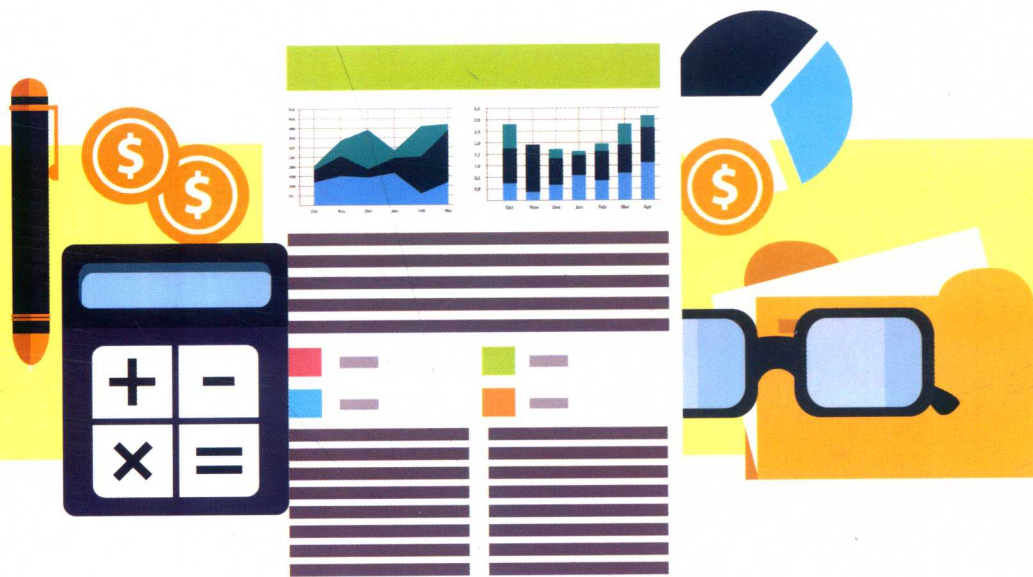


“十三五”全国高等院校经管系列规划教材

# 管理会计

熊晴海 | 主编

徐湘屏 熊细银 | 副主编

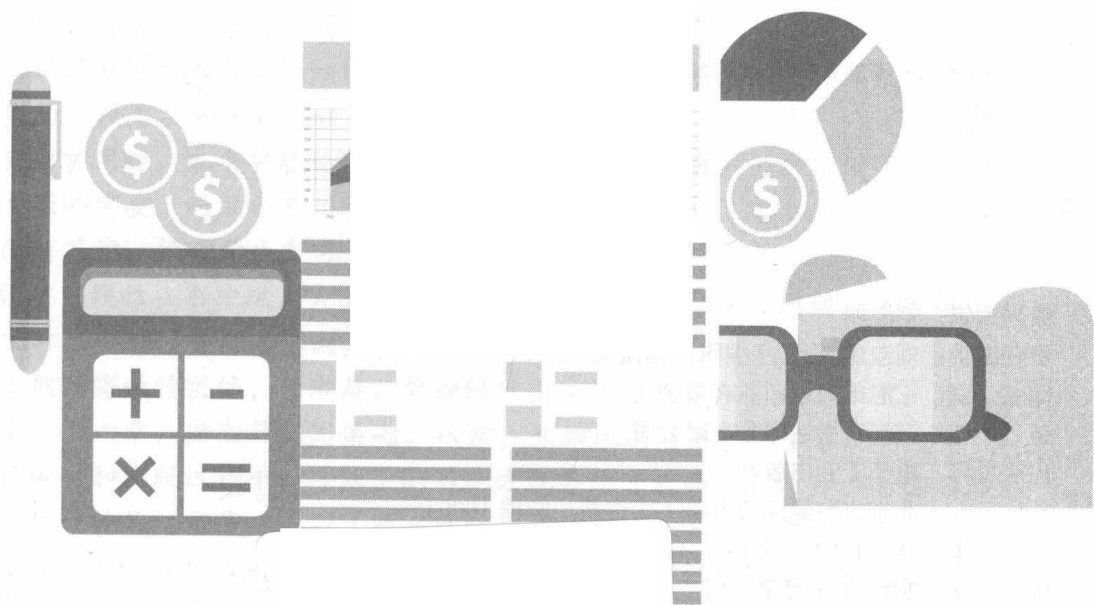


“十三五”全国高等院校经管系列规划教材

# 管理会计

熊晴海◎主 编

徐湘屏 熊细银◎副主编



電子工業出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京 • BEIJING

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。  
版权所有，侵权必究。

#### 图书在版编目(CIP)数据

管理会计 / 熊晴海主编. —北京: 电子工业出版社, 2018.1  
ISBN 978-7-121-33292-0

I. ①管… II. ①熊… III. ①管理会计—高等学校—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 309670 号

策划编辑: 刘淑丽

责任编辑: 刘淑丽 文字编辑: 杨振英

印刷: 三河市兴达印务有限公司

装订: 三河市兴达印务有限公司

出版发行: 电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开本: 787×1092 1/16 印张: 17.5 字数: 373 千字

