

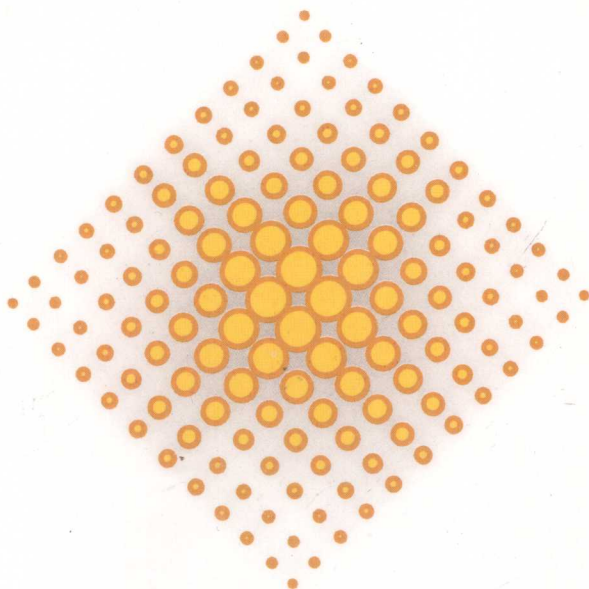
会 计 学 专 业 系 列 教 材

KUAIJIXUE ZHUANYE XILIE JIAOCAI

成本管理会计

CHENGBEN GUANLI KUAIJI

主审 / 杨世忠 主编 / 韩文连 黄毅勤 刘志翔



首都经济贸易大学出版社

会 计 学 专 业 系 列 教 材

KUAIJIXUE ZHUANYE XILIE JIAOCAI

成本管理会计

CHENGBEN GUANLI KUAIRI

主审 / 杨世忠 主编 / 韩文连 黄毅勤 刘志翔



首都经济贸易大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/韩文连,黄毅勤,刘志翔主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,
2009.1

(会计学专业系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5638 - 1276 - 9

I. 成… II. ①韩… ②黄… ③刘… III. 成本会计 - 高等学校 - 教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 141895 号

成本管理会计

主审 杨世忠 主编 韩文连 黄毅勤 刘志翔

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京泰锐印刷有限责任公司

开 本 787 毫米×980 毫米 1/16

字 数 518 千字

印 张 27.25

版 次 2009 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

印 数 1~4 000

书 号 ISBN 978 - 7 - 5638 - 1276 - 9 / F · 733

定 价 37.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

《会计学专业系列教材》

编委会名单

主 任	付 磊			
副主任	刘仲文	杨世忠	汪 平	崔也光
委 员	(按姓氏笔画排序)			
	马元驹	王园生	王海林	付 磊
	田玉春	刘文辉	刘仲文	刘志翔
	闰华红	汪 平	李 刚	陈 迈
	陈 郡	张家伦	武玉荣	杨世忠
	杨庆英	赵天燕	赵颖君	袁小勇
	崔也光	黄毅勤	韩文莲	董力为
	蔡立新			

总 序

本书是首都经济贸易大学会计学院编写的会计学专业系列教材的第四版。首都经济贸易大学会计学专业系列教材的第一版出版于1989年,第二版出版于1995年,第三版出版于2001年。多年来,为了培养更多更好的会计人才,我们本着对学生负责、对社会负责的精神,紧密结合会计制度改革的新形势、新变化,不断地对教材加以修订,力争为学生提供满意的学习用书。我们的努力得到了广大读者的肯定:在同类教材中,本系列教材保持着较高的发行总量;不仅几十所院校将本系列教材选作教学用书,更有大量在职人员将本套教材作为系统学习会计知识的良好读物。同时,本系列教材还获得了诸多荣誉,如:第一版中的《企业财务管理》(王又庄教授主编)被国家教育部评为全国优秀教材;第二版中的《现代企业财务管理》(沈小凤教授主编)被国家教育部确定为全国高等财经院校推荐用书;第三版中的《审计学》(刘大贤教授主编)被评为北京高等教育精品教材;第三版全套教材获北京市教育教学(高等教育)一等奖。

本书第四版在继承前三版成就的基础上,有了进一步的完善,其中有两个突出的特点:

1. 在内容上,本套教材充分反映2006年财政部颁布的企业会计准则、中国注册会计师执业准则的精神和做法,体现最新的会计、审计改革成果,同时着力说明各种会计处理方法的道理,并适当介绍其他国家和地区类似会计活动的处理,以开阅读者的视野,深化对会计、审计的认识。

2. 在编写体例上,增加了较大篇幅的教学辅导资料,其内容大致包括教师参考资料(教学目标、教学内容)、学生学习资料(专业术语、思考题、练习题)、练

习题参考答案几部分。这样安排,是为了更好地体现本系列教材一贯遵循的“方便教师教学,方便学生自学”的原则。

虽然我们尽了最大的努力,但肯定地说,本套教材还会存在很多不足,恳切地请读者提出批评、建议,以便我们进一步修订,使之更加完善适用。

《会计学专业系列教材》编委会
2007年1月

前 言

成本管理会计是将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科,它的形成与发展是会计发展史上一个重要的里程碑。作为学习型会计,它侧重于为管理当局提供有助于其经营决策的信息,对管理当局加强企业管理、改善生产经营、提高经济效益等方面起着重要的作用。随着科学技术的飞速发展,企业内外环境发生了变化,同时也带来了管理观念和管理技术的巨大变化,也给成本管理会计的理论与方法带来了新的生机,使其在不断提高企业会计信息与管理的相关性上有了更大的发展空间。

本书站在战略管理职能的角度,按照成本信息生成与应用系统、管理决策系统和管理控制系统的主线,分三个篇章系统地阐述了成本管理会计的基本理论和方法。本书注重理论的基础性、实践性、规范性、系统性和前瞻性,广泛地汲取中西方成本管理会计学科的理论与方法,注重理论联系实际与应用价值。本书还配有教辅部分,每章均附有同步练习题和案例,并附有解答,有助于提高读者对成本管理会计理论知识和数量分析方法的理解决,便于课堂教学和自学,同时有助于读者提高分析和解决成本管理会计实际问题的能力。本书既可作为财经院校、管理院校会计学专业本科生的专业教材,也可以作为从事管理工作的广大实际工作者系统学习管理会计理论与方法的参考用书。

本书由杨世忠任主审,韩文连、黄毅勤、刘志翔任主编。全书的编写分工如下:韩文连负责第一章、第五章、第十章、第十二章,黄毅勤负责第二章及第三章,刘志翔负责第四章,李慧丽负责第六章、第八章,李春燕负责第七章、第九章、第十一章。教辅部分由韩文连、梁淑美、萧潇、张涵负责。最后由韩文连、黄毅勤总纂定稿。

由于编者水平有限,书中难免存在疏漏差错之处,敬请专家、读者和同行们批评指正。

作 者

2009 年元月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本管理会计的发展	2
第二节 成本管理会计的特征	6
第三节 成本管理会计的职能与方法	10

第一篇 成本信息生成与应用系统

第二章 成本信息的生成与运用	17
第一节 成本的概念	18
第二节 成本的内涵及其分类	21
第三节 成本信息的运用	25

第三章 生产经营费用的归集和分配	30
第一节 成本、费用核算的基本要求	31
第二节 成本、费用核算的一般程序	36
第三节 各项要素费用的归集和分配	40
第四节 辅助生产费用的归集和分配	50
第五节 基本生产车间制造费用的归集和分配	57
第六节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配	60
第七节 期间费用的归集和结转	67

第四章 产品成本计算的主要方法..... 69

第一节 产品成本计算方法概述	70
第二节 产品成本计算的品种法	73
第三节 产品成本计算的分批法	81
第四节 产品成本计算的分步法	87
第五节 产品成本计算分类法	103

第五章 作业成本法 109

第一节 作业成本法的产生与发展	110
第二节 作业成本法的基本原理	111
第三节 作业成本法的作用	117

第二篇 管理决策系统

第六章 成本习性分析与变动成本法 121

第一节 成本性态分析	122
第二节 混合成本的分解	126
第三节 变动成本法	130

第七章 本量利分析及利润规划 139

第一节 边际贡献与盈亏临界点	140
第二节 目标利润的分析	149
第三节 利润预测中的敏感分析	153

第八章 经营决策 158

第一节 决策的意义和分类	159
第二节 短期经营决策需要考虑的相关成本概念	164
第三节 短期经营决策的分析评价	168

第九章 资本投资决策 186

第一节 资本投资决策概述.....	187
第二节 资本投资决策评价的基础.....	190
第三节 长期投资决策评价的主要方法.....	200
第四节 固定资产更新改造决策.....	214

