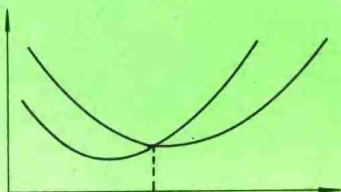


管理会计

康晓东 编著



兵器工业出版社



中财 B0065404

管 理 会 计

康晓东 编著

C0347/6 f

中央财经大学图书馆藏书章

登录号

440915

分类号

F234.3/7

兵器工业出版社

内 容 简 介

管理会计学是 20 世纪 50 年代从会计学中分离出来的一门新兴科学,它集中体现了会计科学的最新研究成果。本书全面、系统介绍西方管理会计的基本理论和基本方法,围绕“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”两大主体内容,阐述了成本性态分析、变动成本法、本量利分析、经营预测与决策、长期投资决策、全面预算、标准成本控制、责任会计诸方面内容的基本原理及技术方法,鲜明反映了管理会计所具有的评价过去、控制现在、规划未来的重要职能,从而能在强化企业内部管理中发挥独特的作用。

本书旨在密切联系我国国情实际情况,努力探索建立能“为我所用”的新管理会计体系,以更好适应社会主义建设的需要。本书适合作大中专院校专业课教材和自学人员用书。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/康晓东编著. —北京:兵器工业出版社,1996.9

ISBN 7-80038-990-1

I. 管… II. 康… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 15931 号

兵器工业出版社出版发行

(北京市海淀区车道沟 10 号)

各地新华书店经销

河北地质六队美术胶印厂印刷

开本: 787×1092 1/16 印张: 11.75 字数: 283.92 千字

1996 年 9 月第 1 版 1996 年 9 月第 1 次印刷

印数: 1—3000 册 定价: 14.00 元

编者的话

管理会计是把管理与会计这两个主题巧妙地结合起来的一门新兴学科,是现代会计科学的新发展。从一定意义上说,它代表着会计科学的最新研究成果。它具有评价过去、控制现在、规划未来的突出功能。从西方国家引进并推广运用管理会计,有助于强化企业经营管理,不断提高企业经济效益。

本人着手研究并开展本课程的教学已有十余年,先后曾为硕士研究生、本科生、总会计师岗位培训班、全国会计职称考前辅导班、全省会计专业专升本自学考试考前辅导班等各种层次讲授本课程近百遍。在研究、教学过程中,综合各家学说之长,又结合以往在企业工作多年的实际体会,本着“以我为主,博采众长,融汇贯通,自成一家”的原则,写成此书,意在努力结合我国四化建设的实际需要,在重点介绍西方现代管理会计学的基本理论和科学技术方法的基础上,根据我国国情探索在我国工业企业的有效运用,本书在若干方面作了大胆尝试。正因为是新的尝试,也限于本人的才疏学浅,书中难免有不成熟甚至错误之处,希读者不吝赐教,以便及时修正。谢谢!

12-19-23
28

南京理工大学 康晓东

目 录

绪论 现代会计向传统的挑战(案例初步分析)	(1)
第一章 总论	(5)
第一节 管理会计的形成与发展	(5)
第二节 管理会计的基本内容	(7)
第三节 管理会计与财务会计的区别和联系	(9)
第四节 联系我国实际、积极推广和运用管理会计的理论与方法	(11)
复习思考题	(13)
第二章 成本概念与成本函数	(14)
第一节 成本分类与成本概念	(14)
第二节 成本函数	(19)
复习思考题	(23)
习题	(23)
第三章 成本习性分析与变动成本计算法	(24)
第一节 成本习性分析	(24)
第二节 变动成本计算法	(30)
复习思考题	(40)
习题	(41)
第四章 成本——产量——利润分析(CVPA)	(42)
第一节 CVPA 基本原理及前提条件	(42)
第二节 多品种同时产销情况下的 CVPA	(47)
第三节 CVPA 在规划企业目标利润中的应用	(52)
第四节 传统成本计算方法下的 CVPA	(57)
第五节 C、V、P 之间非线性联系对企业利润影响的分析	(60)
第六节 营业杠杆	(61)
复习思考题	(64)
习题	(64)
第五章 经营预测与决策	(67)
第一节 决策概述	(67)
第二节 预测方法	(69)
第三节 定价决策	(77)
第四节 产品生产决策	(80)
第五节 成本决策	(86)
复习思考题	(93)
习题	(93)

