



普通高等教育“十三五”规划教材

管理 会计学

魏永宏 侯小娜 徐征 ◎ 编著

Management Accounting



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教

160

管 理 会 计 学

魏永宏 侯小娜 徐 征 编著



机械工业出版社

本书融合了国内外管理会计学最新的研究成果,理论体系既包括成本性态分析、变动成本法与完全成本法、本量利分析,又包括预测分析、短期经营决策分析、长期投资决策分析、全面预算、标准成本系统、责任会计以及作业成本法和战略成本管理,形成了事前、事中及事后管理的管理会计知识体系,内容详尽。本书可作为普通高等学校本科、专科会计学专业、财务管理专业、审计专业和工商管理类学科其他相关专业教材,也可作为注册会计师、会计师以及其他财经和证券从业人员的学习用书。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/魏永宏,侯小娜,徐征编著. —北京:机械工业出版社, 2016.6

普通高等教育“十三五”规划教材

ISBN 978-7-111-53748-9

I. ①管… II. ①魏…②侯…③徐… III. ①管理会计-高等学校-教材
IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第117559号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:常爱艳 于洋 责任编辑:常爱艳 韩冰 商红云

责任校对:朱丽红 封面设计:张静

责任印制:李洋

北京瑞德印刷有限公司印刷(三河市胜利装订厂装订)

2016年7月第1版第1次印刷

184mm×260mm·17.5印张·429千字

标准书号:ISBN978-7-111-53748-9

定价:35.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

服务咨询热线:010-88379833

机工官网:www.cmpbook.com

读者购书热线:010-88379649

机工官博:weibo.com/cmp1952

教育服务网:www.cmpedu.com

封面无防伪标均为盗版

金书网:www.golden-book.com

前 言

进入 21 世纪以来,经济贸易全球化、信息技术网络化和资源配置市场化的趋势日益显著,对会计职业和会计教育的发展提出了许多新的挑战和要求。管理会计学是为了适应企业管理的需要而产生和发展起来的。迄今为止,尽管该学科尚未形成完善的理论体系,但实践证明,它早已成为企业创造价值的有力工具,因而管理会计学显现出无限的生机。

尽管管理会计学从西方引入我国的时间还不是很长,但是近几年,管理会计方法在国内一些企业中已经得到广泛的应用。特别是最近几年,一些企业率先推行全面预算管理,极大地推动了管理会计方法在我国企业中的应用。为了满足高等院校会计学专业、财务管理专业、审计学专业以及工商管理类学科其他相关专业的教学需要,我们编写了这本《管理会计学》,本书也可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书,同时,还可以作为注册会计师、会计师以及其他财经和证券从业人员的学习用书。

本书在编写过程中,广泛吸收了国内外同类教材的优点,并适度反映了近年来管理会计学的最新研究成果。本书的特点主要体现在以下几个方面:

(1) 理论阐述简明。本书对管理会计基本概念、基本理论、基本方法的阐述简单明了,力求准确。

(2) 知识体系完整。本书系统地阐述了成本性态分析、变动成本法与完全成本法、本量利分析、预测分析、短期经营决策分析、长期投资决策分析、全面预算、标准成本系统、责任会计以及作业成本法和战略成本管理,形成了事前、事中及事后管理的管理会计知识体系,内容详尽。

(3) 体例新颖独特。本书中设计了本章摘要、理论阐述、案例分析、复习思考题、练习题与练习题参考答案等几个部分。

本书由魏永宏教授负责总体框架的设计、写作大纲的拟定和撰写的组织工作,并总纂定稿。各章的撰写具体分工如下:第一章、第三章、第十一章和第十二章由魏永宏执笔;第二章、第四章、第六章和第八章由徐征执笔;第五章、第七章、第九章和第十章由侯小娜执笔。

