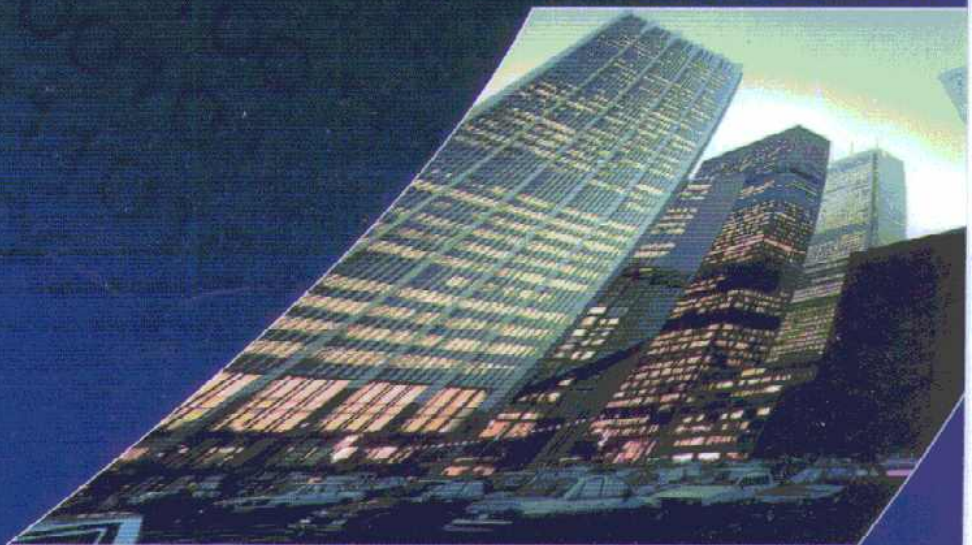


成人高等教育教材

管理会计

(会计专业用书)

北京市教育委员会 组编



4.3-43

高等教育出版社

F234.3-43

U27

Z43

成人高等教育教材

管 理 会 计

(会计专业用书)

北京市教育委员会 组编

主 编 赵国忠

编 者 赵国忠 陈立英 王志婷 胡玄能
刘殿成 牟晓南 邢海玲 吴景阳

高等教育出版社

(京)112 号

内容简介

本书是北京市教育委员会组织编写的成人高等院校会计专业系列教材之一。

本书内容包括:总论,成本习性,变动成本法,本量利分析,预测分析,经营决策分析,长期投资决策,成本控制分析,全面预算,责任会计等。

本书可作为成人高等院校、高等职业学校、普通高等院校会计专业的教学用书,也可作为在职会计人员岗位培训教材,还可作为其他管理人员了解会计工作的参考资料。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/北京市教育委员会组编. —北京:高等教育出版社,1999.7

ISBN 7-04-007640-3

I. 管… II. 北… III. 管理会计-成人教育:高等教育-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 18653 号

管理会计

北京市教育委员会 组编

出版发行 高等教育出版社

社 址 北京市东城区沙滩后街 55 号

电 话 010-64054588

网 址 <http://www.hep.edu.cn>

邮政编码 100009

传 真 010-64014048

经 销 新华书店北京发行所

印 刷 国防工业出版社印刷厂

开 本 787×1092 1/16

印 张 14

字 数 330 000

版 次 1999 年 7 月第 1 版

印 次 1999 年 7 月第 1 次印刷

定 价 17.90 元

凡购买高等教育出版社图书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

前 言

为了加强北京市成人高等学校课程教材建设,依照北京市教育委员会京教成办(1998)002号文件公布的《北京市成人高等学校会计专业(专科)教学计划》的要求,组织北京市部分成人高等学校的教授及第一线教师,统一研制、编写了该专业基础课(6门)、专业课(7门)共13门课程的教学大纲和教材。

北京市成人高等学校会计专业(大专)的专业基础课、专业课13门的教学大纲的研制单位,教材的主编、副主编人选都是经过北京市成人高等教育教材编审委员会审查确定的。每一门课程的教学大纲都是由资深专家、教授审定的。

北京市教育委员会组织编写的成人高等学校会计专业(专科)13门课程教材适用于各类成人高校会计(大专)专业教学。

北京市成人教育教材建设领导小组

1999年7月

第一章

总 论

会计制度改革,是我国传统会计管理体制和会计核算模式的重大变革,它对建立现代企业制度、培育和发展社会主义市场经济发挥了重要作用。作为以现代管理科学为基础,以提高企业经济效益为目的,会计与管理有机结合的、一门新兴的、综合性的边缘学科——管理会计,它在科学管理时代产生,在现代管理科学发展中发展,将在深化改革中日臻完善。

本章重点介绍:管理会计的职能与作用、管理会计的基本内容、管理会计的形成和发展、管理会计的特点等。

第一节 管理会计概述

一、管理会计

管理会计是“管理”和“会计”的有机统一,是与管理有关的一系列会计理论、技术、方法的紧密结合。管理会计是从传统的企业会计系统中分离出来,与财务会计并列的一个会计领域,它采用了灵活多样的方法,着重对企业未来的经济活动进行规划和控制。

