

普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材

---

# 管理会计

(第2版)

钱文菁 主编

清华大学出版社

北 京

## 内容简介

本书基于学科发展和课程教学的需要,结合财政部《管理会计应用指引》的相关规定,对管理会计的基本概念进行介绍,并且详细阐述了变动成本法、本量利分析法、预测分析法、短期经营决策、长期投资决策、全面预算、标准成本法、责任会计、作业成本法等管理会计工作中主要涉及的决策方法。同时,本书结合新时期经济发展的特点,探讨了管理会计发展的前沿问题。

本书通过课堂讨论的形式,融入课程思政元素,可作为高等院校会计、财务管理专业的教学用书,也可供需要学习管理会计知识的相关人士参考使用。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。举报:010-62782989, beiqinquan@tup.tsinghua.edu.cn。

### 图书在版编目(CIP)数据

管理会计 / 钱文菁主编. —2 版. —北京: 清华大学出版社, 2021.1

普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材

ISBN 978-7-302-56995-4

I. ①管… II. ①钱… 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(2020)第 231933 号

责任编辑: 崔 伟 高晓晴

封面设计: 周晓亮

版式设计: 孔祥峰

责任校对: 马遥遥

责任印制: 宋 林

出版发行: 清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址: 北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编: 100084

社 总 机: 010-62770175 邮 购: 010-62786544

投稿与读者服务: 010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质 量 反 馈: 010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

印 装 者: 大厂回族自治县彩虹印刷有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 185mm×260mm 印 张: 16 字 数: 366 千字

(练习册 1 本)

版 次: 2014 年 7 月第 1 版 2021 年 2 月第 2 版 印 次: 2021 年 2 月第 1 次印刷

定 价: 55.00 元

---

产品编号: 089576-01

## 第2版前言

---

随着经济的飞速发展和金融环境的不断变化，管理会计的内容也在逐步拓展与丰富。2014年10月27日，中华人民共和国财政部发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，旨在推进管理会计理论体系建设，自此我国管理会计的理论与实践日渐丰富。

本书第一版自出版以来，陆续收到很多读者的宝贵意见和建议。为了适应新时期经济发展的需求变化，以及这些变化给会计行业带来的新的挑战，我们重新修订了这本教材。本次修订的内容主要包括以下几个方面：

第一，结合财政部最新发布的《管理会计应用指引》，对教材中相关章节的内容进行修改。

第二，增加引导案例、延伸阅读等相关内容，使得教材的内容体系更加丰富。同时，将原来书中每章的计算题和案例分析题提炼出来，与新补充的选择题、判断题单独集集成册，更加方便教学。

第三，结合教育部提出的有关课程思政的要求，在教材中结合课程具体内容补充了思政元素，作为一种新的尝试。

修订后，全书章节没有变化，依然是十章，分别为：第一章总论，第二章变动成本法，第三章本量利分析法，第四章预测分析法，第五章短期经营决策，第六章长期投资决策，第七章全面预算，第八章标准成本法，第九章责任会计和第十章作业成本法。

本书由重庆理工大学会计学院教师团队编写，具体分工为：钱文菁编写第一章、第四章、第五章、第七章，安灵编写第二章、第十章，罗平编写第三章，黄金曦编写第六章，闵志慧编写第八章、第九章。钱文菁负责教材的整体框架设计、编写提纲、组织分工及总纂定稿。

感谢各兄弟院校在使用本教材之后提出的宝贵意见，感谢清华大学出版社编辑的大力支持。在编写过程中，本书引用了许多参考文献，在此向各位作者表示感谢！

本书提供了丰富的教学资源，教师可扫描右侧二维码获取。

受作者水平所限，书中不当之处在所难免，敬请广大读者批评指正。



教学资源

编者

2021年1月

# 目 录

<b>第一章 总论</b> .....	1	<b>第三章 本量利分析法</b> .....	43
<b>第一节 管理会计概述</b> .....	2	<b>第一节 本量利分析概述</b> .....	44
一、管理会计的定义 .....	2	一、本量利分析的逻辑起点 .....	44
二、管理会计的内容 .....	3	二、本量利分析的基本假设 .....	45
三、管理会计的职能 .....	4	<b>第二节 本量利分析的基本内容</b> .....	46
<b>第二节 管理会计的特征</b> .....	5	一、盈亏临界点分析 .....	46
一、管理会计与财务会计的联系 .....	5	二、实现目标利润分析 .....	61
二、管理会计的主要特点 .....	6	三、本量利关系中的敏感性分析 .....	65
<b>第三节 管理会计的形成和发展</b> .....	8	<b>第四章 预测分析法</b> .....	73
一、管理会计的形成与发展概述 .....	8	<b>第一节 预测分析概述</b> .....	74
二、西方管理会计的发展与变化 .....	10	一、预测的概念与作用 .....	74
三、管理会计在我国的发展情况 .....	11	二、预测的基本原理 .....	74
<b>第二章 变动成本法</b> .....	15	三、预测的程序与内容 .....	75
<b>第一节 成本分类</b> .....	16	<b>第二节 销售预测</b> .....	77
一、按经济用途分类 .....	16	一、销售预测的重要性 .....	77
二、按性态分类 .....	18	二、销售预测的基本方法 .....	77
三、成本的其他分类 .....	26	<b>第三节 利润、成本的预测</b> .....	86
<b>第二节 混合成本分解</b> .....	26	一、利润预测 .....	86
一、历史成本分析法 .....	26	二、成本预测 .....	89
二、技术测定法 .....	30	<b>第五章 短期经营决策</b> .....	93
三、账户分析法 .....	31	<b>第一节 决策分析的基本问题</b> .....	94
四、合同确认法 .....	32	一、决策概述 .....	94
<b>第三节 变动成本法概述</b> .....	32	二、决策分析中的成本因素 .....	97
一、边际贡献的概念 .....	32	<b>第二节 短期经营决策常用</b> <b>分析方法</b> .....	100
二、变动成本法的意义 .....	33	一、确定型决策分析方法 .....	100
三、变动成本法计算的理论依据 .....	34	二、风险型决策分析方法 .....	105
四、变动成本法与完全成本法的比较 .....	35		
五、变动成本法的评价 .....	38		

