



高等院校应用型本科 **财会系列** 特色教材

GUANLI KUAIJI

管理会计

(第二版)

杨茅甄 主 编

徐 达 陆蕴秋 副主编

本教材第二版反映我国管理会计体系建设目前已有成果的相关内容，如财政部的相关文件精神、已经发布的管理会计应用指引等最新相关内容等。本书内容丰富，举例扼要，表述严谨，每章末均设计有题型多样的练习题，具有很强的应用性；配备教学课件，方便教师教学。

高等院校应用型本科财会系列特色教材

管 理 会 计

(第二版)

杨茅甄 主 编

徐 达 陆蕴秋 副主编

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/杨茅甄主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社,
2018.9

(高等院校应用型本科财会系列特色教材)

ISBN 978-7-5642-3099-9/F·3099

I. ①管… II. ①杨… 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(2018)第 185309 号

□ 责任编辑 王 芳

□ 封面设计 张克瑶

管 理 会 计

(第二版)

杨茅甄 主 编

徐 达 陆蕴秋 副主编

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海同济印刷厂有限公司印刷装订

2018 年 9 月第 2 版 2018 年 9 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 18 印张 461 千字

印数: 7 001—12 000 定价: 45.00 元

第二版前言

近年来,我国企业和单位的会计工作,在手段和技术方法上发生了很大的变化。

很久以前,我国企业和单位的会计就引进了电算化作业,开始使用电脑做账。但在实际工作中,一直是走“双轨制”的道路,即“手工做账”和“电脑做账”并行,并以“手工做账”为主。在这样的背景下,会计人员埋头于做凭证、登账簿、算成本、编报表的工作,无法摆脱繁重的案头作业,会计电算化实际成为摆设。

2013年12月6日,财政部印发了《企业会计信息化工作规范》,要求企业和单位的会计以计算机取代手工作业,实现会计资料的“无纸化”,并要求整个工作在2017年年初完成。到目前,我国企业和单位的会计工作基本实现了财政部的时间节点要求,实现了全面电算化和无纸化,会计人员可以从繁重的案头工作中解放出来了。

但实现了会计电算化、会计人员不再需要做大量的案头工作以后,数量众多的会计人员主要应做什么呢?这成为广大在岗会计人员的一个困惑。会计原来所做的记账、算账、报账工作,是机械性的、简单重复的,用电脑做非常合适,完全可以被替代;而且,用电脑做更规范、更安全。但企业(单位)的管理会计、成本管理、财务管理等工作,是智能性的,无法被电脑替代,必须由人来做。在比我国更早完全实现会计电算化的发达国家,被电脑解放出来的会计人员,早已转到管理会计、成本管理等岗位上了。在会计工作完全实现电算化、无纸化后,接下来需要解决的是管理会计的“落地”和职业化问题,在岗的会计人员应尽快把工作重心转移到企业(单位)的管理会计工作上。

2014年10月,财政部发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,开始自上而下大张旗鼓地推进管理会计在我国的标准化和职业化发展。财政部提出了“4+1”的管理会计有机发展模式:“4”是指理论(相关理论建设)、指引(相关标准制定)、人才(相关人才培养)和信息化;“+1”是指咨询服务(会计师事务所等社会中介)的配合。2017年后,《管理会计应用指引》(征求意见稿)等标准开始陆续发布,显示了我国管理会计的“标准”逐渐成型。

在这样的背景下,本书第二版做了以下两个方面的修订:

1. 反映我国管理会计体系建设目前已有成果的相关内容。如财政部的相关文件精神,已经发布的《管理会计应用指引》(征求意见稿)的相关内容等。对教材中有关章节的叙述,尽量跟上财政部管理会计体系建设的脚步,使用已发布的《管理会计应用指引》(征求意见稿)的一些标准的提法,争取逐渐把原教材的体系,转到我国正在建设的具有中国特色的管理会计体系的轨道上。