管理会计是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料,对企业日常经济活动的规划和控制及对未来发展趋势的预测,帮助企业管理部门作出各种重要决策,服务于企业内部的经营管理。在执行过程中,管理会计对企业未来的生产经营活动进行全面的筹划,对企业生产经营的实际进程加以严密的监控,控制业务,评价业绩,以便取得最佳的经济效益。总之,管理会计有着比财务会计更为广泛、更为深刻的内容,它是在现代条件下改善企业经营管理服务的手段,是现代企业管理的重要工具。

二、管理会计的职能

界定管理会计的职能,首先要了解企业管理的职能。会计是为管理服务的,特别是由于管理会计的发展突破了财务会计的局限性,使得会计的职能更为扩大和丰富,以适应现代化管理的需要,并协助企业管理当局对未来的业务进行预测、决策和规划,对日常的生产经营活动进行控制,使会计可以在企业经营管理的各个环节上发挥重要作用。

一般说来,财务会计侧重于记账、算账、报账,反映企业的财务状况和经营成果;而管理会计则侧重于发挥其控制和规划的职能。随着生产技术和组织管理的发展,管理会计职能也在不断增加新的内容。其职能主要表现在以下几个方面:

（一）预测企业的经济活动,参与经营决策

企业经常面临着各式各样的需要解决的问题,即管理者常常需要决策:从短期经营决策,到长期投资决策。决策的正确与否直接关系到企业的生存和发展。现代管理科学认为“管理的重心在经营,经营的中心在决策”,也有人认为“管理就是决策”,“管理会计就是决策会计”。

正确的决策有赖于科学可靠的信息,而这些可靠的信息主要由会计部门提供。不论是各项短期决策还是长期决策,管理会计都能以其所拥有的数据和特有的方法对各备选决策方案中的收入、成本和利润进行事先测算,提供给企业管理部门以便做出正确的决策。

（二）编制预算

对长、短期决策所选定的方案进行加工、汇总、分析并编制企业的长期预算和一定期间的经营预算。长期预算是根据若干年内的企业最高经营目标而编制的预算,如编制厂址选择、建筑厂房、购置大型设备等长期投资预算。短期预算是对企业经常发生的各种经营活动所编制的经营预算。通过编制预算,把整个企业各部门的目标、政策和计划用数字反映出来,并起到计划、协调、沟通、激励和控制的作用。

（三）对预算的执行进行控制和评价

预算的执行过程,就是控制过程。会计控制的主要内容是:对预算的执行情况进行系统的记录和计量;通过信息的积累和分类,将实际完成情况与预定目标进行对比,考核和评价各个责任中心与有关人员的工作成果;通过分析找出实际与预算发生差异的原因。

综上所述,管理会计的职能基本上可以分为决策会计和控制评价会计两个组成部分。由于管理会计能融合到管理的基本职能中去发挥作用,并能有效地协助各级管理人员正确地制订最优的管理决策和实现有效经营,所以它已成为现代管理的一种重要工具。

三、管理会计的作用

管理会计突破了传统财务会计只为企业提供财务信息的局限性,使会计的职能更加丰富和扩大,以适应现代化管理的要求,协助企业领导者对未来业务进行预测、决策和规划,对日常生产经营活动进行控制和调节,直接在企业经营管理上发挥重要作用。这主要体现在以下几点:

- (1) 运用会计资料进行生产经营业务预算分析;
- (2) 进行决策和对决策经济效果进行分析和评价;
- (3) 用于制订经营计划和预算;
- (4) 通过建立责任会计制度,对经营活动过程进行评价与控制。

可见,管理会计已把会计职能融合到管理基本职能(计划、组织、指挥、监督、协调)中去发挥作用,以有效地帮助企业各级经营管理人员正确地制订最优的管理决策和实现最佳经营效果。

管理会计学科的形成和发展,正在使会计的信息工具职能向直接行使经济管理职能的方向转变,这一转变是会计发展史中的重要一页。

四、管理会计的基本内容

随着经济的发展,企业管理的复杂化,管理会计在西方发达的国家已广泛应用。在我国党的“十五大”召开以后,随着经济体制改革的深入进行,逐步建立现代企业制度,企业管理逐步科学化、现代化,企业也开始广泛应用管理会计的理论与方法来改善和加强自身经营管理,提高经济

效益。因此,可以说管理会计是一门发展中的科学,它的体系和所包括的内容尚未完善,就目前发展情况可包括决策和控制两大方面的内容,具体可分成十个部分。

(一) 成本习性

成本习性亦称“成本性态”,是指成本的变动与业务量之间的依存关系。按照成本对业务量的依存性可把成本区分为固定成本和变动成本,以掌握成本发生和变化的规律。研究成本习性,分析成本对产量的依存关系,可以从数量上具体掌握成本与业务量的规律性联系,为企业正确地进行最优管理决策和改善经营管理提供有价值的资料。以使企业及时采取有效措施,挖掘降低成本的潜力,争取实现最大经济效果。

