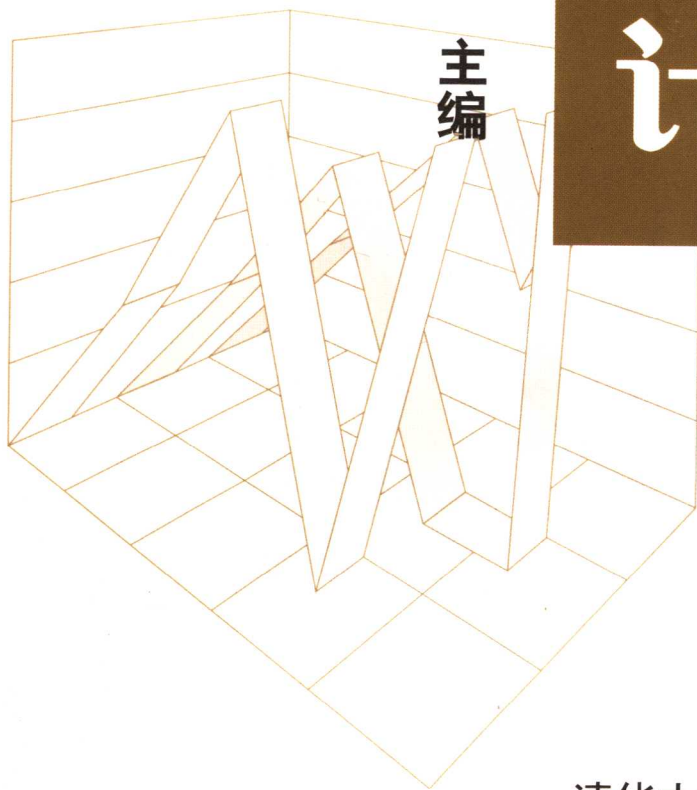


Management Accounting

管理会计

潘飞

主编



新坐标会计系列精品课程

清华大学出版社



F234.3

92

2007

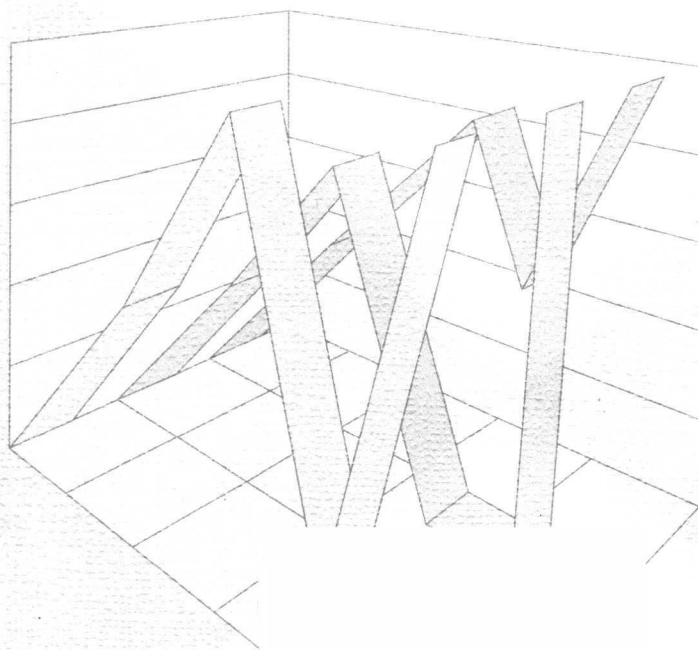


新坐标会计系列精品课程

管理会计

潘 飞 主编

Management Accounting



清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书注重编写的规范化,力求与国际接轨。另外,又在各个章节设置了案例,帮助学生了解如何利用管理会计的基本原理解决中国的现实问题。

全书共分12章。基本遵循管理会计在企业中的循环过程,分章讲述了管理会计信息系统,多元化成本与本一量一利分析,变动成本法与完全成本法,作业成本法与作业成本管理,预测分析,短期决策和长期投资决策,企业的全面预算,转移定价,业绩评价以及财务分析。在每一章前面都列出了学习目的,指明本章的主要内容。为了帮助学生巩固学习内容,在每一章后面都列出了思考题与练习题。

本书的读者对象为高等院校会计专业的师生,也适合对我国管理会计有兴趣的读者阅读。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/潘飞主编. —北京:清华大学出版社,2007.4

(新坐标会计系列精品课程)

