



“十二五”普通高等教育规划教材·经管系列

王跃武 龚慧云/编著

管理会计学

Managerial Accounting

清华大学出版社





014032897

F234.3-43

96

“十二五”普通高等教育规划教材·经管系列

内容简介

王跃武 龚慧云/编著

管理会计学

F234.3-43
96*Managerial Accounting*

北航

C1721129

清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本书力图用最简洁的语言阐释管理会计所涉及的理论问题,尽力消除意义、作用等过于“教材化”的内容;以简明的结构描述管理会计在各种情形下的基本逻辑框架,即相关成本与相关收益的比较;始终站在“致用”的角度、站在企业管理需要的立场,分析各种重要情形下的决策。

本书有机地融教学、科研、应用于一体,既适用于高等院校本科生、研究生,也可作为会计实务人士提供有益的参考与启示。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/王跃武,龚慧云编著. —北京:清华大学出版社,2014

“十二五”普通高等教育规划教材·经管系列

ISBN 978-7-302-34938-9

I. ①管… II. ①王… ②龚… 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(2013)第321310号

责任编辑:吴颖华

封面设计:刘超

版式设计:文森时代

责任校对:赵丽杰

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课 件 下 载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62788951-223

印 装 者:北京密云胶印厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm

印 张:23.75

字 数:460千字

版 次:2014年3月第1版

印 次:2014年3月第1次印刷

印 数:1~4200

定 价:39.80元

产品编号:044978-01

前言

一、初衷

管理会计作为管理与会计之间、业务管理与价值管理之间的沟通桥梁，因其自由度大、提供相关性强的信息等优势而备受实务界关注，对它有急切的、内在的、强烈的需求。但也正因为它的灵活性大，按照中国人的思维习惯要建立一个完备体系是很困难的，这也是目前国内教学、科研、教材编写等所面临的一大难题。另一方面，由于管理会计的实用性强，与具体情境关系密切，不容易出普适性强的研究成果，因而在我国高校目前绩效管理体系的诱导下成为事实上的研究“冷门”。于是，管理会计在其知识的供应与需求之间的缺口越来越大。这种严峻的现实也是本书撰写初衷的来源，如何写一本兼具学术性与普及性、不要太像“教材”的教材，在较长一段时间内成为对我最大的挑战。

二、设计

本书的总体思路是这样的：

- 针对企业实务中常见的经营管理情形，以其需求为基本导向，以“相关成本与相关收益及其比较”为基本分析框架，为企业经营管理过程或活动中的重要决策及其执行提供较清晰的原则、思路与方法。
- 尽量将国内学生习惯的系统性与西方教材的实用性结合起来。
- 相关的理论基础尽量少讲、精讲，力争以易于理解的方式讲透、讲轻松，让学生尽快明白“why”；尽量少写“意义、职能、作用”之类让学生厌烦的“废话”，力争直接进入主题——“how”。

三、结构

本书的主要篇章结构安排：第一篇 理论篇，设十一章，阐述基本问题与管理会计的主要研究状况；第二篇 应用篇，讲述几个身边的应用案例，让学生了解管理会计其实是很“平易近人”的，其精神可渗透、服务于人们日常生活中的各种基本情形与问题。

