

**编者按:**2016年,财政部继发布《管理会计基本指引》后,又发布了一系列《管理会计应用指引》(征求意见稿)。2017年将是财政部大力推行管理会计应用的关键一年。为配合管理会计工具和方法在企业中的普及性运用,扫清财务会计与管理会计结合运用中存在的认识障碍和畏难情绪,本刊特推出由北京工商大学商学院博士生导师杨有红教授撰写的《管理会计工具与方法应用》系列文章。

# 财务会计和管理会计具有高度融合性

□杨有红(教授/博导)

(北京工商大学商学院 北京 100048)

◇中图分类号:F234 文献标识码:A 文章编号:1002-5812(2017)03-0026-02

**摘要:**财务会计和管理会计既有差异性,也存在着共性。财务会计与管理会计的共性体现为共同的目标、相同的信息质量要求、统一性与灵活性相结合的程序及方法组合。在财政部大力推广管理会计工具和方法在企业中运用的大背景下,认识财务会计与管理会计的共性,认识财务会计与管理会计的高度融合性,对于从组织、程序、方法等角度实现两者的高度结合,减少管理会计工具与方法在企业普及性运用中的心理障碍和畏难情绪具有至关重要的作用。

**关键词:**管理会计 财务会计 融合性 差异

**为**提升管理会计工作水平,增强管理会计服务于价值创造的能力,实现企业可持续发展,财政部在总结管理会计专项课题研究成果和颁布《管理会计基本指引》的基础上,于2016年底发布了22项《管理会计应用指引》征求意见稿,大力推行管理会计应用指引的建设、推广管理会计工具和方法在企业中的运用。或许有人认为,这必将加大企业会计工作的的工作量和工作难度,甚至可能出现畏难情绪。事实上,财务会计和管理会计是企业会计工作的两个方面,企业会计按准则进行确认、计量、记录和报告,则是财务会计;而立足于企业内部决策、控制和评价而进行信息收集、记录和报告则是管理会计。在认识财务会计与管理会计差异性的基础上发掘财务会计与管理会计的共性,认识财务会计与管理会计的高度融合性,对于从组织、程序、方法等角度实现两者的高度结合,减少管理会计工具与方法

在企业普及性运用中的心理障碍和畏难情绪具有至关重要的作用。财务会计与管理会计的共性体现为共同的目标、相同的信息质量要求、统一性与灵活性相结合的程序及方法组合。

## 一、共同的目标

谈到财务会计与管理会计的关系,人们主要想到的是两者的区别,这主要缘于教科书对两者区别的描述。教科书中大都详细阐述了两者在核算对象、核算依据、核算程序与方法、报告内容与报告时间等方面的区别,但很少阐述两者的共性。尽管财务会计和管理会计是会计的两个方面,也是大学会计专业的两个不同的课程,但在实际工作中,两者并非泾渭分明,而是水乳交融。财务会计和管理会计的共性首先体现在两者具有共同的目标:满足决策对会计信息的需求、满足评价受托责任履行情况对会计信息的需求。

目标定位是会计工作的逻辑起

点,它贯穿于会计工作全过程。无论是财务会计还是管理会计,会计目标决定了它们的工作都是基于特定目的进行收集、加工、提供与运用以货币为主要计量手段的企业价值信息。两者在目标方面的区别仅在于决策主体不同、委托代理关系的层级不同。财务会计服务于出资者的决策和出资者与经营者之间的委托代理关系,管理会计服务于企业内部决策和内部的委托代理关系。财务会计是在出资者与经营者分离的情况下,依据企业会计准则进行确认、计量、记录和报告,为出资者(包括权益资本出资者和债权资本出资者)的投资决策提供信息、为出资者评价经营者的业绩和受托责任履行情况提供信息;管理会计则为企业管理层投资决策以及内部各层级的管理决策、内部各层级的业绩评价和受托责任履行情况提供信息。财务会计在提供企业外部投资者、债权人估值与决策所需要的信息的同时还必须满足企业内部了解经营状况、偿债能力等方面的需求。

## 二、相同的信息质量要求

财务会计和管理会计的信息质量要求是相同的,包括一致性、可比性、及时性、谨慎性、实质重于形式、可靠性、相关性等。无论是财务会计还是管理会计,信息都必须具有纵向一致性和横向可比性,数据的加工过程中的

会计方法选择、估计参数的选用都必须在追求客观的基础上讲求谨慎,以避免误导信息使用者,产生盲目乐观的决策。实质重于形式原则不仅在财务会计中对交易和事项的确认真要认清经济业务的实质而不可拘泥于其法律形式,也要求管理会计在工具与方法的选择、数据筛选中准确反映经济事项的实质。可靠性和相关性是财务会计与管理会计共有的最首要的信息质量要求,以下对这两者做略为详细的阐述。

