第七章　管理会计基础

第一节　管理会计概述

一、管理会计概念和目标（★）

二、管理会计体系（★）

三、管理会计要素及具体内容（★）

四、管理会计应用原则和应用主体（★）

一、管理会计概念和目标

（一）概念

管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位（包括企业和行政事业单位，下同）内部管理需要，是通过利用相关信息，有机融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。

（二）与财务会计的区别

管理会计工作是会计工作的重要组成部分。与财务会计相比，管理会计的主要特征表现在以下方面：

一是在服务对象方面，管理会计主要是为单位内部管理人员服务，提供有效经营和最优化决策的各种财务与管理信息，属于“对内报告会计”。而财务会计主要侧重于对外部相关单位和人员服务并提供财务信息，属于“对外报告会计”。

二是在职能定位方面，管理会计重在“创造价值”，它渗透于单位管理的全过程，属于“经营管理型会计”。它既要对财务会计信息进一步加工、改制和延伸，以解析过去、筹划未来，又要及时修正单位预算执行过程中出现的偏差，控制现在，还要充分利用所掌握的资料进行定量分析，帮助管理部门提高预测与决策的科学性，更好地筹划未来。而财务会计则是“记录价值”，通过确认、计量、记录和报告等程序对单位已经发生的交易或事项进行加工处理，提供并解释历史信息，属于“报账型会计”。

三是在程序与方法方面，管理会计为单位自身服务，采用的程序与方法灵活多样，具有较大的可选择性。而财务会计有填制凭证、登记账簿、编制报表等较固定的程序与方法，并受会计规范的约束。

（三）管理会计的目标

管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法，参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推动单位实现战略规划。

二、管理会计体系

管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例库。

（一）管理会计基本指引

管理会计基本指引在管理会计指引体系中起统领作用，是制定应用指引和建设案例库的基础。

注意：

基本指引是对管理会计基本概念、基本原则、基本方法、基本目标等内容的总结、提炼。但是，不同于企业会计准则基本准则，管理会计基本指引不对应用指引中未作出描述的新问题提供处理依据。

（二）管理会计应用指引

在管理会计指引体系中，应用指引居于主体地位，是对单位管理会计工作的具体指导。

管理会计应用指引既遵循基本指引，也体现了实践特点；既形成一批普遍适用、具有广泛指导意义的基本工具方法，也有特殊行业的应用指引；既考虑了企业也考虑了行政事业单位。

（三）管理会计案例库

案例库是对国内外管理会计经验的总结提炼，是对如何运用管理会计应用指引的实例示范。建立管理会计案例库，为单位提供直观的参考借鉴，是管理会计指引体系指导实践的重要内容和有效途径，也是管理会计体系建设区别于企业会计准则体系建设的一大特色。

三、管理会计要素及具体内容

单位应用管理会计，应包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告四项管理会计要素。

（一）应用环境

管理会计应用环境是单位应用管理会计的基础。包括内部环境和外部环境。

其中，

外部环境主要包括国内外经济、市场、法律、行业等因素。

内部环境主要包括与管理会计建设和实施相关的价值创造模式、组织架构、管理模式、资源、信息系统等因素。

（二）管理会计活动

管理会计活动是单位管理会计工作的具体开展，是单位利用管理会计信息，运用管理会计工具方法，在规划、决策、控制、评价等方面服务于单位管理需要的相关活动。

（三）工具方法

管理会计工具方法是实现管理会计目标的具体手段，是单位应用管理会计时所采用的战略地图、滚动预算管理、作业成本管理、本量利分析、平衡计分卡等模型、技术、流程的统称。

管理会计工具方法主要应用的领域：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、风险管理等。

1.战略管理领域应用的工具方法

概念：战略管理，是指对企业全局的、长远的发展方向、目标、任务和政策，以及资源配置作出决策和管理的过程。

方法：战略地图、价值链管理等。

解释：

战略地图，是指为描述企业各维度战略目标之间因果关系而绘制的可视化的战略因果关系图。战略地图通常以财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度为主要内容。

