



目 录

第一章 管理会计概述	(1)
第一节 管理会计的形成和发展	(1)
第二节 管理会计的特点	(5)
第三节 管理会计的对象和职能	(8)
第四节 管理会计的基本内容	(10)
第五节 管理会计的信息及其质量要求	(11)
第六节 管理会计的管理方法	(13)
第二章 成本性态分析	(17)
第一节 成本的一般分类	(18)
第二节 成本性态分类	(25)
第三节 混合成本的分解方法	(31)
第四节 成本性态分析的意义及基本假设	(35)
第三章 变动成本法	(38)
第一节 变动成本法概述	(39)
第二节 变动成本法与全部成本法的区别	(40)
第三节 两种方法的优缺点	(46)
第四节 变动成本法的应用	(50)
第四章 本-量-利分析	(54)
第一节 本-量-利分析概述	(55)
第二节 盈亏平衡的分析	(59)
第三节 目标利润约束的分析	(70)
第四节 有关因素变动对盈亏平衡点的影响	(72)
第五节 利润的敏感性分析	(75)
第六节 经营杠杆及其量化分析	(79)
第五章 预测分析	(84)
第一节 预测分析的基本原理	(84)
第二节 销售预测	(89)
第三节 利润预测	(98)
第四节 成本预测	(106)
第五节 资金量预测	(110)
第六章 短期经营决策	(116)
第一节 短期经营决策分析概述	(116)
第二节 短期经营决策分析的常用方法	(118)



第三节	生产决策分析	(120)
第四节	定价决策	(130)
第七章	存货控制	(137)
第一节	存货控制概述	(137)
第二节	存货经济批量模型	(141)
第三节	经济订货批量模型的扩展	(147)
第四节	存货管理方法	(151)
第八章	长期投资决策	(156)
第一节	长期投资决策概述	(156)
第二节	长期投资决策分析评价指标	(158)
第三节	长期投资决策分析方法	(160)
第四节	典型的长期投资决策	(172)
第九章	全面预算	(175)
第一节	全面预算概述	(176)
第二节	全面预算编制的基本方法	(179)
第三节	全面预算编制的其他方法	(188)
第四节	预算行为的影响	(194)
第十章	标准成本法	(200)
第一节	标准成本控制	(201)
第二节	标准成本差异的计算与分析	(207)
第三节	标准成本制度下的成本核算及账务处理	(213)
第十一章	责任会计	(219)
第一节	分权管理与责任会计	(220)
第二节	责任会计	(222)
第三节	责任会计中心	(224)
第四节	内部转移价格	(230)
第十二章	作业成本管理	(239)
第一节	作业成本法产生与发展的背景	(240)
第二节	作业成本法的基本原理	(242)
第三节	作业成本法与传统成本计算法的比较	(249)
第四节	作业成本法的相关问题	(251)
第十三章	战略管理会计	(260)
第一节	战略管理概述	(261)
第二节	战略管理会计概述	(264)
第十四章	管理会计的创新与发展	(279)
第一节	管理会计创新的内涵与制度基础	(279)
第二节	环境管理会计	(288)
第三节	管理会计实务的发展战略	(292)
参考文献		(298)



第一章 管理会计概述



案例点击

专家热议管理会计在中国企业的应用与实践

2012年05月24日,“首届中国管理会计论坛暨中国注册管理会计师(CCMA)研讨会”在中国企业联合会召开,本次论坛以“管理会计在中国企业的应用与实践、注册管理会计师项目的(CCMA)推广与运营”为主题。国务院国资委研究中心主任、党委书记李保民,在谈到“管理会计在我国企业应用的必然性”中提到,在经济体制转轨时期,企业对管理会计既有内在要求,也有外部驱动,并且外部驱动发挥着十分重要的作用。随着中国企业经济环境发生的改变,全球性竞争日益激烈,企业面临着越来越新的挑战,其市场观念、企业整体观念也随之发生改变,对企业财务人员的要求也就越来越高。

资料来源:腾讯网 <http://finance.qq.com/a/20120524/003681.htm>



学习目标

1. 了解管理会计产生与发展的原因。
2. 重点掌握管理会计与财务会计的关系。
3. 熟悉管理会计的主要职能、对象、基本内容。
4. 熟悉管理会计信息质量的要求。



第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的概念

管理会计又称“内部报告会计”,是指以企业现在和未来的资金运动为对象,以提高经济效益为目的,为企业内部管理者提供经营管理决策的科学依据为目标而进行的经济管理活动。

管理会计包括成本会计和管理控制系统两大组成部分。烽火猎头公司专家认为我们研究管理会计技术方法的演进,是以历史和发展的眼光,审视管理会计各个阶段的变化和发展,结合考察管理会计研究焦点的演变及未来管理会计工作的变动趋势,试图从中得出对管理会计学术研究和实务运用有益的启示。



二、管理会计的形成和发展

(一)管理会计形成发展的动因

从客观内容上看,管理会计的实践最初萌生于 19 世纪末 20 世纪初,其雏形产生于 20 世纪上半叶,正式形成和发展于第二次世界大战之后,20 世纪 70 年代后在世界范围内得以迅速发展。

会计的发展同社会经济条件有着密切的联系。20 世纪初,企业经营日趋扩大化和复杂化,会计学便成为企业内部执行科学管理、提高生产效率的有利手段。第二次世界大战后,科技、生产力发展突飞猛进,企业规模扩大,竞争激烈,市场多变,于是会计学便发展为企业信息分析、正确决策必不可少的重要工具,这就是现代管理会计。管理会计从传统的财务会计体系中分离出来,成为与财务会计并列的一门学科,经历了一个逐步发展的过程,它的形成和发展是伴随科学技术的进步、社会经济的发展和管理的需要而致的。

管理会计是从传统会计中分离出来与财务会计并列的、着重为企业改善经营管理、提高经济效益服务的一个企业会计分支。管理会计的萌芽可以追溯到 20 世纪初。第一次世界大战后,美国许多企业中推行泰罗的科学管理来提高企业的生产效率与工作效率;为了配合科学管理,“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等方法开始引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分。当时有学者提出了“管理的会计”这个词汇,并主张将管理的重心放在加强内部管理上,但当时没有受到会计界的普遍重视。到了 20 世纪 40 年代,特别是二次世界大战以后,为了应付激烈的市场竞争,企业广泛实行职能管理与行为科学管理,借以提高产品质量,降低产品成本,扩大企业利润。

(二)基础性管理会计形成发展的两大阶段

成本会计是管理会计的前身。20 世纪初,为配合泰罗制的广泛实施而形成的标准成本会计,可视为由成本会计向管理会计过渡的一个中间环节。以标准成本会计为起点形成的管理会计,可称之为基础性管理会计,它的形成与发展大致可区分为两个大的阶段,即执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段。经过较长期的理论探索和实践经验的积累,到 20 世纪 70 年代,以决策性管理会计为主体的基础性管理会计已趋于成熟并定型化了。

1. 执行性管理会计阶段

在西方,所谓执行性的管理会计,是以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计信息系统,其占主导地位的时期,是从 20 世纪初到 20 世纪 50 年代。19 世纪末 20 世纪初,随着社会生产力水平的提高和商品经济的迅速发展,传统的因袭管理方式所无法克服的粗放经营、资源浪费严重、企业基层生产效率低下等弊端同大机器工业的矛盾越来越尖锐,科学管理应运而生。在以泰罗和法约尔为代表人物的“古典管理理论”的指导下,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 and 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,其核心是提高生产和工作效率。为适应科学管理的要求,成本会计向纵深方向发展,从单纯的成本计算发展到成本计算与成本控制(管理)相结合,使之深入生产过程,为挖掘降低成本潜力服务。“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等这些同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法,开始被引入、应用到会计体系中来,形成独特的标准成本系统。通过严密的事先计算与事后分析,促使企



业用较少的材料生产出较多的产品,表现为材料利用率的提高;用较少的工时生产出较多的产品,表现为劳动生产率的提高;用一定的生产设备生产出较多的产品,表现为设备利用率的提高。材料利用率、劳动生产率、设备利用率提高的综合表现就是生产成本的降低;而成本的降低,即意味着生产经济效果的提高,这使得会计在计算和监督方面取得重大进展,为会计之家服务于企业管理开创了一条新路。

执行性管理会计在我国的发展阶段始于新中国的建立,终于上世纪 80 年代中国开始进行的经济管理体制的改革。新中国建立之初以至在以后较长的一段时期,产品的生产都是供不应求;而在管理上,对整个国民经济实行权力高度集中化的管理,企业管理局限于生产领域,是一种典型的执行性管理,不需要企业研究市场的需求问题。在这种条件下,在企业内部,以前苏联经验为借鉴,结合中国实际,采取了许多措施,来为提高企业生产和工作效率服务,如编制全面的生产技术财务计划和月度财务收支计划;建立流动资金归口分级管理制;推行以班组核算为基础的厂内经济核算;开展经济活动分析等等;虽然当时还没有使用“管理会计”这个名称,它们都可看作是人们自己原有的管理会计,总的说来,也是实行事前计划、事中控制和事后分析相结合,比以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计信息系统,内容更加全面、丰富,方法上也更加多样化。它构成中国管理会计形成和发展历程中的执行性管理会计阶段。

总的来说,执行性管理会计阶段还只是一种局部的、执行性的管理会计,它标志着管理会计的雏形。

2. 决策性管理会计阶段

20 世纪 50 年代起,世界经济步入高速发展时期。这一时期,随着科学技术的突飞猛进,大量高科技成果被应用于生产,从而使生产力水平迅速提高,企业经营规模日益扩大,生产经营活动日趋复杂,企业之间的竞争愈发激烈。这些新的条件和环境,对企业管理提出新的要求,即迫切要求实现企业管理现代化。它包括:一方面强烈要求企业的内部管理更加合理化、科学化;另一方面,还要求企业具有灵活的反应力和高度的适应能力。管理者意识到,企业要想在瞬息万变的经营环境中生存和发展,关键取决于正确的经营方针和决策,即“经营的重心在管理,管理的重心在决策”。而泰罗的科学管理学说只重视生产过程,忽视企业管理的全局以及企业同外部环境关系,因此,科学管理学说已经无法适应当时经济形势下企业管理的客观需要,逐渐被以运筹学和行为科学为理论基础的现代科学管理学说所取代。在广泛推行现代管理学说的基础上,管理者逐步将数量管理的方法和技术引入到企业管理中,以便能对生产经营活动进行事前的规划和日常的控制。

20 世纪 50 年代以来,管理会计以标准成本系统为基础,进一步丰富、发展成现代管理会计,意味着其着重点从服务于管理的控制职能向服务于管理的决策职能的转变,以及从服务于成本的最低化向服务于利润的最大化转变。强调企业的经济效益,而经济效益并不直接在企业内部体现,而必须通过企业与外部的联系才能体现。一般来说,企业提高生产效率和生产经济效果是提高经济效益的基础;但企业要全面提高经济效益,不仅要尽可能在提高生产效率和生产效果上下功夫,更为重要的是,首先必须尽量提高企业高层领导所作决策的科学性及其主观判断同外界客观经济情况的适应程度,否则,企业内部的效率再高、效果再好,也会无济于事,甚至还会在激烈的竞争中被淘汰。

