

管理会计学



湖北科学技术出版社



前 言

我国政府提出打造中国经济的升级版，会计在经济建设中的基础作用比较重要，推动经济转型，会计大有作为。特别是管理会计，在企业管理乃至经济管理中具有基础支持和战略支撑作用。全面推进管理会计体系建设，释放管理因素在经济转型中的巨大潜力，是打造中国经济升级版的必然要求。2013 年财政部已将管理会计列入今后会计改革发展的重点方向，2016 年财政部发布了《管理会计基本指引》，自 2016 年 6 月 22 日起施行，标志着我国管理会计体系建设取得新的重大突破。

正是基于上述背景，为了满足教学需要，尤其是结合多年管理会计的教学实际及企业实务应用情况，我们编写了这本《管理会计学》，旨在遵循财政部 2016 年发布的《管理会计基本指引》的前提下，综合考虑提高学生的管理会计理论与实际操作等综合素质的要求。本书是湖北科学技术出版社策划组织的《高等院校经济管理类主干课程教材》之一，不仅适用于高校会计学、财务管理学、审计学等专业的主干课程的教学，也可以供相关经济管理人员学习和参考。

本教材有三大特色：第一，结合了现代企业环境的新变化，加入了产品生命周期成本管理、物流成本管理、业绩评价、战略成本管理等内容；第二，偏重于实务操作，每章均设置了案例，对相关理论的运用进行了具体的说明，而不仅仅局限于阐释管理会计理论；第三，与国际接轨，力争把国外一些相关领域内最新的理念和实践经验传递给读者。

本书由武昌首义学院郭福珍副教授任主编，中南财经政法大学会计学院王华教授、中南财经政法大学会计学院贺欣副教授任副主编。全书分为十二章，第一章、第二章、第三章、第十章第四节由王华执笔，第五章、第六章、第七章、第八章、第九章由郭福珍执笔，第四章、第十章第一节、第二节、第三节由中国人民银行武汉分行营管部向阳执笔，第十一章、第十二章由贺欣执笔。郭福珍负责全书总体框架的拟定以及统稿。

本书得以顺利玉成，特别感谢武昌首义学院经济管理学院终身名誉院长阎德玉教授的细心指点。1964 年，阎教授毕业于湖北大学（现为中南财经政法大学）经济系，留校从事会计与审计学的教学和研究工作，至今从教已有 50 周年，可谓桃李满天下，著作等身，所著《会计学原理》《股份制企业财务会计》先后分别获财政部优秀教材 2 等奖和特等奖，获得极高的学术荣誉。中国会计学会副会长张龙平教授、湖北教学名师唐国平教授于《财会通讯》1996 年第 6 期认为，“阎德玉先生撰写的《会计核算制度改革方向、模式及实施》是其承担的财政部科研课题的研究报告，曾作为制定全国会计制度改革方案、确立我国会计核算规范总则。”中南财经政法大学汤湘希教授与王清刚教授于 1998 年《财会月刊》第 4 期撰文“阎德玉教授敬业奉公育桃李，锐意改革事业兴”，“阎德玉先生是我国为数不多的享受国务院特殊津贴的著名会计学家。”人生七十古来稀，阎教授虽然处于 73 岁高龄，仍然关注会计实务发展与科研工作，为本书出版做了大量的工作，我们编者再次表示敬意。

本书在编写过程中参考了国内外大量管理会计专家和学者的著作和观点，汲取了许多

有益的研究成果，在此表示衷心的感谢。还要感谢中南财经政法大学王雄元教授、湖北科学技术出版社李慎谦和兰季平编审的帮助和支持。

我们在编写过程中，争取做到精益求精，但因能力有限，书中疏漏、不妥之处难以避免，敬请广大读者和专家批评指正。

编 者

2016 年 12 月

总 序

《高等院校经济管理类主干课程教材》是适应我国高等经济管理教育蓬勃发展的需要而组织编写的系列教材。教育部 2012 年 9 月发布的《普通高等学校本科专业目录》中,经济学科门类计有 4 小类 10 个专业,管理学科门类计有 9 小类 32 个专业。2006 年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点 1 518 个,管理类专业布点 4 328 个。其中绝大多数属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义经济建设发展所需要的德、智、体、美全面发展的高素质专业人才,要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲,又具有较强的专业技能,并且又要求具有较强的创新精神和实践能力。

教育是民族振兴和社会进步的基石。我们从推动高等教育内涵式发展,着力提高高等教育质量,努力办好人民满意的教育的高度,确定《高等院校经济管理类主干课程教材》的编写原则与要求如下:

(1) 坚持主编负责制。每一本教材的主编,对其主编的教材质量全面负责,并充分发挥参编人员的积极性,吸纳参编人员的智慧。

(2) 体系完整、结构严谨。一门独立的课程必然有其区别于其他课程的内容,课程的知识体系决定该课程教材的体系。在确定教材编写大纲及章节安排时,应做到思路清晰、逻辑严密、主次分明、重点突出、承前启后、前呼后应、首尾一贯。

(3) 内容充实、新颖。借鉴国内外最新教材,融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践经验,用最新的知识充实教材内容。

(4) 应特别注重能力培养。全面实施素质教育,对教材建设具有重要作用。教材建设不仅要关注知识的现代化与教授,而且要注重学生能力的培养。经济管理类教材建设,更应重视培养学生的社会责任感、创新精神和实践能力。

(5) 锐意改革与创新。教材建设应秉承锐意改革与创新的精神,及时反映教学改革与创新的成果,同时用教材改革与创新推动整体教育教学改革。

党的十八大明确提出坚定不移沿着中国特色社会主义道路前进,为全面建成小康社会而奋斗的宏伟目标,实现这一宏伟目标需要培养千百万经济管理高素质人才。为了编好这套《高等院校经济管理类主干课程教材》,使教材能顺利出版,参加本系列教材编写和审稿的各位老师付出了大量卓有成效的辛勤劳动;湖北科学技术出版社的领导和编辑室、市场部的同志做了大量的组织协调工作,对此,编委会表示由衷的感谢和敬意!由于该套书编写、编辑工程浩大,参编单位与人员众多,加之编者的学术水平所限,在编写要求、写作风格、学术思想等诸多方面的协调难度较大,本套教材肯定存在一些不足与错漏,诚恳欢迎同行专家和广大读者批评指正,以便再版时修改与完善。

《高等院校经济管理类主干课程教材》编委会

2016 年 12 月于武汉

目 录

第一章 管理会计概述	1
第一节 管理会计的形成与发展	1
第二节 管理会计的理论基础	7
第三节 管理会计的内容与程序	13
思考与练习	20
第二章 成本性态分析	21
第一节 成本含义及其分类	22
第二节 成本性态分析	27
思考与练习	40
第三章 成本计算方法	42
第一节 完全成本计算法	42
第二节 变动成本计算法	46
第三节 成本计算法的差异	51
第四节 变动成本法和完全成本法的结合应用	56
思考与练习	58
第四章 盈亏平衡分析	60
第一节 盈亏平衡概述	60
第二节 单一品种的盈亏平衡分析	63
第三节 多品种的盈亏平衡分析	68
第四节 利润敏感性分析	77
思考与练习	86
第五章 短期经营决策	88
第一节 决策分析概述	91
第二节 决策成本概念	91
第三节 短期经营决策基本方法	95
第四节 生产决策分析	100
第五节 产品定价决策	114
第六节 存货决策	121
思考与练习	128

第六章 长期投资决策	131
第一节 长期投资决策分析概述	131
第二节 长期投资决策的影响因素	134
第三节 长期投资决策的评价方法	149
第四节 长期投资决策案例分析	158
思考与练习	160
第七章 全面预算管理	163
第一节 全面预算管理概述	163
第二节 全面预算的编制方法	166
第三节 全面预算的编制	172
第四节 全面预算管理的案例	181
思考与练习	194
第八章 业绩评价	197
第一节 企业分权管理	198
第二节 责任中心与责任会计	198
第三节 责任中心的业绩评价	201
第四节 企业内部转让价格的制定	209
思考与练习	213
第九章 平衡计分卡	217
第一节 平衡计分卡发展历程概	218
第二节 平衡计分卡的构成	220
第三节 平衡计分卡的实施步骤	223
思考与练习	227
第十章 战略管理会计	231
第一节 战略管理基本原理	232
第二节 战略管理方法	237
第三节 战略管理会计	246
第四节 战略管理会计案例	247
思考与习题	251
第十一章 战略关键成功因素成本管理	252
第一节 质量成本管理	252
第二节 环境成本管理	262
第三节 物流成本管理	266
思考与练习	273

第十二章 作业成本管理.....	274
第一节 作业成本计算法.....	275
第二节 作业成本管理方法.....	283
第三节 估时作业成本法.....	289
思考与练习.....	296
参考文献.....	307

