



高等院校“十三五”应用型规划教材

财会专业

管理会计

主 编 刘 群 华 琦 陈鸿琦



南京大学出版社



高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业

管理会计

主 编 刘 群 华 琦 陈鸿琦
副主编 徐媛媛 曹 红



南京大学出版社

内容简介

管理会计的主要内容包括成本性态理论、盈亏平衡分析、预测分析、短期经营决策、长期投资决策、全面预算、标准成本制度、责任会计和战略管理会计等内容。成本性态理论、盈亏平衡分析和预测分析是短期经营决策方法的理论基础,又共同构成企业管理循环的起点。长期投资决策的重点在于折现的投资决策方法,包括动态投资回收期法、净现值法、现值指数法、内涵报酬率法等,这些方法已经成为国际上长期投资项目评价的基本方法。在决策的基础上编制全面预算和制定标准成本制度,是进行企业日常过程控制的基础和前提,而责任会计是企业过程控制和业绩评价的结合。战略管理会计的基本要求是要建立以企业战略为导向的资源配置体系,将战略管理贯穿到企业管理的各个环节和各个阶段。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计 / 刘群, 华琦, 陈鸿琦主编. — 南京 :
南京大学出版社, 2016. 10

高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业

ISBN 978 - 7 - 305 - 17353 - 0

I. ①管… II. ①刘… ②华… ③陈… III. ①管理会
计—高等学校—教材 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 173740 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮编 210093

出版人 金鑫荣

丛 书 名 高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业

书 名 管理会计

主 编 刘 群 华 琦 陈鸿琦

责任编辑 徐 鹏 蒋桂琴 编辑热线 025 - 83597087

照 排 南京理工大学资产经营有限公司

印 刷 南京人民印刷厂

开 本 787×1092 1/16 印张 19.5 字数 482 千

版 次 2016 年 10 月第 1 版 2016 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 305 - 17353 - 0

定 价 42.00 元

网 址: <http://www.njupco.com>

官方微博: <http://weibo.com/njupco>

微信服务号: njyuyexue

销售咨询热线: (025)83594756



本书 PPT 下载

* 版权所有,侵权必究

* 凡购买南大版图书,如有印装质量问题,请与所购

图书销售部门联系调换

前 言

党的十八届三中全会对全面深化改革做出了总体部署,建立现代财政制度、推进国家治理体系和治理能力现代化已经成为财政改革的重要方向;建立和完善现代企业制度,增强价值创造力已经成为企业的内在需要;推进预算绩效管理、建立事业单位法人治理结构,已经成为行政事业单位的内在要求。这就要求财政部门顺时应势,大力发展管理会计。在新的历史条件下,管理会计的应用价值被上升到了深化国家治理体系改革和加快现代企业制度建设的新高度。这要求我们重新审视和认识管理会计的价值,探索管理会计的一般理论和方法与中国具体实践相结合的路径。

管理会计的主要内容包括成本性态理论、盈亏平衡分析、预测分析、短期经营决策、长期投资决策、全面预算、标准成本制度、责任会计和战略管理会计等内容。成本性态理论、盈亏平衡分析和预测分析既是短期经营决策方法的理论基础,它们又共同构成企业管理循环的起点。长期投资决策方法体系的重点在于折现的投资决策方法,包括动态投资回收期法、净现值法、现值指数法、内涵报酬率法等,这些方法已经成为国际上长期投资项目评价的基本方法。在决策的基础上编制全面预算和制定标准成本制度,是企业日常过程控制的基础和前提,而责任会计是企业过程控制和业绩评价的有机结合。战略管理会计的基本要求是要建立以企业战略为导向的资源配置体系,把战略管理贯穿到企业管理的各个环节和各个阶段。改革开放以来,我国企事业单位面临的内部和外部环境都发生了巨大的变化,深度推进管理会计中国化进程,需要深切关注各种环境因素的深刻变化。

作为会计专业的专业骨干课程,管理会计在学生专业知识与能力的构造上具有其他课程无可替代的作用,它是学生的知识储备从“核算”到“管理”的桥梁,它是促使学生的视角从关注企业的“点”到“线”和“面”的思维与精神训练。管理会计是为财务成本管理提供方法论的,管理会计的很多方法其实已经在财务会计中有越来越多的运用,管理会计的理论和方法对其他课程的学习有很重要的支撑作用。虽然管理会计与财务会计是同源分流,但存在新的融合的趋势,这将是二十

一世纪会计发展的主要趋势。因此,一个没有学过管理会计或管理会计学得不扎实的会计专业的学生,从一开始他的知识结构就是残缺的。不仅如此,管理类专业的学生都应当加强对管理会计课程的学习,掌握管理会计的理论与方法,不断提升管理技能的适用性。