现代管理科学的形成和发展,对决策性管理会计的形成和发展,在理论上起着奠基和指导的作用;在方法上赋予它现代化的管理方法和技术,使它的面貌焕然一新。可见决策性管理会



计是在新的历史条件下,以现代管理科学为基础,一方面,丰富和发展了其早期形成的一些技术方法;另一方面,又大量吸收了现代管理学和经济学等许多相关学科中的研究成果,从而使它形成了更新的与管理现代化相适应的管理会计体系。

这个阶段管理会计的基本点是以现代管理科学为基础形成的现代管理会计,是以企业提高经济效益为核心的决策性管理,是以经营决策经济效果的分析评价为其核心,而计划(预算)则是经营决策所选定的有关方案的数量表现和加工、汇总,是为企业管理中的预测前景、参与决策和规划未来服务的。

决策性管理会计与执行性管理会计的不同在于:它是以决策研究为其核心内容,为企业正确地进行经营决策、改善经营管理、全面提高经济效益提供信息与智力支持的管理会计。它包含了执行性管理会计,但在广度和深度上对比执行性管理会计又得到了进一步的丰富和发展。

总的来说,决策性管理会计是一种全局性的、以服务于企业提高经济效益为核心的管理会计,它包含了执行性管理会计。

(三)现代管理会计的发展

随着企业国际化经营的日益发展,市场竞争更加激烈,现代企业所处的经济环境对管理会计提出更多要求。经济全球化伴随激烈的全球竞争,科技发展迅猛,国际产业结构调整,汇率和原材料价格波动,企业迫于持续压力不断降低产品或服务成本,以求得生存发展,并获得竞争优势。企业除更加关注成本与利润等财务指标以外,还应注意以下几个重要方面。

1. 关注经理与员工的行为与激励

现代管理是以人为中心的管理,以人为本是现代企业管理的核心。管理整个过程都是由人支配完成的,管理会计的目标、方法是由人制定的,成本控制与考核是由人来实施的。

现代管理会计服务对象是人不是物。每一位员工的工作热情及工作效率都会直接影响到企业成本管理的总体效果,现代管理会计的核心是管理者的成本意识。因此重视人的行为因素,研究如何激励人将贯穿于成本管理的全过程,是成本管理成功的关键所在。

2. 关注顾客

没有顾客企业就失去了生存能力,必须考虑顾客的需要。随着市场竞争的加剧,管理人员需不断投入资源,使顾客满意,进而获取并留住顾客,管理人员应提供企业向各客户销售产品的获利能力信息。在选择业绩评价指标时,应注意将客户“满意”等非财务指标引入到业绩评价系统中,在进行决策、计划与控制活动中,应注意以增加顾客价值为导向。

3. 关注时间

企业想获得竞争优势,通过缩短产品的研究开发、设计与生产的时间周期,可以在竞争过程中获得明显优势。所以管理会计人员应向管理者提供缩短新产品投放市场时间及缩短交货周期所增加的成本信息,以便管理人员作出定价等决策并评价缩短时间所增加的成本能否在销售收入中得到补偿。

4. 关注质量

低劣的产品质量将迅速减少企业产品在市场上的份额。管理会计人员需提供与产品质量相关的成本信息,以便管理人员作出相关决策。另外,传统管理会计的业绩评价体系往往不利于员工努力提高产品或服务的质量,与企业全面质量管理的要求背道而驰。

5. 关注战略

实施战略管理是企业获得竞争优势的重要手段。不少企业同时拥有战略管理系统与成本



管理系统。在传统的成本管理方式下,这两个系统几乎是在完全独立的状态下运作的,两者很少发生联系。成本信息对战略管理等无疑是至关重要的。虽然传统的成本管理系统提供了不少成本信息,但不能帮助管理者作出正确的战略决策。相反却经常误导决策者作出与企业所制定的战略目标不一致的决策,为了适应战略管理对成本信息的需求,管理会计日益重视战略层面的成本信息。

6. 关注管理环境变迁

企业只有适应环境才能生存发展。当今企业正面临急剧变化的管理环境,因此出现了许多新的管理会计方法和手段。下面几个方面在很大程度上影响管理会计的方法、内容、行动结果:a 新法规的出台;b 新系统、结构、实践等出现;c 组织结构的进化;d 质量重要性的不断提高;e 制造技术的改变;f 信息技术的发展;g 客户服务、生产力与持续改善等。迅速变化的环境不断推动管理会计的创新发展并增加了企业对“实时”管理会计信息的要求。

7. 关注非财务信息

传统管理会计侧重于货币计量信息。近年来,管理会计对非财务信息,例如质量、作业过程的时间以及那些主观计量因素,如:客户满意度、员工能力等更加关注。企业只有充分考虑这些非财务信息,并将其纳入到业绩评价体系中,才能促使行政及员工个人目标与企业目标的一致,进而实现行业的整体目标。

20世纪80年代初我国开始引进西方管理会计理论和方法。随着我国市场经济的不断发展及现代企业制度的建立,管理会计必然从物本管理向着人本、智本管理发展;从硬管理向软管理发展;管理的特征从科学趋向艺术;管理会计从理论研究、学科建设到实际应用都将获得广阔的空间。

总之,管理会计的形成和发展,大大丰富了会计科学的内涵,扩充了会计的传统职能,从而使会计的作用不再局限于对生产过程作如实地反映,即单纯地提供信息,而是进一步利用这些信息来预测前景、参与决策、规划未来,并对日常经济活动进行有效的控制、评价和考核,保证以较少的劳动消耗和资金占用,取得最佳的经济效益和社会效益。这标志着现代会计科学由于管理会计的出台,进入了一个充满活力、完全崭新的阶段,已被公认为是会计发展史上的一个划时代的里程碑。

第二节 管理会计的特点

基于企业利益者不同的信息需要,现代企业会计逐步形成了两个相对独立的领域:财务会计和管理会计。管理会计的特征是相对于财务会计而言的,两者之间既有区别也有联系。

一、管理会计与财务会计的联系

尽管管理会计与财务会计存在着千差万别,但应注意他们之间也经常互相渗透,相互补充,有着密切的联系

(一)二者是现代会计的两大基本内容

管理会计与财务会计源于同一母体,共同构成了现代企业会计系统的有机整体。两者相互依存、相互制约、相互补充。



(二)二者的最终目标相同

管理会计与财务会计都服务于现代经济条件下的企业;管理会计与财务会计所处的工作环境相同;二者都以企业经营活动及其价值表现为对象,皆必须服从于现代企业会计的总体要求,共同为实现企业管理目标和经营目标服务。

(三)相互分享部分信息

管理会计所需的许多资料来源于财务会计系统,其主要工作内容是对财务会计信息进行深加工和再利用,因而受到财务会计工作质量的约束。同时管理会计信息有时也使用一些与财务会计并不相同的方法来记录、分析和预测企业的经营状况。如管理会计经常直接应用财务会计的“证”、“账”、“表”资料进行分析研究,有时还需要对它们进行必要的加工、调整、改制或延伸。财务会计有时也会把一些原属于管理会计的内部报告资料(如财务状况变动表)列入到对外公开发表的范围,有时还会把企业内部管理需要的主要产品的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数作为对外报表的补充资料。

二、管理会计与财务会计的区别

财务会计是会计人员以货币为基本计量单位,通过确认、计量、记录、报告等方式,主要为企业外部有关方面,提供企业过去和现在的财务状况、经营成果以及财务状况变动情况的信息,并全面介入企业内部各项业务的一种经济管理活动。管理会计则侧重于为企业内部经营管理服务。它采用灵活而多样的方法和手段,为企业管理部门正确地进行最优化管理决策,提供有用的资料。

(一)工作的侧重点不同

财务会计的侧重点在于根据日常的业务记录,登记账簿,定期编制有关的财务报表,向企业外界具有经济利害关系的团体、个人报告企业的财务状况与经营成果,其具体目标主要为企业外界服务,财务会计又可称为“外部会计”。而管理会计的侧重点在于针对企业经营管理遇到的特定问题进行分析研究,以便向企业内部各级管理人员提供预测决策和控制考核所需要的信息资料,其具体目标主要为企业内部管理服务,管理会计又可称为“内部会计”。

(二)工作主体的层次不同

财务会计的工作主体往往只有一个层次,即主要以整个企业为工作主体,从而能够适应财务会计所特别强调的,完整反映监督整个经济过程的要求,并且不能遗漏会计主体的任何会计要素。而管理会计的工作主体可分为多层次,它既可以是整个企业的主体,又可以将企业内部的局部区域或个别部门甚至某一管理环节作为工作的主体。

(三)作用时效不同

财务会计的作用时效主要在于反映过去,无论从强调客观性原则,还是坚持历史成本原则,都可以证明其反映的只能是过去实际已经发生的经济业务。因此,财务会计实质上属于算“呆账”的“报账型会计”。而管理会计的作用时效不仅限于分析过去,而且还在于能能动地利用财务会计的资料进行预测和规划未来,同时控制现在,从而横跨过去、现在、未来三个时态。管理会计面向未来的作用时效摆在第一位,而分析过去是为了控制现在和更好地指导未来。因此,管理会计实质上属于算“活账”的“经营型会计”。



(四) 遵循的原则、标准不同

财务会计工作必须严格遵守《企业会计准则》和行业统一的会计制度,以保证所提供的财务信息报表在时间上的一致性和空间上的可比性。而管理会计不受《企业会计准则》和行业统一会计制度的完全限制和严格约束,在工作中可灵活应用预测学、控制论、信息理论、决策原理等现代管理理论作为指导。

(五) 信息的特征、载体不同

管理会计与财务会计的时间特征不同:管理会计信息跨越过去、现在和未来三个时态;而财务会计信息则大多为过去时态。管理会计与财务会计的信息载体不同:管理会计大多以没有统一格式、不固定报告日期和不对外公开的内部报告为其信息载体;财务会计在对外公开提供信息时,其载体是具有固定格式和固定报告日期的财务报表。管理会计与财务会计的信息属性不同:管理会计在向企业内部管理部门提供定量信息时,除了价值单位外,还经常使用非价值单位,此外还可以根据部分单位的需要,提供定性的、特定的、有选择的、不强求计算精确的,以及不具有法律效用的信息;财务会计主要向企业外部利益关系集团提供以货币为计量单位的信息,并使这些信息满足全面性、系统性、连续性、综合性、真实性、准确性、合法性等原则和要求。

财务会计能定期地向与企业有利害关系的集团或个人提供较为全面的、系统的、连续的 and 综合的财务信息。财务会计的信息载体是有统一格式的凭证系统、账簿系统和报表系统,统一规定财务报告的种类。而管理会计所提供的信息往往是为满足内部管理的特定要求而有选择的、部分的和不定期的管理信息。管理会计的信息载体大多为没有统一格式的各种内部报告,而且对报告的种类也没有统一规定。

(六) 方法体系不同

财务会计的方法比较稳定,核算时往往只需要运用简单的算术方法。而管理会计可选择灵活多样的方法对不同的问题进行分析处理,即使对相同的问题也可根据需求和可能而采用不同的方法进行处理,在信息过程中大量运用现代数学方法。

