



华章教育



Education

会计与财务教材译丛

(原书第14版) 管理会计分册

# 会计学

## 企业决策的基础

简 R. 威廉姆斯 (Jan R. Williams)

田纳西大学

苏珊 F. 哈卡 (Susan F. Haka)

密歇根州立大学

(美)

著

马克 S. 贝特纳 (Mark S. Bettner)

勃克内尔大学

约瑟夫 V. 卡塞罗 (Joseph V. Carcello)

田纳西大学

赵银德 张华 屠立峰 译

Financial & Managerial Accounting

The Basis for Business Decisions

(14th Edition)



机械工业出版社  
China Machine Press

会计与财务教材译丛

(原书第14版) 管理会计分册

# 会计学

## 企业决策的基础

简 R. 威廉姆斯 (Jan R. Williams)

田纳西大学

苏珊 F. 哈卡 (Susan F. Haka)

密歇根州立大学

(美)

著

马克 S. 贝特纳 (Mark S. Bettner)

勃克内尔大学

约瑟夫 V. 卡塞罗 (Joseph V. Carcello)

田纳西大学

赵银德 张华 屠立峰 译



机械工业出版社  
China Machine Press

本书为世界知名会计学领域教材，原书已再版14次，本版次也秉承了本书一贯的严谨风格。本书紧密结合商务实际，各章的章首都附有实际商业案例；同时在书中的“小测试”栏目中让读者在学习过程中虚拟扮演会计操作中的各具体职能部门领导，设身处地地分析解决会计实务问题；最后，在本版本中，作者还添加了有关会计职业道德方面的板块，全方位立体地向读者呈现了会计职业的全貌。

本书适于作为本科生和MBA教材，也可作为会计理论研究者与相关从业人员的参考用书。

Jan R. Williams, Susan F. Haka, Mark S. Bettner, Joseph V. Carcello. *Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions*, 14th Edition.

ISBN 0-07-299650-1

Copyright © 2008 by The McGraw-Hill Companies, Inc.

This authorized Chinese translation edition is jointly published by McGraw-Hill Education (Asia) and China Machine Press. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only, excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan.

Copyright © 2010 by McGraw-Hill Education (Asia), a division of the Singapore Branch of The McGraw-Hill Companies, Inc. and China Machine Press.

No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including without limitation photocopying, recording, taping, or any database, information or retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

All rights reserved.

本书中文简体字翻译版由机械工业出版社和麦格劳-希尔教育（亚洲）出版公司合作出版。

版权 © 2010 由麦格劳-希尔教育（亚洲）出版公司与机械工业出版社所有。

此版本经授权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地区）销售。未经出版人事先书面许可，对本出版物的任何部分不得以任何方式或途径复制或传播，包括但不限于复印、录制、录音，或通过任何数据库、信息或可检索的系统。

本书封底贴有McGraw-Hill公司防伪标签，无标签者不得销售。

封底无防伪标均为盗版

版权所有，侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

本书版权登记号：图字：01-2008-2236

图书在版编目（CIP）数据

会计学：企业决策的基础（原书第14版·管理会计分册）/（美）威廉姆斯（Williams, J. R.）等著；赵银德等译。—北京：机械工业出版社，2010.10

（会计与财务教材译丛）

书名原文：Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions

ISBN 978-7-111-32062-3

I. 会… II. ①威… ②赵… III. ①会计学—教材 ②企业管理—经营决策—教材 ③管理会计—教材 IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字（2010）第191338号

机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037）

责任编辑：顾 煦 版式设计：刘永青

北京诚信伟业印刷有限公司印刷

2010年10月第1版第1次印刷

184mm × 260mm · 27印张

标准书号：ISBN 978-7-111-32062-3

定价：62.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

客服热线：(010) 88379210；88361066

购书热线：(010) 68326294；88379649；68995259

投稿热线：(010) 88379007

读者信箱：hzjg@hzbook.com

# 《管理会计分册》译者序

万丈高楼，起于平地；千里之行，始于足下。这一道理同样适合于如今的商业经营，特别是伴随着商业世界丑闻事件的不断爆发，经营管理的根基——精心计划、谨慎实施——重新成为热门话题。然而，要夯实这个根基离不开企业正确决策所不可或缺的信息，特别是高质量的会计信息。这样，直接服务于企业内部各级管理决策信息需要的管理会计当属今天及未来管理者所必须掌握的专门技能。

由美国知名会计学教授简 R. 威廉姆斯博士领衔撰写的《会计学：企业决策的基础》之管理会计分册就是这方面的权威之作。能持续更新达14版之多，出版40多年之久，其强大社会影响力可见一斑。在承袭过往各版长处和传统特点的基础上，最新版的“管理会计分册”进行了几方面的完善：一是结构更有逻辑性，内容更具可读性；二是紧密联系商业世界大事，特别强调了伦理、欺诈与公司治理对会计实践和企业界的重要性；三是增加了各种难度不一的习题和案例，不仅有助于读者深入领会所学理论，也为读者提高实践能力提供了机会。