第六章 长期投资决策	(95)
第一节 投资决策概述	(95)
第二节 货币时间价值	(97)
第三节 评价投资决策经济效益需着重考虑的具体概念	(99)
第四节 长期投资决策方法	(103)
第五节 投资效果评价中的敏感分析	(110)
第六节 资金筹集	(112)
第七节 资金总量在不同投资方案之间的合理分配问题	(116)
第八节 税收和折旧模式约束下的投资决策	(118)
第九节 通货膨胀和风险价值对投资决策的影响	(124)
复习思考题	(127)
习题	(128)
第七章 生产经营的全面预算	(130)
第一节 全面预算概述	(130)
第二节 全面预算内容及特点	(133)
第三节 几种先进的编制预算的方法	(138)
复习思考题	(146)
习题	(147)
第八章 标准成本制度	(149)
第一节 标准成本的制定	(149)
第二节 差异的计算与分析	(152)
第三节 差异的处理	(156)
第四节 标准成本制与计划(定额)成本制的区别和联系	(159)
复习思考题	(160)
习题	(160)
第九章 责任会计	(162)
第一节 责任会计概述	(162)
第二节 责任中心	(163)
第三节 内部转移价格与经济仲裁	(168)
复习思考题	(170)
附表一 一元的复利终值表	(171)
附表二 一元的复利现值表	(174)
附表三 一元年金的终值表	(176)
附表四 一元年金的现值表	(179)

绪 论

现代会计向传统的挑战 (案例初步分析)

革命导师马克思曾经说过：“过程愈采取社会的规模，愈失去纯粹个人的性质，簿记——当作生产过程的控制和观念总结——就愈成为必要。所以簿记对于资本主义生产，比它对于手工经营及自耕农经营的分散的生产，更为必要；它对于社会共同的生产，又比它对于资本主义生产，更为必要。”这一精辟论述，充分说明了“经济愈发展，会计越重要”这一重要结论是符合社会经济发展客观规律的。

新中国成立四十多年来，社会主义会计在批判性继承并发展了资本主义会计的基础上，逐步形成并正在不断完善自身体系，而且已在社会主义建设中发挥了重大的作用。同时，可以预见，随着经济体制改革“开放、搞活”的深入进行，必将发挥更为巨大的作用。

然而，另一方面，飞速发展的经济形势又向社会主义会计理论、会计工作提出了一系列新的课题。会计若仍束缚于原有的模式、框框，势必难以适应形势发展的需要。近年来，广大的会计理论工作者和实践工作者深深感到原有理论体系中的某些环节过程陈旧，原有的技术方法过于单一，以致面临新问题往往显得束手无策。

下面我们不妨可以粗略地讨论一些日常工作中遇到的“难题”，从感性认识上加强我们对会计本身改革、尽快建立会计理论新体系的迫切要求，这正是我们学习本课程的根本目的。

案例一

某企业生产某一种产品，产量 1 000 件，成本 13 元/件，售价 12 元/件，即每生产并销售一件产品，亏损 1 元。问该企业该不该生产此产品？

撇开国计民生急需等假设条件不谈，仅就企业经济效益考虑，看来此产品的生产对企业不利，生产销售得越多，企业亏损额越大。因为产品售价既定，成本核算也完全符合国家统一规定的成本核算规程，成本项目、核算口径正确无误，亦无乱挤成本现象。总面言之，用沿用至今的传统成本计算方法来衡量，无可挑剔。

问题是该企业的广大职工同志会提出这样的异议：难道多干不如少干，少干不如不干，不为社会提供产品（财富）反而效益还好些？

问题症结何在？还是在这传统的成本计算上，它无法提供类似上述产品生产决策所必需的资料，它只能提供每生产销售一件产品亏损一元的似是而非的数据。

为此，我们需要将上述成本资料作进一步的剖析，我们发现，该企业生产 1 000 件该产品的单位成本中除 8 元/件是直接材料和直接人工工资，其余 5 元/件是分摊的折旧和其他制造费，也即该企业总计发生了 5 000 元的折旧和其他制造费，这 5 000 元费用在企业生产与否，生产是多是少的多种情况下是基本保持不变的，我们一般称之为固定成本（以后详述）。在决定某一产品该否生产时，此部分成本可暂不予考虑，决定产品盈利能力的倒是售价与直接材料、直接人工（一般称之为变动成本，亦以后详述）两者的差额，这一差额谓之“贡献毛益”。就本案例

而言,该企业产品的贡献毛益为 $12-8=4$ 元,该产品的生产对企业是有利的。试作如下证实:

企业不生产时,总亏损 5 000 元(全部固定成本);

企业生产 1 000 件时,亏损 1 000 元(每件 1 元)。

看生产能力允许,扩大生产至 1 500 件时,盈利总额为 $(12-8) \times 1\,500 - 5\,000 = 1\,000$ 元,可见,只要产品有贡献毛益,多生产比少生产好,少生产比不生产好。

而要提供贡献毛益资料,有必要对传统成本计算方法作一必要的改造。

案例二

某企业拟对一产品生产线进行技术改造。现有两种改造方案可供选择,两方案投资数均为 10 万元。其中甲方案改造完成后,效益有效期为两年,年回收投资 5 万元,两年后项目即报废(假定无残值);乙方案改造完成后,生产持续期可长达五年,年投资回收 4 万元,试作出投资方案选择的决策。

对于这类决策问题,建国三四十年来,我们最常用的方法是回收期法,方法很简便,根据此法计算投资项目某一方案的回收期计算公式为:

某方案回收期 = 投资总额 / 该方案年回收额,

由此得出:

甲方案回收期为 $\frac{10\text{ 万}}{5\text{ 万}} = 2$ 年

乙方案回收期为 $\frac{10\text{ 万}}{4\text{ 万}} = 2.5$ 年

根据回收期法结论,以某方案的回收期最短者为优。

此案例中两方案的比较,则应以甲方案为优。然而仔细推敲,此结论也是模棱两可、似是而非。

问题又何在?回收期法的根本缺陷是没有考虑投资资金的有偿占用问题,即没有考虑货币的时间价值。甲方案表面上看来是两年收回了全部投资,若此资金是由银行贷得,贷款需付利息,扣除利息支出,应该说至少有部分投资没有收回。

同时,回收期很难考虑投资回收以后的收益。上述案例中,乙方案在两年半后仍可有益,整个项目收回投资 20 万,这是甲方案所力所难及的。

综上所述,评价投资项目因项目时间跨度一般较长,必须充分考虑货币时间价值(以后详述),同时要充分考虑整个项目有效期的全部回收数,这样评价、决策的结论才比较有说服力。

本课程的重要内容之一就是要在建立货币时间价值观念的基础上对评价投资项目的多种方法(诸如净现值法、现值指数法、内含报酬率法)进行比较详细的讨论。

案例三

某企业计划生产销售某产品 10 万件,计划产品销售利润 10 万元。计划执行结果:全年实际生产并销售该产品 12 万件,实现产品销售利润 12 万元。问该如何评价该企业产品销售利润计划完成情况并由此决定上级主管机关对该企业的奖励政策。

根据现行政策,不少上级主管部门对所属企业实行计划内定额留成,超计划部分超额(加大分配比例)的办法,而前提又是先对企业计划完成情况作出定性定量的评价。

总的来说,目前我国上级主管对企业的管理方法过死过粗,企业利润计划完成情况的衡量评价常常采用绝对数比较的方法。若在上述案例中,主管部门事先规定的政策是允许企业计划利润内 5% 留成,超计划部分 20% 分成。则该企业是超额完成了利润计划,应得分成总额为 10

$10 \times 5\% + 2 \times 20\% = 0.9$ 万元。据了解,不少部门确是这样执行的,似乎毋庸置疑。

然而,我们又在经常宣传这样一种观点:企业利润增长不应与生产增长同步,而应高于生产增长的幅度;同理,企业上缴利润增长也应高于实现利润增长幅度。

道理何在?如何用确切的数据来解释这一问题,并合情合理解决本案例提出问题。

综观本案例,利润实现数同利润计划数是在两个不同产量基础上的比较,这本身就缺乏可比性。为解决类似此类问题,《管理会计》就专门提出了弹性预算问题,即在制订计划时,就要考虑将来可能发生的业务量(本例为产品产量)情况,而制订出一系列业务量情况下的利润计划数,事后,根据实际业务量下利润数同业务量时利润计划数比较,才能得出比较正确结论。

为说明这一问题,我们不妨将有关数据代入。假定制订计划时与实际执行过程中产品售价、产品单位变动成本、全厂固定成本总额均为常数,其中售价为 10 元/件,单位变动成本 6 元/件,固定成本 30 万。

则 10 万件产量时计划利润 = $\left[10 - \left(6 + \frac{30}{10} \right) \right] \times 10 \text{ 万件} = 10 \text{ 万元}$ $(10 - 6) \times 10 = 10$

则 12 万件产量应实现利润 = $\left[10 - \left(6 + \frac{30}{12} \right) \right] \times 12 \text{ 万件} = 18 \text{ 万元}$ $(10 - 6) \times 12 = 18$

可见,实际实现利润 12 万元不仅无超计划完成利润额,就是应完成的计划水平也未达到。

至此,根据这一分析结果,上级主管部门对该企业不仅不应实行超计划分成,就是计划内留成,企业也不应分得。

分析其原因,因产品售价未变,企业未完成利润计划的根本原因只能是产品单位变动成本超支,或是全厂固定成本总额超支。具体方法,我们将在本课程有关章节以后详细讨论。

案例四

某企业计划生产、销售某种产品 100 台套,计划亏损 200 万元。计划执行结果,产品销售价格不变(10 万元/台),产量按计划完成,成本维持计划水平(单位变动成本 8 万/台,固定成本 400 万元,单位产品分摊固定成本 4 万元,组成产品单位成本 12 万元/台),但产品销路不佳,全年仅销售 80 台套,财务决算实际亏损总额 160 万元。试评价该企业亏损计划执行情况。

实际亏损 160 万元,净比计划亏损减少 40 万元,净少亏损如同增加盈利,都应视为企业经营状况良好的具体表现,理当奖励企业。

但就本案例而言,该企业减少亏损的唯一原因是产品销售未完成计划。根据这一条,似乎又不该奖励企业。

孰是孰非,究竟该作何结论?问题又出在何处?

