

免费提供
精品教学资料包
服务热线: 400-615-1233
www.huatengedu.com.cn

GUANLI KUAIJI

管理会计



定价: 55.00元



管理会计

主编 王 华

同济大学出版社
TONGJI UNIVERSITY PRESS



21世纪高等教育应用型系列教材

GUANLI KUAIJI

管理会计

主编◎王 华

同济大学出版社
TONGJI UNIVERSITY PRESS

21世纪高等教育应用型系列教材

GUANLI KUAIJI

管理会计

主 编◎王 华

副主编◎王 玮 蔡永斌 兰 飞 石 劲



同济大学出版社
TONGJI UNIVERSITY PRESS

内 容 提 要

本书遵循高等院校会计教材改革的趋势,对管理会计中比较复杂的问题进行了深入、细致的阐述,具有较强的实用性。本书分为五部分:基础与方法(第一章至第四章)、决策(第五章至第六章)、规划(第七章)、控制(第八章至第十章)与评价(第十一章至第十三章),贯穿管理会计的事前、事中、事后三个环节,将管理与会计紧密结合在一起,为企业经营管理服务。

本书既可作为高等院校财经类专业的教材,也可作为管理会计人员的在职培训用书,还可供从事管理会计工作的人士自学参考。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计 / 王华主编. -- 上海: 同济大学出版社,
2021.6

ISBN 978-7-5608-9001-2

I. ①管… II. ①王… III. ①管理会计-教材 IV.
①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2021) 第 107690 号

管理会计

王 华 主编

责任编辑 张平官 责任校对 王有文 封面设计 华腾视觉·刘文东

出版发行 同济大学出版社 www.tongjipress.com.cn

(地址: 上海市四平路 1239 号 邮编: 200092 电话: 021-65985622)

经 销 全国各地新华书店

印 刷 三河市龙大印装有限公司

开 本 787 mm×1 092 mm 1/16

印 张 19 插页 1

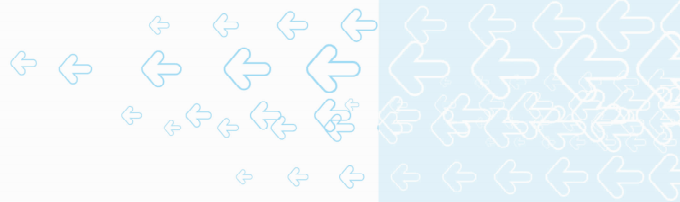
字 数 395 000

版 次 2021 年 6 月第 1 版 2021 年 6 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5608-9001-2

定 价 55.00 元

本书若有印装质量问题, 请向本社发行部调换 版权所有 侵权必究



前言 Preface

新时代、新经济来临,企业转型、经济升级成为热门话题,管理会计被政府提升到战略高度。经济的发展要求全面推进管理会计体系建设,释放管理因素在经济转型中的巨大潜力。相对于传统财务会计的“对外报告”“报账型”等特点,管理会计具有“对内报告”“管理决策型”等特点,是企业管理决策的核心手段,推动着会计工作由事后核算向事前决策转变,可以增强企业的价值创造力。管理会计是企业创造和提升价值的助推器,也是财务部门完善并提升角色定位的催化剂,更是财务人员发挥作用和提升价值的孵化器。

财政部将管理会计列入会计改革发展的重点方向,并于2014年起陆续颁布了《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》《管理会计基本指引》以及多项管理会计应用指引等综合改革政策,旨在加强管理会计工具和方法应用的理论指导、方法介绍和经验传授,全方位加快培养管理会计人才的速度,为我国经济转型升级保驾护航。

基于上述背景,为了适应新时代下我国管理会计人才培养的新要求,我们编写了本书。本书具有以下四个特色:

(1) 内容新。按照管理会计应用指引的相关内容,新增了管理会计报告、管理会计信息系统等内容,帮助学生掌握具体指引。

(2) 视野广。书中“知识链接”项目主要选自管理会计应用指引、国内外管理会计案例等,能够帮助学生了解指引和企业实践。

(3) 知识新。结合企业管理会计的新变化,加入了产品生命周期成本管理、物流成本管理、环境成本管理、质量成本管理等内容。

(4) 重实务。每章均设计了“案例导入”和“案例讨论”项目,着力激发学生的学习兴趣,全方位培养学生分析问题、解决问题的实践能力。

本书分为五部分:基础与方法(第一章至第四章)、规划(第七章)、决策(第五章至第六章)、控制(第八章至第十章)与评价(第十一章至第十三章),贯穿管理会计的事前、事中、事后三个环节,将管理与会计紧密结合在一起,为企业经营管理服务。

II 管 理 会 计

本书各章的学时分配建议如下表所示。

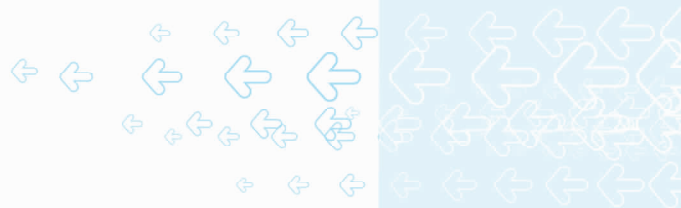
内 容	理论板块课时	实践板块课时
第一章 管理会计概述	2	1
第二章 成本性态分析	2	1
第三章 成本计算方法	4	2
第四章 盈亏平衡分析	4	2
第五章 短期经营决策	2	2
第六章 长期投资决策	4	2
第七章 全面预算管理	2	2
第八章 成本管理方法	2	2
第九章 战略管理会计	4	2
第十章 战略关键成功因素	4	2
第十一章 绩效评价	4	2
第十二章 平衡计分卡	3	2
第十三章 管理会计报告与管理会计信息系统	3	2
总课时(合计 64 课时)	40	24

本书由财政部管理会计咨询专家王华任主编,王玮、蔡永斌、兰飞、石劲任副主编。全书共十三章,第一章至第三章由中南财经政法大学王华教授执笔,第四章由澳大利亚麦考瑞大学石劲教授执笔,第五章至第七章由兰州财经大学蔡永斌执笔,第八章至第十章由武汉理工大学兰飞副教授执笔,第十一章至第十三章由广西师范大学王玮执笔。本书是由团队带头人王华负责全书框架的拟定及统稿,是2019年湖北高校省级教学团队“管理会计课程群教学团队”的教研成果之一。

本书参考了国内外大量管理会计专家和学者的著作和观点,吸收了诸多有益的研究成果,在此一并表示感谢。同时感谢财政部会计司高大平、常琦、孟庆民对本书提出的宝贵意见,以及为资料收集提供的帮助和支持。

我们在编写本书的过程中,力争做到精益求精,但因能力有限,书中疏漏、不足之处难以避免,敬请广大读者和专家批评指正。

编 者
2021 年 2 月



目 录 Contents

第一章 管理会计概述	1
学习目标	1
案例导入	1
第一节 管理会计的形成与发展	2
第二节 管理会计的理论基础	6
第三节 管理会计的基本内容	12
思考练习	18
案例讨论	18
第二章 成本性态分析	20
学习目标	20
案例导入	20
第一节 成本及其分类	20
第二节 成本性态及成本性态分析的常用方法	23
思考练习	33
案例讨论	34
第三章 成本计算方法	35
学习目标	35
案例导入	35
第一节 完全成本法	35
第二节 变动成本法	39
第三节 成本计算法的差异	44
思考练习	50
案例讨论	52

