



江西财经大学会计系列教材

成本管理会计

李金泉 余新培 主编

CHENGBEN GUANLI KUAIJI



中国财政经济出版社



教育部推荐教材
全国高等财经类院校教材

成本会计

李维娟 李维娟 主编

CHENG BEN GUAN LI KUI JI



中国财政经济出版社

江西财经大学会计系列教材

成本管理会计

李金泉 余新培 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理会计/李金泉 余新培主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 1
(江西财经大学会计系列教材)

ISBN 978-7-5095-1927-1

I. 成… II. ①李…②余… 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 (2009) 第 231146 号

责任编辑: 李 磊

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 耕 者

版式设计: 耕 者

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 34.25 印张 621 000 字

2010 年 3 月第 1 版 2010 年 3 月第 1 次印刷

印数: 1-3 060 定价: 58.00 元

ISBN 978-7-5095-1927-1/F·1612

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

前言

自 20 世纪 80 年代中后期以来, 高新技术迅速发展, 技术创新不断运用于产业经济, 导致企业生产技术体系及生产组织管理发生了巨大变化, 从而对会计信息提出了更高的要求。成本会计不仅要提供用于企业资产计价和损益确定的可靠性信息, 而且要提供与企业经营管理具有高度相关性的信息。在此背景下, 成本会计与管理会计呈现相互渗透、相互交融, 合二为一的发展趋势。本书以企业成本信息的生成系统、管理决策系统、管理控制与业绩评价系统为主线, 系统阐述了成本管理会计的基本理论、基本方法和基本应用。本书在结构体系和内容安排上具有以下特点:

1. 注重理论的基础性、规范性和前瞻性, 广泛吸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。
2. 内容和结构新颖, 融成本会计与管理会计于一体, 有利于读者对成本管理会计的全面理解。
3. 运用大量的图表和例题, 以帮助读者理解教材中相关的原理和计算分析方法。

本书由李金泉、余新培担任主编。第一、十三章由余新培撰写, 第二、三章由郭小金撰写, 第四、五章由李金泉撰写, 第六、九章由张绪军撰写, 第七、八章由袁圆撰写, 第十、十一章由杨桂兰撰写, 第十二、十四章由吉伟莉撰写, 最后由李金泉对全书进行总纂。

本书的编写得到了江西财经大学会计学院领导和同仁的大力支持与帮助, 在编写过程中我们参考了许多前辈和同仁的研究成果, 在此, 向他们表示诚挚的谢意。

由于成书时间仓促, 加之我们水平所限, 本书难免存在错误和缺点, 恳切希望读者批评指正。

编者

2010 年 2 月



目录 CONTENTS

第一篇 总 论

第一章 成本管理会计的基本概念	(3)
第一节 成本管理会计与财务会计之间的关系	(3)
第二节 成本管理会计的产生与发展	(7)
第三节 成本管理会计的基本理论	(11)
第四节 管理会计职业	(17)
第五节 成本分类	(21)

第二篇 制造业成本核算

第二章 制造业成本核算的要求和一般程序	(29)
第一节 成本核算的基本要求	(29)
第二节 费用要素和成本项目	(38)
第三节 成本核算的一般程序和账户设置	(44)
第四节 成本会计的工作组织	(49)
第三章 制造业生产经营费用的核算	(53)
第一节 各项要素费用的核算	(53)
第二节 辅助生产费用的核算	(80)
第三节 制造费用的核算	(95)
第四节 生产损失的核算	(102)
第四章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(115)
第一节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的意义	(115)
第二节 在产品数量的核算	(117)



第三节	生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法	(122)
-----	----------------------	-------

第五章	产品成本计算方法	(146)
-----	----------	-------

第一节	生产类型与产品成本计算方法	(146)
第二节	产品成本计算的品种法	(154)
第三节	产品成本计算的分批法	(172)
第四节	产品成本计算的分步法	(199)
第五节	产品成本计算的分类法	(234)
第六节	各种成本计算方法的结合应用	(247)

第六章	成本报表	(268)
-----	------	-------

第一节	成本报表的特点、种类与要求	(268)
第二节	成本报表的编制	(270)

第三篇 短期经营决策

第七章	成本性态分析和变动成本法	(291)
-----	--------------	-------

第一节	成本性态分析	(291)
第二节	变动成本法	(308)

第八章	本量利分析	(324)
-----	-------	-------

第一节	盈亏临界点分析	(324)
第二节	实现目标利润分析	(339)
第三节	利润预测中的敏感分析	(342)
第四节	本量利依存关系分析的扩展	(345)
第五节	本量利分析的基本假设	(351)

