

目 录

项目一 初识管理会计	1
任务一 了解管理会计的基本概念	1
任务二 了解管理会计的发展	5
任务三 掌握管理会计的特点	7
项目二 成本分析方法	11
任务一 成本性态分析	11
任务二 学习变动成本法	29
任务三 作业成本法	49
任务四 盈亏平衡分析	56
项目三 预测分析方法	78
任务一 预测的基本方法	78
任务二 销售预测	84
任务三 成本预测	95
任务四 利润预测	101
项目四 短期经营决策分析	107
任务一 了解经营决策的基础	107
任务二 经营决策分析方法	114
任务三 生产决策	118
任务四 定价决策	128
项目五 长期投资决策分析	134
任务一 长期投资决策要考虑的因素	134
任务二 长期投资评价指标	170
任务三 长期投资决策分析	181
项目六 全面预算	194
任务一 掌握全面预算的基本体系	194
任务二 编制全面预算	196
任务三 编制预算的其他方法	206

项目七 标准成本系统 213

 任务一 标准成本的制定 213

 任务二 成本差异分析 217

 任务三 成本差异的账务处理 223

项目八 责任会计 228

 任务一 责任中心 228

 任务二 内部转移价格 235

 任务三 责任考核与分析 239

附表一 复利终值系数表 250

附表二 复利现值系数表 252

附表三 年金终值系数表 254

附表四 年金现值系数表 256

项目一 初识管理会计

任务一 了解管理会计的基本概念



任务目标

1. 掌握管理会计的概念
2. 掌握管理会计的职能
3. 掌握管理会计的内容



综合知识

一、管理会计的概念

会计是人们在生产活动中的一种有目的的活动,是人类创造的一种商业语言,是为达到特定目的而建立起来的一个完善的信息系统。从会计产生到现在,会计理论已经形成了一种相对“完善”的理论体系,并逐渐划分为两个信息“子”系统:一是以提供企业经营活动中的最原始信息,以记录、计算为手段的财务会计系统;二是以使用财务会计提供的信息,经过分析加工以后提炼出企业决策人员需要的信息的管理会计系统。两者的最终目的都是为企业管理服务。随着企业经营活动的开展,企业的组织结构发生了很大的变化,企业的经营管理活动面临着许多新的课题,为了满足管理上不同目的的需要,在现代企业中,会计理论发生“细分”化,形成了财务会计和管理会计两大理论体系。

财务会计是以企业的资金运动作为研究对象的一种比较成熟的会计理论。它研究的重点是:在企业资金运动过程中,如何正确地记录企业的经济活动所引起的企业资金变化以及由此变化而发生的对企业有关经济利益集团和个人的经济利益的影响。它遵循的是一般公认会计原则,它要提供比较公平的会计信息,以使有关方面在比较公开的竞争环境中充分发挥自己的聪明才智,维持企业的不断发展。而管理会计是在 20 世纪初发展起来的一门新兴的综合性学科,是会计理论不断发展变化的结果,是会计理论走向成熟的标志。管理会计是以向管理决策者提供信息为手段,以帮助管理决策者进行正确的决策为目的的一个信息系统。

现代管理理论认为,一个企业要发展,要想在激烈的竞争中打败对手,没有一个正确的决策信息系统是绝对不行的。传统的管理理论注重在企业内部提高效率的方法已经不能适

应企业日益复杂的环境变化,仅仅是提高企业内部的效率,不注意企业环境的发展变化就不可能使企业得以发展;企业的环境变化因素是制约企业发展变化的一个比较重要的条件。企业环境的变化是企业管理人员所不能左右的,是一个不可控制的变量。企业要发展,一方面要加强企业内部的效率管理,使企业能够以最好成绩的效率、最佳的资源配置、最大的利益为经营原则,消除浪费;另一方面要注意企业经营环境的变化发展情况,对企业的发展方向、产品的市场容量、消费者的构成情况等进行深入的分析,以确定企业的经营目标和发展方向,使企业能够以比较高的效率,在竞争中发展自己,提高企业本身的竞争能力。这一工作财务会计是不可能完成的,只有管理会计才能完成。

因此,管理会计是伴随着生产力的进步、商品经济的发展和企业生产经营活动的需要而产生和发展的。

关于管理会计的定义,现在还没有一个统一的意见。

美国会计学会管理委员会 1958 年关于管理会计的定义是:“管理会计是指为了协助经营管理人员拟定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。”这个定义明确了管理会计的职能:协助企业的管理人员运用合理的技术手段、使用适当的技术进行正确的计划和决策。

