

现代 管理会计论纲

◎周清明 兰桂华 编著

XIANDAI
GUANLI
KUAJI
LUNGANG

湖南大学出版社

现代管理会计论纲

周清明 兰桂华 编著

湖南大学出版社

长沙·2009

内 容 简 介

本书立足于管理会计学科研究前沿,以经济发展、科技进步、实践标准为基石,围绕现代管理会计的一些难点、热点和焦点展开论述。其研究内容涉及现代管理会计的历史演变、理论结构、系统特征、作业管理会计、战略管理会计、国际管理会计等,分析了理论研究与实际应用的现状,提出了应对之策。书中不少理论观点,如现代管理会计研究的新思维,知识经济社会文化观与管理会计的技术观,战略管理会计和作业管理会计等,对我们进一步研究探讨现代管理会计很有参考价值,相信定会起到抛砖引玉之功效。

图书在版编目(CIP)数据

现代管理会计论纲/周清明,兰桂华编著.

—长沙:湖南大学出版社,2009.6

ISBN 978-7-81113-613-5

I. 现... II. ①周...②兰... III. 管理会计

IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第088522号

现代管理会计论纲

Xiandai Guanli Kuaiji Lungang

作 者:周清明 兰桂华 编著

责任编辑:邹丽红

封面设计:晓艺视觉

出版发行:湖南大学出版社

社 址:湖南·长沙·岳麓山 邮 编:410082

电 话:0731-8822559(发行部),8822264(编辑室),8821006(出版部)

传 真:0731-8649312(发行部),8822264(总编室)

电子邮箱:presszouh@hnu.cn

网 址: <http://press.hnu.cn>

印 装:国防科技大学印刷厂

开本:880×1230 32开 印张:6.25

字数:157千

版次:2009年6月第1版 印次:2009年6月第1次印刷

书号:ISBN 978-7-81113-613-5/F·204

定价:20.00元

版权所有,盗版必究

湖南大学版图书凡有印装差错,请与发行部联系

自序

历史进入 21 世纪，我国会计界面临着一系列需要加以研究的重要课题。20 世纪 90 年代以来，对财务会计领域的研究，特别是对财务会计准则体系的建立与完善的研究，一直是我国会计界广泛加以关注并深入进行探讨的课题。而在同一期间，由于种种原因，我国会计界对管理会计领域的研究却缺乏应有的重视，我国的管理会计无论是在理论研究还是在实践应用方面，同美、英等西方发达国家相比仍存在着很大的差距。可以说，我国的管理会计近年来既遭遇到很大的挑战与危机，也存在着极好的机遇和发展前景。

根据管理会计的逻辑变迁，它是 20 世纪初伴随着泰勒的科学管理理论的产生而产生的，其间经历了几个发展阶段：从财务会计中分离，形成一门独立学科；20 世纪初到 50 年代发展至执行性管理会计阶段；20 世纪 50 年代之后发展为决策性管理会计阶段；80 年代后成为作业管理会计阶段；90 年代后为战略管理会计和国际管理会计阶段。这些表明管理会计大致呈现出国际化、战略化和行为化的发展趋势，我们将作业管理会计、战略管理会计和国际管理会计统称为现代管理会计阶段。随着经济的发展、科学技术的进步，管理会计在国外的企业中得到了广泛的推广、运用和发展。但在我国，对管理会计的应用和研究是在 20 世纪 70 年代末、80 年代初随着西方管理会计理论的传入开始的，经过多年实践和研究，已取得一定成效。随着我国市场经济的进步发展，管理会计日益重要。资本市场的发展既需要规范以对外报告为主的财务会计，资本市场的繁荣也需要先进的以对内管理为主的管理会计。国企改革的艰难和前景从一个侧面昭示了我国管理会计发展的巨大空间。但由于各种原因，目前管理会计

