

高等学校“十一五”规划教材

管理会计

GUANLI KUAIJI

主编 © 张根文 杨 苏 赫晓丽



合肥工业大学出版社

中国注册会计师全国统一考试教材

管理会计

2019年度全国会计专业技术资格考试教材

【教材编写人员】 中国注册会计师协会 组织编写



中国注册会计师协会 组织编写

管 理 会 计

主 编 张根文 杨 苏 赫晓丽

副主编 朱永勇 司晋娟 张婉君

刘翠屏 岳惠玲 李亚云

合肥工业大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/张根文等主编. —合肥:合肥工业大学出版社,2010.7

ISBN 978-7-5650-0212-0

I. ①管… II. ①张… III. ①管理会计—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 090244 号

管 理 会 计

张根文 杨 苏 赫晓丽 主编

责任编辑 权 怡

出 版 合肥工业大学出版社
地 址 合肥市屯溪路 193 号
邮 编 230009
电 话 总编室:0551-2903038
发行部:0551-2903198
网 址 www.hfutpress.com.cn
E-mail press@hfutpress.com.cn

版 次 2010 年 6 月第 1 版
印 次 2010 年 8 月第 1 次印刷
开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张 13
字 数 316 千字
印 刷 合肥学苑印务有限公司
发 行 全国新华书店

ISBN 978-7-5650-0212-0

定价:25.00 元

如果有影响阅读的印装质量问题,请与出版社发行部联系调换。

总 序

会计作为一门学科,是基于人类管理生活、生产的需要而产生的,并随着经济关系和经济管理活动的日趋复杂而得以不断发展和进步。会计作为现代经济管理的重要组成部分,发挥越来越大的作用,充分印证了“经济越发展,会计就越重要”。20世纪90年代以来,随着我国经济的快速发展,我国会计领域发生了一系列的重大变革:1993年“两则两制”的颁布,1998年《股份有限公司会计制度》的颁布,2001年《企业会计制度》的颁布以及2006年新会计准则的颁布。尤其是2006年,财政部出台的包括基本会计准则和38项具体会计准则在内的新会计准则体系,标志着我国会计迈出了与国际接轨的实质性一步。这次变革,深刻地改变了会计理论和会计实践。为了能更好地满足经济与社会发展的需要,就要求我们的会计教育也要顺应形势,与时俱进,能够培养出高质量、高水平的会计工作者。其中,编写一套融科学性、新颖性、实用性和通用性于一体的会计专业教材就显得十分重要。

为此,我们组织了长期在教学一线、拥有丰富教学经验的教师共同开发了这套高等学校会计专业系列教材。本系列教材包含了会计专业的核心课程:“基础会计”、“中级财务会计”、“财务管理”、“管理会计”、“成本会计”和“审计学”等。

高等学校会计专业系列教材的出版,得到了合肥工业大学出版社及其他兄弟院校的热情支持和帮助,在此表示衷心的感谢。

会计是为经济服务的。中国经济的快速发展,必将带动会计理论与会计实务不断地发展,所以还有许多问题需要不断地去研究和探索。

为了更好地交流与沟通,使我们能不断地提高与完善,请将您阅读或教学中得到的宝贵经验或建议发至本系列教材的交流邮箱(hfutaccounting@yahoo.cn),我们将及时与您互动,并向您送上我们深深的感谢!

高等学校会计专业系列教材编写组

2010年6月

前 言

会计是商业的语言,会计工作是经济管理工作的的重要组成部分。经济越发展,会计越重要。随着我国社会主义市场经济的飞速发展和改革的不断深入,在会计理论探讨和实践改革等方面也在不断深化。为了规范会计核算工作,提高会计信息质量,财政部于2006年2月15日颁布了新的企业会计准则,包括1项基本准则和38项具体准则。这标志着我国的会计在国际趋同的进程中又迈出了一大步。《管理会计》是会计专业学科体系中的核心课程,在会计学科体系中占有十分重要的地位。本书在编写过程中注重科学性、实用性和通用性。全书系统地介绍了管理会计的基本理论、预测与决策、规划与控制,注重理论与实践相结合,并将会计领域最新研究成果及政策和准则体现在教材中。

