



高职高专“十一五”规划教材

# 管理会计

GUANLI KUAIJI

孙静涛 高东升 主编 涂小丽 副主编



化学工业出版社



高职高专“十一五”规划教材

# 管理会计

孙静涛 高东升 主编 涂小丽 副主编



化学工业出版社

· 北京 ·

管理会计是现代企业会计的一个重要分支。它以预测、决策、预算、控制、考核、评价为基本方法，把会计与管理结合起来，体现以市场需求为导向的管理过程，旨在帮助企业正确决策，提高经济效益。

本教材主要阐述管理会计的基本理论和基本方法，注重教材的实用性、通用性和可操作性，列举了大量的实例，将理论与实践相结合，使学生能更好地巩固所学知识。

本教材结构合理、内容精练，理论和实践结合紧密，实用性和可操作性强，可作为财经类高职高专院校财会及相关专业的教学用书，也可作为在职财会人员继续教育和进修培训的辅助用书。

#### 图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/孙静涛，高东升主编. —北京：化学工业出版社，2008.3  
高职高专“十一五”规划教材  
ISBN 978-7-122-02174-8

I. 管… II. ①孙…②高… III. 管理会计-高等学校：技术学院-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 022600 号

---

责任编辑：于 卉 蔡洪伟  
责任校对：吴 静

文字编辑：刘 静  
装帧设计：尹琳琳

---

出版发行：化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街 13 号 邮政编码 100011)  
印 装：北京云浩印刷有限责任公司

787mm×1092mm 1/16 印张 10 字数 244 千字 2008 年 4 月北京第 1 版第 1 次印刷

---

购书咨询：010-64518888(传真：010-64519686) 售后服务：010-64518899

网 址：<http://www.cip.com.cn>

凡购买本书，如有缺损质量问题，本社销售中心负责调换。

---

定 价：19.00 元

版权所有 违者必究

# 前 言

现代企业会计分为财务会计和管理会计两大分支。管理会计是会计与管理相结合而产生的一门新兴学科,是现代会计科学的新发展,它主要是为强化企业内部经营管理,提高企业经济效益服务的。它突破了传统会计事后算账的局限性,为企业生产经营活动的预测、决策和控制提供了灵活多样的方法,形成了系统的方法论。随着社会经济的发展,管理会计的理论及方法在经济管理尤其是微观经济管理中的作用已被人们认识,日益成为企业管理中不可或缺的重要手段,其应用范围也越来越广泛。

本书主要适用财经类高职高专院校的学生学习,也可作为企业财会人员、管理人员及财经类院校教师的参考用书。

本书的体系与内容突出基本理论、基本方法与基本技能的结合,力求体系严谨、内容完整、表述准确、业务创新,并注重实用性、操作性和前瞻性。为体现管理会计的实务性和操作性的特点,便于读者了解和把握,本书在每一章的后面安排了适量的练习题,为消化、理解全书内容带来了极大的方便。

为了确保教材的先进性,本书吸收了近年来管理会计理论研究的最新成果,系统介绍了经实践证明具有可操作性的先进方法,并注意减少烦琐的数学推导,强调其实用性和可操作性,以便读者学习和掌握。

本书由孙静涛、高东升主编。本书的编写人员及分工如下:王瑞娟编写第一、二章;涂小丽编写第三、四章;胡红菊、芮福宏编写第五、六章;孙静涛、芮福宏编写第七章;高东升编写第八章。本书初稿完成后,由孙静涛、高东升对全书进行了仔细的修订、增补和总纂定稿。

在本书的编写过程中,参阅、借鉴了相关教材和著作,并吸收了其中的优秀成果,在此一并表示感谢。

由于编者水平所限,书中难免有不妥和疏漏之处,敬请读者批评指正。

编者

2008年1月

# 目 录

|                            |    |
|----------------------------|----|
| 第一章 管理会计概论 .....           | 1  |
| 第一节 管理会计的产生与发展 .....       | 1  |
| 一、管理会计的产生 .....            | 1  |
| 二、管理会计的发展 .....            | 2  |
| 第二节 管理会计的基本理论 .....        | 6  |
| 一、管理会计的目标 .....            | 6  |
| 二、管理会计的职能 .....            | 7  |
| 三、管理会计的一般程序 .....          | 7  |
| 第三节 管理会计的基本特征 .....        | 8  |
| 一、管理会计的定义 .....            | 8  |
| 二、管理会计与财务会计的区别与联系 .....    | 9  |
| 第四节 管理会计人员的职业资格和职业道德 ..... | 11 |
| 一、管理会计人员的职业道德 .....        | 11 |
| 二、管理会计的职业教育 .....          | 12 |
| 思考与练习 .....                | 14 |
| 第二章 管理会计的基本方法 .....        | 16 |
| 第一节 成本概念 .....             | 16 |
| 一、成本分类 .....               | 16 |
| 二、成本的通用模型及混合成本的分解 .....    | 20 |
| 第二节 本量利分析法 .....           | 25 |
| 一、本量利分析法的意义 .....          | 25 |
| 二、本量利分析的基本模式 .....         | 26 |
| 三、盈亏平衡分析 .....             | 30 |
| 第三节 变动成本计算法 .....          | 33 |
| 一、变动成本计算法的意义 .....         | 33 |
| 二、变动成本计算法的特点 .....         | 34 |
| 三、变动成本计算法的优缺点 .....        | 36 |
| 思考与练习 .....                | 37 |
| 第三章 经营预测 .....             | 41 |
| 第一节 销售预测 .....             | 41 |
| 一、销售的定性预测 .....            | 41 |
| 二、销售的定量预测 .....            | 42 |
| 第二节 利润预测 .....             | 45 |
| 一、利润及其预测 .....             | 45 |
| 二、经营杠杆系数在利润预测中的应用 .....    | 46 |
| 第三节 成本预测 .....             | 47 |

