

普通高等院校会计系列“十三五”规划教材

Managerial Accounting

管理会计学

主 编 胡海波



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

普通高等院校会计系列“十三五”规划教材

Managerial Accounting

管理会计学

主 编 胡海波

副主编 宋 平 邓小龙 张 黄

郑卫欣 黄通斌 唐波岐



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书是在借鉴国内外管理会计相关文献的基础上,根据自身多年的教学经验和大学教育的规律与特点编写的。本书共分为四个部分:第一部分为导论,包含管理会计概述和成本性态分析;第二部分为经营决策,包含本量利分析、预测、短期经营决策、存货决策和长期投资决策;第三部分为管理控制系统,包括标准成本会计、作业成本会计、预算控制和责任会计;第四部分为战略导向的管理会计。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学 / 胡海波 主编. —上海:上海交通大学出版社, 2017

ISBN 978-7-313-17892-3

I. ①管… II. ①胡… III. ①管理会计—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 253205 号

管理会计学

主 编: 胡海波

出版发行: 上海交通大学出版社

邮政编码: 200030

出 版 人: 谈毅

印 制: 廊坊市广阳区九洲印刷厂

开 本: 787mm×1092mm 1/16

字 数: 438 千字

版 次: 2018 年 3 月第 1 版

书 号: ISBN 978-7-313-17892-3/F

定 价: 49.00 元

地 址: 上海市番禺路 951 号

电 话: 021-64071208

经 销: 全国新华书店

印 张: 18

印 次: 2018 年 3 月第 1 次印刷

版权所有 侵权必究

告 读 者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 010-62136693

前言

PREFACE

管理会计于 20 世纪上半叶产生于西方国家，它是现代管理与会计学相融合的一门综合性学科。经过几十年的发展，管理会计逐步建立起了一些基本理论和基本方法。美国管理会计师协会主席 Frederick E. Schea 曾指出：“在全球经济环境下，管理会计实际上是连接企业、运营和财务的纽带。”英国特许管理会计师公会也认为管理会计是企业价值创造的中场发动机，CIMA 在全球的官方口号是“the power of financial management in business”。2014 年 11 月 14 日，《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》正式发布，提出了“争取 3~5 年内，在全国培养出一批管理会计人才，力争通过 5~10 年左右的努力，基本建成中国特色的管理会计体系”的总目标，建立理论、指引、人才、信息化加咨询服务“4+1”的有机发展模式。自此，在国内掀起一轮“管理会计热潮”。

由于企业经营管理的要求是多种多样的、千变万化的、没有边际的，因而，为它服务的管理会计的理论和方法，也必然显得较为繁杂和难以规范，这就导致了管理会计的基本内容至今还没有得到准确的界定，但这正好使管理会计有了更大的发展空间。本书是在借鉴国内外管理会计相关文献的基础上，根据作者自身多年的教学经验和大学教育的规律与特点编写的。本书共分为四个部分：第一部分为导论，包含管理会计概述和成本性态分析；第二部分为经营管理决策，包含本量利分析、预测、短期经营决策、存货决策和长期投资决策；第三部分为管理控制系统，包括标准成本会计、作业成本会计、预算控制和责任会计；第四部分为战略导向的管理会计。

为突出应用型教材特色，保证良好的教学效果，本书提供了较丰富和全面的学习资料（包括各类型习题和相应参考答案），致力于培养学生对教材知识点的全面掌握以及提高对管理会计实务的认知能力和业务处理能力，为广大读者的学习和研究提供服务。

本书由胡海波担任主编，宋平、邓小龙、张黄、郑卫欣、黄通斌、唐波岐担任副主编，参与本书编写的有（以姓氏笔画为序）：邓小龙、宋平、张黄、张盍傲、郑卫欣、胡海波、唐波岐、黄通斌。

本书既可作为高等院校会计及相关专业的教学用书，也可作为在职财务会计人员的培训及自学用书，还可作为研究生以及企业高层管理人员自学进修的参考教材。本书的编写得到了湖南省“十三五”综合改革试点专业建设项目和南华大学研究生教材建设项目的支持，南华大学 2016 级会计硕士黄佳文、杜任、王天雨、彭点等同学为本书编写做了大量的工作，在此一并表示感谢。

