



Accounting 21世纪会计系列教材  
Classics

Managerial Accounting

管理会计 (第二版)

主编 冯巧根

中国人民大学出版社

013042014

F234.3-43  
31-2



Accounting  
Classics

21世纪会计系列教材



# Managerial Accounting

# 管理会计 (第二版)

主编 冯巧根

中国人民大学出版社  
· 北京 ·



北航

C1651052

F234.3-43  
31-2

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/冯巧根主编. —2 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2013. 5  
21 世纪会计系列教材  
ISBN 978-7-300-17445-7

I. ①管… II. ①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 (2013) 第 091842 号

21 世纪会计系列教材

管理会计 (第二版)

主编 冯巧根

Guanli Kuaiji

---

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	<a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a>		
	<a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京鑫丰华彩印有限公司	版 次	2008 年 5 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2013 年 5 月第 2 版
印 张	18.75 插页 1	印 次	2013 年 5 月第 1 次印刷
字 数	425 000	定 价	39.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

## 前 言

《管理会计》第一版出版以来，赢得了广大读者的好评。最近几年，国内外经济环境发生了巨大的变化。譬如，中国的经济总量已跃居世界第二，企业的经济结构转型取得了重大成绩；相应的，我国的会计准则规范体系也发生了很多变化。与此同时，围绕党的十八大提出的构建美丽中国，实现国民幸福生活的目标，管理会计的环境又将进一步面临新的形势与机遇，环境管理、工具创新等概念将更多地体现于《管理会计》的教材之中。结合以上因素以及教学中的体会和存在的问题，我们决定对该教材进行全面修订。

在将近一年的修订工作中，我们一方面针对管理会计基本理论的最新动态和教学要求进行了反复讨论，另一方面积极征求省内外（以省内为主）管理会计主讲教师的看法，比如采用研讨会和书面沟通等形式征集意见，并将其体现在新修订的教材之中。与第一版相比，我们对教材进行了简化，使原来存在的一些抽象理论和问题更加浅显与直观。本着教学体系的稳定性和科学性的考虑，我们没有对第一版的结构（如基本章节）进行改动，而是在内容和方法上进行了补充与调整。此次修订的基本思路是：（1）体现管理会计理论的超前性，增强实务操作的可行性；（2）体现管理会计知识的系统性，提高管理会计方法的简捷性；（3）增强管理会计教学的丰富性，提升学生学习的有效性；（4）增进管理会计学科的全面性，维持学科自身的独立性。

全书可分成四个单元，第一单元（第1~3章）为管理会计的基础，内容包括总论、成本性态分析与变动成本法、本量利分析；第二单元（第4~6章）为预测与决策会计，内容包括预测分析、经营决策分析、投资决策分析；第三单元为规划与控制会计（第7~9章），内容包括全面预算、存货管理、责任会计；第四单元（第10~15章）为战略管理会计与扩展，内容包括战略管理会计、作业成本管理、资源消耗会计、业绩评价与激励、环境管理会计、国际管理会计和管理会计的创新与发展。为便于学习，增加了练习题，以提高读者的自我练习能力。

再过若干年的教学实践，我们希望对《管理会计》教材进行再一次的修订与完善，争取使其成为理论起点高、方法用途广、内容体系精、知识结构新、实用操作强的教材。为了争取这一目标，我们恳切希望各位专家和读者对第二版提出各种批评与意见。



## 教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在“人大经管图书在线”（[www.rdjg.com.cn](http://www.rdjg.com.cn)）注册，下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系电话：010-62515735，62515749，82501704

传 真：010-62515732，62514775

电子邮箱：[rdcbsjg@crup.com.cn](mailto:rdcbsjg@crup.com.cn)

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

教师服务登记表

姓名	<input type="checkbox"/> 先生 <input type="checkbox"/> 女士		职 称		
座机/手机			电子邮箱		
通讯地址			邮 编		
任教学校			所在院系		
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象（本科生/研究生/MBA/其他）	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导（签字）： 院/系办公室盖章					

