



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
面向 2 1 世纪 课 程 教 材

高等学校会计学专业主干课程教材

管理会计

(第二版)

毛付根 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS



Managerial Accounting

高等学校会计学类中文版教材

会计学(第二版)上、下册(配学习卡、送教师课件)
 会计学(第二版)学习指导书
 会计学基础(第二版)(配学习卡、送教师课件)(2005年国家精品课程)
 财务会计(第二版)(送教师课件)
 ● 管理会计(第二版)(送教师课件)
 管理会计(送教师课件)
 财务管理(第二版)(配学习卡、送教师课件)(2004年国家精品课程)
 成本会计(第二版)(送教师课件)
 审计学(第二版)(送教师课件)
 财务会计习题集(第二版)
 审计学案例
 会计信息系统(第二版)(送教师课件)
 企业会计学(第三版)(配学习卡、送教师课件)(2004年国家精品课程)
 会计电算化(送教师课件)
 会计报表审计案例
 会计概论(送教师课件)
 企业伦理与会计职业道德(送教师课件)
 企业财务报告分析(送教师课件)
 财务决策支持系统(送教师课件)
 国际会计(送教师课件)

葛家澍 余绪缨
 葛家澍 余绪峰
 刘信元
 陈根元
 毛付根
 于增彪
 赵德武
 罗飞
 朱荣恩
 陈信元
 张建军
 杨宝刚等
 艾文国
 朱锦余等
 史富莲
 叶陈刚
 张新民
 艾文国
 周红

高等学校会计学类英文版教材

1. Survey of Accounting 2e 会计学(送教学资源)
2. Financial Accounting 2e 财务会计(送教学资源)
3. Financial Accounting 9e 财务会计(送教学资源)
4. Intermediate Accounting 9e 中级会计学(送教学资源)
5. Principles of Cost Accounting 14e 成本会计原理(送教学资源)
6. Managerial Accounting 7e 管理会计(送教学资源)
7. Contemporary Financial Management 10e 现代财务管理(送教学资源)
8. Accounting Information Systems 7e 会计信息系统(送教学资源)
9. Business Analysis and Valuation: Using Financial Statements 3e
企业分析与估价(送教学资源)
10. Financial Reporting and Analysis: Using Financial Accounting Information 9e
财务报告与分析(送教学资源)
11. Auditing :Concepts for a changing Environment 5e 审计学(送教学资源)

刮开涂层将 16 位防伪密码发短信至 95881280

辨真伪 赢大奖

获奖详情请查询中国扫黄打非网
www.shdf.gov.cn

明码 1105 1004 1818 6561
 密码

ISBN 978-7-04-020780-4



9 787040 207804 >

定价 24.00 元



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
面向 2 1 世纪 课 程 教 材

高等学校会计学专业主干课程教材

管理会计

(第二版)

毛付根 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

内容提要

本书是普通高等教育“十一五”国家级规划教材,也是面向 21 世纪课程教材。作为第二版,本书由作者在第一版基础上,广泛参阅国内外管理会计教科书,结合教学和科研实践经验编写而成。

全书共 14 章,系统叙述了管理会计的基本原理和方法,主要包括总论、成本性态分析与变动成本计算、成本-产量-利润依存关系分析、经营决策的分析评价、投资决策财务分析评价、投资决策国民经济分析评价、作业成本计算与作业管理、目标成本管理、质量成本会计、生命周期成本管理、环境成本管理、全面预算管理、责任会计、平衡计分卡等内容。本书具有以下特点:较为系统、准确地阐述管理会计的基本原理与方法;结构科学,选材合理,内容新颖,尽可能反映管理会计的最新成果;基本理论与方法相结合,运用图表和例解说明复杂的理论问题。

本书可作为高等学校会计学专业本科学生的教材,也可作为其他相关专业本科、研究生层次以及会计从业人员的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/毛付根主编. —2 版. —北京:高等教育出版社,2007. 4

