

现代管理会计

Modern Management Accounting

第2版



宋效中 主编



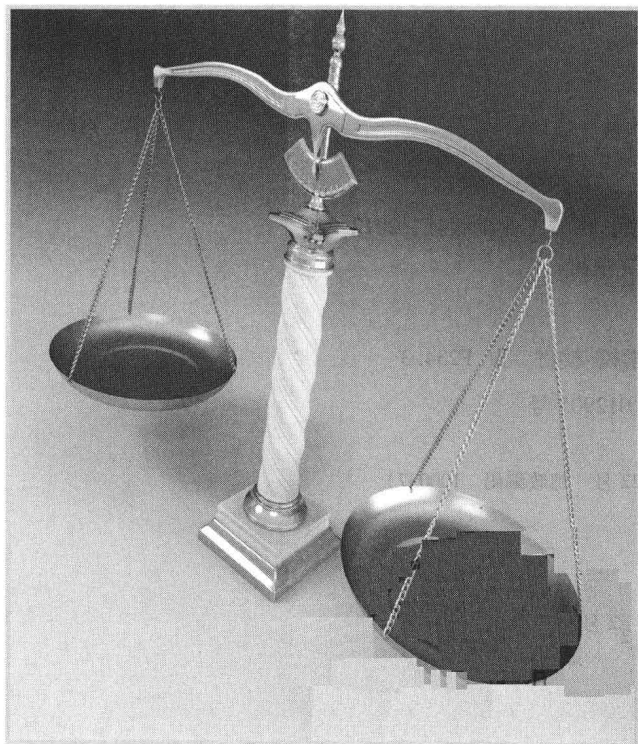
机械工业出版社
China Machine Press

21世纪高等院校专业课系列教材 · 【会

现代管理会计

Modern Management Accounting

第2版



宋效中 主 编
王玉坤 赵学梅 副主编
张 玮 姜 铭



机械工业出版社
China Machine Press

本教材把管理会计领域 20 世纪 80 年代中期以来的新研究成果进行了精选，将其中理论价值和实用价值强，内容较为稳定并得到社会公认的成果有机地融合到教材之中，以变动成本法、作业成本法、战略成本分析三根支柱为其理论与方法的支撑，修正了传统管理会计理论与方法的支撑点只是成本性态分析和变动成本法，以及在此基础上的本-量-利分析等知识含量较少的缺陷，以帮助读者应对更多的管理会计的理论与实际问题。

封底无防伪标均为盗版

版权所有，侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目（CIP）数据

现代管理会计/宋效中主编. —2 版. —北京：机械工业出版社，2012.2
(21 世纪高等院校专业系列教材·会计学专业)

ISBN 978-7-111-37238-7

I. 现… II. 宋… III. 管理会计-高等学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2012）第 012905 号

机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037）

责任编辑：李兰丁 版式设计：刘永青

中国电影出版社印刷厂印刷

2012 年 3 月第 2 版第 1 次印刷

185mm×260mm·19.5 印张

标准书号：ISBN 978-7-111-37238-7

定价：38.00 元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

客服热线：(010) 88379210；88361066

购书热线：(010) 68326294；88379649；68995259

投稿热线：(010) 88379007

读者信箱：hzjg@hzbook.com

前言

20世纪90年代以来,知识经济初见端倪。企业的生产要素从土地、劳动、资产等硬约束资源向信息、知识等软约束资源转变;企业生产工具从自然力、人力、手工工具或机器等传统工具向现代信息技术的网络生产工具体系转变。在这样的背景下,企业性质以及企业经营管理方法都出现了新的变化;企业的经营目标从企业利润最大化发展为企业价值最大化;企业的经营方式向国际化、集团化的方向发展;企业管理走向战略管理与战术管理、实物资源管理和信息知识管理相结合的方向。

随着企业管理的变化,作为侧重于为企业内部经营管理决策提供信息支援的管理会计也必然随之改变。在管理会计领域出现了众多的新成果,在对新成果进行了众多的创新尝试之后,管理会计的思维方式也相应地发生了变化。工业经济下的管理会计仅提供物质资源及其配置、利用的信息;知识经济下的管理会计也提供物质资源及其配置、利用的信息,但主要提供知识资源及其配置、利用的信息。为适应企业战略管理的需要,现代管理会计强调管理会计信息在协助企业战略的描述、定位、实施及评价中所发挥的关键作用。

随着管理会计内容的变化,管理会计教材的内容与结构也应该随之更新。现在社会上流行的管理会计教材虽然版本很多,但大多数沿用了20世纪80年代以来形成的基本框架。其理论和方法的核心是成本性态分析和变动成本法以及在此基础上的本-量-利分析;决策分析的内容主要是以财务指标为主的短期经营决策和长期投资决策;在控制部分主要是20世纪初期就广泛使用的全面预算、标准成本控制和责任会计;业绩评价也仅限于以财务指标为主的传统评价方式。为了适应现代管理的需要,本书在保留传统管理会计精华的基础上,吸收了中外管理会计理论和实践发展的新内容,力图为大专院校财会类专业学生和企业管理人员提供一部体系严谨、内容新颖、结构合理的新教材。

本教材具有以下几个特色。

1. 增加了管理会计理论与方法的支撑点

传统管理会计理论与方法的支撑点只是成本性态分析和变动成本法以及在此基础上的本-量-利分析,由于它们的知识含量较少,只能在其后的预测分析和短期经营决策等处有所运用,不能贯穿于决策与控制的诸多方面。本书以变动成本法、作业成本法、战略成本分析三根支柱为其理论与方

