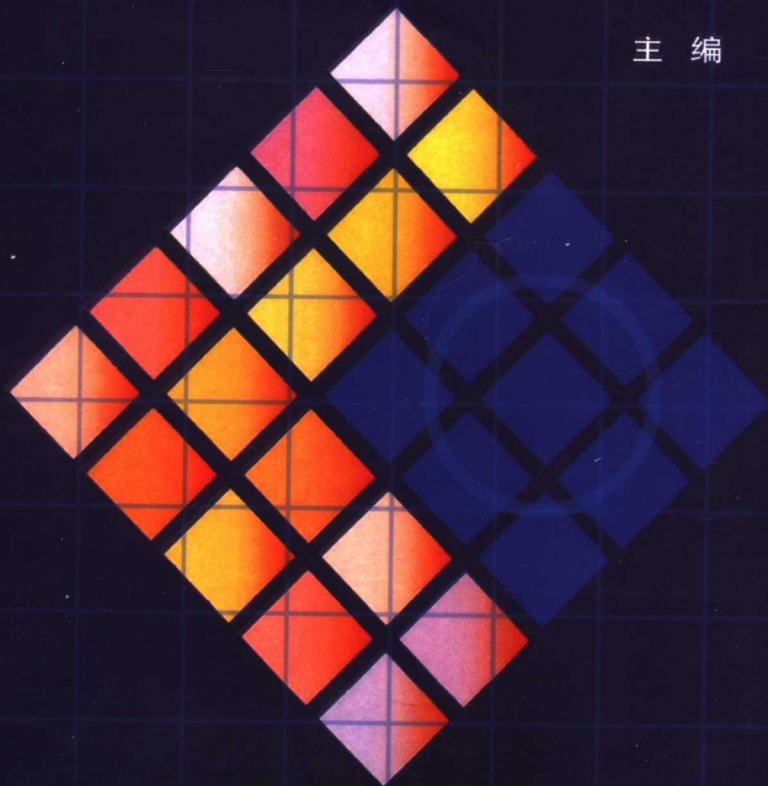




总编 陈小悦 于增彪

管理会计研究

主 编 于增彪



中国金融出版社

会计类研究生系列教材

管理会计研究

主 编 于增彪

副主编 张双才 赵晓东



中国金融出版社

策划编辑: 王杰华
责任编辑: 王杰华 单翠霞
责任校对: 张志文
责任印制: 丁淮宾

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计研究 (Guanli Kuaiji Yanjiu) / 于增彪主编. — 北京: 中国金融出版社, 2007. 4

(会计类研究生系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5049 - 4328 - 6

I. 管… II. 于… 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 (2007) 第 027928 号

出版 **中国金融出版社**

发行

社址 北京市广安门外小红庙南里 3 号

市场开发部 (010)63272190, 66070804 (传真)

网上书店 <http://www.chinafph.com>

(010)63286832, 63365686 (传真)

读者服务部 (010)66070833, 82672183

邮编 100055

经销 新华书店

印刷 三河利兴印刷有限公司

尺寸 169 毫米 × 228 毫米

印张 41.75

字数 768 千

版次 2007 年 6 月第 1 版

印次 2007 年 6 月第 1 次印刷

印数 1—3090

定价 66.00 元

ISBN 978 - 7 - 5049 - 4328 - 6/F. 3888

如出现印装错误本社负责调换 联系电话 (010) 63263947

会计类研究生系列教材

顾问 葛家澍 余绪缨 常 勋

谷 祺 盖 地 刘玉廷

总编 陈小悦 于增彪

序 言

过去的二十多年，我们见证了这样的历史事实，即改革开放所推动的社会经济发展为会计拓展出广阔的生存空间，而会计又为社会经济趋于条理、稳定和秩序提供了基础。会计在中国已有长足的进步，取得了举世瞩目的成就，中国也理所当然地成为当代世界会计发展中最活跃、最富有生机的地区。当我们品味这段历史，并由此思索未来时，令我们无法忽略的重要因素之一，就是会计教材建设。

