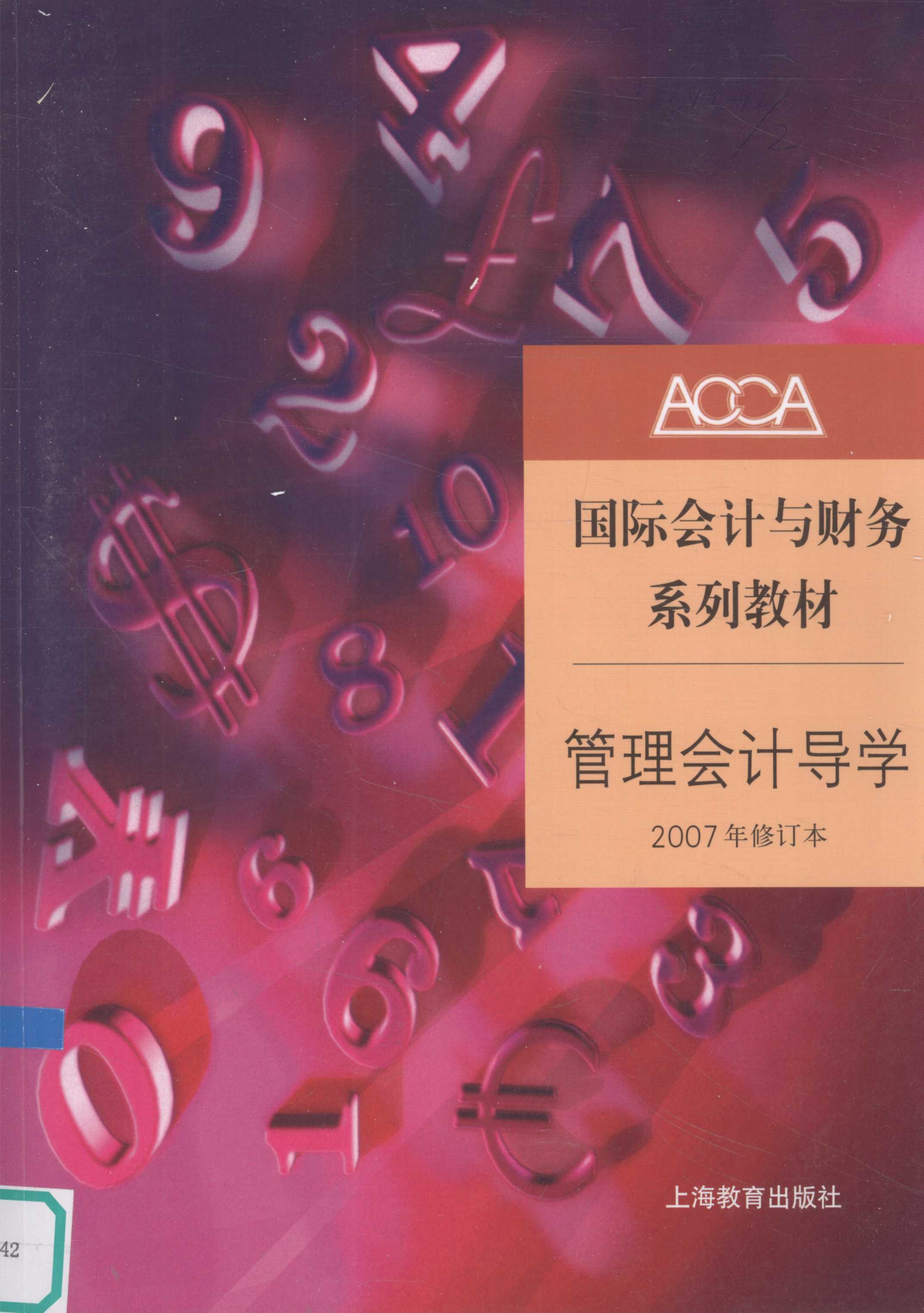




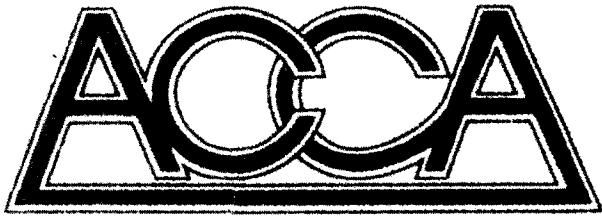
ACCA

国际会计与财务 系列教材

管理会计导学

2007 年修订本

上海教育出版社



国际会计与财务系列教材

管理会计导学(2007 年修订版)