本书适用于高等学校经济管理类学科各专业的管理会计课程,同时,也可供经济管理工作者和研究人员阅读与参考。

本教材共十一章,主要包括管理会计的基本理论、方法,预测与决策会计,规划与控制会计等。各章具体分工如下:张根文(第一章),朱永勇(第二章),李亚云(第三章),司晋娟(第四章、第十章),张婉君(第五章),刘翠屏(第六章),岳惠玲(第七章),赫晓丽(第八章、第九章),杨苏(第十一章),全书由张根文统稿。在本书的编写过程中,得到了合肥工业大学出版社权怡女士及其他工作人员的大力支持,在此向他们表示感谢。

为便于教师的教学和学生的学习,我们附录了“时间价值系数表”。另外,每章安排了一定量的复习思考题和练习题。教学用课件以及课后习题答案可以从合肥工业大学出版社的网站(<http://hfutpress.com.cn>)下载。

本教材在编写过程中参阅、借鉴了大量文献资料,并得到了其他兄弟院校的同行和有关部门的热情支持和帮助,在此表示感谢。

由于我们的理论和业务水平有限,再加上编写时间仓促,书中存在不妥甚至错误之处,敬请读者批评、指正。

编 者

2010年5月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 管理会计的形成与发展	(1)
第二节 管理会计的概念、职能和内容	(3)
第三节 管理会计与财务会计的关系	(6)
第二章 成本性态分析	(8)
第一节 成本及其分类	(8)
第二节 成本性态分析	(14)
第三节 成本性态分析原理的应用	(18)
第三章 变动成本法	(24)
第一节 变动成本法概述	(24)
第二节 变动成本法与完全成本法的区别	(27)
第三节 变动成本法的评价	(34)
第四节 变动成本法在企业中实施的思路	(36)
第四章 本量利分析	(41)
第一节 本量利分析概述	(41)
第二节 本量利分析的基本原理	(42)
第三节 单一品种的保本分析	(46)
第四节 多品种的保本分析	(52)
第五节 保利分析	(55)
第六节 保本点的敏感性分析	(57)
第五章 预测分析	(60)
第一节 预测分析概述	(60)
第二节 销售预测	(62)
第三节 利润预测	(66)
第四节 成本预测	(70)
第五节 资金需求量的预测	(74)
第六章 短期经营决策	(79)
第一节 短期经营决策概述	(79)
第二节 短期经营决策中常用的成本概念	(82)
第三节 短期经营决策的一般方法	(86)

第四节 生产决策	(89)
第五节 定价决策	(96)
第七章 长期投资决策	(105)
第一节 长期投资决策概述	(105)
第二节 长期投资决策需要考虑的重要因素	(106)
第三节 长期投资决策的一般方法	(116)
第四节 长期投资决策的具体运用	(119)
第五节 风险投资决策分析	(123)
第八章 全面预算	(127)
第一节 全面预算概述	(127)
第二节 全面预算的编制	(134)
第三节 预算编制的其他方法	(148)
第九章 成本控制	(161)
第一节 成本控制概述	(161)
第二节 标准成本的制定	(164)
第三节 成本差异的计算与分析	(169)
第十章 责任会计	(175)
第一节 责任会计概述	(175)
第二节 责任中心及其业绩考核	(176)
第三节 内部转移价格	(184)
第十一章 存货控制	(186)
第一节 存货控制概述	(186)
第二节 经济订货批量模型及应用	(188)
第三节 存货控制方法	(192)
附表一 复利现值系数表	(196)
附表二 复利终值系数表	(197)
附表三 年金现值系数表	(198)
附表四 年金终值系数表	(199)
参考文献	(200)

第一章 总 论

〔学习目的〕 本章主要阐述了管理会计的基本理论。通过本章的学习,要求学生熟悉管理会计的形成与发展历程;了解管理会计的含义;掌握管理会计的职能、内容以及管理会计与财务会计的关系。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成

