

普通高等院校“十三五”应用型规划教材

管理会计

Managerial Accounting

主编 周 倩 李大伟



河南大学出版社
HENAN UNIVERSITY PRESS

普通高等院校“十三五”应用型规划教材

GUANLI KUAJJI

管 理 会 计

主 编 周 倩 李大伟

副主编 李益求 王翔雯

河南大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/周倩,李大伟主编. —郑州:河南大学出版社,2017.12(2018.7重印)

ISBN 978-7-5649-3175-9

I. ①管… II. ①周… ②李… III. ①管理会计—高等学校—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 326113 号

责任编辑 董庆超

责任校对 胡凤杰

封面设计 郭 灿

出版发行 河南大学出版社

地址:郑州市郑东新区商务外环中华大厦 2401 号 邮编:450046

电话:0371-86059712(高等教育与职业教育出版分公司)

0371-86059713(营销部)

网址:www.hupress.com

排 版 郑州市今日文教印制有限公司

印 刷 开封智圣印务有限公司

版 次 2018 年 3 月第 1 版

印 次 2018 年 7 月第 2 次印刷

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 13.25

字 数 314 千字

定 价 32.00 元

(本书如有印装质量问题,请与河南大学出版社营销部联系调换)

前 言

管理会计于 20 世纪上半叶产生于西方资本主义国家。它是为适应社会经济发展和企业经营管理的要求,在传统会计的基础上派生出来的一个新的管理学分支。经过几十年的发展,管理会计逐步建立起了一些基本理论和基本方法。随着知识经济时代的到来、经济全球化进程的日益加快和市场竞争的日趋激烈,企业经营管理人员渴求能将财务管理理论、管理学原理特别是行为管理理论、市场预测与营销理论、企业营运管理与成本控制等融汇起来,形成一门价值创造的实用学科,这在客观上促成了管理会计学担当此重任。美国管理会计师协会主席 Frederick E. Schea 在 2008 年就曾提出“在全球经济环境下,管理会计实际上是连接企业、运营和财务的纽带”。英国特许管理会计师公会(CIMA)也认为管理会计是企业价值创造的中场发动机,CIMA 在全球的官方口号是“the power of financial management in business”。

由于企业经营管理的要求是多种多样的、千变万化的、没有边际的,因而,为它服务的管理会计的理论和方法,也必然显得较为繁杂和难以规范,这就导致了管理会计的基本内容至今还没有得到准确的界定,但这正好使管理会计有了更大的发展空间。本书是几位作者在借鉴国内外管理会计相关文献的基础上,根据自身多年的教学经验和大学教育的规律与特点共同编写的。编写本书的基本思路是:作为一本教材,要在有限的教学时间内,让学生尽可能地掌握管理会计的基本概念、基本理论和基本方法。鉴于此,本书将管理会计的基本内容控制在一定的范围之内,即通常所称的基础性管理会计。同时,为了扩大学生的视野,简要地介绍了与管理会计发展相关的部分新领域——作业管理和战略管理会计。我们试图在管理会计发展新领域方面做一点探索。

我们在编写本书时重点把握了以下两个方面:第一,在内容上涵盖学术界共识度较高的管理会计的主要理论和方法,力求在具体阐述时能够体现管理会计的新发展、新趋势。第二,细化各章节例题,使管理会计的内容更具体化;文字叙述上力求通俗易懂,理论讲解中力求深入浅出,便于读者快速理解管理会计的理论和方法。

《管理会计》由周倩、李大伟任主编,李益求、王翔雯任副主编。全书共分十二章,具体写作分工如下:第一章、第二章、第五章、第七章和第十章由周倩老师编写,第六章、第八章和第十一章由李大伟老师编写,第九章和第十二章由王翔雯老师编写,第三章和第四章由李益求编写。

为适应高等院校会计专业课程的教学需要,本教材充分考虑到本科生的教育特点,力求理论结合实际,深入浅出,重点突出。本教材既适合作为高校本科学生的教学用书,也可作为在职会计人员及相关管理人员的培训及参考用书。