ISBN 978-7-302-14665-0

I. 管… II. 潘… III. 管理会计—高等学校—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第019470号

责任编辑:刘志彬 王荣静

封面设计:柴深蓝工作室

责任校对:宋玉莲

责任印制:王秀菊

出版发行:清华大学出版社 地 址:北京清华大学学研大厦A座

<http://www.tup.com.cn> 邮 编:100084

c-service@tup.tsinghua.edu.cn

社总机:010-62770175 邮购热线:010-62786544

投稿咨询:010-62772015 客户服务:010-62776969

印刷者:清华大学印刷厂

装订者:三河市金元印装有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印 张:25.75 插页:1 字 数:613千字

版 次:2007年4月第1版 印 次:2007年4月第1次印刷

印 数:1~5000

定 价:38.00元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转3103 产品编号:020330-01

前言

在 2005 年中国会计学会教育分会的北京年会上,清华大学出版社编辑刘志彬与我谈起了本书的出版意向,在过去的二十多年里,企业的生产制造与服务经营环境发生了巨大变化,特别是进入 21 世纪以来,会计界更加强调信息处理技术的革新。这些变化为管理会计系统创造了一个充满挑战的全新环境。为了适应这些环境的变化,我们在现有教材的基础上作了较大幅度的改动,并添加了新的内容,从而写出了这本《管理会计》。

自从管理学的创始人泰勒提出标准成本管理与控制的概念以来,管理会计无论从内容还是在方法上都发生了许多新的变化。从最早提出标准成本制度、本—量—利分析、长短期经营决策以及预算和责任会计体系,发展到当今的作业成本管理制度、零基预算、滚动预算、平衡计分卡、转让定价模型、弹性制造系统、限制理论、递延成本计算和能量成本计算等,特别是近年来西方大量引进数学与统计模型运用于管理会计的研究更使我们认识到,管理会计发展到今天已经演变成成了一门多学科交叉的综合会计学课程。

要真正掌握这门学科,不仅需要具备会计学基础知识,还需要掌握相关的数学、统计、管理学、经济学、心理学、组织行为学等多门管理知识。这一变化及发展趋势使得管理会计领域充满了挑战,也吸引了更多的学者努力去探索这门极具诱惑力的会计分支。

长期以来,管理会计在我国理论界尚未引起人们的高度重视,在实务界也没有得到很好的运用。笔者认为主要有以下三方面的原因:一是改革开放二十年来,我国社会主义市场经济的飞速发展对财务核算的规范体系提出了迫切的要求。财政部会计司在近十年里集中大部分精力建设我国的财务会计准则体系,从而使得我国会计改革的步伐明显加快,并取得了令世人瞩目的成就,而逐步开始重视管理会计规范体系的研究与建设还刚刚起步。二是从成本效益的角度考虑,管理会计主要是帮助企业内部管理人员提升计划与决策的水准。国内外近年来的研究成果表明,管理会计在帮助企业创造效益上收效甚微,迄今为止,还无法拿出令企业管理层信服的研究成果,从而不仅使会计理论界对管理会计研究失去了信心、研究兴趣大幅度下降,而且也使会计实务界对管理会计的现有方法产生了怀疑。三是从客观上讲,管理会计的研究缺乏类似于财务会计的良好环境,数据的缺乏、企业管理的权变观点、千变万化的上下、内外控制环境,以及会计人员知识结构的贫乏都造成了管理会计的发展举步维艰,这更加促使我们要发奋努力,并预期管理会计的发展在这一较低的起点上将会有一个令人期待的突破性的飞跃。

本书共分 12 章。第 1 章,总论。主要讲述管理会计信息系统与财务会计、成本会计之间的关系,理解管理会计在战略决策中的影响和作用,了解企业价值链系统的构成和运作,了解管理会计师的职业道德相关问题。本章通过对管理会计理论体系的简单梳理,为读者描述管理会计信息系统的主要内容和基本框架,其重点为对管理会计战略决策方面的功能阐述和应用。通过对西方先进理念的引进,我们期望能够建立有效的管理会计信息系统,帮助中国企业在全球经济一体化进程中培养和保持竞争优势,取得成功。

第 2 章,多元化成本与本—量—利分析。它包括多元化成本概念及其分类,掌握边际贡献和边际贡献率的计算,利用边际贡献计算盈亏平衡点,理解本—量—利分析的前提假设,掌握多品种下的盈亏平衡点的计算,非线性本—量—利分析,通过对本—量—利分析的

熟练掌握,有助于我们更好地为企业制定经营决策、进行控制分析。

第3章,变动成本法。识别变动成本法与完全成本法的基本特征,用完全成本法和变动成本法编制损益表,解释采用完全成本法和变动成本法时营业收益的差别,描述完全成本法对计算盈亏平衡点的影响,区分量成本法与完全成本法、变动成本法,理解完全成本法对业绩评价决策的影响,描述在完全成本法中使用的各种基准水平的含义,解释基准水平的选择对报表中营业收益和存货量的影响。

