



财经管理系列“十二五”精品规划教材

GUANLIKUAIJI

管理会计

主编 佟筱枫 等



中国原子能出版社



财经管理系列“十二五”精品规划教材

GUANLIKUAIJI

管理会计

主 编 佟筱枫 许世英
副主编 陈明权 夏连虎 封余光
参 编 石洪萍 师永平

中国原子能出版社

图书再版编目(CIP)数据

管理会计 / 佟筱枫等主编. —北京: 中国原子能出版社, 2012. 1

ISBN 978-7-5022-5406-3

I. ①管… II. ①佟… III. ①管理会计

IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 266407 号

内容简介

本书系统阐述了管理会计的基本理论,包括变动成本法、本量利分析、短期经营决策、长期投资决策、存货决策、标准成本法、全面预算管理、业绩评价等,同时对管理会计的最新研究成果有所涉及,如作业成本、战略成本管理、环境成本会计、质量成本等方面。针对相关内容选取了适当的企业经营实际案例,便于学习者分析思考,加深对相关内容的理解。

管理会计

出版发行 中国原子能出版社(北京市海淀区阜成路 43 号 100048)

责任编辑 刘 朔

技术编辑 冯莲凤

责任印制 潘玉玲

印 刷 北京市彩虹印刷有限责任公司

经 销 全国新华书店

开 本 787 mm×1092 mm 1/16

印 张 16.125

字 数 400 千字

版 次 2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5022-5406-3

定 价 36.80 元

网址: <http://www.aep.com.cn>

E-mail: atomep123@126.com

发行电话: 010-68452845

版权所有 侵权必究

前 言

本教材是会计学、财务管理专业的专业教材,适用于高等教育会计专业、财务管理专业及相关经济管理专业,也可以作为财会人员和管理人员的自学教材。

20 世纪 50 年代,管理会计形成一门独立学科,此后管理会计便以蓬勃的生机逐渐发展、完善,它与现代财务会计并驾齐驱,在公司经济管理中日益显示出重要作用。管理会计在企业中的应用发挥着巨大的作用,是其他管理手段难以比拟的。我国企业应用管理会计,会促使企业充分发挥决策、预测、组织以及控制等职能,进而有效提高生产效率,减少成本支出,增强企业在市场中的竞争力,提高企业的管理水平,最终实现经济效益的最大化。

作为一门实用性很强的学科,我们在编写过程中坚持理论与实际相结合的原则。本书系统介绍了管理会计的基本理论和决策方法,并对管理会计的新发展有所涉及,如战略管理会计、环境会计等。在教材的编写过程中,重视对学生素质和能力的培养,介绍一些企业在管理中的实际案例供学生研读。各章后面附有练习题及案例分析,使学生能更好地理解和掌握所学知识要点。

随着经济的快速发展,管理会计的内容也在不断地更新,还有很多前沿问题有待继续研究。由于编者水平有限,书中难免有不足之处,望广大同仁不吝赐教,在此深表谢意。

编 者

2011 年 11 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 管理会计的概念	(1)
第二节 管理会计的形成与发展	(4)
第三节 管理会计与财务会计的关系	(9)
第四节 管理会计的原则及职业道德	(12)
第二章 成本性态分析与变动成本法	(21)
第一节 成本的概念及其分类	(21)
第二节 变动成本法	(24)
第三章 本量利分析	(41)
第一节 本量利分析概述	(41)
第二节 保本点和保利点分析	(45)
第三节 因素变动对相关指标的影响	(54)
第四节 本量利分析中的敏感分析	(58)
第四章 预测分析	(63)
第一节 预测分析概述	(63)
第二节 销售预测分析	(66)
第三节 成本预测分析	(72)
第四节 利润预测	(74)
第五节 资金需要量预测	(76)
第五章 短期经营决策	(80)
第一节 经营决策概述	(83)
第二节 经营决策要着重考虑的成本概念	(84)
第三节 经营决策的基本方法	(87)
第四节 产品生产决策分析	(91)
第五节 产品定价决策分析	(106)
第六章 长期投资决策	(114)
第一节 长期投资决策概述	(116)
第二节 现金流量	(118)
第三节 货币时间价值	(123)
第四节 投资项目评价方法及应用	(128)

