



中华会计网校

www.chinaacc.com

正保远程教育旗下品牌网站

美国纽交所上市公司(代码:DL)

梦想成真[®]

系列辅导丛书

会计继续
教育辅导
教材

会计
人员继续
教育读本

管理
会计

■ 中华会计网校 编



人民出版社



中华会计网校
www.chinaacc.com

梦想成真[®]
系列辅导丛书

会计继续教育读本

会计继续教育辅导教材



■ 中华会计网校 编



人民出版社

责任编辑：骆 蓉

图书在版编目(CIP)数据

会计人员继续教育读本/中华会计网校编著.

—北京：人民出版社，2015

ISBN 978-7-01-014678-2

I. ①会… II. ①中… III. ①会计人员—继续教育—教材
IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 056355 号

会计人员继续教育读本

KUAIJI RENYUAN JIXU JIAOYU DUBEN

中华会计网校 编著

人民出版社 出版发行

(100010 北京市东城区隆福寺街 99 号)

北京泽明印刷有限责任公司印刷 新华书店经销

2015 年 3 月第 1 版 2015 年 3 月第 1 次印刷

开本：787×1092 1/16 印张：24.5

字数：598 千字 印数：20,000 册

ISBN 978-7-01-014678-2 定价：40.00 元

编委会成员名单

(按姓氏笔划先后顺序排列)

叶青	刘国峰	陈华亭	陈楠
李玉华	李志刚	苏苏	杭建平
杨闻萍	施平	赵俊峰	郭建华
高志谦	奚卫华	徐经长	徐永涛
贾国军	游文丽	魏红元	

前 言

管理会计是从传统会计中分离出来与财务会计并列的、着重为企业改善经营管理、提高经济效益服务的一个企业会计分支。为贯彻落实党的十八大和十八届三中全会精神，深入推进会计强国战略，全面提升会计工作总体水平，推动经济更有效率、更加公平、更可持续发展，2014年10月27日，财政部根据《会计改革与发展“十二五”规划纲要》，制定发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，明确了管理会计体系建设的指导思想和基本原则，提出了管理会计体系建设的总目标，并围绕该目标部署了相应的任务、具体措施和工作要求。

理论是行动的先导，只有以科学的理论为基础，一切行动才能把握正确方向，才能取得良好效果。作为会计的重要分支，作为会计改革与发展的重要方向，要发展好管理会计必须遵循事物发展一般规律，大力推进理论体系建设，切实发挥理论先导作用。要实现管理会计大发展，就需要有一套科学的理论作为指导。值得注意的是，我国的管理会计理论体系应当是具有中国特色的理论体系。这是因为，理论建设不可能超越国情，各国政治、经济、文化等国情不同，管理会计实践特点也会不同，管理会计理论体系建设必须从本国实践出发，并且在满足实践需要的基础上才能取得发展。国际经济竞争加剧，我国经济也正处于加快经济发展方式转变的重要时期。迫切需要加快管理会计发展，推动企业建立、完善现代企业制度，实现管理升级，增强核心竞争力和价值创造力，进而促进经济转型升级；推进行政事业单位加强预算绩效管理、决算分析和评价工作，提高政府管理效能。我国的管理会计体系由“4+1”体系组成，即理论体系、指引体系、信息化建设、人才培养加咨询服务。

中华会计网校(www.chinaacc.com)也顺应时代的潮流，适时推出《管理会计》这本书，用于会计人员的继续教育。主要讲解广义的管理会计体系所包含的各个模块的内容、管理方法及具体实施等，有助于企业会计人员在日常工作中逐步培养自身的管理理念，也有助于企事业单位逐步建立起适合自己的完善的管理会计体系。

本书共十一章，分别介绍了管理会计概述、财务计划与财务预测、财务分

析与决策、成本管理、预算管理、企业内部控制、人力资源管理、业绩评价、信息化管理、战略与风险管理和行政事业单位管理会计。每章主要是对基本理论进行介绍，并穿插一些经典的企业案例和例题，目的是起到抛砖引玉的作用，以帮助大家更好的理解相关内容。