第4章,作业成本法与作业成本管理。理解作业成本法的原理,区分传统成本计算方法和作业成本法的区别,掌握作业成本法的应用,理解作业成本管理的作用和意义,并用案例加以说明。

第5章,成本控制。理解标准成本控制的目的,掌握标准成本的制定,掌握差异分析的概念及何时进行分析,掌握材料、人工和制造费用的差异计算,并解释如何用其进行控制,掌握传统存货控制模型,了解 JIT 存货管理,了解 MRP 存货管理,最后用案例加以分析。

第6章,预测分析。理解预测分析的含义,了解预测分析的定性分析法和定量分析法,掌握销售预测的趋势预测分析法和因果预测分析法的模型,掌握利润预测的敏感度分析方法,掌握经营杠杆与概率分析在利润预测中的应用,掌握成本预测的模型及其各自特点,学会资金需要量的预测及财务预警模型,并利用所学知识进行相关决策。

第7章,短期决策。了解短期决策的含义、特点和一般过程,区分短期决策中涉及的相关成本和无关成本,掌握短期决策中运用的基本分析方法,了解与定价决策相关的不同方法和具体应用,学会各种生产成本决策的处理方法和具体应用。

第8章,长期投资决策。了解长期投资决策的含义和特点,掌握货币时间价值、现金流量和资本成本的经济含义,静态分析法和动态分析法,学会各种长期投资决策的分析和应用,分析税收制度对长期投资决策的影响,分析折旧政策对长期投资决策的影响,了解非营利组织的投资决策分析。

第9章,预算。了解预算的意义、预算编制的原则以及程序,经营预算及其编制方法,掌握财务预算及其编制方法,学会专门预算及其编制方法,了解所有者预算、超预算,掌握8种预算编制方法,了解预算反馈以及预算奖惩制度,预算差异分析。

第10章,转移定价。了解转移定价的意义及制定过程中应该遵守的一般原则,了解定价的基本方法和需要考虑的因素,掌握转移定价制定的三种不同的通用模型及其适用条件,不同模型制定的转移价格的优点和不足之处,了解跨国转移定价的目的,了解影响跨国转移定价的因素,学会跨国转移定价的形式及支付方式。

第11章,业绩评价。了解企业分权管理的原因,了解各责任中心的权责范围,掌握利润中心的业绩评价,能够熟练计算投资报酬率、剩余收益指标,了解投资收益率和剩余收益指标在业绩评价中的优缺点,掌握 EVA 指标的计算,了解平衡计分卡的主要内容,并在此基础上编制平衡计分卡,结合业绩评价分析盈余管理的动机。

第12章,财务分析。了解财务分析的基本理论和基本方法,掌握流动性分析,并能熟练计算其核心指标,掌握偿债能力分析,并能计算其核心指标,学会盈利能力分析,计算其核心指标,结合财务报表分析,预测上市公司的前景,在比较分析的基础上,评价企业的财务状况,掌握杜邦财务分析体系,现金流量分析。

本书由潘飞负责全书的框架设计以及总纂并最终定稿,上海财经大学会计学院的研究

生殷姿、李利、刘东、付立波、吴佩旆参与了各章的撰写工作,张川、童卫华、程明、王悦、佟成生参与了清样校对,在此,对他们的辛苦劳动表示感谢。

感谢清华大学出版社的刘志彬编辑给予我们如此宝贵的机会,以及对全书的编写给予的关心与各种有价值的建议。

还要感谢上海财经大学会计学院博士研究生童卫华、硕士研究生徐健儿、汪珺、宋岩、余景选。特别要感谢文东华、程明二位博士研究生,他们为本书的资料收集、数据处理、文字修改以及书稿整理花费了大量的心血。在此,对他们深表谢意。特别值得一提的是许继电气股份有限公司为本书作业成本计算与管理的案例提供了丰富的素材,并在双方的课题合作中给予积极的参与和配合,在此一并致谢。

在这里,我们对所有关心与支持本书的会计界同仁、亲朋好友致以崇高的敬意,并将这本书献给所有的读者。热切期盼他们为本书提出宝贵意见,以便日后再版时加以改进。

潘 飞

2006年10月

目 录

前 言	I
第 1 章 总 论	1
学习目标	1
重要概念	1
1.1 管理会计信息系统	1
1.2 管理会计与相关系统的关系	3
1.3 企业组织结构与管理会计师	17
1.4 管理会计的原则及职业道德	20
本章小结	23
思考题	23
练习题	23
案例分析	25
第 2 章 多元化成本与本—量—利分析	27
学习目标	27
重要概念	27
2.1 多元化成本概念	27
2.2 本—量—利分析	44
本章小结	57
思考题	58
练习题	58
案例分析	62
第 3 章 变动成本法	64
学习目标	64
重要概念	64
3.1 变动成本法与完全成本法	64
3.2 不同产能在完全成本法下的运用	79
3.3 能量成本法	83
本章小结	84
思考题	84
练习题	85
第 4 章 作业成本法与作业成本管理	90
学习目标	90
重要概念	90