(二) 变动成本法

变动成本法是区别于完全成本法,用于企业内部管理和控制的一种成本计算方法。这种成本计算方法重点研究变动成本法的特点和优点,并与传统的完全成本法进行对比,了解它们之间的差别。变动成本法在实际应用中有它的局限性,在编制对外财务报表时需要进行调整。

(三) 本量利分析

本量利分析是研究影响利润高低的销售量、销售价格、变动成本、固定成本与利润之间的关系,以预测企业利润和解决一系列短期决策问题。由于固定成本在总成本中占有较大的比重,且有日趋增加之势,因此,如何应用本量利分析的理论和方法,充分利用现有生产力以抵补固定成本,得到更多的利润,已成为管理会计中预测成本和利润的重要技术方法。

(四) 经营预测

预测是决策的基础。科学地预测对企业的生存和发展至关重要。管理会计侧重对销售预测、利润预测、成本预测和资金预测进行研究与分析,对企业未来的经营发展趋势作出正确的分析与判断,以帮助企业经营管理人员正确地估计未来和作出科学的决策。

(五) 短期经营决策

短期经营决策亦称经营决策,它通常是指决策的结果,直接影响企业一年以内的收支和盈亏的决策。企业经营决策的内容比较广泛,如生产决策、销售决策、订价决策、设备更新决策、资金利用决策等。在经营决策的具体内容中主要包括七种决策:(1) 不同加工设备的选择;(2) 产品生产安排上的选择(应生产哪种产品、增减哪种产品、停产哪种产品);(3) 产品最优组合;(4) 是否接受特殊订货的选择;(5) 出售或进一步加工的选择;(6) 自制或外购的选择;(7) 产品售价的最优选择等等。

(六) 长期投资决策

长期投资决策是研究长期生产能力决策,即投资决策最优化处理。投资决策对企业的发展和成败具有决定性意义,它是企业的战略决策。由于长期投资要经过长时间才能收回,所以它比短期决策要承担更大的风险。因此在评价投资效果时,要考虑货币的时间价值和投资的风险价值。要研究复利终值、复利现值、年金终值、年金现值的计算方法和评价投资效果的各种技术方法,讨论投资的敏感性分析、投资预算的编制和管理等问题。

(七) 标准成本会计制度

标准成本会计制度是企业进行成本规划和控制的成本会计制度,是成本会计和管理会计的主要内容,它与我国提倡推行的产品生产费用核算与成本计算的定额法相近。管理会计着重研究如何制定产品的标准成本以及直接材料、直接人工、制造费用等差异的计算和分析方法。

(八) 营运资金的管理

营运资金是指企业在现金(包括银行存款)、短期证券、应收账款、存货(包括材料、在产品、产成品)等短期资产的投资。营运资金的管理主要研究营运资金的有效利用问题。

(九) 全面预算

全面预算包括生产经营业务预算的基本体系,如零基预算、弹性预算、滚动预算等内容。全面预算是企业全部计划用货币量度表示的综合说明。

(十) 责任会计

责任会计是研究如何利用会计手段,贯彻企业管理责任制,并对企业各项经济活动进行控制和业绩考核的有关制度。按照企业内部分权、分级管理的原则建立各种责任中心,确定考核各责任中心业绩的指标和报告制度,制订产品和劳务的内部转移价格等是责任会计的主要内容。

第二节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成

管理会计作为一门相对独立而又比较完整的理论方法体系,是从20世纪初开始产生,到了70年代由传统的会计系统中分离出来,从而形成一门新兴的、独立的、综合性的学科,至今尚未达到完全成熟的阶段。管理会计的形成与西方经济的迅速发展和现代管理科学的出现是密切相关的,它与大工业生产的发展及其管理理论相适应。为了了解管理会计的产生、形成过程,首先回顾一下会计学理论和技术的历史发展过程。

会计理论与技术的形成始于中世纪城市经济的兴起和商业的发展。14世纪末15世纪初,城市的兴起和商业的迅速发展,促进了会计理论的形成。如中世纪意大利热那亚城商业兴起,商人为了掌握商店同顾客的资金关系,记录债权债务往来,以及合伙人之间分取利润等需要,便把传统的单式簿记记账技术发展为复式簿记记账法,建立了古老会计学的基本技术方法。

18世纪产业革命的完成,促进了世界范围工商业的大发展,生产规模随着市场的开拓迅速扩大,股份有限公司的成立使管理日益复杂,企业所有权与管理权的分离,对财务会计理论和技术的形成与发展产生了巨大的影响。如股东和债权人要求企业及时、正确地提供财务状况的报告;国家征收税款要求企业提供正确完整的财务报告;建立公认会计准则等。在这种客观形势下,财务会计的理论和技術方法便逐渐形成。

19世纪末20世纪初,英、美等资本主义国家工业技术的巨大发展,重型机械设备增多,间接费用占成本比重不断增加,会计已不仅是向股东、债权人和政府提供企业财务状况的报告,更重要的是向企业自身提供管理数据资料。如制订标准成本,作为计划、考核工作效率和进行预算管理的基础。成本计算方法进一步发展成为进行成本管理、降低成本、确定损益、确定售价和加强企业管理的重要方法。

