

会计学系列教材



*Management
Accounting*

管理会计

袁天荣 主 编

屈文彬 李成云 杨 宝 副主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社



新编会计学系列教材
丛书主编 汤湘希

*Management
Accounting*

管理会计

袁天荣 主 编

屈文彬 李成云 杨 宝 副主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/袁天荣主编. —武汉:武汉大学出版社,2012. 2
新编会计学系列教材
ISBN 978-7-307-09176-4

I. 管… II. 袁… III. 管理会计—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第189078号

责任编辑:辛 凯 责任校对:黄添生 版式设计:马 佳

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:cbs22@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

印刷:湖北金海印务有限公司

开本:787×1092 1/16 印张:25 字数:587千字 插页:1

版次:2012年2月第1版 2012年2月第1次印刷

ISBN 978-7-307-09176-4/F·1585 定价:35.00元

版权所有,不得翻印;凡购买我社的图书,如有质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

前 言

管理会计从最早的标准成本制度、变动成本计算法、本量利分析、长短期决策以及预算与责任会计体系，发展到今天的作业成本计算与管理、零基预算、滚动预算、适时生产系统、经济增加值与平衡计分卡、战略管理会计等，无论是内容上还是方法上都发生了深刻的变化。这种变化，一方面，是由于社会经济的迅猛发展和现代科学技术的突飞猛进；另一方面，是现代管理理论的发展又进一步推动了管理会计理念、方法和技术手段的进步和创新。

现代管理会计在理论与实务上都取得了长足的进展，面临着许多新的突破，使管理会计在题材的取舍和角度的选择上面临困难。我们编写本书的原则是，结合管理会计的最新发展和实务的实际需要，保留已经成熟且符合实际需要的内容，吸收最新的研究成果，尽量做到理论与实务结合，使其具有科学性、前瞻性和新颖性。

全书共十四章，内容体系由三大部分组成，第一至五章是对管理会计基本问题的阐述，是管理会计理论与方法的基础；第六至八章属于决策会计，主要介绍经营预测、短期经营决策与长期投资决策的理论与方法；第九至十四章属于执行会计，主要介绍预算管理、成本控制、存货控制、转移定价、经济增加值与平衡计分卡以及战略管理会计。全书的核心内容是紧紧围绕着管理会计规划和控制生产经营活动的基本理论与方法展开的。

本书的主要特点表现在：（1）理论与实务并重。一方面，全面、系统地介绍管理会计的基本理论，力图展现完整的管理会计理论体系；另一方面，将管理会计实务及其各种方法的应用情况贯穿于全书中。（2）成熟理论与最新发展结合。本书内容既涵盖已经成熟的管理会计内容，又反映了该学科的最新发展，如作业成本计算与管理、适时生产系统、质量成本控制与生命周期成本控制、经济增加值与平衡计分卡、战略管理会计等近年来形成的管理会计新的理论与方法，紧扣时代脉搏，尽可能反映最新发展趋势与成果。（3）强化长短期决策与业绩评价。在保留传统管理会计体系内容中适用的理论与方法外，扩充业绩评价的内容，增加经济增加值、平衡计分卡、战略管理会计等，尽量使管理会计的体系内容更加科学、合理。

本书由袁天荣教授任主编，屈文彬、李成云、杨宝三位老师任副主编。全书共十四章，第一章、第三章、第四章、第十二章、第十三章、第十四章由袁天荣教授执笔；第七章、第八章、第九章由屈文彬老师执笔；第二章、第五章、第六章由李成云老师执笔；第十章由杨宝老师执笔；第十一章由杨宝、曾浩老师执笔。全书由袁天荣教授总纂定稿。

由于学识水平有限，书中难免有疏漏之处，恳请读者批评指正。

编 者

2011 年 7 月

目 录

第一章 管理会计基本理论	1
第一节 管理会计的产生与发展	1
第二节 管理会计的内容与作用	7
第三节 管理会计与财务会计的关系	10
第四节 管理会计信息的质量特征	13
第五节 管理会计师的职业组织与职业道德	15
第二章 成本性态分析	18
第一节 成本按性态分类	18
第二节 成本分解方法	25
第三节 成本性态分析的扩展	32
第三章 变动成本计算法	36
第一节 变动成本计算法原理	36
第二节 变动成本计算法与完全成本计算法的区别	38
第三节 变动成本计算法的特点与应用	42
第四章 本量利分析	54
第一节 本量利分析原理	54
第二节 盈亏平衡分析	57
第三节 盈利条件下的本量利分析	66
第四节 本量利分析的扩展	71
第五节 敏感性分析在本量利分析中的应用	78
第五章 作业成本计算与管理	88
第一节 作业成本法的含义与特点	88
第二节 作业成本计算	92
第三节 作业成本管理	102
第六章 经营预测分析	114
第一节 预测分析的意义与内容	114

