



高等院校网络教育精品教材

—— 经济管理类

管理会计学

周奇志◎主编



GUANLI
KUALI XUE



西南交通大学出版社
[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)

高等院校网络教育精品教材——经济管理类

管理会计学

周奇志 主编

责任编辑：张明华

ISBN 978-7-204-10110-0
2011年1月第1次
2011年1月第1版

定价：26.00元

西南交通大学出版社

成都·成都·成都

图书在版编目 (C I P) 数据

管理会计学 / 周奇志主编. —成都: 西南交通大学出版社, 2011.1

高等院校网络教育精品教材. 经济管理类

ISBN 978-7-5643-1024-0

I. ①管… II. ①周… 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 (2011) 第 000891 号

高等院校网络教育精品教材——经济管理类

管理会计学

周奇志 主编

责任编辑	刘立
特邀编辑	孟秀芝
封面设计	墨创文化
出版发行	西南交通大学出版社 (成都二环路北一段 111 号)
发行部电话	028-87600564 87600533
邮政编码	610031
网 址	http://press.swjtu.edu.cn
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	175 mm × 230 mm
印 张	32.5
字 数	767 千字
版 次	2011 年 1 月第 1 版
印 次	2011 年 1 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5643-1024-0
定 价	56.00 元

图书如有印装质量问题 本社负责退换

版权所有 盗版必究 举报电话: 028-87600562

前 言

现代管理会计作为现代企业会计的一个重要分支,它以预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经营过程和考评经营业绩为基本环节,把会计学科和管理学科有机结合起来,成为旨在提高企业经济效益服务的一门边缘学科。

本书为“高等院校网络教育精品教材——经济管理类”套书系列,以通俗易懂的叙述、深入浅出的分析,对管理会计学的基本理论和方法进行了系统阐述,在此基础上引进了一些最新管理会计学的理念,使本书既呈现出系统、完整的特点,又突出重点,从而加大了管理会计学的量化研究特点。需要指出的是,本书还配有大量的练习和案例分析,有助于提高对管理会计学知识的深入理解和认识。

本书尽管为网络教育的专用教材,但也可以作为高等院校会计及财经各专业教材,还可以作为高级财务会计人员、经济管理人员自学用书和参考书。

本书在编写过程中,参考了某些学者的宝贵文献,我已在书中尽量注明(未标注的人名或企业名均为虚拟的,请勿对号入座)。尽管作者从事管理会计学的研究和教学工作十几年,但由于水平有限,书中难免有疏漏和不足之处,敬请读者批评指正。

编 者

2011年1月

241	资产负债表	章五第
241	利润表	章一第
251	所有者权益	章二第
251	成本	章三第
281	损益	章四第
281	所有者权益	章五第
第一章 概 论		1
第一节 管理会计的形成和发展		2
第二节 管理会计的职能及内容		7
第三节 管理会计的假设与原则		8
第四节 管理会计与财务会计的关系		10
课后练习		14
第二章 成本性态分析		25
第一节 基本成本概念		26
第二节 成本按其性态分类		30
第三节 成本性态分析		38
课后练习		51
第三章 变动成本法		62
第一节 完全成本法概述		63
第二节 变动成本法概述		64
第三节 变动成本法与完全成本法的区别		66
第四节 变动成本法的评价与应用		72
课后练习		78
第四章 本量利分析		89
第一节 本量利分析概述		90
第二节 保本分析		92
第三节 保利分析		112
第四节 因素变动分析		116
第五节 敏感性分析		121
第六节 本量利分析的扩展		126
课后练习		136