本书在撰写过程中参阅了大量国内外同行的优秀论著,并得到机械工业出版社的大力支持与帮助,在此一并致以诚挚的谢意。

虽然本书的作者通力合作,力求做到精益求精,但因撰稿、定稿时间仓促,更由于编著者的水平有限,书中难免有疏漏和不妥之处,恳请广大读者批评指正。

魏永宏

目 录

前言			
第一章 绪论	1	第六章 短期经营决策分析	96
第一节 管理会计的形成与发展	1	第一节 短期经营决策概述	96
第二节 管理会计的定义、职能和内容	4	第二节 生产经营决策概述	100
第三节 管理会计的特点	6	第三节 定价决策	116
复习思考题	8	复习思考题	120
第二章 成本性态分析	9	练习题	120
第一节 成本性态与成本分类	9	练习题参考答案	122
第二节 成本性态模式	11	第七章 长期投资决策分析	125
第三节 成本估计	18	第一节 长期投资决策概述	125
复习思考题	25	第二节 货币时间价值	127
练习题	25	第三节 现金流量估算	133
练习题参考答案	26	第四节 长期投资决策分析的方法	137
第三章 变动成本法与完全成本法	28	第五节 长期投资决策方案的敏感性分析	148
第一节 变动成本法与完全成本法的概念	28	第六节 固定资产更新决策	150
第二节 变动成本法与完全成本法的比较	29	复习思考题	153
第三节 两种成本法的优缺点	38	练习题	153
复习思考题	42	练习题参考答案	155
练习题	42	第八章 全面预算	157
练习题参考答案	44	第一节 全面预算的基本体系	157
第四章 本量利分析	45	第二节 全面预算的编制程序与方法	159
第一节 本量利关系及其数学表达式	45	复习思考题	175
第二节 保本点分析	50	练习题	175
第三节 利润敏感性分析	61	练习题参考答案	177
复习思考题	66	第九章 标准成本系统	179
练习题	66	第一节 标准成本系统概述	179
练习题参考答案	68	第二节 标准成本的制定	180
第五章 预测分析	70	第三节 标准成本差异分析	184
第一节 预测分析概述	70	第四节 标准成本系统的账务处理	188
第二节 销售预测分析	74	复习思考题	191
第三节 利润预测分析	82	练习题	191
第四节 成本预测及资金需要量预测分析	89	练习题参考答案	193
复习思考题	92	第十章 责任会计	194
练习题	92	第一节 责任会计概述	194
		第二节 责任中心及其考核指标	196
		第三节 内部转移价格	204
		练习题参考答案	94

第四节 责任考核与分析	207	第二节 战略定位分析	246
复习思考题	214	第三节 价值链分析	249
练习题	214	第四节 战略成本动因分析	259
练习题参考答案	216	复习思考题	262
第十一章 作业成本法	218	练习题	262
第一节 作业成本法概述	218	练习题参考答案	263
第二节 作业成本法的基本原理	220	附录	264
第三节 作业成本法的基本程序	225	附录 A 复利终值系数表 (1 元的终值)	264
第四节 作业成本法与传统成本法的 比较	227	附录 B 复利现值系数表 (1 元的现值)	266
第五节 作业成本法对传统管理会计的 影响	232	附录 C 年金终值系数表 (1 元年金的 终值)	268
复习思考题	240	附录 D 年金现值系数表 (1 元年金的 现值)	270
练习题	240	参考文献	272
练习题参考答案	241		
第十二章 战略成本管理	243		
第一节 战略成本管理概述	243		

【本章摘要】

管理会计是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,较之传统的财务会计,管理会计在职能、内容和方法上都有其显著的特点。本章拟对管理会计的形成与发展,管理会计的定义、职能和内容,管理会计的特点等内容进行论述。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成

管理会计的雏形,或称之为早期的执行性管理会计,其形成可以追溯到 20 世纪的二三十年代。

19 世纪末 20 世纪初,产业革命加速了资本主义经济的发展,生产规模的社会化和激烈的自由竞争要求彻底改变单凭经验和主观臆断的管理方法,于是泰勒(Taylor)的科学管理理论便应运而生。1911 年,被西方誉为“科学管理之父”的泰勒在《会计月刊》上发表了著名的《科学管理原理》(后又出版单行本),从而开创了企业管理上的一个新纪元。列宁在 1918 年对泰勒制做过全面分析,他指出“资本主义在这方面的最新发明——泰勒制,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”。可见,泰勒的科学管理理论的核心是强调提高生产和工作效率。即通过他所倡导的所谓时间与动作研究,来制定在一定的条件下可以实现并被认为是最有效率的标准,以此作为评价和考核的依据,从而促使生产的各个方面实现高度的标准化。

随着《科学管理原理》的发表,泰勒制逐步得到广泛的实施,至 20 世纪 20 年代达到盛行,其实践效果较为明显。随之而来,又提出了这样的问题:即会计如何提高企业的生产和工作效率服务?作为配合推行泰勒制的科学管理而进行的初步尝试,一些同泰勒制的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,其中包括标准人工成本及其延伸出来的标准材料成本、标准制造费用和成本差异等,这些内容在当时只是作为原有会计体系中的一个附带部分而存在。1919 年,美国管理成本会计师协会成立,这对推广标准成本起了巨大的推动作用。此后,美国会计学界经过近 10 年的争论,正式将标准成本纳入了会计系统,出现了真正的标准成本会计制度。与此同时,预算控制、变动成本法和利润坐标图等方



