

财政部重点会计科研课题系列丛书 (2002)

管理会计应用与发展的 典型案例研究

——一种理论与实践综合的视角

课题管理单位：中国会计学会

课题主持人：冯巧根



经济科学出版社

责任编辑：张建光

责任校对：王肖楠

技术编辑：王世伟

管理会计应用与发展的典型案例研究

——一种理论与实践综合的视角

课题管理单位 中国会计协会

课题主持人 冯巧根

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

中国科学院印刷厂印刷

河北三河新路装订厂装订

850×1168 32 开 12.75 印张 250000 字

2002 年 6 月第一版 2002 年 6 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-3061-9/F·2428 定价：23.20 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

（版权所有 翻印必究）

财政部重点会计科研课题 结项鉴定评审委员会

主 任：冯淑萍

副主任：刘玉廷 周守华

委 员：（按姓氏笔画排序）

王光远	邓飞其	付 磊	冯卫东
冯淑萍	伍中信	刘玉廷	刘永泽
刘光忠	刘仲文	刘明辉	汤谷良
祁怀锦	孙 铮	杨世忠	杨有红
杨雄胜	李玉环	李建发	李 爽
狄 恺	张 蕊	陆正飞	陈毓圭
欧阳电平	周守华	荆 新	郜进兴
姜灵敏	骆家骧	秦荣生	耿建新
夏博辉	高一斌	黄世忠	崔也光
阎达五	盖 地	谢志华	裘宗舜
樊行健	戴德明		

出版说明

为了落实中国会计学会“九五”科研规划，繁荣中国的会计理论研究，中国会计学会组织了财政部 1999 重点会计科研课题研究。本次重点会计科研课题是针对我国会计改革中出现的亟待解决的疑难问题予以立项的，共有 20 个课题项目、62 个课题组中标，课题涉及面广，具有重要的现实意义。

中国会计学会对所有立项的课题进行了严格的跟踪检查。经过历时两年多的认真研究，绝大部分课题组都较好地完成了课题预期的研究任务。自 2001 年 9 月起，中国会计学会组织有关专家分别在北京、南京、南昌、长沙等地召开了六次课题结项鉴定评审会议，与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定，并对每一份研究报告提出了非常具体的修改意见。截止到目前，共有 44 份研究报告完成了修改工作，并通过了结项鉴定。

为及时推广本批课题的理论研究成果，更好地为会计改革与发展提供理论支持，中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告，作为财政部 1999 重点会计科研课题系列丛书予以出版。

“经济越发展，会计越重要”。中国会计学会将以“入世”为契机，与全国广大的会计工作者一道，认真开展会计理论研究，迎接我国会计发展的又一个春天。

中国会计学会

2002 年 4 月 18 日

课题组成员名单

- 课题主持人：**冯巧根（杭州商学院教授）
- 课题组成员：**黄曼行（杭州商学院副教授）
- 王君华（浙江省会计学会学术部主任）
- 陈铁峰（嘉兴学院副教授）
- 刘裕龙（中大股份有限公司高级会计师）
- 任咏恒（天健会计师事务所高级会计师）
- 王建强（中大集团财务总经理）

目 录

导 论	(1)
一、案例、管理会计案例	(1)
二、如何选择管理会计案例	(4)
三、怎样编写管理会计案例	(6)
四、成功的管理会计案例及其评价标准	(9)
五、管理会计案例研究中应注意的几个问题	(12)
附录 1 我国管理会计实施状况的实证分析	(15)
 第一章 环境变迁与管理会计实践	(45)
一、制造环境变化对管理会计的影响	(45)
二、组织结构变化对管理会计的影响	(48)
三、新经济对管理会计的冲击	(50)
附录 1 学习型财务组织——巨化集团公司的管理组织 创新	(53)
附录 2 新经济时代的管理会计：来自传化集团的调查 报告	(62)

