

Accounting
Classics

21世纪会计系列教材

(第三版)

主 编 冯巧根

管理会计

Managerial Accounting

 中国人民大学出版社

21世纪会计系列教材

Accounting
Classics

主编
冯巧根

(第三版)

管理会计

Managerial Accounting

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计/冯巧根主编. —3 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2016. 12
21 世纪会计系列教材
ISBN 978-7-300-23465-6

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 (2016) 第 237808 号

21 世纪会计系列教材

管理会计 (第三版)

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

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京鑫丰华彩印有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 20.5 插页 1

字 数 465 000

邮政编码 100080

010-62511770 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2008 年 5 月第 1 版

2016 年 12 月第 3 版

印 次 2017 年 9 月第 2 次印刷

定 价 39.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

前言

近年来,我国的管理会计环境发生了深刻的变化。2014年11月,财政部颁布了《全面推进管理会计体系建设的指导意见(试行)》,明确了构建中国特色管理会计体系的宏伟愿景,提出力争在未来的3~5年内使我国管理会计迈入世界先进水平的行列。以此为契机,国内管理会计理论与实务界掀起了管理会计研究的新热潮,业界有人直呼管理会计的“新春天”来了。

诚然,管理会计在服务于经济发展的同时持续有新的问题涌现,以影响当前管理会计发展的因素来看,“互联网+”、“中国制造2025”、“供给侧改革”等正在与管理会计相融合,并催生出许多新的管理会计概念或管理工具。对此,迫切需要将这些问题或新方法体现于管理会计的教学实践之中,修订并再版《管理会计》教材自然就成为题中之意。《管理会计(第三版)》传承了以往教材的编写思想,努力在管理会计的理论超前性、实务操作性、知识系统性、方法简捷性、教学丰富性、学习有效性、学科全面性、发展自立性等方面寻求平衡。换言之,作者在第三版的修订中力图使各章在保持原有教学内容的基础上有所创新和发展。

本次修订主要汇集了三方面的意见:一是本人教学过程中的体会,以及学生学习过程中反馈的一些想法;二是高校管理会计教师提出的修订建议;三是由出版社收集的来自国内部分高校教师对本教材的看法和建议。归纳起来主要包括:(1)增加管理会计理论与实务研究中的新成果,剔除陈旧且不适用的理论和方法;(2)尽量将本土管理会计的创新实践体现在教材之中;(3)强调管理会计的学术性和前瞻性;(4)采用简明易懂的案例作为教学的辅助。

基于上述意见,本次修订在以下几个方面进行了尝试:一是将《全面推进管理会计体系建设的指导意见(试行)》的精神体现于教材之中。比如,在第1章中增加了管理会计定义的不同表述内容,对财政部和英国皇家特许管理会计师协会(CIMA)与美国注册会计师协会(AICPA)的管理会计概念作了专门介绍,并在后续的章节中进行了相应的展开与讨论。二是增加了管理会计实务的新理论与新方法。比如在第1章中增加了权变性管理会计的阶段性的描述,在第8章中增加了实物期权与存货管理相关的内容等。三是从便于教学考虑,在每章之后增加练习题的同时,精选了具有代表性的案例,以方便教师辅助教学,以及增强学生学习的兴趣。四是增补了一些实务中常用的具有操作性的方法,比如添加了安全存货量的测算等。五是基于学术性与前瞻性的考虑,在战略管理会计等章节中增加了操作性的运算及个案的应用性介绍。此外,为了扩大教师与学生的国内外管理会计学科发展视野,替换



了最后一章。

考虑到本书深受教师和同学们的厚爱，从教师的“教”与学生的“学”的角度着眼，兼顾管理会计学科的发展规律，本书仍然划分为四个单元。具体包括：第一单元（第1~3章）为管理会计的基础，由总论、成本性态分析与变动成本法、本量利分析构成；第二单元（第4~6章）为预测与决策会计，由预测分析、经营决策分析、投资决策分析构成；第三单元为规划与控制会计（第7~9章），由全面预算、存货管理、责任会计构成；第四单元（第10~15章）为战略管理会计与扩展，由战略管理会计、作业成本管理与资源消耗会计、业绩评价与激励、环境管理会计、国际管理会计及管理会计的挑战与机遇构成。

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充分的准备，然而面对上一版提出的“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”的教材编写要求，总觉得还有许多缺憾，期待读者的批评与指教。

