



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Cost and Managerial Accounting

成本与管理会计

成本会计分册

▶▶ 郑丁旺 汪泱若
张锡慧 王立彦 编著
潘 飞



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Cost and Managerial Accounting

成本与管理会计

成本会计分册

▶▶ 郑丁旺 汪泱若
张锡慧 王立彦 编著
潘 飞

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: 成本会计分册/郑丁旺等编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2014. 8
教育部经济管理类主干课程教材. 会计与财务系列
ISBN 978-7-300-19870-5

I. ①成… II. ①郑… III. ①成本会计-高等学校-教材②管理会计-高等学校-教材 IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 202445 号

教育部经济管理类主干课程教材·会计与财务系列

成本与管理会计：成本会计分册

郑丁旺 汪泱若 张锡慧 王立彦 潘 飞 编著

Chengben yu Guanli Kuaiji: Chengben Kuaiji Fence

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京宏伟双华印刷有限公司	版 次	2014 年 10 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	印 次	2014 年 10 月第 1 次印刷
印 张	25.75 插页 1	定 价	49.00 元
字 数	578 000		

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

前 言

台湾政治大学郑丁旺、汪泐若、张锡惠三位老师（其中张老师已在美国任大学教授）撰写的《成本与管理会计》一书，在台湾大专院校会计教育中享有盛誉，多次再版。我很早就得到作者赠书，在自己的教学中作为重要参考。个人体会，原书的体系设计和内容编排，都体现了现代管理会计的最新进展，与教材配套的习题及解答，非常方便教师的使用，也方便学生自学。而且，与英美翻译版同类教科书相比，在内容、表述、案例等诸多方面，都更加贴近中华文化，更加适合华人师生。

郑教授出生于台湾南部的农村，年少时家贫，苦读考进台湾政治大学，先后获得商学士、法学硕士学位。20世纪70年代留学美国密苏里大学，是最早获得会计学博士学位的华人学者。学成以后曾获教职，在美国印第安纳大学任助理教授。几年后返回台湾母校，服务经济社会。他在学术界辛勤耕耘几十年，历任台湾政治大学会计学教授、会计系主任、会计研究所所长、商学院院长、大学教务长、校长。郑教授为台湾的会计实务和学术发展做出了重大贡献，也为增进海峡两岸学术交流贡献良多，因而备受全球企业界、学术界华人推崇和赞誉。虽然已经卸任多年，两岸学者仍称他为“校长”，是亲切，也是尊重。郑教授领衔编撰的《初级会计》、《中级会计》、《高级会计》、《成本与管理会计》等专业著作，引领无数会计学人研读。

本书的其他两位学者，汪教授常年频繁往返于海峡两岸，不但身体力行于成本与管理会计教学，而且助力产业界，为企业管理提供咨询服务。张教授则在教学之余，还致力于学术交流。

几年前中国人民大学出版社的编辑与我说起动议，探讨将《成本与管理会计》一书改编为“大陆版”，起初我觉得是一个大胆创意，可是太难实现。后来几经讨论，逐渐对可行性达成共识，并进入落实程序。

我接受出版社委托后，借赴台湾参加学术活动之机，与郑老师、汪老师谈及中国人民大学出版社的动议，两位前辈都持积极支持态度。他们没有一句话提及版税稿酬，对于大陆学者和出版社基于推动管理会计教育的思路，完全信任和认同，并且很快就按照大陆出版界的惯例，提供了改编出版委托书。

启动改编工作以后，我发现自己低估了改编的难度。许多专业术语，以及海峡两岸对同宗语言的使用差异，在学者看来很自然，也不影响理解。可是作为教科书，要



面向广大读者，还有很多细节需要处理。对于这些问题，大家经过反复商讨才确定解决方案，以至于这项改编工作用了几年的时间才完成。

为尽可能保持台湾作者的写作风格，同时方便大陆读者理解，我们将原先置于各章末的“关键词”（多为专业术语）调至各章正文前，如果该词在大陆已有固定称谓，就专门列出。而在正文中，该词始终沿用台湾的用法。另有一些常用词汇未列入“关键词”，但两岸用法完全不同，则将大陆用法以脚注的形式标出，正文中仍沿用台湾的用法。敬请读者留意。

本书的篇章体系基本遵循台湾版的架构，只是对少数几章进行了顺序调整。内容方面，尽可能增加大陆业界的相关专业规则、案例。与台湾版分为上下两册略有差异的是，大陆版分为两个分册。现在呈现在读者面前的是成本会计分册，偏重成本会计。