本书由赵银德、张华和屠立峰翻译。岑颖、喻雁、周彦、彭宏华、常光辉、赵叶灵等参与了部分初稿的翻译。最后，由赵银德、张华和屠立峰对译稿进行了全面的修改、审核与统稿。由于译者水平有限，难免有不当之处，敬请读者批评指正。

赵银德 张 华 屠立峰

# 教学建议

## 教学目的

本课程教学目的在于让学生掌握管理会计的基本原理和基本技术,从多个方面掌握管理会计的理论和业务知识。本教材主要包括分批成本制与制造费用的分配、分步成本核算、成本核算和价值链、本-量-利分析、增量分析、责任会计与转移定价、经营预算、标准成本系统、经营业绩的激励、资本预算等部分。本书不仅介绍管理会计理论的最新发展,而且介绍开展管理会计业务的实用方法,使学生能够理论联系实际,为今后从事管理会计工作打下坚实的基础,提高学生综合分析问题和解决问题的能力。

## 前期需要掌握的知识

基础会计、财务会计、成本会计、经济学、管理学等课程相关知识。

## 课时分布建议

教学内容	学习要点	课时安排	
		本科	研究生
第16章 管理会计:经营的助手	(1) 理解管理会计的基本框架 (2) 理解生产经营的会计处理	6	4
第17章 分批成本制与制造费用的分配	(1) 理解成本会计系统 (2) 掌握分批成本核算 (3) 掌握作业成本核算 (4) 了解成本会计系统的发展趋势;提供更多更高质量的信息	8	6
第18章 分步成本核算	(1) 理解产品与服务的生产以及成本核算系统 (2) 掌握分步成本核算	8	6
第19章 成本核算和价值链	(1) 理解价值链 (2) 理解增值作业和非增值作业 (3) 理解作业管理 (4) 掌握目标成本核算过程 (5) 掌握精益存货管理系统 (6) 理解全面质量管理和价值链	10	6
第20章 本-量-利分析	(1) 掌握成本-产量关系 (2) 掌握成本性态与经营利润	8	5
第21章 增量分析	(1) 了解变化市场的挑战 (2) 理解相关成本信息的概念 (3) 掌握一般经营决策中的增量分析	8	5
第22章 责任会计与转移定价	(1) 掌握责任中心 (2) 掌握责任会计制度 (3) 理解财务报表中的责任中心报告	8	5

(续)

教学内容	学习要点	课时安排	
		本科	研究生
第23章 经营预算	(1) 了解利润丰厚但现金短缺 (2) 掌握编制预算：计划和控制的基础	8	5
第24章 标准成本系统	(1) 掌握标准成本的建立与修改 (2) 掌握标准成本差异的分析	8	6
第25章 经营业绩的激励	(1) 理解激励与实现目标一致 (2) 掌握杜邦系统 (3) 掌握对投资报酬率的批评 (4) 掌握剩余收益和经济增加值 (5) 掌握平衡计分卡 (6) 理解管理层薪酬	10	6
第26章 资本预算	(1) 理解财务与非财务因素 (2) 掌握资本投资方案评估的示例 (3) 掌握回收期、平均投资报酬率、未来现金流量的贴现 (4) 理解资产重组、资本预算中的行为因素	8	6
课时总计		90	60

