



○21世纪会计学专业应用型本科规划教材○

管理会计

尹美群◎主编 李 伟 陈咏英◎ 副主编

理论体系阐述清晰，注重管理会计的最新发展成果
关键知识点分析透辟，重视案例研讨与事例解释

紧扣企业会计新准则

突出案例研讨，理论梳理与实践发展密切结合



旅游教育出版社



○21世纪会计学专业应用型本科规划教材○

管理会计

尹美群○主编

李 伟 陈咏英○副主编



旅游教育出版社

· 北 京 ·

策划编辑: 赖春梅
责任编辑: 赖春梅 吕心鹏
特约编辑: 于 汐

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/尹美群主编. —北京: 旅游教育出版社, 2009.2

21世纪会计学专业应用型本科规划教材

ISBN 978-7-5637-1795-8

I. 管… II. 尹… III. 管理会计—高等学校—教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第208406号

21世纪会计学专业应用型本科规划教材

管理会计

尹美群 主编

李 伟 陈咏英 副主编

出版单位	旅游教育出版社
地 址	北京市朝阳区定福庄南里1号
邮 编	100024
发行电话	(010) 65778403 65728372 65767462(传真)
本社网址	www.tepcb.com
E-mail	tepx@163.com
印刷单位	中国科学院印刷厂
装订单位	河北省三河市金星装订厂
经销单位	新华书店
开 本	787×1092 1/16
印 张	15.75
字 数	318千字
版 次	2009年2月第1版
印 次	2009年2月第1次印刷
印 数	1-3000册
定 价	29.50元

(图书如有装订差错请与发行部联系)



前言

我们在编写本书时,恰逢中国会计准则与会计制度正在发生重大变革,本书充分考虑了当前我国会计制度的变革以及企业管理会计实践的需求,并且借鉴了西方国家管理会计教材的先进成果。本书无论在内容上还是形式上,都进行了一些新的尝试。

本书作为管理会计的一本入门教材,以较多的笔墨讲述了管理会计的基本原理。本书第一章至第七章涵盖了这些基本原理。第九章作业管理部分,尚属发展中的理论,由于当前许多企业在实践过程中也在尝试应用这种会计管理法,因此我们也作了一定深度的介绍。

本书吸收了国内外最新的知识内容,兼顾了中西方管理会计理论的最新发展,同时对于成熟的理论也作了系统讲述,从而让读者一方面可以系统学习管理会计的理论知识,另一方面能够了解并掌握管理会计中的前沿内容。为了能让读者带着问题阅读每一章的内容,我们在每一章的篇首,都用一个小例子开篇将主要内容引出来。我们还在每章安排了本章小结与思考题,使读者学习完每一章内容之后,能够梳理出一些重要结论。

本书对管理会计进行了全面系统的阐述,内容丰富,通俗易懂,适用于开设管理会计的本、专科院校,以及作为经济管理类人员在职培训教材和自学参考书。

本书由尹美群任主编,李伟和陈咏英任副主编。参加本书初稿编写工作的有尹美群、李伟、陈咏英三位老师,以及张海霞和陶蕾两位硕士研究生。初稿完成后,由尹美群统一定稿。

由于编者水平有限,书中难免存在一些不妥之处以及尚未发现的错误,请广大读者批评指正。

作者

2008年11月于北京

第一章 管理会计概论	1
第一节 管理会计的概念	1
第二节 管理会计的产生与发展	4
第三节 管理会计的基本理论	9
第四节 管理会计人员的行为规范	16
第二章 成本性态分析及变动成本法	19
第一节 成本及其分类	19
第二节 成本性态分析	21
第三节 变动成本法概述	27
第四节 变动成本法和完全成本法的区别	29
第五节 变动成本法的优缺点及应用	33
第三章 本量利分析	37
第一节 本量利分析概述	37
第二节 保本分析	42
第三节 保利分析	57
第四节 敏感性分析	64
第四章 预测分析	71
第一节 预测分析概述	71
第二节 销售预测	75
第三节 成本预测	84
第四节 利润预测	97
第五节 资金需要量预测	101