(七) 工作程序不同

财务会计必须执行固定的会计循环程序。无论从制作凭证到登记账簿,直至编报财务报告,都必须按规定的程序处理,不得随意变更其工作内容或颠倒工作顺序。同类企业的财务会计工作程序往往是大同小异的。而管理会计工作的程序性较差,没有固定的工作程序可以遵循,有较大的回旋余地,企业可根据自己实际情况设计管理会计工作的流程。这样会导致不同企业间管理会计工作的较大差异。

(八) 体系的完善程度不同

财务会计就其体系的完善程度而言,已经达到相对成熟和稳定的地步,形成了通用的会计规范和统一的会计模式,具有统一性和规范性。而管理会计体系尚不够完整,正处于继续发展和不断完善的过程中,缺乏统一性和规范性。

(九) 观念和取向不同

财务会计将其着重点放在如何真实准确地反映企业生产经营过程中人、财、物要素在供、产、销各个阶段上的分布及使用和消耗情况下,十分重视定期报告企业的财务状况和经营成果



的质量。而现代的管理会计不仅着重实施管理行为的结果,而且更为关注管理的过程。

(十)对会计人员素质的要求不同

鉴于管理会计的方法灵活多样,又没有固定的工作程序可以遵循,其体系缺乏统一性和规范性,所以在很大程度上管理会计的水平取决于会计人员素质的高低。同时,由于管理会计工作需要考虑的因素比较多,涉及的内容也比较复杂,也要求从事这项工作的人员必须具备较宽的知识面和果断的应变能力,具有较强的分析问题、解决问题的能力。财务会计工作则需要基础知识比较扎实、操作能力强、工作细致的专门人才来承担。

第三节 管理会计的对象和职能

一、管理会计的对象

管理会计作为一门独立的科学或学科,有它特定的工作对象和研究对象。而目前,在我国理论界,关于管理会计对象的探讨,主要有以下三种观点。

(一)现金流量论

余绪缨教授认为:现金流量是现代管理会计这一特定领域有关内容的集中和概括,贯穿于这一专门领域的始终,构成现代管理会计的对象。这种理论的主要理由是现金流量贯穿于管理会计的始终,在预测、决策、预算、控制、考核和评价等各个环节发挥着积极能动的作用;同时现金流量具有较强的综合性和很大的敏感性,通过现金流量的动态分析,可以将企业生产经营的主要方面和主要过程全面、系统和及时地反映出来,为企业改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合的信息。

现金流量的综合性表现在其流入与流出既有数量上的差别,也有时间上的差别,通过现金流量的动态变化研究,可以对企业生产经营中的资金、成本、盈利这几个方面综合起来进行统一评价,企业生产经营中现金流出与流入数量上的差别,制约着企业的盈利水平。盈利是通过收入与成本的对比来衡量的,而生产经营成本的高低,由现金流出来体现,相应的经营收入则表现为现金流入。从生产经营的各个期间看,虽然由于某些跨期因素的存在,我们不能直接通过当期现金流入与流出之差来确定盈利,但企业的成本、盈利水平,归根到底,是由企业生产经营中现金流入与流出的数量所制约。现金流出与流入时间上的差别,则制约着企业资金占用的水平。一项支出表现为现金流出,它流出后能很快地回收,经营过程中资金的占用量就少。从流出到收回,间隔的时间越长,经营过程中资金的占用量就越大。而且,现金流出与流入时间上的差别,可通过“货币时间价值”进行换算,转化为在同一时点上看问题,使时间上的差别也通过数量上的差别来表现。这样,就可对企业生产经营中成本的耗费水平、资金的占用水平和经营的盈利水平进行统一评价,从而使我们对企业生产经营效益的分析评价建立在更加综合和可比的基础上,能更好地适应现代化管理的需要。

现金流量的敏感性表现在通过现金流量的动态变化,可以把企业生产经营的主要方面和主要过程全面、系统而及时地反映出来。这样,现金流量的有关信息就自然而然地成为企业生产经营活动的神经中枢,能更好地发挥信息反馈作用。如,全面地分析不同的经营方案对现金流量的影响,能有效地帮助有关人员作出合理的判断和选择,进行科学的预测和决策。在日常控



制中,还可依据现金流动所提供的信息,灵活地进行反应,针对出现的情况和问题,及时采取相应的措施、调节有关的活动,有效地改善生产经营,努力提高经济效益。因而掌握了它,就可以让它在预测、决策、计划和控制各个环节,更好地发挥积极作用。

由此可见,同现代化管理的要求相适应,现代管理会计以现金流动为对象,反应了现代会计科学最新的发展水平。

(二)资金总运动论

资金总运动论认为管理会计的对象是企业及其所属机构过去、现在和未来的资金总运动。这种理论的主要观点是:由于管理会计和财务会计同属于会计范畴,因此它们的研究对象应是相同的,即都是资金运动。所不同的是,管理会计的研究对象涵盖了资金运动的所有时空,而财务会计仅仅以过去的资金运动作为研究对象。把资金运动作为管理会计的对象,与管理会计的实践和历史发展趋势相符合。

(三)价值差量论

价值差量论认为管理会计的对象是价值差量。这种理论认为:价值差量作为一种基本的研究方法,贯穿于管理会计的每一项研究内容之中,如成本习性分析与变动成本计算、盈亏平衡点与本量利分析、经营决策的分析与评价、资本支出决策的分析与评价、标准成本系统、责任会计等。广义上的“价值差量”具有很大的综合性,因为管理会计研究的“差量”不仅包括狭义的价值差量,还包括实物差量和劳动差量。这种观点认为现金流动仅仅在经营决策和资本支出决策中才会有所涉及,因此不能将其作为管理会计的研究对象。

二、管理会计的职能

管理会计的职能主要包括以下几个方面。

(一)预测职能

预测职能是指企业管理者根据过去的资料和现有的条件,按照事物发展的相关规律,采用一定的方法来预测和推断未来的职能。它着重于提供一定条件下生产经营各个方面未来一定时期内可能实现的数据。

(二)决策职能

决策职能是指企业管理者以预测资料为基础,对若干可实现经营目标的备选方案进行比较、分析和优选的职能。

(三)规划职能

规划职能主要是指利用财务会计提供的历史资料和其他有关信息,对企业计划期间的各项主要经济指标进行科学的预测分析,并帮助管理当局对未来的生产经营和长期投资项目中的一次性重大经济问题作出专门的决策分析,然后在上述基础上编制整个企业的全面预算和各个责任单位的责任预算,用来指导和监督未来的经济活动。它是企业管理者以预测、决策资料为基础,将选定的经营目标和最优方案的具体化、数量化的职能。

(四)组织职能

组织职能是指企业管理者运用系统原理和行为科学理论,结合本企业的实际情况,制定合



理、有效的责任成本制度及处理程序,以便对整个企业的人、财、物等有限资源进行优化配置和使用的职能。

(五)控制职能

控制职能主要是指企业管理者根据规划职能所确定的各项目标,以及合理组织制定的规章制度,对预期可能发生和实际已经发生的各种有关信息进行收集、比较和分析,找出实际执行情况与预定目标的差异,以便在事前和日常对各项经济活动进行调节、控制,保证既定目标的实现。

(六)评价职能

评价职能主要是指企业管理者对企业内部各责任中心的经济活动及其工作成果进行记录,在事后根据各级责任单位所编制的业绩报告,将实际数与预算数进行对比、分析,用来评价和考核各个责任单位及有关工作人员履行经济责任的情况,以便奖勤罚懒,正确处理分配关系,保证经济责任制的贯彻执行。

企业为实现一定的经营目标,要先通过决策程序确定最优方案;然后,在对所选定的最优方案进行加工、汇总,形成企业生产经营在一定期间的全面预算。它集中反映整个企业在该时期内要完成的总的目标和任务。为促使总的目标和任务的实现,还需进一步落实和具体化,为此,就要进行指标分解,形成各个“责任中心”的责任预算,使它们明确各自的目标和任务,并以责任预算所规定的指标作为开展日常经营活动的准绳;各个责任中心在日常经营过程中,对预算的执行情况进行系统的记录和计量,从实际完成情况与预定目标的对比,评价和考核各个责任中心及其有关人员的工作成果,并通过信息反馈,及时对企业生产经营的各个方面充分发挥制约和促进作用。这样,才能有效地保证决策所定目标的圆满实现。

总之,现代管理会计以上几个方面的职能并不是孤立存在的,它们结合在一起,综合地发挥作用,形成一种综合性的职能。职能作用上的综合化,是现代管理会计的一个重要特征,也是当代会计科学的一个重要发展。



第四节 管理会计的基本内容

现代管理会计包括预测与决策会计、规划和控制会计和业绩评价会计三项基本内容。

一、预测与决策会计

预测与决策会计是以企业的经营目标为依据,运用一系列现代管理技术和方法预测企业的前景,并决定日常业务经营和长期投资活动的可行性方案。主要包括经营预测、短期经营决策和长期投资决策等方面。具体内容如下:

(一)经营预测

即获取企业管理信息系统提供的信息和数据,并对其进行有目的的加工整理,依据加工整理后的信息和数据,运用特定的科学预测方法和预测模型对企业未来的经营活动和各项经济指标进行预测分析,做出合理的销售预测、成本预测和利润预测等,从而可以了解企业生产经营前景和经济发展趋势,在此基础上能够为企业未来确定更合理的经营目标。



（二）短期经营决策和长期投资决策

即在预测分析的基础上,利用专门的决策方法对与企业经营和投资有关问题进行决策分析,包括短期经营决策和长期投资决策。短期经营决策是在考虑企业未来短期经营目标的基础上分析评价有关可行性方案的经济效益,选取产品生产、设备利用、产品销售等方面的最佳方案,主要包括生产决策、定价决策等内容。

长期投资决策是在确定预期投资报酬水平和考虑货币时间价值的条件下,考虑其他相关影响因素,计算相关评价指标并采用一定的评价方法分析有关可行性方案,从而选取产品开发、技术引进、设备购置与更新等方面的最佳方案。

总之,预测与决策会计是以预测为前提、决策为主体、专门方法为基础的管理会计,企业的管理者要充分合理利用此种管理会计方法改善企业的内部管理,为企业创造更多的价值。

二、规划与控制会计

规划与控制会计就是企业在进行预测与决策的基础上,需要将预测所确定的目标进一步细化与分解,将决策所选取的最优方案进一步落实,从而制定出详细的预算,并对预算的执行情况进行监督与检查的过程,主要包括预算管理、成本控制等,具体内容如下。

（一）预算管理

即在预测和决策的基础上编制全面预算,将预测的合理经营目标依据决策方案合理细化下放到企业的各个责任部门,以便对企业未来经营活动的各方面全面规划,使企业的资源得到最优配置,从而取得最佳的经济效益和社会效益。

（二）成本控制

即以全面预算为依据,通过标准成本制度,实施有效的成本控制,并针对实施过程中存在的问题采取有效的措施,及时加以解决。因为企业的经营活动都涉及成本,所以成本控制是企业管理的核心,它依据历史成本资料和未来经济、技术测定,预算确定制造产品的标准成本,并通过与实际成本比较、分析各种成本差异,达到降低产品成本、加强成本控制的目的。

三、业绩评价会计

业绩评价会计通常又被称为责任会计,其目的是通过划分责任和落实责任,对企业内部各责任单位实施预算情况进行考核和评价,从而保证企业的各项经营活动能够朝着预定的目标运行。责任会计是评价、考核工作业绩的一种工作制度,它的内容一般包括确定责任中心、落实责任预算、记录实际结果、比较执行情况、编制业绩报告、控制和调整经济活动等。

