



中国会计理论研究丛书
ACCOUNTING

THEORY

管理会计与应用专题 (1999)

中国会计学会 编

ZHONG GUO KUAI JI
LI LUN YAN JIU CONG SHU
GUANLI KUAJJI YU YINGYONG ZHUANTI



中国财政经济出版社

中国会计理论研究丛书

管理会计与应用专题

(1999)

中国会计学会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计与应用专题: 1999/中国会计学会编. - 北京: 中国财政经济出版社, 2000.3

(中国会计理论研究丛书)

ISBN 7-5005-4537-1

I. 管… II. 中… III. 管理会计-理论研究-中国-文集
IV. F234.3-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 03928 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dr.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 82626429 82626430 (传真)

涿州市新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 5 印张 118 000 字

2000 年 5 月第 1 版 2000 年 5 月涿州第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 10.00 元

ISBN 7-5005-4537-1/F·4087

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

中国会计学会成立的六个专业委员会，针对我国经济改革与发展过程中出现的前沿和焦点问题，陆续召开学术会议，进行理论研究，取得了阶段性成果，为建立具有中国特色的会计理论和方法体系迈出了可喜的一步。

为了真实地记载我国会计界在某一专门领域的研究进程，便于广大会计理论和实务工作者共享这些研究成果，中国会计学会将陆续编辑《中国会计理论研究丛书》。该套丛书针对各专业委员会每次集中研讨的专题，以与会代表提交的论文为基础，通过深入的讨论、评议、修改、完善，择优录用。

采用编辑出版《中国会计理论研究丛书》的方式，将我国对会计改革中的

前沿和焦点问题进行深入研究所形成阶段性成果奉献给读者，是中国会计学会的一种尝试。鉴于著作者所处的环境、时间和精力局限，书中有些观点难免存在这样或那样的缺点和不足，敬请读者提出批评。

中国会计学会

1999年11月

目 录

面向 21 世纪的中国管理会计 … 孟 焰(1)	
中国管理会计作用：现状与基本出路	
…………… 杨雄胜(12)	
社会经济环境对我国管理会计的影响研究	
…………… 张以宽(25)	
购销比价管理…………… 陈华森(40)	
支持企业战略管理的会计信息系统：系统	
分析和框架设计…………… 傅元略(50)	
社会管理会计：立足社会责任的会计管理	
——关于建立社会管理会计学的建议与	
构想…………… 任蔼堂 喻晓宏(65)	
战略管理会计与企业发展战略研究	
…………… 王棣华(80)	
战略管理会计与战略管理会计信息系统	
…………… 杨 琦 林文彬(90)	
战略管理会计在我国的应用前景展望	
…………… 沈涟波(103)	
关于中国管理会计的职业化问题	

.....	苏文兵(111)
现代成本管理中实证经验的研究	
.....	翟文莹(127)
管理会计在我国应用中存在的问题和解决	
方法.....	王允平 杨 光 田 欣(138)
管理会计若干问题的思考.....	张朝宓(145)

面向 21 世纪的中国 管理会计

孟 焰

21 世纪即将来临，我国会计界在这一历史时刻面临着一系列需要加以研究的重要课题。自本世纪 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都存在着很大的差距。可以说，我国的管理会计近年来既面临着很大的挑战与危机，也存在着极好的机遇和发展前景。本文拟对西方管理会计发展的一些显著变化、我国管理会计研究与应用的现状以及我国今后

开展管理会计研究的发展方向等问题进行较为深入的探讨。

一、西方管理会计发展的一些显著变化

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本世纪 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。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。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。^①

自约翰逊和卡普兰发表了《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 年出版了由其所著的第三版《高级管理会计》一书，该书与 1989 年第二版和 1982 年第一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本量利分析、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，由此也可以看出擅长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、能指导于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^②。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。笔者曾于1992年参加了在英国伯明翰市由英国特许管理会计师协会举办的管理会计学国际研讨年会,会上的中心议题就是管理会计的典型案例分析,与会者发表的有关典型案例研究的论文,引起了各国管理会计学者的广泛关注和热烈讨论。

总的来看,进入本世纪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。

二、我国管理会计的研究与应用现状

从本世纪 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。在本世纪 80 年代初期和中期,我国会计界曾对西方管理会计在我国借鉴和应用的意义进行了广泛而热烈的讨论,但进入本世纪 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:

(一) 学术研究兴趣不高

自进入本世纪 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 8 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约为 71 篇,后者只约占前者的 15%。另一方面,从过去 8 年间在中国大陆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。以中央财经大学为例,在过去 8 年间,每年约有 25 名经过国家统考入学的会计专业研究生毕业,而以管理会计领域作为毕业论文选题的只有 1 到 2 名,并且有几年甚至无人以管理会计为题作毕业论文。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。

(二) 实务界缺乏对管理会计的重视和系统应用

我国自本世纪 70 年代末期从西方引进管理会计知识体系至今约已有 20 年的历史,但令人遗憾的是,近年来我国及国外和

港台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^③;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的重视^④;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^⑤。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问卷调查的结论相同。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列,以便于会计人员借鉴和操作。

(三) 已有的管理会计应用经验亟待系统总结和提高

我国自 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、首钢的包、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。这样不仅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。

