

## 论决策性管理会计体系

文/李又东

管理会计从20世纪初期产生至今,已经有一百多年的历史,管理会计相继经历了执行性管理会计阶段和决策性管理会计阶段。随着社会经济的发展和科学技术的不断进步,管理会计从理论上的广泛研究和在企业管理的实践中的普遍应用,到20世纪80年代以后的步入低潮,是怎样的一个历程,原因又在何处?20世纪80年代后的管理会计将从决策性管理会计向什么方向发展?

针对这一系列问题,对管理会计进行系统的论述,研究决策性管理会计体系作为一个现代化的信息系统在企业管理中的重要作用并使管理会计走出低谷具有十分重要的意义。

### 一、决策性管理会计体系的主体组成

1、决策性管理会计体系以决策性管理会计和执行性管理会计为主体。从企业的全局出发,为企业的生产经营制定方针决策,以此服务于企业提高企业的经营效果和经济效益。执行性管理会计主要作用于企业的经营,在经营管理中对成本进行管理和控制,而决策性管理会计主要是为企业的决策服务。决策性管理会计是适应社会经济条件的发展变化和企业的现代化管理而产生并发展起来的。在新的历史条件下,决策性管理会计以现代管理科学为基础,丰富和发展了其早期的技术方法,又大量的吸收了现代管理学和经济学等许多相关学科中的研究成果而形成了与管理现代化相适应的决策性管理会计体系。

我们知道管理会计是管理与会计的结合,主要以会计的形式向企业的领导者和管理人员提供管理信息。管理会计从成本会计发展而来,分化了成本会计的职能,形成了自己独特的体系。管理会计的产生发展主要经历了20世纪初期到20世纪50年代的执行性管理会计阶段和20世纪50年代以后的决策性管理会计阶段。

在这个时期我国还仍然处在高度的计划经济体制之下的执行会计阶段,直到20世纪80年代改革开放政策的推行,政府和企业的职能逐渐分离,企业开始以独立的姿态面向市场,企业的领导者由执行者向决策者转变。企业的自主经营自负盈亏和面临外部竞争的市场环境要求我国企业的经营管理方式的变化,在这样大的社会条件下,我国企业开始了对管理方法的改进和探索。以河北的邯钢钢铁集团为例,在改革初期即开始了大胆的尝试。邯钢以市场为导向,制定企业的生产经营方针,在大的方向确定以后改进设备,加强成本的预算控制和企业内部人员的管理,邯钢人以科学的适合企业自身的管理方法为工具,在我国的社会主义改革中迈出了坚定的一步,邯钢是我国决策性会计应用的成功典范。

20世纪90年代以后,随着我国经济体制改革的进一步深化,股份制企业的不断增多和现代化企业制度的广泛建立,为管理会计的应用和发展确立了良好的经济环境。然而,由于我国的特殊国情管理会计的应用与发展长期以来一直处于低谷状态,因此它并没有向我们所设想的方向和速度前进。但是,在科技和管理不断进步的当代社会管理会计必将和其他学科一样得到发展。

2、决策性管理会计是一种全局性的以服务于企业提高经济效益为核心的管理会计。它以决策会计和执行会计为主体,并把决策会计放在首位,从而超越了以决策为基础,对决策所定的目标进行分解,落实与具体贯彻执行的执行会计。决策性管理会计体系兼容了原来的管理会计的内容并有所扩充。决策性管理会计首先确定了企业的经营目标,再依既定的目标而制定最适合企业的可行性决策方案,而后对这个方案进行计划预算,这是决策会计。计划与预算是执行会计与决策会计的连接。通过对预算执行情况进行计算和预算做差异对比分析,再拟订改进措施,作用于未来计划和当前控制。决策性管理会计和以泰罗的科学管理学说为核心的执行性管理会计的不同在于,决策性管理会计是在原有体系的基础上,结合现代管理科学发展起来的。现代管理科学是一个十分庞大而复杂的知识体系。它由“管理科学派”和“行为科学派”这两大理论学派组成。现代管理科学的形成和发展为管理会计的发展起到了理论上的奠基和指导作用,并赋予了管理会计以现代化的管理方法和技术,它的出现把管理会计的发展推向了一个新的历史阶段。

20世纪80年代以后管理会计的研究与应用都进入了低谷,管理会计在西方开始过时。而我国与西方的经济发展存在一定的差距,管理会计在我国企业仍将具有广泛的应用空间和应用领域。现阶段我国企业对管理会计的运用虽然有了一定的发展,但是并没有普遍性和实质性的进展。近年来我国很多企业通过了国际质量认证,并且实行了严格的人员绩效考核制度,甚至于ERP系统的应用,然而事实上这些新的管理模式却并没有发挥其应有的作用。以我国电力集团企业为例:电力集团公司是国有控股的大型企业,他们有雄厚的资金和大量的人才,也大量的引进了国际上先进的技术设备和管理经验,如人员考核制度,在现实中这种制度在很多部门则是形同虚设的,人们没有按

照制度去执行所以它并没有产生任何的预期效果。在我国很多的国有企业都是如此，进了国企就是有了一生的保障。直到21世纪的今天很多中国人的“铁饭碗”思想仍然十分严重，而相对于东南沿海地区中西部广大地区更是如此。这种意识严重的妨碍了国有企业人员考核制度的贯彻执行。

