

管理会计学

周国光
凌振伟 编 著
杨春祥



陕西人民教育出版社

264556

管 理 会 计 学

周 国 光

凌 振 伟 编 著

杨 春 祥

陕西人民教育出版社

内 容 提 要

本书主要介绍公路运输企业成本特性分析, 本量利分析及其应用, 经营决策分析, 投资决策分析, 预算管理, 标准成本计算法与成本控制, 变动成本计算法, 责任会计等内容。书后附有专业词汇英汉对照, 标准正态分布表, 复利终值因素表, 复利现值因素表, 年金终值因素表, 年金现值因素表, 复习思考题等。

本书可作为公路运输财务会计、审计、计划统计和管理专业大学本、专科和专业证书培训班的必修教材, 也是公路运输企业财会人员、审计人员、统计人员和管理人员理想的参考书。对与此有关的中等专业学校、函授、电大、夜大、职大等也是一本极好的教材。

管 理 会 计 学

周国光 凌振伟 杨春祥 编著

陕西人民教育出版社出版

(西安长安路南段376号)

陕西扶风县印刷厂印刷

787×1092毫米 1/16开本 15.625印张 400千字

1989年12月第1版 1989年12月第1次印刷

印数: 1—3000

ISBN 7-5419-1570-X/G·1366

定 价: 5.80元

前 言

为了适应世界新技术革命和我国经济发展的形势,加速我国公路运输事业的进程,造就一批具有经济头脑和竞争意识的社会主义新型企业管理人才,西安公路学院经济系财务教研室部分同志在总结教学和科研经验的基础上,编写了《管理会计学》一书。

管理会计学是一门新兴的管理学科,它是研究管理会计工作中预测、规划、决策、控制、分析以及考核等方面的理论及方法;它着眼于为企业内部管理服务,不受现行会计制度或“公认会计原则”制约,形式上不拘一格,以优化企业管理,提高企业经济效益为目的。

目前,有关管理会计学方面的书籍较少,多数版本属于对西方管理会计学理论体系的介绍,而根据我国国情结合公路运输生产特点的管理会计学版本则尚未出现,本书旨在这方面作一尝试。通过对公路运输生产特点的分析,研究和探讨如何利用财务成本信息对企业的经济活动进行规划、决策、控制与考核的一整套理论体系和专门方法,逐步形成和建立一套适应我国公路运输生产特点的管理会计学理论体系。

全书共9章。主要内容有概论;成本特性分析,主要研究固定成本和变动成本的划分以及成本预测;本量利分析及其应用,包括保本分析,载运系数变动对运输成本和运输利润的影响、利润规划以及非线性本利量分析;经营决策分析;投资决策分析;预算管理;标准成本计算法与成本控制;变动成本计算法;责任会计等。原讲义是在总结多年教学经验的基础上编著的,第一章~第三章、第六章~第九章由周国光同志编著;第四章由杨春祥同志编著;第五章由凌振伟同志编著。此次出版前又根据广大读者的意见和要求由周国光同志、凌振伟同志进行了认真的修改与充实,最后总纂定稿。

本书在编著过程中,曾得到陈逸民同志等许多专家、学者的大力支持和帮助,为本书的完成做出了贡献。交通科技杂志社杨琦同志在本书的修改过程中提出了许多宝贵意见,在此一并致谢。

由于水平有限,加上时间仓促,书中问题在所难免,敬请专家、读者批评指正。

编著者

1989年7月于西安

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 管理会计的基本概念	(1)
第二节 管理会计与财务会计的区别与联系	(6)
第三节 管理会计的基本内容	(9)
第二章 成本特性分析	(12)
第一节 成本特性及固定成本与变动成本的划分	(12)
第二节 汽车运输成本特性分析	(22)
第三节 汽车运输成本预测	(31)
第三章 本量利分析及其应用	(38)
第一节 保本点的分析	(38)
第二节 载运系数变动对平均变动成本和运输利润的影响	(48)
第三节 利润规划(一)	(56)
第四节 利润规划(二)	(62)
第四章 短期经营决策	(74)
第一节 经营决策概述	(74)
第二节 经营决策的特殊成本概念	(78)
第三节 确定型决策分析	(83)
第五章 长期投资决策分析	(95)
第一节 货币的时间价值	(95)
第二节 投资方案经济效益评价	(102)
第三节 案例分析	(117)
第六章 经营预算	(122)
第一节 编制全面预算的意义和作用	(122)
第二节 全面预算的编制	(124)
第三节 编制预算的专门方法	(138)
第七章 标准成本计算法	(144)
第一节 标准成本概述	(144)
第二节 标准成本的制订	(147)

第三节	成本差异的计算与分析	(153)
第四节	标准成本会计制度及其帐务处理	(160)
第五节	成本控制的原则	(165)
第八章	变动成本计算法	(168)
第一节	变动成本计算与完全成本计算	(168)
第二节	变动成本计算法与完全成本计算法的比较	(172)
第三节	两种成本计算法的评价	(181)
第四节	变动成本计算法的应用	(189)
第九章	责任会计	(195)
第一节	经济责任制与责任会计	(195)
第二节	责任中心	(198)
第三节	责任中心的层次结构	(202)
第四节	责任中心的评价与考核	(204)
第五节	内部结转价格	(214)
附录一	专业词汇英汉对照	(221)
附录二	标准正态分布表	(226)
附录三	复利终值因数表	(228)
附录四	复利现值因数表	(232)
附录五	年金终值因数表	(234)
附录六	年金现值因数表	(238)
附录七	复习思考题	(240)
附录八	主要参考书目	(244)

