

MM^{anagement}
Modern A^{ccounting}

现代管理会计

经济管理出版社

ECONOMIC MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

李来儿 著

现代管理会计

李来儿 著

经济管理出版社

责任编辑 凌 霄
版式设计 陈 力
责任校对 全志云

图书在版编目 (CIP) 数据

现代管理会计/李来儿著. 北京: 经济管理出版社, 2001.4
ISBN 7-80162-161-1

I. 现 ... II. 李 ... III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 11863 号

现代管理会计

李来儿 著

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 北京市银祥福利印刷厂

787×1092 毫米 1/16 32 印张 808 千字

2001 年 4 月第 1 版 2001 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1~6000 册

ISBN 7-80162-161-1/F·153

定价: 50.00 元

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

通讯地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836

联系电话: (010) 68022974

前 言

管理会计是适应当代社会经济发展和市场经济环境对企业管理的需要而从传统成本会计体系中分离出来的，并且与财务会计一起成为现代企业会计的两大支柱。随着社会经济的不断发展，市场竞争日益激烈，现代企业对具有会计特征的管理会计的要求越来越高，同时，现代管理理论的完善及其方法的丰富，也为管理会计的不断发展提供了条件。管理会计是现代管理科学与会计学科的有机结合，是一门新兴的综合性的边缘学科。

本人从事大学会计教学尤其是管理会计教学工作多年，本书是在历年教学实践的基础上，借鉴国内外管理会计专著和教材编写而成的。书中全面、系统地介绍了管理会计的基本理论，管理会计的方法原理及其应用。立足现实，展望未来；立足中国，放眼世界；既注重所述内容的现实适用性，又致力于理论探索的前瞻性。以此使读者扩大视野、开拓思路，提高适应环境和条件变化，灵活地运用书中所述原理和方法的能力。

本书的特点可概括为如下几个方面：一是在保持管理会计原有风貌的同时，注重对管理会计理论的研究和介绍，完善管理会计学科体系；二是广泛吸收，全面深入；三是力争反映当前国内外管理会计的最新研究成果及其发展趋势；四是增加了管理会计电算化操作的内容。

本书既可作为高等财经院校、管理院校有关专业的学生学习“管理会计”的教材，也可作为广大企业管理干部及财会人员自学或进修“管理会计”课程的参考用书。

本书在写作过程中参阅了大量国内外有关文献和最新成果，并得到山西财经大学许多会计学专家及同行的指点和帮助，在此表示衷心的感谢。

由于本人水平有限，编写时间仓促，有些地方难免有疏漏、错误与不足之处，恳请广大读者批评指正。

李 来 儿

2001年1月17日于山西财经大学

目 录

第一章 管理会计导论/1
第一节 管理会计的一般概念/1
第二节 管理会计的形成与发展/2
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系/7
第四节 管理会计的基本内容/11
第二章 管理职能、管理环境与管理会计/14
第一节 管理的职能：过去与未来/14
第二节 管理环境/19
第三节 现代管理会计的职能/22
第三章 成本的确定和成本计算方法/25
第一节 成本的概念/25
第二节 成本确定的目标和成本分类/26
第三节 成本的计算方法/28
第四章 变动成本法及其评价/37
第一节 成本性态分析/37
第二节 混合成本的分解/43
第三节 变动成本法及其评价/48
第五章 盈亏平衡分析/59
第一节 量—本—利分析的基本假设/59
第二节 单一品种的保本分析/60
第三节 多品种条件下的盈亏平衡分析/65
第四节 盈亏平衡分析的其它技术/71
第六章 预测分析/85
第一节 预测分析概述/85
第二节 利润的预测分析/93
第三节 销售的预测分析/103
第四节 时间序列预测分析/111
第五节 成本的预测分析/138
第七章 短期经营决策/142
第一节 决策的基本问题/142
第二节 决策分析中的成本概念/146
第三节 经营决策分析方法/149

第四节	经营决策方法的应用/162
第八章	决策方案的确定与实施/177
第一节	最优方案与满意方案/177
第二节	敏感度分析/177
第三节	情报的价值/179
第四节	效用曲线与多目标决策/182
第五节	决策方案的实施/187
第九章	定价决策/189
第一节	价格浮动与需求变化/189
第二节	定价决策/194
第十章	库存决策方法/201
第一节	库存决策的几个基本概念/201
第二节	确定型库存模式/203
第三节	不确定型库存模型/215
第十一章	长期投资决策/224
第一节	长期投资决策概述/224
第二节	与投资决策相关的几个重要因素/226
第三节	投资决策方法/244
第四节	投资决策方法的应用/253
第十二章	全面预算/259
第一节	全面预算的意义与作用/259
第二节	预算的组成和编制/260
第三节	弹性预算/270
第四节	永续预算/276
第五节	概率预算/279
第六节	零基预算/281
第十三章	标准成本控制/283
第一节	标准成本概论/283
第二节	标准成本的制定/285
第三节	成本差异分析/288
第四节	其它成本控制/298
第十四章	责任会计/302
第一节	责任会计概述/302
第二节	责任中心/305
第三节	内部转移价格/315
第四节	责任预算、业绩考评与责任报告/319
第十五章	战略管理会计/328
第一节	战略管理会计概论/328
第二节	战略管理会计的几个重要方面/331
第十六章	利用 Excel 电子表创建管理会计电算化模型/334