第五章 预测分析	145
第一节 预测分析概述	146
第二节 销售预测	152
第三节 成本预测	177
第四节 利润预测	183
第五节 资金预测	187
课后练习	192
第六章 短期经营决策	198
第一节 决策分析概述	199
第二节 短期经营决策的相关概念	203
第三节 生产决策	211
第四节 定价决策	232
第五节 存货决策	246
课后练习	261
第七章 长期投资决策	279
第一节 长期投资决策概述	280
第二节 影响长期投资决策的因素	283
第三节 静态评价指标的计算	308
第四节 动态评价指标的计算	312
第五节 评价指标在长期投资决策中的应用研究	321
第六节 长期投资决策分析评价中的几个专门问题	338
课后练习	347
第八章 全面预算管理	360
第一节 全面预算概述	361
第二节 全面预算的编制	368
第三节 全面预算编制案例	379
第四节 推行全面预算管理的前提条件	397
课后练习	399
第九章 成本控制	409
第一节 成本控制概述	410
第二节 标准成本制度	413

第三节 作业成本制度	433
课后练习	453
第十章 业绩评价	463
第一节 业绩评价概述	464
第二节 传统业绩评价制度——责任会计	471
第三节 综合业绩评价制度——平衡计分卡	484
课后练习	493
附 录	502
参考文献	511

第一章 概 论

学习指导

【学习目标】

本章阐述了管理会计学的基本理论。学习本章,首先要了解会计与管理的关系。这是由于会计理论和实践的发展是受管理理论影响的,管理会计的出现也是和管理上对会计的要求分不开的;在了解管理科学的发展及其对会计学科影响的基础上,深入理解管理会计产生和发展的原因、管理会计的职能和内容、管理会计的假设和原则以及什么是管理会计。其次,还必须明确管理会计作为会计学科的一个新的分支出现后,与传统的财务会计存在哪些区别与联系。通过本章的学习,我们要对管理会计有一个总的概括认识,明确它对改善企业经营管理、提高经济效益所起的作用。掌握好本章的内容,也是为以后各章的学习奠定基础。

【学习建议】

1. 学习时间: 4 小时

第一节建议学习时间: 1 小时

第二节建议学习时间: 1 小时

第三节建议学习时间: 1 小时

第四节建议学习时间: 1 小时

2. 学习方法

(1) 学习前可以对管理学的基本知识作个回顾。

(2) 点播学习网络课程第一章。

(3) 参加第 1 次在线导学直播。

【学习重难点】

重点掌握财务会计学和管理会计学关系。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是经过一定的历史过程而发展到今天的。所以,我们研究管理会计不能只从当前的情况来探讨,而应该了解它是怎样形成的,又是怎样发展起来的。

管理会计的形成与发展是寓于现代会计的形成与发展之中的。现代会计的形成和发展与生产力的进步和商品经济的发展是密不可分的。管理会计作为现代会计系统中的一个分支,同样也不例外。1494年,由于意大利地中海城市海外贸易、商业和金融业的发展,最早地全面论述复式簿记原理的重要著作,意大利数学家陆基·巴其阿勒(Luca Pacioli)的《算术、几何及比例概要》一书在威尼斯出版。在该书中,巴其阿勒提出了“复式簿记平衡原理”,这被认为是会计发展史上的第一个里程碑,是会计史上的一次重大变革——从单式簿记发展到复式簿记,被会计史学家认为是现代会计开始形成的一个重要标志。

19世纪中叶,具有很大生命力的股份有限公司这种企业组织形式出现了,对会计提出了新的更高的要求。它要求会计围绕正确确定“分期损益”这一中心环节解决问题,包括如何进行会计期间的确定、资本性支出和收益性支出的划分、固定资产折旧的计算、资产的计价、收入实现的确认等。这些问题的正确处理,对股份制企业经营机制的正常运行及健康发展影响极大。为维护企业内外有经济利益关系的集团和社会公众的利益,客观上要求各个企业遵守规范化的会计程序和规则,此即“公认会计原则”制定和实施的主要原因。“公认会计原则”的形成和发展,标志着财务会计进入一个新的发展阶段——现代财务会计阶段。

