

总 论



学 习 目 标

- ◆ 了解管理会计的形成和发展过程
- ◆ 熟悉管理会计的概念、管理会计与财务会计的关系
- ◆ 掌握管理会计的职能、内容与信息质量特征

第一节 管理会计的概念

一、管理会计的概念

管理会计是一门比较新兴的会计学科。目前,无论在中国还是西方,对管理会计的概念均无一个统一的认识。本教材将管理会计的概念归纳为:管理会计是会计与管理的直接结合,它是以财务会计信息为主要依据,以经济数学的方法为主要手段,以向企业内部经营决策者提供会计信息、加强企业内部经营管理、实现企业经济效益最大化为主要目标,对企业的生产经营活动进行预测、决策、规划、控制和考核评价,为企业内部管理者提供有用信息的一个会计分支。

现代会计的发展,使会计的管理职能越来越受到重视。作为会计与管理直接结合的管理会计逐步从传统的会计中分离出来,传统的会计称为财务会计,与财务会计相对应的称为管理会计,从而形成了现代企业会计的两大分支——管理会计和财务会计。管理会计从传统会计中分离出来,是会计不断发展的必然结果。管理会计拓展了会计的管理职能,侧重于研究企业内部现在和未来资金运动的规划与控制,它吸收了现代管理科学的一些成果,成为现代企业管理不可缺少的一门综合性的交叉学科。管理会计是管理科学和会计科学相互渗透的一门学科,它在现代企业管理中具有重要的作用。

1. 提供企业管理的信息

现代企业生产经营活动需要大量的经济信息,不仅需要财务会计提供的财务、经营等方面的信息,而且需要适应于企业内部管理的各种管理信息。这些管理信息既包括进一步加工的财务信息,又包括大量具有特定形式和内容的非财务信息,如实际的和预计的、历史的和未来的、局部的和全局的、技术的和经济的等等。只有这样,企业的管理者才能据以对未来的生产

经营活动进行规划和控制,从而达到预期的目标。管理会计由于方法灵活,不受许多限制,所以它可以对从各种不同渠道取得的信息进行加工、整理,使之成为符合企业内部管理要求的特定数据,成为能满足管理者进行预测、决策、计划、控制等各项工作所需要的管理信息。

2. 直接参与决策

决策是现代企业经营管理的核心。决策过程是管理人员选择和决定未来经营活动方案的过程。只有正确地进行各种决策,企业才能实现未来生产经营的最优化运转。然而,要制定正确的决策,不仅需要及时获取和提供管理信息,而且更需要对管理信息进行科学的加工和有效的运用。在此,管理会计发挥了其特有的功能。管理会计能积极、有效地提供企业内部管理的信息,并能帮助管理者进行计划和决策,能动地参与企业经营管理。特别是管理会计几乎涉及企业生产经营的全过程和所有领域,因此,它不仅参与全局、战略性的决策计划,而且参与企业内部各有关职能部门各种具体的决策计划。管理会计在提出和评价决策方案,帮助企业各级管理层制定正确的决策时,实际上也就置身于决策计划过程,直接参与了企业的经营管理活动。

3. 实行业绩考评

为了确保预定目标的实现,必须对生产经营过程和结果进行严密的跟踪和监控,将反映企业经营目标完成情况和经营计划执行过程的实际情况,与体现目标、计划的预算进行对比分析和检查考核。这是使生产经营活动得以按最优化原则进行的最重要手段,也是最终实现预定经营目标的可靠保证,在对企业生产经营过程及其结果进行监控、考评的问题上,管理会计既可建立完备的控制系统,又可确定严格的考核措施,从而随时掌握企业目标的具体实现过程,正确考评企业内部有关部门的工作业绩,并为修订决策、调整计划提供客观依据。

二、管理会计与财务会计的关系

管理会计与财务会计作为现代企业会计的两大分支,二者相比较,既有区别又有联系。

(一) 管理会计与财务会计的区别

1. 内容侧重点不同

管理会计的内容包括规划未来、控制现在和评价过去。其侧重点主要是规划未来,属于事前的“经营型会计”,分析过去是为了更好地控制现在和指导未来。管理会计这一特点大大提高了企业经济活动的预见性和计划性,也大大增强了管理会计参与企业决策、控制和评价业绩的功能,使管理会计在企业经营管理中发挥着比传统财务会计更为重要、更为突出的作用。

财务会计主要是反映和监督已经发生和已经完成的能够用货币计量的经济事项,侧重于提供历史资料,所以财务会计是属于“报告性会计”。

2. 服务对象不同

管理会计侧重于对内提供管理信息,主要满足企业内部管理当局加强内部经营管理的需要,属于“对内部报告会计”;财务会计主要服务于企业外部的信息需要者,使企业外部的信息使用者能够及时、准确地了解企业的经营成果和财务状况,以便切实保障他们的经济利益。所以财务会计属于“对外部报告会计”。

3. 会计主体的层次不同

管理会计的工作分为多个层次,它既可以以整个企业(如投资中心、利润中心)为其工作的会计主体,如拟订一个企业的经营计划,制定一个企业的经营决策和投资决策,评价一个企业的经营业绩,又可以将企业内部的局部区域甚至某一管理环节(如成本中心)作为其会计主体,而且在多数情况下,管理会计主要以企业内部责任单位为其会计主体。

