



21世纪立体化高职高专规划教材·财经系列

新编管理会计

马 力 贺胜军 赵 威 主编



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>



21 世纪立体化高职高专规划教材

财经系列

新编管理会计

马 力 贺胜军 赵 威 主 编
周艳艳 杨文雁 谢达理 钟顺东 副主编

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京 · BEIJING

内 容 简 介

本书以2006年新颁布的《企业会计准则》为主要编写依据,在编写过程中参阅了大量的著作和文献,走访了多家大中型企业。

本书共包括11章,第1章为总论,第2章为成本性态分析,第3章为变动成本法,第4章为本量利分析,第5章为预测分析,第6章为短期经营决策,第7章为长期投资决策,第8章为全面预算,第9章为成本控制,第10章为存货控制,第11章为责任会计。

本书突出以就业为导向,以能力为本位,以实践为中心,以获得职业资格证书为标志,以促进学生的职业生涯发展为最终目标,注重对学生动手能力的训练,能更好地提高读者分析问题和解决问题的能力。

本书适合各类高等职业院校、高等专科学校、成人院校和中等职业学校会计及其他相关专业学生使用,也可供企业会计从业人员培训及各类自学考试使用。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

新编管理会计/马力,贺胜军,赵威主编. —北京:电子工业出版社,2009.11
21世纪立体化高职高专规划教材. 财经系列
ISBN 978-7-121-09836-9

I. 新… II. ①马… ②贺… ③赵… III. 管理会计-高等学校:技术学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第202771号

策划编辑:贾瑞敏

责任编辑:赵云峰 特约编辑:胡伟卷

印 刷:北京市顺义兴华印刷厂

装 订:三河市双峰印刷装订有限公司

出版发行:电子工业出版社

北京市海淀区万寿路173信箱 邮编 100036

开 本:787×1092 1/16 印张:17 字数:435.2千字

印 次:2009年11月第1次印刷

印 数:3000册 定价:28.80元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题,请向购买书店调换。若书店售缺,请与本社发行部联系,联系及邮购电话:(010)88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线:(010)88258888。

前 言



管理会计是一门新兴的、将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科。其主要目的是强化企业内部的经营管理,提高企业经济效益。会计从产生开始,就存在着一种管理的理念。社会生产越发展,管理规模越扩大,效益追求越强烈,管理会计就越重要。人类最早出现的记录、计算与安排收支等活动,都可以看成是一种有意识、有目的的会计管理活动。管理会计对于实现经营管理过程的预测、决策、规划、控制、考评等职能,对于不断提高企业经济效益等方面具有特别重要的现实意义。

本书的编写遵循高职教育“以就业为导向,以能力为本位,以实践为中心,以获得职业资格证书为标志,以促进学生的职业生涯发展为最终目标”的原则,按照着重掌握管理会计实用技能的指导方针来安排教材的结构和内容,使本书结构合理,深浅适中,易于操作。全书具有以下特点。

1. 本书结合高职高专教育的教学特点和要求,以最新的《企业会计准则》、《企业财务通则》和《企业财务报告条例》为编写依据,使本书的结构和内容贴近实际,简洁明了,体现了实用性、通用性和可操作性,易于被学生接受。

2. 本书正文中有大量详细演示的例题,每章都配有难度和目标适宜的习题,有利于学生更好地掌握理论知识,提高实践能力。

3. 本书体例新颖,每章开头都有导入性的内容,各章节中还加入了“即问即答”特色内容,以增加学生的学习兴趣。

4. 本书的编者均是教学和科研第一线的“双师型”骨干教师,具有丰富的教学和实践工作经验。

本书由江苏联合学院淮安生物工程分院马力、周艳艳、刘峰,广东交通职业技术学院贺胜军,黑龙江工商职业技术学院赵威,厦门华天涉外职业技术学院杨文雁,海口经济学院谢达理,浙江工贸职业技术学院钟顺东,金肯职业技术学院熊春梅,江苏海事职业技术学院陈婷,以及紫琅职业技术学院包耀东共同编写。由马力负责全书篇章架构,并统筹定稿,周艳艳、刘峰负责全书文字的校对、修改和润色工作。

在本书的编写过程中,我们参阅了大量的著作和文献,并走访了多家企业,得到了多家企业财务人员的支持和帮助,在此一并表示感谢!