管理会计的发展源于 1911 年西方管理理论中古典学派的代表人物——泰罗发表的著名的《科学管理原理》。伴随着泰罗科学管理理论在实践中的广泛应用,“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等这些与泰罗的科学管理直接相联系的技术方法开始被引进到管理会计中来。与此同时,会计学术界也开始涉及管理会计有关问题的研究。从 1918 年开始,哈里森一直致力于标准成本的研究,先后发表了《有助于生产的成本会计》、《新工业时代的成本会计》和《成本会计的科学基础》等著作。1919 年创立的美国全国成本会计师协会,有力地推动了标准成本计算的开展。到 20 年代,标准成本已经十分普及并有了很大发展。1930 年,哈里森还把他对标准成本计算的研究成果写成了《标准成本》一书。1920 年美国芝加哥大学首先开设了“管理会计”讲座,主持人麦金西被誉为美国管理会计的创始人。1921 年 6 月美国国会颁布了《预算与会计法》,对当时的私营企业推行预算控制产生了极大的影响。为了全面介绍预算控制的理论,麦金西于 1922 年出版了美国第一部系统论述预算控制的著作——《预算控制论》。同年,奎因坦斯出版了《管理会计:财务管理入门》一书,第一次提出了“管理会计”这个名称。1924 年麦金西又公开刊印了世界上第一部以“管理会计”命名的著作——《管理会计》。同时,布利斯所写的一部管理会计方面的著作——《通过会计进行经营管理》也问世了。美国会计史学界认为,上述几部著作的出版,标志着管理会计的初步形成。

以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计,其基本点是在企业的战略、方向等重大问题已经确定的前提下,协助企业解决在执行过程中如何提高生产效率和生产经济效果问题。所以,这个时期的管理会计只是一种局部性的、执行性的管理会计,属于管理会计发展的初级阶段。

二、管理会计的发展

尽管管理会计的产生源于 1911 年泰罗的《科学管理原理》,但是管理会计的真正发展时期还是在 20 世纪 50 年代以后。

第二次世界大战以后,资本主义经济迅速发展,跨国公司开始出现,国内企业竞争加剧,市场情况变化多端。面对这种严峻的外部条件,每个企业都必须以更先进、更科学的企业管理取代业已陈旧过时的泰罗的科学管理。正是在这种情况下,产生了现代管理科学。现代管理科学的创立,促进了全局性的以决策会计为主体的现代管理会计的建立。现代管理理论武装了企业会计,使许多行之有效的现代技术方法广泛地渗入到会计领域,充实了管理会计的内容,加速了管理会计的演进过程,并最终促成了管理会计与财务会计的分离。1952年,国际会计师联合会正式通过“管理会计”这一专业术语,标志着会计正式分为“财务会计”和“管理会计”两大领域。从本源上讲,管理会计是从早期成本会计的基础上演变而来的,成本会计是管理会计建立之根基。然而,值得注意的是,一方面在管理会计形成及发展过程中,它创造性地发展了成本会计,把成本会计在研究与实践中由注重核算的方面引向注重控制的方面,并最终从管理控制的方位将成本会计方面的一些内容纳入管理会计的体系之中;另一方面,在现代管理会计发展阶段,无论在广度还是在深度方面,管理会计都不同于20世纪初所建立的标准成本系统,它的发展已围绕着企业经营决策及强化内部控制这个中心,逐步构建了自己的理论体系及方法体系。从企业会计工作分工方面来讲,财务会计通过信息系统将相关财务会计信息提供给企业外部的信息使用者,服务于社会各相关方面;而管理会计则通过信息系统将所产生的相关管理信息提供给企业经营管理决策者和执行者,在参与决策、参与经营管理中发挥直接作用。处于现代管理会计核心地位的是预测决策会计。在企业经营与管理活动过程中,管理会计与财务会计既有明确分工,也必然会出现工作交叉的方面。分工决定着它们各自朝着专门化的方向发展,而在工作的交叉方面,既需要学术界在研究中加以协调处理,又需要工作人员在工作过程中加以协调处理。

