



国家级优秀教学成果奖
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

第六版

Accounting

管理会计学

Managerial Accounting

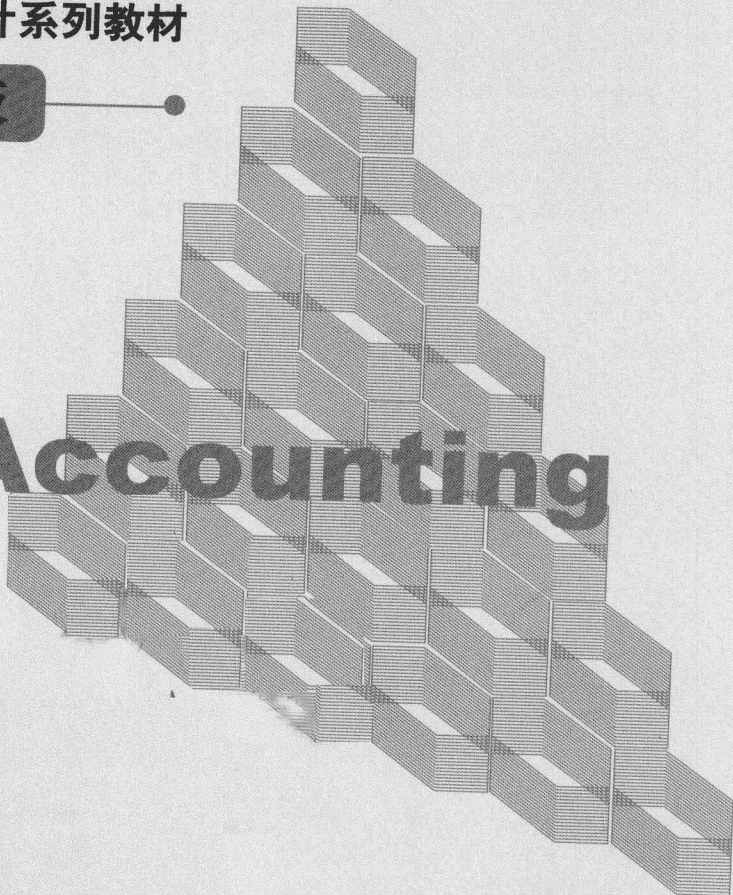
主编 孙茂竹 文光伟 杨万贵

中国人民大学出版社

国家级优秀教学成果奖
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

第六版



Accounting

管理会计学

Managerial Accounting

主编 孙茂竹 文光伟 杨万贵

中国人民大学出版社

·北京·

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/孙茂竹等主编. —6 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2012. 10
国家级优秀教学成果奖 普通高等教育“十一五”国家级规划教材 教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材
ISBN 978-7-300-16335-2

I. ①管… II. ①孙… 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 (2012) 第 210344 号

国家级优秀教学成果奖
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材·第六版
管理会计学
主编 孙茂竹 文光伟 杨万贵
Guanli Kuaijixue

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店	版 次	1999 年 10 月第 1 版
印 刷	北京鑫丰华彩印有限公司		2012 年 10 月第 6 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	印 次	2012 年 10 月第 1 次印刷
印 张	24 插页 1	定 价	39.00 元
字 数	518 000		

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

第六版总序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自1993年推出第一版至今，已有近20个年头了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了长足的进步。回顾十几年的发展历程，从系列教材的第一版到现在呈现在读者面前的第六版，我们都在努力适应会计环境和教育环境的变化，尽可能满足高校会计教学的需要。

系列教材第一版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第一版总序）。我们在编写时关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循1992年颁布的“两则两制”（“两则”是指《企业会计准则》与《企业财务通则》，“两制”是指行业会计制度与行业财务制度）的要求；二是教材之间尽可能避免重复。第一版包括9本教材，即《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》、《高级会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》。

系列教材第二版从1997年10月起陆续出版。为适应各院校的课程开设需要，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第三版从2001年11月起陆续出版。“第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界所取得的一些新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第三版总序）。

