

管理會計研究

Management

Accounting

Research

立信會計出版社

95
F234.3
43
乙

管理會計研究

李天民 著

 立信会计出版社

(沪)新登字 304 号

立信会计丛书

管理会计研究

李天民 著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 9.125 插页 4 字数 219,000

1994 年 10 月第 1 版 1994 年 10 月第 1 次印刷

印数 1—3,000

ISBN7—5429—0224—5/F·0216

定价：20.00 元

前 言

本书系作者从1985年起对研究生讲授《管理会计研究》这门学位课的口授教材,旨在为建立具有中国特色的管理会计理论和方法体系略尽绵力。但由于当时自己的教学科研任务较重,加上该学科的不断推陈出新,虽在近十年内曾三易其稿,仍迟迟未能成书。直至最近在立信会计出版社张立年同志的敦促下,才决心对原稿进行全面调整、充实,遂成斯书。虽内容还不尽如人意,但鉴于管理会计在当前深化改革、扩大开放的新形势下,对改变我国企业长期普遍存在的管理水平低、经济效益差的状况,具有巨大的现实意义。特别是探讨管理会计的基本理论问题、管理会计的理论基础,以及对跨世纪管理会计研究的展望等等,目前在国内外尚不多见。尽管其中大多是一家之言,但为了抛砖引玉,提出来让大家讨论,活泼活泼学术空气,总算是在原有基础上前进了一大步。

总之,这本书的内容,作者虽做了很大努力,但限于自己的水平,缺点和错误在所难免,诚恳希望读者多予批评指正!

最后对立信会计出版社的张立年、赵宏裔等同志给予的帮助,谨此致谢!

李天民

1994年3月于北京

目 录

第一章 西方管理会计的新动向与我们的对策	(1)
第一节 90 年代我国会计改革概况	(1)
一、这次会计改革的总趋向(1) 二、这次会计改革的特点和总体结构(2) 三、这次会计改革的指导思想和总体目标(5) 四、我们的看法(7)	
第二节 我国引进管理会计的简略回顾	(8)
一、当前的形势(8) 二、管理会计的引进(10)	
第三节 西方管理会计发展的历程	(12)
一、会计与管理的关系(12) 二、管理会计发展的四个阶段(13)	
第四节 近年来西方管理会计出现的新动向	(20)
一、当今世界面临的新形势(20) 二、现代管理会计出现了哪些问题(21)	
第五节 西方的对策	(26)
一、美国公司对生产管理制度的改革(26) 二、西方对间接费用分摊的改革措施(29) 三、日本公司采用“灵活生产体系”的新战略(36) 四、日本公司利用管理会计信息系统的特点(39)	
第六节 我们的对策	(41)
第二章 管理会计基本理论问题的研究	(46)
第一节 为什么要研究管理会计理论	(46)
一、问题的提出(46) 二、两个权威性的定义(47)	

三、我们的看法(48)	
第二节 什么是管理会计理论	(48)
一、什么是理论(48) 二、什么是会计理论(49)	
三、什么是管理会计理论(50)	
第三节 管理会计的对象	(51)
一、中西学术界的习惯性差异(51) 二、我国学术界的两种主要观点(52)	
三、作者的看法(52) 四、现代会计的对象究竟是什么(53)	
五、现代会计两个子系统的对象是什么(55)	
第四节 管理会计的职能和目标	(56)
一、职能同目标的关系(56) 二、管理会计的职能是什么(56)	
三、西方对管理会计目标的研究成果(57)	
四、我们对管理会计目标的看法(58)	
第五节 管理会计的基本概念	(59)
一、什么是“概念”(59) 二、什么是财务会计的基本概念(60)	
三、美国会计学会(AAA)提出的管理会计基本概念(61)	
四、国际会计师联合会(IFAC)提出的管理会计基本概念(63)	
五、我们的看法(64)	
第六节 管理会计的原则	(65)
一、什么是会计原则(65) 二、财务会计原则的层次结构与主要内容(66)	
三、管理会计原则的层次结构(68)	
四、管理会计的基本假设(68) 五、管理会计的指导性原则(71)	
六、美国会计学会对管理会计指导性原则的研究成果(72)	
七、我们对管理会计指导性原则的看法(76)	
第七节 管理会计的方法	(78)
一、方法同对象、职能、目标之间的关系(78)	
二、财务会计同管理会计在方法和技术上的差异(78)	
三、	