财务会计往往只有一个会计主体,即以整个企业为其会计主体,通过定期编制财务报表和计算有关的财务指标来全面、系统、连续和综合地反映整个企业在一定时期的经营成果和财务状况,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。

4. 遵循的原则不同

管理会计虽然在一定程度上也要考虑“公认会计原则”或企业会计准则的要求,利用一些传统的会计观念,但并不完全受其限制和约束,可以根据企业内部经营管理的需要,来选择实施管理会计的理论和方法。

财务会计则必须严格遵守“公认会计原则”、企业会计准则,以保证其所提供的财务会计信息的可比性。

5. 方法体系不同

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,也可以根据需求和不同条件而采用不同的方法进行处理。在预测、决策、规划和控制的信息处理过程中,管理会计运用大量现代数学方法,并针对企业经营管理中的典型和具体问题,建立有关的数学模型,使企业经营活动的优化管理建立在科学的定量分析基础上。在预测企业前景、参与企业决策、规划企业未来、控制和评价企业经济活动方面发挥着重要的作用。

财务会计则必须依照企业会计准则的规定和要求,选择和采用核算的方法,而且核算方法在前后各期要保持一致和相对稳定,不得随意变更。如有必要变更,应当将变更的情况、变更的原因以及其对企业财务状况和经营成果的影响,及时、充分地 in 财务报告中加以说明和披露。

6. 工作程序不同

由于管理会计主要是服务于企业内部经营管理,因此没有固定的工作程序,企业可根据自己的实际情况选用不同的工作方法和工作程序,自行设计管理工作流程。

财务会计必须执行固定的会计循环程序,即审核和编制会计凭证,登记账簿,直至编制出会计报表。在通常情况下,不得随意变更其工作内容或颠倒工作顺序。

7. 数据要求不同

管理会计主要侧重于对未来的预测、规划和决策,往往会遇到一些不确定因素和不确定事项,所以管理会计提供的信息和数据,主要不是注重其可靠性和精确性,而是注重其及时性和相关性,所用的数据不要求绝对准确,多数是预计值,可以是近似值甚至是概率值。

财务会计的重点是反映过去已经发生的确定事项,不确定因素少,要求提供的信息要准确可靠,注重信息数据的真实性和精确度。

8. 对信息载体的要求不同

管理会计所提供的信息主要是满足企业内部管理的需要,既有定性信息,也有定量信息;

既有反映局部的信息,也有反映全局的信息;计量单位可以用货币计量,也可以用实物单位、时间单位或相对数单位计量,其信息载体大多为没有统一格式的各种内部报告,而且对这些报告的种类、内容和编制方法也没有统一的规定,并且编报时间也不固定。

财务会计的信息主要是以价值尺度反映的定量资料,也主要是向外部信息使用者输送信息,以使外部信息使用者了解企业的财务状况和经营成果,因此,其载体必须是具有统一格式的凭证系统、账簿系统和报表系统,并且对财务报告的种类、内容、指标体系和编制方法也有统一规定。在报送时间上,财务会计要求按月份、季度和年度定期对外报送。

9. 法律效力不同

管理会计提供的信息资料不是正式报告,不对外公开发布,只为企业内部管理使用,因此不具有法律责任;财务会计提供的信息是正式报告,并且要求对外定期发布,企业的信息使用者要据此作出自己的决策,因此,具有法律效力。

(二) 管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计相比,两者有明显的区别,但是管理会计毕竟是从传统的财务会计中分离出来的,又与财务会计同属于会计领域,因而二者之间仍然有着密切的联系。

1. 信息来源相同

管理会计和财务会计所用的信息资料都来源于企业的经济活动,管理会计要利用财务会计提供的会计信息资料,并对其进行深加工和再利用,从而进行预测和决策,因而管理会计要受到财务会计工作质量的约束。

2. 工作对象相同

管理会计和财务会计的工作对象都是企业的经营资金运动,只是侧重点有所不同。财务会计的工作对象在时间上侧重于企业过去的经营资金运动,在空间上侧重于企业全局性的经济活动;而管理会计的工作对象在时间上侧重于企业现在的和未来的经营资金运动,在空间上侧重于企业局部的或特定的经济活动。

3. 最终目的一致

财务会计要定期向企业外部信息使用者输送会计信息,使外部信息使用者能够及时了解企业的经营成果和财务状况,并通过采用法律、经济或行政手段来促使企业不断提高经营管理水平和经济效益;管理会计所使用的信息资料来源于财务会计,二者均为企业管理当局了解本身的经营成果和财务状况服务,并在此基础上提供决策有用的信息,可见,尽管管理会计和财务会计从内容、形式、主体等诸方面都存在着差异,但二者的最终目的是一致的,都是为加强企业内部经营管理和提高企业的经济效益服务。

想一想

1. 什么是管理会计? 管理会计在现代企业管理中有哪些作用?
2. 管理会计与财务会计的异同有哪些?

