



高等院校应用型特色规划教材

管理会计

熊细银 熊晴海 主 编
严春容 副主编



清华大学出版社



管理会计

第二版

中国财政经济出版社



ISBN 7-5097-0000-0

高等院校应用型特色规划教材

管 理 会 计

熊细银 熊晴海 主 编
严春容 副主编

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书共分 10 章,介绍了现代管理会计学的基本理论和方法。主要内容有:总论、成本性态分析和变动成本法、CVP 分析、短期经营决策、长期投资决策、全面预算、标准成本法、责任成本、当代管理会计的新发展与新领域以及计算机在管理会计中的应用。

本书可作为高等院校(专科、本科)财经及工商管理专业学生的教材,也可作为企业管理人员和研究人员的参考用书。

版权所有,翻印必究。举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

本书防伪标签采用特殊防伪技术,用户可通过在图案表面涂抹清水,图案消失,水干后图案复现;或将表面膜揭下,放在白纸上用彩笔涂抹,图案在白纸上再现的方法识别真伪。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/熊细银,熊晴海主编;严春容副主编;—北京:清华大学出版社,2006.1

(高等院校应用型特色规划教材)

ISBN 7-302-11960-0

I. 管… II. ①熊… ②熊… ③严… III. 管理会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 116724 号

出 版 者:清华大学出版社 地 址:北京清华大学学研大厦

<http://www.tup.com.cn> 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 客户服务:010-62776969

组稿编辑:张 瑜

文稿编辑:杨作梅

排版人员:房利萍

印 刷 者:北京市清华园胶印厂

装 订 者:北京鑫海金澳胶印有限公司

发 行 者:新华书店总店北京发行所

开 本:185×230 印张:17.5 字数:353 千字

版 次:2006 年 1 月第 1 版 2006 年 1 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 7-302-11960-0/F·1371

印 数:1~4000

定 价:24.00 元

前 言

管理会计是经济学家把管理与会计两个主体巧妙地融合在一起,以强化企业内部管理,提高经济效益为目标而创建的一门实用性很强的新兴学科。20 世纪 80 年代,我国引进了管理会计。实践证明,管理会计为企业加强内部管理,实现企业目标利润最大化,提高我国企业在国际上的竞争力起到了巨大作用。管理会计是运用灵活多样的方式,在收集、储存、加工经济管理中的产生的,围绕成本、利润、资本 3 个中心,分析过去、控制现在、规划未来,突破了传统会计的框框,更好地发挥会计的职能和作用。管理会计是企业的一个子系统,是决策支持系统的重要组成部分。

本教材具有如下特点:

- 内容丰富。教材包括:成本性态分析和变动成本法、CVP 分析、经营决策、投资决策、全面预算、标准成本、责任成本,当代管理会计的新发展与新区域,计算机在管理会计中的应用。
- 超前性。本教材除详细阐述了手工计算操作外,还介绍了计算机环境中管理会计模型的一般方法以及利用计算机进行技术操作的过程。
- 实用性。本教材将理论与实践紧密结合、深入浅出地进行了阐述。不但能满足企业管理需要,而且对于高等学校财会教学也很实用。本教材安排了适量的练习题及答案,也便于学生复习。

本书由熊细银教授、熊晴海高级会计师任主编,严春容老师任副主编。具体人员分工如下:熊细银编写第 9、10 章,熊晴海编写第 1、2、3 章,严春容编写第 4、5、6 章,韩怡编写第 8 章,周启红编写第 7 章。

本书在编写和出版过程中,得到了南京市事务管理局夏继平高级会计师、江西财政厅熊根泉厅长、南昌铜工艺品厂黄东印厂长的热心指导,得到了南昌理工学院经管系和清华大学出版社的大力支持,同时,我们参考了国内外公开出版的有关教材和学术著作,吸收了他们的最新研究成果,在此,我们表示衷心的感谢。

