

“十三五”应用型人才培养规划教材——财经商贸

管理会计

林玉辉 吕晓芳 / 主 编
常化滨 包姝颖 / 副主编

清华大学出版社



“十三五”应用型人才培养规划教材——财经商贸

管理会计

林玉辉 吕晓芳 / 主 编
常化滨 包姝颖 / 副主编



RFID

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书根据高职高专人才培养目标的要求来设置课程体系,体现理论和实践相结合,着重提高分析和解决实际问题的能力。全书共九章,主要内容包括管理会计总论、成本性态分析和变动成本法、本量利分析、经营预测分析、短期经营决策、预算管理、成本控制、责任会计、管理会计的理论前沿等。

本书可作为高等院校会计及管理类相关专业教材,也可作为企业人员学习用书。

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。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/林玉辉,吕晓芳主编. —北京:清华大学出版社,2017

(“十三五”应用型人才培养规划教材·财经商贸)

ISBN 978-7-302-44505-0

I. ①管… II. ①林… ②吕… III. ①管理会计—高等职业教育—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 171744 号

责任编辑:张 弛

封面设计:常雪影

责任校对:李 梅

责任印制:沈 露

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

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4278

印 装 者:北京国马印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:14.25

字 数:340 千字

版 次:2017 年 1 月第 1 版

印 次:2017 年 1 月第 1 次印刷

印 数:1~2000

定 价:32.00 元

产品编号:068281-01

编写委员会

王全在	张文杰	齐莲花	康 莉
孙 晶	张海霞	祁俏格	宁 瑄
杨 静	林玉辉	其木格	春 山
吕翠萍	刘丽莎	马 茹	吕晓芳
张改清			

PREFACE

序

我国经过多年的改革开放,经济已连续多年保持着持续高速增长。为了稳步推动我国经济和社会全面、协调、可持续发展,财政部陆续颁布实施了新的“税法、企业会计准则、企业财务通则”等法律法规和财税管理规章制度,促进了我国财税理论与实践的变革与发展。财税管理作为市场经济运行管理的主体,为财政税收管理,国家、区域和企业经济政策和发展计划的制定及实施,提供科学的依据和支持。会计和税务在国家经济建设和发展、改善民生、构建和谐社会等各方面发挥着极其重要的作用,并涉及各个经济领域的每一个企业、单位,因而,深受各级政府、各类企业和各单位管理者的高度重视。

目前,我国已进入经济和社会转型期,随着国家经济转轨、产业结构调整,我国政府倡导全民大众创新创业,大批新兴服务和文化创意产业不断涌现,如物流、电子商务、旅游、生物、医药、动漫、演艺等;同时,我国“一带一路、互联互通”总体发展战略的制定和实施,极大地促进了我国经济国际化的快速发展。这些都促使国家及时出台多项有利于新兴产业、外向型企业和中小微企业发展的财税政策。

现代会计在其发展过程中已构建了较为完善的会计信息系统和会计控制系统,渗透到企业经营管理的各个方面,发挥着重要的管理作用;财税政策体现了国家经济发展的主导性,财税规章管理制度则是企业合法经营的基本保障。随着我国经济改革不断深化、经济国际化特征日趋明显,企业内外部环境也在发生着重大的变化,新的经济现象与管理方式不断出现,这就对企业会计从业人员业务素质提出越来越高的要求。加强现代企业管理者会计、税务知识技能的培训及更新升级,定期、系统培养并提供符合时代需求的财税管理人才,规范经营、提高管理能力、更好地为我国经济发展服务,已成为财税管理工作的一个重要目标,这也是本套教材出版的目的地和意义。

我们依据高校教育教学特点和培养目标,参考大量国内外相关教育教学理论书籍,结合多年的财税理论研究和教学实践经验,组织多年从事会计和税务课程教学的多所高校的一线老师共同撰写完成本套系列教材。

