



高职高专“十一·五”规划教材

陈艳 姜振丽 主编

管理会计

(财务会计类、工商管理类专业适用)



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



高职高专“十一五”规划教材
(财务会计类、工商管理类专业适用)

管 理 会 计

主 编 陈 艳 姜振丽
副主编 曾艳英 王存勤
参 编 刘晓芸 李海英 何乃飞



机械工业出版社

本书是依据教育部制定的《高职高专教育会计专业人才培养方案》和高职高专的教学特点而编写的,系统、科学地阐述了现代管理会计的理论和方法,并突出了高职高专实用性人才的培养特点。

本书共分为12章,涵盖了现代管理会计的主要内容。在阐述了管理会计基本理论的同时,注重反映其理论发展的最新动向,并通过大量的例题解析,对管理会计的概念、方法等进行了详细的陈述,以提高学生对理论的理解和实际操作能力。

本书针对高职高专的特点,注重理论与实践相结合,各章中配有学习目标、小结、复习思考题和业务练习题。

本书可供高等专科院校、高等职业技术学院和成人高等学校的财经类专业作为教材使用,也可作为各类企业经营管理人员和财务会计人员的参考读物。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/陈艳,姜振丽主编.—北京:机械工业出版社,2006.7

高职高专“十一五”规划教材

ISBN 7-111-19519-1

I. 管... II. ①陈...②姜... III. 管理会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第073930号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:孔文梅 责任编辑:孔文梅 版式设计:冉晓华

责任校对:李秋荣 封面设计:鞠杨 责任印制:杨曦

北京机工印刷厂印刷

2006年8月第1版第1次印刷

169mm×239mm·10.5印张·408千字

0 001—4 000册

定价:26.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线电话:(010) 68326294

本社服务热线电话:(010) 68311609

本社服务邮箱:marketing@mail.machineinfo.gov.cn

投稿热线电话:(010) 88379757

投稿邮箱:sbs@mail.machineinfo.gov.cn

封面防伪标均为盗版

高职高专“十一五”规划教材编委会

(财经大类)

主任委员 刘兴彬

副主任委员 姚立宁 薛 威 蓝伙金

委 员 (排名不分先后)

常 青 常庆森 方仲民 高彩云

黄君麟 刘喜波 莫高兴 田文锦

王文仲 武德春 游金梅 袁炎清

曾 剑 曾艳英 张远录 赵志恒

邹 敏 孔文梅

序

“面向企业，立足岗位；优化基础，注重素质；强化应用，突出能力”，培养一线“技术岗位型”人才，这是我们高职高专财经大类各专业的教学模式和培养目标。要实现这一培养目标，我们必须坚持以教学改革为中心，以实践教学为重点，不断提高教学质量，突出高职特色的指导思想。

以往出版的高职教材大多是本科教材的压缩，存在“理论过强、内容过深、缺乏实操”等缺点；另外，高职院校的老师大多来自普通高校，受传统办学模式影响很深，教学过程跳不出“以学科为中心”的教学模式的框框。因此，需要加强实践教学，使我们的教学变成教师与学生共同参与，教、学、练融于一体的互动式教学，极大地调动学生学习的积极性和主动性，提高学生的实操能力。

为了配合这一教学改革的需要，应广大高职院校的要求，按照2004年12月教育部颁布的《普通高等学校高职高专教育指导性专业目录》的要求，由全国近30所高职高专院校共同规划、共同编写了这套“高职高专‘十一五’规划教材”，并成立了“高职高专‘十一五’规划教材编委会”。参与本套教材编写的人员大多是专门从事相关专业教学和教学研究的一线专家、教授和企业管理人员。本套规划教材介绍了当前最新的管理研究成果，具有简洁、实用、操作性强等特点，既可作为高职高专的教材，也可作为各类层次学历教育和短期培训的选用教材。