第五章 短期经营决策	107
第一节 短期经营决策的相关概念和一般方法	107
第二节 是否生产决策	114
第三节 生产品种决策	119
第四节 如何生产决策	125
第五节 不确定条件下的生产决策	129
第六节 定价决策	133
第七节 存货决策	137
第八节 质量决策	143
第六章 长期投资决策	150
第一节 长期投资决策概述	150
第二节 货币时间价值	152
第三节 现金流量	160
第四节 长期投资决策的评价指标	164
第五节 投资敏感性分析	179
第六节 风险投资决策	182
第七章 全面预算	189
第一节 全面预算概述	189
第二节 全面预算的编制	193
第三节 预算编制的其他具体方法	201
第八章 责任会计	210
第一节 责任会计概述	210
第二节 责任中心及其业绩考核	213
第三节 内部转移价格	222
第九章 作业管理	228
第一节 作业成本法概述	228
第二节 作业成本核算的过程	232
第三节 作业管理	240

第一章

管理会计概论

【引例】

张明是一名刚刚就职于某咨询公司的会计师。上班第一天有一名客户问他，管理会计与财务会计有什么区别？是不是也是用来记录公司账目的，它又和公司管理是什么关系？张明想了想，觉得回答这些问题的确需要仔细思索一番。那么本章将对这些问题给予一一的阐述。

现代会计是社会经济与管理信息系统的重要组成部分，无论是在微观经济管理还是在宏观经济管理中都起着重要的作用。自15世纪复式记账方法问世至今，会计已经经历了几百年的发展历史。历史表明会计的发展是随着一个社会商业的繁荣、科学技术的进步、经济和文化的发展、政治和法律的变革而不断地演变和发展着的，可以说会计的发展水平是一个社会经济发展和商业繁荣状况的重要标志。20世纪初以来，管理会计迅速发展，并且成为与财务会计并列的会计分支，这是现代社会经济和科学技术及管理水平发展的必然结果。财务会计和管理会计相并列可以说是现代会计的重要特点，两大会计分支各司其职，成为现代社会经济信息系统的重要组成部分，服务于现代企业经营管理 and 经济发展的需要。

第一节 管理会计的概念

一、管理会计的概念

西方学术界对管理会计所下的定义，可以分为两类：一类属广义定义，以1981年美国全国会计师联合会（NAA）对管理会计所下定义为代表；另一类属狭义定义，以1988年国际会计师联合会对管理会计所下定义为代表。



原 NAA 下设管理会计实务委员会于 1981 年发布的管理会计公告《SMA1A: 管理会计的定义》中,将管理会计定义为:“管理会计是向管理当局提供关于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递过程。管理会计还包括为诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团编制财务报告。”这将管理会计视为囊括一切的大会计体系,财务会计等只是其中的分支系统,并且这个大体系仍然将管理会计作为一个分支系统嵌套其中。

1988 年 IFAC 对管理会计下的定义与 1981 年 NAA 所下定义的最大区别在于:其一,明确了管理会计信息的来源是广泛的,不仅包括财务信息而且包括经营信息,从而为管理会计理论与技术方法的创新拓展了空间;其二,明确了管理会计信息的使用者是唯一的,是企业内部的管理人员,不包括企业外部的相关组织和人员。这就将财务会计作为一个系统独立于管理会计之外,从而有利于管理会计与财务会计理论与实务的发展。

事实上,IFAC 所下的定义是对 20 世纪 50 年代有关管理会计定义的继承与发展。例如 1958 年美国会计学会(AAA)对管理会计作了如下的定义:“管理会计是运用适当的技术和概念来处理某个主体的历史的和预期的经济数据,帮助管理当局制定具有适当经济目标的计划,并以实现这些目标、做出合理的决策为目的。”这就将管理会计作为一门分支学科服务于企业内部管理。英国、加拿大等国对管理会计也作了类似 IFAC 的定义。这种狭义的定义被学术界与实务界广泛接受。需要指出的是,从实务的角度看,这种狭义的定义所包含的内容仍然是广泛的,并且管理会计自身同样作为一个子系统嵌套其中。