虽力求完美，但由于编者水平有限，书中难免有纰漏之处，恳请广大读者批评指正，我们将不胜感激！

本书编写委员会

目 录

第 1 章 管理会计概述	1
1.1 管理会计的一般概念	1
1.2 管理会计的产生与发展	4
1.3 管理会计的基本理论	8
1.4 管理会计与财务会计的联系和区别	15
第 2 章 财务计划与财务预测	23
2.1 财务计划	23
2.2 财务预测	25
2.3 销售预测	26
2.4 成本预测	36
2.5 利润预测	43
2.6 资金需要量预测	45
第 3 章 财务分析与决策	54
3.1 财务分析概述	54
3.2 基本的财务报表分析	60
3.3 上市公司特殊财务分析指标	77
3.4 决策的基本原理	80
3.5 经营决策	82
3.6 存货决策	106
3.7 投资决策	116
第 4 章 成本管理	138
4.1 企业成本管理概述	138
4.2 本量利分析原理	144
4.3 标准成本控制与分析	155
4.4 作业成本管理	162
第 5 章 预算管理	174
5.1 预算管理概述	174
5.2 编制预算的方法	177
5.3 预算编制	185

5.4	预算的执行与调整	194
5.5	预算的分析与考核	195
第6章	企业内部控制	196
6.1	企业内部控制基本规范	196
6.2	企业内部控制应用	204
6.3	企业内部控制评价与审计	238
第7章	人力资源管理	244
7.1	人力资源管理概论	244
7.2	会计机构和会计人员	257
第8章	业绩评价	270
8.1	业绩评价概述	270
8.2	以企业为主体的业绩评价	273
8.3	以责任中心为主体的业绩评价	281
第9章	信息化管理	287
9.1	信息化管理概述	287
9.2	企业会计信息化	291
9.3	企业会计信息化管理体系	309
9.4	企业会计信息化的建设与实施	312
第10章	战略与风险管理	319
10.1	战略与战略管理概述	319
10.2	企业并购战略	329
10.3	财务战略	332
10.4	风险与风险管理概述	338
10.5	公司治理	350
第11章	行政事业单位管理会计	356
11.1	行政事业单位财务管理	356
11.2	事业单位人事管理	365
11.3	行政事业单位内部控制	370
附录	资金时间价值系数表	381
附表一	复利终值系数表	381
附表二	复利现值系数表	382
附表三	年金终值系数表	383
附表四	年金现值系数表	384

第 1 章 管理会计概述

1.1 管理会计的一般概念

1.1.1 管理会计的定义

1922 年美国会计学者奎因斯坦在其著作《管理的会计：财务管理入门》一书中首次提出“管理的会计”概念。1952 年在伦敦举行的会计师国际代表大会上正式提出“管理会计”术语。

随着时间的推移，学术界针对管理会计，分别有了狭义和广义的两种观点。

从 20 世纪 20 年代到 70 年代，国外会计学术界一直从狭义上来定义管理会计。狭义管理会计又称微观管理会计，是指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及其价值表现为对象，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、责任考核评价等职能的一个会计分支。其本质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。从狭义财务管理的定义看，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。狭义管理会计研究成果有：①管理会计以企业为主体展开其管理活动；②管理会计是为企业管理当局的管理目标服务的；③管理会计是一个信息系统。

20 世纪 70 年代以来，国外会计学界对管理会计的定义出现了广义的管理会计概念，把管理会计的范围进一步扩大到除审计以外的会计的各个组成部分(见图 1.1)。

广义的管理会计，又称宏观管理会计，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的一般特征。与狭义管理会计相比，广义管理会计的内容和范围都有所扩展。广义管理会计研究成果有：①以企业为主体展开其管理活动；②既为企业管理当局的管理目标服务，同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局等非管理集团服务；③作为一个信息系统，提供用来解释实际和计划所必需的货币性和非货币性信息；④从内容看，既包括财务会计，又包括成本会计和财务管理。本书集中讨论广义管理会计的问题。