版次: 2018 年 1 月第 1 版

印次: 2018 年 1 月第 1 次印刷

定价: 46.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题, 请向购买书店调换。若书店售缺, 请与本社发行部联系, 联系及邮购电话: (010) 88254888, 88258888。

质量投诉请发邮件至 [zltts@phei.com.cn](mailto:zltts@phei.com.cn), 盗版侵权举报请发邮件至 [dbqq@phei.com.cn](mailto:dbqq@phei.com.cn)。

本书咨询联系方式: (010) 88254199, [sjb@phei.com.cn](mailto:sjb@phei.com.cn)。

# 前言

管理会计是以强化企业内部管理、提高经济效益为目标，而创建的一门实用性很强的新兴学科。20世纪80年代，我国引进了管理会计。实践证明，管理会计为企业加强内部管理、实现企业目标利润最大化、提高我国企业在国际上的竞争力，起到了巨大作用。管理会计运用灵活多样的方式，收集、储存、加工经济管理中产生的数据，围绕成本、利润、资本三个中心，分析过去、控制现在、规划未来，突破了传统会计的框框，更好地发挥会计的职能和作用。

本教材具有如下特点。

(1) 反映内容丰富：本书内容涵盖了成本性态分析和变动成本法、盈亏平衡分析、短期经营决策、项目投资决策、全面预算、标准成本、责任成本，当代管理会计的新发展与新领域，计算机在管理会计中的应用。

(2) 表现超前性：本书除详细阐述了手工计算操作外，还介绍了计算机环境中管理会计模型的一般方法和实施过程。

(3) 突出实用性：本书将理论与实践紧密结合，深入浅出地进行了阐述。不但能满足企业管理的需要，而且也可用于高等学校会计教学。同时，本书还安排了适当的练习题并附有答案，便于学生复习。

(4) 强化实践性：书中运用大量图表和案例来说明复杂的经济问题，并安排了关键词中英文对照和练习题与思考题。

本书由熊晴海教授主编，徐湘屏、熊细银任副主编。具体人员分工如下：熊晴海编写第一章至第六章，徐湘屏编写第七、八章，熊细银编写第九、十章。

本书在编写和出版过程中，得到了南昌地方税务局陈云高级会计师、南昌铜工艺品厂黄东印厂长的热心指导，得到了所在学院和电子工业出版社的大力支持。同时，我们参考了国内外公开出版的有关教材和学术著作，吸收了他们的最新研究成果，在此，我们表示衷心的感谢。

我们在编写过程中，虽然尽了最大努力，但由于水平有限，疏漏和错误在所难免，敬请读者批评指正，不胜感谢。

联系方式：qinghaixiong@126.com。

# 目 录

|                            |    |
|----------------------------|----|
| 第一章 总论 .....               | 1  |
| 第一节 管理会计的产生和发展 .....       | 1  |
| 第二节 管理会计的概念 .....          | 7  |
| 第三节 管理会计的内容体系 and 特点 ..... | 13 |
| 第四节 管理会计与财务会计的联系与区别 .....  | 16 |
| 第五节 管理会计的工作组织 .....        | 18 |
| 第六节 管理会计的专业组织与职业道德 .....   | 21 |
| 小结 .....                   | 23 |
| 关键词中英文对照 .....             | 24 |
| 练习题与思考题 .....              | 24 |
| 第二章 成本性态分析和变动成本法 .....     | 27 |
| 第一节 成本分类 .....             | 29 |
| 第二节 成本性态分析 .....           | 34 |
| 第三节 混合成本及其分解 .....         | 39 |
| 第四节 变动成本法 .....            | 47 |
| 小结 .....                   | 53 |
| 关键词中英文对照 .....             | 54 |
| 练习题与思考题 .....              | 54 |
| 第三章 盈亏平衡分析 .....           | 59 |
| 第一节 预测损益分界点 .....          | 60 |
| 第二节 盈亏平衡分析的假设条件 .....      | 66 |
| 第三节 敏感性分析 .....            | 69 |
| 第四节 盈亏平衡分析的进一步应用 .....     | 74 |

