

项目一

管理会计基础认知

学习目标

- 了解管理会计的形成与发展；
- 掌握管理会计的定义、职能与内容；
- 掌握管理会计与财务会计的联系与区别；
- 了解管理会计的基本理论与方法。

会计是一种商业语言,会计的发展水平是一个社会经济发展和商业繁荣状况的重要标志。管理会计和财务会计是现代企业会计的两大分支,是企业管理信息系统的重要组成部分。管理会计创造财富,财务会计衡量财富,两者各司其职,共同为企业的经营管理、决策控制提供重要的信息支持。

模块一

管理会计的形成与发展

管理会计的形成与发展大大丰富了会计科学的内容,标志着会计科学进入了新的发展阶段。

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 年代就开始萌芽了,以泰勒的科学管理学说为基础而形成、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员工的工作效率方面曾做出过很大贡献。

第二次世界大战以后,现代科学技术迅速发展并大规模应用于生产,使社会生产力水平得到了大幅度提高。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,市场竞争也日趋激烈。企业面对这些客观现实的社会经济环境,迫切要求实现管理现代化,而如何利用会计信息来提高企业内部经营管理水平和经济效益,则成为西方会计界普遍关心的问题。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加强企业内部经营管理和提高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称对内报告会计体系,并在 1952 年国际会计师联合会年会上正式采用“管理会计”这一专门词汇来加以统称,这标志着现代管理会计正式形成。自此,现代会计分为管理会计和财务会计两大分支。

二、管理会计的发展

管理会计自 20 世纪 50 年代初期正式形成后,其发展大致经历了以下阶段。

1. 20 世纪 50 年代至 60 年代初

20 世纪 50 年代至 60 年代初,西方管理会计的主要任务是解决成本会计所面临的如何正确地确定产品成本以及如何降低成本、提高经济效益等问题。由于当时的产品生产主要依靠手工来进行,因此直接人工就自然作为分配制造费用的基础。这一时期采用的管理会计方法主要有预算编制、责任会计制度、成本差异分析、机会成本、业绩评价、内部转移价格的制定等,并且西方的一些管理会计学者还为上述方法建立了数学分析模型。

2. 20 世纪 60 年代中后期

到了 20 世纪 60 年代中后期,电子计算机等新技术开始被广泛应用于制造业,使产品在质与量上都得到了很大提高,也使世界市场的竞争日趋激烈,因而对企业内部的管理与控制提出了更高的要求。新技术的发展不但对产品的生产工艺与程序产生了积极的影响,而且对企业内部的信息处理产生了实质性的影响。由于大量的会计软件得到了开发,经理们使用计算机即可比以往更快更多地获取企业经营管理的各方面信息。在这种情况下,西方国家的管理会计学者们开始将 20 世纪 60 年代建立并发展起来的数学模型不断加以深化,建立起了更多的数学分析模型,且广泛涉及在风险和不确定情况下的复杂数学分析模型,如线性和非线性规划模型、概率统计分析模型等。

3. 20 世纪 70 年代至 80 年代初

20 世纪 70 年代至 80 年代初,西方管理会计学者们开始将信息经济学、组织行为学、代理人理论等相关学科引入管理会计的研究中,使管理会计的研究与应用领域得到了进一步拓宽。

4. 20 世纪 80 年代中后期

现代管理会计自进入 20 世纪 80 年代中期后开始遭遇各种各样的问题,集中表现在西方会计界的一些学者和实务工作者对管理会计的知识体系,特别是对教科书中的内容与实践相脱节的问题提出了许多批评意见。西方会计界开始对管理会计的理论与实践进行反思,并着手对原有传统管理会计的知识体系进行一些尝试性的创新与变革,以适应当时社会经济和科学技术发展的需要。

5. 20 世纪 90 年代之后

进入 20 世纪 90 年代之后,管理会计进行了一系列创新与变革,不仅对原有的知识体系进行了改造,还产生了一些分支学科和研究领域,具体包含作业成本计算法,平衡计分卡业

绩效评价系统,战略地图,战略管理会计,适时制生产系统,制造资源计划,质量成本管理会计,代理人理论、组织行为学、信息经济学等相关科学在管理会计中的应用,人力资源管理会计,智力资本管理会计,增值管理会计,社会责任管理会计,环境管理会计,资本成本管理会计,国际管理会计等。

总体来看,进入20世纪90年代之后,管理会计作为一门独立的学科,其新的研究与应用领域得到不断拓展。随着社会经济的发展和科学技术的日新月异,管理会计在加强企业内部经营管理和提高企业经济效益方面的作用日益加大。

模块二 管理会计的定义、职能与内容

管理会计是将“管理”与“会计”这两个主题巧妙地融合在一起的一门综合性很强的交叉学科。

一、管理会计的定义

国内外关于管理会计的定义有以下观点。

1. 美国会计学会关于管理会计的观点

美国会计学会对管理会计的定义为:管理会计是运用适当的技术和概念来处理某一主体的历史的和预期的经济数据,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. 国际会计师联合会关于管理会计的观点

国际会计师联合会对管理会计的定义为: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、积累、分析、处理、解释和传输的过程,以确保其资源的利用并对它们承担经营责任。

3. 英国特许管理会计师公会关于管理会计的观点

英国特许管理会计师公会对管理会计的定义为:管理会计是运用会计和财务管理的相关原则,用以创造、保护、增加公共部门和私营部门中营利及非营利企业利益相关者的价值。管理会计是管理的重要组成部分。它需要识别、生成、展示、解释和使用相关信息来提供战略决策信息以及制定商业战略;计划长期、中期、短期的运营;制定资本结构决策并有效融资;决定股东和管理层的激励策略;为经营决策提供信息;控制运营,并确保资源的有效利用;计量财务和非财务绩效并报告给管理层和其他利益相关者;保全有形和无形资产;实施公司治理程序、风险管理和内部控制。

4. 美国管理会计师协会关于管理会计的观点

美国管理会计师协会对管理会计的定义为: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,是从高层管理者到支持层面的会计与财务专家。管理会计师应该具备会计和财务报告、预算编制、决策支持、风险和业绩管理、内部控制和成本管理等方面的知识和经验。

5. 我国学者关于管理会计的观点

我国著名管理会计学者李天民对管理会计的定义为: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和整个企业的日常和未来的经济活动进行规划、控制、评价和考核,并帮助企业管理部门做出最优决策的一整套信息系统。

综合上述观点,管理会计的本质是一种经济管理活动,是企业经济管理工作的组成部分,其宗旨是为企业的经营管理及决策提供服务。因此,管理会计也称为内部会计。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计客观具有的功能。不同于财务会计,管理会计可以综合地履行更加广泛的职能。它既可以分析过去,又可以控制现在,还可以预测未来。具体来说,管理会计有以下职能。

1. 预测经济前景

为了有效地帮助企业在经营管理决策中做出正确的判断与选择,管理会计需要对各种生产经营方案的各项经济指标进行科学预测。管理会计在预测过程中主要使用历史数据,并通过对这些历史数据进行科学的加工与整理来预测未来经济活动的发展变化,以减少企业经济管理决策的盲目性。

2. 参与经济决策

决策是管理会计的一项重要职能。决策的正确与否关系到一个企业的成败,管理会计就是通过采用各种科学的决策方法来选择最优方案的。管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业的决策目标搜集、整理有关经济信息资料,选择科学的方法预算决策方案的评价指标,并做出正确的财务评价,最终筛选出最佳的方案。

3. 规划经营目标

管理会计是通过编制各种计划和预算来实现其规划职能的。企业如果没有经营管理计划,势必会出现盲目生产、盲目经营的情况,从而导致资金、成本失控,达不到预期的目的。管理会计在对企业有关项目进行预测与决策后,主要的工作就是正确编制各项计划,即实行全面预算。全面预算是经营管理决策的具体化。为了实现各项指标,管理会计工作要做到长计划短安排,并把计划指标层层分解,落实到各部门,形成责任预算体系,这样才便于进行有效的控制与考核。

4. 控制经济过程

控制经济过程的目的是使实际经营活动按预期计划进行,并最终达到或超过预期目标。管理会计控制职能的发挥,可以有效地将经济过程中的事前控制和事中控制有机结合起来,正确计量计划的执行情况,并对执行过程中的实际与计划的偏差进行分析,促使有关方面及时采取相应的措施改进工作,最终确保预算目标的实现。

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,找出取得的成绩与存在的不足。

足,从而为奖罚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、管理会计的内容

管理会计的基本内容与其职能是密切相关的。管理会计是企业改善经营管理和提高经济效益服务的,它的基本内容必须能够实现其各项职能。通常,按管理会计的职能将其基本内容划分为规划会计和控制会计,或按决策阶段划分为决策会计和执行会计。被较普遍接受的观点是将这两种分类方法所划分的内容进行有机结合,形成规划与决策会计和控制与评价会计两大基本内容。

1. 规划与决策会计

规划会计是指为达到预定目标而在事前制定出具体措施的一种管理会计处理方法。决策会计是指企业在各项日常经营活动和长期投资活动中,经过各方面的比较分析决定是否采取一项行动,或在行动的各种备选方案中选择最可行方案的一种管理会计处理方法。

规划与决策会计主要包括经营预测、全面预算、短期经营决策和长期投资决策等方面,为企业管理者预测前景、参与决策和规划未来提供服务。它是利用财务会计信息和其他有关信息,科学分析利润、成本、销售及资金等专门问题;在此基础上,将确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制企业的全面预算;然后,再按照责任会计的要求加以分解,形成各个责任中心的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。

2. 控制与评价会计

控制与评价会计主要包括成本控制和业绩评价两部分,目的是为企业管理者控制与评价未来的经济活动提供服务。它先利用标准成本制度结合变动成本法,对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算,确定不同情况下存货订购和储存的合理数额,制定相应的日常存货控制制度与方法;然后,根据责任会计的要求对实际发生数与预算数进行对比和分析,并编制日常绩效报告,用来评价和考核各个责任中心的业绩成果,确定其经济责任和应受的奖惩;同时,把经营过程中发现的重要问题及时反馈给有关部门,以便及时调整经济活动,改进经营管理工作。

模块三

管理会计与财务会计的联系与区别

管理会计从传统会计中分离出去之后,在企业会计中日常核算和期末编制会计报表的那部分内容就被称为财务会计。管理会计的特点主要是相对财务会计而言的。为此,人们可以通过掌握管理会计与财务会计的联系与区别来掌握管理会计的特点。

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计同属于现代企业会计的范畴,两者之间具有千丝万缕的联系。

1. 管理会计与财务会计同属于现代企业会计的范畴

管理会计与财务会计是现代企业会计的两大分支,同属于现代企业会计的范畴。它们

都是在传统会计中孕育、发展和分离出来的。它们的工作对象从总的方面来看基本相同,都是企业的经济活动,只是两者分工不同,在时间和空间两方面各有所侧重。

2. 管理会计与财务会计的最终目标相同

虽然管理会计和财务会计分别对内和对外提供各种会计信息和管理信息,但其目标都是加强企业的经营管理工作和提高企业的经济效益。

3. 管理会计与财务会计相互分享部分信息

管理会计所形成的各种信息资料,可以作为财务会计报告的补充资料。例如,在上市公司的年度财务报告中,往往会涉及企业的业绩评价和薪酬激励计划资料、财务预算和盈利预测数据等。财务会计通过对企业日常发生的经济业务所对应的会计要素进行确认、计量和报告而形成的会计信息资料,是管理会计进行规划、决策、控制与业绩评价的主要信息来源。

二、管理会计与财务会计的区别

(1) 管理会计是为适应现代企业管理的需要,在明显突破原有会计领域的基础上建立起来的一门相对独立的会计学科。因此,管理会计同财务会计有许多区别,如表 1-1 所示。

表 1-1 管理会计与财务会计的区别

比较项目	财务会计	管理会计
服务对象	侧重于对外与企业有利益关系的部门和个人	侧重于对内满足企业内部管理的要求
工作重点	事后记账、算账、报账	事先规划未来和控制现在
职能	核算、监督	预测、决策、规划、控制、考核和评价
指导原则	受《企业会计准则》、会计制度及其他法规的制约	不受会计原则、会计制度的约束,服从管理需要
方法	主要采用设置账户、复式记账等会计方法	比较灵活,可以用会计、统计、数学等方法
会计主体	整个企业	可以是整个企业,也可以是企业内部各责任单位,如车间、小组或个人
时间跨度	按年、季、月编制报告	有较大弹性,不固定
程序	比较固定,并具有强制性	一般不固定,有较大的选择自由
数据要求	对其提供的数据力求精确,数值必须平衡	对其提供的数据不要求绝对精确,只算近似值即可
行为影响	关心如何计量和传输财务信息,不重视对员工行为的影响	关心业绩报告对员工行为的影响,贯彻以人为本的思想,想方设法地调动员工的积极性

续表

比较项目	财务会计	管理会计
信息特征	信息报告具有法律效力,负有法律责任	提供的信息不具有法律效力,不负有法律责任
实施程度	每个企业都必须实施,理论方法比较成熟稳定	各企业根据需求和可能实施,理论方法正在发展,尚未定型

(2) 通过表 1-1 对管理会计与财务会计的简明对比分析,可以得出管理会计具有以下主要特点。

- ① 侧重于为企业内部经营管理服务,提供有效经营和最优决策的信息。
- ② 工作的重点面向未来,横跨过去、现在和未来三个时态,把预测、决策、规划未来放在第一位,分析过去也是为了更好地指导未来。
- ③ 把预测、决策、规划、控制、考核作为其职能。
- ④ 不受公认会计原则约束,只服从管理的需要。

(3) 从管理会计的特点可以看出,管理会计提供的信息与财务会计提供的信息是不同的,但它们都是现代企业会计的分支。因此,一个有效的会计系统通常应为以下三个方面提供信息。

- ① 对内向各级管理人员报告,用来规划和控制企业的日常经济活动。
- ② 对内向各级管理人员报告,用来进行战略规划,即做出各种专门决策,并系统制订总的经营方针和长期计划。
- ③ 对外向股东、潜在的投资者、银行、债权人、财政税务机关和其他有经济利害关系的团体或个人报告,用来反映企业一定日期的财务状况和一定时期的经营成果。

显然,管理会计主要是为前两个方面提供信息,而财务会计则主要是为第三个方面提供信息。如果提供的信息不全,缺少管理会计提供的信息,就不能称其为一个有效的会计系统。

资料卡

管理会计师资格证书的社会影响力

管理会计师资格证书自 1972 年设立以来,已取得了巨大的成就,执业管理会计师已和注册会计师一样得到社会公认。近年来,报考管理会计师的人数已有超过报考注册会计师的人数之势,许多人首先取得的是注册会计师资格,然后成为管理会计师。在美国,已有越来越多的人同时具有管理会计师资格证书和注册会计师资格证书。取得管理会计师资格证书,即被承认已具有较高的专业能力和水平,意味着会得到许多大公司的青睐,并为社会所尊重。