要正确理解管理会计的概念，应该注意以下四点：

从属性看，管理会计属于管理学中会计学科的边缘学科，是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。

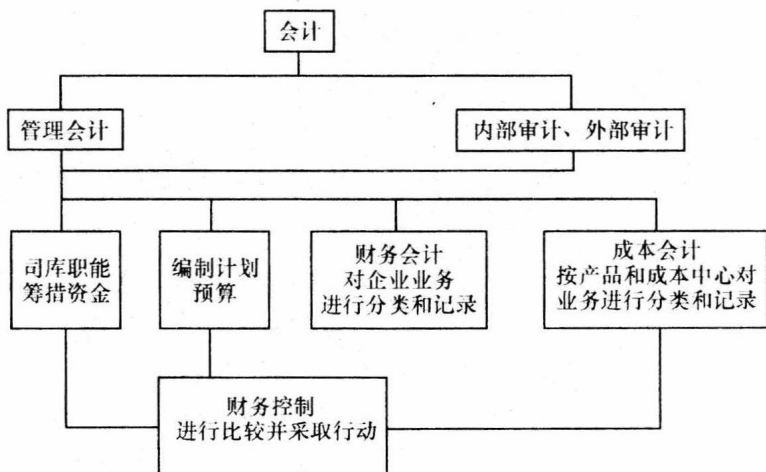


图 1.1 广义管理会计的范围

从范围看，管理会计既为企业当局的管理目标服务，同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局、甚至国家行政机构等非管理集团服务。也就是说，其研究范围并不局限于企业，从目前看有扩大研究范围的倾向。

从内容看，管理会计既要研究传统管理会计所要研究的问题，也要研究管理会计的新领域、新方法，并且应把成本管理纳入管理会计研究的领域。

从目的看，管理会计要运用一系列专门的方式方法，通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作，为管理和决策提供信息，并参与企业经营管理。

1.1.2 管理会计的职能

现代管理会计的职能作用，从财务会计单纯的核算扩展到解析过去、控制现在、筹划未来有机地结合起来。解析过去主要是对财务会计所提供的资料作进一步的加工、改制和延伸，使之更好地适应筹划未来和控制现在的需要；管理会计在控制方面的作用是通过一系列的指标体系，及时修正在执行过程中出现的偏差，使企业的经济活动严格按照决策预定的轨道卓有成效地进行；预测与决策是筹划未来的主要形式，现代管理会计在这方面的作用在于：充分利用所掌握的丰富资料，严密地进行定量分析，帮助管理部门客观地掌握情况，从而提高预测与决策的科学性。

现代管理会计解析过去、控制现在、筹划未来这三方面的职能紧密结合在一起综合地发挥作用，形成一种综合性的职能。

在实际工作中，上面三项职能可以具体的表现为预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经济过程、考核评价经营业绩。具体阐述如下：

预测经济前景：预测是指在掌握现有信息的基础上，依照一定的方法和规律对未来的事情进行测算，以预先了解事情发展的过程与结果。管理会计发挥预测前景的职能，就是按照企业未来的总目标和经营方针，充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束，选择合理的量化模型，有目的预计和推测未来企业销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平，为企业经营决策提供最及时的信息。

参与经济决策：决策是决定的意思，它是为了实现特定的目标，根据预测所获得的信息，在充分考虑各种可能的前提下，借助一定的工具、技巧和方法，对影响目标实现的诸因素进行分析、计算和判断选优后，对未来行动作出决定。由于决策工作贯穿于企业管理的各个方面和整个过程的始终，因而作为管理有机组成部分的会计，尤其是管理会计必然具有决策职能。管理会计提供的是决策方案以及对这些方案的分析，企业管理当局根据管理会计提供的决策方案及相关的分析资料，选出最合理的方案。由此可见，决策是由最高管理当局做出的，而不是由管理会计人员做出的。管理会计在企业整个决策过程中，发挥的是决策分析或咨询的职能，而不是决策职能。管理会计的短期经营决策分析、长期投资决策分析等内容是管理会计决策分析职能的具体体现。