20世纪50年代,由于资本主义经济的发展,商品供过于求,买方市场形成,竞争愈来愈激烈,企业规模进一步扩大,生产经营过程更加复杂,传统的财务会计已不能满足企业管理的需要。企业生产经营活动的规划和控制要求会计提供更为具体的资料,于是逐渐形成一套为企业内部管理服务会计方法,即管理会计。随着泰罗管理学说在实践中的广泛应用,于是同泰罗管理方

法直接联系的“标准成本”、“增量分析”和“预测控制”等技术方法开始应用到会计中来,实行事先预测、事中控制与事后分析相结合,为会计直接服务于企业管理开创了一条新路,这就是管理会计的初级阶段。

20 世纪 50 年代以后,资本主义世界进入战后时期,一方面现代科学技术突飞猛进且大规模应用于生产,使生产力迅速发展;另一方面,资本主义企业趋于大型化,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这要求企业内部实现科学管理现代化,并促使管理会计进入决策性阶段,从微观经济学、定量化管理与决策技术等方面引进了许多新颖的理论和办法,初步形成管理会计的理论方法体系,产生了专门用于企业内部管理的管理会计。从此管理会计正式从传统的会计学科中分离出来,形成一门独立的新兴学科。

我国的管理会计从新中国的建立直至 1978 年我国的经济体制改革,这一阶段是属于执行性管理阶段。由于我国的社会生产力水平不高,在较长一段时期,产品的生产也是供不应求,对整个国民经济实行权力高度集中化的管理。企业局限于生产领域的管理,在企业内部,实行事前计划、事中控制和事后分析相结合直接服务于企业管理的管理会计。基于当时的经济管理体制,会计工作重点主要是围绕怎样使企业能较好地为执行上级下达的各项数量和质量计划指标服务,基本上也是属于执行性会计。近二十年随着我国的经济体制改革的不断深入,企业正逐步走向市场,使企业的生产由被动型变为主动型,管理会计也由执行型变为决策型。

二、管理会计的发展

会计的历史发展过程表明,管理会计的理论和办法是随着科学技术的进步、生产的发展和经济管理的需要而逐渐发展起来的。

管理会计既是会计的分支,同时也是企业管理的一个分支。因此,管理理论的迅速发展也促进了管理会计的完善,以现代管理科学为理论和方法基础而形成的管理会计,是以服务于企业、提高经济效益为核心的决策性管理会计。

20 世纪 70 年代,现代管理科学的进一步发展对现代管理会计的形成和发展,在理论上起着奠基和指导作用,在方法上赋予它现代化的管理方法和技术,使管理会计形成了一个新的相对独立的、完整的理论方法体系。

随着股份有限公司的出现,企业的所有权与经营权逐渐分离,形成了股东、投资者和各种债权人组成的企业所有者集团及由他们聘用的公司经理等经营者集团。企业所有者集团所关心的是企业的财产、收入、成本和利润状况,提供企业的资金、成本、利润的情况主要靠传统的财务会计。而经营者集团不仅重视企业的收入、成本和利润,他们还面临着企业在市场上的竞争,承担着竞争成败的风险。经营者集团对企业经营项目、产品品种、销售数量、生产数量,所需材料物资,有关价格、成本、利润及投资等,要事前进行充分的调查与科学的计量分析,然后作出决策,在执行中严格控制。这就使经营者集团不得不增加一部分对企业经济活动的预测、决策控制和考核的会计工作,这部分会计工作逐渐增多,自成体系,发展成独立于传统会计之外的管理会计。由此可见,财务会计主要服务于企业所有者集团,管理会计主要服务于企业经营者集团,管理会计是企业所有权与经营权分离的产物。随着科学技术的飞速发展,社会科学和自然科学各个学科的互相渗透、互相重叠,管理会计的理论和办法又有了突破性的发展,成为一门综合性学科。其主要标志如下:

(1) 管理会计荟萃了多门学科的有关内容,如会计学、统计学、经济学、企业管理、财务管理、财政金融、数学和电子计算机等学科的有关内容。

(2) 管理会计较广泛地应用了数学中运筹学、模型模拟、概率、数理统计等定量方法。如应用数学模拟资金时间效益;应用库存论原理,计算“经济订购批量”和“经济生产批量”;应用线性规划确定生产经营各有关因素之间的最优组合;应用概率理论预测销售量;应用回归分析分解混合成本等等。

(3) 管理会计的发展广泛吸收了“科学管理”和现代管理理论与方法。它同时吸收以泰罗为代表的科学管理学派的思想 and 以梅奥为代表的行为学派的思想,一方面建立标准成本制度和预算控制制度,在生产经营上制订了一整套标准;另一方面运用行为科学的奖励办法激励职工进取。应用目标管理和行为科学理论,建立和实行责任会计制度,以充分调动和发挥人的积极性,保证企业经营目标与职工个人目标之间的协调一致。

(4) 管理会计应用电子计算机,增强会计的计算和预测能力,扩大了会计预测方法和预算、预测活动,使现代会计可以采用多种数学模型,进行多项目的计算和预测。这样,可以消除管理工作中的主观随意性,把企业经营管理建立在严格的科学管理基础之上。