我们在编写过程中,虽然尽了最大努力,但由于水平有限,书中疏漏和错误之处在所难免,敬请读者批评指正,不胜感谢。

编 者

目 录

第1章 总论.....	1
1.1 管理会计的产生和发展.....	1
1.1.1 20世纪管理会计在西方 形成、发展的历史过程.....	1
1.1.2 管理会计在我国的发展.....	5
1.2 管理会计概念.....	6
1.2.1 管理会计含义.....	6
1.2.2 管理会计的基本前提条件.....	7
1.2.3 管理会计的对象.....	8
1.2.4 管理会计的职能.....	8
1.2.5 管理会计活动的目标.....	10
1.2.6 管理会计原则.....	10
1.2.7 管理会计工作程序.....	12
1.3 管理会计内容体系 and 特点.....	12
1.3.1 管理会计的内容体系.....	13
1.3.2 管理会计的特点.....	13
1.4 管理会计与财务会计的联系区别.....	15
1.4.1 管理会计与财务会计 的区别.....	15
1.4.2 管理会计与财务会计 的联系.....	18
1.4.3 管理会计与财务管理 的关系.....	18
1.5 管理会计的工作组织.....	19
1.5.1 管理会计人员在企业 组织结构中的位置.....	19
1.5.2 会计部门的职责分工.....	20
小结.....	21
练习题与思考题.....	22

第2章 成本性态分析和 变动成本法.....	25
2.1 成本分类.....	26
2.1.1 成本按经济用途分类.....	27
2.1.2 成本按其性态分类.....	28
2.1.3 成本按其与产品的 关系分类.....	29
2.1.4 成本按其可控性分类.....	29
2.1.5 成本按经营决策的 不同要求分类.....	29
2.1.6 成本按实际发生的 时态分类.....	30
2.1.7 成本按可追踪性分类.....	30
2.1.8 成本按可盘存性分类.....	31
2.1.9 成本按与决策的关系分类.....	31
2.2 成本性态的分析.....	31
2.2.1 成本性态的概念.....	31
2.2.2 按其性态(又称为 成本习性)分类.....	32
2.2.3 相关范围的解释.....	34
2.2.4 管理会计的成本公式 及其性态模型.....	36
2.3 混合成本及其分解.....	37
2.3.1 混合成本的概念及分类.....	37
2.3.2 混合成本的分解.....	39
2.4 变动成本法.....	44
2.4.1 全部成本法概念.....	44
2.4.2 变动成本法概念.....	45
2.4.3 两种成本法的对比实例.....	47
小结.....	51

练习题与思考题	52	4.3.7 生产最优组合决策	94
第3章 CVP 分析	56	4.4 产品定价决策	97
3.1 预测损益分界点	56	4.4.1 定价决策的意义	97
3.1.1 预测损益分界点的方法	57	4.4.2 定价决策分析的方法	97
3.1.2 多品种的损益分界点	61	4.5 存货决策分析	101
3.2 本·量·利分析的假设条件	62	4.5.1 存货决策的意义	101
3.3 敏感性分析	65	4.5.2 存货成本	101
3.4 本·量·利分析的进一步应用	70	4.5.3 存货的 ABC 分类 管理方法	103
3.4.1 预测目标利润	70	4.5.4 经济订货批量的决策	104
3.4.2 本·量·利分析在经营 决策中的作用	71	4.5.5 再订货点的决策	106
小结	73	4.5.6 经济订货批量的扩展模型	107
练习题与思考题	74	小结	109
第4章 短期经营决策	76	练习题与思考题	110
4.1 预测的理论要点	76	第5章 长期投资决策	113
4.1.1 预测的意义和特征	76	5.1 投资决策的基本概念	113
4.1.2 预测分析的方法和步骤	77	5.1.1 投资的概念	113
4.1.3 预测的基本内容	79	5.1.2 投资决策的基本概念	114
4.2 决策的理论要点	83	5.2 投资决策需要考虑的重要因素	114
4.2.1 决策分析的概念	83	5.2.1 资金时间价值	114
4.2.2 决策的程序和分类	84	5.2.2 现金流量的测算	117
4.3 生产决策分析方法	86	5.3 投资决策分析的基本方法	118
4.3.1 生产何种产品的决策分析	86	5.3.1 非贴现法	118
4.3.2 亏损产品是否应该 停产的决策	88	5.3.2 贴现法	120
4.3.3 亏损产品是否转 产的决策分析	90	5.4 投资决策基本分析方法 的应用举例	124
4.3.4 接受追加订货的 决策分析	90	5.4.1 固定资产购置或 建造的决策	124
4.3.5 零部件自制还是 外购的决策	91	5.4.2 固定资产的经济寿命	125
4.3.6 半成品是否继续 加工的决策	94	5.4.3 固定资产的更新改造决策	126
		5.5 投资决策应用中的几个问题	127
		5.5.1 投资决策中的“资金 成本”问题	127
		5.5.2 投资风险程度的估量	132