# 目 录

<b>第 1 章</b>	<b>总 论</b> .....	1
	1.1 管理会计的形成和发展 .....	2
	1.2 管理会计的对象、目标与原则 .....	9
	1.3 管理会计与财务会计的区别和联系 .....	11
	1.4 管理会计的职能与特点 .....	14
	1.5 管理会计工作的组织 .....	16
	1.6 管理会计的职业环境 .....	17
<b>第 2 章</b>	<b>成本性态分析与变动成本法</b> .....	22
	2.1 成本的分类 .....	23
	2.2 混合成本及其分解 .....	27
	2.3 变动成本法 .....	35
<b>第 3 章</b>	<b>本量利分析</b> .....	45
	3.1 本量利分析概述 .....	46
	3.2 单一品种条件下的本量利分析 .....	48
	3.3 多品种条件下的本量利分析 .....	52
	3.4 敏感性分析 .....	57
<b>第 4 章</b>	<b>预测分析</b> .....	61
	4.1 预测分析概述 .....	62
	4.2 销售预测 .....	64
	4.3 利润预测 .....	68
	4.4 成本预测 .....	71
	4.5 资金需要量预测 .....	75
<b>第 5 章</b>	<b>经营决策分析</b> .....	81
	5.1 决策概述 .....	82
	5.2 经营决策分析的常用方法 .....	89



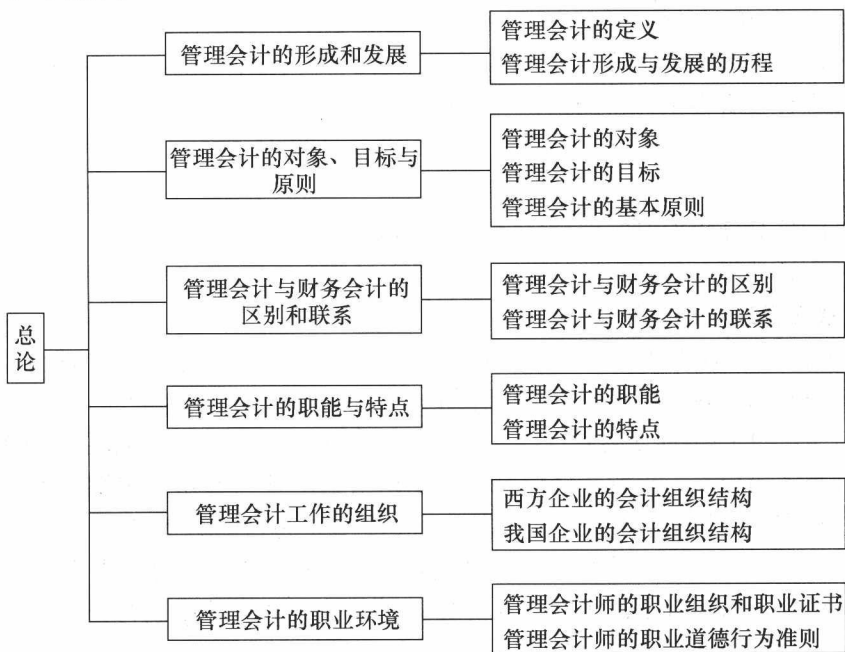
	5.3 生产决策分析 .....	93
	5.4 定价决策分析 .....	104
<b>第 6 章</b>	<b>投资决策分析 .....</b>	<b>112</b>
	6.1 投资决策分析概述 .....	113
	6.2 投资决策分析的基本方法 .....	121
	6.3 投资决策分析方法的具体应用 .....	126
	6.4 敏感性分析在投资决策中的应用 .....	129
<b>第 7 章</b>	<b>全面预算 .....</b>	<b>133</b>
	7.1 全面预算概述 .....	134
	7.2 全面预算的编制程序和方法 .....	136
	7.3 全面预算的编制 .....	140
<b>第 8 章</b>	<b>存货管理 .....</b>	<b>152</b>
	8.1 基本概念 .....	153
	8.2 存货管理的一般模型 .....	156
	8.3 经济订货批量模型的扩展 .....	159
	8.4 再订货点及储存期控制 .....	166
	8.5 相关存货管理方法 .....	169
<b>第 9 章</b>	<b>责任会计 .....</b>	<b>177</b>
	9.1 责任会计概述 .....	178
	9.2 责任中心 .....	180
	9.3 内部转移价格 .....	185
	9.4 责任中心的业绩评价与考核 .....	188
<b>第 10 章</b>	<b>战略管理会计 .....</b>	<b>199</b>
	10.1 战略管理会计概述 .....	200
	10.2 战略管理会计的基本内容 .....	202
	10.3 战略管理会计实践及其新发展 .....	208
<b>第 11 章</b>	<b>作业成本管理与资源消耗会计 .....</b>	<b>211</b>
	11.1 作业成本法 .....	212
	11.2 作业成本管理 .....	219
	11.3 资源消耗会计 .....	223
<b>第 12 章</b>	<b>业绩评价与激励 .....</b>	<b>230</b>
	12.1 业绩评价指标与流程 .....	231
	12.2 平衡计分卡 .....	233