尽管在本教材的编写过程中,我们付出了艰辛的努力,但由于时间仓促,编者水平有限,书中难免有错误和疏漏之处,敬请读者批评指正。

编者

2017 年 12 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 管理会计的职能与方法	(4)
第三节 管理会计与财务会计的关系	(6)
思考和练习	(8)
第二章 成本性态分析	(9)
第一节 成本及其分类	(9)
第二节 成本性态分析方法	(11)
第三节 成本分解方法	(17)
思考和练习	(22)
第三章 完全成本法和变动成本法	(24)
第一节 完全成本法	(24)
第二节 变动成本法	(27)
第三节 完全成本法与变动成本法的差异	(31)
思考和练习	(37)
第四章 本量利分析	(38)
第一节 本量利分析概述	(38)
第二节 保本条件下的本量利分析	(41)
第三节 保利条件下的本量利分析	(46)
第四节 经营安全程度分析	(50)
思考和练习	(53)
第五章 经营预测分析	(55)
第一节 经营预测分析概述	(55)
第二节 销售预测	(58)
第三节 利润预测	(63)
第四节 成本预测	(67)
第五节 资金需要量预测	(71)

思考和练习·····	(73)
第六章 短期经营决策·····	(75)
第一节 决策分析概述·····	(75)
第二节 生产决策分析·····	(82)
第三节 定价决策·····	(90)
思考和练习·····	(93)
第七章 长期投资决策·····	(97)
第一节 长期投资决策概述·····	(97)
第二节 长期投资的现金流量分析·····	(100)
第三节 长期投资决策分析方法·····	(102)
第四节 长期投资决策评价指标的运用·····	(109)
思考和练习·····	(111)
第八章 预算·····	(113)
第一节 预算概述·····	(113)
第二节 工业企业全面预算的编制·····	(119)
思考和练习·····	(126)
第九章 标准成本·····	(129)
第一节 标准成本概述·····	(129)
第二节 标准成本的制定·····	(130)
第三节 成本差异分析·····	(135)
第四节 成本差异的账务处理·····	(142)
思考和练习·····	(145)
第十章 责任会计·····	(147)
第一节 责任会计概述·····	(147)
第二节 成本中心·····	(150)
第三节 利润中心·····	(153)
第四节 投资中心·····	(155)
第五节 内部转移价格·····	(158)
思考和练习·····	(162)
第十一章 作业成本法·····	(164)
第一节 作业成本法概述·····	(164)
第二节 作业成本法的计算·····	(167)
思考和练习·····	(173)
第十二章 战略管理会计·····	(176)

第一节 战略管理会计概述.....	(176)
第二节 战略管理会计研究的内容.....	(180)
第三节 战略管理会计在实际中的应用.....	(191)
思考和练习.....	(195)
附录.....	(196)
参考文献.....	(204)

第一章 总论

第一节 管理会计的形成与发展

与其他学科一样,管理会计也经历了由简单到复杂、从低级阶段到高级阶段的历史发展过程。随着社会经济和科学技术的不断发展,管理会计还会继续处于不断发展、完善的过程中。

一、管理会计的孕育与形成阶段(20 世纪初至 50 年代)

马克思曾经指出:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。”19 世纪末至 20 世纪早期,产业革命加速了资本主义经济的发展,促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营和股份有限公司等企业组织形式相继出现,也为会计的发展提供了广阔的天地。由于所有权与经营权的分离,使向不参与经营的所有者呈报财务状况和经营成果成为会计的主要目标之一。曾经一度主要为管理当局提供的“财务信息”日益成为股东、投资者、信贷者和政府部门等各利益相关者的需求。于是,以复式记账法为基础,从填制和审核会计凭证、登记账簿到编制会计报表的近代会计形成了。

20 世纪初,随着经济的发展和企业生产规模的不断扩大,市场竞争也开始激烈起来。企业家们开始意识到,企业的经营效益不仅取决于产量的增长和外部市场的交易价格,更重要的是取决于内部加工和交易的效率,即取决于成本的高低。要在激烈的市场竞争中处于有利地位,并战胜对手,必须加强企业的内部管理,降低成本,获得最大限度的利润。于是,从内部管理需要的角度出发,企业效益衡量逐渐由单纯的外部销售确定转向内部成本的计算和控制,产生了关于直接材料成本、人工成本、制造费用等成本项目的分类及具体的核算方法,成本会计日趋活跃。我们一般将此时期的成本会计视为管理会计的前身。