由于编者水平所限,加之我国新会计准则尚处于不断完善阶段,书中难免有错漏之处,恳切希望广大读者批评指正,以便再版时修正完善。

编 者

目 录

第1章 总论 / 1

- 1.1 管理会计概述 / 1
 - 1.1.1 管理会计的定义 / 1
 - 1.1.2 管理会计的职能 / 3
 - 1.1.3 管理会计的基本内容 / 4
 - 1.1.4 管理会计的基本程序 / 4
- 1.2 管理会计的形成与发展 / 5
 - 1.2.1 管理会计的发展阶段 / 5
 - 1.2.2 管理会计在我国的发展 / 7
- 1.3 管理会计与财务会计的区别与联系 / 8
 - 1.3.1 管理会计与财务会计的联系 / 8
 - 1.3.2 管理会计与财务会计的区别 / 9

本章小结 / 10

课后习题 / 11

第2章 成本性态分析 / 14

- 2.1 成本的分类 / 14
 - 2.1.1 成本的概念 / 14
 - 2.1.2 成本的分类 / 15
- 2.2 成本性态分析的程序和方法 / 21
 - 2.2.1 成本性态分析的程序 / 21
 - 2.2.2 成本性态分析的方法 / 22

本章小结 / 28

课后习题 / 28

第3章 变动成本法 / 35

- 3.1 变动成本法概述 / 35

- 3.1.1 成本计算的主要分类 / 35
- 3.1.2 变动成本法的理论依据 / 36
- 3.2 变动成本法与完全成本法的比较 / 37
 - 3.2.1 两种成本计算法的区别 / 37
 - 3.2.2 两种成本计算法产生营业利润差额的变动规律 / 43
- 3.3 变动成本法的评价与应用 / 46
 - 3.3.1 变动成本法的优点 / 46
 - 3.3.2 变动成本法的局限性 / 48
 - 3.3.3 完全成本法的优缺点 / 49
 - 3.3.4 变动成本法与完全成本法结合运用 / 49

本章小结 / 52

课后习题 / 52

第4章 本量利分析 / 60

- 4.1 本量利分析概述 / 60
 - 4.1.1 本量利分析含义 / 60
 - 4.1.2 本量利分析的基本假设 / 60
 - 4.1.3 本量利分析的基本内容 / 61
 - 4.1.4 本量利分析的基本公式 / 62
 - 4.1.5 本量利分析的相关指标 / 62
- 4.2 单一品种的保本点分析 / 64
 - 4.2.1 保本点概述 / 64
 - 4.2.2 单一产品保本点的确定方法 / 64
- 4.3 多品种保本点分析 / 67
 - 4.3.1 综合贡献毛益率法 / 67
 - 4.3.2 主要产品的贡献毛益率 / 69
 - 4.3.3 分算法 / 70

- 4.4 安全边际与保本点作业率 / 71
 - 4.4.1 安全边际 / 71
 - 4.4.2 安全边际率 / 72
 - 4.4.3 保本作业率 / 72
- 4.5 目标利润分析 / 73
 - 4.5.1 目标利润的概念 / 73
 - 4.5.2 目标利润的确定 / 73
 - 4.5.3 税前目标销售量或销售额的确定 / 74
 - 4.5.4 税后目标销售量或销售额的确定 / 74
 - 4.5.5 各因素单独变动对保本点和安全边际的影响 / 75
 - 4.5.6 各因素单独变动对目标利润的影响 / 77
 - 4.5.7 利润的敏感性分析 / 79

本章小结 / 81

课后习题 / 81

第5章 预测分析 / 87

- 5.1 预测分析概述 / 87
 - 5.1.1 预测分析的概念 / 87
 - 5.1.2 预测分析的内容 / 88
 - 5.1.3 预测分析的程序 / 89
 - 5.1.4 预测分析的基本方法 / 90
- 5.2 销售预测 / 91
 - 5.2.1 定量预测法 / 91
 - 5.2.2 定性预测分析法 / 93
- 5.3 利润预测 / 96
 - 5.3.1 直接预测法 / 96
 - 5.3.2 因素分析法 / 97
- 5.4 成本预测 / 99
 - 5.4.1 目标成本预测法 / 99
 - 5.4.2 历史成本预测法 / 100
 - 5.4.3 新产品成本预测法 / 102
- 5.5 资金预测 / 103
 - 5.5.1 销售百分比法 / 103
 - 5.5.2 回归分析法 / 105