小结	134	7.2.1 直接材料标准成本的制定	163
练习题与思考题	136	7.2.2 直接人工标准成本的制定	164
第 6 章 全面预算	138	7.2.3 制造费用标准成本的制定	164
6.1 全面预算概述	138	7.3 标准成本差异的计算与分析	165
6.1.1 全面预算的意义和作用	138	7.3.1 直接材料差异的 计算与分析	165
6.1.2 全面预算体系的构成内容	139	7.3.2 直接人工标准成本 差异的计算与分析	166
6.2 全面预算的编制方法	140	7.3.3 制造费用差异的计算 与分析	167
6.2.1 固定预算方法与弹性 预算方法	141	7.4 标准成本差异的账务处理	169
6.2.2 增量预算与零基预算	143	7.4.1 账户的设置	169
6.2.3 定期预算与滚动预算	146	7.4.2 期末对成本差异的处理	169
6.2.4 概率预算	148	7.4.3 应用举例	169
6.3 全面预算的编制	149	小结	173
6.3.1 销售预算	149	练习题与思考题	174
6.3.2 生产预算	150	第 8 章 责任成本	176
6.3.3 直接材料预算	151	8.1 责任成本概述	176
6.3.4 直接人工预算	152	8.1.1 责任会计与分权管理	176
6.3.5 制造费用预算	152	8.1.2 责任会计制度的构成	177
6.3.6 产品成本和期末 存货成本的预算	153	8.1.3 建立责任会计制度应 遵循的原则	178
6.3.7 销售费用及管理 费用的预算	154	8.2 成本中心	178
6.3.8 现金收支的预算	154	8.2.1 成本中心的设置	178
6.3.9 预计损益表	156	8.2.2 成本中心的考核	180
6.3.10 预计资产负债表	157	8.3 利润中心	181
小结	157	8.3.1 利润中心的设置	181
练习题与思考题	159	8.3.2 利润中心的考核	182
第 7 章 标准成本法	161	8.3.3 利润中心责任报告	183
7.1 标准成本概述	161	8.4 投资中心	184
7.1.1 标准成本法的特点	161	8.4.1 投资中心的设置	184
7.1.2 标准成本	162	8.4.2 投资中心的考核	184
7.1.3 标准成本的种类	162	8.5 内部转移价格	187
7.2 标准成本的制定	163	8.5.1 内部转移价格的含义	187

