

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

ACCOUNTING

# 高级管理会计

● 赵贺春 冯文红 编著



机械工业出版社  
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

# 高级管理会计

赵贺春 冯文红 编著



机械工业出版社

本书融合了国内外管理会计学传统学派与创新学派的研究思路、价值取向以及研究方法,系统论述了包括事前、事中以及事后管理的管理会计理论。

本书首先说明了基于对外报告与对内报告两类不同目的的成本概念,进而阐述了完全成本、变动成本计算体系。在此基础上,本书系统地阐述了生产经营预测与决策、资本支出预测与决策、全面预算、成本控制系统以及包括平衡计分卡、激励补偿系统在内的责任会计体系。本书理论阐述简明,知识体系完整,体现了国内外管理会计理论研究的最新成果。

本书可作为高等院校会计学本科专业“管理会计学”课程以及硕士研究生“管理会计研究”课程的教材,也可作为注册会计师、会计师以及其他财经和证券人员的学习用书。

## 图书在版编目(CIP)数据

高级管理会计/赵贺春,冯文红编著. —北京:机械工业出版社, 2011.5

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

ISBN 978-7-111-34331-8

I. ①高… II. ①赵… ②冯… III. ①管理会计—高等学校—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第075909号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:张敬柱 商红云

责任编辑:张敬柱 商红云 魏悦 卢若薇

版式设计:张世琴 责任校对:李锦莉

封面设计:张静 责任印制:杨曦

北京圣夫亚美印刷有限公司印刷

2011年6月第1版·第1次印刷

169mm×239mm·22.25印张·407千字

标准书号:ISBN 978-7-111-34331-8

定价:39.50元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心 : (010)88361066 门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部 : (010)68326294 教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售二部 : (010)88379649 封面无防伪标均为盗版

读者购书热线:(010)88379203

# 前 言

“管理会计学”是高等院校会计学专业核心、骨干课程之一，在会计学专业教学中占有重要的地位，对提高会计专业的教学质量起着举足轻重的作用。在会计实务中，人们对管理会计在强化企业内部管理，提高企业整体竞争力中的重要作用的认识日益加深，管理会计的应用受到广泛的重视。早在1980年4月，国际会计师联合会在巴黎召开的第一次欧洲会计专家会议上，与会者就发出呼吁：“为了在当今复杂多变的世界里能够使企业生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是应用和推广管理会计。”

20世纪80年代中后期，管理会计进入了一个如何发展的“反思期”，面对继承、发展、变革，传统学派与创新学派提出了不同的主张，迎来了一个以“作业”为核心的“作业管理会计”时代。在这一时期，围绕着如何为企业“价值链”优化和价值增值提供相关信息，管理会计取得了许多引人注目的新进展。

20世纪90年代以来，变化成为当今世界经济环境的主要特征。以买方市场为前提、以环境呈现复杂多样性变化为背景、以市场竞争为主要内容、以谋求建立和维持企业竞争优势为目标的企业战略管理受到空前重视，战略管理会计体系形成，从而使得管理会计的主题从单纯的价值增值转向企业组织对外部环境变化的适应性上来。

历经百余年的发展，管理会计已经形成了较为完整的学科体系。本书是建立在全面总结管理会计发展成果基础上的，可以满足会计专业教学及广大会计实务工作者学习的需要。

国内外关于管理会计学的书籍可谓版本繁多，本书有以下几项突出的特点：

(1) 理论简述简明。本书对管理会计基本概念、基本理论、基本方法的阐述简单明了，力求准确。

(2) 知识体系完整。本书系统地阐述了成本计算、生产经营预测与决策、资本支出预测与决策、全面预算、成本控制系统以及包括平衡计分卡、激励补偿系统在内的责任会计体系，构成了事前、事中及事后管理的管理会计知识体系，内容详尽。