第五节	投资项目风险性决策的方法及应用	(133)
第六节	长期投资决策分析方法综合应用案例	(138)
第七章	存货控制	(144)
第一节	存货控制概述	(145)
第二节	存货控制的基本方法	(147)
第三节	存货控制的其他方法	(152)
第八章	标准成本法	(157)
第一节	标准成本法综述	(157)
第二节	标准成本的制定方法	(158)
第三节	标准成本差异分析	(160)
第四节	标准成本的账务处理系统	(163)
第五节	标准成本法在我国应用的探讨	(165)
第九章	作业成本法	(171)
第十章	全面预算管理	(183)
第一节	全面预算概述	(183)
第二节	预算编制的方法	(186)
第三节	全面预算的编制	(190)
第十一章	业绩评价	(201)
第一节	分权管理与责任中心	(201)
第二节	责任中心的业绩评价	(206)
第三节	平衡记分卡	(211)
第十二章	战略管理会计	(216)
第一节	战略管理会计概述	(216)
第二节	战略管理会计研究的主要内容	(218)
第三节	战略管理会计对传统投资决策指标的修正	(220)
第十三章	环境管理会计	(231)
第十四章	技术创新管理会计	(240)
参考文献		(252)

第一章 总 论

第一节 管理会计的概念

一、管理会计的定义

会计是伴随着经济的发展而不断发展、完善起来的。“经济越发展会计越重要”是对会计在经济发展中的重要作用的最好阐述。中国制造业乃至世界制造业都已进入微利时代,现在,我国制造业面临市场竞争越来越激烈。我国制造业资源浪费严重、投入高而产出比国际水平低、产品同质化比较普遍,企业只有靠质量和成本优势才能真正取胜。然而,中国的制造业成本除人工成本外大多比国际平均水平要高得多。

管理会计是一门新兴的综合性学科,是在现代管理科学发展的基础上,从单一会计系统中分离出来,逐渐形成并发展成为与财务会计并列的独立科学。管理会计是管理与会计相结合的企业内部会计,它与财务会计、税务会计等外部会计有所区别,主要为企业管理者们提供战略、战术、日常业务运营决策支持服务与绩效管理等。管理会计在降低成本、提高利润方面具有关键性作用。世界各国企业为达到提高利润、降低成本的目的都在广泛应用管理会计。

管理会计的产生经历了一个在传统会计内部孕育、生长和逐步形成的漫长过程。第二次世界大战后,西方国家的经济得到迅猛发展,科学技术日新月异,并大规模应用于生产,资本进一步集中,从而使得企业规模日益扩大,生产经营日趋复杂,竞争也越来越激烈,这就对企业管理提出了新的要求。同时,管理科学、组织行为学和以现代微观经济学为核心的新古典经济学推动了管理会计的产生和发展。管理会计主要为企业内部管理人员的决策、预测、控制等活动提供信息,发挥会计信息的管理职能。管理会计和财务会计都需要成本会计系统提供的相关信息。随着信息经济学、代理人学说、行为科学的引入,特别是高新技术的蓬勃发展,管理会计的研究领域进一步拓宽,全面质量管理、作业成本管理、责任会计、平衡计分卡等新观念、新理论和新方法相继形成。

现代管理会计的对象是现金流动。这是因为现金流动具有最大的综合性,其流入与流出既有数量上的差别,也有时间上的差别,通过现金流动的动态,可以把企业生产经营的资金、成本、盈利这几个方面综合起来进行统一评价,为企业改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。企业生产经营中现金流出与流入数量上的差别,制约着企业的盈利

水平。现今流出与流入数量上的差别,则制约企业资金占用的水平。现今流出与流入以上两个方面的差别还可综合起来进行考察,即时间上的差别可通过“货币时间价值”进行换算,转化为在同一时点上看问题,是时间上的差别通过数量上的差别来表现。

国内外学者对于什么是管理会计有不同的观点,分为狭义管理会计阶段和广义管理会计阶段。

1. 狭义管理会计阶段:20 世纪 20 年代到 70 年代

1922 年美国会计学者奎因斯坦著《管理的会计:财务管理入门》和 1924 年出版的麦金斯著《管理会计》提出企业会计工作重点应该从对外提供信息转移到对内加强经营管理。

