

成本管理会计

CHENGBENGUANLIKUAJI

谢爱萍 李亚云 / 主编



中国工信出版集团



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

成本管理会计

谢爱萍 李亚云 主编

人民邮电出版社
北京

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理会计 / 谢爱萍, 李亚云主编. —北京:
人民邮电出版社, 2015. 3
ISBN 978-7-115-38515-4

I. ①成… II. ①谢…②李… III. ①成本会计—教
材 IV. ①F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 018783 号

内 容 提 要

本书以我国最新的会计法规为依据, 借鉴了国内外同类教材的先进经验, 立足于我国企业的实际情况, 力求与时俱进, 将成本管理会计的经典理论与现代企业管理技术相结合, 充分体现成本管理会计的最新发展成果。本书分为十三章, 内容涵盖成本管理会计概论、产品成本核算基础、产品成本计算方法、成本性态分析、变动成本法、本量利分析、短期经营决策、长期投资决策、全面预算、标准成本法、责任会计、作业成本法和战略成本管理。此外, 本书在每一章内容的前面设有引导案例, 章后附有练习题, 以帮助学生加深对知识点的理解、掌握与应用。

成本管理会计作为现代企业规划未来、提升竞争能力的重要信息系统和管理工具, 不仅是会计学专业的必修课, 也是工商管理各专业的必修课之一。本书既可以作为会计学、财务管理、审计学等专业的核心课程教材, 也可以作为企业管理、金融学、市场营销等专业的学生学习成本管理会计基本理论与方法的通用教材, 还可以作为广大财务一线工作者完善知识结构、提高企事业单位财务管理水平的参考用书。

◆ 主 编 谢爱萍 李亚云

责任编辑 陈斯雯

执行编辑 付微微

责任印制 焦志炜

◆ 人民邮电出版社出版发行

北京市丰台区成寿寺路 11 号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

三河市中晟雅豪印务有限公司印刷

◆ 开本: 787 × 1092 1/16

印张: 22

2015 年 3 月第 1 版

字数: 480 千字

2015 年 3 月河北第 1 次印刷

定 价: 42.00 元

读者服务热线: (010) 81055656 印装质量热线: (010) 81055316

反盗版热线: (010) 81055315

前言

成本管理会计是成本核算的基本原理结合现代管理会计而形成的一个新领域。现代管理会计脱胎于成本核算，臻于成熟后再回归母体，突破了传统管理会计的界限，使二者更加完善、统一。成本管理会计为企业领导者和管理人员提供必要的成本管理信息，是为适应现代管理要求而发展的必然结果。

本书系统介绍了成本管理会计的基本理论与具体应用方法，既注重成本管理会计学科理论的论述，又注重其在实际工作中的应用。在理论上，本书对成本管理会计领域最新的成果进行了简述，拓展学生的知识面；在操作上，本书充分重视各种理论的实际应用，针对每一章的理论知识，尽可能地通过案例或例题的形式加以辅助说明，使学生可以通过实例来理解成本管理会计的相关理论，便于其更好地掌握本课程的内容，为日后从事成本管理工作打下良好的基础。本书具有以下特点。

1. 内容新颖，理念领先

本书以我国最新的会计法规为依据，在理论联系实际的前提下，借鉴中西方成本管理会计学科的理论与方法，立足我国企业的实务，注重理论的基础性、规范性和前瞻性，力求与时俱进，并将古典理论与现代技术相结合，体现成本与管理会计的最新发展成果。

2. 定位准确，体系合理

本书主要立足应用型本科人才培养教育的特点，力求在完整、系统地阐述成本管理会计的基本理论和基本方法的前提下，突出应用特色。本书除了在各章内容中蕴含丰富的案例外，在每章开头均增加了引导案例，充分强调实践性，以提高学生的实践能力。全书共分五篇十三章，以企业战略管理的决策、控制、评价等基本环节为框架，增加了产品成本核算的相关内容，精简了与成本会计交叉的内容，体系完整，结构合理。

3. 深入浅出，便于教学

本书在编写过程中遵循由浅入深、循序渐进的原则，利于读者理解成本管理会计的理论知识，也有助于学生提高分析和解决实际问题的能力。本书每章均附有配套的练习题，且提供了详细的参考答案，以便教师教学与学生复习。

成本管理会计是现代企业规划未来、提升竞争能力的重要信息系统和管理工具。本书

既可以作为会计学、财务管理、审计学等专业的核心课程教材，也可以作为企业管理、金融学、市场营销等专业的学生学习成本管理会计基本理论与方法的通用教材，还可以作为广大财务管理一线工作者完善知识结构、提高企事业单位会计管理工作水平的参考用书。