(3) 注重案例教学。本书结合管理会计基本概念、基本理论、基本方法的阐述，插入了大量案例以及案例分析，讲解深入浅出，易于理解。

(4) 体例新颖独特。本书中的各个章节均设计了学习目标、理论阐述、案例分析等几个部分。

本书是高等院校会计学本科专业“管理会计学”课程以及硕士研究生“管理会计研究”课程的教科书，也可作为注册会计师、会计师以及其他财经和证券人员的学习用书。

本书的出版得到北京市“学科与研究生教育——工商管理 (PXM2009-014212-078362)”专项资助。北方工业大学经济管理学院院长吴永林博士给予了大力的协助与指导，在此深表感谢。

限于编著者自身的水平，本书难免有不当或错误之处，恳请读者批评指正。

**编著者**

# 目 录

前言	
绪论	1
第一章 成本习性分析	23
第一节 成本的概念与分类	23
第二节 成本按其习性分类的特征	28
第三节 成本习性分析的程序、方法及其局限性	36
第二章 完全成本计算	44
第一节 完全成本计算的基本程序	44
第二节 完全成本计算的基本方法	48
第三节 作业成本计算	65
第三章 变动成本计算	79
第一节 变动成本法的意义与特点	79
第二节 成本计算方法对利润额的影响	88
第三节 本量利分析	93
第四章 生产经营预测与决策	114
第一节 生产经营预测	114
第二节 决策的意义与分类	127
第三节 生产经营决策的目标与约束因素	134
第四节 生产经营决策的相关概念与方法	140
第五章 资本支出预测与决策	151
第一节 资本支出预测与决策概述	151
第二节 现金流量的内容与计算	155
第三节 资本支出项目评价指标	160
第四节 资本支出项目的敏感性分析	179
第六章 全面预算	183
第一节 全面预算概述	183
第二节 全面预算的编制	189
第三节 预算编制的具体方法	199

<b>第七章 成本控制</b> .....	212
第一节 成本控制的原则与程序.....	212
第二节 标准成本制度.....	215
第三节 产品生命周期成本控制.....	241
第四节 产品质量成本控制.....	253
<b>第八章 责任会计体系</b> .....	257
第一节 责任会计的内容与构建原则.....	257
第二节 责任中心.....	263
第三节 责任预算、业绩考评与责任报告.....	270
第四节 内部转让价格.....	276
第五节 内部结算和责任结转.....	282
<b>第九章 平衡计分卡</b> .....	292
第一节 平衡计分卡的意义与框架.....	292
第二节 平衡计分卡的财务维度.....	299
第三节 平衡计分卡的客户维度.....	305
第四节 平衡计分卡的内部经营维度.....	310
第五节 平衡计分卡的学习与成长维度.....	315
<b>第十章 激励与补偿系统</b> .....	320
第一节 激励与补偿系统的意义.....	320
第二节 激励与补偿系统的内容.....	325
第三节 激励补偿的类型与形式.....	335
第四节 激励补偿合同.....	343
<b>参考文献</b> .....	348

# 绪 论

## 学习目标

在本书的开篇中，概要地介绍了管理会计的定义、历史沿革、特征、职能、机构设置等基本问题。通过学习，将了解国内外关于管理会计的几种具有代表性的观点，管理会计的历史演进、不同发展阶段以及其区别于财务会计的特征，管理会计的职能、机构设置以及战略管理会计循环等问题。

### 一、管理会计的定义

学习管理会计时，首先应了解管理会计的定义。

自 19 世纪末、20 世纪初问世以来，管理会计已经有了一个多世纪的发展史。但迄今为止，在国内外尚未形成一个统一的管理会计定义。几种代表性的说法如下：

(1) 美国会计学会 (American Accounting Association, AAA) 于 1958 年和 1966 年先后两次为管理会计提出了定义，认为“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来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”。可见，美国会计学会将管理会计的活动领域限定于微观，即企业环境。

(2) 从 20 世纪 70 年代起，在“信息论”、“系统论”、“控制论”的指导下，许多人将管理会计描述为“现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统”，该子系统为协助管理者规划和控制企业的各种经济活动提供信息。