|                          |            |
|--------------------------|------------|
| 小结.....                  | 78         |
| 关键词中英文对照 .....           | 78         |
| 练习题与思考题 .....            | 78         |
| <b>第四章 短期经营决策.....</b>   | <b>83</b>  |
| 第一节 预测的理论要点.....         | 84         |
| 第二节 决策的理论要点.....         | 92         |
| 第三节 经营决策的主要方法.....       | 95         |
| 第四节 生产决策分析.....          | 100        |
| 第五节 产品定价决策.....          | 110        |
| 第六节 存货决策分析.....          | 114        |
| 小结.....                  | 122        |
| 关键词中英文对照 .....           | 123        |
| 练习题与思考题 .....            | 124        |
| <b>第五章 项目投资决策.....</b>   | <b>130</b> |
| 第一节 项目投资决策的相关概念.....     | 130        |
| 第二节 投资决策需要考虑的重要因素 .....  | 131        |
| 第三节 项目投资决策分析的基本方法 .....  | 135        |
| 第四节 投资决策基本分析方法的应用举例..... | 142        |
| 第五节 投资决策应用中的问题.....      | 145        |
| 小结.....                  | 152        |
| 关键词中英文对照 .....           | 153        |
| 练习题与思考题 .....            | 154        |
| <b>第六章 全面预算.....</b>     | <b>156</b> |
| 第一节 全面预算概述.....          | 156        |
| 第二节 全面预算的编制方法.....       | 159        |
| 第三节 全面预算的编制.....         | 167        |
| 小结.....                  | 176        |
| 关键词中英文对照 .....           | 177        |
| 练习题与思考题 .....            | 177        |
| <b>第七章 标准成本.....</b>     | <b>180</b> |
| 第一节 标准成本概述.....          | 181        |
| 第二节 标准成本的制定.....         | 183        |
| 第三节 标准成本差异的计算与分析 .....   | 185        |

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| 第四节 标准成本差异的账务处理 .....           | 189        |
| 小结 .....                        | 193        |
| 关键词中英文对照 .....                  | 194        |
| 练习题与思考题 .....                   | 194        |
| <b>第八章 责任成本</b> .....           | <b>197</b> |
| 第一节 责任成本概述 .....                | 198        |
| 第二节 成本中心 .....                  | 204        |
| 第三节 利润中心 .....                  | 207        |
| 第四节 投资中心 .....                  | 209        |
| 第五节 内部转移价格 .....                | 212        |
| 小结 .....                        | 217        |
| 关键词中英文对照 .....                  | 218        |
| 练习题与思考题 .....                   | 218        |
| <b>第九章 当代管理会计的新发展与新领域</b> ..... | <b>222</b> |
| 第一节 当代管理会计的新发展与新领域综述 .....      | 223        |
| 第二节 当代管理会计的几个主要新发展与新领域简介 .....  | 226        |
| 小结 .....                        | 239        |
| 关键词中英文对照 .....                  | 241        |
| 练习题与思考题 .....                   | 241        |
| <b>第十章 计算机在管理会计中的应用</b> .....   | <b>243</b> |
| 第一节 管理会计模型库 .....               | 244        |
| 第二节 管理会计模型库简介 .....             | 245        |
| 第三节 管理会计常用模型库的使用与安装 .....       | 250        |
| 第四节 线性模型的实例 .....               | 253        |
| 第五节 本量利分析 .....                 | 258        |
| 第六节 投资分析模型 .....                | 260        |
| 第七节 决策分析 .....                  | 263        |
| 第八节 库存分析模型 .....                | 266        |
| 小结 .....                        | 269        |
| 练习题与思考题 .....                   | 270        |
| <b>参考文献</b> .....               | <b>272</b> |

# 第一章 总 论

## 学习目标

- 了解管理会计的形成和发展，掌握管理会计的定义
- 掌握管理会计的职能和内容
- 理解管理会计与财务会计的关系，掌握管理会计的特点
- 了解管理会计的工作程序和方法

## 重点难点提示

- 管理会计的职能和内容
- 管理会计的特点



## 案例引导

朱俊为是德国大众合资汽车制造公司的总经理，面对轿车市场激烈的竞争，尤其是与日系轿车的竞争，他一直在思考如何确保并稳定大众汽车在国内原有的市场地位。为此，他组织企业的管理层就大众汽车的目标市场定位、产品生产系列、成本管理等问题进行了深入的分析和对比。会议纪要表明，与日系汽车相比，大众汽车的生产成本、内部设计以及市场定价等处于竞争劣势地位。面对这种情况，你认为大众汽车应该采取哪些措施解决目前企业存在的问题？

## 第一节 管理会计的产生和发展

会计是现代管理科学的一个重要的组成部分，管理会计则是会计的一个重要分支。管理会计自问世以来，已经有将近一个世纪的发展史。作为一门相对独立的新兴的综合性交叉学科，它不仅是商品经济发展的产物，同时也是多种方法和思想的集合。同任何新鲜事物一样，管理会计也经历了由简单到复杂、从低级到高级的各个阶段，并随着当前的经济发展，还在继续拓宽、完善和发展。