我国从来没有停止过会计教材建设。新中国成立前我们直接从西方国家引进，新中国成立初期我们又从苏联照搬，进入 20 世纪 60 年代，我们开始进行具有中国特色的会计教材建设，但后来因“文化大革命”而不得不中断。70 年代末期开始，我国实行改革开放政策，推行商品生产，发展市场经济，这些都极大地刺激了整个社会对会计知识、会计人才，从而对会计教材的需求。经过 80 年代对西方会计的引进和消化以及对我们自己会计经验教训的总结，到 90 年代初期，我国已经出现会计教材遍地开花的局面，也出现厦门大学、中国人民大学和上海财经大学编写的最有影响力的会计专业系列教材。我国会计教材建设取得了重要成果。

但是，这些教材主要是为本科生教学而编写的。70 年代末期我国就恢复了会计专业研究生招生，迄今，各种类型的会计研究生在校人数以及会计研究生水平的继续教育人数增长了百倍（甚至千倍），但我国还没有一套会计类研究生教材问世。因此，出版一套高水平、高层次，具有前瞻性、权威性的会计类研究生教材，填补我国的空白，显然是非常必要的。以陈小悦、于增彪教授为总编的这套会计类研究生系列教材正是适应了这种客观需要。

与本科生教材相比，研究生教材的编写不仅难度高、参照少，而且问题会更多。例如，会计硕士研究生应该掌握哪些知识，教材应该选择哪些内容，如何编排，是理论研究导向还是实务操作导向，如何搭配国外与国内的内容，如何划分或者衔接本科生教材、硕士生教材和博士生教材，等等。其中，有关教材定位与教材内容编排最为关键，值得认真讨论。

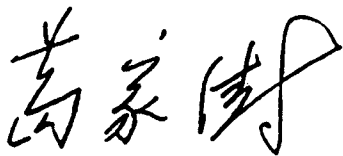
所谓教材定位，系指教材是以理论研究为导向还是以实务操作为导向的选

择。会计类研究生教材的定位实际上取决于会计类研究生未来就业的定位。美国研究生教育最发达,其会计类研究生分成两类:一类是应用型(MPAcc),按毕业后从事会计实际工作培养;另一类是研究型(Master of Science),通常没有学位,而是直接过渡到攻读博士学位,毕业后从事教学研究工作。美国的这两类研究生通常分开招生、管理和教学,因此,其应用型研究生的教材以实务操作为导向,而研究型研究生教材则以理论研究为导向,两者界限分明。我国会计类研究生可以分成应用类和非应用类两种类型。应用类会计硕士生与美国的MPAcc完全相同,2004年我国有20多所高校开始招生。但非应用类会计硕士与美国研究型会计硕士并不相当。从我国会计类研究生教育的实践看,非应用类会计研究生有一部分继续攻读博士学位,但博士毕业后有的从事会计教学科研工作,有的也去从事会计实际工作;另一部分则同应用型会计研究生一样毕业后从事会计实际工作。据我所知,我国一些学者正在酝酿编写应用类会计研究生教材,可以预见,其定位应该与美国的MPAcc教材一样以实务操作为导向。至于我国非应用类会计研究生的教材,其定位不应该拘泥于要么理论研究,要么实务操作的选择,似应采取比较现实的折中方案,即统筹兼顾理论研究和实务操作,以满足我国非应用类研究生未来就业的需要。

会计教材内容编排也有两种方式可供选择:一是像本科教材一样建立一个严格的逻辑体系;二是切中理论和实务发展的前沿选择专题,按专题编排教材。无疑,一套按照严格逻辑体系编排的教材无论对于作者还是对于读者来说都是具有吸引力的,但是,从美国的经验可以看到,在会计研究方法多样化、会计知识近乎于爆炸和会计实务日新月异的今天,要保障会计类研究生在有限的时间内把握最前沿和最有用的理论和实务知识,是很难做到的。道理很简单,那就是,几乎找不到或者说也没有必要找到这样一种逻辑体系将所有的方法、知识和实务严格地统驭为一体。或许就是这样的原因,美国学者在最近几年也在探讨如何编排博士研究生(包括硕士研究生)教材问题。美国会计学会曾于2001年年会上宣布进行会计研究生教材设计竞赛,2002年年会收到40多篇论文,后来被选中3篇发表在 *Issues in Accounting Education* 2003年2月号上。其中,德克萨斯大学教授 William R. Kinney, Jr 的论文特别推荐和详细论述了“以会计概念与问题为基础的教材设计”方法(英文为 Accounting Concepts and Issues - Based Design,简称ACI方法),具有按专题编排的性质,值得我们借鉴。此外,就我所知,我国有会计硕士学位授予权的学校,基本上采用专题教学。应该说,我们这套办法,尤其在师资力量比较雄厚的学校中,是比较成功的,值得认真总结和发扬光大。

