



21 世纪普通高等教育规划教材 · 会计系列
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI KUAI JI XILIE

第四版

管理会计



主 编 袁水林
主 审 张一贞

Management Accounting

 上海财经大学出版社

21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列

管 理 会 计

(第四版)

袁水林 主编

张一贞 主审



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/袁水林主编. —4 版. —上海:上海财经大学出版社,
2018.3

(21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列)

ISBN 978-7-5642-2927-6/F·2927

I. ①管… II. ①袁… 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(2018)第 015179 号

☐ 责任编辑 黄 荟

☐ 装帧设计 晨 宇

GUANLI KUAIJI

管 理 会 计

(第四版)

袁水林 主编

张一贞 主审

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海华业装璜印刷厂印刷装订

2018 年 3 月第 4 版 2018 年 3 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 17.5 印张 448 千字

印数: 65 001—69 000 定价: 39.00 元

(本教材习题集, 请登录 www.sufep.com 本书页面下载)



21世纪普通高等教育规划教材
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI



编委会

BIAN WEI HUI

总策划 宋 谨

编委 (排名不分先后)

石永恒 清华大学
郑甘澍 厦门大学
吴 迪 上海交通大学
张一贞 山西财经大学
江 林 中国人民大学
施 娟 吉林大学
吴国萍 东北师范大学
胡大立 江西财经大学
彭晓洁 江西财经大学
袁崇坚 云南大学
李少惠 兰州大学
黎江虹 中南财经政法大学
罗昌宏 武汉大学
徐艳兰 中南财经政法大学
吴秋生 山西财经大学
闫秀荣 哈尔滨师范大学
姚晓民 山西财经大学
夏兆敢 湖北工业大学
安 烨 东北师范大学
张昊民 上海大学
黄金火 湖北经济学院
李会青 山西大学商务学院
任月君 东北财经大学
蒲清泉 贵州大学

韩冬芳 山西大学商务学院
何传添 广东外语外贸大学
吴建斌 南京大学
张中强 西南财经大学
梁莱歆 中南大学
余海宗 西南财经大学
关玉荣 渤海大学
曹 刚 湖北工业大学
孟 昊 天津财经大学
齐 欣 天津财经大学
张颖萍 渤海大学
吴开松 中南民族大学
杜江萍 江西财经大学
盛洪昌 长春大学
刘丁酉 武汉大学
刘继森 广东外语外贸大学
张慧德 中南财经政法大学
屈 韬 广东商学院
尤正书 湖北大学
胡放之 湖北工业大学
李文新 湖北工业大学
张 洪 武汉理工大学
夏 露 湖北工业大学
牛彦秀 东北财经大学



第四版前言

管理会计学是现代企业会计的一个重要分支,它将会计与管理结合起来,运用现代管理科学的成果,通过对企业经营活动的预测、决策、预算、控制、考核、评价,实现企业内部的全面管理,为加强企业管理、提高经济效益服务。

随着社会经济的迅速发展、科学技术的日新月异,企业之间的竞争愈演愈烈;世界经济趋于一体化,使国际性竞争日趋激烈;我国经济体制、企业经营方式的不断改革和国际贸易的不断发展,这一切都对企业管理提出了新的要求。因此,管理会计作为现代化企业进程中不可缺少的一环,其作用日显突出。2014年《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》的颁布、2016年《管理会计基本指引》的正式发布、2017年起《管理会计应用指引》和《管理会计示范案例》的陆续出台,将在我国管理会计体系建设、加快发展具有中国特色的管理会计方面发挥重要的作用。

本教材是21世纪经济管理专业应用型精品系列教材之一,是根据我国高等教育发展的需求、为满足和适应高等学校的教学要求而编写的。本教材自2006年出版发行以来,得到广大读者的厚爱和支持,借此机会表示衷心的感谢!

随着我国社会主义市场经济体制的不断完善与发展以及企业经营管理环境的变化,我们对本教材进行了第四次修订。这次修订的基本思路是:在充分继承原有教材良好的编写风格的基础上,尽可能吸收近年来国内外管理会计研究的新成果和实践中的新创造。

在编写中,本教材在体例上力求体现理论性、系统性、应用性和开放性,将案例和习题贯穿于教材之中;在风格上力求体现通俗性、生动性、技术性和实用性;全书配有习题集,使其更符合高等学校学生的教学特点。本教材既可作为高等院校会计学专业及财经类专业的教科书,也可作为在职人员培训和企业管理人员的参考用书。

本教材共分十一章,由山西财经大学会计学院袁水林任主编,负责全书的设计、总纂和定稿工作。各章写作分工如下:第一章由山西财经大学袁水林编写,第八章、第十一章由山西财经大学张祎编写,第六章由东北师范大学胡静波编写,第四章由山西大学赵虎娥编写,第二章、第三章、第十章由山西财经大学李列平编写,第五章、第七章、第九章由山西大学商务学院刘艳萍编写。全书由山西财经大学张一贞教授主审。