2.预算管理领域应用的工具方法

概念：预算管理，是指企业以战略目标为导向，通过对未来一定期间内的经营活动和相应的财务结果进行全面预测和筹划，科学、合理配置企业各项财务资源和非财务资源，并对执行过程进行监督和分析，对执行结果进行评价和反馈，指导经营活动的改善和调整，进而推动实现企业战略规划的管理活动。

方法：滚动预算、零基预算、弹性预算、作业预算等。

解释：

（1）滚动预算，是指企业根据上一期预算执行情况和新的预测结果，按既定的预算编制周期和滚动频率，对原有的预算方案进行调整和补充，逐期滚动，持续推进的预算编制方法。

滚动预算一般由中期滚动预算和短期滚动预算组成。中期滚动预算的预算编制周期通常为3年或5年，以年度作为预算滚动频率。短期滚动预算通常以1年为预算编制周期，以月度、季度作为预算滚动频率。

（2）零基预算，是指企业不以历史期经济活动及其预算为基础，以零为起点，从实际需要出发分析预算期经济活动的合理性，经综合平衡，形成预算的预算编制方法。

零基预算是相对于增量预算的一种预算编制方法，适用于企业各项预算的编制，特别是不经常发生的预算项目或预算编制基础变化较大的预算项目。

（3）弹性预算，是指企业在分析业务量与预算项目之间数量依存关系的基础上，分别确定不同业务量及其相应预算项目所消耗资源的预算编制方法。

弹性预算是相对于固定预算的一种编制方法，适用于企业各项预算的编制，特别是市场、产能等存在较大不确定性，且其预算项目与业务量之间存在明显的数量依存关系的预算项目。

3.成本管理领域应用的工具方法

概念：成本管理，是指企业在营运过程中实施成本预测、成本决策、成本计划、成本核算成本分析和成本考核等一系列管理活动的总称。

方法：目标成本法、标准成本法、变动成本法、作业成本法等。

解释：

（1）目标成本法，是指企业以市场为导向，以目标售价和目标利润为基础确定产品的目标成本，从产品设计阶段开始，通过各部门、各环节乃至与供应商的通力合作，共同实现目标成本的成本管理方法。

目标成本法主要适用于制造业企业产品改造以及产品开发设计中的成本管理，在物流、建筑、服务等行业也有应用。

（2）标准成本法，是指企业以预先制定的标准成本为基础，通过比较标准成本与实际成本，计算和分析成本差异、揭示成本差异动因，进而实施成本控制、评价经济业绩的一种成本管理方法。

标准成本法一般适用于产品及其生产条件相对稳定，或生产流程与工艺标准化程度较高的企业。

（3）变动成本法，是指企业以成本性态分析为前提条件，仅将生产过程中消耗的变动生产成本作为产品成本的构成内容，而将固定生产成本和非生产成本作为期间成本，直接由当期收益予以补偿的一种成本管理方法。

变动成本法主要适用于同时具备下列特征的企业：

企业所处市场竞争环境激烈，需要频繁进行短期经营决策；企业固定成本比重较大，当产品更新换代的速度较快时，分摊计入产品成本中的固定成本比重大，采用变动成本法可以正确反映产品盈利状况；企业规模大，产品或服务的种类多，固定成本分摊存在较大困难；企业作业保持相对稳定。

（4）作业成本法，是指以“作业消耗资源、产出消耗作业”为原则，按照资源动因将资源费用追溯或分配至各项作业，计算出作业成本，然后再根据作业动因，将作业成本追溯或分配至各成本对象，最终完成成本计算的过程。

作业成本法主要适用于业务类型较多且作业链较长，同一生产线生产多种产品，企业规模较大且管理层对产品成本准确性要求较高，产品、顾客和生产过程多样化程度较高以及间接或辅助资源费用所占比重较大等情况的企业。