第五节 管理会计的信息及其质量要求

管理对信息的需求范围很大,覆盖了财务、研究与开发、生产、市场和环境等问题。一般来说,企业越大,管理对信息的需求也越大。管理会计是服务并参与企业内部管理的会计,其目标就是提供管理信息以满足实施各项管理职能的需要。



一、管理会计的信息

管理会计信息系统主要为企业管理人员提供下列四类信息。

(一)制定决策和计划的信息

企业决策的制定在很大程度上依赖于管理会计信息。为了保证企业各项决策的正确性,管理会计通过收集和分析同该项决策相关的信息,为企业各方面的决策提供客观可靠的依据,参与决策,影响、引导决策。如,某企业拟投资一条新的生产线,企业的管理人员在制定生产线的经营计划时就需要依赖管理会计资料。这些计划中最主要的内容是详细列示新生产线上马后的预计现金流入和流出,虽然关于生产线的最终决策由企业经理来决定,但管理会计人员不仅要提供有关资料,而且要对备选方案进行分析,并参与决策。

(二)指导和控制经济活动的信息

对日常经营活动的指导和控制需要各种有关生产经营成本费用的资料。管理会计通过追踪企业经营活动的预算执行过程,归集实际经营活动中的各项数据资料,并通过预算数据和实际数据的比较,揭示差异,分析差异,发现问题并调查分析其原因,帮助管理当局对预算实施过程进行控制,指导经营活动按既定的目标运行。如,在指导企业的经营活动时,管理人员需要了解产品的成本,以便制定产品销售价格;在对经营的控制中,管理人员需要对实际成本和预算中的数据加以比较,并分析差异产生的原因。

(三)业绩评价和激励的信息

尽管企业有明确的目标,但是,企业的每个成员自身的目标各不相同,且并不总是与企业的目标相一致。管理会计的一个重要目标就是激励管理人员和其他职员努力完成企业的目标。激励职员达到企业目标的方式之一,是在实现这些目标的过程中计量他们的绩效,这种计量能够帮助员工了解到其自身所能取得的最高绩效水平,同时,还可通过预算与实际执行情况的比较,对企业各部门和员工的业绩加以客观评价,运用激励机制产生激励效果,以调动员工的积极性。

(四)评价企业竞争地位的信息

日益加剧的竞争要求企业了解自身的市场和产品,致力于不断地改善产品的设计、制造和销售。管理会计的一个主要职能就是不断评价企业的竞争力,帮助管理者确定问题之所在,从而塑造企业的核心能力,实现企业的战略目标。新的生产信息技术、全球市场的增长及其他变化,需要管理会计提供评价企业竞争地位的信息,以使有效地维护自己在行业中的竞争优势。

二、管理会计的质量要求

管理会计为企业管理服务,对管理有用的信息应具备一定的质量要求,主要有准确性、相关性、可理解性、及时性和效益性。

(一)准确性

准确性也称为可靠性,是指所提供的信息在一定的范围内是正确的。不正确的信息对管理是无用的,甚至会导致决策的失误从而影响企业的经营业绩。管理会计是面对未来的,许多信息是建立在估计和预测的基础上的,主观因素不免要影响信息的准确性,然而管理会计的目的



是在一定的环境和条件下,尽可能提供正确可靠的信息。

(二)相关性

相关性是指管理会计所提供的信息必须与决策有关系。现代管理会计的重要特征之一是面向未来决策,因此,是否有助于管理者正确决策,是衡量管理会计信息质量高低的重要标志。与决策相关的信息会导致决策的差别,提供不相关的信息会贻误决策时机,浪费决策时间,导致决策的失误。然而相关性只是与特定决策目的相关,而与某一决策相关的信息与其他决策不一定相关。管理会计服务于企业的管理决策、内部规划和控制,其信息不受对外报告规范的约束,大量地使用预测、估计未来事项等信息。对于管理会计而言,信息的相关性价值要高于客观性和可验证性。

(三)可理解性

可理解性也就是简明易懂。如果提供的信息不为使用者所理解,就难以发挥其预期的作用,甚至无法为决策者所用。因此管理会计所提供的信息应以使用者容易理解为准则,以使用者容易接受的形式及表达方式提供。提高可理解性的途径就是管理会计师应与信息的使用者加强沟通和协商,在管理会计报告的形式和内容上进行讨论。

(四)及时性

及时性要求规范管理会计信息的提供时间,讲求实效,在尽可能的时间内迅速完成数据收集、处理和信息传递,确保有用的信息得以及时利用。在现代的社会经济环境中,知识日新月异,管理者需要的信息越快越好,只有获得及时的信息才能作出正确合理的决策,才能把握机遇,抓住机会,获取成功。及时性和准确性往往难以两全其美,因此应根据具体情况权衡利害得失,在及时性和准确性之间进行折中,以满足决策者的需要。管理会计强调的及时性,其重要程度不亚于财务会计所看重的真实性、准确性。

(五)效益性

效益性是指管理会计在对信息进行收集和处理时应考虑其发生的成本和产生的效益。效益性包括两层含义:第一,信息质量应有助于管理会计目标的实现,即管理会计提供的信息必须能够体现管理会计为提高企业总体经济效益服务的要求;第二,坚持成本——效益原则,即管理会计提供信息所获得的收益必须大于为取得或处理该信息所花费的信息成本。管理会计对信息资源的获取和利用应建立在效益性的基础上。



第六节 管理会计的管理方法

现代管理会计的方法属于分析性的方法,它是根据所研究问题的具体特点,运用一定的数学方法对被研究对象进行比较精确的定量描述,找出存在于有关变量之间的相互依存、相互制约的关系,建立相应的经济数量模型。借助经济数量模型可以确定有关变量在一定条件下的最优数量关系,了解其运动变化的趋势,预测在一定条件下可能出现的情况与问题,为企业在生产经营中做出最优决策提供客观的、科学的依据。

在基础性管理会计中,思维过程运用的具体化专门方法,是属于分析性的方法,它们从动态上来掌握企业生产经营的主要方面和主要过程。“增量分析”作为一种基本的分析方法贯彻管



理会计的始终,具体表现形式如下。

一、成本性态分析法

它是将成本表述为产量的函数,分析它们之间的依存关系,然后按照成本对产量的依存性,最终把全部成本区分为固定成本与变动成本两大类。它联系成本与产量的增减动态进行增量分析,是构成基础性管理会计的一项重要内容。

二、本·量·利分析法

它是将成本、产量、利润这几个方面的变动所形成的增量相互联系起来进行分析。其核心部分是确定“盈亏临界点”,并围绕它,从动态上掌握有关因素变动对企业盈亏消长的规律性的联系,这对帮助企业在经营决策中根据主、客观条件有预见地采用相应措施实现扭亏增盈,有重要意义。

三、边际分析法

它是增量分析的一种形式。它涉及的增量是指自变量的微量变化。由自变量的微量变化所形成的函数的精确变化率,就是边际的概念,在数学上用导数来表现。边际分析的最大特点,是可用来作为确定生产经营最优化目标的重要工具。运用边际分析的方法确定其最优的边际点,使企业管理部门具体掌握生产经营中有关变量联系和变化的基本规律性,从而有预见地采取有效措施,最经济有效地运用企业的人力、物力和财力,实现各有关因素的最优组合。

四、成本——效益分析法

它是适应不同的情况,形成若干独特的“成本”概念(如差别成本、边际成本、机会成本、沉没成本等)和相应的计量方法,以此为基础,对各种可供选择方案的“净效益”(总效益与总成本之差)进行对比分析,以判别各有关方案的经济性。这是企业用来进行短期经营决策分析评价的基本方法。

五、折现的现金流量法

它是将长期投资方案的现金流出(投资额)及其建成投产后各年能实现的现金流入,按复利法统一换算为同一时点的数值(现值、终值或年值)来表现,然后进行分析对比,以判别有关方案的经济性,使各方案投资效益的分析和评价建立在客观而可比的基础上。这是企业用来进行长期投资决策方案经济评价的基本方法。

本章小结

管理会计又称“内部报告会计”,是指以企业现在和未来的资金运动为对象,以提高经济效益为目的,为企业内部管理者提供经营管理决策的科学依据为目标而进行的经济管理活动。管理会计与财务会计既有联系又有区别;管理会计的职能主要包括预测、决策、计划、控制、考核和评价;管理会计包括预测与决策会计、规划与控制会计和业绩评价会计三项基本内容;管理会计信息的质量要求主要有准确性、相关性、可理解性、及时性和效益性;管理会计的管理方法具体



表现形式有:成本形态分析、本·量·利分析法、边际分析法、折现的现金流量法、成本—效益分析法。

? 思考与练习

一、思考题

1. 管理会计产生与发展的根本原因是什么?
2. 怎样理解管理会计与财务会计的关系? 管理会计有哪些主要特点?
3. 管理会计的发展经历了哪些阶段?
4. 管理会计的职能和内容?
5. 管理会计的管理方法有哪些?

二、练习题

(一)单项选择题

1. 管理会计的服务侧重于()。

A. 股东	B. 外部集团
C. 债权人	D. 企业内部的经营管理
2. 管理会计信息在质量上符合相关性和可信性的要求,则说明管理会计信息符合()。

A. 效益性原则	B. 最优化原则
C. 及时性原则	D. 决策有用性原则
3. 管理会计与财务会计的关系是()。

A. 起源相同、目标相同	B. 目标相同、基本信息同源
C. 基本信息不同源、服务对象交叉	D. 服务对象交叉、概念相同
4. 管理会计产生与发展的根本原因是()。

A. 科学技术的发展	B. 商品经济的发展
C. 跨国公司的发展	D. 生产力的进步
5. 现代企业会计的两大分支:一为财务会计,一为()。

A. 成本会计	B. 预算会计
C. 管理会计	D. 财务管理

(二)多项选择题

1. 管理会计的职能包括()。

A. 参与经济决策	B. 控制经济过程
C. 规划经营目标	D. 预测经济前景
2. 属于现代管理会计的基本内容的有()。

A. 预测决策会计	B. 责任会计
C. 预算会计	D. 规划控制会计
3. 管理会计要求,凡是涉及未来的信息要满足()。

A. 精确性	B. 及时性
C. 相关性	D. 统一性
4. 以下各项中,属于管理会计与财务会计联系的有()。



- A. 两者相互依存相互制约
B. 两者工作客体有相似之处
C. 两者最终奋斗目标一致
D. 两者都需要完善与发展

5. 传统管理会计的主要内容有()。

- A. 预测
B. 决策
C. 预算
D. 控制

(三)判断题

- () 1. 管理会计是自发形成的,与生产力的发展没有关系。
() 2. 管理会计最终目标是提高企业的经济效益。
() 3. 管理会计主要为企业外界服务,因而又可称为“外部会计”。
() 4. 管理会计的职能主要是反映和监督。
() 5. 财务会计和管理会计都必须遵守企业会计准则。