1980 年美国《会计手册》中对管理会计的定义是:“管理会计是与企业内部管理的计划与控制所需信息相联系的活动。”这个定义强调了管理会计的计划职能——事前预算与管理,会计的控制职能——事中控制和事后控制。

1982 年英国成本和管理会计师协会对管理会计的定义是:“对管理当局提供所需要的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;保护财产安全;向企业外部人员(股东等)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作出决策。”这个定义使管理会计几乎包括了会计活动的所有活动,但它没有具体阐述管理会计的特有内容。

我国会计理论界对管理会计定义的论述主要分为两个类型:一是认为应该把管理会计与财务会计相区别,即所谓的宏观管理会计;二是认为管理会计主要是与企业的经营活动相联系,为企业内部加强经营管理、提高企业的经营效益、为企业价值最大化服务,其定义应该是微观管理会计。

本书采用微观管理会计观点。

根据以上的分析,管理会计的定义是:管理会计是以现代管理科学为基础,通过一整套专门的技术和方法,为企业强化内部的经营管理、实现企业价值最大化提供决策和控制所需信息的信息系统,是企业会计信息系统的重要组成部分,与财务会计一起组成了现代企业会计。

二、管理会计的职能

一般而言,会计信息的取得是为了满足不同经济利益集团、人员决策的需要。不同经济利益集团、人员可能是企业内部的,也可能是企业外部的。比如,公司总裁、生产经理、学校的行政人员、股东、政府机构等。会计的职能取决于会计的目的,而会计的目的又受使用者的影响。

会计信息的使用者一般可以划分为两个大的类别:一是企业内部的管理人员,这些人



员利用会计信息来制定短期计划和控制日常经营,或者,另一类人员利用会计信息来制定非日常性的决策,如制定全面政策和长期计划;二是利用会计信息来作出有关企业决策的外部各经济利益集团,如政府、投资者。企业内部的人员和企业外部的人员在作出决策的时候都需要会计信息,但两者的目的是不同的,因此,他们需要的会计信息类型也不相同。

一个好的会计信息系统,应该同时满足企业内部和企业外部各方的需要。一般情况下应该有助于解决下面三个方面的问题。

1. 记录业务

记录业务是对会计数据的收集与分类,它有助于企业内部与外部人员对企业的经营业绩作出正确的评价。记录业务在会计的日常工作中体现为收集、分类和报告经济业务信息。

2. 引导视点

引导视点是通过报告和揭示会计信息以帮助企业的管理人员注意经营过程中所产生的问题、和经营过程中所存在的不完善和无效率及所面临的机会。会计可以帮助管理人员把注意力集中在经营的重要领域并采取有效的措施。引导视点通常与当前的计划和控制有关,与日常发生的内部财务报告的分析和调查有关。

3. 解决问题

有很多方式可以做相同的事情,但哪一种方式更经济?会计可以提供充分的数据进行定量分析,并能够提供最佳的方案。

因此,不同的会计系统研究的内容是不同的,这就决定了管理会计和财务会计在职能上是有区别的。一般而言,管理会计的职能可以归纳为下面几个方面。

1. 预测未来经济状况

企业经营环境的不确定是现代企业经营的一大特征。在未来情况不确定的情况下,如果不能用科学的方法对企业的未来加以预测,就不可能使企业得到充分的发展,因此,如何能够正确地估计企业的未来,能否使用科学的方法对企业的未来经营状况进行预测,是会计理论研究的一个中心内容,是管理会计的一项最基本的职能。只有能够正确地预测企业的未来发展状况,企业的管理者才能够根据市场情况及时采取果断措施,达到以最小的投入获得最大的产出的目的。

2. 参与企业的决策

管理会计与财务会计的最大的不同,就在于它不是一种“被动”地参与企业的生产经营管理过程。财务会计是企业管理中的一个重要组成部分。从一产生就与企业管理密切联系在一起。但财务会计参与企业管理的过程只是一种被动的过程,注重的是对过程结果的收集、累计,是一种事后的管理活动。而管理会计强调的是事前的管理行为。预测是企业管理中的第一位,根据准确预测的结果作出正确的决策是关键点。决策的失误使企业的经营活动在未开始之前就先天不足,是现代企业经营管理活动中的大忌。因此,决策理论在管理会计中被提到相当的高度,占有很大的比重。