4.1	传统成本法	90
4.2	作业成本法	95
	本章小结	109
	思考题	110
	练习题	110
	案例分析	114
第5章	成本控制	125
	学习目标	125
	重要概念	125
5.1	成本与成本控制	126
5.2	标准成本制度	129
5.3	质量成本控制	136
5.4	存货控制	140
	本章小结	154
	思考题	155
	练习题	155
	案例分析	159
第6章	预测分析	165
	学习目标	165
	重要概念	165
6.1	预测分析的内容和方法	166
6.2	销售预测	167
6.3	利润预测	176
6.4	成本预测	184
6.5	财务预测	190
	本章小结	193
	思考题	194
	练习题	194
第7章	短期决策	198
	学习目标	198
	重要概念	198
7.1	短期决策概述	198
7.2	短期决策涉及的成本和方法	200
7.3	定价决策	204
7.4	生产和成本决策	210

本章小结	223
思考题	223
练习题	223
案例分析	226
第 8 章 长期投资决策	231
学习目标	231
重要概念	231
8.1 长期投资决策概述	231
8.2 长期投资决策因素及分析方法	233
8.3 特定长期投资决策	247
8.4 长期投资决策的若干问题	252
本章小结	258
思考题	259
练习题	259
案例分析	261
第 9 章 预 算	264
学习目标	264
重要概念	264
9.1 预算概述	264
9.2 全面预算体系	268
9.3 预算编制方法	279
9.4 预算反馈与预算差异	290
本章小结	299
思考题	300
练习题	300
案例分析	311
第 10 章 转移定价	315
学习目标	315
重要概念	315
10.1 转移定价概述	315
10.2 转移定价的一般原则	317
10.3 转移定价模型	320
10.4 跨国转移价格	327
本章小结	331
思考题	332

练习题	333
案例分析	337
第 11 章 业绩评价	341
学习目标	341
重要概念	341
11.1 分权管理和责任中心	341
11.2 责任中心的业绩考核	344
11.3 平衡计分卡	353
11.4 业绩评价和盈余管理	362
本章小结	364
思考题	364
练习题	364
案例分析	368
第 12 章 财务分析	371
学习目标	371
重要概念	371
12.1 财务分析概述	371
12.2 财务报表分析	374
12.3 比较分析	384
12.4 综合分析	386
12.5 现金流量分析	390
本章小结	397
思考题	397
练习题	397
案例分析	400
参考文献	403

第1章 总论



学习目标

理解管理会计信息系统与财务会计、成本会计之间的关系；
理解管理会计在战略决策中的影响和作用；
了解企业价值链系统的构成和运作；
了解关于管理会计师的职业道德相关问题。

重要概念

管理会计	会计信息系统	计划与控制系统	预算
成本管理	战略管理系统	价值链/供应链分析	关键成功因素
信息反馈	绩效考核系统	平衡计分卡	组织结构
直接/间接管理人员	财务总监	职业道德	道德冲突

1.1 管理会计信息系统

在企业的经济管理活动中,不论是制造业还是服务业,或者是高科技产业,管理者们都十分关注成本问题。他们必须了解企业行为的成本性质,并且进行风险管理控制,而成本会计信息也同时被应用在决策制定、新产品的研究和开发、预算和定价等各个方面。

早期的管理会计正是由成本会计演变而来,是利用会计信息为管理决策服务的一个会计分支。随着管理控制技术的不断发展,现代管理会计已经发展成为与财务会计并驾齐驱的一门独立学科。它应企业内部管理的需要而产生,巧妙地把“管理”与“会计”结合起来,作为一种信息系统,管理会计学已成为现代管理科学的组成部分,同时也是实现企业管理现代化的一种重要工具。

传统观点认为,管理会计主要是为了满足企业内部管理的需要,而现代观点认为,外部的信息使用者对于管理会计信息的重视程度正在迅速提高。本节将简要说明管理会计信息系统是如何提供财务及非财务信息,以帮助管理者来选择最佳决策、协调企业运作的。

1.1.1 管理会计的基本概念

究竟管理会计的定义为何,至今仍没有统一的定论,这是由于管理会计的发展仍在不断变化中的缘故。对于管理会计的定义,影响较大的是艾哈默德·贝尔考依(Ahamad Belkaoui)教授在其所著的《管理会计概念基础》(1980年版)中所描述的:“管理会计理论可定义为运用来自不同的相关学科的一套基本假设和原则的观点来评价管理会计的技术。”