管理会计是企业管理信息系统的重要组成部分,其内容包括信息的收集、分类、加工整理、分析报告和信息传递等。管理会计与财务会计不同,其服务对象不是企业外部的有关利益集团,而是侧重于为企业内部的经营管理服务,管理者依据管理会计提供的信息管理和控制企业的经营活动。管理会计属于管理学中的会计边缘学科,它以经济效益为最终目标,其研究范围有扩大的倾向,不断开辟新领域,发现新方法,成本管理也纳入其研究领域,运用一系列专门方式方法,通过确认、计量等一系列工作,为管理当局提供管理与决策信息,参与经营管理。

二、管理会计与财务会计的区别

管理会计是从传统的会计系统中分离出来的,与财务会计并列,着重为企业改善经营管理,提高经济资产服务的信息系统,是企业管理信息系统中“决策支持系统”的重要组成部分,进而形成了管理与会计交叉学科,管理会计同财务会计相比,具有以下主要特点:

(一) 侧重为企业内部经营管理服务

会计主要通过定期提供财务报表,为企业外部的投资人、债权人和其他有财务关机构服务。管理会计主要通过财务和管理信息的提供及其分析和解释,侧重为企业管理部门正确地进行优化决策和有效地改善经营生产服务。



（二）方式方法灵活多样

一个企业通常只有一个基本的信息收集、加工系统，这是以财务会计为主体的信息收集、加工系统。管理会计要充分利用财务会计记账、算账提供的资料，还要从此之外取得有关信息，根据管理要求加工计算，为管理提供更为详尽的资料。管理会计以灵活多样的形式对财务会计的有关资料进行加工、改制和延伸；对各种方案的经济效益进行分析对比，并进行加工计算和汇总。例如：对成本按照其成本习性进行重新分类、组合，区分为固定成本和变动成本两大类，以此为基础，进行成本预测、盈亏临界点和本、量、利的分析，差别成本分析、弹性预算的编制等等，实际上都是从另一个侧面对财务会计资料所做的加工、改制和延伸，使之在企业经营管理中发挥更大的作用。

（三）兼顾全局与局部

财务会计主要是以企业作为一个整体，提供集中、概括性强的资料，综合评价和考核企业的财务状况和经营成果。管理会计为了更好地服务于企业的经营管理，必须同时兼顾企业生产经营的全局和局部两个方面。例如决策与计划会计，首先要面向整体，从全局整体着眼，认真考虑各项决策（计划）之间的协调配合、平衡，进行指标分解，形成责任预算，使各个责任中心在完成企业的总体目标任务，同时明确各自的目标和任务；并以此为基础，正确组织和实施责任会计，对各个责任中心的工作成果进行评价和考核，既能充分调动各个部门中心的积极性，又能保证各个部门生产、工作的协调配合，实现局部与整体目标一致。

（四）面向未来

财务会计一般只反映实际完成的事项，侧重于对企业生产经营活动做历史性的描述。管理会计面向未来，决策与计划会计主要以未来未发生的事项作为处理对象，依据其所掌握的丰富的资料，对生产经营中各个方面采取的有关方案能够取得多大的经济效益，事先进行科学的预测和分析比较，以便为正确选取最优方案提供客观依据。面向未来，并不意味着可以忽视过去。管理会计既使用历史数据，也使用各种反映未来发展的与预测、计划和目标有关的数据；它将 these 数据进行科学加工、改制、协助管理人员对未来的业务进行筹划。

（五）数学方法的广泛应用

财务会计应用数学方法，范围较小，一般只涉及初等数学，而管理会计越来越多的应用高等数学和现代数学的方法。随着科学技术的不断进步，生产经营的日趋复杂，企业规模的不断扩大，整个企业管理正朝着定量化的方向发展。管理会计为适应企业管理上这一重大转变，把高等数学、运筹学和数理统计学中的数量方法吸收、引进、应用到管理会计中来，把复杂的经济活动用简明而精确的数学模式表述出来，并进行科学的加工处理，揭示有关对象之间的内在联系，掌握有关变量联系、规律，以便为管理人员正确地进行经营决策提供客观依据。