进入20世纪70年代后,一些优秀的著作相继问世,有柯普兰的《管理会计和行为科学》、霍普伍德的《会计与管理行为》等,这些著作对管理会计理论方法体系的形成与完善具有一定的意义。到了70年代末,美国学术界对于现代管理会计理论方法体系的研究达到了高峰,以管理会计命名的专著和教科书就有近百种。其中,最具有代表性的有穆尔和杰德凯合著的《管理会计》、纳尔逊和米勒合著的《现代管理会计》、霍恩格伦的《管理会计导论》等。在经济发达的国家及地区,除了对管理会计理论研究工作有进一步的发展外,对管理会计的推广应用也进入到实质性工作阶段。1972年,美国全国会计师协会开始举办“审定管理会计师”(CMA,译为执业管理会计师)考试,给考试合格者颁发“管理会计师证书”,并作为会计从业人员上岗之依据。其后,经过十多年的努力,CMA考试已在美国的67个城市举行,这时,诸如《华尔街日报》及其他刊物上的招聘广告已把CMA与CPA(注册会计师)并列作为必备条件。1980年,在巴黎举行的世界会计人员联合会第一次大会上,把管理会计的应用作为研究主题。这次国际会议的举办表明管理会计的影响已开始扩大到世界范围。

20世纪80年代以后,高新科技蓬勃发展,生产的电脑化、自动化进入了新阶段。同时,随着全球经济的一体化发展,越来越多的国家和地区通过多边协议等方式加强了彼此之间的经济联系,并在全球寻找生产资料、人力和技术等方面的优势资源。其结果是,世界成为一个紧密联系的大市场,企业面临着越来越激烈的市场竞争。要维持生存和发展,企业就必须学会在产品阶段就有效地控制成本,以适应多变的顾客需求,缩短开发产品的时间。为此,企业应树立全局和长期的观念,高瞻远瞩地进行战略管理。在战略管理下,出现了包括全面质量管理、作业管理、价值链分析等各种创新的管理方法。这些管理方法的创新对企

业的管理会计系统产生了重大的影响,使决策性管理会计的不足开始显现,战略管理会计因此而产生。战略管理会计是当今管理会计理论研究的新热点之一。战略管理会计,既关注企业内部信息也关注企业外部信息;既提供财务信息也提供非财务信息。这些信息包括竞争者的成本、产品的盈利能力、定价决策、市场份额、品牌价值等。战略管理会计所提供的这些信息,填补了财务报告的财务指标与战略决策的不确定性之间的空白,将外部市场和竞争对手的信息纳入其中,将财务信息转化为决策者所容易把握的经营信息,从而帮助管理者确保企业战略的实现与竞争优势的保持。

我国管理会计的起步稍晚一些,最初体现在财务会计的具体工作中,诸如财务计划的编制、计划指标的测算、日常财务管理、资金定额管理以及全面经济核算和经济活动分析等。但是因为没有形成体系,所以就没有一套完整的理论体系。1978年之后,我国进入了改革开放时期。在30多年的企业改革过程中,从利润留成、盈亏包干,到实行企业承包经营责任制,以至进行企业股份制改造和现代企业制度试点,整个改革思路都是沿着对企业放权让利这个中心进行的。其实质是以权利换效率。围绕放权让利展开的企业改革,为被旧体制桎梏已久的生产力的释放和经营者积极性、能动性的发挥提供了契机,也取得了一定的成效。同时,政府在一定程度上对市场功能进行了培育,市场机制开始产生作用。一批能够适应市场变化并有一定活力的国有企业涌现出来,并把目光转向市场和企业内部,向管理要效益,在建立、完善和深化各种形式的经济责任制的同时,将厂内经济核算制纳入经济责任制,形成了以企业内部经济责任制为基础的具有中国特色的责任会计体系。20世纪80年代末,为与经济责任制配套,许多企业实行了责任会计、厂内银行,由此,我国责任会计进入一个高潮期。不过,与我国经济体制改革相适应,90年代以前的管理会计侧重于在企业内部应用,没有明显的市场特征。进入90年代后,管理会计在我国企业的应用有所突破,河北邯郸钢铁公司实行的“模拟市场,成本否决”可谓管理会计在我国企业应用的典范,作业成本计算也开始在我国企业运用。

管理会计的产生和发展是由于社会经济和科学技术的发展,为了满足企业加强经营管理的要求,顺应会计学科和其他相关学科发展的潮流而产生的结果。它的形成和发展,极大地充实和丰富了会计学科的内容,标志着现代会计学科进入了一个充满活力的、完全崭新的发展阶段。