第三篇 管理控制系统

第十章 全面预算 223

第一节 全面预算的基本体系.....	224
第二节 全面预算的编制.....	228
第三节 弹性预算.....	243
第四节 编制预算的其他方法.....	248

第十一章 标准成本系统 254

第一节 标准成本及其分类.....	255
第二节 标准成本的制定.....	259
第三节 成本差异的计算与分析.....	262
第四节 成本差异的账务处理.....	270

第十二章 责任会计 276

第一节 责任会计概述.....	277
第二节 责任中心及其考核指标.....	281
第三节 内部转移价格.....	287
第四节 平衡记分卡与业绩评价.....	292

教师参考资料 297

学生学习资料 301

练习题参考答案 397

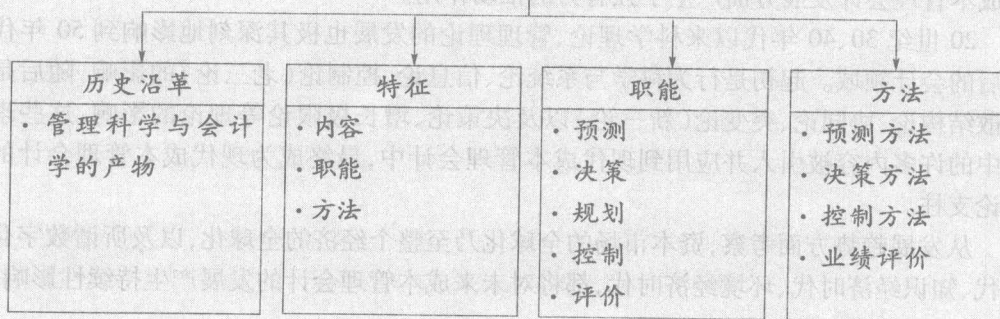
第一章 总论

第一章

总论

导读

成本会计的基本概念



说明:

成本会计作为管理科学和会计科学相结合的产物,它的形成与发展是会计发展史上一个重要的里程碑。较之财务会计和财务管理,成本会计在职能、内容、方法等方面都有显著的特点。

第一节 成本管理会计的发展

成本管理会计是一门相对独立又具有比较完整的理论与方法体系的新兴会计学科。它从传统的、单一的会计系统中分离出来以后,与财务会计并存,成为现代会计的重要组成部分。从成本管理会计的产生与发展过程看,它不仅是商品经济发展的产物,同时也是管理科学及会计实践发展的必然结果。

一、影响现代成本管理会计形成和发展的环境要素

始于20世纪30至40年代的新技术革命,在20世纪50年代至90年代之间产生了越来越重要的影响。在此期间,在世界范围内已形成了现代科学、高新技术与大经济发展的基本格局,其中大工程、大企业的发展使一个经济单元的生产经营规模与水平达到前所未有的高度。尤其是20世纪90年代以来,一些经济发达的国家,对诸如电脑辅助设计系统、电脑辅助制造系统、弹性制造系统、电脑一体化制造系统以及机器人工作业系统的投入应用,不仅极大地推动了企业的生产经营与管理不断发生变革,而且也在现代成本管理会计发展方面产生了强有力的推动作用。

20世纪30、40年代以来科学理论、管理理论的发展也极其深刻地影响到50年代以后的会计领域。起初是行为科学与系统论、信息论、控制论(老三论)的影响,随后是耗散结构论、协同论、突变论(新三论)以及决策论、增长极限论等理论的影响,这些理论中的许多内容被引入并应用到现代成本管理会计中,最终成为现代成本管理会计的理论支柱。

从发展趋势方面考察,资本市场的全球化乃至整个经济的全球化,以及所谓数字化时代、知识经济时代、环境经济时代,都将对未来成本管理会计的发展产生持续性影响。

二、成本管理会计的形成

管理会计最初产生于20世纪初,适逢从传统的近代会计向现代会计过渡的会计发展阶段。

近代会计的主要特征是:以复式记账为基础,按照严格的会计程序反映企业经营成果和财务状况。它与以经验和直觉为核心的传统管理方式相适应,对资本主义社会的早期经济发展起到了一定的积极作用。