作者团队非常希望得到读者的批评和建议，以便今后继续修订。

北京大学光华管理学院

王立彦

于北京大学

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在“人大经管图书在线”（www.rdjg.com.cn）注册，下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系电话：010-62515735，62515749，82501704

传 真：010-62515732，62514775 电子邮箱：rdcbsjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

教师服务登记表

姓名		<input type="checkbox"/> 先生 <input type="checkbox"/> 女士	职 称		
座机/手机			电子邮箱		
通讯地址			邮 编		
任教学校			所在院系		
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象（本科生/研究生/MBA/其他）	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导（签字）： 院/系办公室盖章					

目 录

第 I 篇 基本概念

第一章	成本会计概论	3
	1.1 现代成本会计的功能	6
	1.2 财务会计、管理会计与成本会计的比较	7
	1.3 新制造环境与成本会计	8
	1.4 成本效益的考虑	10
	1.5 企业组织结构与管理会计人员	11
	1.6 会计专业组织与职业道德	13
第二章	成本观念与成本流程	18
	2.1 成本观念	21
	2.2 产品成本与期间成本	22
	2.3 制造业的成本流程	25
	2.4 管理常用的成本	31
第三章	成本习性分析	51
	3.1 成本习性	53
	3.2 混合成本分析	56
	3.3 贡献式损益表	60
	附录 3—1 回归分析及相关分析	61
	附录 3—2 成本习性与学习曲线	65
第四章	成本—数量—利润分析	81
	4.1 成本—数量—利润分析的假设	83



4.2	损益平衡点基本分析	83
4.3	损益平衡点延伸分析	89
4.4	CVP 分析在非营利组织中的应用	92
4.5	CVP 分析与成本结构的关系	92
4.6	多产品的 CVP 分析	96
附录 4—1	价格与需求同时变动的损益平衡分析	100
附录 4—2	安全边际与营运杠杆的关系	100

第Ⅱ篇 成本累积

第五章	分批成本制	121
	5.1 成本制度的类型	122
	5.2 分批成本制的成本流程及其会计处理	124
	5.3 制造费用分摊的延伸分析	130
	5.4 服务业的分批成本制	133
第六章	分步成本制	148
	6.1 分批成本制与分步成本制的比较	149
	6.2 分步成本制的成本流程	151
	6.3 约当产量	154
	6.4 生产成本报告单	157
	6.5 后续部门增添原料	162
第七章	损坏品、瑕疵品及残料	177
	7.1 损坏品、瑕疵品及残料的定义	179
	7.2 损坏品的会计处理	179
	7.3 瑕疵品的会计处理	187
	7.4 残料的会计处理	189
第八章	作业成本制与逆算成本制	207
	8.1 作业成本制	209
	8.2 即时生产制度	213
	8.3 逆算成本制	216

第Ⅲ篇 成本分摊

第九章	服务部门成本的分摊	231
	9.1 作业部门的分类	233

9.2	成本分摊基础的选择	233
9.3	服务部门成本分摊的方法	235
9.4	成本分摊的其他考虑	238
9.5	共同成本的分摊	240
第十章	作业基础成本制与策略性成本管理	250
10.1	全厂单一分摊法与部门别分摊法	253
10.2	作业基础成本制	254
10.3	作业基础成本制在营销方面的应用	261
10.4	实施作业基础成本制的其他考虑因素	265
10.5	策略性成本管理	265
第十一章	联合成本的分摊	292
11.1	联产品与副产品的定义	293
11.2	分摊联合成本的理由	294
11.3	联合成本分摊的方法	295
11.4	出售或继续加工决策	299
11.5	副产品的会计处理	300
附录	成本偿付	304

第Ⅳ篇 标准成本与品质成本

第十二章	标准成本制度 (I): 直接原料与直接人工成本	323
12.1	标准成本制度的功能	325
12.2	标准的设定	327
12.3	变动制造成本差异分析的一般模型	329
12.4	直接原料成本标准与差异分析	330
12.5	直接人工成本标准与差异分析	334
第十三章	标准成本制度 (II): 制造费用	346
13.1	变动制造费用标准与差异分析	348
13.2	固定制造费用标准与差异分析	350
13.3	制造成本差异的处理	353
13.4	制造费用差异的其他分析方法	357
第十四章	品质成本	378
14.1	品质的定义	380
14.2	品质成本概述	382