系列教材第四版从2006年7月起陆续出版。第四版进一步修订了教材与2007年1月1日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》变更为《会计信息系统》。

系列教材第五版从2009年6月起陆续出版。第五版对《高级会计学》、《财务管理学》、《财务会计学》等书的框架结构做了较大调整，同时，新增《会计学》（非专业用）一书。



2012年起陆续出版的系列教材第六版,新增“财务报表分析”课程的配套教材;针对一些学校强化实务性、应用性的教学要求,新增“简明”和“模拟实训”两个子系列;原有《初级会计学》和《成本会计学》课程随书配套实训资料。同时,第六版还提供更加完善的教辅资源,包括教学用PPT、学习指导书、教材习题解答、辅助阅读资料等。

当今社会,大学生的就业压力很大,就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业,一个突出的表现是,注册会计师考试对大学会计教育的影响在迅速增大。如何处理好大学会计教育与注册会计师考试的关系,成为必须面对的一个比较突出的问题。我们认为,不能无视学生参加注册会计师考试的需要,更不能削弱对学生实际能力的培养。

一方面,在教材内容和知识点的安排上尽可能满足注册会计师考试的需要,特别是《财务会计学》、《高级会计学》、《审计学》等教材的安排,我们在这方面做了较大的改进。《财务会计学》和《高级会计学》的各章基本上对应于相关的企业会计准则,在内容上尽可能与注册会计师考试用书的相关部分保持一致。

另一方面,我们在关注学生参加注册会计师考试这一客观需要的同时,更加重视学生的长远发展,更加重视学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律、法规等规定是理所当然的,但我们的大学会计教育不能局限于对现行法律、法规的介绍与解释,而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因,一是社会经济环境日趋复杂,对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展,很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机替代,会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则,这也要求会计专业人士具有更强的职业判断能力。为了培养学生处理复杂业务和适应环境变化的能力,在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”,可能是一种有效的方法。为此,系列教材第六版更多地注重引导学生积极思考,更好地将对会计准则等法规的介绍和解释融入到对会计基本理论的阐释和对解决问题的探索之中。

此外,我们在教材编写和使用过程中,更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联,以更好地帮助学生把握相关专业知识的系统性和整体性,努力避免局部知识之间相互隔离、彼此割裂的状况。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学者的精心呵护下诞生,在广大兄弟院校的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望系列教材第六版能够继续得到大家的认可,也诚恳地希望大家多提改进建议,以便我们在今后的修订中不断完善。

中国人民大学会计系

前 言

管理会计学从诞生之日起,就在企业管理中发挥着重大作用,并随着广大理论工作者的研究和实务工作者的实践而不断充实和完善。

但是,基于管理实践而产生和发展的管理会计学一直存在许多重大而未解决的问题,其中管理会计学理论体系的架构及内容体系的安排一直备受关注,研究者也在不断地思考和探索。随着世界经济格局的变化和中国经济高速、高效、科学的发展,对以资源有效使用为核心任务的管理会计工作也相应地提出更高的要求:一方面会计理论工作者应努力将国际先进的管理思想和管理方法引进来并与我国的实践相结合;另一方面广大的会计实务工作者也应努力提高业务能力以适应现代管理的需要。在这一过程中,作为会计教育工作者,我们有责任编写质量更好的教材奉献给读者。

基于简练、实用、系统的原则,本书在前五版的基础上,集多年管理会计教学经验及众多企业管理者的实践总结,在深入研究管理会计的发展历史及相关管理理论的基础上,对原有的体系和内容做了较大的调整。

本书的主要变化和特点如下:

1. 本着简练、实用的原则,重新调整了框架结构,删除了一些教学过程中很少讲到的内容,增加了一些新的内容,使内容更系统化。调整后的内容和体系将更加系统、完善,使学习者能够系统地掌握和应用管理会计的知识与技能。

