

21世纪应用型本科系列教材

# 现代管理会计

主编 王海民 唐云波



西安交通大学出版社  
XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

21世纪应用型本科系列教材

# 现代管理会计

主编 王海民 唐云波

参编 王海民 唐云波

杨 芳 冀 祥

花 莹 赵艳岩

邵 敏



西安交通大学出版社

XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

· 西安 ·

## 内容提要

本教材的体系是根据管理会计内容的内在联系与学习的规律安排的。第一部分阐述管理会计的基础知识。在总论中介绍了管理会计的形成和发展,管理会计和财务会计的关系,管理会计的目标、基本假设、对象、基本原则、概念体系、职能和方法体系。接下来介绍成本性态与边际贡献、变动成本法、本量利分析法。第二部分阐述规划与决策会计的内容,包括经营预测分析、短期经营决策、确定型决策的基本方法、长期投资决策的基本方法、全面预算。第三部分阐述控制与业绩评价会计的内容,具体包括成本控制、责任会计和责任中心、内部转让价格和内部结算。本教材从总体来说是以规划与决策会计为主,以控制与业绩评价会计为辅。

---

### 图书在版编目(CIP)数据

现代管理会计/王海民,唐云波主编;杨芳;冀祥,  
花莹编. —西安:西安交通大学出版社,2009.5  
ISBN 978-7-5605-3020-8

I. 现… II. ①王…②唐…③杨…④冀…⑤花… III. 管  
理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 000551 号

---

书 名 现代管理会计  
主 编 王海民 唐云波  
责任编辑 史菲菲

---

出版发行 西安交通大学出版社  
(西安市兴庆南路 10 号 邮政编码 710049)

网 址 <http://www.xjtpress.com>  
电 话 (029)82668357 82667874(发行中心)  
(029)82668315 82669096(总编办)

传 真 (029)82668280  
印 刷 陕西宝石兰印务有限责任公司

---

开 本 727mm×960mm 1/16 印张 20.5 字数 380 千字  
版次印次 2009 年 5 月第 1 版 2009 年 5 月第 1 次印刷  
书 号 ISBN 978-7-5605-3020-8/F·208  
定 价 32.80 元

---

读者购书、书店添货、如发现印装质量问题,请与本社发行中心联系、调换。

订购热线:(029)82665248 (029)82665249

投稿热线:(029)82668133

读者信箱:xj\_rwjg@126.com

版权所有 侵权必究

# 前 言

一些未来学家指出：“旧的工业文明正在消失，新的产业革命和知识经济已经开始，人类正转向信息社会和知识社会。”在信息和知识社会里，时间正在超强度地缩短，空间正在奇迹般地扩大，大千世界，瞬息万变，新技术革命正凝聚着新文明潮水般地冲击着人类知识体系的各个学科领域。这在客观上就要求人们摒弃那些已经过时的知识体系和价值观念，以便与知识经济和信息社会发展的节奏合拍。为此，各个学科都在着手研究本学科的发展动向和发展趋势。会计学作为一门技术性极强的管理科学，我们也应对它的发展动向和发展趋势有一个基本的估计和展望。目前有一种比较流行的观点认为：会计学科正在向边缘学科和综合学科的方向发展。当时间的长河流淌到了 20 世纪中后期，特别是近几十年来，以电子技术、空间技术、生物工程为龙头的科技革命，引起了自然科学和社会科学领域的深刻变化，在这两大学科内部划分越来越细的同时，又出现了这两大学科向整体化发展的趋势，从而使当代的所有学科表现出既高度深化，又高度综合的对立统一。会计学作为一门反映和控制经济活动的经济信息科学，它的发展同样反映了上述的特点。它正在利用其研究对象横伸于现实一切领域的系统论、信息论、控制论、耗散结构论、协同论和超循环论等横断科学的新成就来重新认识自己；另外，会计学也同其他学科一样，都普遍处于数学化的过程中（有人说，一门学科，只有当它能够数学化之后，它才能成为一门真正的科学），管理会计这一新领域的出现、电子计算机与会计工艺的结合，更加速了会计数学化的趋势，它正朝着成功地运用高等数学的方向发展。会计学就是这样在与整个学科的紧密联系中向前发展的，可以预计，在整个 21 世纪里，会计学将成为众多边缘学科和综合学科行列中的一颗灿烂的明珠。