	12.3 激励制度 .....	241
<b>第 13 章</b>	<b>环境管理会计 .....</b>	<b>244</b>
	13.1 环境管理会计主要内容 .....	245
	13.2 国外 EMA 的研究发展 .....	252
<b>第 14 章</b>	<b>国际管理会计 .....</b>	<b>257</b>
	14.1 国际管理会计的理论结构 .....	258
	14.2 跨国公司管理会计 .....	260
	14.3 国际管理会计其他领域探析 .....	267
<b>第 15 章</b>	<b>管理会计的创新与发展 .....</b>	<b>272</b>
	15.1 管理会计创新的内涵与制度基础 .....	273
	15.2 管理会计实务的发展战略 .....	279
	15.3 创建高水平、本土化的管理会计理论与方法体系 .....	285
<b>附录</b>	<b>复利、年金系数表 .....</b>	<b>288</b>
	附表 1 复利现值系数表 (PVIF 表) .....	288
	附表 2 复利终值系数表 (FVIF 表) .....	289
	附表 3 年金现值系数表 (PVIFA 表) .....	289
	附表 4 年金终值系数表 (FVIFA 表) .....	290
<b>参考文献</b> .....		<b>291</b>





## 本章结构



## 学 习 目 标

- 理解管理会计的定义
- 了解管理会计的形成与发展
- 认识管理会计的发展特征
- 了解管理会计的目标与原则
- 掌握管理会计与财务会计的区别与联系
- 把握管理会计工作的组织结构体系
- 认识管理会计的职业环境



在全面、深入地介绍管理会计理论与方法之前，需要对管理会计的一些基本理论问题，如管理会计的定义、管理会计的形成与发展、管理会计与财务会计的区别与联系、管理会计工作的组织、管理会计的职业环境等内容加以理解和把握，为后续学习打下坚实的基础。

## 1.1 管理会计的形成和发展

管理会计的形成和发展一直受到社会生产实践及经济理论的双重影响。一方面，社会生产实践要求加强管理会计的职能；另一方面，经济理论的发展促使管理会计的职能得以实现。

### 1.1.1 管理会计的定义

在1952年伦敦举行的国际会计师联合会（IFAC）年会上，会计学界正式提出“管理会计”这一术语。但对于什么是管理会计，国内外会计学界众说纷纭。有关组织机构和会计学者根据各自的认识和把握，从不同的角度对管理会计的定义进行了描述。

#### 一、国外会计学界对管理会计定义的论述

国外会计学界对管理会计的定义先后经历过两个阶段。

##### 1. 狭义管理会计阶段

20世纪20年代到70年代，国外会计学界一直从狭义上来定义管理会计，认为管理会计只是为企业内部管理者提供计划与控制所需信息的内部会计。

1958年，美国会计学会管理会计委员会对管理会计作了如下定义：“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。”

1966年，美国会计学会对管理会计重新作了定义，认为管理会计是：“运用适当的技术和概念，对经济主体实际的经济数据和预计的经济数据进行处理，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并为实现该目标而进行合理决策。”

1982年，美国会计学者罗伯特在《现代管理会计》一书中将管理会计定义为：“管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统，它有助于管理者进行决策和控制。”