2. 细化各章节例题,使管理会计学的内容更具体。

3. 陆续推出人大版会计的专业学习网站,为教师教学和学生提供全方位服务,着力打造立体化教材。

- (1) 原附在书后的光盘转到人大版会计专业学习网站(www.rdjg.com.cn/kj)上。

- (2) 本书同时配有学习指导书和人大版会计专业学习网站(www.rdjg.com.cn/kj)。

第六版与第五版目录对比如下:



第六版目录	第五版目录	说明
第1章 管理会计概论	第1章 管理会计概论	第1章第3节管理会计的基本理论做了一些增减
第2章 变动成本法	第2章 变动成本法	第2章第3节对具体账务处理简化处理,着重讲原理和管理应用
第3章 本—量—利分析	第3章 本—量—利分析	
第4章 经营预测	第4章 经营预测	
	第5章 经营决策常用的成本概念及基本方法	删除
第5章 经营决策	第6章 经营决策	
第6章 存货决策	第7章 存货决策	
第7章 投资决策	第8章 投资决策	章节顺序调整及内容的补充、完善
第8章 标准成本法	第9章 标准成本法	章节顺序调整
第9章 作业成本计算法	第10章 作业成本计算法	
第10章 全面预算管理	第11章 全面预算	章节顺序调整及内容的补充、完善
第11章 业绩考核与评价	第12章 业绩考核与评价	讲解不同主体的业绩考核与评价的内容和方法
	第13章 战略管理会计	章节顺序调整及内容的补充、完善

本书由中国人民大学商学院孙茂竹教授和文光伟、杨万贵副教授编写。全书共分11章,第1,5,6,9章由孙茂竹编写,第4,7,8,10章由文光伟编写,第2,3,11章由杨万贵编写,黄羽佳博士为第11章的编写提供了重要的支持。本书既可作为高等院校会计专业(包括会计学、财务管理、注册会计师、国际会计、会计电算化等专业或方向)、工商管理专业、MPAcc、金融专业等经济和管理学科的“管理会计学”课程的教材,亦可作为会计实务工作者的参考读物。

管理会计学教材的修订是一个伴随理论探索和实践总结而不断完善的过程,因而对本书存在的不足之处,敬请广大读者批评指正,并继续提出宝贵意见。

编者

目 录

第 1 章 管理会计概论	1
1.1 管理会计的定义	1
1.2 管理会计的形成与发展	4
1.3 管理会计的基本理论	14
1.4 管理会计与财务会计的区别与联系	22
第 2 章 变动成本法	26
2.1 成本分类	26
2.2 混合成本的分解	39
2.3 变动成本法与完全成本法	49
第 3 章 本—量—利分析	66
3.1 本—量—利分析的基本假设	66
3.2 本—量—利分析	68
3.3 本—量—利分析的扩展	91
第 4 章 经营预测	108
4.1 经营预测概述	108
4.2 销售预测	109
4.3 成本预测	119
4.4 利润预测	126
4.5 资金需要量预测	129
第 5 章 经营决策	137
5.1 产品功能成本决策	137
5.2 品种决策	142
5.3 产品组合优化决策	155
5.4 生产组织决策	159
5.5 定价决策	174
第 6 章 存货决策	197
6.1 存货的成本	197
6.2 经济订购批量	199
6.3 存货决策模型的扩展应用	203



6.4	不确定情况下的存货决策	212
6.5	零存货管理	219
第7章	投资决策	230
7.1	投资决策的基础	230
7.2	投资决策指标	244
7.3	几种典型的长期投资决策	250
7.4	投资决策的扩展	254
7.5	战略管理会计对传统投资决策指标的修正	259
7.6	案例分析	266
第8章	标准成本法	279
8.1	标准成本及成本差异	279
8.2	变动成本差异的计算、分析和控制	281
8.3	固定制造费用成本差异的计算、分析和控制	285
8.4	成本差异的账务处理	287
第9章	作业成本计算法	292
9.1	作业成本计算法概述	292
9.2	作业成本计算法的基本理论	295
9.3	作业成本计算	304
第10章	全面预算管理	313
10.1	概 述	313
10.2	全面预算管理系统及管理程序	321
10.3	全面预算的编制	324
10.4	战略型全面预算	336
第11章	业绩考核与评价	339
11.1	业绩考核与评价系统	339
11.2	以企业为主体的业绩考核与评价	342
11.3	以责任中心为主体的业绩考核与评价	346
11.4	基于 EVA 的业绩考核与评价	356
11.5	基于战略的业绩考核与评价	362
附录一	复利终值系数表 (FVIF 表)	371
附录二	复利现值系数表 (PVIF 表)	372
附录三	年金终值系数表 (FVIFA 表)	373
附录四	年金现值系数表 (PVIFA 表)	374