14.3 品质成本报告	384
14.4 品质成本分析	386
14.5 品质成本分析与其他制度的结合	390
附录 14—1 ISO 系列	390
附录 14—2 差异调查	392

第 I 篇

基本概念



成本会计概论

学习目标

熟读本章后，应该能够：

1. 阐述现代成本会计的功能。
2. 比较财务会计、管理会计与成本会计的异同。
3. 说明新制造环境对成本会计的影响。
4. 了解成本效益的观念。
5. 解释直线职能与幕僚职能的区别。
6. 说明会计长、财务长与内部稽核的主要职责。
7. 了解管理会计人员道德行为准则的内涵。

关键术语

平衡式计分卡 (balanced score card) —— 又称平衡计分卡，是汇总表达企业用以衡量其经营绩效的指标的一种管理会计报告。

标杆制度 (benchmarking) —— 又称标杆管理，是指借由标杆 (benchmark) 的确认及设定来进行成本控制及提升作业效率的一种管理程序。

会计长 (controller) —— 负有提交对外及对内的相关会计报表的责任，是公司的最高会计主管。

控制 (controlling) —— 是指管理人员以系统的方法，采取必要的手段或步骤，将组织内各项作业执行的实际结果与预计目标相互比较的过程，以了解各部门的计划执行情况，以利于查明差异的原因及进行例外管理。

成本会计 (cost accounting) —— 是指衡量及表达成本信息的会计系统。

成本效益分析 (cost-benefit analysis) —— 指将某一决策方案所需投入的成本与其预期的效益进行比较，以利决策制定的方法。

决策 (decision making) ——是指由各种可行的方案中选出对企业最有利方案的行为。

差异成本 (differential cost) ——是指不同方案的成本的差异数。

财务会计 (financial accounting) ——指以编制财务报表为目的，汇总表达企业在某特定期间的经营成果、财务状况的变动，以及某特定日期的财务状况的会计信息系统。

直线人员 (line personnel) ——负有制定政策及达成组织目标直接责任的人员。

管理会计 (managerial accounting) ——是搜集、衡量及报告管理所需的各种会计情报与信息，以帮助管理人员达成组织目标的会计系统。

例外管理 (management by exception) ——是指管理人员为求组织目标的达成，将实际成果与预计标准进行比较，就有特殊差异的项目，深入探讨造成差异的原因，并研究拟定改进措施，以达成组织目标的一种管理方式。

组织系统图 (organization chart) ——是将整个企业按不同的职能，划分为多个部门，并授以权力、委以责任，由这些部门所构成的图示。

组织 (organizing) ——是指将企业内部的各相关部门纳入一个精心设计的架构，使该企业的资源能得到最适当的配置，以利于各项作业的顺利执行及企业目标的有效达成。

委外代工 (outsourcing) ——或称外包，是指将产品的设计、制造或劳务提供的某些程序委托外面的第三方、团体或个人代为处理的一种生产方式。

绩效评估 (performance evaluation) ——是将实际结果与预期目标进行比较，以评定各部门或个人的作业成效。

规划 (planning) ——是管理的基本过程，是指经由对企业内外在环境中的机会与威胁进行评估，设定所欲达成的目标，以及有效运用资源达成目标的策略、程序及方法或计划。

幕僚人员 (staff personnel) ——又称参谋人员，指负有向直线人员提供咨询及服务责任的人员。

引导案例

手机漫游通话费的成本基础

有律师向国家发改委发出请求书，请求其依法公开移动电话国内漫游通话费成本监审报告。又有北京邮电大学的专家说，许多在北京的外地农民工反映，他们在家乡可以用得起手机，但是到北京就觉得资费太高，用不起了。

手机国内漫游通话费是指手机用户离开其归属的本地网，在国内其他本地网使用手机时发生的基本通话费。在我

国，不仅各省之间的省际漫游费一直存在，省内城市之间的城际漫游费同样长期普遍存在。层次繁复、“边界”密集的漫游费格局，不仅造成国内不同地区之间信息交流费用畸高，抬高了用户的生活成本，而且无形中对国家内部统一市场的形成制造了人为的障碍，导致通信市场的割裂和壁垒。这显然有悖于国际电信联盟规定的各国运营商都需承担“普