黄玮勤 编著

上海教育出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计导学 / 黄玮勤编著. —上海:上海教育出版社,2007.3(2009.7重印)

ISBN 978-7-5320-9715-9

I.管... II.黄... III.管理会计 IV.F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第034995号

责任编辑 余鸿源

封面设计 郭伟星

ACCA 国际会计与财务系列教材

管理会计导学(2007年修订版)

黄玮勤 编著

上海世纪出版股份有限公司出版发行
上海教育出版社

易文网:www.ewen.cc

(上海永福路123号 邮政编码:200031)

各地新华书店经销 上海新华印刷有限公司印刷

开本 787×1092 1/16 印张 10.75

2007年3月第2版 2009年7月第8次印刷

印数 12,001—14,000本

ISBN 978-7-5320-9715-9/F·0009 定价:22.00元

此书如有印、装质量问题,请向印刷厂调换。联系电话:65842745

前 言

本书系“ACCA 国际会计与财务认可证书”培训项目专用的学习辅导书。“管理会计”是一门理论性与实践性较强的课程,需要学员在理解其基本理论的基础上,熟练掌握其基本的计算方法。另外,国际上“管理会计”的内容和知识更新非常快,许多新的理论工具和方法在公司运作中普遍运用。为此,为使学习更有成效,我们特编写本书——《管理会计导学》。

本书主要包括各章的内容提要、综合练习及解答,还有模拟试题及答案。各章的“内容提要”主要对各章的教学和学习重点、要点、难点和疑点作了相应的归纳和提示;“综合练习”收集和补充了一些练习题,供学员针对各章知识点进行操练,巩固和掌握相关的学习方法;“模拟试题”是学员学习之后自查的重要手段。

本书附有“形成性考核练习册”。它是检查学历教育学员平时完成作业情况的主要依据。

本书可随同主教材供大专院校教学时使用,也可供一些与国际接轨的培训作教材使用。

《管理会计导学》初版于 2004 年,为了符合新的教学要求,本次修订,对书中的内容和习题作了较大的调整和更新。限于水平及成书时间的仓促,书中难免的错漏之处,望读者批评指正。

编 者

2007 年 1 月

目 录

第一章	导论	1
	内容提要	1
第二章	成本计算	3
	内容提要	3
	综合练习	10
	综合练习解答	15
第三章	决策	27
	内容提要	27
	综合练习	31
	综合练习解答	47
第四章	预算编制	78
	内容提要	78
	综合练习	80
	综合练习解答	86
第五章	业绩计量	103
	内容提要	103
	综合练习	107
	综合练习解答	113
第六章	定价	128
	内容提要	128
	综合练习	129
	综合练习解答	132
模拟试题一		137
附:模拟试题一答案		141
模拟试题二		151
附:模拟试题二答案		155
附:管理会计形成性考核练习册		167

内 容 提 要

第一单元 管理会计的性质与内容

一、管理会计的定义

英国特许管理会计师协会将管理会计定义为：“为企业管理当局提供信息，以便制定企业政策，计划和控制企业活动，评价、选择决策方案，向雇员及外部人士（如股东或其他人士）提示相关信息，保护企业财产等等”。