三、不确定型决策分析方法·····	108	三、定期预算法和滚动预算法·····	171
第三节 短期经营决策方法的		四、概率预算法·····	172
应用·····	111	<b>第八章 标准成本法</b> ·····	<b>175</b>
一、产品生产决策·····	112	第一节 标准成本法概述·····	176
二、亏损产品生产决策·····	116	一、标准成本法的产生背景·····	176
三、半成品进一步加工或出售的		二、标准成本的含义·····	176
决策分析·····	118	三、标准成本法的内容·····	177
四、零部件自制或外购的决策分析··	119	四、标准成本法的作用·····	177
五、是否接受追加订货的决策分析··	122	第二节 标准成本的分类与制定·····	178
<b>第六章 长期投资决策</b> ·····	<b>125</b>	一、标准成本的分类·····	178
第一节 长期投资决策基础·····	126	二、标准成本的制定·····	179
一、货币时间价值·····	126	第三节 成本差异的计算与分析·····	181
二、项目计算期的构成·····	134	一、成本差异计算的原理·····	182
三、现金流量·····	135	二、各成本项目成本差异的	
第二节 长期投资决策指标·····	140	计算与分析·····	183
一、静态评价指标·····	140	第四节 成本差异的账务处理·····	186
二、动态评价指标·····	142	一、“原材料”“生产成本”和	
第三节 几种典型的长期投资		“产成品”账户登记标准成本··	187
决策·····	147	二、设置成本差异账户分别记录	
一、单纯固定资产投资项目决策·····	147	各种成本差异·····	187
二、完整工业投资项目决策·····	148	三、各会计期末对成本差异进行	
三、固定资产更新决策·····	149	处理·····	188
<b>第七章 全面预算</b> ·····	<b>155</b>	<b>第九章 责任会计</b> ·····	<b>191</b>
第一节 全面预算的作用及		第一节 责任会计概述·····	192
编制程序·····	156	一、责任会计的发展及意义·····	192
一、全面预算的概念及作用·····	156	二、责任会计的概念及其制度构成··	192
二、全面预算的编制程序·····	156	三、责任会计的基本内容·····	193
第二节 全面预算的内容及		四、责任会计的构成原则·····	194
编制方法·····	157	第二节 责任中心及其种类·····	195
一、全面预算的内容·····	157	一、责任中心的概念及其特征·····	195
二、全面预算的编制方法·····	157	二、责任中心的种类·····	196
第三节 预算的编制方法·····	167	第三节 责任中心的评价与考核·····	199
一、固定预算法与弹性预算法·····	167	一、成本中心的评价与考核·····	199
二、增量预算法和零基预算法·····	170	二、利润中心的评价与考核·····	200

三、投资中心的评价与考核·····	201	第二节 作业管理·····	221
第四节 内部转移价格·····	204	一、作业分析·····	221
一、内部转移价格的概念及意义·····	204	二、作业改进·····	223
二、制定内部转移价格的原则·····	205	三、作业成本信息与企业经营决策·····	223
三、内部转移价格的种类及 制定方法·····	206	参考文献·····	229
四、责任预算、责任报告与 业绩考核·····	209	附录一 复利终值系数表( $FVIF_{i,n}$ )·····	231
第十章 作业成本法·····	211	附录二 复利现值系数表( $PVIF_{i,n}$ )·····	235
第一节 作业成本法概述·····	212	附录三 年金终值系数表( $FVIFA_{i,n}$ )·····	239
一、作业成本法的产生·····	212	附录四 年金现值系数表( $PVIFA_{i,n}$ )·····	243
二、作业成本法的基本概念·····	214		
三、作业成本法的计算程序·····	218		
四、作业成本法核算举例·····	219		

# 第一章

## 总 论

### 学习目标

通过本章的学习，要求学生：

- 了解管理会计的形成与发展过程。
- 掌握管理会计的定义、内容及职能。
- 理解管理会计的特点。

### 引导案例

黑龙江斯达国际纸业集团公司总裁董鹰在《利用信息技术来改造传统企业，加速实现管理创新》一文中提到：

“原来我们比较熟悉的是财务会计，那么实际上企业内部在变化的时候，企业现代化用‘财会’这个外部概念描述就没有意义。我不知道‘管理会计’这个概念大家都熟不熟悉，它有两个基本的职能。第一个叫预算规划；第二个叫控制评价。预算规划是对未来说的，控制评价是对当时说的。而财务会计是事后会计，是到月底做出整体的结算。我们实际上是把管理会计的预算与规划的哲理运用到战略中去。我们的战略恰恰是利用计算机技术，来解决飞速变化的市场及我们制定的目标与企业战略之间的矛盾……”