管理会计的方法论——系统理论和非平衡系统理论(79)	
四、管理会计的具体方法(82)	
第三章 管理会计理论基础的研究	(84)
第一节 行为科学	(84)
一、什么是“行为科学”(84)	
二、行为科学产生的历史背景(84)	
三、行为科学的形成和发展(86)	
四、激励理论概述(88)	
五、领导方式理论概述(95)	
六、行为科学的核心观点(98)	
七、根据行为科学原理建立管理会计信息系统时应注意的几个问题(100)	
第二节 信息经济学.....	(104)
一、信息的涵义和特征(104)	
二、信息经济学的产生及其在管理会计中的应用(105)	
三、信息成本的表现形式(106)	
四、信息价值的特点及其衡量标准(107)	
五、确定信息价值的具体方法(108)	
第三节 代理理论.....	(116)
一、代理理论是怎样出现的(116)	
二、代理理论的目标(117)	
三、代理理论的理论结构(117)	
四、信息的不对称性出现的两大问题(120)	
五、代理理论对管理会计信息的分类及其作用的想法(122)	
六、代理理论在管理会计中的具体应用(123)	
七、代理理论对管理会计的贡献及其局限性(124)	
第四节 灵活理论与社会软件.....	(126)
一、灵活理论的主要论点(126)	
二、灵活理论在管理会计中的应用(129)	
三、社会软件及其与管理会计理论的关系(129)	
四、重视社会软件知识同提高管理会计职能的关系(130)	
第四章 管理会计基本内容的研究.....	(133)
第一节 问题的提出.....	(133)

第二节 从西方教材的抽样调查中来看管理会计的基本内容.....	(134)
一、选择美国五本教材作为样本(134)	
二、五本教材的内容要点(134)	
三、从五个样本中归纳出管理会计的基本内容(138)	
第三节 从企业管理的程序来看管理会计的基本内容.....	(139)
一、企业管理程序(139)	
二、管理会计程序(143)	
三、从管理会计程序(循环)中归纳出管理会计的基本内容(145)	
第四节 我国会计学专业课程体系的研究.....	(146)
一、对我国传统会计学专业课程体系的评价(146)	
二、为适应新形势必须改革传统的会计学专业课程体系(149)	
第五章 基本财务报表信息在管理会计中利用的研究.....	(151)
第一节 概述.....	(151)
一、在管理会计中利用基本财务报表信息的必要性(151)	
二、财务报表分析的主要目标(152)	
三、财务报表分析的基本方法(152)	
第二节 比较分析.....	(154)
一、比较财务报表的编制(154)	
二、比较财务报表对管理会计人员提供的信息(159)	
第三节 趋势分析.....	(160)
一、趋势百分比的计算(160)	
二、趋势百分比表对管理会计人员提供的信息(161)	
第四节 总体结构分析.....	(162)
一、总体结构财务报表的编制(162)	
二、纵向分析与横向分析的结合(163)	
三、总体结构报表也可用来	

比较同一行业不同规模的企业(164)	
第五节 财务比率分析.....	(166)
一、财务比率的意义及其种类(166)	
二、财务结构比率的内容、计算和分析(167)	
三、偿债能力比率的内容、计算和分析(169)	
四、营运能力比率的内容、计算和分析(172)	
五、获利能力比率的内容、计算和分析(176)	
第六节 横向分析中的财务比率.....	(181)
一、为什么在横向分析中也要应用财务比率(181)	
二、增长比率的意义、种类和计算(181)	
三、增长比率的计算案例(182)	
第六章 现金流量表的编制和分析的研究.....	(185)
第一节 现金流量表编制的目的和内容.....	(185)
一、从财务状况变动表到现金流量表(185)	
二、现金流量编制的目的(186)	
三、现金流量表的用途(187)	
四、现金流量表的三个组成部分及其内容(187)	
第二节 现金流量表的编制和分析的基本原理.....	(189)
一、只有经营部分的简化案例(189)	
二、既有经营部分又有投资部分的简化案例(192)	
三、三个部分齐备的简化案例(194)	
第三节 现金流量表的实际编制方法.....	(197)
一、实际编制现金流量表的基本方法(197)	
二、按直接法编表的经营活动部分的现金净流量的计算(197)	
三、按间接法编表的经营活动部分的现金净流量的计算(199)	
第四节 现金流量表编制的实际案例.....	(200)
一、案例给定的资料(200)	
二、按直接法编制现金流量表(203)	
三、按间接法编制现金流量表(206)	