高等学校会计学专业主干课程教材

ISBN 978-7-04-020780-4

I. 管… II. 毛… III. 管理会计-高等学校-教材
IV. F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 031783 号

策划编辑 孙乃彬 责任编辑 陈瑞清 封面设计 杨立新
责任绘图 宗小梅 版式设计 张 岚 责任校对 姜国萍
责任印制 宋克学

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010-58581118
社 址	北京市西城区德外大街 4 号	免费咨询	800-810-0598
邮政编码	100011	网 址	http://www.hep.edu.cn
总 机	010-58581000		http://www.hep.com.cn
经 销	蓝色畅想图书发行有限公司	网上订购	http://www.landaco.com
排 版	高等教育出版社照排中心	畅想教育	http://www.widedu.com
印 刷	北京人卫印刷厂	版 次	2000 年 7 月第 1 版
开 本	787×960 1/16		2007 年 4 月第 2 版
印 张	20.5	印 次	2007 年 4 月第 1 次印刷
字 数	380 000	定 价	24.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 20780-00

编委会成员名单

- 主任** 葛家澍教授（厦门大学）
- 副主任** 余绪缨教授（厦门大学）
- 委员** 徐政旦、王松年、朱荣恩、陈信元教授（上海财经大学）
- 吴水澎、毛付根教授（厦门大学）
- 裘宗舜教授（江西财经大学）
- 毛伯林、王治安、赵德武教授（西南财经大学）
- 黄世忠教授（厦门国家会计学院）
- 郭道扬、罗飞教授（中南财经政法大学）
- 刘峰教授（中山大学）
- 王光远教授（福建省审计厅）

总前言

根据教育部《关于积极推进“高等教育面向21世纪教学内容和课程体系改革计划”》的要求,我们组织了长江以南设有会计专业博士点和硕士点的院校中的会计学者(主要是中青年会计学家),在进行教学内容改革科研的基础上,分工编写高等学校会计专业主干课程系列教材《会计学基础》、《财务会计》、《管理会计》、《成本会计》、《财务管理》和《审计学》等六本教材以及配套使用的《财务会计习题集》、《审计学案例》两本辅助用书。

在世纪之交,世界许多国家,包括发达国家和发展中国家都对21世纪的会计教育改革进行了探索和研究。从世界各国会计教育改革与发展的大环境考虑,根据我国建设中国特色社会主义的总要求,改革和建立高等会计教育的教学内容与课程体系,不仅非常紧迫而且十分重要,它关系到21世纪我们应培养什么样的高级会计专门人才,才能适应我国经济建设不断深入,开放不断扩大的需要。

21世纪,我国的经济和社会状况已经并将继续发生深刻的变化。世界科学技术在高速发展,我国的会计与国际会计惯例接轨的趋势明显加快;我国将建立起社会主义市场经济体制和与它相适应的中国会计核算规范体系;会计学的各门分支学科和新领域的不断出现正迫使我们去认真地探索研究;社会对会计高级专门人才的需求,在数量、结构和质量、规格方面都有巨大的变化。这一切,都对高等会计教育改革提出了很高的要求。

本套教材的各位主编、副主编及负责主审的专家们,面对上述严峻形势,深感编、审任务紧迫而艰巨,责任光荣而重大!

本套教材将以邓小平关于“面向现代化,面向世界,面向未来”的教育理论为指针,在课程设置和教学内容的改革中注重素质教育,注重学生能力的培养,全面贯彻国家的教育方针。教材的体系与内容努力突出起点高、立意新和整体性强的特点,力求立足中国,放眼世界,把理论联系实际和继承、借鉴恰当地结合起来。

为了达到上述要求,我们在编写力量组织上也作了改革。编写的重担全部委托给中青年学者,老专家则协助把好质量关。各本教材的主编均为博士,绝大多数是教授或博导,副主编也均为副教授以上的专家,老一辈的会计学家担任主审,与主编共同定稿。

II 总前言

由于各方面对这套教材的期望与要求很高,而编写的难度又较大,书中难免存在一些缺点与疏漏,敬请专家、读者给予批评指正。

葛家澍

2000年2月

第一版前言

现代管理会计是一门旨在为企业管理当局进行有效管理提供相关信息、将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科,半个多世纪以来取得了长足的进展。吸收、借鉴经济发达国家在社会化大生产和市场经济基础上形成和发展起来的管理会计原理与方法,并使之同我国的社会经济条件有机结合,将对提高我国企业的经济效益,发展社会主义市场经济,具有重要的现实意义。

