

巍巍交大 百年书香
www.jiaodapress.com.cn
bookinfo@sjtu.edu.cn



丛书策划 张荣昌
责任编辑 王 清 孟海江
封面设计 唐韵设计

财经商贸类系列教材

审计学
管理会计
► 成本会计
财务管理学
财务会计实务
财务大数据基础
财务大数据基础与实务 (Python版)
Python财务基础
Python财务应用
财务大数据分析
财务报表分析
大数据技术在财务中的应用 (Power BI版)
商务数据分析基础与应用
财务共享服务业务处理

财务机器人应用与开发
RPA财务机器人开发与应用
会计基本技能实训
会计信息系统应用 (用友ERP-U8 V10.1版)
国际金融
互联网金融
金融科技概论
区块链金融
区块链金融应用
经济学基础
宏观经济学
微观经济学
货币金融学

本书提供教学资源包

☎ 电话: 13810412048
✉ 邮箱: 2393867076@qq.com
🌐 网址: <https://www.sjhtbook.com>



财经商贸类系列教材

成本会计

主编 麻晓艳 巫 卫 邱海辉



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

财经商贸类系列教材
省级一流本科课程“成本会计”配套教材

成本会计

CHENGBEN GUANLI KUAIJI

主编 麻晓艳 巫 卫 邱海辉



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

财经商贸类系列教材

省级一流本科课程“成本管理会计”配套教材

成本管理会计

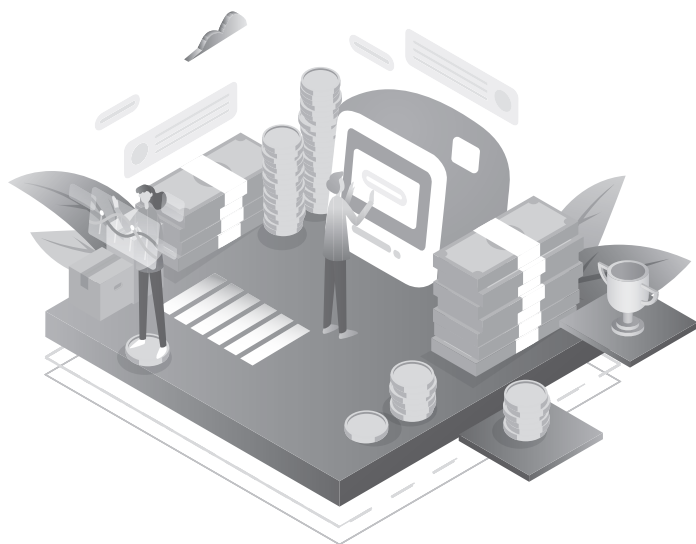
CHENGBEN GUANLI KUAIJI

.....

主编 麻晓艳 巫 卫 邱海辉



扫描二维码
获取配套资源



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书在编写过程中力求实现知识传授、能力培养和价值塑造的高度统一。一方面,本书结合课程特点,选择适当的案例和素材,在导入专业知识点的同时,针对社会主义核心价值观进行引导和渗透;另一方面,本书充分诠释了成本管理会计作为“企业工具箱”的属性,突出成本管理会计方法和技术的针对性和应用性,为提升企业价值服务。本书的主要内容包括成本管理会计概述、成本的概念和分类、产品成本计算原理、产品成本计算的基本方法、作业成本法与作业成本管理、变动成本法、企业盈利能力与安全性分析、标准成本系统、短期经营决策、长期投资决策、预算管理、业绩评价。另外,本书大量吸收当前大数据环境下,由于数据获取、处理、存储等方式产生变化而出现的成本管理控制的新手段、新方法,使学习者实现知识深度与广度的延展。本书既可作为应用型财经类相关专业课程教材,或管理、财务、会计、金融等专业的基础课程教材,也可作为企业管理人员培训教材。

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/麻晓艳,巫卫,邱海辉主编. —上海:
上海交通大学出版社, 2024. 1

ISBN 978-7-313-29845-4

I. ①成… II. ①麻…②巫…③邱… III. ①成本会
计 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2023)第 255454 号

成本管理会计

CHENGBEN GUANLI KUAIJI

主 编:麻晓艳 巫 卫 邱海辉

出版发行:上海交通大学出版社

邮政编码:200030

印 制:北京荣玉印刷有限公司

开 本:889 mm×1194 mm 1/16

字 数:509 千字

版 次:2024 年 1 月第 1 版

书 号:ISBN 978-7-313-29845-4

定 价:59.80 元

地 址:上海市番禺路 951 号

电 话:021-6407 1208

经 销:全国新华书店

印 张:18.5

印 次:2024 年 1 月第 1 次印刷

电子书号:ISBN 978-7-89424-439-0

版权所有 侵权必究

告读者:如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话:010-6020 6144



编委会名单

主 编

麻晓艳 巫 卫 邱海辉

副主编

周凌燕 郑 瞳 魏佳思 黄鸿燕

在线课程学习指南

本书是省级一流本科课程“成本管理会计”的配套教材,读者可通过超星平台和学习通 App 进行在线学习。

一、加入课程

进入超星官网(www.chaoxing.com/),登录账号(新用户请先注册),进入个人空间,单击“输入邀请码”,输入“96285201”,加入该课程。

请输入邀请码

96285201

取消

确定

二、在线学习

单击添加的课程,进入学习页面,选择对应栏目即可开始学习。

任务

章节

讨论

作业

考试

资料

错题集

学习记录

知识点

1 概论

1.1 章节简介

2 1.2 学习直通车

1.3 知识扩展

1.3.1 战略管理会计之审美意蕴

1.3.2 战略成本管理

1.3.3 管理会计与财务会计的关系

1.3.4 管理会计职业及其认证

1.4 案例分析

1.4.1 战略成本管理在湘衡盐矿的应用

前言

党的二十大提出的中国式现代化是过去百年党的理论的总结和升华。在大学教育中，按照中国式现代化的要求，就是要落实立德树人根本任务，在大学专业课的课堂教学中除了向学生传授专业知识，培养能力，也要进行思政教育，实现知识传授、能力培养和价值塑造的有机统一。因此，本书编写过程中力求突出以下三个特点。

(1) 价值引领与专业知识体系、能力培养和价值塑造深度融合。按照教育部《高等学校课程思政建设指导纲要》的要求，经管法类专业课程要“坚持以马克思主义为指导”，“帮助学生了解相关专业和行业领域的国家战略、法律法规和相关政策，引导学生深入社会实践、关注现实问题，培育学生经世济民、诚信服务、德法兼修的职业素养”。本书结合课程特点，选择适当的案例和素材，主要从职业道德、文化自信、民族自信、创新驱动发展、工匠精神、辩证思维等角度，有机融入课程思政，在导入专业知识点的同时，对社会主义核心价值观进行引导和渗透。

(2) 完整的方法体系和系统的知识结构。成本管理会计作为由成本核算的基本原理结合现代管理会计而形成的学科，旨在运用现代会计的理论和工具进行量化管理，为提升企业价值服务。本书充分诠释成本管理会计作为“企业工具箱”的属性，结合2017年财政部发布的《管理会计应用指引》内容，对相关章节进行充实，努力体现国内外成本与管理会计理论和实践的最新发展，所阐述的成本管理会计方法和技术均突出了针对性和应用性，其中既包括运用成熟的成本核算方法、本量利分析、静态预算、标准成本等经典方法，也包括作业成本法、平衡计分卡、EVA、线性规划等前沿技术手段。此外还大量吸收当前大数据环境下，由于数据获取、处理、存储等方式产生变化而出现的成本管理控制的新手段、新方法方面的应用案例，使学习者实现知识深度与广度的延展。

(3) 立体设计章节结构体系，配套课程资源彰显党的二十大“推进教育数字化，建设全民终身学习的学习型社会、学习型大国”的要求。每章内容结构清晰，由学习目标、案例导入、关键名词、章节内容、知识链接、本章小结、思考题、自测自评、延伸阅读组成。本书充分体现互联网时代的学习特点。学习者通过各模块相应的二维码，一是获取关键专业知识点讲解视频，满足自主学习的需要；二是对于每章配套的单选题、多选题、判断题、计算分析题，可获取答案，实现自测自评；三是获取章后精选拓展资源，丰富知识储备。

本书既可作为应用型财经类相关专业课程教材，或管理、财务、会计、金融等专业的基础课程教材，也可作为企业管理人员培训教材。

本书共十二章，由麻晓艳、巫卫、周凌燕等7位老师共同编写，其中，麻晓艳制订全书体例和大纲，并负责统稿。具体编写分工为麻晓艳编写第一章、第五章、第六章、第七章、第八章；巫卫编写第三章、第四章；邱海辉编写第十章；周凌燕编写第十一章；郑瞳编写第十二章；魏佳思编写第九章；黄鸿燕编写第二章。本书在编写过程中参考和借鉴了相关教材和文献资料，在此一并致谢。由于水平有限，加之时间仓促，教材存在的疏漏之处，欢迎读者批评指正。此外，本书编者还为广大一线教师提供了服务于本书的教学资源库，有需要者可致电13810412048或发邮件至2393867076@qq.com。

编者

2023年8月

目 录

第一章

成本会计概述 1

- 第一节 成本会计的基本理论 2
- 第二节 成本会计的发展与演进 6
- 第三节 战略及战略成本规划 12
- 第四节 管理会计师职业发展与职业道德 19

第二章

成本的概念和分类 24

- 第一节 成本的概念及特征 25
- 第二节 基于经济用途的成本分类 27
- 第三节 基于依存关系的成本分类 28
- 第四节 基于管理需求的成本分类 34

第三章

产品成本计算原理 39

- 第一节 成本计算概述 40
- 第二节 费用在各种产品及期间费用之间的
归集和分配 45
- 第三节 生产费用在完工产品和在产品之间的
分配 59

第四章

产品成本计算的基本方法 69

- 第一节 产品成本计算的品种法 70
- 第二节 产品成本计算的分批法 77
- 第三节 产品成本计算的分步法 80

第五章

作业成本法与作业成本管理 94

- 第一节 作业成本概述 95
- 第二节 作业成本法的实际应用 99
- 第三节 作业成本管理 104

第六章

变动成本法 111

- 第一节 完全成本法与变动成本法 112
- 第二节 两种成本法的营业利润差异及解释 116
- 第三节 完全成本法与变动成本法的
评价与实际应用 118

第七章

企业盈利能力与安全性分析 124

- 第一节 本量利分析概述 125
- 第二节 盈亏临界点分析 128
- 第三节 企业经营安全性及盈利能力 130
- 第四节 利润敏感性分析 136

第八章

标准成本系统 147

- 第一节 标准成本系统概述 148
- 第二节 标准成本的制定 149
- 第三节 成本差异的量化分解与责任归属 154
- 第四节 标准成本法的账务处理 159

第九章

短期经营决策 167

第一节	经营决策概述.....	168
第二节	短期经营决策的基本内容和方法.....	171
第三节	生产决策.....	174
第四节	定价决策.....	188
第五节	存货决策.....	193

第十章

长期投资决策 203

第一节	长期投资决策概述.....	204
第二节	现金流量的构成及计算.....	207
第三节	投资项目决策评价指标.....	215
第四节	项目投资决策评价指标的应用.....	225
第五节	投资项目敏感性分析.....	233

第十一章

预算管理 243

第一节	预算管理概述.....	244
第二节	预算编制方法.....	246
第三节	全面预算编制实例.....	251

第十二章

业绩评价 264

第一节	企业业绩评价系统.....	265
第二节	责任中心业绩评价.....	271
第三节	企业业绩评价的价值模式.....	276
第四节	企业业绩评价的平衡模式.....	280

参考文献 288



复利终值系数表



复利现值系数表



年金终值系数表



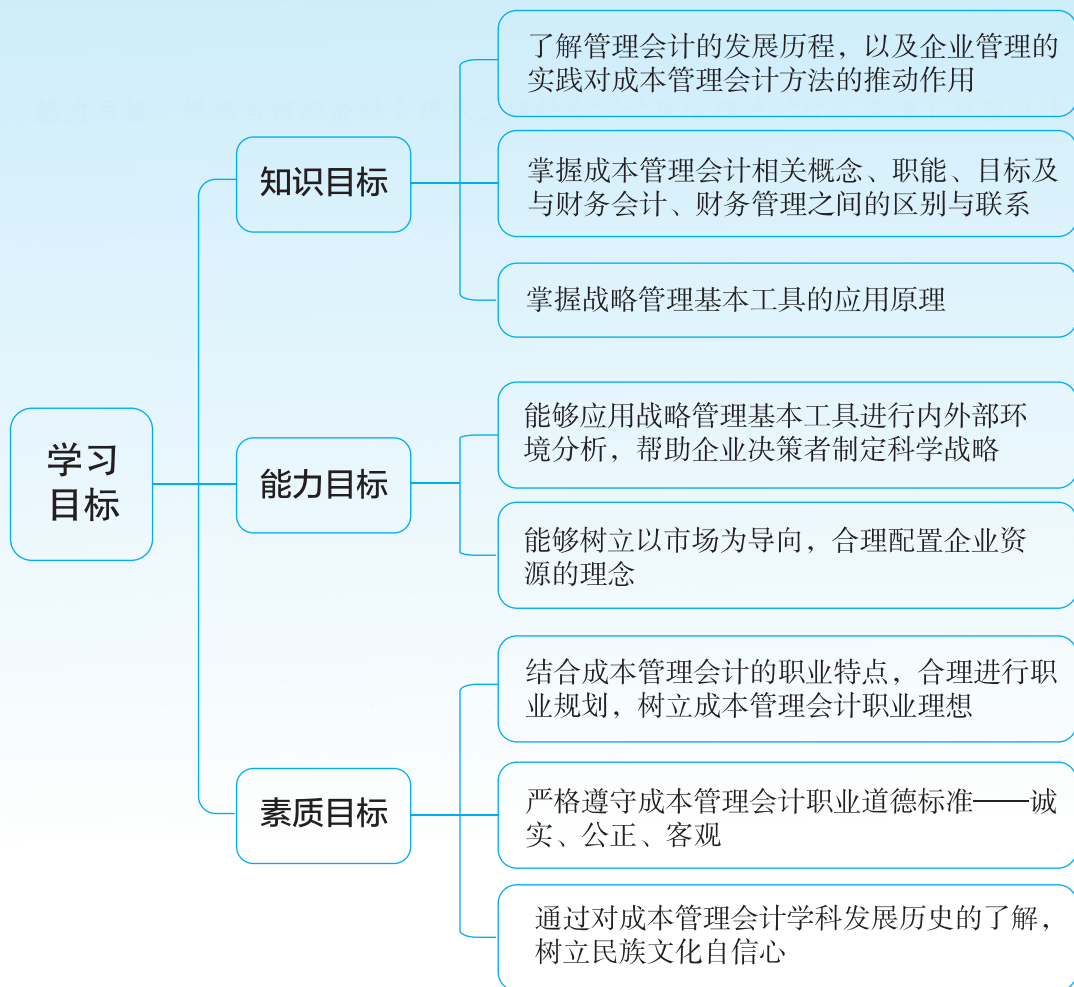
年金现值系数表

第一章

成本管理会计概述

学习目标

本章主要阐述成本管理会计的基本概念、目标和职能,成本管理会计的发展历程,成本管理会计的战略规划,管理会计师职业道德等,以帮助大家了解成本管理会计基本框架和内容。通过本章的学习,大家应能达成以下目标。



案例导入

格兰仕的低成本战略

格兰仕集团是一家国际化综合性健康家电和智能家居解决方案提供商,是我国家电业具有广泛国际影响力的企业之一。格兰仕自 1978 年 9 月 28 日创业以来,一直专注在制造业创新发展,以综合领先的全产业链造福全球市场,与时俱进擦亮“中国制造”金字招牌。

