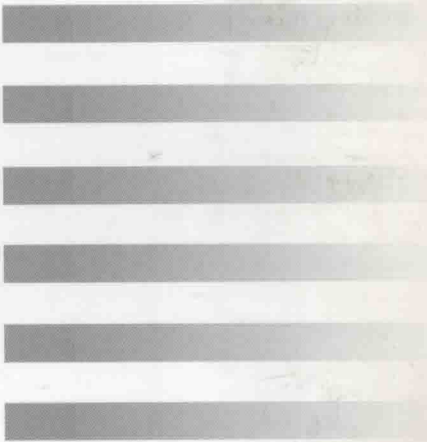
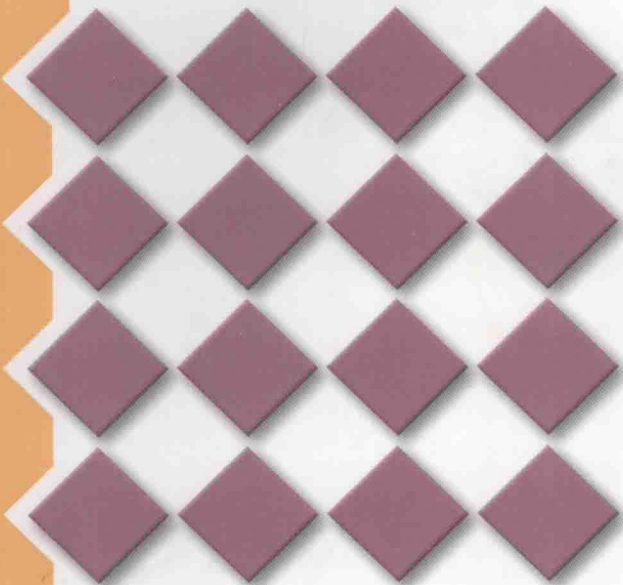


注册会计师专门化系列教材

(第二版)

成本管理会计



中国注册会计师教育教材编审委员会 编



中国财政经济出版社

注册会计师专门化系列教材

成本管理会计

(第二版)

中国注册会计师教育教材编审委员会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理会计/中国注册会计师教育教材编审委员会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.1

(注册会计师专门化系列教材)

ISBN 7-5005-6352-3

I. 成… II. 中… III. 成本会计-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 002462 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京新丰印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 18 开 26.5 印张 482 000 字

2003 年 2 月第 1 版 2003 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—6000 定价: 40.00 元

ISBN 7-5005-6352-3/F·5547

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

中国注册会计师行业经过二十多年的改革与发展，行业管理水平得到不断提高，参与、服务我国经济体制改革和现代化建设的程度日益加深，成为市场经济体系中重要的中介服务行业之一。党和国家领导人对中介服务业的发展非常重视。朱镕基总理把培养注册会计师的任务称为千秋万代的事业，是奠定社会主义市场经济基础的一件极为重要的事情。

目前，全国共有执业注册会计师 5.4 万人，非执业会员 7.2 万人，他们对我国经济发展和对外开放起到了积极的促进作用。但这支队伍无论在数量上还是在质量上与党和国家领导同志提出的要求都有很大的差距，还远远不能满足社会需要。为此，国务院成立了全国注册会计师培训工作领导小组，并从 1994 年起在部分高等院校开设了注册会计师专业方向教育，着重培养注册会计师的专门人才。目前，全国有 22 所院校开设了注册会计师专门化教育，到 2001 年止，已培养了 3659 名毕业生，其中大部分学生步入了注册会计师行业。22 所院校经过几年来的努力，在教学方法探索、师资队伍建设和基础设施建设等方面取得了显著的成绩，培养了一大批高素质的优秀人才，为加快实现党中央、国务院领导提出的培养 30 万注册会计师的宏伟规划发挥了重要的作用。同时，开设注册会计师专业方向教育也大大提高了注册会计师的社会声誉。