第四章 盈亏平衡分析	53
学习目标	53
案例导入	53
第一节 盈亏平衡概述	53
第二节 单一品种产品的盈亏平衡分析	56
第三节 多品种产品的盈亏平衡分析	61
第四节 利润敏感性分析	69
思考练习	76
案例讨论	77
第五章 短期经营决策	79
学习目标	79
案例导入	79
第一节 经营决策分析概述	79
第二节 经营决策中的成本概念	81
第三节 短期经营决策的方法	84
第四节 生产决策分析	88
第五节 产品定价决策	94
第六节 存货决策	98
思考练习	102
案例讨论	103
第六章 长期投资决策	104
学习目标	104
案例导入	104
第一节 长期投资决策分析概述	105
第二节 长期投资决策的影响因素	105
第三节 长期投资决策的评价方法	118
第四节 长期投资决策举例	122
思考练习	124
案例讨论	125
第七章 全面预算管理	126
学习目标	126
案例导入	126
第一节 全面预算概述	127
第二节 全面预算的基本内容和编制原理	129
第三节 预算编制的主要方法	139

思考练习	144
案例讨论	144
第八章 成本管理方法	146
学习目标	146
案例导入	146
第一节 标准成本法	146
第二节 作业成本法	159
第三节 目标成本法	169
思考练习	177
案例讨论	178
第九章 战略管理会计	180
学习目标	180
案例导入	180
第一节 战略管理会计概述	180
第二节 战略定位分析	182
第三节 战略管理会计的主要方法	190
思考练习	195
案例讨论	196
第十章 战略关键成功因素	198
学习目标	198
案例导入	198
第一节 产品生命周期成本管理	199
第二节 质量成本管理	201
第三节 环境成本管理	208
第四节 物流成本管理	212
思考练习	219
案例讨论	220
第十一章 绩效评价	222
学习目标	222
案例导入	222
第一节 绩效评价概述	223
第二节 关键绩效指标	228
第三节 基于利润为核心的绩效评价	230
第四节 基于 EVA 为核心的绩效评价	234
思考练习	240

IV 管理会计

案例讨论	240
第十二章 平衡计分卡	242
学习目标	242
案例导入	242
第一节 平衡计分卡的产生与发展	243
第二节 平衡计分卡的基本概念	243
第三节 平衡计分卡的设计和应用	251
第四节 战略地图	253
第五节 战略地图应用案例	255
思考练习	262
案例讨论	262
第十三章 管理会计报告与管理会计信息系统	264
学习目标	264
案例导入	264
第一节 企业管理会计报告概述	264
第二节 管理会计报告的构成	266
第三节 管理会计信息系统	276
思考练习	282
案例讨论	283
附录 货币时间价值系数表	285
参考文献	297

第一章

管理会计概述

学习目标

- 了解管理会计的形成过程和发展趋势；
- 理解管理会计的理论基础；
- 理解管理会计的含义、职能；
- 掌握管理会计的内容和实施程序。

案例导入

刚从财务会计工作转入管理会计工作的王某,正在学习管理会计知识。以下是他对管理会计提出的观点:

- (1) 管理会计与财务会计的职能一样,主要是核算和监督,对相关人的利益进行协调。
- (2) 管理会计和财务会计是截然分开的,无任何联系。
- (3) 管理会计报告要在会计期末以报表的形式上报。
- (4) 管理会计的信息质量特征与财务会计的信息质量特征完全不同。
- (5) 在提供管理会计信息时,管理会计可以完全不用考虑成本效益原则。
- (6) 与财务会计一样,管理会计同样提供货币性信息。
- (7) 一个管理会计师可以将手中掌握的信息资料随意提供给他人。

要求:判断上述观点正确与否,并进行分析。

会计的产生源于人们对经济活动信息的需求,而这一需求又是随着社会经济环境的发展而变化的。最初的会计只是为了交易需要而对交易过程做出的记录。随着生产经营活动日益复杂,人们对交易信息的需求趋于统一。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)著述的《算术、几何、比及比例概要》第一次规范了会计理论,较完整地阐述了“复式记账”原理,现代会计的萌芽由此产生。财务会计和管理会计是现代会计的两大分支。管理

会计是从传统会计中分离出来的,为适应企业经营管理要求的不断提高而产生的一门新兴综合学科,是将现代管理科学和方法运用于会计领域的结果。管理会计是企业管理决策支持系统的重要子系统,其主要职能是协助企业管理者规划、决策、控制和评价企业的经营活
动,为企业经营决策、组织管理、决策执行和评价经营业绩提供信息支持,最终提高企业的
经营管理水平、实现经济效益的最大化。

第一节 管理会计的形成与发展

传统财务会计关注的是历史数据,不能满足现代企业转型的需要。企业转型对财务部门提出了挑战,财务部门掌握管理会计成为企业转型的必要条件。管理会计的形成和发展大致经历了三个阶段:萌芽于 20 世纪初,形成于 20 世纪 50 年代,在 20 世纪 80 年代后得到迅速发展。

一、以成本控制为基本特征的管理会计阶段

管理会计的形成可以追溯至 20 世纪初,这一阶段的管理会计重在成本控制。

1. 社会经济发展的基本特征

20 世纪初,西方资本主义国家已完成第一次工业革命,机械化大生产取代了作坊式小生产,合伙经营、股份公司等企业组织形式相继出现,所有者逐渐将企业经营权委托给专门的管理者。但是在企业管理方面,以经验和直觉为核心的传统管理仍占据统治地位,这种落后的管理方法难以有效控制企业的生产经营活动,致使企业的生产效率和管理水平低下,资源浪费严重。随着社会化大生产程度的提高和企业生产规模的日益扩大,市场竞争愈演愈烈,企业若想立足,就必须加强内部管理、提高生产效率以降低成本费用,获取最大限度的利润。如何使企业管理更加科学化、系统化、标准化成为亟待解决的问题。

2. 经济理论的发展

为适应该阶段社会经济发展的客观要求,经济理论有了很大的发展,其中,古典组织理论对管理会计形成的影响最大。

(1) 官僚学派强调的是一个正式的、机械性的组织结构,由组织中的统治集团实行控制。这种控制要通过劳动分工、规范化的权力体制、经营过程的规划与标准和工作责任的详细说明来实现。

(2) 科学管理学法的科学管理理论由美国的弗雷德里克·温斯洛·泰勒(F. W. Taylor)于 1911 年提出,其核心是侧重于企业内部,着眼于生产过程中生产和工作效率的提高,而达到最高工作效率的重要手段就是用科学化的、标准化的管理方法代替经验管理。该理论认为:对完成每一项工作来说,总存在一个“最佳途径”,管理的职责就在于为工作业绩提供明确的指导,选择最适合于某项工作的方式来完成这项工作,并用最有效的方法对工人进行培训。同时,工人被假设只受经济奖励的激励。科学管理理论的出现促使现代会计分化为财务会计和管理会计,现代会计的管理职能逐渐体现出来。

但是,以泰勒科学管理理论为基础的管理会计并没有反映企业的全局、企业与外界(尤

其是市场)的关系等重要问题。因此,这个时期的管理会计还只是一种局部性、执行性的管理会计,仍处于发展历程的初级阶段。

(3) 行政管理学派注重组织内较高一级的管理问题,不重视经营水平的最大效率问题。20 世纪 20 年代,法国的亨利·法约尔(Henri Fayol)发展了一系列管理原则,强调劳动分工、个人权责的明确划分、命令与纪律、集权以及个人的首创精神与集体团结精神。随后,到 20 世纪 60 年代,该学派又进一步发展,提出包括金字塔组织结构学说、管理控制跨度的限制、平行协调与工人参与以及权力的上下分派以保证下属人员愿意接受管理权威等。