早在 1992 年,格兰仕集团就开始转产微波炉,经过短短的十年时间,成长为我国乃至全球 21 世纪初期最大的微波炉生产企业。格兰仕的成功是科学实施成本领先战略的结果,而其成本领先战略则主要是通过规模经营来实现的。格兰仕领导层认为,要在自己所从事的行业或领域取得竞争优势,就必须迅速扩张规模,然后再把规模上的绝对优势转化为成本上的比较优势,从而击败竞争对手。基于这种认识,格兰仕在生产规模上实现了跳跃式的超常规发展:从 1993 年试生产微波炉 1 万台,到 2001 年的 1500 万台,仅历经短短的 8 年时间。通过实行规模经营,格兰仕增强了对资源供应商的议价能力,有效降低了单位产品的直接生产成本、分销成本、推广成本、技术成本和原材料采购成本等,成为本行业的成本控制领先者。例如,2000 年格兰仕投入新产品研究开发费用尽管高达 2 亿元人民币,但分摊到 1200 万台产品上,每台增加的成本费用只有 10 多元,其成本远远低于具有同样技术含量但生产规模较小的企业的成本。

格兰仕的低成本战略的成功实施,正是全球制造业产业链不断向更低的成本要素市场转移,试图通过预算管理、作业成本管理、标准成本制度等现代成本管理工具进一步优化公司资源配置效率,以更低的成本向社会提供更高质量的产品,使企业生产的产品具备持续竞争优势,突破资源的稀缺性给企业进一步发展带来制约的缩影。但随着市场竞争在全球范围内的加剧,人们逐渐发现仅关注企业内部是不够的。战略成本管理理论认为,企业的核心竞争优势源于企业及其外部环境各个层面相关因素的共同作用。马斯洛需求层次理论也表明,不同层次的人群具有不同的需求特征。单纯的低成本战略并不能满足所有顾客的需求。成本管理会计主要试图为上述问题提供信息支撑,是企业战略经营决策和管理控制的信息支持系统。

——根据汉哲管理研究院及格兰仕官网资料整理

关键词

成本管理会计 信息系统 成本管理 成本控制 战略成本 竞争优势 职业规范

第一节 成本管理会计的基本理论

一、成本管理会计概述

成本管理会计本质上包括成本会计与管理会计两个部分。

成本会计是现代管理会计的前身。企业所有的支出(无论是已经发生还是将要或可能发生的)最终都需要表现为现实的支出才能影响价值变化。因此,成本计算分为财务成本计算和管理成本计算。成本会计主要完成财务成本计算。成本会计在核算过程中,哪些资源耗费应当计入产品成本,哪些资源耗费应当计入期间费用,需要遵循企业会计准则,尤其受到《企业会计准则第 1 号——存货》的约束。成本会计主要关注已经发生的资源耗费,并将其与成本对象相联系,属于事后控制。随着经济的发展,不同的决策目标需要不同的



初识成本
管理会计



成本,传统成本会计的范畴也在不断拓展,关注的焦点逐渐拓展到变动成本、标准成本、质量成本、战略成本、作业成本、责任成本等。由于这些成本概念与事前决策目标相关联,面向过去的成本会计逐渐被面向未来的管理会计所替代。

管理会计作为现代会计的分支,以满足企业内部经营管理为目标,向企业管理层提供能够满足他们战略经营决策和管理控制的信息支持,最终目的是提升企业价值。管理会计通过收集和加工财务信息与非财务信息,实现对企业经济活动的事前、事中控制。成本性态与本量利分析、作业管理、预算管理、平衡计分卡、产品定价决策等都属于管理会计的内容。

成本管理会计是成本核算的基本原理结合现代管理会计而形成的领域,旨在解决成本及基于成本的各类决策和管理问题。虽然发展中的管理会计拓宽了原有成本会计的预测、决策等职能范畴,具有更加广阔的研究领域,但它研究的基础没有改变,必须利用成本会计所提供的信息进行分析、决策和规划。理论界对成本会计和管理会计的界限是模糊的。因此,本书对成本会计和管理会计不作明确区分,统称为成本管理会计,既涵盖以计算产品成本为主的成本会计内容,又涵盖以预测、决策、控制为核心的管理会计内容。

二、成本管理会计的目标

(一) 为管理层优化管理和决策提供成本信息支持

成本管理会计之所以能够为企业创造价值,是因为成本管理会计能够在管理层决策之前提供相关信息,即以反馈信息形式帮助决策者提高决策的科学性。一方面,成本管理会计需要以产品或服务为对象计算产品成本或者服务的成本,以此作为确认资产负债表中的存货账面价值和利润表中的营业成本、期间费用的依据。另一方面,也可以按照管理者优化管理和决策的要求,计算出产品和服务以外的某个具体对象或环节的成本,如某次营销活动的成本、某个新产品开发项目的成本、某个责任中心的责任成本等。

(二) 参与管理层持续改善企业生产经营的决策活动

正确的决策只有被有效落实才能真正产生价值。随着企业规模的扩张,传统的走动管理已经完全不适合现代企业管理的需求,基于“数字”的管理成为现代企业的必然选择。企业管理层可以借助预算管理、标准成本管理、作业成本管理等对企业的日常经营活动实施控制。这些信息系统所提供的反馈报告有助于判断企业员工、部门、流程方面的效率,进而帮助管理层持续改善企业的生产经营活动。因此,成本管理会计是一个以决策和规划为目标,通过不断计算分析、找出偏差,帮助落实奖惩和修正目标的过程。

三、成本管理会计的职能

成本管理会计的职能是指在生产经营过程中所发挥的功能及作用。主要包括以下几个方面。

(一) 预测

预测是指根据各种经营数据与经济变量之间的依存关系,运用科学的方法和合理的程序或模型,对企业经济活动未来的变化趋势和变化程度进行科学推测的过程。通过预测,有助于减少企业生产经营活动的盲目性。

(二) 决策与规划

决策与规划是在预测职能的基础上,依照企业战略目标的指引,综合考虑收益和风险,从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案,同时为这些中选方案的实施进行合理的规划,制订各种具体详

细的计划和预算。成本管理会计决策主要涉及两个方面：一是项目投资可行性研究中的成本决策，这类决策以投入大量的资金为前提来研究项目的成本，与财务管理的关系更加紧密；二是日常经营活动中的成本决策，这类决策围绕挖掘现有资源的潜力，以合理且最低的成本支出为标准，属于日常经营管理中的决策范畴，包括零部件自制或外购的决策、产品最优组合的决策、生产批量的决策等。

（三）控制

控制是指企业在实施经营活动过程中，将实际执行结果与事先制订的控制标准及时地进行比较，计算差异，分析差异产生的原因，及时纠正偏差，以保证企业的经营活动在管理层的控制范围之内。成本管理会计控制的核心是选取适当的成本控制方法进行成本控制。得益于“数字化”时代计算技术的高速发展，现代成本控制方法突破了传统单一经济手段的限制，可以方便地使用包括信息技术和组织手段在内的所有可能的控制手段。在多样化的经济环境中，传统的和现代的成本控制方法的运用是交织在一起的。比如，传统的标准成本控制可以与先进的作业成本控制结合运用、成本企划法中的目标成本控制可以与责任会计制度结合运用等等。

（四）核算

核算是按照一定的方法和标准，将企业生产经营活动信息转化成供管理层使用的信息的过程。核算一方面是对企业预测、决策和计划职能成果的反馈，另一方面是为控制职能的发挥奠定基础。成本管理会计的核算职能主要是指成本的计算，成本的计算分为财务成本计算和管理成本计算两个部分。财务成本是根据对外财务报告目的而计算的，计算原则固定，计算的成本是已经发生的支出（历史成本）。管理成本是根据企业经营管理的需要而计算的，没有固定的计算原则，计算的成本可以是历史成本，也可以是现在或者未来将要或可能发生的支出。财务成本的基本计算方法包括品种法、分批法和分步法，企业主要根据其生产特点和管理要求来确定。管理成本的计算则主要依据企业管理的要求，可以直接利用财务成本计算管理成本，也可以选取诸如变动成本法来单独计算管理成本，或者对现有财务成本计算法进行改进（如采用作业成本法）等。

（五）考核与评价

考核与评价是指企业将核算的实际结果，定期与预算标准、行业标准、历史标准等进行比较，确定差异，分析产生差异的原因，并对责任部门或个人的业绩进行评价。同时，把评价的结果作为企业建立激励机制的依据，对公司员工、部门进行奖惩。

四、成本管理会计与财务会计、财务管理的关系

（一）成本管理会计与财务会计的关系

成本管理会计和财务会计是现代会计信息系统的两大分支。财务会计与成本管理会计的区分在于其服务对象的不同。财务会计重在回顾过去，履行反映和报告企业经营成果和财务状况的职能，以满足企业外部利益集团的需要。这里的“外部利益集团的需要”主要包括两个方面：一是外部利益集团为维护其投资的安全性与收益性做出投资决策的需要；二是评价考核企业管理者履行其受托经营责任情况的需要。而成本管理会计则重在面向未来，履行预测、决策、规划、控制和考核的职能。它们之间既存在天然的内在联系，又有显著的区别。

1. 联系

（1）研究对象相同。成本管理会计和财务会计都是以企业资金的运动为研究对象，只是存在时间和空间上的区别和限制。虽然说企业的生产经营活动是管理学各门课程共同的研究对象，但各门课程之所以能够相互区分，是因为它们基于不同目的、从不同角度、采用不同方法、在不同层面上



研究问题。如财务会计主要是从外部报表使用者的角度出发,通过凭证、账簿、报表、记账、算账、报账等会计循环工作,对已经发生或已经完成的生产经营活动进行核算,以提供管理所需的会计信息。而成本会计则是从内部使用者的角度出发,通过筹资、投资、营运和分配等工作,对现在和未来生产经营活动产生的现金流进行规划和控制,以提高资金的使用效果。

(2) 服务对象交叉。虽然成本会计和财务会计服务的对象分别以内部和外部为主,但并不是严格区分的。财务会计提供的信息同样服务于内部管理者。同时,成本会计也对外披露相关信息,例如,将企业原属于内部的“研发费用”信息对外披露,有助于帮助外部信息使用者评判企业未来发展动力。

(3) 信息共源。生成财务会计信息的原始凭证,往往也是成本会计信息生成的依据。例如,采购设备过程中产生的合同、发票、验收单据,从财务会计角度,这些原始单证是确认固定资产入账价值的基础;而从成本会计角度,这些原始单证是评判供应商产品质量好坏、供货速度快慢、采购成本高低、售后服务是否合理等的有效依据。成本会计主要的作用是帮助企业决策、优化资源的配置。所以成本会计信息要求有一定的质量的同时还要有一定的数量,只有具备足够数量的信息才能提高成本会计信息的质量和可靠性。近年来,集团公司广泛采用财务共享服务中心模式,使“信息共源”特征更加显著。财务共享服务中心将分散在各个区域运营单元中易于标准化和规范化的财务业务进行流程再造与标准化,并集中到相对独立的财务共享服务中心进行处理。在数据基础方面,企业实现大数据共享,统一数据标准、形成数据仓库,为成本会计深入分析、挖掘数据提供实时智能决策分析报告的同时,还有效促进了成本会计与财务会计信息的融合。成本会计信息和财务会计信息相互融合,一方面,二者信息资源实现共享,使提供决策支持的信息更加完整,具备更好的透明度,而信息来源的多渠道性在一定程度上也可为信息的真实可靠提供保障;另一方面,两者的融合必定会带来信息数量的增加。成本会计信息和财务会计信息相互融合可以减少不必要的重复过程,有效降低成本会计信息的处理成本,为大幅度增加成本会计信息的获取数量扫清障碍。

2. 区别

财务会计和成本会计之间又存在显著区别,根本原因是它们提供信息的服务对象存在差异。财务会计主要服务于外部利益相关者的信息需求,而成本会计主要服务于内部管理的需要。基于这种信息需求目标的差异,财务会计与成本会计主要存在以下区别。

(1) 约束条件不同。财务会计为了保证会计信息的可靠性和横向可比性,必须严格遵循财务会计准则的相关规定,在确认、计量、记录和报告上有严格的标准,否则就会被视为财务造假,受到惩罚。企业负责人对会计信息的真实性需要承担法律责任。而成本会计只是根据不同层级管理者的具体需求,向他们提供包括财务和非财务方面的前瞻性信息或者过去的信息,无须对外承担法律责任。

(2) 信息内容和特征不同。财务会计信息主要反映已经发生的交易或者事项,对于尚未发生的交易或者事项不做预判和估计,提供的是符合技术规范的财务信息,是历史信息。而成本会计提供的信息更加多元化,包括财务信息和非财务信息,从时间节点上看,这些信息既包括反映已经发生的交易或者事项的信息,又包括对未来事项做出估计的信息。因此,成本会计信息在信息来源、呈现方式、精确程度上均与财务会计信息存在显著差异。

(3) 报告的计量单位不同。财务会计以货币作为唯一的计量单位,因为财务会计反映企业整体

财务状况、经营成果和现金流状况，而货币是这些数据唯一的标志。成本管理会计既可以采用货币为计量单位，也可以采用非财务信息，如产品的残次品率、生产车间设备的维修工时、产品生产过程耗用的时间等。

(4) 核算对象不同。财务会计以企业整个生产经营活动为核算对象，而成本管理会计的核算空间和范围完全取决于管理层的要求。例如，管理层如果需要了解某个车间的生产效率，那么成本管理会计就应以该车间为核算对象，提供该车间相关产品在一定产量下耗用的材料、工时、人工成本、制造费用等成本信息。因此，成本管理会计的核算对象可以是企业整体，也可以是班组、车间、部门、作业中心，甚至个人。

(5) 报告的时间、频次不同。财务会计报告必须按照《企业会计准则》的要求，定期编制月报、季报、半年报和年报。而成本管理会计报告不受此限制，除了按年、半年、季度、月份提供报告外，还可以按天甚至小时进行报告。如每天产品的产量、销量、销售收入、现金流量、工时数量等。报告的时间、频次主要取决于管理层对信息需求的精细程度。

(二) 成本管理会计与财务管理的区别

成本管理会计与财务管理都是以企业价值运动或资金运动为研究对象，即能够用货币表现的经济活动。但二者的具体研究对象和工作侧重点存在明显差异。

1. 成本管理会计与财务管理的具体对象不同

成本管理会计是从量的角度对其进行规范，一方面表现为对产品成本历史的反映，另一方面表现为对未来的筹划。而财务管理则是从质的角度对其进行规范，即资金实体的运动及其所体现的货币关系，它是对货币运动的直接管理行为，具体表现为资金的筹集、运用、分配及规划等。

2. 成本管理会计和财务管理的工作侧重点有着显著的区别

现代化企业的经营包括生产经营和资本经营两项内容，这两项内容均属管理的范畴。作为企业管理组成部分的成本管理会计与财务管理，其工作侧重点应有明显区别。成本管理会计为内部管理者提供如何加强内部经营管理的会计信息，应侧重于生产经营，其工作范畴着眼于企业的日常经营管理活动；而财务管理为企业如何保持良好财务状况的手段和措施，侧重于资本经营，其工作范畴应着眼于资金活动本身的管理。

基于此，可将成本管理会计的对象界定为成本及未来动态的价值运动或资金运动，涉及的具体会计要素是成本及未来的收入、费用和利润；可将财务管理的具体对象界定为过去及未来静态的价值运动或资金运动，涉及的具体会计要素为资产（不包括存货）、负债和所有者权益。财务管理是从分析、评价等角度涉及过去的资产、负债及所有者权益，从而与财务会计工作范畴相区别的。另外，之所以从资产中扣除存货，是因为存货属于日常生产经营的范畴，它与成本管理会计的联系更为紧密。

第二节 成本管理会计的发展与演进

虽然成本管理会计实践可以追溯到第一次工业革命甚至更早的时期，但作为一个学科，其形成和发展受社会实践和经济理论的双重影响：一方面，社会经济的发展要求加强企业成本管理，另一方面，经济理论的形成使加强企业成本管理的要求得以实现。