第二章 成本性态分析



案例点击

格兰仕企业微波炉价格战

格兰仕企业(集团)有限公司以1996年微波炉价格战一举成名,此后又发动了一系列连续的、大幅度的降价行动,为自己赢得了约70%的市场份额。大力度价格战依靠的是大幅度的成本下降。格兰仕的成本管理已经发展成为一系列关于低成本制造的互补知识和能力的结合体,并且与企业的总成本领先战略和“物美价廉”核心价值观有高度的内在一致性,成为“偷不去、买不来、拆不开、带不走、溜不掉”的核心竞争力。格兰仕是通过“固定成本最小化、变动成本固定化”而取得上述成绩的。这里的一个经典故事就是梁庆德说服欧洲公司把变压器生产线搬到格兰仕。1997年前后,在金融危机的压力下微波炉价格被日韩压得很低。以变压器这个零件为例,欧洲当时生产的单位成本为25美元,日本出口单价只要11美元,欧洲公司无法承受。格兰仕把这家欧洲公司的生产线搬到顺德后,只花很少的配套费用就得到了国际一流技术水平的设备。它以每台8美元的价格向那家欧洲公司供货,剩余的生产能力自己利用。在变动成本固定化方面,最典型的可以说是人员。一般公司的人员编制随着业务量的增长近乎呈线性的关系上升,生产人员、管理人员和销售人员都是如此。而格兰仕充分发挥了每一个人的作用,用很少的人干比别人多得多的事情。2002年格兰仕有80多亿元销售额,员工总数13000多人,其中管理人员只有160多名,销售人员也只有160人。相比之下,一家员工近似1000多人的企业,也有160名管理人员。格兰仕人的效率可以想象,难怪梁庆德不断强调“人是格兰仕的第一资本”。

公司推行“八大成本管理”,包括采购成本、技术成本、质量成本、消耗成本、能源成本、管理成本、资金成本和工资成本。在这八个方面,格兰仕都精益求精。比如,采购成本是成本中最主要的影响项,也是最难管理的。因为它涉及公司以外的利益体,不能采取规章制度强制执行,而必须通过良好沟通。从实际执行的效果看,格兰仕的采购成本已经连续5年以上保持较上年降低10%以上。又如,在资金成本的管理方面,格兰仕的成绩是业内难以想象的。这么大的企业每个月的正常流水都是几亿元人民币,但是由于坚持销售的现款现货政策,销售质量非常高,无论内销还是外销,几乎没有一笔坏账。由于有自己资金流的有力支持,尽管有不少银行追着要放贷款,并签订了银企合作协议,格兰仕也很少贷款,资产负债率长期维持在极低水平,财务费用较低。再如,不仅生产系统的成本控制严格,营销系统也不含糊。格兰仕在企业界最有名的是,公司善于制造轰动效应,不停地搅动市场。而且公司与媒体保持着良好的关系,真正实现“小投入、大回报”的成本领先。格兰仕前几年每年的广告费用仅1000多万元,而家电行业这些年销售额与格兰仕相当的企业投入都在几亿元。

资料来源:孙茂竹,文光伟,杨万贵.管理会计学教学辅导书(学生用书)[M].北京:中国人



民大学出版社, 2006:22



学习目标

1. 了解和掌握管理会计中使用到的成本概念及其不同的分类。
2. 了解和掌握传统和现行的成本核算系统及其设计和特征。
3. 了解变动成本与固定成本的特点。
4. 理解成本性态分析的目的和前提条件。
5. 掌握混合成本分解的主要方法。

管理会计是在成本核算分析的基础上发展而来的,为企业管理者提供决策和评价考核标准等决策信息。因此,管理会计首先就要明确地给出与成本相关的概念、分类以及不同的成本系统的成本核算方法、设计和特征。只有明确了不同的成本分类,考虑不同的成本系统的核算特征,选择适当的方法等问题,管理会计才能为企业的日常经营管理提供充足的服务,满足管理者各方面的相关管理要求。

随着时间的推移,生产流程、产品种类、产业转换的不断发展,企业的成本系统,也在不断的演进变化。成本系统的演进,不仅仅在成本核算等方面深刻地影响企业日常管理体系(包括财务会计的成本核算),而且也不断地促使企业日常经营决策和业绩评价等内容上的进化,这一系列的演进过程,又促使管理会计在成本核算系统上不断地更迭和创新,完成了相互作用的一个循环,同时新的一个循环又开始了。与此同时,管理会计所涉及的成本概念和分类,也在这个复杂的演进过程中不断变化。



第一节 成本的一般分类

成本,在经济学和管理学,乃至其他的社会学科中,都是十分重要的,而研究侧重点的不同导致不同的学科对成本的定义也不尽相同。在管理会计中,成本的概念分广义的和狭义的一种定义。其中,狭义的成本定义是指企业生产经营所耗费的全部经济资源,这里主要集中考虑材料、人工、费用支出等等企业容易计量和获取的成本。广义的成本定义是指企业生产经营所消耗的全部资源。在狭义成本的基础上,广义成本包括了更多企业很难预计或是不易计量的,同企业经营直接相关的成本,譬如:未来经营的预计投入成本、人力资源的成本、市场开拓成本等等。为了更有利于学习,本书中使用的成本主要集中在狭义定义的成本,当然也包括部分广义定义的成本,如未来经营投入成本。

提到成本,不得不提到收益。在社会科学中,一个由经济学延伸出来的原则——成本——收益原则,在开展很多研究过程中都是必须予以考虑的。这个原则的主要内容是,完成一项事务所获得的收益必须能弥补其所花费的成本,这样保证产生一个净收益。在管理会计中,发生成本就意味着对应的获得收益,然后通过考虑净收益的性质(量和质)展开相应的分析。当然管理会计中也存在仅仅考虑成本而忽略收益的多种情形,这里有一个隐含的前提就是相对应的收益不变或是相对于成本的变化其变化不显著,因此就不需要考虑相关的收益问题了。

为了适应成本管理的不同需要,可以按照不同的分类标准,将成本进行分类。这里还要指



出的是,传统的财务会计中所使用的成本是依据经济用途来进行分类的,而管理会计则是更多的根据成本的性态来进行分类的,当然在这两种主要的分类基础上,还有很多根据不同目的来分类。因此,这一节首先讨论财务会计上的主要的成本分类,然后讨论同成本分配相关的成本分类,在简单介绍成本的性态分类之后,将给出用于管理会计中的决策过程中的不同分类。

一、产品成本与期间成本

管理会计最初是从研究产品的成本核算问题上发展起来的。产品成本是企业生产一定种类和数量的产品或服务消耗的资源总和。它是衡量企业生产经营活动效率和成果的一项重要经济指标。企业的产品种类,产量高低,生产流程方式,原材料、燃料、动力耗费的数量,劳动生产率水平,生产设备利用的程度以及生产技术和经营管理水平等方面都会影响到企业的产品成本。所以,正确认识和计量产品成本,可为企业的管理者开展预决策、计划和控制提供可靠的科学依据。

对应产品成本,企业还拥有相当一部分期间成本,这部分成本不与企业的产品或服务产出直接相关,而是指企业日常的行政性管理、研发、销售等过程中所发生的有关耗费。

(一)成本按经济用途进行分类

产品成本和期间成本的区分是基于传统财务会计的根据经济用途进行的分类,两种分类还对应着另外的两个成本分类:制造成本和非制造成本。

1. 制造成本

制造成本也称为生产成本,是指产品生产过程中所发生的有关耗费,是同产品成本相对应的。按其经济用途可细分为直接材料、直接人工和制造费用三个子成本项目。

(1)直接材料,是指直接用于产品生产,构成产品主要实体或与产品主要实体相结合的材料成本。

(2)直接人工,是指在生产中对材料进行直接加工,使之转为产成品所耗用的人工成本。

(3)制造费用,是指除直接材料和直接人工之外的其他耗费,这个成本项目可以进一步细分为三个明细项目:

①间接材料,是指在生产中耗用的,但不易查明属于哪一特定产品的材料成本。

②间接人工,是指为产品生产服务,但不直接进行产品加工的有关员工的人工成本。

③其他制造成本,是指除间接材料和间接人工之外的其他各种制造费用。

这里还需指出的是,划分直接和间接的标准是相应的成本能否准确地直接归结到某一特定产品上。在简单的生产流程中,生产的产品较容易归集成本,那么直接成本(直接材料和直接人工)和间接成本(制造费用)比较容易区分。随着生产经营流程的不断改进,成本核算体系的不断进化,直接成本和间接成本的划分愈发困难。并且,这种困难随着同一生产线生产的产品的多样性和差异性的不断增强变得更加明显。很多一线的工人,在同一个生产线上同时加工不同的产品,其人工工资就不再符合直接人工的标准了。也就是说,直接成本和间接成本的划分不是绝对的,是依赖于企业的具体生产流程和成本系统的。直接材料作为构成产品的主要部分,几乎不会随着生产流程的变化发生质的变化,所以这一部分还继续保持直接成本的特征。而直接人工,基于生产流程的变化,还具有一定的固定性,如企业不能随便地降低工人的工资甚至解雇员工,即使在生产不充分的情况下,因此,便具有了间接成本的特征。

基于上面的分析,制造成本也可以分为主体成本和转换成本。其中主体成本是指形成产品



的主体部分,主要包括直接材料和直接人工;转换成本是指将直接材料转变成产成品所耗费的成本支出,包括直接人工和制造费用。这里要说明的是,主体成本和转换成本这两种分类不像其他的成本分类,它们之间存在范围上的交叉,都包含直接人工这类成本,但是分别从不同的观察角度将直接人工成本进行了归类。

2. 非制造成本

非制造成本也就是期间成本,也称期间费用,主要包括销售费用、管理费用,以及相关的研发费用等子成本项目。

(1)销售费用,是指与销售活动有关的成本,如企业的销售宣传和市场开拓所使用的耗品,销售使用的设备、工具和场地维护费、折旧费、保险金和租赁费,包装运输人员、广告和市场推广人员、销售人员等的工资,以及相关使用到的能源和动力支出等。

(2)管理费用,是指与生产和销售活动以及有直接关系的、用于企业行政管理上的费用支出,如企业的日常管理使用的文具耗品,日常管理所用的设备、工具和管理办公楼维护费、折旧费、保险金和租赁费,负责整个企业的财务部门和管理部门的人员工资,以及用于日常管理使用的设备运行、照明、空调等的能源和动力支出等。

(3)研发费用,是指企业为了不断地改进和开发新产品所做出的必要的研发支出,如企业的设计费用。

企业面临的实际成本有很多种,通过上面的分析可以看出,根据经济用途的分类,主要是依据同企业提供的产品或服务是否有直接联系作为分类标准的。如果是形成产品或服务本身价值的支出,那么就是制造成本,而与相应的产品或服务本身价值无关的支出则是非制造成本。

根据上面的分析,可以得出如图 2-1 所示的按经济用途分类的企业成本结构示意图。

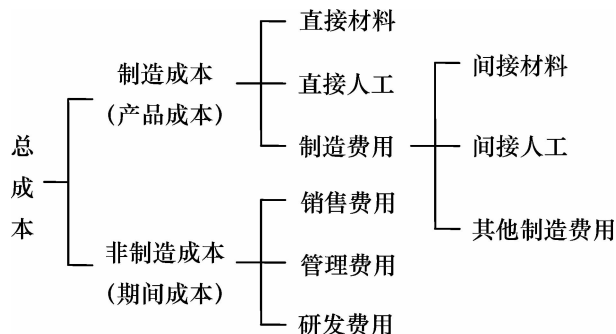


图 2-1 按经济用途的成本分类

(二)成本在会计报表中的反映

根据传统财务会计的成本分类,也就是按经济用途的成本分类,在财务会计的财务报表上有着重要的地位。不同的成本类别,不仅仅影响企业产品的成本,而且也影响企业的其他报表因素,如销售成本(主营业务成本)、管理费用等等。