模块四

管理会计的基本理论与方法

一、管理会计的基本假设

会计假设是指会计人员面对变化不定的社会经济环境,对会计领域存在的某些尚未确知或无法验证的事物,根据客观的、正常的情况或趋势来做出合乎情理的逻辑性推断或设计命题。会计假设是发展和形成会计原则的基础,管理会计根据其自身的特点可以分为基础性假设和技术性假设两个层次。

(一) 基础性假设

基础性假设主要是指具有普遍意义的对一些外部不确定因素的假定性命题,此类假设构成管理会计原则的理论基础。由于管理会计进行规划与决策所依据的信息主要取决于财务会计,因此财务会计的一些会计假设同样适用于管理会计。但是,由于管理会计主要是对内报告会计,采用的方法具有较大的灵活性,因而需要对财务会计的某些假设进行修订,并产生出以下适用于管理会计的基础性假设。

1. 会计主体假设

会计主体假设规定了会计活动的空间范围。与财务会计的会计主体不同的是,管理会计的会计主体除包含独立的经营单位外,还包括其内部各个责任层次的责任单位,它主要根据管理当局在企业内部经营管理活动中的具体需要而定,具有多样性和灵活性的特点。

2. 持续经营假设

持续经营假设规定了会计活动在时间上的不间断性。对管理会计而言,其所进行的规划与决策、控制与业绩评价活动主要以财务会计提供的信息为依据,而财务会计取得的会计信息必须以企业在其生产经营期间内不间断地持续经营为前提。因此,持续经营假设也同样适用于管理会计。

持续经营假设是对管理会计对象运行基本方式的规定,即假设企业及各级责任单位的生产经营和筹资、投资活动可以无限期地延续下去。

3. 灵活分期假设

灵活分期假设规定了会计活动的时间范围,即把企业无限期持续不断的生产经营和筹资、投资活动,划分为一定期间的活动,以便及时提供有用的管理信息。与财务会计的会计分期假设不同,管理会计虽然也需要确定其活动的时间范围,但在时间跨度上具有很大的弹性,可以短至一天、长至数年灵活地分期编制内部报告。因而,管理会计的会计分期具有较大的灵活性和不确定性。

4. 多种计量单位假设

管理会计在进行规划与决策、控制与业绩评价活动时,可根据企业内部经营管理的不同需要来选择不同的计量单位,除可使用货币单位外,还可使用实物量单位、时间量单位和相

对数单位等。多种计量单位的选择,是管理会计区别于财务会计的一个重要特点。

5. 成本分类多样性假设

成本性态假设是指一切成本都可以按成本性态划分为固定成本和变动成本。与财务会计将企业的总成本简单地分为产品生产成本和期间成本不同,管理会计主要是根据企业内部经营管理的需要对成本进行分类。例如,为了进行本量利分析和实施变动成本法等,可根据成本习性原理将企业的全部成本划分为变动成本与固定成本;为了进行决策分析,可根据成本的相关性将企业的全部成本划分为相关成本和无关成本;在实施责任会计制度时,为了对成本中心的责任成本进行有效控制,可根据成本的可控性将企业的全部成本划分为可控成本与不可控成本;为了实施作业成本计算法,可根据成本动因将企业的全部成本划分为短期变动成本、长期变动成本和固定成本;等等。成本分类的多样性充分体现了管理会计的“为不同目的而采用不同成本”的特点。

6. 货币时间价值假设

货币时间价值假设是指等量货币在不同时点上具有不同的价值。与财务会计的币值不变假设不同,管理会计在进行投资决策时,必须考虑货币的时间价值,尤其是在进行长期投资决策时,需要将若干年后取得的投资报酬根据货币时间价值折为现值,以便同原投资额的现值进行比较;反之,为了确定一项投资方案的未来报酬,又需要按货币时间价值计算该项投资额的终值。由此可见,货币时间价值是保证决策质量的一个重要的前提条件。

(二) 技术性假设

技术性假设是指应用于某一具体管理会计事项、直接约束和规范个别管理会计程序与方法的应用性命题。它具有较强的务实性和解决具体问题的针对性,需要根据各种技术方法的特点和在实践中的应用情况来加以确定。

例如,为了应用本量利分析法来预测保本点、目标销售量和目标销售额,规划企业的目标利润和编制利润预算等,就必须假设某些有关因素为不变的常量,否则就无法找出有关变量之间的函数关系。因此,本量利分析法的假设条件是在一定时间和一定业务量范围内,企业产品的销售单价、单位变动成本、固定成本总额、生产能力和产品品种结构都保持不变。再如,在推行责任会计制度时需要假设各层次的责任单位能够保持整个企业经营目标的一致性。如果各责任中心都各自为政,只顾及各自的小团体利益,则责任预算指标的分解、落实、执行、考评等就无法正常进行,推行责任会计制度也就成了一句空话。

二、管理会计的原则

管理会计的原则是管理会计实践的经验总结和管理会计理论的科学概括,它既是管理会计理论体系的重要组成部分,又是指导管理会计实务的规范。在西方国家,管理会计的原则一般用管理会计信息的质量特征来加以表述。因为管理会计信息的质量特征是管理会计目标的具体化,是从属于管理会计目标的一个理论范畴,它体现了管理会计目标在信息质量方面的要求,并且是评定管理会计信息有用程度的基本标准。从系统论的角度来看,管理会计的原则可分为基本原则和具体原则两个层次。

1. 基本原则

基本原则是指管理会计的一般原则,对管理会计工作具有普遍的指导意义,具体包括以

下几项。

(1) 相关性原则。相关性原则要求管理会计人员提供为实现管理会计基本目标所需的各项相关信息。

(2) 可靠性原则。可靠性原则要求管理会计人员提供的各项相关信息必须真实可靠。

(3) 重要性原则。重要性原则要求管理会计人员提供的信息必须对决策结果的正确与否有重大影响,并符合一定的误差范围界限。

(4) 及时性原则。及时性原则要求管理会计人员提供的信息必须及时满足经营管理决策的需要。

(5) 中立性原则。中立性原则要求管理会计人员提供的信息和所做出的决策分析结论,不能掺入个人的偏见和有关管理人员的主观意愿。

(6) 灵活性原则。灵活性原则要求管理会计人员根据经营管理的不同需要,灵活采用管理会计的方法与技术。

(7) 可理解性原则。可理解性原则要求管理会计人员提供的各项相关信息能为各级管理人员所理解。

(8) 可验证性原则。可验证性原则要求管理会计人员提供的各项相关信息能在实践中得到检验。

(9) 可操作性原则。可操作性原则要求管理会计人员采用的各种方法与技术尽可能简单易行、便于操作。

(10) 成本效益原则。成本效益原则要求取得各项相关信息产生的效益必须大于取得这些信息的成本。

2. 具体原则

具体原则是指根据管理会计的具体内容而制定的,用于指导各项管理会计具体工作的特定原则,主要包括以下方面。

(1) 规划方面的原则。规划方面的原则包括全局性原则、目标管理原则、目标一致性原则、以销定产原则等。

(2) 决策方面的原则。决策方面的原则包括定量与定性分析相结合的原则、信息充分原则、科学预测原则、方法合理性原则、效益性原则等。

(3) 控制方面的原则。控制方面的原则包括全面控制原则、分权管理原则、责权利相结合原则、例外管理原则、可控性原则、反馈性原则等。

(4) 业绩考评方面的原则。业绩考评方面的原则包括客观性原则、考评与奖惩相挂钩原则、物质激励与精神激励相结合原则等。

三、管理会计的基本程序

1. 企业管理基本程序

管理会计的基本程序除要反映出会计工作的基本特点外,还必须符合企业管理的一般程序和要求。在企业管理中,通常将管理程序分为规划和控制两大部分,这两大部分又可具体分为以下六个步骤。

(1) 判断情况。为了科学、合理地制定出企业的规划与发展战略,企业管理部门和管理

人员首先要通过实地观察、密切联系员工听取意见、出席企业内部各种会议、研究和分析企业财务报表等手段,充分调查和了解企业的外部环境和内部基本情况,从而建立起一套及时、有效的信息处理程序,以便持续掌握本企业全部经济活动的信息;其次,要对企业日常发生的、大量纷繁的信息进行筛选,选择出可能对企业的发展战略、日常经营管理工作和未来经济活动产生重大影响的信息进行重点分析,以便提出解决这些关键问题的有效措施,从而保证整个企业的人力、物力、财力等有限的资源得到最合理、最优化的配置与使用。

(2) 做出决定。企业管理部门和管理人员要根据判断情况的结果,针对企业的经营目标、经营政策和经营策略做出科学的决策。这一步骤是企业管理过程中最具创造性的活动,具体包括以下内容。

① 通过科学的预测来制定企业各项经营目标、经营政策和经营策略。

② 提出实现企业已制定的经营目标、经营政策和经营策略的各种可行的备选方案,并通过每一备选方案进行成本效益分析,筛选出能实现既定目标的最优方案,从而做出正确的决策。

③ 根据既定的目标和最佳决策方案,制定出企业的规划与发展战略,以便指导和监督企业日常和未来的经济活动。

(3) 合理组织。为了落实企业的规划与发展战略,实现既定目标,企业管理部门和管理人员需要将企业的各项资源及生产经营过程中的各个环节进行高效率的组织,力求用最少的劳动消耗和资金占用取得最佳的经济和社会效益。合理组织需要重点关注以下三个方面的问题。

① 为了完成既定目标,企业的各项资源必须相互配套、优化组合,确保得到最合理的使用。

② 必须能在指定的地点和指定的时间取得各项资源。例如,各种机器设备应按它们的相互关系有条不紊地安装,以保证生产的正常运转;原材料和零配件应按规定的时间送达指定的地点,以保证生产的持续进行;企业全体员工之间必须相互协调配合,以保证预期任务的顺利完成。

③ 在落实规划与发展战略的过程中,企业最高管理部门还必须判明各个责任单位的目标与整个企业的总目标是否协调一致。

(4) 实际执行。实际执行是指根据设定的目标、达到目标的行动方案和规划,按照合理组织的要求,正式开展各项经济活动。

(5) 监督指导。监督指导是指根据设定的目标和制定的规划,对实际执行情况进行监督和指导,发现问题应及时加以调节和控制,以保证预期目标的实现。此外,对于企业当前发生的各种异常情况和生产经营活动的全过程也要进行监督指导,以实现管理上的全方位调控。

(6) 衡量绩效。衡量绩效是指对各责任单位在一定期间内所发生的经济活动的实绩和成果进行计量、评价与考核,并结合新一轮的判断情况,为今后修订经营目标、经营政策和经营策略所做出的决定提供反馈。衡量绩效时,不仅要规划的执行情况进行考评,还要查明各责任单位执行规划所耗用的资源是否在允许的范围之内,以便确定其业绩是否真正既有效率又有效益。

2. 由企业管理基本程序决定的管理会计的基本程序

由于管理会计主要是为企业内部加强经营管理、提高经济效益服务的,因此企业管理基本程序的每个步骤都要求管理会计采取相应的措施与之配合,从而形成管理会计的基本程序。其具体内容如下。

(1) 财务报告分析。为了判断企业的基本情况,企业管理部门必须进行调查研究以掌握大量的信息,而根据会计准则和会计制度编制的财务报告则能全面反映企业在一定时点和一定期间的财务状况和经营成果。因此,企业各级管理人员必须对财务报告提供的各种信息进行分析。

(2) 预测分析、决策分析和编制全面预算。为了帮助企业管理部门做出决定,管理会计应采用灵活多样的预测分析和决策分析方法,以确定企业的经营目标、经营政策和经营策略,并通过编制全面预算的方法将企业的整体规划用数字和表格的形式反映出来,作为今后控制经济活动的依据和评价各级责任单位绩效的标准。

(3) 建立责任会计制度。为了配合企业管理部门进行合理组织,管理会计应根据分权管理的要求,按照责、权、利相结合的原则建立起责任会计制度;同时,按企业的具体情况和管理的需要建立各级责任单位,并将全面预算的综合指标进行层层分解,要求各责任单位编制责任预算,以便对各责任单位的经济活动进行控制与考评。

(4) 积累财务成本数据。在企业管理的实际执行阶段,管理会计应采用标准成本制度并结合变动成本法对全面预算和责任会计的执行情况进行追踪,然后根据本企业内部管理的实际需要定期编制业绩报告。

(5) 调控经济活动。将各责任单位编制的业绩报告中的实际数与预算数进行对比,如发现偏离原定目标和合理组织要求的现象,及时反馈给有关责任单位,以便调节和控制其经济活动。

(6) 差异分析。根据各责任单位定期编制的业绩报告进行差异分析,首先,找出发生偏差的原因,并将其作为评价和考核各责任单位工作实绩的依据;其次,指出各责任单位取得的成绩和存在的问题,以便奖优罚劣、奖勤罚懒,激励企业员工的工作积极性;最后,向企业最高管理部门提出改进的措施与建议,以便结合下一轮的财务报告分析,为今后的预测分析、决策分析和编制全面预算提供最新信息。

四、管理会计的方法

管理会计的方法灵活多样,但大多采用分析性的方法。与财务会计所用的描述性方法不同,分析性方法不仅涉及常量,还涉及变量。管理会计所采用的分析性方法在不同的条件下有不同的表现形式,如成本性态分析法、本量利分析法、边际分析法、成本-效益分析法和折现现金流量分析法等。

1. 成本性态分析法

成本性态分析法主要研究成本与产量之间的依存关系。例如,产量增加了,成本是否增加,如增加,会增加到什么程度;产量减少了,成本是否减少,如减少,会减少到什么程度。该方法按照成本对产量的依存性,最终将全部成本分为固定成本和变动成本两大类。它联系成本与产量的增减动态进行差量分析,构成了管理会计的基本方法之一。

2. 本量利分析法

本量利分析法主要研究成本、业务量、利润之间的相互关系。该方法的核心是确定盈亏临界点,并围绕它从动态的角度掌握有关因素的变动与企业盈亏消长的规律性联系,这对帮助企业的经营决策中根据主、客观条件有预见性地采取相应措施实现扭亏增盈具有重要意义。

3. 边际分析法

边际是经济学和数学中常用的一个概念,将其应用到管理会计学主要是为了研究销售量增减变动对销售收入、销售成本和销售利润的影响。边际分析是确定生产经营最优化目标的重要工具。运用边际分析法,可确定出最优的边际点,如能使企业成本达到最低的产量、实现利润最大的销售量等,使企业管理部门具体掌握生产经营中有关变量联系和变化的基本规律性,从而有预见性地采取有效措施实现各有关因素的最优组合,争取最大限度地提高企业生产经营的经济效益。