本套系列教材具有以下特点。

(1) 新理念。本套系列教材在编写过程中,遵循科学发展观,坚持改革创新,注重与时俱进,按照高校教育教学目标的精神和要求,依据我国目前经济转轨、产业结构调整的新思路及财税改革的新举措,同时,考虑大学生就业特点和社会各类企业对财税岗位用人的实际需求,既强调财税理论和方法的掌握,又重视运用能力的培养;既考虑教材的适用性,又充分考虑专业素质教育的要求。

(2) 新模式。积极吸收国内外新的财税教学理论和方法,在教学结构和模型设计上,力求以学生为中心,以专业主题为主线,以综合能力培养为目标,体现理论教学、案例分析、软

件应用相结合的实操训练一体化教学结构与模式。

(3) 新内容。本套教材紧密结合国家财税改革与发展,前瞻性强,具有理论表述通俗、注重系统知识和知识更新、案例丰富且贴近实际、强调实用性、突出计算机新功能软件的运用、适用范围广等特点。既重视学生掌握财税专业理论和方法知识,又能够运用专业理论和方法去正确地认识和反映社会经济活动。同时,还要考虑学生就业、考取上岗资格证、各级专业证书的需要。

本套系列教材依据高校教育教学特点和培养目标编写,同时兼顾高职高专和成人高校会计、税务教学,因此,本套教材既可以作为应用型大学财经管理专业的首选教材,又可以作为高职高专院校经济类和管理类专业的教学用书,还可以作为经济管理领域的财会及税务实务工作者和管理人员的岗位培训用书和参考用书,并可为社会广大中小微企业创业者提供有益的学习指导。

在教材编写过程中,我们参阅和借鉴了国内外同行的大量文献,以及国家历年颁布实施的财税政策法规与管理制度,并得到院校、会计事务及行业协会专家、教授的帮助与支持以及具体指导,在此表示衷心的感谢。为配合本套教材的发行使用特提供配套电子课件,读者可以从清华大学出版社网站(www.tup.com.cn)免费下载使用。由于水平有限,加上国家财税政策变化快、时间比较仓促,书中不足之处在所难免,恳请读者多提宝贵意见。

教材编委会

2016年3月

本书是根据高等院校会计人才培养目标的要求,组织长期在教学一线从事教学科研工作的具有丰富教学实践经验的教师编写而成的。在编写过程中,我们力求做到理论和实际相结合,知识体系完整,内容结构编排新颖,通俗易懂。本书特色如下。

第一,结构体系完整。内容阐述理论紧密联系实际,深入浅出,重点介绍管理会计的基本理论、基本概念、基本方法,同时也介绍了管理会计的前沿和热点问题。

第二,内容结构安排合理,力求体现本书的特色。全书共分为九章,每一章都以简练的引导案例开头,引导出本章所要阐述的核心问题,引导学生进入本章内容的学习;引导案例之后是本章的学习任务,明确每章的学习要求,学生带着任务学习,使学习更有针对性和目的性。

第三,每章内容的编排除了理论阐述之外,为便于学生理解内容,根据需要配以知识链接,理论知识配套的例题,帮助学生消化吸收理论知识。

第四,为了帮助学生进一步巩固复习所学知识,每章内容后都配以经典案例以加深对本章内容的理解和提升;每章内容之后的本章小结,则是对本章核心内容的归纳总结和提炼;闯关测试则是与内容配套的经典习题,检测学生运用理论知识解决实际问题的能力,检验学习的效果。

第五,便利性。为方便教学,本书配有电子课件并附习题参考答案。

本书由内蒙古财经大学职业学院的林玉辉副教授和吕晓芳讲师共同担任主编,内蒙古包头职业技术学院的常化滨副教授和内蒙古化工职业学院的包姝颖讲师担任副主编,内蒙古财经大学职业学院的刘丽莎讲师参编。内蒙古财经大学职业学院的格仁其木格副教授参与了本书的编审校对工作,并对本书的编写提出许多建议和意见。各章具体分工如下:第一章和第二章由吕晓芳编写,第三章和第六章由常化滨编写,第四章和第五章由林玉辉编写,第七章和第八章由包姝颖编写,第九章由刘丽莎编写。