在本教材的出版与修订过程中,得到了上海财经大学出版社、湖北众邦文化传播有限公司的大力支持,在此一并感谢。

由于时间仓促,书中难免存在误漏和不当之处,恳请读者批评指正。

编 者

2017年8月



目 录

第四版前言

第一章 管理会计概述

引言	.....	1
第一节 管理会计的形成与发展	.....	1
第二节 管理会计基本理论	.....	7
第三节 管理会计的特点	.....	16

第二章 变动成本法

引言	.....	20
第一节 成本性态分析	.....	20
第二节 变动成本法	.....	33

第三章 本量利分析

引言	.....	45
第一节 本量利分析概述	.....	45
第二节 本量利关系中的盈亏分析	.....	52
第三节 本量利关系中的敏感性分析	.....	67
第四节 本量利分析的扩展运用	.....	70

第四章 决策概述

引言	.....	76
第一节 决策分析的意义和程序	.....	76
第二节 决策分析的基础:经营预测	.....	79
第三节 决策分析需考虑的因素	.....	87

第五章 短期经营决策

引言	.....	93
第一节 生产决策	.....	93
第二节 定价决策	.....	111
第三节 不确定型决策	.....	121

第六章 长期投资决策

引言		125
----	-------	-----

第一节	长期投资决策的基本价值观念	.....	125
第二节	长期投资决策评价指标及其计算	.....	135
第三节	长期投资决策评价指标的运用	.....	141
第七章 全面预算			
引言		.....	149
第一节	全面预算概述	.....	149
第二节	全面预算的编制	.....	155
第三节	预算与控制	.....	165
第八章 成本控制			
引言		.....	174
第一节	成本控制概述	.....	174
第二节	标准成本控制	.....	176
第三节	作业成本控制	.....	185
第四节	目标成本控制	.....	194
第五节	成本控制的其他方法	.....	205
第九章 责任会计			
引言		.....	210
第一节	责任会计概述	.....	210
第二节	不同类型责任中心的责任会计	.....	214
第三节	内部转移价格	.....	226
第十章 绩效管理			
引言		.....	233
第一节	绩效管理概述	.....	233
第二节	绩效管理的一般程序	.....	238
第三节	关键业绩指标法	.....	241
第四节	经济增加值法	.....	245
第五节	平衡计分卡	.....	248
第十一章 战略管理会计			
引言		.....	254
第一节	战略管理会计概述	.....	254
第二节	战略管理会计的基本内容和方法	.....	259

附 录

主要参考文献



第一章 管理会计概述



引言

管理会计是从传统会计中分离出来的一个新的会计学科分支。它拓宽了会计的管理职能,具有规划、决策、控制和评价等具体职能;它侧重研究企业内部未来和现在资金运动的规划与控制;它把决策会计和执行会计作为自己的基本内容;它吸收了现代管理科学的最新成果,是一门综合性的边缘学科。本章主要介绍管理会计的形成与发展、管理会计的基本内容、管理会计工具方法、管理会计信息报告、管理会计的主要特点及其与财务会计的区别和联系。

第一节 管理会计的形成与发展

管理会计是以现代管理科学为基础,以提高企业价值为目的,以一系列特定的技术、方法为手段,对企业整个经济活动进行规划、决策、控制和评价的一种管理活动。

管理会计有着比传统会计更为广泛和深刻的内容。虽然它是从传统会计体系中分离出来的,但在职能作用和方式方法等方面突破了传统会计的框架,对帮助企业管理者科学制定经营决策、强化企业内部管理和提高企业价值等起着重要作用,是现代企业管理的重要工具。

会计是随着社会经济的发展而发展的,管理会计作为会计的一个分支,也必然随着社会经济的发展而产生和发展。从目前来看,管理会计的形成与发展主要经历了执行性管理会计、决策性管理会计、战略性管理会计等阶段。

一、执行性管理会计阶段(20 世纪初至 20 世纪 50 年代)

执行性管理会计是以泰罗制科学管理学说为基础形成的会计信息系统。20 世纪初,由于生产专业化、社会化程度的提高以及竞争日益激烈,企业的生存和发展不仅取决于产量的增加,更重要的是成本的降低,管理效率的重要性日益凸显。在此背景下,美国工程师泰罗提出的以提高劳动生产率、标准化生产和专业化管理为内容的科学管理学说在西方众多企业中受到重视。泰罗制科学管理学说的核心是强调提高生产效率和工作效率,通过他所倡导的著名的时间研究、动作研究等,来制定在一定客观条件下认为可以实现的同时又是最有效率的标准,以实现生产的标准化,杜绝生产中的一切损失和浪费。