现代管理会计产生于 20 世纪 30 至 50 年代西方发达的资本主义国家。当时，由于企业管理的迫切需要，实务工作者把管理活动（学科）与会计方法有机地结合起来，形成了管理会计这门综合性很强的边缘学科。它的基本原理和方法，适用于实行市场经济的任何国家和地区。

随着我国改革开放的深化，市场经济的初步建立和快速发展，导致我国科技、生产技术高速发展，企业生产经营的规模不断扩大，竞争非常激烈，市场情况千变万化。因此运用现代管理会计的各种方法，对企业的财务信息和其他相关

信息进行收集和整理、计算和加工、对比与分析,有利于企业在预测经济前景、制定规划、参与决策、控制经济活动、评价业绩等方面发挥更好的作用。

为了适应市场经济发展和教材建设的需要,本书编写组结合当前经济体制改革和市场多变的现实,不断探讨、研究和借鉴国内外先进教学经验,编写了《现代管理会计》一书。本书从逻辑体系上看,我们追求编排新颖、结构合理、层次分明、首尾一贯、自成体系。既有理论的阐述和探讨,又有实务、案例、图表的详细解释;既深入浅出,又偏重实用。

《现代管理会计》一书,从内容设计来看,我们追求重点突出,兼顾一般,不仅阐明现代管理会计的基本理论,而且对管理会计的难点问题也进行大胆探索。本书在编写时,我们追求文字简明扼要,内容多而不乱、繁而不杂、表达清晰,用语确切。

会计信息作为国际通用的商业语言,需要有更多的管理者或未来的管理者掌握与使用它。培养大量的懂得会计信息这一国际通用商业语言的优秀经济管理人才,是会计教育工作者的使命。要完成这样一个艰巨的任务,就必须从目前的实际出发,紧跟世界潮流,不断地进行我国会计教育改革和会计教材建设。本书编写组认为,经济管理类的教材建设应该以社会主义初级阶段市场经济理论为指导,以素质教育为目标,并着重提高学生的政治思想素质、人文素质、业务素质、职业道德素质、心理素质和身体素质,培养具有较强的市场经济意识,并对经济现象具有洞察力、创新性思维能力和社会适应能力的新一代的高素质应用型人才。本书既可以作为会计、财务管理、工商管理专业的教材使用,又可以作为教学、科研和实务工作者的参考读物。

本教材由西安交通大学城市学院王海民教授和唐云波副教授担任主编,并负责全书的总纂。编写人员分工如下:第一章和第八章由西安交通大学城市学院王海民教授执笔;第六、七、十、十一、十二章由西安交通大学城市学院唐云波副教授执笔;第九章由西安交通大学城市学院杨芳副教授执笔;第二章由西安交通大学城市学院冀祥讲师执笔;第三章由西安交通大学继续教育学院花莹副教授执笔;第四章由西北工业大学明德学院高级会计师赵艳岩执笔;第五章由延安大学创新学院邵敏讲师执笔。

在本教材的编写过程中,我们编写组多次研究讨论,数易其稿,付出了艰辛的劳动,但由于水平有限,书中难免还有一些疏忽、遗漏或者不妥之处,敬请各位专家、学者以及各方读者批评指正。

本书编写组

2009年1月

# 目 录

## 前言

|                                |      |
|--------------------------------|------|
| <b>第一章 总论</b> .....            | (1)  |
| 第一节 管理会计的形成和发展 .....           | (1)  |
| 第二节 管理会计与财务会计的关系 .....         | (4)  |
| 第三节 管理会计的对象、职能和目标 .....        | (8)  |
| 第四节 管理会计的基本假设和基本原则 .....       | (11) |
| 第五节 管理会计的基本内容和概念体系 .....       | (14) |
| 第六节 管理会计的程序和方法体系 .....         | (17) |
| <b>第二章 成本性态与边际贡献</b> .....     | (20) |
| 第一节 管理会计的成本概念和分类 .....         | (20) |
| 第二节 成本性态及分类 .....              | (21) |
| 第三节 混合成本的分解 .....              | (25) |
| 第四节 边际贡献 .....                 | (31) |
| <b>第三章 变动成本法</b> .....         | (35) |
| 第一节 变动成本法的意义和特点 .....          | (35) |
| 第二节 变动成本法和全部成本法收益表的编制 .....    | (39) |
| 第三节 对变动成本法的评价 .....            | (44) |
| 第四节 变动成本法与全部成本法的结合 .....       | (47) |
| <b>第四章 成本、产量和利润关系的分析</b> ..... | (53) |
| 第一节 本量利分析的假定条件、内容及意义 .....     | (53) |
| 第二节 单一产品和多种产品的盈亏临界分析 .....     | (55) |
| 第三节 目标利润的规划及经营杠杆原理 .....       | (62) |
| 第四节 非线性条件和不确定条件下的本量利分析 .....   | (69) |