第一章 概 论

第一节 管理会计的基本概念

一、什么是管理

管理是人类进行社会化生产的客观需要，凡是许多人在一起共同劳动，都必须进行管理。管理就是由一个或更多的人来协调他人活动，以便收到个人单独活动所不能收到的效果而进行的各种活动。

为了进一步搞清管理的概念，我们应注意到：①管理工作的中心是管理他人，其目的在于通过他人的努力以达到预期的工作效果；②管理工作是通过协调其他人的活动而进行的；③管理工作是通过对最优化的研究（运筹学）以及对他人的研究（行为科学）而进行的。因此，所谓管理，简单地说，就是一个人或一个组织，为了达到预期的目的所采取的最经济、最有效的措施。

由于目的的不同，管理又可划分为经济管理、行政管理、军事管理以及其他管理活动。

什么是经济管理？经济管理就是在一定的生产方式下，人们为了达到预期的目的，依照某些原则、程序和方法，对社会生产总过程（包括生产、交换、分配、消费）的一切经济活动进行计划、组织、协调与监督，使有限的资源、资金和人力得以充分利用，最大限度地提高社会生产的经济效益。随着现代科学技术的发展以及生产社会化程度的不断提高，在计划、组织、协调、监督的基础上，还赋予现代科学管理预测、决策、控制、分析、考核等职能。

管理是一个广泛的概念，有史以来，由于各方面人士的研究方向不同，因而对管理活动的看法存在着分歧。有人说，管理就是控制。我们认为，控制是管理的基础，不能控制的事物是无法管理的，但管理并非只有控制一个职能。有人说，管理就是决策。我们认为，决策是企业进行目标规划的手段，没有决策，企业的经营管理活动就缺少努力的方向。但管理不仅仅决策一个职能。

决策依赖于企业的经营预测，依赖于根据现有的数据资料采用一定的方法进行归纳与处理，对未来可能发生的经营变化所作出的科学的判断。决策方案的执行，企业奋斗目标的实现，需通过对经济活动进行控制与考核来保证，所以，企业的管理活动，从总体上可划分为计划与控制两部分。本书对管理会计的研究就是围绕着这两部分展开的。

二、什么是会计

近年来，我国对会计理论中有关问题进行了积极的探讨。比较一致的意见是同意“会计管理”这一概念，明确了会计是经济管理的重要组成部分。但在会计的性质和职能上还存在着以下四种不同的看法：

1. 会计是以货币为主要计量尺度，来连续、系统地反映与监督社会生产活动、管理经济的一个重要工具（管理工具派）。

2. 会计是信息数据处理系统。它对会计的认识是：“会计是旨在提高企业和单位活动

的经济效益，加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统”（信息系统派）。

3. 会计是一门经济管理科学，是一门以研究生产关系和上层建筑为主，也研究社会生产力发展客观规律的社会科学。会计是会计工作与会计学的统一，理论与实践的统一（管理科学派）。

4. 会计是人们进行的以经济活动为其对象的管理活动，它既为管理提供所需的财务成本数据资料，又直接履行管理的职能（管理活动派）。

我们认为，将会计视为一种经济管理活动是科学的，本书将以此认识为基础，来进行管理会计的研究。

会计是经济管理的重要组成部分，会计过程实质上就是根据管理的需要，对社会再生产过程进行反映、核算、数据处理以便向用户提供用于决策、控制、考核的财务成本信息的过程。同样的数据资料，采取不同的专门处理方法，可获得不同的信息，以满足管理上的不同需要。例如，根据一个时期的总产量和总成本，我们可以计算出产品的单位成本，而在成本特性分析的基础上，我们可以得到产品边际成本的信息。这样，不同的信息能够导致不同的产销决策。因此，美国会计学会在1966年发表的《关于基础会计管理》的报告中指出：“会计是一个确认、测定、传达经济信息的过程，因而对其信息的利用者来说，可以据以作出判断和决策”。

由于用户对会计信息之需求不同，企业的会计工作可以分为两大类：一方面，会计根据一定的原则、制度与方法，通过记录、核算与编制财务报表来向企业外部的关系人提供企业的财务与经营状况；另一方面，根据企业内部管理上的要求，为了做到合理经营，在总结与分析过去发生的经济活动的基础上，会计还应当能够提供企业未来的财务成本信息，以便于正确地进行经营决策，这就是财务会计活动与管理会计活动。

总而言之，为适应企业内部管理要求，采用一定的科学方法，对数据资料进行专门的收集、计算与处理，据以评价与考核现状，预测未来，并提供决策分析资料，即构成了管理会计活动的全过程。

