

管理会计

仲修伟 潘学模 编著



西南财经大学出版社

第一章 总 论

第一节 管理会计的基本概念

会计是一门提供经济信息的管理科学。管理会计是现代管理科学的一个组成部分，是在第二次世界大战以后迅速发展起来的一门新兴学科。

管理会计是适应经济发展的客观要求和现代管理的要求而产生的。早期的企业经营主要是采用独资或合伙的组织形式，企业的经营活动是由企业的所有者亲自经营，企业的所有权与经营权是统一的。由于当时企业的规模较小，经营活动也较为简单，所需资金也不是很多，经营者依靠传统会计所提供的信息已能满足企业经营管理需要。随着经济的迅速发展与科学技术的不断进步，企业生产规模日益扩大，经营一个企业所需的资金越来越多，为适应这一变化，出现了股份公司组织形式并逐渐占据了统治地位。这种组织形式吸收了广大投资者的资金，且有较雄厚的财力，因而它也促进了经济的迅速发展。股份公司显著地不同于独资与合伙企业，它的所有者——股东分散在各地，大多远离经营实体，他们中绝大多数不可能直接参与企业管理，企业经营管理则只能由委托代理人——经理来承担，这就出现了企业“所有权”与“经营权”的分离。

本世纪中期以后，西方企业进一步趋于集中，经营规模扩展，企业间竞争更加激烈。经济的发展要求企业经营管理要

更加科学和合理,企业在竞争中才能求得生存和发展,否则将被淘汰。这就迫使企业的所有者必须重用管理专家,对企业实行科学管理,提高企业竞争能力,以最经济最有效地运用企业人力、物力、财力,实现最大的经济效果,求得企业的生存和发展。

这种新情况的出现,要求会计的服务对象扩展为两个方面:对外,要为分散在企业外部的投资人,债权人和其他有关社会集团服务;对内要为企业内部实际掌握经营权的经理服务。

于是传统的单一的会计系统就逐渐分化为财务会计与管理会计两个相对独立的系统。把以反映企业经营状况,提供财务报表为主要手段,对企业外部的投资者,债权人等服务的会计,称为财务会计(Financial Accounting),它是传统会计的继续和发展。把以适应企业内部经营管理需要,从各方面提供经济管理信息,为企业经营控制和经营决策服务的会计称之为管理会计(Management Accounting)。

管理会计的产生和发展,经历了一个在传统会计内部孕育、积累和逐步形成的漫长过程。1922年,美国奎因斯坦(H·W·Quaintance)所著的《管理会计:财务管理入门》一书中,首先使用了“管理会计”这个名词。接着1924年麦金西(G·O·McKinsey)又撰写了《管理会计》一书。随后许多关于管理会计的专著相继问世,内容也越来越丰富。直至本世纪50年代,管理会计才开始得到会计理论工作者和实际工作者的较为一致的承认。自此,与成本会计有着密切关系的管理会计便成为会计学的新的分支。财务会计与管理会计便成为是当代西方国家中会计学的两个重要领域。

管理会计的主要特点，是以加强企业内部经营管理，实现最大盈利为目的，它灵活运用多种多样的方法和技术，收集、积累、加工和阐明管理当局合理规划及有效地控制经营过程所需的信息，以便据以规划未来，控制现在，考核过去。管理会计发展了传统的会计职能，并与企业的现代化管理的需要密切结合。它不仅是当代会计学的重要分支和领域，同时也是现代管理科学的重要组成部分。

美国会计学会于1958年成立了管理会计委员会，该会对管理会计作了如下的概括：“管理会计是运用适当的技巧和概念，处理和分析企业的历史资料或预测的经济资料，以协助管理当局制定经营目标，编制计划，作出各种决策，以达到企业的经营目标。”还指出：“管理会计使用一些必要的方法和概念，以编制有效的计划，从多种方案中作最优选择，并且通过对业绩评价与分析来进行控制，对专项问题的会计资料进行汇总、分析和提出报告”。

50年代以来，管理会计沿着两个方向发展，一方面它以财务会计提供的信息为基础，对成本、利润、资本等资料进行加工、改制、延伸，使其更好地为企业内部经营管理服务。另一方面管理会计适应现代化管理的要求，吸收运用了运筹学和行为科学等的成果，创立了自己特有的理论和方法。它是多种学科的相互渗透和结合的产物，从而成为一门综合性的管理学科。