一、成本管理会计发展阶段

从世界范围看，成本管理会计发展历程大致分为三个阶段。

（一）强化成本控制职能的成本管理阶段（20 世纪 50 年代以前）

19 世纪的英国工业革命促使企业生产规模迅速扩大。这一时期的经济理论认为：企业的盈利增长点在于增加产量，产量足够大就能使产品的成本低于市场价格，获得盈利。此时成本管理仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算，用于确定产品成本和销售成本，成本控制的目的仅在于利用会计方法计算企业盈亏和评估资产价值。但随着生产规模日益扩大、竞争愈演愈烈，所有者和经营者都意识到，企业的生存和发展并不仅取决于产量的增长，更取决于成本的高低。只有进一步提高生产效率，降低产品成本，才能够在市场竞争中获得优势，于是产生了泰勒的科学管理思想。泰勒科学管理思想的核心是通过提高标准化来提高生产效率和工作效率。泰勒科学管理思想的出现，促使现代会计分化为财务会计与成本会计。而成本会计的重点是通过预算和成本会计来确定成本并实施财务控制，其代表性的工具和方法是标准成本法和预算管理。

（二）强调决策支持功能的管理会计阶段（20 世纪 50—80 年代）

第二次世界大战之后，社会生产力得到了迅速发展，企业获利能力普遍下降。企业简单地依靠提高生产效率、工作效率，以及标准化管理已显得力不从心，管理重心开始转到提高经济效益上。理论发展中广泛运用数学方法，创造了一大批决策方法和模型。经济理论的发展使得成本会计的内容更加丰富，在强化成本控制职能的同时开始行使预测、决策职能，这一时期成本会计的显著特征是突破单一成本管控限制，强调成本会计的决策支持功能，重点由原来的成本控制转向为计划和控制等管理活动提供有用信息，逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核和评价的成本会计体系。这一阶段的代表性管理会计工具和方法是长期投资决策法。

（三）重视竞争优势的战略管理会计阶段（20 世纪 80 年代以后）

这一时期，科学技术发展日新月异，市场竞争日趋激烈。企业必须以外环境的变化为基础，以获得竞争优势为目的，密切关注竞争对手。战略管理理论获得了长足的发展。战略管理理论对成本会计的影响不仅仅是一些新的技术手段和分析方法的采用，更为重要的是表现在思想观念上的创新。成本会计作为一个管理信息系统，一方面，需要通过关注内部流程分析和使用成本管理技术，来降低内部业务流程中的资源浪费，代表性的成本会计工具和方法是作业成本法；另一方面，应当服务于企业战略，以企业目标为中心，致力于解决如何有效调动员工积极性和如何利用各种资源提高企业价值，实现企业目标问题。在这个阶段，成本会计视角从财务信息向非财务信息方向拓展，成本会计理论发展从单纯的数学分析转变到重视经营环境的复杂性，通过有效地利用资源，追溯、探寻并关注客户价值、股东价值以及组织创新的驱动因素来为组织创造价值，代表性的成本会计工具和方法是平衡计分卡。

二、我国成本会计的创新与发展

我国改革开放后开始引进现代管理会计理论和方法，孔垂珉等（2019）结合我国学术界的研究情况及管理会计实践的各个关键时点，将我国成本会计的发展划分为四个阶段。

（一）1978—1992 年，成本会计引入阶段

这一阶段主要是将国外管理会计理论和方法引入中国。该时期会计学界主要讨论管理会计理论的基础、对象、职能、原则，以及管理会计学科属性等问题，许多关键问题尚未形成一致观点，所发表的一些具有中国特色的研究文献更倾向于介绍西方的管理会计，针对本土化的研究较少。而在

成本会计的运用上由于受中国经济体制改革的影响，无显著的市场特征，更倾向于企业内部的研究。在会计的各个领域，成本会计问题如目标成本管理、变动成本管理受到了较多关注，这与改革开放初期成本计划仍是企业管理的重要手段有一定的关系。

（二）1993—2006 年，成本会计初步本土化研究阶段

1992 年，余绪缨提出“广义管理会计”概念，他认为管理会计可以划分为三大研究领域：微观管理会计、宏观管理会计及国际管理会计，中国管理会计也由引进与普及阶段步入了提升阶段，有关作业成本法、平衡计分卡、全面预算管理、经济增加值等管理会计方法与中国企业实际情况相结合的研究增多，管理会计研究逐步显现中国自身特色（杜荣瑞，2009）。例如，王斌（1999）从经济学角度提出企业需要根据生命周期进行预算管理，认为预算目标的制订需要综合考虑企业经营者、股东、董事会的利益，该过程需要使利益相关者达到一种平衡。又如，于增彪等（2004）将卡普兰的预算管理模式和中国国情相结合，构建了针对中国国情的预算管理架构，将卡普兰的预算管理模式成功运用到了中国的实际环境中。同时，阎达五和李勇（2003）提出了“价值链会计”概念，形成了我国战略管理会计领域的一项重要内容。随着知识经济时代的到来，中国的社会文化观日益凸显，很大程度上影响了中国管理会计的发展。该阶段的管理会计不仅受技术方面的影响，还受社会文化观的影响（余绪缨，1998）。因此，在运用管理会计工具时需要考虑中国的文化背景，结合社会文化观进行工具的整合运用（余绪缨，2003）。

知识链接

中国现代管理会计学科奠基人——余绪缨

1945 年余绪缨毕业并受聘于母校厦门大学，从此开始了一生从事的教学与科研相结合的漫长学术生涯。余绪缨先生的研究领域相当宽广，主要涉及会计基础理论、成本、管理会计、企业理财、管理学等领域。半个多世纪以来，余先生始终坚持站在教学科研第一线，在刻苦钻研基础上博采众长、独立思考，逐步形成了独树一帜的学术思想并取得一系列具有独创性的学术成果。例如，他在 1983 年立足中国国情，结合自己的科研成果和西方管理会计的最新发展编著了具有开拓性的《管理会计》，这本书在当时是中国第一本管理会计教材，其结构体系奠定了中国管理会计教材的结构体系。随后，余先生以马克思主义为指导，在现代管理会计领域中发表了一系列在国内外有较大影响的专题论文，并在中国创立了一个比较完整的管理会计理论与方法体系，从而在中国完成了管理会计的引进工作，中国管理会计进入了一个完善和提高的阶段。余先生因此成为中国管理会计的开拓者和奠基人。余先生的学术成就不仅在国内有较为广泛的影响，在国外学术界也享有盛誉。

余先生不仅学术方面成就卓越，在教书育人方面也取得了引人瞩目的成果，是我国著名的会计教育家。他经常强调做人与做学问的统一，强调要做好学问，首先必须做好一个“大写”的人！余先生一贯要求中青年同志认真学习并实践著名历史学家范文澜教授提倡的“板凳要坐十年冷，文章不写一句空”治学精神，绝不投机取巧。如今，在余先生的言传身教、潜移默化下，他所培养的博士和硕士由于具有刻苦好学的精神，扎实、严谨的学风，广博的学识和较强的分析问题、解决问题的能力而深受社会各界的好评。

（三）2007—2013 年，发展提升阶段

在此期间，管理会计在企业管理中的激励功能与约束功能同样受到重视，业绩导向的薪酬体系和绩效评价研究占到了管理会计文献数量的 1/2。业绩导向型薪酬体系主要涉及高管薪酬等问题，由于中国大部分企业实行薪酬管制，高管薪酬受到各种因素影响，如政策环境、企业所有权性质、企业股权结构及企业风险等，学者们研究了高管薪酬决定因素、高管薪酬如何作用于业绩，以及国有企业、非国有企业高管薪酬差距等问题。该阶段出现的对管理控制系统本身的研究主要分为以下几类。

- （1）分析中国企业，如海尔的管理控制系统的运用情况（汤谷良等，2010）。
- （2）探讨企业为何运用管理控制系统，并对其机理进行分析（吉利等，2011）。
- （3）分析企业如何将各种管理会计工具进行整合，使其形成一个框架（汤谷良，2009）。
- （4）研究管理控制系统如何作用于企业的经营绩效（杜荣瑞等，2008）。

（四）2014 年至今，初步形成具有中国特色的成本管理会计体系

这一阶段管理会计研究呈现新的态势，一方面更加关注不同工具方法间的整体性联系；另一方面更倾向于在整体高度上对管理会计工具体系、管理会计报告及管理会计信息化等一般问题展开研究。同时，随着中国经济的增长和转型升级，我国企业经营环境出现一些新的特征，例如，电子商务的高速发展、环境治理、供给侧改革和市场竞争加剧等，越来越需要构建具有中国特色的管理会计体系，从根本上适应企业环境的变化以支持价值创造。2016 年 6 月，财政部发布了《管理会计基本指引》，该指引明确了管理会计体系的地位，规定了管理会计的目标、要素和原则，全面地介绍了管理会计的一般问题（如组织环境、管理会计报告、管理会计信息、管理会计应用等）以及不同应用领域的管理会计工具方法，初步形成了我国的管理会计体系，是新阶段管理会计理论研究的重要成果，在我国管理会计发展史上具有里程碑的意义。《管理会计基本指引》在“总则”中提出企事业单位在应用管理会计时要考虑战略导向原则、融合性原则、适应性原则和成本效益原则；同时在“信息与报告”中对信息质量提出了要求，即在强调相关性的基础上，同时强调可靠性、及时性和可理解性，主要的目的是加强对企事业单位实务的指导。虽然管理会计理论引入我国较晚，但企事业单位并不乏对管理会计有益且实践成功的探索。针对企业面临市场竞争加剧、人力资源和环境成本双重挤压的经营环境，财政部分批发布系列管理会计应用指引，并随着实践发展而不断丰富完善。财政部 2017 年 9 月 29 日发布《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》（财会〔2017〕24 号）等首批 22 项管理会计应用指引；2018 年 8 月 17 日，发布《管理会计应用指引第 202 号——零基预算》（财会〔2018〕22 号）等 7 项管理会计应用指引；2018 年 12 月 27 日，发布《管理会计应用指引第 204 号——作业预算》（财会〔2018〕38 号）等第三批 5 项管理会计应用指引。财政部共制定印发了 34 项管理会计应用指引，包括 7 项概括性指引和 27 项工具方法指引。概括性指引主要介绍本领域内相关管理会计工具方法的共性内容，工具方法指引主要介绍相关工具方法的应用环境、应用程序和应用评价等。至此，我国形成了涵盖战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理、企业管理会计报告、管理会计信息系统、行政事业单位等十大领域的 34 项管理会计应用指引体系，具体框架如图 1-1 所示。这套立足于管理会计实践的指导性体系，通过分领域、分工具方法构建，具备良好的指导性、开放性和操作性，旨在系统地提炼总结我国管理会计理论和实践的宝贵经验，拓展管理会计研究领域，为企事业单位如何正确、有效地选

择和应用管理会计工具方法提供借鉴或参考，进而提升我国企业管理会计应用水平，增强综合实力和竞争优势。

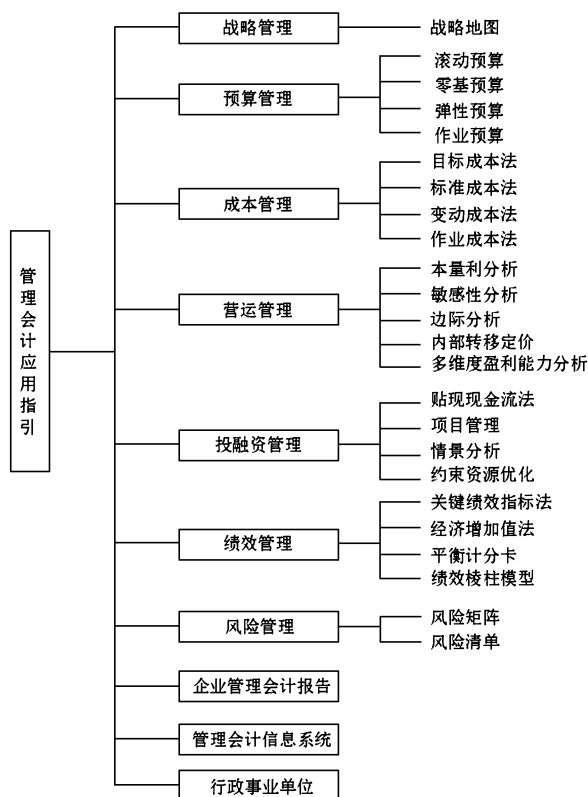


图 1-1 财政部《管理会计应用指引》框架

三、现代成本管理会计发展的特点

在战略管理的思想下，成本管理会计不仅要树立企业整体优势的观念，关注企业的生产经营过程，而且还要重视企业价值链的其他组成部分，为制定企业的长期发展战略与战略规划提供信息支撑，从而使企业保持持续的竞争优势。同时，信息技术的飞速发展对成本管理会计工作也产生了深远影响。习近平总书记指出：“数字技术正以新理念、新业态、新模式全面融入人类经济、政治、文化、社会、生态文明建设各领域和全过程，给人类生产生活带来广泛而深刻的影响。”数字化逐渐成为支撑社会经济运转的重要方式。当今世界，新一轮产业革命、技术革命方兴未艾，以 5G、人工智能、大数据、物联网、生物工程、新能源为代表的新技术、新产业迅速崛起，对传统的成本管理会计组织方式、职能手段等产生了重大而深远的影响，那些用于辅助 20 世纪 80—90 年代的传统企业的信息已经难以支撑现代企业多元化决策的需求，企业需要重新设计成本管理会计系统以提供更精确、更及时的关于作业活动、生产和服务成本的信息。因此，成本管理会计发展显现出以下几个方面的趋势。

（一）成本管理会计与企业业务深度融合

业财融合是企业治理发展到一定阶段的产物。职能分工是企业发展的必然产物，企业规模越大、管理越完善，内部职能分工也会越精细。职能分工能够提高职能部门的专业化水平和内部作业的响应速度，有效支撑企业快速健康发展。但职能分工的消极作用也不容忽视，特别是达到一定程度后，很容易形成管理壁垒，增大企业的运作成本，造成管理的错位和脱节。在企业内部业财关系上，这种矛盾表现得愈加突出，很难形成管理合力。所谓业财融合，即将财务、业务工作融合，有

利于企业加强内部控制,实现精益管理。现代信息技术的发展为财务部门主动嵌入业务前端、服务业务创造了条件。例如,ERP系统的使用使支撑企业所有功能领域的信息都得以整合,包括顾客关系管理、公司资产管理、公司资源利用、供应链管理和供货商管理等。又如,可扩展商业报告语言(extensible business reporting language, XBRL)通过使公司之间的信息对比简单化,促进了财务信息的电子交流,从而对内部报告和外部报告产生极大影响。再如,区块链通过一个链式数据结构存储的分布式账本(数据库),可以在弱信任环境下帮助用户建立一套信任机制,保障用户业务数据公开透明、可溯源、难以被非法篡改。因此,现代信息技术发展可以有效促进成本会计与业务深度融合,推动财务由核算型向管理型转变,形成管理合力,实现企业持续健康发展。

(二) 信息分析报告形式多维化

信息技术的快速发展,在极大提高运算能力、降低信息处理成本的同时,也使传统的收集、存储、操作和报告信息的方法发生改变。例如,云计算是一种通过网络统一组织和灵活调用各种信息、通信、技术资源,实现大规模计算的信息处理方式。其灵活的调动、强大的计算能力和低廉的价格使云计算得以广泛应用。公司无需配备IT专业人员和准备硬件数据库,通过互联网即可方便地获得云计算的管理软件并进行使用。软件可以根据公司的业务变化而改变,多账套设置的云计算成本会计平台使各种数据只需一次录入就可以实现在任意地点、任意时间直接从数据库中获得信息,并生成多维度的成本管理分析报告,满足管理人员需要的决策数据和报告。