第一章 管理会计概述

学习目标

（一）知识目标

了解管理会计的形成过程和发展趋势；
理解管理会计的职能；
理解管理会计的含义。

（二）技能目标

熟悉管理会计的理论基础；
掌握管理会计的内容和实施程序。

导入案例：管理会计的重要性

管理会计工作是会计工作的重要组成部分。但是，一个时期以来，会计标准建设以及会计学术研究和会计实务，考虑外部投资者、社会公众和外部审计较多，而服务内部管理决策不够，管理会计发展相对滞后。为此，财政部楼继伟部长提出“要从出资人角度研究会计问题，切实加强管理会计工作。企业需要强化管理会计应用，需要做好成本效益分析”。财政部部长助理余蔚平提出财政部将管理会计列入会计改革重点，认为“全面推进我国管理会计体系建设，是适应我国经济转型升级的必然要求”。

同时，我国企业正面临着日趋复杂的经济环境和前所未有的机遇和挑战。为保持我国在全球金融的竞争力，需要在进一步加强成本管理的同时，积极打造长期可持续竞争优势。管理会计是企业管理的重要组成部分，能够渗透到企业组织的各个层面，为企业管理提供相关信息和科学方法。全力推进我国的管理会计体系建设，是贯彻落实中央“走出去”战略和十八届三中全会精神，促进企业管理提升的重要举措。2013年9月，财政部印发了《企业产品成本核算制度（试行）》，规定自2014年1月1日起在除金融保险业以外的大中型企业范围内试行，鼓励其他企业执行，该制度是财政部门加强管理会计工作的先行探索。

问题：

- （1）管理会计重要性体现在哪些方面？
- （2）成本管理在管理会计的作用？

第一节 管理会计的形成与发展

会计的产生源于人们对经济活动信息的需求，而这一需求又是随着社会经济环境的发展而变化的。最初的会计只是为了交易需要而对交易过程所做的记录。随着生产经营活动日益复杂，人们对交易信息的需求趋于规范。1494年，意大利威尼斯商人卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）著述的《算术、几何与比例概要》第一次规范了会计理论，较完整地阐述了“复

式记账”原理，现代会计的萌芽由此产生。管理会计是从传统会计中分离出来并与财务会计并列的一门新型学科，是会计与管理的巧妙结合，它以财务会计提供的经济信息为基础，通过对经营管理各方面的情况变化和未来趋势进行预测，为企业内部的经营管理和决策服务，它丰富并发展了传统会计的内容和职能。相对财务会计而言，管理会计的形成和发展大致经历了三个时期：萌芽于 20 世纪初，形成于 20 世纪 50 年代，在 20 世纪 80 年代后得到迅速发展。

一、以成本控制为基本特征的管理会计阶段

管理会计的形成可以追溯至 20 世纪初。当时西方资本主义国家完成了第一次工业革命，机械化大生产取代了作坊式小生产，合伙经营、股份公司等企业组织形式相继出现，所有者逐渐将企业经营权委托给专门的管理阶层。但是在企业管理方面，以经验和直觉为核心的传统管理仍占据统治地位，这种落后的管理方法难以有效控制企业的生产经营活动，生产效率和管理水平低下，企业资源浪费严重。随着社会化大生产程度的提高和企业生产规模的日益扩大，市场竞争愈演愈烈，企业若想在竞争激烈的市场中立足，就必须加强内部管理、提高生产效率以降低成本费用，获取最大限度的利润。如何使企业管理更加科学化、系统化、标准化已成为亟待解决的问题。

美国的泰勒（F. W. Taylor）提出了“科学管理理论”，其核心是侧重于企业内部，着眼于生产过程中生产和工作效率的提高，而达到最高工作效率的重要手段就是用科学化的、标准化的管理方法代替经验管理。该理论认为：对于完成每一项工作来说，总存在一个“最佳途径”，管理的职责在于为工作业绩提供明确的指导，选择最适合于某项工作的方式来完成这项工作，并用最有效的方法对工人进行培训。同时，工人被假设只受经济奖励的激励。

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逐渐体现出来。这一阶段，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 3 个方面。

1. 标准成本

标准成本是按照科学的方法制定在一定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，使成本计算由事后核算转为事前管理，是现代会计管理职能的重大体现。

2. 预算控制

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

差异分析即在一定时期终了时，计算和分析料、工、费脱离标准的差异，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。

这些方法的引入将企业的会计工作重心从外部转移到内部，以改善企业的经营管理；同时，这些用于内部管理的会计方法体现了会计与管理最初的巧妙结合，为管理会计的产生奠定了基础。但是，以泰勒科学管理学说为基础的管理会计并没有反映出企业的全局、