综合上述定义，狭义管理会计的核心内容为：（1）管理会计以企业为主体展开其管理活动；（2）管理会计是为企业管理当局的管理目标服务的；（3）管理会计是一个信息系统，作为会计学的一个分支，其地位与财务会计并列。狭义的管理会计范围如图1—1所示。

##### 2. 广义管理会计阶段

进入20世纪70年代，管理会计的外延开始扩大，出现了广义的管理会计概念。

1981年，美国全国会计师联合会对管理会计的定义是：“管理会计是为管理当局

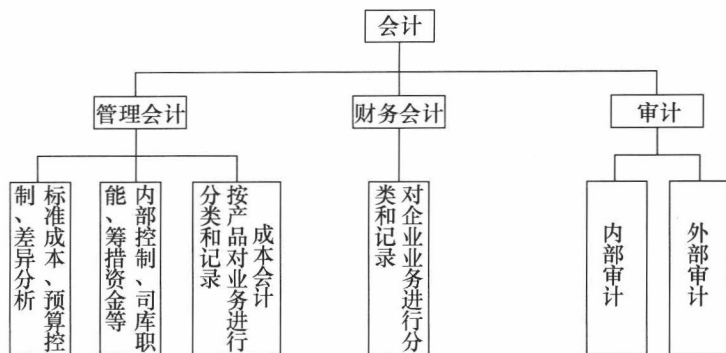


图 1—1 狭义的管理会计范围

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”，并指出管理会计还包括编制供非企业管理当局使用的财务报告，也适用于非营利的机关团体。

1982年，英国成本和管理会计师协会给管理会计下的定义是：“管理会计是为管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作，使管理当局得以：（1）确定方针政策；（2）对企业的各项活动进行计划和控制；（3）保护财产的安全；（4）向企业外部人员（股东等）反映财务状况；（5）向职工反映财务状况；（6）对各个行动的备选方案作出决策。”

1986年，美国全美会计师协会管理会计实务委员会将管理会计定义为：“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需的财务信息，确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递上述信息的过程。管理会计还包括编制供股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。”

综上所述，广义管理会计的核心内容是：（1）管理会计以企业为主体展开其管理活动；（2）管理会计既为企业管理当局的管理目标服务，也为股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团服务；（3）从内容上看，管理会计既包括财务会计，又包括成本会计和财务管理，管理会计的范围扩大到除审计以外的各个组成部分（见图 1—2）。

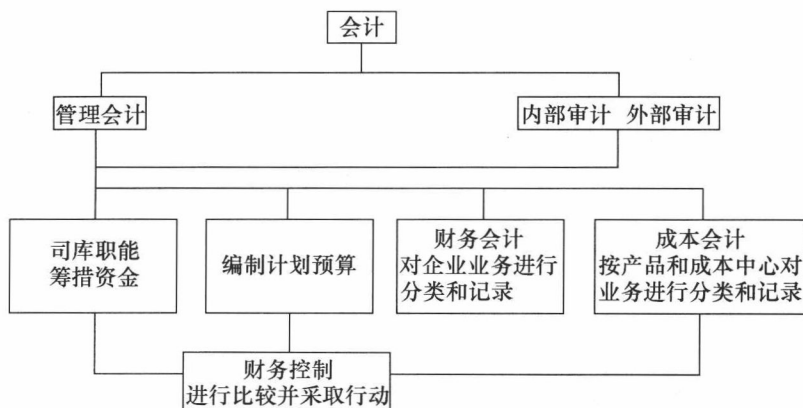


图 1—2 广义管理会计的范围



## 二、国内会计学者对管理会计定义的论述

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。有关会计学者也相继对管理会计的概念提出了自己的观点，如曹冈（1981）、陈元燮（1982）、杨继良（1982）、余绪缨（1983）、杨时展（1983）、杨纪琬（1984）、李天民（1984）、汪家佑（1987）等在当时就陆续发表过一些相关的论文或著作，对我国管理会计的完善与发展做出了重要的贡献。概括我国学者对管理会计的定义，比较有代表性的有：

李天民认为，“管理会计主要是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析，使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制，并帮助企业领导作出各种决策的一整套信息处理系统。”

汪家佑认为，“管理会计是西方企业为了加强内部经营管理，实现最大利润，灵活运用多种多样的方式方法，收集、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需的信息，围绕成本、利润、资本三个中心，分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。”