本章小结 / 106

课后习题 / 106

第6章 短期经营决策 / 111

- 6.1 决策分析概述 / 112
 - 6.1.1 决策分析的概念 / 112
 - 6.1.2 决策分析的种类 / 112
 - 6.1.3 决策分析的程序 / 113
 - 6.1.4 短期经营决策的主要内容 / 114
- 6.2 经营决策常用的成本概念和方法 / 115
 - 6.2.1 相关成本 / 115
 - 6.2.2 无关成本 / 117
- 6.3 生产决策 / 118
 - 6.3.1 生产决策中所用的基本方法 / 118
 - 6.3.2 生产决策 / 121
- 6.4 定价决策 / 130
 - 6.4.1 价格决策分析的意义 / 130
 - 6.4.2 常用产品定价方法 / 130
 - 6.4.3 特殊定价的决策 / 133

本章小结 / 135

课后习题 / 135

第7章 长期投资决策 / 143

- 7.1 长期投资决策概述 / 143
 - 7.1.1 长期投资决策概述 / 143
 - 7.1.2 长期投资决策的分类 / 144
- 7.2 影响长期投资决策的重要因素 / 145
 - 7.2.1 货币时间价值 / 146
 - 7.2.2 现金流量 / 153
 - 7.2.3 投资成本 / 157
- 7.3 长期投资决策分析方法 / 157
 - 7.3.1 经济评价指标概述 / 157
 - 7.3.2 静态评价指标 / 158
 - 7.3.3 动态评价指标 / 160
 - 7.3.4 独立方案指标评价 / 163
- 7.4 长期投资决策分析方法的决策运用 / 163
 - 7.4.1 固定资产是分期付款还是

一次付款的决策 / 163

7.4.2 扩大生产能力开发新产品的决策 / 164

7.4.3 固定资产更新决策 / 165

7.4.4 资本限量条件下投资项目的最优组合决策 / 169

7.4.5 设备购置还是经营租赁的决策 / 170

本章小结 / 170

课后习题 / 171

第 8 章 全面预算 / 177

8.1 预算概述 / 177

8.1.1 预算制度的演进 / 177

8.1.2 预算的分类 / 179

8.1.3 全面预算的意义和作用 / 180

8.2 全面预算的编制 / 181

8.2.1 固定预算编制方法 / 182

8.2.2 弹性预算编制方法 / 182

8.2.3 零基预算 / 186

8.2.4 滚动预算 / 188

8.2.5 全面预算的体系 / 189

8.3 编制预算的专门方法 / 190

8.3.1 销售预算 / 190

8.3.2 生产预算 / 191

8.3.3 销售与管理费用预算 / 194

8.3.4 现金预算 / 195

8.3.5 预计损益表编制 / 196

8.3.6 预计资产负债表编制 / 196

本章小结 / 197

课后习题 / 197

第 9 章 成本控制 / 202

9.1 成本控制概述 / 202

9.1.1 成本控制的意義和原則 / 202

9.1.2 成本控制的程序 / 203

9.2 标准成本及其制定方法 / 204

9.2.1 标准成本的概念 / 204

9.2.2 标准成本的种类 / 204

9.2.3 标准成本的制定方法 / 205

9.3 标准成本差异分析 / 209

9.3.1 变动成本差异计算与分析的通用模式 / 209

9.3.2 固定制造费用成本差异计算与分析 / 212

本章小结 / 214

课后习题 / 214

第 10 章 存货控制 / 220

10.1 存货控制的意义 / 220

10.1.1 存货的意义 / 220

10.1.2 企业持有存货的理由 / 221

10.1.3 企业持有存货的作用 / 221

10.2 经济订货批量 / 222

10.2.1 经济批量的有关概念 / 222

10.2.2 经济批量基本模型的建立 / 222

10.2.3 经济批量相关问题分析 / 224

10.2.4 经济批量在生产中的应用 / 225

10.3 存货控制的方法 / 226

10.3.1 ABC 分类法 / 226

10.3.2 适时制存货控制 / 229

10.3.3 CVA 库存管理法 / 231

本章小结 / 232

课后习题 / 232

第 11 章 责任会计 / 238

11.1 责任会计概述 / 238

11.1.1 责任会计的概念及作用 / 238

11.1.2 责任会计的内容 / 239

11.1.3 建立责任会计制度的原则 / 240

11.2 责任中心 / 241

11.2.1 责任中心的含义及类型 / 241

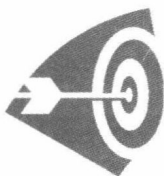


11.2.2	责任中心的考核指标 / 243	作用 / 250
11.3	责任预算、业绩考评和责任 报告 / 246	11.4.2 内部转移价格的定价 原则及定价方法 / 250
11.3.1	责任预算 / 246	本章小结 / 253
11.3.2	责任报告 / 247	课后习题 / 253
11.3.3	业绩考评 / 248	附录 / 258
11.4	内部转移价格 / 250	参考文献 / 262
11.4.1	内部转移价格的含义及	



