



**新** 会计与财务管理专业规划系列精品教材

# 管理会计

GUAN LI KUAI JI

主编：黎小长



中国商业出版社



新 会计与财务管理专业规划系列精品教材

# 管理会计

GUAN LI KUAI JI

主 编 黎小长  
副主编 欧阳珍元 王明腾  
柳国海 梁振军  
参 编 苏 利 裴学增  
张正国

中国商业出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

管理会计 / 黎小长主编. —北京:中国商业出版社, 2010.6

ISBN 978 - 7 - 5044 - 6908 - 3

I. ①管… II. ①黎… III. 管理会计 - 高等学校: 技术学校 - 教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 102797 号

责任编辑:刘毕林

中国商业出版社出版发行

010 - 63180647 [www.c-cbook.com](http://www.c-cbook.com)

(北京广安门内报国寺1号 邮编:100053)

新华书店总店北京发行所经销

涿州市鑫铁印刷有限公司印刷

\* \* \* \* \*

787 × 1092 毫米 16 开 18.5 张 300 千字  
2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月第 1 次印刷

定价:35.00 元

\* \* \* \* \*

(如有印装质量问题可更换)

## 编写说明

管理会计是现代会计的一个分支,是同现代会计相适应的一门新兴会计学科,是为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计,它突破了传统会计的界限,服务并参与企业内部的经营管理,是会计适应现代化管理要求而不断发展的必然结果。21 世纪技术进步及企业生产制造和服务经营环境的巨大变化。使企业从工业时代的竞争转为信息时代的竞争,这为管理会计系统创造了一个全新的充满竞争的环境,为顺应形势发展的需要,管理会计的理论和实践也发生了重大的变化。因此,积极探索培养符合时代要求的管理会计人才,出版适应和推动管理会计发展的教材显得尤其迫切。

本书是根据我国高等教育发展的要求,依据最新颁布的企业会计准则,为满足和适应高等院校经济、会计等专业的教学要求而编写的。本书可以作为高等院校会计专业及财经类专业的教科书,也可作为在职人员培训和企业管理人员的参考用书。本教材既保留了管理会计传统的精髓,又吸收了管理会计最新的理念和方法,有助于开拓学生的视野;教材的体系完整,共分 9 章,每章都配有练习题及其参考答案,有助于学生学以致用。

本书由海南琼州学院副教授、高级会计师黎小长主编,参与编写的还有:西北师范大学欧阳珍元、海南琼州学院王明腾、(太原理工大学长治学院)华北机电学校梁振军、海南琼州学院柳国海、湖北财税职业学院苏利、河南质量工程职业学院裴学增、苏州港大思培科技职业学院张正国等。

由于时间仓促,水平有限,书中难免存在错误及不当之处,敬请广大读者批评指正,以便作进一步的修正。

编者

2010 年 7 月



## 总 序

当今世界科学技术在高速发展,随着我国新会计准则、新税法的颁布和实施,我国的会计与国际会计惯例基本接轨,我国即将建立起社会主义经济体制和与它相适应的中国会计核算规范体系。从会计教育改革与发展的大环境考虑,现在许多老版的会计教材都不能适应当前的教学所需,改革和建立会计教育的教学内容与课程体系,不仅非常紧迫而且十分重要,它关系到我们应培养什么样的会计人才,才能适应我国快速发展及对世界开放不断扩大的需要。为此,我们及时组织全国三十多所会计专业教学实力比较强的院校代表齐聚北京,针对当前会计人才的需求,对会计专业职业教育进行了研讨,与会代表决定依据中小企业人才需要的教育目标和人才培养定位编写此套教材。本套教材的特点是:

第一,“新”。该套系列教材,在内容和体系上立意新、整体性强,不仅是按新会计准则编写的,而且又专门针对中小企业会计的需要设计了一门课程——《中小企业会计》,这是过去会计类教材很少有的。

第二,“强”。该套教材具有较强的前瞻性,由于受中国经济改革越来越深入,金融、证券等资本市场越来越规范,财务与会计改革的节奏日益加快,会计专业教材的“经济寿命”越来越短等因素影响,本套教材在课程设计时,尽量使课程之间相互递进、相得益彰,符合教学规律,并且有一定的后续性。

第三,“巧”。该套教材总体结构比较巧妙,本着“必需、够用、可教、可学”的原则构思,以案例模块的方式编写,同时穿插具有趣味性的会计小知识,力求改变会计教学中的“数字教学”方式,提高学生的学习兴趣,丰富教学内容。

