

【本章摘要】

管理会计是管理科学和会计科学相结合的产物。它的形成与发展是会计发展史上一个重要的里程碑,较之传统的财务会计,管理会计在职能、内容和方法上都有其显著的特点。本章拟对管理会计的形成与发展,管理会计的定义、职能和内容,管理会计的特点等内容进行论述。

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的形成

管理会计的雏形,或称为早期的执行性管理会计,其形成可以追溯到 20 世纪的二三十年代。

19 世纪末 20 世纪初,产业革命加速了资本主义经济的发展,生产规模的社会化和激烈的自由竞争,要求彻底改变单凭经验和主观臆断的管理方法,于是泰勒的科学管理理论应运而生。1911 年,被西方誉为“科学管理之父”的泰勒在《会计月刊》上发表了著名的《科学管理原理》著作(后又出版单行本),从而开创了企业管理上的一个新纪元。列宁在 1918 年对“泰勒制”做过全面分析,他指出“资本主义在这方面的最新发明——泰勒制,也同资本主义其他一切进步的东西一样有两个方面,一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段,另一方面是一系列的最丰富的科学成就,即按科学来分析人在劳动中的机械动作,省去多余的笨拙动作,制定最精确的工作方法,实行最完善的计算和监督制度等等”。可见,泰勒的科学管理理论其核心是强调提高生产和工作效率。即通过他所倡导的所谓时间与动作研究,来制定一定的条件下可以实现并被认为是最有效率的标准,以此作为评价和考核的依据,从而促使生产的各个方面实现高度的标准化。

随着《科学管理原理》的发表,泰勒制逐步得到广泛的实施,至 20 世纪 20 年代达到盛行,其实践效果较为明显。随之而来,又提出了这样的问题:即会计如何为提高企业的生产和工作效率服务?作为配合推行泰勒制的科学管理而进行的初步尝试,一些同泰勒制的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,其中包括“标准人工成本”及其延伸出来的“标准材料成本”“标准制造费用”和“成本差异”等,这些内容在当时只是作为原有会计体系中的一个附带部分而存在,1919 年美国成本会计师协会成立,对推广标准成本起到了巨大的推动作用。此后,美国会计学界经过近 10 年的争论,正式将标准成本纳入了会计系统,出现了真正的标准成本会计制度。与此同时,预算控制、变动成本法和利润坐标图等

方法也相继出现。少数学者开始提出“管理会计”概念，且有相关著作问世。1922年奎因斯坦和麦金西分别出版了《管理会计：财务管理入门》和《预算控制》。1924年麦金西又出版了《管理会计》，布利斯出版了《通过会计进行经营管理》等著作。据此，可以认为以泰勒的科学管理理论为基础，以标准成本和预算控制为主要支柱的早期执行性管理会计，在20世纪的二三十年代已初步形成。

二、管理会计的发展

(一)从早期管理会计到现代管理会计

早期管理会计的产生到现代管理会计的逐步形成是一个长期的发展过程。其迅速发展的阶段是在第二次世界大战以后，特别是在20世纪的50年代以后，现代管理会计发展的客观条件是经济的发展、管理科学的发展和科学技术的发展。

从50年代起，资本主义的经济发展进入所谓的战后期，其特点主要表现在：第一，现代科学技术突飞猛进并广泛应用于生产，使生产力获得十分迅速的发展；第二，资本进一步集中，企业规模日趋扩大，跨国公司大量涌现，市场竞争更加激烈，企业经营更趋复杂。这些特点对企业管理也提出了相应的新要求：一方面要求企业内部管理更加合理化、科学化；另一方面要求企业具有灵活多变的反应能力和适应能力，以免在激烈竞争中遭受被淘汰之险。上述战后经济的特点和要求，直接冲击了曾风靡一时的泰勒的科学管理理论而代之以现代管理科学。因为，前者具有一些根本性的缺陷，如只重视对生产过程的个别环节的高度标准化和高效化而忽视企业管理的全局及企业与外部的关系；不把人当作有主动性、创造性的劳动者而只作为机器的附属物管理，就势必引起广大工人群众的强烈不满，因而难以取得应有的效果。后者，即现代管理科学则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、行为科学为主要支柱且包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套能较好适应战后经济特点与要求的方法和理论，从而有效地克服了泰勒学说的重要缺陷。

