

免费提供
授课用
电子课件

MANAGEMENT
ACCOUNTING
管理会计

主编 王永刚
副主编 张秀清 胡慧玲



机械工业出版社
China Machine Press

013059358



MANAGEMENT
ACCOUNTING

管理会计

主编 王永刚

副主编 张秀清 胡慧玲 参编 张琮 华双艳 张大力



北航

C1666049

F 234.3-43
89



机械工业出版社
China Machine Press

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/王永刚主编. —北京: 机械工业出版社, 2013.6
(普通高等院校经济管理类“十二五”应用型规划教材·会计系列)

ISBN 978-7-111-42521-2

I. 管… II. 王… III. 管理会计-高等学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 103046 号

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

本书主要阐述了管理会计人员如何运用有关的概念和技术为管理者的决策提供有用的信息。企业的管理过程由计划和控制循环中的一系列活动组成, 全书的内容也是围绕这一主题展开讨论的。本书具有注重管理会计知识的系统性、突出内容的实用性、强调结构的新颖性等特点。

本书适用于高等院校财会类专业、经济与工商管理专业教学使用, 同时也可作为企业管理人员和研究人员的参考用书。

机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑: 赵艳君 版式设计: 刘永青

北京市荣盛彩色印刷有限公司印刷

2013 年 7 月第 1 版第 1 次印刷

185mm×260mm·19.25 印张

标准书号: ISBN 978-7-111-42521-2

定 价: 35.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

客服热线: (010) 88379210 88361066

购书热线: (010) 68326294 88379649 68995259

投稿热线: (010) 88379007

读者信箱: hzjg@hzbook.com

普通高等院校

经济管理类应用型规划教材

课程名称	书号	书名、作者及出版时间	定价
财务管理(公司理财)	978-7-111-27692-0	财务管理学(李立新)(2009年)	30
网络营销	即将出版	网络营销基础与实践(谷麟)(2013年)	35
战略管理	978-7-111-34050-8	战略管理:流程与方法(刘平)(2011年)	32
商务策划管理	978-7-111-34375-2	商务策划原理与实践(强海涛)(2011年)	34
企业文化	978-7-111-36805-2	现代企业文化理论与实务(李建华)(2012年)	32
门店管理	978-7-111-36910-3	门店管理实务(陈方丽)(2012年)	32
管理学	978-7-111-35694-3	现代管理学(蒋国平)(2011年)	34
管理沟通	978-7-111-35242-6	管理沟通(刘晖)(2011年)	27
创业管理	978-7-111-40537-5	创业学:创业思维·过程·实践(魏拴成)(2012年)	35
财经应用文写作	即将出版	财经应用文写作(刘常宝)(2013年)	30
应用文写作	即将出版	工商管理类报告撰写指南及规范(双语)(张薇)(2013年)	19
职业规划	即将出版	大学生生涯管理与体验实践(陆丹)(2013年)	35
职业规划	978-7-111-32112-5	大学生职业生涯规划——就业与创业(吴余舟)(2010年)	25
职业规划	978-7-111-40191-9	大学生职业生涯规划与学业指导(王哲)(2012年)	35
心理健康教育	978-7-111-39606-2	现代大学生心理健康教育(王哲)(2012年)	29
概率论和数理统计	978-7-111-26974-8	应用概率统计(彭美云)(2009年)	27
概率论和数理统计	978-7-111-28975-3	应用概率统计学习指导与习题选解(彭美云)(2009年)	18
项目管理	978-7-111-39419-8	项目管理理论与实务(刘常宝)(2012年)	32
项目管理	978-7-111-32847-6	项目管理与实践应用(吴健)(2011年)	32
国际贸易英文函电	978-7-111-35441-3	国际商务函电双语教程(董金铃)(2011年)	28
国际贸易实务	978-7-111-36269-2	国际贸易实务教程(宋新刚)(2011年)	28
国际贸易实务	978-7-111-37322-3	国际贸易实务(陈启虎)(2012年)	32
国际贸易实务	即将出版	国际贸易实务(孟海樱)(2013年)	35
国际贸易理论与实务	978-7-111-29587-7	国际贸易理论与实务(精品课)(孙勤)(2010年)	32
国际贸易理论与实务	978-7-111-33778-2	国际贸易理论与实务(吕靖烨)(2011年)	29
国际金融	978-7-111-39168-5	国际金融理论与实务(缪玉林 朱旭强)(2012年)	32
审计学	978-7-111-35528-1	审计学(高强)(2011年)	33
会计学其他专业课	即将出版	会计岗位综合实训(刘军)(2013年)	35
会计学	978-7-111-31728-9	会计学(李立新)(2010年)	36
会计学	即将出版	基础会计学(张献英)(2013年)	30
会计信息系统	978-7-111-38800-5	会计信息系统理论与实验教程(管彦庆)(2012年)	32
成本(管理)会计	978-7-111-31688-6	成本会计(束必琪)(2010年)	32
财务会计	978-7-111-31107-2	财务会计实务(陈澎)(2010年)	32
金融学(货币银行学)	978-7-111-38159-4	金融学(陈伟鸿)(2012年)	35
金融学(货币银行学)	978-7-111-30153-0	金融学(精品课)(董金玲)(2010年)	30
西方经济学学习指导	978-7-111-41637-1	西方经济学概论学习指南与习题册(刘平)(2013年)	22
西方经济学(微观)	978-7-111-39441-9	微观经济学(王文寅)(2012年)	32
西方经济学(宏观)	即将出版	宏观经济学(葛敏)(2013年)	35
西方经济学	即将出版	经济学基础(胡伟清)(2013年)	28
西方经济学	978-7-111-40480-4	西方经济学概论(刘平)(2012年)	35
统计学	978-7-111-29027-8	统计学(张兆丰)(2009年)	32
经济法	978-7-111-32871-1	经济法(葛恒云)(2011年)	32
计量经济学	978-7-111-42076-7	计量经济学基础(张兆丰)(2013年)	35
财政学	978-7-111-29769-7	财政学(朱福兴)(2010年)	32
人力资源管理	即将出版	人力资源管理(第2版)(张小兵)(2013年)	30
人力资源管理	978-7-111-29009-4	人力资源管理(张小兵)(2009年)	29
总部运营管理	978-7-111-33247-3	总部运营管理(刘常宝)(2011年)	33
营销渠道	978-7-111-36412-2	营销渠道管理(郑锐洪)(2012年)	32
营销策划	978-7-111-40631-0	营销策划:理论、案例与实务(赵静)(2012年)	35
市场营销学(营销管理)	978-7-111-29816-8	市场营销实训教程(郝黎明)(2010年)	32
市场营销学(营销管理)	即将出版	市场营销与客户关系管理(李鹏)(2013年)	35
市场分析与软件应用	978-7-111-35559-5	市场分析与软件应用(蔡继荣)(2011年)	36
品牌管理	978-7-111-33029-5	品牌管理(刘常宝)(2011年)	32
国际市场营销学	即将出版	国际市场营销(双语)(张薇)(2013年)	29
公共关系学	978-7-111-39032-9	公共关系理论与实务(刘晖)(2012年)	25
物流管理	978-7-111-32831-5	物流学(王斌义)(2011年)	32
供应链(物流)管理	978-7-111-32991-6	供应链管理(黎继子)(2011年)	29
供应链(物流)管理	978-7-111-32774-5	供应链管理(王凤山)(2011年)	30
港口物流	978-7-111-32818-6	港口物流(王斌义)(2011年)	32
管理信息系统	978-7-111-38400-7	管理信息系统:理论与实训(袁红清)(2012年)	35