新会计专业教材编写组

# 目 录

|                                     |       |
|-------------------------------------|-------|
| 第一章 管理会计概论 .....                    | (1)   |
| 第一节 管理会计的产生与发展 .....                | (1)   |
| 第二节 管理会计的研究基础 .....                 | (5)   |
| 第三节 管理会计与财务会计的关系 .....              | (10)  |
| 第四节 管理会计人员的工作流程、职业道德和应具备的知识体系 ..... | (13)  |
| 练习题 .....                           | (19)  |
| 第二章 成本性态分析与变动成本计算 .....             | (21)  |
| 第一节 成本概念及分类 .....                   | (21)  |
| 第二节 成本性态分析 .....                    | (28)  |
| 第三节 变动成本法 .....                     | (42)  |
| 练习题 .....                           | (50)  |
| 第三章 本量利分析 .....                     | (54)  |
| 第一节 本量利分析概述 .....                   | (55)  |
| 第二节 保本分析 .....                      | (59)  |
| 第三节 保利分析 .....                      | (71)  |
| 第四节 本量利的敏感性分析 .....                 | (74)  |
| 练习题 .....                           | (78)  |
| 第四章 经营预测 .....                      | (82)  |
| 第一节 经营预测概述 .....                    | (82)  |
| 第二节 销售预测 .....                      | (84)  |
| 第三节 成本预测及资金需要量预测 .....              | (92)  |
| 第四节 利润预测 .....                      | (98)  |
| 练习题 .....                           | (100) |
| 第五章 短期经营决策 .....                    | (105) |
| 第一节 短期经营决策概述 .....                  | (105) |
| 第二节 生产决策 .....                      | (108) |
| 第三节 定价决策 .....                      | (121) |
| 第四节 存货决策 .....                      | (124) |

|           |       |
|-----------|-------|
| 练习题 ..... | (133) |
|-----------|-------|

## 第六章 长期投资决策 .....

|                        |       |
|------------------------|-------|
| 第一节 长期投资决策概述 .....     | (139) |
| 第二节 长期投资决策基本要素 .....   | (142) |
| 第三节 长期投资决策的分析与应用 ..... | (163) |
| 练习题 .....              | (169) |

## 第七章 全面预算 .....

|                     |       |
|---------------------|-------|
| 第一节 全面预算概述 .....    | (174) |
| 第二节 全面预算的编制方法 ..... | (178) |
| 第三节 全面预算的编制 .....   | (185) |
| 练习题 .....           | (198) |

## 第八章 作业成本法 .....

|                       |       |
|-----------------------|-------|
| 第一节 作业成本法的产生与发展 ..... | (204) |
| 第二节 作业成本法的基本原理 .....  | (207) |
| 第三节 作业成本计算实例分析 .....  | (215) |
| 第四节 作业成本管理 .....      | (218) |
| 练习题 .....             | (220) |

## 第九章 业绩评价 .....

|                     |       |
|---------------------|-------|
| 第一节 业绩评价概述 .....    | (223) |
| 第二节 业绩评价的历史演进 ..... | (228) |
| 第三节 责任会计 .....      | (236) |
| 第四节 平衡记分卡 .....     | (248) |
| 练习题 .....           | (254) |

## 练习题参考答案 .....

## 附录 .....

# 第一章 管理会计概述

## 本章知识点简介

本章管理会计概念体系。

主要包括管理会计产生和发展、管理会计的研究基础、管理会计与财务会计的区别与联系以及管理会计人员的工作流程、职业道德和应具备的知识体系。

## 第一节 管理会计的产生和发展

### 一、管理会计的含义

管理会计是企业会计的一个分支。它是以现代经营管理学为理论基础,运用一系列专门的方式方法,对财务信息和其他各种信息进行收集、计算、对比、分析和报告,实现对经济活动的预测、决策、规划、控制、评价和考核,以强化企业内部经营管理,提高经济效益的会计信息系统。

从上述管理会计的定义可以得出,管理会计的特征主要有:①管理会计是现代会计的一个分支,是一个服务于企业内部经营管理的信息系统。②管理会计的主体是多层次的,既要反映企业整体的经营活动,又要反映企业内部各责任主体的经营活动。③管理会计主要是为管理部门提供信息服务工具。④管理会计的职能侧重于对未来的预测、决策和规划,对现在的控制、考核和评价。

### 二、管理会计的产生

从客观内容上看,管理会计的实践最初萌生于19世纪末20世纪初,其雏形产生于20世纪上半叶,正式形成和发展是在第二次世界大战之后,20世纪70年代后在世界范围内得以迅速发展,至今已初形成了现代管理会计的理论体系与方法体系。

#### (一)孕育管理会计的社会环境

19世纪至20世纪初,工业的发展和管理方式的改变孕育着管理会计的萌芽。

##### 1. 工业的发展使成本管理发生变化

会计的管理功能最初集中体现在成本管理方面。19世纪初期,工业取得了较大的发展。在当时的单一活动的企业组织里,业主、经营主持者及其管理人员都逐渐认识到,降低成本有助于提高生产效率,增加企业利润。因此,他们设法记录工厂在生产过程中的加工成本和单位成本。此时,企业成本资料的目的是用于计量和评价企业内部生产过程的效率,而不在于衡量企业利润,财务报告对存货的计价也不依赖于成本,而是采用市价。因此,此时的成本计算是独立于财务会计之外的。19世纪下半叶,尤其是在最后的20年,工业化大生产格



