



全国高等院校“十三五”应用型规划教材



全国高等院校“十三五”应用型规划教材

管理会计

主编 胡成玉 荣立春 王磊

管理会计

主编 胡成玉 荣立春 王磊



电子科技大学出版社

电子科技大学出版社
University of Electronic Science and Technology of China Press

书名：管理会计 大16K

ISBN：978-7-5647-7195-9

作者：胡成玉

出版社：电子科技大学出版社

定价：52.80元

前言

管理会计是现代企业会计的一个重要分支，是为适应社会经济的发展和企业管理要求而产生，并随着经济的发展、企业管理方法的进步而不断发展的一门应用性学科。它突破了传统会计的界限，服务并参与企业内部的经营管理，是会计适应现代管理要求而不断发展的必然结果。由于管理会计所提供的管理思想、管理技术和方法有助于加强企业内部经营管理、提高企业经济效益和增强企业的市场竞争力，因此它是企业各级管理人员必备的知识，也是高等院校会计学等专业的核心课程之一。

本书以现代企业所处的社会经济环境为背景，以企业为主体，从现代管理会计的预测、决策、规划、控制、考核、评价等职能要求出发，全面、系统地介绍了现代管理会计的基本理论、基本方法和实用操作技术。全书共十二章，其中，前四章介绍管理会计的基本概念、基本理论和基本方法；第五章到第十章分别讨论管理会计各项职能在实践中的应用程序和具体操作方法；第十一章和第十二章集中介绍现代管理会计发展的新领域。

本书力求培养学生分析问题和解决问题的能力，调动学生研究问题的积极性。在本教材的每一章的前面附有本章学习要点与要求，后面附有本章小结、复习思考题和练习题，便于学生课后复习、检查并巩固所学的知识。

在本书的编写过程中，编者在继承和发扬优秀传统的基础上力求有所创新，在保持授课内容完整性的同时，注重激发学生的学习兴趣、拓宽学生的专业视野、提高学生的理论修养，为他们后续学习和将来管理实践做好充分的准备。

本书既可以作为高等院校会计学专业和其他工商管理类专业管理会计课程的教学用书，也可作为经营管理人员及广大会计爱好者的学习用书。

由于编者学识水平有限，书中内容难免存有不当、欠缺或错误之处，恳请广大读者批评指正。

编者

目 录

CONTENTS

第一章

绪论	1
◎ 第一节 管理会计概述	1
◎ 第二节 管理会计的形成与发展	4
◎ 第三节 管理会计的特点	8
◎ 第四节 管理会计的地位及其组织	10
◎ 本章小结	11
◎ 复习思考题	11

第二章

成本习性	12
◎ 第一节 成本及其分类	12
◎ 第二节 成本习性分类	15
◎ 第三节 成本习性分析	22
◎ 本章小结	28
◎ 复习思考题	28
◎ 练习题	28

第三章

变动成本法	30
◎ 第一节 变动成本法概述	30
◎ 第二节 变动成本法与完全成本法的区别	32
◎ 第三节 两种成本法下营业利润差额算法及其应用	40
◎ 本章小结	45
◎ 复习思考题	45
◎ 练习题	45

第四章

本量利分析	49
◎ 第一节 本量利分析概述	49
◎ 第二节 单一品种的本量利分析	52
◎ 第三节 多品种的本量利分析	60
◎ 第四节 本量利分析的应用	62
◎ 本章小结	67
◎ 复习思考题	67
◎ 练习题	67

第五章

预测分析 70

- ◎ 第一节 预测分析概述 70
- ◎ 第二节 销售预测分析 72
- ◎ 第三节 利润预测分析 81
- ◎ 第四节 成本与资金预测分析 85
- ◎ 本章小结 88
- ◎ 复习思考题 88
- ◎ 练习题 88

第六章

短期经营决策分析 91

- ◎ 第一节 决策分析概述 91
- ◎ 第二节 经营决策中应考虑的因素 95
- ◎ 第三节 经营决策分析方法 100
- ◎ 第四节 生产经营决策 105
- ◎ 第五节 定价决策 123
- ◎ 本章小结 130
- ◎ 复习思考题 130
- ◎ 练习题 131

第七章

长期投资决策分析 134

- ◎ 第一节 长期投资决策分析概述 134
- ◎ 第二节 长期投资决策分析需应考虑的因素 136
- ◎ 第三节 长期投资决策分析的基本方法 144
- ◎ 第四节 长期投资决策分析方法在实际中的运用 156
- ◎ 本章小结 159
- ◎ 复习思考题 159
- ◎ 练习题 159

第八章

全面预算 161

- ◎ 第一节 全面预算概述 161
- ◎ 第二节 全面预算的编制方法 163
- ◎ 第三节 全面预算的编制 170
- ◎ 本章小结 178
- ◎ 复习思考题 178
- ◎ 练习题 178

第九章

标准成本控制 181

- ◎ 第一节 成本控制概述 181
- ◎ 第二节 标准成本的制定 186

	◎ 第三节 成本差异分析	192
	◎ 本章小结	199
	◎ 复习思考题	199
	◎ 练习题	199
第十章	责任会计	201
	◎ 第一节 责任会计概述	201
	◎ 第二节 责任中心的设置与业绩考核	205
	◎ 第三节 内部转移价格	222
	◎ 本章小结	227
	◎ 复习思考题	227
	◎ 练习题	227
第十一章	作业管理	229
	◎ 第一节 作业管理概述	229
	◎ 第二节 作业管理的产生	231
	◎ 第三节 作业管理的实施	234
	◎ 本章小结	241
	◎ 复习思考题	241
	◎ 练习题	241
第十二章	战略管理会计	244
	◎ 第一节 战略管理会计概述	244
	◎ 第二节 战略管理会计研究的内容	248
	◎ 第三节 战略管理会计在实际中的应用	258
	◎ 本章小结	262
	◎ 复习思考题	262
附录	附录	263
	◎ 附表一 一元复利终值系数表	263
	◎ 附表二 一元复利现值系数表	267
	◎ 附表三 一元年金终值系数表	271
	◎ 附表四 一元年金现值系数表	275
参考文献		279

第一章 绪 论

【学习要点与要求】

管理会计是管理科学和会计科学相结合的产物。它的形成与发展是会计发展史上一个重要的里程碑。较之财务会计,管理会计的形成与发展的动因及职能、内容、方法等方面都有其显著的特点。

通过本章的学习,学生应该掌握管理会计的基本概念、职能、内容、假设与原则,了解管理会计的形成与发展过程,掌握管理会计与财务会计的关系、管理会计的特点,了解管理会计的地位与组织,为以后各章的学习奠定基础。

第一节 管理会计概述

一、管理会计的定义

20 世纪 50 年代,现代企业会计裂变出财务会计和管理会计两大分支。但是迄今为止,如何给管理会计下定义,中外学术界尚无统一认识。人们基于不同的会计观念,提出了各种不同的管理会计概念。

从“会计信息系统论”的角度出发,有人把管理会计定义为“企业管理人员利用积累的资料、科学的控制手段和决策方法,对资料灵活地进行科学的加工、整理,正确有效地为生产经营服务的一种会计信息处理系统”。

从“会计艺术论”的角度出发,有人把管理会计定义为“当代管理方法与会计主题巧妙结合的一门艺术”。

还有人认为,管理会计就是管理会计学,把管理会计定义为“一门新兴的综合性边缘学科”或“现代会计学的一个新的分支”。

另外,有人主张应当将管理会计看成“管理会计实践与管理会计理论的统一整体”。

不管这些表述存在多大差异,但人们基本赞同以下观点,即管理会计是与传统的财务会计相对立的概念,侧重于为企业内部经营管理服务。基于以上考虑,我们将管理会计与财务会计定义为:“管理会计是指在当代市场经济条件下,以强化企业内部经营管理,实现最佳经济效益为最终目的,以现代企业经营活动及其价值表现为对象,通过对财务等信息进行深加工和再利用,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制和责任考核评价等职能的一个会计分支”。

正确研究和理解管理会计应注意以下四个方面:第一,从属性来看,管理会计属于管理学中会计学科的边缘学科,是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统;第二,从范围来看,管理会计既为企业内部经营管理者服务,又为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局甚至国家行政机关等非管理集团服务,即研究范围并不局限于企业,从目前来看有扩大研究范围的倾向;第三,从内容来看,管理会计既要研究传统管理会计所要研究的问题,也要研究管理会计的新领域、新方法,并把成本管理纳入管理会计的研究领域;第四,从目的来看,管理会计要运用一系列专门的方式方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业的经营管理。



二、管理会计的职能

(一)现代企业管理的职能

企业管理的职能是指在企业管理过程中客观存在的,不以人的主观意志为转移的固有功能或属性。我们认为,现代企业管理具有预测、决策、规划、控制和考核评价等五项职能。也有人主张将企业管理的职能概括为:计划、组织、指导和考核。还有一种观点认为管理的职能就是规划和控制。

(二)管理会计的职能

作为现代企业管理重要内容的管理会计,其职能必然受到企业管理职能的约束。按照管理五个职能的观点,可将管理会计的主要职能概括为以下五个方面:预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经营过程和考核评价经营业绩。

1.预测经济前景

所谓预测是指采用科学的方法预计推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计发挥“预测经济前景”的职能,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,选择合理的量化模型,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信息。

2.参与经济决策

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。管理会计发挥“参与经济决策”的职能,主要体现在根据决策目标搜集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,并做出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

3.规划经营目标

管理会计“规划经营目标”的职能,是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上,将事先确定的有关经营目标分解落实到各有关预算中去,从而合理有效地组织协调企业供、产、销及人、财、物之间的关系,并为控制和责任考核创造条件。

4.控制经营过程

管理会计发挥“控制经营过程”的职能,就是将对经营过程的事前控制与事中控制有机地结合起来,通过事前确定科学可行的各种标准,根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析,并及时采取措施进行调整和改进工作,确保经营活动正常进行的过程。

5.考核评价经营业绩

管理会计履行“考核评价经营业绩”的职能,是通过建立责任会计制度来实现的,即在各部门各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩和不足,从而为奖惩制度的实施和未来工作改进措施的形成提供必要的依据。

三、管理会计的基本内容

现代管理会计包括预测决策会计、规划控制会计和责任会计三项基本内容。

1.预测决策会计

预测决策会计是指管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景和实施经营决策职能的,最具有能动作用的会计子系统。它处于现代管理会计的核心地位,又是现代管理会计形成的关键标志之一。

2.规划控制会计

规划控制会计是指在决策目标和经营方针已经明确的前提下,为执行既定的决策方案而进行有关



规划和控制,以确保预期奋斗目标顺利实现的会计子系统。

3. 责任会计

责任会计是指在组织企业经营时,按照分权管理的思想划分各个内部管理层次的相应职责、权限及所承担义务的范围和内容,通过考核评价各有关方面履行责任的情况,反映其真实业绩,从而调动企业全体职工积极性的会计子系统。

四、管理会计的基本假设

管理会计的基本假设是指为实现管理会计目标,界定管理会计工作的时空范围,统一管理会计的操作方法和程序,满足信息搜集与处理的要求,从纷繁复杂的现代企业环境中抽象概括出来的,组织管理会计工作不可缺少的一系列前提条件的统称。具体包括多层主体假设、理性行为假设、合理预期假设、充分占有信息假设等。

1. 多层主体假设

多层主体假设又称多重主体假设。该假设规定了管理会计工作对象的基本活动空间。由于管理会计主要面向企业内部管理,而企业内部可划分为多个层次,因此,管理会计假定其会计主体不仅包括企业整体,而且还包括企业内部各个层次的所有责任单位。