第二节 管理会计的概念、职能和内容

一、管理会计的概念

管理会计是会计学科的一个新分支,它是会计与管理相融合的一门新兴的综合性边缘学科,是多种学科相互渗透的发展中的一门学科,同时又是一门服务于企业内部经营管理的信息系统。应用管理会计最终目的就是为了强化企业内部管理,实现企业最佳经济效益。对于管理会计的定义没有统一的认识,在国内比较有代表性的观点有三个:(1)李天民教授在其1984年出版的《管理会计》中定义为:“管理会计主要是通过一系列专门方法,利用财务会计提供的资料及其他资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以日常

发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导做出各种决策的一套信息处理系统。”(2)余绪缨教授在其1999年出版的《管理会计》中定义为:“管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计,它为企业内部使用者提供有助于正确进行经营决策和改善经营管理的有关资料,发挥会计信息的内部管理职能。”(3)我国青年学者胡玉明博士认为:“21世纪的管理会计,应为企业核心能力的诊断、分析、培植和提升提供相关支持的信息系统。”

从上述定义可以看出,管理会计的定义在不断地进化。综合起来,比较一致的观点是:管理会计是现代会计的一个分支,以提供经济管理信息为目的,通过广泛利用财务会计信息和其他相关信息来实现对经济过程进行预测、决策、规划、控制和责任考评的职能。

二、管理会计的职能

管理会计的主要职能是指管理会计本身所拥有的功能。由于管理会计与企业管理密不可分,因此,管理会计的职能主要是指管理会计在企业管理中所能起到的独特作用。

(一)预测职能

预测就是采用科学的方法,根据事物的过去和现在推测未来。也就是对未来可能出现的事件和问题作出科学的估量和描述。管理会计发挥预测企业经济前景的职能,就能遵循经济规律,预计和推测未来企业的成本、资金、利润以及销售的变动趋势和水平,为企业短期经营决策与长期投资决策提供第一手资料。

(二)决策职能

管理会计人员必须在充分利用会计资料及其他有关信息的基础上,为企业的生产经营活动及固定资产等长期投资活动拟定各种经济效益的备选方案,再运用专门的方法,权衡得失,扬长避短,作出正确的财务评价,从中选出最优方案。

(三)规划职能

管理会计围绕企业经营目标,通过编制各种预算和计划完成规划职能,将事先确定好的有关经济指标分解并落实到各项预算中,以协调产、供、销及人、财、物间的关系,保证企业各项资源最合理、最经济、最有效地使用。

(四)控制职能

这是管理会计的重要职能。就是把企业经济活动的事前控制与事中控制有机地结合起来,即通过一定手段对实际活动施加影响,进行监控,促其按预定目标完成。

(五)考核与评价职能

就是在企业各部门及各个具体人中明确各自的经济责任,采用逐级考核各项经济责任指标的完成情况,以利于鼓励先进、鞭策落后,公平合理地评价各部门、各个人的经营业绩,并为改进今后工作提供主要依据。

三、管理会计的内容

管理会计与财务管理、成本会计存在着诸多交叉。所以,管理会计研究的内容没有一个统一的说法。一般认为,作为企业管理当局的管理会计,其基本内容应服从于强化企业经营管理,实现预测、决策、规划、控制和考评职能的要求,因此,管理会计的基本内容应该涵盖预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计等方面。其中预测分析和决策分析合并称为“预测与决策会计”;全面预算、成本控制和责任会计合并称为“规划与控制会计”。因

此,管理会计的基本内容可归纳为“预测与决策会计”和“规划与控制会计”两大部分。

(一)预测与决策会计

预测与决策会计是在调查研究的基础上,利用相关信息,采用各种专门方法,对计划期的各项重要经济指标进行科学的预测分析,并对经营和投资等一系列重要经济问题进行正确决策。因此,预测与决策会计的内容主要包括:

(1)经营预测。经营预测一般包括销售预测、成本预测和利润预测等。通过经营预测,可以了解企业生产经营前景和经济发展趋势,并在此基础上确定未来一定期间的各项具体经营目标,如销售目标、成本目标、利润目标等。