如何办好注册会计师专业方向的教育，关键之一就是要根据注册会计师的职业要求，开发出一整套科学、规范、高水平的教材。1994 年，全国注册会计师培训工作领导小组成立了中国注册会计师教育教材编审委员会，组织编写了九门核心教材，经过几年的试用，效果良好。但随着社会经济的不断发展，注册会计师业务不断扩展，该套教材的部分内容已经落后或不适应教学需要。为此，1999 年，全国注册会计师培训工作领导小组成立了第二届中国注册会计师教育教材编审委员会，决定对原九门核心教材进行修订。教材体系仍由原九门课程组成，这次重新修订的教材涉及六门：《中级财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《审计》、《成本会计》和《电算化会计与审计》，每门课程包括编写大纲、教材、学习指导书和教师用书等。考虑到《管理咨询》的内容较广且难于成体系，这门课程由各院校根据自身特点开设。《经济法》和《税法》这两本教材的时效性较强，学生可直接

采用当年注册会计师考试用书。重新修订的六门核心教材体现出以下几个特点：理论为主、兼顾实务；国内为主、国际协调；充分体现近年来我国会计、审计的改革成果；具有前瞻性，体现“新而美、少而精、高而通”，做到易教易学，减轻学生负担；体现专业方向教材的特色，加强案例教学。新修订的教材大纲都广泛征求相关院校意见，作者通过反馈的意见再编写初稿，并通过举办师资研讨班的形式，广泛征求各院校任课教师的意见，编写出第二稿，再经过反复论证，反复修订，力求体现出统编教材精神，切实保证教材的水平和质量。每门教材确定主审负责制和总纂制。经过艰苦不懈的努力，这套凝聚着众人智慧和心血的注册会计师专业方向系列教材终于与读者见面了。

这套教材既是注册会计师专业方向的学历教育教材，又可作为注册会计师行业的从业人员及社会有关人士学习会计、审计专业知识的自学教材。

在编写过程中，教材和学习指导用书难免有疏漏、错误之处。衷心希望各位专家、学者及广大读者对这套教材提出宝贵意见和建议，便于再版时进行修订。



2001 年 12 月

目 录

引 论	(1)
-----	-------

第一篇 成本会计

第一章 成本会计原理	(15)
第一节 成本计算的意义	(15)
第二节 成本计算流程	(24)
第三节 成本计算原理	(27)
第四节 成本会计制度	(41)
第二章 品种法	(48)
第一节 品种法概述	(48)
第二节 直接费用的计算	(50)
第三节 间接费用的计算与分配	(68)
第四节 品种法计算产品成本释例	(92)
第五节 按类别计算产品成本的方法	(97)
第三章 分批法	(104)
第一节 分批法概述	(104)
第二节 分批法成本计算程序	(106)
第三节 分批出货与分批零部件成本计算	(112)
第四章 分步法	(123)
第一节 分步法概述	(123)
第二节 逐步结转分步法	(127)
第三节 平行结转分步法	(133)
第五章 联产品、副产品和等级品的成本计算	(138)
第一节 联产品成本的计算	(138)
第二节 副产品的会计处理	(140)
第三节 等级品的成本计算	(142)

第二篇 决策分析

第六章 成本性态分析和变动成本计算	(144)
第一节 成本性态分析	(144)
第二节 变动成本计算法	(157)
第七章 成本—产量—利润依存关系的分析	(172)
第一节 贡献毛益与盈亏临界点	(172)
第二节 目标利润预测	(182)
第三节 利润预测中的敏感性分析	(187)
第四节 目标成本预测	(193)
第五节 成本—业务量—利润之间的依存关系在经营决策分析中的应用	(197)
第八章 短期经营决策分析	(201)
第一节 概述	(201)
第二节 经营决策分析应考虑的一些“成本”概念	(208)
第三节 产品生产决策分析	(213)
第四节 产品定价决策分析	(227)
第五节 库存决策分析	(238)
第九章 长期投资决策的分析	(250)
第一节 长期投资决策分析需要考虑的因素	(250)
第二节 长期投资决策分析的基本方法	(257)
第三节 几种主要投资决策的经济分析	(266)
第四节 长期投资决策中的敏感性分析	(271)

第三篇 预算与控制

第十章 生产经营的全面预算	(276)
第一节 预算的性质	(276)
第二节 预算的种类及其编制原理	(277)
第三节 预算控制的几种形式	(290)
第十一章 标准成本系统	(300)
第一节 概述	(300)

