

# 管理会计

## 战略与价值链分析

**MANAGEMENT ACCOUNTING**  
STRATEGY AND VALUE CHAIN ANALYSIS

暨南大学管理学院 宋献中 胡玉明 / 主编



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS

F234.3

88

2006

# 管理会计

## 战略与价值链分析

**MANAGEMENT ACCOUNTING**  
STRATEGY AND VALUE CHAIN ANALYSIS

暨南大学管理学院 宋献中 胡玉明 / 主编



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS

**图书在版编目(CIP)数据**

管理会计:战略与价值链分析/宋献中,胡玉明主编. —北京:北京大学出版社, 2006. 12  
(21 世纪 MBA 教材·会计与财务管理系列)

ISBN 7-301-11036-7

I. 管… II. ①宋… ②胡… III. 管理会计-研究生-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 103304 号

书 名: 管理会计——战略与价值链分析

著作责任者: 宋献中 胡玉明 主编

责任编辑: 李 娟

标准书号: ISBN 7-301-11036-7/F·1458

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926 出版部 62754962

电子邮箱: [em@pup.pku.edu.cn](mailto:em@pup.pku.edu.cn)

印 刷 者: 北京大学印刷厂

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 25 印张 624 千字

2006 年 12 月第 1 版 2006 年 12 月第 1 次印刷

印 数: 0001—4000 册

定 价: 45.00 元

---

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:[fd@pup.pku.edu.cn](mailto:fd@pup.pku.edu.cn)

# 总 序

我国高等院校培养 MBA, 已有十多年的历史。十多年前, 国人多不知 MBA 究竟为何物, 而如今, 它早已成为媒体乃至人们日常生活中使用率最高的词汇之一。至于我国 MBA 培养是否算得上成功, 则分歧甚大。如果从媒体报道来看, 给人的印象似乎是不够成功的, 因为, 企业的老总们每每被记者问及中国高校培养出来的 MBA 毕业生是否“管用”时, 否定或不甚肯定者居多。

老总们对高校 MBA 毕业生的过低评价, 与他们的过高期望有关。其实, 学生毕竟是学生, 刚到一家企业总需要一个适应的过程, 很难即刻施展拳脚, 如同一个个人能力出众的球星需要适应一个新的球队一样。但是, 老总们对 MBA 毕业生的评价偏低, 也未必没有任何道理, 这需要 MBA 教育界认真调查了解和总结反思。就本人对企业需求和高校培养两方面的了解, 发现有一个问题恐怕是不能不引起重视了, 那就是, MBA 教育不能总是只培养一般管理型人才, 而应该适当分出一些方向, 培养一些既具有一般管理能力, 又具有一定专业技能的管理人才, 诸如会计与财务管理人才、营销管理人才和人力资源管理人才等。这个道理其实很简单, 如同企业生产的产品, 即便使用同一个品牌, 但往往会有多个品种, 以满足多样化的消费需求。MBA 毕业生的知识和能力结构过于趋同, 怎么能够适应不同企业、不同岗位的特定需求呢? 正是出于这样的想法, 我们在两年前与北京大学出版社经济与管理图书事业部的有关负责人达成共识, 决定编写《21 世纪 MBA 教材·会计与财务管理系列》。

本系列教材第一批包括《会计学》、《公司财务》、《财务报表分析》和《管理会计——战略与价值链分析》四种。之所以是这样一个构成状况, 主要考虑有三: 第一, 这四门课程, 应该算是 MBA 会计与财务管理方向的核心课程; 第二, 除了这四门课程, MBA 会计与财务管理方向其他课程的开设, 在各个高校之间存在较大差异; 第三, 这四门课程应该涵盖的教学内容, 已经比较成熟, 故不

