



TEACHING MATERIALS FOR COLLEGE STUDENTS
高等学校教材

Cost and Management Accounting

成本管理会计 (第2版)

■ 赵振智 刘广生 主编

中国石油大学出版社

会计系列教材

- ☐ 会计学概论 (第2版)
- ☐ 中级财务会计学
- ☐ 高级财务会计学
- ☒ 成本会计 (第2版)
- ☐ 财务管理学 (第2版)
- ☐ 审计学
- ☐ 石油天然气会计
- ☐ 会计信息系统

ISBN 978-7-5636-2703-5



9 787563 627035 >

定价 45.00 元

成本管理会计 (第2版)

主 编 赵振智 刘广生

副主编 孙燕芳 刘福东



中国石油大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/赵振智,刘广生主编.—2版.—东营:
中国石油大学出版社,2009.1

ISBN 978-7-5636-2703-5

I. 成… II. ①赵…②刘… III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 002493 号

中国石油大学(华东)规划教材

书 名:成本管理会计(第2版)

作 者:赵振智 刘广生

责任编辑:隋 芳(电话 0532—86981531)

封面设计:王凌波

出 版 者:中国石油大学出版社(山东 东营 邮编 257061)

网 址: <http://www.uppbook.com.cn>

电子信箱: shiyoujiaoyu@126.com

印 刷 者: 沂南县汇丰印刷有限公司

发 行 者: 中国石油大学出版社(电话 0532—86981532, 0546—8392563)

开 本: 180×245 印张: 33.25 字数: 758 千字

版 次: 2009 年 3 月第 2 版第 1 次印刷

定 价: 45.00 元

会计系列教材编委会名单



主任:陈锡坤 宋振国 孙淑萍 赵振智

委员:(按姓氏笔画排列)

丁 浩	王光友	王洪华	王建华
王爱东	牛振海	冯学会	冯燕云
付衍梁	刘广生	刘向暖	刘启明
孙新永	孙茂华	吴方健	何绍恩
宋道强	李玉萍	李延明	李光明
李青云	李 超	李新成	陈永生
张卫东	张必成	张向青	张志友
张联胜	荣敦河	胡宝志	侯增周
高长忠	袁 焱	耿彦军	奚修磊
殷爱贞	崔会然	崔树杰	梅 刚
童 关	解宝贵	窦连池	薛 卫

前言



在高新技术迅速发展的今天,各种形式的技术创新广泛应用于社会经济生活各个方面,既导致了生产技术体系的变化,也引起了生产组织与管理的变化,从而对会计信息提出了新的要求。成本管理会计作为现代会计的一个重要分支,必然要根据管理环境的变化而变革。近20年来,国内外成本管理会计在思想观念和内容、方法上进行了一系列的创新,主要体现在以下四个方面:① 研究内容对内深化与对外扩展并举;② 应用指标从滞后性向前导性转变;③ 计量方式货币性与非货币性结合;④ 学科性质更趋多学科化。

《成本管理会计》(第2版)作为《成本管理会计》(石油大学出版社,2003年版)的修订版,依据近年来成本管理会计的发展和应用趋势及对作业成本法和作业管理理论发展的认识,重构了内容框架,按照采集和处理信息、预测与决策、实施过程控制、事后全面评价的基本逻辑,将成本管理会计的基本内容分为成本计算系统、管理决策系统和管理控制系统三大系统。本书开篇总括介绍了成本管理会计的发展过程和基本理论,然后按照成本计算、管理决策、管理控制的管理应用逻辑分三篇系统地介绍了成本管理会计的具体内容,最后一篇以专题形式对成本管理会计的前沿发展作了评述。

本书的显著特点是:不但将传统成本会计、管理会计与现代管理会计的内容融为一体,而且以作业成本计算、作业管理和价值分析的一体化作为贯穿全书的一条重要主线,突出了作业成本法对于成本管理会计发展与应用的重要价值,从而形成了以成本计算为基础,分析、讲述管理决策和管理控制两大职责的新的成本管理会计内容体系。本书既可以作为会计学 and 财务管理专业的核心教材,也可以作为企业管理、金融学、市场营销等专业学习成本管理会计基本理论与方法的通用教材,还可以作为广大实务工作者完善知识结构、加强企事业单位会计管理工作的重要参考书。