由于时间仓促，编者水平有限，难免存在不足之处，恳请广大读者提出宝贵意见，以使这套教材与时俱进，保持其先进性和实用性。

高职高专“十一五”规划教材编委会

前 言

管理会计是把现代管理与会计有机结合起来形成的一门综合性学科,作为一门新兴学科和会计的一个新兴领域,半个世纪以来,在理论和实践上得到了迅速发展,取得了丰硕成果。

本书从广义和狭义两个角度对管理会计的概念进行了阐述,并在我国经济国际化、市场化的背景下介绍了管理会计的有关内容。

本书在阐述了管理会计基本理论的同时,注重反映其理论发展的最新动向,并通过大量的例题解析,对管理会计的概念、方法等进行了详细的陈述,以提高学生对理论的理解和实际操作能力。

本教材还为使用者提供了配套的电子课件,使用本教材的教师或学校可向出版社索取,联系电话:(010) 88379757, E-mail: kwm@mail. machineinfo. gov. cn, kongwenmei@sohu. com。

本书由陈艳、姜振丽任主编,曾艳英、王存勤、刘晓芸、何乃飞、李海英参与了编写工作,具体分工如下:陈艳编写第一章、第十章,陈艳与王存勤共同编写第四章,姜振丽编写第六章、第七章,曾艳英编写第八章、第九章,刘晓芸编写第十一章、第十二章,何乃飞编写第二章,何乃飞与王存勤共同编写第三章,姜振丽与李海英共同编写第五章。本书由陈艳总纂、定稿。

在编写过程中,我们借鉴和参考了国内外同类教材及有关的参考资料,特别是得到机械工业出版社的指导,得到了兄弟院校参编人员的大力支持和帮助。在此,一并表示诚挚的谢意。

由于编者水平有限,难免存在缺点和疏漏之处,恳请读者提出宝贵意见。

编 者

目 录

序 前言

第一章 管理会计概论	1
第一节 管理会计的定义	1
第二节 管理会计的产生和发展	2
第三节 管理会计的基本理论	7
第四节 管理会计与财务会计的区别与联系	12
第五节 管理会计人员的职业道德	15
本章小结	16
复习思考题	17
业务练习题	17
第二章 成本性态分析	21
第一节 成本性态分析概述	21
第二节 混合成本分解	35
本章小结	42
复习思考题	43
业务练习题	43
第三章 变动成本法	51
第一节 变动成本法概述	51
第二节 变动成本法和完全成本法的评价	65
第三节 变动成本法和完全成本法的结合应用	71
本章小结	73
复习思考题	74
业务练习题	74

第四章 本量利分析	86
第一节 本量利分析的基本假设	86
第二节 本量利分析方法	88
本章小结	102
复习思考题	102
业务练习题	102
第五章 预测分析	107
第一节 预测分析概述	107
第二节 销售预测	110
第三节 成本预测	118
第四节 利润预测	123
第五节 资金需要量预测	127
本章小结	131
复习思考题	131
业务练习题	131
第六章 决策分析基础	135
第一节 决策分析概述	135
第二节 决策分析中的成本概念	137
本章小结	140
复习思考题	141
业务练习题	141
第七章 短期经营决策分析	144
第一节 短期经营决策的基本方法	144
第二节 产品生产决策	147
第三节 产品定价决策	159

本章小结	165	第四节 成本差异的账务处理	261
复习思考题	165	本章小结	264
业务练习题	166	复习思考题	264
		业务练习题	264
第八章 长期投资决策分析	170	第十一章 责任会计	271
第一节 长期投资决策分析的意义	170	第一节 责任会计概述	271
第二节 长期投资决策分析的基础	174	第二节 责任中心及业绩评价	274
第三节 长期投资决策的评价指标	190	第三节 内部转移价格	282
第四节 长期投资决策案例分析	198	本章小结	287
本章小结	206	复习思考题	288
复习思考题	207	业务练习题	288
业务练习题	207		
第九章 全面预算	214	第十二章 作业成本计算法	293
第一节 全面预算概述	214	第一节 作业成本计算法概述	293
第二节 全面预算的编制方法	218	第二节 作业成本计算法的基本理论	295
第三节 编制预算的几种专门方法	230	第三节 作业成本计算	300
本章小结	242	本章小结	309
复习思考题	242	复习思考题	309
业务练习题	243	业务练习题	310
第十章 标准成本法	251	附录	316
第一节 标准成本及成本差异	251	附录 A 复利终值系数表(FVIF 表)	316
第二节 变动成本差异的计算和分析	256	附录 B 复利现值系数表(PVIF 表)	319
第三节 固定制造费用成本差异的计算和分析	259	附录 C 年金终值系数表(FVIFA 表)	322
		附录 D 年金现值系数表(PVIFA 表)	325
		参考文献	328