第一节	Excel 电子表基础知识/334
第二节	量本利分析电算化模型的创立/342
第三节	销售预测分析电算化模型的创立/348
第四节	长期投资决策电算化模型的创立/352
第十七章	管理会计必需的财务会计基本知识/358
第一节	资产负债表/358
第二节	利润表/370
第三节	现金流量表/378
第四节	财务分析/409
第十八章	国际管理会计概述/441
第一节	综述/441
第二节	国际投资决策会计/443
第三节	跨国营运资本会计/448
第四节	外汇风险的计量与控制/451
第五节	跨国企业业绩评价的主要特点/457
第十九章	管理会计实用案例/460
案例 1/	460
案例 2/	462
案例 3/	463
案例 4/	466
案例 5/	469
案例 6/	470
案例 7/	472
案例 8/	474
案例 9/	475
案例 10/	477
案例 11/	479
案例 12/	480
案例 13/	481
案例 14/	482
案例 15/	484
案例 16/	488
案例 17/	489
案例 18/	490
案例 19/	492
案例 20/	493

第一章 管理会计导论

管理会计是从传统会计中分离出来的一个新的会计分支学科。它拓宽了会计的管理职能，侧重研究企业单位内部未来和现在资金运动的规划与控制，把决策会计和责任会计作为主体内容。它吸取了现代管理科学的一些成果，成为现代企业管理不可缺少的一门综合性的交叉学科。

第一节 管理会计的一般概念

20 世纪 50 年代，虽然西方国家管理会计已经发展起来，但直到 70 年代末，管理会计才作为一门学科在我国开始传授。由于长期以来人们把会计简单地看做就是凭证、账簿、记账、编表，对过去的经济活动进行记录、反映，看到由西方介绍过来的管理会计，有人提出疑问，这是不是会计？

其实，会计从产生开始，就是一种管理活动，早在原始社会就有了会计萌芽，只不过当时会计的任务只是对财物的收支进行实物数量的记录和计算，以及对未来生产的简单的调节安排，这种记录、计算、安排，已形成了一种原始的会计管理活动。

随着社会的发展，会计也经历了一个由简单到复杂，由低级到高级漫长的发展过程。如今已形成了包括反映、监督、预测、决策、控制、考核在内的一整套比较完整的管理活动。简单地讲，反映是会计的基础。会计离开反映，其它监督、决策、考核等就无从谈起。而预测、决策则是利用会计信息，对未来经济活动进行调节、安排，它是会计的主要目的。如果会计信息不是用来指导未来经济活动，就将失去它的生命力。长期以来，会计书籍都只介绍会计反映和监督的理论和方法，人们就把会计理解为只是反映和监督。尽管实际工作中不乏利用会计信息进行预测、决策、控制、考核和管理活动，但是没有把它汇集起来，上升到一定的理论和方法，把它整理出来，因而人们一直没有把它当做会计的一部分。现在，西方国家把它在会计管理方面的实践经验总结起来形成了管理会计，把原来的会计改称为财务会计。财务会计和管理会计，构成了完整的会计管理活动。

管理会计被普遍认为属于会计信息系统中的一个子系统。从理论上讲，管理会计应该是一门相对独立的会计学科；从实务上看，管理会计也应该有自己独特的技术。与财务会计不同的是，管理会计没有统一的法规性要求，因而其应用与否以及应用程度完全取决于企业的意愿。实际上，管理会计是一种利用会计等信息进行企业管理的方法论。

管理会计因为是从西方介绍过来的一门学科，加之其研究的内容主要是企业内部的生产经营管理问题，故从西方到东方对管理会计概念的表述莫衷一是。西方的概念大致有以下几种：①管理会计是向管理当局提供信息，以帮助其进行经营管理的会计分支；②管理会计就是会计与管理的直接融合；③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定能达到合理经营目的的计划，并做出能达到上述目的

明智的决策；④管理会计是现代企业会计信息中区别于财务会计的另一个信息子系统；⑤管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制，保证适当使用各项资源并承担经营责任，而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程；⑥管理会计可定义为，在一个组织中，管理部门用于计划、评价和控制的信息的确认、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。

20 世纪 80 年代初，西方管理会计学的理论被介绍到中国，我国学者对管理会计的解释是：①管理会计是一门新兴的综合性边缘学科；②管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统；③管理会计是西方企业会计的一个分支；④管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

对于管理会计的概念可以从广义和狭义两个方面去理解。广义的管理会计，是指用于概括现代会计系统中区别于传统会计，直接体现预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容的一个范畴。这个概念既适用于揭示目前得到公认的微观管理会计（即企业管理会计）的本质，又可以反映正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。