19世纪中叶以后,股份有限公司巨额筹资,生产规模扩大,生产设备增多,引起间接费用在成本中所占的比重越来越大,加上产品品种日趋多样化,使间接费用的分配和吸收成为成本计算的一大难题。同时市场竞争的压力也要求企业正确计算产品成本,为产品定价提供了客观依据。因此,复式簿记原理开始纳入成本计算系统,并逐渐实现了成本会计记录与财务会计记录的有机结合。这一目标的实现经历了一个较为漫长的历史过程。正如美国著名会计学家保罗·加纳所指出的:“工厂记录与财务记录的结合,在进入20世纪以前,是以相当缓慢的速度发展着的,直到1920年,才创立了全部具体的结合方法。”

成本会计向纵深发展,从单纯的事后成本计算发展到成本计算与成本控制相结合,以便更好地为降低成本服务。具体表现是从原始的实际成本计算向标准成本系统发展。至此,管理会计的雏形已经形成。

西方现代管理会计的形成与发展,大致可区分为两大阶段——执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段。

一、执行性管理会计阶段(20世纪初至20世纪50年代)

执行性管理会计是以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计信息系统。

F.W.泰罗为提高劳动力和原材料的使用效率,对企业的制造成本系统进行了改革。他在制造工艺流程的时间分析、动作分析的基础上制定了相关的标准,以使劳动力和原材料的消

耗控制在最低限度内。泰罗推行科学管理的初衷并不在于控制财务成本,但此后 P. 郎曼、H. 艾默森、G. C. 哈里森等人逐步展开对标准成本系统的研究,利用标准来进行成本控制。在工程师、会计师和管理学家的共同努力下,标准成本系统逐步成熟,到 20 世纪 20 年代,标准成本在西方已经十分普及并有了很大的发展。

1921 年,美国国会颁布《预算与会计法》,极大地推进了预算控制在私营企业中的应用。1922 年,麦金西出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》。同年, H. W. 奎因斯坦出版了《管理会计:财务管理入门》,第一次提出“管理会计”这个概念。此后,麦金西、比利斯等人关于管理会计方面的论著也陆续出版,这些都标志着管理会计理论已初步形成。

该阶段的管理会计以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容,以追求效率 (efficiency) 为目的,强调把事情做好。其基本特点是在企业的方针、政策等重大问题已经确定的前提下,通过标准的制定、预算的控制和差异的分析,实现严密的事前计算和事后分析的结合,促进企业提高原材料、劳动力资源的使用效率,主要解决企业内部执行过程中存在的问题,没有触及企业全局性问题、企业与环境的关系等问题。这个时期的管理会计尚处于局部性、执行性的初级阶段,因此称为执行性管理会计。

二、决策性管理会计阶段 (20 世纪 50 年代至 20 世纪 80 年代)

执行性管理会计只能算是管理会计的雏形,还不是现代意义上的管理会计。现代管理会计体系的正式形成则是在 20 世纪 50 年代,从这个时期开始,管理会计广泛吸收了行为科学管理、数量经济和系统理论等方面的研究成果,成为多学科相互交叉、相互渗透的结合体,并改变了过去会计只提供历史信息的旧模式,而把研究的重心放在利用信息来预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业经济活动等方面。

第二次世界大战之后,西方国家的社会经济发展出现了以下新的特点:①科学技术迅速发展,并广泛应用于生产领域,极大地促进了社会生产力的发展。②跨国公司大量涌现,企业规模进一步扩大,企业内部管理过程日益复杂。③市场条件发生了很大变化,由卖方市场向买方市场转变。企业成败的关键首先取决于企业制定的方针、决策是否正确,目标是否与环境相适应。如果决策有误,企业个别环节的效率再高也无济于事,它仍会在竞争中被淘汰。“管理的重心在经营,经营的重心在决策”开始成为企业普遍接受的管理信条。早先的执行性管理会计系统由于忽略了企业全局性问题、企业与环境的关系问题,是本末倒置的,已不能适应新的社会发展要求。