第二节	标准成本的制订	(302)
第三节	成本差异的计算与分析	(304)
第四节	差异的账务处理	(312)
第十二章	责任会计	(323)
第一节	分权管理与责任会计	(323)
第二节	责任中心及其主要特点	(326)
第三节	内部转移价格	(341)

第四篇 战略管理会计

第十三章	企业核心竞争能力与价值链分析	(349)
第一节	企业核心竞争能力	(349)
第二节	价值链分析	(355)
第十四章	作业成本计算与作业管理	(363)
第一节	作业成本计算产生的时代背景	(363)
第二节	作业成本计算的基本原理	(365)
第三节	作业管理	(371)
第十五章	企业综合业绩评价	(382)
第一节	企业面临的经济环境变化与传统业绩评价的缺陷	(382)
第二节	企业综合业绩评价制度	(385)
第十六章	企业激励机制与管理报酬制度安排	(392)
第一节	企业激励机制	(392)
第二节	管理报酬制度安排	(396)
附录：货币的时间价值表		(401)
主要参考文献		(413)
后记		(414)

引 论

一、社会经济环境的变迁与 成本管理会计的发展^①

现代成本管理会计的形成和发展,不仅是社会经济环境变迁的产物,同时也是多种管理方法和思想共同作用的结果。纵观两个世纪的社会经济环境变迁历程,我们不难发现:社会市场需求是引发技术创新的原动力,而技术创新在为企业制度创新创造条件的同时,又进一步引发和促进了企业组织制度的创新。同样,在企业制度创新引发成本管理会计实践与制度创新的同时,成本管理会计在实践与制度上的创新反过来又促进了企业制度的发展。正是市场需求、技术创新、企业制度创新、成本管理会计实践与制度创新之间所存在的这种共生性,构成了成本管理会计产生和发展的主体脉络;同时也决定了成本管理会计应社会经济环境的变迁而变迁,是社会经济环境变迁的结果。

(一) 成本管理会计的萌芽期(20世纪30年代以前)

成本管理会计的起源可以追溯到受产业革命影响而产生的层级式组织,如创立于19世纪初期的美国纺织工厂和钢铁公司。层级式组织使经营和交易活动的内部化,从而使内部产品缺乏相应的“市场价格”,由此提出了既能满足衡量劳动效率、又能激励和评价管理者业绩的成本管理会计信息需求。当时的成本管理会计着重于加工成本,提供诸如每种加工工序及每名劳工的每小时成本或每磅产品成本,以及衡量加工工序效率的标准。同时,利用成本管理会计信息,激励员工实现生产力目标。

19世纪中期,铁路和电报的发明,为大批量生产和分销提供了快速、正常而

^① 资料来源: H. Thomas Johnson & Robert S. Kaplan, *Relevance Lost*, Harvard Business School Press, 1987. 杜荣瑞等译, 远流出版事业股份有限公司, 1995年; Alfred D. Chandler, Jr. 著《看得见的手——美国企业的管理革命》, 重武译, 商务印书馆, 1987年9月第1版, 毛付根编著:《管理会计》, 南昌, 江西人民出版社, 1993。

可靠的运输与通讯服务。同时，铁路和电讯行业的内在要求又首先在这些行业引发了组织创新，使这两个行业成为最早出现现代大型企业的领域。而电报的发明，则在技术上推动了铁路企业管理改革的持续进行。铁路和电报的采用很快就引起了生产与行销方式的变革。铁路提供了快速、正常以及批量运输的可能，使大规模行销与生产有了空间保证；电报、电话和邮政服务的改善，则为在更大范围内传递信息、进行协调和控制提供了技术前提。由此，使大批量生产和分销的工商企业应运而生。现代企业的特点是将许多单位置于其控制之下，经营于不同地点、进行不同类型的经济活动、处理不同类型的产品和服务。这些单位的活动和它们之间的交易因而被内部化，它们是由支薪雇员而非市场机制所控制并协调的。由此也对成本管理会计信息提出了新的要求。只有有效的成本管理会计系统，才能有效率地协调运输、加工及分销等活动，并且评价各地区分部经理人员的业绩。当时各产业中都有相应的成本管理会计创新。例如：铁路业为监督多样且分散的营业，创造了控制现金收支的新程序，以及汇总其内部营运与业绩的考核指标。例如，每吨公里成本、每位顾客公里成本、经营比率等，用以帮助管理当局评价各业务单位的获利能力和经营业绩。钢铁企业则在铁路业所创造的成本管理会计方法的基础上加以应用和扩展。典型的例子有重视成本管理的钢铁企业家安德鲁·卡内基。他不仅利用应付凭单制编制成本报告，而且将成本报告作为主要控制工具。