该定义强调运用来自不同的相关学科的一套基本假设和原则的观点,突出了管理会计是一门由多门学科交叉形成的边缘学科。

1. 管理会计的实质与职能

从管理的角度来看,管理会计实质上是利用会计信息系统提供的财务会计资料以及其他相关资料,采用管理学、会计学、统计学、数学、心理学、行为学等多门学科的理论与方法,对现代企业的各项经营管理活动及其价值表现进行预测、决策、规划及控制,并且对实际执行结果进行评价与考核的过程。

2. 管理会计所采用的方法

正如贝尔考依教授所述,管理会计综合了多门学科的知识与理论,它依靠财务会计提供会计信息及其他数据资料,利用统计方法和数学模型对数据进行分析 and 表达,同时又必须参考社会学、心理学、行为学等多方面的理论研究成果,对企业在预测、决策、预算、控制和考核等多方面的运作进行操作和管理。

因此,管理会计所采用的方法,既可以是会计方法,也可以是统计方法或数学方法等。多种方法的有效结合,就可以把复杂的经济活动用简明的数学模型表达出来,以便揭示相关变量之间的内在联系,从而为管理人员进行各种经营决策提供决策依据,以更好地评价过去、控制现在,以及筹划未来。

3. 管理会计的目的

如前所述,在复杂、多层次的企业组织中,管理会计信息系统为协助企业管理者制定决策发挥了重要作用。一个完整的管理会计系统或许不能保证企业一直在竞争中处于优势,尤其在企业没有好的产品、生产效率低下,或是市场销售不景气时,更是如此。然而,一个提供无效、歪曲、滞后、过于抽象信息的管理会计信息系统,却很容易使一个具备产品、生产、市场优势的企业陷于困境。

因此,管理会计信息系统的主要目的是协助企业管理者对企业的经营活动进行管理,调动一切积极因素,追求经济效益最大化。它不再局限于传统会计的簿记职能,而是更加积极地为企 业创造价值,在经营决策、战略决策、激励和评价经营业绩等方面提供信息支持,并协助企业进行生产创新、市场创新及组织设计创新,确保企业稳步发展、经济效益达到最大化。

1.1.2 管理会计信息系统

如上文所述,管理会计就其本质上来说,是利用会计信息以及其他相关信息,服务于企业管理的各个层面,包括预测、决策、规划、控制以及考核等多个环节(如图 1-1 所示)。

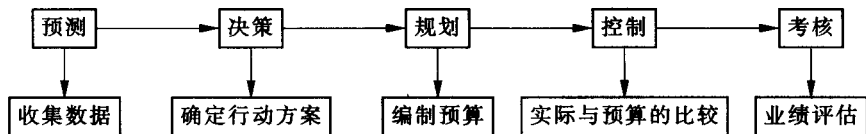


图 1-1 管理会计信息系统的实质与职能

1. 预测

企业在作出每一项决策之前,都必须考虑大量的相关信息,这些资料一部分来自经验

数据,更多的则是来自预测。而管理会计能够收集数据资料,对经济前景进行合理预测。也就是说,管理会计能够按照企业未来的总体目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,选择合理的量化模型,有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本以及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供第一手信息,这就是管理会计的预测职能。

2. 决策

预测是决策的前提,决策是预测的目的。企业是否采取某项措施、如何具体实施以及企业的每一项经济活动都离不开决策的选择,而这些选择大多建立在对各种备选方案进行数据预测的基础之上。管理会计能够根据企业决策目标收集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,作出正确的财务评价,并最终筛选出最优的行动方案,从而完成参与经济决策的职能。

3. 规划/预算

预算是企业管理的核心,它既是决策方案的具体化,又是控制与考核的直接依据。而管理会计能够在最终决策方案的基础上通过编制各种计划和预算,将事先确定的有关经济目标分解到各有关预算中去,保证决策目标落实到位,从而实现规划的职能。

4. 控制

控制是确保各项经营活动达到预算目标的重要举措,管理会计将对经济过程的事前控制和事中控制有机结合,通过事前确定的各种科学标准,对执行过程中实际情况与计划进行比较,对发生的偏差进行原因分析,并将这一信息反馈给相关人员,及时采取措施进行调整,从而实现控制职能。

5. 考核

考核是对过去的执行结果进行评价,这既是对员工业绩的合理评价,也是对员工激励的有效工具。管理会计通过建立责任会计制度,在明确各部门及员工的各自责任前提下,逐级考核责任指标的执行情况,从而为改进未来工作措施提供依据,实现考核职能。