与此同时,泰罗的科学管理学说逐步为现代管理科学所取代,现代管理科学因此成为管理会计的新的理论基础,管理会计也相应地进入一个全新的历史阶段——决策性管理会计阶段。决策性管理会计以追求效益 (efficiency) 最大化为目的,强调把事情做对。相对于执行性管理会计,决策性管理会计大大地拓宽了理论的深度和广度。到 20 世纪 80 年代,以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体,以“决策会计”为核心的管理会计体系已基本发展完善。

三、管理会计在我国的发展

作为会计学科的一个分支,管理会计在我国起步相当晚,具体来说是在 20 世纪 70 年代末、80 年代初,会计学界才开始介绍引进西方管理会计的理论和方法并逐渐系统化。但作为管理会计实践的内容,我国并非一纸空白。事实上,我国 20 世纪 50 年代的班组经济核算,60 年代的指标分解、资金归口管理以及 80 年代的经济责任制都应属于管理会计实践的范畴。此外,工程项目、投资项目中有关问题的预测、决策和可行性分析,以及经过几十年实践检验的具有中国特色的成本管理、财务管理经验也都从不同方面丰富了管理会计实践的内容。20 世纪 70 年代末期,我国开始系统地引进西方管理会计的理论和方法。部分企业在管理中已开始应用本量利分析、变动成本法、投资决策、存货控制等管理会计方法。随着现代企业制度的建立和完善,管理会计在我国企业中应用的广度和深度均有所加强。在某些企业开始设立专门的管理会计机构。1996 年,我国第一次将“管理会计”课程作为全国会计师资格考试中的独立课程进行考试。1997 年,《会计研究》杂志专门就管理会计在我国的实际应用问题进行有奖征文讨论。这一切均表明,管理会计无论是在我国的实际应用中,还是在理论研究上都已开始呈现出良好的发展势头。

四、管理会计发展的新阶段

20 世纪 80 年代以来,西方国家的经济发展逐步从工业经济向知识经济转变。这一转变对管理会计及其存在的社会、经济基础都产生了极其深刻的影响,并最终促使管理会计进入一个全新的发展阶段。

引起管理会计发生变化的关键因素主要有:

(1) 富裕社会引起社会需求发生重大变化,导致传统的以追求规模经济为目的的大规模生产逐步被灵活的“顾客化生产”所取代。

(2) 新企业观的形成。为适应生产组织的重大变革,传统的企业观和管理思想均发生了转变。新的企业观认为,现代企业是一个为最终满足顾客需求而设计的一系列作业的集合体。每一个作业成为其他作业的顾客,各种作业之间互为顾客,彼此连成一个整体,形成顾客链(customer chain),最终为外部顾客服务。换一种角度看,企业本身也就是一个由此及彼、由内到外的作业链(activity chain)。此种新的企业观要求管理会计突破传统的以产品为核心的管理体系,深入到作业层面,将管理会计和营销、管理、工程、财务及企业的其他职能有机结合起来,实现管理视角的职能交叉。

(3) 企业经营目标从追求短期性的会计报表利润最大化向追求长期性的股东财富最大化目标转变。随着全球一体化的推进和市场竞争的加剧,企业只有正确树立长期发展的观点,做到居安思危、未雨绸缪,才能正确制订企业竞争战略和决策,有效消除企业的种种短期化行为和局部行为,才能在激烈的全球化竞争中及早准备,立于不败之地。企业经营目标的转变对管理会计提出了更高的信息要求。

(4) 技术革新引致企业管理基础和制造环境的变革。新技术的应用极大地加快了社会生产力的发展速度,适时生产系统(just in-time production system)、全面质量管理(Total Quality

Control, TQC)、弹性制造系统(Flexible Manufacturing System, FMS)及电脑一体化制造系统(Computer Intergrated Manufacturing System, FIMS)等新技术、新方法得到了广泛的应用,使企业的生产经营进入高度电脑化、自动化、一体化的全新发展阶段。这一方面大大提高了管理会计收集和处理数据的能力,另一方面也对管理会计信息的及时性和相关性、精确度提出了更高的要求。