教师服务登记表

尊敬的老师:

您好!感谢您购买我们出版的_____教材。

机械工业出版社华章公司为了进一步加强与高校教师的联系与沟通,更好地为高校教师服务,特制此表,请您填妥后发回给我们,我们将定期向您寄送华章公司最新的图书出版信息!感谢合作!

个人资料(请用正楷完整填写)

教师姓名	☐ 先生 ☐ 女士	出生年月	职务	职称: ☐ 教授 ☐ 副教授 ☐ 讲师 ☐ 助教 ☐ 其他
学校	学院		系别	
联系电话	办公:	联系地址及邮编		
	宅电:			
	移动:	E-mail		
学历	毕业院校	国外进修及讲学经历		
研究领域				
主讲课程		现用教材名	作者及出版社	共同授课教师
教材满意度				
课程: ☐ 专 ☐ 本 ☐ 研 ☐ MBA 人数: 学期: ☐ 春 ☐ 秋				☐ 满意 ☐ 一般 ☐ 不满意 ☐ 希望更换
课程: ☐ 专 ☐ 本 ☐ 研 ☐ MBA 人数: 学期: ☐ 春 ☐ 秋				☐ 满意 ☐ 一般 ☐ 不满意 ☐ 希望更换
样书申请				
已出版著作		已出版译作		
是否愿意从事翻译/著作工作 ☐ 是 ☐ 否 方向				
意见和建议				

填妥后请选择以下任何一种方式将此表返回:(如方便请赐名片)