本书以“立足中国,放眼世界,继承、发展、创新相互协调”为指导原则,从人力资本流动全球化、生产顾客化、竞争国际化、变化常态化等当今社会经济总体特征出发,在系统阐述基础性管理会计基本原理、技术与方法的基础上,充分反映当今管理会计的最新研究成果,力求实现执行性管理会计、决策性管理会计与管理会计新发展的有机融合。

本书由毛付根博士担任主编,王华博士、聂桢博士担任副主编。参加编写人员的具体分工是:第一、四、六章由毛付根执笔;第二、三、十章由聂桢执笔;第五、七、八章由樊莹执笔;第九章由王华执笔;第十一章由郭晓梅执笔。

本书编写细纲及全书得到余绪缨教授、徐政旦教授、袁宗舜教授的仔细审订,对他们的热忱帮助和指导表示衷心感谢!

尽管我们在编写中已尽了很大努力,但书中不妥、疏漏在所难免,敬请读者批评指正,以便在修订、再版时得以进一步完善。

编者

2000年3月

第二版前言

本书是面向 21 世纪教材。自 2000 年 7 月第一版出版以来,承蒙广大读者厚爱,迄今已印刷 10 次。在 6 年的使用期间,通过教学和科研的实践,我们对第一版的有关内容有了新的认识和体会;与此同时,随着社会经济环境的变化,管理会计理论与实践都得到了巨大的发展和丰富。应出版社的要求,我们乐于对本书第一版的一些内容进行修订,使之在内容的广度和深度上得到进一步完善,并申报了普通高等教育“十一五”国家级规划教材,已列入规划。

本次修订,仍然本着第一版时“立足中国,放眼世界,继承、发展、创新相互协调”的编写原则,在第一版的基础上作相应的修改和补充。

与第一版教材相比,本次修订的变化主要有:第一、二、三、四、五、六、十三章作相应的修改和补充,第七、十一、十二章作较大幅度的修改,新增八、九、十、十四章。

本次修订由毛付根、郭晓梅负责。全书分工如下:第一、四、五、六、八、十二、十三、十四章由毛付根负责,第二、三章由毛付根、聂桢共同负责,第七、九、十一章由郭晓梅负责,第十章由毛付根、郭晓梅共同负责。

本次修订,虽然我们尽心尽力,但书中不足在所难免,敬请广大读者批评指正。

编者

2006 年 11 月

目 录

第一章	总论	1
第一节	社会经济环境的变迁与管理会计的发展	1
第二节	成本会计、管理会计与财务会计之间的关系	6
第三节	管理会计的信息质量特征	8
第四节	管理会计师	10
第二章	成本性态分析与变动成本计算	14
第一节	成本性态分析	14
第二节	半变动成本及其分解	20
第三节	变动成本计算	29
第三章	成本-产量-利润依存关系分析	41
第一节	盈亏临界点的分析	41
第二节	本-量-利分析	51
第三节	本-量-利关系中的敏感分析	59
第四节	本-量-利分析在经营决策中的应用	63
第四章	经营决策的分析评价	69
第一节	决策的意义、分类和一般程序	69
第二节	“不同目的,不同成本”	72
第三节	短期经营决策分析评价	75
第五章	投资决策财务分析评价	92
第一节	投资项目经济评价概述	92
第二节	货币时间价值	96
第三节	现金流量及其估计	100
第四节	投资项目主要财务评价方法	106
第五节	几种主要投资决策的财务分析评价	118
第六章	投资决策国民经济分析评价	127
第一节	国民经济评价的效益和费用的分类	127
第二节	影子价格	130
第三节	投资项目国民经济评价指标	140
第四节	国民经济评价的基本报表	143

第七章	作业成本计算与作业管理	147
第一节	作业成本计算	147
第二节	作业成本管理	163
第八章	目标成本管理	177
第一节	目标成本的定义	177
第二节	目标成本管理美、日比较	179
第三节	目标成本管理的程序	181
第九章	质量成本会计	189
第一节	质量成本管理概述	189
第二节	质量成本的计量	191
第三节	质量成本的控制	196
第十章	寿命周期成本管理	200
第一节	产品寿命周期及成本的含义	200
第二节	产品寿命周期管理方法	203
第十一章	环境成本管理	212
第一节	环境成本管理的提出	212
第二节	环境成本管理的方法	216
第十二章	全面预算管理	221
第一节	全面预算管理概述	221
第二节	预算的种类及其编制原理	225
第三节	预算控制的几种形式	237
第四节	作业预算	245
第十三章	责任会计	255
第一节	分权管理与责任会计	255
第二节	责任中心及其主要特点	259
第三节	内部转移价格	273
第十四章	平衡计分卡	282
第一节	平衡计分卡应新经济环境而生	282
第二节	平衡计分卡基本原理	284
第三节	平衡计分卡的绩效目标与指标设计	287
附录	货币时间价值表	298
	参考文献	314