|                              |    |
|------------------------------|----|
| 一、成本预测的步骤 .....              | 47 |
| 二、目标成本预测 .....               | 47 |
| 三、成本预测的专门方法 .....            | 47 |
| 第四节 资金需要量预测 .....            | 50 |
| 一、根据销售总额确定融资需求 .....         | 50 |
| 二、根据销售增加量确定融资需求 .....        | 52 |
| 思考与练习 .....                  | 52 |
| <b>第四章 短期经营决策</b> .....      | 54 |
| 第一节 决策分析概述 .....             | 54 |
| 一、决策分析的特点 .....              | 54 |
| 二、决策分析的程序及类型 .....           | 54 |
| 三、短期经营决策需要考虑的相关因素 .....      | 56 |
| 第二节 短期经营决策常用的成本概念及基本方法 ..... | 57 |
| 一、短期经营决策的含义及内容 .....         | 57 |
| 二、短期经营决策的基本方法 .....          | 57 |
| 第三节 决策分析 .....               | 60 |
| 一、新产品开发品种的决策 .....           | 60 |
| 二、是否接受低价追加订货的决策 .....        | 60 |
| 三、亏损产品应否停产、转产、增产的决策 .....    | 61 |
| 四、半成品是否深加工的决策 .....          | 63 |
| 五、联产品是否深加工的决策 .....          | 64 |
| 六、零部件是自制还是外购的决策分析 .....      | 65 |
| 七、不同生产工艺、技术方案的决策 .....       | 67 |
| 第四节 定价决策的范围及相关因素 .....       | 68 |
| 一、以成本为导向的定价策略方法 .....        | 68 |
| 二、需求导向定价法 .....              | 70 |
| 思考与练习 .....                  | 71 |
| <b>第五章 长期投资决策分析</b> .....    | 73 |
| 第一节 长期投资决策概述 .....           | 73 |
| 一、长期投资决策的概念及分类 .....         | 73 |
| 二、长期投资决策特点 .....             | 73 |
| 第二节 长期投资决策考虑的重要因素 .....      | 74 |
| 一、货币时间价值 .....               | 74 |
| 二、现金流量 .....                 | 78 |
| 三、资金成本 .....                 | 81 |
| 第三节 长期投资决策基本分析方法 .....       | 83 |
| 一、非贴现的长期投资决策分析方法 .....       | 83 |
| 二、贴现的长期投资决策分析方法 .....        | 85 |
| 第四节 长期投资决策方案 .....           | 88 |
| 一、固定资产更新改造决策 .....           | 88 |
| 二、固定资产经济寿命的计算 .....          | 89 |

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| 三、固定资产修理和更新决策 .....         | 90  |
| 思考与练习 .....                 | 91  |
| <b>第六章 全面预算</b> .....       | 93  |
| 第一节 全面预算概述 .....            | 93  |
| 一、全面预算的作用 .....             | 93  |
| 二、全面预算的编制程序 .....           | 93  |
| 三、全面预算的编制要点 .....           | 94  |
| 第二节 全面预算的编制方法 .....         | 100 |
| 一、固定预算 .....                | 100 |
| 二、弹性预算 .....                | 100 |
| 三、零基预算 .....                | 101 |
| 四、概率预算 .....                | 102 |
| 五、滚动预算 .....                | 103 |
| 思考与练习 .....                 | 103 |
| <b>第七章 成本控制</b> .....       | 105 |
| 第一节 成本控制概述 .....            | 105 |
| 一、成本控制的意义 .....             | 105 |
| 二、成本控制分类 .....              | 105 |
| 三、成本控制的原则 .....             | 106 |
| 四、成本控制的程序 .....             | 107 |
| 第二节 标准成本控制 .....            | 107 |
| 一、标准成本的作用 .....             | 108 |
| 二、标准成本的种类 .....             | 108 |
| 三、成本差异的种类 .....             | 109 |
| 第三节 变动成本差异的计算、分析和控制 .....   | 110 |
| 一、变动成本差异 .....              | 110 |
| 二、固定制造费用成本差异的计算、分析和控制 ..... | 112 |
| 第四节 成本差异的账务处理及控制 .....      | 114 |
| 一、成本差异核算应设置的账户 .....        | 114 |
| 二、标准成本会计制度下成本差异的账务处理 .....  | 114 |
| 三、按例外原则进行成本差异管理 .....       | 115 |
| 第五节 存货成本控制 .....            | 115 |
| 一、存货控制的一般要求 .....           | 115 |
| 二、企业存货的成本 .....             | 116 |
| 三、存货模型和经济订货批量的制定 .....      | 116 |
| 四、存货控制的方式 .....             | 117 |
| 思考与练习 .....                 | 118 |
| <b>第八章 责任会计</b> .....       | 122 |
| 第一节 责任会计概述 .....            | 122 |
| 一、责任会计的产生与发展 .....          | 122 |
| 二、责任会计的作用 .....             | 122 |