地址:北京市西城区百万庄南街1号 华章公司营销中心 邮编:100037

电话:(010)68353079 88378995 传真:(010)68995260

E-mail:hzedu@hzbook.com marketing@hzbook.com 图书详情可登录<http://www.hzbook.com>网站查询



北航

C1666049

现代企业会计分为财务会计和管理会计两大分支。管理会计是会计与管理相结合而产生的一门新兴学科,是现代会计科学的新发展,是在当代市场经济条件下,以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的,以现代企业经营活动为对象,通过对财务信息的深加工和再利用,实现对经济过程的规划、决策分析、控制、考核等职能的一个会计分支。它突破了传统会计事后算账的局限性,为企业生产经营活动的预测、决策、规划、控制提供了灵活多变的方法,形成了系统的方法论。随着社会经济的发展,管理会计的理论及方法在经营管理尤其是微观经济管理中的作用已被人们充分认识,日益成为企业管理中不可或缺的重要手段,其应用范围也越来越广泛。

基于简练、实用、系统的原则,本书在以前成果的基础上,深入研究了管理会计的发展历史及相关管理理论,对原有的体系和内容做了相应的调整。

本书的主要变化和特点如下:

1. 本着简练、实用的原则,删除了一些教学过程中很少讲到的内容,增加了一些新的内容,使内容更加系统化。删除了原教材中“业绩评价系统与激励机制”等章节,增加了“战略管理会计”等章节。
2. 细化各章节例题,使管理会计的内容更具体化。
3. 课后练习题题型丰富、切合实际,并配有相关答案,能够拓宽和加深对于各知识点的理解和掌握。这样既有利于教师的讲解,也有利于学习者学习和掌握。

本书由王永刚担任主编,张秀清和胡慧玲担任副主编。各章的编写安排为:第一章、第二章、第四章由王永刚编写,第三章、第五章、第六章由张秀清编写,第七章、第八章由胡慧玲编写,第九章由张大力编写,第十章由张琮编写,第十一章、第十二章由华双艳编写。全书由王永刚总纂定稿。

由于作者学识有限,书中疏漏和不妥之处在所难免,敬请专家和广大读者批评指正。

编者

2013年7月

在教学过程中，应注意理论联系实际，处理好定性分析与定量分析的关系，运用案例教学，加强对学生分析和解决企业内部经营管理实际问题能力的培养，特别强调师生互动，尽可能让学生掌握独立完成问题分析的方法和过程，以符合高等院校培养人才的目标。

学时分配建议（供参考）

序号	教学内容	课时分配		
		讲授	实验	小计
1	第一章 管理会计概述	2		2
2	第二章 成本性态分析	6	2	8
3	第三章 变动成本法	6		6
4	第四章 本-量-利分析	6		6
5	第五章 预测分析	4	2	6
6	第六章 短期经营决策	6	2	8
7	第七章 长期投资决策	8	2	10
8	第八章 全面预算管理	4		4
9	第九章 成本控制	6		6
10	第十章 存货控制	4		4
11	第十一章 责任会计	4		4
12	第十二章 战略管理会计	4		4
合计		60	8	68

Contents 目 录

前言

教学建议

第一章 管理会计概述 /1

- 第一节 管理会计的基本概念 /1
- 第二节 管理会计的产生与发展 /3
- 第三节 管理会计的基本理论 /5
- 第四节 管理会计与财务会计的比较分析 /11

本章小结 /13

练习题 /13

第二章 成本性态分析 /15

- 第一节 成本及其分类 /15
 - 第二节 成本性态分析概述 /21
 - 第三节 混合成本及其分解 /29
- 本章小结 /37
- 练习题 /38

第三章 变动成本法 /40

- 第一节 变动成本法概述 /40
 - 第二节 变动成本法与完全成本法的比较 /43
 - 第三节 对变动成本法和完全成本法的评价 /54
- 本章小结 /59
- 练习题 /59

第四章 本-量-利分析 /62

- 第一节 本-量-利分析概述 /62

第二节 保本分析 /66

第三节 盈利条件下的本-量-利分析 /75

第四节 多品种条件下的本-量-利分析 /81

第五节 本-量-利关系中的敏感性分析 /85

本章小结 /89

练习题 /89

第五章 预测分析 /92

- 第一节 预测分析概述 /92
 - 第二节 销售预测 /95
 - 第三节 成本预测 /106
 - 第四节 利润预测 /113
 - 第五节 资金需要量预测 /115
- 本章小结 /118
- 练习题 /119

