

编写管理会计教材的几点认识

甘永生(教授)

(山东交通学院 济南 250023)

【摘要】 本文在说明现行管理会计教材存在问题的基础上,探讨了管理会计教材基本内容的构成、管理会计教材的编写原则和编写模式,同时对管理会计教材体系的具体内容安排提出了设想。

【关键词】 管理会计 教材编写 思考

一、现行管理会计教材存在的问题

1. 内容陈旧。管理会计是现代企业会计的两大分支之一。它是适应企业内部管理要求而发展起来的。传统管理会计以成本习性分析、传统成本(全部成本)计算法、变动成本计算法、本量利分析、预测分析(含销售、成本、利润预测)、决策(含短期经营决策和长期投资决策)分析、全面预算、标准成本制度、责任会计等为基本内容。由于环境的变化,20世纪50年代形成的管理会计(传统管理会计)方法体系在相当程度上失去了与企业管理的相关性。对此,美国著名管理会计学家H·托马斯·约翰逊和罗伯特·S·卡普兰在他们1987年合著的《相关性消失了:管理会计的兴衰》一书中进行了说明。根据本书和其他有关资料,我国李天民教授整理归纳出传统管理会计的三大局限性,即视野狭窄、观念陈旧和方法落后。

笔者(2002)也曾对传统管理会计的局限性进行过探讨并将其概括为两点,即“上不着天”和“下不着地”。所谓“上不着天”是指传统管理会计没有满足战略管理的要求,缺乏战略管理的导向。众所周知,战略管理在企业管理体系中处于最高层次,它研究解决企业具有全局性、长期性和根本性的问题,对企业未来长远的发展起着规划和控制作用。因而战略管理是企业管理体系的“天”,有效地实施战略管理可以保证企业能够做正确的事,这是现代企业的重中之重,因为做正确的事是方向问题,它远比正确地做事更重要,后者不过是效率问题。战略管理要求管理会计提供相应的信息支持,很显然,传统管理会计缺乏与战略管理的相关性。所谓“下不着地”是指传统管理会计没有深入到企业生产经营活动过程的最基本的微观层次——作业,亦即传统管理会计没有建立在作业基础之上。作业是工作的各个单位,它们相互连接构成了企业具体的生产经营过程。作业的质量对最终顾客价值的形成有直接的影响;同时,作业要消耗一定的资源和时间,因而以作业为基点,实施作业基础管理意义十分重大。但遗憾的是,传统管理会计并没有深入到作业层次,并未将作业、作业链(流程)作为分析、核算、控制、考核的对象。也就是说,传统管理会计没有接触到“作业”这块“地”,不能提供有关作业成本等信息,也不能为企业开展作业基础管理提供支持。

客观地讲,今天大部分管理会计教材仍仅涵盖传统管理会计的基本内容。由于传统管理会计的局限性,因而我们可以断定目前大部分管理会计教材的内容已相当陈旧。

2. 逻辑不严密。近几年,部分新出版的管理会计教材考虑到传统管理会计的局限性以及管理会计取得的新发展,在保留传统管理会计基本内容的基础上进行了一定更新与补充,增加了一些新的管理会计专题,如作业基础成本计算法(ABC)和作业基础管理(或作业成本管理)、战略成本管理、战略管理会计、目标成本计算和改善成本计算、生命周期成本计算,有的还增加了国际管理会计、人力资源管理会计、智力资本会计等内容。但大多采取的是“传统管理会计+管理会计新发展”的编写模式,教材的架构缺乏严密的逻辑性,未将管理会计的新发展与传统管理会计相融合,未能构成逻辑严密的一体化的新型管理会计教材内容体系。

二、管理会计教材基本内容的构成

1. 传统管理会计。传统管理会计即20世纪50年代形成的管理会计,其基本内容包括成本习性分析、传统成本(全部成本)计算法、变动成本计算法、本量利分析、预测(含销售、成本、利润预测)分析、决策(含短期经营决策和长期投资决策)分析、全面预算、标准成本制度、责任会计等。

2. 战略管理会计。战略管理会计是管理会计适应战略管理的需要而产生的。战略管理会计产生的大背景是20世纪六七十年代形成的战略管理热潮。在这个热潮下,1981年英国学者肯尼斯·西蒙德发表了“战略管理会计”一文,首次提出了“战略管理会计(SMA)”概念。战略管理会计概念的提出,标志着管理会计在适应企业管理要求的道路上迈出了重要的一步。目前,关于战略管理会计的含义还有不同的认识。笔者赞同战略管理会计就是“为战略管理服务的会计”的观点,并将战略管理会计定义为:以实现企业所有者财富最大化为目标,运用灵活多样的技术和方法,搜集、加工、整理企业内外与企业战略管理相关的各种财务与非财务信息,并据此帮助管理当局进行战略制定、战略实施和战略评价,以维持和发展企业持久竞争优势的一种新型管理会计系统。

3. 作业基础管理会计。所谓作业基础管理会计是指以作

业为核心,通过作业这个基础环节进行成本计算、成本预测、规划和控制,并为经营决策提供更加详细、准确的财务成本信息的管理会计方法体系。作业基础管理会计的产生是管理会计适应作业基础管理要求的结果。