只是在部分地区、部分企业零星分散应用，尚未形成一整套真正意义上的管理会计应用体系，从应用效果而言，还远没有真正达到改善企业管理的目的。

从世界范围来看，随着以计算机技术为代表的高科技的发展，现代管理会计自进入 20 世纪 80 年代中期后开始遭遇到各种各样的问题，集中表现在西方会计界的一些学者和实务工作者对管理会计的知识体系特别是对教科书中的内容提出了许多批评意见。而提出管理会计已出现严重危机这一论点的著名代表人物是美国的约翰逊和卡普兰两位教授，他们在 1987 年合写了一本轰动西方会计界的专著《相关性消失了——管理会计的兴衰》。这两位美国教授在该书中认为：近年来的管理会计实践一直没有多大的变化，目前的管理会计体系是几十年前研究成果的产物，这种早已过时的管理会计体系目前存在着一个很大的危机。这一危机主要表现在，管理会计对财务会计信息系统的依赖已经把管理会计信息系统扭曲到了这样一种程度，即管理会计现在必须要从属于财务报告，结果管理人员更关心的是他们对股票交易市场价格决策的短期影响，而较少关心企业在市场上长期竞争的地位和获利能力；而由于这种对财务会计信息系统的依赖性，导致管理会计信息的获取经常是太集中了、太迟缓了，从而对管理人员所进行的规划与控制的决策已不再具有相关性。从上述论点出发，约翰逊和卡普兰认为，现行的管理会计体系应该有一个根本性的变革，才能符合当今科学技术和科学发展的现实情况。

自约翰逊（Anthony A. Atkison）和卡普兰（Robert S. Kaplan）发表了《相关性消失了——管理会计的兴衰》一书之后的十余年间，西方会计界对管理会计的理论与实践进行了反思，并对原有传统管理会计的知识体系进行了创新与变革，以适应当今社会经济和科学技术发展的需要。西方管理会计的创新与变革，不仅体现在对原有的管理会计知识体系进行了改造，而且还产生了管理会计的一些分支学科，如作业成本管理会计、适时制生产系统、制造资源计划、质量成本管理会计、战略管理会计、人力资源管理会计、增值管理会计、社会责任管理会计、资本成本管理会计、国际管理会计等以及代理人理论、组织行为

学、信息经济学等相关科学在管理会计中的应用。

另外值得一提的是，被誉为当代管理会计大师的卡普兰教授，在1998年出版了《高级管理会计（第三版）》一书，该书与1989年第2版和1982年第1版在内容上的变化主要表现在以下几个方面：

（1）对作业成本法和作业管理的理论与实务方法进行了精辟的论述，并将其作为全书的核心内容。

（2）将产品生命周期成本法、目标成本法、改善成本法作为战略成本管理的主要方法。

（3）对传统的以净利润或投资报酬率为主的经营业绩衡量指标与方法进行了重大的变革，提出以经营业绩平衡表（The Balanced Scorecard）来考核企业经营业绩的四项综合指标：财务经营业绩指标，为顾客提供服务的业绩指标，企业内部的经营管理业绩指标，员工学习、产品创新与成长的业绩指标。

（4）为了便于理解与操作，将该书在第一版、第二版中所涉及的不确定性条件下的量本利分析、线性规划模型、回归分析模型等全部删除，从而将数学方法的应用降至最低点，由此也可以看出曾重视增强数学方法的卡普兰教授在开展管理会计研究中的重大变化。

为了克服管理会计研究中理论与实际相脱离的弊病，西方管理会计研究人员目前更侧重于采用经验研究的方法来开展管理会计的研究工作。如卡普兰认为，现代科学技术的飞速发展和企业经营方式管理的巨大变革已导致会计控制系统过时甚至不起作用，而会计研究人员亲身到企业之中去观察和研究这些问题的现象却普遍缺乏。如果没有现场的观察与计量，会计研究人员就不可能建立起系统的、能指导实践的管理会计理论体系，也不可能建立起规范化的决策模型。卡普兰还认为，没有经过实践检验的会计理论是空洞的理论，而没有理论作指导的会计实践则往往带有盲目性；并且，在会计科学的发展史上，理论与实践经常不同步，而经验研究的方法却为解决这一问题提供了一个有效的途径。在经验研究中，案例研究占有重要的地位，它已成为西方管理会计研究的重要组成部分，并日益引起人们的广泛兴趣。例

