



应用技术型高等教育
财经类专业“十三五”规划教材

Cost Management Accounting

成本管理会计学

张 倩 胡华夏 主编

 上海财经大学出版社

应用技术型高等教育财经类专业“十三五”规划教材

成本管理会计学

张 倩 胡华夏 主 编



 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计学/张倩,胡华夏主编. —上海:上海财经大学出版社,
2016.8

(应用技术型高等教育财经类专业“十三五”规划教材)

ISBN 978-7-5642-2508-7/F·2508

I. ①成… II. ①张…②胡… III. ①成本会计-高等学校-教材

IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 173274 号

☐ 责任编辑 徐 超

☐ 封面设计 张克瑶

CHENGBEN GUANLI KUAIJI XUE

成本管理会计学

张 倩 胡华夏 主 编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海景条印刷有限公司印刷装订

2016 年 8 月第 1 版 2016 年 8 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 15.25 印张 38

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产系统、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:

第一,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。

第二,内容和结构新颖,融成本会计和管理会计于一体,有利于读者对成本管理会计的全面理解。

第三,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。

本书由张倩、胡华夏担任主编;王珏负责编写第二章和第三章,余浪负责编写第七章、第八章、第九章,陈雪梅负责编写第十章和第十一章,张倩负责编写第一章、第四章、第五章和第六章;胡华夏负责统稿。

目 录

前言	1
第一章 成本管理会计概述	1
本章要点提示	1
本章内容引言	1
第一节 成本管理会计及其财务会计之间的关系	1
第二节 成本管理会计的形成与发展	3
第三节 成本管理会计的基本理论	7
本章小结	11
关键概念	11
讨论及思考题	11
第二章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	12
本章要点提示	12
本章内容引言	12
第一节 在产品的概念及其数量的确定	12
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配	14
本章小结	19
关键概念	19
讨论及思考题	19
第三章 产品成本计算的基本方法	20
本章要点提示	20
本章内容引言	20
第一节 产品成本计算的品种法	20
第二节 产品成本计算的分批法	29
第三节 产品成本计算的分步法	37
本章小结	56



关键概念	56
讨论及思考题	56
第四章 成本性态分析	57
本章要点提示	57
本章内容引言	57
第一节 成本性态的分类	57
第二节 变动成本法	69
本章小结	78
关键概念	78
讨论及思考题	78
第五章 本量利分析	79
本章要点提示	79
本章内容引言	79
第一节 本量利分析概述	79
第二节 盈亏临界分析	82
第三节 影响盈亏临界点的因素	91
第四节 本量利分析的扩展运用	94
本章小结	98
关键概念	99
讨论及思考题	99
第六章 经营预测	100
本章要点提示	100
本章内容引言	100
第一节 经营预测概述	100
第二节 销售预测	103
第三节 成本预测	108
第四节 利润预测	112
本章小结	116
关键概念	116
讨论及思考题	116
第七章 短期经营决策	117
本章要点提示	117

本章内容引言.....	117
第一节 经营决策需要考虑的成本概念.....	117
第二节 生产决策.....	123
第三节 定价决策.....	141
第四节 不确定型决策.....	148
本章小结.....	151
关键概念.....	152
讨论及思考题.....	152
第八章 全面预算	153
本章要点提示.....	153
本章内容引言.....	153
第一节 全面预算概述.....	153
第二节 全面预算的编制方法.....	154
第三节 全面预算的编制程序.....	160
本章小结.....	170
关键概念.....	171
讨论及思考题.....	171
第九章 成本控制和标准成本系统	172
本章要点提示.....	172
本章内容引言.....	172
第一节 成本控制概述.....	172
第二节 标准成本控制.....	175
第三节 目标成本控制.....	183
第四节 成本控制的其他方法.....	188
本章小结.....	192
关键概念.....	192
讨论及思考题.....	192
第十章 责任会计	193
本章要点提示.....	193
本章内容引言.....	193
第一节 责任会计概述.....	193
第二节 不同类型责任中心的责任会计及其特点.....	199
第三节 内部转移	