局正在形成,英国工业革命促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营、股份公司等企业组织形式相继出现,企业的所有者逐渐将企业经营权委托给专门的管理阶层。工业革命在生产方式上开始从工场手工业向机器大工业过渡。在工业公司中重型机器设备在资产中所占比重越来越大,产品制造程序日趋复杂,于是人们又开始着手研究、解决产品成本形成过程中的间接费用分配问题。同时,竞争的压力又要求分产品提供较正确的成本数据,以实现成本计算与利润计算的直接联系。这种情况客观上要求成本计算的技术方法着重于解决折旧费用的计算和产品间接费用的分配上,并且这已成为一个必须研究、处理好的重要问题。而此时的注册会计师们,也要求对外财务报告的数据取自归集成本的账户,要求成本计算能为财务报告提供直接可靠的销售产品的成本数据。由此促进了成本计算的系统化、科学化发展,使成本的形成、积累与结转纳入复式记账体系,到1920年实现成本会计与财务会计的全部结合,标志着成本会计的正式诞生。

## 2. 科学管理学说促进了管理会计的萌芽

19世纪末20世纪初,西方资本主义国家完成了工业革命,机械化的大生产取代了作坊式的小生产,竞争日趋激烈,以经验和直觉为核心的传统管理方式已不能适应生产发展的需要,客观上促使企业管理向科学化、系统化和标准化发展,于是,体现科学管理方式的“泰罗制”取代了旧的落后的“传统管理”。“泰罗制”是以科学管理学为基础的,强调提高生产效率和工作效率,通过时间研究和动作研究,制定一定条件下可以实现同时又最具有效率的标准,以实现生产各个方面的标准化。标准制定后,必须严格执行,不允许一切可避免的浪费存在。

科学管理学说的产生促进了管理会计的萌芽。为了“泰罗制”的实施,会计如何为提高企业的生产和工作效率服务,开始提到议事日程上来,于是标准成本,差异分析,预算控制等这些与泰罗的科学管理直接相联系的计划,控制方法引进到会计中来。这些技术方法在运用中不断地发展和完善,形成了独特的标准成本系统,使会计在核算和监督方面取得了重大的发展。特别是它将严密的事前规划引进到会计体系中来,实现事先规划,事中控制和事后分析相结合,这些变化是会计发展史上的一个突变,开创了会计直接为企业管理服务的一条新途径。当时,就有人把这些内容综合起来,称之为传统的管理会计。

可见,伴随着企业管理方式的变革,会计开始了由近代会计向现代会计转变的进程,原始的管理会计也初见端倪。标准成本与预算控制这两项制度在美国的推广,使管理会计的理论体系初具雏形。以外,管理会计的形成还受到差异分析及本量利分析方法应用的影响。

同时,在管理会计理论研究方面也有了相应的进展。主要代表著作有1922年出版的奎因坦斯的《管理会计:财务管理入门》,1923年学者布利斯的《经营管理中财务效率和营业效率》,次年有出版了他的《通过会计进行管理》,1924年出版的麦金西的《管理会计》,1928年学者H·F·格雷戈里发表了《企业管理中的会计报表:结合为维持有效管理和控制所实行的标准和业绩记录程度,论述财务报表和营业报表的使用》,1929年学者M·V·海斯的《供经理控制用的会计》。但是,当时这些著作并未被大家广泛承认。

## (二) 管理会计的创建

从20世纪50年代起,世界经济进入战后发展的新时期,现代科学技术大规模的应用与生产领域,使生产获得迅猛发展。资本集中加强,跨国公司大量涌现,企业规模不断扩大,生产经营日趋复杂,市场竞争日益加剧。由于需要进行科学的预测、决策与控制,管理会计

才开始变得重要,并在实际管理活动中得到广泛应用。管理会计逐渐从财务会计中分离出来,形成一门独立的学科。此时的管理会计是以泰罗的科学管理学说为基础形成的,其主要内容包括独立的标准成本、预算控制和差异分析。

然而,随着经济不断发展,泰罗的科学管理学说存在着一定的局限性,已无法适应企业管理的需要。这种局限性主要表现在两个方面:一是泰罗的科学管理学说只着眼于对生产过程进行科学管理,只重视生产过程中个别环节、个别方面的高度标准化,以此来提高生产效率和工作效率。但它对企业管理的全局、企业与外部的关系几乎很少考虑。二是泰罗的科学管理学说只将人当作机器的附属品,强调只有管得严,才能提高效率,使工作处于消极被动和极度紧张的状态,这必然引起工人的强烈不满和反抗,从而导致劳资关系恶化,生产效率降低。这也导致传统管理会计存在较大的缺陷。