2. 理性行为假设

理性行为假设包含两层含义:第一,由于管理会计在履行其职能时,往往需要在不同的程序或方法中进行选择,就会使其工作结果在一定程度上受到人的主观意志影响,因此,管理会计假定:管理会计师总是出于设法实现管理会计工作总体目标的动机,能够采取理性行为,自觉地按照科学的程序与方法办事;第二,假定每一项管理会计具体目标的提出,完全出于理性或可操作性的考虑,能够从客观实际出发,既不将目标定得过高,也不至于含糊不清,无法操作。

3. 合理预期假设

合理预期假设也称灵活分期假设。该假设规定:为了满足管理会计面向未来决策的要求,可以根据需要和可能,灵活地确定工作的时间范围或进行会计分期,不必严格地受财务会计上的会计年度、季度或月份的约束;在时态上可以跨越过去和现在,一直延伸到未来。

4. 充分占有信息假设

充分占有信息假设从信息搜集及其处理的角度提出:一方面,管理会计采用多种计量单位,不仅充分占有和处理相关企业内部外部的价值量信息,而且还占有和处理其他非价值量信息;另一方面,管理会计所占有的各种信息在总量上能够充分满足现代信息处理技术的要求。

五、管理会计的基本原则

管理会计的基本原则是指在明确管理会计基本假设的基础上,为保证管理会计信息符合一定质量标准而确定的一系列主要工作规范的统称。显然,明确管理会计基本假设是组织管理会计工作的必备前提,是实现管理会计基本原则的根本出发点;管理会计的基本原则是对管理会计工作质量(尤其是对其信息质量)所提出的具体要求。两者共同服从于管理会计的总体目标。管理会计的基本原则包括最优化原则、效益性原则、决策有用性原则、及时性原则、重要性原则、灵活性原则等。

1. 最优化原则

最优化原则是指管理会计必须根据企业不同管理目标的特殊性,按照优化设计的要求,认真组织数据的搜集、筛选、加工和处理,以提供能满足科学决策需要的最优信息。

2. 效益性原则

效益性原则包括两层含义:第一,信息质量应有助于管理会计总体目标的实现,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,要坚持成本效益原则,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成本。



3. 决策有用性原则

现代管理会计的重要特征之一是管理会计是面向未来的，要能动的利用有关信息来预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价经济活动。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。决策有用性是指管理会计信息在质量上必须符合相关性和可信性的要求。

信息的相关性是指所提供的信息必须紧密围绕特定决策目标，与决策内容或决策方案直接联系，符合决策要求。对决策者来说，不具备相关性的信息不仅毫无使用价值，而且干扰决策过程，加大信息成本，必须予以剔除。由于不同决策方案的相关信息是不同的，这就要求具体问题具体分析，不能盲目追求所谓的全面完整。

信息的可信性又包括可靠性和可理解性两个方面：前者是指所提供的未来信息估计误差不宜过大，必须控制在决策者可以接受的一定可信区间内；后者是指信息的透明度必须达到一定标准，不至于导致决策者产生误解。前者规范的是管理会计信息内在质量的可信性，后者规范的是管理会计信息外在形式上的可信性。只有同时具备可靠性和可理解性的信息，才可以信赖并可能加以利用。

必须注意的是，不能将管理会计提供的未来信息应当具备的可靠性与财务会计提供的历史信息应具备的准确性、精确性或真实性混为一谈。

4. 及时性原则

及时性原则要求规范管理会计信息的提供时间，讲求时效，在尽可能短的时间内，迅速完成数据的收集、处理和信息传递，确保有用的信息得以及时利用。不能及时发挥作用、过时的管理会计信息，从本质上看也是没有用处的。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。

5. 重要性原则

虽然管理会计并不需要像财务会计那样，利用重要性原则来修订全面性原则，但也强调在进行信息处理时，应当突出重点，抓住主要矛盾。对关键的事项，认真对待，采取重点处理的方法，分项单独说明；对次要事项，可以简化处理，合并反映；对于无足轻重或不具有相关性的事项，甚至可以忽略不计。贯彻重要性原则，必须考虑到成本效益原则和决策有用性原则的要求；同时它也是实现及时性的重要保证。

6. 灵活性原则

尽管管理会计也十分讲求其工作的程序化和方法的规范化，但必须增强适应能力，根据不同任务的特点，主动采取灵活多变的方法，提供不同的信息，以满足企业内部各方面管理的需要，从而体现灵活性原则的要求。

第二节 管理会计的形成与发展

管理会计作为现代企业会计的一个分支，已经成为一门与财务会计并列共生的相对独立的新兴学科，拥有较完整的理论与方法体系，是随着社会经济的发展和科技的进步而逐步形成和发展起来的。

一、管理会计的形成阶段

管理会计最初产生于 20 世纪 20 年代，其产生的时代背景是资本主义在世界上已经有了一定程度的发展，资本主义经济已发展到一定的规模。工业生产突飞猛进的发展，改变了过去的小规模、小范围的生产经营方式，朝着生产高度集中、专业化程度逐步提高的方向发展，这些都为当时的企业提供了较大的获利可能，但是企业的管理工作相当落后，还停留在企业主或高层管理人员依据自己过去积累的经验或前人传授的惯例进行管理，企业经营粗放，管理混乱，浪费损失严重。因此，如何尽快提



高企业管理水平, 增强管理效能作为一个急迫的问题出现在企业管理阶层面前, 它的成功解决与否直接影响资本主义经济的进一步发展。

最早顺应这种管理发展潮流的代表人物是美国的弗雷德里克·温斯勒·泰罗 (Frederick Winslow Taylor), 他从 1881 年开始在企业里进行管理工作的试验研究, 在历经长达 30 年的潜心研究后, 于 1911 年出版了《科学管理原理》一书, 提出了“科学管理理论, 主张一切管理问题都应当而且可能用科学的方法加以研究和解决”, 实行各方面的标准化, 使个人经验上升为理论, 不要单凭经验办事。泰罗“科学管理”理论的主要内容: “劳动方法的标准化; 工时的科学利用 (劳动定额); 实行有差别的计件工资; 按标准操作法对工人进行培训, 以代替传统的用师傅带徒弟的传统方法培训工人; 明确划分计划职能和作业职能”。该理论的提出, 通过著名的“时间研究”“动作研究”成果加以推广, 使得企业生产效率明显提高, 企业管理水平显著提高, 管理效能空前增强。伴随管理科学的发展, 会计技术也有了相应的发展和变化, “标准成本”“差异分析”“预算控制”等相继出现, 这些会计技术最初仅作为会计配合泰罗的科学管理理论的一些方法, 在会计体系中也作为原有体系的附属部分, 但它预示着会计体系和基本结构将有重大变化。20 世纪初, 在美国企业会计实务中开始出现了以差异分析为主要内容的“标准成本计算制度”和“预算控制”。这标志着管理会计的原始雏形已经形成。

1922 年, 美国会计学者奎因坦斯在他写的《管理的会计: 财务管理入门》一书中第一次提出“管理会计”术语, 当时称“管理的会计”(managerial accounting)。曾在该年发表过论文《预算管理》的麦金西于 1924 年出版了名为《管理的会计》的专著。此外, 布利斯也在同期发表过一本《通过会计进行管理》的著作。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作。

传统管理会计的内容主要包括预算和控制, 尽管后来人们又充实了成本性态分析、本量利分析及变动成本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上, 其职能集中体现在“控制”方面。因此, 传统管理会计阶段的特征可以概括为: 以控制会计为核心。

二、管理会计的发展阶段

第二次世界大战后世界经济发生了重大变化: ①企业规模更加庞大, 产品品种增加; ②跨国公司出现, 企业地理位置更加分散; ③科学技术发展迅速, 产品生命周期缩短, 设备更新加快; ④工人运动的兴起及资本有机构成的增长, 造成企业利润率下降; ⑤企业间竞争加剧及通货膨胀、物价上涨、企业经营困难重重。

上述情形的出现, 给传统管理会计工作带来了极大的困难, 迫使人们思考新的对策: ①加强企业内部的财务控制和监督, 以提高资金的使用效益, 因而产生了弹性预算、量本利分析、责任会计等科学方法; ②加强经济预测, 即加强企业经营活动的预见性和计划性, 加强企业在竞争环境中的抗风险能力。

这样, 专门参与企业领导层的经营管理工作的会计工作应运而生, 这也就是现代管理会计。在这个阶段, 管理会计适应现代经济管理的要求, 不仅完善发展了规划控制会计的理论与实践, 而且还逐步充实了以“管理科学学派”为依据的预测决策会计和以“行为科学”为指导思想的责任会计等内容。

1952 年在伦敦举行的会计师国际代表大会上, 正式提出“管理会计”(management accounting)这一术语。从此管理会计与财务会计分离开来, 为示区别, 就将传统组织日常会计核算和期末对外报告的那部分内容称之为“财务会计”(financial accounting)。

1972 年, 管理会计与财务会计的区分形成制度化。美国的全国会计人员联合会 (简称 NAA) 建立了单独的管理会计协会 (简称 IMA), 英国也成立了国际成本和管理会计人员协会 (简称 ICMA), 它们分别出版了其专业性刊物《管理会计》(月刊), 在全世界范围内发行。美国还于同年由刚成立的



管理会计协会主持，举行了“执业管理会计师”资格考试。从此以后，西方国家出现了专门的执行管理会计师（简称 CMA）。

总之，在这阶段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，越来越受到重视，而且一些国家还相继成立了专业的管理会计团体，这标志着现代管理会计进入了成熟期。在这个阶段，管理会计的特征是以预测决策会计为主，以规划控制会计和责任会计为辅。

三、当代管理会计的发展

如果说在 20 世纪 70 年代甚至更远的年代中，管理会计还只是在西方发达国家中流行的话，那么，从 20 世纪 80 年代起，“管理会计热”就已风靡全球。1980 年 4 月，国际会计师联合会在巴黎召开的第一次欧洲会计专家会议上，与会者发出呼吁：“为了在当今复杂多变的世界上能够使企业生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是应用和推广管理会计”。

近年来，越来越多的国家加大了应用和推广管理会计的力度，越来越多的最新研究成果被迅速应用到管理会计实践之中，当代管理会计取得了巨大的发展。

（一）适时生产方式

适时生产方式，就是要求企业按客户的订单需要、以满足客户需求组织生产，由最后生产工序自后向前推进安排生产、组织采购、环环衔接以此做到消除等待和存储时间，从而做到零存货。1963 年 6 月，日本丰田公司正式全面实施适时生产方式，然后推广到其他企业，逐渐成为典型的具有日本特色的生产方式并受到国际瞩目。

适时生产方式的终极目标是“必要时生产必要数量的必要产品”。适时生产方式着眼于消除“非增值时间”。生产过程中所耗费的时间包括库存时间、检查时间、搬运时间、等待时间、设备调试时间、加工时间等。这些时间除了真正的净加工时间（位于加工设备上的被加工的时间）外，其余都对产品增值没有贡献，理论上都要力求降低甚至消除“非增值时间”。所有非增值时间尽管都是传统会计信息系统未能反应的非财务信息，但却是适时生产方式可以挖掘的对象。另外，企业按计划适时采购原材料，也可以减少购货成本。

（二）全面质量管理

传统的观念认为质量是需要付出代价的，质量越好就意味着成本越高，所以企业应在质量和成本之间找到一个平衡点，质量并非 100% 的满意，确定一个可接受的范围是可行的。全面质量管理是一种新的质量管理理念，是指组织内每一个人都能持续不断地从事质量改进，以达到顾客满意的一种管理方法。

全面质量管理从产品研发设计开始，到产品生产和产品售后服务，都以零缺陷为最终目标，要求产出的产品和服务都是最高质量水准，任何偏离最高质量水准的质量问题都会导致企业的质量损失。