第一章

管理会计概论

【学习目标】

本章主要阐述管理会计的基本理论，要求掌握管理会计的概念，理解管理会计的基本内容和方法，了解管理会计与财务会计的关系以及管理会计在近几年的发展变化，以便为后续的学习打下良好的基础。

第一节 管理会计的定义

管理会计是将现代化管理与会计融为一体，为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计，作为现代会计的一个分支，它与财务会计不同，其服务对象不是企业外部的有关利益集团，而是侧重于企业内部的经营管理。为了较好的掌握和理解管理会计定义，我们可以从广义管理会计和狭义管理会计两个方面来阐述。

一、广义的管理会计

广义的管理会计，是现代会计系统区别传统会计的结果，主要由预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计职能组成。例如，1982年，英国成本与管理会计师协会修订后的管理会计定义，进一步把管理会计的范围扩大到除审计以外的会计的各个组成部分。管理会计被定义为：为管理当局提供信息，以便制定方针政策；计划和控制企业活动；评价、选择决策方案；向雇员和外部人士（如股东和其他人士）提供相关信息；保护企业财产等。

1986年，美国全美会计师协会管理会计实务委员会对管理会计的基本定义如下：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管责任的履行所需财务信息，确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。从前面的定义阐述中，财务信息从广义上包括用于解释实际和计划的商业活动、经济环境以及资产和负债的估价的因果关系所必需的货币性和非货币性信息。

综上所述,广义管理会计应定义为:是以企业为主体,为企业管理当局的管理目标和股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局等非管理集团服务的管理信息系统,它所提供的财务信息包括用来解释实际和计划所必需的货币性信息和非货币性信息。

二、狭义的管理会计

狭义的管理会计,又称微观管理会计。20世纪20年代到70年代时期,国外会计学界一直从狭义上来定义管理会计,认为管理会计只是为企业内部管理者提供计划与控制所需信息的内部会计。

1958年,美国会计学会管理会计委员会认为:管理会计就是运用适当的技术和概念,处理企业历史的和计划的经济信息,以有助于管理人员制定出合理的、能够实现经营目标的计划,以及为达到各项目标所进行的决策。

1966年,美国会计学会的《基本会计理论》认为:所谓管理会计,就是运用适当的技术和概念,对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。

1982年,美国学者罗伯特在《现代管理会计》一书中对管理会计作了如下定义:管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统,它有助于管理者进行决策和控制。

综合上述,狭义管理会计应定义为:管理会计是以加强企业内部经营管理、实现最大利润为目的,运用一系列专门的方法,收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息,实现对经济过程预测、决策、规划、控制和责任考核评价等职能,并帮助企业领导作出各种决策的一个会计分支。本书主要讨论的是狭义管理会计的有关问题。

第二节 管理会计的产生和发展

管理会计既是会计的一大分支,又是企业管理的一大分支,它是会计与企业管理不断发展的必然产物。管理会计的形成和发展受社会实践和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这种要求得以实现。管理会计从其形成和发展的历史来看主要经历了三个阶段。

一、以成本控制为基本特征的管理会计形成阶段

管理会计作为现代会计的一大分支,其产生的时间可以追溯到19世纪末20世纪初,19世纪的英国工业革命,促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营、股