本书由湖北经济学院刘群、湖北经济学院华琦及武昌理工学院陈鸿琦担任主编,湖北经济学院徐媛媛和曹红担任副主编。具体分工如下:刘群负责拟订编写大纲并编写第二章、第五章;陈鸿琦编写第九章;华琦编写第一章;徐媛媛编写第三章、第四章和第八章;曹红编写第六章和第七章;最后由刘群负责统筹定稿。本书的编者大多长期从事管理会计的教学与研究工作,也有从事企事业单位员工培训与管理咨询的经验。我们希望在本书的编辑出版过程中融合自己的教学心得与体会,融合管理会计发展的最新成果,为丰富管理会计在中国的理论与实践贡献我们的力量。

本书编写过程中参考了国内外管理会计方面的有关书籍及网络资料,并借鉴了其中的一些观点和图表(见参考文献),在此,对原创作者表示衷心的感谢。

由于编者水平有限,书中难免有不妥甚至错误之处,我们诚恳希望读者在使用过程中给予批评指正。

编 者
2016年5月

目 录

第一章 管理会计概述.....	1
第一节 管理会计的形成和发展.....	1
第二节 管理会计的内容.....	5
第三节 管理会计与财务会计的区别与联系.....	8
第四节 管理会计工作的组织	11
第二章 成本性态理论与应用	16
第一节 成本的内涵及其按职能分类	16
第二节 成本性态理论	18
第三节 变动成本法	29
第四节 边际贡献与本量利分析	38
第五节 作业成本法	53
第三章 预测分析	62
第一节 预测分析概述	62
第二节 销售预测分析	66
第三节 成本预测分析	74
第四节 利润预测分析	79
第五节 资金需要量预测分析	84
第六节 企业风险预测分析	89
第四章 短期经营决策	99
第一节 决策分析概述	99
第二节 短期经营决策的相关概念.....	102
第三节 短期经营决策分析的常用方法.....	108
第四节 产品生产的决策分析.....	113
第五节 产品定价决策分析.....	128
第六节 存货决策分析.....	135
第五章 长期投资决策.....	149
第一节 长期投资决策概述.....	149

第二节	资金时间价值	155
第三节	项目投资决策分析	167
第四节	敏感性分析与长期投资决策中的应用	183
第六章	全面预算	187
第一节	企业流程控制与全面预算	187
第二节	全面预算的内容和编制方法	191
第三节	编制费用预算的两种先进方法	204
第四节	编制预算的期间	208
第七章	成本控制	212
第一节	成本控制的意义和作用	212
第二节	成本控制的原则	213
第三节	标准成本及标准成本控制	216
第四节	成本的事前控制——开展价值工程	222
第五节	成本的日常控制——成本差异的计算与分析	231
第六节	目标成本规划与邯钢经验	244
第八章	责任会计	252
第一节	责任会计概述	252
第二节	企业组织结构与责任中心	255
第三节	责任中心的业绩评价	260
第四节	内部转移价格	266
第九章	战略管理会计	272
第一节	战略管理会计产生及其特点	272
第二节	战略管理会计的方法体系	277
第三节	战略管理会计的发展趋势	285
附 录		288
附录一	财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见	288
附录二	财政部:管理会计基本指引(征求意见稿)	292
附录三	1元的复利终值系数表($F/P, i, n$)	295
附录四	1元的复利现值系数表($P/F, i, n$)	297
附录五	1元的年金终值系数表($F/A, i, n$)	299
附录六	1元的年金现值系数表($P/A, i, n$)	301
主要参考文献		303

第一章 管理会计概述



内容提要

管理会计是现代会计学的一个新的分支,是以会计学和管理科学为基础,以加强企业内部管理为目的,对企业经营过程进行规划、控制和考核的决策支持系统。管理会计不断吸纳其他学科的新成果,并在指导企业实践过程中与时俱进,已经形成相对独立的理论与方法体系。本章主要介绍管理会计的形成与发展、管理会计和财务会计的联系与区别,以及管理会计的基本内容。

第一节 管理会计的形成和发展

管理会计的形成与发展受企业管理实践及经济理论的双重影响:一方面,社会经济的发展要求加强企业管理;另一方面,经济理论的形成又使企业管理实践不断得到深化。管理会计在其形成和发展的各个阶段,无不体现这两方面的影响。

一、管理会计的理论基础

管理会计的产生和发展与管理科学的产生和发展存在密切联系,人类的管理实践虽然源远流长,但管理形成一门学科只有一百多年的历史,管理会计产生和发展的每一步无不打上了管理科学的烙印。以下介绍的是对管理会计的形成和发展有重要影响的管理学理论流派。

1. 科学管理学派(Scientific Management)