第二节	销售预测	117
第三节	成本预测	120
第四节	利润预测	125
第五节	资金需要量预测	129
第七章	短期经营决策	140
第一节	短期经营决策概述	140
第二节	决策成本信息	142
第三节	短期经营决策方法	147
第四节	生产决策	154
第五节	定价决策	169
第八章	长期投资决策	186
第一节	长期投资决策概述	186
第二节	投资决策的影响因素	189
第三节	投资决策分析方法	202
第四节	投资决策方法的应用	216
第五节	投资敏感性分析	223
第九章	全面预算	231
第一节	全面预算的作用与内容	231
第二节	全面预算的编制	234
第三节	预算编制的具体方法	245
第十章	存货控制	261
第一节	存货控制的意义与要求	261
第二节	经济订货批量控制	263
第三节	存货的日常控制	269
第四节	适时存货控制	272
第五节	存货控制的新思维：约束理论与适时制的融合	276
第十一章	成本控制	285
第一节	成本控制的含义与内容	285
第二节	产品设计成本控制	288
第三节	标准成本控制	293
第四节	质量成本控制	300
第五节	产品寿命周期成本控制	307

第十二章 责任中心与转移价格.....	316
第一节 分权管理的特点与程序.....	316
第二节 责任中心.....	318
第三节 内部转移价格.....	329
第十三章 经济增加值与平衡计分卡.....	341
第一节 经济增加值.....	341
第二节 平衡计分卡.....	351
第十四章 战略管理会计.....	373
第一节 战略管理与战略管理会计.....	373
第二节 战略管理会计的内容.....	376
第三节 战略管理会计的方法.....	378
第四节 战略管理会计案例.....	382
附 表.....	385

第一章 管理会计基本理论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的定义

管理会计是同当今经济技术环境及企业内部管理相适应的一门新兴的会计学科，它是现代管理学与现代会计学的有机融合。随着企业经营环境的变化，现代科学技术日新月异，使现代企业管理与现代企业会计的内涵和外延都发生了深刻变化，从而使人们对管理会计的认识也在不断发展和深化。

1966年，美国会计学会（American Accounting Association, AAA）对管理会计的定义是：“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的决策。”

1981年，美国全美会计师协会下设的管理会计实务委员会（Institute of Management Accountants, IMA）对管理会计作出的定义为：“管理会计是一个对财务信息进行确认、计量、汇总、分析、编制、解释和传递的过程，这些加工过的信息在管理中被用于内部的计划、评价和控制，并保证合理地、负责地利用企业的各种资源。”

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所下的定义为：“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济管理责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规则制定机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。”

1988年，国际会计师联合会（International Federation of Accountants, IFAC）下设的财务和管理会计师委员会将管理会计定义为：“在一个组织中，管理部门用于计划、评价和控制的（财务和经营）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。”

1997年，美国管理会计师协会（IMA）新的定义为：“管理会计是提供价值增值，为企业规划设计、计量和管理财务与非财务信息系统的持续改进过程，通过此过程指导管理行动、激励行为、支持和创造达到组织战略、战术和经营目标所必需的文化价值。”

20世纪80年代初，西方管理会计学理论被引进中国，我国学者积极地对管理会计进行研究，其中关于管理会计的定义，有以下几种具有代表性的观点。

余绪缨教授（1999）认为：“管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计，它

为企业内部使用者提供有助于正确进行经营决策和改善经营管理的有关资料，发挥会计信息的内部管理职能。”此外，余教授在 2000 年和 2001 年的论文中分别阐述了非财务信息的重要性；在知识经济时代，现代管理会计更加注重对无形资产信息的处理和披露；文化对现代管理会计有重要影响。

李天民教授（1984）认为：“管理会计是通过一系列专门方法，利用财务会计资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析，使内部管理人员能够据此对整个企业或责任单位日常和未来发生的经济活动进行规划、控制、评价与考核，并帮助企业管理层做出最优决策的一整套信息处理系统。”