如，案例研究已被西方许多管理会计学者认为是了解、解释、探索会计理论与会计实务相脱节问题的重要手段，特别是通过对案例的研究与分析，不仅可以检验假设的正误，而且还可以说明管理会计实践的性质。许多西方管理会计学者认为，当前流行的管理会计理论脱离实践的这种论点，主要是建立在人们的闲谈话语、偶尔对公司的访问以及从已发表的一些学术文章的了解基础之上的。然而，究竟管理会计中的哪些理论与技术方法在实践中最为有效或明显没有应用价值，其原因何在，在理论与方法上有无进一步改进或创新的可能性，等等，所有这些问题都需要从大量的实践经验中得出结论，这也正是案例研究日益引起人们重视的主要原因。总的来看，进入 20 世纪 90 年代以来，管理会计作为一门独立的学科，其在以美国为首的西方国家的发展前景是令人振奋的，新的研究领域层出不穷，随着社会经济的发展和科学技术的日新月异，管理会计在加强企业内部经营管理和提高企业经济效益方面的作用将会越来越大。

从 20 世纪 70 年代末期开始，我国会计学术界以极大的热情，对西方的管理会计进行了大量的引进工作。在 20 世纪 80 年代初期和中期，我国会计界曾对西方管理会计在我国的借鉴和应用意义进行了广泛而热烈的讨论，但进入 20 世纪 80 年代后期以来，管理会计在我国开始逐渐受到冷遇，其表现如下：

(1) 学术研究停滞不前。自进入 20 世纪 90 年代的 8 年间，我国会计学者的研究重点主要集中于财务会计领域，管理会计方面的研究论文与前者相比所占比重很小。据笔者对代表我国会计界最高研究水平的《会计研究》杂志所做的统计数据表明，在过去的八年间，在《会计研究》上发表的学术性文章中，涉及财务会计领域的论文约为 465 篇，而涉及管理会计及成本会计的论文仅为 71 篇，后者只约占前者的 15%。另一方面，从过去 8 年间在中国内地举办的国际和全国性的学术会议来看，专门以管理会计为主题的学术会议更是凤毛麟角。如果再从会计专业硕士、博士研究生毕业论文的选题情况看，将管理会计领域的问题作为毕业论文的也同样寥寥无几。以上种种迹象表明，管理会计研究在我国已明显不受重视，这无疑是中国近年来管理会计研究水平不

高的一个主要原因。

(2) 实务界缺乏对管理会计的重视和系统应用。我国自 20 世纪 70 年代末期从西方引进管理会计知识体系至今已约有 30 年的历史,但令人遗憾的是,近年来中国内地、港台地区及国外的会计学者所做的各项调查结果表明,迄今管理会计在我国企业中仍未得到广泛重视和系统应用。这主要表现在:企业领导或财务负责人观念陈旧,只重视事后的算账、报账工作,不重视管理会计;企业会计人员掌握管理会计知识有限,相当一部分会计人员根本不了解管理会计,管理会计在我国没有引起多数企业会计人员的重视;管理会计的一些方法,如短期经营决策、量本利分析以及责任会计等在企业中得到了一定的运用,但从总体来讲,管理会计在我国企业中应用有限。笔者最近曾与一些大中型企业的总会计师就管理会计在企业中的应用情况进行了交流,得到的回答基本上也与上述调查的结论相同。一些总会计师认为,现行管理会计教科书中的知识点不少,但企业可以实际应用的却有限,他们极力主张,我国的管理会计教科书中应包括我国一些企业应用管理会计的典型案例分析,以便于会计人员借鉴和操作。