二十世纪初叶,资本主义经济已经有了相当的发展,但在一般企业的管理工作中,以经验和直觉为核心的传统管理仍占统治地位,许多工厂经营粗放、管理混乱。因此,如何用先进的科学管理代替落后的传统管理,使工厂、车间的管理工作得到较大改善,以适应资本主义经济迅速发展的需要,就成为当时亟需解决的重大课题。1919年,美国的泰勒(F. W. Taylor)出版了《科学管理原理》一书,创立了“科学管理学派”,开创了企业管理的新纪元。泰勒的主要功绩是在总结传统管理经验教训的基础上,着重从时间、动作的合理配合上,研究生产工人的实际操作,目的在于通过科学分析工人在劳动中的机械动作,省去和改变多余笨拙的动作,并实施完善的计算、监督制度,使工人的生产操作实现科学化,最大限度提高生产效率。泰勒是从车间的视角开始建立起他的管理学思想。

2. 职能管理学派(Function Management)

二十世纪二十年代,法国的冶金工程师法约尔(Henri. Fayol)创建了职能管理学说,从企

业全局的观点构建了他的管理思想。这种理论是在科学管理的基础上进一步加以发展,他不仅考虑车间工人的操作过程,而且重视研究各个职能科室的管理。他认为“管理”是主管人员为完成既定目标,在生产、销售、财会、人事及研究开发等五大“经营职能”(Business Function)内,运用计划、组织、指挥、协调及控制等五大“管理职能”(Management functions),对资源的运用进行决策的各种活动。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,正是这种思想的集中体现。

3. 行为科学学派(Behavior Scientific Management)

二十世纪四十年代,特别是第二次世界大战以后,一些西方管理学家把行为科学的原理运用到职能管理上形成了“行为科学管理”。这种学派主要是应用社会学和心理学的一些原理和方法来研究如何调整与改善人与人之间的关系,引导并激励人们在生产经营活动中充分发挥人的内在动力和积极性,借以提高工效。在他们看来,人不再是被动的被管理对象,相反,人和人的行为是管理工作的关键因素。

4. 数量管理学派(Quantitative Management)

二十世纪五十年代,另外一些西方管理学家把数量经济的原理与运筹学的方法引导进管理科学中,形成“数量管理学派”。这种学派主要是将管理视为数学的程序、概念、符号和模型的演算,也就是首先根据会计、统计所提供的各种信息,运用运筹学和数理统计的原理和方法,把复杂的经济现象建立数学模型,然后通过计算机进行求解,来帮助管理人员进行最优化的预测、决策、组织、安排和控制,从而大大改进经营管理水平,争取最佳经济效益。

5. 系统管理学派(Systematic Management)

二十世纪六十年代,又有一些西方管理学家将系统论的原理引进到管理科学内形成“系统管理学派”,他们认为任何一个企业都可以看成是一个人为的系统,而系统是一个有一定目的,由相互联系和相互作用的各个部分组成的复杂整体。因此,管理人员在执行各项管理职能时,绝不能从局部的个体最优出发,而应从全局、从经营管理的各个组成要素的总体出发,来实现对经济活动进行规划与控制的最优化。

6. 灵活管理或权变管理学派(Contingency Management)

二十世纪七十年代,西方国家又出现了“灵活管理学派”(或译权变管理学派)。该学派认为当今世界经济形势变化万端,不确定因素太多,进行管理不可能搞一套固定的数学模式,也不是简单地归纳几条管理原则,就能以不变应万变。因此,他们认为应将以上各种管理学派的理论融为一体,取长补短,因事、因时、因地制宜,灵活掌握,看情况办事,力求工作、组织和人三者之间能形成最佳配合,从而取得最大的经济效益。

7. 战略管理理论(Strategic Management)

二十世纪八十年代,战略管理理论得到了长足发展,其内容不断充实和完善。战略管理是管理者确定长期目标,在分析单位内外环境的基础上,制定达到目标的战略,并执行和控制整个战略的实施过程。战略管理要求用企业战略统御企业配置资源的全过程,战略管理过程一般分为三个阶段:战略的制定、战略的实施、战略的控制。

8. 组织行为理论(Organizational Behavioral Science)

组织行为学是研究组织中人的行为与心理规律的一门科学。它是行为科学的一个分支,

随着社会的发展,尤其是经济的发展促使了企业组织的发展,组织行为学越来越受到人们的重视。组织行为学综合运用了心理学、社会学、文化人类学、生理学、生物学,还有经济学、政治学等学科中有关人的行为的知识与理论,来研究一定组织中的人的行为规律。组织行为学是管理心理学的新发展,它们既有一致性,也存在一定的差别。关于组织行为学的定义很多,美国学者斯蒂芬·P. 罗宾斯(Stephen P. Robbins)(1997)认为,组织行为学是一个研究领域,它探讨个体、群体以及结构对组织内部行为的影响,以便应用这些知识来改善组织的有效性。