朱海芳教授（1996）认为：“管理会计是以现代管理科学为基础，以加强内部管理、提高经济效益为目的，以多种专门技术、方法为手段，对企业的生产经营活动进行规划和控制的信息系统。”

潘飞教授（2003）认为：“从管理学的角度来看，管理会计实质上是利用财务会计资料及其他相关资料，利用会计、统计和数学的方法对企业的各项管理活动进行预测、决策、规划、控制，并对实际执行结果进行评价与考核，其目的是最大限度地调动各方面的积极因素，从而取得最佳的经济效益。”

谷祺教授从狭义和广义两个角度对管理会计进行了定义：“狭义管理会计是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、控制和责任考核等职能的会计分支。而广义管理会计是用于概括现代会计系统中区别于传统会计并直接体现预测、决策、规划、控制和责任考核等会计管理职能内容的范畴。”

汪家佑教授认为：“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理、实现利润最大化这一企业经营最终目标，灵活运用多种多样的方法，收集、贮存、加工和阐明管理当局合理计划和有效控制经济过程所需要的信息，并围绕成本、利润、资本三个中心，分析过去，控制现在，规划未来的一个会计分支。”

综合国内外学者的观点，我们认为，管理会计是现代企业会计的一个分支，是以现代管理理论为基础，以实现企业价值增值为目的，以多种技术、方法为手段，对企业的生产经营活动进行规划和控制的管理信息系统。

管理会计是一门从传统会计体系中分离出来的具有独立性和综合性的交叉学科，尽管它是从传统会计中分离出来的，但其本身却具有一系列相对独立而又比较完整的基本理论与基本方法；尽管它仍然属于会计大家族的一个组成部分，但其内容和职能已远远超出传统会计。而今，管理会计完全以一种全新的面貌出现在企业管理的不同领域和环节之中，在帮助企业管理者正确制定经营决策、合理利用经济资源、强化内部管理、实现战略目标等方面发挥着十分重要的作用。虽然管理会计也要像传统会计那样对企业的生产经营活动进行计量和分析，但它并不是立足于一般意义上的“反映”和“监督”，而是紧紧围绕着“规划”和“控制”这两个重要侧面展开的。就规划而言，管理会计主要是通过确立企业战略目标，拟订行动计划和制订实现计划的手段和方法，对企业未来期间的生产经营活动进行全面的安排与筹划。就控制而言，管理会计主要是通过分解目标，落实计划，明确经济责任，考评工作业绩，对企业生产经营的实际进程与结果进行严密的跟踪与监控，以保

证生产经营活动的顺利进行和企业战略目标的实现。

二、管理会计的形成与发展

管理会计发展的历史证明,管理会计的形成和发展受经济社会发展及经济管理理论发展的双重影响:一方面,经济社会的发展要求加强企业管理,作为规划和控制手段的管理会计适应着这种需要;另一方面,经济管理理论的发展又促进了管理会计理念、技术手段的进步。管理会计在其形成和发展的各个阶段,无不体现这两个方面的影响。

(一) 管理会计的孕育与形成(20世纪初—50年代)

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。

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,竞争趋于激烈,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,而且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一定的情况下,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。

适应该阶段社会经济客观要求,产生了泰勒的科学管理理论。该理论旨在解决如何提高企业的生产和工作效率。科学管理理论认为,对于完成每一项工作来说,总存在一个“最佳途径”,管理的职责在于为工作业绩提供明确的指导,选择最适合的方式来完成这项工作,并用最有效的方法对工人进行培训。同时,工人被假设只受经济奖励的激励。

为了提高生产和工作效率,泰勒在诸如时间研究、动作研究等科学试验的基础上,制定出在一定客观条件下可以实现并且最有效率的标准操作方法,并以此方法训练全体工人,从而制定出较高的标准。标准制定后,要求严格遵照执行,不允许浪费的存在。除了使工人掌握标准的操作方法外,还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。

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。它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。标准成本的制定,使成本计算由事后的计算和利用转为事前的计算和利用,是现代会计管理职能的一大体现。

(2) 预算控制。它是指按照人工、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。

(二) 管理会计的丰富与发展(20世纪50—80年代)