列宁曾对泰罗制作过全面分析。他说:“资本主义在这方面的最新发明——泰罗制——也同资本主义其他一切进步的东西一样,有两个方面:一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段;另一方面是一系列最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等。”列宁在这里所说的“最完善的计算和监督制度”当时在会计上的具体体现,主要包括标准成本、预算控制和差异分

析等方面,它是会计为配合泰罗制的广泛实施,在计算和监督方面所取得的重大进展,特别是将严密的事前计算、事中控制和事后分析引进会计体系中来,使会计的工作内容不再局限于事后的核算,从而为会计更好地服务于企业管理开辟了一条新的途径。此时,管理会计事实上已初步形成。

然而,以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计存在很大的局限性。因为其基本点只是在企业的战略、方向等重大问题已经确定的前提下,协助解决在执行中如何提高生产效率和生产经济效益问题。而生产效率和生产经济效益的高低,通常可借助于投入与产出的对比关系来表现。把标准成本和差异分析纳入会计体系中,通过严密的事前计算、事中控制与事后分析,促进企业用较少的材料、工时和一定的生产设备生产出较多的产品,从而降低企业的生产成本,提高生产经济效果,其主要缺陷在于,与企业管理全局、企业同外界关系有关的问题没有在会计体系中得到应有的反映。因而总的来说,这还只是一种局部性、执行性的管理会计,仍处于管理会计发展历程中的初级阶段。

二、决策性管理会计阶段(20 世纪 50 年代至 20 世纪 80 年代)

从 20 世纪 50 年代起,资本主义世界进入所谓战后期。战后期的资本主义经济有许多新特点,主要表现在:一方面,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,使生产力获得十分迅速的发展;另一方面,资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加激烈。这些新的条件和环境,对企业管理相应地提出了新的要求,即迫切要求实现企业管理现代化。它包括:一方面,强烈要求企业的内部管理更加合理化、科学化;另一方面,还要求企业具有灵活反应和高度适应的能力,否则就会在激烈的竞争中被淘汰。战后资本主义经济发展的这种新的形势和要求,是战前风靡一时的泰罗制科学管理学说所无法适应的。

首先,泰罗制科学管理学说着眼于对生产过程进行科学管理,把重点放在通过对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件,但对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑。这种理论在新的情况下就显得有些本末倒置。因为在新的情况下,大量的实践证明,企业的盛衰成败和生存发展首先取决于企业采取的方针、决策是否正确,所定的目标是不是同外界的客观经济情况相适应。如果方针、决策不对,经营目标定错了,企业的个别环节效率再高也无济于事,还会在激烈的竞争中被淘汰。因此,现代管理科学认为,提高企业生产经营各个环节、各个方面的生产和工作效率固然很重要,但更重要的是要把正确地进行经营决策放在首位。所谓“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,正是为适应新的情况而被提出来的企业管理的新指导方针。

其次,泰罗制科学管理学说没有把人当作具有积极性、创造性的人,而是把人当作机器的附属品,强调管得严,才能提高效率,使企业职工处于消极被动和极度紧张的状态,势必引起企业职工的强烈不满和反对,因而不可能取得预想的效果。

正是由于泰罗制科学管理学说带有这两个根本性的缺陷,不能适应战后资本主义经济发展的新的形势和要求,它被现代管理科学所取代就成为历史的必然,由此形成了主要致力于加强企业内部生产与经营管理,尤其是对企业未来进行科学预测与决策、对生产经营活动进行事前与事中规划的相对独立的理论与方法体系。

管理会计在新的历史条件下,以现代管理科学为基础,一方面丰富和发展了其早期形成的一些技术方法,例如,以杜邦公司为代表的大型企业倡导并发展了以事业部为基础、以投资净

利率指标为核心、以“权责分散,监控集中”为精髓的杜邦财务指标体系,用来衡量各个部门的效率和整个企业的业绩,丰富并完善了以预算体系和成本会计系统为基础的财务控制体系;另一方面又大量吸收了现代管理科学中的预测学、决策学、运筹学、行为科学以及系统理论等方面的研究成果,把它们引进并应用到管理会计中来,管理会计向着精密的数量化技术方向发展,投入产出法、线性规划、存货控制和方差分析等规划决策模型的运用,极大地推动了管理会计在企业的有效应用,逐步形成了包括预测、决策、预算、控制、考核评价在内的管理会计内容体系。管理会计完成了从“为产品定价提供信息”到“为企业经营管理决策提供信息”的转变,由成本计算、标准成本制度、预算控制阶段发展到管理控制与决策阶段。

三、战略性管理会计阶段(20 世纪 80 年代以后)