编者

目 录

第 1 章	总 论	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	10
	1.3 管理会计与财务会计的区别和联系	13
	1.4 管理会计的职能与特点	16
	1.5 管理会计工作的组织	17
	1.6 管理会计的职业环境	19
第 2 章	成本性态分析与变动成本法	25
	2.1 成本的分类	26
	2.2 混合成本及其分解	30
	2.3 变动成本法	38
第 3 章	本量利分析	49
	3.1 本量利分析概述	50
	3.2 单一品种条件下的本量利分析	52
	3.3 多品种条件下的本量利分析	56
	3.4 敏感性分析	61
第 4 章	预测分析	66
	4.1 预测分析概述	67
	4.2 销售预测	69
	4.3 利润预测	73
	4.4 成本预测	76
	4.5 资金需要量预测	80
第 5 章	经营决策分析	88
	5.1 决策概述	89
	5.2 经营决策分析的常用方法	94

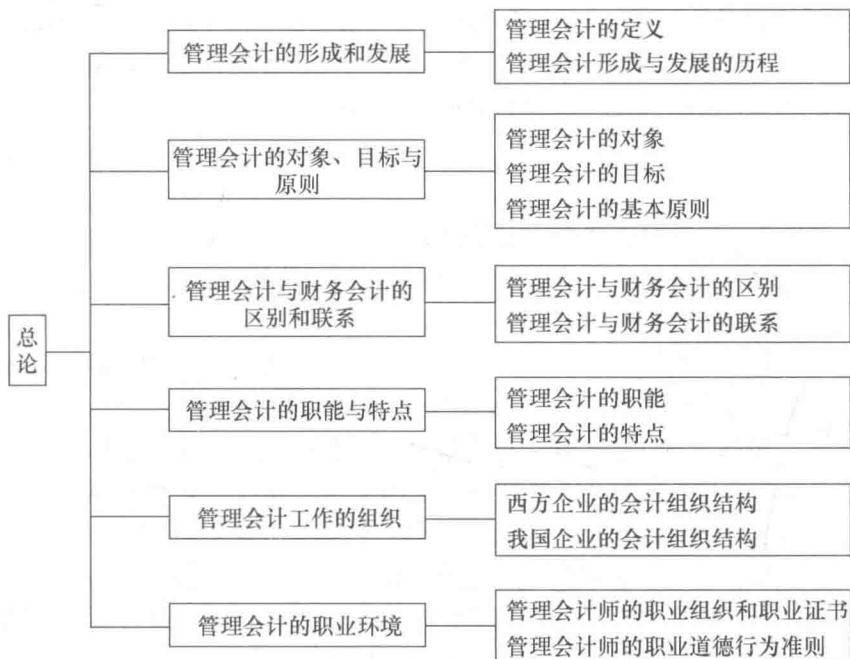


	5.3 生产决策分析	98
	5.4 定价决策分析	109
第6章	投资决策分析	118
	6.1 投资决策分析概述	119
	6.2 投资决策分析的基本方法	127
	6.3 投资决策分析方法的具体应用	132
	6.4 敏感性分析在投资决策中的应用	135
第7章	全面预算	140
	7.1 全面预算概述	141
	7.2 全面预算的编制程序和方法	143
	7.3 全面预算的编制	147
第8章	存货管理	160
	8.1 基本概念	161
	8.2 存货管理的一般模型	164
	8.3 经济订货批量模型的扩展	167
	8.4 再订货点及储存期控制	174
	8.5 相关存货管理方法	178
第9章	责任会计	187
	9.1 责任会计概述	188
	9.2 责任中心	190
	9.3 内部转移价格	195
	9.4 责任中心的业绩评价与考核	198
第10章	战略管理会计	210
	10.1 战略管理会计概述	211
	10.2 战略管理会计的基本内容	213
	10.3 战略管理会计实践及其新发展	220
第11章	作业成本管理与资源消耗会计	228
	11.1 作业成本法	229
	11.2 作业成本管理	236
	11.3 资源消耗会计	240
第12章	业绩评价与激励	248
	12.1 业绩评价指标与流程	249
	12.2 平衡计分卡	251