问题：

1. 什么是管理会计？
2. 管理会计与财务会计有哪些区别？
3. 管理会计具有哪些职能？
4. 董鹰总裁所提出的观点是否正确？

## 第一节 管理会计概述

会计学是一门提供经济管理信息的管理科学,管理会计是会计学的一个分支。对于管理会计的概念,国内外学者的论述并不相同,有些学者认为管理会计是预测、决策会计;有些学者认为管理会计是为企业内部提供决策信息的内部会计。

### 一、管理会计的定义

#### (一) 国外会计学界对管理会计的定义

国外会计学界对管理会计的定义大致可以分为两个阶段:在20世纪20年代至70年代,国外会计学界一直认为管理会计是为企业内部管理者提供计划与控制所需信息的内部会计;在20世纪80年代以后,管理会计的定义扩大到广义会计阶段。

1958年,美国会计学会管理会计委员会对管理会计做了如下定义:管理会计就是运用适当的技术和概念,处理企业的和计划的经济信息,以帮助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。

1966年,美国会计学会出版的著作《基本会计理论》中对管理会计的定义为:所谓管理会计,就是运用适当的技术和概念,对经济主体实际的和预计的经济数据进行处理,以帮助管理人员制订合理的经济目标,并为实现该目标而进行决策。

进入20世纪70年代以后,国外会计学界对管理会计的定义开始发生变化,出现了广义的管理会计概念。1986年,美国全美会计师协会管理会计实务委员会对管理会计的基本定义为:管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制及确保企业资源的合理使用和经管责任履行所需的财务信息,以及确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理还包括编制供诸如股东、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。

1988年,国际会计师联合会(IFAC)将管理会计定义为:管理会计是在一个组织中,对管理当局用于规划、评价和控制的信息(包括财务信息和经营信息)进行确认、计量、积累、分析、处理、解释和传输的过程,以确保资源的合理利用并承担相应的责任。

1997年,由美国著名管理会计学家罗伯特·S.卡普兰等四人合著的《管理会计(第6版)》中为管理会计所下的定义为:管理会计是一个为组织的员工和各级管理者提供财务和非财务信息的过程,这个过程受组织内部所有人员对信息的需求的驱动,并能引导他们做出各种经营和投资决策。

1997年,美国管理会计师协会对管理会计所下的定义为:管理会计是提供价值增值,为企业规划设计、计量和管理财务与非财务信息系统的持续改进过程,通过此过程指导管理行动、激励管理行为,支持和创造达到组织战略、技术和经营目标所必需的文化价值。

通过上述定义的描述,我们能够发现管理会计的定义有以下几方面的变化:①管理会计服务主体的变化,管理会计是为组织服务的,并不是我们过去所认为的管理会计就是为企业服务的;②所使用的信息范围不断扩大,信息包括用于解释实际和计划的商业活动、经济环境,以及资产和负债的估价的因果关系所必需的货币性和非货币性信息,即不仅是财务信息,非财务信息(比如经营信息)也是管理会计使用的信息;③服务对象扩大,不仅是内部经营管理者,也包括组织的员工,还包括债权人、税务当局等;④目标变化,管理会计的目标是提供价值增值,而不是以往我们所认为的企业利润最大化。

## (二) 国内学者对管理会计的定义

国内学者对于管理会计的内涵也存在着不同的观点。

李天民教授在其1984年编著的《管理会计》一书中认为,管理会计主要是通过一系列专门方法,利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行控制,并帮助企业领导做出各种决策的一整套信息处理系统。

余绪缨教授(1999)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。

石人瑾教授(2003)认为,管理会计是会计与管理的直接结合,它是利用财务会计资料和其他资料,采用会计的、统计的和数学的方法,对未来的经营管理进行预测和决策,确定目标,编制计划(预算),在执行过程中加以控制和考核,目的是调动积极因素,取得最佳经济效益。

2014年10月27日,财政部印发的《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》认为,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)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。

综合上述各类观点,本书认为:管理会计是会计科学与管理科学相结合的一门科学,它以管理科学为理论基础,以财务会计提供的会计资料为主要依据,同时兼顾其他经营活动的信息,通过规划、控制和组织等方式,为组织内部的经营管理提供决策支持,提高经济效益。

## 二、管理会计的内容

由于管理会计本身不受公认会计原则的约束,可以采用灵活多样的方式为管理当局服务,加上管理会计本身是一门发展中的科学,有许多领域尚待研究、开拓,因此目前管理会计的内容体系并无定论。1958年,美国会计学会在其年度报告书中曾对管理会计使用的各种方法表达了意见,指出管理会计的内容包括标准成本计算、预算控制、本量利分析、差别成本分析、弹性预算、边际分析、责任会计。这七个方面的内容也逐渐成为各种管理会计专著中必须具备的内容。