企业是以营利为目的的组织，其出发点和归宿是盈利。企业目标可以概括为生存、

发展和获利。为了实现这一系列目标,经营者都需要信息,管理会计就是这样一种提供有用信息的系统。什么是管理会计,国内外会计界众说纷纭。让我们先简单了解一下管理会计发展史。

## 一、20 世纪管理会计在西方形成、发展的历史过程

管理会计自问世以来,已经有了近一个世纪的历史。在这个过程中,同其他任何事物一样,管理会计的实践和理论从无到有、从小到大,经历了由简单到复杂、从低级到高级的发展阶段。

### 1. 20 世纪初到 20 世纪 50 年代——追求效率的管理会计时代

1911 年,西方管理理论中古典学派的代表人物(西方称其为科学管理之父)——泰罗发表了著名的《科学管理原理》,开辟了企业管理的新纪元。伴随着泰罗科学管理理论在实践中的广泛应用,“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等这些与泰罗的科学管理直接相联系的技术方法开始被引进管理会计中,取代旧的、落后的“传统管理”的“科学管理”方式应运而生。与此同时,会计学术界也开始涉及管理会计有关问题的研究。从 1918 年开始,埃默森、哈里森一直致力于标准成本的研究,他们首次阐述分析标准成本差异的分析方法,先后发表了《有助于生产的成本会计》、《新工业时代的成本会计》和《成本会计的科学基础》等著作。1919 年,美国全国成本会计师协会成立,开始了标准成本会计的推广工作。到 20 年代,标准成本已经十分普及并有了很大发展。1930 年,哈里森还把他对标准成本计算的研究成果写成了《标准成本》一书。1920 年,美国芝加哥大学首先开设了“管理会计”讲座,主持人麦金西被誉为美国管理会计的创始人。1921 年 6 月,美国国会颁布了《预算与会计法》,对当时的民间企业推行预算控制产生了决定性的影响。标准成本计算和预算控制都产生于这个时期的美国。1922 年,麦金西出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》,全面介绍预算控制的理论。同年,奎因坦斯出版了《管理会计:财务管理入门》一书,“管理会计”这个名称就是在奎因坦斯的专著中被首次明确提出来的。1924 年,麦金西又公开刊印了世界上第一部以“管理会计”命名的著作——《管理会计》。同时,布利斯所写的一部管理会计方面的著作《通过会计进行经营管理》也问世了。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作,介绍了会计如何应用标准成本法和实施预算控制的一些经验之谈。这标志着管理会计的雏形已经形成。

在此阶段,以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计,在其基本点是在企业的战略等重大方向问题已经确定的前提下,协助企业在执行过程中提高生产效率和经济效益。这个时期的管理会计追求的是“效率”(Efficiency),它强调的是把事情做好。

有人又把这个阶段称为传统管理会计阶段,在追求效率的管理会计时代,管理会计的内容主要包括预算和控制,尽管后来人们又充实了成本习性、本量利分析及变动

成本法等管理会计基础理论和方法,但在实践中,管理会计的行为还始终停留在个别或者分散的水平上,着眼点仅限于既定决策方案的落实和经营计划的执行,其职能集中体现在“控制”方面。因此,传统管理会计的特征是以控制会计为核心的。

## 2. 20 世纪 50 年代至 20 世纪 80 年代——追求效益的管理会计时代

第二次世界大战后,特别是 20 世纪 50 年代以后,西方国家进入所谓的战后期。这时的西方国家经济发展出现了许多新的特点。资本主义企业本身和它所处的外部环境,都发生了巨大变化,各垄断集团之间的竞争加剧了,通货膨胀率上升,资本利润率下降,面对突如其来的这种情形,战前曾风靡一时的“科学管理”学说就显得非常被动,其重局部、轻整体的根本性缺陷暴露无遗,并不能与时代背景相适应。正是由于泰罗的科学管理学说的根本缺陷,不能适应战后西方经济发展的新形势和新要求,企业加倍注意经营管理,由此带来了西方管理理论研究的新高潮,现代管理科学的形成和发展,对管理会计的发展,在理论上起着奠基和指导的作用,在方法上赋予现代化的管理方法和技术,使其面貌焕然一新。

20 世纪 50 年代初始,美英等发达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经济管理专业的主干课程,西方的会计学者撰写了大量的管理会计教材、专著、论文。

