

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc、MAud
及MBA、EMBA财会方向

高级管理会计理论与实务

Advanced Management Accounting Theory and Practice

(第二版)

杨公遂 杨若谷 尉可超 编著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



新世纪研究生教学用书
会计系列

含 MPAcc、MAud
及MBA、EMBA财会方向

高级管理会计理论与实务

Advanced Management Accounting Theory and Practice

(第二版)

杨公遂 杨若谷 尉可超 编著



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

高级管理会计理论与实务 / 杨公遂, 杨若谷, 尉可超编著. —2 版.
大连: 东北财经大学出版社, 2019. 2

(新世纪研究生教学用书·会计系列(含MPAcc、MAud及MBA、EMBA财会方向))

ISBN 978-7-5654-3413-6

I. 高… II. ①杨… ②杨… ③尉… III. 管理会计-研究生-教材
IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 002629 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连雪莲彩印有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 377 千字 印张: 18.25 插页: 1
2019 年 2 月第 2 版 2019 年 2 月第 3 次印刷

责任编辑: 高 铭 孟 鑫

责任校对: 辛 华

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 38.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

前 言

管理会计学是把会计和管理结合起来的一门边缘性学科，主要通过运用一系列的专门方法，对财务会计及其他相关资料进行深加工，为企业内部进行预测、决策、规划、控制和业绩考核评价服务的一整套信息处理系统。管理会计与财务会计是现代企业会计的两大分支。它们之间既有区别又有联系。管理会计提供的资料主要供企业领导者和管理人员使用；财务会计提供的资料主要供企业投资者、债权人及其他外界组织或人士使用。

传统管理会计最早产生于 20 世纪 20 年代，并于 20 世纪 50 年代形成体系。传统管理会计旨在为企业内部预测、决策、规划、控制和业绩考核评价服务，使企业资源得到合理利用，降低企业成本，提高企业经济效益，认为利润的实现来自于对企业内部资源的利用，并不注重外部的市场环境和企业的持续发展，也没有关注企业内部竞争优势的培养。因此，其指导思想是内向的、局部的和短期的。显然，这一指导思想与现在的战略管理理论是不相符的。

20 世纪 80 年代以后，科学技术迅猛发展，电脑数控机床和机器人、电脑辅助设计、电脑辅助制造以及弹性制造系统等高科技成果在生产中的广泛运用，使企业生产组织和生产管理呈现出许多革命性变革，适时生产系统、全面质量管理等新观念、新理论和新方法相继形成，这对原有管理会计的技术和方法提出了新的挑战。人们开始对传统的管理会计技术和方法进行反思，认识到原有的管理会计技术和方法已难以继续适应新的生产组织和环境，必须做出相应的变革。

企业战略管理要求企业必须掌握其所处的外部环境及其变化，特别要掌握竞争企业的信息，包括产品的技术、成本、定价、市场占有率，内部财务和非财务资源以及战略措施。同时，企业应根据自身的资源现状和产品特性，明确自己的战略定位和战略目标，制定相应的战略决策。企业战略管理关注短期的会计利润，更关注长期的竞争优势和企业价值的增长。因此，企业战略管理要求管理会计的指导思想必须面向外部、面向长期、面向未来。战略管理会计由此产生。

战略管理会计最早由英国学者西蒙于 1981 年提出，并逐渐受到关注。1981 年，西蒙在《战略管理会计》一文中将战略管理会计定义为：“用于构建与监督企业战略的有关企业及竞争对手的管理会计数据的提供与分析。”他特别强调管理会计与企业战略结合的重要性，强调企业相对竞争者的成本竞争地位。威尔逊等人更

加拓宽了战略管理会计的范围，强调战略管理的外部性和前瞻性。布朗维奇认为，在分析讨论竞争优势时，不应当抛开产品特性及其成本，对企业和竞争企业的产品特性及其成本变化的监控，正起到了管理会计所要求的保持竞争优势的职能。

考虑到会计学专业学生在本科阶段已经学习过传统管理会计（“管理会计基础”或者是“初级管理会计”）基础理论，所以，本书作为研究生用书，对传统管理会计理论只做简要介绍，主要侧重于高级管理会计（或称为战略管理会计）理论与实务。在本次修订过程中，作者吸收了该领域的最新研究成果，并根据授课过程中的切身体会，对相关内容进行了增补。同时，案例分析部分也从原来的12个增加到16个。

