

第一章 管理会计概论

【本章导读】

管理会计是运用一系列专门的方法,通过确认、计量、归集、分析、编制、解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理,以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。管理会计主要包括预测决策会计、规划控制会计和责任会计。管理会计目标包括确定各项经营目标、合理使用经济资源、调节控制经营活动、评价考核经营业绩。管理会计具有预测经营前景、参与经营决策、规划经营目标、控制经济过程、考核评价经营业绩的职能。管理会计与财务会计是现代企业会计的两大系统,它们之间既有联系也存在一定的区别。

通过本章学习,理解管理会计的概念,掌握管理会计的基本内容、目标和职能,掌握管理会计与财务会计的关系。

第一节 管理会计的定义

对于什么是管理会计,国内外会计学界众说纷纭。有的人认为管理会计就是预测、决策会计,有的人则认为管理会计是为企业内部管理提供决策信息的内部会计。

一、国外会计学界对管理会计的定义

1952年,会计师国际代表大会正式提出“管理会计”术语。美国会计学会管理

会计委员会在 1958 年和 1966 年两次提出：“管理会计是指在处理本企业历史的和计划的经济资料时，运用被认为适当的技术和概念，协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划，并做出能达到上述目的的职能的决策”。这表明管理会计的活动领域局限于企业。

世界著名管理会计大师、哈佛大学卡普兰教授在 1982 年出版的专著《高级管理会计》中指出，“管理会计是一个对信息进行搜集、分类、汇总、分析和报告的系统，它有助于管理者进行决策和控制”。

1982 年，英国成本和管理会计师协会提出了一个观点，把审计以外的各个组成部分都界定为管理会计的范围，指出管理会计是“向管理当局提供所需要的信息的那部分会计工作，使当局得以确定方针政策；对企业的各项活动进行计划和控制，保护财产的安全；向企业外部人员反映财务状况；向企业职工反映财务状况；对各个行动的备选方案作出决策。为此，需要确定为达到各个目标而制定的计划（编制长期计划）；确定短期经营计划（编制全面预算）；对实际业务进行记录（财务会计）；采取行动纠正偏差，将未来的实际业务纳入控制轨道（财务控制）；获取并控制各种资源。”

1986 年，美国会计师协会管理会计实务委员会对管理会计的定义：“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经济管理责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规则制定机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。”这是一个广义管理会计的概念，包括了财务会计、成本会计和财务管理；管理会计的服务对象也从企业管理当局扩大到了股东、债权人、规则制定机构及税务当局等非管理集团。

1997 年，由美国著名管理会计学家罗伯特·S·卡普兰教授等四人合著的《管理会计（第 2 版）》中定义：“管理会计是一个为组织的员工和各级管理者提供财务和非财务信息的过程。这个过程受组织内部所有人员对信息需求的驱动，并能引导他们做出各种经营和投资决策。”这一定义扩展了管理会计应用主体的外延，不仅在企业中，各类组织，包括事业单位、政府机关、学校、医院等非盈利性的社会福利组织中也可以应用管理会计；会计的服务对象也从企业的管理者扩展到各级各部门的管理人员，甚至是每一位员工；过去管理会计仅限于用货币单位计量的财务信息，但该定义把管理会计对信息的收集和处理扩展到非财务信息。

1997 年，美国管理会计师协会对管理会计的定义：“管理会计是提供价值增值，为企业规划设计、计量和管理财务与非财务信息系统的持续改进过程，通过此过程指导管理行动、激励行为、支持和创造达到组织战略、战术和经营目标所必需的文化价值。”该定义把管理会计的目标定位为提供价值增值，既考虑了短期的利

润增加,也考虑了持续的利润增长;适应知识经济时代关于企业或组织只有持续改进、不断创新,才能降低成本、提高质量、增强自身的核心竞争能力、永保生机和活力的观念,提出了“持续改进”的概念;“激励行为”的表述渗透出行为科学将对管理会计的重大影响;另外,战略管理会计等新领域在定义中也得以体现。

2009年美国管理会计师协会(IMA)公布了最新的管理会计综述——《管理会计定义》。其定义是:“管理会计是一个包括支持管理决策制定、计划及绩效管理系统,并且在财务报告和控制中提供专业见解,在战略制定过程中辅助管理的职业。”IMA认为,对于管理会计的重新定义可以有許多作用,可以是教学的基础、评估实务人士的方法、定义这一职业在目前和将来社会中的地位等。

从以上美国会计学界对管理会计属性认识的演变过程中可以看出,管理会计属性在不断进化,不断适应经济的发展、环境的变迁。在这个过程中,管理会计是一个信息系统的观点似乎是人们的共识;为企业管理者提供用于经营决策和战略决策信息是其基本的目的,这些信息不仅要包括财务信息,各种非财务信息在管理会计中的作用也应当受到人们的重视。随着信息经济学、行为科学、代理理论等知识不断引入到管理会计中,管理会计的内容范围不断扩大、方法不断演进。

二、国内会计学界对管理会计的定义

在国内,对什么是管理会计也存在着多个不同的观点。

汪家佑教授认为:“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理、实现最大利润的目的,灵活运用多种多样的方式方法,收集、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需的信息,围绕成本、利润、资本三个中心,分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。”^①

李天民教授认为:“管理会计主要是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套信息处理系统。”^②

温坤教授认为:“管理会计是企业会计的一个分支,它运用一系列专门方法,收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息,借以进行预测和决策,制订计划,对企业经营业务进行控制,并对业绩进行评价,以保证企业改善经营管理,提高经济

① 汪家佑:《管理会计》,北京:经济科学出版社,1987。

② 李天民:《管理会计学》,北京:中央广播电视大学出版社,1984。

效益。”^①

我国《管理知识手册》(1983年9月出版)中指出,“管理会计作为现代管理的方法之一,从传统的会计中分离出来,成为与财务会计并列的一门独立学科”,“现代管理会计就是把会计同现代管理技术结合起来,以会计提供的经济信息为基础,对经营管理各方面情况的变化和未来趋势进行预测,为领导进行正确决策提供最优化抉择,以便确定经营目标,引导和监督经济活动,达到增收节支,提高经济效益的目的”。

国内外学者对管理会计的各种定义虽有差异,但是又有许多共同的地方,这些论述对于理解和研究管理会计是十分重要的。

三、管理会计的定义

本书认为:管理会计是以现代管理科学和会计学为基础,以加强企业内部管理为目的,运用科学的方法,通过对企业经营活动过程进行预测与决策、规划与控制以及考核与评价,为企业管理人员提供信息的管理活动。

正确理解管理会计应注意以下四点:

第一,从属性看,管理会计属于管理学中会计学科的边缘学科,是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。

第二,从范围看,管理会计既为企业管理者的管理目标服务,同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局甚至国家行政机关等服务。也就是说,其研究范围并不局限于企业。

第三,从内容看,管理会计既要研究传统管理会计所要研究的问题,也要研究管理会计的新领域、新方法,并且应把成本管理纳入管理会计研究的领域。

第四,从目的看,管理会计要运用一系列专门的方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理。

第二节 管理会计的形成与发展

管理会计是现代会计学重要的一个分支,是经济发展到一定阶段的产物。随着社会经济的不断发展,管理会计的基本特征也在发生着改变。管理会计从20世

^① 温坤:《管理会计学》,北京:中国人民大学出版社,1989。

纪初产生到现在,其发展大致经历了三个阶段:传统管理会计阶段、现代管理会计阶段以及战略管理会计阶段。

一、传统管理会计阶段——以成本控制为基本特征

19 世纪的工业革命使得生产力得到了空前的发展,企业的规模也迅速扩大。为了适应这种发展,企业的经营权与所有权发生了分立。由于企业的所有者不再参与企业具体的经营管理,所以对会计的要求也相应提高。在这个时期,泰罗(F. W. Taylor)提出了科学管理理论,该理论的主要观点就是提高劳动生产率,使每个人都发挥最大的工作效率。科学管理理论要求为每一个岗位挑选合适的工人,并采用科学方法对工人的操作方法、使用的工具、劳动和休息 time 进行安排;消除工人重复、多余的劳动,使工人的动作都标准化,从而提高工人的工作效率。同时,科学管理理论实行激励性的工资制度,通过工时研究确定工资标准,实行差别计件工资制,并根据工人的实际工作表现确定工资。该理论的发展使得企业产量得到了大规模的提高,同时对成本管理的要求也更加严格。

在这个阶段,标准成本制度、预算控制制度和差异分析制度等相应产生,这些内容构成了管理会计体系的重要组成部分。1912 年,美国会计学者奎因斯坦出版《管理会计—财务管理入门》一书。在这本书中,奎因斯坦首次提出了“管理会计”的概念,管理会计的理论体系逐步建立起来。

二、现代管理会计阶段——以预测、决策为基本特征

第二次世界大战以后,科学技术飞速发展。科学技术在企业中的应用范围越来越广,使得企业的生产效率进一步提高。商品市场从供不应求转变为供大于求,而消费者对于产品的要求也越来越高,简单雷同的商品不再能满足消费者的需要。而科学管理理论推崇的单一品种大批量生产不再适应经济发展的需要。企业想要扩大市场、提高盈利能力就必须采用按顾客要求进行多品种小批量生产。在这一阶段,仅仅依靠成本管理已经不能给企业盈利提供保证。企业想要在市场上站稳脚跟就必须对市场的变化作出正确的预测。传统的管理会计重点是确定标准成本,提高生产效率,而现代管理会计必须为管理层提供更多的有助于其决策的信息,如全面预算。管理会计体系在这一时期得到了进一步完善,内容涵盖了预测、决策、预算、控制、考核和评价这几个方面。

(1) 预测。预测主要是利用过去的信息对企业未来的经营状况进行推测,包括销售预测、成本预测、利润预测以及资金预测。

(2) 决策。决策主要是利用历史数据以及预测数据对企业可采纳的各种经营方案作出评价,为管理者提供决策依据。如生产决策(企业生产何种产品,各种产品之间如何组合,亏损产品是否应该停产,半成品是进一步加工还是直接出售,零部件是自制还是外购等)、定价决策(产品应该如何确定价格)、长期投资决策(各个投资项目如何进行比较评价)。

(3) 预算。预算是指企业经营者为了实现未来一定时期的经营目标,以货币为计量单位,对企业所拥有的资源,进行科学合理的规划、测算和分配,以约束企业的经营活动,保证经营目标顺利完成的一系列具体计划,包括业务预算、财务预算等。

(4) 控制。控制是指为了保证预算的顺利完成,对企业的销售、生产、供应、财务等活动进行调节或干预,包括成本控制和责任会计等。

(5) 考核和评价。考核和评价主要是将经营的结果与预算进行比较,确定是否存在差异,并找到形成差异的原因,对企业下一期的预算进行调整,并对相关责任人进行奖惩。

三、战略管理会计阶段——以重视环境为基本特征

美国哈佛大学教授波特将战略定义为:“战略是公司为之奋斗的一些终点与公司达到他们而寻求的途径的结合物”。20世纪50年代末,战略从军事领域扩展到经济领域。战略管理理论得到发展和完善。1981年,英国著名管理学家首次提出了“战略管理会计”一词。战略管理会计概念的提出,将战略管理与管理会计有机地结合到了一起。战略管理会计要求收集并分析与企业战略有关的信息,特别强调对竞争对手管理会计信息的收集与分析。战略管理会计与传统管理会计有着很大的不同。传统管理会计是一种对内的会计,其分析处理的重点仍是企业自身,强调为企业内部的管理职能服务。而战略管理会计扩大了管理会计处理信息的范围,从企业自身扩展到了顾客以及竞争对手,为企业的战略服务,强调企业整体、长远的利益。战略管理会计的出现对会计人员提出了更高的要求。传统管理会计只要求会计人员处理企业内部的财务信息。然而战略管理会计却要求会计人员同时处理企业内部与外部的信息,而这些信息有的是财务信息,而有些则是非财务信息。所以,会计人员必须具有全局意识,综合素质要求也更高。

战略管理会计为企业战略服务,其基本内容也是围绕企业战略展开的,具体包括宏观环境分析、价值链分析、成本动因分析、竞争优势分析四个方面。

(1) 宏观环境分析。宏观环境分析要求企业管理人员关注宏观环境的变化。企业的发展与宏观环境密不可分。企业想要获得持续地发展就必须意识到宏观环境的变化可能会带来的机会与威胁,并做好应对这种变化的准备。

(2) 价值链分析。“价值链”由迈克尔·波特于1985年提出。价值链分析就是对企业创造价值的一些列活动进行分析,明确哪些活动可以为企业创造价值,可以为企业形成核心竞争力创造条件,价值链包括社会价值链、行业价值链、企业内部价值链以及竞争对手价值链。

(3) 成本动因分析。所谓成本动因就是导致成本变化的因素。对成本动因进行分析就可以明确哪些是影响成本的关键因素,哪些是次要因素,然后就可以针对这些关键因素进行成本控制。

(4) 竞争优势分析。竞争优势分析就是明确企业的竞争优势,调整企业的战略,使之在竞争日益激烈的环境中取得成功。企业的竞争优势可以通过波特的五力模型进行分析,即通过对新进入者的威胁、顾客讨价还价的能力、供应商讨价还价的能力,替代品的威胁以及现有竞争者的竞争进行分析。

随着经济的发展,管理会计涉及的内容也得到扩展,管理会计理念也在不断地发生着变化,管理会计在企业管理中占有越来越重要的地位,管理会计理论的发展也为管理会计实践工作提供更多的理论依据。

第三节 管理会计的内容、目标与职能

一、管理会计的内容

管理会计内容是指与其职能相适应的工作内容,包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计等方面。其中预测分析和决策分析合称为预测决策会计,全面预算和成本控制合称为规划控制会计。预测决策会计、规划控制会计和责任会计三者既相对独立、又相辅相成,其中预测决策会计是前提,规划控制会计是核心,责任会计是保证,共同构成了现代管理会计的基本内容。

(一) 预测决策会计

预测决策会计是以企业的经营目标为依据,运用一系列现代管理技术和方法预测企业前景,决定日常业务经营和长期投资活动的可行性方案,主要包括经营预测、短期经营决策和长期投资决策等方面,是现代管理会计形成的关键标志之一。

(二) 规划控制会计

规划控制会计是指企业在进行预测与决策的基础上,将预测所确定的目标进

一步细化与分解,将决策所选取的最优方案进一步落实,从而制定出详细的预算,并对预算的执行情况进行监督与检查的过程,主要包括全面预算、成本控制等。

(三) 责任会计

责任会计是指在组织企业经营时,按照分权管理思想划分各内部管理层次的相应职责、权限及所承担义务的范围和内容,通过考核评价各有关方面履行责任的情况,反映其真实业绩,从而调动企业全体职工积极性的管理会计子系统。责任会计的内容主要包括确定责任中心、落实责任预算、记录实际结果、比较执行情况、编制业绩报告、控制和调整生产经营活动等。

二、管理会计的目标

美国经济学家艾哈迈德·贝尔考依教授在其《管理会计概念基础》专著中指出管理会计的基本目标是帮助管理当局对资源的最优化使用作出决策。我们认为,管理会计的目标是“协助管理当局作出有关改进经营管理、提高经济效益与社会效益的决策。”至于它的具体目标,应与其主要职能联系起来,表现在以下四个方面。

(一) 确定各项经营目标

确定各项经营目标,包括对目标利润、目标销售量(或销售额)、目标成本、目标资金需要量的预测与确定;协助管理当局对计划期间重大经济问题作出专门决策(包括短期经营决策和长期投资决策),以及在上述基础上编制出资源最佳配合与流动的全面预算与责任预算。

(二) 合理使用经济资源

合理使用经济资源,包括在责权利相结合的基础上制定适合本企业具体情况的责任会计制度,并利用行为科学的原理与策略,充分调动职工的主观能动性,促使他们自觉自愿地以最少的人力、物力、财力和最低的资金占用来完成计划所规定的各项目标。

(三) 调节控制经营活动

调节控制经营活动,包括事前制定成本控制制度和开展价值工程活动进行预防性和前馈性的控制与调节,以及日常根据各责任单位定期编制的业绩报告所反映的实际数与预算数的差异进行反馈性的控制与调节,借以保证各项经济目标的实现。

(四) 评价考核经营业绩

评价考核经营业绩,包括利用标准成本制度结合变动成本计算法,对日常发生的经营活动进行追踪、收集和计算;定期根据各责任单位编送的业绩报告评价和考核它们的实绩与成果;确定它们履行经营管理责任的情况和应受的奖惩;总结经验、揭露矛盾,挖掘增产节约、增收节支的潜力,并及时提出合理化建议,促进生产效率的提高。

三、管理会计的职能

管理会计职能是指管理会计客观上所具有的功能。由于管理会计是管理学和会计学相结合的产物,为企业管理服务,所以管理会计职能也应当与企业管理的职能相匹配,其职能也是随着社会经济的发展而逐步扩大的。

(一) 预测经济前景

预测经济前景,是指按照企业未来的总目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,选择合理的量化模型,有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供原始信息。

(二) 参与经济决策

参与经济决策,是指根据企业决策目标收集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,并作出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

(三) 规划经营目标

规划经营目标,是指通过编制各种计划和预算,要求管理会计提供高质量的历史信息和未来信息,采用适当的方式,量化并说明未来经济活动对企业的影响。在最终决策方案的基础上,将事先确定的有关经济目标分解落实到有关预算中去,从而合理有效地组织、协调企业供、产、销,以及人、财、物之间的关系,并为控制和责任考核创造条件。

(四) 控制经济过程

控制经济过程,是指将经济过程的事前控制与事中控制有机地结合起来。一方面,企业应监督计划的执行过程,确保经济活动按照计划要求进行,从而为完成

目标奠定基础;另一方面,企业也应对采取的行动及计划本身的质量进行反馈,以确定计划阶段对未来期间影响经济变动各因素的估计是否充分、准确,从而调整计划或工作方式,以确保目标的实现。因此,为了实现控制职能,企业应建立完善的控制体系,确保该控制体系所提供的与经济活动有关的信息真实、完整,确保该控制体系能够适时、有效地调整计划及管理人员的行为。

(五) 考核评价业绩

考核评价经营业绩,是指通过建立责任会计制度来实现的,即在各部门、各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩和不足,从而为奖惩制度的实施提供依据。

第四节 管理会计与财务会计的联系与区别

管理会计从传统的会计学分离出来以后,会计学中涉及日常会计核算及对外报告的那部分称为财务会计,在预测、分析、控制、决策、计划、评价、考核中除了成本会计那部分,剩下的部分就是管理会计。

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计是现代企业会计的两大系统,它们之间的联系主要表现在以下五个方面。

(一) 起源相同

管理会计和财务会计源于同一母体,共同构成了现代企业会计系统的有机整体,两者相互依存、相互制约、相互补充。

(二) 目标一致

管理会计与财务会计所处的工作环境相同,同为经济管理的重要内容,两者提供的会计报告都是为有关方面提供决策服务,最终目标都是为了改善企业经济管理、提高经济效益。在实现目标的过程中两者使用的方法相互渗透、相互促进。

(三) 基本信息同源

管理会计与财务会计的原始资料大多相同,都以企业的经营信息为主要的信

息来源。但管理会计一般不涉及会计核算的专门方法和固定程序,其信息可直接从财务会计的账册中取得,也可对来自财务会计的信息进行加工、处理、改制和延伸,再结合其他有关信息,进行计算、对比、分析后,以各种管理会计报表的形式向企业管理者提供。

(四) 服务对象交叉

虽然管理会计与财务会计有内外之分,但服务对象并不严格、唯一,在许多情况下,管理会计的信息可以为外部利益集团所利用(如盈利预测),财务会计信息对企业内部决策也至关重要。

(五) 某些概念相同

管理会计使用的某些概念,如成本、收益、利润等与财务会计相同,有些概念则是根据财务会计的概念引申出来的,如边际成本、边际收益、机会成本等。

二、管理会计与财务会计的区别

管理会计和财务会计既然是从会计这个大学科中分离出来,两者之间肯定是有差别的。管理会计与财务会计的区别主要表现在以下七个方面。

(一) 会计主体不同

管理会计侧重于部分,主要以企业内部各层次的责任单位为主体,突出以人为中心的行为管理,同时兼顾企业主体;而财务会计侧重于整体,通常以整个企业为会计主体。

(二) 具体目标不同

管理会计作为企业会计的内部管理系统,其重点主要是为企业内部服务;财务会计的重点在于为企业外部各种利益主体提供高质量的会计信息。

(三) 基本职能不同

管理会计主要履行预测、决策、规划、控制和考核的职能,属于“经营型会计”;财务会计主要履行核算、报告企业经营成果和财务状况的职能,属于“报账型会计”。

(四) 核算依据不同

管理会计只根据内部的需要进行核算,不受财务会计“会计准则和会计制度”

的限制和约束;财务会计必须按照国家统一的会计准则制度的规定进行核算和提供会计信息,具有强制性。

(五) 方法程序不同

管理会计适用的方法灵活多样,工作程序性较差;而财务会计核算时往往只需要运用简单的算术方法,遵循固定的会计核算程序。

(六) 信息特征不同

首先,管理会计信息跨越过去、现在和未来三个时态;而财务会计信息则大多为过去时态。其次,管理会计大多以没有统一格式、不固定报告日期和不对外公开的内部报告为信息载体;财务会计在对外公开信息时,其载体是具有固定格式和固定报告日期的财务报表。最后,管理会计在向企业内部管理部门提供定量信息时,除了价值单位外,还经常使用非价值单位,此外还可以根据部分单位的需要,提供定性的、特定的、有选择的、不强求计算准确的,以及不具有法律效用的信息;财务会计主要向企业外部利益关系主体提供以货币为主要计量单位的信息,并使这些信息满足全面性、系统性、连续性、综合性、真实性、准确性、合法性等原则和要求。

(七) 规范程度不同

财务会计工作具有规范性和统一性,体系相对成熟,形成了通用的会计规范和统一的会计模式;管理会计缺乏规范性和统一性,体系尚不健全。

思考题

1. 管理会计的发展经历哪几个阶段?
2. 管理会计主要包括哪些内容?
3. 管理会计具有哪些目标?
4. 管理会计具有哪些职能?
5. 管理会计与财务会计具有哪些联系与区别?

练习题

一、单项选择题

1. 现代企业会计具有两大分支:一是财务会计,二是()。

- A. 成本会计 B. 预算会计 C. 税务会计 D. 管理会计
2. 在现代企业会计系统中,管理会计又可称为()。
- A. 算呆账的报账型会计 B. 外部会计
C. 算活账的经营型会计 D. 责任会计
3. 管理会计的基本内容包括预测决策会计、规划控制会计和()。
- A. 内部会计 B. 外部会计 C. 责任会计 D. 管理会计
4. 在某种意义上被称为“内部会计”的是()。
- A. 财务会计 B. 成本会计 C. 管理会计 D. 责任会计
5. 划分传统管理会计和现代管理会计两个阶段的时间标志是()。
- A. 19 世纪 90 年代 B. 20 世纪 20 年代
C. 20 世纪 50 年代 D. 20 世纪 70 年代
6. 下列项目中,不能够解释管理会计与财务会计之间共性特征的表述是()。
- A. 两者都是现代会计的组成部分 B. 两者具体目标相同
C. 两者共享部分信息 D. 两者相互制约、相互补充

二、多项选择题

1. 现代管理会计具有()职能。
- A. 预测经济前景 B. 参与经济决策
C. 控制经济过程 D. 规划经营目标
2. 下列项目中,属于在现代管理会计阶段产生和发展起来的有()。
- A. 规划控制会计 B. 预测决策会计
C. 责任会计 D. 管理会计师职业
3. 下列表述中,能够揭示管理会计特征的有()。
- A. 以责任单位为主体 B. 必须严格遵守公认会计原则
C. 工作程序性较差 D. 可以提供未来信息
4. 管理会计的内容与其职能相适应,包括()。
- A. 预测决策会计 B. 规划控制会计
C. 责任会计 D. 国际管理会计

三、判断题

1. 现代管理会计的特征在于以预测决策会计和责任会计为主,以规划控制会计为辅。()
2. 因为管理会计最初出现在西方社会,所以可以断定它是资本主义的必然产物。()
3. 因为管理会计只为企业内部管理服务,因此与对外服务的财务会计有着本

- 质上的区别。 ()
4. 管理会计既为企业管理服务,又属于整个企业管理系统的有机组成部分,处于企业价值管理的核心地位。 ()
5. 战略管理会计是当今管理会计理论研究的热点之一。 ()
6. 管理会计与财务会计的奋斗目标完全是一致的。 ()
7. 管理会计的职能是客观的,但它所起到的作用大小却受到人的主观能动性影响。 ()
8. 只有在企业中的执业管理会计师才能从事管理会计专业工作。 ()

第二章 成本性态分析

【本章导读】

成本性态是指在业务量变化时所表现出来的某种特性,研究成本性态是管理会计学的重要基石。成本按成本性态可以分为固定成本、变动成本和混合成本。成本性态分析就是在成本性态分类的基础上,按一定的程序和方法最终将全部成本分解为固定成本和变动成本两类,并建立成本函数模型的过程。成本性态分析方法通常有历史资料分析法、技术测定法和直接分析法。

通过本章学习,掌握成本性态分类与成本性态分析的概念及其区别,掌握固定成本、变动成本、混合成本的概念、特征及其类型,掌握混合成本分解的历史资料分析法,了解混合成本分解的技术测定法和直接分析法。

第一节 成本的概念与分类

一、成本的概念

在管理会计学中,成本及其分类不仅属于最基本的概念,而且往往被赋予与传统的财务会计学截然不同的含义。

财务会计将成本定义为生产成本或制造成本。成本是企业为生产一定种类和一定数量产品所发生的各种生产耗费。这是一个狭义的概念,是从会计角度来研究如何把为生产商品和提供劳务所发生的耗费和支出归集、计算出

生产成本。

管理会计中使用的是广义的概念。成本是指企业在生产经营过程中对象化的、以货币表现的、为达到一定目的而应当或可能发生的各种经济资源的耗费。在管理会计的范畴中,强调成本形成的原因和所发生的必要支出,成本的时态可以是过去时、现在完成时或将来时。它不仅为核算服务,而且也为管理服务。

二、成本按经济用途分类

由于各种管理职能的目的不同,因而履行其所需的成本信息的要求也不尽相同,因此需要根据各种管理职能的要求来核算和提供符合各种用途的成本信息。按照企业管理的不同要求,成本一般是按经济用途分类。这是财务会计中有关成本分类的最主要方法,也是一种传统的成本分类方法。其分类结果主要用来确定存货成本和期间损益,满足对外财务报告的需要。成本按经济用途的不同可以分为制造成本和非制造成本两类。

(一) 制造成本

制造成本,也称为生产成本,是指为制造产品或提供劳务而发生的支出。就制造企业而言,制造成本可根据其具体的经济用途分为直接材料、直接人工和制造费用。

1. 直接材料

直接材料是指在生产过程中直接用于构成产品主要实体的各种材料成本。这里所说的材料对具体企业而言,是指构成其产品的各种物资。例如,汽车制造厂所用的汽车轮胎购自橡胶厂,对橡胶厂而言,轮胎当然是产成品;而对汽车制造厂来说,轮胎只不过是汽车这一产品的原材料之一。

2. 直接人工

直接人工是指在生产过程中直接对制造对象施以影响以改变其性质或形态所耗费的人工成本。会计核算上即为生产工人的工资。

直接材料和直接人工的共同特征是都可以将其成本准确地归属于某一产品上,最能体现成本“归属性”这一传统意义上的本质属性。

3. 制造费用

制造费用是指为制造产品或提供劳务而发生的各项间接生产费用。从会计核算的角度看,包括直接材料、直接人工以外的,为制造产品或提供劳务而发生的、只是无法直接归属于某一产品的全部支出。制造费用内容复杂,通常可以进一步分

为间接材料、间接人工和其他制造费用。

(1) 间接材料。间接材料是指在产品制造过程中被耗用、但不容易归入某一特定产品的材料成本,或者是不必要单独选择分配标准以确定其归属某一特定产品的材料成本,如各种工具、物料的消耗成本。

(2) 间接人工。间接人工是指为生产提供劳务而不直接进行产品制造的人工成本,如设备维护、维修人员的工资。

(3) 其他制造费用。其他制造费用是指不属于直接人工和直接材料的其他各种间接费用,如固定资产的折旧费、保险费、车间用动力费、照明费等。

应该指出的是,生产方式的改进对上述直接材料、直接人工和制造费用的划分或三者的构成有直接的影响。例如,生产自动化水平的提高会导致上述意义上的制造费用在生产成本总量中所占的比重增大;生产专业化分工的加深会导致制造费用的形象更加“直接化”。

当制造费用按一定的标准在各受益对象,即产品中分配完毕,制造成本也就演化成为所谓的“产品成本”,即以产品品种来识别的成本。

(二) 非制造成本

非制造成本,也称为期间成本或期间费用,这些成本是根据它们发生的期间来确认的,主要包括销售费用、管理费用和财务费用。其中,销售费用是指为了销售产品和在产品销售过程中发生的各项费用,如专职销售人员的工资、销售机构固定资产的折旧费、广告费、宣传费、展览费、包装费等;管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产而发生的各项费用,如董事经费、行政管理人员薪金、办公费、管理部门固定资产折旧费、财产保险费、业务招待费、技术转让费等;财务费用是指企业为筹集生产经营资金等而发生的费用,如利息支出、手续费、汇兑损失等。

三、成本按成本性态分类

成本性态,也称成本习性,是指在一定条件下成本总额与特定业务量之间的依存关系。这里的成本总额是指为取得营业收入而发生的全部成本费用,包括全部生产成本和非生产成本。这里的业务量是指企业在一定生产经营期间内投入或完成的经营工作量的统称,可以是产量、销量,也可以是直接人工小时、机器工作小时等。在简单条件下,业务量通常是指生产量或销售量。

成本性态具有相对性、暂时性和可转化性的特点。其中,相对性是指在同一时期内,同一成本项目在不同企业之间可能具有不同的习性;暂时性是指就