本章小结.....	214
关键概念.....	215
讨论及思考题.....	215
 第十一章 战略管理会计.....	216
本章要点提示.....	216
本章内容引言.....	216
第一节 战略管理会计概述.....	216
第二节 战略管理会计的基本内容和方法.....	221
本章小结.....	225
关键概念.....	225
讨论及思考题.....	225
 附 录.....	226
附表一 1 元的复利终值表 $= (1+i)^n$	226
附表二 1 元的复利现值表 $= (1+i)^{-n}$	228
附表三 1 元的普通年金终值表 $= [(1+i)^n - 1]/i$	230
附表四 1 元的普通年金现值表 $= [1 - (1+i)^{-n}]/i$	232
 参考文献.....	234

第一章 成本管理会计概述



【本章要点提示】

- 掌握成本会计的定义和发展过程
- 掌握管理会计的定义和发展过程
- 掌握成本会计和管理会计的联系
- 掌握成本会计和财务会计的联系

【本章内容引言】

管理会计是从传统会计中分离出来的一个新的会计学科分支。它拓宽了会计的管理职能,具有决策、计划、控制和评价等具体职能;它侧重研究企业内部未来和现在资金运动的规划与控制;它把决策会计和责任会计作为自己的基本内容;它吸收了现代管理科学的最新成果,是一门综合性的边缘学科。本章主要介绍管理会计的形成与发展、管理会计的基本内容、管理会计的目标与对象、管理会计的主要特点以及与财务会计的区别和联系。

第一节 成本管理会计及其财务会计之间的关系

一、成本会计与管理会计

成本会计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。按此理解,它与折旧会计、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,它更多地履行了会计的监督职能。

管理会计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。

二、成本管理会计

成本管理会计可以理解为“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,书名一般就称《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,内容上有一定的交集。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

虽然管理会计与财务会计同属于现代会计的两大分支,但两者在许多方面存在明显的区别。为了更好地掌握管理会计的特点,必须明确管理会计与财务会计的关系。

(一)管理会计与财务会计的区别

为了便于集中比较,现将管理会计与财务会计的区别作简要归纳,如表 1-1 所示。

表 1-1 管理会计与财务会计的区别

应当注意的是,上述区别并不是绝对的。从广泛意义上讲,财务会计同样是为了满足管理的需要,而现代管理会计的许多可行性分析也常常作为向外提供的资料。因此,管理会计与财务会计很难截然区分。

(二)管理会计与财务会计的联系

管理会计虽与财务会计有区别,但两者还是密切联系的。管理会计利用财务会计资料对企业经济效益进行预测、决策,而这种预测、决策是否正确,最终还是要通过财务会计进行检验,管理会计不能离开财务会计单独存在,两者有着千丝万缕的联系。管理会计与财务会计的联系主要表现在以下几个方面。

1. 最终目标一致

尽管财务会计与管理会计采用不同方法,提供不同性质的会计信息,但它们提供会计信息的最终目标是一致的,均为提供与经济决策相关的信息。信息的决策有用性是财务会计与管理会计共同的目标。财务会计通过对外提供财务报告,对企业外部投资者、债权人的经济决策施加影响,提供决策支持。管理会计通过规划、控制、组织活动,为企业内部管理人员的经济决策进行参谋和咨询,提供决策支持;两者的目标都是为决策者的经济决策提供有用的、相关的会计信息。

2. 原始资料同源

财务会计与管理会计所反映的都是企业的生产经营活动,只是两者所处的立场不同而已,均以表现生产经营活动的原始资料为依据。由于财务会计有一整套会计核算程序和方法对原始资料进行系统的整理、记录和加工,因此财务会计核算的信息往往成为管理会计的基础;管理会计主要通过对财务会计信息的进一步加工,结合其他资料,为企业管理提供内部管理所要求的会计信息。财务会计与管理会计的原始资料是同源的,它们都反映企业的生产经营活动。