3. 确定企业的经营目标

管理会计的另一个职能是通过编制各种预算来实现对企业的控制。根据预测的结果正确地决策以后,如何使企业的活动保证按照企业管理者的意志运营,是企业管理者最关心的问题。管理会计通过编制各种预算使管理者的意志得以实现。编制各种预算,一方面使企



业的活动有了方向,另一方面也使企业控制其生产活动有了标准。

4. 考核评价企业的经营业绩

正确地评价企业、评价企业中的人,是现代企业管理中的重要内容。要充分调动人的劳动积极性,把企业活动与企业目标结合起来,使其发展有目标、发生偏离能控制,这样才能使企业在经营过程中增强竞争能力。因此,如何正确地评价企业的活动、如何正确地评价企业中人的活动,是能否调动人的积极性、能否发挥企业各个部门在企业整体中的作用的环节。它构成了管理会计中的责任会计。

三、管理会计的内容

管理会计的内容是与管理会计的职能密切相关的。一般地说,管理会计上述四个职能可以划分为两个方面:一是规划与决策会计。规划与决策会计是解决想做什么和如何去做的问题,以预测决策为主要特征。二是控制与评价会计。控制与评价会计解决的是如何确保企业目标能够顺利实现的问题,以各种标准的制定和成绩的评价为主要特征。

(一) 规划与决策会计

规划与决策会计也简称为决策会计,是以企业经营目标为依据,在预测分析的基础上,运用各种专门方法,分析评价长期、短期决策的经济效果,为各有关人员提供信息的管理会计系统。决策是以科学的预测为前提的,规划是以正确的决策为前提的。在两个前提的基础上,提出企业的全面预算体系,是规划与决策会计的重点。因此,规划与决策会计主要包括下面几方面的内容:

- (1) 预测分析;
- (2) 决策分析;
- (3) 标准成本的制定;
- (4) 全面预算;
- (5) 责任预算。

(二) 控制与评价会计

控制与评价会计也简称为控制会计,是以全面预算为基础,通过标准成本对企业的成本实施有效的控制,通过责任会计对企业内部的各责任单位进行控制和考核,协助企业实现既定的目标。其主要内容包括:

- (1) 标准成本中的差异分析;
- (2) 责任会计。



专项训练

简答题

1. 什么是管理会计?
2. 管理会计的基本内容有哪些?
3. 管理会计的职能是什么?

分析题

一个好的会计信息系统应该有利于解决三个方面的问题:记录业务、引导视点和解决



问题。下列人员的主要职责是什么？请加以分析。

工资核算员

成本分析员

应收账款管理员

内部审计人员

成本记录员

会计主管

任务二 了解管理会计的发展



任务目标

1. 了解管理会计的产生原因
2. 了解管理会计的发展状况



综合知识

会计是生产力发展到一定历史阶段的产物,是对人类生产活动实践经验的总结,是企业管理理论的一个重要组成部分。在人类的生产实践中,会计首先表现为管理生产活动的一个部分。最初,会计只是作为生产活动的一个“附带”部分而存在,并最终形成了一个比较完整的理论体系,但是会计作为管理生产活动的职能一直没有发生变化。一方面生产活动的复杂性加大,要求企业管理理论为管理企业的生产活动提供理论依据,以实现提高生产效率的目的;另一方面会计理论随着生产活动的变化而不断地完善,管理生产活动的职能不断加强,会计作为人类生产活动不可缺少的一个组成部分,最终形成了不断发展变化的一种企业管理理论。尽管目前对会计职能的争论还没有结束,但会计是企业管理理论的一部分的观点是大家公认的。会计是人类生产活动的一个组成部分,它为企业管理服务,为企业管理理论的不断发展和完善起了重要的作用。可以说,人类的生产活动如果没有会计,就不可能得到如此迅速的发展。

管理会计形成一门独立的学科,并且与财务会计一起构成企业会计的两大支柱,大体上经历了两个阶段。

一、产生阶段(20 世纪初到 20 世纪 50 年代)

人类进入 20 世纪以后,社会化大生产是企业生产活动的主要特征。这一时期,社会生产力已经发展到了相当的水平。在此以前的生产,是以手工业为主要特征的生产形式,企业以手工业作坊为主要形式,没有形成大规模生产的可能性。因此,那时的管理理论是相对不完善的。到了 20 世纪,以手工业为特征的生产被以机器生产为特征的大生产所代替,大规模的生产活动要求有与之相适应的管理理论为其服务。因此,以美国的泰罗为代表的科学管理理论就产生了,而且在全世界范围内得到了广泛的传播,使人类对生产活动的认识产生了一次比较大的飞跃,带来了管理史上的一次大的革命。

