

财会文库

主编 阎达五

管理会计的理论 思考与架构

孙茂竹
著



中国人民大学出版社

总 序

总 序

在当今社会中,会计工作作为一种重要的管理工作,已经和世人的经济生活完全融合在一起,达到了须臾不可分离的境界。在现实生活中,如果离开会计工作,人类社会就难以运转,更不用说持续发展了。在我国,会计工作的重要性已为越来越多的人所认识,

一股不大不小的“会计热”传遍了神州大地。但是时至今日,仍有人对会计或会计工作的认识很不到位,在理论上否认会计工作的管理属性,在实践中将会计工作排除在核心管理层之外,其结果既贻误当前的工作,也将严重阻碍会计的未来发展。

今年是我们进入 21 世纪的第二年,世界经济面临着动荡不定、变化多端、难以预计的复杂情况,正是在这样的背景下,这两年发生在中外资本市场上的许多重大事件不断地向世人展示了经济发展和会计工作之间的密不可分的特殊关系。2001 年 8 月,中国《财经》杂志发表了一篇封面文章——《银广夏陷阱》,该文披露了银广夏的造假内幕(即利用虚假会计信息,诱使广大股民狂购其上市股票),从而打破了中国资本市场上的银广夏神话。银广夏股票价格的狂升及其创造的所谓巨额利润均来自于虚假会计信息的支撑,与此事件有关的会计、审计机构和会计、审计人员是难辞其咎的。无独有偶,2001 年 12 月 2 日,曾被美国《财富》杂志列为世界 500 强第七位的安然公司,由于通过复杂的财务结构和会计处理虚构收入及利润以维持高增长的幻象的破灭,最终不得不向纽约法院申请破产保护。这一事件不仅涉及安然公司及其财务会计工作,而且也涉及了大名鼎鼎的世界五大会计公司之一安达信。从上述两个案例中我们可以看出,在当今这样一个高度信息化的社会,会计管理活动及其所生成的信息在资本市场和经济决策中起着举足轻重的作用,差之毫厘,谬之千里。反过来看,要防范资本市场中的金融风险,提高企业的经济效益,快速发展经济,就必须在宏观和微观两个层面上不断地强化会计工作。只有建立一套开放性的、满足现实需要,并与 IT 技术紧密结合的会计管理体系,企业才有可能稳步地发展,社会经济才有可能健康、有序地运行。

在人类会计管理实践的发展过程中,会计学术界的理论研究一直起着很重要的导向作用。而教材和专著则是理论研究成果的两种主要表现形式,其中,能够形成教材的大多是相对成熟的、自成体系的研究成果,而那些不尽成熟,但却极具开拓性和创造性的研究成果则需要借助于专著这种表现形式了。历史地看,理论的发展总是表现为一个不断积累和延续的过程,而一所大学的一个重点学科,既需

要以优秀的教材来表现其积累之深厚,又需要以开拓性的专著来展现其延续的繁荣。中国人民大学会计系自1993年推出了会计系列教材之后,社会反响很大,成为我国改革开放后销售总量最大的系列教材。但是,中国人民大学会计系的中青年学者们并没有满足于现状,他们在做好教学工作的同时,始终没有停止过对诸多会计前沿课题的思考和研究,并在各自的研究领域取得了丰硕的研究成果。这套《财会文库》就是对这些研究成果的一个系统的展现。

《财会文库》顺应了新形势下会计工作由核算型向核算管理型转变这样一个客观的现实,不仅关注一些新兴经济业务的会计核算,更注重建立在会计核算基础之上的会计管理。从即将出版的几本专著来看,其内容涵盖了衍生金融工具会计核算与管理、证券市场会计监管、会计决策和会计控制、网络时代的会计管理等多个专题。在这些专著中,作者们以积极务实的态度表现了他们对资本市场中诸多会计问题的关注,表现了他们对网络时代会计核算、会计控制、会计决策、会计分析和会计考评等问题的极大兴趣和认真思考。虽然有些观点还不尽成熟,但是其中所闪耀的思想火花必将引发人们更进一步的探索和研究。