二、管理会计信息的类别

◆ 定量信息

即以数据形式体现的信息，如存货记录、管理报表等。包括财务方面和非财务方面。

◆ 定性信息

即管理当局必须予以考虑的相关问题，但很难用货币单位表现的那些非财务信息。

三、管理会计的产生与发展

◆ 决策的需要

◆ 控制、考核的需要

◆ 电子计算机技术的发展

四、管理会计的目的

◆ 成本确定

◆ 决策

◆ 计划与控制

五、管理会计的内容

◆ 管理会计基础

◆ 规划与决策会计

◆ 控制与业绩评价会计

◆ 责任会计

六、管理会计与财务会计

管理会计作为会计的一个分支，与财务会计有许多共同之处。它所使用的原始数据很多来自财务会计，并且也和财务会计一样使用收入、费用、成本等一类会计概念。但管理会计与财务

会计也存在着相当大的差异。这主要是:

- ◆ 工作侧重点(会计目标)不同
- ◆ 核算的依据、原则不同
- ◆ 会计时期及作用时效不同
- ◆ 信息特征和信息载体不同

第二单元 管理会计信息的重要性

一、管理会计信息的质量特征

- ◆ 一致性
- ◆ 准确性
- ◆ 相关性
- ◆ 可理解性
- ◆ 及时性

必须牢记,当良好信息的质量特性互斥时,例如准确性与及时性,通常是信息越快提供,准确性就可能越差,因此往往需要采取折衷的办法。判断信息质量的根本标准就是信息使用者对该项信息的满意程度。

二、管理会计信息的来源

- ◆ 确定成本
- ◆ 决策
- ◆ 计划和控制

三、管理会计信息的评价

- ◆ 这些信息与实现管理会计的目的是否相关和充分
- ◆ 是否具备高质量会计信息的质量特征

四、信息技术对管理会计制度的影响

信息技术的发展对企业的管理会计制度产生了巨大的影响,使“适时”的制造技术成为可能。“适时技术”是一种生产程序,试图只生产定单所需的全部产品,同时将相应的存货成本降低到最低水平。

内 容 提 要

第三单元 成本计算和成本信息

一、成本计算的目的

- ◆ 决策
- ◆ 计划和控制
- ◆ 存货计价

二、成本计算理论

1. 成本单位

一个成本单位就是能与成本相联系的一种产品或一项劳务。毫无疑问,成本单位的性质取决于产品或劳务的类型。在任何企业,成本单位都不外乎是企业试图销售的产品或对外提供的劳务。

2. 成本中心

成本中心就是企业中与成本相联系的某个独立的、可识别的部门。成本中心是将共同成本按某种公平基础进一步分配给成本单位之前的一个成本归集点。

可能成为成本中心的单位或部门有:

- ◆ 生产性成本中心
- ◆ 辅助性成本中心
- ◆ 管理成本中心
- ◆ 销售成本中心

3. 成本计算技术

三、成本信息收集

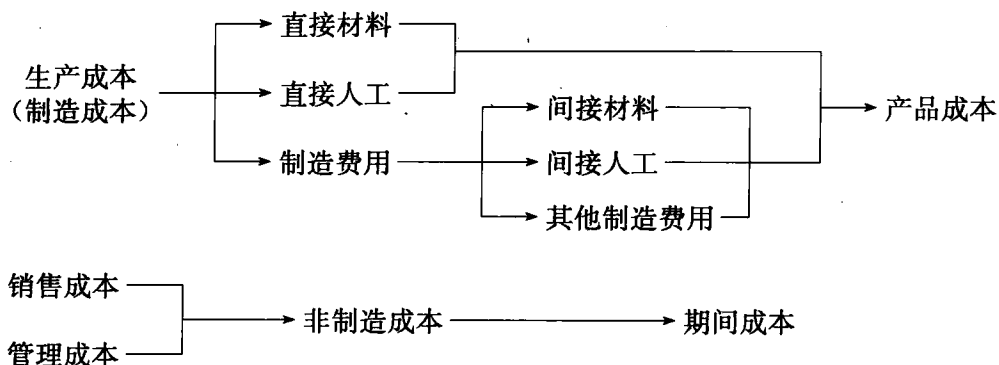
- ◆ 材料成本
- ◆ 人工成本
- ◆ 间接成本(制造费用)