管理会计体系正式形成后,由于不断吸收了现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果,以及现代数学方法与电子计算机计算技术的进一步应用,使管理会计更加充分发挥了它的管理职能,并在逐步改进企业内部经营管理、提高经济效益上作出了重要的贡献。使管理会计在 20 世纪 70 年代成为西方实现管理现代化的重要手段。

会计是一种管理活动,改革开放以前,我国会计主要是作为日常管理的手段,所进行的财务管理和成本管理,中心问题就是计划和控制。50 年代的班组经济核算,60 年代的指标分解、资金归口分级管理,直到现今的内部经济责任制,实际上就是责任会计的各种形式。关于可行性研究、投资效益分析,从 50 年代至今,各项重点建设工程均在应用。近二十年来,我们又引进西方管理会计的一些方法,如保本点分析、投资决策、存货控制、弹性预算、变动成本法等,一些企业在经营决策、提高经济效益方面运用了这些方法,并取得了很好效果。随着经济体制改革的不断深化,企业股份制改造的不断深入,以提高经济效益为目的的管理会计在企业经营管理中的地位将越来越重要。在总结我国管理实践基础上,借鉴外国的经验,建立一套具有中国特色的管理会计的理论和方法,将是十分必要的。

第三节 管理会计与财务会计的关系

随着管理会计的发展和体系的完善,它已逐渐从传统的会计学中分离出来成为一门独立的学科。现代企业会计有两个重要领域,即传统的财务会计与新兴的管理会计。它们之间既有区别、又有联系,相互补充、互相配合,为企业经营管理提供可靠的管理信息共同发挥作用。

一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的主要区别表现在以下九个方面:

(一) 核算目的

财务会计既对企业内部提供资料,更主要的是对企业外部提供财务报告;管理会计则主要是

提供企业内部管理用的经济信息。财务会计的主要任务是向企业外界有经济利害关系的组织及个人报告企业财务状况,以便管理者作出决策;管理会计的主要任务是向企业内部经营管理作出优化决策,并进行有效的规划和控制。

(二) 核算内容

财务会计一般只涉及企业已发生的经济业务;管理会计则收集和处理有关过去、现在和将来的所有有用资料。财务会计着重反映过去已经发生的经济活动;管理会计不仅反映过去,更侧重反映和规划未来的经济活动,预测前景,参与决策,规划未来和控制现在。

财务会计是根据已经发生过的经济活动中的历史成本进行计算和编制报表,它是在记录一个企业的财务历史,且主要是事后反映和监督。虽然财务会计中关于折旧的记录也需要对未来情况做出估计,但财务会计基本上是历史性的,属于事后核算,几乎没有对未来的预测。

管理会计的重要职能是为决策和控制服务,它的重要特点是面向未来,对过去业绩的评价和未来情况的分析,其目的是为了决策未来的经济活动。

(三) 核算依据

财务会计必须严格遵守“公认会计准则”,管理会计虽然也要依据部分“公认会计准则”及其他会计惯例,但不受他们的约束。财务报表的编制必须遵守公认的会计准则,以便报表的外部使用者能有一个大家公认的较为客观的标准,来看待企业财务情况;财务会计从凭证、账簿到报表,对有关资料逐步进行综合,要严格按照既定的会计程序进行,且具有比较严密而稳定的基本结构,这便是财务会计能取信于企业外部人员所必须的。如果各企业按照自己建立的会计原则来编制财务报表,则其可信度就要受到损害。资本主义国家的公认会计准则规定了有关财务会计方面各企业应当遵守的原则,在社会主义国家里,各企业要遵守国家制定的会计法和统一颁发的会计准则。

管理会计不同财务会计,它不受公认会计准则的限制,它主要不是适应外部的需要,而是更好地服务于企业内部经营管理,服从管理人员的需要,它可以采取灵活多样的形式,对财务会计的资料进行必要的加工、改制和延伸,为改善企业经营管理,提高经济效益,提供更多的有价值的资料。例如,对财产的估价原则可不按原价计算,而经常使用评估价值和重置成本。在制定短期决策时,经常要使用差量收入、差量成本和差量利润等概念以便进行对比分析,从而选出最优方案。

(四) 计算精度

财务会计要求数字必须准确,保持平衡;管理会计只要求相对准确,不要求非常精确。财务会计对账簿和报表数字的要求必须绝对正确,分文不差,资金来源和资金占用之间要平衡,总账与明细账之间必须一致,各项财务成本指标计算要精确无误。

(五) 报告形式

财务会计有固定的报告种类和格式,报告需要定期编制;管理会计提供的报告形式不拘一格,种类、格式、编制时间均根据管理需要而定,如根据管理的需要可能每天编制,甚至每隔几小时编报一次,也有一些报表可长达几个月甚至一年编一次。

(六) 核算程序

财务会计核算程序比较固定,有强制性;管理会计核算程序不固定,可自由选择。财务会计凭证、账簿、报表有规定格式;管理会计一般不涉及填制凭证和复式记账问题,报表没有一定格