狭义的管理会计，又称微观管理会计，是指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，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核与评价等职能的一个会计分支。它是一种侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计，同时又是企业管理的重要组成部分，因而也有人称其为内部经营管理会计。

总之，被西方称为“管理会计”的那个客体，就其客观内容而言，不过是现代会计系统中区别于传统会计，能够更明显更集中地体现会计预测经营前景，参与经营决策、规划经营方针、控制经营过程、考核评价责任业绩等内在功能的那部分内容。显然，将管理会计作为现代会计的范畴考察，将其同现代经济环境、现代经济管理实践的特点联系起来，有助于解决管理会计的一些基本问题。

第二节 管理会计的形成与发展

会计产生于管理的需要，它的发展基于对经济效益的追求。由于生产量的有限性和需要量的无限性，要求人们节约使用劳动和合理分配劳动。因此，在任何社会制度下，人们从事生产活动，都要把劳动耗费同劳动成果加以比较，尽量减少劳动耗费，争取最优的经济成果。

会计因生产活动而产生、发展。最初，会计只是“生产职能中一个附带工作”，以后“从生产职能中分离出来，成为特殊的专门委托的当事人的独立的职能”。生产技术的进步，促进了会计的不断改进，近代会计的产生、存在和发展是同大工业生产发展紧密联系在一起。

一、从会计的发展看管理会计的产生与发展

管理会计作为会计的一个分支，是会计不断发展的必然结果，而会计又是随着经济的发展而发展的，大体可分为三个阶段：

第一阶段，从 10 世纪末的“复式簿记”开始，到英国产业革命完成为止。这个阶段的市场基本上是卖方市场，商品大多供不应求。企业的组织形式主要是独资和合伙，企业的所有者和经营者是统一的。经营规模小，经营管理完全依赖于企业所有者自己的智慧、经验和能力。企业内外的经济关系比较简单，经营活动也不复杂，这种企业组织形式对会计提出的要求不高，记账主要是为了业主本身的需要，所以，企业会计在其形成的初期，就是以对内

管理为目的，具有管理会计的实质。同时，围绕企业的利害关系集团，还未被认为明确存在，从而企业会计的外部报告职能也就没有被人们所承认。当时，会计的任务主要是计算盈亏和保护资本家的财产，会计科学的主要研究对象只是记账方法、账簿设置等。

第二阶段，从英国产业革命完成以后开始，直到第二次世界大战前结束。随着生产力的发展，资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大，竞争越来越激烈，市场由卖方市场向买方市场转化。资本的集中化和股份化，使企业的经营管理权和所有权趋于分离，同时，国家对企业的法律控制也日益加强。生产处于满负荷状态，增加利润的关键是在企业内部对生产经营活动进行计划控制和不断降低成本。在这个阶段，大企业的资金来源，远远超出了独资或合伙的范围，大公司的资本，更是由为数众多的股票持有人所凑成。由企业外部人员稽核企业账目，不仅是政府征税的需要，也是公司的债权人、银行、股东等所需要。在这个时期产生了成本会计，先后出现了分批成本法、分步成本法和标准成本法等；强调财务成本的计划管理，强调预算在控制和评价考核方面的重要作用。变动成本法、弹性预算、损益平衡分析和责任会计等管理会计的一些内容也是在这一时期的后半期被提出来，但是在当时还没有受到足够的重视和普遍运用。对管理会计是否应该作为一个独立的会计分支，认识还颇不一致。这一时期会计研究的重点是公认会计原则。

第三阶段，在第二次世界大战以后，资本主义经济发展很快，商品供过于求，买方市场形成，竞争白热化，严重的通货膨胀和创纪录的失业率由交替转为并发。资本进一步集中，公司组织日益多极化和跨国化，部分公司的经营开始走向多角化。科技发展到前所未有的水平，促进了生产规模的扩大和企业管理的现代化和电子化。企业规模越来越大，生产经营过程越来越复杂，需要处理的信息也越来越广泛。要想在严峻的市场争夺中进行经营活动，光靠“财务会计”记录的过去资料，就远远不够。在新的历史条件下，公司会计为了更好地适应现代化管理的需用，内部职能大大地扩展。会计的重点转向现金流动分析，提高资金的使用效益，加强企业经营活动的预见性和计划性，通过现金流动的动态，对企业生产经营中的资金、成本和利润这几方面总括起来统一评价，为企业改善经营管理、提高经济效益提供重要的综合信息，并通过信息反馈，在预测、决策、计划、控制等各个环节，起着积极能动的作用。事后计算的会计逐渐向事前计算转化，导致了“管理会计”从“财务会计”中分立出来。“管理会计”的出现，使会计工作突破了记账、算账和报账的传统程式，以现代管理科学为指导，在吸收现代管理科学的新成果的同时，丰富发展了会计的内容、职能和技术方法，把会计理论和会计工作推进到一个崭新的阶段。

二、从管理理论的发展看管理会计的产生与发展

管理会计既是会计的一个分支，同时也是企业管理的一个分支。因此，管理理论的迅速发展，促进了管理会计的产生和发展。19世纪以来，西方管理理论中出现了不少颇有影响的学派，如以泰罗（F.W.Taylor）为代表的古典学派，以梅奥为代表的行为学派和第二次世界大战以后出现的当代管理理论的一系列学派。这些学派的理论对会计不断提出新的要求，指出新的方向，同时也提供新的理论依据。