四、成本信息的作用

- ◆ 存货计价
- ◆ 定价决策
- ◆ 业绩评价

第四单元 成本的分类

一、成本按其经济用途的分类



二、成本按其性态的分类

- ◆ 固定成本
- ◆ 变动成本
- ◆ 混合成本

三、成本按其对产品归属性的分类

- ◆ 直接成本
- ◆ 间接成本

四、成本按其发生时间的分类

- ◆ 历史成本
- ◆ 预计成本

五、成本按其可控性的分类

- ◆ 可控成本
- ◆ 不可控成本

六、成本按其于决策的关系的分类

- ◆ 相关成本
- ◆ 无关成本

七、成本用两个标志进行的复合分类

- ◆ 固定/间接成本
- ◆ 变动/直接成本

八、成本按其核算目标的分类

- ◆ 业务成本
- ◆ 责任成本
- ◆ 质量成本

九、成本按其可盘存性(可递延到下期)的分类

- ◆ 可盘存的产品成本
- ◆ 不可盘存的期间成本

第五单元 直接成本的分配

所谓直接成本,是指成本的发生,同一定种类与数量产品或劳务提供的产销活动有直接关系,并能直接计入产品或劳务的各项成本。企业的直接成本主要有两项:

◆ 直接材料

指产品制造或劳务提供过程中所消耗的原材料。就产品制造而言,作为直接材料一般要满足两个条件,即它要成为最终制成的产成品的实体部分,并且其成本可以简捷地追溯并转移到相关的产成品上。

◆ 直接人工

参与产品生产或劳务提供的那部分人员的工资或报酬。这些人员的工作与产成品或劳务相关,可以直接追溯到产成品或劳务上。

第六单元 间接成本的分配

一、间接成本按其发生地点的分类

◆ 生产性间接成本

又称制造费用,需要采用一定的方法在各成本计算对象间进行分配。

◆ 非生产性间接成本

又称期间成本(期间费用),全部在损益表的当期产品销售利润项目中扣除,而不计入产品成本。

二、生产性间接成本的归集与分配

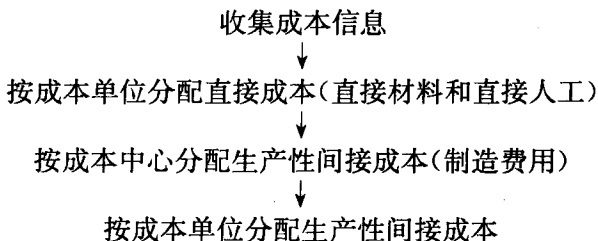
1. 生产性间接成本的组成

生产性间接成本(制造费用)是指企业各个生产单位(分厂、车间)为生产产品或提供劳务而发生的各项间接成本,包括产品制造成本中除直接材料成本和直接工资成本以外其他的一切制造成本。

制造费用中除了基本生产车间内发生的制造费用(基本生产费用)外,还应包括辅助生产发生的耗费(辅助生产费用)。

2. 生产性间接成本的归集

产品或劳务成本的计算步骤如下:



3. 生产性间接成本的分配

- ◆ 只与某一个成本中心相关的间接成本
- ◆ 按某个公平基础把有关费用在几个成本中心之间分配的间接成本

选择将生产性间接成本分配给成本中心的分配基础的准则有很多,例如因果关系、受益程度、公平合理、承担能力等。但最合理的基础应该是:“实际反映成本发生的情况”。

$$\text{生产性间接成本分配率} = \text{生产性间接成本总额(金额)} \div \text{分配基础(数量)}$$

- ### ◆ 辅助成本中心的总成本

三、辅助生产费用的分配

- ◆ 直接分配法
- ◆ 顺序分配法(分步分配法)
- ◆ 交互分配法(反复分配法)
- ◆ 代数分配法

四、多/少分配的固定制造费用

$$\text{预计固定制造费用分配率} = \text{预计固定制造费用总额} \div \text{预计产量}$$

$$\text{分配的固定制造费用总额} = \text{预计固定制造费用分配率} \times \text{实际产量}$$

$$\text{多 / 少分配的固定制造费用} = \frac{\text{实际固定制造费用总额} - \text{分配的固定制造费用总额}}{\text{±少分配} \quad \text{—多分配}}$$