在这一时期,由于股份公司的出现,所有权与经营权开始分离。从企业外界产生了对会计信息的极大需求,投资者对会计的处理程序和方法以及财务报表的要求有所增强,企业也意识到应向股东以及有关方面及时提供财务报表,以取得他们的信任。于是,从保护投资者的角度,美国率先开始了“公认会计原则”的研究和制定。公认会计原则的研究,把财务会计理论和实务的发展推到了一个新的高度,以财务报表为核心的会计理论研究成为这一时期会计研究的核心。1911 年,西方理论中古典学派的代表人物泰罗出版了著名

的《科学管理原理》，开创了企业管理的新纪元。泰罗在认真总结传统管理经验及教训的基础上，着重强调从时间、动作的合理配合上研究生产工人的实际操作，目的在于通过科学分析工人在劳动中的机械动作，省去多余的动作和改良笨拙的动作，并切实执行较为完善的计算与监督制度，以使工人的生产作业科学化，从而最大限度地提高生产效率。泰罗的这种科学管理思想受到当时社会上和企业界的极大重视，它给企业管理理论和实践带来了重要的影响和变革。

但是，泰罗的科学管理理论具有一些根本性缺陷，如只注重对生产过程中个别环节的高度标准化和高效化，忽视了企业管理的全局以及企业与外部的关系；把具有主动性和创造性的劳动者看作机器的附属物来管理，势必引起广大劳动者的不满，等等。

伴随着泰罗企业管理理论在实践中的广泛应用，原有的会计体系也发生了相应的变化。与泰罗的科学管理理论直接相联系的标准成本、预算控制和差异分析等技术方法开始被引入会计领域中，从而充实了成本会计的内容，也为会计直接服务于企业管理开辟了一条新的途径。此时的企业会计已经突破了单纯的事后计算而开始进行事前的计算和分析，并有意识地将事前计算与事后分析相结合。标准成本、预算控制和差异分析在会计领域的应用，表明原有会计体系的具体内容与基本结构发生了一定的变化，意味着成本会计已经开始向管理会计逐步过渡，此时的成本会计实际上就是初期的管理会计。

在此阶段，以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计，其基本点就是在企业的战略、方向等重大方向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益的问题，但企业管理的全局、企业同外界关系的有关问题没有在会计体系中得到应有的反映。因此，有的学者称这个阶段为传统管理会计阶段。

20 世纪 40～50 年代，行为科学管理和数量管理理论在生产上得到了广泛应用，因此，需要有一种能为上述行为科学管理和数量管理服务的会计体系与之相配套。于是专门以强化企业内部管理、提高经济效益为目的的现代管理会计体系就正式形成了，并于 1952 年在伦敦召开的国际会计师联合会(IFAC)年会上正式通过了“管理会计”(Management Accounting)这一专门术语。从此，企业会计分为财务会计和管理会计两大分支。

二、管理会计发展时期(20 世纪 50 至 80 年代)

第二次世界大战以后，现代科学技术大规模地应用于生产领域，使生产力获得了十分迅猛的发展，企业的规模继续不断地扩大，跨国公司的出现，使市场经济在深度、广度和规模上已臻于完善。市场瞬息万变和产品更新换代的加快，使企业的经营策略由原来的降低产品成本、提高产量、扩大利润、按照既定方针办事，转变为科学决策和规划未来，以适应市场变化的需要。这些新的条件和环境，对管理会计提出了新的要求，既强烈要求企业的内部管理更加合理化和科学化，还要求企业具有灵活反应和高度适应市场的能力；否则，就会在竞争中被淘汰。第二次世界大战后，资本主义经济发展的新情况，使泰罗的重局部、轻企业管理全局和企业同外界关系的弊端暴露出来了；同时，泰罗制忽视了人的因素，把人当作赚钱的机器，极大地挫伤了工人的劳动积极性，已经起不到提高劳动生产率的作用。在这种情况下，现代决策理论、行为科学和运筹学等就应运而生，并且被引用到