式,可按管理需要自行设计。

(七) 运用的数学方法

财务会计运用算术方法;管理会计运用线性规划、概率论、图示法、微积分等各种数学方法。

(八) 使用的量度

财务会计几乎全部使用货币量度;管理会计虽也以货币量度为主,但广泛地应用非货币量度的数据。财务会计根据公认会计准则的要求,只有用货币表示的经济事项才能记入账簿,所使用的非货币计量数据,如产品、材料和耗用工时等数量,在会计记录上一律要换算为货币单位,各种财务报表都需要用货币单位进行综合反映。管理会计应用的量度和内部报表,除以余额表示外,同时还以其他各种量度单位表示。如管理会计执行其预算、决策和控制职能,经常使用非货币量度单位。

(九) 作用范围

财务会计以企业作为整体提供集中概括性的资料来评价、考核企业的财务状况和经营结果;管理会计既要整个企业的全局出发来考虑和处理问题,也要以企业内部各个责任中心工作的业绩进行控制与考核,通常以企业局部现象或问题为考核对象。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计在许多方面存在着明显的区别,但管理会计是从传统会计中分离、独立出来的,因此与财务会计保持着有机的联系,它们相互渗透,密切结合,它们的联系主要表现在以下四个方面:

(一) 应用的数据来源是相同的

管理会计直接利用财务会计的资料,而不必另行收集资料,只不过根据不同的要求,对数据的选择和整理加工方法有所区别。管理会计所需要的资料主要来源于财务会计,并以这些资料作为决策、分析和控制的依据,而财务会计主要反映管理会计决策和控制的结果,两者是相辅相成有机联系的两个信息系统。

(二) 服务对象交叉

有人把管理会计称之为“内部会计”,财务会计称之为“外部会计”,这只是表明它们服务对象有所不同,并不意味着二者在这个问题上是完全割裂的。财务会计作为“外部会计”同时也为内部服务,管理会计作为“内部会计”同时也为外部服务。因为财务会计提供的许多重要财务成本指标,如资金、成本、利润等等,对企业管理者特别是高阶层的管理者同样重要,这是他们制定决策、编制计划和实施控制所不可缺少的。管理会计提供的许多重要的经济信息,以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划等等,企业外部的投资人、债权人也需要有所了解,这是他们决定投资、放款和估量未来报酬时需要考虑的。尤其管理会计所进行的预测、决策、计划和控制等工作,都是围绕着如何实现企业生产经营的最佳运转而展开的,是为怎样保持良好的财务状况和取得预期的经营成果服务的,同投资人、债权人的最终经济利益密切相关。可见,尽管管理会计同财务会计在为谁服务的问题上确有明显区别,但也有某种互通之处,两者之间存在服务交叉。

(三) 两者的目的是相同的

管理会计是从传统会计中分离出来的一个新分支。它研究的内容是现代会计学开辟的领域,是传统会计内容的继续和发展。管理会计和财务会计两者相互补充、相互结合,为提供可靠

的管理信息发挥着不同的作用,目的都是为企业经营管理服务。

(四) 职能目标相同

财务会计的基本职能是对企业过去的生产经营过程进行事后的反映和监督,管理会计的基本职能是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制,双方从不同角度、以不同方式发挥着自己的职能作用。但它们的职能目标不是对立的而是相通的,都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。财务会计的职能目标是为企业外部的投资人、债权人、政府有关部门如实掌握企业的财务状况和经营成果提供咨询服务,并对其日后的投资、放款等活动施加某种影响。而管理会计的职能目标是为企业内部的管理者、决策人正确制定决策、有效组织经营提供咨询服务,并对正在进行和未来即将进行的规划和控制活动施加某种影响。

管理会计与财务会计是企业会计的两大支柱,管理会计是有别于财务会计的另一会计理论、方法体系,但它与财务会计又有若干共同相通之处,为了经营管理好现代企业,必须将管理会计与财务会计紧密结合起来,取长补短,互相促进,充分发挥它们各自的职能作用,提高企业的经济效益。

三、管理会计的特点

从管理会计的形成和发展以及与财务会计的关系可以看出,管理会计是在科学技术不断进步,生产力迅猛发展,跨国公司不断出现,企业规模集中化、大型化,市场竞争愈演愈烈,并将管理与会计有机结合起来的时候,才从财务会计派生出来的一门新兴独立的学科,它与财务会计有一定的内在联系,但它毕竟还是为适应现代企业管理的需要,在明显突破原有会计领域的基础上建立起来的,它具有以下的特点:

(一) 管理会计的目的侧重于为企业内部经营管理服务

管理会计是运用一系列特定的理论概念和专门的技术方法,对财务会计资料、统计计算和业务核算资料的各种有用的数据进行加工,向企业内部管理者提供有关经济信息,以帮助他们正确地确定经营目标、制定经营决策、编制实施计划、控制业务活动,使企业的生产经营始终处于最优化状态,不断提高企业的经营管理水平和经济效益。可见管理会计的着眼点是在为企业内部经营管理服务的。