第七单元 成本计算方法

一、品种法

是指以产品品种为成本计算对象的产品成本计算方法。

单品种的品种法,一般适用于单步骤、大量生产的企业。

多品种的品种法,一般适用于不需要分步骤计算半成品成本的多步骤、大量大批生产的企业。

二、分批法

又称定单法,是指以产品批次(或件别)为成本计算对象的产品成本计算方法。适用于单件、小批量的单步骤生产或管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产。

三、分步法

是指以产品生产步骤为成本计算对象的多步骤生产的成本计算方法。

在对每个生产步骤分配已归集的成本时,常用的分配标准是约当产量。

约当产量 = 未完工产品数量 × 完工百分比

分步法允许生产过程中发生“正常损耗”。正常损耗不单独计价,被视为生产成本的组成部分。因此,产品单位成本等于总生产成本除正常产量(不是原料投入的理论产量)。而非正常损失或收益(即实际损耗和正常损耗之差额),要单独计价记载在分步成本计算记录上。

第八单元 联产品和副产品的成本计算

一、联产品和副产品的区别与联系

联产品(主要产品)和副产品(次要产品)是产品的两种不同的分类,它们既有联系,也有区别。

联产品和副产品之间的联系,在于它们都是同一个生产过程的产物,都是投入相同的原材料,经过若干工序而产生出来的产品。

联产品和副产品之间的区别,主要在于价值。联产品的价值一般较大,而副产品的价值一般较小。

二、联产品的成本计算

常用的联产品的联合成本(共同成本)的分配方法有:

- ◆ 系数分配法
- ◆ 实物量分配法

联产品成本的分摊方法很多,除上述两种方法外,还有相对销售价值分配法、净可变现值分配法等。

三、副产品的成本计算

1. 无需进一步加工的副产品的计价

对于分离后不再加工的副产品,如果价值不大的话,可以将其销售收入直接作为其他收益处理。即副产品不负担分离前的联合成本。

如果副产品价值较高,应以其销售价格作为计价的依据。一般是将销售价格扣除税金和销售费用后,作为副产品的应负担成本,并从联合成本中减除。减除的方法,既可以从原材料成本项目中一笔扣除,也可以按比例从各成本项目中减除。

2. 需要进一步加工的副产品的计价

其成本计价可以有两种不同的方法:

- ◆ 副产品只负担可归属成本
- ◆ 副产品既负担可归属成本,也负担分离点前的联合成本。

第九单元 作业成本

一、作业成本计算的基本原理

其基本原理可以概括为:依据不同的成本动因分别设置成本库(或称成本归集组);分别以各种产品所耗费的作业量分摊其在该成本库中的作业成本;然后,分别汇总各种产品的作业总成本,计算各种产品的总成本和单位成本。

对作业成本计算法而言,关键是成本动因的正确选择。

二、作业成本的计算

在作业成本法下,间接成本要按其成本动因分配。至于成本信息的收集和直接成本的分配,作业成本法同一般成本计算法相同。

三、作业成本法的优点和缺点

第十单元 吸收成本法和变动成本法

一、吸收成本法

1. 吸收成本法的性质

又称完全成本法(制造成本法、全部成本法),是指在计算产品和存货成本时,把直接材料、直接人工、变动制造费用和固定制造费用的全部成本都“吸收”的成本计算方法。它是财务会计广泛采用的一种传统的成本计算方法。

2. 吸收成本法下成本计算的步骤

- ◆ 收集成本信息
- ◆ 将直接成本(直接材料和直接人工)分配给相关的成本单位
- ◆ 将生产性间接成本(制造费用)分配给生产性成本中心和辅助性成本中心
- ◆ 再分配辅助性成本中心的辅助生产费用至生产性成本中心
- ◆ 将生产性成本中心的所有生产性间接成本分配给相关的成本单位

3. 以吸收成本法为基础的会计报告

4. 吸收成本法的优点和缺点

二、变动成本法

1. 变动成本法的性质

“变动成本法”是管理会计的一种方法,又称边际成本法。在变动成本法下,只有变动成本才计入各个成本单位,从而构成生产成本。固定成本分配给企业内各个相关成本中心后不再分配给各个成本单位。固定成本列作期间费用,直接计入当期的损益表。