由于时间仓促，编者水平有限，书中错误和疏漏之处在所难免，敬请读者批评指正。

目录 / CONTENTS

第1编 导 论

第1章 管理会计概述

1

学习目标 / 1

问题导入 / 1

1.1 管理会计的产生与发展 / 1

1.2 管理会计的基本理论与管理会计信息系统 / 8

1.3 管理会计与财务会计的区别与联系 / 10

1.4 管理会计师及其职业道德 / 13

本章小结 / 15

关键名词 / 15

即测即评 / 15

思考题 / 16

案例分析 / 16

第2章 成本性态分析

18

学习目标 / 18

问题导入 / 18

2.1 成本及其分类 / 18

2.2 固定成本与变动成本 / 20

2.3 混合成本及其分解 / 24

2.4 变动成本法与完全成本法 / 31

本章小结 / 41

关键名词 / 41

即测即评 / 41

计算题 / 42

思考题 / 42

案例分析 / 42

第2编 经营管理决策

第3章 本量利分析

46

学习目标 / 46

问题导入 / 46

3.1 本量利分析概述 / 46

3.2 盈亏平衡分析 / 48

3.3 盈亏分析图 / 50

3.4 敏感分析 / 53

本章小结 / 56

关键名词 / 56

重点公式 / 56

即测即评 / 57

计算题 / 57

思考题 / 57

案例分析 / 57

第4章 预测

59

学习目标 / 59

问题导入 / 59

4.1 基本预测方法 / 59

4.2 销售预测 / 62

4.3 利润预测 / 73

4.4 成本预测 / 83

本章小结 / 89

关键名词 / 89

重点公式 / 90

即测即评 / 90

计算题 / 90

思考题 / 91

案例分析 / 91

第5章 短期经营决策

94

学习目标 / 94

问题导入 / 94

5.1 短期经营决策概述 / 94

5.2 生产决策 / 100

5.3 定价决策 / 108

5.4 短期经营决策案例分析 / 113

本章小结 / 116

关键名词 / 117

重点公式 / 117

即测即评 / 117

计算题 / 117

思考题 / 117

案例分析 / 117

第6章 存货决策

120

学习目标 / 120

问题导入 / 120

6.1 存货控制概述 / 120

6.2 ABC 控制法 / 121

6.3 经济批量控制法 / 123

6.4 经济批量拓展模型 / 129

6.5 最优生产批量控制 / 139

本章小结 / 142

关键名词 / 143

重点公式 / 143

即测即评 / 143

计算题 / 143

思考题 / 143

案例分析 / 144

第7章 长期投资决策

146

学习目标 / 146

问题导入 / 146

7.1 长期投资决策概述 / 146

7.2 长期投资决策的概念基础 / 147

7.3 长期投资决策方法 / 164

7.4 长期投资案例分析 / 172

7.5 长期投资决策的敏感性分析 / 180

本章小结 / 182

关键名词 / 182

重点公式 / 183

即测即评 / 183

计算题 / 183

思考题 / 184

案例分析 / 184

第3编 管理控制系统

第8章 标准成本会计

186

学习目标 / 186

问题导入 / 186

8.1 标准成本概述 / 186

8.2 标准成本的制定 / 187

8.3 成本差异的计算与分析 / 189

本章小结 / 191

关键名词 / 191

即测即评 / 191

计算题 / 192

思考题 / 192

案例分析 / 192

第9章 作业成本会计

194

学习目标 / 194

问题导入 / 194

9.1 作业成本管理 / 194