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 三、责任会计的基本内容 .....      | 123 |
| 四、建立责任会计的基本原则 .....    | 123 |
| 第二节 责任中心 .....         | 124 |
| 一、责任中心的含义及特点 .....     | 124 |
| 二、成本中心 .....           | 125 |
| 三、利润中心 .....           | 126 |
| 四、投资中心 .....           | 126 |
| 第三节 责任中心的评价与考核 .....   | 127 |
| 一、成本中心的评价与考核 .....     | 127 |
| 二、利润中心的评价与考核 .....     | 128 |
| 三、投资中心的评价与考核 .....     | 129 |
| 第四节 内部结算价格 .....       | 130 |
| 一、内部转移价格的含义与目的 .....   | 130 |
| 二、制定内部转移价格的原则 .....    | 130 |
| 三、内部转移价格制定方法 .....     | 130 |
| 第五节 内部银行制度 .....       | 132 |
| 一、责任会计制度下内部银行的意义 ..... | 132 |
| 二、设置内部银行的作用 .....      | 133 |
| 三、内部银行的职能 .....        | 133 |
| 四、内部银行收支结算内容 .....     | 134 |
| 五、内部银行收支结算的基本方法 .....  | 134 |
| 思考与练习 .....            | 135 |
| 附录一 复利终值系数表 .....      | 140 |
| 附录二 复利现值系数表 .....      | 143 |
| 附录三 普通年金终值系数表 .....    | 146 |
| 附录四 普通年金现值系数表 .....    | 149 |
| 参考文献 .....             | 152 |



# 第一章 管理会计概论

## 【学习目标】

管理会计是一门新兴学科，从兴起至今都是围绕如何管理服务而发展演变的，是以会计学和现代管理科学为基础，与管理职能的要求相配合，对企业经营过程进行规划、控制和考评的管理方法。通过对本章的学习，主要了解管理会计的产生与发展，理解管理会计的理论基础，掌握管理会计和财务会计的区别与联系。

## 第一节 管理会计的产生与发展

研究历史是为了正确理解现在和预计未来的发展，事物的本质是从其运动中被认识的。一个学科若不从动态上认识，则对它的了解就只是表象，就抓不住它的本质。会计的历史既是人类实践活动的发展史，又是人类对会计认识的发展史和会计技术进步的进步史。研究管理会计的产生和发展的历史过程，是为了理解它是怎样的学科，从而广泛应用它的现有成果，把握其发展趋势。

研究管理会计的历史，应该树立一个正确的观点，即正确理解经济与会计的关系。生产力和生产关系的发展与变革推动着会计的发展，会计的发展要到经济的发展中寻找原因；会计的进步，反过来又促进经济的繁荣。因此，研究管理会计，要从经济发展中寻找产生、发展、变革的原因。

### 一、管理会计的产生

管理会计是社会化大生产和科学管理的必然产物，它的产生经历了一个由简单到复杂的不断完善的过程。

#### 1. 标准成本计算纳入会计体系

1919年，美国全国成本会计师协会成立，协会会员由会计师与工程师两方面组成，从此，会计师与工程师开始结合研究标准成本问题，其研究成果被推广应用。1920年，英国成本会计师协会与美国工程师协会合作研究成本问题，在研讨过程中，他们在实行标准成本、加强成本管理方面意见一致，而在是否把标准成本计算纳入复式簿记体系方面却发生了分歧。工程师们的指导思想在于坚持科学管理制，从提高生产效率出发，试图建立一种管理型标准成本计算与控制方法，而会计师们则从提高经济效果的角度出发，主张把标准成本计算纳入复式簿记系统。尽管这种分歧也在美国全国成本会计师协会中的会计师与工程师之间存在，然而，在协会中有一些工程师十分赞同会计师们的主张，如哈里森便认为，只有事前将标准成本计算纳入会计系统，才能形成真正的标准成本会计，当时著名的会计学家哈特菲尔德教授曾十分赞赏这一观点。其后，经过十多年的研究与实践，工程师与会计师的观点终于取得一致，从此标准成本计算与复式簿记方法密切结合，成为会计系统中的有机组成部分，在成本控制方面发挥了越来越突出的作用。这一重要历史事实是20世纪前期管理会计

得以形成的关键。

事实上,工程师哈里森在具体解决标准成本会计方面的贡献也是非常突出的。1930年在其早期发表的论文《有助于生产的成本会计》(1919年6月)、《新工业时代的成本会计》(1920年1月)的基础上所著《标准成本》一书,是对管理会计的产生具有重要影响的标准成本会计的一个科学总结,其影响颇为深远。1932年,E. A. 坎曼发表了题为《基本标准成本:制造业的控制会计》的论著,进一步明确了标准成本会计对管理会计产生的实质性影响。此外,值得注意的是这个时期的经济管理学家对成本管理问题研究的参与。1923年,J. M. 克拉克围绕产品制造费用的研究,提出了可变成本、不变成本、边际成本,以及机会成本等一系列的概念,其研究成果对于管理会计的形成和今后的发展都具有一定影响。