在 20 世纪 50 年代,美国各大企业普遍建立了专门行使控制职能的总会计师制,目的在于有效地实行内部控制。1955 年,美国会计学会拟定计划,对施行控制最常用的成本概念加以明确。在 1958 年的一份研究报告中,又以管理实践中的各种管理会计方法为素材,对其本质意义和使用方法做了说明。该份报告明确地指出了管理会计基本方法即标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析法、变动预算和边际分析等,从而组建了管理会计方法体系的基础。20 世纪 60 年代,电子计算机和信息科学的发展,产生了“业绩会计”和“决策会计”,从而管理会计的理论方法体系得到进一步确定。1962 年,贝格尔和格林发表的《预算编制和职工行为》对管理会计的另一个重要内容——行为会计做了精辟论述。进入 70 年代之后,又有柯普兰的《管理会计和行为科学》、霍普伍德的《会计系统和管理行为》等优秀著作问世。上述这些著作对管理会计理论方法体系的形成与完善具有一定意义。到 70 年代末,美国学术界对于管理会计理论体系的研究可谓达到了高峰,成本(管理)会计命名的专著和教科书有近百种之多。其中,最有代表性的当属穆尔和杰德凯合著的《管理会计》、纳尔逊和米勒合著的《现代管理会计》和霍恩格伦的《管理会计导论》等。这些著作在美国相当流行,被公认为美国各大学会计专业的权威教材。

1952 年在伦敦举行的会计师国际代表大会,正式提出了“管理会计”这一术语。

在这个阶段,管理会计适应现代经济管理的要求,不仅完善发展了规划控制会计的理论与实践,而且还逐步充实了以“管理科学学派”为依据的预测决策会计和以行为科学为指导思想的责任会计等内容,基本上形成了以预测决策会计为主、以规划控

制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。

这个时期的管理会计追求的是“效益”，它强调的是首先把事情做对，然后再把事情做好。至此，管理会计形成了以“管理科学学派”为依据的“决策与计划会计”和以“行为科学”为指导思想的“执行会计”为主体的管理会计结构体系。

### 3. 20 世纪 80 年代——管理会计转型时代

20 世纪 80 年代初，西方学者只是把管理会计理解为各种专门技术的应用，因此只是注重管理计的实用性，而不注重它的理论研究。进入 20 世纪 80 年代，由于“信息经济学”和“代理理论”的引进，管理会计又有了新的发展，从实用角度转向了理论研究。数量经济分析、风险分析、数理统计推断、运筹学、管理工程学、现代决策论、控制论、现代心理学、行为科学及电子计算机技术应用，也极大地丰富了管理会计的内容。

在西方管理会计的发展历程中，管理会计的研究存在两大流派：传统学派和创新学派。传统学派主张从早期的标准成本、预算控制和差异分析的立场出发，一切以成本为中心，重视历史经验的积累，在总结历史经验的基础上加以发展，并就如何提高企业经营管理水平和经济效益提出一些新课题。传统学派的代表人物主要是美国斯坦福大学的查尔斯·T.霍恩格伦教授、哈佛大学的罗伯特·N.安东尼教授、得克萨斯大学的威尔思教授、英国曼彻斯特大学的罗伯特·W.斯卡彭斯教授等。查尔斯·T.霍恩格伦教授的《管理会计导论》可以算是传统学派的代表作。创新学派主张尽可能采用诸如数学和行为科学等相关学科的理论与方法研究管理会计问题。他们强调全面创新，偏好数学模型，依靠计算机技术解决预测、分析和决策等复杂问题。创新学派的代表人物主要是美国哈佛大学商学院的罗伯特·S.卡普兰、大平路德大学的托马斯·H.约翰逊等。卡普兰的《高级管理会计》（第 1、2 版）是创新学派的代表作。

进入 20 世纪 80 年代之后，一贯极力倡导管理会计研究必须大量引进数学分析方法，使之朝着紧密化方向发展著称的创新学派代表人物卡普兰却认为管理会计研究方法必须改弦更张，主张会计学者必须走出办公室，到实践中去，以寻求新的理论与方法。这标志着管理会计进入了一个新的发展阶段——反思期。

早在 1984 年，卡普兰就指出，对于那些尚未从事会计实务的人而言，有关管理会计实务方法的知识纯粹来源于教科书，而管理会计教科书中的方法与实例有相当一部分内容缺乏系统的观察与实验。特别是一些研究人员依然在追求构建高度复杂但却日益偏离实际的数学分析模型。实际上，这些缺乏实践基础而又故弄玄虚的数学模型通常使实务工作者感到扑朔迷离，难以在实践中应用。为此，卡普兰认为，没有经过实践检验的会计理论是空洞的理论，没有理论指导的会计实践则通常带有盲目性。在会计科学的发展史上，理论与实践常常不同步，经验研究方法却为解决这个问题提供了一个有效的途径。