第二章 管理会计价值观的创新

- 国内部分企业管理会计实践的思考 (73)
- 一、适应管理会计的发展,实施“价值创新” (73)
- 二、利润库:“价值创新”思想的一个重要体现 (74)
- 三、虚拟价值链:价值链观念的扩展 (75)
- 四、功能创新:管理会计价值观的升华 (77)
- 附录1 海尔的市场链及管理会计思想 (80)
- 附录2 四川长虹“以成本为中心”的竞争战略及其
特色 (89)
- 附录3 以核心竞争力为导向的管理会计——浙江省
专业外贸公司管理会计创新的探索 (99)

第三章 内部市场化机制与管理会计组织建设

- 来自企业实践的思考 (108)
- 一、内部市场化机制的内涵与功能 (108)
- 二、内部市场化机制在管理会计中的体现 (111)
- 三、内部市场化条件下管理会计创新的特殊性 (113)
- 四、完善内部市场化机制,优化管理会计组织结构
..... (116)
- 附录1 浙江省部分企业设置管理会计机构的情况
调查 (119)
- 附录2 财务费用承包责任制——浙江省轻纺集团
公司的财务创新 (129)

第四章 预算管理与企业战略

——来自部分企业实践中的理性思考·····	(136)
一、预算管理中的若干理论问题·····	(137)
二、预算管理体制的构建·····	(150)
三、预算管理的重点及模式·····	(157)
四、强化预算管理工作的战略思考·····	(166)
五、适应网络、信息技术发展,加快推进电子预算 的进程·····	(173)
附录1 全面预算管理与经济责任制的结合 ——杭州钢铁集团公司的降本增效之路·····	(176)
附录2 “真实诱导预算法”的应用·····	(184)
附录3 中国新兴铸管(集团)有限公司预算管理 实践·····	(193)

第五章 经营者激励方式的选择

——国有企业期权激励的实践与探索·····	(205)
一、期权激励:管理会计激励机制的创新·····	(205)
二、股票期权激励的目的与作用·····	(208)
三、期权激励在我国的应用·····	(210)
四、股票期权激励模式的优化·····	(214)
附录1 经营者激励机制的构建 ——来自国有企业的调查报告·····	(216)

第六章 竞争战略与成本管理

——竞争性成本管理实践的思考·····	(239)
一、竞争战略及其发展·····	(239)

二、价格战与低成本战略：一种博弈论的视角·····	(242)
三、彩电价格战的利弊得失·····	(247)
四、竞争成本管理：基于竞争战略的成本创新·····	(251)
五、竞争成本管理：一种微观经济学与战略 管理学综合化的产物·····	(252)
六、竞争成本管理的一般描述·····	(257)
七、竞争成本管理的创新与发展·····	(261)
八、小结·····	(266)
附录1 浙江国光集团的竞争成本管理·····	(267)
附录2 美菱的科技驱动型成本管理·····	(283)
附录3 价值工程在企业成本管理中的应用研究·····	(295)

第七章 低成本扩张的财务战略

——管理会计实践的重要领域·····	(303)
一、低成本扩张战略的特征·····	(303)
二、低成本扩张的战略之一：外延型扩张战略·····	(305)
三、低成本扩张的战略之二：内涵型扩张战略·····	(316)
四、低成本扩张中的风险·····	(322)
五、围绕低成本扩张，强化企业战略管理·····	(326)
六、结束语·····	(329)
附录1 大型国有企业集团出资者财务管理新模式 ——浙江中大集团国资授权经营的实践与 探索·····	(331)

第八章 资本经营与管理会计结合

——管理会计发展的新思路·····	(348)
一、资本经营：一种管理科学的经营方式·····	(349)
二、管理会计在资本经营中的作用·····	(351)
三、经营方式转变促进着管理会计理论与方法的创新 ·····	(354)
四、管理会计必须与企业资本经营相结合·····	(362)
五、结束语·····	(371)
附录1 资本经营与财务创新——来自东方集团公司 的调查报告·····	(372)
后记·····	(386)
主要参考资料·····	(388)