## 2. “预算控制”原理引入

“预算控制”是作为科学管理原理中另外一个重要方面被引进到管理会计中的,它曾经被一些学者称为管理会计形成的两大支柱之一。1921年美国《预算与会计法案》的颁布是对预算控制思想产生影响的起点,次年著名学者麦金西的《预算控制》一书问世,书中所持重要依据之一便是《预算与会计法案》。麦金西较为系统地阐述了实行科学的预算控制方面的问题,其见解具有开创性。在1922年美国全国成本会计师协会第三次会议上,以《预算的编制和使用》为专题展开研究,其研究成果不仅将有关“预算控制”方面的研究引向深入,而且掀起了1923~1929年全美会计师与工程师协同研究预算控制问题的高潮,七年间所产生的研究成果对于管理会计的形成起到了十分重要的作用。据1931年美国全国工业会议委员会在《制造业的预算控制》一文中统计,在1930年前后,美国有162家公司实行了预算控制,其中80%是在1922年以后才实行的。可见,正是由于“预算控制”的理论研究与实践并进,才使管理会计在形成过程中逐步奠定了基础。

## 3. 管理会计的形成

管理会计是在“标准成本”与“预算控制”的支持下产生的。同时,它的形成还受到“差异分析”及“本量利分析”方法应用的影响。由于“差异分析”方法通常是配合“标准成本”与“预算控制”工作进行的,故它对管理会计形成的影响与“标准成本”和“预算控制”所产生的影响是一致的。而“本量利分析”方法所产生的影响则从一个新的管理方位体现出来。

同时,在20世纪初期,美国工业在南北战争后有了很大的发展,经济规模不断扩大,但生产效率较低,美国兴起了科学管理运动。美国人在其得天独厚的经济环境与科技环境的影响之下,率先在成本控制方面寻找到拓宽会计参与公司管理的通道。紧接着,通过以美国为首的经济发达国家中的会计师与工程师的共同努力,终于在20世纪会计的发展中出现了一个新的突破,一门在20世纪与财务会计并驾齐驱发展的新兴分支学科——管理会计建立起来了。

# 二、管理会计的发展

## 1. 早期管理会计(20世纪初~20世纪50年代)

早期管理会计是指第二次世界大战以前的管理会计。这一时期的管理会计是在传统的会计内部发展的,作为财务会计的附带部分,还没有成为独立的分支。

20世纪初,在对以往有关成本计量问题研究的基础上,人们逐步对成本性态有了一定的认识,如1903年H. 赫斯所发表的《制造业:资本成本、利润和胜利》、1911年韦伯纳所发表的《工厂成本》、1916年斯科维尔的《成本和制造费用的分配》、1921年威廉斯的《工

程师对成本会计的态度》及其他学者在 1934 年所出版的《弹性预算、费用控制和经理的活动》、1928 年梅纳德的《标准成本和弹性预算在降低生产部门的成本方面是怎样起作用的》，以及经济学家克拉克对若干成本概念的划分等，都对“本量利分析”方法的形成有着直接影响。同时，在对成本性态分析、认识的基础上，又产生了与“本量利分析”方法形成直接相关的成果，如 1909 年学者诺珀尔首创的利润坐标图和 1930 年工程师亨利·赫斯撰文对“盈亏临界图”所作的进一步研究，都十分清楚地揭示了成本-产量-利润之间的关系。1933 年诺珀尔的《利润工程学——促使企业盈利的应用经济学》出版，又在“本量利”关系的阐述方面把理论与具体实践结合起来。正是在以上研究成果的基础上，“本量利分析”方法渐自融合于管理会计之中，成为 20 世纪前期管理会计内容中的一个重要方面。

在 20 世纪前期，代表管理会计形成的作品主要有：1922 年与麦金西《预算控制》同时出版的奎因坦斯的《管理会计：财务管理入门》，这部书不仅首次提出“管理会计”的名称，而且阐明了企业的会计管理工作与财务管理工作的关系。1923 年学者布利斯的《经营管理中的财务效率和营业效率》一书出版，次年又出版了他的《通过会计进行管理》一书，这两部作品都强调把相关会计信息应用到企业经营管理过程之中，并强调提高企业经营管理对企业财务与营业效率的控制水平。1924 年麦金西的专著《管理会计》出版，作者在书中指出，企业的会计工作不能停留在以往的会计之上，而应当把一些以科学管理为基础的、面向未来的会计概念及其会计程序纳入以经营管理为目的的会计制度中去。麦金西还指出，会计应当把握住标准，并注意在标准与业绩比较的基础上做好服务与经营管理的记录。此外，他还认为，实行管理会计还应当有相应的组织保障，并认为当时美国已在企业中推行的“总控制长”制度已为在企业中实行会计管理创造了一个最基本的条件。事实上，麦金西的这一看法是完全正确的，当时美国企业中推行的“总控制长”制度或在财务副总经理之下分设“总控制长”与“财务长”分工理事的组织制度，不仅成为当时，也确实成为以后在企业中推行管理会计的组织保障。

1928 年学者 H. F. 格雷戈里发表了《企业管理中的会计报表：结合为维持有效管理和控制所实行的标准和业绩记录程度，论述财务报表和营业报表的使用》，文中强调指出将科学管理理论与方法应用到企业内部管理方面，是改进企业经营管理状况的奋斗目标之一。1929 年学者 M. V. 海斯的《供经理控制用的会计》一书问世，这部书进一步阐明了建立管理会计的基本思想，一方面他认为管理会计的核心应当是标准和科学而系统的记录，另一方面又指出管理会计中所提供的信息是与企业决策层有关的信息，这种见解对于管理会计的形成具有重要影响。