4.营运管理领域应用的工具方法

概念：营运管理，是指为了实现企业战略和营运目标，各级管理者通过计划、组织、指挥、协调、控制、激励等活动，实现对企业生产经营过程中的物料供应、产品生产和销售等环节的价值增值管理。

方法：本量利分析、敏感性分析、内部转移定价和多维度盈利能力分析等。

解释：

（1）本量利分析，是指以成本性态分析和变动成本法为基础，运用数学模型和图示，对成本、利润、业务量与单价等因素之间的依存关系进行分析，发现变动的规律性，为企业进行预测、决策、计划和控制等活动提供支持的一种方法。

（2）敏感性分析，是指对影响目标实现的因素变化进行量化分析，以确定各因素变化对实现目标的影响及其敏感程度。

敏感性分析可以分为单因素敏感性分析和多因素敏感性分析。

（3）边际分析，是指分析某可变因素的变动引起其他相关可变因素变动的程度的方法，以评价既定产品或项目的获利水平，判断盈亏临界点，提示营运风险，支持营运决策。

（4）内部转移定价，是指企业内部转移价格的制定和应用方法。

内部转移价格，是指企业内部分公司、分厂、车间、分部等责任中心之间相互提供产品(或服务)、资金等内部交易时所采用的计价标准。

责任中心，是指企业内部独立提供产品(或服务)、资金等的责任主体。

企业应用内部转移定价工具方法的主要目标，是界定各责任中心的经济责任，计量其绩效，为实施激励提供可靠依据。内部转移定价主要适用于具有一定经营规模、业务流程相对复杂、设置了多个责任中心且责任中心之间存在内部供求关系的企业。

（5）多维度盈利能力分析。

多维度盈利能力分析，是指企业对一定期间内的经营成果，按照区域、产品、部门客户、渠道、员工等维度进行计量，分析盈亏动因，从而支持企业精细化管理、满足内部营运管理需要的一种分析方法。

多维度盈利能力分析主要适用于市场竞争压力较大，组织结构相对复杂或具有多元化产品(或服务)体系的企业。企业应用多维度盈利能力分析，还应具备一定的信息化程度和管理水平。

5.投融资管理领域应用的工具方法

概念：投融资管理包括投资管理和融资管理。投资管理，是指企业根据自身战略发展规划，以企业价值最大化为目标，将资金投入到营运过程中的管理活动。融资管理，是指企业为实现既定的战略目标，在风险匹配的原则下，对通过一定的融资方式和渠道筹集资金的管理活动。

方法：贴现现金流法、项目管理、情景分析、约束资源优化等。

解释：

（1）贴现现金流法，是以明确的假设为基础，选择恰当的贴现率对预期的各期现金流入流出进行贴现，通过贴现值的计算和比较，为财务合理性提供判断依据的价值评估方法。

贴现现金流法一般适用于在企业日常经营过程中，与投融资管理相关的资产价值评估、企业估值和项目投资决策等。

贴现现金流法也适用于其他价值评估方法不适用的企业，包括正在经历重大变化的企业，如债务重组、重大转型、战略性重新定位、亏损或者处于开办期的企业等。

（2）项目管理，是指通过项目各参与方的合作，运用专门的知识、工具和方法，对各项资源进行计划、组织、协调、控制，使项目能够在规定的时间、预算和质量范围内，实现或超过既定目标的管理活动。

项目管理的工具方法一般包括挣值法、成本效益法、价值工程法等。

（3）情景分析，是指在对企业经营管理中未来可能出现的相关事件情景进行假设的基础上，结合企业管理要求，通过模拟等技术，分析相关方案发生的可能性、相应后果和影响，以作出最佳决策的方法。