第一章 / 总 论

在本章中，你将学到

- 管理会计历史
- 管理会计师
- 管理会计师职业道德

第一节 社会经济环境的变迁与管理会计的发展^①

现代管理会计的形成和发展,不仅是社会经济环境变迁的产物,同时也是多种管理方法和思想共同作用的结果。纵观两个世纪的社会经济环境变迁历程,我们不难发现:社会市场需求是引发技术创新的原动力,而技术创新在为企业制度创新创造条件的同时,又进一步引发和促进了企业组织制度的创新。同样,在企业制度创新引发管理会计实践与制度创新的同时,管理会计在实践与制度上的创新反过来又促进了企业制度的发展。正是市场需求、技术创新、企业制度创新、管理会计实践与制度创新之间所存在的这种共生性,构成了管理会计产生和发展的主体脉络;同时也决定了管理会计应社会经济环境的变迁而变迁,是社会经济环境变迁的结果。

一、管理会计的萌芽期(20世纪30年代以前)

管理会计的起源可以追溯到受产业革命影响而产生的层级式组织,如创立于19世纪初期的美国纺织工厂和钢铁公司。层级式组织使经营和交易活动内部化,从而使内部产品缺乏相应的“市场价格”,由此产生了对既能衡量劳动效率又能激励和评价管理者业绩的管理会计信息的需求。当时的管理会计着重于加工成本,提供诸如每道加工工序及每名劳工的每小时成本或每磅产品成本,以

^① 资料来源: H. Thomas Johnson & Robert S. Kaplan, *Relevance Lost*, Harvard Business School Press, 1987年,杜荣瑞等译,远流出版事业股份有限公司1995年版; Alfred D. Chandler, Jr. 著:《看得见的手——美国企业的管理革命》,重武译,商务印书馆1987年版;毛付根编著:《管理会计》,江西人民出版社1993年版。

及衡量加工工序效率的标准。同时,利用管理会计信息,激励员工实现生产力目标。

19世纪中期,铁路和电报的发明,为大批量生产和分销提供了快速、正常而可靠的运输与通信服务。同时,铁路和电信行业的内在要求又首先在这些行业引发了组织创新,使这两个行业成为最早出现现代大型企业的领域。而电报的发明,则在技术上推动了铁路企业管理改革的持续进行。铁路和电报的采用很快就引起了生产与行销方式的变革。铁路提供了快速、正常以及批量运输的可能,使大规模行销与生产有了空间保证;电报、电话和邮政服务的改善,则为在更大范围内传递信息、进行协调和控制提供了技术前提。由此,大批量生产和分销的工商企业应运而生。现代企业的特点是将许多单位置于其控制之下,经营于不同地点、进行不同类型的经济活动、处理不同类型的产品和服务。这些单位的活动和它们之间的交易因而被内部化,它们是由支薪雇员而非市场机制所控制并协调的。由此也对管理会计信息提出了新的要求。只有有效的管理会计系统,才能有效地协调运输、加工及分销等活动,并且评价各地区分部经理人员的业绩。当时各产业中都有相应的管理会计创新。例如:铁路业为监督多样且分散的营业,创造了控制现金收支的新程序,以及汇总其内部营运与业绩的考核指标,如,每吨公里成本、每位顾客公里成本、经营比率等,用以帮助管理当局评价各业务单位的获利能力和经营业绩。钢铁企业则在铁路业所创造的管理会计方法的基础上加以应用和扩展。典型的例子有重视成本管理的钢铁企业家安德鲁·卡内基。他不仅利用应付凭单编制成本报告,而且将成本报告作为主要控制工具。

