


商学院  
文库

# 高级管理会计

(第二版)

冯巧根 著




 南京大学出版社

商学院  
文库

# 高级管理会计

(第二版)

冯巧根 著

 南京大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

高级管理会计 / 冯巧根著. — 2 版. — 南京: 南京大学出版社, 2016. 11

(商学院文库 / 洪银兴主编)

ISBN 978-7-305-17665-4

I. ①高… II. ①冯… III. ①管理会计 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 237643 号

出版发行 南京大学出版社  
社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093  
出 版 人 金鑫荣  
丛 书 名 商学院文库  
书 名 高级管理会计(第二版)  
著 者 冯巧根  
责任编辑 徐 媛 尤 佳 编辑热线:025-83597482  
照 排 南京理工大学资产经营有限公司  
印 刷 南京京新印刷厂  
开 本 787×1 092 1/16 印张 18 字数 460 千  
版 次 2016 年 11 月第 2 版 2016 年 11 月第 1 次印刷  
ISBN 978-7-305-17665-4  
定 价 48.00 元  
网 址: <http://www.njupco.com>  
官方微博: <http://weibo.com/njupco>  
微信服务号: njyuxue  
销售咨询热线: (025)83594756

\* 版权所有, 侵权必究

\* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购  
图书销售部门联系调换

## 《商学院文库》编委会

主任委员 洪银兴 赵曙明

副主任委员 刘厚俊 金鑫荣

委 员 (按姓氏笔画排序)

刘厚俊 刘志彪 刘 洪

陈传明 杨雄胜 张二震

沈坤荣 范从来 金鑫荣

洪银兴 赵曙明 裴 平

## 作者简介

冯巧根,甬江学者,经济学博士,管理学博士后,现为南京大学商学院教授、博士生导师,浙江省第九届政协委员、浙江省注册会计师协会理事、江苏省浙江商会顾问委员会副主任委员等。长期从事成本会计、管理会计的教学与研究。主持并完成国家、省部级课题十余项,出版著作、教材十余部,在《会计研究》上发表学术论文近 30 篇。

## 内容简介

区别于传统的管理会计,高级管理会计侧重于对理论解释和预测效果的检验及应用。本书以前沿的应用性理论、简捷的教学案例展现高级管理会计的精髓。本书在研究主线上遵循的指导思想是,服务企业实践,增强管理会计的实用性,通过探讨管理会计的射程与边界,努力构建管理会计研究的新坐标。如果以纵轴代表经济计算功能和信号传递功能的话,那么横轴就是生产、技术导向和组织导向的功能。

本书超越了目前国内出版各类高级管理会计教材仅对各种新的管理会计分支加以阐述与介绍的局限,注重学术研究与实际应用的结合,为指导企业管理实践提供理论支撑。

本书适合于各层次的研究生(如MPAcc、MBA、EMBA、IMBA等各类专业硕士,以及普招硕士)学习高级管理会计之用,可作为经济类、管理类博士生研究会计问题的参考用书,也可以作为会计学及相关专业的高年级本科生学习及提升管理会计理论与方法的教材。此外,还可作为广大经济管理干部自学或进修“高级管理会计学”的参考教材。

# 前 言

《高级管理会计》第一版出版以来,受到广大读者的好评。最近几年,国内外经济环境发生了巨大的变化。财政部于2014年发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,2016年发布了《管理会计基本指引》。会计理论与实务界对管理会计问题的重视空前高涨,许多新的管理会计问题也不断涌现,其中尤其以“互联网+”“中国制造2025”“供给侧结构性改革”等外部因素对管理会计的影响最大。以“互联网+”为代表的互联网技术正在推动新一轮技术革命的兴起并催生大量的新业态和商业新模式,管理会计的管理重心也从过去强调内部资金的价值管理转向企业外部价值的协同与创新。融合社会资本、智力资本等呈现出的技术因素,则促进了“互联网+”与“中国制造2025”的对接,进一步提高了管理会计智能化管理的针对性与有效性。“供给侧结构性改革”则要求管理会计从有形会计要素与无形会计要素的整体视角提高管理会计的控制系统与信息支持系统,使管理会计的经济后果朝着预先规划的方向前进。面对经济新常态下的各种环境因素,管理会计必须针对自身特性进行因果管理与变量测试,深化人们对管理会计未来发展趋势的认识。对此,丰富、完善与发展管理会计中的新理论与新方法,迫切需要我们第一版中的内容进行补充、更新与修订,并适时加以再版。