三、管理会计的定义

管理会计学是一门新兴的学科，至今尚未形成一套完整系统的理论体系。因而，各书对管理会计这一概念的解释也各有不同。自然，各定义都具有一定的局限性，但只要能反映事物的本质特征，就是科学的。根据这一要求，可将管理会计这一概念定义如下：

管理会计是指为适应企业内部管理包括规划、决策、控制、考核等的需要，科学地运用会计、统计和数学等专门方法，进行数据资料的收集、整理、计算、分析等处理，据以对企业再生产过程进行评价、考核、控制、预测并传递处理信息予决策部门，以求提高企业经济效益的一种会计管理活动。

这一定义综合地体现了以下几层含义：

1. 管理会计从性质上来说，是服从于企业内部管理的一种会计管理活动；
2. 管理会计的对象是企业内部的经济活动；
3. 管理会计的职能在于对未来进行规划与决策，对生产过程进行控制与考核；
4. 管理会计的方法是对会计、统计和数学上的专门方法进行科学的运用，以适应企业内部管理的需要；

5. 管理会计的工作在于根据管理上的需要灵活地处理会计和统计所提供的数据资料, 进行决策分析, 据以对企业的再生产过程进行评价、控制、考核、预测与规划, 向管理部门提供有用的管理信息;

6. 管理会计活动的目的在于不断提高企业的经济效益。

什么是管理会计学? 在从事管理会计活动中, 如何处理大量的数据资料, 如何进行预测、规划、决策、分析与评价, 如何对再生产过程进行控制与考核等。研究这类问题的知识体系, 就是管理会计学。

四、管理会计的特点

(一) 管理会计侧重于为企业内部的经营管理服务, 这是现代管理会计的一个主要特点, 也是不同于财务会计的一个根本区别。

(二) 管理会计不仅反映已发生的经济活动, 而更侧重于对未来活动进行规划与预测。管理会计的职能之一在于对未来活动进行规划与决策, 这是现代管理会计的一个重要特点。规划离不开预测, 而预测则是以历史数据资料为基础进行的, 管理会计使用历史数据, 绝非是简单地取而用之, 还必须根据环境条件的变化, 对历史数据进行必要的调整加工与充实, 这样, 才能使预测更为准确, 规划更为科学。决策涉及到对未来的经济活动方案进行可行性分析以及最优选择, 有助于企业经营目标的实现。从侧重于反映过去到侧重于规划未来, 这是现代会计工作出现的重大变化。

(三) 管理会计以成本特性分析为基础, 采取灵活多样的方式进行数据的处理与信息的传递。管理会计学认为, 成本特性反映了成本活动的内在规律性, 只有在成本分析的基础上, 才能够科学地进行盈亏临界点分析与成本——业务量——利润相互依存关系的分析, 才能科学地进行成本预测与经营决策分析, 向企业决策部门提供有用的财务成本信息, 才能对企业的经营活动进行有效的控制与考核……。如何处理数据资料? 管理会计没有严格的会计程序, 也不需遵循会计制度或“公认的会计原则”, 现代经营管理科学中的任何方法, 只要管理会计认为对内部管理有用, 均可采用。所以, 管理会计在现代企业经营管理中的作用, 是传统会计所不能比拟的。

(四) 管理会计只针对经营管理中的特定问题, 向企业管理部门提供有用的财务成本信息。管理会计是服务于企业内部管理的一种会计管理活动, 因此, 它的工作主要在于解决企业在经营管理过程中遇到的各种问题。与内部管理无关的数据资料, 管理会计认为没有必要花时间与精力去处理它们。例如, 固定性间接费用与产量无关, 所以没有必要在产品品种或单位产量中分摊; 沉没成本与决策无关, 则没有必要在决策分析中考虑; 不可控成本与责任者无关, 不构成控制与考核的对象; 而机会成本虽然并非实际发生的成本支出, 但与决策之取舍有关, 所以必须予以考虑……。管理会计也不同于一般的企业管理, 它向企业管理部门提供的主要是财务成本信息。

(五) 管理会计通过进行决策分析, 参与企业的经营决策。管理会计并非一个技术性的数据处理与信息输送系统, 管理会计是站在生产资料所有者的立场上进行财务成本数据处理的。在决策分析中, 方案是否可行, 哪一方案最优, 如何进行选择, 哪些因素影响方案的可行性与最优性, 是着眼于企业还是着眼于社会进行分析, 是考虑企业成本还是考虑社会成本, 是以企业利益为追求目的还是以社会利益为追求目的……, 诸如此类的问题, 管理会计都必须在决策分析中予以回答。一句话, 管理会计分析对决策人员的行为有着举足轻重的影

响，因此，管理会计并非只在于计算、分析，而是直接参与了经营决策。

（六）运用责任会计理论体系，控制与考核企业的生产经营活动。企业在一定时期内的奋斗目标，是管理会计通过预测与决策分析而确定并采用预算的形式来进一步落实与具体化的。但这还不够，还必须进行总体指标的分解，将责任落实到各责任中心，使各责任中心在完成企业总目标与任务的过程中，明确各自的目标与任务，实现局部与企业总体目标的统一。要作到这一点，就必须对日常工作和效果进行必要的控制、评价与考核。这样，控制与考核企业生产经营活动的责任会计，就在内部管理中发挥了重要作用。