第九章	短期经营决策分析	(355)
-----	----------	-------

第一节	经营决策需要考虑的成本概念	(355)
第二节	经营决策的基本方法	(362)
第三节	经营决策的分析评价	(366)
第四节	风险型决策和不确定型决策的分析	(401)

第四篇 预算、控制和业绩评价

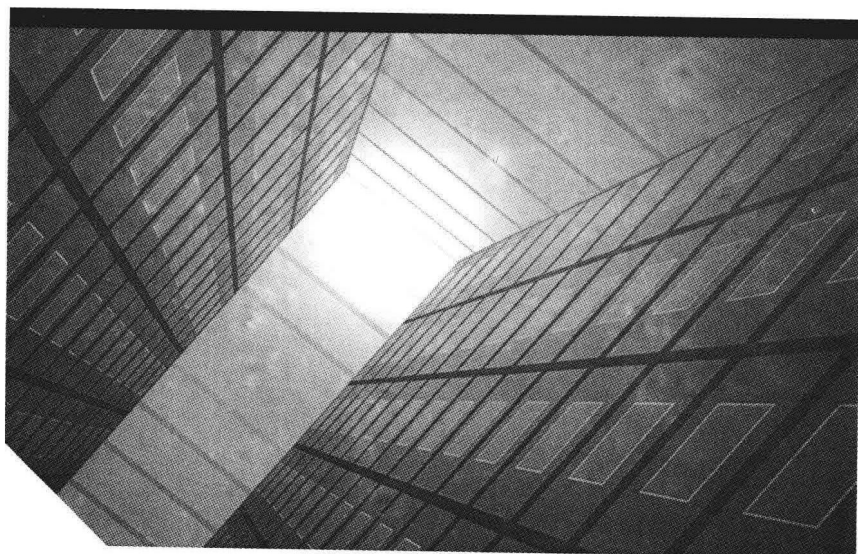
第十章 全面预算	(415)
第一节 全面预算概述	(415)
第二节 全面预算的编制方法	(417)
第三节 全面预算的编制程序	(422)
第十一章 标准成本法	(434)
第一节 标准成本法概述	(434)
第二节 标准成本的制定	(437)
第三节 成本差异的计算与分析	(443)
第四节 成本差异的账务处理	(451)
第十二章 责任会计	(456)
第一节 责任会计概述	(456)
第二节 责任中心与业绩评价	(461)
第三节 内部转移价格	(473)
第四节 国际转移价格	(479)

第五篇 成本管理会计的发展

第十三章 作业成本法	(491)
第一节 作业成本法概述	(491)
第二节 作业成本法的基本原理	(499)
第三节 作业成本信息及其应用	(506)
第十四章 战略管理会计	(512)
第一节 战略管理会计概述	(512)
第二节 战略管理会计的基本内容	(519)
第三节 战略管理会计的主要方法	(527)
主要参考文献	(537)

第一篇

总 论



第一章 成本管理会计的基本概念

学习目的与要求

本章主要介绍成本管理会计的含义及基本特点, 成本管理会计的发展历史, 成本管理会计理论的基本范畴、管理会计职业等内容。通过本章的学习, 应对成本管理会计的发展阶段有所了解, 掌握成本管理会计的主要特征及其与财务会计的主要区别, 基本了解管理会计理论的框架, 并对管理会计师的职业要求及前景有所了解。

第一节 成本管理会计与财务会计之间的关系

一、成本会计和管理会计

成本会计 (cost accounting) 可以从广义和狭义上去理解。狭义的成本会计指成本核算会计, 它反映企业在生产经营活动中资产的消耗情况并计算产品或劳务成本的完成情况, 因此, 它主要履行的是会计的核算职能。若按此理解, 它和折旧会计、存货会计、所有者权益会计等, 共同成为财务会计的构成部分。广义的成本会计则除了成本核算外, 还包括成本计划、成本控制、成本分析等内容, 因此, 它更多地履行会计的监督职能。

管理会计 (management accounting), 是指以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的, 以现代企业经营活动为对象, 通过对财务会计信息的深加工和再利用, 实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一系列活动。它使会计的监督、控制等职能在现代企业内部经营管理中得到更加直接的发挥, 因而也有人称其为内部经营管理会计。一个普遍接受的观点



是,作为一门学科,管理会计是现代会计的一个重要分支,它与财务会计构成现代企业会计的重要内容。

尽管管理会计的理论和实践最先起源于西方社会,但迄今为止,在西方尚未形成一个统一的管理会计定义。有人将管理会计描述为“向企业管理当局提供信息以帮助其进行经营管理的会计分支”;也有人认为“管理会计就是会计与管理的直接融合”。