全面质量管理使企业管理发生了很大的变化：全面的质量观念取代了狭义的质量观念，用户至上、市场导向、以质取胜的思想被普遍接受，全面质量管理提倡的质量意识、问题意识、竞争意识和改进意识普遍增强；对产品质量形成全过程的管理，对影响产品质量的各种因素的控制等一整套全面质量管理的思想和技术方法已被很多企业所认识和接受。

（三）目标成本法

目标成本法是降低产品在其寿命周期内总成本的一种管理工具。它引导和促使设计人员以尽可能低



的成本设计产品。在目标成本法中，确定产品成本的思维方式和步骤与传统成本法有显著的不同。虽然在初始阶段，通过市场研究确定消费者需求和产品规范在表面上与传统成本法类似，但实际上存在一些重要的区别：第一，目标成本法下的市场研究与传统方法不同，它不是一个单一的事件。更准确地讲，一旦在较早的市场研究过程中消费者的信息被企业获得，这种信息收集将在整个目标成本过程中持续进行；第二，鉴于在制造过程中改变设计非常昂贵，为尽量减少在制造过程中更改设计，在产品的规范和设计阶段将花更多的时间；第三，目标成本法使用完全生命周期概念可使产品的拥有者在产品的有效寿命期内成本最小化，即不仅仅考虑最初的购买成本，还要考虑产品的运行、维护和处置成本。

（四）作业成本法

现代企业实质上是为满足顾客需要而设计的作业的集合体，因为从产品设计到产品销售过程的整个生产经营过程，都是由一系列前后有序的作业构成，这些作业由此及彼、由内到外相连接，就形成了一条“作业链”。作业消耗资源，产品消耗作业，每一项作业的完成都需要消耗一定的资源，同时又有一定的价值量和产出转移到下一个作业。价值沿作业链在各作业之间转移，就构成了一条“价值链”。在科学技术高度发展的今天，企业的规模不断扩大，经营领域不断开展，企业经营活动的作业链越来越长，作业链的关系越来越复杂，增值与非增值作业并非显而易见，因此对错综复杂的企业组织和经营活动进行分解，提出作业链分析、实施作业管理成为深化和改革管理的必然趋势。

所谓作业管理（ABM）是指以客户需要为出发点，以作业分析为核心，以不断降低成本、提高企业价值为目的，通过对作业链的不断改进和不断优化，从而使企业获得竞争优势的一种先进的成本管理方式。作业成本计算（ABC）则是指以作业为计算产品成本的中间桥梁，通过作业动因来确认和计量各作业中心的成本，并以作业动因为基础来分配间接费用的一种成本计算方法。把成本视为“作业的成本”乃至“作业过程的成本”（不仅是产品的成本）是成本会计的重大变革，而基于此种认识继而追踪与作业过程关联着的内外动态关系来全面地、从根源上对成本加以控制，则可谓之为成本管理的一场革命。

（五）战略管理会计

战略管理会计这一概念由英国学者西蒙（Simmonds）于1981年在其论文《战略管理会计》中首先提出，他将战略管理会计定义为：“用于构建与监督企业战略的、有关企业竞争对手的管理会计数据的提供与分析。”传统管理会计常常着眼于企业本身，所进行的预测、决策、分析、评价等只限于本会计主体，研究范畴较为狭窄。战略管理会计与其不同，研究范畴宽泛，为实现战略目标，分析中不仅考虑自身的竞争地位，而且重视竞争者的实力，同时还侧重顾客的需求，因此研究对象涉及顾客、竞争对手及企业本身三者，从而拓宽了传统管理会计的研究范围，从而提供的信息也更为广泛。

（六）平衡计分卡

平衡计分卡（Balanced Score Card），源自哈佛大学教授罗伯特·卡普兰（Robert Kaplan）与他的研究小组于1990年所从事的一种绩效评价体系（未来组织绩效衡量方法）。平衡计分卡的核心思想就是通过财务、客户、内部流程及学习与发展四个方面的指标之间的相互驱动的因果关系展现组织的战略轨迹，实现绩效考核——绩效改进以及战略实施——战略修正的战略目标过程。它把绩效考核的地位上升到组织的战略层面，使之成为组织战略的实施工具。



第三节 管理会计的特点

管理会计是随着社会经济的发展和科学技术的进步,适应企业管理的要求而产生和发展起来的。虽然管理会计和财务会计同属于会计学的范畴,但它们各有其特点。要充分发挥管理会计的职能作用,必须明确管理会计的特点,而要掌握管理会计的特点,就必须了解管理会计与财务会计的关系。

一、管理会计与财务会计的关系

按照西方会计学的一般解释,管理会计从传统会计中分离出去之后,企业会计中的组织日常会计核算和期末对外报告的那部分内容就被称为财务会计,成为与管理会计相对立的概念。管理会计与财务会计的联系表现在以下几个方面。

(一) 管理会计与财务会计的联系

1. 起源相同

从逻辑上看,在管理会计产生之前,也无从谈起财务会计,甚至连这个概念都没有;从结构关系去考察,两者都属于现代企业会计的有机组成部分,两者密不可分。管理会计与财务会计共同构成了现代企业会计系统的有机整体,两者源于同一母体,相互依存,互相补充。

2. 基本信息同源

管理会计所使用的资料固然很多,但绝大部分原始资料都来自财务会计信息系统,只是管理会计依据其核算要求对这些资料进行相应处理和加工,为改进企业内部经营管理,提高经济效益服务。

3. 最终目标相同

尽管管理会计和财务会计采用不同方法提供不同性质的会计信息,但它们提供会计信息的最终目标是一致的,均要提供与经济决策相关的信息。信息的决策有用性是财务会计与管理会计共同的目标。财务会计通过对外提供财务报告,对企业外部投资者、债权人的经济决策施加影响,提供决策依据。管理会计通过规划、控制、组织活动为企业内部管理人员的经济决策进行参谋和咨询,提供决策支持。两者的最终目标都是要为决策者的经济决策提供有用的、相关的会计信息。

4. 财务会计的改革有助于管理会计的发展

一方面,管理会计的不断完善,需要财务会计更为及时准确地提供能够反映企业财务状况和经营成果的信息;另一方面,财务会计的改革有助于管理会计的进一步发展。目前,我国开展的会计改革,其意义绝不仅仅限于在财务会计领域实现与国际惯例接轨,还在于这一改革能够将广大财务会计人员从过去那种单纯反映过去、算“死账”的会计模式下解放出来,开拓他们的眼界,使之能腾出更多的时间和精力去考虑如何适应社会主义市场经济条件下企业经营管理的新环境,解决面临的新问题,从而建立面向未来的、算“活账”的会计模式,开创管理会计工作的新局面。

(二) 管理会计与财务会计的区别

1. 核算主体不同

管理会计主要以企业内部各级责任单位为会计主体,更为突出以人为中心的行为管理,同时兼顾企业主体,因而其会计主体具有多重性;而财务会计的工作主体往往只以整个企业为工作主体。

2. 核算原则不同

管理会计不受财务会计的“公认会计原则”或企业财务会计准则的完全限制和严格约束,在工作中还可灵活应用其他现代管理科学理论作为指导原则;财务会计工作必须严格遵守“公认的会计原则”(在我国则为企业会计准则和行业统一会计制度)。



3.具体工作目标不同

管理会计主要为企业内部管理服务；财务会计工作的侧重点在于为企业外界利害关系集团提供会计信息服务，从这个意义上说，财务会计又可称为“外部会计”。

4.基本职能不同

管理会计主要履行预测、决策、规划、控制和考核的职能，属于算“活账”的“经营型会计”。财务会计履行的则是反映和监督职能，实质上属于算“呆账”的“报账型会计”。

5.核算程序不同

管理会计工作的程序性较差，没有固定的工作程序，有较大的回旋余地；财务会计必须执行固定的会计循环程序。

6.核算方法不同

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，在信息处理过程中大量运用现代数学方法；财务会计的方法比较稳定，核算时往往只需运用简单的算术方法。

7.信息特征不同

(1) 时间特性不同。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数为过去时态。

(2) 信息载体不同。管理会计信息载体大多没有统一格式、无固定报送日期和不对外公开的内部报告为信息载体；而财务会计在对外公开提供信息时，其载体具有固定格式和固定报告日期。

(3) 信息属性不同。管理会计在向企业内部提供定量信息时，除了提供价值信息和非价值信息外，还可以根据部分单位的需要提供定性的、特定的、有选择性的、不强求计算精度的甚至不具有法律效用的信息；财务会计提供的主要是以价值尺度反映的定量信息，对精确度和真实性的要求很高。

8.核算成本不同

由于社会对管理会计的核算内容和精度没有统一要求，其核算成本属于可避免成本，因此，只有当核算取得的效益大于核算成本时，才有核算的必要；而财务会计核算的内容和精度必须符合社会统一尺度，核算成本是不可避免成本。

9.核算效力不同

由于管理会计的部分报告往往不向社会公开发表，故不具有法律效能，只有参考价值；财务会计往往要向社会公开发表，故具有一定的法律效能。

10.对会计人员素质的要求不同

管理会计人员必须是具有较宽的知识面和较深厚的专业造诣，具有较强的分析问题、解决问题的能力 and 果断的应变能力的复合型高级会计人员；而财务会计人员则只要求是操作能力较强，工作细致的专业人才。

二、管理会计的主要特点

通过比较管理会计与财务会计的主要区别，可以将管理会计的主要特点概括如下。

(一) 侧重于为企业内部经营管理服务

管理会计工作的侧重点在于针对企业内部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有关价值管理方面的预测、决策和控制考核信息资料，其具体目标主要为企业内部管理服务，从这个意义上讲，管理会计又可称为“内部会计”。

(二) 面向经营管理的未来

管理会计的作用时效不仅局限于分析过去，还在于能动地利用已知的财务会计资料进行预测和规



划未来，同时控制现在，从而横跨过去、现在和未来三个时态。管理会计面向未来的作用时效是摆在第一位的，而分析过去是为了更好地指导未来和控制现在。因此，管理会计实质上属于算“活账”的“经营型会计”。

（三）兼顾企业经营的整体和局部

管理会计的工作主体可分为多个层次，它既可以以整个企业（如投资中心、利润中心）为主体，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（如成本中心、费用中心）作为其工作的主体。事实上在大多数情况下，管理会计主要以企业内部责任单位为主体，这样做可以更突出以人为中心的行为管理。

（四）不受“公认会计准则”的约束

尽管管理会计也要在一定程度上考虑到“公认的会计原则”或企业会计准则的要求，利用一些传统的会计观念，但并不受它们的完全限制和严格约束，在工作中还可灵活应用预测学、控制论、信息理论、决策原理、目标管理原则和行为科学等现代管理理论，它所使用的许多概念都超出了传统会计要素等的基本概念框架。例如，在管理会计的长期投资决策中，可以不受权责发生制原则的限制而采用收付实现制；在短期经营决策中，可以不执行历史成本原则和客观性原则而充分考虑机会成本等因素；责任会计更是以人及其所承担的经济责任为管理对象，这大大突破了传统会计核算只注重物而不考虑人的狭隘观念的限制。

第四节 管理会计的地位及其组织

一、管理会计在企业中的作用与地位

管理会计的作用是指管理会计职能在现代企业环境中所发挥出来的能动效能。管理会计能否起到应有的作用或管理会计职能能否在实践中得到充分发挥，主要受到企业组织形式和管理会计工作者主观努力程度等因素的限制；同时，管理会计作用的大小与其在企业管理中地位高低也密切相关。

现代企业的内部组织大体上包括生产部门和服务部门两大类。凡是直接负责处理产品（或劳务）的生产和销售活动的称为生产部门；凡是支持生产部门工作或是为生产部门服务的都称为服务部门。会计机构隶属于服务部门。构成现代企业会计两大分支的管理会计和财务会计各自有专职的会计人员，两个部门并行，共同接受总会计师的领导。