本书编写过程中参考了大量的国内外文献,在此一并致谢。书中不妥和疏漏之处,恳请同行批评指正。

编 者

2016年11月

CONTENTS

目

录

第一章 管理会计总论	1
第一节 管理会计概述	1
第二节 管理会计的基本理论	8
第三节 管理会计和财务会计的联系与区别	13
第四节 管理会计人员的职业道德和职业教育	15
第二章 成本性态分析和变动成本法	23
第一节 成本的概念与分类	24
第二节 成本习性分析	29
第三节 变动成本法及其运用	35
第三章 本量利分析	52
第一节 本量利分析概述	52
第二节 保本分析	58
第三节 保利分析	59
第四节 企业经营安全程度的评价	60
第五节 本量利相关因素变动规律分析	61
第四章 经营预测分析	71
第一节 经营预测分析概述	71
第二节 销售预测分析	73
第三节 成本预测分析	78
第四节 利润预测分析	81
第五节 资金需要量预测分析	84
第五章 短期经营决策	90
第一节 短期经营决策分析概述	90
第二节 短期经营决策分析的基本方法	93
第三节 产品生产决策分析	96
第四节 产品定价决策分析	102

第五节 存货决策分析	104
第六章 预算管理	113
第一节 全面预算概述	113
第二节 全面预算编制方法	115
第三节 全面预算的编制	124
第七章 成本控制	143
第一节 成本控制概述	143
第二节 标准成本的制定	147
第三节 成本差异的计算与分析	151
第八章 责任会计	163
第一节 责任会计概述	163
第二节 责任中心与责任预算的编制	165
第三节 内部转移价格的制定	171
第九章 管理会计的理论前沿	177
第一节 作业成本计算法	178
第二节 战略绩效评价管理会计	188
第三节 战略管理会计概述	200
参考文献	217

管理会计总论

引导案例

管理会计：或将成为会计工作的“蓝海”

2010年11月，“第三届财务管理国际峰会”上的学者认为，未来10年，企业财务部门的整体资源耗费将降为现在的80%，而其传统会计核算工作量将减少一半，同时战略决策支持工作量将增加一倍。这一切预示着财务管理从现在起步进入跨越发展阶段，财务管理者的重心将由传统财务会计职能迅速向管理会计(Management Account)职能转变。该峰会围绕着“管理会计在中国的实践应用”这一主题，不仅着力推动传统财务人员向管理会计师身份的转变，也在努力关注企业如何应对新会计革命。

随着全球会计准则的趋同，管理会计或将成为会计工作的“蓝海”。目前，中国企业正在给予财务人员更多企业战略决策的话语权，使之成为企业战略的参与者。管理会计师们可以运用在会计和财务报告、预算编制、决策支持、公司理财、风险和业绩管理、内部控制和成本管理方面的知识和经验为企业创造价值，已经成为不争的事实。国资委曾要求下属央企国企选拔财务人员参加注册管理会计师(Certified Management Account, CMA)的培训与认证，并给予升职加薪的奖励。此举意味着CMA被正式纳入了中国高级企业人才管理考评体系。

问题：

1. 什么是管理会计？
2. 管理会计与财务会计有何区别与联系？
3. 如何加强管理会计在我国的应用？

学习任务

- (1) 了解管理会计的形成与发展过程；
- (2) 掌握管理会计的定义、职能和内容；
- (3) 理解管理会计的基本理论；
- (4) 掌握管理会计与财务会计的区别与联系；
- (5) 了解管理会计职业。

第一节 管理会计概述

一、管理会计的定义

对于什么是管理会计，国内外会计学界众说纷纭。有的认为管理会计就是预测决策会

计,也有的认为管理会计是为企业内部管理提供决策信息的内部会计。国外会计学界和国内学者对管理会计也有一定的界定。

1958年,美国会计学会(American Accounting Association, AAA)管理会计委员会对管理会计作了如下定义:管理会计就是运用适当的技术和概念,处理企业历史的和计划的经济信息,以有助于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。管理会计包含着为进行有效计划的制订、替代方案的选择、对业绩的评价以及控制等所必需的各种方法和概念。