（七）现代数学方法的广泛采用。现代化管理的标志之一，是为了解决经营管理中日益复杂的问题，科学地运用数学的原理和方法，向量化的方向发展，用数学来武装管理会计。运用数学方法进行数据资料的处理，有助于揭示会计对象之间的内在联系，使管理人员掌握其发展变化的客观规律，有助于企业管理人员消除判断上的主观随意性，使经营预测与决策建立在对客观对象进行科学分析和精确计算的基础上。

应当指出的是，虽然数学方法已在管理会计中被广泛应用，并且在一定程度上发挥了巨大的作用，但是，我们所研究的对象是一门社会科学，想通过建立几个数学模型来反映复杂的社会经济现象间的内在规律性是不可能的。因此，定量分析只能有助于企业的经营决策，而无法替代定性分析，搞清这一点是非常重要的。

五、管理会计的分类

综观管理会计的发展史，管理会计是以成本会计为基础，并以现代科学管理中的有关规划、决策、控制等理论为依据而发展起来并为企业内部管理服务的。这就是说，管理会计是为了使企业搞好内部经营管理建立的。而企业管理的内容主要在于计划与控制，所以管理会计也可以分为计划会计与控制会计两个组成部分。

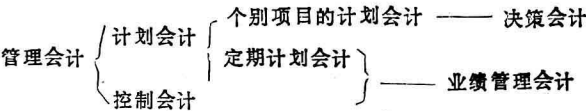
（一）计划会计：计划会计如果进行进一步的划分，又可分为个别项目的计划会计与定期计划会计两个组成部分。

个别项目的计划会计就企业管理中的特定问题（例如基建设备投资、设备更新、新产品研究与制造、产品订价、是否追加定货等）而进行的经营决策分析，它的目的在于向管理部门提供决策上必要的财务成本信息，其主要内容是特殊成本分析。所以，个别项目的计划会计又可称之为决策会计。

所谓定期计划是指在预测与决策的基础上将企业一定时期内的奋斗目标和具体实施步骤通过定期编制预算的形式确定下来，从事这项工作的会计，就是定期计划会计。

（二）控制会计：控制会计又可称之为责任会计，主要是通过标准成本制度以及责任会计制度的建立，对企业的各项经济活动进行控制与考核，使之符合于计划的要求。这里，定期计划的各项数值是控制的依据，而定期计划与实际执行结果之间所产生的差异，是控制与考核的对象。定期计划会计与控制一起，构成了业绩管理会计。这样管理会计又可分为决策会计与业绩管理会计两大类。

现将这两种分类法比较如下：



六、管理会计的形成与发展

会计是经济管理的重要组成部分，是以货币为主要量度来反映、监督、控制与考核社会再生产过程的一种管理活动。管理会计学是第二次世界大战以后迅速发展起来的一门新兴管理学科。传统会计分化成为财务会计与管理会计两大既相互独立，又相互联系的会计领域，是社会生产力发展的必然结果，是现代企业会计的重要特征之一。

管理会计从传统的、单一的会计系统中分离出来，成为与财务会计并列的独立学科，经历了一个逐步发展的过程。管理会计最早出现于本世纪初。本世纪20年代末30年代初，美国的少数学者提出了管理会计这个词，主张把会计工作的重心放在加强内部管理上。随着“科学管理之父”泰罗所提出的科学管理学说以及所制订的泰罗制在实践中的广泛实施，传统的会计在保持对外财务核算的同时，已开始注重于对内的成本核算、分析与控制，这是一个深刻的变化，它标志着会计科学在自身发展的进程中迈出了重要的一步。标准成本这一概念最早是美国成本会计学会于1920年召开的第一届年会上提出来的。虽然当时对如何实施标准成本意见不一，但会后即运用标准成本于管理的企业之多，速度之快，反映出标准成本的实施适应了当时社会生产力发展的要求。成本控制在30年代初开始引起人们的重视，当时的历史背景是：1929年至1933年资本主义社会空前的经济危机，使美国有40%以上的企业资本无法周转，失去支付能力，以致垮台倒闭。深刻的教训使人们认识到，对生产消耗与财务收支不进行有效的监督与控制，不重视经济效益，企业就无法在竞争中生存。于是，有必要建立一整套与生产管理相适应的标准和明确的分工责任制度，对生产过程实行监督与控制。这个时期的会计管理工作，主要是围绕着以下几方面展开的：

1. 建立标准成本制度；
2. 实行生产过程的监督与控制；
3. 进行差异分析；
4. 进行预算管理；
5. 建立责任会计制度。

这就是管理会计的雏形。但是，当时管理会计的内容尚不完善，管理会计这一概念尚未得到会计界的重视，这些专门的技术方法还只是作为传统会计的一个附带部分存在，尚未形成一个相对独立的会计理论体系。主要原因在于当时的社会生产力发展水平还不具备现代管理会计的理论与实践赖以形成的基础和条件。特别是在第二次世界大战期间，由于民用物品奇缺，物价高涨，获利容易；而军用产品，则以保证供应为目的，价格从宽。并且为了鼓励多生产军火、生产高质量军火，其定价中的利润均高于民用产品，这样就使得企业忽视内部管理，以至阻碍了管理会计的形成与发展。