由中国金融出版社组织策划出版的这套会计类研究生系列教材包括《国际会计研究》、《税务会计研究》、《财务会计研究》、《管理会计研究》、《财务管理研究》、《审计理论研究》、《实证会计理论与方法研究》七门,分别由常勋、盖地、陈少华、于增彪、王化成、王光远、陈小悦担任主编。总的说来,这套教材在如何兼顾理论研究和实务操作以及如何按专题编排教材内容方面进行了大胆、有益的尝试。同时,每门教材的每一个专题都按照由背景(专题的来龙去脉)、现有研究成果、存在的问题、未来发展以及经典文献解读和主要文献清单组成的模板来组织,加之主编和撰稿人大多是在会计和财务领域长期从事教学和研究的专家学者,有意向读者传达总编、主编和撰稿人突出教材学术性和权威性、力求理论和实务相互贯通的信息。因此,这套教材最适合于我国非应用类会计研究生或全日制学历会计研究生,但对于应用类会计研究生、在职会计硕士课程班学员、公司高层财务或非财务人员继续教育和大专院校会计教师培训来说,也不失为一套首选教材。当然,会计理论工作者也可以将其作为研究会计问题的参考。

一套会计类研究生教材能否成功,归根结底要看被多少所院校选用,在多大程度上影响着会计研究生未来生涯的准备过程,在多大程度上为会计研究生所接受和认可。我国经济全球化和高新技术发展的速度正在加快,我国企业规模也正呈现出日益扩大的态势,越来越多的证据表明,我国未来对高层次人才需求要比对低层次人才需求来得更加强烈。我相信,这套会计类研究生教材一定能够借助这股“需求东风”,一举成功,为我国会计教育、会计实务乃至会计理论的发展作出积极的贡献。



2004年12月1日

编著者自序

该教材系陈小悦、于增彪任总编的会计类研究生系列教材之一。按照最初的约定应该2004年7月交稿，同年10月出版。自约定至今，我曾多次许诺“下月交稿”，而实际交稿时间则到了2006年10月，整整拖了两年！已经说过多次抱歉，再说抱歉显然有虚伪之嫌了！幸亏中国金融出版社诸位同人特别是教材编辑二部王杰华主任的宽容和耐心，不然，我们也许失去这次出版机会。如此拖拉并非完全自己懒惰和低效率，因为手头确实“活儿”多。“接活儿”时总觉得是机会、是资产，对个人、学校和社会都会增加价值，何乐而不为呢！但却忽略了它们同时具有负债的性质——总归要用“交活儿”来清偿！其结果，多项“活儿”同时到期、多家债主同时“催债”，事情演化成谁催得紧就给谁“干活儿”、谁的“活儿”小就给谁“干活儿”，完全超出了自己的掌控能力，可谓“相当被动”。另一个原因就是总想写得像个样儿、有点特色，这几乎是一个超越个人极限而使精神和体力濒于崩溃危险的挑战！迄今为止，还不敢妄说赢得了挑战，我们还在为赢得挑战而孜孜不倦地探索。

那么，何谓“特色”或者“像样儿”呢？

首先，本教材并非开山之作，类似的教材在国内外并不少见。例如，美国安东尼（Robert N. Anthony）的《管理控制系统》从1961年到现在已由McGraw-Hill公司出版了12版，第11版已经翻译成中文，由中国人民大学出版社2004年出版。美国卡普兰（Robert S. Kaplan）的《高级管理会计》从1978年到现在已由Prentice Hall公司出版了3版，第3版已经翻译成中文，由东北财经大学出版社2003年出版。我国余绪缨教授1995年在辽宁人民出版社出版的《管理会计》和1999年在中国人民大学出版社出版的《管理会计》都包括着硕士研究生的教学内容，2005年中国人民大学出版社出版的第2版则明确地分为“本科生用”与“研究生用”两册。还有我国胡玉明教授也在厦门大学出版社出版了《高级成本管理会计》（2002年第1版）和《高级管理会计》（2005年第2版）等。这些教材各有特色，都具有不同程度的原创性，本教材如果重复这些教材的内容，其出版则变得毫无意义。