法也相继出现。少数学者开始提出管理会计这一概念,且有相关著作问世。1922年,奎因斯坦(Quaintanle)和麦金西(Mckinsey)分别出版了《管理会计:财务管理入门》和《预算控制》。1924年,麦金西又出版了《管理会计》,布利斯(Bliss)出版了《通过会计进行经营管理》等著作。据此可以认为:以泰勒的科学管理理论为基础,以标准成本和预算控制为主要支柱的早期执行性管理会计,在20世纪的二三十年代已初步形成。

二、管理会计的发展

1. 从早期管理会计到现代管理会计

早期管理会计的产生到现代管理会计的逐步形成是一个长期的发展过程。其迅速发展的阶段是在第二次世界大战以后,特别是在20世纪的50年代以后,现代管理会计发展的客观条件是经济的发展、管理科学的发展和科学技术的发展。

从20世纪的50年代起,资本主义的经济发展进入所谓的战后期,其特点主要表现在:①现代科学技术突飞猛进并广泛应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;②资本进一步集中,企业规模日趋扩大,跨国公司大量涌现,市场竞争更加激烈,企业经营更趋复杂。这些特点对企业管理也提出了相应的新要求:一方面要求企业内部管理更加合理化、科学化;另一方面要求企业具有灵活多变的反应能力和适应能力,以免在激烈竞争中遭受被淘汰之险。上述战后经济的特点和要求,直接冲击了曾风靡一时的泰勒的科学管理理论而代之以现代管理科学。因为,前者具有一些根本性的缺陷,如只重视对生产过程的个别环节的高度标准化和高效化,而忽视企业管理的全局以及企业与外部的关系;不把人当作有主动性、创造性的劳动者,而只作为机器的附属物管理,就势必引起广大工人群众的强烈不满,因而难以取得应有的效果。后者,即现代管理科学则广泛吸收自然科学和管理科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为主要支柱且包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好适应战后经济特点与要求的方法和理论,从而有效地克服了泰勒学说的重要缺陷。

现代管理科学的发展及其在企业管理中成功的应用,为现代管理会计奠定了理论和方法的基础。其表现为:一方面,早期管理会计的技术方法得到了进一步发展。例如,标准成本会计发展为以目标管理为前提的标准成本制度;利润坐标图发展为更科学、更实用的本量利分析等。另一方面,进一步拓展了会计的管理职能,即从解释过去转向为控制现在和筹划未来。例如,借助于运筹学中的有关理论和技术,建立了经营决策会计、投资决策会计;借助于行为科学,建立了责任会计的方法体系。到20世纪60年代,管理会计的各种专门方法已经成型且辅之以电子计算机应用技术,管理会计的基本内容和体系已初步确定,管理会计教科书已进入美国大学讲台,一些发达国家及国际会计师协会还相继出现了单独的管理会计协会,这标志着早期的管理会计已产生了质的飞跃,并且发展成为以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱的现代管理会计。1972年,《管理会计》月刊开始在世界范围内发行;1980年4月24~26日,各国会计人员联合会在巴黎举行第一次会议,讨论如何应用和推广管理会计问题。

2. 现代管理会计的新发展

现代管理会计是一个不断发展的过程。20世纪70年代以后,现代管理会计出现了一些新的发展趋势。

首先,随着社会经济的高速发展,商品社会需求的多样化和个性化导致企业生产由传统

的大批量标准化生产转变为以顾客需求为导向的“顾客化”生产模式。同时,科学技术的进步和创新促使企业生产的技术含量迅速提高,生产流程日趋计算机化和自动化,数控机床、计算机辅助设计、计算机辅助制造、弹性制造系统等先进手段被广泛应用,为企业适应顾客的多样化并对多变的市场需求进行灵活反应提供了技术上的可能与保证。另外,由于世界经济的高速发展和全球经济一体化进程的加快,使国际化大市场逐渐形成,导致企业竞争(包括国际市场的竞争)更趋剧烈,这就促使企业必须站在宏观战略角度上进行各种决策。与此相适应,战略管理理论也有了长足的发展,并促使战略管理会计的产生。社会经济和科学技术的重大变革和发展对管理会计产生了重大的冲击,促使管理会计不断拓展新的领域,从而更加适应因社会经济和科学技术新发展所形成的企业内部和外部环境的变化。如作业成本计算与作业管理、适时生产系统与存货管理、质量成本管理、产品生命周期成本管理、目标成本法等。