管理会计最初出现在美国，逐渐遍及西方。对于管理会计的概念，英国成本与管理会计师协会（ICMA）于1982年提出了一个新的广义的定义，认为除审计之外的所有会计系统均应属于管理会计，因为财务会计的所有工作也是为管理服务的，财务会计的报表也是各种经营决策的根据之一。

我国自改革开放以来，也吸收了一些西方国家的管理会计知识，会计工作者在总结我国会计工作丰富的实践经验的基础上，结合运用管理会计的有关理论和方法，从而开创了新中国成立以来会计工作的新局面。我国会计理论工作者对管理会计最具有代表性的认识是：“现代管理会计是在新的历史条件下，以现代管理科学为基础，一方面丰富和发展了其早期形成的一些技术方法；另一方面，又大量吸收了现代管理科学中运筹学，行为科学等方面的研究成果，把它们引进、应用到会计中来，形成了一个新的相对独立的完整的理论方法体系。这个体系，表现为多种学科的相互渗透和结合，成为一门新兴的综合性的边缘科学。”^①现代管理会计的创立及其不断发展大大丰富了会计科学的内容，标志着会计科学已进入一个崭新的发展阶段。

第二节 管理会计的形成和发展

会计作为管理经济的工具之一，是随着经济的发展而发展的。管理会计的形成和发展也是会计不断发展的必然结果。

最初的管理会计与成本会计有着内在的联系，它是在成本会计的基础上发展起来的。成本会计产生于18世纪产业革命后期，由于生产中大量的机器设备的使用，便出现计算折旧和进行间接费用的分摊，只有进行科学的、合理的成本计算，才有可能正确地定价、报价、接受订单，才有利于企业参与市场竞争。但当时的会计工作，只是在过去经济活动的基础上分摊费用，计算成本，还不可能运用历史成本资料预测未来，协助管理当局制定计划，实行控制和作出决策。

^①余绪缨：《管理会计》中国财经出版社，1983年版，第8页。

19世纪末，自由竞争向垄断资本主义生产方式发展。随着企业经营规模的不断扩大和经营活动日趋复杂，为决定产品售价，控制市场以及集中控制公司内部分散的经营活动，研究销售成本就显得十分重要。多数企业家在经营实践活动中逐渐认识到：预计成本比根据历史数据汇总的实际成本更为有用。

管理会计的雏形与泰罗 (Frederick · W · Taylor) 制有关，本世纪20年代正值泰罗的科学管理学盛行时期，科学管理学说的核心是强调提高工作效率。他进行了著名的时间动作研究，并制定了在一定客观条件下经过努力才可达到的工作标准，作为评价和考核的依据，要求生产的各个方面实现高度的标准化。适应这一新的要求，在会计工作中出现了“标准成本”、“差异分析”，并成为成本会计的组成部分，“标准成本”是作为应达到的预定目标成本与检查实际成本的依据。从对比中寻找降低成本，增加利润的途径。这就使历史成本的事后计算向着预定成本的事前计算迈出了重要的一步。与此同时，预算控制方法也逐渐形成和发展起来，通过汇总、调整部门预算，确定整个企业预算，再经过预算执行的考核评价来明确各部门责任，进而改善企业经营管理。随后又出现了弹性预算与财务报表分析法。在30年代，有许多成本会计的专著，如《陀氏成本会计》，《劳氏成本会计》等，都包括了标准成本制度，预算、财务报表分析，损益平衡分析等内容。事实上这时已将会计信息的重要作用扩大到计划与控制的管理职能中去。自此以后，在会计工作中逐渐推广按成本项目比较实际成本同标准（或预算）的差异，以便进行控制。在比较实际成本与标准成本（或预算成本）的过程中，发现产量变动时，固定成本与变动成本的变动情况各不