第六章 短期经营决策 /121

- 第一节 短期经营决策概述 /121
 - 第二节 生产决策 /125
 - 第三节 定价决策 /135
- 本章小结 /141
- 练习题 /141

第七章 长期投资决策 /144

- 第一节 长期投资概述 /144

第二节 长期投资决策基础 /145

第三节 长期投资决策分析的方法 /158

第四节 长期投资决策方法的运用 /164

第五节 长期投资决策的敏感性分析 /173

本章小结 /175

练习题 /176

第八章 全面预算管理 /179

第一节 全面预算概述 /179

第二节 全面预算的编制 /181

第三节 预算编制的具体方法 /190

本章小结 /199

练习题 /199

第九章 成本控制 /202

第一节 成本控制概述 /202

第二节 标准成本控制 /206

第三节 作业成本控制 /220

第四节 质量成本控制 /229

本章小结 /234

练习题 /234

第十章 存货控制 /237

第一节 存货控制概述 /237

第二节 经济订货批量控制 /243

第三节 ABC 分类管理与控制 /251

本章小结 /253

练习题 /253

第十一章 责任会计 /255

第一节 责任会计概述 /255

第二节 责任中心 /257

第三节 内部转移定价 /267

第四节 责任中心业绩报告的编制 /270

本章小结 /273

练习题 /273

第十二章 战略管理会计 /276

第一节 战略与战略管理 /276

第二节 战略管理会计概述 /278

第三节 战略管理会计的主要内容 /281

本章小结 /288

练习题 /288

参考答案 /291

参考文献 /302

管理会计概述

学习目标

通过本章的学习，了解管理会计的含义及发展历程；理解管理会计的理论基础；掌握管理会计的基本内容和职能，并能理解管理会计与财务会计之间的区别与联系。

第一节 管理会计的基本概念

管理会计（managerial accounting）是从传统会计中分离出来的，为适应企业不断加强和完善经营管理的要求而产生的一门新兴的会计学科，是现代管理科学理论和方法运用于会计领域的结果。但是由于管理会计的历史较短，其理论研究、方法体系和内容构成等方面还不尽完善。因此，究竟什么是管理会计，国内外有关学术界尚无统一认识。

美国会计学会（AAA）下属的管理会计委员会于 1958 年对管理会计作了如下定义：管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划，并做出能达到上述目的的明智的决策。在这一定义中，重点突出了管理会计计划与决策的核心内容，是从微观角度来解释管理会计的。

1981 年，美国会计协会的管理会计实务委员会（MAP）在其颁布的公告中指出：管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制，以及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括为诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团编制财务报告。这一定义明显将管理会计的适用范围从微观扩展到宏观。

1988 年，国际会计师联合会（IFAC）所属的财务和管理会计委员会将管理会计解释为：在一个组织中，管理当局用于计划、评价和控制的（财务和经营）信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程，以确保其资源的合理使用并履行相应的经营

责任。这一定义使管理会计更能适应目前正在逐渐形成和发展的宏观管理会计和国际管理会计的需要。

我国的会计学者对管理会计的解释也有不同的观点。有人从“会计信息系统论”的角度把管理会计定义为“企业管理人员利用积累的资料、科学的控制手段和决策方法,对资料灵活地进行科学的加工、整理,正确有效地为生产经营服务的一种会计信息处理系统”;也有人从“会计艺术论”出发,认为管理会计是“当代管理方法与会计主题巧妙结合的一门艺术”;等等。

在本教材中,关于管理会计的基本概念,我们可以从管理会计作为一门独立的学科和作为一项专门的工作两个方面去加以认识。

作为一门独立的学科,我们将其称为管理会计学。从管理会计学的名称可知,它是会计学与管理学相互渗透、相互结合的产物。它既有会计学的内容,又有管理学的内容,但又不等于会计学加管理学。在会计学与管理学两个学科中,管理会计学产生的主要基础还是会计学。因此,我们认为,管理会计学是以会计学为基础,在吸收了管理学以及其他相关学科内容后形成的一门具有边缘学科性质的新兴学科。

作为一项专门的工作,我们将其称为管理会计。管理会计,顾名思义,就是为管理服务的会计。管理会计的名称证明了管理会计仍属于会计的范畴,它是一个新的会计分支,只不过管理会计在传统会计工作内容的基础上增加了一些与管理有关的内容。对于管理会计的基本概念,虽然目前国内外学术界众说纷纭,尚不统一,但我们认为,纵观各种观点,都有一些共同的认识,比如:管理会计仍属于会计范畴;管理会计是一个信息处理系统;等等。基于此,我们认为,管理会计可以定义为:管理会计是向企业(或单位)管理当局提供与规划、控制、决策、考核等有关信息的会计信息处理系统。

关于这个定义,需要说明以下几点。

第一,关于“单位”。管理会计虽然主要是适应企业经营管理的需要而产生的,但是,随着时代的发展,管理会计的理论与方法已逐渐应用于一些非企业组织。因此,我们在定义中加了“单位”二字,表明管理会计不仅仅广泛运用于企业组织,同时还应用于其他非企业组织。但为了表述方便,在本书以后的论述中,仍以企业组织为主。