被西方誉为“科学管理之父”的泰罗，主张在企业管理中要对产品的制造过程进行缜密的观察、计量、分析和评价；为生产劳动制定各种标准，要求每个工人使用标准的工具，通过标准的动作，耗用不超过标准的时间和原材料，来制造质量符合标准的产品。他以提高生产效率为目的，研究生产部门生产组织的科学化，生产程序和生产消耗的标准化。与泰罗同时代的法约尔则以大企业的整体作为研究的对象，认为管理应该包括计划、组织、指挥、协

调和控制等五种因素。另一个同时代人物卢瑟·古利克认为，管理有计划、组织、用人、指挥、协调、报告和预算等七个职能；主张通过下列几项工作进行经济过程的控制：测定和反映经济活动；将实际结果同预算比较；分析差异和查找原因采取措施消除差异；必要时改变目标和计划。在古典学派的这些理论的影响下，人们致力于把企业引向计划和控制途径，提出了标准成本法，将标准成本作为争取达到的目标和衡量、对比实际成本的依据，从对比中寻找降低成本，增加利润的途径。

泰罗是管理思想发展过程中的一位核心人物。在美国工业从企业家、管理者拥有的企业向大规模、综合性公司的转型过程中，泰罗起了推动作用，开辟了有效利用资源的途径，并为泰罗和其他人推进科学管理中最得人心的系统管理方法铺平了道路。以先进技术、市场增长、劳动者的不满以及管理知识的缺乏为特征，美国工业渴望在方法、制度和完善产品的生产、销售方面成熟起来。泰罗既有长处也有缺点。以他的《科学管理原理》为例，鼓吹的成分胜于事实，改革的设想多于科学方法。他提到了真正的科学管理，然而在实践中却多次违背自己的原则。

总而言之，泰罗给他那个时代以及我们这个时代留下了不可磨灭的痕迹。泰罗是管理思想演进过程中一个重要时代的领路人。

泰罗提倡的所谓科学管理制度，就其阶级本质来看，是一种对工人进行血腥压榨的劳动组织和工资制度，不可避免地要遭到工人的抵抗和反对，实际上它也未能最大限度地提高劳动生产率和增加利润。于是专门研究工人在生产中的行为、行为的动机、人的本性、人的需要和人际关系的行为学派便应运而生，其代表人是梅奥。他们主张改变对工人的高压政策，强调所谓“归属感”、“精神团结”、“适当满足需要”、“要考虑执行者的情绪、想法和可能采取的对策”等；主张采取所谓“民主管理”、“参与股份”、“参与决策”等手法，吸收少数职工参加企业决策机构，将广大劳动者组织到质量管理、成本管理等组织中去。他们还提出了“职权分散化”等建议，主张逐级下放职权，明确各级机构乃至职工的权责范围，根据现定的目标在控制范围内考核和评价各级各部门的实际成绩。20世纪40年代，行为学派理论盛行于美国，接着传播到日本、西欧等地，并且由于影响所及，还给会计增添了诸如目标管理、责任会计等新内容。

第二次世界大战以后，由于经济和科技的快速发展，资本主义各垄断集团之间的斗争更加激烈。这就要求企业管理人员必须掌握和运用广泛的政治经济知识和各种数学方法，及时收集和加工各种经济信息，根据市场动态和已有的资源，科学地进行预测和决策，加强经济过程的控制。于是，管理理论的研究兴旺了一阵，在古典学派和行为学派的基础上又涌现出经验或案例学派、人际行为学派、群体行为学派、合作社会系统学派、经营管理理论学派等许多新的管理学派，形成了孔兹所谓的“管理理论的丛林”。人们把这些五花八门的新理论统称为西方的当代管理理论。由于这些新理论的影响，会计的重点开始由对经济过程的反映和事后分析，逐渐过渡到对经济过程的控制和事前预测、决策。与此同时，线性规划、概率论、微积分等各种数学方法，以及与此相关的电子计算机的应用，也日益引入会计领域，使会计科学越来越多地利用自然科学的方法和成果。

由此可见，管理理论的迅速发展，大大丰富了会计科学中专门用于内部管理部分的理论和方法，形成和发展了管理会计这一新的独立的会计学科。

管理会计是一门新生学科，与财务会计分离以后，由于不断吸收现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，使它的内容逐步丰富、完整起来，而且其运用也更加系统化、经常化和多样化。

三、管理会计在我国的发展

管理会计这个概念在中国出现并被人们所知晓是在 20 世纪 70 年代末、80 年代初,但管理会计的有关内容 20 世纪 50 年代在中国就出现了管理会计的发展和社会生产力的发展紧密相联。我国从 20 世纪 50 年代出现管理会计内容,到 20 世纪 90 年代,管理会计的发展大致经历了两个阶段:

第一阶段是孕育阶段。1953 年,我国进入社会主义经济建设时期,在企业全面推行苏联的企业管理经验和会计理论方法的同时,在 20 世纪 50 年代和 60 年代,还结合自己的实际,采取了一些新的措施,如在企业中实行的经济核算制,企业内部开展班组(柜组)经济核算等。其间所出现的一些管理会计内容表现在:①50 年代的成本管理工作,进行成本的事前控制与事后分析;②50 年代推行的班组(柜组)核算和开展经济活动分析;③50 年代对重点建设工程进行可行性研究和投资效果分析;④60 年代在国营企业推行财务收支计划管理,实行资金归口分级管理;⑤实行生产技术财务计划和厂内经济核算制度。这些做法虽然谈不上完善,作为管理会计的内容也是支离破碎的,但它毕竟突破了传统财务会计只是记账、算账的老框框,这就是具有中国特色管理会计产生的萌芽。

第二阶段是起步阶段。1978 年,党的十一届三中全会为我国开创了经济建设的新时期,从此,党的工作重点转移到以经济建设为中心的轨道,实行对内搞活和对外开放的方针,全面进行经济体制改革。在企业管理体制方面,陆续出台了一系列改革措施,赋予企业应有的自主权,企业开始实行独立核算,自主经营,自负盈亏,从而打破了职工吃企业的“大锅饭”,企业吃国家的“大锅饭”的局面,企业为了在市场竞争中立于不败之地,必须由生产型向生产经营型转变,企业经营者要把工作重点转移到搞好经营管理、提高经济效益上面来。

在这种形势下,企业会计面临着由核算型会计向管理型会计转变的历史任务——建立具有参与企业管理职能的会计管理系统,构建有中国特色管理会计。从 20 世纪 70 年代末到 90 年代,中国管理会计形成雏形并进入了起步阶段,这个阶段大致有以下特点:

第一,以引进为先导。为了建立中国的管理会计,在 20 世纪 70 年代末、80 年代初我们自己这方面的基础还比较薄弱的情况下,考虑国外管理会计发展比较成熟,采取了引进西方管理会计理论和方法,从我国实际需要出发,进行合理的借鉴。

第二,加强宣传,鼓励应用。管理会计是一门应用科学,在它成熟之前,必须先掌握它并在实践中逐渐应用它。于是,在引进西方管理会计之后,国内曾一度在会计领域形成一个学习、宣传和应用管理会计的热潮。据不完全统计,仅 20 世纪 80 年代中后期,国内正式出版《管理会计》著作达几十部,全国近百家杂志发表了大批有关管理会计的内容和应用方面的文章,其中包括部分专家、学者关于建立中国管理会计理论和方法的研究成果。

第三,通过教育,培养专业人才。据了解,到 1985 年前后,全国大专院校的会计专业相继开设了管理会计课。此外,不少政府部门、行业、企业和学术团体,组织了不同形式的管理会计培训班,为在中国建立和推行管理会计培养人才。

第四,确立了管理会计在中国会计学科体系中的地位。例如,国家主管部门统一安排的会计活动中开始把管理会计作为会计的组成部分;在会计专业教学计划中把管理会计定为一门专业主干课,还有部分大学招收管理会计研究方向的研究生。

总的来说,管理会计无论是理论研究方面,还是方法应用方面以及学科的建设等各方面,在我国都取得了可喜的成绩。但在发展过程中,也有不尽人意的地方,主要表现在体系还不完善,特色还不突出,应用还不普遍,理论还不成熟,有中国特色的管理会计理论和方

法体系尚未最终形成。它标明中国的管理会计还刚刚起步，还未到成熟时期，有待进一步深入细致的研究。

四、提高中国管理会计实效的基本途径

管理会计必须融合于日常经营管理活动中，才能发挥积极作用。这是管理会计发展至今所表现出的一种规律。为此，应从以下几方面着手努力：

（一）培植永久性的企业文化

现代企业的目标是价值最大化。综观那些有远见的公司的历史，股东财富最大化或利润最大化并不是最主要的推动力和首要目标。企业利润增长和股东财富的扩大，只是市场考核企业的记分卡。企业要想在这张记分卡上获得高分，必须始终不懈地提高自身的价值。现代企业价值包括三个方面：①人力资本的价值，指职员为安全与发展需要满足而做出最佳工作；②生产价值，表现为质量、服务和生产率的高水平；③财务价值，通过销售、支出、市场份额、股东权益、股票价格等表现。企业在增加人的价值和生产价值方面表现出色，自然会得到财务价值的回报。企业追求价值，必须借助于一个有效的价值测量系统，这个系统就是管理会计。具体过程如图 1.1 所示：