(3) 已有的管理会计应用经验亟待系统总结和提高。我国自 20 世纪 70 年代末期开始引进西方管理会计的知识体系,管理会计学现已成为许多高等院校会计专业的必修课程,我国学术界对管理会计的研究也已具有一定的深度。从实践上看,我国一些企业已具有开展管理会计的成功经验,如 50 年代初期开展的厂部、车间、班组三级核算,60 年代开展的厂内计划价格、资金分级管理,70 年代大庆油田开展的内部结算,80 年代吉林省开展的厂内银行,首都钢铁公司的包、保、核,90 年代邯鄹钢铁集团有限公司推行的“模拟市场核算、实行成本否决”的邯钢经验,等等。但令人遗憾的是,我国会计界对实践中已有的一些典型成功案例明显缺乏系统的研究和归纳总结,到目前为止只有很少的案例得到了系统的研究与总结。缺乏具有示范性 or 样板性的典型案例研究报告,是管理会计在我国企业未能得到有效普及和推广应用的重要原因。从已公开发表的文献和资料上看,我国一些企业过去应用管理会计的经验介绍,主要是以实务人员为主介绍基

本情况的较多,由于没有学术界的参与,其经验难以在理论上得到系统的归纳与总结,从而难以将其经验进行广泛推广与应用。而学术界虽然具有理论研究的特长,但由于种种原因缺乏深入到企业中去了解管理会计应用情况的实践,开展的调查研究主要以调查问卷为主,因而开展的管理会计研究就难免出现空洞、脱离实际的现象。因此,我国开展管理会计研究的一项重要任务,就是要由学术界与实务界共同参与来进行典型案例研究。这样不但可以富有成效地解决学术界与实务界相互分离来开展管理会计研究的难题,还可以使典型案例经验在理论上得到总结和提高,由此形成系统的案例研究报告。这不仅在实务上具有重要的示范作用,有助于管理会计在我国企业中的推广应用,而且对我国会计学术界今后在开展管理会计研究中能够重视理论与实践的相互结合,起到很大的促进作用。

本书立足于管理会计学科研究前沿,以经济发展、科技进步、实践标准为基石,围绕现代管理会计的一些难点、热点和焦点展开论述,体现了作者的高屋建瓴和匠心独到之处。其研究内容涉及现代管理会计的历史演变、理论结构、系统特征、作业管理会计、战略管理会计、国际管理会计等理论与实际上所面临的问题现状,并进行深入分析和解决对策。其中不少理论观点例如现代管理会计研究的新思维、知识经济社会文化观与管理会计的技术观、战略管理会计和作业管理会计等,对我们进一步研究探讨现代管理会计很有参考价值,定会起到抛砖引玉之功效。虽然本书尚有一些不够成熟和逻辑不够缜密有待于进一步完善之处,仍然不失为一部有一定研究价值的学术著作。

是为序。

周清明

2009年1月16日

目 次

第1章 绪 论 /1

第1节 历史的回溯/1

第2节 一个崭新的研究领域/10

第3节 近20年管理会计在西方的发展及在我国的应用/23

第2章 21世纪的管理会计体系/39

第1节 21世纪管理会计面临的挑战和变化/39

第2节 21世纪管理会计的理论结构/42

第3节 管理会计理论体系在我国的发展和展望/49

第3章 战略管理会计/59

第1节 战略管理会计的兴起与发展/59

第2节 战略管理会计的概念和实务/63

第3节 战略管理会计的基本架构/70

第4节 信息技术在战略管理会计中的应用/84

第5节 用于战略决策的管理会计信息/87

第6节 战略管理会计的进一步完善/105

第4章 当代管理会计的新发展——作业会计/111

第1节 作业会计产生的社会背景/111

第2节 作业会计的基本概念/113

第3节 作业成本计算及其程序和处理过程/115

第4节 作业会计对成本管理的影响及应用/117

第5节 用于作业和流程决策的管理会计信息/119

第5章 知识经济的社会文化观与现代管理会计/123

第1节 知识经济时代管理会计发展的新趋势/123

第2节 知识经济问题的社会文化观/127

第3节 知识经济与经济管理体制/129

第4节 知识经济的形成与发展对现行管理会计体系产生的
重大影响/132

第5节 管理会计的技术观与社会文化观/138

第6章 国际管理会计/146

第1节 国际管理会计的基本理论/146

第2节 跨国公司管理会计/148

第3节 国际管理会计比较/150

第7章 现代管理会计报告体系/155

第1节 管理会计报告体系的概念、特征及功能/156

第2节 基于平衡计分卡的管理会计报告模式/162

第3节 我国管理会计报告体系的现状及其改革对策/166

附 录 管理会计案例的研究/172

参考文献/178

后 记/183

第1章 绪论

第1节 历史的回溯

管理会计的发展,丰富了会计学科的内容,改变了人们的会计理念,标志着会计学科已经进入了一个崭新的发展阶段。因此,管理会计的发展可以视为20世纪会计学科的重大事件。

一、现代会计形成管理会计与财务会计两个相对独立领域的历史背景

以今天的眼光看,会计是一个决策支持信息系统。现代会计一般是以企业会计为主体。管理会计与财务会计是企业会计的两个重要领域。但是,从历史的视角来看,形成这种格局却经历了漫长的发展过程。这个过程大致上开始形成于20世纪,并得到相应的发展。

现代公司制度、金融市场与会计具有共生互动性。企业组织形式沿着独资、合伙和公司制度的轨迹发展。在金融市场不发达

的环境下，企业的组织形式以独资、合伙企业为主。这时，会计只是在一个企业范围内为企业 提供财务信息，服务于企业的 经营管理。会计基本上也只是簿记，主要是记账和算账，报账不是主要的。金融市场和现代企业制度的产生和发展，扩大了会计的服务对象，使其不仅要为企业内部经营管理服务，而且还要为企业的相关利益者服务，同时，会计的内容也得到了拓展，会计不仅要记账、算账，而且还要报账（按公认会计原则编制会计报表）和查账。

以股份制公司为基础而出现的经营权与所有权相分离的现象对现代会计产生了极为重大而深刻的影响。正是基于两权分离，适应公司的所有者和经营者的不同信息需求，现代会计才逐步形成两个相对独立的领域：管理会计（Management or Managerial Accounting）与财务会计（Financial Accounting）。

财务会计主要是通过提供定期的财务报表，为外界与公司存在经济利益关系的各界人士服务。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。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，并着重通过正确提供各种财务报表来满足上述各有关方面的不同需要。由此产生了以财务报表为中心的“会计观”，从而形成了“财务会计”这个概念。由于那些与公司存在经济利益关系的社会各界人士，都不直接参加公司管理活动，他们只能从公司提供的财务报表中获得有关公司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一定要站在“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。于是财务会计从日常的财务处理到提供财务报表，都要严格遵循符合公司外部各有关经济利益关系人利益的“公认会计原则”（Generally Accepted Accounting Principles, GAAP）。现代企业财务会计之精华体现于公司财务会计之中。因此，完全可以说，

财务会计是一种社会化的会计，其提供的信息是一种社会化的公共产品。

管理会计则不同，它继续坚守其原有的“阵地”，主要为企业内部经营管理服务，即为企业管理部门正确地进行管理决策和有效经营提供相关信息。如果说财务会计是以财务报表为中心的“会计观”，那么，管理会计就是以经营管理为中心的“会计观”；如果说财务会计是社会化的会计，那么，管理会计就是企业化或个体化的会计。它只是为特定的信息使用者提供相关信息，正所谓“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）。

如果说，管理会计主要或侧重于为企业内部经营管理服务，那么，会计一开始就是以服务于经营管理为目的而产生的。因此，会计一开始就是现在人们所说的“管理会计”。尽管现在人们普遍认为现代意义上的管理会计是从财务会计中分离出来的一个会计分支，但是，会计发展史却表明，最早期的会计就是管理会计。即使站在今天的角度看，被人们普遍认为是财务会计体系的重要组成部分——会计核算（记账、算账）——也是为企业内部经营管理服务的。甚至被公认为财务会计典型特征的复式簿记（推而广之包括总账与明细账的平行登记、账证、账表以及表与表的核对等），从本质上看，与其说是一种科学的记账方法，不如说是一种内部控制制度。它同样也是为企业内部经营管理服务的。由此可见，财务会计体系中，记账、算账属于管理会计范畴，只有报账才是财务会计之本质。财务报表只是核算结果的表格化而已（注：当然，核算的过程和结果体现了财务会计社会化要求，公认会计原则对会计核算具有规范作用。历史成本原则尽管“四面楚歌”，屡受指责，但其地位依然如故。笔者认为一个很重要的原因就在于企业的内部经营管理还需要它）。“从完整的意义上说，财务会计首先同时是管理会计（广义的管理会计）。