余绪缨提出管理会计是由微观管理会计、宏观管理会计、国际管理会计三个部分组成的管理会计体系，其中微观管理会计是“从微观上研究如何为提高企业经济资源的配置效益（体现在项目的投资效益上）和使用效益（体现在项目建成投产后的经济效益上）提供有用信息”，宏观管理会计是“从宏观上研究如何在整个国民经济范围内，为提高经济资源的配置效益（建设项目从国民经济看的投资效益）和使用效益（项目建成投产后从国民经济看的经营效益）提供有用信息”，国际管理会计是“研究如何为在跨国经营活动中最大限度地提高经济资源的配置效益和使用效益提供有用信息”。

为了全面而又有重点地掌握和应用管理会计，应从两个方面理解管理会计的含义。

第一，管理会计是指现代会计系统中区别于传统会计的，体现会计预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容，是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。它既揭示了应用于企业的管理会计的本质，又反映了正在形成的宏观管理会计和国际管理会计的一般特征。

第二，管理会计是以强化企业内部经营管理，实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动及其价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对企业经营活动过程的预测、决策、规划、控制和责任考评等职能的一种管理活动，是现代企业会计的一个分支。它是一种侧重于在企业内部经营管理中发挥作用的会计，同时又是企业管理活动的重要组成部分。

本书主要按第二个方面的理解，即从企业的角度来解释、说明有关管理会计的理论和方法，同时按第一种理解介绍现代管理会计发展的新领域。

### 1.1.2 管理会计形成与发展的历程

20 世纪初以来，管理会计得到了迅速的发展，在理论与实践上取得了丰硕成果。



管理会计采用灵活多样的方式或手段,为企业管理部门正确进行最优管理决策和有效经营提供有用的信息与资料。企业管理服务通常是通过规划与控制、预测与决策两个方面进行的,其中应用一系列专门的方法进行预测和决策成为管理会计的主要内容。同时,管理会计还吸收了社会科学、行为科学、统计学、运筹学、管理学等其他学科的内容,使多种学科内容渗透其内,融入其中,从而成为现代企业治理结构下加强内部管理、提高经济效益的重要工具。

对管理会计的形成与发展有多种不同的认识,但大致可以概括为两个流派,一种是以美国为代表的分类法,一种是以日本为代表的分类法。国内教材广泛进行的分类研究以美国的方法为主,这方面以已故著名管理会计学家余绪缨教授为代表,即将管理会计的形成与发展分为两个阶段。

### 一、管理会计形成与发展的两个阶段

管理会计是产生于美国的一门新兴的边缘学科,它是随着科学技术的进步和社会生产力的发展而逐步从传统会计中派生出来的。管理会计与财务会计有着紧密的联系。正如琼·斯赛(J. Sizer)教授所说:“从广义上讲,所有会计均是管理会计。”古今中外的会计史料亦表明,会计与管理密不可分,如我国西周王朝为了管理财赋收支,设置了司会;中世纪末,意大利商人为反映和控制商业活动发明了复式记账。20世纪初,以泰罗为代表的工程师倡导科学管理产生了标准成本、差异分析、预算控制;杜邦公司的投资报酬率、预算与报告系统,通用电气公司的分权管理中的集中控制系统等都是适应企业管理的需要而产生的。

管理会计作为一门学科,是随着社会科学的进步和社会经济的发展逐步形成和发展起来的。管理会计的形成与发展过程可以分两个阶段描述。

#### 1. 执行性管理会计阶段(20世纪初到20世纪50年代)

管理会计产生于20世纪20年代,以执行性为特征的管理会计是以泰罗的科学管理学说为基础而形成与发展的。当时,尽管资本主义已经有了相当的发展,但是在企业管理工作中,经验和直觉仍占统治地位,许多企业存在管理混乱、经营粗放、资源浪费严重等现象。如何改变这种状况,采用较先进的科学技术手段、科学管理方法代替落后的、过时的手段和方法成为企业管理中需要解决的重大问题。正是在这种情况下,泰罗制产生了。1911年,泰罗发表了《科学管理原理》一书,该书着重从时间、动作中的机械作业等视角,探寻多余动作的节省,通过从完善核算、健全监督制度入手,使工人的操作规程更加科学、合理,从而最大限度地提高劳动生产率。