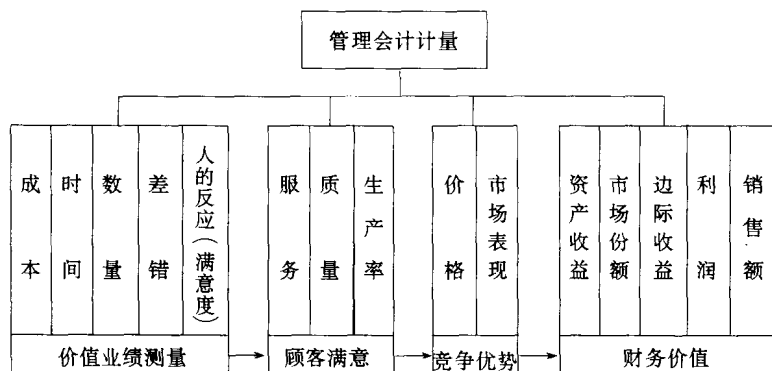


图 1.1

企业实现价值，离不开管理会计的价值计量。而实现价值最大化，则有赖于相应的企业文化，使价值观念深入全体职员之心。为此，必须培植企业文化。反观我国企业，之所以管理会计应用乏力，关键在于缺乏相应的企业文化。现在我们所要解决的，就是如何通过对管理会计的应用来培植永久性的企业文化。

过去，我们也研究过文化与管理及其与会计的关系，但这种研究仅停留于一般文化层次上，对理解会计发展的时间性和空间性有一定帮助，而无助于解决中国企业应用管理会计这一现实问题。按西方权威定义，企业文化包括三种类型：①正式文化，通过规章制度体现，告诉人们正确和错误，是与非的行为标准；②非正式文化，职员之间互相模仿学习的现象，对职员行为有潜移默化的影响；③技术文化，来自于经营技术和方法，通过人们的解释和理性分析发挥导向作用。无疑，管理会计在这里塑造的文化，是指一种技术文化，通过这种技术文化的作用，逐步引导非正式文化，转变最终形成追求企业价值最大化的正式文化。概言之，一个严格有效的管理会计制度，必定会培养企业合理的基本价值观。尽管良好的企业文化是推行管理会计的基础，但管理会计的严格实施，必然会促进现代企业文化建设。关键在于，企业经营管理必须建立在管理会计信息基础上，而管理会计必须围绕成本、时间、数

量、差错、员工满意度五个方面测定价值业绩，力求反映员工满意与顾客满意的程度，实现双重满意，提高企业竞争能力。最终通过资产收益、市场份额、边际收益、利润、销售额等方面综合反映企业财务价值的现状及变化趋势，以逐步营造不断追求企业价值最大化的企业文化体系。这里，企业领导对管理会计的重视显得非常重要。当然，若一个企业领导想塑造一种追求价值最大化的企业文化，那么，管理会计就成为其实现目标不可缺少的工具而受到高度重视并充分发挥作用。

（二）加强理论研究，建立有中国特色的管理会计理论体系

管理会计基本理论是对管理会计的本质和规律的认识，是探讨其它理论问题的基础。我们应结合我国国情，加强对基本理论问题的研究，注意吸收其它学科发展的最新成果，对现有的理论体系重新评价，推翻其中不合理的假设，抛弃过时的技术方法，建立有中国特色的科学的管理会计理论体系。

（三）在研究的方法上，要注重采用实证的研究方法

要理论联系实际，广泛开展实例研究。管理会计能否在实践中得到有效的推广和使用，在很大程度上取决于如何及时地对实践中的成功经验进行归纳、总结、整理、推广，形成示范效应。邯钢的“成本否决法”就是一个典型的例子。邯钢经验，从管理会计理论角度来看并无新意，但在实际应用中取得了成功。不少企业学习邯钢经验也取得了较好效果。从我国企业的实际情况来看，还有许多由于较好地运用了管理会计而创造出奇迹的典型实例。因此，及时总结我国企业开展管理会计的典型事例和成功经验，形成具有中国特色的理论与实践相结合的研究成果，对全面推进企业管理工作具有重要的现实意义。

（四）内容上重新整合

在国外，成本会计就是管理会计；而在我国，成本会计与管理会计是两门并行的学科。将成本会计与管理会计割裂开来，管理会计的定位就很困难。可以将成本会计和管理会计合并成一门成本管理会计，其研究对象是成本的核算、规划和控制，研究内容是在原有成本会计内容的基础上加上管理会计中与成本管理相关的内容，如成本性态分析、变动成本法、成本预测、成本决策、标准成本、责任成本等内容。经过调整后的成本管理会计，涵盖了成本事后核算、事中控制、事前规划这样一个连续完整的过程，并将原管理会计中与成本无关的内容剥离到财务管理相关内容中去。

（五）提高会计人员素质，造就一支专业的管理会计师队伍

管理会计应用上的一个主要障碍是人的素质问题。在知识经济的条件下，企业员工的组成以高智力的员工为主体，与此相联系，管理会计师的职能大大扩展，要求管理会计师应具备较高的综合素质。在高等教育中，要抓好管理会计学科的教育；另外，应早日建立管理会计师资格考试制度，促进管理会计师人才的培训、选拔。

（六）建立中国管理会计师协会

西方发达国家一般均设置管理会计师协会。持有特许管理会计师证书的人一般都具有广泛的理论知识和丰富的实践经验，往往成为各大公司猎取的目标。成立管理会计师协会可以推动管理会计的理论研究和在企业中的实际应用，也能提高管理会计师的社会地位。可以借鉴西方经验来组织我国的管理会计师协会。