第一篇的具体内容如下——

- 第一章：着重介绍管理会计在企业实践中的基本角色与功能；界定管理会计在学科教育体系中的位置，理顺它与其他相近课程之间的基本关系。
- 第二章：把本书涉及的重要概念（主要是成本概念与收益概念）搞一次“集结演习”，明确其基本涵义、基本关系以及主要的适用情形。这既是全书学习的必备基础，也可帮助读者在学习过程中进行回顾性检验。结合“固定成本与变动成本”这个重要维度，本章还对其变化形态的认知方法与应用进行了重点介绍。
- 第三章：企业经营环境的深刻变化要求对其成本进行更精确的计算与更具针对性的管理，“作业成本法”应运而生，本章对此进行较系统的讲解。
- 第四章：企业成本管理既要强调精细，强调基础，更要强调粗，强调顶层设计，即战略性管理。本章以战略的视野将企业的成本管理视为其战略体系的组成部分，从其整个生产经营过程、整个商业周期来看待成本管理。
- 第五章：成本在企业经济品定价中起着基准参照线的作用，但在不同情形下却有不同的涵义与范围，因而定价与成本的关系也不尽相同。本章从企业在市场结构中的地位与决策期限长短两个维度，分四种基本情形进行讨论。
- 第六章：以价值链为分析工具，对企业生产经营过程中各阶段的成本管理进行较系统的分析。
- 第七章：介绍（总）预算的基本内容与编制过程，着重讲解预算及其他规划活动中常用的一些预测工具，如本量利分析、敏感性分析等。
- 第八章：围绕长期投资决策的基本分析框架——相关成本与收益的时间价值及其比较，展开对“相关现金流量结构”与“资金成本率”两个基本要素的讨论，并对投资决策及其方案的各种评价方法和现在的用法进行评述、梳理、纠正与归纳。
- 第九章：着重讲解企业的责任中心与责任会计，以及责任中心之间转移经济品时必须慎重处理的敏感问题——内部转移定价问题。因为责任会计归根到底是对企业及其内部组织的绩效进行计量与管理。
- 第十章：介绍企业绩效评价的演变过程，着重讲解平衡计分卡工具与顾客满意度的管理，其精神都是超越传统狭隘的财务绩效评价，更着眼于长期性、战略性的绩效评价。
- 第十一章：对管理会计的研究作扫描式的浏览，梳理其历史脉络，探讨其现状特别是困难所在，并对其未来进行预测。这是为了让读者在今后的学习与工作中对管理会计有个大概的、全景式的了解，为正式“登堂入室”作点准备。

第二篇的具体内容如下——

- 第十二章~第十四章：用身边的事例来讲解与谈论成本性态、顾客满意度、经济品定价三个议题，说明管理会计的普适性。这些将在本书的后续版本中予以进一步充实。

四、说明

- 第一篇为基础篇，第一章~第十章涉及的都是企业实务中的经营管理问题，建议系统地讲解或学习；其中第八章虽然有些《财务管理教程》中已有的内容，但本书有一些新的观点与论述，与现有的“流行观点”大相径庭，希望引起读者注意。若老师能接受本书对“流行错误”的纠正，建议对此章进行详细讲解与辨析；若不能接受，则可将裁量权下放给学生。第十一章阐述管理会计研究的历史、现状与未来。
- 第二篇为应用篇，三个案例可在讲解相关内容时穿插进来用以佐证，也可让学生课后阅读。
- 本书正文中的“情景案例”来源于唐·R. 汉森（Don R. Hansen）和玛丽安娜·M. 莫文（Maryanne M. Mowen 编著的《管理会计》；本书中的例题主要来源于龚光明、刘建英主编的《管理会计学》，但已按本书作者自己的观点或理解作了重新处理。
- 本书适用于普通高等院校本科生的学习（约 48 课时），也可作为管理会计教研人员与实务人员的参考书。

五、希望

尽管笔者已尽力，但错误和疏漏之处在所难免，希望读者不吝赐教，将你们的金玉良言发至 wyyw6264@sina.com 或 wyyw6264@hnu.edu.cn，以便我们在今后修订再版时进一步改进、完善教材内容。

王跃武

2013 年 10 月 16 日

目 录

第一篇 理论篇

第一章 管理会计及其定位	4
第一节 管理会计在管理实践中的位置	4
第二节 管理会计在会计学科体系中的位置	6
第三节 管理会计职业及其要求	9
第四节 关于管理会计的学习	11
第二章 管理会计的基本概念与方法	12
第一节 管理会计中的成本概念及其运用	12
第二节 固定成本、变动成本及其运用	19
第三节 变动成本法及其与完全成本法的比较	34
第四节 管理会计中的收益概念及其运用	42
第三章 基于作业的成本计算与管理	49
第一节 传统制造成本计算系统的缺陷	49
第二节 基于作业的成本计算	50
第三节 基于作业的成本管理	65
第四节 作业成本的应用案例	72
第五节 作业成本法在我国的应用现状与前景	79
第四章 战略成本管理	88
第一节 企业战略及其战略成本管理	88
第二节 利用价值链工具实施成本管理	90
第三节 生产过程（周期）的成本分析	94
第四节 商业（销售）生命周期及其成本管理	99
第五节 质量管理及其成本与收益	101
第六节 约束理论与企业资源配置	106