2. 修正本教材第一版的一些错漏。

教材第二版的编写章节分工,同第一版。第二版的修订由杨茅甄担任。

我国的管理会计体系建设正在紧锣密鼓地进行中,管理会计的标准正在不断推出,本教材第二版的修订肯定存在不足之处,希望本教材的修订能跟上我国管理会计体系建设的步伐。

编者

2018年7月

第一版前言

管理会计是现代会计的两大分支之一,是管理学和会计学的交叉,是一门边缘学科。管理会计在国外发展得很快,在英、美等国早已“职业化”,即在社会上举办注册管理会计师考试,在企业内设置专职管理会计岗位。管理会计的各种方法,在企业内的应用也很广泛。我国在 20 世纪 80 年代初已在高校财经类专业开设了管理会计课程,并把管理会计的内容列入会计职称考试的相关课程。但我国的管理会计迄今没有职业化,管理会计的一些方法也没有在企业中实际“落地”,这是我国在管理会计理论和实践方面的一个重大缺陷,有关方面已经注意到这个问题,并正在有针对性地制定解决方案。

本教材为财经类院校会计相关专业编写,可以用作会计专业、审计专业、财务管理专业等本科、大专学生相关课程的教材,也可以用作大专院校管理专业、贸易专业相关课程的教材。

本教材由杨茅甄任主编,徐达、陆蕴秋任副主编。其中:杨茅甄编写第一章、第二章、第三章、第四章、第六章、第十一章,徐达编写第五章、第十章,陆蕴秋编写第七章、第八章、第九章。全书由杨茅甄总纂。

由于编者水平有限,书中难免存在疏漏甚至错误之处,恳请读者批评指正。

编 者

2015 年 1 月

目 录

第二版前言	1
第一版前言	1
第一章 管理会计概论	1
内容提要	1
第一节 财务会计与管理会计	1
第二节 管理会计的基本假设和原则	9
第三节 管理会计的职能和内容	11
主要概念	13
练习题	13
第二章 成本分类与成本性态	15
内容提要	15
第一节 成本分类	15
第二节 成本性态	17
第三节 混合成本分解	23
主要概念	27
练习题	27
第三章 本量利分析	30
内容提要	30
第一节 本量利分析概述	30
第二节 保本点分析	33
第三节 本量利有关因素分析	42
第四节 本量利分析的其他问题	44
主要概念	48
练习题	48
第四章 变动成本法	52
内容提要	52

第一节 变动成本法与全部成本法	52
第二节 变动成本法的特点	55
第三节 变动成本法与全部成本法对利润计算结果的影响	59
第四节 变动成本法的优缺点及其应用	68
主要概念	70
练习题	71
第五章 经营预测	74
内容提要	74
第一节 预测概述	74
第二节 销售预测	76
第三节 成本预测	81
第四节 利润预测	87
第五节 资金预测	90
主要概念	95
练习题	95
第六章 短期经营决策	100
内容提要	100
第一节 决策概述	100
第二节 短期经营决策的相关概念	103
第三节 定价决策	107
第四节 生产决策	113
第五节 存货决策	125
主要概念	130
练习题	131
第七章 长期投资决策	135
内容提要	135
第一节 长期投资决策概述	135
第二节 长期投资决策的基本因素	137
第三节 长期投资方案评价的基本方法	153
第四节 长期投资决策方法的应用	161
主要概念	167
练习题	167
第八章 全面预算	172
内容提要	172
第一节 全面预算概述	172

第二节 全面预算的内容和编制方法	175
第三节 预算编制的其他方法	185
主要概念	189
练习题	190
第九章 标准成本控制	194
内容提要	194
第一节 标准成本概述	194
第二节 标准成本的制定	196
第三节 成本差异的分析	202
主要概念	211
练习题	211
第十章 责任会计与业绩评价	216
内容提要	216
第一节 责任会计制度概述	216
第二节 责任中心	221
第三节 责任中心的业绩评价	225
第四节 内部转移价格	234
主要概念	240
练习题	241
第十一章 现代管理会计的新发展	247
内容提要	247
第一节 作业管理和作业成本法	248
第二节 战略管理会计	255
第三节 综合记分卡	258
主要概念	262
练习题	262
附录	264
附录 1 复利终值系数表	264
附录 2 复利现值系数表	266
附表 3 年金终值系数表	268
附表 4 年金现值系数表	270
参考答案	272
参考文献	277

第一章 管理会计概论



内容提要

管理会计是管理和会计的融合,是会计学和管理学的交叉,是一门边缘学科。其目标是确保企业取得最佳经济效益,其对象是企业的经营活动及其价值表现。管理会计是与财务会计并列的一个信息系统,是现代会计的两大分支之一。