本书分为上、下两篇：

上篇为高级管理会计理论，共10章，首先回顾传统管理会计理论、传统成本管理的内容和方法，然后分析战略管理会计基本理论、基于企业战略的全面预算管理、价值链分析、战略定位分析、作业成本管理、人力资源成本管理、财务预警分析与风险管理、平衡计分卡理论等内容。

下篇为高级管理会计应用案例，共16个与高级管理会计理论相对应的典型案例，目的在于：一方面，可以对上篇的相关内容作进一步的实例说明，便于读者理解相关内容；另一方面，可以为企业提供可借鉴的素材，便于企业实际运用高级管理会计方法。

本书由山东财经大学会计学院教授杨公遂，华北电力大学研究生杨若谷，山东钢铁股份有限公司副总经理、高级会计师尉可超编著。参加本书编写和案例资料调研、整理的人员有：高玉荣、何敏、马君、马迎倩、巴树青、黄翠、温宏利、王春芳、葛洪朋、薛一汛、李娅、曲娟、刘明辉、于苗、朱斌、刘佳、王胜男、刘绍朋、苗润滋、雷军、付建森、盖春娥、孙瑞娟、商明晶、孙喆、孙婧、杜敏、季荣花、商晶、冯业辉、陈雨露、王梅菊、郭海燕、张栋、刘圣楠、王琳、王京姝、井冠阳、仲帅、宋其华、王若雨、张静雯、王晨、陈祥玉、冯玉增、肖潇、于佳乐、田雨、李姝雅、张帆、张志远、王琛等。

本书汇集了作者30多年的教学实践经验，并吸收了国际、国内最新的研究成果。在写作过程中，参阅了国内外大量的文献，我们表示诚挚的谢意！

本书可作为高等财经院校会计专业高年级本科生、会计学硕士、会计专业硕士（MPAcc）以及工商管理硕士（MBA）的教材，也可以作为企业财务总监培训教材或财务经理自学用书。

在本次修订过程中，作者虽然尽力完善相关内容，但是由于水平有限，错漏之处在所难免，希望广大读者批评指正！

编著者

2018年冬初于泉城燕子山

目 录

上篇 高级管理会计理论

第一章 传统管理会计基础理论	⇨1
第一节 管理会计的产生和发展	/1
第二节 管理会计与财务会计的区别和联系	/5
第三节 传统管理会计的基本内容与职能	/8
第四节 传统管理会计的基本假设与原则	/10
第五节 管理会计工作组织	/12
第二章 传统成本管理的内容与方法	⇨19
第一节 成本管理的意义及原则	/19
第二节 传统管理会计的内容	/20
第三节 传统成本管理的方法	/23
第三章 战略管理会计的产生及基本理论	⇨25
第一节 传统管理会计的局限性	/25
第二节 战略管理会计产生的背景	/27
第三节 战略管理会计的基本理论	/29
第四章 基于企业战略的全面预算管理	⇨37
第一节 以战略为导向的全面预算管理体系的基础理论	/37
第二节 全面预算管理在我国企业应用的现状及存在的问题	/43
第三节 以战略为导向的全面预算管理体系的框架	/46
第五章 价值链分析	⇨56
第一节 价值链与价值链会计	/56
第二节 价值链分析	/59
第六章 战略定位分析	⇨63
第一节 企业战略管理理论的产生与发展	/63
第二节 战略定位分析的概念及内容	/66
第三节 战略定位分析的方法	/70
第四节 竞争战略的类型及选择	/78
第五节 不同竞争战略对成本信息的需求	/85