第五章 成本与定价决策	108
第一节 定价的经济学分析	108
第二节 决策期限与市场结构对定价的影响	109
第三节 价格接受者的短期产品定价决策	110
第四节 价格制定者的短期定价决策	114
第五节 价格制定者的长期定价决策	115
第六节 价格接受者的长期定价决策	117
第六章 企业作业链中的成本管理	126
第一节 研究与开发	126
第二节 供应商的选择及其会计	132
第三节 自制或外购的决策	137
第四节 存货成本及其控制	140
第五节 营销、管理与财务成本	148
第六节 顾客会计	156
第七章 总预算与经营预测	181
第一节 编制预算的基本类型	181
第二节 预算编制模式及其基本过程	187
第三节 总预算	188
第四节 本量利分析	198
第五节 多种产品的本量利分析	201
第六节 目标利润及其分析	205
第七节 本量利的敏感性分析	209
第八章 投资决策与资本预算	215
第一节 投资决策的基本分析框架	215
第二节 投资决策的分析方法	225
第三节 资本预算的基本内容	247
第九章 责任会计与转移定价	262
第一节 责任中心的设立及其类型	262
第二节 责任会计及其运用	264
第三节 内部转移价格	272

第四节 企业间转移定价与跨国转移定价	277
第十章 企业业绩评价与激励	286
第一节 财务与非财务业绩评价	286
第二节 财务与非财务业绩评价指标	288
第三节 平衡计分卡及其应用	300
第四节 顾客满意度及其测度	304
第五节 基于业绩评价的激励	306
第十一章 管理会计研究的历史、现状与未来	309
第一节 管理会计的历史脉络	309
第二节 管理会计研究现状及其困惑	320
第三节 管理会计研究的发展方向	327
 第二篇 应用案例篇 	
第十二章 管理会计应用案例之一：固定成本与变动成本	338
第十三章 管理会计应用案例之二：顾客满意度测度	340
第一节 调查问卷的设计	340
第二节 调查的实施	344
第三节 调查结果分析	345
第十四章 管理会计应用案例之三：经济品的定价	349
参考文献	353
附录	354
后记	368

第一篇

理论篇



开篇案例

蒂德韦尔产品公司是一家生产电位器（一种调节电阻的电子元件）的公司。电位器主要应用于开关和调节器，可用来控制收音机的音量或灯的量度等。目前，制造电位器所需的零件都由公司内部生产。公司开业已经五年了，只在堪萨斯州维塔有一个工厂。制造电位器的设施是由公司租赁的，还有五年的租期。由于需求的扩大，公司的产量在前五年中大幅度提高，超过租赁设施的生产能力。目前，公司需要更多的仓库、办公室和生产塑料模具（这些模具是用来生产电位器的）的场地。为适应电位器需求量的日益增长，需要扩充模具的产量。

蒂德韦尔产品公司的总经理利奥·蒂德韦尔召集分管销售的副总经理约翰·蒂德韦尔和分管财务的副总经理琳达·撒伊恩，共同讨论生产能力受限制的问题。这是他们三人第二次讨论这个问题。在第一次会议中，利奥拒绝了琳达提出的公司自建厂房的建议，他认为在目前的发展阶段投入资本建造厂房太冒险。他们也曾考虑租用更大的厂房并把现有的厂房转租给他人，但这种方案也不妥当，因为转租即使可能，也十分困难。第一次会议结束后，利奥让约翰研究租赁另一个与目前相似规模的厂房的可行性，并让琳达寻求其他办法。第二次会议一开始，利奥便要求约翰提交有关租赁备选方案的报告。