它服务于企业管理，是以整个企业作为一个整体，提供集中、概括性的资料，为企业的高层领导服务。”

综合上述，金融市场和现代公司制度的产生和发展，促使原先只为企业内部经营管理服务的会计（相当于现在人们所说的“管理会计”），突破了只为一个企业内部经营管理服务的局限，走向社会，分离出一个侧重于为社会服务的社会化会计——现在人们所说的“财务会计”。从此，管理会计与财务会计分别按各自的性质和发展规律，不断地向前发展。今天，管理会计与财务会计已经发展成为两个相对独立的会计学科领域，但从整体上看，它们属于会计学科的“同源分流”。

二、20 世纪管理会计的发展

尽管会计一开始就是以服务于经营管理为目的而产生的，它一开始就是现在人们所说的“管理会计”，但是，自从财务会计从管理会计分离出来之后，作为与财务会计相对独立的管理会计本身也得到了发展。在 20 世纪，管理会计的发展历程大致可以分为两个阶段。

(1) 20 世纪初到 50 年代的执行性管理会计阶段。管理会计的发展起源于 1911 年西方管理理论古典学派的代表人物——泰罗 (F. W. Taylor) 发表的名著《科学管理原理》(*Principles of Scientific Management*)。随着泰罗的科学管理理论在实践中的广泛应用，管理会计如何为提高企业的生产和工作效率服务，便开始提到议事日程上来。于是，“标准成本”(Standard Cost)、“预算控制”(Budget Control) 和“差异分析”(Variance Analysis) 等这些与泰罗的科学管理方法直接相联系的技术方法开始被引入管理会计，成为管理会计方法体系的重要组成部分。

与此同时，会计学术界也开始涉及管理会计有关问题的研究。从 1918 年开始，哈里森 (G. C. Harrison) 一直致力于标

准成本的研究，先后发表了《有助于生产的成本会计》（*Cost Accounting to Aid Production*）、《新工业时代的成本会计》（*Cost Accounting in the New Industrial Day*）和《成本会计的科学基础》（*Scientific Basis for Cost Accounting*）等著作。1919年创立的美国全国成本会计师协会（1957年更名为全国会计师协会）有力地推动了标准成本计算的开展。到20年代，标准成本已经十分普及并有了很大发展。1930年，哈里森还把他对标准成本计算的研究成果写成了《标准成本》一书。1920年，美国芝加哥大学首先开设了“管理会计”讲座，主持人麦金西（J. O. McKinsey）被誉为美国管理会计的创始人。1921年6月，美国国会颁布了《预算与会计法》，对当时的私营企业推行预算控制产生了极大的影响。为了全面介绍预算控制的理论，麦金西于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 Control*）。同年，著名会计学家奎因坦斯（H. W. Quaintance）出版了《管理会计：财务管理入门》（*Managerial Accounting: an Introduction to Financial Management*）一书，第一次提出了“管理会计”这个名称。1924年，麦金西又公开出版了世界上第一部以“*Managerial Accounting*”命名的著作《管理会计》。同时，布利斯（Bliss）所写的一部管理会计方面的著作《通过会计进行经营管理》（*Management Through Accounts*）也相继问世。美国会计史学界认为，上述几部著作的出版，标志着管理会计已有初步统一的理论。

但是，社会经济环境的影响力不可低估。在此后相当长的时间内，管理会计并没有得到应有的发展，它只是被看成会计配合推行泰罗的科学管理所做的一些尝试，只是作为原有传统会计体系中的一个附带部分而存在，并没有形成一个相对独立的完整体系。其主要原因在于，一门新的学科的创立不仅要有本学科中的一些新的因素的成长，还要有相邻学科的配合和它赖以形成的理