

管理会计总论



引导案例

管理会计：或将成为会计工作的“蓝海”

2010年11月，“第三届财务管理国际峰会”上的学者认为，未来10年，企业财务部门的整体资源耗费将降为现在的80%，而其传统会计核算工作量将减少一半，同时战略决策支持工作量将增加一倍。这一切预示着财务管理从现在起步进入跨越发展阶段，财务管理者的重心将由传统财务会计职能迅速向管理会计(Management Account)职能转变。该峰会围绕着“管理会计在中国的实践应用”这一主题，不仅着力推动传统财务人员向管理会计师身份的转变，也在努力关注企业如何应对新会计革命。

随着全球会计准则的趋同，管理会计或将成为会计工作的“蓝海”。目前，中国企业正在给予财务人员更多企业战略决策的话语权，使之成为企业战略的参与者。管理会计师们可以运用在会计和财务报告、预算编制、决策支持、公司理财、风险和业绩管理、内部控制和成本管理方面的知识和经验为企业创造价值，已经成为不争的事实。国资委曾要求下属央企国企选拔财务人员参加注册管理会计师(Certified Management Account, CMA)的培训与认证，并给予升职加薪的奖励。此举意味着CMA被正式纳入了中国高级企业人才管理考评体系。

问题：

1. 什么是管理会计？
2. 管理会计与财务会计有何区别与联系？
3. 如何加强管理会计在我国的应用？



学习任务

- (1) 了解管理会计的形成与发展过程；
- (2) 掌握管理会计的定义、职能和内容；
- (3) 理解管理会计的基本理论；
- (4) 掌握管理会计与财务会计的区别与联系；
- (5) 了解管理会计职业。

第一节 管理会计概述

一、管理会计的定义

对于什么是管理会计，国内外会计学界众说纷纭。有的认为管理会计就是预测决策会

计,也有的认为管理会计是为企业内部管理提供决策信息的内部会计。国外会计学界和国内学者对管理会计也有一定的界定。

1958年,美国会计学会(American Accounting Association, AAA)管理会计委员会对管理会计作了如下定义:管理会计就是运用适当的技术和概念,处理企业历史的和计划的经济信息,以有助于管理人员制订合理的、能够实现经营目标的计划,以及为达到各项目标所进行的决策。管理会计包含着为进行有效计划的制订、替代方案的选择、对业绩的评价以及控制等所必需的各种方法和概念。

1966年,美国会计学会的《基本会计理论》认为:所谓管理会计,就是运用适当的技术和概念,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决策。

1982年,美国学者罗伯特在《现代管理会计》一书中对管理会计作了如下定义:管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统,它有助于管理者进行决策和控制。

1986年,全美会计师协会的管理会计实务委员会(Management Accounting Practice, MAP)对管理会计的基本定义如下: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管责任的履行所需财务信息,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诸如股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。

1982年,英国成本与管理会计师协会修订后的管理会计定义,进一步把管理会计的范围扩大到除审计以外的会计的各个组成部分。按照英国成本与管理会计师协会的解释,管理会计是对管理当局提供所需信息的那一部分会计的工作,使管理当局得以:制定方针政策;对企业的各项活动进行规划和控制;保护财产安全;向企业外部人员(股东、债权人等)反映财务状况;向职工反映财务状况;对各个行动的备选方案作出决策。

1988年,国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)下设的财务和管理会计师委员会将管理会计定义为:在一个组织中,管理部门用于计划、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。

20世纪80年代初,西方管理会计理论被引进中国,我国学者积极地对管理会计进行研究,其中关于管理会计的定义,有以下几种代表性的观点。

余绪缨教授(1999年)认为:“管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计,它为企业内部使用者提供有助于正确进行经营决策和改善经营管理的有关资料,发挥会计信息的内部管理职能。”

李天民教授(1984年)认为:“管理会计是通过一系列专门方法,利用财务会计资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,是内部管理人员能够据此对整个企业或责任单位日常和未来发生的经济活动进行规划、控制、评价与考核,并帮助企业管理层作出最优决策的一整套信息处理系统。”