“经过仔细研究，”约翰说，“我认为再租赁一间厂房不妥。虽然目前生产场地太

小，但是从当前的生产水平看，还没有必要再租一间厂房。其实，我认为至少五年后才有必要这么做。我们的市场研究表明未来五年内销售量会适度增长，目前的生产能力完全能满足这种增长，而过去五年里的需求剧增将不会重演。因此，租用其他厂房的建议不可行。”

“即使适度增长也会加剧目前的场地问题，”利奥说，“我们已经在实行三班倒。不过，约翰，你是对的——若不是塑料模型，我们就能扩大生产了，特别是在晚班时。琳达，我希望你有其他可行的方案。我们要迅速采取行动。”

“是的，”琳达回答，“我有两个可行的备选方案。一个是另租一间仓库。搬到新仓库后，旧仓库经过清理就可用作办公室和扩大塑料模具的生产。我已找到这样的一栋建筑，离我们工厂不到两英里。它的容量足以满足我们现有生产能力和约翰提到的适度增长的需要。第二个备选方案可能更吸引人。目前，我们自己制造电热器所需的各种零件，包括轴和轴套，最近几个月在市场上泛滥成灾，结果价格下降了很多。外购轴和轴套而非自制，这也许更好。如果我们停止生产轴和轴套，就能清理出所需的场地。利奥，你认为怎样？这两个备选方案可行吗？我是否还要继续寻找其他方案？”

“这两个方案我都很喜欢。”利奥回答，“其实，它们正是我们要寻找的。现在我们需要做的是看哪一个更好。其中很关键的是看看各个备选方案的相关成本。琳达，你是财务主管，所以请你编制一份对该决策有影响的详细成本报告。”

【思考题】

- (1) 请描述蒂德韦尔产品公司的决策。它是战略决策还是战术决策？
- (2) 在案例分析中的最后一段，你认为利奥所说的成本有哪些？试举出一些例子。
- (3) 假设蒂德韦尔产品公司接受琳达的第一个备选方案。那么必须考虑哪些非成本因素？如果接受第二个备选方案呢？

管理信息系统的重要作用之一是提供有关成本和收入的资料为使用者的行动服务。虽然使用者的行动多种多样，但较为重要的一项行动是进行战术决策，如表 1-1 所示为蒂德韦尔公司场地问题的战术决策模型。

表 1-1 蒂德韦尔公司场地问题的战术决策模型

步骤 1：确定问题	扩大仓库和生产场地	
步骤 2：确定备选方案	(1) 建造新厂房	
	(2) 租赁更大的厂房，把现有厂房转给他人	
	(3) 再租赁一个厂房	
	(4) 租赁仓库	
	(5) 外购轴和轴套，清理所需的场地	

续表

步骤 3: 确定与每个可行备选方案有关的成本和收益	备选方案 (4)	
	变动性生产成本	\$345 000
	仓库租赁费	\$135 000
	备选方案 (5)	
	购买价格	\$460 000
步骤 4: 汇总每个可行备选方案的相关成本与收益	备选方案 (4)	\$480 000
	备选方案 (5)	\$460 000
	差别成本	\$20 000
步骤 5: 评价定性因素	(1) 外购产品的质量	
	(2) 供应商的可靠性	
	(3) 价格稳定性	
	(4) 劳工关系和社会形象	
步骤 6: 进行决策	继续生产轴和轴套, 租赁仓库	

【案例启示】从该案例可以“管中窥豹”地了解管理会计的基本职能与作用, 就是为会计主体 (主要是企业) 经营管理过程中的各种决策及其执行提供必要的信息支持 (主要是关于价值判断的信息)。它提供的信息及其服务可分为两个基本类别或层面: 一是从企业内部或外部 (包括市场) 收集原始性、基础性信息; 二是将各种有助于进行价值判断的信息进行整合、加工, 形成综合性的备选方案, 作为企业经营管理决策的选项。