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| <b>第五章 经营预测分析</b>       | (76)  |
| 第一节 经营预测分析概述            | (76)  |
| 第二节 销售预测分析              | (81)  |
| 第三节 成本预测分析              | (93)  |
| 第四节 资金需要量的预测分析          | (100) |
| <b>第六章 短期经营决策概述</b>     | (105) |
| 第一节 决策与经济决策及企业管理决策      | (105) |
| 第二节 以决策为目的的成本分类及其成本概念   | (110) |
| 第三节 短期经营决策的方法和风险型决策的方法  | (120) |
| 第四节 不确定型决策的方法           | (125) |
| <b>第七章 确定型决策的基本方法</b>   | (131) |
| 第一节 生产决策                | (131) |
| 第二节 定价决策                | (163) |
| 第三节 存货决策                | (169) |
| <b>第八章 长期投资决策的基本方法</b>  | (181) |
| 第一节 计算货币时间价值对象的确定——现金流量 | (181) |
| 第二节 计算货币时间价值依据的选择——资本成本 | (182) |
| 第三节 货币时间价值的计算           | (186) |
| 第四节 长期投资决策的基本方法         | (191) |
| 第五节 固定资产更新改造决策          | (200) |
| 第六节 动态投资决策方法的敏感性分析      | (208) |
| <b>第九章 全面预算</b>         | (214) |
| 第一节 全面预算概述              | (214) |
| 第二节 全面预算的编制方法           | (216) |
| 第三节 固定预算和弹性预算           | (226) |
| 第四节 零基预算和概率预算           | (231) |
| <b>第十章 成本控制</b>         | (238) |
| 第一节 成本控制概述              | (238) |

|                   |                             |              |
|-------------------|-----------------------------|--------------|
| 第二节               | 产品设计成本控制与价值工程 .....         | (241)        |
| 第三节               | 制造成本控制与标准成本法 .....          | (247)        |
| 第四节               | 质量成本控制 .....                | (256)        |
| <b>第十一章</b>       | <b>责任会计和责任中心 .....</b>      | <b>(268)</b> |
| 第一节               | 责任会计的理论概述 .....             | (268)        |
| 第二节               | 责任中心的划分和责任指标及其业绩考评的重点 ..... | (276)        |
| <b>第十二章</b>       | <b>内部转让价格和内部结算 .....</b>    | <b>(290)</b> |
| 第一节               | 内部转让价格 .....                | (290)        |
| 第二节               | 内部结算 .....                  | (295)        |
| <b>附录</b> .....   |                             | <b>(306)</b> |
| <b>参考文献</b> ..... |                             | <b>(318)</b> |



# 第一章 总论

我国经济体制改革的深入与发展和社会主义市场经济体系的初步建立,迅速地推动了社会生产的全面发展。生产愈发展,管理愈重要。作为经济管理体系重要组成部分的会计科学,特别是管理会计就显得更为重要。通过管理会计的预测和决策,可为企业筹集资金与投资活动提出多种可行性方案,进而作出科学的决策,选择正确的筹集资金与投资活动方式;通过管理会计对企业供、产、销各个环节作出科学的计划与决策,保证经营和财务目标的实现;通过管理会计的控制与业绩评价,为促进企业加强内部经济管理提供依据,以便更好地为促进和提高企业全面的经济效益服务。因此,管理会计的内容体系也将随着社会主义大生产、大流通和大市场的发展而不断地丰富和发展。本章将阐述管理会计的形成与发展,管理会计与财务会计的关系,管理会计的对象、职能和目标,管理会计的基本假设和原则,管理会计的内容、方法和组织体系,以及管理会计的理论基础和发展前景等内容。