1958 年,美国会计学会管理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出合理的、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。

狭义的管理会计是以企业为主体展开管理活动,是为企业管理当局的管理目标服务的一个信息系统。

2. 广义管理会计阶段:20 世纪 70 年代以来

管理会计的核心内容是以企业为主体展开其管理活动,为企业管理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。作为一个信息系统,管理会计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,从内容上既包括财务会计又包括成本会计和财务管理。

国内学者对于管理会计的论述,以温坤教授为代表,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,制订计划,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。”

二、管理会计可以解决的问题

现代管理会计是一门旨在为企业管理当局进行有效管理提供相关信息,将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科,半个多世纪以来取得了长足的发展。吸收、借鉴经济发达国家在社会化大生产和市场经济基础上形成和发展起来的管理会计原理与方法,并使之同我国的社会经济条件有机结合,可以解决生产经营过程中的以下问题:

1. 在成本控制工作中,通过分析成本构成因素,来探寻如何降低材料成本、人工成本,改进生产。
2. 新产品开发,在保证公司预期利润前提下,如何控制新产品目标成本。
3. 通过对产品的盈利分析,做出经营决策,即是继续增加产量还是减少产量甚至停掉;零部件、服务等是自产还是外包更好;生产单位产品的边际利润是多少。
4. 设计一个良好的企业成本控制系统,逐步达到行业业绩最佳水平。如何消除非增值的作业(活动),改进营销、生产、服务等业务流程。
5. 通过对客户、销售渠道、市场区域等的盈利分析来确定营销策略。

6. 产品、客户、销售渠道等的总成本(包括从研发、设计到生产制造、销售、配送、售后服务等价值链、供应链的全过程的成本总和)是多少,产品从全生命周期与价值链流程考虑如何精确的报价与定价。

7. 用数字说明公司各部门的业绩,并进行评价和改进。

这些问题的解决,将对提高我国企业的经济效益,发展社会主义市场经济,具有重要的现实意义。

三、管理会计的职能与方法

(一)管理会计的职能

现代管理会计的职能是把解析过去、控制现在和筹划未来有机地结合起来。解析过去是由财务会计来完成的;控制现在是指控制企业的经济活动,是指严格按照决策预定的目标卓有成效的进行;预测和决策是筹划未来的主要形式。解析过去、控制现在和筹划未来——现代管理会计的这几项职能并不是孤立存在的,它们结合在一起,综合地发挥作用,形成了一种综合性的职能。职能作用上的综合化,是现代管理会计的一个重要特征,也是当代会计科学的一个重要发展。

管理会计为了更好地发挥预测规划未来,以及参与决策和执行控制的作用,必须要有基本理论和基本方法作为指导。管理会计作为向企业最高决策层提供信息服务的管理决策支持系统,其基本内容也可相应地分为“规划”和“控制”两大部分。管理会计的功能应包括下述四个方面:

1. 管理会计基本理论。
2. 规划与决策会计。
3. 控制与业绩评价会计。
4. 责任会计。

(二)管理会计的方法

现代管理会计基本方法的主要特点,可从它与财务会计所用的方法进行对比来说明。财务会计所用的方法,属于描述性的方法,重点放在如何全面、系统、客观地反映企业的生产经营活动过程。管理会计所用的方法,属于分析性的方法,是从动态上来解析企业生产经营活动中形成的资金流动状况,它同财务会计所用的描述性方法有很大的不同:它不仅涉及常数,而且还涉及变数。管理会计所用的分析性方法尽管在不同条件下具有多种表现形式,但其核心方法是“差量分析”法,具体方法分析如下:成本性态分析法、本量利分析法、边际分析法、成本—效益分析法、折现的现金流量法。

“差量分析”作为一种基本的分析方法贯穿现代管理会计的始终,它在不同情况下的应用有多种不同的具体表现形式:

1. 成本性态分析法将成本表述为产量的函数,分析它们之间的依存关系,然后按照成本对产量的依存性,最终把全部成本区分为固定成本与变动成本两大类。它联系成本与产量的增减变动进行差量分析,构成现代管理会计中一项基础性的内容。