规划经营目标：计划是指根据对组织外部环境与内部条件的分析，提出在未来一定时期内要达到的组织目标以及实现目标的方案途径。规划则是在预测数据和资料的基础上进行的更高层次的，具有筹划或策划的作用。管理会计的规划职能是通过编制各种计划和预算实现的，它要求在最终决策的基础上，将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去，从而合理有效地利用各项资源，并为控制和责任考核创造条件。管理会计的财务计划与财务预测、预算管理等内容，应当是管理会计规划职能的体现。

控制经济过程：控制是指通过指导、调整和干预经济活动，促使经济活动按计划进行，以便达到预期的目标。当计划开始付诸实施时，控制也就开始了。因而计划的执行过程，也就是控制的过程。管理会计这一职能的发挥要求将经济过程的事前控制同事中控制有机地结合起来，即事前确定科学可靠的各种标准，并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析，以便及时采取措施进行调整，改进工作，确保经济活动按计划进行。管理会计中的预算管理、标准成本、责任会计等，可以被认为是管理会计控制职能的体现。

考核评价经营业绩：是指通过实际与预算的比较，确定差异，分析差异形成的原因，并据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程，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。

1.1.3 管理会计的基本内容

管理会计是一门正在发展中的新兴学科，主要服务于企业内部经营管理，其内容非常广泛。关于管理会计的内容到底应该包括什么，说法不一而足，并且随着管理会计的不断发展、完善，其内容还会不断地发展变化。就目前来看，管理会计的基本内容主要包括：

1. 规划与决策会计

规划与决策会计是以企业经营目标为依据，在预测分析的基础上，运用一系列现代管理技术和方法，分析评价各种决策的经济效果，为各级管理人员提供所需信息的会计方法。主要包括预测分析、短期经营决策、长期投资决策和全面预算。

2. 控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是以全面预算为依据，通过标准成本制度，实施有效的成本控制；通过划分责任建立责任会计，对企业内部各单位实施控制考核和评价，以保证企业的各个环节和各项经营活动朝着既定的目标前进。主要包括标准成本系统和责任会计。

1.2 管理会计的产生与发展

管理会计的历史证明,管理会计的形成和发展受社会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这种要求得以实现。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。

1.2.1 以成本控制为基本特征的管理会计阶段

从社会经济发展的基本特征看: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,企业的所有者逐渐将企业经营权委托给专门的管理阶层。为适应所有权与经营权的分离,满足各有关方面(如股东、债权人、经营者等)对公司财务状况和经营成果的关注,需要编制会计报表,于是形成了从填制和审核凭证、登记账簿到编制会计报表的近代会计。20世纪初,随着社会化大生产程度的提高,生产规模的日益扩大,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既定的情况下,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。

从经济理论的发展看:适应该阶段社会经济发展的客观要求,经济理论有了很大的发展,其中古典组织理论对管理会计形成的影响最大。诸如:

(1)官僚学派:由德国社会学家韦伯于20世纪初创立。强调的是正式的、机械性的组织结构,由组织中的统治集团实行控制。韦伯从正式的和技术的观点,将官僚体制描述为管理复杂组织所不可缺少的一种形式。

(2)科学管理学派:由泰罗创立。该理论旨在解决如何提高生产和工作效率,并认为对于完成每项工作来说总存在一种“最佳途径”,管理的职责在于为工作提供明确的指导,选拔最适合该项工作的工人来完成该项工作,并用最有效的方法对这些工人进行培训。同时,假设工人只受经济奖励的激励,即如果工人生产的产品产量达到最大化、最有效率的话,那他就会得到最多的报酬。

(3)行政管理学派:由法约尔创立。行政管理学派的重点不是经营水平的最大效率问题,而是注重组织内较高一级的管理问题。20世纪20年代,法约尔发展了一系列管理原则,强调劳动分工、个人权责的明确划分、命令与纪律、集权以及个人的首创精神与集体团结精神。随后,到20世纪60年代,该学派又进一步发展,包括金字塔组织结构学说、管理控制跨度的限制、平行协调与工人参与,以及权力的上下分派以保证下属人员愿意接受管理权威,等等。