# 目 录

《管理会计分册》译者序  
教学建议

## 第16章 管理会计：经营的助手 .....1

16.1 管理会计：基本框架 .....1

16.2 生产经营的会计处理 .....4

16.3 总结 .....13

学习目标小结 .....13

关键术语 .....14

示范题 .....14

自测题 .....16

讨论题 .....17

简测题 .....17

练习题一 .....19

练习题二 .....22

练习题三 .....27

案例题 .....31

## 第17章 分批成本制与制造费用的分配 .....34

17.1 成本会计系统 .....34

17.2 分批成本核算 .....37

17.3 作业成本核算 .....43

17.4 成本会计系统的发展趋势：  
提供更多更高质量的信息 .....50

17.5 总结 .....51

学习目标小结 .....51

关键术语 .....51

示范题 .....52

自测题 .....53

讨论题 .....54

简测题 .....54

练习题一 .....56

练习题二 .....62

练习题三 .....66

案例题 .....71

## 第18章 分步成本核算 .....74

18.1 产品与服务的生产以及成本  
核算系统 .....74

18.2 分步成本核算 .....75

18.3 总结 .....85

学习目标小结 .....85

关键术语 .....86

示范题 .....86

自测题 .....89

讨论题 .....89

简测题 .....90

练习题一 .....92

练习题二 .....97

练习题三 .....101

案例题 .....104

## 第19章 成本核算和价值链 .....107

19.1 价值链 .....107

19.2 作业管理 .....109

19.3 目标成本核算过程 .....112

19.4 精益存货管理系统 .....116

19.5 全面质量管理 and 价值链 .....117

19.6 总结 .....120

学习目标小结 .....121

关键术语 .....121

示范题 .....	122	练习题二 .....	193
自测题 .....	123	练习题三 .....	197
讨论题 .....	124	案例题 .....	200
简测题 .....	125	综合练习题: 吉尔斯特公司 .....	202
练习题一 .....	126		
练习题二 .....	130	<b>第22章 责任会计与转移定价</b> .....	204
练习题三 .....	134	22.1 责任中心 .....	205
案例题 .....	136	22.2 责任会计制度 .....	208
<b>第20章 本-量-利分析</b> .....	139	22.3 财务报表中的责任中心报告 .....	218
20.1 成本-产量关系 .....	140	22.4 总结 .....	218
20.2 成本性态与经营利润 .....	145	学习目标小结 .....	218
20.3 总结 .....	154	关键术语 .....	219
学习目标小结 .....	154	示范题 .....	220
关键术语 .....	155	自测题 .....	220
示范题 .....	155	讨论题 .....	221
自测题 .....	157	简测题 .....	222
讨论题 .....	158	练习题一 .....	223
简测题 .....	159	练习题二 .....	227
练习题一 .....	160	练习题三 .....	230
练习题二 .....	164	案例题 .....	234
练习题三 .....	167	<b>第23章 经营预算</b> .....	237
案例题 .....	171	23.1 利润丰厚但现金短缺 .....	237
<b>第21章 增量分析</b> .....	173	23.2 编制预算: 计划和控制的 基础 .....	239
21.1 变化市场的挑战 .....	174	23.3 总结 .....	254
21.2 相关成本信息的概念 .....	174	学习目标小结 .....	254
21.3 一般经营决策中的增量分析 .....	177	关键术语 .....	255
21.4 总结 .....	184	示范题 .....	255
学习目标小结 .....	184	自测题 .....	257
关键术语 .....	185	讨论题 .....	258
示范题 .....	185	简测题 .....	258
自测题 .....	186	练习题一 .....	260
讨论题 .....	187	练习题二 .....	264
简测题 .....	188	练习题三 .....	268
练习题一 .....	189	案例题 .....	272



<b>第24章 标准成本系统</b> .....	275	26.2 总结 .....	349
24.1 标准成本系统 .....	276	26.3 作者对本书的总结 .....	350
24.2 总结 .....	287	学习目标小结 .....	350
学习目标小结 .....	288	关键术语 .....	351
关键术语 .....	288	示范题 .....	351
示范题 .....	289	自测题 .....	352
自测题 .....	291	讨论题 .....	353
讨论题 .....	291	简测题 .....	354
简测题 .....	292	练习题一 .....	355
练习题一 .....	293	练习题二 .....	358
练习题二 .....	296	练习题三 .....	362
练习题三 .....	301	案例题 .....	365
案例题 .....	306		
<b>第25章 经营业绩的激励</b> .....	309	<b>附录A 家得宝公司2005年度财务</b>	
25.1 激励与实现目标一致 .....	309	<b>报表</b> .....	368
25.2 杜邦系统 .....	311	A.1 管理层对财务报表所负的	
25.3 对投资报酬率的批评 .....	314	责任 .....	368
25.4 剩余收益和经济增加值 .....	315	A.2 管理层关于财务报告内部控制	
25.5 平衡计分卡 .....	316	的报告 .....	368
25.6 管理层薪酬 .....	318	A.3 独立注册会计师事务所的	
25.7 总结 .....	322	报告 .....	369
学习目标小结 .....	322	A.4 合并利润表 .....	369
关键术语 .....	322	A.5 合并资产负债表 .....	370
示范题 .....	323	A.6 合并股东权益及综合收入表 .....	371
自测题 .....	325	A.7 合并现金流量表 .....	372
讨论题 .....	325	A.8 合并财务报表附注1之重大	
简测题 .....	326	会计政策概述 .....	373
练习题一 .....	327	A.9 近10年财务与经营成果汇总 .....	379
练习题二 .....	330		
练习题三 .....	334	<b>附录B 货币的时间价值：现值和</b>	
案例题 .....	337	<b>终值</b> .....	381
<b>第26章 资本预算</b> .....	340	B.1 概念介绍 .....	381
26.1 资本投资决策 .....	340	B.2 终值 .....	383
		B.3 现值 .....	386
		B.4 财务工具的评估 .....	389

讨论题 .....	394	C.3 公司 .....	402
练习题 .....	394	C.4 合适企业组织形式的选择: 将现有企业改组为公司 .....	409
<b>附录C 企业组织形式</b> .....	<b>397</b>	C.5 对合伙企业会计的深入探讨 ...	410
C.1 独资企业 .....	397	讨论题 .....	416
C.2 合伙企业 .....	399	练习题 .....	416

# 第 16 章

## 管理会计：经营的助手

### 学习目标

- 说明关于管理会计系统设计的三项指导原则。
- 描述制造成本的三种基本类型。
- 区分产品成本和期间费用。
- 说明制造成本如何在永续盘存账户间流转。
- 区分直接成本和间接成本。
- 编制产成品制造成本一览表。