第七章 作业成本管理	⇨87
第一节 现行完全成本法及其缺陷	/87
第二节 作业成本法的产生与发展	/88
第三节 作业成本计算的理论基础	/90
第四节 作业成本法的运行程序	/93
第五节 作业成本法的优缺点	/98
第八章 人力资源成本管理	⇨101
第一节 人力资源成本的内涵及构成内容	/101
第二节 我国人力资源成本控制的现状、问题及原因分析	/105
第三节 人力资源成本管理	/109
第九章 财务预警分析与财务风险管理	⇨119
第一节 财务风险的类型及成因	/119
第二节 企业财务预警分析	/121
第三节 企业财务风险管理	/124
第十章 平衡计分卡理论	⇨128
第一节 平衡计分卡理论的发展历程	/128
第二节 平衡计分卡的主要内容	/129
第三节 平衡计分卡在企业绩效评价中的应用	/132
下篇 高级管理会计应用案例	
案例一 丰田商法	/136
案例二 TZ 公司基于战略的全面预算管理的实施	/141
案例三 价值链视角全面预算管理在 SL 公司的应用	/155
案例四 SD 农业银行的业务流程再造	/161
案例五 QL 机电设备安装公司基于价值链分析的作业成本控制	/170
案例六 H 省 A 通信公司通信产品的波士顿矩阵分析	/177
案例七 美国西南航空公司战略定位分析	/179
案例八 海天公司作业成本法与完全成本法的对比分析	/184
案例九 作业成本法在 SK 高新技术企业中的应用分析	/186
案例十 作业成本法在 SD 烟草商业企业物流成本控制中的应用	/192
案例十一 大连某工艺品有限公司作业成本法应用分析	/225
案例十二 WF 职业学院的人力资源成本管理分析	/228
案例十三 人力资源会计在 SJ 制药公司的应用	/239
案例十四 巴林银行破产案	/259
案例十五 雷曼兄弟破产案	/264
案例十六 LD 大学教育绩效评价指标体系	/269
主要参考文献	⇨279

上篇 高级管理会计理论

第一章

传统管理会计基础理论

第一节 管理会计的产生与发展

一、管理会计的概念

目前，对于管理会计的概念还没有形成一个统一的规范，比较有代表性的观点主要有以下几种：

美国会计学会管理会计委员会 1958 年对管理会计所下的定义是：“管理会计是指，为了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决策，在处理本企业历史和计划的经济资料时所运用的被认为是适当的技术和概念。”

英国成本和管理会计师协会在 1982 年发表了一个广义的管理会计定义，认为：“管理会计是为管理当局提供所需要信息的那一部分会计工作，使管理当局得以确认方针政策；对企业的各项经营活动进行计划和控制，保护财产的安全；向企业的外部人员反映财务状况；向职工反映财务状况；对各个行动的备选方案做出决策。为此，需要编制长期计划；确定短期经营计划；对实际业务进行记录；采取行动纠正偏差，将未来的实际业务纳入进来；获取并控制各种资金。”这种广义的管理会计定义及其解释，当时得到了国际会计师联合会管理会计委员会的认可。

美国著名会计学家罗伯特·S.卡普兰教授在其代表作《高级管理会计》一书中指出：“管理会计是一个对信息进行搜集、分类、汇总、分析和报告的系统。它

帮助管理人员进行决策和控制活动。与财务会计不同的是：财务会计侧重于对企业的外部人士提供报告，而管理会计侧重于内部的计划和控制活动。”

20世纪80年代初，西方管理会计学的理论被介绍到中国。我国会计学者在解释管理会计定义时，提出了如下重要观点：

管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统。

管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。

从学科的性质看，管理会计是一门新兴的、以现代管理科学为基础的综合交叉学科；从工作性质看，管理会计是信息系统的一个子系统，是决策支持系统的重要组成部分。

综合以上各种观点，可对管理会计做出如下定义：管理会计是把会计和管理结合起来的一门新兴的边缘性学科，它主要是通过运用一系列的专门方法，对财务会计及其他相关资料进行深加工，为企业内部进行预测、决策、规划、控制和业绩考核评价服务的一整套信息处理系统。这一定义不仅概括了管理会计的对象、职能和方法，而且还指明了管理会计的学科性质和工作性质。

管理会计与财务会计是现代企业会计的两大分支，它们之间既有区别又有联系。二者的区别与联系将在本章第二节中具体阐述。

二、传统管理会计的发展历程

管理会计的雏形产生于20世纪20年代，50年代形成基本体系，70年代以后在世界范围内得以迅速发展和传播。

管理会计从传统的会计中分离出来，成为一门新兴的学科，是有它的客观原因的。管理会计是市场经济发展和科学技术发展的必然结果。管理会计的雏形，或称之为早期的执行性管理会计，其形成可以追溯至20世纪二三十年代。