4. 成本-效益分析法

成本-效益分析法是指在经营决策中,适应不同的情况形成若干独特的成本概念(差别成本、边际成本、机会成本、沉没成本、可避免成本、可延缓成本等)和相应的计量方法,以此为基础,对各种可供选择方案的净收益进行对比分析,来判别各有关方案的经济性。该方法是企业进行短期经营决策分析评价的基本方法。

5. 折现现金流量分析法

折现现金流量分析法是指将长期投资方案的现金流出及其建成投产后各年能实现的现金流入,按复利法统一折算为同一时点的数值(现值或终值)来表现,然后进行分析对比,以判别有关方案的经济性,使各方案投资效益的分析和评价建立在客观可比的基础上。该方法是企业长期投资决策经济评价的基本方法。

需要注意的是,在上述方法中,增量分析作为一种基本的分析方法贯穿始终。

知识巩固

一、单项选择题

1. 现代企业会计的两大分支:一为财务会计,一为()。
A. 成本会计
B. 预算会计
C. 管理会计
D. 财务管理
2. 管理会计产生与发展的根本原因是()。
A. 科学技术的发展
B. 商品经济的发展
C. 跨国公司的发展
D. 生产部门的发展
3. 管理会计所需要的资料主要来源于()。
A. 统计
B. 财务会计
C. 销售部门
D. 生产部门
4. 管理会计的服务对象主要是()。
A. 企业的投资人
B. 企业的债权人
C. 税务部门
D. 企业经营管理者

5. 规定了会计活动时间范围的是()。

- A. 会计主体假设
- B. 持续经营假设
- C. 灵活分期假设
- D. 货币时间价值假设

二、多项选择题

1. 现代管理会计的主要内容有()。

- A. 规划与决策会计
- B. 控制与评价会计
- C. 责任会计
- D. 考核会计

2. 管理会计的职能包括()。

- A. 规划
- B. 预测
- C. 决策
- D. 控制

3. 管理会计要求:凡是涉及未来的信息要满足()。

- A. 精确性
- B. 及时性
- C. 相关性
- D. 统一性

4. 管理会计的特点有()。

- A. 侧重为企业内部经营管理者服务
- B. 主要预测和规划未来
- C. 不受公认会计原则的制约
- D. 没有严格固定的工作程序

5. 下列各项中,属于管理会计与财务会计的联系有()。

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

6. 管理会计的基本原则包括()。

- A. 可理解性原则
- B. 中立性原则
- C. 灵活性原则
- D. 相关性原则

三、简答题

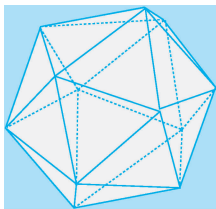
1. 什么是管理会计? 管理会计的职能有哪些?

2. 管理会计的基本内容有哪些? 它分为哪两大部分?

3. 管理会计与财务会计有哪些联系和区别? 管理会计的特点有哪些?

4. 请简述管理会计的基本程序。

5. 管理会计的主要方法有哪些?



项目二

成本性态分析

学习目标

- 了解成本的概念及分类；
- 熟悉成本性态的概念；
- 掌握固定成本、变动成本和混合成本的概念及其构成。

管理会计中的成本分类与财务会计不同。管理会计是为企业内部所有管理职能服务的,其方法主要是满足于企业预测、决策、规划和控制的需要。成本按性态分类是管理会计对成本分类的基本要求,由此产生的成本性态分析法成为管理会计方法的起点。在这一起点上,再将其与利润联系起来,就可以进行成本、业务量和利润三者之间的变量关系分析,从而为企业预测、决策分析以及规划和控制企业发展奠定坚实的基础。

模块一

成本基础认知

成本是衡量经济效益的一个综合性指标,成本问题在管理会计中占据着特别重要的地位。管理会计中的成本不同于财务会计中的成本,其有着自身的特殊性。

一、成本的概念

“成本”是一个使用频率很高的词汇,在会计学、管理学和经济学中,存在着不同的成本概念。即使在同一领域内,人们对成本的理解也存在着差异。马克思主义的劳动价值论认为,成本是商品价值中用于补偿生产资料转移的价值和保持劳动力再生产所需生活资料的价值。马克思指出:“每一个商品的价值,用公式来表示是 $W=C+V+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值……对资本家来说,这就是商品的成本价格。”因此,根据马克思的观点,成本是某利益主体(如资本家)为了某种所得(如剩余价值)而发生的耗费(如耗费生

产要素的价值)。人们通常称 $C+V$ 为理论成本。作为一个广义的经济范畴,成本是指人们在经济活动过程中,为达到一定的目的而耗费的各种资源,包括人力、财力、物力、时间、信息、机会等。作为一个价值范畴,成本是为达到一定的目的而付出的或可能付出的用货币计量的价值牺牲。

在财务会计中,成本是根据财务报表的需要定义的,即成本是指取得资产或劳务的支出,它们由会计准则或会计制度来规范,因此可以称为报表成本、制度成本或法定成本。又由于成本的度量是根据历史成本确定的,因此也称为历史成本。在管理会计中,“成本”一词在不同的情况下有不同的含义。与财务会计强调成本必须是已经发生了的不同,管理会计特别重视成本形成的原因和成本发生的必要性,强调“不同目的,不同成本”,强调与管理当局决策的相关性,即成本可以是过去的、现在的,也可以是将来的。因此,从管理会计角度来看,成本是指企业在经济活动中对象化的、以货币表现的、为达到一定目的而应当或可能发生各种经济资源的价值牺牲或代价。

成本信息在管理会计中具有重要的作用,它是企业开展经营决策、制定竞争性策略、改善经营行为、评价经营业绩的基本前提之一。从管理会计的角度来看,管理人员需要的各种信息绝大部分与成本有关,成本-效益分析是任何一项经济决策都必须开展的。企业管理当局在经营决策和日常控制的各个环节,都必须以成本数据为基础,进行加工、改制和延伸,并根据不同情况加以灵活运用。

二、成本的分类

(一) 按经济用途划分

在财务会计中,为了正确确定产品生产过程中的实际耗费和计算损益,通常将生产经营成本按经济用途划分为产品成本和期间成本两大类。

1. 产品成本

产品成本又称生产成本,是指在产品生产过程中发生的各种耗费,通常包括直接材料、直接人工和制造费用三部分。

(1) 直接材料。直接材料是指直接用于产品生产、构成产品实体的原材料和辅助材料等。

(2) 直接人工。直接人工是指在产品生产过程中直接改变原材料的性质或形态所耗费的人工成本。

(3) 制造费用。制造费用是指在产品生产过程中发生的,除直接材料、直接人工外的其他全部耗费。制造费用主要包括间接材料、间接人工和其他间接费用。间接材料是指在产品生产过程中耗用的,但不能归属于某一特定产品的材料成本,如各种物料的消耗;间接人工是指为生产服务而不直接进行产品生产的人工费用,如车间管理、维修、清洁等人员的薪酬;其他间接费用是指在产品生产过程中发生的,除间接材料、间接人工外的其他各项间接费用,如固定资产折旧费、设备租赁费、车间财产保险费等。

2. 期间成本

期间成本又称非生产成本,是指不计入产品成本的生产经营成本,包括除产品成本外的

所有生产经营成本。期间成本不能合理地归属于特定产品,只能计入发生当期的费用。因此,期间成本也称为期间费用。期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用等。

(1) 销售费用。销售费用是指企业在销售商品或提供劳务的过程中发生的各项费用,包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、销售佣金、委托代销手续费、广告费、租赁费和销售服务费用,以及专设销售机构人员的工资、福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、材料消耗、低值易耗品摊销及其他费用。

(2) 管理费用。管理费用是指企业管理和组织生产经营活动所发生的各项费用。管理费用包括的内容较多,以工业企业为例,具体包括公司经费(企业管理人员的工资、福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、材料消耗、低值易耗品摊销和其他经费)与其他费用(董事会费、聘请中介机构费、咨询费、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、矿产资源补偿费、研究经费、排污费等)。

(3) 财务费用。财务费用是指企业为筹集资金而发生的各项费用。财务费用主要包括利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费和其他因资金而发生的费用。

无论是产品成本还是期间成本,都是生产经营的耗费,都必须从营业收入中扣除,但扣除的时间不同。期间成本与营业收入的取得不存在直接的因果关系,可以直接从当期收入中扣除,而产品成本要等到产品销售时才能扣除。

将生产经营成本按经济用途进行分类,有利于产品成本与期间成本的划分,能够反映产品成本的构成,便于考核成本计划的完成情况,便于分析成本升降的原因。但是,这种分类不能从数量上揭示产品成本与产销量之间的联系,不能有效地将成本信息应用于经营决策过程,也不利于进一步挖掘企业的生产潜力。

(二) 按成本性态划分

成本性态又称成本习性,是指在一定条件下成本总额与业务量总数之间的依存关系。在成本性态的定义中,需要重点关注成本总额、业务量、一定条件这三个概念。

成本总额是指一定时期内为取得营业收入而发生的各种成本费用,包括制造成本和非制造成本。

业务量是企业在一一定的生产经营期内投入或完成的经营工作量的统称。它既可以用绝对数表示,也可以用相对数表示。绝对数又可细分为实物量、价值量和时间量三种形式;相对数则可用百分比或比率等形式反映。在管理会计的分析中,业务量通常是指生产量或销售量。

一定条件是指一定的时间范围和业务量变动范围,即相关范围。

从数量上具体研究成本与业务量的依存关系在管理会计体系中具有重要意义。通过成本性态分析,可以从定性和定量两个方面把握成本的各个组成部分与业务量之间的变化规律,这有助于企业正确地进行最优化管理决策,及时采取有效措施,充分挖掘降低成本的潜力,实现最佳经济效益。

1. 固定成本

在企业全部成本中,其成本总额在一定时期和一定业务量范围内不受业务量增减变动影响的部分称为固定成本。

在会计实务中,固定成本一般包括企业行政管理人员的薪金、办公费、差旅费、广告费、房屋及设备租金、保险费、房产税等不动产税、科研试验费、职工培训费、按直线法计提的固定资产折旧费等。

固定成本具有以下两个特征:在一定时期与一定业务量范围内,固定成本总额保持不变,如图 2-1 所示;在一定时期与一定业务量范围内,单位成本应负担的固定成本随产品业务量的增加而减少,即与业务量成反比例关系,如图 2-2 所示。

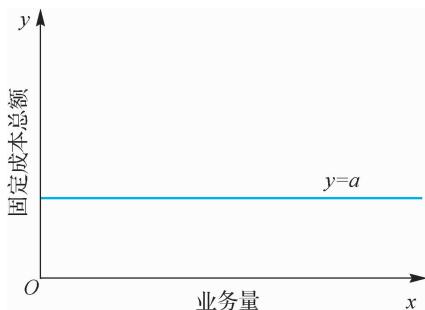


图 2-1 固定成本总额与业务量之间的关系

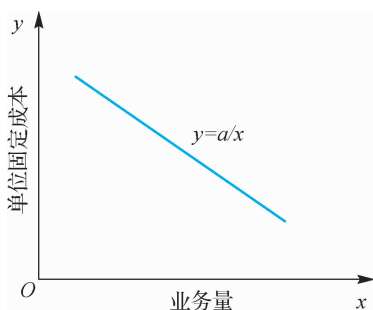


图 2-2 单位固定成本与业务量之间的关系

【例 2-1】 某企业 2×12—2×15 年 A 产品的年生产能力为 2 000~10 000 台,每年计提的生产设备折旧额为 8 000 元。近年来,A 产品的生产数量与固定成本之间的关系如表 2-1 所示。

表 2-1 A 产品的生产数量与固定成本资料

项 目	2×12 年	2×13 年	2×14 年	2×15 年
生产数量/台	2 000	4 000	5 000	8 000
固定成本/元	8 000	8 000	8 000	8 000
单位固定成本/元	4	2	1.6	1

根据固定成本按其支出数额是否受管理当局短期决策行为的影响,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类。

(1) 约束性固定成本。约束性固定成本是指通过管理当局的决策行动不能改变其数额的那部分固定成本。例如,保险费,照明费,取暖费,管理人员薪金,以及厂房、机器设备按直线法计提的折旧费等。由于这类成本是企业为维持基本生产经营能力而支出的成本,是企业经营业务必须负担的最低成本,因此又称为经营能力成本。约束性固定成本具有很强的约束性,其支出额的大小取决于生产经营能力的规模和质量。

(2) 酌量性固定成本。酌量性固定成本是指通过管理当局的决策行动能改变其数额的那部分固定成本,如广告宣传费、新产品研究开发费、职工培训费等。由于这类成本是企业为完成特定活动而支出的成本,受管理当局决策行动的影响,可以在不同时期改变其支出的数额,因此又称为选择性固定成本。酌量性固定成本在一定时期内的发生额取决于管理当局的决策行动。

2. 变动成本

变动成本是指在一定范围内,其成本总额随业务量的变动而变动的成本。企业生产经营过程中发生的直接材料,计件工资下的直接人工费、产品包装费,按工作量法计提的固定资产折旧费,以及按销量支付的推销佣金等都属于变动成本。变动成本的特点主要包括:在一定时期与一定业务量范围内,其总额随业务量的增减而呈正向变动,如图 2-3 所示;在一定时期与一定业务量范围内,单位变动成本不受业务量变动的影响,保持不变,如图 2-4 所示。

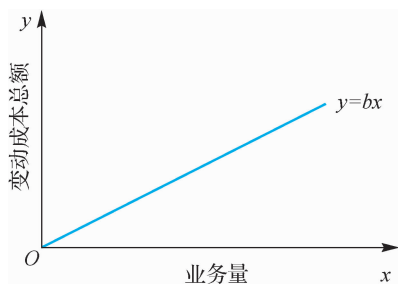


图 2-3 变动成本总额与业务量之间的关系

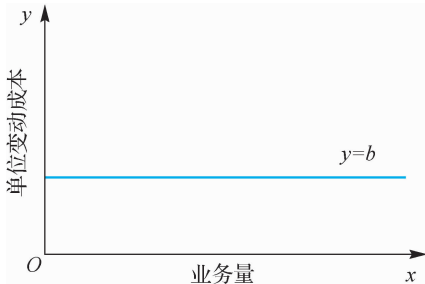


图 2-4 单位变动成本与业务量之间的关系

【例 2-2】 某企业生产某种型号的计算机,需要外购显示器,目前市场上该产品的价格为 1 200 元。当产量变化时,该显示器的变动成本如表 2-2 所示。

表 2-2 产量与变动成本资料表

产量/台	200	400	600	800
变动成本总额/元	240 000	480 000	720 000	960 000
单位变动成本/元	1 200	1 200	1 200	1 200

