u>20 700</u>	12.5%
经营利润		54 400	32.8%
其他利润（费用）			
利息费用		<u>(1 300)</u>	-0.8%
净利润		<u>\$ 53 100</u>	32.0%

在 2011 年 Greg's 没有销售 DVD 和 CD，因此，2011 年 12 月 31 日的期初存货是 0。在 2012 年 Greg's 以总成本 131 000 美元的价格购买了 DVD 和 CD。在 2012 年年底，Greg's 期末存货为 40 200 美元，可供销售货物 131 000 美元，2012 年的销货成本为 90 800 美元。注意，销货成本占销售收入的 54.7%（销货成本除以 165 900 美元的净销售收入）。管理者观察到毛利润率（45.3%）并没有太多变化。毛利润的大幅下降可能是企业的存货被偷窃或者损耗（浪费），也可能是商品的销售定价有问题。2012 年该企业的利润率（净利润除以净销售收入）为 32%。

商业企业需要知道哪种商品是最盈利的，了解每个商品的单位成本能够帮助管理者制定合理的销售价格。在 2012 年 Greg's 销售了 10 000 套 CD 和 DVD，每个销售商品的成本是多少？使用下面等式可以计算单位成本：

$$\begin{aligned} \text{每个商品的单位成本} &= \text{总销货成本} \div \text{总销货数量} \\ &= 90\,800 \div 10\,000 = 9.08 \text{ (美元)} \end{aligned}$$

下面通过求解复习问题 1 来练习所学到的知识。

复习问题 1

杰克逊公司是一家销售床垫的公司，2012 年的相关信息如下：

1 月 1 日 期初存货	\$ 20 000
12 月 31 日 期末存货	30 000
销售费用	50 000
销售货物产生的送货费	18 000
购买床垫成本	265 000
租金费用	15 000
公共事业费	3 000
购买货物产生的运费	15 000
管理费用	64 000
销售收入	500 000
2012 年销售数量	2 500 个

要求：

- (1) 计算每个床垫的销售成本是多少。
- (2) 计算期间成本总额。
- (3) 编制杰克逊公司 2012 年 12 月的利润表。毛利率是多少？利润率是多少？

复习问题 1 的答案

$$\begin{aligned} \text{(1) 销货成本} &= \text{期初存货} + \text{购入商品成本} + \text{进货费用} - \text{期末存货} \\ &= 20\,000 + 265\,000 + 15\,000 - 30\,000 = 270\,000 \text{ (美元)} \\ \text{每个床垫的成本} &= \text{销货成本} \div \text{销售数量} \\ &= 270\,000 \div 2\,500 = 108 \text{ (美元)} \end{aligned}$$

(2) 期间成本总额是不包含在存货中的所有费用的总和：

销售费用	\$ 50 000
送货费用	18 000
租金费用	15 000
公共事业费	3 000
管理费用	64 000
期间成本总额	<u>\$ 150 000</u>

(3) 利润表如下：

杰克逊公司			
利润表			
2012 年 12 月 31 日			
销售收入		\$ 500 000	100%
销货成本：			
1 月 1 日期初存货	\$ 20 000		
采购和运费 (265 000 美元 + 15 000 美元)	<u>280 000</u>		
可供销售的货物成本	300 000		
12 月 31 日期末存货	<u>30 000</u>		
销货成本		<u>270 000</u>	<u>54%</u>
毛利		230 000	46%
经营费用			
管理费用	\$ 64 000		
销售费用	50 000		
送货费用	18 000		
租金费用	15 000		
公共事业费	<u>3 000</u>	<u>150 000</u>	<u>30%</u>
经营利润		<u>\$ 80 000</u>	<u>16%</u>

$$\text{毛利率} = 230\,000 \div 500\,000 \times 100\% = 46\%$$

$$\text{利润率} = 80\,000 \div 500\,000 \times 100\% = 16\%$$

1.5 制造业企业

制造业企业 (manufacturing companies) 使用人工、设备、厂房以及设备将原材料转化为产成品。制造业企业的管理者必须使用这些资源制造消费者想要的产品，他们要对获取利润和保持正的现金流负责。