1966年,美国会计学会的《基本会计理论》认为:所谓管理会计,就是运用适当的技术和概念,对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。

1982年,美国学者罗伯特在《现代管理会计》一书中对管理会计作了如下定义:管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统,它有助于管理者进行决策和控制。

1986年,全美会计师协会的管理会计实务委员会(Management Accounting Practice, MAP)对管理会计的基本定义如下: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,确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。

1982年,英国成本与管理会计师协会修订后的管理会计定义,进一步把管理会计的范围扩大到除审计以外的会计的各个组成部分。按照英国成本与管理会计师协会的解释,管理会计是对管理当局提供所需信息的那一部分会计的工作,使管理当局得以:制定方针政策;对企业的各项活动进行规划和控制;保护财产安全;向企业外部人员(股东、债权人等)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作出决策。

1988年,国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)下设的财务和管理会计师委员会将管理会计定义为: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。

20世纪80年代初,西方管理会计理论被引进中国,我国学者积极地对管理会计进行研究,其中关于管理会计的定义,有以下几种代表性的观点。

余绪缨教授(1999年)认为:“管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计,它为企业内部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。”

李天民教授(1984年)认为:“管理会计是通过一系列专门方法,利用财务会计资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,是内部管理人员能够据此对整个企业或责任单元日常和未来发生的经济活动进行规划、控制、评价与考核,并帮助企业管理层作出最优决策的一整套信息处理系统。”

潘飞教授(2003年)认为:“从管理学的角度看,管理会计实质上是利用财务会计资料及其他相关资料,利用会计、统计和数学的方法对企业的各项管理活动进行预测、决策、规划、控制,并对实际执行结果进行评价与考核,其目的是最大限度地调动各方面的积极因素,从而取得最佳的经济效益。”

综合国内外学者的观点,我们认为:管理会计是运用一系列专门的方式方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理,以提高企业经济效益为最终目的的信息处理系统。

正确理解管理会计的定义应注意以下几点。

(1) 从属性上看,管理会计属于管理学中会计学科的边缘学科,是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。

(2) 从范围上看,管理会计既为企业当局的管理目标服务,同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局甚至国家行政机构等非管理集团服务。

(3) 从内容上看,管理会计既要研究传统管理会计所要研究的问题,也要研究管理会计新领域、新方法,并且应把成本管理纳入管理会计研究领域。

(4) 从目的上看,管理会计要运用一系列专门的方式方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理。

二、管理会计的形成与发展

管理会计发展的历史证明,管理会计的形成和发展受社会经济发展和经济理论的双重影响:一方面社会经济的发展要求加强企业管理,管理会计需适应这种需要;另一方面经济理论的形成又使得这种要求得以实现。管理会计在其形成和发展的各个阶段,无不体现这两个方面的影响。

(一) 传统管理会计阶段(20世纪初至20世纪50年代):以成本控制为基本特征的管理会计阶段

1. 社会经济发展的基本特征

19世纪英国的工业革命,促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营、股份制等企业形式相继出现,企业的所有者逐渐将企业的经营权委托给专门的管理阶层。为适应所有权与经营权的分离,满足各有关方面(如股东、债权人等)对公司财务状况和经营成果关心,需要编制会计报表,于是近代会计产生了。

20世纪初,随着社会化大生产程度的提高,企业生产规模日益扩大,竞争日益激烈,所有者和经营者都意识到企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长,更重要的是取决于成本的高低。因此,为了在激烈的市场竞争中战胜对手,企业必须加强内部管理、提高生产效率以降低成本、费用,最大限度地获取利润。