按我国现行会计制度规定要求,本案例的上述成本计算方法无可挑剔,完全符合成本核算规程。但结论又是如此令人费解,为此,解决问题还得从现行成本核算方法上去分析。

当前我们核算的产品成本,既包括与产量变化成正比例增减的变动成本,还包括与产量不直接联系的固定成本,当期完成当期销售的产品成本按此口径计算,当期完成当期尚未销售的产品,即我们通常所说的库存产成品也如此核算,它们的成本中也包含了一部分分摊来的固定成本,这部分成本将随产品的结转而递延到以后的会计核算期。这种习惯的成本计划方法我们不妨可称之为全部成本法。

稍加剖析全部成本法的具体做法,我们可以意识到其对固定成本的这一处理方法是无尽妥当的,这也正是本案例反常现象的根本原因所在。我们上面一再强调:固定成本不与产品产量直接联系,而是这一会计核算期必不可少的成本。必然结果是:全部成本法的处理方法因

库存产成品数的增加而带走了一部分固定成本,从而不客观地减轻了当期企业的成本负担(反过来,又必然不客观地加重了下期企业的成本负担),以致造成了企业增加盈利(或减少亏损)的虚假现象。

比较合理的做法是,当期发生的固定成本应由当期企业销售收入来全数负担,而不管当期有无产成品结余。这一处理方法,就形成了管理会计中将重点讨论的一种新颖成本计算方法——变动成本法。

根据变动成本法的核算原则,本案例中该企业销售未完成计划,售价、成本维持计划水平情况下的实际亏损总额计算结果应为:

$$(10 \text{ 万/台} \times 80 \text{ 台} - 8 \text{ 万/台} \times 80 \text{ 台}) - 400 \text{ 万} = -240 \text{ 万}。$$

该结果表明,由于企业比原计划少销售产品 20 台套,在销售单价及成本水平(单位变动成本及固定成本总额)不变的情况下,企业亏损总额不仅没有减少,反而亏损增加 40 万元。这一结果是比较令人信服的。

类似上述种种案例,在现实经济生活中经常出现,比比皆是。这倒给我们提出了一个值得深思的重大问题:会计随经济的发展而产生、而发展,经济的发展又必然要求会计研究不断深化,传统的会计固然已发挥了巨大作用,但不能凝固僵化,而应该不断创新。这一创新,又不仅仅是某些技术方法的改进完善,而首先应是理论的深化、观念的更新。管理会计正是面临这一新形势发展需要而从传统会计基础上脱颖而出,而它一经问世,就向传统会计提出了强有力的挑战,显示出了其强大的生命力。

第一章 总 论

本章是全书内容的总括介绍,着重讨论管理会计定义、产生与发展历史、主要内容、特点以及联系我国实际推广和运用管理会计的现实意义。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的一般概念

什么是管理会计,国内外有关专著众说纷纭。有的认为管理会计就是决策会计。有的认为是向管理当局提供信息,以帮助进行企业经营活动的会计分支,称为管理会计。也有的认为管理会计就是为企业内部管理提供资料的会计。

联系上述前言中初步讨论的各项案例,又纵观上述各家之说。管理会计的一般概念可以大致表述如下:管理会计是主要利用财务会计(传统会计)核算资料,运用会计、统计和数学(包括高等数学)方法,收集、加工、改制管理当局实行有效计划和控制所需的成本、利润、资本(金)信息,评价过去、控制现在、规划未来,以实现利润最大值为目的的会计分支。

这一表达比较简明扼要。它首先表明管理会计是会计科学的一项新的分支,它派生于传统财务会计,又与财务会计有千丝万缕的密切联系。同时它又多方表明不同于财务会计,管理会计不简单搬用财务会计资料,其有一系列独特的新颖概念,运用包括会计基本方法在内的多种方法,特别突出的是较多的引进了高等数学方法,对所取得的资料进行能动的改造,从而满足企业内部管理的多方需要。其基本职能也比财务会计大大扩展,定义中概括为评价过去、控制现在、规划未来三大方面,而侧重点又在控制现在、规划未来;评价过去的目的也在为了更好地控制现在、规划未来。管理会计在资本主义国家的迅速崛起并广泛推广运用,正是体现了它以获取最大利润为根本目的的作用。

综上所述,管理会计是把“管理”与“会计”这两个主题巧妙地结合起来而形成的一门新的学科,是现代会计科学的新发展。它主要是为强化企业经营管理,提高经济效益服务的。西方国家三十余年来的实践证明:管理会计既是实现管理现代化的工具,又是企业现代化管理的一项重要内容。

十一届三中全会以来,我国实行了对内搞活、对外开放的政策。随着经济体制改革的深入进行,国家对基层工业企业在供、产、销和人、财、物等方面自主权扩大的政策更加放宽。与此同时,企业的经济责任也会同时明显加重,经济利益也会相应增长。企业为了改善经营管理,充分挖掘内部潜力,更好地规划与控制企业的经济活动,增加产品在市场上的竞争能力,争取最佳的经济效益,学习管理会计学的知识,就显得更加迫切和必要了。