2. 本量利分析法将成本、产量、利润这几个方面的变动所形成的差量相互联系起来进行分析,其核心部分是确定“盈亏临界点”,并围绕它从动态上掌握有关因素变动对企业盈亏消长的规律性的联系。这对帮助企业在经营决策中根据主客观条件有预见性地采取相应措施实现扭亏增盈,具有重要意义。

3. 边际分析法增量分析的一种形式。它运用求导数的方法确定由自变量的微量变化所形成的函数的精确变化率。运用边际分析的方法来确定最优的边际点,使企业管理部门具体掌握生产经营中有关变量联系和变化的基本规律性,从而有预见地采取有效措施,最经济有效地运用企业人力、物力和财力,实现各有关因素的最优组合,争取最大限度地提高企业生产经营的经济效益。

4. 成本一效益分析法在经营决策中,适应不同的情况形成若干独特的“成本”概念(如差别成本、边际成本、机会成本、沉没成本等)和相应的计量方法,以此为基础,对各种可供选择方案的“净效益”(总效益与总成本之差)进行对比分析,以判别各有关方案的经济性。这是企业用来进行短期经营决策分析评价的基本方法。

5. 折现的现金流量法将长期投资方案的现金流出(投资额)及其建成投产后各年能实现的现金流入,按复利法统一换算为用同一时点的数值(现值、终值或年值)来表现,然后进行分析对比,以判别有关方案的经济性,使各方案投资效益的分析和评价建立在客观可比的基础上。这是企业用来进行长期投资决策经济评价的基本方法。

现代管理会计适应现代化管理的需要,用高等数学和其他现代数学方法来武装自己,使之朝着精密化的方向发展。同时现代管理会计所用的数量分析方法日趋精密化,是它已进入一个新的发展阶段的重要标志,标志着它从描述性科学向精密科学转变。而这种转变实质上是现代科学发展的一个共同趋势。

第二节 管理会计的形成与发展

现代管理会计是一门新兴的、以现代管理科学为基础的综合交叉学科。它突破了传统会计框架的局限,从许多相关学科吸收引进了有关的科学成果使之成为现代管理会计的有机组成部分,增添了新内容,获得了新生命,得以迅速地发展。现代管理会计的创立及其不断发展,大大丰富了会计科学的内容,标志着会计科学进入一个崭新的发展阶段。

一、管理会计技术方法的起源

纺织、铁路、钢铁业对成本会计的应用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,编制汇总成本财务报告,进行营业统计等。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,将铁路业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(Andrew Carnegie)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)。

二、成本会计的大发展

科学管理运动创造的契机科学管理运动为成本会计实务及技术方法的进一步发展提供了契机。泰罗(Frederick Taylor)等工程师进行了工作分析和时间、动作研究,建立起特定单位产出所需的人工和材料的科学标准,开创了将间接制造费分配给产品成本的实务。并形成了费用预算、标准成本法和差异分析为主的,具有科学管理特性的会计管理技术方法。

另一方面,学术界展开了对成本会计概念及其应用的深入研究。举其要者,成本账户被放进企业复式记账会计体系(Garcke & Fells, 1887);损益两平图被用来描述成本随产出的变化;将所有间接制造费按直接人工成本进行分配的实务受到质疑(Church, 1908);针对间接制造费的性质及其在管理决策上的考虑,“不同目的,不同成本”的观念出现,可避免和不可避免间接制造费、沉入成本、增量或差别成本等成本概念的形成;“机会成本”这一名词从经济学中引入进来;变动成本和固定成本的相关期间进行区分,成本性态估计的时间序列和横截面统计分析的可能性及其相对于判断分析的优劣性得到认识等,成本会计信息独立于财务会计系统的重要性受到强调(Clark, 1923)。

总结这一时期的成本会计理论和实务发展情况,我们还可进一步发现:当时的成本会计系统与资本会计系统、财务会计系统相互独立,其设计和运行归制造部门负责,其提供的成本信息被制造部门用来评价营业效率、进行定价决策、控制和激励工人业绩,而不是定位于企业整体的商业成功,也不是以编制对外财务报告为目的。