法的支撑,来应对诸多管理会计的理论与实际问题。

2. 融合了管理会计的新成果

本教材把管理会计领域 20 世纪 80 年代中期以来的新研究成果进行了精选,将其中理论价值和实用价值较强、内容较为稳定,并得到社会公认的成果有机地融合到教材之中,如作业成本法、平衡计分卡、质量成本管理等。所谓有机融合,并不是在教材之后作为附录进行简单介绍,而是根据其内容放置在教材最合适的位置,作为教材的主体内容加以讲解,这样才能使管理会计的内容有较强的时代感。

3. 重构了管理会计结构体系

本教材的基本框架分为现代管理会计基础(第 1~4 章)、决策与规划会计(第 5~9 章)和控制与评价会计(第 10~13 章)。在现代管理会计基础中以变动成本法、作业成本法、战略成本分析构成管理会计成本系统,它是管理会计理论和方法的基础。决策与规划会计包括经营预测、短期经营决策、质量成本管理、资本投资决策和战略决策描述与执行等内容。控制与评价会计包括全面预算、标准成本控制、责任会计和企业业绩评价等内容。

现代管理会计(第 2 版)与第 1 版的不同之处在于:第一,出于教学时数和篇幅的考虑,第 2 版删掉了第 1 版的第 2 章、第 10 章、第 11 章。第二,根据这些年的教学经验并汲取了国内外最新出版的管理会计教材的精华,增加了第 5 章,大幅度地修改了第 1 章、第 3 章、第 6 章、第 7 章、第 9 章、第 13 章。第三,在相关章节增加了案例,修改并充实了课后习题。

第 2 版教材由博士研究生导师宋效中教授组织,由多年讲授管理会计的教师共同修订。参加修订的教师有燕山大学会计系王玉坤,东北大学秦皇岛分院会计系赵学梅、山西财经大学会计系张祎,还有燕山大学博士生姜铭、王利宾、王茁。宋效中教授负责全书的总体结构设计、修改初稿和定稿。在第 1 版中参编,第 2 版中仍然保留其编写内容的人员有陈晶璞、许楠、冯增强、官兴国、高丽霞、刘娜、高淑芳、王哲。王国伟也为本书的编纂收集了大量的资料。

由于编者水平所限,本书内容难免有不妥、疏漏甚至错误的地方,恳请广大读者批评指正,以便修改、补充和提高。

编 者

2011 年 12 月

目 录

前言

第一篇 现代管理会计基础

第1章 总论 2

- 1.1 管理会计的形成和发展 2
- 1.2 管理会计概念及其与财务会计的关系 7
- 1.3 管理会计的内容与体系 9
- 1.4 管理会计的对象、方法和职能 13
- 1.5 管理会计与其他学科之间的关系 16

第2章 变动成本法与本-量-利分析 20

- 2.1 成本性态分析 20
- 2.2 变动成本计算法 27
- 2.3 本-量-利分析 35

第3章 作业成本法 47

- 3.1 作业成本法的定义及其起源与发展 47
- 3.2 作业成本法的原理 49

- 3.3 作业成本法程序 52

- 3.4 作业成本法与传统成本计算的比较 56

- 3.5 作业成本法应用案例 58

第4章 战略成本分析 65

- 4.1 战略成本分析的必要性及其内容 65
- 4.2 战略价值链分析 66
- 4.3 战略定位分析 81
- 4.4 战略成本动因分析 87

第二篇 决策与规划会计

第5章 经营预测 96

- 5.1 经营预测概述 96
- 5.2 销售预测 99
- 5.3 成本预测 105
- 5.4 利润预测 109
- 5.5 资金需要量预测 112

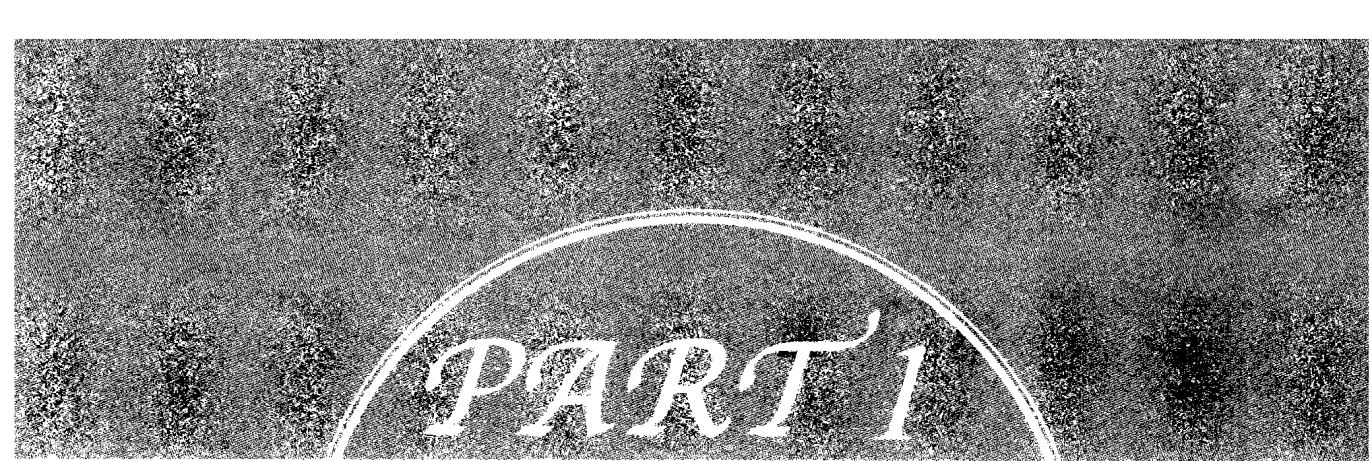
第6章 短期经营决策 116

- 6.1 经营决策概述 116

6.2	短期经营决策的 相关概念	118
6.3	短期经营决策方法	122
6.4	是否生产决策	125
6.5	生产品种决策	134
6.6	如何生产决策	137
6.7	定价决策	140
第7章	质量成本管理	148
7.1	质量与质量管理	148
7.2	质量成本概述	152
7.3	质量成本核算	156
7.4	质量成本报告	157
7.5	质量成本管理	160
第8章	资本投资决策	168
8.1	资本投资的战略性质 及其动机	168
8.2	传统的资本投资 评价方法	170
8.3	战略资本投资决策方法的 优势	175
8.4	战略资本投资决策模式	177
8.5	战略导向的资本投资 决策案例	182
第9章	战略决策描述与 执行	189
9.1	平衡计分卡	189
9.2	战略地图	194
9.3	战略中心型组织	207