进入 20 世纪 70 年代,社会经济发展表现出以下基本特征:第一,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,在对顾客需求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。第二,科学技术的发展,特别是在计算机、网络和远程通信等技术上的突破,使西方国家开始由工业社会向信息社会转变,企业的“赚钱”方式也相应地由依靠实物资本投资转变为依靠无形资产(如人力资产、信息资产、组织资产、声誉、技术等)的开发利用,从而使传统的预算或者纯粹的财务指标内在的缺陷凸显,即无法反映那些导致财务指标变化的驱动因素(如人力资源、客户满意度、品牌、优质服务、企业文化、研发能力等),这也是财务指标被肆意操纵和扭曲的主要原因。在新的企业经营环境下,财务指标的这些内在缺陷越来越充分地暴露出来。

由于市场竞争的日趋激烈,人们认识到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,更加留心市场的动态,更加密切关注竞争对手,企业战略管理理论与实践由此产生和发展。

随着企业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。他认为,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、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给企业竞争地位造成的影响)等。

到了 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的战略,那么不同的企业战略所要求的战略管理会计的侧重点也就有所不同。比如,1978 年,迈尔斯和斯诺按企业对外部环境变化所持的不同战略,把企业分为四类:(1)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,企业专注于降低成本和提高质量;(2)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、利润更重要;(3)分析者——是前两者的结合,在主要生产传统产品的同时,不断开发新产品和新顾客;(4)被动者——不能有效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,西蒙以调查问卷形式发现,在持防卫者战略的企业中,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

现行成本的影响;在持开拓者战略的企业中,战略管理会计极为重视预测数据、设立严格的预算目标以及控制产品产量,对成本的控制则比较疏松。

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,它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。另外,随着适时制生产系统(JIT)的建立,作业成本得以广泛应用于持低成本战略的企业。在持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,而预算控制和标准成本则放在次要位置。

综上所述,战略管理会计是通过引进战略理念,并与管理会计理论和方法相衔接(如预算、成本控制、业绩评价等),运用价值链分析、平衡计分卡、战略地图等战略分析与管理方法,从而将管理会计打造成企业战略实施的工具。

同时,上述管理会计的创新与发展在很大程度上深化和拓宽了管理会计的学科内容,也使管理会计从局限于制造企业的应用被普及到服务性企业、非营利组织和政府部门,并在这些企业或组织的管控系统中居于主导地位。

四、管理会计在我国的发展

管理会计作为会计的一个分支,虽然在理论上引入我国较晚,但在实践中早已有之。新中国成立之初,在计划经济体制下,国有企业的生产计划由国家统一确定下达,企业产品由国家统一定价。这是一种没有市场的企业制度,因此,企业管理的重心是降低成本、提高资源使用效率,即以最低的投入生产出最高的产量,由此形成的一些做法实际上属于管理会计的工作范畴。一是班组成本核算制,当时以天津自行车厂和鞍山钢铁厂最为典型,内容包括划小核算单位、按核算单位分派成本责任和分析绩效、设置内部银行和厂币进行结算等,与标准成本制度比较接近;二是国有企业流动资金定额管理,特别是其中的计算方法,与存货控制模型异曲同工;三是国有企业生产、技术和财务综合计划,与全面预算管理也极为接近;四是国家考核国有企业以非财务指标为主,但也包括财务指标,具有平衡计分卡的“味道”。

改革开放后,围绕着放权让利不断深化,企业逐渐成为独立的生产者和经营者,一批适应市场变化的企业将目光转向市场和企业内部管理,西方管理会计理论和方法在我国会计界引起广泛讨论,成本性态分析、盈亏临界点、本量利依存关系、经营决策经济效益的分析评价乃至作业成本法等管理会计理念和方法,在我国企业中运用并取得一定效果。同时,一些企业结合自己的历史经验和现实情况,以发展和创新为主流,从而出现了一批具有中国特色并行之有效的管理会计方法。

首先是“邯钢经验”。被称为“模拟市场核算,实行成本否决”,是20世纪90年代初期由邯郸钢铁厂创造的一种成本管理方法。在邯钢经验中,将成本指标与责任者的责任和报酬挂钩,不仅延续了改革开放前班组核算的做法,也包含着“泰罗制”和标准成本制度的元素,但其特色也非常明显,尤其是在确定成本责任或标准时,我国班组核算和西方标准成本制度都是“从下而上”,而邯钢则是“从上而下”,即先用总销售收入减去总目标利润倒算出总目标成本,再根据工艺流程倒算出各生产分厂的总目标成本,最后按照分厂内部组织结构将分厂总目标成本层层分解直到个人。应该说,邯钢经验是对我国恢复产品市场后如何缓解企业市场竞争压力的最佳反映,因而也是实施成本领先战略的工具。