## 第一节 管理会计的形成和发展

管理会计是把管理科学的一些方法吸收到会计科学中来,从而形成一门新兴的和综合性很强的边缘学科。它的形成和发展始终贯穿着这样两条线索:第一是商品经济或者市场经济的发展(这是管理会计形成与发展的动力),第二是管理科学理论的发展(为管理会计的形成与发展奠定了方法论的基础)。

### 一、管理会计的形成

第一次世界大战前后,西方资本主义国家从自由竞争向垄断过渡,大银行和大的工业企业通过相互占有对方的股份而不断融合,从而形成了金融资本和金融寡头,使企业的生产规模迅速扩大,随之企业的组织形式也由原来的独资、合伙企业发展到股份公司。股份公司虽然可以在社会上广泛地筹集资金,解决企业所需要的经营资金短缺问题,但是由于股东分散在各地,绝大多数股东不可能

直接参与经营管理,而是委托具有经营管理经验的职业经理人来管理企业,全体股东虽然拥有对企业财产的所有权,但经理人拥有对企业的经营权,于是就出现了企业所有权与经营权相互分离的现象。企业的投资人十分关心企业管理当局对他们投入资产的使用与管理情况,十分关心企业的盈利水平和投资报酬;企业的债权人也更关心企业偿还债务的能力及自己债权的安全性;除此之外,还有证券管理机构、税务部门、政府部门等与企业有经济利益关系的团体和个人都要求企业会计部门(会计系统)提供企业的财务状况、经营成果和财务状况变动等方面客观而公正的资料,以便于他们进行有效的投资决策和信贷决策及其他方面的决策。企业的经营者承担着企业经营管理的重任,他们也需要掌握和运用客观公正的财务资料,但更重要的是需要了解未来的信息,为此就要求会计系统提供有关预测和决策方面的信息,以便加强经营管理。那么,过去那种在独资和合伙企业中为业主服务的传统会计就再也不能满足企业外部利益集团和内部经营者对会计信息的需求,这样,由于所有权和经营权的分离,企业本身出现了两种有差别的信息需求的组织和团体,他们对会计信息的要求不同,使会计的服务对象也发生了变化,出现了为企业外部利益集团提供财务信息的财务会计和为企业内部提供管理信息的管理会计,就是在这样的情况下,使传统会计计划分为财务会计和管理会计这样两个相对独立的分支系统。

20 世纪 20 年代末期和 30 年代初期,泰罗的管理科学在美国得到了广泛的推行,也对管理会计的形成起到了极大的促进作用。泰罗管理科学的基本内容有:①通过对时间和动作研究,制定在一定的客观条件下可以实现同时又是最有效率的标准,诸如“标准工时”和“标准工资率”;②把计划职能和执行职能分开;③把费用进行详细地分类。泰罗在《计件工资制》一书中,已经意识到各类费用在生产中所表现的性态是不同的,泰罗指出:“在大多数企业中,间接费用等于或者超过工人的直接工资,这些费用无论大小都是相对固定的。”会计为配合泰罗制的广泛实施,把“标准工时”和“标准工资率”相继引入到会计系统中来,就形成了“人工标准成本”。此后,甘特把“人工标准成本”延伸推广到“材料标准成本”和“预算控制”领域,于是便形成了完整的标准成本体系。标准成本是产品投产前对其中的料、工、费的耗费水平提出的具体目标和要求,所以,它是在一定生产技术条件下和一定时期的目标成本。计划部门不但制定标准成本,而且在一定时期终了对工、料耗费脱离标准成本、费用开支脱离预算所形成的偏差进行具体分析,即“差异分析”。这样,“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”便是管理会计最早的内容之一。1922 年美国的会计工作者麦金西出版了第一部系统论述预算控制的专著,书名叫做《预算控制论》,同年著名的会计学家魁因斯坦出版了首次以管理会计命名的书籍——《管理会计:财务管理入门》。1924 年麦金西

又出版了一本名为《管理会计》的书。同年,布利斯也出版了一本管理会计方面的书籍——《通过管理会计进行经营管理》。从此,会计历史学界就认为,以上这几本书的出版,标志着管理会计的诞生。