(3) 1981 年，美国全国会计师联合会 (National Association of State Boards of Accountancy, NASBA) 的一个下属委员会在其颁布的公告中指出，“管理会计是为管理当局用于企业的计划、评价和控制，保证适当使用各项资源并承担经营责任，而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程”，并指出管理会计同样适用于非营利的机关团体。这一定义扩大了管理会计的活动领域，指明管理会计的活动领域不应仅限于“微观”，还应扩展到“宏观”。

(4) 国际会计师联合会 (International Federation of Accountants, IFAC) 继承



了美国全国会计师联合会的上述观点，1988年4月在其发表的《论管理会计概念（征求意见稿）》一文中，将管理会计定义为：“在一个组织中，管理部门对用于计划、评价和控制的（财务和经营）信息进行确认、计量、收集、分析、处理、解释和传输的过程，以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。”

（5）英国特许管理会计师协会（The chartered Institute of Management Accountants, CIMA）将管理会计定义为：“向企业管理层提供信心，以便于制订企业政策，计划和控制企业活动，在各备选方案中选择实施的决策，向实体外部人士（如股东或其他人士）提示相关信息，向雇员提示相关信息以及保护企业资产。”其要点在于向企业管理层提供其所需要的会计信息，以便他们尽可能有效地经营企业。至于如何完成上述任务，则没有特定的规则。但是，为了发挥管理会计的作用，多年来管理会计已建立起一套理论和惯例。

（6）1988年，英国伦敦经济学院的布拉米奇（Michael Bromwich）教授在《管理会计的定义与范围：从管理角度的认识》一文中首次提出了“战略管理会计（Strategic Management Accounting）”这一概念，并指出：“战略管理会计是管理会计的发展，是未来处在高级管理岗位的管理会计人员所必须掌握的。战略管理会计不仅仅是收集企业竞争对手的信息，更应该研究与竞争对手相比企业自身的竞争优势和创造价值的过程、企业产品或劳务在其生命周期中所能实现的且为客户需求的‘价值’以及产品及劳务的营销能给企业带来的长期持续收益。”

1989年和1994年，布拉米奇教授和比姆尼（Alnoor Bhimani）合作发表了《管理会计：发展还是变革》和《管理会计：发展的道路》两篇论文，进一步阐述了战略管理会计，并给战略管理会计下了如下定义：

“战略管理会计是这样一种管理会计，它收集并分析企业产品在市场和竞争对手方面的成本以及成本结构的信息，并在一定时期内监察企业和竞争对手的战略。”

综合以上定义可知，人们对管理会计的认识是伴随其产生、发展或演变的历史进程而逐步深化的。管理会计的实践与理论最早起源于西方社会，就其实质或其客观内容而言，被西方称为“管理会计”的那个客体实际上是指在现代会计系统中区别于传统会计，能够更明显、更集中地体现会计预测经营前景、参与经营决策、规划经营方针、控制经济过程、考核评价责任业绩等内在职能的那部分工作内容。随着管理会计的不断发展和完善，管理会计从企业内部的微观层面向战略层面发展，如何监察企业和竞争对手的战略，创造企业自身的竞争优势，为企业带来长期持续收益等为管理会计，特别是战略管理会计所关注。

### 作业 0-1:

请你查阅国内外的管理会计学教材及文献中关于管理会计的定义。你如何定义管理会计?

西方管理会计学的理论于 20 世纪 80 年代初期引入我国。根据当时的发展状况,我国会计学者在解释管理会计定义时提出了如下主要观点:

- (1) 管理会计是西方企业会计的一个分支。
- (2) 管理会计是一个服务于企业内部经营管理的信息系统。
- (3) 管理会计是一种为管理部门提供信息服务的工具。
- (4) 管理会计学是一门新兴的综合性边缘学科。

历经多年的实践,我国会计学者对管理会计有了较为深刻、全面的认识,从以下狭义、广义两个方面提出了管理会计的定义:

狭义管理会计,也称微观管理会计,是指以强化企业内部管理,实现最佳经济效益为目的,以现代企业经营活动为对象,通过对财务信息和其他各种信息的深加工和再利用,实现对经济活动的预测、决策、规划、控制、评价和考核等职能的一个会计分支。它是一种侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计,同时又是企业管理的重要组成部分,因而也有人称其为内部经营管理会计。它是现代企业会计系统中与传统的财务会计相对应的概念。

广义管理会计是指用于概括现代会计系统中区别于传统会计,直接体现预测、决策、规划、控制和责任考评等会计管理职能的那部分内容的一个范畴。这个概念既适用于揭示目前得到公认的微观管理会计的本质,又可以反映正在形成的宏观管理会计、国际管理会计以及战略管理会计的一般特征。

## 二、管理会计的历史沿革

从客观内容上看,管理会计最初萌生于 19 世纪末、20 世纪初,其雏形产生于 20 世纪上半叶,正式形成和发展于第二次世界大战之后,20 世纪 70 年代后在世界范围内得以迅速发展和传播,80 年代末期与战略管理相结合形成战略管理会计。发展至今,管理会计已经有了一个多世纪的历史。

19 世纪末、20 世纪初期,伴随欧洲工业革命的完成,手工工场过渡到大机器生产的工厂,商品经济获得了迅速发展,社会生产力水平大大提高。正如马克思、恩格斯在《共产党宣言》中所说的“资产阶级在它的不到一百年的阶级统治中所创造的生产力,比过去一切世代创造的全部生产力还要多……”。工业革命使社会生产力迅速提高。然而,在传统的因袭管理方式下,生产经营粗放,资

源浪费严重，企业基层生产效率低下。大机器工业的发展迫切要求克服这些弊端，“科学管理”方式应运而生了。在以美国的泰罗（Frederick Winslow Taylor）和法国的法约尔（Henri Fayol）为代表人物的“古典管理理论”的指导下，在企业管理实践中先后应用了以确定定额为目的的时间与动作研究技术，差别工资制和以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析，以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术、新方法。这一切对拘泥于事后消极反映的传统会计提出了严峻挑战。在这种情况下，企业会计必须突破单一事后核算的格局，采取对经济过程实施事前规划和事中控制的技术方法，更好地促进经营目标的实现。于是，在20世纪初，在美国企业会计实务中开始出现了以差异分析为主要内容的“标准成本计算制度（Standard Cost System）和预算控制（Budget Control）”。这就是管理会计的雏形。

1911年，美国会计工作者哈里森（G. C. Harrison）设计了最早的标准成本制度，实现了成本控制，从而大大提高了生产效率。标准成本制度的建立标志着人们观念的转变，由被动的事后反映和分析转变为积极的、主动的事前预算和事中控制，达到了对成本进行管理的目的。1918年哈里森先后发表了《有助于生产的成本会计》、《新工业时代的成本会计》和《成本会计的科学基础》等著作。1919年创立的美国全国成本会计师协会（National Association of Cost Accountants, NACA）有力地推动了标准成本计算的开展。到20世纪20年代，标准成本计算制度已经十分普及。

1922年，美国学者奎因坦斯（H. W. Quaintance）出版了《管理的会计：财务管理入门》一书，第一次提出了“管理会计”（Managerial Accounting）的概念。同年，麦金西（James O. McKinsey）发表了《预算管理》，进而于1924年麦金西又公开出版了世界上第一部以“管理会计”命名的著作《管理会计》。此外，布利斯（Ed. Bliss）也在同一时期出版过一本《通过会计进行管理》的著作。这些书被西方誉为早期管理会计学的代表作。

直至20世纪50年代前，如何应用标准成本法和实施预算控制的问题一直是管理会计的主要内容，后来人们又充实了成本性态分析、本量利分析以及变动成本法等管理会计的基本理论和方法。但在实践中，管理会计的行为还始终停留在个别或分散的水平上，着眼点仅限于既定决策方案的落实和经营计划的执行上，其职能集中体现在“控制”方面。因此，人们将20世纪50年代之前的管理会计称为“传统管理会计阶段”，其特征是以“控制会计”为核心。