份公司等企业组织形式相继出现,竞争日趋激烈,所有者和经营者都意识到,企业的生存和发展不仅仅取决于产量的增长,更重要的是成本的高低。与此同时被誉为“科学管理之父”的美国人泰勒(F.W.Taylor)提出了一套科学管理理论。他把秒表带进车间,研究车间工人的操作,从动作的规范和时间的定量配合上,使工人的操作科学化、合理化,借以制定标准流程,评价考核工作效率,并在此基础上制定标准工时,按照实际节约的时间或超额完成的工作量实行差别计件工资,即所谓的奖励工资制度。这种被称为“高工资、低成本制度”做法的推行,大大降低了人工生产成本,提高了劳动效率。

与泰勒同时代的埃默森,改革了劳动工资制度,首创了标准人工成本法;管理学专家甘特还把标准人工成本法推广到材料和制造费用成本管理中,最后由哈特菲尔德等将标准成本计算与期间损益计算结合起来,并运用账簿进行核算,形成了标准成本制度。

在标准制度产生的同时,美国一些企业和政府机关开始对各项管理费用实行预算控制制度。预算控制与标准成本制度一样,把科学管理原理引进到会计中去,1907年卡彭特最先系统地阐述了预算控制思想。预算控制最先只限于单项预算,如销售费用预算、管理费用预算等,后来才逐步发展为多项预算及企业的全面预算,即预算控制制度。

标准成本和预算控制的建立和实行,标志着管理会计雏形的形成。标准成本制度和预算控制制度是现代管理会计的基础,被认为是管理会计的两大支柱。

在标准成本与预算控制的基础上,管理专家们还在一定期间结束时,对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析,查明差异形成的原因和责任,借以评价和考核各有关方面的工作业绩,促进其改进工作,即差异分析。

泰罗、埃默森和卡彭特对管理会计的产生做出了大量工作,但奎因坦斯在1922年出版的《管理的会计:财务管理入门》一书中首次提出了管理会计这一术语。1924年麦金西出版了名为《管理的会计》一书,同年布利斯也发表了一本名为《通过会计进行经营管理》的专著。由于上述三位学者的努力,从1920年以后,管理会计才开始从传统会计中分离出来,成为一门崭新的学科。

这一阶段的主要内容是:

1. 标准成本

标准成本是按照成本项目反映的,在已经达到的生产技术和有效经营管理的条件下,按照科学的方法制定的单位成本目标,是衡量成本的尺度。

2. 预算控制

预算控制是将人工标准、材料标准、制造费用标准等以预算的形式表现出来,通过汇总调整预算,从而确定整个企业的预算,再通过预算执行的考核评价来明确各部门的责任,进而改善企业经营管理的手段。

3. 差异分析

差异分析在一定的会计期间,当一项实际成本与标准成本不相等时,发生的差额就称为成本差异,要找出差异形成的原因和责任,提高各级管理部门对经济活动的控制能力。

二、以预测、决策为基本特征的管理会计发展阶段

自英国产业革命结束到第二次世界大战开始,由于科学技术的日新月异,社会生产力得到了迅速发展,企业的规模也在不断扩大,跨国公司大量涌现,与此同时,市场由原来的卖方市场逐渐向买方市场转化,单纯靠企业超负荷运转已不能维持在竞争中的地位,这样迫使人们将目光转向企业内部管理。因此,会计的工作重点,由过去的单纯记账、算账和报账转向企业内部经营管理。为了适应企业管理重心由提高生产和工作效率转到提高经济效益的需要,西方管理理论有了迅速发展。

1921年,威廉斯从各项成本与业务量之间的关系出发,把生产成本分为变动成本和固定成本,首次进行了成本性态分析,这对管理会计的发展起了巨大的推动作用,为企业开展预测、决策、计划与控制提供了方便。

20世纪40年代,斯特德赖成功地把行为科学应用到企业管理中,为管理会计开辟了更为广阔的领域。行为科学就是运用心理学、社会学、社会心理学等方面的研究成果,研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。行为科学认为:不能把企业的职工看作是只追求经济利益的“经济人”,而应看作是有感情、思想、需要、爱好及主动性、积极性的“社会人”,主张企业管理应由原来的以“事(物)”为中心发展到以“人”为中心。从长远的观点看,行为科学旨在创造一种适当的激励机制。

