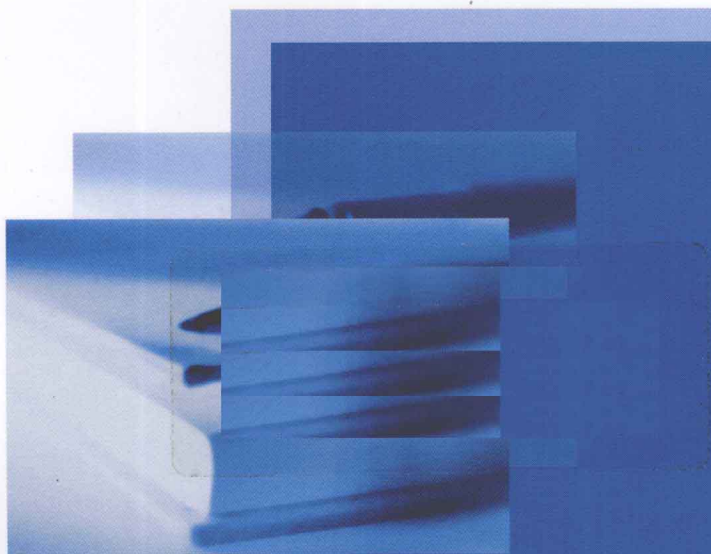


财 政 部 规 划 教 材
全国高等院校应用型会计系列教材

管理会计

周 航 主编



中国财政经济出版社

财政部规划教材
全国高等院校应用型会计系列教材

管 理 会 计

周 航 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/周航主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 6

财政部规划教材. 全国高等院校应用型会计系列教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2237 - 0

I. 管… II. 周… 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 (2010) 第 086551 号

责任编辑: 王文军

责任校对: 王 英

封面设计: 陈 瑶

版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 14 25 印张 342 000 字

2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 25.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2237 - 0 / F · 1781

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

序 言

在当今社会,各国经济从社会化到国际化、全球化,是一种必然趋势。在这种趋势下,各种经济活动、各类经济联系及经济现象越来越复杂化。面对这纷繁复杂的经济现象,如何才能从理论上进行更为透彻的理解和把握,进而科学地解释并有效地解决,这是现在和未来的经济管理工作需要认真面对的重要任务。经济的发展,促进了我国教育的发展;经济发展面临的问题,又丰富了我国教育的内容,促进了我国教育改革向纵深发展。

我国教育改革的目标是使教育发展更加符合经济发展的需要,更加贴近经济发展的实际情况,从而培养出应用型的高级经济管理人才。培养应用型高级经济管理人才,就是以培养学生实际应用能力为主要特色,以能力培养为中心,以职业岗位为目标,以培养技术应用能力为主线,设计人才培养方案,培养出适应经济社会发展需要的高级经济管理人才。为了适应应用型本科专业人才的培养,财政部根据《国家教育事业发展规划纲要》(国发[2007]14号)文件的精神,启动了《财政部2009—2011年学历教材建设计划》,组织专家学者编写应用型本科学历教材。其中,应用型本科会计专业系列教材共10种,包括《会计学基础》、《中级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《税务会计》、《会计综合实训》、《审计学》、《政府与非营利组织会计》、《管理会计》和《会计信息系统》。

这套系列教材具有以下几个方面的特色:

第一,突出应用性。培养应用型人才是本系列教材的出发点,整套教材始终贯彻“理论够用,实务讲透”的原则。本系列教材基本上看不到过去的概念、意义、作用等影子,取而代之的是给出理论知识点,强化会计实务的内容。本系列教材着重从学生的实际动手能力方面进行知识介绍和技能训练,学生通过学习可以很快地掌握知识要领,提高实际应用的能力,从而突出了应用性的特点。

第二,具有创新性。创新是科学研究方法的特性。本系列教材在知识体系介绍过程中,始终贯彻科学的态度和创新观点,做到既保持传统的、优秀的知识和方法体系,又从创新角度去发展和开拓。基于此,本系列教材中每一种教材的体例除了第一章之外,其他各章基本上都是以实务内容来命名,各章的每一节基本上都是只涉及“理论知识”和“实务应用”两个方面的内容,这种章节结构安排突出了创新性的特点。

第三,体现时代性。新时代下的新知识体系的构成是一门学科的重要组成部分,知识结构推陈出新是学科发展的一个标志。本系列教材一方面结合当前财经工作发展中的新形势、新问题,将新知识内容融入教材当中;另一方面通过知识链接方式,引导读者掌握新知识的内容,从而突出了新知识的特点。