本案例的重点是探讨如何利用有关成本和收入资料进行战术决策。

第一章 管理会计及其定位

第一节 管理会计在管理实践中的位置

一、如何认识会计

关于会计本质的认识,有诸多观点,代表性的有会计方法与技术论、会计工具论、会计信息系统论、会计管理活动论、会计受托责任论、会计契约论等,本书作者曾提出过“会计本质之产权关系运动论”^①。虽然本质的东西很难定论,而且其认识往往因时势而异,但会计人基本认同会计的基本功能,即系统性地提供以货币计量为主的、反映经营管理活动的信息。尽管从研究或思辩上探究这种信息的本质属性到底是什么并不容易,但不妨碍我们简明地把会计理解为一个微观主体的信息系统。

会计最基本、最原始的功能是反映,即把某种经济管理的状态揭示出来。当然,这种信息被人知晓后,就如阳光消除黑暗一般,可降低、消除人们心头的不确定感,从而自然地产生了监督的功效。会计人将“反映与监督”作为口头禅,但严格来说,应是先有反映,后衍生出监督的功能。

会计是为谁服务的呢?最基本的是为微观的组织单位服务,其中最主要的又是企业。这里有必要区分一下会计与其他两类经济主体——家庭及政府的关系。家庭中也有账,家庭中也有“记账”,包括显性的“人情簿”与隐性的“人情账”,生活中人们常给家里的“内当家”授予个会计头衔,但毕竟不能当真,因为家庭的规模过小,一般不符合采用“会计”这种专业性活动或职位的成本收益比较原则;而且家庭中多得多、重要得多的东西如时间、精力、情感、责任等都是难以用货币计量的,计量过于精细的家庭一般难以存续。在另一个方向即宏观方向,会计的微观功效当然会累计成宏观性的效应,比如会计信息不足或虚假披露是导致资本市场无效甚或负效运行的重要基础性原因。但是,我们应谨慎地控制会计主体的边界,不应放任它的扩张或更确切地说是“被扩张”,比如不少企业集团的会计(财务)的集中,再如现有包括环境会计在内的研究中往往把政府或社会当作一个会计主体来理解,这种倾向不仅会把“会计”推到一种它无法胜任、

^① 王跃武. 会计本质之产权关系运动论[J]. 财会月刊, 2005 (7).

也无法控制的境地，而且本身也反映了一种不适宜的甚或危险的集权倾向，其极致就是“政府万能主义”。

二、管理会计是干什么的

会计是提供信息的，但信息的质量、功效、价值取决于其加工方式、方法、程度等，这类似于矿产或农产品的加工过程。会计通过“原始凭证—记账凭证—账簿—会计报表”的加工过程能提供不少基本的信息，但这个一般的加工过程所提供的是一般的信息产品，而会计主体的经营管理决策与执行过程往往需要更个性化、更全面、更准确、更灵活的信息，因而就需要一些特殊的、个性化的工艺过程和特殊的方法来提供这些特殊的信息。

管理会计就是要为会计主体的经营管理决策及执行过程或活动提供所需的专门化会计信息。这就意味着它责任重大（直接决定决策及其执行的质量）、任务艰巨（信息需求的层次深、范围广）、使命光荣（对会计主体的经营管理绩效有更直接、显性而重大的影响）、前景无限（没有最好、只有更好）。

三、管理会计在管理实践中的位置

恰如其名，管理会计就是要在“会计”这个信息的生产系统与“管理”这个信息的运用系统之间构建起顺畅沟通的桥梁。

当然，会计并不是个只出不进的信息源泉，管理也并不是个只进不出的信息吸纳者。事实上，管理本身蕴含着丰富多样的信息，而且能显性地提供各种基础性、原始性的信息，即有人们常提及的管理信息系统。实际上，会计可理解为该管理信息系统重要的有机组成部分，只不过会计是擅长用货币这种综合性的价值衡量工具来处理各种多维度信息（如材料消耗数量、人工与机器加工时间等）的专门系统而已。或者更简明地说，会计就是一个“量纲处理器”，输入可以包括各种量纲（单位），输出就主要是“元”。