为适应这些变化,管理会计学家们陆续提出并完善了诸如作业成本系统、平衡计分卡、战略管理会计、质量成本会计、人力资源会计、资本成本会计、国际管理会计等一系列新的管理会计的方法,极大地拓宽了原有管理会计的广度和深度。其中又以作业成本系统的影响和实际意义最为重要,西方管理会计也因此迎来一个以“作业”为核心的“作业成本管理会计时代”。

案例

管理会计的产生和发展

一、背景资料

会计是随着经济的发展而发展的。管理会计是从传统的会计系统中分离出来,并成为与财务会计并列的一个会计分支。作为一个相对独立的理论及方法体系,它是随着科学技术的进步和经济的不断发展而逐步形成和发展起来的,大体经历了两个基本阶段:

(1) 初步形成阶段。这一阶段始于20世纪20年代,当时资本主义在世界范围已经有了相当的发展,但是企业的管理工作还只是局限于以经验和直觉为核心的传统管理模式,企业管理混乱,资源浪费严重。因此,如何以先进的科学管理代替落后的传统管理已是一个亟待解决的问题。在这种情况下,体现科学管理理论和方法的“泰勒制”应运而生。泰勒被誉为西方科学管理之父,他在总结传统管理经验的基础上,着重从时间和空间的研究上,来制定在一定客观条件下,认为可以实现而且最有效率的标准操作方法,从而制定出相应的标准。标准制定后,就要严格执行,不允许浪费,充分调动了工人的生产积极性,进而大大提高了生产效率。这也是泰勒科学管理的核心。在推行泰勒制而使企业管理得到空前加强、生产效率得到显著提高、生产经营活动实现制度化和标准化的同时,原有的会计体系也发生了相应的变化,表现为同泰勒科学管理学说相联系的某些技术方法,如标准成本、预算控制、差异分析等相继出现,并在实践中不断充实和完善。这些内容之后都成为管理会计的内容。

(2) 逐步发展阶段。这一阶段在20世纪50年代以后,正值第二次世界大战以后,资本主义国家进入战后经济恢复时期,资本高度集中,企业规模越来越大,市场竞争更加激烈,企业广泛推行职能管理,努力降低成本,重视市场研究,加强生产经营的预测和决策,强化生产经营的日常控制和考核工作,以提高其市场竞争力。在这种情况下,企业仅仅依靠提高生产效率的内部标准化管理已不能适应经济形势的要求,因此,迫切要求将企业管理的重心由提高生产效率转移到提高经济效益上来。社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计学的理论体系逐步完善,内容更加丰富,形成了预测、决策、规划、控制、考核评价的管理会计学体系。

二、分析要点

(1) 管理会计产生发展的政治经济背景;

- (2) 管理会计产生发展的根源;
- (3) 管理会计与管理科学的关系;
- (4) 生产效率与经济效益的关系。

三、具体分析

1. 管理会计产生发展的政治经济背景

管理会计的萌芽产生于第一次世界大战以后。随着社会化大生产程度的提高,企业生产规模日益扩大,竞争日益激烈,企业的生存和发展不仅取决于产量的增长,更重要的取决于成本的高低,因此,要想在竞争中取胜,就必须加强内部管理、降低成本、提高生产效率,以期获取最大利润。第二次世界大战以后,由于科学技术日新月异,生产力迅速发展,竞争更加激烈!这迫使企业更加注重市场,在加强内部管理的同时,更加注重市场的预测、决策工作,努力提高企业的经济效益。

2. 管理会计产生发展的根源

会计和管理都是生产力发展到一定阶段的产物,并随着生产力的进步而不断发展。生产力的进步会对经济管理不断提出新的要求,会计作为管理的组成部分,必须适应这种要求。因此,社会生产力的进步,管理水平的提高,是管理会计产生发展的根本原因。同时,管理会计的产生和发展又必然与一定时期的社会历史条件密切相关。因此,现代化大生产,商品经济的高度发展,既为管理会计的产生创造了物质条件,又为其发展开辟了广阔的天地。