这一学派的古典组织理论将组织世界看成是一个自然世界,而不考虑人的因素;管理原则太一般化,不能为组织管理提出具体措施,如他们指出应对工作加以详细说明,但并未告诉人们应如何说明。简言之,古典组织理论的最大缺陷在于其侧重点放在“没有人的组织”上,强调“机器模型”,而完全忽视了人的因素。同时,他们认为完成任何一件工作都有一个最佳途径,并以此引出一系列管理原则。

3. 管理会计的形成

这一阶段,管理会计以成本控制为基本特征,以提高企业的生产效率和员工的工作效率为目的,其主要内容包括以下三个方面:

(1) 标准成本。标准成本是按照科学方法制定的,在一定条件下能够实现的人工、材料消耗标准,并以此为基础形成产品标准成本中的标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用等标准。标准成本的制定使成本计算由事后核算转为事前管理,是现代会计管理职能的重大体现。

(2) 预算控制。预算控制是指按照人工、材料消耗标准及费用分配率标准,将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算的形式表现出来,并据以控制料、工、费的发生,使之符合预算的要求。

(3) 差异分析。差异分析即在一定时期终了时,计算和分析料、工、费脱离标准的差异,查明差异形成的原因和责任,借以评价和考核各有关方面的工作业绩,促使其改进工作。

上述方法的引入将企业的会计工作重心从外部转移到内部,以改善企业的经营管理;同时,这些用于内部管理的会计方法体现了会计与管理最初的巧妙结合,为管理会计的产生奠定了基础。

二、以预测、决策为特征的管理会计阶段

1. 社会经济发展的基本特征

第二次世界大战以后,世界经济进入高速发展时期,并体现出许多新特点:一是现代科学技术突飞猛进的发展并大规模应用于生产领域,使社会生产水平迅速提高;二是西方国家的企业进一步集聚,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营活动日趋复杂,市场竞争更加剧烈;三是生产模式发生变化,从重视单一品种的大批量生产转变为按顾客要求进行多品种的小批量生产,以提高市场竞争力。

管理者逐渐认识到企业生存和发展的关键取决于企业采取的方针、决策是否正确,设定的目标是否与外界客观经济情况相适应。他们认为,除了对生产过程进行科学管理外,更重要的是要将正确的经营决策放在首位,于是提出了“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的指导思想,并认识到了调动工人在生产上的主动性与创造性,比对工人进行严格的管理和

控制更有效,从而形成了现代管理科学体系。随着西方经济的高速发展和科学技术的不断进步,管理会计于20世纪50年代正式成为一门学科。

2. 经济理论的发展

现代管理科学广泛吸收自然科学和社会科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为基础,包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套方法和理论。

运筹学是指在实际管理领域,应用现代数学和数理统计学的原理和方法,对管理问题进行统筹规划并做出决策的一门科学。将运筹学应用到企业生产经营活动中并对其进行科学的预测、决策和控制,可以促使企业生产经营实现最优化运转。会计与运筹学相结合,就形成了现代管理会计的一个重要内容——决策会计。

行为科学是指应用心理学、社会学原理来研究人的各种行为的规律性,分析人产生不同行为的客观原因和主观动机的一门科学。将行为科学的研究成果应用到企业管理中,可以调整、改善劳资之间的紧张关系,引导、激励劳动者在生产经营中充分发挥主动性和创造性,从而使劳动者的个人目标同企业目标尽量一致。将会计的控制与行为科学理论相结合,就形成了现代管理会计的另一个重要内容——责任会计,旨在创造一种适当的激励机制,激励人们确定责任会计下的行为准则。

决策理论是把系统理论、运筹学、计算机科学等综合运用于管理决策问题,形成的一门有关决策过程、准则、类型及方法的较完整的理论体系。决策理论认为,管理的实质是决策,决策贯穿管理的全过程,决定了整个管理活动的成败。如果决策失误,组织的资源再丰富、技术再先进,也是无济于事的。用“满意原则”来代替传统决策理论的“最优原则”,这就是著名的“以满意代替最优”的思想。

1952年,世界会计师联合会上,首次正式提出了“管理会计”(Management Accounting)这一专门术语,标志着会计正式划分为财务会计和管理会计两大领域。财务会计侧重于为外部的报表使用者提供信息,管理会计则侧重于为管理当局提供经营决策所需的相关信息。

3. 管理会计的形成

20世纪50年代到70年代,管理会计逐渐发展为以预测、决策为特征,以规划控制会计和责任会计为核心的管理会计体系,其主要内容包括以下五方面:

(1) 预测。预测是指运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测经营活动未来趋势和变化程度的过程,包括销售预测、利润预测、成本预测、资金需要量预测等内容。

(2) 决策。决策是指按照既定的目标,通过预测、分析、比较和判断,从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程,包括短期经营决策(生产决策、定价决策、存货决策)和长期投资决策等内容。

(3) 预算。预算是指用货币和非货币度量反映企业一定期间的收入、成本、利润、对资产的要求及资金的需要,反映经营目标和结果的计划,包括业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。

(4) 控制。控制是指按预算要求,控制经济活动使之符合预算的过程,包括标准成本法和责任会计等内容。

(5) 考核和评价。考核和评价是指通过实际与预算的比较,确定差异,分析差异形成的原因,并据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程,这一过程往往在标准

成本法和责任会计的实施过程中体现出来。

三、以重视环境适应性为特征的战略管理会计阶段

1. 社会经济发展的基本特征

20 世纪 70 年代以后,社会经济环境发生了巨大变化,主要表现为“顾客化生产”。由于经济的发展、社会富裕程度的提高,消费者需求逐渐向多样化、个性化方向发展。这种社会需求的重大变化要求企业生产组织要由传统的以追求“规模经济”为目标的“大量生产”模式转向“顾客化生产”模式,即以顾客为中心,以顾客满意程度为判断依据,在对顾客需要进行动态掌握的基础上,在较短时间内完成从产品设计、制造到投放市场的全过程。

信息技术广泛应用于各个领域,使传统的生产方式、管理理念和管理技术发生了巨大变化。一方面,高新技术的发展使生产高度自动化,形成了新的生产管理方法(如为了消除一切不必要的作业而提出的适时生产系统、为了没有任何缺陷地执行各种作业而提出的全面质量管理等),相应地对管理会计也提出了新的要求。另一方面,科学技术的发展直接影响着管理会计的发展方向。计算机的使用使一些较复杂的方法在管理会计中的应用成为可能,也使企业内部各部门之间以及企业与外部的信息交流发生了革命性的变化,从而为决策者做出科学、合理的决策及时提供信息。

全球经济联系得到加强,企业突破地理、政治、经济限制,竞争呈现国际化趋势。产品、能源、原料、人力资源等生产要素的全球性流动,竞争的国际化,也对传统管理会计的理论和方法提出了新的挑战。

2. 经济理论的发展

经济环境和管理方法的变化对管理会计系统产生了重大影响,决策管理会计体现出以下不足:首先,决策管理会计侧重反映财务指标,而成本、时间、质量、创新能力等影响企业竞争力的非财务指标没有被纳入管理会计系统;其次,传统管理会计系统更多考虑的是企业自身效率,缺乏对外部和顾客信息的关注,也不能很好地适应外部环境的变化;最后,决策管理会计注重提供以直接人工为分配基础的成本信息,不能适应高科技和自动化条件下的制造环境变化,提供的是被误导的信息,同时也忽略了企业的长期发展和外部环境。