相同。因此，必须按成本特性将固定成本与变动成本分开比较，才能揭示出正确的差异。许多会计学者主张将固定性制造费用与销售及行政管理费均划归期间成本，以便使差异分析更有意义。这就为变动成本计算，成本—数量—利润分析，编制弹性预算等现代管理会计常用的一些基本方法打下了理论基础。首次提出损益平衡点图解是在1903年。1930年至1933年期间损益平衡点的计算和分析公式，利润—数量关系的图解也开始在会计著作中出现。1922年第一次出现了混合成本的分解方法，1928年美国一些工程技术人员与会计人员共同设计出弹性预算，此后它与标准成本相结合为企业广泛采用。在这些基础上很自然地引出了变动成本算法，于1936年第一次发表了关于变动成本算法的文章。但是在本世纪50年代以前，所有这些技术方法只是当作原有传统会计体系中新的附属部分，看成是会计工作为配合泰罗的科学管理所采用的新作法。50年代以前管理会计只处于量的变化和积累之中，它赖以形成的内外环境和理论与实践的基础条件尚不具备。

本世纪50年代左右，西方资本主义世界处于战后经济发展时期，经济上出现许多新特点，一方面由于科学技术飞速进步，使生产力发展很快；另一方面资本主义企业大量集中，跨国公司大量出现，企业经营日趋复杂，市场变幻莫测，竞争日益激烈。严峻的条件和环境给企业的经营管理提出了新的要求：即企业内部管理要合理科学；企业要有适应外部环境的灵活反应能力和适应能力。否则企业在激烈的竞争中会被淘汰。

在战后新形势与新要求面前，泰罗制再也无法适应：一是由于泰罗制这种所谓的科学管理制度实质上是对工人进

行血腥压榨的劳动组织与工资制度，它不可避免地会引起劳资关系紧张，它一味地片面追求高效率，其结果是工人罢工层出不穷，在战后新的情况下再也不能最大限度地提高劳动效率和带来更多的利润。二是泰罗制只着眼于企业内部的生产管理方面，只强调尽力提高工效，对企业的外部环境则不太重视，在新的激烈竞争的严峻环境中，单纯依靠企业内部经济的合理组织和提高效率是远远不够的，相反在错误的决策下，效率越高，损失会更大。

顺应战后的新情况和对管理提出的新要求，自50年代以来，现代管理科学有了较迅速的发展，泰罗制被现代管理科学所取代，已成为历史的必然趋势。现代管理科学是由运筹学和行为科学组成。运筹学主要是应用数学与数理统计学的原理和方法，建立了许多定量的管理方法与技术，它可协助管理人员对企业生产经营活动按最优的要求实行预测、决策、组织、安排和控制，促使企业生产经营实现最佳效益。现代管理会计中较多地应用了运筹学的定量方法与技术，如应用库存论的原理计算“经济订货量”和“经济生产量”，应用线性规划确定各有关因素之间的最优组合，应用概率预测销售量，应用回归分析分解混合成本等等。行为科学主要是应用心理学，社会学等方面的研究成果来对人的各种行为的规律性进行研究，主要包括人的行为及其产生的原因、影响行为的因素以及如何改变行为，并讨论了人际关系（包括管理当局与职工关系，上下级关系）等。行为科学的核心是“管理的民主化”，“参与制”等措施笼络劳动者，增强“归属感”和责任感，以调动职工的积极性与主动性。在现代管理会计中，责任会计的建立就是按行为科学的某些理论建立的。贯穿管理会计有关内容的“按目标进行管理”原则与“按例外进行管

理”原则也是遵循行为科学的一些理论要求提出的。虽然管理会计对行为科学的应用与结合目前还不成熟，但行为科学对管理会计的影响随处可见。因此管理会计的形成和发展与现代管理科学有着紧密的联系。现代管理科学的形成和发展，对管理会计形成，在理论上起着奠基和指导作用，并赋予了管理会计的新方法和新技术，使管理会计从传统的成本会计中分离出来自成体系，适应现代管理的要求，在企业经营管理中发挥更大的作用，行使更多的管理职能。管理会计对提高企业管理水平和经济效益，发挥着巨大的作用。

进入70年代以后，在西方，管理会计风行一时，不仅各国会计学会中建立了相应的管理会计的研究团体与机构，而且许多大中型企业原有的会计职能部门中也纷纷设立了单独的管理会计机构，成为这些大规模的复杂经济组织的现代化管理手段，专门为加强经营管理服务。管理会计的很多方法不仅被应用于工商企业，而且广泛地应用于非营利的组织机构和社会团体。许多现代数学方法和电子计算机技术都在管理会计中得到应用。