同学理解上的差异不会太大。当然,随着时间推移和条件成熟,其他一些课程(如《内部控制》等)也可以考虑逐步纳入本系列教材。

与会计学或财务管理专业教材相比,MBA 会计与财务管理方向的教材究竟应该有哪些特色,是一个值得探究的问题。事实上,在国外也并不总是区分得那么清楚,有些教材既可以适用于会计学或财务管理专业教学,也同样可以适用于 MBA 教学。当然,如果要做到两者兼顾,教材的篇幅就势必较大,以便教师根据具体教学需要进行内容取舍。现在,我们专门编写《21 世纪 MBA 教材·会计与财务管理系列》,就可以规避上述矛盾,节省教材篇幅,更具有针对性。与会计学或财务管理专业教材相比,本系列教材力图体现以下几个特色:第一,涵盖内容尽可能广一些,以尽可能扩大学生的知识面;第二,语言表达尽可能深入浅出一些,以方便学生自学;第三,习题尽可能一般化一些,以缓解会计准则等制度规范不断变化对会计与财务管理教学带来的影响;第四,案例尽可能丰富一些,以满足 MBA 课程教学中组织案例讨论的需要。

我国 MBA 教学和相应的教材编写还需要不断探索。本系列教材的编写和出版应该说是一个起点,而不是终点。随着我国会计与财务管理实践经验的日益丰富和学术研究的不断深化,我们将对本系列教材进行修订,使其逐步臻于完善。

陆正飞

2006 年仲夏于北京大学光华楼

# 前 言

两年前,北京大学出版社准备出版《21 世纪 MBA 教材·会计与财务管理系列》,其中有一本管理会计的教材希望由我们负责编写。接受任务后,我们一直在思考,本教材如何在充分反映管理会计最新发展的同时,形成有别于一般本科管理会计教材、适应 MBA 学生要求的特色。经过考虑,我们决定从两个视角来审视企业组织和现代管理会计。

首先,从战略的视角来考察,企业组织就是一个“战略制定——战略实施——战略修订——战略实施”无限循环的实体。可以说,不存在没有战略的企业组织,也不存在没有企业组织的战略。

其次,从价值链的视角来考察,企业组织就是一个战略价值链环节的组合。有效设计的企业组织应该是一系列价值创造活动的集合体,即价值链。企业组织的竞争优势取决于其战略价值链环节的竞争优势。

基于组织的多视角考察,管理会计系统将围绕着企业组织核心能力的培植与提升,对内深化,对外扩展,以战略为导向,以价值链为基础,纵横交错,构成一个有机的整体。这也就是未来管理会计系统的发展方向。

本书编写的指导思想是体现未来管理会计的发展方向,并以“战略为经,价值链为纬”,构建章节体系。因此,《管理会计——战略与价值链分析》的书名顺理成章。从纵的方面,即从战略的角度看,本书包括企业组织目标与战略定位(第 2 章)、战略管理基础:作业成本与作业管理(第 3 章)、战略实施保障体系:资源计划与全面预算管理(第 4 章)、战略执行(第 5、6、7、8、9、10 章)、战略控制:责任中心与分权管理(第 11 章)、战略评价:绩效评价与激励补偿(第 12 章)、战略扩展:社会责任与环境管理会计(第 13 章)。从横的方面,即从价值链的角度看,主要体现在如何对产品的研究开发到顾客服务的价值创造过程进行管理。它与战略执行相重叠,本书主要包括研究与开发管理(第 5 章)、

长期投资与资本预算(第6章)、物流成本与采购管理(第7章)、成本分析与生产决策(第8章)、质量成本与质量管理(第9章)、定价决策与客户管理(第10章)。

本书由胡玉明教授编写第1、2、12章,并与刘昱熙合作编写第3章;宋献中教授编写第4章,并与丁友刚、角雪玲、龚明晓合作编写第8、10、13章;王展翔老师编写第5章;丁友刚老师编写第6章;卢馨老师编写第7、9章;谭小平老师编写第11章。最后由宋献中教授总纂。

本书得到国务院侨办人文社会科学项目(04CQBYB003)基金资助,是该项目的研究成果之一。感谢北京大学出版社的精心编辑。本文的构架与其他管理会计教材有很大的差异,这是我们的尝试。正是由于这样,肯定存在不少错漏之处,诚恳期待大家的批评指正。

编著者

2006年10月于暨南园

# 目 录

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| <b>第1章 企业组织与管理会计</b> .....   | (1)   |
| 1.1 企业组织及其管理行为 .....         | (3)   |
| 1.2 管理会计系统 .....             | (7)   |
| 1.3 本书编写的指导思想及其篇章结构 .....    | (14)  |
| <b>第2章 企业组织目标与战略定位</b> ..... | (21)  |
| 2.1 企业组织目标 .....             | (23)  |
| 2.2 企业组织的战略定位 .....          | (31)  |
| <b>第3章 作业成本与作业管理</b> .....   | (39)  |
| 3.1 现代企业组织经营环境 .....         | (42)  |
| 3.2 作业成本计算法基本原理 .....        | (46)  |
| 3.3 作业管理 .....               | (57)  |
| <b>第4章 资源计划与全面预算管理</b> ..... | (67)  |
| 4.1 全面预算管理理念 .....           | (70)  |
| 4.2 全面预算管理体系 .....           | (74)  |
| 4.3 全面预算的编制 .....            | (84)  |
| <b>第5章 研究与开发管理</b> .....     | (97)  |
| 5.1 研究与开发概述 .....            | (99)  |
| 5.2 研究与开发的投资决策方法 .....       | (104) |
| 5.3 产品设计与成本控制 .....          | (110) |
| <b>第6章 长期投资与资本预算</b> .....   | (123) |
| 6.1 资本预算概述 .....             | (126) |
| 6.2 现金流量分析与计算 .....          | (129) |
| 6.3 资本预算方法 .....             | (134) |
| 6.4 风险投资决策 .....             | (145) |
| 6.5 资本预算方法的行为分析 .....        | (147) |
| 6.6 资本预算方法的其他问题 .....        | (149) |
| <b>第7章 物流成本与采购管理</b> .....   | (157) |
| 7.1 物流管理 .....               | (159) |
| 7.2 供应链中的采购管理 .....          | (170) |

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 7.3 库存管理 .....                | (179) |
| <b>第8章 成本分析与生产决策</b> .....    | (191) |
| 8.1 决策概述 .....                | (194) |
| 8.2 相关成本与盈利能力分析 .....         | (197) |
| 8.3 几种常见的生产决策 .....           | (202) |
| <b>第9章 质量成本与质量管理</b> .....    | (223) |
| 9.1 质量管理目标 .....              | (225) |
| 9.2 质量成本管理 .....              | (229) |
| 9.3 质量损益管理 .....              | (244) |
| 9.4 六西格玛管理及其实施 .....          | (248) |
| <b>第10章 定价决策与客户管理</b> .....   | (257) |
| 10.1 定价决策 .....               | (259) |
| 10.2 客户管理 .....               | (267) |
| <b>第11章 责任中心与分权管理</b> .....   | (277) |
| 11.1 分权管理与责任会计 .....          | (280) |
| 11.2 责任中心与责任报告 .....          | (284) |
| 11.3 转移定价与内部结算 .....          | (293) |
| 11.4 责任中心的考核与控制 .....         | (300) |
| <b>第12章 绩效评价与激励补偿</b> .....   | (315) |
| 12.1 企业组织的财务绩效评价 .....        | (317) |
| 12.2 企业组织的战略绩效评价系统 .....      | (325) |
| 12.3 企业组织激励补偿 .....           | (334) |
| <b>第13章 社会责任与环境管理会计</b> ..... | (343) |
| 13.1 企业可持续发展与社会责任 .....       | (345) |
| 13.2 社会责任会计简要评价 .....         | (347) |
| 13.3 社会责任和环境影响的计量方法 .....     | (349) |
| 13.4 社会责任报告模式 .....           | (352) |
| 13.5 环境管理会计及其基本工具 .....       | (368) |
| 13.6 考虑环境因素的企业投资决策 .....      | (373) |
| 13.7 企业环境战略实施 .....           | (376) |
| <b>部分章节练习题答案</b> .....        | (379) |
| <b>参考文献</b> .....             | (385) |
| <b>术语索引</b> .....             | (389) |

# 第 1 章 企业组织与管理会计



## 学习目标

学习本章,你应该掌握:

1. 从多种视角认识企业组织;
2. 企业组织的管理过程及其行为;
3. 管理会计系统及其在企业组织中的角色;
4. 管理会计职业及其道德行为;
5. 社会环境、管理思想对管理会计发展的影响。

一提起“会计”,许多人就联想到替人记账、算账的“账房先生”!也许,这种想法并没有错,但是,有一点是肯定的,那就是时态搞错了。那是“会计”的过去时态,而不是现在时态和将来时态。如今,奠基于现代企业制度(尤其是现代公司制度)与金融市场基础上的“现代会计”,早就告别了人们所熟悉的“账房先生”。

要了解现代意义上的“会计”,需要从现代企业的组织形态及管理行为谈起。

# 1.1 企业组织及其管理行为

企业组织通常可以理解为各个个体因为共同的目标而联系在一起的有机体。企业组织实现其目标主要是通过适当的手段或方式获取和使用一定的经济资源来完成的。这个过程就是人们熟知的资源合理配置过程。任何企业组织都面临“生产什么与生产多少”、“如何生产”和“为谁生产”这三个基本问题。如何解决这三个基本问题,涉及企业组织设计及其管理问题。基于本书整体架构,我们将从多视角考察企业组织。

## 1.1.1 战略视野的企业组织

如前所述,任何企业组织都面临“生产什么与生产多少”、“如何生产”和“为谁生产”三个基本问题。其中,“生产什么与生产多少”就涉及企业组织基于特定环境的战略(Strategic)定位问题。

企业组织可视为人造的有机整体。协同(Synergy)是企业组织设计的重要目标。通常企业组织由不同经营单位组成,这些不同的经营单位都有各自的战略。由此,企业组织的战略可以分为企业组织层面整体战略和战略经营单位战略两个层次。为了使企业组织的整体绩效高于各经营单位绩效之和,各个不同战略经营单位的战略必须协调与整合,不能各自为政,违背企业组织的整体战略。传统的企业组织依据职能分工而设计,每个职能部门(战略经营单位)都有其自己的专业领域、语言和文化。由此,多数企业组织出现职能部门(战略经营单位)之间沟通与协调的困难,从而衍生出各职能部门(战略经营单位)各自为政、自建“藩篱”的现象,成为有效实施战略的主要障碍。因此,企业组织应该将战略转化为统一的执行语言,

化战略为统一行动,实现企业组织战略的协同效应。

人们习以为常地将战略视为企业组织高层领导的“专利”。其实,战略的有效实施单靠企业组织的首席执行官等少数人的努力难以奏效。战略的有效实施必须依赖企业组织每个员工的参与并做出相应的贡献。只有使企业组织董事会圆桌上的战略深入到每个员工的“心里”并成为其日常工作和行动的指南,才能使所有员工理解战略并以有利于战略实施的行为方式从事其日常工作。这就不能采取传统的“上令下行”的指令方式,而必须采取“由上而下”的层层战略沟通。更重要的还在于不能只停留在让员工理解战略的层面上,要通过绩效评价与激励机制的结合使每个员工清楚并感受到其日常工作与战略休戚相关,激发员工对战略的兴趣。如果企业组织的每个员工都理解战略并得到相应的激励,从而驱使他们有效实施战略,企业组织也就自然而然地使战略成为每个员工的日常工作了。

然而,企业组织的战略必须与企业组织内外部环境相适应。就是再优秀的领航员,想顺利地带领一艘远航的船到达目的地,也需要根据风向和水流的变化,随时调整船的航线,难道企业组织就不需要根据环境的变化“与时俱进”地调整或修正战略吗?企业组织应该建立战略反馈与检讨机制,这是一个持续不断的循环机制。企业组织的战略只有成为一个连续的过程,才能保证企业组织这艘巨轮航行在正确的航道上。

因此,从战略的视野来考察,企业组织就是一个“战略制定——战略实施——战略修订——战略实施”无限循环的实体。可以说,不存在没有战略的企业组织,也不存在没有企业组织的战略。这就是“事事战略定位,时时战略定位”的生动写照。

**复习与思考** 有人认为“战略就是选择”。对此,您有何评论?

### 1.1.2 价值链视野的企业组织

任何企业组织都面临的三个基本问题中,“如何生产”就涉及企业组织的战略价值链问题。价值链(Value Chain)是指一系列企业组织职能,企业组织通过这些职能逐步使其产品或服务具备有用性。这些职能主要包括:(1)研究与开发(Research and Development)。研究与开发是指与新产品、新服务、新流程有关的创意或实验。(2)设计(Design)。设计是指产品、服务或流程的详细规划和执行。(3)生产(Production)。生产是指企业组织为了生产产品或提供服务而进行的资源配置与组合。(4)营销(Marketing)。营销是指企业组织让个人或群体了解、评价产品或服务属性,并引导他们购买或接受该产品或服务的各种活动。(5)分销(Distribution)。分销是指企业组织将产品或服务传递到顾客的过程。(6)顾客服务(Customer Service)。顾客服务是指企业组织向顾客提供服务的活动。这些职能构成企业组织价值链的基本价值活动。企业组织的价值链除了上述基本价值活动外,还包括诸如企业组织基础设施、人力资源管理、技术开发、采购等辅助价值活动。这些价值活动之所以称为辅助价值活动,是因为这些价值活动并不直接表现为产品的生产和营销过程。它们对企业组织取得竞争优势具有长期的影响,并为企业组织取得竞争优势奠定物资、技术和人力基础。

企业的价值活动是构筑企业组织竞争优势的基石。但是,企业组织价值链的基本观念并不意味着企业组织应该按照价值链的顺序进行管理,更并不意味着企业组织应该占据价值链的全部环节。对价值链的分析,不仅要分析价值链的各个构成要素,而且要从价值链的相

互关系中分析它们对企业竞争优势的影响。

任何企业组织要生存和发展,就必须为企业组织的投资者和其他利益集团如顾客、员工、供应商、所在地区和相关行业创造价值。如果把企业组织这个“黑箱”打开,我们可以把企业组织创造价值的过程分解成一系列互不相同但又相互关联的经济活动,或称之为增值活动,其总和就构成价值链。每一项经营管理活动就是这个价值链上的一个环节。

根据产品实体在价值链的各个环节的流转程序,企业的价值活动可以分为上游环节和下游环节两大类。企业组织的基本活动中,材料供应、产品研究与开发、设计、生产可以称为价值链的上游环节,产品的营销、分销和顾客服务可以称为价值链的下游环节。上游环节经济活动的中心就是产品,与产品的技术特性紧密相关;下游环节经济活动的中心是顾客,成敗在于顾客特点和服务。

在企业组织众多的价值活动中,并不是每一个环节都创造价值。企业组织所创造的价值实际上来自于企业组织价值链上的某个特定的价值活动。企业组织在竞争中的优势,尤其是能够长期保持的优势,归根到底就是企业组织在价值链的某些特定环节上的优势。企业组织抓住这些关键环节,也就抓住了整个价值链。这些特定环节就是企业的战略价值链环节。这些战略价值链环节可以是产品的研究与开发、产品或工艺设计,也可以是市场营销、信息技术,甚至是人事管理、财务管理等,因行业而异。

价值链观念可以告诉我们,哪些价值活动应该控制在企业组织内部,哪些价值活动可以借助外部市场以外购方式从企业组织外部获得。从更为广阔的国际视野来看,企业组织还必须确定在企业组织内部控制的那些价值链、战略链环节中,究竟有哪些应该安排在国内、哪些应该安排在国外;哪些应该分散、哪些应该集中。

因此,从价值链的视野来考察,企业组织就是一个战略价值链环节的组台。有效设计的企业组织应该是一系列价值创造活动的集合体,即价值链。企业组织的竞争优势取决于其战略价值链环节的竞争优势。

**复习与思考** • 从价值链的视角,如何评价耐克公司是一个没有工厂的公司? • 基于价值链观念,讨论“企业组织的多元化经营是馅饼还是陷阱”这个命题。

### 1.1.3 社会责任视野的企业组织

同样地,从更广阔的视野考察,任何企业组织都面临的三个基本问题中,“为谁生产”涉及企业组织的社会责任(Social Responsibility)问题。

传统的经济理论认为,企业组织唯一的目标是利润最大化。企业组织应尽可能高效率地使用资源以提供社会需要的产品或服务,并以消费者愿意支付的价格销售给他们,企业组织不需要承担社会责任。如果企业组织承担社会责任,那也仅仅是经济责任。在西方国家,19世纪之前的企业组织都不承担除经济责任以外的社会责任。20世纪60年代以后,由于企业的活动对社会产生的影响越来越大,尤其是现代工业组织对社会的负面影响如废气排放、噪音、工业污水、致癌物等日益明显,企业组织必须承担社会责任观念得到了社会各界的广泛支持。

企业组织社会责任观的这种转变,与企业组织理论的转变密不可分。20世纪70年代以前,主流的企业组织理论认为,企业组织虽属于股东所有,但是企业组织是独立于其所有者的“法人实体”。这就要求企业组织的经理人不能仅仅站在股东的角度,把股东利益最大化作为

企业组织的唯一目标。与当时日益突出的、由工业化带来的环境和社会问题相联系,作为独立的法人实体,企业组织必须站在自身独立的立场,以自身的生存和发展为目标。而企业组织要谋求自身的生存和发展,就必须寻求良好的生存和发展环境,妥善处理企业组织与社会的关系。要妥善处理企业组织与社会的关系,履行社会责任就是自然而然的事情。20世纪70年代以后,主流的企业组织理论认为,现代企业组织是契约的连接点,企业组织可理解为不同个体之间一组复杂的显性契约和隐性契约交汇所构成的一种法律实体。在这种法律实体中,交汇的契约既有经理人与所有者之间的契约、经理人与员工之间的契约,也有企业组织与债权人和债务人之间的契约、企业组织与供应商和消费者之间的契约、企业组织与政府之间的契约等(美国管理学家多纳德逊和邓非将其总称为“综合性社会契约”)。企业组织是社会系统不可分割的一个组成部分,它是利益相关者显性契约和隐性契约的载体,企业组织的行为实际上就是一组复杂契约系统的均衡行为。这种复杂的契约系统的主体就是一系列目标不同且可能相互冲突的利益相关者。在这种情况下,企业组织就不能仅仅考虑某些利益相关者的契约而忽视另一些利益相关者的契约,企业组织履行社会责任,就是要全面考虑综合性社会契约中各种利益相关者的利益。

因此,如果说现代企业组织是一系列契约的连接点,那么,从社会责任的视野来考察,现代企业组织就是一系列社会责任(综合性社会契约)的载体。

**复习与思考** 您认为企业组织是否应该承担社会责任?

#### 1.1.4 企业组织的管理过程及其行为

如前所述,企业组织通过管理实现其目标。管理就是企业组织借助于一定的行政权力分配所形成的科层结构,引导并激励企业组织成员的行为,不断适应企业组织内外部环境的变化,从而达到企业组织的既定目标。管理的主要职能包括计划、组织、协调、指挥与控制。这些管理职能的有效实施就构成企业组织的管理过程。

然而,我们应该看到,企业组织是一个由人构成的有机体。更严格地说,企业组织的目标并不是与“企业组织”相联系,而是与“人”相联系。当一个企业组织通过科层结构实施管理决策时,其对象实际上是企业组织“人”的行为。

现代经济学的一个基本假设就是“人是理性的”,也就是说,企业组织的个人为了自身利益都会采取使其自身效用最大化的行为。从企业组织的所有者到经理人,再到普通员工,都是理性人。这些人由于其自身的偏好各异,通常会表现出各种各样的需求,但是,由于资源的有限性或稀缺性,他们无法满足自身的所有需求。因此,每个理性的人在追求自身效用最大化过程中,都会就其所面临的各种机会进行评估,从而做出自己的选择。当然,由于人的认知能力、计算能力等通常都是有限的,人的理性也只能是“有限理性”。基于人的有限理性,人们只能选择“满意”的结果,而不是“最优化”或“最大化”的“理性”结果。

如前所述,现代企业组织是一系列契约的连接点。任何契约都是人订立的,人们正是通过立约获得并保证其自身的利益。由于契约的不完备性,就产生了所谓“搭便车”或“代理问题”。因此,企业组织管理过程的实质就是调节、引导人的行为过程。也正因为人的有限理性,企业组织才能通过各种制度(如激励机制)的设计,引导甚至改变人的行为,使“有限理性”的人的行为有助于实现企业组织的目标。

## 1.2 管理会计系统

现代金融市场与现代公司制度的产生和发展,使企业组织所有权与经营权相分离的现象出现,对会计理论与方法产生极为重大而深刻的影响。正是基于企业组织所有权与经营权的“两权分离”,适应企业组织所有者与经营者的不同信息需求,会计系统产生了“同源分流”,逐步形成了财务会计系统(Financial Accounting System)和管理会计系统(Management Accounting System)两个相对独立的领域。由此,会计系统的内容大大丰富了,这标志着会计系统已经进入一个更高的层次。

### 1.2.1 管理会计系统在企业组织中的角色

一般认为,管理会计系统是一个决策支持系统(Decision Support System, DSS)。管理会计系统的基本目标包括:(1) 为企业的管理决策和经营控制提供相关信息;(2) 参与管理过程,通过提供相关信息,对企业组织成员进行激励与管理。

作为企业组织的决策支持系统,管理会计系统是企业组织结构的重要组成部分。从管理会计系统的基本职能来看,管理会计系统与企业组织的经营决策机制、组织设计机制紧密联系,难以人为地将其割裂开来。图 1-1 描绘了企业管理系统与管理会计系统的基本关系。