但随着社会生产力水平的提高,企业本身及其所处的外部环境都发生了巨大的变化,传统的管理方式无法克服在竞争加剧、通货膨胀率上升环境下的粗放经营而导致的

生产效率低下、资本利润率下降等弊端。正是在这种情况下,用先进的科学管理方式取代落后的传统管理方式,集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”应运而生。

“泰罗制”的核心在于:企业内部如何通过实现各项生产和工作的标准化来提高生产 and 工作效率,尽可能减少一切可能避免的浪费,从而达到提高企业效益的目的。与此相适应,新的会计观念与技术方法,如标准成本计算制度、预算控制、差异分析等相继出现,并在企业实践中得到不断的充实和完善。标准成本计算制度和预算控制的着眼点是规划和控制企业内部的经济活动,是以控制会计为核心内容。正是由于它们的出现,使会计工作将单纯的事后计算和分析同事前的预算、过程控制结合起来,使传统的成本会计向管理会计逐步过渡。

随着以“标准成本计算制度”、“预算控制”和“差异分析”为标志的管理会计的雏形逐渐形成,相关的著作也相继问世。1922年,美国会计学者奎因坦斯和麦金西分别出版了《管理的会计:财务管理入门》和《预算控制》。1924年,麦金西又出版了《管理会计》的专著,主张会计工作的重心,应该从对外提供信息转移到对内强化经营管理方面。布利斯同期也出版了名为《通过会计进行管理》的著作。这些书在西方会计发展史上被誉为早期管理会计学的代表作。

三、现代成本管理会计的发展

20世纪50年代初,责任会计概念的明确提出及内容定位是现代成本管理会计演进的一个重要标志。1950年,H. B·艾尔曼在《与责任会计相关联的基本企业计划》一文中明确指出:责任会计是“把管理会计的控制系统同管理组织或部门管理人员的责任结合在一起”。学者J. A·希金斯除基本上赞同这一观点外,在他1952年出版的《责任会计》一书中表述了新的见解,他认为责任会计是根据成本管理目标而设置的会计系统。

1952年,世界会计学会年会正式通过了“管理会计”这个专有名词。

另外,在20世纪50年代,现代管理会计基本体系构建方面也取得了进展。从管理会计目标研究方面看,50年代初,学者B. E. 戈茨便明确指出:管理会计“提供基础信息,以便让经营人员拟定关于企业各项活动的计划,并进行控制”,其见解在当时具有先导性作用。更为重要的是,美国会计学会1955年度及1958年度的报告书对管理会计的目标进一步作出了明确表述。如1958年的报告指出,管理会计工作在于协助经营管理人员拟定达到合理经营的计划,并依此作出明智的决策。这是体现在现代管理会计思想方面的一个明显进步。

1965年5月,英国成本和工厂会计师协会将1931年创办的《成本会计师》杂志更名为《管理会计》。显然,这是一种迎合时代潮流的举动。当时在杂志更名声明中指

出:“成本会计工作是管理会计中的很重要的组成部分。”这一结论对于其后管理会计的发展具有很重要的作用。

进入20世纪70年代后,经济发达的国家及地区不仅对于管理会计理论的研究工作有了进一步的发展,而且对于管理会计的推广应用也进入到实质性工作阶段。1972年,管理会计与财务会计的区分形成制度化,美国的全国会计人员联合会建立了单独的管理会计协会。同年,该管理会计协会举行了第一次公证管理会计师考试。从此,在西方国家,不仅有公证注册会计师,还出现了注册管理会计师。1980年4月24日至26日,各国会计人员联合会在巴黎举行第一次会议,把管理会计的应用作为研究主题,这次国际会议的举办表明管理会计的影响已开始扩大到世界范围。

在20世纪70年代,管理会计的发展进一步受到行为科学、管理科学、数学、计算机科学以及相关数量科学的影响,出现了许多新的成就。

从行为科学的影响方面讲,1971年出版的E. H. 柯普兰的《管理会计和行为科学》及1973年出版的A. G. 霍普伍德的《会计系统与管理行为》堪称代表之作。

从数量科学影响方面讲,在20世纪60年代管理会计将“回归分析法”、“学习曲线”等引进应用的基础上,20世纪70年代又将概率论引入决策模型的建立等方面。在1976美国的《会计研究》杂志1、2期所刊载的21篇论文中,其中有12篇便采用了上述方法。