这里应当指出,笔者所谓的作业基础管理会计与作业基础会计(ABA)或作业会计不同。在西方会计文献中,作业基础会计或作业会计仅是指作业基础成本算法(ABC),而作业基础管理会计则有更广泛的内容,它不仅包括作业基础成本算法,还包括作业基础成本习性分析、作业基础本量利分析、作业基础预算、作业基础责任会计等内容。实际上,传统管理会计的方法以作业为基础加以改造和完善,便成为作业基础管理会计的内容,或者说,作业基础管理会计就是传统管理会计方法由以产品为基础深化为以作业为基础。

作业基础管理会计的产生有着重要的意义:①作业基础管理会计深化了管理会计的理论基础。②作业基础管理会计适应了作业基础管理的要求。③作业基础管理会计可以为经营决策提高更加准确、有用的信息。

三、管理会计教材的编写原则与编写模式

1. 编写的基本原则。

(1)开放性原则。所谓开放性,就是管理会计编写人员要更新观念,保持开放的心态,勇于接受新鲜事物,敢于借鉴和吸收其他学科的理论和方法来充实、发展管理会计学科。

(2)先进性原则。先进性原则要求管理会计教材要体现时代性、前瞻性,即在保持原有精华内容的基础上有所发展。

(3)系统性原则。系统性包括目的性、全面性、整体性、层次性等。目的性是指教材内容的选择、安排应符合管理会计作为一个管理信息系统和决策支持系统,承担着为企业提供管理信息并参与企业管理职责的要求;全面性要求内容充实、完整,涵盖全面,没有重大的遗漏;整体性要求各部分内容要环环相扣、具有逻辑性,成为相互联系的有机体;层次性要求内容层次分明,阐述条理清晰。

2. 编写的基本模式。笔者认为,管理会计教材的编写模式可以有以下两种。

(1)模块式。该模式将管理会计教材的内容分为传统管理会计、战略管理会计、作业基础管理会计等若干个模块来编写管理会计教材。具体编写可以将几个模块集中在一本教材,也可以编写系列教材即将每一个模块单独成书。

这种编写模式组织比较容易,缺点是它将管理会计分割为几个独立部分,不符合系统性的要求。在当前我们尚未对传统管理会计、战略管理会计、作业基础管理会计等内容之间的关系进行深入研究,探索出将它们一体化的处理方法时,这是一种较为现实可行的模式。

(2)融合式。该模式是将传统管理会计、战略管理会计、作业基础管理会计等部分的具体内容按照一定的逻辑关系进行排列组合,形成一个一体化的内容体系。笔者认为,融合式编写模式可以提供一本体系完整、逻辑清晰、层次分明的新型管理会计教材,是一种较为理想的编写模式。这种编写模式的难点在于:首先,要对管理会计的最新发展有较深入的研究,对

管理会计的发展趋势有一个较准确的把握;其次,要能深刻了解管理会计新发展与传统管理会计之间的关系,把握其中的逻辑脉络;再次,在上述基础上对管理会计的内容进行梳理,构建出新型管理会计教材的基本内容体系。

融合式模式在具体安排教材及教材内容的逻辑顺序时又有不同方式,笔者的意见是以企业管理过程即预测、决策、计划、控制、考核等环节顺序为“经”,安排管理会计的基本内容,使管理会计内容与管理过程相配合,体现管理会计服务于整个企业管理过程的客观逻辑要求;以企业管理的层次(一般分为高层管理、中层管理和基层管理或战略管理、运营管理、作业管理三个层次)为“纬”,安排管理会计每部分基本内容的具体细节和编写顺序,使每部分内容与企业管理的各层次相配合,体现管理会计服务于企业管理各层次的客观需求。笔者认为,战略管理会计侧重服务于高层的战略管理;传统管理会计基本可服务于中层的运营管理;作业基础管理会计提供的作业成本、作业质量、作业时间等信息可服务于基层的作业管理。这样,我们就可以编写出一本体现开放性、先进性、系统性原则,涵盖了可以全方位服务于现代企业管理需要的管理会计基本内容的管理会计教材。

四、对管理会计教材内容体系的具体设想

笔者赞同融合式管理会计教材编写模式。根据上述对融合式编写模式的理解,笔者认为管理会计教材的内容体系应包括以下几部分。

第一部分是概述篇。主要安排如下章节:管理会计的产生与发展(包括最新发展);管理会计的概念和特征;管理会计的目标(职能、作用);管理会计的基本内容体系;管理会计师资格考试;管理会计师职业道德等。

第二部分是现状与预测分析篇。主要安排如下章节:企业战略分析(包括宏观、行业、竞争环境分析、企业内部资源能力分析);企业销售收入、成本、利润、资金需要量预测分析等。

第三部分是决策分析篇。主要安排如下章节:战略决策或战略定位分析;长期投资决策分析;短期经营决策分析等。

第四部分是规划与控制篇。主要安排如下章节:平衡计分卡;平衡计分卡驱动全面预算;弹性预算;零基预算;滚动预算;作业基础预算等。

第五部分是业绩评价篇。可安排的章节有基于平衡计分卡的战略业绩评价;责任会计;作业基础责任会计。

第六部分是成本计算与管理篇。可安排的章节包括全部成本算法;变动成本算法;作业基础成本算法(ABC);标准成本算法;全生命周期成本算法;目标成本算法;改善成本算法;战略成本管理;作业基础成本管理(作业基础管理)等。

主要参考文献

1. H·托马斯·约翰逊,罗伯特·S·卡普兰著.侯本领,刘兴云译.管理会计的兴衰.北京:中国财政经济出版社,1992
2. 甘永生.论管理会计基础的作业化.会计之友,2003;4
3. 张朝宓,熊焰韧.当代管理会计研究.北京:北京大学出版社,2006