导 论

案例研究正成为一种趋势，它推动着管理会计研究的新发展。管理会计理论与实践表明，具有行业特点的、理论性与操作性兼备的管理会计案例，不仅可以为不同行业的企业提供应用的样板，促进管理会计先进经验与方法的广泛传播和应用，而且还可以作为管理会计教科书中的案例，推动管理会计的教学改革和提高财会人员素质。

一、案例、管理会计案例

案例一词来源于英语“Case”，原意为情况、事实、实例等；但译成中文后，不同的领域翻译的意思有所不同：在医学上译成病例；在法律上译成判例；在军事上译成战例；在企业管理上译成个案、实例、案例等。我们认为，在管理会计上译成案例较为妥切。查汉语词典，所谓案例是指“某种案件的例子”。典型案

例则是指具有代表性的事件或例子。

由于现代管理会计理论与实践相脱离的现象越来越突出,美国学者卡普兰曾撰写《管理会计的相关性消失?》一文阐述这种脱节的状况。于是,会计界自20世纪80年代以来展开了一场如何解决管理会计理论与实践脱节,如何根据新的经济环境和现实需要改进现有的管理会计的争论,并在美、英等国引发了一场“案例研究”的革命。从国外的经验看,国外管理会计界目前的管理会计研究已将重点明显转移到实证与实地研究上,即注重典型案例的研究。我国从70年代末,在引进并总结国内以责任会计为主要内容的会计理论与方法的基础上,不断发展了具有中国特色的管理会计,今后中国的管理会计将本着实用性的原则,更多地朝着实地研究——典型案例研究的方向发展。

与管理会计案例比较接近的是财务管理案例。财务管理案例较早起始于教学,1918年前后,美国哈佛大学管理学院的教师开始在课堂上讲授企业实际事例,让学生讨论。这是财务管理案例的雏形,当时尚未形成文字材料,也不是一种固定的教学方法。1920年,该校受到洛克菲勒财团的资助,进行新的教学方法实验,由此开始调查、编写教学案例,并进行试用。教学案例的编写由粗到细,由简单到复杂,逐渐成熟起来,案例教学也成为一种独特的教学方法。而管理会计案例的形成则要稍晚于财务管理案例,大约从80年代中期开始受到重视;90年代以后,以哈佛大学管理学院为代表的管理学家开始出版相关的管理会计案例方面的著作,使管理会计案例研究上升到一个新的高度。

从共性上看,案例的分类标准有若干种,一是按案例的功能,分为描述性案例和分析性案例。描述性案例通常是将企业应用管理会计的情况,原原本本地、具体生动地描述出来,它展示

的是一种示范的业务案例。这种案例提供了一种管理会计的样本，便于相关企业学习与应用。分析性案例是指在描述过程中既记叙情况，又隐含一定的问题，通常用以教学，即作为教学案例使用。描述性案例和分析性案例事实上是很难截然分开的。一个描述性案例不可能没有一点不需要分析的问题，而分析性案例则肯定要在对事实详细描述的基础上展开，所以这种分类是相对而言的。二是按案例的范围，分为专题性案例和综合性案例。专题性案例是针对管理会计中某一问题编制的案例，如价值成本管理案例、竞争成本管理案例、管理会计机构设置方面的案例等。综合性案例是针对管理会计中某几个有关联的问题或整体性问题综合编制而成的案例，如责任会计案例、股份制企业管理会计案例等。专题性案例和综合性案例也是相对而言的。三是按案例所用的分析方法，分为定性分析案例、定量分析案例和定性与定量相结合的案例。由于单纯的定性和单纯的定量均不符合实际，因此通常采用的形式是定性与定量相结合的案例。

从上述分类可以看出，案例研究的种类并非截然分离。譬如，哪些实务被认为是新发展而应该对有关问题进行演示性的分析案例研究，哪些实务应作为现存程序而应该进行描述性案例研究，并不存在明确的划分标准。再者，从案例研究的角度考察，对案例的探索或者解释也不是截然分开的。探索性研究被认为用于概括最初的思想，而这种概括又可成为解释管理会计实践的基础。尽管如此，这些分类对于理解案例研究的目的和范围仍是十分有用的。