企业与外界（尤其是市场）关系等重要问题。因此，这个时期的管理会计还只是一种局部性、执行性的管理会计，仍处于其发展历程的初级阶段。

二、以预测、决策为特征的管理会计阶段

随着西方经济的高速发展和科学技术的不断进步，管理会计于 20 世纪 50 年代正式成为一门学科。管理会计是从传统会计中分离出来的、为适应企业经营管理要求的不断提高而产生的一门新兴综合学科，是现代管理科学和方法运用于会计领域的结果。它是企业管理决策支持系统的重要子系统，其主要职能是协助企业管理者规划、决策、控制和评价企业的经营活动，为企业经营决策、组织管理、决策执行和评价经营业绩提供信息支持，最终提高企业的经营管理水平、实现经济效益最大化。

二战以后，世界经济进入高速发展时期，并体现出许多新特点。一方面，现代科学技术突飞猛进发展并大规模应用于生产领域，从而使社会生产水平迅速提高；另一方面，西方国家的企业进一步集聚，跨国公司大量涌现，企业规模越来越大，生产经营活动日趋复杂，市场竞争更加剧烈。在新的经济环境下，泰勒的科学管理学说已经落后于企业管理的需要。这种局限性主要表现在两个方面：一是科学管理学说只着眼于对生产过程进行科学管理，只重视生产过程中个别环节、个别方面的高度标准化，以此来提高生产效率和工作效率，但它对企业管理的全局、企业与外部的关系几乎很少考虑；二是泰勒的科学管理学说只将人当做机器的附属品，强调只有严格管理才能提高效率，使工人处于消极被动和极度紧张的状态，这必然引起工人的强烈不满和反抗，从而导致劳资关系恶化，生产效率降低。

管理者逐渐认识到企业的生存和发展，关键取决于企业采取的方针、决策是否正确，设定的目标是否与外界客观经济情况相适应。他们认为除了对生产过程进行科学管理外，更重要的是要将正确的经营决策放在首位，于是提出了“管理的重心在经营，经营的重心在决策”的指导思想，并认识到调动工人在生产上的主动性与创造性，比对工人进行严格的管理和控制更有效，从而形成了现代管理科学体系。

现代管理科学广泛吸收自然科学和管理科学的研究成果，形成了以运筹学、行为科学为基础，包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套方法和理论。

运筹学是指在实际管理领域，应用现代数学和数理统计学的原理和方法，对管理问题进行统筹规划并做出决策的一门科学。将运筹学的研究成果应用到企业的生产经营活动中，对其进行科学的预测、决策和控制，可以促使企业生产经营实现最优化运转。会计与运筹学相结合，就形成了现代管理会计的一个重要内容——决策会计。

行为科学是指应用心理学、社会学原理来研究人的各种行为的规律性，分析人产生不同行为的客观原因和主观动机的一门科学。将行为科学的研究成果应用到企业管理中，可以调整、改善劳资之间的紧张关系，引导、激励劳动者在生产经营中充分发挥主动性和创造性，从而使劳动者的个人目标同企业目标尽量一致。将会计的控制与行为科学理论相结合，就形成了现代管理会计的另一个重要内容——责任会计。

1952 年，世界会计师联合会上，首次正式提出了“管理会计”（management accounting）这一专门术语，标志着会计正式划分为财务会计和管理会计两大领域。财务会计侧重于为外部的报表使用者提供信息，而管理会计则侧重于为管理当局提供经营决策

所需的相关信息。

20 世纪 50 年代到 70 年代, 管理会计逐渐发展为以预测、决策为特征, 以规划控制会计和责任会计为核心, 其主要内容包括以下 5 个方面。

1. 预测

预测是指运用科学的方法, 根据历史资料和现实情况, 预计和推测经营活动未来趋势和变化程度的过程, 包括销售预测、利润预测、成本预测、资金预测等内容。

2. 决策

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, 包括短期经营决策(如生产决策、定价决策、存货决策)和长期投资决策等内容。

3. 预算

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, 包括销售预算、生产预算和财务预算等内容。

4. 控制

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

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过程中体现出来。

三、以重视环境适应性为特征的战略管理会计阶段

20 世纪 80 年代以后, 社会经济环境发生了巨大的变化, 基于环境变化, 管理会计信息搜集的任务从管理会计人员转移到信息使用者, 保证了企业能以一种即时方式搜集相关信息, 并据此做出反应。管理会计突破了管理会计师提供信息, 管理人员使用信息的旧框架, 而由每一个员工直接提供与使用各种信息。由此, 管理会计信息提供者与使用者的界限将逐渐模糊。当然, 管理会计也有助于促进企业适应环境的变化。例如, 企业所面临的内外环境变化导致“作业成本计算”与“作业管理”的产生, 而“作业成本计算”与“作业管理”的应用又有助于“企业再造工程”的实施, 从而推动了企业组织的变革, 提高了企业的竞争能力。这时, 管理会计的主题已经从单纯的价值增值转向企业组织对外部环境变化的适应性上来。因此, 20 世纪 80 年代以后, 可视为管理会计主题转变的过渡时期, 主要表现如下。