针对泰罗科学管理学说的缺陷,一些有远见的管理人员认为除了对生产过程进行科学管理外,更重要的是将正确的经营决策放在首位,提出了“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的指导方针,并认识到调动工人在生产上的主动性和创造性,比对工人进行严格的管理和控制更有效,从而形成了现代管理科学体系。现代管理科学体系以运筹学和行为科学为两大重要支柱,将会计与现代管理科学体系相结合,形成了决策会计和责任会计,充实了管理会计的内容。因而,专门为加强企业内部管理,提高经济效益服务的管理会计体系逐渐形成。1952年,时间会计学年会上正式通过了“管理会计”(Management Accounting)这个名词。

### 三、管理会计的发展

#### (一)管理会计发展的动因

1. 社会生产力的进步、市场经济的繁荣及其对经营管理的客观要求,是导致管理会计形成与发展内在原因

管理会计作为企业会计的一个组成部分,是会计本身的进化和发展的结果。而会计和管理都是社会生产力发展到一定阶段的产物,并随着社会生产力的进步而不断发展。会计作为经济管理的组成部分,必然要适应社会生产力的进步对经济管理不断提出新的要求。因此,从本质上看,生产力的进步是管理会计产生与发展的根本原因。进入20世纪以来,世界经济形势的变化,尤其是信息社会条件下的现代化大生产,为现代会计发挥预测、决策、规划、控制、责任考核评价职能创造了物质基础。全球范围内市场经济的迅速发展也为管理会计开辟了用武之地。

2. 现代电子计算机技术的发展加速了管理会计的完善与发展

会计的职能从事后反映已经发展到预测、决策、计划、控制、考核,信息需要量大大增加,计算工作量也大大增加,因此,必须具有良好的计算工具,才能展开工作。第二次世界大战后现代科学技术的发展,尤其是电子计算机在会计上的广泛应用,为管理会计的发展创造了客观条件。

3. 现代管理科学理论对管理会计形成与发展起到了积极的促进作用

20世纪30年代至40年代以来科学理论、管理理论的发展深刻地影响到20世纪50年代以后的会计领域。管理会计作为一门新生学科,与财务会计分离后,由于不断吸收现代管理科学、老三论(系统论、信息论、控制论)、新三论(耗散结构论、协同论、突变论),以及决策论、增长极限论等方面的研究成果,使它的内容逐步丰富、完整起来。因此,管理科学的发

展为管理会计形成与发展创造了有利的外部条件,成为现代管理会计的理论基础。

#### 4. 企业内部管理的需要是管理会计发展的直接动力

一方面,企业决策的需要。第二次世界大战后,企业规模扩大化、生产经营复杂化和市场竞争激烈化。企业管理者为了能在竞争中生存下去,要求会计不仅事后反映,更重要的是对企业未来的经营管理提出多种方案,事先预测其效果并作为企业经营决策的依据,以便取得最佳的经营效益。因而,会计人员把运筹学与会计相结合,形成了决策会计,奠定了现代管理会计的基础。

另一方面,控制、考核的需要。20世纪50年代以来,现代企业管理中行为科学理论的新发展应用到企业管理中,主要应用心理学、社会学原理来探讨人与人之间关系的调整和改善,引导、激励职工在生产经营中充分发挥主观能动作用。在企业中实行目标管理,各管理层次有权自行安排人力、物力、财力来保证目标的完成,只有出现例外的情况企业才进行干预。这就要求企业必须掌握各管理层次和有关工作人员完成目标的情况,以便据以奖励。因此,企业管理者不仅要求会计反映整个企业的经营成果,而且要控制和考核各责任部门和有关工作人员的工作业绩。于是,会计与责任的控制、考核自然结合起来,形成了管理会计另一个重要的内容——控制与责任会计。

总之,现代管理会计是以现代管理科学为基础,以电子计算机的应用为条件,大量吸收了现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的成果而形成的。从发展趋势方面考察,资本市场的全球化,乃至整个经济的全球化,以及数字化时代、知识经济时代、环境经济时代的到来,都将对未来管理会计的发展产生持续性影响。

#### (二) 管理会计发展状况

从20世纪70年代起,管理会计开始进入一个大变革、大发展的时期,由传统管理会计向新型的现代管理过渡。管理会计已在世界范围内普遍推行,其应用范围也逐步扩大,从制造业推广到服务业以及非营利事业等,成为实现管理现代化的重要手段。在这个阶段上,管理会计的特征是:以预测决策会计为主、以规划控制会计和责任会计为辅。

1972年,美国成立了单独的管理会计师协会(Institute of Management Accountants, IMA),英国成立了成本和管理会计师协会(Institute of Cost and Management Accountants, ICMA),并分别出版了《管理会计公告》月刊,在全世界范围内发行。同时,美国举行了执行管理会计师资格考试,出现了专门的执业管理会计师,他们可以在专门领域内开展工作,并取得较高的社会地位。早在20世纪50年代设立的美国管理会计委员会从20世纪80年代开始,对管理会计的研究从实用的角度转向理论研究,该委员会自1980年以来,系统地发布了《管理会计公告》,将其作为解决管理会计问题的指导原则,至1988年2月,该委员会共发布了14个《管理会计公告》。