2. 变动成本计算步骤

- ◆ 收集成本信息
- ◆ 按相关的成本单位分配变动成本
- 3. 以变动成本法为基础编制的会计报告
- 4. 变动成本法的优点和缺点

在企业整个经营期中,两种方法计算出的利润总额应该是一样的。只是在吸收成本法下,由于存货计价包括固定制造费用部分,故当存货水平上升时,本期的固定制造费用被推迟到下一期去抵减收入;当存货出售时,上期的固定制造费用在本期抵减收入。因此,利用吸收成本法的这个特点,管理当局可有意识地操纵短期利润。

三、吸收成本法与变动成本法的区别

1. 吸收成本法下的损益表:

传统式损益表

销售收入(@ 售价 × 实际销量)

销售成本:

期初存货成本(期初存货@产品成本×期初存货量)

加:本期生产成本

变动生产成本(@ 材料、人工、变动制造费用 × 实际产量)

固定制造费用 * (@ 固定制造费用 × 实际产量)

减:期末存货成本(期末存货@产品成本×期末存货量)

多/少分配的固定制造费用 *

毛利

期间费用:

变动销售费用(@ 变动销售费用 × 实际销量)

变动管理费用(@ 变动管理费用 × 实际销量)

固定销售费用

固定管理费用

营业利润

注意:

◆ 如果固定制造费用按实际产量分配,即 @ 固定制造费用 = 固定制造费用总额 ÷ 实际产量,则每月@产品成本随着每月实际产量的变化而不同,无需调整多/少分配的固定制造费用,但需考虑存货成本的计价方法(先进先出法/后进先出法/加权平均法)。

◆ 如果固定制造费用按预计产量分配,即 @ 固定制造费用 = 固定制造费用总额 ÷ 预计产量,则每月@产品成本相同,无需考虑存货成本的计价方法,但需调整多/少分配的固定制造费用。两个 * 相加应等于实际固定制造费用总额。

2. 变动成本法下的损益表:

贡献式损益表

销售收入(@ 售价 × 实际销量)

变动成本:

变动生产成本(销售成本)(@ 材料、人工、变动制造费用 × 实际销量)

变动销售费用(@ 变动销售费用 × 实际销量)

变动管理费用(@ 变动管理费用 × 实际销量)

贡献毛益

固定成本：

固定制造费用

固定销售费用

固定管理费用

营业利润

3. 吸收成本法下的营业利润 变动成本法下的营业利润

产量 = 销量 相等

产量 > 销量 大 小

产量 < 销量 小 大

4. 某期吸收成本法下的营业利润—该期变动成本法下的营业利润

=吸收成本法下期末存货吸收的固定制造费用(期末存货@固定制造费用×期末存货量)

一吸收成本法下期初存货释放的固定制造费用(期初存货@固定制造费用×期初存货量)

综合练习

一、简单讨论在一家大型企业中推行作业成本法所面对的问题。

二、简单描述一家公司在什么情况下采用作业成本法会有好处,并评论其可能产生的问题。

三、讨论在财务报告中使用的成本数据与在管理层决策中使用的成本数据的不同之处。

四、维新公司经营酒店业务,公司把酒店的业务分成三类:房间、餐饮和商务。这三类业务在某一期间的直接成本如下:

	房间 £	餐饮 £	商务 £
餐饮	—	479,404	—
员工	192,434	382,246	95,782
其他	49,524	35,308	30,674

酒店共有 79 间房间,每间房间每晚平均收费£ 128。一个 365 天期间的平均入住率为 61%。该期间内,酒店共售出了 38,760 个餐盒,每个平均收费£ 21.60。该期间内的酒吧营业额共计£ 365,144。维新公司希望酒店餐饮部的毛利率(只计算直接成本)能达到 30%的水平。该期间内酒店的商务收入为£ 586,200。

