



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
北京工商大学会计系列教材

管理会计学

第3版

潘爱香 / 主编

Managerial
Accounting



经济科学出版社
Economic Science Press



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
北京工商大学会计系列教材

潘爱香 / 主编

（北京工商大学会计学院）

（北京工商大学会计学院）

（北京工商大学会计学院）

（北京工商大学会计学院）

管理会计学

第3版

潘爱香 / 主编

Managerial
Accounting



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学 / 潘爱香主编. —3 版. —北京: 经济科学出版社, 2006. 9

(北京工商大学会计系列教材)

ISBN 7-5058-5417-8

I. 管... II. 潘... 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 (2006) 第 006169 号

责任编辑: 齐伟娜 莫霓舫

责任校对: 董尉挺

版式设计: 代小卫

技术编辑: 邱 天

管理会计学

(第三版)

潘爱香 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: esp@esp.com.cn

北京欣舒印务有限公司印刷

海跃装订厂装订

787×1092 16 开 18.25 印张 390000 字

2006 年 9 月第三版 2006 年 9 月第一次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 7-5058-5417-8/F·4677 定价: 33.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总 序

历史在发展，社会在进步，北京工商大学会计系列教材也在不断完善。1998 年是第一版，2002 年是第二版，现在，呈现给读者的是第三版，以后会有第四版、第五版……

第二版教材的启用至今已有四年时间。四年，我们见证了中国经济与世界经济发展及融合的过程，目睹了中国会计与国际惯例接轨的历程；四年，我们的会计学院也在逐步发展、不断进步，取得了丰硕的教学与科研成果。

回顾过去的四年，我们深深地感到，教学内容与教学手段是互为一体、相得益彰的，而教材则是二者的连接纽带。教材建设是优化教学内容、完善教学手段的重要工作和途径。正是基于这种考虑，我们在第一版教材使用四年后出版了第二版，当第二版使用至第二年时，我们即着手第三版的修订工作。这期间我们了解到，国家对企业会计准则和独立审计准则将进行重大改革，这种改革对教材内容与结构的影响是至关重要的。所以，直到 2006 年我国企业会计准则和中国注册会计师审计准则体系出台后，第三版的修订工作才真正有了实质性进展。看似工作推延了，实为重质量与实效之举。

比较而言，第三版在不失第二版优点的基础上，更突出了以下特点：

一是应用性。会计是一门应用性与操作性很强的学科，专业培养目标的关键点之一就是注重学生的实际操作与应用能力的培养和锻炼。我们的第三版教材强调在分析与探讨有关概念和理论问题时紧密结合实践，在介绍和阐述有关程序与方法时注重通过例题演示其实际运用过程与结果。这版教材还新增了“相关案例”要素。这一要素旨在通过介绍

现实中经典案例的内容与过程,强化学生对有关方法与技能的熟悉、掌握和运用。

二是综合性。会计学科是一个完整的体系,其教材建设应考虑各部分之间的内在逻辑关系。对于第三版教材我们更加强调会计学原理的基础作用、中级财务会计与高级财务会计的层层递进关系以及成本会计与管理会计的相互衔接,对于企业财务管理、财务报表分析、审计学和会计信息系统等,则更注重其与其他内容的渗透。就单个教材而言,我们要求首先在开篇搭建其整体框架、梳理各章节知识与内容间的逻辑关系,各章节注意有关知识和内容的相互衔接。另外,新增了“综合案例分析与讨论”要素,在这一要素中,要求学生根据所给定的案例背景、过程与结果思考特定问题。这些案例及其所反映出的问题都具有综合性。

三是启发性。强调启发性在课堂教学中是至关重要的,但首先要有具备启发性的教材。第三版教材的启发性主要体现在:对于篇章结构和具体内容杜绝平铺直叙,注重层层引导、循循善诱;对于有关概念和理论知识,既介绍主流学派,也分析不同观点,并给学生以思考和讨论问题的空间;对于重点和难点问题多着笔墨,并勾勒出理解与掌握的思维路径。另外,新增了“小组讨论”要素,在这一要素中,从素材描述到问题设计、从讨论过程组织到讨论结果点评,都注意调动学生的参与意识,强调教师的引导作用。

四是时代性。对会计系列教材的不断修订,其主旨就是时代性的不懈追求。第三版教材是基于我国2006年企业会计准则和中国注册会计师审计准则体系而编写的,在实务上具有时代性;我们注重吸纳会计学科研究的新思路、新观点与新成果,在理论上具有时代性;我们注意教材形式与内容的协调统一,强调教材所应体现的教学规律,在方法上具有时代性。另外,新增了“国际视野”要素,在这一要素中,我们筛选出能反映本学科最前沿的知识、方法、规则与章程等,以拓展学生学习知识、认知理念、分析问题与解决矛盾的视角与视野。

追求自有乐趣,探索定有成果。我们作为会计教学与研究工作者,能赶上这个令人激动的“会计年代”,惟有不懈追求与探索,别无选择。这版教材是我们追求与探索的劳动结晶之一。正像我们在第二版总序中所言,我们将以此套教材的出版作为一个新的起点,一如既往地坚持我们对会计教学和研究的追求与探索!

北京工商大学会计系列教材编委会

2006年6月

前 言

管理会计是“管理”和“会计”的融合，是企业管理控制系统的重要组成部分，环境的变化和管理职能的提升无一不反映在管理会计的变化之中。今天的管理会计已越来越强调以价值创造为核心，通过对产品价值动因、顾客价值动因和组织创新动因的确认、计量和管理，最终实现价值管理。面对新的变化，结合我国管理会计理论和实务的现状，本着前瞻性与务实性并重的原则，我们写就了本书。

本书是对《管理会计学》（第二版）（潘爱香主编）的修订。本次修订的目的有二：一是为了在内容上更完整、更充分地反映现代管理会计的新进展；二是为了在形式上更具吸引力和实用性。为此，我们在秉承了原书诸多可取之处的前提下，根据我们多年的教学经验，按照管理会计方法体系的内在逻辑关系，对全书的章节重新进行了整合，删减了非线性的本量利分析等不常用的内容，加大了近年来管理会计新成果的分量，使之重点更为突出，时代特征更为鲜明，同时也更加适合于本科教学需要。整合后的各章主要内容如下：第一章：对管理会计基本理论问题进行概要分析；第二章：对成本及其驱动因素和成本性态进行分析，并在此基础上明确了本量利关系及其决策意义；第三章：着重从日常经营规划的职能和目标要求出发，探讨了经营决策分析与经营风险分析的基本理论和方法；第四章：着重探讨了资本支出决策分析的要素及相关决策分析方法，旨在提升管理会计对企业全局和长远价值的规划职能；第五章：以组织行为学为理论基础，着重分析了全面预算系统中的各个要件及其关联；第六章：概括地描述了企业目标在企业组织内部按各责任中心的权责范围进行分解落实、执行和反馈的会计系统——责任会计的运用；第七章：着重探讨了以全过程和全生命周期为重点的战略成本控制理念和20世纪90年代以来的主流成本管理方法；第八章：通过绩效评价为管理控制系统画上圆满句号，并利用其中的分析和整合功能，进而对组织实现价值管理提出更高要求。

值得欣慰的是：本书第三版从内容到形式均达成了此次修订的目标。从内

容上看,主要的变化体现在:(1)本版将作业和作业管理的理念贯穿始终,既体现了管理会计的最新发展动向,也更有利于树立“价值链”在价值管理中的重要地位。作业是决定组织绩效的基础,因而也必须成为管理会计的基础。(2)成本管理是价值管理的核心,因而也始终是管理会计的核心。但现代成本管理理念和方法均发生了巨大变化,本版在保留了成本差异分析这一基础控制方法的同时,突出了作业基础成本管理、目标成本管理、即时成本管理等,从而更强调了全过程、全生命周期的战略成本管理。(3)更加注重体现“以人为本”理念在管理会计系统构建中的具体运用;强调了战略导向的业绩评价等等。从形式上看:本书吸取了国内外经典教材的先进经验,通过正文中适时插入经典格言、相关案例、小组讨论等,既可引发读者进一步思考的兴趣,又使全书新颖活泼,图文并茂,更具可读性;同时,各章内容构成在保留了第二版的学习提要与目标和本章总结的基础上,新增了关键词汇、综合案例分析与讨论、课后练习题、推荐阅读资料等,使之更具实用性。

基于上述特征及优势,本书已被评选为普通高等教育“十一五”国家级规划教材。我们坚信,无论是作为高等财经院校本科生的专业教材;还是作为其他各层次学生的学习参考;它都将更为适用。同时它也将更适合于对管理会计感兴趣的各界实务工作者使用。我们期待它能尽早成为广大读者学习、工作的良伴益友。

本书由潘爱香教授任主编,负责总体框架设计、编写大纲,并对全书进行总纂。全书写作由潘爱香、穆林娟、王峰娟共同完成,具体分工如下:潘爱香第1、4、5、6章,王峰娟第2、3章,穆林娟第7、8章。感谢谢志华教授、汤谷良教授、杨友红教授、王斌教授的建设性意见,感谢吕乐、赵彦斌、杨淑梅、卫海娟的大量辅助工作。

学海无涯。我们不过是站在又一个起点,接受大家的检阅,迎接下一次远航。

潘爱香

2006年8月

目 录

1	第 1 章 管理会计概论
2	第一节 管理会计的实质及其职能
13	第二节 管理会计的理论与方法体系
33	第 2 章 成本性态与本量利分析
34	第一节 成本及其分类
39	第二节 成本动因及成本性态
52	第三节 本量利分析
69	第 3 章 经营决策与经营风险分析
70	第一节 经营决策分析
89	第二节 经营风险分析
103	第 4 章 资本支出决策分析
104	第一节 货币时间价值
112	第二节 资本支出决策分析要素
124	第三节 资本支出决策分析方法
134	第四节 资本支出决策的敏感性分析
141	第 5 章 全面预算管理及预算编制
142	第一节 全面预算管理概要
151	第二节 预算编制内容与方法
164	第三节 预算编制实务与案例

179	第6章 责任会计
180	第一节 责任会计系统构成
184	第二节 构建责任中心
190	第三节 内部转移定价
198	第四节 责任业绩报告与反馈
203	第五节 作业基础责任会计
215	第7章 战略成本控制
216	第一节 成本控制理念与方法的沿革
219	第二节 差异分析：成本控制的基础
227	第三节 战略成本管理方法概要
247	第8章 绩效评价
248	第一节 绩效评价系统及其构成要素
253	第二节 责任绩效评价
262	第三节 战略导向的绩效评价
276	附 表
276	一、1元复利终值表
278	二、1元复利现值表
279	三、1元年金终值表
281	四、1元年金现值表
283	五、资本回收系数表

低层次的思考只是对事物的简单认知，而高层次的思考则是全面、系统地看待所有的事物。

——柏拉图

第1章

管理会计概论

本章着重对管理会计的实质、职能及其理论和方法体系进行了分析，是管理会计基本理论问题的概要。通过本章学习，你应该理解掌握：

1. 管理会计的实质；
2. 管理会计的信息质量特征；
3. 管理会计的内容与方法。



第一节 管理会计的实质及其职能

什么是管理会计？琼·斯赛（J. Sizer）教授说：“从广义上讲，所有的会计均是管理会计。”这句话的意思是说，管理会计是“管理”和“会计”的融合，而所有会计信息的取得均是为有助于管理者的决策，因此，所有会计均具有管理的功能。会计系统的决策有用性主要体现在下列三个层面上：

（1）记录经济业务：会计系统通过对企业经济业务进行收集、分类记录、报告，以帮助外部和内部决策者了解企业经济活动做得好与不好的情况。

（2）揭示管理要点：会计系统通过对会计信息的报告和解释，帮助外部和内部决策者了解企业经济活动做得好与不好的主要原因或应关注的要点。

（3）协助解决问题：会计系统通过对各种备选方案的财务比较分析，帮助外部和内部决策者了解如何才能将企业经济活动做得更好。

问题在于，会计的信息需求者涉及三个主要方面：会计应该提供有助于投资者进行投资决策的信息需求；有助于国家相关管理部门进行宏观调控、管理的决策信息需求，还应该提供有助于企业内部管理者进行管理决策的信息需求。三方面的信息需求重点、详略程度、提供方式和依据均存在差异。为了增强会计信息的可理解性，对外报告的会计信息要求合乎严格的法律规范。会计系统为了符合法律要求，往往忽视了企业内部管理决策的信息需求，从而大大降低了会计系统的内部决策有用性。管理会计正是为满足企业内部管理决策信息需求而从会计中独立出来，与财务会计共同成为现代会计的两大分支。它的独立更突出了会计的管理作用，在管理会计产生和发展的整个轨迹中，我们也无处不感受到它是“管理”和“会计”的结晶。

一、管理会计的产生背景及其发展历程

会计的产生源于人们对企业经济信息的需求，而这一需求又是随着社会经济环境的发展而变化的。根据历史学家们的描述，会计早在几千年前便已形成，它是为了当时的交易需要，人们对交易过程所做的记录。随着交易的日益复杂，人们对交易信息的需求越趋规范，它不只是为了计算自己挣得多少钱，更重要的是实现所谓的“事后控制”。1494年，意大利威尼斯商人卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）著述的《算术、几何与比例概要》第一次规范了会计理论，较完整地阐述了“复式记账”原理，它对会计工作产生了极其深刻的影响。

相对财务会计而言，管理会计的历史仅有百年而已。追寻它的发展轨迹，我们可以找到一个清晰的脉络，即经济环境的变化引起公司组织结构的调整，相应地改变了公司管理的要求，随之而来的是人们对管理信息的需求；而对管理信息的需求便推动了管理会计的萌芽、形成与发展。下面我们便依照这一逻辑展开回顾。

(一) 20 世纪初: 管理会计的萌芽期

随着 19 世纪动力纺织机的引进, 美国纺织业得以快速发展, 并由此而出现了一批综合性的大型纺织工厂。从历史资料可以看到这时的账簿记录已不再只是简单的交易记录, 它们已经反映了包含“成本管理要求”的信息, 这是因为企业家们认识到不能再像以前那样仅仅依靠简单的市场信息进行决策了。19 世纪中后期, 企业家们逐渐发现将直接的外部市场交易内部化, 从而扩大企业规模是提高效率的有效方式, 于是在纺织、铁路运输和零售行业, 逐渐出现了包含多个生产经营环节、有较多长期雇员的大规模企业。这时企业的经营效益不仅取决于外部市场交易价格, 而且取决于内部加工和交易过程的效率。所以从内部管理需要的角度, 企业效益衡量逐渐由单纯的外部因素确定转向内部成本的计算和控制, 产生了关于直接材料成本、人工成本、制造费用等成本项目的分类, 以及具体的核算方法, 成本会计日趋活跃, 我们可将其视作管理会计的前身。

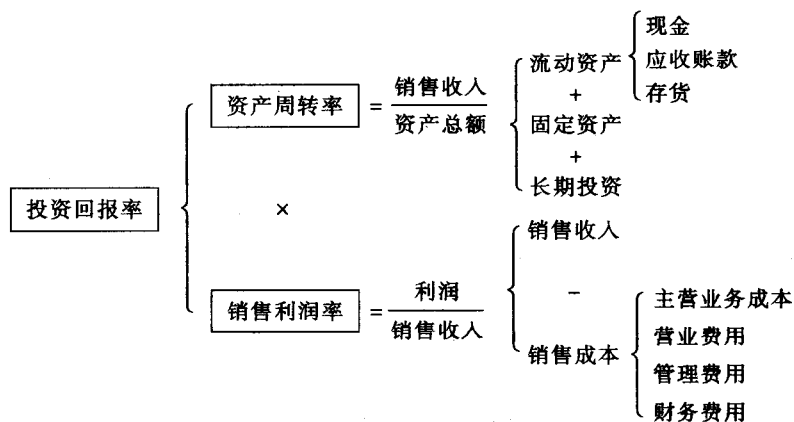
实践的发展推动着理论的完善, 20 世纪初, 以泰勒为首的工程师们所倡导的科学管理运动使成本的核算和控制有了更为重要的意义, 并且产生了“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等与科学管理学说直接相联系的技术方法。企业组织日趋庞大和复杂, 企业管理所涉及的领域及层次增加, 企业组织不仅面临所有权和经营权的分离, 还面临内部组织之间的权力分解, 与这种分权管理同时产生的是职能失调所带来的目标不一致问题。为了防止管理者做出不利于企业利益的决策方案, 亟须研究如何确定内部组织层次之间的权责范围、如何合理计量和评价管理者业绩、如何确定内部转移价格, 以及如何衡量分部业绩以有助于投资决策等问题; 相应地需要会计更多地关注企业内部交易、提供有助于正确评价业绩和加强内部控制的信息与技术, 这便推动了管理会计的发展。例如, 在 1914 年前后由杜邦公司 (Du Pont Powder Company) 发展起来的以“投资报酬率”为龙头的预算与报告系统, 在较好地衡量投资中心及相应其他层次责任中心经营业绩的同时, 为追加投资决策提供了可靠的依据; 20 年代通用电气公司 (General Motors) 的“分权管理中的集中控制系统”采用弹性预算评价分部业绩, 并且将这种业绩评价和报酬计划挂钩, 为解决内部目标不一致问题提供了思路。这些大公司中内部控制系统的发展和完善使 19 世纪发展起来的、以成本管理为核心的管理会计思想和技术进一步发展和完善, 形成了系统的管理会计内部控制体系。

20 世纪初, 随着所有权与经营权的分离, 许多企业都需要从分散的投资人手中筹措资金, 保护投资者的呼声日渐高涨。资本市场、政府部门对企业施加压力, 要求提供有关公司财务状况和经营成果的财务报告, 以使投资者能够判断经理人的责任履行情况, 并做出正确的投资决策。然而财务会计人员和审计师们关注的只是成本对利润的影响, 为此他们采取了便于其工作的简易成本分配方法, 而不去仔细分析产品生产过程; 这使成本会计只是简单地负责原材料及产成品的登记, 丧失了成本会计对成本管理的意义未能得以发挥。财务会计信息在一定程度上的决策无用性, 不能不说也是加速美国资本市场倒闭的原因之一, 因而我们

将 1929 年纽约股票交易所的倒闭作为这一阶段的终结点：管理会计的发展由于财务会计的影响而暂时陷入停滞。这一阶段通常被看作管理会计的萌芽期。

资料

杜邦财务分析体系



原图见 F. Donaldson Brown, *Some Reminiscences of an Industrialist* (Easton, Pa: Hive Publishing, 1977, reprint of 1958 ed.), 27

(二) 20 世纪初至 50 年代：管理会计的形成期

1929 年爆发的经济大危机以证券市场崩溃、价格下跌、破产和失业为主要现象。以价格下跌为例，跌幅达 40% 左右，导致价格下跌的主要原因是对于耐用消费品的需求停滞，直接原因则是由于美国等资本主义国家过于信赖放任自由的资本主义经济体制——虽然这种自由放任经济的确曾推动过经济和相关理论的快速发展，但“看不见的手”终究不是万能的。

为了解决这一难题，资本主义国家政权采取了强有力的干预市场的措施（著名的“罗斯福新政”），通过颁布公平竞争法规，他们确定了行业的生产规模、价格水平、信贷条件、销售定额和工人的最低工资。这些要求规范了市场和企业的行为，但也从另一方面限制了企业组织的发展空间。与上一阶段不同，管理会计的发展不再是由实践推动的，而更多的是源于理论界对其展开的探索。例如，20 世纪 30 年代以芝加哥大学教授 J. Maurice Clark 为代表的关于成本按习性分类为变动成本、固定成本的研究；三四十年代伦敦商学院的经济学家们关于机会成本、增量成本等决策相关成本的研究等。这些研究成果发展了 19 世纪的成本管理思想，使管理会计在提供各个管理层次所需要的决策相关信息、帮助管理者有效决策方面发挥了重要作用。

经过十几年的恢复，美国逐步摆脱经济危机的阴影，走向了复苏的道路，

1945年第二次世界大战结束后,美国经济在世界上可谓一枝独秀。经济的复苏带动了企业的活力,管理者们开始重视内部管理信息,并加强了理论的学习,同时将其指导于实践。在这一形势驱使下,管理会计的研究得到世人的关注。由于管理会计从理论和方法都得以发展和完善,各种分析方法在企业管理中的应用也日趋普遍和系统化,最终形成了独立于财务会计的现代管理会计,并在1952年国际会计师联合会(IFAC)年会上正式采用了“管理会计”这一专门词汇,由此现代会计分为财务会计和管理会计两大分支。

(三) 20世纪50年代至20世纪70年代中期:管理会计的发展期

20世纪五六十年代是世界经济发展的黄金时期:经济高速增长、技术革命和管理革命兴起、国际贸易与国际投资大幅增长。经济的繁荣使人们有动力与保障去进行科学研究,第三次科技革命与管理革命便是最好的代表。所有权和经营权的进一步分离使职业经理和各种专业管理人才有更好的机会发展管理理论和实践:20世纪40~60年代,出现了以“行为科学”和“管理科学”为主要流派的现代管理理论。行为科学是从社会学、心理学的角度来研究管理,重视社会环境和人际关系对工效提高的影响;管理科学从操作方法、作业水平等科学组织方面的研究出发,吸收了现代自然科学和技术科学的一些新成果(如运筹学、系统工程、电子计算机等),发展成为一门现代综合性的组织管理科学。管理科学的发展,促使企业管理发生重大的变化,如重视生产计划的编制与全面质量管理。

与此相应,管理会计的发展进入了繁荣期。这一方面是由于电子计算机的广泛应用在对产品的生产工艺和程序产生积极影响的同时,也对企业内部的信息处理产生了重要影响,大量的会计软件得以开发和应用,使信息处理变得容易和快捷。于是,在西方国家的管理会计研究和应用中,各种数学模型得以发展和深化,并且还广泛涉及了在不确定情况下的复杂数学模型的开发,企业决策分析中也开始应用一些较为复杂的技术。例如,美国的一些大的石油公司开始在长期投资决策中考虑货币时间价值、采用较为复杂的折现方法。另一方面,西方管理会计学者开始将信息经济性、组织行为学、代理人理论等相关学科和理论引入管理会计研究,使管理会计的研究领域进一步拓宽,并且对管理会计在企业管理中的应用也产生了深远的影响。因此,可以说20世纪的60年代和70年代是西方管理会计发展的全盛期。这种繁荣一方面表现为大量的有关管理会计的研究论文在学术刊物上出现,当今中西方管理会计的教科书的内容大多取材这一时期的研究成果。另一方面是管理会计职业组织的建立和管理会计师职业的产生。英美国家都相应地在70年代前后建立了专门的管理会计专业机构和主办管理会计师的职业考试。这种职业化和专业化既是管理会计发展的结果,反过来也极大地推动了管理会计的进一步发展。

美、英两国的管理会计师协会简介

美国管理会计师协会 (Institute of Management Accountants, IMA) 是美国致力于指导管理会计的研究与实务, 并负责管理会计师资格考试和相应的业务培训与管理的主要组织。其前身是 1919 年成立的全国会计师协会 (National Association of Accountants, NAA), 1991 年更名为现在的管理会计师协会。IMA 拥有杂志、新闻简报、研究报告、管理会计实务报告、专业发展研讨会以及为管理会计师提供继续教育的每月技能讲座等。该协会也负责主办管理会计师资格考试, 出版美国的《管理会计》月刊和《管理会计研究》季刊。从 1980 年起, IMA 陆续发表了包括管理会计的目标、术语、概念、实务和方法、会计活动的管理等方面的公告, 这些公告为解决管理会计问题提供了指导性原则, 并有助于建立管理会计体系。