近30年来,高新科技蓬勃发展,电子数控机床、电脑辅助工程、电脑辅助制造和弹性制造系统广泛应用于生产中,使企业的生产组织和生产管理出现许多革命性的变革,适时生产系统、全面质量管理等新观念、新理论和新方法的相继形成,拓展了现代管理会计的视野。因而,在管理会计中不断孕育出新的领域,如作业管理与作业成本计算、适时生产系统与存货管理、质量成本管理会计、产品生命周期成本管理会计、资本成本管理会计、增值会计、人力资源管理会计、环境管理会计等。此外,随着市场经济高度发展。国际化大市场竟争日趋激烈,要求进一步科学的加强宏观调控的力度。这一大趋势导致宏观管理会计理论与方法在

新的领域得到了广泛的应用,包括投资项目的国民经济评价、宏观资金流动会计、国际管理会计、战略管理会计等。

20 世纪 70 年代至 80 年代,会计界又对现代管理会计体系展开了深度研究,在管理会计理论研究方面也取得许多新的成就。如 1971 年 E·H·科普兰的《管理会计和行为科学》、1973 年出版的 A·G·霍普伍德的《会计系统与管理会计》、1976 年 G·J·斯托伯斯教授的《作业成本计算和投入产出会计》和 J·M·弗里姆金的《管理分析用会计》、1980 年 C·L·穆尔与 R·K·杰达克合著的《管理会计》、1981 年 R·N·安东尼与 G·A·韦尔什合著的《管理会计基础》、1982 年杰克·格雷与唐·里基特合著的《成本与管理会计》、1982 年 R·S·卡普兰的《高级管理会计》,以及 C·T·霍恩格伦所著《管理会计导论》等。

我国从 20 世纪 70 年代末才开始逐渐引进、介绍管理会计知识。随着改革开放的深入,有关管理会计的知识在我国很快得到传播。30 多年来,管理会计在理论上和实际应用上都取得了较大的发展,为提高企业的经营管理水平和经济效益发挥了积极的作用。

### (三) 管理会计的发展趋势

近 30 年来,越来越多的国家加大了应用和推广管理会计的力度,最新的研究成果(如作业成本、适时制等)被迅速应用到企业的管理实践中,一些国家成立了管理会计师职业管理机构,相继颁布了管理会计工作规范和执业标准。国际会计标准委员会(International Accounting Standard Board, IASB)和国际会计师联合会(International Federation of Accountants Committees, IFAC)等国际组织也成立了专门的机构,尝试制定国际管理会计准则,颁布了有关管理会计师的职业道德规范等文件。

近期,人们将研究的热点集中在管理会计工作系统化和规范化、管理会计职业化和社会化,以及国际管理会计和战略管理会计等课题上。可见,现代管理会计具有系统化、规范化、职业化、社会化和国际化的发展趋势。

## 第二节 管理会计的研究基础

### 一、管理会计的基本假设

管理会计假设应当围绕管理会计工作系统构成要素和工作质量标准来设计。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是时空范围,统一管理会计操作方法和程序,组织管理会计工作的前提条件或制约条件,是对客观情况合乎逻辑的推断,它对于构架管理会计的基本理论体系具有重要意义,也从根本上促进管理会计实务的发展。

管理会计假设主要有:会计主体、持续经营、会计分期、多种计量单位假设和货币时间价值、风险价值可计量、目标利润最大化、成本性态可分等假设。

#### (一) 会计主体假设

会计主体假设是对管理会计对象运作的空间范围和活动立场所作的限定。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,管理会计假设其会计主体不包括企业整体,而且还包括企业内部各个责任层次的责任单位,它主要根据管理当局在企业内部经营管理活动中的具体需要而定,具有多样性和灵活性的特点。正是因为管理会计的会计主体假设区别与财务会计的会计主体假设,才使得管理会计的管理活动得以深入到责任单

位,深入到作业层面。

### (二)持续经营假设

持续经营假设规定了会计活动在时间上的不间断性,对管理会计而言,它是假设企业以及各级责任单位的生产经营活动、筹资和投资活动将无限期地延续下去,只有这样,管理会计的预测、决策、控制和业绩评价等各项工作所使用的方法才能保持稳定、有效。这是对管理会计对象运行的基本方式的规定。

### (三)会计分期假设

会计分期是对管理会计对象运行的时间范围的规定,即把企业持续不断的生产经营过程和筹资、投资活动,划分为一定的期间活动,以便提供有用的管理信息。由于管理会计的工作重点是为企业内部各部门管理人员服务,因此,会计分期的时期跨度不局限于对外报告的月、季、年,而因根据企业本身的具体情况和需要,灵活的分期——可以短到一天、一周、一句,也可以长到10年、20年来编制内部报告,用于控制和评价各责任单位的经济活动。因此,管理会计的会计分期具有较大的灵活性和不确定性。