后来,为了使管理会计与财务会计相区别,美国会计学会对管理会计的内容进行了重新界定。1966年,美国会计学会出版的《基本会计理论意见书》中提出:管理会计体系可以区分为规划会计和执行会计两大部分。目前,对管理会计体系比较一致的观点也是将管理会计的内容划分为规划会计和执行会计两部分。

规划会计包括预测分析、长短期决策分析、各种业务预算、责任预算等具体内容。执行会计包括标准成本制度、变动成本核算、责任评价考核等具体内容。规划会计和执行会计通过全面预算和责任会计相联结,这是基于对企业生产经营活动的全面预算,既是一种目标和任务,又是具体评价考核业绩的标准和尺度。责任会计贯穿着责任预算编制、实际执行、业绩评价的全过程,是全面预算及其实施的具体组织方式。

由于管理会计的工作重点在于规划未来,因此规划会计是执行会计的前提和基础;执行会计以企业经济效果为核心,规划会计以企业经济效益为核心。经济效果一般通过企业内部体现,表现在企业内部生产效率、劳动消耗等方面,其高低取决于对计划预算的有效执行,通过执行会计加以解决。经济效益一般通过企业外部体现,是企业与外界经营环境联系的结果,其高低取决于企业对外部环境的判断能力和适应能力,并制定出正确的经营决策,通过规划会计予以解决。

### 三、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计工作本身所固有的功能。由于管理会计是会计学科和管理学科的有机结合,并以现代管理科学为理论基石,其本质是为企业管理服务的一种决策支持系统,因此管理会计的职能在很大程度上受管理职能的制约。从企业管理职能出发,管理会计的职能可以归纳为如下五个方面。

#### (一) 预测职能

预测职能是指管理会计为企业管理活动提供企业经营前景的会计信息。在现代企业的生产经营活动中,客观地存在着大量且复杂的确定性和非确定性因素,利用财务会计所反映的过去已经完成事项去预计未来可能的结果,对一定条件下生产经营各个方面在未来某一期间内可能的情况做出推断是管理会计的首要工作。

#### (二) 决策职能

管理会计的决策职能即参与企业的经营决策。正确地做出经营决策是现代企业经营管理的核心,也是管理会计的主要工作内容,即在预测的基础上,经过归纳、整理、分析,针对企业管理的要求,从可行方案中决策出最优方案。在整个决策过程中,管理会计为管理当局提供决策所需信息,完成决策支持。

### (三) 规划职能

在完成决策的基础上, 管理会计还要将决策方案具体化, 即将所选方案应用于具体实施中并对生产经营各环节和人员的要求用具体数据以计划的形式予以确定, 形成全面预算体系。

### (四) 控制职能

管理会计的控制职能是根据确定的各项计划目标, 对实际发生的经济活动与计划目标进行对比分析, 以保证计划目标的实现。控制的目的, 是使生产经营活动尽可能按所规定的计划要求进行。在控制过程中必须对各项生产经营活动进行跟踪记录, 如实反映计划的实际执行情况, 并及时将计划与实际进行比较, 计算差异并分析原因, 促使有关责任单位采取措施纠正差异。

### (五) 考核职能

考核职能是指管理会计根据预算或标准, 考核实际业绩。为了实现企业预定的目标, 对企业的生产经营过程和结果要进行严密的跟踪、记录, 反映各种经营目标和预算执行的实际数据, 并将这些实际数据与体现决策目标要求的预算、标准进行对比分析和检查考核。通过计算、分析、比较, 可以据以评估有关责任单位和个人的工作成绩, 实施奖惩, 从而最大限度地调动各部门的积极性, 实现企业的决策目标。

## 第二节 管理会计的特征

### 一、管理会计与财务会计的联系

管理会计是从传统财务会计中分离出来的, 因此管理会计与财务会计在某些方面存在着必然的内在联系。这些联系主要表现在如下两个方面。

#### (一) 管理会计与财务会计的基本目标一致

尽管管理会计与财务会计采用不同的方法提供不同性质的会计信息, 但是二者所提供会计信息的基本目标是一致的, 都是提供与经营决策有关的信息。信息提供的决策相关性是管理会计与财务会计的共同目标。

#### (二) 管理会计与财务会计的同源、同质性

管理会计与财务会计所采用的原始资料同源, 所提供的会计信息同质。管理会计与财务会计都要以生产经营活动的原始资料为依据, 财务会计采用一整套会计核算的方法和程序对原始资料进行系统的整理、记录和加工, 管理会计则通过对财务会计信息的进一步加工, 结

合其他资料,为企业管理提供所需的会计信息。因此,财务会计信息是管理会计的基础,管理会计是对财务会计信息的进一步加工。此外,财务会计与管理会计均为信息使用者提供以货币形式表现的综合性财务信息。

## 二、管理会计的主要特点

尽管管理会计与财务会计存在着千丝万缕的联系,但是由于二者在内容、方法、要求等方面具有明显的区别,因此管理会计仍具有其自身的一些特点,主要表现在如下几方面。

### (一) 管理会计侧重于为企业的内部管理提供所需信息

财务会计的服务对象主要是企业外部的相关利益团体,包括股东、债权人、银行、政府部门和职工等。财务会计通过会计确认、计量、记录和报告等环节,向这些相关利益团体提供有关企业财务状况、经营成果等方面的信息。财务会计虽然也能为企业管理当局提供评价企业经营活动的依据,但是由于它主要提供的是历史资料,因此只能对过去的事项进行评价和监督,不能为企业日常经营的计划、控制和解决经营活动中的专门问题提供必要的信息。