管理会计与财务会计既有联系,又有区别。它们的区别表现为:服务的对象不同;作用时效不同;遵循的原则、标准不同,依据的基本概念框架结构不同;信息特征及信息的效用不同;方法体系不同;工作主体的层次不同。它们的联系表现为:工作对象相同;基本信息同源;最终目标一致。

与财务会计相同,管理会计也有自己的基本假设和原则。

管理会计的职能为:预测经营前景,参与经济决策,规划经营目标,控制经营过程,考核评价经营业绩。管理会计的内容包括预测和决策会计、规划控制会计和责任会计三部分。

第一节 财务会计与管理会计

一、管理会计概述

(一)管理会计实践与理论的开端

1. 科学管理与管理会计雏形的出现

一般认为,管理会计的实践与理论起始于 20 世纪初,其发源地为美国。

20 世纪初,美国人泰罗开启了现代企业的科学管理实验。泰罗有着特殊的人生经历:他高中毕业以后,考入哈佛大学法律系,但读法律、做律师,是他父亲的设计,并不符合他个人的爱好,于是他在入学体检时玩了一个小花招,使哈佛大学放弃了对他的录取,他转而到一家工厂做了车工。他做了七年车工,对车工的工作情有独钟,以至写了一本著作——《车工技术》。泰罗在做车工的同时,通过自学取得了大学的工程师学位,从而被工厂聘为车间主任,进入管理阶层。由于他长期做工人的经历,使他能了解当时美国企业中工人和管理者的严重对立情况。管理者对付工人有两个“武器”:“棍棒”和“饥饿”,即你偷懒,就打你;你偷懒,就炒你“鱿鱼”,让你挨饿。而工人对付管理者也有两个“武器”:“捉迷藏”和“破坏机器”;即你盯着我时,我看似卖力干活,你一回头,我马上偷懒;利用管理者不熟悉机器,工人总是在机器上制造小故障,从而可以堂而皇之地停下偷懒。泰罗认为,这样的关系对双方都不利,是属于“双输”的,尤

其会使企业的效益大为下降。所以,他担任管理者后,提出一个口号:“做一天公平的工作,拿一天公平的工资”,主张这样来调和工人和管理者的关系,使企业的生产效率和经济效益得到上升,达到“双赢”的效果。于是,他面临的关键问题是怎样规范“公平的工作”和“公平的工资”——这实际上就是劳动定额和标准工资。所以,泰罗对企业科学管理最早做的工作就是“动作与时间研究”,也就是探索劳动的合理动作和工人合理的时间消耗,用现代的术语,就是制定劳动定额。泰罗的“动作与时间研究”最早为管理会计的“标准成本制度”奠定了基础,这也是管理会计最早成型的一部分内容。在这个时期,与标准成本相联系的差异分析和企业全面预算,也陆续在企业管理实践中被应用,这些形成了管理会计最早的雏形,也就是“规划控制会计”的部分主要内容。

1922年,美国会计学者奎因坦斯最早使用“管理会计”(Management Accounting)术语,他在自己的著作中首次使用了“管理上的会计”这一提法。1924年,美国学者麦金希出版了名为《管理的会计》的专著,同期布里斯出版了《通过会计进行管理》的专著,这些著作被认为是管理会计早期的代表作,它们的内容基本包括“标准成本法”的运用和“预算编制和控制”两个方面。所以,“标准成本制度”和“全面预算”,应该是管理会计最早形成实践和理论体系的内容。

2. 管理会计实践与理论快速发展

早期的管理会计内容比较零碎,没有形成体系,只是表现为一些一定程度利用财务会计信息改进企业管理的方法的逐渐积累。到第二次世界大战结束,20世纪50年代初,管理会计出现了一次大发展,其动力是第二次世界大战所导致的“战后景气”。第二次世界大战后“百废待兴”,工业出现了空前发展的势头,新的生产技术和设备层出不穷,企业间的竞争也空前激烈,促使企业改进管理、重视预测和决策、细化预算、加强规划和控制,使管理会计逐渐成形,各种方法开始形成体系。

这一时期发展成熟的是以“管理科学学派”为基本理论和实践依据的“预测决策会计”,以及以“行为科学”为指导思想的“责任会计”,结合早年的“规划控制会计”的内容,管理会计内容体系的三大板块基本成型。