19 世纪最后 20 年和 20 世纪初，成本管理会计技术的进一步发展，与科学管理运动相联系。科学管理运动始于金属制造业，其发动者是一群工程师们。以泰罗为代表的工程师开展此项运动的目的，在于企业内部如何通过实现各项生产和工作的标准化，来提高生产和工作效率，尽可能减少一切可能避免的浪费，从而据此达到提高企业利润的目的。他们通过详细的作业分析，并对有关工作的工时和动作进行研究，建立起详细、准确的原材料和劳动力的使用标准，可以很简单地换算为人工及原材料成本的标准。最后将这些人工与原材料成本以及分摊的间接制造费用加总，汇算出产成品的单位成本，并据此决定产品价格。

20 世纪初期，集权的功能式企业体制（U 型组织结构）开始出现，为成本管理会计系统的进一步创新提供了机会。垂直式多元化经营的杜邦公司是一个典型。杜邦公司在合并之初，面临如何协调一个垂直整合的融制造、销售于一体的各项活动，以及如何将资本分配于这些不同的活动，以实现最大的利润等问题。杜邦公司设计出许多个经营预算、固定资本投资预算制度，以协调各部门的经营活动，并将资源有效地在各部门之间进行分配。其中，影响最深远的成本管理会计创新是投资报酬率（ROI）指标。投资报酬率为企业整体及各部门业绩评价提供了依据，同时也为管理当局进行资源分配提供了依据。杜邦公司的财务主管 F.D. 布朗又将这一

指标进一步分解为营业利润率与资产周转率两部分。

20 世纪 20 年代,被 O. 威廉姆森 (O. Williamson) 称为“美国资本主义在 20 世纪最重要的一项创新”的分权式企业组织结构——事业部制 (M 型组织结构) 开始出现。事业部制的目的,在于克服以杜邦公司为代表的集权型企业体制存在的两大弱点:垂直整合公司的复杂性;经营管理人员对所有者的目标漠不关心。在多事业部门组织中,分派给高层主管的任务是规划公司的战略,而对其下属的经理人员,则指派他们对公司不同生产线,或不同行销区的经营活动,进行协调与控制。为使这些各自独立的经理人员,共同为公司整体的目标努力,多事业部门组织必须靠成本管理会计系统归集资料,以便评价各事业部门及公司整体业绩,并制定公司未来的政策。以通用公司为代表的事业部制公司,进一步发展成本管理会计技术与方法,使之更好地适应事业部制公司管理的需求。通用汽车公司的成本管理会计系统的主要特征,在于以分权式责任制度来执行集权式的控制。具体包括:首先,它提供一套年度经营预测,使得各部门的经营目标,可与高层主管的财务目标作一事前比较。第二,此系统提供了销售报告与弹性预算的信息,当实际结果偏离预期结果时,可立即反映出来而引起管理者的注意。第三,成本管理会计系统使高层主管可基于单一的业绩衡量标准,分配部门资源及管理业绩奖金。第四,使管理者与所有者利益一致化。

(二) 成本管理会计的成长期 (20 世纪 30 年代——80 年代中期)