第二节 管理会计的产生与发展

一、20 世纪西方管理会计发展的回顾

自从会计学科产生“同源分流”之后，管理会计得到迅速的发展。20 世纪管理会计的发展历程大致可以分为四个阶段。

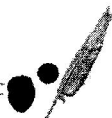
（一）追求效率的管理会计时代（20 世纪初到 50 年代）

20 世纪管理会计的发展源于 1911 年西方管理理论中古典学派的代表人物——泰罗发表的著名的《科学管理原理》。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来。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。从 1918 年开始，哈里森一直致力于标准成本的研究，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 年创立的美国全国成本会计师协会有力地推动了标准成本计算的发展。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》，对当时的私营企业推行预算控制产生了极大的影响。为了全面介绍预算控制的理论，麦金西于 1922 年出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》。同年，奎因坦斯出版了《管理会计：财务管理入门》一书，第一次提出了“管理会计”这个名称。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。美国会计史学界认为，上述几部著作的出版，标志着管理会计初步具有统一的理论。

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营效果的问题。尽管如此，企业管理的全局、企业与外部关系等有关问题还没有在管理会计体系中得到应有的反映。这个时期的管理会计追求的是“效率”，它强调的是把事情做好。

（二）追求效益的管理会计时代（20 世纪 50 年代至 80 年代）

从 20 世纪 50 年代开始，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。面对突如其来的新形势，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要求,它被现代管理科学所取代,也就成为历史的必然。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作用,并赋予现代化的管理方法和技术,使其面貌焕然一新。

在 50 年代,为了有效地实行内部控制,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。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、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达到了高峰,仅以成本(管理)会计命名的专著和教科书就有近百种之多。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》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。

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“决策与计划会计”和“执行会计”为主体的管理会计结构体系。

(三) 管理会计反思时代(20 世纪 80 年代)

进入 80 年代,由于“信息经济学”和“代理理论”的引进,管理会计又有新的发展。但是,面对世界范围内高新技术蓬勃发展并广泛应用于经济领域,管理会计又显得有些过时落伍。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。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。卡普兰的《高级管理会计》是创新学派的代表作。70 年代至 80 年代初期,传统学派指责创新学派理论脱离实践,复杂的数学模型远离现实世界。创新学派则指责传统学派视野狭隘、观念陈旧、方法落后,难以适应新经济环境的要求。但“管理会计理论与实践脱节”是西方管理会计理论研究共同关注的问题。

这场纷争促使西方管理会计理论研究进入一个反思期,这场纷争也改变了卡普兰的观念。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，理论与实践常常是不同步的，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。目前的管理会计体系是几十年前研究成果的产物，难以适应新的经济环境。这种早已过时的管理会计体系目前存在很大的危机，管理会计信息失去了决策的相关性。他们认为，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，即便存在危机的话，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。英国曼彻斯特大学的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办法。

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。

纵观 20 世纪 90 年代以前管理会计发展历程，管理会计沿着“效率→效益→价值链优化”的轨迹发展。这个发展轨迹基本上围绕“价值增值”这个主题而展开。



(四) 管理会计主题转变的过渡时期(20世纪90年代)

进入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了这些信息的使用者身上,保证了企业能以一种及时的方式搜集相关信息,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。当然,管理会计也有助于促进企业适应环境的变化。例如,企业所面临的内外部环境变化导致“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,从而推动企业组织的变革,提高企业的竞争能力。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。

科学的发展总是渐变式的发展,“科学发展的特点之一是继承性”。美国密执根州立大学希尔兹认为管理会计研究正经历着一场复兴,有关管理会计研究方面的著作和研讨会在不断增加,在由企业发起的研究活动中,学术研究人员起着越来越关键的作用。希尔兹在美国会计学会主办的《管理会计研究杂志》1997年第9卷上发表了题为《90年代北美管理会计研究》的论文,对1990~1996年刊登在《会计、组织和社会》《当代会计研究》《会计与经济学杂志》等六种主流杂志上有关成本管理会计研究的152篇论文进行了归类分析。从这些论文可以看出,管理会计研究的主题、研究所涉及的理论基础、研究方法和背景都呈现出多元化的格局。与此同时,根据滑铁卢大学阿特金森等学者的研究,20世纪90年代西方管理会计理论研究的发展趋势体现在以下三个研究领域:管理会计在组织变化中的地位与作用、管理会计与组织结构之间的共生互动性、管理会计在决策支持系统中的作用。