第二次世界大战以后,由于科学技术的日新月异,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了以下变化:(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到按顾客要求进行多品种的小批量生产,以提高市场竞争力。(3)由于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,进一步强化生产经营的日常控制和考评工作。(4)计算机技术的迅速发展,为定量化管理提供了保障。

由此可见,企业再简单地依靠提高生产和工作效率及内部标准化管理已显得力不从心了。于是,将企业管理的重心转到提高经济效益上来已经水到渠成。

为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。

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做是只追求经济利益的“经济人”,而应看做是有感情、思想、需要、爱好及主动、积极的“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。

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状态。早期的系统理论认为组织(如企业)是一个封闭系统,因而对组织的研究只限于组织内部,而不考虑其所处的环境因素。其后的一般系统理论则将组织看作一个开放的系统,因此强调组织对其所处环境的依赖性;对组织的研究不是组织的目的,而是帮助组织适应环境的手段;由于环境影响而产生的组织业绩水平的不规则性是组织实现其功能不可分割的因素,应认真进行研究。总之,一般系统理论认为,对于不同的环境而言,没有一个最佳的组织结构可以被通用。

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互相冲突。这时就应该找出该期间的最主要的目标,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“目标排序”思想。

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,逐步形成了以预测、决策、预算、控制、考核、评价为内容的管理会计体系。

在该期间,以标准成本制度为主要内容的管理会计继续得到了强化并有了新的发展。责任会计将行为科学理论与管理控制理论结合起来,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。管理的关键在于决策,决策的关键在于预测。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管理会计系统。其主要内容包括以下几个方面:

(1) 预测。它是指运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测经济活动未来趋势的过程,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。它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。它是以货币形式综合反映企业未来期间生产经营活动的各项目标及资源配置的数量说明,如业务预算、投资决策预算、财务预算等。

(4) 控制。它是指按预算要求,控制经济活动使之符合预算的过程,包括成本控制和责任会计等内容。

(5) 考核和评价。它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、业绩评价的实施中表现出来。

可见,在该阶段,狭义管理会计的内容体系已经建立起来。

(三) 管理会计的成熟与完善(20世纪80年代—至今)

进入20世纪80年代以来,社会经济发展表现出以下基本特征:

(1) 竞争要求企业进行“顾客化生产”。市场全球化使企业面临更加激烈的市场竞争,企业面临的市场已从过去的已知顾客群转向包括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。

(2) 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、成本等的最佳组合,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。

(3) 企业的制造环境发生了根本性的变化，企业的生产控制系统开始采用适时制，追求零质量缺陷、零库存，并开始采用合作、弹性的管理政策。

由于市场竞争的日趋激烈，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。

战略管理是管理者确立企业长期目标，在综合分析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。战略制定的关键是在不断地审视企业内外部环境变化的前提下，寻找一个能够运用优势，抓住机会，弱化劣势和避免、缓和威胁的战略；战略实施的关键在于将企业战略具体化，使之在时间安排和资源分配上有所保障；战略评估和控制的关键在于及时、准确地将有关信息反馈到企业战略管理的各个环节上，以便企业各级领导采取必要的纠正行动。重视环境对企业经营的影响是企业战略管理的基本点。

基于这一现实，人们不仅对管理会计原有的某些不适宜的理论、方法进行了补充、更新，而且吸收、融合了更多的相关学科的内容，开辟了一些新的管理会计研究领域，如与全面质量管理相适应，形成了质量成本控制制度；与适时制相适应，形成了改善成本法；与作业管理相适应，形成了作业成本法；与战略管理相适应，形成了战略管理会计；与全面业绩评价相适应，形成了平衡计分卡等。

1. 战略管理会计

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”。战略管理会计是与企业战略管理密切联系的，它运用灵活多样的方法收集、加工、整理与战略管理相关的各种信息，并据此来协助企业管理层确立战略目标、进行战略规划、评价管理业绩。战略管理会计侧重于本企业与竞争对手的对比，搜集竞争对手关于市场份额、定价、成本、产量等方面的信息，以取得竞争优势。战略管理会计的体系内容是围绕外部环境分析、企业内部条件分析、竞争对手分析展开的，在具体内容上，一般包括外部环境分析、价值链分析、成本动因分析、竞争对手分析、预警分析、综合业绩评价等。