第 1 章

总论



学习目标

- 掌握管理会计的概念,了解其形成、发展及职能。
- 掌握管理会计的基本内容和程序。
- 弄清管理会计与财务会计区别和联系。

引导 案例

张某 2006 年毕业于某高职学校,在渤海度假村做会计。该度假村是一家民营企业,共有 1 个客房部、1 个商务中心、1 个餐厅和 1 个健身房。该度假村的营业旺季共 20 周,其中高峰期 8 周。客房部有 80 个单人间和 40 个双人间,双人间收费是单人间的 1.5 倍。该度假村编制了一份详细的营业旺季的预算,有关预测资料如下。

1. 客房部:单人间每日变动成本为 26 元,双人间每日变动成本为 35 元。客房部固定成本为 713 000 元。

2. 预订情况:营业高峰期客房部所有房间都被预定。在其余 12 周内,双人间客满率为 60%,单人间客满率为 70%。

总经理要求财务部算出客房部达到保本点时,单人间和双人间的最低收费各应为多少(假定双人间每次均同时住两个人)。张某负责算出此收费标准,他现在终于体会到当会计不仅要掌握财务会计的有关技能,管理会计在企业中也很重要!

1.1 管理会计概述

1.1.1 管理会计的定义

管理会计是会计学的一个分支,它是 20 世纪初伴随着泰罗(Frederick W. Taylor)的科学管理思想产生的,在企业的生存和发展中扮演着重要角色,而且随着市场环境和企业管理环境的发展变化,管理会计仍在不断发展和变革,其中对管理会计定义的认识就经历了一个不断演变的过程。

1. 管理会计是一种技术和方法

1966 年,美国会计学会(American Accounting Association, AAA)在其《基本会计理论说明

书》(Statement of Basic Accounting Theory)中认为:所谓管理会计,就是运用适当的技术和观念,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,并为实现目标进行合理决策。该定义认为:①管理会计是一种技术和方法,以及一些理念,它强调了管理会计不仅要加工历史信息,而且要加工未来信息,表明了管理会计与财务会计的主要不同之处;②强调了管理会计主要是服务于管理人员,主要指企业内部的管理人员,帮助他们进行经济决策。这是和当时的管理已经从“泰罗的科学管理理论”发展到以西蒙为代表的“决策管理阶段”相适应的。

2. 管理会计是一种决策信息参考系统

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所下的定义为:管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经济责任的履行所需财务信息的确认、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表。这是一个广义的管理会计概念,其核心内容是: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等非管理集团服务;③管理会计作为一个信息系统,它所提供的财务信息包括用来解释实际和计划所必需的货币性和非货币性信息;④从内容上看,管理会计既包括财务会计,也包括成本会计和财务管理。

3. 管理会计是一种企业价值增值的持续服务体系

1997年,美国管理会计师协会对管理会计所下的新的定义为: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、激励行为,从而支持和创造达到组织战略、战术和经营目标所必需的文化价值。该定义有如下几个方面的创新:①对现代管理会计的目标有了更深刻的认识。以前对管理会计目标的认识主要是企业利润的最大化,或者说是帮助企业创造利润,而该定义认为管理会计是提供价值增值——利润和价值不是一个等同的概念,利润大,价值不一定就大;利润是一个短期的目标,而价值增值既考虑了短期的利润增加,也考虑了持续的利润增长。②提出了“持续改进”的概念。这应该是管理会计定义上一个重大的创新。持续改进也是不断创新的动力,一个企业或组织只有持续改进,不断创新,才能降低成本,提高质量,增强自身的核心竞争能力,永葆生机和活力。③该定义提到“激励行为”,这实际上是认识到行为科学将对现代管理会计产生重大影响。④该定义认识到管理会计将为企业或组织的战略服务,从而把现代管理会计引入到一个更加广阔的新领域——战略管理会计。⑤该定义把现代管理会计上升到帮助创建先进的现代管理文化这一高度,使人们从哲学和文化的高度认识现代管理会计,从而为我们提供了更加广阔的思路。

从上述分析可以看出,管理会计的概念在不断地进化。笔者认为:未来的管理会计应是以企业或组织所服务的顾客终身价值(customer lifetime value)最大化为目标,以电子计算机和计算机网络为主要手段,以财务数据为主要内容,同时结合非财务信息,为企业形成和提升其核心竞争能力提供相关信息支持的管理信息系统。