### (四)多种计量单位假设和货币时间价值假设

在现代管理会计中,由于规划、控制和评价企业经济活动时,除应有货币作为计量单位外,还可以使用实物量单位、时间量单位和相对数单位等。多种计量单位的选择,既根据企业内部经营管理的不同需要来选择不同计量单位。

货币时间价值假设,是指等量货币在不同时点上具有不同的价值。它是管理会计预测、决策、控制和预算编制的基础。在长期投资决策和筹资决策中,不能假设货币价值不变,而必须考虑货币在不同时间的价值是不相等的,以此作为前提条件,因此,财务会计的货币计量和币值不变都不能成为管理会计的基本假设,而货币的时间价值恰应成为长期投资决策和长期筹资决策的重要前提,只有这样,才能使决策的结论更加科学、合理。

### (五)风险价值可计量假设

风险价值可计量假设,是指所有不确定的决策都可以转化为风险性决策,不仅风险具有价值,而且风险价值可以计量,决策按照风险程度的大小,可分为确定性决策和不确定性决策。这一假设为管理会计解决现实问题提供了可能。

### (六)目标利润最大化假设

目标利润最大化假设,是指企业在经营管理决策中,以目标利润最大化的方案为最优方案,并假设在实施最优方案时能够实现目标利润。管理会计在经营管理决策时必须以利润最大化为目标。

### (七)成本性态可分假设

成本形态可分假设,是指一切成本都可以按其性态划分为固定成本和变动成本。成本性态,是指成本总额与业务量变动之间的数量关系。管理会计的许多概念和方法都是建立在成本性态可分假设的基础上的,如固定成本、变动成本、贡献毛益、本量利分析法、弹性预算编制方法和标准成本差异分析方法等。另外,固定成本和变动成本的划分是有条件的。它是假设在一定的期间和一定的业务量范围内,企业的全部成本可以划分为固定成本和变动成本,超出了这个限定,固定成本就会发生变化。而且实务中广泛存在的混合成本,在决策时往往



采取一定的方法进行分解,与实际情况有一定的差异,有一定的主观随意性。因此,固定成本与变动成本的划分并不是绝对的,它带有一定的假设性。

## 二、管理会计的基本目标

管理会计的目标,是指管理会计信息系统要达到的目的和要求,它对整个管理会计系统的有效运行具有决定性的影响,管理会计目标是管理会计本质的能动体现。管理会计目标既有总目标,也有具体目标。目标要制定得科学管理,要让管理会计人员争取能够达到,要对企业经营管理确实能有所贡献。但在管理会计具体目标的论述中,存在下列不同的观点。

(1)1966年,美国会计学会(AAA)在《基本会计理论》中提出,管理会计的目标是为管理者服务,帮助管理者制定合理的经济目标,并为实现该目标进行合理决策。

(2)美国会计学会下设的管理会计学学科委员会认为,确定管理会计的目标是建立管理会计理论结构的一项基础工作,并在1972年提出管理会计目标分基本目标和辅助目标两个层次,其中基本目标是向企业管理人员提供内部经营管理信息,协助企业管理人员制定决策。辅助目标有四个:①协助履行计划管理职能,包括目标的确定;资源最佳流动的规划及其计量。②协助履行控制职能,包括将公司的结构与其目标联系起来;设置并维持一套有效的传输和报告系统;测定现有资源的利用情况,揭示“例外”的业绩,并查明造成这些“例外”的因素。③协助履行组织职能,包括确定对公司分部目标有重要影响的相应的业绩范围的经济特征;通过与目标有关的实际业绩信息的传输,来促进各个预期业绩的实现;在可确认的业绩和责任范围内衡量业绩,应强调与目标部不一致的程度。④参与企业的经营管理,包括相关成本的投入、收回或产出统计上的计量;及时地把适当的、具有基本经济特征的数据传输到与评价业绩有关的人员手中。

(3)1986年,美国会计师协会下属的管理会计实务委员会在《管理会计公告——管理会计的目标》中指出,管理会计应实现以下两个目标:①管理和决策提供信息,包括与计划、评价和控制企业经营活动有关的各类信息;与维护企业资产安全、完整及资源有效利用有关的各类信息;与股东、债权人及其他企业外部利益关系者的决策有关的信息。②参与企业的经营管理。

(4)李天民教授认为,管理会计的总目标是协助管理当局作出有关改进经营管理、提高经济效益和社会效益的决策。其具体目标分为四个方面:①确定各项经济目标。②合理使用经济资源。③调节控制经济活动。④评价考核经济业绩。