2. 平衡计分卡

20世纪80年代以前，企业的业绩衡量主要是依靠财务指标。长期以来，财务指标在业绩衡量中发挥了重要作用。20世纪80年代以后，人类社会进入了知识经济与信息经济时代，企业面临的内部经营条件和外部经营环境都发生了巨大变化，企业之间的竞争在空间上得到延伸，在时间上得到加强。企业要想获得长期的竞争优势，就必须在制定经营决策时具有战略眼光，不仅要考虑内部因素的改善与整合，而且更要考虑外部因素的影响与制约；不仅要重视物质资本的经营，而且更要重视知识资本的经营；不仅要重视有形资产的管理，而且更要重视无形资产的开发与利用；不仅要重视内部生产流程改善与效率提升，而且更要重视外部供应商、顾客价值的实现。

在此情形下，传统的以财务指标为主的业绩评价体系面对今天的企业经营环境却显得

力不从心，一种全新的业绩评价方法平衡计分卡（The Balanced Score Card, BSC）应运而生。平衡计分卡主要是从财务、顾客、内部流程、学习与成长四个方面一系列的经营指标，把公司的战略目标转化为相互联系、相互制约的衡量目标体系，用以全面评价公司经营业绩的一种战略性业绩评价系统。它能够帮助公司把愿景和战略转化为具体的运作目标，并将企业的目标分解成财务、客户、内部经营过程、学习和成长四个方面，从而将企业的战略目标、个人的业绩目标和业务流程进行整合。它用一种结构化的方法，确保日常业务运作与企业管理高层所确定的经营战略保持一致。它成功地把企业重要的财务指标和非财务指标放在一起考虑，反映和平衡兼顾了企业长期与短期目标、外部与内部因素、结果与驱动因素等各个方面。平衡计分卡不仅是一种新的绩效管理体系，更重要的是企业管理过程的核心组织框架，成为了企业战略的有效实施工具。

上述新的管理会计理论、方法的形成，极大地丰富和完善了管理会计的主体内容，扩展了管理会计的职能，使管理会计跨入到一个新的发展阶段。这也是现代管理会计形成的重要标志。

第二节 管理会计的内容与作用

一、管理会计的内容

管理会计作为给企业管理者规划和控制生产经营活动提供信息服务的新型会计系统，几乎涉及企业生产经营的各个领域和企业内部管理的各个环节，其内容是极为丰富的。但由于每个具体企业的实际生产经营活动是错综复杂的，企业内部经营管理的水平与状况千差万别，以至于管理会计究竟应当包含哪些内容，到底应当解决哪些问题，迄今为止依旧难以定论。然而，人们一般认为，管理会计的基本内容大致可以归纳为两个方面：以对经营决策的预期效果进行综合分析评价为主体内容的决策会计和以对生产经营的整个过程进行严格监控考评为主体内容的执行会计。

（一）决策会计

决策会计主要是以现代管理科学为基础，运用一系列现代管理技术与方法，从销售、资金、成本、利润等方面的计算、分析入手，对企业未来一定期间的生产经营活动进行预测和决策，为管理者科学地筹划企业的未来而确立理想的战略目标，制定最佳的经营决策，安排缜密的行动计划，拟订有效的实现措施。决策会计的主要内容包括：

（1）经营预测与目标规划。经营预测一般包括销售预测、利润预测、成本预测和资金预测等。通过经营预测，可以了解企业生产经营前景和经济发展趋势，并在此基础上确定未来一定期间的各项具体经营目标，如销售目标、利润目标、成本目标等。

（2）短期经营决策。短期经营决策是在确定企业未来一定期间经营目标的基础上，通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较，为最大限度地改善经营管理、提高经济效益而选取产品生产、存货取得、设备利用、产品定价等方面的最优决策行动方案。

（3）长期投资决策。长期投资决策是在确定预期投资报酬水平、考虑货币时间价值

和投资风险价值的前提下，通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较，为最大限度地发挥资金效益、提高资金回报水平而选取产品开发、技术引进、固定资产购建与更新等方面的最优决策行动方案。

（二）执行会计

执行会计主要是以现代管理科学中的行为科学理论为基础，运用一系列特定的工具与手段，通过编拟计划、制定标准、划分责任、考评业绩等方式，卓有成效地实施决策，执行计划，追踪实际进程，评价工作成绩，进而全面完成企业预订的各项经营目标。执行会计的主要内容包括：