3. 管理会计与管理科学的关系

从管理会计产生发展的历史过程来看,它始终与管理科学相联系。管理会计的形成与现代管理科学的完善过程密切相关。现代管理科学不仅为管理会计学奠定了理论基础,而且为其内容的充实提供了理论依据,从而使管理会计学成为一门较为科学的学问。在传统科学管理理论指导下,产生了传统管理会计,在现代管理科学理论指导下,产生了现代管理会计,因此,现代管理科学理论在管理会计产生和发展过程中起到了积极的促进作用。

4. 生产效率与经济效益的关系

传统管理会计只能解决生产效率问题,而现代管理会计则解决企业的经济效益问题,那么生产效率与经济效益有什么样的关系呢?首先,生产效率只是针对生产过程的个别环节、个别方面,是企业内部的局部性问题,而经济效益一般不能直接在企业内部体现,必须通过企业同外界的联系才能体现,虽然与内部存在一定关系,但更主要地取决于外部。其次,企业提高生产效率是提高经济效益的基础,但两者之间也会出现矛盾,具体可能出现三种情况:一是生产效率高,产品也符合社会需要,因而经济效益较好;二是生产效率高,但产品不符合社会需要,则表现为经济效益差;三是生产效率低,即使符合社会需要,经济效益也是差的。因此,要想提高企业的经济效益,一方面要提高企业的生产效率,另一方面还要生产出符合社会需要的产品,两者缺一不可。

四、问题探讨

通过管理会计产生和发展的整个过程不难看出,管理会计是伴随着经济的发展而发展的,生产力的不断进步是管理会计产生发展的根本原因,商品经济的发展为管理会计的产生奠定了物质基础,管理科学的发展是管理会计产生发展的理论基础。在学习管理会计内容之

前,首先应了解管理会计产生发展的基本过程,理解管理会计的理论基础,了解管理会计与其他相关学科的关系,这是学好管理会计的前提。

第二节 管理会计的职能及内容

一、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计实践本身存在的必然性所决定的内在功能。管理会计的基本职能可概括为以下五个方面:预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经营过程 and 评价经营业绩。

1. 预测经济前景

预测是指采用科学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。管理会计发挥预测经济前景的职能,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。

2. 参与经济决策

决策是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。决策既是企业经营管理的核心,也是各级各类管理人员的主要工作。由于决策工作贯穿于企业管理的各个方面和整个过程的始终,因而作为管理的有机组成部分的会计(尤其是管理会计)必然具有决策职能。企业的重大决策都应该有会计部门参加,因此,有人将其称为参与决策。管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标搜集、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,并作出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

3. 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。

4. 控制经营过程

控制是对企业日常的经营活动进行严密监控和跟踪的过程。管理会计控制经营过程的职能是将经营过程事前控制同事中控制有机地结合起来,即以计划或预算为标准,并根据执行过程中的实际与计划或预算的偏差进行原因分析,以便及时采取措施进行调整,改进工作,确保经营活动的正常进行。

5. 评价经营业绩

评价是对经营活动的实际成果对照既定的目标或标准进行考核和评价的过程。管理会计履行评价经营业绩的职能,是按照分权管理的思想,通过建立责任会计或平衡记分卡来实现的,即在各部门(责任中心)及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考评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。

二、管理会计的基本内容

管理会计的内容是指与其职能相适应的工作内容。由于现代管理会计正处于大变革、大发展的历史时期,管理会计的职能也在发展变化,从而管理会计的内容也不可能不发生变化,但无论如何变化,管理会计的基本内容都可分为决策会计和执行会计两大部分。

到20世纪70年代,管理会计已趋于成熟并定型化。主要包括预测分析、决策分析、编制预算(计划)、成本控制、业绩考评等方面。其中,将预测分析、决策分析称为决策会计,将编制预算(计划)、成本控制、业绩考评称为执行会计。决策会计与执行会计既相互独立,又相辅相成,共同构成管理会计的基本内容。