(2)短期经营决策。短期经营决策是在确定企业未来一定期间经营目标的基础上,通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较,为最大限度地改善经营管理、提高经济效益而选取产品生产、产品定价等最优决策行动方案。

(3)长期投资决策。长期投资决策是在考虑货币时间价值和投资风险价值的前提下,通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较,为最大限度地发挥资金效益、提高资金回报水平而选取产品开发、技术引进、固定资产购建与更新等方面的最优决策行动方案。

(二)规划与控制会计

规划与控制会计是通过预测和决策所确定的各项目标和任务,用数量和表格的形式加以汇总、协调,编制成企业的“全面预算”,或制定出标准成本;再按照责任会计的要求加以分解,明确各个责任中心的责任;各责任中心在预算执行过程中,建立日常记录,定期编制业绩报告,并通过差异的计算和分析,实施反馈控制和业绩考评。因此,规划与控制会计的内容主要包括:

(1)全面预算。全面预算是企业经营决策的具体化。全面预算按经济内容分为业务预算、财务预算和资本预算。全面预算的量化分解指标可作为日常经济运行的控制依据,也可作为期间、期末考核部门或个人经营业绩的标准。

(2)标准成本。标准成本是预先确定的生产某种产品所应当发生的成本,是分析和评价成本管理工作业绩的重要尺度。通过实际成本同标准成本的比较,可以分析成本差异产生的原因,寻求降低产品成本的途径,最终达到有效地进行成本控制的目的。

(3)责任会计。责任会计是以强化企业内部控制为目的,将经济责任同会计数值相联结,全面评价和考核各责任单位工作业绩的内部会计控制制度。通过实施责任会计,可以明确企业内部各部门的经济责任与职权范围,达到正确评价工作成绩,及时提供信息反馈,进一步加强和改善各项经营管理工作的目的。

“预测与决策会计和规划与控制会计”两者相互联系不可分割,共同构成了管理会计的统一整体。成本性态分析、变动成本法是管理会计的基础,它们既与预测与决策会计相联系,又与规划与控制会计相联系。所以全书就是按照这样的顺序来编排的:第一章至第四章主要介绍管理会计的基本理论与方法,第五章至第七章介绍了预测与决策会计,第八章至第十一章介绍了规划与控制会计。

第三节 管理会计与财务会计的关系

管理会计从传统会计中分离出来之后,管理会计与财务会计并列成为会计学的两大分支,两者既有区别也有联系。

一、管理会计与财务会计的区别

(一)服务对象方面

财务会计侧重于对外服务,同时也对内服务,它通过对企业日常经济业务的确认、计量和编制财务报表等方法,向企业外部的利益关系人提供关于资金、成本、利润等方面的资料服务。企业的财务报表经注册会计师审查公证后,被利益关系人认为是可以信赖的,他们从中可以准确地了解企业财务状况和经营成果,并以此做出决策。从这个角度看,财务会计侧重于外向服务。

管理会计侧重于对内提供服务,它是运用各种专门的技术方法,向企业各级管理人员及时地提供有用信息,以便各级管理人员确定目标、做出决策、编制计划、加强控制和进行业绩评价。从这个角度看,管理会计侧重于内部服务。

(二)资料来源方面

财务会计主要是为外部信息使用者提供服务的。它必须严格遵循有关会计法规和会计规范的规定,按照统一的标准和客观性的要求,进行会计资料的收集、整理与报告。同时,企业提供的财务报表要受政府、法律和职业规范的制约。在我国主要以《会计法》、《企业会计制度》、《企业会计准则》等有关的财经法规为依据进行资料收集与报告等。

管理会计则不同,它是为了规划和控制生产经营活动,必须从不同渠道取得各种各样的资料,如财会资料、统计资料、业务核算资料以及其他有关资料等,它不受会计准则或会计制度的约束。各级管理人员可以运用各种各样的技术方法取得信息,以有助于管理当局进行决策。取得何种信息取决于决策的种类、企业类型以及管理者的需要。管理会计在这方面没有强制性的规定、标准和规范的程序。