(三) 以市场为导向培植企业持续核心竞争能力

早期成本会计系统的关注焦点主要集中在企业内部,试图借助于泰勒的科学管理等管理思想,努力降低产品成本,以此维持企业的竞争能力。随着市场竞争在全球范围内的加剧,人们逐渐发现仅关注企业内部是不够的。马斯洛需求层次理论也表明,不同层次的人群具有不同的需求特征。单纯的低成本战略并不能满足所有顾客的需求。有些顾客可能追求低质量、低成本的产品,而有些顾客可能追求高质量、高成本的产品。所以,现代成本会计系统的焦点不应当仅是降低产品成本,而应该以市场为导向培植企业持续核心竞争能力。围绕这一目标,首先,成本会计的视野由企业内部向外部转移,内部与外部并重;由短期分析向长期分析转移,长期分析与短期分析相结合;由战术层面向战略层面转移,并以战略层面为重心。在战略管理的思想下,成本会计不仅要树立企业整体优势的观念,关注企业的生产经营过程,还要重视企业价值链的其他组成部分,以提供企业战略决策所需要的信息。其次,战略成本管理理论认为,企业的核心竞争优势来源于企业及其外部环境各个层面相关因素的共同作用,故对影响企业业绩的相关因素进行更为深入的动因分析将有助于发现存在的问题,为改善经营决策提供信息。例如,作为现代成本会计重要组成部分的作业成本分析及平衡计分卡,它们分别从全局和局部,对影响企业竞争能力的动因进行分析和评价。最后,成本会计由对企业的生产经营过程进行静态分析转变为强调对企业的生产经营过程和内外环境进行动态分析。战略管理强调企业适应外部多变的环境,根据出现的问题迅速及时地调整企业的经营战略和政策,这就必然要求作为决策支持系统的成本会计能够及时提供动态的信息,满足战略决策的需要。

(四) 成本会计职业向更高层次发展

由于战略成本会计已经深入企业内部环境和生产经营过程的每一个环节和方面,所有的员工都在履行传统成本会计人员的职能,这就意味着成本会计职业应向更高层次发展。成本

管理会计人员应将决策支持职能和决策职能融于一身，从参与决策向决策人员方向转变。在中国会计学会管理会计专业委员会 2016 年学术年会上，时任中航工业集团副总经理、总会计师的顾惠忠认为，财务要当好业务的运营伙伴，核心的职责是与企业 CEO 之间建立能够提供正确财务数据，进行有效的财务控制，并且具有战略眼光的运营伙伴关系。显然，这对成本管理会计人员的素质能力提出了更高的要求。除了需要精通财务知识，能熟练运用现代信息技术，提供相关决策需要的数据支撑等基本技能之外，还应该具备以下素质。

1. 对数据背后的蕴意保持高度的洞察力

大数据时代不缺乏数据，但如何在强大的信息技术背景支撑下，打通数据的“信息孤岛”，及时捕捉灵活变幻的数据之间的关联性，进而为企业挖掘或创造商业机会提供有效信息，才是成本管理会计人员需要不懈努力的“内功”。

2. 灵活运用成本管理会计工具并具有创新能力

能够将所收集的各种财务与非财务信息，借助成本管理会计合适的工具进行进一步加工，以满足决策的需要，同时，在成本管理实践探索中，不断总结新的思路与方法。

3. 由财务思维向业务经营思维转变

大数据时代，智能财务的推行让业财融合成为大势所趋。一直以来，企业的财务和业务都是独立分开的，但是随着信息技术在企业经营管理中的不断应用，财务的职能由事后核算向事中、事前控制推进。对于成本管理会计人员来说，必须跟上时代的步伐，改变自己的思维方式，由财务思维向业务经营思维转变。例如，在对某种产品实施成本管理控制之前，需要与设计、生产、业务人员对产品结构、工艺流程、所用材料及其质量要求、市场推广模式等进行详细沟通和了解，这样才能使所提出的成本管理控制建议符合实际，具备可操作性。

第三节 战略及战略成本规划

进入 21 世纪以来，随着全球经济一体化和高科技的迅猛发展，企业的制造环境已由过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化，成本管理会计中的技术因素也发生了深刻的变化：一是生产结构发生了变化，其中机器折旧与研发费用明显增加；二是会计控制方法有所改变，如各责任中心变为作业组，标准成本差异控制成本的效果减弱，从而使传统的业绩评价标准失效等；三是管理会计的核算方法具有了变革的动力（如传统人工小时分配已失去相关性，作业成本会计、资源消耗会计等得到应用）；四是人工智能推动了成本管理会计的创新（如产品设计的优化等）。战略经营系统促进了成本管理会计的功能扩展，管理会计师的职能已不再仅限于对企业过去经营业绩的记录，他们开始成为企业管理队伍中实现价值增值的重要成员，并为提高企业经营效率提供着重要的信息，与管理者一起规划并执行企业的新战略。因此，战略导向是现代管理会计不同于传统管理会计的重要标志之一，战略经营系统就是使经营战略得以成功实施的系统。

一、战略与战略层次

（一）战略

战略是指企业从全局考虑做出的长远性的谋划。企业实施战略管理，就是对企业全局的、长远的发展方向、目标、任务和政策，以及资源配置做出决策和管理的过程。换句话说，就是一个企业



事先对所处的环境和局势进行理性判断，选择合理的方式将自己所拥有的资源 and 市场机会进行匹配来为其客户和投资者创造价值，最终实现自身既定目标的过程。因此，战略是一种事前的“合理”选择。孙子兵法中的“知彼知己，胜乃不殆；知天知地，胜乃不穷”，是我国古代关于内外部环境分析思想的高度概括。但这种事前“合理”选择是否能够成为“正确”的选择，要到事后才能评判。

（二）战略层次

战略是一个较为宽泛的概念，具有全局性，而全局的范围是有大有小的，任何一个全局都可以被看成一个系统，系统是有层次的。战略层次是企业根据对未来经营环境的判断，在选择的目标层面上确定的战略意图和战略行动。组织一般需要制定三个层次的战略。

1. 公司层战略

如果公司拥有一种以上的业务就需要一种公司层战略。其关心的是：公司的事业（业务）是什么？公司应拥有什么样的事业（业务）组合？其战略行为一般涉及拓展新的业务，如事业单元、产品系列的增加（或剥离），以及在新的领域与其他企业组建合资企业等。公司层战略应当决定每一种事业（业务）在组织中的地位。

2. 事业层战略

当一个组织从事多种不同事业时，建立战略事业单元更便于计划和控制。战略事业单元代表一种单一的事业或相关的业务组合，每一个事业单元应当有自己独特的使命和竞争对手。这使得每一个战略事业单元应该有自己独立于公司其他事业单元的战略。因此，公司的经营可以看作是一种事业组合，每一个事业单元都有其明确定义的产品和细分市场，并具有明确定义的战略。事业组合中的每一个事业单元按照自身能力和竞争的需要开发自己的战略，同时还必须与整体的组织能力和竞争需要保持一致。事业层战略关心的是：在我们的事业领域里如何进行竞争；事业层战略规定该事业单元提供什么产品或服务，以及向哪些顾客提供产品或服务。其战略行为包括广告宣传、研究与开发（研究是指通过发明新技术来创造一种新产品或新工艺，或改进现有产品；开发则是将已有发明推广于生产过程或其他产品）、设备条件的改善，以及产品系列拓展、收缩的方向和程度。全部事业单元必须符合作为一个整体的公司的利益，在可接受和控制的风险水平下，使销售、收益和资产结构获得均衡发展。

3. 职能层战略

职能层战略解决这样的问题：我们如何支持事业层战略。职能部门如研发、制造、市场营销、人力资源和财务部门，应当与事业层战略保持一致。

战略的层次是相对同一系统而言的，层次是同一战略的层次。一个战略也可以划分为许多部分，每个部分表现为不同的形态的战略。虽然彼此间在层次上有高低之分，但是在级别上都是一样的，影响的都是同一个系统，而不是另外一个或者它的某一部分。在战略的层次结构体系中，有如下一些特征：上面的层次对下面的层次有指导作用，下面层次对上面层次有支持作用。就是说，目标的确定要符合系统的使命，方针的确定要有助于达成目标，政策的制定要在方针的指导下进行等。

二、战略成本规划

战略成本规划通常是在对与组织有关的行业、竞争对手和环境关系进行全面分析的基础上进

行，一般包括外部环境和内部能力分析、战略制定三个核心部分。年度商业计划将在本书全面预算管理章节讲解。

（一）外部环境分析

影响战略制定的关键外部因素包括法律和法规，市场力量、行业趋势和竞争，技术变革，利益相关者群体和它们对社会问题的关注，全球化趋势、新兴市场和非政府组织等。常用的分析工具或方法有波特五力模型、波士顿矩阵、SWOT 分析模型等。

1. 波特五力模型

波特五力模型又称波特竞争力模型。波特五力模型是哈佛商学院的迈克尔·波特于 1979 年创立的，是用于竞争战略分析的理论模型。该模型在产业组织经济学基础上推导出决定行业竞争强度和市场吸引力的五种力量。可以有效地分析客户的竞争环境。五力分别是行业内现有竞争者竞争力、供应商议价能力、购买者议价能力、替代品威胁、新进入者威胁，如图 1-2 所示。一种可行战略的提出首先应该确认并评价这五种力量，不同力量的特性和重要性因行业和公司不同而变化。企业可以采取尽可能地将自身的经营与竞争力量隔绝开来、努力从自身利益需要出发影响行业竞争规则、先占领有利的市场地位再发起进攻性竞争行动等手段来应对这五种竞争力量，以增强自己的市场地位与竞争实力。

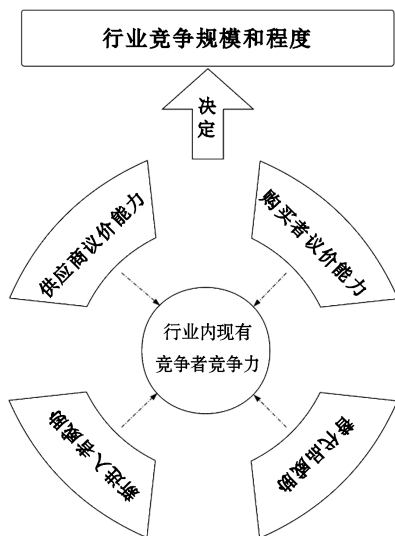


图 1-2 波特五力模型

2. 波士顿矩阵

波士顿矩阵又称市场增长率—相对市场份额矩阵，由美国著名的管理学家、波士顿咨询公司创始人布鲁斯·亨德森于 1970 年首创，主要用于分析组织的业务单元或产品线，以便恰当地分配资源。波士顿矩阵的基本原理是将企业所有产品从销售增长率和市场占有率角度进行再组合。在坐标图上（见图 1-3），横轴代表市场占有率，纵轴代表市场增长率，二者分别从低到高将业务或产品划分为四种不同组合，其目的在于通过产品所处不同情形的划分，使企业采取不同的战略决策，以保证其不断地淘汰无发展前景的产品，实现产品及资源分配结构的良性循环。

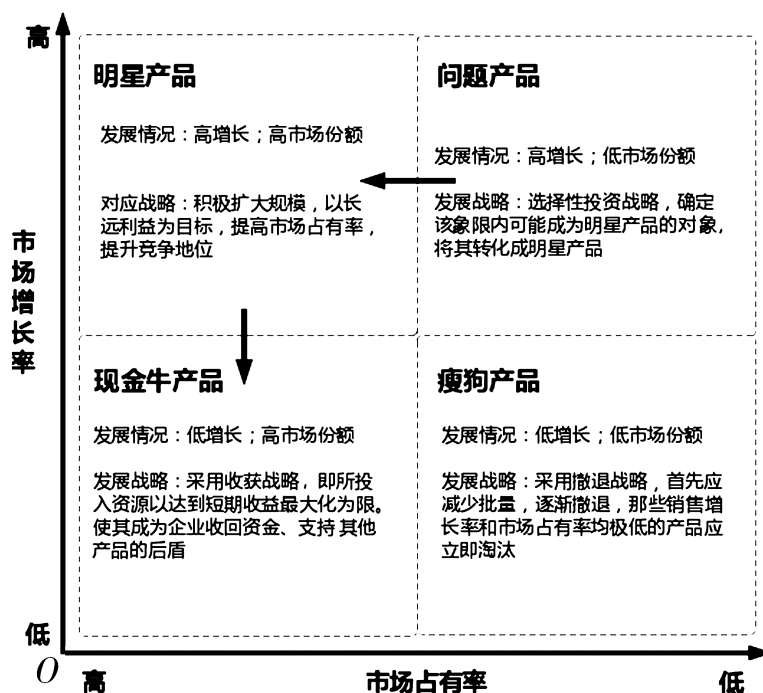


图 1-3 波士顿矩阵

(1) 明星产品。这是指处于高增长率、高市场占有率象限内的产品或业务群，极有可能成为企业的现金牛产品，需要加大投资以支持其迅速发展。采用的发展战略是积极扩大经济规模和市场机会，以长远利益为目标，提高市场占有率，加强竞争地位。

(2) 现金牛产品，又称厚利产品。它是指处于低增长率、高市场占有率象限内的产品或业务群，已进入成熟期。其财务特点是销售量大、产品利润率高、负债比率低，可以为企业的资金，而且由于增长率低，也无需增大投资，因而成为企业回收资金，支持其他产品，尤其明星产品投资的后盾。

(3) 瘦狗产品，也称衰退类产品。它是处在低增长率、低市场占有率的产品或业务群。其财务特点是利润率低，处于保本或亏损状态，负债比率高，无法为企业带来收益。对这类产品应采用撤退战略：首先应减少批量，逐渐撤退，对那些市场增长率和市场占有率均极低的产品应立即淘汰；其次是将剩余资源向其他产品转移；最后整顿产品系列，最好将瘦狗产品与其他事业部合并，统一管理。

(4) 问题产品。它是处于高增长率、低市场占有率的产品或业务群。高增长率说明市场机会大，前景好，而低市场占有率则说明组织在市场营销上存在问题。其财务特点是利润率较低，所需资金不足，负债比率高。在产品生命周期中处于引进期，因种种原因未能开拓市场局面的新产品即属此类问题的产品。对问题产品应采取选择性投资战略。如果认为有潜力，公司应给它们提供资金以支持其扩张；如果认为无潜力，公司就应放弃。

3. SWOT 分析模型

SWOT 是用来确定企业自身的内部的竞争优势 (strength) 和竞争劣势 (weakness)、外部的机会 (opportunity) 和威胁 (threat)，从而将公司的战略与公司内部资源、外部环境有机地结合起来的一种科学的分析方法，也称现状分析、态势分析。SWOT 分析是 20 世纪 80 年代初由美国旧金山大学的管理学教授韦里克提出的，它提供了一种识别内外部信息并综合分析相关数据的方法，经

常被用于企业战略制定、竞争对手分析等。整体上，SWOT 分为两部分：第一部分为 SW，主要用来分析内部条件，着眼于企业自身的实力及其与竞争对手的比较；第二部分为 OT，主要用来分析外部条件，重点关注外部环境的变化及对企业的可能影响。利用这种方法可以从中找出对自己有利的、值得发扬的因素，以及对自己不利的、要避免的变量，明确以后的发展方向。企业高层管理人员应在明确内外部各种变量的基础上，采用不同的经营战略模式（见图 1-4）。

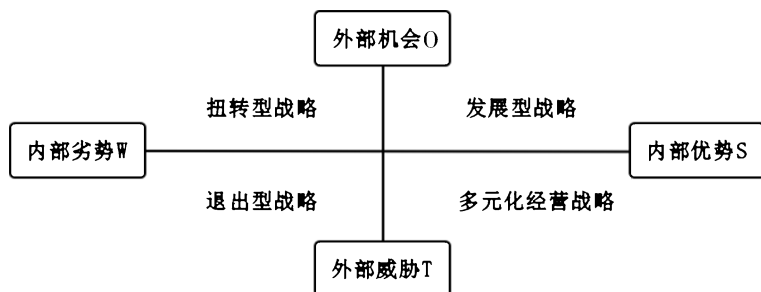


图 1-4 SWOT 分析模型

（1）发展型战略（优势+机会）。当内部优势与外部机会相互一致和适应时，企业可以用自身内部优势撬起外部机会，加大投入，使机会与优势充分结合发挥出来。然而，机会往往是稍纵即逝的，因此企业必须敏锐地捕捉机会，把握时机，以寻求更大的发展。

（2）扭转型战略（劣势+机会）。当环境提供的机会与企业内部资源优势不相适应，企业就需要提供和追加某些资源，以促进内部资源劣势向优势方面转化，从而迎合或适应外部机会。

