

第一章

管理会计概述



学习目标

1. 了解管理会计的形成与发展过程及管理会计得以形成并发展的原因；
2. 理解并掌握管理会计的基本概念,理解管理会计的基本假设、目标与职能；
3. 理解并掌握管理会计与财务会计的区别与联系；
4. 了解管理会计的地位及其组织结构。

管理会计课程是会计学科的一门重要的专业课程,主要讲解管理会计的基本概念、基本理论和基本方法等。本章主要介绍了管理会计的形成和发展、管理会计的基本理论和基本内容以及管理会计工作的组织结构,力求使读者对管理会计有一个基本的了解,为以后各章的学习打下良好的基础。

第一节 管理会计的基本概念

管理会计(Management Accounting)是从传统会计中分离出来的,为适应企业不断加强和完善经营管理的要求而产生的一门新兴的会计学科,是现代管理科学理论和方法运用于会计领域的结果。但是由于管理会计的历史较短,其理论研究、方法体系和内容构成等方面尚不尽完善。因此,关于管理会计的确切定义,国内外学术界对此尚无统一认识。

美国会计学会(AAA)下设的管理会计委员会于1958年对管理会计作了如下定义:管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并做出能达到上述目的的明智的决策。在这一定义中,重点突出了管理会计计划与决策的核心内容,是从微观角度来解释管理会计的。

1981年,美国全国会计师协会(NAA)下设的管理会计实务委员会(MAP)在其颁布的公告中指出: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营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。管理会计还包括为诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团编制财



务报告。这一定义,明显将管理会计的适用范围从微观扩展到宏观。

1988年,国际会计师联合会(IFAC)所属的财务和管理会计委员会将管理会计解释为:在一个组织中,管理当局用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传递的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。这一定义使管理会计更能适应目前正在逐渐形成和发展的宏观管理会计和国际管理会计的需要。

我国的会计学者对管理会计的解释也有不同的观点。有人从“会计信息系统论”的角度把管理会计定义为“企业管理人员利用积累的资料、科学的控制手段和决策方法,对资料灵活地进行科学的加工、整理,正确有效地为生产经营服务的一种会计信息处理系统”;也有人从“会计艺术论”出发,认为管理会计是“当代管理方法与会计主题巧妙结合的一门艺术”等等。

在本教材中,关于管理会计的基本概念,我们可以从管理会计作为一门独立的学科和作为一项专门的工作两个方面来加以认识。

作为一门独立的学科,我们将其称为管理会计学。从“管理会计学”这一名称可知,它是会计学与管理学相互渗透、相互结合的产物。它既有会计学的内容,又有管理学的内容,但又不等于会计学加管理学。在会计学与管理学两个学科中,管理会计学产生的主要基础还是会计学。因此,我们认为,管理会计学是以会计学为基础,在吸收了管理学以及其他相关学科的内容后形成的一门具有边缘学科性质的新兴学科。

作为一项专门的工作,我们将其称为管理会计。管理会计,顾名思义,就是为管理服务的会计。“管理会计”这一名称证明了管理会计仍属于会计的范畴,它是一个新的会计分支,只不过管理会计在传统会计工作内容的基础上增加了一些与管理有关的内容。对于管理会计的基本概念,虽然目前国内外学术界众说纷纭,尚不统一,但纵观各种观点,它们均有一些共同的认识,比如:管理会计仍属于会计范畴;管理会计是一个信息处理系统;等等。基于此,我们认为,可以对管理会计作出如下定义:管理会计是向企业(或单位)管理当局提供与计划、控制、决策、考核等有关的信息的会计信息处理系统。

关于这个定义,需要说明几点:

第一,关于“单位”。管理会计虽然主要是适应企业经营管理的需要而产生的,但是,随着时代的发展,管理会计的理论与方法已逐渐应用于一些非企业组织。因此,我们在定义中加了“单位”二字,表明管理会计不仅仅广泛运用于企业组织,同时还应用于其他非企业组织。但为了表述方便,在本书以后的论述中,仍以企业组织为主。

第二,关于“计划、控制、决策、考核”。这几个名词都反映了管理的一些基本职能,同时也反映了会计的一些基本职能,如控制就是会计的基本职能之一。

第三,关于“信息处理系统”。这说明了管理会计是一个会计信息的处理系统。“处理”二字很重要,它说明了管理会计与管理的主要区别。管理会计与管理都与信息有关,但是管



理会计只是对搜集到的信息按一定的要求进行加工处理,并向管理当局提供经过处理的信息;而管理则是根据得到的信息进行决策。一个是处理与提供信息,一个是根据信息进行决策,这反映了管理会计与管理的根本区别。

第二节 管理会计的产生与发展

现代企业会计有两个重要分支:一是财务会计;二是管理会计。作为现代企业会计信息系统中的一个子系统,管理会计是从传统会计中逐步派生出来的一门独立的新兴学科,其产生是会计学科不断发展的结果,也是社会生产力发展到一定阶段的必然产物。

