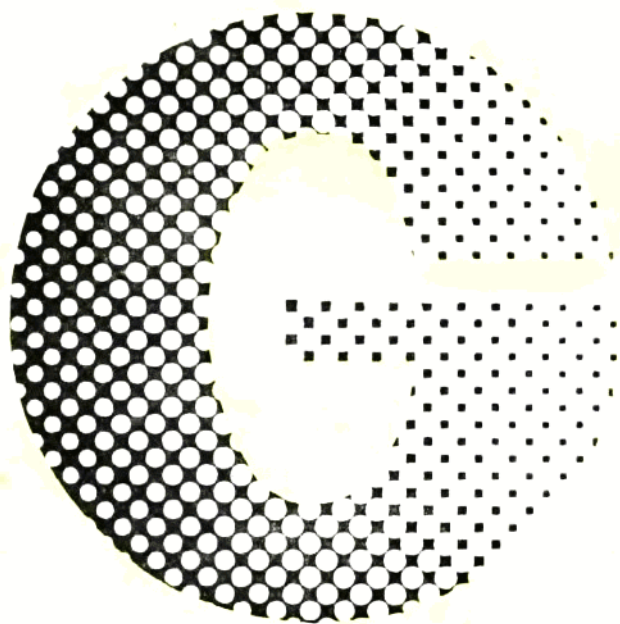


# 管理会计



长春大学 刘敦孝 主编

95  
F234.3  
42  
2

普通高等专科学校教育规划教材

# 管 理 会 计

主编 长 春 大 学 刘敦孝  
主审 吉林税务学院 周 正  
协编 于福 倪国范 章礼



机 械 工 业 出 版 社



C 008539



3 0133 9932 8

## 本书常用名词及其符号

$A$ ——年金  
 $a$ ——平滑系数  
 $B$ ——缺货成本  
 $C$ ——成本(费用)  
 $C_t$ ——总成本(费用)  
 $C_u$ ——单位成本  
 $D$ ——折旧额  
 $D_r$ ——折旧率  
 $d$ ——日平均需用量  
 $E$ ——收入  
 $E_e$ ——期望值  
 $E_t$ ——预测值  
 $l_t$ ——误差  
 $F$ ——终值  
 $F_0$ ——固定成本(费用)  
 $f_a$ ——连续复利的年金现值系数  
 $g$ ——公差  
 $H$ ——最大缺货量  
 $I$ ——盈利  
 $I_p$ ——净利现值  
 $i$ ——年次、次数  
 $J$ ——设备调整费  
 $K$ ——设备原值  
 $K_p$ ——资金占用费  
 $L$ ——批量金额  
 $M$ ——贡献毛益

$M_t$ ——单位贡献毛益  
 $M_r$ ——贡献毛益率  
 $m$ ——次数  
 $N$ ——年期  
 $n$ ——年数  
 $O$ ——圆点  
 $P$ ——现值  
 $P_t$ ——单价  
 $P_o$ ——每次订货费  
 $Q$ ——批量  
 $R$ ——相关系数  
 $R_a$ ——余值  
 $r$ ——利率、费率  
 $S$ ——安全储备量  
 $t$ ——时间  
 $U$ ——总量  
 $u$ ——单位用量  
 $V$ ——变动成本(费用)  
 $V_t$ ——单位变动成本  
 $W$ ——总金额  
 $x$ ——数量  
 $y$ ——金额

说明：以上符号是在本书中赋予特定的涵义，属于一般通用符号则从习惯。例如一般直线方程表达式  $y = a + bx$   $y$  表示因变量， $x$  表示自变量，等等。

## 前 言

本书是高等专科学校财务会计专业试用教材,是根据机电工业部教育局审定的教学大纲组织编写的,适用于招收高中毕业生、学制为三年的高等专科学校财会专业。本书也适用于职工大学、业余大学、中等专业学校的财会专业,并可供工业企业财务会计和经营管理人员学习和参考。

管理会计作为一门新兴的学科,是综合继承了会计学、经济学、技术学、运筹学、行为科学以及现代经营管理学的最新成就而发展起来的。10余年来,管理会计在我国也得到了比较广泛的推广应用,而且在一定范围内和一定程度上开展了理论上和技术方法上的研究,并取得了相应的成就。这为本书的撰写提供了良好的条件。

管理会计主要是研究未来生产经营活动的经济效益,它是以进行成本财务预测、参与经营管理决策、规划生产经营活动各项经济指标为基本职能,并以此为基础而组织的控制与考核的分析评价活动。所以,本书以此为主线来安排各章节的内容。

第一章总论。阐述了管理会计的产生与发展,管理会计的对象、特点与职能,以及管理会计应遵循的原则,管理会计的发展趋势等内容。这些问题都有待进一步完善与发展。

第二章成本性态与变动成本法。本章除了介绍变动成本与固定成本的特性和混合成本分解方法、变动成本计算法的特点之外,对变动成本法的缺点及其与全额成本计算法相结合运用的局限性,从理论与实践上进行了分析评述,这是本书作者的一孔之见,愿与广大读者作进一步探讨。

第三章预测。包括利润预测、成本预测和资金预测等内容,介绍了算术平均法、加权平均法、趋势分析法、指数平滑系数法、回归分析法、概率分析法以及价值工程等。

第四章短期经营决策。包括生产决策、存货批量决策、订价决策等经济效益分析评价内容,方法上主要介绍差量分析法、本一量一利分析法、贡献毛益法、微分法等。

第五章长期投资决策。包括货币时间价值、风险价值等资金成本和现款流量的概念与计算方法。着重从长期投资决策经济效益分析评价指标与计算方法加以阐述,并列举多项案例进行计算分析。特别是对投资回收期、投资报酬率、收益净现值、获利指数等指标,都按现值法与非现值法进行计算,区别于一般书刊上某项指标只能按非现值法计算,而另一些指标按现值法计算的观点。

第六章全面预算。包括成本预算、利润预算和资金预算、现款流量预算等内容,在方法上主要介绍了弹性预算、零基预算与滚动预算的编制程序、步骤与技术,以及这些方法的具体应用(包括与实际发生数的对比分析)。