泰罗提出在生产活动中要加强对劳动时间与动作的研究,并使工资的支付与人们的生产量的大小相联系。对人们在生产过程中的必要活动制定了“标准”,从而使生产活动标准

化和与之相应的成本支出标准化。由于工资标准化可以使生产活动取得比以前更高的生产效率,因而受到企业管理者的普遍关注,管理理论开始从“经验”走向“科学”。由于标准化的提出,例如工作环境标准、工具标准、工作过程标准、工作人员标准等,一方面可以使生产的产出效率大幅度提高,另一方面可以使企业的投入减少,从而使企业的生产效率提高,会计理论也在进一步完善:把标准成本的制定、预算的制定和差异分析引进会计领域并不断加以完善,从而形成了最初的标准成本会计理论体系。

泰罗在《科学管理原理》一书中还提到了按照成本性态划分企业总成本的最初理论:“在大多企业中,间接费用等于或超过直接工资。这些间接费用无论企业大小,都是相对固定的……无论企业的产量多少都大体保持一致。”这些论述对管理会计的成本划分构成了非常重要的理论支持。

到了20世纪20年代,法国的法约尔创建了“职能管理”理论。他提出了企业管理的五大职能:计划、组织、指挥、协调和控制。“职能管理”理论的提出,为会计参与企业的决策提供了理论基础。

1992年,美国的奎因斯坦第一次使用了“管理会计”的概念。在他的《管理会计:财务会计入门》一书中,主张把会计服务的重点放在企业的内部管理上面。

因此,管理会计产生和发展的根本原因可以概括为:生产力的进步、社会化大生产和商品经济的发展、现代企业管理理论的完善和发展。

二、发展阶段(20世纪50年代后)

现代管理会计理论是在20世纪50年代以后逐渐发展而成的。作为一套完整的管理会计体系,它首先是在企业管理理论的不断变化过程中,随着企业管理理论的发展变化而发展的,是一个不断进化的过程。第二次世界大战以后,在世界范围内,企业的形式在不断地变化,企业管理的方法也在不断地变化。科学管理理论、行为科学管理理论、权变理论相继提出,使企业经营管理的重点从对企业生产活动的计划、控制、协调的事中控制、事后分析转变为事前控制、事中分析、事后反馈,以正确的决策为企业的经营前提。这种管理重点的变化,使管理会计理论也发生了比较大的变化。

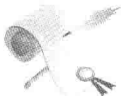
首先,泰罗的科学管理理论是把人作为机器的一个“组成部分”,把人看成是一种“经济人”,认为只要付给工人工资,工人就会接受资本家的奴役。科学管理理论只强调对工人的管理而忽视了工人在生产活动中的积极主动性,因而受到生产者的强烈反抗。而后来出现的行为科学管理理论认为,人是一种“社会人”,强调人能够在企业经营过程中发挥自己的积极主动性,要提高企业的生产效率就必须加强对人的管理,就必须建立一套对人进行控制的管理方法,发挥人的作用,进而加强对企业内部各个责任部门的控制。这是责任会计产生的基本前提。

其次,由于企业经营环境的改变,企业经营的好坏,不仅取决于本企业内部管理效率的高低,更重要的是取决于企业与经营环境的适应能力。20世纪初,由于产品生产的不丰富,市场是以卖方为主,人们的消费是生产者生产什么就消费什么。在这种情况下,泰罗的科学管理理论强调企业内部的管理效率是有效的:只要提高了企业的内部管理效率,企业的经济效益就会增长。到了20世纪50年代以后,随着生产手段的发展、企业组织形式的改变,企业的经营环境发生了很大的变化,卖方市场开始向买方市场转变。在这种新的市场竞争环境中,仅仅依靠加强企业内部的管理效率而不重视市场环境对企业的影响是行不通的。



管理理论中的权变理论提出企业要发展就必须根据市场环境的变化制定自己的经营战略,结合企业自身的各种资源状况制定相应的管理方法,而且没有一种方法是绝对通行的。这种理论强调了市场环境的多样性和企业内部管理活动的复杂性,把加强科学的预测、决策作为企业发展的前提条件,从而把预测、决策提到前所未有的高度。在会计理论中,预测决策会计开始形成。

最后,随着科学研究、科学技术的进步,管理会计的理论和方法也不断丰富。数学方法的引进,使人们对企业经营和会计理论有了新的认识;电子计算机技术的进步,使大规模模拟企业的未来经济活动成为可能等。这些都对管理会计的迅速发展起到了推动作用。



专项训练

简答题

1. 现代管理会计的产生原因是什么?
2. 管理会计发展的动力是什么?