本书共分19章,赵振智、刘广生担任主编,孙燕芳、刘福东担任副主编。具体分工是:第一、二章,由赵振智、刘福东编写;第三章由赵振智、王军会编写;第四、五章,由王芳、王军会编写;第六章,由刘福东、赵振智编写;第七章,由赵振智、刘福东编写;第八章,由李玉萍编写;第九、十章,由赵振智、刘福东编写;第十一、十二章,由孙燕芳、刘广生编写;第十三章,由刘广生、刘福东编写;第十四章,由孙燕芳编写;第十五章,由孙燕芳、赵振智编写;第十六章,由赵振智、霍江林编写;第十七章,由王勇编写;第十八章,由刘广生、田雪峰编写;第十九章,由张伟伟、刘广生编写。

本书在编写和出版的过程中,得到了中国石化胜利油田分公司财务资产处、胜利石油管理局财务资产部及有关二级单位领导和同志的大力支持,也得到了中国石油大学(华东)经济管理学院、财务资产处、教育发展中心和出版社有关领导和同志的关心与帮助。

目 录



第一篇 总 论

第一章 成本管理会计的形成与发展	3
第一节 现代会计的概念实质与成本管理会计的形成	3
第二节 现代管理科学的发展对成本管理会计的影响	7
第二章 现代成本管理会计基本理论	14
第一节 成本管理会计的基本概念与内容	14
第二节 成本管理会计的特点	18
第三节 管理会计师职业及其职业道德	21

第二篇 成本计算系统

第三章 成本概念及成本流程	29
第一节 成本的概念及分类	29
第二节 成本核算的意义、原则和要求	35
第三节 成本会计的循环流程	41
第四章 成本归集与分配	47
第一节 成本分配:直接追溯、动因追溯和分摊	47
第二节 直接材料的归集与分配	50
第三节 直接人工的归集与分配	56
第四节 间接费用与辅助生产费用的归集与分配	60
第五节 制造费用的归集与分配	74
第六节 废品损失的归集与分配	80
第七节 生产成本在完工产品和在产品之间的分摊	83
第五章 成本计算的基本方法	96
第一节 成本计算方法概述	96

第二节	品种法	101
第三节	分批法	104
第四节	分步法	109
第五节	成本计算的分类法与定额法	128
第六节	联产品和副产品的成本计算	131
第六章	作业成本计算法	136
第一节	作业成本法的产生	136
第二节	作业成本法的基本原理	139
第三节	作业成本法应用例解	143
第四节	作业成本法的特点及应用前景	150

第三篇 管理决策系统

第七章	成本性态分析	157
第一节	成本性态分析的意义和假设	157
第二节	传统成本性态分析	158
第三节	作业成本性态分析	163
第四节	混合成本的分解	168
第八章	变动成本法与管理决策	176
第一节	变动成本法概述	176
第二节	变动成本法与全部成本法的比较	179
第三节	变动成本法在管理决策中的应用	186
第九章	本量利分析	190
第一节	本量利分析的基本原理	190
第二节	保本点与保本分析	192
第三节	保利分析和敏感分析	203
第四节	本量利分析的扩展	208
第五节	作业成本法对本量利分析的调整	213
第十章	相关成本分析与短期生产经营决策	221
第一节	成本特性与相关成本	221
第二节	相关成本分析与作业资源耗用模型	228
第三节	相关成本分析在生产决策中的应用	232
第四节	相关成本分析在定价决策中的应用	244
第五节	相关成本分析在存货决策中的应用	246
第十一章	资本投资决策的分析评价	257
第一节	资本投资决策的含义和类别	257

第二节	资本投资决策应考虑的重要因素	258
第三节	确定投资项目各年净现金流量	260
第四节	资本投资决策的常用方法及其应用	263
第五节	风险情况下的投资决策	276
第六节	先进制造环境下的资本投资决策	281

第四篇 管理控制系统

第十二章	管理控制系统概述	289
第一节	企业战略与战略管理	289
第二节	管理控制系统的含义和内容	294
第三节	管理控制中运用的会计信息	298
第四节	管理控制的行为特征	299
第五节	管理报告的内容和运用	302
第十三章	战略计划与预算控制	307
第一节	企业战略计划及其过程	307
第二节	全面预算体系	310
第三节	全面预算编制例解	315
第四节	预算控制形式	327
第五节	预算控制的行为因素	338
第十四章	成本控制与标准成本制度	342
第一节	成本控制的含义和原则	342
第二节	目标成本控制	345
第三节	标准成本制度概述	351
第四节	成本差异的计算与分析	357
第五节	标准成本制度的账务处理	362
第十五章	责任会计与业绩评价	368
第一节	集权、分权与组织结构	368
第二节	责任会计的内容和建立原则	371
第三节	责任中心的划分及其业绩评价	373
第四节	管理人员业绩评价	388
第五节	经营业绩报告与管理业绩报告	391
第六节	内部转移价格	395
第十六章	作业管理与持续改善	406
第一节	作业管理的含义及其目的	406
第二节	作业管理的过程价值分析	410