随着资本的不断集中和企业规模的日益扩大,企业的间接费用不断增加,加重了企业的经营负担。会计工作者对泰罗关于费用分类的思想进行了改进,把成本分为固定成本和变动成本,并且将固定成本视作期间成本,不再分摊计入产品成本,使成本计算和分析更有利于管理,这就是最初的变动成本计算方法。并且在固定成本和变动成本的基础上产生了损益平衡分析方法。1922年,美国会计师约翰·威廉斯发明了能够说明各种产量水平的“弹性预算”方法,发展和充实了预算控制的内容。以上这些,再一次丰富了管理会计的内容。直到20世纪50年代,这一期间的管理会计是在市场稳定、许多已知条件成熟的情况下运行的,其主要目的是如何降低成本、提高产量、扩大利润,故又把这一时期的管理会计称为执行性的管理会计。

## 二、管理会计的发展

第二次世界大战以后,现代科学技术大规模地应用于生产领域,使生产力获得了十分迅猛的发展,企业的规模继续不断地扩大,跨国公司的出现,使市场经济在深度、广度和规模上已臻于完善。市场瞬息万变和产品更新换代的加快,企业的经营策略由原来的降低产品成本、提高产量、扩大利润到按照既定方针办事,转变为科学决策和规划未来,以适应市场变化的需要。这些新的条件和环境,对管理会计提出了新的要求:既强烈要求企业的内部管理更加合理化和科学化,还要求企业具有灵活反应和高度适应市场的能力;否则,就会在竞争中被淘汰。第二次世界大战后,资本主义经济发展的新情况,使泰罗的重局部、轻企业管理全局和企业同外界关系的弊端就暴露出来了;同时,泰罗制忽视了人的因素,把人当作赚钱的机器,极大地挫伤了工人的劳动积极性,已经起不到提高劳动生产率的作用。在这种情况下,现代决策理论、行为科学和运筹学等就应运而生,并且被引用到管理会计中来,使管理会计的科学内容得到了丰富和发展。

### (一)现代决策理论对管理会计发展的影响

现代管理科学认为,要尽可能地提高企业内部的生产经营活动和各个环节的效率。提高工作效率固然很重要,但更重要的是应该把正确地进行经营决策放在首要地位。所以说,“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,就是适应新的情况提出来的企业管理上的新的指导方针。

企业的经营管理者要进行正确的决策就必须要求会计工作者提供有关决策的信息,于是把现代决策理论吸收引用到管理会计中来,就构成了以服务于全面

提高企业经济效益为核心的决策性的管理会计。它不同于以提高劳动生产率和经济效益为核心的执行性的管理会计,而使管理会计日趋成熟,进入其发展历程中的高级阶段。

### (二)行为科学对管理会计发展的影响

行为科学主要运用心理学、生理学、社会学等学科的原理研究人的各种行为的规律性,目的是激发人的主观能动性和创造精神,协调人际关系。行为科学主要有马斯洛的需求层次论,赫茨伯格的双因素论和麦格雷戈的Y理论等。责任会计全面吸收了行为科学的理论和方法。责任会计中的首要内容就是划分责任中心,使每个责任中心的职工都承担一定的责任,符合人类自愿承担责任的先天性;责任中心的责任是通过责任预算来实现的,工人要参与预算的编制,使工人感到企业对自己的重视和信任,产生一种归属感;工人利用责任中心赋予的权力,就有了实现自我价值的机会。责任会计对行为科学成功的运用,极大地推动了管理会计的发展。1962年美国的贝克尔和小格林的《预算编制和职工行为》,20世纪70年代卡普兰的《管理会计和行为科学》,霍普伍德的《会计系统和管理行为》等著作,反映了行为科学对管理会计发展的影响。

### (三)运筹学在现代管理会计中的应用

运筹学主要是应用数学和数理统计学的原理和方法,建立许多固定的管理方法与模型,以协助管理人员对企业的生产经营活动按照最优的要求进行预测、决策、组织、安排和控制,促进企业生产经营实现最佳的效益,例如根据库存原理建立“经济定货批量”和“经济生产批量”模型,运用线性规划确定产品的最优组合,运用回归分析方法分解混合成本,运用概率进行风险性决策分析等。运筹学在管理会计中的应用,使管理会计的方法精密化,是保证现代管理会计能够卓有成效地全面提高企业生产经营效益的一个必要条件。