## 2. 现代管理会计（20 世纪 50 年代之后）

尽管管理会计起源于 1911 年泰勒的《科学管理原理》，但是会计界普遍认为，管理会计的真正发展却是建立在 20 世纪 50 年代之后现代管理科学发展的基础之上的。

从 20 世纪 50 年代开始，西方国家进入了所谓战后期，这时的西方国家经济发展出现了许多新的特点。主要表现在：一方面，现代科学技术获得了突飞猛进的发展，并被大规模地应用于生产领域，使社会生产得以发展；另一方面，西方国家的企业进一步集中，跨国公司大量涌现，企业规模越来越大，生产经营日益复杂，市场情况瞬息万变，企业竞争更加剧烈。这些新的情况和环境，对企业管理提出了相应的新要求，即迫切要求实现企业管理现代化。面对突如其来的新形势，战前曾风靡一时的泰勒的“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，不能与之相适应。首先，泰勒的科学管理学说着

眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化方面,为尽可能提高生产和工作效率创造条件,而对企业管理的全局、企业和外部的关系则很少考虑。其次,泰勒的科学管理学说不把工人当作具有主动性、创造性的人,而是把他们当作机器的奴隶或附属品,强调管得严才能提高效率,使广大工人处于消极被动和极度紧张的状态,势必引起工人的强烈不满和反对,因而不可能取得应有的效果。

1950年6月英国企业会计管理考察团赴美考察结束,在同年11月所发表的题为《管理会计》的报告中指出:“管理会计是以帮助管理者制订政策和控制日常经营活动的方式来提供会计信息的。”这体现着20世纪50年代英美的管理会计思想。美国学者马特西克曾在《管理会计的过去、现在和未来》一文中评述1950年W.F. 瓦特教授所撰《管理会计》教科书时明确指出:瓦特教授的这部新作是以往几十年间撒下的种子所结出的硕果。这是与当时对传统和现代意义的管理会计界限划分有关的一个结论。

20世纪50年代初责任会计概念的明确提出及内容定位是向现代管理会计演进的一个重要标志。1950年,H.B. 艾尔曼在《与责任会计相关联的基本企业计划》一文中明确指出:责任会计是“把管理会计的控制系统同管理组织或部门管理人员的责任结合在一起”。学者J.A. 希金斯基本赞同这一观点,并在他1952年出版的《责任会计》一书中表述了新的见解,他认为责任会计是根据成本管理目标而设置的会计系统。同时,以上两位学者都主张集中计算成本,把被考核单位以往以生产为中心或以成本为中心的方面,转移到以责任为中心的方面,并强调相应地设立企业内部报告制度。这是两位学者在推动管理会计发展方面的主要贡献。此后,在行为科学的进一步影响之下,对责任会计的认识不断得到提高,其中有关“责任会计着重研究与责任中心工作相关的成本、收益和资产”的结论在整个会计界基本上达成共识,由此责任会计成为现代管理会计中的重要组成部分。

20世纪50年代在现代管理会计基本体系构建方面也取得了进展。从管理会计目标研究方面看,20世纪50年代初,学者B.E. 戈茨便明确指出:管理会计“提供基础信息,以便让经营人员拟定关于企业各项活动的计划,并进行控制”,该见解在当时具有先导性作用。更为重要的是,在美国会计学会1955年度及1958年度的报告书中对管理会计的目标进一步作出了明确表述。如在1958年的报告中指出,管理会计工作在于协助经营管理人员拟定达到合理经营的计划,并依此作出明智的决策。这是体现在现代管理会计思想方面的一个明显进步。

1965年5月,英国成本和工厂会计师协会将1931年创办的《成本会计师》杂志更名为《管理会计》。显然,这是一种迎合时代潮流的举动。当时在杂志更名声明中指出:“成本会计工作是管理会计中的很重要的组成部分”。这一结论对于其后管理会计的发展具有很重要的作用。与这一历史事件相关联的是R. 艾米教授的见解,这位教授指出:管理会计向管理者提供信息并指导其行动,至少与外部报告同样重要。他还进一步指出:以往为决策问题提供信息是会计师的最薄弱环节,然而,从战略上讲,这却是最重要的任务。可见,理顺成本会计与管理会计的关系,并明确企业的管理会计工作与企业经营决策的相关性,是体现在20世纪60年代管理会计研究中的最重要的思想与研究中的力求着重解决的问题。

进入20世纪70年代后,在经济发达的国家及地区不仅对于管理会计理论研究工作又有进一步的发展,而且对于管理会计的推广应用也进入到实质性工作阶段。1972年美国全国会计师协会开始举办“审定管理会计师”(CMA,一译为执业管理会计师)考试,凡考试合格者颁发给“管理会计师证书”,作为上岗的依据。其后,经过十多年的努力,CMA考试已在美国的67个城市举行,这时,诸如《华尔街日报》及其他刊物上的招聘广告已把CMA

与 CPA（注册会计师）并列作为必备条件。1980 年，在巴黎举行的世界会计人员联合会第一次大会上，也把管理会计的应用作为研究主题，这次国际会议的举办表明管理会计的影响已开始扩大到世界范围。