本书由南昌工程学院谢爱萍、李亚云担任主编，熊微、湛江担任副主编。具体分工为：谢爱萍编写第一、八、九、十三章；李亚云编写第二、四、五、六、七章；熊微编写第三、十一章；湛江编写第十、十二章。谢爱萍负责拟定全书的编写大纲，并对全书的初稿进行修改和总纂。

本书在编写的过程中参阅了有关论著与文章，在此深表谢意。另外，易青、李宁、卢普玲、何习平等同志为本书的编写提供了帮助，在此一并表示感谢。由于作者水平有限，书中难免存在不足之处，敬请读者批评指正。

目 录

第一篇 序篇

第一章 成本会计概论	2	第四节 成本会计的职能与方法	14
第一节 成本会计的产生和发展	2	第五节 成本会计人员的职业资格	
第二节 成本会计的内容	8	与职业道德	16
第三节 成本会计与财务会计的		练习题	18
关系	12		

第二篇 成本核算

第二章 产品成本核算基础	22	第三章 产品成本计算方法	66
第一节 成本的概念及其分类	22	第一节 产品成本计算方法概述	66
第二节 成本核算的要求和程序	26	第二节 成本计算的品种法	70
第三节 生产费用的归集和分配	28	第三节 成本计算的分批法	80
第四节 生产费用在完工产品和在		第四节 成本计算的分步法	87
产品之间的分配	55	第五节 成本计算的辅助方法	101
练习题	62	练习题	112

第三篇 规划与决策

第四章 成本性态分析	116	第六章 本量利分析	158
第一节 成本性态的含义及其分类	116	第一节 本量利分析概述	158
第二节 混合成本的分解	122	第二节 盈亏平衡分析	160
第三节 成本的预测分析	126	第三节 保利分析	170
练习题	133	第四节 利润的敏感性分析	171
第五章 变动成本法	135	练习题	175
第一节 变动成本法概述	135	第七章 短期经营决策	178
第二节 变动成本法与完全成本法的		第一节 短期经营决策概述	178
比较	138	第二节 短期经营决策的基本方法	183
第三节 变动成本法和完全成本法的		第三节 产品生产决策	190
评价	149	第四节 定价决策	200
练习题	155	第五节 存货决策	207

练习题	216	第九章 全面预算	248
第八章 长期投资决策	219	第一节 全面预算概述	248
第一节 长期投资决策概述	219	第二节 全面预算的分类和编制	250
第二节 长期投资决策应考虑的重要 因素	221	第三节 全面预算编制的主要方法	260
第三节 长期投资决策方法及应用	234	练习题	264
练习题	245		

第四篇 控制与业绩评价

第十章 标准成本法	268	第十一章 责任会计	281
第一节 标准成本法概述	268	第一节 责任会计概述	281
第二节 标准成本的制定	271	第二节 责任中心及其业绩评价	283
第三节 标准成本的差异分析	275	第三节 内部转移价格	289
练习题	279	练习题	291

第五篇 成本管理会计发展

第十二章 作业成本法	294	第一节 战略成本管理概述	306
第一节 作业成本法概述	294	第二节 战略定位分析	310
第二节 作业成本法的基本原理	298	第三节 价值链分析	318
第三节 作业成本法的应用	301	第四节 成本动因分析	324
练习题	304	练习题	327
第十三章 战略成本管理	306		
附表一 复利终值系数表	329		
附表二 复利现值系数表	330		
附表三 年金终值系数表	331		
附表四 年金现值系数表	332		
参考答案	333		
参考文献	345		

第一篇 序篇

随着我国市场经济和现代企业制度的逐步建立和完善，企业间的竞争越来越激烈，成本管理已经成为现代企业管理的重要内容。企业作为独立的商品生产者和经营者，要想在激烈的市场竞争中立于不败之地，必须加强成本费用管理，严格控制各种资源耗费，使成本管理工作更加科学化和系统化。成本会计是以成本为核心，为企业改善经营管理、全面提高经济效益提供信息支持的专门会计，它将为企业管理者提供提高经营管理水平、增强企业核心竞争力的理念和方法。本篇主要介绍成本会计的基本概念，使管理者初步了解成本管理的有关概念、成本会计与财务会计的区别与联系。

第一章 成本会计概论

【引导案例】

健全的管理机制能够促使企业保持可持续发展

当企业完成原始积累后,就会寻求进一步的发展。伴随着企业的成长,企业在经营管理过程中遇到了很多以前没有遇到的问题,这些问题在很大程度上影响着企业的持续发展。因此,不少企业纷纷提出了“进行二次创业”和“打造百年企业”之类的口号,并相应地采取了各种措施,但却没有取得预期的效果。