情景分析一般适用于企业的投融资决策，也可用于战略目标制定、风险评估等。

（4）约束资源优化，是指企业通过识别制约其实现生产经营目标的瓶颈资源，并对相关资源进行改善和调整，以优化企业资源配置、提高企业资源使用效率的方法。

约束资源优化一般适用于企业的投融资管理和营运管理等领域。

6.绩效管理领域应用的工具方法

概念：绩效管理，是指企业与下级单位（部门）、员工之间就业绩目标及如何实现业绩目标达成共识，并帮助和激励员工取得优异业绩，从而实现企业目标的管理过程。

方法：关键绩效指标法、经济增加值法、平衡计分卡、绩效棱柱模型等。

（1）关键绩效指标法。关键绩效指标法，是指基于企业战略目标，通过建立关键绩效指标（KPI）体系，将价值创造活动与战略规划目标有效联系，并据此进行绩效管理的方法。

（2）经济增加值法，是指以经济增加值（EVA）为核心，建立业绩指标体系，引导企业注重价值创造，并据此进行绩效管理的方法。经济增加值为正，表明经营者在为企业创造价值；经济增加值为负，表明经营者在损毁企业价值。

（3）平衡计分卡，是指基于企业战略，从财务，客户、内部业务流程，学习与成长四个维度，将战略规划目标逐层分解转化为具体的，相互平衡的业绩指标体系，并据此进行绩效管理的方法。平衡计分卡通常与战略地图等其他工具结合使用。

平衡计分卡适用于战略规划目标明确、管理制度比较完善、管理水平相对较高的企业。平衡计分卡的应用对象可为企业、所属单位（部门）和员工。

（4）绩效棱柱模型，是指从企业利益相关者角度出发，以利益相关者满意为出发点，利益相关者贡献为落脚点，以企业战略、业务流程、组织能力为手段，用棱柱的五个构面构建三维绩效评价体系，并据此进行绩效管理的方法。

绩效棱柱模型适用于管理制度比较完善，业务流程比较规范，管理水平相对较高的大中型企业。绩效棱柱模型的应用对象可为企业和企业各级所属单位（部门）。

7.风险管理领域应用的工具方法

概念：风险管理，是指企业为实现风险管理目标，对企业风险进行有效识别、评估、预警和应对等管理活动的过程。

方法：风险矩阵和风险清单等。

解释：

（1）风险矩阵，是指按照风险发生的可能性和风险发生后果的严重程度，将风险绘制在矩阵图中，展示风险及其重要性等级的风险管理工具方法。

风险矩阵适用于表示企业各类风险重要性等级，也适用于各类风险的分析评价和沟通报告。

（2）风险清单，是指企业根据自身战略、业务特点和风险管理要求，以表单形式进行风险识别、风险分析、风险应对措施、风险报告和沟通等管理活动的工具方法。

企业应用风险清单工具方法的主要目标是使企业从整体上了解自身风险概况和存在的重大风险明断各相关部门的风险管理责任，规范风险管理流程，并为企业构建风险预警和风险考评机制奠定基础。风险清单适用于各类企业及企业内部各个层级和各类型风险

（四）信息与报告第49讲-产品成本核算的要求和一般程序

第二节　产品成本核算的要求和一般程序

一、产品成本核算的要求（★）

二、产品成本核算的一般程序（★）

三、产品成本核算对象（★）

四、产品成本项目（★）

概述：产品成本是什么？

思考：以下哪些内容应该计入产品成本？



产品成本，是指企业在生产产品（包括提供劳务）过程中所发生的的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。