### (一)相关性

财务会计和管理会计信息虽然服务于不同层面的决策和委托代理关系,但相关性是它们信息的共同质量要求。无论是财务会计服务于投资者决策还是管理会计服务于企业管理层决策,都要求会计信息系统提供的信息与决策所需信息保持高度一致。决策所需要的信息既需要有预测价值,作为决策的依据;还需要具有反馈价值,对已决策事项执行过程进行核实和修正。因此,相关性首先要求信息具有预测价值,对外部潜在投资者而言,财务会计信息需满足他们投资和投资组合对信息的要求,对管理层而言,管理会计信息需要满足管理层投资议案、筹资方案遴选对信息的要求;相关性还要求信息具有反馈价值,财务会计需要满足现在投资者检验已有投资的风险收益,为制定新的“买-卖-持”决策服务;管理会计则需要为已决策事项执行过程中的风险管控和事项调整提供信息。就信息服务于决策而言,无论是主要服务于外部投资者的财务会计信息,还是服务于企业管理层的管理会计信息,这些信息最终被信息使用者用于对未来产生现金流的金额、时间分布和概率分布的判断。

### (二)可靠性

满足相关性的信息必须可靠。无论是财务会计还是管理会计,可靠性都是信息使用者对其的基本要求,可靠性可以从两个方面把握。

#### 1.原始数据的真实性。财务会计

的原始数据真实性是通过原始凭证的真实性和原始凭证所代表的业务的真实性两方面决定的。管理会计包括决策会计和执行会计(即通常所讲的责任会计)两大部分构成。责任会计是为反映预算执行过程和结果而建立的会计核算系统,传统上讲有“两账合一”(即责任会计与财务会计两账合为一套账)和“两账分设”两种做法。即使在“两账分设”的情况下,责任会计的核算体系同样以原始凭证为依据,以真实可靠的原始凭证为依据遵从与财务会计相同的程序与方法进行数据收集、加工和编报,也就是说,责任会计核算体系中原始数据真实性与财务会计相同;决策会计是运用会计学的基本理论与方法系统地、科学地描述企业各项决策方案的形成,对企业未来的经营活动及结果做出超前评价的一种“事前规划型”会计。它利用财务会计信息和其他有关信息,对利润、成本、销售及资金等专门问题进行科学的预测分析和决策分析,为决策方案确定、预算编制提供依据。决策会计系统中的原始数据一部分来自于财务会计核算中的有关收入、成本、费用、利润数据,另一部分来自其他同类企业数据、宏观经济数据(如利率、汇率),但无论哪种数据来源都必须做到数据本身的真实性。

2.可核性。可核性指原始数据的获取过程、数据的加工过程和最终提供的决策信息是可以核实和验证的。通俗的说法是,两个合格的会计师对某一交易或事项独立进行数据的获取、加工和编报信息,应该得到相同的结果。注册会计师对财务报表审计的过程,实际上就是利用数据的可核性对数据收集、加工、编报过程进行验证的过程。管理会计中的责任会计数据的可核性与财务会计基本相同,决策会计原始数据的来源因欲决策项目的性质和特征而异。数据加工和信息编报尽管原理、原则和方法在管理会计教科书中较有较详细阐述,但由于不像财务会计那样有来自于国家的统一规

定,因此,目前数据的可核性总体上不高。随着财政部陆续发布《管理会计应用指引》,决策会计信息系统对数据收集、加工、提供也将会与财务会计一样有统一的规定,可核性也将大大提高。

### 三、统一性和灵活性相结合的程序与方法组合

会计界通常认为,财务会计因为在全国统一的企业会计准则和企业内部的统一会计制度,因此,会计核算中的确认、计量、记录和报告各环节的工作都是按部就班的工作,而管理会计工作具有高度灵活性,没有统一规章可依,开展起来难度很大。笔者认为,没有统一规章可依不等于没有统一规律可循。从西方企业财务会计的发展历程看,企业财务会计最早也是没有统一规范的,企业两权分离的出现以及在对外筹资的需求下,按业主要求核算经营盈亏和资产状况的财务会计所提供的信息由于缺乏企业间的可比性而面临挑战,才诞生会计职业组织、产生并逐步完善具有统一规范性质的会计准则。即使在当时没有统一会计准则的情况下,财务会计共同的规律性东西,例如,借贷复式记账、资产负债表基本结构等,也是广泛被人熟知的。因此,统一性和灵活性是相对的,而不是绝对的。即使在有统一会计准则的今天,财务会计也不是一项按图索骥的工作,其会计要素的确认与计量、会计政策选择、会计估计运用、会计调整的处理等工作同样需要财会人员的主动性、灵活性和创造性,同样是一项创造性劳动。

尽管管理会计在企业中的运用目前缺乏具有可操作性的指引,但是管理会计短期经营决策、长期经营决策的信息加工方法、预算编制程序与方法体系、责任会计核算体系等内容对财会人员而言也都是耳熟能详的。也就是说,企业财会人员完全具备将管理会计方法运用于企业战略制定、预算编制、预算执行和评价的知识和能力。问题的关键是否具备将管理会计工具和方法全方位运用于企业的动

