

成本管理会计



朱 琦 南玮玮 主编

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

成本管理会计

主 编 朱 琦 南玮玮

副主编 范莹莹 千 敏

参 编 李 勤 童翠云 张 玥

江 然 桑晓珮



北京理工大学出版社

BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

内 容 简 介

本书是为了适应应用型高校财会专业教学改革的需要,以“学科教育与职业教育”相融合为指导思想而组织编写的。本书最大的特点是将“成本会计”与“管理会计”这两门课程统合起来,繁简适中,言简意赅。以制造业传统的成本核算为主,以其他行业的成本核算为辅,重点介绍了成本管理会计导论、成本与费用的归集与分配、品种法和分批法、分步法、成本性态和本量利分析、变动成本法、作业成本法、标准成本制度、全面预算管理、决策分析和绩效管理等内容。

本书可作为会计学专业、财务管理专业、审计学专业、工商管理专业及相关专业学生的教材,也可以作为企业管理人员和专业人士的参考用书。

版权专有 侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计 / 朱琦, 南玮玮主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2019. 8

ISBN 978-7-5682-7326-8

I. ①成… II. ①朱… ②南… 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 (2019) 第 152702 号

出版发行 / 北京理工大学出版社有限责任公司

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (总编室)

82562903 (教材售后服务热线)

68948351 (其他图书服务热线)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 河北鸿祥信彩印刷有限公司

开 本 / 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 / 18.25

字 数 / 431 千字

版 次 / 2019 年 8 月第 1 版 2019 年 8 月第 1 次印刷

定 价 / 76.00 元

责任编辑 / 王晓莉

文案编辑 / 王晓莉

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 李志强

图书出现印装质量问题, 请拨打售后服务热线, 本社负责调换

国家财政部大力推进中国管理会计体系的建设,管理会计成为互联网时代会计体系聚焦的热点。网络技术以及大数据技术在给管理会计的工作带来机遇的同时,也给其带来了全新的挑战。管理会计在我国企业的应用进入了成熟发展的阶段,企业对于管理会计的需求和创新不断增加。2016年以来财政部发布的《管理会计基本指引》和《管理会计应用指引》为企业深入和规范应用管理会计提供了切实可行的方法及研究路径。

本书深入研究这两项规范性文件的精神,吸收了我国成本管理会计工作和成本管理会计教学的实践经验,以及同类教材的优点,根据企业管理会计工作岗位对管理会计人员必备会计基本知识与技能的要求,注重管理会计人员职业能力的培养,主要阐述企业成本核算与生产分析的理论和方法。本书有三个突出特点。(1)根据应用型高校人才培养方案编写,融合了成本会计与管理会计理论与实例,分为成本会计(第一章至第四章)和管理会计(第五章至第十一章)两大部分,言简意赅,学时合理。(2)本教材是安徽省智慧课堂试点项目(2017zhkt200)的配套教材,实现了线上教学资源与教学内容的有效对接,融“教、学、做”为一体。教材内容编写使用案例启发教学模式,表现形式上融情景、体验、拓展、互动为一体,打造了生动、立体课堂,提高了学生的学习兴趣及主动性,体现了“以人为本、终身教育”理念。(3)每个章节均体现了“主体教材+教学资源库”一体化特点,主体教材内容涵盖了结构图、本章学习目标、概念、例题讲解、本章要点、案例讨论、练习题等内容。试图寓教学方法于教材之中,既为教师课堂的教学讲授留有余地,也便于学生独立思考,使其更好地理解必须掌握的知识。

本书主要内容包括成本管理会计导论、成本与费用的归集与分配、品种法和分批法、分步法、成本性态和本量利分析、变动成本法、作业成本法、标准成本制度、全面预算管理、决策分析和绩效管理等。在编排体例上,立足教师教学和学生学习的需要,在全方位服务师生的同时,兼顾了学生职业方向和用人单位需要。

本书参编教师均为长期从事成本会计、管理会计及其相关课程教学的一线骨干教师,熟悉应用型本科院校学生的认知水平和特征。编者结合多年的教学经验,在大量参阅近年出版的管理成本会计教材的基础上,遵循“学科教育与职业教育相融合”的教学理念,针对成