### 可口可乐公司

可口可乐公司的神秘配方是药剂师约翰 S. 彭伯顿博士于 1886 年在佐治亚州的亚特兰大发明的。弗兰克·罗宾逊是一名管理会计师，也是彭伯顿博士的合作伙伴，他写下了可口可乐公司那著名的商标——Coca-Cola®。当阿萨·坎德勒在 1891 年以 2 300 美元的价格从彭伯顿手中购买可口可乐公司时，他同时意识到弗兰克·罗宾逊这种管理会计能力的价值。1892 年，坎德勒、罗宾逊以及另外

三位伙伴共同组建了可口可乐的前身佐治亚公司。

如今，可口可乐公司在全球 200 多个国家或地区生产 400 种品牌的产品。可口可乐公司 70% 的销售收入来自美国之外的国家或地区。为了帮助管理其全球业务，可口可乐公司在上百个国家或地区雇用了数以千计的管理会计师。

## 16.1 管理会计：基本框架

因为会计信息对于评判一家机构的产出十分关键，所以常常要通过会计来协调业绩的计量和报告等重要活动。通过本章学习，你将了解管理会计是如何成为企业的重要经营助理的。管理会计信息一方面给决策当局提供决策所需的信息，另一方面也可作为评价决策绩效的方法。本章将介绍管理会计的一些基本概念。

本章开篇故事所描写的是可口可乐公司的一位管理会计师。**管理会计**（management accounting）是指在公司内部设计并运用会计信息系统以实现公司的目标。管理会计系统的设计应遵循三个原则：第一，管理会计系统帮助决定谁拥有对公司资产的决策权；第二，管理会计系统所提供的会计信息应支持公司的计划和决策；第三，管理会计报告可作为对公司业

绩进行监督、评价和奖励的依据。

### 16.1.1 管理会计在决策权分配中的作用

为实现组织目标，管理者享有对公司某些资产的决策权。例如，工厂经理通常负责工厂设备、生产工人、生产布局及原材料来源等方面的决策。在工厂内部，原材料存货经理可能被授权进行材料的再订购，而生产监管人员则可能被授权负责生产线上的工作分配。这里的关键就是公司的所有成员都拥有一定的决策权。

公司内部的员工要了解决策责任，因为在诸如工作说明书、上级的口头说明和管理会计制度文件和报告等上面，这些决策责任都以各种形式进行了简要说明。就像你得到的一份课程大纲，说明了你必须遵守的指导老师制定的标准，才能在本门课程得到“A”或“B”一样，管理者获得的管理会计报告勾画了预期成果，以帮助实现企业的目标。如同你对为得到“A”或“B”而必须分配“资产”（你用于学习的时间）负有决策责任一样，管理者对于运用管理会计报告中的资产也负有决策责任。

### 16.1.2 管理会计在制定决策中的作用

管理者需要可靠而及时的信息来做出决策。例如，工厂经理需要信息来评估设备的效率是否低下，或某种工作安排与工厂布局是否更有效率。因此，管理者既需要历史信息（如现有设备的成本和生产效率），也需要预计的信息（如其他可得设备的生产效率和成本）。他们既需要关于特定经营业务的信息，也需要关于公司价值链上其他部分的信息。价值链（value chain）是指生产货品或服务并将它们提供给顾客所必需的相互联结的一连串作业活动或资源。因此，工厂经理也需要价值链上其他活动的信息，如工程或销售。他们既需要来自内部的业务信息，也需要来自外部的标杆信息。

越来越多的组织关注信息共享，普遍开始参与并开展标杆研究（benchmark studies）。独立咨询公司经常通过收集本行业其他公司的信息来撰写标杆研究报告。标杆研究指出了与本行业其他公司相比，公司的成本和生产过程究竟如何。公司也会与其价值链上的客户和供应商分享信息。例如，为了使供应商发出的货物正好在生产所需时到达，买卖双方需要分享生产信息。客户常常要求生产者提供可靠的信息，而生产者也常常自愿提供这些信息。如图16-1所示，管理会计系统为公司内部和外部用户提供各种过去、现在和未来的信息。