第三篇 控制与评价会计

第10章	全面预算	214
10.1	全面预算概述	214
10.2	全面预算的编制方法	220
10.3	全面预算的编制内容	226
10.4	从传统预算向战略预算 的转变	234
第11章	标准成本控制	240
11.1	标准成本控制概述	240
11.2	标准成本的制订	242
11.3	成本差异的计算与分析	247
11.4	基于作业成本的标准成本法	255
第12章	责任会计	259
12.1	责任会计概述	259
12.2	责任中心	262
12.3	内部转移价格	268
12.4	责任预算的编制	271
第13章	企业业绩评价	281
13.1	企业业绩评价概述	281
13.2	企业业绩评价的历史演进	283
13.3	传统的企业绩效评价方法	284
13.4	战略业绩评价方法	287
13.5	平衡计分卡：战略业绩评价 的利器	292
参考文献		304

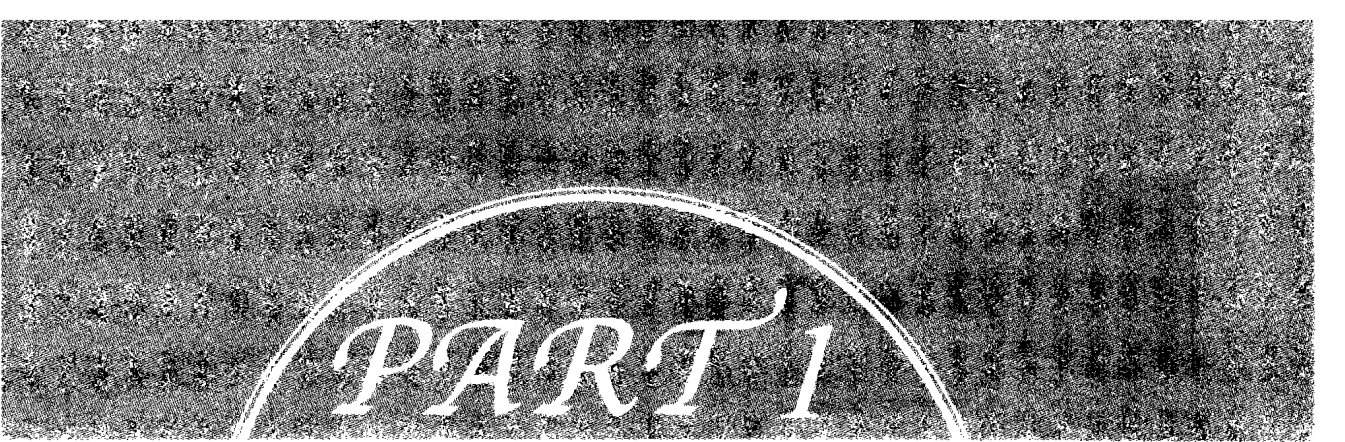


PART 1

第一篇

现代管理会计基础

- ▶▶▶ 第1章 总论
- ▶▶▶ 第2章 变动成本法与本-量-利分析
- ▶▶▶ 第3章 作业成本法
- ▶▶▶ 第4章 战略成本分析



PART 1

第一篇

现代管理会计基础

- ▶▶▶ 第1章 总论
- ▶▶▶ 第2章 变动成本法与本-量-利分析
- ▶▶▶ 第3章 作业成本法
- ▶▶▶ 第4章 战略成本分析

信服务。同时,铁路和电信行业的内在要求又首先在这些行业引发了组织创新,使这两个行业成为最早出现现代大型企业的领域。现代企业的特点是将许多单位置于其控制之下,这些单位经营于不同的地点,通常进行不同类型的经济活动,处理不同类型的产品和服务。由此也对管理会计信息提出了新的要求:只有有效的管理会计系统,才能有效率地协调运输、加工及配销等活动,并且评价各地区分部经理人员的业绩。当时各产业中都有相应的管理会计创新。例如铁路业为监督多样且分散的营业状况,创造了控制现金收支的新程序,以及汇总其内部营运与业绩的考核指标。如每吨公里成本、每位顾客的公里成本、经营比率等,用以帮助管理当局评价各业务单位的获利能力和经营业绩。钢铁企业则在铁路业所创造的管理会计方法的基础上加以应用和扩展。典型的例子有重视成本管理的钢铁大王安德鲁·卡内基。他不仅利用应付凭证编制成本报告,而且将成本报告作为主要控制工具。卡内基十分重视成本,他不仅认为看好成本,便不需担心利润,而且不断要求部门主管说明单位成本变动的理由。他把全部精力放在营业的成本上面,不仅将每年营业个体当期成本与前几个月的成本比较,而且与其他企业的成本比较。除了利用成本计算资料评价部门管理者经营业绩外,还依靠成本计算检查原材料质量及组合;同时,作为定价的依据,在大型商业企业,也自行发展了一套衡量内部业绩的方法,如销货毛利、存货周转率等指标。