9.2 作业成本计算法的基本框架 / 195

9.3 作业成本计算 / 197

本章小结 / 203

关键名词 / 203

即测即评 / 203

思考题 / 203

案例分析 / 204

第10章 预算控制

206

学习目标 / 206

问题导入 / 206

10.1 生产经营全面预算 / 206

10.2 弹性预算 / 219

10.3 零基预算 / 220

10.4 滚动预算 / 222

本章小结 / 223

关键名词 / 223

即测即评 / 223

思考题 / 224

案例分析 / 224

第 11 章 责任会计

225

学习目标 / 225

问题导入 / 225

11.1 责任会计概述 / 225

11.2 责任中心 / 229

11.3 责任中心的业绩考评 / 231

11.4 内部转移价格 / 241

本章小结 / 244

关键名词 / 245

即测即评 / 245

思考题 / 245

案例分析 / 245

第 4 编 战略导向的管理会计

第 12 章 战略管理会计

247

学习目标 / 247

问题导入 / 247

12.1 战略管理概述 / 247

12.2 战略管理会计概述 / 250

本章小结 / 256

关键名词 / 256

即测即评 / 256

思考题 / 257

案例分析 / 257

附录

259

附录 1 一元复利终值系数表 / 259

附录 2 一元复利现值系数表 / 263

附录 3 一元年金终值系数表 / 267

附录 4 一元年金现值系数表 / 271

参考文献

275

第1编 导论

第1章 管理会计概述

◎ 学习目标

- (1) 了解管理会计的基本知识,包括:管理会计的产生与发展、管理会计的基本理论与管理会计信息系统。
- (2) 掌握管理会计与财务会计的联系与区别。
- (3) 了解管理会计师及其职业前景和管理会计师职业道德等内容。
- (4) 重点掌握管理会计的基本理论。

💡 问题导入

近年来,随着世界经济的平稳发展,企业管理者所面临的最具挑战性的问题不是“如何成功”,而是“如何持续地成功”。据美国生产力协会及管理会计协会的调查报告显示:20世纪世界各大公司把“成长”放在第一位,而现在的21世纪,他们却把“成本”放在了第一位,可见成本的控制和管理已经引起企业的高度重视,它是持续成功的关键因素之一。

中国制造业乃至世界制造业都已进入微利时代,现在,我国制造业面临市场竞争越来越激烈。企业只有靠质量和成本优势才能真正取胜。然而,我国制造业资源浪费严重、投入高而产出比国际水平低、产品同质化比较普遍,我国的制造业成本除人工成本外大多比国际平均水平要高得多。

请根据上述材料,试讨论中国企业如何实行成本与质量的有效管理?



1.1 管理会计的产生与发展

管理会计的萌芽可以追溯到20世纪初。第一次世界大战后,许多美国企业推行泰罗的科学管理来提高企业的生产效率与工作效率;为了配合科学管理,“标准成本”“预算控制”和“差异分析”等方法开始引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分。当时有学者提出了“管理的会计”这个词汇,并主张将管理的重心放在加强内部管理上,但当时没有受到会计界的普遍重视。到了20世纪40年代,特别是第二次世界大战以后,为了应付激烈的市场竞争,企业广泛实行职能管理与行为科学管理,借以提高产品质量,降低产品成本,扩大企业利润。与此相适应,“责任会计”与“成本—业务量—利润分析”等专门方法也应

运而生，并加入到原有的会计方法体系中。1952年美国会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个名词，标志着管理会计正式形成。于是，传统会计被称为“财务会计”。