8.5.2 内部转移价格制定的原则.....187	10.1.1 管理会计模型库的意义.....215
8.5.3 内部转移价格的类别 与确认方法.....188	10.1.2 管理会计模型库的作用.....216
8.5.4 内部转移价格的运用.....189	10.2 管理会计模型库简介.....216
小结.....191	10.2.1 线性分析类模型.....217
练习题与思考题.....192	10.2.2 本量利分析类模型.....218
第9章 当代管理会计的 新发展与新领域.....195	10.2.3 投资分析类模型.....220
9.1 当代管理会计的新发展 与新领域综述.....195	10.2.4 决策分析模型.....220
9.1.1 成本管理方面.....195	10.2.5 库存与订价分析模型.....221
9.1.2 决策分析与评价方面.....196	10.3 管理会计常用模型库的 使用与安装.....222
9.1.3 人本管理方面.....197	10.3.1 管理会计模型库 系统运行环境.....222
9.2 当代管理会计的几个主要 新发展与新领域.....198	10.3.2 管理会计模型库 系统启动.....222
9.2.1 作业成本计算与 作业成本管理.....198	10.3.3 管理会计模型 系统的安装.....223
9.2.2 人力资源与人力 资源管理会计.....200	10.4 线性模型的实例.....226
9.2.3 质量成本管理会计.....201	10.5 成本、业务量和利润分析.....230
9.2.4 战略管理与战略管理会计.....204	10.6 投资分析模型.....232
9.2.5 价值链会计.....209	10.7 决策分析.....235
小结.....211	10.8 库存分析模型.....238
练习题与思考题.....213	小结.....241
第10章 计算机在管理 会计中的应用.....215	练习题与思考题.....242
10.1 管理会计模型库.....215	附录A 资金的时间价值系数表.....245
	附录B 参考答案.....255
	参考文献.....267

第 1 章 总 论

会计是现代管理科学的一个重要的组成部分,管理会计则是会计的一个重要分支。管理会计自问世以来,已经有了近一个世纪的历史。作为一门相对独立的新兴的综合性交叉学科,它不仅是商品经济发展的产物,同时也是多种方法和思想的结果。同任何新鲜事物一样,管理会计也同样经历了由简单到复杂、从低级到高级的各个阶段,并随着当前的经济发展,还在继续地拓宽、完善和发展着。

本章学习目标

- 了解管理会计的产生和发展
- 知道管理会计的定义
- 掌握管理会计与财务会计的关系
- 熟悉管理会计的工作组织

1.1 管理会计的产生和发展

企业是以营利为目的的组织,其出发点和归宿是盈利。企业目标可以概括为生存、发展和获利。为了实现这一系列目标,经营者都需要信息,管理会计就是这样一种提供有用信息的系统。什么是管理会计,国内外会计界众说纷纭。让我们先简单了解一下管理会计发展史。

1.1.1 20 世纪管理会计在西方形成、发展的历史过程

管理会计自问世以来,已经有了近一个世纪的历史。在这个过程中,同其他任何事物一样,管理会计的实践和理论从无到有、从小到大,经历了由简单到复杂、从低级到高级的发展阶段。

1. 20 世纪初到 50 年代——追求效率的管理会计时代

1911 年,西方管理理论中古典学派的代表人物(西方称其为科学管理之父)——泰罗发表了著名的《科学管理原理》,开辟了企业管理的新纪元。伴随着泰罗科学管理理论在实践中的广泛应用,“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等这些与泰罗的科学管理直接相联系的技术方法开始被引进到管理会计中,取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式应运而生。与此同时,会计学术界也开始涉及管理会计有关问题的研究。1918 年开始,埃默森、哈里森一直致力于标准成本的研究,他们首次阐述分析标准成本差异的

分析方法,先后发表了《有助于生产的成本会计》、《新工业时代的成本会计》和《成本会计的科学基础》等著作。1919年,美国全国成本会计师协会成立,开始了标准成本会计的推广工作。到20年代,标准成本已经十分普及并有了很大发展。1930年,哈里森还把他对标准成本计算的研究成果写成了《标准成本》一书。1920年美国芝加哥大学首先开设了“管理会计”讲座,主持人麦金西被誉为美国管理会计的创始人。1921年6月美国国会颁布了《预算与会计法》,对当时的民间企业推行预算控制产生了决定性的影响。标准成本计算和预算控制都产生于这个时期的美国。1922年,麦金西出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》,全面介绍预算控制的理论。同年,奎因坦斯出版了《管理会计:财务管理入门》一书,“管理会计”这个名称就是在奎因坦斯的专著中首次明确提出来的。1924年麦金西又公开刊印了世界上第一部以“管理会计”命名的著作《管理会计》。同时,布利斯所写的一部管理会计方面的著作《通过会计进行经营管理》也问世了。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作,其实只不过介绍了会计如何应用标准成本法和实施预算控制的一些经验之谈。这标志着管理会计原始雏形已经形成。