纵观全球,20世纪70年代的世界500强企业中,今天很多都已经陨落了。它们不是被兼并,就是已经破产。在1990年至2000年间,近一半的大企业从原来的500强排名中退出。

在日本和欧洲,所有公司的平均寿命是12.5年。40%的公司不到10年便夭折了,即便是大型公司,也很难维持40年。在美国,平均有62%的公司存活不到5年,寿命超过20年的公司只占公司总数的10%,只有2%的公司能存活50年以上。通过分析以上数据可以得出一个结论:今天辉煌不等于明天辉煌,今天落后不等于永远落后。作为一个取得一定成就的企业经营者,要时刻保持清醒的头脑;而作为一个身处困境的企业经营者,也不必气馁。

当外部环境变化时,企业可以通过战略的调整主动适应环境。如果企业一味固守原有的经营管理方式,不能顺应环境的变化而变化,那么,在这个“快鱼”吃“慢鱼”的时代,企业必然会因为反应太慢而被“快鱼”吃掉。

环境在变,企业的经营思想和战略战术也要随之改变。稳定可预测的环境一去不复返,环境日趋变幻莫测。经营的全球化和资本经营方式的出现,打破了地域和行业限制,使竞争更加激烈。顾客需求的个性化和供过于求,使顾客成为市场的主宰力量。科学技术的发展和信息技术的广泛应用,使传统的经营管理方式面临巨大的冲击。

百年企业之所以能历经百年而不衰,不是因为其有超凡脱俗的企业领导人,而是因为其有一整套基于核心理念的管理运作机制。正是由于建立了这样的管理机制,企业才能不因领导人的更迭而波动,不因环境的变化而被淘汰;正是因为有了这样的管理机制,企业才能适应环境的各种变化,选拔出一个又一个杰出的领导人,摆脱各种困境,走向持续发展的道路。

第一节 成本会计的产生和发展

现代企业会计通常分为财务会计、成本会计和管理会计三部分。成本会计是在成本会计和管理会计的基础上为适应它们的发展趋势而融合形成的一个新的会计分支。

一、成本会计的产生和发展

(一) 成本会计的概念

由于资源的稀缺性,任何单位、个人要达到一定的目的,总是要付出一定的代价。从这层意义上讲,成本是指为达到特定目的而实际或可能付出的用货币计量的代价。企业是通过生产经营活动来实现盈利的经济组织。成本贯穿于企业生产与经营活动的全过程,是企业生产与经营取胜的一个不可或缺的重要因素。

对于成本会计的概念,国内外学术界存在多种观点,它有广义与狭义之分。狭义的成本会计是指对成本核算资料进行归集、记录、汇总、分配,最终确定产品(劳务)的总成

本和单位成本。广义的成本会计除了指产品成本核算外,还包括进行成本预测、决策、计划、控制和考评等方面的内容。现代成本会计采用的是广义的成本会计概念。成本会计是会计学科中重要的组成部分,它是以成本和期间费用作为对象,利用成本信息对企业的生产经营活动进行核算、预测、决策、控制、分析与考核的管理活动。

(二) 成本会计的产生和发展

成本会计是随着商品经济的形成而产生的,并随着商品经济的不断发展而发展。成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计、现代成本会计和现代成本会计创新发展四个阶段。

1. 早期成本会计阶段(1880—1920年)

18世纪60年代,英国率先进入工业革命时期。由于工业的迅速发展,企业间的竞争日益激烈,成本问题越来越受到重视。随着生产力的发展和生产关系的完善,对生产管理提出了新的要求。资本家为了获取更多的剩余价值,对生产过程中消耗和支出的核算更加注重,因此,生产成本核算被提上议事日程。这个阶段成本会计的特点是仅限于对生产过程的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,属于记录型成本会计,即传统的成本会计形成了。

2. 近代成本会计阶段(1921—1945年)

工业革命彻底改变了过去的生产方式,经验管理已不再适用,迫切要求管理技术的进步。成本会计的理论和方法在这一阶段得到了进一步的完善与发展,主要取得了以下两方面的进展。一是标准成本制度的实施。19世纪末20世纪初,以泰勒为代表的“科学管理”思想对成本会计的发展产生了深刻的影响。1906年,美国会计师沃特莫尔(J. Whtmore)第一次提出的“标准成本”概念,为生产过程成本控制提供了条件。标准成本制度实施后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常生产消耗与定期分析成本。这样,成本会计增加了事前控制的新职能,形成了管理成本会计的雏形。标准成本制度的实施标志着成本会计已经进入一个新阶段。二是成本会计的应用范围更广泛。在这一阶段,成本会计的应用范围从原来的工业企业扩大到各个行业,深入应用到一个企业内部的各主要部门,特别是应用到企业经营的销售环节。成本管理方法的引进,开始使成本会计由单纯的事后反映延伸到事中控制,标志着成本会计进入一个新的发展阶段。