酒店共有两个支援性的部门,即行政部和一般服务部。在该期间内分摊到这两个部门的成本如下:

行政部	£ 334,510
一般服务部	£ 310,216

此外,该期间的酒店入住成本(包括房租、水电、保险、一般折旧等)总额为£ 1,752,460。入住成本按相关类别所占面积比例计算,细分如下:

房间	75%
餐饮	9%
商务	13%
行政	2%
一般服务	1%

两个支援部门的成本分摊如下:

	房间	餐饮	商务	行政	一般服务
行政	30%	30%	30%	—	10%
一般服务	60%	14%	23%	3%	—

要求:

- (1) 计算于该 365 天期间分摊到上述三个业务类别的间接费用金额(辅助间接成本采用交互分配法,计至最近之百英镑)。
- (2) 计算每个业务类别的业绩表现和毛利率(只计算直接成本)。
- (3) 评论每个业务类别的业绩表现。

五、活士有限公司是一家制造化学产品的公司,所制造的两种化学产品都是在同一工序中产生的。在这工序中,10 千克的化学原料 A 加入 2 千克的催化剂可制造 7 千克的产品 B 和 5 千克的产品 C,这个工序是不能改变的。产品 B 和产品 C 于九月初均无存货。

公司九月份的业绩如下:

活士有限公司
2003 年 9 月之财务业绩

英镑

成本:

化学原料 A: 1,000 千克	10,000
催化剂: 200 千克	8,000
直接人工	7,000
固定间接费用	<u>11,000</u>

九月总成本	<u>36,000</u>
-------	---------------

销售:

产品 B: 700 千克,每千克 50 英镑	35,000
产品 C: 300 千克,每千克 30 英镑	<u>9,000</u>
	<u>44,000</u>

产品 C 的九月底期末存货为 200 千克,预计将于十月初售出。

要求:

- (1) 计算活士有限公司九月的利润,并按产品 B 和产品 C 分别列出。请按产品所占分量作为分配基准。
- (2) 活士有限公司的其中一位客户要求活士按正常售价供应额外 175 千克的产品 B,但活士却无法销售任何额外的产品 C。然而最多 150 千克的产品 C 可作加工成为另一种产品出售。加工成本为每千克 8 英镑,加工后的产品售价为每千克 14 英镑。
 - (a) 计算假设活士接受了此项订单的盈亏。
 - (b) 评论活士在作出决策时应考虑的其他因素。

六、(1) 信业有限公司在其产品生产过程中投入了 10,000 加仑总值 300,000 英镑的原材料,在同一时间生产四款产品。联产过程中的人工及其他材料成本 296,000 英镑。生产过程中的正常损耗预计为 2,000 加仑。四款产品的产量分别是产品 A: 2,000 加仑,产品 B: 2,500 加仑,产品 C: 2,500 加仑及产品 D: 1,000 加仑。

产品 A 进入加工过程 2,再投入成本 251,000 英镑,制成品按每加仑 150 英镑出售。

产品 B 进入加工过程 3,再投入成本 298,750 英镑,制成品按每加仑 346 英镑出售。

产品 C 进入加工过程 4,再投入成本 223,750 英镑,制成品按每加仑 276 英镑出售。

产品 D 不需额外加工,按每加仑 100 英镑出售。

加工过程中并未发生任何加工损耗。

信业处理共同成本的政策是按生产量基础分摊。

信业现正调查每款产品所带来的利润并对产品 A 可能出现亏损表示关心。

要求:

- (a) 计算产品 A 的亏损金额及公司的整体盈亏,指出产品 A 可能出现亏损的原因。
- (b) 按每款产品的最终销售价值减去再投入成本的基础来分摊共同成本,重新计算每款产品的盈亏。

(2) 信业最近发现其产品在进行加工前也可在市场出售,价格如下:

A—100 英镑

B—200 英镑

C—150 英镑

要求:

- (a) 为达到使公司取得最高利润的目标,你会向公司提出什么建议? 在适当处请提供计算。
- (b) 简单解释副产品的性质。假设产品 D 是副产品,描述其所引起的影响。(不需要作进一步的计算)