19世纪最后20年和20世纪初,管理会计技术的进一步发展,与科学管理运动相联系。科学管理运动始于金属制造业,其发动者是一群工程师。以泰罗为代表的工程师开展此项运动的目的,在于寻求企业内部如何通过实现各项生产和工作的标准化,来提高生产和工作效率,尽可能减少一切可能避免的浪费,以提高企业利润。他们通过详细的作业分析,对有关工作的工时和动作进行研究,建立起详细、准确的原材料和劳动力的使用标准,然后通过简单换算,计算出人工及原材料成本的标准,最后将这些人工与原材料成本以及分摊的间接制造费用加总,汇算出产成品的单位成本,并据此决定产品价格。

20世纪初期,集权的功能式企业体制(U形组织结构)开始出现,为管理会计系统的进一步创新提供了机会。垂直式多元化经营的杜邦公司就是一个典型。杜邦公司在合并之初,面临如何协调一个垂直整合的,融制造、销售等各项活动于一体的企业,以及如何将资本分配于这些不同的活动,以实现利润最大化等问题。为解决这些问题,杜邦公司设计出许多个经营预算、固定资产投资预算制度,以协调各部门的经营活动,并将资源有效地在各部门之间进行分配。其

中,影响最深远的管理会计创新是投资报酬率(ROI)指标。投资报酬率为企业整体及各部门业绩评价提供了依据,同时也为管理当局进行资源分配提供了依据。杜邦公司的财务主管 F. D. 布朗又将这一指标进一步分解为营业利润率与资产周转率两个部分。

20 世纪 20 年代,被 O. 威廉姆森(O. Williamson)称为“美国资本主义在 20 世纪最重要的一项创新”的分权式企业组织结构——事业部制(M 形组织结构)开始出现。事业部制的目的,在于克服以杜邦公司为代表的集权型企业体制存在的两大弱点:垂直整合公司的复杂性;经营管理人员对所有者的目标漠不关心。在多事业部门组织中,分派给高层主管的任务是规划公司的战略,而对其下属的经理人员,则指派他们对公司不同生产线或不同营销区的经营活动进行协调与控制。为使这些各自独立的经理人员共同为公司整体的目标努力,多事业部门组织必须靠管理会计系统归集资料,以便评价各事业部门及公司整体的业绩,并制定公司未来的政策。以通用公司为代表的事业部制公司,进一步发展管理会计技术与方法,使之更好地适应事业部制公司管理的需求。通用汽车公司的管理会计系统的主要特征,在于以分权式责任制度来执行集权式的控制。具体包括:第一,它提供一套年度经营预测,使得各部门的经营目标可与高层主管的财务目标作一事前比较;第二,此系统提供了销售报告与弹性预算的信息,当实际结果偏离预期结果时,可立即反映出来而引起管理者的注意;第三,管理会计系统使高层主管可基于单一的业绩衡量标准,分配部门资源及管理业绩奖金;第四,使管理者与所有者利益一致化。

二、管理会计的成长期(20 世纪 30 年代—80 年代中期)

20 世纪 30 年代以后,美国因证券市场及财务会计与注册会计师审计制度兴起,成本会计制度(管理会计的前身)与信息渐渐和管理脱节,变成财务会计的附属品,而丧失管理计划、控制与决策的相关性。在此情况下,成本会计的主要目的不是为了成本管理,而是为了满足对外财务报告的需要。为了对外报告的需要,成本会计侧重于成本的汇集、分配和产品成本的计算。特别是成本的分配,通过成本分配,使与产品相关的费用能够在产成品与在产品之间进行分配,进而以此为基础,对已完工的产品成本进一步区分为本期已销售产品成本和期末存货成本。成本会计强调的,仍然是全部(完全)成本计算,以及以客观的、明确的方法对全部成本进行分配。人们所追求的仍然是“准确”的成本分配方式,试图找出一种计算特定产品实际成本的方法。与此同时,学界凭借其微观经济学中的边际分析的基础,在管理会计决策方面开展了卓有成效的研究,并取得了相应的研究成果。

第二次世界大战以后,从管理模式上看,企业出于对制造资源的占有要求和

对生产过程直接控制的需要,或扩大自身规模,或参股到供应商企业,形成“纵向一体化”的管理模式。由于在 20 世纪 40—60 年代,企业处于相对稳定的市场环境中,这使得“纵向一体化”模式是有效的。