管理会计是应科学管理的要求而产生的。管理科学是在管理实践中产生的,虽然管理实践历史悠久,但管理形成一门学科,至今仅有 100 多年的时间。从西方资本主义产生到第一次产业革命之前,这段历史时期内市场规模较小,企业的组织形式比较单一,主要是独资与合伙的形式,会计的主要任务是事后记账、算账,谈不上参与管理职能。18 世纪末、19 世纪初第一次产业革命的发生,使当时的资本主义国家特别是英国的生产力得到了空前的发展,生产规模随着市场的开拓迅速扩大,竞争越来越激烈,企业的组织形式发生了重大变革,出现了股份有限公司。资本的所有权与经营权相分离,对会计的要求也相应提高,会计不仅要发挥“反映”的职能,更要发挥“监督”的职能,从而促成注册会计师职业的产生和发展。到了 19 世纪末 20 世纪初,随着生产规模的发展,企业对内部经营管理越来越重视,强调计划与控制。这就对会计提出了新的要求,会计不仅要进行事后记账、算账,更重要的是要做到事中控制,这一时期产生了标准成本法,强调预算的控制作用,通过差异分析寻找企业降低成本的途径,并对管理人员的业绩做出客观的评价。标准成本法、预算控制、差异分析可以说是管理会计的雏形,但当时管理会计仍从属于财务会计的范畴。管理会计得以真正形成是在第二次世界大战以后,资本主义经济迅速发展,大量的军用产品生产企业向民用产品生产企业转换,市场竞争接近炽热化,一些企业由于经营不善而破产、倒闭。由此对会计工作提出了不仅要事后算账,事中控制,更要做到事前预测和决策的要求。于是,管理会计从财务会计中分离出来,成为会计的一个独立分支,形成了由预测决策会计、控制会计和责任会计组成的较完整的体系,被当时的会计界所认可,在大中型制造企业中也得到了普遍的运用。可见,管理会计的产生与社会生产力的发展息息相关。

然而,我们同时也应看到西方管理科学的发展对管理会计的产生与发展起到了不可替代的催化作用,是促使管理与会计二者相结合的重要条件。根据西方管理科学的发展历程,可以将管理会计的形成与发展概括为三个阶段。



一、传统管理会计阶段

这一阶段的时间跨度为 20 世纪初至 20 世纪 50 年代。管理理论的代表人物是被西方誉为“科学管理之父”的泰罗(F. W. Taylor)。他在 1911 年出版了《科学管理原理》一书,阐述了科学管理理论的内涵。科学管理的主要内容四部分组成:其一是差别计件工资制,即对同一种工作设有两种不同的工资率计付工薪,对用时少、质量高的工人按高工资率支付工资,而对用时长、质量差的工人按低工资率支付工资,以此激励工人努力工作。其二是工时研究与标准化,即将一项工作分解为多种基本的组成部分,做出测试,然后根据其合理性重新进行安排,以确定最佳的标准工作方法。同时,对工具、机器、原科和作业环境等进行改进,并使与任务有关的所有要素都最终实行标准化。其三是职能工长制,即将责任分为执行职责和计划职责,在不同岗位配备不同的责任人,以解决综合管理人才短缺的矛盾。其四是例外管理,即提供给企业经理人员的应是简洁明了、具有对比性的报告,其内容应该只包括以往正常情况下未出现过的或标准的各种例外情况,由此能节约经理人员的宝贵时间,使其有更多时间对重大问题进行决策分析。

泰罗的科学管理理论使得当时注重于事后记账、算账的传统会计模式面临严峻挑战,于是,与泰罗同时代的埃墨森(Emerson)在成本管理上实行了标准人工成本法,甘特(Gunter)又将标准人工成本法推广到材料和制造费用的成本管理中。预算控制也是科学管理原理引入会计的产物。19 世纪末至 20 世纪初,美国小城镇率先实施了公共预算制度,以后逐渐推广到美国各州,并从单项预算发展为企业的全面预算。1912 年 6 月美国国会公布了《预算和会计法》,对民间企业推行预算控制起了决定性的影响。

在科学管理理论的影响下,1922 年美国会计学者奎因坦斯(Quaintance)出版的专著《管理会计:财务管理入门》首次提出了“管理会计”术语,但书中只是把管理会计局限于企业内部财务管理的范畴;1924 年麦金西(Mckinsey)出版了专著《管理会计》,同时,布利斯(Bliss)也出版了专著《通过会计进行管理》。这些著作被西方誉为早期管理会计学的代表作。

标准成本制度与预算控制制度在美国的推广,标志着管理会计的理论体系已初具雏形。

二、现代管理会计阶段

这一阶段的时间跨度为 20 世纪 50 年代至今,世界经济进入了二次大战后蓬勃发展的新时期,日益高涨的第三次技术革命浪潮推动社会生产力迅猛发展,生产高度自动化和社会化,产品更新周期大大缩短,一系列新兴产业部门层出不穷,资本的国际化加剧,企业的组织规模不断扩大,出现了大量的集团公司、跨国公司,企业产销规模庞大,管理层次繁多,企业间的竞争越来越激烈,单纯依靠大规模的技术革新,已无法应对外部市场的急剧变化。面对



瞬息万变的外部环境,企业的管理人员意识到,要使企业在市场竞争中立于不败之地,同时提高自身的价值,必须对市场变化进行正确预测,在科学预测的基础上做出决策。由此,管理会计的工作重心从规划控制、差异分析向事前的预测、决策转移。同时,为了适应企业的庞大规模,绝大多数集团公司实行了分权管理模式,业绩考核就变得非常重要。在业绩考核过程中,如何恰当、合理地评价被考核者的业绩,充分调动企业各部门及每一位员工的工作积极性,提高工作效率,也就是如何评价并激励人的行为活动,成为管理会计研究的重点。20世纪60年代以来,行为科学被应用于管理会计,使管理会计理论得到了不断地丰富和充实,成为管理会计的理论支柱之一。