潘飞教授(2003年)认为:“从管理学的角度看,管理会计实质上是利用财务会计资料及其他相关资料,利用会计、统计和数学的方法对企业的各项管理活动进行预测、决策、规划、控制,并对实际执行结果进行评价与考核,其目的是最大限度地调动各方面的积极因素,从而取得最佳的经济效益。”

综合国内外学者的观点,我们认为:管理会计是运用一系列专门的方式方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理,以提高企业经济效益为最终目的的信息处理系统。

正确理解管理会计的定义应注意以下几点。

(1) 从属性上看,管理会计属于管理学中会计学科的边缘学科,是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。

(2) 从范围上看,管理会计既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当局甚至国家行政机构等非管理集团服务。

(3) 从内容上看,管理会计既要研究传统管理会计所要研究的问题,也要研究管理会计新领域、新方法,并且应把成本管理纳入管理会计研究领域。

(4) 从目的上看,管理会计要运用一系列专门的方式方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理。

二、管理会计的形成与发展

管理会计发展的历史证明,管理会计的形成和发展受社会经济发展和经济理论的双重影响:一方面社会经济的发展要求加强企业管理,管理会计需适应这种需要;另一方面经济理论的形成又使得这种要求得以实现。管理会计在其形成和发展的各个阶段,无不体现这两个方面的影响。

(一) 传统管理会计阶段(20 世纪初至 20 世纪 50 年代): 以成本控制为基本特征的管理会计阶段

1. 社会经济发展的基本特征

19 世纪英国的工业革命,促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营、股份制等企业形式相继出现,企业的所有者逐渐将企业的经营权委托给专门的管理阶层。为适应所有权与经营权的分离,满足各有关方面(如股东、债权人等)对公司财务状况和经营成果关心,需要编制会计报表,于是近代会计产生了。

20 世纪初,随着社会化大生产程度的提高,企业生产规模日益扩大,竞争日益激烈,所有者和经营者都意识到企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长,更重要的是取决于成本的高低。因此,为了在激烈的市场竞争中战胜对手,企业必须加强内部管理、提高生产效率以降低成本、费用,最大限度地获取利润。

2. 经济理论的发展

适应该阶段社会经济客观要求,经济理论也有了很大的发展,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。该学派是德国社会学家韦伯于 20 世纪初创立的,强调的是一个正式的、机械性的组织机构,由组织中的统治集团实行控制。这种控制的实现要通过以下 4 个方面: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。韦伯从正式的和技术的观点将官僚体制描述为管理复杂组织所不可缺少的一种形式。

(2) 科学管理学派。该学派由泰罗创立,该理论旨在解决如何提高生产和工作效率,并认为对于完成每项工作来说总存在着一个“最佳途径”,管理的职责在于为工作提供明确的

指导,选拔最适合于该项工作的工人来完成,并用最有效的方法对这些工人进行培训。同时,工人被假设只受经济奖励的激励。为了提高生产和工作效率,泰罗在诸如时间研究、动作研究等科学试验的基础上,制定出在一定客观条件下认为可以实现并且最有效率的标准操作方法,并以此法训练全体工人,从而制定出较高的标准。标准制定后,要求严格遵照执行,不允许浪费的存在。为了使工人达到较高的标准,除了使工人掌握标准的操作方法外,还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。

(3) 行政管理学派。该学派注重组织较高级的管理问题。20 世纪 20 年代,法约尔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,60 年代,该学派又有进一步发展,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。

(4) 古典学派。该学派的优点在于强调了正式结构的重要性,为今后理论的发展奠定了一定的基础。同时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。但是该学派最大的缺陷在于其侧重点放在“没有人的组织”上,强调的是“机器模型”,完全忽视了人的因素。

3. 管理会计的形成

古典组织理论特别是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两大分支,使现代会计的管理职能得以表现出来。该阶段,管理会计以成本控制为基本特征,以提高企业生产效率和工作效率为目的,主要包括以下几个方面的内容。

(1) 标准成本。标准成本是指按照科学的方法制定在一定客观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,使成本计算由事后的计算和利用转为事前的计算和利用,是现代会计管理职能的一大体现。