《财会文库》的出版得到了中国人民大学出版社的大力支持。出版社的同志计划把文库办成一个开放的、活跃的理论阵地,他们既立足于中国人民大学、又放眼于全国;既着力于创新,又主张有争鸣。我衷心希望会计界的有识之士都能把自己最新的研究成果纳入到这套文库中来,同时也希望《财会文库》能不断地推出好作品、新作品,为繁荣我国的会计学术研究做出应有的贡献。

阎达五

2002年4月

前言

管理会计学从诞生之日起，就在企业管理中发挥着重大作用，并随着广大理论工作者的理论研究和实务工作者的实践而不断充实和完善。但是，基于管理实践而产生和发展的管理会计学一直存在许多重大而未解决的问题，特别是管理会计学的理论体系架构问题一直妨碍着对管理会计学的进一步深入研究。诸如什么是管理会计，管理会

计与财务管理、财务会计之间的关系，管理会计能否独立成科，其理论体系、内容体系及课程体系应如何架构等等一系列问题，都值得人们去思考。

在多年的管理会计教学和与众多企业管理者的接触中，在深入研究管理会计的发展历史及相关管理理论的基础上，笔者感到：管理会计学之所以有其强大的生命力是源于管理的需要，在我国企业管理面对加入 WTO 后外国企业强劲挑战的情况下，必须加速对管理会计理论和方法的研究，从而产生了写这本书的想法。

管理会计学有其区别于其他学科的研究对象——使用价值和价值的统一，基于这一点，笔者认为应该从战略的角度，以优化价值链为手段，去重新构造管理会计学的理论体系和内容体系。因此，本书从管理会计学的理论架构开始，对各价值链部分所涉及的重大管理会计问题展开论述。由于是从一个新的角度去论述管理会计学的内容，因此书中必然存在不妥或不成熟的地方，有时甚至连自己也感到不满意。但是，作为会计理论工作者有责任将国际先进的管理思想和管理方法引进来并与我国的实践相结合，因此本着抛砖引玉、创新探索、不断完善和充实的愿望，仍坚持把这本书写完，希望能够得到前辈和同仁的指教，共同促进管理会计学科的发展！

真诚地希望耐心看完本书的各位同仁提出宝贵意见。

作者

2002 年 3 月

目 录

第一章 管理会计理论体系和学科体系的基本思考	1
第一节 管理会计理论体系和学科体系的缺陷	1
第二节 管理会计的属性研究	4
第三节 管理会计的研究对象	8
第四节 管理会计的目标、	

职能和工作	11
第五节 管理会计的假设	15
第六节 管理会计信息的质量特征	22
第七节 管理会计理论框架的研究	25
第二章 经济环境、经济理论与管理会计的发展	28
第一节 以成本控制为基本特征的管理会计阶段	29
第二节 以预测、决策为基本特征的管理会计阶段	32
第三节 以重视环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段	37
第三章 管理会计与相关课程之间关系的研究	48
第一节 管理会计与财务会计之间关系的研究	49
第二节 管理会计与财务管理之间关系的研究	51
第三节 从课程设置看管理会计与财务会计、财务管理的关系	55
第四章 价值链分析与管理会计的架构	64
第一节 价值链的概念	64
第二节 价值链分析研究的内容和顺序	69
第三节 以价值链分析为基础的管理会计架构	73
第五章 纵向价值链分析	80
第一节 纵向价值链分析概述	80
第二节 纵向价值链分析的基本内容和步骤	84
第三节 纵向价值链分析的实例	86
第六章 横向价值链分析	94
第一节 横向价值链分析的核心内容和方法	95
第二节 横向价值链分析的新方法——博弈论	97
第三节 博弈论思想在中国企业中的应用	101
第四节 横向价值链分析中的投资决策实例	106

第七章 企业内部价值链分析	115
第一节 企业基本职能活动的成本挖潜	116
第二节 生产成本的挖潜	120
第三节 储存成本的挖潜	122
第八章 人力资本投资的决策	135
第一节 人力资本投资的基本理论	136
第二节 人力资本投资成本的确认和计量	139
第三节 经营者管理成本的确认和计量	145
第四节 人力资本投资收益的确认和计量	149
第九章 战略成本问题研究	153
第一节 我国企业成本管理的现实分析	153
第二节 战略成本管理系统及构成内容	156
第三节 战略成本管理系统的设计思想	165
第四节 战略成本管理下的作业成本计算	175
第十章 全面预算的编制与管理	183
第一节 全面预算概述	183
第二节 全面预算的体系结构	187
第三节 年度预算的构成及其编制	192
第四节 预算编制应注意的问题	200
第十一章 管理者业绩评价的理论与方法	203
第一节 管理者业绩评价的基本理论	203
第二节 企业管理者业绩评价系统构成要素	206
第三节 业绩评价指标、评价标准及评价标准的确定方法	210
第四节 业绩评价的新方法——平衡记分卡	215