因此，管理会计在管理系统中的位置如图 1-1 所示。

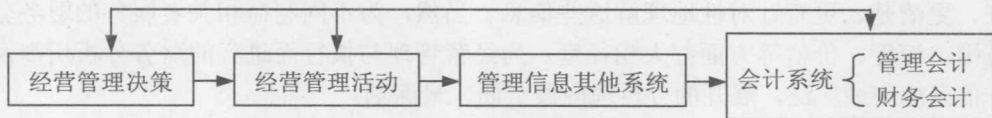


图 1-1 管理会计在管理系统中的位置

第二节 管理会计在会计学科体系中的位置

我国现有的会计教育中,对于管理会计的定位,特别是对其与财务会计、成本会计、财务管理等课程之间的关系处理得不够清楚,反映为相关教材内容雷同部分过多、教学进程时有脱节或重复、学生在学习过程中方向感不强等方面。要解决这些问题,首先应对会计学科有个全景式的视野与把握,然后分清这些课程各自的使命与职能,才可能把各自的位置界定得较为清楚。

一、会计信息处理流程

一讲到会计,很多会计人就会条件反射式地浮现出“原始凭证—记账凭证—账簿—会计报表”这个处理流程。严格来说,这个标准化的流程是指狭义的会计,即财务会计的信息处理过程。站在会计学科体系或者微观经济单位对会计学科的需求层面看,这显然是不够的。

首先,会计主体在生产、经营、管理过程或活动中对会计信息的需求决定了,除了以上标准化过程所提供的财务会计信息以外,还需要许多也许是非标准化的会计信息及其处理过程。比如,根据销售预测来判断某种产品的定价及其产生的收益状况,根据某种商品的商业寿命周期来统筹分析各阶段的成本与收益状况,等等。这实际上就是管理会计信息及其处理过程。

包括会计报表在内的会计信息形成后,其真实性如何呢?这就产生了对审计的需要。当然,不同类型的审计所针对的会计信息的范围是大有差异的。一般而论,独立审计所针对的是被众多利益相关者共同需要的、可称为公共信息产品的财务会计信息;而内部审计还应把只为会计主体经营管理决策与执行服务的管理会计信息包括进来。

会计信息(包括会计报表)的真实性得到一定保证之后,对它的分析与运用才有更加可以信任的基础,这就产生了财务(报表)分析,其基本目的就是帮助各利益相关者更好、更清楚、更有针对性地理解这些信息。当然,为不同利益相关者服务的财务分析在范围、深度、价值等方面都大相径庭,为经营管理与执行而进行的财务分析所涉及的会计信息理应最广泛,展开的分析理应最全面、最深刻。

财务管理主要是经营主体为增值目的而对其资金运动过程进行调控与管理,相对于会计类课程而言,它更强调信息的运用,更强调经营主体的主动性。当然,会计信息的提供是它的基础性支撑。