1.2 管理会计与相关系统的关系

管理会计由成本会计发展而来,并与财务会计关系密切,但它又不仅仅局限于成本会计和财务会计。作为企业现代化管理的一个重要组成部分,管理会计还和企业的计划与控制系统、战略决策系统和绩效考核系统等进行了有机结合,形成了管理会计中的三项主要内容:规划控制会计(控制现在)、战略决策会计(筹划未来)和责任会计(评价过去)。因此,本节将对管理会计与相关系统之间的关系进行阐述。

1.2.1 管理会计、财务会计与成本会计

现代会计理论认为,会计作为一种信息系统,是管理决策信息的主要来源,它收集、整理、分类并分析企业的各项经济活动或交易的数据资料,例如原材料的买卖或换季商品的降价促销,并将其转化为有用的信息传递给企业的管理者,反映在企业的资产负债表、利润表或是现金流量表上。管理者利用会计信息系统所提供的信息,监督企业各部门的有效运作,协调企业管理的每一个环节。

但对于同一个企业内部不同部门的管理者来说,对于会计信息系统所提供信息的要求

也是不尽相同的。例如,对于某一产品的销售订单来说,销售部门主要关注销售金额方面的信息,它可以衡量该部门本年度的业绩表现,并决定销售部门员工可以获得的奖金与分红;生产部门为了满足客户需求,制定生产预算,则主要关注订单对于产品质量的要求以及交货期限方面的信息;对于运输部门来说,除了关注交货期限,更应该关注该笔订单的交货地点信息,制定相应的出货日期,以保证按时交货。由此看来,一个理想的、完善的会计信息系统,要能够及时、准确、具体地提供满足多种需求的、有针对性的财务及非财务信息,才能保证企业日常经营的有效运转,并能够及时地应对外部环境的瞬息变化,帮助企业赢得市场和客户。

这就关系到当今会计界的一项热门话题:会计信息系统的设计。尽管关于如何建立一个适合企业战略发展的会计信息系统,在理论界和实务界众说纷纭。但是,各种理论都承认,对管理会计和财务会计这两大分支的有机结合和有效利用,是建立一个理想完善的会计信息系统的必要条件。这就要求我们对管理会计与财务会计之间的差异和联系有一个清楚的界定和认知。

1. 管理会计与财务会计

作为现代会计的两大分支,管理会计和财务会计之间存在紧密的联系,更有着明显的区别。一般认为,管理会计主要是计量和报告财务与非财务信息,用以满足企业内部管理层的各种决策需求,进而实现企业目标,它的报告形式主要是对内的;而财务会计则侧重于对外编制财务报告,它严格地遵循公认会计准则,将企业内部发生的全部经营活动按照规范的程序以及规定的格式编制成财务报表,例如资产负债表、损益表、现金流量表等,其报告形式主要是对外的。

而且,相对于传统的财务会计,现代管理会计更加侧重于未来的经济活动,关注管理者与员工的行为;同时,其核算方式完全服从管理的需要,并没有受到公认会计准则的约束和限制,也尚未形成成熟、健全的理论体系。管理会计和财务会计之间的主要区别如表 1-1 所示。

表 1-1 管理会计与财务会计的主要区别

特 点	管 理 会 计	财 务 会 计
服务对象	侧重于对内服务,满足企业内部管理的需求。	侧重于对外服务,为上级有关部门以及其他企业外部利益相关者提供会计信息资料。
基本职能	履行预测、决策、预算、控制和考核的五大职能。	履行反映、报告企业经营成果和财务状况的职能。
核算对象	可以是整个企业,也可以是企业内部各层次的责任单位;可以是生产经营的全过程,也可以是某一具体方面。更为突出以人为中心的行为管理,同时兼顾企业主体。	往往以整个企业生产经营活动的全过程为对象,不注重人的行为管理。
核算方法及程序	只服从管理人员的需要,不受财务会计制度或公认会计准则的约束。 可以灵活采用会计、统计和数学等多学科的方法,更多地采用数理统计的方法,工作的程序性不强。	必须遵守国家规定的会计制度或公认会计准则。 主要采取会计核算方法,运用简单算术,遵循固定的会计循环程序。
核算要求	不要求绝对准确,只需计算近似值,能为决策所用即可。	以货币为计量单位,力求准确。

续表

特 点	管 理 会 计	财 务 会 计
内容特征	跨越过去、现在和未来三个时态,着重于规划未来,例如,在 2005 年年底编制 2006 年的预算报告。	着重于反映过去,提供过去时态的信息。例如,在 2006 年年初编制 2005 年的资产负债表。
法律责任	非正式报告,不需要定期编制,而只在需要时编制;一般没有统一格式,不承担法律责任。	正式报告,必须定期编制;具有固定的格式,承担法律责任。
观念取向	注重管理过程及其结果对企业内部人员在心理和行为方面的影响,设法提高职工积极性。	注重企业财务数据的准确反映,不大关注人的因素。
体系的完善程度	缺乏规范性和统一性,体系尚不健全。	具有规范性和统一性,体系相对成熟,已形成通用的会计规范和统一的会计模式。