为了方便读者阅读,作者在第二版的修订中力图使各章在保持原有的学术内涵的基础上有所创新与发展,同时考虑整本书的完整性,不可避免地作了一些内容上的取舍。就全书而言,第二版增加了一些新的章节,如第3、第4、第8章,并相应地调整了部分内容;同时对第一版中的第1、第2、第5、第9、第12章进行了重大修改,有的章节接近重写,对于剩下的章节也在案例或参考文献方面进行了适当的修订。此次修订再版的指导思路有以下几点。① 体现管理会计理论的前瞻性。即结合经济新常态下的宏观经济改革与发展的新思路、新观念,将其有机地融入到本书的新增章节之中。② 增强管理会计的应用性。通过对管理会计理论解释与预测效果的评析,以简捷的案例展现高级管理会计的精髓。③ 展现管理会计内容的系统性。在增加新内容的同时,尽可能将体现管理会计本质的内容,如管理会计的射程与边界等保留在修订的版本之中。④ 增进管理会计学科的全面性。

为了维护高级管理会计学科的独立性,对于一些管理会计的基本理论和技术方法只作点上的介绍,没有深入展开。

本书适合于各层次的研究生学习高级管理会计之用,可作为经济类、管理类博士研究生研究会计问题的参考用书。此外,还可作为会计学及相关专业的高年级本科生及广大经济管理干部自学或进修高级管理会计学的参考教材。

特别感谢南京大学出版社府剑萍女士和徐媛女士对本书修订出版工作的大力支持和关心。尽管作者非常重视本书的再版工作,也进行了认真的思考与修订,无奈作者水平有限,总觉得还有许多缺憾。衷心期待读者的批评与指教。

冯巧根

2016年6月



《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》

《管理会计基本指引》



# 目 录

第一章 管理会计的发展与学科边界	1
第一节 管理会计在我国的导入与发展	1
第二节 国外管理会计的发展与特征	4
第三节 日本企业的经营模式与管理会计发展	6
第四节 管理会计与相关学科之间的关系	9
第五节 管理会计射程与边界	13
案例与讨论	21
本章参考文献	22
第二章 管理会计的战略理念与价值体系	24
第一节 管理会计的战略理念	24
第二节 管理会计的实践创新:以战略为导向	26
第三节 管理会计“价值观”的框架	31
第四节 管理会计价值体系的结构特征	33
案例与讨论	39
本章参考文献	42

第三章 管理会计的内在治理与控制机制 .....	43
第一节 管理会计与公司治理的内在化 .....	43
第二节 管理会计的战略控制 .....	50
第三节 综合性管理会计战略控制的应用 .....	58
案例与讨论 .....	60
本章参考文献 .....	62
第四章 智能制造与管理会计创新 .....	64
第一节 智能制造中的新概念 .....	64
第二节 智能制造对管理会计的影响 .....	67
第三节 智能化条件下的成本管理创新 .....	68
第四节 智能制造下的成本管理变迁 .....	72
第五节 智能制造下的管理会计扩展 .....	75
案例与讨论 .....	79
本章参考文献 .....	81
第五章 改进作业成本法:时间、资源与组织 .....	82
第一节 作业成本法的功能及局限性 .....	82
第二节 时间驱动作业成本法的改进思路 .....	87
第三节 以资源为导向的作业成本法改进思路 .....	94
第四节 作业成本法在企业组织间的扩展应用 .....	103
案例与讨论 .....	109

本章参考文献·····	111
<b>第六章 预算管理实务的新发展·····</b>	<b>113</b>
第一节 预算管理实务发展的两种趋势·····	113
第二节 “超越预算”的思想及其应用·····	118
第三节 基于超越预算的战略经营系统特征·····	122
第四节 预算管理的发展方向及相关对策·····	126
案例与讨论·····	130
本章参考文献·····	133
<b>第七章 企业间管理与管理会计·····</b>	<b>135</b>
第一节 企业间管理与供应链管理的目标优化·····	135
第二节 供应链管理与供应链管理会计·····	138
案例与讨论·····	151
本章参考文献·····	152
<b>第八章 供给侧结构性改革与权变管理会计·····</b>	<b>153</b>
第一节 供给侧结构性改革的积极意义·····	153
第二节 供给侧结构性改革对管理会计的影响·····	155
第三节 供给侧结构性改革与管理会计的创新发展·····	157
第四节 创新驱动下的权变性管理会计·····	161
第五节 管理创新视角的权变管理会计·····	164