总之,上述观点都认为,管理会计是为管理和决策提供信息,并参与企业的经营管理。本书也认为管理会计是为了加强企业内部经营管理,提高企业竞争力而产生和发展起来的,因此,管理会计的最终目标是提高企业经济效益。其目标主要包括以下两个方面:①为企业内部经营管理提供信息,包括管理会计应及时向各级管理人员提供与计划、评价和控制企业经营活动有关的各类信息,如历史信息和未来信息;为企业管理者提供和维护企业资金安全、完整及资源有效利用有关的各类信息;为企业外部投资人、债权人及其他企业外部利益关系者提供与决策有关的信息,这些信息将有利于投资、借贷及有关法规的实施。②参与企业的经营管理,管理会计主要是以企业内部的各个责任中心为核算对象,对其工作业绩和成果进



行控制和考核,不仅要分析过去、控制现在,更重要的是要规划未来。同时也从企业全局出发,认真考虑各项决策和计划之间的协调配合和综合平衡。

### 三、管理会计的研究方法与分析方法

#### (一)管理会计的研究方法

对于管理会计的研究,在很大程度上受到财务会计研究的影响,其研究方法也有相同之处,经历了规范研究和实证研究两个阶段。大约在20世纪70年代以前,管理会计的理论研究主要属于规范研究,这一时期产生了许多重要的概念,如多种成本概念的提出,边际理论、增量理论、差量理论等也都是规范化研究的成果。20世纪70年代以后,信息经济与代理理论对研究方法产生了重大影响,研究者开始采用实证研究方法和实证模型去检验规范研究的成果,因而管理会计研究进入了以实证研究为主的阶段。早期的实证会计主要研究会计信息与资本市场的关系问题,后来又转向研究会计选择的动机及考虑的因素,到20世纪70年代末实证会计研究兴盛起来,20世纪80年代实证成为会计研究的主流学派。

实证研究作为一种与传统的规范性研究特点迥异的研究流派,其特征主要表现在:①强调经验总结的重要性,崇尚归纳推理。②广泛采用实验、问卷调查、采访、实地研究和历史文献研究等被自然科学和社会科学证明是行之有效的数据搜集方法。③打破就会计论会计研究格局,注重学科间的相互渗透。④广泛运用统计理论和方法进行定量分析,且要求精益求精。

从管理会计的角度来看,实证研究比规范研究在解释和预测管理会计实践方面更具有理论价值。鉴于管理会计学属于多学科相互交叉、相互渗透的综合性学科,具有鲜明的实践性和显著的灵活性,实证研究在管理会计领域比较有用武之地。但是,这种研究也有其局限性。因为以经济学为基础的实证研究主要是以经济计量学为主要技术手段,且经济计量学方法基本上属于线性分析的范畴。而实际中对一些管理会计系统变量关系的线性假设缺乏客观依据。而且这种研究方法忽略了管理会计系统中社会人文因素对研究变量的影响,使得管理会计信息和管理决策之间的相关性降低,甚至消失。为了适应新的经济环境和现实需要,更好地解决现代管理会计理论和实际脱节的问题,应当提倡在实证研究的基础上进一步采用实地研究和案例研究的方法。

实地研究方法主张到企业组织的实地去观察了解实际的管理系统是如何运行的,管理会计技术在实际系统中又是如何使用的,旨在弥补理论和实践之间的差距。一般地讲,管理会计中的实地研究包括以下几个环节:①项目选择,这是实施实地研究的第一步。一个高质量的项目就是这项研究的良好开端。②进行实地研究设计,包括针对选定的管理会计研究项目选择研究现场、采用实地方法(直接观察法、自然实验法、访谈调查法等)搜集研究项目所需数据及创造性的使用其他方法对各种变量数据进行补充分析。③对实地研究数据的表达与解释。④对实地研究结果进行评估。

案例研究方法则是研究人员通过对一些成功企业经营管理的有关资料的搜集、整理,写出详细的研究报告和有关分析结果,并以此指导管理会计实践和管理会计教学的一种研究方法,案例研究的结论是在特定的条件下,采用某种方法确定的,因而并非任何条件下的最佳答案和标准。它给实践者提供的是一种正确的思维方式,展示的是变化多端而又行之有效的方法。

综上所述,尽管实证研究方法为我们提供了可借鉴的范例,但在实证会计发展的过程

中, 它们的做法并非尽善尽美, 因此, 在选择研究方法时, 应该把实证研究方法和规范研究方法结合起来, 特别是在推崇某种方法时, 要防止走极端, 应当具体问题具体分析。

## (二) 管理会计的分析方法

管理会计的分析方法, 是指管理会计本身所采用的各种方法, 即解决有关管理会计实务问题的相关技术手段和程序。管理会计主要采用会计、统计与现代数学的方法, 具体的管理会计方法更多地是体现在它的职能中, 有预测分析法(趋势分析、因果分析、调查分析、判断分析)、决策分析方法(生产决策、定价决策、成本决策、存货控制决策、投资决策)、预算编制方法(弹性预算、零基预算、滚动预算)、控制方法(包括事前、事中、事后控制, 有目标控制、制度控制、价值工程、标准成本、差异计算), 以及业绩评价与考核方法(主要是建立责任会计制度)。可见, 管理会计的分析方法众多, 根据不同的分类标准, 有各种不同类型的管理会计方法。各种方法的先进性、科学性、实用性将决定管理会计的工作效果。