20 世纪 30 年代以后,美国因证券市场及财务会计与注册会计师审计制度兴起,成本会计制度 (成本管理会计的前身) 与信息渐渐和管理脱节,变成财务会计的附属品,而丧失管理计划、控制与决策的相关性。在此情况下成本会计的主要目的不是为了成本管理,而是为了满足对外财务报告的需要。为了对外报告的需要,成本会计侧重于成本的汇集、分配和产品成本的计算。特别是成本的分配,通过产品分配,使与产品相关的费用能够在产成品与在产品之间区分开来,进而以此为基础,对已完工的产品成本进一步区分为本期已销售产品成本和期末存货成本。成本会计强调的,仍然是全部 (完全) 成本计算,以及以客观的、明确的方法对全部成本进行分配。人们所追求的仍然是“准确”的成本分配方式,试图找出一种计算特定产品实际成本的方法。与此同时,学界凭借其微观经济学中的边际分析的基础,在成本管理会计决策方面开展了卓有成效的研究,并取得了相应的研究成果。

二次世界大战以后,从管理模式上看,企业处于对制造资源的占有要求和对生产过程直接控制的需要,或参股到供应商企业,企业常采用的策略是,或扩大自身规模,或参股到供应商企业,形成“纵向一体化”管理模式。由于在 20 世纪 40—

60年代,企业处于相对稳定的市场环境中,这使得“纵向一体化”模式是有效的。

从生产与控制机制看,企业生产管理系统在不同的时期有不同的发展和变化。20世纪60年代以前,盛行的生产管理方法是通过确定经济生产批量、安全库存、订货点,来保证生产的稳定性,但由于没有注意独立需求和相关需求的差别,采用这些方法并未取得期望的成果。60年代中期,出现了物料需求计划(MRPⅡ),较好的解决了相关需求管理问题。此后,人们就一直探求更好的制造组织和管理模式,出现了诸如制造资源计划(MRP)、适时生产制(JIT)及精细生产等新的生产方式。这些新的生产方式对提高企业整体效益和在市场上的竞争能力确实作出了不可低估的贡献。

与之相对应的,人们已逐渐认识到,既没有任何一种象“真实”成本那样可以适应一切情况的东西,也不能将产品成本视为唯一准确的数字,并以此为基础进行诸如产品定价、产品盈利能力、产品结构以及管理控制等管理决策。尽管许多决策都要利用成本数据,但成本的分配和汇集应随着决策的不同而变化。成本分配的目的在于满足内部决策和控制,而不是为了对外财务报告的需要。由此使“不同的目的,不同的成本”(即“相关成本”)成为成本管理会计的核心,并因此而产生了许多以决策者需要为轴心,以相关成本为决策依据的成本管理会计的技术和方法。“相关成本”不仅确认实际成本,而且确认与特定决策相关但并未实际发生的机会成本。

在此期间,成本管理会计的研究在有关理论和思想的影响下,取得了相应的研究成果。20世纪50年代,除管理科学、组织理论、行为科学等对成本管理会计产生一定的影响外,作为现代微观经济学的核心的新古典经济学,尤其是边际原理对成本管理会计起了主要影响,并由此使短期经营决策经济效益分析评价的原理和方法得到进一步的丰富和发展。另外,由于数理经济学家的加入,使运筹学在50年代得到了空前发展,并对成本管理会计产生了影响。在1960—1975年之间,关于运筹学在成本管理会计中应用的研究达到顶峰。例如,应用数学规划技巧,决定产销限制下的最佳产品组合;应用概率理论和决策理论,在不确定情况下作成本—数量—利润分析;借助数学规划模式,分摊各种成本;利用统计方法来估计固定成本和变动成本等。

60年代末期开始,由于受统计决策理论和不确定条件下的经济学研究成果的影响,西方成本管理会计学者开始对以新古典经济学为基础的成本管理会计进行重新检讨,并逐步放松了成本管理会计原有的基本设定,将不确定因素和信息成本概念引入成本管理会计,进而开始将信息经济学、代理人说和行为科学等引入成本管理会计的研究中来,使成本管理会计的研究领域进一步拓宽。信息经济学将信息视为