	12.3 激励制度	259
第 13 章	环境管理会计	264
	13.1 环境管理会计主要内容	265
	13.2 国外 EMA 的研究发展	272
第 14 章	国际管理会计	279
	14.1 国际管理会计的理论结构	280
	14.2 跨国公司管理会计	282
	14.3 国际管理会计其他领域探析	289
第 15 章	管理会计的挑战与机遇	295
	15.1 管理会计面临的挑战	296
	15.2 管理会计的机遇	300
	15.3 管理会计研究的课题选择	309
附录	复利、年金系数表	316
	附表 1 复利现值系数表 (PVIF 表)	316
	附表 2 复利终值系数表 (FVIF 表)	317
	附表 3 年金现值系数表 (PVIFA 表)	317
	附表 4 年金终值系数表 (FVIFA 表)	318
参考文献		319

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—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立。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

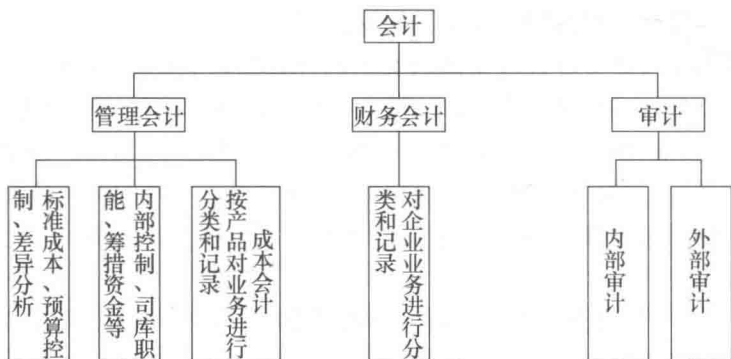


图 1—1 狭义的管理会计范围

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门（见图 1—2）。

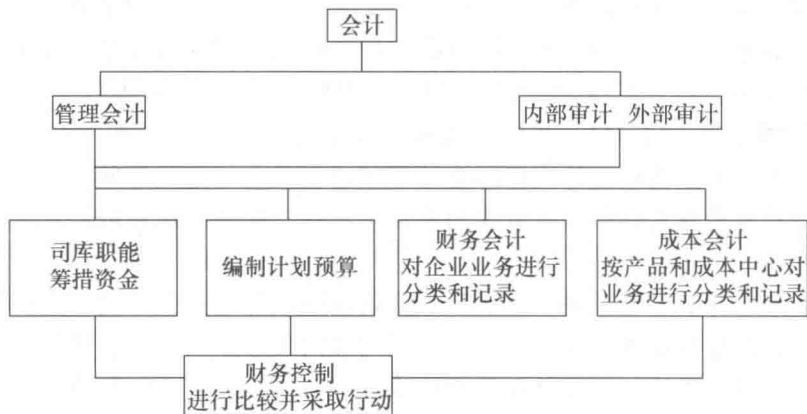


图 1—2 广义管理会计的范围



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”。

三、国内外政府或组织对管理会计定义的论述

近年来，对管理会计影响最大的政府或组织是我国的财政部与英美的会计机构。2014 年 1 月，我国财政部下发了《全面推进管理会计体系建设的指导意见（征求意见稿）》，提出要形成一个由理论、指引、人才、信息化加咨询服务“4+1”的管理会计有机发展模式。并且，争取在 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，基本建成有中国特色的管理会计体系，使我国管理会计迈入世界先进行列。2014 年 2 月，英国皇家特许管理会计师协会（CIMA）与美国注册会计师协会（AICPA）也联合发布了《全球管理会计原则（征求意见稿）》。这一现象表明，中国管理会计在国际会计领域已经具备一定的影响力，同时，它也说明管理会计在企业实践中具有重要的地位与作用，必须加快管理会计理论与方法体系的研究。

对于管理会计的定义，在 2014 年 11 月我国财政部正式发布的《全面推进管理会计体系建设的指导意见（试行）》文件中作了如下定义：“管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位（包括企业和行政事业单位，下同）内部管理需要，是通过利用相关信息，有机融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。管理会计工作是会计工作的重要组成部分。”

2014年10月正式发表的《全球管理会计原则》对管理会计的概念作了如下定义：“管理会计通过全面分析并提供一些能够支持企业开展计划、执行与控制战略的信息，来帮助企业做出明智的决策，进而创造价值，并保证企业持续性地成功。”规范了管理会计的四大原则，即：（1）提供相关性信息；（2）进行有洞察、有影响的沟通；（3）分析对企业价值的影响；（4）履行受托责任，增强企业信任。

为了全面且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，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。