在上述管理会计的新研究领域,作业成本法是比较典型,也是非常重要的一个内容。从1988~1990年,库珀(Cooper)和卡普兰(Kaplan)连续在《成本管理杂志》(Journal of Cost Management)发表了多篇论述作业成本计算(Activity-Based Costing)的文章,对传统成本计算方法提出批评和改进的意见。传统成本计算方法将企业生产中发生的制造费用按照直接人工、机器小时、材料成本等与产量存在直接关系的分配基准分配给各种产品。在工业自动化程度较高的情况下,由于制造费用这种间接成本在成本总量中所占比重不断增加,导致传统的成本计算方法提供的产品成本数据产生严重扭曲,进而影响了管理者的定价决策、产品生产组合决策等。为了克服这一缺陷,作业成本法按照不同的成本动因将所有的制造费用追踪归属于某一种作业或作业中心,然后再由每一种作业或作业中心按照作业成本动因分配给不同的产品。这些作业成本动因有些是与产量有直接关系的(如人工小时、机器小时),而有些是与产量没有直接关系的(如产品生产批次)。在作业成本计算的基础上,与波特(Porter)提出的“价值链”(Value Chain)观念相呼应,在管理会计中又产生了作业管理(Activity-Based Management)理论。借助于作业管理,管理会计在20世纪80年代和90年代取得的许多引人注目的新进展都是围绕着管理会计如何为企业“价值链”优化和价值增值提供相关信息而展开的,这推动了企业组织的变革,提高了企业的竞争能力。平衡计分卡(Balanced Scorecard)是20世纪90年代管理会计理论与实践另外一个重要的发展,引起了管理会计理论界和实务界的高度重视。平衡计分卡是一种以“因果关系”为纽带,将企业的战略、过程、行为与结果一体化,财务指标与非财务指标相融合的绩效评价系统。平衡计分卡通过财务维度、客户维度、业务流程维度、学习与成长维度全面评价企业的经营绩效,是一种体现战略导向的绩效评价系统。

其次,计算机和定量分析方法的结合为管理会计提供了有力的工具和方法。随着经济发展速度的加快和复杂程度的不断提高,传统的会计方法已不能满足企业经营管理和决策的需要,特别是无法解决企业未来经济活动的不确定性导致的风险问题,新的定量分析方法因此被大量引入管理会计中并被广泛使用。随着运筹学、线性规划、概率论等定量分析方法的广泛应用,管理会计信息质量和决策的科学性都有了质的提高。同时,电子计算机的应用使会计数据的处理能力大为增强。

再次,学科发展中相关学科的交叉渗透促使管理会计中形成了新的领域。如在现代企业所有权和经营权两权分离的前提下,产生了股东与管理层之间的委托代理关系。代理人理论



就是关于委托人和代理人之间如何建立并强化稳固的委托代理关系,保证在一定权利和责任下双方利益都能够得到实现的理论。在管理会计中引进的应用代理人理论和信息经济学,对管理会计体系中的预算激励方式和业绩评价方法的研究和应用起到了进一步推动与发展的作用。

第二节 管理会计的定义、职能和内容

一、管理会计的定义

1952年,世界会计学年会上正式通过了管理会计这个名词,对其定义则各不相同。

美国会计学会下属的管理会计委员会于1958年发表了一个引人注目的定义:“管理会计是指为了协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的计划,并做出能达到上述目的的明智的决策,在处理本企业历史和计划的经济资料时所运用的被认为是适当的技术和概念。”

其后,越来越多的人主张把会计体系看作是一种信息系统。国外许多教科书中采纳了这种思想并把管理会计重新定义为“一种帮助经理人员编拟计划、积累资料、控制业务和制定决策的信息系统。”

英国成本和管理会计师协会在1982年发表了一个广义的管理会计定义,该定义把审计以外的各个组成部分都作为管理会计的范围,认为管理会计是“为管理当局提供所需要信息的那一部分会计工作,使管理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,向职工反映财务状况;对各个行动的备选方案做出决策。为此,需要编制长期计划,确定短期经营计划;对实际业务进行记录;采取行动纠正偏差,将未来的实际业务纳入轨道;获取并控制各种资金”。之所以把财务会计也列入管理会计的范围,是因为财务会计的一切工作都是服务于管理需要的,对外报表也是决策的依据之一。这种广义的管理会计定义及其解释得到了国际会计师联合会管理会计委员会的赞同。