遍服务”的原则，即“任何人在任何地点都能以负担得起的价格享受电信业务，而且业务质量和资费标准一视同仁”。

电信专家认为，手机漫游过程不过是由网络传送几个计算机自动生成的数据而已，漫游的成本仅仅来自为建立漫游而传送几个信息。但是电信运营商认为，手机漫游会导致特别成本。手机要在不同的基站之间切换，所以移动通信的交换系统比固定电话复杂，应收取漫游费。

消费者协会的专业人士认为，手机

漫游费已经实行多年，电信运营商投入的设备、运营成本越来越低，手机漫游成本也应该随运营成本的降低而降低。电信业发展到今天，移动网的规模已经超过固话网，网络建设的成本也大大降低，运营商已经具备降价能力。

资料来源：凤凰资讯，2008年1月15日。

问题思考

手机漫游通话收费，有没有合理的成本基础作为定价依据？

近年来，由于自由化与国际化之快速进展，国际贸易与企业间之竞争日趋激烈，使得管理人员对于成本会计信息的需求较以往更为迫切。尤其是在市场经济大潮的推动下，成本会计信息俨然已成为现代企业取得竞争优势所不可或缺的利器。以我国银行业为例，该产业在过去一直由少数企业寡占，稳赚不赔，获利率相当高，故企业多半不重视对成本的控制。然而我国加入WTO以后，市场逐步开放，更多竞争对手加入了竞争行列，存贷款的利差缩小，企业获利率便急剧下滑，经营不佳的甚至由盈转亏。有鉴于此，企业开始致力于成本结构分析，希望通过详细而精确的成本数据来评估及确认哪些服务项目是有利可图的，哪些成本项目应加强控制，进而采取适当的管理措施，以增创利润，确保组织的持续生存与发展。同样，我国许多国有企业长期垄断经营，年年坐享超额利润，自然不重视成本控制。但我国加入WTO以后，政府大幅放宽管制措施，允许其他企业参与经营，营造一定程度的竞争环境，企业也开始注重成本的分析与控制，以便推出在价格上更具有竞争力的服务项目（或产品）。例如，电信企业持续调降移动电话资费，藉以响应新进企业的低价竞争策略。

此外，在信息科技之应用日渐普及与生产技术快速更新的情况下，成本会计系统亦产生了重大的变革与发展，例如作业基础成本制、策略性成本管理、品质成本之计量、即时制，以及平衡式计分卡等新管理工具的出现，使得成本会计系统更能在快速变化的产业环境里为管理人员提供制定决策所需的及时性与相关性信息，以协助提升管理决策的质量，形成正确的结论，进而获得最佳之结果。

本书即以上述各项内容为讨论之重心，希望读者在研讨本书各项问题后，对成本会计工作质量之提升略有帮助。

本章主要内容如下：1.1节探讨现代成本会计的功能；1.2节比较说明财务会计、管理会计以及成本会计三者间的关系；1.3节简单介绍新制造环境下的成本会计；1.4节说明信息取得成本及效益的考虑；1.5节讨论企业组织结构与管理会计人员的角色；1.6节介绍会计专业组织与职业道德。



1.1 现代成本会计的功能

成本会计 (cost accounting) 目前已被各行各业普遍采用, 这些行业包括制造业、商业、服务业, 以及诸如政府部门、学校与公益机构等非营利组织。过去, 成本会计的主要用途在于产品成本计量与财务报表编制; 今天, 成本会计的重点已由为编制财务报告而进行产品成本计量, 转为向管理人员提供所需之各种相关信息, 协助他们有效地执行规划与控制作业, 适当地激励员工达成组织目标, 并正确地制定经常性与策略性的管理决策。由于成本会计可为管理人员提供必需之成本会计信息, 而管理人员是成本会计信息的主要使用者, 故现代成本会计有时亦被称为管理会计 (managerial accounting)。具体而言, 现代成本会计应具有下列五项主要功能。