第七章 预测分析的深层次探讨	(208)
第一节 销售预测的重要性及其基本原理	(208)
一、预测分析的意义和内容(208)	
二、销售预测的重要性(208)	
三、销售预测的基本原理(209)	
第二节 销售预测的定性方法	(211)
一、定性方法的意义、适用范围和种类(211)	
二、销售预测的专家意见法(212)	
三、销售预测的顾客意向调查法(215)	
四、销售预测的市场汇总法(217)	
五、销售预测的购买力指数法(218)	
第三节 销售预测的定量方法	(221)
一、定量方法的意义和种类(221)	
二、销售预测的二次曲线法(223)	
三、销售预测的半对数直线法(226)	
四、销售的因果预测模型的建立及其种类(228)	
五、销售预测的多元线性回归法(230)	
第四节 学习曲线与成本预测	(233)
一、学习曲线的基本原理及其应用(233)	
二、如何应用学习曲线法进行成本预测(235)	
第八章 跨世纪的管理会计研究专题	(238)
第一节 质量成本管理会计	(238)
一、产品质量的重要意义(238)	
二、质量成本的意义及其组成(240)	
三、最佳质量成本决策(243)	
四、质量成本控制(249)	
五、质量成本的核算与分析(253)	
第二节 人力资源管理会计	(255)
一、人力资源管理会计的产生及其理论基础(255)	
二、人力资源管理会计的主要内容(256)	
三、人力资源成本会计在人事管理方面的重要作用(257)	
四、人力资源历史成本的计量模型(258)	
五、职务重置	

成本的计量模型(261)	
第三节 社会责任会计.....	(264)
一、社会责任会计的产生及其理论基础(264)	二、社
会责任会计的定义及其主要内容(264)	
第四节 增值会计.....	(266)
一、增值会计的形成和发展(266)	二、增值额的涵义
及其计算(266)	三、增值毛额与增值净额的比较分
析(269)	四、增值表的性质和内容(271)
五、增	
值表的作用(272)	六、增值额指标在宏观经济调控
中的作用(274)	
第五节 现金流量制会计和股权资本成本会计.....	(275)
一、现金流量制会计的特点和目的(275)	二、现金流
量制会计将成为未来会计的发展趋势(276)	三、股
权资本成本会计的由来(277)	四、股权资本成本会
计的意义、特点和作用(278)	五、股权资本成本会计
的理论基础(279)	

第一章 西方管理会计的新动向 与我们的对策

第一节 90 年代我国会计改革概况

一、这次会计改革的总趋向

十四大明确提出我国经济体制改革的目标是建立和发展社会主义市场经济体制。这是我国在计划与市场关系问题上一次重大的理论突破,必将对加快改革开放步伐,促进经济迅速发展,产生深远的影响。而建立社会主义市场经济,必须具备四项基本特征:

(一)每个企业的一切经济活动都必须直接或间接地处于市场关系之中,使市场真正成为推动生产要素合理流动和促进资源优化配置的基本运行机制。

(二)每个企业应建立产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学的现代企业制度,以便自觉地面向市场,成为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的经济实体。

(三)政府部门不直接干预企业生产经营的具体事务,而主要是通过法律、经济、税务和金融等手段来调节和规范企业的经营活动。

(四)每个企业的所有经营活动都要按照一套法规体系来进行。

另外,建立市场经济还应具备两个基本前提条件:一是价格要放开,让市场决定价格;二是要创造一个公平竞争的环境,让所有企业都能积极参与竞争。

我国主管全国企业财务行为和会计工作的财政部,为了适应新形势发展的需要,从1992年5月份开始,先后就会计规章制度出台了一系列改革措施。例如,1992年5月23日颁布了《股份制试点企业会计制度》,6月24日颁布了《外商投资企业会计制度》、《外商投资工业企业会计科目和会计报表》,11月底又发布了《企业财务通则》和《企业会计准则》,随后又陆续出台了十三个新的大行业的企业财务制度和企业会计制度,并定于1993年7月1日起在全国所有企业中实施。所有这些,经过我们最近学习《邓小平选集》第三卷,不难发现它们的制定和出台有个总的趋向,那就是根据邓小平同志南巡讲话的精神,抓住当前有利时机,加快改革开放的步伐,大胆吸收和借鉴人类社会创造的一切文明成果,吸收和借鉴当今世界各国包括西方发达国家的先进经营方式和管理方法,使《企业会计准则》和十三个新的大行业企业会计制度的内容同传统的、为高度集中的计划经济体制服务的前苏联模式完全脱钩,并尽可能使它们同国际会计惯例接轨、协调,借以改善投资环境,吸引更多的外商来华投资,为进一步加快改革开放、促进我国经济腾飞服务,这是完全正确的。