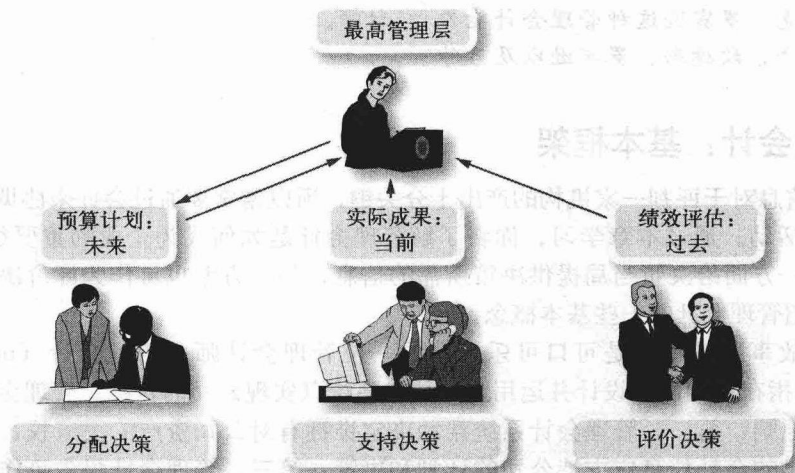


图16-1 管理会计系统的框架

### 16.1.3 管理会计在绩效评估和奖励中的作用

管理者虽对资产拥有决策权，但并不拥有这些资产的所有权。公司拥有这些资产，而且这些资产的收益也归属于公司。为确保资产获得良好的收益，公司要对管理者决策的结果进行监督。当公司为股东所有时，前面章节所讨论的外部财务报表就起到监督整个公司的作用。公司也会设计并行的检测系统，以在公司内部发挥类似的作用。例如，许多公司会编制工厂层面的利润表。这样，公司总部的经理人员通过比较工厂层面的财务报表与预算就可以检测工厂经理人员所做的决策。通常，管理者所取得的报酬和奖金与这些内部财务报表的结果相关。

图16-1表明公司会计系统必须精心设计，必须能同时实现前面所述的全部三个功能。该系统必须清晰地分配决策权，能为决策提供信息，同时能为绩效评估和奖励提供信息。此外，必须经常性地对会计系统进行监督和调整，确保全部三个功能得到执行。

### 16.1.4 会计系统：经营的助手

要建立能同时满足外部用户（股东、债权人、美国国家税务局和美国证券交易委员会）和内部用户（工厂经理、营销经理、人力资源官员、首席财务官和首席执行官）需要的会计信息系统是非常具有挑战性。图16-2简要说明了对于会计信息系统的要求。用户对会计信息的需要源自不同的（有时甚至是互相冲突的）目的。计划和决策所需的信息可能是未来导向的，而用于监督的信息可能是历史导向的。股东、债权人和美国国家税务局对信息的及时性和详细程度的要求往往不同于工厂经理的要求。当然，同一会计信息常常服务于众多用户。许多处于公司的不同组织层面、承担不同职责的员工都要使用会计信息系统，而且会扩展到具有不同文化、语言、货币和经济环境的广大地区。对于可口可乐公司之类的企业而言，在设计富有成本效率的会计信息系统以服务广大用户方面，比十年前做得更出色了。会计信息系统能够得到改进的主要原因之一在于这些系统在技术能力方面取得了进步。

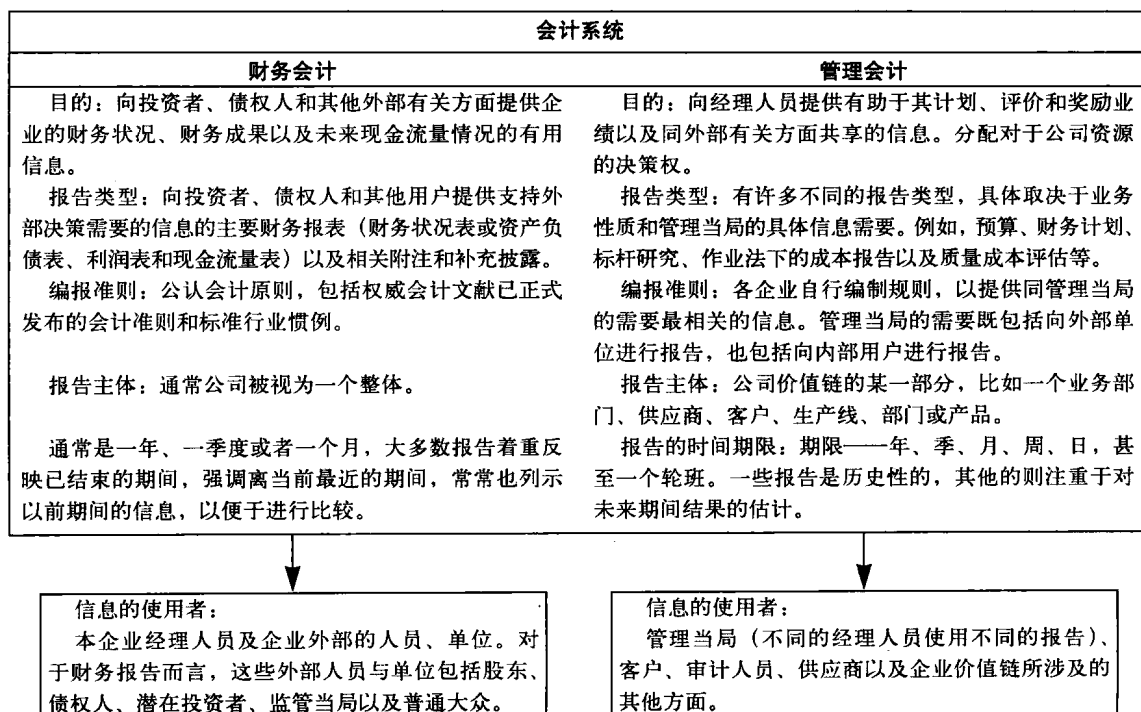


图16-2 对会计信息的要求

由于对技术和信息的需求发展变化十分迅速，企业人员在整个职业生涯中都要研究管理会计。事实上，许多公司都要求其雇员完成各种会计技能的培训。那些打算以管理会计为职业的个人可以获得职业资格证书。注册会计师协会负责两种资格证书考试，它们是注册管理会计师（CMA）考试和注册财务分析师（CFM）考试。