1. 顾客化生产

由于经济的发展、社会富裕程度的提高, 消费者的需求逐渐向多样化、个性化方向发展。这种社会需求的重大变化, 相应要求企业的生产组织要由传统的以追求“规模经济”为目标的“大量生产”模式转向“顾客化生产”模式, 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. 信息技术广泛应用于各个领域

信息技术的广泛应用,使传统的生产方式、管理理念和管理技术发生了巨大变化。一方面,高新技术的发展使生产高度自动化,形成了新的生产管理方法(如为了消除一切不必要的作业而提出的适时生产系统、为了没有任何缺陷地执行各种作业而提出的全面质量管理等),从而对管理会计也提出了新的要求。另一方面,科学技术的发展直接影响着管理会计的发展方向。计算机的使用,使一些较复杂的方法在管理会计中的应用成为可能,也使企业内部各部门之间以及企业与外部的信息交流发生了革命性的变化,从而为决策者做出科学、合理的决策及时提供信息。

3. 竞争国际化

随着世界经济的一体化发展,全球经济联系得到加强,贸易自由度提高,企业突破地理、政治、经济限制,能够在全球寻找优势资源。产品、能源、原料、人力资源等生产要素的全球性流动,竞争的国际化,也对传统管理会计的理论和方法提出了新的挑战。

经济环境和管理方法的变化对管理会计系统产生重大影响,决策管理会计体现出以下不足。首先,决策管理会计侧重反映财务指标,而影响企业竞争力的,不仅仅是成本,还有时间、质量、创新能力等非财务指标没有被纳入管理会计系统;其次,传统管理会计系统更多考虑的是企业自身效率,缺乏对外部和顾客信息的关注,也不能很好地适应外部环境的变化;最后,决策管理会计注重提供以直接人工为分配基础的成本信息,不适应高科技和自动化条件下的制造环境变化,提供的是被误导的信息,同时也忽略了企业的长期发展和外部环境。

面临适应外部环境和自身条件的要求,战略管理会计由此产生。战略管理会计是在新经济条件下发展形成的管理会计信息系统,既关注企业内部信息,也关注外部信息;既提供财务信息,也提供非财务信息。它通过一定的技术手段,作用于战略管理,以达到为战略管理服务的目的。其中,“一定的技术手段”主要是搜集有关产业结构、企业与竞争者的价值链的信息,并传递给企业战略管理层,有效地支持企业战略的制定、执行与评估,并最终实现企业管理目标。全面质量管理、作业管理、产品生命周期理论、价值链分析等战略管理思想渗透到管理会计,推动产生质量成本会计、作业成本会计、寿命周期成本计算法、战略成本管理等新领域。

四、我国管理会计发展的阶段

新中国初期,我国存在着类似西方管理会计的“责任会计”,但是当时不称为“管理会计”,直到20世纪70年代末开始引进西方管理会计。在2013年《中国总会计师》第7期中提出,我国管理会计经历了在计划经济体制下与国营企业制度相适应的管理会计时代、改革开放初期侧重内部管理的时代、以市场为导向的计划与决策性管理会计时代,直至以价值创造为核心的战略管理会计体系的建设发展期。

(一) 在计划经济体制下,与国营企业制度相适应的管理会计及其中国特色

在计划经济体制下,国营企业的生产计划由国家统一确定下达。从管理会计角度看,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的衡量指标。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)”，这也就使得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，企业成本失控，将导致产品价格失控。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。我国已初步建立起一套适应各个时期经济管理需要的成本核算制度，采取全部成本法核算产品成本，即“产品成本=制造成本+管理费用+财务费用=直接材料+直接人工+制造费用+管理费用+财务费用”。1953年，财政部颁发了我国第一个成本核算制度《国营工业企业统一成本计算规程》，对成本计算做了详细规定。1957年，财政部起草《国营工业企业产品成本的计划和核算通则（草案）》，未能正式颁发。1959年，财政部和国家计委联合颁发《关于国营工业企业生产要素、产品成本项目和成本核算的几项规定》，代表国家在宏观管理方面对企业成本核算提出一些基本要求。1973年，财政部颁发了《国营工业企业成本核算办法》。