第一章

管理会计理论体系 和学科体系的基本思考

第一节 管理会计理论体系 和学科体系的缺陷

“管理会计学”作为会计学专业的必修课，一直受到人们的广泛关注。其学科属性和内容安排，也经常引起人们的争议。特别是它与相关课程的关系，如与“财务管理学”的关系、与“成本会计学”的

关系、与“财务会计学”的关系等一直较为混乱，从而在会计理论界和实务界产生“‘管理会计学’走向何方”的讨论。“管理会计学”有无单独存在的必要？其出路在哪里？

究其根本，对“管理会计学”之所以产生有无出路的讨论，原因在于其理论体系的不完整和学科体系的不规范。

一、理论体系不完整

管理会计产生于企业加强内部管理的需要，过分注重实用性而忽视了对理论的系统研究。从目前看，管理会计的理论体系存在以下重大缺陷：

（一）对象模糊

任何课程都有一个明确的研究对象，进行学科和课程的定位，并借以安排和协调各章节的内容。

例如，财务会计的对象明确为企业可以用货币表示的经济活动，以货币为主要计量单位并采用会计特有的方法反映和监督企业的经济活动的过程和结果；财务管理的对象明确为企业的资金运动，采用财务特有的理财方法组织和协调资金运动。

但是，管理会计的对象一直存在很大的争论，从而形成了现金流动论、价值差量论、总资金运动论等不同的观点。由于不能明确管理会计的对象，因此就无法安排和协调管理会计各章节的内容。更何況现存主要的观点都没有提出一个完整的构思，即如何基于对象安排管理会计的内容。

（二）职能不清

由于研究对象的模糊，从而导致管理会计的职能作用也不明确。

财务会计的职能作用非常明确，即向与企业有经济利益关系的各会计信息需求者提供所需的会计信息，为此，财务会计需要通过核算和监督达到上述目的。财务会计的职能定格在核算和监督上。

财务管理的职能作用也十分明确，即通过筹资管理、投资管理、营运资金管理、利润分配管理等财务管理的工作，有效地运作资金。因此，财务管理的职能定格在管理上。

然而,对管理会计应具有的功能则众说纷纭,有人认为管理会计只是一个信息系统,它向企业内部各管理层提供信息而本身并不参与决策;有人则认为管理会计是一个信息管理系统,它不仅要向企业内部各管理层提供信息而且其本身也在相当程度上参与决策。可见,管理会计的功能到底定格在提供信息上还是定格在提供信息并参与决策上,还是一个待解决问题。

(三) 目标不明

任何学科都是通过对其对象的组织完成其目标的。

财务会计通过对企业经济活动的反映,提供会计信息以实现提高经济效益为目标。而财务管理则是通过组织和协调资金运动,实现股东财富最大化的目标。

但是,管理会计的目标并不明确,它是提高生产、工作效率,还是提高经济效益,或是实现价值的最大增值,对此理论界和实务界均无统一、明确的说法。

二、学科体系不规范

任何学科都是通过学科体系来反映其研究内容的,人们一般认为,财务会计和财务管理的学科体系是较为完整的,而管理会计的学科体系支离破碎,没有一个系统、完整的框架结构。

(一) 财务会计的学科体系

财务会计通过凭证、账簿、报表、记账、算账、报账等会计循环工作,对各会计要素(资产、负债、所有者权益、收入、成本、利润)进行核算,提供管理所需的会计信息。由于定位明确,因而无论是初级财务会计、中级财务会计,还是高级财务会计,其内容都是完整的,层次是分明的,体系是清晰的,概念是明确的。

(二) 财务管理的学科体系

财务管理通过筹资管理、投资管理、营运资金管理、利润分配管理等财务管理工作,有效地运作资金,以实现股东财富最大化的目标。其概念明确,内容基本完整(现有财务管理教材未考虑成本的耗费与补偿,笔者认为是一种遗憾),体系也较为清晰。