(三)服务时间范围方面

财务会计是面向过去的,它提供对外的财务报表,是建立在历史成本的基础上,并反映过去发生的事情。对这种报表提供的信息要求真实、公允,只有正确可靠的财务信息才能取得外部利益关系者的信任。财务报表是根据账簿的记录,按一定的期间,如年度、季度或月份来编制的。财务报表要求反映某一时间点的财务状况和某一期经营成果的信息。

管理会计是面向未来的,它要求预测未来,提供各种有前瞻性的预报信息。它可以根据管理的需要编制各种各样的报表。从时间上来说,它不受月、季、年的限制,只要管理需要,它可以按小时、按天、按周、按月、按年乃至按若干年来编制报表。它既可以编制过去某一期间的报表,也可以编制未来某一期间的报表。

(四)报告范围方面

财务会计主要是为外部投资者提供信息的。它提供的报告资料是企业总括性的资料。这种报告是把整个企业作为一个整体来对待。财务会计报告一般不涉及企业内部各部门局

部性的问题。

管理会计主要为内部管理者提供经营管理决策的信息。它提供的报告资料是详细资料。这种报告有反映企业整体情况的,也可有反映企业局部情况,如为考核内部各部门的业绩,可以依据各部、处、车间、班组等部门提供的资料进行决策。

(五)核算方法方面

财务会计有一整套处理会计资料的方法体系。对凭证的填制,会计科目的运用,复式借贷记账法原理的应用,登记账簿的要求,成本的计算规程,物资、账目的清查,报表的编制等,财务会计都有严密的规定,而其所用的计算方法则主要是简单的算术,通常使用简单的计算工具即可,但要求数字绝对正确。

管理会计在帮助企业管理者对未来的生产经营活动进行规划、决策和控制时,既不受统一的会计制度和其他的会计法规的限制,也不会受会计程序的约束,采用的方法灵活多样,没有严密的结构体系,而且大量采用各种现代数学方法和统计方法,并借助于计算机进行复杂的计算,对数据要求相对准确即可。

二、管理会计与财务会计的联系

(一)服务对象方面

财务会计侧重于对外服务,同时也对内服务,财务会计提供的关于资金、成本、利润等方面的资料,对企业管理非常重要,特别是财务报表,它能综合地、全面地反映企业的财务状况和经营成果。在分析财务会计资料的基础上,可以制定规划,加强控制和做出科学的决策;可以研究如何进一步改进经营管理,提高经济效益。

管理会计侧重于对内服务,同时它也对外服务。企业外部的投资人、债权人关心的是企业的财务状况和经营成果。为改善企业财务状况和提高经营成果,只能是以加强内部经营管理、提高生产经营方面的工作质量和效果为前提。同时,企业外部的投资人和债权人在其决策中也需要了解一些管理会计提供的经济信息,这对他们做出正确的判断和决策具有重要的参考价值。

从以上情况来看,尽管两种会计在对内服务、对外服务问题上有所区别,但也相互联系。这种相互联系的基础就是两种会计都要为管理服务。

(二)发挥职能、作用方面

众所周知,会计的基本职能是核算与监督,要发挥的作用是改善经营管理,提高经济效益。在这方面,财务会计和管理会计的目标基本相同,即不管哪种会计都要为使用者提供信息,都要为加强管理、提高经济效益服务。

复习思考题

1. 管理会计是怎样产生和发展的?
2. 管理会计的职能和内容有哪些?
3. 管理会计与财务会计的关系是怎样的?

第二章 成本性态分析

〔学习目的〕 本章主要阐述成本习性的理论问题。通过学习成本分类、成本性态分析及应用,为变动成本法和预测与决策的学习打好基础。在本章学习中,要掌握成本性态的含义与特点,相关范围的作用,固定成本的含义与特点,变动成本的含义与特点,混合成本的分类,成本性态分析的含义,成本性态分析与成本按性态分类的关系,成本性态分析的方法,历史资料分析法中高低点法的应用等知识点。

第一节 成本及其分类

一、成本概述

成本作为一个价值范畴,是由商品生产、价值规律决定的。只要有商品生产存在、价值规律发挥作用,就一定会存在成本。

马克思说:“商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身消耗的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”马克思在这里称为“商品的成本价格”的那部分商品价值,就是企业产品成本的客观基础。