这种成本分类对财务报表因素的具体反映,主要包括以下三个部分。

1. 资产负债表

在资产负债表中,成本项目主要反映的是企业的产品成本。企业通过生产经营,形成在产品 and 产成品,在其未完成或未销售之前,都以存货的形式吸收企业生产经营过程中的产品成本。因此,存货中的在产品 and 产成品反映了企业产品成本。这些成本都可以通过存货的盘存方法来



加以归结和分配,即用本期相关成本的投入加上起初已存在的相关成本,减去期末结存的相关成本,来获得相应的成本数据,因此,这些可以通过存货盘存获得的成本,也被称为可盘存成本。

2. 利润表

企业经过一段时间的生产经营,通过销售环节或对外提供服务实现了企业的销售收入或营业收入,进一步抵减销售成本或经营成本和相应的税金,就实现了企业经营的毛利润。在这个过程中,企业提供的产成品或服务所包含的产品成本已经转换成企业的销售成本或经营成本。因此,利润表中的销售成本或主营业务成本反映的就是企业销售了的产成品或提供了的服务的产品成本,它是通过资产负债表中的存货中的产成品(针对销售产品的行为而言)中的相应产品成本转移过来的。

与产品成本在资产负债表和利润表中均有反映不同,企业的期间成本集中在利润表中反映。其中,期间成本中的销售费用对应地反映在利润表中的销售费用项目中;期间成本中的管理费用和研发费用,则反映在利润表中的管理费用中。如果考虑到更广泛更贴近企业实际经营状况(存在非常损益和投资行为)的成本的范畴,即除了产品成本之外,其他的均为期间费用,那么企业的经营期间的非常损益,甚至投资收益中,也反映了部分的期间成本。

3. 现金流量表

与资产负债表和利润表使用的权责发生制原则不同,现金流量表使用的是收付实现制原则。而这里所论及的成本基本上是根据权责发生制原则进行归集和分配的,因此,企业的现金流量表基本上不能直接地反映企业的产品成本和期间成本。虽然如此,但是现金流量表也能部分地反映企业产品成本和期间成本中当期付现的部分,如企业当期支付的员工的工资(假设企业员工工资是在当月月末发放)和即时缴纳的各种费用和税金等等。

需要指出的是,由于财务报表是针对报表外部使用人而编制的,并没有充分考虑管理上的需要,也就是不能完全满足管理会计的要求。因此,各种成本在财务报表中的反映仅仅是部分管理会计的成本信息,为了更加充分地满足管理会计的需要,还需要使用专门针对内部使用者(主要是管理人员)的报表体系。

二、服务于成本性态分析的成本分类

成本性态,是指成本与业务量(产品的数量或提供服务的水平)水平之间的依存关系。根据成本与业务量协同变动关系的不同,可以分为变动成本和固定成本。

从总体角度上来说,变动成本就是指随着业务量的变化而成正比例变化的成本部分。譬如:家具企业加工的床,假定其只生产一种型号的床,那么每一张床所耗用的木材基本上是一致的。因此,生产床所耗费的木材的成本是同生产的床的具体数量成正比例的,也就是说,生产床所耗费的木材的成本是变动成本。而固定成本是指随着业务量的变化而基本不发生变化的成本部分。譬如,企业的加工机床的折旧,无论是否开工生产,无论生产产品的数量或加工工时的多少,均按期计提,计入当期相应的成本中。因此,加工机床的折旧成本就是固定成本。

三、服务于成本分配的成本分类

无论是什么行业的企业,无论企业采用什么样的成本系统,企业都面临将其所发生的成本(尤其是制造成本)根据合理的原则,选择科学的分配方法,将其分配到不同的产品或服务中去,



以便让企业的管理部门能清楚地获悉相关的成本信息。在成本分配过程中,企业面临两类主要的成本分类,它们是直接成本和间接成本。直接成本,是指不需要通过复杂的分配方法,直接归集到或分配到某一特定产品或服务的成本,这类成本主要包括直接材料和直接人工。间接成本,是指不能直接追溯其产生来源,由多种产品或服务共同承担,必须根据特定的科学的分配方法才能分配到相应的产品或服务中的成本,这类成本主要包括制造费用。随着企业生产流程的不断复杂化,直接人工已经不像以往情况下,那么同产品直接相关,要么表现为人工工资支出不会随产品或服务提供的数量变化而显著变化,要么表现为人工生产产品的复杂化。这就导致了直接人工性质的转变,越发倾向间接成本而不再是原来的直接成本性质了。

由于直接成本的追溯性强、分配明确、相应分配方法简单(简单的盘存基本就能达到要求,当然更精确的成本信息要求也会采用更为精确的分配方法),这类成本的研究和分析相对来说比较简单。并且直接成本在不同的成本系统中,产品或服务的直接成本不会发生明显的变化,具有较高的一致性。所以直接成本在成本分配核算、成本系统的研究过程中没有太多值得考虑的问题。

与直接成本相反,间接成本由于其追溯性不强,由多种产品或服务共同承担,很难直接评判出其最终归属;与此同时,找寻一种合理的科学的分配基础和分配方法也存在很大的难度。也就是由于上述的间接成本的特征,再加上不同企业的规模和生产经营模式,在实际的成本核算过程中,演化和发展了不同的成本核算系统。因此,间接成本在不同的成本系统中,使用的分配方法不同,得到的结果也大相径庭。

在更加宽泛的成本概念中,这里引入成本对象,即成本归集分配的最终承受体,它可以不仅限于某种产品或服务,还可以是某个部门、某条生产线等等。那么,直接成本就可以重新定义为,与成本对象直接相关的成本,间接成本则是与成本对象不直接相关的成本。这种定义的分类,在以后的成本系统中,尤其是对作业成本法,有着重要的意义和操作要求。

四、服务于决策制定的成本分类

作为企业的管理者,除了获得必要的准确的产品或服务的成本信息,还需要面临大量的日常管理决策。而这些决策中,有很大一部分集中在成本——收益原则基础上制定的,因此,这里还需要更多的除了产品或服务成本之外的各种同管理决策相关的成本信息。为了有效地分析和评价各决策方案的经济效益,管理会计人员需要根据不同的决策目标和决策问题提供与决策相关的成本资料,以进行成本估计,便于管理者进行决策时使用。

这些成本根据不同的决策要求、不同的决策目的,存在着不同的分类。

(一)相关成本与无关成本

1. 相关成本

相关成本,就是与决策制定和实施相关的成本。它是根据具体的决策类型和决策行为发生变化的成本。譬如,企业外购木材决策,那么木材的价格和数量、运费和保险费、采购人员的费用支出、谈判协商费用,以及其他各种与木材外购这个决策有关系的成本,都是外购木材这个决策的相关成本。再如,企业新的一种家具的投产决策,这种家具的前期研发和市场调查费用、生产工艺设计成本和制造成本、销售费用和市场推广费用、售后服务费用,以及其他与这种新产品投产相关的成本,都是新产品投产决策的相关成本。这个例子表明相关成本具有如下的特征。

(1)相关成本是决策期间考虑的,在决策执行实施过程中实现的成本。如果方案被采用,相



关成本就会转化为实际决策执行过程中的成本;反之,如果决策未被采用,则该决策的相关成本也不会实际中发生(这里是针对于这个决策而言)。

(2)在不同的决策方案中,相关成本是不同的。决策的设计和制定者,要明确区分不同的决策方案之间的相关成本的不同。这种相关成本的不同,不仅仅限于成本的种类不同,也包括同类成本的具体数量上的不同。

2. 无关成本

无关成本,是指与决策无关的、不受决策方案影响的成本,包括过去已经发生的成本和其他与决策不相关的成本。譬如,企业外购木材决策,当前生产线上的工人的工资成本就与该决策无关,是其无关成本。再如,企业新的一种家具的投产决策,其已有的办公大楼的折旧成本,同这个决策是无关的,是该决策的无关成本。

(二) 差量成本和边际成本

1. 差量成本

差量成本,是指两个备选方案的预期成本之差。严格地说,差量成本是一种衍生成本,或是一种决策工具(差量分析),不是通过简单的成本归集和整理获得的。差量成本是决策的相关成本,在具体的决策分析中应用广泛。例如:企业外购木材决策,决策制定者面临两种不同的备选方案,假定数量上和质量上两个方案没有明显的差异的话,那么,这两个方案的采购成本的差异就是选择的关键之一(当然,还有很多非量化的成本在实际决策时需要加以考虑,如供应商的信用、同供应商的关系等等,为了简化问题,这里都不作考虑)。因此,可以看出差量成本(或是差量分析)的主要特点:

(1)存在两个以上的备选方案,如果不存在两个以上的备选方案,也存在一个比较的基础(如现有的成本消耗)。这样才能通过差量成本来完成具体决策选择的管理要求。

(2)差量成本是两个方案的决策相关成本的差异。无关成本是没有必要考虑的。而两个方案拥有的相同的相关成本支出,也在差异成本中没有任何作用,是无需考虑的。

(3)差量成本只能对可量化的成本进行分析。对于非可量化的成本,只能依靠管理者根据客观情况和主观预测,能动的加以考虑。

相对于差量成本,实际的决策过程中也存在差量收益,通过比较不同决策的最终收益的差异,在不同的备选方案中选择最优的决策。譬如:企业新家具投产决策存在两个不同的备选方案,假设其生产年限和市场认可时间相同,两个方案的差量收益就是选择的一个最简单的分析(当然,作为长期投资决策的一种,还需要考虑货币时间价值的影响,其更加严谨、更加复杂的决策选择方法在后面的章节中会进一步展开讨论)。结合差量成本和差量收益,就产生了一种重要的决策分析方法——差量分析。在管理决策的实际过程中,差量分析是十分重要的,应该深刻理解和熟练运用。

这里还要指出,对于只有一个备选决策,如果其得以实施使得备选方案成本增加,增加的成本就称为增量成本。而增量成本用于分析和评价某一特定决策方案的可行性。增量成本也是差量成本中的一种。

2. 边际成本

边际成本,是指产量或服务数量每增加或减少一个单位所导致的成本变动量。边际成本与单位产品或单位服务的变动成本有所不同。前者反映的是产量或服务量变化一个单位所带来的成本变动量,它是变量;后者反映的是在一定产量水平下的成本平均值,在一定时期内它是一



个常量。只有在生产经营能力的范围内,即固定资产保持不变,边际成本才能和单位产品或服务的变动成本保持数量上的一致。边际成本广泛用于企业产品生产数量决策和产品定价决策。

(三)沉没成本和重置成本

沉没成本,也称历史成本、过去成本,是指过去已经发生的、目前决策不能改变的成本。譬如,企业10年前以80 000元购置了一台刨床,已提折旧30 000元,则该设备的账面价值50 000元就属于沉没成本,对于其购买木材这类决策没有任何关系。因此,沉没成本与目前决策无关,是一种无关成本,在决策时不予考虑。然而,过去发生的成本,如果可以重新收回或是可以变现的价值部分,还是会同未来的决策有关。