需要说明的是,古典学派最大的缺陷在于其侧重点放在“没有人的组织”上,强调的是“机器模型”,而完全忽视了人的因素。但同时,他们也认为完成任何一件工作都有一种最佳途径,并以此引出一系列管理原则。不过,该学派的优点在于强调了正式结构的重要性,这为今后理论的发展奠定了一定的基础。

从管理会计的发展历程看:古典组织理论特别是科学管理理论的出现促使现代会计分化

为财务会计和管理会计,现代会计的管理职能得以表现出来。

该阶段,管理会计以成本控制为基本特征,以提高企业的生产效率和工作效率为目的,其主要内容包括以下几个方面:

(1)标准成本:是指按照科学的方法制定在一定客观条件下能够实现的人工、材料消耗标准,并以此为基础,形成产品标准成本中的标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用等标准。

(2)预算控制:是指按照人工、材料消耗标准及费用分配率标准,将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算形式表现出来,并据以控制料、工、费的发生,使之符合预算的要求。

(3)差异分析:即在一定期间终了时,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,促使其改进工作。

此外,服务于企业内部经营管理的经营分析得到一定程度的发展,如部门之间的比较分析等已开始具备管理会计的性质。

1.2.2 以预测、决策为基本特征的管理会计阶段

从社会经济发展的基本特征看:第二次世界大战以后,科学技术日新月异,社会生产力得到了迅速的发展,企业的规模也在不断扩大,跨国公司大量涌现,与此同时,市场竞争愈演愈烈,企业获利能力普遍下降。上述各个方面影响到了企业内部,使企业生产经营出现以下变化:

(1)广泛推行职能管理,利用行为科学研究的最新成果来改善人际关系,调动职工的主观能动性,以激励职工提高产品质量、降低产品成本、扩大企业盈利。

(2)产品生产从重视单一品种的大批量生产转向按顾客要求进行多品种的小批量生产,以提高市场竞争力。

市场竞争的日趋激烈迫使企业不得不重视对市场的调查研究,借助最新研究成果,加强生产经营的预测和决策工作。与此同时,进一步强化了生产经营的日常控制和考评工作。

(3)计算机技术的迅速发展为量化管理提供了保障。

从经济理论的迅速发展看:为适应企业管理重心由提高生产和工作效率转向提高经济效益的需要,西方管理理论有了迅速的发展,各种管理理论和管理学派的出现极大地推动了管理会计的发展。主要理论包括:

(1)行为科学。行为科学是运用心理学、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,分析其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做只追求经济利益的“经济人”,而应看做有感情、思想、需要、爱好及主动性、积极性的“社会人”;企业是一个社会组织,从长远的观点看,企业的目标应该是长远健康发展。行为科学旨在创造一种适当的激励机制,激励人们确定这样的行为准则:每一个组织成员只有依靠组织才能有所作为,脱离组织则一事无成,从而在组织与组织成员之间形成一种同舟共济、患难与共的关系;每一个组织的成员只有在组织整体目标实现的同时,才能最大限度地实现个人目标;整个组织的各个方面均应以组织整体目标与组织成

员个人目标的协调一致为出发点,只有这样才能充分发挥各方面的积极性和创造性,才能不断增强企业的活力和凝聚力,才能为企业长期健康发展提供有力的组织保障。

(2)系统理论。系统是一个有组织的、一元化的整体,它包括两个或两个以上的独立部分、元素或子元素,其界限由环境决定。系统理论认为,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的状态。

(3)决策理论。决策理论认为:①决策贯彻管理的全过程,管理就是决策。②由于个人能力所限,只能在某时间内处理较少数量的信息,因而不可避免地显示出有限理性,当面对一个问题时,他们只寻求解决该问题的第一方式,而不会不断地寻找直到找到最优的解决方式,这就是著名的“以满意代替最优”的思想。③由于一个决策者可能同时面对几个目标,有时这些目标之间还会相互冲突,这时就应找出该期间最主要的目标,并设法予以完成。随着时间的推移,其他目标的重要性也会显现出来,这时,就要再排一个顺序,依次予以完成,这就是所谓的“目标排列”思想。