任务三 掌握管理会计的特点



任务目标

1. 了解财务会计和管理会计的联系
2. 了解财务会计和管理会计的区别
3. 掌握管理会计的特点



综合知识

管理会计是从财务会计中分离出来的。作为一门专门的学科,管理会计与财务会计有很多方面是相同的,但也有很大的不同。

一、管理会计与财务会计的联系

从一个企业的角度来看,企业会计是由管理会计和财务会计两大会计系统组成的。它们相互协作,共同为企业管理提供服务,因此两者之间有很多内容是一致的。

1. 管理会计与财务会计的原始资料是同源的

管理会计需要的资料是对财务会计资料的加工和提炼,是对财务会计信息的一种拓展和延伸,目的是要帮助相关人员和部门进行正确的预测、决策。因此,管理会计没有必要另行组织原始资料。

2. 管理会计与财务会计的主要指标相互渗透

财务会计提供的考核指标是管理会计进行预测、决策的基础。而管理会计的指标又构



成了财务会计考核的依据。它们之间是相互影响并渗透的。只有这样,才能形成一套完整的考核体系。

3. 管理会计和财务会计的最终目的一致

不管是财务会计还是管理会计,它们从产生的那一天起,就是为改善企业经营、提高经济效益服务的工具。因而,无论内容有什么区别,职能有什么不同,最终的目标都是一致的。

4. 管理会计和财务会计都面临着不断发展和完善的问题

生产力的发展、技术水平的不断提高、企业经营的日益复杂化,使得现有的财务会计和管理会计在内容和方法上都需要与时俱进。唯有如此,才可能符合企业管理上的需要。

二、管理会计与财务会计的区别

既然管理会计从财务会计中分离出来,那么管理会计就必然会有自己本身的特色,应该在相当大的范围内与财务会计有所不同。管理会计和财务会计的区别如表 1-1 所示。

表 1-1 管理会计和财务会计的区别

	管 理 会 计	财 务 会 计
主要使用者	企业内部的各级管理人员	企业内、外部人员
选择的自由度	基本上没有什么约束	公认会计原则
行为影响	侧重如何计量和报告将影响管理人员的日常行为	侧重于计量和汇报经济现象
时间焦点	面向未来	面向过去
时间跨度	灵活	固定。通常为年、季、月
报告内容	详细报告	总括报告
活动范围	领域不确定	领域确定

三、管理会计的特点

一门学科的内容取决于它的目的,而特点又受制于它的内容。根据以上分析,相对于财务会计而言,管理会计的特点可以归纳如下。

1. 侧重于为企业的内部经营管理服务

财务会计大多数情况下要遵循公认会计原则,其服务的对象不仅是企业内部人员,而且包括了许多企业外部相关利益集团。因而首要的是其信息的公正性。管理会计的主要目的是为企业内部的各级管理人员提供决策帮助,遵循的是资源最佳化和有效经营原则,其提供的信息不便对外公开或外部人员无法使用。

2. 面对未来、控制现在

财务会计的主要工作集中在对企业已经发生的经济业务的记录、计算和分析,是对企业“过去”行为的一种综合反映。而管理会计为了有效地服务于企业内部的经营管理,则把工作的重点放在如何控制企业“未来”的经济业务。要实现这一目的,就要对企业“过去”的资料进行分析,有效地控制“现在”的业务活动,以实现“未来”的目标。



3. 方式方法更灵活

财务会计已经经历若干年的发展,形成了一套完整的核算体系,公认会计原则要求其程序必须符合所有内部、外部人员的要求,因而程序固定、方法固定、方式固定。而管理会计因为是为企业内部服务的,企业经营过程中面临的问题不固定、出现问题的时间不固定、企业内部管理人员的要求不固定,因而决定了管理会计的方法也不固定。

4. 信息特征不同

由于财务会计是对企业已经发生的经济业务进行记录、计算和反映,所以财务会计提供的信息资料具有定期性、准确性,还具有法律效力。而管理会计是针对企业未来的经济业务,因此,其信息就具有不定期性、特定性、针对性和相对准确性。