第二,关于“规划、控制、决策分析、考核”。这几个名词都反映了管理的一些基本职能,同时也反映了会计的一些基本职能,如控制就是会计的基本职能之一。

第三,关于“信息处理系统”。这说明了管理会计是一个会计信息的处理系统。“处理”二字很重要,它说明了管理会计与管理的主要区别。管理会计与管理都与信息有关,但是管理会计只是对搜集到的信息按一定的要求进行加工处理,并向管理当局提供经过处理的信息;而管理则是根据得到的信息进行决策。一个是处理与提供信息,另一个是根据信息进行决策,这反映了管理会计与管理的根本区别。

第二节 管理会计的产生与发展

管理会计作为现代企业会计信息系统中的一个子系统,其产生是会计学科不断发展的必然结果,也是社会生产力发展到一定阶段的必然产物。

从西方资本主义产生到产业革命之前,市场规模较小,企业的组织形式比较单一,主要是独资与合伙的形式,会计的主要任务是事后记账、算账,谈不上参与管理职能。18 世纪末和 19 世纪初产业革命的发生,使当时的资本主义国家特别是英国的生产力得到了空前的发展,生产规模随着市场的开拓迅速扩大,竞争越来越激烈,企业的组织形式发生了重大变革,出现了股份有限公司。资本的所有权与经营权相分离,对会计的要求也相应提高,会计不仅要发挥反映的职能,更要发挥监督的职能,从而促使注册会计师职业的产生和发展。到了 19 世纪末 20 世纪初,随着生产规模的发展,企业对内部经营管理越来越重视,强调计划与控制。这就对会计提出了新的要求,会计不仅要进行事后记账、算账,更重要的是要做到事中控制,这一时期产生了标准成本法,强调预算的控制作用,通过差异分析寻找企业降低成本的途径,并对管理人员的业绩做出客观的评价。标准成本法、预算控制、差异分析可以说是管理会计的雏形,但当时管理会计还从属于财务会计的范畴。管理会计真正的形成是在第二次世界大战以后,资本主义经济迅速发展,大量的军用产品生产企业向民用产品生产企业转换,市场竞争接近炽热化,一些企业由于经营不善而破产、倒闭。由此对会计提出了不仅要事后算账、事中控制,更要做到事前预测和决策的要求。于是,管理会计从财务会计中分离出来,成为会计的一个独立分支,形成了由预测决策会计、控制会计和责任会计组成的较完整的体系,被当时的会计界所认可,在大中型制造企业也得到了普遍的运用。可见,管理会计的产生与社会生产力的发展息息相关。

然而,我们同时也看到,西方管理科学的发展对管理会计的产生与发展起到了不可替代的作用,是促使管理与会计结合的重要条件。依据西方管理科学的发展,可以将管理会计的形成与发展概括为三个阶段。

一、传统管理会计阶段

这一阶段的时间跨度为 20 世纪初至 20 世纪 50 年代,管理理论的代表人物是被西方誉为“科学管理之父”的泰勒(F.W.Taylor)。他在 1911 年出版了《科学管理原理》^①一书,阐述了科学管理理论的内涵。科学管理的主要内容有四部分。其一是差别计件工资制,即对同一种工作设有两种不同的工资率计付工薪,对用时少、质量高的工人按高工资率支付工资,而对用时长、质量差的工人按低工资率支付工资,以此激励工人努力工作。其二是工时研究与标准化,即将一项工作分解为多种基本的组成部分、做出测试,然后根据其合理性重新进行安排,以确定最佳的标准工作方法。同时,对工具、机器、原料和作业环境等进行改进,

^① 本书中文版已由机械工业出版社出版。

并使与任务有关的所有要素都最终实行标准化。其三是职能工长制,即将责任分为执行职责和计划职责,在不同岗位配备不同的责任人,以解决综合管理人才短缺的矛盾。其四是例外管理,即提供给企业经理人员的应是简洁明了、具有对比性的报告,其内容应该只包括以往正常情况下未出现过的或标准的各种例外情况,节约了经理人员的宝贵时间,使其有更多时间对重大问题进行决策分析。

泰勒的科学管理理论使得当时注重于事后记账、算账的传统会计模式面临严峻挑战,于是,与泰勒同时代的艾墨生(Emerson)在成本管理上实行了标准人工成本法,甘特(Gunter)又将标准人工成本法推广到材料和制造费用的成本管理中。预算控制也是科学管理原理引入会计的产物。19世纪末至20世纪初,美国小城镇率先实施了公共预算制度,以后逐渐推广到美国各州,并从单项预算发展为企业的全面预算。1921年6月美国国会公布了《预算和会计法》,对民间企业推行预算控制起了决定性的影响。