综上所述，管理会计是适应现代管理的要求而产生的。它源于成本会计，它是由多种学科、尤其是现代管理科学相互渗透和相互结合所形成的一门新的综合性的边缘学科。管理会计的形成与发展，标志着传统会计职能的扩大，是会计学的新发展，是经历了数百年之久的传统会计体系的一次重要演变。

第三节 管理会计与财务会计的联系和区别

管理会计和财务会计之间，既有密切联系，又存在显著的区别。现通过对比加以说明。

一、管理会计与财务会计的联系

管理会计自产生与形成之后，虽然是与财务会计并列的两个相对独立的业务系统，但两者又是相互补充、相互配合，为提供各种可靠的管理信息发挥着各自的作用，因此，它们之间也存在着密切的联系。

首先它们都是以经营信息作为信息来源。财务会计为反映监督企业的资产与权益的变动，只能以反映各种经济业务的原始资料为依据。管理会计虽然可以运用各个方面的资料，但对财务会计资料的加工是其主要方面，因此可以说两者的资料是同源的。

其次两者都主要提供财务信息，两者都为管理当局提供综合性、货币表现的财务指标。因此财务会计所使用的很多基本概念、方法、技术以及财务会计的许多现行规定也在不同程度上适用于管理会计，只是管理会计不局限于这些概念和技术，还使用其他一些概念、方法和技术。

此外，两者都是通过会计信息为管理当局或有关方面提供参谋和咨询服务的。它们都是管理当局的参谋与助手，但不直接履行管理职能。

二、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别可概括如下：

1. 管理会计侧重于为企业当局提供用于内部管理的会计信息

财务会计的主要目的是向企业外部有经济利害关系的组织和个人报告企业财务状况，通过传统的记帐、算帐、报表等环节向这些组织和个人（股东、债权人、银行、政府税收部门）提供有关财务状况与盈利能力的信息。财务会计信息对企业管理工作虽然有一定作用，也可以作为管理当局评价企业经营活动的依据，但由于财务会计所提供的信息是历史资料，仅能对过去作事后的评价与监督，不能为企业日常经营的计划与控制 and 解决经营活动中的专门问题提供必需的汇总信息，不能对加强经营管理起积极的直接作用。因此又把财务会计称为外部会计（External Accounting）。当然，财务会计定期汇总编制的财务报表 也有利于企业外部的报表使用者据以作出决策。例如，企业股票的持有者可据以作出是否购买、保持或转让股票的决策。债权人可据以作出是否向企业提供贷款和决定贷款的条件等决策。

管理会计的主要目的是通过一系列专门方法积累加工资料 and 编制内部报表帮助企业各级经理利用会计信息和其他资料，规划和控制企业日常经营活动，考核业绩，预测未来，协助管理当局作出各种专门决策。所以管理会计又称为内部会计（Internal Accounting）。

对管理会计与财务会计在服务目的上的划分，不能作绝对化的理解。无论管理会计或财务会计，严格地说都同时既为企业外部服务又为企业内部服务，只不过是管理会计侧重

于内部，财务会计侧重于外部而已。

2. 管理会计不受公认会计原则的约束

财务会计是侧重于为外部服务的，因此它必须严格遵循“公认会计原则”，要求从凭证、帐簿到报表，以及对各有关资料进行综合汇总等，都应严格按照既定的会计程序进行。它比较严密而稳定的基本结构。为了让财务会计报表的外部使用者能用一个普遍公认的，较为客观的标准来了解企业的财务状况，这是使财务会计资料能取信于企业外部的投资人、债权人、政府机关所必需的。西方国家的公认会计原则规定有财务会计工作各方面应遵循的原则，如：哪些资源和经济责任应当作资产和负债，资产和负债的哪些变动应该记录与何时记录原则；资产、负债的变动应如何计量原则；应对资料如何反映和如何编制财务报表原则等。