三、管理会计控制方法应用

控制实务的兴起在这方面,杜邦公司和通用汽车公司对管理控制方法的创新最有价值。20世纪早期,纵向一体化的多元经营活动公司出现,为了协调和控制其多样化活动,管理控制实务技术方法的需求应运而生。

在开发管理控制系统以协助多元活动及纵向一体化企业的成长方面。最成功最具代表性的是杜邦公司(Du Pont Powder Company)。作为最早的纵向一体化多元经营活动公司

之一,它要决定的不再仅是经营单一产品的营业规模大小,还要决定应拓展的营业活动类型。于是,杜邦公司开创了许多管理控制技术方法,到1910年为止,当今大公司进行管理控制所用的差不多所有基本技术方法在杜邦公司都已得到使用。在这些基本技术方法中,最主要、影响最持久的则是投资净利率(return-on-investment, ROI)指标的运用。该指标最早被杜邦公司的 Pierre du Pont 用作衡量各个营业部门的效率和整个公司财务业绩的指标,而当时广为使用的销售净利率、成本净利率指标在杜邦公司则受到冷落。1912年,杜邦公司的财务经理 Donaldson Brown 进一步将 ROI 指标分解为产品销售周转率和营业销售净利率两大指标。这样,既可以让各部门知悉其业绩如何影响产品销售周转率或营业销售净利率并进而影响公司总的投资净利率,又可以让管理者解释在特定期间内 ROI 的实际数为何偏离预算数。Pierre du Pont 和 Donaldson Brown 将 ROI 指标应用于部门层面上,这也是现代多数公司所用的利润中心和投资中心的起源。另外,杜邦公司还为审批营业预算和资本预算专门建立了资本配置程序和系统。无疑,在当时,杜邦公司成为管理会计控制方法应用的前驱者。

1920年,通用汽车公司(General Motors, GM)成为杜邦公司的子公司后, Pierre du Pont, Donaldson Brown 和 Alfred Sloan 又在20年代早期在 GM 进行了管理控制系统的革新。实际上,多数现代企业的组织形式和报告评价体系都是从 GM 演进过来的。GM 的目标是着眼于整个商业周期获取满意的 ROI,而不强求盈余逐年增长,把企业管理控制系统的目标定位在整体管理水平的最高,而不仅仅是利润的增长。我们可以从中看出现代行为管理思想的缩影。Donaldson Brown 独创性地设计了一套定价模式,在生产量和销售量为正常、标准量(生产能力的80%)的条件下,来决定能达到期望 ROI 水平的目标价格,这套定价模式使高层管理的财务策略与部门的短期营业计划保持紧密的沟通和连动。Pierre du Pont 和 Alfred Sloan 为公司的高层经理设计了程式化的激励和利润分享计划,其利润观念是公司利润而非部门利润。后者还采用了市场基础的内部转移价格制度。这些管理会计控制技术方法的应用,不但大大促进了企业管理会计的发展,并使其管理控制系统更趋完善。

管理会计技术方法的创新,不但使经理层见到实际效果,而更富有价值的是其务实的态度。在整个创新过程中,企业家与工程师之间有着广泛的交流,因而使得管理会计出现的创新方法很快在可信和实用的基础上得以传播。

四、管理会计学术方法创新

管理会计实务革新的相对停滞大致从20世纪30年代初到70年代末,在近半个世纪中,管理会计实务性技术方法革新较少,没有突破性的进展,这主要与财务会计在社会和法律上的主导地位有关。由于企业财务会计报告要求按照规定的核算方法和程序提供有关会计信息,再加之早期企业的产品品种比较单一,按财务会计报告规定的程序,对产品实际成本的扭曲程度很低,而追求准确和相关成本数据所付出的信息收集、处理和报告代价又很高,所以企业倾向于使用与对外报告相同的成本信息来进行内部营业管理。

然而,这是一个管理会计学术方法创新的阶段。我们研究发现,这一阶段出现了:资本

预算的折现的现金流量分析方法(discounted cash flow approach),利润和投资中心的剩余利润(residual in-come)考核方法,内部转移价格制定的机会成本法,规划和控制问题的定量分析方法,以及信息经济学理论、代理理论、交易成本理论的引入等。这虽然使管理会计的学术研究确实得以大大丰富,但对实务操作影响较少。