(二) 管理会计的方式方法更为灵活多样

在通常情况下,为了如实反映一个企业的财务状况和经营成果,财务会计必须以既定的会计法规为准绳,以统一的会计准则为依据,严格按照有关财务法规和固有的会计程式处理日常经济业务,任何偏离或违反行为都是不允许的。但管理会计既不受统一的会计制度和其它有关财务法规的束缚,也不受固有会计程式或会计惯例的制约。日常管理会计工作的进行,完全取决于企业管理者规划、控制生产经营活动的实际需要,服从于企业内部管理的特定要求,方式方法更为灵活多样。

(三) 管理会计侧重于规划、控制企业未来

管理会计给企业管理者对未来的生产经营活动进行事前的规划和控制提供信息服务。虽然管理会计也要对企业过去的经营情况进行某些分析和评价,但其目的不在于归纳、说明过去,而是为了将企业的未来同过去相互衔接,以便正确、有效地筹划未来。虽然管理会计在研究、解决企业未来生产经营问题时也要利用有关的历史资料,但只是将这些资料作为估算、筹划未来的参

考,要正确地规划和控制企业的生产经营活动,必须以对未来经营情况的科学预测,对变化着的环境条件的准确分析和对实现未来目标的手段、措施的合理抉择为主要依据。

(四) 管理会计兼顾企业生产经营的全局和局部两方面

管理会计为了更好地服务于企业的经营管理,既要从企业的全局出发来考虑、观察和处理问题,还要从企业的各局部出发来考虑问题,观察和处理问题,服务于企业的经营管理。例如,管理会计中的“决策与规划会计”首先要面向整体,从全局着眼,认真考虑各项决策和计划之间的协调配合、综合平衡。由于企业的全面计划需落实和具体化,这就要求将企业生产经营的全面责任中心在完成企业总的目标和任务时,明确各自的目标和任务,来实现整体和局部的统一。以责任会计为核心的执行会计,侧重于日常工作进程和效果的评价和控制,是从局部出发,直接按照各个责任中心来组织的,也要同时兼顾局部和整体两个方面。

复习思考题

1. 什么是管理会计?
2. 管理会计是怎样形成和发展起来的?它的发展趋势如何?
3. 管理会计与财务会计有什么主要区别和联系?
4. 管理会计的职能有哪些?
5. 管理会计包括哪些基本内容?
6. 管理会计的作用有哪些?如何结合我国的实际,学习、应用好管理会计?

第二章

成本习性分析

成本在经济管理中具有十分重要的作用,它是补偿生产耗费的尺度,是计算和确定经济效益不可缺少的关键指标,是企业进行经营决策的重要依据,成本问题贯穿着经营管理的各个环节。在管理会计中,成本可按习性分类,将成本划分为变动成本和固定成本两大类,这是实施成本规划与控制的基础。本章将介绍什么是成本习性分析,什么是固定成本、变动成本、混合成本,如何对混合成本进行分解等问题,为下一章学习变动成本法打下基础。

第一节 成本及其分类

一、管理会计中的成本概念

应用管理会计进行经营决策时往往需要用到一些特殊的成本概念,这些成本概念与企业传统的成本概念既有联系又有区别,现分述如下:

(一) 差量成本与边际成本

差量成本通常有广义和狭义之分。广义的差量成本是指一个备选方案的预期成本与另一个备选方案的预期成本之间的差异数,亦称“差额成本”或“差别成本”。不同方案的经济效益一般可通过差量成本的比较明显地反映出来,所以计算不同方案的差别成本有助于进行决策分析,确定最优方案。例如,企业生产中所需的零件既可自制也可外购,自制零件的预计单位成本为 18 元;如外购,其预期的单位成本为 20 元,则两方案之间有差量成本 2 元,自制方案较外购方案优越。

狭义的差量成本通常是指产量增减变化而形成的成本差别。例如某企业现有的最大生产能力是 10 000 件,产品单位变动成本 25 元、固定成本 8 500 元,当产量分别为 7 000 件、10 000 件和 12 500 件时,差量成本的计算如表 2-1 所示:

表 2-1

产品产量	7 000	10 000	12 500
变动成本	175 000	250 000	312 500
固定成本	8 500	8 500	11 000
总成本	183 500	258 500	323 500
平均单位成本	26.21	25.85	25.88
总差量成本		75 000	65 000
单位差量成本		-0.36	+0.03

可见,当产量增加到 10 000 件时,平均单位成本最低,单位差量成本为负数;当产量继续增加时,平均单位成本则呈上升趋势,单位差量成本也变为正数。

边际成本是指产品成本对产量无限小变化的变动部分。但在实践中,产量无限小的变化最小只能小到一个单位,产量变化小到一个单位以下,就没有什么实际意义。因此边际产量的实际计量就是产量增加或减少一个单位所引起的成本变动。在表 2-1 中,当产量未超过最大生产能力时,边际成本、差量成本和单位变动成本是一致的。在经营决策分析中,边际成本可用来判断增减产量在经济上是否合算。