决策会计是指管理会计系统中侧重于发挥预测经营前景和参与经营决策职能的最具有能动作用的会计子系统,它处于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。

执行会计是指在决策目标和经营方针已明确的前提下,为执行既定的决策方案而进行的有关规划、控制和考评,既确保奋斗目标的顺利实现,又能调动企业全体职工积极性的会计子系统。

第三节 管理会计的假设与原则

管理会计的假设与原则,是近年来人们对管理会计学基本理论进行规范性研究时,参照财务会计基本概念框架结构而提出的课题,迄今尚无定论。美国会计学会沿用构建财务会计假设和原则的框架,从会计信息论的角度,围绕“为什么提供信息”“为谁提供信息”“提供什么样的信息”和“怎样提供信息”等问题,设计了一系列管理会计基本假设和基本原则。

一、管理会计的基本假设

所谓管理会计的基本假设,是指为实现管理会计目标,合理界定管理会计工作的时空范围,统一管理会计操作方法和程序,满足信息搜集与处理的要求,从纷繁复杂的现代企业环境中抽象出来的,组织管理会计工作不可缺少的一系列前提条件的统称。管理会计基本假设的具体内容包括多层主体假设、理性行为假设、合理预期假设、充分占有信息假设等。

(1) 多层主体假设。该假设规定了管理会计工作对象的基本活动空间。由于管理会计主要面向企业内部管理,而企业内部可划分为许多层次,因此,管理会计假定其会计主体不仅包括企业整体,而且还包括企业内部各个层次的所有责任单位。

(2) 理性行为假设。该假设包含两重意义:第一,由于管理会计在履行其职能时,往往需要在不同的程序或方法中进行选择,就会使其工作结果在一定程度上受到人的主观意志影响,因此,管理会计假定,管理会计师总是出于设法实现管理会计工作总体目标的动机,能够采取理性行为,自觉地按照科学的程序与方法办事。第二,假定每一项管理会计具体目标的提出,完全出于理性或可操作性的考虑,能够从客观实际出发,既不将目标定得过高,也不至于含糊不清,无法操作。

(3) 合理预期假定。本假设规定,为满足管理会计面向未来决策的要求,可以根据需要和可能,灵活地确定其工作的时间范围或进行会计分期,不必严格地受财务会计上的会计年度、季度或月份的约束;在时态上可以跨越过去和现在,一直延伸到未来。

(4) 充分占有信息假设。该假设从信息搜集及处理的角度提出,一方面,管理会计采用多种计量单位,不仅充分占有和处理相关企业内部、外部的价值量信息,而且还占有和处理其他非价值量信息;另一方面,管理会计所占有的各种信息在总量上能够充分满足现代信息处理技术的要求。

二、管理会计的基本原则

管理会计原则是指在明确管理会计基本假设基础上,为保证管理会计信息符合一定质量标准而确定的一系列主要工作规范的统称。管理会计基本原则的内容包括最优化原则、效益性原则、决策有用性原则、及时性原则、重要性原则、灵活性原则等。

(1) 最优化原则。指管理会计必须根据企业不同管理目标和特殊性,按照优化设计的要求,认真组织数据的搜集、筛选、加工和处理,以提供满足科学决策需要的最优信息。

(2) 效益性原则。该原则包括两层含义:第一,信息质量应有助于管理会计总体目标的实现,即管理会计提供的信息必须能够体现管理会计为提高企业总体经济效益服务的要求;第二,坚持成本——效益原则,即管理会计提供信息所获得的收益必须大于为取得或处理该信息所花费的信息成本。

(3) 决策有用性原则。现代管理会计的重要特征之一是面向未来决策,因此,是否有助于管理者正确决策,是衡量管理会计信息质量高低的重要标志。决策有用性是指管理会计信息在质量上必须符合相关性和可信性的要求。

信息的相关性是指所提供的信息必须紧密围绕特定决策目标,与决策内容或决策方案直接联系,符合决策要求。对决策者来说,不具备相关性的信息不仅毫无使用价值,而且干扰决策过程,加大信息成本,必须予以剔除。由于不同决策方案的相关信息是不同的,这就要求具体问题具体分析,不能盲目追求所谓全面完整。