第二次世界大战后，特别是本世纪50年代以来，资本主义经济的发展出现了新的形势：一方面，现代科学技术突飞猛进并大规模地应用于生产，使生产力获得了十分迅速的发展；另一方面，世界市场扩大，国际大资本、跨国公司的形成，国际金融不稳定，生产经营日趋复杂，市场情况瞬息万变，资金利润率下降，通货膨胀等等，都不断地扩大了矛盾，加剧了竞争，加深了危机。在新的形势下，企业的生产技术如果不发展，管理工作如果没有新的提高，就会被挤垮、淘汰。为了在竞争中求得生存，对于在企业管理中以提供财务成本信息为主的管理实践，就迫切要求进行理论总结以求不断提高，在新的基础上形成独立的会计管理领域。而现代科学技术的发展，使之成为可能。这样，为了适应企业内部管理的需要，为了促

使企业管理部门重视预测与决策工作，加强生产经营活动的控制与考核，服务于企业内部管理，以提供未来的财务成本信息为主的管理会计就正式从传统会计中独立出来，成为与财务会计（传统会计中对外服务部分）并列的现代会计领域。传统会计管理活动分为以对外为主和以对内为主两大部分，传统会计学分为财务会计学和管理会计学两大理论体系。

几十年来，现代管理会计主要沿着两个方向发展：

1. 以财务会计的资料为基础，对其中的某些方面进行必要的加工、改制和延伸，使它更能更有效地服务于现代企业的内部管理；

2. 吸收高等数学和行为科学的研究成果，创立现代管理学的理论、方法和技术，使它在分析过去、控制现在、规划未来方面发挥更大的作用。

现代管理会计是在传统会计中的成本会计的基础上发展起来的。早期的成本会计侧重于成本的记录与计算，而现代成本会计则以成本计算为基础，但侧重于对各成本概念的理解，向成本规划、预测、决策、控制等方面发展。成本会计的作用从侧重于提供过去的成本信息向侧重于提供未来的成本信息，为企业内部管理服务方面发展，这就使得成本会计与现代管理会计产生了密切的关系。原来从属于成本会计学的一部分内容如标准成本、预算控制、差异分析、CVP分析、成本特性分析等等，已成为现代管理会计的组成部分。但并不能认为成本会计就是管理会计的同义语，也不能认为成本会计学是独立于财务会计与管理会计学的一门会计学科，成本会计的基础部分——产品成本的计算，实际上属于财务会计的重要组成部分，这是因为财务会计中的两个重要问题——存货的计价与损益的确定，都取决于产品成本的正确计算。产品成本的计算必须遵循“公认会计原则”和“成本开支范围”，这样，据以编制的财务报表才具有一致性和可比性，才能如实地反映企业的财务状况与经营成果。

在管理会计中对成本的计算与反映，取决于成本与经营决策有关与否，例如，机会成本并非财务上实际成本支出，但它与决策有关，在管理会计中便加以计算和运用；沉没成本是实际支出的成本，但与决策无关，可以不予反映；不可控成本属于实际成本开支，但与生产人员的责任无关，所以在管理会计中不应进行分摊。为了有效地评价投资效果，管理会计还引入“现值”的概念，将内部报酬率视为企业真实的投资报酬率，据以进行方案的评价与比较，这一切，远非传统的成本会计所能完成得了的。虽然现代成本会计学也包括这部分内容，但只能说明现代成本会计学中的一部分内容是管理会计学的重要组成部分，并不意味着成本会计就是管理会计或财务会计。

第二节 管理会计与财务会计的区别与联系

随着社会生产力的发展和企业内部经营管理的要求，在传统会计的基础上，现代会计已逐步形成了既相互联系、又相互独立的两个重要领域即财务会计与管理会计。

财务会计又可称作理财会计，是根据企业资金在生产经营中的循环运动，采用专门的方法来记录、反映、监督并定期编制会计报表（包括财务报表和成本报表）以提供企业一定时期内的财务成果和经营状况的一种会计管理活动。虽然，财务会计也通过向企业管理部门提供财务成本信息，以加强财务管理与成本管理工作，但财务会计侧重于为企业外部的关系人服务。在我国，财务会计所提供的财务成本信息主要有以下四方面的作用：

1. 使国家或其他投资人了解企业的财务状况和获利能力，以便进行适当的财务估价，作出正确的投资决策；

2. 使国家银行以及其他债权人了解企业的财务状况变动情况以及偿还债务的能力, 以便进行信贷决策;

3. 使国家税务部门了解企业的纳税收入和纳税利润, 以便核定税率(例如调节税率), 组织税收工作;