变动成本按其发生的原因可进一步细分为技术性变动成本和酌量性变动成本两类。

(1) 技术性变动成本。技术性变动成本又称约束性变动成本,是指单位成本受客观因素决定,消耗量由技术因素决定的那部分变动成本,是企业管理当局的决策无法改变其支出数额的,并与业务量有明确的技术或实务关系的变动成本。例如,生产成本中主要受到设计方案影响、单耗相对稳定的外购零部件成本,以及在工资水平不变的前提下,流水作业生产岗位上的工人的工资和福利费等都属于这类成本。

(2) 酌量性变动成本。酌量性变动成本是指其单位消耗由客观因素决定,单位成本主要受企业管理部门决策影响的那部分变动成本。例如,在保证质量符合要求的前提下,企业从不同供货渠道购买到不同价格的某种材料,则消耗该材料的成本就属于酌量性变动成本。此外,在分散作业的计件工资制下,由于计件单价受管理部门决策的制约,使得相关工资成本也具有酌量性的特点。酌量性变动成本的降低,需要通过科学决策、降低材料采购成本或优化劳动组合,以及严格控制开支等手段来实现。

3. 混合成本

混合成本是指介于固定成本与变动成本之间的各项成本,同时包含固定成本与变动成

本两种因素。混合成本的基本特征是其发生额虽受产量变动的影 响,但其变动的幅度并不 同产量的变动保持严格的 比例关系。

混合成本按其变动趋势可分为半变动成本、半固定成本、延期变动成本和曲线式混合成本四种。

(1) 半变动成本。半变动成本又称标准式混合成本。这类成本由两部分组成:一部分是一个固定基数,一般不变,类似于固定成本;另一部分是在此基数上随着业务量的增长而增加的成本,类似于变动成本。例如,企业需要缴纳的电话费、电费和 水费,以及机器设备的维修保养费、销售人员的薪金等就属于半变动成本,因为这些费用中的一部分是基数,即不管本期是否使用或是否有业务量发生,都需要支付,属于固定成本的性质;另一部分则根据耗用量的多少或业务量的多少来计算,属于变动成本的性质。半变动成本性态模型如图 2-5 所示。

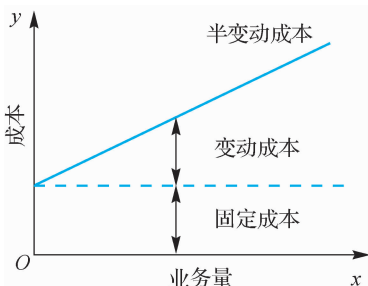


图 2-5 半变动成本性态模型

(2) 半固定成本。半固定成本又称阶梯式混合成本,这类成本的特点是在一定业务量范围内其发生额是固定的,但当业务量增长到一定限度,其发生额就突然跳跃到一个新的水平,然后在业务量增长的一定限度内,发生额又保持不变,直到另一个新的跳跃为止。在会计实务中,企业的化验员、运货员、检验员、保养工、领班等的工资,以及受班次影响的动力费、整车运输费、设备修理费等,都属于阶梯式混合成本。半固定成本性态模型如图 2-6 所示。

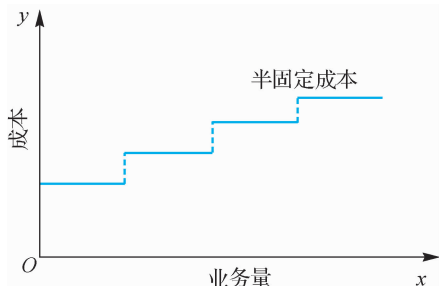


图 2-6 半固定成本性态模型

(3) 延期变动成本。延期变动成本又称低坡式混合成本。在一定的业务量范围内,其总额保持不变,一旦突破这一范围,其成本随业务量变动成正比例变动。延期变动成本在特定业务量范围内与固定成本类似,超过特定业务量范围发生的成本则与变动成本类似。例如,在正常工作时间的情况下,企业支付给职工的工资是固定的,但发生加班后,就要根据加班时间的长短按比例支付职工加班工资和津贴。这部分加班工资和津贴则呈现出变动成本的性质。延期变动成本性态模型如图 2-7 所示。

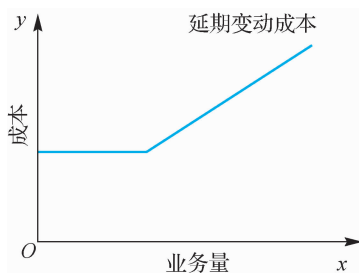


图 2-7 延期变动成本性态模型

(4) 曲线式混合成本。曲线式混合成本是指在没有业务量的情况下有一个初始量,当有业务量发生时,成本总额随业务量的变化而变化,但不呈直线关系,而是呈曲线关系。按照曲线斜率的不同变动趋势,这种曲线混合成本又可进一步细分为以下两种类型:递减型混合成本

和递增型混合成本。

① 递减型混合成本。递减型混合成本的特点是有有一个初始成本值,然后随着业务量的增加,成本随之逐步增加,但是成本的增加速度慢于业务量的增加速度。例如,热处理的电炉设备,每班都需要预热,因预热而耗电的成本属于固定成本性质;预热后进行热处理的耗电成本,则随业务量的增加逐渐上升,但是两者不成正比例变动,而呈曲线关系,并且随业务量的逐步增加,成本的上升速度越来越慢,即上升速度是递减的。递减型混合成本性态模型如图 2-8 所示。

② 递增型混合成本。递增型混合成本的特点也是有一个初始成本值,然后随业务量的增加,成本随之逐步增加,但是成本的增加速度快于业务量的增加速度。例如,累进计件工资、各种公积金、罚金等均属于递增型混合成本。当未超过约定产量或约定交货时间时,成本是固定不变的,类似于固定成本的性质。但是,在此基础之上,随着产量或延迟时间的增加,计件工资或违约金就随之上升,并且上升率是递增的。递增型混合成本性态模型如图 2-9 所示。

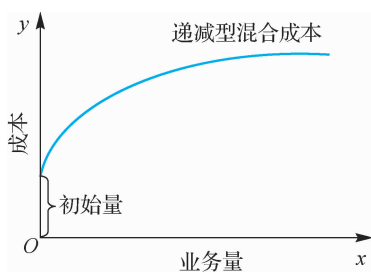


图 2-8 递减型混合成本性态模型

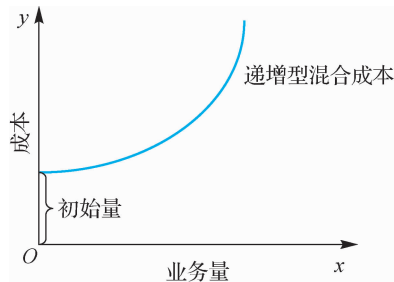


图 2-9 递增型混合成本性态模型

模块二 成本性态分析方法

成本性态分析是指在成本性态分类的基础上,按照一定的程序和方法,将全部成本分为固定成本和变动成本两大类,并建立相应的成本函数模型的过程。总成本的函数模型通常用线性方程式 $y=a+bx$ 表示。其中, y 表示成本总额; a 表示固定成本总额,包括真正意义上的固定成本和混合成本中的固定部分; b 表示单位变动成本; bx 表示变动成本总额,包括真正意义上的变动成本和混合成本中的变动部分; x 表示业务量。通过成本性态分析,可以揭示成本和业务量之间的依存关系,从而为应用变动成本法进行本量利分析、预测分析、决策分析和全面预算等奠定基础。

常见的成本性态分析方法主要有会计分析法、技术测定法和历史成本分析法。

一、会计分析法

会计分析法又称账户分析法。这种方法实际上是一种定性分析法,是根据各个成本、费

用账户(包括明细账户)的内容,直接判断其与业务量之间的相互变动关系,从而确定其成本性态的一种成本分析方法。

账户分析法的基本做法包括以下两种。

1. 近似分析

近似分析即通过经验判断各成本项目是更接近于固定成本还是更接近于变动成本,进而直接将其分解为固定成本或变动成本。

2. 比例分析

对不易简单划入变动成本或固定成本的项目,可通过一定比例将它们分解为变动成本和固定成本两部分。确定比例的方法有历史资料分析法、技术分析法和合同确认法。例如,制造费用中的间接材料费,虽不与业务量成正比例关系,但其变动受业务量的影响较大,可视为变动成本处理;如果管理费用账户内发生额的大小在正常业务量范围内与业务量变动没有关系,或没有明显关系,那么就将管理费用全部视为固定成本。

账户分析法的优点是计算简便,且能较清楚地反映出变动成本和固定成本包含的费用项目,便于比较分析。其缺点是实际分析的工作量太大,不适合于规模较大的企业的成本性态分析;其结果主要依赖于会计人员的专业判断,不同的分析人员即使利用相同的资料进行分析,也可能产生不同的结论。

【例 2-3】 某厂生产 A 产品,本期产量为 1 000 件,本期成本费用发生额如表 2-3 所示。请用账户分析法进行成本分析。

表 2-3 生产成本账户分析

单位:元

成本项目		实际生产成本	估计固定成本	估计变动成本
直接材料		5 000	—	5 000
直接人工		6 500	—	6 500
制造费用	间接材料	800	—	800
	间接人工	3 000	2 000	1 000
	水电费	4 500	1 500	3 000
	折旧费	1 500	1 500	—
	其他费用	600	600	—
生产费用合计		21 900	5 600	16 300

经过分析,得到本期固定成本总额为 5 600 元,变动成本总额为 16 300 元,则单位估计变动成本为 16.3 元($16\,300 \div 1\,000$)。如果下一期间其产量为 1 200 件(假定在生产能力允许范围内),则其估计总成本为 25 160 元($5\,600 + 16.3 \times 1\,200$)。

二、技术测定法

技术测定法又称工程研究法,是由工程技术人员通过测定正常生产流程中投入的成本与产出的数量之间有规律性联系的各种消耗量标准,直接估算出固定成本和单位变动成本的方法。其基本做法是把生产过程中材料、燃料、动力、工时的投入量与产出量进行对比分

析,用来确定单位产量的消耗定额,并把与产量有关的部分归集为单位变动成本,把与产量无关的部分归集为固定成本。

采用技术测定法可以获得较为精确的结果,但应用起来比较复杂,工作量大。因此,技术测定法通常适用于没有历史数据可以参考的企业,以及已经制定了成本定额,有现成的消耗定额资料可作为测定数据的企业。

【例 2-4】 某企业第一车间对精密零部件采用一次模压成型、电磁炉烧结的方式加工。如果以电费作为成本研究对象,经观察,电费成本开支与电磁炉的预热和烧结两个过程的操作有关。按照最佳的操作方法,电磁炉从开始预热至达到可烧结的温度需耗电 1 600 千瓦时,烧结每千克零件耗电 500 千瓦时。每一工作日加工一班,每班电磁炉预热一次,全月共 25 个工作日。电费单价为 0.8 元/千瓦时。

设电费总成本为 y ,每月固定成本为 a ,单位电费成本为 b , x 为烧结零件重量,则

$$a=25 \times 1\,600 \times 0.8=32\,000(\text{元})$$

$$b=500 \times 0.8=400(\text{元})$$

该车间电费总成本的数学模型为 $y=32\,000+400x$ 。

三、历史成本分析法

历史成本分析法是根据混合成本在过去一定期间的成本与业务量的历史资料,采用适当的数学方法对其进行数据处理,从而分解出固定成本总额和单位变动成本的一种定量分析法。这种方法要求企业历史资料齐全,成本数据与业务量的资料要同期配套,具备相关性。因此,历史成本分析法适用于生产条件较为稳定、成本水平波动不大及有关历史资料比较完备的企业。历史成本分析法通常分为高低点法、散布图法和回归分析法三种。

1. 高低点法

高低点法是利用数学中“两点决定一条直线”的原理,选取特定时期内的最高业务量和最低业务量水平,根据两点对应的成本坐标构建成本函数的方法。

高低点法的具体步骤如下。

(1) 收集历史数据,找到特定时期对应的最高业务量水平和最低业务量水平及其分别对应的成本。

(2) 将最低点和最高点的坐标代入成本函数,建立方程组。

(3) 根据方程组计算求得成本函数对应的斜率和截距。

$$\text{最高点成本} = a + b \times \text{最高点业务量}$$

$$\text{最低点成本} = a + b \times \text{最低点业务量}$$

两式相减可得:

$$b = \text{单位变动成本} = (\text{最高点成本} - \text{最低点成本}) \div (\text{最高点业务量} - \text{最低点业务量})$$

【例 2-5】 已知甲企业只生产一种 A 产品,2×15 年全年发生的维修费用和机器工时的资料如表 2-4 所示。请运用高低点法对其成本进行分解,并对 2×16 年的维修费用进行预测(假设 2×16 年 10 月份的机器工时为 2 500 小时)。

表 2-4 甲企业 2×15 年生产 A 产品的机器工时和维修费用

月 份	机器工时/小时	维修费用/元
1	1 500	9 000
2	1 650	9 750
3	1 725	10 125
4	1 875	10 875
5	1 950	11 250
6	2 100	12 000
7	2 250	12 750
8	2 400	13 500
9	2 600	14 925
10	2 625	14 625
11	1 900	11 000
12	2 300	13 000

(1) 需要确定最高点和最低点。需要注意的是,最高点和最低点指的是自变量(成本动因),具体在本题中为机器工时的最高点和最低点,分别是 10 月份 2 625 机器工时对应的维修成本 14 625 元和 1 月份 1 500 机器工时对应的维修成本 9 000 元。

(2) 确立方程组,假设维修成本中的固定成本为 a ,单位变动成本为 b 。

$$14\ 625 = a + b \times 2\ 625$$

$$9\ 000 = a + b \times 1\ 500$$

(3) 对方程组求解后得到 a 和 b 。

$$b = (14\ 625 - 9\ 000) \div (2\ 625 - 1\ 500) = 5(\text{元/小时})$$

$$a = 14\ 625 - 5 \times 2\ 625 = 9\ 000 - 5 \times 1\ 500 = 1\ 500(\text{元})$$

那么,甲企业维修费用的成本函数为 $y = 1\ 500 + 5x$ 。

由于 2×16 年 10 月份的机器工时为 2 500 小时,则该月的维修费用预计为

$$y = 1\ 500 + 5x = 1\ 500 + 5 \times 2\ 500 = 14\ 000(\text{元})$$

2. 散布图法

散布图法又称布点图法或目测画线法,是指根据若干时期的历史资料,将其业务量和成本数据逐一在坐标图上标注,形成若干个散布点,再通过目测的方法尽可能画出一条接近所有坐标点的直线,并据此推算出固定成本总额和单位变动成本的一种成本习性分析方法。

散布图法能够考虑所提供的全部历史数据,其图像可以反映成本的变动趋势,比较形象直观,易于理解,比高低点法更精确、更科学。但是,由于画成本直线完全靠目测,容易出现人为的误差,因而其计算结果也存在一定的不准确性。