## 小案例

总部位于伊利诺伊州莫莲市的约翰-迪尔公司采用自主式生产工作团队，授权这些团队拥有设备使用安排和作业的决策权。<sup>①</sup>为帮助团队做出有助于实现公司目标的决策，团队成员参加了作业成本法培训课程，亦即管理会计培训。这样，团队成员就能用公司会计系统所提供的成本信息进行决策。有一工作团队把12道生产步骤整合到一起，从而完成对其装配线生产方法的重新设计。最后，该团队实现装配成本降低10%以上，同时获得了与业绩提高相挂钩的报酬。

一个人要成为CMA或CFM，除了要通过严格的考试，还必须满足学历和经验方面的要求。

在学习后续各章时，必须牢记管理会计系统的三大原则：决策权分配、决策与决策支持、绩效评估与报酬。后续各章讨论的程序和方法都是围绕这些原则而展开的。另外，由于管理会计和财务会计有一定的重叠，因此难免碰到许多财务会计方面的术语和概念，毕竟两者的用户都是以同一会计系统为基础的。虽然经理人员在日常决策时多需要收入、费用和资产方面的信息，但也需要定制的会计信息以满足具体决策要求，如按照产品或顾客来反映会计信息。

## 16.2 生产经营的会计处理

商业企业购入的存货处于可供销售状态，因此其商品成本主要由其所销售产品的购买价格构成。不过，生产企业所销售的产品是自己生产的，因此其产品销售成本由各种制造成本（manufacturing costs）构成，包括材料成本、生产工人工资以及各种与生产经营相关的其他费用。<sup>②</sup>

由于制造成本对管理会计和财务会计人员都极其重要，所以通过生产经营来说明管理会计和财务会计的交叉性是非常恰当的例子。财务会计人员使用制造成本来确定财务报表所报告的产品销售成本和存货价值。同样地，管理会计人员也要依靠及时、可靠的制造成本信息来回答以下问题：

- 为赚取合理的利润，该如何确定产品的销售价格？
- 为了增强竞争力，是否有可能降低某种产品线的生产成本？
- 外购或自制产品所需的某些零部件哪种方法成本更低些？
- 是否一定要用机器人装配线来实现生产过程的自动化？

### 16.2.1 制造成本的分类

普通制造企业需要购买原材料，然后通过生产过程将这些材料转变为产成品。将原材料转化为产成品所发生的成本称为加工成本（conversion costs），具体包括直接人工和制造费用。相反，生产过程中所消耗的直接材料和直接人工被称为主要成本（prime costs）。因此，直接人工既是主要成本，又是加工成本。图16-3给出了这些成本的分类情况。制造成本通常被分为以下三大类：

1) **直接材料**（direct materials）——指生产中使用的原料和零部件，其成本可直接追溯到所生产的产品。

① Kevin Kelly, "The New Sou of John Deere," *BusinessWeek*, January 31, 1994, pp. 64—66.

② 生产成本是生产存货的成本，它是一项资产。因此，这些支出被称为是成本而不是费用。未耗用完的成本是资产，已耗用完的成本是费用。

2) **直接人工 (direct labor)** ——指员工工资和其他薪酬费用，其劳动可直接追溯到所生产的产品。

3) **制造费用 (manufacturing overhead)** ——总括性分类，包括除了直接材料和直接人工成本以外的所有制造成本，如工厂公用事业费、管理人员工资、设备修理、机器折旧等。

