管理会计



类目：经济管理类
书名：管理会计
主编：秦伟娜　张丽娟 汪雪纯
出版社：浙江工商大学社
开本：大 16 开
书号：978-7-5178-5813-3
使用层次：通用
出版时间：2023 年 11 月
定价：48.00 元
印刷方式：双色
是否有资源：是

策划编辑：谭娟娟
责任编辑：李兰存
封面设计：旗语书装

管理会计

ISBN 978-7-5178-5813-3
定价：48.00元

经济管理类创新融合精品教材
“互联网+”教育改革新理念教材
管理会计
秦伟娜 张丽娟 汪雪纯 主编

浙江工商大学出版社
ZHEJIANG GONGSHANG UNIVERSITY PRESS

经济管理类创新融合精品教材
“互联网+”教育改革新理念教材

管理会计

秦伟娜 张丽娟 汪雪纯 主编
王思博 许溶文 曲长旋 张绍利
山 丽 马 亮 郑祎雯 梁 萌 副主编
尚海军 赵艳平 叶 娟

浙江工商大学出版社
ZHEJIANG GONGSHANG UNIVERSITY PRESS

经济管理类创新融合精品教材
“互联网 +”教育改革新理念教材

管理会计

秦伟娜　张丽娟　汪雪纯　主编

王思博　许溶文　曲长旋　张绍利
山　丽　马　亮　郑祎雯　梁　萌　副主编
尚海军　赵艳平　叶　娟

浙江工商大学出版社
ZHEJIANG GONGSHANG UNIVERSITY PRESS
· 杭州 ·

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/秦伟娜,张丽娟,汪雪纯主编. —杭州:浙江工商大学出版社,2023.11

ISBN 978-7-5178-5813-3

Ⅰ.①管… Ⅱ.①秦… ②张… ③汪… Ⅲ.①管理会计 Ⅳ.①F234.3

中国国家版本馆CIP数据核字(2023)第228555号

管理会计

GUANLI KUAIJI

秦伟娜 张丽娟 汪雪纯 主编

王思博 许溶文 曲长旋

张绍利 山 丽 马 亮

郑祎雯 梁 萌 尚海军 副主编

赵艳平 叶 娟

责任编辑 李兰存

责任校对 韩新严

封面设计 旗语书装

责任印刷 包建辉

出版发行 浙江工商大学出版社

(杭州市教工路198号 邮政编码310012)

(E-mail:zjgsupress@163.com)

(网址:http://www.zjgsupress.com)

电话:0571-88904980,88831806(传真)

排 版 艾 米

印 刷 唐山唐文印刷有限公司

开 本 880mm×1230mm 1/16

印 张 14

字 数 350千

版 印 次 2023年11月第1版 2023年11月第1次印刷

书 号 ISBN 978-7-5178-5813-3

定 价 48.00元

版权所有 侵权必究

如发现印装质量问题,影响阅读,请和营销与发行中心联系调换

联系电话 0571-88904970

前　言

管理会计是会计学的分支，是一门新兴的将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科。它运用一系列的会计方法，收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息，借以进行预测和决策，制定计划，对经营业务进行控制，对业绩进行评价，以保证企业改善经营管理。为此，本课程以现代市场经济体制下的决策主体为对象，从现代企业的内部管理需要出发，论述了预测决策会计、规划控制会计和责任会计的基本理论和方法。学生通过对本课程的学习，将了解现代管理会计学在会计学科体系中的地位和作用，掌握管理会计的基本内容和基本理论，学会如何在社会主义市场经济条件下和现代企业制度环境中，进一步加工和运用企业内部财务信息，预测经济前景、参与经营决策、规划经营方针、控制经营过程和考评责任业绩的基本程序、操作技能和基本方法。

本书根据最新颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和《中华人民共和国企业所得税法》，借鉴了国内外管理会计发展的最新成果，并结合我国的实际情况，充分考虑学生知识和技能的需要编写而成。

在本书的编写上，重点把握以下三个方面。一是在内容上，涵盖学术界认可度高的管理会计的主要理论，力求详细反映了管理会计的新发展，新趋势；对各种理论的广度和深度做了适当的限定，既相互联系，又尽量避免不必要的重复；二是在结构安排上，体现教学本身的规律，结合全国各地教师丰富的教学经验，充分吸收现有资料的优势，构建编写结

构；三是在强调理论性的同时，突出实用性。每个项目后设置了“课后练习”栏目，包括单项选择题、多项选择题以及实务题，方便学生课外分析思考，提升专业能力。

本书在编写过程中参考了相关教材及网络资料，在此向这些编著者表示衷心的感谢。

鉴于我们的水平有限和时间仓促，书中难免有错误和疏漏之处，恳请读者批评指正。

编　者

2023 年 3 月

目录



第一章 总 论 1

第一节 管理会计形成与发展 …… 2
第二节 管理会计的基本理论 …… 5
第三节 管理会计与财务会计的区别和联系 …… 8
课后练习 …… 10

第二章 成本性态分析 13

第一节 成本性态分析概述 …… 14
第二节 混合成本的分解 …… 20
课后练习 …… 24

第三章 变动成本法 27

第一节 变动成本法概述 …… 28
第二节 变动成本法与完全成本法的比较 …… 31
第三节 变动成本法的评价 …… 38
课后练习 …… 41

第四章 本量利分析 45

第一节 本量利分析概述 …… 46
第二节 单一产品条件下的本量利分析 …… 48
第三节 多种产品条件下的本量利分析 …… 55
第四节 本量利图 …… 57
课后练习 …… 61

第五章 经营预测 65

第一节 预测分析概述 …… 67
第二节 销售预测 …… 69
第三节 利润预测 …… 72
第四节 成本预测 …… 78
第五节 资金预测 …… 81
课后练习 …… 83

第六章 短期经营决策 85

第一节 决策分析概述 …… 87
第二节 生产决策分析 …… 93
第三节 定价决策分析 …… 108
第四节 存货决策分析 …… 114
课后练习 …… 121

第七章 长期投资决策 125

第一节 长期投资决策分析概述 …… 126
第二节 货币的时间价值 …… 128
第三节 现金流量 …… 134
第四节 长期投资决策的分析方法 …… 137
第五节 长期投资决策分析的应用 …… 141
课后练习 …… 143

第八章 标准成本管理 145
第一节 标准成本及标准成本差异 …… 146
第二节 变动成本标准的制定及其差异的计算、分析和控制 …… 148
第三节 固定制造费用成本差异的计算、分析和控制 …… 154
课后练习 …… 156
第九章 作业成本法 159
第一节 作业成本法概述 …… 160
第二节 作业的确认和分类 …… 162
第三节 成本动因 …… 164
第四节 作业成本计算 …… 166
课后练习 …… 172
第十章 全面预算 175
第一节 全面预算概述 …… 176
第二节 全面预算的编制 …… 178
第三节 预算编制的具体方法 …… 184
课后练习 …… 187
第十一章 责任会计 191
第一节 责任会计概述 …… 192
第二节 责任中心 …… 194
第三节 内部转移定价 …… 199
课后练习 …… 201
附 录 203
附录一 复利终值系数表 …… 204
附录二 复利现值系数表 …… 207
附录三 年金终值系数表 …… 210
附录四 年金现值系数表 …… 213
参考文献 216

第一章
管理会计概论



- 第一节　管理会计形成与发展
- 第二节　管理会计的基本理论
- 第三节　管理会计与财务会计的区别和联系

知识导航

知识目标：

1. 了解管理会计的形成和发展。
2. 理解管理会计的基本理论。
3. 了解管理会计与财务会计的区别和联系。

能力目标：

1. 熟悉管理会计的形成、发展及基本理论。
2. 能够区别管理会计与财务会计。

素质目标：

1. 培养建立理论体系的能力。
2. 提高学科间的鉴别能力。

案例引导

中国银保监会宣布：安邦保险集团股份有限公司（以下简称安邦集团）原董事长、总经理吴小晖因涉嫌经济犯罪，被依法提起公诉。鉴于安邦集团存在违反法律法规的经营行为，可能严重危及公司偿付能力，中国银保监会决定自 2018 年 2 月 23 日起，对该集团实施接管，接管期限一年。

2004 年，安邦集团以销售汽车保险起家，初始注册资本只有人民币 5 亿元。2014 年，安邦集团注册资本扩充至人民币 619 亿元。

经过短短 12 年的发展，安邦集团 2016 年年末总资产达人民币 2 万亿元左右，在全球聘用员工 3 万多名，拥有超过 3 500 万名客户和遍布全球的服务网络。安邦集团手握财险、寿险、健康险、养老险、银行、金融租赁、资管牌照，千金一掷，买遍全球，在股市、汇市、银行等金融界呼风唤雨，构筑成了一个庞大的金融帝国。

基于公开资料的收集和分析，请思考以下问题。

（1）从财务管理角度看，安邦集团是通过什么方法实现疯狂扩张的？这些方法对安邦集团会产生什么影响？

（2）从财务会计角度看，会计政策的选择如何影响账务处理及报表编制，并对安邦集团的疯狂扩张起到推动作用？

第一节 管理会计形成与发展

自工业革命以来，人们的商业活动加速增长，就连我国传统的士农工商的社会地位排序也有了明显的变化，“商人抬头，利益挂帅”。进入计算机时代以后，在商业利益的驱动下，信息交流发展的速度

更是一日千里，造就了商业信息的充分共享与透明化，随着科技的进步，商业进入了微利时代。在企业求生存的压力下，经理人殚精竭虑节约成本、降低费用、重视预算，力求准确再准确。在社会经济大发展的背景下，管理会计不断地向更高级的阶段发展。