20世纪50年代,美国会计学会成立了“管理会计委员会”,这是最早对管理会计进行集中管理与指导的机构。1969年,全美会计师协会(NAA)成立了“管理会计实务委员会”,陆续颁布了一系列指导管理会计实务的公告,在这些公告中,涉及管理会计的目标、术语、概念、惯例和方法、会计活动管理等多方面的内容,使管理会计的实践和理论逐渐标准化、系统化。

3. 管理会计的成熟和职业化

1952年,在伦敦举行的会计师国际代表大会上,首次正式提出了“管理会计”术语。之后,美、英等发达国家陆续将管理会计课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的一门主干课程。西方会计学者撰写了大量管理会计教材、专著和论文,其内容广泛涉及预测决策会计、规划控制会计和责任会计。在这个时期,数量经济分析、风险分析、数理统计、运筹学、管理工程学、决策论、控制论、信息论、系统论、行为科学和电脑应用技术被广泛应用,极大地丰富了管理会计的内容。

1972年,由美国管理会计协会主持,举行了第一次全美管理会计师资格考试;几乎同时,英国也举办了类似考试。西方出现了与“注册会计师(CPA)”并行的“执业管理会计师(CMA)”,管理会计开始职业化。

美国和英国执业管理会计师资格考试,要在连续三年内攻读有关课程,参加五个单元的考试,分别为:(1)经济学和企业财务;(2)组织与行为科学;(3)对外报表的编报准则、审计学、税

务;(4)企业对内和对外的定期报告与分析;(5)决策分析(决策模型的建立与信息系统)。

一般认为,执业管理会计师资格的取得,需要学习与掌握的知识 and 内容更为广泛,比注册会计师更加困难。

(二)管理会计的定义

学习管理会计,首先应对“什么是管理会计”有一个基本的认识。与财务会计相比较,管理会计迄今还不完整,对于什么是管理会计,众说纷纭,下面进行一些讨论。

1. 西方学者的观点

美国会计学会在 1958 年和 1966 年对管理会计做了如下定义:“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,并作出能达到上述目的的明智的决策。”这一定义将管理会计的活动领域限定于微观,即企业管理的环境。

从 20 世纪 70 年代起,西方一些学者将管理会计描述为“现代企业会计信息系统中区别于财务会计的一个信息子系统”,这就产生了对现代会计的认识提升,认为现代会计分为两大分支:财务会计和管理会计。

1981 年,全美会计师协会下设的管理会计实务委员会这样描述管理会计: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的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程,并指出管理会计同样适用于非营利组织,首次扩大了管理会计的活动领域,即从营利组织扩大到非营利组织。

1982 年,英国成本与管理会计师协会给管理会计下了一个更为广泛的定义,认为除了外部审计以外的所有会计分支(包括簿记系统、资金筹措、编制财务计划与核算、实施财务控制、财务会计和成本会计等),均属于管理会计的范畴。这是从最广泛角度理解、涵盖范围最广的管理会计。

1988 年 4 月,国际会计师联合会下设的财务和管理会计师委员会发表的《论管理会计概念(征求意见稿)》一文中指出:“管理会计可定义为: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。”在这个定义中,已明确把管理会计的应用领域扩展到所有的组织,即包括营利组织(企业)和非营利组织。

2. 管理会计早年在我国的引进和我国学者对管理会计的认识

管理会计是于 20 世纪 70 年代末、80 年代初进入我国的,在这个时期,我国的财经类院校开始开设管理会计课程,进行相关的研究和学习。管理会计在我国大致经历了以下发展阶段:

(1)介绍引入阶段。20 世纪 70 年代末、80 年代初,我国正经历高校恢复招生、改革开放、经济开始复苏的时期。与其他的许多经济理论和课程一起,管理会计开始被介绍引入我国高校。最初是在几个高校举办管理会计的师资培训班,由先进入这门课程跟踪和研究的教师授课,后形成了最初的管理会计教材,有的教材就是在师资培训班的教学讨论中形成的。1980 年前后,我国高校的会计和经济管理专业大多陆续开设了管理会计课程。