第二节 管理会计的形成与发展

一、管理会计在西方的形成和发展

管理会计的形成和发展经历了传统管理会计阶段和现代管理会计阶段。西方的管理会计最初萌芽于 19 世纪末 20 世纪初,其雏形产生于 20 世纪上半叶,20 世纪初至 20 世纪 50 年代属于传统管理会计阶段,此阶段管理会计的主要内容是预算和控制,其主要职能集中在“控制”方面,此阶段的特征是以控制会计为核心。20 世纪 50 年代至今属于现代管理会计阶段,此阶段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体系。

(一)管理会计的形成

管理会计成为与财务会计并列的独立学科,有比较完整的理论方法体系,它同其他任何学科一样,也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的逐步完善的历史过程。

管理会计的初步形成可以追溯到 20 世纪初,当时正处于自由资本主义经济向垄断资本主义过渡时期,资本主义已有了相当的发展,手工业作坊已发展为较大的企业,生产规模不断扩大,生产过程也越来越复杂,企业之间的竞争十分激烈。而在这种情况下,一般企业的管理中,以业主的经验和直觉为核心的传统管理方式仍占统治地位,不少工厂粗放经营、管理混乱、浪费严重。因此,如何用先进的科学管理代替落后的传统管理,使企业的各级管理工作得到较大的改善,以适应资本主义经济发展的需要就成为一个非常迫切的现实问题。正是在这种情况下,集中体现科学管理理论和方法的“泰罗制”产生了。创建“泰罗制”这一套体系的泰罗认为:在企业管理中,单凭个人的经验和传统的管理方式是不行的,要用精确的调查研究和科学的知识来代替个人判断,亦即要对产品的制造过程进行缜密的观察、计量、分析和评价;为生产劳动制造各种标准,要求每个工人使用标准的工具,通过标准的动作,耗用不超过标准的时间和原材料,来制造质量符合标准的产品;制定严格的作业效率标准,确定标准工时定额,推行计件工资制等。这一主张使科学管理的结果大大缩短了劳动的过程,节约了劳动时间,增强了工作责任,提高了工作效率,促进了生产的发展。与泰罗制的推广应用相配合,一些新的会计观念和技术方法,如标准成本、预算控制和差异分析等相继出现,并在实践中得到不断的充实完善,不仅给传统的会计增添了若干新内容,而且使会计开始突破单纯的事后计算,进入科学的事前计算,并将事前计算与事后分析紧密结合起来,从而为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径。当时,有人把这些会计领域的新内容综合起来,并写成专著。如 1922 年,美国奎因斯坦所著的《管理会计:财务会计入门》一书,他首先提出了“管理会计”这个名词。1924 年,麦西金出版了《管理会计》,以后管理会计专著相继问世,内容不断丰富。这些著作被称为早期管理会计的代表作,也成为管理会计的萌芽。这一时期从总体而言,伴随着泰罗制的推广和问世,管理会计并未形成一套独立的、科学的理论和方法体系,其着眼点仅限于既定方案的落实和经营计划的执行上,管理会计的主要内容是预算和控制,其职能集中体现在“控制”方面,有人称这一阶段的管理会计是以控制会计为核心的执行性管理会计。到了 1952 年,在世界会计年会上正式通过了“管理会计”这个专有名词,这标志着管理会计的正式形成。同时,传统的会计部



分被称为“财务会计”。

(二) 管理会计的发展

20 世纪 50 年代后,资本主义进入战后经济发展时期,其主要特点有:一是现代科学技术突飞猛进并广泛地应用于生产经营,使生产力得到迅速发展;二是资本主义企业进一步集中,企业规模不断扩大,这种形势是盛行一时的泰罗制所无法适应的。泰罗制过分强调严格的机械管理,不注意对企业的未来进行规划,忽视调动人的能动性和积极性,认为只要管得严,就能出效率,致使职工处于消极被动和极度紧张状态,严重阻碍了企业的生存和发展。在这种形势下,以运筹学和行为科学为主体的现代管理科学应运而生,并最终以其更科学和更先进的理论和方法取代了泰罗制,从而给企业管理带来了新的生机,为管理会计的发展补充了新的内容。

行为科学主要是应用心理学、社会学的原理来研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。把行为科学的原理应用到企业管理,有助于调整和改善人与人之间的关系,引导、激励职工在生产经营中充分发挥主动性、积极性。运筹学主要是应用现代数学和数理统计的原理和方法,建立起许多数量化的模型,对企业复杂的生产经营活动进行定量分析,以帮助管理人员按照最优化的要求,对企业的经营活动进行科学的预测、决策、计划、规划和控制,促使企业的生产经营活动实现最优化运转,以提高企业的竞争能力。

管理会计对这两项科学成果的吸收和应用,不仅完善、发展了规划控制会计的理论与实践,而且还逐步充实了“以管理科学学派”为依据的预测决策会计和以“行为科学”为指导思想的责任会计等内容,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。管理会计从“执行性管理会计”逐步发展到“决策性管理会计”与“执行性管理会计”并存,并以“决策性管理会计”为主的新阶段,20 世纪 70 年代管理会计在西方发达国家比较流行,20 世纪 80 年代则风靡全球。

二、管理会计在我国的发展

我国是从 20 世纪 70 年代末 80 年代初开始向发达国家学习引进有关管理会计知识的,但管理会计的有关内容早在 20 世纪 50 年代就在中国出现了。

1953 年,我国进入社会主义经济建设时期,在企业全面推行苏联的企业管理和会计理论方法的同时,在 20 世纪 50、60 年代,结合自己的国情采取了一些新的措施,如企业实行经济核算制,把出现的成本事前控制和事后分析、经济活动分析、投资效果分析等都划归到管理会计的内容,尽管不系统,但它是具有中国特色的管理会计的萌芽。