第三节	作业业绩评价的财务指标	413
第四节	作业业绩评价的非财务指标	426
第五节	作业管理对责任会计的影响	430

第五篇 成本管理会计专题

第十七章	战略成本管理	441
第一节	战略成本管理概述	441
第二节	战略价值链分析	444
第三节	战略定位分析	455
第四节	成本动因的分类和分析方法	458
第十八章	质量成本管理与环境成本管理	464
第一节	质量成本管理	464
第二节	环境成本管理	478
第十九章	成本管理会计其他专题	488
第一节	政府与非营利组织管理会计	488
第二节	服务业管理会计	494
第三节	国际管理会计	501
附 录		512
附表一	复利终值系数表	512
附表二	复利现值系数表	514
附表三	年金终值系数表	516
附表四	年金现值系数表	518
参考文献		520

第一篇

总
论

第一章 成本会计的形成与发展

现代会计与其环境的发展变化有着密切的关系,会计定义、内容和形式随着社会生产和管理理论的发展而趋于完善。本章主要介绍会计的概念实质,认为现代会计既是一个信息系统,又是一项管理活动;同时,分析成本管理会计的产生和发展过程及成本管理会计在企业管理中的重要作用。

第一节 现代会计的概念实质与成本管理会计的形成

一、现代会计的内容拓展及其概念实质

现代会计处于一个发展变化的社会环境之中。随着社会生产的发展和人们认识水平的不断提高,会计的定义、内容和表现形式也在逐渐地变化并趋于完善。

(一) 现代会计的四个分支

对于会计的精确含义,到目前为止世界范围内并没有达成一致的意见,会计所包括的内容和范围亦没有明确的界限。总的来看,在会计学界对会计定义阐述的过程中,会计的职能和内容有逐渐扩大的趋势。根据会计活动所包含的内容来划分,现代会计逐步演化为以下几个大的分支:

1. 财务会计

财务会计主要是通过对企业日常经济业务进行记录、整理、汇总和定期编制财务会计报表,向企业外部关系人(如企业的投资者、债权人和政府有关部门)提供企业一定期间内资金、成本、利润等主要财务数据。财务会计提供的资产负债表、利润表和现金流量等信息是外部投资者、政府、社会公众等辅助决策的重要依据。一般而言,财务会计所披露的企业的财务状况和经营成果更多地为企业的外部利益相关者所利用,因而财务会计也称为外部会计。

2. 管理会计

管理会计是从财务会计中分离出来,在成本会计基础上发展起来的一个会计分支。管理会计主要是向企业内部的管理人员提供经营管理所需要的成本、费用等会计信息,因而管理会计又称内部会计。由于成本会计是管理会计的前身,所以现代会计的这一个重要分支又称为成本管理会计。

3. 税务会计

税务会计的主要活动内容是依据税法编制各种纳税申报表。由于计算纳税收益所使用的会计方法并不需要与企业本身使用的会计方法相同,因而企业一方面必须小心谨慎



地避免触犯税法,另一方面又要充分利用税收减免或优惠等条款尽可能地减轻税负。经济发达国家的税制是相当复杂的,需要税务会计专家和税务律师来提供咨询服务,因而税务会计已发展成为现代会计的一个重要分支。

4. 社会责任会计

社会责任会计的主要活动是对企业经济活动的社会效果进行计量和报告。其内容既包括环境方面的,如企业的废水、废气、废料对环境所带来的污染及其防治情况;又包括职工生活和本地区经济发展方面的,如职工工资福利、劳动安全保护、技术培训,以及对本地区经济文化发展的财务支持等。20世纪70年代以来,社会责任会计逐渐成为现代会计的一个分支。社会责任会计被认为是传统会计理论与实务,特别是会计技术方面的一个重要延伸和发展,它所核算的主要内容是企业经济活动的社会效益和社会成本。