1987 年，卡普兰与约翰逊合做出版了轰动西方会计学界的专著《相关性消失：管

理会计的兴衰》。他们认为近年来的管理会计实践一直没有多大变化,现行的管理会计体系必须进行根本性的变革,才能适应当今科学技术与管理科学迅速发展的新经济环境。针对上述观点,西方管理会计学家做出了积极反应。最具有代表性的当属英国伦敦经济学院布拉米奇和比姆尼合作的调研报告《管理会计:发展而不是革命》。该报告回顾了英国对管理会计实践所开展的各项研究,认为尽管近年来英国管理会计在知识体系和技术方法上并没有多大的变化,但是,管理会计实践的性质却发生了重要变化。他们并不认为管理会计目前存在着十分严重的危机,即便存在的话,也不像约翰逊和卡普兰说得那么严重。由此,他们也不认为管理会计体系需要革命性的彻底变革,而是应该在现有基础上,通过对管理会计实践经验的研究,特别是通过案例研究逐步摸索出一套能够与实践相结合的理论与方法体系。他们强调这个体系的建立应该是对现有管理会计体系的不断发展与完善,而不是对其做出彻底的否定和根本性的变革。英国曼彻斯特大学斯卡彭斯则认为探讨管理会计理论与实践之间的差距应该从管理会计的理论本身去找原因,不能仅从客观方面找理由或责备实际工作者。从管理会计理论方面而言,存在两个比较严重的问题:

- (1) 管理会计的知识体系不能满足决策者的需要;
- (2) 管理会计理论所依据的某些假设与现实不符。

为了解决这两个问题,管理会计研究人员需要重新研究管理会计的理论基础,并深入了解实际情况。这是探讨管理会计理论与实践相脱节的原因并寻求缩短两者差距的正确方法。

为此,卡普兰等人致力于管理会计信息相关性的研究,迎来了一个以“作业”为核心的“作业管理会计”时代。从1988年到1990年,罗宾·库珀和卡普兰连续在《成本管理杂志》推出多篇论述作业成本计算的文章,从而在西方掀起了一场“作业成本计算”研究浪潮。“作业成本计算”和“作业管理”成为西方管理会计教材的“新宠”。与波特提出的“价值链”观念相呼应,管理会计借助于“作业管理”,又致力于如何为企业“价值链”优化服务。管理会计在20世纪80年代取得的许多引人注目新进展都是围绕管理会计如何为企业“价值链”优化和价值增值提供相关信息而展开的。

#### 4. 20世纪90年代——管理会计主题转变的过渡时期

在20世纪90年代以前的管理会计发展历程中,现代管理会计沿着“效率→效益→价值链优化”的过程发展。这个发展轨迹基本上围绕“价值增值”(Value-added)这个主题而展开。进入20世纪90年代,变化成为当今世界经济环境的主要特征。基于环境的变化,管理会计信息收集的任务从管理会计人员转移到这些信息的使用者,保证了企业能以一种及时的方式收集相关信息,并据此做出反应。管理会计突破了管理会计师提供信息、管理人员使用信息的旧框框,而由每个员工直接提供和使用各种信息。由此,管理会计信息提供者和使用者的界限逐渐模糊。管理会计也有助于促进企业适应环境的变化。例如,企业所面临的内外部环境变化导致“作业成本计算”与

“作业管理”的产生，而“作业成本计算”与“作业管理”的应用又有助于“企业再造工程”的实施，从而推动了企业组织的变革，提高了企业的竞争能力。这时，管理会计的主题已经从单纯的价值增值转向企业组织对外部环境变化的适应性上来。因此，20 世纪 90 年代可视为管理会计主题转变的过渡时期。

## 二、管理会计在我国的发展

有人认为我国从 20 世纪 70 年代末 80 年代初开始向发达国家学习引进有关管理会计的知识，其实时间应更早，并大致经历了三个层面。

### 1. 宣传介绍层面

在计划经济体制下，与国有企业制度相适应的管理会计及其中国特色。

我国会计理论工作者积极从事外文管理会计教材的翻译、编译工作。1979 年由机械工业部组织出版了第一部《管理会计》。后来于 1982 年前又组织有关专家出版了第二本《管理会计》（高校教材）。组织了全国性管理会计师的培训和讲座，同时聘请了外国学者来我国主讲管理会计。

### 2. 实践执行层面

我国会计学界多次发起学习管理会计、应用管理会计、建立具有中国特色的管理会计体系的热潮。实行计划经济体制时期，我国管理会计具有鲜明的特色。主要体现在：第一，班组核算。通过班组核算和劳动竞赛相结合，降低成本，提高劳动生产率，取得显著成效。班组核算作为具有中国特色的责任会计，解决了西方责任会计难以解决的问题。第二，经济活动分析。1953 年我国开始推广“经济活动分析”。班组核算只能反映问题之所在，而要寻找问题之根源，必须借助于经济活动分析。只有将班组核算与经济活动分析相结合，才能达到发现问题、解决问题的目的。“班组核算”和“经济活动分析”可以说是当时我国企业管理会计的两大法宝。“经济活动分析”实际上已经突破了单纯财务评价指标的局限性，强调采用多元化指标评价企业经营活动。20 世纪 60 年代初期，我国大冶钢厂推行的“五好”小指标竞赛。早已体现“平衡计分卡”的精髓。第三，在成本管理过程中，强调“比、学、赶、帮、超”，“与同行业先进水平比”。其基本思想就是近年来美国很流行的“标杆制度”。除此之外，还有资金成本归口分级管理、生产费用表、成本管理的群众路线和厂内银行等都具有鲜明特色。此外，早在 1951 年《大众会计》创刊号就发表了汪慕恒先生的一篇比较详细介绍成本性态及其与利润关系的文章——《固定支出与变动支出》。