商品，既要考虑其需求，也要考虑取得和产生信息的成本，并将信息产生的价值与取得信息的成本加以比较，并据以决策。按照信息经济学的途径，信息的价值是通过正式模式的分析，来了解信息如何影响决策者的信念、决策和报酬，以及提供这项信息的成本二者所引发而得的。信息经济学引入成本管理会计，使人们深刻认识到，成本管理会计作为一个信息系统，它的设计与运作，既花代价，也会产生相应的效益，因而必须放弃传统的不考虑信息成本的新古典经济学的基本假定，而要求对成本管理会计信息的形式和使用，以信息经济学原理为指导，并使会计信息的效果及其经济性两方面得到统一。而代理人说则是信息经济学合乎逻辑的发展和具体化。它所研究的是如何使委托人和代理人之间的责、权、利关系具体体现在双方商定的能最起作用的、最可行的契约中。由会计制度所产生的数据，是建立契约的基础。事实上，当企业经营日趋复杂，而必须增加分权的程度时，至少在原理上，代理人说提供了一套分析框架，从中可分析契约对管理控制程序的需求。代理人说的研究仍处于探索阶段，它试图发展一个正式的理论，用以说明不同利益主体未来建立契约关系而对信息产生的需求。只要代理人说将契约看作是一组由委托人与代理人构成的交互重叠的契约关系，它确实有助于人们思考契约组织问题。

（三）成本管理会计的反思期（20 世纪 80 年代中期至今）

自 20 世纪 80 年代中期以来，社会经济环境发生了巨大变化。其总体特征表现为：第一，生产顾客（Customer）化。进入富裕社会的消费者行为变得更具选择性，消费者需求向多样化、个性化发展。社会需求的这种变化，反映到生产组织上来，就是能对顾客多样化、个性化需求迅速作出反应的“顾客化生产”，不可避免地替代传统的大批量生产，以确保在最短的时间内生产出能满足顾客多样化需求的新产品。第二，竞争（Competition）的国际化。在市场中，竞争无时无刻不存在，并且随经济的发展、新技术革命的推动，企业之间的竞争更趋剧烈，而且更具国际化特征。不仅原材料、资金、产品等生产要素在国际流动，而且人力资源这一竞争的关键要素也日趋全球流动的特征。现在的竞争已远远超出原有的国界而日趋国际化。第三，变化（Change）常态化。竞争的加剧，使企业经营的不稳定因素越来越多。在今天的环境中，无论是市场的增长、顾客的需求、产品生命周期、技术更新速度，还是竞争的性质，没有一个是不可变的，而且往往难于预计。随着经济的发展、科学技术的进步和竞争的加剧，变化已经成为常态，它变得非常普遍而持续不断，而且变化的速度也大大提高。“3C”及时多样性也是促进企业不断提高自身竞争能力的外在压力。在全球市场的激烈竞争中，企业面对一个变化迅速且无法预测的买方市场，传统的生产与经营模式对市场剧变的反应越来越迟缓和被动。为了摆脱困

境,企业采取了许多先进的单项制造技术和管理方法,例如计算机辅助设计(CAD)、计算机辅助生产(CAM)以及弹性制造系统(FMS),并使企业生产组织和生产管理显示出许多革命性的变革。由此对作为管理的重要工具的会计提出了新的挑战。人们开始对原有成本管理会计的技术与方法进行了反思,逐步认识到原有的成本管理会计技术方法已难于继续适应新的生产组织和环境及其所产生的管理上的新观念、新理论和新方法,而必须作相应的变革,才能使生产技术和生产管理的新成就所形成的效益能够顺利地实现。人们开始研究生产技术、生产组织的重大变革对成本管理会计的影响。作业成本计算法(ABC)、作业管理(ABM)、质量成本计算与管理、人力资源成本管理会计等新的研究领域开始得到人们的重视和研究。

二、成本会计、管理会计与 财务会计之间的关系

会计是用于沟通某一组织各项经济性质和财务影响的主要工具。现行会计的三个主要领域:成本会计、管理会计和财务会计,共同构成企业的会计信息系统。会计信息引起的累积的信息主要为企业内外部使用者提供。由于信息使用者的不同,由此产生财务会计、管理会计两个子系统。财务会计主要为股东,债权人、政府机构、以及其他企业外部使用者提供财务信息,发挥会计信息的社会职能,从而要受“公认会计原则”(GAAP)及证券交易机构的限制。而管理会计主要为企业内部管理人员的计划、控制、决策等活动提供管理信息,发挥会计信息的管理职能。企业只有一个基本的会计信息系统,在这统一的会计信息系统中,财务会计与管理会计这两大分类,是同源而分流的。即尽管管理会计与财务会计的主要信息使用者不同,所发挥的职能不同,但归根到底,管理会计要尽可能利用财务会计提供的信息,以财务信息为基础,对其他进行适当的加工、改制和延伸,使之能更有效地为企业管理当局服务。更进一步地讲,财务会计与管理会计,两者都必须依赖于成本会计系统所提供的信息。