20世纪50年代,用传统的会计模型来预测和决策已经不能满足经营管理的需要,因此西方出现了数量管理学派,利用运筹学、线性规划、概率论和数理统计等方法,建立各种数学模型,来测算目标利润、目标成本。

到了20世纪60年代,西方出现了系统管理理论。系统管理理论认为:组织系统的各个部分是相互联系、相互依存、相互制约的;系统内部、系统之间以及系统与外部要进行物质、能量和信息交换,并通过交换形成一种稳定有序状态。该理论进而认为:管理会计人员在从事各项经营管理活动,提供各种会计信息时,不应从局部最优化出发,应顾全大局,从经营管理各个组成要素的总体出发,对企业的经济活动进行最优化的规划和控制。

在管理会计的这个发展阶段,其主要内容包括以下几个方面:

1. 预测

预测是指运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测企业经

济活动未来变化趋势和程度的过程，包括销售预测、成本预测、利润预测、资金需要量预测等内容。

2. 决策

决策是指按照既定的目标，通过预测、分析、比较和判断，从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程，包括短期经营决策（如产品品种决策、产品组合决策、生产组织决策、定价决策）、长期投资决策等内容。

3. 预算

预算是指运用货币度量和非货币度量来反映企业一定期间发生的收入、成本、利润对资产的要求以及资金的需要情况，反映企业经营目标和结果的计划，如各项业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。

4. 控制

控制是指按预算要求，控制企业的各项经济活动，使之符合预算的过程，包括标准成本法和责任会计等内容。

5. 考核和评价

这是指通过实际执行与预算计划的比较，计算差异，分析差异形成的原因，并根据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营过程进行调整，这一过程往往在标准成本法和责任会计的实施中表现出来。

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，社会经济发展了深刻变化，市场竞争日趋激烈，市场全球化使企业从过去的已知顾客群转向潜在顾客群在内的多样化的顾客群体。为适应这种变化，企业的生产组织必须从以追求规模效益为目标的大批量生产方式转为能为顾客不同需求迅速作出反应的“顾客化生产”。即以顾客为中心，以顾客的满意程度为判断依据，在对顾客需要进行动态掌握的基础上，在较短的时间内完成从产品设计、制造到投放市场的全过程。

另外，科学技术的发展为“顾客化生产”提供了可能。数控机床、计算机辅助设计、计算机管理系统等的广泛应用，使得产品的订货、设计、制造、销售等各环节综合成一个整体。设计可以据此取得新产品的功能、形状、成本构成等的最佳结合，从而实现新产品技术先进性和经济可行性的统一。

与此相适应，战略管理会计的理论有了长足的发展。

1981 年，著名管理学家西蒙首次提出了“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，战略管理会计的研究内容应该是：市场份额的评估、战略预算的编制（把本企业和竞争对手的信息按多栏式预算格式加以对比反映）、竞争地位的变化研究（以企业现有的状态为起点，改变资本结构或定价策略将会给企业竞争地位造成的影响）等。

在这个时期,西方会计人士提出:不同的企业战略所要求的战略管理会计的侧重点也不同。比如,1978年,迈尔斯和斯诺按照企业对外部环境变化所持的不同战略,把企业分为四类:①防御型企业,一般选择需求量不大且稳定的产品市场作为企业的目标市场,由于市场相对稳定,企业专注于降低成本和提高质量;②开拓型企业,时刻寻找市场机会以求发展,对他们来讲,灵活性比效率、利润更重要;③分析型企业,是前两者的结合,在主要生产传统产品的同时,不断开发新产品和新顾客;④被动型企业,不能有效地对外部环境的变化作出反应,往往在失败中告终。