三、战略管理会计阶段

20世纪80年代以来,随着科学技术领域中新技术的不断涌现,经济结构、产业结构和产品结构都发生了巨大的变化,使管理理论和实践受到极大的冲击与挑战,国外学者率先提出了战略管理的理念。企业的管理不仅要协调内部的各种关系,还应该协调企业内部与外部环境之间的关系,使企业在变幻莫测的市场中生存下去并不断发展。与战略管理相适应的战略管理会计(Strategic Management Accounting)自然成为各国学者研究和探索的新课题。战略管理会计是在现代管理会计基础上的进一步发展,与战略管理相互依存、相互渗透,其总体的框架结构目前还不是很完善。但一般认为,战略管理会计以取得整体竞争优势为主要目标,以战略观念审视企业外部和内部信息,强调财务与非财务信息、数量与非数量信息并重,为企业战略及战术的制定、执行和考评,揭示企业在整个行业中的地位及其发展前景,建立预警分析系统,提供全面、相关和多元化的信息,战略管理会计是战略管理与管理会计融为一体的新型的管理会计体系和方法。目前西方战略管理会计主要关注以下四个领域:战略成本分析(Strategic Cost Analysis)、目标成本法(Target Costing)、产品生命周期成本法(Life Cycle Costing)以及平衡记分卡(The Balanced Scorecard)。

随着网络信息技术的飞速发展和各种先进管理思想的诞生及应用,管理会计的对象也在发生着变革,由传统管理会计下的现金流向战略管理会计下的价值流(Value Flow)发展。传统管理会计的对象是现金流,它强调现金流入流出预算是否完成并向上一级负责;战略管理会计的对象是价值流,它强调顾客是否满意,同时关注其价值贡献和价值流的横向联系。企业的价值流是一个战略实施的基本责任单位,强调顾客服务第一和为企业创造价值的原则。每一个价值流都有自身的起点和终点,输入和输出,可以用效用值(如顾客的满意度、货币或非货币等计量方法)来描述价值流的输入和输出。在工业企业中,顾客管理、营销管理、经营管理、财务管理、采购、人事管理、信息管理等都是企业的基本价值流。价值流强调的是为顾客提供满意的服务或产品,但就为实现企业的目标——企业价值最大化来看,最终价值流的效用值控制还要考虑以货币计量的成本和贡献来评价,因而,企业战略规划目标可分解为价值流的子目标来实施。



第三节 管理会计的基本理论

一、管理会计的基本假设

管理会计的基本假设是管理会计人员为实现管理会计目标,对某些未被确切认识的管理会计现象,以客观事实为依据而做出的合乎情理的判断。管理会计的基本假设是研究管理会计基本理论的基础,也是构建管理会计基本理论框架体系的前提。

(一)会计主体假设

会计主体是会计为之服务的特定单位。这个特定单位,既可以是某一个企业、事业、团体、组织及其内部独立核算的单位,也可以是需要编制合并会计报表的企业集团。会计主体强调的是会计为之服务的经济实体,而不是一个法人实体。会计主体与法人实体并不是同一概念。它们之间的关系是:法人实体必然是会计主体,而会计主体不一定是法人实体。例如,企业内部独立核算的单位,可以是会计主体,但它并不是法人实体;企业集团可以是会计主体,因为要编制合并会计报表,但它却不是法人实体。确立会计主体假设,实际上是确立管理会计工作对象运作的空间范围,也就是我们常说的“实体概念”。离开了“实体概念”,管理会计就失去了为之服务的特定对象,管理会计工作也就失去了意义和作用。

(二)持续经营假设

持续经营是指企业的生产经营活动按照既定的目标持续下去,在可以预见的将来,企业不会面临破产或清算。如果企业因破产、经营期限到期、被兼并、被撤销等各种原因而不再持续经营,那么,企业就不复存在,管理会计工作也就失去了为之服务的特定对象。持续经营假设的更深层次意义还在于:管理会计工作的重心是面向未来,为企业未来的经济活动提供规划、决策、控制和考核等所需的信息资料。因此,企业只有持续经营,管理会计才有可能发挥其应有的作用。

(三)会计期间假设

会计期间是指为会计主体持续不断的经营活动所确定的起讫期间。管理会计中的会计期间假设,实际上就是对管理会计工作在运行时间上的界定。管理会计的工作重心是为企业内部各级管理人员服务。企业内部的管理要求多种多样,管理会计必须适应这些多种多



样的要求。在会计期间的划分上,管理会计必须更具灵活性。例如,为了加强企业内部管理,强化内部控制,管理会计提供信息的期间可以在财务会计期间的基础上,进一步缩短到1旬、1周、1天等;为了满足企业筹资、投资等活动的需要,管理会计提供信息的期间可以长到3年、5年、10年等等。

(四)货币时间价值假设

货币时间价值是指等量的货币在不同时点上具有不同的价值,其基本原理是,货币拥有者放弃现在使用货币的机会而进行投资,按投资时间的长短而计算的报酬。管理会计是为企业管理人员提供与未来经济活动相关的决策所需的信息资料。未来的经济活动尚未发生,且涉及的时间较长,所以,管理会计在提供决策者所需的信息资料时必须要考虑货币的时间价值。