5. 数学方法的广泛使用

数学分析的方法在管理会计中的广泛应用,已经被会计理论界所认可,而且,数学有助于对经济现象的理论分析和实际模拟。这是管理会计的一个非常突出的特点。

6. 关注人的作用

现代企业管理理论对人在企业中的地位和作用越来越重视,管理会计在处理企业内人的关系时尤其如此。责任会计的主要部分就是处理人的行为问题,行为科学的内容已经构成了管理会计中责任会计的重要部分。

7. 对从业人员的要求更高

从上述的分析中,可以看出,管理会计更注重对企业未来的预测、决策,需要更多地熟悉企业管理学、行为科学等理论,更加掌握数学方法、计算机技术等。因而,管理会计的从业人员的素质要求就更高。

专项训练

选择题

1. 管理会计的体系正式形成于 20 世纪()年代。
A. 30 B. 40 C. 50 D. 60
2. 管理会计学是从()派生出来的一门独立的新兴学科。
A. 管理科学 B. 财务会计学 C. 统计学 D. 经济学
3. 现代企业会计可以分为两个重要领域,它们是()。
A. 财务会计与管理会计 B. 规划与决策会计和控制与评价会计
C. 管理会计与责任会计 D. 财务会计与责任会计
4. 管理会计与财务会计的联系体现在()。
A. 两者都要遵守公认的会计原则
B. 两者所依据的原始资料有很多是相同的
C. 在核算方法上,两者都只需应用简单的算术方法
D. 在核算程序上都比较固定
5. 管理会计与财务会计的区别体现在()。
A. 在核算目的上,管理会计只为企业内部管理服务,财务会计只为企业外部有关方面



服务

- B. 财务会计着重反映过去, 管理会计着眼于未来
- C. 两者编报依据的原始资料完全不同
- D. 财务会计的核算程序比较固定, 管理会计的核算比较灵活
- E. 财务会计要遵守公认会计原则, 管理会计则服从管理人员的需要

简答题

管理会计与财务会计有哪些主要联系?

项目二 成本分析方法

任务一 成本性态分析

子任务(一) 学习成本分类



任务目标

1. 了解成本概念
2. 了解费用概念
3. 掌握主要的成本分类标准及其分类



综合知识

一、成本的概念

成本是为了获得某种利益而作出的价值牺牲。任何一个商品生产者在商品经济的条件下都必须考虑其投入产出的效率,通过投入产出的比较,获得一定的经济利益。因此,成本被认为是一个商品生产者为取得收益而付出的以货币衡量的代价。

成本是考核一个商品生产者经济效益好坏的重要标志,是一个综合指标。一个商品生产者的劳动生产率的高低、材料物资消耗的多寡、生产成本设备利用程度的合理与否、产品生产数量的多少,以及经营管理水平的好坏等,都会直接或间接地通过成本反映出来。因此,企业在进行经营决策的过程中,要对成本予以充分的重视。

成本和费用是两个不同的概念。一般认为,成本是为了获得某种经济利益而发生的全部支出。但是,在会计理论中,要想准确考核一个商品生产者的经济效益,就必须等到全部经济业务完成以后才能实现。实行会计分期以后,对企业发生的各种支出需要重新划分。一般而言,如果一项支出是为了获得资产或未来的经济利益时,这项支出就需要在资产负债表中予以反映,因而这一项支出就被作为成本而不是费用处理了;如果一项支出被认为已经耗用,这项支出就被记入利润表作为费用而不是成本处理。成本和费用的关系如表 2-1 所示。

表 2-1

支出的成本与费用关系处理表

一项支出	被递延	入资产负债表	成本
	被耗费	入利润表	费用



二、成本的分类

成本可以按照不同的标准进行分类,分类的依据完全取决于管理上的需要。在会计理论上对成本的分类方法很多,主要有以下几种。

(一) 按照职能(或成本项目的性质)分类

按照成本在生产过程中的职能,成本可以分为制造成本和非制造成本两大类。

制造成本又称为生产成本,包括直接材料成本、直接人工成本和制造费用。直接材料是指在生产过程中用来构成产品主要实体部分的材料成本;直接人工成本是指在生产过程中对材料进行直接加工,使其变成产成品所使用的人工成本;而制造费用是指在生产中为生产产品而发生的那些不能归入直接材料、直接人工的所有其他成本支出,它可以再具体划分为间接材料、间接人工和间接制造费用。