第四,注重实践性。本系列教材除了主教材外,为了加强对知识的实践训练,每种教材

还配套编写了习题集，供读者学习时使用。这些练习题模拟实际会计工作可能发生的各类业务，使学生边学边练，从而体现了实践性的特点。

本系列教材定位于高等财经教育应用型本科会计专业的教学，主要作为普通高等财经院校相关课程的选用教材，亦可作为各层次会计教育和企业会计培训教材，也适合广大财经从业人员作为学习参考用书。

本系列教材在编写过程中得到有关专家和企业的支持和帮助，在此一并表示感谢。由于编写时间仓促，加上编写水平所限，书中有不足之处在所难免，恳请广大读者提出宝贵的意见和建议，以日臻完善。

财政部应用型本科教材编委会

2010年1月

编写说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高等院校财经类教材。

管理会计基于企业经营管理的实际需要而产生，受管理科学及其他相关学科的理论与技术滋养而发展。其方法不断丰富，职能不断延展，目标不断提升，从以成本控制为主要功能、以提高企业生产效率为主要目标的执行性管理会计，发展到注重预测、决策与责任考评，以提高企业经济效益为目标的决策性管理会计，目前正进入以适应环境变化、支持企业战略管理为特征，以提升企业核心竞争力为目标的发展新阶段。

管理会计在企业管理中发挥着重要的作用。进入发展新阶段的管理会计不仅强化了原有的成本控制、预测决策、考核评价职能，而且形成了作业成本法、平衡计分卡等新技术，从而成为企业全球化竞争中重要的会计管理思维与技术。在我国经济飞速发展、企业信息化程度日益提高、全球竞争愈演愈烈的今天，管理会计在中国企业中的应用格外具有意义。中国经济要保持持续发展，中国企业要做大做强，必须强化管理，实施成本领先、差异化战略，发掘和保持竞争优势，而这正是管理会计的功能和作用之所在。

本教材侧重于应用，兼顾理论的精练与够用，为使学生掌握管理会计的理论精髓和技术方法，本教材在体例的设计上各节分设“理论知识”与“实务应用”两部分。根据“理论知识目标”与“实务应用目标”分别确定相应内容，尽量回避繁琐的公式推导和冗长、枯燥的理论阐述，侧重于实际应用层面，力求以简练的语言、直观的图表、典型的案例以及说明性较强的示例，对管理会计的先进思想、主要内容、实用技术进行系统介绍。力图使读者能够用最少的时间与精力，以最容易、最便捷的方式掌握管理会计的知识精华与方法要旨，并能迅速应用于企业经营管理的实践。

本书共分八章，由周航（第一章、第五章、第八章）、蒋振富（第二章）、方安媛（第三章）、池海文（第四章）、阎成武（第六章、第七章）共同执笔，并由周航修改、编校。本书由集美大学孙福明教授主审。

为了加强对教学内容的理解和实践训练，我们还编写了配套的《管理会计习题集》。用书学校任课老师若需要习题答案、案例及本教材的电子课件，请登录如下网址：<http://www.zgcjyy.com>（或www.中国财经教育网.com），进入“下载专区”即可。

由于管理会计正处于变革与发展时期，理论的探讨和方法的充实都在进行中，加之编著者水平所限，因此本教材在管理会计的理论认识、技术掌握、方法运用方面都可能不够恰当、准确，敬请专家与读者鉴定、批评与指正。

编者

2010年3月

目 录

第一章 管理会计概论	(1)
第一节 管理会计的基本理论	(1)
第二节 管理会计的主要方法	(10)
第二章 管理会计的基本方法及应用	(15)
第一节 成本性态分析方法及应用	(15)
第二节 变动成本计算法及应用	(25)
第三节 本量利分析方法及应用	(40)
第四节 管理会计基本方法综合应用案例	(57)
第三章 经营决策方法及应用	(62)
第一节 生产决策方法及应用	(62)
第二节 定价决策方法及应用	(80)
第三节 库存决策方法及应用	(85)
第四节 经营决策方法综合应用案例	(90)
第四章 投资决策方法及应用	(92)
第一节 投资项目及其影响因素计量	(92)
第二节 投资项目经济性评价方法及应用	(98)
第三节 投资项目风险性评价方法及应用	(103)
第四节 投资项目决策分析方法综合应用案例	(108)
第五章 预算管理方法及应用	(114)
第一节 预算管理系统	(114)
第二节 全面预算编制方法及应用	(119)
第三节 其他预算编制方法及应用	(127)
第四节 预算控制方法及其应用案例	(133)
第六章 成本控制方法及应用	(140)
第一节 标准成本控制方法及应用	(140)