现代管理科学的发展及其在企业管理中成功的应用，为现代管理会计奠定了理论和方法的基础。其表现是：一方面，早期管理会计的技术方法得到了进一步的发展。例如，标准成本会计发展为以目标管理为前提的标准成本制度；利润坐标图发展为更科学、更实用的本量利分析等。另一方面，进一步拓展了会计的管理职能，即从解释过去转向为控制现在和筹划未来。例如，借助于运筹学中的有关理论和技术，建立了经营决策会计、投资决策会计；借助于行为科学，建立了责任会计的方法体系。到60年代，管理会计的各种专门方法已经成型且辅之以电子计算机应用技术，管理会计的基本内容和体系已初步确定，管理会计教科书已进入美国大学讲台，一些发达国家及国际会计师协会的组织里还相继出现了单独的管理会计协会，这标志着早期的管理会计已产生了质的飞跃，并发展成为以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱的现代管理会计。1972年《管理会计》月刊开始在世界范围内发行；1980年4月24日至26日，各国会计人员联合会在巴黎举行第一次会议，讨论如何应用和推广管理会计问题。

(二)现代管理会计的新发展

现代管理会计是一个不断发展的过程。20世纪70年代以后，现代管理会计出现了一些新的发展趋势。

首先,随着社会经济的高速发展,对商品的社会需求的多样化和个性化导致企业生产由传统的大批量标准化生产转变为以顾客需求为导向的“顾客化”生产模式。同时,科学技术的进步和创新促使企业生产的技术含量迅速提高,生产流程日趋计算机化和自动化,数控机床、计算机辅助设计、计算机辅助制造、弹性制造系统等先进手段被广泛应用,为企业适应顾客的多样化并对多变的市场需求进行灵活反应提供了技术上的可能与保证。另外,世界经济的高速发展和全球经济一体化进程的加快,国际化大市场逐渐形成,企业竞争(包括国际市场的竞争)更趋剧烈,促使企业必须站在宏观战略角度上进行各种决策。与此相适应,战略管理理论有了长足的发展,并促使了战略管理会计的产生。社会经济和科学技术的重大变革和发展对管理会计产生了重大的冲击,促使管理会计不断拓展新的领域,以更加适应社会经济和科学技术新发展所形成的企业内部和外部环境的变化。如作业成本计算与作业管理、适时制生产系统与存货管理、质量成本管理、产品生命周期成本管理、目标成本法等。

在上述管理会计新的研究领域中,作业成本法是比较典型,也是非常重要的一个内容。从1988~1990年,库珀和卡普兰连续在《成本管理杂志》(Journal of Cost Management)发表了多篇论述作业成本计算(Activity-Based Costing)的文章,对传统成本计算方法提出批评和改进的意见。传统的成本计算方法将企业生产中发生的制造费用按照直接人工、机器小时、材料成本等与产量存在直接关系的分配基准分配给各种产品。在工业自动化程度较高的情况下,由于制造费用这种间接成本在成本总量中所占比重不断增加,导致传统的成本计算方法提供的产品成本数据产生严重扭曲,进而影响了管理者的定价决策、产品生产组合决策等。为克服这一缺陷,作业成本法按照不同的成本动因将所有的制造费用追踪归属于某一种作业或作业中心,然后再由每一种作业或作业中心按照作业成本动因分配给不同的产品。这些作业成本动因有些是与产量有直接关系的(如人工小时、机器小时),而有些是与产量没有直接关系的(如产品生产批次)。在作业成本计算的基础上,与波特提出的“价值链”(Value Chain)概念相呼应,在管理会计中又产生了作业管理(Activity-Based Management)理论。借助于作业管理,管理会计在20世纪80年代和90年代取得的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,这推动了企业组织的变革,提高了企业的竞争能力。平衡计分卡(Balanced Scorecard)是20世纪90年代管理会计理论与实践另一个重要的发展,引起了管理会计理论界和实务界的高度重视。平衡计分卡是一种以“因果关系”为纽带,将企业的战略、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。平衡计分卡通过财务维度、客户维度、业务流程维度、学习与成长维度全面评价企业的经营绩效,是一种体现战略导向的绩效评价系统。

其次,计算机和定量分析方法的结合为管理会计提供了有力的工具和方法。随着经济发展速度的加快和复杂程度的不断提高,传统的会计方法已不能满足企业经营管理和决策的需要,特别是无法解决企业未来经济活动的不确定性导致的风险问题,新的定量分析方法因此被大量引入管理会计中并被广泛使用。随着运筹学、线性规划、概率论等定量分析方法的广泛应用,管理会计信息质量和决策的科学性都有了质的提高。同时,电子计算机的应用使会计数据的处理能力大为增强。