(五)成本性态假设

成本性态又称成本习性,是指成本总额的变动与业务总量(产量或销售量)之间的依存关系。成本总额与业务总量之间的依存关系是客观存在的,而且具有规律性。对成本按性态进行划分可以说是管理会计这一学科的基石之一,管理会计作为决策会计的角色,其许多决策方法特别是短期决策方法都必须借助于成本性态这一概念。成本性态之所以是一种假设,是因为成本性态必须“在一定期间和一定业务量范围内”这个假设条件下才成立,否则,超出相关范围,固定成本和变动成本本身也会发生变动。对实务中大量存在的混合成本,要采用一定的方法进行分解,这种分解是带有一定主观性的。

二、管理会计的目标

管理会计是为了适应企业加强内部经营管理,提高竞争力的需要而产生和发展起来的,因此,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,管理会计应实现以下两个分目标。

(一)为管理和决策提供信息

管理会计应向管理当局提供以下经选择和加工的信息。一是与决策、计划、控制和评价企业经营活动有关的各类信息,包括历史的信息和未来的信息。这些信息有利于各级管理者加强对经营过程的控制,实现最佳化经营。二是与维护企业资产安全、完整及资源有效利用有关的各类信息。三是与股东、债权人及其他企业外部利益关系者的决策有关的信息,这些信息将有利于投资、借贷及有关法规的实施。

(二)参与企业的经营管理

在现代管理理论的指导下,管理会计正在以各种方式积极参与企业的经营管理,将会计



核算推向会计管理。从实践角度看,管理会计以制定各种战略、战术及经营决策、帮助协调组织企业工作等方式参与管理,这不仅有利于各项决策方案的落实,而且有利于企业在总体上兼顾长期、中期和短期利益,实现最佳化运行。

三、管理会计的职能

管理会计的职能是管理会计客观具有的功能。从前述管理会计的概念中可知,管理会计主要有预测、决策、规划、控制与考核五大职能。

(一)预测职能

预测是根据过去的资料和现在的条件,按照事物的发展规律,有目的地预计和推测未来。管理会计发挥“预测经济前景”的职能,就是按照企业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、成本及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供第一手信息。

(二)决策职能

决策是以预测为基础,对为实现一定经营目标可供选择的各有关方案进行分析、比较,权衡利弊,从中选出最优方案。管理会计发挥“参与经济决策”的职能,主要体现在根据企业决策目标搜集、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,并作出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

(三)规划职能

规划是以预测、决策为基础,将经营决策确定的经营目标和选定的方案,借助于一定的形式(预算)使其具体化、数量化,企业以此作为把握和考评未来经济活动的依据。管理会计“规划经营目标”的职能,是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上,将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去,从而合理有效地组织协调企业供、产、销及人、财、物之间的关系,并为控制和责任考核创造条件。

(四)控制职能

控制是对企业日常的生产经营活动进行严密的监控与跟踪,使之严格按照决策预定的轨道卓有成效地进行。管理会计发挥“控制经济过程”的职能,就是将对经济过程的事前控制同事中控制有机地结合起来,通过事前确定科学可行的各种标准,根据执行过程中实际与计划发生的偏差进行原因分析,并及时采取措施进行调整,改进工作,确保经济活动的正常进行的过程。



(五)考核职能

考核是对企业内部各部门、各责任单位的经济活动及其成果的实绩加以记录,以评价和考核各个责任单位及有关人员的工作成果。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度来实现的,即在各部门、各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩和不足,从而为奖惩制度的实施和制定改进措施提供必要的依据。

四、管理会计的对象

研究和确定管理会计的对象,有助于人们认识管理会计的本质,有助于确定管理会计的地位、工作范围和管理会计的方法体系。关于管理会计对象问题,学术界形成了以下几种主要观点。

(一)现金流论

这种观点认为,现金流是现代管理会计这一特定领域有关内容的集中和概括。其理由是:为适应现代化管理的需要,企业会计的工作重点转向现金流分析。这是因为现金流具有最大的综合性,通过分析现金流的动态,可以将企业生产经营中的资金、成本等方面综合起来进行统一评价,为企业改善经营管理水平、提高经济效益提供重要的综合的信息。同时,现金流又具有很大的敏感性,通过分析现金流的动态,可以把企业生产经营的主要方面和主要过程全面、系统而及时地反映出来。掌握了现金流情况,就等于牵住了企业生产经营的“牛鼻子”,可以在预测、决策、计划、控制等各个环节更好地发挥积极作用。

(二)价值差量论

这种观点认为,现代管理会计的对象就是价值差量。其理由在于:对“差量”的分析贯穿于管理会计基本内容的始终。例如,从成本特性分析入手,将成本表述为产量的函数,掌握它们之间的依存关系,即增减动态,就是分析成本的差量;本·量·利分析中保本点与目标利润下的销售额之间的差量;短期经营决策分析中不同方案的差别收入和差别成本;长期投资决策分析中某一方案的投资与收回之间的价值差量,以及不同方案之间的投资回报率的差异比较;预算控制中预算额与实际发生额之间的差异;标准成本系统中标准成本与实际成本的差异;责任会计中责任成本与实际成本的差异等等。这些差异中,既有价值差量,也有实物差量和劳动差量,但价值差量是实物差量和劳动差量的综合表现。由此可见,在现代管理会计中,价值差量的内容最为广泛,无所不在,因此,价值差量是现代管理会计的对象。



(三)资金总运动论

这种观点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,主要理由是:

(1)管理会计与财务会计是并列的分支,两者同属于会计这一范畴之下,因而管理会计和财务会计有着共同的对象——资金运动。运动的基本形式是空间和时间。就资金运动而言,从空间方面看,可分为企业一级和企业所属机构、各分支机构中的多层次运动;从时间方面看,又是由过去、现在和将来的资金运动所形成的一个不断地流。时空交错,便构成一个网络结构的资金运动系统。在这一资金运动系统中,管理会计的对象涵盖了所有时空的资金运动,而财务会计仅以过去的资金运动为对象。