第二节	质量成本控制方法及应用	(151)
第三节	成本控制方法综合应用案例	(160)
第七章	责任会计方法及应用	(166)
第一节	责任会计制度	(166)
第二节	内部转移定价方法及应用	(169)
第三节	责任预算方法及应用	(175)
第四节	责任中心业绩评价方法及应用	(185)
第八章	战略管理会计方法及应用	(190)
第一节	战略管理会计及其推行的现实意义	(190)
第二节	战略定位分析方法及应用	(194)
第三节	战略成本控制方法及应用	(197)
第四节	战略绩效评价方法及应用	(204)
第五节	战略管理会计方法综合应用案例	(210)
主要参考文献		(215)

管理会计概论

理论知识目标

- ☐ 了解管理会计的形成与发展过程, 以及企业经营管理实践与科学管理对管理会计形成、发展的影响
- ☐ 掌握管理会计的基本特征、主要内容以及相关理论问题

实务应用目标

- ☐ 掌握管理会计的主要方法及其相应方法体系
- ☐ 了解管理会计的应用现状及应用前景
- ☐ 能够结合经营环境与管理需求应用管理会计方法

管理会计是与财务会计并存的现代企业会计分支, 是管理与会计的直接结合所形成的新兴会计学科。管理会计为企业经济活动的决策、规划、控制、评价提供信息, 以强化企业内部的经营管理, 实现最佳经济效益; 管理会计同时又适应企业战略管理的需要, 关注企业外部经营环境与竞争对手, 协助企业确立战略目标、进行战略规划、控制战略实施、评价战略业绩。

第一节 管理会计的基本理论

一、管理会计形成与发展的三个阶段

(一) 执行性管理会计阶段

20 世纪初为配合科学管理的实施和满足企业生产效率提高的需要, 在会计领域产生了标准成本、预算控制和差异分析等方法, 这些方法把严密的事先计算引进到会计体系中来, 实行事先计算、事中控制和事后分析相结合。这是会计职能的重大转变, 是会计发展史上的一个里程碑, 也是会计分化为财务会计与管理会计的开始。这些方法构成了管理会计早期的内容, 形成了传统的执行性管理会计。传统的执行性管理会计以提高企业生产效率为主要目标, 只需考虑如何高效执行既定的经营方针, 而无需考虑如何制定正确的经营策略。

(二) 现代管理会计阶段

20 世纪 50 年代以后, 科学技术迅猛发展, 使得企业规模不断扩大, 生产经营方式日趋

复杂,市场竞争日益加剧,企业要发展就必须实现管理现代化。管理会计在强化执行性管理会计职能的同时,大量吸收现代管理科学中运筹学、行为科学等方面的研究成果,形成了以预测决策为特征,并且具有责任控制与绩效评价职能的决策性管理会计。执行性管理会计与决策性管理会计共同构成了一个与现代管理相适应的管理会计体系,即现代管理会计。

(三) 战略管理会计阶段

20 世纪 80 年代中期,我国社会经济环境发生了巨大的变化,企业管理进入了战略管理时代。为满足企业提高竞争力的需要,以及配合战略管理的实施,促使管理会计采用了竞争对手分析、价值链分析等方法,创造了作业成本法、平衡计分卡等方法,从而促进了战略管理会计的形成。战略管理会计是现代管理会计的新发展,其以重视环境、适应环境为特征,以提升企业的竞争优势、提升企业核心竞争力为主要目标。

知识链接

企业资源配置的管理会计需求

企业在追求其目标的过程中要利用人财物力资源,组织业务活动。如何最好地利用资源,最有效率地组织业务活动,正是企业管理所要考虑的。企业管理日常的工作包括:制定决策与计划,指导、控制业务活动,进行业务活动结果的评价。

企业通常具有不同的业务单位,进行着不同类型的经济活动,提供着不同类型的产品和服务。由此也对管理会计信息提出了多样性的要求:只有有效的管理会计系统,才能有效率地协调运输、加工及营销等活动。例如铁路业为监督多样且分散的营业活动,创造了控制现金收支的新程序以及汇总其内部营运与业绩的考核指标。

二、管理会计的基本理论问题

(一) 管理会计的定义

由于管理会计是一新兴学科,且由于其应用学科的性质使得其理论研究相对薄弱,故目前还没有被广泛认可的统一的定义。通过对管理会计发展历程的追溯,我们已经对管理会计有了初步的了解。而且各种管理会计的定义虽然既有广义、狭义之分,又有描述视角与侧重点的区别,但这些定义对管理会计的本质认识并没有不同,这里我们也给出本书对管理会计的定义,以求使人们对管理会计有一个相对清晰的、立体的认识。