二、管理会计形成的三个阶段

(一) 以成本控制为基础特征的管理会计阶段

20 世纪初,随着社会化大生产程度的提高,生产规模日益扩大,企业之间的竞争开始激烈起来,所有者和经营者都意识到,企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长,更重要的是取决于成本的高低。也就是说,企业利润的多少在收入已定的情况下,取决于成本的高低。因此,为在激烈的市场竞争中战胜对手,必须要求企业加强内部管理,提高生产效率以降低成本、费用,获取最大限度的利润。

该阶段,会计学为了紧密配合科学管理来提高企业的生产效率和工作效率,将“标准成本”(Standard Cost)、“预算控制”(Budget Control)和“差异分析”(Variance Analysis)等专门方法引进到会计方法体系中来,从而开始突破传统财务会计注重事后反映的局限,这标志着管理会计的原始雏形已经形成。在西方会计发展史上,第一次提出“管理会计”术语是在 1922 年,当时称“管理的会计”(Managerial Accounting),这个词汇是在美国会计学者奎因坦斯(H. W. Quaitance)所著的《管理会计:财务管理入门》一书中出现的。1924 年麦金西(G. O. McKinsey)出版了名为《管理的会计》的专著。这些书都被西方誉为早期管理会计学的代表作,它们的主要内容是介绍会计如何应用标准成本法和实施预算控制的一些经验。

(二) 以预测、决策为基本特征的管理会计阶段

第二次世界大战以后,技术革命的浪潮日益高涨,迅速推动社会生产力的进步。表现在新装备、新工艺、新技术得到了广泛采用,产品更新换代周期普遍缩短;新兴产业部门层出不穷,资本集中规模越来越大,跨国公司大批涌现;生产经营的社会化程度空前提高,国际、国内市场竞争愈演愈烈。企业管理当局只有尽快实现管理现代化,将过去的以生产为中心的生产型管理模式转变为经营决策型管理模式,才能在强手如林的竞争中立于不败之地。

在这种形势下,企业为了战胜对手,增强竞争力,就十分重视提高内部工作效率,广泛推行职能管理和行为科学管理,借以提高产品质量,降低产品成本,扩大企业利润。这时,专门配合职能管理和行为科学管理的“责任会计”(Responsibility Accounting)和“成本—业务量—利润分析”(Cost - Volume - Profit Analysis,简称 CVP 分析)等专门方法也就应运而生,并加入到原有的会计方法体系中,于是会计学的深度和广度就有了较大突破。在这个阶段上,管理会计适应现代经济管理的要求,不仅完善发展了规划控制会计的理论与实践,而且还逐步充实了以“管理科学学派”为依据的预测决策会计和以“行为科学”为指导思想的责任会计等内容。

随着管理会计实践内容的推陈出新,其应用范围日益扩大,作用越来越明显,越来越受到重视,而且一些国家还相继成立了专业的管理会计团体,这标志着现代管理会计进入了成熟期。

1952年,在伦敦举行的会计师国际代表大会上,正式通过了“管理会计(Management Accounting)”这个专用名词。此后,美、英等发达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的主干课程。早在20世纪50年代,美国会计学会就设立了管理会计委员会。1969年,全美会计师协会(National Association of Accountants,简称NAA)成立了专门研究管理会计问题的高级委员会——管理会计实务委员会(Management Accounting Practices Committee, MAPC),陆续颁布了一系列指导管理会计实务的公告(Statements on Management Accountings, SMAs),以“促进管理会计师的职业化和提高会计学的教学水平”。1972年,NAA建立了单独的管理会计协会(IMA),将管理会计与财务会计的区分制度化。同期,英国也成立了国际成本和管理会计人员协会(ICMA)。它们分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊,并在全世界范围内发行。

同年在美国,由管理会计协会主持,举行了第一次“执业管理会计师”(Certified Management Accounting,简称CMA)资格考试。凡经过该协会审查符合应考条件的申请人,在连续三年期内参加五个单元的考试(即①经济性与企业财务;②组织与行为,包括业务道德问题;③对外财务报表的编制准则、审计和税务;④定期编制的对内、对外会计报表;⑤决策分析,包括信息系统和决策模型的建立),全部科目考试成绩及格者才能取得执业管理会计师证书。

(三) 以重视环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段

进入20世纪70年代以后,经济全球化使企业面临更加激烈的市场竞争。竞争要求企业的生产组织必须从以追求规模效益为目的的大批量生产转为能为满足顾客不同需求迅速做出反应的“顾客化生产”。科学技术的发展为“顾客化生产”提供了可能。人们认识到外部环境的准确预测几乎是不可能的,企业的计划必须以外部环境的变化为基础,更加留心市场变化的动态,更加密切关注竞争对手。与此相适应,战略管理的理论有了长足的发展。重视环境对企业经营的影响是企业战略管理的基本特点。随着战略管理理论的发展和完善,著名管理学家西蒙于1981年首次提出了“战略管理会计”一词。他认为战略管理会计应该侧重于本企业与竞争对手的对比,收集竞争对手关于市场份额、定价、成本、产量等方面的信息,并以战略为依托进行企业资源配置。