管理会计不同于财务会计，它主要为企业内部改善经营管理提供各种会计信息，它在许多方面可以不受“公认会计原则”的制约，结构比较松散，领域较为广阔，方式方法也可以灵活多样。例如：按内部管理需要编制的各种报表，编制方法与内容不会考虑是否符合公认会计原则；在投资和更新决策中常使用现值与重置成本而不使用原始价值；决策分析中常使用差别收入与差别成本，很少使用完全成本；长期决策中要考虑货币时间价值重新计算投资额与现金流量。

3. 管理会计的工作重点偏重于企业内部的各个组成部分

财务会计是以企业整体作为会计核算单位，以企业作为一个整体，提供集中和概括的资料，对企业的财务状况和经营成果进行综合评价和考核，提供的对外财务报表是反映整个企业财务状况的。

管理会计为了要更好地为企业的内部经营管理服务，必须同时兼顾企业生产经营的全局与局部，既要从企业的全局出发来考虑，观察处理问题，又要从企业各个局部出发来考虑，观察处理问题，但偏重于企业内部的各部门，或某些项目的核算。如：以个别产品、某一项目、分厂、分部门或按责任中心为核算单位。按责任中心计算收入和责任成本是管理会计中责任会计的特点。

4. 管理会计着重于面向未来，规划未来的经济活动

财务会计着重于对企业的生产经营活动作历史性的描述，记录着过去已经发生的经济活动。虽然财务会计的某些记录也会涉及到对未来情况的估计，例如折旧计算涉及了对固定资产使用年限的估计，坏帐准备的计算涉及到了应收帐款可回收率的预计，但这些情况的存在并不能改变财务会计事后核算的基本特征。

管理会计为了有效地服务于企业内部的经营管理，不仅要分析过去，控制现在，更重要的是为规划未来提供信息。管理会计需要预测市场的变化，顾客的需求和竞争的形势，对不同的可能性进行预测，从而测算出企业的未来收入，未来成本和未来利润，以便有效地帮助管理当局作出正确的判断和选择。

5. 管理会计广泛应用数学方法

财务会计应用数学方法的范围较小，而管理会计为了更好地对现代管理服务，越来越广泛地应用数学方法，如线性规划、概率论、图示法、微积分等等各种数学方法。运用简明精确的数学模型，把纷繁复杂的经营活动表现出来，并对所掌握的有关数据进行科学的加工处理，以揭示有关对象之间的内在联系和最优数量关系，从而掌握有关变量联系和变

化的客观规律性，以便为管理人员正确地进行管理决策，选择最优方案和有效地进行经营，提供科学依据。

一门学科的定量化，是当代所有科学发展的共同趋势，管理会计对数学方法的广泛应用，是当代会计学的成长、发展与完善的标志。

6. 管理会计不能得到十分精确的数据

财务会计对帐簿和报表数字的精确与平衡要求很高，帐实、帐表、帐帐、帐证都要求绝对一致或平衡。管理会计着重于面向未来，而人们对未来的经济活动不可能预测得十分准确，同时为了及时作出决策，有效地加强管理，往往重视必要数据的及时性而不强调数据的精确性，只要求相对准确即可。在作出各种决策时，对未来成本，未来收入、未来利润等资料只要求能满足决策需要即可，不需要也不可能做到十分精确，常使用估计值、近似值、平均值等来代替。当然在管理会计的执行会计部分，例如标准成本制度、责任会计以及变动成本计算中也应该与财务会计的要求一致，即要求计算得精确与平衡。

7. 管理会计中较为广泛地使用非货币量度

在财务会计中，无论凭证、帐簿、报表都要统一用货币量度进行综合反映，即使采用了非货币计量单位也应在进行会计记录时换算为统一的货币量度。

在管理会计中虽然主要使用货币量度，但较广泛地应用了非货币量度，如：实物量度、劳动量度，以及比例关系（百分率、比例、概率、指数）等。在管理会计的内部报表中，对货币量度与非货币量度同时并重，因为非货币量度所表现的资料也很重要，往往又是为货币量度所不能代替的。

8. 管理会计需提供的资料以及使用方法和技術不具有

强制性

如前所述，财务会计必须遵循“公认会计原则”的要求。凭证的填制汇总，帐簿的记录方法，财务会计报表的种类、格式、内容和编报时间等，都必须按统一的规定实施，不能有任何违背，并且要经过各级审核，具有强制性。