这个时期，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，降低成本，提高劳动生产率，取得显著成效。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之所在，而要寻找问题之根源，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。第三，在成本管理过程中，强调“比、学、赶、帮、超”，“与同行业先进水平比”。其基本思想就是近年来美国很流行的“标杆制度”。此外，1951年《大众会计》创刊号发表了汪慕恒的介绍成本性态及其与利润关系的论文——《固定支出与变动支出》。

（二）改革开放之后的我国管理会计

1978年之后，我国进入了改革开放时期，从利润留成、盈亏包干，到实行企业承包经营责任制，以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。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”是管理会计在我国企业应用的典范。

管理会计不具有强制性，其应用与否以及应用程度如何完全取决于企业的内在意愿和

要求。企业的内在意愿和要求来自何方？在传统的计划经济体制下，外部政策驱动是企业应用管理会计的重要特征。在市场经济环境下，市场竞争的外部压力转化为企业的内部动力是管理会计产生、发展和备受重视的源泉。

（三）以市场为导向的计划、决策性管理会计体系发展期

市场经济体制的确立和建设成为我国管理会计发展的一个重要分水岭。在那之前，管理会计应用仅侧重于企业内部，内涵也仅局限于责任会计基础下的成本管理，没有明显的市场特征。而进入 20 世纪 90 年代，随着我国市场经济体制的建立、市场竞争的兴起和全球化进程的加速，管理会计的内涵不再仅仅表现为成本管理，而是进一步改变为成本管理与资金管理结合，这个时期的管理会计开始由与市场杜绝的执行性管理会计转变为以市场为导向的计划、决策性管理会计，全面预算管理、平衡计分卡等西方先进的管理会计工具和方法开始进入中国，一些方法的本土化改良研究开始广泛开展，信息系统在管理会计领域的研发和应用在这一阶段开始萌芽和发展。管理会计在我国企业的应用获得了巨大突破。

在这一阶段的前期，出现了以全面预算管理和标准成本管理为特征的“宝钢模式”；出现了“以成本为核心的、以市场为基础的、全员参与、全程控制的综合企业管理系统”的“邯钢模式”；在这一阶段的后期，出现了“海尔管理模式”这一引起西方管理界关注和赞誉的中国企业管理会计创新经典案例。在这一阶段，以财政部、国资委为主的企业管理部门出台了一系列重要的制度和办法，推动了企业管理会计的应用和发展。

（四）以价值创造为核心的战略管理会计体系建设发展期

中国管理会计的发展在金融危机后呈现一派炙热繁荣之势，应用管理会计实现企业做强做优一时成为企业界的主基调。监管层频频出台政策助力推动企业管理升级，各类管理会计工具的应用与创新此起彼伏。在这个阶段，伴随着战略经营的思想在企业经营中占据主流，中国管理会计开始迈入“战略管理会计”时代，其研究和应用进入了一个与国际趋同和本土化发展相适应的多内容、多视角、多学科的创新时期，并将继续得到进一步的发展。

从国家层面来讲，就要加大对管理会计理论研究的支持，要为最新管理会计理论成果的转化提供便利。同时，要加强管理会计教育工作，为中国企业的发展培养和储备大量的管理会计人才。

第二节 管理会计的理论基础

管理会计的形成和发展，不仅是会计理论与实践不断丰富和发展的结果，而且是与之相关的现代管理科学不断丰富和发展的结果。管理会计作为一门新兴的会计学科，其产生和发展当然离不开基本的会计理论；作为一门综合的会计学科，它又同现代管理理论密不可分。管理会计是为了适应社会经济和现代管理的客观要求，将现代管理科学和方法运用于会计领域，并逐渐从传统会计中派生出来的一门独立的新兴学科。管理会计的形成和发展不仅极大地丰富了会计学的内涵，而且也使会计工作真正参与到了企业的经营管理之中。

一、会计理论基础

会计理论框架包括的内容没有统一定论。1953 年，美国著名会计学家 A. C. Littleton

在《会计理论结构》一书中将会计理论划分成三个层次。第一层次为会计基本理论或会计研究的逻辑起点，后来被学术界广泛讨论的会计基本理论包括会计假设、会计目标、会计原则、会计职能及会计对象等。第二层次为受会计基本理论制约和指导的会计理论的拓展和具体化，即会计信息质量特征及会计要素确认、计量原则等。第三层次包括会计要素的确认、计量、记录与财务报告四部分内容。1990年，Kan在其《会计理论》（第二版）中把会计理论分为三个层次：第一层次包括假设（基本假定）、定义（包括要素在内的基本概念）、会计目标；第二层次是会计原则（准则，如收入、确认、历史成本、配比等）；第三层次是会计程序（方法）。1997年，Wolk和Tearney在《会计理论——概念的和制度的方法》一书中，对会计理论所下的定义是：“基本假定、定义、原则和概念——以及多少我们能够加以衍生的名词——他们用来作为立法机构制定政策的指导，并指引会计报告和财务信息。至于基本假定、定义、原则和概念等应当是什么，这是人们现在和未来讨论与争论的内容。”该定义具有一定的代表性，与Kan的会计理论层次所包括的范围基本一致。