1.1.1 西方管理会计的产生与发展

自从会计学科产生“同源分流”之后，管理会计得到迅速的发展。20世纪管理会计的发展历程大致可以分为四个阶段。

1. 追求效率的管理会计时代（20世纪初到50年代）

20世纪管理会计的发展源于1911年西方管理理论中古典学派的代表人物——泰罗（F. W. Taylor）发表了著名的《科学管理原理》（*Principles of Scientific Management*）。伴随着泰罗科学管理理论在实践中的广泛应用，“标准成本”（Standard Cost）、“预算控制”（Budget Control）和“差异分析”（Variance Analysis）等这些与泰罗的科学管理直接相联系的技术方法开始被引进到管理会计中来。与此同时，会计学术界也开始涉及及管理会计有关问题的研究。从1918年开始，哈里森（G. C. Harrison）一直致力于标准成本的研究，先后发表了《有助于生产的成本会计》（*Cost Accounting to Aid Production*）、《新工业时代的成本会计》（*Cost Accounting in the New Industrial Day*）和《成本会计的科学基础》（*Scientific Basis for Cost Accounting*）等著作。1919年创立的美国全国成本会计师协会有力地推动了标准成本计算的开展。到20世纪20年代，标准成本已经十分普及并有了很大发展。1930年，哈里森还把他对标准成本计算的研究成果写成了《标准成本》一书。1920年美国芝加哥大学首先开设了“管理会计”讲座，主持人麦金西（J. O. McKinsey）被誉为美国管理会计的创始人。1921年6月美国国会颁布了《预算与会计法》，对当时的私营企业推行预算控制产生了极大的影响。为了全面介绍预算控制的理论，麦金西于1922年出版了美国第一部系统论述预算控制的著作《预算控制论》（*Budgetary Control*）。同年，奎因坦斯（H. W. Quaintance）出版了《管理会计：财务管理入门》（*Managerial Accounting: an Introduction to Financial Management*）一书，第一次提出了“管理会计”这个名称。1924年麦金西又公开刊印了世界上第一部以“管理会计”命名的著作《管理会计》（*Managerial Accounting*）。同时，布利斯（Bliss）所写的一部管理会计方面的著作《通过会计进行经营管理》（*Management Through Accounts*）也问世了。美国会计史学界认为，上述几部著作的出版，标志着管理会计初步具有统一的理论。以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容的管理会计，其基本点是在企业的战略、方向等重大问题已经确定的前提下，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问题。尽管如此，同企业管理的全局、企业与外部关系等有关问题还没有在管理会计体系中得到应有的反映。这个时期的管理会计追求的是“效率”（Efficiency），它强调的是把事情做好（Doing Thing Right）。

2. 追求效益的管理会计时代（20世纪50年代至20世纪80年代）

从20世纪50年代开始，西方国家进入了所谓战后期。这时的西方国家经济发展出现了许多新的特点。面对突如其来的新形势，战前曾风靡一时的“科学管理学说”就显得非常被动，其重局部、轻整体的根本性缺陷暴露无遗，并不能与之相适应。正是由于泰罗的科学管理学说的根本缺陷，不能适应战后西方经济发展的新形势和要求，它被现代管理科学所取代，也就成为历史的必然。现代管理科学的形成和发展，对管理会计的发展，在理论上起着奠基和指导的作用，在方法上赋予现代化的管理方法和技术，使其面貌焕然一新。

在20世纪50年代,为了有效地实行内部控制,美国各大企业普遍建立了专门行使控制职能的总会计师(Controllor)制。1955年美国会计学会拟定计划,对施行控制最常用的成本概念加以明确。在1958年的一份研究报告中,又以管理实践中的各种管理会计方法为素材,对其本质意义和使用方法作了说明。该份报告明确指出了管理会计基本方法即标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析法、变动预算、边际分析等,从而组建了管理会计方法体系的基础。20世纪60年代,电子计算机和信息科学的发展,产生了“业绩会计”和“决策会计”,从而使管理会计的理论方法体系进一步确定。1962年贝格尔(Becker)和格林(Green)发表的《预算编制和职工行为》(*Budgeting and Employee Behavior*)对管理会计的另一个重要内容——行为会计作了精辟的论述。进入20世纪70年代之后,又有柯普兰(Caplan)的《管理会计和行为科学》(*Management Accounting and Behavioral Science*)、霍普伍德(Hopwood)的《会计系统和管理行为》(*An Accounting System and Managerial Behaviour*)等优秀著作问世。上述这些著作对管理会计理论方法体系的形成与完善具有一定的意义。到20世纪70年代末,美国学术界对于管理会计理论体系的研究可谓达到了高峰,仅以成本(管理)会计命名的专著和教科书就有近百种之多,可谓群芳竞艳。其中,最有代表性的当属穆尔(Moore)和杰德凯(Jaedicke)合著的《管理会计》(*Managerial Accounting*)、纳尔逊(Nelson)和米勒(Miller)合著的《现代管理会计》(*Modern Managerial Accounting*)和霍恩格伦(Horngren)的《管理会计导论》(*Introduction to Management Accounting*)等。这些著作在美国相当流行,被公认为美国各大学会计专业的权威教材。这个时期的管理会计追求的是“效益”(Effective),它强调的是首先把事情做对(Doing Right Thing),然后再把事情做好(Doing Thing Right)。至此,管理会计形成了以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体的管理会计结构体系。

