管理会计方法体系框架构建

管理会计作为会计体系的一个重要分支，是将现代管理思想与会计核算方法融为一体的一种管理体系，随着经济社会环境、企业生产经营模式以及管理科学和科学技术水平的不断发展而逐步发展。经过多年的演进，管理会计已形成了诸多方法工具。为了更好地理解管理会计，加强管理会计方法的可操作性，把握管理会计发展脉络和作用机制，就需要厘清管理会计方法产生背景及其作用原理。那么，构建管理会计方法体系框架，将一系列方法工具贯穿于管理会计发展历程和作用机理中，能为管理会计的实践应用提供科学的思路和指导。   
　　一、管理会计方法的起源   
　　目前，关于管理会计的起源，中西方仍存在明显的差异。   
　　西方理论界以罗伯特.卡普兰（Robert S.Kaplan）为代表的学者将成本会计与管理会计视为一体，管理会计的起源可追溯到19世纪早期纺织企业对成本内部计量的运用，能反映产品成本及原料收发控制情况。19世纪中期，铁路业的出现和迅速成长为成本会计的发展提供了巨大动力，成本报表作为控制工具被大型公司广泛应用于业绩评价、产品决策及销售定价等方面，成本控制集中于直接人工和材料。   
　　“管理会计”作为西方企业管理理念，在上世纪七八十年代引入中国。与上述观点不同，我国大多数理论研究者将成本会计与管理会计独立对待，从学科角度进行划分，主张以泰勒的科学管理思想为出发点，以20世纪20年代前后出现的标准成本制度、差异分析、预算控制等为依据，以管理会计术语的首次提出为标志作为管理会计起源的认定。   
　　无论中西方对管理会计起源认识存在怎样的差异，但是，对于管理会计形成的基础——成本核算与控制的认识却是一致的。所以，围绕成本控制的理论与实践成为管理会计发展的基石，而成本内涵与外延的发展也为管理会计的发展拓展了空间。   
　　二、管理会计发展及方法演进   
　　在《管理会计兴衰史——相关性遗失》一书中，约翰逊和卡普兰从成本会计信息与决策相关性角度分析管理会计发展历程。他们认为：19世纪初到20世纪初，这一阶段的产品成本信息及时、真实，可以满足企业定价及加强内部管理的需要；在1925-1985年间，与财务会计在社会和法律上的主导地位有关，该阶段的产品成本信息仅仅满足于对外报告的需要，从而失去其相关性，管理会计发展停滞；1985年之后，管理会计致力于创新，基于新观念下的新方法不断涌现，基于作业下的产品成本信息重新具有了决策相关性。（见图1）   
　　而国内研究者更多从管理会计方法技术变革的角度进行管理会计发展阶段的划分，如，余绪樱（1983、2003）、李天民（1994）、胡玉明（2005）、徐金叶（2006）、牛彦秀（2007）等。尽管研究者们对发展阶段划分的明细程度有所差异，但将20世纪50年代、80年代作为界线标志的认识却是趋于一致的。普遍认为，20世纪50年代前的管理会计侧重于成本核算，而80年代后管理会计的发展更为综合性，围绕“价值增值”主题展开。   
　　综合来看，本文认为管理会计的发展经历以下阶段：   
　　（一）成本核算与执行性管理会计阶段（20世纪20年代至50年代）   
　　以泰罗的“科学管理学说”为基础，“标准成本控制”、“预算控制”和“差异分析”等旨在提高企业生产效率和经济效益的管理方法被引入企业内部的会计实务中，成本控制的事前预测与事后分析的结合。而后，以杜邦公司为代表的大型企业倡导并发展了以投资净利率指标为核心的杜邦财务指标体系，用来衡量各个部门的效率和整个企业的业绩。这一阶段的管理会计以提高生产效率为目的进行成本核算和事后分析，并发展了投资净利率指标用于评价，更多体现了执行性管理控制的特征。   
　　（二）管理控制与决策性管理会计阶段（20世纪50年代至80年代初）   
　　随着现代管理理论的发展和应用，尤其是行为科学理论和数量管理理论的应用，管理会计学术方法有一定创新：一是建立起以责任中心为主体，以权、责、利相统一为特征，以责任预算、控制和考核为内容的责任会计制度；二是应用运筹学和数理统计学的原理和方法，把复杂的经济现象和会计信息进行量化，成本形态分析、本量利分析、盈亏平衡模型、机会成本法下的内部转移价格、投入产出法、线性规划、存货控制和方差分析等计划决策模型在这一时期发展起来。这一阶段的管理会计实务并无太大进展，而是在相关科学管理理论的指引下进行大量学术创新，管理会计方法已突破成本核算的范畴，体现了管理决策的意图。   
　　（三）价值创造与综合性管理会计阶段（20世纪80年代中期以后）   
　　以作业成本计算和作业管理为标志，管理会计进入了一个崭新的阶段。价值链分析、战略成本管理、平衡计分卡以及EVA等创新的管理会计方法层出不穷，初步形成了一套新的成本管理控制体系。同时，成本理论的发展使得成本的内涵和外延发生了巨大的改变，质量成本、环境成本、宏观成本、社会责任成本、资本成本、人力成本等成本理论受到业界广泛关注，现代管理会计研究范畴大大扩展。这一阶段的管理会计以观念更新为前提，变革了产品成本核算方法，拓宽了传统管理会计的研究范畴，以企业价值可持续增值为目标，开启了管理会计学科体系的大发展时期。（见图2）   
　　从管理会计的发展历程看，管理会计产生的基础是成本核算，管理会计的发展围绕成本管理与控制展开，并创造了一系列管理工具和方法为决策提供支持，最终形成以价值创造为核心的内部闭环管理控制体系。   
　　三、管理会计方法体系框架构建   
　　随着管理会计发展，涌现出诸多方法工具，并逐步形成现代管理会计方法体系

​