19世纪最后20年和20世纪初,管理会计技术进一步发展,且与科学管理运动相联系。以泰勒为代表的工程师研究表明:企业内部通过实现各项生产和工作的标准化,来提高生产和工作效率;尽可能避免浪费,从而达到提高企业利润的目的。

20世纪初期,集权功能模式企业体制(U型组织结构)开始出现,为管理会计系统的进一步创新提供了机会。其中,影响最深远的管理会计创新是投资报酬率(ROI)指标。投资报酬率为企业整体及各部门业绩评价提供了依据,同时也为管理当局进行资产分配提供了依据。

20世纪20年代,被O.威廉姆森(O. Williamson)称为“美国资本主义在20世纪最重要的一项创新”的分权式企业组织结构——事业部制(M型组织结构)开始出现。事业部制的创建目的,在于克服以杜邦公司为代表的集权功能式企业体制存在的两大弱点。以通用电气为代表的事业部制公司,进一步发展管理会计的技术与方法,使之更好地适应事业部制公司管理的需求。

1.1.2 执行性管理会计阶段(20世纪初到20世纪50年代)

20世纪20年代,资本主义已经有了相当的发展。但在企业管理工作中,经验和直觉仍占统治地位,许多企业管理混乱、经营粗放、资源浪费现象十分严重。因此,如何改变这种状况,用较先进的科学技术手段、科学管理方法代替落后的、过时的手段和方法成为企业管理中需要解决的重大问题。正是在此情况下,“泰勒制”产生了。泰勒于1911年出版了《科学管理原理》一书,该书着重从时间、动作的合理配合上,研究生产工人的实际操作,目的在于通过科学地分析工人在劳动中的机械动作,省去多余的动作,并且完善计算、监督制度,使工人的操作规程更加科学、合理,从而最大限度地提高劳动生产率。

随着泰勒制的运用,会计工作为了配合科学管理,也随之发生了相应的变化,这些变化主要表现在:标准成本、预算控制、差异分析相继出现。所谓标准成本,是指产品投产前,严格按照科学的方法制定其工资、材料等消耗标准并以此为基础,形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。预算控制就是事先按期间编制制造费用预算,并计算出制造费用的标准分配率,再据此确定产品标准成本中的制造费用标准成本。差异分析就是于一定期间终了,对人工、材料消耗脱离标准、费用开支脱离预算所形成的差异进行具体分析,查明差异形成的原因和责任,借以对有关方面的工作成果进行全面的评价和考核,并促使他们采取有效措施,针对存在的问题进行改进。以上这些变化,表明原有会计体系的主体内容与基本结构发生了某种变化,意味着成本会计已经开始向管理会计过渡。

然而,由于企业生产经营过程复杂性的影响和当时科学技术水平的限制,企业管理中的许多问题尚在多种因素的交错与变异中,难以正确解决。标准成本、预算控制和差异分析在企业管理中的运用表现出较大的局限性,很难满足企业管理的实际需要。这就是说,当时的管理会计只是零星的、分散的会计技术和会计方法,并没有形成一整套独立、科学的理论及方法体系,暂时还处于初期孕育阶段。

因此,执行性管理会计是以泰勒的科学管理学说为基础形成的会计信息系统。主要包括“标准成本”、“差异分析”、“控制预算”等方面。但它还是管理会计的雏形,其基本特点是在企业的方针、决策等重大问题已经确定的前提下,协助解决在执行中如何提高生产效率和生产经济效果的问题,而企业管理的全局、企业与外部关系的有关问题没有在会计体系中得到应有的反映。因而,这还只是一种局部性、执行性的管理会计,仍处于管理会计发展历程中的初级阶段。

1.1.3 决策战略管理会计阶段(20世纪50年代到80年代中期)

20世纪50年代起,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,使生产力获得了迅猛的发展。同时,跨国公司大量涌入,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这些新的条件和环境,一方面强烈要求内部管理更加合理化、科学化。另一方面还要求企业具有灵活反应和高度适应能力,否则,就会在激烈的竞争中被淘汰。由于市场环境的重大变迁和信息技术的发展,泰勒的科学管理学说显然无法适应这种新的形式和要求。它必然要被现代管理科学所取代。一般认为,现代管理科学有两大支柱:运筹学和行为科学。正是这两大支柱可以很大程度上克服泰勒的科学管理学说的重要缺陷,能较好地适应战后经济发展的新形势,因而在企业管理工作中得到广泛而有效的应用。为了配合职能管理与行为科学管理,“责任会计”和“本-量-利分析”等专门方法也应运而生,并加入到原有的会计方法体系中,使得会计学科的深度和广度有了较大的突破。“责任会计”和“本-量-利分析”方法,再加上20世纪30年代形成的“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等方法,形成了管理会计的雏形。

现代管理科学的创立及其在企业管理中的成功作用,不仅提高了企业的经营管理水平,而且以其现代管理理论武装了企业会计,使许多有效的现代技术方法渗入会计领域,从而充实了成本会计的内容,逐步在原来成本会计的基础上,形成一个新兴的会计分支,从传统会计中分离开来,被称为“管理会计”。原来的传统会计一般就称为“财务会计”。在1952年国际会计师联合会(IFAC)上正式通过了“管理会计”(management accounting)这个专有名词,它标志着管理会计学科的诞生。

由于企业组织的扩大不仅表现为单一经营领域的规模扩大,而且表现为跨领域、跨国界的投资增加,企业组织不仅面临所有权和经营权的分离,而且面临内部组织之间的权力分解,与这种分权管理随而来的是职能失调所带来的目标不一致,即拥有决策权的管理者可能从自己利益出发选择决策方案,由此带来对于企业利益的损害。于是,产生了如何确定内部组织层次之间的权责范围,如何合理计量和评价管理者业绩,如何确定内部转移价格以及如何衡量分部业绩,以有助于投资决策等。因此要求会计更多地关注企业内部交易,提供有助于正确评价业绩和加强内部控制的信息和技术,从而推动管理会计的发展。