窃以为，本教材最大特色在于用一个全新而又具有创造性的框架来编排管

理会计内容。大家知道,管理会计由美国人创造,后来风靡其他西方国家,在西方国家企业管理中发挥着重要作用。对我国来说,管理会计属于“舶来品”,但也不得不承认,我国企业管理的理论或实践中也存在着大量的与西方管理会计相同或者相似的东西。因此,在我国管理会计发展至少面临着四种选择:

1. 美国理论 + 美国实践,即管理会计全盘西化。这种选择特别为具有西方教育背景的所谓“海龟(归)”们所热衷,其典型表现就是有些学校直接使用原版教材,而后又没有任何关于在中国企业及其运营环境下如何发展和运用管理会计的补充材料。

2. 美国理论 + 中国实践,即将美国理论与中国实践相结合。这种选择特别为实际工作者和现场或案例研究者们所热衷,有成功案例,但大多数还是两张皮,典型表现是作业成本法和平衡记分卡的应用以及集团公司业绩评价等。

3. 中国理论 + 中国实践,即管理会计全盘中化。这种选择特别为不具有西方教育背景的在国内土生土长的人们所热衷,有成功经验,但大多数代表着落后,其典型表现是成本计算、计划部门和人力资源部门都在搞预算管理等。

4. 美国的理论和实践基础上的中国理论和实践,即所谓具有中国特色的管理会计。这种选择保证了“政治上的正确性”,为相当多的实际工作者和研究者们所热衷,但实际效果却是“说得多,做得少”。

毋庸讳言,这四种选择都不完全可取,原因在于它们都基于中美或中西管理会计的关系立论,很容易受到意识形态、民族情感和个人偏好的影响而失去客观性。因此,我们主张建立一个横跨中西管理会计的框架,作为创造、应用和传播管理会计知识的参照系,为管理会计研究、教学和实践奠定坚实的基础。我们认为,任何组织都是有结构、有层级的;典型的现代组织可分成高层(Top)、中层(Middle)和基层(Operational);这三个层级是一个有机整体,但在管理上每个层级又都有自己的特殊问题需要解决,管理会计就是在解决这些问题的过程中逐渐形成和发展起来的。

高层管理的问题是治理(Enterprise Governance),即如何保持与股东或利益相关者利益的一致性(Conformance or Corporate Governance)和如何制定与实施公司战略(Strategic or Business Governance),与此相适应的管理会计内容包括公司战略、公司社会绩效(CSP)、高管人员业绩评价与激励等。

中层管理的问题是整合(Integration)或目标一致(Goal Congruence),即如何使各层级、各单位和各成员有机连接起来,围绕着组织目标(Organizational Objective)而运作;使各种资源优化组合,用于实现组织目标,最终使

组织成员在达成组织目标的同时,也实现个体目标(Individual Objective),与此相应的管理会计内容包括战略转换、投资评价与控制、预算管理、核算与结算、非财务指标整合、中层管理人员业绩评价与激励等。

基层管理的问题是效率(Efficiency),即如何以最少的投入获得最大的产出,或者以最少的投入满足组织战略的最大需要,与此相适应的管理会计内容包括成本计算与控制、流程改进或再造、基层管理人员及普通员工的业绩评价与激励等。

而与每个层级相应的管理会计内容都具有技术(Technical)、组织(Organizational)、行为(Behavioral)和环境(Contextual)四个维度或特征,其中除技术维度之外,其他三个维度都与文化和历史传统有关。换句话说,国家之间管理会计的区别归根到底在于文化差异和历史传统差异,组织之间管理会计的区别亦然——如果我们承认组织文化是一种亚文化、组织也有其各自的历史传统。

这就是管理会计的框架!

本教材另一个特色就是包括了源于中国企业的原创性案例和发现。我国改革开放以后开始引进西方管理会计,很多企业中都有直接或间接的应用是不争的事实。问题是:在引进的西方管理会计之外以及在改革开放之前,我国是否也有类似的管理会计存在?答案是肯定的,仅有的区别在于中国有自己的表达方式!