（3）多元化经营战略（优势+威胁）。当环境状况对公司优势构成威胁时，优势得不到充分发挥，会出现优势不优的脆弱局面。在这种情形下，企业可采用多元化经营，以避免外部威胁，发挥内部优势。

（4）退出型战略（劣势+威胁）。当企业内部劣势与企业外部威胁相遇时，企业就面临着严峻挑战，如果处理不当，可能直接关系到企业的生死存亡。这种情形下，企业应收缩市场，或改变市场竞争战略。

（二）内部能力分析

影响战略制定的关键内部能力包括资源、技能、流程等。价值链分析、关键成功因素分析等是常用的分析工具。

1. 价值链分析

企业拥有许多资源、能力和竞争优势，但如果把企业作为一个整体来考虑，可能无法识别这些竞争优势。美国哈佛商学院教授迈克尔·波特 1985 年提出的价值链分析法，是将企业经营活动分解为若干个与战略相关的价值活动，通过考察这些单个的价值活动本身及其相互之间的关系来确定企业竞争优势的一种分析工具。

（1）纵向价值链。企业与供应商、客户之间的价值联系可以通过采购活动和销售活动等多个接触点实现，由此将企业、供应商和顾客视为一个相互联系和相互作用的整体。这种联系和作用可以向上延伸至原材料的最初生产者（或供应商），向下延伸到使用产成品的最终用户，从而形成一条从原材料投入将产成品提供给最终用户的由所有价值转移和增值环节构成的纵向价值链。纵向价值



链将最终产品看作一系列价值活动的集合体，企业只是整条价值链中的一个环节或几个环节。纵向价值链分析的目的在于确定企业在哪一个或哪几个价值链节中参与竞争。对纵向价值链的研究有助于企业准确进行市场定位，并且考虑到更广泛地有关整合和利用市场的战略问题（如收购、兼并、多元化等）。

（2）横向价值链。某一产品的生产可以通过多种途径和组合方式来完成，在整个社会空间上必然存在一系列互相平行的纵向价值链，所有在一组互相平行的纵向价值链上的企业之间就产生了一种相互影响、相互作用的内在联系，这种联系形成了横向价值链。例如，在白色家电制造业中，格力、美的、海信、海尔等生产商之间的相互竞争、相互合作的关系，构成了横向价值链。横向价值链分析就是对一个产业内部的各个企业之间相互作用的分析，旨在确定企业与竞争对手之间的差异，从而制定能够使企业取得相对竞争优势的战略。

（3）内部价值链。内部价值链是价值增值活动在企业内部的展开，是企业在经济和技术上有明确界限的各项活动及其关联关系，是创造对顾客有价值的产品的基础。企业内部价值链分为三类：一是企业履行基本管理职能的各种基本职能活动，如企业的总体管理、计划与控制管理、财务与会计管理、风险与法律管理等；二是支撑整个企业内部价值链的人力资源管理活动；三是生产经营活动，可进一步分解为供应、生产、销售三大价值活动。

纵向价值链分析的结果在于确定企业应该生产什么，横向价值链分析则指出企业生产该种产品的竞争优势和限制条件。上述分析的结果要通过企业内部价值链的优化去落实。

2. 关键成功因素分析

关键成功因素分析法是以关键因素为依据来确定系统信息需求的一种管理信息系统总体规划的方法，其理论依据是在现行系统中，总存在着多个变量影响管理信息系统目标的实现，其中若干个因素是关键的和主要的（即成功变量）。以客户需求为导向的企业价值链改进与完善一般认为应围绕以下四个关键因素进行。

（1）成本。成本是判断企业内部资源使用效率的综合性指标，也是获取企业竞争能力的关键要素。客户会不断要求公司降低成本并提高服务效率，从而以更低的市场价格获取更高质量的产品。公司则面临着如何以更低的产品价格满足客户需求，进而在市场中获取竞争优势的压力。

（2）质量。质量是客户对产品的核心要求。不断提高产品质量是企业树立企业形象，擦亮品牌，获取持续竞争优势的关键手段。管理人员应在充分考虑成本与效益原则的前提下，引入全面质量管理作为提高产品质量的一种工具和手段，在整个价值链上改善经营以提供超过客户预期的产品和服务。

（3）时间。随着市场竞争的加剧，对客户需求的响应时间已构成企业竞争优势的关键要素。例如，每年的“双十一”购物狂欢节，京东、天猫等电子商务平台，无不以不断降低对客户需求的响应时间为竞争的先决条件。这就意味着需要企业在价值链特别是供应链上不断优化，消除不增值作业，优化低效率作业，改善企业与上下游之间的关系，以达到客户所要求的时间标准。

（4）创新。持续的创新是企业持续竞争优势的关键来源。除了技术创新和产品创新，企业创新还包括商业模式、管理与服务领域的全新突破。技术创新和产品创新有密切关系，又有所区别。技术的创新可能带来但未必带来产品的创新，产品的创新可能需要但未必需要技术的创新。产品创新可能包含技术创新的成分，还可能包含商业创新和设计创新的成分。技术创新可能并不带来产品的

改变，而仅仅带来成本的降低、效率的提高，如改善生产工艺、优化作业过程从而减少资源消费、能源消耗、人工耗费或者提高作业速度。新技术的诞生，往往可以带来全新的产品，技术研发往往对应于产品或者着眼于产品创新，而新的产品构想，往往需要新的技术才能实现。

（三）战略制定

战略制定包括愿景、使命、企业核心价值观等要素。愿景是一个简明的陈述，表达了企业的中长期（3~10年）目标。通常用“憧憬”的言语传达企业想要展现给世界的形象。使命是指企业存在的理由，通常用简洁清晰、激动人心的文字表达。使命表达了企业将如何持续地向愿景迈进，并清晰地展示企业试图为其客户和利益相关者传递的价值。企业核心价值观则体现了组织的态度、行为和特质，是企业持久和最根本的信仰，是企业及其每一个成员共同的价值追求、价值评价标准和所崇尚的精神。有了使命、愿景、价值观这些简单背景知识后，就可以制定战略了。迈克尔·波特认为，战略就是选择一套行动方案使企业能够善于在市场上创造持续性差异化。持续性差异化能够向客户传递的价值超过竞争者，或者在相同价值下提供更低的成本。管理者制定的基本战略通常有两种：成本领先战略和产品差异化战略。

1. 成本领先战略

成本领先战略即通过提高生产率和效率、消除浪费和严格控制成本来实现比竞争对手更低的成本。比如，沃尔玛提供与竞争对手相似而非差异化的产品，但是价格更低，从而形成竞争优势。

2. 产品差异化战略

产品差异化战略即让客户感觉到公司的产品和服务要比竞争对手的产品和服务更优质、更独特。通过创新产品研发、品牌推广和产品快速投放市场，公司实现了差异化战略。这种差异化提升了品牌忠诚度以及客户的支付意愿。

知识链接

美的集团以“科技领先”为核心的战略主轴

成立于1968年的美的，从最初何享健带领23位顺德人，筹资5000元创业，发展至今，已经成为一家覆盖智能家居、楼宇科技、工业技术、机器人与自动化和数字化创新业务五大业务板块为一体的全球化科技集团，形成美的、小天鹅、华凌、COLMO、库卡、威灵、合康、高创、万东和菱王等多个品牌组合，每年为全球超过4亿用户，各领域的重要客户与战略合作伙伴提供满意的产品和服务。迄今，美的在全球拥有约200家子公司、35个研发中心和35个主要生产基地，业务覆盖200多个国家和地区。2022年营业总收入3457亿元，全球员工数量超过16万，《财富》世界500强排名278位。美的集团的愿景、使命及价值观如下。

（1）我们的愿景——科技尽善、生活尽美。

（2）我们的使命——联动人与万物，启迪美的世界。

（3）我们的价值观——敢知未来（志存高远、客户至上、变革创新、包容共协、务实奋进）

随着近年人工智能、仿真技术等领域技术的突破性进展，2020年底，美的集团将战略主轴升级为“科技领先、用户直达、数智驱动、全球突破”，其中“科技领先”为核心主轴。

（1）科技领先——构建研发规模优势，加大对核心、前沿技术的布局 and 投入。

- (2) 数智驱动——通过全面数字化全面智能化，内部提升效率外部紧抓用户。
- (3) 用户直达——与用户直接联系互动，重塑产品服务及业务模式。
- (4) 全球突破——重点区域寻求市场、渠道和商业模式等维度突破，服务全球用户。

——根据美的集团官网资料整理

第四节 管理会计师职业发展与职业道德

一、管理会计师专业机构

成本会计的发展及其在管理中的作用，极大促进了管理会计职业化的发展。一些西方国家专门设立专业机构指导管理会计的研究与实务，专门负责管理会计师业务培训、管理、执业认定等，使管理会计师职业化队伍不断扩大。其中具有较大影响的是美国管理会计师协会（IMA）和英国特许管理会计师公会（CIMA）。

（一）美国管理会计师协会

美国管理会计师协会是一家在全球具有重要影响的国际性管理会计师组织，成立于1919年，目前拥有遍布全球的265个分会的超过8万名会员。成为注册管理会计师（CMA），首先必须通过注册管理会计师资格证书认证考试，而且还要符合IMA订立的学历和道德操守标准。CMA资格认证的目的在于培育管理会计人员和财务管理人员的知识广度，使其能预测商业的需求及参与决策制定。认证考试涉及商业分析、管理会计与报告、战略管理和商业应用等四大方面内容，所包含的知识范围集中反映管理会计人员和财务管理人员在现今商业环境中所需要的能力。因此，取得CMA资格不仅代表其具备完整的会计及财务相关领域知识，也表明了其具备高度专业标准与能力，能够通过分析企业内部财务报表，协助管理者掌握经营状况，参与拟定未来经营策略并执行。

（二）英国特许管理会计师公会

英国特许管理会计师公会成立于1919年，是世界上最大的管理会计师认证、管理和监督机构，属于非营利组织，拥有超过20万会员和学员，遍布176个国家和地区。

CIMA会员身居管理要职，以扎实的财务知识、卓越的管理能力和出色的战略思维在工商界、政府部门及各类非营利机构中发挥着举足轻重的作用。在我国，CIMA发展迅速，已经成为聚集国际金融高管及财界领袖的最大平台。CIMA以“财务支持战略决策，战略融于财务管理”为理念，其资格考试并不局限于会计内容，而是涵盖了管理、战略、市场、人力资源、信息系统等多方面的商业知识和技能。通过CIMA三级认证考试并达到工作经验要求者可获得CIMA会员资格，成为特许管理会计师；而拥有三年决策管理高层工作经验的特许管理会计师可申请成为特许管理会计师公会资深会员。

二、管理会计师职业道德

管理会计师职业道德是保证管理会计工作有效运行的基础。管理会计师应遵守诚实、公正、客观以及负责任的基本原则，同时鼓励和倡导企业中的其他人共同遵守。美国管理会计师协会制定的《管理会计师道德行为标准》将管理会计师职业道德分为行为规范和职业道德冲突解决方案两部分。

（一）行为规范

1. 职业胜任能力

管理会计师要提供高质量的专业服务，必须具备较强的业务能力，具体包括：

- (1) 终身学习，不断更新专业知识，提高业务技能，始终保持与其职业能力相适应的专业知识

和技能水平；

(2) 严格依据相关法律、法规和专业标准履行专业职责；

(3) 计算和分析相关数据，在为企业管理层提供全面、准确、清晰、简明、及时的决策支持信息和建议的同时，能够识别并帮助管理风险。

2. 保密责任

管理会计师的工作性质决定了他们能够掌握大量的企业内部信息，这些机密一旦泄露，将会给企业带来巨大的经济损失，因此管理会计师必须做到：

(1) 除授权及法定情况外，应为工作中获得的信息保密；

(2) 告知所有相关方恰当使用保密信息，并监督确保他们遵守该原则；

(3) 禁止利用企业机密信息谋求不道德或非法利益。

3. 正直的品行

管理会计师为企业的经营管理活动提供决策信息，信息的质量不仅取决于管理会计师的技术水平，还取决于他们的品行。因此，管理会计师应当做到：

(1) 避免利益冲突，定期与业务合作伙伴进行沟通以避免明显的利益冲突，告知各方任何潜在的利益冲突；

(2) 避免从事任何损害道德履行职责的行为；

(3) 禁止从事或支持任何有损职业声誉的活动；

(4) 为积极的道德文化做出贡献，并将职业操守置于个人利益之上；识别和揭示影响专业判断及管理决策的各种局限，如同时披露有利和不利信息，揭示所有的专业判断及形成的各种观点。

4. 提供真实客观的信息

管理会计师对有关事项的调查、判断及意见的表述，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，不受他人左右，不掺杂个人主观意见，提供真实客观的信息。

(二) 职业道德冲突解决方案

在实际工作中，当管理会计师遇到不符合职业道德要求的行为和问题时，应积极寻找解决问题的办法。管理会计师首先必须严格遵守职业道德标准的基本原则，如果基本原则的条款不能解决问题，可采用以下行动步骤。

(1) 立即向上级报告。遇到需要裁决的问题时可直接向上级报告（除非直接上司也牵扯到其中），仍不能解决时再向更高级领导报告。如果上级是道德裁决执行人员，则内部审计、监事会、董事会或股东大会都可以作为道德裁决的再审议机构。

(2) 深入讨论，辨别是非。通过和管理会计师协会的道德咨询部门或其他外部顾问交流相关道德问题以获得更好的解决方案。

(3) 向律师咨询有关道德冲突的法律责任、权利和风险。

(4) 离开企业，提交备忘录。如果上述解决问题的方案不成功，管理会计师最好的选择是考虑辞职，离开企业，并向企业的法定代表人提交详细的备忘录，说明存在的问题。

本章小结

(1) 成本管理会计是成本核算的基本原理结合现代管理会计而形成的领域。成本管理会计是围绕培育企业整体优势的目标，向企业管理层提供能够满足他们成本管理控制和战略经营决策的信息支持系统，旨在解决成本及基于成本的各类决策和管理问题。其目标为管理层优化决策提供成本信息支持和参与管理层持续改善企业生产经营的决策活动。成本管理会计的职能主要包括预测、决策与规划、控制、核算、考核评价。



(2) 成本会计的形成和发展受社会实践和经济理论的双重影响。从世界范围看,成本会计发展历程大致分为三个阶段:强化成本控制职能的成本管理阶段、强调决策支持功能的管理会计阶段、重视竞争优势的战略管理会计阶段。我国管理会计虽然起步较晚,但经过多年的理论研究的实践与应用,已经逐步形成了我国的管理会计体系。财政部陆续发布的涵盖战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理、企业管理会计报告、管理会计信息系统、行政事业单位等八大领域34项管理会计应用指引体系,该体系具备良好的指导性、开放性和操作性,是我国管理会计应用的规范体系。

(3) 成本会计和财务会计同属现代会计信息系统的两大分支,财务会计重在回顾过去,履行反映和报告企业经营成果和财务状况的职能;而成本会计则重在面向未来,履行预测、决策、规划、控制和考核的职能。它们之间既存在天然的内在联系,又有显著的区别。成本会计与财务管理都是以企业价值运动或资金运动为研究对象,即能够用货币表现的经济活动,但二者的具体研究对象和工作侧重点存在明显差异。

(4) 企业实施战略管理就是对企业全局的、长远的发展目标,以及资源配置做出决策和管理的过程。在战略管理的思想下,成本会计不仅要树立企业整体优势的观念,为制定企业的长期发展战略与战略规划提供信息支撑。战略管理的基本工具主要有用于分析外部环境的波特五力模型、波士顿矩阵、SWOT分析模型,以及用于内部能力分析的价值链分析、关键成功因素分析等。

(5) 管理会计师职业道德是保证管理会计工作有效运行的基础。管理会计师应遵守诚实、公正、客观以及负责任的基本原则,同时鼓励和倡导企业中的其他人共同遵守。美国管理会计师协会制定的《管理会计师道德行为标准》将管理会计师职业道德分为行为规范和职业道德冲突解决方案两部分。

思考题

1. 成本会计与财务会计、财务管理的主要区别分别有哪些?
2. 成本会计发展与企业的经营环境有什么联系?表现在哪些方面?
3. 战略管理的基本工具有哪些?如何应用?
4. 管理会计师的职业道德包括哪些内容?

