

第十二章 成本管理会计的基础概念和基本理论

本章是2026年教材新增的章节，有新增的知识点，也有原其他章节内容合并至此，整体知识体系以概念讲解为主，今年考试中可能涉及客观题和主观题的文字表述。

考点扫描：

- （1）成本的分类
- （2）管理决策与成本管理会计
- （3）环境变化对成本管理会计的影响

【考点1】成本的分类

1. 按照计入成本对象的方式分类

分类	含义要点	关键特征
直接成本	与特定成本对象直接相关，能经济合理地直接追溯计入的成本	可直接归属、无需分配
间接成本	与多个成本对象相关，不能直接追溯，需选定分配标准进行分配的成本	共同耗用、必须分配计入

- 【提示】（1）直接或间接是相对特定成本对象而言的，脱离成本对象无法判定
- （2）直接成本占比越高，成本越准确；间接成本分配标准越科学合理，成本越准确。

2. 按照经济用途（功能）分类

在传统制造业企业，成本按照经济用途（功能）划分为制造成本和非制造成本

分类	二级明细	明细说明
制造成本	直接材料	直接用于产品生产、构成产品实体的原材料或部件等，如：汽车的钢材、轮胎 (1) 已售部分→营业成本（当期损益） (2) 未售部分→存货（资产负债表）
	直接人工	直接从事产品生产的一线员工薪酬、福利费，如：汽车生产线工人工资
	制造费用	生产车间或分厂为组织管理生产发生的间接费用 包含：①间接材料成本②间接人工成本③其他制造费用
非制造成本	期间费用	企业日常经营发生的销售、管理、融资相关费用 发生当期直接计入当期损益

3. 按照成本性态分类

成本性态指成本总额与业务量之间的**内在关系**，按照成本性态，成本分为固定成本、变动成本和混合成本。

(1) 固定成本

项目	相关说明
概念	指在一定期间和特定的业务量范围内（ 相关范围 ），总额保持相对稳定的成本，单位固定成本随业务量增加而减少
分类	约束性 固定成本：包括固定资产折旧、财产保险、管理人员工资、取暖费、照明费等
	酌量性 固定成本：科研开发费、广告费、职工培训费等

(2) 变动成本

项目	相关说明
概念	指在特定的业务量范围内，其总额随着业务量变动而 正比例 变动的成本， 单位变动成本不变
分类	技术性 （约束性）变动成本：如直接材料、直接人工等
	酌量性 变动成本：如按销售额一定百分比开支的销售佣金、新产品研制费、技术转让费等

(3) 混合成本

项目	相关说明
概念	随业务量的变动而变动，但是 不成正比例 变动
分类	半变动 成本：在初始成本的基础上随业务量正比例增长的成本。
	阶梯式 成本：总额随业务量呈阶梯式增长，也称半固定成本。
	延期 变动成本：在一定业务量范围内总额保持稳定，超出特定业务量则开始随业务量同比例增长的成本。
	非线性 成本：包括变化率递增成本和变化率递减成本

2. 其他分类

除此之外，成本还可按其他标准进行分类，例如，按与决策是否相关、是否可控进行分类。这些分类与按照成本性态分类一样，通常为管理决策服务，具体请参见本教材第十七章、第十九章等。

【考点2】管理决策与成本管理会计

1. 管理决策过程

核心类别	关键内容
成本管理会计作用	为管理者的计划、日常运营控制、战略决策提供必要信息
计划	设定公司目标，明确目标实现的时间、途径
控制	实施计划的具体措施，根据实际效果反馈，评价计划实现情况
内部会计系统工具及作用	(1) 预算：将计划具体化（数据或列表呈现） (2) 会计系统：记录执行过程，反映实际情况 (3) 业绩报告：提供反馈，调整方案、激励管理者
信息系统整体作用	内部会计系统+其他信息系统，为管理者决策、计划、控制提供信息支持