(2)吸收消化阶段。20 世纪 80 年代初期,我国开始大规模地恢复经济,企业大量引进国外的资本、设备、技术,以及企业管理的方法,其中包括管理会计的一些理论和方法。当时,我国会计理论界曾一度掀起学习管理会计、应用管理会计、建立具有中国特色管理会计体系的热潮,企业的会计实务工作者也积极参与“洋为中用,吸收消化管理会计”的活动,管理会计的一些方法被引入企业管理的实践,如全面预算、责任会计制度、标准成本制度等。在上海等大城

市,责任会计制度曾一度被很多企业推广。一些企业在管理实务中制定内部转移价格、划分责任中心、分解指标、进行业绩考核、组织厂内银行、落实奖惩,对改变原来“吃大锅饭”的企业内部管理发挥了一定的作用。但由于当时我国总体的经济体制尚处于计划经济模式,财务会计制度也仍然沿用计划经济的管理方式,所以管理会计理论与方法的使用在许多方面显得“水土不服”,甚至出现了管理会计在中国是否行得通的怀疑。

(3)实践创新阶段。20世纪90年代初,我国改革开放跨出了决定性的一步,由计划经济体制走向社会主义市场经济体制。1993年,我国的财务会计管理体制发生了脱胎换骨的变化,与国际接轨,由分行业、分所有制的会计制度控制改为国际通用的会计准则控制,企业也开始推行现代企业制度,这使得管理会计理论和方法的运用有了用武之地。

随着我国经济的发展,经济增长模式由改革开放之初的“资源驱动”逐渐向“创新驱动”的方向发展,这为管理会计在我国的应用和发展提供了广阔的天地。不仅管理会计课程已在我国高校相关专业普遍开设,而且一度成为我国会计职称考试的科目之一,管理会计的理念、应用理论与方法,开始被企业财务会计人员所认识和接受,我国管理会计的实践和创新,开始进入一个新的阶段。

我国管理会计在实务中的应用和发展还有很长的路要走。在发达国家的会计实务中,管理会计已经职业化,企业设置专职管理会计师、专门的管理会计部门,与财务会计部门并列,由总会计师领导。我国企业迄今没有专职的管理会计人员,管理会计的一些工作,如预算、固定资产投资的可行性分析等,都由财务会计人员兼职,更没有设置专门的管理会计部门。所以,从一定程度上来说,管理会计在企业中仍处于可有可无的状态,这极大地影响了管理会计的有效管理与控制方式在企业的应用,需要在企业管理的实践中,不断予以改进。

3. 我国会计理论界和实务界的共识

多年来,我国会计理论界和实务界对管理会计基本形成了以下共识:

(1)管理会计是管理学与会计学的交叉,是一门边缘学科。

(2)管理会计的目标是确保企业取得最佳经济效益。

(3)管理会计的对象是企业的经营活动及其价值表现。

(4)管理会计是现代会计系统中,与财务会计相并列的一部分,是与财务会计并列的一个信息系统。财务会计内容相对稳定,而管理会计的发展则尚未定型。

综上所述,管理会计是管理和会计的融合,是会计学和管理学的交叉,其目标是确保企业取得最佳经济效益,其对象是企业的经营活动及其价值表现。管理会计是与财务会计并列的一个信息系统,是现代会计的两大分支之一。

4. 近年我国的管理会计体系建设

2014年10月27日,我国财政部根据《会计改革与发展“十二五”规划纲要》,制定发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,开始系统建设我国的管理会计体系,推进管理会计在我国企业和单位的运用,使管理会计在我国企业和单位的内部管理中真正“落地”,实现管理会计的“职业化”。

(1)全面推进管理会计体系建设的重要性和紧迫性。

管理会计是会计的重要分支,主要服务于单位(包括企业和行政事业单位,下同)内部管理需要,是通过利用相关信息,有机融合财务与业务活动,在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。管理会计工作是会计工作的重要组成部分。改革开放以来,特别是市场经济体制建立以来,我国会计工作紧紧围绕服务经济、财政工作的大局,会计改革与发

展取得显著成绩:会计准则、内控规范、会计信息化等会计标准体系基本建成,并得到持续、平稳、有效实施;会计人才队伍建设取得显著成效;注册会计师行业蓬勃发展;具有中国特色的财务会计理论体系初步形成。但是,我国管理会计的发展相对滞后,迫切要求继续深化会计改革,切实加强管理会计工作。