一、产品成本核算的要求

（一）做好各项基础工作

建立健全各项原始记录，并做好各项材料的收发、计量等工作。

（二）正确划分各种费用支出的界限

费用是企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

产品成本是为生产某种产品而发生的各种耗费的总和，通常是企业存货的构成内容。

两者的区别在于：

费用着重于按会计期间进行归集，一般以生产过程中取得的各种原始凭证为计算依据；

成本着重于按产品进行归集，一般以成本计算单或成本汇总表及产品入库单等为计算依据，不包括期间费用。

提示：

费用就是找不到“主”的东西，成本就是能找到“主”的东西。

为正确计算产品成本，必须正确划分以下五个方面的费用界限：

1.正确划分收益性支出和资本性支出；

2.正确划分成本费用、期间费用和营业外支出；

3.正确划分本期费用和以后期间费用；

4.正确划分各种产品成本费用；

5.正确划分本期完工产品与期末在产品成本。

注意：

上述划分遵循谁受益谁负担、何时受益何时负担、负担费用与受益程度成正比的受益原则。

（三）根据生产特点和管理要求选择适当的成本计算方法

产品成本计算的方法必须根据产品的生产特点、管理要求及工艺过程等予以确定。

常用的产品成本计算方法包括：品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、标准成本法等。

（四）遵守一致性原则

企业产品成本核算采用的会计政策和会计估计一经确定，不得随意变更。在成本核算中，各种处理方法要前后一致，使前后各项的成本资料相互可比。

（五）编制产品成本报表

企业一般应当按月编制产品成本报表，全面反映企业生产成本、成本计划执行情况、产品成本及其变动情况等。

二、产品成本核算的一般程序

（一）概念

产品成本核算的一般程序，是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用，按照成本核算的要求，逐步进行归集和分配，最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的过程。

（二）成本核算的一般程序如下：

1.根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。（品种、批别、步骤）

2.确定成本项目。企业计算产品生产成本，一般应当设置“直接材料”“燃料和动力”“直接人工”“制造费用”等成本项目。

3.设置有关成本和费用明细账。如生产成本明细账、制造费用明细账、产成品和自制半成品明细账等。

4.收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等，并对所有已发生费用进行审核。

5.归集所发生的全部生产费用，并按照确定的成本计算对象予以分配，按成本项目计算各种产品的在产品成本、产成品成本和单位成本。

6.结转产品销售成本

为了进行产品成本和期间费用核算，企业一般应设置“生产成本”“制造费用”“主营业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”等科目。

如果需要单独核算废品损失和停工损失，还应设置“废品损失”“停工损失”科目。

三、产品成本核算对象

（一）产品成本核算对象的概念

产品成本核算对象，是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。

成本核算对象的确定，是设立成本明细分类账户、归集和分配生产费用以及正确计算产品成本的前提。

（二）成本核算对象的确定

品种法：大量大批单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息。

分批法：小批单件。

分步法：多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的。

四、产品成本项目

企业应当根据生产经营特点和管理要求，按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或成本性态等设置成本项目。

对于制造企业，一般可设置以下几个成本项目：

|  |  |
| --- | --- |
| 成本项目 | 含义 |
| 直接材料 | 直接材料是指构成产品成本的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。包括原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、包装物、低值易耗品等费用。 |
| 燃料及动力 | 燃料及动力是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。 |
| 直接人工 | 直接人工是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。 |
| 制造费用 | 制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括车间管理人员的工资和福利费、车间房屋建筑物和机器设备的折旧费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。 |

提示：设置的成本项目并不限于以下四种，还可设置其他项目，如废品损失。

【例题•多选题】（2018年）下列各项中，属于制造业企业设置的成本项目有（　　）。

A.制造费用

B.废品损失

C.直接材料

D.直接人工

【答案】ABCD

【解析】制造企业一般可设置直接材料、燃料及动力、直接人工和制造费用等项目，由于生产的特点等原因，企业可根据具体的情况设置废品损失等成本项目。

管理会计信息包括管理会计应用过程中所使用和生成的财务信息和非财务信息，是管理会计报告的基本元素。

四、管理会计应用原则和应用主体

（一）管理会计应用原则

1.战略导向原则

2.融合性原则

3.适应性原则

4.成本效益原则

（二）管理会计应用主体

管理会计应用主体视管理决策主体确定，可以是单位整体，也可以是单位内部的责任中心。可以是企业，也可以是行政事业单位。