本管理会计相关知识能力的要求，合理地组织安排了教材内容，使教材的内容具有较强的针对性和实用性。

本书由朱琦、南玮玮老师任主编，范莹莹、千敏老师任副主编。第一章至第四章由南玮玮、千敏、李勤、童翠云老师编写，第五章至第十一章由朱琦、范莹莹、张玥、江然、桑晓珮老师编写。朱琦老师负责全书的编写组织工作。另外，瑞华会计师事务所谭龙、郑州华晶金刚石股份有限公司吴玉婷、成都飞机工业（集团）有限责任公司曹静娴、中铁四局上海分公司李峰、中国石化集团西南石油局黄旭兰等专家、学者提出了许多宝贵建议，谨此一并致谢。

本书在编写过程中吸收了国内外专家、学者的研究成果和先进理念，参考了大量相关文献，在此谨向所有专家、学者、参考文献的编著者表示衷心的感谢！同时也感谢出版社编辑们的辛勤付出！

教材配套教学、实训资料请到北京理工大学出版社网站下载。如有意见或建议请发邮件至 zhuqi13579@sohu.com。本书是编者集体智慧的结晶，虽已尽了最大努力，但书中内容不尽成熟，难免有错漏之处，恳请读者批评指正。

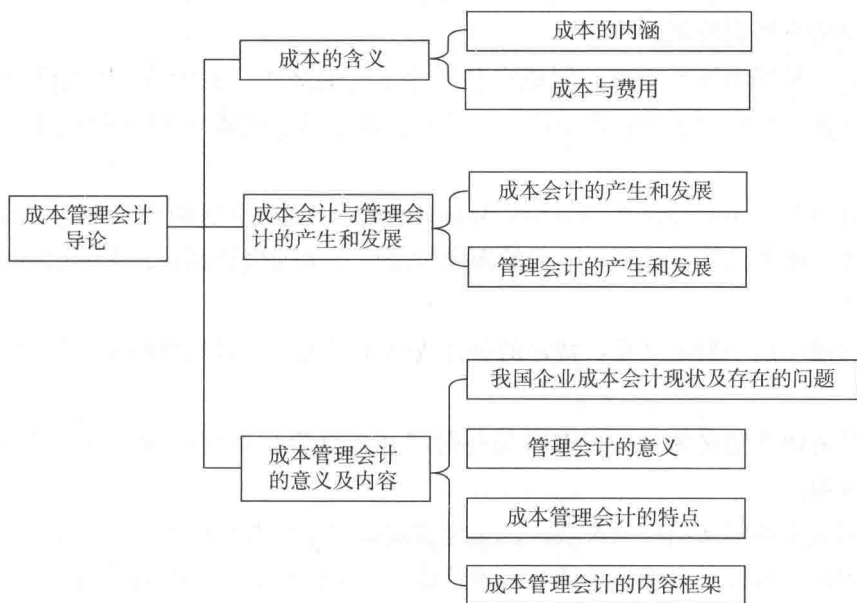
目 录

第一章 成本管理会计导论	(1)
第一节 成本的含义	(2)
第二节 成本会计与管理会计的产生和发展	(4)
第三节 成本管理会计的意义及内容	(7)
第二章 成本与费用的归集与分配	(17)
第一节 成本与费用概述	(18)
第二节 成本核算的原则、程序和方法	(21)
第三节 材料费用的归集和分配	(28)
第四节 人工费用的归集和分配	(34)
第五节 其他费用的归集和分配	(43)
第六节 辅助生产费用的归集与分配	(46)
第七节 制造费用的归集和分配	(55)
第八节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(58)
第三章 品种法和分批法	(72)
第一节 企业的生产类型及成本计算方法	(73)
第二节 品种法	(76)
第三节 分批法	(92)
第四章 分步法	(106)
第一节 逐步结转分步法	(107)
第二节 平行结转分步法	(122)
第五章 成本性态和本量利分析	(137)
第一节 成本性态	(138)
第二节 本量利分析概述	(145)
第三节 本量利分析的应用	(147)
第四节 本量利的敏感分析	(155)