第六节 技术创新视角的权变管理会计	167
案例与讨论	170
本章参考文献	172
<b>第九章 嵌入战略管理会计的文化价值管理</b>	<b>173</b>
第一节 文化及企业文化的特征	173
第二节 文化价值管理对战略管理会计的影响	175
第三节 知识文化、知识管理与战略管理会计的扩展	176
第四节 战略管理会计中的环境经营文化观	181
案例与讨论	185
本章参考文献	186
<b>第十章 全球化经营时代的管理会计创新</b>	<b>187</b>
第一节 全球化经营时代的管理会计标准	187
第二节 全球化竞争的挑战与管理会计创新	192
案例与讨论	204
本章参考文献	205
<b>第十一章 业绩评价与高管人员薪酬激励</b>	<b>206</b>
第一节 业绩评价的战略导向	206
第二节 高管人员薪酬激励:国际比较	213
第三节 我国企业高管薪酬的激励:调查与分析	227

案例与讨论·····	232
本章参考文献·····	232
<b>第十二章 企业社会责任与管理会计·····</b>	<b>234</b>
第一节 企业社会责任的提出·····	234
第二节 企业社会责任的伦理观察:管理会计视角·····	235
第三节 管理会计视角的企业社会责任揭示·····	242
第四节 基于企业社会责任的管理会计框架重构·····	249
案例与讨论·····	259
本章参考文献·····	261
<b>第十三章 管理会计研究范式的转变·····</b>	<b>263</b>
第一节 管理会计研究的变迁理论·····	263
第二节 管理会计研究的范式·····	266
第三节 管理会计研究范式的变迁·····	271
案例与讨论·····	275
本章参考文献·····	275

时至今日,各国学者对管理会计本质的理解尚处于探索阶段,还未形成一套国际公认的真实、完整的管理会计模式,从而对历史的和国际间的管理会计进行比较研究显得困难重重。管理会计具有自身的情境特征,其研究成果与环境的要求非常紧密,当管理会计的技术与方法的专用性越强时,其局部或全面推广的风险(如错误的含量)也就越高。因此,充分认识管理会计的发展状况及不同时期的特点,并客观地对学科边界加以界定,才能够切实降低管理会计成果的“误差”,既有助于满足企业管理的要求,也有助于促进管理会计学科的发展。

## 第一节 管理会计在我国的导入与发展

管理会计是为了适应企业内部管理上预测、决策、控制和考核的需要而产生的一门新兴学科。欲使管理会计提高到一个新境界,必须对管理会计学科的形成与发展有一个比较全面的认识。

### 一、管理会计的导入

我国学术界对管理会计开展系统研究的时间较短,大约起步于20世纪80年代初。许多会计界前辈在管理会计的导入上投入了极大的精力与热情,如曹冈(1981)、陈元燮(1982)、杨继良(1982)、余绪纓(1983)、杨时展(1983)、杨纪琬(1984)和李天民(1984)等在当时就陆续发表过相关的论文或文章,对我国管理会计的完善与发展作出了重要的贡献。

反观目前国内林林总总的管理会计教材,似乎能给人深刻影响的,还是我国会计前辈们留下的宝贵“财富”,较为公认的观点是,当时著名的会计学家余绪纓教授率先编写了我国第一部管理会计教材<sup>①</sup>,开创了我国管理会计学科研究的新领域。相隔不久,著名的会计学家李天民教授应中央电大的邀请,适应中央电大经济类专业教学的需要,编写并出版了一部管理会计教材<sup>②</sup>,其发行量居全国之首,为中国会计界(管理界)人士认识和理解管理会计的理论与方法发

① 需要说明的是,本章仅指为在校大学生编写的管理会计教材。就这点而言,余绪纓教授最早(即1983年编写的财政部高等财经院校统编教材《管理会计》)。在其之前,已有一些会计前辈出版过相关管理会计的著作。

② 李天民教授编写的《管理会计学》及《管理会计学参考资料》。这两本书出版于1984年9月,由中央广播电视大学出版社出版。因当时中央电大经济类有十多万学员,所以其影响面很大。

挥了积极的作用<sup>①</sup>。其他的前辈也留有大量的代表作,如汪家佑、费文星、温坤、林万祥、欧阳清、易庭源、王文彬等。据此推断,中国的管理会计研究历史不过 20 多年。正因为历史短暂,所以目前对许多问题尚无定论<sup>②</sup>。