英国学者肯尼斯·西蒙兹(Kenneth Simmonds)于 1981 年在《战略管理会计》一文中首次提出了“战略管理会计”一词,定义为“用于构建监督企业战略的有关企业及其竞争对手的管理会计数据的提供与分析”。他认为战略管理会计应该侧重于本企业与竞争对手的对比,收集竞争对手关于市场份额、定价、成本、产量等方面的信息。

3. 管理会计的形成

战略管理会计(Strategic Management Accounting, SMA)是管理会计与企业战略管理相结合的产物,是企业“战略管理”服务的会计。

战略管理会计是在新经济条件下发展形成的管理会计信息系统。战略管理会计既关注企业内部信息,也关注外部信息;既提供财务信息,也提供非财务信息。它通过一定的技术手段,作用于战略管理,以达到为战略管理服务的目的。其中,“一定的技术手段”主要包括搜集有关产业结构、企业与竞争者的价值链的信息,并传递给企业战略管理层,有效地支持企业战略的制定、执行与评估,并最终实现企业的管理目标。全面质量管理、作业管理、产品

生命周期理论、价值链分析等战略管理思想渗透到管理会计,推动产生质量成本会计、作业成本会计、寿命周期成本计算法、战略成本管理等新领域。

管理会计是为了适应社会经济和现代管理的客观要求,将现代管理科学和方法运用于会计领域,并逐渐从传统会计中派生出来的一门独立的新兴学科。管理会计的形成和发展不仅极大地丰富了会计学的内涵,而且使得会计工作真正参与到了企业的经营管理活动中。

第二节 管理会计的理论基础

管理会计的形成和发展不仅是会计理论与实践不断丰富和发展的结果,也是与之相关的现代管理科学不断丰富和发展的结果。管理会计作为一门新兴的会计学科,其产生和发展必然离不开基本的会计理论;作为一门综合的会计学科,它又同现代管理理论密不可分。

一、会计理论基础

会计理论框架包括的内容没有统一定论。1953年,美国的阿纳尼亚斯·查尔斯·利特尔顿(A. C. Littleton)将会计理论划分成三个层次:第一层次为会计基本理论或会计研究的逻辑起点,后来被学术界广泛讨论的会计基本理论包括会计假设、会计目标、会计原则、会计职能及会计对象等;第二层次为受会计基本理论制约和指导的会计理论的拓展和具体化,即会计信息质量特征及会计要素确认、计量原则等;第三层次包括会计要素的确认、计量、记录与财务报告四部分内容。1990年,Kan把会计理论分为三个层次:第一层次包括假设(基本假定)、定义(包括要素在内的基本概念)、会计目标;第二层次是会计原则(准则,如收入、确认、历史成本、配比等);第三层次是会计程序(方法)。1997年,Wolk和Tearney对会计理论所下的定义是:“基本假定、定义、原则和概念——以及多少我们能够加以衍生的名词——它们用来作为立法机构制定政策的指导,并指引会计报告和财务信息。至于基本假定、定义、原则和概念等应当是什么,这是人们现在和未来讨论与争论的内容。”该定义具有一定的代表性,与Kan的会计理论层次所包括的范围基本一致。

会计理论的作用是解释、预测会计事项和行为并指导会计实践活动,即说明已观察到的现象存在的理由,预测尚未观察或出现的未来现象的条件和原因,指导会计行为主体做出最优决策。管理会计仍属于会计活动范畴,基本的会计理论不仅适用于管理会计,也是管理会计得以形成和发展的依据。

(1) 管理会计同样需要会计假设。管理会计的基本假设是指为实现管理会计目标,合理界定管理会计工作的时空范围,统一管理会计的工作程序和方法,组织管理会计工作的不可缺少的一系列前提条件的统称。由于管理会计是现代企业会计的分支,现代企业会计的某些基本假设在管理会计中依然成立,但根据现代管理会计的本质和职能特征,应该赋予它们新的内涵,如管理会计的多重主体假设、持续经营假设和会计分期假设。

(2) 管理会计要遵循一系列基本原则。管理会计原则是指在明确管理会计基本假设的基础上,在特定的时期内进行管理会计工作时应当遵循一定的标准和规范,即对管理会计工作质量(尤其对所提供信息的质量)提出的具体要求。虽然财务会计的服务对象是企业外部利益相关者,而管理会计的服务对象是内部管理人员,但站在信息使用者的角度看,财务会

计和管理会计对信息质量的要求是相似的。例如,管理会计仍要遵守相关性、可靠性、及时性和一致性等会计信息质量要求。

二、管理理论基础

管理会计因管理科学的产生而萌芽,伴随管理科学的发展而发展,这就决定了它具有管理学属性,相关管理理论也就成为现代管理会计的理论基础。

(一) 科学管理理论

1. 科学管理理论的原理

科学管理理论倡导对劳动者的作业动作和时间进行研究,并用精确的调查研究 and 科学知识来代替个人的单纯经验,由此提高劳动生产率。

2. 科学管理理论的基本内容

(1) 进行工时和动作研究,制订合理的工作定额,完善科学的操作方法,以提高工作效率。

(2) 科学选择工人,培训工人使用标准的操作方法。

(3) 标准化管理,要求操作方法、使用的工具、机器和材料及作业环境标准化。

(4) 实行有差别的计件工资制,对于按照标准操作方法在规定的时间内定额完成工作的工人,按较高的工资率计算工资,否则按较低的工资率计算工资。

(5) 分离并明确管理职能和作业职能。管理职能人员负责研究、计划、调查、控制以及对操作者进行指导,逐步发展成管理的专业队伍。

3. 科学管理理论对管理会计的主要影响

(1) 标准成本制度的萌芽。科学管理在动态研究的基础上确定标准时间和标准工资,并据以实际执行,从而出现了标准人工成本的概念。此概念进一步推广运用于材料和费用管理,就形成了管理会计中成本控制的一种重要方法——标准成本制度。

(2) 日常控制和管理。传统会计通常采用对“已经发生了的经济活动”进行定期报告的方式,主要侧重于事后分析。科学管理认为事中管理更为重要,要求每日提供与成本相关的业务报告,并与事前制定的标准相比较,进行差异分析,据以实施日常控制。这是会计发展史上的一个重要里程碑,是管理会计区别于财务会计的重要特征之一。

(二) 组织行为学理论

1. 组织行为学理论的原理

组织行为学是专门研究人类行为的客观规律的学科。它运用心理学、社会学、人类学、政治学和管理学等多门学科的研究成果和基本理论,探索如何根据人类行为的规律来构建企业组织结构、调整企业组织内部人与人之间的关系,引导和激励人们充分发挥其积极性、主动性、创造性,最大限度地利用企业人力资源提高经济效益。其主要代表人物包括乔治·埃尔顿·梅奥(George Elton Mayo)、亚伯拉罕·哈罗德·马斯洛(Abraham Harold Maslow)等。

2. 组织行为学理论的主要观点

(1) 人是企业最关键的资源。人是社会人,其需求是多层次的:既有生理需要,也有心理需要;既有物质需要,也有精神需要。

(2) 人的需要引发了人的动机,人的动机产生了人的行为,人的行为决定了目标的实现。

(3) 企业中有正式组织,也有非正式组织。非正式组织是人们自发组成的“小团体”,对劳动生产率的提高具有重要影响。

(4) 领导方式和行为极大地影响着员工士气。只有赋予人们一定的自主权,才能调动其积极性、主动性和创造性。

3. 组织行为学理论对管理会计的主要影响

(1) 激励机制的运用。激励机制促使人们由被动地提高劳动效率转变为积极、主动地提高劳动效率。由于人的行为是由动机决定的,而人的动机又是由人的需要所引发的,因此,通过分析了解人们的具体需要,将其转化为目标激励因素,可以激发人的动机,引导人的行为。但是人类需求的多层次性,决定了目标激励因素的多元性。在物质需求基本得到满足的前提下,物质奖励便会失去其对行为的激励引导作用,此时应该运用更高层次的心理和精神需求作为激励因素,以激发新的行为动机。因此,管理会计就需要研究特定时期、特定企业的激励因素,并将其与企业目标相联结,以促使企业目标的顺利实现。