自测自评

一、单项选择题

1. 财务会计主要关注 ()。
A. 如何为企业战略制定提供信息
B. 外部利益相关者的信息需求
C. 如何为有效降低成本提供信息
D. 利用各种资源提高企业价值的信息
2. 财务会计从历史视角提供数据,而成本会计重点关注 ()。
A. 过去
B. 当前
C. 未来
D. 过去和当前
3. 成本会计与财务会计的共同点是 ()。
A. 都关注原始资料
B. 都需要遵循会计准则
C. 都需要对外披露信息
D. 服务对象相同
4. 20世纪80年代以后,成本会计发展的重点是 ()。
A. 确定成本并实施财务控制
B. 为计划和控制等提供有用信息
C. 降低业务流程中的资源浪费
D. 为组织创造价值
5. 下列 () 是管理会计师面对道德问题时应最先采取的行动。

- A. 查询公司解决类似问题的规则
 - B. 与直接上司讨论该问题
 - C. 咨询相关律师
 - D. 私下与管理会计师协会道德顾问交流
6. 以强调决策支持功能为基本特征的管理会计阶段的管理重点在于提高 ()。
- A. 生产效率
 - B. 工作效率
 - C. 经济效益
 - D. 竞争优势
7. 价值链分析是将一个企业的经营活动分解为若干与 () 相关的价值活动, 通过考察这些单个的价值活动本身及其相互之间的关系来确定企业竞争优势的一种分析工具。
- A. 战略
 - B. 管理
 - C. 经营方向
 - D. 经营特点
8. 在 SWOT 分析法中, 处于“劣势+机会”区域的企业应 ()。
- A. 采取发展战略
 - B. 有效利用市场机会, 努力减少内部劣势
 - C. 利用优势在其他产品上建立长期优势
 - D. 减少产品或收缩市场, 改变产品或市场战略
9. 下列可以同时作为财务会计和成本管理会计报告的指标的是 ()。
- A. 产品的原材料成本
 - B. 产品的残次品率
 - C. 设备维修工时
 - D. 产品生产耗用的工时
10. 成本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

二、多项选择题

1. 成本管理会计的职能除了预测、决策与规划, 还包括 ()。
 - A. 控制
 - B. 监督
 - C. 核算
 - D. 考核与评价
2. 成本管理会计的形成和发展受到 () 影响。
- A. 社会实践
 - B. 经济理论
 - C. 企业类型
 - D. 业务特点
3. 企业内部价值链可以进一步分为 () 三大价值活动。
- A. 基本职能活动
 - B. 人力资源管理活动
 - C. 生产经营活动
 - D. 销售管理活动
4. 成本管理会计是适应企业加强内部经营管理, 提高企业竞争力的需要产生和发展起来的, 其目标是实现 ()。
- A. 正确计算成本, 为管理和决策提供成本信息
 - B. 正确计算成本, 满足对外报告的需求
 - C. 正确计算成本, 满足存货计量和利润计算的需要
 - D. 助力管理层持续改善企业的生产经营活动
5. 下列项目中, 可以作为成本管理会计主体的有 ()。
- A. 企业整体
 - B. 个人
 - C. 车间
 - D. 班组
6. 美国管理会计师协会制定的《管理会计师道德行为标准》中, 行为规范包括 ()。
- A. 职业胜任能力
 - B. 保密责任
 - C. 正直的品行
 - D. 提供真实客观的信息
7. 以客户需求为导向的企业价值链改进与完善一般认为应围绕以下 () 等关键因素进行。
- A. 成本
 - B. 质量
 - C. 时间
 - D. 创新

三、判断题

1. SWOT 分析的理论基础是: 有效的战略能最大限度地利用业务优势和环境机会, 同时使劣势和环境威胁降到最低。 ()



2. 相较于成本会计, 财务会计提供的信息更加多元化, 这些信息里包括财务信息和非财务信息。 ()
3. 成本会计与财务管理都以企业价值运动或资金运动为研究对象, 但二者之间的具体研究对象和工作侧重点不同。 ()
4. 所谓业财融合, 即将财务、业务工作融合, 这样有利于企业加强内部控制, 实现精益管理。 ()
5. CIMA 的资格考试并不局限于会计内容, 而是涵盖了管理、战略、市场、人力资源、信息系统等多方面的商业知识和技能。 ()

—— 扫一扫, 你有多优秀 ——



延伸阅读



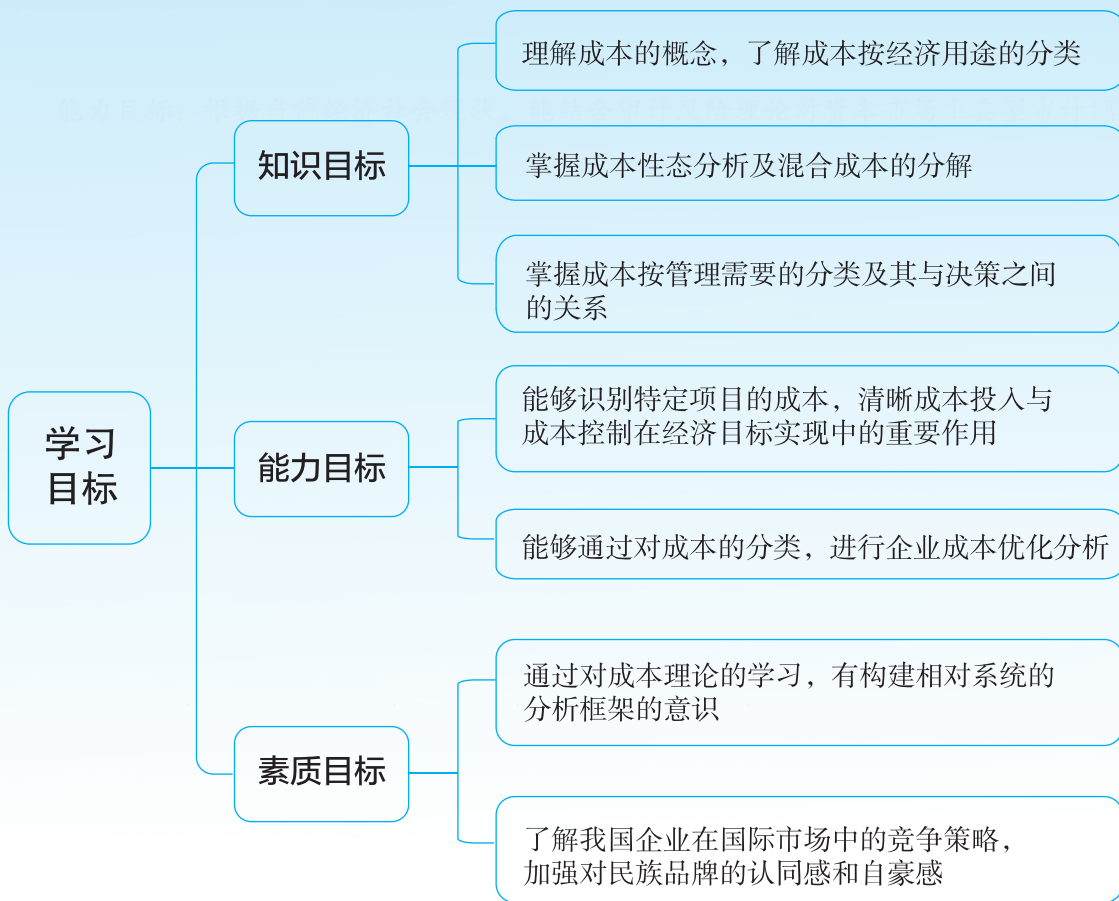
- [1] 关于印发《管理会计基本指引》的通知。
- [2] 《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》。
- [3] 《管理会计应用指引第 101 号——战略地图》。
- [4] 《管理会计应用指引第 801 号——企业管理会计报告》。
- [5] 《管理会计应用指引第 802 号——管理会计信息系统》。
- [6] 许敏, 岳元宁, 陈瑶. 管理会计: 百年回溯及探索思考 [J]. 会计之友, 2022 (18): 9-14.
- [7] 冯巧根. 对管理会计基本指引、应用指引的解读 [J]. 财会月刊, 2019 (01): 7-14.
- [8] 罗莎. 把握数字经济发展机遇, 培育国际财会专业人才: “2022 年数字经济与数字化管理会计发展论坛”在京举办 [N]. 中国会计报, 2022-08-05 (15).

第二章

成本的概念和分类

学习目标

了解成本的相关概念和分类是成本管理、控制与决策的基石。对成本经济内涵的理论学习有助于透过成本相关问题的现象对其背后的经济实质有更好的认知与把握，形成清晰、系统的理论框架。通过本章的学习，大家应能达成以下目标。



案例导入

有一种骄傲，叫“中国高铁”！

中国高铁的起步比部分发达国家要晚，以前高铁全部都是德标或日标，但我国自主研发的动车组列车“复兴号”大量采用了中国国家标准和中国铁路总公司企业标准等技术标准，在动车组的254项重要标准中，中国标准占了84%，是真正的“中国造”动车。如今，“复兴号”采用的多项技术已领跑世界，日益成为推动世界铁路发展的重要力量。截至2021年，中国高铁总里程直逼4万千米，大家在乘坐高铁的过程中，看到往来飞驰而过的各种型号的高铁动车，会不约而同为国家的强大感到自豪。

齿轮箱是驱动“复兴号”动车组高速行驶的核心部件，具备30年2400万千米的超长使用寿命，这样的距离相当于绕地球行驶600圈。齿轮表面要求达到微米级精度，而这样的精度相当于头发丝的五十分之一。零件的材质、密封性、抗老化性都是需要经受考验的难关。国外的一些技术人员曾称，用二三十年能把这个攻克就已经很厉害了。让外国专家没有想到的是，中国仅用了短短10年就攻克了这项技术难关。并在“复兴号”上大面积使用，目前已占据了国内80%的市场份额，中国高铁血统里最后一股“洋流”将被替代。在铁路人看来，中国高铁的问世绝不是忽如一夜春风来，而是凝结着几代人不懈努力。

同时，与欧洲、日本同行企业相比，中国高铁及相关设备制造业的优势还体现为成本低和建设效率高。根据中国高铁行业现状研究分析及发展趋势预测报告（2022年）的数据显示，中国高铁建设造价只有海外同行的1/3到1/2。高铁作为交通基础设施，投资金额巨大，使得低成本成为中国高铁在海外市场上竞争的一大优势。

——中国高铁仅用10年攻克世界难题 终极核心部件曝光. 浙江日报. 2018-03-08

关键词

成本 成本性态 固定成本 变动成本 混合成本 高低点法 回归直线法 账户分析法 机会成本 沉没成本 相关成本 无关成本

第一节 成本的概念及特征

一、成本的概念

明确成本的概念是提供有效成本信息的基础，对提高企业经营管理效率具有重要意义。经济学和管理学对于成本的理解存在不同的观点。经济学讲求效率，强调成本与收益的权衡。马克思强调成本是耗费和补偿的统一体，因此应以资本耗费的價值部分作为成本计量研究的理论依据，同时应以成本价值的补偿尺度作为成本计量研究的实际出发点。西方新古典经济学派基于资源稀缺性理论，认为成本就是为了生产该产品而放弃（或牺牲）另一种最佳替代物的生产，即机会成本。换言之，经济学中的成本应包括两部分：

- （1）计入会计账户的费用，又称显性成本，包括企业购入的原材料成本、支付的工资薪金等；
- （2）为生产提供资源所必须支付的费用，又称隐性成本，包括企业为生产购入机器设备所计提的折旧费用等，其实质是企业将机器设备用于生产所要求的必要、正常的回报。

管理学注重组织目标，强调成本发生的过程和动因，即在不同的生产水平、不同的生产工艺下，生产不同质量、不同类别产品所需要消耗的资源价值之和。与经济学强调经济本质不同，管理



成本的基本
概念与分类

学更强调成本对企业各方面的工作起到的作用，并通过进一步的成本分析达到控制成本、降低成本的效果。因此，管理学认为，成本是企业生产某种产品的过程中所消耗资源的货币总和，是一种包含企业生产、技术、经营活动的综合指标。

基于成本管理会计的视角，遵循管理学中的成本实质，本书认为成本是实现特定经济目的（不包括偿还债务、退还投资）而发生或将要发生的合理、必要支出（张敦力，2004）。其中，支出既可能是现在，也可能是未来，既可能是资产形式，也可能是负债形式。然而，值得说明的是，成本需要有相应的承担客体，必须是为实现一定的目的而发生的，否则只能作为当期损失。在熟悉成本概念的基础上，我们要进一步正确认识支出、成本、资产与费用之间的关系。支出不仅涵盖成本，还包括当期损失，如为实现某一特定目的但最终未能实现该目的的流出、无明确承担客体的流出等。成本确认、归集后若可以进一步向其他成本对象转移，则作为资产入账（即成本的资产化），反之，则作为费用（即成本的费用化）。

二、数字经济时代的成本特征

随着社会经济的发展，以及企业管理水平的提高，成本的内涵也在不断外延。在数字经济时代，新兴技术促使各类信息以数字方式呈现，形成海量级信息，并为企业决策提供更有力的支持，进而驱动企业内生增长。数字经济时代的成本呈现以下特点。

（一）成本信息更加精准

在传统会计中，由于企业生产工艺复杂，成本核算存在较强主观性，主要表现在：成本信息收集不齐全；归集后的成本难以精确分配，分配标准存在较强主观性。而在数字经济时代，借助数字化系统整合企业资源，完成产品生产全过程的数据覆盖，这可以较大程度上确保成本信息的全面性。同时，数字化系统的自动匹配与智能分析还能够保障基础数据的可信度。因此，通过缓解传统成本会计核算中存在的两大痛点，数字经济提高了企业成本信息的精确度。

（二）成本信息更加及时

及时的成本信息有助于内部管理层更快做出有效决策，提高企业抵御外部风险的能力。在传统会计中，成本信息流动较慢的原因在于成本发生于企业的多个部门，而部门之间的信息交流存在障碍。在数字经济时代，企业信息通过不同功能的模块联通起来，部门之间的信息交流问题迎刃而解，进而可以为企业决策提供更及时的成本信息。

此外，值得注意的是，通过融合数字技术与业务流程能够实现成本控制，减少生产环节中不必要的支出，进而提高经营效率。这也日益成为数字经济时代企业获取竞争优势的重要来源。

知识链接

借数字经济之东风实现降本增效：安踏

安踏前身为福建晋江的制鞋作坊，成立于1991年。经过多年发展，2007年7月，安踏登陆中国香港联交所。上市16年的安踏实现了市值的跨越式增长，成为国内服饰品牌最大市值的公司，旗下包括FILA、迪桑特等多个国际品牌。值得一提的是，安踏的成功离不开2020年开始布局的数字化战略，通过赋能线下渠道带动消费。

下面以安踏集团的设计数字化为例。2020年安踏上市了一款特别的产品，该鞋款在前端设计、选品阶段，充分利用了安踏最新使用的设计数字化技术，实现了鞋款的3D设计、线上选品、虚拟订货等大规模生产前的一系列环节。在这之前，安踏集团试水数字化3D设计就带来了实实在在的效果。该技术推动安踏在两周内完成FILA新一季货品中超900个配色和所有样品的制作，整体进度节省约75%，大大降低了时间成本、人力成本和材料成本。安踏运动生活品类事业部总监提道：