到了1989年,杉克还对迈克尔·波特竞争优势分析中提出的低成本战略和高差异战略进行了调查分析,他指出:在持低成本战略的企业中,战略管理会计侧重于使用传统管理会计,他们用标准成本来评价部门业绩,用产品成本作为定价和编制弹性预算的基础,力求完成预算指标,并重视分析竞争对手的成本。在持高差异战略的企业中,战略管理会计注重市场营销部门的成本效益分析,认为市场营销是企业成功的关键因素,而把预算控制和标准成本放在次要位置。从上述的分析中我们可以看出:战略管理会计是与企业的战略管理密切联系的,是企业战略管理服务的会计,它从战略的高度,围绕本企业、顾客和竞争对手组成“战略三角”,既提供对顾客和竞争对手具有战略相关性的外向型信息,也对本企业的内部信息进行战略审视,以便企业领导进行战略思考,据以进行竞争战略的制定和实施,以促进企业长期健康地向前发展。

这一阶段的主要内容是:

1. 成本动因分析

对影响企业成本发生变化的因素进行分析,如企业的政策、生产能力利用情况、规模经济、价值活动之间的联系及其相互关系,时机的选择和地理位置等,这些都会对企业的成本会产生持久的影响。由于企业的自身特点、条件不同,在进行成本动因分析时,要结合企业的具体情况,分析对企业影响重大的成本动因。

2. 竞争势态分析

在现代市场经济条件下,一个企业对其他企业战略进攻的有效防御和伺机对其他企业发动战略进攻,往往同时存在。在其他条件基本相同的情况下,具有成本优势的竞争者往往具有较强的竞争地位。

3. 价值链分析

把企业的生产经营过程看作是产品(或服务)的价值形成过程,同行业中的所有企业都有从购买原材料、组织生产到出售产品的相同的价值链。企业为了突出自己的竞争能力,必须构造具有自己特点的价值链,使价值链中的每项活动具有低成本、高效益,充分发挥企业的竞争优势。

4. 综合业绩评价

处于市场竞争中的企业由于受外部经济环境、内部条件和竞争势态的影响,在经营中出现的不确定因素越来越多,市场的增长、产品的生命周期、技术更新以及顾客的需求等变化速度大大加快,如何在激烈的市场竞争中获得优势是企业管理者必须认真考虑的问题。企业管理者利用传统的财务计量与评价方法及非财务计量指标,对实际执行与预算计划指标进行对比分析,确定差异,以达到控制经济活动、提高经济效益的目的。

第三节 管理会计的基本理论

一、管理会计的基本假设

管理会计的假设,是会计人员对那些未经确切认识和无法正面论证的经济事务和会计事项,根据客观的正常情况和趋势所作出的合乎情理的判断和解释,它对于构架管理会计的基本理论体系具有重要意义。本书认为管理会计的基本假设应包括如下内容:

(一) 会计主体假设

会计主体假设是对会计对象运作的空间范围和活动立场所作的限定,管理会计的主体具有层次性,可以是整个企业,但更多的是企业内部各级责任单位。

(二) 持续运作假设

假定企业以及各级责任单位的生产经营活动、筹资和投资活动将无限期地延续下去,只有这样,管理会计的预测、决策、控制和业绩评价等各项工作所使用的方法才能保持稳定、有效。这是对管理会计对象运行的基本方式的规定。

(三) 会计分期假设

会计分期是对管理会计对象运行的时间范围的规定,即把企业持续不断的生产经营过程和筹资、投资活动,划分为一定的期间活动,以便提供有用的管理信息。由于管理会计的工作重点是为企业内部各级、各部门管理人员服务,因此,会计分期的时期跨度不局限于对外报告的月、季、年,而应根据企业本身的具体情况和需要,灵活地分期——可以短到1天、1周、1旬,也可以长到10年、20年来编制内部报告,用于控制和评价各责任单位的经济活动。

(四) 货币时间价值假定

货币时间价值假定是指等量货币在不同时点上具有不同的价值。它是管理会计预测、决策、控制和预算编制的基础,管理会计的许多决策都是在这个假定的基础上作出的。

(五) 成本性态可分假定

成本性态可分假定,是指一切成本都可以按其性态划分为固定成本和变动成本。成本性态是指成本总额与其业务量变动之间的数量依存关系。管理会计的许多概念和方法都是建立在成本性态可分假定的基础上的,比如固定成本、变动成本、贡献毛益、本量利分析、弹性预算编制方法和标准成本差异分析方法等。另外,固定成本和变动成本的划分是有条件的。它是假定在一定的期间和一定的业务量范围内,企业的全部成本可以划分为固定成本和变动成本,超出了这个限定,固定成本就会发生变化。