管理会计人员的主要工作是根据企业的经济实力和未来发展方向，对其经营目标和实施方案进行预测、决策，编制预算，对经营活动进行全方位、全过程的价值控制，组织成本核算管理，考核评价有关方面的经营业绩，为加强企业内部管理献计献策。可见，管理会计工作可以渗透企业的各个方面，它既服从于企业管理的总体要求，为其提供信息服务，本身又属于整个企业管理系统的有机组成部分，并处在价值管理的核心地位，因而发挥着其他会计手段无法替代的巨大作用。

二、管理会计的组织

在1972年西方组织执业管理会计师资格考试之前，虽然已有一些国家设立了从事管理会计学术研究的机构，但因为没有专业的管理会计职业组织，不仅无法进行权威的执业资格认定，而且实务工作者缺乏必要的专业培训，无法断定企业会计人员是否胜任管理会计工作，更不能对其业绩做出客观的评价，他们取得的成果也不容易得到社会认可和迅速推广。当时，管理会计实践主要是由企业内部的



专职会计人员分散完成的。

管理会计师职业团体的成立和取得独立执业资格的管理会计师的出现,不仅意味着管理会计工作的重要性已经受到社会的承认,而且标志着管理会计开始步入职业化和社会化的重要发展阶段。

管理会计师职业团体的工作性质不同于单纯的会计学术研究机构。现阶段各国管理会计师职业团体主要从事的工作内容包括:组织执业管理会计师资格的考试;安排已取得执业资格的管理会计师参加后续专业教育;制定有关管理会计职业道德的规范和工作标准;组织经验交流,促进管理会计先进方法的应用推广。在西方,取得执业管理会计师的资格比获得注册会计师的资格困难得多。例如,美国管理会计师协会规定,只有经过严格的资格审查,同时满足学历、工作经验和其他资格等方面规定条件的申请人,才能报名参加考试。申请人必须在规定的若干年内参加诸如经济学、财务管理、组织行为学、财务报告编制与分析、审计学、税务、决策分析、信息管理系统和信息分析等一系列科目的考试,成绩全部及格,并参加一定时数的管理会计工作实践,才能取得执业资格证书。

执业管理会计师资格证书的持有者除了可以在企业会计岗位上从事预测、决策等专业工作外,还可以像注册会计师那样,在社会上独立开业,成立专门的管理会计师事务所,为企业或其他委托人提供管理会计方面的专业咨询服务。不论他在哪里工作,都意味着可以取得丰厚的报酬和受到社会的尊重。在美国,许多注册会计师和大学教授都取得了执业管理会计师的证书。

在我国,系统的管理会计工作尚处于起步阶段,企业中没有专设的机构和人员负责此项工作,只能由财务会计人员兼做这项工作,这样势必妨碍管理会计工作的顺利开展。随着改革的深入、社会主义市场经济体制的逐步确立和现代企业制度的建立,我国大中型企业一般都已配备了总会计师编制,再加上近年来企业财务会计工作与国际惯例接轨后,大大简化了日常财务会计核算工作,使会计人员有时间和精力面向内部管理,钻研管理会计业务。看来,在我国企业设立专门的管理会计机构不仅是十分必要的,而且也是完全可能的。可以预见,在我国社会主义市场经济建设过程中,管理会计的积极作用将日益显示出来。

【本章小结】

管理会计产生与发展的历史表明,管理会计是社会经济发展和科学技术进步的要求,是管理科学化、现代化的产物,与传统的财务会计构成现代企业会计的两大分支。管理会计与传统的财务会计相比,既存在着密切的联系,又具有显著的特点。侧重于为企业内部的经营管理服务是管理会计区别于财务会计的一个重要标志。全面了解管理会计的特征,是系统掌握管理会计的理论与方法的关键和基础。

【复习思考题】

1. 什么是管理会计?
2. 在西方,管理会计的发展经历了哪些阶段?每个阶段各有什么特点?
3. 管理会计的基本职能有哪些?
4. 管理会计的特点有哪些?
5. 管理会计的基本内容有哪些?管理会计与财务会计的区别和联系各有哪些?
6. 管理会计的假设与管理会计的原则之间的关系如何?它们各包括哪些内容?

第二章 成本习性

【学习要点与要求】

本章从分析成本与业务量之间的依存关系开始，介绍了成本习性分析的理论与方法，包括管理会计中的成本概念及其主要分类、成本习性的概念、成本按其习性分类的结果、成本习性分析的程序与方法等内容。成本性态分析是管理会计预测、决策和控制的主要基础。

通过本章的学习，应了解和掌握成本按照不同标准的分类；成本习性的概念、成本按其习性分类的结果、成本习性分析的程序与方法。

第一节 成本及其分类

一、成本的概念

成本是企业生产经营和管理中的一项重要指标。企业管理中所需要的各种信息大都与成本有关。

在我国的传统会计学中，通常把成本解释为“在一定条件下企业为生产一定产品所发生的各种耗费的货币表现”。就其经济实质而言，它是指产品价值中物化劳动和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现。

在西方财务会计学中则将成本定义为“企业为了获取某项资产或达到一定目的而付出的以货币测定的价值牺牲”。成本的形成既可以通过直接牺牲一项资产来实现，也可以通过产生某项负债而导致未来付出价值牺牲的方式来实现。

在现代管理会计中，成本是指企业在生产经营过程中对象化的、以货币表现的、为达到一定目的而应当（或可能）发生的各种经济资源的价值牺牲或代价。

尽管上述三种成本定义的表述方式不同，但概括起来看，都包含以下三方面共同之处：第一，成本的实质是一种价值耗费（或价值牺牲）；第二，它能够用货币来表现；第三，其发生具有一定目的性。不管怎样，成本都是衡量企业经济效益的一项综合指标，它不仅是企业经营核算和编制会计报表的主要依据，也是企业管理者进行正确的经营决策和日常控制所需各种管理信息的基础。

二、成本的不同分类

成本可以按照不同的标志进行不同的分类，以适应管理会计预测、决策、控制、规划、责任考核与决策评价等职能对成本概念的不同要求。

（一）成本按经济用途的分类

成本按其经济用途可分为生产成本和非生产成本两大类，这一分类是财务会计中成本最基本的分类，也是完全成本法进行成本核算的基础和正确计算企业期间损益的必要前提。

1. 生产成本

生产成本又称制造成本，是指在生产过程中为制造产品而发生的成本，通常包括直接材料、直接人工和制造费用三大项目。



直接材料是指在生产过程中直接用来构成产品实体的原材料成本，它可以准确地计入某一产品中；直接人工是指在生产过程中对原材料进行直接加工，使之变成产品所耗用的人工成本（它相当于我国现行会计制度中的直接工资与在其他直接生产成本项目中列支的应付福利费之和），它也可以直接计入产品中；制造费用是指在生产过程中发生的不能归属于直接材料、直接人工以外的其他所有成本支出，包括：间接材料（指在生产过程中耗用，而又不宜归入某一特定产品的材料成本，如各种物料用品等）、间接人工（指为生产服务而不直接进行产品加工的人工成本，如维修人员的工资等）、其他制造费用（指不属于上述两项的其他各类间接费用，如生产使用的固定资产折旧费、设备保险费、不动产税金、机器维护修理费等）。

随着科学技术水平的发展、自动化水平的不断提高，制造费用在生产成本总额中所占的比重将不断增大。在生产成本中，直接材料与直接人工之和称为主要成本，直接人工与制造费用之和称为加工转换成本。

2. 非生产成本

非生产成本又称非制造成本或期间费用，是指生产成本以外的成本，通常包括销售成本、管理成本和财务成本。

（1）销售成本。销售成本是指在流通领域为销售产品而发生的各项成本，又称为销售费用，包括广告宣传费、运货运杂费、销售佣金、销售人员工资以及销售部门的其他费用（如办公费、差旅费、修理费）等项目。

（2）管理成本。管理成本是指企业行政管理部门为组织企业生产和销售活动所发生的成本，如办公费、董事费、管理人员薪金等。销售成本与管理成本合称为非生产成本或非制造成本。

（3）财务成本。财务成本是指企业为筹集生产经营资金所发生的各种成本，包括借款的利息支出（不包括资本化利息）、汇兑损失和相关的手续费等。

（二）成本按可辨认性分类

成本的可辨认性是指成本的发生与特定的归集对象（如产品、加工步骤或部门）之间的联系，以此作为标志可将成本分为直接成本和间接成本两大类。

1. 直接成本

直接成本是指那些与特定的归集对象有直接联系，能够明确判断将其直接归属于该对象的成本，又称为可追踪成本，如产品的主要原材料、直接人工成本等。

2. 间接成本

间接成本是指那些与特定的归集对象没有直接联系或无法追踪其归宿的成本，它的发生与多个对象都有联系，一般需要先按其发生的地点或用途进行归集，并按一定的标准进行分配，才能使其归宿于某一特定的归集对象。

这种分类是一种有助于确定将成本归集于或分配于其计算对象的方法。

（三）成本按可盘存性分类

成本的可盘存性是指在一定期间内发生的成本有无可能构成期末资产并递延到下一期的性质。以此为标志可将成本划分为可盘存的产品成本与不可盘存的期间成本两大类。

这种分类对于存货计价和分期损益的确定都具有极其重要的意义。关于产品成本和期间成本的具体构成内容将在第三章变动成本法中详细讨论。

（四）成本按实际发生的时态分类

成本按其实际发生的时态可划分为历史成本和未来成本两大类。



1. 历史成本

历史成本是指以前时期已经发生或本期刚刚发生过的成本，即财务会计中的实际成本。

2. 未来成本

未来成本是指在产品生产前预先测算的成本，又称为预计成本，包括估算成本、计划成本、预算成本及标准成本等。关于预算成本和标准成本的具体构成内容将分别在后面第八章全面预算和第九章标准成本控制进行详细讨论。

区分历史成本和预计成本有助于合理组织事前成本的决策、事中成本的控制和事后成本的计算、分析与考核。

（五）成本按核算目标的不同分类

现代成本核算有三个主要目标：一是反映业务活动本身的耗费情况，以便确定成本的补偿尺度；二是落实责任，以便控制成本，从而明确有关单位的经营业绩；三是确保产品质量。成本按核算目标的不同可划分为业务成本、责任成本和质量成本三大类。

1. 业务成本

业务成本是为达到第一个目标而进行核算的成本，其核算组织称为核算单位。在一般情况下，某成本单位的业务成本就是该单位为生产、加工或完成一定业务量而发生的全部成本。在这个意义上，可以把业务成本看成是以产品为中心、以其开发范围为半径所有成本的集合。由此可见，业务成本与广义的产品成本的计算口径相一致，只是分类的角度不同而已。

2. 责任成本

责任成本是为达到第二个目标而进行核算的成本，关于责任成本的定义及具体内容将在第十章责任会计中进行详细讨论。

3. 质量成本

质量成本是为达到第三个目标而进行核算的成本，质量成本的定义及具体内容将在第九章中进行详细讨论。

区分业务成本、责任成本和质量成本有助于进行成本核算、加强成本的有效控制 and 责任管理，提高产品的质量水平。

（六）成本按可控性分类

成本的可控性是指责任单位对其成本的发生是否可以预先知道并落实责任、在事中施加影响以及在事后有办法进行计量与核算的性质。以此为标志，可将成本划分为可控成本与不可控成本两大类。

划分可控成本与不可控成本可以分清各部门的经济责任、确定其相应的责任成本、考核其工作业绩，它是实行责任会计的前提。关于可控性原则的有关内容，将在第十章中进行详细讨论。