美国会计学会于1958年和1966年先后两次为管理会计提出了如下定义:“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的的明智的决策。”显然,他们将管理会计的活动领域限定于微观,即企业环境。

从20世纪70年代起,许多人将管理会计描述为“现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统。”

1981年,美国会计师联合会的一个下属委员会在其颁布的公告中指出:“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程”,并指出管理会计同样适用于非营利的机关团体。这一定义扩大了管理会计的活动领域,这种观点后来被国际会计师联合会所继承,1998年4月,在其发表的《论管理会计概念(征求意见稿)》一文中明确表示:“管理会计可定义为:在一个组织中,管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。”

20世纪80年代初,西方管理会计学的理论被介绍到中国。我国会计学者在解释管理会计定义时,提出了如下主要观点:①管理会计是一门新兴的综合性边缘学科;②管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统;③管理会计是现代会计的一个分支;④管理会计是为管理部门提供信息服务的工具。

二、成本管理会计

成本管理会计,一般理解为“成本会计+管理会计”,当然,我们不能认为这是简单的相加。

在我国,传统的方法是分别编写独立的《成本会计》和《管理会计》。而在西方,则更多的是将成本会计和管理会计的内容有机地糅合在一起,成本会计部分被处理成为管理会计的基础——为管理决策提供成本相关信息,书名一般称为《管理会计》。我们认为,这种编写方法是有一定道理的。

首先,它将成本信息的提供作为进行管理决策的基础,这样就能“淡化成本核算方法,强调成本核算目的”。这与我国提倡的“算管结合、算为管用”有异曲同工之妙。

其次,成本会计和管理会计本身具有非常密切的关系,内容上有一定的交叉。一方面,广义成本会计中的成本计划、成本控制、成本考核分析等活动,是对成本进行的管理活动,它们本身就是管理会计在预测、计划、预算、控制、分析、考核等活动环节的重要内容。另一方面,作为服务于企业经营管理的管理会计,关注点之一自然是成本,凡是涉及成本的问题,都是管理会计要研究的内容。

三、管理会计与财务会计

如前所述,狭义的成本会计是财务会计的构成部分,而广义成本会计中的部分内容,可以纳入管理会计当中,因此,下面主要阐述管理会计与财务会计的关系。

(一) 管理会计与财务会计的联系

1. 产生同源。管理会计与财务会计都源自传统会计,随着经济的发展、会计实践和会计科学研究的不断深入,传统会计才衍生出管理会计、财务会计这两个基本分支。

2. 数据共享。一方面,管理会计中所需要的财务数据大多直接来自于财务会计,管理会计可以充分地利用财务会计所收集的数据,而不必另收集一套相同内容的资料。当然,在管理会计中,将根据决策和控制的不同要求,对数据进行适当的筛选和整理。另一方面,管理会计中的一些数据,也会成为财务会计核算中的计划数、预计数。

3. 目标相同。一般认为,管理会计主要是对内会计,财务会计是对外会计,但它们都是为提高企业经济效益而建立起来的信息系统,因此,它们具有内在的统一性。实务中,很多企业把管理会计和财务会计有机地联系起来,使之成为一个完整的体系。例如,把标准成本制度和编制成本计划、组织成本核算、进行成本差异分析和考核评价结合起来,使标准成本制度成为一个兼具成本核算与成本管理的制度。

(二) 管理会计与财务会计的区别

1. 主要服务对象。一般的说法是,管理会计是对内会计,财务会计是对外



会计。管理会计的目的是帮助企业内部各层级的管理者作出合理的经济决策，这些经济决策包括生产经营决策和长期投资决策；而财务会计的目的是帮助企业外部的投资者、债权人等作出合理的经济决策，这些决策包括是否继续投资于该企业、是否提供贷款给该企业。服务对象上的差异是管理会计、财务会计最重要的区别，下面的很多差异都是因此而引发的。

2. 是否受公认会计原则（GAAP）的约束。由于信息不对称、内部人控制等情况的存在，外部的债权人、投资者必然要求企业财务会计按照一个公认的“加工程序”和“加工标准”来提供财务信息。财务会计系统，只有严格遵守财务会计准则，才能使它的信息得到外部人的信任，从而实现自己的目标。

管理会计的服务对象就在企业内部，他们都是对企业经营状况非常了解的管理者，因而较少存在信息不对称的问题，更为重要的是，管理会计的目的是帮助管理者作面向未来的各种决策，在各种决策行为中，通常需要大胆假设和开拓性思维，而且，不同的决策项目，需要的信息不同，因此，管理会计在提供相关信息的时候，不需要接受来自外来的准则约束。当然，管理会计在提供相关信息的时候，还是有一定的内在规律可循的。