(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。差异分析是指在一定期间终了时,对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析,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。

(二) 现代管理会计阶段(20 世纪 50 至 20 世纪 80 年代): 以预测、决策为基本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,科学技术日新月异,社会生产力得到了迅速的发展,企业规模不断扩大,跨国公司大量涌现,与此同时,市场竞争愈演愈烈,企业获利能力普遍下降。面对瞬息万变的外部环境,企业的管理人员意识到,欲使本企业在市场竞争中立于不败之地,并且提升自身的价值,必须对市场变化进行正确预测,在科学预测的基础上作出决策。因此,企业生产经营出现以下变化。

(1) 广泛推行职能管理,利用行为科学研究的最新成果来改善人际关系,强调职工的主观能动性,以激励职工提高产品质量、降低产品成本、扩大企业盈利。

(2) 产品生产从重视单一品种的大批量生产转为按顾客要求进行多品种的小批量生产,以提高竞争力。

(3) 重视市场调查研究,借助最新研究成果,加强生产经营的预测和决策工作,进一步强化了生产经营的日常控制和考评工作。

(4) 计算机技术的迅速发展,为定量化管理提供了保障。

2. 经济理论的发展

为了适应企业管理重心由提高生产和工作效率转到提高经济效益的需要,西方管理理论有了迅速的发展,各种管理理论和管理学派的出现,极大地推动了管理会计的发展。

(1) 行为科学。行为科学是运用心理学、社会学、社会心理学等方面的研究成果,研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。行为科学认为:不能把企业的职工看作只追求经济利益的“经济人”,而应看作有感情、思想、需要、爱好及主动性、积极性的“社会人”;企业是一个社会组织,从长远的观点看,企业的目标应该是长远健康发展。行为科学旨在创造一种适当的激励机制,激励人们确定这样的行为准则:每一个组织成员只有依靠组织才能有所作为,脱离组织则一事无成,从而在组织与组织成员之间形成一种同舟共济、患难与共的关系;每一位组织的成员只有在组织整体目标实现的同时,才能最大限度地实现个人目标;整个组织的各个方面均应以组织整体目标与组成人员个人目标协调一致为出发点,只有这样,才能充分发挥各方面的积极性和创造性,才能不断增强企业的活力和凝聚力,才能为企业长期健康发展提供有力的组织保障。行为科学的产生主要是为了满足管理界日益增长的“应该注重组织内人的因素”的需要,其侧重点在于人际关系和人力资源,主要贡献在于提出了群体动态、非正式组织、管理监督风格、参与管理和自我实现等概念。

知识链接

美国管理学家梅奥率领一个小组于1927—1932年进行了著名的“霍桑试验”,提出了群体动态即群体行为方式的概念。他们研究了不管灯光照明强度如何变化,工人的生产率都在增加的现象,这一点与事先所做的假设“灯光照明强度减小,生产率会降低”截然相反。由此,研究者得出结论:相对于实物条件而言,社会和心里的变量如激励、工人受观察等,对生产有很大的影响。

(2) 系统理论。系统是一个有组织的、一元化的整体,它包括两个或两个以上的独立部分、元素或子元素,其界限由环境决定。系统理论认为:组织系统的各个部分是相互联系、相互依存、相互制约的;系统内部、系统之间以及系统与外部,要进行物质、能量和信息交换,并通过交换形成一种稳定有序状态。该理论强调:组织对其所处的环境的依赖性;研究的目的在于帮助组织适应环境的手段;组织应认真研究由于环境影响而产生的组织业绩水平的不规则性。总之,一般系统理论认为,对于不同的环境而言,没有一个最佳的组织结构可以通用。

(3) 决策理论。决策理论认为:决策贯穿管理的全过程,管理就是决策;要有“以满意代替最优”的思想;要有“目标排列”的思想。

3. 管理会计的发展

社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了以预测、决策、预算、控制、考核、评价为中心的管理会计体系。并且在该期间,以标准成本制度为主要内容的管理控制继续得到强化并有了新的发展。责任会计将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来,不仅进一步加强了对企业经营的全面控制(不仅仅是成本控制),而且将责任者的责、权、利结合起来,考核、评价责任者的工作业绩,从而极大地激发了经营者的积极性和主动性。管理会计在强化控制职能的同时,开始行使预测、决策职能。随着各种预测、决策的理论和方法广泛引入会计工作,逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的行之有效的会计信息管理系统。其主要内容包括以下几个方面。