就其经济实质来看,成本是产品价值构成中 $C+V$ 两部分的等价物,是以货币形式表现的商品价值中物化劳动和活劳动的必要部分和耗费。

二、成本的作用

在社会主义市场经济中,成本具有十分重要的作用,主要表现为:

(一)成本是反映和监督劳动耗费的工具

最大限度地节约社会劳动,以尽可能少的物化劳动和活劳动耗费生产尽可能多、尽可能好、适合社会需要的产品,这是社会主义经济发展的客观要求。为了实现这个要求,必须对产品生产中耗费的物化劳动和活劳动进行计算和监督。现阶段,企业生产产品的劳动消耗只能通过货币形式以生产经营费用和产品成本间接地、相对地反映出来。所以,成本便成了反映和监督劳动耗费的工具。

(二)成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费进行补充。在实行经济核算的企业中,生产耗费是用自己的生产成本来补偿的,成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度,而企业的生产成果则表现为产品销售收入。企业取得产品销售收入以后,必须把相当于成本的

数额划分出来,用以补偿产品生产中的资金耗费。这样,企业资金才能以原有的数量实现周转,从而保证再生产的顺利进行。如果企业不能以成本来补偿生产耗费,那么,就不能收回生产中所耗费的资金,企业资金就要发生短缺,再生产则难以按照原有的规模继续维持下去。成本费用也是划分生产耗费和企业盈利的依据,在一定的产品销售收入的条件下,成本费用越低,企业盈利就越多。

(三)成本可以综合反映企业工作质量,是推动企业提高经营管理水平的重要杠杆

成本费用是表明企业工作质量的一个重要的综合指标,它在很大程度上反映着企业各方面活动的成效。劳动生产率的高低,材料物资消耗的多少,生产设备利用的是否有效等,都能够在成本中反映出来。因此,成本费用指标在促进企业改进经营管理、降低劳动消耗、加强经济核算等各方面起着重要作用。企业对生产经营中一切重大问题的决策,都必须充分考虑成本费用这个重要因素,以取得最大的经济效益。

(四)成本费用是制订产品价格的一项重要依据

产品的价格是产品价值的货币表现,产品的价格应当大体上符合它的价值。现阶段,人们只能通过计算成本费用,间接地、相对地掌握产品的价值。所以,成本费用就成为制订产品价格的重要的经济依据。企业在制订产品价格时,必须考虑成本费用的高低。在一般情况下,产品价格应当大于成本费用,使劳动者为社会劳动所创造的价值得到实现;在确定不同产品之间的比价时,也应考虑它们成本费用水平的差别,以便在一定程度上相对地反映出这些产品价值的比例关系。

三、成本的分类标准

成本是衡量企业管理水平高低的一个重要标志,也是评价企业多方面工作质量优劣的一个重要指标。因此,从不同的角度对成本进行分类,为对成本进行事前预测和事中控制、对成本进行事后分析和考核、挖掘降低成本的潜力、揭示成本与业务量之间的关系、将成本资料应用于企业生产经营过程、选取最优化方案等都提供了前提条件。

按照不同的分类标志,成本可以分为不同的种类,常见的成本分类标准有经济用途、成本性态、可控性、相关性等多种。本章主要介绍前面几种。

四、成本按经济用途分类

成本按经济用途分类,是财务会计中对成本进行分类的最主要的方法,也是一种传统的分类方法,它是成本其他分类的基础。该种分类可以表明成本的构成因素,便于事后的成本考核和评价、分析。成本按其经济用途不同可以分为生产成本和非生产成本两大类。

(一)生产成本

生产成本也称制造成本,是指为制造、生产产品或提供劳务而发生的实际耗费,可以根据其具体的经济用途分为直接材料、直接人工和制造费用三个成本项目。通常将直接材料和直接人工称为主要成本,将制造费用称为加工费用。

直接材料是指在产品生产过程中耗用的、构成产品主要实体的原材料成本。

直接人工是指在产品生产过程中直接对材料进行加工,使之改变性质或形态,并最终成为产成品所耗用的人工成本。

制造费用也有人称为工厂间接费,是指在产品生产过程中发生的、不能归于直接材料、