在 20 世纪 70 年代，管理会计的发展进一步受到行为科学、管理科学、数学、计算机，以及相关数量科学的影响，出现了许多新的成就。从行为科学的影响方面讲，1971 年出版的 E. H. 柯普兰的《管理会计和行为科学》及 1973 年出版的 A. G. 霍普伍德的《会计系统与管理行为》堪称代表之作。从数量科学影响方面讲，在 20 世纪 60 年代管理会计中将诸如“回归分析法”、“学习曲线”等引进应用的基础上，20 世纪 70 年代又将概率论引入决策模型的建立方面。在 1976 年美国的《会计研究》杂志 1、2 期所刊载的 21 篇论文中，其中有 12 篇便采用了上述方法。同时，20 世纪 70~80 年代，会计界又对现代管理会计体系展开了深入研究，并出现百花齐放的局面。如 J. M. 弗里姆金的《管理分析用会计》（1976 年）、C. L. 穆尔与 R. K. 杰达克合著的《管理会计》（1980 年）、R. N. 安东尼与 G. A. 韦尔什合著的《管理会计基础》（1981 年）、杰克·格雷与唐·里基特合著的《成本与管理会计》（1982 年）、R. S. 卡普兰的《高级管理会计》（1982 年），以及 C. T. 霍恩格伦所著《管理会计导论》当为代表之作，他们对于现代管理会计发展所作出的贡献得到了会计界的充分肯定。

值得注意的是，20 世纪 70 年代至今，在科学技术以及经济发展的推动之下，在前文所述计算机辅助设计、制造等系统投入企业应用之后所形成的新制造环境下，有关管理会计方面的创新研究一直在持续进行之中，新的成果不断出现。同时，在高科技支持下的适时制生产系统的应用及与适时制应用相关联的全面质量管理制的推行，也直接冲击着成本控制领域，促使管理会计中有关成本控制理论、制度与方法的创新。从 20 世纪 70 年代初著名学者 G. J. 斯托伯斯教授在《作业成本计算和投入产出会计》一书中提出作业会计、作业成本等概念与作业成本处理方法，到 1988 年 R. 库珀等教授正式提出“作业量基准成本计算”（ABC）方法，或随后提出的“作业成本制度”，此后，在此基础上经过不少学者与工作者的研究、实验，又初步建立了“作业量基准成本体系”（ABCS）、“作业成本管理”（ABM）或“作业量基准成本管理”（ABMS）等概念、理论及其基本方法，并最终改变了现代管理会计的基本体系。同时，在此期间，质量成本会计、人力资源管理会计、资本成本管理会计、增值会计，以及环境管理会计等新领域的产生，也推动了现代管理会计的发展。

20 世纪 70 年代至今，另外一个值得注意的是为适应新经济与新技术发展环境变化的要求，产生了企业战略管理思想、理论及其基本方法，这方面对现代管理会计发展所产生的影响极其深远。1965 年，管理学者安索夫在以往企业战略实施应用的基础上进一步展开研究，出版了《公司战略》一书，同年，学者斯科特发表了题为《美国企业中的长期计划》的研究报告，这些成果对于其后战略管理会计正式创立有着启发性作用。进入 20 世纪 70 年代后，由于外部经济环境变化对企业的冲击日趋强烈，为此一些大型企业开始确定多种备选生产经营方案作为对策。这些方案都是从企业生产经营的大局或全局方面制订的，一方面它立足于预测，另一方面为弥补预测的不足之处，又立足于强化企业内部的总体管理。在确定企业内部总体管理方案的过程中，自然而然要考虑到战略计划以外的许多方面，并且这些方面也都是从企业生产经营总体上考虑的，而“战略管理”的概念也是在这种指导思想下建立起来的。1976 年安索夫等人所著《从战略计划到战略管理》一书问世，此后企业的战略管理问题日益受到人们的关注。进入 20 世纪 80 年代后，围绕企业战略管理的确定，所谓“市场战

略”、“制造战略”、“收购战略”、“销售战略”，以及“全球化战略”等纷纷提了出来，这些对于“战略管理会计”思想产生的影响更为直接。

事实上，企业中的多项决策、多项计划及为实现其战略目标所采取的一些措施，与现代管理会计所确定的控制内容与目标密切相关，同时，它们的实现也都离不开管理会计功能作用的发挥。从另一方面讲，现代管理会计的重要历史使命也在于服从企业战略经营与战略管理的需要，其工作重点应放在配合企业的战略管理措施的实行方面。正是从以上两方面出发，在会计界不仅提出了战略管理会计的概念，而且也从改革管理会计的理论体系、控制与方法体系等方面着手，来研究建立与解决战略管理会计方面的问题。尽管目前有关战略管理会计的研究尚处于初期阶段，在理论与实践之间也还存在相当大的差距，然而它却显示着现代管理会计发展对新领域的开辟，体现着现代管理会计在新世纪的发展方向。

第二次世界大战后期西方经济的主要特点有两个：一是现代科学技术突飞猛进和大规模应用于生产，使生产力获得十分迅速的发展；二是企业进一步集中，规模越来越大，生产经营日趋复杂，企业外部的市场情况瞬息万变、竞争加剧，经济环境动荡不安。