2. 经济理论的发展

适应该阶段社会经济发展的客观要求,经济理论也有了很大的发展,其中古典组织理论对管理会计形成的影响最大。

(1) 官僚学派。该学派是德国社会学家韦伯于20世纪初创立的,强调的是一个正式的、机械性的组织机构,由组织中的统治集团实行控制。这种控制的实现要通过以下4个方面:劳动分工、规范化的权力体制、经营过程的规划与标准和工作责任的详细说明。韦伯从正式的和技术的观点将官僚体制描述为管理复杂组织所不可缺少的一种形式。

(2) 科学管理学派。该学派由泰罗创立,该理论旨在解决如何提高生产和工作效率,并认为对于完成每项工作来说总存在着一个“最佳途径”,管理的职责在于为工作提供明确的

指导,选拔最适合于该项工作的工人来完成,并用最有效的方法对这些工人进行培训。同时,工人被假设只受经济奖励的激励。为了提高生产和工作效率,泰罗在诸如时间研究、动作研究等科学试验的基础上,制定出在一定客观条件下认为可以实现并且最有效率的标准操作方法,并以此法训练全体工人,从而制定出较高的标准。标准制定后,要求严格遵照执行,不允许浪费的存在。为了使工人达到较高的标准,除了使工人掌握标准的操作方法外,还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。

(3) 行政管理学派。该学派注重组织较高一级的管理问题。20 世纪 20 年代,法约尔发展了一系列管理原则,强调劳动分工、个人权责的明确划分、命令与纪律、集权以及个人的首创精神与集体团结精神。随后,60 年代,该学派又有进一步发展,包括金字塔组织结构学说、管理控制跨度的限制、平行协调与工人参与,以及权力的上下分派以保证下属人员愿意接受管理权威等。

(4) 古典学派。该学派的优点在于强调了正式结构的重要性,为今后理论的发展奠定了一定的基础。同时认为完成任何一件工作都有一个“最佳途径”,并以此引出一系列管理原则。但是该学派最大的缺陷在于其侧重点放在“没有人的组织”上,强调的是“机器模型”,完全忽视了人的因素。

3. 管理会计的形成

古典组织理论特别是科学管理理论的出现促使现代会计分化为财务会计和管理会计两大分支,使现代会计的管理职能得以表现出来。该阶段,管理会计以成本控制为基本特征,以提高企业生产效率和工作效率为目的,主要包括以下几个方面的内容。

(1) 标准成本。标准成本是指按照科学的方法制定在一定客观条件下能够实现的人工、材料消耗标准,并以此为基础,形成产品标准成本中的标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用等标准。标准成本的制定,使成本计算由事后的计算和利用转为事前的计算和利用,是现代会计管理职能的一大体现。

(2) 预算控制。预算控制是指按照人工、材料消耗标准及费用分配率标准,将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算形式表现出来,并据以控制料、工、费的发生,使之符合预算的要求。

(3) 差异分析。差异分析是指在一定期间终了时,对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析,查明差异形成的原因和责任,借以评价和考核各有关方面的工作业绩,促使其改进工作。

(二) 现代管理会计阶段(20 世纪 50 至 20 世纪 80 年代): 以预测、决策为基本特征的管理会计阶段

1. 社会经济发展的基本特征

第二次世界大战以后,科学技术日新月异,社会生产力得到了迅速的发展,企业规模不断扩大,跨国公司大量涌现,与此同时,市场竞争愈演愈烈,企业获利能力普遍下降。面对瞬息万变的外部环境,企业的管理人员意识到,欲使本企业在市场竞争中立于不败之地,并且提升自身的价值,必须对市场变化进行正确预测,在科学预测的基础上作出决策。因此,企业生产经营出现以下变化。