(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,预计和推测经济活动未来趋势和变化程度的过程,包括销售预测、成本预测、利润预测、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,包括经营决策和投资决策等内容。

(3) 预算。预算是指用货币度量和非货币度量反映企业一定经营期间收入、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。控制是指按预算的要求,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和责任会计的实施中表现出来。

(三) 战略管理会计阶段(20 世纪 80 年代以来): 以重视环境适应性为基本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 年代以来,社会经济表现出以下基本特征。

竞争要求企业进行“顾客化生产”。市场全球化使企业面临更加激烈的市场竞争,企业面临的市场已从过去的已知顾客群转向包括潜在顾客群在内的多样化顾客群体。为了适应该变化,企业的生产组织必须从以追求规模效益为目标的大批量生产方式转为能为顾客不同需求迅速作出反应的“顾客化生产”,即以顾客为中心,以顾客的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,在较短的时间内完成从产品设计、制造到投放市场的全过程。

科学技术的发展为“顾客化生产”提供了可能。数控机床、计算机辅助设计、计算机辅助制造、计算机管理系统等的广泛应用,使得产品的订货、设计、制造、销售等各环节综合成一个整体,设计人员可以据此取得新产品的功能、形状、成本构成等的最佳结合,从而实现新产品技术先进性和经济可行性的统一。这不仅为企业进行灵活多样的“顾客化生产”提供了技术上的可能,而且提高了劳动生产率和产品的市场竞争力。

2. 经济理论的发展

市场竞争的激烈使得人们认识到对外部环境的准确预测几乎是不可能的,企业的计划

必须以外部环境的变化为基础,更加留心市场变化的动态,更加密切关注竞争对手。与此相适应,战略管理的理论有了长足的发展。

战略管理是管理者确立企业长期目标,在综合分析全部内外相关因素的基础上,制定达到目标的战略,并执行和控制整个战略的实施过程。战略管理过程一般分为3个阶段:战略的制定、战略的实施、战略的评估和控制。战略制定的关键是在不断审视企业内外部环境变化的前提下,寻找一个能够运用优势,抓住机会,弱化劣势,避免、缓和威胁的战略;战略实施的关键在于将企业战略具体化,使之在时间安排和资源分配上有所保障;战略评估和控制的关键在于及时、准确地将有关信息反馈到企业战略管理的各个环节上,以便企业各级领导采取必要的纠正行动。企业战略管理的基本点是重视环境对企业经营的影响。

3. 战略管理会计的产生

随着战略管理理论的发展和完善,著名管理学家西蒙于1981年首次提出了“战略管理会计”一词。西蒙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。战略管理会计研究的主要内容应包括:市场份额的评估;战略预算的编制(把本企业的信息和竞争对手的信息按多栏式预算格式加以对比反映);竞争地位的变化研究(以企业现有状态为起点,改变资本结构或定价策略将会给企业竞争地位造成的影响)等。

20世纪80年代末,西方会计界人士提出,既然战略管理会计源于企业未来战略管理,则不同的企业战略所要求的战略管理会计的侧重点也就不同。比如,1978年,迈尔斯和斯诺按照企业对外部环境变化所持有的不同战略,把企业分为4类:防卫者、开拓者、分析者和被动者。防卫者——一般选择需求量不大且稳定的产品市场作为企业的目标市场,由于市场相对稳定,企业专注于降低成本和提高质量;开拓者——时刻寻找市场机会以求发展,对它们来说,灵活性比效率、利润率更重要;分析者——是前两者的结合,在主要生产传统产品的同时,不断开发新产品和新顾客;被动者——不能有效地对外部环境的变化作出反应,在竞争中往往以失败告终。