20世纪50年代以后，世界经济进入了第二次世界大战以后发展的新时期。发端于美国，以电子计算机技术为引领，涵盖新能源、新材料、生物技术、海洋

技术、激光技术、核技术、航天技术、网络技术等诸多领域的世界新技术革命（也称第三次工业革命浪潮）推动社会生产力迅猛发展，大量新装备、新工艺、新技术的广泛采用，使新兴产业层出不穷，企业的规模越来越大，集团公司、跨国公司大批涌现，生产经营的社会化程度空前提高，企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强。这一切使得市场经营环境瞬息万变，传统营销手段失灵，竞争愈演愈烈，特别是1973年的石油危机，一夜之间把企业带到了动荡的环境中。人们意识到完全准确地预测外部环境几乎是不可能的，企业的计划必须以外部环境的变化为基础，必须更加留心市场变化的动态，更加密切关注竞争对手，将过去的以生产为中心的生产型管理模式调整转变为以开发市场，调动各方面积极性和取得最大可能经济效益为中心的经营决策型管理模式，实现管理的现代化。

为适应企业管理现代化的要求，管理会计不仅完善、发展了规划控制会计的理论与实践，而且逐步充实了以“管理科学学派”为依据的预测决策会计和以“行为科学”为指导思想的责任会计等内容，形成了以预测决策会计为主，以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计体系。如果说在20世纪70年代之前，管理会计还只是在西方发达国家中流行的话，那么，到了80年代，“管理会计热”就已风靡全球。1980年4月，国际会计师联合会在巴黎召开的第一次欧洲会计专家会议上，与会者发出呼吁：“为了在当今复杂多变的世界上能够使企业生存下去并繁荣起来，一个战略性的问题就是应用和推广管理会计。”

在管理会计的应用范围不断扩大，作用日益明显，从而受到广泛重视并风靡全球的背景下，人们关于管理会计的研究不断加强。面对管理会计未来发展与变革的大问题，人们提出了不同的主张，并形成创新学派与传统学派两个不同的流派。

其一一是以美国哈佛大学商学院的罗伯特 S. 卡普兰（Robert S. Kaplan）教授、太平洋路德大学的托马斯 H. 约翰逊（Thomas H. Johnson）教授等为代表的创新学派，他们认为以往的管理会计研究视野过于狭隘，观念过于陈旧，方法过于落后，难以适应新经济环境的要求，从而强调全面创新，极力倡导管理会计研究必须大量引进数学分析方法，广泛应用数学模型，依靠计算机技术解决预测、分析和决策所面临的复杂问题，主张尽可能采用诸如数学和行为科学等相关学科的理论与方法研究管理会计的问题。

其二二是以美国斯坦福大学的查尔斯 T. 霍恩格伦（Charles T. Horngren）教授、哈佛大学的罗伯特·N. 安东尼（Robert N. Anthony）教授、德克萨斯大学的威尔思（Wells）教授，英国曼彻斯特大学的罗伯特·W. 斯卡彭斯（Robert W·

Scapens) 教授等为代表的传统学派,他们在 20 世纪 70~80 年代初期对创新学派提出严厉批评,认为创新学派的理论脱离实践,复杂的数学模型远离现实世界。传统学派主张从早期的标准成本、预算控制和差异分析的立场出发,一切以成本为中心,重视历史经验的积累,在总结历史经验的基础上加以发展,并就如何提高企业经营管理水平和提高经济效益提出一些新课题。查尔斯 T. 霍恩格伦教授的《管理会计导论》可以说是传统学派的代表作。