(1) 广泛推行职能管理,利用行为科学研究的最新成果来改善人际关系,强调职工的主观能动性,以激励职工提高产品质量、降低产品成本、扩大企业盈利。

(2) 产品生产从重视单一品种的大批量生产转为按顾客要求进行多品种的小批量生产,以提高竞争力。

(3) 重视市场调查研究,借助最新研究成果,加强生产经营的预测和决策工作,进一步强化了生产经营的日常控制和考评工作。

(4) 计算机技术的迅速发展,为定量化管理提供了保障。

2. 经济理论的发展

为了适应企业管理重心由提高生产和工作效率转到提高经济效益的需要,西方管理理论有了迅速的发展,各种管理理论和管理学派的出现,极大地推动了管理会计的发展。

(1) 行为科学。行为科学是运用心理学、社会学、社会心理学等方面的研究成果,研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学。行为科学认为:不能把企业的职工看作只追求经济利益的“经济人”,而应看作有感情、思想、需要、爱好及主动性、积极性的“社会人”;企业是一个社会组织,从长远的观点看,企业的目标应该是长远健康发展。行为科学旨在创造一种适当的激励机制,激励人们确定这样的行为准则:每一个组织成员只有依靠组织才能有所作为,脱离组织则一事无成,从而在组织与组织成员之间形成一种同舟共济、患难与共的关系;每一位组织的成员只有在组织整体目标实现的同时,才能最大限度地实现个人目标;整个组织的各个方面均应以组织整体目标与组成人员个人目标协调一致为出发点,只有这样,才能充分发挥各方面的积极性和创造性,才能不断增强企业的活力和凝聚力,才能为企业长期健康发展提供有力的组织保障。行为科学的产生主要是为了满足管理界日益增长的“应该注重组织内人的因素”的需要,其侧重点在于人际关系和人力资源,主要贡献在于提出了群体动态、非正式组织、管理监督风格、参与管理和自我实现等概念。

知识链接

美国管理学家梅奥率领一个小组于1927—1932年进行了著名的“霍桑试验”,提出了群体动态即群体行为方式的概念。他们研究了不管灯光照明强度如何变化,工人的生产率都在增加的现象,这一点与事先所做的假设“灯光照明强度减小,生产率会降低”截然相反。由此,研究者得出结论:相对于实物条件而言,社会和心里的变量如激励、工人受观察等,对生产有很大的影响。

(2) 系统理论。系统是一个有组织的、一元化的整体,它包括两个或两个以上的独立部分、元素或子元素,其界限由环境决定。系统理论认为:组织系统的各个部分是相互联系、相互依存、相互制约的;系统内部、系统之间以及系统与外部,要进行物质、能量和信息交换,并通过交换形成一种稳定有序状态。该理论强调:组织对其所处的环境的依赖性;研究的目的在于帮助组织适应环境的手段;组织应认真研究由于环境影响而产生的组织业绩水平的不规则性。总之,一般系统理论认为,对于不同的环境而言,没有一个最佳的组织结构可以通用。

(3) 决策理论。决策理论认为:决策贯穿管理的全过程,管理就是决策;要有“以满意代替最优”的思想;要有“目标排列”的思想。

3. 管理会计的发展

社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了以预测、决策、预算、控制、考核、评价为中心的管理会计体系。并且在该期间,以标准成本制度为主要内容的管理控制继续得到强化并有了新的发展。责任会计将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来,不仅进一步加强对企业经营的全面控制(不仅仅是成本控制),而且将责任者的责、权、利结合起来,考核、评价责任者的工作业绩,从而极大地激发了经营者的积极性和主动性。管理会计在强化控制职能的同时,开始行使预测、决策职能。随着各种预测、决策的理论和方法广泛引入会计工作,逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的行之有效的会计信息管理系统。其主要内容包括以下几个方面。

(1) 预测。预测是指运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测经济活动未来趋势和变化程度的过程,包括销售预测、成本预测、利润预测、资金需要量预测等内容。

(2) 决策。决策是指按照既定的目标,通过预测、分析、比较和判断,从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程,包括经营决策和投资决策等内容。

(3) 预算。预算是指用货币度量和非货币度量反映企业一定经营期间收入、成本、利润、对资产的要求及资金的需要,反映经营目标和结果的计划,包括业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。