当然,以上的区别也只是相对而言。实际上,管理会计与财务会计同根同源,在许多方面是相辅相成、互相联系的。在许多企业内部,并不存在独立的管理会计核算体系,而更多地采用现有的财务会计资料来满足各种内部的管理报告所需。同时,随着市场的完善与进步,原本主要满足企业内部需要的管理会计信息也已逐渐引起外部信息使用者的高度重视。越来越多的现象证明,管理会计与财务会计的信息界限正在逐步消失。表 1-2 列出了两者之间主要的相同点和联系。

表 1-2 管理会计与财务会计的主要联系

特 点	管 理 会 计 与 财 务 会 计
母体来源	两者同属现代会计,共同构成现代企业会计信息系统这一有机整体。
最终目标	两者所处的工作环境相同,都是为实现企业目标服务,追求经济效益最大化。
信息联系	两者共享部分信息,管理会计所需的许多资料来源于财务会计系统,其主要的工作内容就是对财务会计信息进行深加工和再利用,因而受到财务会计工作质量的约束。同时,管理会计信息有时也被列为对外公开发表的范围。
促进关系	财务会计的改革有助于管理会计的发展,两者相互依存、相互制约、相互补充。

2. 成本会计

了解了管理会计与财务会计之间的区别和联系,这两者与另一个重要概念——成本会计的关系问题就显得至关重要了。我们常说,早期的管理会计是由成本会计演变而来的,事实的确如此。成本会计原本是财务会计的核心组成部分,为财务会计中的报表编制提供相当大一部分的数据信息。例如,计算产品成本属于成本会计的责任范围,但它也为财务报表编制过程中的存货价值提供了数据。

随着成本会计重要性的日益增强,它逐渐从财务会计中独立出来,与现代管理学等其他学科理论相融合,和管理控制共同组成了现代管理会计的基本框架。现代成本会计认为,收集成本信息,是作出管理决策前的一项必要程序。仍然用上文中计算产品成本的例子来说明,对于企业是否接受某一特殊订单价格的决策来说,成本会计所提供的产品成本数据,就在这一决策中起着关键的作用。当然,并不是说订单价格高于生产成本就一定可以接受该订单,也不是说订单价格低于生产成本就一定要拒绝该订单,决策的产生还需要综合考虑市场、客户等多方面的非财务因素,这也正是管理会计的复杂性和魅力所在。但不可否认,成本会计在管理会计中一直扮演着重要的角色,两者不可分割。

管理会计

如图 1-2 所示,成本会计作为管理会计与财务会计的重叠交叉部分,侧重于产品成本的归集与分配,同时为管理会计与财务会计提供信息。这些信息有财务方面的,也有非财务方面的,涉及资产的取得成本以及资源的消耗成本等。

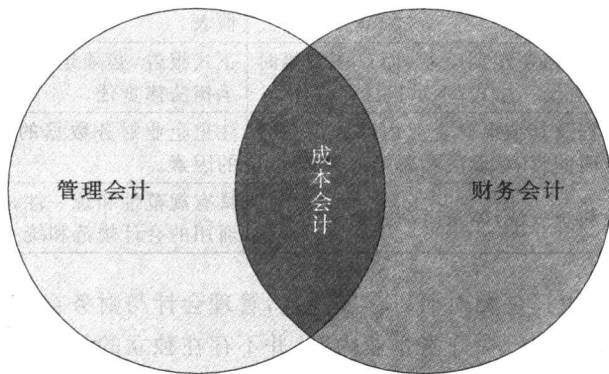


图 1-2 管理会计、财务会计与成本会计的内在关系

财务会计利用成本会计所提供的成本信息以及其他财务信息编制企业报表,而管理会计则侧重于利用成本信息以及其他财务或非财务信息,为企业的预测、决策、预算、控制和考核活动服务,这就是三者之间内在联系的关键所在。

有时候,我们会看到“成本管理”这一概念频繁出现在管理者的口中或书面,这也是现代管理会计的核心问题。通常,它是指管理者为了增加客户的价值,降低产品或服务的成本,而在短期或长期的经营决策中对成本所作的计划与控制。例如,对于原材料耗用的控制、产品类型的结构调整,或是产品的研发技术改进等方面的措施和安排等。尽管对于成本管理来说,还没有一个统一的准确定义,但在大多数情况下,成本管理既利用了成本会计和财务会计所提供的数据和运算,也利用了管理会计的决策方法——尽管数据和计算本身并不能进行成本管理,但聪明的管理者能够结合会计信息和决策方法来达到这一目的。

【例 1-1】 A 公司制造乒乓球,目前,制造一盒(12 个乒乓球)的单位弹性成本是 1.2 元,每年制造乒乓球的机器的固定成本是 600 000 元,其中包括维修成本和折旧。现在,A 公司的生产经理正在考虑引进一台新机器的可行性。这种新机器采用一种先进技术,可使每盒乒乓球的成本降低至 1 元钱,但并不会增加年生产能力。新机器每年的运行成本为 1 400 000 元。

问 如果现在 A 公司的年生产和销售量为 5 000 000 盒,并将在未来保持这一销售量,生产经理是否应该购进新机器?(忽略所得税问题)

解 如表 1-3 所示,引进新机器之后的生产成本比旧机器的现有成本减少 200 000 元,因此,生产经理会引进新机器,改进生产技术。

表 1-3 A 公司新旧机器运行成本的比较

单位:元

机 器	弹性成本	固定成本	总成本
旧机器	6 000 000*	600 000	6 600 000
新机器	5 000 000*	1 400 000	6 400 000

* $1.2 \times 5\,000\,000 = 6\,000\,000$ (元)

* $1 \times 5\,000\,000 = 5\,000\,000$ (元)

在这个问题中,管理者为了降低产品成本进行了生产流程再造,采购了新型的机器生产线,这就是成本管理的一种。在这期间,成本会计和财务会计为决策提供了产品的成本数据,管理会计为最终的决策(购买新机器)提供了理论依据。

当然,成本管理并非一味追求降低成本,成本的管理和控制与销售收入以及利润额关系密切。只要增加的收入能够弥补成本的增长幅度,管理者也经常乐意支付额外的成本,例如广告费用或是研发费用等。因此,成本管理并不是孤立存在的,它是作为企业整体的战略管理系统中的一分子而在企业经营中发挥着重要的作用。所以接下来,我们需要了解管理会计如何由以成本控制为基本特征的发展阶段,逐步过渡到以预测决策为基本特征的发展阶段。在此之前,先来了解一下管理会计与计划控制系统之间的关系,也就是管理会计如何控制现在的主要内容。

1.2.2 管理会计与计划控制系统

在例1-1中,管理者运用财务会计资料对成本进行了比较和分析,这一分析过程就可以被看成是一种简单的计划与控制。然而在现实生活中,企业的管理实务远比例子中简单的计算分析复杂,管理层需要运用大量的会计资料对成本进行比较分析,例如季度利润目标的实现。为了在激烈的市场竞争中战胜对手,企业必须加强内部管理,提高生产效率和工作效率,降低成本、费用以获取最多的利润。因此,早期的管理会计受到古典组织理论的影响,以成本控制为基本特征,其主要的手段离不开各种特定的成本核算方法,例如标准成本法,以及与企业内部的计划控制系统进行有效结合,例如预算控制以及差异分析等,这就涉及企业内部的计划与控制系统。

1. 计划

计划是一个比较广泛的概念,它包括制定行动目标、收集各种行动方案所需的资料,并且在对这些资料进行比较、分析的基础上预测各个方案的执行结果,以此确定最佳的决策方案。它可以是对企业整体的计划,例如年度生产经营计划、投资与筹资的计划等,也可以是对企业内部某个部门的某项具体计划,例如研发部门的新产品设计、采购部门对供应商的选择,或是销售部门对于目标客户、目标市场的定位等。而管理会计在这些计划过程中扮演着不可或缺的角色:目标的确定需要管理会计的数字来定位,资料的收集需要管理会计信息系统的运作,方案的比较和分析更是需要管理会计的理论与计算。管理会计师们对于价值创造以及关键成功因素(这些概念都将在后文中有所提及)的透彻理解,将会帮助管理者作出最优决策并不断改进决策。

预算是计划中一个十分重要的工具,它是指经营决策或长期决策目标的一种数量化表达,也就是通过有关的数据将企业的全部经营活动目标具体、系统地反映出来。预算描述了企业未来的销售目标,为达到该销售目标所需耗用的生产、营销、运输以及售后服务的成本,预期的现金流量,以及潜在的融资需求。而这些数字的确定都离不开会计信息系统所提供的各种财务和非财务信息。为了更好地协调企业各部门各环节的运作,包括企业与供应商及客户之间的良好合作,管理会计师们需要对企业有高度的全局观念,并且对不同决策所带来的财务成果有着清醒的认知,才能制订出符合企业战略发展目标的优选计划。

2. 控制

对于控制来说,不论是成本控制还是存货控制,都主要由三部分内容所组成:一是落实