综上所述,我们可以从管理会计的历史演变中,把握管理会计形成和发展的主要规律,认识管理会计是适应商品经济和市场经济发展的需要,广泛地吸收、借鉴管理科学和其他相关科学的研究成果,而形成的一门旨在强化企业内部经营管理的综合性的边缘科学。

## 第二节 管理会计与财务会计的关系

管理会计与财务会计是现代企业会计的两个新领域,它们之间既相互独立,又相互联系,在企业的管理活动中发挥着相互不可取代的作用。

## 一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别主要表现在服务对象、职能、遵循原则、工作重点、会计程序和方法等方面。

### (一) 在服务对象方面的区别

管理会计是为企业内部各级管理者提供有效经营和最优化决策的管理信息系统。管理会计提供的这些信息有定期地提供,也有不定期地提供;有通过报表形式提供,也有通过其他方式提供;有的向最高管理当局提供,有的向其他各级基层管理部门提供;有的是提供过去的管理信息,有的是提供未来的管理信息。财务会计主要是通过传统的会计方法向企业外界和与企业有经济利益关系的组织或者个人提供企业的财务状况和盈利能力的信息。接受财务会计信息的外部单位和部门及个人主要有:国家税收机关和财经新闻报道机构、有关金融机构、债权单位、供应单位、工会、证券交易所、投资人等。但是,财务会计的对内和对外不是绝对的,它也定期地向企业内部的股东大会、董事会和企业最高领导人提供财务信息。

### (二) 在职能方面的区别

简单地讲,管理会计的职能是规划未来,参与决策,控制现在,评价业绩;而财务会计的职能是对已经发生的经济活动进行全面、系统地反映和监督,是一种对过去的经济活动进行货币化的总结。

### (三) 在遵循原则方面的区别

管理会计由于信息的提供者与信息的使用者相对统一,它可以不遵循公认的会计原则或者统一的会计制度和法规。它遵循的是管理会计的一般原则和具体原则,这一点将在第四节中再加以详细阐述。而财务会计由于会计信息的提供者与使用者相互分离,这一点就决定了财务会计必须遵循一般公认的会计原则且受有关会计法规制度的约束。

### (四) 在会计主体方面的区别

管理会计的主体是兼顾企业生产经营的整体、全局与局部的班组、车间以及责任中心;而财务会计主要是以企业作为一个整体,提供集中的、概括性的资料来综合评价、考核企业财务状况和经营成果。

### (五) 在工作重点方面的区别

管理会计为了有效地服务于企业内部的经营管理,其工作重点在于面向未来,通过对过去历史资料的分析,为规划未来和控制现在服务。例如,“决策与计

划会计”是现代管理会计的一个重要的组成部分,决策与计划都是以未来发生的经济活动作为对象。而财务会计一般只反映实际已经完成的事项,侧重于对企业的生产经营作历史性的描述,而对预期尚未发生的事项,一般不涉及。虽然财务会计的一些记录有时也会涉及对未来情况的估计,例如折旧计算涉及对固定资产使用年限的估计,坏账准备的计算涉及对应收账款可收回率的预计,但这并没有改变财务会计是为有关方面提供企业生产经营活动的历史记录的基本特征。

#### (六)在会计程序与方法方面的区别

管理会计的程序不涉及填制凭证和复式记账,报表的编制也无一定的期间和格式要求,而是视企业经营中心出现的问题而定,具体的业务处理也没有固定的格式,可以根据管理人员的需要而自行设计,具有比较大的自由选择度。管理会计的方法总的说来是具体、灵活、多样性的,例如有以预测和决策为主的规划方法,有编制预算的静态预算方法、弹性预算方法、零基预算方法和滚动预算方法,有以事前和事中控制为主的有效控制方法,也有合理的组织方法和科学的评价考核方法。财务会计从审核原始凭证、填制记账凭证、登记账簿,到编制报表的程序是不能前后颠倒的,具有一定的固定性和强制性。财务会计的方法主要就是针对会计主体实际已经发生的一切经济活动进行连续、系统、完整地记账、算账和报账所应用的各种方法,通常有填制和审核凭证、设置账户、复式记账、登记账簿、成本计算、财产清查和编制报表。