19世纪末20世纪初，产业革命加速了资本主义经济的发展，生产规模的社会化和激烈的自由竞争，使原来那种单凭经验和主观臆断进行管理的方法已不能适应企业管理的要求，于是泰罗的科学管理理论便应运而生。1911年，被西方誉为“科学管理之父”的泰罗在《会计月刊》上发表了著名的“科学管理原理”，从而开创了企业管理上的一个新纪元。“泰罗制”逐步被推广，并于20世纪20年代达到顶峰。“泰罗制”的核心是：通过动作与时间的研究，制定额定的工作量和工资标准，用来考核和评价工作成绩。泰罗于1881年在米德维多钢铁厂任领班时，就开始了“动作与时间”的研究。他把每一种工作尽可能分解为许多基本动作，然后通过观察最熟练工人的操作，从中找出最快、最好的操作方法，再加上一些额外的时间（如必要的休息、不可避免的耽搁等）作为额定的时间，在此基础上定出一天的额定工作量，并根据工人完成的好坏，给予其高低不同的工资。“泰罗制”实践的效果是明显的，如搬运工搬运的生铁，由原来每人每天16吨提高到50吨；工人工资由每天1.15美元提高到1.88美元；每吨生铁的搬运费由7.2美分下降到3.8美分。动作和时间方面的高度标准化，可以大大降低人工成本并提高企业利润。列宁于1918年在《苏维埃政权的当前任务》一文中指出：“资本主义在这方

面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样，有两个方面，一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列的最丰富的科学成就，即按科学来分析人在劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制等等。”

作为配合推行泰罗的科学管理方法而进行的初步尝试，一些同泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来。在会计业务中增加了“标准人工成本”和“成本差异”，出现了标准人工成本法。后来，另一位管理学专家甘特把标准人工成本法引申到材料和制造费用的成本管理中，形成了“标准人工成本”、“标准材料成本”和“标准制造费用”的标准成本体系。1919年，美国成本会计师协会的成立，加快了标准成本的推广，并将它纳入会计系统，成为标准成本会计。与此同时，预算控制和差异分析等方法也相继出现。20世纪20年代，少数学者开始提出“管理会计”这一名词，并有相关著作问世。1922年，美国会计学家奎因坦斯出版了《管理会计：财务管理入门》；1924年，麦金西的《管理会计》专著面世；布里斯出版了《通过会计进行经营管理》等著作。他们提出了利用会计加强企业内部管理，为企业内部管理服务的观点，但是由于没有形成相对独立的完善体系，当时并未引起人们的重视。据此，可以认为，以泰罗的科学管理理论为基础，以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的早期执行性管理会计，在20世纪20年代已经开始萌芽。

20世纪三四十年代，由于受到几乎波及整个西方资本主义世界范围的经济危机和第二次世界大战的双重影响，企业经营环境恶化，资金筹措不易，迫使企业想方设法加强企业内部管理，挖掘内部潜力。人们又提出了成本性态分析、本量利分析和变动成本法等管理会计的基础理论和方法，再加上原来的标准成本、预算控制和差异分析，管理会计的原始雏形基本形成。

现代管理会计的真正形成和迅速发展，是从20世纪50年代开始的。

20世纪50年代，世界经济进入了战后发展的新时期。其主要特点表现在：第一，现代科学技术突飞猛进并广泛应用于生产，使生产力获得十分迅速的发展；第二，资本进一步集中，企业规模日趋扩大，跨国公司大量涌现，市场竞争更加激烈，企业经营环境更趋复杂。这些特点对企业管理也提出了相应的新要求：一方面要求企业内部管理更加合理化、科学化；另一方面要求企业具有灵活多变的反应能力和适应能力，以免在激烈竞争中被淘汰。战后经济的这些新的特点和要求，直接冲击了曾经风靡一时的泰罗科学管理理论。泰罗科学管理理论的根本缺陷逐渐显露出来，如它只重视对生产过程的个别环节的高度标准化和高效化而忽视企业管理的全局以及企业与外部的关系；不把人当作有主动性、创造性的劳动者而只作为机器的附属物来管理，势必会引起广大工人的强烈不满，因此难以持久地取得良好的效果。在这种背景下，现代管理科学理论应运而生。现代管理科学理论广泛吸收了自然科学和管理科学的研究成果，形成了以运筹学、行为科学为主要支柱，包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好地适应战后经济特点和要求的理论和方

法，从而克服了泰罗学说的重要缺陷。

现代管理科学理论的发展及其在企业管理中的成功应用，为现代管理会计学奠定了理论和方法的基础。例如，借助于运筹学中的有关理论和方法，建立了经营决策会计、投资决策会计和预测分析会计；借助于行为科学理论，建立了责任会计的方法体系。这样，以预测决策会计为主，以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计体系就正式形成了。管理会计的应用范围日益扩大，作用越来越明显，越来越受到重视。

1952年，在伦敦举行的会计师国际代表大会上，正式通过了“管理会计”这一专门术语。原来传统的那一部分会计工作被称为财务会计，会计学被划分为财务会计和管理会计两大领域。