散布图法的具体步骤如下。

(1) 标出散布点。将各期业务量和相应成本的历史资料作为点的坐标标注在坐标图上。

(2) 画线。通过目测画一条直线,使其尽可能通过或接近所有坐标点。

(3) 在纵坐标上读出该直线的截距值,即固定成本 a 。

(4) 在该直线上任取一点 p ,假设其坐标值为 (x,y) ,将其代入下式计算单位变动成本。

$$b = \frac{y-a}{x}$$

(5) 将 a 值和 b 值代入下式,建立成本性态模型。

$$y = a + bx$$

【例 2-6】 M 公司 2×15 年上半年的产量和某项混合成本资料如表 2-5 所示。

表 2-5 M 公司 2×15 年上半年的产量和某项混合成本资料

月 份	产量 x /万件	混合成本 y /万元
1	6	110
2	8	115
3	4	85
4	7	105
5	9	120
6	5	95

根据 M 公司 2×15 年上半年产量与某项混合成本的历史资料,采用散布图法进行成本性态分析,如图 2-10 所示。

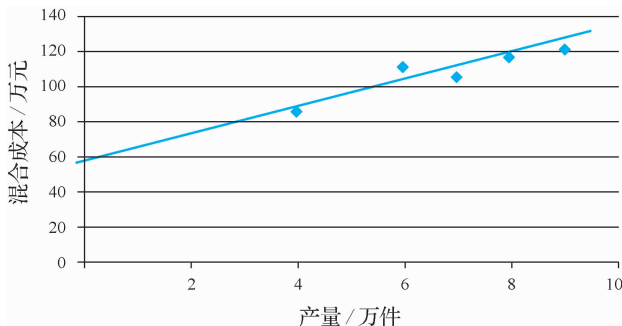


图 2-10 M 公司 2×15 年上半年产量与某项混合成本散布图

从图 2-10 可以看出,该直线与 y 轴的交点为 $(0,58)$,直线对 y 轴的截距为 58,即固定成本 a 为 58 万元。根据直线上两点的坐标 $(0,58)$ 和 $(4,85)$,求得直线的斜率即单位变动成本为

$$b = \frac{y-a}{x} = \frac{85-58}{4-0} = 6.75(\text{元})$$

所以,混合成本的性态模型为 $y = 580\,000 + 6.75x$ 。

3. 回归分析法

散布图法是通过目测的方法来勾画混合成本的性态的。不同的人会勾画出不同的直线,而且很难判断出哪条直线更为准确。回归分析法则运用数理统计中常用的最小平方法的原理,对所观察到的全部数据加以计算,从而画出最能代表平均水平的直线。这条通过

回归分析而得到的直线就叫回归直线,它的截距就是固定成本,斜率就是单位变动成本。因为回归分析法可以使各观察到的数据与直线相应各点的误差的平方和实现最小化,所以回归分析法又被称为最小平方方法。

回归分析法的具体步骤如下。

(1) 根据历史资料列表求出 n , $\sum x$, $\sum y$, $\sum xy$, $\sum x^2$, $\sum y^2$ 的值。

(2) 计算相关系数 r , 并据此判断 x 与 y 的相关性。

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

(3) 如果 $r=1$ 或者 $r \rightarrow 1$, 则说明 x 与 y 正相关或基本正相关, 存在线性关系, 则

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

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

(4) 建立回归方程。

$$y = a + bx$$

【例 2-7】 承【例 2-6】, M 公司各相关数据的计算如表 2-6 所示。

表 2-6 M 公司有关数据计算表

月 份	产量 x /万件	混合成本 y /万元	xy	x^2	y^2
1	6	110	660	36	12 100
2	8	115	920	64	13 225
3	4	85	340	16	7 225
4	7	105	735	49	11 025
5	9	120	1 080	81	14 400
6	5	95	475	25	9 025
合计	39	630	4 210	271	67 000

$$r = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{\sqrt{[n \sum x^2 - (\sum x)^2][n \sum y^2 - (\sum y)^2]}} = \frac{6 \times 4 210 - 39 \times 630}{\sqrt{(6 \times 271 - 39^2) \times (6 \times 67 000 - 630^2)}}$$

$$= \frac{690}{731.78} = 0.94$$

可见, $r \rightarrow 1$, 说明 x 与 y 是基本正相关, 存在线性关系, 则

$$b = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - (\sum x)^2} = \frac{6 \times 4 210 - 39 \times 630}{6 \times 271 - 39^2} = \frac{690}{105} = 6.57(\text{元})$$

$$a = \frac{\sum y - b \sum x}{n} = \frac{630 - 6.57 \times 39}{6} = 62.3(\text{万元})$$

所以, 回归方程为 $y = 623\,000 + 6.57x$

知识巩固

一、单项选择题

- 阶梯式混合成本又称为()。
 - 半固定成本
 - 半变动成本
 - 延期变动成本
 - 曲线式成本
- 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()。
 - 成本的目标
 - 成本的可辨认性
 - 成本的经济用途
 - 成本的性态
- 在历史成本分析法的具体应用中,计算结果最为精确的方法是()。
 - 高低点法
 - 散布图法
 - 回归直线法
 - 直接分析法
- 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()。
 - 约束性固定成本
 - 酌量性固定成本
 - 半固定成本
 - 单位固定成本
- 在应用历史成本分析法进行成本性态分析时,必须先确定固定成本 a ,然后才能计算出变动成本 b 的方法是()。
 - 直接分析法
 - 高低点法
 - 散布图法
 - 回归直线法
- 在应用高低点法进行成本性态分析时,选择最高点坐标的依据是()。
 - 最高的业务量
 - 最高的成本
 - 最高的业务量和最高的成本
 - 最高的业务量或最高的成本

二、多项选择题

- 固定成本具有的特征包括()。
 - 固定成本总额的不变性
 - 单位固定成本的反比例变动性
 - 固定成本总额的正比例变动性
 - 单位固定成本的不变性
 - 固定成本总额的变动性
- 变动成本具有的特征包括()。
 - 变动成本总额的可变性
 - 单位变动成本的反比例变动性
 - 变动成本总额的不变性
 - 变动成本总额的正比例变动性
 - 单位变动成本的不变性
- 下列成本项目中,属于酌量性固定成本的有()。
 - 新产品开发费
 - 房屋租金
 - 管理人员的工资
 - 广告费
 - 职工培训费
- 成本性态分析的方法有()。
 - 直接分析法
 - 历史成本分析法

- C. 高低点法
D. 散布图法
E. 技术测定法
5. 下列各项中,一般应纳入变动成本的有()。
- A. 直接材料
B. 职工的工资
C. 单独核算的包装物成本
D. 按产量法计提的折旧
E. 临时发生的职工培训费

三、简答题

1. 什么是成本性态? 成本如何按性态分类?
2. 变动成本、固定成本和混合成本的基本特征分别是什么?
3. 成本性态分析的方法有哪些?
4. 变动成本法的优点和缺点各有哪一些?

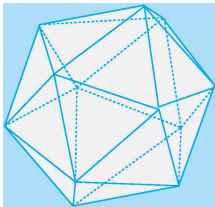
四、计算题

某企业 2×15 年 7~12 月生产的甲产品的产量及成本资料如表 2-7 所示。

表 2-7 某企业 2×15 年 7~12 月甲产品的产量及成本资料

月 份	7	8	9	10	11	12
产量/件	40	42	45	43	46	50
总成本/元	8 800	9 100	9 600	9 300	9 800	10 500

- 要求:(1) 采用高低点法进行成本性态分析。
(2) 采用回归分析法进行成本性态分析。



项目三

成本计算方法

学习目标

- 了解完全成本法和变动成本法的优缺点；
- 了解完全成本法和变动成本法的结合应用；
- 理解完全成本法和变动成本法的差异及产生的原因；
- 理解作业成本法的基本原理及相关概念；
- 掌握作业成本法的核算程序。

成本信息是管理会计的基本信息,为了向企业管理人员提供有效的成本信息,需要选用适当的成本计算方法。

模块一

变动成本法与完全成本法

在传统成本计算法中,基于对生产成本构成的不同认识,又可以分为完全成本计算法和变动成本计算法。

企业管理层通常要求会计部门提供更广泛有用的会计信息,如变动成本和固定成本等数据。为了取得企业内部经营管理所需要的这些数据,一种方法是对成本进行分解,另一种方法是采用变动成本计算,通过会计账簿系统来提供。

一、变动成本法与完全成本法的概念

1. 变动成本法

在管理会计中广泛采用的成本计算方法为变动成本法。变动成本法是指在计算产品成本时,其生产成本和存货成本只包括变动成本部分而不包括固定成本部分的一种成本计算方法。在这种方法下,产品成本和期间成本要严格加以区分:产品成本只包括直接材料、直接人工和变动制造费用,即只包括直接成本而不包括间接成本。包括固定制造费用在内的所有固定成本都作为期间成本列入当期利润表内,从营业收入中扣除,冲减当期利润额。采用这种做法的

理由是,固定费用是为企业提供一些生产经营条件而发生的,不管这些条件的实际利用程度如何,有关费用照样会发生,它们与产品的实际生产无直接联系,而是与时间的关系更密切,因而不应把它们计入产品生产成本而应作为期间成本在当期全部摊销。

变动成本法是适应企业内部管理的需要而产生的。它是在 20 世纪 30 年代,由美国会计学家哈里斯提出来的。到了 20 世纪 50 年代,随着企业环境的改变、市场竞争的加剧,预测、决策、规划和控制日益受到人们的重视,企业管理者逐渐认识到变动成本法不但有利于加强成本管理,而且对预测和经营决策也十分有用。为了能在激烈的竞争中立于不败之地,于是企业在会计工作中开始逐步推广应用这种成本计算方法。20 世纪 60 年代以后,变动成本法在美国和西方各国得到普遍应用。

由于采用变动成本法计算成本,产品成本中不包括固定成本,这就引出了贡献毛益的概念。所谓贡献毛益,就是指产品营业收入减去变动成本后的余额。贡献毛益抵补固定成本后剩余的部分就是利润。为了便于计算贡献毛益,必须分段计算利润,这是变动成本法的重要特点之一。营业收入、贡献毛益和利润之间的关系如下。

$$\text{营业收入} - \text{变动成本} = \text{贡献毛益}$$
$$\text{贡献毛益} - \text{固定成本} = \text{税前利润}$$

2. 完全成本法

变动成本法产生后,为了加以区别,人们把财务会计中常用的传统的成本计算方法称为完全成本法。完全成本法又称吸收成本法,是一般意义上的生产成本计算方法。完全成本法以成本按经济职能分类为前提,将产品生产过程中所发生的直接材料、直接人工和全部制造费用都计入产品成本,而把非生产成本(如管理费用和销售费用)作为期间费用处理,并按传统损益法计算损益。由于这种成本计算法把生产过程中的全部生产成本作为产品成本和存货成本处理,故称为完全成本法。

二、变动成本法与完全成本法的区别

由于变动成本法和完全成本法在计算产品成本和确定企业损益时,对固定制造费用的处理方法截然不同,为了深刻认识变动成本法的特点,应将其与传统的完全成本法加以比较,以揭示两者之间的区别。变动成本法和完全成本法的区别主要表现在以下方面。

1. 产生的理论依据不同

变动成本法的理论依据为产品成本和期间成本是两个不同的概念,应明确区分。产品成本是指在产品生产过程中发生的随产量变动而变动的成本,根据这一原则,只有直接材料、直接人工和变动制造费用应归入产品成本。固定制造费用则是与会计期间相关的,随着时间的推移而逐渐消失,因此应将其视同期间成本,全额从当期的销售收入中扣除。

完全成本法的理论依据为凡是同产品生产有关的耗费都应计入产品成本。固定制造费用是为保持一定的生产经营条件而发生的,没有固定制造费用的发生,产品就生产不出来,因此应将其同直接材料、直接人工和变动制造费用一样计入产品成本。

2. 成本划分和产品成本构成内容不同

完全成本法和变动成本法在成本划分和产品成本构成内容方面存在显著的差别。其中,完全成本法依据传统职能将全部成本划分为制造成本(包括直接人工、直接材料和制造费用)和非制造成本(包括管理费用、销售费用等)两大类,并将制造成本计入产品成本,而将

非制造成本作为期间成本。变动成本法的做法是首先利用成本性态的概念对产品成本和期间成本重新进行了划分,此时产品成本中只有变动性制造成本,包括直接材料、直接人工和变动性制造费用是计入产品成本的,而固定性制造费用、变动性非制造成本和固定性非制造成本作为期间成本,则均按当期损益处理。

具体而言,两种成本算法在成本划分和产品成本构成内容方面的差别,如表 3-1 所示。

表 3-1 变动成本法和完全成本法在成本划分和产品成本构成内容方面的差别

比较项目	变动成本法	完全成本法
成本划分的标准	成本性态	传统职能
成本划分的类别	变动成本 <ul style="list-style-type: none"> 变动制造成本 <ul style="list-style-type: none"> 直接材料 直接人工 变动制造费用 变动非制造成本 <ul style="list-style-type: none"> 变动管理费用 变动销售费用 变动财务费用 固定成本 <ul style="list-style-type: none"> 固定制造费用 固定管理费用 固定销售费用 固定财务费用 期间成本	制造成本 <ul style="list-style-type: none"> 直接材料 直接人工 全部制造费用 非制造成本 <ul style="list-style-type: none"> 全部销售费用 全部管理费用
产品成本的构成内容	变动制造成本 <ul style="list-style-type: none"> 直接材料 直接人工 变动制造费用 	全部生产成本 <ul style="list-style-type: none"> 直接材料 直接人工 全部制造费用

3. 存货成本构成内容不同

由于两种成本算法对产品成本有着不同的认识,因而在确定产成品、在产品等存货成本的构成内容方面,即存货的估价方面也存在着区别。在完全成本法下,存货成本中不仅包括变动生产费用,还包含一部分分配来的固定生产费用。而在变动成本法下,存货中仅包括变动生产费用,不包括固定生产费用。因此,变动成本法下确定的存货金额要低于完全成本法下确定的存货金额。