3. 现代成本会计阶段(1945—1980年)

第二次世界大战以后,西方国家的经济规模不断扩大,企业生产自动化程度大大提高,产品更新换代加快,跨国公司大量涌现,市场竞争更加激烈。为适应社会经济出现的新情况,满足现代化大生产对管理的客观要求,管理也要加速现代化,这就要求企业内部管理更加合理化、科学化,否则企业就会在市场竞争中被淘汰。因此,统计分析、运筹学和计算机等科学技术在成本会计中被广泛应用,使成本会计又发展到一个新的阶段,即成本会计发展的重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的以管理为主的现代成本会计。这一阶段的主要特点是成本与管理相结合,以成本干预生产。

4. 现代成本会计创新发展阶段(1981年至今)

20世纪80年代以来,随着计算机技术的进步、生产方式的改变、产品生命周期的缩

短以及全球性竞争的加剧,大大改变了产品成本结构与市场竞争的模式,成本会计发展进入了一个新的发展阶段,主要表现在以下两方面。

(1) 适应新制造环境要求取得的新发展

相对于传统制造环境而言,新制造环境充分利用了现代科学技术的新发展,主要表现在自动化和计算机化两个方面,如弹性制造系统(FMS)、计算机辅助系统(CAD、CAE、CAM等)、制造资源规划(MRP)和计算机整合系统(CIM)。在新的制造环境下,生产成本中的间接制造成本(制造费用)较之于传统制造环境大幅度上升,而在传统制造环境下,在生产成本中作为主要成本的直接材料和直接人工比重则不断下降。面对新环境的冲击,如果继续使用传统的成本会计技术与方法,将使产品成本计算发生严重扭曲。针对传统成本会计不适应新制造环境的局面,美国会计学者在20世纪80年代兴起了对作业基础成本法(Activity-based Costing,简称ABC)的研究热潮。1988年,哈佛大学的罗宾·库珀(Robin Cooper)在夏季号《成本管理》杂志上发表了《一论ABC的兴起:什么是ABC系统》。库珀认为,产品成本就是制造和运送产品所需全部作业的成本的总和,成本计算的最基本对象是作业;ABC赖以存在的基础是作业消耗资源、产品消耗作业。接着,库珀又连续发表了《二论ABC的兴起:何时需要ABC系统》《三论ABC的兴起:需要多少成本动因并如何选择》《四论ABC的兴起:ABC系统到底看起来像什么》等论文,对作业成本法的现实意义、运作程序、成本动因选择、成本库的建立等重要问题进行了全面、深入的分析,为作业基础成本法的研究奠定了基石。至20世纪90年代,作业基础成本法在实业界的应用和发展稳定推进,截至1996年,已有49%的美国公司采纳了作业基础成本法,而且该方法由最初应用的美国公司、日本公司,迅速向其他国家扩展。

(2) 适应战略管理要求取得的新发展

企业战略是企业带有全局性、根本性和长远性的谋划或方案,而企业战略管理是围绕企业战略而展开的一个有机的过程。这个过程通常包括战略制定、战略实施、战略评价等基本阶段。战略管理思想对成本会计系统的影响主要体现在战略成本管理(Strategic Cost Management)的提出。战略成本管理的思想最早由英国学者肯尼斯·西蒙兹(Kenneth Simmonds)提出,他于1981年提出了战略管理会计概念,认为战略管理会计就是通过对企业自身以及竞争对手的有关成本资料进行分析,为管理者提供战略决策所需要的信息。1995年,欧洲的克兰菲尔德(Crafield)工商管理学院提出了一种战略管理模式,这种模式的特点是把战略成本管理的工具运用于问题的诊断以及提出战略定位的选择方案,并根据成本效益分析,对方案进行评估和规划,然后予以执行,通过对执行结果进行评价以及不断学习,开始新的循环过程。1998年,英国教授罗宾·库珀提出了以作业成本制度为核心的战略成本管理模式,这种模式的实质是在传统的成本管理体系中全面引入作业成本法,关注企业竞争地位和竞争对手动向的变化。