尽管在“财务管理学”的课程设置上有不同的观点,如有人认

为应该按财务管理的环节设置课程,有人认为应该按照财务管理的内容设置课程等等,但对财务管理学科体系构成内容的认定是基本相同或相似的。

(三) 管理会计的学科体系

通观管理会计教材,实际是管理会计方法和内容的混杂体:变动成本法、本—量—利分析、标准成本法、责任会计、全面预算等主要表现为方法的阐述,经营预测、经营决策、长期决策等主要表现为内容的阐述,而作业成本法、战略管理会计则是管理会计的新领域。可见,没有一个清晰的主线把管理会计的内容串起来,体系是残缺的。

由于管理会计理论体系和学科体系的不完整,必然使得人们产生管理会计何去何从的问题,在实际操作中甚至出现支解管理会计的情况。因此,对管理会计的理论思考和重新架构就显得十分重要和迫切。

第二节 管理会计的属性研究

管理会计的属性,反映在其基本定义中并得以与其他学科相互区分。但长期以来对什么是管理会计国内外一直众说纷纭,有人认为管理会计就是预测、决策会计,有人则认为管理会计是企业内部管理提供决策信息的内部会计。这实际上是一个属性研究和范围研究的问题。

一、国外对管理会计属性的论述

国外会计学界对管理会计的属性研究经历了两个阶段。

(一) 狭义管理会计研究阶段

从20世纪20年代到70年代,国外会计学界一直是从狭义上来研究管理会计的。认为管理会计只是为企业内部管理者提供计划与控制所需信息的内部会计。例如:

1958年,美国会计学会管理会计委员会对管理会计做了如下

定义：“管理会计就是运用适当的技术和概念，处理企业历史的和计划的经济信息，以有助于管理人员制定出合理的、能够实现经营目标的计划，以及为达到各项目标所进行的决策。管理会计包含着为进行有效计划的制定，替代方案的选择，对业绩的评价以及控制而进行的各种必要的方法和概念。另外，管理会计研究还包括经营管理者根据特殊调查取得的信息以及与决策的日常工作有关的会计信息的收集、综合、分析和报告的方法。”

1966年，美国会计学会的《基本会计理论》认为：“所谓管理会计，就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的经济数据进行处理，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并为实现该目标而进行合理决策。”

1982年，美国学者罗伯特在《现代管理会计》一书中对管理会计作了如下定义：“管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统，它有助于管理者进行决策和控制。”

综合以上论述，狭义管理会计研究的基本成果是：

- (1) 管理会计以企业为主体展开其管理活动。
- (2) 管理会计是为企业管理当局的管理目标服务的。
- (3) 管理会计是一个信息系统。

(二) 广义管理会计研究阶段

进入20世纪70年代，国外会计学界对管理会计的属性研究出现了新的变化，即管理会计的外延开始扩大，出现了广义的管理会计概念。

1986年，美国全美会计师协会管理会计实务委员会对管理会计的基本定义如下：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的财务信息，是一个确认、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诸如股东、债权人、规章制定机构及税务当局等非管理集团使用的财务报表。在上述定义中，财务信息从广义上说，包括用于解释实际和计划性商业活动、经济环境以及资产和负债的估价的因果关系所必需的货币性和非货币性信息。

1982年，英国成本与管理会计师协会修订后的管理会计定义，进一步把管理会计的范围扩大到除审计以外的会计的各个组成部分（见图1—1）。按照英国成本与管理会计师协会的解释，管理会计是对管理当局提供所需的信息的那一部分会计的工作，使管理当局得以实现以下目标：（1）制定方针政策；（2）对企业的各项活动进行计划和控制；（3）保护财产的安全；（4）向企业外部人员（股东等）反映财务状况；（5）向职工反映财务状况；（6）对各个行动的备选方案作出决策。