1.1.4 综合型管理会计阶段(20世纪80年代中期至今)

综合型管理会计也叫现代管理会计,随着社会经济的发展,企业经营管理的核心任务也发生着更替,从重视利润到重视市场份额,到重视企业竞争优势。随着21世纪的到来,企业经营管理的核心任务也从竞争优势转到重视企业发展的核心能力——企业面向市场变化做出反应的能力。它是“企业内部一系列互补的机能和知识的结合”。管理会计就是为“企业核心能力的诊断、分

析、培植和提升服务”(胡玉明,2001)。管理会计进入为服务于企业核心能力培植的综合型管理会计阶段。自1980年以来,作业成本管理、成本企划、平衡计分卡、质量成本管理、适时生产系统、战略管理会计等管理会计实务不断出现。

总而言之,知识经济下企业管理是物本管理、人本管理、智本管理的综合管理。管理会计是融管理和会计于一体的专门领域,其特性自然随管理特性而转移,随管理特性的发展而发展。知识经济下的管理会计性质凸显人文文化的特征(余绪缨,2001)。管理会计不仅像传统管理会计那样从信息层面为管理提供信息支持,还从知识、智力层面为企业管理提供智力支持。知识经济下企业管理会计要超越“传统会计思维定式”,即“货币化、精确、平衡”七字经。知识经济下企业管理会计要开创认识上的新的方法论,即三个“并重”。三个“并重”是指:量化与非量化并重,量化的各种形式并重,量化的各种形式中货币计量与非货币计量并重。现代管理会计的主要特征如下。

1. 以企业价值可持续增长为目标

目标是组织存在的前提条件。作为企业系统的一个重要组成部分的企业管理会计系统,企业目标是其存在和发展的前提条件。

由于物质资源的稀缺性和使用上的排他性,以及传统企业追求利润最大化的目标,导致企业经济利益与环境效益、生态效益、社会效益相冲突。随着工业经济向知识经济的发展,企业管理表现为以追求可持续创造企业价值的价值管理。知识经济下企业是主体制企业,企业的目标是企业价值可持续增长最大化。从某个意义上说,管理会计的目标就是对企业管理目标的具体化和数字化。现代管理会计的目标就是对企业可持续创造企业价值进行具体化和数字化的过程。因此,知识经济下的企业管理会计是以企业价值可持续增值为目标的。

2. 以顾客为导向

随着社会需要向个性化、多样化、复杂化发展,企业组织生产从“大量生产”向“顾客化生产”转变,企业经营必须以“顾客为中心”,将及时满足顾客的特定需要放在首位。因此,现代管理会计系统要以顾客为导向,提供着眼于提高顾客价值的相关信息。顾客价值(customer value)是顾客所得到的(顾客实现)和顾客所放弃的(顾客牺牲)之间的差额。顾客所得到的(顾客实现)是指顾客从所购买的产品或劳务中得到的全部有形和无形的利益,包括基本和特殊的产品(或劳务)特性、服务、质量及顾客所认为重要的任何因素;顾客所放弃的(顾客牺牲)指顾客购买成本,取得并学会使用该产品(或劳务)的时间和努力,以及维护和处理该产品所花费的成本等。以顾客为导向的管理会计提供两个方面顾客需要的信息:一是提供企业外部顾客价值增值需要的信息,即提供企业外部顾客关于企业产品(或劳务)的价格、质量、时间等信息;二是提供企业内部顾客价值增值需要的信息,即提供企业内部各作业链上的员工、部门等内部顾客(一般说来,下一道工序是上一道工序的顾客)所需要的作业信息等。

3. 面向企业战略管理

随着工业社会向知识经济的发展,企业管理从经营管理向战略管理转变。在知识经济环境下,企业战略管理更是超越传统、偏重竞争,从忽视合作转向向合作竞争演化的深度和广度发展。管理会计也要从为企业经营管理服务的管理会计向为企业战略管理服务的战略型管理会计转变。

因此,为适应企业战略管理的需要,企业管理会计必须向企业管理决策者提供如下企业战略管理信息:战略环境信息、战略选择信息、企业内部过程信息、业绩评价信息、激励机制信息等。信息流是企业组织的血液,它带给网络组织营养与能量。企业作为网络组织中的一个节点,必须获取网络组织中其他节点(顾客、供应商、政府、竞争者、战略联盟者等企业利益相关者)与企业战略管理有关的信息。企业管理会计通过信息网络设施(内部网、外部网、互联网)与网络组

织中的其他节点（顾客、供应商、政府、竞争者、战略联盟者等企业利益相关者）保持信息交流的实时、双向、平等和高效，从而获取与企业战略管理有关的信息。所以，现代管理会计就是战略管理会计。

4. 以基于业务流程基础上的价值链分析为工具

传统企业经营管理是建立在企业生产产品的数量的基础上，主要考虑企业由什么要素来生产、生产什么产品、生产多少，而不是建立在企业生产产品的过程（流程）的基础上。实际上，企业是以业务流程为基础组建起来的生产团队。流程是一组有序作业（activity）所构成的结构化行为的总体。流程不是作业的简单相加，而是“一组有序作业”的集合，其构成要素有“一组作业”、输入、输出等。企业经营管理流程主要有战略流程、经营流程和保障流程。