其次是全面预算管理。1993年我国实施《公司法》标志着我国企业形式由工厂制转为公

司制;1998年随着我国政府职能转变的基本完成,出现了一大批由原国家工业部委转化而来的集团公司,同时基于民营企业的集团公司也层出不穷。在这样的背景下,为顺应集团公司实现“多元同心”或整合的需要,预算管理“闪亮登场”,并具有明显的中国特色。一是基于责任中心编制和执行预算,将西方的全面预算编制与责任会计结合起来;二是预算编制是多维度的,突出会计维度,更突出组织结构维度并与奖惩制度的设计相结合;三是在预算执行过程中,将改革开放前的厂内银行发展成为财务结算中心,成为监督下级预算执行、实现对整个集团公司有效控制的强有力手段;四是将预算管理纳入集团公司管理控制系统的组成部分,实现“大预算战略”。

再次是国有企业绩效考核。在我国企业中,国有企业一直居于主导地位,国家从未放松对国有企业的考核。以2003年国务院及地方国资委主导国有企业考核为分界线,之前的考核重点在于平衡国家、企业和职工三者之间的利益关系,之后的考核重点则在于企业负责人的经营业绩。国资委主导的绩效考核包括国资委对国有企业的考核与国有企业内部各个层级上级对下级的考核两个层次。第一层次的考核主要是财务指标,2010年以前采用利润总额和净资产报酬率,此后采用经济增加值(EVA);为了保证指标水平的科学合理以及充分调动企业负责人的积极性,还采用了相对业绩评价,包括标杆法和强制性排名法。第二层次的考核尽管形式多样,但共同点也明显:一是借鉴平衡计分卡方法,财务指标与非财务指标并用,但以财务指标为主,并将传统的指标分解方法与平衡计分卡的战略转化功能相结合;二是将业绩评价与预算管理相结合;三是创造“进取指标”或“奋斗指标”概念,并与“保底指标”相对应,既保证上级考核指标的完成,也刺激下级充分发挥自己的潜力。

尽管我国对管理会计做了不少成功探索和有益尝试,但总体上发展滞后。目前,我国单位运用管理会计大致有四种状态:第一种是“不知未做”,即既不知道管理会计是什么,也没有在实践中运用有关技术和方法。随着管理重要性日益凸显,这种情况相对较少。第二种是“不知在做”,即不知道管理会计是什么,但在实践中运用了管理会计的技术和方法,这种状态在我国企业中比较普遍。比如,原铁道部从1989年开始搞本量利分析,将年度经营指标的预测决策分解下达给各铁路局,并从计划年度上一年的头两三个月开始进行有关收入、成本费用、利润及整个收支的预测。1998年推动清算办法改革,即在国家批准的统一运价下,在铁道部和铁路局之间实行模拟区域运价,运用作业成本法和标准成本法进行测算,对不同铁路局实行不同的单价。2002年,按照财政部的要求开展全面预算管理实践,从年初收支“盘子”的预测到确定各铁路局经营目标,再到实行资产经营责任制考核,也都是管理会计的内容。第三种是“已知未做”,即知道什么是管理会计,但在实践中没有加以运用。这部分单位主观上对管理会计重要性认识不足,加之管理会计不像财务会计有对外公开的需要,也缺乏运用管理会计提高企业管理水平的外在动力。第四种是“已知在做”,即既知道什么是管理会计,也在实践中不断探索运用。这部分单位最有活力和创新意识,走在我国管理会计实践的最前沿,但它们目前也只是运用了管理会计的部分职能,系统性、针对性和有效性还有待进一步提升。

总体上看,我国管理会计在服务社会经济发展,对企业经营情况和支出效益作深入分析,制定战略规划、经营决策并进行过程控制和业绩评价等方面,尚未发挥其应有的作用。根据《会计改革与发展“十二五”规划纲要》,中国会计行业的主管机构——国家财政部——于2014年10月27日正式出台了《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,首次从国家主管部门的角度确定了未来我国管理会计发展建设的指导思想、基本原则和主要目标,并提出四个方面的主要任务和落实任务的基本措施。第一,推动加强管理会计基本理论、概念框架和

工具方法研究,形成有中国特色的管理会计理论体系。第二,推进管理会计指引体系建设,逐步形成以《管理会计基本指引》为统领、以《管理会计应用指引》为具体指导、以《管理会计示范案例》为补充的管理会计指引体系。第三,推动建立人才能力框架,完善现行会计人才评价体系。第四,通过指导单位建立面向管理会计的信息系统,以信息化手段为支撑,实现会计与业务活动的有机融合,推动管理会计功能的有效发挥。

2016年6月,《管理会计基本指引》正式发布。《管理会计基本指引》重在实务指导,即在对管理会计的目标、原则等概念进行统一的基础上,重点从单位管理会计应用的角度分别在应用环境、管理会计活动、工具方法、信息报告四个方面提供指导;同时《管理会计基本指引》还扩大了管理会计的应用范畴,将管理会计的应用领域从传统的预算、成本和业绩评价扩大到经营管理、战略管理、投融资管理、风险管理等方面,使得管理会计的内容与职能得到进一步扩充与丰富。