3. 管理会计反思时代(20世纪80年代)

进入20世纪80年代,由于“信息经济学”(Information Economics)和“代理理论”(Agency Theory)的引进,管理会计又有新的发展。但是,面对世界范围内高新技术蓬勃发展并广泛应用于经济领域,管理会计又显得有些落伍。“管理会计过时了”“管理会计的理论与实践脱节”等质疑声很多。

在西方管理会计的发展历程中,管理会计的研究存在两大流派:传统学派和创新学派。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。传统学派的代表人物主要是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。查尔斯·T·霍恩格伦教授的《管理会计导论》(*Introduction to Management Accounting*)可以算是传统学派的代表作。创新学派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问题。他们强调全面创新,偏好数学模型,依靠计算机技术解决预测、分析和决策所面临的复杂问题。创新学派的代表人物主要是美国哈佛大学商学院的罗伯特·S·卡普兰(Robert S. Kaplan)、太平洋德大学的托马斯·H·约翰逊(Thomas H. Johnson)等。卡普兰的《高级管理会计》(第一、第二版)是创新学派的代表作。在20世纪70年代至80年代初期,传统学派指责创新学派理论脱离实践,复

杂的数学模型远离现实世界。而创新学派则指责传统学派视野狭隘、观念陈旧、方法落后，难以适应新经济环境的要求。但“管理会计理论与实践脱节”是西方管理会计理论研究共同关注的问题。

这场纷争促使西方管理会计理论研究进入一个反思期。正是这场纷争改变了卡普兰的观念。进入20世纪80年代之后，一贯极力倡导管理会计研究必须大量引进数学分析方法，使之朝着紧密化方向发展著称的创新学派代表人物卡普兰却认为管理会计研究方法必须改弦易辙，主张会计学者必须走出办公室，到实践中去，以寻求新的理论与方法。这标志着管理会计进入了一个新的发展阶段——反思期。

早在1984年，卡普兰就指出：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。为此，卡普兰认为，没有经过实践检验的会计理论是空洞的理论，没有理论指导的会计实践则通常带有盲目性。在会计科学的发展史上，理论与实践常常不同步，经验研究（Empirical Research）方法却为解决这个问题提供了一个有效的途径。

1987年，卡普兰与约翰逊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反映。最具有代表性的当属英国伦敦经济学院布拉米奇（Bromwich）和比姆尼（Bhimiani）合作的调研报告《管理会计：发展而不是革命》。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大变化。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，也不像约翰逊和卡普兰说得那么严重。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。英国曼彻斯特大学斯卡彭斯（Scapens）则认为探讨管理会计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。从管理会计理论方面而言，存在两个比较严重的问题：第一，管理会计的知识体系不能满足决策者的需要；第二，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，卡普兰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年到1990年，罗宾·库珀（Robin Cooper）和卡普兰连续在《成本管理杂志》（*Journal of Cost Management*）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”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”。与波特提出的“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 年代取得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。

纵观 20 世纪 90 年代以前管理会计发展历程, 现代管理会计沿着“效率→效益→价值链优化”的轨迹发展。这个发展轨迹基本上围绕“价值增值”(Value-added) 这个主题而展开。

4. 管理会计主题转变的时期(20 世纪 90 年代以后)

进入 90 年代, 变化是当今世界经济环境的主要特征。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。例如, 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, 提高了企业的竞争能力。这时, 管理会计的主题已经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。因此, 20 世纪 90 年代可视为管理会计主题转变的过渡时期。