“流程理念是管理会计的生长点。”企业是以业务流程为基础组建起来的生产团队，对企业活动的认识和了解必须是对企业业务流程的认识和了解。对企业业务流程中的每个业务活动（有时叫作业）的成本、价值等各个方面的分析就是平常所说的价值链分析。因此，管理会计所获得的信息来源于基于业务流程的价值链分析。在不同的社会经济条件下，价值链分析呈现不同的特征。工业经济下，企业外部价值链和企业内部价值链是二维空间内线性的价值链。企业的价值分析是运用价值链分析为工具的。在知识经济下，企业外部价值链和企业内部价值链是三维空间内非线性的价值网络链。因此，企业的价值分析是以价值网络链分析为工具的。

因此，在知识经济下，企业应该通过企业价值的网络链分析去创造企业网络核心竞争力。所谓企业网络核心竞争力是指市场竞争中的若干企业，通过产权纽带、政策联盟、虚拟经营等一系列契约将各自的核心竞争力进行整合所形成的网络组织的核心竞争力。企业间的关系不是市场机制中纯粹的买卖关系，也不是企业内部的“层级关系”，而是既竞争又合作的特殊关系。在知识经济下，企业价值网络链分析就是充分借鉴先进企业的现代管理思想，应用电子数据交换、数据库、数据仓库技术、联机分析技术、数据挖掘技术等现代信息技术、通过收集信息、整理信息、筛选过滤信息、综合信息、传递信息来分析企业每个活动是增加还是减少企业网络的核心竞争力。

5. 管理会计内容的变化

管理会计的主要内容是提供以知识资源的有效配置、充分利用为主，物质资源的有效配置、充分利用为辅的信息。企业管理会计的内容随着企业管理中心的转变而转变。企业管理就是对企业资源进行有效配置和充分利用。在知识经济下，土地、劳动、资本、知识（信息）都是企业的生产资源，但土地、劳动、资本等物质资源的重要性逐渐被知识（信息）等知识资源所取代。由于知识代替了自然资源、劳动、资本而成为企业最有战略性的资源，企业的管理重点就转变为对知识的有效识别、获取、开发、使用，以及企业组织知识的共享、转化、创新等的管理。在知识经济中，科学家和工程师的智力是知识生产最根本的要素，它要求科学作为基础知识。因此，为了向企业的知识生产及其分配提供最佳的资源配置和良好的激励机制，管理会计除了提供企业物质资产的配置及其分配信息，还要提供智力资产和相应智力资本的配置及其分配信息。这包括智力资产和智力资本的确认、衡量以及综合评价的信息。另外，还要提供拥有智力资产的人才的各方面综合素质的信息，如身体素质、智商水平、想象力与灵活性等；提供这些科研人才拥有的科学基础知识和情况，如受教育程度、发表科研文章的情况、科研攻关能力等。

6. 提供适时的、定制的、个性化以及多种信息类型的管理会计信息

企业知识生产的信息结构是集中型与分散型相结合的信息结构。其信息兼有货币信息、价格信息和非价格信息的类型，管理会计必须能够收集、加工和传递上述类型的信息；同时，形成一个能够使人的聪明才智和开拓创新精神得以充分发挥的机制。这是一个极为复杂的过程，它涉及物质与精神的许多层面。因而，与之相适应的管理会计提供的信息就不应是单一化的，而必须是

灵活的、多样化的，包括数量信息与质量信息、财务信息与非财务信息、静态信息与动态信息、内部信息与外部信息、物质层面的信息与非物质层面的信息，等等。

知识经济的核心是创新，创新的核心是速度。比竞争对手优先是知识经济竞争的首要原则。一方面，知识生产的创新性导致各个决策者所需要的相关信息因所做的决策不同而不同，管理会计系统需要按企业各个决策者的不同而不同，管理会计系统需要按企业各个决策的需求提供定制的、个性化的管理会计信息。另一方面，时间是知识生产要素之一，优先权报酬系统的运作原则是谁优先创新知识，谁就拿走一切。所以，管理会计系统应提供适时的管理会计信息。

1.2 管理会计概念及其与财务会计的关系

1.2.1 管理会计的概念

学习管理会计，首先要对管理会计的概念有所了解。

什么是管理会计？国内外学者众说纷纭。我国会计界对会计的本质有两种观点：其一是信息系统；其二是管理活动。由于管理会计是会计的分支，这两种观点必然会辐射到管理会计本质的确定上来。余绪缨教授的观点是：“现代管理会计是一个信息系统，属于管理信息系统的一个子系统，是‘决策支持系统’的重要组成部分。”有的学者则认为，财务会计是信息系统言之有理，管理会计是信息系统就说过去，因为管理会计具有管理的职能。其实不然，从本质上说，管理会计是为管理者（决策者）服务的会计，管理会计人员是参谋人员。管理会计作为决策支持系统并没有降低它的地位，相反，客观地、公正地表明了它存在的价值和发挥作用的界限。管理会计作为服务部门为决策提供信息，它是一种决策支持系统，管理会计人员以信息专家身份在决策支持系统中发挥作用。为此，我们对管理会计的定义是：管理会计是决策的支持系统，它运用一系列专门的方法，收集、分类、处理、汇总分析和报告各种与企业管理有关的信息，以保证企业科学地进行决策与规划、控制与评价等各种管理活动，实现企业价值最大化的目的。

对于这个概念应如何理解？我们可以从管理会计与财务会计的联系上来加强理解。

1.2.2 管理会计与财务会计的关系

随着生产力的发展和管理水平的提高，企业会计逐步形成了两个相对独立的领域：财务会计与管理会计。作为企业会计的两大分支，它们之间既有区别又有联系。

1. 管理会计与财务会计的区别

(1) 信息提供对象不同。财务会计主要为企业外部经济利益相关者的投资决策和监督提供信息服务，所以也成为“外部会计”。它主要是通过对企业日常发生的经济活动的记录、整理和汇总，形成相关凭证、账簿，并定期编制财务报告等若干工作，为企业外部各利益相关者（投资者、潜在投资者、债权人、税务机关、证券监督部门等）提供企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的信息。

