



国家级示范性高等院校精品规划教材

管理会计

GUANLI KUAIJI

主编 / 杨 帆

0.00000000000000000019
0.0000000000000000



天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

0.0001%

管理会计

1000



国家级示范性高等院校精品规划教材

管 理 会 计

主 编：杨 帆

副主编：屈志凤 王 涵 高 娟

赵彦锋 石中美



内 容 提 要

本教材共十章,包括四方面内容:第一、二章是管理会计基础,内容包括绪论和成本性态分析;第三、四章为成本计算系统和本量利分析,在成本计算系统下介绍了完全成本法、变动成本法和作业成本法,并进行了详细的比较和分析;第五、六、七章主要介绍企业涉及的经营管理活动的有关问题,包括生产经营的决策分析和投资分析;第八、九、十章为规划和控制会计,包括全面预算、标准成本系统和责任会计。

本书主要面向普通高等院校会计、财务与经济管理专业的本专科学生,也适用于高等职业技术学院和成人高等学校会计与管理相关专业的教学。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/杨帆主编. —天津:天津大学出版社,2011.1

国家级示范性高等院校精品规划教材

ISBN 978-7-5618-3774-0

I. ①管… II. ①杨… 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(2010)第 227166 号

出版发行	天津大学出版社
出 版 人	杨欢
地 址	天津市卫津路 92 号天津大学内(邮编:300072)
电 话	发行部:022-27403647 邮购部:022-27402742
网 址	www.tjup.com
印 刷	天津泰宇印务有限公司
经 销	全国各地新华书店
开 本	185mm × 260mm
印 张	17.75
字 数	443 千
版 次	2011 年 1 月第 1 版
印 次	2011 年 1 月第 1 次
定 价	32.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,烦请向我社发行部门联系调换

版权所有 侵权必究

前 言

管理会计学是随着经济管理的不断发展和管理科学的不断进步而迅速形成和发展起来的一门新兴学科。作为现代会计的重要分支，它是企业管理信息系统的重要组成部分。本书全面、系统地介绍了现代企业管理的基本理论和基本方法，汲取了中西方管理会计学科的理论、方法与经验，内容新颖，重点突出，结构清楚，语言流畅，通俗易懂，并注重理论联系实际，具有一定可读性。

本书共十章，与其他教材有所不同的是，本书增加了学习目标，方便教学过程中师生对于重要知识点的掌握；章末增加了重要专业术语的中英文对照，便于深入学习专业词汇；最后的复习思考题便于学生对本章重难点的把握与练习，增强学生掌握知识并灵活应用的能力，提高学生正确运用所学知识进行分析的技能。

本书由中南财经政法大学会计学院杨帆博士担任主编，中南民族大学工商学院屈志凤、王涵和高娟，河南财经政法大学赵彦锋，中南财经政法大学会计学院石中美担任副主编。各章编写分工如下：杨帆、屈志凤和王涵负责编写第一、二、十章，石中美负责编写第三、四、八章，赵彦锋负责编写第五、六、七章，高娟负责编写第九章，最后由杨帆、高娟进行统稿、修订。

由于编者水平有限，加上时间仓促，书中难免存在错漏之处，恳请同行和读者批评指正，以便日后进一步完善。

编 者
2010年9月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 管理会计一般概念	1
第二节 管理会计的形成与发展	7
第三节 管理会计的基本理论	11
第四节 管理会计与财务会计的比较分析	15
本章小结	18
复习思考题	19
第二章 成本性态分析	20
第一节 成本及其分类	20
第二节 成本按其性态分类	26
第三节 成本性态分析的程序和方法	33
本章小结	41
复习思考题	42
第三章 成本计算系统	44
第一节 完全成本法	44
第二节 变动成本法	50
第三节 作业成本法	55
本章小结	63
复习思考题	63
第四章 本量利分析	67
第一节 本量利分析概述	67
第二节 盈亏平衡分析	72
第三节 本量利关系中的敏感性分析	84
第四节 本量利分析在经营决策中的应用	87
本章小结	91
复习思考题	92
第五章 决策分析概述	95
第一节 决策分析有关概念	95
第二节 货币时间价值	102
第三节 决策方法概述	109
本章小结	112
复习思考题	113
第六章 短期经营决策	116
第一节 定价决策分析	116

第二节 生产决策分析.....	121
第三节 存货管理决策.....	128
本章小结.....	142
复习思考题.....	142
第七章 长期投资决策.....	147
第一节 长期投资决策概述.....	147
第二节 长期投资决策的数量基础.....	150
第三节 长期投资决策的评价方法.....	158
第四节 长期投资决策分析的扩展.....	166
第五节 固定资产更新决策分析与评价.....	177
本章小结.....	185
复习思考题.....	186
第八章 全面预算.....	192
第一节 全面预算概述.....	192
第二节 全面预算的内容及编制.....	196
第三节 全面预算编制方法.....	212
本章小结.....	219
复习思考题.....	220
第九章 标准成本系统.....	224
第一节 标准成本系统概述.....	224
第二节 标准成本.....	226
第三节 标准成本差异.....	231
第四节 标准成本账务处理.....	240
本章小结.....	244
复习思考题.....	245
第十章 责任会计.....	247
第一节 责任会计概述.....	247
第二节 成本中心.....	250
第三节 利润中心.....	252
第四节 投资中心.....	256
第五节 责任预算与责任报告.....	259
本章小结.....	261
复习思考题.....	262
附录	265
参考文献	277

第一章 绪 论



本章学习目标

- (1) 了解管理会计的概念、分类，明确管理会计研究的对象，熟悉管理会计的职能和作用。
- (2) 了解中外管理会计产生和发展的过程，明确管理会计产生和发展的动因。
- (3) 掌握管理会计与财务会计的异同点，熟悉其组织体系及规范体系的发展。

第一节 管理会计一般概念

在 1952 年的伦敦国际会计师联合会年会上，会计学界正式提出了“管理会计”这一术语。管理会计是将现代管理与会计融为一体，为企业组织的管理人员提供管理信息和决策支持手段的会计分支。管理会计的历史较短，目前对许多问题尚无统一论。本节将从管理会计的定义、作用及内容三方面来对其概念进行讲解。

一、管理会计的概念

什么是管理会计？对于这个问题，国内外会计学界从不同角度给出了各自的解释。

(一) 西方观点

西方会计学界对管理会计的定义可以分为狭义和广义两类。

1. 狭义管理会计

狭义管理会计将管理会计限于微观，即企业环境中，认为管理会计只是为企业内部管理者提供计划，以控制所需信息的内部会计。

1958 年，美国会计学会（American Accounting Association, AAA）管理会计委员会将管理会计定义为：“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协调经营管理人员，拟订能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的的明智的决策。”

1966 年，美国会计学会将上述定义修订为：“运用适当的技术和概念，对经济主体实际的经济数据和预计的经济数据进行处理，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并实现该目标而进行合理决策。”

1982 年，美国会计学者罗伯特在《现代管理会计》一书中将管理会计定义为：“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。”

综上所述,狭义管理会计又称“微观管理会计”,是指在当代市场经济条件下,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其价值表现为对象,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。

狭义管理会计的核心内容包括:①管理会计以企业为主体展开其管理活动;②管理会计为企业经营管理当局的管理目标服务;③管理会计与企业管理的关系是部分与整体的从属关系;④管理会计是一个信息系统,作为会计学的一个分支,其地位与财务会计并列;⑤管理会计的本质既是一种侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计,同时又是企业管理的重要组成部分,因而也有人称其为“内部经营管理会计”,简称“内部会计”。

狭义管理会计就其客观内容而言,指的是现代会计系统中,区别于传统会计,能够更明显、更集中地体现包括会计预测经营前景、参与经营决策、规划经营方针、控制经济过程、考核评价责任业绩等内在功能的工作内容。因此,将管理会计作为现代会计的范畴去考察,应该将其同现代经济环境、现代经济管理实践的特点联系起来。

狭义管理会计的范围如图 1-1 所示。

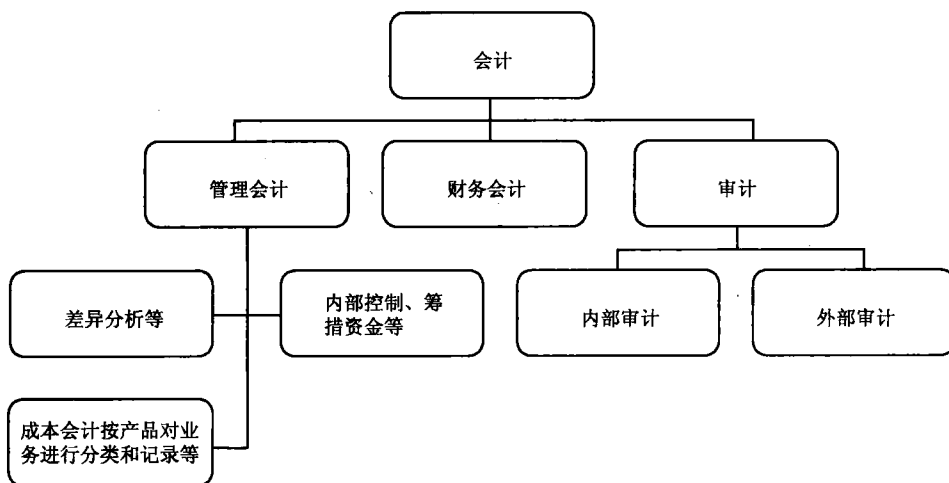


图 1-1 狭义管理会计范围

2. 广义管理会计

20 世纪 70 年代,管理会计的外延开始扩大,管理会计的活动领域已不再局限于“微观”,而开始扩展到“宏观”,出现了广义管理会计概念。这一时期,管理会计也被描述为“现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统”。

1981 年,美国全国会计师联合会(National Accountants Association, NAA)下设的管理会计实务委员会将管理会计定义为:“管理会计是为向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制,确保企业资源合理利用和管理层履行经营管理责任,而进行确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递信息的过程。”该委员会指出,管理会计同样适用于非营利的机关团体;此外,管理会计的工作内容还包括编制供非企业管理当局使用的财务报告。

1982 年,英国成本和管理会计师协会(Institute of Cost and Management Accountants, ICMA)将管理会计定义为:“管理会计是为管理当局提供所需信息的那一部分会计工作,使

管理当局得以：①确定方针政策；②对企业的各项活动进行计划和控制；③保护财产的安全；④向外部人员（股东等）反映财务状况；⑤向职工反映财务状况；⑥对各个行动的备选方案作出决策。”该定义将管理会计的范畴进一步扩大化，认为除了外部审计以外的所有会计分支均属于管理会计的范畴，包括簿记系统、资金筹措、编制财务计划与预算、实施财务控制、财务会计和成本会计等。

1988年4月，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发布的《论管理会计概念（征求意见稿）》将管理会计定义为：“管理会计是管理部门用于计划、评价和控制（财务和经营）信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传递，以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任的过程。”

综上所述，广义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、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容的一个范畴。

该表述采用排除法定义管理会计，比较简单；它为管理会计设定了一个相对宽松的框架，有利于不同观点的共存；同时，有助于更好地定位战略管理会计（Strategic Management Accounting）、宏观管理会计（Macro Management Accounting）和国际管理会计（International Management Accounting）。

广义管理会计的核心内容包括：①管理会计以企业为主体展开其管理活动；②管理会计既为企业管理当局的管理目标服务，也为股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团服务；③从内容上看，管理会计既包括财务会计，又包括成本会计和财务管理，管理会计的范围扩大到除审计以外的各个组成部门。

广义管理会计的范围如图 1-2 所示。

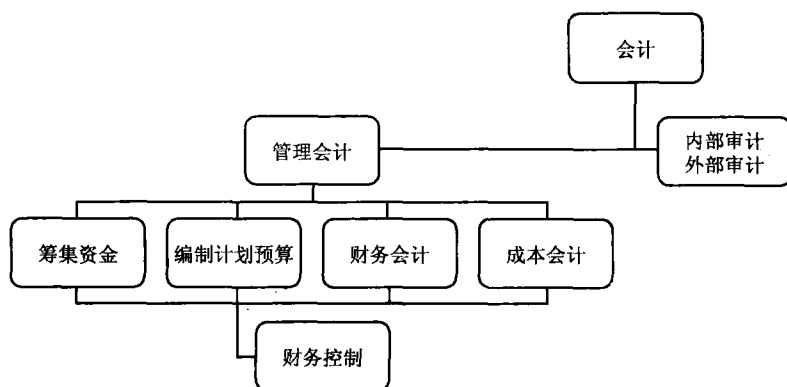


图 1-2 广义管理会计范围

（二）我国观点

西方管理会计理论于 20 世纪 70 年代末 80 年代初传入中国，我国学者对其定义主要提出了如下观点。

（1）“管理会计是从传统的、单一的会计系统中分离出来，与财务会计并列的独立学科，是一门新型的综合性边缘学科。”（余绪缨，1982 年）

（2）“管理会计是西方企业为了加强内部经济管理，实现利润最大化这一企业经营目标，灵活运用多种多样的方式、方法，收集、加工和阐明管理当局控制经济过程所需要的信息，

围绕成本、利润、资本三个中心，分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。”（汪家佑，1987年）

（3）“管理会计是通过一系列专门方法，利用财务会计、统计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析，使企业内部各级管理人员能够据以对各个责任单位和整个企业日常和未来的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价和考核，并帮助企业管理当局作出最优决策的一整套信息处理系统。”（李天民，1995年）

（4）“管理会计是将现代化管理与会计融为一体，为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计，它是企业管理信息系统的一个子系统，是决策支持系统的重要组成部分。”（余绪纛，1999年）

余绪纛 1999 年提出的管理会计体系包括微观管理会计、宏观管理会计和国际管理会计三部分。其中，微观管理会计是“从微观上研究如何为提高企业经济资源的配置效益（体现为项目的投资收益）和使用效益（体现为项目投产建成后的经济效益）提供有用信息”；宏观管理会计是“从宏观层面研究如何在整个国民经济范围内，为提高经济资源配置效益（建设项目从国民经济角度的投资效益）和使用效益（项目投产建成后从国民经济角度的经营效益）提供有用信息”；国际管理会计是“研究如何为在跨国经营活动中最大限度地提高经济资源的配置效益和使用效益提供有用信息”。

综上所述，管理会计的定义可以概括为以下两类：①管理会计是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的过程及其价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对企业经营活动过程的预测、决策、规划、控制和责任考评等职能的一种管理活动，是现代企业会计的一个分支；②管理会计是现代会计系统中区别于传统会计的，体现会计预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容，是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。

二、管理会计的作用

管理会计渗透到企业的各个方面，处在价值管理的核心地位。企业在追求目标实现的过程中，需要管理会计系统提供信息支持。企业中的管理会计信息需求者主要是各级管理人员。一般而言，底层管理者注重非财务信息；中层管理者倾向于财务信息；而高层管理者主要运用财务信息进行决策，近年来这种关注的范围还扩大到某些非财务信息，如客户与市场信息、产品与创新服务、关键内部流程成本及员工的能力。

为了适应这些信息需求，管理会计人员会根据企业的经济现状和未来发展潜力进行预决策，编制相关预算，对经营活动进行全面价值控制，严格管理成本核算，考核评价各责任中心的经营业绩，服务企业内部管理。因此，管理会计的作用可以划分为以下五类。

（一）预测经济前景

预测是指采用科学的方法预计、推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计发挥预测经济前景的作用，就是按照企业未来的总目标和经营方针，充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束，选择合理的量化模型，有目的地预计和推测企业未来的销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平，为企业经营决策提供第一手信息。

（二）参与经济决策

决策是在充分考虑各种可能的前提下，按照客观规律的要求，通过一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法作出决定的过程。

管理会计参与经济决策可从两方面理解：①管理会计是企业管理的有机组成部分，而企业经营管理中，决策是核心环节，因而管理会计不可避免地被纳入决策过程中；②从管理会计以外的其他管理部门的角度来看，其决策所依据的信息资料来源于管理会计系统，也就是说，管理会计凭借其工作成果间接介入到决策过程中去。

管理会计发挥参与经济决策的作用，主要体现为依据决策目标搜集、整理相关信息资料，选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标，并作出正确的财务评价，最终筛选出最优的行动方案。例如，某企业拟构建新的生产线，预计建设期的资本投入和预计经营期的维持费用会影响生产线的购建决策。管理会计人员通过提供相关的预算数据和财务评价指标来辅助企业经理作出最终决策。

（三）规划经营目标

管理会计通过编制各种规划和预算来实现规划作用。它要求在最终决策方案的基础上，将事先确定的有关经济目标分解落实到各个相关预算中去，从而合理有效地组织、协调“产、供、销”及“人、财、物”之间的关系，并为控制和责任考核创造条件。例如，为了适应当前急剧变化的竞争环境，企业的管理会计人员需要考虑到：企业在其内部经营和管理体系中表现如何？从财务角度看，企业的表现如何？它是否是持续经营实体？

（四）控制经济过程

在对经济过程进行控制时，需要将事前控制和事中控制有机地结合起来，即事前确定各种科学可行的标准，并分析执行过程中实际与计划发生偏差的原因，以便及时采取措施进行调整，优化工作流程。例如，在对经营的控制中，管理人员需要将实际成本和预算成本加以比较，并分析产生差异的原因，为进一步改进生产提供依据。假设产品生产耗用的电费远远超出预算额度，进一步分析会计信息，发现该区域的电费单价大幅度上涨，这一信息将帮助管理者进行决策：是否应采取措施节约用电？是否应当缩减生产线运转时间或采用其他能源代替电能？

（五）考核评价经营业绩

尽管企业整体有明确的目标，但是企业中的各个部门和单个成员的目标并不是总与企业的整体目标保持一致，为协调部分与整体的目标，管理会计通过建立责任会计制度来考核、评价经营业绩。在明确各责任中心责任的前提下，逐级考核责任指标的完成情况，为实施奖惩制度和改进未来工作提供必要依据。管理会计通过编制全面预算来明确资源分配和重点业务活动。当责任中心发生的实际成本与预算额不一致时，应由责任中心根据自身情况给出合理解释，作为以后改进工作的依据。

三、管理会计的内容

管理会计主要是在确认、计量、收集、分析、编制和传输财务信息与非财务信息的基础上,为企业管理人员在企业内部进行预测、计划、决策、评价和控制提供信息,以保证企业资源能得到合理使用和经营。

管理会计的内容是指与其作用相适应的工作内容,包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计等方面。其中,预测分析、决策分析构成预测决策会计;全面预算和成本预算构成规划控制会计。因此,管理会计内容的一种分类是预测决策会计、规划控制会计和责任会计。预测决策会计是指管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景和实施经营决策职能的最具有能动作用的会计子系统;规划控制会计是指在决策目标和经营方针已经明确的前提下,为执行既定的决策方案而进行有关规划和控制,以确保目标顺利实现的管理会计子系统;责任会计是指在组织企业经营时,按照分权管理的思想划分各个内部管理层次的相应职责、权限及所承担义务的范围和内容,通过考核评价各有关方面履行责任的情况,反映其真实业绩,从而调动企业全体员工积极性的管理会计子系统。

本书采取另一种分类方式,即:将规划控制会计拆分为规划与控制两部分,规划部分与预测决策会计合并为规划与决策会计;控制部分与责任会计合并为控制与业绩评价会计。

(一) 规划与决策会计

规划是指事前选定目标、拟定具体措施,以达到目标的过程;决策是指在日常经营与长期投资活动中,在多种备选的可行性方案中进行抉择的过程。

规划与决策会计服务于企业管理中的前景预测、决策制定和未来规划。它可以保证企业的各项有限资源的优化配置和充分利用,以实现经济效益和社会效益的最大化。规划与决策会计的具体工作流程分为以下三步。

(1) 利用财务会计系统提供的数据和相关信息,在调查研究和理性判断的基础上,测定计划期间的各项重要经济指标,如保本点、利润、销售额、成本和资金等,作为经营投资方案决策的依据。

(2) 将预决策制定的目标和任务,以数量和表格形式汇总,编制关于特定期间的全面预算——对企业经济活动和全面计划在数量方面加以说明。通过全面预算明确企业生产经营的总目标和任务,以保证决策目标的顺利完成。

(3) 按照经济责任制的要求,将全面预算的综合指标层层分解为各责任中心的责任预算,以规划和把握各责任中心未来的具体经济活动。

(二) 控制与业绩评价会计

控制是指采取一定手段对实际发生的或尚未发生的经济活动施加影响,确保其按原定目标或预算进行的过程;业绩评价是根据经济责任制的要求,对比各责任中心履行经营责任发生的实际数与预算数,分析差异形成的原因,由此确定相应经济责任,适应责任中心业绩评价和考核需要的过程。

控制与业绩评价会计着重关注企业的各项经济活动是否按预定的目标进行,是否充分调动了员工的积极性和创造性。其具体工作内容包括以下四项。

(1) 制定控制制度,开展价值工程活动,按照预算规定的指标调节控制即将发生和已经发生的经济活动。

(2) 采用标准成本制度结合变动成本法,追踪、收集和计算各项日常经济活动的量化指标。

(3) 根据经济责任的要求,由各责任中心编制特定期间的经营业绩报告。

(4) 分析报告中实际数与预算数的差异,评价和考核各责任中心的业绩,根据激励制度确定各责任中心应当接受的奖惩。同时,及时反馈发现的重要问题,以便迅速采取应对措施。

简而言之,规划与决策会计和控制与业绩评价会计的分类符合企业管理中的决策—计划—控制这一流程。其中,规划与决策会计处于经济活动发生前的阶段,属于事前控制的范畴;而控制与业绩评价会计处于经济活动发生后的阶段,属于事后控制的范畴。规划与决策会计和控制与业绩评价会计相互关联,前者的工作结果作为后者执行的依据,后者的工作结果体现前者决策的效率。

第二节 管理会计的形成与发展

管理会计是产生于美国的一门边缘科学,自问世以来,已有一个多世纪的历史。概而言之,19世纪末20世纪初萌生了管理会计的实践活动,20世纪上半叶形成了管理会计的雏形,第二次世界大战后管理会计学科正式形成,20世纪70年代后在世界范围内迅速发展。目前,国内外就管理会计的形成与发展存在多种不同的认识。

一、国外分类方法

国外划分管理会计形成与发展的方法可以概括为以美国为代表和以日本为代表的两个流派。

以美国为代表的分类法将管理会计的演进划分为四个阶段,见表1-1。其中第四阶段着重于“价值管理”综合框架下的整合:①界定和实施能为股东创造最大价值的各项战略;②实施聚焦于横跨企业业务单元、产品和客户群的价值创造活动和潜在价值动因的信息系统;③契合管理流程(如企业计划和资源配置)和价值创造;④设计反映价值创造的业绩计量系统和员工激励计划。

表 1-1 美国式管理会计发展阶段

阶 段	时 期	特 征
第一阶段	20 世纪 50 年代之前	强调利用预算和标准成本会计系统
第二阶段	20 世纪 50 年代至 60 年代中期	关注管理计划和管理控制
第三阶段	20 世纪 80 年代中期	重视减少经营环节的浪费
第四阶段	20 世纪 90 年代中期	扩展到战略性企业价值创造

日本式管理会计的发展阶段有别于美国。20 世纪 70 年代, 美国开始普及计量、信息管理学, 日本则以适时制 (JIT) 为基础, 逐步形成了成本企划、成本改善等创新的成本管理方法; 20 世纪 80 年代, 美国推出作业成本管理理论, 日本则以成本企划为基础推出了目标成本管理; 现阶段日本管理会计融合了成本企划和成本改善 (目标成本计算与标准成本管理的结合), 强调以事前预防和控制为核心的前馈管理。日本学者对管理会计发展阶段的划分见表 1-2。

表 1-2 日本式管理会计发展阶段

阶 段	管 理 会 计	特 征
第一阶段	管理会计的进化	财务数值应用于管理领域
第二阶段	传统的管理会计	以科学的管理方法为基础的效率分析
第三阶段	计量与信息的管理会计	以经济学为基础的最佳收益管理
第四阶段	综合的管理会计	会计管理和组织管理间的综合

二、国内分类方法

国内著名管理会计学家余绪缨教授将管理会计的形成与发展分为执行性管理会计和决策战略管理会计两个阶段 (见图 1-3)。

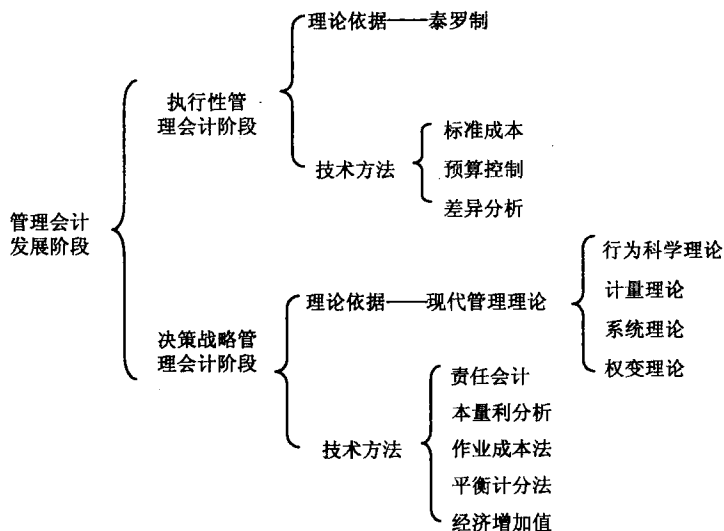


图 1-3 管理会计发展阶段示意图

(一) 执行性管理会计阶段 (20 世纪初至 20 世纪 50 年代)

管理会计的起源可追溯至 19 世纪早期出现的多层次管理企业。当时, 纺织厂生产流程较复杂, 涉及多步骤间的流转, 产生了产品成本的计算考核需求; 铁路运输业务分散, 产生了现金流管理和地区经营业绩计算考核的需求。由于当时企业的产品或服务类型单一, 企业仅采用简单的产出汇总指标即可实现管理目标。这类产出汇总指标包括: 纺织厂使用的每磅

成本, 铁路公司使用的吨公里成本, 大型商业企业使用的毛利与存货周转率等。伴随着相关科学理论和科学方法的提出与应用, 20 世纪 20 年代产生了管理会计的实践活动, 一直到 20 世纪 50 年代, 管理会计活动并不涉及企业管理的全局以及企业与外界的关系, 表现出局部性、执行性的特点。因此, 20 世纪初至 20 世纪 50 年代属于管理会计发展历程中的初级阶段, 这一阶段被称为“执行性管理会计阶段”。

执行性管理会计是在企业已确定重大方针、决策的前提下, 以泰罗的科学管理学说为基础, 采用标准成本、预算控制、差异分析等技术, 协助解决执行中生产效率和效果问题的管理会计信息系统。也就是说, 在理论层面, 执行性管理会计以泰罗制为基础; 在实践层面, 执行性管理会计以标准成本、预算控制、差异分析等方法为技术支撑。

1. 泰罗制

1911 年, 泰罗发表了《科学管理原理》, 标志着泰罗制的诞生。《科学管理原理》一书着重从时间、动作中的机械作业等视角, 探寻多余动作的节省, 通过从完善核算、健全监督制度入手, 使工人的操作规程更加科学、合理, 从而最大限度地提高劳动生产率。

泰罗制产生的背景是金属制造业的出现。与传统生产不同, 金属制造和金属切割车间生产了大量不同类别的产品, 而各种产品所耗用的资源千差万别, 因此, 原先被普遍采用的单一成本指标再也难以真实评价企业的生产效率和业绩。为此, 以泰罗为代表的金属制造业工程师们开始将复杂的生产过程分解成简单的易控制的生产环节, 建立详细、准确的原材料和劳动力使用标准, 并且以按照科学方法确定的工作量为标准控制和支付工人的薪金。这些工程师与会计人员建立了诸如原材料、劳动力的标准成本系统。到 20 世纪初, 这种成本系统已经能够记录并分析标准成本与实际成本的差异, 即进行差异分析。

2. 技术方法

随着泰罗制的应用, 为配合科学管理, 会计学相继出现了标准成本、预算控制、差异分析等概念。

(1) 标准成本: 在产品投产前, 严格按照科学的方法制定工资、材料等消耗标准, 并以此为基础, 形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。

(2) 预算控制: 事先按期间编制制造费用预算, 并计算出制造费用的标准分配率, 再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。

(3) 差异分析: 在一定时期终了, 对人工、材料消耗脱离标准和费用开支脱离预算所形成的差异进行具体分析, 查明差异形成的原因和责任, 据此对有关方面的工作成果进行全面评价和考核, 并促使管理人员采取有效措施, 针对存在的问题进行改进。

正是标准成本、预算控制和差异分析的运用, 推动了成本会计向管理会计的过渡。但在实践中, 上述技术方法在企业管理中的运用受到极大限制, 管理会计只是零星、分散的会计技术和会计方法, 并没有形成一整套独立、科学的理论和方法体系。

(二) 决策战略管理会计阶段 (20 世纪 50 年代以后)

20 世纪 50 年代, 世界经济迎来了战后发展阶段。该时期的经济背景表现为: 生产技术日新月异, 产品生命周期缩短, 新兴产业部门大量涌现, 资本资产规模扩大, 跨国公司开始普及, 全球竞争日益加剧等。这种现状对企业管理提出了两方面要求: ①加强企业内部管理一体化;

②强化企业外部应变能力。同时，也推动了管理现代化——由过去的生产型管理模式（生产为中心）转变为经营决策型管理模式（以市场开发、调动积极性和效益最大化为中心）。

在此阶段，为适应新的条件和环境，以现代管理科学为理论依据，采用责任会计、本量利分析法、作业成本法等方法，增强企业管理会计的能动性，扩大其涉入企业管理的深度和广度，从企业内部视角和外部视角两方面来提供管理会计信息。其中，内部视角涉及调动积极性、效益最大化等；外部视角涉及市场开发、效益最大化等。此阶段管理会计活动在理论层面以现代管理科学为依据，在实践层面以责任会计、本量利分析法、作业成本法等作为技术支撑。

1. 现代管理理论

市场环境的变迁和信息技术的发展推动了管理理论由泰罗的科学管理学说向现代管理理论的演进。概括而言，管理理论的发展趋势为：①管理哲学方面，强调系统管理；②在对人的看法上，由经济人到社会人再到复杂人，开始重视人力资源管理；③在管理职能方面，突出决策和战略管理；④在组织方面，提倡学习型组织，扁平化、虚拟经营以及战略联盟；⑤在管理方式上，利用信息化结合企业文化选取权变方式；⑥在管理的约束条件上，更重视外部环境、国际化、社会责任和管理道德。具体而言，现代管理理论包括行为科学理论、计量理论、系统理论、权变理论等。

（1）行为科学理论的奠基人是梅奥。在著名的霍桑实验中，通过照明实验、福利实验、访谈实验和群体实验，梅奥得出了人群关系理论。即：①人是“社会人”而不是“经济人”（经济人只关注“理性”与“利益最大化”）；②企业中存在非正式组织；③生产效率主要取决于职工的工作态度以及他与周围人的关系。

（2）计量理论又称“管理科学理论”，其先行者是伯法。该理论提倡采用数学的定量分析方法，利用数学符号和公式构建模型，利用电脑辅助技术求出最优解，并由理性主体通过系统考虑作出科学决策。

（3）系统理论则更多地倾向于管理的哲学思想，强调大处着眼和全局思考。在全面分析并研究企业和其他组织的活动的管理过程中，提出要特别重视组织结构和模式分析。

（4）权变理论的代表人物是卢桑斯。权变理论提出环境与管理之间的权变关系，环境是自变量，而管理的观念和技术是因变量，强调以变应变，根据组织所处的内外部条件设置应变机制： $y=f(x)$ 。

2. 技术方法

为适应管理理论的发展，配合职能管理和行为科学管理，责任会计、本量利分析、作业成本法、平衡计分卡、经济增加值等专门方法被应用于管理会计实践中。

（1）责任会计：以各级主管人员对企业目标和计划的贡献和履行职责的成绩为依据进行业绩评价。根据部门和单位的责任和控制范围大小，将责任单位划分为成本中心、利润中心和投资中心。①成本中心不形成或不考核其收入，而着重考核其所发生的成本和费用，考核指标主要是责任成本；②利润中心能够同时控制生产和销售，既要对本成本负责，又要对本收入负责，但没有责任或权力决定中心资产投资的水平，可以根据利润的多少来评价该中心的业绩，考核指标主要是利润；③投资中心是指某些分散经营的单位或部门，其经理拥有的自主权，不仅包括制定价格、确定产品和生产方法等短期经营决策权，而且还包括投资规模和投