一、管理会计的形成

从西方会计发展史来看，早期的管理会计在20世纪20年代开始萌芽，以泰勒的科学管理学说为基础而形成并发展起来的标准成本制度、预算控制、差异分析等是管理会计的雏形，它们在提高企业的生产效率和工作效率方面曾做出过很大贡献。第二次世界大战以后，随着现代科学技术的迅速发展和大规模应用于生产，使社会生产力水平得到大幅度提高，社会化大生产促使资本主义企业进一步集中，企业的规模越来越大，跨国公司大量涌现，生产经营日趋复杂，市场竞争亦日趋激烈。这些客观现实的社会经济环境，要求企业实现管理现代化，而如何利用会计信息来提高企业内部经营管理水平和提高企业的经济效益，则成为西方会计界普遍关心的课题。为此，西方会计界在充分吸收现代管理会计科学的各种方法和技术的基础上，将自20世纪20年代以来发展起来的一些专门用来提高企业内部经营管理和经济效益的会计方法，如标准成本、差异分析、预算管理、本量利分析、经营决策、投资决策、成本预测与控制、全面预算、责任会计制度、存货分析、数量分析等加以系统化的总结，使其形成了一套企业内部会计体系或对内报告会计体系，并在1952年国际会计师联合会(IFAC)年会上正式采用了“管理会计”(management accounting)这一专门词汇来加以统称，标志着管理会计正式形成。

二、管理会计的发展

一个世纪以来，管理会计的发展大致经历了三个阶段，即传统管理会计、现代管理会计和战略管理会计三大阶段。

1. 传统管理会计阶段

传统管理会计的形成与发展历时半个世纪，即从20世纪初到20世纪50年代(第二次世界大战的战后期)。在这一阶段，传统管理会计的形成与发展主要表现为以下几点：

(1)从账外计算发展到账内计算。严格地说，账外计算并不是会计，只是生产的附带工作的一部分——生产人员在生产中进行工、料和其他耗费的计算。而账内计算，是指将成本的发生、积累和结转纳入复式记账系统，由会计专业人员进行业务处理，为会计期间终了编制资产负债表与损益表提供相关的成本数据。可见，成本的账内计算虽已纳入企业的会计系统，但并不具有独立性，实际上只是财务会计的一个组成部分。

(2)依据泰勒的“科学管理”学说，建立标准成本会计，实行事前计算与事后分析相结合，以促进企业在生产经营中提高效率，减少浪费，为企业加强内部的成本管理(控制)服务。可见“标准成本会计”不同于成本的账内计算，它大大超越了传统财务会计的基本框架，而为会计直接服务于企业管理开创了一条新路。

总的说来，在传统管理会计阶段，认识和分析问题基本上还停留在技术层面上，并没有提到应有的理论高度。这可以说是一个总体性的缺陷。

2. 现代管理会计阶段

20世纪50年代以后，各种管理理论和管理学派的出现极大地推动了管理会计的发展，管理会计发

展进入现代管理会计阶段，主要表现如下：

(1)管理会计完成了从执行性管理会计向决策性管理会计的转变。20 世纪 50 年代以前的会计系统重点放在为企业内部提高生产和工作效率服务，并不涉及决策咨询方面的问题。因为从 20 世纪初到 20 世纪 50 年代，中间经过两次世界大战，企业面临的经济大环境是：社会物资缺乏，供不应求，产品生产出来以后不愁没有销路。因而经营决策问题并没有在企业管理中引起足够的重视，而被排除在会计视野之外。20 世纪 50 年代以后，情况有了很大的变化。这是由于从 20 世纪 50 年代起，资本主义世界进入所谓战后期。从此资本主义经济陆续出现了许多新的变化。一方面，现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产，使社会生产力获得十分迅速的发展；另一方面，资本主义企业进一步集中，跨国公司大量涌现，企业的规模越来越大，生产经营日趋复杂，企业外部的市场情况瞬息万变，竞争更加剧烈。这些新的环境和条件，对企业管理提出了新的要求，迫切要求实施“管理重心在经营，经营重心在决策”的指导方针，把正确地进行经营决策放在首位。

(2)随着社会经济的发展和科学技术的进步，现代管理会计主要在以下几个领域取得了重要的进展和创新：

①企业管理深入到作业水平，形成作业成本计算与作业管理。

②技术与经济相结合形成目标成本计算和与之相联系的 Kaizen 成本计算。

③以成本的“社会观”为指导形成产品生命期成本计算。

④在管理会计中引进与应用行为科学。

⑤创建着眼于企业与金融市场共生互动的资本成本会计。

⑥创建着眼于社会价值链优化的战略管理会计。

⑦创建服务于正确实施可持续发展战略的环境管理会计。

⑧创建服务于正确实施全球发展战略的国际管理会计。

由此可见，现代管理会计已成长为一棵以基础性管理会计为主体的枝繁叶茂的大树。以上各个领域的进展和创新，使现代管理会计从广度、深度和高度上提到了一个新的水平。

3. 战略管理会计阶段

这一阶段约始于 20 世纪 80 年代，将延伸到以后较长的岁月，不断由较低级阶段向更高级阶段发展。

时代的变革导致企业经营环境的变化，经营环境的变化推动管理科学的发展。顺应这一发展趋势，战略管理应运而生。战略管理一经产生，即以强调外部环境对企业管理的影响、重视内外协调和面向未来等为特点而显示出强大的生命力。企业管理观念和管理技术上的变化，对传统的管理会计产生巨大冲击，以战略管理思想为指导，对管理会计理论与方法加以完善和改进，将其推进到战略管理会计的新阶段。

为适应管理理念从职能管理向战略管理的转变，国内外许多管理会计学者提出了战略管理会计这一新的研究领域，试图从管理会计视角，为企业战略管理提供有效的信息支持。

对战略管理会计概念的界定，国内外学者的认识尚不统一，然而都反映出战略管理会计的一些基本特征，即重视外部环境和市场、注重整体等。战略管理会计是指为企业战略管理服务的会计信息系统，即服务于战略比较、选择和战略决策的一种新型会计，它是管理会计向战略管理领域的延伸和渗透。具体来说，它是指会计人员运用专门的方法为企业提供自身和外部市场以及竞争者的信息，通过分析、比较和选择，帮助企业管理层制订、实施战略计划以取得竞争优势的手段。战略管理会计的形成

和发展不是对传统管理会计的否定和取代，而是为了适应社会经济环境的变化而对传统会计理论的丰富和发展。战略管理会计的宗旨立足于企业的长远目标，以企业的全局为对象，将视角更多地投向影响企业经营的外部环境。

与传统管理会计相比，战略管理会计有以下一些特征：

(1)战略管理会计提供更多的非财务信息。战略管理会计克服了传统管理会计的缺点，大量提供诸如质量、需求量、市场占有份额等非财务信息，这为企业洞察先机、改善经营和竞争能力、保持和发展长期的竞争优势创造了有利条件。这样既能适应企业战略管理和决策的需要，也改变了传统会计比较单一的计量手段模式，因此，有人提出“战略管理会计已不是会计”的观点。

(2)战略管理会计运用新的业绩评价方法。传统管理会计绩效评价指标只重结果而不讲过程，其业绩评价指标一般采用投资利润率指标，忽视了相对竞争指标在业绩评价中的作用。战略性绩效评价是指将评价指标与企业所实施的战略相结合，根据不同的战略采取不同的评价指标。而且战略管理会计的业绩评价贯穿于战略管理应用过程的每一步，强调业绩评价必须满足管理者的信息需求。

(3)战略管理会计运用的方法更灵活多样。战略管理会计不仅联系竞争对手进行相对成本动态分析、顾客盈利性动态分析和产品盈利性动态分析，而且采取了一些新的方法，如产品生命周期法、经验曲线、产品组合矩阵以及价值链分析方法等。

第二节　管理会计的基本理论

一、管理会计的概念

管理会计是一门学科，它利用会计资料和其他资料进行整理、计算、对比和分析，并向企业内部管理者提供经济决策所需的信息。

一门学科的本质通常以定义的形式来描述该学科的根本属性。管理会计的本质是指它是一种经济管理活动，是经济管理工作的重要组成部分。国内外关于管理会计的定义有以下几种：

(1)美国会计学会的定义(AAA，1958)。管理会计是运用适当的技术和概念来处理某个主体的历史和预期的经济数据，帮助管理当局制订具有适当经济目标的计划，并以实现这些目标做出合理的决策为目的。

(2)国际会计师联合会的定义(IFAC，1988)。管理会计是指在一个组织内部，对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的和运营的)进行确认、计量、累积、分析、处理、理解和传输的过程，以确保其资源的利用并对它们承担经济责任。

(3)美国管理会计师协会的定义(IMA，2008)。管理会计是一门专业学科，在制定和执行组织战略中发挥综合作用。管理会计师是管理团队的成员，工作在组织中的各个层级，是会计与财务专家。管理会计师主要运用他们在会计和财务报告、预算编制、决策支持、风险和业绩管理、内部控制和成本管理方面的知识和经验。

(4)我国著名管理会计学者李天民教授的定义。管理会计是指通过一系列的专门方法，利用财务

会计、统计及其他有关资料与信息进行归纳、整理、计算、对比和分析，使企业内部各级管理人员能据以对各责任单位部门做出最优决策的一整套信息系统。

自管理会计产生以来，国内外会计学界对管理会计的定义众说纷纭，莫衷一是。显然各种观点存在差异，但也有许多共同的地方。例如，都需要运用适当的方法和技术，都以向管理者提供信息以进行决策为目的。同时，国内外学者对管理会计的认识也是不断发展的，并且随着经济社会的发展，人们对管理会计的认识还将不断深化下去。

我们认为，管理会计是以实现企业战略为目标，以加强企业内部经营管理、提高企业经济效益为目的，以企业的整个经营活动为对象，通过对财务信息及其他信息的加工和利用，实现对企业经营过程的预测与决策、规划与控制、分析与评价等职能的一个会计分支。

二、管理会计的职能

为了实现管理会计的目标，管理会计应具有以下五项职能：

(1)预测经营前景。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第一手信息。

(2)参与经营决策。根据企业决策目标搜集、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。在最终决策方案的基础上，将事先确定的有关经济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。将经营过程的事前控制同事中控制有机地结合起来，即事前确定科学可行的各种标准，并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析，以便及时采取措施进行调整，改进工作，确保经营活动的正常进行。