在科学管理理论的影响下,1912年美国会计学者奎因坦斯(Quintance)出版的专著《管理会计——财务管理入门》首次提出了“管理会计”术语,但书中只是把管理会计局限于企业内部财务管理的范畴。1924年麦肯锡(J.O.Mckinsey)出版了专著《管理会计》,同时,布利斯也出版了专著《通过会计进行管理》,这些著作被西方誉为早期管理会计学的代表作。

标准成本制度与预算控制制度在美国的推广,标志着管理会计的理论体系已初具雏形。

二、现代管理会计阶段

这一阶段的时间跨度为20世纪50年代至今,世界经济进入了第二次世界大战后发展的新时期,日益高涨的第三次技术革命浪潮推动社会生产力迅猛发展,生产高度自动化和社会化,产品更新周期大大缩短,一系列新兴产业部门层出不穷,资本的国际化加剧,企业的组织规模不断扩大,出现了大量的集团公司、跨国公司,企业产销规模庞大,管理层次繁多,企业间的竞争越来越激烈,单纯依靠大规模的技术革新,已经无法应对外部市场的急剧变化。面对瞬息万变的外部环境,企业的管理人员意识到,欲使本企业在市场竞争中处于不败之地,并且提高自身的价值,必须对市场变化进行正确预测,在科学预测的基础上做出决策。由此,管理会计的工作重心从规划控制、差异分析向事前的预测、决策转移。同时,为了适应企业的庞大规模,绝大多数集团公司实行了分权管理模式,业绩考核就变得非常重要。在业绩考核过程中,如何恰当、合理地评价被考核者的业绩,充分调动企业各部门及其每一位员工的工作积极性,提高工作效率,也就是如何评价人的行为活动,成为管理会计研究的重点。20世纪60年代以来,行为科学应用于管理会计,使管理会计理论得到了不断的丰富和充实,成为管理会计的理论支柱之一。

三、战略管理会计阶段

20世纪80年代以来,随着科学技术领域中新技术的不断涌现,经济结构、产业结构和产品结构都发生了巨大的变化,使管理理论和实践受到极大的冲击与挑战,国外学者率先提

出了战略管理的理念。企业的管理不仅要协调内部的各种关系,还应该协调企业内部与外部环境的关系,使企业在变幻莫测的市场中生存下去并不断发展。与战略管理相适应的战略管理会计(Strategic Management Accounting)自然成为各国学者研究和探索的新课题。战略管理会计是在现代管理基础上的进一步发展,与战略管理是相互依存、相互渗透的,其总体的框架结构还不很完善。但一般观点认为,战略管理会计以取得整体竞争优势为主要目标,以战略观念审视企业外部和内部信息,强调财务与非财务信息、数量与非数量信息并重,为企业战略及企业战术的制定、执行和考评,揭示企业在整个行业中的地位及其发展前景,建立预警分析系统,提供全面、相关和多元化信息而形成的战略管理与管理会计融为一体的新型的管理会计体系和方法。目前,西方战略管理会计主要关注以下四个领域:战略成本分析(strategic cost analysis)、目标成本法(target costing)、产品生命周期成本法(product life cycle costing)以及平衡计分卡(balanced scorecard)。

随着网络信息技术的飞速发展和各种先进管理思想的诞生及应用,管理会计的对象也正发生着变革,由传统管理会计下的现金流向战略管理会计下的价值流(value flow)发展。传统的管理会计对象是现金流,它强调现金流入、流出预算是否完成并向上一级负责;战略管理会计对象是价值流,它强调顾客是否满意,同时关注其价值贡献和价值流的横向联系。企业的价值流是一个战略实施的基本责任单位,强调顾客服务第一和为企业创造价值的原则。每一个价值流都有自身的起点和终点、输入和输出,可以用效用值(如顾客的满意度、货币或非货币等计量方法)来描述价值流的输入和输出。在工业企业中,顾客管理、营销管理、经营管理、财务管理、采购、人事管理、信息管理等都是企业的基本价值流,价值流强调的是为顾客提供满意的服务或产品,但就为实现企业的目标——企业价值最大化来看,最终价值流的效用值控制还要考虑以货币计量的成本和贡献来评价,因而,企业战略规划目标可分解为价值流的子目标来实施。

第三节 管理会计的基本理论

一、管理会计的基本假设

管理会计的基本假设是管理会计人员为实现管理会计目标,对某些未被确切认识的管理会计现象,以客观事实为依据而做出的合乎情理的判断。管理会计的基本假设是研究管理会计其他基本理论的基础,是构建管理会计基本理论框架体系的基础。在我国,学术界对管理会计基本假设的探讨不多,认识也不统一。综合各家之言,参考财务会计的基本假设,我们认为,管理会计应建立以下基本假设。