进入20世纪50年代以后，管理会计理论研究也呈现出良好的发展势头。美、英等发达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的主干课程。西方的会计学者撰写了大量的管理会计教材、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。起初，西方学者只注重管理会计的实用性，而不注重它的理论研究，把管理会计理解为各种专门技术的应用。从20世纪80年代至今，管理会计的研究从实用的角度转向了理论研究。美国会计学会所属的管理会计实务委员会自1980年以来系统地发布《管理会计公告》，作为解决管理会计问题的指导原则。截止到1988年2月，管理会计实务委员会共发布了14个《管理会计公告》。这些公告是按管理会计体系的类别进行编号的，其主要内容包括：“目标”类公告5个，“术语”类公告1个，“实务与方法”类公告8个。

专业管理会计团体的成立，也是现代管理会计形成的标志之一。早在20世纪50年代，美国会计学会就设立了“管理会计委员会”。1972年，美国全国会计师联合会又成立了独立的“管理会计协会”，并举行了全美第一届执业管理会计师资格考试；几乎与此同时，英国也安排了类似的考试。从此，西方出现了“执业管理会计师（CMA）”职业，管理会计与财务会计的区分已形成制度化。1985年，美国“管理会计协会”更名为“执业管理会计师协会”。同年，英国也成立了“成本和管理会计师协会”。英美分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊，并在全世界发行。后来，又有许多西方国家出版发行了管理会计专业杂志。

从20世纪60年代末70年代初开始，受统计决策理论和不确定条件下的经济学研究成果的影响，西方管理会计学者开始对以新古典经济学为基础的管理会计进行反思，并逐步放松了管理会计原有的基本设定，将不确定因素和信息成本概念引入管理会计，进而开始将信息统计学、代理人学说和行为科学等引入管理会计的研究，使管理会计的研究领域进一步拓宽。70年代管理会计逐步风靡全世界。

如果说20世纪70年代以前管理会计理论比较流行的话，那么80年代以后研究重点则是管理会计如何推广和应用的问题。1980年4月24日至26日，国际会计师联合会在法国巴黎召开了第一次欧洲会计专家会议。会议上，与会专家和学者发

出呼吁：“为了在当今复杂多变的世界里使企业能够生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是推广和应用管理会计。”王丙乾在1980年全国会计工作会议上提出，要在中国逐步推广和应用管理会计，管理会计开始引进到中国。

20世纪80年代以后，伴随着全面质量管理、适时制造、时间竞争、弹性制造等管理理念的陆续产生以及在企业管理中的不断应用，企业面临着竞争更加激烈的全新商业环境，管理会计发展到战略管理会计阶段。战略管理会计的主要内容包括价值链分析、战略定位分析、作业成本管理、以战略为导向的全面预算管理、以战略为导向的绩效评价等内容。

● 第二节 管理会计与财务会计的区别和联系

一、管理会计与财务会计的区别

（一）工作侧重点不同

财务会计工作的侧重点在于，通过一系列专门的会计核算方法，定期对外提供会计报告，满足企业外部债权人、投资者、财政税务部门、金融部门、上级主管部门及社会公众（包括潜在的投资者等）的需要，向上述与企业有利害关系的团体和个人报告企业的财务状况和经营成果。其具体目标主要是为企业外界服务，从这个意义上说，财务会计也可称为“对外报告会计”。

管理会计工作的侧重点在于加强企业内部管理，对企业的生产经营活动进行预测、决策、规划和控制，并对各个部门的工作业绩进行考核和评价，为企业内部各级管理人员提供有用的信息。其具体目标主要是为企业内部管理服务，从这个意义上来说，管理会计也可称为“对内报告会计”。

（二）作用时效不同

财务会计的作用时效主要在于反映过去，它只是根据客观性原则，对于已经发生的经济业务进行核算和监督，它强调客观性和可核实性，坚持历史成本原则，因为财务会计反映的都是过去实际已经发生的经济业务，所以它实质上属于算“死账”的“报账型会计”。

管理会计的作用时效不仅局限于分析过去，更主要地还在于它能动地利用有关资料控制现在，预测和规划未来。因此，管理会计实质上属于算“活账”的“经营型会计”。

（三）工作依据不同

为了取信于人，财务会计工作必须严格遵守一般公认的会计原则（GAAP）。在我国现阶段，财务会计工作还必须遵守会计法、企业会计准则和行业会计制度的规定。

管理会计主要是向企业内部各级管理人员提供加强内部管理所需要的信息，而且是面向未来，涉及的领域又比较广泛，所以它在很多方面可以不受上述原则和制度的约束。如在短期经营决策时，可以不受历史成本的约束，充分考虑重置成本和