(2) 领导方式的选择。领导方式主要有命令式和参与式两种:命令式即高度集权,下属只能被动地接受上级下达的命令;参与式即适度分权,下属能够在其职权范围内参与管理。人的精神需求中往往都存在自我实现的需要,领导的信任和重视、适度的分权可以在一定程度上满足人们的这种需要,从而能够更好地激发人们的主动性和创造性。但是,权力的下放必须适当,不能导致失控和失调。拥有一定权力就必须承担一定责任,以形成约束机制。不同的领导方式决定了不同的企业组织形式,管理会计的内部报告系统必须与其服务对象的组织结构相适应,才能有效地为该组织的内部管理提供信息服务。

(3) 责任会计的建立。责任会计是组织行为学运用于管理会计的最重要的成果。它根据分权的思想划分责任中心,根据激励和约束的要求编制责任预算,并在此基础上进行责任核算和考评。

根据组织行为学理论,管理会计在建立责任会计制度时,应该注意两点:一是划分责任中心,既要考虑责权范围,还要考虑非正式组织的作用,尽可能尊重非正式组织,由其组成作业小组,以增强凝聚力,从而促进劳动生产率的全面提高;二是责任预算在责任会计中具有明确目标、控制依据、考评标准等职能作用,但它对人们的行为既有积极的影响,又有消极的影响。其积极的影响表现为通过责任预算明确和规范员工的行为,有利于实施有效控制并充分调动员工积极性,使预算目标的实现更有保证;其消极影响则是将责任预算绝对化。在建立责任会计、编制责任预算的过程中,要善于运用组织行为学,正确引导人的行为,尽量避免其消极影响,发挥其积极作用。例如,在发展和完善标准成本制度、预算控制等方法的同时,将原有成本控制中的理想标准成本调整成现行可以达到的标准成本,并根据预算期内可预见的不同业务量水平编制弹性预算,可以使管理会计的规划、控制工作更加现实可行。

(三) 战略管理理论

1. 战略管理理论的原理

战略管理,是指企业高层领导为了保证企业持续经营和不断发展,根据对企业内部条件

和外部环境的分析,对企业的全部生产经营活动所进行的根本性和长远性的谋划和指导。

2. 战略管理理论的流派

战略管理理论按其发展的时间顺序,大致可以分为三个流派:

(1) 经典战略管理理论。其主要特点是强调企业战略要适应外部环境。该理论提出“战略要适应环境的要求,组织结构要适应战略的要求”,奠定了以外部环境为基础的战略管理理论。

(2) 竞争战略理论。其主要特点是强调企业战略以产业结构分析为基础,核心问题是取得竞争优势。该理论提出产业环境是不断变化的,应预测产业未来的趋势,使战略具有预见性,弥补了经典战略管理理论被动适应环境的局限性。

(3) 核心竞争力理论。该理论以资源和知识为理论基础,强调企业竞争的关键是建立和发展核心竞争力。核心竞争力是“资源、技能和专长的有机结合”,其形成需要经历资源、知识和技术的积淀和整合过程。这一理论弥补了经典战略管理理论和竞争战略理论侧重外部环境分析,而对内部分析过于宽泛的局限性。

3. 战略管理理论对管理会计的主要影响

(1) 综合业绩评价。战略管理会计中的业绩评价被称为综合业绩评价,是指获取成本和其他信息,并在战略管理的每一步应用过程中,强调业绩评价必须满足管理者的信息需求,以利于企业寻找战略优势。在战略管理中,时间、质量、创新和成本都可能成为影响企业成功与否的关键因素。因此,管理者越来越关注非财务信息。这一思想对管理会计的影响一方面表现在决策中对定性因素的考虑。例如,在战略形成阶段,管理者需要获取多方面信息,综合业绩评价通过对相关顾客需求状况的评价来帮助管理者决策。另一方面体现在控制过程中对非财务指标的关注。例如平衡计分卡将财务指标和非财务指标有机结合起来,使企业战略转化为具体的经营业绩指标。

(2) 战略成本管理。战略成本管理的基本思想是要将成本因素同企业的竞争地位联系起来,寻求企业竞争力的提高与成本持续降低的最佳路径,核心是获得企业的成本优势。战略成本管理是以战略管理理论为基础,通过对传统成本管理系统的功能拓展而新兴的管理会计领域,因此,其主要分析方法来源于战略管理的方法体系。战略管理中同成本因素紧密相关的分析方法有价值链分析、战略定位分析和成本动因分析等。从战略成本管理的层面上看,由于企业成本的发生与其价值活动有着共生的关系,所有的成本都能够分摊到每一项价值活动之中,因此,价值链分析可以衍生出企业的发展战略,并且该战略将会对企业的成本管理模式产生重大影响。战略定位分析就是要求通过战略环境分析,确定应采取的战略,从而明确成本管理的方向,建立与企业战略相适应的成本管理战略。在价值链分析和战略定位分析的基础上,企业能够确定其应采取的成本管理战略,但是为了进一步明确成本管理的重点,还需要找出成本的驱动因素,保证成本管理战略的有效性。而成本动因分析能够有效揭示影响企业成本的因素,指出企业应采取什么方法来控制这些因素,以实现战略成本管理的目标。

三、管理会计的研究对象

管理会计的研究对象是指管理会计观察和思考的客体或行为的目标,也就是管理会计

系统作用的客体。迄今为止,西方管理会计的教科书或专著中很少涉及管理会计的研究对象问题。但是任何一门独立的学科都应有它特定的研究对象,以便明确其研究范围,并与其他学科相区分。目前,国内管理会计理论界主要有现金流动论、价值差量论和资金总运动论三种观点。

(一) 现金流动论

现金流动论认为,管理会计的研究对象是现金流动。这种理论的主要理由是:一方面,一门学科的研究对象,应该是该学科有关内容的集中和概括,因此应贯穿于该学科的始终。从内容来看,现金流动贯穿于管理会计各章内容。现金流动具有较强的综合性和敏感性,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作用。另一方面,企业的生产经营活动最终都表现为现金在企业的流入和流出。通过现金流动,可以把生产经营中的资金、成本、利润等方面联系起来,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。

(二) 价值差量论

价值差量论认为,管理会计主要是通过对经营活动中出现的差异进行分析来控制企业的生产经营活动,纠正偏差,保证目标的实现。这种观点认为,现金流动仅在经营决策和资本支出决策中才会有所涉及,不能将其作为管理会计的研究对象。

以价值差量作为管理会计研究对象的理由是:管理会计的基本内容包括成本性态分析、变动成本计算、盈亏平衡分析、经营预测、短期经营决策和长期投资决策等,价值差量是对这些内容进行研究的基本方法,并能贯穿始终。全面预算、标准成本、责任会计等方法都重在对差异进行分析。另外,广义上的“价值差量”具有很大的综合性。因为管理会计研究的“差量”不仅包括狭义的价值差量,还包括实物差量和劳动差量。其中,实物差量和劳动差量是价值差量的基础,而价值差量又是实物差量和劳动差量的综合表现。