管理会计主要为企业内部管理人员的经营决策提供信息服务，故称其为“内部会计”。它主要是通过应用一系列特定的理论概念和专门的技术方法，对那些源于财务会计、统计和生产经营业务等方面的相关数据进行加工处理、分析整合后，为企业内部各管理层面提供有效经营和优化决策等方面的有用信息，以便他们更好地制定经营决策、编制计划期预算和实施控制考核。

因此，从某种意义上说，财务会计是一种社会化的会计，其提供的信息是一种社会化的公共产品。管理会计则是企业化或个体化的会计，它只为特定的信息使用者提供相关信息，即所谓

“相关信息适时地提供给相关的人”。

(2) 工作侧重点不同。财务会计一般是对企业过去已经发生的经济事项进行事后的记录和汇总,以监督和评价已经发生的经营活动,考核经营者过去的业绩。

管理会计在决策时也将使用过去已经发生的信息,但它不是为了说明过去而是将其作为控制和考评现在、预测未来的依据。管理会计这种面向未来的特点,不但提高了企业经济活动的预见性和计划性,也增强了管理会计参与企业决策和业绩评价的功能。

因此,财务会计反映的主要是过去已经发生的确定的经济事项,而管理会计则强调的是面向未来。

(3) 会计核算主体不同。财务会计以整个企业(独立核算的部门)作为会计主体,进行统一的会计核算,提供反映企业整体情况的信息,它关注的是企业的整体经济利益。

管理会计既可以将整个企业作为会计主体,也可以根据管理者控制和决策的需要将企业划分为若干责任中心,以各个责任中心作为会计主体分别进行核算,即管理会计的会计主体可以是多层次的。管理会计需同时兼顾企业生产经营活动的整体与局部,一方面需根据企业的经营目标,对未来的生产经营活动进行整体规划和控制,另一方面又要从企业的局部出发,妥善处理各个部门以及基层单位的各种问题。

(4) 信息约束标准不同。财务会计对外提供报告时必须严格遵守企业会计准则和企业会计制度的规定,按照会计原则和会计程序处理日常经济事项,其会计核算的方法前后各期也需保持一致,不得随意变更。如果需要变更会计核算的方法,就必须及时在会计报告中说明变更的情况,如变更的原因以及变更对利润的影响数额等。

管理会计则不存在统一的标准或固定的规范和依据,它不受企业会计准则和企业会计制度的影响,如管理会计在进行备选方案决策时,采用的是成本效益原则,而在计量固定资产价值时采用的是变现价值而非历史成本。此外,管理会计提供的信息一般不负法律责任。

(5) 信息精确程度不同。财务会计反映的是过去已经发生的经济活动,其注重的是可证实性和货币性信息,因此财务会计对其提供的信息的精确程度要求很高,如财务报告中的数据必须保持绝对平衡。

相对于财务会计来说,管理会计主要是以企业未来的、预计发生的经济行为作为信息加工的对象,其生产的信息是面向未来的。由于影响未来经济活动的不确定因素较多,加之管理会计对信息时效性的要求较高,所以管理会计提供的信息一般只能相对精确。

(6) 报告期间频次不同。财务会计的会计报告在编报时间上几乎无弹性可言,它是一种强制性的会计信息系统,其报告的频次依据会计核算期间而定,通常为一个月、一个季度、半年或一年,并且必须在特定会计核算期间内编报财务会计报告。

管理会计不要求定期编制规定的报告,它属于非强制性会计信息系统,在编制时间上不受固定期间的限制,所以管理会计报告编报的期间弹性较大,并且可以依据管理者决策的需要适时编报管理会计报告,如短则一小时、一天,长则数年。

(7) 会计核算程序和报告格式不同。财务会计中具体经济事项的业务核算程序基本固定,且具有强制性,凭证、账簿和财务报告也都有规定的格式,并在一定时期内只能采用一种专门的核算方法。

管理会计的具体业务核算程序有较大的自由选择权,所用的方法灵活多样,通常不涉及填制凭证和记账的问题,而且提供报告的格式也不固定,可根据管理者决策的需要进行设计。

(8) 信息加工处理方法不同。财务会计采用的是描述性方法,它一般仅运用初等数学知识,而管理会计采用的是分析性方法,它大量地应用现代数学知识(如数学规划模型、矩阵模型和概率模型等),在核算分析中不仅涉及常数还经常涉及变数。

管理会计与财务会计的主要区别如表 1-1 所示。

表 1-1 管理会计与财务会计的区别

项 目	财 务 会 计	管 理 会 计
信息提供对象	企业外部利益相关者	企业内部经营管理者
工作侧重点	着重反映过去	控制现在、规划未来
会计核算主体	整个企业（独立核算部门）	责任中心
信息约束标准	企业会计准则、企业会计制度	成本效益原则
信息精确程度	力求准确	相对精确、强调时效性
报告期间频次	定期编制报告	根据需要编制报告
会计核算程序和报告格式	核算程序、报告格式固定	核算程序、报告格式灵活
信息加工处理方法	初等数学方法、描述性方法	现代数学方法、分析性方法

2. 管理会计和财务会计的联系

管理会计虽然是从财务会计中分离出来的，但是两者之间仍存在着千丝万缕的联系，它们都是企业会计的有机组成部分。

（1）核算对象相同。财务会计与管理会计的核算对象从总体上讲都是企业的经济活动，只不过因为两者分工的不同，使其核算对象在时间和空间上各有侧重。财务会计在时间上侧重于核算和分析过去已经发生的经济活动的信息；在空间上侧重于核算和分析整个企业的全部经济活动的信息。管理会计在时间上侧重于核算和分析现在以及未来的经济活动的信息，在空间上侧重于核算和分析责任中心的、可供选择的或特定的经济活动的信息。