(2)把资金总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。

上述观点从不同角度对管理会计的对象进行了论证,各有各的道理。本书的观点是:从实质上讲,管理会计的对象是企业的生产经营活动;从管理体现经济效益的角度上看,管理会计的对象是企业生产经营活动中的价值运动,并以价值差量为其主要表现形式。

✓ 五、管理会计信息的质量特征

管理会计是管理信息系统的一个子系统,提供有用的信息是管理会计的基本工作也是管理会计信息的质量要求。结合管理会计工作的性质、工作内容、服务对象等因素,管理会计信息应具有以下质量特征。

(一)相关性

相关性是管理会计信息最重要的质量特征之一。从管理会计提供信息的角度看,相关是指与决策有关。管理会计提供的信息,对决策人的决策行为具有影响或产生作用,那么这种信息就具有相关性。相关性有四个特点:一是未来性,即管理会计所提供的信息都必须是与未来的行为有关的信息,因为只有未来的行为才需要决策;二是多样性,即管理会计提供的信息结果应当不止一项,而至少应是两项或两项以上,只有两项或两项以上的信息结果才需要进行决策;三是不等性,管理会计提供的各项信息结果必须用货币金额表现,而且各自金额应当是不相等的,只有不相等的预期结果,才需要进行决策;四是特定性,即管理会计提供的任何一项信息都是针对特定目的的,与该特定目的的决策相关,而不是与任何决策都相关。

(二)合法性

合法性是指管理会计提供的信息必须遵循与该信息有关的国家法律、法规的规定。合法性是管理会计信息的又一个重要的质量特征,在我国加强法制建设、依法治国的要求下,



合法性显得尤其重要。管理会计是为企业管理当局的决策提供参谋和咨询意见,企业的决策如果导致了违法的行为,将会给企业带来灾难性的后果。

(三)公允性

公允性是指管理会计提供的信息是在遵循有关的法律、法规及行业规范等的前提下,根据历史资料和预测数据,公平合理地、实事求是地、不偏不倚地表述意见。与合法性相比,公允性更强调合理性。强调合理性的依据来源于法律、法规及行业规范等有关规定方面的弹性。在具有弹性的有关规定范围之内,合理性就显得十分重要。例如,固定资产折旧年限的确定、预期投资报酬率的取值、销售费用及管理费用的预测等。应当说,管理会计信息的公允性特征在很大程度上决定了管理会计信息的质量,因为管理会计人员可以在具有弹性的区间内进行取值,从而导致不同的信息结果。

(四)及时性

及时性是指管理会计应当能够为企业管理当局的决策提供及时、迅速的信息。在激烈的市场竞争中,企业无时无刻不在进行决策,这就要求管理会计能够提供最为及时的信息,以供企业管理人员决策使用。过时的信息不能用于决策,是非相关信息。及时性要求管理会计建立完善的信息系统。及时性与信息结果的正确性之间可能存在一定矛盾。当这种矛盾产生的时候,管理会计更重视及时性,因为只有及时的信息才是相关信息,即使这些信息不一定十分准确,仍可供决策者参考;而如果不及时,即使再正确的信息,也是非相关信息,对决策者来说毫无用处。

六、管理会计的内容体系

管理会计的基本内容可以按其形成和发展过程划分为两部分:基础性管理会计和未来发展新领域。

基础性管理会计又可以分为三大部分:基本理论、基本前提和基本方法。基本理论包括基本概念、基本假设、管理会计的对象、管理会计的目标、管理会计的职能、管理会计的信息特征以及管理会计与财务会计的关系等。基本前提是按成本特性划分成本,其理由是管理会计的大多数方法都是建立在按成本特性划分成本的基础之上的。基本方法包括本·量·利分析法、变动成本法、短期经营决策分析、长期投资决策分析、全面预算、标准成本系统、责任会计等。如前所述,介绍这些基本方法的基本原理及其应用,便构成了基础性管理会计的主要内容。

未来发展新领域是指管理会计会随着经济的发展和企业管理的要求而不断开拓新领域,吸收新内容,从而发展成为一门更为新型的学科和一项更适应未来经济发展要求的管理工具。作业成本计算、质量成本会计、人力资源管理会计、行为会计、战略管理会计、环境