（七）成本按与决策的关系分类

成本可按其与特定决策是否有关来进行分类，以此为标志可将成本划分为相关成本与无关成本两大类。

相关成本是指与某一特定决策方案有关的成本；反之，与该决策方案无关的成本即为无关成本。

这种分类有助于成本预测和成本决策、有利于对未来成本进行规划。关于相关成本与无关成本的具体内容将在第六章短期经营决策中进行详细讨论。

第二节 成本习性分类

一、成本习性的含义

成本习性也称成本性态,是指在一定条件下成本总额与业务量之间存在的内在依存关系。由于这种依存关系是成本的固有性质,因此称为“习性”。成本习性是管理会计中最基本和最重要的成本分类标志之一,是管理会计学科的重要基石之一。

值得注意的是,这里的“业务量”是指企业在一定的生产经营期内投入或完成的经营工作量的统称,可用多种计量单位来表示,包括绝对量和相对量两大类。其中绝对量又可细分为实物量、价值量和时间量三种形式;相对量可以用百分比和比率等形式来反映,具体使用什么计量单位应视管理要求和现实可能而定。一般情况下,业务量是指企业的生产量、销售量或销售额;这里的“成本总额”是指企业在一定时期内为取得营业收入而发生的各种营业成本费用,包括生产成本和管销费用等非生产成本;这里的“一定条件”是指一定的时间范围内和业务量的一定变动范围,即相关范围。所谓相关范围是指不会改变或破坏特定成本项目固有特征的时间和业务量的变动范围。

二、成本习性分类

全部成本按其习性分类,可分为固定成本、变动成本和混合成本三类。

(一) 固定成本

固定成本,是指在相关范围内成本总额不随业务量变动而变动那部分成本。

在西方会计中,固定成本一般包括房屋设备租赁费、保险费、广告费、不动产税、按平均年限计提的固定资产折旧费、管理人员薪金等内容。在我国,工业企业的固定成本包括固定性制造费用(即制造费用中不随产量变动的办公费、差旅费、折旧费、劳动保护费、租赁费和管理人员的工资等)、固定性销售费用(即销售费用中不受销售量影响的广告费和折旧费等)和固定性管理费用(即管理费用中不受销售量影响的企业管理人员工资、折旧费、租赁费、保险费和土地使用税等)三部分内容。

固定成本具有以下两个显著特征。

- (1) 在相关范围内,成本总额的不变性。
- (2) 在相关范围内,单位固定成本的反比例变动性。

假设 y 代表成本总额, x 代表业务量, a 代表一个常数,则固定成本总额的习性模型可表示为 $y=a$ 。在平面直角坐标系中,固定成本总额的习性模型是一条平行于 x 轴的直线,如图 2-1 所示。

如果 y 代表单位成本,则单位固定成本的习性模型可表示为 $y=a/x$ 。在平面直角坐标系中,单位固定成本的习性模型是一条反比例曲线,如图 2-2 所示。

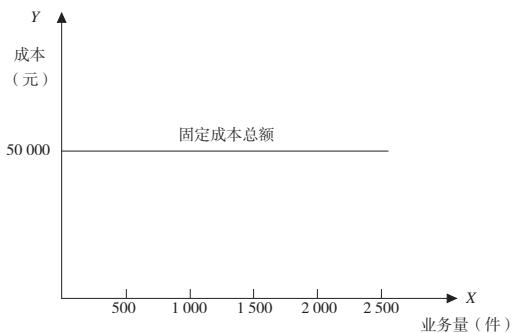


图 2-1 固定成本总额习性模型

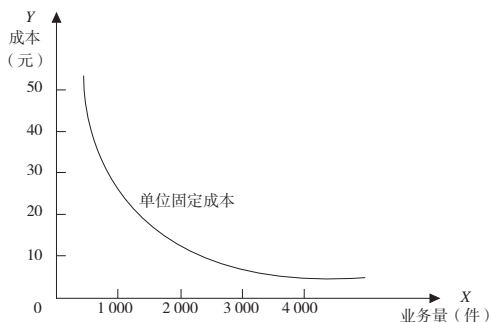


图 2-2 单位固定成本习性模型



【例 2-1】 迅达公司租用机床一台，年租金为 2 000 元，机床年开动台时最高可达 5 000 台时，则机床租金与机床开动台时的关系见表 2-1。

表 2-1 迅达公司业务量与设备租金成本资料表

年开动台时 (业务量：台时)	年租金 (总成本：元)	单位台时租金 (单位成本：元)
1 000	2 000	2
2 000	2 000	1
3 000	2 000	0.67
4 000	2 000	0.5
5 000	2 000	0.4

固定成本依据其是否受管理当局短期决策行为的影响，又可将其进一步细分为约束性固定成本和酌量性固定成本两大类。区分这两类固定成本的意义在于寻求降低该类成本的最佳途径。

约束性固定成本是指不受管理当局短期决策行为影响的固定成本，包括厂房、机器设备的折旧费、保险费、不动产税、管理人员薪金等。这类成本反映的是提供和维持企业最起码生产经营能力的成本，也是企业经营业务必须负担的最低成本，因而也称其为经营能力成本。它是过去决策的结果，其支出额的大小取决于生产经营能力的大小与质量，其经营能力一旦形成，与其相应的成本就将在较长时期内继续存在，在短期内很难加以改变。任何试图降低这类成本的企图都必须以减少企业的生产能力为代价，这势必会影响到企业长远目标的实现，降低其营利能力。因此，这种成本对企业具有很大的约束性。由于约束性固定成本实质上是企业的生产经营能力成本，是企业实现长远发展目标的基础，除非要改变企业的经营方向，否则，不能设想在实际中采取降低该类成本的措施。而且，在现代企业中，这部分成本还有不断上升的趋势，所以，企业必须从合理、充分地利用其创造的生产经营能力的角度着手，提高产品的产量和质量，相对降低其单位成本，以争取取得更大的经济效益。

酌量性固定成本是指受管理当局短期决策行为的影响，可以在不同时期改变其数额的固定成本，包括根据企业的经营方针确定的、在一定预算期内安排支出的广告宣传费、职工培训费、新产品的研究开发费和经营性租赁费等。这类成本发生额的大小取决于企业高层管理者根据企业经营方向而做出的判断，显然，其数额的多少亦可由当期的经营管理决策行动加以改变。从实质上看，这是一种为企业的生产经营提供良好条件的成本，关系到企业的竞争能力，而非生产产品的成本，所以，从短期来看，其发生额的大小，与企业当期业务量的水平并无直接关系。对于这部分固定成本可以从降低其绝对额的角度予以考虑，即在预算时认真加以研究，精打细算，并正确决策；在执行中严格控制，厉行节约，在保证不影响生产经营的前提下，尽量减少它们的支付总额。通常我们所说的降低固定成本的绝对额，事实上就是指降低酌量性固定成本。需要指出的是，酌量性固定成本虽然受管理当局的决策行为或意愿而定，但并不是说酌量性固定成本可有可无，可以“不必发生”，它对于企业而言，仍然是一种“必须存在”的成本。

在管理会计中，固定成本的水平一般是以其成本总额来表示的。但其发生总额并不是绝对固定的，它既与特定的计算期间相联系，又与某一特定业务量有关。因此，在研究固定成本问题时，必须以明确时间区间和业务量的具体形式为前提。

(二) 变动成本

变动成本是指在相关范围内，成本总额随着业务量的变动而相应成正比例变动的那部分成本。

在西方会计中，变动成本一般包括单位成本稳定的直接材料、直接人工和制造费用中随产量成正比例变动的物料用品费、燃料动力费，以及按销售量支付的销售佣金、包装费、装运费等内容。在我国，工业企业中的变动成本包括生产成本中的那些直接用于产品制造的、与产品成正比例关系的原材料、燃

料及动力、外部加工费、外购半成品、按产量法计算的折旧费、计件工资形式下生产工人的工资及相关应付福利费，以及销售费用中与销售量成正比例的项目等。

由于变动成本总额与业务量不仅同方向变动，而且还同比例变动，因此变动成本具有以下两个基本特征。

- 1.在相关范围内，成本总额的正比例变动性
相关范围内，变动成本总额的正比例变动性（即成本总额随着业务量的变化成正比例变化）。
- 2.在相关范围内，单位变动成本的不变性
相关范围内，单位变动成本的不变性（即单位变动成本不随业务量的变化而变化）。

以 y 代表成本总额， a 代表业务量， b 代表一个常数，则变动成本总额的习性模型可表示为 $y = bx$ 。在平面直角坐标系中，变动成本总额的习性模型是一条通过原点，以单位变动成本 b 为斜率的直线，如图 2-3 所示。显然，单位变动成本越大，即斜率越大，变动成本总额线的坡度越陡。

单位变动成本的习性模型为 $y = b$ 。在平面直角坐标系中，单位变动成本的习性模型是一条平行于横轴的直线，如图 2-4 所示。

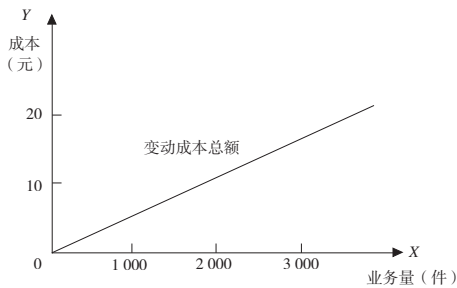


图 2-3 变动成本总额习性模型

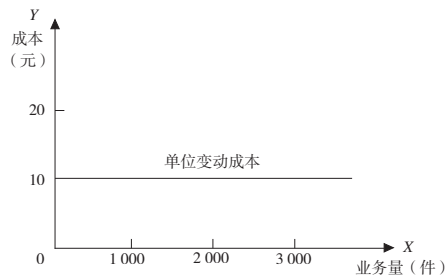


图 2-4 单位变动成本习性模型

【例 2-2】 迅达公司生产甲产品，单件材料消耗定额为 2 公斤/件，材料单价为每公斤 5 元，产量范围为 1 000~4 000 件，则产品产量与直接材料成本关系见表 2-2 所示。

表 2-2 甲产品产量与外购材料成本资料表

产品产量 (件)	消耗定额 (公斤/件)	材料单价 (元/公斤)	总成本 (元)	单位成本 (元/件)
1 000	2	5	10 000	10
2 000	2	5	20 000	10
3 000	2	5	30 000	10
4 000	2	5	40 000	10

变动成本可根据其发生的原因进一步细分为技术性变动成本和酌量性变动成本两大类。

技术性变动成本是指在其单位成本受客观因素影响，消耗量由技术因素决定的变动成本。例如，生产某型号的电冰箱需要外购压缩机一台，在外购条件一定的情况下，其成本就属于受设计影响的、与电冰箱产量成正比例关系的技术性变动成本。又如，一台台式计算机一般要用一个硬盘、一台显示器、一个主机机箱等，在这种情况下，硬盘、显示器及主机机箱的成本就属于随电脑产量成正比例变动的技术性变动成本。另外，在工资水平不变的前提下，流水作业生产岗位上的工人，其工资和福利费也是受工艺流程影响的变动成本。这类成本的实质是利用生产能力进行生产所必然发生的成本。若企业不生产产品，则不会发生这种技术性变动成本。要想降低这类成本，一般应当通过改进设计方案，改造工艺技术条件，提高劳动生产率、材料综合利用率和投入产出比率，以及加强控制、降低单耗等措施来实现。

酌量性变动成本是指在单耗受客观因素决定，其单位成本主要受企业管理部门决策影响的变动成



本,例如,按销售收入的一定比例支付的销售佣金、技术转让费等。又如,在分散作业的计件工资制度下,由于计件单价受管理当局决策的制约,其工资成本随产量成正比例变动,所以,它也是一种酌量性变动成本。这类成本的主要特点是,其单位变动成本的发生额可由管理阶层来决定。要想降低这类成本,应当通过提高管理人员的素质、进行合理的经营决策、优化劳动组合、改善成本—效益关系、全面降低材料采购成本、严格控制制造费用的开支等措施来实现。