20世纪70年代末,管理会计才开始传入我国,对其研究尚不够深入,定义方法也很不一致。基于对会计本质的不同认识,管理会计的定义也曾出现所谓“管理活动论”和“信息系统论”之分。有的会计学者则从管理会计的特定目的出发对其做出定义,认为“管理会计是着重为组织内部经营管理人员制订计划和控制日常业务活动,以及做出非例行决策服务的会计”。较有代表性的定义方法是:“管理会计主要是通过一系列专门方法,利用财务会计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,并帮助企业领导做出各种专门决策的一整套信息处理系统”。定义中指出了管理会计的对象、资料来源、基本职能和目的,也正面回答了会计的本质,既体现了管理会计与财务会计的不同之处,又具有较强的概括性。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计客观具有的功能。由于管理会计是管理科学与会计科学结合的产物,管理会计循环取决于管理循环,前者服务于后者,因此管理会计的职能就融于管理的职能之中。管理的职能最初是“计划、组织、指挥、协调、控制”,即五职能学说。现

代管理职能还要加上预测与决策，即构成七职能学说。还有人认为管理职能是“计划、组织、控制、激励”，即所谓四职能学说；也有人认为管理的职能是“计划、组织、控制”，即主张三职能学说。然而，越来越多的管理学者认为，管理的各项职能中，最主要的或称之为基本的职能就是计划与控制。计划的目的在于经济地使用现有的资源，有效地把握未来发展，以争取最大的成果。完整的计划编制过程应包括确定目标、制定方案、方案评价、方案选择等环节。控制是指审核和检查实际的进度与方向是否与计划相符，并采取措施纠正偏差，以达到或超过预期目标的过程。

基于上述，管理会计的基本职能可以表述为计划与控制。其中，计划职能的含义是：在确定经营目标并进行各方案最优决策的前提下，将经营目标和选定的方案借助于一定的形式（预算），使其具体化、数量化、价值化，并以此作为控制的依据。控制职能的含义是：以计划（预算或标准）为依据，将实际执行结果与计划进行对比分析，发现并纠正差异，使企业的生产经营按照计划（预算）进行，以保证既定经营目标的实现。

也有人认为，管理会计还应包括组织职能和评价职能。

三、管理会计的内容

管理会计是一门正在发展中的新兴科学，其内容在中外会计界尚未统一，也不可能完全统一。但就管理会计的基本内容而言，较为一致的看法是：从管理会计的基本职能考虑，其基本内容应包括规划会计与控制会计两部分。

1. 规划会计

规划会计是指提供有用信息，协助企业管理当局确定企业生产经营规划的会计。规划的全过程既包括期间规划，也包括项目规划。项目规划是期间规划的前提，主要表现为各行动方案的决策分析。因此，也有学者将规划会计称为规划与决策会计，其基本内容包括以下两个方面：

- (1) 决策分析及作为其前提的预测分析。
- (2) 全面预算及责任会计中的责任预算部分。

2. 控制会计

控制会计是指提供有用信息，协助企业管理当局实现既定目标的会计。这里的控制应作广义的理解，即包括分析执行过程和评价工作业绩，以协调各局部的活动。故也有学者将控制会计称为控制与业绩评价会计，其具体内容主要包括以下三个方面：①全面预算；②标准成本系统；③责任会计。

有必要指出：一些会计学者认为，管理会计的内容可以区分为决策会计和执行会计两部分，这是对管理会计内容在按其职能划分基础上的进一步分类。管理会计的内容分类如图 1-1 所示。

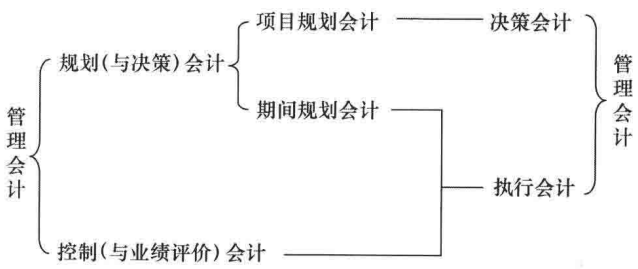


图 1-1 管理会计的内容分类

管理会计的基本内容除以上所述的规划会计、控制会计外，还应包括成本—业务量—利润的分析，它是规划与控制的重要工具，可视为管理会计的必备基础知识。



第三节 管理会计的特点

一、管理会计与财务会计的联系和区别

我国著名会计学专家李天民教授认为：“应从财务会计与管理会计的区别与联系中，掌握管理会计的特点。”因为，管理会计与财务会计是现代企业会计的两大分支，管理会计的特点就是相对于财务会计而言所独具的某些特色或显著的区别。可见，管理会计与财务会计的比较是十分必要的。

1. 管理会计与财务会计的联系

管理会计从财务会计中分离出来，但二者并非互不相关，它们之间有许多联系，主要表现在以下几方面：

(1) 管理会计与财务会计的原始资料基本上是同源的。换言之，管理会计需要使用财务会计输出的某些资料，通过加工、改制和延伸，使其符合内部经营管理的需要，管理会计没有必要另行组织一套原始数据。