(5)考核评价经营业绩。这一功能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、管理会计的特点

管理会计的特点主要表现在以下几个方面：

(1)服务于企业内部管理。管理会计的基本目标是服务于企业内部管理，目的在于提高经济效益，获取尽可能多的利润。

(2)方法灵活多样。管理会计通常在财务会计信息的基础上进行技术处理，突破了财务会计的传统模式，吸收和借鉴了管理学、微观经济学和现代数学的一些理论与方法，其特征主要是分析性的，具有很大的灵活性和多样性。

(3)面向未来的时间特征。管理会计服务于企业内部管理，面向未来是以未来的事件作为决策对象。管理会计信息主要是现时和未来的估计信息。

(4)会计信息不受会计准则约束。管理会计是为企业内部管理服务，所提供信息根据经营管理和决策控制的需要，不受会计准则的约束，其方法和程序具有很大的自由度和弹性。

(5)重视评价和控制的指标。管理会计服务于企业内部管理，特别重视评价和控制指标对人的行

为的影响。

四、管理会计的基本内容

管理会计是服务于企业管理的，而企业管理最关键的职能就是规划与控制，管理会计作为为高层管理者提供信息服务的决策支持系统，其基本内容也主要划分为规划与控制两大部分。与规划密不可分的是预测，与控制密不可分的是业绩评价。因此，管理会计的基本内容包括两方面，即规划与决策会计和控制与业绩评价会计。

1. 规划与决策会计

(1)规划。规划是管理会计系统中帮助管理者规划企业未来生产经营活动的子系统，主要包括全面预算管理体系。规划具体包括管理会计基础、计划(planning)和预算(budgeting)。

①管理会计基础是管理会计的基本原理，并为管理会计的其他内容提供理论基础，主要包括成本性态分析、变动成本法及本量利分析。

②计划主要是用文字说明企业未来经济活动的目标和任务，在实施前必须进行全面量化，以便为企业计划执行过程中资源的有效配置提供依据。

③预算就是计划的数量说明，是用数字和表格形式把企业经济活动的计划具体地反映出来，作为企业组织、控制和评价经济活动的直接依据。所谓全面预算，是指把企业全部经济活动的总体计划，用数量和表格的形式反映出来的一系列文件。即全面预算就是企业总体经营战略规划的具体化和数量化的说明。

(2)决策。决策主要包括预测部分体系和以短期经营决策、长期投资决策为主的决策分析体系。

①预测分析是指用科学的方法预计、推断事物发展的必然性或可能性的过程，该过程是根据过去和现在预计未来，由已知推断未知。企业的经营预测分析是指企业根据现有的经济条件和掌握的历史资料以及经济活动间的内在联系，对生产经营活动未来发展趋势的状况和结果所进行的预计和推断。

②短期决策分析通常是指决策产生的效益只涉及 1 年以内的经营业务，并仅对该时期内的收、支、盈、亏产生影响的问题进行的决策分析。

③长期投资决策是针对企业为了适应今后若干年生产经营的长远发展需要，以获得更多回报而投入大量资金的经济活动所进行的决策分析。这种投资形成并决定着企业的生产能力，因而这种投资需要的投资额往往较大，投资收支所涉及的期间和投资损益对经营周期损益影响期间均较长。

2. 控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是管理会计系统中，为管理者分析和评价过去、控制现在和未来的生产经营活动服务的子系统。具体包括以下三方面内容：

(1)标准成本法。标准成本法是将事先制定的标准成本与实际成本进行对比以揭示成本差异，进而对成本差异进行因素分析，并据此加强成本控制的一种会计信息系统与成本控制系统。

(2)作业成本法。作业成本法是以作业为核算对象，通过作业成本动因来确认和计量作业量，进而以作业成本动因分配率来对多种产品合理分配间接费用的成本计算方法。

(3)责任会计。责任会计是指根据预算和控制资料，运用责任会计方法，将企业按职责范围划分责任单位，并将预算确定的各项目标在各责任单位之间层层分解，在此基础上，为每一个责任单位编制相应的责任预算，并定期进行业绩评价。

第三节 管理会计与财务会计的区别和联系

有人说管理会计就是财务会计，实际不然，管理会计和财务会计虽然都是以货币作为主要计量单位，但二者有着明确的分工。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别主要表现在以下几个方面：

(1)职能不同。管理会计是规划未来的会计，其职能侧重于对未来的预测、决策和规划，对现在的控制考核和评价，属于经营管理型会计；财务会计是反映过去的会计，其职能侧重于核算和监督，属于报账型会计。

(2)服务对象不同。管理会计主要为企业内部各管理层提供有效经营和最优化决策所需的管理信息，属于对内报告会计；而财务会计主要向企业外部各利益关系人提供信息，属于对外报告会计。

(3)约束条件不同。管理会计不受会计准则、会计制度的制约，其处理方法可以根据企业管理实际的情况和需要确定，具有很大的灵活性；而财务会计进行会计核算、会计监督，必须接受会计准则、会计制度的制约，其处理方法只能在允许的范围内选用，灵活性较小。

(4)报告期间不同。管理会计面向未来进行预测、决策，其报告的编制不受会计期间的限制，而是根据管理的需要编制反映不同期间经济活动的各种报告；财务会计面向过去进行核算和监督，按规定的会计期间编制报告。

(5)会计主体不同。管理会计既要提供反映企业整体情况的资料，又要提供反映企业内部各责任单位经营活动情况的资料；而财务会计以企业为会计主体，提供反映整个企业财务状况、经营成果和现金流动的会计资料，通常不以企业内部各部门、各单位为会计主体提供相关资料。

(6)计算方法不同。管理会计在进行预测、决策时，要大量应用现代数学方法和计算机技术；而财务会计采用一般的数学方法进行会计核算。

(7)信息精确程度不同。由于未来经济活动的不确定性，管理会计提供的信息不能绝对精确；而财务会计反映发生或已经发生的经济活动，其提供的信息应力求精确。

(8)计量尺度不同。管理会计既可用货币量度又可用非货币量度，如实物量度、劳动量度、关系量度等，对已发生或有可能发生的经营活动及其他经济事项进行数量确定。而财务会计几乎全部使用货币量度进行数量确定。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计同属于企业会计的范畴，两者的联系主要表现在以下几方面：

(1)起源相同。两者都是从传统的会计中发展和分离出来的。

(2)目标相同。两者的最终目标都是使企业获得最大利润，提高经济效益。

(3)基本信息同源。管理会计资料基本源自财务会计资料。

(4)服务对象交叉。二者服务对象区分并不严格、唯一,在许多情况下,管理会计信息可为外部利益集团所利用,财务会计信息对企业内部决策也至关重要。

(5)某些概念相同。管理会计使用的某些概念与财务会计完全相同,如成本、收益、利润,有些概念则是根据财务会计的概念引申出来的,如边际成本、边际收益、机会成本等。

综上所述,管理会计与财务会计依据的资料是同源的,而核算和控制的内容、方法又是从两个不同渠道进行的。从最终反映的结果来看,二者又是合流的,形成有机的结合体。

相关链接

对如何使管理会计融入我国中小企业中应用的几点建议

一、管理会计在我国的发展状况

管理会计自1924年在美国开创,至20世纪50年代至80年代取得长足发展,20世纪80年代传入我国。虽然很多知名的大中型企业比较重视管理会计的应用,但在理论方面与企业自身的融合性不是很好。而中小企业有的要么不知道管理会计的作用,要么虽然意识到了管理会计的战略意义,但是由于成本等诸多因素而没有办法运用此项重要工具。综上可知,我国管理会计的主要问题有两个。第一,管理会计缺少一套适应我国国情的理论。第二,由于我国近些年的经济体制改革有了诸多变化,且这些变化是巨大的,尤其是2015年"两会"上提出诸多改革方案使企业环境发生重大变化,当然这些变化是向好的方向发展,而企业要在变化的环境中改变自己的管理会计思想与运用是必不可少的。这是管理会计在现阶段在我国的应用状况。

二、管理会计在中小企业应用存在的问题

(1)管理会计受到中国应用环境的制约。据调查,中国只有部分大中型企业应用管理会计,大部分中小企业的经营领导者和会计人员并未意识到管理会计的重要意义,管理会计的发展受到很大的阻碍。另外还有经济环境的制约与文化环境的制约。

(2)即使是中小企业应用了管理会计的一些管理方法,也只是局限在某些方面,如内部成本控制方面,甚至还有些中小企业管理者把成本会计误认为是管理会计,把财务会计范畴中的成本会计与管理会计混淆,而更多关注的还是对财务会计的应用。

(3)中小企业的管理者在会计岗位的定位上也是存在问题的,认为会计只是记账、成本核算、报税、出报表等工作,而忽视了会计是一项重要的管理工作。这在中小企业招聘会计人员时可以看到。通过调查发现,中小企业在招聘会计人员时大多要求有财务会计知识与税务知识,而对管理会计知识没有要求。笔者在对多家中小企业会计人员和岗位设置的调查中发现,中小企业会计人员大多数是财务会计人员,大多数企业并不设置管理会计人员的岗位。还有些中小企业虽然有管理会计岗位,但大多数是由财务会计人员来兼任的。

三、管理会计在中小企业应用的建议

(1)中小企业应建立一套既符合国情又适合自身的管理会计体系,同时完善企业内部控制制度,开展管理会计。

(2)中小企业应有针对性地提高会计人员的管理会计水平与应用意识。可以有针对性地对会计岗位人员加强其作为一名管理者的意识。中小企业应在有条件的情况下建立一支管理会计的队伍或是相应岗位,定期或不定期地对其进行相关培训和集体学习,进而提高会计人员的素质。可以通过一些管理会计成功案例对中小企业会计人员进行讲解。