本书认为:管理会计是企业管理的一个子系统,既是会计信息系统又是决策支持系统。从信息论的角度看,管理会计是收集、整理财务会计信息及其他相关信息,主要采用数理方法对这些信息进行定量分析,实现对企业经济活动的预测、决策、控制与评价的信息处理系统。从传统管理思维出发,可以认为管理会计是以强化企业内部经营管理,实现最佳经济效益为最终目的,以现代企业经济活动及其价值表现为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对经济活动过程的预测、决策、规划、控制、责任考评等职能的一种管理活动,是现代企业会计的一个分支。从战略管理的角度出发,则可以认为管理会计是适应企业战略管理的需要,运用灵活多样的方法收集、加工、整理与战略管理相关的企业内外部信息,并据此协助企业管理层确立战略目标、进行战略规划、控制战略实施、评价战略业绩的战略管理子系统。归根到底,管理会计是一种侧重于在企业内部经营管理中发挥作用的会计,是企业管理活动的重要方面,是企业信息系统、决策支持系统的主要组成部分。

（二）管理会计的对象

一门学科的对象应该是指学科研究和工作的基本主题与核心内容。西方的管理会计文献中很少提及管理会计的对象问题，我国学者对此却有较多的争议。有人认为管理会计的对象是“现金流动”，有人认为是“价值差量”，还有人认为是“资金运动”。本书认为，管理会计的对象是企业相关责任中心的、可控的、现在或未来的经济活动。

（三）管理会计的目标

管理会计的总目标是提高企业的经济效益，分项目标包括：

1. 确定各项经济目标。该目标包括对目标利润、目标成本、目标资金需求量的预测与确定，及在此基础上作出资源最佳配置与流动的全面预算。

2. 合理使用经济资源。该目标包括在责、权、利的基础上制定适合本企业具体情况的责任会计制度，利用科学的原理与激励措施，促使各责任中心减少人、财、物的消耗，以最小资金占用额来完成计划所规定的各项目标。

3. 调节控制经济活动。该目标包括事前制订成本控制计划，进行预防性和前瞻性的控制和调节，根据各责任中心编制的业绩报告所反映的实际数与预算数的差异进行反馈性的控制与调节，以保证各经济目标的实现。

4. 评价考核经济业绩。该目标包括利用标准成本制度等方法，对日常发生的经济活动进行跟踪、搜集、计算；根据相关报告来评价和考核各责任中心履行经营责任的情况和应受的奖惩，总结经验、解决矛盾，及时提出合理化建议，促进企业完善经营管理。

（四）管理会计的假设

1. 一般性假设。

（1）主体假设。管理会计的主体假设是指管理会计为之服务的对象可以是企业单位及其内部各责任中心，也可是其他组织。

（2）持续经营假设。管理会计的持续经营假设是指企业及其各级责任中心的筹资、投资、生产、销售等生产经营活动将无限延续下去，从而使管理会计的预测、决策、控制等各项工作所使用的方法能保持稳定有效。

（3）会计分期假设。管理会计的分期假设是把企业持续不断的经营活动，根据需要划分为一定的期间以便及时地提供管理会计信息。管理会计的分期应根据企业管理的需要灵活进行，这与财务会计分期通常以一年为标准不同。

（4）货币时间价值假设。货币的时间价值假设规定了等量货币在不同时点上具有不同的价值，管理会计的许多决策都是在此基础上作出的。与财务会计币值稳定假设不同，管理会计在进行长期决策时必须考虑货币的时间价值，将各个时点的现金流量换算到同一时点，只有这样才能进行准确地分析、预测、决策和控制。考虑货币的时间价值是管理会计进行预测、决策、控制的重要基础之一，它使不同期间的价值量具有可比性。

（5）为不同目的采用不同的成本分类假设。在管理会计中为了适应企业经营管理的不需要，必须采用不同于财务会计的各式各样的成本分类。为了将成本对象化，按成本的追溯性将其分为直接成本与间接成本；为了规划和控制企业的经济活动，必须按成本的可变性把所有的成本分为变动成本和固定成本两大类；为了进行短期经营决策与长期决策，必须根据成本的相关性将成本分为相关成本和无关成本；为了控制和考评各级责任单位的经济活动，应根据成本的可控性分为可控性成本与不可控成本等等。