管理会计的服务对象是企业内部的各级管理人员,即管理会计是通过规划、控制等方法积累、加工资料,编制内部报表,协助管理当局做出各种专门决策。

### (二) 管理会计的会计主体是企业内部的各责任单位

财务会计的会计主体是企业整体,即把独立核算、自负盈亏的企业作为一个整体,提供反映企业整体财务状况和经营成果的财务报表,对企业的财务状况和经营成果进行评价和考核。

管理会计的目的是为了更好地为企业的内部经营管理服务,因此管理会计主要是以企业内部的各个责任中心为核算对象,对它们的工作业绩和成果进行控制和考核,同时也从企业全局出发,认真考虑各项决策和计划之间的协调配合和综合平衡。

### (三) 管理会计的工作重点在于规划未来

财务会计的工作重点在于反映过去。财务会计是通过确认、计量、记录等方法对企业的生产经营活动进行历史性的描述,反映各项已经发生的经济活动。

管理会计的工作重点在于规划未来。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,更重要的是要为规划未来提供信息。企业未来经营活动的有关问题,如制定决策、编制预算等,都需要管理会计为企业管理当局提供对未来经营活动进行规划所需的会计信息。

#### (四) 管理会计不受公认会计原则的约束

财务会计侧重于为企业外部的相关利益集团服务,因此它必须严格遵循公认的会计原则,要求从凭证、账簿到报表,以及对各有关资料进行综合汇总时,都应严格按照既定的会计程序和方法进行,有一个比较严密而稳定的基本结构。只有这样,才能使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,这是财务会计信息取信于投资人、债权人等所必需的。

管理会计与财务会计不同,它主要是为改善企业内部的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约束,只要在企业里按一套切实有效的规则编制内部报告,不必担心这些规则是否与外界会计原则相符。因此,管理会计结构比较松散,方法也灵活多样。

#### (五) 管理会计可使用各类数学方法,但不过分强调数字的精确性

财务会计只能以公认的会计原则所规定的会计方法,按规范的会计处理程序处理经济业务。

为了更好地为经营管理服务,管理会计可以广泛地使用数学计算方法,运用简明精确的数学模型,把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,以揭示有关经济现象之间的内在联系,掌握有关经济变量之间的客观规律,以便为企业各级管理人员正确进行经营决策提供科学的依据。同时,由于未来的不确定性,需要采用大量的估算,因此管理会计不要求数字的绝对准确,只要相对准确,能够满足决策需要即可。

#### (六) 信息质量强调相关性和及时性

财务会计是一种外部会计,其信息质量主要体现在会计信息的可靠性和客观性方面,要求会计账实、账证、账账、账表相符,如实反映已经发生的经济业务,并对对外报告的会计信息承担法律责任。

管理会计是一种内部会计,其信息质量主要体现在会计信息的相关性、及时性上,要求会计信息与企业的经营决策相关,重视数据的及时性,同时由于管理会计报告不对外公布,因此也不承担法律责任。

### 📖 课堂讨论

#### 管理会计信息的法律责任问题

瑞幸咖啡成立于2017年10月31日,18个月后就在美国纳斯达克火速上市,首日总市值达到47.4亿美元。然而2020年4月2日,瑞幸咖啡却因一纸22亿元造假公告轰动资本市场,一时间,摩根士丹利、瑞士信贷、中金公司、海通国际等知名投行如坐针毡,四大会计师事务所之一安永忙于自保,唯独瑞幸咖啡管理层仍然“元气满满”,成为开年以来资本市场的一出闹剧。

对于这类会计信息造假事件,我们已经不再陌生,不管是国内的蓝田、獐子岛,还是国外的安然、世通等。这些造假的公司也都受到了相应的惩罚。

企业造假涉及的都是财务会计信息,那么作为主要服务于内部管理的管理会计信息,是否涉及造假问题呢?如果存在造假问题,造假之后会影响到哪些利益主体?是否该承担相应的法律责任呢?作为一名未来的会计从业人员,你应该如何坚守职业道德底线呢?

综上所述,管理会计与财务会计既相互联系,又存在较大差别,因此在会计工作和经营管理中应相互配合、相互补充,共同发挥作用。

### 第三节 管理会计的形成和发展

#### 一、管理会计的形成与发展概述

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。早期的企业一般采用独资或合伙的形式,企业的经营活动由所有者亲自执行,所有权和经营权是统一的。同时,由于企业规模较小,经营活动相对简单,涉及的资金量也不是很多,经营者依靠传统会计所提供的信息足以满足生产经营的需要。随着经济的发展,企业的生产经营规模日益扩大,所需资金也迅速增加,于是出现了股份公司这种新的企业组织形式以适应这一变化。股份公司与独资、合伙企业的一个显著区别就是所有权和经营权的分离。股份公司产生使企业的经营规模不断扩大,企业间的竞争更加激烈,经济的发展要求企业的经营管理更加科学、合理,只有这样才能提高企业的竞争力,在激烈的竞争中求得生存与发展。这种新情况的出现,也给会计提出了新的要求,会计不仅要满足外部相关利益集团(投资人、债权人等)的信息需求,还要为企业内部的经营管理提供相关的信息,于是传统、单一的会计系统逐步发展、分化为两个相对独立的系统——财务会计与管理会计。