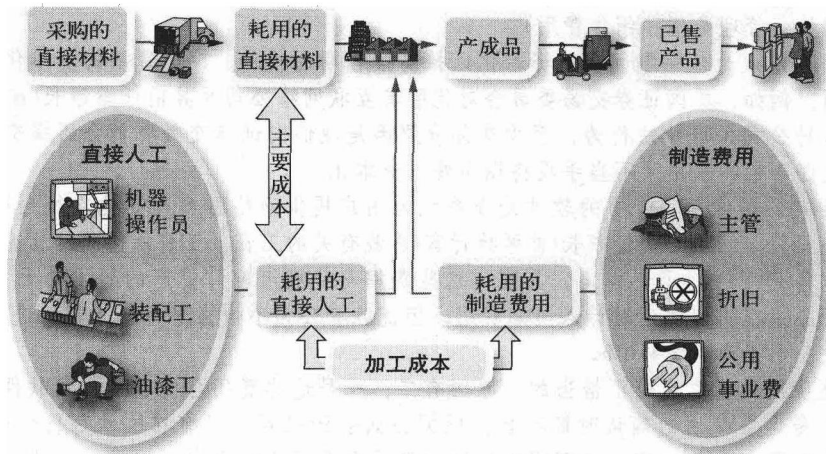


图16-3 生产过程中实物的流转

值得注意的是，制造成本不可立即记入当期费用。相反，制造成本属于生产存货的成本，在存货售出前保留在资产负债表上。因此，制造成本常常被称为产品成本（或存货成本）。

### 16.2.2 产品成本和期间费用

可以用“产品成本”和“期间费用”这两个术语来说明制造成本和经营费用的差别。在制造环境下，**产品成本 (product costs)** 指为生产存货而发生的那些费用。这样，在相关产品被售出前，产品成本代表着存货。由此，在资产负债表中产品成本作为资产加以报告。当产品最终售出时，产品成本从资产负债表中转移到利润表中。在利润表中，产品成本作为产品销售成本从收入中扣除。

与某段时间相关，但与存货生产不相关的经营费用就是**期间费用 (period costs)**。期间费用在当期发生时直接记入费用账户，前提是其收益在同期得到确认。期间费用包括全部销售费用、管理费用、利息费用和所得税。总之，期间费用被归类为公司毛利的减项，在利润表中单独列示以区别于产品销售成本。

图16-4描述了财务报表中产品成本和期间费用的流转情况。

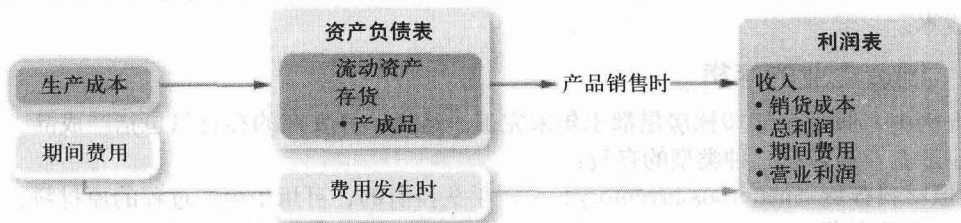


图16-4 财务报表中的成本流转情况

为进一步说明产品成本和期间费用间的区别，不妨考察一下两种表面上看起来相同的费用：原料仓库的折旧和产成品仓库的折旧。原料仓库的折旧被视为产品成本（制造费用的组

成部分)，因为该建筑是生产过程的组成部分。一旦生产过程结束，产成品可供销售，它们的所有储存费用都被视为销售费用，因而产成品仓库的折旧属于期间费用。

如上所述，产品成本先作为存货余额的一部分计入资本，仅当相关产品销售时，才作为费用计入销售成本。相反，由于期间费用与存货的生产并不相关，所以在其发生时计入当期费用（例如，管理费用和销售费用）。

公司可以人为地将期间费用资本化以抬高报告期的收入。期间费用的资本化违反了公认会计准则。例如，美国证券交易委员会对优胜者互联网络公司及其前任董事长/首席执行官/总裁和前审计公司采取执法行为，至少有部分原因是他们向证券交易委员会所提交的财务报表具有重大误导性，采用了不当手段将期间费用资本化。

优胜者公司使用其专有的软件处理系统为用户提供网络游戏和其他在线金融交易服务。优胜者公司将与雇用公司董事长/首席执行官/总裁有关的工资、工资所得税、租金、差旅、营销和咨询等费用进行了资本化。其实，这些费用与优胜者软件资产的开发并无关系。因此，这些花费应该在支出发生时计入当期费用，但优胜者公司不恰当地将期间费用进行了资本化，结果导致公司资产虚增416%。

上述费用的资本化是不恰当的。原因有二，一是这些费用与优胜者公司软件资产的开发无关，二是这些费用的确认时期不当。根据公认会计准则，只有在技术可行性得到确定后，且在软件向客户出售之前，该期间发生的软件开发费用才能资本化。显然，优胜者公司在软件的技术可行性得到确立前将期间费用进行了资本化。

除了对优胜者公司的前任董事长/首席执行官/总裁及前任会计师事务所进行制裁外，美国证券交易委员会做出永久禁令，禁止优胜者公司的继任者——美国电视和电影公司——再有任何违反证券法行为的发生。

### 16.2.3 产品成本和配比原则

在区分产品成本和期间费用时，我们依据一个熟悉的会计概念——配比原则。简言之，只有当产品成本与产品收入相配比时，才应该在利润表中加以报告。为便于说明，我们以一家房地产开发商为例。该开发商在当年5月份开始建造10栋房屋，发生了100万美元的材料费、人工费和制造费用（假定每栋房屋10万美元）。到12月月末，所有房屋都尚未售出。那么，在这100万美元的建造费用中，有多少应在该开发商当年的利润表中报告呢？