从管理会计的发展历程看:社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。在该期间,以标准成本制度为主要内容的管理控制继续得到强化并有了新的发展。责任会计将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来,不仅进一步加强对企业经营的全面控制(不仅仅是成本控制),而且将责任者的责、权、利结合起来,考核、评价责任者的工作业绩,从而极大地激发了经营者的积极性和主动性。管理会计在强化控制职能的同时,开始行使预测、决策职能。随着各种预测、决策的理论和方法广泛引入会计工作,逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的行之有效的会计信息管理系统。

1.2.3 以重视环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段

从社会经济发展的基本特征看:进入20世纪70年代,社会经济发展表现出以下基本特征:

竞争要求企业进行“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。

科学技术的发展为“顾客化生产”提供了可能。数控机床、电脑辅助设计、电脑辅助制造、电脑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,设计人员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。这不仅为企业进行灵活多样的“顾客化生产”提供了技术上的可能,而且提高了劳动生产率和产品的市场竞争力。

从经济理论看:由于市场竞争的日趋激烈,人们认识到对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。战略管理是管理者确立企业长期目标,在综合分析全部内外相关因素的基础上,制定达到目标的战略,并执行和控制整个

战略的实施过程。战略管理过程一般分为三个阶段：战略的制定、战略的实施、战略的评估和控制。

从管理会计的发展历程看：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，之后很多学者的研究成果也在不断丰富和完善战略管理会计，并形成了以以下内容为主体的基本体系。

1. 价值链分析

将一个企业的经营活动分解为若干战略性相关的价值活动，每一种价值活动都会对企业的相对成本地位产生影响，进而成为企业采取差异化战略的基础。供应商通过向企业出售产品对企业价值链产生影响，而企业通过向顾客销售产品影响买方的价值链。

2. SWOT 分析

SWOT 是英文 strength(强势)、weakness(弱势)、opportunity(机会)、threat(威胁)的首字母的组合，即首先确认企业各项业务经营面临的强势与弱势、机会与威胁，并据此选择企业战略。其理论基础是有效的战略能最大限度地利用业务优势和环境机会，同时使弱势和环境威胁降到最低。

3. 战略成本管理

战略成本管理是战略管理会计的重要内容，它是为了提高和保持企业持久的竞争优势而建立的成本管理系统。这一系统主要由价值链分析、战略定位分析、成本动因分析三个主要部分构成。价值链分析是通过行业价值链分析，明确企业价值链位置，讨论利用上下游管理成本的可能性；战略定位分析的基本观点是企业在不同时期采取的战略可能不同，不同产品采取的战略也可能不同，对于不同的战略，企业应采取的成本管理系统也不同；成本动因分析就是要帮助企业选择有利于自身的成本动因作为成本竞争的突破口，以控制企业日常经营中大量潜在的成本问题。

4. 人力资源管理

在当今社会，技术已成为经济发展的首要和关键因素，所以必须注重发挥人的价值和知识创新能力。人力资源既是重要的产权要素，也是战略管理会计的重要内容。其核心是以人为本，通过一定的方法和技能来激励员工以获取最大的人力资源价值，并采用一定的方法来确认和计量人力资源的成本、价值、收益，进行人力资源的投资分析，帮助企业构建人力资源战略。人力资源管理的内容包括人的行为问题研究，人力资源的价值、成本的确定以及为提高企业和个人绩效而进行的人事战略规划、日常人事管理和一年一度的员工绩效评价等。

5. 战略性绩效评价

传统管理会计的业绩评价主要使用财务指标，信息来源也主要取自会计信息系统。使用财务指标作为业绩评价的依据，不仅时效性较差，而且与决策的相关性也较低。随着企业的生产组织方式向“顾客化生产”转变，管理者的目光开始从企业内部转向企业外部，扩大市场份额、提高企业竞争优势已成为企业关注的重点。在这种情况下，引入与战略决策相关性高的其他非财务指标作为业绩评价指标，已成为一种必然趋势。战略管理会计中的业绩评价也称为整体业绩评价，它是指获取成本和其他信息，并在战略管理的每一步应用的过程中，强调业绩评价必须满足管理者的信息需求，以利于企业寻找战略优势。战略管理会计认为，有

