

厦门大学会计学系列教材

# 管理会计

【第三版】

主 编 / 林 涛

厦门大学会计学系列教材

# 管理会计

【第三版】

主 编 / 林 涛



厦门大学出版社 | 国家一级出版社  
XIAMEN UNIVERSITY PRESS | 全国百佳图书出版单位



## 第三版前言

自2010年7月本书第二版出版以来,管理会计在研究和实践两个方面都发生了许多重要的变化。其中,2014年10月,我国财政部颁布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,从会计强国战略的高度强调了全面推进管理会计体系建设的重要性和紧迫性;同年11月,全球两个最大的职业会计师组织——英国皇家特许会计师公会(The Chartered Institute of Management Accountants,简称CIMA)和美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants,简称AICPA)联手发布了《全球管理会计原则》,在新时代背景下对管理会计的定义、原则和框架进行了重新梳理和界定。就其共同点而言,两份文件的目的是试图建立管理会计的共同框架,推动管理会计应用的一致性并帮助全球化组织建立各自的管理会计系统,更好地服务于相关利益人。在这一背景下,尤其是在上述两份文件的指导下,我们对本书进行了相应的修订,以期更好地适应管理会计本科教学及企业实践发展的需要。

相较于第二版,本次修订从章节结构上看,除了将目标成本、Kaizen成本、约束理论和生命周期成本等现代成本管理概念的内容从之前的第四章中独立出来单独成章外,其他章节结构没有太大的变化。在内容上,本版重点对第一至第五章,也即总论及成本管理部分的内容进行了调整和扩充,重写了部分章节。这些调整的主要目的一是更好地服务于本科“管理会计”课程课堂教学的需求,二是试图将相关的管理会计概念还原为活生生的企业实践,强调“战略—管理会计”间的逻辑关联,以期更好地适应社会经济环境的变化和发展的需求。

本书的重新修订在一定程度上是对自己过往认知的否定和提升,这既不容易,也不总令人愉快。所幸在修订过程中得到了我的学生林茂坤、刘淑娟、唐敏杰等人的帮助,他们对修订的部分提出了诸多的宝贵意见和建议。更要感谢厦门大学出版社的陈丽贞女士,感谢她的耐心和帮助!

最后,尽管我们非常重视本书的修订工作,但限于水平,终归还是会存在许多不足和遗漏,衷心期待广大读者的批评和建议。

林 涛

2019年1月于鹭岛

## 目 录

001	■ 第一章 管理会计总论	
021	■ 第二章 基本成本概念	
023	第一节 基础成本概念	
030	第二节 经营决策中特定的成本概念	
035	第三节 财务报表中的成本概念	
044	■ 第三章 传统成本管理系统	
045	第一节 分批成本计算法	
064	第二节 分步成本计算法	
083	■ 第四章 作业成本计算和作业管理	
084	第一节 作业成本计算法	
100	第二节 作业管理	
115	■ 第五章 目标成本、Kaizen 成本、约束理论和生命周期成本	
117	第一节 目标成本与 Kaizen 成本	
127	第二节 约束理论	
129	第三节 生命周期成本	
136	■ 第六章 成本性态分析	
136	第一节 成本性态分析	
143	第二节 半变动成本的分解	

150 ■ 第七章 变动成本计算

- 150 第一节 变动成本计算法的原理
- 152 第二节 变动成本计算法与完全成本计算法的比较
- 158 第三节 变动成本计算法与分部报告

160 ■ 第八章 本—量—利分析

- 160 第一节 本—量—利分析的基本模型
- 169 第二节 因素变动分析
- 181 第三节 本—量—利分析在经营决策中的应用
- 186 第四节 本—量—利分析与作业成本计算

190 ■ 第九章 短期经营决策

- 190 第一节 决策概述
- 194 第二节 基于相关成本分析的短期经营决策
- 203 第三节 产品定价决策
- 209 第四节 存货管理
- 222 第五节 不确定性决策方案的分析评价

225 ■ 第十章 长期投资决策

- 226 第一节 现金流量分析和货币时间价值
- 231 第二节 资本投资决策评价指标
- 239 第三节 资本投资决策
- 245 第四节 资本投资决策的风险分析
- 248 第五节 通货膨胀对资本投资决策的影响