随着泰罗制的运用,为了配合科学管理,会计科学也发生了相应变化,这些变化主要表现为标准成本、预算控制、差异分析等概念的相继出现。当时美国学者麦金西(J. O. McKinsey)编写了一本《预算控制》,该书出版于1922年。他还撰写了《管理会计入门》一书,于1924年出版,这是世界上第一本关于管理会计的专著。在该书中,作者主张把企业会计服务的重心,从对外提供信息转移到对内强化经营管理上来。但这一观点在当时的会计界并没有得到普遍重视。在管理会计的相关概念中,标准成本是指产品投产前,严格按照科学的方法制定工资、材料等消耗标准,并以此为基础,形成产品标准成本中的材料标准成本和人工标准成本。预算控制就



是事先按期间编制制造费用预算，并计算出制造费用的标准分配率，再据以确定产品标准成本中的制造费用标准成本。差异分析就是在一定期间终了时，对人工、材料消耗脱离标准，费用开支脱离预算所形成的差异进行具体分析，查明差异形成的原因和责任，据此对有关方面的工作成果进行全面的评价和考核，并促使他们采取有效措施，针对存在的问题进行改进。以上这些表明，原有会计体系主体内容与基本结构发生了某种变化，意味着成本会计已经开始向管理会计过渡。

然而，由于受企业生产经营过程复杂性的影响和当时科学水平的限制，企业管理中的许多问题尚难以在多种因素的交错与变异中正确解决。标准成本、预算控制和差异分析在企业管理中的运用表现出较大的局限性，很难满足企业管理的实际需要。这就是说，当时的管理会计只是零星、分散的会计技术和会计方法，并没有形成一整套独立、科学的理论和方法体系，还处于初期、孕育阶段。

因此，执行性管理会计是以泰罗的科学管理学说为基础形成的会计管理（信息）系统，主要包括标准成本、差异分析、预算控制等方面，还只是管理会计的雏形，其基本点是在企业的方针、决策等重大问题已经确定的前提下，协助解决在执行中如何提高生产效率和生产经济效果问题，企业管理的全局、企业与外界关系的有关问题还没有在会计体系中得到应有的反映。因而，这还只是一种局部性、执行性的管理会计，仍处于管理会计发展历程中的初级阶段。

## 2. 决策战略管理会计阶段（20世纪50年代以后）

20世纪50年代以后，现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产，使生产力获得迅速发展。同时，跨国公司大量涌现，企业的规模越来越大，生产经营日趋复杂，企业外部的市场情况瞬息万变，竞争更加激烈。这些新的条件和环境，一方面强烈要求内部管理更加合理、科学，另一方面要求企业具有灵活反应和高度适应的能力，否则，就会在激烈的竞争中被淘汰。由于市场环境的重大变迁和信息技术的发展，泰罗的科学管理学说显然无法适应这种新的形势和要求，它必然要被现代管理科学所取代。一般认为，现代管理科学有两大支柱：运筹学和行为科学。正是这两大支柱可以在很大程度上克服泰罗的科学管理学说的重大缺陷，能较好地适应战后经济发展的新形势，因而在企业管理工作中得到了广泛而有效的应用。为了配合职能管理与行为科学管理，责任会计、本—量—利分析等专门方法应运而生，并加入到原有的会计方法体系中，使会计学科的深度和广度有了较大的突破。责任会计与本—量—利分析方法，再加上20世纪30年代形成的标准成本、预算控制、差异分析等方法，形成了管理会计的雏形。

现代管理科学的创立及其在企业管理中的成功运用，不仅提高了企业的经营管理水平，而且以现代管理理论武装了企业会计，使许多有效的现代技术方法渗入会计领域，充实了成本会计的内容，逐步在原有成本会计的基础上，形成了一个新兴的会计分支，使其从传统会计中分离出来，该分支即管理会计，原来传统的会计部分一般就称为财务会计。在1952年国际会计师联合会上正式通过了“管理会计”（management accounting）这个专有名词，标志着管理会计学科的诞生。