管理会计的形成与发展,经历了一个在传统会计内部孕育、积累和逐步形成的过程。1922年,美国学者奎因坦斯在其所著的《管理会计:财务管理入门》一书中,首次使用了“管理会计”这个名词。1924年,麦克金西撰写了《管理会计》一书,随后许多关于管理会计的专著相继问世,管理会计的内容也日益丰富和完善。

管理会计的形成与成本会计有着密切的联系,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,由于机器设备的大量使用,会计核算中便出现了折旧的计算和间接费用的分摊,只有对此进行科学的计算、合理的分摊才有可能实现正确的产品定价、报价、接受订单,才会有利于企业参与市场竞争。

20世纪20年代,泰勒开创的科学管理学说,用标准化和大批量解决了管理落后的问题。科学管理学说的核心是强调提高工作效率,用著名的时间动作研究制订了在一定客观条件下经过努力才能够达到的工作标准。起初为改进工资制度,建立计件工资制度,采用了标准人

工成本的概念，以后又将标准人工成本概念引申到标准材料成本和标准制造费用等，以此作为评价和考核的依据，要求企业内部实现高度的标准化。为配合管理上的要求，在会计核算中出现了“标准成本”“成本差异分析”等概念，并成为成本会计的一部分。这推动了成本会计的进步，使传统的历史成本事后计算向着预定成本的事前计算迈出了重要一步。与此同时，预算控制方法也逐渐形成和发展起来，它通过汇总调整部门预算，从而确定整个企业的预算，再通过预算执行的考核评价来明确各部门的责任，进而改善企业的经营管理。

20世纪30年代，标准成本和预算控制方法已日益完善。1928年美国的一些工程技术人员与会计人员共同设计出了弹性预算，最初出现在银行的财务报表分析方法也为企业所运用。标准成本等内容起初独立于会计系统之外，哈特菲尔德、韦伯纳等会计学家主张将其纳入会计系统，认为只有科学的事前的标准成本纳入会计系统，才能形成真正的标准成本会计。以泰勒的科学管理思想为基础形成的早期管理会计存在着较大局限性，表现为以标准成本、预算控制、差异分析为主要内容，它是在企业的战略、方向等重大决策已确定的情况下，着重解决决策实施中的执行问题，着眼点是经济性和工作效率的好坏，解决的是局部问题，因而这些内容被称为管理会计的“执行会计”部分。

20世纪50年代，西方资本主义世界进入战后经济发展时期。在这一时期，科学技术飞速发展，生产力迅速提高，同时由于企业大量集中，跨国公司不断出现，企业的经营环境日益复杂，市场变幻莫测，竞争激烈。严峻的条件和环境给企业的经营管理提出了新的要求：企业内部管理要科学合理，企业要有适应外部环境的灵活反应能力和适应能力，否则会在激烈的市场竞争中被淘汰。面对新的形势和新的要求，泰勒制的弱点逐渐暴露出来。泰勒制片面强调提高劳动效率，使得劳资关系不断激化，同时由于泰勒制只强调企业的内部管理，不重视企业与外部环境的关系，造成企业在激烈的市场竞争中经常做出错误的决策，给企业带来惨重的后果。于是以运筹学和行为科学为主要内容的现代管理科学应运而生并且取代了泰勒制。运筹学主要是运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，它可以协助管理人员对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。行为科学主要是运用心理学、社会学等方面的研究成果对人的各种行为的规律性进行研究，在企业管理中采用“管理民主化”“参与制”等措施来增强职工的归属感和责任感，以调动职工的积极性和主动性。公司内部责任会计的内容就是按行为科学的理论建立的，贯穿管理会计有关内容的“目标管理原则”与“例外管理原则”也是遵循行为科学的一些理论而提出的。在20世纪50年代以后，按现代管理科学原理和方法要求缩减的管理会计新内容，除责任会计以外都是为了帮助企业合理组织、安排使用人力、物力、财力，消除管理中的主观随意性，提高管理水平，争取实现最大经济效益。这些内容被称为管理会计中的“规划会计”部分。

在现代管理科学的指导下，管理会计的内容不断丰富，原有的标准成本、预算控制和财务报表分析法结合起来，管理会计逐渐成为一个以谋求利润为中心、使会计信息的提供和使用深入到预测、决策、计划和控制各个管理环节的完整体系。