自1988年开始,我们先后对山西临汾地区某通用机械厂(现为山西临汾通力机械有限责任公司)、河北邯郸钢铁公司、河南洛铜集团、中石油集团大庆石油管理局、中石化集团中原石油管理局、华北制药集团及其倍达公司、亚新科集团公司及其北京天纬公司、中国中化集团、神华集团黄骅港等近30家企业进行过深入而又系统的实地研究,编写了若干案例,并从中发现:

1. 在基层成本管理方面

(1) 我国企业成本管理通常称为责任成本制度,是以成本为标准的激励制度,而实际上就是美国的标准成本制度,也是最有效地实施低成本战略的工具,其理论依托更倾向于“泰罗制”。

(2) 我国企业实践表明,作业成本制度应用的直接驱动力是实施以利润为标准的激励制度、定价和确定产品品种结构,而不必拘泥于高新技术企业。同时,在制造业企业,作业成本制度在计算直接材料成本和直接人工时,则是最严格的分步法。

2. 在中层整合方面

(1) 我国集团公司整合所使用的基本手段是全面预算管理、会计集中核

算、财务结算、投资控制和相应的激励制度。

(2) 战略作为长远性和整体性目标转化为预算指标的方式,则依次由战略发展部门编制战略规划、生产经营部门编制年度经营计划、财务部门编制预算,从而使战略与预算结合起来,而不像西方教科书上所说的必须以平衡记分卡作为转换工具。

(3) 一家企业预算编制的起点与该企业所处行业竞争的强度和企业所有制形式有关,而不一定就是销售量。垄断性或产品供不应求的企业应该选择产能(量),而两权分离的企业利润甚至每股收益则更为合适。

(4) 将财务与非财务业绩指标整合为一体,系统地予以设置、计量和评价是完全可能的,而并不像超越预算主张的非取消传统预算不可。

3. 在高层治理方面

(1) 我国公司社会责任缺失,不仅是公司高管人员素质低下,更重要的是作为国民经济主体的国有企业或上市公司的业绩考核指标只强调财务方面,因此,发展社会责任会计,按利益相关者设计企业社会业绩考核指标体系,势在必行。

(2) 一家公司的法人治理结构几乎不能脱离该公司所在国家政治上的治理结构,我国大多数公司现在没有,也不可能建立起与西方公司相同的法人治理结构,这无论对财务会计还是管理会计,都是致命的挑战。

4. 在企业内控制度方面

(1) 内控制度实际上是一组经营目标(结果控制标准)和一套用来保障目标实现的程序(过程控制标准),这为管理会计的拓展提供了新的空间。

(2) 在内控制度设计中,平衡记分卡(BSC)可以作为结果控制标准设计的工具,而流程改进或再造(BPI/R)则作为过程控制标准设计的工具。

(3) 按照结果控制标准和过程控制标准设计企业报告系统,不仅将财务会计与管理会计整合起来,而且有可能将内部审计与外部审计、审计报告与内控评价报告,合乎逻辑地整合起来。

上述这些发现,大部分都直接或间接地融入本教材相关专题之中。

本教材主要为会计专业硕士研究生教学而编写,但也可用作财务或会计方向的MBA教学和公司总会计师或首席财务官(CFO)及其他高管人员培训的教材。本教材由于增彪担任主编,负责设计编写大纲和对全书总纂;张双才和赵晓东担任副主编,曾协助主编对全书统稿两次。撰稿人及其承担的任务如下(按姓氏笔画为序):

于增彪 厦门大学博士,清华大学教授、博导,编写专题一

王竞达 清华大学博士生, 首都经贸大学副教授, 编写专题四和专题六

王燕祥 中央民族大学博士, 中国政法大学教授, 编写专题十

张双才 南开大学博士, 清华大学博士后, 河北大学教授、博导, 编写专题八

张黎群 清华大学博士生, 原石家庄铁道学院副教授, 编写专题十

杨公遂 河海大学博士生, 清华大学访问学者, 山东经济学院教授, 编写专题九

刘俊茹 厦门大学博士, 中国中化集团项目经理, 编写专题三和专题五

刘桂英 厦门大学硕士, 河北大学副教授, 编写专题五

赵晓东 清华大学博士生, 编写专题二

袁光华 清华大学博士, 首都经贸大学讲师, 编写专题七

借此, 我们也向选用本教材的教师和学员就如何教与学提供三点建议: 一是除专题一外, 其他专题都至少安排一个案例, 在教学上应突出案例教学, 每个专题大约使用 3 到 6 个课时, 教师阐述原理时间与案例分析时间之间的比例控制在 1:2 或者 1:1 为宜; 二是动员学员分组编写相关案例或者利用互联网和其他教科书收集相关案例, 并用 15 分钟左右的时间在课堂上报告; 三是让学员特别是那些有过实际管理经验的学员, 结合每个专题发表自己的看法, 从而达到学员之间互相学习的效果。