从生产与控制机制看,企业生产管理系统在不同的时期有不同的发展和变化。20 世纪 60 年代以前,盛行的生产管理方法是通过确定经济生产批量、安全库存、订货点,来保证生产的稳定性,但由于没有注意独立需求和相关需求的差别,采用这些方法并未取得期望的成果。20 世纪 60 年代中期,出现了物料需求计划(MRP II),较好地解决了相关需求管理问题。此后,人们就一直探求更好的制造组织和管理模式,出现了诸如制造资源计划(MRP)、适时生产制(JIT)及精细生产等新的生产方式。这些新的生产方式对提高企业整体效益和在市场上的竞争能力确实作出了不可低估的贡献。

与之相对应的,人们已逐渐认识到,既没有任何一种像“真实”成本那样可以适应一切情况的东西,也不能将产品成本视为唯一准确的数字,并以此为基础进行诸如产品定价、产品盈利能力、产品结构以及管理控制等管理决策。尽管许多决策都要利用成本数据,但成本的分配和汇集应随着决策的不同而变化。成本分配的目的在于满足内部决策和控制,而不是为了对外财务报告的需要。由此使“不同的目的,不同的成本”(即“相关成本”)成为管理会计的核心,并因此而产生了许多以决策者需要为轴心,以相关成本为决策依据的管理会计的技术和方法。“相关成本”不仅确认实际成本,而且确认与特定决策相关但并未实际发生的机会成本。

在此期间,管理会计的研究在有关理论和思想的影响下,取得了相应的研究成果。20 世纪 50 年代,除管理科学、组织理论、行为科学等对管理会计产生一定的影响外,作为现代微观经济学的核心的新古典经济学,尤其是边际原理对管理会计起了主要影响,并由此使短期经营决策经济效益分析评价的原理和方法得到进一步的丰富和发展。另外,由于数理经济学家的加入,使运筹学在 20 世纪 50 年代得到了空前发展,并对管理会计产生了影响。1960—1975 年,关于运筹学在管理会计中应用的研究达到顶峰。例如,应用数学规划技巧,决定产销限制下的最佳产品组合;应用概率理论和决策理论,在不确定情况下作成本-数量-利润分析;借助数学规划模式,分摊各种成本;利用统计方法,估计固定成本和变动成本;等等。

20 世纪 60 年代末期开始,由于受统计决策理论和不确定条件下的经济学研究成果的影响,西方管理会计学者开始对以新古典经济学为基础的管理会计进行重新检讨,并逐步放松了管理会计原有的基本设定,将不确定因素和信息成本概念引入管理会计,进而开始将信息经济学、代理人说和行为科学等引入管理会计的研究中来,使管理会计的研究领域进一步拓宽。例如,信息经济学将信息

视为商品,既要考虑其需求,也要考虑取得和产生信息的成本,并将信息产生的价值与取得信息的成本加以比较,并据以作出决策。将信息经济学引入管理会计,使人们深刻认识到,管理会计作为一个信息系统,它的设计与运作,既花代价,也会产生相应的效益,因而必须放弃传统的不考虑信息成本的新古典经济学的基本假定,而要求对管理会计信息的形式和使用,以信息经济学原理为指导,并使会计信息的效果及其经济性两方面得到统一。

三、管理会计的反思和创新期(20世纪80年代中期至今)

自20世纪80年代中期以来,社会经济环境发生了巨大变化。其总体特征表现为:第一,生产顾客(customer)化。进入富裕社会的消费者行为变得更具选择性,消费者需求向多样化、个性化发展。社会需求的这种变化,反映到生产组织上来,就是能对顾客多样化、个性化需求迅速作出反应的“顾客化生产”,不可避免地替代传统的大批量生产,以确保在最短的时间内生产出能满足顾客多样化需求的新产品。第二,竞争(competition)的国际化。在市场中,竞争无时无刻不存在,并且随经济的发展、新技术革命的推动,企业之间的竞争更趋激烈,而且更具国际化特征。不仅原材料、资金、产品等生产要素在国际流动,而且人力资源这一竞争的关键要素也日益呈现出全球流动的特征。现在的竞争已远远超出原有的国界而日趋国际化。第三,变化(change)常态化。竞争的加剧,使企业经营的不稳定因素越来越多。在今天的环境中,无论是市场的增长、顾客的需求、产品生命周期、技术更新速度,还是竞争的性质,没有一个是不可变的,而且往往难于预计。随着经济的发展、科学技术的进步和竞争的加剧,变化已经成为常态,它变得非常普遍而持续不断,而且变化的速度也大大提高。