党的十八届三中全会对全面深化改革做出了总体部署,建立现代财政制度、推进国家治理体系和治理能力现代化已经成为财政改革的重要方向;建立和完善现代企业制度,增强价值创造力已经成为企业的内在需要;推进预算绩效管理、建立事业单位法人治理结构,已经成为行政事业单位的内在要求。这就要求财政部门顺时应势,大力发展管理会计。

因此,全面推进管理会计体系建设,是建立现代财政制度、推进国家治理体系和治理能力现代化的重要举措;是推动企业建立、完善现代企业制度,推动事业单位加强治理的重要制度安排;是激发管理活力,增强企业价值创造力,推进行政事业单位加强预算绩效管理、决算分析和评价的重要手段;是财政部门更好发挥政府作用,进一步深化会计改革,推动会计人才上水平、会计工作上层次、会计事业上台阶的重要方向。

(2)我国管理会计体系建设的总目标。

建立与我国社会主义市场经济体制相适应的管理会计体系。争取从2014年开始,3~5年内,在全国培养出一批管理会计人才;力争通过一段时间的努力,中国特色的管理会计理论体系基本形成,管理会计指引体系基本建成,管理会计人才队伍显著加强,管理会计信息化水平显著提高,管理会计咨询服务市场显著繁荣,使我国管理会计接近或达到世界先进水平。

(3)管理会计体系建设的基本原则。

①坚持立足国情,借鉴国际。既系统总结自主创新和有益实践,又学习借鉴国际先进理念和经验做法,形成中国特色管理会计体系。

②坚持人才带动,整体推进。紧紧抓住管理会计人才匮乏这一关键问题,通过改进和加强会计人才队伍建设,培养一批适应需要的管理会计人才,带动管理会计的发展。同时,整体推进管理会计理论体系、指引体系、信息化建设等工作。

③坚持创新机制,协调发展。注重管理会计改革的系统性、整体性、协同性,重视财政部门在管理会计改革中的指导和推动作用,发挥有关会计团体在管理会计改革中的行业支持作用,突出各单位在管理会计改革中的主体作用。

④坚持因地制宜,分类指导。充分考虑各单位不同性质、不同行业、不同规模、不同发展阶段等因素,从实际出发,推动管理会计工作有序开展。

(4)管理会计体系建设的主要任务和措施。

①推进管理会计理论体系建设。推动加强管理会计基本理论、概念框架和工具方法研究,形成中国特色的管理会计理论体系。一是整合科研院校、单位等优势资源,推动形成管理会计产学研联盟,协同创新,支持管理会计理论研究和成果转化。二是加大科研投入,鼓励科研院校、国家会计学院等建立管理会计研究基地,在系统整合理论研究资源、总结提炼实践做法经验、研究开发管理会计课程和案例、宣传推广管理会计理论和先进做法等方面,发挥综合示范作用。三是推动改进现行会计科研成果评价方法,切实加强管理会计理论和实务研究。四是充分发挥有关会计团体在管理会计理论研究中的具体组织、推动作用,及时宣传管理会计理论研究成果,提升我国管理会计理论研究的国际影响力。

②推进管理会计指引体系建设。形成以管理会计基本指引为统领、以管理会计应用指引为具体指导、以管理会计案例示范为补充的管理会计指引体系。一是在课题研究的基础上,组

织制定管理会计指引体系,推动其有效应用。二是建立管理会计专家咨询机制,为管理会计指引体系的建设和应用等提供咨询。三是鼓励单位通过与科研院校合作等方式,及时总结、梳理管理会计实践经验,组织建立管理会计案例库,为管理会计的推广应用提供示范。

③推进管理会计人才队伍建设。推动建立管理会计人才能力框架,完善现行会计人才评价体系。一是将管理会计知识纳入会计人员和注册会计师继续教育、大中型企事业单位总会计师素质提升工程和会计领军(后备)人才培养工程。二是推动改革会计专业技术资格考试和注册会计师考试内容,适当增加管理会计专业知识的比重。三是鼓励高等院校加强管理会计课程体系和师资队伍建设,加强管理会计专业方向建设和管理会计高端人才培养,与单位合作建立管理会计人才实践培训基地,不断优化管理会计人才培养模式。四是探索管理会计人才培养的其他途径。五是推动加强管理会计国际交流与合作。