这场纷争促使西方管理会计的理论研究进入了一个反思期,并改变了罗伯特 S. 卡普兰教授的观念。他认为管理会计的研究方法必须改弦易辙,主张会计学者走出办公室,到实践中去,以寻求新的理论与方法。罗伯特 S. 卡普兰教授指出,对于那些尚未从事会计实务的人而言,有关管理会计实务方法的知识纯粹来源于教科书,而管理会计教科书中的方法与实例有相当一部分内容缺乏系统的观察与实验。特别是一些研究人员依然在追求构建高度复杂但却日益偏离实际的数学分析模型。实际上,这些缺乏实践基础而又故弄玄虚的数学模型通常使实务工作者感到扑朔迷离,难以在实践中应用。在会计科学的发展史上,理论与实践常常不同步,经验(或实证)研究方法却为解决这个问题提供了一个有效的途径。1987 年,罗伯特 S. 卡普兰教授与托马斯 H. 约翰逊教授合作出版了轰动西方会计学界的专著《相关性消失:管理会计的兴衰》。他们认为近年来的管理会计实践一直没有多大变化,目前的管理会计体系是几十年前研究成果的产物,难以适应新的经济环境。这种早已过时的管理会计体系目前存在很大的危机,管理会计信息失去了决策的相关性。他们认为,现行的管理会计体系必须进行根本性的变革,才能适应当今科学技术与管理科学发展的新经济环境。针对上述观点,西方管理会计学家作出了积极的反应。最具有代表性的当属英国伦敦经济学院的布拉米奇和比姆尼合作的调研报告《管理会计:发展还是变革》。该报告回顾了英国对管理会计实践所开展的各项研究,认为尽管近年来英国管理会计在知识体系和技术方法上并没有多大的变化,但是,管理会计实践的性质却发生了重要变化。他们并不认为管理会计目前存在着十分严重的危机,即便存在的话,也不像罗伯特 S. 卡普兰和托马斯 H. 约翰逊教授说得那么严重。由此,他们也不认为管理会计体系需要革命性的彻底变革,而是应该在现有基础上,通过对管理会计实践经验的研究,特别是通过案例研究逐步摸索出一套能够与实践相结合的理论与方法体系。他们强调这个体系的建立应该是对现有管理会计体系的不断发展与完善,而不是对其作出彻底的否定和根本性的变革。英国曼彻斯特大学的罗伯特 W. 斯卡彭斯教授则认为探讨理论与实践之间的差距应该从管理会计的理论本身去找原因,不能仅从客观方面找理由或责备实际工作者。从管理会计的理论方面

而言,存在两个比较严重的问题:管理会计的知识体系不能满足决策者的需要,管理会计理论所依据的某些假设与现实不符。为了解决这两个问题,管理会计研究人员需要重新研究管理会计的理论基础,并深入了解实际情况。这是探讨管理会计理论与实践相脱节的原因并寻求缩短两者差距的正确办法。

为此,罗伯特 S. 卡普兰教授等人致力于管理会计信息相关性的研究,迎来了一个以“作业(Activity)”为核心的“作业管理会计(Activity-based Management Accounting)”时代。从1988~1990年,罗宾·库珀(Robin Cooper)和罗伯特 S. 卡普兰教授连续在《成本管理杂志》上推出多篇论述作业成本计算(Activity-based Costing, ABC)的文章,从而在西方掀起了一场“作业成本计算”的研究浪潮。作业成本计算和作业管理(Activity-based Management, ABM)成为西方管理会计教材的“新宠”。与迈克尔·波特(Michael Porter)提出的“价值链(Value Chain)”观念相呼应,管理会计借助于“作业管理”,又致力于如何为企业“价值链”优化服务。管理会计在20世纪80年代以来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。

进入20世纪90年代以来,变化是当今世界经济环境的主要特征。特别是1995年互联网的出现,使偌大的世界变成了小小的“地球村”,世界的任何角落上所发生的重大事件顷刻间就会传遍全球,时间和空间已经不再成为人类交流的障碍,人类社会已经进入信息时代和知识时代。基于环境的变化,管理会计信息搜集的任务从管理会计人员转移到这些信息的使用者,保证了企业能以一种及时的方式搜集相关信息,并据此作出反应。管理会计突破了由管理会计师提供信息,管理人员使用信息的旧框框,而由每一个员工直接提供与使用各种信息。由此,管理会计信息提供者与使用者的界限将逐渐模糊。当然,管理会计也有助于促进企业适应环境的变化。如企业所面临的内外部环境变化导致“作业成本计算”与“作业管理”的产生,而“作业成本计算”与“作业管理”的应用又有助于“企业再造工程(Corporation Reengineering)”的实施,从而推动了企业组织的变革,提高企业的竞争能力。

## 作业 0-2:

在不同的发展阶段中,管理会计表现出哪些不同的特征?