管理会计中来,使管理会计的科学内容得到了丰富和发展。

现代管理会计阶段约始于20世纪90年代之初,延伸到以后较长的岁月,不断由较低级阶段向较高级阶段发展。

20世纪90年代以后,对管理特性的重新定位所导致的管理会计思想观念上的创新,体现了一个重要的发展趋向,即从科学观向人文观发展的趋向。

1993年,美国管理大师彼得·德鲁克出版的《后资本主义社会》(*Post-Capitalist Society*)一书认为“知识社会”本质上是“后资本主义社会”,使“知识经济”成为“后资本主义经济”的根本原因是“知识”的“准公共产品”特性。后资本主义社会同典型的资本主义社会不同,是由于经济增长的原动力,不是来自传统的“资本家”的投资,而是来自知识的创新与运用。

与此相适应,这一时期的管理会计在思想观念上有了很大的创新,人们对管理会计的特性有了重新认识,认为管理会计是融管理与会计于一体的一个专门领域,是管理信息系统中的一个子系统,是决策支持系统的重要组成部分。因而其特性自然是依管理的特性为转移,并随着管理特性的发展而发展。

此期间的管理会计出现了作业成本法、全面质量管理、全面预算管理、平衡积分卡、EVA(经济增加值模型)等管理会计方法,逐步发展至战略管理会计阶段,并且产生了质量成本会计、人力资源管理会计、资本成本管理会计、增值会计以及环境管理会计等新领域。

现代管理科学的发展及在企业管理中的成功应用,为现代管理会计奠定了理论和方法基础,使早期的管理会计的技术方法得到了进一步的发展,并进一步拓展了会计的管理职能,即从解释过去转向控制现在和筹划未来。例如,借助于运筹学中的有关理论和技术,建立了经营决策会计、投资决策会计;以行为科学为指导思想,建立了责任会计的方法体系等,基本上形成了以预测决策会计为主,以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。20世纪50年代开始,英美等发达国家将管理会计课程列入了高等院校会计和其他相关专业的主干课程。西方的会计学者撰写了大量的管理会计教材、专著、论文等。在一些发达国家及国际会计师联合会的组织里,还出现了单独的管理会计协会,这标志着早期的管理会计产生了质的飞跃,并发展成为以现代管理科学为依据的“决策与计划会计”和以行为科学为指导思想、以“执行会计”为主体的现代管理会计结构体系。

(一) 现代决策理论对管理会计发展的影响

现代管理科学认为,要尽可能地提高企业内部的生产经营活动和各个环节的效率。提高工作效率固然很重要,但更重要的是应该把正确地进行经营决策放在首要地位。所以说,“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,就是为适应新的情况而提出来的企业管理上新的指导方针。

企业的经营管理者要进行正确的决策就必须要求会计工作者提供有关决策的信息,于是把现代决策理论吸收引用到管理会计中来,从而构成以服务于全面提高企业经济效益为核心的决策性的管理会计。它不同于以提高劳动生产率和经济效果为核心的执行性的管理会计,它使管理会计日趋成熟,进入其发展历程中的高级阶段。

（二）行为科学对管理会计发展的影响

行为科学主要运用心理学、生理学、社会学等学科的原理研究人的各种行为的规律性,目的是激发人的主观能动性和创造精神,协调人际关系。行为科学主要有马斯洛的需求层次论、赫茨伯格的双因素论和麦格雷戈的 X-Y 理论等。责任会计全面吸收了行为科学的理论和方法。责任会计中的首要内容就是划分责任中心,使每个责任中心的职工都承担一定的责任,符合人类自愿承担责任的天性。责任中心的责任是通过责任预算来实现的,工人要参与预算的编制,使工人感到企业对自己的重视和信托,产生一种归属感。工人利用责任中心赋予的权力,就有了实现自我价值的机会。责任会计对行为科学成功地运用,极大地推动了管理会计的发展。