(2) 管理会计与财务会计的主要指标相互渗透。如财务会计提供的历史性的资金、成本、利润等指标，是管理会计中长、短期决策分析的依据，而管理会计中确定的预算、标准等数据又是组织财务会计日常核算的基本前提。

(3) 管理会计与财务会计存在交叉部分，即成本会计。成本会计既用于内部管理，又用于期间损益计算。

(4) 管理会计的一些内部报表有时也被财务会计列入对外公开发布的范围。例如，从1973年3月起，美国财务会计准则委员会的第19号意见书，就正式把属于企业内部管理需要的财务状况变动表列为对外必须编报的基本财务报表。

(5) 管理会计与财务会计同时作为经济管理的组成部分，它们所提供的财务报告和管理报告都可用来服务于有关方面的决策分析，因而有殊途同归之效。

正是由于管理会计与财务会计之间的上述诸多联系，再加之电子计算机的应用，才出现了二者的一体化趋势。

2. 管理会计与财务会计的主要区别

尽管管理会计与财务会计之间存在许多联系，但二者毕竟是作为现代会计的两大分支，则在其基本目标、基本职能、核算对象、方法程序、核算要求、会计报告等各方面都有明显区别。为便于集中比较，将二者的主要区别列入表中，财务会计与管理会计的主要区别如表1-1所示。

表 1-1 财务会计与管理会计的主要区别

比较项目	财务会计	管理会计
目标侧重	向企业外部利害关系各方提供资料，兼顾企业内部管理	主要服务于企业内部管理，必要时也对外报告
基本职能	核算与监督	计划与控制
核算要求	精确程度高	只要求近似值，不影响判断即可

(续)

比 较 项 目	财 务 会 计	管 理 会 计
核算对象	企业全局已发生的经济活动（主要是反映过去）	涉及企业全局、局部已经发生和尚未发生的经济活动
核算依据	公认的会计原则，统一的会计法规、制度	管理需要，决策理论
核算程序与方法	(1) 严格遵循凭证、账簿、报表的逻辑顺序 (2) 采用相对固定的核算方法 (3) 一般只应用初等数学知识，且范围较小	(1) 不必严格按凭证、账簿、报表的程序组织核算 (2) 方法灵活多样，无固定模式 (3) 广泛应用高等数学知识
会计报告	(1) 定期编制，对外报送 (2) 统一采用货币计量 (3) 格式统一，内容确定，定量反映	(1) 不定期编制，不一定对外报送 (2) 可以采用非货币计量单位 (3) 无统一格式，内容不定，定量与定性相结合
实施程度	各企业都必须强制实施	取决于管理需要

二、管理会计的主要特点

从表 1-1 中可以看出，管理会计与财务会计有许多不同之处。所谓管理会计的特点就是指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。根据这种理解，管理会计的主要特点如下：

1. 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的信息，为加强企业的内部管理和提高企业经济效益服务。财务会计虽然对内、外都提供企业最基本的财务、成本信息，但其主要侧重于对企业外部有经济利害关系的各方服务。管理会计侧重于为企业内部的经营管理服务，这种服务对象方面的特点（或称之为基本目标方面的特点）是管理会计的最本质的特点。正是由于这一特点，才决定和派生出了管理会计的其他主要特点。需要强调的是，不能简单地认为财务会计服务于外部，管理会计服务于内部。确切地讲，无论管理会计还是财务会计，都是同时为企业内部、外部有关方面的人员服务的，只是服务的侧重面不同。

2. 面向未来，控制现在

为了有效地服务于企业内部的经营管理，一方面要求管理会计运用其特有的理论和方法，对生产经营方面将要采取的各种方案进行科学的预测分析，并以此作为决策分析和编制预算的客观依据，即对未来将要发生的经济活动进行核算（事前核算）；另一方面，为确保规划的经营目标能得以实现，还必须切实地控制现在（事中核算）。管理会计以事前、事中核算为主的这一特点是其基本职能的客观反映，是由管理会计的目标特点派生出的时间特点。面向未来，控制现在与传统的财务会计形成鲜明的对比，财务会计主要是反映过去，单纯地提供和解释会计信息，与这一特点相适应，管理会计中较多地使用对有关指标的未来估计数据，也使用一些历史数据，但需对其进行必要的加工与改制。



3. 管理会计兼顾生产经营的全局与局部

财务会计一般只提供企业全局的综合经济信息，而管理会计还要提供企业内部不同部门、不同产品、不同项目或过程等局部的有关生产经营的信息。管理会计的这一范围特点也是由其目标特点所决定的。因为，要有效地服务于企业内部经营管理，就必须做到从全局着眼，综合考虑，从而实现局部和整体的统一，否则必然是各行其是，顾此失彼。因此，管理会计必须同时兼顾全局与局部两个方面，对哪一方面都不可偏废。