1. 折现的现金流量法虽然在理论上优于非折现的投资回收期法和会计收益率法等传统方法,但对于许多投资而言不符合成本效益原则,在企业如何实施仍是难以解决的问题,更何况未来的现金流量本身就很难确定,实务上更多的是采用非折现的投资回收期法。

2. 剩余利润指标由通用电气公司(General Electric Corporation)首创,用来鼓励部门经理进行低于本部门平均 ROI 指标,而收益超过其资本成本并有利于公司总的 ROI 增长的投资。但也许是商业文化传统的影响,剩余利润指标没有能在实务上广泛使用,即使是通用电气公司后来也弃用剩余利润指标,重新使用 ROI 指标作为投资中心财务业绩评价的基本标准。

3. 企业在制订内部转移价格时,实务运用的定价基础包括全部成本、标准成本、市场价格、协议价格。而在中间产品没有市场或处在非完全竞争市场情况下,新出现的具有微观经济学基础的机会成本定价方法却很少为内部销售部门所采用。

4. 成本会计定量分析的使用始于科学管理时代,不过本阶段又新发展了许多定量分析的技术工具。定量模型开始应用于各种成本会计问题,所用的分析技术包括线性规划、非线性规划、概率论、回归分析、假设检验、决策论等。虽然这些模型的应用面较广,但对大多数企业来讲,能保持其稳定和连续的企业却不多。

5. 信息经济学理论、代理理论、交易成本理论引入到管理会计领域。按信息经济学理论,管理会计人员要在不确定环境中选择一套能帮助企业决策的信息系统(如管理会计系统)。它的有用性取决于是否能提供信号给决策者并影响其期望效用大小。

代理理论则将信息经济学方法用于单人决策的情形发展到用于多人决策的情形,将会计信息视为委托人、代理人之间订约的基础;将企业不再视为单一的组织机构,转而认同与企业签约的代理人有不同利益、信息和理念。管理会计信息系统通过提供信号(如实际后果、不同状态发生的可能性、代理人的行动和努力程度)服务于委托人和代理人。但目前代理理论还只能应用于相当简单的组织环境(由于计算均衡结果的复杂和困难),其代理人不愿劳动和不努力的假设,至少对经理人而言是不公正的,因为经理人并非厌恶劳动或更愿意损害企业利益,这种静态技术的假设忽略了知识和革新对企业价值增值的作用。

与代理理论平行发展的是交易成本理论。交易成本理论不同于代理理论的是其不总是借助正式合约来分析所有交易,认为企业是为了应付复杂的、不确定的环境而建立的合作组织,交易改在企业内部完成并由管理过程控制,可以弥补具有一定成本和效率损失的市场交易的局限。交易成本理论应用的缺陷在于交易成本环境难于准确定义,仅以有限方式在实际组织中进行了检验,多数结论缺乏缜密的分析,管理会计中心问题即分权经营单位的业绩评价的手段没有得到相应的发展。

由于本阶段的学术创新缺乏对企业管理会计技术方法的跟踪和借鉴,知识、技术和革新

这些对于当代企业生存至关重要的因素,没有受到管理会计学术机构应有的重视。特别在管理会计学术研究大量地引用经济学理论,却又很少能为企业实际发展所验证,因此它对管理会计实务带来的影响也就非常有限。

五、管理会计技术观念的更新

新制造环境带来的挑战从 20 世纪 80 年代以来,企业的制造环境发生了根本性的变化。企业的生产控制系统开始采用适时制(just-in-time scheduling),追求零缺陷、零库存,并开始采用合作、弹性的管理政策。另一方面,企业的生产制造过程普遍采用计算机控制技术,出现了电脑整合制造的趋势。在此新制造环境下,传统管理会计技术方法由于未能捕捉公司在朝着世界级制造业发展的进程中所取得的进展,未能提供相对准确的成本信息,未能考虑战略决策的需要而面临严峻的挑战,管理会计实务的发展在停滞几十年后重现生机。