非制造成本又分为两类:营销成本和管理成本。营销成本是指从产品制造完成开始到产品销售为止与市场销售有关的费用。例如,销售人员的工资、广告费用等;管理成本是指与企业的指挥、控制有关的各种费用。例如,管理人员的工资、办公费用等。

综合上述内容,企业发生的总成本可以用表 2-2 所示。

表 2-2 企业总成本职能分类表

总成本	制造成本	直接材料	
		直接人工	
		制造费用	间接材料
			间接人工
			间接制造费用
	非制造成本	营销成本	
		管理成本	

(二) 按照与产品的关系分类

按照与产品的关系,成本可分为主要成本和加工成本。主要成本是指制造成本中的直接材料成本和直接人工成本;加工成本则是指制造成本中的直接人工成本和制造费用成本。两者的关系如表 2-3 所示。

表 2-3 产品制造成本中主要成本与加工成本的关系

制造成本	主要成本	直接材料	加工成本
		直接人工	
		制造费用	

(三) 按照成本与收益配合的时间分类

成本按照与收益配合的时间划分为产品成本和期间成本。产品成本是指与产品的制造有关而与期间无关的成本支出,例如直接材料成本。期间成本是指与企业经营的会计期间有关而与产品生产某种产品无关的成本支出,例如办公室租金成本。



(四) 按照成本的性态分类

成本按照成本的性态分类可以划分为固定成本、变动成本和混合成本。具体内容见下节。



专项训练

简答题

1. 什么是成本?
2. 什么是费用?
3. 成本按照职能分为哪几类? 各是什么?
4. 成本按照与产品的关系分为哪几类? 各是什么?
5. 成本按照与收益的配合分为哪几类? 各是什么?
6. 成本按成本性态分为哪几类? 各是什么?

子任务(二) 掌握成本性态概念及其分类



任务目标

1. 了解成本性态概念
2. 掌握固定成本概念及其分类
3. 掌握变动成本概念及其分类
4. 掌握混合成本概念及其分类



综合知识

成本性态是指成本总额与企业生产经营活动的业务量的数量关系。管理会计的一个重要基础就是将企业发生的成本按照成本性态分类,根据成本性态把企业的成本划分为固定成本、变动成本和混合成本。

一、固定成本

(一) 固定成本的概念

固定成本是指其总额在一定时期和一定产量范围内不受业务量增减变化影响而固定不变的成本。例如,按照会计期间支付的折旧费用、每月的工资、财产保险费、广告费等。

固定成本总额不变是有条件的:即业务量在一定的范围内和分析问题的时间应该保持不变。例如,在正常情况下生产车间的照明用电是不受生产量大小影响的,应该属于固定成本。但是,当企业需要加班生产时,照明成本就会增加;当企业的生产活动减少或停止时,照明成本就会减少。当企业扩大生产规模时,必然要增加设备,从而发生了固定成本的增加;当然,当企业出售自己的设备时必然会减少固定成本。管理会计在讨论问题时,都是假定在“正常情况下”的固定成本,也就是不发生增减设备、业务量在允许的范围内。一般情况下,



我们把固定成本保持不变的业务量范围,称为相关范围。

固定成本的主要特点是:只要产量没有超过一定的限度,其成本总额在一定时期内保持不变;但从单位产品所负担的单位固定成本来观察,则恰恰相反,它会随着产量的增加而下降。

(二) 固定成本的数学模型

数学模型是指使用数学上的图形或方程来表达某一经济现象。它可以直观地将复杂的经济内容简单化,为进一步分析该经济现象提供基础和手段。使用数学模型的办法有助于更加深入地理解和掌握固定成本的特点。

例如,某企业只生产和销售一种产品,每月发生的固定成本为 10 000 元。在相关范围内,其产量与固定成本总额和单位固定成本的资料如表 2-4 所示。

表 2-4 某企业产品固定成本总额和单位固定成本资料表

产 量(件)	固定成本总额(元)	单位固定成本(元)
500	10 000	20
1 000	10 000	10
1 500	10 000	6.67
2 000	10 000	5
2 500	10 000	4

从表 2-4 中我们可以直观地发现,当企业的业务量在 500 件至 2 500 件范围内时,企业的固定成本总额始终保持在 10 000 元不变,在这个业务量范围,固定成本并没有随着业务量的变化而发生变化。而单位固定成本却随着业务量的增加而减少,业务量越大,单位产品所负担的固定成本越少。