为保证教材质量, 我们曾召开三次研讨会。对于研讨会期间给予我们帮助的河北省注册会计师协会会长张保生先生、石家庄经济学院邢其如教授以及北京国家会计学院和河北东方会计师事务所, 表示衷心感谢。

本教材大多数专题曾在清华大学 EMBA、总会计师方向 MBA、MPAcc 以及国家会计学院举办的中央企业总会计师及其他高管人员培训班的教学中使用, 从学员中收到很多非常有益的反馈意见, 借此表示感谢。

中国金融出版社王杰华主任参与了本教材的提纲设计、内容编排、修改和编辑的全过程, 在每个阶段她都从专业和出版角度提出宝贵意见; 单翠霞女士, 其丰富的编辑经验和不吝心力的精神, 使本教材在内容和形式上美化至极, 在此一并表示感谢。

老实承认, 本教材仍付梓仓促, 加之作者多, 风格与学识各异, 疏漏、重复及欠推敲之处在所难免, 敬请读者不吝指教。

于增彪

2006 年 10 月于清华园

目 录

专题一 管理会计：逻辑与时空	(1)
第一节 引言	(1)
第二节 概念与内容	(2)
第三节 历史演进	(19)
第四节 未来发展	(29)
附录	(36)
专题二 管理会计研究方法	(39)
第一节 引言	(39)
第二节 规范研究与实证研究	(47)
第三节 实地研究方法	(57)
第四节 调查研究方法	(65)
第五节 实验研究方法	(69)
第六节 卡普兰“创新性行动研究”方法	(79)
第七节 未来研究建议	(81)
附录	(84)
专题三 成本管理：历史视角	(91)
第一节 引言	(91)
第二节 美国成本系统	(97)
第三节 日本目标成本制度	(116)
第四节 中国成本研究	(127)
第五节 未来展望	(142)
典型案例	(146)
附录	(159)

专题四 成本管理：战略视角	(166)
第一节 引言	(166)
第二节 战略成本管理的内涵	(167)
第三节 邯钢经验：实施低成本战略的典范	(174)
第四节 平衡记分卡下的成本管理：成本业绩评价	(191)
第五节 体现战略思想的成本管理方法：作业成本法和 目标成本法	(200)
第六节 组织间成本管理	(213)
第七节 未来发展	(217)
典型案例	(219)
附录	(229)
专题五 预算控制	(238)
第一节 引言	(238)
第二节 预算管理系统的的基本框架	(240)
第三节 预算编制	(249)
第四节 预算控制	(271)
第五节 预算反馈	(285)
第六节 未来发展预算管理创新	(291)
典型案例	(307)
附录	(318)
专题六 流程理念下的作业成本制度	(324)
第一节 引言	(324)
第二节 制度背景	(325)
第三节 基本概念	(342)
第四节 作业成本计算	(349)
第五节 作业管理	(361)
第六节 未来发展：流程理念对管理会计的影响	(379)
典型案例	(380)
附录	(402)

专题七 代理人说	(410)
第一节 引言	(410)
第二节 管理会计对代理人说的引进	(416)
第三节 理论框架	(418)
第四节 代理人说的应用	(426)
第五节 未来研究	(435)
附录	(440)
专题八 企业战略业绩评价	(450)
第一节 引言	(450)
第二节 战略理论	(464)
第三节 平衡记分卡理论	(476)
第四节 基于平衡记分卡的业绩评价系统	(486)
第五节 平衡记分卡在政府和非营利组织的运用	(503)
典型案例	(507)
附录	(525)
专题九 转移价格	(536)
第一节 引言	(536)
第二节 定价情景与依据	(551)
第三节 国内转移价格	(558)
第四节 国际转移价格	(566)
第五节 未来研究	(576)
典型案例	(583)
附录	(587)
专题十 环境管理会计	(595)
第一节 引言	(595)
第二节 国外的环境管理研究	(604)
第三节 中国的环境管理会计	(628)
典型案例	(631)
附录	(642)