科学技术的发展及运用要集中大量资本，以使企业规模扩大，这样便产生一个问题，即内部管理合理化、科学化问题，而合理化、科学化的管理活动，要求提供更多的内部管理需要的信息，于是便产生了现代管理会计。另一方面，由于市场竞争加剧，使得企业成败变化莫测，从而决策的重要性日益突出，要提高决策的质量，就要求更高质量的信息，也就是决策客观上要求有提供信息的新的方法和内容。管理会计便是为适应这一要求而产生的。

所以，现代管理会计是第二次世界大战后西方经济发展的产物，是以现代管理科学为理论和方法基础的、决策性的管理会计。

管理会计的发展，大大丰富了会计科学的内容，扩充了会计的传统智慧，展示了会计预测前景、参与决策、规划未来的作用，标志着现代会计学进入了一个充满活力的完全崭新的历史阶段。

## 第二节 管理会计的基本理论

### 一、管理会计的目标

管理会计是组织内部为其管理者在计划、实施、控制组织的活动方面提供信息的一个程序，它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，可以说管理会计的最终目标是提高企业的经济效益。为了这个最终目标，管理会计应实现以下具体目标。

#### 1. 为管理和决策提供信息

管理会计应向各级管理人员提供经过选择和加工的以下信息。

① 与计划、实施、控制企业经营活动有关的各类信息，包括历史信息和未来的信息。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。

#### 2. 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。

在企业的管理中,管理会计以制定各种战略及经营决策等方式参与管理,不仅有利于各项决策方案的落实,而且有利于在总体上兼顾企业长期、中期和短期利益的最佳化运行。

## 二、管理会计的职能

管理会计学是管理科学和会计科学相互渗透的一门学科,所以,凡是对成本、资金、利润有影响的一切因素,都是管理会计所研究的范畴。具体来讲,管理会计应具有以下基本职能。

### 1. 信息职能

一般情况下,公司的高级管理人员没有时间去逐一检查营运信息的各个细节,他们所依赖的是汇总和加工的信息,并运用这些信息及其他信息来履行他们的管理职责。因此,管理会计专门编制会计信息提供给管理者,用以帮助管理人员做出决策。

### 2. 计划职能

计划是对企业未来经济活动的规划,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,以协调各单位的工作、控制各单位的经济活动、考核各单位的工作业绩。

执行计划职能,要对企业计划期的各主要经济指标进行预测分析,并帮助企业管理部门对未来的经济活动做出决策;在预测与决策的基础上,编制全面预算与责任预算,以便指导企业未来的经济活动。为此,管理会计人员必须参与计划体系的长远、可行目标的设计,适当地督促目标实现方式的选择等工作,以便顺利地完成任务。

### 3. 评价职能

在对未来经济活动进行计划的过程中,管理人员应提供预测、决策的备选方案及相关的信息,并准备判断历史信息和未来事项的影响程度,以便选择最优方案。在这一过程中,根据各责任单位所编制的责任报告,对实际数与预算数之间的差异进行对比、分析,以便评价各责任单位的工作业绩,并根据业绩考评结果进行奖罚。

### 4. 控制职能

控制是对企业经济活动按计划要求进行的监督和调整。管理人员应根据企业的既定目标和内部规章制度,对预期可能发生的和实际发生的有关信息进行收集、比较和分析,以便在事前和平时对各项经济活动进行调节与控制,保证既定目标的实现。

为了实现控制职能,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、有效地调整计划及管理人员的行为。

### 5. 组织职能

管理会计在确定各单位应负责任、赋予相应权力的同时,必须对其责任履行情况进行考核,以确保企业有限资源的有效利用。管理人员应结合本单位的具体情况,设计并制订合理的、有效的责任会计制度和各项具体会计工作的处理程序,以便对企业的资源进行最合理、最优化的配置和使用。因此,建立健全责任计量、责任确认及责任考核的责任报告体系,将有助于资源的有效利用和资源管理责任的履行。

## 三、管理会计的一般程序

管理会计既是会计和管理相结合的产物,又直接服务于企业管理。在企业管理实践中,通常把管理程序分为“规划”和“控制”两大部分,因此,企业管理的一般程序与步骤要求管理会计与之相配合,管理会计的相应程序也构成了“管理会计循环”。具体包括以下六个步骤。

### 1. 财务报表分析

财务报表是根据公认会计原则（GAAP），采用统一、规范的语言，描述企业一定时点的财务状况和一定时期的财务成果及现金流量情况，一般能够集中、客观地反映企业经济活动的历史信息。这些信息不仅满足外部报表使用者了解企业经营情况和财务状况的需要，也可以帮助企业管理者有效地进行企业经营状况和发展能力的分析和判断。

### 2. 预测、决策和编制全面预算

企业管理会面临日常生产经营决策和长期投资决策的问题，管理会计可通过采用多种专门的预测分析和决策分析方法及技术，帮助企业决策者在若干备选方案中进行择优，然后通过编制全面预算，把预测、决策过程中确定的目标和任务用表格和数量的形式进行反映。

### 3. 建立责任会计系统

根据企业性质和特点，在企业内部划分若干个责任中心，按照责权利相结合的原则和激励约束原理，构建责任会计系统，把全面预算确定的综合指标进行分解，然后落实到各个责任单位，再根据预算标准对责任单位的业绩进行考核和评价。