(6) 效益最大化假设。管理会计的总目标就是为改善企业的经营管理,提高企业的经济效益和社会效益服务,而提高效益的核心是在整个管理会计工作过程中,对任何一项经济业务的发生都必须按“成本效益分析”的原理,提高投入产出的水平,提高投资报酬率,追求效益的最大化。

(7) 风险价值可计量假设。由于决策信息的不完全确定性,对于未来结果出现的概率无法准确把握,从而形成的决策结果与实际结果出现偏差可能性给企业带来的损失是可以计算的。管理会计中风险价值计量假设为管理会计进行风险决策提供了可能,并且可进一步为风险控制提供信息。

2. 技术性假设。管理会计方法的设计与应用,通常在一般性假设基础之上还提出了相应的应用范围、应用条件的限定,形成了一些技术性假设。例如本量利分析方法的成本性态假设、相关范围假设、模型线性假设、产销平衡假设以及品种结构稳定假设等。

(五) 管理会计的内容

1. 决策与规划会计。首先,利用财务会计提供的资料和其他有关的信息,对企业在计划期间的各项重要经济指标包括保本点、销售额、成本、利润、资金以及经营风险与财务风险等进行科学的预测分析,并对经营、投资等重要经济问题进行决策分析;其次,把通过预测和决策所确定的目标和任务,用数量和表格形式加以协调、汇总,编成企业在一定期间的全面预算;最后,按照经济责任制的要求,把全面预算的综合指标层层分解,形成各个责任单位的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。

2. 控制与评价会计。首先,通过制定控制制度和开展价值工程活动等对企业的经营活动进行前馈性控制,按照预算规定的指标,对即将发生和已经发生的经济活动进行调节和反馈性控制;其次,利用标准成本制度并结合变动成本法,对日常发生的各项经济活动进行追踪、收集和计算;最后,根据经济责任制的要求,由各责任单位编制一定期间的业绩报告,并且通过对报告中的实际数与预算数的差异进行分析和研究,来评价和考核各个责任单位的业绩和成果,并根据行为科学的激励理论分别确定它们应承担的经济责任和应接受的奖惩,同时把发现的重要问题立即反馈给有关部门,迅速采取有效措施,及时加以解决。

3. 战略管理会计。战略管理会计着眼于企业的长远目标和竞争力的提升,为企业提供包括经营业绩、竞争对手等多元化的财务与非财务信息,使企业充分了解自身的竞争实力和战略地位,辅助企业进行战略规划、战略控制和战略绩效评价。价值链分析、竞争对手分析、作业成本法、平衡计分卡等是战略管理会计的典型方法,它们构成了战略管理会计的主要内容。

(六) 管理会计的一般程序

管理会计的一般程序可概括为事前规划、事中控制、事后评价三个阶段。由于这一程序是一个不断重复、持续进行的过程,故也称之为“管理会计循环”(见图1-1)。

(七) 管理会计的职能

1. 决策职能。管理会计的决策职能分别在战略决策和战术决策层次、短期经营决策和长期资本支出决策中履行,贯穿于企业经营管理的全过程,是企业管理的重点与核心。它利用预测取得的信息,根据企业的经营目标编制备选的决策方案,采用科学的方法进行方案的分析与评价,帮助管理层选择最优的决策方案。

2. 规划职能。管理会计的规划职能是以经营决策为基础,通过编制全面预算来实现的。

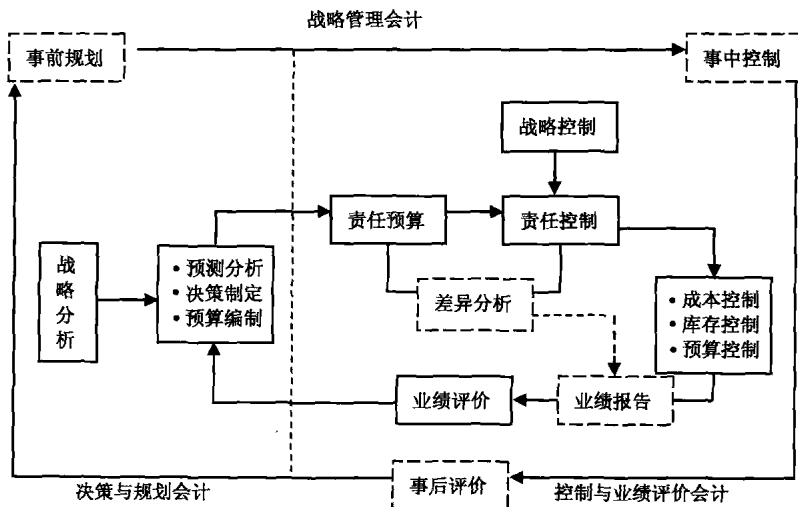


图 1-1 管理会计循环

管理会计规划职能体现在决策结果的具体化、数量化上，体现在企业资源的配置安排上，而体现规划职能的管理会计预算既是企业运作控制的依据，也是企业经营成果与绩效考核、评价的标准。