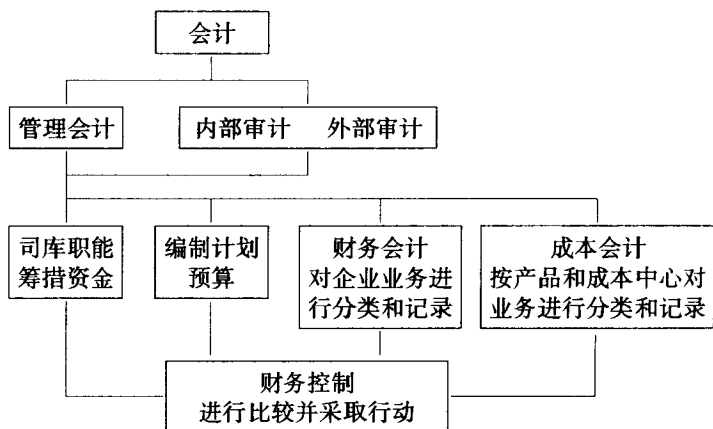


图 1—1 会计的各个组成部分

综合以上论述，广义管理会计研究的基本成果是：（1）管理会计以企业为主体展开其管理活动；（2）管理会计既为企业管理当局的管理目标服务，同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局等非管理集团服务；（3）管理会计作为一个信息系统，它所提供的财务信息包括用来解释实际和计划所必需的货币性和非货币性信息；（4）从内容看，管理会计既包括财务会计，又包括成本会计和财务管理。

二、国内对管理会计属性的研究

在国内，对什么是管理会计也存在不同的观点。

汪家佑教授认为：管理会计是西方企业为了加强内部经营管

理,实现最大利润,灵活运用多种多样的方式方法,收集、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需要的信息,围绕成本、利润、资本三个中心,分析过去,控制现在,规划未来的一个会计分支。

李天民教授认为:管理会计主要是通过一系列专门方法利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导作出各种决策的一整套信息处理系统。

温坤教授认为:管理会计是企业会计的一个分支。它运用一系列专门的方式方法,收集、分类、汇总、分析和报告各种经济信息,借以进行预测和决策,制定计划,对经营业务进行控制,并对业绩进行评价,以保证企业改善经营管理,提高经济效益。

可见,我国学者通常是从狭义上来研究管理会计的。

经过国内外学者多年的研究,虽然各种观点存在差异,但也有许多共同的地方,这些论述对于理解和研究管理会计是十分重要的。

三、本书观点

笔者认为,正确研究管理会计的属性应注意以下四点:

1. 从属性看,管理会计属于管理学中会计学科的边缘学科,是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。

2. 从范围看,管理会计既为企业管理当局的管理目标服务,同时也为股东、债权人、规章制度制定机构及税务当局,甚至国家行政机构等非管理集团服务。也就是说,其研究范围并不局限于企业,而且有扩大研究范围的倾向。

3. 从内容看,管理会计既要研究传统管理会计所要研究的问题,也要研究管理会计的新领域、新方法,并且应把成本管理纳入管理会计研究的领域。

4. 从目的看,管理会计要运用一系列专门的方式方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业经营管理。

第三节 管理会计的研究对象

围绕什么是管理会计的研究对象，国内理论界基本形成三种不同的观点：

一、现金流动论

持该观点的学者认为管理会计的对象是企业的现金流动，主要理由是：

1. 作为一门学科研究的对象，应该贯穿于该学科的始终，因为它是该学科有关内容的集中和概括。从内容上看，现金流动贯穿于管理会计各章的始终，表现在预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节。

2. 通过现金流动，可以把企业生产经营中的资金、成本、利润等几个方面联系起来，进行统一评价，为改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。现金流动表现为现金流入和现金流出两个方面，这两方面在数量上和时间上的差异，最终会影响企业的经济效益。(1) 收入减成本等于利润，虽然一定期间内收入的现金与支出的现金不等于该期间的收入和成本，但从根本上讲，企业的盈利受现金流入量与现金流出量的制约。(2) 现金流入与现金流出时间上的差异，制约着企业资金占用水平。一项现金支出表现为现金流出，如果它能够很快回收，形成现金流入，则生产经营中占用的资金就少。(3) 通过货币时间价值的换算，把现金流动时间上的差异表现为数量的差异，从而可以对生产经营中的成本耗费水平、资金占用水平和盈利水平进行综合、统一的评价。

3. 现金流动具有最大的综合性和敏感性，可以在预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节发挥积极能动的作用。

二、价值差量论

持该观点的学者认为管理会计的对象是价值差量，主要理由是：