平衡计分卡是20世纪90年代管理会计理论与实践最为重要的发展之一,也引起了管理会计理论研究人员和实务工作者的高度重视。平衡计分卡是一种以“因果关系”为纽带,战略、过程、行为与结果一体化财务指标与非财务指标相融合的绩效评价系统。通过财务维度、顾客维度、内部业务流程维度和学习与成长维度来全面评价企业的经营绩效。而所有维度的评价都旨在实现企业的一体化战略,是一种体现战略导向的超越财务的绩效评价系统。

二、我国管理会计发展的回顾

人们普遍认为我国到了20世纪70年代末才开始引进西方管理会计。其实建国初期我们便有西方管理会计的“责任会计”,只是当时还不称为“管理会计”。

(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,国家是一个巨型企业,国营企业只是这个巨型企业的一个生产车间。国营企业的生产计划由国家统一确定下达。从管理会计的角度看,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可作为的事情。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 $\times$ (1+成本利润率)”，这也就促使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。

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。60年代初期，我国大炼钢厂推行的“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”和“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，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都具有鲜明特色。此外，1951年《大众会计》创刊号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》，但该文当时并没有得到应有的重视。可见，我国学术界对成本性态及其与利润的研究并不晚，然而，过了将近30年之后，这个问题才被作为一件新鲜事物引入我国。

(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。在企业改革过程中，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的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，由此，我国责任会计进入一个高潮期。不过，与我国经济体制改革相适应，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。作业成本计算也开始在我国企业得以运用。

应该看到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各个企业的内在意愿和要求。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、管理会计的展望与启示

从总体上说,20 世纪管理会计的主题基本上围绕着企业价值增值而展开的。它只能揭示企业实现价值增值的结果,难以揭示价值增值的原因以及价值增值能持续多久。在企业的发展过程中,比利润更重要的是市场份额,比市场份额更重要的是竞争优势,比竞争优势更具有深远影响的是企业发展核心能力,企业只有具备核心能力才能持续获得价值增值。因此,21 世纪管理会计的主题应该从企业价值增值转移到核心能力的培植。核心能力对企业组织及其人力资源具有高度的依赖性,21 世纪管理会计“以人为本”,围绕企业核心能力的培植构建其基本的框架,是未来管理会计研究的方向。

管理会计具有企业化和行为化特征,不能离开企业组织及其管理活动研究管理会计问题。我国管理会计研究应立足于我国企业实践,应用多种理论和多种研究方法,研究和解决企业实践需要解决的问题,总结企业管理会计实践经验。围绕核心能力的培植,“立足中国企业实践,追踪和借鉴国际经验”,以实践为基础的研究将成为我国管理会计研究的重要领域和发展方向。

第三节 管理会计的基本理论

一、管理会计的基本假设

管理会计自产生以来,就对加强企业的经营管理起到了一定的作用。管理会计是现代会计的一个分支,对管理会计的研究仍需要采用一定的会计学的研究方法。会计基本假设是对会计时、空、量进行的限定,是对会计所赖以存在和发展的环境做出的合理判断,是会计活动的前提。此外,也充分考虑到其交叉学科的特征和知识经济的时代特征。

(一) 管理会计的主体假设

管理会计的会计主体是对管理会计存在空间的假设。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测、规划控制以及评价的责任中心。

随着知识经济的发展,传统的企业生产模式及经营模式将发生巨大变革。由于信息传递顺畅,传统的大工厂、大车间流水作业的生产方式将被分散在各个作业点的生产小组的“无实体公司”所代替。因此管理会计也将分化成战略管理会计和战术管理会计,公司的经营者负责企业的战略策划,而各个生产小组甚至个人负责战术策划。新的企业管理方式要求每个人都要参与企业的管理与决策,管理会计的会计主体将有多个会计主体层次。



管理会计

（二）管理会计的时间假设

由于知识经济对企业存在模式产生了很大影响，对于战略管理会计来说应有持续经营的假设，以保证管理会计方法的连续有效性。而对于战术管理会计，持续经营假设似乎没有存在的必要。因为企业的生产小组或个人通过信息网络随时被企业雇佣，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。