第七章成本控制。包括标准成本和成本预算的编制,成本差异的计算与分析。

第八章责任会计。包括责任中心的建立、经济责任转帐的内部价格制定、责任会计制度下内部结算方式以及内部单位的责任会计报告等内容。

本书由长春大学刘敦孝担任主编,吉林税务学院周正担任主审,第一章和第五章由刘敦孝

撰写，第二章和第四章由倪国范撰写，第三章和第七章由于福撰写，第六章和第八章由章礼撰写。本书在初稿完成后，经主审审核，与主编交换了意见，并由主编对全书进行了总纂。

由于水平所限，谬误在所难免，恳请读者指正。

编 者

1992年11月

# 目 录

## 前言

## 本书常用名词及其序号

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 第一章 总论              | 1   |
| 第一节 管理会计的产生与发展      | 1   |
| 第二节 管理会计的概念         | 3   |
| 第三节 管理会计的职能         | 5   |
| 第四节 管理会计与财务会计的联系与区别 | 8   |
| 第五节 管理会计的原则         | 10  |
| 复习思考题               | 13  |
| 第二章 成本性态与变动成本法      | 14  |
| 第一节 成本性态分析          | 14  |
| 第二节 混合成本的分解         | 19  |
| 第三节 变动成本法           | 23  |
| 复习思考题               | 32  |
| 作业题                 | 32  |
| 第三章 预测              | 35  |
| 第一节 预测概述            | 35  |
| 第二节 销售预测            | 36  |
| 第三节 利润预测            | 44  |
| 第四节 成本预测            | 51  |
| 第五节 资金预测            | 54  |
| 复习思考题               | 56  |
| 作业题                 | 57  |
| 第四章 短期经营决策          | 59  |
| 第一节 决策概述            | 59  |
| 第二节 决策成本            | 60  |
| 第三节 生产决策            | 62  |
| 第四节 存货决策            | 74  |
| 第五节 订价决策            | 86  |
| 复习思考题               | 95  |
| 作业题                 | 96  |
| 第五章 长期投资决策          | 99  |
| 第一节 长期投资决策概述        | 99  |
| 第二节 长期投资决策需要考虑的因素   | 101 |
| 第三节 投资决策经济效益评价指标    | 111 |
| 第四节 敏感性分析           | 118 |

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 第五节 投资决策分析方法的应用       | 122 |
| 复习思考题                 | 129 |
| 作业题                   | 130 |
| 第六章 全面预算              | 133 |
| 第一节 全面预算概述            | 133 |
| 第二节 全面预算的编制           | 136 |
| 第三节 弹性预算              | 144 |
| 第四节 零基预算              | 147 |
| 复习思考题                 | 150 |
| 作业题                   | 150 |
| 第七章 成本控制              | 153 |
| 第一节 成本控制概述            | 153 |
| 第二节 标准成本控制            | 156 |
| 第三节 成本的预算控制           | 163 |
| 复习思考题                 | 167 |
| 作业题                   | 167 |
| 第八章 责任会计              | 168 |
| 第一节 责任会计概述            | 168 |
| 第二节 责任中心的建立           | 172 |
| 第三节 内部转移价格            | 176 |
| 第四节 内部结算与核算制度         | 179 |
| 第五节 责任中心的考核与业绩报告      | 183 |
| 复习思考题                 | 191 |
| 作业题                   | 191 |
| 附录                    | 193 |
| 附录A 复利系数表             | 193 |
| 附录A-1 复利终值系数表         | 193 |
| 附录A-2 复利现值系数表         | 194 |
| 附录A-3 年金终值系数表         | 195 |
| 附录A-4 年金现值系数表         | 196 |
| 附录A-5 偿债年金系数表         | 197 |
| 附录A-6 投资回收系数表         | 197 |
| 附录B $e^x$ 值           | 198 |
| 附录C 连续复利的年金现值系数表      | 199 |
| 附录D 标准正态曲线自 0 至 z 的面积 | 200 |
| 参考文献                  | 201 |

# 第一章 总 论

## 第一节 管理会计的产生与发展

管理会计是从财务会计派生出来的一门新兴学科，它是随着科学技术的进步、社会经济的发展和企业经营管理上的要求而逐渐形成和发展起来的。管理会计的发展大体上可分为两个阶段：

第一阶段（19世纪末期至20世纪30年代）为管理会计形成时期。19世纪末，西方经济有了较大的发展，传统的管理方式为科学管理所取代。被西方誉为“管理之父”的泰勒，在劳动条件和劳动定额上进行了一系列的重大改革，对各项操作准确地记录时间，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数量实行差别计件工资制（即累进计件制）。泰勒制是一种科学管理制度。这一制度的推行，提高了各种劳动作业的效率，促进了生产率大幅度增长，降低了生产成本。与泰勒同时代的埃默森根据劳动工资制度的改革，在成本管理上实行了人工成本法。甘特又把标准人工成本推广到材料和其他制造费用的成本管理中。1935年美国全国成本会计师协会成立，迅速推广标准成本制，并逐渐地促使其制度化。标准成本是以降低成本为目标，进行有效的成本控制，改进企业经营管理的一种制度，这一制度的建立与实施，使会计工作从传统的记帐、算帐、报帐活动转变为包括记帐、算帐、报帐在内的管理活动。标准成本制的建立与实施，为管理会计的产生奠定了基础。

19世纪末和20世纪初，首先在美国民间企业对各项管理费用实行预算控制制度，然后推广到政府机关。最初还只是限于单项预算，如销售费用预算、管理费用预算和现款预算等，以后逐步发展为企业的全面预算。全面预算控制制度是在事前对各项收支进行估测编制预算：在实际执行过程中根据预算加以控制，将执行的结果与预算指标对比求得差异，并进一步分析发生差异的原因和责任，从而增加收入，减少不必要的支出。这一制度不仅可以明确经济责任，而且还可以通过增收节支促进企业全面地改进经营管理活动。

1921年，美国的威廉斯通过分析成本构成各项因素与产量的关系发现：生产费用可以分为固定费用和变动费用两类，变动费用是随产量成比例增减变动的费用，而固定费用却和产量的增减无关。根据成本诸因素的这种特性，可以通过目标成本和目标利润来预测企业所必须达到的销售数量，也可以根据不同销售数量预测成本或利润水平。这样，就使成本的日常管理工作具有事前控制的效能，并且把成本和产销数量密切地联系起来，从而使企业产销数量的确定，不仅以生产能力和资源条件为依据，而且要以成本、利润指标来权衡。这样一来，会计参与企业的经营管理活动就由计划、控制与考核深入到事前的预测与决策的范畴。

标准成本制与全面预算控制制度的建立与实行，成本与产量关系的分析，使会计行为从反映的职能扩展为参与企业的经营管理活动。1922年美国的查因坦斯首次明确地提出“管理会计”这一名称，在他的专著《管理会计：财务管理入门》一书中，把管理会计当作企业内

部的财务管理来看待。至今仍有人把财务会计看成是对外的会计,把管理会计看成是对内实行管理的会计。这一阶段管理会计仅具有雏型,一切数据来源是现成的,数据分析都是确定性的,数学模型被认为是准确可靠的,特别是仅从企业范围来研究经营管理问题,忽视分析经济环境及对其变化趋势作出的预测与决策必然引起失误。由于30年代末期爆发了第二次世界大战,处于萌芽状态的管理会计在此期间陷于停顿。直到第二次世界大战结束之后,西方经济的复苏和发展,特别是美国经济的大幅度增长,加剧了企业之间的竞争,导致经济危机周期缩短,失业率增加,利润率下降,单纯依靠加强企业内部管理,扩大生产规模,提高生产技术,已经无法应付急剧变化的客观经济环境。同时,企业与社会之间的联系更加广泛而密切,市场的需求、原材料的供应、能源和运输条件的变化、公害的控制、社会公共利益的要求、法律的规定以及政治的、军事的形势等,都在不同程度上影响着企业的生产和销售。在这种情况下,企业必然要在广泛收集情报、正确预测经济和市场动态的基础上,既要重视短期的经营策略,又要更加重视长期的战略目标和政策。短期的经营策略和长期战略上的预测和决策,要求管理会计在制订经营管理方案时,按照经济效益对各种备选方案作出正确的分析评价,以便对各种方案能够按照科学的方法进行中肯的判断和有效的筛选,而不是凭主观臆断来盲目抉择。自此,管理会计才得以推广应用,并进一步得到发展。

第二阶段(从50年代至今)为管理会计的全面发展时期。其主要特征是:

从企业的内部管理发展到外部环境分析是现代管理会计与传统管理会计的区别之一。传统管理会计局限于企业内部的收支预算和成本控制,而现代管理会计是以市场分析为根据来制定企业的经营管理决策。

由于现代管理会计要以市场为根据,而当今市场瞬息万变,传统的确定性预测模型,已不能满足生产经营决策的需要,因此要把概率分析引进到定量分析模型中,使经济效益的分析评价更趋于科学化。

科学技术的进步,生产的发展,产品的升级换代周期缩短,企业不仅要从事当期产品的生产,而且要以很大一部分力量从事新产品开发研究试验。特别是要根据市场的调查研究,广开销路,实现产销一体化。同时,产品的技术复杂程度大大增加,协作关系也大为复杂,管理组织体系也相应地要求打破部门、行业、企业之间的界限,集团公司、跨国公司、多国公司应运而生。按照总体目标计划、协调企业内部之间的关系,根据责权利的原则来建立责任会计制并付诸实施,是赋予管理会计的一项重要职能。

在科学技术飞跃发展的条件下,劳动生产率的提高主要不是依靠体力劳动的加强,而必须依靠智力的开发。在19世纪中叶,资本家把工人视同牛马,他们管理工人的主要方法是皮鞭加棍棒,以此进行残酷的压榨与统治。被西方誉为“管理之父”的泰勒,曾经意识到人的因素的重要性,他对工人的操作动作进行了细致的观察和分析,并制订出相应的措施,如消除不必要的动作,改正错误的动作,选定合适的工具等。同时,他认为金钱是刺激劳动积极性的唯一因素,而且还把人和机器等同起来。依赖物质利益来提高劳动生产率是建立在延长劳动时间和加强劳动强度的基础上,是以物质利益作诱饵“自觉”进行的,所以不能持续地提高劳动效率。近几十年来经济学家、社会学家、心理学家进行了大量的科学试验,如著名的霍桑试验等,提出了行为科学理论。行为科学在企业管理中的应用为管理会计开辟了更为广阔的探索领域。

经营管理决策必须以数据为主要依据,而会计是综合处理数据的中心。随着科学技术的



进步,企业规模不断扩大,经营管理日趋复杂,大量的数据处理要求广泛地使用电子计算机。电子计算机的应用不仅可以迅速完成许多复杂的计算,而且在利用电子计算机的过程中结合运用各种数学模型,还可以更为精确地对经营管理中繁杂的现象进行定量分析,揭示各种经营现象之间的内在联系,并提供经营管理决策的择优方案。不过,传统的会计核算体系在数据的处理与应用方面只限于总括反映企业的资金及其来源的状况、偿债能力、盈利能力、处理财产估价等。为了适应现代管理的要求,管理会计必须广泛地应用数学模型和电子计算机,借以对各种经营管理方案的经济效益进行分析评价,权衡利弊得失,确定最优企业经营方案。

特别应该指出的是,由于科学技术的发展与进步,产品更新换代周期缩短。经常是处在研制和成长阶段的产品,一旦进入成熟期,就面临着衰退的威胁。管理会计应在新产品试制和改进并在设计生产技术的方案研究上,优选那些应变能力强、适应市场需要的方案,使企业永远处于不败之地。现代化的管理要求管理会计工作的重点从传统的“例行业务控制”、“存货控制”、“标准成本制度”、“成本差异分析”等方面转移到“现款预算”、“投资预算”、“和“预测成本和营业收入”以及“预算的执行与考核”,对各项定额资料应表现其弹性,反映学习曲线对它的影响等活动中来。对于新技术发展较快的产品或企业来说,为了使产品尽快打进市场,夺取较大的市场份额,就需要在产品投产之前制订价格,此时不能以实际成本为依据,而只能以估计成本和预测成本为标准。估计成本和预测成本的工作难度较大,但其重要性也更为突出。另一个突出的问题是传统的“成本—产(销)量—利润”分析,按线性关系已不太可靠,而需要经常加以检查并进行相应的调整。

现代管理会计的重要特征之一是综合性。社会学、经济学、数学、技术学以及行为科学等的有机结合,系统论、信息论与控制论的具体运用,赋予管理会计以崭新的面貌和充实的内容。尤其是管理会计还要从宏观经济利益出发,把企业的生产和建设事业置于社会环境中,研究企业对整个社会文化、社会福利、社会资源和社会公害等方面的影响,并分析说明在改善社会环境、增进社会公益等方面企业所作出的贡献和付出的代价,从企业和社会的长远利益出发来论证这种努力的必要性。

## 第二节 管理会计的概念

传统观点认为:管理会计是企业内部报告会计,是向企业经营者、管理者提供决策所需经营计划的信息,并为控制经营管理活动的进程与成果而进行计算和提出报告。财务会计则是对外报告的会计,主要是以财务报表的形式对企业外部的有关方面提出报告。

管理会计的上述概念已经陈旧过时,这一点可从英国前特许管理会计师协会主席迈克尔·布罗姆威奇教授在1986年8月24日~26日关于管理会计最新趋势的国际会议上的报告中看出,他明确指出:管理会计是着重未来的和动态的,它提供未来数据资料并用于决策和相关控制,它对客观现实不是太关心,一般不受企业外部法规约束。他对管理会计所下的最新定义表述为:“对管理当局所应用的信息(财务的和经营的)进行鉴定、计量、积累、分析、处理、解释和传递的过程,以便在组织内部进行规划、评价和控制,保证其资源的利用并对它负责。管理会计还包括对非管理集团,如股东、债权人、政府机关和税务当局编制财务报告”。

管理会计是被管理当局用于:

规划——了解企业预期的经济业务和其他经济事项,以及它们对企业的影响,并以此

作为未来活动趋势的基础:

评价——判断各种过去和未来的经济事项中的含义;

控制——保证与企业的经济活动和资源相关的财务信息的完整;

保证责任——实行与企业的责任相符合并有利于对管理业绩实行有效衡量的报告制度。

上述定义把编制供对外发表用的财务报表及其为此而进行的帐务处理活动列入管理会计的范畴,也就是把除对外审计职能以外的会计各组成部分均归属于管理会计的行为。这种观点认为,财务会计的一切工作都是服务于管理需要的。布罗姆维奇教授介绍的这一观点,实质上是对英国管理会计研究小组提出的“会计新定义”的概述。以伯纳德·考克思为代表的英国管理会计研究小组认为会计是“对各种行动的备选方案所将引起的未来活动,用货币形式进行预测;对实际业务事项用货币形式进行分类和记录;并对这些业务事项的结果加以表达和说明;从而对一段时期的业绩或某一确定日期的财务状况作出评价。”对此,研究小组还以下图更为精确地描述了这种概念。

管理会计的新定义把财务会计纳入管理会计之中,打破了传统的划分标准,对我国更有现实意义。

但是,布罗姆维奇教授认为这一新定义相当保守,因为它只强调收集和传递信息,并且要按财务会计的原则来处理信息,所关心的仍

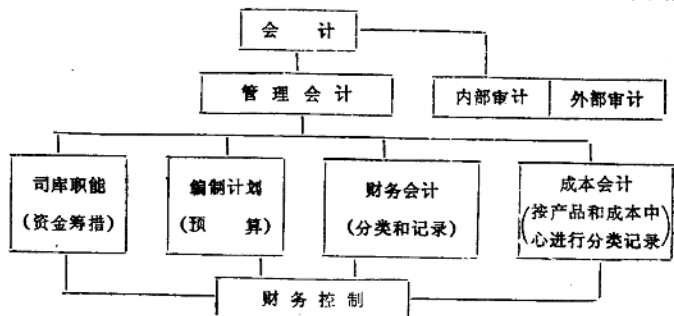


图1-1 会计新概念包括的内容

然是常规的和过去的成本。事实上,管理会计任务的核心,不仅仅是收集信息,而且还要在作出决策时分析和使用信息。管理会计人员不仅是向管理当局提供信息的信息员,而且也应是直接参与经营管理决策的重要成员。任何一种备选方案在技术上都应该都是可行的,但是没有管理会计所提供的信息以及对信息的分析论证,难以判断方案在经济上是否合理,也就难以优选最佳方案,所以说管理会计人员不仅要为管理当局提供信息,而且要直接参与经营管理决策。正如迈克尔·布罗姆维奇所指出的:“所有经理人员都有可能占有信息,管理会计人员的相对优势就在于能分析信息。”把财务会计包括在管理会计之内,从会计工作的组织活动来看是可取的,但从学科的划分来说,还需要从理论上和科学体系上加以研究。本课程是基于将会计区分为管理会计与财务会计来讨论的。

综上所述,管理会计可以定义为:管理会计是通过运用各种定量计算与分析的方法,考虑某些社会经济现象和趋势、企业的经营管理目标以及人们的行为动机,对企业未来的经济活动及其经济效益和社会利益进行预测,参与决策、并执行计划、控制与考核的管理活动。

随着科学技术的进步,生产力的发展,企业经营规模不断扩大,生产经营日趋复杂,为了提高科学管理的水平,现代管理科学正向量化的方向深入发展。作为管理活动组成要素的会计,历来就是以量化为其特征。管理现代化的发展要求会计更为广泛地汲取数学的方法,用数量来表示所面临的许多复杂的经营管理活动中的经济现象,使之量化。所以管理会计更多地综合利用其他各种经济的、统计的、运筹学的以及高等数学的方法,以达到经营

管理的目的。此外,还应考虑某些非数量的定性分析,如政治、军事等方面的因素。

管理会计的对象从总体上说也是资金运动及其效果,但是管理会计主要是对未来经济活动的研究,侧重于活动的成果——以价值形式表示的经济效益。企业未来经济活动的内容和范围是非常广泛的,既包括短期生产经营活动,也包括长期投资过程。管理会计虽然也应对全部活动和全过程进行研究,但不需要将其全面系统地记录下来,只需要对研究的结果进行比较分析,作出中肯的评价,所以管理会计对未来经济活动成果的研究主要是针对各种备选方案的经济效益进行分析评价。

管理会计的职能包括:为经营管理决策提供可靠的数据;进行财务成本预测,参与企业经营决策;为优选的决策方案制定执行预算并组织其控制与考核。管理会计为经营管理决策提供可靠的数据,根据决策的问题进行数据的收集、分类、整理与分析,保证预测与决策的问题比较准确可靠。管理会计参与企业的生产经营决策及财务成本的决策,主要是对各种备选方案进行经济效益的分析评价,以便优选最佳方案。对于优选的决策方案,要通过编制、协调、执行财务成本预算和投资预算,来落实决策方案的各项指标,并据以控制各责任中心预算限额,分析和评价预算执行的情况。

管理会计在进行预测、决策、计划、控制与考核的活动中,还必须考虑某些客观条件和主观要求。当宏观经济处在某种衰退态势时,管理会计就要采取比较保守的策略——保本措施,在逆境中求得生存;当宏观经济处在全面兴旺发达阶段,管理会计则应适时地采取积极主动的策略——进取的原则,以求得迅速的发展。对待寿命周期较短的产品,应该采取非例行管理的方法,而对于那些寿命周期较长的产品,则应采取某些传统的管理方法。行为科学是研究人们行为动机的科学,企业的一切经济活动都是在人的主观意识支配下进行的,如何充分调动全体员工的积极性和主动精神,有效地协调各种力量来达到总体目标,是企业管理者(包括管理会计人员)的基本职能。一项目标的制定、指标的分解、落实、考核、分析与评价,都将涉及人们的行为动机,充分研究企业职工的心理状态,有效调动其主观能动作用,对于保证总体目标的实现有决定性的意义。企业经营管理目标就是在一个企业组织中,上级和下级管理人员共同制定的总体目标,并且要同每一个成员的应有成果相联系,规定他们的职责范围。企业经营管理目标既要有总体目标,又要有具体目标;既有长期目标,又有中、短期目标;既有集体目标,又有许多个人目标。目标是一种外在的对象,它可以是物质的,如一定的产量、质量指标,也可以是精神的或理想的对象,如达到一定的技术水平、文化水平、思想水平。目标是一种刺激,合适的目标能够诱发人的动机,规定行为的方向。管理者要通过目标的制定来激发动机,指导行动,使职工需要与企业目标挂起钩来,以激励员工的积极性。

### 第三节 管理会计的职能

#### 一、管理循环与管理会计职能

管理是建立在一定的科学技术和生产基础之上对社会活动所进行的计划、组织、指挥、协调和控制等一系列活动的总称。企业管理,就是按照客观经济规律合理组织企业的全部生产经营活动。其过程一般包括计划生产、组织劳动,指挥、协调和控制各个生产环节的活动。这种活动总是周而复始、不断循环的,通常就叫做管理循环。如图1-2所示。

管理循环的过程的每一环节都实现一定的管理职能，每一循环阶段的具体内容如下：

计划过程是以市场为依据在国家计划的指导（或规定）下，在一定时期内所应采取的行动。它是在企业制定的目标基础上，通过预测、制定方案，进行分析评价后加以抉择，就其优选的方案制定具体的行动步骤、方法和措施。

组织过程是为了达到计划所规定的各项指标，把企业生产过程中的各项要素、各个环节、从空间和时间的相互联结上，科学地、合理地组织起来，形成一个有机的整体，从而最大限度地发挥其作用，提高其效能。

指挥过程是企业管理部门对生产经营过程实行领导、指导、监督、激励等活动。在企业中建立和健全有权威的、有效能的、统一的生产指挥系统，是实现集中统一指挥的重要保证。

协调过程是为了达到预定的经营目标协调各部门、各环节的行动，达到步调一致的管理活动。通过协调使各项生产经营活动不发生矛盾或互相重复，保证相互间建立良好的配合关系，以实现共同的目标。

控制过程是为了使企业的生产经营活动按照预定计划和良好的经济效益运行。控制职能包括事前、过程和事后三个阶段的全面控制。制定计划是一种事前的控制。过程控制则是生产经营活动过程中以计划为根据，及时发现差异，提出问题，查明原因，并采取有效措施加以消除，防止再度发生类似的问题。事后的控制则是根据生产经营活动的结果进行的分析比较以及评价等活动。

管理会计是一种进行预测，参与决策，执行计划、控制与考核的管理活动，在管理循环过程中履行其职能。管理会计在计划过程中首先要为计划提供未来经济效益的分析评价，进行成本财务指标的预测，对各种备选方案从经济效益上进行比较，优选最满意的方案。并对所抉择的方案制定成本财务计划，落实成本财务指标，保证优选方案的执行。在组织过程中管理会计要把企业生产过程中各项要素、各个环节、各个部门从空间到时间相互联结起来，形成一个有机整体，以达到企业的总体目标，这就需要建立和实行责任会计制。在指挥和控制过程中管理会计是通过成本财务计划、消耗定额、费用定额和内部结转价格以及奖惩制度等方式来保证集中统一指挥系统的运行。在协调过程中管理会计也是通过计划的编制，采用会计的综合指标来实现步调一致的管理目标。管理会计在管理循环中履行的职能，归纳起来有以下几个方面，如图1-3所示。

## 二、管理会计的职能

（一）进行财务成本预测，参与经营管理决策

管理会计参与企业的经营管理决策主要是从经济效益来进行分析评价。企业的任何一项生产经营活动方案，要在两个以上的方案之

间进行选择时，总是要提出两个方面的问题，其一是技术上是否可行，其二是经济上是否符合

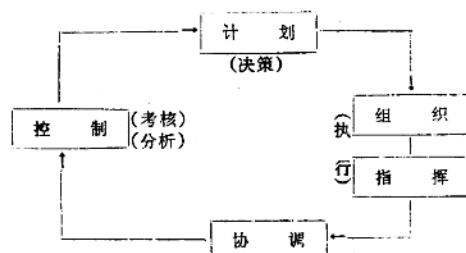


图1-2 管理循环

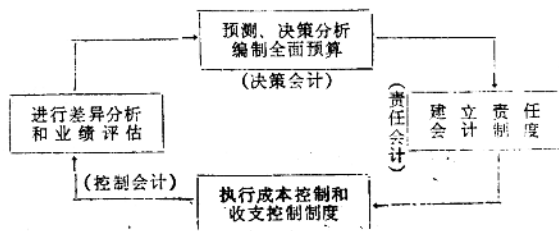


图1-3 管理会计循环

理。技术上是否可行，应由有关的生产业务部门进行分析论证。经济上是否合理则由管理会计人员进行经济效益的分析评价，优选最满意的方案。进行经济效益的分析评价，主要是预测未来可执行方案的成本、利润、资金、投资报酬率、现款<sup>①</sup>的净流量等财务成本指标，根据这些预测的指标可以在不同方案之间进行比较，也可以和当前的经营活动成果进行比较，也可以和国内外同类生产经营活动进行比较，从而抉择最优方案。

管理会计在进行财务成本预测、参与经营管理决策时必须要以可靠的数据为条件，这些数据包括历史的、现实的和未来的。历史数据大都来源于传统会计记录、或统计的、业务的核算资料；现实的数据可能要取之于调查研究；未来的数据则是采用某些专门的方法确定的。另外，预测与决策分析的数据要采取特定的方法进行整理、分类与计算，如将成本划分为变动的和固定的，对未来的收益与支出要按折现的方法进行计算，有时还要考虑风险价值和通货膨胀的因素等。

## （二）落实优选方案指标，编制全面预算

经过经济效益分析评价优选的方案，为了保证其实施，必须对方案的各项指标加以落实，编制全面预算。所谓全面，既包括生产、销售的业务活动，也包括供应、筹资、设备等各方面的业务，并以资金、成本、利润等财务成本指标综合地体现出来。只有财务成本预算才能把企业各项生产经营活动有机地联系起来，而且通过财务成本预算的编制可以协调各项生产经营活动按照总体目标一致地行动，而全面预算又是实施过程控制和考核、分析、评价的依据。

预算是推动组织达到管理目标所采取的各项步骤，可使组织内部了解总体目标和自身的任务，从而保证总体目标的实现。预算的各项指标是互相关联的，因此能够协调组织内各个部门的力量趋于一致，而不致背道而驰。

预算是一种以货币表现的计划。在编制方法上不能因袭传统的调整法，因素分析法和固定预算法，要广泛地采用弹性预算、零基预算和滚动预算等现代的方法，这将有助于提高预算的效率，发挥更大的作用。

## （三）贯彻经济责任制，实施责任会计

企业生产经营的各个部门和各个环节都要按照预算分解的指标进行控制与考核。为了达到企业的总体目的，要根据成本、收益以及投资等责任中心，按照各自的责任和权限，核算成果，并进行分析与评价。

责任会计是指企业内部各职能部门或生产环节，在其执行生产经营活动过程中，以其所能控制的业务范围和承担的经济责任，按照设定的目标，以衡量其业绩，考核其成就，并在此基础上实行有效的奖惩而建立起来的一种会计制度。这种会计制度的主要特点是：把业绩考核与评价的会计方法和管理制度上的经济责任制有机地结合起来。责任会计不仅可以分析和评价各个责任中心的业绩，而且可以促进完善经济责任制，不断改善经营管理。健全的责任会计制，还能及时、准确地为经营管理决策提供可靠的数据。

建立和实施责任会计制，必须适当地划分责任中心，正确地确定核算指标，合理地制定内部结算价格，建立科学的结算方式和内部会计制度。责任会计制是一种纯粹的内部会计制，责任会计报告的形式与内容也完全适应这一要求。

## （四）保证目标实现，加强控制与考核

为了保证管理目标的实现，要将制定的计划指标，落实到企业内部各个责任中心，进行

① 现款是指包括库存现金和银行存款在内的全部货币资金，即具有即时支付能力的资产。

有效的控制与考核。所谓控制是指对组织内各部门和各个环节在执行生产经营活动中所进行的监督,以保证组织有效地发挥其功能,取得最满意的经济效果。控制过程包括各部门之间争执的裁断,疑问的解答,困难的解决,特别是取得有效的信息反馈,以便了解组织迈向其既定目标的完成程度,从而考虑有没有必要制订“再计划”、新策略、调整组织结构等方面的问题。对任何一个企业的管理来说,控制是一个关键性的环节。控制不是一种消极的约束,而是一种积极的促进。

考核是衡量各部门、各环节业务成果的会计技术。任何部门的业务成果都要归结为反映经济效益的指标,比如投资利润率、营业利润率、生产成本水平、资金利用效果等。会计技术利用收集的实际资料,与计划(预算)比较实际执行的结果,指出哪个部门、哪个环节的工作缺乏效率,哪些方面还需要改进,作为下一个管理循环决策的借鉴。

## 第四节 管理会计与财务会计的联系与区别

### 一、管理会计与财务会计的联系

#### (一) 数据来源的同一性

管理会计收集的历史的和现实的财务成本数据,大多是来源于财务会计的帐务处理记录或报表的资料。比如为了进行短期决策需要收集产品的生产成本和边际收益的数据;为了进行长期决策需要收集设备的购建成本和使用成本的数据;为了进行有效的存货控制需要收集物料消耗、存货费用和历史存货水平的数据等。这些都可以从财务会计的记录和报表中得到,只是需要根据决策和控制的不同要求,在数据的内容选择与整理方法上有所区别。即使对未来的财务成本数据,有时也需要借助财务会计记录的历史数据进行测算,如应用趋势分析法、回归分析法等预测成本、利润和资金指标。

#### (二) 计划、控制职能的同一性

管理会计的计划与控制的职能和财务会计传统的财务成本计划编制、定额成本管理、资金定额管理等具有相同的目与作用,二者的内容是一致的,不过在程序和方法上有所区别,这就有可能把二者有机地结合起来,使之成为一个完整的体系,而不应分为两套独立的制度。尽管它们在编制程序与方法上不同,但可以根据经营管理的特点采用合适的现代的方法,比如把标准成本制和编制成本计划、组织成本核算、进行成本差异分析和考核评价结合起来。把弹性预算、零基预算、滚动预算的编制方法和财务计划的编制与执行有机地结合起来。把建立责任会计制和厂内经济核算制结合起来。体制上的这种结合更为符合我国会计工作的习惯。

#### (三) 会计报表的合流趋势

传统的西方财务会计报表,最早只有“资产负债表”和“损益表”,由于企业规模扩大,多国公司和跨国公司的出现,企业经营状况日益公开化,当前已把分析资金情况内部管理用报表“资金来源与运用表”列入对外报表体系之中;现在有的企业把主要商品产品成本、利润数字与标准成本的对比数列为对外报表的补充资料。

由此可见,管理会计与财务会计的关系十分密切,但也存在一些明显的区别。

### 二、管理会计与财务会计的区别

#### (一) 指导原则的随机性

财务会计必须遵循公认会计准则,会计准则是会计工作必须执行的工作规范,帐务处理

的程序与方法、报表编制、成本计算、财产盘存及估价原则等，都要按照公认会计准则的要求切实遵照执行。而管理会计则可以不受其约束，它可根据其行为的自的，随机地选择各种方法。按照预测与决策的需要，对数据进行收集、分类、整理时，不必遵循公认会计准则的要求，可以根据生产经营活动的内容，有选择地收集所需要的资料，而且可以采取各种不同的方法进行分类和整理。例如在报表编制上不需要按照规定的格式、内容编报对外的会计报表，只需要按照责任中心建立业绩考核的内部报表体系。产品成本的预测、计算与考核也不需要按照规定的成本项目和内容来表示，可以采取某些相关成本来分析评价某项经营决策方案的经济效益。在估价原则方面也可根据经营管理的目标来确定，在进行长期决策时按货币时间价值计算投资额和收益额；在销售预测和订价决策中按产品的生命周期进行估价；在责任会计制度中却要以固定价格进行业绩的考核和评价等等。

### (二) 管理对象的未来性

传统的财务会计主要是对已经发生的生产经营活动以货币为计量单位进行分类记录和总结，只有在经济业务发生之后，才能记入会计记录之中。管理会计则不同，它主要是着眼于企业未来的生产经营活动，进行财务成本的预测，参与经营管理决策，并为落实决策方案的指标而制定全面预算（计划），这一系列的管理活动，都是针对未来的资金运动。比如研究未来市场的变化趋势，规划企业未来产品的销售收入，研究产品的寿命周期，有效地制定经营策略；对长期投资方案的经济效益进行分析评价，正确地选择最满意的方案；生产经营、存货水平、成本、价格、盈利等策略的制定，都要在分析未来经济效益的基础上加以比较。管理对象的未来性是现代管理一项很重要的原则，也是管理会计与财务会计的重要区别之一。虽然管理会计的控制与考核的职能也具有过去性，但是对过去的业绩评价和分析具有两重意义，一则是评价过去制定的方案的可行性和责任中心的业绩；二是为未来决策方案提供可靠的数据，其目的还在于决定未来的活动。

### (三) 方式方法的灵活性

管理会计所采用的方式方法不像财务会计那样程式化、规范化，财务会计从帐务处理到报表编制都要按照一定的方法和程序来进行，数据十分准确、资料必须全面系统。管理会计采用方式方法的灵活性主要表现在它是综合地应用各种数学方法，根据不同的生产经营活动和不同的目的来选择不同的方式方法。在长期投资决策分析中，需要考虑货币时间价值，应运用贴现法进行分析。同时，由于投资周期长，风险大，必须考虑风险性问题，这就需要把统计学中的概率分析法应用到方案评价中来。在财务成本的预测分析中，需要根据不同内容分别采取不同方法，如采用趋势分析法、回归分析法、盈亏平衡分析法、贡献毛益分析法、网络分析、微分、积分等。而且这些方法因时因地有所不同。同是一种订价决策问题，既可以采用成本订价法，也可以采用特别订价法；同是一种成本预测问题，可以采用趋势分析法，或者回归分析法，也可以采用因素分析法等。

### (四) 应用数据的弹性

财务会计应用的数据要求全面、准确，必须形成完整的财务指标体系，不能遗漏，而且数字要求十分精确。资产与负债和所有者权益之间的平衡、总帐和明细帐之间的一数，都要达到分文不差。各项财务成本指标的计算准确无误，是财务会计的一项基本原则，并且是衡量它的合法性的一项重要标准。管理会计则不同，为了适应经营管理决策的需要，相对来讲数字计算的速度重于数据的精确性，在各种长期或短期决策中，为了能够迅速果断地作出决定，



收集、分类和整理的数据越快越好，如果某项经营方案需要立即作出决策，而所需要的资料要等上一个星期甚至更长的时间，仅仅为了使数据更精确一点，则不如就现有的资料加以运用，收效可能会更大。所以，<sup>11</sup>管理会计在许多情况下采用估计值和近似值以及平均值和概率，有时还对某些非货币指标予以极大的重视，例如预测电扇的销售额及其盈利水平时，当地气候情况的资料是非常必要的。

管理会计并不要求应用数据的全面性和系统性。为了比较两种不同生产方案的成本水平，它可以采取经营费用的差额进行计算与考核。为了衡量企业内部各部门、各环节的经济效果，只对那些可以控制的因素进行计算与比较，而不必分析其全面的经济指标。它不象财务会计那样需要全面反映财务成本指标体系，而且都要求按照某一定的规格和模式进行。比如费用分配和成本计算方法要求计划与实际相一致，报表格式和指标的计算方法与内容必须遵照公认会计准则的要求。