4. 使与企业生产经营有关的其他外部单位了解企业的财务状况, 以便组织生产协作和商业信用活动。因此, 财务会计又属于外部会计, 它的基本职能是反映与监督。

管理会计是侧重于为企业内部管理服务的一种会计管理活动。由于管理会计活动是围绕其基本职能——规划、决策、控制、考核而展开的; 由于管理会计侧重于向企业管理部门提供未来的财务成本信息以用于经济预测、目标规划、目标控制并通过进行经营决策分析向企业决策部门推荐最优方案来影响决策者的行为, 参与企业的经营决策活动; 由于管理会计通过建立与企业内部经济责任制相适应的责任会计制度并组织责任会计活动来划清企业内部的经济责任, 使企业职工的物质利益与经济责任挂钩, 以调动职工的生产积极性和创造性, 协调局部效益与集体效益的一致性; 因此, 管理会计又属于内部会计。

财务会计与管理会计的区别与联系主要体现在以下几方面:

(一) 作为企业经营管理的重要组成部分, 管理会计活动与财务会计活动的目的都是为了追求经济效益, 但侧重点不同。管理会计侧重于为企业内部管理服务来实现这一目的, 而财务会计则侧重于为企业外部的关系人服务来实现这一目的。

(二) 管理会计与财务会计工作主要都在于处理财务成本数据资料, 两者都以货币形式为主要的计量尺度, 同时, 也可以程度不同地借助于劳动与时间尺度进行计量。这样, 就使得两者具备了相互提供所需资料的基础。但是, 两者的侧重点不同。财务会计工作(包括填制与审核凭证、登记帐簿、计算成本、监督开支、确定损益、编制报表等)主要侧重于反映与监督已发生的经济活动, 它以报表形式向企业外部用户和企业管理部门提供的是过去的财务成本信息, 它的实质在于对企业生产经营过程的“观念总结”; 管理会计则是根据企业内部管理中规划、决策、控制、考核的需要, 在财务会计所提供的数据资料的基础上进行分析与研究, 并根据管理上的需要和未来情况的可能变更对有关数据资料进行必要地调整和延伸, 以预算的形式向管理部门提供企业未来的财务成本信息。管理会计工作侧重于规划未来——进行事先的经济预算、估算和决策分析; 控制现在——为了保证目标的实现, 通过编制预算来明确控制目标, 通过计算差异来明确控制对象, 通过分析差异落实经济责任来评价与考核责任者的功过。虽然总结过去也属于管理会计工作的内容之一, 但并非是工作重点。

侧重于为企业内部管理服务还是侧重于为企业外部用户服务, 侧重于提供企业历史财务成本信息还是侧重于提供企业未来的财务成本信息, 可以视为管理会计与财务会计的根本区别。

(三) 财务会计与管理会计的对象都是企业再生产过程中的资金运动。但财务会计侧重于一定时期内的资金平衡计算, 通过把一定时期内所实现的营业收入和相应的营业成本有经济根据地相配合, 以正确地确定各时期的财务成果。贯穿于财务会计的凭证、帐簿、报表之中的是完全成本计算, 而完全成本中既包括材料、人工等付现成本, 也包括折旧、预提费用这样的非付现成本。财务会计并不研究现金流动在时间上的差别, 本期的营业收入即使在下期取得, 反映在财务会计帐簿中仍是等值的。管理会计则侧重于对一定时期内现金流动的分析。在企业内部管理中以现金(包括库存现金和银行存款)流动为中心的核算比以资金运动为中心的核算具有更为重要的意义。这是由于现金的流入和流出包括数量上的差别和时间上

的差别两个方面。现金流动在数量上的差别制约着企业的资金利润率水平。这就是说，企业的财务状况变动以及经营成果能够通过对现金流动的分析综合地体现出来。在管理会计中，“货币时间价值”这一概念贯穿于基本职能中，因此可以认为，管理会计的对象可表现为企业资金运动的特殊形式——现金运动。

（四）从核算要求上来看，财务会计与管理会计都要求及时、真实地提供管理上所需的财务成本信息。但由于财务会计是侧重于向国家主管部门、税务部门等企业外部关系人提供已发生的经济数据，因此要力求准确，不得出现一分一毫的差错；管理会计所提供的数据大多数属于对未来的估算，只要求能够反映出事物的基本特征与变化规律，反映出事物发展的方向与速度，满足规划与控制的要求即可，并不要求也不可能使定量分析准确到无误差的程度。

（五）财务会计侧重于以实行独立经济核算的企业整体作为反映与监督的对象，财务会计所提供的财务成本信息集中概括地反映了整个企业的财务状况和经营成果，这就为综合分析、评价与考核整个企业的再生产过程奠定了基础。管理会计的侧重点在于对企业内部各责任中心的控制与考核。当总体目标确定以后，为了保证这一目标的实现，应当通过责任预算的编制来进一步明确所需采取的具体措施和各个责任中心的经济责任。总体目标与局部目标应当是协调一致的，总体目标的要求应分别体现在各局部目标上。这样，总体目标的实现可以通过各局部目标的实现而得以保证。在总体目标和局部目标以及局部目标和局部目标之间进行协调配合和综合平衡，是管理会计的一项重要任务。