20世纪70年代至80年代,会计界又对现代成本管理会计体系展开了深入研究,出现了百花齐放的局面。

20世纪70年代至今,有关成本管理会计方面的创新研究一直处于持续进行之中,新的成果不断出现。同时,在高科技支持之下的适时制生产系统的应用及与适时制应用相关联的全面质量管理制度的推行,也直接冲击着成本控制领域,促使管理会计中有关成本控制理论、制度与方法的创新。从20世纪70年代初著名学者G. J. 斯托伯斯教授在《作业成本计算和投入产出会计》一书中提出作业会计、作业成本等概念与作业成本处理方法,到1988年R. 卡普兰和R. 库珀等教授正式提出“作业量基准成本计算”(ABC)方法,及随后又提出“作业成本制度”,此后不少学者与工作者又进行研究、实验,初步建立了“作业量基准成本体系”(ABCS)、“作业成本管理”(ABM)或“作业量基准成本管理”(ABMS)等概念、理论及基本方法,最终改变了现代管理会计的基本体系。同时,在此期间,质量成本会计、人力资源管理会计、资本成本管理会计、增值会计以及环境管理会计等新领域的产生,也推动了现代管理会计的发展。

进入20世纪80年代后,围绕企业战略管理的确定,所谓“市场战略”、“制造战略”、“收购战略”、“销售战略”以及“全球化战略”等被纷纷提出,这些对于“战略管理会计”思想产生的影响更为直接。尽管目前有关战略管理会计的研究尚处于初期阶

段,在理论与实践之间也还存在相当大的差距,然而它却显示着现代成本管理会计发展对新领域的开辟,体现着现代成本管理会计在新世纪的发展方向。

总之,在上述环境下,成本管理会计的传统理论与方法面临新的挑战,具体体现在以下几个方面:

第一,如何适应适时生产系统的需要,在存货控制制度的建立上树立“零存货”的管理理念,以降低库存水平和储存成本。“及时适量生产和存货控制制度”是依靠最先进的电脑技术,合理规划并大大简化生产和销售过程,使原材料进厂到成品出厂进入市场的每个环节,紧密衔接,减少库存,完全消除“停工待料”或“有料待工”的现象,借以提高产品质量和劳动生产率。

第二,为了强化全面质量管理,应该改变原有的“可接受的质量水平”管理思想,树立“零瑕疵、高质量”的管理理念和方法,以产品的高质量来赢得竞争激烈的市场。

第三,改变传统的成本计算方法(主要是传统的间接费用分摊方法),推行与作业管理相适应的作业成本计算法(ABC法),以适应当前的技术密集型企业对成本信息的需要,同时在企业成本预测、决策和绩效评价方面发挥重要的作用。

第四,经济全球化的趋势带来了大量组织规模越来越大的企业,在这些企业里,如何进行有效的资源分配、设计合理的责任体制并进行有效的业绩考核,以保证企业整体目标的顺利实现,成为管理会计研究的一个比较重要的问题。平衡计分卡的出现使得传统的只使用财务资本和实物资本为基础的评价体系发生了变化,理想的评价体系不仅包括传统的财务指标,还应该包括企业无形资产和智力资产的综合价值,如高质量的产品和服务、雇员的技术和积极性、灵敏的可以预测的内部过程、客户的满意和忠诚。

第五,为了适应企业从战略的高度,面向全球,以取得竞争优势为主要目标,运用各种方法搜集、加工、整理与企业战略管理相关的各种信息,帮助战略管理者进行战略决策,“战略管理会计”应运而生。它的出现,使得传统的成本管理会计扩大了视野,并得到新的发展。

综上所述,成本管理会计的产生与发展既是社会经济发展和科学技术进步的要求,也是管理科学化、现代化的产物。随着社会生产力和科学技术的不断进步,成本管理会计的基本理论与方法将日趋成熟和完善,在现代企业管理中的地位 and 作用也将进一步加强。

第二节 成本管理会计的特征

一、成本管理会计与现代管理科学的关系

成本管理会计是为企业的领导者和管理者提供管理信息的会计,是管理信息系统的一个子系统,是决策支持系统的重要组成部分。

现代管理科学把决策提高到前所未有的地位。管理首先是决策,而决策离不开信息。从一定意义上也可以说,管理就是正确地收集、加工和利用信息并作出决策。它简单地表明了管理、决策和信息之间的内在联系。