3. 控制职能。管理会计的控制职能体现在将经济活动过程的前馈控制、预防控制和反馈控制的有机结合之中，具体通过正确地计量计划的执行情况，并将执行过程中的实际情况与预算数据相比较，确定并分析偏差，寻求调整和改进的措施来实现的。当企业的经济活动被纳入战略管理系统，成为战略规划的一部分时则对其的控制就上升为战略控制职能。

4. 评价职能。管理会计的评价职能主要是通过责任会计系统的责任预算、责任报告进行比较分析来完成的。在战略管理会计中也要对战略方案的实际实施效果进行比较与评价。

5. 计量职能。由于管理会计的企业会计信息系统身份，其计量职能应该是最基本的职能，是支持其他职能发挥的基础。管理会计的计量职能主要体现在对企业经济活动中各种资源消耗的计量，以及企业各种产品、各个部门、主要作业环节所消耗资源的分配及所创造效益的计量。

(八) 管理会计的特征

1. 审视环境、注重战略，侧重服务于企业内部经营管理。
2. 规划未来，控制现在。
3. 具有较高的灵活性并提供特定性、相对精确的信息。
4. 吸收其他学科的研究成果，形成交叉学科。
5. 要求从业人员具有相对较高的素质。

(九) 管理会计准则

管理会计准则是指管理会计信息处理的基本原则、规则及信息质量标准。

管理会计的目的是向各级管理者提供与决策有关的信息，能满足管理者决策的需要，是管理会计搜集、整理、分析信息的一般原则。我们认为管理会计原则可分为管理会计信息质量原则和管理会计信息处理原则。前者决定着后者，确定了管理会计的信息处理目标；后者

则指导着管理会计信息的处理过程。

1. 管理会计信息处理原则。

(1) 成本效益原则。是指取得各项信息产生的效益应大于取得这些信息付出的成本。

(2) 可操作性原则。是指采用的各种方法与技术应尽可能简便可行,易于操作,能为大多数管理会计人员所掌握。

(3) 灵活性原则。是指可根据不同情况以灵活多样的方法取得及处理所需的信息。

(4) 定性与定量相结合原则。是指在选用处理方法时采用定性与定量相结合的方法。

(5) 中立性原则。该原则是指管理会计人员在获取、处理和提供用于决策的信息时,特别是在提供定性的信息时不能有所偏见和歧视。

2. 管理会计信息质量标准。

(1) 及时性标准。它包括两方面内容:一方面是指及时收集有关信息并对其进行加工处理,得出相应的结论;另一方面是将取得的信息及相关结论及时报送给信息使用者。

(2) 相关性标准。是指管理会计提供的信息要与使用者的决策活动相关联,必须对决策有影响或有用,应能满足信息使用者的要求。

(3) 准确性标准。管理会计提供的信息在相关范围内必须正确,不会对相关管理者的决策产生误导。此处必须明确的是,信息的准确性和信息的精确性是两个不同的概念,要求提供准确的信息并不意味着提供的信息越精确越好,在许多情况下,采用近似的方法,用线性关系代替非线性关系,以基于确定性的方法代替基于不确定性的方法,反而会收到较好的实践效果。

(4) 客观性标准。是指管理会计的生成信息应能客观反映现实情况,对未来作出的预测与实际误差必须控制在一定的范围之内。

(5) 可靠性标准。是指提供各种相关信息必须真实可靠。

(6) 可理解性标准。是指提供的各项信息应能够为信息管理者所理解,便于信息使用者作出决策。

(7) 可验证性标准。是指提供的相关信息能够在实践中得到检验,同时信息本身也可以被验证。

(8) 激励性标准。是指管理会计所提供的会计信息应有助于企业员工的努力方向与企业的总体目标一致,并激励企业员工为完成企业目标而努力。

(十) 管理会计基本理论要素的内在关系

管理会计的研究对象是企业的经济活动,有什么样的企业经济活动就有什么样的管理会计理论和方法。但企业的经济活动过于复杂,影响因素太多,很难对完全真实的企业活动进行研究或研究成本太高,这就需要利用管理会计假设对其进行抽象、简化。在管理会计研究和实践中,为了更好地分析管理会计对象,需要有相应的准则来规范管理会计工作。在管理会计准则的基础上,通过相应的方法与程序具体体现管理会计的功能、实现管理会计的目标。由管理会计的对象、假设、目标、内容、职能、程序、方法等构成的管理会计的基本理论要素之间关系,如图1-2所示。