科学的发展总是渐变式的发展。“科学发展的特点之一是继承性”。美国密歇根州立大学(Michigan State University) 希尔兹认为管理会计研究正经历一场复兴, 有关管理会计研究方面的著作和研讨会在不断增加, 在由企业发起的研究活动中, 学术研究人员起着越来越关键的作用。希尔兹在美国会计学会(American Accounting Association, AAA) 主办的《管理会计研究杂志》(*Journal of Management Accounting Research*) 1997 年第 9 卷上发表了题为《90 年代北美管理会计研究》(*Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s*) 的论文, 对 1990—1996 年刊登于《会计、组织和社会》(*Accounting, Organizations and Society*)、《会计评论》(*The Accounting Review*)、《当代会计研究》(*Contemporary Accounting Research*)、《会计与经济学杂志》(*Journal of Accounting and Economics*)、《会计研究杂志》(*Journal of Accounting Research*) 和《管理会计研究杂志》等 6 种主流杂志上有关成本管理会计研究的 152 篇论文进行归类分析。从这些论文可以看出, 管理会计研究的主题(Topics)、研究所涉及的理论基础(Theories)、研究方法(Research methods) 和背景(Settings) 都呈现出多元化的格局。与此同时, 滑铁卢大学(University of Waterloo) 的阿特金森(Anthony A. Atkinson) 等学者发表了题为《管理会计研究的新趋向》(*New Directions in Management Accounting Research*) 的论文。根据阿特金森等学者的研究, 20 世纪 90 年代西方管理会计理论研究的发展趋势体现在以下三个研究领域: 管理会计在组织变化中的地位与作用、管理会计与组织结构之间的共生互动性、管理会计在决策支持系统中的作用。

平衡计分卡(Balanced Scorecard) 是 20 世纪 90 年代管理会计理论与实践最为重要的发展之一, 引起管理会计理论研究人员和实务工作者的高度重视。平衡计分卡是一种以“因果关系”为纽带, 战略、过程、行为与结果一体化, 财务指标与非财务指标相融合的绩效评价系统。通过财务维度(Financial perspective)、顾客维度(Customer perspective)、内部

业务流程维度 (Internal Business Processes perspective) 和学习与成长维度 (Learning and Growth) 全面评价企业的经营绩效。而所有维度的评价都旨在实现企业的一体化战略。这是一种体现战略导向的超越财务的绩效评价系统。

当人类步入 21 世纪之后, 经济管理环境发生了巨大的变化, 世界经济一体化和信息技术的迅猛发展, 使西方社会的经济关系和经济结构也发生了重大变化, 导致管理科学和管理实践的深刻变革。目前, 企业的经营管理活动及其环境主要呈现出以下六个特征: ①产品生命周期变得愈来愈短; ②顾客多样化需求使得企业生产方式发生变化; ③企业管理理念从短期理性型转向长期战略型; ④企业管理方式从职能式管理转向集成式管理; ⑤企业组织模式从纵向层次结构转向横向网络结构; ⑥互联网, 特别是移动互联网方兴未艾。为迎接挑战, 适应新的经营管理理念及其活动、相关环境的变化, 管理会计亦得到了长足的发展, 进一步与新的管理方法、先进的制造技术和信息技术更加紧密地联系在一起, 其目标、任务不断得到深化与延伸。当前有关战略管理会计、作业成本管理、平衡计分卡、经济增加值、环境管理会计等的研究和应用揭示了这种发展要求。