1.1.2 管理会计的职能

所谓职能,是指客观存在于事物内部的,不以人的意志为转移的固有功能。由于管理会计侧重于为企业内部管理服务并提供信息,因此,管理会计的职能与传统财务会计相比,有些不同之处。

根据企业管理具有的预测、决策、规划、控制和考核评价5项职能,可以将管理会计的主要职能也概括为以5个方面:预测经济前景;参与经济决策;规划经营目标;控制经济过程;考核评价经营业绩。

1. 预测经济前景

预测职能,就是对尚未发生、目前还不明确的事物进行预先估计,并推测事物未来的发展趋势,从而协助管理者掌握情况,选择对策。管理会计发挥预测经济前景的职能,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未来企业销售、利润、成本以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。

2. 参与经济决策

决策职能,就是做出决定或选择,是指通过分析、比较,在若干种可供选择的方案中选定最优方案的过程。管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标搜集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,并做出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

3. 规划经营目标

规划职能,即进行比较全面的、长远的发展计划,是对未来整体性、长期性、基本性问题的思考、考量和设计未来整套行动方案。管理会计发挥规划经营目标的职能,是通过编制各种计划和预算实现的,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到各有关预算中。

4. 控制经济过程

控制职能,是指根据预算标准来衡量预算执行情况,纠正预算执行中的偏差,确保预算目标的实现。管理会计发挥控制经济过程的职能,就是将对经济过程的事前控制与事中控制有机地结合起来,通过事前确定科学可行的各种标准,根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析,并及时采取措施进行调整的过程。

5. 考核评价经营业绩

评价职能,是指管理会计履行考核评价经营业绩的职能,它通过建立责任会计制度来实现,即在各部门、各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核各自责任指标的执行情况,从而为改进未来工作措施的形成提供依据。



1.1.3 管理会计的基本内容

管理会计是企业改善经营管理和提高效益服务的,它的基本内容必须能够实现其各项职能,并能完成管理会计的具体任务。因此,管理会计的基本内容可以归纳为规划与决策会计和控制与业绩评价会计两个部分。

1. 规划与决策会计

此部分内容包括预测分析、决策分析和全面预算。决策分析包括短期经营决策分析和长期投资决策分析两个部分。规划与决策会计是管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景、实施经济决策职能的最具有能动作用的会计子系统,在管理会计中处于核心地位,是现代管理会计的主要内容之一。它是为企业管理中的预测前景、参与决策和规划未来提供服务的。

2. 控制与业绩评价会计

此部分内容包括成本控制和责任会计。成本控制是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的有关成本控制,以确保预期奋斗目标顺利实现的会计子系统。责任会计是为了保证目标的实现,将全面预算中确定的指标按各个内部管理层次进行分解,以明确各个责任中心的责权利,通过考核、评价各责任中心的业绩来调动企业全体职工的积极性。

1.1.4 管理会计的基本程序

管理会计是企业内部管理服务的,因此,企业管理程序的每个步骤都要求管理会计采取相应的措施与之配合,从而形成管理会计的程序,具体如下。

1. 财务报表分析

财务报表分析是一项通过搜集、整理企业财务会计报告中的有关数据,并结合其他有关补充信息,对企业的财务状况、经营成果和现金流量情况进行综合比较和评价,为财务会计报告使用者提供管理决策和控制依据的管理工作。因此,企业的各级管理人员要想有效地完成任务,就必须懂得这些财务报告,并且学会利用它们进行分析、研究。

2. 预测、决策分析,编制全面预算

采用各种预测与决策分析的方法,帮助管理者在若干备选方案中进行选择,将经营目标、政策和方法确定下来,再通过编制全面预算的方法将企业的整体规划用数字反映出来。

3. 建立责任会计制度

责任会计制度是在分权管理条件下,为适应经济责任制的要求,在企业内部建立若干责任单位,并对它们分工负责的经济活动进行规划、控制、考核与业绩评价的一整套会计制度。

责任会计制度是以往的各种会计管理制度的发展。它们的共性都是贯穿一个经济责任

的基本原则,所不同的是以前的经济责任制没有与会计相结合,没有明确与会计的关系,而责任会计则是把厂内经济责任制与会计结合起来,从实践和理论上都得出明确的概念,成为会计工作的一个领域——经济责任会计。具体说,就是在企业内部除了要算产品财务账以外,还要按照企业内部经济责任制原则,按照责任归属,确定责任单位(如车间、技术、经营、管理部门等),明确责任指标(包括资金、成本费用、利润),以各责任单位为主体(对象),按责任指标进行核算、控制、监督,实行统分结合、双层核算的会计管理制度。