(3)中小企业管理者应该提高对管理会计应用的重视程度,掌握管理会计在企业管理中的作用。应建立一套管理会计的考核机制,对管理者的业绩进行相应的考核,同时把管理者对管理会计的战略管理也作为对其业绩考核的一项重点内容。

(4)中小企业应把管理会计与财务会计分开。例如,可以运用成本会计的分摊成本的方法,选择使用管理会计的作业成本法。

(5)中小企业应该通过管理会计与计算机技术相结合来加强企业管理。

(资料来源:王新美.对如何使管理会计融入我国中小企业中应用的几点建议[J].经营管理者.2015(19))

课后练习

一、单项选择题

1.从管理会计产生与发展的历史进程来看,可以说(　　)是管理会计的雏形或前身。

A.财务会计　　B.成本会计

C.财务管理　　D.环境会计

2.下列项目中,不属于管理会计基本职能的是(　　)。

A.规划经营方针　　B.参与经营决策

C.控制经济过程　　D.核算经营成果

3.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

4.下列说法正确的是(　　)。

A.管理会计是经营管理型会计,财务会计是报账型会计

B.管理会计是报账型会计,财务会计是经营管理型会计

C.管理会计为对外报告会计

D.财务会计为对内报告会计

5.管理会计不要求(　　)的信息。

A.相对精确　　B.及时

C.绝对精确　　D.相关

6.管理会计与财务会计的关系是(　　)。

A.起源相同,目标不同　　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

二、多项选择题

1. 下列项目中，可以作为管理会计主体的有（　　）。

A. 企业整体　　B. 分厂

C. 车间　　D. 班组

2. 下列关于管理会计的叙述，正确的是（　　）。

A. 工作灵活性较强　　B. 可以提供未来信息

C. 以责任单位为主体　　D. 必须严格遵守公认会计原则

E. 重视管理过程和职工的作用

3. 现代管理会计的主要特点体现在（　　）。

A. 注重历史描述

B. 侧重为企业内部的经营管理服务

C. 广泛地应用数学方法

D. 方式方法更为灵活多样

4. 下列各项中，属于管理会计与财务会计的区别的是（　　）。

A. 会计主体不同　　B. 基本职能不同

C. 工作依据不同　　D. 具体工作目标不同

E. 方法及程序不同

5. 管理会计的基本职能包括（　　）。

A. 预测　　B. 决策

C. 规划　　D. 控制

E. 考核

三、简答题

1. 简述管理会计与财务会计的区别。

2. 简述管理会计与财务会计的联系。

3. 简述管理会计的职能。

第二章
成本性态分析



- 第一节　成本性态分析概述
- 第二节　混合成本的分解

知识导航

知识目标：

1. 了解管理会计中成本的概念，掌握成本的分类，重点掌握成本按性态分类。
2. 掌握固定成本、变动成本和混合成本的概念、内容、特征及其分类。
3. 掌握成本性态和相关范围的概念，了解成本性态的特点。

能力目标：

1. 能够运用成本性态分析的方法解决企业实际的成本问题。

素质目标：

1. 树立新的成本观念。
2. 参与企业的经营决策。

案例引导

张亮在某市中心经营一家书吧咖啡馆，在经营的前几年，由于在该市独此一家，凭借着独特的定位和服务；经营状况非常理想。但从第四年开始，情况就发生了变化，该市陆续增加了几家类似的咖啡馆，咖啡馆的经营出现了较大的困难，客流量逐步下降，经营陷入困境。

张亮对竞争对手与自己的咖啡馆的经营状况做了仔细调查，得出结论：要想获得竞争优势，赢得更多的客流量以达到提高经济效益的目的，咖啡馆必须在价格和服务质量上有质的提高。于是张亮召集咖啡馆的管理人员一起讨论筹划改革方案。张亮注意到，价格上还有一定的下降空间，但由于咖啡馆初始投资大，固定成本较高，价格空间的大小主要取决于咖啡馆的变动成本水平；在提高服务质量方面，需要增加设施和服务的品种，还要购买新的书籍，这种投入增加的多少也取决于价格与变动成本之间的差额。因此，张亮决定安排咖啡馆的会计人员进行详细的成本分析，以深入了解公司当期的成本结构。

你是否也对张亮使用的管理会计成本分析的方法感兴趣呢？

成本性态分析，是研究不同类别的成本与业务量之间的特定数量关系，把握业务量的变动对各类成本变动的影响，以便企业更好地进行成本分析与控制，提高管理效率和经济效益。

第一节 成本性态分析概述

一、成本的分类

为适应企业经营管理上的不同需要，可以按各种不同的标准对成本进行分类。

(一)按成本的经济职能的分类

1. 制造成本

制造成本是指企业在生产产品的过程中所发生的全部成本,也称为产品成本。它包括以下三个部分:

(1)直接材料。它是指生产中直接用来构成产品主要实体的材料成本。

(2)直接人工。它是指生产中直接改变材料性质或形态所发生的人工成本。

(3)制造费用,又称"工厂间接费用"。它是指生产中发生的不能归入上面两项的其他所有成本,包括:间接材料,即在生产中耗用但不能归属于某一特定产品的材料成本,如车间的一般物料消耗;间接人工,即为生产服务但不直接进行产品加工的人工成本,如技术人员的工资;其他制造费用,即不能归入上面两项的其他各种间接费用,如生产设备折旧费、保险费、维护和修理费等。

2. 非制造成本

非制造成本是指在企业生产经营过程中发生的、与生产无关的其他一切成本,又称期间成本。它包括以下两个部分。

(1)销售费用。它是指企业因推销产品而发生的费用。

(2)管理费用。它是指企业为组织和管理生产经营活动而发生的费用。

(二)按成本性态的分类

1. 变动成本

它是指在相关范围内,与业务量变动成正比例关系的成本。

2. 固定成本

它是指在相关范围内,与业务量变动无关的成本。

3. 混合成本

它们虽会随着业务量的变动而变动,但不保持正比例关系。

二、成本性态分析

成本性态又称成本习性,它是指成本总额对业务量(即产量或销量)总数的依存关系。这种关系是客观存在的,在一定条件下具有相对固定的变化规律。成本性态分析,就是研究不同类别的成本与业务量之间的特定数量关系,把握业务量的变动对各类成本变动的影响,以便企业更好地进行成本分析与控制,提高管理效率和经济效益。

按照成本性态,可以将成本划分为固定成本、变动成本和混合成本三个类型。

(一)固定成本

固定成本是指在一定时期和一定业务量范围内,成本总额不随业务量的增减而变动的成本。其成本性态表现为:

1. 固定成本总额是不随业务量的变动而变动的

若用符号 a 表示固定成本总额,则其成本性态用公式表示如下(如图 2-1 所示)

固定成本总额

$$y=a$$

2. 单位固定成本是随着业务量的变动而成反比例变动的

其成本性态用公式表示如下(如图 2- 2 所示)。

单位固定成本

$$y = a/x$$

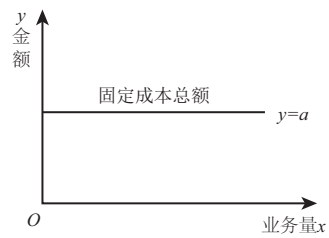

图 2-1　固定成本总额性态模型

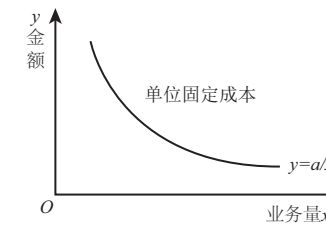

图 2-2　单位固定成本性态模型

固定成本通常可以进一步区分为%约束性固定成本和酌量性固定成本两类。

约束性固定成本又称“经营能力成本”,它是指与整个企业经营能力的形成及其正常维护直接相关的成本。例如,厂房、机器设备的折旧、保险费、财产税和管理人员的工资等项目都属于这类成本。这类成本因为受到经营能力的约束限制,一般不受企业日常决策的影响,并且由于企业的经营能力一旦形成,在短期内难以发生改变,因而与此相联系的成本也将在较长时期内不变。所以,合理地形成和利用企业的经营能力,是企业提高生产经营效益的一个重要条件。

酌量性固定成本又称“随意性固定成本”,它是指企业管理部门根据管理的需要确定所发生的固定成本。比如研究开发费、广告宣传费、职工培训费和经营性租赁费等项目都属于这类成本。这类成本和约束性固定成本不同,其预算额只在预算期(通常是一年或者一个会计期间)内有效,企业管理部门可以根据情况的变化及时调整不同预算期的成本水平,但从较短的期间看,其发生额同企业的实际经营水平并无直接联系。

(二)变动成本

变动成本是指在一定时期和一定业务量范围内,成本总额随业务量的增减变动而成正 比例变动的成本。其成本性态表现为:

1. 变动成本总额是随着业务量的变动而成正比例变动的

若用符号 b 表示单位变动成本,则其成本性态用公式表示如下(如图 2-3 所示)。

变动成本总额

$$y=bx$$

2. 单位变动成本是不随业务量的变动而变动的

其成本性态用公式表示如下(如图 2-4 所示)。

单位变动成本

$$y=b$$

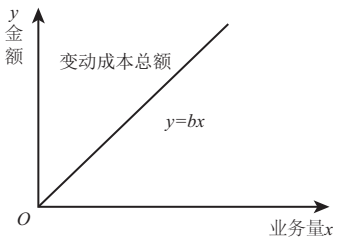

图 2-3　变动成本总额性态模型

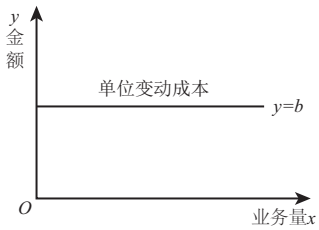

图 2-4　单位变动成本性态模型

(三)混合成本

混合成本是指成本总额随业务量的变动而变动,但变动的幅度与业务量不保持严格的比例关系的成本。混合成本一般分为半变动成本、半固定成本、曲线变动成本和延期变动成本四种类型。