成本会计是会计信息系统的一个子系统,它记录、计量和报告有关成本的多项信息。成本会计所产生的成本信息主要用于决策制订和业绩评价,具体地说,它既为管理会计,也为财务会计提供信息。财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定,而成本的形成、积累和结转的整个程序则也要纳入以复式簿记为基础的财务会计总框架中。因此,成本数据则被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价,要据此作出投资决策。同样,成本会计所提供的成本

数据,往往被作为决策的依据或用于对企业内部经理人员的业绩评价。成本会计、管理会计和财务会计之间的关系如图 1 所示。

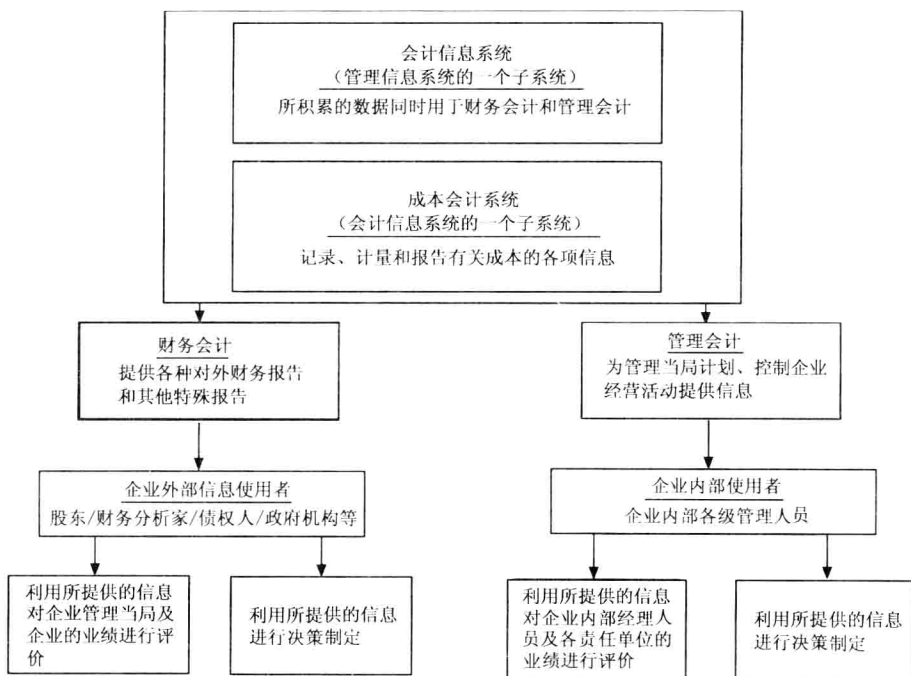


图 1 成本会计、管理会计与财务会计之间的关系图

由图 1 可以看出,本书将着重讨论成本会计的程序以及成本会计信息在管理会计中的应用。对于成本会计数据在财务会计中的应用和利用问题,则在适当的地方作简要介绍。

三、成本管理会计的信息质量特征

成本管理会计师作为企业经营活动的观察者和报告者,在执行其报告职能中,成本管理会计报告对管理当局的有效性取决于其所提供的信息的质量特征。成本管理会计信息质量特征,是成本管理会计报告目标的具体化,而成本管理会计的目标则是决定成本管理会计信息质量特征的基础。成本管理会计所提供的信息必须具备以下质量特征:^①

^① AAA "Report of the Committee on Concepts and Standards——Internal Planning and Control". The Accounting Review, Supplement to Vol.49 (1974) .