3、决策性管理会计服务于企业管理，但其本身却又并不是管理。它只是以会计的形式为企业的管理控制服务，协助管理者作出最佳的决策。这就是说财务数据还要为管理的目标服务而并非服务于外部报告这一单纯目的，即收集企业财务数据的出发点和归宿就是要据此为企业的生产经营作决策，这说明为管理目标服务的财务数据应当与其运用目的相关。然而，在实际运用中，很多东西是不断发展变化的，因此，将各种财务信息结合在一起的方法应当具备一定的灵活性，这样其结果才能与特定的管理决策问题相关，这是20世纪50年代美国管理会计学术界的新观点。他们认为在将成本控制这一重要过程合理化之外，更重要的是管理会计信息直接与管理决策制定相关，即管理会计系统应当服务于管理者而不是会计人员所需要的系统，从而表明管理会计体系作为一个管理信息系统而存在。

决策性管理会计在执行性管理会计标准成本上进一步发展为标准成本计算，加强成本控制，广泛采用现代管理科学中的研究成果，诸如预算管理中的折现现金流量法，盈亏临界点分析，边际分析，差量分析和本—量—利分析等方法，通过预测，成本控制，利润分析等形式产生大量的财务指标和财务数据，并提供给企业的管理者，据此制定适合企业发展的最佳决策，这就引入了更多的学科，诸如运筹学和行为科学等。这些新的学科相继应用基本克服了泰罗科学管理学说的缺陷，较好的适应了战后资本主义经济发展的新形势，因而在决策性管理会计中得到了有效运用。这些研究成果和执行性管理会计一起形成了当时的管理会计体系。

## 二、决策性管理会计体系的形成

20世纪60年代，电子计算机的产生和应用，以及信息科学的发展，管理会计体系又增加了“业绩会计”和“决策会计”这些新的内容。80年代的“信息经济科学”和“代理理论”的引进，和90年代的战略管理，管理会计体系基本趋于完善，至此，我们可以通过管理会计的发展历程这样阐述管理会计体系：

首先是按阶段进行划分，执行性管理会计，以泰罗的科学管理为核心，以成本会计为基础，侧重于成本的汇集，分配和产品成本的事后计算，其主要目的是为企业定期编制资产负债表和损益表这些财务报表，提供有关的成本资料。它的进一步发展，是从成本计算到成本计算与成本控制相结合，为降低成本提高利润服务。为实现成本控制的最终服务目标，在管理上则要求严格的计算和监督，因而，标准成本随之产生。在标准成本方法运用的同时，亦要进行预算控制和差异分析，从而实现事先计算，事中控制和事后分析的完美结合，这标志着管理会计前期理论体系的形成。

与执行性管理会计对应的决策性管理会计主要以现代管理科学为基础，以标准成本计算的严格成本控制为主导，通过预算管理科学，变动预算，投资报酬率和边际分析等一系列技术方法进行计算控制，并引入运筹学及行为科学为企业的决策提供财务指标和数据。从而构成了一个完整的信息系统，为企业的决策者和领导者提供准确的财务和管理信息。

## 三、决策性管理会计体系的新发展

进入21世纪的今天，管理会计也和其他学科一样有了重大突破。现行的管理会计体系，在包含上述内容的同时，以原有的体系为基础，形成“作业管理会计”和“战略管理会计”。战略管理会计是管理会计的新阶段，更是管理会计的转折点，它的产生标志着现代管理会计体系的确立，并成为现代管理会计的核心内容。当今的管理会计发展虽然呈现出新的特点，但依然以决策性管理会计为主。因为管理会计主要是为企业管理者和决策者提供管理信息进行正确决策服务，这是其最初的出发点也是其最终的归宿。所以说决策性管理会计体系实质上即是现在我们的管理会计体系。

## 四、决策性管理会计的新领域

每一个学科的发展都是一个兼容并包的过程，管理会计亦是如此。现代科学发展中很多学科都展现出交叉与边缘的现象。因此管理会计在许多新领域有了新的发展，形成了许多新的内容，例如：企业管理深入到作业水平形成的作业成本计算与作业管理，环境管理会计，国际管理会计，人力资源管理会计，行为会计和新的业绩衡量模式——平衡记分卡等。这些学科围绕着管理会计，在各自不同的领域应用而使管理会计和各学科本身都得到了发展，例如平衡记分卡。

平衡记分卡是财务衡量与非财务衡量并重的业绩衡量模式。平衡记分卡从多个角度入手，应用一系列绩效考核标准是公司经营思想的系统化表达。它可以通过不同的形式形象的表达一个公司的经营思想，并且可以对内外部环境进行分析，建立独特的公司战略。从而将绩效考核同战略发展有机结合，并且是一种有效的沟通工具和内部控制系统。平衡记分卡是管理会计的延伸和扩展

（作者单位：陕西理工学院管理系）

## 相关链接

[会计职业胜任力与会计行为选择的逻辑分析](#)  
[浅析企业财务风险的成因及防范措施](#)

建筑工程项目质量成本优化与控制  
论决策性管理会计体系  
财务管理中的战略组合策略  
矿区环境成本核算及控制策略  
试论中国注册会计师的诚信问题

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心