④推进面向管理会计的信息系统建设。指导单位建立面向管理会计的信息系统,以信息化手段为支撑,实现会计与业务活动的有机融合,推动管理会计功能的有效发挥。一是鼓励单位将管理会计信息化需求纳入信息化规划,从源头上防止出现“信息孤岛”,做好组织和人力保障,通过新建或整合、改造现有系统等方式,推动管理会计在本单位的有效应用。二是鼓励大型企业和企业集团充分利用专业化分工和信息技术优势,建立财务共享服务中心,加快会计职能从“重核算”到“重管理决策”的拓展,促进管理会计工作的有效开展。三是鼓励会计软件公司和有关中介服务机构拓展管理会计信息化服务领域。

(5)管理会计体系建设的工作要求。

①将管理会计工作纳入会计改革与发展规划,统筹安排,稳步推进;要切实加强对管理会计工作的统一领导,职能管理部门要加强与有关监管部门的协作,建立联合工作机制,推动管理会计工作有效开展。有关会计团体要大力开展管理会计理论研究、宣传培训、人才培养等工作。各单位负责人要切实履行会计工作职责,将管理会计工作纳入本单位整体战略,周密部署,积极稳妥地推进。

②加强工作指导。财政部要科学谋划、整体推进管理会计体系建设,引导、推动社会有关力量共同推进管理会计工作;要制定发布管理会计指引体系,总结国内外管理会计典型案例,组织编写管理会计系列辅导材料,以指导各单位开展管理会计工作。各级财政部门要组织管理会计经验交流和示范推广;要制定具体措施,加强对本地区管理会计工作的指导。

③加强宣传培训。各级财政部门要充分利用各种媒体,采取多种形式,加强对管理会计的宣传,营造管理会计发展的良好环境;要抓紧制定管理会计人才培养方案,推进管理会计人才培养工作;要将管理会计纳入会计继续教育内容,予以重点推进;要充分发挥有关会计团体、国家会计学院的主渠道作用,重视发挥有关高等院校、社会培训机构的重要作用。有关会计团体要通过在杂志开辟专栏、组织会员交流等多种途径,加强对会员的宣传。各单位要重视加强本单位会计人员对管理会计知识的学习和应用,大力培养适用的管理会计人才。

④加强跟踪服务。各级财政部门要抓好贯彻落实工作,及时了解管理会计工作推进情况,建立信息交流制度,编发信息简报,做好跟踪分析;要积极培育管理会计咨询服务市场,支持、指导、规范包括注册会计师行业在内的会计服务机构开展管理会计咨询服务业务,将其纳入现代会计服务市场体系整体推进,引导会计服务机构加强自身建设和管理会计研发投入力度、拓展会计服务领域、提升会计服务层次,满足市场对管理会计咨询服务的需要,营造良好的管理会计咨询服务市场环境。

在《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》颁布后,近几年来,财政部组织了一系列

切实有效的工作,具体推进《关于全面推进管理会计体系建设指导意见》的落实,包括以相关内容作为会计人员继续教育的课题,对会计人员进行培训,以及组织编写《管理会计应用指引》(征求意见稿),以逐渐形成具有中国特色的管理会计标准等。2018年初,财政部发布了一系列《管理会计应用指引》(征求意见稿),广泛听取意见,以便进一步修订,正式推出。这些征求意见稿包括《管理会计应用指引第202号——零基预算》《管理会计应用指引第203号——弹性预算》《管理会计应用指引第404号——约束资源优化》《管理会计应用指引第503号——情景分析》《管理会计应用指引第604号——绩效棱柱模型》《管理会计应用指引第700号——风险管理》《管理会计应用指引第701号——风险矩阵》等。可以预见,在未来的一段时期内,相关“征求意见稿”还会陆续发布,以形成我国的管理会计“标准”。

二、管理会计与财务会计的区别和联系

管理会计与财务会计既有联系,又有区别。

(一)管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别表现为以下几个方面:

1. 服务的对象不同

财务会计主要为企业外部的关系人服务,向企业的投资者、债权人、有经济往来关系的企业、税务部门、社会审计部门、政府的一些管理部门提供企业的相关信息,所以被称为“对外会计”,财务会计的信息主要用于对外提供。