（三）运筹学在现代管理会计中的应用

运筹学主要是应用数学和数理统计学的原理和方法,建立许多管理方法与模型,以协助管理人员对企业的生产经营活动按照最优的要求进行预测、决策、组织、安排和控制,促进企业生产经营实现最佳的效益,例如根据库存原理建立“经济订货批量”和“经济生产批量”模型,运用线性规划确定产品的最优组合,运用回归分析方法分解混合成本,运用概率进行风险性决策分析,等等。运筹学在管理会计中的应用,使管理会计的方法精密化,是保证现代管理会计能够卓有成效地全面提高企业生产经营效益的一个必要条件。

综上所述,我们可以从管理会计的历史演变中,把握管理会计形成和发展的主要规律,认识管理会计是适应商品经济和市场经济发展的需要,广泛地吸收、借鉴管理科学和其他相关科学的研究成果,从而形成一门旨在强化企业内部经营管理的综合性的边缘科学——管理会计。

第二节 管理会计的职能与方法

出于提高企业管理水平的需要,西方会计学者巧妙地把“会计”和“管理”这两个主题融合在一起,并吸收系统论、控制论、信息论、统计学、运筹学、组织行为学等现代管理科学的理论和方法,经过 20 世纪初至今近百年不断地充实和发展,形成了“管理会计”这一门新兴的、综合性很强的交叉学科。本学科的建立,具有很强的目的性,就是使企业在可靠的预测基础上,做出科学的投资和经营决策;通过规划和控制企业的生产经营活动,以及对企业经营业绩的考核评价,从而不断地改进企业的经营管理,提高企业的经济效益。

西方会计学界在 20 世纪 50 年代初,就已经明确提出:企业会计划分为传统的财务会计和新兴的管理会计两大分支。即把记账、算账、报账这些着重于对外提供会计报告的事后核算工作称为“财务会计”;把涉及预测、决策、规划、控制和业绩考评等着重于为企业内部管理服务的事前、事中和事后核算工作称为“管理会计”。

关于什么是管理会计,国际国内会计学界有各种各样的不同说法,到目前为止,还没有一个公认的定义。本书认为:管理会计是以加强企业内部管理、实现最佳经济效益为目

的,以企业的生产经营活动及其价值表现为对象,通过对以财务信息为主体的各种信息的再加工和利用实现对企业生产经营过程的预测、决策、规划、控制和业绩考评的一个会计分支。

一、管理会计的职能

管理会计的职能是指它在企业管理中所起的作用,通常将其概括为预测、决策、规划、控制和考核评价五个方面。

(一) 预测经营前景

所谓预测是指采用一定的方法预计、推测客观事物未来发展的必然性或可能性的行为。管理会计的预测职能,就是按照企业未来的总目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,选择恰当的定性方法或合理的量化模型,有目的地预计和推测企业未来一定时期的销售、利润、成本及资金的水平及其变动趋势,为企业的投资决策和经营决策提供第一手信息。

(二) 参与经营决策

决策是在充分考虑事物未来各种可能状态的前提下,按照客观规律的要求,通过一定的程序,对未来行动的方向、目标、原则和方法做出决定的过程。管理会计的决策职能,主要体现在:根据企业决策目标的需要,搜集、整理有关信息资料,选择恰当的方法,测算有关长期、短期决策方案的评价指标,并做出合理的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

(三) 规划经营目标

管理会计的规划职能,是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上,将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去,从而合理有效地组织协调企业供、产、销及人、财、物之间的关系,并为控制和责任考核创造条件。

(四) 控制经营过程

管理会计的控制职能,就是将对经营过程的事前控制与事中、事后控制有机地结合起来,通过事前确定的合理可行的各种标准,根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行分析,并及时采取措施进行调整和改进工作,确保经营活动按照规划目标正常进行。

(五) 考核评价经营业绩

管理会计的考核评价职能,是通过建立责任会计制度来实现的。即在各部门、各单位甚至每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩和不足,从而为奖惩制度的实施提供必要的依据。