（六）财务会计在进行会计核算时必须遵守“公认的会计原则”。在我国，由国家制定的会计法、会计制度以及有关的财务成本管理条例，是财务会计人员必须遵守的行动准则，坚持社会主义的会计原则，是对财会工作人员的基本要求。管理会计则不同。由于管理会计服务于企业内部管理，可以不受有关规章制度的约束，可以采取对企业管理有利的任何措施和方法来进行分析性的核算。例如，机会成本虽然不属于实际成本，但对会计进行正确的决策是有影响的，所以必须在管理会计所从事的经营决策分析中予以考虑；沉没成本虽然属于实际成本，但与决策无关，可以置之不理。

（七）财务会计所采用的方法，一般属于描述性的，通过填制与审核凭证、登记帐簿、计算成本、编制报表来系统地反映企业再生产过程资金运动的各种专门方法，都是为了综合地反映企业的历史财务成本信息。一定时期内财务会计只能采用同一种会计核算方法来反映已发生的经济业务。例如，成本核算采用完全成本法；轮胎费用在领用时一次计入成本、按时期摊入成本或按行驶胎公里摊提；固定资产折旧费与大修费按年限法计入成本或按生产法计入成本；等等。方法一旦确定以后，为了保证核算的连续性，在一定时期内应保持相对稳定。管理会计则不同。管理会计所采用的方法一般属于分析性的，至于如何进行分析则取决于企业内部管理的需要。在同一时期内，管理会计可以采用多种核算方法对决策方案进行分析比较，以便向管理部门推荐最优方案。例如，在同一时期内，管理会计可以分别采用完全成本计算与变动成本计算、实际成本计算、定额成本计算或标准成本计算来向企业管理部门提供用于规划、决策、控制与考核的财务成本信息。

（八）管理会计与财务会计都是通过提供财务成本信息为企业的经营管理服务，但财务会计所提供的信息具有全面、系统、连续、综合与定期的特点，而管理会计所提供的信息则是特定的、部分的和有选择的。

（九）从核算程度上来看，财务会计具有一定的规定和要求，应当固定统一，并带有

一定的强制性。例如，复式记帐、设置帐户、填写与审核凭证、登记帐簿、调整结帐、编制报表等是财务会计的基本核算程序，而凭证、帐簿、报表具有规定的格式。管理会计的核算程序不固定，可以自由选择，这就使得管理会计可以自行设计所需的证、帐、表，根据管理上的需要灵活多样地组织会计核算。

（十）管理会计与财务会计都是通过编制财务成本报表来提供财务成本信息的。但财务会计的对外报表一般都要求及时地、定期地编制，而管理会计的对内报表则不需要强制性地定期编制，何时编制取决于管理上的需要。但财务会计所编制的对外财务成本报表，可以作为管理会计人员总结过去，进行经营分析的重要依据之一。进行财务报表分析，在于评价企业的获利能力和偿还债务的能力，这对于合理地筹集资金，进行投资决策是非常必要的。同时还可以据此进一步预测发展趋势，为增进工作效率，降低生产成本，改善经营管理，增加企业盈利指明途径。另外，财务会计人员有时也可以将管理会计的内部报表列入对外公开发表的范围。例如，标准成本制度下的成本数据和目标利润是管理会计用于企业内部规划与控制的主要依据，但财务会计也可以用来与实际成本和实际利润进行比较，作为对外报表的补充资料。

通过上述分析可以看到，由于财务会计和管理会计在企业经营管理中具有不同的职能和作用，而形成了各自的理论与方法。但它们的共性即同属现代会计的范畴，都以提高经济效益为目的，都以再生产过程中的资金运动为其对象，都以提供财务成本信息为主要手段使之相互联系，相互配合，互相补充。因此，不能把它们截然分开，不能把它们看成为两种计算制度与管理活动，相反，应当把它们有机地结合在一起，充分发挥其不同的职能和作用。这实际上反映了今后会计发展的方向。

第三节 管理会计的基本内容

管理会计是为谋求企业与社会生产最大经济效益而服务于企业内部管理的一种经营管理活动。管理会计不满足于对已发生的经济活动作出科学的总结与分析，更侧重于对未来的经济活动进行科学的预测和规划，并通过对企业的经营活动进行有效的控制，以保证既定目标的实现。因此，管理会计活动是以“计划与决策会计”活动和“责任会计”活动为主体进行的，也就是说，管理会计活动的内容不外“计划”与“控制”两部分。具体地说，管理会计的基本内容不外乎以下三方面：

一、规划未来

科学地规划未来的经营活动，是企业经营管理的首要环节。所谓规划，就是确定企业未来的奋斗目标以及为实现其奋斗目标而应当采取的具体措施。为了确定目标，必须根据企业的历史经营状况以及未来环境的可能变化而对未来的经营状况进行科学的预测，并针对经营管理中的特定问题进行具体的决策分析，最后通过编制预算将经营目标与实施步骤确定下来，作为企业生产经营活动的行动准则。反映奋斗目标的指标有：目标利润、目标成本、目标销售量等。

规划，就是在预测及成本——业务量——利润分析的基础上事先确定目标，并制订达到预期目标的具体方法的过程。主要内容有：

（一）本—量—利分析：在成本特性分析的基础上，进行成本、生产量、利润三者之间相

互依存关系的探讨，有助于根据不同的产销量来预测相应的成本与利润水平，也有助于为完成规定的利润目标，在产销量受一定条件约束时去探讨生产成本应达到的水平。本—量—利分析是计划与决策分析的重要工具，其基本原理在企业的经营管理中已得到日益广泛的应用。