《管理会计基本指引》的发布,以及今后将陆续出台的《管理会计应用指引》、《管理会计示范案例》,将在我国管理会计体系建设、加快发展具有中国特色的管理会计方面发挥重要的作用。

五、管理会计的基本内容

管理会计作为规划、控制企业未来生产经营活动的一种管理活动,其在企业管理中的应用领域是十分广泛的,涉及企业的战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理等方面。随着生产的发展和科学技术的不断进步,管理会计在上述应用领域的工作内容和方法也在不断得到发展和充实。一般来说,管理会计的基本内容主要包括规划与决策会计和控制与业绩评价会计两项。

(一)规划与决策会计

规划与决策会计,是管理会计系统中侧重于发挥规划经济前景和实施管理决策职能的最具有能动作用的子系统。它处于现代管理会计的核心地位,又是现代管理会计形成的关键标志之一,其主要内容包括以下几个方面:

1. 战略规划

战略规划是对企业全局的且长远的发展方向、目标、任务、政策以及资源配置作出的决策与安排。在战略规划中,企业在进行环境分析和可利用资源分析的基础上,制定企业及各部门未来发展的战略目标,并将其具体化为一套财务关键指标和非财务指标的预测值,从而为企业长期经营计划的安排和年度经营活动方案的确定提供目标与方向。

2. 长期投资决策

长期投资决策是对企业未来投资与设备更新所作的计划与安排,是企业长期经营计划的重要组成部分。而源于战略规划的企业长期经营计划,属于“研究开发计划”,它涉及新产品和新市场的研究开发(在这里,研究开发是一个广义的概念,不限于传统意义上的技术研究开发等)。企业进行正确的长期投资,既是落实战略规划的必要手段,同时对企业未来生产经营又具有长远的意义,决定了企业未来的经营方向、规模、资源配置以及长期发展目标等问题。

3. 短期经营决策

短期经营决策源于战略规划、受制于长期经营计划,是对企业年度营运活动中的物料供应、产品生产和销售等环节所作的规划和安排。它以落实战略规划、成熟的经营计划以及关注现有产品和现有市场为重点,通过对有关可行性方案的经济性进行计量、分析和比较,为最大

限度地改善经营管理、提升企业价值的创造力而选取最优行动方案。短期经营决策以尽可能取得最大的经济效益为直接目标。

(二)控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是以现代管理科学中的行为科学原理为基础,运用一系列特定的工具与手段,通过编制预算、制定标准、划分责任、考评业绩,为执行特定的决策方案而卓有成效地实施决策、执行计划、评价工作业绩,以确保预期目标顺利实现的管理会计子系统,其主要内容包括预算管理、成本控制、责任会计、绩效管理等。

1. 预算管理

预算是企业经营目标的具体化,它是从“规划与决策会计”到“控制与业绩评价会计”的桥梁。它既是对已经选定的各决策方案的具体化,又是对企业总体目标的进一步分解、落实,使企业总体目标具体到企业内部各部门、各单位,以此作为它们开展日常经营活动和进行业绩评价的依据。

2. 成本控制

成本控制是企业的成本管理者根据预定的目标,对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素和条件施加主动的影响或干预,使成本按照预期方向发展的成本管理活动,它是管理会计的重要工作内容。

3. 责任会计

责任会计是以强化企业内部控制为目的,将经济责任与会计数据相结合,全面评价和考核各责任单位工作业绩的内部会计控制制度。通过实施责任会计,可以明确有关责任单位的权利和责任,并借助于有关指标的计算和分析,评价各责任单位的工作业绩,以便进一步改善未来的经营管理工作。

4. 绩效管理

绩效管理是企业与员工之间就业绩目标及如何实现业绩目标达成共识,并帮助和激励员工取得优异业绩,从而实现企业目标的管理过程。绩效管理的核心是业绩评价和激励管理。

管理会计的规划与决策、控制与业绩评价两部分功能是相互联系、不可分割的。对于一个具体企业而言,要开展生产经营活动,首先要制订一定的计划,并做出相应的决策,然后实施相应的控制,以促成计划的实现。同时,在控制过程中取得的有关数据资料,又是未来制订新的计划和做出新的决策所不可缺少的数据资料,是使新的计划和决策建立在客观、合理基础上的重要依据和前提条件。

另外,管理会计中还有成本性态分析、变动成本法、本量利分析等重要内容,它们是规划与决策会计和控制与业绩评价会计的基础和前提,其基本理论和基本方法贯穿于规划、决策、控制、评价的整个过程之中,渗透企业管理的各个领域。