第三节 管理会计与财务会计的区别与联系

按照西方会计学的一般解释，管理会计从传统会计中分离出去之后，企业会计中相当于

组织日常会计核算和期末对外报告的那部分内容就被称为财务会计，成为与管理会计相对立的概念。传统的财务会计与新兴的管理会计的关系，既是帮助我们深刻理解管理会计特点的关键所在，又是管理会计学的基本理论问题之一。

一、管理会计与财务会计的区别

(一) 工作侧重点（具体目标）不同

管理会计工作的侧重点在于针对企业经营管理中遇到的特定问题，进行分析研究，以便向企业内部各级管理人员提供有关价值管理方面的预测、决策和控制考核信息资料，其具体目标主要为企业内部管理服务，因而管理会计又可称为“内部会计”。

而财务会计工作的侧重点在于根据日常的业务记录，登记账簿，定期编制有关的财务报告，向企业外界有经济利害关系的团体和个人报告企业的财务状况与经营成果，其具体目标主要为企业外界服务，从这个意义上说，财务会计又可称为“外部会计”。

(二) 工作主体（范围）的层次不同

管理会计的工作主要可分为多个层次，它既可以以整个企业（如投资中心、利润中心）为主体，又可以将企业内部的局部区域或个别部门甚至某一管理环节（如成本中心、费用中心）作为其工作的主体。事实上，在多数情况下，管理会计主要以企业内部责任单位为主体。这样做，可以更能突出以人为中心的行为管理。

而财务会计的工作主体往往只有一个层次，即主要以整个企业为工作主体，从而能够适应财务会计所特别强调的完整反映、监督整个经济过程的要求。

(三) 作用时效不同

管理会计的作用时效不仅限于分析过去，更重要的还在于能动地利用已知的财务会计资料进行预测和规划未来，同时控制现在，从而横跨过去、现在和未来三个时态。管理会计面向未来的作用时效是摆在第一位的，而分析过去是为了更好地指导未来和控制现在。因此，管理会计实质上属于算“活账”的“经营型会计”。

财务会计的作用时效主要在于反映过去，对此，无论从它强调客观性原则，还是坚持历史成本原则，都可以证明其反映的只能是过去实际已经发生的经济业务。因此，财务会计实质上属于算“呆账”的“报账型会计”。

(四) 遵循的原则、标准和依据的基本概念框架结构不同

尽管管理会计也要在一定程度上考虑到“公认的会计原则”或企业会计准则的要求，利用一些传统的会计观念，但并不受它们的完全限制和严格约束，在工作中还可灵活应用预测学、控制论、信息理论、决策原理、目标管理原则和行为科学等现代管理理论作为指导，它所使用的许多概念都超出了传统会计要素等的基本概念框架。如在管理会计的长期投资决策中，可以不受权责发生制原则的限制而采用收付实现制；在短期经营决策中，可以不执行历史成本原则和客观性原则而充分考虑机会成本等因素；责任会计更是以人及其所承担的经济责任为管理对象，这就大大突破了传统会计核算只注重物不考虑人的狭隘观念的限制。

财务会计工作必须严格遵守“公认的会计原则”（在我国则为企业会计准则和行业统一会计制度），以保证其所提供的财务信息在时间上的前后期一致性和空间上的可比性；其基本概念的框架结构相对稳定。

(五) 信息特征及信息载体不同

管理会计所提供的信息往往是为满足内部管理的特定要求而有选择的、部分的和不定期的管理信息。它们既包括定量资料，也包括定性资料；其计量单位既可以使用货币单位，又

可以选择实物量单位、时间量单位和相对数单位。其中,凡涉及未来的信息不要求过于精确(无此必要和可能),只要求满足及时性和相关性。由于它们往往不向社会公开发表,故不具有法律效能,只有参考价值。管理会计的信息载体大多为没有统一格式的各种内部报告,而且,对这些报告的种类也没有统一的规定。

财务会计能定期地向与企业有利害关系的集团或个人提供较为全面的、系统的、连续的和综合的财务信息。这些信息主要是以价值尺度反映的定量资料,对精确度和真实性的要求较高,至少在形式上要绝对平衡。由于它们往往要向社会公开发表,故具有一定的法律效能。财务会计的信息载体为具有统一格式的凭证系统、账簿系统和报表系统,其中,社会往往要统一规定财务报告的种类。

(六) 方法体系不同

管理会计可选择灵活多样的方法对不同的问题进行分析处理,即使对相同的问题,也可根据需要和可能而采用不同的方法进行处理,在信息处理过程中大量运用现代数学方法。财务会计的方法比较稳定,核算时往往只需运用简单的算术方法。

(七) 工作程序不同

由于管理会计工作的程序性较差,没有固定的工作程序可以遵循,有较大的回旋余地,所以,企业可根据自己的实际情况自行设计其管理会计工作流程。这必然导致不同企业间管理会计工作的较大差异性。