在现代管理会计的发展演进过程中,数量经济分析、风险分析、数理统计推断、运筹学、管理工程学、现代决策论、控制论、信息论、系统论、现代心理学、行为科学以及电脑应用技术被广泛应用,极大地丰富了管理会计学的内容。

分析管理会计产生与发展的历史,我们可以得出结论: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的内在原因。现代电子计算机的应用加速了管理会计的完善与发展。在管理会计形成与发展的过程中,现代管理科学理论起到了积极的推动作用。

三、管理会计的发展趋势

管理会计体系正式形成以后,不断吸收现代管理科学和系统论、信息论、控制论等方面的研究成果,同时又引进运筹学等现代数学方法和计算机技术,使它能够更好地发挥会计的管理职能,并在改进企业内部经营管理、提高企业资源配置效率上做出杰出贡献。从二十世纪八

十年代起,“管理会计热”不胫而走,风靡世界。它的各种专门方法与技术,不仅制造业采用,而且推广到所有类型的组织中,包括服务性行业以及非盈利组织。

1980年4月,国际会计师联合会在巴黎举行了第一次欧洲会议专家会议,会议的主题就是如何应用和推广管理会计。会议代表225人,来自10个欧洲国家以及美国和澳大利亚。会议达成的共识认为,管理会计具有强大的生命力,任何企业要在复杂多变的世界上生存和繁荣,应用和推广管理会计是个必经的战略问题。

多年以来,越来越多的国家加大了管理会计的应用和推广力度,越来越多的最新研究成果(如作业成本法、适时制、平衡计分卡等)被迅速应用到企业的管理实践之中,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职业标准。国际会计标准委员会和国际会计师联合会等国际性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的文件。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。

四、管理会计在我国的发展

我国是从20世纪70年代末80年代初开始向发达国家学习并引进有关管理会计理论和方法的。1979年,我国原机械工业部组织翻译并出版了第一部《管理会计》教材,标志着管理会计正式进入中国。国家有关部门委托国内著名专家教授编写的、分别用于各类财经院校教学使用的两部《管理会计》教材于1982年先后与读者见面。经过三十年多年的引进、消化和吸收,管理会计对改善我国的企业管理水平发挥了重要的作用,但管理会计的中国化仍然任重而道远。

第二节 管理会计的内容

一、企业管理循环与管理会计循环

在企业管理实践中,通常把管理程序划分为“计划”与“控制”两大部分。这两大部分又可以分为做出决策、组织实施、实际执行、监督指导和考核业绩等具体步骤,尽管每一次的内容可能不同,但这些步骤之间是在经常不断地、重复地进行着周而复始的循环,故称为“企业管理循环”,企业管理循环过程如图1-1所示。

(1) 做出决定——企业最高权力机构根据有关信息及各种预测资料,对企业经营的目标、政策和方法做出决定。

(2) 合理组织——包括确定人力(需要多少职工)、物力(购买多少物资、设备)、财力(需要多少资金)、空间(怎样选址、布局,在多大范围内经营)、时间(生产周期多长)等。管理层根据既定的经营目标、政策和方法进行高效率的组织,力求用尽可能少的人力、物力、财力、空间和时间,取得尽可能大的经济效益。

(3) 实际执行——根据既定的经营目标、政策和方法以及合理组织的要求,进行各项经济活动。

(4) 监督指导——对实际执行情况进行监督和指导,如果发现偏离原定的经营目标、政策

和方法以及合理组织的情况,应迅速加以控制和协调。

(5) 考核业绩——对日常经常活动的实绩和成果进行评价和考核,并为今后修订经营目标、政策和方法积累资料。

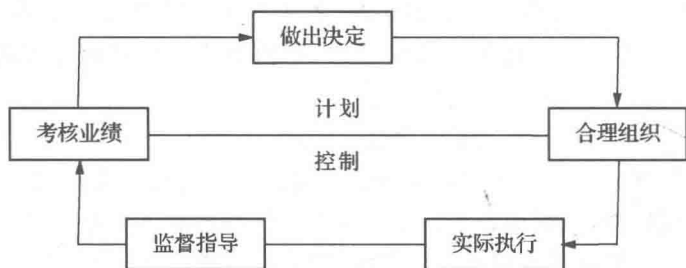


图 1-1 企业管理循环过程

从管理会计产生和发展的动因来看,管理会计是为企业内部管理当局服务的,因此,企业管理循环的每个步骤就要求管理会计采取相应的措施与它们配合,从而形成管理会计循环,其具体运行过程如图 1-2 所示。