251 ■ 第十一章 预算管理

- 251 第一节 预算体系
- 256 第二节 全面预算管理
- 270 第三节 弹性预算与业绩评价
- 273 第四节 其他预算形式

276	■ 第十二章 标准成本系统
276	第一节 标准产品成本
284	第二节 差异分析
289	第三节 标准成本系统的账务处理
298	■ 第十三章 责任会计
299	第一节 责任中心与责任会计的基本内容
303	第二节 责任中心的业绩评价与考核
310	第三节 转移价格
314	■ 第十四章 企业业绩评价体系与激励机制
314	第一节 企业业绩评价体系
320	第二节 综合记分卡
324	第三节 激励机制
327	■ 附录 货币时间价值表
331	■ 本书主要参考文献

## 第一章

# 管理会计总论

## 本章学习目标

1. 掌握管理会计的定义,理解不同定义之间的差异
2. 理解管理会计与财务会计、成本会计学科上的联系
3. 结合管理会计学科的发展阶段,理解管理会计研究和实践工作重心的变化及发展趋势
4. 理解执行性管理会计和决策性管理会计的差异
5. 掌握新企业观的概念及其对管理会计工作的影响
6. 了解管理会计在企业组织结构中的地位和作用
7. 了解管理会计师的能力要求和职业道德的基本内涵

## 一、管理会计的定义

### (一)管理会计的定义

随着企业实践的不断深化以及理论研究的不断深入,对管理会计的认识也有一个逐步发展的过程。过去几十年间,诸多国际会计组织、政府管理部门和学者们分别在不同发展阶段、从不同角度对管理会计进行了定义。选取其中影响较为广泛的几个定义列示如下:

1966年,美国会计学会(American Accounting Association,简称AAA)在其所发布的《基本会计理论说明书》(Statement of Basic Accounting Theory)中这样定义管理会计:所谓管理会计,

指的是运用适当的技术和概念,对经济主体的实际经济数据和预计经营经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现目标进行合理决策。<sup>①</sup>

1986年,全美会计师协会(National Association of Accounting,简称NAA)下属管理会计实务委员会(Management Accounting Practices Committee,简称MAP Committee)认为:“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保合理使用企业资源、履行经济管理责任过程所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计还包括编制供股东、债权人、行政机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。”<sup>②</sup>该定义明确界定了管理会计涉及的活动范围,并指出各种不同的活动之间存在着相互联系,以及为了有效实现组织目标,管理会计师需要对这些活动进行分类、协调并执行。

1997年,美国管理会计师协会(The Institute of Management Accountants,简称IMA)又重新定义了管理会计。该组织认为,管理会计的目的是提供价值增值,是企业规划设计、计量和管理财务和非财务信息系统的持续改进过程,并通过该过程指导管理行动、激励行为,支持和创造达到实现组织战略、战术和经营目标所必需的文化价值。IMA的这一重新定义极大地丰富和拓展了管理会计的内涵,如:它认为管理会计应服务于提供价值增值,而非传统的利润最大化,改进了管理会计的目标体系;管理会计应服务于组织战略,这就把现代管理会计引入一个更加广阔的新领域——战略管理会计;提出了“持续改进”的概念,要求企业通过持续改进、不断创新增强自身的核心竞争力;将现代管理会计上升到文化价值高度,要求从哲学和文化高度上重新认识和定位管理会计,等等。

2014年11月,全球最大的管理会计师组织——英国皇家特许管理会计师公会(The Chartered Institute of Management Accountants,简称CIMA)与全球最大的执业会计师组织——美国注册会计师协会(The American Institute of CPAs,简称AICPA)联手发布了《全球管理会计原则》(Global Management Accounting Principle),其中定义管理会计为“组织的价值创造和价值保持而收集、分析、传递和使用与决策相关的财务和非财务信息”<sup>③</sup>,重点强调了决策、信息和价值创造与保值这三个概念。也就是说管理会计就是要以高质量的决策为中心,将最相关的信息及信息分析放在显著的位置,并服务于价值的创造和保值目的(沈艺峰、郭晓梅、林涛,2015)。这两个组织在定义时着重强调了信息(包括财务信息和非财务信息)的提供和价值创造的重要性,而这也正是当今企业管理的核心问题。换句话说,这也指明了管理会计的发展方向和未来的趋势。

同年,中国财政部在其下发的《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》中定义管理会计为“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)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

① 文硕、王效平、黄世忠译:《基本会计理论》,中国商业出版社,1991年,第43页。

② 参见《管理会计公告 No.1 A:管理会计的定义》,转引自毛付根、王光远(1997)。

③ CIMA, Global Management Accounting Principle: Effective Management Accounting: Improving Decisions and Building Successful Organizations, 2014.



制和评价等方面发挥重要作用的管理活动”。该定义强调了管理会计在建立现代财政制度,推进国家治理体系、治理能力,建立、完善现代企业制度,加强企业治理结构建设,激发管理活力,增强企业价值创造力等方面的作用,较好地切合了我国管理会计的实际发展水平。

在学界方面,哈佛商学院的罗伯特·卡普兰教授(1998)的观点颇具代表性。他认为:“管理会计系统为协助管理者规划和控制企业的各种活动提供信息。管理会计工作包括收集、分类、处理、分析和报告信息。管理会计不同于为投资者、债权人、供应商、税务和政府机关等企业外部利益集团提供服务的财务会计,而是以企业内部经营决策为信息服务主体。因此,管理会计的范围将超越传统的源于已发生交易(包括订货量、产量、价格、资源需求量等)的成本收入计量,而将计量建立在实务或非财务计量基础上。”(安东尼·S.卡普兰等,1998)而其目的也不再仅仅局限于报告,而是从全新的高度上更好地服务于企业的价值创造。

上述几个定义的出发点虽各有不同,但基本上都阐明了这样的观点:管理会计与财务会计同源而分流;管理会计借助一定的技术、方法和理念为企业管理者提供具有相关性的财务信息和非财务信息、历史信息和未来信息,本质上是企业内部的一个信息系统;管理会计面向企业管理人员,服务于企业内部经营决策,以组织目标为导向,发挥着支持战略的制定与执行、经营与控制的作用,属于决策支持系统的范畴。正如我国管理会计学界泰斗余绪缨教授(2009)所认为的:“管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业的领导和决策者提供管理信息的会计,它是企业管理信息系统的一个子系统,是决策支持系统的主要组成部分。”(余绪缨、汪一凡,2009)这不但很好地厘清了管理会计与财务会计、管理会计与企业管理的关系,而且指明了理论研究与企业实践的联系。故本书以该定义为基础,即以满足企业内部经营决策的信息需求为核心,构建本书的框架体系。

## (二)管理会计的目标、原则与框架<sup>①</sup>

没有一门学科能够在没有一个统一的目标功能的情况下还能经历很长的时间综合地发展起来。<sup>②</sup> 管理会计学科的发展可以追溯到其选择了一个单一的目标功能,并围绕这个功能开始发展出一系列理论和工具模型的时候。但对管理会计目标的认识也会随着时间的推移而有所发展和深化,而以之为基础发展出来的管理会计体系也就会有所差异。

CIMA 和 AICPA 联合发布的《全球管理会计原则》(以下简称《原则》)提出了管理会计应以企业的基业长青为目标,并辅以四大原则。所谓基业长青,也就是要求实现企业的可持续发展;或者说,企业实施管理会计的目的就是要通过识别、创造和抓住有利机会,进行有效的成本管理和风险管理,帮助企业实现发展的可持续性,实现为董事会、管理层等相关利益者服务的目标。该目标构成管理会计框架的顶层逻辑。而四大原则则阐明了管

<sup>①</sup> 本部分内容较多地参考了 CIMA, Global Management Accounting Principle: Effective Management Accounting: Improving Decisions and Building Successful Organizations, 2014; 沈艺峰、郭晓梅和林涛(2015)。

<sup>②</sup> 阿尔瓦斯·达摩达兰著,郑振龙等译:《应用公司理财》,机械工业出版社,2000年,第3页。

理会计所希望实现的四大结果,也即对管理决策施加影响力,为决策提供有用的相关信息,分析企业战略与商业模式对价值创造的影响,以及履行受托责任。具体来说,这四大原则分别是:

#### 1. 通过沟通提供有影响力的建议

该原则的目的在于促进企业更好地进行战略决策,并要求决策得到确实有效的执行。它重点强调了沟通在战略制定和执行过程中的作用,也就是:(1)将战略的制定与执行看成是一个上上下下的对话过程,是包括全体员工在内的全方位对话过程;(2)强调沟通因人而异、因事而异,沟通必须是全面、综合和平衡的,而且应该是透明的;(3)提出沟通必须达成结果,要能够有助于提高管理的决策能力,要有助于创造和保护相关利益者的价值。

该原则的提出将管理会计提高到了战略决策与战略执行的高度,不是仅仅将管理会计看成是对公司的未来作出规划,相反,它非常强调战略规划必须要在组织的各部门、各层次和各阶段都得到具体的贯彻。这既体现了战略制定的迫切要求,又着重体现了管理会计的可实践性。

#### 2. 提供相关的信息

该原则的意义在于强调了管理会计师作为信息提供者的重要性。管理会计提供的信息具有时间相关性、边界相关性和数据相关性等特点。也就是说这类信息既包括过去和现在的相关信息,也包括和未来相关的信息;既包括财务方面的信息,也包括非财务的信息。这些信息应该是可靠的、可以掌握的,应该能够起到预测的作用。

信息的相关性是该原则强调的重点,其目的在于试图解决约翰逊教授与卡普兰教授在1987年提出的管理会计的相关性问题,也就是“对广泛运用的非财务指标的要求实际上是对回到以运营为基础的评估指标上的要求,这才是管理会计系统原有的状态”<sup>①</sup>。

#### 3. 分析对价值的影响

该原则的目的在于建立起管理会计和企业商业模式之间的联系。它强调管理会计应当与宏观经济分析和模型定量分析相结合,并对战略进行量化分析。通过不同的场景选择,循价值创造的路径进行分析,评估机会,权衡风险、成本和机会对价值创造所产生的影响。自20世纪80年代后期以来,“管理的首要职责是增加价值,这一理念已经在美国受到普遍认可……在英国、欧洲大陆、澳大利亚和日本,股东价值迅速引起了各公司经理人员的注意,此后几十年,股东价值逐渐转变为评价企业绩效的一个全球化标准”<sup>②</sup>。该原则再次突出了价值对管理会计的重要意义。

#### 4. 履行受托责任,建立相互信任

该原则的目的在于保护利益相关者的长期利益,维护公司的各种商业与公共关系,切实履行受托责任,保证企业的可持续发展。它同时还对管理会计职业人员的职业操守和道德规范提出了要求。

以上四大原则实际上体现了新的历史发展阶段中战略、非财务信息、价值和受托责任

<sup>①</sup> 对此的相关内容可参见本章后续内容。

<sup>②</sup> Rappaprt A., *Creating Shareholder Value: the New Standard for Business Performance*, Free Press, Collier Macmillan, 1986.

四方面要素对管理会计的需求,也阐明了管理会计在实践运用上的基本价值观和相应的质量要求,本质上类同于财务会计的概念框架。

明确了目标和原则,也就明确了管理会计的概念框架,如图 1-1 所示。

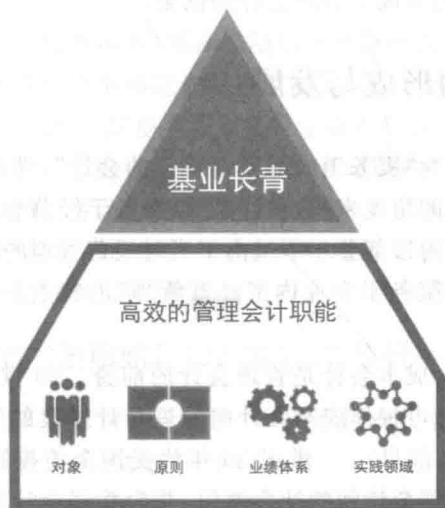


图 1-1 管理会计的概念框架<sup>①</sup>

基业长期目标构成管理会计体系的逻辑起点,也即要求一切管理会计决策都应有助于企业可持续发展目标的实现。董事会和管理层通过业绩管理循环(战略、计划、执行与回顾)参与和监督企业实现可持续发展。其中,业绩管理循环是企业管理和应用其商业模式的方式,代表了企业的战略设计和实施方案。为了实现目标,就必然要求管理会计和企业的业绩管理循环相联系。在目标指引下,管理会计以对象、原则、业绩和实践作为概念框架的四大支撑。

1. 对象:《原则》明确其适用对象是管理会计师。他们身处企业的各个部门和各个不同层次,充分了解商业环境,通过应用会计和财务技能,制定计划和监督计划的执行,对企业决策发挥影响作用,从而对企业业绩起到重要的影响作用。

2. 原则,即前述四大原则。

3. 业绩:《原则》认为管理会计与财务会计的一项主要差异是前者将业绩目标看成是实现商业模式的结果,而业绩目标又是企业战略所明确的,因此,管理会计必须通过业绩管理体系将战略与商业模式联系起来。

4. 实践:《原则》高度强调了其对管理会计实践的指导作用,它详细列出了管理会计起作用的 14 个核心实践领域,并明确了不同核心实践的定义及其对组织的价值以及管理会计师应发挥的作用。<sup>②</sup>

<sup>①</sup> CIMA, Global Management Accounting Principle: Effective Management Accounting: Improving Decisions and Building Successful Organizations, 2014.

<sup>②</sup> 有关管理会计起作用的主要核心实践领域的内容可参见本章附录。

四者之间的关系如下:管理会计原则是将对象、业绩和实践串起来的一条线,指明组织的目标与实践的关系;而对象、业绩和实践是原则的具体应用。换言之,原则是可以用来检测对象、业绩和实践成功与否的标准。就层次而言,原则是基础,对象、业绩和实践是原则的具体体现,它们共同构成了管理会计的框架。

## 二、管理会计学科的形成与发展

如果将管理会计定位为“服务于内部经营管理的会计”,那么诞生之初的会计本质上就是管理会计。从发展史的角度来看,会计是“以服务于经营管理为目的而产生的”<sup>①</sup>,其早期阶段只是生产职能的附带部分。不过由于当时经营管理的职能尚未与企业基本生产职能完全分开,导致会计“服务于企业内部经营管理”的特点未能引起人们的重视(胡玉明,2008)。

从学科发展的角度看,成本会计是管理会计的前身。20世纪初,为配合泰罗制的实施而形成的标准成本会计,可视作成本会计向管理会计过渡的中间环节<sup>②</sup>。1919年英国成本会计师协会(CIMA的前身)、20世纪30年代美国全美控制协会等管理会计专业组织的成立进一步确定了管理会计师的社会地位,并为管理会计的理论研究和实践提供了组织保障。

在百年的历史中,管理会计的发展大致可以划分为如下几个重要的阶段<sup>③</sup>:

### (一)以追求效率为目的的发展阶段(20世纪50年代之前)

管理会计最初的发展和20世纪初兴起的科学管理运动之间有着密切的联系。F.W.泰罗为提高劳动力和原材料的使用效率,在对制造工艺流程进行时间分析、动作分析的基础上制定了相关的标准,要求将劳动力和原材料的消耗控制在最低的限度内。泰罗推行科学管理的初衷并不在于控制财务成本,却间接促进了企业制造成本系统的改进。泰罗之后的P.郎曼、H.艾默森、G.C.哈里森等人逐步展开对成本标准的研究,并利用标准进行成本控制。在工程师、会计师和管理学家的共同努力下,标准成本系统逐步成熟,到20世纪20年代,该体系已经十分普及并有了很大的发展。

1921年,美国国会颁布了《预算与会计法》,从制度层面上推进了预算控制在企业中的应用。1920年,麦金西(J.O.Mckinsey)在美国芝加哥大学率先开设“管理会计”讲座并于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 Con-

① 费文星:《西方管理会计的产生和发展》,辽宁人民出版社,1990年。

② 在会计的发展过程中经常出现理论与实践的不同步,实践超前于理论发展的情况时有发生,就管理会计而言,该现象尤为突出。管理会计实践的起源至少可以追溯到19世纪早期,这个时期欧美的纺织厂、铁路、兵工厂等跨地域经营企业和多生产步骤企业出于衡量内部经营过程的效率和实施激励的目的,开始针对复杂的内部管理目的而提供特定信息。也是基于该认识,以卡普兰教授为代表的部分管理会计学家认为管理会计的历史要早得多,他们甚至认为“实际上到1925年,所有(重要的)管理会计实践已经得到了发展”。具体内容可参见约翰逊和卡普兰著:《管理会计的兴衰》,1987年版。

③ 对此问题,学术界存在不同看法,具体可参见胡玉明(2008)。

rol》);同年,H.W.奎因斯坦出版了《管理会计:财务管理入门(*Managerial Accounting: an Introduction to Financial Management*)》,第一次提出“管理会计”这个名称。此后,麦金西、比利斯等人关于管理会计方面的论著也陆续出版,这一系列著作的出版标志着管理会计理论已初步形成。

这个阶段的管理会计以标准成本、预算控制和差异分析为主要内容,侧重于通过预算管理和标准成本会计系统进行成本确定和财务控制,以追求效率(efficiency)为目的,强调把事情做对(doing thing right)。其基本特点是在企业的方针、政策等重大问题已经确定的前提下,通过标准的制定、预算的控制和差异的分析,实现严密的事前计算和事后分析的结合,促进企业提高原材料、劳动力资源的使用效率,主要解决企业内部执行过程中的问题,但还没有触及企业全局性的问题以及企业与环境的关系等问题。总的来看,这个阶段的管理会计还只是处于局部性、执行性的初级阶段,因此可称之为执行性管理会计。

## (二)以追求效益为目的的发展阶段(20世纪50年代—1985年)

执行性管理会计只能算是管理会计的雏形,还不是现代意义上的管理会计。<sup>①</sup> 现代管理会计体系的完整成形是从20世纪50年代开始的。

第二次世界大战之后,西方国家的社会经济发展出现了一些新的特点:(1)科学技术迅速发展,并广泛应用于生产领域,极大地促进了社会生产力的发展;(2)跨国公司大量涌现,企业规模进一步扩大,企业内部管理过程日益复杂;(3)市场条件发生了很大的变化,由卖方市场向买方市场转变。在新的竞争环境下,企业成败的关键首先取决于企业制定的方针、决策是否正确,目标是否与环境相适应,“管理的重心在经营,经营的重心在决策”开始成为企业普遍接受的管理信条。如果决策错了,企业个别环节的效率再高也无济于事,仍会在竞争中被淘汰。在这种大背景下,早先的执行性管理会计系统由于忽略了企业全局性问题、企业与环境的关系问题,已经不能适应社会新趋势的要求。

同一时期,现代管理科学逐步取代泰罗的科学管理学说,并成为管理会计的新的理论基础。20世纪60年代之后,管理会计广泛吸收了行为科学管理、数量管理和系统理论等方面的研究成果,成为多学科相互交叉、相互渗透的结合体,改变了传统会计只提供历史信息的旧模式,而把研究的重心放在利用信息预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业经济活动等方面。<sup>②</sup>

1965年之前,由于管理者越来越多地依靠信息来进行管理,因此管理会计在这个时期的工作重心就在于通过信息提供和决策分析为管理的预算计划和内部控制提供支持。该阶段管理会计方法上最重要的突破体现在对贴现技术的引入上,也就是把收益贴现方法看作是优于传统的回收期法和投资收益率法(ROI)的资本预算方法。美国会计学会在1958年的一份研究报告中指出,管理会计的基本方法包括标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析、变动预算、边际分析等,这些技术和方法构成了管理会计的基础方法体系(胡玉明,2008)。

<sup>①</sup> 余绪缨:《管理会计》,辽宁人民出版社,1996年,第15页。

<sup>②</sup> 李天民:《论管理会计的前景》,《会计研究》,1988年第5期。

1965年之后,随着计算机技术和信息科学的发展,回归分析、线性和非线性编程、概率论和决策论等定量分析方法被广泛应用到成本会计当中。同样在这个时期,信息经济学和委托代理理论成为管理会计最为严密的分析性理论基础。至此,“执行会计”和“决策会计”的理论方法体系逐步完善,管理会计进入一个全新的历史阶段——决策性管理会计阶段。所谓的决策性管理会计以追求效益(efficiency)最大化为目的,强调在做对的事(doing right thing)的同时兼顾把事情做对(doing thing right),管理会计的深度和广度得到极大的拓展。

到了20世纪80年代,以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体、以“决策会计”为核心的管理会计体系已基本发展完善。

### (三)以价值管理为核心的新发展阶段(1985年以后)

20世纪70年代末到80年代,管理会计的学科发展进入反思期<sup>①</sup>,学者们普遍注意到管理会计的理论研究与工作实践出现了严重的脱节。1987年,哈佛商学院的罗伯特·卡普兰(Robert S.Kaplan)教授与托马斯·约翰逊(H. Thomas Johnson)教授合著了《相关性的消失:管理会计的兴衰》一书,他们认为传统的管理会计体系所赖以存在的社会和经济环境已经发生了根本性的变化,管理会计的方法和技术已经不能适应这种变化,管理会计信息“既不能为产品成本定价服务,也不能协助控制运营成本;它们无法为成本管理提供有用的信息……不准确的产品成本和贫乏的过程控制”(H.Thomas Johnson, Robert S.Kaplan,1987),已经失去了决策的相关性。他们主张管理会计学者必须走出办公室,到实践中去寻找新的理论和方法并致力于管理会计信息相关性的研究。作业成本计算与作业成本管理、平衡计分卡等就是卡普兰教授等一批管理会计学者沿着这一思路所取得的重要研究成果。

就管理会计发展的外部环境而言,1985年以来出现了市场全球化、竞争外部化、技术和生产方法创新化,产品生命周期缩短,整体社会从工业经济向知识经济转变;而在企业内部则出现了缩小规模、去层级化、业务外包和建立团队等转变。这些转变对管理会计所赖以存在的社会、经济基础产生了极其深刻的影响,并最终促使管理会计进入一个全新的发展阶段。具体来说,导致管理会计发生新变化的关键因素主要包括<sup>②</sup>:

1.富裕社会引起社会需求发生重大变化,导致传统的以追求规模经济为目的的大规模生产逐步为更灵活的小批量多批次的“顾客化生产”所取代。<sup>③</sup>

2.新企业观的形成。为了适应生产组织的重大变革,传统的企业观和管理思想发生了转变。新的企业观认为,现代企业是一个为最终满足顾客需求而设计的一系列作业的集合体。每一个作业成为其他作业的顾客,各种作业之间互为顾客,彼此连成一个整体,形成顾客链(customer chain),最终为外部顾客服务。换一种角度看来,企业本身就是

① 毛付根:《管理会计》,江西人民出版社,1995年。

② 该部分的内容亦可参见本书第四章的详细论述。

③ 具体可参见本书第四章第一节的相关内容。

一个由此及彼、由内到外的作业链(activity chain)。<sup>①</sup>这种新的企业观要求管理会计突破传统的以产品为核心的管理体系,深入到作业层面,将管理会计和营销、管理、工程、财务及企业的其他职能有机结合起来,实现管理视角的职能交叉(D.R.Hansen, M.M.Mowen, 1997)。图 1-2<sup>②</sup>呈现了管理会计与企业作业链的关系:

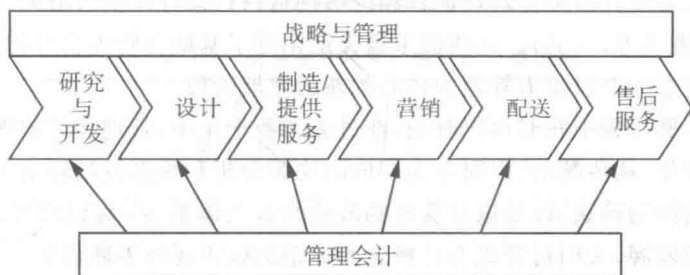


图 1-2 作业链与管理会计

3.技术革新引致企业管理基础和制造环境的变革。新技术的应用极大地加快了社会生产力的发展速度,适时生产系统(just in time production system, JIT)、全面质量管理(total quality control, TQC)、弹性制造系统(flexible manufacturing system, FMS)及电脑一体化制造系统(computer integrated manufacturing system, FIMS)、人工智能等新技术、新方法、新体系、新思维得到广泛的应用,使企业的生产经营进入高度电脑化、自动化、一体化的全新发展阶段。这一方面大大提高了管理会计收集和处理数据的能力,另一方面也对管理会计信息的及时性和相关性、精确度提出了更高的要求。

4.企业战略的重要性大幅度提高。由于企业外部和内部环境日益复杂多变,信息纷繁杂乱,技术变革日新月异,企业面临的竞争越来越激烈,不确定性因素增加。要保持可持续增长,就要求企业必须站在战略高度上统筹规划,在更长的时间维度上培育企业的核心竞争力。企业经营目标就必然要从追求短期性的会计报表利润最大化,向追求长期性的股东财富最大化目标转变。这样才能正确制定企业竞争战略和决策,才能有效消除企业的种种短期化行为和局部行为,才能在激烈的全球化竞争中实现基业长青的目标。企业经营目标的转变对管理会计提出了更高的信息要求。

5.知识经济、信息社会的快速发展,改变了人们对传统生产要素的认知。除了资本、土地、劳动力之外,知识和人力资本的重要性日益凸显。与此同时,利益相关者观念的出现,也要求企业的经营不能再简单以股东财富最大化为目标,而要转变到为企业的利益相关者可持续性地创造价值、保持价值上来。

为了适应这些变化,企业管理会计工作的重点由过去的计划、控制及减少浪费扩展到对股东价值、客户价值、组织创新以及业绩创造动因的确认、计量和管理,并更多地强调战略性的企业价值创造(潘飞等,2005)。学者们陆续提出并完善了诸如作业成本系统、平衡

① 余绪缨:《以 ABM 为核心的新管理会计体系的基本框架》,《当代财经》,1994 年第 4 期。

② C. T. Horngren, G. Foster, and S. M. Datar, *Cost Accounting—A Managerial Emphasis* 8th edition, Prentice Hall, 1994.

记分卡、经济增加值评价指标、战略管理会计等一系列新的管理会计的技术和方法,尽管这些新的技术和传统方法迥然不同,但企业却在不断运用一个被称作“价值管理(VBM)”的综合框架,将它们整合在一起。这些整合着眼于:(1)界定和实施能为股东创造最大价值的各项战略;(2)实施聚焦于横跨企业业务单元、产品和客户群的价值创造活动和潜在价值动因的信息系统;(3)契合管理流程和价值创造;(4)设计反映价值创造的业绩计量和员工激励计划(潘飞等,2005)。这些成果极大地拓宽了基础性管理会计的深度和广度,管理会计也因此迎来一个以价值管理为核心的新的发展阶段。

从百年的发展历程中我们可以看到,在过去的数十年中,管理会计的理论和实务都发生了革命性的变化,从传统的、以财务为导向的决策分析和预算控制转变为强调股东价值创造的多元化动因的确认、计量以及管理的战略性方法体系。<sup>①</sup>可以预见,随着时间的推移和实践的不断发展,人们对管理会计概念和体系的认识还将不断深化。

### 三、财务会计和管理会计的关系

理解财务会计和管理会计的关系问题将有助于我们进一步理解管理会计概念及管理会计的形成与发展的演进过程。

#### (一)财务会计系统和管理会计系统的比较

企业在经营过程中形成了诸多的利益相关集团,它们的利益取向不同,对信息的需求也不一样。会计作为企业最重要的信息系统,为满足多方利益集团不同的信息需求,逐渐形成了两个相互独立又相互联系的子系统:财务会计系统和管理会计系统。

与管理会计系统不同,财务会计系统主要为企业的外部利益相关集团提供财务信息,侧重于对经济活动事项的事后反映,发挥会计的社会职能。企业的外部利益集团远离企业的经营实体,财务会计的基本产出——定期财务报告是他们了解企业财务状况和经营成果的重要途径。企业对外财务报告主要包括:资产负债表、损益表和现金流量表。其中,资产负债表反映企业特定时点的财务状况,即资产、负债和所有者权益的状况;损益表反映企业特定时期内的经营业绩;现金流量表反映企业现金流动的来龙去脉。外部利益集团基于决策目的,必然要求财务会计站在“客观公正”的立场,以确保财务会计信息的真实可靠。为了做到这一点,就要求财务会计的日常核算及报表编制须遵循一定的规范和程序,即公认会计准则(Generally Accepted Accounting Principles,简称GAAP),要求在公认会计准则的指引下客观、合理地对企业已发生的经济事项进行确认、货币计量和综合反映。

<sup>①</sup> International Federation of Accountants, International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts, International Federation of Accountants, New York, 1998; Institute of Management Accountants, Counting More, Counting Less, Transformations in the Management Accounting Profession, IMA Publications, Montvale, NJ, 1999. 转引自潘飞、童卫华、文华东、程明(2005)。



管理会计和财务会计同源而分流,但管理会计侧重于为内部使用者提供管理信息,发挥会计的管理职能。管理会计在执行内部管理职能时,一方面要求尽可能地利用财务会计系统提供的资料,另一方面又要根据不同的管理决策目的,结合其他财务或非财务、内部或外部资料,进行数据、信息的分类收集、组合,满足多样化的管理决策需求。

表 1-1 对管理会计和财务会计的主要差异做了简要的归纳:

表 1-1 财务会计与管理会计的主要区别

	财务会计	管理会计
信息的主要使用者	企业外部利益集团:包括股东、债权人、税务机关等	企业内部利益集团:决策管理层、员工
信息用途	向组织外部机构汇报过去的经营业绩,为股东和债权人提供订立合同的基础,协调利益相关人利益	服务于企业决策和控制;向员工和经理传达所做的内部决策,对经营业绩进行反馈和控制
主要目的	利润核算和分配	如何通过提高效率 and 效益为企业创造价值
信息的时间维度	历史信息	历史、现在和未来信息,强调信息的未来导向
信息的空间维度	以企业整体(会计主体)信息为主	整体信息、分部信息、外部信息,具有较强的随意性
信息的性质	财务信息	有关经营过程、技术、供应商、顾客、竞争者等方面的财务、实物、市场信息
信息的计量方式	货币性计量	货币性计量与非货币性计量相结合
信息系统输出	规范性的财务报告	多样化报告
信息处理规范	GAAP 及相关法律	无外部规定,由管理人员根据战略与经营的需求来确定必要的信息与系统
信息质量特征	客观、公正、精确,具有连续性和可验证性	及时、相关、有效,有较强的主观判断

为了满足多样化的信息需求,管理会计在实际应用中往往需要从运筹学、工程学、行为科学等诸多相关学科中吸取方法和养分,并借此最终发展成为一门综合性的交叉学科。但在实践过程当中,企业往往并没有在财务会计体系之外另建一套单独的管理会计信息披露体系,而是以财务会计提供的信息为基础,结合其他渠道获取的财务、非财务信息,通过恰当的分析方法、模型,为经营管理决策提供有针对性的决策支持信息,服务于企业经营目标。

## (二) 财务会计、成本会计与管理会计的关系<sup>①</sup>

成本会计既是管理会计的前身,又是财务会计与管理会计的中介,同时还是现代管理会计的重要组成部分。成本会计源于工业革命对产品成本信息的需求,最初,对产品成本数据的计算是在账外进行的,经过较长时间的实践,逐渐从账外计算转入账内计算,将成

<sup>①</sup> 胡玉明(2002)。