1. 半变动成本

半变动成本的性态是成本有一个初始量,类似于固定成本,它不随产量增减而变动;在此基础上,每生产一个单位的产品,成本也随之增加一部分,这部分成本又类似于变动成本。半变动成本是混合成本中最普遍的形式,包括企业的水、电、气、电话及其他成本等。例如,电费成本,首先为保证企业处于生产经营状态、维持日常的消耗需要,发生一定的电费开支;当投入生产运行后,随着生产用电的增加,电费成本也随之增加,这一类混合成本的性态就表现为半变动成本。其成本习性模型如图 2-5 所示。

2. 半固定成本

半固定成本的性态是当业务量在一定范围内变动时,成本总额固定在一定的水平上保持不变;当业务量变动超过一定的范围时,成本总额就跳跃到一个新的水平,然后又在该范围内保持不变,直到业务量的变动再突破到新的范围,才会开始下一次跳跃式的变动,其成本变化构成的曲线呈阶梯型,故又称阶梯式混合成本。例如,化验员、质检员的工资和设备修理费等成本,其性态就表现为半固定成本。其成本习性模型如图 2-6 所示。

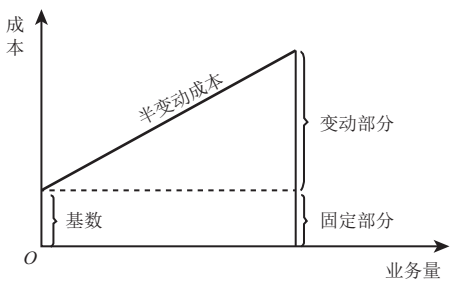

图 2-5　半变动成本习性模型

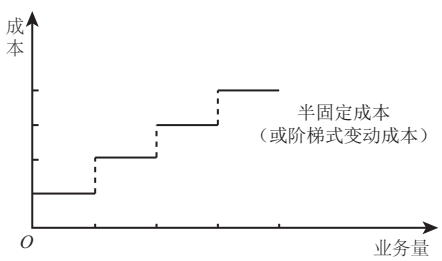

图 2-6　半固定成本(或阶梯式变动成本)习性模型

3. 曲线变动成本

曲线变动成本通常有一个初始量,且一般不变,相当于固定成本。但在这个初始量的基础上,随着业务量的增加,成本也逐步增加,不过两者不呈正比例的直线关系,而呈非线性的曲线关系。这种曲线成本又可进一步细分为以下两种类型%

(1)递减曲线成本。例如,热处理的电炉设备,每班需预热,因预热而耗电的成本(初始量)属于固定成本性质;至于预热后进行热处理的耗电成本,则随业务量的增加而逐步上升。但两者不呈正比例,

而呈非线性关系，并且成本上升越来越慢，及其上升率是递减的。故这类曲线成本称为递减曲线成本。其成本习性模型如图 2-7 所示。

(2)递增曲线成本。例如，累进计件工资、各种违约金、罚金等，当刚达到约定产量(或约定交货时间)时，成本是固定不变的，属于固定成本性质。但在这个基础之上，随着产量(或延迟时间)的增加，计件工资(或违约金、罚金)就逐步上升，而其上升率是递增的。故这类曲线成本称为递增曲线成本。其成本习性模型如图 2-8 所示。

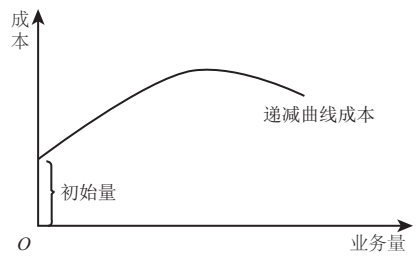

图 2-7　递减曲线成本习性模型

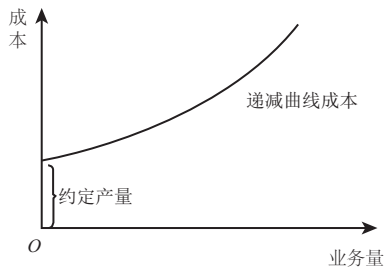

图 2-8　递增曲线成本习性模型

4. 延期变动成本

延期变动成本的性态是：在一定业务量范围内，其总额保持固定不变，但若突破该业务量限度，其超额部分则随业务量的增加按正比例增长的成本。例如，加班费，在正常工作时间(每天 7～8 小时)内，企业对员工支付的工资是固定不变的；但在工作时间超出正常工作时间的情况下，则需要根据加班时间的长短成比例地支付加班工资或津贴，这一类混合成本的性态就表现为延期变动成本。其成本习性模型如图 2-9 所示。

在管理会计中，最终可以把企业的总成本分解为固定成本和变动成本两个部分，用公式表如下：

总成本＝固定成本＋变动成本＝固定成本＋单位变动成本×业务量

即 $y=a+bx$

总成本习性模型如图 2-10 所示。

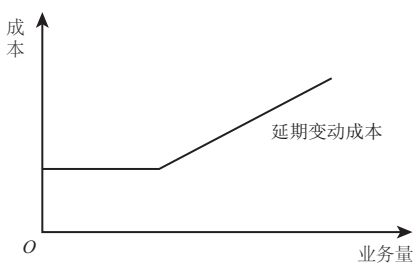

图 2-9　延期变动成本习性模型

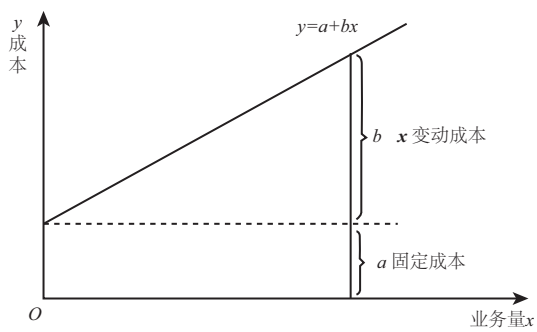

图 2-10　总成本习性模型

三、相关范围问题

(一)固定成本的相关范围

成本性态是在一定时间范围内和一定业务量范围内所表现出来的特性，如固定成本的 发生额不受

业务量增减变动的影响，但它是有条件的。也就是说，只有在某个范围内，固 定成本总额才不会发生改变，这个范围在管理会计中称为相关范围。例如，某汽车公司 4 台专用设备的每月租金 48 000 元，其最大生产能力为 400 辆，若超过 400 辆，势必还需要 增租固定设备，租金支出也就要相应增加。另外，若该厂的轿车产量低于 100 台，租用的 设备就无需 4 台，租金支出就可相应减少。由此可见，该汽车公司的租金总成本 48 000 元 仅在产量为 100～400 台时才是固定不变的，如图 2-11 所示。

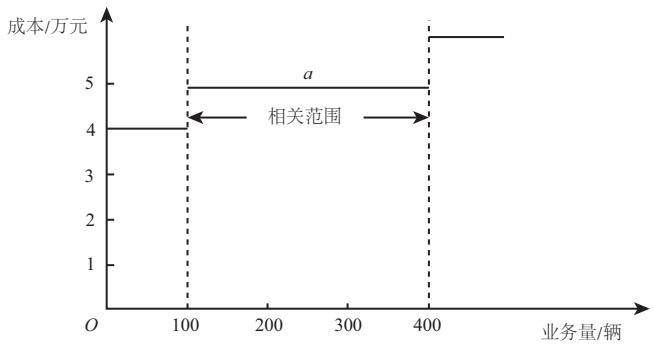

图 2-11　固定成本的相关范围

(二)变动成本的相关范围

在实际工作中，许多行业的变动成本总额和业务量之间的依存关系，同固定成本总额一样，也存在着一定的“相关范围”，即只有在一定的业务量范围和时间范围内，变动成本总额和业务量之间才会保持相对稳定的正比例变动关系，即完全的线性关系。如果超出一定的业务量范围和时间范围，变动成本总额和业务量之间就可能表现为不完全的线性关系。

例如，化工行业的产品，在产量增长 的初始阶段（即小批量生产时（单位产品消耗的直接材料和直接人工可能较多，与产量总数的增长不一定成比例，从而使变动成本总额（bx）曲线呈向下弯曲的趋势（即斜率 b 随产量的增加而减少（形成非线性关系。但当产量增长到一定范围时，各项材料和人工的消耗就比较稳定，从而使变动成本总额和业务量总数之间呈现出 严格的、完全的线性关系，这个范围就称为变动成本的“相关范围”。如果产量超出“相关范围”继续增长，就可能出现一些新的不利因素，促使产品的单位变动成本（b）增高，从而使变动成本总额（bx）曲线呈向上弯曲的趋势，又形成非线性关系，如图 2-12 所示。可见，变动成本总额与业务量之间的线性关系，通常也只存在于一定的“相关范围”内，若超出“相关范围”，则表现为非线性关系。

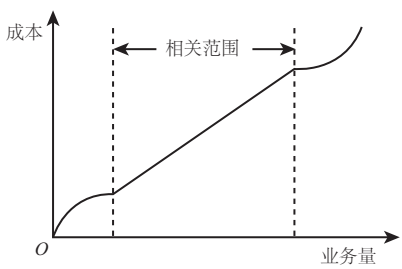

图 2-12　变动成本的相关范围

四、成本性态分析原理的应用

成本性态分析原理被广泛应用于现代企业管理理论和实践等领域，帮助企业管理人员对企业进行科学地规划和有效地控制。

(一)经营决策

经营决策是企业经营管理的核心内容。其目的在于：通过科学地分析、评价，为企业未来的经营活动选择最优的行动方案。在选择最优方案的过程中，既需要大量的决策信息，又需要多种决策分析方法。由于成本性态分析的结果，科学地区分了受业务量变动影响的变动成本和不受业务量影响的固定