现代管理科学从决策是管理的首要职能这一基本认识出发,把一个完整的管理系统区分为三个层次:一是决策系统,二是决策支持系统,三是执行与控制系统。与此相适应,管理人员也可区分为三种不同类型:一是决策人员,二是参谋人员,三是执行人员。会计人员作为信息专家,是属于决策支持系统中的参谋人员。只有对会计机构(人员)的地位、作用进行恰如其分的认识,才有利于它沿着正确的方向健康地向前发展。

二、管理会计与成本会计的关系

从本源上讲,管理会计是从早期成本会计的基础上演变而来,成本会计是管理会计建立的根基,发展到今天,两者在理论与方法上不断地融合,但管理会计创造性地发展了成本会计,把成本会计研究与实践中由注重核算的方面引向注重控制的方面,并最终从管理控制的角度将成本会计方面的一些内容纳入管理会计的体系之中,使现代成本管理会计的理论与方法体系得以不断完善。

现代成本管理会计改变了传统成本会计侧重于从过去到现在为止的产品每单位的“平均成本”信息的提供,而是侧重于联系过去、着眼现在、面向未来的“差别成本”,为企业未来的经营决策提供成本数据。

从成本的分类看,成本会计除按成本的内容区分为料、工、费以外,着重把成本区分为直接成本和间接成本,借以为成本计算服务。现代成本管理会计则对成本进行多样化的分类,如边际成本、机会成本、可控成本与非可控成本、责任成本与非责任成本等,使企业能利用“不同成本服务于不同目的”,为企业在不同方面提高生产经营的经济效益服务。

从成本发生的空间范围看,成本会计中所说的成本,只涉及微观成本,而管理会计

的视野不局限于微观领域,同时扩展到宏观视野。例如,产品全生命周期成本的计算,既计算产品生产者的成本(如产品的研究与开发成本、规划与设计成本、制造成本、营销成本),也包括产品使用者的成本(如产品的使用成本、维修成本和处置成本等);再如,环境管理会计中的环境成本,更具明显的宏观性。

三、管理会计与财务管理的关系

(一) 管理会计和财务管理的联系

首先,从最早的管理会计专著之一——奎因斯坦的《管理会计:财务管理入门》一书的书名上我们不难看出,奎因斯坦所指的管理会计是财务管理的组成部分,而不是另外的一门学科。

其次,从管理会计与财务管理的研究对象来看,财务管理的研究对象是企业再生产过程中的资金运动,管理会计的研究对象,虽然学术界有各种表述,但都不可避免地与管理会计对象重合,即管理会计的活动目标也离不开资金或价值。

(二) 管理会计和财务管理的区别

财务管理和管理会计的研究对象都是资金,但却是资金运动的不同方面。财务管理区别于管理会计的显著特征在于其主要是一种实体管理,财务管理内容应涉及财务制度制定,财务机构设置,财务人员安排,外部财务环境的适应,内部财务环境的协调及资金筹集、运用、分配等方面,并要具体组织财务预测、决策和财务控制等财务方法的实施,而成本管理会计只是为财务活动的组织及财务关系的处理提供相应的信息。如在投资筹资活动中,企业高层财务管理者根据企业内外部理财环境,确定企业长远发展目标,并据以提出投资战略,围绕投资战略,成本管理会计应广泛搜集资料,进行预测、决策分析,为高层财务管理者提供决策依据。当投资方案确定后,高层财务管理人员应按照决策方案制定筹资战略,提出各种可能的筹资方案,管理会计人员则围绕这些方案广泛搜集资料,进行预测、决策分析,为筹资决策提供信息依据,并据以编制财务预算。财务管理人员负责安排预算的执行、协调、控制。

四、从管理会计与财务会计的联系看管理会计的特点

管理会计与财务会计作为现代会计的两个分支,两者既存在着密切的联系,又各自具有明显的特征。因此,为了更全面地把握管理会计的特点,首先需要了解两者的联系,然后在此基础上进行二者的比较。

(一) 管理会计与财务会计的联系

1. 两者目标一致。一般认为,财务会计是通过记账、算账、报账,向企业以外的投资