(4) 控制。控制是指按预算的要求,控制经济活动使之符合预算的过程,包括标准成本法和责任会计等内容。

(5) 考核和评价。考核和评价是指通过实际与预算的比较,确定差异,分析差异形成的原因,并据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程,这一过程往往在标准成本和责任会计的实施的实施中表现出来。

(三) 战略管理会计阶段(20世纪80年代以来):以重视环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段

1. 社会经济发展的基本特征

20世纪70年代以来,社会经济表现出以下基本特征。

竞争要求企业进行“顾客化生产”。市场全球化使企业面临更加激烈的市场竞争,企业面临的市場已从过去的已知顾客群转向包括潜在顾客群在内的多样化顾客群体。为了适应这种变化,企业的生产组织必须从以追求规模效益为目标的大批量生产方式转为能为顾客不同需求迅速作出反应的“顾客化生产”,即以顾客为中心,以顾客的满意程度为判断依据,在对顾客需要进行动态掌握的基础上,在较短的时间内完成从产品设计、制造到投放市场的全过程。

科学技术的发展为“顾客化生产”提供了可能。数控机床、计算机辅助设计、计算机辅助制造、计算机管理系统等的广泛应用,使得产品的订货、设计、制造、销售等各环节综合成一个整体,设计人员可以据此取得新产品的功能、形状、成本构成等的最佳结合,从而实现新产品技术先进性和经济可行性的统一。这不仅为企业进行灵活多样的“顾客化生产”提供了技术上的可能,而且提高了劳动生产率和产品的市场竞争力。

2. 经济理论的发展

市场竞争的激烈使得人们认识到对外部环境的准确预测几乎是不可能的,企业的计划

必须以外部环境的变化为基础,更加留心市场变化的动态,更加密切关注竞争对手。与此相适应,战略管理的理论有了长足的发展。

战略管理是管理者确立企业长期目标,在综合分析全部内外相关因素的基础上,制定达到目标的战略,并执行和控制整个战略的实施过程。战略管理过程一般分为3个阶段:战略的制定、战略的实施、战略的评估和控制。战略制定的关键是在不断审视企业内外部环境变化的前提下,寻找一个能够运用优势,抓住机会,弱化劣势,避免、缓和威胁的战略;战略实施的关键在于将企业战略具体化,使之在时间安排和资源分配上有所保障;战略评估和控制的关键在于及时、准确地将有关信息反馈到企业战略管理的各个环节上,以便企业各级领导采取必要的纠正行动。企业战略管理的基本点是重视环境对企业经营的影响。

3. 战略管理会计的产生

随着战略管理理论的发展和完善,著名管理学家西蒙于1981年首次提出了“战略管理会计”一词。西蒙认为战略管理会计应该侧重于本企业与竞争对手的对比,收集竞争对手关于市场份额、定价、成本、产量等方面的信息。战略管理会计研究的主要内容应包括:市场份额的评估;战略预算的编制(把本企业的信息和竞争对手的信息按多栏式预算格式加以对比反映);竞争地位的变化研究(以企业现有状态为起点,改变资本结构或定价策略将会给企业竞争地位造成的影响)等。

20世纪80年代末,西方会计界人士提出,既然战略管理会计源于企业未来战略管理,则不同的企业战略所要求的战略管理会计的侧重点也就不同。比如,1978年,迈尔斯和斯诺按照企业对外部环境变化所持有的不同战略,把企业分为4类:防卫者、开拓者、分析者和被动者。防卫者——一般选择需求量不大且稳定的产品市场作为企业的目标市场,由于市场相对稳定,企业专注于降低成本和提高质量;开拓者——时刻寻找市场机会以求发展,对它们来说,灵活性比效率、利润率更重要;分析者——是前两者的结合,在生产传统产品的同时,不断开发新产品和新顾客;被动者——不能有效地对外部环境的变化作出反应,在竞争中往往以失败告终。