在全球市场的激烈竞争中,企业面对一个变化迅速且无法预测的买方市场,传统的生产与经营模式对市场剧变的反应越来越迟缓和被动。市场的快速变化、低成本竞争对手的出现以及消费者需求多元化和个性化等竞争因素使许多企业面临了较大的成本和竞争压力。人们很早就注意到外部环境的变化对管理模式的影响问题,并从制造技术和管理方法的角度采取了许多措施,提出了许多适应环境变化的有效方法。人们首先想到的是从管理模式的角度加以改进,以化解竞争所带来的压力和风险。共分两个阶段加以改进:第一个阶段是基于单个企业的管理模式。即以某一企业的资源利用为核心,利用成组技术(group technology, GT)、柔性制造系统(flexible manufacturing system, FMS)、减少零件变化(variety reduction program, VRP)、计算机集成制造系统(computer integrated manufacturing system, CIMS)等现代化制造技术和管理方法来提高企业生产效率,据此化解竞争所带来的成本压力和风险,确保企业的竞争优势。在这个阶段,日本的企业取得较大的成就,并一时成为世界企业界的榜样。但是,美国企

业在学习日本先进经验的同时发现,这种单一利用企业内部资源的方式很难长时期确保企业的竞争优势。所以,企业改革进入了第二阶段——基于扩展企业的管理模式。1988年美国通用汽车公司和里海大学(Lehigh University)的艾科卡研究所(Iacocca Institute)共同提出一份题为《21世纪制造企业战略》的研究报告,提出“敏捷制造”(agile manufacturing, AM)的概念,描绘了一幅在2006年以前实现敏捷制造模式的蓝图。报告的结论性意见为:全球性竞争使市场变化太快,单个企业依靠自己的资源进行自我调整的速度赶不上市场变化的速度。为了解决企业生存和发展问题,报告提出了以虚拟企业或动态联盟为基础的敏捷制造模式。研究认为,企业之间是既竞争又合作的共赢关系。单纯注重企业内部资源的利用和优化,无法适应21世纪快速多变的顾客需求,根本出路在于改变企业的生产与经营模式。因为,任何企业都不可能在所有的业务上成为世界上最杰出的企业,而应将资源延伸到企业外部,在全球范围内与供应商、销售商建立最佳合作伙伴关系,借助于其他企业的资源,方可实现快速响应市场需求的目的,即现在所说的供应链管理的基本理念。这一理念的提出,使人们对企业竞争优势的来源的关注自然而然地转换到价值链的管理上来,从战略的高度来认识企业成本、质量、价格等管理问题。在此条件下,对作为管理的重要工具的会计提出了新的挑战。人们开始对原有管理会计的技术与方法进行反思,逐步认识到原有的管理会计技术方法已难于继续适应新的生产组织和环境及其所产生的管理上的新观念、新理论和新方法,而必须作相应的变革,才能使生产技术和生产管理的新成就所形成的效益能够顺利地实现。人们开始研究生产技术、生产组织的重大变革对管理会计的影响。作业成本算法(ABC)、作业管理(ABM)、质量成本计算与管理、顾客盈利能力分析等新的研究领域开始得到人们的重视,并取得了较大的应用成果。

第二节 成本会计、管理会计与财务会计之间的关系

现行会计的三个主要领域:成本会计、管理会计和财务会计,共同构成企业的会计信息系统。会计信息引起的累积的信息主要为企业内外部使用者提供。由于信息使用者的不同,由此产生财务会计、管理会计两个子系统。财务会计主要为股东、债权人、政府机构以及其他企业外部使用者提供财务信息,发挥会计信息的社会职能,从而要受“公认会计原则”(GAAP)及证券交易机构的限制。而管理会计主要为企业内部管理人员的计划、控制、决策等活动提供管理信息,发挥会计信息的管理职能。企业只有一个基本的会计信息系统,在这统一的会计信息系统中,财务会计与管理会计这两大分类,是同源而分流的。即尽管管理会计与财务会计的主要信息使用者不同,所发挥的职能不同,但归根到底,管理