(三) 资金总运动论

资金总运动论认为,管理会计的研究对象是企业及其所属机构过去、现在和未来的资金总运动。这种理论的主要内容是:由于管理会计和财务会计同属于会计范畴,因此,它们的研究对象应是相同的,即都是资金运动。资金的运动具有空间和时间范围,管理会计的研究对象涵盖了资金运动的所有时空,而财务会计仅以过去的资金运动作为研究对象。将资金运动作为管理会计的对象,与管理会计的实践和历史发展趋势相符合。

四、管理会计的基本假设

为了合理界定管理会计工作的时间和空间范围,统一管理会计的工作程序和方法,组织管理会计工作必须有一定的前提条件,即管理会计假设。这些假设为规划与决策会计、控制与业绩评价会计提供了理论基础和具体实施的基本方法,如成本性态和变动成本法、盈亏平衡分析法等。

(一) 多重主体假设

多重主体假设规范了管理会计工作的空间范围。管理会计的会计主体主要视管理当局的控制目标和具体需要而定,没有强制规定。与财务会计的会计主体假设所不同的是,由于管理会计主要面向企业内部管理,而企业内部可划分为许多层次,因此,管理会计的会计主

体具有多样性的特点。它既可以是独立经营的企业,也可以是企业内部各个层次的责任单位。例如,全面预算的空间范围往往是独立经营的企业,从而将其与企业之外的各相关团体分割开来,如区分其控股企业和关联企业的预算;责任会计的空间范围则是企业内部不同责任层次的责任中心,从而区分各级及各个责任中心的经营责任和业绩。

(二) 持续经营假设

管理会计中,持续经营假设假定管理会计的主体将无限期地经营下去,这与财务会计中持续经营假设的含义相同。管理会计为计划、评价、控制所确认、分析、传递的财务信息都是以持续经营为基础的;管理会计中资产、权益的分类,是以财务会计的分类为依据,建立在持续经营假设的基础上的;管理会计资本预算中的长期投资决策分析,是建立在未来预期的现金净流量可实现的基础上进行的,这也有赖于企业的持续经营假设;盈亏平衡分析、经济批量的确定、预算的编制和实施等,都是建立在持续经营的基础上才有意义。只有在持续经营的假设前提下,管理会计的决策对象及其方法体系才能保持稳定和有效。

(三) 会计分期假设

管理会计中,会计分期假设界定了管理会计信息的时间范围。为了在持续经营的假设前提下及时提供管理会计信息,会计分期假设是必不可少的,其意义与财务会计相似。但管理会计面向未来决策的要求决定了其对管理会计信息的及时性要求更高,其会计分期更为灵活。例如,责任中心的现金流量报告、业绩报告的报告期可以是日、周、旬、月;而资本支出预算和长期筹资预算的时期可以是未来若干年甚至数十年。管理会计进行会计分期主要应根据其业务对象的具体情况和企业管理的具体要求而定,无强制要求。

(四) 理性行为假设

理性行为假设是管理会计中计划、控制、评价等方法体系的基础。该假设包含两重意义:

(1) 由于管理会计在履行其职能时,往往需要在不同的程序或方法中进行选择,这就会使其工作结果在一定程度上受到人的主观意志影响。因此,管理会计假定:管理会计师总是出于设法实现管理会计工作总体目标的动机,能够采取理性行为,自觉地按照科学的程序与方法办事。

(2) 假定每一项管理会计具体目标的提出完全出于理性或可操作性的考虑,能够从客观实际出发。既不将目标定得过高,也不至于含糊不清,无法操作。管理会计是假设在消除了主观随意性的基础上进行的理性抉择。在此假设下,管理会计可以对未来进行充分有效的预期,能够充分考虑各种可能的机会损益,从而产生了机会成本、货币的时间价值等观念,并能据以进行最优化决策;而且,管理会计可在此基础上规划理想的最佳目标,并能由此对整个组织的所有成员产生良好的行为导向,据以实施有效的自我控制等。

(五) 成本性态可分假设

成本性态可分假设是指一切成本都可以按其性态划分为固定成本和变动成本。成本性态,是指成本总额与业务量变动之间的数量关系。管理会计中的许多概念和方法都是建立在该假设基础之上的,如固定成本、变动成本、边际贡献等概念,盈亏平衡分析法、弹性预算编制等方法。应注意的是,成本性态可分的前提条件是在“一定期间和一定业务量范围内”,超出这个限制,固定成本也会发生变动,两者的划分不是绝对的,带有一定的假定性。

第三节 管理会计的基本内容

一、管理会计的发展阶段

管理会计是一门与财务会计并列的、新兴的综合性边缘学科,是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体,并且仍处在不断的发展变化之中。迄今为止,国际上对管理会计的定义尚无统一、确切的定论,其发展先后经历了狭义管理会计和广义管理会计两个阶段。

(一) 狭义管理会计阶段

狭义管理会计又称微观管理会计。1958年,美国会计学会(American Accounting Association, AAA)下属的管理会计委员会对管理会计做了如下定义:“管理会计是运用适当的技术和概念,处理企业历史和计划的经济信息,以帮助管理人员制订合理的、能够实现经营目标的计划并达到各项目标所进行的决策。”1966年,美国会计学会的《基本会计理论》对管理会计的定义是:“管理会计是运用适当的技术和观念,对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理的决策。”上述定义将管理会计的活动领域限定在企业环境之内,属于微观范畴,其核心内容有:管理会计工作的主体是企业,即以企业为主体开展管理活动;管理会计是为管理者实现管理目标提供服务的;管理会计属于内部决策会计;管理会计是一个信息系统。

(二) 广义管理会计阶段

1980年,美国管理会计师协会(Institute of Management Accountants, IMA)下属的管理会计实务委员会对管理会计的定义是:“管理会计为管理人员提供用于企业内部计划、评价、控制,以及为确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需的财务信息,是一个确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制非管理当局,如股东、债权人、管理机构及税务机关等使用的财务报告。”从这个定义可以看出,管理会计的活动领域不再仅限于“微观”,而是扩展到了“宏观”。1982年,英国成本与管理会计师学会(Institute of Cost and Management Accountants, ICMA)认为:“除审计之外,会计的其他各个组成部分,包括财务会计、预算和成本会计,均属于管理会计。”这个定义中,将财务会计也纳入了管理会计的范围,认为财务会计的一切工作都是服务于管理需要的,对外报表也是决策的依据之一。1988年,国际会计师联合会(International Federation of Accountants Committee, IFAC)所属的财务和管理会计委员会指出:“管理会计可以定义为在企业内部,管理当局用于规划、评价和控制的财务信息和经营信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用,并履行相应的经营责任。”

综合上述广义管理会计的定义可知,其核心内容为:管理会计以企业为主体展开其管理活动;管理会计为管理者实现管理目标提供服务,同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务部门等非管理集团服务;作为一个信息系统,管理会计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。

从 20 世纪 70 年代末开始,西方管理会计理论被逐渐引入我国,国内的会计学者也相继对管理会计的定义提出了各自的观点。我国学者通常是从狭义角度来定义管理会计的。例如,余绪缨教授认为:“管理会计是将现代化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。”

尽管国内外对管理会计的定义有多种,且存在着一定的差异,但也有很多共同之处。我们认为,管理会计是以现代管理科学为基础的一门综合性会计学科,以提高企业的经营管理水平和经济效益为目的,以一系列特定的技术、方法为手段,向企业内部各级管理人员提供有利于实现管理会计基本目标的各种有用信息,对企业的整个经营活动进行规划、决策、控制和考核的一种管理活动,是一个组织(或企业)管理决策支持系统的子系统。