4. 积累财务成本数据,编制业绩报告

采用标准成本制度,结合变动成本法,对全面预算和责任预算的实际执行情况进行追踪、计量和积累,并定期编制业绩报告。

5. 调控经济活动

将各责任单位编制的业绩报告提供的实际数与预算数进行对比,如果发现偏离原定目标或要求,应及时反馈给有关部门,以便调节和控制其经济活动。

6. 差异分析

通过差异分析揭示成绩或问题,做出评价,并找出产生差异的原因及其对差异的影响程度,根据分析,指出成绩与问题,以便奖勤罚懒,同时,向企业管理者提出改进建议,为今后改进企业的经营管理指明方向。

1.2 管理会计的形成与发展

1.2.1 管理会计的发展阶段

管理会计的起源可追溯到19世纪早期企业管理层对内部计量的运用。当时的纺织厂、兵工厂等企业为了衡量内部生产过程的效率,在市场交易信息之外,开始对企业内部特定管理信息提出要求。1855年,新英格兰的利曼(Lyman)纺织厂以复式簿记为基础,首创了一套成本会计制度。它所提供的成本会计信息能反映产品成本、工厂布置变化影响和对原棉收发的控制情况。19世纪中期,铁路业的出现和迅速成长为成本会计的发展提供了巨大动力。由于铁路公司在当时规模最大,组织最为复杂,且营业跨越广阔的地理区域,这必然对成本会计提出了更高的要求,新颖的会计管理技术方法开始得以发展,这对于以后帮助企业进入更有效的成本规划和控制具有很大的推进作用。

铁路公司具有代表性的成本会计方法主要包括记录和汇总现金交易,编制和汇总成本财务报告,进行营业统计等。从19世纪80年代起,铁路公司的成本会计方法被更大规模的销售企业、钢铁公司等所采用并加以发展。销售企业按部门和地理区域统计关于销售周转的明细情况,并编报类似于后来收入中心所用的业绩报告。而钢铁公司对协调、控制所需的统计数据进行了发展,将铁路公司早已采用的会计凭单制度(voucher system of accounting)加以引进,并将成本报表作为控制工具,如卡耐基钢铁公司将成本报表用于业绩评价、质量检



查、副产品决策、销售定价等方面。但这时的成本控制还只集中于直接人工和材料,很少注意到间接制造费和资本成本(如折旧和利息费用等)。

管理会计的形成与发展可分为连续的 3 个阶段,即传统管理会计、现代管理会计和战略管理会计。

1. 传统管理会计阶段

成本会计是工业化的产物。成本会计的形成与发展,历时半个世纪,即从 20 世纪初到 20 世纪 50 年代(第二次世界大战的战后期)。在这一期间,成本会计的形成与发展主要表现为以下几个方面。

① 从账外计算发展到账内计算。严格地说,账外计算并不是会计,只是生产的附带工作的一部分——生产人员在生产中进行工、料和其他耗费的计算。而账内计算是指将成本的发生、积累和结转纳入复式记账系统,由会计专业人员进行业务处理,借以为会计期间终了时编制资产负债表与损益表提供相关的成本数据。可见,成本的账内计算虽已被纳入企业的会计系统,但并不具有独立性,它实际上只是财务会计的一个组成部分。

② 依据泰罗的“科学管理”学说,建立“标准成本会计”,实行事前计算与事后分析相结合,以促进企业在生产经营中提高效率,减少浪费,为企业加强内部的成本管理(控制)服务。可见,“标准成本会计”不同于成本的账内计算,它大大超越了传统财务会计的基本框架,而为会计直接服务于企业管理开创了一条新路。“标准成本会计”的这一特性,使它能履行管理会计的一定职能,因此在 20 世纪 50 年代以后,随着现代管理会计的兴起,它被纳入“现代管理会计”的基本框架,作为“执行性管理会计”的一个组成部分继续发挥作用。

总的说来,在成本会计阶段,企业认识和分析问题,基本上还停留在“技术”层面上,并没有提升到应有的理论高度。但美国会计学家克拉克(J. M. Clark)于 1923 年出版的 *Studies in the Economics of Overhead Costs*(经营性成本经济学研究)一书中提出的“不同的成本服务于不同的目的”(different costs for different purposes)的论断,却富有哲理性,至今仍被众多学者反复引用。