学习目标

1. 通过对管理会计不同定义的了解和比较,理解管理会计的本质。
2. 通过对管理会计形成和发展的回顾,了解社会实践及经济理论对管理会计的双重影响,并初步掌握在不同环境影响下管理会计体系的设计思想。
3. 了解管理会计理论研究的基本内容,并为深入掌握管理会计的基本理论结构和指导管理会计实务奠定基础。
4. 了解管理会计与财务会计的区别与联系,正确处理管理会计与相关课程如财务会计、财务管理、成本会计的关系,在实务上协调企业管理各部分之间的关系。

1.1 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。有的人认为管理会计就是预测、决策会计,有的人则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。

1.1.1 国外会计学界对管理会计定义的论述

国外会计学界对管理会计的定义先后经历了两个阶段。

1. 狭义管理会计阶段

20 世纪 20—70 年代,国外会计学界一直从狭义上定义管理会计,认为管理会计只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。

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定合理的、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。管理会计包含进行有效计划的制定、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。另外,管理会计研究还包括经营管理者根据特殊调查取得的信息以及与决策的日常工作有关的会计信息的收集、综合、分析和报告的方法。

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。

综合上述定义,狭义管理会计的核心内容为:(1)管理会计以企业为主体展开其管理活动;(2)管理会计是为企业管理者的管理目标服务的;(3)管理会计是一个信息系统。

2. 广义管理会计阶段

进入20世纪70年代,国外会计学界对管理会计的定义出现了新的变化:管理会计的外延开始扩大,出现了广义的管理会计概念。

1986年,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如下:管理会计是向管理者提供企业内部计划、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。在上述定义中,财务信息从广义上说,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。

1982年,英国成本与管理会计师协会修订后的管理会计定义,把管理会计的范围进一步扩大到除审计以外的会计的各个组成部分(见图1-1)。

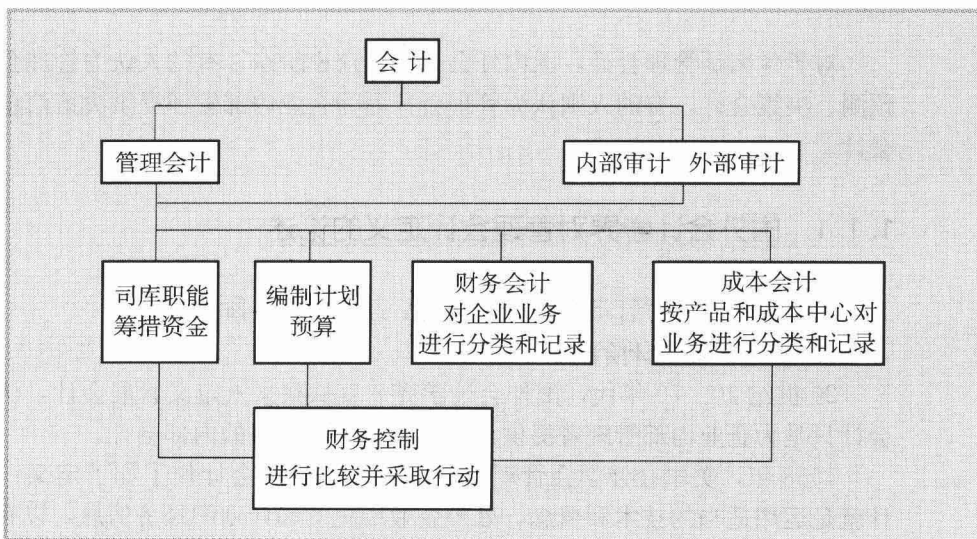


图 1-1 广义管理会计的范围

按照英国成本与管理会计师协会的解释,管理会计是对管理者提供所需信息的那一部分会计的工作,使管理者得以:(1)制定方针政策;(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。