(六) 目标利润最大化假定

目标利润最大化假设,是指企业在经营管理决策中,以目标利润最大化的方案为最优方案,并假定在实施最优方案时能够实现目标利润。

(七) 风险价值可计量假定

风险价值可计量,是指所有的不确定的决策都可以转化为风险性决策,不仅风险具有价值,而且风险价值可以计量。决策按照风险程度的大小,可分为确定性决策、风险性决策和不确定性决策。这一假定为管理会计解决现实问题提供了可能。

二、管理会计的对象

关于什么是管理会计的对象,国内理论界基本形成了四种不同的观点。

1. 现金流量论

这些学者认为管理会计的对象是企业的现金流动,其主要理由是:

(1) 现金流动作为管理会计的研究对象,能够贯穿于该学科的始终;它是该学科有关内容的集中和概括。从内容上看,现金流动贯穿于管理会计各章的始终,表现在预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节。

(2) 通过企业现金流动,把生产经营中的资金、成本、利润等几个方面有机联系起来,进行统一评价,为改善生产经营管理、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。现金流动表现为现金流入和现金流出两个方面,这两方面在数量上和时间上的差别,最终会影响企业的经济效益。①收入减成本等于利润,虽然,一定期间内收入的现金与支出的现金不等于该期间的收入和成本,但从根本上讲,企业是否真正盈利受现金流入量与现金流出量的制约。②现金流入与现金流出时间上的差别,制约着企业资金占用水平。一项现金支出表现为现金流出,如果它能够很快回收,形成现金流入,则生产经营中占用的资金就少。③通过货币时间价值的换算,把现金流动的时间上的差别表现为数量的差别,从而可以对生产经营中的成本消耗水平、资金占用水平和盈利水平进行综合、统一的评价。

(3) 现金流动具有最大的综合性和敏感性,可以在预测、决策、控制、考

核、评价等各个环节发挥积极能动作用。

2. 价值差量论

这些学者认为管理会计的对象是价值差量，其主要理由是：

(1) 一般说来，现代管理会计的基本内容，包括成本性态分析与变动成本计算、盈亏临界点与本量利分析、短期经营决策的分析与评价、长期投资决策的分析与评价、标准成本制度、责任会计等方面，而价值差量是对每一项内容进行研究的基本方法，并能贯彻始终。

(2) 价值差量具有很大的综合性，管理会计研究的“差量”问题，既有价值差量，又包括实物差量和劳动差量，后者是前者的基础，前者是后者的综合表现。

(3) 现金流动是企业财务管理学研究的对象，不能作为管理会计的对象，因为现金流动仅在管理会计中的经营决策和资本支出决策的分析和评价中涉及，其他内容均不直接涉及现金流动，因此现金流动并不能在现代管理会计中贯穿始终。

3. 资金总运动论

这些学者认为管理会计的对象是企业及所属各级责任单位过去、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，因而管理会计与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，是由过去、现在和将来的资金运动所形成的一个连续的资金运动流。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金运动，而财务会计仅以过去的资金运动为对象。

(2) 把资金总运动作为管理会计的对象，与管理会计的实践及历史发展相吻合。

4. 作业管理与价值管理统一论

持这一观点的学者认为管理会计的对象是企业作业管理和价值管理的统一，主要理由是：

(1) 在高新技术蓬勃发展的今天，为了有效利用当代高科技所带来的优势，并适应产品顾客化的趋势，现代企业应作为最终满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体，每个作业成为其他作业的顾客，彼此连成一体。实际上，企业本身就是一个由此及彼，由里到外的作业链，企业每完成一项作业都要消耗一定的资源，而作业的产出又形成一定的价值，转移到下一个作业，依次转移，直至形成最终产品，提供给企业外部顾客，从而形成作业管理和价值管理的统