重置成本,也称现时成本,是指目前从市场上购买同一项原有资产或资源所需支付的成本。重置成本是在决策时予以考虑的相关成本。

沉没成本和重置成本,是从财务会计领域引入管理会计的。沉没成本主要是根据历史成本原则计量企业各项资产账面价值的方法,而重置成本则是为了达到某种目的(处置现有资产、实物资产投资等)而对企业资产进行重新估价的方法。这两种成本的引入,是为了区分在决策制定中,企业现有资产价值的问题。如果使用沉没成本概念,那么与当前决策没有关系;如果需要考虑到现有资产价值的影响,那么就需要引入重置成本概念。

(四)机会成本、现金支付成本和估算成本

机会成本,是指在若干个备选方案中,由于选择某一方案放弃其他方案而失去的潜在的最大收益。机会成本存在的前提是资源供给的约束性和资源的多用途性。如果资源是无限供给的,或者资源是有限供给的但只能用于某个特定方案,那么,机会成本就失去存在的意义了。机会成本是决策中经常使用的相关成本,但是由于其不是实际发生的成本,因此其不需要记入账簿中。

现金支付成本,是指因选定和实施某一方案需要实际动用现金支付的成本。现金支付成本与过去支出现金和已根据其支出额入账的成本完全不同:当企业资金周转较困难时,与总成本相比,企业往往更重视现金支付成本,即企业能选择总成本较高但可以通过分期支付降低现金支付成本的项目,也不选择总成本较低但需要一次性支付现金的方案。现金支付成本是将考虑企业实际的现金流量情况作为决策选取的基础,这主要考虑到现金的防风险和清偿能力。这两个现金的基本用途在现代的企业经营中的地位非常重要,甚至已经表现出优于传统报表元素的作用。所以,现金支付成本是决策时应予以重视的机会成本。

估算成本,也称假计成本、视同成本,是指在选择某决策方案时,其机会成本不易计量,需要通过估计和推算才能确定的成本。很多情况下,决策方案的机会成本并不是显而易见的,而决策过程中还需要有一个相当的机会成本作为参考,这时候就需要考虑决策方案的估算成本了。可见,估算成本是机会成本的一种形式,也是在实际决策过程中经常需要予以考虑的成本。

(五)可避免成本与不可避免成本

可避免成本,是指与某项特定决策方案直接相关的成本,其发生与否直接取决于方案是否被采纳。如果方案不被采纳,则相关的成本就可以相应地避免了。譬如,企业外购木材决策,如果不购买某种木材,那么相关支付的售价成本就不会发生,这就是可避免成本。可见,可避免成本是相关成本中的一种,是需要决策方案设计和选取中予以考虑的。

不可避免成本,是指与某项特定决策方案不是直接相关的成本,其发生与否不取决于方案



是否被采纳。它可以是沉没成本,也可以是各决策方案的共同的成本部分。譬如,企业新产品投产决策,假定该决策不需要增加新的机器和厂房,那么机器、厂房的折旧费用是不会因为选择不同的新产品投产而不同的,则这部分折旧费用就是不可避免成本。虽然,其会影响不同新产品的在制造成本法下的单位成本,但是,不会因为选取不同决策方案导致发生额不同,所以,在决策过程中是不需要考虑的。显然,不可避免成本是一种无关成本。

第二节 成本性态分类

企业的产量增加了 2 000 件,那么产品的单位成本和总成本将如何变化呢?这是管理人员经常面临并且非常关心的问题。成本性态分析就是力求回答该问题的一种分析工具。成本性态分析是通过分析营运活动对成本的影响,了解成本变化的规律,进而提供对决策有用的成本数据的一种分析方法。

成本性态又称成本习性,是指成本总额与业务量之间的依存关系。这里的业务量是代表企业营运活动的作业数量,既可以指销售量、生产量,也可以指产品的销售额、机器加工小时、汽车行驶里程或者维修部门的维修次数等。一般来说,通常用产量或者销量代表业务量水平。另外,成本总额是指企业在经营过程中所发生的制造成本和非制造成本,即不仅包括生产成本,还包括管理费用和销售费用等。

成本性态分析的目的可以概括为两点。

(1)通过成本性态分析,有利于成本的规划和控制。通过成本性态分析,可以得出企业的成本估计函数,利用成本估计函数,可以根据未来的业务量水平预测成本的变化幅度,从而有利于企业对未来的各项材料成本、人工成本和间接费用进行有效的规划。对于变动成本和固定成本,管理人员需要使用不同的控制方法。对于变动成本的控制主要利用投入与产出之间的既定关系进行成本控制;而对于固定成本,一方面通过分析各项固定成本发生的必要性,决定是否接受该项固定成本,另一方面是通过使固定成本所提供的产能发挥最大的功能,来降低单位产品的固定成本。

(2)通过成本性态分析,提供对决策有用的成本数据。成本的性态分析可以为量本利分析以及企业的经营决策提供有用的成本数据。

成本按照与业务量之间的依存关系进行划分,可以分为固定成本、变动成本和混合成本三大类。这三种成本性态是进行经营决策和成本控制的基础。

一、固定成本

固定成本,是指在相关范围内,不直接受业务量变动的影响而能保持不变的成成本。例如,用直线法计提的固定资产折旧成本、财产保险费、管理人员固定的基本工资、广告费、每月固定的租金成本等。任何固定成本都是针对“相关范围”而言的,即在一定的时期和一定的生产规模范围内,固定成本可以保持不变,一旦突破了既定的生产规模,固定成本也将发生变化。其主要特点如下。

(1)在一定时期、一定业务量范围内,固定成本总额不受产量变动的影响,固定不变。

(2)在一定时期、一定业务量范围内,随着产量的变动,单位固定成本呈反比例变动。

【例 2-1】 黄河公司生产一种飞机配件,其工厂的厂房是以租赁形式取得。厂房的月租



金为 20 000 元,该厂房能承担的生产量最高为每月 600 件,其租金成本一般不随产量的变动而变动,固定为 20 000 元,产量超过 600 件时,就需要租赁一间同样的厂房。但当每月的产量分别为 200、250、300、400、500 件的时候,其单位固定成本将随产量的增加而呈反比例变化。如表 2-1 所示。

表 2-1 单位产品固定成本

产量/件	固定成本总额/件	单位固定成本/件
200	20 000	100
250	20 000	80
300	20 000	69
400	20 000	50
500	20 000	40

从表 2-1 中可以看出,当月产量在 600 件范围内时,租金成本不会随着产量的变化而变化,保持 20 000 元不变,因而属于固定成本。而当月产量突破了 600 件的相关范围时,租金成本就会相应增加,此时租金成本已经不属于固定成本。可见,固定成本是相对于某一相关范围而言的,即在某个生产规模范围内保持不变,当突破了这一个生产规模的界限,就可能转变为变动成本或者混合成本了。

图 2-2 反映了固定成本总额不受产量变动的影响而保持不变的特点。图 2-3 反映了单位固定成本与产量成反比例变动的特点。随着产量的增加,单位固定成本会相应下降。如果用 FC 代表固定成本总额, Q 代表产量,单位产品的固定成本为 FC/Q ,因此,图中表现为一条随着产量的增加而递减的曲线。从降低产品成本的角度,企业应该增加产量从而降低单位产品的固定成本。

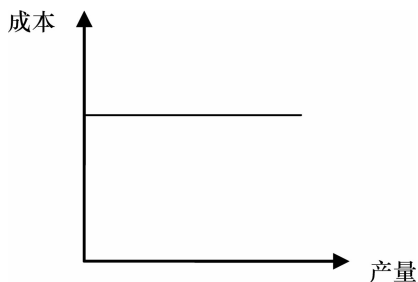


图 2-2 固定成本总额的变化

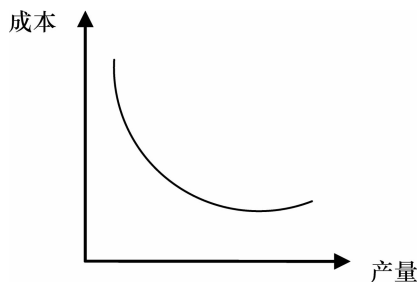


图 2-3 单位产品固定成本的变化

固定成本按照管理层控制程度的高低又可分为酌量性固定成本和约束性固定成本。

酌量性固定成本,是指企业根据经营方针由高级管理层确定一定期间的预算额而形成的固定成本,又称为可支配成本。这种固定成本的发生额大小取决于管理层根据企业经营方针而做出的判断。其主要包括研究开发费、广告宣传费、职工培训费等。虽然酌量性固定成本的金额是由企业管理层决定的,但并不意味着可有可无。酌量性固定成本可能关系到企业长期的竞争能力,例如研发支出,从短期来看虽然与企业的产量没有直接关系,但却决定着企业的长期竞争能力。约束性固定成本,是经营能力成本,是为了维持企业正常的生产,图 2-3 单位产品固定成本的变化是经营所必须支付的成本。例如,厂房、设备的维护成本,保险费、财产税、供暖费等。这种成本是



和整个企业经营能力的形成及其正常维护相联系的,其支出额取决于生产经营能力的规模和质量,短期内不受管理层决策的控制。企业经营规模越大,这种维持成本也将越高。

还需要注意的是,酌量性固定成本与约束性固定成本的界限并不是绝对的,区分两者的关键在于管理层的控制力。当管理层对大部分固定成本项目都要作可行性分析时,意味着管理层对大部分的固定成本都有较强的控制力,这意味着酌量性固定成本的比例就会较大;反之则意味着大部分固定成本属于约束性固定成本。

二、变动成本

变动成本,是指在相关范围内,其总额随着产量(业务量)的增减变动而成正比例变动的成本。例如,直接材料、直接人工成本都随着产量的增加而成正比例地增加。变动成本的特点是:(1)成本总额随着产量的增减成正比例增减;(2)单位变动成本在相关范围内保持不变。例如某家具厂生产一种电脑桌,一张电脑桌需要3立方米的木材,每立方米木材的价格为100元,则一张电脑桌的材料成本为300元,材料成本会随着生产量的变动而变动,但单位材料成本保持不变。

需要注意的是,变动成本也是相对于“相关范围”而言的,即在一定的时期和一定的经营规模条件下,这种成本额与产量之间的正比例变动关系才存在。超过了相关范围,两者的关系就不一定是正比例变化了。例如在上面的例子中,当电脑桌的数量超过了2000张时,由于采购批量的增加,木材供应商可能会提供一个更低的价格,这时单位变动成本就会下降。一般来说,成本与产量的关系,如图2-4所示,在产量增长的初始阶段,成本的增长幅度低于产量的增长幅度,表现为总成本线向下弯曲;而当产量增长到一定程度以后,为提高产量所需追加的成本会提高,成本的增长幅度就会快于产量的增长幅度,这时表现为总成本线向上弯曲。在产量的中间阶段,成本变化比较稳定,此时成本与产量之间呈现完全的线性关系。这个产量范围,就是通常所说的“相关范围”。