英国的特许管理会计师协会 (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) 的前身可以追溯到 1919 年成立的成本会计师协会, 1972 年更名为成本与管理会计师协会, 1986 年再次更名为现在的特许管理会计师协会。该协会负责举办特许管理会计师资格考试、出版《管理会计》月刊和《管理会计研究》季刊, 并负责发布管理会计正式术语。其 1982 年开始颁布的《管理会计正式术语》的主要内容包括管理会计的定义、管理会计的要素、管理会计的原则、成本要素、成本分配、成本习性、本量利分析、各项预算的概念和编制方法、责任会计、业绩评价、成本控制、作业成本计算法、各种短期生产经营决策和长期投资决策的概念和方法等。这些有关管理会计概念和方法的说明对管理会计理论和实践水平的提高起到了极大的促进作用。

(四) 20 世纪 80 年代后: 管理会计的反思及突破期

1974 ~ 1975 年经济危机以后, 美国等发达资本主义国家又经历了八年左右的恢复阶段, 但进程十分缓慢, 几近停滞, 并于 1980 年又爆发了新的经济危机。在 1982 年 12 月摆脱这场危机后, 美国经济进入一个较长时期的持续高涨阶段。虽然 1990 ~ 1991 年由于冷战结束和海湾战争导致了经济发展的再一次停滞, 但这次停滞毕竟较为短暂, 从 1993 年第三季度开始, 美国经济全面复苏, 再一次进入持续繁荣阶段。所以 20 世纪 80 年代以后的经济从整体上看是持续增长的, 这也推动了企业组织规模的扩大。

由于社会富裕程度的增加, 消费者的需求逐渐由大众化的、能满足基本使用需求的产品转向更加多样化、更具有个性特征的产品。这种市场需求的变化相应地要求企业由传统的大批量生产模式转向能对顾客多元化、日新月异的需求做出及时反映的“顾客化生产”。这种市场环境的巨大改变必然反映到企业的生产和管理组织, 要求企业的生产管理更加注重顾客需求和顾客价值, 企业的整个管理系统都要协调一致地对市场需求的变化做出及时反应。然而管理会计系统仍只是基于原有的那种简单模型, 显然已无法适应新的企业组织对管理会计信息的需求, 这就从客观上推动了传统管理会计的自我完善。这一阶段突飞猛进的高科技产业和信息技术则为传统管理会计的进一步发展提供了直接或间接的帮助。以信息技术为例: 一方面, 它通过对企业生产与管理组织的影响而对管理会计提出新的要求, 例如, 高新信息技术条件下的“适时管理”(Just-in-time)、“全面质量

管理”(Total Quality Management)等都对管理会计系统提出了更高的要求;而另一方面,信息技术的发展也直接地影响管理会计的发展方向,这不仅表现为计算机操作使一些复杂方法的应用成为可能,更重要的是由于联机实时系统(Online Real-time System)等技术的应用,使企业内部组织之间及企业和外界之间的信息交流产生了革命性的变化,从而对管理会计乃至企业、社会的信息系统发展都将产生深远的影响。

伴随经济增长的是经济全球化的进程加速。美国企业主认识到单纯依靠贸易壁垒克服海外企业的低成本优势是无助于企业发展的,于是他们转而投向视野更为广阔的战略管理。战略管理要求企业不仅关注内部作业流程,还要关注外部市场环境;不仅需要了解竞争者的成本信息,还必须搜集上游供应商、下游购买者乃至产业潜在进入者的各种信息。这种多元化信息的需求导致了战略管理会计的出现——所谓战略管理会计是在新经济条件下发展形成的管理会计信息系统,它通过一定的技术手段,作用于战略管理,以达到为战略管理服务的目的。其中,“一定的技术手段”主要是搜集有关产业结构、企业与竞争者的价值链的信息,并传递给企业战略管理层,有效地支持企业战略的制定、执行与评估,并最终实现企业价值最大化的目标。

战略管理会计是对传统管理会计的发展与完善,它并不否认传统管理会计的技术手段(如“本量利分析”等),而是在此基础上强调内、外多元信息对企业管理同样重要。在战略管理会计的概念提出之后,涌现出一大批有关其方法体系的文章,其中较为显著的研究成果有:关于作业成本会计(Activity-Based-Costing)的实地研究(Field Research);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)等。

随着经济环境的变化,管理会计的研究不断演进并将永远持续下去。目前管理会计的研究领域已经纵深到诸多领域,一些前沿问题包括:关于代理人理论的研究及其在内部控制与考评体系中的应用;关于组织行为、管理决策与管理会计信息之间的关系的;关于人力资源管理会计、环境管理会计以及国际管理会计的研究等。

(五) 我国管理会计发展的简要回顾

“管理会计”一词引入中国不过30余年,它始于20世纪70年代末期老一辈会计学者对西方管理会计的关注和引进。但部分管理会计实务实际上早在建国初期就开始了。可以说,我国管理会计的发展经历的是实务领先于理论,而后再由理论推动实务这种相互促进、齐头并进的轨迹。从解放初期引进前苏联高度集权的经济管理体制,企业的管理目标主要是为了完成国家下达的任务,推行经济责任制,相应的管理会计实务便是编制生产技术财务计划和月度财务收支计划,建立流动资金归口分级管理制度,厂部、车间、班组分级核算制度,实行厂内计划价格及各项经济指标层层分解落实;到其后的计划/定额成本管理,厂内银行/内部结算,再到“邯钢经验”等等,均是我国管理会计实际运用的成果。改革开

放引入西方管理会计理论,特别是党的十四届三中全会后,现代企业制度的建立要求企业强化内部管理、提高经济效益,财政部发布的《会计改革和发展纲要》更是明确提出必须运用现代管理会计理论、方法和技术,充分发挥会计预测、决策、核算、控制、分析和考核功能。因此,20世纪90年代中期以后,我国对管理会计的理论研究呈现出一片空前高涨的局面,并进一步推进了实务的发展。

一些传统的、成熟的管理会计方法如本量利分析、责任会计、预算管理、目标成本管理已在我国企业中得到广泛的普及;另一些先进的管理会计理念和模式如作业成本管理、战略成本管理、绩效管理等也越来越受到理论和实务界的普遍关注。

小组讨论

试从管理会计的发展歷程分析管理会计的实质。

二、管理会计的实质

管理会计是“管理”和“会计”的融合,那么其实质到底是什么?这显然取决于两者融合的程度和方式,并由此决定着管理会计的职能、地位。

人们往往将管理会计的性质定位为:管理会计是一个决策支持系统,它为企业管理者提供财务信息支持。这种观点偏重于从企业内部管理职责分工的角度定位。在企业组织发展初期,由于市场不确定性较小、企业组织简单,管理系统是三者合一,决策、决策支持和控制执行由一个主体来实施。随着市场竞争的激烈、市场不确定性的增加,以及企业内部生产经营过程的复杂和企业组织的庞大,管理系统的职责一体化影响到管理效率,管理系统各层次的分离成为必然。管理会计各项专门方法的出现及独立的管理会计学科和管理会计职业的产生正是内部管理职责分工的结果。现代管理科学将管理系统分为决策系统、决策支持系统和执行控制系统三个层次,管理会计只能属于其中的决策支持系统,它主要通过提供相关财务信息的方式为决策系统提供决策支持。从管理会计的发展歷程可见:管理会计产生的原因及其初期也确实只是为了满足企业内部管理决策的信息需求而进行的支持。

然而,从现代管理会计的发展来看,这种性质定位已不够全面。根据1986年美国会计师协会下属管理会计实务委员会《管理会计公告1A》的定义:“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财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。”这是具有代表性而且较为权威的对管理会计的界定。其中我们可体会三点:一是管理会计的服务对象是企业管理当局;二是管理会计的服务方式是确认、计量、归集、分析、编报、解释、传递财务信息;三是管理会计的服务重点是企业资源的有效配置、经营责任的落实及考评,以及企业管理的过程本身。如果说其服务对象和服务方式的描述仍然具有决策支持的成分,但从其服务