机会成本等因素的影响；在长期投资决策时，可以不受币值稳定假定和权责发生制原则的约束，按照收付实现制原则确定各期的现金净流量，并充分考虑货币的时间价值对决策方案的影响。

（四）工作程序不同

财务会计必须执行固定的会计循环程序。经济业务发生后，首先要取得和填制原始凭证，对原始凭证进行审核并据以填制记账凭证，然后要过人有关的总账、明细账和日记账，进行试算平衡、成本计算，期末要进行账项调整，最后在财产清查保证账实相符的基础上编制各种会计报表。通常情况下，不得随意变更其工作内容或颠倒会计循环程序，它本身具有一定的强制性。在会计实务中，尽管不同行业之间经济业务的类型差异较大，但是财务会计循环的程序基本是固定的。

管理会计的工作程序是不固定的。企业可以根据自己的实际情况和管理需要，自行设计管理会计工作流程。有些能够从财务会计中直接取得的成本和收入资料，管理会计就没有必要按照固定的程序重新计算。在会计实务中，不同企业间管理会计的工作程序具有较大的差异。

（五）计算方法不同

财务会计计算方法比较简单，只涉及初等数学的知识，而且运用范围也较少，一般情况下，加减乘除四则运算就能大体上满足财务会计计算方面的需要。

管理会计在计算方法的运用方面要求更高，为了解决复杂的经济问题，越来越多的高等数学、统计学方法、资金运筹学方法等被应用到管理会计中来。例如，应用回归分析法进行成本性态分析；应用微积分法计算边际收入和边际成本，以确定产品最优价格；应用概率分析法进行各种预测和决策分析；应用线性规划法进行产品最佳组合的决策分析等。

（六）工作范围不同

财务会计主要以整个企业为核算对象，全面、系统、连续地核算和监督企业发生的全部经济业务，提供集中概括的财务会计信息，用来反映整个企业的财务状况和经营成果。其全面性要求凡属于该企业的经济业务都必须加以记录，不能有所遗漏。

管理会计主要针对企业局部的特定问题进行预测和决策，以企业内部的各个责任中心为单位进行业绩考核和评价。同时，管理会计也从整个企业的全局出发，认真考虑各项计划与决策之间的协调配合和综合平衡，把局部和全局有机地统一起来。

（七）会计报告方面不同

财务会计提供的会计报告需要对外公布，对准确性和真实性要求较高，并要承担一定的法律责任。为了便于有关部门进行汇总和比较分析，财务会计报表的格式比较固定，并要求定期对外报送。

管理会计提供的信息主要满足对内管理的需要，而且有许多是涉及未来的信息，不要求绝对精确，只要求具有及时性和相关性。由于它们一般不向社会发布，

法律效力不高，只有参考价值。管理会计报表属于企业内部报表，没有统一的格式，企业可以根据管理需要自行设计，而且会计报告的编制时间也是不固定的。

（八）人员素质要求不同

财务会计的主要任务是对外提供会计信息，主要强调信息的真实性、相关性、及时性和清晰性，对会计人员的专业素质要求较高，对会计人员的知识方面相对而言要求并不苛刻。财务会计工作一般需要专业操作能力较强、工作细致的专门人才来承担。

管理会计的主要任务在于加强企业内部管理，为企业内部管理服务。由于管理会计的方法灵活多样，又没有固定的程序可以遵循，其体系相对来说缺乏统一性和规范性，管理会计的工作水平在很大程度上取决于会计人员素质的高低。同时，由于管理会计工作需要考虑的因素较多，涉及的内容和方法比较复杂，要求从事这项工作的人员必须具备较宽的知识面和较深厚的专业造诣，具有较强的分析问题、解决问题和果断应变的能力。再加上管理会计所涉及的问题大多关系重大，尤其是决策工作决不允许素质较低的人员瞎参谋、乱指挥。因此，管理会计工作对会计人员素质的要求起点比较高，需要由复合型高级会计人才来承担。