1978 年党的十一届三中全会以后,我国的社会主义经济建设进入新的历史发展阶段,迈出了改革开放的坚定步伐,提出了建设有中国特色的社会主义理论,把企业作为市场主体,自负盈亏、自主经营、自我发展、自我约束。企业由此从单纯的按计划生产转为面向市场进行生产经营,企业管理从单纯的生产管理向经营管理发展。为全面提高经济效益,企业必须着眼于企业与外部的联系,从企业全局入手,进行科学的决策。在这种环境下,自然而然地要求会计作出相应的反应。而此时,西方的管理会计也已发展到决策性管理会计阶段。从 20 世纪 70 年代末、80 年代初,在余绪缨教授等前辈的努力下,我国开始引进西方管理会计的理论和方法,并进行合理的借鉴。20 世纪 80 年代国内正式出版了管理会计的有关书籍。1985 年前后,

全国大中专院校的会计专业相继开设了管理会计课程,此外不少政府部门、企业、团体等组织了不同形式的培训班,为中国建立和推行管理会计培养人才。

由上所述,西方管理会计的引入得益于我国的改革开放。时至今日我国的管理会计无论在理论研究、方法应用方面,还是在学科建设等方面,都取得了可喜的成绩。虽然目前我国很多企业还未设立专门的管理会计机构,但是它的建立和健全是可以预见的,而且必将促进管理会计在我国应用的迅速发展。

想一想

管理会计是怎样形成和发展的?在各阶段的主要标志是什么?

第三节 管理会计的职能与内容

一、管理会计的职能

某一事物的职能是指某一事物本身内部具有的、客观存在的、不以人的主观意志为转移的基本功能或属性。管理会计的职能是指管理会计在企业经营管理中本身所具有的基本功能。它是与企业管理的职能相关的,现代企业管理的职能是计划、组织、协调、指挥与控制,管理会计在此基础上进行了发展和创新,由于管理会计主要是为企业内部经营管理服务,因此,现代企业管理的每一项职能都要求管理会计与之相对应。所以,现代管理会计的主要职能可以概括为以下五个方面。

1. 预测职能

预测是指采用科学的方法预计推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计的预测职能是指按照企业未来的总目标和经营方针,利用财务会计以及相关部门提供的历史资料,做进一步的加工改制与延伸,采用灵活多样的方法,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,对企业未来经济活动进行科学的规划,为企业经营决策提供有用的信息。

2. 决策职能

决策是在预测的基础上,在充分考虑各种可能的前提下,按照客观规律的要求,通过一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法作出决定的过程。管理会计的决策职能是指根据企业决策目标,依据预测所提供的财务信息及相关资料,选择科学的方法进行分析,从各种备选方案中选择最优方案的过程。决策职能是管理会计的核心职能。

3. 规划职能

规划是指企业在经济管理过程中,根据决策的目标以及为了达到这一目标所应从事的活动而作出的详细说明与计划。管理会计的规划职能是通过编制计划和预算实现的。它要求在最终决策方案选定的基础上,将预先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中,以便合理有效地组织运用企业的各项经济资源和人力资源,并将其作为控制企业经济活动的重要依据。

4. 控制职能

控制是指能使企业的经济活动严格按照规划的预定轨道有序进行。控制企业的经济活动

是管理会计的重要职能之一。这一职能的发挥要求将对企业经济活动的事前控制和事中控制有机地结合起来,即企业根据规划所确定分解的目标以及相关规章制度,事前确定科学可行的各种标准,并根据执行过程中的实际情况与计划发生的偏差进行原因分析,以便及时采取切实可行的措施,改进工作,确保经济活动的有效进行。

5. 考核评价职能

现代管理十分重视调动人的积极性,贯彻落实责任制是企业管理的一项重要任务。管理会计的考核职能就是通过建立责任会计制度来实现的,即在各部门各单位及每个人均明确各自职责的前提下,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和未来工作改进措施的形成提供必要的依据。

综上所述,管理会计这五项职能之间是相互联系、相互作用的,它们结合在一起,综合地发挥作用,为企业经营管理决策提供可靠的依据,为决策作出正确的分析与评价,并为执行决策所确定的方案制定相应的规划、控制与考核制度。

二、管理会计的内容

管理会计的内容是与其职能相适应的工作内容,包括预测分析、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称为预测决策会计;全面预算和成本控制合称为规划控制会计。预测决策会计、规划控制会计和责任会计三者既相对独立、又相辅相成,共同构成了现代管理会计的基本内容。

1. 预测决策会计

预测决策会计是指在管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景和实施经营决策职能的最具有能动作用的会计子系统。它处于现代管理会计的核心地位,又是现代管理会计形成的关键标志之一。

2. 规划控制会计

规划控制会计是指在决策目标和经营方针已确定的前提下,为执行既定的决策方案而进行有关规划和控制,以确保预期奋斗目标顺利实现的管理会计子系统。

3. 责任会计

责任会计是指在组织企业经营时,按照分权管理的思想划分各个内部管理层次的相应职责、权限以及所承担义务的范围和内容,通过业绩评价各有关方面履行职责的情况,反映其真实业绩,从而调动企业全体职工积极性的管理会计子系统。

想一想

管理会计的职能及其内容有哪些?