#### (七)在成本概念方面的区别

管理会计的成本概念是随着不同的目标、对象、时间、范围而有不同的多元化的表述方式,例如以成本规划、成本决策、成本控制为目标,就可以把成本分为许多不同的概念,这些成本概念都有其特定的内涵,一部分并不记录在账簿上,只是在决策过程中为了分析不同的备选方案的优劣才加以考虑;而财务会计运用的成本概念一般是实际成本,是根据过去实际已经发生的支出计算的,一般都要记录在账簿上,通过它来计算所费与所得之比,考核企业的经济效益。此外,管理会计与财务会计还有信息特征、计量单位和精确程度等方面的相对独立性。

## 二、管理会计与财务会计的联系

管理会计与财务会计的联系主要表现在研究对象和原始资料的基本相同,以及服务对象和职能的相互交叉与补充。

#### (一)在研究对象方面的联系

管理会计与财务会计同属于现代企业会计的两个子系统,它们的研究对象

都是企业的资金及其运动,只不过是在时间和空间方面各有所侧重。管理会计的对象在时间上侧重于未来的资金及其运动,而财务会计的对象在时间上侧重于过去已经发生的资金及其运动。管理会计对象在空间上侧重于部门、车间、班组,即责任中心的经济活动所表现的资金及其运动,而财务会计必须以企业整体的经济活动所表现的资金及其运动作为其对象。

## (二)在原始资料方面的联系

一个企业通常只有一个以财务会计为主体的信息收集、加工系统。管理会计尽管可以根据管理上的要求从财务会计系统之外取得一些诸如市场信息、统计信息等有关方面的信息,但是管理会计信息的主要来源仍然是财务会计系统中有关记账、算账的信息资料。管理会计经常直接引用财务会计的凭证、账簿和报表的资料进行分析研究和必要的加工、改制和延伸,从而更好地为企业内部管理服务。例如,对成本按其性态进行重新归纳、组合,把成本分为固定成本和变动成本两大类,在此基础上,进行成本预测,进行变动成本计算和本量利分析,进行差别成本分析,进行弹性预算的编制等等。而财务会计所反映的企业经济活动是用管理会计提供的信息进行决策和控制的结果。

## (三)在服务对象方面的交叉

不论管理会计还是财务会计,都同时为企业内部和外部的有关经济组织(集团)和人员服务,在这一点上是统一的,它们的对立方面只表现在侧重面不同。首先,财务会计服务于企业内部,它是管理会计的信息源泉,没有财务会计,管理会计就成为无源之水,无本之木;同时,财务会计也为企业高层的领导提供集中和概括的财务信息,以反映企业的财务状况与经营成果,这些综合性的指标正是企业生产经营各方面工作质量和效果的集中表现,是企业领导据以评价和考核企业各方面业绩的重要依据。其次,管理会计虽侧重于直接为企业内部的各级经理人员服务,实际上也同时为企业外部的投资人、债权人等服务。企业外部的投资人和债权人所关心的企业财务状况和经营成果,是以企业内部生产经营各方面工作质量和效果的改善和提高为其基础和条件的,而这些又有赖于管理会计为他们正确地进行经营决策和有效地改善生产经营管理提供有用的信息。故管理会计提供的变动成本计算法的收益表等诸如对内服务的报表,也对外公开发表,以满足潜在的投资人和债权人进行投资决策和贷款决策的需要,因为这些信息关系到企业未来的经济效益。

## (四)在职能方面的相互补充

财务会计的职能是管理会计职能发挥的基础,而管理会计职能的很好发挥,又促进财务会计职能的实现。财务会计对历史状况及时、准确、全面地反映是管

理会计科学地规划未来、积极地参与决策、有效地控制现在和客观地评价业绩的依据。只有管理会计科学地规划未来、正确地决策和有效地控制才能使财务会计反映的资金及运动更加理想。