一、规划功能

规划 (planning) 是管理的基本过程, 是指经由对企业内外在环境所存在的机会与威胁进行评估, 设定所欲达成之目标, 以及有效运用资源达成目标之策略、程序及方法或计划。这些规划在本质上可分为策略性规划和技术性规划两种。前者涉及公司设立之最终目标, 是由最高管理层针对公司内部及其所处环境作深入而广泛之考虑后所制定, 后者则与公司未来某特定期间内之经营目标有关。技术性规划又可依其涵盖之期间分为短期规划和长期规划。短期规划通常称为预算, 以按季或按年编制预计之财务报表为目的。长期规划又称长期预算, 是指编制未来三至五年之预计财务报表。规划功能之达成有赖于成本会计系统提供充分的相关信息, 诸如市场的竞争形态与趋势、公司的财务结构, 以及其他与长短期计划相关之各项因素。一项有效的计划通常并不由某一部门单独拟订, 而是由许多相关单位 (如工程、研发、设计、制造、营销以及管理等部门) 共同参与订定之结果。

二、组织功能

组织 (organizing) 是指将企业内部各相关部门纳入一个精心设计的架构, 使该企业之人力及其他资源能进行最适当之配置, 以利于各项作业之顺利执行及企业目标之有效达成。企业由含有各种不同作业性质或功能之部门组成, 这些部门的设立旨在分派工作以促成企业内部的专业分工。以一般制造业为例, 其组织至少应包括采购、制造、营销以及管理等四个部门。管理人员可以利用成本会计信息, 发挥企业的组织功能, 促进各部门之日常运作, 以互利互补, 畅通无阻。

三、决策功能

决策 (decision making) 是指从各种可行的方案中, 选出对企业最有利方案的行为。管理人员经常面临两个或两个以上不同方案的选择, 诸如是否开发新产品、是否停止生产某一产品、是否关闭某分店, 以及应否购买或租用某设备, 等等。通过一个健全之成本会计系统, 管理人员可以很快地取得可靠的信息, 以估算差异成本, 分析



不同方案间的成本及利润差异，并作出正确的选择。差异成本（differential cost）是指不同方案之成本差异数。决策质量之高低与前述规划及组织功能是否完备密不可分，不良的规划及组织通常会形成不当之决策，导致错误的结果。

四、控制功能

控制（controlling）是指管理人员以系统的方法，采取必要的手段或步骤，将组织内各项作业执行之实际结果与预计目标进行相互比较，了解各部门的计划执行情况，以利于查明差异之原因及进行例外管理。例外管理（management by exception）是指管理人员为求组织目标之达成，将实际成果与预计标准加以比较，就存在特殊差异的项目，深入探讨造成差异之原因，并研究拟定改进措施，以达成组织目标的一种管理方法。

控制的另一项任务就是评估绩效。成本会计系统能够提供相关数据，作为管理人员评估各部门及员工绩效的参考。经由成本会计这个中介，管理人员得以知悉绩效不佳、有待改善之相关部门及人员。例如施行分权管理制度的组织，可通过责任会计制度之建立来衡量各部门及其经理人员之经营效率，并激励他们不断提升经营效率。

五、激励功能

在人性化管理逐渐受到重视的今天，找寻诱因与创造激励（motivating），是管理人员所面临之最具挑战性的工作，激励与上述四项基本功能息息相关，管理人员必须了解员工的需要与能力，并常把“激励”牢记在心，促使员工的目标与组织目标趋于一致，以避免组织内出现“劣币驱逐良币”之情形。简单地说，激励就是刺激与奖励。好的成本会计制度必须能协助企业为其员工营造一个具有高度诱因的工作环境，激励他们共同致力于组织目标之达成。例如，某知名百货公司实行一套含有个人及团体销售佣金之奖励制度，不但可激励售货员努力促销，亦能降低售货员彼此间因利益冲突所可能衍生的不良竞争行为。

1.2 财务会计、管理会计与成本会计的比较

会计系统是管理信息系统之分支，是企业组织取得财务及管理信息的主要工具之一。现代企业之会计系统可大致分为财务会计及管理会计两类。财务会计（financial accounting）注重财务报表之编制，汇总表达企业在某特定期间之经营成果、财务状况之变动，以及某特定时日之财务状况，以满足企业外部使用者（如股东、投资人、债权人、证交所、金融机构及政府机关等）之所需，其主要目标在于损益之确定与资产之评价，故较重视历史成本之表达。相对地，管理会计（managerial accounting）是搜集、计量、分析并报告管理所需之各种会计情报与信息，以帮助管理人员达成组织目标的信息系统。由于管理会计注重为企业内部使用者（如各级管理人员）提供所需的相关信息，其内涵较具前瞻性，除了一般财务性数据之报告外，还包括非财务性数据的分析，例如产能是否得到有效利用，质量是否持续改善及交货期是否稳定等。成本