1987年,西蒙以调查问卷的形式访问了防卫者和开拓者。他发现在持防卫战略的企业中,战略管理会计并不十分注重对预算的编制和控制,而是侧重于研究影响战略的不确定因素,如产品或技术的变化对企业现行低成本的影响;在持开拓战略的企业中,战略管理会计极为重视预测数据、设立严格的预算目标及控制产品的质量,对成本的控制则比较疏忽。

1989年,杉克对迈克尔·波特竞争优势分析中提出的低成本战略和高差异战略所做的调查显示:在持有低成本战略的企业中,战略管理会计侧重于使用传统管理会计,他们用标准成本评价部门业绩,用产品成本作为定价和编制弹性预算的基础,力求完成预算目标,并重视分析竞争对手的成本。当然,随着适时制生产系统(JIT)的建立,作业成本得以广泛应用于低成本战略的企业中,从而成为战略管理会计的一项重要内容。在持有高差异战略的企业中,战略管理会计注重市场营销部门的成本效益分析,认为市场营销是企业成功的关键因素,而预算控制和标准成本则放在次要位置。

因此,战略管理会计是与企业战略管理密切联系的,它运用灵活多样的方法收集、加工、整理与战略管理相关的各种信息,并据此来协助管理层确立战略目标、进行战略规划和评价管理业绩。

第二节 管理会计的基本理论

一、管理会计的对象

围绕什么是管理会计的对象,国内理论界基本形成以下几种观点。

(一) 现金流量论

这种观点的学者认为管理会计的研究对象是企业的现金流量,理由如下。

(1) 从内容上看,现金流量贯穿于管理会计各章的始终,表现在预测、决策、预算、控制、考核与评价等各个环节中。

(2) 通过现金流量,可以把企业生产经营中的资金、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。现金流量表现为现金流入和现金流出两个方面,这两个方面在数量上和时间上的差别,最终会影响企业的经济效益。①收入减成本等于利润,虽然一定期间内收入的现金与支出的现金不等于该期间的收入和成本,但从根本上讲,企业是否真正盈利受现金流入量和现金流出的制约;②现金流入量与现金流出量时间上的差别,制约着企业资金占用水平,一项现金支出表现为现金流出,如果它能很快地回收,形成现金流入,则生产经营中占用的资金就少;③通过货币时间价值的换算,把现金流出的时间上的差别表现为数量的差别,从而可以对生产经营中的成本耗费水平、资金占用水平和盈利水平进行综合、统一的评价。

(3) 现金流量具有最大的综合性和敏感性,可以在预测、决策、预算、控制、考核与评价等各个环节发挥积极能动作用。

(二) 价值差量论

这种观点的学者认为管理会计的对象是价值差量,理由如下。

(1) 一般来说,现代管理会计的基本内容包括成本性态分析与变动成本的计算、盈亏临界点与本—量—利分析、经营决策的分析与评价、资本支出决策的分析与评价、标准成本系统、责任会计等方面,而价值差量是对每一项内容进行研究的基本方法,并能贯彻始终。

(2) 价值差量具有很大的综合性。管理会计研究的“差量”问题,既有价值差量,又包括实物差量和劳动差量,后者是前者的基础,前者是后者的综合表现。

(3) 现金流量不能作为管理会计的对象,因为现金流量仅在经营决策和资本支出决策的分析和评价中涉及,其他内容均不直接涉及现金流量,因此现金流量并不能在现代管理会计中贯穿始终。

(三) 资金总运动论

这种观点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,理由如下。

(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,因而管理会计与财务会计有着共同的对象——资金运动。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的流。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。

(四) 以使用价值管理为基础的价值管理

从实质上讲,管理会计的对象是企业的生产经营活动。可以说,企业的生产经营活动是管理学各门课程共同的研究对象,各门课程之所以能够相互区分开来,是因为它们基于不同目的、从不同角度、采用不同方法、在不同层面上展开研究。例如,财务会计主要是从外部报表使用者的角度出发,通过凭证、账簿、报表、记账、算账、报账等会计循环工作,对已经发生或已经完成的生产经营活动进行核算,以提供其所需的会计信息。而管理会计主要是从内部使用者的角度出发,通过筹资、投资、营运和分配等工作,对未来生产经营活动产生的现金流进行规划和控制,以提高资金的使用效果。