二、管理会计的方法

现代管理会计基本方法的主要特点,可从它与财务会计所用的方法进行对比来说明。财务会计所用的方法,属于描述性的方法,重点放在如何全面、系统、客观地反映企业的生

产经营活动过程;管理会计所用的方法,属于分析性的方法,是从动态上来解析企业生产经营活动中形成的资金流动状况。管理会计所使用的分析性方法同财务会计所使用的描述性方法有很大的不同。

管理会计不仅涉及常数,而且还涉及变数。管理会计所使用的分析性方法尽管在不同条件下具有多种表现形式,但其核心方法是差量分析法。具体分析方法有成本性态分析法、本量利分析法、边际分析法、成本—效益分析法、折现的现金流量法。

(一) 成本性态分析法

该方法将成本表述为产量的函数,分析它们之间的依存关系,然后按照成本对产量的依存性,最终把全部成本区分为固定成本与变动成本两大类。它联系成本与产量的增减变动进行差量分析,构成现代管理会计中一项基础性的内容。

(二) 本量利分析法

该方法将成本、产量、利润这几个方面的变动所形成的差量相互联系起来进行分析,其核心部分是确定“盈亏临界点”,并围绕它从动态上掌握有关因素变动对企业盈亏消长的规律性的联系。这对帮助企业在经营决策中根据主客观条件有预见性地采取相应措施以实现扭亏增盈具有重要意义。

(三) 边际分析法

它是增量分析的一种形式。它运用求导数的方法确定由自变量的微量变化所形成的函数的精确变化率。运用边际分析的方法来确定最优的边际点,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,从而有预见性地采取有效措施,最经济、最有效地运用企业的人力、物力和财力,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。

(四) 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(如差别成本、边际成本、机会成本、沉没成本等)和相应的计量方法,以此为基础,对各种可供选择的方案的“净效益”(总效益与总成本之差)进行对比分析,以判别各有关方案的经济性。这是企业用来进行短期经营决策分析评价的基本方法。

(五) 折现的现金流量法

该方法将长期投资方案的现金流出(投资额)及建成投产后各年能实现的现金流入,按复利法统一换算为用同一时点的数值(现值、终值或年值)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。这是企业用来进行长期投资决策经济评价的基本方法。

第三节 管理会计与财务会计的关系

管理会计与财务会计是现代企业会计的两个分支,它们之间既相互独立,又相互联

系,在企业的管理活动中发挥着相互不可取代的作用。

一、管理会计与财务会计的联系

(一) 两者的研究对象相同

如前所述,财务会计与管理会计是现代企业会计的两大分支,共同构成了现代企业会计系统这一有机整体,并相互依存、相互补充。两者的对象都是企业经济活动信息,只是因为分工不同,各有侧重。管理会计侧重现在和未来的经济活动信息,财务会计记录和反映已经发生的经济活动;管理会计侧重特定的、部分的经济活动信息,财务会计反映企业整体的经济活动。因此,两者的研究对象保持了一致,而且在时间和空间上具有互补性,保证了企业经济活动信息的全面和完整。

(二) 两者的信息来源相同

管理会计和财务会计的资料都是基于企业的各项经济业务事项,财务会计是按照交易事项的先后顺序,进行全面的记录、记账、报账,形成财务会计信息。管理会计所需的多数信息来源于财务会计系统,并对财务会计所提供的信息进行深加工和再利用,因此管理会计的工作质量会受到财务会计信息质量的制约。

(三) 两者的最终目标一致

管理会计和财务会计所处的工作环境相同,都以企业的生产经营活动及其价值表现为对象,最终目标都是为了提高企业经济效益,实现企业价值最大化。财务会计主要是通过定期的财务报表,为企业外部的利害关系人提供财务信息,以提高经济效益。管理会计侧重于为企业内部的经营管理服务,为企业管理部门正确地进行最优管理决策和有效经营提供有用的资料,强化内部管理,提高企业经济效益。