由于企业组织的扩大不仅表现为单一经营领域的规模扩大，而且表现为跨领域、跨国界的投资增加，公司向多元化的跨国经营发展。企业组织日趋庞大和复杂，企业管理所涉及的领域及层次增加，企业组织不仅面临所有权和经营权的分离，而且

面临内部组织之间的权力分解，随着分权管理而来的是职能失调所带来的目标不一致，即拥有决策权的管理者可能从自己利益而不是企业利益出发选择决策方案，由此损害企业的利益。于是，产生了如何确定内部组织层次之间的权责范围、如何合理计量和评价管理者业绩、如何确定内部转移价格，以及如何衡量分部业绩，以有助于投资决策等一系列亟待解决的问题。因此，要求会计人员更多地关注企业内部交易，提供有助于正确评价业务和加强内部控制的信息和技术，进而推动管理会计的发展。

进入20世纪70年代，社会经济发展出现了新的变化，顾客化生产在激烈的竞争环境下被提了出来，传统的少品种大批量生产让位于多品种少批量生产。顾客化生产就是以顾客为中心，以顾客的满意度为判断依据，在对顾客需求进行动态掌握的基础上，在较短的时间内完成从产品设计、制造到投放市场的全过程。IT技术的不断推进，使顾客化生产有了技术上的保证，同时提高了劳动生产率和产品的市场竞争力。

适应世界经济一体化的发展趋势，国际性经济竞争已从较低层次的产品营销型竞争发展到较高层次的全球性战略竞争，竞争战略上的得失关系到企业的兴衰成败。基于社会经济发展这一新形势，1981年，著名管理学家西蒙首次提出了“战略管理会计”一词。20世纪80年代末，西方会计界人士提出，既然战略管理会计源于企业未来战略管理，那么，不同的企业战略所要求的战略管理会计的侧重点也就不同。比如，迈尔斯和斯诺就根据企业对外部环境变化所持的不同战略，将企业分为防卫型、开拓型、分析型与被动型等四类。随后，以哈佛大学商学院的迈克尔·波特为代表的美国学者对战略管理展开了系列研究。以波特为例，他先后出版了《竞争战略》（1980）、《竞争优势》（1985）、《国家竞争优势》（1990）等著作。受这些管理学者有关战略的思想影响，战略与管理会计的结合速度加快，由此促进了战略管理会计的进一步发展。此外，哈佛大学的卡普兰教授还对作业成本法等进行了不断的完善与拓展，将决策型战略管理推向了更高的阶段。

从英美等国家的当代管理会计发展趋势来看，20世纪90年代之后的管理会计研究热点主要集中在以下几个方面：一是关于代理人理论（agency theory）的研究及其在内部控制和考评系统中的应用；二是应用行为科学进行的关于组织行为、管理决策与管理会计信息之间的关系及个人行为等方面的研究；三是关于作业成本会计（activity based-costing）方面的实地研究（field research）；四是关于包括战略成本分析（strategic cost analysis）、目标成本法（target costing）、生命周期成本法（life cycle costing）、平衡计分卡（balanced scorecard）、资源消耗会计（resource-consuming accounting）等内容的战略管理会计研究。近年来，基于战略视角的管理会计研究又通过战略重组、流程再造等理念，促使管理会计向内部流程重组及行业价值链、供应链的领域扩展；此外，网络经济的管理会计研究（如管理会计与科技创新渗透及相互驱动的研究等），以及有关不同国家文化背景对管理会计的影响等研究正成为现阶段的重要课题。

## 二、管理会计发展阶段的特征分析

从历史的逻辑角度看，会计学科始终处于不断发展之中。分析管理会计发展不



同阶段的特征，了解管理会计形成的理论基础具有一定的现实意义。

### 1. 管理会计与现代管理科学的关系

管理会计学是从财务会计学中派生出来的一门独立的新兴学科，是社会化大生产发展的必然结果。管理会计学与现代管理科学的关系非常密切：后者的形成和发展对前者在理论上起着奠基和指导作用；前者吸收了后者的各种专门方法和技术，为现代会计科学注入了新的活力，从而使它具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。可以预见，随着生产力的不断发展和科学技术的不断进步，管理会计的基本理论和基本方法将日趋完善，管理会计在现代企业管理中的地位和作用也将更加重要。