在此阶段,以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计,其基本点是在企业的战略、方向等重大方向问题已经确定的前提下,协助企业解决在执行过程中如何提高生产效率和生产经济效果问题。这个时期的管理会计追求的是“效率”(Efficiency),它强调的是把事情做好。

有的人又把这个阶段称为传统管理会计阶段,在追求效率的管理会计时代,管理会计的内容主要包括预算和控制,尽管后来人们又充实了成本习性、本量利分析及变动成本法等管理会计基础理论和方法,但在实践中,管理会计的行为还始终停留在个别或者分散的水平上,着眼点仅限于既定决策方案的落实和经营计划的执行上,其职能集中体现在“控制”方面,因此,传统管理会计的特征是以控制会计为核心的。

2. 20世纪50年代至80年代——追求效益的管理会计时代

第二次世界大战后,特别是20世纪50年代以后,西方国家进入了所谓战后期。这时的西方国家经济发展出现了许多新的特点。资本主义企业本身和它们所处的外部环境,都发生了巨大变化,各垄断集团之间的竞争加剧了,通货膨胀率上升,资本利润率下降,面对突如其来的这种情形,战前曾风靡一时的“科学管理学说”就显得非常被动,其重局部、轻整体的根本性缺陷暴露无遗,并不能与之相适应。正是由于泰罗的科学管理学说的根本缺陷,不能适应战后西方经济发展的新形势和新要求,企业加倍注意经营管理,由此带来了西方管理理论研究新高潮,现代管理科学的形成和发展,对管理会计的发展,在理论上起着奠基和指导的作用,在方法上赋予现代化的管理方法和技术,使其面貌焕然一新。

50年代开始,美英等发达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的主干课程,西方的会计学者撰写了大量的管理会计教材、专著、论文。

在50年代,美国各大企业普遍建立了专门行使控制职能的总会计师制,目的在于有效

地实行内部控制。1955年美国会计学会拟定计划,对施行控制最常用的成本概念加以明确。在1958年的一份研究报告中,又以管理实践中的各种管理会计方法为素材,对其本质意义和使用方法作了说明。在该份报告中明确地指出了管理会计基本方法即标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析法、变动预算和边际分析等,从而组建了管理会计方法体系的基础。60年代,电子计算机和信息科学的发展,产生了“业绩会计”和“决策会计”,从而使管理会计的理论方法体系进一步确定。1962年贝格尔和格林发表的《预算编制和职工行为》对管理会计的另一个重要内容——行为会计作了精辟的论述。进入70年代之后,又有柯普兰的《管理会计和行为科学》、霍普伍德的《会计系统和管理行为》等优秀著作问世。上述这些著作对管理会计理论方法体系的形成与完善具有一定的意义。到70年代末,美国学术界对于管理会计理论体系的研究可谓达到了高峰,成本(管理)会计命名的专著和教科书有近百种之多。其中,最有代表性的当属穆尔和杰德凯合著的《管理会计》、纳尔逊和米勒合著的《现代管理会计》和霍恩格伦的《管理会计导论》等。这些著作在美国相当流行,被公认为美国各大学会计专业的权威教材。

1952年在伦敦举行的会计师国际代表大会上,正式提出了“管理会计”这一术语。

在这个阶段,管理会计适应现代经济管理的要求,不仅完善发展了规划控制会计的理论与实践,而且还逐步充实了以“管理科学学派”为依据的预测决策会计和以行为科学为指导思想的责任会计等内容,基本上形成了以预测决策会计为主、以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。

这个时期的管理会计追求的是“效益”,它强调的是首先把事情做对,然后再把事情做好。至此,管理会计形成了以“管理科学学派”为依据的“决策与计划会计”和以“行为科学”为指导思想的“执行会计”为主体的管理会计结构体系。

3. 管理会计转型时代(20世纪80年代)