二、管理会计与财务会计的联系

管理会计作为从传统财务会计中分离出来的一门学科，与财务会计存在着一定的联系。管理会计与财务会计的联系主要体现在以下三个方面：

（一）基本信息同源

管理会计虽然可以通过不同的渠道取得多种形式的资料，但最基本、最重要的还是会计核算资料。它不必像财务会计那样填制和审核凭证、登记账簿、记录和汇总企业日常发生的经济业务。这方面的工作依旧由财务会计完成，管理会计直接从财务会计中抽取有关的收入成本等信息即可。所以，管理会计和财务会计虽说是两个不同的会计信息系统，但它们的基本信息来源却是相同的，即都是直接反映企业生产经营活动的原始信息。财务会计负责取得会计凭证并据以登记账簿；而管理会计只是对财务会计提供的有关数据进行一系列特殊的加工、改造，使之成为企业管理者预测、决策、规划、控制和考核评价经营业绩的主要依据。因此，归根结底，二者基本信息的源头是一致的。

（二）服务对象交叉

前面讲到，管理会计可称为“对内报告会计”；财务会计可称为“对外报告会计”。但这样比拟，只是表明它们服务对象的侧重点不同，并不意味着二者在这个问题上完全割裂或对立。事实上，财务会计作为“对外报告会计”同时也为内部服务；管理会计作为“对内报告会计”同时也为外部服务。这是因为，财务会计提供的许多重要指标，如资金、成本、利润等，对企业管理者特别是高层决策者也同样重要，也是他们制定决策、编制计划和实施控制等活动所不可缺少的。很难想象，企业管理层在不了解企业财务状况和经营成果的条件下，能够对未来生产经营活动进行正确的规划，做出科学的预测和决策。同样，管理会计提供的许多重要经

济信息,以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划和现金流量等,企业外部的债权人、投资者等也需要有所了解,这是他们决定投资、放款和估量未来收益时需要考虑的。尤其是管理会计所进行的预测、决策、规划和控制等工作,是围绕企业生产经营的最佳运转而展开的,是为保持良好的财务状况和取得预期的经营成果服务的,同投资者、债权人的最终经济利益密切相关。20世纪70年代初,美国财务会计准则委员会要求把作为管理会计内部报表的财务状况变动表作为对外报送的资料。后来,国际会计准则委员会认可了这一决定,要求把财务状况变动表作为对外报送的三大报表之一。可见,管理会计与财务会计在为谁服务的问题上虽然有明确区别,但也有某些共同之处,两者之间存在着服务交叉的现象。

(三) 最终目标一致

管理会计和财务会计都处于现代经济条件下的现代企业环境之中;它们的工作对象总的来看基本相同,都是企业经营过程中的价值运动;两者统一服从于现代企业会计总体要求,共同为满足信息使用者的要求服务。因此,它们的最终奋斗目标是一致的,都是为了加强企业经营管理,提高企业经济效益和生产效率。

● 第三节 传统管理会计的基本内容与职能

一、传统管理会计的基本内容

传统管理会计的基本内容是由完成管理会计职能和目标的具体理论及方法组成的,可分为预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计五个方面。

(一) 预测分析

预测分析主要是根据现在推断未来、根据已知推断未知的活动。管理会计中预测分析的内容主要包括销售预测、成本预测、利润预测和资金需要量的预测,它可以为决策分析提供必要的资料,为企业做出正确的决策服务。

(二) 决策分析

决策分析是在预测分析的基础上进行的,其主要内容包括短期经营决策和长期投资决策。短期经营决策一般是指在一个经营年度或经营周期内能够实现其目标的决策,主要包括生产决策、定价决策和存货决策等内容。长期投资决策是指在较长时期内(超过一年)才能实现其目标的决策,它的主要特点是对若干期的收支产生影响,一般需要投入大量资金,回收慢,风险也较高。

(三) 全面预算

全面预算就是以货币为主要指标,展示未来某一特定期间内企业全部经营活动目标及其资源配置的财务计划。它一般包括经营预算、财务预算和资本预算,其内容将在以后有关章节说明。

(四) 成本控制

成本控制是对企业生产经营的各个方面、各个环节及各个阶段所有成本的控制。它不仅控制产品生产阶段的成本,而且要控制产品设计试制阶段、销售阶段

及售后服务阶段的成本；不仅要控制产品成本，而且要控制产品成本以外的其他成本，如质量成本和使用寿命周期成本；不仅要加强日常的反馈性成本控制，而且要做好事前的前馈性成本控制。它在时间上贯穿于企业生产经营的全过程，在空间上渗透到企业的方方面面。