二、管理会计与财务会计的区别

(一) 服务对象不同

财务会计工作的侧重点在于为企业外部利益的相关主体,如投资者、债权人、税务部门等提供会计信息服务。从这个意义上说,财务会计又可称为“外部会计”或“对外报告会计”。

管理会计作为企业会计的内部会计系统,其工作的侧重点主要为强化企业内部管理提供各种信息服务,为企业内部各级管理者提供有效经营和最优化决策的管理信息系统。因此,管理会计又称为“内部会计”或“对内报告会计”。

(二) 工作主体的层次不同

财务会计的工作主体往往只有一个层次,即主要以整个企业为工作主体,从而能够适应财务会计所特别强调的完整反映、监督整个经济过程的要求,并且不能遗漏会计主体的任何会计要素。

管理会计的工作主体可分为多个层次,它既可以以整个企业为主体,又可以将企业内部的局部区域或个别部门甚至某一管理环节作为工作的主体。

(三) 基本职能不同

财务会计是把已经发生的经济事实真实、准确、及时地记录下来,所履行的是核算、监督企业经营活动状况和财务成果的职能,实质上是属于反映过去的“报账型会计”。

管理会计则履行预测、决策、规划、控制和业绩考评的职能,属于主要面向未来的“经营型会计”。

(四) 核算依据不同

财务会计工作受到会计准则和会计制度的约束,财务会计信息必须符合会计准则的要求,会计准则和会计制度对财务会计来说具有很大的严肃性和权威性,必须严格遵守。

而管理会计工作却没有统一的会计原则和制度的限制与约束,它可以灵活地应用其他现代管理科学理论作为其指导原则,其核算程序可以根据企业管理的实际情况和需要确定,具有很大的灵活性。

(五) 方法体系不同

财务会计的方法比较稳定,核算时往往只需要运用简单的算术方法。财务会计比较关心如何计量和传输会计信息,一般不重视对管理人员日常行为的影响。

管理会计可选择灵活多样的方法对不同的问题进行分析处理,即使对相同的问题也可根据需求和可能而采用不同的方法进行处理,在处理信息的过程中大量运用现代数学方法,既使用货币量度,也使用非货币量度。管理会计非常关心计量结果和责任报告对管理人员日常行为的影响。

思考和练习

1. 管理会计是如何形成和发展的?
2. 试述管理会计的基本职能。
3. 管理会计与财务会计有何区别和联系?

第二章 成本性态分析

第一节 成本及其分类

一、成本的概念

在会计理论中,通常把成本概括为:在一定条件下企业为生产一定产品所发生的各种耗费的货币表现。现代西方财务会计学则将成本解释为:企业为了获取某项资产或达到一定目的而付出的以货币测定的价值牺牲。

成本的形成既可以通过直接牺牲一项资产来实现,也可以通过产生某项负债而导致未来付出价值牺牲的方式来实现,以货币表现的、对象化了的费用。由于不同的成本概念反映不同的对象,因而为了满足企业管理的不同需要,应当将成本按照不同的标准进行分类。以下几种主要的分类。

二、成本的分类

(一) 成本按经济用途分类

按经济用途,成本可分为生产成本、推销成本和管理成本。

1. 生产成本

生产成本也可称制造成本,是指为生产(制造)产品或提供劳务而发生的成本。对这些成本,可根据其具体的经济用途分为直接材料、直接人工、制造费用三大项目。

① 直接材料是指在生产过程中直接构成产品主要实体的原材料成本。其基本特征是:不论在理论上还是在实践上,该项成本都能准确地归属于某一产品上。

② 直接人工是指在生产过程中直接改变原材料的性质或形态所耗用的人工成本。其基本特征与直接材料相同,即必须能直接归属到产品上。

③ 制造费用是指在生产中发生的除直接材料、直接人工以外的其他成本支出。制造费用包括的内容繁杂,所以又可将其进一步细分为间接材料、间接人工、其他制造费用。间接材料是指在生产中的耗用不易归入某一特定产品的材料,如各种物料用品等;间接人工是指为生产服务,而不直接进行产品加工的人工成本,如维修人员工资等;其他制造费用是指不属于上述两种的其他各类间接费用,如固定资产折旧费、维修费、保险费等。