通过对管理会计与财务会计区别与联系的分析,我们才能更好地把握管理会计的主要特征,为以后管理会计对象、职能、目标、原则、内容、方法的学习打下良好的基础。

### 第三节 管理会计的对象、职能和目标

#### 一、管理会计的对象

我国学术界在管理会计对象研究方面的观点主要有以下三种。第一种观点的代表人物是余绪缨,他在《现代会计中的几个基本问题的探索》(见《财会探索》杂志 1985 年第 1 期)一文中认为:现代管理会计的对象是“现金流动”。他认为现金流入和现金流出在数量上的差别,制约着企业盈利的大小,而现金流入和现金流出在时间上的差别,则制约着企业的资金占用水平,故通过现金的流入、流出在时间和数量上的差别,可总括地对企业的资金、成本、利润等几个方面进行评价,为企业改善生产经营管理,提高经济效益,提供重要的、综合的经济信息。第二种观点的代表人物是青光源,他在《试论现代管理会计的对象》(见《会计研究》杂志 1985 年第 3 期)一文中认为:现代管理会计的对象是“价值差量”。他认为现代管理会计是以“差量分析”贯彻始终的基本方法,而方法决定于对象,故管理会计的对象是“价值差量”,并且这种差量不但有价值差量,而且有实物和劳动差量,各种差量经过一系列的加工转换,在一定程度上可以综合地体现在企业的盈利水平上。第三种观点的代表人物是李天民,他认为,管理会计和财务会计是现代会计的两个子系统,因此,管理会计和财务会计的对象从总体上来说是一致的,都是能够反映和控制的经济活动及其发出的信息。但是管理会计的对象在时间上侧重于现代以及未来的经济活动及其发出的信息,在空间上侧重于各级责任单位部分的、可供选择的或特定的经济活动及其发出的信息;而财务会计的对象在时间上侧重于过去的、已经发生的经济活动及其发出的信息,在空间上则侧重于整个经济主体的、连续的、综合的经济活动及其发出的信息。

对于以上三种观点进行分析就会发现:第一种观点,“现金流动”不能贯穿管理会计的所有内容,例如,各种预算的编制、对责任预算执行情况的业绩评价、收益的计量、标准成本的制订、价值工程的实施、对事前成本的控制、对质量成本的控制等,均不能用现金流动来概括。第二种观点,“价值差量”是在采用差量分析



法的基础上对两种价值量相互比较的结果,而差额分析法只是管理会计决策分析方法体系中的一种专门方法。至于预测分析、预算的编制、标准成本的制订、成本的事前控制等都不需要采用差额分析法,因此也就不存在“价值差额”了。第三种观点,管理会计的对象是能够反映和控制的经济活动及其发出的信息,这个观点覆盖面太宽泛,基本能囊括所有会计学科和其他经济应用学科的研究对象,使管理会计的研究对象和其他学科的研究界限模糊,不能体现出管理会计作为一门学科的特色。

那么,管理会计的对象应该是什么呢?这就要从管理会计的服务对象开始研究,管理会计的服务对象在兼顾企业全局(整体)的情况下,主要侧重于企业内部的管理阶层,而企业内部管理的各层次由于不同层次需要的信息不同,而同一层次在不同阶段和不同时期所需要的信息也不同,这就决定了不能用局部的或部分的管理会计的内容的研究对象来覆盖整个管理会计内容的研究对象。于是便有了管理会计的一般对象和具体对象。管理会计的一般对象是贯穿整个会计内容始终的,它就是反映企业经济活动的资金及其运动。而管理会计的具体对象包括以下几个部分:在成本性态、变动成本法、本量利分析中,它主要是对财务会计的资料进行分类、加工、延伸和扩展,故其研究对象是已经发生的资金及其运动;在预测和短期经营决策中,其研究对象是已经发生的资金及其运动和未来的资金及其运动;在长期投资决策中,其研究对象是“现金流动”;在预算编制中,由于预算是决策的具体化、数量化和货币化,故全面预算编制的对象也是未来的资金运动和现金流动;在成本控制中,事前的成本控制是尚未发生的资金及其运动,事中的成本控制是正在发生的资金及其运动;在责任会计中,其研究对象是责任中心可控制的资金及其运动。这样,整个管理会计对象就是一般对象和具体对象的统一。一般对象寓于具体对象之中,它是具体管理会计对象的本质属性的高度概括,即管理会计对象的内涵;管理会计的具体对象则是管理会计一般对象的外延,尽管有不同内容的具体对象,却没有超过资金及其运动这一本质属性的内涵。

## 二、管理会计的职能

管理会计的职能是管理会计本身固有的客观存在的功能,它随着经济的发展和企业管理的要求而发展,其基本职能有以下四个方面。

### (一)规划职能

管理会计主要利用财务会计提供的历史资料以及其他有关信息,对企业计划期间的各项主要经济指标进行科学的预测分析;并帮助管理人员对生产经营、投资筹资等一次性的重大经济问题进行专门性的决策分析;然后,在此基础上编