会计理论的作用是解释、预测会计事项和行为并指导会计实践活动。即说明已观察到的现象存在的理由；预测尚未观察或出现的未来现象的条件和原因；指导会计行为主体做出最优决策。管理会计仍旧属于会计活动范畴，基本的会计理论不仅适用于管理会计，而且是管理会计得以形成和发展的依据。

第一，管理会计同样需要会计假设。管理会计的基本假设是指为实现管理会计目标，合理界定管理会计工作的时空范围，统一管理会计的工作程序和方法，组织管理会计工作不可缺少的一系列前提条件的统称。由于管理会计是现代企业会计的分支，现代会计的某些基本假设在管理会计中依然成立，但根据现代管理会计的本质和职能特征，应该赋予它们新的内涵，如管理会计的多重主体假设、持续经营假设和会计分期假设。

第二，管理会计要遵循一系列基本原则。管理会计原则是指在明确管理会计基本假设基础上，在特定的时期内进行管理会计工作时应当遵循一定的标准和规范，即对管理会计工作质量（尤其是对所提供信息的质量）提出的具体要求。虽然财务会计的服务对象是企业外部利益相关者，而管理会计的服务对象是内部管理人员，但是站在信息使用者的角度，对信息质量的要求是类似的。管理会计仍要遵守相关性、可靠性、及时性和一致性等会计信息质量要求。

二、管理理论基础

管理会计由于管理科学的产生而萌芽，伴随管理科学的发展而发展，由此决定了它具有管理学属性，相关的管理理论也成为现代管理会计的理论基础。

（一）科学管理

1. 科学管理的原理

科学管理理论倡导对劳动者的作业动作和时间进行研究，并用精确的调查研究和科学知识来代替个人的单纯经验，由此来提高劳动生产率。

科学管理的基本内容有：

（1）进行工时和动作研究，制订合理的工作定额，完善科学的操作方法，以提高工作效率。

(2) 科学选择工人, 培训工人使用标准的操作方法。

(3) 标准化管理, 要求操作方法、使用的工具、机器和材料及作业环境标准化。

(4) 实行有差别的计件工资制, 对于按照标准操作方法在规定的时间内完成工作的工人, 按较高的工资率计算工资, 否则按较低的工资率计算工资。

(5) 分离并明确管理职能和作业职能。管理职能人员负责研究、计划、调查、控制以及对操作者进行指导, 逐步发展管理的专业队伍。

2. 科学管理对管理会计的主要影响

(1) 标准成本制度的萌芽。科学管理在动态研究的基础上确定标准时间和标准工资, 并据以实际执行, 从而出现了标准人工成本的概念。此概念进一步推广运用于材料和费用管理, 形成了管理会计中成本控制的一种重要方法——标准成本制度。

(2) 日常控制和管理。传统会计通常采用对“已经发生了的经济活动”进行定期报告的方式, 主要侧重于事后分析。科学管理认为事中管理更为重要, 要求每日提供与成本相关的业务报告, 并与事前制定的标准相比较, 进行差异分析, 据以实施日常控制。这是会计发展史上的一个重要里程碑, 是管理会计区别于财务会计的重要特征之一。

(二) 组织行为学理论

1. 组织行为学的原理

组织行为学是专门研究人类行为的客观规律的学科。它运用心理学、社会学、人类学、政治学和管理学等多门学科的研究成果和基本理论, 探索如何根据人类行为的规律来构建企业组织结构、调整企业组织内部人与人之间的关系, 引导和激励人们充分发挥其积极性、主动性、创造性, 最大限度地利用企业人力资源提高经济效益。其代表人物有: 美国经济学家梅奥、组织行为学家马斯洛等。

组织行为学的主要观点包括:

(1) 人是企业最关键的资源。但人又是社会人, 其需求是多层次的: 既有生理的需要, 也有心理的需要; 既有物质的需要, 也有精神的需要。

(2) 人的需要引发了人的动机, 人的动机产生了人的行为, 人的行为决定了目标的实现。

(3) 企业中有正式组织, 也有非正式组织。非正式组织是人们自发组成的“小团体”, 它对劳动生产率的提高具有重要影响。

(4) 领导方式和行为极大地影响着员工的士气。赋予一定的自主权, 才能调动人们的积极性、主动性和创造性。

2. 组织行为学对管理会计的主要影响

(1) 激励机制的运用。激励机制促使人们由被动地提高劳动效率转变为积极、主动地提高劳动效率。由于人的行为是由动机决定的, 而人的动机又是由人的需要所引发的, 因此, 通过分析了解人们的具体需要, 将其转化为目标激励因素, 激发人的动机, 引导人的行为。但人类需求的多层次性, 决定了目标激励因素的多元性。在物质需求基本得到满足的前提下, 物质奖励便会失去其对行为的激励引导作用, 此时就应该运用更高层次的心理和精神需求作为激励因素, 才能激发新的行为动机。因此, 管理会计就需要研究特定时期、特定企业的激励因素, 并将其与企业目标相联结, 以促使企业目标的顺利实现。

(2) 领导方式的选择。领导方式主要有命令式和参与式两种: 命令式即高度集权, 下

属只能被动地接受上级下达的命令；参与式即适度分权，下属能够在其职权范围内参与管理。在人的精神需求中，往往都存在自我实现的需要，领导的信任和重视、适度的分权可以在一定程度上满足人们的这种需要，从而能够更好地激发人们的主动性和创造性。但是，权力的下放必须适当，不能导致失控和失调；而且，拥有一定权力就必须承担一定责任，以形成约束机制。不同的领导方式决定了不同的企业组织形式，管理会计的内部报告系统必须与其服务对象的组织结构相适应，才能有效地为该组织的内部管理提供信息服务。

（3）责任会计的建立。责任会计是组织行为学运用于管理会计的最重要的成果。它是根据分权的思想划分责任中心，根据激励和约束的要求编制责任预算，并在此基础上进行责任核算和考评。

根据组织行为学理论，管理会计在建立责任会计制度时，应该注意：①划分责任中心，既要考虑责权范围，还要考虑非正式组织的作用，尽可能尊重非正式组织，由其组成作业小组，以增强凝聚力，从而促进劳动生产率的全面提高；②责任预算在责任会计中具有明确目标、控制依据、考评标准等职能作用，但它对人们的行为既有积极的影响，又有消极的影响。其积极影响表现为：通过责任预算明确和规范员工的行为，有利于实施有效控制并充分调动员工积极性，预算目标的实现更有保证；其消极影响则是将责任预算绝对化。在建立责任会计、编制责任预算的过程中，要善于运用组织行为学，正确引导人的行为，尽量避免其消极影响，发挥积极作用。例如，在发展和完善标准成本制度、预算控制等方法的同时，将原有成本控制中的理想标准成本调整成现行可以达到的标准成本，并根据预算期内可预见的不同业务量水平编制弹性预算，可以使管理会计的规划、控制工作更加现实可行。

（三）战略管理理论

1. 战略管理的原理

战略管理是指企业高层领导为了保证企业持续经营和不断发展，根据对企业内部条件和外部环境的分析，对企业的全部生产经营活动所进行的根本性和长远性的谋划和指导。战略管理理论按其发展的时间顺序，大致可以分为三个流派。

（1）经典战略管理理论。其主要特点是强调企业战略要适应外部环境。该理论提出“战略要适应环境的要求，组织结构要适应战略的要求”，奠定了以外部环境为基础的战略管理理论。

（2）竞争战略理论。其主要特点是强调企业战略以产业结构分析为基础，核心问题是取得竞争优势。该理论提出产业环境是不断变化的，应预测产业未来的趋势，使战略具有预见性，从而弥补了经典战略管理理论被动适应环境的局限性。

（3）核心竞争力理论。该理论以资源和知识为理论基础，强调企业竞争的关键是建立和发展核心竞争力。核心竞争力是“资源、技能和专长的有机结合”，其形成需要经历资源、知识和技术的积淀和整合过程。这一理论弥补了经典战略管理理论和竞争战略理论侧重外部环境分析，而对内部分析过于宽泛的局限性。

2. 战略管理理论对管理会计的主要影响

（1）综合业绩评价。战略管理会计中的业绩评价被称为综合业绩评价，它是指获取成本和其他信息，并在战略管理的每一步应用过程中，强调业绩评价必须满足管理者的信息需求，以利于企业寻找战略优势。在战略管理中，时间、质量、创新和成本都可能成为影