在不同的发展阶段中,管理会计有其不同的内容、特点及价值取向,简要概括如下:

(1) 19世纪末、20世纪初~20世纪50年代是管理会计产生与发展的早期

阶段，也称传统管理会计阶段，其主要内容为标准成本、预算控制和差异分析，其基本特征是以“控制会计”为核心。早期或传统管理会计旨在协助企业解决在执行过程中如何提高生产效率和生产经济效果的问题，并以追求效率为主，强调的是如何把事情做好。

应当明确的是，在早期或传统管理会计阶段，企业的发展战略、方向等重大问题以及企业管理的全局、企业与外部的关系等还没有在管理会计体系中得到应有的反映。

(2) 20世纪50~80年代初期是管理会计蓬勃发展的时期，“管理会计热”风靡全球，基本上形成了以预测决策会计为主，以规划控制会计和责任会计为辅的现代管理会计新体系。这一时期的管理会计追求的是“效益”，它强调的是首先把事情做对，然后再把事情做好。

(3) 20世纪80年代中后期，管理会计进入了一个如何发展的“反思期”，面对继承、发展、变革，传统学派与创新学派提出了不同的主张，迎来了一个以“作业”为核心的“作业管理会计”时代。在这一时期，围绕着如何为企业“价值链”优化和价值增值提供相关信息，管理会计取得了许多引人注目的新进展。

(4) 20世纪90年代以来可视为管理会计主题转变的“过渡期”。由于变化成为当今世界经济环境的主要特征，以买方市场为前提，以环境呈现复杂多样性变化为背景，以市场竞争为主要内容，以谋求建立和维持企业竞争优势为目标的企业战略管理受到空前重视，战略管理会计体系形成，从而使得管理会计的主题从单纯的价值增值转向企业组织对外部环境变化的适应性上来。

综上所述，20世纪90年代以前，管理会计沿着“效率—效益—价值链优化”的轨迹发展，这一发展轨迹基本上围绕“价值增值”的主题而展开；20世纪90年代以来，管理会计的主题转向企业组织对外部环境变化的适应性上来，管理会计在组织变化中发挥的作用更高，与组织结构之间的共生、互动性更加显著。

科学发展的特点之一是继承性，管理会计也同样如此。由于不同国家以及同一国家内不同地区的生产力水平与层次各不相同，企业的组织形式各异，规模大小不一，管理水平不同，从而使得管理会计的应用呈现出多元化的格局：19世纪末、20世纪初就已形成的“科学管理”、“标准成本计算制度”和“预算控制”等对今天的许多中小企业依然有着重要的指导意义；在一些管理先进的大型企业中，企业战略管理以及战略管理会计的应用不只在今天才得到重视，早在20世纪70年代就已提上了日程。因此，上述对管理会计在不同阶段所具有的特征的概括是择其要者而言的，甚至可以说是粗略的。这正说明了管理会计应用的广泛性。

### 三、管理会计的影响因素

会计和管理都不是从来就有的，它们都是社会生产力发展到一定阶段的产物，并随着社会生产力的进步而不断发展。由于社会生产力的进步对经济管理不断提出新的要求，会计作为管理的组成部分，必然要适应这种要求。归根到底，社会生产力的进步是管理会计产生与发展的根本原因。

与此同时，管理会计的产生与发展又必然与一定时期的社会历史条件密切相关。进入 20 世纪以来，世界经济形势的变化，尤其是信息技术条件下的现代化大生产为会计发挥预测、决策、规划、控制、责任考核评价职能创造了物质基础。高度繁荣的商品经济，特别是全球范围内市场经济的迅速发展，为管理会计开辟了用武之地，使之经历了由传统管理会计到现代管理会计，再到战略管理会计的发展过程。