第六章 变动成本法	(162)
第一节 变动成本法概述	(163)
第二节 变动成本法与完全成本法的比较	(164)
第三节 变动成本法的应用与评价	(171)
第七章 作业成本法	(182)
第一节 作业成本计算	(183)
第二节 作业成本管理	(189)
第八章 标准成本制度	(197)
第一节 标准成本制度及其作用	(198)
第二节 标准成本的制定	(199)
第三节 成本差异分析	(202)
第四节 标准成本制度的运用	(208)
第九章 全面预算管理	(218)
第一节 全面预算概述	(219)
第二节 全面预算的编制方法	(223)
第三节 全面预算编制案例	(229)
第十章 决策分析	(240)
第一节 决策分析的相关成本	(241)
第二节 生产决策	(243)
第三节 定价决策	(255)
第十一章 绩效管理	(262)
第一节 传统绩效考评工具	(262)
第二节 系统性绩效管理工具	(269)
第三节 战略性绩效管理工具	(273)
参考文献	(284)

成本管理会计导论

本章结构图



本章学习目标

- 了解成本管理会计的内涵和特点。
- 了解成本管理会计的产生背景及发展原因。
- 了解我国成本管理会计的现状。
- 掌握管理会计的特点及其与财务会计的主要区别。

► 通过案例理解成本控制不能仅限于产品生产方面，应拓展到企业价值链领域的控制与管理中，树立全方位的成本管理理念。学习管理会计应培养创新性思维，并密切联系企业的管理实践。

第一节 成本的含义

一、成本的内涵

成本是商品经济的产物，是商品经济中的一个经济范畴，是商品价值的主要组成部分。

长期以来，主要以马克思在《资本论》中的有关论述来论证成本的含义。马克思指出，产品的价值（ W ）由三个部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值（ C ）、劳动者为自己创造的价值（ V ）以及劳动者为社会创造的价值（ M ），其中，产品成本由 $C+V$ 构成。因此，从理论上说，产品成本是企业生产过程中已经耗费的、用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己创造的价值的总和。由于过分强调 $C+V$ 的普遍意义，人们将马克思所界定的产品成本当作一般的成本概念，即将 $C+V$ 当作成本的全部，却忽略了成本的内涵是随着经济的发展而发展的事实。

事实上，产品成本属于成本，但成本并不等于产品成本。由于成本与管理相结合，因此，成本的内涵往往要服从于管理的需要。此外，由于从事经济活动的内容不同，成本的含义也不同。

美国会计学会（American Accounting Association, AAA）下属的成本概念与标准委员会将成本定义为：成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可以用货币单位加以衡量。

会计学对成本的一般定义是：特定的会计主体为了达到一定的目的而发生的可以用货币计量的代价。

会计人员将成本定义为：为了取得某些财产（如材料）或接受劳务（如人力资源）而牺牲的经济资源。

经济学对成本的定义则较为宏观：凡是经济资源的牺牲都是成本。换言之，成本可以有形的或无形的，可以是主观认定的或客观认定的，可以是货币性的或非货币性的，也可以包括社会成本（如噪声和污染）所引起的成本。

综上所述，根据不同的经济环境和不同的行业特点，对成本的内涵有不同的理解。但是，成本的经济内容归纳起来有两点是共同的：一是成本的形成以某种目标为对象。目标可以有形的产品或无形的产品，如新技术、新工艺；也可以是某种服务，如教育、卫生系统的服务。二是成本是为实现一定的目标而发生的耗费，没有目标的支出则是一种损失，不能称作成本。

二、成本与费用

成本 (Cost) 与费用 (Expense) 是一组既有紧密联系又有一定区别的概念。区分成本与费用是非常重要的。成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情的代价,也即发生的耗费总和,是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中,对企业所拥有或控制的资产的耗费,是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲,而费用是会计期间为获得收益而发生的成本。

在财务会计中,成本分为未耗成本与已耗成本两大类。未耗成本是指可以在未来的会计期间产生收益的支出,此类成本在资产负债表上列为资产项目,如设备、存货及应收账款等。已耗成本是指本会计期间内已经消耗且在未来会计期间不会创造收益的支出。这类成本又可分为费用和损失:前者在利润表上列为当期收益的减项,如已销产品的生产成本及各项期间费用等;后者则因无相应利益的产生而在利润表上列为营业外支出等项目,如火灾、水灾等自然灾害造成的损失。

典型的成本是产品成本,其实质就是各项生产耗费的凝结,同时,它也被用作存货资产价值的计量。在产品没有被售出之前,产品成本始终作为资产的一个组成部分。一旦产品售出,其成本就转化为出售当期的销售成本,并与当期发生的其他费用一起,由当期营业收入予以补偿。由此可以得出两个结论。第一,费用是成本的基础,没有发生费用就不会形成成本。第二,按对象归集的费用构成成本,其发生期与补偿期并非完全一致;不予对象化的费用可按发生期间归集,由同期收入补偿。成本与费用的关系如图 1-1 所示。