会计等,这些内容都是目前会计界讨论的热门话题。

综上所述,我们可以将管理会计的内容体系进行归纳,如图 1-1 所示。

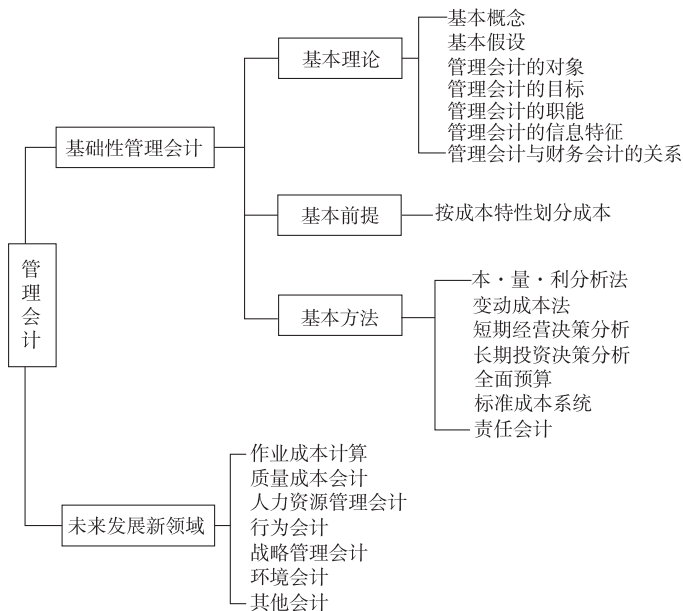


图 1-1 管理会计的内容体系

第四节 管理会计与财务会计的比较

会计作为经济管理的一个重要组成部分,经过漫长的演变和逐步发展,到目前为止,基本上形成了两大分支:对外报告会计与对内报告会计。

财务会计是对外报告会计。财务会计是按照会计准则和会计制度的要求,对已发生的经济业务,通过记账、算账、定期编制财务会计报告等一系列专门的会计方法,向企业外部与企业有利害关系的团体和个人提供反映企业财务状况、经营成果、现金流量及其变动情况等会计信息的对外报告会计。而管理会计则是对内报告会计,是根据企业管理当局的需要,利用财务会计提供的会计信息及经营活动中的其他有关资料,运用数学、统计等一系列方法,对企业内部各级责任单位的现在和未来的经济活动进行预测、决策、预算、规划,用以指导和控制企业经营活动的对内报告会计。

由于管理会计是从会计体系中分离出来的一门学科,因此,管理会计保留了明显的会计学学科痕迹,管理会计一方面必然与财务会计有着千丝万缕的联系,另一方面又与财务会计有着日益明显的区别。



一、管理会计与财务会计的联系

(一)信息基本同源

由于管理会计与财务会计的核算对象都是同一会计主体下的各项经济业务,其经济信息的来源大体是相同的,只是管理会计与财务会计对信息进行加工的方式、方法有所不同。财务会计侧重于通过对经济业务进行全面、连续、系统、综合的核算,以满足对外信息报告的需要。管理会计的很多信息资料来源于财务会计,但一般要进行整理和进一步的加工,选择有用的信息以便对内进行报告。

(二)职能互相补充

财务会计的主要职能是核算与监督,并对外提供会计信息;管理会计的主要职能是规划与控制,并对内提供会计信息。但随着社会经济的发展,财务会计的对外报告在满足外界有关各方需要的同时,也要满足内部管理的需要;管理会计在满足内部管理需要的同时,外界投资者、债权人等有时也需要了解企业预测、决策、规划、控制等方面的情况,两者的服务对象有时会相互交织在一起,因此两者的职能作用是互相补充的。

(三)经济环境一致

管理会计与财务会计面对的都是现代经济条件下的现代企业环境,并统一服从于现代企业会计总体要求,共同为实现企业内部经营管理的目标和满足企业外部有关方面的要求服务,两者是从内外两个不同角度看待同一个经济问题,发挥不同的职能作用,共同为实现加强企业管理、提高经济效益的总体目标服务。

二、管理会计与财务会计的区别

(一)核算目的不同

财务会计的主要目的是向企业外部有经济利害关系的组织和个人报告企业的财务状况和经营成果,因此要定期编制和报送有关会计报表,以便会计报表使用者制定决策。所以,人们习惯上把财务会计称之为“外部会计”。当然,企业的财务报表也呈报给管理部门,以便加强企业的经营管理,但这并非财务会计的主要目的。管理会计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资料,针对特定的问题作出专门的预测和决策,并对企业生产经营业务进行规划、控制与评价,借以改善经营管理。因此,人们习惯上把管理会计称之为“内部会计”。



(二)核算对象不同

财务会计把整个企业作为一个核算对象,侧重于整体反映,提供的是总括的财务会计信息,可以用来评价和考核整个企业的财务状况和经营成果。所以,财务会计要求提供完整的、系统的、连贯的、综合的会计信息。管理会计主要以企业内部各责任中心和各专门项目为核算对象,侧重于部门或部分,主要是对责任中心的日常工作实绩和成果进行控制与考核,同时也从整个企业的全局出发,认真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。

(三)核算依据不同

财务会计核算必须遵守公认会计原则。在我国,必须遵守《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》和相关的企业会计制度等,以便让财务报表的外部使用者能以一个较为客观的标准来看待企业的财务状况、经营成果与现金流量。管理会计则不受公认会计原则的约束,企业管理部门可以按照内部管理的需要编制各种报表,编制方法和原则可以灵活多样。

(四)核算重点不同

财务会计着重反映已经发生的经济活动,根据历史成本对发生的经济业务进行计算和编制会计报表,属于事后核算。管理会计则是利用已发生的财务会计信息和其他有关资料,进行预测并参与决策,重点在于规划未来和控制现在。

(五)核算程序不同

财务会计的核算程序比较固定,具有强制性。财务会计所提供的各种财务报表的内容、格式、编制方法、编制时间等必须符合公认会计原则的要求。管理会计的核算程序不固定,没有强制性,可以自由选择,一般不涉及填制凭证、复式记账、平行登记等记账技术问题。为了取得某种资料,所使用的方法可灵活多样。报表没有统一规定的格式,可按管理需要自行设计。

