

高等学校规划教材

# 管理 会计学

主 编 王建成 于翠芳

副主编 杨鉴淞 刘谷金 郭春明

GUANLI  
KUAIJIXUE

煤炭工业出版社

高等学校规划教材

# 管 理 会 计 学

主 编 王建成 于翠芳

副主编 杨鉴淞 刘谷金 郭春明

煤炭工业出版社

·北 京·

## 内 容 提 要

管理会计是将现代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,它是企业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。本书内容分为五篇,共十二章,其中:第一篇,总论,阐述管理会计的产生与发展、管理会计的职能、管理会计的主要特征;第二篇,成本性态及本量利分析,包括成本性态分析、变动成本法和本量利分析;第三篇,决策会计,包括预测分析、短期经营决策、长期投资决策;第四篇,规划控制与考核,包括全面预算、责任会计与存货控制;第五篇,新制造环境下管理会计决策控制新模式,主要阐述作业成本计算与管理的基本原理与运用。

本书是高等院校经济管理专业或财经类专业的通用教材,亦可作为财务人员和管理干部培训用书以及经济管理干部自学或进修管理会计课程人员的参考用书。

### 图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/王建成,于翠芳主编.-北京:煤炭工业出版社,2005

全国高等学校规划教材

ISBN 7-5020-2601-0

I.管… II.①王…②于… 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(2004)第131603号

煤炭工业出版社 出版  
(北京市朝阳区芍药居35号 100029)

网址:www.cciph.com.cn

北京京科印刷有限公司 印刷

新华书店北京发行所 发行

\*

开本 787mm×1092mm<sup>1</sup>/<sub>16</sub> 印张 17<sup>1</sup>/<sub>4</sub>

字数 420千字 印数 1-3,000

2005年3月第1版 2005年3月第1次印刷

社内编号 5372 定价 28.00元

版权所有 违者必究

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,本社负责调换

# 前 言

管理会计是将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,它是企业管理信息的一个子系统,是决策支持系统的重要组成部分。作为一门新兴的学科和会计的一个新兴领域,从20世纪初以来,管理会计得到迅速的发展,在理论与实践上都取得了丰硕的成果。

以标准成本会计为起点形成的管理会计,称为基础性管理会计,它的形成和发展,大约可划分为两个阶段,即执行性管理会计阶段(从20世纪初到20世纪50年代)和决策性管理会计阶段(20世纪50年代以后)。决策性管理会计与执行性管理会计的不同在于:它是以决策研究为核心内容,为企业正确地进行经营决策、改善经营管理、全面提高经济效益提供信息与智力支持的管理会计。它包含了执行性管理会计,在广度和深度上较之更加丰富。到20世纪70年代,以决策性管理会计为主体的基础性管理会计趋于成熟并定型化了。20世纪80年代,日本与欧美各国采取了提高劳动生产率、降低成本、提高产品质量等电脑化制造和管理策略,试图创造一种竞争优势。于是,适时制采购和适时制制造应运而生。在适时制之下,企业管理当局以增加顾客价值和最终利润为经营目标,其注意力集中于各项作业上,同时,适时制把存货视为一种浪费,一种不能增加价值的作业。而基础性管理会计原则显然不能满足适时制这种提高效率和效果、消除存货与浪费的要求,于是,一种新的、实用的,能够计量与记录全部成本,并把成本与价值增加在一起的会计——作业会计,在20世纪80年代后期开始逐步推行起来了。时至今日,作业会计已成为现代管理会计系统的核心。

本书在参阅国内外管理会计学科领域中最新成就的基础上,结合我国社会主义市场经济建设的实际及多年教学实践,对管理会计的基本理论和方法作了系统阐述,并且增加了在新制造环境下适应“JIT”的管理会计规划、控制与决策新模式,反映了该学科最新发展的成果。

本书在内容结构的处理上,力求体现以下特点:

- (1) 吸收国际上先进的理论与方法,尽可能使内容符合国际惯例。
- (2) 体系新颖,结构合理,既重视所述业务内容的现实适用性,又致力于理论探索的前瞻性。
- (3) 运用图表和例解,有助于读者掌握其理论及有关计算和分析

方法。

(4) 本书每章后列有复习思考题和习题,可使读者加深对教材基本内容的理解,提高分析和解决问题的能力。

本书是由湖南科技大学、黑龙江科技学院、河南理工大学、太原理工大学和湖南财经高等专科学校等高等院校的众多教授、学者联合编写的。具体编写分工情况如下:戴强、王建成,第一章、第十一章;于翠芳,第二章、第三章、第四章;郭春明,第五章;刘谷金、曹经纬,第六章、第七章;王志红,第八章;申亚楠,第九章;杨鉴淞,第十章;王建成,第十二章。全书由王建成、于翠芳统稿并修改、定稿。

由于时间仓促和编者水平有限,书中若有不妥、疏漏甚至错误之处,敬请广大读者批评指正。

编 者

2005年1月

## 目 录

## 第一篇 总 论

|                                  |      |
|----------------------------------|------|
| 第一章 总论 .....                     | (1)  |
| 第一节 管理会计的产生与发展 .....             | (1)  |
| 第二节 管理会计的职能和管理会计人员的职责与职业道德 ..... | (4)  |
| 第三节 管理会计与财务会计和成本会计之间的关系 .....    | (8)  |
| 第四节 管理会计的体系与基本内容 .....           | (10) |

## 第二篇 成本性态及本量利分析

|                                |      |
|--------------------------------|------|
| 第二章 成本性态分析 .....               | (13) |
| 第一节 成本分类 .....                 | (13) |
| 第二节 成本的性态分析 .....              | (20) |
| 第三章 变动成本法 .....                | (29) |
| 第一节 变动成本法的意义及理论依据 .....        | (29) |
| 第二节 边际贡献 .....                 | (30) |
| 第三节 变动成本法与完全成本法的比较 .....       | (31) |
| 第四节 两种成本计算法所得分期损益差额的变化规律 ..... | (37) |
| 第五节 对变动成本法的评价 .....            | (40) |
| 第四章 本量利分析 .....                | (44) |
| 第一节 本量利分析概述 .....              | (44) |
| 第二节 单一产品本量利分析 .....            | (46) |
| 第三节 多种产品的本量利分析 .....           | (52) |
| 第四节 本量利分析案例 .....              | (56) |

## 第三篇 决策会计

|                  |       |
|------------------|-------|
| 第五章 预测分析 .....   | (61)  |
| 第一节 预测分析概述 ..... | (61)  |
| 第二节 销售预测 .....   | (64)  |
| 第三节 利润预测 .....   | (82)  |
| 第四节 成本预测 .....   | (95)  |
| 第五节 资金预测 .....   | (96)  |
| 第六章 短期经营决策 ..... | (100) |

|            |                       |              |
|------------|-----------------------|--------------|
| 第一节        | 决策的意义、分类及一般程序 .....   | (100)        |
| 第二节        | 经营决策常用的专门方法 .....     | (104)        |
| 第三节        | 短期经营决策分析评价 .....      | (107)        |
| <b>第七章</b> | <b>长期投资决策 .....</b>   | <b>(117)</b> |
| 第一节        | 长期投资决策分析需要考虑的因素 ..... | (117)        |
| 第二节        | 长期投资决策分析的基本方法 .....   | (125)        |
| 第三节        | 投资方案的决策分析 .....       | (131)        |
| 第四节        | 投资决策的敏感性分析 .....      | (135)        |

## 第四篇 规划控制与考核

|             |                    |              |
|-------------|--------------------|--------------|
| <b>第八章</b>  | <b>全面预算 .....</b>  | <b>(139)</b> |
| 第一节         | 全面预算概述 .....       | (139)        |
| 第二节         | 预算的编制方法 .....      | (144)        |
| 第三节         | 全面预算的体系和编制方法 ..... | (154)        |
| 第四节         | 全面预算编制案例 .....     | (161)        |
| <b>第九章</b>  | <b>成本控制 .....</b>  | <b>(174)</b> |
| 第一节         | 成本控制概述 .....       | (174)        |
| 第二节         | 标准成本系统概述 .....     | (176)        |
| 第三节         | 标准成本的制定 .....      | (178)        |
| 第四节         | 成本差异分析 .....       | (183)        |
| <b>第十章</b>  | <b>责任会计 .....</b>  | <b>(191)</b> |
| 第一节         | 责任会计概述 .....       | (191)        |
| 第二节         | 责任中心 .....         | (196)        |
| 第三节         | 内部转移价格 .....       | (215)        |
| 第四节         | 内部结算方式 .....       | (222)        |
| <b>第十一章</b> | <b>存货控制 .....</b>  | <b>(230)</b> |
| 第一节         | 存货控制概述 .....       | (230)        |
| 第二节         | 经济批量法 .....        | (232)        |
| 第三节         | 经济批量法的扩展模式 .....   | (237)        |
| 第四节         | 存货控制的简捷方法 .....    | (242)        |

## 第五篇 新制造环境下管理会计决策、控制新模式

|               |                      |              |
|---------------|----------------------|--------------|
| <b>第十二章</b>   | <b>作业会计 .....</b>    | <b>(247)</b> |
| 第一节           | 作业会计概述 .....         | (247)        |
| 第二节           | 新制造环境下标准成本制度 .....   | (251)        |
| 第三节           | 弹性预算新方法 .....        | (254)        |
| 第四节           | 新制造环境下管理会计决策模式 ..... | (257)        |
| <b>附录</b>     | <b>.....</b>         | <b>(264)</b> |
| <b>主要参考文献</b> | <b>.....</b>         | <b>(270)</b> |

# 第一篇 总 论

## 第一章 总 论

管理会计既是会计学的一个主要分支，也是现代化管理的一个重要工具。众所周知，在市场经济条件下，会计发挥了不可或缺的作用。

1973年以来，我国对会计进行了重大改革。在会计改革中，更加重视发挥会计的管理职能、利用会计信息参与企业的经营决策、规划和控制企业的经济活动、评价企业管理人员的业绩、促进提高企业的经济效益，管理会计越来越受到会计学界和工商企业的重视。为了对管理会计有一个基本的了解，本章对其产生和发展、职能和内容等作简要说明。

### 第一节 管理会计的产生与发展

#### 一、管理会计的概念

何谓管理会计，目前尚无统一的定论，国内外的专家学者各存己见。在我国，有的认为管理会计可称之为决策会计；有的认为管理会计是专为企业内部经营管理提供信息的，因而可称之为信息会计。在西方国家，目前较为普遍的看法是，在现代企业会计中存在两个重要的领域，一个是传统的财务会计，一个是新兴的管理会计。前者是通过记账、算账、报账的运作程序，最终以编制财务报表对外而得名；后者则以会计信息用于企业的决策、规划、控制和业绩考核，有机地把“管理”和“会计”两者结合起来，成为一门新兴的综合性的学科。

1958年，美国会计学会为了加深研究管理会计的意义和内容，专门成立了管理会计委员会。该委员会的定义是：“管理会计是运用适当的技术和概念，处理和分析企业历史的或预测的经济资料，帮助经营管理人员制定经营目标，编制计划，作出系列决策，以达到企业的经营目标”。并且还指出：“管理会计包括一些必要的方法和概念以编制有效的计划，从多种方案中作最优选择，并通过对业绩的评价与分析来进行控制，对于专项问题的会计资料进行汇总、分析和报告。”

1982年，英国成本与管理会计师协会（ICMA）对管理会计提出了一个新的广义的定义，认为除内部审计以外，会计的其他各个组成部分（如财务会计等）均属于管理会计。此看法已得到了国际会计师联合会的赞同。国际会计师联合会认为，财务会计属于管理会计的理由是充分的，因为财务会计的一切工作都是为企业经济管理的需要而服务的。从广义上来说，企业经营管理上的一切问题，只要能够利用会计所提供的数据资料，从而获得最佳经济效果的，都属于管理会计的范畴。

综上所述，管理会计有效地发展了传统的会计职能，因而对管理会计的概念可以简略

地归纳为：管理会计是为加强企业的内部经营管理，运用经过实践检验的理论和科学的技术方法，为企业的管理人员制定决策、规划和控制企业的经济活动提供有用信息的会计学的一门新兴的分支学科。

## 二、管理会计的产生

管理会计是怎样产生的呢？为了说明这个问题，这里有必要先对西方会计理论和技术方法的产生发展过程予以介绍。

早在古希腊和罗马共和国时期，会计的某些观念就产生了，但那时会计理论的建设和发展是非常缓慢的。到中世纪，意大利商业城市的兴起和复式簿记的产生对会计理论的发展起了很大的促进作用。1494年，意大利威尼斯出版了卢卡·帕西奥里（Luca Pacioli）的《算术·几何与比例纲要》一书。其中以“计算与记录详论”（简称“簿记论”）为题，对当时流行的“威尼斯簿记法”作了系统介绍。复式簿记法的产生对会计理论的发展起了奠基作用。由于复式簿记法所使用的账户体系相当严谨和科学，能反映出经济事项的内在联系，比单式簿记优越得多，所以自15世纪以来，世界各国都广泛应用复式簿记法。这样，复式簿记法和根据其所使用的账户而编制的资产负债表，便成为会计学最基本的技术方法。

18世纪的工业革命大大促进了工商业的发展。随之，企业规模不断扩大，经营管理日益复杂，同时较普遍地成立了股份有限公司。此种公司形式的企业组织对会计理论和技术方法的发展产生了很大的影响。公司的财产所有者（股票持有者）非常分散，且他们大多数不直接参与企业的经营管理，但又希望监督企业经营，及时了解掌握企业的财务状况，知道所持股票的安全性和获利能力。同时，由于公司的股东只承担有限责任，故债权人也非常关心企业的财务状况，十分关注其偿债能力。对于国家税收机关来说，则更需要企业提供真实而完善的财务报表，以便对其征收各种税款。总之，在财产所有权与经营管理权分离的客观形势要求下，财务会计的理论和技術方法就逐渐形成了。

19世纪末和20世纪初，美、英两国的工业技术发生了巨大变革，从而对会计理论和会计实务的发展产生了更大的影响，主要体现在折旧观念和成本会计的发展上。20世纪之前，由于企业的重型机器设备还不多，间接费用在总成本中占的比例还很小，企业之间的成本计算方法也是相互保密的，所以成本会计的发展过程是比较缓慢的。到了20世纪，成本会计有了迅速的发展，这时的会计不仅要向股东和债权人等提供财务状况报表，而且还要向企业管理部门提供用于内部管理所需要的数据资料。如在第二次世界大战结束前，成本会计的发展主要体现在：广泛应用了标准成本会计方法；把标准成本方法应用到整个企业，发展为企业的“预算管理”；把成本会计方法演进为成本管理和降低成本的方法；企业在确定损益、制定产品销售价格和加强管理时，进一步利用了成本资料。那时，许多会计著作已指出了会计信息对制定和执行计划以及实施控制职能时的重要作用，诸如《陀氏成本会计》《劳氏成本会计》等，均设专章对标准成本法、成本预算、财务报表分析、损益平衡分析等内容进行了论述。

第二次世界大战后，以美国为代表的资本主义国家的经济产生了急剧变化。例如：企业的规模越来越大，普遍出现跨国公司；科学技术的迅速发展，有力地促进了生产规模的扩大和企业经营管理的现代化；市场竞争加剧，资本利润率显著下降等。面对这些新课题，企业的经营管理工作，尤其是会计工作者不得不进行认真地探究。为了使企业领导正确地制定经营决策，规划和控制好生产经营活动，会计工作者逐渐探索出了加强企业内

部经营管理的管理会计体系。1952年,世界会计学会正式通过了“管理会计”这一专门名词。管理会计作为会计学的一个独立的会计分支得到了会计界普遍的承认。

虽然成本会计的产生早于管理会计,但成本会计却又是整个管理会计系统的必不可少的组成部分。美国全国会计师协会(NAA)对成本会计的定义是:“成本会计是用来综合地、详细地记录、报告制造产品和提供劳务的成本量度的一系列的程序。它包括用于确定、分类、分配和报告这些成本,并把实际成本与标准成本进行比较的使用方法”。显然,它与前述管理会计的定义相对照是有区别的,即:成本会计的主要职能是为了存货估价和确定收益积累成本数据;而管理会计则是注重研究如何利用成本数据进行决策、规划和控制。

1911年,被西方誉为“科学管理之父”的泰勒(F. W. Taylor)发表了著名的《科学管理原理》一书,把传统的经验管理引向了科学管理的道路。该书认为科学管理的核心是强调提高生产和工作效率,亦即泰勒极力倡导的所谓工作时间研究和工人在劳动中的机械动作研究,他提出要省去不必要的动作和改变笨拙的动作,并要制定出最有效率的标准作为评价和考核的依据,以促进生产的各个方面达到高度标准化。当时,泰勒的科学管理思想不仅对企业管理的理论和实践带来了深远的影响和变革,而且对会计理论和技术方法的影响也是巨大的。例如,在工厂里,工人生产产品所需要的时间要有标准,制造各种产品的料、工、费支出也应制定出合理的费用标准。在泰勒的这种科学管理的思想指导下,便产生了“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法,并理所当然地引入会计方法体系中,成为成本会计和管理会计的基本内容,发挥了会计对加强企业内部管理的作用。

泰勒提倡的科学管理制度,既有其科学的方面,也有其负面的效应。因为它的实质是一种对工人进行压榨的劳动组织和工资制度。泰勒把人看作是懒惰的,认为工人不能自发地勤恳工作,因而该管理制度必然遭到工人的抵制和反对,并不能使企业提高生产效率和增加利润。随之,便又产生了以梅奥(E. Mayo)为代表的行为学派的理论。梅奥从研究人的本性、行为动机和人际关系的规律性出发,认为工作不但不痛苦,而且能带来满足,人们对工作付出身心的努力,是固有的本质。人既能命令自己,也能控制自己,完成自己承认的目标;相反,由外部给予命令和处罚并不是使人完成企业目标的惟一手段。梅奥主张自上而下地对企业各级各部门规定一系列经过努力而可以达到的目标,激励广大职工的积极性和主动性,使职工认识到个人的目标与企业的目标是一致的。后来的责任会计制度就是基于这种思想而建立起来的,并成为管理会计的重要内容之一。

综上所述,管理会计是从财务会计派生出来的并吸收了成本会计重要内容的一门新兴的独立的学科。它是社会化大生产的高度发展和科学技术进步的必然产物。

### 三、管理会计的发展

任何学科都有一个产生和发展的过程,管理会计当然也不例外。

随着科学技术的高速发展,社会科学和自然科学的相互渗透,管理会计也已发展为多种学科相互渗透的结合体。例如,现代管理理论、现代数学和现代电子计算机技术越来越广泛地应用于管理会计,经济学、企业管理、财务管理、运筹学、会计学、统计学等学科内容也都为管理会计所吸收,从而使管理会计成为一门综合性的学科。下面以三个学科为例进一步说明:

(1) 现代管理学对管理会计的影响。现代管理学在古典学派和行为学派的基础上又涌现出经验和案例学派、人际行为学派、群众行为学派、决策理论学派、系统学派、管理科

学学派等许多新的学派,有效地促进了会计理论和技术方法的深入发展。如会计的重点由对经济过程的反映和事后分析逐渐转为对经济过程的控制和事前的预测,使决策会计成为管理会计的中心内容。

(2) 现代数学应用于管理会计。如应用库存论原理计算“经济订货量”和“经济生产量”,应用线性规划确定各项资源之间的最优组合,应用概率预测销售量和销售利润,应用回归分析进行成本预测,等等。

(3) 电子计算机引入了管理会计。由于电子计算机的普及与应用,会计领域也日益广泛地引入了计算机,从而增强了会计的计算能力,扩大了会计的计测方法,加快了会计信息处理的速度,提高了信息处理的质量,使企业管理人员能更好地利用会计信息来规划和控制生产经营活动。

当今是高科技发展的信息时代,这更将促进管理会计理论和技术方法的深入发展。会计作用也不再限于对生产过程的反映和监督,人们将充分利用会计所提供的信息来预测前景、规划未来、参与决策、改善管理,有效地控制和考核经济活动,从而最大限度地降低成本,获得最佳的经济效益。

## 第二节 管理会计的职能和管理会计人员的 职责与职业道德

### 一、管理会计的职能

#### (一) 企业管理的基本职能

管理会计是将“管理”与“会计”两门学科的内容有机结合起来的一门综合性的学科。会计是为管理服务的,为管理企业或有关单位提供所需的经济信息。因此,要了解管理会计的职能,必须先了解企业管理的职能。企业管理的基本职能可概括为如下两方面。

##### 1. 规划

规划是指企业确定未来的生产经营目标及合理分配人力与物质资源以完成这些目标的过程。规划内容包括:确定企业的生产经营目标,编制计划和预算,进行预测,作出决策。企业有了规划,便可使各级管理者和全体职工明确企业奋斗的目标,优化人财物等各项资源的配置,更好地完成企业的目标。规划的基本环节是要作出正确的决策。什么是决策呢?决策是指为了达到既定的目的,在两个以上的备选方案中,通过预测、分析、比较和判断,选定一个最佳方案。然后,根据确定的方案编制计划。在西方资本主义国家,主要是以货币为基准编制企业的计划,称为全面预算。这里预算的制定是以企业经营决策为基础的。

##### 2. 控制

控制是指企业在计划与预算确定之后,对日常生产经营活动进行如实反映和严密监督的过程。控制过程包括:检查落实计划和预算的执行情况,制订合理的标准和定额,分析比较实绩与计划的差异,评价改正措施与业绩等。

在控制过程中要注重协调和激励全体职工的积极性和主动性,充分肯定和经常指导企业内部所属各部门职工从事的日常业务活动,以使他们心中有数,明确企业领导要求他们该做什么和怎么做好。

控制职能还体现在计划执行以及完成各项工作的过程中,这样便能及时采取改正措施以控制各项业务活动,同时也有利于评价企业各级各部门职工的业绩。

## (二) 管理会计的职能

上述企业管理职能不可能独立实现,需要有一个管理信息系统为其提供必要的信息,这是现代化企业管理的一个重要特征。会计是一个财务信息系统,在一定意义上说来,会计是企业经营管理的神经中枢和经济活动的数据库,它紧紧围绕和服务于企业管理的职能。尤其是管理会计,因其发展了传统的会计职能,所以能够适应现代企业管理的要求,辅助企业管理部门对未来的经济活动进行预测、决策和规划,并能控制和考核日常的生产经营活动。其具体职能可从如下几个方面来说明。

### 1. 预测经济前景

所谓预测,是指通过科学的方法,预计推测客观事物未来发展的必然性和可能性的一种行为。管理会计能够发挥预测经济前景的职能,按照企业未来的总目标和经营方针,周密细致地分析和考虑经济规律的作用和经济资源的状况,可将成本按其性态区分为固定成本和变动成本,并在此基础上进行保本点的计算和成本—数量—利润分析,编制出弹性预算,制定标准成本等,从而达到有目的地预计未来企业销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平,实现为企业经营决策服务的目的。

### 2. 规划经济活动

规划是确定企业的经营目标并为完成目标而分配其各项资源的过程。管理会计规划经济活动的职能是通过编制各种计划和预算来实现的。企业为实现一定的经营目标,首先要通过决策程序确定最佳方案;然后对选定的方案进行加工、汇总、编制出全面预算,以集中反映整个企业在一定期间内要完成的总目标和任务;最后将总目标进一步落实,并分解全面预算指标,以形成各责任中心的责任预算,使各责任层次的管理人员和职工明确各自的目标和任务。

### 3. 参与经营决策

决策是指为了达到一定的目标选择并决定采用一个最佳行动方案。决策既是现代企业经营管理核心,也是现代管理会计的基本职能。实践证明,一个陷于困境的企业会因正确的决策而能转危为安,兴旺起来;一个好的企业,也可能由于严重的错误决策而破产倒闭。因此,有的管理学家认为“管理就是决策”,管理会计就是决策会计。决策贯穿于企业经营管理的全过程和各个方面。由于管理会计能为各项决策方案提供所需的经济信息,评价各项备选方案经济效益的高低,协助企业各级领导制定正确的决策方案,所以,事实上它参与了企业的经营决策。

为了正确地预测经济前景,管理会计需要运用概率论、微积分等数学方法进行定量分析。然而,现代经济生活是纷繁复杂的,管理会计虽广泛运用了数学方法,强调了定量分析,但还必须考虑各种非计量因素,如政府的方针政策、国内外的政治形势、经济差异的影响、市场竞争的情况、消费者的心态和偏好、企业职工的情绪等。这些非计量因素是不容易或者说不能用数学方法计算的,但又确实需要认真的研究和预测。

### 4. 考核评价业绩

企业管理的一项重要内容是贯彻落实责任制,充分调动职工群众的积极性。管理会计履行考核评价经营业绩的职能是通过建立责任会计制定实现的。按照责任会计的基本原

理,把企业内部划分为权责范围不同的各个责任中心,编制责任预算,记录预算的执行情况,总结成绩,分析差异,发现问题,明确责任,实施奖惩制度,以调动全体职工的积极性,为实现企业的经营目标和计划作出最大努力。

## 二、管理会计人员的职责和职业道德

### (一) 管理会计人员的职责

管理会计的基本职能是利用会计信息和其他经济信息参与经营决策,规划、控制与考核评价业绩。然而,要实现管理会计的基本职能,管理会计人员必须充分发挥主观能动性,认真履行以下职责。

#### 1. 参与设计企业的管理信息系统

管理信息系统是企业管理的基本内容之一。会计是一个财务信息系统,是管理信息系统的重要组成部分。管理会计人员出于本身工作的特点和需要,既要掌握资金、成本、利润等财务信息,又要了解市场销售、产品生产、工程技术、人员组织、行政管理等信息,这样才能更好地参与企业的决策、规划、控制、考核及评价。因此,管理会计人员必须参与设计企业的管理信息系统。

#### 2. 搜集和提供真实准确的信息

会计是一个财务信息系统,凡涉及到货币收支的经济事项,都会在会计凭证和账簿系统中反映出来。它的信息是比较系统和全面的。管理会计人员参与企业的决策,编制预算、执行计划、进行控制、考核和评价业绩,都应以真实、准确的数据信息为基础。管理会计人员既要经常利用财务会计积累信息,又要根据某些特定目标搜集专门的信息。这些信息既有企业内部的,也有企业外部的;既有货币计量的,也有非货币计量的;既有历史资料,也有现实的和预测的资料。因此,管理会计人员应当根据特定的需要和管理要求对所搜集的信息资料进行加工、整理、改制和延伸,以便满足管理的需要。

#### 3. 综合各项技术经济指标

企业各级管理部门经常会遇到需要决策的各种问题。不论是长期的投资决策,还是短期的经营决策,都需要对不同的决策方案进行仔细研究和分析。为此,管理会计人员应充分利用所搜集的会计信息和其他经济信息,运用专门的技术方法,对需要进行决策的各备选方案仔细推敲研究和比较,综合评价其经济效果。因为会计可以利用货币量度综合各项技术经济指标进行决策分析,所以增加了各备选方案的可比性,这是其他部门难以做到的。

#### 4. 阐明和解释会计数据的涵义

如同工程设计一样,管理会计带有很强的专业性和技术性,在预测、决策、规划和对计划执行情况的控制、考核与评价过程中,会计数据的取得和整理以及分类和比较,对企业各级管理人员和职工来说,往往不大了解。这就需要管理会计人员经常对有关管理人员解释会计数据的涵义和利用信息资料进行正确的会计分析。比如说,某企业可能有机会以低于当前的市场价格销售大量的产品而获利,而销售部门却认为这样做企业要亏本。对此,管理会计人员就要根据相关成本和非相关成本的会计数据及有关信息资料进行阐明和解释,从而使销售部门消除担心,放心地对产品进行大量销售。

总之,管理会计人员应紧密地围绕企业管理的职能和管理会计的职能,加强对企业的各项经济活动的分析工作,为搞好企业的内部经营管理而充分发挥自己的职能作用。

## (二) 管理会计人员的职业道德

1999年10月31日的第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订的《中华人民共和国会计法》第一章第六条指出,会计人员应“忠于职守,坚持原则”,第五章第三十九条还指出:“会计人员应当遵守职业道德,提高业务素质”。管理会计人员应当严格遵守《会计法》对会计人员职业道德的这些原则要求。

1982年,美国最大的管理会计机构——美国全国会计师协会颁布了“管理会计师职业道德标准”,其具体内容如下:

### 1. 技能

管理会计人员有义务:

- (1) 不断提高自身的知识及技能,保持适当的专业技术水平。
- (2) 依据有关法律、规章及技术标准,履行其专业责任。
- (3) 在适当分析相关和可靠资料的基础上,编制完整而清晰的报告,并提出建议。

### 2. 保密

管理会计人员有义务:

- (1) 除法律规定外,非经核准不得将其工作中所获得的机密资料泄露。
- (2) 注意工作中所获得信息的机密性,并监督其行为,以确保严守机密。
- (3) 禁止将工作中所获得的机密资料,由个人或第三者用于获取不道德或非法权益。

### 3. 廉正

管理会计人员对下列各项有责:

- (1) 避免介入实际的或明显的利害冲突,并向任何有可能冲突的关系人提出忠告。
- (2) 不得从事道德上有害于其履行职责的活动。
- (3) 拒绝接受影响其行动的馈赠、好处或宴请。
- (4) 严禁主动或被动地破坏组织的合法和道德目标的实现。
- (5) 了解并沟通无法作出可靠判断或顺利完成工作的某些专业限制或其他约束条件。
- (6) 沟通不利及有利的信息以及职业判断或意见。
- (7) 不能从事或支持任何有害于职业团体的活动。

### 4. 客观

管理会计师对下列各项有责:

- (1) 公允而客观地沟通信息。
- (2) 充分反映信息,帮助使用者对各项报告、评论和建议有正确的了解。

管理会计师职业道德标准对非道德行为的解决进行了如下阐述:

管理会计师在应用道德行为各项准则时,会遇到怎样确认非道德行为,或者怎样解决违反道德的问题。当遇到严重的职业道德问题时,管理会计师应遵循组织制定的有关这种问题的政策。如果这些政策还不能解决职业道德问题,管理会计师应采取如下行动:

(1) 除涉及有关上级者外,应直接与上级商讨这些问题,并应在一开始就把问题提交高一层主管。如问题得不到解决,应提交更高一层的主管。

如果直接上级是总经理或相当于总经理,那么采取的复议当局可能是审计委员会、执行委员会、董事会、理事会或业主,若上级与问题无关,应在上级知情下越级上告。

(2) 与客观的顾问进行机要性讨论,澄清相关概念,以明确可能的行动方针。

(3) 如通过各层次内部的彻底检查, 依然存在不符合道德准则问题, 管理会计师对此重要问题无法解决, 只得向组织提出辞职, 同时向组织的适当代表提交其信息备忘录。

除法律另有规定外, 把这些问题报告当局或非服务于组织的个人, 一般认为是不合适的。

为了使我国会计事业尽快与国际惯例接轨, 美国全国会计师协会颁布的“管理会计师职业道德标准”是值得我国管理会计人员借鉴的。

### 第三节 管理会计与财务会计、成本会计之间的关系

管理会计、财务会计和成本会计是现代企业会计的三个主要组成部分, 它们之间既有联系又有区别, 它们相互补充, 相互配合, 共同构成企业的会计信息系统, 在企业经营管理中发挥着不可或缺的作用。

#### 一、管理会计与财务会计的关系

##### (一) 管理会计与财务会计的区别

##### 1. 管理会计与财务会计提供信息的主要目的不同

管理会计提供信息的主要目的是: 帮助企业各级管理人员利用会计信息和其他有关经济资料对企业的生产经营业务进行规划、控制和评价, 尤其是要针对特定问题进行分析和研究, 作出专门的预测和决策, 为改善企业经营管理, 提高经济效益当好参谋。因此, 有人把管理会计叫做“内部会计”。

财务会计提供信息的主要目的是: 向企业外部有经济利害关系的组织或个人报告财务状况, 故必须根据平日的业务记录定期汇总, 并编制出有关财务报表提供给使用者, 以便作出决策。例如, 投资者可根据企业的财务状况作出是否对其进行投资的决策; 银行及其他债权人可根据企业的经营成果和偿债能力作出信贷决策; 税务部门可据此核定应缴税款或减免事项等。从这个意义上而言, 有人把财务会计称为“外部会计”。当然, 企业对外提供的财务报表也必须对内呈报给领导和管理部门, 以使企业领导随时掌握信息和加强企业的财务管理。

##### 2. 管理会计与财务会计反映信息的着重点不同

管理会计反映信息的着重点是: 利用已发生的财务会计信息和其他有关资料, 预测前景, 规划未来, 参与决策, 控制现在。管理会计更加侧重于规划未来的经济活动。

财务会计反映信息的着重点是: 企业已经发生的经济活动信息。财务会计的某些记录, 虽然也需要对未来情况作出估计, 但基本上还是历史性的, 是根据历史成本进行计算和编制财务报表, 属于事后核算, 记录一个企业的财务历史。

##### 3. 管理会计与财务会计的核算对象不同

管理会计主要以企业内部各责任单位和各专门项目为核算的对象。其特点是按责任单位并对它们的日常工作的实绩和成果进行控制与考核。当然, 管理会计也从企业的全局出发, 分析研究和考虑各项决策与计划之间的协调配合和综合平衡, 如编制全面预算, 实行责任会计制度, 等等。

财务会计主要以整个企业为核算对象, 提供总括的财务会计信息, 用以评价考核整个企业的财务状况和经营成果。

#### 4. 管理会计与财务会计受公认会计原则的约束不同

管理会计可不受公认会计原则的约束,企业的管理部门可以按照内部管理的需要编制各种报表,编制原则和方法不必拘泥于是否符合公认会计原则。例如,对财产的估价,可不按历史成本计算,而经常使用的是重置成本和估计价值。

财务会计必须遵守公认的会计原则,只有这样,才能让财务报表的外部使用者能有一个大家公认的较为客观的标准来看待企业的财务状况。假若各企业按照自己建立的会计原则来编制财务报表,则其可信程度就会受到损害。公认会计原则,规定了有关财务会计方面各企业应当遵守的原则。例如,可作为资产和负债的是哪些经济资源和经济责任,资产、负债和它们的变动情况如何计量,哪些资料应该反映和如何反映,以及应该编制哪些财务报表等,这些都有详细明确的规定。

#### 5. 管理会计与财务会计所提供的数据资料不同

财务会计的核算程序是比较固定且具有强制性的。它所提供的各种财务报表的内容、格式、编制方法、编制时间以及平时资料如何记录、汇总等,均必须符合公认会计原则的要求,并要经过注册会计师的审核。同时,它对凭证账簿和报表数字的要求也必须绝对正确,并且只有用货币单位表示的经济事项才能记入账簿,各种财务报表都需要用货币单位进行综合反映。

管理会计的核算程序是不固定的,它是根据企业内部管理的需要提供有关数据资料,因而也没有强制性。为取得某种数据资料所使用的技术方法也可灵活多样,不必过分强调数据的精确性,但往往重视数据的及时性。此外,管理会计虽然也以货币量度为主,但更广泛地应用非货币量度。例如,预测产品的销售量时,对于各销售地区的交通运输情况、气候情况、消费者的爱好和习惯以及居民的购买力等都十分有用,而这些资料是不能用货币量度来表示的。

#### 6. 管理会计与财务会计的学科性不同

财务会计的主要目的是按照公认会计原则向企业外部有经济利害关系的组织和个人客观而真实地报告企业的财务状况,其理论和技术水平是随着公认会计原则的发展而逐渐提高和丰富起来的,因此学科的性质较为单纯。例如,财务会计在设计、搜集和使用会计信息时,只应用初等数学方法,通常对企业职工行为的影响不作为主要考虑的问题。

管理会计则不然,它不断吸收现代管理科学、现代数学等学科的有关内容,是一门综合性的学科。管理会计着重考虑职工行为对会计信息的设计、搜集和使用的影响,较多地应用运筹学、概率等高等数学方法,以预测、规划、控制和评估企业的经济活动。

### (二) 管理会计与财务会计的联系

以上介绍了管理会计与财务会计的诸多不同点,但不能由此认为它们是互不相关、没有联系的。恰恰相反,它们之间有着密切的联系。这主要体现在下述三个方面。

#### 1. 数据资料方面的联系

管理会计所需要的数据资料主要来自财务会计。财务会计是管理会计的基础。管理会计不仅经常要应用财务会计的数据资料,而且还需要对财务会计中的某些数据资料进行加工、改变和延伸,以便使这些数据资料更有效地用于加强企业的内部管理。

#### 2. 会计著作方面的联系

管理会计与财务会计的密切联系也可以从国内外会计著作的内容和体系上看出来。目

前,除单独的管理会计著作和财务会计著作外,还有将两者分为前后两部分的会计著作,也有一些管理会计著作在前面部分设有专章介绍财务会计的有关内容。可见,管理会计与财务会计是密切联系的。

### 3. 会计制度方面的联系

管理会计与财务会计的联系还可以从企业整个会计制度的设计中看出来。目前,对两种会计在整个会计制度中的关系,存在以下三种看法:

(1) 管理会计与财务会计的目的各有不同,应针对不同的目的,采用不同的会计。

(2) 管理会计与财务会计的目的虽有不同,但可以统一到共同的会计制度中,并从中按各自的目的抽取所需要的报告。

(3) 管理会计与财务会计既有统一到同一会计制度中的部分,也有不能统一而应分别保持其各自独立的领域。

在上述三种看法中,第二种看法是较为理想的,但在实际中采用第三种看法的较多。这是因为共同的会计制度目前难以满足所有会计信息的需要。1966年,美国会计学会在《基础会计理论意见书》中提出了对会计信息系统的意见。该书指出:将来会计信息组织,作为会计的输出结构,除基本公开报告书外,还应包括为达到计划、指挥以及控制目的所用的一切内部报告。企业最好统一所有信息的收集、保管、综合和传递功能。由于广泛利用电子计算机,这种统一现已趋于实现状态。

## 二、管理会计与成本会计的关系

### (一) 管理会计与成本会计的区别

管理会计与成本会计的区别主要体现在它们各自服务的管理功能方面。前者是侧重于为管理的决策功能提供相关的信息,着眼于利润的最大化;而后者侧重于为管理的控制功能提供相关的信息,着眼于成本的最低化。

### (二) 管理会计与成本会计的联系

管理会计与成本会计的联系主要为:企业经营决策的重要内容就是对决策方案成本效益的比较、分析和评价。成本会计提供的资料是决策方案选择中不可缺少的重要指标,管理会计所用的各种独特的成本概念,实际上是以成本会计提供的数据资料为基础而进行加工、改制和延伸的,离开了成本会计所提供的基本成本资料,经营决策分析和资产评价中所用的各种形式的成本也就成了无源之水、无本之木。同时,管理会计还运用成本会计提供的资料作为对企业会计人员业绩的评价依据。可见,管理会计和成本会计共同组成一个管理会计系统,两者相辅相成,为内部使用者提供相关的管理信息。

## 第四节 管理会计的体系与基本内容

管理会计在西方工业发达的国家中已广泛应用,管理会计的专著在美、英、法、日等资本主义国家也有较多版本。近年来,我国也出版了各种管理会计的教材和专著。由于管理会计是为企业内部经营管理服务的,管理部门需要什么信息,管理会计就提供什么信息,它所采用的技术方法灵活多样,没有统一的规定,不受公认会计原则的约束。所以,国内外管理会计的教材和专著,不论是体系还是内容,都很不一致,没有规范化的版本。尽管管理会计的体系和内容很不一致,但仍有其共同性。现就国内外关于管理会计体系的