# 基于路由耗用的通信产品成本核算模型研究

□马贵兰(广西经济管理干部学院 广西南宁 530007)

◇中图分类号:F234 文献标识码:A 文章编号:1002-5812(2017)03-0028-04

**摘要:**文章从研究通信产品特点、生产流程和成本结构特征出发,分析通信产品的生产原理、路由耗用和成本结构相关关系,再基于通信产品对通信网络使用路由和耗用关系,按照“谁使用、谁受益、谁承担”的原则,提出了基于路由耗用的通信产品成本核算模型,为通信企业成本核算、单位成本计算和产品定价提供了一种合理、有效的方法。最后,基于通信企业运营的实际和运营的复杂度,提出了几种基于实际应用的修正模型,为通信企业在普及率高企、内外竞争压力巨大和提速降费呼声较高的环境下,提供一种有效的成本和定价支撑手段。

**关键词:**通信产品 成本核算 产品成本 产品定价

## 一、引言

随着通信行业客户普及率提升、4G 发展加快和“互联网+”对提速降费的紧迫性要求,通信行业面临着收入增长放缓、成本增长加速、净利润下行的困境。在这样的大背景下,加强成本管理将成为通信行业提升内部经营能力和市场竞争力的最主要手段。然而,受行业生产流程复杂性影响,产品成本核算尤其是单位产品成本核算一直

力和压力。在统一会计准则问世之前财务会计在企业界的广泛运用,原因在于企业主具有盘清家底、核实盈亏的内在动力和压力。事实上,管理会计方法在我国的企业的运用并非空白,只是运用深度和广度不同而已。到目前为止,管理会计应用层面的统一规范虽然尚未出台,但已颁布的《管理会计基本指引》已对管理会计工具与方法的种类、应用管理会计工具与方法应遵循的原则与环境、管理会计报告等都作了基本规定,为管理会计工具和方法的运用提供了指南。管理会计工具与方法的应用并非无章可循。财政部最近颁布的一系列管理会计应用指引(征求意见稿),也正是在广泛调查、总结和提炼企业经验基础上制定

面临较大的难题,目前仍缺乏有效的能计算单位电信产品成本的方法。

产品成本核算是指企业采用一定的方法,对其生产和销售的某种或几种产品所耗用的生产资料和劳动力(包括直接材料、直接人工、制造费用等)进行归集与分配,最终计算出各种产品的总成本和单位成本的过程。产品成本是企业成本管理与效益控制的基础信息,产品成本信息是否能及时、准确、有效的生成和获取,直接制约

的。我们相信,即将颁布的管理会计应用指引不仅能规范企业的管理会计工作,还将推广管理会计工具和方法在企业中的运用。Z

## 参考文献:

- [1]财政部.财政部关于印发《管理会计基本指引》的通知[S].财会[2016]10号。
- [2]财政部.财政部《关于就〈管理会计应用指引第100号——战略管理〉等22项管理会计应用指引征求意见的函》[S].财办会[2016]47号。

## 作者简介:

杨有红,男,北京工商大学商学院会计学教授,中国人民大学管理学博士,中国社会科学院博士后,博士生导师。财政部会计名家培

企业管理的效率与经营效益,最终影响生产经营决策和生存。

工业企业常用的产品成本核算方法有品种法、分批法、分步法三种。

工业企业的产品成本核算方法并不适用于通信企业,通信产品成本核算须在深入了解和研究通信产品成本结构、通信产品生产流程和通信产品路由耗用基础上方可准确核算。本文提出一种基于通信产品等效流量路由耗用的方法,为通信产品的成本核算提供简便、有效的手段。

## 二、通信产品成本特征分析

通信企业是资金和技术密集行业,生产呈现投资规模大、回收期长、投资效益风险高等特征,为研究通信产品成本核算方法,我们首先从通信企业的产品特点、生产特点和成本特点入手进行分析。

### (一)通信产品特点

养工程入选者、北京市高层次创新创业人才支持计划入选者、北京市高校教学名师、北京市长城学者。教育部工商管理类专业教学指导委员会委员、中国商业会计学会副会长、中国会计学会内部控制专业委员会副主任、中国社会科学院兼职研究员、哈尔滨商业大学兼职教授。《会计研究》等杂志审稿人,《商业会计》学术委员会委员。国家精品课程《中级财务会计》和《高级财务会计》主持人,2009年、2013年分别获北京市政府颁发的北京市优秀教学成果二等奖、一等奖,2014年获北京市政府颁发的北京市哲学社会科学优秀教学成果二等奖。曾主持国家社会科学基金课题“跨国资本运营中会计准则趋同研究”;财政部重大课题“企业内部控制自我评价指引与典型案例研究”;审计署重大课题“上市公司内部审计部门如何开展内部控制审计”;北京市社会科学基金课题等国家及省部级重点课题10余项。