再次,学科发展中相关学科交叉渗透促使管理会计中形成了新的领域。例如,在现代企业所有权和经营权两权分离的前提下,产生了股东与管理层之间的委托代理关系。代理人理论就是关于委托人和代理人之间如何建立并强化稳固的委托代理关系,保证在一定权利和责

任下双方利益都能够得到实现的理论。在管理会计中引进与应用代理人理论和信息经济学,对管理会计体系中的预算激励方式和业绩评价方法的研究和应用起到了进一步推动与发展的作用。

第二节 管理会计的定义、职能和内容

一、管理会计的定义

1952年,世界会计学年会上正式通过了“管理会计”这个名词,对其定义则各不相同。

美国会计学会下属的管理会计委员会于1958年发表了一个引人注目的定义:“管理会计是指为了协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的的明智的决策,在处理本企业历史和计划的经济资料时所运用的被认为是适当的技术和概念。”

其后,越来越多的人主张把会计体系看作一种信息系统。国外许多教科书中采纳了这种思想并把管理会计重新定义为“一种帮助经理人员编拟计划、积累资料、控制业务和制定决策的信息系统。”

英国成本和管理会计师协会在1982年发表了一个广义的管理会计定义,该定义把审计以外的各个组成部分都作为管理会计的范围,认为管理会计是“对管理当局提供所需要信息的那一部分会计工作,使管理当局得以确定方针政策;对企业的各项活动进行计划和控制,保护财产的安全;向企业外部人员反映财务状况;向职工反映财务状况;对各个行动的备选方案作出决策。为此,需要编制长期计划;确定短期经营计划;对实际业务进行记录;采取行动纠正偏差,将未来的实际业务纳入轨道;获取并控制各种资金”。之所以把财务会计也列入管理会计的范围,是因为财务会计的一切工作都是服务于管理需要的,对外报表也是决策的依据之一。这种广义的管理会计定义及其解释得到了国际会计师联合会管理会计委员会的赞同。

20世纪70年代末,管理会计才开始传入我国,对其研究尚不够深入,定义方法也很不一致。基于对会计本质的不同认识,管理会计的定义也曾出现所谓“管理活动论”和“信息系统论”之分。有的会计学者则从管理会计的特定目的出发对其作出定义,认为“管理会计是着重为组织内部经营管理人员制订计划和控制日常业务活动,以及作出非例行决策服务的会计”。较有代表性的定义方法是:“管理会计主要是通过一系列专门方法,利用财务会计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套信息处理系统。”定义中指出了管理会计的对象、资料来源、基本职能和目的,也正面回答了会计的本质,既体现了管理会计与财务会计的不同之处,又具有较强的概括性。

二、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计客观具有的功能。由于管理会计是管理科学与会计科学结合的产物,管理会计循环取决于管理循环,前者服务于后者,因此管理会计的职能就融于管理的职能中。管理的职能最初是“计划、组织、指挥、协调、控制”,即五职能学说;现代管理职能还要加上预测与决策,即构成七职能学说。还有人认为管理职能是“计划、组织、控制、激励”,即所谓四职能学说;也有人认为管理的职能是“计划、组织、控制”,即主张三职能学说。然而,越来越多的管理学者认为,管理的各项职能中,最主要的或称为基本

职能的就是计划与控制。计划的目的在于经济地使用现有的资源，有效地把握未来发展，以争取最大的成果。完整的计划编制过程应包括确定目标、制定方案、方案评价、方案选择等环节。控制是指审核和检查实际的进度与方向是否与计划相符，并采取措施纠正偏差，以达到或超过预期目标的过程。

基于上述，管理会计的基本职能可以表述为规划与控制。其中，规划职能的含义是：在确定经营目标并进行各方案最优决策的前提下，将经营目标和选定的方案借助于一定的形式（预算），使其具体化、数量化、价值化，以此作为控制的依据。控制职能的含义是：以计划（预算或标准）为依据，将实际执行结果与计划对比分析，发现并纠正差异，使企业的生产经营按照计划（预算）进行，以保证既定经营目标的实现。

也有人认为，管理会计还应包括组织职能和评价职能。

三、管理会计的内容

管理会计是一门正在发展中的新兴科学，其内容在中外会计界尚未统一，也不可能完全统一。但就管理会计的基本内容而言，较为一致的看法是：从管理会计的基本职能考虑，其基本内容应包括规划会计与控制会计两部分。

（一）规划会计

规划会计就是提供有用信息，协助企业管理当局确定企业生产经营规划的会计。规划的全过程既包括期间规划，也包括项目规划。项目规划是期间规划的前提，主要表现为各行动方案的决策分析。因此，也有学者将规划会计称为“规划与决策会计”，其基本内容包括以下两个方面。