进入 90 年代以后,我国学者的一些管理会计专著开始问世,较有影响的专著有李天民的《管理会计研究》、孟焰的《西方现代管理会计的发展及对我国的启示》以及陈胜群的《现代成本管理》,等等。此外,2002 年,中国财经出版社、财经科学出版社、东北财大出版社等,出版了一套财政部重点会计科研课题系列成果,其中有一部分(系列)属于管理会计的研究成果,如《管理会计应用与发展的典型案例研究》等。

自我国恢复学位以来,国内具有培养会计学博士资格的高校及研究机构开始招收会计学博士生,并开始以“管理会计”为方向鼓励学生撰写博士论文。孟焰博士就是当时较早以管理会计为选题完成博士学位论文的学生之一。目前,“管理会计”已经成为高校及研究机构在会计专业上常设的研究方向之一。可以说,这些学校及研究机构是管理会计导入与发展的主力军。经过 30 年的发展,管理会计理论与方法已在我国企业实践中得到广泛应用。可以说,只要有一种新的管理会计工具(或理论)出现,无论它在世界的哪个国家(当然主要是欧美与日本),我国的学者就会很快将其介绍到国内来,并且有机地将其与本国的实践相结合,努力探索并尽可能形成符合中国国情的管理会计成果,如邯钢经验等<sup>③</sup>,以提高管理会计理论与方法在我国的适应性和有效性。

改革开放以来,我国学者已经或正在诸如作业成本管理、战略成本管理、战略管理会计、平衡计分卡、环境成本会计、环境管理会计、战略预算管理等领域展开研究。中国会计学会及其《会计研究》杂志社在管理会计的导入与发展方面发挥了领导及推动的作用,如在中国会计学会下面成立了管理会计研究机构,并定期组织开展管理会计问题的讨论。《会计研究》杂志还多次就“成本与管理会计”开辟专栏发表国内外学者的管理会计研究成果(如“金蝶杯”管理会计征文活动等),极大地调动了会计理论与实务界开展管理会计研究的积极性<sup>④</sup>。

## 二、管理会计在我国的发展

管理会计侧重于为企业内部的经营管理服务,对企业的组织结构或体制以及企业所面临的市场环境具有依附性。各国在总结自身管理会计的发展过程时,往往由于“依附”的条件有别,而展现出不同的观点与看法。

### (一) 我国学者对管理会计发展阶段的认识

我国学者对管理会计阶段的认识,比较有代表性的是以厦门大学余绪缨教授为代表的观点。管理会计学科的阶段划分通常有三种方式:① 以工具或方法为依据;② 以理论学派的形

① 这两位教授现已仙逝,在此我们对他们给中国管理会计学教学与研究作出的巨大贡献表示衷心的感谢,并传递我们对他们的怀念与哀思。

② 这是基于“管理会计”这一概念的导入而言。在我国企业管理实践中,许多西方的管理会计思想在我国企业中可能长期存在着,如经济核算中形成的一些成本管理方法等。有关管理会计的发展历史研究作者将在另文中探讨。

③ 在财政部重点会计科研课题(2002)等中,可以找到许多这方面的研究成果。

④ 这方面的文献已有较多,此处不作展开,可详见胡玉明等(2008)、潘飞(2008)等发表的文章。

成为依据;③以时期为依据。尽管前两种的划分依据,其真实性与可靠性更强,然而由于管理会计在我国推广与应用的历史较短,国内学者对管理会计阶段的划分大都以“世纪”为单位,进行笼统的划分,创新性不强。

胡玉明在其《高级管理会计》(2005年版)一书中,用了两章的篇幅(第一章与第二章),就管理会计的阶段性特征作了阐述。这种论述也可以从余绪缨和毛付根等厦大教授的著作及文章中观察与体会出来<sup>①</sup>。

对于“20世纪管理会计”发展,他们认为,20世纪管理会计的发展是围绕公司制度的建设、金融体系的完善和资本市场的推进而同步发展的,具有共融性的特征。从表象上看,管理会计是在与财务会计的“同源”基础上发展起来的,两者具有密切的联系。这种联系的桥梁是成本会计,因为成本会计既是管理会计的前身,又是财务会计与管理会计的中介。这种解释似乎可以说明,为什么管理会计、成本会计、财务管理之间具有较多交叉性问题<sup>②</sup>。