二、管理会计产生和发展简史

管理会计之所以从传统财务会计中分离出来,形成单独分支并得以迅速发展,也正如会计产生与发展的史实一样,是经济发展一定阶段的必然产物。

资本主义初期,企业规模较小,企业所有权和经营权统一,生产经营活动比较简单,传统会

计提供的信息资料,基本能满足经营管理的需要。

20世纪以来,随着科学技术的飞速发展,资本主义生产规模日益扩大,企业经营所需资金越来越多,为适应经济发展的要求,在经济管理中出现了股份公司这种形式。股份公司吸收了广大投资者的资金,具有较雄厚的实力,促进了企业的发展。股份公司的经营管理由经理承担,大多数投资者并不直接参与,这就出现了企业所有权和经营管理权分离现象。

20世纪中期后,资本主义企业进一步集中,竞争、垄断更加发展,企业规模更加庞大,这就要求企业内部管理更加科学,否则就会倒闭破产,在竞争中被淘汰。此时此刻,仅凭管理者的经验和主观意志难以有效地利用人力、物力和财力,以谋取最大限度利润。客观形势迫使经营管理者重用管理专家,在企业内部实行科学管理。在这种新的条件下,企业会计既要为分散在企业外部的投资者、债权人和有关社会集团服务,也要为企业内部的经营管理服务。于是,传统的会计逐步分化为财务会计与管理会计。

其中,财务会计以反映企业经营状况、提供财务报表为主要手段,为企业外部的投资者、债权人等服务;管理会计从各方面提供经济管理信息,为企业经营决策和控制服务。

由此可见,管理会计是在企业所有权和经营权分离之后,为适应企业内部科学管理的需要而产生的一门新兴科学。

然而,正如会计科学的问世要比会计实践的萌芽与产生推迟一二千年的实际情况一样,管理会计的萌芽最早可追溯到上世纪末、本世纪初,而管理会计作为一门新兴学科正式登上世界历史舞台,还是本世纪50年代的事。

从绪论中初步讨论的几个简单案例中我们不难发现,管理会计与传统的成本会计之间有着紧密联系的不解之缘。为此,理论界也普遍认为标准成本法和全面预算(费用)控制是管理会计据以产生和发展的两大支柱。

标准成本法的产生,功劳应首推被西方誉为“科学管理之父”的泰勒,他主张在企业管理中要用精确的计算、调查研究和科学知识来代替个人判断,也即要对产品制造过程进行缜密的观察、计量、分析和评价;为生产劳动制定各种定额、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。同时,泰勒还由此提出了实行职能工长制、超额累进计件工资制等许多主张。而后,与泰勒同时代的埃默森(Emerson)发展、完善了泰勒的主张,提出了标准人工成本法。以后,又由甘特(Gunter)将标准人工成本法推广到材料、制造费成本计算中,形成了完整的标准成本制度(包括标准成本的确定、标准与实际比较、差异的确立及其处理等),这为管理会计的产生和发展奠定了必要的基础。

在此同时,即19世纪末至20世纪初,美国先在民间企业和政府机关实行各项费用的预算控制制度。而后,预算对企业经济活动的控制和评价作用也逐渐受到重视,很多企业也开始编制各种预算,甚至包括适应多种业务量需要的弹性预算。这样,全面预算控制就由单项发展到全面,由民间企业、政府机关扩展到其他企业,他们据此计算差异、分析原因、减少支出、明确责任、促进管理。这又从另一方面为管理会计的产生和发展创造了必要条件。

另外,本世纪来,专门研究工人在生产中的行为,行为的动机、人的本性、人的需要和人际关系(包括管理当局和职工的关系、上下级关系)的行为科学学派也应运面起,这些学派从维护资本家的利益出发,主张改变对工人高压政策,强调所谓“归属感”、“适当满足需要”等,主张采取所谓“民主管理”、“参与决策”等笼络劳动者的种种手法,将广大劳动者组织到质量管理,成

本管理中；主张自上而下为各级各部门规定一系列经过努力可以达到的目标，诱发广大职工生产劳动和提供合理化建议的积极性和创造性，尽量使职工个人的目标同企业的目标一致起来。40年代，这些学派的理论盛行于美国，后又传播到日本、西欧等地并且由于影响所及，还给会计增添了诸如目标管理、责任会计等新的内容。