管理会计所提供数据的弹性还表现在时间与空间的范围的伸缩性。有时需要提供某一总体的数据，有时只要某一局部的资料；有时需要提供某一较长时期（3年、5年或10年）的动态或发展趋势，也可能是某一一定时期（1年、半年或1月）的状况。总之，应根据经营管理目标的特性和客观条件加以确定。它不象财务会计资料的各项指标有特定的范围，不允许有任何的改变，否则将被认为是对真实情况的歪曲。

此外，管理会计提供的数据有时需要满足各方面的要求，比如成本资料既要满足企业内部结转价格的需要，又要满足经营管理决策的要求，而且这两种要求是有差别的，关键就在于管理会计所提供成本资料具有一定的弹性。这一点也是和财务会计截然不同的。财务会计需要定期向上级主管部门、财政部门、银行、税务提供财务成本资料，是硬性规定的，违反了规定将要受到财政、信贷纪律的制裁。管理会计则没有这种强制性，完全可以根据经营管理的目标和涉及范围的大小，自由取舍。

## 第五节 管理会计的原则

### 一、经济效益原则

管理会计的每一项活动都必须从这个大前提出发，任何一种方案的选择、计划的制定以及对责任中心的控制与考核，都应以经济效益大小为衡量标准。开发一种新产品，技术上是可行的，又是社会所必需的，如果成本耗费过大，经济上无利可图，就要舍弃。在新建、改建、扩建工程项目的评估上，不仅要产品销路、原材料、能源、运输条件以及生产技术等方面分析其可行性，而且要论证经济上的合理性。即使技术上是可行的，如果经济上不合理，按照通常情况是不应该投资的。所以遵循经济效益原则是管理会计最本质的特征。

遵循经济效益原则必须将长期经济效益和短期经济效益有机地结合起来，不能只顾当前效益而忽视长远效益，不能只是为了提高当前的盈利水平而采取竭泽而渔的手段（用拼设备的办法来增加产量，减少设备维修次数来降低维修成本），其结果必然导致设备陈旧破损，生产能力下降，使用成本上升，最终的结果是得不偿失。

当代经济的发展是以谋求人类进步为大前提的，整个社会的利益又是以企业的经济效益为基础。社会资源的有效利用排斥掠夺式的经营；社会公共设施和福利事业、文化教育事业的逐步提高消除了种种不健康的行为和不安定的因素；对社会自然环境的保护抵制了对环境



的污染；人身健康与安全的保障反对毒害和危险作业的存在；等等。管理会计必须把讲求经济效益与社会利益结合起来，在对未来生产经营活动的分析评价中，不仅要考虑企业的综合效益，而且要考虑整个社会的效益，即微观效益与宏观效益统一的问题。

所以贯彻经济效益原则应使宏观效益与微观效益相结合，个别效益与综合效益相结合，当前效益与长远效益相结合，是管理会计原则的重要基准。

## 二、时间价值原则

管理会计主要是对未来生产经营活动的经济效益进行分析评价，未来的收益和支出都会随着时间的推延而增值或折价，所以必须考虑货币时间价值。这也是与财务会计迥然不同的一点，财务会计对企业经济活动的记录、传输、分析和评价，都是以过去的信息为基础，所谓当月、当年的状况，也都是历史的记载，昨天对今天来说都是过去时态，月末对月初、季末对季初、年末对年初都是过去，过去的经济信息时间较短，不存在时间价值问题。管理会计则不同，它对未来经济效益的估测，理所当然地应该考虑货币时间价值。不仅是在长期投资决策中，对不同方案的经济效益分析评价，需要预计未来的收益与成本，应从货币时间价值的观念上进行正确的折算，才能作出中肯的判断。即使短期的经营决策，也需要考虑货币时间价值的因素。比如产品的销售，不仅应该考虑获利多少的问题，而且需要考虑到薄利多销，解决过长的库存时间所造成的资金成本过高的问题。因此需要采取折扣优待、分期付款和延期付款的策略，或者提高服务、改善包装、开展宣传广告等扩大销售网点占领市场的决策。采取这些特别的推销政策，可能会使销售成本有所增加，或减少销售收入，从而使盈利相应降低。但是由于减少库存，将使资金成本下降，使资金周转速度加快，这就要求以货币时间价值的观念来衡量这种利弊得失。又如采购批量和生产批量的抉择，也都需要从货币时间价值的观念来比较资金成本与购置成本的大小以确定最经济的批量。

## 三、风险价值原则

在商品生产的条件下，企业不可避免地面临着种种风险，如营业风险、财务风险和倒闭风险等。风险价值就是投资者因冒风险进行投资而要求的超过货币时间价值的那部分额外报酬。马克思在资本论中曾对资本主义的本质进行深刻而形象的描述：利润率越高，资本就越发活跃与大胆；同时，投资所冒的风险越大，资本要求的利润率也就越高。风险价值也是剩余价值的转化形式。由于管理会计是研究未来生产经营活动的经济效益，除应考虑货币时间价值以外，还应考虑风险价值。当代一些发达资本主义国家的企业，非常热衷于风险性投资，使近年来风险投资发展很快。敢于承担风险并不是盲目蛮干，而是建立在一定科学基础之上。所谓风险性决策是当决策问题存在两种以上的自然状态，不可能确切地了解各自然状态结果和趋势，但明确各自然状态可能发生的概率，通过概率分析方法对不同备选方案来处理决策问题。处理此类问题时，需要根据不同决策方案选择不同的决策标准与方法。比如各种备选方案的概率分布呈不连续状态时，应根据其概率来计算期望值，或者采用树形决策。如呈连续概率状态分布，则应按正态分布来计算其可能程度。风险性决策是现代经营管理常用的决策方法，虽然是一种近似的计算与判断，但是可能更为符合实际。一切未来数据为确定性的已知是难以做到的，以此来进行未来方案的选择，往往达不到预期的效果。所以风险性原则是现代管理会计区别于传统管理会计的一大特色，也是现代管理会计的一大进展。

## 四、例外管理原则

例外管理原则就是重点管理原则。它是针对管理工作中成千上万的经济业务，重要程度