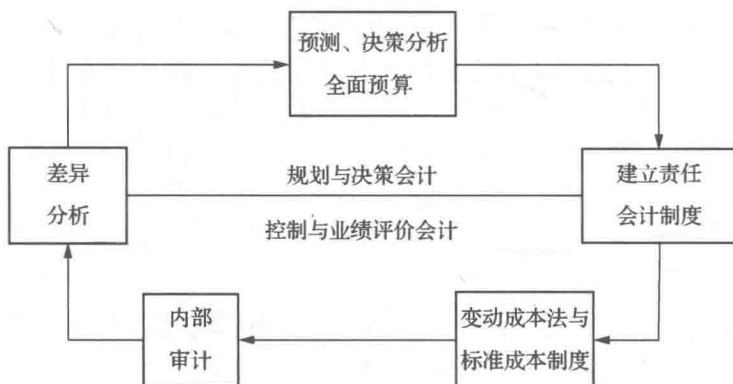


图 1-2 管理会计循环过程

● 预测分析、决策分析和编制全面预算——首先采用灵活多样的预测分析和决策分析的专门方法,帮助管理人员把经营目标、经营政策和经营方法确定下来,再通过全面预算将企业的整体规划用指标反映出来。

● 建立责任会计制度——通过责任会计制度的建立,把合理组织的要求全部考虑进去,建立覆盖企业整体的责任体系,以便对各有关责任中心的经济活动进行计划与控制。

● 变动成本法与标准成本制度——采用变动成本法与标准成本制度对全面预算的执行情况进行计量和反映,并编制业绩报告(Performance Report),包括成本实绩报告和业务成果报告、积累与管理有关的财务成本信息。

● 内部审计——对反映全面预算的实际执行情况的会计资料进行审核,查明是否正确、是否真实、是否合法、是否合理,并定期向董事会所属的“审计委员会”进行报告。

● 差异分析——通过对业绩报告的分析,对各个责任中心的实绩与成果进行评价与考核,并找出实际与预算发生差异的原因,若发现重大问题,应及时反馈给有关部门迅速处理,同时向管理当局提出改进措施,为今后修订经营目标、政策和方法提供参考。

可见,管理会计循环的各个步骤受企业管理循环各有关步骤的内容所制约。管理会计不仅可以提供有关企业经营目标、政策和方法是否能实现,企业财务状况和经营成果是否良好的可靠信息,还能迅速发现企业经营管理中存在的主要问题,并帮助企业领导对有效经营和最优化管理做出正确的决策。因此,管理会计既是企业实现管理现代化的重要工具,同时,它本身又是企业现代化管理的重要组成部分。

二、管理会计的基本内容

二十世纪七十年代以后,管理会计在西方工业发达国家广为流传。但管理会计究竟应包括哪些具体内容,采用哪些专门方法,到目前为止仍没有定论。美、英、法、日、加拿大、澳大利亚各国有关管理会计的书籍,往往人言各殊,甚至连一个能概括管理会计所有方面的简明定义都定不下来,应用的专门词汇也差别很大。这主要是由于管理会计是为企业内部管理服务的,管理当局需要什么信息,管理会计就提供什么样的信息,而且可以不拘一格地采用各式各样的方法加以分析、论证,没有任何强制性。因而管理会计的具体内容和专门方法就具有多样性和灵活性的特点,不需要统一口径,这点是很明确的。

尽管如此,所有管理会计教材的基本内容,大体上还是一致的,正如前面管理会计循环所揭示的那样,主要包括“规划与决策会计”(Planning & Decision Accounting)和“控制与业绩评价会计”(Control & Performance Evaluation Accounting)两大部分。这两部分的关系可在图 1-6 所示“两大会计系统的联系”基础上进一步加以补充,形成一个比较完整的“管理会计信息系统的基本内容”,如图 1-3 所示。现分别加以说明如下:

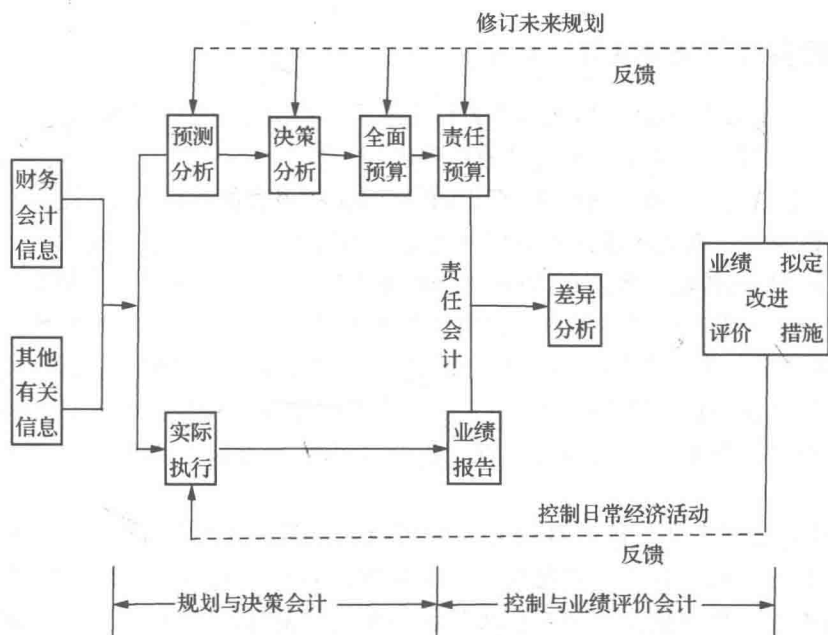


图 1-3 管理会计信息系统的基本内容

“规划”就是事先选定目标,并拟订出具体方法以达到目标的过程。“决策”就是在经营程中通过分析比较,对“未来”确定是否要采取某项行动,或在几种可行性方案中进行抉择的过程。

“规划与决策会计”是为企业管理中的预测前景和规划未来服务的。它首先是利用财务会计信息和其他有关信息,以利润、成本、销售及资金等专门问题进行科学的预测分析和决策分析。然后在这个基础上,把通过决策程序所确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编成企业的全面预算(即企业整体计划的数量说明),再按照责任制的要求加以分解,形成各个责任中心的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。规划与决策会计可保证企业的各项资源能得到最经济、最合理、最有效的利用,以便获得最佳经济效益。

“控制”是通过一定手段对实际活动施加影响,使之能按预定的目标或计划进行的过程,如发现问题应如何修改目标或采取何种措施来完成既定目标。“业绩评价”是根据责任会计的要求,通过预算与实际的对比来分析差异形成的原因并确定经济责任,以便对各个责任中心的实绩和成果进行恰当的评价过程。

“控制与业绩评价会计”是为企业管理中的分析过去和控制现在服务的。它首先是利用标准成本制度结合变动法,对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算。然后根据责任会计的要求把实际发生数与预算数进行对比和分析,并编制日常业绩报告用来评价与考核各个责任中心的实绩成果,确定经济责任和应受的奖惩;同时把经营过程中发现的重要问题立即反馈给有关部门,使其迅速采取有效措施,及时加以解决。

本书的内容和结构,基本上就是按照上述“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”两大部分顺序安排的。

第三节 管理会计与财务会计的区别与联系

一、管理会计与财务会计的区别

按照西方会计学的一般解释,大多学者认为现代企业会计有两个重要区域,即传统的财务会计与新兴的管理会计。它们之间究竟有哪些区别?

财务会计主要是通过传统的记账、算账,并定期编制报表的专门方法,提供企业一定日期的财务状况,以及一定期间的经营成果和资金流动情况的一整套信息处理系统。尽管财务会计也向企业管理当局传输财务信息,以便加强财务管理,但它的服务对象主要是外部利害关系人,侧重于对企业外界有经济利害关系的团体和个人进行报告:① 供股东及潜在的投资人了解企业的财务状况和获利能力,以便评价业绩,做出投资决策;② 供银行及其他债权人了解企业的经营成果和偿债能力,做出信贷决策;③ 供政府的税务机关核定税务;④ 供政府的证券管理机构(证券交易委员会)实施证券管理。正因为如此,财务会计又称为“外部会计”或“对外报告会计”。

管理会计主要是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导做出各种专门决策的一整套信息处理系统。由于管理会计的服务对象主要是内部管理当局,侧重于加强企业内部管理的需要,帮助各级管理人员预测经济前景,判断经营环境,确定最优的经营和投资方案;分析差异,控制成本,挖掘潜力,消除浪费;划清企业内部经济责任,并在评价和考核业绩的基础上奖勤罚懒,以便调动全体职工的工作积极性和创造性,为谋求最大经济效益的目标而努力。所以管理会计又称为“内部会

计”或“对内报告会计”。

现在我们进一步就财务会计与管理会计的各项具体特征,列表 1-1 说明它们的区别如下所示:

表 1-1 财务会计与管理会计的区别

特征	财务会计	管理会计
(1) 核算对象	主要以整个企业为核算对象,提供概括的财务成本信息,用来对企业的财务状况和经营成果做出综合的评价与考核	主要以企业内部各个责任中心为核算对象,对它们日常工作的实绩和成果进行控制与考核;同时也从整个企业的全局出发,认真考虑各项决策与计划之间的协调配合和综合平衡
(2) 核算目的	定期编制基本财务报表,主要为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务	通过专门方法和技术,不定期地编制各种管理报表,提供有效经营和最优管理决策的有用信息,主要为企业内部各级管理人员服务
(3) 核算重点	着重反映过去(记账、算账、报账),单纯地提供信息	着重点在于能动地利用已发生的财务会计信息及其他有关资料,预测前景,参与决策,规划未来和控制现在
(4) 核算依据	必须遵守“公认的会计原则”(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)	只服从管理人员的需要,以及经济决策理念和数学公式,没有强制性的公认会计原则
(5) 核算程序	核算程序比较固定,有强制性;凭证、账簿、报表有规定格式	核算程序不固定,可自由选择;一般不涉及填制凭证和复式记账问题;报表没有一定格式,可按管理需要自行设计
(6) 核算方法	在一定时期内,统一以货币为计量单位,采用同一种核算方法,反映企业的经济活动。核算时只需应用简单的算术方法和原始的计算工具	在一定时期内可采用多种核算方法,提出不同的选择方案。核算时,大量应用运筹学和电子计算技术来确定最优方案
(7) 核算要求	力求准确	不要求绝对精确,一般只要求计算近似值
(8) 报告时间	定期编制(月、季、年)	不定期编制,根据管理需要,可能每天编,甚至每隔几小时编,也有些报表可能长达数年才编一次

