

# 管理会计教学和应用中若干问题探讨

郝亭生

(山西财经大学会计学院 太原 030012)

**【摘要】** 管理会计作为企业内部管理的一种工具,越来越受到理论界和实务界的重视。本文对管理会计教学和应用中若干问题进行探讨,分析指出了常见的认识误区。

**【关键词】** 管理会计 阶梯成本 本量利分析

管理会计作为企业内部管理的一种工具,越来越受到理论界和实务界的重视。然而在管理会计的日常教学和应用中却存在一些不足,本文特对此进行探讨。

## 一、成本性态划分的依据

成本性态分析是管理会计各种方法运用的前提。成本性态划分是否正确直接关系到能否对管理会计各种理论和方法正确理解和应用。传统管理会计通常以业务量作为划分成本性态的依据,将成本划分为变动成本和固定成本两类,再用关系式将成本与业务量(产量或销量)之间的关系表示出来。这在某种程度上与实际情况存在偏差:产量是引起成本变动的一种动因,但非全部。某些成本与产量无关,但与产品的复杂程度、设计耗用时间等有关。一项成本是固定的还是变动的是针对某一特定成本动因而言的,仅以产量对其划归,在目前产品个性化日益突出的生产环境下不利于企业的预测、决策。

虽然把产量和成本性态联系起来可以从整体上把握成本是如何体现的,但对管理者进行日常成本控制并不能提供有效的帮助。在进行日常决策时,管理者更多地关注生产产品与提供服务所需要的作业,而不是产品和服务本身。管理者必须了解日常作业(如设备维护、保养、维修等)是如何影响成本的,所以将成本与作业相联系来理解成本问题成为关键。会计人员如何将经营性作业与耗用资源联系起来,并使成本控制成为可能呢?首先要确认企业中的作业,并确定每一个作业的产出计量单位(即引起有价值资源的使用),然后将每项产出计量单位与生产它们要消耗的资源联系起来。产生成本的产出计量单位即为成本动因。任何一个企业在价值链中都存在很多的成本动因,会计人员是否能确认最合适的成本动因,决定了管理者如何理解成本性态以及成本控制的好坏。

因而笔者认为,无论在教学还是实际应用中,管理会计应以作业、作业成本动因、价值链分析为基础,以战略成本管理作为指导重塑管理会计的有关理论方法,以为管理者的日常管理决策提供有关信息。

## 二、约束性固定成本和酌量性固定成本的分析

约束性固定成本是指改变企业生产能力所发生的成本,如为添置加工装置、设备和基础设施而发生的成本。这些成本

往往是企业不得不发生的且会引起连锁反应的一系列的成本集合,包括长期借款利息、保险费用、核心人员薪金等。只有在企业经营理念、企业规模和经营范围发生变化时,约束性固定成本在未来期间才会发生变动。

酌量性固定成本则是管理者认为要达到组织设定的目标而需要发生的成本。它与企业的生产能力没有明显联系,但作为阶段性计划过程的一部分而被确定,如广告费、促销费、研发费、捐款、员工培训费和管理咨询费等。在下一个计划期前,这些费用是固定的。与约束性固定成本不同,如果管理者认为达到某种生产水平而发生的支出是值得的,酌量性固定成本也很容易改变(增加或减少)。因而,酌量性固定成本也许对长期目标的实现十分重要,但在短期内管理者可以较大幅度地变动其费用水平。

在目前的管理会计教学当中,将成本只划分为固定成本和变动成本两类,容易使人认为非此即彼。其实,如上所述,在固定成本中还包括约束性固定成本和酌量性固定成本,而且大部分固定成本既有约束性固定成本的特性,又有酌量性固定成本的特性。

## 三、阶梯成本的归属

在很多管理会计教科书以及教学当中,均将阶梯成本归入混合成本,这样归类值得商榷。

混合成本兼有固定成本和变动成本的特点,固定要素由特定的业务水平范围决定,是为具备相关范围内运营业务的生产能力所必须投入的成本。在混合成本中,变动成本在固定成本之外发生,混合成本总额就是固定成本和变动成本之和。阶梯成本是随业务活动的某种区间跳跃式变动的成本。从其构成的图形看,阶梯成本恰似阶梯。在一定的业务活动范围或成本动因水平内,成本可以保持稳定,但当业务活动或成本动因水平超出该范围时,成本可能突然上升或下降。如果个别成本集合相对庞大,且适用于某一特定的广泛的活动范围,该成本在那一活动范围内被视为固定成本,如石油天然气公司租赁石油天然气钻探设备的成本。反之,当个别成本集合相对较小,且适用于较窄的业务活动范围时,可将阶梯成本描述为变动成本,如超市出纳的工资成本等。