财务会计必须执行固定的会计循环程序。无论从凭证转换,到登记账簿,直至编报财务报告,都必须自觉地按既定的程序处理,而且在通常情况下不得随意变更其工作内容或颠倒工作顺序。因而,这项工作具有一定的强制性和程序性。在实务中,我们不难发现:尽管不同企业间的实际会计管理水平可能存在较大的差异,但如果仅从财务会计工作程序的角度看,同类企业的财务会计工作程序往往是大同小异的。

(八) 体系的完善程度不同

如前所述,目前管理会计体系尚不够完整,正处于继续发展和不断完善的过程中,因而它缺乏统一性和规范性。

尽管财务会计工作也需要进一步改革,但就其体系的完善程度而言,现在已经达到相对成熟和稳定的地步,形成了通用的会计规范和统一的会计模式。也正是在这个意义上,我们说财务会计具有统一性和规范性。

(九) 观念的取向不同

现代管理会计不仅看重实施管理行为的结果,而且更为关注管理的过程。在管理会计观念中,企业中的每一个人都是财富和效益的创造者,属于可开发的人力资源,绝不能仅将其看成是被管制的对象,机械地实行“管、卡、压”。因此,一方面要注意合格人才的培养并核算人力资源成本;另一方面必须密切注意管理过程及其结果对企业内部各方面人员心理和行为的影响,千方百计地调动他们的积极性和工作热情,充分发挥他们的主观能动性。

财务会计则将其着眼点放在如何真实准确地反映企业生产经营过程中人、财、物在供、产、销各个阶段上的分布、使用及消耗情况上,十分重视定期报告企业的财务状况和经营成果的质量。相对地,不大关心管理过程及其结果对企业内部各方面人员心理和行为的影响。

(十) 对会计人员素质的要求不同

鉴于管理会计的方法灵活多样,又没有固定的工作程序可以遵循,其体系缺乏统一性和规范性,这就决定了在很大程度上管理会计的水平取决于会计人员素质的高低。同时,由于

管理会计工作需要考虑的因素比较多,涉及的内容比较复杂,也要求从事这项工作的人员必须具备较宽的知识面和较深厚的专业造诣,具有较强的分析问题、解决问题的能力和果断的应变能力。再加上管理会计所涉及的问题大多关系重大,尤其是决策工作绝不允许素质较低的人员“瞎参谋”、乱指挥。因此,管理会计工作需要由复合型高级会计人才来承担。可见,管理会计对会计人员素质的要求起点比较高。

虽然会计人员素质的高低也会影响到财务会计工作的质量,但相比之下,对财务会计人员素质的要求不如对管理会计人员的要求高,侧重点也不同。财务会计工作需要操作能力较强、工作细致的专门人才来承担。管理会计与财务会计的比较见表 1.1。

表 1.1 管理会计与财务会计的比较

比 较	财务会计	管理会计
基本目的	外部的	内部的
运用	报告	报告
时间结构	过去、现在	现在、未来
主要标准	准确、客观、可验证	相关、及时、有用
主要强调	记录	计划、决策、控制
标准要求	财务报告准则、标准会计、实务报告、公司法	管理者

二、管理会计与财务会计的联系

(一) 基本信息同源

从逻辑上看,在管理会计产生之前,也无从谈起财务会计,甚至连这个概念都没有;从结构关系去考察,两者都属于现代企业会计的有机组成部分,两者密不可分;在实践中,管理会计所需要的许多资料来源于财务会计系统,它的主要工作内容是对财务会计信息进行深加工和再利用,因而受到财务会计工作质量的约束;而财务会计的发展与改革,则应当充分考虑到管理会计的要求,以扩大信息交换处理能力和兼容能力,避免不必要的重复和浪费。目前我国开展的会计改革,其意义绝不仅仅限于在财务会计领域实现与国际惯例接轨,而且还在于这一改革能够将广大财会人员从过去那种单纯反映过去、算“死账”的会计模式下解放出来,开拓他们的眼界,使之能腾出更多的时间和精力去考虑如何适应社会主义市场经济条件下企业经营管理的新环境,解决面临的新问题,从而建立面向未来决策的、算“活账”的会计模式,开创管理会计工作的新局面。

(二) 职能目标相通

管理会计和财务会计都处于现代经济条件下的现代企业环境中,它们的工作对象从总的方面看基本相同,都是企业经营过程的价值运动;两者统一服从于现代企业会计总体要求,共同为实现企业内部经营管理的目标和满足企业外部有关方面的要求服务,因此,它们的最终奋斗目标是一致的。

(三) 二者都面临实现自我完善和发展的问題

在当今信息时代,无论是管理会计系统还是财务会计系统,都必然面临着完善与发展的问題,需要解决好怎样运用现代电子计算机技术搜集、处理、储存、传递和报告会计信息的问题。同时,它们还需要处理好怎样按现代管理的要求组织和开展会计管理工作问题。这就要大胆地跳出传统会计的小圈子,敢于探索前人未走过的路。在规划设计会计信息系统时,