1.1.2 我国管理会计发展的简要回顾

学术界普遍认为我国直到 20 世纪 70 年代末才开始引进西方管理会计。其实不然, 建国初期我们便有西方管理会计的“责任会计”, 只是当时不称为“管理会计”。

1. 计划经济体制下与国营企业制度相适应的管理会计及其中国特色

在计划经济体制下, 国家是一个巨型企业, 国营企业只是这个巨型企业的一个生产车间。国营企业的生产计划由国家统一确定下达。从管理会计的角度看, 国营企业充其量是一个“成本中心”, 最多也就是一个“人为利润中心”。既然成本是一个效率指标, 成本计划及其完成情况便成为国家考核国营企业完成生产任务的重要手段。成本及其考核是计划经济时代唯一可作为的事情。此外, 在计划经济体制下, 企业的产品由国家统一定价。国家以企业的成本为基础确定产品价格即“产品价格=产品成本 $\times$ (1+成本利润率)”, 这也就使国家必须重视企业成本管理制度建设, 通过企业成本管理制度确定企业成本项目和成本开支范围。否则, 企业成本失控, 将导致产品价格失控。国家自然重视以成本为核心的内部责任会计, 以期最大限度地降低成本, 提高稀缺资源的使用效率。这种对以成本为核心的内部责任会计的重视体现在国家颁布的各种成本管理制度上。

这个时期, 我国管理会计具有鲜明的特色, 主要体现在: 第一, 班组核算。通过班组核算和劳动竞赛相结合, 降低成本, 提高劳动生产率, 取得显著成效。班组核算作为具有中国特色的责任会计, 解决了西方责任会计难以解决的问题。第二, 经济活动分析。1953 年我国开始推广“经济活动分析”。班组核算只能反映问题之所在, 而要寻找问题之根源, 必须借助于经济活动分析。只有将班组核算与经济活动分析相结合, 才能达到发现问题、解决问题的目的。“班组核算”和“经济活动分析”可以说是当时我国企业管理会计的两大法宝。“经济活动分析”实际上已经突破了单纯财务评价指标的局限性, 强调采用多元化指标评价企业经营活动。20 世纪 60 年代初期, 我国大冶钢厂推行的“五好”小指标竞赛早已体现“平衡计分卡”的精髓。第三, 在成本管理过程中, 强调“比、学、赶、帮、超”“与同行业先进水平比”。其基本思想就是近年来美国很流行的“标杆制度”(Benchmarking)。此外, 还有资金成本归口分级管理、生产费用表、成本管理的群众路线和厂内银行等都具有鲜

明特色。此外,在1951年《大众会计》创刊号发表了汪慕恒先生的一篇比较详细介绍成本性态及其与利润关系的文章——《固定支出与变动支出》。遗憾的是,该文当时并没有得到应有的重视。可见,我国学术界对成本性态及其与利润的研究并不晚,然而,过了将近30年,这个问题才被作为一件新鲜事物引入我国。

2. 改革开放之后的我国管理会计

1978年之后,我国进入了改革开放时期。在30多年的企业改革过程中,从利润留成、盈亏包干,到实行企业承包经营责任制,以至进行企业股份制改造和现代企业制度试点,整个改革思路都是沿着对企业放权让利这个中心进行的,其实质是以权利换效率。围绕放权让利展开的企业改革,为被旧体制桎梏已久的生产力释放和经营者积极性、能动性的发挥提供了契机,也取得了一定的成效。同时,政府在一定程度上对市场功能进行了培育,市场机制开始产生作用。一批能够适应市场变化并有一定活力的国有企业涌现出来,并把目光转向市场和企业内部,向管理要效益,在建立、完善和深化各种形式的经济责任制的同时,将厂内经济核算制纳入经济责任制,形成了以企业内部经济责任制为基础的具有中国特色的责任会计体系。20世纪80年代末,与经济责任制配套,许多企业实行了责任会计、厂内银行,由此,我国责任会计进入一个高潮期。不过,与我国经济体制改革相适应,20世纪90年代以前的管理会计应用侧重于企业内部,没有明显的市场特征。进入20世纪90年代后,管理会计在我国企业的应用有所突破,河北邯郸钢铁公司实行的“模拟市场,成本否决”可谓管理会计在我国企业应用的典范。此外,作业成本计算也开始在我国企业运用。

我们应该看到管理会计不具有强制性,其应用与否以及应用程度如何完全取决于各个企业的内在意愿和要求。企业的内在意愿和要求来自何方?在传统的计划经济体制下,外部政策驱动是企业应用管理会计的重要特征。在市场经济环境下,市场竞争的外部压力转化为企业的内部动力是管理会计产生、发展和倍受重视的源泉。