除上述两点外,成本会计还取得了一些发展,如许多企业采用了质量成本制度,通过对质量成本的计算、报告和分析,期望达到零缺陷的目标;又如,日本、美国等公司采用了生命周期成本法,通过对产品所经历的从开发设计、生产制造、营销,到产品使用维护全生命周期所发生的成本进行计算分析,判断产品处于生命周期的何种阶段,以此进行相应的投资决策分析。

二、管理会计的产生和发展

管理会计是为适应社会化大生产以及企业经济管理的客观需要,在科学技术迅速进步的推动下,在财务会计的基础上孕育、发展并分离出来的一门新兴的综合性学科。

(一) 管理会计的概念

对于管理会计的概念,国内外学术界一直存在着各种各样的观点。

美国会计学会(AAA)下属的管理会计委员会于1958年和1966年先后两次对管理会计做出如下定义:管理会计是运用适当的技术和概念来处理某个主体历史的和预期的经济数据,以帮助管理当局为合理的经济目标制订计划,并且做出实现这些目标的理性决策。

美国全国会计师联合会(NAA)下属的管理会计实务委员会(MAP Commrttee)于1981年给出的定义为:管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及保证企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、汇总、分析、处理、解释和传递的过程。

在国内,会计学术界对管理会计的定义也存在多种观点。余绪缨教授认为:管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计,它为企业内部使用者提供有助于正确进行经营决策和改善经营管理的有关资料,发挥会计信息的内部管理职能。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,并帮助企业领导做出各种决策的一套信息处理系统。

会计从本质上说是一种经济管理活动,管理离不开会计,会计与管理具有血浓于水的关系。参照国内外对管理会计所下的定义,可将管理会计表述为:管理会计是以强化企业内部经营管理、提高企业经济效益为目的的会计信息处理系统。它运用适当的技术和概念向管理当局提供用于计划、评价、控制,以及确保企业资源合理使用和经管责任履行所需信息的确认、计量、汇总、分析、处理、解释和传递的过程。

(二) 管理会计的产生和发展

会计的产生源于人们对企业经济信息的需求,这一需求随着社会经济环境的发展而变化,而对管理信息的需求便推动了管理会计的萌芽、形成与发展。管理会计先后经历了早期管理会计萌芽与形成、现代管理会计和现代管理会计的深入发展三个阶段。

1. 早期管理会计萌芽与形成阶段——执行性管理会计阶段(20世纪初—20世纪50年代)

管理会计的产生和发展与资本主义的生产发展有着密切的关系。管理会计的最初萌芽产生于20世纪初,此时的经济发展水平还不太高,市场也不够发达,企业规模也不大,企业经营者通常凭着自己的智慧和经验就可以管理好企业,所以对会计在管理方面的职能没有什么专门的要求。这种以经验和直觉为核心的传统管理方式对促进资本主义早期经济的发展起到了一定的积极作用。随着市场经济的迅速发展和社会生产力水平的提高,传统的经验管理方式所无法克服的粗放经营、资源浪费严重、生产效率低等弊端与大机器工业之间的矛盾越来越尖锐。所以,以科学管理来代替经验管理就成为历史的必然,这集中体现在“泰勒制”应运而生。

1911年,“科学管理之父”泰勒撰写了《科学管理原理》一书,其核心是科学分析人

在劳动中的机械动作,制定最精确的操作方法,实行最完善的计算和监督制度。泰勒强调提高生产和工作效率,通过他所倡导的时间和动作研究,制定一定客观条件下可以实现并认为最有效的标准,并以此作为评价和考核的依据,以促使企业管理向标准化、制度化方向发展。标准制定后,严格进行过程控制以保证标准的执行,杜绝一切可避免的资源浪费和低生产效率的产生。为配合“泰勒制”的实施与推广,要求传统的会计由单一的事后核算向事前规划、事中控制转变,于是在会计实务中出现了“标准成本计算”和“预算控制”。它们的共同特点是:事先制定标准数量或者预测数值,然后按此执行并加以控制,将实际数与标准数值或预测值进行比较,最后计算差异并进行差异分析,通过差异分析,揭示产生差异的原因并提出消除差异的建议和措施。这些状况标志着管理会计萌芽的出现和雏形的形成。由于这一阶段管理会计的职能集中体现在“控制”方面,人们认为这一阶段属于传统管理会计阶段。

2. 现代管理会计阶段——决策性管理会计阶段(20世纪50年代—20世纪70年代)