(一) 会计主体假设

会计主体是会计为之服务的特定单位。这个特定单位,既可以是某一个企业、事业、团体、组织及其内部独立核算的单位,也可以是编制合并会计报表的企业集团。会计主体

强调的是会计为之服务的经济实体，而不是一个法人实体。会计主体与法人实体并不是同一概念。它们之间的关系是：法人实体必然是会计主体，而会计主体不一定是法人实体。比如：企业内部独立核算单位，可以是会计主体，但它并不是法人实体；企业集团可以是会计主体，因为要编制合并会计报表，但它却不是法人实体。

确立会计主体假设，实际上是确立管理会计工作对象运作的空间范围，也就是我们常说的“实体概念”。离开了“实体概念”，管理会计就失去了为之服务的特定对象，管理会计工作也就失去了意义和作用。

（二）持续经营假设

持续经营是指企业的生产经营活动按照既定的目标持续下去，在可以预见的将来，企业不会面临破产或清算。如果企业因破产、经营期限到期、被兼并、被撤销等各种原因而不再持续经营，那么，企业就不复存在，管理会计工作也就失去了为之服务的特定对象。

持续经营假设的更深层次意义还在于：管理会计工作的重心是面向未来，为企业未来的经济活动提供规划、决策分析、控制和考核等所需的信息资料。因此，企业只有持续经营，管理会计才有可能发挥其应有的作用。

（三）会计期间假设

会计期间是指为会计主体持续不断的经营活动所确定的起讫期间。管理会计中的会计期间假设，实际上就是对管理会计工作在运行时间上的界定。管理会计的工作重点是为企业内部各级管理人员服务的。企业内部的管理要求多种多样，管理会计必须适应这些多种多样的要求。表现在会计期间的划分上，管理会计必须更具有灵活性。例如，为了加强企业内部管理、强化内部控制，管理会计提供信息的期间可以在财务会计期间的基础上，再短到1旬、1周、1天等；为了满足企业筹资、投资等活动的需要，管理会计提供信息的期间可以长到3年、5年、10年等。

（四）货币时间价值假设

货币时间价值是指等量的货币在不同时点上具有不同的价值，其基本原理是，货币拥有者放弃现在使用货币的机会而进行投资，按投资时间的长短而计算报酬。

管理会计要为企业管理人员提供与未来经济活动相关的决策所需的信息资料。未来的经济活动尚未发生，且涉及的时间较长（如几年、十几年等），所以，管理会计在提供决策者所需的信息资料时必须要考虑货币的时间价值。

（五）成本划分假设

此处的成本划分特指按成本特性（指成本总额与数量之间的一种依存关系，详见本书第二章）将全部成本划分为固定成本和变动成本。按成本特性划分成本，是管理会计的大多数方法应用的基础。应当说，管理会计的诸多原理和方法都是建立在按成本特性划分成本的基

础之上的。例如,本-量-利分析、短期经营决策分析、弹性预算编制方法、标准成本制定、责任会计等,都涉及按成本特性划分成本。

成本划分之所以是一种假设,是因为这种划分带有一定的限制条件,如“在一定范围内”这个假设条件下才成立,超出“一定范围”,固定成本和变动成本本身也会发生变动。此外,对实务中大量存在的混合成本,要采用一定的方法进行分解,这种分解是带有一定主观随意性的,不可能划分得十分准确。

二、管理会计的内容体系

管理会计的基本内容可以按其形成和发展过程划分为两部分:基础性管理会计和未来发展新领域。

基础性管理会计又可以分为三大部分:基本理论、基本前提和基本方法。基本理论包括基本概念、基本假设、管理会计的对象、管理会计的目标、管理会计的职能、管理会计的信息特征以及管理会计与财务会计的关系等。基本前提是按成本特性划分成本,其理由是管理会计的大多数方法都是建立在按成本特性划分成本的基础之上的。基本方法包括本-量-利分析法、变动成本法、短期经营决策分析、长期投资决策分析、全面预算、标准成本系统、责任会计等。如前所述,介绍这些基本方法的基本原理及其应用,便构成了基础性管理会计的主要内容。

未来发展新领域是指管理会计会随着经济的发展和企业管理的要求而不断开拓新领域,吸收新内容,从而发展成为一门更为新型的学科和一项更适应未来经济发展要求的管理工作。作业成本计算、质量成本会计、人力资源管理会计、行为会计、战略管理会计、环境会计等,这些内容都是目前会计界讨论的热门话题。