2. 现代管理会计阶段

20 世纪 50 年代以前的会计系统重点放在为企业内部提高生产和工作效率服务上,并不涉及决策咨询方面的问题。20 世纪 50 年代以后,情况有了很大的变化。一方面,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产;另一方面,企业的规模越来越大,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这些新的环境和条件,对企业管理提出了新的要求,迫切要求实施“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的指导方针,把正确地进行经营决策放在首位。与此相适应,在现代管理科学的指引下形成的决策性管理会计的基本框架,是以“决策会计”与“执行会计”为主体的,并把“决策会计”放在了主导地位,它突破了原有执行性会计系统的局限,在广度和深度上都得到了重大发展。

进入 20 世纪 70 年代后,在经济发达的国家和地区,不仅管理会计理论的研究工作又有了进一步的发展,而且管理会计的推广、应用也进入到实质性工作阶段。1972 年,美国全国会计师协会开始举办“审定管理会计师”考试,凡考试合格者颁发给“管理会计师证书”,作为上岗的依据。1980 年,在巴黎举行的世界会计人员联合会第一次大会,也把管理会计的应

用作为研究主题。这次国际会议的举办表明管理会计的影响已开始扩大到世界范围。

3. 战略管理会计阶段

20世纪70年代后,管理会计的创新不是体现在技术方法上,而是首先体现在思想观念上。这里所说的管理会计思想观念上的创新,是以对管理会计特性的重新认识作为基本出发点的。

为适应新经济与新技术发展环境变化要求所产生的企业战略管理思想、理论及其基本方法,对现代管理会计发展所产生的影响极其深远。1965年,管理学者安索夫(H. Igor Ansoff)在以往企业战略实施应用的基础上进一步展开研究,出版了《Corporate Strategy(公司战略)》一书,这对其后战略管理会计的正式创立有着启示性作用。进入20世纪80年代后,围绕企业战略管理的确定,所谓“市场战略”、“制造战略”、“收购战略”、“销售战略”以及“全球化战略”等纷纷提了出来,这些观点对“战略管理会计”思想产生的影响更为直接。

1.2.2 管理会计在我国的发展

人们普遍认为我国直到20世纪70年代末才开始引进西方管理会计。其实不然,在新中国成立初期我国就有了西方管理会计的“责任会计”,只是当时不叫“管理会计”。

在计划经济体制下,国家是一个巨型企业,国营企业只是这个巨型企业的其中一个生产车间。国营企业的生产计划由国家统一确定、下达。从管理会计的角度看,国营企业充其量是一个“成本中心”,最多也就是一个“人为利润中心”。既然成本是一个效率指标,成本计划及其完成情况便成为国家考核国营企业完成生产任务的重要手段。成本及其考核是计划经济时代唯一可作为的事情。此外,在计划经济体制下,企业的产品由国家统一定价。国家以企业的成本为基础确定产品价格,即“产品价格=产品成本×(1+成本利润率)”,这也就使国家必须重视企业成本管理制度建设,通过企业成本管理制度确定企业成本项目和成本开支范围,否则,如果企业成本失控,将导致产品价格失控。因此,国家自然重视以成本为核心的内部责任会计,以期最大限度地降低成本,提高稀缺资源的使用效率。这种对以成本为核心的内部责任会计的重视体现在国家颁布的各种成本管理制度上。

这一时期,我国管理会计具有鲜明的特色。主要体现在:第一,班组核算。通过班组核算和劳动竞赛相结合,降低了成本,提高了劳动生产率。班组核算作为具有中国特色的责任会计,解决了西方责任会计难以解决的问题。第二,经济活动分析。1953年我国开始推广“经济活动分析”。班组核算只能反映问题所在,而要寻找问题的根源,必须借助于经济活动分析。只有将班组核算与经济活动分析相结合,才能达到发现问题、解决问题的目的。“班组核算”和“经济活动分析”可以说是当时我国企业管理会计的两大法宝。“经济活动分析”实际上已经突破了单纯财务评价指标的局限性,强调采用多元化指标评价企业经营活动。20世纪60年代初期,我国大冶钢厂推行的“五好”小指标竞赛早已体现“平衡计分卡”的精髓。第三,在成本管理过程中,强调“比、学、赶、帮、超”,其基本思想就是近年来美国很流行的“标杆制度”(bench marking)。此外,还有资金成本归口分级管理、生产费用表、成本管理的群众路线和厂内银行等都具有鲜明特色。