### 3. 改革创新层面

1978 年之后，我国进入了改革开放时期。在 20 多年的企业改革过程中，从利润留成、盈亏包干，到实行企业承包经营责任制，以至进行企业股份制改造和现代企业制度试点，整个改革思路都是沿着对企业放权让利这个中心进行的，其实质是以权利

换效率。围绕放权让利展开的企业改革,为被旧体制桎梏已久的生产力得到释放和经营者积极性、能动性的发挥提供了契机,也取得了一定的成效。同时,政府在一定程度上对市场功能进行了培育,市场机制开始产生作用。一批能够适应市场变化并有一定活力的国有企业涌现出来,并把目光转向市场和企业内部,向管理要效益,在建立、完善和深化各种形式的经济责任制的同时,将厂内经济核算制纳入经济责任制,形成了以企业内部经济责任制为基础的具有中国特色的责任会计体系。20世纪80年代末,与经济责任制配套,许多企业实行了责任会计、厂内银行,我国责任会计进入一个高潮期。

20世纪90年代以前的管理会计应用侧重于企业内部,没有明显的市场特征。20世纪90年代后,管理会计在我国企业的应用有所突破,河北邯郸钢铁公司实行的“模拟市场,成本否决”可谓管理会计在我国企业应用的典范。

## 第二节 管理会计的概念

管理会计是会计与管理的结合,它是以财务会计信息为主要依据,以经济数学方法为主要手段,对企业的经营管理进行规划的控制,以获得最佳经济效益的一个会计分支。

### 一、管理会计的含义

国外会计学界对管理会计的定义有过两个阶段。在狭义管理会计阶段,会计界认为管理会计是为企业内部管理者提供规划与控制所需信息的内部会计。狭义的管理会计定义是管理会计以企业为主体展开其管理活动,是企业界管理当局管理目标服务的,是一个信息系统;在广义管理会计阶段,管理会计定义核心内容是以企业为主体展开其管理活动,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局等非管理集团服务,作为一个信息系统,客观存在所提供的财务信息包括用来解释实际和计划所必需的货币性和非货币性信息,从内容上看,管理会计既包括财务会计,又包括成本会计和财务管理。

我们认为,管理会计是以提高经济效益为终极目的的一整套信息处理系统,通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其有关资料进行整理、计算、对比、分析和报告,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并有助于企业做出各种决策。其重点在于管理,而不是核算。

### 二、管理会计的基本前提条件

管理会计的基本前提条件又称管理会计假设,它是管理会计人员在特定的现实社会和经济条件下,对有些会计事项和经济业务,根据客观的事实和趋势做出的合乎情

理的判断和解释,用来指导管理会计的具体实务,它是决定管理会计运行发展的基本前提和制约条件。但目前理论界的观点各不相同,说明这一理论尚在发展中。

### 1. 主体假设

管理会计的会计主体是指管理会计服务的对象,它可以是企业单位及其内部各责任单位,也可是其他组织。因为管理会计的主体必须服务于管理会计的目标,服从于企业的生存发展,为实现企业财富最大化而进行预决策、规划控制,以及评价。因此,管理会计的主体是每个进行预决策、规划控制,以及评价的责任中心。

它是空间范围的假定,因为它可以是传统的大工厂、大车间,也可以是流水作业生产方式下的被分散在各个作业点的生产小组的“无实体公司”。企业内部的每个员工都要参与企业的管理与决策,所以,管理会计的会计主体具有多个会计主体层次,即层次性。

### 2. 期间假设

会计期间,也叫会计分期,是指企业持续营运过程划分为若干个期间。它是时间范围的假定。但管理会计的会计期间受其灵活、机动的特征的影响,具有很大的弹性和灵活性,不会像财务会计那样按自然月、季、年来分期,而应该根据企业经营管理实际情况来分期,短到小时、半天、一天,长到十年或几十年。例如,生产小组或个人被企业雇佣,为企业工作时是企业的责任中心,而一旦任务完成,其责任中心的工作也就结束了。完全根据管理者的需要出具内部报告。

### 3. 计量假设

由于管理会计具有十分重视非货币系统信息的特征,所以管理会计计量方法除利用财务会计中的货币计量方法之外,还利用其他非货币计量方法。尤其在知识经济时代,大量的非货币计量的信息充斥于社会经济生活中,企业的管理人员及其他各个责任中心需要从中选择对本企业有用的信息,即利用管理会计所提供的货币性和非货币性信息来满足其各方面的需求。