答案是零。这些费用同开发商当年所赚取的任何收入都没有联系。相反，当这些房屋最终出售时，它们才同该开发商的未来收入相联系。因此，在当年年末，100万美元的产品成本应该作为存货在该开发商的资产负债表中加以报告。每售出一栋房屋，就会有10万美元作为产品销售成本从销售收入中扣除。这样，该开发商未来期间的利润表将会适当配比每笔收入及其销售成本。

### 16.2.4 制造企业的存货

在上例中，假设全部10栋房屋都于年末完工。这样，开发商的存货只包括产成品。不过，大多数制造企业通常有三种类型的存货：

- 1) **原材料存货** (materials inventory) —— 手头持有的，可用于生产过程的原材料。
  - 2) **在产品存货** (work in process inventory) —— 已开始进行生产，但尚未完成的部分完工产品。
  - 3) **产成品存货** (finished goods inventory) —— 可以销售给顾客的尚未售出的产成品。
- 所有这三种存货在资产负债表中都被分类为流动资产。原材料存货的成本以其购买价



为记录基础。在产品 and 产成品存货的成本由直接材料费、直接人工费和所分配的制造费用决定。

### 小案例

在许多国家，如阿根廷和希腊，存货的计量不像美国那样采用成本和市价孰低原则。此外，许多国家和地区，如巴西、韩国、墨西哥、尼日利亚、波兰和中国台湾地区，允许对财产和设备从高计价。各国间的这些会计方法差异使公司间的存货价值比较变得很困难。

制造企业可选择采用永续盘存制或定期盘存制。不过，永续盘存制具有许多优点，可给经理人员提供存货的最新信息，如具体的存货数量和单位产品的生产成本。鉴于这些原因，几乎所有的大型制造企业都采用永续盘存制。此外，采用永续盘存制可以清晰说明制造成本在存货账户间的流转以及转为产品销售成本的情况。因此，在讨论制造活动时，假定采用永续盘存制。

## 16.2.5 成本流转与实物流转同步

当采用永续盘存制时，制造成本在公司总分类账户间的流转与产品在生产过程中的实物流转高度同步。图16-5所描述的就是这一关系。图下半部分带有数学序号的方格代表六个总分类账户，分别记录生产企业的如下生产活动：①原材料存货；②直接人工；③制造费用；④在产品存货；⑤产成品存货；⑥产品销售成本。

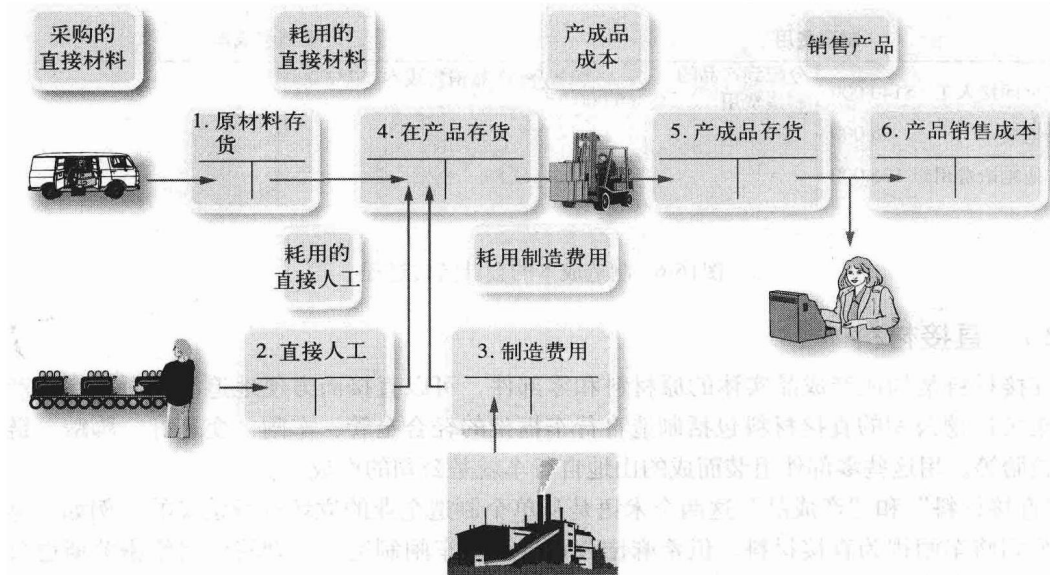


图16-5 与生产相关的成本流转

## 16.2.6 制造成本会计：示例

为说明制造成本的核算，假设位于俄勒冈州本德市的康关斯德公司生产高档山地自行车。该公司运用成本信息来检测生产效率、确定产品价格和控制存货水平。

如图16-6所示，康关斯德公司仔细跟踪制造成本在总分类账账户间的流转。图中所列示的数字表示康关斯德公司2007年的全部制造成本。借方和贷方分录汇总了公司记录的整个年度的众多交易。接下来，我们要详细分析制造成本究竟是如何在这些总分类账户间流转的。