（五）责任会计

责任会计是现代分权管理模式的产物，它是通过在企业内部建立若干个责任中心，并对其分工负责的经济业务进行规划与控制，以实现业绩考核和评价的一种内部控制会计，是管理会计的一个子系统。

其中，预测分析和决策分析可以合称为预测决策会计；全面预算和成本控制可以合称为规划控制会计。这样，管理会计的基本内容也可以归纳为三大类，即预测决策会计、规划控制会计和责任会计。以上内容既相互独立，又相辅相成，共同构成了管理会计的基本内容。

二、传统管理会计的基本职能

会计的职能是指会计应具备的内在功能。财务会计的基本职能是核算和监督。

管理会计的职能是指管理会计实践本身客观存在的必然性所决定的内在功能。与传统管理会计基本内容相对应，传统管理会计的基本职能可以概括为以下五个方面：

（一）预测经营前景

预测是指采用科学的方法推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。可以根据现在推测判断将来，根据已知推测判断未知。管理会计发挥预测经营前景的职能，就是按照企业的现实情况和将来可能出现的各种因素，充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束，选择合理的方法和模型，对企业的销售、成本、利润和资金的变动趋势和水平做出预计和推测，为企业经营决策提供有用的信息。

（二）参与经营决策

决策是指在充分考虑各种可能的前提下，以预测为基础，按照客观规律的要求，通过一定的程序和方法对未来实践的方向、目的、原则和方法做出决定的过程。在只有一个方案可供选择时，要对该方案的可行性做出决策；在有几个方案可供选择时，要对各个备选方案的优劣进行分析比较和排序，并从中选出最优方案。决策在企业经营管理中具有十分重要的地位，“管理的重心在经营，经营的关键在决策。”由于决策工作贯穿于企业经营管理的各个方面和整个过程的始终，所以决策的正确与否直接影响一个企业的成败和兴衰。管理会计的决策职能主要体现在生产决策、定价决策、存货决策和长期投资决策等方面，有关内容及方法将在以后各章陆续阐述。

（三）规划经营目标

规划主要是对企业的未来生产经营活动做出计划。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，将事先确定的各项经营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供、产、销及人、

财、物之间的关系，并为控制和业绩考核创造条件。

（四）控制经营活动

管理会计的控制职能要求把对经营活动过程的事前控制和事中控制有机地结合起来，即事前制定科学可行的各项标准，并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析，以便及时采取措施进行调整，改进管理工作，确保经营活动按照预定的目标顺序进行。

（五）考核评价经营业绩

在生产力的各个组成要素中，劳动者是一个十分重要的因素，如果能把劳动者的积极性和创造性调动起来，会极大地提高劳动生产率。现代管理会计十分重视充分调动人的积极性，通过建立责任会计制度，在企业内部各部门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，科学地考核和评价经营业绩，从而为奖惩制度的实施和未来工作改进措施的制定提供必要的依据。

● 第四节 传统管理会计的基本假设与原则

一、传统管理会计的基本假设

会计假设是指面对变幻不定的社会经济环境，对会计领域中存在的某些尚未确定或当时无法验证的事项，根据客观的、正常的情况或趋势做出的合乎情理的逻辑性推断或命题。

传统管理会计的基本假设，可根据管理会计的对象、职能、目标和工作环境的要求，分为以下六项：

（一）会计主体的假设

会计主体的假设是指管理会计人员要站在特定企业的立场上，为特定企业服务，它明确了管理会计的空间范围。管理会计只对特定企业的经营活动进行预测、决策、规划、控制和业绩考核评价服务，目的在于加强特定企业的内部管理，提高特定企业的经济效益和生产效率。

（二）持续经营的假设

持续经营的假设是指假设企业能按照目前的状况和企业的未来发展规划持续存在下去，在可以预见的将来不会破产清算。它明确了管理会计工作的时间范围。只有在持续经营的前提下，管理会计的预测、决策、规划、控制和业绩考核评价工作才具有实际意义。

（三）货币时间价值的假设

货币的时间价值是指作为资本使用的货币随着时间的推移所发生的增值。货币时间价值假设是指它承认货币具有时间价值，即不同时期的同量货币价值是不同的。它假定企业投资的报酬与投资时间长短成正比，时间越长，投资报酬就越多。这种说法也是一种假设，因为长期投资决策时所估算的报酬只能在实际投资之后才能确定和实现，而且这种报酬与利息率可能并不存在必然的联系。另外，由于投资