综上所述,我们可以将管理会计的内容体系进行归纳,如图 1-1 所示。

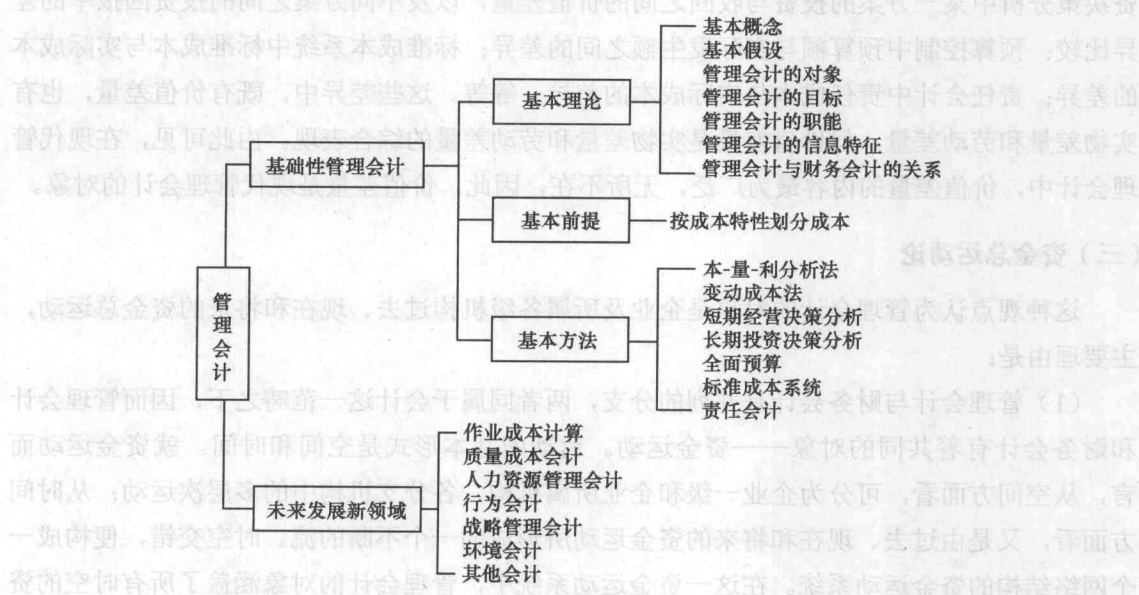


图 1-1 管理会计的内容体系

三、管理会计的对象

研究和确定管理会计对象,有助于人们认识管理会计的本质,有助于确定管理会计的地位和工作范围,有助于确定管理会计的方法体系。关于管理会计对象问题,学术界形成了以下几种主要观点。

(一) 现金流量论

这种观点认为,现金流量是现代管理会计这一特定领域有关内容的集中和概括。其理由是:为适应现代化管理的需要,企业会计的工作重点转向现金流量分析。这是因为现金流量具有最大的综合性,通过分析现金流量的动态,可以将企业生产经营中的资金、成本等几方面综合起来进行统一评价,为企业改善经营管理水平、提高经济效益提供重要的综合信息。同时,现金流量又具有很大的敏感性,通过分析现金流量的动态,可以把企业生产经营的主要方面和主要过程全面、系统而及时地反映出来。掌握了现金流量情况,就等于牵住了企业生产经营的“牛鼻子”,可以在规划、决策分析、控制、考核等各个环节更好地发挥积极能动作用。

(二) 价值差量论

这种观点认为,现代管理会计的对象就是价值差量。其理由在于:对“差量”的分析贯穿于管理会计基本内容的始终。例如:从成本特性分析入手,将成本表述为产量的函数,掌握它们之间的依存关系,即增减动态,就是分析成本的差量;本-量-利分析中保本点与目标利润下的销售额之间的差量;短期经营决策分析中不同方案的差别收入和差别成本;长期投资决策分析中某一方案的投资与收回之间的价值差量,以及不同方案之间的投资回报率的差异比较;预算控制中预算额与实际发生额之间的差异;标准成本系统中标准成本与实际成本的差异;责任会计中责任成本与实际成本的差异;等等。这些差异中,既有价值差量,也有实物差量和劳动差量,但价值差量是实物差量和劳动差量的综合表现。由此可见,在现代管理会计中,价值差量的内容最为广泛,无所不在,因此,价值差量是现代管理会计的对象。

(三) 资金总运动论

这种观点认为管理会计的对象是企业及所属各级机构过去、现在和将来的资金总运动,主要理由是:

(1) 管理会计与财务会计是并列的分支,两者同属于会计这一范畴之下,因而管理会计和财务会计有着共同的对象——资金运动。运动的基本形式是空间和时间。就资金运动而言,从空间方面看,可分为企业一级和企业所属机构、各分支机构中的多层次运动;从时间方面看,又是由过去、现在和将来的资金运动所形成的一个不断的流。时空交错,便构成一个网络结构的资金运动系统。在这一资金运动系统中,管理会计的对象涵盖了所有时空的资