当人类进入新世纪,科技进步更是风起云涌,特别是近年来“大数据”“云计算”“人工智能”的出现,互联网和移动互联网的普及,都为我国乃至全球的管理会计理论与实务产生了深远的影响,管理会计控制系统的自动化、管理会计功能分散化将是不可逆转的趋势。这将会降低对特定管理会计技术方法所提供信息需求的必要性,因为届时管理会计人员通常只是帮助设计和改进管理会计控制系统,而大量的管理会计具体工作将会变得微不足道。因此,管理会计的研究重点将会侧重于管理会计人员行为影响的研究。这是因为,管理会计人员以往的优势在于收集、计量、汇总并传递管理控制信息,而对非财务信息的提供和使用则感到不熟悉、不确定、不适应,而对于采用怎样的行为观点来处理各类财务和非财务的控制信息,就显得无所适从,这决定了管理会计人员的职业前途面临着严峻的考验。可以断言,只有部分高度敏锐、知识结构完备、适应能力很强的管理会计人员才能顺应管理会计的上述变动趋势,而管理会计研究应该在这方面提供必要的帮助。

企业的内外部环境正在倒逼企业寻找更为有效的财务模式,企业财务组织需要成为衔接公司战略、运营与绩效的桥梁纽带,开展公司整体资源配置、并进行准确衡量、全程控制和监督,以确保企业价值链的可持续发展,提升企业的综合竞争力。而这些要求正是管理会计服务的宗旨和致力追求的目标,管理会计是实施财务转型升级的重要工具。



1.2 管理会计的基本理论与管理会计信息系统

1.2.1 管理会计的基本理论

1. 管理会计的定义

什么是管理会计？国内外学者众说纷纭，至今没有一个统一的定义。通常认为，管理会计旨在提高企业经济效益，并通过一系列专门方法，利用财务会计提供的资料及其他资料进行加工、整理和报告，使企业各级管理人员能据以对日常发生的各项经济活动进行规划与控制，并帮助决策者作出各种专门决策的一个会计分支。管理会计在企业的财务管理活动中正在起到越来越重要的作用。在管理会计的核心理念中，价值的创造与维护是最为重要的两点。基于此，管理会计是企业的战略、业务、财务一体化最有效的工具。

根据国际会计师联合会财务和管理会计委员会的定义，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。这个定义是广义的管理会计概念。

2. 管理会计的本质

从企业实际来看，管理会计本质上是企业内部的一个信息处理系统，是企业内部的决策支持系统；是以现代管理科学和会计学为基础，以加强企业内部管理、提高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，运用科学的方法，通过对财务信息的加工利用，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，是现代会计系统的重要组成部分。

3. 管理会计的基本内容

管理会计的内容按照其职能和工作程序分为：预决策会计、控制会计和责任会计三大基本内容。

(1) 预决策会计。①预测分析。对未来合理的推测和期望是科学管理的基础。在一定的技术方法下，通过分析经济数据和其他信息资料，判断企业未来经济活动的发展趋势，作为企业进行决策的依据。具体内容包括：销售预测、成本预测、利润预测和资金需求量预测。②决策会计。决策会计按决策时间的长短可以分为短期决策（又称短期经营决策）和长期决策（包括长期投资决策和风险决策）。

(2) 控制会计。企业要完成和实现既定的经营目标，要对未来一定时期内企业的各项经营活动进行统筹安排和规划，这就需要编制各种预算，包括生产经营全面预算、弹性预算、零基预算和滚动预算、概率预算。而对企业的经营过程进行控制的主要方法包括标准成本控制 and 存货控制。

(3) 责任会计。责任会计是现代分权管理模式的产物，通过在企业内部建立若干个责任中心，并对其分工负责的经济业务进行规划与控制，以实现业绩考核与评价。

4. 管理会计的对象

管理会计的对象是以使用价值为基础的价值管理。从实质上讲，管理会计的对象是企业的生产经营活动；从管理体现经济效益角度看，管理会计的对象是企业生产经营活动中的价值运动；从实践角度看，管理会计的对象是作业管理和价值管理的复合。