在管理会计中没有上述硬性规定，没有强制性，而是视需要和可能而定，各个企业也不一致。企业管理当局需要哪方面的资料，管理会计就测算、收集哪方面的资料，编制该方面的内部报表。同时，测算所使用的方法和技术也可灵活多样，不具有强制性。

综上所述，在管理会计与财务会计两者间，既有联系，又有区别，应把两者有机地结合在一起，在企业管理的工作中，相互配合，相互补充，在计划职能与控制职能中，共同发挥应有的作用。

第四节 管理的职能与管理会计职能

会计是信息系统，是管理企业的工具，要理解管理会计的职能应从了解企业管理的职能入手，从现代管理职能出发，再认识到对会计工作的要求，从而理解管理会计所应发挥的作用。

一、管理及管理的职能

管理是人们进行社会化大生产的客观要求，人们要共同劳动，协作生产，必须要进行管理。共同劳动的规模越大，劳动的分工和协作越细，管理工作也越重要，越复杂，越细致。

什么是管理？一般说来，管理就是在一定的生产方式下，人们为了达到预期目的，依照某些原则、程序和方法，对社会生产总过程（包括生产、交换、分配、消费）的一切经济活动进行计划和控制等一系列职能。在西方国家中，人们对管理的职能表述也众说纷纭，列举出的管理职能有：预测、计划、决策、组织、指挥、控制、考核、协调、激励、教育等等。但他们都认为计划与控制是管理的两个重要职能，其余的都可以看作是计划 and 控制的附属职能。例如预测是为决策作准备，计划和控制是以决策为起点，又以决策为终点；组织、指挥是决策的付诸实施；考核、协调、激励、教育都可看作是控制过程的一部分。从行为科学的角度来看，对业绩考核所使用的资料以及内部报表的内容和编制方法可以影响各级经理和职工的行动方向，如果对部门经理只考核部门的产量，他则可能忽视产品的质量和成本，因而业绩考核应在鼓励人们采取有利于企业的行为中发挥其重要影响，等等。

计划职能是一种选择和规定目标以及拟定具体方案实现目标的过程。企业计划是以“按目标管理”的原则为依据的，提出工作任务、完成方法及检查完成情况的标准。标准是目标的预期结果，所以制定标准也是计划过程的一部分。

控制职能是一种判断目标是否正在完成的过程，如果不是正在完成，则将如何修改目标或设法完成已定的目标。管理部门对计划执行过程的考核和控制是以“按例外管理”的原则进行的。这是由于现代化大生产的企业，不可能也不允许分级组织中各级人员保持紧密的接触，经理人员只有依赖报表来了解情况。这样，企业内部报表自然就部分地代替了经理人员对于所计划和负责业务的亲身监督。其具体作法是

将实际执行情况与标准对比，作出评价(即提出反馈资料)，如果实际执行结果不符合计划，就要查找差异原因及责任，但主要是对那些属于不正常(即不符合常规的)的差异或重要差异才应采取行动或措施。

预测是根据历史资料和现在掌握的有关资料为基础，运用人们所掌握的科学知识，对事物未来可能发生的变化作出判断，即用科学方法来预测、推测事物发展的必然性或可能性。例如，对国内外市场情况发展变化的预测；消费者的心理、习惯与购买力状况变化的预测；原材料、能源、配套产品的来源和价格的预测等等。

决策是根据预测所得到的各种数据，经过归纳鉴别、整理、分析以后，针对企业经营管理中的有关问题，通过专门的分析方法拟定出几种可行的方案，最后按既定目标，运用专门方法从中筛选出最优方案的过程。

二、企业管理循环与管理会计循环

如上所述，管理的基本职能可归纳为计划与控制这两个最重要的过程。这两个过程又可再按管理的程序划分为五个步骤，其内容与程序如图表1—1所示。

在企业日常经营活动中，这两个过程与五个步聚是相互联系的，对这两个过程与五个步聚不能理解为是依时间先后顺序机械地循环。管理部门要不断地抓计划与控制工作，要不断地修订计划，提出实现计划目标的其他方法，解决新问题，拟订新问题，拟订新的标准。管理部门也要不断地掌握与控制实际执行结果与标准之间的差异。这两个过程五个步骤每日每时都在周而复始地进行，这个连续不断的循环周转