## 二、西方管理会计的发展与变化

进入 20 世纪 80 年代中期以后,随着以计算机技术为代表的高科技的发展,现代管理会计开始出现各种各样的问题,集中表现在西方会计界的一些学者和实务工作者对管理会计的知识体系提出了许多批评意见。其中的代表人物是美国的约翰逊和卡普兰两位教授,他们在 1987 年合著了《相关性消失了——管理会计的兴衰》一书,书中提到:近年来的管理会计实践一直没有多大的变化,目前的管理会计体系是几十年前的研究成果,这种早已过时的管理会计知识体系在目前存在着一个很大的危机,主要表现在管理会计对财务会计信息系统的依赖性已经把管理会计信息系统扭曲到了这样一种程度,即管理会计现在必须要从属于财务会计报告,管理人员更关心的是他们对股票交易市场价格决策的短期影响,而较少关心企业在市场长期竞争中的地位和获利能力。正是由于这种对财务会计的依赖性,导致管理会计信息的获取经常太集中、太迟缓了,从而对管理人员所进行的规划与控制的决策已不再具有相关性。

在此后的十余年中,西方会计界对管理会计的理论与实践进行了反思,并对原有管理会计的知识体系进行了创新与变革,以适应社会经济和科学技术发展的需要。西方管理会计的创新与变革,不仅体现在对原有管理会计知识体系的改造上,而且还产生了管理会计的一些分支学科,如作业成本管理会计、适时制生产系统、质量成本管理会计、战略管理会计、人力资源管理会计、社会责任管理会计等,以及代理人理论、信息经济学等相关学科在管理会计中的运用。

为了克服管理会计研究中理论与实践相脱节的情况,西方管理会计研究人员在管理会计的研究方法上也发生了重大改变,更侧重于采用经验研究的方法来开展管理会计研究工作。例如,卡普兰教授认为,现代科学技术的飞速发展和企业经营管理方式的巨大变革已导致会计控制系统过时甚至不起作用,而会计研究人员缺乏亲身到企业之中去观察和研究这些问题的经验。如果没有现场的观察与计量,会计研究人员就不可能建立起系统的、能指导实践的管理会计理论体系,也不可能建立起规范化的决策模型。同时卡普兰教授还认为,没有经过实践的会计理论是空洞的,而没理论指导的会计实践则往往具有盲目性;并且在会计科学的发展史上,理论与实践经常不同步,而经验研究的方法却为解决这一问题提供了一个有效的途径。在经验研究中,案例研究占有重要的地位,已成为西方管理会计研究的重要组成部分,并日益引起人们的广泛兴趣。许多西方管理会计学者认为,当前流行的管理会计理论与实践相脱离的问题,主要原因是研究是建立在人们的闲谈话语、偶尔对公司的访问,以及从已发表的一些学术文章的基础上,然而管理会计中的哪些理论与技术方法在实践中最为有效或明显没有应用价值,其原因何在,在理论与方法上有没有进一步改进或创新的可能性等,这些问题都需要从大量的实践经验中得出结论,这也正是案例研究日益引起人们重视的主要原因。

进入 21 世纪,世界经济的基本特征表现为国际化、金融化和知识化,人类社会从工业社会进入信息社会,使得企业组织面临的环境发生了巨大变化。管理会计的发展要考虑到以下几个方面的影响。

第一，核心能力思想。核心能力是1990年美国管理学家普拉哈拉德和哈默尔提出的，该理论认为企业组织需要培养核心能力，才能在未来的竞争中胜出。企业组织的核心能力是企业组织的内在资源，竞争力是企业组织核心能力在市场上的外在表现。企业组织的核心能力是企业组织内部一系列互补的机能和知识的结合，它可以表现为一项先进的技术，也可以表现为一种独特的服务理念，或者说是企业组织的核心技术、组织观念、学习能力、员工价值观念等的结合。目前的会计系统可能对核心技术相对比较重视，但是对员工价值观念、学习能力等重视不够，作为侧重于为企业组织内部经营管理服务的管理会计系统，如何为企业组织核心能力的诊断、分析、培植、提升提供信息支持，就成为管理会计必须考虑的一个主题。

第二，权变思想。在全球竞争加剧、外部环境不确定性增强的情况下，权变性思维应该在管理会计的发展中受到重视。我们应该明确一点：不存在广泛适用于所有环境、所有组织的会计系统，会计系统应该与某种具体的环境相适应。权变理念主要体现在三个方面：一是组织结构的权变理念，组织应该是一个开放的系统，需要随着环境的变化做相应的调整；二是人性的权变理念，人是复杂的，人在工作中的动机和态度会随着其自身心理需要、工作条件的变化而不同；三是领导的权变理念，由于组织结构的变化、人性的复杂导致领导方式也应该处于一种动态的变化之中。管理会计应该关注这种变化，通过信息支持系统进行不同层面的沟通与交流，形成共同的价值理念，保持企业组织的持续竞争力。

### 三、管理会计在我国的发展情况

管理会计在我国的发展大致可以区分为两个阶段。1978年以前，我国实行计划经济，此时的管理会计更多地表现为“责任会计”；1978年以后，随着改革开放的不断深入，企业市场经济主体地位的不断加强，西方管理会计的概念被引入中国，并且随着中国企业的成长不断发展。下面分别就两个阶段做简要阐述。