对于“21世纪管理会计”发展,他们认为,进入21世纪,市场经济氛围已越来越明显,国际化、金融化、知识化、信息化已扑面而来。21世纪管理会计的主题将是核心竞争力培植为特征的发展。这种认识是基于管理学派的能力理论而延伸得来的。但是,这种理论目前也受到挑战。中文版的《哈佛商业评论》曾经有过一篇文章,作者通过研究认为,业绩较为逊色的公司在战略思维上往往被一种思想所支配,即务必在竞争中保持领先地位。而与此形成鲜明对比的是,高增长的公司对于赶超或打败对手并不感兴趣。相反,它们通过利用“价值创新”这一种战略逻辑,大力拓展行业的边界,让竞争对手变得无关紧要<sup>③</sup>。可以肯定的一点是,随着信息技术的突飞猛进,会计人员不再独立拥有会计系统的全部设计权。工程师和经营管理者等的共同参与将是21世纪管理会计发展的一个重要特征。

## (二) 管理会计在我国的发展趋势

从近年来我国管理会计理论与实践的发展来看,会计实务部门对管理会计应用的积极性大大提高,对理论与方法的认识不断提升。实践中表现出来的一个重要特征是,管理会计与财务会计之间的相互交融开始增强。即有时传统的管理会计内容转化为了财务会计的核算内容;而有时,一些管理会计的创新内容却是从财务会计的实践中萌生出来的。譬如:①适应报告企业社会责任的需要,增值会计有可能转化为财务会计的核算内容;②适应预测企业未来业绩和财务状况的要求,原来属于管理会计的预测决策会计可能转化为对外报告会计的一个组成部分;③适应表外信息披露的需求,财务分析将成为财务会计一个不可或缺的重要组成部分;④随着企业集群、物流产业以及环保产业的发展,财务会计对供应链会计、碳会计等提出了进一步控制与监督的需求,进而为管理会计的创新提供了新的研究范畴,等等。

① 可以从余绪缨和毛付根教授等编写的《管理会计》教材及发表的相关文章中体现出来,如余绪缨(2001)。

② 以管理学理论为基础,20世纪的管理会计可以分为四个阶段,即追求效率的阶段、追求效益的阶段、反思阶段和过渡时期阶段。

③ 现行的主流观点认为,21世纪管理会计主题以“价值创新”为特征,这种认识是基于管理学中创新学派的思想而形成及发展的。



## 第二节 国外管理会计的发展与特征

有学者认为,美、日两国的管理会计是当今全球管理会计理论与方法体系中最为领先的国家,许多根据这两个国家企业的情境特征提炼和总结出来的管理会计成果也广为世界各国的管理会计学者研究与引用。

### 一、日本管理会计的发展与特征

#### (一) 日本管理会计的发展阶段

日本国内对管理会计发展阶段的认识也是观点纷呈,比较有代表性的是西村明教授的观点。他通过国际比较,以管理会计工具为阶段划分的着眼点,分析并提出了管理会计发展的四个阶段如表 1-1 所示。

表 1-1 管理会计的发展阶段

阶段	管理会计	思考特征	方法
第 1 阶段	管理会计的进化	财务数据应用于管理领域	财务比率分析、经营比较分析
第 2 阶段	传统的管理会计	以科学管理方法为基础的基于计划的效率分析与管理	标准成本计算、预算管理、本量利分析、收益、成本差异分析
第 3 阶段	计量与信息的管理会计	以经济学为基础的最佳收益管理(计划管理与业绩评价)	存货模型、信息分析、行为科学、收益预测、机会成本(差异)分析
第 4 阶段	综合的管理会计	会计的管理和组织管理间的综合(依据计划管理的预防、前馈思路)	成本企画、成本改善、作业成本管理、消除或缩减差异的计划值

资料来源:西村明等(2004)。

随着管理会计工具的创新与整合,笔者认为,无论在日本还是国内,管理会计的发展已经进入了第五个阶段,即“价值创造的管理会计”阶段。这一阶段的思考特征包括会计管理与知识管理相结合,价值链优化、核心竞争力的提升等。其方法由 IT 技术、供应链、平衡计分卡(BSC)、经济增加值(EVA)等组成(如表 1-2 所示)。

表 1-2 管理会计的功能延伸

阶段	管理会计	思考特征	方法
第 5 阶段	价值创造的管理会计	会计管理与知识管理相结合的价值创新,价值链优化、核心竞争力的提升	IT 技术、供应链、BSC、EVA 等

经济泡沫化之后,日本管理会计界对管理会计发展阶段中的代表性工具成本企画产生了怀疑,质疑声或提出完善之策的文章时有出现。对于成本企画,2005 年当选日本成本研究会