20世纪五六十年代是世界经济发展的黄金时期:经济高速增长、科学技术进步、管理科学变革。世界经济的快速发展与加强经济管理的需要,是管理会计迅速发展的根本原因。科技的快速进步推动了经济的迅猛发展,企业的内外部环境发生了很大变化,主要表现在以下方面:新技术的应用以及市场需求的变化缩短了产品的生产周期,加快了产品升级换代的速度;产品的工艺技术复杂程度增加,加工过程日益复杂化,要求企业内部生产系统紧密结合与协作,生产专业化程度空前提高;资本和技术的密集化造成企业经营规模日益庞大,跨国公司不断出现,经营方式日益复杂,市场竞争更加激烈,企业利润普遍下降,经营日趋困难,经济危机频繁产生。在这样的背景下,迫切要求企业实现向管理科学现代化的转型,对生产经营活动进行更加科学、精确的计划与控制,提高产品质量,降低成本,提高利润,加强企业的内部管理效率并对外部市场的变化灵活做出应变,提高竞争能力。与此相对应,准确、及时的事前预测和正确的经营决策直接关系到企业的兴衰成败。

在企业外部环境剧烈变化的情况下,曾对经济发展发挥了巨大作用的科学管理理论已无法适应企业管理的需要。科学管理理论只重视生产过程的高度标准化,以提高生产和工作效率,忽视了企业管理的全局性以及企业作为一个整体与外部的联系,也忽视了劳动者的主观能动性,自然不能适应企业管理的新要求。于是,现代管理理论纷纷涌现。现代管理理论的形成和发展为管理会计的发展奠定了理论基础,为管理会计提供了现代化的管理方法与技术,使管理会计的发展进入一个新的发展阶段,促使管理会计更加强调经济预测与经营管理决策,形成了以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体的管理会计结构。现代管理会计不同于早期的执行性管理会计。现代管理会计以现代管理理论为基础,以提高企业经济效益和管理效率为核心,决策性与执行性并重,强调全局观念。从管理会计的学科体系来看,现代管理会计已具有相对独立的理论与方法,在会计学的基础上吸收了现代管理学、数理统计学、经济学、行为科学等学科的研究成果。管理会计的产生和发展极大地丰富了会计科学的内容,延伸和发展了会计的职能,从对企业的生产经营活动进行事后的核算反映,延伸到进行事前的财务预测并参与经营决策、对企业经济活动进行实时的事中控制和事后的考核与评价。

3. 现代管理会计的深入发展阶段——决策性管理会计阶段（20 世纪 80 年代以后）

进入 20 世纪 80 年代以后，世界经济虽然有短暂时间的停滞，但从整体上看是持续增长的，这推动了企业组织规模的扩大。由于社会富裕程度的增加，消费者的需求逐渐由大众化的、能满足基本使用需求的产品转向更加多样化、更具个性特征的产品。由于这种需求的变化，相应地要求企业由传统的大批量生产模式转向能对顾客多元化、日新月异的需求做出及时的“顾客化生产”。这种市场环境的巨大改变必然反映到企业的生产和管理组织，要求企业的生产管理更加注重顾客需求和顾客价值，企业的整个管理系统都要协调一致地对市场需求的变化做出及时反应。管理会计为了适应新的环境，满足企业管理的要求，战略管理会计和作业基础管理会计应运而生。

战略管理会计是为适应战略管理的需要而产生的。1981 年，英国学者肯尼斯·西蒙兹发表了《战略管理会计》一文，首次提出战略管理会计的概念。之后，他又在自己的系列论文中，强调管理会计与战略管理结合的重要性。战略管理会计的提出，标志着管理会计在适应企业管理要求的道路上开始了跨越式发展。所谓战略管理会计，是以实现企业所有者财富最大化为目标，运用灵活多样化的技术和方法，搜集、加工和整理企业内外与企业战略管理相关的各种财务和非财务信息，并据此来帮助管理当局进行战略制定、战略实施和战略评价，以维持和发展企业持久的、有竞争优势的一种新型的管理会计系统。

作业基础管理会计也是为适应作业基础管理要求而产生的。所谓作业基础管理会计，是以作业为核心，通过作业这个基础环节进行成本计算、成本预测、规划和控制，并为经营决策提供更加详细、准确的财务成本信息的管理会计方法。这里需要指出的是，作业基础管理会计与作业基础会计或作业会计二者之间是有区别的。在西方会计文献中，作业基础会计或作业会计仅指作业基础成本计算，而作业基础管理会计的内容不仅包括作业基础成本计算，还包括作业基础成本习性分析、作业基础 CVP 分析、作业基础预测、作业基础责任会计等内容。实际上，传统管理会计的方法在作业基础上加以改造和完善，便成为作业基础管理会计的内容。