1987年,西蒙以调查问卷的形式访问了防卫者和开拓者。他发现在持防卫战略的企业中,战略管理会计并不十分注重对预算的编制和控制,而是侧重于研究影响战略的不确定因素,如产品或技术的变化对企业现行低成本的影响;在持开拓战略的企业中,战略管理会计极为重视预测数据、设立严格的预算目标及控制产品的质量,对成本的控制则比较疏忽。

1989年,杉克对迈克尔·波特竞争优势分析中提出的低成本战略和高差异战略所做的调查显示:在持有低成本战略的企业中,战略管理会计侧重于使用传统管理会计,他们用标准成本评价部门业绩,用产品成本作为定价和编制弹性预算的基础,力求完成预算目标,并重视分析竞争对手的成本。当然,随着适时制生产系统(JIT)的建立,作业成本得以广泛应用于低成本战略的企业中,从而成为战略管理会计的一项重要内容。在持有高差异战略的企业中,战略管理会计注重市场营销部门的成本效益分析,认为市场营销是企业成功的关键因素,而预算控制和标准成本则放在次要位置。

因此,战略管理会计是与企业战略管理密切联系的,它运用灵活多样的方法收集、加工、整理与战略管理相关的各种信息,并据此来协助管理层确立战略目标、进行战略规划和评价管理业绩。

第二节 管理会计的基本理论

一、管理会计的对象

围绕什么是管理会计的对象,国内理论界基本形成以下几种观点。

(一) 现金流理论

这种观点的学者认为管理会计的研究对象是企业的现金流,理由如下。

(1) 从内容上看,现金流贯穿于管理会计各章的始终,表现在预测、决策、预算、控制、考核与评价等各个环节中。

(2) 通过现金流,可以把企业生产经营中的资金、成本、利润等几个方面联系起来,进行统一评价,为改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。现金流表现为现金流入和现金流出两个方面,这两个方面在数量上和时间上的差别,最终会影响企业的经济效益。①收入减成本等于利润,虽然一定期间内收入的现金与支出的现金不等于该期间的收入和成本,但从根本上讲,企业是否真正盈利受现金流入量和现金流出的制约;②现金流入量与现金流出量时间上的差别,制约着企业资金占用水平,一项现金支出表现为现金流出,如果它能很快地回收,形成现金流入,则生产经营中占用的资金就少;③通过货币时间价值的换算,把现金流的时间上的差别表现为数量的差别,从而可以对生产经营中的成本耗费水平、资金占用水平和盈利水平进行综合、统一的评价。

(3) 现金流具有最大的综合性和敏感性,可以在预测、决策、预算、控制、考核与评价等各个环节发挥积极能动作用。

(二) 价值差量论

这种观点的学者认为管理会计的对象是价值差量,理由如下。

(1) 一般来说,现代管理会计的基本内容包括成本性态分析与变动成本的计算、盈亏临界点与本—量—利分析、经营决策的分析与评价、资本支出决策的分析与评价、标准成本系统、责任会计等方面,而价值差量是对每一项内容进行研究的基本方法,并能贯彻始终。

(2) 价值差量具有很大的综合性。管理会计研究的“差量”问题,既有价值差量,又包括实物差量和劳动差量,后者是前者的基础,前者是后者的综合表现。

(3) 现金流不能作为管理会计的对象,因为现金流仅在经营决策和资本支出决策的分析和评价中涉及,其他内容均不直接涉及现金流,因此现金流并不能在现代管理会计中贯穿始终。

(三) 资金总运动论

这种观点的学者认为管理会计的对象是企业及所属各级机构过去、现在和将来的资金总运动,理由如下。

(1) 管理会计与财务会计是并列的分支,两者同属于会计这一范畴,因而管理会计与财务会计有着共同的对象——资金运动。就资金运动而言,从空间方面看,可分为企业一级和企业所属机构、各分支机构中的多层次运动;从时间方面看,又是由过去、现在和将来的资金运动所形成的一个不断的流。时空交错,便构成一个网络结构的资金运动系统。在这一