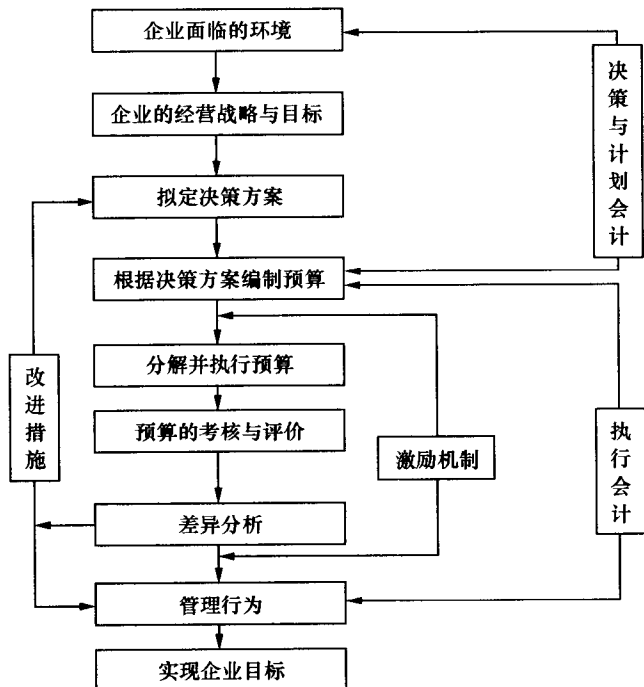


图 1-1 管理会计系统在企业组织中的角色

从图 1-1 可以看出,在“环境——战略——过程——行为——结果”一体化的逻辑框架内,管理会计系统贯穿企业组织经营管理过程之始终。

## 1.2.2 管理会计系统与财务会计系统

在现代会计的两大系统中,财务会计系统主要是立足企业组织,面向市场,通过定期地提供财务报表和其他财务报告,为外界与企业存在经济利益关系的各界人士(即利益相关者)服务。现代金融市场和现代公司制度的产生和发展,使得会计信息使用者多元化。例如,现有的投资者关心其投入资本的安全与盈利分配,他们通过财务报表了解企业的财务状况和经营成果,以便对其掌握的股份进行价值评估;潜在的投资者也需要了解企业的财务状况和经营成果,以便确定是否进行投资;长短期债权人同样需要了解企业的盈利能力、偿债能力及经营状况,以便决定相应的对策和措施。除此之外,有关法律也要求企业为政府有关机构提供详尽的财务报表,借以对企业的有关活动进行监督。财务会计正是从这些不同信息使用者的利益和要求出发,集中研究有关的会计问题,并着重通过定期提供各种财务报表满足上述各利益相关者的不同需要。由此产生了以财务报表为中心的“会计观”,从而形成“财务会计”这个概念。由于那些与企业存在经济利益关系的社会各界人士,都不直接参加企业管理活动,他们只能从企业定期提供的财务报表获得有关企业经营成果和财务状况等间接材料。为了保障他们的经济利益,他们自然要求财务会计系统站在“公证人”的地位,客观地反映情况,以保证有关资料的真实、可靠。于是,财务会计系统从日常的账务处理到提供财务报表,都要严格遵循符合企业外部各利益相关者利益的“公认会计原则”(在我国,为企业会计准则和有关会计制度)。因此,从一定意义上说,财务会计系统是一种社会化的会计系统,其提供的信息是一种社会化的公共产品。

管理会计系统则不同,它主要为企业组织内部经营管理服务,即为企业组织的管理决策和有效经营提供相关信息。如果说财务会计系统是以财务报表为中心的“会计观”,那么,管理会计系统就是以经营管理为中心的“会计观”。如果说财务会计系统是社会化的会计系统,那么,管理会计系统就是个性化的会计系统。它只是为特定的信息使用者提供相关信息,即所谓“相关信息适时地提供给相关的人”(Right information is provided to right people at the right time)。

### 1. 管理会计系统与财务会计系统“同源”

我们说管理会计系统与财务会计系统“同源”,是因为它们之间存在密切的联系。这表现在:

(1) 它们都是会计系统的重要组成部分,也都是企业组织经营管理的基本组成部分。在实践中,完全没有必要同时存在管理会计系统与财务会计系统这两个相对独立的系统。实际上,在会计核算部分,管理会计系统与财务会计系统具有共同的基础:相同的原始资料。以此为基础,管理会计系统与财务会计系统根据不同信息使用者不同的需求侧重点,各自对原始资料进行加工、整理和扩展。同时,它们的服务对象也有交叉,尽管财务会计系统侧重于为企业组织外部利益相关者服务,但是,它也为企业组织内部经营管理服务;同样地,管理会计系统虽然侧重于为企业组织内部经营管理服务,但它也同时为企业组织外部利益相关者服务。

(2) 在相当大程度上,管理会计系统与财务会计系统都依赖于“受托责任”(Accountability)。