专题一 管理会计：逻辑与时空

本专题提要 本专题试图从逻辑和时空的角度阐述现代管理会计的整体面貌。除“引言”之外，“概念与内容”一节从管理会计作为信息系统、管理会计作为管理的组成部分以及管理会计的特征三个方面阐明了一个全新的管理会计框架，凸显逻辑推演过程。“历史演进”一节分西方国家和中国来讨论管理会计的历史和现状，其中：将西方工业时代的管理会计发展区分为工厂制阶段和公司制阶段，对于我国企业理解、引进和发展管理会计，具有重要意义；将我国管理会计发展阶段区分为改革前后，改革后又区分为工厂制和公司制以及从成本管理、业绩评价与经济奖惩、集团公司管理控制三个方面描述我国管理会计，是一种新的尝试。“未来发展”一节讨论管理会计的未来状况，从以预算为中心的整合、战略管理会计扩展、内控制度新解和管理会计人文化四个方面讨论了管理会计的未来状况。本专题是理解全书的关键，在学习其他专题时都需要认真研读、参阅。

第一节 引言

这是本教材的首篇，其目的在于通过管理会计的历史、现状和未来说明管理会计的整体面貌或总体框架。按照通常的做法，就是要采用历史方法即以时间和地点为线索来叙述管理会计的来龙去脉。但纯粹的历史方法很有可能将此种叙述的结果变成用大量历史事件或历史人物堆砌起来的流水账，因此，首先，历史方法必须与逻辑方法^①相结合，将历史纳入逻辑，用逻辑来展现历史。其次，采用逻辑方法研究历史，在一般意义上就是要揭示历史事件之间的内在联系（特别是因果联系）以及当事人在这些历史事件基础上形成的多样而又连续的思维运动，即所谓思想史，这当然也适用于管理会计历史研究。最后，在历史、逻辑或二者兼而有之的方法下，回答何谓管理会计的问题也并非易事，在我们看来，它实际上会涉及管理会计的理论与方法，管理会计与相关

^① 马克思在《资本论》中娴熟地运用了历史与逻辑统一的方法，迄今仍有重要借鉴意义。

学科的关系,管理会计实务的发展,组织变革的历史,社会经济制度、文化传统和价值观念的演化等方面。本专题将就此提供一些基本的线索、素材和分析框架,以便有助于读者深入理解管理会计,树立一种新的信念,即学以致用,并在运用中有所发明,有所创造,发展和丰富管理会计知识。

第二节 概念与内容

美国会计学会早在 20 世纪 60 年代就已断言:“会计本质上是一个信息系统。”^①嗣后,美国大多数会计教科书接受了这样的观点,并声称会计信息系统包括财务会计和管理会计两个子系统。20 世纪 80 年代以来,会计信息系统及其运行环境发生了深刻变化,如此理解会计、理解管理会计,显然过于褊狭。这里,拟从以下几个角度讨论管理会计的概念。

一、会计作为信息系统

或许,否认会计是信息系统的观点并不明智。但据我们观察,现代会计信息系统已扩展为至少 6 个子系统^②:

1. 对外报告子系统,即相当于财务会计,是为组织外部的的主要利益相关者(Stakeholders)的决策提供信息的系统。财务会计信息的基本表达形式是资产负债表、损益表和现金流量表(在一些欧盟国家还有增值表)。在操作层面上,财务会计信息系统主要是按照复式记账的原理对一个组织的经济活动按照既定的会计要素进行确认、计量和报告的过程。

2. 对内报告子系统,即相当于管理会计,是为组织内部的各级经理以及普通员工的决策提供信息的系统。与财务会计信息相比,管理会计信息更多地整合了非财务或非货币信息,更多地涉及组织内部各层级、各单位和各个成员。随着战略理论、流程理念和人类行为学说的引进,随着平衡记分卡、作业成本制度、新型预算管理系统等项创新成果的出现,传统管理会计焕发出勃勃生机。

3. 自我约束子系统,即内控制度与职业道德,是为了保障对内和对外报告系统所报告的信息的真实完整以及与所报告信息对应的资产的完整无损,而

^① A Statement of Basic Accounting Theory (1966), Chapter V “Extension of Accounting Theory”, American Accounting Association.

^② 于增彪:《关于会计的另类思考》,载《新理财》,2004(3)。