（二）短期经营决策的分析：社会资源是有限的，为了最有效地利用这些资源，必须在诸多的行动方案中作出选择。如何最有效地利用现有的资源，是短期经营决策的中心问题。分析的目的在于从理论与方法上寻求一条最有效的途径，使企业的经营目标建立在可靠的基础上。短期决策分析具体地应用了决策中特殊成本概念作为评价方案的重要工具，针对不同的决策问题，采用不同的方法，站在降低成本，提高盈利的立场上追求企业的经济效益。当企业利益与社会利益发生矛盾时，如何从社会角度评价经济效益？我们在此也进行了理论上的解释。短期决策分析是对建立短期经营目标的有力补充。

（三）投资决策分析：在短期经营中，我们利用现有的经济资源来取得最高的经济效益，这些行为不涉及对机器设备、车辆、房屋等长期发挥其作用的资产投资。为了保证企业长期目标的实现，对固定资产等进行投资以实现设备更新，扩大生产规模是必要的。问题在于，能筹集多少资金？这些资金如何使用才算有效？在诸多个投资方案中何种方案可行？哪一种方案最优？如何进行选择？这些问题，是长期决策所要解决的主要问题。我们准备从货币时间的价值概念入手，通过对现金流量的分析，评价标准的建立来进行长期投资决策分析。这里，利润总额也将被净现值这个概念所代替，资金利润率则被赋予内部收益率这一概念。在此基础上，我们可以进一步探讨固定资产经济寿命、租赁与购买等决策问题。

（四）经营预算：预算是经营决策的具体化，是计划的具体形式，企业所确定的一切奋斗目标都需要通过预算来落实，并检验是否可以真正实施。因此，预算是规划具体步骤的最终体现。它不仅能告诉我们该如何去实现目标，而且为对各部门的工作进行评价、控制和考核提供了基础和依据。

二、控制 现在

为保证企业未来目标的实现，必须采用一定的手段对经济活动进行控制。所谓控制，就是判别目标是否在顺利进行的过程，如果出现问题，应采取什么措施来保证既定目标的实现或根据情况的变动而及时修正目标。其主要活动有：

（1）制定标准，落实责任；

（2）评价与考核各项工作是否达到了预定的要求；

（3）控制可能出现的差异，其中包括：①修正由于情况变化而不适应的目标；②：采取措施确保完成既定目标。控制现在的主要内容有：

（一）标准成本系统的建立与应用：主要探讨什么是标准成本，标准成本与其他成本概念的区别和联系，标准成本的种类，标准成本的意义和作用，标准成本的制订，标准成本与实际成本差异的分析以及标准成本会计制度的帐务处理。在这个基础上，为评价、控制与考核单位成本消耗提供了基础和依据。

（二）变动成本计算法：采用变动成本计算法计算产品成本，有利于划清生产者之间的经济责任。一般说来，固定成本属于生产人员的不可控成本，而变动成本则属于可控成本，责任者只对可控成本负责，即只对变动成本负责。因此，采用变动成本计算法对于成本的控制与考核具有重要的意义。在这里，我们将对变动成本计算的理论与方法及帐务处理进行必要的探讨。

(三) 责任会计：主要探讨如何建立责任中心以及如何对责任中心的工作成绩与成果进行评价和考核，如何进行责任成本的内部转帐以及制订内部结转价格等问题，以及在汽车运输企业如何建立以责任制为中心的分工责任制度。

三、总结过去

总结过去，就是对企业历史上所发生的经济活动进行必要的、科学的总结和分析，对所取得的成绩和存在的不足进行客观判断，以便提出改进工作的切实可行的办法和措施，作为规划未来的基础。这方面的工作属于经营分析，主要有财务报表分析、成本分析等。总结过去也可以看作是事后控制工作。

现将管理会计的基本内容用概括如图 1—1：

管理会计学是一门新兴的学科，它的理论与方法尚在不断地完善发展中，还未形成系统的理论体系。但是，从它产生以来这短短的几十年发展过程来看，它在企业经营管理中体现出了巨大的生命力。如何根据我国特点以及汽车运输生产的特点，使管理会计学的理论与方法在企业经营管理中发挥更大的作用，还有待于我们共同去努力探索。

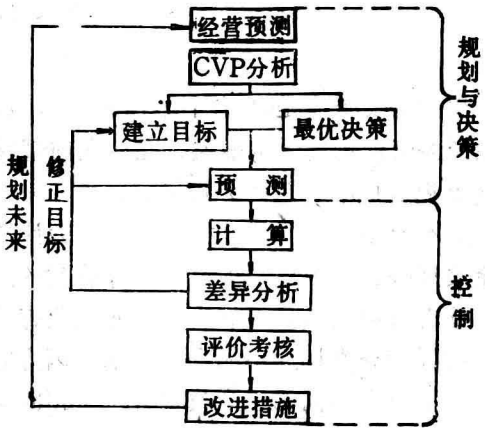


图 1—1