- （1）决策分析及作为其前提的预测分析；
- （2）全面预算及责任会计中的责任预算部分。

（二）控制会计

控制会计是指提供有用信息，协助企业管理当局实现既定目标的会计。这里的“控制”应作广义的理解，即包括分析执行过程和评价工作业绩，以协调各局部的活动。故也有学者将控制会计称为“控制与业绩评价会计”，其具体内容主要包括以下三个方面。

- （1）全面预算；
- （2）标准成本系统；
- （3）责任会计。

有必要指出：一些会计学者认为，管理会计的内容可以区分为决策会计和执行会计两部分，这是对管理会计内容在按其职能划分基础上的进一步分类，如图 1-1 所示。

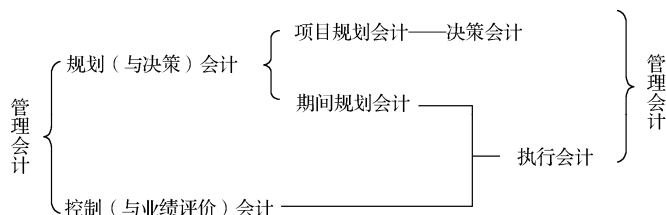


图 1-1 管理会计的内容分类

管理会计的基本内容除以上所述的规划会计、控制会计外，还应包括成本—业务量—利润的分析，它是规划与控制的重要工具，可视为管理会计的必备基础知识。

第三节 管理会计的特点

一、管理会计与财务会计的联系和区别

我国著名会计学专家李天民教授认为：“应从财务会计与管理会计的区别与联系中，掌握管理会计的特点。”因为，管理会计与财务会计是现代企业会计的两大分支，管理会计的特点就是相对于财务会计而言所独具的某些特色或显著的区别。可见，管理会计与财务会计的比较是十分必要的。

(一) 管理会计与财务会计的联系

管理会计从财务会计中分离出来，但二者并非互不相关，它们之间有许多联系，主要表现在以下几方面。

(1) 管理会计与财务会计的原始资料基本上是同源的。换言之，管理会计需要使用财务会计输出的某些资料，通过加工、改制和延伸，使其符合内部经营管理的需要，管理会计没有必要另行组织一套原始数据。

(2) 管理会计与财务会计的主要指标相互渗透。如财务会计提供的历史性的资金、成本、利润等指标，是管理会计中长、短期决策分析的依据，而管理会计中确定的“预算”、“标准”等数据又是组织财务会计日常核算的基本前提。

(3) 管理会计与财务会计存在交叉部分，即成本会计，既用于内部管理，又用于期间损益计算。

(4) 管理会计的一些内部报表有时也被财务会计列入对外公开发布的范围。例如，从1973年3月起，美国会计原则委员会的第19号《意见》，就正式把属于企业内部管理需要的“财务状况变动表”列为对外必须编报的基本财务报表。

(5) 管理会计与财务会计同时作为经济管理的组成部分，它们所提供的财务报告和管理报告都可用来服务于有关方面的决策分析，因而有殊途同归之效。

正是由于管理会计与财务会计之间的上述诸多联系，加之电子计算机的应用，才出现了二者的一体化趋势。

(二) 管理会计与财务会计的主要区别

尽管管理会计与财务会计之间存在许多联系，但二者毕竟是作为现代会计的两大分支，在其基本目标、基本职能、核算对象、方法程序、核算要求、会计报告等各方面都有明显区别。为便于集中比较，将二者的主要区别列入表中，如表1-1所示。

表 1-1 财务会计与管理会计的主要区别

比较项目	财务会计	管理会计
目标侧重	向企业外部利害关系各方提供资料，兼顾企业内部管理	主要服务于企业内部管理，必要时也对外报告

续表

比较项目	财务会计	管理会计
基本职能	核算与监督	规划与控制
核算要求	精确程度高	只要求近似值, 不影响判断即可
核算对象	企业全局已发生的经济活动(主要是反映过去)	涉及企业全局、局部已经发生和尚未发生的经济活动
核算依据	公认的会计原则, 统一的会计法规、制度	管理需要, 决策理论
核算程序与方法	严格遵循凭证、账簿、报表的逻辑顺序 采用相对固定的核算方法 一般只应用初等数学知识, 且范围较小	不必严格按凭证、账簿、报表的程序组织核算 方法灵活多样, 无固定模式 广泛应用高等数学知识
会计报告	定期编制, 对外报送 统一采用货币计量 格式统一, 内容确定, 定量反映	不定期编制, 不一定对外报送 可以采用非货币计量单位 无统一格式, 内容不定, 定量与定性相结合
实施程度	各企业都必须强制实施	取决于管理需要