（2）基本信息同源。财务会计与管理会计都是会计信息系统的一部分，它们的信息均来源于企业经济活动的原始信息，只是两者对同源信息进行加工整理所运用的方法不同，服务于信息需求的对象不同。财务会计主要采取填制凭证—登记账簿—编制报告这种固定的模式对信息进行加工处理，以便使这些资料更好地为企业外部利益相关者服务。管理会计则经常利用财务会计信息系统提供的信息资料，并对其中某些资料进行必要的加工和延伸，以便这些资料能更好地为企业的内部管理和决策优化服务。

（3）最终目标一致。财务会计与管理会计虽然分别为企业内部和外部提供经济信息，但它们的最终目标都是为了提高企业的经济效益，实现企业价值最大化。财务会计对企业外部利益相关者提供财务报告的同时，也为企业内部提供了准确可靠的信息，这将有助于决策者进行合理的决策，有助于强化企业内部管理，进而达到提高企业经济效益的目标。而管理会计则直接参与企业的经营决策，以帮助企业改善经营管理和提高经济效益。

1.3 管理会计的内容与体系

管理会计从诞生之初，其体系与内容就常常成为学术界讨论的主要问题，特别是最近几年，由于管理会计受到它邻近学科的影响，就更有必要明确界定它的领域、体系和内容。

管理会计是为企业经营管理服务的。企业的经营管理，是指企业的管理人员对企业的生产经营活动过程进行计划、组织、指挥、协调和监督的一系列活动的总称。这一系列活动具体表现为对企业的生产经营过程及其变动趋势进行预测，从而对生产经营的发展做出决策，确定经营目标和围绕目标制订计划、方案、然后在此基础上采取各种组织调控措施，促使计划、方案的贯彻执行，以实现预定的经营目标。企业管理的这些活动，从其工作程序来说，可以分为两大环节，一

是在预测基础上做出战略、经营决策,确定经营目标,制订计划、方案;二是对计划方案的实施采取调节、控制措施。管理会计是企业管理的组成部分,必须根据企业管理的要求来确定其体系与内容。但是,管理会计毕竟是企业管理的一个局部,它不可能也不必负担起企业管理的全部任务,它只是在会计工作的范围内从其特定的方面,以其特定的方法参与企业管理,并为企业管理全局服务。

由此看来,确定管理会计的体系与内容必须联系企业经营管理所需要的决策与控制来进行。管理会计工作者首先要通过各种渠道收集信息,然后进行加工,并把整理出的信息资料提供给经营管理部门负责人,让这些情报发挥作用,使企业经营决策与业绩管理能更有效地进行。这就是管理会计的直接目的。所以,在确定管理会计的体系和内容时,必须从信息的加工整理、决策和控制与评价三方面构建。

1.3.1 成本确定和成本计算

管理会计是企业管理决策的信息支持系统,为此,提供及时、准确、可靠的信息,必然是管理会计的基本内容。

在管理会计所提供的各种信息之中,成本信息是核心。因为,企业经营的各个环节、经营管理的各个方面都离不开成本信息的运用,管理会计在参与企业决策、编制计划和预算、帮助管理部门指导和控制经营活动的过程中,处处贯穿着成本确定和成本的计算,因此,成本确定和成本计算是管理会计内容的重要方面。为了适应管理的不同要求,管理会计对成本进行不同的分类、不同的定义;对成本确定采用不同的分析和计算方法。

管理会计所需要的成本信息都是依据传统成本核算法计算的。但对于侧重于企业内部管理的管理会计而言,传统的成本核算法有三个缺陷:一是在制造费用分配方面不准确,特别是随着现代企业机械化、自动化程度的上升,制造费用在产品成本越来越提高的情况下,这种不准确性的缺陷日显突出,于是有了作业成本法的产生与越来越广泛的运用,作业成本法相对于传统成本法,在制造费用计算上相对来说要准确得多。二是传统成本核算在计算产品成本时,把固定制造费用和变动成本制造费用一同计入产品成本,因此,很可能出现反常的现象,即一方面销售下降,另一方面由于提高产量使单位产品包含的固定性费用降低,使产品利润在产品大量积压的情况下却有所增长。这种反常的情况违背了市场经济基本原则,误导企业重产量轻销售。于是便有了变动成本法的产生。变动成本法把固定成本全部列入当期损益,这样就可以保证利润与销售量的同向变动,从而促使企业管理者重视销售环节,以销定产,防止盲目生产。三是传统成本核算法所提供的信息,仅限于企业内部的信息,而随着以全球化、信息化、网络化为特征的新经济时代的到来,企业不仅需要内部成本信息,而且还需要外部成本信息,即需要产品竞争对手的信息、行业供应链上供应商的信息、本企业和购买商之间的各种竞争与合作的企业外部信息,于是便有了战略成本会计的产生。战略成本会计是企业为了获取和保持长期核心竞争力,运用专门的方法提供企业竞争对手及其供应链的成本资料,获取企业在战略管理整个循环进程中的成本优势的信息。传统成本核算系统、作业成本核算系统、战略成本核算系统以及其他成本核算系统,都是管理会计为企业决策、控制与评价提供信息的核算系统,它们相互补充,共同完成管理会计决策信息支持的作用。

1.3.2 决策与规划会计

决策是指在已定条件下确定行动目标,并在若干有价值的方案中,选择最优方案,作为制订具体计划的依据的过程。在企业管理中,决策的过程即是选择生产经营方案,确定经营目标的过程。决策的正确与否,对于企业生产经营的成败关系极大,有时甚至会影响企业的生死存亡。因此企业的高层管理人员总是把决策放在极其重要的工作位置上。决策的过程一般包括以下几个步