三、管理会计与财务会计的关系

财务会计与管理会计同属于企业会计信息系统,是现代企业会计的两大分支。由管理会

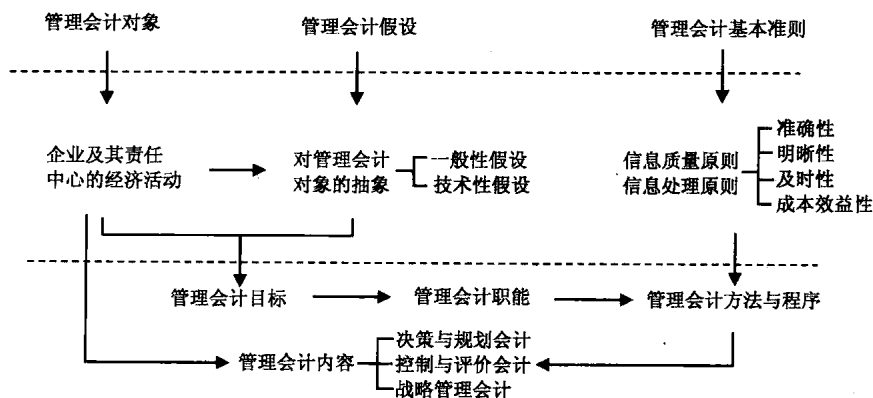


图 1-2 管理会计基本理论要素的关系

计的产生与发展历程中,可以知道二者原本同属一体,但因在功能、方法及服务对象侧重点等方面的巨大差异而一分为二。仅由两门学科形成的历史就可以看出二者既有明显的区别,又有无法割断的联系。

(一) 管理会计与财务会计的区别

二者的区别主要从服务对象、工作重点、观念取向、信息特征等多个侧面反映出来,具体参见表 1-1。

表 1-1

管理会计和财务会计的区别

项 目	财务会计	管理会计
主要信息使用者	企业外部的利益相关者	企业内部经营管理者
利用目的	利益关系者间的利益协调	企业经营决策和业绩管理
工作重点	着重反映过去	解析过去、控制现在、规划未来
观念取向	重视结果	不仅重视结果,更注重过程
会计主体	一种主体——整个企业(独立核算部门)	多种主体——整个企业、各责任中心等
报告种类	财务报告——强制性	业绩报告——灵活性
业务处理基准	会计准则、相关的法律法规	企业经营决策和业绩管理的需要
信息质量	合法性、公允性、客观性	有效性、及时性
报告内容	过去的信息	过去的、现在的及将来的信息
报告时间	定期报告	根据需要编制报告
信息加工处理方法	- 初等数学方法 - 描述性方法	- 现代数学方法 - 分析性方法

(二) 管理会计与财务会计的联系

1. 起源相同。管理会计与财务会计是同在传统会计中孕育、发展和分化的,由于职能分工上的差异才分离为不同的会计分支。由于二者源于相同传统会计系统的大部分内容与财务会计重合,也有不少学者认为财务会计是管理会计的母体,管理会计是从财务会计中孕

育、衍生出来的。

2. 目标相同。虽然人们通常认为财务会计的目标是利用账务处理、报表编制的方式向企业外部的利益相关者提供所需要的信息, 管理会计的目标是利用一系列专门的方法为管理层的决策与控制提供信息, 似乎二者的目标是不一致的。但是, 这只是二者服务的侧重点之间的区别, 它们的终极目标都是为提高企业的经济效益, 使企业获得最大的利润, 目标相同。

3. 基本信息相同。管理会计与财务会计两者都以企业经营信息作为主要的信息来源。特别是管理会计为了完成其预测、决策、规划、控制、评价的职能, 会从不同的渠道收集相关的资料, 而其中基本的、重要的、大量的来源往往是财务会计的信息。

4. 服务对象交叉。管理会计与财务会计信息的使用者都不严格、不唯一, 内部、外部信息使用者有时共享信息。事实上, 财务会计提供的许多重要财务信息对企业内部管理至关重要, 而管理会计提供的许多经济管理信息以及根据这些信息所确定的企业经营目标、战略、规划等, 企业外部的利益相关者也是十分感兴趣的。