(六)核算方法不同

财务会计统一以货币作为主要计量单位,采用规范的核算方法,如设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、计算成本、清查财产、编制财务报告等会计核算的专门方法,这些方法大都属于描述性的方法,重点放在如何全面、系统、连贯地反映企业的财务状况、经营成果与现金流量。在反映企业的经济活动时,一般只需要应用简单的算术方法,要求数字精确,反映会计平衡关系和复式记账的要求。管理会计所用的方法,大都属于分析性的方法,借以从动态上来掌握企业生产经营和管理活动过程中所形成的现金流动,从而为预测、决策、规划、控制、考评服务。它不仅涉及常数,而且还涉及变数。例如,“增量分析”就是管理



会计采用的基本分析方法之一,该方法贯穿管理会计教学的始终,它在不同情况下的应用,有多种不同的具体表现形式,如成本性态分析法、本·量·利分析法、边际分析法、成本一效益分析法和折现的现金流量法等。管理会计通过采用各种计算方法,并大量应用运筹学和电子计算机技术来确定最优方案,一般不会考虑会计平衡关系和复式记账的要求。

(七)编报时间不同

财务会计一般要求按月、按季、按半年、按年定期编制。管理会计不要求定期编制,完全可以根据管理需要,可能每天编制,而有些报表可能几年才编制一次。

(八)精确程度不同

财务会计的计量以货币为主,实物单位为辅,力求计算与核算准确无误,一般要求计算到小数点后两位。管理会计可以采用多种计量单位,如货币的、实物的、时间的、比率的、指数的等,一般不要求绝对精确,只要求计算近似值即可。

第五节 管理会计工作的组织

一、管理会计人员的作用

财务会计人员工作的重点在于反映、监督和参与经营决策。管理会计人员在企业经营活动中所起的作用不同于财务会计人员,他们工作的重点是依据财务会计对经济业务处理所形成的资料和信息对企业的重要经济业务活动进行规划决策、控制和评价等。

按照传统的观念,会计部门的工作是远离生产经营部门的。但是在实际中,不论企业规模大小,均有相当部分的管理会计人员走出会计部门,进入生产经营部门工作,作为多功能团队的重要成员。他们利用自己的专业经验、专业技能以及分析能力,在多功能团队中扮演领导者、组织者、顾问、规划与业务整合方面的专家等角色,促使各部门人员协调工作,保证过程有效,决策正确。他们的主要职能已由信息支持向管理决策转移,而且对工作结果负有不可推卸的责任。相应地,管理会计人员由管理系统中的专业信息支持人员转变为决策者与合作伙伴,新的职责与角色要求他们更多地了解企业各个方面——如制造过程、核心技术、研究开发、市场营销、竞争对手以及供应链等,以制定正确的战略计划,为内部管理者提供有关他们应该做什么和如何做的决策信息,而不能只反映是什么或过去怎样。

此外,新的经济环境要求他们能够使用战略性方法和批判性方法进行决策的制定,要求他们具备很强的研究技能。由于报告会计工作的范围与工作中的发现及建议是会计职业服



务不可或缺的组成部分,而会计准则、审计准则等执业指南是不断修订的,并且企业内外部环境又是不断变化的,因此,会计人员特别是管理会计人员必须具备很强的研究技能,才能有效地解读相关的执业指南及环境信息,准确地对之加以理解和运用。这些技能通常体现在以下环节:确定企业所属的行业和经济部门的风险与机会;确定和呈报在无边界的世界里从事商务活动所面临的威胁及机遇,为全球化市场环境中的商务活动提供支持服务;评价各项资源(人力、财务、物资、环境等)的配置状况,协助并参与对企业各项资源的高效管理;了解相关法规和管制环境,并分析相关的法规要求、法律限制的变动对企业所造成的影响;根据财务部门掌握的财务会计信息,综合分析研究企业经营管理中存在的问题,找出薄弱环节,提出改进措施,供管理层参考。

二、管理会计机构设置

要了解管理会计在企业组织系统中的地位,首先需要了解西方企业的组织结构。

西方企业的组织结构因企业性质不同而不尽一致。现以从事产品制造的公司为例加以说明。公司的所有权属于股东,通过股东大会选举出董事会,由董事会任命或聘请总经理负责整个公司的日常经营管理活动。在总经理之下,设有销售、工程技术、财务、人事、生产等几个主要管理部门,每个部门由一名副总经理负责。在财务副总经理之下,设有财务主任(Treasurer)和主计长(Controller)。财务主任负责筹资、投资、保险和对外财务往来等工作。主计长相当于我国企业中的总会计师,负责所有会计方面的工作,如财务会计、管理会计、税务会计等工作,具体来说包括:编制计划和进行控制、编制报告和解释情况、评价经济活动并接受咨询、税务管理、向政府机关报告、保护资产安全、进行经济评估等。

由图 1-2 可以看出,在西方国家,现代企业会计的两大分支——财务会计和管理会计都是置于主计长的领导之下,会计部门和财务部门是两个独立的、平行的部门,各自有不同的职责范围。

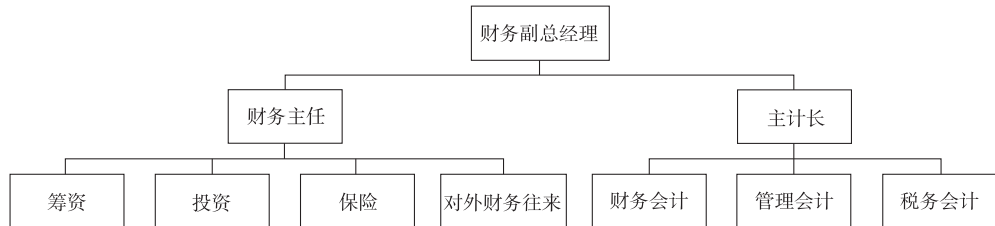


图 1-2 西方管理会计机构的设置与地位

我国对管理会计的重视程度远不及西方国家。主要表现在并没有明确地独立设置财务部门来履行与财务管理有关的职能,管理会计的工作也没有专门的机构和人员来负责,一般由财务会计人员兼做这方面的工作。也有一些比较大的企业,设立了管理会计组,但管理会计工作的进行不够经常化。目前我国企业中统管财务管理工作和会计工作的是总会计师,