本世纪来，微积分、数理统计、线性规划等多种数学方法，以及与此相关的电子计算机的应用，也日益引入会计领域，使会计科学越来越多地利用自然科学的方法和成果。

总之，由于管理理论发展的影响，会计科学中专门用于企业内部管理的理论和方法大大丰富起来，最终从传统会计中分离出来，形成和发展了管理会计这一新的独立的会计学科。

“管理会计”这一概念的最早提出者，是1922年美国人奎因坦斯(Quintance)。

但直至1952年，世界会计协会在巴黎的会议上正式承认管理会计是一门独立的科学，这才标志着管理会计的正式问世。

管理会计一经问世，就显示出了其具有强大的生命力，并正在发挥愈益明显的巨大作用。

据有关资料报道，时至70年代，管理会计已作为现代企业管理重要组成部分风行全世界，其适用范围已推及第三产业及非营利性行业。

1972年，美国全国会计人员协会专门建立《管理会计协会》，其主编的《管理会计月刊》发行全世界。

1980年4月，在巴黎举行的各国会计人员联合会的会议决议中指出：“大量实例证明，推广应用管理会计是一项战略性措施。”

英国成本与管理会计师协会(ICMA)于一九八二年就管理会计提出了一个新的广义的定义，认为除审计之外，会计的其他各个组成部分，包括财务会计和司库，均属于管理会计。认为财务会计也应属于管理会计的原因是：财务会计的一切工作都服务于管理需要，财务报表也是管理决策的根据之一。这一观点已获得国际会计师联合会(IFAC)的赞同。

目前，在世界范围内，推广和运用管理会计的势头正方兴未艾。可以深信，在实行“开放、搞活、深入改革”的我国，只要我们紧密联系国情，有选择有分析适用其中有用的理论和方法，将有益于我国的四化建设大业。

第二节 管理会计的基本内容

随着世界经济的发展，工业企业管理也进入了现代企业管理阶段。

在现代企业管理中，不论企业规模大小，也不论该企业生产何种产品，均必须遵循目标管理和例外管理两大基本原则。

一个企业，在开展其生产经营活动前，必须经过科学的预测和必要的调查研究，初定一个企业在计划期的生产经营总目标，其中经济效益内容往往集中表现为企业的利润目标。而在有限的人力、物力、财力等资源条件下，有效地达到预定的经营目标，又必须在尽可能考虑到的众多预选方案中经过认真细致的筛选、反复平衡比较，从中选取最优方案，这一优选过程也即我们通常所说的决策过程。决策内容既包括在现有生产能力条件下充分发挥能力的短期生产经营决策内容，也包括新建厂房、增添设备、在较长生产持续期内(一年以上)产生影响的长期投资决策内容。长、短期决策内容的条理化、数据化，最终形成企业生产经营的全面计划(或称预算)。这一从预测、调查研究起到最终编成计划或预算，从而成为整个企业上下左右统一行动目

标的过程,也可概括为现代化企业管理循环的第一大部分内容——规划或决策部分。

全面预算一经形成,下一步工作重心是如何加强日常控制,保证计划或预算的按预定目标实现。首先,全面预算还需层层分解下达,形成各层次各部门的责任预算,预算制定的标准又必须是有关部门、有关人员经过努力能够达到的比较先进可行的标准。各责任部门在执行过程中的执行情况又必须经过会计、统计、业务核算的认真细致计量予以反映。实际执行情况与原定计划预算两者之间通过对比分析,往往存在差异(包括有利、不利差异),“差异”是企业管理体系中的极为重要的信息。然而一个企业每天反映出来的差异成千上万,不能全部作为管理重点,有些差异的发生是合情合理、不可避免、也在意料之中。只有那些反常的、不符合常规、意料之外的“例外”差异必须作为管理重点予以高度注意。这些“例外”差异信息具有反馈作用,对拟定改进管理措施大有用处。它或表现为执行过程中工作失误,措施不力,从而改进现有的工作,在下一企业管理循环中及时纠正;或反映为原定计划、预算考虑不周、规划决策有误,从而在制定下一轮计划、预算时给以必要的注意和改进。

如此周而复始、不断循环,保证企业管理水平不断提高,所制订经营目标既先进又可行,决策最优,执行过程最有效。

自全面预算制定起到实际执行情况的计量反映以及差异计算、分析、反馈的全过程又构成了现代化企业管理的第二大部分内容——执行阶段。

管理会计作为现代化企业管理的重要组成部分,其研究讨论的内容也应紧紧围绕现代化企业管理的两大部分内容而展开(见图表 1-1)。

由企业管理两大组成内容决定,管理会计的主体内容也由两大部分组成:反映企业管理规划与决策部分内容的规划与决策会计,反映企业管理执行部分的控制与业绩评价会计。

其中,由于反映企业管理中众多性质各异的决策内容,规划与决策会计部分的核心内容是短期生产经营决策和长期投资决策,但决策内容的讨论,必需先研究据以决策的分析方法,其中“本、量、利分析法”是一种应用相当广泛的实用分析方法,而“本、量、利分析法”又必须建立在对成本进行按与产品产量依存关系分类的成本习性分析及变动成本计算法的基础上,为此,这部分内容的讨论将包含成本分类、成本概念、成本函数、成本习性分析、变动成本计算法、“量、本、利分析法”、长、短期决策以及全面预算(体系及编制方法)等众多内容。其中:

第二章“成本分类、成本概念、成本函数”是预先集中讨论一下管理会计特有的新颖成本概念,是为全书讨论内容的必要的准备。

第三章从成本习性来认识成本、分析成本,这是全书的一个出发点,借以为以后的各章有关决策、计划和控制奠定基础。这一章还同成本习性分析相联系,进一步介绍变动成本计算法,并通过与传统完全成本法的比较,进一步说明管理会计中这一独特成本计算方法在加强企业内部管理中的特殊作用。

第四章介绍的“量、本、利分析法”是成本习性分析和变动成本计算法的符合逻辑的发展,它是各种有关决策、计划、控制方法的基础,本身又往往被直接用作决策方法。

第五章着重从成本、利润、资金角度评价生产经营几个主要方面有关方案的经济效果,即生产经营决策。而决策又必须以预测为前提,为此本章也讨论了有关成本、销售预测的基本方法。

第六章讨论长期投资决策问题,它从现金流量、货币时间价值的专用概念出发,讨论长期投资决策的诸如净现值法,内含报酬率法等专门方法,用以评价投资决策的投资效果。

第七章是上述各章讨论内容的归纳与小结,全面预算是以销售预算为主导,进而包括生产、成本、财务和现金收支等各方面,形成一个完整的体系。本章还就加强企业计划、预算管理的各个不同侧面要求,讨论了弹性预算、滚动预算、零基预算、概率预算等先进的预算编制方法。

“控制与业绩评价会计”部分主要包括成本控制制度和责任会计两大部分内容。

前者重点讨论据以确定事先预算控制的标准,即标准成本的确定,并通过对“责任预算”具体执行情况进行系统记录和计量,通过信息的积累和分类,从实际完成情况与预定目标的对比,考核和评价各个责任中心与有关人员工作成果。本章还讨论确定“差异”为“例外”的原则及差异的帐户处理方法。

后者为实行内部控制与考核的需要,必须将会计核算与责任单位紧密结合起来,形成一个严密的组织系统,并讨论如何根据各责任中心的不同特点而核算、考核不同指标。这是与传统会计工作中以产品为成本核算对象的组织体系有明显不同的新型组织体系。

本课程讨论内容,侧重于管理会计的固有特点,与传统会计核算交叉、重复部分,一般均不再赘述。

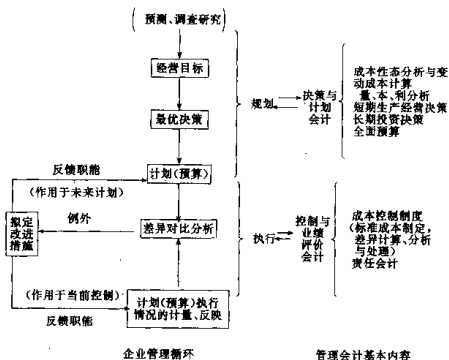


图 1-1 企业管理循环与管理会计基本内容关系图

第三节 管理会计与财务会计的区别和联系

一、管理会计与财务会计的区别

目前国外流行的看法认为:侧重于为企业内部的经营管理服务,是现代管理会计的一个主要特点,也是管理会计区别于财务会计的一个重要标志。

财务会计主要是通过传统的记帐、算帐、报帐、查帐和用帐等环节,向企业外界有经济利害关系的团体和个人(如政府税收机关、银行、债权人、股东等)提供有关企业财务状况和获利能

力的会计报告的一整套数据处理系统,故又称外部会计。

管理会计则用多样而灵活的方式提供各种有用的信息,为企业内部的各级管理人员服务。故又称内部会计。

外部会计、内部会计的提法不甚确切,但也有一定道理。为进一步作出两者区别,下面分别列表就两者的核算目的、核算重点、核算依据、核算对象、核算程序、核算方法、核算要求、编表时间作一比较详细的比较。从中我们不难看出,其中核算目的是根本区别,它决定了以下的各项区别。