综合上述定义,广义管理会计的核心内容是:(1)管理会计以企业为主体展开其管理活动;(2)管理会计既为企业管理者的管理目标服务,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,又包括成本会计和财务管理。

1.1.2 国内学者对管理会计定义的论述

在国内,对什么是管理会计也存在不同的观点。

汪家佑教授认为:“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理,实现最大利润的目的,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。”^①

李天民教授认为:“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,并帮助企业领导作各种决策的一整套信息处理系统。”^②

温坤教授认为:“管理会计是企业会计的一个分支。它运用一系列专门的方式方法,收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息,借以进行预测和决策,制定计划,对经营业务进行控制,并对业绩进行评价,以保证企业改善经营管理,提高经济效益。”^③

可见,我国学者通常是从狭义上定义管理会计的。

国内外学者对管理会计的各种定义虽有差异,但是又有许多共同的地方,这些论述对于理解和研究管理会计是十分重要的。

1.1.3 管理会计的定义

本书认为:管理会计是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。它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。

① 汪家佑:《管理会计》,1页,北京,经济科学出版社,1987。

② 李天民:《管理会计学》,13页,北京,中央广播电视大学出版社,1984。

③ 温坤:《管理会计学》,13页,北京,中国人民大学出版社,1989。



正确研究和理解管理会计应注意以下四点:

第一,从属性看,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。

第二,从范围看,管理会计既为企业管理者的管理目标服务,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关等非管理集团服务。也就是说,其研究范围并不局限于企业,从目前看有扩大研究范围的倾向。

第三,从内容看,管理会计既要研究传统管理会计所要研究的问题,也要研究管理会计的新领域、新方法,并且应把成本管理纳入管理会计研究的领域。

第四,从目的看,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。

1.2 管理会计的形成与发展

管理会计的历史证明,管理会计的形成和发展受社会实践及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;另一方面,经济理论的形成又使这种要求得以实现。管理会计在其形成和发展的各个阶段,无不体现这两方面的影响。

1.2.1 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世纪的英国工业革命促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营、股份公司等企业组织形式相继出现,企业的所有者逐渐将企业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、经营者等)对公司财务状况和经营成果的关注,需要编制会计报表,于是形成了从填制和审核凭证、登记账簿到编制会计报表的近代会计。

20世纪初,随着社会化大生产程度的提高,生产规模的日益扩大,竞争开始激烈起来,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。也就是说,企业利润的多少在收入已定的情况下,取决于成本的高低。因此,为在激烈的市场竞争中战胜对手,必须要求企业加强内部管理,提高生产效率,以降低成本、费用,获取最大限度的利润。

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。官僚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、机械性的组织结构,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四个方面:1) 劳动分工;2) 规范化的权力体制;3) 经营过程

的规划与标准；4) 工作责任的详细说明。韦伯从正式的和技术观点，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。科学管理学派由泰罗创立，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一种“最佳途径”，管理的职责在于为工作提供明确的指导，选拔最适合该项工作的工人来完成该项工作，并用最有效的方法对这些工人进行培训。同时，假设工人只受经济奖励的激励，即如果工人生产的产品产量达到最大化、最有效率的话，那他就会得到最多的报酬。

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，并以此方法训练全体工人，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。为了使工人完成较高的标准，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。

列宁曾对泰罗的科学管理理论作了精辟的论述，他说：“资本主义在这方面的最新成就泰罗制，同资本主义其他一切进步的东西一样，既是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，又包含一系列的最丰富的科学成就，它分析劳动中的机械动作，省去多余的笨拙的动作，制定最适当的工作方法，实行最完善的计算和监督方法等等。”^①