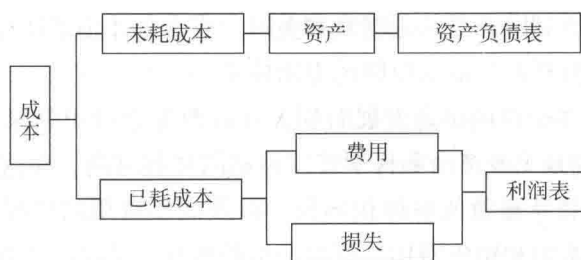


图 1-1 成本与费用的关系

成本管理会计关注的是成本而不是费用。成本的两种主要类型是支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。机会成本是指因选取一个最优方案而放弃的次优方案的收益。当然,在任何时刻,没有人能知道可利用的所有可能机会,因此,无疑会忽略一些机会成本。尽管会计系统的特征是记录支出成本而不记录机会成本,但是,为了保证所作的决策是最优的,在进行决策时应考虑机会成本。

第二节 成本会计与管理会计的产生和发展

一、成本会计的产生和发展

成本会计是一门不断发展的学科。随着生产技术的不断发展和生产组织结构的演变,成本会计所使用的方法和程序也必然随之发展、演变。因此,在了解成本会计发展的基础上认识管理会计的发展历程,有助于在实践中灵活应用成本管理会计理论与方法并能够有所创新。

1. 成本会计源于成本计算,是工业化的产物

在资本主义的初期,手工制造业作坊的业主为了确定其所生产产品的交换价格,以便在交换中收回投入的各种劳动价值,并且能够获得理想的盈利,就必须确定产品的生产成本。但是那时的生产技术比较落后,没有复杂的生产设备,也不存在因社会化大生产导致的大量管理费用,成本计算比较简单,只包括材料费用和人工费用。而且,当时的成本计算也只是根据经验进行估计,是独立于账簿之外的核算过程。

19世纪英国工业革命的高潮使企业数量日益增多,规模逐渐扩大。同时股份有限公司这一企业组织形式可以筹集巨额资金、兴办大规模企业,企业可将大量资金用在昂贵的生产设备上,这使得间接费用在产品成本中所占的比重越来越大,加上产品品种日益多样化,使间接费用的分配并使之对象化于各种特定产品成为一个难题。为取得各产品的成本数据,要求公司采用完整的会计方法,这就促使会计人员逐步将原来在账外进行的成本记录和计算与复式记账、会计科目设置等方法紧密地结合起来,使成本记录与会计账簿一体化,从而产生了成本会计,并迅速扩展到欧洲的其他国家和美国。成本会计是以计算产品成本为基础,为控制和管理各种成本、分析产生成本原因的方法体系。

1880—1920年是成本会计的迅速发展时期,并被西方会计史学家称为“成本会计的繁荣发展时期”。这一时期是工业革命和科学管理运动的兴起时期,在这一时期,成本会计的发展解决了成本记录与会计账簿的一体化问题,以及间接费用的分摊和标准成本的应用问题。当时,对间接制造费用和销售费用、管理费用的划分,是经过激烈的争论才达成统一认识的。对于间接费用分摊如何确定分配率问题,早期的成本会计实物倾向于使用主要成本(材料成本、人工成本)作为间接费用的分配基准,但以后逐渐转向主张使用人工小时,再后来有人主张使用机器小时。在这期间,英国会计学家已经设计出了订单成本计算和分步成本计算的方法(当时应用的范围只限于工业企业),后来传往美国及其他国家。

2. 从单纯的事后计算发展到成本计算与成本控制相结合

1921—1950年是近代成本会计阶段,美国会计学家提出了标准成本会计制度。在这种情况下,成本会计就不仅是计算和确定产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并进行日常的成本控制与定期的成本分析。

1951年以后是现代成本会计阶段。为了在激烈的竞争中立于不败之地,企业管理当局

不再满足于仅通过节约和提高劳动生产率来降低成本,他们意识到必须把成本预测、决策和日常控制结合起来,实现成本计算为成本控制提供信息并服务于成本管理的目的。从现代成本会计的意义上看,成本会计与成本管理密切相连,成本管理是企业管理者(高层管理者)为满足顾客要求,同时又持续地降低和控制成本的行为。以美国为主的西方国家的许多会计学家,吸收管理会计的一些专门方法,使管理会计与成本会计密切结合,形成了新型的注重管理的成本会计,其主要内容包括建立预算管理体系,如制定目标成本及责任预算,对广告费用和产品的研究开发等大额、专项费用编制预算并严加控制;以责任预算为基础,对责任成本进行日常控制、考核与评价;等等。