特征	财务会计	管理会计
(1)核算目的	通过定期编制基本财务报表,提供一定日期的财务状况,以及一定期间的经营成果和资金流动情况的财务信息,主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务。	通过选用灵活多样的专门方法和技术,不定期地编制各种管理报表,提供有效经营和最优管理决策的有用信息,主要为企业内部各级管理人员服务。
(2)核算重点	着重反映过去(记帐、算帐、报帐),单纯地提供信息,属“报帐型”。	也算帐,但着重重点在于能动地利用已经发生的财务会计信息及其他有关资料,预测前景,参与决策,规划未来和控制现在,属“经营型”。
(3)核算依据	西方国家必须遵守公认会计准则。在社会主义国家,还必须严格遵守国家制定的会计法和颁发的统一会计制度。	只服从管理需要,以及经济决策理论和数学公式,受三论(控制、信息、系统)理论指导,没有强制性的公认会计准则或统一的会计制度。
(4)核算对象	以整个企业为对象,包括各项经济活动的一切财务成本数据,用来对全企业的财务状况和经营成果作出综合的评价与考核。	以企业的所属单位(部门、区域)为对象,同时也涉及整个企业。前者主要用以对其日常工作实绩和成果进行控制与考核,后者主要为便于考虑各项决策和计划间的协调配合和综合平衡。
(5)核算程序	程序比较固定,有强制性,凭证、帐簿、报表有统一规定格式。	程序不固定,可自由选择,一般不涉及填制凭证和复式记帐问题,报表无一定格式,可视需要情况自行设计。
(6)核算方法	在一定时期内,统一以货币计量单位采用同一种核算方法,反映企业的经济活动。核算时只需应用简单的算术方法和原始的计算工具——算盘。	在一定时期内可采用多种核算方法,提出不同的选择方案。求解某一问题有时可用几种方法同时计算并予比较。核算时大量应用高等数学方法和电子计算机技术来确定最优方案。
(7)核算要求	力求准确。	不要求绝对精确,一般只要求计算近似值。
(8)编表时间	定期编制。(旬、月、季、年)	不定期编制,根据管理需要,可能每天编,甚至每隔几小时编,也有些报表可能长达数年编一次(例投资项目有关报表)

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计是传统会计学新开拓的领域,而财务会计是传统会计的继续和发展,虽然这两个学科研究的内容不同,但它们都是由传统会计学发展来的,两者又必然存在着密不可分的紧密联系。

管理会计为决策分析与控制所需的资料主要来源于财务会计,而财务会计则反映管理会计决策与控制的结果。所以,管理会计与财务会计是相辅相成且有内在联系的两个信息系统。资源来源的同一是两者密切联系的突出表现之一。

联系之二,财务会计有时也把一些原属于管理会计的内部报表,列入对外公开发表的范围。例如1973年3月起,美国会计原则委员会(APB)的第19号《意见》,正式把原属于企业内

部管理需要,用来解释和分析资金流动情况的“财务状况变动表”(Statement of Changes in Financial Position)列为对外必须编制的基本财务报表。1977年10月,国际会计准则委员会(IASC)正式把该表列为第7号国际会计准则,认为是企业对外公开的收益表和资产负债表之外的“第三报表”。另外,财务会计有时还把企业内部管理需要的主要产品的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数作为对外报表的补充资料。

不少权威人士认为,在实务工作中,管理会计与财务会计更是难以截然分开。尤其在我国,上述两方面的工作又统一在财务会计部门进行,一般不可能也无必要分设两个独立部门。实际工作的紧密合作,理论研究上的合流趋势又为两者的紧密联系提供了很好的例证。

第四节 联系我国实际,积极推广和运用 管理会计的理论与方法

管理会计也和传统的财务会计一样,是生产发展的必然产物,是会计职能的进一步扩展。它的基本原理和技术方法,有些是可以借鉴的。

管理会计是从西方引进的“舶来品”,若不加分析一概斥之为资本主义的东西,这只能使我们的企业的经营管理水平的提高受到很大程度的影响。

与之相反,若不能结合我国每个企业的实际,不经消化吸收,也会造成半途而废。

总之,必须同时克服上述两方面的偏向,正确的指导思想应该是:

“以我为主,博采众长,融汇贯通,自成一家。”

一、根据我国管理体制特点,有效地运用管理会计中研究讨论的预测与决策方法:

党的十二届三中全会就我国社会主义经济制度的基本特征作了科学的概括和总结。我国的社会主义经济是一种有计划的商品经济,它与资本主义的商品经济有某些相似之处,但又有明显的本质区别。

社会主义有计划的商品经济决定了“我们的国民经济计划就总体来说只能是粗线条的和有弹性的,只能是通过计划的综合平衡和经济手段的调节,做到大的方面管住管好,小的方面放开开放,保证重大比例关系比较适当,国民经济大体按比例协调发展。”

根据这一原则,国营企业在服从国家统一领导和全面完成国家计划前提下,在法律规定的范围内,有经营管理的自主权。

国务院1984年10月4日关于计划体制改革通知中明确规定:“企业在确保完成国家指令性计划和供货合同的前提下,可以组织超产,超计划生产的部分,除国家有特殊规定不准自销者外,全部可以自销。……自销的工业生产资料,价格可以按国家规定的幅度浮动;自销的生活资料和农业生产资料要执行国家规定价格(包括国家规定的浮动价格)。”

根据上述经济体制特点及改革要求,管理会计中讨论的一些理论和方法是值得我们在以下预测和决策的有关方面予以借鉴、参考的:

(一)企业根据剩余生产能力和资源条件,依据市场需求情况进行经营抉择——核心问题无疑是企业经济效益问题,管理会计中关于长短期生产经营决策的一些原则和技术方法(诸如现有生产能力的产品最优组合,所谓“亏损”产品该否停产、零部件自制还是外购等的决策)都是可以结合企业实际情况拿来“为我所用”的。

(二)企业的产品开发、技术改造、设备更新、厂房建造等都要讲究投资的经济效益,在投资