# 变动成本法、完全成本法下 运用比较法分析税前利润差异

彭少梅

(桂城职业技术学校 广东佛山 528200)

**【摘要】** 变动成本法和完全成本法在理解上和实际应用中均存在一定的难度。本文试利用比较法来分析这两种方法的差别。

**【关键词】** 税前利润差异 变动成本法 完全成本法

比较就是抓住事物的本质特征,从表面上差异很大的事物间找出它们本质上的共同点,或从表面上极为相似的事物间找出它们本质上的差异,即通过事物间相同特征比较,认清事物的本质。管理会计中,有必要采用比较法来揭示变动成本法和完全成本法下计算税前利润所产生差异的原因。然而在实务中人们接触的只是按经济成分分类形成的完全成本概念,而管理会计却把所有成本按成本习性分为变动成本和固定成本两部分。这样,概念上的转变和成本组成的不同,给初学者带来了诸多困惑。本文通过表格来比较两者的异同,可以比较清楚地找出其产生差异的原因。

## 一、用比较法解释变动成本法与完全成本法的定义

变动成本法就是计算产品成本时,只计入为生产产品而耗用的直接材料、直接人工和变动制造费用,而将固定制造费用同产品的销售费用、管理费用、财务费用一样,作为期间费

用在当期全部转销。

采用完全成本法计算产品成本时,把直接材料、直接人工和制造费用(包括变动制造费用和固定制造费用)都计入产品成本。

两种成本方法的比较如表1所示。

变动成本法下的期间成本包括全部的固定成本(固定制造费用+固定销售费用+固定管理费用+固定财务费用);完全成本法下的期间成本则包括全部的销售及管理费用(变动销售费用+变动管理费用+变动财务费用+固定销售费用+固定管理费用+固定财务费用)。

## 二、变动成本法和完全成本法下计算税前利润的方法和步骤

为了说明变动成本法和完全成本法计算税前利润的过程,笔者仍列表对两者进行比较,具体见表2、表3。

因而,在变动成本、固定成本这两种纯粹的成本类型之外,还有另外两种成本类型:阶梯成本和混合成本。它们是并列的,而非从属关系。

## 四、本量利分析图的改进

本量利分析图是进行本量利分析时所采用的一种比较直观有效的工具。它是在以下几个假设前提下应用的:费用要分为变动成本和固定成本两类,所有的变动成本都随作业水平的变化而直接发生变化,而所有的固定成本则保持不变;收入和费用的性态可被准确描绘,并且在相关范围内是线性相关的;效率和生产率保持不变;销售组合不变;期初和期末存货水平的差异忽略不计。

在管理会计教学和应用中,通常采用的本量利分析图如图1所示。图1容易使人产生错觉,即“数量相关范围”可应用于整个本量利分析图,所有本量利分析图中的收入线和成本线都可以延伸到纵轴。而这最终有可能产生误导,因为图1中所表示的关系只在使用图表结构的数量相关范围内才有效。

因此,应对传统本量利分析图进行修正(如图2),一方面可以体现本量利分析图的假设条件,另一方面可以避免产

生误解。

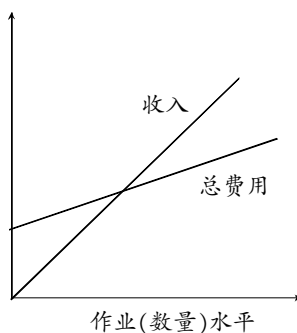


图1 传统本量利分析图

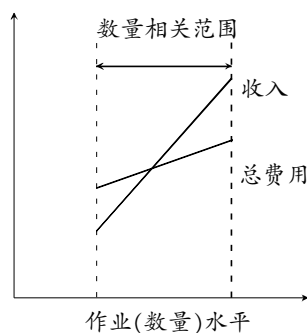


图2 修正后的本量利分析图

## 主要参考文献

1. 查尔斯·亨格瑞等著,潘飞等译.管理会计教程.北京:人民邮电出版社,2006
2. 张一贞.管理会计学.北京:中国物价出版社,2001
3. 吴大军,刘淑莲.管理会计.大连:东北财经大学出版社,2007