在管理会计形成与发展的过程中，管理科学理论起到了积极的促进作用。作为管理会计实践的理论总结和知识体系，管理会计学与管理科学的发展、完善过程密切相关。科学管理、管理科学、行为科学、战略管理以及组织理论等不仅为管理会计学奠定了理论基础，而且不断地为其内容的充实提供理论依据，从而使管理会计学逐步成为完善的理论体系，能够更好地用于指导管理会计实践。但是，正如不能将管理会计同管理会计学混为一谈一样，也不能将管理会计说成是管理理论的产物，因为从客观内容上看，管理会计工作是一项实践活动，而并非纯粹的理论抽象。理论来源于实践又服务于实践，但实践绝对不会是理论的产物。

总之，社会生产力的进步、管理水平的提高促进了会计事业的发展；现代化大生产、商品经济的高度发展既为管理会计的产生创造了物质条件，又为其发展开辟了广阔的天地。尽管管理会计受到管理理论的影响，但它并不是管理理论的产物。

### 四、管理会计和财务会计的区别与联系

自 20 世纪 50 年代正式提出“管理会计”术语开始，“管理会计”逐渐从传统会计中分离出来并单独成为学科。这样，企业会计形成了两个基本分支：一方面是传统的组织日常会计核算和期末对外报告的那部分内容 [也称财务会计 (Financial Accounting) 或对外报告会计 (External Accounting)]，另一方面则是对经济活动进行预测、决策、规划、控制、评价和考核，侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计 [也称管理会计 (Management Accounting) 内部会



计(Internal Accounting)]。尽管管理会计在其发展的不同阶段具有不同的特征,但并不改变其“内部会计”的本质。

作为企业会计的两个不同的分支,管理会计(Managerial Accounting)与财务会计(Financial Accounting)之间存在着明显的区别(Distinguish),主要表现如下:

(1) 信息使用者(Information Users)(或工作侧重点、具体目标)不同。财务会计工作的侧重点在于根据日常的业务记录,登记账簿,定期编制有关的财务报表,向企业股东(Stockholders)、银行(Bank)及其他债权人(Other Creditors)、潜在投资人、政府税务机关、证券管理机关等有经济利害关系的团体和个人报告企业的财务状况与经营成果,其具体目标主要为企业外界服务。

而管理会计工作的侧重点在于针对企业经营管理中遇到的特定问题进行分析、研究,以便向企业内部各级管理人员采用灵活多样的方法提供有关价值管理方面的预测决策和控制考核信息资料,其具体目标主要为企业内部管理服务,从这个意义上讲,管理会计也称内部会计。尽管战略管理会计强调的是“全局观”,即从关乎企业未来生存、发展全局的高度来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,与传统管理会计“侧重于针对企业经营管理中遇到的特定问题进行分析、研究”的做法不同,但不改变管理会计主要为企业内部管理服务的基本特征。

(2) 工作主体(范围)的层次不同。财务会计的工作主体往往只有一个层次,即主要以整个企业为工作主体,从而能够适应财务会计所特别强调的完整地反映和监督整个经济过程的要求。

管理会计的工作主体可分为多个层次,它既可以以整个企业(如投资中心、利润中心)为主体,又可以将企业内部的局部区域或个别部门甚至某一管理环节(如成本中心、费用中心)作为其工作的主体。事实上在多数情况下,管理会计主要以企业内部责任单位为主体。这样做,可以更为突出以人为中心的行为管理。尽管战略管理会计强调“全局观”,但不影响管理会计工作主体层次的划分。恰恰相反,管理会计工作主体层次的明确划分有助于塑造企业核心能力,建立竞争优势,为企业带来长期、持续的效益。

(3) 作用时效(或称为时间焦点)不同。财务会计的作用时效主要在于反映过去。对此,无论从它强调客观性原则,还是坚持历史成本原则,都可以证明其反映的只能是过去实际已经发生的经济业务。因此,财务会计实质上属于算“呆账”的“报账型会计”。

管理会计的作用时效不仅限于分析过去(Past),而且还在于能动地利用已