## 四、管理会计的基本职能

管理会计的职能是管理会计在企业经营管理中的内在功能, 即它能发挥什么作用。它随着管理会计工作和理论的演进在不断发展。由于管理会计是为了加强企业内部经营管理而产生和发展起来的, 它吸收和融合了现代管理科学的许多内容, 因此, 管理会计是现代管理科学和现代会计科学相结合的产物, 它的职能与管理的职能有着紧密的联系, 并受到企业管理职能的约束。但目前人们对企业管理的职能尚缺乏统一的认识, 因而对管理会计的职能的表述也存在一定差异。多数学者认为, 企业管理具有预测、决策、规划、控制和考核评价等五项职能。也有人认为, 企业管理的职能应当是计划、组织、指导和考核等四项。

本书按照管理五职能的观点, 将管理会计的主要职能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、控制经济过程和考核评价经营业绩。

### (一) 预测经济前景

预测是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。从管理会计领域看, 预测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、成本、利润及资金的变动趋势和水平, 为企业经营决策提供信息。

### (二) 参与经营决策

决策是在预测的基础上, 在充分考虑各种可行性的前提下, 遵循客观规律的要求, 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、整理有关经济信息资料, 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, 最终筛选出最佳的方法。它是企业经营管理的核心, 贯穿于企业管理的全过程。

### (三) 规划经营目标

管理会计的规划职能是利用财务会计信息和其他信息, 对企业未来经济活动进行科学的预测分析, 并在对未来生产经营和长期投资的项目中的重大经济问题作出专门决策分析的基础上, 编制各种计划和预算。它要求在最终决策方案的基础上, 形成反映企业预算期中去, 形成以各责任中心为主体的责任预算, 以便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。

#### (四) 控制经济过程

管理会计的职能主要是根据规划所确定的各项目标,形成各责任中心的责任预算,对预算期可能发生的或实际已经发生的各项经济活动进行对比和分析,以便在事前或日常对经济活动进行控制和调节,保证预算目标的实现。控制职能要求企业将经济活动过程的事前控制与事中控制、事后反馈有机地结合起来,分析各项预算执行中存在的差异及其原因,以便及时采取切实可行的措施,改进工作,以确保经济活动的正常运行和循环。

#### (五) 考核评价经营业绩

现代管理十分注重充分调动人的积极性,贯彻落实责任制是企业管理的一项重要任务。管理会计履行考核评价经营业绩的职能,是通过建立责任会计制度来实现的。管理会计的考评职能主要是在事后,根据各责任单位编制的业绩报告与企业及各责任单位的全面预算和责任预算进行对比分析,即把实际数与预算数进行比较,分析差异发生的原因,用来评价和考核各责任中心尤其有关人员的工作业绩,并通过信息反馈,及时对企业生产经营的各个方面充分发挥制约和促进作用。考评职能要求企业各部门及相关人员在明确各自职责的前提下,逐渐评价和考核责任指标的完成情况,找出成绩与不足,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,预测、决策、规划、控制和评价是管理会计的五大职能,也属于管理会计的主要特征。在实际工作中,这五个职能是相互联系、相互作用,结合在一起,综合地发挥作用,形成一种综合性的职能。而且它们环环相扣,形成了周而复始的管理会计循环过程。其中,预测是决策和规划的基础,决策是核心,规划又为控制和考核提供标准,控制是保证规划执行的手段,考评是整个经营管理活动过程及其结果的分析与评价。

### 第三节 管理会计与财务会计的关系

现代会计的发展使管理会计从传统的会计中分离出来,形成了一个独立的会计分支,这样会计形成了财务会计和管理会计两大分支,而财务会计主要是组织日常会计核算和对外提供财务报告。因此,管理会计与财务会计之间既有联系,又有区别,两者之间的关系是管理会计学研究的最基本的理论问题。

#### 一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计有较大区别,这些区别大致可以概括以下几个方面。

##### (一) 服务对象不同

管理会计主要是向企业内部管理当局、各职能部门、职工及董事会等提供财务非财务信息,以便它们进行正确的经营决策、理财决策与投资决策,并评价企业的经营业绩、加强内部经营管理以及维护职工正当利益。它主要是为企业内部管理服务的,因此管理会计又被称为内部会计。

财务会计则主要是向企业外部的投资者、债券人和政府有关部门等与企业有经济利害关系的团体和个人报告企业的财务状况、经营成果和现金流量,以便它们进行宏观调控、优化社会经济资源配置、进行合理的投资决策与信贷决策等。它主要是为企业外界服务的。因