在管理会计中,变动成本的水平一般是以其单位额来表示的。因为在一定条件下,单位变动成本不受业务量变动的影响而能直接反映主要材料成本、人工成本和变动性制造费用的消耗水平。所以,要降低变动成本的水平,就应该从降低单位变动成本的消耗量入手。与固定成本类似,在研究变动成本问题时,也必须了解有关业务量的具体形式。

3.混合成本

混合成本是指全部成本中介于固定成本和变动成本之间,在相关范围内,其成本总额既随业务量变动而变动但又不与其成正比例的那部分成本。例如,设备的维护修理费、公共事业费、检验人员工资等。

在实际工作中,有许多成本的明细项目属于这类成本。这是因为全部成本在按其习性分类时,必须先后采用“是否变动”和“是否成正比例变动”双重分类标准。如果只按照“是否变动”的标志分类,只能界定出根本不随业务量变动的固定成本,但无法同时界定出变动成本,这是因为变动成本不仅随业务量变动,而且这种变动是成正比例的;如果只按照“是否成正比例变动”的标志分类,则只能界定出随业务量成正比例变动的变动成本,而无法同时界定出固定成本,这是因为不随业务量成正比例变动的成本不一定固定不变。无论“是否变动”和“是否成正比例变动”这两个标志哪个在前,全部成本按其习性分类的结果必然产生游离于固定成本和变动成本之间的混合成本。因此,混合成本的存在具有其客观必然性。

混合成本与业务量之间的关系比较复杂,按照其变动趋势的不同,可划分为阶梯式混合成本、标准式混合成本、低坡式混合成本和曲线式混合成本四大类。

(1) 阶梯式混合成本。阶梯式混合成本是指其总额随业务量成阶梯式变动的成本,又称为步增混合成本或半固定成本。其特点是:在一定业务量范围内其发生额不随业务量的变动而变动,类似于固定成本。当业务量的增长突破这一范围时,其发生额会突然跳跃上升,并在业务量增长的新的一定范围内保持固定不变,直到出现另一个新的跳跃为止。将此变化过程反映在平面直角坐标系内,其成本随业务量的增长呈现出阶梯式增长趋势。在现实经济生活中,企业化验员、质检员、保养工等人员的工资,以及受开工班次影响的动力费、整车运输费等都属于这类成本。

阶梯式混合成本的习性模型是一个分段函数,在进行数学处理时比较麻烦。在实际工作中,一般可选用两个参数 a 和 b , 用一个直线函数 $y=a+bx$ 来模拟它。式中: y 代表混合成本, a 代表其中的固定部分, bx 代表混合成本中的变动部分, b 表示变动部分的单位额, x 表示业务量。

【例 2-3】 迅达公司生产某产品,产品完工后须送质检部门检验,如检验员月最大工作量可检验 1 000 件产品,月工资为 300 元,则检验人员工资就为半固定成本,检验人员的工资与需检产品件数之间的关系,如表 2-3 所示。

表 2-3 迅达公司检验人员工资与需检产品件数之间的关系表

产品月产量 (件)	检验员 人数(人)	检验人员 月工资(元)	总工资额 (元)
0~1 000	1	300	300
1 001~2 000	2	300	600
2 001~3 000	3	300	900
3 001~4 000	4	300	1 200

半固定成本的成本习性模型如图 2-5 所示。

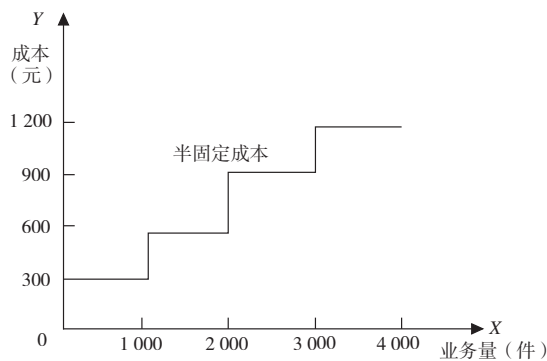


图 2-5 半固定成本习性模型

（2）标准式混合成本。标准式混合成本是指在一定初始基数的基础上随着业务量的变动而成正比例变动的成本，它由明显的固定和变动两部分构成，故又称为半变动成本。其特点是：它的固定部分不受业务量变动的影响，类似于固定成本（即基数）；变动部分则是在这个基数成本的基础上随业务量的增长成正比例的增长，这一部分又类似于变动成本。有线电视费、电话费、水费、煤气费等公用事业费、机器设备的维修保养费以及销售人员的薪金等属于这类成本。标准式混合成本模型可直接用直线函数 $y=a+bx$ 来表示。

【例 2-4】 佳伟公司租用邮电局电话机五部，每台基本月租及维修费为 250 元，每使用一次（3 分钟内）计费 0.5 元，则电话费总额即为半变动成本。电话费成本与使用次数的关系见表 2-4。

表 2-4 迅达公司电话使用次数与电话费用关系表

月使用次数 (3 分钟内)	基本月租及维修费 (元)	使用次数 (3 分钟内) 计费 (元)	电话费总额 (元)
100	250	50	300
200	250	100	350
300	250	150	400
400	250	200	450
500	250	250	500

半变动成本的成本习性模型如图 2-6 所示。

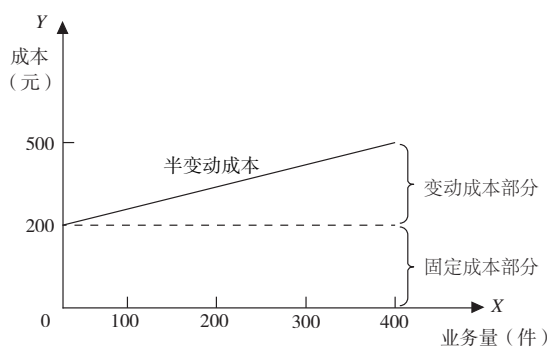


图 2-6 半变动成本习性模型

（3）低坡式混合成本。低坡式混合成本是指在一定业务量范围内其总额保持不变，一旦超过这个业务量限度后，便会随业务量成正比例增长的成本，该成本又称为延期变动成本。例如，在固定工资超额计奖的工资制度下，职工在完成正常定额之前，无论业务量完成多少，都只能取得固定工资或基础工资。当完成的业务量超过正常的定额后，除了能够取得基础工资外，还会得到按超额部分和计价单价



计算的超额工资或超产奖金。这种工资就是低坡式固定成本。另外，浮动工资也属于这类成本。

低坡式混合成本的基本特征是在某一业务量以下表现为固定成本，超过这一业务量则成为变动成本。其数学模型既可用分段函数来表示，也可以用一个直线模型来模拟。

【例 2-5】 迅达公司某职员在正常的工作时间范围（每月 150 小时）内，其月工资为 400 元，若超出正常工作范围，则每加班 1 小时加付工资 5 元。职员工资与工作时间关系见表 2-5。

表 2-5 迅达公司某职员月工作时间与工资关系表

月工作时间 (小时)	正常工资 (元)	加班工资 (元)	工资总额 (元)
150	400	—	400
160	400	50	450
170	400	100	500
180	400	150	550

延期变动成本的成本习性模型如图 2-7 所示。

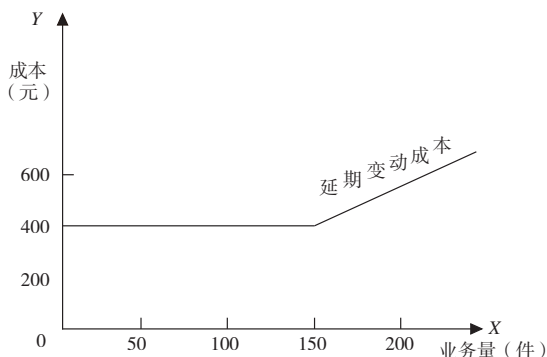


图 2-7 延期变动成本习性模型

（4）曲线式混合成本。曲线式混合成本是指成本总额随业务量的增长而呈现为曲线增长式的成本。这类成本通常有一个初始量，相当于固定成本，在这个初始量的基础上，成本随业务量变动，且不呈现线性关系，而是非线性关系，在平面直角坐标系中一般表现为一条抛物线。按照曲线斜率的不同变动趋势，该类成本又可进一步划分为以下两种类型。

①递减型曲线式混合成本。这类成本的特点是：成本的增长幅度小于业务量的增长幅度，但业务量增长时，成本也增长，但增长的幅度比业务量慢，成本对业务量的变化率是递减的。在平面直角坐标系中，该类成本的图像是一条凸型曲线。如，热处理使用的电炉设备，每班均需预热，其预热而耗用的成本（初始量）属于固定成本性质，但预热后进行热处理的耗电成本，虽然也随处理量的增加而增加，但上升得越来越慢，其耗电单位成本，随着处理量的增加而逐步降低，这种成本就属于递减型曲线式混合成本。

②递增型曲线式混合成本。这类成本的特点是：成本的增长幅度大于业务量的增长幅度，当业务量增长时，成本也增长，但比业务量的增长要快，成本对业务量的变化率是递增的。在平面直角坐标系中，该类成本的图像是一条凹型曲线，如各种违约罚金和累计计件工资等属于这类成本。

三、总成本公式及其习性模型

前已述及，全部成本按其习性可分为固定成本、变动成本和混合成本三类，而混合成本都包括固定成本和变动成本，可用公式表示为

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

如以 y 表示总成本，以 a 表示固定成本总额，以 b 表示单位变动成本，以 x 表示业务量，则上述公式可以表达为

$$y = a + bx \quad (2-1)$$

此公式即为总成本公式，此公式在以后的章节内容中我们还将反复使用。

综上所述，总成本的习性模型可表述为如图 2-8 所示。

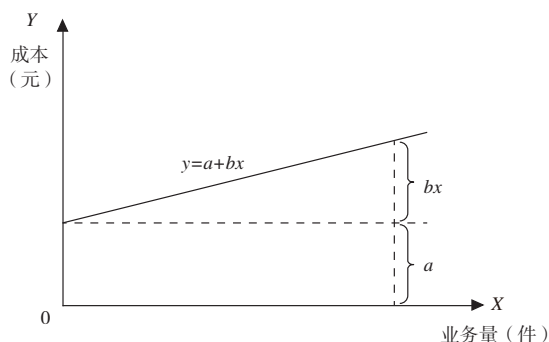


图 2-8 总成本习性模型

四、相关范围的意义

(一) 相关范围的概念

固定成本和变动成本的定义中，都有“在相关范围内”这个前提条件。在管理会计中，广义的相关范围是指能够使固定成本和变动成本习性保持稳定不变的有关期间和业务量的特定变动范围。其中，业务量因素的特定变动范围称为狭义的相关范围。无论研究固定成本还是变动成本，都必须与一定的时期和一定的业务量范围相联系。只有在相关范围内，固定成本总额的不变性和变动成本总额的正比例变动性才能存在。如果超出相关范围，就不能保持其特性不变。不仅固定成本和变动成本只能存在于一定的相关范围内，而且，每一类成本中的不同成本项目都可能有其不同的相关范围。相关范围是理解成本习性的一个重要概念。

(二) 固定成本的相关范围

固定成本的相关范围具有以下特定的含义。第一，固定成本总额的“固定性”是对特定的期间而言的，从较长期看，所有成本都是可变的。因为随着时间的推移，企业生产经营能力的规模和质量都将发生变化，由此必然涉及厂房的扩建、设备的更新、管理人员的增减，从而引起折旧费、大修理费及工资等支出额的变化。第二，固定成本总额的“固定性”是对特定的业务量水平而言的。这里所说的“业务量水平”一般是指企业现有的生产能力水平。因为业务量一旦超过这一水平，势必要增添新设备、扩充机构、增加人员，从而使折旧费、修理费、管理人员工资等固定成本相应增加，其固定成本的固定性就不复存在。