上述成本会计的发展历程说明,成本会计的重点已从产品成本计算扩展到利用不同的成本信息进行企业内部经营管理,包括成本预测、决策、控制、分析考核等方面。

二、管理会计的产生和发展

管理会计的产生,经历了一个在传统会计内部孕育、生长和逐步成型的漫长过程。20世纪初,为配合泰勒制的广泛实施而形成的标准成本会计,可视为成本会计向管理会计过渡的中间环节,标志着侧重于企业内部管理服务的管理会计雏形的形成。管理会计的形成与发展可分为两大阶段。

1. 传统管理会计阶段(20世纪初—50年代)

传统管理会计是以泰勒的科学管理学说为基础形成的会计信息系统。企业管理实践中先后应用了以确定定额为目的的时间与动作研究技术、差别工资制和以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析,以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术、新方法。这一切对拘泥于事后消极反映的传统会计提出了严峻的挑战,带来了巨大的冲击。在这种情况下,企业会计必须突破单一事后核算的格局,采取对经营过程实施事前规划和事中控制的技术方法,更好地促进经营目标的实现。于是,在20世纪初,美国企业会计实务中开始出现以差异分析为主要内容的“标准成本计算制度”和“预算控制”。1922年,美国奎因坦斯所著的《管理会计:财务管理入门》一书中首先提到了“管理会计”这个名词。此后,管理会计的内容不断丰富,许多专著相继问世,标志着管理会计的原始雏形已经形成。

在传统管理会计阶段,管理会计的内容主要包括预算和控制。尽管后来人们又补充了成本性态分析、本量利分析以及变动成本计算法等管理会计的基础理论和方法,但在实践中,管理会计的行为还始终停留在个别或分散的水平上,着眼点仅限于既定决策方案的落实和经营计划的执行,其职能集中体现在控制方面。因此,有人称传统管理会计阶段的特征是以会计控制为核心。

2. 现代管理会计阶段(20世纪50年代—21世纪初)

(1) 20世纪50—80年代。20世纪50年代,第二次世界大战结束后资本主义世界进入战后后期。战后的资本主义经济有许多新的特点:现代科学技术的迅猛发展及其在生产中的大规模应用,使生产力获得了十分迅速的发展。企业规模越来越大,跨国公司大量涌现,生产

经营日趋复杂。企业外部市场瞬息万变,产品更新换代加快,市场竞争更加激烈。企业为了提高竞争能力,已不满足于传统会计的事后算账,要求丰富、发展传统会计的职能,为企业经营预测、决策提供有价值的信息,于是迫切要求实现企业管理现代化。战前泰勒的科学管理学说已不能适应战后资本主义经济发展的新形势和要求,必然被现代管理学科取代。

泰勒的科学管理就现代经济而言有如下两大缺陷。

第一,它仅着眼于对生产过程进行科学管理,而对企业管理全局和外部条件很少考虑。在新的经济形势下,企业的盛衰成败、生存发展,首先取决于采取的方针政策是否正确,所定目标是否与外界的客观经济情况相适应。现代管理科学认为,企业不仅要生产经营过程的各个环节、各个方面进行严格的、科学的组织和管理,以提高工作效率;更需要把正确的决策放在首位,这是对适应生产力迅速发展而提出的企业管理的指导方针。

第二,它把人当作机器的奴隶,强调严管、单调、高效率劳动,使广大工人处于消极被动和精神极度紧张的状态。这是把人从属于技术和生产设备的命令式管理方法。

为了适应战后资本主义经济发展新形势,20世纪50年代以来,现代管理科学的两大内容——运筹学和行为科学,在企业管理中得到了广泛而有效的运用。运筹学主要应用现代数学和数理统计学的原理和方法,建立许多数量化的管理方法和技术,帮助管理人员对企业极为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、组织安排和控制,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业管理的科学化、现代化水平。行为科学主要是利用心理学、社会学等原理,来研究人们的行为以及产生人的各种行为的客观原因和主观动机的科学。行为科学的产生标志着资本主义经济开始研究如何调动人的主观能动性以促进生产的发展。通过调整和改善人与人之间的关系,来激励职工为企业出谋划策,并把这种积极性与企业的奋斗目标结合起来,以争取最大的经济效益。