5. 某些概念相同。管理会计与财务会计的某些概念, 如成本、收益、利润等两者是完全相同的。

知识链接

同宗同源的管理会计与财务会计

管理会计与财务会计同属于企业会计信息系统, 是现代企业会计的两大分支。由管理会计的产生与发展历程中, 我们知道二者原本同属一体, 但因在功能、方法及服务对象侧重点等方面的巨大差异无法共处, 而一分为二。仅由两门学科形成的历史就可以看出二者既有明显的区别, 又有无法割断的相互联系。

在会计学科体系中管理会计与财务会计联系最多、关系最近, 把管理会计与财务会计进行比较, 有助于我们对管理会计本质更加深刻的认识。

四、管理会计的实务应用示例

(一) 传统管理会计实务示例——制造业企业的管理会计应用

管理会计的起源可以追溯到受产业革命影响而产生的层级式组织。这类传统企业是单一的企业, 通常此类企业只具有一种经济职能, 经营单一的产品系列, 且仅在一个地区内经营, 其各项经营活动由市场和价格机制来协调和控制。

著名的摩托车制造商哈利·戴维森使用如下十项指标计量它的制造效率:

生产计划完成、人事需要、转换成本、加工需要、存货水平、材料成本差异(实际和预算成本差异)、废料和重加工成本、制造循环时间、产品质量、产量提高。

(二) 现代管理会计实务示例——服务业企业的管理会计应用

• 英国航空公司是一家重要的航空公司, 其经营的航线遍布全世界。该公司的年度报告列出了5年中公司每年损益平衡时的客运量因素, 该因素被定义为航空公司的经营收入能够补偿其经营成本与利息费用时的上座率, 结论是年损益平衡时的客运量因素为64.5%。

- Leonard Morse 医院已经发现根据人工成本确定的多种成本性态模式。例如麻醉师的报酬成本是阶梯式固定成本。一个麻醉师每天可应付 10 个手术, 超过 10 个则需增加一个麻醉师。营养部的人工成本则是固定成本, 因为医院已与外界提供营养学家的企业签订了固定费用合同。

- Fireman 保险基金是全美排名前 20 位的意外和财产保险公司。为了改进赢利状况, 公司采用了一种新的利润报告方法, 以给各级分部经理和生产线经理提供盈利和亏损信息。除了销售手续费、索赔费和经营管理费用等各种成本因素外, 新方法确认各保险合同类型的收入。各层次的经理在大量的决策中使用这些信息, 这些信息包括人员招聘、制定保费和办公自动化。

- 美国快递公司在它的客户服务部门实施提高工作效率的方法, 分析各种客户报务任务, 细分完成任务的步骤, 并确定完成每步所需时间, 从而提高了部门业绩和客户满意度。

(三) 战略管理会计实务示例——个性化生产与价值链分析

- 20 世纪 80 年代中期以来, 适应了个性化发展的福特制普遍应用于各跨国企业。与泰罗制类似, 福特制的运行主要建立在三个原则的基础上: 第一, 脑力劳动和体力劳动分工绝对明确, 即设计人员负责设计, 管理人员负责监督, 工人只需要完成简单动作; 第二, 利用泰罗制, 将流水线上的分工专业化到最细微的地步, 保证每个工人都能够以最简单的方法完成工作; 第三, 无论在设计、生产、管理上都需要寻找最佳的模式, 达到提高效率和降低成本的目的。

1983 年夏天, 在福特工厂的所有车间, 全部安装了自动生产流水线, 产品的生产工序被分割成为一个个的环节, 工人之间的分工更为细致, 传送带把整个工厂联系在一起, 产品的质量和产量都大幅度提高。如果说泰罗制的更多成分还只是停留在理论上的话, 那么福特制从诞生之日起就被应用于生产实践。这种生产线对于整个资本主义世界都产生了巨大的影响。仅以福特汽车公司为例, 1983—1984 年, 福特汽车公司的生产再次实现了翻番, 可是在此期间工人的数量不仅没有增加, 反而从 14 336 人减少到了 12 880 人。

- 卡明斯机械公司几乎对全部业务过程进行了重组, 其中包括新产品开发、制造、定价及分销, 其结果是产品的成本与价格下降了 40%, 产品质量也明显提高。

- 巧克力生产商将其产品包装成 10 磅一包送到糖果生产厂, 由其融化后生产巧克力块和糖果。价值链分析的结果是: 巧克力生产商输送液态巧克力到糖果厂, 不用将巧克力做成块, 糖果商也不用再将巧克力融化, 这样大大降低了成本。价值链分析的另一个例子是饮料容器产业。一些容器生产商在酿造厂附近设厂, 并把容器直接送到酿造厂去。通过战略成本分析双方都节约了可观的成本。