成本，因此，在正确评价、鉴别相关备选方案时，固定成本和变动成本就成为两个重要的依据。尤其是变动成本，在一定的业务量范围内，它既是差量成本，又是边际成本，它们分别同各自对应的差量收入和边际收入相配合，组成决策分析中两个重要的决策分析方法——差量分析法和边际分析法。其中，差量分析法无论是在短期经营决策还是长期投资决策中，应用都很广泛。而边际分析法在制定有关商品最优进货批次或最优销售价格等类型的决策中，也发挥着特殊的作用。

（二）财务预测

财务预测是企业事前控制的管理内容。通过成本性态分析，企业的总成本可分解为变动成本和固定成本，总成本性态模型为 $y=a+bx$，这是进行财务预测的理论基础。只要企业的经营能力和基本组织结构没有变化，就可以根据总成本性态模型，来预测未来时期成本变动的基本趋势，并可直接确定在某一特定业务量条件下的成本预测值。同时，可以参照其他因素，综合分析未来一定期间内实现目标利润所需要的销售量预测值。此外，在确定利润目标乃至整个企业的经营目标时，由成本性态分析所确立的成本性态模型也是必不可的。

（三）内部控制

内部控制是企业顺利实现各项经营管理目标和计划的重要保证，它主要包括购进、销售、财务成本等方面的控制。其中，财务成本控制是涉及经营目标，特别是利润目标能否实现的关键。根据成本性态分析原理，可以预测成本在未来一定期间内和一定销售量条件下的变动趋势和结果，为成本规划工作创造有利条件；可以确定符合企业经营目标要求的成本目标，为成本控制提供目标前提；可以建立成本中心，分解成本指标，落实成本责任，为最终完成成本控制的具体任务奠定基础。

第二节　混合成本的分解

管理会计为了规划与控制企业的经济活动，首先要把全部成本按其性态划分为变动成本、固定成本和混合成本。然而在实际工作中，混合成本的变化形式比较复杂，不便于分析和应用，因此需要采用不同的专门方法将其中变动和固定的两种因素分解出来，再分别纳入变动成本和固定成本两大类中，这个过程称为混合成本的分解。

在实际工作中，混合成本最常用的分解方法有高低点法、布点图法和回归直线法三种。

一、高低点法

高低点法是以某一期间内的最高业务量（高点（的混合成本与最低业务量（低点（的混合成本之差，除以最高业务量与最低业务量之差，计算出单位变动成本；再将其代入高点或低点的混合成本公式，并分别计算出混合成本中的固定成本和变动成本。

高低点法的基本原理是：任何一个混合成本项目都包含有变动成本和固定成本两种因素，因而混合成本的数学模型与总成本的数学模型相似，亦可用直线方程式 $y=a+bx$ 来表示，只不过参数 a 和 b 的含义有所不同。

必须指出的是，在混合成本 $y=a+bx$ 的方程式中，根据成本性态，a 在相关范围内是固定不变的，

高低点业务量发生变动对它没有影响，故可舍去不加考虑。若 b 在相关范围内是个常数，则变动成本总额就随着高低点业务量（x）的变动而变动。因此，上述混合成本公式可改写为：

$$\Delta y = b\Delta x$$

式中，Δy——代表高低点混合成本之差；

Δx——代表高低点业务量之差。

整理后的公式如下：

$$b = \Delta y / \Delta x$$

将 b 值代入高点或低点的混合成本公式，移项即可求得 a 的值。

即　　$a = y_{高} - bx_{高}$

或　　$a = y_{低} - bx_{低}$

【例 2-1】　某工厂 2021 年下半年 6 个月的设备维修费数据如表 2-1 所示。要求：采用高低点法将混合成本设备维修费分解为变动成本和固定成本。

表 2-1　2021 年 7～12 月的设备维修费

月份	7 月	8 月	9 月	10 月	11 月	12 月
业务量（机器小时）	6	8	4	7	9	5
维修费（元）	110	115	85	105	120	100

【解析】　先根据上述维修费的历史资料，找出最高业务量与最低业务量实际发生的维修费数据并列表如表 2-2 所示。

表 2-2　业务量与业务量实际发生的数据表

摘要	高点（11 月）	低点（9 月）	差额
业务量（x）	9 机器小时	4 机器小时	Δx＝5 机器小时
维修费（y）	120 元	85 元	Δy＝35 元

$$b = \Delta y / \Delta x = \frac{35}{5} = 7(\text{元} / \text{机器小时})$$

将 b 值代入高点混合公式，并移项：

$$a = y_{高} - bx_{高} = 120 - 7 \times 9 = 57(\text{元})$$

或将 b 值代入低点混合公式，并移项：

$$a = y_{低} - bx_{低} = 85 - 7 \times 4 = 57(\text{元})$$

通过以上计算，可见该工厂混合成本（维修费）采用高低点法进行分解后，其固定成本总额为 57 元，其余部分就是变动成本总额。

最后，把维修费的上述关系归纳为下列混合成本公式：

$$y = 57 + 7x$$

必须指出：采用高低点法选用的历史成本数据，应能代表该项业务活动的正常情况，不得含有任何不正常状态下的成本。此外，通过高低点法分解而求得的混合成本公式（$y = 57 + 7x$），只适用于相关范围内的情况，即在本例中只适用于 4 000～9 000 机器小时的相关范围，超出相关范围则不适用。

在实际工作中，若混合成本的变动部分与业务量基本上保持正比例关系，采用高低点法进行分解

最为简便。但此法也有明显的局限性，因其只采用了历史成本资料中的高点和低点两组数据，没有考虑其他数据的影响，故准确性较差。

二、布点图法

布点图法，亦可称为“散点图法”。它是把过去某一期间混合成本的历史数据逐一标明在坐标图上，一般以横轴代表业务量，纵轴代表混合成本。这样，各个历史成本数据就形成若干个成本点散布在坐标图上。通过目测，在各个成本点之间画一条能反映成本变动的平均趋势直线，并据以确定混合成本中的固定成本和变动成本数额。

【例 2-2】 仍依照例 2—1 某工厂 2021 年下半年 6 个月设备维修费数据，现要求采用布点图法加以分解。

【解析】 根据该工厂 2021 年下半年 6 个月的历史数据，首先在坐标图上标出 6 个成本点，如图 2-13 所示。

通过目测，在 6 个成本点之间画一条能反映混合成本的平均变动趋势直线，并尽量要求该直线上下各成本点与直线之间的误差之和为零。该直线与纵轴相交之处，就是维修费的固定成本总额（a）。在图 2-13 中 $a=58$。

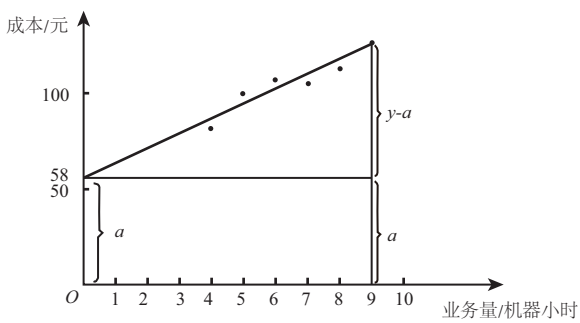

图 2-13　维修费的布点图

图上所画的混合成本平均变动趋势直线的斜率，即 b（单位变动成本），可按下列公式计算

因为　　$$y=a+bx$$

所以　　$$b=\frac{y-a}{x}=\frac{120-58}{9}=6.89\text{（元/机器小时）}$$

得到 a 和 b 值以后，就可以将混合成本的公式确定为：

$$y=58+6.89x$$

必须指出：采用布点图法时，通过目测所画出的成本变动的平均趋势直线，往往因人而异，一般很难统一，但该方法使用简便，容易理解。

三、回归直线法

回归直线法是根据过去一定期间内的业务量和混合成本的历史资料，应用最小平方法原理，算出最能代表业务量与混合成本关系的回归直线，借以确定混合成本中的固定成本和变动成本。

回归直线法的基本原理是：首先按布点图法，把过去一定期间内的混合成本的历史数据，逐一在坐标图上标明。然后通过目测，在各个成本点之间画一条能反映业务量与混合成本关系的平均变动趋势直线。从数学的观点来看，应选用全部观测数据（即成本点）的误差平方和最小的直线，这条直线在数

理统计中称为回归直线。正因为这种方法能使所有成本点误差的平方和达到最小值，故亦称为最小平方和方法。

回归直线法的数学推导，仍以混合成本的直线方程式为基础，即：

$$y=a+bx$$

其中，y 代表混合成本的总额，x 代表业务量，a 代表混合成本中的固定成本总额，b 代表混合成本中的单位变动成本。

根据上述混合成本的基本方程式及实际所得到的 n 个观测值，即可建立回归直线的联立方程组，然后将上述方程组中的 n 个方程式相加，从而得到用 n 个观测值和形式表达的方程式，即：

$$\sum y=na+b\sum x \tag{2-1}$$

$$\sum xy=a\sum x+b\sum x^2 \tag{2-2}$$

由（2-1）式得：

$$a=\frac{\sum y-b\sum x}{n} \tag{2-3}$$

由(2-3)式代入(2-2)式，可得：

$$b=\frac{n\sum xy-\sum x\sum y}{n\sum x^2-(\sum x)^2} \tag{2-4}$$

根据公式(2-3)和(2-4)，将有关数据代入，先求 b，后求 a，最终可把混合成本分解为固定成本和变动成本。

【例 2-3】　仍依照例 2-1 所列举的某工厂 2021 年下半年 6 个月的设备维修费数据，现要求采用回归直线法加以分解。

【解析】　首先根据该工厂 2021 年下半年 6 个月的维修费资料进行加工延伸，计算出求 a 与 b 的值所需的有关数据，如表 2-3 所示。

其次，根据表 2-3 最后一行的合计数，代入上述(2-4)和(2-3)两个公式，分别确定 b 与 a 的值：

$$b=\frac{n\sum xy-\sum x\sum y}{n\sum x^2-(\sum x)^2}=\frac{6\times4235-39\times635}{6\times271-39^2}=\frac{645}{105}=6.14\text{（元/机器小时）}$$

$$a=\frac{\sum y-b\sum x}{n}=\frac{635-6.14\times39}{6}=\frac{395.54}{6}=65.92\text{（元）}$$