效的评价并不在于使用财务指标还是非财务指标,而是在于它能够发现企业存在的问题。从战略层来讲,非财务指标往往比财务指标更能说明问题。

1.2.4 上个世纪管理会计在我国的发展

宣传介绍阶段:从20世纪70年代末到80年代初开始学习引进管理会计(大概持续3~5年的时间);

消化吸收阶段:从1983年起,开始在理论界与实务界出现不同的观点(支持与反对);

改革创新阶段:1993年开始的会计改革,与国际惯例接轨等,促进了管理会计的发展与创新。

1.3 管理会计的基本理论

1.3.1 管理会计的对象

围绕什么是管理会计的对象,国内理论界基本形成以下几种观点。

1. 现金流动论

持该观点的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)作为一门学科研究的对象,应该贯穿于该学科的始终,因为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个环节的始终,表现在预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节。

(2)通过现金流动,可以把企业生产经营中的资金、成本、利润等几个方面联系起来,进行统一评价,为改善生产经营、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。

(3)现金流动具有最大的综合性和敏感性,可以在预测、决策、预算、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

持该观点的学者认为,管理会计的对象是价值差量,其主要理由是:

(1)一般来说,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、经营决策的分析与评价、资本支出决策的分析与评价、标准成本系统、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)现金流动不能作为管理会计的对象,因为现金流动仅在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。现金流动恰是企业财务管理学所研究的对象。

3. 资金总运动论

持该观点的学者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,其主要理由是:

(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。在资金运动系统中,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. 以使用价值管理为基础的价值管理

本书认为,管理会计的对象是以使用价值管理为基础的价值管理,因为:

(1)从实质上讲,管理会计的对象是企业的生产经营活动。可以说,企业的生产经营活动是管理学各门课程共同研究的对象,各门课程之所以能够相互区分开来,是因为它们基于不同目的、从不同角度、采用不同方法、在不同层面上展开研究。例如,财务会计主要是从外部报表使用者的角度出发,通过凭证、账簿、报表,记账、算账、报账等会计循环工作,对已经发生或已经完成的生产经营活动进行核算,以提供其所需的会计信息。而财务管理主要是从内部使用者的角度出发,通过筹资、投资、营运和分配等工作,对未来生产经营活动产生的现金流动进行规划和控制,以提高资金的使用效果。

(2)从管理体现经济效益的角度来看,管理会计的对象是企业生产经营活动中的价值运动。在商品经济条件下,企业的生产经营活动表现为两个方面:一方面表现为使用价值的生产和交换过程,另一方面表现为价值形成和价值增值过程。管理会计以生产经营活动中价值形成和价值增值过程为对象,通过对使用价值的生产和交换过程的优化,提供信息并参与决策,以实现价值最大增值的目的。

(3)从实践角度来看,管理会计的对象具有复合性的特点。一方面,管理会计致力于使用价值生产和交换过程的优化,强调加强作业管理,其目的在于提高生产和工作效率。另一方面,在价值形成和价值增值过程中,管理会计强调加强价值管理,其目的在于提高经济效益,实现价值的最大增值。正是管理会计对象所具有的复合性特征,才使作业管理和价值管理得以统一,并构成完整的管理会计对象,从而与其他课程区别开来。可以说,作业管理和价值管理是管理会计的两个轮子。

(4)从战略角度看,管理会计服从和服务于企业的经营战略。战略的制定、实施和调整都要求管理会计提供的信息与之相适应,并追求战略价值最大化,而战略价值与企业价值是紧密相连的。

(5)从社会效益看,管理会计有利于企业在决策中既要考虑经济效益,又要考虑社会效益。

1.3.2 管理会计的目标

管理会计是适应企业加强内部经营管理、提高企业竞争力的需要而产生和发展起来的,因此,管理会计的最终目标是提高企业的经济效益。为实现提高经济效益的最终目标,管理会计应实现以下两个分目标。

1. 为管理和决策提供信息

管理会计应向各级管理人员提供以下经过选择和加工的信息: