

Guannli Kuaiji JIAOCHENG

立信新世纪财会丛书

LIXIN XINSHIJI CAIKUAI CONGSHU

总主编 杨 华

管理会计

教程

主编 秦洪珍



立信会计出版社
LIXIN KUAIJI CHUBANSHE

立信新世纪财会丛书

总主编 杨 华

管理会计教程

GUANLI KUAJI JIAOCHENG

主编 秦洪珍

副主编 杨定泉 索建宏

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计教程/秦洪珍主编. —上海:立信会计出版社, 2004. 3

(立信新世纪财会丛书)

ISBN 7-5429-1228-3

I. 管… II. 秦… III. 管理会计-教材

IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 011509 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
E-mail	lxzbs@sh163.net(总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	787×960 毫米 1/16
印 张	21.75
插 页	2
字 数	433 千字
版 次	2004 年 3 月第 1 版
印 次	2004 年 3 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-1228-3/F·1127
定 价	32.50 元

如有印订差错 请与本社联系

总 序

经过几代人的艰苦努力,以及二十多年会计制度和财务制度的改革,我国已基本形成了以现代经济理论和企业管理理论为基础,适应我国现阶段经济发展特点和要求的现代会计制度。与此相适应,我国会计教学理论与方法也有了长足的发展,初步形成了以基础会计、财务会计、金融会计、成本会计、管理会计、财务管理等课程为主干的会计专业教材体系。但是,由于我国正处于经济转轨和起飞的特殊历史时期,专业教材体系不稳定的缺陷也是显而易见的。一方面,经济转轨进入新的历史时期,从社会经济实践中涌现出大量的经济活动现实需要会计予以客观、真实地反映,这就促使教材的内容不断发生新的变化;另一方面,随着我国经济融入世界经济的速度不断加快,代表国际惯例和先进水平的会计理论和理念、会计制度模式和表示形式、会计技术和方法不断被引入国内并反映在教材之中,使得教材内容在得到不断充实和发展的同时,也出现了内容重复交叉、体系零乱、教无重点的矛盾,给教材的使用带来一定的困难。尤其对于交叉或承上启下的内容,容易出现重复讲授或忽略讲授的情况,影响读者的知识结构。为了缓解这种矛盾,受立信会计出版社的邀请,我们组织编写了这套“立信新世纪财会丛书”。该丛书主要有以下特点:

第一,全面反映我国会计制度精神。我国会计管理实行强制性法规管理,会计教材的编写必须建立在认真学习会计制度精神的基础上,这一点与国外有所不同。为此,编者对新制度的正式文本进行了认真的学习和研究,结合十几年从事会计教学、科研和实践的经验,三易其稿,力求将新制度的原则、方法在教材中系统化、具体化,并使之具有实践性和操作性。即便如此,我们仍要建议读者在使用本丛书时,还应认真通读新制度原文,加以对照。同时,对于隐含于制度和教材中的某些精神,需要读者从思想观念上加以体会,而不是仅仅从文字上进行理解。比如,从1993年到2002年的9年间,我国经济活动的环境和方式发生了很大的变化。与被反映对象的变化相适应,新的会计制度

不仅仅是对原有制度的修补、补正,而是从根本上改变了会计要素的确认和计量标准,提高了对会计语言统一性和会计信息质量的要求。尤其对会计核算一般方法的规范,从传统的侧重于对会计科目、会计凭证、记账方法、登记账簿、编制报表等会计记录方式的规范,转向对会计对象的确认、计量、记录和披露的全面规范,实现了会计标准实质上的转换,并将会计管理的权限还政于会计主体,使得会计方法的运用更依赖于会计从业人员的职业判断能力和技术水平,从而也对会计从业人员的素质提出更高的要求。为了全面反映新制度的精神实质,我们不仅将制度的原则作为业务核算的准绳,而且在教材中着重强调了认识资金运动和确认会计要素的质量比编制会计分录更为重要的观点,并将这一观点贯穿于丛书的写作。期望读者能从这种观点中领悟到:资金运动是千变万化的,即使同一种业务发生在不同的经济主体也可能有不同的资金运动方式,同一种会计要素也会有不同的质量表现形式,而会计分录是运用会计方法对资金运动和会计要素质量的表述,是会计原理的具体运用,具有内在的稳定性。关注资金运动和会计要素质量的变化并对其进行客观、真实的反映,才能真正体现“实质重于形式”的会计基本原则,切实提高会计技术水平和会计信息的质量。

第二,正确处理制度与教材之间的关系,遵循制度而不拘泥于制度。我国会计管理服从于统一的会计制度,教材的内容必须符合制度的规定,这是会计类教材不同于其他教材的重要特色。但这并不意味着会计教材可以千篇一律,僵化呆滞。教材是传播知识、启迪智慧的工具,其体系、结构安排必须符合循序渐进、由浅入深的知学规律,其语言表述必须通俗易懂,环环相扣,而不是条例化的或笼统的。因此,制度是教材的范本,教材是制度的体现。在二者的关系上,我们从两方面加以处理:一是在章节顺序的安排上注重问题的引入方式和循序渐进的教学特点,这样有利于初学者获得实干的感觉,更容易由浅入深地领悟会计的理念和方法;二是在业务核算中引入发散思维模式,将核算的基本理论和方法与具体业务核算的个性和发展有机地结合起来,使读者既能够掌握现行业务的核算技术,又能够运用基本理论和方法对未来发生的新业务设计新的核算程序和方法,以培养自己开拓会计业务的能力。

第三,正确处理会计基础原理与会计实务之间的关系和本丛书中的交叉内容,在保持各本教材体系完整的同时,合理安排全套教材的层次和重点。读者一般应在会计基本原理的基础上学习其他会计课程。但是,基础会计的讲

解又必须建立在一定的会计环境之中。因此,基础会计、财务会计、金融会计、成本会计之间,财务管理与管理会计之间有许多交叉的内容。为了在有限的篇幅中突出各本教材的特点,本丛书对其中的交叉内容进行了认真的筛选和删节,使之更加精炼、重点突出。

第四,理念超前,内容新颖,体现本丛书的创新性。本丛书编写的出发点,是力争使读者不仅掌握现行业务规范的核算方法,而且具有在会计制度规范下开拓新业务核算的能力。这也顺应了经济活动不断发展,经济主体个性化的时代潮流。因此,本丛书不仅在传统业务的核算中,遵守制度但不拘泥于制度,介绍方法更注重介绍方法的理念,而且在每本教材中对该学科的最新发展作了概括性的介绍,起到教材之间承上启下的作用,更有利于读者掌握教材之间的区别与联系。

本丛书的作者来自高等财经院校和商业银行,各本教材的主编都具有高级技术职称,长期从事会计教学实践和操作实务,具有丰富的教学经验和独到见解。我们的目标是求真务实,通过不间断地研讨教材内容和教学方法,定期对本丛书进行修订和补充,使之体系完整、层次有序、习题配套、通俗易懂,适合循序渐进的教学要求,我们的合作和努力将是长期的和务实的。在本丛书的编写中,我们学习和参考了大量的相关著作、教材和文献,在此谨向有关作者深表谢意。同时,由于作者理论水平和实际工作经验所限,书中疏漏之处在所难免,敬请专家和读者批评指正,并积极与我们合作。

杨 华

2004年1月

前 言

随着世界经济一体化的发展和改革开放的深入,我国经济正快速融入到世界经济之中,社会主义市场经济蓬勃发展。这一方面使我国经济战胜了各种困难而获得快速发展;另一方面也要求企业在激烈的市场竞争中能够正确地面对各种挑战,防范风险,抓住机遇,不断发展,实现企业价值的最大化。这对会计工作提出了更高的要求:要求会计理论工作者不断进行会计理论的深入研究和创新,要求会计实务工作者能够在比较先进的会计理论指导下开拓会计工作新领域,以使会计能够更好地服务于经济的发展,特别是满足企业生产经营管理的需要。

管理会计作为由传统会计发展而形成的一个新的分支,把会计与其他相关学科结合起来,进行交叉研究和学科的前沿探索,不断开拓会计学科的新领域,并逐步形成、发展和完善其理论方法体系,指导会计实务工作者为企业管理者提供短期经营、长期经营、战略管理、人力资源管理和与环保要求相协调发展的大量的、对决策有用的信息,并不断深入地参与到企业的决策之中。管理会计是企业现代化管理必不可少的手段,其本身也是企业现代化管理的一项主要内容。

我国的管理会计是从以美国为代表的西方发达的资本主义国家引进的,经过消化吸收正在为我国社会主义市场经济的发展发挥着越来越重要的作用。近年来国内外的管理会计不断发展,因此从理论方法体系上其内容也必须不断补充。于是,我们在近几年的教学和理论研究的基础上,根据掌握的 latest 资料,经过多次讨论、修改,按照本系列教材的编写要求编写成本书。

本书共分十一章,包括对管理会计基础、预测决策会计、控制会计和管理会计发展的新领域等的介绍。由秦洪珍担任主编,杨定泉、索建宏担任副主编。参加编写的人员分工如下:秦洪珍编写第一章、第二章和第十一章,索建宏编写第三章和第四章,李晓东编写第五章和第六章,杨定泉编写第七章和第八章,陈杰编写第九章,谢海洋编写第十章。全书由秦洪珍、杨定泉、索建宏负责初稿的修改、补充,由秦洪珍负责总纂和定稿。

我们力求本书体系结构合理,能比较全面、系统地反映管理会计发展的新领域,但由于水平有限,书中缺点错误在所难免,我们将对此负责,并恳请读者和专家学者批评指正。

本书的编写,得到了颜敏教授、叶忠明副教授等大力的支持和帮助,编写过程中参阅了有关学者的相关著作和文章,在此表示衷心的感谢。

作 者

2004 年 1 月

目 录

第一章 管理会计概论.....	1
第一节 管理会计的形成和发展.....	1
第二节 管理会计的基本理论.....	6
第三节 管理会计的基本内容及工作程序	12
第四节 管理会计的方法	15
第五节 管理会计与其他学科的关系及其特点和展望	16
第二章 成本性态分析与变动成本计算	24
第一节 成本性态及其分类	24
第二节 成本性态分析	33
第三节 变动成本法	41
第三章 本量利分析	54
第一节 本量利分析概述	54
第二节 保本点的计算分析	58
第三节 保利分析	66
第四节 本量利分析的拓展	70
第四章 预测分析	81
第一节 预测分析概述	81
第二节 销售预测	86
第三节 利润预测.....	100
第四节 成本预测.....	106
第五节 资金预测.....	108
第五章 决策分析基础.....	112
第一节 决策分析有关概念.....	112

第二节 货币时间价值·····	120
第三节 决策方法概述·····	133
第六章 短期经营决策·····	139
第一节 产品定价决策分析·····	139
第二节 生产决策分析·····	146
第三节 存货管理决策分析·····	162
第七章 长期投资决策·····	174
第一节 长期投资决策概述·····	174
第二节 长期投资决策的数量基础·····	175
第三节 长期投资决策的评价方法·····	183
第四节 长期投资决策的分析·····	192
第五节 固定资产更新决策的评价方法·····	200
第八章 全面预算·····	205
第一节 全面预算及其内容体系·····	205
第二节 全面预算编制的程序和方法·····	213
第三节 全面预算的编制·····	221
第九章 标准成本制度·····	234
第一节 标准成本制度概述·····	234
第二节 标准成本的制定·····	236
第三节 成本差异的计算与分析·····	240
第四节 成本差异的账务处理·····	254
第十章 责任会计·····	261
第一节 企业组织结构与责任会计·····	261
第二节 责任中心的划分、业绩评价与考核·····	268
第三节 内部转移价格·····	278
第四节 企业内部结算·····	283
第十一章 现代管理会计发展的新领域·····	289
第一节 战略管理会计·····	289

第二节 人力资源管理会计.....	298
第三节 环境管理会计.....	306
第四节 作业成本计算.....	313
附录 一元复利、年金终值、现值表.....	324
参考书目.....	336

第一章 管理会计概论

管理会计是随着社会经济和科学技术的发展、经营管理的需要,在借鉴和吸收其他学科研究成果的基础上,发展形成的会计学科中的一个分支。管理会计同传统的财务会计有着密切的联系,但它主要是对内提供经营管理所需要的各种会计信息并参与经营管理,其在对象、职能、假设、原则、方法、工作程序、信息特征等方面与财务会计都有着明显的不同。

通过本章的学习,应明确管理会计的概念,掌握管理会计的基本理论、基本内容及特点,把握管理会计的发展方向。

第一节 管理会计的形成和发展

一、管理会计的含义

管理会计是同现代企业内部管理相适应的、相对于传统的财务会计而存在的一门新兴的会计学科,在1952年伦敦举行的会计师国际代表大会上会计学界才正式提出“管理会计”这一术语。也如同对“会计”概念的认识和描述一样,此后有关组织机构和会计学者根据各自的认识和把握,从不同的角度对管理会计定义进行了描述。

1958年,美国会计学会管理会计委员会对管理会计作了如下定义:“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助经营管理人员拟定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,美国会计学会对管理会计重新作了定义,认为管理会计是:“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,并为实现该目标而进行合理决策。”

1981年,美国全国会计师联合会对管理会计的定义是:“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程”,并指出管理会计还包括编制供非企业管理当局使用的财务报告,也适用于非盈利的机关团体。

1982年,英国成本和管理会计师协会给管理会计下的定义是:“管理会计是对管理当

局提供所需要的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 向企业外部人员(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。”并为此而编制长期计划,确定短期经营计划,进行记录,纠正偏差,获取并控制各种资金。

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定义是:“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营责任的履行所需的财务信息,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供诸如股东、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告。”

1988年,国际会计师联合会财务和管理会计委员会对管理会计作了如下定义:“管理会计是指在企业内部,对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的和经营的)进行确认、计量、积累、分析、编报、解释和传播的过程,以保证其资源的利用并对它们承担经管责任。”

此外,美国会计学者罗伯特认为,“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。”罗奇认为,为制定特殊决策、提高企业的控制管理工作提供信息的会计就是管理会计。卡普兰认为,作为一个信息系统,管理会计是为了提供有助于经理人员作出计划与控制决策所需的信息。它包括信息收集、信息分类、信息加工、信息分析以及信息传递等。

20世纪70年代末80年代初,西方管理会计的理论被介绍到我国,自此开始了我国管理会计的系统研究,有关会计学者也相继对管理会计的概念提出了自己的观点,进行了不同的定义。比较有代表性的有:

汪家佑认为,“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理,实现最大利润,灵活运用多种多样的方式方法,收集、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需的信息,围绕成本、利润、资本3个中心,分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。”

李天民认为,“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规划与控制,并帮助企业领导作出各种决策的一整套信息处理系统。”

谷祺则将管理会计计划分为广义的管理会计和狭义的管理会计,认为广义的管理会计是“用于概括现代会计系统中有别于传统会计,直接体现预测、决策、规划、控制和责任考评等会计管理职能的那部分内容的一个范畴”,狭义的管理会计(微观管理会计)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、控制和责任考评等职能的会计分支”。

余绪缨提出了管理会计是由微观管理会计、宏观管理会计、国际管理会计 3 个部分组成的管理会计体系,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(体现在项目的投资效益上)和使用效益(体现在项目建成投产后的经济效益上)提供有用信息”,宏观管理会计是“从宏观上研究如何在整个国民经济范围内,为提高经济资源的配置效益(建设项目从国民经济看的投资效益)和使用效益(项目建成投产后从国民经济看的经营效益)提供有用信息”,国际管理会计是“研究如何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”。

为了全面而又有重点地掌握和应用管理会计,应从两个方面去理解管理会计的含义。

其一,管理会计是指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 and 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。它既揭示了应用于企业的管理会计的本质,又反映了正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。

其二,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 and 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。它是一种侧重于在企业内部经营管理中发挥作用的会计,同时又是企业管理活动的重要组成部分。

本书主要按第二个方面的理解,即从企业的角度来解释、说明有关管理会计的理论和方法,同时也按第一种理解介绍一些现代管理会计发展的新领域。

二、管理会计的产生

管理会计的形成是与近代生产力的进步和商品经济的发展密不可分的。

19 世纪中叶,随着股份有限公司这种先进的企业组织形式的出现和发展,企业规模越来越大,对会计提出了新的更高的要求。一方面,为适应所有权与经营权的分离,满足股东、债权人等对企业财务状况和经营成果等会计信息的需求,要求各个企业从填制和审核会计凭证、登记账簿到编制会计报表都应遵守规范化的会计程序和规则;另一方面,激烈的市场竞争压力要求企业正确计算产品成本,为产品定价提供客观依据,但由于间接费用在成本中所占的比重愈来愈多,产品品种日趋多样化,从而使得复式簿记开始纳入成本计算系统,并逐渐形成了成本会计。而为了在竞争中处于优势,战胜对手,使企业加强内部经营管理、降低成本费用以增加利润成为企业管理的迫切要求和目标。这一目标的实现经历了长时期的实践,直到 1920 年。

19 世纪末 20 世纪初,产业革命加速了资本主义经济的发展,生产规模的社会化使传统的管理方式所无法克服的粗放经营、资源浪费、生产效率低下等弊端越来越突出。于是,1911 年美国的泰罗在《会计月刊》上发表了著名的着眼于加快生产速度、降低成本和

提高效率的《科学管理原理》，从而开创了企业管理上的一个新纪元。1916年，法国的法约尔发表了以如何使管理组织机构合理化为核心的《工业管理与一般管理》，使之成为与泰勒并驾齐驱的“科学管理”理论的开创者。以泰罗和法约尔为代表的人物创立的“科学管理”理论的产生，促进了管理会计的萌芽。

在“科学管理”理论的指导下，企业管理实践中相继应用了：通过对工人操作的动作和时间的研究，制定额定的工作量和工作的标准，用来考核和评价实际工作；以级差计件工资制和计件奖励工资制为代表的差别工资制；以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析；日常成本控制等等。这一系列标准化、制度化的新技术、新方法的应用，使标准成本计算与复式簿记方法密切结合，成为会计系统中的有机组成部分，企业会计也从单一的事后核算转变为事前规划、事中控制和事后核算相结合的新的技术方法。至此，管理会计的雏形已经形成。

而现代管理会计则产生于20世纪50年代，到80年代初步建立起现代管理会计的理论和方法。

第二次世界大战以后，特别是20世纪50年代以后，资本主义经济迅速发展。此时现代科学技术突飞猛进的发展并广泛应用于生产，使生产力获得高速发展；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，企业经营更趋复杂化。这就要求企业内部管理更加合理化、科学化，并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。于是新的管理科学理论——现代管理科学得以逐步产生和发展。它广泛吸取了自然科学和管理学的新成就，形成了以运筹学和行为科学为主要支柱的理论和方法。其中，运筹学为企业决策和规划提供了理论和技术方法，行为科学则从心理学和社会学的角度提供了管理人和控制人的理论，较好地适应了战后经济的特点和要求。

现代管理科学的发展以及在企业管理中的成功应用，使得会计重点转向对经济过程的控制和事前预测决策，于是线性规划、概率论等多种数学方法日益渗透到会计领域，使会计学科越来越多地利用自然科学的方法和成果，这一切都为现代管理会计的形成奠定了理论和方法基础。这既使早期管理会计的技术方法得到了进一步的发展，同时也拓展了会计的管理职能。借助于运筹学中的理论和技术，建立了经营决策会计、投资决策会计，而以行为科学为基础，则建立了责任会计方法体系。

会计内容和职能上的深刻变化，使原有的会计定义和方法已经概括不了变化后的现实。于是，管理会计逐步从传统的会计中分离出来，形成一门以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱、与财务会计并列的新型会计学科——现代管理会计。管理会计体系基本形成之后，由于它能更充分地发挥会计的管理职能，在改善企业经营管理 and 提高经济效益方面起到了十分重要的作用，受到了企业界和会计界的高度重视，因而它的各种专门方法和技术得到了广泛的推广应用。

三、管理会计的发展

现代管理会计从产生之日起就处于一个不断发展的过程中。特别是从 20 世纪 70 年代起,管理会计进入了一个大发展的时期。

一方面,以计算机为代表的高新科学技术蓬勃发展并广泛应用于企业生产经营管理之中,数字化经济、知识经济、环境经济日益纵深的发展,使企业自动化生产、适应顾客多元化生产进入到一个崭新的水平,并为企业适应顾客复杂多变的需求提供了技术上的保证和经济上的可行。这种社会经济和科学技术的重大变革与发展对传统的管理会计产生了重大的冲击,并促使管理会计不断产生新的领域,如作业成本计算、存货控制、质量成本管理会计、人力资源管理会计、环境管理会计等,以使其自身不断同企业生产经营中所处的新的环境和条件相适应,不断满足企业生产经营中更新、更高的要求。

另一方面,地区经济一体化、世界经济一体化的发展,包括资本市场全球化的发展,使国内、国际两个市场的竞争更加日趋激烈,从而要求进一步加强科学宏观调控的能力和力度。这导致了在管理会计理论和方法应用方面,在时间、空间等观念方面都得到了扩展而形成了新的管理会计领域,如国际管理会计、战略管理会计等。

在科学、技术与经济的发展过程中,随时都会出现新的转折、新的发展高潮,现代管理会计正是在这种情况下产生、形成和发展的,并仍处于发展之中。可以预见,在 21 世纪,管理会计的发展空间广阔,前景远大,又任重而道远。

四、管理会计在我国的应用和发展

应当说,解放后在我国企业中已经有了管理会计方法的运用。如 20 世纪 50 年代的班组经济核算,60 年代的指标分解、资金归口管理,80 年代的经济责任制等,都可看作管理会计方法在企业管理中的应用。到 70 年代末 80 年代初期,随着改革开放政策的实行,我国开始系统地引进西方管理会计的理论和方法,而这时西方现代管理会计理论和方法体系也刚刚建立。通过引进,使本量利分析、变动成本法、全面预算、存货控制等管理会计方法和理论逐步为大家所认识和熟悉。随后,西方管理会计的一些最新研究成果如作业成本计算、质量成本会计、战略管理会计、国际管理会计,也很快传入我国。因此,在管理会计理论和方法的掌握方面,我国基本上与国外管理会计的发展是同步的。

短短 20 多年的时间,随着我国现代企业制度的建立和完善,管理会计无论在理论上还是在我国企业应用的广度和深度上,都取得了较大的发展。如间接费用分摊由单一数量分配基础发展到以作业的成本动因为分配基础;由单纯注重固定和变动成本的降低发展到强调全面质量管理;标准成本系统和责任成本中心的建立;投资决策中充分考虑货币时间价值和成本、风险因素;采用投资报酬率等指标作为业绩评价标准;开始涉足从战略总体上进行成本管理等。这说明我国管理会计已逐步从数量、定额管理过渡到成本、价值

的管理,从项目、部门管理演变为全面管理、战略管理等。随着理论研究的拓展和实践经验的积累,现代财务会计、财务管理、管理会计呈现出日趋融合的态势,人们已开始用全局的观点、战略的眼光进行财务活动管理。管理会计的发展对于指导和改进我国经营管理、提高宏观经济效益也发挥了积极的作用。

但管理会计在我国尚存在许多缺陷和不足。管理会计的理论结构、研究范围、实践应用等方面尚待完善和充实,与西方发达国家相比,这些方面还有较大的差距。此外,管理会计理论和实践脱钩现象比较严重。例如,尽管一些大中型企业采用了管理会计的一些预测分析、决策分析、责任会计、成本控制等专门方法,但覆盖面不大,许多企业甚至没有配备专门的管理会计人员,不注重内部成本管理,成本分配方法仍然单一,成本报表编制不及时,成本预算和控制更是流于形式,对于战略成本管理方法的应用,更是无人涉足。因此,管理会计的理论研究及在企业中的应用亟需加强。当前我国经济的持续快速发展,为管理会计的发展提供了难得的契机,其理论和方法必将得到进一步的发展和应用。

第二节 管理会计的基本理论

一、管理会计的基础

从管理会计的理论发展和实践来看,管理会计的基础包括4个方面:会计、组织、行为和决策。

首先,管理会计并没有脱离一般意义上的会计系统,基本的会计理论和会计方法不仅适用于管理会计,而且还是管理会计得以形成和发展的重要依据。当然,管理会计的产生、发展和实践活动,反过来也促进了会计理论和方法的丰富和发展。

其次,管理会计是根据基本的组织结构要素和组织理论,而给某个特定的组织(如一个企业)编制内部报告,为该组织的内部管理提供有用的信息。所以,特定组织的存在和管理的需要,是管理会计理论和方法能得以产生、应用和发展的基础。当然,管理会计的实践也会促进组织的进一步发展和优化。

第三,管理会计是根据特定组织的目标而确立自身的目标,并以特有的技术和方法,以特有的方式和行为,在特定的方面来影响有关人员的行为,从而最终实现组织目标。所以管理会计是建立在行为理论基础之上的,它把某一组织看作是追求特定目标而建立起来的社会系统,根据其特定目标而确定自身的目标,并按照激励理论确定相应的技术方法,以最大限度调动人的积极性,并在此基础上最终实现组织目标。

第四,管理会计从某种意义上说,就是为了满足有关组织或人员的决策目标而产生的,就是一个按照不同决策类型和决策系统而确定相应的信息类型和信息系统的决策支持系统。所以,管理会计是建立在决策理论基础之上的,要根据基本的决策理论和决策对

象,针对不同的决策问题提供不同的决策信息。当然,现代管理会计直接参与组织的决策过程,对决策也具有一定的反作用。

二、管理会计的对象

管理会计对象的问题就是管理会计是干什么的问题。管理会计作为一门相对独立的学科,有其特定的工作对象和研究对象。这是区别管理会计活动与其他管理活动的界限,也是确定管理会计方法的前提。

管理会计的对象依附于会计的对象。这是因为,尽管管理会计是一门相对独立的学科,但它仍然是现代会计的一个分支,是现代会计系统的一个子系统,而子系统与母系统的对象总体上来说应该基本上一致。当然,由于分工不同,母系统中的子系统的对象之间可能有所侧重。目前,我国会计界对会计对象最常用的表述是20世纪60年代提出的“再生产过程中的价值运动(或资金运动)”。但从那时起,新的技术革命兴起,科学技术飞速发展,系统论、控制论、信息论创立,使人类进入了信息社会的高新技术时代,会计所处的客观世界发生了巨大变化。在这种情况下,现代化管理已经把总体管理的对象(即客观的经济活动)分成物流、资金流与信息流。这种管理对象的变化,势必对会计的对象产生直接影响,会计对象是再生产过程中的“价值运动”的说法应进一步加以分析。而且,货币计量是现代会计综合计量手段中最重要的一种,但不是惟一的。20世纪50年代以后,出现了许多新的综合计量手段,如质量综合计量、标准实物计量、经管责任综合计量、潜在因素综合计量等,使现代会计可从多方面采用不同的综合计量手段对多样性的客观经济活动进行反映和控制,从而丰富并扩展了会计反映的内涵和会计的对象,也提高了会计反映再生产过程的能力。当然,实际工作中会计是否能、是否要把客观经济活动都反映出来,既取决于人们已掌握的计量手段,也取决于会计信息使用者的需要。但不管怎样,现代会计的对象应是“社会再生产过程及其引起的资金流动和产生的信息流”。

正是基于对会计对象认识的不同,对管理会计的对象是什么的观点也各不相同。国内理论界的观点包括:一是认为管理会计的对象是企业的现金流动;二是认为管理会计的对象是价值差量;三是认为管理会计的对象是企业过去、现在和未来的资金总运动。这些观点从不同的角度进行了论证,都有一定的道理。李天民则从时空观的角度论述了管理会计的对象。他认为,管理会计的对象,在时间上侧重于现在的以及未来的(预期的)经济活动及其发出的信息,在空间上侧重于各级责任单位的部分的、可供选择的或特定的经济活动及其发出的信息。这一观点具有高度的概括性,而企业的现金流动、价值差量、企业过去、现在和未来的资金总运动等,则是管理会计的具体对象。

三、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计所具有的功能。管理会计的职能通过管理会计的行为