现代管理科学的发展对管理会计的发展在理论上起着奠基和指导作用,使管理会计吸收了现代管理学和经济学等许多相关学科的研究成果;在方法上,管理会计吸收了现代管理科学的一些专门方法和技术,从而形成了与管理现代化相适应的管理会计体系。在现代管理会计阶段,不仅管理会计的实践内容及其特征发生了较大的变化,其应用范围日益扩大,作用越来越明显,越来越受重视,而且管理会计的理论与方法也更为系统和完善,人们对其本质的认识更为完整深刻,并成立了专业的管理会计团体,出现了管理会计师职业。1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上,正式提出了“管理会计”这一术语。

专业管理会计团体的成立,是现代管理会计形成的标志之一。早在20世纪50年代,美国会计学会就设立了管理会计委员会。1972年,美国全国会计师联合会又成立了独立的管理师会计师协会,1985年该协会改称为执业管理会计师协会。它们分别出版专业刊物《管理会计》(月刊),并在全世界发行。

(2) 20世纪80年代—21世纪初。20世纪80年代以后,世界经济进入高新技术蓬勃发展的时期。这一时期的主要特征是在电子技术革命基础上形成了生产的高度计算机化和自动化,表现为计算机一体化的先进制造系统的形成和应用:从产品订货开始,直到设计、制造生产、销售等所有阶段,将所使用的各种自动化系统综合成一个整体,由计算机中心统一指

挥。这标志着社会经济形态由工业经济时代步入信息经济时代,并为生产经营管理进行革命性变革提供了技术上的可能,管理会计领域又掀起了一场观念革新的高潮。

管理会计的新发展,形成的许多新领域,使管理会计的内容不断丰富。例如,形成了适应信息化生产技术与管理的准时化生产系统、适应战略绩效考核与评价的平衡计分卡系统,企业管理深入到作业水平形成的作业成本计算与作业成本管理系统,与以人为本的现代管理思想的深入发展相联系的行为会计,与现代市场经济中全社会价值链优化相联系的战略管理会计,与世界经济一体化相联系的跨国公司管理会计,与知识经济的深入发展相联系的人力资本管理会计等。这些领域有的比较成熟,渐趋于定型,有些还在形成和发展之中,有待进一步改进和提高。这一时期总的特点是提供的信息对内深化与对外扩展并重,应用的指标从滞后性指标向前导性指标转变,涉及的内容更趋于学科多元化。

第三节 成本管理的意义及内容

通过了解成本会计和管理会计的产生与发展历程可以知道,成本会计是管理会计产生的基础,管理会计是成本会计的延伸和发展。成本会计侧重于对成本进行核算、分析;管理会计利用成本会计、财务会计提供的信息,侧重于进行预测、决策、控制和评价。在现代会计实践中,人们往往把成本会计与管理会计联系在一起,称为成本管理会计。本节从分析我国企业实践中成本会计的现状与发展方向出发,阐述管理会计的意义、特点和本书的内容框架。

一、我国企业成本会计现状及存在的问题

1. 注重核算和管理产品生产过程的成本,忽视产品在供应过程和销售过程中对成本(费用)的管理

我国于1933年开始实施制造成本计算法,把与产品生产没有直接联系的管理费用、销售费用和财务费用,视为期间费用,直接作为当期收益的减项。这种方法的优点是简化了成本核算工作,同时便于对期间费用进行管理与控制。但是在实际执行中,有些企业的管理当局和会计人员对成本核算与成本管理的重要性认识不足,处理比较简化;对期间费用的控制管理也较弱,核算范围囿于产品生产成本,侧重于事后核算,不利于事前预测、事中成本控制和企业全方位的成本控制,因此时效性和控制性差。现代企业要求会计为管理服务,管理上对成本的时效性、控制性的要求不断增强。制造成本计算法的核算功能单一,其主要是为计算利润服务的,不便于满足企业生产经营管理的多种需要。