企业管理会计的具体工作由下级会计主管人员负责。其组织结构如图 1-3 所示。

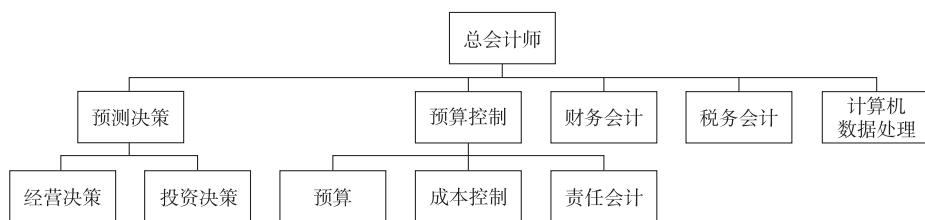


图 1-3 我国管理会计机构的设置与地位

● ● ● 本章小结 ● ● ●

管理会计是以现代管理科学为基础,以提高经济效益为目的,以一系列特定的技术、方法为手段,对企业整个经营活动进行规划、决策、控制和评价的一种管理活动。20 世纪 20 年代末 30 年代初,管理会计专门方法的产生、管理会计理论专著的出现,标志着管理会计这一学科的初步形成。

管理会计是多种学科相互渗透的结合体,具有很大的综合性。管理会计的理论基础主要包括会计基本理论、系统理论、预测学、决策学、行为科学和信息经济学等。管理会计的基本内容大致上可以归纳为两个方面,即“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”两大部分,具体又可进一步分为预测分析、决策分析、全面预算、业绩评价和成本控制等。

管理会计的基本理论包括:管理会计的基本概念、基本假设、管理会计的对象、管理会计的目标、管理会计的职能、管理会计的信息质量特征以及管理会计与财务会计的关系等。管理会计在企业组织系统中占有十分重要的地位。

同传统财务会计相比,管理会计属于内部会计、决策会计;财务会计属于外部会计,满足对外报告的需要。

● ● ● 本章习题 ● ● ●

一、单项选择题

1. 向企业或单位管理当局提供与决策、计划、控制和考核等有关的信息的会计信息处理系统称为 ()
 A. 管理 B. 财务会计 C. 管理会计 D. 管理信息系统



2. 1922年首次提出“管理会计”术语的是 ()
A. 泰罗 B. 麦金西 C. 奎因坦斯 D. 布利斯
3. 管理会计的服务对象侧重于 ()
A. 政府机关 B. 企业内部的管理人员
C. 投资者 D. 债权人
4. 规定了管理会计所服务的空间范围的假设是 ()
A. 会计主体假设 B. 成本习性假设 C. 会计期间假设 D. 持续经营假设
5. “企业的生产经营活动按照既定的目标持续下去,在可以预见的将来,企业不会面临破产或清算”描述的是 ()
A. 会计主体假设 B. 货币时间价值假设 C. 会计期间假设 D. 持续经营假设
6. “等量货币在不同时点上具有不同的价值”描述的是 ()
A. 会计期间假设 B. 货币时间价值假设 C. 货币计量假设 D. 持续经营假设

二、多项选择题

1. 下列论述正确的是 ()
A. 管理会计是企业会计的一个重要领域
B. 管理会计是对外报告会计
C. 现代管理会计以服务于企业经济效益的提高为核心
D. 管理会计越来越广泛地应用许多现代数学方法
E. 管理会计主要描述过去
2. 管理会计的职能有 ()
A. 报告 B. 组织 C. 控制
D. 评价 E. 规划
3. 下列各项属于管理会计的基本内容的有 ()
A. 管理会计基础 B. 规划与决策会计
C. 控制与业绩评价会计 D. 责任会计
E. 成本会计
4. 通过分析管理会计职能的时间特征,可以发现管理会计信息横跨过去、现在和未来三个时态的时间特征,其中能够体现未来时态特征的职能有 ()
A. 预测 B. 决策 C. 控制
D. 考核 E. 评价
5. 管理会计与财务会计之间有许多不同之处,如 ()
A. 会计主体不同 B. 基本职能不同
C. 依据的原则不同 D. 信息特征不同
E. 观念取向不同



三、判断题

1. 管理会计的对象在时间上更侧重于过去已发生的经济活动及其发出的信息。 ()
2. 控制与业绩评价会计是对即将发生和已经发生的经济活动进行调节和控制。 ()
3. 与财务会计相比,管理会计使用的方法更为灵活多样。 ()
4. 管理会计与财务会计核算的原始资料完全不同。 ()
5. 既然企业会计中包括财务会计和管理会计两个分支,那么我国颁布的《企业会计准则》同样适用于管理会计。 ()
6. 战略管理会计是当今管理会计理论研究的新热点之一。 ()

四、简答题

1. 什么是管理会计? 简述管理会计的职能。
2. 简述管理会计的基本内容。
3. 简述管理会计的目标。
4. 简述管理会计与财务会计的联系和区别。