（一）相关性

相关性是指成本管理会计所提供的信息与管理当局的决策相联系、有助于提高人们决策能力的特性。无论是进行短期决策还是进行长期投资决策，都需在备选方案中寻找最佳方案并作出判断和决策。只要存在可供选择的方案，就表明决策中存在“差别”。需要我们分析、比较和评价，以便从“差别”中选出理想的方案，作为未来行动的依据。因此，会计信息的相关性，就是指帮助信息使用者提高决策能力所需要的那种发现“差别”、分析和解释“差别”，从而能从“差别”中作出选择和判断的特性。会计人员首先必须确定管理当局决策对信息的需要情况，然后对各种可取得的数据加工分析，并从中选择对管理当局决策有用的信息。

必须注意的是，相关性是就特定目的而言的。对某一决策目的是相关的信息，对另一决策目的就不一定是相关的了。

（二）及时性

及时性是指成本管理会计必须为管理当局的决策提供最为及时的、迅速的信息。只有及时的信息，才有助于管理当局作出正确的决策；反之，过时的信息将会导致决策的失误。强调信息的及时性，必须明确及时性与精确性的关系。在需要信息时，速度往往高于精确。信息获得速度越快，则经理人员越能迅速解决问题。经理人员往往宁愿以牺牲部分精确性换取信息的立即可用。因此，在成本管理会计上，估计值或近似值可能比精确的信息更为有用。及时性本身不能增加相关性，但不及时的相关信息将使相关性完全消失。

在某些情况下，成本管理会计信息的及时性，要求会计人员定期如每日、每周或每月提供计划性信息。例如，每日的现金收支报告，将有助于管理当局有效地管理日常现金使用安排。而每周的产品成本报告，而有助于管理当局对产品成本的有效控制。在另一些情况下，成本管理会计信息的及时性，则要求成本管理会计师以不定期为基础或只在需要时编制成本管理会计报告，为管理当局提供决策信息。

（三）准确性

准确性是指成本管理会计所提供的信息在有效使用范围之内必须是正确的。不正确的信息会导致管理当局的决策失误。例如，如果将一份不准确的有关客户过去的付款情况的报告提交给管理当局，就将使管理当局作出给客户提供信用的不明智决策。

强调信息的正确性，必须明确信息的正确性和精确性两个不同的概念。要求提

供正确的信息，并不意味着要求提供的信息越精确越好，在许多情况下，采用近似的方法，以线性关系代替非线性关系，以基于确定性的分析方法代替基于不确定性的分析方法，反而可以取得较好的实践效果。例如，在制订生产计划时，有关未来销售的预测（估计）数据，比来自过去销售的精确数据更为有用。

（四）简明性

会计信息的价值在于对决策有用。而简明性是指成本管理会计所提供的信息，不论在内容还是在形式上，都应简单明确，易于理解。使信息使用者理解它的含义和用途，并懂得如何加以使用。明确而易于理解的信息，有助于管理人员将注意力集中于计划与控制活动中的重大因素上。例如，在为管理当局提供有关成本控制的信息时，揭示成本差异的信息将有助于管理当局重视差异，并采取有效措施，消除不利差异，保持有利差异，从而促进企业的健康发展。

信息的简明性又是相对的，它取决于企业内部各个组织对信息的具体要求。企业内部处于不同阶层的组织，在信息的综合程度方面具有不同的要求，越是接近基层的单位，越要求提供较为直接、具体而明确的信息；而越是接近高阶层的单位，则越要求提供较为综合的信息，才能较好地分别适应其管理上的需要。

（五）成本——效益平衡性

以上各项成本管理会计的信息质量特征可以看作是为适应管理当局的各种需要提供信息的通用指南。在运用这些指南时，必须同时考虑各管理人员的各种特定需要，并根据其需要提供成本管理会计信息。但取得这些信息要花费一定的代价。因此，必须将形成、使用一种信息所花费的代价与其在决策和控制上所取得的效果进行具体对比分析，借以确定在信息的形成、使用上怎样以较小的代价取得较大的效果。不论信息有多重要，只要其成本超过其所得，就不应形成、使用这一信息。因此，信息的成本——效益平衡性，可以看作是成本管理会计信息的一个约束条件。

四、管理会计师

（一）管理会计师考试

管理会计在以英、美为代表的西方主要先进发达国家明显地具有职业化与专业