在市场经济条件下,企业筹集资金、购买设备和原材料、劳动力使用等都是由企业自主决定的,把好材料供应管理是企业成本管理的第一关。因此,如果不加强供应过程的成本管理而盲目采购,势必会提高生产投入要素的成本,给降低产品制造成本带来困难。从企业的销售过程看,销售领域、销售对象的定位,采取什么销售手段等都是企业经营管理的重要部分,也是销售过程费用支出的重要内容。随着科学技术的进步,企业的生产过程和生产组织

发生了重大变革,产品由生产制造作业引起的成本比重会下降,而由管理作业引起的成本会大幅度上升。如果利用传统的成本核算方法,必然会引起产品成本核算和管理与实践需要脱节,误导企业经营管理决策。

2. 注重投产后的成本管理,忽视投产前产品开发设计的成本管理

产品投产后,降低各种消耗、提高生产效率当然是降低成本的途径。但是,如果产品设计本身不合理,存在过剩功能,致使物力、人力浪费,必然造成先天的成本缺陷,给投产后的成本管理带来困难。事实上,正是产品的设计环节决定了产品生产工序(作业)的组成和每一工序预期的资源消耗水平,以及未来产品最终可以对顾客提供的价值。产品成本的60%~80%在产品的设计阶段就已经确定了,企业成本管理应该通过不断改进产品工艺设计、研制新产品来提高产品生产率和质量水平。现代市场竞争日趋激烈,产品更新换代快,寿命周期短,产品的开发研究费用和产品设计的成本管理应该列为企业成本管理的重中之重。

3. 注重考核成本本身的水平,忽视成本效益的水平

原材料、劳动力等资源投入生产的目的是生产出产品。评价这种投入的效果,传统成本核算管理往往把成本的升降作为评价成本管理水平的唯一标准,然而孤立地看投入是没有意义的;应以投入与产出的有机结合来评价成本,以提高投入产出比、提高经济效益为目的。降低成本当然是成本管理的一个重要方面,但它毕竟不是企业的唯一目标,因为引起成本升降的原因是复杂的、多方面的。企业应扩大成本控制和成本管理的视野,立足战略成本管理,从企业经营管理的全方位分析成本的投入所产生的效益和效果。

二、管理会计的意义

管理会计相对于财务会计而言是一门比较年轻的新兴学科,于20世纪50年代从传统的财务会计中分离出来,其理论研究方法体系和内容构成等方面还不尽完善。由于管理会计主要是为企业内部管理服务的,对管理方面需要的信息可以不拘一格地采用各种方法加以分析和论证,故国内外学者对管理会计的概念众说纷纭。

美国会计学会管理会计委员会在1958年对管理会计提出以下定义:“管理会计是运用适当的技巧和概念,处理和分析企业的历史资料或预测的经济资料,以协助管理当局制定经营目标,编制计划,并做出能达到其经营目标的各种决策。”

1981年,美国会计学会的管理会计实务委员会在其颁布的公告中指出:“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括为诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团编制财务报告。”这一概念将管理会计从微观扩展到宏观,扩大了管理会计的适用范围。

1988年,国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)所属的财务和管理会计委员会将管理会计解释为:“在一个组织中,管理当局用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保资源的合理使用并履行相应的经营责任。”

我国会计学者在解释管理会计定义时,有以下主要观点。

管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计。它是企业管理信息系统的一个子系统,是决策支持系统的重要组成部分。

管理会计是通过一系列的专门方法,利用财务会计、统计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业内部各级管理人员能据以对各个责任单位和整个企业日常的和预期的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价和考核,并帮助企业管理当局对保证其资源的合理配置和使用做出最优决策的一整套信息系统。

根据现代经济的发展和企业生产经营管理的需要,管理会计的定义应立足于不仅是加强内部经营管理,而且是动态的战略性观点。从管理会计的发展历程看,其职能是在财务会计的基础上延伸和发展起来的;管理会计与科学管理息息相关,不可分离。综合上述有关管理会计的描述,可将管理会计定义为:“管理会计是向企业管理当局提供信息以帮助其进行经营管理的会计分支;是会计与管理的直接结合,主要是利用会计资料和其他资料对企业的未来进行预测和决策(规划未来),对目前发生的业务进行控制(控制现在)。”以下三方面可表明其意义所在。

(1) 管理会计的实质是会计与管理的直接结合,是会计管理的具体体现。管理会计是为适应企业内部管理的预测、决策、控制、考核的需要而产生的,把会计与管理结合起来,为加强企业管理和提高经济效益服务,是实现企业管理现代化的手段,又是企业现代化管理的一项主要内容。