4. 方法、程序灵活多样

如表 1-1 中所述，财务会计必须严格遵守公认会计原则和统一的会计法规、制度，从凭证、账簿到报表都要严格按照既定的会计程序进行，具有严密而稳定的结构，而管理会计在很多方面可以不受公认会计原则的制约，结构比较松散，方式、方法也更加灵活多样。核算程序的确定、数据资料的来源、核算的具体方法和报告的编报形式等都不必局限于某种固定的模式，只要能满足企业内部管理的需要，就可以认为是有效的。

在诸多方式、方法中，数学方法在管理会计中得到了较为广泛的应用。为了在现代化的管理中能更好地发挥会计的积极作用，越来越多地企业借助于现代数学方法来解决复杂的经济问题。例如，应用回归分析法进行产量——成本的依存关系分析；应用线性规划法确定各有关生产要素之间的最优组合；应用库存论原理进行经济定货量、经济生产量的计算；应用概率论进行各种预测分析和决策分析等。数学方法的广泛应用，表明管理会计正不断地走向成熟与完善，因为一门科学只有成功地应用数学时，才算达到了真正完善的地步。

管理会计的上述特点是相对于财务会计而言的，财务会计与管理会计不可能也不应该截然分开。

复习思考题

1. 为什么说管理会计是管理科学与会计科学相结合的产物？
2. 管理会计的发展趋势如何？
3. 怎样理解管理会计的基本职能，它与管理职能的关系如何？
4. 如何建立管理会计的内容体系？
5. 有人说“数字的精确性在管理会计中不如财务会计中那样重要”，这种说法对吗？为什么？
6. 怎样理解管理会计特点的相对性？
7. 为什么说管理会计的形成是会计发展史上的重要里程碑？

第二章

成本性态分析

【本章摘要】

随着经济的不断发展，成本的内涵也在不断丰富。管理会计的出现打破了对成本的传统分类，使得成本的概念和分类多样化，将成本按性态分类，得到了固定成本、变动成本及混合成本。通过本章的学习，了解成本的各种分类方式；熟练掌握成本性态模式及对混合成本的分解方法；掌握并能熟练应用成本性态分析中的多种成本估计方法。

第一节 成本性态与成本分类

成本是为了达到特定目的而消耗或放弃的资源。管理人员为完成管理职能，需要大量管理会计提供的会计信息。管理人员在面对不同类型的决策时，对成本信息的要求是不同的，因此需要管理会计人员针对不同的管理要求，提供不同的成本信息。因此，管理会计学中，出现了多种关于成本的分类方式。

一、成本性态

1. 成本性态的概念

成本性态，又称为成本习性，是指成本总额与业务量之间在数量方面的依存关系。

这里的业务量是指企业经过一定时期的运营投入或完成的经营工作量的统称，通常用绝对数形式来表示，如生产量、销售量、机器小时、人工小时等。在最简单的条件下，业务量通常是指生产量或销售量。

这里的成本是指为取得营业收入而发生的各项营业成本费用，包括全部生产成本和销售费用、管理费用、财务费用等非生产成本。

2. 成本按性态分类

按照成本与业务量的依存关系，可将成本分为固定成本、变动成本和混合成本三类。

固定成本是指在一定条件下，其总额不随业务量的变动而发生任何变动的成本。例如，按照直线法计提的厂房、机器设备的折旧费。按照直线法计提的折旧，在一定范围内，只与固定资产的原值、使用寿命和预计净残值有关，与产量无关。

变动成本是指在一定条件下，其总额随着业务量的变动而成正比例变动的成本。例如，生产产品过程中的直接材料、直接人工等，均随着产量的增减变动成正比例变动，因此属于变动成本；再如，销售费用中按照销量支付的销售佣金，随着销量的增减变动成正比例变动，因而也属于变动成本。

混合成本是指总成本虽然受业务量变动的影响，但其变动的幅度并不同业务量的变动成



正比例变动的成本。这类成本由于同时包括固定成本与变动成本两种因素，因此统称为混合成本。例如，机器设备的维护保养费包括两部分，一部分是企业为享受该项服务必须支付的基本数额，这体现了固定成本的性质。另一部分是随着实际享受的服务量的变化成正比例变动，这体现了变动成本的性质，因此为混合成本。

二、成本的其他分类

（一）成本按经济用途分类

按经济用途分类实际上是财务会计学上的传统分类方法。在制造业企业中，企业的各项资源投入到两个不同的领域：生产领域和非生产领域，因此其经济用途是明显不同的。企业的成本按经济用途划分，分为生产成本与非生产成本两类，其结构如图 2-1 所示。