(三) 变动成本的相关范围

与固定成本相似，变动成本同样也存在着相关范围的问题，只有在其相关范围内，变动成本与业务量之间才存在着正比例的变动关系（即完全的线性关系），超过这一范围限制，两者之间就不一定存在着正比例关系，而是非线性关系。例如，某些行业，当投产初期或投产批量较小时，由于工人的劳动熟练程度差，企业的劳动生产率可能较低，单位产品的材料消耗和工时消耗都可能较高；随着工人生产经验的积累和业务量的不断增长，这种局面会逐步得到改善，单位产品中所消耗的直接材料和直



接人工成本将会逐步下降。一般来说,这时成本的增长幅度小于业务量的增长幅度,其成本总额表现为一条凸型曲线;当业务量继续增加达到一定程度后,各项消耗及人工效率等指标相对稳定在一定水平上,在一定范围内,单位变动成本不再随业务量的变动而变动,相应的成本总额与业务量之间呈现出完全的线性关系,其图像为一条直线,这时的成本成为真正意义上的变动成本,变动成本的相关范围就是指业务量的这一变动范围;当业务量突破这一相关范围继续增长时,就可能出现一些新的非经济因素,如多支付加班津贴、废品率上升等,从而使单位成本又逐渐升高,此时,这些成本总额表现为一条凹型曲线。另外,在相关范围内和相关范围外,这些单位成本额的变化趋势也不尽相同。

同样,变动成本在时间上也存在着相关范围,即使业务量没有突破相关范围,在不同时期其单位成本也会随着物价水平的变动或其他相关因素的变动而发生改变。

(四) 相关范围的意义

由于固定成本和变动成本相关范围的存在,使得各项成本的习性具有相对性、暂时性和可转化性的特点,了解这些特点有助于正确地分析成本习性,合理地使用成本信息,以适应企业的管理与决策对成本信息的需要。

1. 成本习性的相对性

成本习性的相对性是指在同一时期内,同一成本项目在不同企业之间可能具有不同的习性。折旧要求在使用成本习性分析的结论时,应该具体事物具体分析,不能盲目套用别人做出的结论。

2. 成本习性的暂时性

成本习性的暂时性是指就同一企业而言,同一成本项目在不同时期可能具有不同的习性。这就要求企业管理者必须根据不断变化的情况,经常进行成本习性分析,不能机械地把过去的分析结论看成是一成不变的教条。

3. 成本习性的可转化性

成本习性的可转化性是指在同一时空条件下,某些成本项目可以在其“固定性”和“变动性”之间相互转化。例如,空运代理公司向航空公司所支付的空运租金,在长期包租飞机时属于固定成本;而临时租用货位时,则属于变动成本。这就要求管理会计师灵活地分析成本习性,正确地使用成本信息。

第三节 成本习性分析

一、成本习性分析的意义

成本习性分析是指在明确各种习性的基础上,按照一定的程序和方法,最终将企业的全部成本分解为固定成本和变动成本两大类,并建立相应的成本函数模型的过程。

成本习性分析一般需要以成本习性分类为前提,但二者存在两方面差别。第一,性质不同。成本习性分析既包括定性分析又包括定量分析,而成本习性分类只有定性分析;第二,最终的结果不同。成本习性分析最终将全部成本分为固定成本和变动成本两大类,并建立相应的成本模型;而成本习性分类只要求将全部成本分为固定成本、变动成本和混合成本三大类。

由于混合成本是一种同时包含了固定成本和变动成本两种成本因素的成本,这种成本具有固定性与变动性的双重特性,它与业务量之间的内在依存关系远不如固定成本、变动成本那样清晰、直接,这样就使人们无法利用其特性去预测、控制成本,给成本分析和成本信息的运用带来了困难。因此,有必要采取一定的技术方法对混合成本进行分解,将其包含的固定成本部分和变动成本部分相分离,



进而将企业所发生的总成本明确区分为固定成本和变动成本两大类，以清晰地反映成本与业务量的依存关系，更好地进行成本管理。因此，成本习性分析实质上是指在成本习性分类的基础上再次对混合成本进行分解的过程。

混合成本的分解为后续应用变动成本法，开展本量利分析、实行短期决策、预测分析、全面预算、标准成本法的操作和落实责任会计奠定了基础。

二、混合成本的分解方法

（一）技术测定法

技术测定法又称为工程研究法，是指利用经济工程项目财务评价技术方法所测定的企业正常生产过程中投入与产出之间的规律性联系，逐项研究决定成本高低的每个因素，分析确定在实际业务量基础上其相应的固定成本和变动成本水平，并揭示其变动规律的一种方法。

使用该方法，关键是要准确地测定在一定生产技术和管理水平条件下，投入的成本与产出的数量之间有规律联系的各种消耗标准。例如，在企业建设投产之前，必须进行项目的可行性研究，在可行性研究报告中，一般都包括详细的工程设计说明书和成本费用估算表，其中规定了在一定条件下应该耗用的原材料、燃料、动力、工时和机器小时等消耗标准。这些数据通常可较为准确地反映出在一定生产技术和管理水平条件下的投入产出规律，只要相应地乘以原材料价格或小时工资率，便可得到单位业务量的原材料成本和人工成本。

用技术测定法分解成本的基本步骤：①确定研究的成本项目；②对导致成本形成的生产过程进行观察和分析；③确定生产过程的最佳操作方法；④以最佳操作方法为标准，测定成本项目每一构成内容的标准成本，并以此为依据确定固定成本和变动成本。

采用技术测定法必须注意两个问题：①技术测定法只有在能够测定出固定成本总额和单位变动成本的前提下，才是可行的；②如果用技术测定法进行成本性态分析的成本较大，应根据成本效益原则进行取舍。

技术测定法的优越性体现在如下几方面：①技术测定法不仅可以对现有的生产流程进行测定，还可以将所有生产活动和辅助生产活动进行详细的分析，以寻求改进管理工作的途径，找出经济、合理、有效的控制程序与方法，以使产品制造、工作效率和资源配置与利用都达到最佳的效果；②技术测定法的主要目的是确立理想的投入—产出关系，所以企业在建立标准成本和制定预算时，使用技术测定法具有较好的科学性和指导性；③技术测定法是在企业缺乏历史成本资料或历史成本资料不可靠条件下可用的、最有效的方法，也是用于检验历史成本分析结论正确与否的最佳方法。

技术测定法的局限性见如下几个方面：①该方法应用起来比较复杂，需要花费较多的时间和费用，其代价太高；②由于这种方法一般以建设前期的设计资料为依据，故只适用于投入量与产出量关系比较稳定的新企业及其主要成本的测定，对于已经发生较大技术变革或生产能力有重大变动的老企业往往没有什么指导意义，对许多新企业的众多间接成本也往往因缺乏有关标准，或难于准确地将其归属于特定的投入与产出过程，或对其过程不能单独地进行观察等原因而不能使用该方法。

（二）直接分析法

直接分析法是指对于每项成本的具体内容直接进行分析，按照其与业务量的关系，将其分别归属于固定成本或变动成本的一种方法。例如，就一般企业而言，大部分管理费用项目在正常产量范围内与业务量的关系不明显，基本上是固定不变的，则可按固定成本处理，而企业的间接材料，如燃料和动力项目，虽然不与业务量成正比例变动，但费用的发生与业务量的关系比较大，就可以作为变动成本处理。



直接分析法需要对成本明细项目逐一加以鉴定,因此,该方法又称为账户分析法或个别确认法。掌握所有成本项目的成本习性是正确应用该方法的关键。

这种成本分析方法简便易行,而且可以使管理人员具体了解固定成本、变动成本所包含的项目,如果实际总成本发生了超支,还能进一步查明原因。凡具有一定会计知识和业务能力的人都能掌握它,属于典型的同步分析程序,适用于管理会计基础工作开展较好的企业。但是,由于使用该方法要求掌握大量第一手资料,实际分析的工作量较大,而且,该方法需要分析人员要预先确定成本项目的成本习性,往往难于避免主观判断的影响,在确定成本习性时,仅仅只能依据当期的某一业务量下的观察值,无法反映成本随着业务量变动的波动状况,因而,据此进行的成本分析与客观实际往往误差较大。这种方法比较粗略,但是,由于计算简单、结果明确,在实务上仍不失为一种有用的方法。

(三) 合同确认法

合同确认法是根据企业与供应单位所订立的经济合同中的费用支付规定和收费标准,分别确认哪些费用属于固定成本,哪些费用属于变动成本的方法。

这种方法特别适用于有明确计算方法的各种初始变量变动成本,如电费、水费、煤气费、电话费等各种公用事业费,其账单上的基数即为固定成本,而按照耗用量多少计价的部分属于变动成本。该方法也是在没有历史成本数据的条件下采用的。

(四) 历史资料分析法

历史资料分析法是指在占有以前若干期相关的成本(y)和业务量(x)历史资料的基础上,运用一定数学方法对其进行数据处理,确定出常数 a 和 b 的数值,并进而完成成本习性分析任务的一种定量分析方法。

该分析法要求企业资料较为齐全,成本数据与业务量的资料要同期、配套、具备相关性,并以企业的历史成本与未来成本具有相似性为前提。因此,该方法适用于生产条件比较稳定、成本资料波动不大且有关资料比较完备的企业。

为了保证成本分析的可靠性,在实务上必须选择恰当的分析期间,以便既能消除期限较长所带来的不稳定状态的影响,又能使所选择的期间可以保证获得较为精确可靠的资料。

历史资料分析法通常包括高低点法、散布图法和一元直线回归法。

1. 高低点法

高低点法又叫两点法,是指通过观察相关范围内各期业务量与其相关成本所构成的所有坐标点,从中选出最高业务量和最低业务量所对应的两点坐标值,据此来推算固定成本总额(或混合成本中的固定部分)和单位变动成本(或混合成本中变动部分的单位额)的一种成本习性分析方法。

高低点法的基本原理是:由于收集的业务量与其相关成本都处于一定的相关范围内,成本模型 $y=a+bx$ 中的 a 和 b 具有不变性。因此,

$$\text{当业务量为 } x_1 \text{ 时,成本 } y_1 = a_1 + b_1 x_1 = a + b x_1 \quad (2-2)$$

$$\text{当业务量为 } x_2 \text{ 时,成本 } y_2 = a_2 + b_2 x_2 = a + b x_2 \quad (2-3)$$

解出

$$b = \frac{y_1 - y_2}{x_1 - x_2}$$

$$a = y - bx = y_1 - b x_1 = y_2 - b x_2 \quad (2-4)$$

【例 2-6】 已知:某企业 2018 年度 1—12 月份甲产品的产量与某项混合成本的资料如表 2-6 所示。

要求:用高低点法进行成本习性分析。

解:根据题意,确定高点坐标为(6 000, 2 500),低点坐标为(1 000, 600)。



$$b = \frac{2\,500 - 600}{6\,000 - 1\,000} = \frac{1\,900}{5\,000} = 0.38 \text{ (元/件)}$$

$$a = 2\,500 - 0.38 \times 6\,000 = 220 \text{ (元)}$$

或

$$a = 600 - 0.38 \times 1\,000 = 220 \text{ (元)}$$

该项混合成本按高低点法确定的习性模型为

$$y = 220 + 0.38x$$

该企业 2018 年按高低点法计算的该项混合成本中的固定部分 220 元，变动部分为 0.38x 元。该项混合成本的习性模型为： $y = 220 + 0.38x$