管理会计是为企业内部管理服务的,因此,管理会计要有相应的步骤配合企业管理循环的每一步骤,从而形成管理会计循环。

企业管理部门做出经营决策,为年度生产经营确定奋斗目标,如与目标利润相适应的目标体系;管理会计应参与经营决策的确定并编制全面预算。

企业管理部门为了达到目标,把奋斗目标分解落实到各部门并合理组织实施;管理会计通过建立责任会计制度,以责任预算作为控制和考核的依据。

企业管理部门在责任预算实际执行中,管理会计要严格实施过程控制,定期或不定期地反馈有价值的信息资料。

企业管理部门在对预算实际执行情况进行检查的过程中,管理会计依据责任预算进行业绩考核。

企业管理部门总结预算执行情况,并提出新的规划方案;管理会计要对过去预算执行结果进行分析评价,对新的规划方案进行效果预测,为下一年度经营决策提供依据。

(2) 主要利用会计资料。管理会计主要是利用财务会计所收集的数据资料进行预测决策、控制和考核,当然也利用劳动人事、工程技术等其他有关资料和一些非财务性资料,如短期决策需要收集与产品相关的成本资料和贡献毛益的数据,长期决策需要有关设备的购建成本和使用成本数据。一些存货费用和存货水平的数据等可以通过财务会计的记录和报表来反映,一些决策方案的经济效益是否达到需要,最终也必须在财务会计中得到反映,如目标管理中目标成本、目标利润的完成情况,投资项目的实施结果,都需要财务会计通过账簿记录和有关报表反映出来。但管理会计对数据的内容选择和整理方法灵活多样,可以是会计

的、统计的或数学的方法。只要能为管理人员正确地进行生产经营管理提供依据,什么样的方法能解决问题,就采用什么样的方法。

(3) 管理会计的内容。管理会计的内容是指与其职能相适应的工作内容。现代企业管理的计划、组织协调、规划和控制等诸多职能中,最关键的是规划和控制,因此,管理会计的基本内容不能脱离规划和控制这两大方面。管理会计的内容可概括为规划未来、控制现在和评价过去。具体而言,可分为五个方面。

第一,预测职能。预测是指采用科学的方法推测客观事物未来发展的必然性或可能性的行为。管理会计发挥预测职能就是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,选择合理的科学方法,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第一手信息和资料。

第二,决策职能。提高经济效益,关键在于事先的正确决策。决策是在充分考虑各种可能的前提下,按照客观规律的要求,通过一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法做出决定的过程。决策既是企业经营管理的核心,也是各级各类管理人员的主要工作。由于决策贯穿于企业管理的各个方面和整个过程的始终,因而作为管理有机组成部分的管理会计必然具有决策职能。企业的重大决策,都应该有会计部门参与。

管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标搜集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长期、短期决策方案的评价指标,权衡利弊得失,从中选择最优方案。

第三,规划职能。管理会计通过编制各种计划和预算来实现其规划职能。管理会计以最终决策方案为基础,把决策方案所确定的目标分解落实到各有关的计划和预算中去,从而合理有效地组织协调企业的各项资源,并为过程控制和责任考核评价奠定基础。

第四,控制职能。控制是为了使实际经营活动按预期计划进行,以求最终达到或超过预期目标。管理会计的控制职能是将经济过程的事前控制与事中控制有机地结合起来,根据事前制定的各种可行的标准,对执行过程中实际与计划的偏差进行分析,促使有关方面及时采取相应的措施进行调整,改进工作,以保证企业实现经营目标。

第五,考核评价职能。现代管理会计提倡“人本管理”,非常重视做好人的工作,引导、激励人们在生产经营活动中充分发挥主动性和积极性。管理会计履行考核评价职能可以通过建立责任会计制度来实现,即在企业各级责任层次明确的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,为奖惩制度的实施和以后工作改进措施的形成提供必要的依据。

三、成本管理会计的特点

会计系统是何企业组织取得财务和管理信息不可缺少的工具。现代会计系统可分为财务会计和成本管理会计两类。与财务会计相比,成本管理会计有着许多显著的特点。

1. 成本管理会计侧重于为企业内部管理服务

成本管理会计的重点在于内部管理决策和业绩考核,成本管理会计的服务对象是企业内部各级管理人员,这是成本管理会计区别于财务会计的一个重要标志。