与服务企业和商业企业相反的是，制造业企业拥有众多系列的生产活动，这就需要在 3 种存货上归集成本：

(1) 原材料存货是指制造产品所使用的原材料。例如，一个面包的原材料包括面粉、糖以及蛋。生产 DVD 所需要的原材料包括外包装、彩色标签、空白 DVD 以及软件程序。

(2) 在产品存货是指正在生产但是还没有完工的产品。一些生产流程已经投入了原材料，但是产品还没有完工或者没有做好出售的准备。面包的在产品包括准备烹

饪的生面团。DVD 生产者的在产品包括还没有包装和贴标签的 DVD 和软件程序。

(3) 产成品存货是指已经完工但还没有出售的产品。产成品是生产者准备卖给分销商（或者其他顾客）的产品，例如完成的蛋糕和装箱的 DVD。

制造业企业的成本主要有以下类型：

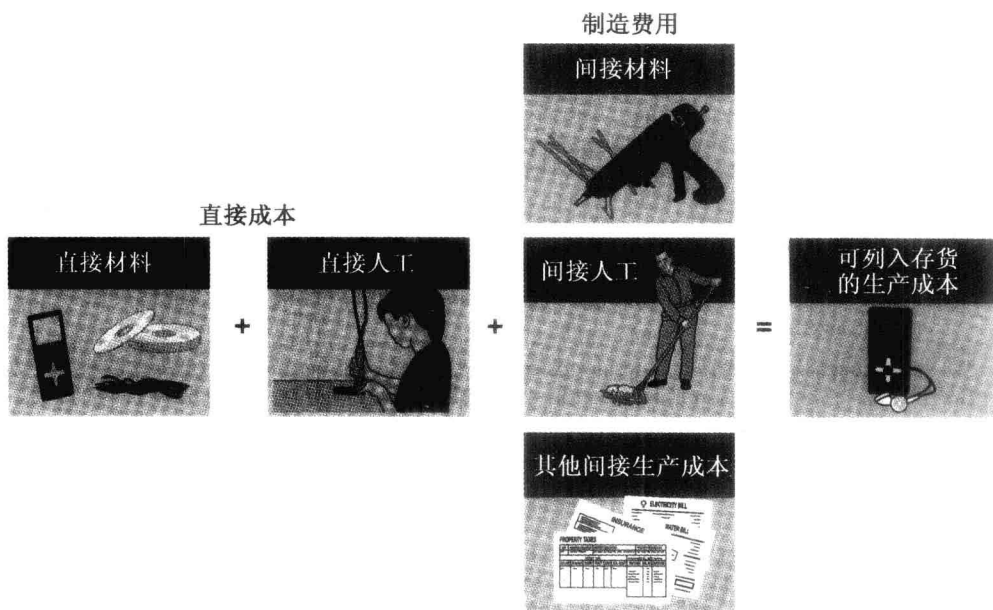
直接成本（direct cost）是指可以直接追溯到成本对象（例如产品）的成本。直接材料和直接人工是直接成本的例子。成本对象（cost object）是管理者想要对其独立核算成本的载体。不能直接追溯到成本对象的成本，例如制造费用，称为间接成本（indirect cost）。在制造业企业中，生产成本包括直接成本和间接成本。

1.5.1 可列入存货的产品成本

产成品存货中的完工产品是可列入存货的产品成本。可列入存货的产品成本包括生产成本的 3 个组成部分，如图表 1—6 所示：

图表 1—6

可列入存货的生产成本



(1) 直接材料是构成产成品的一部分。直接材料（采购成本加上进货运费）可以直接追溯到产成品。

(2) 直接人工是将原材料转化成产成品的人工付出。直接人工可以被直接追溯到产成品。

(3) 制造费用包括除了直接材料和直接人工以外的所有生产成本。这些成本由所有支持生产的辅助活动所产生，如储藏材料、安装设备、工作区域的保洁等，这些活动产生间接材料、间接人工、修理和保养成本、公共事业成本、租金成本、保险成本、财产税成本，以及楼房和生产设备的折旧费用。

1.5.2 详细了解制造费用

- 制造费用仅包括那些与生产制造过程相关的间接成本。厂房和设备的保险与折旧是