计算出 a 与 b 后，维修费的混合成本就可确定为：

$$y=a+bx=65.92+6.14x$$

表 2-3　2021 年下半年设备维修费数据

月份	业务量(x)/机器小时	维修费(y)/元	xy	x^2
7	6	110	660	36
8	8	115	920	64
9	4	85	340	16
10	7	105	735	49

表2-3(续)

月份	业务量(x)/机器小时	维修费(y)/元	xy	x^2
11	9	120	1 080	81
12	5	100	500	25
$n=6$	39	635	4 235	271

综上所述,在以上三种数学分解的方法中,若混合成本的变动部分与业务量基本上保持正比例关系,采用高低点法最为简便。若混合成本中的变动部分与业务量的关系并不按一定的变动率进行变化,同时最高与最低业务量的混合成本有过高、过低现象,那么就应采用布点图法或回归直线法。当然,布点图法通过目测画线,准确性往往不高,但该方法使用方便,容易理解。至于回归直线法,从数学的观点来说,它利用了离差平方和最小的原理,故较为准确,但工作量较大。

最后还应指出,上述三种分解方法均包含有估计的成分,带有一定程度的假定性,故其分解结果均不可能绝对准确,只能求得近似值。正因为如此,在西方国家的一些中小型企业中,如果它们的混合成本在相关范围内数额变动不大,为了简化计算手续,也可把混合成本全部视为固定成本处理,不需再进行分解。

课后练习

一、单项选择题

1. 在财务会计中,应当将销售费用归属于下列各项中的(　　)。

A. 制造费用　　B. 主要成本

C. 加工成本　　D. 非生产成本

2. 阶梯式混合成本又可称为(　　)

A. 半固定成本　　B. 半变动成本

C. 延期变动成本　　D. 曲线式成本

3. 将全部成本分为固定成本、变动成本和混合成本所采用的分类标志是(　　)

A. 成本的目标　　B. 成本的可辨认性

C. 成本的经济用途　　D. 成本的性态

4. 在历史资料分析法的具体应用方法中,计算结果最为精确的方法是(　　)。

A. 高低点法　　B. 散布图法

C. 回归直线法　　D. 直接分析法

5. 当相关系数 r 等于+1时,表明成本与业务量之间的关系是(　　)。

A. 基本正相关　　B. 完全正相关

C. 完全无关　　D. 基本无关

6. 在不改变企业生产经营能力的前提下,采取降低固定成本总额的措施通常是指降低(　　)。

A. 约束性固定成本　　B. 酌量性固定成本

C. 半固定成本　　D. 单位固定成本

7. 单耗相对稳定的外购零部件成本属于(　　)。

A. 约束性固定成本　　B. 酌量性固定成本

C. 技术性变动成本　　D. 约束性变动成本

8. 为排除业务量因素的影响,在管理会计中,反映变动成本水平的指标一般是指(　　)。

A. 变动成本总额　　B. 单位变动成本

C. 变动成本的总额与单位额　　D. 变动成本率

9. 在应用历史资料分析法进行成本形态分析时,必须首先确定 a,然后才能计算出 b 的方法是(　　)

A. 直接分析法　　B. 高低点法

C. 散布图法　　D. 回归直线法

10. 在应用高低点法进行成本性态分析时,选择高点坐标的依据是(　　)

A. 最高的业务量　　B. 最高的成本

C. 最高的业务量和最高的成本　　D. 最高的业务量或最高的成本

二、多项选择题

1. 成本按其性态分类为(　　)。

A. 固定成本　　B. 变动成本　　C. 混合成本　　D. 历史成本

2. 固定成本具有的特征是(　　)。

A. 固定成本总额的不变性　　B. 单位固定成本的反比例变动性

C. 固定成本总额的正比例变动性　　D. 单位固定成本的不变性

3. 变动成本具有的特征是(　　)。

A. 变动成本总额的不变性　　B. 单位变动成本的反比例变动性

C. 单位变动成本的不变性　　D. 变动成本总额的正比例变动性

4. 下列成本项目中,(　　)是酌量性固定成本。

A. 新产品开发费　　B. 职工培训费

C. 管理人员工资　　D. 广告费

5. 成本性态分析最终将全部成本区分为(　　)。

A. 固定成本　　B. 变动成本

C. 半固定成本　　D. 半变动成本

6. 成本性态分析的方法有(　　)。

A. 直接分析法　　B. 历史资料分析法

C. 加权平均法　　D. 技术测定法

7. 以下属于半变动成本的有(　　)。

A. 房屋设备租赁费　　B. 计件工资形式下的工资费

C. 按销售量支付的包装费　　D. 按工作量法计提的折旧费

8. 历史资料分析法具体包括的方法有(　　)。

A. 高低点法　　B. 散布图法

C. 回归直线法　　D. 直接分析法

9. 由于相关范围的存在,使得成本性态具有以下特点,即(　　)。

A. 相对性　　B. 暂时性

C. 可转化性　　D. 不变性

10. 下列各项中，一般应纳入固定成本的有（　　）。

A. 直接材料费　　B. 广告费

C. 办公费　　D. 按直线法计提的折旧费

三、简答题

1. 什么是成本性态？什么是成本性态分析？
2. 如何进行成本性态分析？
3. 什么是固定成本？其成本性态有哪些？
4. 什么是变动成本？其成本性态有哪些？
5. 什么是混合成本？混合成本分解的方法有哪些？

四、计算分析题

1. 某企业生产的甲产品 1～8 月份的产量及总成本资料如下表所示：

	1	2	3	4	5	6	7	8
产量(件)	18	20	19	16	22	25	28	21
总成本(元)	6000	6600	6500	5200	7000	7900	8200	6800

【要求】采用高低点法进行成本性态分析。

2. 某企业生产的甲产品 7～12 月份的产量及成本资料如下表所示：

	7	8	9	10	11	12
产量(件)	40	42	45	43	46	50
总成本(元)	8800	9100	9600	9300	9800	10500

【要求】采用高低点法进行成本性态分析。

第三章
变动成本法



- 第一节　变动成本法
- 第二节　变动成本法与完全成本法的比较
- 第三节　变动成本法的评价

知识导航

知识目标：

1. 了解变动成本法和完全成本法的概念。
2. 理解并掌握变动成本法与完全成本法区别及相关内容的计算。
3. 了解变动成本法与完全成本法的评价及其结合运用。

能力目标：

1. 能够运用完全成本法与变动成本法解决企业在经营决策中碰到的问题。

素质目标：

1. 树立新的成本观念。
2. 参与企业的经营决策。

案例引导

华闽化肥有限公司是专门生产销售复合肥的公司，年生产能力可达 100 万吨，该公司存货采用先进先出法计价。2020 年林阳开始担任总经理，他工作非常积极投入。前任总经理的做法是年年开足马力进行生产，致使存货积压较多，与前任总经理不同，林阳要改变只重生产不重销售的状况，以销定产，而且 2021 年的目标销售量比 2020 年增长 10％以上，并将库存量大幅度降低，以节约资金占用，最终使税前利润也能提高 10％以上。年终财务科长赵红向他汇报一年的情况时说：“今年生产的化肥，每吨耗用的氯化钾等直接材料、直接人工和变动性制造费用与去年水平相当，其他费用总额也与去年持平，经过您的努力，在没有降低售价的情况下，我们公司的销量由去年的 70 万吨增加到了 80 万吨，并把存货余额由 50 万吨降低到了 10 万吨，但今年亏损了 1 500 万元。”林阳听了感到吃惊，接着说：“怎么可能？今年的销量不是比去年多吗？怎么会亏损？是不是你核算错了？”财务科长回答说：“我一直以来都是这样核算利润的，利润核算肯定没错，但为什么会亏损，我也说不清。”总经理决定对这两年的财务进行详细的成本分析，以深入了解公司出现亏损的原因。

你是否也和林阳一样觉得困惑，从而对管理会计成本分析的方法感兴趣呢？

第一节 变动成本法概述

一、变动成本法和完全成本法的概念

（一）变动成本法的概念

变动成本法是变动成本计算法的简称，是指在计算产品的生产成本和存货成本时，以成本性态分

析为前提，只将变动的生产成本作为产品成本及存货成本的内容，而将固定生产成本及非生产成本全部作为期间成本，并按贡献式损益法计算损益的一种成本计算方法。它是管理会计为改革财务会计成本计算模式而设计的新模式。变动成本法也可称为直接成本法或边际成本法。

（二）完全成本法的概念

完全成本法是完全成本计算法的简称，是指在计算产品的生产成本和存货成本时，以成本按经济职能及经济用途分类为前提，将全部生产成本作为产品成本及存货成本的内容，而只将非生产成本（销售费用、管理费用、财务费用）列为期间成本，并按传统式损益法计算损益的一种成本计算方法。完全成本法也可称为制造成本法或全部成本法。

（三）变动成本法中产品成本和期间成本的含义

（1）产品成本。变动成本法为了简化成本计算，便于加强管理，把直接与产品制造相联系的所有变动成本称为产品成本。由上述变动成本法的含义可知，产品成本实际上就是变动的生产成本，包括直接材料、直接人工和变动制造费用。

（2）期间成本。变动成本法中，将所有与产品制造没有直接联系的固定制造费用和非生产成本全部列入期间成本，作为贡献毛益的抵减项目。

二、变动成本法的理论前提

管理会计理论认为在进行成本计算、界定产品成本与期间成本时，必须摆脱财务会计传统思维定式的束缚，重新认识产品成本和期间成本的本质。按照成本性态分析，凡是直接与产品制造有联系的，并随产量成正比例变动的成本就是变动生产成本，即产品成本。至于同产品制造没有直接联系的固定生产成本，既不会由于产量的提高而增加，也不会因产量的下降而减少，它们只是与特定的会计期间相联系，并随着时间的推移而消失，所以固定生产成本必须列为期间成本，全部列入当期损益之中。这就是变动成本法的理论依据。