管理会计的会计期间受其灵活、机动的特征的影响，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。

（三）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。

（四）其他假设

管理会计还有与其他会计学不同的假设。管理会计为满足其目标，企业的各个责任中心往往会根据各自的目标及实际情况制订适应其具体情况的方法或方案，最终形成各种不同的方案并付之于实践。所以管理会计不像财务会计那样具有强制性和统一性的特点。管理会计需要有单一性的假设，即根据管理会计各个主体的特性，其使用的方法和原则也各有不同。

二、管理会计的对象

一门科学或学科的对象，是其特定领域有关内容的集中和概括，是贯穿于该科学或学科的始终的。现代管理会计的对象是现金流动，因为现金流动贯穿于现代管理会计的始终。

从近代西方企业会计重心的转移进行论证，近代西方企业会计重心的转移，大致上经历了以下三个主要阶段。

（一）传统会计阶段（19世纪中叶以前）

这个阶段的企业会计，是以独资、合伙会计为主要形式，这种企业组织形式对会计提出的要求不高，通过期初、期末资产与负债差额的对比，就能确定一定期间的盈亏，并简捷地进行盈利分配。因而在传统会计阶段，企业会计是把重点放在资产、负债的平衡计算上，资产负债表是这段时期最重要的会计报表。

（二）近代会计阶段（19世纪中叶到20世纪中叶）

这个阶段的企业会计，是以公司会计为主要形式，它把“收益决定”放在首位，并把损益表看作是最重要的会计报表。即着重于如何通过收入与成本的配合来正确地确定定



期的经营成果，并以此为基础来合理地进行盈利分配。这是因为，股份公司的经营管理和上述独资、合伙企业有一个很大的不同，其所有权和经营管理权是分离的。一般是由公司聘请管理专家任经理，负责企业的经营管理，而为数众多的买股票的股东（投资人），则远离企业的实体，并不直接参与企业的经营活动。他们自然很关心所投资的公司经营的好坏，特别是盈利的能力和盈利的分配情况，因为这是其切身利益之所在。同时，由于公司组织集资能力强，可以创办大规模的企业，从事复杂的生产经营活动。这样，公司的经济活动及其同各方面的经济关系就越来越复杂化了，对会计也提出了越来越高的要求，要求把经营成果放在首位，以适应企业内外各方面的需要。在企业生产经营比较复杂的条件下，为把一定期间内实现的收入和相应的成本有经济根据地进行配合，正确地确定各期的经营成果，就有一些专门性的会计理论问题须进行研究，如收入实现理论、折旧理论、权责发生理论、跨期收支摊配理论等等。以这一系列理论为指导建立的核算体系，是以“收益决定”为中心，着重于企业经营过程的核算。

（三）现代会计阶段（20 世纪 50 年代以后）

这个阶段的企业会计还是以公司会计为其主要形式，为适应现代化管理的需要，企业会计的内部职能大大地扩展了，重点转移到了现金流动的分析，并把现金流量表看作是最重要的会计报表。这种以现金流动为中心的企业会计核算，具有更大的综合性，可对企业生产经营中的成本耗费水平、资金的占用水平和盈利水平这几个方面总括起来进行统一评价，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。

- （1）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。
- （2）企业生产经营中现金流出与流入时间上的差别，则制约着企业资金占用的水平。
- （3）企业生产经营中现金流出与流入数量上的差别和时间上的差别还可综合起来进行考察。时间上的差别，可通过“货币时间价值”进行换算，转化为在同一个时点上分析问题，使时间上的差别也通过数量上的差别来表现。

综合以上各方面，以现金流动为中心的核算，具有更大的综合性和敏感性。通过把握现金流动的动态，就可以全面、系统、及时地掌握企业生产经营的主要过程与主要方面，在预测、决策、计划、控制等各个环节发挥积极的作用。

由此可见，管理会计以现金流动为对象，同现代化管理的要求相适应，反映了现代会计学科最新的发展水平。

三、管理会计的目标

管理会计的目标是建立管理会计理论结构的一项基础工作，其基本目标是服务于企业内部管理，目的在于提高经济效益，获取尽可能多的利润。结合我国实际情况，管理会计目标就是：协助管理当局做出有关改进经营管理、提高经济效益与社会效益的决策。它的具体目标应与其所有的主要职能联系起来，分为以下四个方面：