二、这次会计改革的特点和总体结构

众所周知,建国四十多年来我国实行的“统一领导、分级管理”的会计管理体制,是为高度集中的计划经济服务的。它按不同的所有制,分部门、分行业制订所谓“统一”会计制度;而实际上这类“统一”会计制度全国有四十多种。它们之间没有共同遵循的会计政策、会计程序、会计方法和报表体系。因而各类企业提供的会计信息就缺乏统一性和可比性。这不仅会导致各类企业之间的负担水平不相一致,而且会给国家的宏观调控和企业的微观管理带来极大困难。特别是“统一”会计制度,管得太多,统得过死,“打酱油的钱不能打醋”,甚至基层企业修一条道路、建一个厕所,也要事先造计划、打报告,得到批准才能办,企业没有任何财务自主

权。尽管“统一”会计制度的产生有其特定的经济背景,并对该时期国民经济的发展、国家财经政策的贯彻实施曾经发挥过一定的作用。但是,随着我国经济体制改革的逐步深入,横向经济联合的日趋扩大,以及企业的经营方式和所有制形式向多样化、多元化方向发展以后,跨地区、跨部门、跨行业的联营企业、企业集团、合资企业、合作企业、股份制企业、承包制和租赁制等经营方式企业的相继出现,过去那套只适用于单一所有制、单项业务经营的“统一”会计制度就很难适应了。另外,会计本是一种国际通用的商业语言,但我国的“统一”会计制度所依据的会计原理,所采用的会计政策、会计方法和会计报表体系,同国际惯例相去甚远,这就大大影响了对外开放和经济技术交流,也阻碍了吸引外商投资和国际金融组织的优惠贷款项目的进行。

综上所述,可见在当前改革开放的新形势下,过去那一套按不同所有制、分部门、分行业制订的“统一”会计制度已经到了非改不可的时候了。那么怎样改才算合适呢?这就不得不回顾一下我国会计改革的历史。

建国以来我国会计制度曾多次进行改革,其中规模最大的是50年代(1956~1958年)和60年代(1964~1965)两次全国性的改革。它们实际上都是打着反对繁琐哲学的旗号,在简化核算制度、精简会计科目和会计报表上“做文章”。特别是第一次,还出现了“以表代帐”、“无帐会计”等极左思潮,给当时的经济核算和会计工作带来了极坏影响。后来在70和80年代,我国的“统一”会计制度也曾多次配合财政、财务和税收制度的变革作了相应的改革和调整;但只是在原来制度的基础上作些修修补补,根本没有触及会计管理体制和会计核算体系的实质,因而这些都是不科学、不彻底的改革。

而90年代初(1992~1993)的这次会计改革,就再也不能像过去那样采用“零敲碎打”的方式进行了。因为那样做既不能满足当

前建立和完善社会主义市场经济体制的需要,也不利于转换企业经营机制和转变政府职能的要求。这次会计改革的最大特点,正如江泽民总书记在中共十四大报告中所讲的:现在搞市场经济不是对原有的计划经济体制的细枝末节的修补,而是进行一次根本性的变革。当然,这次会计改革也不例外,是针对我国四十多年来传统的会计管理体制和会计核算制度进行一次模式性的彻底变革。即从过去为高度集中的计划经济体制服务的“报帐型”会计模式,向目前为社会主义市场经济体制服务的“经营管理型”会计模式过渡。

这次会计改革的总体结构,约分以下三个层次:

第一层次,财政部以《会计法》为根据,按照市场经济体制、对会计核算工作的要求,制定既符合我国国情,又尽可能同国际会计惯例接轨的《企业会计准则》,使它成为统驭所有企业会计行为的基本规范,借以保证会计信息的真实可靠,相互可比,易于理解,便于利用。