除了战略管理会计和作业基础管理会计外，管理会计学者还将质量成本制定、目标成本法、生命周期成本法等作为管理会计的新发展。

三、成本会计与管理会计的关系

成本会计与管理会计之间到底有着怎样的关系，国内外理论界对二者的界限有时也是模糊的，尤其是在西方会计界中，经常将成本会计与管理会计交替使用。西方许多会计学者所撰写的教材常常将二者等同起来。有些会计学者认为，由于组织内部的管理人员是会计信息的第一使用者，是成本会计人员的内部客户，所以现代成本会计应该称为管理会计。

我国管理会计学界余绪缨教授认为：成本会计与管理会计之间虽然有一定的联系，但也应明确区分它们之间的界限。从历史发展来看，管理会计和成本会计二者有着很深的历史渊源。成本会计起源于成本计算，属于财务会计的一个构成部分，它是资本主义国家大机器生产和工业化的产物。随着企业会计外部环境的不断变化，成本会计从单纯的事后成本计算发展到事后的成本计算、事前的成本计划和事中的成本控制相结合。随着“泰勒

制”广泛实施后所形成的“标准成本系统”引进应用到会计体系中,使成本会计开始在一定程度上具有管理的性质,并为管理会计所继承,形成了相对独立的管理会计的初期萌芽。管理会计作为从成本会计的基础上发展起来的会计分支,随着它的不断发展和成熟,管理会计拓宽了原有成本会计的预测、决策等职能,具有更广阔的研究领域,已远远超出成本会计的内容范畴。成本会计中所涉及的成本只涉及微观的产品生产成本,而管理会计的成本不仅涉及微观领域,而且扩展到宏观视野。例如,管理会计中的产品生命周期成本的计算,既计算产品生产者(如产品的研究与开发成本、规划与设计成本、制造成本、营销成本等)的成本,也考虑产品使用者的成本(如产品的使用成本、维修成本和处置成本等)。

狭义的成本会计主要侧重于产品成本的计算,可以看成是财务会计的一个有机组成部分。因为财务会计的存货计价和收益确定这两个重要问题均与成本计算有着密切联系。正确计算产品成本是正确划分本期已销售产品成本和期末未销售产品成本的基础。其中,本期已销售产品成本应列入当期损益,以便于同本期实现的销售收入相配比,据以确定本期的净损益。期末未销售产品成本则作为流动资产的一部分列入资产负债表。所以,产品成本的计算直接关系到本期已销售产品成本和期末未销售产品成本的划分是否正确,也意味着存货计价和收益确定是否正确,最终直接影响到财务报表能否如实反映企业的财务状况和经营成果。

因此,狭义的成本会计属于财务会计的范畴,广义的成本会计中关于计划和控制的内容实际上是管理会计的有机组成部分。管理会计在成本会计的基础上产生,随着其内容的不断扩充,已经远远超出成本会计的范围,成为一个独立的会计分支。

第二节 成本管理会计的内容

一、成本会计的内容

现代成本会计拓宽了传统成本会计的内涵和外延,其涉及的内容广泛,以我国会计界目前的共识来看,现代成本会计的基本内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、成本考核等。

1. 成本预测

成本预测是指根据有关资料和数据,结合企业未来发展前景和趋势,运用一定的科学方法,对未来一定时期成本水平及其变化趋势做出科学的估计。通过成本预测,经营管理者可以掌握企业未来的成本水平及其变动趋势,有助于减少决策的盲目性,使经营管理者易于选择最优方案,做出正确决策。

2. 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上,依据掌握的各种数据资料,对各种备选方案进行分析比较,从中选出最佳方案的过程。成本决策是成本管理不可缺少的一项重要职能,它对于正确地制订成本计划,促使企业降低成本、提高经济效益都具有十分重要的意义。

3. 成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标,以货币形式规定企业在计划期内完成生产任

务所需的产品生产费用额,确定各种产品的成本水平以及相应的成本降低任务和为此采取的主要措施的书面方案。成本计划包括生产费用预算、单位产品成本计划、产品总成本计划,可比产品成本计划的降低额和降低率。

4. 成本控制

成本控制是指企业在生产经营过程中,按照既定的成本计划标准,对成本的发生和形成过程以及影响成本的各种因素进行限制和调节,纠正偏差,控制成本超支,把实际耗费控制在成本计划范围内。成本控制的内容包括材料消耗成本控制、工资成本控制、制造费用成本控制。从企业的生产经营过程来看,成本控制分为事前控制、事中控制和事后控制三个阶段。成本事前控制是指在产品投产前,对影响成本的各项生产经营活动进行事前规划,包括成本的预测和决策,编制成本计划等工作。成本事中控制是对产品整个生产过程的控制,在成本形成过程中,随时将实际发生的成本与成本计划对比,及时发现差异并采取相应措施予以纠正,以保证成本计划的实现。成本事后控制是在产品成本形成之后,对实际成本的核算、分析和考核。成本控制是成本会计管理工作的重要环节,上述的成本预测和成本计划是成本控制的目标和依据。