### 4. 营运假设

营运假设是指会计主体的生产经营活动不受限制。只有这样,才能保证管理会计的预测、决策、控制和业绩评价等各项工作采用的方法保持稳定和有效。它是对会计主体营运方式的假定。

### 5. 精确度假设

由于管理会计的工作重点着眼于未来,不确定性因素很多,所以对它提供的数据不要求非常精确,近似值就可以。

## 三、管理会计的对象

管理会计的对象指管理会计观察或思考的客体或行为的目标,或者说是以作为价

值运动表现形式的资金运动,通俗地讲是指管理会计职能对什么来实行。

国内对此有三种不同的观点。有的学者认为管理会计的对象是企业的现金流动,因为现金流动的存在贯穿于管理会计各章内容。通过现金流动可以把生产经营中的资金、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;现金流动可以具有最大的综合性的敏感性,可以在预测、决策、预算、控制、考核和评价等各个方面发挥能动性作用。有的学者认为管理会计的对象是价值差量,其主要理由是价值差量是对现代管理会计的基本内容(包括成本性态、本量利、责任会计等)进行研究的基本方法,并能贯彻始终。价值差量具有很大的综合性(管理会计差量包括了价值量、实物量和劳动量),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,其他内容并不直接涉及现金流动。还有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,他们认为管理会计的对象涵盖了所有时空的资金运动,把资金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。

#### 四、管理会计的职能

职能是事物内在的、固有的、客观的功能或属性,是不以人的主观意志为转移的。我们认为管理会计的职能是预测、决策、规划、组织、控制和评价等。

##### 1. 预测职能

预测职能是指采用科学的方法预计推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计发挥预测的职能,就是按企业界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,有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本及资金的走势和水平,为企业经营提供第一手信息。

##### 2. 决策职能

决策职能是在充分考虑各种可能的前提下,按照客观规律的要求,通过一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法做出决定的过程。决策既是企业经营管理的核心,也是各级各类管理人员的主要工作。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,特别是管理会计必然具有决策职能。企业的重大决策,都应该有会计部门参与,因此,也将其称为参与决策。管理会计的决策职能主要体现在根据企业决策目标收集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,并做出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

##### 3. 规划职能

规划职能主要是利用财务会计提供的历史资料和其他有关信息,对企业计划期间的各项主要经济指标进行科学的预测分析;并帮助管理当局对未来的生产经营和长期投资项目中的一次性重大经济问题做出专门的决策分析;然后在上述基础上编制整个

企业的全面预算和各个责任单位的责任预算,用来指导和监督未来的经济活动。也就是说,规划职能是通过编制各种计划和预算实现的。

#### 4. 组织职能

组织职能主要是指应用系统理论和行为科学的基本原理并结合本企业的具体情况,设计和制定合理的、有效的责任会计制度,以及各项具体的会计处理程序,以便对整个企业的人力、物力、财力等有限资源进行最合理、最优化的配置和营运。

#### 5. 控制职能

控制职能主要是根据规划职能所确定的各项目标,以及合理组织所制定的规章制度,对预期可能发生的和实际已经发生的各种有关信息进行收集、比较和分析,以便在事前和日常对各项经济活动进行调节、控制,保证既定目标的实现。为了实现这个控制职能,企业应建立完善的控制体系,确保该控制体系所提供的与经济活动有关的信息真实、完整,确保该控制体系能够适时、有效地调整计划和管理人员的行为。

#### 6. 评价职能

评价职能主要是指在事后根据各级责任单位所编制的业绩报告,将实际数与预算数进行对比、分析,用来评价和考核各个责任单位履行经管责任的情况,以便奖勤罚懒、奖优罚劣,正确处理分配关系,保证经济责任制的贯彻执行。也就是说,评价职能是通过建立责任会计制度来实现的。

### 五、管理会计的目标

管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法,参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有效信息,推动单位实现战略规划。

管理会计是为适应企业加强内部生产经营管理,提高企业核心竞争力的需要而产生和发展起来的,故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,管理会计活动需要完成以下五个主要目标:

- (1) 为管理者决策和计划提供有效信息,作为管理者的一分子积极参与决策和计划;
- (2) 协助管理者指挥和控制运营活动;
- (3) 激励管理者和其他员工向企业目标前进;
- (4) 核算企业内的活动、内部责任单位、管理者和其他员工的业绩;
- (5) 客观自身所处的竞争地位,与其他成员确保企业在行业的长期竞争力。

### 六、管理会计的信息与报告原则

管理会计信息包括管理会计应用过程中所使用和生成的财务信息和非财务信息。企业应充分利用内外部各种渠道,通过采集、转换等多种方式,获得相关、可靠的管