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。在商品经济条件下,企业的生产经营活动表现为两个方面:一方面表现为使用价值的生产和交换过程,另一方面表现为价值形成和价值增值过程。管理会计是以生产经营活动中价值形成和价值增值过程为对象,通过对使用价值的生产和交换过程的优化,提供信息并参与决策,以实现价值最大增值的目的。

从实践角度上看,管理会计的对象具有复合性的特点。一方面,管理会计致力于使用价值生产和交换过程的优化,强调加强作业管理,其目的是提高生产和工作效率。因此,作业管理必然强调有用作业和无用作业的区分,并致力于消除无用作业。为此,必须按生产经营的内在联系,设计作业环节和作业链,为作业管理和管理会计的实施奠定基础。可以说,作业管理使管理会计的重新构架成为可能。另一方面,在价值形成和价值增值过程中,管理会计强调加强价值管理,其目的是提高经济效益,实现价值的最大增值。因此价值管理必然强调价值转移、价值增值与价值损耗之间的关系:价值转移是价值增值的前提,减少价值损耗是增加价值的手段。为此,必须按照价值转移和增值的环节,设计价值环节和价值链。可以说,价值管理使管理会计的重新构架成为现实。

正是因为管理会计对象具有的复合性特征,才使作业管理和价值管理得以统一,并构成完整的管理会计对象,从而与其他课程区别开来。一方面,价值环节和价值链与作业环节和作业链密切联系,基本形成一一对应的关系;另一方面,价值的增值取决于作业环节的减少和无用作业的消除,因为作业环节的减少和无用作业的消除将减少资源的耗费,在整个纵向价值链的价值增值额不变的情况下,必然会增加企业的价值增值额。可以说,作业管理和价值管理是管理会计的两个轮子。

二、管理会计的目标

管理会计是适应企业加强内部经营管理,提高企业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

为管理和决策提供的信息有以下几类。

(1) 与计划、评价和控制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。

(2) 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。

(3) 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,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企业长期、中期和短期利益的最佳化运行。

三、管理会计的职能

为实现管理会计的目标,管理会计应具有以下基本职能。

1. 预测职能

预测是指采用科学方法预计、推断客观事物未来发展的方向和程度的管理行为,也就是根据过去、现在预计未来,由已知推断未知的过程。管理会计的预测职能,就是根据企业未来的目标和经营方针,充分考虑经济规律和资源约束,利用会计、统计和其他有关信息,采用科学的经济预测法,对企业未来的销售、成本、利润、资金需求等重要经济指标进行合理的预计和推断,为企业管理者进行正确的经营决策提供信息支持。因此,预测职能是管理会计的基本职能,是执行其他职能的基础。

2. 参与决策职能

所谓决策,通俗地讲就是作出决定或“拍板”,即对未来行动的目标或方向以及实现目标的方法、手段作出决定。严格地说,参与决策不同于决策,它是指管理会计人员为了使企业决策者作出正确的判断和决策,在充分利用会计信息和其他相关信息的基础上,对生产经营或投资活动中的特定问题拟订备选方案,运用专门的方法进行科学测算、比较和分析,初步筛选出可行方案,供决策者进行选择的各种准备工作及过程。

3. 预算职能

预算是行动计划的定量表现,就是在最终确定的决策方案基础上,编制企业全面预算和各种责任单位的责任预算,从而确定企业各方面应达成的主要目标,借以指导当前及未来的经济活动。预算职能既是参与决策职能的继续,又是下述控制职能、考核职能的基础。

4. 控制职能

控制职能主要是根据预算标准来衡量执行情况,纠正预算执行中的偏差,确保预算目标的实现。这一职能的充分发挥,要求将对经济过程的事前控制与事中控制有机地结合起来,即事前预设科学的控制标准(预算标准),并对标准执行偏差及时处理,以保证企业各项经济活动不偏离既定的目标。

5. 考核职能

考核职能主要是在事后,根据各责任单位所编制的业绩报告,将实际数据与预算标准进