信息的可信性又包括可靠性和可理解性两个方面,前者是指所提供的未来信息估计误差不宜过大,必须控制在决策者可以接受的一定可信区间内;后者是指信息的透明度必须达到一定标准,不至于导致决策者产生误解。前者规范的是管理会计信息内在质量的可信性,后者规范的是管理会计信息外在形式上的可信性。只有同时具备可靠性和可理解性的信息,才可以信赖并可能加以利用。

需要注意的是,不能将管理会计提供的未来信息应当具备的可靠性与财务会计提供的历史信息应具备的准确性、精确性或真实性混为一谈。

(4) 及时性原则。该原则要求规范管理会计信息的提供时间,讲求时效,在尽可能短的时期内,迅速完成数据收集、处理和信息传递,确保有用的信息得以及时利用。不能及时发挥作用的、过时的管理会计信息,从本质上看也是没有用处的。管理会计强调的及时性,其重要程度不亚于财务会计所看重的真实性、准确性。

(5) 重要性原则。虽然管理会计并不需要像财务会计那样,利用重要性原则来修订全面

性原则,但也强调在进行信息处理时,应当突出重点,抓住主要矛盾。对关键的会计事项,认真对待,采取重点处理的方法,分项单独说明;对次要事项,可以简化处理,合并反映;对于无足轻重或不具有相关性的事项,甚至可以忽略不计。贯彻重要性原则,必须考虑到成本效益原则和决策有用性原则的要求;同时它也是实现及时性的重要保证。

(6) 灵活性原则。尽管管理会计也十分讲求工作的程序化和方法的规范化,但必须增强适应能力,根据不同任务的特点,主动采取灵活多变的方法,提供不同信息,以满足企业内部各方面管理的需要,从而体现灵活性原则的要求。

第四节 管理会计与财务会计的关系

按照西方会计学的一般解释,管理会计从传统会计中分离出去之后,企业会计中相当于组织日常会计核算和期末对外报告的那部分内容就被称为财务会计(financial accounting),成为与管理会计相对立的概念。通过研究新兴的管理会计与传统的财务会计之间的联系及区别,可以帮助我们深刻理解管理会计特点的关键所在。

一、管理会计与财务会计的联系

1. 管理会计与财务会计同属于现代会计

从逻辑上看,在管理会计产生之前,也无从谈起财务会计,甚至连这个概念都没有。从结构关系看,管理会计与财务会计两者源于同一母体,都属于现代企业会计,共同构成了现代企业会计系统的有机整体。两者相互依存、相互制约、相互补充。

2. 管理会计与财务会计的最终目标相同

从总的方面看,管理会计和财务会计所处的工作环境相同,都是现代经济条件下的现代会计;两者都以企业经营活动及其价值表现为对象;它们都必须服从现代企业会计的总体要求,共同为实现企业内部经营管理的目标和满足企业外部有关方面的要求服务。因此,它们的最终奋斗目标是一致的。

3. 管理会计与财务会计相互分享部分信息

在实践中,管理会计所需的许多资料来源于财务会计系统,它的主要工作内容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,部分管理会计信息有时也列作对外公开发表的范围。如现存流量表,最初只是管理会计长期投资决策使用的一种内部报表,后来陆续被一些国家(包括我国)列作财务会计对外报告的内容。

4. 财务会计的改革有助于管理会计的发展

当前我国开展的会计改革,其意义绝不仅仅限于在财务会计领域实现与国际惯例接轨,而且还在于改革能够将广大财会人员从过去那种单纯核算过去的、算“死账”的会计模式下解放出来,开拓他们的眼界,使之能腾出更多的时间和精力去考虑如何适应市场经济条件下企业经营管理的新环境,解决面临的新问题,从而建立面向未来决策的、“算活账”的会计模式,开创管理会计工作的新局面。