第二节 管理会计基本理论

一、管理会计的目标

管理会计是为适应企业加强内部经营管理、提高企业竞争力的需要而产生和发展起来的。因此,管理会计的最终目标是增强企业的价值创造力,推动企业实现战略规划。为实现企业最终目标,管理会计应实现以下两个分目标:

(一)为管理和决策提供信息

会计是一个信息系统,管理会计作为会计学的一个分支,其主要任务是向企业管理当局提供有关企业管理和经营决策的会计信息,主要包括与预测和决策企业经营活动有关的信息、与预算和控制企业经营活动有关的信息、与考核和评价企业经营活动有关的信息,以及与维护企业资产安全、完整和资源有效利用有关的信息。会计人员向企业管理者提供管理会计信息时,应当认真选择并加工整理,确保所提供的会计信息对企业管理有用。

为保证管理会计信息的有用性,管理会计信息必须具备以下质量特征:

(1)相关性。相关性是指管理会计所提供的信息应当具有对决策有影响或对预期产生结果有用的特征。

(2)准确性。准确性是指管理会计所提供的信息在相关范围内必须正确地反映客观事实。

(3)一贯性。一贯性是指同一企业不同时期应使用相同的规则、程序和方法,其目的在于使企业本身各个年度的管理会计信息能够相互可比。

(4)客观性。客观性是指由两个以上有资格的人利用相同的规则、程序和方法,对同一组数据进行检验,可以得出基本相同的计量结果和验证结论。

(5)灵活性。灵活性是指数据能够成为几种不同类型的信息,从而为不同管理目的服务。灵活的信息分类能够更好地适应不同的管理要求,并减少管理所需要的信息数量。

(6)及时性。及时性是指管理会计必须为管理当局决策提供最为及时、迅速的信息。

(7)简明性。简明性是指管理会计所提供的信息,不论是在内容上还是在形式上,都应当简单明了、易于理解,使信息使用者理解它的含义和用途,并懂得如何加以运用。

(8)成本效益性。成本效益性是指将形成、使用管理会计信息所花费的代价与其在决策和控制上所取得的效果进行对比分析,借以确定在信息的形成、使用上如何以较小的代价取得较大的效果。

(二)参与企业的经营管理

管理会计的实质是会计与管理的直接结合,是一种会计管理。在现代管理理论的指导下,管理会计正在以各种方式积极参与企业的经营管理,表现为企业管理循环的每一步骤都有与之相配合的管理会计步骤。其具体步骤为:

(1)企业管理做出决策,确定企业的经营目标,管理会计应参与决策并相应地编制预算。

(2)企业管理为完成经营目标,把目标分解落实到各车间部门,管理会计方面就要建立责任会计制度,制定各单位的预算。

(3)企业管理在实际执行过程中,管理会计要进行内部控制。

(4)企业管理方面对实际执行情况进行检查,管理会计方面则按责任会计进行业绩考核。

(5)企业管理方面总结过去,提出新的业务规划方案,管理会计方面要对过去的效益进行分析,对新的业务规划方案进行预测,为下一循环的决策提供依据。

二、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三种不同的观点。

(一)现金流论

该观点认为管理会计的对象是企业的现金流动,其主要理由是:(1)作为一门学科研究的对象,应该贯穿于该学科的始终,因为它是该学科有关内容的集中和概括,而从内容上看,现金流动贯穿了管理会计全过程的各个环节。(2)通过现金流动可以把企业生产经营中的资金、成

本、利润等各个方面联系起来,进行统一评价,为改善经营管理、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。(3)现金流动具有最大的综合性和敏感性,可以在规划、决策、控制、评价等各个环节发挥积极能动作用。

(二)价值差量论

该观点认为管理会计的对象是价值差量,其主要理由是:(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计算、盈亏临界点与本量利分析、经营决策分析与评价、资本支出决策分析与评价、标准成本系统、责任会计等,这些都运用价值差量方法进行研究与分析,即价值差量问题贯穿于管理会计工作的始终。(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,前者是后者的表现。(3)现金流动不能作为管理会计的对象,因为现金流动仅在经营决策和资本支出决策的分析和评价中有所涉及,其他内容均不直接涉及现金流动,所以现金流动并不能在现代管理会计中贯穿始终。

(三)资金总运动论

该观点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,其主要理由是:(1)管理会计与财务会计同属于现代会计的范畴,因而有着共同的对象——资金运动;所不同的是,管理会计的对象涵盖了所有时空的资金运动,而财务会计仅以过去的资金运动为对象。(2)把资金总运动作为管理会计的对象,与管理会计的实践和历史发展相吻合。

以上三种观点各有其道理,我们认为:从实质上讲,管理会计的对象是企业的生产经营活动;从管理体现经济效益的角度来看,管理会计的对象是企业生产经营活动中的价值运动,并以价值差量为其主要表现形式。