（1）全面预算。全面预算作为企业经营目标的具体化，它既是规划与决策工作的全面综合，也是控制与执行工作的分项展开。通过编制全面预算，能以数量的形式从总体上反映由预测、规划和决策过程所确立的各项奋斗目标和工作任务，从而建立起一个包括生产、供应、销售、财务等所有内容的预算指标体系，使企业内部各部门和生产经营各环节得以在完成企业经营目标的过程中实现协调与配合。

（2）标准成本。标准成本是预先确定的生产某种产品所应当发生的成本，是分析和评价成本管理工作业绩的重要尺度。通过实际成本同标准成本的比较，可以分析成本差异产生的原因，寻求降低产品成本的途径，最终达到有效地进行成本控制的目的。

（3）业绩评价。业绩评价就是按照企业目标设计相应的评价指标体系，根据特定的评价标准，采用特定的评价方法，对企业一定经营期间的经营业绩做出公正、准确的综合判断。传统的业绩评价方法是投资报酬率、剩余收益等，20世纪90年代以来，经济增加值和平衡计分卡成为业绩评价的两大主流方法。

二、管理会计的作用

管理会计的作用主要表现在以下几个方面：

（一）为企业内部管理提供多元性信息

为了满足企业管理的需要，必须将生产经营过程中发生的各种纷繁复杂的数量关系进行计量和描述，以形成多种性质不同、功能各异，但又互相联系、相互制约的会计信息。会计信息的全面汇集、科学加工和合理运用，不仅是企业会计的一项基础工作，而且也是加强企业管理、改善生产经营、提高经济效益的一个重要条件。为了实现预定的经营目标，既需要财务会计提供历史性、总括性会计信息，也需要管理会计提供预计性、分析性会计信息。从企业未来的经营筹划和战略决策的角度上讲，预计性、分析性会计信息比历史性、总括性会计信息更为重要；用于规划、控制的会计信息比用于反映和监督的会计信息，更有利于提高企业管理水平，全面实现经营目标。因此，同财务会计信息相比，管理会计信息具有明显的多元性、时效性特征，可以在企业经营管理的广阔领域中更加充分地发挥作用。

管理会计信息的多元性，是指管理会计信息的具体内容与形式的多种多样化。通常，财务会计十分重视和强调提供总成本（费用）和单位产品（平均）成本资料，但这些信息，并不能直接为企业制定经营决策提供有效的服务。有时，原封不动地运用传统财务成本资料，还可能使管理当局作出错误的决策。例如，单位产品平均成本数据对于成本预测

和特殊订货决策,产品经营净盈亏数据对于利润预测和亏损产品处理决策,事实上都是无效的信息。与此相反,管理会计却从满足企业管理者行使管理职能、制定经营决策的需要出发,提供包含多种不同经济内容、以多种不同形式出现的信息,以便将它们用来解决不同性质或不同要求的管理与决策问题。例如,管理会计根据财务会计提供的历史成本和实际产量数据,采用特定方法,把全部成本划分为固定成本和变动成本,用以揭示成本同产量之间的内在联系,为开展成本预测、短期经营决策、编制生产经营预算提供重要依据。又如,管理会计根据经营决策的不同内容和决策分析的不同要求,提出许多具有特殊含义和特定用途的决策成本信息,如差量成本、边际成本、机会成本、付现成本、沉没成本等,以满足生产决策、定价决策的需要。

管理会计信息的时效性,是指管理会计能及时地提供可直接应用于规划、控制企业生产经营活动的会计信息。管理会计可以随时随地地提供有关信息,以便及时满足企业管理的信息需要;管理会计不是特别强调会计信息的精确度,而是十分注重会计信息的相关性、可用性和有效性。只要能够有助于企业管理者有效地行使管理职能,正确地进行决策,即使有一定误差的估计数、近似值,管理会计也可将其作为决策相关信息加以传递和应用。