对管理会计的形成与发展有重要影响的管理理论包括：以美国的泰罗和法约尔为代表的科学管理理论；20世纪中叶产生的行为科学、数量管理、系统管理和权变管理理论；20世纪末期的信息经济学和代理理论也推动了管理会计的进一步发展。可以说管理会计是把会计与管理这两门学科有机结合起来的新兴的、综合性很强的交叉学科。这种综合优势有力地推动着社会经济的飞速发展。

### 2. 对管理会计发展阶段的不同认识

一般认为，美国与日本是20世纪管理会计研究最出色的两个国家。日本自20世纪70年代为应对美国计量、信息管理学的普及（日本跳过了这个发展阶段，即不提倡开展这种脱离实际且过于量化的管理会计研究），以适时制（JIT）为基础，逐步形成了成本企画、成本改善等创新的成本管理方法。80年代随着美国管理会计界提出作业成本管理理论，日本则以成本企画为基础推出了目标成本管理。

现阶段的日本管理会计是以成本企画和成本改善（目标成本计算与标准成本管理的结合）的相互融合为特征，以事前预防和控制为核心的前馈管理为基础而实施的管理活动。在管理会计发展阶段的特征分析上，有的日本学者（如西村明教授等）将管理会计发展分为四个阶段，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
第一阶段	管理会计的进化	财务数值应用于管理领域	财务比率分析、经营比较分析
第二阶段	传统的管理会计	以科学的管理方法为基础的效率分析（依据计划的管理）	标准成本计算、预算管理本—量—利分析、收益成本差异分析
第三阶段	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、LP、信息分析、行为科学、收益预测、机会成本（差异）分析
第四阶段	综合的管理会计	会计的管理和组织管理间综合（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、平衡计分卡、差异额与计划额的消融

随着管理会计工具的不断创新与整合，我们认为，无论在日本还是我国，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
第五阶段	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

## 1.2 管理会计的对象、目标与原则

### 1.2.1 管理会计的对象

管理会计的对象是什么？我国理论界在这方面的观点颇不一致，最主要的有以下几种观点。

#### 一、现金流论

持有该观点的学者认为管理会计的对象是企业的现金流，理由是：通过现金的流入和流出在数量上和时间上的差别，可以把企业生产经营的主要方面和主要过程全面、系统、及时地反映出来。这样，现金流的有关数据自然而然地成为企业生产经营活动的神经中枢，能更好地发挥信息反馈作用。例如，全面分析不同的经营方案对现金流的影响，能有效帮助有关人员作出合理的判断和选择，进行科学的预测和决策；在日常控制中，还可依据现金流所提供的信息，灵活地反应，针对出现的情况和问题及时采取相应的措施，调节有关活动，有效改善生产经营，努力提高经济效益。掌握了现金流，就等于牵住了企业生产经营的“牛鼻子”，可以在预测、决策、计划、控制等各个环节更好地发挥积极能动作用。

#### 二、价值差量论

持有该观点的学者认为管理会计的对象是价值差量，理由是：现代管理会计是以差量分析贯穿始终的基本方法，而方法决定于对象，故管理会计的对象是价值差量。同时，管理会计研究差量问题，既有价值差量，又包括实物差量和劳动差量。后者是前者的基础，前者是后者的综合表现。在现代管理会计中，价值差量的内容最为广泛，无所不在。各种价值差量经过一系列加工处理和转换，在一定程度上可以综合地体现在企业的盈利水平上。

#### 三、资金总运动论

持该观点的学者认为管理会计的对象是企业及所属各级机构过去、现在和将来的资金总运动，理由是：首先，管理会计与财务会计是并列的分支，两者同属于会计这一范畴之下，因而管理会计与财务会计有着共同的对象——资金运动。就资金运动而言，从空间上看，可分为企业和企业所属机构、各分支机构中的多层次运动；从时间上看，又是由过去、现在、将来的资金运动所形成的一个不断的流。时空交错，便构成一个网络结构的资金运动系统。在这一资金运动系统中，管理会计的对