第二层次,财政部根据《企业会计准则》的要求,打破原来不同的所有制和不同部门的界限,重新划分行业,分别制定工业企业、农业企业、商品流通企业、施工企业、交通运输企业、民航运输企业、铁路运输企业、邮电通信企业、金融企业、保险企业、房地产开发企业、旅游饮食服务企业、对外经济合作企业等十三个新的大行业的企业会计制度。它们是适应各行业本身的实际情况和管理的需要而制定的,使《企业会计准则》能在该行业中得以具体实施和操作。

第三层次,基层企业根据《企业会计准则》和本行业的企业会计制度的要求和规定,结合自身的情况和需要,设计制定本企业会计事务处理的具体办法。

必须指出,财政部原打算把这次会计改革的总体结构,同国际会计惯例完全接轨,一步到位:财政部制定《企业会计准则》,会

计制度则由企业自己定。但后来经过广泛征求意见,普遍认为那样做风险太大。由于我国会计人员四十多年来习惯于按照“统一”会计制度办事,依样葫芦,按图索骥。若贸然放手,让企业自己制订制度,容易造成混乱。因而最终确定采用“两步到位”的办法:先在上下两个层次当中,加上十三个新的大行业的企业会计制度这个层次作为过渡。待基层企业经过一段时期(5~6年)的实际应用和操作,达到“驾轻就熟”以后,再把行业制度取消,与国际会计惯例完全接轨。

三、这次会计改革的指导思想和总体目标

我们是社会主义国家,国民经济仍以公有制为基础,需要我们对会计政策的制定和会计信息的利用来调控经济的运行。这种经济背景就决定了我们这次会计改革的指导思想应该是:

(一)会计改革必须同社会主义市场经济体制相适应——会计信息不仅要符合国家宏观调控和企业微观管理的需要,而且要能满足投资者、银行、债权人,以及与企业有经济利害关系的团体或个人的需要。

(二)会计改革必须同当前出现的所有制结构多元化、经营范围扩大化、经营方式多样化的新形势相适应——必须改变传统的会计管理体制和核算办法来适应企业的变化,应着重在会计政策和会计方法上解决投资多元化、利润分配多形式,以及保护国有资产的完整和增值,保护投资者和债权人的权益等方面出现的新情况和新问题。

(三)会计改革必须适应对外开放的大趋势,满足扩大经济技术交流和吸引外资的需要——改革开放十多年来,我国国民经济向国际化、一体化方向发展,积极参与国际经济大循环的趋势已日益明显。特别是在我国恢复关贸总协定缔约国的地位以后,我们必然要走向国际大市场,参与国际分工和国际竞争,这就要求我们的会计改革必须适应这种新形势,恢复“会计是国际通用的

商业语言”的本来面目,逐步走向国际化,同国际会计惯例接轨。

根据上述指导思想,财政部在《会计改革纲要》中,明确提出这次会计改革的总体目标是:“建立与社会主义市场经济相适应的会计体系”。这个目标的基本点是:

1. 在微观方面,每个企业必须适应市场经济发展的要求,逐步建立起以提高经济效益为目的,以强化内部管理为中心,有利于转换企业经营机制的“经营管理型会计”。

这就是说,我们的会计改革,既要对原有的那套按所有制、分部门、分行业制定的“统一”会计制度,进行彻底的、根本性的变革,建立起符合国际标准的财务会计体系;另外还要借鉴西方管理会计的有用经验,建立起具有中国特色的管理会计理论和方法体系。目前,财政部已经出台的一系列改革措施,都是属于财务会计方面的。把这项工作做好了,可以保证我们的企业今后能提供国际通用、真实可靠、科学可比的会计信息;但还不能直接帮助企业改善经营管理、提高经济效益和社会效益。因此,我们的会计改革,今后还要在学习和借鉴西方管理会计的有用经验方面狠下功夫。

2. 在宏观方面,主管全国会计工作的各级财政部门要适应转变政府职能的要求,对会计事务的管理,逐步实现以会计法规(含《会计法》和《企业会计准则》)为主体,同时采用法律、经济和行政这三种手段来改善和加强宏观调控,并充分发挥地方、部门和基层单位的积极性和创造性的会计管理体制。

3. 建立以注册会计师(含注册审计师)为核心的社会经济监督体系。

根据西方国家的经验,注册会计师是商品经济发展到一定阶段的产物,是社会经济监督的核心力量。今后我国随着改革开放的深入和市场经济的发展,必然会对注册会计师事业提出更高的要求。目前我国注册会计师不论在数量上或质量上都远远不能满