(二) 现代会计的概念实质

根据以上会计的基本内容,我们认为,现代会计的概念实质可以说既是一个信息系统,又是一项管理活动。

一方面,现代会计是一个信息系统。企业投资者、债权人、企业内部管理人员、税收和证券监管等政府管理部门需要利用各方面的信息进行决策和控制。会计可对企业经济活动的原始数据进行加工,产生以货币度量的财务信息,包括财务状况信息和经营成果信息等,供各方面决策和控制之用。信息是会计工作所产生的结果,会计报告是传输这种结果的主要媒介。从取得原始数据到将信息传输给使用者,需经过一系列的环节,如图1-1所示。



图 1-1 会计工作环节

另一方面,现代会计作为一项管理活动,在国民经济中发挥着重要作用。这是因为企业是国民经济的细胞,每个企业都是根据一定的目标创立并运行的,如持续地向社会提供高质量的产品、稳步提高市场占有率、使利润最大化等,为此,必须实施科学、有效的管理。企业管理的过程可概括如图1-2所示。企业管理过程的每一阶段都离不开会计人员的积极参与。在规划阶段,会计人员不仅要为草拟和选定方案、计划、预算提供信息,而且要参与分析各种方案、计划、预算的可行性和利弊得失。在组织阶段,会计人员要协助获取各种资源,尤其是筹措所需资金,确定资金的来源、流入企业的时间以及取得资金的各种条件等。此外,会计人员还要直接从事管理信息系统,尤其是财务信息系统的设计、安置等,使管理人员能及时取得信息,并据以采取有效的措施,确保生产经营的正常进行。在实施阶段,会计人员要利用本身的技能,根据已定的方案、计划、预算等控制各种生产资源的流入、流出、利用,如控制原材料的领用,控制工资和津贴的发放等。当无法自己采取措施时,会计人员会及时将规划执行过程中的异常现象反映给相关的管理人员,由他们采取控制措施。在检查阶段,会计人员要报告各种生产经营活动在财务上的集中反映,即对企业财务状况和经营成果的综合影响,分析预计与实际财务状况和经营成果的差异及其产生原因,然后与相关的管理人员一起商讨对策。

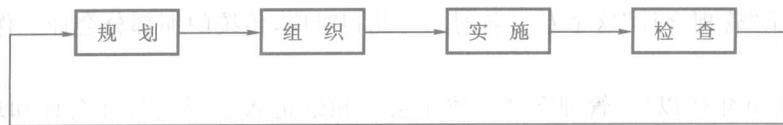


图 1-2 企业管理过程

正是由于会计直接介入管理过程，即除了在管理过程的诸阶段担任信息提供者的角色外，还直接参与管理决策与控制，因此我们认为会计既是一个信息系统，又是一项管理活动。成本管理会计的形成和发展过程就很好地体现了现代会计的这一双重属性。

二、成本管理会计的形成

虽然目前学术界普遍认同成本会计是管理会计的萌芽和基础，且已发展为与管理相结合的成本管理会计，但是为了更好地说明成本管理会计的形成过程，我们暂时将成本会计和管理会计作为两个独立的框架来分析。

成本会计和管理会计是为了满足企业内部经营管理需要而相继诞生和发展起来的会计学重要分支。成本会计原属于财务会计系统，主要内容是对成本信息的确认、计量、处理和报告；管理会计的内容主要包括决策分析、控制和业绩评价等。

从成本会计和管理会计早期发展阶段（19 世纪中后期至 20 世纪 20 年代）来看，两者都是以成本计算为基础的，到 20 世纪 30 年代至 50 年代初则开始了以标准成本计算为主的时期，进入了以事先控制即以成本控制为基本特征的管理会计阶段。

在早期的成本会计阶段，1880 年到 1920 年这 40 年被会计学家公认为“成本会计的繁荣发展时期”。这一时期的成本会计主要是对生产过程中消耗的材料、工资、制造费用进行系统的汇集和计算，用来确定产品的生产成本和销售成本。这一阶段，成本核算的都是历史成本，其唯一目的就是计算和确定产品成本。