(二) 沉没成本与付现成本

沉没成本是指由过去决策所发生的,并且已经支付的,无法由现在或将来的任何决策所能改变的成本。例如,某企业在五年前购置了机床一台,原价 20 000 元,已累计折旧 18 500 元,假定报废清理可得残值收入 1 500 元,若维修则需花费 3 000 元,修理后可作价 5 000 元,则在这项决策中机床原价 20 000 元是过去发生的,属于无法改变的沉没成本,与当前决策无关,因而在对未来经济活动作出决策时就无需考虑。与决策有关的是报废残值收入 1 500 元及经修理后出售的收入 2 000 元,两项比较可得出结论,修理后出售比较合算。

付现成本是指那些由于某项决策而引起的需要在未来动用现金支付的成本。在经营决策中,特别是当企业的资金处于紧张状态,支付能力受到限制,而向市场上筹措资金又比较困难时,往往选择付现成本代替总成本来考虑“最低成本”方案。例如某企业为赶制客户需要的一批特殊订货,需购进一种专用设备,但近期企业现金十分匮乏,市场上贷款利率较高,现有两个方案可供选择:

第一方案,A 公司可提供该种设备,但需一次付清全部设备款 100 000 元。

第二方案,B 公司可提供该种设备,要价 120 000 元,但首期只需支付 40% 货款,其余部分十二个月内付清。

在这种情况下,管理当局决策中选择第二方案比较合理,虽然第二方案较第一方案总成本多了 20 000 元,但近期的付现成本较低,是企业能够承受的。第二方案多付的总成本可从较早将设备投入使用所带来的收益中补偿。

(三) 历史成本与重置成本

历史成本亦称账面成本,是根据过去发生的支出而记录的成本。在财务会计中,企业的资产是按历史成本记入账簿的,但它对企业当前决策大多无关。

重置成本亦称现时成本,指目前从市场上购买同一项原有资产需要支付的成本。在商品定价决策中,往往需要重点考虑重置成本。例如,某商店库存商品单位历史成本 120 元,重置成本 180 元,在制定商品售价时,若按历史成本考虑,每件售价 150 元可获利 30 元,但商品售出后再按重置成本补进时,就不仅不能获利反而要亏损 30 元。

(四) 机会成本与估算成本

机会成本是指在决策时,从多个备选方案中选取某种最优方案而放弃次优方案所损失的潜在利益。由于每项资产都存在多种用途,用于某一方面就不能同时用于其它方面。例如,某企业职工有现金 10 000 元,若将钱存入银行则存款利息为 6.9%,每年能获得利息收入 690 元;若购买该企业发行的债券,债券利息为 7.5%,每年能获得利息 750 元。则该职工在选择购买企业债券时而放弃的存款利息收入 690 元就是机会成本。

机会成本不是一项实际的成本支出,而是失去的潜在收益,但在进行决策分析时加以考虑,有助于取得最为有利的决策。

估算成本是机会成本的特殊形态,一般的机会成本比较容易计量,但有时也不能计量,需要估计推算才能确定,因此称为估算成本。

(五) 可避免成本与不可避免成本

可避免成本是指通过某项决策行动可以改变其数额的成本。即如果采用某一特定方案,与其相关的支出就必然发生,反之,如果某项方案没有采用,则某项支出就不会发生。

不可避免成本是指某项决策行为不能改变其数额的成本,也就是同某一特定决策方案没有直接联系的成本。

(六) 可递延成本与不可递延成本

可递延成本是指某一方案已经决定采用,但在企业财力有限的情况下,对其推迟执行,对企业全局影响不大的成本。例如企业办公室已决定更新电脑,但在资金紧张的情况下暂不执行,也不致影响正常的工作,那么与更新电脑有关的成本就是可递延成本。

不可递延成本是指如果已选定的某一决策方案,即使企业财力有限的情况下也不能推迟,否则将影响企业正常经营,那么这项成本就称为不可递延成本。

(七) 相关成本与非相关成本

相关成本是指与特定决策有关,在分析评价时必须加以考虑的成本,例如差量成本、边际成本、机会成本、可避免成本等。非相关成本是指与特定决策无关的,在分析评价时不必加以考虑的成本,例如沉没成本、不可避免成本、不可递延成本等。

以上的成本概念是管理会计中最常用的成本概念,正确认识这些成本概念有助于企业进行正确的经营决策。

二、成本的分类

(一) 成本按经济职能分类

为适应不同形式的成本管理要求,成本可按不同的标准进行分类。在企业中成本通常按经济职能分为三大类:

(1) 生产成本,是指为生产产品或提供劳务而发生的成本。在生产成本下,具体又可分为:直接材料、直接人工和制造费用。

(2) 推销成本,是指为销售活动而发生的成本。

(3) 管理成本,是指为企业整体的组织和管理而发生的成本。

生产成本亦称制造成本;推销成本和管理成本全称非制造成本,它们在发生的当期便全部转作费用,从本期收益中扣减,故亦称期间成本。该成本分类可用图 2-1 说明如下:

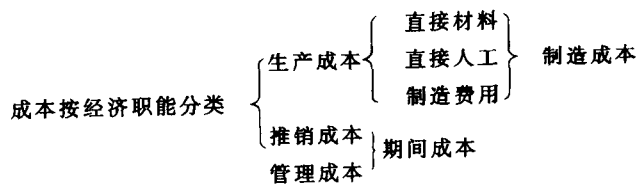


图 2-1