(二) 帮助企业管理者制定科学的经营决策

管理的关键是决策。在企业制定经营决策的过程中,企业内部所有专业职能部门都必须从本部门的实际需要与可能条件出发,提出有助于管理者做出最佳决策的参谋、咨询意见。对于企业会计部门来说,这一任务自然落在管理会计肩上。管理会计中最重要的组成部分——决策会计就是为了上述目的,即为了满足企业管理当局制定决策的需要而建立起来的。这就是说,管理会计并不仅仅停留在给企业管理的有关方面提供信息这一步,而是在对企业会计部门所掌握的大量会计信息进行计量、加工和改制,并通过一系列理论和方法的适当运用,对不同备选方案的预期效益进行分析评价,然后向企业管理当局提出决策咨询意见,从而使其能够作出正确的抉择。例如,借助于差别收入、差别成本和差别利润等的确认和计量,可以对产品生产对象、产品生产数量、半成品或联产品进一步加工、现有机器设备或剩余生产能力利用等方面的可行性方案进行经济评价。借助于净现值法、内含报酬率法等,可以对设备购建、产品开发、技术引进等方案的可行性进行经济评价。

(三) 追踪、监控企业的生产经营活动

为切实加强企业管理,改善生产经营,实现企业目标,必须对企业的整个生产经营过程进行跟踪、监控,将反映计划执行过程和决策实施过程的实际数据,同体现企业经营目标的预算、标准、定额等进行比较、分析和评价。这既是确保企业的经济活动按预定轨道运行的必要手段,又是衡量与矫正计划、实现企业目标的可靠保证。因此,需要借助管理会计中执行会计的理论与方法,建立起完善的控制系统,并进行全面的业绩考评。在企业供应、生产、销售全过程和资金、成本、利润各方面,管理会计可以有效地行使控制职能,利用在实际执行过程进行计量、比较和考评等反馈手段,及时发现偏差,查明偏差产生的原因,继而制定改进措施,以保证企业经营目标的实现。

总之,管理会计的主要立足点、基本理论与基本方法等,都能直接或间接地对企业的各项经营管理工作起到良好而独特的推动作用,管理会计在进一步加强企业管理、改善生

产经营和不断提高经济效益等方面将发挥越来越重要的作用。

第三节 管理会计与财务会计的关系

随着社会经济的高速发展以及科学技术的不断进步,管理会计逐步从企业会计中分离出来,形成一门独立的学科,并与财务会计共同构成现代会计的两大分支。管理会计与财务会计之间既有区别又有联系,研究它们之间的关系有助于深入理解管理会计的本质和特点。

一、管理会计与财务会计的区别

(一) 信息服务对象的侧重点不同

财务会计的信息服务对象主要是企业外部利益相关者,如投资者、潜在投资者、债权人、税务机关、监管机构以及政府部门等,因此财务会计也被称为“外部会计”。它主要是依据制定的标准,通过确认、计量、记录和报告等程序对企业已经发生的经济活动或事项进行加工处理,形成相关凭证、账簿,并定期编制财务报告,向企业外部利益相关者提供企业有关财务状况、经营成果和现金流量等方面的信息。企业外部利益相关者不直接参与经营管理,而是通过阅读和研究财务报告,评估企业内部管理人员的经营业绩,并作出是否参与或继续参与企业活动的决策。

管理会计的信息服务对象主要是企业内部管理人员。因此管理会计也被称为“内部会计”。它主要是运用特定的理论概念和专门的技术方法,对财务会计提供的资料以及其他来源的资料进行整理、计算、对比和分析,向企业内部管理人员提供有关经营管理和决策的信息,以便他们更好地作出预测决策、制订规划预算、实施控制考核,从而提高企业的内部管理水平 and 经济效益。

(二) 信息作用时效不同

财务会计的信息作用时效主要在于反映过去,即对企业过去已经发生的经济活动或事项进行事后的核算和监督,以反映企业过去的财务状况、经营成果和现金流量。财务会计信息的这种特点,有助于外部利益相关者评价企业管理者受托责任的履行情况,并利用所获取的信息作出适当的经济决策。

管理会计的信息作用时效横跨过去、现在和未来三个时态,并以面向未来为主导。即管理会计以过去已经发生并生成的财务或非财务信息为基础,进行预测决策、规划控制以及责任考核。虽然利用了过去已发生的信息,但它并不是为了说明过去而是将其作为控制现在和规划未来的依据。管理会计信息的这种特点,有助于提高内部管理人员对企业经济活动的预见性和决策性。

(三) 会计核算主体不同

财务会计以整个企业作为会计主体,进行统一的会计核算和监督,提供反映企业整体情况的财务会计信息,它关注的是企业的整体经济利益。

管理会计以企业内部责任单位为会计主体,它既可以是整个企业,也可以将企业划分为若干责任中心,如单个车间、单个部门、单个人员、单个项目或单个管理环节等,责任