到了 20 世纪初，第一次世界大战期间，泰罗（F. W. Taylor）的科学管理制度兴起。在西方，这一阶段是以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计信息系统占主导地位的时期。泰罗继发表了《计件工资》及《车间管理》两部著作之后，又于 1911 年发表了《科学管理原理》一书，开创了企业管理的一个新纪元。书中对标准化管理制度的确定，为标准成本制度的确立奠定了思想及理论基础，标准成本控制与预算控制制度及其差异分析方法的产生为管理会计的产生奠定了基础。为满足管理当局的需要，泰罗科学管理思想从单纯的事后计算发展到成本计算与成本控制相结合，从而使成本会计开始在一定程度上具有管理会计的性质。同时这种科学管理思想为管理会计所继承，并成为执行性管理会计的一个组成部分。因此，这一阶段严格来说是成本会计的形成阶段，也是管理会计的萌芽阶段。成本会计虽源于工业化产品成本计算上的需要，但也可说是管理会计的前身。管理会计是为了加强成本管理而产生并在成本会计的基础上发展起来的，是西方式的成本管理。管理会计的内容涵盖了成本会计的内容，两者从早期的发展开始就有着天然的“血缘”联系。科学管理理论和方法着重于研究如何充分利用有效的劳动时间提高生产和工作效率，并且通过制定标准成本、预算控制和差异分析等管理方法进行成本管理，从而使标准成本、预算控制和差异分析成为现代管理会计的基石。1952 年，世界会计师联合



会正式通过了“管理会计”这个专门名词。与此相对应,传统的那部分会计工作就称为“财务会计”。

20 世纪 50 年代以后,管理会计和成本会计相继进入了现代管理会计和现代成本会计时期,形成了以预测、决策、预算、控制、考评和业绩评价为主要内容的成本与管理会计的基本体系。第二次世界大战以后,西方发达国家的经济规模不断增大,以资本集约为基本特征的大公司、大财团、大型跨国企业和大型垄断集团不断涌现。由于企业的规模不断扩大,企业的生产和市场经营管理的复杂程度越来越高。同时,科学技术的发展并大量运用于生产,使生产力获得十分迅速的发展,企业的市场竞争更加激烈。企业为了在激烈的竞争中生存和更好地发展,必须不断地降低其产品成本和各项经营管理成本。此时的企业管理当局开始着眼于企业生产和经营的全过程,十分重视预测、决策和各种规划控制的有效方法,并要求企业的成本会计与这些管理职能紧密结合,同时必须为完成这些职能提供成本方面的相关信息,这就逐步促成了以现代管理科学为基础,适应 20 世纪 50 年代以来的历史条件的现代管理会计和现代成本会计的形成和发展。这些新的条件和环境迫切要求企业实现管理现代化,要求企业内部更加合理化、科学化,对外部环境具有灵活性和高度适应的能力,否则企业就会在激烈的竞争中被淘汰,于是在企业管理中形成了“管理的重心在经营,经营的重心在决策”这个新的指导方针。

20 世纪六七十年代以后,全球经济环境发生了重大变化,技术进步迅速,企业竞争加剧,这使得传统成本会计和传统管理会计面临着严峻的挑战。首先,成本会计必须改变以成本核算为主的现状,成本会计体系必须提供与管理需要具有高度相关性和充分可靠性的信息,改变成本信息与企业管理需要相脱节的局面。为了适应新的经济环境的变化,满足现代化企业生存和发展的需要,企业成本会计的对象发生了较大的变化。成本会计不仅要提供用以满足财务会计报告标准的产品成本信息,还需要提供满足管理决策需要的多方面的信息,如提供关于产品、顾客、服务、项目、作业、流程和管理者可能会感兴趣的的其他细节的成本信息,这些成本信息可在计划、控制和决策中发挥重要的支持作用。成本会计人员必须能够发展会计系统,以便将内部和外部信息使用者的需求连接起来。此时的成本会计已不是传统意义上的成本会计,而是与管理直接相结合的成本管理会计。

美国著名的管理会计学家查尔斯·T·霍恩格伦在其所著的《高级成本管理会计》中指出:“成本会计的目的是收集和提供各种决策所需的信息,从基本的反复出现的业务的经营管理直至制定非经常性的战略决策以及制定组织机构重要的方针,重要的是要把现代成本会计制度的着眼点放在帮助经理们解决好现在和将来所出现的问题,成本会计关心过去,这只是在帮助预测未来和满足对外报告需求的情况下。”

由此可见,成本会计正扮演着新的角色,定义更为宽泛,因此成本会计应发展为成本管理会计,即以管理为中心的成本会计,它包括了成本会计和管理会计两个部分。成本会计系统应能产生两种产品成本信息:一种用来满足财务报告标准,另一种用来满足管理决策的需要。当成本会计用来满足财务会计的目标需求时,即用来向外界报告企业生产的产品成本时,它应遵循公认的会计准则来进行成本计量和成本分配,所使用的方法是传统的制造成本法;而当成本会计用于满足内部经营管理的需要时,所使用的方法是成本会计和管理的直接结合,包括成本会计的预测、决策、控制、考核等技术方法,这些信息不需要