4. 分期计算损益方式不同

采用变动成本法计算分期损益时,必须考虑如何便于计算和确定贡献毛益总额的数额,具体公式如下:

$$\text{贡献毛益总额} = \text{销售收入总额} - \text{变动成本总额}$$

式中,变动成本总额包括变动生产成本和非生产成本中的变动部分。

$$\text{税前净利} = \text{贡献毛益总额} - \text{固定成本总额}$$

式中,固定成本总额包括固定生产成本和非生产成本中的固定部分。

采用完全成本法计算分期损益时,具体公式如下:

$$\text{销售毛利} = \text{销售收入总额} - \text{销售产品生产成本总额}$$

$$\text{销售产品生产成本总额} = \text{期初存货成本} + \text{本期生产成本} - \text{期末存货成本}$$

$$\text{税前净利} = \text{销售毛利} - \text{期间费用} (\text{销售费用} + \text{管理费用})$$

5. 固定成本处理方法不同

完全成本法将本期发生的固定生产成本在已销售产品与期末存货之间进行分摊;变动

成本法则将本期发生的固定生产成本及销售费用、管理费用中的固定成本全部列作期间成本,并在贡献毛益总额项下减除。这两种方法计算的分期损益(税前净利)互有差异。

6. 适用性不同

完全成本法是传统的成本计算法,主要依据公认会计原则汇集和分配企业一定时期所发生的生产费用,计算和确定产品成本和存货成本,它主要适用于财务会计系统编制对外的财务报表。而变动成本法是适应企业加强内部经营管理的需要,对成本进行规划和日常控制而产生的,它主要适用于管理会计系统用来编制企业的内部报表,为内部管理提供有用的信息。

三、变动成本法与完全成本法下的成本计算

由于变动成本法和完全成本法的理论依据不同,致使两种方法的产品成本构成内容及期末存货成本水平不同。以下举例说明两种成本计算法下有关产品成本和期末存货成本的计算。

【例 3-1】 假设 A 公司生产甲产品,2×14 年度生产 2 000 件,每件直接材料 5 元、直接人工 4 元、变动制造费用 3 元,固定制造费用全年共 15 000 元。下面分别采用变动成本法和完全成本法进行产品成本的计算。

具体计算如表 3-2 所示。

表 3-2 产品成本计算单

单位:元

成本项目	变动成本法		完全成本法	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本
直接材料	10 000	5	10 000	5
直接人工	8 000	4	8 000	4
变动制造费用	6 000	3	6 000	3
变动生产成本	24 000	12	24 000	12
固定制造费用			15 000	7.5
全部生产成本	24 000	12	39 000	19.5

表 3-2 表明,A 公司如果采用变动成本法计算,单位成本为 12 元,固定制造费用 15 000 元全额列入利润表内从贡献毛益总额中扣除,不由产品负担;如果采用完全成本法计算,则产品单位成本为 19.5 元。

【例 3-2】 承【例 3-1】,假设 A 公司期末没有在产品存货,但有产成品存货 400 件。分别采用变动成本法和完全成本法对期末产成品存货进行估价。

具体计算如表 3-3 所示。

表 3-3 产成品期末存货成本计算表

项 目	变动成本法	完全成本法
单位产品成本/元	12	19.5
存货数量/件	400	400
存货成本/元	4 800	7 800

表 3-3 表明,A 公司如果采用完全成本法计算,产成品期末存货的估价金额为 7 800 元;

如果采用变动成本法计算,则产成品期末存货的估价金额仅为 4 800 元。完全成本法下存货估价高于变动成本法下存货估价 3 000 元,原因是完全成本法下的存货成本包括一部分固定制造费用,而变动成本法下的存货成本则不包括固定制造费用。

四、变动成本法与完全成本法下的损益计算

由于两种成本法下损益的计算方式和固定制造费用的处理方法不同,分期损益的计算结果也存在较大的差别。以下分情况进行介绍。

1. 同一年度产销平衡情况下两种成本法计算的税前净利润

【例 3-3】 假定 A 公司 2×15 年度生产和销售甲产品 2 000 件,期初、期末无存货。甲产品单位售价为 30 元,单位变动生产成本为 12 元,固定制造费用总额为 15 000 元。全部固定销售及管理费用为 3 000 元,单位产品变动销售及管理费用为 1 元。分别按两种成本法编制 A 公司 2×15 年度的利润表。(不考虑财务费用)

根据以上资料按两种成本法编制利润表,如表 3-4 所示。

表 3-4 利润表 1

2×15 年度

单位:元

变动成本法(贡献方式)		完全成本法(职能方式)	
摘 要	金 额	摘 要	金 额
销售收入(2 000×30)	60 000	销售收入(2 000×30)	60 000
变动成本:		销售产品生产成本:	
变动生产成本(2 000×12)	24 000	期初存货成本	0
变动销售及管理费用(2 000×1)	2 000	加:本期生产成本(19.5×2 000)	39 000
		减:期末存货成本	0
变动成本合计	26 000	销售产品生产成本合计	39 000
贡献毛益总额	34 000	销售毛利	21 000
减:固定成本		减:销售及管理费用(3 000+2 000×1)	5 000
固定制造费用	15 000		
固定销售及管理费用	3 000		
固定成本合计	18 000		
税前净利润	16 000	税前净利润	16 000

表 3-4 表明,当本期产销量平衡时,在没有期初、期末存货成本的情况下,两种成本法计算的税前净利润是相等的。

2. 同一年度产销不平衡情况下两种成本法计算的税前净利润

【例 3-4】 承【例 3-3】,若 A 公司 2×15 年度的销售量为 1 500 件或 2 400 件,其他有关资料不变。分别根据两种销售量按两种成本法编制利润表。

根据【例 3-3】的资料及本例的销售量情况按两种成本法编制利润表,如表 3-5 所示。

表 3-5 利润表 2

2×15 年度

单位:元

变动成本法			完全成本法		
摘 要	金 额		摘 要	金 额	
	产量>销量 2 000>1 500	产量<销量 2 000<2 400		产量>销量 2 000>1 500	产量<销量 2 000<2 400
销售收入	45 000	72 000	销售收入	45 000	72 000
变动成本:			销售产品生产成本:		
变动生产成本	18 000	28 800	期初存货成本	0	7 800*
变动销售及管 理费用	1 500	2 400	加:本期生产成本	39 000	39 000
			减:期末存货成本	9 750	0
贡献毛益	25 500	40 800	销售毛利	15 750	25 200
减:固定成本			减:销售及管理费用	4 500	5 400
固定制造费用	15 000	15 000			
固定销售及管 理费用	3 000	3 000			
税前净利润	7 500	22 800	税前净利润	11 250	19 800

注: * 表示当本期生产量<本期销售量时,说明有期初存货。假设期初存货量为 400 件,期初存货的单位成本与本期生产产品的单位成本相同,即 19.5 元,则期初存货成本为 7 800 元(19.5×400)。

表 3-5 表明:

(1) 当生产量大于销售量时,按变动成本法确定的本期税前净利润要小于按完全成本法确定的税前净利润,其差额为 3 750 元。原因在于:完全成本法下每件期末存货成本中包含 7.5 元固定制造费用,这样期末 500 件存货共吸收了 3 750 元(7.5×500)的固定制造费用,这些费用随存货结转到下一年度;而在变动成本法下,固定成本全部由本年度负担,无须结转到下一年度,两者比较,势必出现 3 750 元的税前净利润差额。

(2) 当生产量小于销售量时,按变动成本法确定的本期税前净利润要大于按完全成本法确定的税前净利润,其差额为 3 000 元。原因在于:两种成本法对上一年度结转的 400 件存货进行了不同的计价,完全成本法以 19.5 元结转单位存货成本,变动成本法则只按 12 元结转单位存货成本,两者相差 7.5 元(单位固定生产成本),因此其差额为 3 000 元(7.5×400)。

3. 跨年度产销不平衡情况下两种成本法计算的税前净利润

(1) 产量不变,销量变动。

【例 3-5】 A 公司于 2×13—2×15 年三个会计年度连续生产和销售甲产品,年生产量均为 5 000 件,年销售量分别为 5 000 件、4 000 件和 6 000 件。若甲产品售价为 15 元,单位变动生产成本为 5 元,固定制造费用总额为 25 000 元,全年固定销售及管理费用为 15 000 元。按两种成本法编制 A 公司连续三个会计年度的利润表。

根据上述资料采用两种成本法编制利润表,如表 3-6 所示。

表 3-6 利润表 3

2×13—2×15 年度

单位:元

变动成本法				完全成本法			
摘 要	金 额			摘 要	金 额		
	2×13 年	2×14 年	2×15 年		2×13 年	2×14 年	2×15 年
销售收入	75 000	60 000	90 000	销售收入	75 000	60 000	90 000
变动成本:				销售产品生产成本:			
变动生产成本	25 000	20 000	30 000	期初存货成本	0	0	10 000
变动销售及管理费用	0	0	0	加:本期生产成本	50 000	50 000	50 000
				减:期末存货成本	0	10 000	0
贡献毛益	50 000	40 000	60 000	销售毛利	25 000	20 000	30 000
减:固定成本				减:销售及管理费用	15 000	15 000	15 000
固定制造费用	25 000	25 000	25 000				
固定销售及管理费用	15 000	15 000	15 000				
税前净利润	10 000	0	20 000	税前净利润	10 000	5 000	15 000
三年税前净利润合计	30 000			三年税前净利润合计	30 000		

由表 3-6 可知以下几方面信息。

① 对于 2×13 年的税前净利润,两种成本法所计算的结果相同,原因在于产销平衡。

② 对于 2×14 年的税前净利润,完全成本法计算的结果较变动成本法计算的结果高 5 000 元。原因在于该年度甲产品的生产量大于销售量,使存货增加 1 000 件,而每件存货的成本按完全成本法比按变动成本法高出 5 元(单位固定成本的数额)。因此,在完全成本法下,1 000 件期末存货中包含的 5 000 元(5×1 000)固定成本转入下一年度,使本期销售成本减少 5 000 元,进而使税前净利润比按变动成本法计算的结果高出 5 000 元。

③ 对于 2×15 年的税前净利润,按完全成本法计算的结果较按变动成本法计算的结果低 5 000 元。原因在于该年度甲产品的生产量小于销售量,使存货减少 1 000 件。在完全成本法下,必须将上期存货所包含的 5 000 元固定成本作为当期销售生产成本,故 2×15 年销售的产品不仅要负担本期全部成本 25 000 元,还要负担上期转来的 5 000 元固定成本;而在变动成本法下,销售的产品只负担本期的固定成本。所以,结果必然是按变动成本法计算的税前净利润要高出 5 000 元。

④ 就连续三年来看,由于总的产销情况大致相等,故两种成本法所计算出的税前净利润总额是相等的。

(2) 销量不变,产量变动。

【例 3-6】 A 公司横跨 2×13—2×15 年三个会计年度连续生产和销售乙产品,年销售量均为 6 000 件,年生产量分别为 6 000 件、8 000 件和 4 000 件。乙产品的单位售价为 20 元,单位变动生产成本为 10 元,全年固定制造费用总额为 30 000 元,全年固定销售及管理费用为 10 000 元。按两种成本法编制 A 公司连续三个会计年度的利润表。

根据上述资料采用两种成本法编制利润表,如表 3-7 所示。

表 3-7 利润表 4

2×13—2×15 年度

单位:元

变动成本法				完全成本法			
摘 要	金 额			摘 要	金 额		
	2×13 年	2×14 年	2×15 年		2×13 年	2×14 年	2×15 年
销售收入	120 000	120 000	120 000	销售收入	120 000	120 000	120 000
变动成本:				销售产品生产成本:			
变动生产成本	60 000	60 000	60 000	期初存货成本	0	0	27 500
变动销售及管理费用	0	0	0	加:本期生产成本	90 000	110 000	70 000
				减:期末存货成本	0	27 500	0
贡献毛益	60 000	60 000	60 000	销售毛利	30 000	37 500	22 500
减:固定成本				减:销售及管理费用	10 000	10 000	10 000
固定制造费用	30 000	30 000	30 000				
固定销售及管理费用	10 000	10 000	10 000				
税前净利润	20 000	20 000	20 000	税前净利润	20 000	27 500	12 500
三年税前净利润合计	60 000			三年税前净利润合计	60 000		

由表 3-7 可知以下几方面信息。

① 由于三个会计年度乙产品的产量不同,则每个会计年度的单位固定成本就有所差异。在这种情况下,采用两种成本法计算税前净利润,就要注意期初、期末存货金额的变动。2×13 年,产销平衡,两种成本法计算的税前净利润相等;2×14 年,期末存货金额增加,使得按完全成本法计算的税前净利润必然大于按变动成本法计算的税前净利润,其差额正好是完全成本法下增加的存货所吸收的固定成本,即 7 500 元($3.75 \times 2\ 000$);2×15 年,期末存货金额减少,使得按完全成本法计算的税前净利润必然小于按变动成本法计算的结果,两者的差额正好是完全成本法下的上期转入的存货所吸收的固定成本 7 500 元。

② 在变动成本法下,假定销售单价和单位变动成本不变,那么只要销售量相同,其税前净利润就会保持不变,不受每个会计年度产量变化的影响。在【例 3-6】中,三个会计年度的销售量均为 6 000 件,尽管各个会计年度的产量不同,但税前净利润仍然相同。

五、变动成本法的优缺点及应用

1. 变动成本法的优点

变动成本法突破了传统成本法的狭义观点,立足于为强化企业经营管理、提高经济效益服务。当前,变动成本法已广泛应用于许多企业的内部管理方面,而且出现了直接用于对外报告的发展趋势。其优点如下:

(1) 体现了收益与费用相配比的原则。变动成本法将已销产品的变动生产成本与当期收入相配比,将未销产品的变动生产成本转入存货,以便与未来销售期间实现的收入相配比。固定制造费用是为保持生产经营能力而必须发生的成本,不会因产量变化而变化,只是随着时间的推移而消失。因此,把固定制造费用列入期间成本计入当期损益更加符合配比原则的要求,更能真实地反映企业的经营成果。而且,只有这样做才能解释某一会计期间没有生产任何产品却发生固定制造费用的现象。

(2) 有利于进行正确的短期决策。变动成本法以成本性态分析为基础,将与产量成正比的变动性制造成本作为产品成本,而将固定制造费用作为期间费用,这样做便于管理人员从成本性态上掌握成本与业务量之间的关系,从而进行成本预测、规划与控制。

(3) 促使企业管理者重视销售环节,防止盲目扩大生产。变动成本法揭示了销量和利润之间的内在联系。在计算营业利润时,将固定制造费用全部作为期间成本,计入当期损益,这就排除了产量高低对单位产品成本的影响。在销售单价、单位变动成本和产品销售结构水平不变的条件下,企业的营业利润与产品的销量直接相关,随销量呈正方向变动。因此,变动成本法可以促使企业管理部门重视销售环节,做好销售预测,实行以销定产。

(4) 便于分清责任,有利于控制成本和评价业绩。变动成本法能够提供变动成本和固定成本的信息,这是分清经济责任、进行成本控制和业绩评价的重要依据。因为变动性生产通常由生产部门和供应部门负责,其成本的高低反映了生产部门和供应部门的工作业绩。直接材料、直接人工和变动制造费用的节约或超支,都会从产品变动成本中反映出来,从而确定生产部门和供应部门的责任,以便企业采取措施加以控制。而固定生产成本是由各有关管理部门负责的,管理部门一般通过制定费用预算对其进行控制。