在新制造环境下,要求企业管理会计的技术方法以系统理论的观念,综合考虑生产、经营、市场、政策和竞争对手等诸多因素,来实施对企业产品、生产、经营和市场的全面控制和管理。企业将整个经营活动细分为一系列作业活动,并引进了成本作业和成本动因概念,从某种意义上推翻了传统成本性态的认识,而将成本按作业量分别划分和根据成本动因加以确认,这标志着管理会计的技术方法朝着更加有效和务实的方向演进。更由于电脑时代信息技术的飞速发展,企业各部门处于随时信息沟通之中并共享信息库资源,为管理会计新技术方法的运用提供了技术上的保证。从而更有利于管理会计能随时根据环境的变化,而迅速作出整体性的调整和策略。

本阶段管理会计技术方法发展侧重于新的成本管理控制系统的建立,并以新的观念和技术提供有用的成本信息。举其要者,与全面质量管理观念相适应,企业采用了质量成本制度,通过质量成本的计算、报告和分析,期望达到零缺陷的质量管理最高境界;与适时制观念相适应,日、美等国企业采用了改善成本法或倒推成本法;与作业管理观念相适应,企业采用作业成本制度,以作业为成本库,通过作业将成本分配给产品负担,提供更为准确的产品成本信息;与战略管理观念相适应,企业采用战略管理会计,通过产品生命周期法、成本动因分析和价值链分析等方法,进行战略规划和管理业绩评价。

六、当代管理会计技术方法的发展方向

从理论研究方面看,20 世纪 70 年代以前,管理会计的理论研究主要属于规范研究。不同成本服务于不同目的这一指导思想和新古典经济学(如信息经济学、代理理论、交易成本理论)的引入,为规范研究的迅速发展提供了广阔领域。70 年代以来,一大批学者使用经验分析和模拟方法对简单和复杂的管理会计技术方法的优缺点进行了比较,发现简单的管理会计技术方法,有时可能是对信息成本效益的最佳反映,从而证实了管理会计实务使用常规技术方法的合理性(如投资回收期法在企业投资决策中使用最为广泛,而折现的现金流量法使用却不多)。这导致了管理会计研究人员开始注重解释观察到的管理会计实践,管理会计实证研究的倾向开始抬头。

当代管理会计研究人员使用作业研究、概率论、统计、经济学理论中的定量技术作为分析工具,主要在简化的生产环境中研究复杂的信息和订约问题,而对真实的生产环境中管理的信息需要的研究则不多。在新制造环境下,管理现代化的实践和发展,早已领先于管理会计理论研究的发展。由于企业对环境变迁的反应除了引进新的组织形式和产品生产技术之外,也可能引进新的管理会计系统;管理会计研究人员还应深入企业组织现场进行实地研究来归纳和总结这些新的管理会计技术方法。实地研究的倡导者针对实际作业或过程,通过直接观察和访谈等方法,获取研究数据,从而能够得到真实和精确的研究结果。正是由于实地研究的直接目的在于弥补理论和实践的间距,保证理论的创造性和指导实践的生命力,这种研究方法已成为当代管理会计理论研究的最新动向。

从实务改进方向来看,新制造环境下,企业侧重于建立新的成本管理控制系统,并以新观念和技术弥补传统技术方法之不足。发展和完善这种新观念和技术,正是成本管理会计今后改进的方向。然而,目前大部分企业的成本管理控制系统,仍然沿袭 20 世纪早期以投资报酬率(ROI)指标为基础的管理控制系统,偏重短期财务业绩,而忽视长期和非财务量度的业绩表示。这种管理控制系统对经理人采取有效行为以增加企业实际的经济价值的激励能力,较之早期下降很多,甚至还会反向地激励经理人采取牺牲企业长远竞争能力的行为。我们注意到,由于全球范围内激烈的竞争,短期财务业绩的更大压力,机会主义行为的更大空间,职业经理在企业间的频繁更迭,以会计数字为基础的红利计划的广泛使用,致使企业经理进行财务、会计方面的盈余管理的情形十分普遍。靠非生产性、非增值性活动进行盈余管理的一个最具破坏性的后果,可能就是影响企业的长期竞争地位。如减少产品和流程开发、质量改善、顾客联系、人力资源、技术更新等方面的支出后,企业从长期来看将处于不利的地位。而通货膨胀对 ROI 计量的扭曲,更使以 ROI 为基础的管理控制系统对增加企业经济价值的相关和有用性受到质疑。