5. 成本核算

成本核算是指将企业在生产经营过程中发生的各种耗费按照一定的对象和标准进行分配和归集,以计算各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对产品实际生产耗费的反映,也是对生产费用实际支出的控制过程。成本核算是成本会计工作最基本、最核心的内容,它所提供的资料可以反映成本计划的完成情况,是进行存货计价、确定利润、制定产品价格的依据。

6. 成本分析

成本分析是利用成本核算及其他有关资料,运用一定的方法,与目标成本、上年实际成本、责任成本、国内外同类产品成本进行比较,分析产品成本水平变动的各种因素及其变化对产品成本的影响程度。成本分析是成本管理的重要组成部分,其作用是正确评价企业成本计划的执行结果,揭示成本升降变动的原因,为编制成本计划和制定经营决策提供重要依据。

7. 成本考核

成本考核是指定期通过成本指标的对比分析,对目标成本的实现情况和成本计划指标的完成结果进行的全面审核、评价,是成本会计职能的重要组成部分。成本考核要与一定的奖励制度结合起来,以调动各部门责任者完成目标成本的积极性。

上述成本会计内容相互联系、相互依存,形成一个有机整体。成本预测是成本决策的前提,成本决策又是成本预测的结果。成本计划是成本决策所确定目标的具体化,成本控制是对成本计划的实施进行监督,保证决策目标的实现。成本核算是对决策目标是否实现的检验。成本分析是查明计划实施结果理想与否的原因,成本考核是实现决策目标的重要手段。

二、管理会计的内容

管理会计的基本内容可归纳为两个方面,即“规划与决策会计”和“控制与业绩评

价会计”。

(一) 规划与决策会计

规划与决策会计是在预测企业经营前景的基础上规划未来并参与决策,它包括预测分析、决策分析和编制全面预算三项内容。

1. 预测分析

它是利用财务会计信息和其他相关信息,在调查研究和综合判断的基础上,运用科学知识和实践经验,对企业未来一定期间的生产经营活动进行科学的预计、推测,为投资决策和经营决策提供依据。预测分析一般包括销售预测、成本预测、利润预测和资金需要量预测等。

2. 决策分析

决策是在预测的基础上决定是否采取某项行动,或者在两项或两项以上备选方案中选择最优方案。根据决策时期长短的不同,决策通常可分为短期决策和长期决策。短期决策一般只涉及一年以内的专门业务,如生产决策、存货决策和定价决策等。短期决策一般不涉及新的固定资产投资。长期决策是指那些产生报酬期间超过一年,并对较长时间的收支、盈亏产生影响的决策,如资本支出决策。长期决策一般需要投入大量资金。

3. 编制全面预算

通过预测分析和决策分析,企业基本上可以把未来经济活动各方面的主要经营目标和实现经营目标的基本途径或行动方案确定下来,但是,要使这些目标和行动方案得以贯彻落实,转化为具体行动,还需要编制全面预算,实行全面预算管理。全面预算包括业务预算、专门决策预算和财务预算三大类。

(二) 控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是指对企业正在发生或即将发生的经营活动进行监控,使之达到预定的目标。它包括标准成本法和责任会计两部分内容。

1. 标准成本法

标准成本法也称标准成本系统或标准成本制度,它是指将事先制定的标准成本与实际成本进行比较以揭示成本差异,对成本差异进行因素分析,并据以进行成本控制的一种成本控制系统。标准成本系统并非单纯的成本计算,而是一个包括标准成本的制定、成本差异的分析、成本差异账务处理在内的完整的成本控制系统。

2. 责任会计

责任会计是在分权管理的条件下,为适应经济责任制的要求,按照责、权、利相统一的原则,在企业内部建立若干层次的责任中心,并对相应的经济活动进行规划、核算、控制、评价的一种管理控制系统。责任会计通常包括建立责任中心、编制责任预算、进行责任核算、进行责任控制和开展责任考评等环节。

三、成本会计和管理会计的融合

(一) 成本会计与管理会计内容的交叉现象

从上述成本会计和管理会计的基本内容来看,二者在内容上存在着很多交叉。一方面,管理会计中包含了许多成本会计的内容,如预测分析中有成本预测、决策分析中有成