2. 变动成本法的缺点

(1) 变动成本法不是非常精确的计算方法。变动成本与固定成本的划分在很大程度上是假设的结果,并非一种十分精确的计算。

(2) 变动成本法不符合传统成本概念的要求。美国会计准则委员会认为:“成本是为了达到一个特定目的而已经发生或可能发生的,以货币计量的价值牺牲。”按照这种观点,产品成本应既包括变动成本,又包括固定成本。但是,按变动成本法计算的产品成本,不符合这一传统成本概念的要求。

(3) 变动成本法不能适应长期经济决策和定价决策的需要。长期经济决策和定价决策均需要一个完全的产品成本。从长期来看,单位变动成本和固定成本总额都很难保持不变。同时,只有当变动成本和固定成本在产品定价时均得到补偿,才能使企业最终获利。而变动成本法提供的产品成本资料只能作为短期经营决策的依据,不能满足长期决策和产品定价决策的需要。

(4) 变动成本法会影响有关方面当期的利益。在实践中,当开始从完全成本法改为变动成本法时,一般会影响到期末存货的计价,降低当期的利润,从而暂时影响征税机关当年的所得税收入及投资者当年的股息收入。正因为如此,企业在编制对外财务报表时还必须遵循一般公认的会计原则,采用完全成本法。由变动成本法计算的存货价值及确定的利润,不

能用来申报所得税。

3. 变动成本法的应用

变动成本法是企业加强经营管理的一种行之有效的成本计算法,但由于变动成本法只用于企业内部决策,至今尚未被公认的《企业会计准则》所承认,因此,企业在征税和对外报告时,仍以完全成本法为准。

社会上对如何应用变动成本法也存在诸多争议,概括起来主要有以下三种观点。

(1) 采用双轨制,即提供两套平行的成本核算资料,既设置完全成本法的核算资料,也设置变动成本法的核算资料,以分别满足不同的需要。这种观点在技术上比较简单,但工作量较大,并且重复设账,会造成人力、财力、物力和时间的极大浪费。

(2) 采用单轨制,即以变动成本法取代完全成本法,最大限度地发挥变动成本法的优点。显然,这种观点不符合现行《企业会计准则》的统一要求。

(3) 采用结合制,即将变动成本法与完全成本法结合使用,日常核算建立在变动成本法的基础之上,以满足企业内部经营管理的需要;期末对需要按完全成本法反映的有关项目进行调整,以满足对外报告的需要。这种做法既能充分发挥变动成本法的优点,又能兼顾现行会计制度的统一要求。

为使两种成本计算方法均能发挥各自的优势,企业应将两种成本计算方法配合使用。配合使用的原则为由于内部控制管理对成本资料的需要是经常的、大量的,而对外编制财务报表的需要是定期的,因此,企业应将日常核算建立在变动成本法的基础上,再定期地将有关业务调整为完全成本法计算,以满足日常管理和定期编制报表的需要。

企业在日常成本核算中的具体做法如下:以成本性态分析为前提条件,将发生的全部制造成本项目划分为固定成本和变动成本两类,“生产成本”“库存商品”账户都按变动成本核算,只反映直接材料、直接人工和变动性制造费用;同时,取消“制造费用”账户,另设“变动性制造费用”“固定性制造费用”和“存货中的固定性制造费用”等账户。固定性制造费用的发生额,经“固定性制造费用”账户汇总后,转入“存货中的固定性制造费用”等账户中,期末再把本期销售产品应分摊的固定性制造费用转入“收益汇总”账户。这时,“存货中的固定性制造费用”账户的余额则可并入期末资产负债表中的“生产成本”“库存商品”等项目。

资料卡

变动成本法在会计实务中的运用

在当前会计实务中,无论国内还是国外,一些权威机构如美国财务会计准则委员会(FASB)、美国注册会计师协会(AICPA)、英国会计准则委员会(ASB)以及我国的财政部、税务总局、证监会等都不允许以变动成本法计算、反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。对会计要素的确认、计量和报告,按《企业会计准则》的规定只能采用完全成本法。尽管变动成本法不符合《企业会计准则》的规范要求,不能用来编制对外反映的财务会计报表,但它在企业的内部管理上,包括经营决策、资本决策、目标控制和经营业绩的责权利分析、考核等方面发挥着重要作用。

模块二 作业成本法

一、作业成本法概述

20世纪80年代以后,由于科学技术的飞速发展和买方市场的逐步形成,制造业的环境发生了重大改变。在现代制造环境下,传统成本计算方法提供的成本资料已不能真实反映产品所耗用的资源,新的成本计算方法应运而生,即作业成本法。作业成本法最主要的创新是引入“成本动因”作为成本分配标准,而不是采用传统的数量分配标准。这种分配方法将产品同其所消耗的资源之间建立起一种更准确的因果关系,因而对现代企业的成本核算及管理具有重大意义。

(一) 作业成本法的含义和起源

作业成本法(activity-based costing, ABC)是指以作业为核算对象,通过成本动因来确认和计量作业量,进而以作业量为基础分配间接费用的成本计算方法。

作业成本法起源于美国,由科勒首先提出。科勒发现在水力发电生产过程中,直接成本的比重很低,间接成本的比重很高,从根本上冲击了传统的按照工时比例分配间接费用的成本核算方法。后来,斯托布斯对ABC理论做了进一步研究。20世纪末,由于以计算机为主导的生产自动化、智能化程度日益提高,直接人工费用普遍减少,间接成本相对增加,明显突破了制造成本法中直接成本比重较高的假定,导致了ABC研究的全面兴起,代表人物有哈佛大学的罗伯特·卡普兰教授。2005年1月,《哈佛商业评论》发表了罗伯特·卡普兰教授的文章——《时间驱动的作业成本法》。卡普兰教授提出,传统管理会计的可行性下降,应该用一个全新的ABC思路来研究成本。其观点包括:ABC的本质就是以作业来作为确定分配间接费用的基础,引导管理人员将注意力集中在成本发生的原因与成本动因上,而不仅仅是关注成本计算结果本身;通过对作业成本的计算和有效控制,就可以较好地克服传统制造成本法中间接费用责任不清的缺点,并且使以往不可控的间接费用在ABC系统中变为可控。所以,ABC不仅仅是一种成本计算方法,更是一种成本控制和企业管理的手段,从而产生了作业管理法(activity-based management, ABM)。

作业成本法的优势不仅在于它可以精确地计算成本,还在于其对于管理者如何才能降低成本、提高利润提供了很好的决策支持。作业成本法引导管理者关注的重点是作业,因为作业耗费资源,成本对象耗费作业,而要减少成本就应该从减少资源耗费及控制耗费的作业量两个方面进行,这是一种更加科学的成本控制方法。

(二) 作业成本法的相关概念

1. 资源

资源是作业执行过程中所需要花费的代价。它是支持作业的成本费用来源。一种资源可能会被一个或多个作业所消耗;同样,一个作业库通常会消耗一种或多种资源。与某项作

业直接相关的资源应当直接计入该项作业成本,如直接材料;如果某项资源支持多种作业,就要通过一定的标准将资源分别计入各项相应的作业成本。

2. 作业

作业是指一个组织为了某一目的而进行的耗费资源的各项具体活动。它是作业成本计算和作业管理的核心。根据受益对象的层次和范围不同,作业可以分为单位作业、批次作业、产品作业和管理作业。这四种层次的作业分别对应四种成本动因。

(1) 单位作业。单位作业是指每生产一件产品就进行一次作业。它对资源的消耗量往往与产品的产量或销量成比例。例如,电视机的最后装箱作业与电视机产量成比例,加工和组装也是每生产一件产品就进行一次作业,与此相关的作业成本即单位作业成本,如产品生产的直接材料成本、直接人工成本等。单位作业成本随产量变动而改变,其受益对象是单位产品。

(2) 批次作业。批次作业是指每生产一批产品就进行一次作业。它与单位作业的不同之处在于完成一个批次作业所需的资源与该批次所包含的产品单位无关。例如,操作准备、检测(每件产品都被检测除外)、生产进度安排和物料装卸都是批次作业。批次作业成本随批次数而变化,其受益对象是产品批次。典型的批次作业成本包括订货成本、材料整理成本和包装发运成本等。

(3) 产品作业。产品作业是指针对不同种类产品进行的作业。它们以产品品种数来计量,如对产品规格的更新、工艺流程的变化、产品检测程序的开发和产品的营销等。产品作业成本随产品品种的多少而变化,其受益对象是产品或产品生产线。产品开发设计成本和产品功能改进成本等都是典型的产品作业成本。

(4) 管理作业。管理作业是指那些维持工厂一般制造过程的作业,没有任何特定产品可以从中受益。管理作业成本属于企业全部产品的共同成本,如工厂治安和环境维护费用、财产保险和财产税、车间管理费和售后服务支出等。事实上,这些成本是固定成本,不随产量、批次和品种等的变动而变动。

在这四大层次作业中,前三种(单位作业、批次作业和产品作业)属于与产品相关的作业。对这三种层次的作业,都可以计量个体产品对作业的需求。这三种层次的作业还可以根据消耗率进一步细分。这样,对这前三种层次的作业,每一个层次内所有具有相同消耗率的作业都可以分在一组。这种分组形成了作业中心,即处于同级并且具有相同作业动因的作业集合。管理作业是面对各种不同产品的,难以识别个体产品如何消耗这些作业。因此,一个纯粹的作业成本计算系统不会将这类成本分配给产品。但是,对管理作业成本及其分摊的判断也可能存在例外。当一个企业按生产线组织生产设备时,就能用空间动因来计量管理作业的消耗,这是因为企业的地面空间专门用于某种产品或组件的生产。在这种情况下,占地面积可被视为管理作业成本的一种可能的作业动因。按照空间动因分配设施准备成本,还可以促进管理人员减少使用生产用地,从而降低管理作业成本。

3. 作业链和价值链

作业链是相关的一系列作业的总称,是企业为提供一定量的产品或劳务所消耗的人力、技术、原材料、方法和环境等作业的有序集合体。作业链的设计与建立应以顾客为出发点,

通过作业链分析有助于消除不增加企业价值的作业,从而达到降低产品成本的目的。

价值链是指企业所从事的开发、生产、营销,以及向顾客交付产品或劳务所必需的一系列作业价值的集合,或伴随作业转移的价值转移过程中全部价值的集合。

作业转移伴随着价值的转移,最终产出既是作业链的集合,也是价值链的集合。因此,作业链的形成过程也就是价值链的形成过程,作业链是价值链的物质载体,而价值链是作业链的货币表现。

4. 成本动因和成本库

成本动因也称为成本驱动因素,是指促使相关成本对象的总成本发生变动的因素。成本动因可能与数量相关(如机器工时),也可能与营运活动有关(如机器维修次数)。在作业成本法中,根据作用阶段的不同,成本动因可分为资源动因和作业动因。

(1) 资源动因。按照作业成本法的基本原理,作业量的多少决定资源的消耗量,资源消耗量的高低与最终产量没有直接的关系。引起作业成本变动的因素称为资源动因(resource driver)。

作为一种分配基础,资源动因反映了各项作业对资源的耗费情况,它是将资源成本分配到作业中心的标准。在分配过程中,由于资源是逐项地被分配到作业中的,于是,就产生了作业成本要素,将每个作业成本要素汇总就形成了作业成本库。通过对成本要素和成本库的分析,可以揭示哪些资源需要减少,哪些资源需要重新配置,最终确定如何改进和降低作业成本。

(2) 作业动因。作业动因是指引起产品成本变动的因素。作业动因计量各种产品对作业的耗用情况,并被用来作为将作业成本库的成本分配到成本对象(如产品、劳务或顾客)的标准。它也是将资源消耗与最终产出相联系的中介。

作业动因反映产品成本与作业成本之间的因果关系。通过作业分析可以揭示哪些作业是多余的或应该减少的,整体成本应该如何改善或如何降低。

按同一作业动因,把相关的一系列作业所消耗的资源归集到作业中心,所形成的成本类别就是该作业中心的成本库。因此,成本库是作业中心的货币表现形式。显然,成本库中所汇集的成本可以按相同的作业动因标准,将其成本分配给各产品或劳务。由于在成本库内的作业具有相同的消耗率,每一项作业的作业动因都能够按完全相同的比例把成本分配到产品,这意味着只需要一个作业动因就可以分配成本库的成本,因而可以减少作业分配率的数量。一旦明确地界定了成本库,一项被选定的作业动因的单位成本就能用成本库的成本除以作业动因的实际发生量计算出来,这就是成本库分配率。

二、作业成本法的基本原理

作业成本法是把企业消耗的资源按资源动因分配到作业,再把收集的作业成本按作业动因分配到成本对象的核算方法。作业成本核算的基础是成本驱动因素理论:生产导致作业的发生,作业消耗资源并导致成本的发生,产品消耗作业。

由此可见,作业成本的实质就是在资源耗费和产品耗费之间借助作业来分离、归纳、组合,然后形成各种产品成本与不同的管理成本,是一种融成本计算与成本管理为一体的管理方法。

（一）作业成本法的目标

作业成本法以更加符合现实,结果也更加精确的成本分解替代了简单的成本分配。作业成本法的目标主要有以下几个。

- (1) 区分增值作业和不增值作业,消除不增值作业成本,并使低增值作业成本达到最小。
- (2) 引入效率与效果,使低增值作业成本向高增值作业成本转换,从而使经营过程中展开的增值活动衔接流畅,以改善产出。
- (3) 发现造成问题的根源并加以改正。
- (4) 根除由不合理的假设与错误的成本分配造成的扭曲。

（二）作业成本法的适用情况

作为对传统成本法的改进,作业成本法具有一定的适用情形。一般而言,当存在以下情况时,应该采用作业成本法,以增加企业成本信息的可信度,满足企业决策的需要。

- (1) 大多数间接成本仅通过一个或两个成本动因进行分配。
- (2) 大多数间接成本都直接计入了产品成本,几乎没有批数类的间接成本、产品维持类的间接成本和设备维持类的间接成本。
- (3) 各产品在数量、流程步骤、批量大小或复杂性上存在不同,使其在资源上也有不同的需求。
- (4) 适合生产和销售的产品显示出很低的利润,而不适合生产和销售的产品却显示出了很高的利润。
- (5) 经营人员和会计人员在生产和销售产品或服务的成本上有显著不相同的意见。
- (6) 成本变化的可能性较大。一般而言,产品种类越多、生产程序越复杂、产品产量差异越大、不同产品导致的资源耗费的差异越大,成本变化的可能性也越大。
- (7) 成本信息对于决策的有用性较大。