一、管理会计形成与发展的阶段划分

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三个阶段描述。

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,企业中存在管理混乱、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,泰罗的《科学管理原理》一书着重从时间、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的问题,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,成为管理会计的雏形。

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,因此损害企业的利益。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 consumption accounting)等内容的战略管理会计研究。

3. 权变性管理会计阶段(21世纪初至今)

进入21世纪以来,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。在全球竞争不断加剧,外部环境不确定性增强的情况下,管理会计中的权变性思维受到重视。权变理念对管理会计的研究有了这样一个假设前提:不存在广泛适用于所有环境、所有组织的会计系统(Otley, 1980),应该明确会计系统的具体特征及应当考虑与某一确定的环境相联系,并且管理会计的方法之间是相互匹配的(Emmanuel et al., 1990)。

权变思想主要包括:(1)企业组织是社会大系统中的一个开放子系统,受环境的影响。因此,必须根据企业组织在社会大系统中的处境和作用,采取相应的组织管理措施,从而保持对环境的最佳适应。(2)组织的活动是在不断变化的条件下以反馈形式趋向于组织目标的过程。因此,必须根据组织的近远期目标以及当时的条件,采取依势而行的管理方式。(3)管理的功效体现在管理活动和组织的各要素相互作用的过程中。因此,必须根据组织的各要素的关系类型及各要素与管理活动之间相互作用时的一定函数关系来确定不同的管理方式。权变理论的内容主要涉及:(1)组织结构的权变理论。这类理论将企业组织视为一个开放的系统,并试图从系统的相互关系和动态活动中考察和建立一定条件下最佳组织结构的关系模型。(2)人性的权变理论。认为人是复杂的,要受多种内外因素的交互影响。因而,人在劳动中的动机特性和劳动态度,总会随着其心理需要和工作条件的变化而不同,不可能有统一的人性定论。(3)领导的权变理论。认为领导是领导者、被领导者、环境条件和工作任务结构四个方面因素交互作用的动态过程,不存在普遍适用的一般领导方式,好的领导应根据具体情况进行管理。

权变性管理会计不仅能够传承顾客价值创造经营(Customer Value Added Management, CVAM)的愿景,更能够设定企业的价值增值目标,通过管理会计的“管

理控制”与“信息支持”两大系统在企业内外进行不同层面的沟通与交流，将企业目标凝聚为利益相关方的共同信念，通过创新驱动保持企业持续的竞争力和竞争优势。一方面，管理创新促进了管理会计的发展，不仅使管理会计中的“管理控制”水平得到提高，而且使嵌入现代移动通信支持的管理会计“信息支持”体系得到快速发展。随着经济全球化进程的加快，企业组织不再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，公司向产业集聚及全球经营方向发展。管理会计适应世界经济一体化的发展趋势，权变性地调整战略管理视角，开始从单纯的价值管理服务及低层次的产品营销型竞争发展到较高层次的价值创造和全球性的战略性竞争。另一方面，必须重视技术创新，加快制度建设，不断从平衡的管理向非平衡的管理转变，探寻企业持续成功的发展路径。要鼓励企业主动拥抱互联网经济，通过技术创新推动企业转型升级。为了取得持续成功，管理会计必须重新定位并调整功能结构，即采取管理会计新战略和新结构，以适应不断变化的环境要求。

基于技术创新驱动的管理会计往往借助于智能化手段来体现其权变性特征，或者说，智能化管理会计提高了权变管理的能力。这些能力包括：（1）对企业内外部环境变化的适应能力；（2）保持或获取企业竞争优势的能力；（3）及时发现新领域或随环境变化制定战略管理的能力；（4）将企业嵌入更大系统且实现可持续成功的能力等。智能制造下的技术创新将对管理会计，尤其是成本管理带来深刻的影响，并在广泛领域对管理范式产生影响。智能制造与“互联网+”的结合是创新驱动的战略选择。以数字经济为代表的新经济对管理会计的影响可以分为三个阶段：一是吸收数字客户，强化智能化的管理会计体系；二是建立数字化企业，通过社交、移动、分析、云计算技术来改变企业的价值管理模式；三是数字运算，即将自动化手段与人工智能相结合来辅助企业的成本核算与内部控制。智能制造的技术创新将推动企业的研究与开发费用稳定增长，为企业可持续的发展提供技术上的保证，使企业盈利的有效性大大提升。

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，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