“一双鞋有三四十个部件，做一个样品鞋，需要从供应商处调很多种原材料，中间耗费的时间、人力、精力都非常大，而安踏每年都是在几百上千款鞋中挑出百款可以上市的鞋款。数字化设计颠覆了以往的思路，以往要100多个人的团队、二三十个供应商，花好几个月共同推动，现在不用一个月，设计师配合IT，几个人就完成所有事。”对于安踏而言，以年设计1000款鞋为例，假设有4000个配色，全部制成实体样品鞋需耗费约1000万元。在传统的模式里，这4000个样品只有20%~30%会被选中投入生产，未被选中的实体样品鞋作废，则有700万~800万元浪费在了评审“看一眼”的环节上，这期间还有大量的物流、人工费用。在数字化设计平台上，企业可以直接用数字化设计的3D虚拟样品设计图进行选品，从4000个虚拟样品配色方案中挑选300~400个虚拟样品后，再制成实体，从而削减了一半以上数量的实体样品，极大降低了打样成本，总成本综合下来约为原来的1/5。

——降低成本、节约时间、提高效率，安踏的全链条数字化升级之道. 中国日报. 2020-10-14

第二节 基于经济用途的成本分类

根据定义，成本是为特定目的而发生的合理支出。为此，按照经济用途对成本进行分类是最基本的一种分类方法，也是当前成本会计在核算成本时使用的方法，用于向外部投资者反馈企业在特定期间所发生的成本。所谓经济用途是指资源消耗的使用方向，即支出的承担客体。成本按照经济用途的不同可以分为生产成本和非生产成本。

一、生产成本

生产成本，又称制造成本，是指企业在生产产品过程中所发生的各项目合理支出。生产成本的承担客体为企业所生产的产品，具体包括直接材料、直接人工和制造费用。

（一）直接材料

直接材料是指企业在生产过程中所耗费的材料成本，具体包括原材料、外购半成品等，以材料的形式进入生产流程。由于直接材料构成最终产品的价值，直接材料一般可以清晰地归属到某一特定产品或某一特定批次产品，形成直接的生产成本。例如，服装生产企业的直接材料既包括所使用的布料，也包括外购或自制的扣子等零件，且该类成本可以直接归属到某一批次的服装上。

（二）直接人工

直接人工是企业在生产过程中所发生的生产工人工资支出。与直接材料类似，生产工人负责某个产品或某个批次产品的生产，故其所发生的人工成本可以直接归属到特定产品，形成直接的生产成本。

（三）制造费用

制造费用核算的是除直接材料、直接人工以外的，为生产产品而发生的其他合理支出。与直接材料、直接人工不同，制造费用不能直接归属到特定产品，受益于企业的多个产品或全部产品，属于间接生产成本。例如，生产车间所计提的折旧、生产车间管理人员工资等，其受益对象是整个车间所生产的产品。因此，制造费用在归集完成后，需要按照分配标准分别结转到特定产品上，进而进入利润表或资产负债表。

二、非生产成本

非生产成本，又称期间费用，是指无法归属于某种产品的支出。非生产成本的受益对象一般为整个企业，在期末直接一次性计入当期损益。从核算内容上看，非生产成本主要包括销售费用、管理费用、财务费用和研发费用。

（一）销售费用

销售费用是指企业为支持商品销售而发生的支出，具体包括销售人员的工资、广告费用、销售机构的折旧费用等。产生销售费用的动因是为了获取更多、更持续的收入。一般而言，销售费用与收入同向变化。

（二）管理费用

管理费用是指企业为组织生产经营所发生的各项费用，包括聘请中介机构费用、诉讼费等。维持企业正常生产经营的费用均可计入管理费用，为此，管理费用的核算内容往往较多，金额较大，外部投资者可以借助财务报表附注中的管理费用明细了解企业管理费用的支出情况。

（三）财务费用

财务费用是指企业在筹集生产经营所需资金时发生的费用，其本质是使用资金所产生的成本，具体包括银行利息支出、外汇汇兑损益等。

（四）研发费用

企业为开展研发活动而发生的支出在不满足资本化条件时计入研发费用。研发费用原来属于管理费用下的二级科目，为鼓励企业加大研发投入，2018年财政部对财务报表格式进行了修订，将研发费用科目单独填列。

第三节 基于依存关系的成本分类

基于经济用途的成本分类主要用于成本核算，在成本管理会计中，更为常用的是按照依存关系而做出的成本分类。所谓依存关系是指所发生的成本金额与业务量之间的关系，表现为成本性态上的差异，具体包括变动成本、固定成本和混合成本三类。这种分类方法是本量利分析、短期经营决策等的基础，采用这种方法有助于企业在分析过去成本的基础上做出有效决策。



固定成本、
变动成本与
混合成本

一、变动成本

（一）变动成本总额与单位变动成本

变动成本是指在一定期间和一定业务量范围内，成本总额随业务量的变化同比例变化的成本。例如，直接材料、直接人工、计件工资等。变动成本总额受业务量变动的影响，但是单位变动成本不受业务量变动的影响。

例 2-1 小王购买了一张电话卡，基本月租为 0 元。收费标准如下：在 400 分钟内，国内通话费用为每分钟 0.1 元，超过 400 分钟的部分，国内通话费用为每分钟 0.2 元。当小王通话时长分别为 100 分钟、200 分钟、300 分钟和 400 分钟时，变动成本总额与单位变动成本如表 2-1 所示。

表 2-1 变动成本与产量的依存关系

时长/分钟	变动成本总额/元	单位变动成本/元
100	10	0.1
200	20	0.1
300	30	0.1
400	40	0.1

根据表 2-1 可知, 在 400 分钟范围以内, 小王的单位变动成本保持在 0.1 元/分钟, 而变动成本总额随着通话时长的增加而同比例增长。若以 S 表示总变动成本, b 表示单位变动成本, x 表示通话时长, 则上述依存关系可以表示为 $S=bx$ 的正比例关系。

进一步, 将表 2-1 中的数据变化通过趋势线来反映, 如图 2-1 所示。

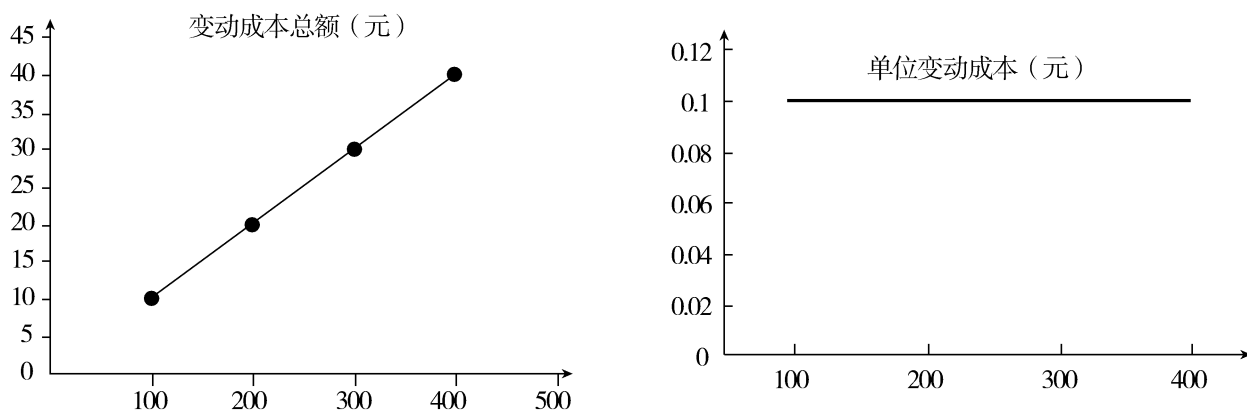


图 2-1 变动成本的性态特征

值得注意的是, 在上述案例中, 变动成本总额、单位变动成本与业务量之间的依存关系只存在于特定的范围内。当超过该业务量范围, 则这一等式不成立。正如案例 2-1, 当通话时长超过 400 分钟后, 单位变动成本变化为 0.2 元/分钟, 此时, 单位变动成本发生变化, 变动成本总额与业务量之间的关系也不是简单的正比例关系。对企业而言亦如此, 当产量在小规模范围时, 直接材料、直接人工的单位变动成本可能保持不变, 但随着产量的上升, 材料的使用可能更加充分, 单位变动成本反而可能会有所下降。因此, 在提到变动成本的正比例变动关系时要限定在一定业务量范围这一前提下。

(二) 变动成本的分类

变动成本又可进一步依据管理层是否能够通过决策改变其支出分为酌量性变动成本和约束性变动成本。酌量性变动成本是指管理层可以通过决策影响支出金额的变动成本, 如计件工资的标准、销售佣金等。管理层可以依据外部市场环境和企业内部经营情况, 确定酌量性变动成本大小。约束性变动成本是管理层无法通过决策改变的成本支出, 如直接材料成本。这部分成本受外部环境影响较大, 管理层的自由裁量权较小, 无法通过其决策改变。

二、固定成本

(一) 固定成本总额与单位固定成本

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内, 成本总额不随业务量的变化而变化, 保持固定不变的成本。例如, 折旧费用、管理人员工资等。固定成本总额不受业务量变动的影响, 但是单位固定成本会受业务量影响, 随着业务量的增加, 单位业务量所承担的固定成本会下降。

例 2-2 A 企业购买了某先进设备用于生产产品, 最高载荷年产量为 8000 件, 每年计提折旧 10000 元。当 A 企业的产量分别为 2000 件、4000 件、6000 件和 8000 件时, 固定成本总额与单位固定成本如表 2-2 所示。

表 2-2 固定成本与产量的依存关系

产量/件	固定成本总额/元	单位固定成本/元
2000	10000	5.00
4000	10000	2.50
6000	10000	1.67
8000	10000	1.25

根据表 2-2 可知，在 8000 件范围以内，A 企业的固定成本始终保持在 10000 元，而单位固定成本总额随着业务产量的增加而降低。若以 Y 表示单位固定成本， a 表示固定成本总额， x 表示业务量，则上述依存关系可以表示为 $Y=a/x$ 的正比例关系。

进一步，将表 2-2 中的数据变化通过趋势线来反映，如图 2-2 所示。

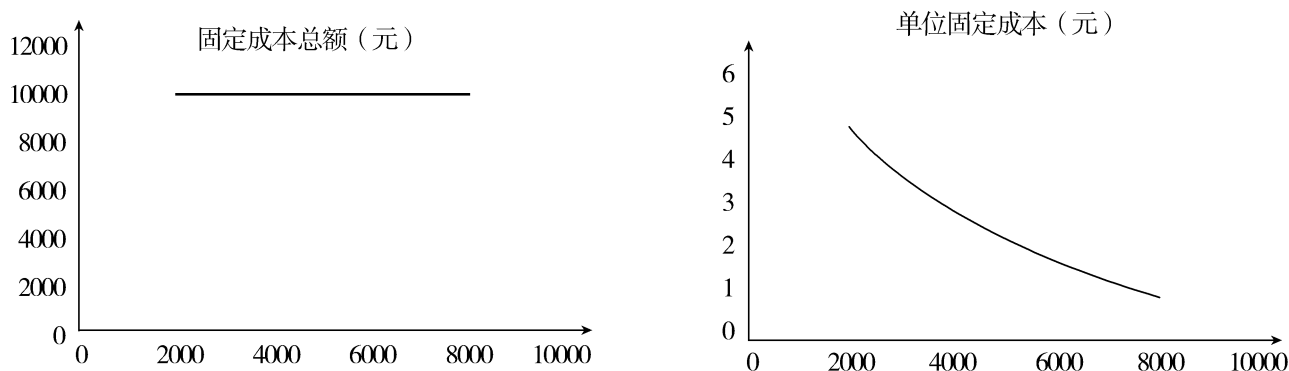


图 2-2 固定成本的性态特征

同样需要注意的是，固定成本总额保持不变的特性也具有相对性，需在“一定时期和一定业务量范围内”。当超过该业务量范围或超过特定时期，则这种关系可能不成立。正如案例 2-2，当 A 企业的业务量超过 8000 件后，该台设备就无法满足生产，可能就需要企业再购入新设备，此时固定成本总额发生变化，且单位固定成本也没有下降。因此，与变动成本一样的，在提到固定成本保持不变时要限定在一定时期和一定业务量范围这一前提下。

（二）固定成本的分类

固定成本也可进一步根据管理层决策是否能够影响其支出金额分为酌量性固定成本和约束性固定成本。酌量性固定成本，也称随意性固定成本，受到管理层决策的影响，是管理层根据企业当前经营情况做出的资源分配计划，如研发费用、广告费用等。管理层的合理决策对企业未来竞争能力的形成具有较大影响。与之相反，约束性固定成本不容易受管理层决策的影响，如折旧费用等。

三、混合成本

（一）混合成本的分类

在现实生活中，很多成本不会简单地呈现出变动成本或固定成本这样的简单比例关系，实际情况会更加复杂，表现为变动性态的成本与固定性态的成本混合在一起。因此，这种成本往往被称为混合成本，混合成本总额与业务量之间并不存在严格的比例关系。理论上，混合成本可分为半变动成本、半固定成本与延伸变动成本。

（1）半变动成本。半变动成本存在一个基础成本，总成本在基础成本之上随着业务量的增加而



成比例增加。相较于变动成本，半变动成本建立在一个初始固定成本的基础上。在现实生活中，半变动成本是最为常见的混合成本。例如，A 企业每月需要支付的基础电费为 2000 元，每多生产一件产品就会多消耗 5 元电费。那么，当产量为 200 件时，企业所需要支付的电费为 $2000 + 5 \times 200 = 3000$ 元。以 y 表示总成本， x 表示为业务量， b 表示每单位业务量的新增成本， a 表示初始固定成本，则半变动成本可以通过数学算式来表示： $y = a + bx$ 。进一步，如图 2-3 所示，将半变动成本与业务量之间的依存关系通过坐标进行表示。

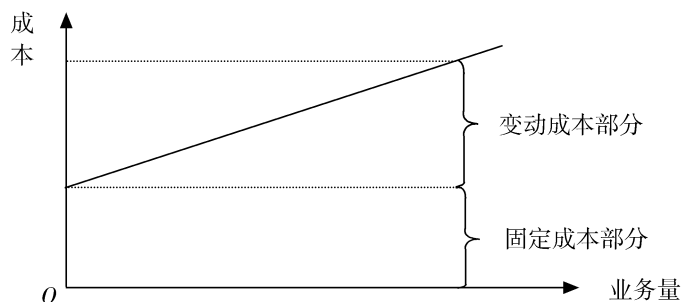


图 2-3 半变动成本与业务量之间的依存关系

(2) 半固定成本。半固定成本，又称为阶梯式成本，是指总成本在一定业务量范围内保持不变，但随着业务量的增加，总成本又会跃升到新的水平，如此反复。半固定成本在特定的业务量范围内满足固定成本的性态，但随着业务量的增加，这种固定不变的关系被打破，总成本开始变动。为此，这种混合成本被称为半固定成本。现实生活中，质检员的工资、化验员的工资是最典型的半固定成本。以质检员的工资为例，1 个质检员的工资为 2000 元，每天最多检测 500 件产品，那么如果待检产品的数量在 500 件以内，则只需聘请 1 名质检员并支付 2000 元，但当待检产品超过 500 件，未超过 1000 件时，企业就需要再聘请 1 名质检员并支付 2 名质检员的工资 4000 元。根据以上分析，可以得到半固定成本与业务量之间的依存关系，如图 2-4 所示。

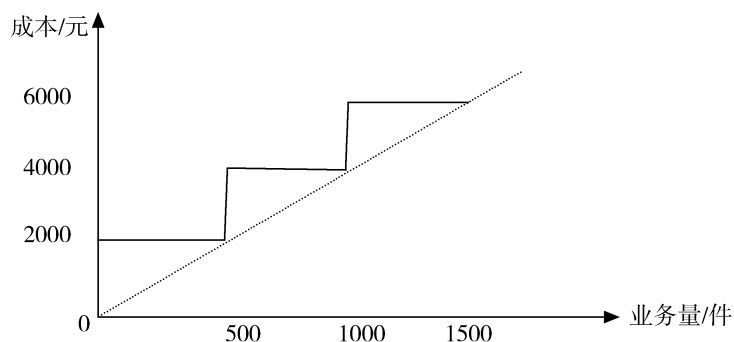


图 2-4 半固定成本与业务量之间的依存关系

(3) 延伸变动成本。延伸变动成本是指在较低业务量水平下，成本总额保持固定不变，当业务量水平超过某一标准后，成本总额随着业务量的增加而增加。相较于半变动成本，延伸变动成本的成本增加发生于业务量达到特定标准之后。在现实生活中，打车费用就属于延伸变动成本，在基本里程（如 3 千米）之内仅收取起步费用，但超过基本里程后就要按里程收取费用。根据以上分析，可以得到延伸变动成本与业务量之间的依存关系，如图 2-5 所示。