(3) 行政管理学派。行政管理学派的重点不是经营水平的最大效率问题，而是注重组织内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，到20世纪60年代，该学派又进一步发展，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，等等。斯隆将协调分权的概念加以公式化，说明经营活动的分权化与政策决策的集权化是组织管理的一种极为有效的手段。

古典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”，而完全忽视了人的因素。但同时，他们也认为完成任何一件工作都有一种最佳途径，并以此引出一系列管理原则。不过，该学派的优点在于强调了正式结构的重要性，这为今后理论的发展奠定了一定的基础。

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，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，以提高企业的生产效率和工作效率为目的，其主要内容包括以下几个方面：

(1) 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

^① 《列宁全集》，第34卷，中文2版，170页，北京，人民出版社，1985。



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变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。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。即在一定期间终了时,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。

此外,服务于企业内部经营管理的经营分析得到一定程度的发展,如部门之间的比较分析等已开始具备管理会计的性质。

1.2.2 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,企业的规模也在不断扩大,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。上述各个方面影响到了企业内部,使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,调动职工的主观能动性,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向按顾客要求进行多品种的小批量生产,以提高市场竞争力。

(3) 市场竞争的日趋激烈迫使企业不得不重视对市场的调查研究,借助最新研究成果,加强生产经营的预测和决策工作。与此同时,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量化管理提供了保障。

由此可见,企业如果再简单地依靠提高生产和工作效率及内部标准化管理,就显得力不从心了。于是,将企业管理的重心转向提高经济效益已经水到渠成。

2. 经济理论的迅速发展

为适应企业管理重心由提高生产和工作效率转向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,分析其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做只追求经济利益的“经济人”,而应看做有感情、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;每一个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织成员个人目标的协调一致为出发点,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,其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几个概念。

美国管理学家梅奥率领一个小组于1927—1932年进行了著名的“霍桑实验”,提出了群体动态即群体行为方式的概念。他们研究了不论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,社会和心理的变量如激励、工人受观察等,对于生产有很大影响。

(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的状态。早期的系统理论认为组织(如企业)是一个封闭系统,因而对组织的研究只限于组织内部,而不考虑其所处的环境因素。其后的一般系统理论则将组织看做一个开放的系统,因此强调组织对其所处环境的依赖性;对组织的研究不是组织的目的,而是帮助组织适应环境的手段;由于环境影响而产生的组织业绩水平的不规则性是组织实现其功能不可分割的因素,应认真进行研究。总之,一般系统理论认为,对于不同的环境而言,没有一种最佳的组织结构可以通用。

(3) 决策理论。决策理论认为:1) 决策贯彻管理的全过程,管理就是决策。2) 由于个人能力所限,只能在某时间内处理较少数量的信息,因而不可避免地显示出有限理性,当面对一个问题时,他们只寻求解决该问题的第一方式,而不会不断地寻找直到找到最优的解决方式,这就是著名的“以满意代替最优”的思想。3) 由于一个决策者可能同时面对几个目标,有时这些目标之间还会相互冲突,这时就应找出该期间最主要的目标,并设法予以完成。随着时间的推移,其他目标的重要性也会显现出来,这时,就要再排一个顺序,依次予以完成,这就是所谓的“目标排列”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,逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。

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。管理的关键在于决策,决策的关键在于预测。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。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。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(如产品品种决策、产品组合决策、生产组织决策、定价决策)和投资决策等内容。

(3) 预算。是指用货币度量和非货币度量反映企业一定期间收入、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。是指按预算要求,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。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法和责任会计的实施中表现出来。

可见,在该阶段,狭义管理会计的内容体系已经建立。

1.2.3 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

进入20世纪70年代,社会经济发展表现出以下基本特征:

(1) 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,企业面临的市场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的顾客群体。为适应这种变化,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向能对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。

(2) 科学技术的发展为“顾客化生产”提供了可能。数控机床、电脑辅助设计、电脑辅助制造、电脑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。