（三）作业成本法的成本计算对象

在作业成本法下,成本计算的对象是多层次的,大体上可以分为资源、作业、作业中心和制造中心等层次。

1. 资源

如果把整个制造中心看成一个与外界进行物质交换的投入与产出系统,那么,所有进入该系统的人力、物力、财力等都属于资源范畴。成本计算要处理两个方面的问题:一方面是区分有用消耗和无用消耗;另一方面是区别消耗资源的作业状况,看资源是如何被消耗的,找到资源动因,按资源动因把资源耗费价值分解计入吸纳这些资源的不同作业中。资源一般分为货币资源、材料资源、人力资源和动力资源等。

2. 作业

作业是成本分配的第一对象。资源耗费是成本被汇集到各作业的原因,而作业是汇集资源耗费的对象。作业作为成本计算对象,不仅有利于相对准确地计算产品成本,还有利于成本考核和分析工作。既然作业吸纳了资源,那么,分清作业状况,就分清了资源耗费状况;减少作业,就堵塞了资源消耗的渠道,这都为降低产品成本提供了基本依据。

3. 作业中心

作业中心是负责完成某一项特定产品制造功能的一系列作业的集合。作业中心既是成本汇集中心,也是责任考核中心。强调作业中心是作业成本的计算对象,是基于作业考核的目的,因为作业成本法既是一种成本计算方法,也是一种责任考核方法。

4. 制造中心

制造中心作为成本计算对象,实质上是指计算制造中心产出的产品的成本。一般来说,一个大型制造企业可以划分成若干个制造中心,划分制造中心的依据是该制造中心只生产一种产品或某一系列的多种产品。

三、作业成本法下的成本计算

1. 作业成本法下的成本计算程序

按照作业成本法费用分配的基本原理,作业成本法的一般计算程序如下。

(1) 进行作业分析,划分作业中心,建立成本库。这是作业成本法计算产品成本的第一步。在实际工作过程中,有专门的调查人员确认作业、主要作业,以主要作业为主体,将性质相同的作业合并建立作业中心。

(2) 分摊费用到各个作业成本库。企业划分作业,设立作业成本库后,将企业消耗的成本按照成本动因进行归集并分配到各成本库。作业成本库建立之后,关键在于如何将各类资源的价值耗费分配计入各作业成本库中。作业消耗资源,作业量的多少决定着资源的耗用量。故分配资源价值耗费的基础是反映资源消耗量与作业量之间的资源成本动因。作业成本法的计算规则是作业量的多少决定着资源的耗用量,资源耗用量的高低与最终产品的产出量没有直接关系。

(3) 确认成本动因。企业分摊费用后,要确认导致成本库成本费用产生的主要原因,并将其作为成本库费用分摊的基础。这是作业成本法的核心步骤。成本动因应该简单易懂,与各作业活动的产出相关联。有些成本动因可以直接取得,如直接材料等,而有些成本动因就需要积累原始数据,还需要专业人员进行经验总结来确定。

(4) 分配各作业成本库的费用并计入最终产品。根据成本动因计算出成本动因分配率,将作业成本分配到产品中,并计算出产品的成本。

2. 作业成本法的应用案例

【例 3-7】 某企业生产 A、B 两种产品,2×15 年产销量与直接成本资料如表 3-8 所示。

表 3-8 A、B 两种产品产销量与直接成本资料表

项 目	A 产 品	B 产 品
产销量/件	200 000	40 000
生产次数/次	4	10
订购次数/次	4	10
每次订购量/件	25 000	2 000
直接材料成本/元	24 000 000	2 000 000

续表

项 目	A 产品	B 产品
直接人工成本/元	3 000 000	600 000
机器制造工时/小时	400 000	160 000

该企业 2×15 年的制造费用各项目与金额如表 3-9 所示。

表 3-9 制造费用明细表

单位:元

项 目	金 额
材料验收成本	300 000
产品检验成本	470 000
燃料与水电成本	402 000
开工成本	220 000
职工福利支出	190 000
设备折旧	300 000
厂房折旧	230 000
材料储存成本	140 000
经营者薪金	100 000
合计	2 352 000

(1) 按传统成本计算法,制造费用可按机器制造工时进行分配,则制造费用分配率的计算如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{2\,352\,000}{400\,000 + 160\,000} = 4.2 (\text{元/小时})$$

$$\text{A 产品应分摊的制造费用} = 400\,000 \times 4.2 = 1\,680\,000 (\text{元})$$

$$\text{B 产品应分摊的制造费用} = 160\,000 \times 4.2 = 672\,000 (\text{元})$$

根据上述分析和计算可编制产品成本计算表,如表 3-10 所示。

表 3-10 产品成本计算表(传统成本计算法)

项 目	A 产品	B 产品
直接材料成本/元	24 000 000	2 000 000
直接人工成本/元	3 000 000	600 000
制造费用/元	1 680 000	672 000
总成本/元	28 680 000	3 272 000
产销量/件	200 000	40 000
单位产品成本/元	143.4	81.8

(2) 按作业成本法,根据作业中心与成本动因确定各类制造费用的分配标准。

① 对于材料验收成本、产品检验成本和开工成本,其成本动因是生产次数与订购次数,可以此作为这三项制造费用的分配标准。相关分配率的计算如下:

$$\text{材料验收成本分配率} = \frac{300\,000}{10+4} = 21\,428.57$$

$$\text{产品检验成本分配率} = \frac{470\,000}{10+4} = 33\,571.43$$

$$\text{开工成本分配率} = \frac{220\,000}{10+4} = 15\,714.29$$

② 对于设备折旧、燃料与水电成本,其成本动因是机器制造工时,可以机器制造工时作为这两项费用的分配标准。相关分配率的计算如下:

$$\text{设备折旧分配率} = \frac{300\,000}{400\,000+160\,000} = 0.54$$

$$\text{燃料与水电成本分配率} = \frac{402\,000}{400\,000+160\,000} = 0.72$$

③ 对于职工福利支出,其成本动因是直接人工成本,可以直接人工成本作为职工福利支出的分配标准。其分配率的计算如下:

$$\text{职工福利支出分配率} = \frac{190\,000}{3\,000\,000+600\,000} = 0.05$$

④ 对于厂房折旧和经营者薪金,其成本动因是产品产销量,可以产销量作为厂房折旧和经营者薪金的分配标准。相关分配率的计算如下:

$$\text{厂房折旧分配率} = \frac{230\,000}{200\,000+40\,000} = 0.96$$

$$\text{经营者薪金分配率} = \frac{100\,000}{200\,000+40\,000} = 0.42$$

⑤ 对于材料储存成本,其成本动因是直接材料的数量或成本,可以直接材料成本为标准分配材料储存成本。相关分配率的计算如下:

$$\text{材料储存成本分配率} = \frac{140\,000}{24\,000\,000+2\,000\,000} = 0.01$$

根据上述计算得到的费用分配率,将各项制造费用在 A 产品和 B 产品之间分配,其分配结果如表 3-11 所示。

表 3-11 制造费用分配明细表

单位:元

项 目	A 产 品	B 产 品	合 计
材料验收成本	85 714	214 286	300 000
产品检验成本	134 286	335 714	470 000
燃料与水电成本	287 143	114 857	402 000
开工成本	62 857	157 143	220 000
职工福利支出	158 333	31 667	190 000
设备折旧	214 286	85 714	300 000
厂房折旧	191 667	38 333	230 000
材料储存成本	129 231	10 769	140 000
经营者薪金	83 333	16 667	100 000
合计	1 346 850	1 005 150	2 352 000

根据上述分析与计算可编制作业成本计算表,如表 3-12 所示。

表 3-12 产品成本计算表(作业成本法)

项 目	A 产品	B 产品
直接材料成本/元	24 000 000	2 000 000
直接人工成本/元	3 000 000	600 000
制造费用/元	1 346 850	1 005 150
总成本/元	28 346 850	3 605 150
产销量/件	200 000	40 000
单位产品成本/元	141.73	90.13

比较表 3-10 和表 3-12 可知,A 产品的单位成本由传统成本计算法下的 143.4 元下降为作业成本法下的 141.73 元,B 产品的单位成本由传统成本计算法下的 81.8 元提高到了作业成本法下的 90.13 元。产生差异的原因主要是传统成本计算法对制造费用只采用单一的分配标准,而忽视了不同作业之间的成本动因不同。显然,作业成本法比传统成本计算法更准确、更科学。

知识巩固

一、单项选择题

- 在变动成本法下,期末存货成本包括()。
 - 变动成本
 - 固定生产成本
 - 制造成本
 - 变动生产成本
- 在完全成本法与变动成本法下,两者的产品成本均包括()。
 - 直接材料、直接人工和直接费用
 - 直接材料、直接人工和制造费用
 - 固定性制造费用
 - 变动性制造费用
- 下列关于变动成本法的说法,正确的是()。
 - 产品成本只包括直接材料、直接人工和变动性制造费用,固定性制造费用是期间成本
 - 固定生产成本和变动生产成本构成产品成本,而非生产成本被当作期间费用
 - 固定生产成本是产品成本,变动生产成本与非生产成本构成期间成本
 - 固定生产成本、变动生产成本与非生产成本都属于产品成本
- 企业在生产经营过程中各项独立并相互联系的活动是指()。
 - 作业链
 - 价值链
 - 作业
 - 作业管理
- 下列各项中,应当作为建立作业链出发点的是()。
 - 产品
 - 顾客
 - 原材料
 - 订单
- 下列各项中,属于满足客户需求所必需的作业是()。

- A. 非增值作业
B. 增值作业
C. 作业链
D. 资源动因
7. 在现代制造企业中,()的比重加大,结构也会发生很大的变化。
A. 直接人工
B. 直接材料
C. 间接费用
D. 期间费用
8. 作业消耗一定的()。
A. 成本
B. 时间
C. 费用
D. 资源

二、多项选择题

1. 在变动成本法下,产品成本项目包括()。
A. 原材料
B. 生产工人的工资
C. 按工作小时计提的专用设备折旧费
D. 车间管理人员的工资
E. 厂房保险费
2. 当期末存货量和期初存货量均不为零,且固定制造费用分配率相等时,若在完全成本法下的营业利润小于在变动成本法下的营业利润,则下列说法不正确的有()。
A. 本期生产量大于本期销售量
B. 本期生产量等于本期销售量
C. 期末存货量大于期初存货量
D. 期末存货量小于期初存货量
E. 不确定
3. 下列关于变动成本法的优点表述,正确的有()。
A. 能够促使企业重视销售,防止盲目生产
B. 能够提供企业管理层预测和短期决策的有用信息
C. 有利于企业加强成本控制和正确进行业绩评价
D. 能简化成本计算
E. 适应长期决策的需要
4. 变动成本法存在的局限性表现在()。
A. 不利于正确地进行业绩评价
B. 不符合财务会计的产品成本概念及对外报告的要求
C. 不能适应长期决策的需要
D. 计算复杂
E. 不利于加强成本控制
5. 资源实质上是指为了产出作业或产品而进行的费用支出,包括()。
A. 货币资源
B. 材料资源
C. 人力资源
D. 动力资源
6. 在作业成本法下,成本计算对象是多层次的,大体可以分为()。
A. 作业
B. 作业中心
C. 资源
D. 时间
7. 选择成本动因需要考虑的因素有()。
A. 成本计量
B. 成本动因与所耗资源成本的相关程度

- C. 成本库
D. 成本中心
8. 下列说法中,正确的有()。
- A. 作业量决定资源的耗用量
B. 最终产品的产出量决定作业量
C. 资源耗用量与最终产品的产出量有直接关系
D. 成本库的作业就是成本动因
9. 与作业成本法相比,下列关于传统成本计算方法的说法错误的有()。
- A. 低估了产量大而技术复杂程度低的产品成本
B. 高估了产量大而技术复杂程度低的产品成本
C. 低估了产量小而技术复杂程度高的产品成本
D. 高估了产量小而技术复杂程度高的产品成本
10. 下列关于作业成本法优点的说法中,正确的有()。
- A. 有利于提高成本信息质量,完全克服了传统成本计算法受主观因素影响的弊端
B. 有利于分析成本升降的原因
C. 有利于完善成本责任管理
D. 有利于成本的预测和决策

三、简答题

1. 什么是作业、作业链与价值链?
2. 作业成本法的目标是什么?
3. 作业成本法的对象有哪些?
4. 作业成本法的基本计算程序是怎样的?

四、计算题

1. 某公司只生产一种产品,第一年、第二年的产量分别为 16 000 件和 10 000 件,销售量分别为 14 000 件和 12 000 件;单价为 60 元,单位变动成本为 20 元,每年发生的固定生产成本为 80 000 元,每件分摊的变动销售及管理费用为 5 元,固定销售及管理费用为每年 60 000 元。

要求:分别采用完全成本法和变动成本法计算产品的单位成本、营业利润,并对在两种成本计算方法下的营业利润产生差异的原因进行分析。

2. 某公司 2×15 年只生产销售一种产品,其产量、售价及成本的有关资料如下:生产量为 4 000 件,销售量为 3 500 件,期初存货量为零;单位产品售价为 46 元,直接材料成本为 20 000 元,直接人工成本为 32 000 元,单位变动制造费用为 6 元,固定制造费用为 28 000 元,单位变动销售及管理费用为 4 元,固定销售及管理费用为 21 000 元。

要求:(1) 分别采用变动成本法和完全成本法计算该公司 2×15 年度期末存货成本。

(2) 分别采用变动成本法和完全成本法来编制损益表。

3. 某企业 2×16 年 3 月生产甲、乙两种产品。其中,甲产品的技术工艺过程较简单,市场占有率较高,生产批量大;乙产品为新开发产品,工艺过程较复杂,生产批量较小。传统成本计算所需资料如表 3-13 所示。对作业进行分析后,为制造费用的归集和分配所建立的作业成本库及其成本动因等相关资料如表 3-14 所示。

表 3-13 传统成本计算所需资料

项 目	甲 产 品	乙 产 品
产量/件	80 000	10 000
机器工时/小时	40 000	4 000
直接人工费用/元	240 000	28 000
直接材料费用/元	800 000	100 000
制造费用/元	440 000	

表 3-14 作业成本库及其成本动因等相关资料

作业成本库	可追溯成本/元	成本动因	作 业 量		
			甲 产 品	乙 产 品	合 计
材料采购	96 000	采购次数/次	90	70	160
生产准备	48 000	准备次数/次	160	80	240
质量检验	72 000	检验次数/次	120	60	180
机器工作	176 000	机器工时/小时	40 000	4 000	44 000
设备维修	48 000	维修工时/小时	1 400	1 000	2 400
合计	440 000				

要求:(1) 根据以上资料用传统成本计算法计算甲、乙两种产品的成本(制造费用按机器工时比例分摊)。

(2) 用作业成本法计算甲、乙两种产品的成本。