#### (一) 计划经济时期的管理会计

在计划经济体制下，国家就是一个“企业”，国营企业只不过是这个“企业”的一个“生产车间”，因此国营企业按照国家统一下达的生产计划完成各项生产任务，国家实行统购统销，企业负责生产。从管理会计的角度看，国营企业充其量就是一个“成本中心”，最多也就是一个“人为利润中心”。因此，成本作为一个效率指标，成为国家考核国营企业完成生产任务的重要手段，企业所要考虑的也就是成本计划及其完成情况。与此相适应，企业所采取的“班组核算”，开展的经济活动分析，实施的资金成本归口分级管理等，都是为了提高效率，保证生产任务的顺利完成。同时提倡生产工人加班加点、保质保量超额完成任务，因为在国家统一下达的任务之下，企业能够超额完成任务就是节约，就是为国家做出了贡献。

这些虽然是计划经济条件下所实施的一些管理手段或管理方法，但是和现代管理会计的一些方法是有异曲同工之妙的。例如，成本核算中实施的“比学赶帮超”，其内涵就是日后流行的“标杆管理”的基本理念。还有“经济活动分析”，就是现在财务分析中所进行的内

部经营管理分析。

## (二) 改革开放后的管理会计

1978年之后,我国进入了改革开放时期。在企业改革过程中,从利润留成、盈亏包干,到实行企业承包经营责任制,再到企业股份制改造和现代企业制度试点,整个改革思路都是沿着对企业放权让利这个中心进行的,其实质是以权利换效率。围绕放权让利展开的企业改革,为被旧体制束缚已久的生产力释放和经营者积极性、能动性的发挥提供了契机,也取得了一定的成效。同时政府在一定程度上对市场功能进行了培育,市场机制开始产生作用。

一批能够适应市场变化并有一定活力的国有企业涌现出来,并把目光转向市场和企业内部,向管理要效益,在建立、完善和深化各种形式的经济责任制的同时,将厂内经济核算制纳入经济责任制,形成了以企业内部经济责任制为基础的具有中国特色的责任会计体系。但是这一阶段的管理会计还是侧重于企业内部的经营管理,还是强调效率的提高,没有多少市场经济的特征。

进入20世纪90年代后,管理会计在我国企业的应用开始有所突破,其中比较典型的案例就是河北邯郸钢铁公司实行的“模拟市场,成本否决”。

与企业改革相对应的是,我国会计学术界从20世纪70年代末期开始以极大的热情对西方管理会计进行了大量的引进、消化、吸收工作,出版了大量的管理会计教材。比如著名会计学家余绪缨教授率先编写了我国第一部用于本科学生教学的管理会计教材,开创了我国管理会计学科研究的新领域。相隔不久,著名会计学家李天民教授也编写了一部专门针对电视广播大学经济类专业学生教学的管理会计教材,由于当时电大学生数量众多,其发行量居全国之首,对于中国会计界(管理界)人士认识和理解管理会计理论与方法产生了积极的作用。《会计研究》杂志还多次就“成本与管理会计”开辟专栏,发表国内外学者的管理会计研究成果(如“金蝶杯”等管理会计征文活动等)。

在我国管理会计理论研究呈现一派繁荣景象的背后也应该看到,我们对管理会计的研究更多的还是一种概念的议论、定义上的争执,研究的出发点没有坚持问题导向,这样的讨论既解释不了管理会计现象,更谈不上解决实际问题。与此同时,由于管理会计的实施没有强制性,企业应用与否及应用程度如何完全取决于各个企业的内意愿和要求。在没有外在政策压力,同时管理会计理论研究又与实践相脱节的情况下,管理会计的实际应用就只能由企业自行决定。

2014年10月27日,财政部印发了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》;2016年6月22日,财政部印发了《管理会计基本指引》;2016年10月,财政部发布《会计改革与发展“十三五”规划纲要》;2017年10月,财政部印发了《管理会计应用指引第100号——战略管理》等22项管理会计应用指引。这一系列文件、纲要的发布,给企业增加了加强管理会计体系建设的外部政策性压力,也与我国政府强调建立现代企业制度相匹配。现代企业制度要求企业“管理科学”,那么作为一种重要的管理手段,管理会计理应受到重视、得到发展。

当然，在企业实际应用管理会计的过程中，会计学术界也应该与企业相互配合，立足于我国企业的发展实践，坚持问题导向，将好的管理会计经验总结、传播开来，形成具有中国特色的管理会计体系。应该说，我国企业改革的伟大实践给了管理会计良好的素材，这项工作已经有了初步成效。比如，以中国兵器装备集团公司李守武总会计师为首的财务团队，通过广泛收集梳理国内外管理会计工具，确定了适合兵器装备集团企业使用的十大管理会计工具，将这些工具分步骤、分企业类型在集团下属成员企业应用，取得了良好的成效。可以说这是我国企业运用管理会计的典范，同时也为我们研究、使用管理会计起到了一个良好的示范作用，为建设具有中国特色的管理会计体系打下了坚实的基础。

如今，互联网、人工智能、区块链、云计算等技术的飞速发展给管理会计提出了新的课题，同时也是一种新的发展机遇。

### 思考题

1. 什么是管理会计？管理会计有什么作用？
2. 与财务会计相比，管理会计有哪些特点？
3. 结合管理会计的形成与发展，你如何看待管理会计的未来发展？

### 延伸阅读

1. 财政部《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(2014年)
2. 《会计改革与发展“十三五”规划纲要》(2016年)
3. 《管理会计基本指引》(2016年)



指导意见



规划纲要



基本指引