起初,西方学者只是把管理会计理解为各种专门技术的应用,因此只是注重管理会计的实用性,而不注重它的理论研究。进入80年代,由于“信息经济学”和“代理理论”的引进,管理会计又有了新的发展。管理会计从实用的角度转向了理论研究、数量经济分析、风险分析、数理统计推断、运筹学、管理工程学、现代决策论、控制论、现代心理学、行为科学及电子计算机技术应用,极大地丰富了管理会计内容。

在西方管理会计的发展历程中,管理会计的研究存在两大流派:传统学派和创新学派。传统学派主张从早期的标准成本、预算控制和差异分析的立场出发,一切以成本为中心,重视历史经验的积累,在总结历史经验的基础上加以发展,并就如何提高企业经营管理水平和经济效益提出一些新课题。传统学派的代表人物主要是美国斯坦福大学的查尔斯·T·霍恩格伦教授、哈佛大学的罗伯特·N·安东尼教授、德克萨斯大学的威尔思教授、英国曼彻斯特大学的罗伯特·W·斯卡彭斯教授等。查尔斯·T·霍恩格伦教授的《管理会计导论》可以算是传统学派的代表作。创新学派主张尽可能采用诸如数学和行为科学等相

关学科的理论与方法研究管理会计问题。他们强调全面创新, 偏好数学模型, 依靠计算机技术解决预测、分析和决策所面临的复杂问题。创新学派的代表人物主要是美国哈佛大学商学院的罗伯特·S·卡普兰、大平路德大学的托马斯·H·约翰逊等。卡普兰的《高级管理会计》(第一、二版)是创新学派的代表作。

进入 80 年代之后, 一贯极力倡导管理会计研究必须大量引进数学分析方法, 使之朝着紧密化方向发展著称的创新学派代表人物卡普兰却认为管理会计研究方法必须改弦易辙, 主张会计学者必须走出办公室, 到实践中去, 以寻求新的理论与方法。这标志着管理会计进入了一个新的发展阶段——反思期。

早在 1984 年, 卡普兰就指出: 对于那些尚未从事会计实务的人而言, 有关管理会计实务方法的知识纯粹来源于教科书, 而管理会计教科书中的方法与实例有相当一部分内容缺乏系统的观察与实验。特别是一些研究人员依然在追求构建高度复杂但却日益偏离实际的数学分析模型。实际上, 这些缺乏实践基础而又故弄玄虚的数学模型通常使实务工作者感到扑朔迷离, 难以在实践中应用。为此, 卡普兰认为, 没有经过实践检验的会计理论是空洞的理论, 没有理论指导的会计实践则通常带有盲目性。在会计科学的发展史上, 理论与实践常常不同步, 经验研究方法却为解决这个问题提供了一个有效的途径。

1987 年, 卡普兰与约翰逊合作出版了轰动西方会计学界的专著《相关性消失: 管理会计的兴衰》。他们认为近年来的管理会计实践一直没有多大变化, 现行的管理会计体系必须进行根本性的变革, 才能适应当今科学技术与管理科学发展的新经济环境。针对上述观点, 西方管理会计学家作出了积极反应。最具有代表性的当属英国伦敦经济学院布拉米奇和比姆尼合作的调研报告《管理会计: 发展而不是革命》。该报告回顾了英国对管理会计实践所开展的各项研究, 认为尽管近年来英国管理会计在知识体系和技术方法上并没有多大的变化, 但是, 管理会计实践的性质却发生了重要变化。他们并不认为管理会计目前存在着十分严重的危机, 即便存在的话, 也不像约翰逊和卡普兰说得那么严重。由此, 他们也不认为管理会计体系需要革命性的彻底变革, 而是应该在现有基础上, 通过对管理会计实践经验的研究, 特别是通过案例研究逐步摸索出一套能够与实践相结合的理论与方法体系。他们强调这个体系的建立应该是对现有管理会计体系的不断发展与完善, 而不是对其作出彻底的否定和根本性的变革。英国曼彻斯特大学斯卡彭斯则认为探讨管理会计理论与实践之间的差距应该从管理会计的理论本身去找原因, 不能仅从客观方面找理由或责备实际工作者。从管理会计理论方面而言, 存在两个比较严重的问题:

(1) 管理会计的知识体系不能满足决策者的需要。

(2) 管理会计理论所依据的某些假设与现实不符。

为了解决这两个问题, 管理会计研究人员需要重新研究管理会计的理论基础, 并深入了解实际情况。这是探讨管理会计理论与实践相脱节的原因并寻求缩短两者差距的正确方法。

为此, 卡普兰等人致力于管理会计信息相关性的研究, 迎来了一个以“作业”为核心

的“作业管理会计”时代。从1988年到1990年,罗宾·库珀和卡普兰连续在《成本管理杂志》推出多篇论述作业成本计算的文章,从而在西方掀起了一场“作业成本计算”研究浪潮。“作业成本计算”和“作业管理”成为西方管理会计教材的“新宠”。与波特提出的“价值链”观念相呼应,管理会计借助于“作业管理”,又致力于如何为企业“价值链”优化服务。管理会计在20世纪80年代取得许多引人注目的新进展都是围绕着管理会计如何为企业“价值链”优化和价值增值提供相关信息而展开的。

4. 管理会计主题转变的过渡时期(20世纪90年代)

在20世纪90年代以前管理会计发展历程中,现代管理会计沿着“效率→效益→价值链优化”发展。这个发展轨迹基本上围绕“价值增值”(Value-added)这个主题而展开。90年代,变化是当今世界经济环境的主要特征。基于环境的变化,管理会计信息搜集的任务从管理会计人员转移到这些信息的使用者,保证了企业能以一种及时的方式搜集相关信息,并据此作出反应。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框,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。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90年代可视为管理会计主题转变的过渡时期。

1.1.2 管理会计在我国的发展

有人认为我国从20世纪70年代末80年代初开始向发达国家学习引进有关管理会计知识,其实时间应更早,大致经历了三个层面。

1. 宣传介绍层面

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。

我国会计理论工作者积极从事外文管理会计教材的翻译、编译工作。1979年由机械工业部组织出版了第一部《管理会计》。后来于1982年前又组织有关专家出版了第二本《管理会计》(高校教材)。组织了全国性管理会计师培训和讲座,同时聘请了外国学者来我国主讲管理会计。

2. 实践执行层面

我国会计学界多次发起学习管理会计、应用管理会计、建立具有中国特色的管理体系的热潮。实行计划经济体制时期,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。20 世纪 60 年代初期,我国大冶钢厂推行的“五好”小指标竞赛,早已体现“平衡计分卡”的精髓。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”。除此之外,还有资金成本归口分级管理、生产费用表、成本管理的群众路线和厂内银行等等都具有鲜明特色。此外,早在 1951 年《大众会计》创刊号就发表了汪慕恒先生的一篇比较详细介绍成本性态及其与利润关系的文章——《固定支出与变动支出》。

3. 改革创新层面

1978 年之后,我国进入了改革开放时期。在 20 多年的企业改革过程中,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。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,我国责任会计进入一个高潮期。

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。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”可谓管理会计在我国企业应用的典范。

1.2 管理会计概念

管理会计是会计与管理的结合,它是以财务会计信息为主要依据,以经济数学方法为主要手段,对企业的经营管理进行规划的控制,以获得最佳经济效益的一个会计分支。

1.2.1 管理会计含义

国外会计学对管理会计的定义有过两个阶段。在狭义管理会计阶段,会计界认为管理会计中是为企业内部管理者提供规划与控制所需信息的内部会计。狭义的管理会计定义是

管理会计是以企业为主体展开其管理活动, 是企业界管理当局管理目标服务的, 是一个信息系统; 在广义管理会计阶段, 管理会计定义核心内容是以企业为主体展开其管理活动, 为企业界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局等非管理集团服务, 作为一个信息系统, 客观存在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, 从内容上看, 管理会计既包括财务会计, 又包括成本会计和财务管理。

我们认为, 管理会计是以提高经济效益为终极目的的一整套信息处理系统, 通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其有关资料进行整理、计算、对比、分析和报告, 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, 并有助于企业作出各种决策。其重点在于管理, 而不是核算。