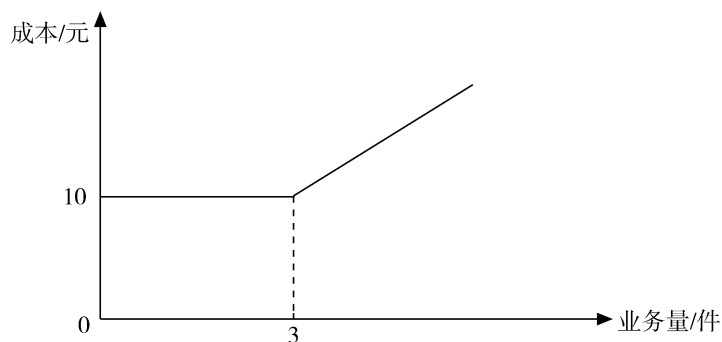


图 2-5 延伸变动成本与业务量之间的依存关系

(二) 混合成本的分解

将成本分解为固定成本与变动成本能够让管理层了解生产成本与业务量之间的依存关系，有助于为企业成本控制与决策采取更具针对性的措施。然而，现实中存在的成本却多为混合成本，固定成本与变动成本往往混合在一起。为此，管理会计需要采取特定的方法尽可能将总成本中的固定成本与变动成本区分开。当前，混合成本的分解方法较多，本文主要介绍高低点法、回归直线法与账户分析法等三种方法。



混合成本
分解

(1) 高低点法。高低点法关注的是业务量最高点的成本（高点）与业务量最低点的成本（低点），通过高点与低点确定混合成本中的固定成本与变动成本。具体而言，在高点与低点确定的直线 $y=a+bx$ 上，截距 a 为固定成本，斜率 b 为单位变动成本。单位变动成本的计算公式可以简化为：

$$\text{单位变动成本 } b = \frac{\text{高低点混合成本之差}}{\text{高低点业务量之差}}$$

在此基础上，将斜率 b 代入高点或低点，可以得到固定成本 a 。在使用该方法时，需要注意的是，高低点对应的是业务量的最高点与最低点。

例 2-3 假设 A 企业某个模块 2022 年 1—6 月的生产成本数据如表 2-3 所示。

表 2-3 A 企业某模块 2022 年 1—6 月生产成本

项目	月 份					
	1 月	2 月	3 月	4 月	5 月	6 月
时间业务量/件	1000	1200	900	800	1100	950
生产成本/元	20000	25000	21000	18000	23000	19000

根据表 2-3 所示的数据，A 企业某个模块的成本为混合成本。下面采用高低点法对该混合成本进行分解。

第一步，选定高低点。找到业务量最高 1200 件、业务量最低 800 件的两点，两点坐标分别为 (1200, 25000)、(800, 18000)。

第二步，计算单位变动成本。单位变动成本的计算公式为

$$\text{单位变动成本 } b = \frac{25000 - 18000}{1200 - 800} = 17.5 \text{ (元/件)}$$



第三步, 计算固定成本。将第二步计算的单位变动成本作为斜率代入最高点或最低点, 可得到
 固定成本 = $25000 - 17.5 \times 1200$ (或 $18000 - 17.5 \times 800$) = 4000 元。

基于以上分析, 可以将生产成本分解为 $y = 4000 + 17.5x$

此外, 值得说明的是, 如果混合成本中的单位变动成本保持相对稳定, 则使用高低法的效率是最高的。但这种方法只使用到了最高点与最低点, 未使用其他点的成本信息, 带有较强的偶然性, 特别是当各期成本结构波动比较大时, 高低点法所衡量出来的成本会与实际产生较大偏差。

(2) 回归直线法。为克服高低点法仅使用两点而损失其他成本信息的不足, 回归直线法则依据最小二乘法对所有成本信息数据进行拟合, 求得所有残差之和最小的拟合直线, 保证所有点到拟合直线的距离 (残差平方) 之和最小, 故又称最小平方法。

回归直线法的基本原理仍以直线方程式为基础。首先假设反映混合成本的直线方程式为

$$y = a + bx$$

根据上述混合成本的基本方程式, 以及实际所采用的一组 n 个观测值, 即可建立回归直线的联立方程式, 通过对 a 、 b 求偏导, 可得以下计算 a 和 b 的两个公式:

$$a = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum x \sum xy}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

$$b = \frac{n \sum (xy) - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

以上为使用最小二乘法原理推导出的拟合直线, 也可以借助 Excel 等软件工具进行线性拟合。此处仍以表 2-3 中的成本数据为依据, 代入以上公式或通过 Excel 拟合可得 $a = 4485.70$, $b = 16.65$, 即混合成本可以分解为 $y = 4485.70 + 16.65x$ 。

相较于高低点法, 回归直线法使用到的信息更多, 估计结果更为精确。此外, 其他教材会介绍到散点图法, 这种方法类似于回归直线法, 只是在拟合时是通过散点图目测, 客观性不如回归直线法, 故本书未再单独介绍。

(3) 账户分析法。前两种方法主要是采用数理统计方法对混合成本进行分解, 而账户分析法则依据成本账户与业务量之间的变动关系确定成本性态。具体而言, 账户分析法是先对成本账户内容进行判断, 而后看其是贴合固定成本属性 (成本总额不随业务量变动而变动), 还是变动成本属性 (成本总额随业务量变动而变动)。例如, 直接材料一般与产量成正比例关系, 可划分为变动成本; 制造费用中车间管理人员工资、车间折旧费等一般与产量关系不大, 可划分为固定成本。

例 2-4 A 企业某车间 7 月的成本数据如表 2-4 所示。

表 2-4 A 企业某车间 7 月的成本数据

项目	总成本/元
生产成本——直接材料	20000
——直接人工	15000
制造费用——车间管理人员工资	9000
——车间折旧费	5000
——车间办公费	3000
——燃料费	2000
合计	54000

假设该车间只生产一种产品，产量为 3700 件，那么总成本 54000 元可以进一步按照账户特征分解为该产品的变动成本与固定成本。其中，生产成本中的直接材料、直接人工，制造费用中的燃料费一般随产量增加而增加，更像变动成本，而制造费用下的车间管理人员工资、车间折旧费、车间办公费一般较稳定，更像固定成本。通过分析，固定成本总额为 17000 元，变动成本总额为 37000 元，单位变动成本为 10 元/件。因此，以 y 为总成本， x 为业务量，该车间的成本可以分解为 $y=17000+10x$ 。

账户分析法也较为简单，但在确认成本项目为固定成本或变动成本时很大程度上取决于分析人员的主观判断，其本身的客观性不够强，具有一定的局限性。

第四节 基于管理需求的成本分类

一、可控成本与不可控成本

可控成本是指责任中心可以通过一定的方法或手段对成本加以干预并达到预期的成本，反之则为不可控成本。具体而言，可控需要满足以下三个条件：

- (1) 责任中心能够了解即将要发生的成本；
- (2) 责任中心能够对即将要发生的成本进行可靠计量；
- (3) 责任中心能够通过采取措施对成本加以控制。

若不能同时满足以上三个条件，则不能认为成本对责任中心是可控的，应划归为不可控成本。

成本可控与不可控存在相对性，不同层级的责任中心、相同责任中心的不同权限范围都会使可控成本与不可控成本的划分存在差异。为此，划分可控成本与不可控成本的重要作用在于考查成本责任主体的责任。

二、决策相关成本与决策无关成本

根据管理层决策时是否需要加以考虑，可进一步将成本划分为决策相关成本与决策无关成本。

(一) 决策相关成本

顾名思义，决策相关成本是管理层在决策时需要加以考虑的部分，应重点关注。在管理会计中，决策相关成本包括机会成本、差量成本、边际成本、付现成本、专属成本等。

1. 机会成本

资源有多个用途，但在实际使用资源时只能选择其中一个方案，而放弃其他方案。所谓机会成本是指企业因将资源用于某个方案而放弃的其他方案所产生的最高潜在收益。例如，假设企业所购买的生产线可用于生产 A 产品或 B 产品，若企业选择生产 A 产品，则失去了生产 B 产品的潜在收益，即为生产 A 产品的机会成本。显然，当生产 A 产品的收益高于机会成本时企业才会选择该方案。机会成本是经济学中的一个重要概念，在项目投资、产品开发等决策中考虑机会成本有助于提高经营效率。

2. 差量成本

差量成本是指两个备选方案之间的成本差额。例如，企业在零部件自制或外购决策中，自制方案可能面临较高的固定成本与较低的单位变动成本，在特定产量上企业选择自制还是外购可通过计



算差量成本做出决策。若生产 1000 件零部件的自制成本为 8000 元，外购 1000 件零部件的成本为 5000 元，则外购与自制的差量成本为 $5000 - 8000 = -3000$ 元，即外购总成本比自制总成本低 3000 元。因此，在其他条件一样的情况下，企业应选择外购。

3. 边际成本

边际成本指的是每多生产一单位产品需要承担的成本。根据边际成本递增原则，每个业务量下的边际成本并不总是相等。理论上，当边际收益等于边际成本时，生产达到均衡，对应产量为最优业务量。因此，边际成本也是决策相关成本。

4. 付现成本

付现成本是未来需要支付的成本，是相对于过去已经发生的成本而言的。付现成本是影响管理层决策的重要成本。例如，企业拟将某原材料继续加工后出售，那么继续加工所产生的成本即为付现成本。

5. 专属成本

专属成本是指可以明确归属于某个产品或某个部门的成本。若企业不生产该产品或未设置该部门，则这类成本不会发生。例如，企业为自制某零部件而专门购入的机器设备。

（二）决策无关成本

与决策相关成本对应的是决策无关成本，一般在管理层决策时不需要加以考虑，决策无关成本主要包括沉没成本、联合成本。

1. 沉没成本

沉没成本是指过去已经发生、不受现在及未来决策影响的成本，是相对于付现成本而言的。例如，企业前期购入的设备，该支出过去已经发生，在当期及未来期间需要计提折旧，但管理层决策并不能影响到这些成本的发生。为此，沉没成本为决策无关成本。

2. 联合成本

所谓联合成本是指生产多种产品或多个部门发生的成本，由这些产品或部门共同承担。例如，企业的综合管理部门服务于整个公司，并不会因为管理层的方案决策而影响综合管理部门的成本。为此，管理层在决策时不需要考虑联合成本。

本章小结

(1) 成本是实现特定经济目的（不包括偿还债务、退还投资）而发生或将要发生的合理、必要支出。

(2) 成本按照经济用途可以分为生产成本和非生产成本。

(3) 成本按照依存关系可以分为变动成本、固定成本和混合成本。

(4) 成本按照管理需要可以分为可控成本与不可控成本、决策相关成本与决策无关成本。

思考题

1. 什么是成本？
2. 成本按照经济用途可以分为哪几类？
3. 成本按照与业务量的依存关系可以分为哪几类？

4. 如何理解成本性态分析中的相关范围?
5. 混合成本一般可以分为哪几类?
6. 混合成本的主要分解方法有哪些? 各方法有何优缺点?
7. 什么是机会成本? 为什么在决策时需要考虑机会成本?
8. 什么是沉没成本? 为什么在决策时不需要考虑沉没成本?

自测自评

一、单选题

1. 下列不构成产品成本的是 ()。
 - A. 直接人工
 - B. 管理费用
 - C. 制造费用
 - D. 直接材料
2. 下列应计入管理费用的是 ()。
 - A. 车间管理人员办公费用
 - B. 高层管理人员工资
 - C. 销售人员工资
 - D. 企业的职工教育经费
3. 在企业产品是否进行深加工的决策中, 深加工之前的半成品成本属于 ()。
 - A. 相关成本
 - B. 机会成本
 - C. 沉没成本
 - D. 边际成本
4. 马克思的成本定义解释了成本的 ()。
 - A. 经济内涵
 - B. 计量属性
 - C. 经济外延
 - D. 决策价值
5. 下列费用中属于酌量性固定成本的是 ()。
 - A. 机器设备折旧费
 - B. 技术开发费
 - C. 不动产税
 - D. 行政管理人员的薪资
6. 下列各种混合成本可以用公式 $y=a+bx$ 表示的是 ()。
 - A. 半固定成本
 - B. 延伸变动成本
 - C. 半变动成本
 - D. 阶梯式变动成本
7. 成本会计将成本区分为固定成本、变动成本和混合成本三大类, 这种分类的标志是 ()。
 - A. 成本的可辨认性
 - B. 成本的可盘存性
 - C. 成本的性态
 - D. 成本的时态
8. 某企业根据过去一段时间内的业务量和混合成本材料, 应用最小二乘法原理, 寻求最能代表二者关系的函数表达式, 据以对混合成本进行分解, 则该企业所采用的混合成本分解方法是 ()。
 - A. 高低点法
 - B. 账户分析法
 - C. 回归分析法
 - D. 加权平均法
9. 两个可供选择的方案之间预期成本的差异即 ()。
 - A. 边际成本
 - B. 机会成本
 - C. 增量成本
 - D. 沉没成本
10. 某人有现金 10000 元, 他若购买企业债券, 年息 10%; 若购买金融债券, 则年息 12%, 那么, 他购买企业债券的机会成本是 () 元。
 - A. 1000
 - B. 1200
 - C. 200
 - D. 800

二、多选题

1. 西方新古典经济学派把成本分为 ()。



- A. 显性成本 B. 隐性成本 C. 相关成本 D. 交易成本
2. 下列成本属于无关成本的是 ()。
- A. 专属成本 B. 联合成本 C. 机会成本 D. 沉没成本
3. 混合成本根据发生的具体情况, 通常可以分为 ()。
- A. 半变动成本 B. 半固定成本 C. 延伸变动成本 D. 延伸固定成本
4. 下列成本中一般可以归属于相关成本的有 ()。
- A. 沉没成本 B. 机会成本 C. 付现成本 D. 专属成本
5. 采用高低点法分解混合成本时, 应当选择 () 作为低点和高点。
- A. (50, 100) B. (60, 125) C. (50, 120) D. (70, 130)

三、判断题

1. 企业的工资总额并非全部计入产品成本。 ()
2. 变动成本是指在一定期间和一定业务量范围内, 其总额不随业务量变动而变动的成本。 ()
3. 固定成本是指其总额不受业务量影响而始终保持固定不变的成本。 ()
4. 成本按照是否能够随管理行为改变而改变, 是否与管理层决策相关, 可以分为相关成本和无关成本两部分。 ()
5. 酌量性成本不依据经营管理者决策而发生变动, 因此是无关成本, 决策时不予考虑。 ()
6. 付现成本与沉没成本的区别在于成本发生的时间不同。 ()
7. 沉没成本是企业决策时应考虑的相关成本。 ()
8. 对企业而言, 几乎所有成本都是可控的。 ()
9. 账户分析法是依据成本账户与业务量之间的变动关系确定成本性态。 ()
10. 联合成本属于决策无关成本。 ()

四、计算分析题

某企业 2022 年上半年的生产成本相关资料如表 2-5 所示。

表 2-5 生产成本相关资料

月份	产品产量/台	制造费用总额/元
1	420	110000
2	450	115000
3	400	106000
4	500	123000
5	600	138000
6	550	130000
合计	2920	722000

该企业采用多步骤分析法分配制造费用。会计部门用账户分析法对企业 3 月份的制造费用进行了分解: 固定成本总额为 38000 元, 变动成本总额为 52000 元, 混合成本为 16000 元。

要求: (1) 将各月的制造费用分解为固定成本总额、变动成本总额和混合成本总额三个部分。

(2) 用高低点法对上半年的混合成本进行分解。

(3) 列出高低点法下制造费用总额的成本模型, 并预计 8 月产量为 600 台时的制造费用