二、管理会计的原则

(一) 相关性原则

相关性是指管理会计所提供的信息与管理当局的决策相联系,有助于管理者有效区分各种备选方案的特性。相关性只是与特定决策目的相关,而与某决策相关的信息与其他决策不一定相关。当存在可供选择的方案时,管理者需要分析、比较和评价其中的差异,以便从中选出理想的方案。管理会计信息的相关性是指帮助信息使用者提高决策能力所需要的发现差异、分析和解释差异,进而能从差异中做出选择和判断的特性。必须注意的是,管理会计必须根据特定的使用者和具体决策,区分相关和无关信息,汇集和传递各种相关信息。相关性决定了管理会计信息的价值,是管理会计原则的核心内容。

(二) 可靠性原则

可靠性也称为准确性,是指信息能够不受错误或偏见的影响,在相关范围内正确合理地反映客观事实。它要求管理会计信息正确地表述经济活动的过程和结果,使管理者的决策建立在真实、客观的基础上。可靠性也是作为有用信息的基本要求。由于管理会计主要是针对未来的经济活动,其信息常常会在假设和估计的基础上产生,难免受到主观因素的影响,因此,对于管理会计信息的可靠性并非要求绝对精确。管理会计的目的是在一定的环境和条件下,尽可能提供正确可靠的信息。

(三) 及时性原则

及时性是指管理会计必须为管理当局的决策提供及时、迅速的信息。只有及时的信息,才有助于管理当局做出正确的决策。管理会计主要针对未来的经济活动,信息是否及时也是影响其是否有用的重要方面。在瞬息万变的现代经济环境中,管理者要提高管理效率,需要获取最新的信息,所以管理会计的信息传递应该越快越好。但及时性和可靠性往往难以两全其美,追求可靠性就可能牺牲及时性,反之,追求及时性也可能牺牲可靠性。在可靠性和及时性之间,管理会计更注重及时性,有时甚至为了达到及时性而放弃部分的可靠性。这一原则要求管理会计工作人员及时收集相关信息,及时加工处理信息,及时传递信息。

(四) 一致性原则

管理会计实施控制和评价都是建立在比较的基础上,而只有具备可比性,即前后一致的信息才可以用于比较。因此,管理会计提供信息还应该遵循一致性原则。在此,一致性主要

是指用于形成管理会计信息的概念和方法必须一致。例如,在管理会计短期决策中,共同的固定成本作为不相关成本,决策者将会以边际贡献的大小作为决策依据,此时,方案相关的机会损益也应同样以边际贡献来衡量,保持一致。除非以新的基础提供的信息具有更高的价值,即能增强其有用性,否则应尽可能维持管理会计信息的一致性。

(五) 可理解性原则

有用的信息必须是能够被理解、接受的信息。可理解性是指信息的表达方式应该易于理解。它通常受两方面因素的制约:一是用户的特点,如决策者所使用的语言、决策者的文化层次等;二是信息固有的特性,如必不可少的专业分析模型等。提高可理解性的较好办法是根据信息使用人的特点,与信息使用者共同讨论、协商信息的提供方式,尽可能增强信息使用者对信息的领悟能力。

(六) 成本效益配比原则

成本效益配比是指管理会计在取得相关信息的过程中,必须把该过程中的“所费”(成本)和“所得”(效益)相比,并贯彻“所得”必须大于“所费”的原则,借以确定在管理会计信息的获取和使用过程中如何以较小的花费取得较大的效益。也就是说,管理会计系统设计、管理会计模式及方法的选择、管理会计信息揭示的详细程度等,都应该以效益大于成本作为决定其可行性的前提。



知识链接

我国管理会计体系的构成

我国管理会计体系由《管理会计基本指引》《管理会计应用指引》以及应用案例构成。为了促进单位(包括企业和行政事业单位)加强管理会计工作,提升内部管理水平,促进经济转型升级,根据《中华人民共和国会计法》《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》等,财政部制定了《管理会计基本指引》(财会〔2016〕10号),建议各单位在开展管理会计工作中参照执行。财政部制定了《管理会计应用指引》(财会〔2017〕24号)(首批含22项),建议各单位在开展管理会计工作中参照执行。

首批22项管理会计应用指引具体包括:战略管理相关应用指引(第100~101号);预算管理相关应用指引(第200~201号);成本管理相关应用指引(第300~304号);营运管理相关应用指引(第400~403号);投融资管理相关应用指引(第500~502号);绩效管理相关应用指引(第600~603号);企业管理会计报告应用指引(第801号);管理会计信息系统应用指引(第802号)。

财政部于2018年发布了首批财政部管理会计案例库。

三、管理会计的目标和职能

(一) 管理会计的目标

管理会计的目标在管理会计理论与方法体系中处于最高层次,是管理会计的本质、对象、假设、原则、内容和方法的基础。管理会计的目标可以分为两个层次:第一层次为管理会计的基本目标,即提高企业的经营管理水平和经济效益,帮助管理层实现最优化资源配置,这与企业管理的目标一致;第二层次为管理会计的具体目标,即为企业内部管理和决策提供

信息服务,主要包括正确规划未来、有效控制现在、合理考核评价业绩。

(二) 管理会计的职能

一般认为,管理会计的目标是通过发挥管理会计的职能来实现的,因而管理会计的职能也必然受到企业管理职能的约束。对企业管理职能的表述有多种,但多数意见认为,企业管理具有计划、组织、指挥、协调、控制五项职能。结合管理五项职能的观点,可将管理会计的主要职能概括为以下五个方面:预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经济过程和考核评价经营业绩。

1. 预测经济前景

预测是指采用科学的方法预计并推测客观事物未来发展的必然性或可能性的行为。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、成本、利润及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供信息。

2. 参与经济决策

决策是在预测的基础上,在充分考虑各种可行性的前提下,通过一定程序做出决定的过程。决策是企业经营管理的核心。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收集、整理有关经济信息资料,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,最终筛选出最佳的方案。

3. 规划经营目标

规划是企业未来经济活动的计划。它以预测、决策为基础,以数字、文字、图表等形式将管理会计目标落实下来,以协调各部门的工作、控制各部门的经济活动、考核各部门的工作业绩。管理会计的规划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营指标分解落实到各有关预算中,从而合理有效地组织协调供、产、销等经营过程,合理配置人、财、物等经济资源,并为控制和责任考核奠定基础。

4. 控制经济过程

控制是对企业经济活动按计划要求进行的监督和调整,以使其最终达到或超过预期目标。管理会计发挥控制职能就是控制经济过程,将经济过程的事前控制同事中控制有机地结合起来。即事前确定各种科学可行的标准,并根据执行过程中实际与计划之间的偏差进行调整改进,以确保经济活动的正常运行和循环。企业应建立完善控制体系,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、有效地调整计划及管理人员的行为。

5. 考核评价经营业绩

管理会计履行考评经营业绩职能,主要是通过建立责任会计制度来实现的,即在各部門均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩与不足,从而为奖罚制度的实施和未来工作改进措施的制定提供必要的依据。

总体来说,现代管理会计职能可以概括为分析过去、控制现在、规划未来。各职能间并不是孤立存在的,而是作为一个整体共同发挥作用,形成一种综合职能。职能上的综合化(从单一到综合)是现代管理会计的重要特征,也是当代会计科学的一个重要发展。

四、管理会计的基本内容

管理会计的基本内容与其职能是密切相关的。管理会计是企业改善经营管理和提高经济效益服务的,它的基本内容必须能够实现其各项职能。通常按管理会计的职能将其基本内容划分为规划会计和控制会计,或者按决策阶段划分为决策会计和执行会计两大部分。较普遍接受的观点是将这两种分类方法所划分的内容进行有机结合,形成规划与决策会计和控制与评价会计两大基本内容。