1.2.2 管理会计的基本前提条件

管理会计的基本前提条件又称为管理会计假设, 它是管理会计人员在特定的现实社会和经济条件下, 对有些会计事项和经济业务, 根据客观的事实和趋势作出的合乎情理的判断和解释, 用来指导管理会计的具体实务。它是决定管理会计运行发展的基本前提和制约条件。但目前理论界的观点各不相同, 说明这一理论尚在发展中。

1. 管理会计的主体假设

管理会计的会计主体是指管理会计为之服务的对象, 它可以是企业单位及其内部各责任单位, 也可是其他组织。因为管理会计的主体必须服务于管理会计的目标, 服从于企业的生存发展, 为实现企业财富最大化而进行预决测、规划控制以及评价。因此, 管理会计的主体是每个进行预决测、规划控制以及评价的责任中心。

它是空间范围的假定。因为它可以是传统的大工厂、大车间, 也可以是流水作业生产方式下的被分散在各个作业点的生产小组的“无实体公司”。企业内部的每个员工都要参与企业的管理与决策, 所以, 管理会计的会计主体具有多个会计主体层次, 即层次性。

2. 管理会计的期间假设

会计期间, 也叫会计分期, 是指企业持续营运过程划分为若干个期间。它是时间范围的假定。但管理会计的会计期间受其灵活、机动的特征的影响, 具有很大的弹性和灵活性, 不会像财务会计那样按自然月、季、年来分期, 而应该根据企业经营管理的实际情况来分期, 短到小时、半天、一天, 长到十年或几十年。比如生产小组或个人被企业雇佣, 为企业工作时是企业的责任中心, 而一旦任务完成, 其责任中心的工作也就结束了。完全根据管理者的需要出具内部报告。

3. 管理会计的计量假设

由于管理会计具有十分重视非货币系统信息的特征, 所以管理会计计量方法除利用财

务会计中的货币计量方法之外,还利用其他非货币计量方法。尤其在知识经济时代,大量的非货币计量的信息充斥于社会经济生活中,企业的管理人员及其他各个责任中心需要从中选择对本企业有用的信息,即利用管理会计所提供的货币性和非货币性信息来满足其各方面的需求。

4. 管理会计的营运假设

营运假设是指会计主体的生产经营活动不受限制。因为只有这样,才能保证管理会计才的预测、决策、控制和业绩评价等各项工作采用的方法保持稳定和有效。它是对会计主体营运方式的假定。

5. 管理会计的精确度假设

由于管理会计的工作重点是着眼点在未来,不确定性因素很多,所以对它提供的数据不要求非常精确,近似值就可以。

1.2.3 管理会计的对象

管理会计的对象指管理会计观察或思考的客体或行为的目标。或者说是以作为价值运动表现形式的资金运动。通俗地讲是指管理会计职能对什么来实行。

国内对此有三种不同的观点。有的学者认为管理会计的对象是企业的现金流动,因为现金流动的存在贯穿于管理会计学各章内容;通过现金流动可以把生产经营中的资金、成本利润等几个方面联系起来,进行统一评价,为改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合性的信息;现金流动可以具有最大的综合性和敏感性,可以在预测、决策、预算、控制、考核和评价等各个方面发挥能动性作用。有的学者认为管理会计的对象是价值差量,其主要理由是价值差量是对现代管理会计的基本内容(包括成本性态、本量利、责任会计等)进行研究的基本方法,并能贯彻始终;价值差量具有很大的综合性(管理会计差量包括了价值量、实物量和劳动量);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涉及,其他内容并不直接涉及现金流动。还有的学者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,他们认为管理会计的对象涵盖了所有时空的资金运动,把资金运动作为管理会计的对象与管理会计的实践及历史发展相吻合。

1.2.4 管理会计的职能

职能是事物内在的、固有的、客观的功能或属性,是不以人的主观意志为转移的。我们认为管理会计职能是预测、决策、组织、规划、控制和评价等职能。