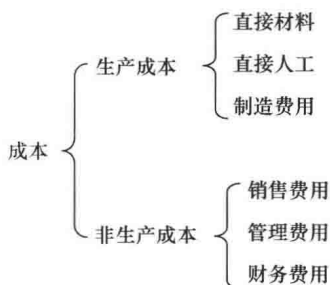


图 2-1 成本按经济用途分类

1. 生产成本

生产成本，又称制造成本，是指在产品生产过程中发生的成本，它由三个基本要素构成，包括直接材料、直接工资和制造费用。

（1）直接材料是指在产品生产过程中，用来构成产品实体的那部分材料的成本。

（2）直接工资是指在生产过程中，对材料进行直接加工使它变成产品而所耗用的人工成本。

（3）制造费用是指除了直接材料和直接人工以外的所有制造成本。这个项目还可以再细分为间接材料、间接人工和其他制造费用。

间接材料是指在生产中发生的，但不便归入某一特定产品的材料成本，如机器设备维修用的材料等。

间接人工是指为生产服务而不直接进行产品加工的人工成本，如维修人员、警卫人员等的工资。

其他制造费用是指不属于上述两种的其他各种间接费，如厂房、机器设备的折旧、维修和修理费等。

2. 非生产成本

非生产成本，又称期间费用或期间成本，是指生产成本以外的成本。在财务会计中主要包括销售费用、管理费用和财务费用。

（1）销售费用是指为销售产品而发生的各项成本，包括广告宣传费、送货运杂费、销售人员工资及销售部门的其他费用（办公费、差旅费、修理费）等。

（2）管理费用是指企业行政部门为组织企业生产所发生的成本，如董事会经费，行政



管理人员的工资、差旅费、办公费，行政管理部门固定资产的折旧费及相应的保险费和财产税等。

(3) 财务费用是指企业理财过程中发生的各种成本，如借款的利息支出。

(二) 成本按可控性分类

成本按照可控性可分为可控成本与不可控成本两类。从一个单位或部门看，凡成本的发生属于这个单位或部门的权责范围内，并能为这个单位（部门）的经管人员所控制的，叫作这个单位（或部门）的可控成本。反之，成本的发生不属于某一单位或部门的权责范围内，并不能为这个单位（部门）的经管人员加以控制的，叫作这个单位（部门）的不可控成本。

成本的可控与否是有条件的。成本按其可控性分类，是以某个特定的单位或部门、特定的时期作为出发点。某项成本对于某一个单位或部门而言是不可控的，但对于另一个单位或部门而言则是可控的。例如，新产品试制费，从产品生产部门看是不可控的，而对于新产品试制部门来说则是可控的。此外，成本的可控与否还因不同层次决定问题的权力大小而异，某些成本对某些基层领导而言是不可控的，而对于高层领导来说则是可控的。例如，机器设备的增加或减少，对于最高层领导来说是可控的，但对基层领导来说则是不可控的。

成本之所以要按其可控性分类，目的在于明确成本责任部门单位的经济责任，以便评价或考核其工作成绩的好坏，促使可控成本的不断降低。

(三) 成本按与决策的相关性分析

按是否与决策相关，成本可以分为相关成本与非相关成本两类。

相关成本是指与企业某项特定决策有关的成本，也就是在进行决策分析时，必须予以考虑并加以计量的各种形式的未来成本。如后面会讲到的差量成本、机会成本等。

非相关成本是指过去已经发生，或者虽未发生但对决策没有影响，因而在进行决策分析时无须加以考虑的各种成本。如后面会讲到的沉没成本、历史成本等。

需要注意的是，某项成本到底属于相关成本还是非相关成本，必须要与决策结合来看，因此又称之为决策相关成本或决策非相关成本。

第二节 成本性态模式

成本按性态分类是管理会计学科的重要贡献之一。在第一节中，我们已经介绍了成本性态的基本概念。接下来，我们对固定成本、变动成本这两种主要的成本性态模式及其他几种比较常见的模式分别进行更加深入的论述。

一、固定成本

(一) 固定成本的特点

如前所述，若一项成本在一定范围内，其总额不受业务量的变动而发生任何变动时，我们将其称之为固定成本。例如，按照直线法计提的厂房设备的折旧费、管理人员薪酬、办公费、财产保险费、房屋设备租赁费等。固定成本的特点表现为：在相关范围内，成本总额不受业务量增减变动的影响，但单位产品分摊的固定成本却随着业务量的增加而相应地减少。我们通过一个例题来说明固定成本与业务量之间的关系。