三、典型案例研究将是我国未来开展管理会计研究的发展方向

从国外的经验看,国外会计界目前开展的管理会计研究,已将重点明显转移到开展管理会计的典型案例研究,而开展管理会计的典型案例研究,如果没有学术界与实务界的很好配合与协调就难以进行。国外如美、英等国家都有管理会计师协会,协会的成员既来自于会计学术界也来自于实务界,并且国外的管理会计师资格的取得都需要通过严格的考试,即便取得了管理会计师资格后,也需要接受继续教育,从而协会的成员本身已具备相当丰富的管理会计知识。

此外,为了推动管理会计的典型案例分析,美、英等国的管理会计师协会都设有学术研究部,其成员由学术界与实务界人士共同组成。由于上述因素,国外在开展管理会计典型案例研究中,学术界与实务界比较容易沟通,双方的配合与协调也搞得比较好,案例研究也开展得比较普遍,这一点可以从西方管理会计教科书中所附的大量案例中找到答案。并且,美、英等国家的管理会计师协会还设有学术性和实务性的管理会计刊物,如《管理会计》和《管理会计研究》杂志,前者主要侧重于实务经验的介绍,后者则侧重于学术性和理论性研究。近年来,美、英的《管理会计研究》也注重于刊登典型案例研究的文章,这两种专业性杂志在推动西方管理会计的发展,特别是开展典型案例研究方面发挥了重要作用。

我国的情况与西方国家明显不同。我国迄今仍然没有建立起管理会计师协会,也没有一个管理会计专业杂志。

由于我国没有一个将学术界与实务界都包括在内的管理会计职业组织,学术界与实务界沟通的机会不是很多,这就为开展管理会计的典型案例分析带来很大的困难。这表现在,学术界特别是大学的研究人员很难有机会深入到企业中开展调查研究,因而对企业在实际工作中应用管理会计的情况缺乏了解;而实务界对学术界发表的科研成果感到理论性太强,与企业现实情况不相符合,不能有效地解决企业中的实际问题。

管理会计研究在我国出现的问题,已引起我国会计界的广泛重视。为了推动管理会计的研究与应用工作,我国《会计研究》杂志在1997年曾开展了“安易杯”管理会计论文有奖征文活动,这是我国首次开展有关管理会计研究的规模较大的论文征集活动,发表了一批质量较高的论文。中国会计学会在1999年又专门成立了“管理会计与应用专业委员会”,并在当年举办了全国

性的“管理会计与应用专题研讨会”。在中国会计学会 1999 年重点会计科研招标课题中,“管理会计应用与发展的典型案例研究”是取得资助金额最高、课题数目最多的课题。在今年 4 月,中国会计学会“管理会计与应用专业委员会”在中国注册会计师协会的配合下,发起了“中国管理会计典型案例经验总结与研究”的活动。笔者认为,在我国短时间内难以成立独立的管理会计职业组织的情况下,要切实有效地开展管理会计的典型案例研究,中国会计学会与中国注册会计师协会之间的相互合作与协调就非常必要。开展“中国管理会计典型案例经验总结与研究”的活动,将是一次具有重要意义的开拓性尝试。在这次活动中,我国会计学术界将同实务界密切合作,通过对全国不同行业的大中型企业开展典型案例研究,将我国企业应用管理会计的经验加以系统总结并上升为理论,最终目的是要通过这一活动建立起有中国特色的管理会计理论与方法体系。

如果我国会计实务界能够与学术界密切配合搞出一批具有行业特点的、既有理论性又具有较强可操作性的典型案例研究报告,这些典型案例研究报告不仅可以作为各行业企业应用管理会计的样板,具有较强的可操作性,有利于在更多的企业推广应用,而且还可以作为管理会计教科书中的案例,有助于开展管理会计的教学和对会计人员的培训工作,管理会计在我国的研究与推广应用工作可能会有实质性的进展,这将为我国今后深化管理会计研究以及制定管理会计准则打下良好的基础。

注释:

①Johnson, H. T. and Kaplan, R. S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, 2nd edition, Boston, Harvard Business School

Press, 1987.

② Kaplan, R. S., The Role for Empirical Research in Management Accounting, Accounting, Organizations and Society, pp. 429—433, 1986.

③ 孟凡利等:《管理会计应用:现状、问题与应有的改进》,《会计研究》1997年第4期。

④ 暨南大学会计系管理会计课题组:《中国管理会计透视与展望》,《会计研究》1995年第11期。

⑤ 何建平:《管理会计在企业中的运用透视》,《会计研究》1997年6期。

参考文献:

1. Bromwich, M. and Bhimani, A., Management Accounting: Evolution not Revolution, CIMA, London, 1989.

2. Otley, D. T., Management Accounting and Organization Theory, Macmillan, London, 1984.

3. Scapens, R. W., Management Accounting: A Review of Recent Development, Macmillan, London, 1991.

4. Ryan, B., Scapens, R. W. and Theobald, M., Research Method and Methodology in Finance and Accounting, Academic Press, London, 1992.

5. Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R. W., Issues in Management Accounting, Prentice Hall, London, 1991.

6. Emmannuel, E., Otley, D. and Merchant, K., Readings in Accounting for Management Control, Chapman & Hall, London, 1992.

7. Scapens, R. W. and Yan Meng, Management Accounting Research in China, Management Accounting Research, Vol 4 No 4,