### 4. 计量和定期编制业绩报告

采用标准成本制度和变动成本计算法，对全面预算和责任预算的执行情况进行跟踪、计量和记录，定期编制业绩报告。

### 5. 调节控制经济活动

根据各责任单位编制的业绩报告提供的实际数与预算数进行对比，若发现偏离了原定的目标和要求，应及时反馈给有关责任单位，以便调节和控制其经营活动。

### 6. 差异分析

根据业绩报告找出偏差发生的原因，并用以评价和考核各责任单位的工作业绩；根据分析，指出业绩与问题，并用以奖优罚劣；同时，还应向企业管理者提出改进建议，以便结合下一轮的财务报表分析，为今后的预测分析、决策分析和预算编制提供依据。

## 第三节 管理会计的基本特征

### 一、管理会计的定义

关于管理会计的概念，正如美国 J. G. 路德巴克等人所说：“管理会计可以从很多方面来下定义，但是没有一个合理简明的表达可以概括所有的方面。”

结合管理会计的形成过程，对于管理会计可以从狭义和广义两个不同的角度进行定义，使管理会计的概念尽量合理、简明，并能概括出其基本特征。

#### 1. 狭义

狭义的管理会计定义又称微观管理会计定义，是指在市场经济条件下，以强化企业内部经营管理，实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动及价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。又称“内部报告会计”，即以企业现在和未来的资金运动为对象，以提高经济效益为目的，以为企业内部管理者提供经营管理决策的科学依据为目标而进行的经济管理活动。

#### 2. 广义

广义的管理会计，是指用于概括现代会计系统中区别于传统会计，直接体现预测、决



策、规划、控制 and 责任考核评价等会计管理的那部分内容的一个范畴。

本教材主要讲的是管理会计的狭义部分。

通过这样的概念描述,可以清楚地认识到,管理会计是适应管理理论的发展,从会计学体系中分离出来的,它利用大量的会计资料和其他有关资料,结合现代技术方法,为企业内部管理人员服务,目的是加强企业内部管理,为内部管理服务;管理会计分析考核的内容是企业的生产经营活动。

## 二、管理会计与财务会计的区别与联系

管理会计与财务会计都源于传统会计的信息系统,它们之间有着密切的关系;随着经济的发展,企业所有权和经营权分离,产生了不同的需要,使得管理会计逐渐脱颖而出,超越了单纯的会计范畴,成为与财务会计并列的独立领域,因此,管理会计与财务会计又存在明显的区别。管理会计的分立和不断发展,大大丰富了会计理论的内容,标志着会计科学进入了一个新的发展阶段,同时也为会计工作开辟了更为广阔的空间,正确理解财务会计和管理会计的区别与联系,进而把握它们各自的理论内涵和实务要领,对于会计理论研究的深入开展和会计工作的有效进行,都具有十分重要的意义。

### 1. 管理会计与财务会计的区别

(1) 工作侧重点(具体目标)不同 管理会计和财务会计都是为特定对象提供信息服务,但是服务对象的侧重点显然不同。管理会计侧重于为企业内部的经营决策和管理服务,它针对决策和管理过程中遇到的特定问题,运用灵活多样的方法加以权衡对比,然后向企业内部决策和管理部门提供有关价值控制的信息数据,帮助他们有效地实施预测、决策、控制和考核。因此,管理会计可称为“内部会计”;而财务会计侧重于为企业外部的投资人、债权人、政府及有关团体服务,它对日常发生的经济业务,在公认的会计原则指导下,按照专门方法和程序进行核算,定期编制财务报表,主要向与企业有经济利害关系的团体和个人报告,使之了解企业的偿债能力、盈利能力和营运能力等情况,满足其需要。因此,财务会计可称为“外部会计”。

(2) 工作主体(范围)的层次不同 管理会计的工作主体则为多层次,有时以整个企业为主体(如:成本投资中心、利润中心),有时又以企业的某一局部、部门甚至管理环节(如:成本中心、费用中心)为其工作主体。也就是说,管理会计为了更好地服务于企业的经营管理,必然同时兼顾企业生产的全局和局部两个方面,既要从整个企业的全局出发来考虑、观察和处理问题,也要从企业的各个局部出发来考虑、观察和处理问题,二者不可偏废。例如,管理会计中的决策和计划,首先要面向整体,从全局着眼,全面考虑各项决策和计划之间的协调衔接、综合平衡,以实现整个企业最优的经济效果。同时,企业全面计划又需要进一步落实和具体化,这就需要根据各个局部进行指标分解,形成局部的“责任预算”,使各个局部在完成企业总目标、总任务的过程中,明确各自的具体目标和任务,统筹兼顾,协调并举,以实现全局和局部的统一,突出“以人为本”的行为管理。

财务会计的工作主体往往为单一层次,即主要以整个企业为主体,提供集中的、总括的数据,综合考核、评价企业的财务状况和经营成果,体现会计的工作,完整反映、监督企业整个经济活动过程的要求。

(3) 工作时效不同 管理会计是根据需要将财务会计所提供的历史数据作进一步的加工、控制和延伸,从而使其职能作用的时效横跨过去、现在和未来三个时态,其工作重点主要在于“算活账”,例如,管理会计根据现有的成本资料,将成本区别为固定成本和变动成