(一) 规划与决策会计

规划会计是指为达到预定目标而在事前制定出具体措施的一种管理会计处理方法。决策会计是指企业在各项日常经营活动和长期投资活动中,经过各方面的比较分析决定是否采取一项行动,或者在行动的各种备选方案中选择最可行方案的一种管理会计处理方法。

规划与决策会计主要包括经营预测、全面预算、短期经营决策和长期投资决策等方面,为企业管理者预测前景、参与决策和规划未来提供服务。它利用财务会计信息和其他有关信息,科学分析利润、成本、销售及资金等专门问题;在此基础上,将确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制企业的全面预算;再按照责任会计的要求加以分解,形成各个责任中心的责任预算,用来规划和把握未来的经济活动。规划与决策会计最优化配置企业的人、财、物等经济资源,增强企业预测风险和规避风险的能力,以求获得最佳的经济效益。

(二) 控制与评价会计

控制会计是指通过实施一定的控制程序,对企业已经发生的或尚未发生的经济活动施加影响,使之能够按照既定的目标和预算进行的一种管理会计处理方法。评价会计是根据经济责任制的要求,对比各个责任中心执行预算目标的实际数与计划数,找出差异并分析差异形成的原因,以此来确定经济责任,对各个责任中心的经营管理业绩和成果进行恰当的评价与考核的一种管理会计处理方法。

控制与评价会计主要包括成本控制和业绩评价两部分,目的是为企业管理者控制与评价未来的经济活动提供服务。它先利用标准成本制度结合变动成本法,对日常发生的经济活动进行追踪、收集和计算,确定不同情况下存货订购和储存的合理数额,制定相应的日常存货控制制度与方法;然后,根据责任会计的要求把实际发生数与预算数进行对比和分析,并编制日常绩效报告,用来评价和考核各个责任中心的业绩成果,确定其经济责任和应受的奖惩;同时,把经营过程中发现的重要问题及时反馈给有关部门,以便及时调整经济活动,改进经营管理工作。

综合规划与决策会计和控制与评价会计两部分,即为管理会计的基本内容,两部分功能是相互联系、不可分割的。企业要开展生产经营活动,首先要制订计划,并做出相应的决策,然后据以实施控制,以促成计划的实现。同时,在控制过程中取得的相关数据资料,也是未来制订新计划和做出新决策所不可缺少的重要依据和前提条件。管理会计中还有成本性态分析、变动成本计算法、标准成本法、盈亏平衡分析等重要内容,它们是规划与决策会计和控制与评价会计的基础和先导,其基本理论和基本方法贯穿在预测、决策、规划、控制的整个过程之中,渗透在企业管理的各个领域之中。本书内容体系是以规划与决策会计和控制与评价会计为主线展开的。

并对各个责任中心的经济活动进行控制和评价。

(3) 根据企业经营目标、计划和合理组织生产的要求等,管理者开始实施各项经济活动。管理会计应采用变动成本法、标准成本制度对全面预算和责任预算的执行情况进行跟踪和记录,并且定期为每个责任中心编制责任报告。

(4) 根据企业经营目标和计划,管理者需对具体实施情况进行监督和指导。此时,管理会计应将责任报告中的实际数与预算数进行对比,如发现问题,要及时反馈给相关责任中心和管理者,以便管理者进行适当调节和有效控制。

(5) 管理者需要衡量、考核各个职能部门的经营业绩,并结合考评情况修订经营目标、方针,作为制订新的经营计划的依据。管理会计则应根据各个责任中心的责任报告进行差异分析,找出偏差发生的原因,并据此来评价和考核责任中心的经营业绩和效率;同时还要针对实际执行中存在的问题向企业管理者提出改进措施和建议,为下一循环提供反馈信息。

综上所述,管理会计循环的每一个步骤都受到企业管理循环有关步骤的制约;同时,管理会计循环的每一个步骤又促进了企业管理循环有关步骤的执行。管理会计与企业管理有着非常密切的关系,其工作程序也应与企业管理活动相辅相成。



思考练习 >>>>

1. 管理会计的发展阶段有哪些?
2. 管理会计的理论基础有哪些? 它们对管理会计产生什么影响?
3. 管理会计的基本假设如何影响管理会计?
4. 如何按照管理会计的职能,划分其内容体系?
5. 管理会计的程序包括哪些?



案例讨论 >>>>

管理会计在华为、海尔的崛起中,到底起了什么作用

华为成为全球第一大信息与通信技术解决方案供应商,海尔成为全球大型家电第一品牌,这预示着中国企业已成为世界范围内众多企业学习的标杆。

华为是世界级标杆企业,其成功的原因除了奋斗者精神、股权激励及重视研发之外,严格的财务管理也功不可没。华为董事长任正非发现财务成了华为的成长障碍。在一次内部会议上,他不无忧虑地说道:“我们的确在海外拿到了不少大单,但我都不清楚这些单子是否赚钱。”虽然从2000年华为已经开始做成本核算,但是还没有前瞻性的预算管理;虽然财务部门已经能够在事后计算出产品的利润,却没有参与前期的定价和成本核算……

在华为,孟晚舟负责实施华为集成财经服务的变革项目,该项目的实施能为各级经营组织提供更完善、更准确、更有价值的财务数据,促使华为持续地为客户提供高品质的综合解决方案。

如今,华为账务核算已实现全球“7×24小时”循环结账机制,充分利用共享中心的时差优势,在同一数据平台、同一结账规则下,共享中心接力传递结账作业,极大缩短了结账的日历天数。24小时系统自动滚动调度结账数据,“170+”系统无缝衔接,每小时处理4 000万行数据,共享中心“日不落”地循环结账,以最快的速度支撑着“130+”代表处经营数据的及

时获取。

海尔集团高级副总裁、CFO(首席财务官)谭丽霞主导了海尔的财务变革,其目标是:传统的财务要向价值创造型财务进行转变,并为财务确定一个新的定位,即“规划未来、引领价值、事前算赢、创新增值”。

当时把海尔集团所有组织、业务当中的财务全部划分到了集团的财务团队中,并将1 800多名财务人员进行了收编,但保留每个财务自身的功能;之后再按照“让集中的更集中、让分散的更分散”原则,将集团财务划分成三类,即融入财务、生态财务和共享财务。谭丽霞再将所有的财务人员都“搬”到业务当中,实现业务财务共享。

海尔集团的财务变革就是传统的财务要转换成规划未来、引领双赢的价值创造型财务。其中,规划未来是指要创造价值,引领双赢则是指所有财务都要与业务融为一体,并要成为战略的引领者和业务发展的引领者。目前,海尔集团的财务共享中心是全国交易处理效率最高的财务共享中心。

海尔集团的财务人员的功能发生了很大变化,其表现有三:一是财务人员从财务会计转变为管理会计,这相当于从企业的后台走向了前台;二是整个财务功能结构发生了结构性颠覆,海尔集团2006年的业务财务人员只占有所有财务人员的5%,大部分财务人员都在做核算财务,变革之后,其业务财务人员占比已经有了非常大的提升,核算财务人员大规模减少;三是财务人员从独立的组织融入了业务,如前端的融入财务人员主要做事先算赢,他们基本上不做账、不出报表、不管钱,只是从各个角度,如从机会角度、战略角度、整个财务分析角度、预算角度等,与业务人员一起创造价值,洞察机会。

思考:管理会计在华为、海尔的崛起中的作用有哪些?你受到了什么启发?