第四节 管理会计的信息质量特征与工作组织

一、管理会计的信息质量特征

管理会计作为加强企业内部经营管理,实现最佳经济效益的信息管理系统,在对企业的经济活动进行有效地预测、决策、规划、控制和考核时,取决于管理会计所提供信息的质量特征。所以管理会计提供的信息必须具备一定的质量要求,主要有以下五点。

1. 准确性

准确性是指管理会计所提供的信息在一定范围内必须是正确的。不正确的信息会导致管理当局的决策失误。

强调信息的正确性,必须明确信息的正确性与精确性是两个不同的概念。要求提供正确的信息,并不意味着要求提供的信息越精确越好,因为管理会计的侧重点是规划未来,在许多情况下,需要采用近似的方法,以线性关系代替非线性关系,以基于确定性的分析方法代替基于不确定的分析方法,以求得事物发展的规律性,反而可以取得较好的经济效果。例如,在制订生产计划时,有关未来销售的预测数,比来自过去销售的精确数据更为有用。

2. 相关性

相关性又称有用性,是指管理会计所提供的信息必须与管理当局的决策相联系,有助于提高人们决策能力的特性。无论是进行短期经营决策还是长期经营决策,都需要在备选方案中寻求最佳方案并作出判断和决策。只要存在可供选择的方案,就表明决策中存在“差别”,需要进行分析、比较和评价,以便从“差别”中选出最优方案,作为未来活动的依据。因此,管理会计信息的相关性,就是指帮助信息使用者提高决策能力所需要的发现“差别”、分析和解释“差别”,从而能从“差别”中作出选择和判断的特性。这就要求会计人员首先必须确定管理当局决策对信息的需要情况,然后对各种可取得的数据进行加工分析,并从中选出对管理当局决策有用的信息。

必须注意的是,相关性是就某一特定目的而言的,对某一决策目的相关的信息,而对另一决策目的就不一定相关的了。所以相关性是相对的,而不是绝对的。

3. 时效性

时效性又称及时性,是指管理会计必须为管理当局的决策提供最为及时、迅速的信息。只有及时的信息,才有助于管理当局作出正确的决策;反之,过时的信息将会导致决策的失误。强调信息的及时性,必须明确及时性与精确性的关系,二者有时矛盾。在需要信息时,速度往往高于精确,信息获得速度越快,则经理人员越能迅速解决问题。在准确性和及时性之间,管理会计更重视及时性,甚至牺牲部分准确性以换取信息的及时性。所以在管理会计上,估计值或近似值比精确的信息更为有用。及时性本身不增加相关性,但不及时的相关信息将使相关性完全消失。

4. 简明性

会计信息的价值在于对决策有用。简明性是指管理会计所提供的信息,不论在内容上还是形式上,都应简单明确,易于理解,使信息使用者理解其含义和用途,并懂得如何加以使用。明确而易于理解的信息,有助于管理人员将注意力集中于计划与控制活动中的重大因素上。例如,在为管理当局提供成本控制的信息时,揭示成本差异的信息将有助于管理当局重视差异,并采取有效措施,消除不利差异,保持有利差异,从而促进企业的健康发展。为此,简明性要求:凡是对管理者作出决策有重大影响的信息,必须详细提供;而对管理者作出决策没有重大影响的信息,可合并或简化提供。

管理会计信息的简明性是相对的,它取决于企业内部各个组织对信息的具体要求。处于企业内部不同层次的组织,在信息的综合程度上具有不同的要求,越是接近基层的单位,越要求提供较为直接、具体而明确的信息;而越是接近高阶层的单位,则越要求提供较为综合的信息,才能较好地分别适应其管理上的需要。

5. 效益性

管理会计所提供信息的效益性是指提供和使用信息的成本小于使用信息所产生的效益。以上各项管理会计的信息特征可以看作是为适应管理当局的各种需要提供的通用指南。在运用这些指南时,必须同时考虑各管理人员的各种特定需要,并根据其需要提供管理会计信息。但取得这些信息要花费一定的代价。因此,必须将形成、使用一种信息所花费的代价与其在决策、控制上所取得的效果进行具体比较分析,借以确定在信息的形成、使用上如何以较小的代价取得较大的效果。不论信息有多重要,只要其成本超过其所得,就不应形成并使用该信息。所以,信息的效益性可以看作是管理会计信息的一个约束条件。

二、管理会计的工作组织

管理会计是现代化企业组织结构中的一个重要组成部分,它在企业管理中具有其他会计手段无法替代的巨大作用。能否发挥其应有的作用,不仅与管理会计工作者的主观努力息息相关,更重要的是取决于其在企业管理中的地位高低。而企业的组织形式可以在一定程度上反映管理会计在企业管理中的地位高低。

在西方国家,企业一般实行董事会领导下的总经理负责制。会计部门和财务部门直接受财务副总经理的领导。会计部门的负责人是“主计长”或“会计长”,财务部门的负责人是“财务主任”或“财务长”。其组织形式如图 1-1 所示。

由图 1-1 可知,在西方国家,现代企业会计的两大分支——财务会计和管理会计是两个相互独立和平等的机构,它们各自有不同的职责范围,从而能够充分发挥财务会计和管理会计各自的作用。

在我国,由于管理会计尚处在形成和发展的过程中,因此,在大部分企业中,还没有专门的管理会计机构和专职人员。在实际工作中,如果需要管理会计方面的信息,一般都由财务会计人员兼任,并采用做什么管什么的方式。如销售组负责销售预测,成本组负责成本控制,财务组负责全面预算,材料组负责存货控制等。一些大型的企业也会在会计机构中专门设置管理

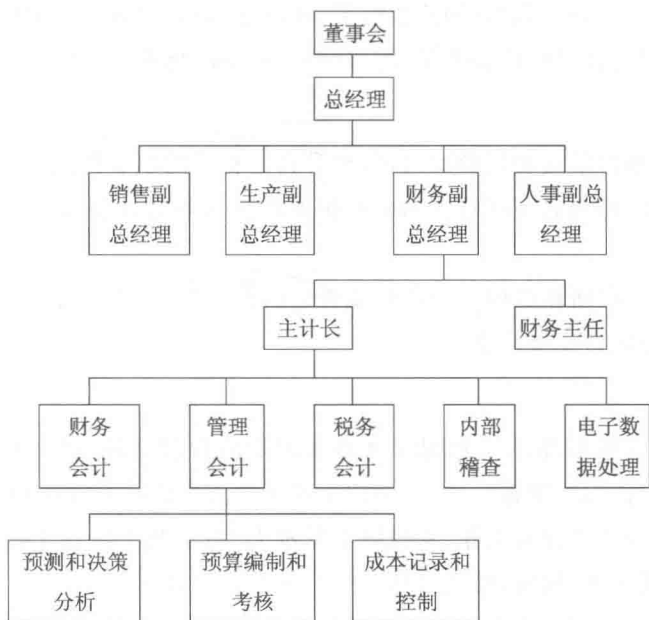


图 1-1 会计与财务机构组织形式图

会计组,负责推行管理会计。随着我国经济体制改革的深入以及大中型企业总会计师制度的不断完善,管理会计专职机构在我国会计机构中的建立和逐步健全是可以预见的,它必将促进管理会计在我国的迅速发展。

想一想

1. 管理会计的信息质量特征有哪些?
2. 谈谈对建立适合我国国情的管理会计专职机构的设想。

第五节 管理会计师的职业道德

管理会计师作为一种特殊的职业,对其职业道德的要求是非常严格的,其本身的义务中就有对自己、职业和公众保持最高的道德行为准则。目前,在我国还没有专门的管理会计师,也没有这样的协会组织。但是随着时代的发展,我国一定会有专门的管理会计师。本节主要对美国管理会计师的职业道德标准和管理会计师在遇到与职业道德发生矛盾时的解决措施进行介绍,目的在于:一方面用以指导我国会计人员的工作,有利于我国会计人员在企业管理中的作用得到更好的发挥;另一方面也为探索出符合我国要求的管理会计师,推动我国专业管理会计师行业的进步和发展提供一些指导。

一、美国管理会计师的职业道德标准

管理会计师的职责是为了帮助企业经理们实现利润最大化的目标,在履行其职责时必须

遵循职业道德规范。美国全国会计师协会曾于1982年颁布“管理会计师职业道德标准”，遵循这些标准是实现管理会计目标的必要条件。这些职业道德标准包括以下内容。

1. 专业技能

(1)要在平时不断自学或者是参加培训,提升自己相关的职业技能和水平。

(2)管理会计师的行为必须既符合国家的相关法律和规定,同时,也要符合自身所在的岗位要求。

(3)对于其在工作中所获得的一切资料或者是信息,都一定要经过科学、合理的分析之后,才可以对其进行有条理且完整的报告。

2. 保密性

(1)对于管理会计师来讲,除了接到某人或者组织的授权之外,对于所获得的一切机密的信息或者资料都不允许对外泄露。当然,法律上对于管理会计师的责任和要求除外。

(2)对于管理会计师的保密工作,不仅限于其本人,对于其下属的工作人员也要做好一切资料或者信息的保密工作,同时,还要对其下属行为进行监督。

(3)管理会计师虽有获得机密文件和资料的机会,但是对于其本人或者第三者,绝对不允许其因自己的身份而获取相关的机密资料并获取非法的利益。

3. 正直性

(1)要避免因为利益而发生矛盾或者冲突,并告诫有关各方避免任何潜在的冲突;同时,也要将各种潜在的冲突进行监督,并将其处理在冲突发生之前。

(2)对于一些有损于管理会计师正当履职的一切活动都不得参与。

(3)管理会计师拒绝收受任何影响其行为的馈赠、赠品和宴请。

(4)严禁主动或被动地破坏企业组织的合法性和道德目标的实现。

(5)禁止交流或传达有碍于正确作出职业判断的和顺利完成工作的某些专业性限制或其他约束条件。

(6)禁止交流或者传达一些有利或者不利的信息,以及其职业判断或意见。

(7)禁止从事或支持任何有害于职业团体的活动。

4. 客观性

(1)公允而客观地交流信息。

(2)公允地披露信息,帮助报表使用者对各项报告、评论及建议获得正确的了解。

二、职业道德冲突的解决

在应用职业道德各项行为准则时,管理会计师常常会面临确认非道德行为以及违反道德的处理问题。如遇到严重的职业道德问题,管理会计师应当遵循专业组织制定的有关政策,若这些政策不能解决特定的职业道德问题,管理会计师应采取下列措施:

(1)管理会计师一旦遇到一些与职业道德相矛盾性的问题,首先应和自己的直接主管坦诚地交流和讨论。如果直接主管卷入该道德冲突,则应将问题提交给高一级主管,甚至在有需要

的情况下,可以直接到最高管理层那里获得帮助或取得最终的答案。

如果直接主管是最高级主管(如总经理),则应将问题提交给审计委员会、执行委员会、董事会、理事会或业主等机构讨论,并提出解决意见。

(2)管理会计师在遇到与职业道德相矛盾的问题时,还可以和那些比较公正的顾问进行讨论。在讨论中必须说清楚所有的事项,从而既有利于其对事件始末的明确了解,也有利于帮助找到可以解决的办法或措施。

(3)管理会计师如果遇到与职业道德相矛盾的重大问题,并在尽了自己的最大努力后仍然无法解决道德冲突,只能向组织提出辞职,并向接替自己工作的人员提交其信息备忘录,办理工作交接手续。

想一想

管理会计人员必须遵守哪些职业道德?怎样解决道德冲突的问题?



案例分析

管理会计是做什么的?

LK 公司是一家纸制品生产公司,主要生产各种复印纸、包装纸等。每一类纸张又有许多规格,如复印纸又区分为 A4、B5 等,包装纸又可区分为普通包装纸和专用包装纸等。以前由于竞争不激烈,公司的成本会计系统只按大类计算成本,业绩报告分别反映复印纸和包装纸的业绩。自从去年开始,当地又开设了一家新的包装纸生产公司,生产 LK 公司所生产的包装纸中的普通纸系列产品。由于其报价低于 LK 公司,所以 LK 公司的一部分普通包装纸业务开始流失。面对这种情况,LK 公司的领导层要求会计人员立刻提供详细的业绩分析报告。会计人员经过一番努力,调整了包装纸的成本计算体系,终于拿出了反映各种规格包装纸利润率的业绩报告。原来的业绩报告表明,包装纸的平均利润率达到了 40%,重新分析后却发现,其中普通包装纸的利润率为 50%,而专用包装纸几乎不赚钱。于是 LK 公司决定,将包装纸生产部门划分为两个责任中心:普通包装纸责任中心和专用包装纸责任中心。对于普通包装纸,采取了降价措施,同时要求管理会计人员密切关注竞争对手的业绩信息,每周提供一次报告,以便及时根据该公司的财务业绩、定价策略和市场渗透情况作出反馈;而对于专业包装纸,则要求管理会计人员提供相应的建议,以便帮助监督和控制其成本,以提高该部分生产的利润率。会计人员明显感到,在新的竞争环境下自身的责任重了,迫切需要掌握新的管理会计技能来适应管理者的新需求。

(资料来源:世界经理人网站)



本章小结

管理会计是管理科学和会计科学相互渗透的一门学科,它的发展经历了萌芽期、形成期、发展期等几个阶段。管理会计的主要目标是向企业内部经营决策者提供会计信息、加强企业



内部经营管理、实现企业经济效益最大化。

现代会计的发展,使会计的管理职能越来越受到重视,从而使会计与管理直接结合的管理会计逐步从传统的会计中分离出来,形成了现代企业会计的两大分支——管理会计和财务会计。管理会计从传统会计中分离出来,是会计不断发展的必然结果。管理会计拓展了会计的管理职能,侧重于研究企业内部未来和现在资金运动的规划与控制,它吸收了现代管理科学的一些成果。所以,管理会计是管理科学和会计科学相互渗透的一门学科。它具有预测、决策、规划、控制和考核评价职能;它与财务会计的关系是既有区别又有联系,同属企业会计信息系统。管理会计的信息特征有准确性、相关性、时效性、简明性和效益性。管理会计师在履行其职责时必须遵循相应的职业道德规范。

本章重点与难点:管理会计的职能与内容,管理会计与财务会计的关系。

成本性态分析与变动成本法



学习目标

- ◆ 熟练掌握成本按其习性分类的具体内容,掌握成本性态分析的方法
- ◆ 熟练掌握变动成本法的具体内容
- ◆ 熟悉变动成本法与全部成本法的主要区别

第一节 成本的分类

一、成本的含义

成本是衡量企业经营管理 and 经济效益综合性很强的一个指标,原材料物资消耗的多少、设备利用程度的高低、劳动生产率的大小都直接地体现在成本指标上。所以,对成本进行分析是管理会计进行预测、决策、规划、控制和考核评价等一系列基本理论和基本方法的必要前提,它可以为企业管理者进行规划、控制等管理活动提供科学的依据,对改善经营、提高企业的经济效益具有十分重要的意义。

传统意义上的成本通常是指产品的生产成本,它是在一定条件下企业为生产一定数量、一定种类的产品所发生的各种耗费的货币表现,其本质属性是“对象性”。

随着经济的不断发展,会计业务在不断地延伸和拓展,成本的内涵也在不断丰富。在管理会计中的成本一般是指为了实现一定的目标,或者为了达到一定的目的而付出的能够用货币度量的价值牺牲。这种成本的含义不局限于财务会计中所讲的产品成本,也不能与生产费用等同,它不仅包括产品的全部生产成本,还包括由企业的销售费用、管理费用和财务费用等构成的期间费用。

二、成本按经济用途分类

成本按经济用途分类是财务会计中最主要的分类方法,也是一种传统的分类方法。按照这种分配标准,成本可分为制造成本和非制造成本两大类。

(一) 制造成本

制造成本又称生产成本,是指在生产过程中为制造产品或提供劳务而发生的支出。制造

成本按具体的经济用途可分为直接材料、直接人工和制造费用三大成本项目。

1. 直接材料

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的成本。主要包括生产过程中实际耗用的原材料、辅助材料、燃料、动力,以及其他直接材料等。

2. 直接人工

直接人工是指在产品生产过程中直接改变原材料性质或形态的人工成本部分。主要包括直接进行产品生产的工人的工资、奖金、津贴、补贴,以及从工人工资总额中按比例提取的职工福利费等。

3. 制造费用

制造费用是指在产品生产过程中不能归于上述两个成本项目的间接材料、间接人工和其他制造费用。主要包括企业生产部门管理人员的人工费用,生产单位固定资产的折旧费、水电费、差旅费、办公费、机物料消耗费,季节性和大修理期间的停工损失以及其他制造费用等。

(二)非制造成本

非制造成本又称非生产成本、期间费用,通常可以分为销售费用、管理费用和财务费用。

1. 销售费用

销售费用是指在销售产品和提供劳务过程中发生的各项费用。例如,销售过程中发生的运杂费、包装费、销售佣金、广告费、展览费,以及专设销售机构的业务招待费和人员工资等均属于销售费用。

2. 管理费用

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理企业的生产经营活动而发生的各项费用。例如,企业经费、工会经费、职工教育经费、业务招待费、劳动保险费、企业行政管理部门人员工资等均属于管理费用。

3. 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用。包括利息净损益、汇兑净损益以及相关手续费等。

成本按经济用途的分类能够反映成本的基本构成,便于考核成本计划的执行情况,分析成本升降的原因和寻求降低成本的途径,确定经济责任。但这种分类没有同企业的生产经营能力挂钩,不利于事前控制成本和进一步挖掘企业降低成本的潜力。

三、成本按其性态分类

成本性态又称成本习性,它是指成本总额与业务量(生产量、销售量等)之间的依存关系。进行成本性态分析就是要考察成本总额与业务量之间的规律性联系。这种分类方法避免了成本按经济用途分类的缺陷,能够将成本同企业的生产经营能力挂起钩来,便于事前成本控制,有利于进一步挖掘企业降低成本的潜力,以达到增收节支的目的。因此,它是管理会计中具有重要意义的一种成本分类方法。这种分类方法是管理会计对企业经营活动进行规划和控制的先决条件,是变动成本计算的基础。成本按其性态分类可分为变动成本、固定成本和混合

成本。

(一) 变动成本

1. 变动成本的概念

变动成本是指在一定时期和一定业务量范围内,其总额与业务量的增减变动成正比例变动的成本,如产品生产成本中的直接材料、直接人工,固定资产按工作量法计提的折旧费等均属于变动成本。其主要特点是:

- (1)在一定时期和一定业务量范围内,变动成本总额随业务量的变动成正比例变动;
- (2)在一定时期和一定业务量范围内,单位变动成本不受业务量影响,固定不变。

【例 2-1】 某生产设备的企业,每台设备需要耗用 1 个 A 零件,A 零件的单价 300 元。假定该设备的月产量分别达到 50 台、100 台、150 台时,则每月 A 零件的成本总额将随产量的增减而成正比例变动,分别为 15 000 元、30 000 元、45 000 元。但单位 A 零件的成本不受业务量影响,始终保持 300 元不变。

变动成本的特点如图 2-1 所示。

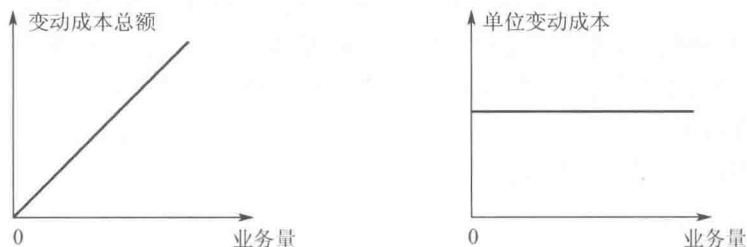


图 2-1 变动成本性态图

值得注意的是:在实际工作中,变动成本总额与业务量之间的正比例增减变动关系,只有在一定时期、一定业务量范围内存在,超过一定时期、一定业务量范围就可能表现为非正比例增减变动关系。我们把这个一定时期、一定业务量范围称为“相关范围”。例如,某企业生产甲产品,在生产的最初阶段,由于工人技术不熟练,产量较低,单位产品所消耗的直接材料和直接人工成本较高,变动成本总额的增长幅度可能小于产量总数的增长幅度;当产量增长到一定的范围,单位产品所消耗的直接材料和直接人工成本可能比较平稳,从而使变动成本总额与产量总数之间呈现出按正比例变动的趋势;当产量超出范围而继续增长,则又可能出现一些使单位变动成本提高的因素,使变动成本总额的增长幅度大于产量总数的增长幅度。

2. 变动成本的分类

变动成本按其发生原因可进一步分为技术性变动成本和酌量性变动成本。

(1)技术性变动成本。技术性变动成本是指单位成本受客观因素决定、数额由技术因素决定的变动成本。这类成本与产量有明确的技术或实物关系,降低这类成本可以通过技术革新或提高劳动生产率等来实现。例如生产一台电脑必须配套一块主板、一个显示器、一个键盘,其成本就是由设计技术决定的、与电脑产量成正比例变动的技术性变动成本。

(2)酌量性变动成本。酌量性变动成本是指单位成本不受客观因素决定、企业管理当局可以改变其数额的变动成本。这类成本的单位变动成本的发生额可通过企业管理决策行为改