3. 会计信息同质

虽然管理会计在许多会计概念、会计原则、会计方法上不同于财务会计,但管理会计是会计系统的一个分支,它是以会计手段为企业内部管理服务,因此它所提供的、为企业管理服务的会计信息同样具备系统、全面、货币计量等会计信息的基本特征,即财务会计与管理会计均为信息使用者提供以货币形式表现的综合性财务信息。

(一) 执行性管理会计阶段(20 世纪初~50 年代)

执行性管理会计是以泰罗制科学管理学说为基础形成的会计信息系统。泰罗制科学管理学说的核心是强调提高生产效率和工作效率,通过他所倡导的著名的时间研究、动作研究等,来制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准,以实现生产的标准化,杜绝生产中的一切损失和浪费。

列宁曾对泰罗制作过全面分析。他说:“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样,有两个方面:一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段;另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙的动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等等。”^①列宁在这里所说的“最完善的计算和监督制度”,当时在会计上的具体体现,主要包括标准成本、预算控制和差异分析等方面。它是会计为配合泰罗制的广泛实施,在计算和监督方面所取得的重大进展,特别是将严密的事前计算、事中控制和事后分析引进会计体系中,使会计的工作内容不再局限于事后的核算,从而为会计更好地服务企业管理开辟了一条新的途径。此时,管理会计事实上已初步形成。

然而,以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计存在很大的局限性。因为其基本点只是在企业的战略、方向等重大问题已经确定的前提下,协助解决在执行中如何提高生产效率和生产经济效益问题,而生产效率和生产经济效益的高低,通常可借助于投入与产出的对比关系来表现。把标准成本和差异分析纳入会计体系中,通过严密的事前计算、事中控制与事后分析,促进企业用较少的材料、工时和一定的生产设备,生产出较多的产品,从而降低企业的生产成本,提高生产经济效益。其主要缺陷在于,与企业管理全局、企业与外界关系有关的问题没有在会计体系中得到应有的反映。因而,总的来说,还只是一种局部性、执行性的管理会计,仍处于管理会计发展历程中的初级阶段。

(二) 决策性管理会计阶段(20 世纪 50 年代以后)

从 20 世纪 50 年代起,资本主义世界进入第二次世界大战后的所谓战后期。战后期的资本主义经济有许多新特点,主要表现在:一方面,现代科学技术突飞猛进并

地进行经营决策。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,正是适应新的情况而提出来的企业管理的新的指导方针。

其次,泰罗制科学管理学说没有把人当作具有积极性、创造性的人,而是把人当作机器的附属品,强调管得严,才能提高效率,从而使企业职工处于消极被动和极度紧张的状态。这势必引起企业职工的强烈不满和反对,因而不可能取得预想的效果。

正是由于泰罗制科学管理学说具有以上两个根本性的缺陷,不能适应第二次世界大战后资本主义经济发展的新的形势和要求,必然被现代管理科学所取代。以运筹学和行为科学为支柱的现代管理科学的形成与发展,对现代管理会计的形成和发展在理论上起着奠基和指导作用。现代管理会计在新的历史条件下,以现代管理科学为基础,一方面丰富和发展了其早期形成的一些技术方法;另一方面,又大量吸收了现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果,把它们引进、应用到会计中来,形成了一个新的、与管理现代化相适应的会计信息系统。

现代管理会计与执行性管理会计的不同在于:它是一种全局性的、以服务企业提高经济效益为核心的决策性管理会计。它包含了执行性管理会计,但无论从广度或深度的角度看,原始意义上的执行性管理会计与现代管理会计不可同日而语。这是因为,生产效率和生产经济效益一般可在企业内部体现,其高低和好坏主要是执行中的问题;而经济效益一般不能直接在企业内部体现,必须通过企业同外界的联系才能体现,其好坏主要取决于经营决策是否正确。一般来说,企业提高生产效率和生产经济效益是提高经济效益的基础,即企业在生产中节约劳动消耗和资金占用所取得的成果最终将会在企业的经济效益中得到体现;否则,经济效益提高也就成为无源之水、无本之木。但两者之间也可能存在矛盾和脱节。具体来讲,企业生产经营的经济效果与经济效益之间可能存在下面三种情况:

第一,企业生产经营的经济效果好,其所生产的产品也符合社会需要,因而表现为生产经营的经济效益也好,实现了两者之间的协调一致。

第二,企业生产经营的经济效果好,但其所生产的产品不符合或不完全符合社会需要,因而表现为生产经营的经济效益差。

的,具有科学管理特性的会计管理技术方法。

与此同时,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;将所有间接制造费按直接人工成本进行分配的实务受到质疑;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,成本会计信息独立于财务会计系统的重要性受到强调。

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。

三、管理会计的基本内容

管理会计作为规划、控制企业未来生产经营活动的一种管理活动,其内容十分丰富。随着生产的发展和科学技术的不断进步,管理会计的内容和方法也在不断得到发展和充实。一般来说,管理会计的基本内容主要包括规划与决策会计、控制与业绩评价会计。

规划与决策会计是为管理者预测前景和规划未来服务的。所谓规划,就是事先确立目标、编制计划,并拟订出达到目标的具体方法,对企业未来的生产经营活动进行全面筹划。所谓决策,就是通过分析比较,确定是否要采取某项行动或在几种方案中选择出最优方案的过程。规划与决策会计首先是利用财务会计信息和其他有关信息,对利润、成本、销售及资金等专门项目进行科学的分析,在此基础上,将确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制企业的全面预算,再按责任会计的要求加以分解,形成各个责任中心的责任预算,用来规划和把握企业未来的经济活动。因而,规划与决策会计主要包括经营预测、短期经营决策、长期投资决策和全面预算等内容。

控制与业绩评价会计是为管理者分析过去和控制现在而服务的。所谓控制,就是通过一定的手段对生产经营活动施加影响,使之按预定的计划进行。所谓业绩评价,就是通过预算与实际执行情况的对比,分析两者的差异,找出产生差异的原因,确定经济责任,以此恰当地评价各

第三节 成本会计的基本理论

一、成本管理会计的目标

成本管理会计是适应企业加强内部经营管理,提高企业竞争力的需要而产生和发展起来的。因此,成本管理会计的最终目标是提高企业的经济效益,实现经济效益最优化。为实现企业最终目标,成本管理会计应实现以下两个分目标。

(一)为管理和决策提供信息

会计是一个信息系统。管理会计作为会计学的一个分支,其主要任务是向企业管理当局提供有关企业管理和经营决策的会计信息,主要包括:与预测、决策企业经营活动有关的信息,与预算和控制企业经营活动有关的信息,与考核和评价企业经营活动有关的信息,以及与维护企业资产安全、完整及资源有效利用有关的信息。会计人员向企业管理者提供管理会计信息时,应当认真选择并加工整理,确保所提供的会计信息对企业管理有用。

为保证管理会计信息的有用性,管理会计信息必须具备以下质量特征:

(1)相关性。这是指管理会计所提供的信息应当具有对决策有影响或对预期产生结果有用的特征。

(2)准确性。这是指管理会计所提供的信息在相关范围内必须正确地反映客观事实。

(3)一贯性。这是指同一企业不同时期应使用相同的规则、程序和方法,其目的在于使企业本身各个年度的管理会计信息能够相互可比。

(4)客观性。这是指由两个以上有资格的人利用相同的规则、程序和方法,对同样一组数据进行检验,可以得出基本相同的计量结果,得出基本相同的验证结论。

(5)灵活性。这是指数据能够成为几种不同类型的信息,从而为不同管理目的服务。灵活的信息分类能够更好地适应不同的管理要求,并减少管理所需要的信息数量。

(6)及时性。这是指管理会计必须为管理当局决策提供最为及时、迅速的信息。

(7)简明性。这是指管理会计所提供的

(5)企业管理方面总结过去,提出新的业务规划方案,管理会计方面就要对过去的效益进行分析,对新的业务规划方案进行预测,为下一循环的决策提供依据。

二、现代管理会计的对象

围绕什么是管理会计的对象,国内理论界基本形成三种不同的观点。

(一)现金流量论

该观点认为,管理会计的对象是企业的现金流量,其主要理由:一是一门学科研究的对象,应该贯穿该学科的始终,因为它是该学科有关内容的集中和概括,而从内容上看,现金流量贯穿了管理会计全过程的各个环节。二是通过现金可以把企业生产经营中的资金、成本、利润等各个方面联系起来,进行统一评价,为改善经营管理、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。三是现金流量具有最大的综合性和敏感性,可以在预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节发挥积极能动作用。

(二)价值差量论

该观点认为,管理会计的对象是价值差量,其主要理由:一是一般来说,现代管理会计的基本内容,包括成本性态分析与变动成本计算、盈亏临界点与本量利分析、经营决策分析与评价、资本支出决策分析与评价、标准成本系统、责任会计等都运用价值差量方法进行研究与分析,即价值差量问题贯穿管理会计工作的始终。二是价值差量具有很大的综合性。管理会计研究的“差量”问题,既有价值差量,又包括实物差量和劳动差量,后者是前者的基础,前者是后者的表现。三是现金流量不能作为管理会计的对象。因为现金流量仅在经营决策和资本支出决策的分析和评价中涉及,其他内容均不直接涉及现金流量,因此现金流量并不能在现代管理会计中贯穿始终。

(三)资金总运动论

该观点认为,管理会计的对象是企业及所属各级机构过去、现在和将来的资金总运动,其主要理由:一是管理会计与财务会计同属于现代会计的范畴,因而有着共同的对象——资金运动。所不同的是,管理会计的对象涵盖了所有时空的资金运动,而财务会计仅以过去的资金运动为对象。二是

理就是正确地收集、加工和利用信息并做出决策。基于这一认识,现代管理科学把一个完整的管理信息系统区分为三个层次:决策系统;决策支持系统;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:决策人员;参谋人员;执行人员。会计人员作为信息专业者,属于决策支持系统中的参谋人员。

决策支持系统是决策系统的基础,参谋人员是决策人员的有力助手,这种关系表现为管理会计具有辅助性和专业性的基本特征。辅助性是指管理会计人员并不最终掌握决策权与执行权,但可有效地利用他们所掌握的相关信息,充分发挥信息职能去帮助、影响决策者和执行者。专业性是指管理会计机构是由有关领域有专长的专家组成,使其能提出优化决策目标的科学建议。管理会计人员的专业水平、工作质量及其效果,对实现决策的科学化具有重大影响。因此在实践中,只有正确认识管理会计机构及人员的地位、作用,才能保证所定的目标和措施能卓有成效地贯彻执行。这也是现代化管理的要求。

(二)管理会计的学科属性

管理会计作为一个信息系统,其学科属性是信息科学的一个组成部分。管理会计作为决策支持系统的一个重要组成部分,其学科属性又是“软科学”的一个组成部分。因此,管理会计的学科属性具有双重性。管理会计作为信息科学组成部分的属性,是由管理会计的职能所决定的,这一点是国内外会计学术界所公认的。管理会计作为“软科学”组成部分的属性,则是会计理论界的一个新观点。这是因为“软科学”是一门以研究决策为核心的新兴学科,为管理者进行决策提供科学的依据。管理会计的这种双重性表现为会计与管理的有机结合。

四、管理会计的主要特点

管理会计的特点是相对于财务会计而言所独具的某些特色或显著的不同之处。通过对管理会计与财务会计的比较,可以看出管理会计具有以下主要特点。

(一)侧重于为企业内部的经营管理服务

管理会计的目的主要是为企业内部各级管理人员提供有效经营和最优决策信息,为加强企业的内部管理、提高企业经济效益而服务,即管理会计侧重于为企业内部的经营管理服务。正是由于这一特点,才决定和派生出了管理会计