二、管理会计的主要特点

从表 1-1 可以看出, 管理会计与财务会计相比有许多不同之处。所谓管理会计的特点, 就是指相对于财务会计而言所独具的某些特色或显著的不同之处。根据这种理解, 管理会计的主要特点有以下几点。

(一) 侧重于为企业内部的经营管理服务

管理会计的目的主要是为企业内部各级管理人员提供有效经营和最优决策的信息, 为加强企业的内部管理, 为提高企业经济效益服务。至于财务会计虽然对内、外都提供企业最基本的财务、成本信息, 但主要侧重于对企业外部有经济利害关系的各方服务。管理会计侧重于为企业内部的经营管理服务, 这种服务对象方面的特点(或称为基本目标方面的特点)是管理会计的最本质的特点。正是由于这一特点, 才决定和派生出了管理会计的其他主要特点。需要强调的是, 不能简单地认为, 财务会计服务于外部, 管理会计服务于内部, 确切地讲, 无论管理会计还是财务会计, 都同时为企业内部、外部有关方面的人员服务, 只是服务的侧重面不同。

(二) 面向未来, 控制现在

为了有效地服务于企业内部的经营管理, 一方面要求管理会计运用其特有的理论和方法, 对生产经营方面将要采取的各种方案进行科学的预测分析, 并以此作为决策分析和编制预算的客观依据, 即对未来将要发生的经济活动进行核算(事前核算); 另一方面, 为确保规划的经营目标能得以实现, 还必须切实地控制现在(事中核算)。管理会计以事前、事中核算为主的这一特点是其基本职能的客观反映, 是由管理会计的目标特点派生出的时间特点。“面向未来, 控制现在”与传统的财务会计形成鲜明的对比, 财务会计主要是反映过去, 单纯地提供和解释会计信息, 与这一特点相适应, 管理会计中较多地使用对有关指标的未来估计数据, 也使用一些历史数据, 但需对其进行必要的加工与改制。

(三) 管理会计兼顾生产经营的全局与局部

财务会计一般只提供企业全局的综合经济信息, 而管理会计还要提供企业内部不同部门、不同产品、不同项目或过程等局部的有关生产经营的信息。管理会计的这一范围特点也是由

其目标特点所决定的。因为，要有效地服务于企业内部经营管理，就必须做到从全局着眼，综合考虑，以实现局部和整体的统一。否则，必然是各行其是，顾此失彼。因此，管理会计必须同时兼顾全局与局部两个方面，对哪一方面都不可偏废。

(四) 方法、程序灵活多样

如表 1-1 中所述，财务会计必须严格遵守“公认会计原则”和统一的会计法规、制度，从凭证、账簿到报表要严格按照既定的会计程序进行，具有严密而稳定的结构，而管理会计在很多方面可以不受“公认会计原则”的制约，结构比较松散，方式、方法也更加灵活多样化。无论是核算程序的确定，数据资料的来源，核算的具体方法和报告的编报形式等，都不必局限于某种固定的模式，只要能满足企业内部管理的需要，就可以认为是“有效的”。

在诸多方式、方法中，数学方法在管理会计中得到了较为广泛的应用。为了在现代化的管理中能更好地发挥会计的积极作用，越来越多地借助于现代数学方法来解决复杂的经济问题。例如，应用“回归分析法”进行产量-成本的依存关系分析；应用“线性规划法”确定各有关生产要素之间的最优组合；应用“库存论”原理进行“经济定货量”“经济生产量”的计算；应用“概率论”进行各种预测分析和决策分析等。数学方法的广泛应用，表明管理会计正在走向不断成熟与完善。因为一门科学只有成功地应用数学时，才算达到了真正完善的地步。

管理会计的上述特点是相对于财务会计而言的，财务会计与管理会计不可能也不应该截然分开。

复习思考题

1. 为什么说管理会计是管理科学与会计科学相结合的产物？
2. 管理会计的发展趋势如何？
3. 怎样理解管理会计的基本职能，它与管理职能的关系如何？
4. 如何建立管理会计的内容体系？
5. 有人说“数字的精确性在管理会计中不如财务会计中那样重要”，对吗？为什么？
6. 怎样理解管理会计特点的相对性？
7. 为什么说管理会计的形成是会计发展史上的重要里程碑？