3. 所提供信息的时间属性。管理会计主要着眼于企业未来的经营管理活动的预测、计划与考核，虽然它也对过去的业绩进行评价、分析，但其目的在于决定未来的活动，因此，管理会计所提供的信息主要是关于未来的。为保证财务会计信息的可靠性，财务会计系统必须在生产经营活动发生之后，才将经济业务记入账簿系统，它提供的信息主要是关于过去的。

4. 信息是否按需定制。管理会计在收集相关信息的时候，具有明显的“按需定制”的特点，它是根据决策类型来确定的应该收集哪些信息，所收集的只求其能够解决这一问题，而不必要求全面性和系统性。比如为了预测设备更新的经济合理性，要求收集设备的购置成本和使用成本资料以及未来收益的预算资料等，如果企业没有这种设备更新的项目，这些资料就没有收集的必要。

财务会计信息的加工、提供，则都是基于“通用目的”的，它不太关注某个信息使用者的个性需求，而是着眼于满足所有信息使用者的共同需求，信息的提供必须完整、系统。例如，我国现行会计准则要求企业每个会计年度结束后，必须提供资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表这四大报表，这四大报表中的信息从不同角度，对企业财务状况、经营成果作出了各有侧重又相互补充的披露，形成一个完整的财务信息体系。

5. 信息披露的强制性。管理会计信息披露中，时间要求、披露范围和对象、披露内容、报表格式等都没有硬性要求，而是根据企业管理者的需要因时、因事

而定。即使是同样的一个事项，前后期的信息披露也可能有很大差异，而这并不违反原则。

财务会计信息披露，则必须遵循一些强制性的要求。信息披露的实现有要求，信息披露的内容有要求，信息披露的程序有要求，报表的具体格式有要求，等等，违反了这些规定，企业将要受到信息披露的监管部门、财政部门、税务部门、工商部门、银行等的制裁。

第二节 成本会计的产生与发展

众所周知，现代企业会计源于工业革命。工业革命之前，会计的服务主体主要是官府、农庄主等，那时候并没有现代意义上的企业。工业革命之后，商品经济中价值规律的作用日益显现，会计的作用得到企业重视，传统会计得以向现代财务会计发展，管理会计也在实践中慢慢形成并迅速发展为一门独立学科。

一、管理会计技术方法的起源

管理会计的起源可追溯到 19 世纪早期企业管理层对内部计量的运用。当时的纺织厂、兵工厂等企业为了衡量内部生产过程的效率，在市场交易信息之外，开始对企业内部特定管理信息提出要求。1855 年，新英格兰的利曼（Lyman）纺织厂以复式簿记为基础，首创了一套成本会计制度，它所提供的成本会计信息，能反映产品成本、工厂布置变化影响和对原棉收发的控制情况。19 世纪中期，铁路业的出现和迅速成长为成本会计的发展提供了巨大动力。铁路公司在当时是规模最大、组织最为复杂的企业，且营业跨越广阔的地理区域，这对成本会计提出了更高的要求，铁路公司代表性的成本会计方法，主要包括记录和汇总现金交易，编制汇总成本财务报告，进行营业统计等。19 世纪 80 年代起，铁路公司的成本会计方法被更大规模的销售企业、钢铁公司等所采用并加以发展。销售企业按部门和地理区域统计关于销售周转的明细情况，并编报类似于后来收入中心所用的业绩报告。而钢铁公司对协调、控制所需的统计数据进行了发展，将铁路业早已采用的会计凭单制度（Voucher system of accounting）加以引进，并将成本报表作为控制工具，如卡耐基（Andrew Carnegie）钢铁公司将成本报表用于业绩评价、质量检查、副产品决策、销售定价等方面。但这时的成本控制还只集中于直接人工和材料，很少注意到间接制造费和资本成本（如折旧和利息费用等）。



二、成本会计的大发展

科学管理运动始于金属制造业，其发动者是一群以泰罗（Frederick Taylor）为代表的工程师，他为会计实务及技术方法的进一步发展提供了契机。

科学管理运动的目的在于：企业内部如何通过实现各项生产和工作的标准化，来提高生产和工作效率，尽可能减少一切可能避免的浪费，从而据此达到提高企业利润的目的。泰罗等工程师进行了工作分析和时间、动作研究，建立起特定单位产出所需的人工和材料的科学标准，开创了将间接制造费分配给产品成本的实务。并形成了费用预算、标准成本法和差异分析为主的，具有科学管理特性的会计管理技术方法。