二、管理会计与财务会计的联系

(一) 共同脱胎于传统的财务会计

现代管理会计和财务会计共同脱胎于传统的财务会计,它们之间是同源分流、一脉相承的关系。传统财务会计作用的制度环境主要是单个业主制企业与合伙制企业,其作用的主要方式是记账和算账。随着企业组织形式的演进,以两权分离和资本社会化为主要特征的公司制企业逐步在社会经济生活占据主导地位,传统财务会计的理论和方法无法满足不同利益主体的需要,管理会计才应运而生。在传统的记账和算账基础上建立起来的、为满足外部利害关系人信息需求的会计确认、计量、记录和报告体系被称为“财务会计”(Finance Accounting);而在传统财务会计基础上派生出来的、为满足企业管理当局决策、过程控制和业绩评价需要的方法

体系则被称为“管理会计”。管理会计的产生与发展过程决定了管理会计虽然建立了相对独立的理论和方法体系,以管理为己任,而不是以核算为重心,但其仍然从属于会计学范畴。

(二) 最终目标都是为了实现企业的可持续发展

从总体方面看,管理会计和财务会计所处的工作环境相同,都是现代经济条件下的现代企业;两者都以企业经营活动及其价值表现为对象;它们都必须服从于现代企业会计的总体要求,共同为实现企业和企业管理目标服务。因此,管理会计和财务会计的最终奋斗目标是一致的。

(三) 信息源的交叉与融合

首先,它们的原始资料很多是相同的。管理会计一般不涉及填制凭证和按复式记账法登记账簿等问题,它经常直接应用财务会计的记账、算账和报账的资料进行分析研究;有时根据这些资料进行必要的加工、调整、改制或延伸,再结合其他有关信息进行计算、对比和分析,编成各种管理报表,为改进企业内部经营管理、提高经济效益服务。

其次,财务会计有时也把一些原属于管理会计的内部报表,列入对外公开发表的范围。例如,1973年3月起,美国会计原则委员会(APB)的第19号意见书,正式把原属于企业内部管理需要、用来解释和分析资金流动情况的财务状况变动表(Statement of Changes in Financial Position,简称SCFP),列为对外必须编制的基本财务报表。1977年10月,国际会计标准委员会(IASC)正式将该表列为第7号国际会计标准,认为是企业对外公开的收益表和资产负债表之外的“第三报表”。而财务状况变动表正是现金流量表的前身。此外,财务会计有时还把企业内部管理需要的主要产品的实际成本与标准成本、实际利润与目标利润的对比数作为对外报表的补充资料。财务报告附注中披露的信息其实大量的管理会计信息。两大会计系统的联系如图1-4所示。

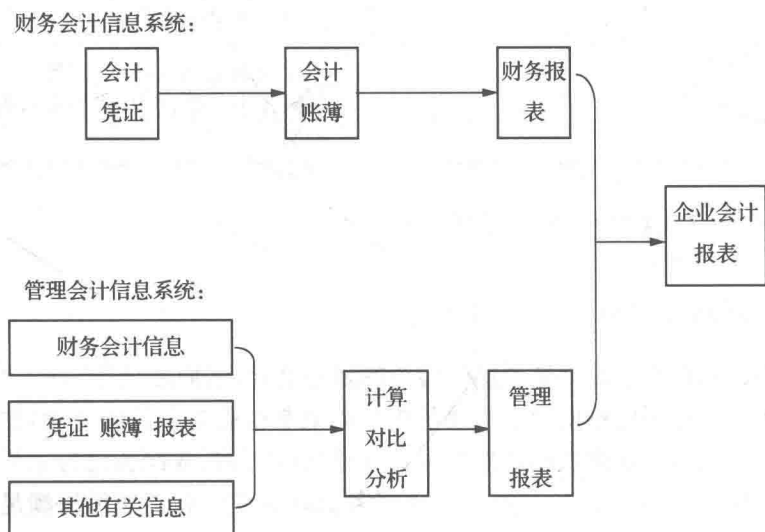


图 1-4 两大会计系统的联系