使用图形的形式可以更加鲜明地把上述情形描述出来。

由图 2-1 可见,固定成本总额并不随着业务量的增加而增加。

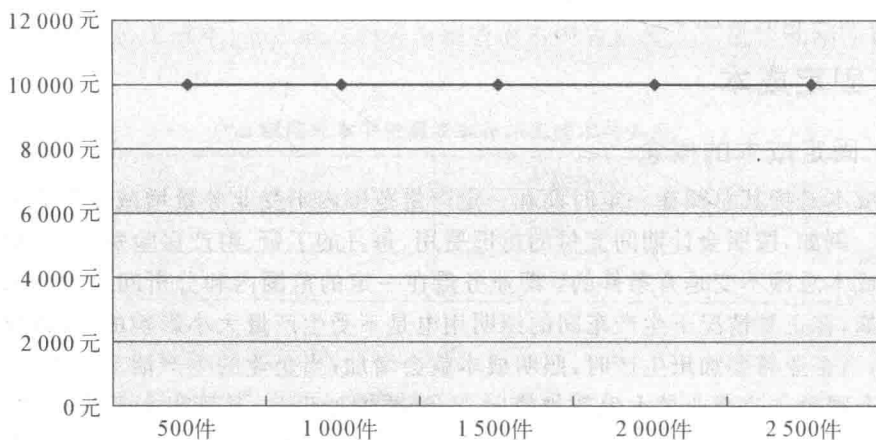


图 2-1 固定成本总额模式



由图 2-2 可见,单位固定成本随着业务量的增加而减少。

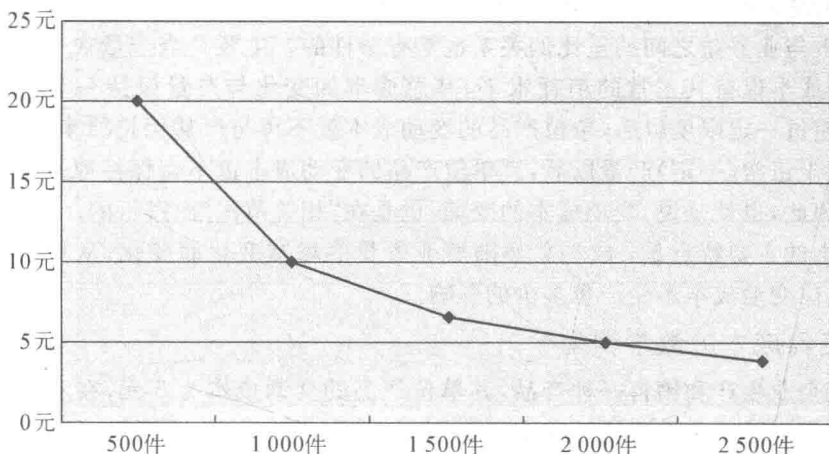


图 2-2 单位固定成本模式

上述固定成本的特点可以使用数学方程来具体描述如下:

$$\text{固定成本总额} = a = 10\,000 (\text{元})$$

$$\text{单位固定成本} = a/x = 10\,000/x (\text{元})$$

(三) 固定成本的分类

根据固定成本是否受企业管理者短期决策行为的影响这一标准,可以把固定成本划分为约束性固定成本和酌量性固定成本。

1. 约束性固定成本

约束性固定成本是指和整个企业经营能力(包括基本组织机构)的形成及其正常维护相关联的成本(主要是指经营能力成本),如厂房、机器设备的折旧、保险费、财产税、管理人员薪金等。这种固定成本一般是本会计期间以前发生的,是企业现有的各种条件状况所决定的,因此,在短期内试图改变这种成本的可能性不大:由于企业的经营能力取决于企业的长期规划,要想改变一个企业的生产、经营规模,就意味着企业或者增加长期投资,使企业的生产能力加强;或者削减企业现有的生产设备,改变生产条件,在短期内,这两种情况的出现都是不可能的。

2. 酌量性固定成本

酌量性固定成本是指由企业管理者的短期(通常为年度)决策所确定的固定成本,如研究开发成本、广告成本、推销成本等。这些成本往往和企业的无形资产或人事部门的支出有联系,而与企业业务量的短期变动无关。因此,也有人称其为可调整的固定成本。

二、变动成本

(一) 变动成本的概念

变动成本是指在一定条件下、一定产量范围内随着产量的变化而正比例变化的成本,如直接材料、直接人工等。