表 2-6 甲产品的产量与某项混合成本的资料表

单位：件

月份	产量 x	混合成本 x
1	1 000	600
2	1 500	800
3	2 400	1 000
4	1 800	850
5	3 200	1 200
6	3 600	1 300
7	4 500	1 500
8	5 100	2 000
9	1 100	650
10	6 000	2 500
11	4 600	1 600
12	3 000	1 100

在选择高低点坐标时，应特别注意必须以自变量（业务量） x 的高低为依据，而不是按成本的高低为依据进行选择。

高低点法简便易行，容易理解，但它仅以诸多历史资料中的最高业务量和最低业务量相对应的两组极端数据作为确定成本习性的依据，因而，由此所建立起的成本习性模型可能不具有代表性，计算误差较大，此法只适用于成本资料变动趋势比较稳定的企业采用。

2. 散布图法

散布图法又称为目测画线法，是指将观察的若干期业务量和相应成本的历史数据，逐一标注在坐标图上，通过目测，在各成本点之间画出一条尽可能接近所有成本点的直线，并据此来推算固定成本（或混合成本中的固定部分）和单位变动成本（或混合成本中变动部分的单位额）的一种成本习性分析方法。

散布图法的具体步骤如下。

（1）描点。以横轴代表业务量，纵轴代表成本，建立平面直角坐标系。根据观察的业务量及相应的历史成本数据，画出相应的坐标点。

（2）画线。在目测的基础上画出一条反映成本变动趋势的直线，并使其尽可能通过或接近所有的坐标点，而且要尽量使直线两边的坐标点个数一样多。

（3）读数。读出固定成本 a （或混合成本中的固定部分）的值。所画直线与纵轴交点的数值（就是直线在纵轴上的截距 a ）即为固定成本总额（或混合成本中的固定部分）。

（4）计算。在所画的直线上任取一点 m ，设其坐标为 (x_m, y_m) ，将 x_m 和 b 的值代入下式，求出单位变动成本 b 。



$$b = \frac{y_m - a}{x_m} \quad (2-5)$$

(5) 建模。将上述得到的 a 与 b 的值代入 $y = a + bx$ ，建立该项成本的习性模型。

【例 2-7】 已知：利用表 2-6 中的资料。

要求：用散布图法进行成本习性分析。

解：(1) 将表 2-6 中的资料分别标在坐标图上形成散布图，如图 2-9 所示。

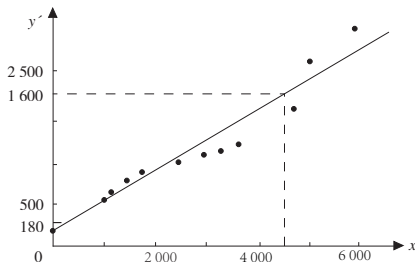


图 2-9 散布图

(2) 在图 2-9 上，画出成本变动趋势直线，该直线与纵轴的交点为 $(0, 180)$ ，所以，该项混合成本中的固定部分为 180 元。

(3) 在直线上任取一点 m ，其横坐标的读数为 $x = 4\,500$ ，纵坐标的读数为 $y = 1\,600$ 元，代入式 (2-5)，则

$$b = \frac{1\,600 - 180}{4\,500} = 0.32 \text{ (元/件)}$$

该项混合成本按散布图法确定的习性模型为

$$y = 180 + 0.32x$$

该企业 2018 年按散布图法计算的该项混合成本中的固定部分为 180 元，变动部分为 $0.32x$ 元。该项混合成本的习性模型为 $y = 180 + 0.32x$ 。

散布图法的优点是在确定成本变动趋势时，考虑到了所有观察的历史成本资料，比高低点法的计算只用到两个点更具代表性，可以提供较为准确的结果，而且，这种方法比较形象直观，易于理解。但是，这种方法仅靠目测来确定直线，明显带有一定的主观随意性，影响计算的客观性，误差仍可能较大。

3. 一元直线回归法

一元直线回归法又称为最小平方方法，是指根据一定时期业务量与相应成本的历史资料，运用微分极值原理，来推算固定成本（或混合成本中的固定部分）和单位变动成本（或混合成本中的变动部分的单位额）的一种成本习性分析方法。

一元直线回归法的基本原理：假设在散布图中存在着一一条 $y = a + bx$ 的直线，这条直线与各个实际成本观测点的误差值比其他直线都小，最能代表各业务量与其相应成本之间的关系，这条直线在数学上称为回归直线或回归方程。按照数理统计的回归分析法可直接套用相应的公式，以计算出回归系数 a 和 b ，从而确定出所观察的历史成本资料的成本习性模型。

一元直线回归法的具体步骤如下。

(1) 根据所给历史资料列表，计算出变量数 n ， $\sum x$ ， $\sum y$ ， $\sum xy$ ， $\sum x^2$ 和 $\sum y^2$ 等数据的值。

(2) 计算相关系数 r ，并据此判断 y 与 x 之间相互线性依存关系的密切程度，其计算公式为

$$r = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{\sqrt{[n \sum x^2 - (\sum x)^2] \cdot [n \sum y^2 - (\sum y)^2]}} \quad (2-6)$$



相关系数 r 的取值范围在 $[-1, +1]$ 之间, 它反映因变量 y 和自变量 x 之间的联系程度: 当 $r = -1$ 时, 说明两个变量之间完全负相关, 即当自变量 x 增加或减少时, 因变量 y 随之向反方向变动; 当 $r = 0$ 时, 说明两个变量之间零相关, 变量 y 与变量 x 之间不存在任何依存关系, 即 y (不等于号) $a + bx$; 当 r 越来越大, 逐渐趋近于 1 时, 说明两个变量之间基本正相关, 可用 $y \approx a + bx$ 来描述变量 y 与变量 x 的关系; 当 $r = +1$ 时, 说明变量 y 与变量 x 之间完全正相关, 即 y 随 x 的变动向同方向变动, 可以精确地用 $y = a + bx$ 来描述因变量 y 与自变量 x 之间的关系。

只有当成本与业务量之间存在着起码的线性关系 (y 与 x 之间至少要基本正相关, r 等于或接近 1), 才可以利用一元线性回归分析法进行成本习性分析, 继续下面的步骤; 否则, 就没有应用该法的可能。

(3) 按下列公式计算回归系数 b 和 a 的值。

$$\frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - (\sum x)^2} \quad (2-7)$$

$$a = \frac{\sum y - b \sum x}{n} \quad (2-8)$$

(4) 将求得的 a 与 b 的值代入下式, 得到该项成本的习性模型: $y = a + bx$ 。

【例 2-8】 已知: 表 2-6 中的资料。

要求: 用一元直线回归法进行成本习性分析。

解: 将表 2-6 中的资料进行加工整理, 计算的有关数据如表 2-7 所示。

表 2-7 某混合成本回归直线相关数据计算

月份	产量 x	混合成本 y	xy	x^2	y^2
1	1 000	600	600 000	1 000 000	360 000
2	1 500	800	1 200 000	2 250 000	640 000
3	2 400	1 000	2 400 000	5 760 000	1 000 000
4	1 800	850	1 530 000	3 240 000	722 500
5	3 200	1 200	3 840 000	10 240 000	1 440 000
6	3 600	1 300	4 680 000	12 960 000	1 690 000
7	4 500	1 500	6 750 000	20 250 000	2 250 000
8	5 100	2 000	10 200 000	26 010 000	4 000 000
9	1 100	650	715 000	1 210 000	422 500
10	6 000	2 500	15 000 000	36 000 000	6 250 000
11	4 600	1 600	7 360 000	21 160 000	2 560 000
12	3 000	1 100	3 300 000	9 000 000	1 210 000
$n = 12$	$\sum x = 3780$	$\sum y = 15100$	$\sum xy = 57575000$	$\sum x^2 = 149080000$	$\sum y^2 = 22545000$

利用式 (2-6) 计算的相关系数 $r = 0.9706$,

由于 r 的值接近 1, 这说明业务量与该项混合成本之间有密切的相关性, 基本上存在着线性联系, 故可用一元直线方程 $y = a + bx$ 来描述其变动趋势。

利用式 (2-7) 和式 (2-8) 计算的 b 和 a 分别为

$b = 0.33$ (元/件) $a = 218.83$ (元)

该项混合成本按一元直线回归法确定的习性模型为

$y = 281.83 + 0.33x$



所以,该企业 2009 年按一元直线回归法计算的该项混合成本中的固定部分为 281.83 元,变动部分为 $0.33x$ 元。

一元直线回归法由于利用了微分极值原理,因此,计算结果较为准确,可以使成本习性分析建立在科学分析与精确计算的基础上。但该方法原理复杂,计算公式复杂,手工操作麻烦。随着电子计算机技术的广泛使用,这种方法将会越来越多地被人们所采用。

总之,历史资料分析法的上述三种方法各有其优缺点及适应性,在实践中应当具体问题具体分析,根据不同对象选择不同的方法,并尽可能使用其他方法进行相互验证,修订分析结果。

【本章小结】

本章在对企业成本分类进行透彻分析的基础上,深入地分析了成本习性的概念、成本按其习性分类的结果、成本习性分析的程序与方法。成本性态分析是管理会计预测、决策和控制的主要基础。

【复习思考题】

- (1) 在管理会计中,为什么要对成本进行多重的分类?主要有哪些标志?
- (2) 什么是成本习性?在管理会计中为何要将成本按其习性进行分类?其分类结果如何?
- (3) 固定成本和变动成本的主要特点是什么?
- (4) 固定成本和变动成本的水平是以什么形式表现的?针对不同类型的成本应当采取什么措施才能有效地降低其水平?
- (5) 什么是混合成本?它通常包括哪些基本类型?为什么说混合成本的存在具有必然性?
- (6) 什么是固定成本和变动成本的相关范围?相关范围的概念在成本习性分析中有何重要意义?
- (7) 什么是高低点法?简要说明高低点法的基本原理、适用性、优缺点及应用步骤。
- (8) 什么是一元直线回归法?简要说明一元直线回归法的基本原理、优缺点及具体操作步骤。

【练习题】

1. 已知:某企业 2018 年 1~6 月份的有关业务量与维修费(混合成本)的历史数据如表 2-8 所示。

表 2-8 业务量与维修费(混合成本)的历史数据

月份	业务量 x (小时)	维修费用 y (元)
1	80	420
2	120	620
3	180	800
4	200	900
5	150	700
6	100	560

要求:(1) 用高低点法对上述维修费用进行成本习性分析。

(2) 用一元直线回归法对上述维修费用进行成本习性分析。

2. 已知:某企业只生产甲产品,2018 年下半年总成本资料在产量相关范围内的变动情况如表 2-9 所示。

表 2-9 2018 年下半年总成本资料在产量相关范围内的变动情况

月份	产量(千件)	总成本(万元)
7	5	95
8	6	120
9	8	150
10	10	170
11	12	186
12	7	130

要求:(1) 用一元直线回归法对上述总成本进行成本习性分析。



(2) 如果 2019 年 1 月份甲产品预计达到 14 000 件,那么,该企业预计总成本应为多少?

3.已知:2018 年某企业的生产成本在相关范围内的变动状况如表 2-10 所示。

表 2-10 2018 年的生产成本在相关范围内的变动状况

月份	产量 (件)	生产成本总额 (元)
1	1 000	30 000
2	1 200	37 200
3	1 400	40 000
4	1 600	46 000
5	1 500	43 000
6	1 800	52 000

6 月份生产成本中的固定成本、变动成本和混合成本分别为 12 000 元、36 000 元和 4 000 元。假定企业各月份成本水平不变的构成比例与 6 月份相同。

要求:分别按两种程序用高低点法对该企业的生产成本进行成本习性分析。