1978年以后,我国进入了改革开放时期。在二十多年的企业改革过程中,从利润留成、



盈亏包干到实行企业承包经营责任制,直至进行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,为被旧体制桎梏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。20 世纪 80 年代末,与经济责任制配套,许多企业实行了责任会计、厂内银行,由此,我国责任会计进入一个高潮期。不过,与我国经济体制改革相适应,20 世纪 90 年代以前的管理会计应用侧重于企业内部,没有明显的市场特征。进入 20 世纪 90 年代后,管理会计在我国企业的应用有所突破,河北邯郸钢铁公司实行的“模拟市场,成本否决”可谓管理会计在我国企业应用的典范。作业成本计算也开始在我国企业运用。

总之,我国的管理会计无论是在理论研究和方法应用方面,还是在学科建设等方面,都取得了可喜的成绩。但目前有中国特色的管理会计理论和方法体系还不完善,应用还不普遍,中国的管理会计才刚刚起步,有待进一步深入、细致的研究。

1.3 管理会计与财务会计的区别与联系

从目前来看,管理会计是从传统的、单一的会计系统中分化出来的一门学科,是与财务会计并列存在但又相对独立的一门新兴的综合性交叉学科。管理会计与财务会计之间既有联系又有区别。

1.3.1 管理会计与财务会计的联系

1. 基本信息同源

财务会计信息主要来源于各种交易、事项及经济活动,其实质既是资金流,又是信息流。管理会计信息主要来源于企业内部的各种方案、项目及内部经济活动,其实质是一种信息流。

2. 职能目标相通

管理会计和财务会计都统一服从于现代企业会计的总体要求,即为会计信息使用人提供赖以决策的相关信息,共同为实现企业内部经营目标和满足企业外部有关方面的要求服务,因此两者的最终目标是一致的。

3. 二者都面临自我完善和发展的要求

管理会计和财务会计都面临着共同的现实问题:怎样运用现代电子计算机技术搜集、处理、存储、传递和报告会计信息;同时,二者还需要处理好怎样按现代管理的要求组织和开展会计管理工作这个问题。

1.3.2 管理会计与财务会计的区别

1. 工作的侧重点不同

财务会计的侧重点在于根据日常的业务记录登记账簿,定期编制有关的财务报表,向企业外界具有经济利害关系的团体、个人报告企业的财务状况与经营成果。其具体目标主要为企业外界服务。因此,财务会计又可称为“外部会计”。管理会计的侧重点在于针对企业经营管理遇到的特定问题进行分析、研究,以便向企业内部各级管理人员提供预测决策和控制考核所需要的信息资料。其具体目标主要为企业内部管理服务。因此,管理会计又可称为“内部会计”。

2. 工作主体的层次不同

财务会计的工作主体往往只有一个层次,即主要以整个企业为工作主体,从而能够适应财务会计所特别强调的完整地反映和监督整个经济过程的要求,并且不能遗漏会计主体的任何会计要素。管理会计的工作主体可分为多个层次,它既可以是整个企业的主体,又可以将企业内部的局部区域或个别部门甚至某一管理环节作为工作的主体。

3. 作用时效不同

财务会计的作用时效主要在于反映过去,其反映的只能是过去实际已经发生的经济业务。因此,财务会计实质上属于算“呆账”的“报账型会计”。管理会计的作用时效不仅限于分析过去,而且还在于能动地利用财务会计的资料进行预测和规划未来,同时控制现在,从而横跨过去、现在、未来3个时态。管理会计面向未来的作用时效摆在第一位,而分析过去是为了控制现在和更好地指导未来。因此,管理会计实质上属于算“活账”的“经营型会计”。

4. 遵循的原则、标准不同

财务会计工作必须严格遵守《企业会计准则》和行业统一会计制度,以保证所提供的财务信息报表在时间上的一致性和空间上的可比性。管理会计不受《企业会计准则》和行业统一会计制度的完全限制和严格约束,在工作中可灵活应用预测学、控制论、信息理论、决策原理等现代管理理论作为指导。

5. 信息的特征、载体不同

财务会计能定期地向与企业有利害关系的集团或个人提供较为全面的、系统的、连续的和综合的财务信息。财务会计的信息载体是有统一格式的凭证系统、账簿系统和报表系统,并统一规定财务报告的种类。管理会计所提供的信息往往是为满足内部管理的特定要求而有选择的、部分的和不定期的管理信息。管理会计的信息载体大多为没有统一格式的各种内部报告,而且对报告的种类也没有统一规定。