综上所述,会计学科及其教育体系可大致如图 1-2 所示。

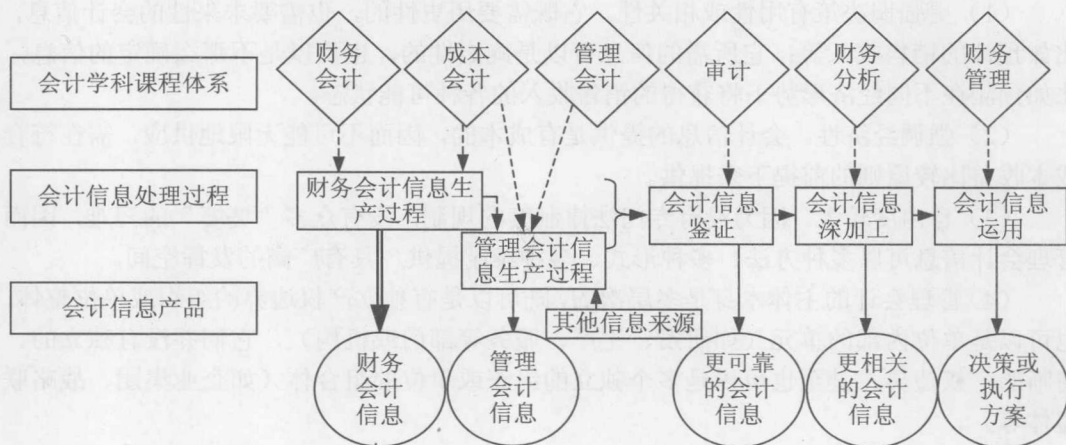


图 1-2 会计信息处理流程

二、管理会计与财务会计

一般地,把会计信息系统分为财务会计与管理会计两个基本组成部分,所以应先把握这二者的基本关系。

财务会计的基本目的是满足众多利益相关者,包括大股东、中小股东、债权人、经营管理层、员工、顾客、供应商、媒体、社区居民、潜在投资者等对会计信息的需求。正因为众口难调,所以财务会计只能服务于这些利益相关者需求中共同交叉的部分,可视为公共信息产品(public information),这决定了财务会计只能满足其基本的、共性的会计信息,而且应以会计制度(法规、准则等)的方式强制性地予以确定与规制。以上属性又决定了财务会计信息的一些基本特点:

- (1) 强调历史性与可靠性。没有事实依据则难以服众。
- (2) 强调法律性甚于经济性。法律规定要提供的必须提供,不能计较成本收益比较。
- (3) 自由度较小。虽然也有一些可供职业判断的弹性空间,但总体而言比较严肃甚或呆板。

(4) 以组织整体为会计主体对外提供或报告信息,因而此时的会计主体是相对于环境、外界独立的主体,有自己封闭、完整的产权边界。

而管理会计的基本目的则是满足组织或单位经营管理决策与执行对会计信息的需要,可视为个性化的私有信息产品(private information),并不需要专门的法律制度来规

制，因而具备如下一些基本性质或特点：

(1) 更强调决策有用性或相关性。它既需要历史性的，也需要未来性的会计信息，比如预计的销售收入等；它所需的信息可以是确定性的，也可以是不那么确定的信息，比如预测在不同经济形势下将获得的销售收入的各种可能状态。

(2) 强调经济性。会计信息的提供是有成本的，因而不可能无限地供应，需在符合成本收益比较原则的前提下来提供。

(3) 自由度较大。因为没有专门法律制度的规制，没有众多“婆婆”的刁难，因而管理会计信息可以多种方法、多种形式、多种维度提供，具有广阔的发挥空间。

(4) 管理会计的主体本身是多层次的，既可以是有独立产权边界的组织或单位整体，也可以是单位内部的单元（如研发、生产、服务等部门或机构），它们并没有独立的、清晰的产权边界，甚至也可以是多个独立的组织或单位的组合体（如企业集团、战略联盟体等）。

三、管理会计与成本会计

管理会计与成本会计的区分更难得多。在早期的会计实践中，管理会计就是成本会计，许多西方教材中二者也经常互相替代。但随着企业管理实践的发展及对管理会计要求的提升，这二者现已泾渭分明。

成本会计是因为“成本”这个基础、重要的因素而单独发展起来的，它起初是为企业内部的经营管理决策服务的，毕竟这是“成本收益比较原则”的基本面之一。但随着企业利益相关者的外部化与多元化，以及公认会计准则（GAAP）的制定与推行，成本会计有了对外报告、满足外部审计的职责，而且随着财务会计的强势，这一职责也不断增强。

另一方面，早期的管理会计确实以成本信息的提供为主，这主要是由于在欠发达的商品经济条件下，卖方居于主导地位，因而经济品的供应及其成本的管理是企业的主要关注所在。但随着商品经济逐步发展到买方主导的阶段，企业的利益或价值就不仅取决于成本（供给）了，更取决于收益（顾客），因而不能再以成本会计来涵盖管理会计的全部了。

成本会计实际上应包括“关于成本的管理会计”与“关于成本的财务会计”两个基本部分，分别满足对内管理与对外报送两种相对分离的职责：前者是根据经营管理中的各种需要，有针对性地通过分解、组合等方式发掘出各类与之相关的成本信息；后者则是将成本按照会计准则进行核算，并将产品的成本及其流转状况反映于对外报送的财务报告中。成本会计与管理会计、财务会计的关系可用图 1-3 所示。