三、管理会计的基本假设

所谓管理会计假设,是会计人员对那些未经确切认识和无法正面论证的经济事务和会计事项,根据客观的正常情况和趋势所作出的合乎情理的判断与解释。管理会计假设不仅有其存在的必要性,而且还有许多方面需要去研究和补充完善,这是因为管理会计假设不仅是构成管理会计完整理论体系的重要组成要素,是实现管理会计目标的条件,更为重要的是它对管理会计实践具有指导作用,对构建管理会计的基本理论体系具有重要意义。一般认为,管理会计应构建以下假设:

(一)会计主体假设

会计主体假设,是对管理会计对象运行的空间范围和活动立场所作的限定。由于管理会计是向企业内部管理人员提供有选择的、特定的或部分管理信息的内部会计,因此,管理会计主体更具有层次性。管理会计主体可以是整个企业,但更多的是企业内部各责任单位。正是因为管理会计主体假设区别于财务会计主体假设,才使得管理会计的管理活动得以深入责任单位、深入作业层面。

(二)持续运作假设

持续运作假设,是对管理会计对象运行方式的规定,即企业以及各责任单位的生产经营和筹资、投资活动将无限期地延续下去。因为只有这样,才能保证管理会计的预测、决策、控制和业绩评价等各项工作所使用的方法保持稳定、有效;否则,就没有必要用现金流量取代利润、用贴现的方法确定投资项目的优劣、用不同的方法确定贴现率了。

(三) 会计分期假设

会计分期假设,是对管理会计对象运行时间范围的规定,即把企业持续不断的生产经营和筹资、投资活动划分为一定期间的活动,以便及时提供有用的管理信息。由于管理会计的工作重点是为企业内部各级、各部门管理人员服务,因此,会计分期的时间跨度不局限于对外报告的月、季、年,而应根据企业本身实际情况和需要,灵活地分期(可以短到1天、1周、1旬,也可以长到10年、20年)并编制内部报告,用于控制和评价各责任单位的经济活动。

(四) 货币时间价值假设

货币时间价值假设,是指等量货币在不同时点上具有不同的价值,管理会计的许多决策就是在此假设基础上作出的。

(1)它是管理会计预测、决策的基础。例如,在长期筹资和投资决策中,必须考虑货币时间价值对现金流向、现金流量的影响,以便恰当地进行资金运作。

(2)它是管理会计控制的基础。现金存在于企业内部,仍然有一个有效利用问题,如果资金停顿在某一形态上(如固定资产闲置、半成品由于生产不配套形成积压、产成品由于质量原因形成积压等),就必然无法实现资金的保值和增值。

(3)它是管理会计预算编制的重要基础。传统的预算编制以静态预算为基础,没有考虑货币的时间价值,从而对企业管理产生不利的影响。现代预算是以货币时间价值假设为基础编制的,有利于正确反映未来期间的现金流向、现金流量和现金存量,也有利于正确考核各部门的工作业绩。

(五) 成本性态可分假设

成本性态可分假设,是指一切成本都可以按其性态划分为固定成本和变动成本。管理会计运用的许多概念和方法都是建立在成本性态可分假设之上的,如固定成本、变动成本、边际贡献等概念,以及本量利分析法、弹性预算编制方法、标准成本差异分析方法等。当然,成本性态可分是在“一定期间和一定业务量范围内”这个假设条件下才成立的,超出这个限制,固定成本也会发生变动。此外,实务中广泛存在的混合成本,在决策时往往采取一定的方法进行分解,与实际情况有一定的差异,有一定的主观随意性。因此,固定成本和变动成本的划分并不是绝对的,而是带有一定的假设性。

(六) 目标利润最大化假设

目标利润最大化假设,是指企业在经营管理决策中,以目标利润最大化的方案为最优方案,并假设在实施最优方案时能够实现目标利润。当然,目标利润并不等于现实利润,能否实现目标利润最大化,还要受许多因素制约。况且,目标利润最大化假设还要受所掌握信息的限制和决策者主观意志的影响,这本身就具有一定的假定性。

(七) 风险价值可计量假设

风险价值可计量假设,是指所有的不确定型决策都可以转化为风险型决策,不仅风险具有价值,而且风险价值可以计量。决策按风险程度的大小,分为确定型决策、风险型决策和不确定型决策。由于对未来的结果及其出现的概率无法把握,不确定型决策往往采用非数学计量方法进行计量。尽管投资决策中的风险价值只是一种虚拟的报酬,并不存在一定的客体可以直接计量,但是这一假设却为管理会计解决现实问题提供了可能。

四、管理会计的基本要素

从系统论观点来看,系统是由若干相互联系、相互作用的要素所构成的具有特定功能的有