另一方面，学术界展开了对成本会计概念及其应用的深入研究。例如，成本账户被纳入企业复式记账会计体系（Garcke & fells, 1887）；将所有间接制造费用按直接人工成本进行分配的实务受到质疑（Church, 1908）；针对间接制造费的性质及其在管理决策上的考虑，出现了“不同目的，不同成本”的观念以及可避免和不可避免间接制造费、沉没成本、增量或差别成本等成本概念；变动成本和固定成本的相关期间进行区分，成本性态估计的时间序列和横截面统计分析的可能性及其相对于判断分析的优劣性得到认识等等，成本会计信息独立于财务会计系统的重要性受到强调（Clark, 1923）。

总结这一时期的成本会计理论和实务发展情况，我们还可进一步发现：当时的成本会计系统与资本会计系统、财务会计系统相互独立，其设计和运行归制造部门负责，其提供的成本信息被制造部门用来评价营业效率、进行定价决策、控制和激励工人业绩，而不是定位于企业整体的商业成功，也不是以编制对外财务报告为目的的。

三、管理会计控制方法应用

20 世纪早期，纵向一体化的多元经营活动公司出现，为了协调和控制其多样化活动，管理控制实务技术方法的需求应运而生。在这方面，杜邦公司和通用汽车公司对管理控制方法的创新最有价值。

在开发管理控制系统以协助多元活动及纵向一体化企业的成长方面。最成功、最具代表性的是杜邦公司（Du Pont Powder Company）。作为最早的纵向一体化多元经营活动公司之一，它要决定的不仅是经营单一产品的营业规模大小，还要决定应拓展的营业活动类型。于是，杜邦公司开创了许多管理控制技术方法，到 1910 年为止，当今大公司进行管理控制所用的差不多所有基本技术方法在杜

邦公司都已得到使用。在这些基本技术方法中，最主要、影响最持久的则是投资净利率（Return-on-investment, ROI）指标的运用。该指标最早被杜邦公司的 Pierre du Pont 用作衡量各个营业部门的效率和整个公司财务业绩的指标，而当时广为使用的销售净利率、成本净利率指标在杜邦公司则受到冷落。1912 年，杜邦公司的财务经理 Donaldson Brown 进一步将 ROI 指标分解为产品销售周转率和营业销售净利率两大指标。这样，既可以让各部门知悉其业绩如何影响产品销售周转率或营业销售净利率并进而影响公司总的投资净利率。另外，杜邦公司还为审批营业预算和资本预算专门建立了资本配置程序和系统。无疑，在当时，杜邦公司成为管理会计控制方法应用的先驱者。

1920 年，通用汽车公司（General Motors, GM）成为杜邦公司的子公司后，20 年代早期 Pierre du Pont, Donaldson Brown 和 Alfred Sloan 又在 GM 进行了管理控制系统的革新。实际上，多数现代企业的组织形式和报告评价体系都是从 GM 演进过来的。GM 的目标是着眼于整个商业周期获取满意的 ROI，而不强求盈余逐年增长，把企业管理控制系统的目标定位在整体管理水平的最高，而不仅仅是利润的增长。我们可以从中看出现代行为管理思想的缩影。Donaldson Brown 独创性地设计了一套定价模式，在生产量和销售量为正常、标准量（生产能力的 80%）的条件下，来决定能达到期望 ROI 水平的目标价格，这套定价模式使高层管理的财务策略与部门的短期营业计划保持紧密的沟通和连动。Pierre du Pont 和 Alfred Sloan 为公司的高层经理设计了程式化的激励和利润分享计划，其利润观念是公司利润而非部门利润。后者还采用了市场基础的内部转移价格制度。这些管理会计控制技术方法的应用，不但大大促进了企业管理会计的发展，并使其管理控制系统更趋完善。

四、管理会计学术方法创新

大致从 20 世纪 30 年代初到 70 年代末，在近半个世纪中，管理会计实务性技术方法革新较少，没有突破性的进展，这主要与财务会计在社会和法律上的主导地位有关。由于企业财务会计报告要求按照规定的核算方法和程序提供有关会计信息，再加之早期企业的产品品种比较单一，按财务会计报告规定的程序，对产品实际成本的扭曲程度很低，而追求准确和相关成本数据所付出的信息收集、处理和报告代价又很高，所以企业倾向于使用与对外报告相同的成本信息来进行内部营业管理。

然而，这是一个管理会计学术方法创新的阶段。这一阶段出现了：资本预算折现的现金流量分析方法（Discounted cash flow approach），利润和投资中心的剩