最初的成本计算方法是采用完全成本法的。完全成本法形成于 19 世纪，它是适应企业内部事后将间接成本分配给各种产品，反映生产产品发生的全部资金耗费，确定产品实际成本和损益，满足对外提供报表的需要而产生的。由于它提供的成本信息可以揭示外界公认的成本与产品在质的方面的归属关系，因而能广泛地被外界所接受。

变动成本法又称直接成本法，起源于 20 世纪 30 年代的美国。第二次世界大战后，变动成本法已广泛应用于美国、日本、西欧各国的内部企业管理中，成为企业进行经营决策和成本控制的有效方法。由于变动成本法的产生，为了加以区别，人们就把传统的成本计算方法统称为完全成本法。在这种方法下，当计算产品生产成本和期末存货成本时，只包括直接材料、直接人工和变动制造费用，不把固定制造费用列入产品成本，而是作为期间成本直接计入当期损益。

我国的企业会计制度要求采用完全成本法计算产品成本，美国会计界的一些权威机构，如美国会计师协会、美国证券交易委员会、美国国家税务局，也主张采用完全成本法计算产品的单位成本、确定存货和利润。企业编制的对外报表，现在还是采用完全成本计算法。所以，从目前来看，这两种方法并不能相互取代，而是同时使用。变动成本法是为满足面向未来决策，强化企业内部管理的要求而产生的。由于它能够提供科学地反映成本与业务量之间、利润与销售量之间有关量的变化规律的信息，因而有助于加强成本管理，强化预测、决策、计划、控制和业绩考核等职能，促进以销定产，减少或避免因

盲目生产而带来的损失。因为在不考虑其他因素的情况下，企业的营业利润从理论上说是单价、成本和销售量这三个要素的函数，所以当单价和成本水平不变时，营业利润应该直接与销售量的多少挂钩，营业利润的变动趋势应该直接与销售量的变动趋势相联系，而这一规律只有在变动成本法下才能得到充分体现。

变动成本法计算的基本原理是：产品成本只包括产品生产过程中所消耗的直接材料、直接人工和变动性制造费用，而把固定性制造费用作为当期的期间费用，全部列入损益表，从当期收入中直接扣除。

变动成本法计算的基本原理可以概括为以下三个方面：

（一）变动成本构成了产品价值的直接基础

在产品生产中使用的直接材料、直接人工和变动性制造费用等开支有两个特点：一是构成产品的实体，它在创造产品、创造价值中是不可避免的；二是在产品完成之后不会再度发生，是真正用于产品的成本。在产品生产过程中发生的固定性制造费用则不具有这两个特点，虽然它也是生产产品有关的开支，但其开支并非绝对不可避免。

（二）固定制造费用作为期间费用从总收入中扣除

固定性制造费用主要是为企业提供一定的生产经营条件而发生的，这些生产经营条件一经形成，不管其实际利用程度如何，有关费用照样发生，同产品的实际生产没有直接联系，不会随着产量的增减而增减。它只是与会计期间相联系，并随着时间的消失而逐渐丧失。因此，其效益不应当递延到下一个会计期间，而应当在费用发生的当期，全额列作期间费用，从本期的销售收入中直接扣除。

（三）固定制造费用不计入成本，会影响当期利润总额

一般来说，若固定制造费用不计入产品成本而全部作为当期收入的减除项目，势必增加当期的费用，减少当期的利润。但如果从长远来看，因为固定制造费用不计入产品成本，虽然当期的费用要加大，但库存产品的成本会相应地下降，当这些下降了的库存产品出售时，销售成本也会相应地降低，利润就会相应地增加，如果对各个期间的利润进行统计，两种不同的成本计算方法确定的利润总额应当是大体相等的。

在分解了混合成本、将各种成本都划分为变动成本和固定成本的基础上，即可根据变动成本法的原理计算各种产品的变动成本。

【例 3-1】 某企业生产甲、乙两种产品，其某月有关数据如表 3-1 所示。

表 3-1　甲、乙两种产品资料

单位：元

项　目	直接材料	直接人工	变动制造费用	固定制造费用	营业费用	管理费用	财务费用
甲产品	20 400	20 600					
乙产品	14 000	10 150					
合　计	34 400	30 750	18 450	34 000	20 000	32 000	16 000

假定直接人工费用都是计件生产工资，不需要在甲、乙两种产品之间进行分配；变动制造费用按直接人工比例进行分配。另外，甲、乙两种产品均无月初和月末在产品。要求：根据上列资料，采用变动成本法计算甲、乙两种产品的产品成本。

【解析】

$$变动制造费用分配率 = \frac{18450}{20600+10150} = 0.6$$

甲产品分配额＝20 600×0.6＝12 360(元)

乙产品分配额＝10 150×0.6＝6 090 (元)

根据已知资料,即可计算出甲、乙两种产品的产品成本(即变动制造成本)。

甲产品变动制造成本＝直接材料 20 400 ＋ 直接人工 20 600 ＋ 变动制造费用 12 360＝ 53 360 (元)

乙产品变动制造成本＝直接材料 14 000 ＋ 直接人工 10 150 ＋ 变动制造费用 6 090＝ 30 240 (元)

第二节　变动成本法与完全成本法的比较

变动成本法与完全成本法是管理会计中两种重要的成本核算方法,这两种方法因为对成本的核算切入角度不同,因而在很多方面都存在着很大差异。

一、应用的前提条件比较

变动成本法和完全成本法应用的前提条件不同。

应用变动成本法,首先是将所有成本进行成本性态分析,将其划分为变动成本和固定成本两部分,如果有混合成本,则要把它按一定的方法分解为变动成本和固定成本两部分。通过成本性态分析,变动成本包括变动生产成本、变动非生产成本两部分;固定成本包括固定的制造费用(即固定生产成本)、固定的非生产成本两部分。

应用完全成本法,首先要把全部成本按其发生的领域或经济用途不同分为生产成本和非生产成本两类。凡在生产领域中为产品制造而发生的成本都属于生产成本,包括直接材料、直接人工、变动和固定制造费用;凡是在流通领域、服务领域而发生的成本属于非生产成本,包括管理费用、销售费用、财务费用。

二、产品成本及期间成本的构成内容比较

变动成本法和完全成本法中,产品成本及期间成本的构成内容不同。

(一)变动成本法两项成本的构成内容

在变动成本法下,将生产成本按其与产量的关系分为变动生产成本和固定生产成本两类,只将变动生产成本计入产品成本,而将固定生产成本和非生产成本全部列为期间成本,不包括在生产成本之中。这两种成本的具体构成内容见图 3-1。

(二)完全成本法两项成本的构成内容

在完全成本法下,将所有成本分为生产成本和非生产成本两大类,将全部生产成本计入产品成本,

而将非生产成本作为期间成本，不包括在生产成本之中。这两种成本的具体构成内容见图 3-2。

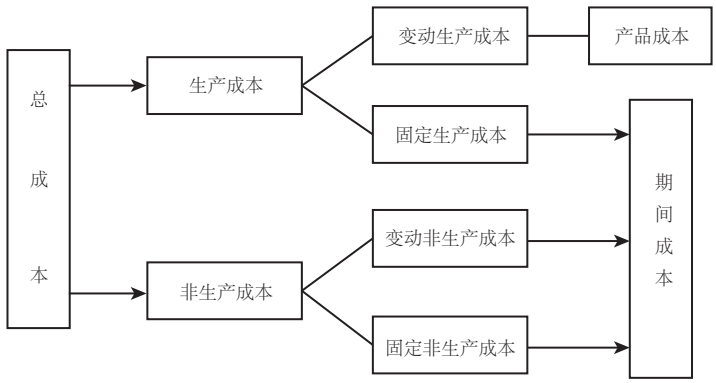

图 3-1　变动成本法产品成本与期间成本的构成

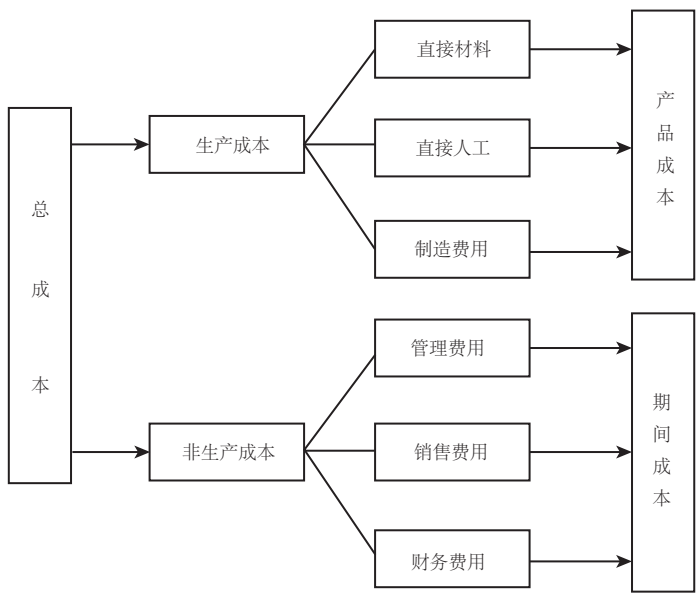

图 3-2　完全成本法产品成本与期间成本的构成

【例 3-2】　某厂生产甲产品，产品销售单价为 200 元/件，近三年的产销量和成本资料如表 3-2 和表 3-3 所示。

表 3-2　某厂生产甲产品的产销量资料

单位：件

产销量	第一年	第二年	第三年	三年合计
期初存货量	0	2 000	1 000	
本期生产量(x^1)	8 000	6 000	5 000	19 000
本期销售量(x_2)	6 000	7 000	6 000	19 000
期末存货量	2 000	1 000	0	