2. 价值链、管理决策与产品成本

核心类别	关键内容
价值链定义	企业生产产品或提供服务的一系列价值创造活动（作业）的集合
价值链核心环节	研究与开发、设计、生产、营销、配送、客户服务（共同为顾客创造价值）
价值链决策关键	结合企业资源禀赋优势，聚焦1—2个核心环节，获取竞争优势
成本管理会计作用	为价值链所有环节的管理决策，提供信息与帮助
不同决策目的产品成本口径	对外财务报告：仅产品制造成本（价值链中的生产成本），用于存货计价、损益计算； 政府合同：部分研发成本+全部设计与生产成本（成本加成计价，不含营销、配送、客服成本）； 产品定价或产品组合调整：全价值链成本 价值链与产品成本的关系如下图所示

3. 成本管理会计的基本原则

原则	内容
成本效益	管理者需要权衡成本与效益，只有当一项资源的预期收益超过预期成本时，才应进行投入
技术与行为因素	成本管理会计工作，并非只关乎成本效益，也需考虑技术与行为层面，尤其是对人的行为因素的影响
不同目的的不同成本	是为满足对外财务报告目的而计算的产品制造成本；为满足管理决策而计算的成本 需与具体决策目的相匹配，不同的目的有不同的成本。此外，同一项成本，在不同目的下，处理也可能不同
相关性	成本管理会计提供的信息必须与决策相关，以帮助管理者判断方案的优劣

【考点3】环境变化对成本管理会计的影响

1. ESG理念重塑成本核算维度与价值评估体系

核心类别	关键内容
核心影响	从企业合规要求升级为核心战略要素，改变成本管理会计的核算边界和价值判断标准
核算边界变化	(1) 传统成本会计：聚焦生产经营直接或间接成本 (2) ESG融入后：向全生命周期延伸，纳入环境合规、碳减排、社会责任等非财务成本
ESG三维度成本管理要求	(1) 环境维度：建立环境成本追踪机制，计量碳排放、能耗等成本（如构建实时成本库）； (2) 社会维度：纳入员工福利、社区投入等支出，量化评估其对长期竞争力的影响； (3) 治理维度：设计高管薪酬等，发挥激励约束作用，解决代理问题
价值评估体系革新	替代传统财务指标评估，建立“财务绩效+ESG绩效”双重体系； 工具升级：平衡计分卡、EVA等融入ESG维度（如资本预算引入社会回报率）； 核心作用：将ESG数据转化为商业语言，传递可持续发展价值，提升企业透明度

2. 技术迭代变革驱动成本管理会计数字化转型

以大数据、人工智能、物联网、云计算、区块链等为代表的数字技术正深刻重塑成本管理会计的实践模式，推动其走向“实时感知、敏捷决策”，帮助其在数据处理能力、成本管控精度与决策支持效率方面全面提升。

3. 全球竞争环境变化对成本管理会计的影响

全球竞争环境下的转型背景	1. 外部挑战：全球经济一体化受阻，地缘政治冲突加剧，供应链重构，导致需求难预测，成本波动剧烈，供应链风险凸显，倒逼成本管理会计从刚性控制向柔性管理转型； (2) 内部要求：中国企业出海，需要成本管理会计提供具有国际视野的信息，应对国际竞争相关的规划、控制与决策问题
预算管理的柔性转型	传统年度预算（信息滞后、灵活性不足）难以适配市场变化，推行零基预算、滚动预算；例：拆解年度预算为多个滚动窗口（周期缩短至几天），嵌入情景触发式资金池，实时响应原材料价格、汇率、政策变动，校准资源配置

成本管控的升级方向	1. 全价值链成本协同：数字化整合上下游资源，打造全价值链运营体系，优化供应链成本、降低产业链整体成本； 2. 动态成本管控：强化边际成本分析，实时计算订单边际贡献，贡献率跌破阈值即启动成本干预； 3. 风险管控：将地缘政治冲突、贸易壁垒、汇率波动等纳入风险评估体系，量化风险对成本和利润的影响（如将绩效指标前移至供应链韧性）； 4. 战略投资优化：通过实物期权思维，将市场不确定性转化为可延迟、可调整的投资选项，保留战略灵活性
整体发展结论	环境变化对成本管理会计是挑战也是机遇，企业需顺应ESG趋势，拥抱数字技术、适配全球竞争格局，推动成本管理会计理念、工具与方法系统性创新，塑造可持续竞争优势，实现为顾客创造价值的目标