管理会计主要为企业的经营者服务,向经营者提供各种用于预测、决策、评价、考核、奖惩的经济信息,所以被称为“对内会计”,管理会计的信息主要用于对内提供。

2. 作用时效不同

财务会计主要反映已经发生的会计业务,对已发生的经济业务进行记账、算账、报账、用账,所处理和反映的是过去实际已经发生的业务和事项。因此,财务会计实质上属于算“呆账”的“报账型会计”。

管理会计主要是面向未来,是能动地利用已知的财务会计资料进行未来的预测和规划,是同时分析过去、控制目前、规划未来,分析过去的目的,是控制现在和更好地规划未来。因此,管理会计实质上属于算“活账”的“经营型会计”。

3. 遵循的原则、标准不同,依据的基本概念框架结构不同

财务会计必须严格遵守“企业会计准则”的规范,记账和编制报表都必须完全按照企业会计准则的规定进行,财务会计有明确的基本前提、会计要素、质量要求原则、确认和计量原则、计量属性要求等,其基本概念的框架结构完整和相对稳定。

管理会计不受企业会计准则的约束,在工作中可以灵活应用预测学、控制论、信息理论、决策原理、目标管理、行为科学等管理理论作为指导,所使用的许多概念都超出了财务会计基本概念框架。

4. 信息特征及信息的效用不同

财务会计能定期向信息的使用者提供全面、系统、连续、综合的财务会计信息。这些信息受会计准则约束,有严格的规范。财务会计信息的载体是具有统一格式的凭证系统、账簿系统和报表系统。由于财务会计信息有时要向社会公开发表,有时要向政府机构报送,所以必须有统一的分类和格式,同时具有一定的法律效能。

管理会计提供的信息一般只为满足内部管理的特定要求,所以通常不要求具备全面性、系

统性、连续性、综合性等。管理会计信息的载体也具有较大的随意性,不必规定统一的格式和系统,通常为满足某种管理要求的内部报告。管理会计的信息一般不需要对外发表,所以也不具备法律效能。

5. 方法体系不同

财务会计的方法稳定,核算中一般只需要运用简单的算术方法。

管理会计可选择灵活多样的方法对不同问题进行分析处理,即使对同样的问题,经常也可能根据需要,采用不同的方法进行处理。在管理会计中,处理信息经常采用大量的现代数学方法。

6. 工作程序不同

财务会计有规定的会计循环,必须严格遵循设置账户、审核与编制凭证、登记账簿、成本计算、编制会计报表的会计循环,严格按既定的程序处理,不得随意改变工作内容,或颠倒工作顺序。

管理会计没有固定的工作程序,企业一般根据自己的实际情况,设计自身的管理会计工作流程。其工作程序只受管理需要的制约,即需要什么管理结果,就设计怎样的工作程序,而不必受任何客观规则的指导。

7. 工作主体的层次不同

财务会计的工作主体只有企业一个层次,财务会计记账、算账、报账、用账的主体只能是整个企业,反映的也只能是企业一个主体。财务会计不可能为企业某一个部门算成本、做报表。

管理会计的工作主体可以分为多个层次,它既可以把整个企业作为工作主体,也可以把企业内的一个部门作为工作主体。在进行经营预测、决策中,管理会计的工作主体是整个企业;而在责任会计制度中,却以企业内的各个责任中心作为工作主体,可以为各个责任中心编报业绩报告。

(二)管理会计和财务会计的联系

1. 工作对象相同

管理会计和财务会计都以特定企业为工作对象,关注的都是特定企业的经营资金运动。区别在于,财务会计的工作对象侧重于企业过去的经营资金运动和企业整体的资金运动;而管理会计的工作对象则侧重于企业目前和未来的经营资金运动,以及企业局部的和特定的经济活动。

2. 基本信息同源

管理会计和财务会计所使用的信息同源,都是通过财务会计循环所形成的信息资源。管理会计所使用的资料,基本来源于财务会计信息系统。管理会计的主要工作是根据自己特殊的目的,对财务会计信息进行深加工和再利用,形成有管理会计特点的信息系统。但管理会计和财务会计两个信息子系统,其信息来源是同样的,都是企业的资金运动通过财务会计的处理所形成的信息资源。

3. 最终目标一致

管理会计和财务会计所处的工作环境,都是现代经济条件下的现代企业,两者都以企业经营活及其价值表现为对象,都必须服从现代企业会计的总体要求,共同为实现企业管理目标服务。所以,管理会计与财务会计的最终工作目标是一致的。