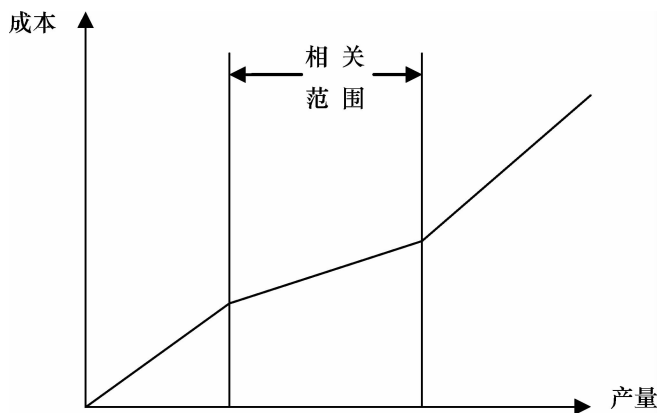


图 2-4 变动成本变化与相关范围的界定

变动成本受到企业技术和管理水平的影响。技术和管理水平越高,单位产品消耗的原材料和人工成本也会越低。降低变动成本的方法一方面是控制产量,按照市场销售规模合理确定产量,控制变动成本的总额;另一方面是提高企业的技术和管理水平,降低单位产品原材料和人工的耗用水平。



三、混合成本

混合成本,是指在相关范围内,随着产量(业务量)的增减变动而不成比例变动的成本。混合成本表现为既随业务量的变动而变动,同时又不是成正比例变动,因此既包含有变动成本的成分,也有固定成本的成分。混合成本通常包括以下几种类型。

(一)半变动成本

半变动成本表现为以一定的初始量为基础的变动成本,如机器的维护保养费。当业务量为零时必须承担一些必要的固定成本,以后随着产量的增加,成本也相应成正比例上升(见图 2-5)。半变动成本混合了固定成本和变动成本的成分,是一种常见的混合成本类型。

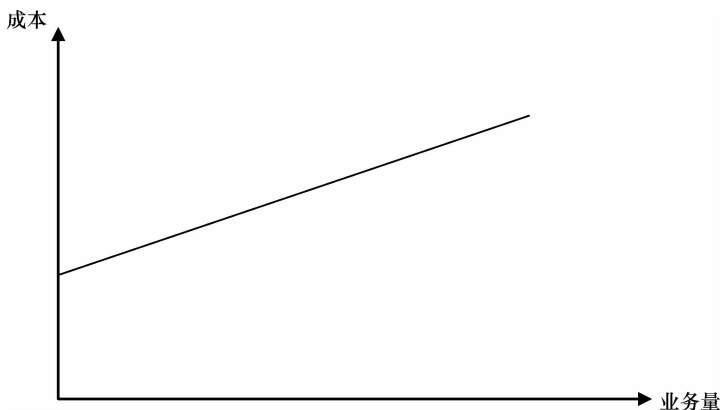


图 2-5 半变动成本示意图

(二)阶梯式成本

阶梯式成本表现为在一定的业务量水平范围内,成本固定不变,当业务量突破某一点以后,成本跳跃至更高的水平,并再次保持不变(见图 2-6)。例如,检验人员的工资成本,当产量在一定限度内时,配备 1 名检验人员就可以,当产量突破某一界限时,就需要增加检验人员,造成成本的跳跃式上升。

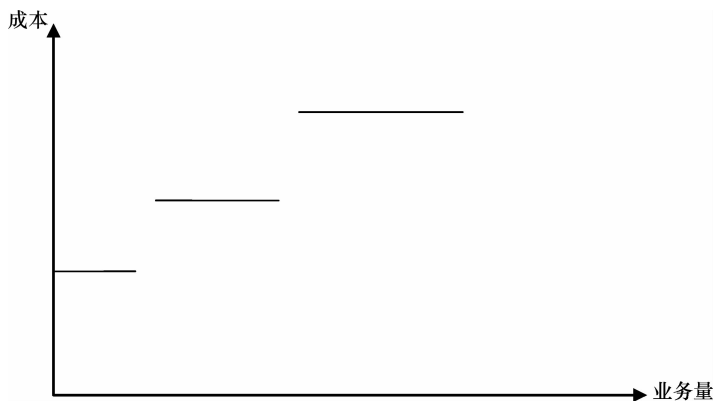


图 2-6 阶梯式成本示意图



(三) 延伸变动成本

延伸变动成本表现为在一定的产量范围内,成本保持不变,产量突破某一点后,成本就会随着产量的增加而成比例上升(见图 2-7)。例如,工人加班工资,企业在正常的产量情况下,支付给工人的工资总额是不变的;随着业务量水平的上升,工资成本上升。

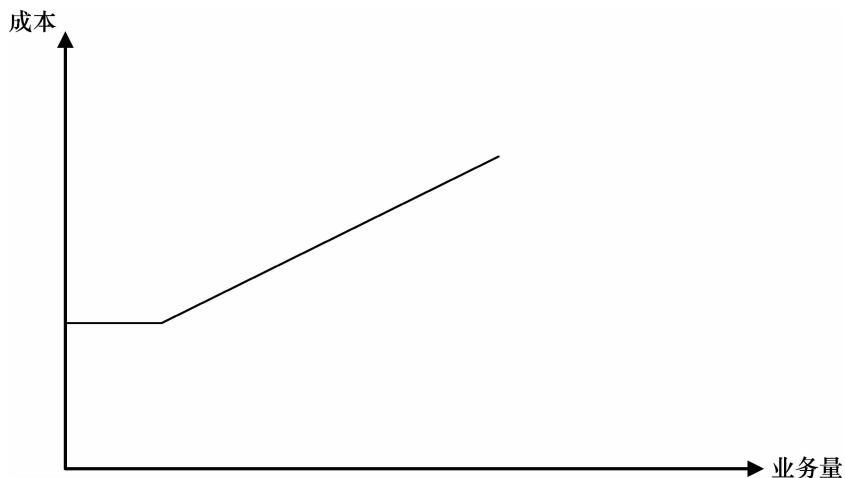


图 2-7 延伸变动成本示意图

(四) 曲线变动成本

曲线变动成本表现为成本的变化与产量之间的非线性变化。这类成本随着产量的增加逐步增加(或减少),不过两者变化的幅度并不一致(见图 2-8)。例如,累进计件工资,当达到约定的产量时,成本是固定不变的,属于固定成本性质;但随着产量的增加,成本也将相应增加,而且变化率是递增的。

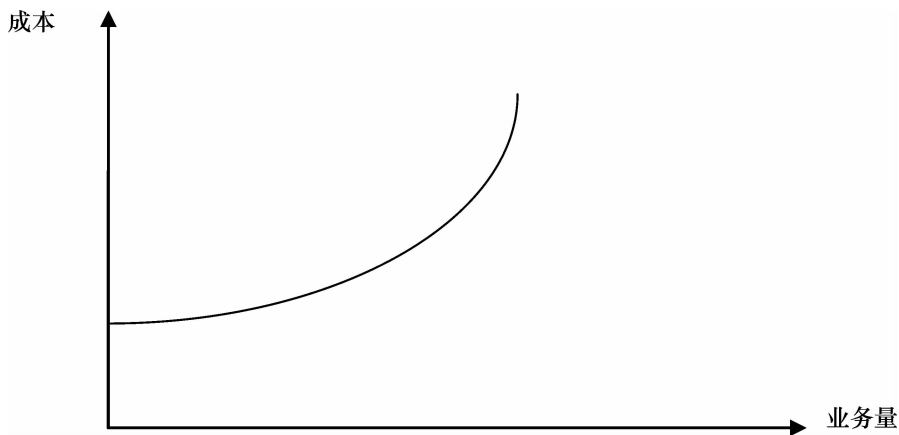


图 2-8 曲线变动成本示意图

虽然混合成本在企业总成本中占有重要比例,但由于成本与业务量之间的关系并不是线性的,因此处理起来很不方便。微观经济学中通常使用产量的二次或者三次函数来表示,但是严格刻画成本与业务量之间的关系也很困难。为简便起见,通常将混合成本与业务量之间近似地



看作线性关系,如图 2-9 及 2-10 所示。通过线性化处理,混合成本可以分解为固定成本和变动成本两部分。

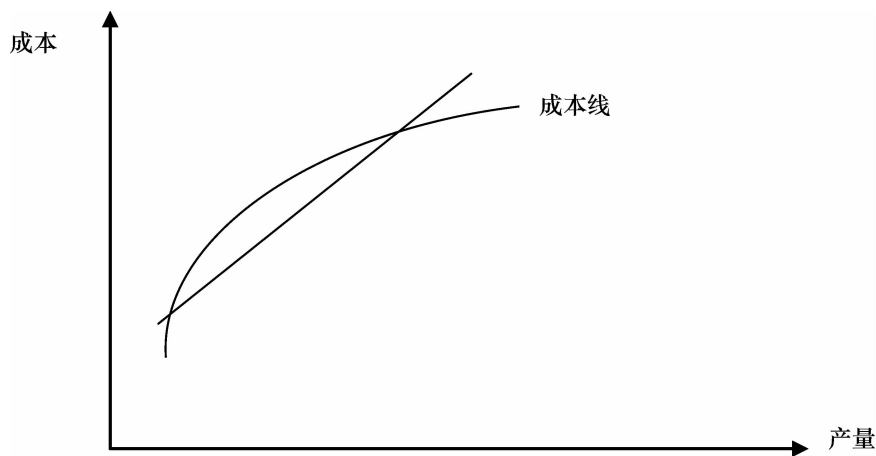


图 2-9 成本的近似线性示意图

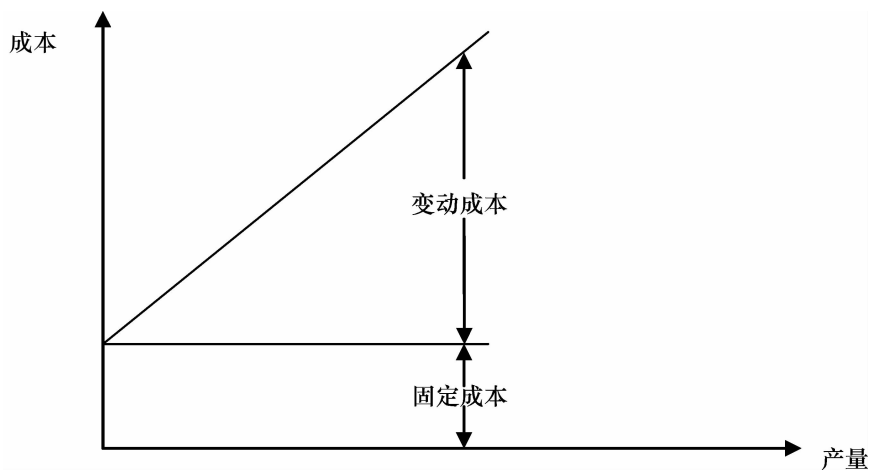


图 2-10 成本的近似线性示意图

根据以上分析,总成本包括固定成本、变动成本和混合成本,其中混合成本又可以分解为变动成本和固定成本两部分,因此,企业的总成本就可以表示为

$$\begin{aligned} \text{总成本} &= \text{固定成本总额} + \text{变动成本总额} \\ &= \text{固定成本总额} + \text{单位变动成本} \times \text{业务量} \end{aligned}$$

如果用 Y 表示总成本, F 表示固定成本总额, V 表示单位变动成本, X 表示业务量。那么上述公式可以表示为

$$Y = F + V \times X$$

这个公式可以看作是近似的成本函数,通过这个函数,根据对未来业务量水平的预测,就可以预测出相应的成本额。