企业不应将利润数字本身视为目的,而应将其作为事情做得更好后的自然副产品。而且,管理会计本身必须服务于企业的具体战略目标,它也不可能仅仅通过以 ROI 为基础的管理控制系统,来成功地服务于所有企业。我们建议,管理控制系统的改进,一方面要完善短期财务业绩计量,如增加对营业现金流量的考虑;另一方面要采用长期、非财务业绩计量,如创新,质量、生产率、工作能力的提高,市场占有率、人力资源水平的改善及存货占用总成本的减少等,都是可供选择的非财务计量指标。尽管我们可能会发现,某些非财务计量所得的利益与其成本相比并不合算,但多种计量手段的结合使用,制定雄心勃勃但不一定十分精确的业绩评价制度,理应成为管理控制系统所采用的主要技术方法,也是未来发展的必然方向。

第三节 管理会计与财务会计的关系

会计是一个信息系统,企业会计是会计的主体。财务会计与管理会计又是企业会计的两个重要领域。财务会计主要是通过定期的财务报表,为企业外不同企业有经济利益关系

的各种社会集团服务。以提供定期的财务报表为主要手段,以企业外部的投资人、债权人等为主要服务对象,是财务会计的主要特点。管理会计侧重于为企业内部的经营管理服务。采用灵活而多样化的方法和手段,为企业管理部门正确地进行最优管理决策和有效经营提供有用的资料。

财务会计是会计人员以货币为基本计量单位,通过确认、计量、记录、报告等方式,主要为企业外部有关方面,提供企业过去和现在的财务状况、经营成果以及财务状况变动情况的信息,并全面介入企业内部各项业务的一种经济管理活动。管理会计则侧重于为企业内部经营管理服务。它采用灵活而多样的方法和手段,为企业管理部门正确地进行最优化管理决策,提供有用的资料。

一、管理会计与财务会计的相同之处

1. 它们都是现代会计两大基本内容,管理会计与财务会计源于同一母体,共同构成了现代企业会计系统的有机整体。两者相互依存、相互制约、相互补充。

2. 最终目标相同。管理会计与财务会计所处的工作环境相同,共同为实现企业和管理目标和经营目标服务。

3. 相互分享部分信息。管理会计所需的许多资料来源于财务会计系统,其主要工作内容是对财务会计信息进行深加工和再利用,因而受到财务会计工作质量的约束。同时管理会计信息有时也使用一些与财务会计并不相同的方法来记录、分析和预测企业的经营状况。

4. 财务会计的改革有助于管理会计的发展。

二、管理会计和财务会计的区别

(一) 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,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,管理会计又可称为“内部会计”。

(二) 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反映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。

(三) 作用时效不同

财务会计的作用时效主要在于反映过去,无论从强调客观性原则,还是坚持历史成本原

则,都可以证明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、未来三个时态。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”。

(四) 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。

(五) 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,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。

(六) 方法体系不同

财务会计的方法比较稳定,核算时往往只需要运用简单的算术方法。

管理会计可选择灵活多样的方法对不同的问题进行分析处理,即使对相同的问题也可根据需求和可能而采用不同的方法进行处理,在信息处理过程中大量运用现代数学方法。

(七) 工作程序不同

财务会计必须执行固定的会计循环程序。无论从制作凭证到登记账簿,直至编报财务报告,都必须按规定的程序处理,不得随意变更其工作内容或颠倒工作顺序。同类企业的财务会计工作程序往往是大同小异的。

管理会计工作的程序性较差,没有固定的工作程序可以遵循,有较大的回旋余地,企业可根据自己实际情况设计管理会计工作的流程。这样会导致不同企业间管理会计工作的较大差异。

(八) 体系的完善程度不同

财务会计就其体系的完善程度而言,已经达到相对成熟和稳定的地步,形成了通用的会计规范和统一的会计模式,具有统一性和规范性。

管理会计体系尚不够完整,正处于继续发展和不断完善的过程中,缺乏统一性和规范性。