案例研究在管理会计中的应用从大的方面说属于实证研究的一种。在我国，理论研究一贯强调联系实际、注重调查研究和“解剖麻雀”，因此，案例研究在我国管理会计研究中的应用具有

良好的基础。我国管理会计界可以将案例研究作为一种实用的研究方法，有意识地加以运用，以丰富我国管理会计的理论和方法体系，提高企业管理科学的水平。

二、如何选择管理会计案例

在战略管理中，企业为了获得竞争优势，需要分析自己的战略态势，而找出保证获得成功的关键因素需要借助于各种案例分析来进行，其中管理会计案例占有重要地位。管理会计案例反映了企业价值管理的现实情景、所出现的矛盾与冲突、所应用的各种数据，以及案例编写者所试图反映的管理会计理念。选择管理会计案例要考虑适用对象的广泛性，要兼顾典型示范、应用实际、现实新颖、适合国情，并具有一定的理论价值。

在过去的 10 多年中，西方一些国家的管理学者相继引入社会学、经济学中的案例研究法进行管理会计研究，如行为理论、代理理论、激励理论等，在形成的各类价值管理方面的案例中，以有关管理会计的案例研究居多。现阶段，管理会计典型案例研究主要集中在以下几个方面：

1. 关于公司竞争战略的研究。

某一公司在其发展的各个阶段如何选择筹资战略、投资战略、分配激励等战略，企业的内外部环境如何影响这些战略，企业应采取哪些措施提高企业核心竞争力，并采用哪些手段整合和配合这些战略，以获得持续的竞争优势。

2. 关于公司低成本扩张的研究。

在这项研究中，国内企业主要以兼并为典范。管理会计视角的兼并将研究重点放在战略性的价值管理方面。譬如，以某一兼

并获得成功的公司为案例,需要研究该公司的兼并策略、竞标成功的经验、财务与非财务信息在其中所起的作用、兼并以后的财务处理和会计实务发展。类似的还有关于公司合并、分立、破产的研究等。

3. 管理会计某一领域的研究。

其中包括:组织结构变迁、价值链管理等对管理会计实务的影响;信息技术条件下转移价格的研究;竞争成本管理、竞争价值工程的研究,等等。

4. 企业流程再造方面的研究。

随着新经济的全面深入发展,网络、信息技术已成为企业管理不可或缺的重要手段,传统的管理会计范式将面临新的挑战。根据哈默的“企业再造”理论,研究总结企业价值管理中流程再造的典型案例,对于推动管理会计创新及有关新方法的应用具有十分重要的意义。

当前,比较热门的管理会计案例研究还有:(1)以预算控制为核心的管理规划研究;(2)以发挥经营者潜力为目的激励与约束机制研究;(3)大中型企业资本经营与管理会计应用结合问题的研究;(4)核心竞争力管理会计问题的研究;(5)网络时代的管理会计创新研究;(6)跨国经营方面的管理会计问题的研究;等等。在这些案例研究中,要注意选择那些成功或失败企业有代表性的经验教训加以研究。当前,随着全球经济一体化步伐的不断加快和中国加入 WTO,许多企业,尤其是一些国有企业的效益波动非常大,通过选取其中的典型企业进行研究,揭示管理会计在企业成功与失败中的作用,有着十分重要的现实意义。此外,在诸如企业破产、购买与兼并,产权关系与财务改革,企业与业绩评价,提高预测、决策职能作用等方面,也迫切需要深入

开展典型案例研究。

三、怎样编写管理会计案例

管理会计典型案例研究是一项十分复杂、难度很大的系统工程。综观国内外有关此案例研究的实例（如国内的《管理世界》、《经济管理》、《会计研究》等期刊），其研究类型大致有以下几种：（1）三步式。包括：有关各方介绍；管理会计应用过程分析；评述（或评论）。（2）四步式。包括：公司历史概况；公司业务范围及现状；管理会计的某种方法在公司中的应用；评述。（3）五步式。包括：经济背景分析；财务与会计环境；管理会计应用于某工程项目的过程；公司管理会计业务概况；评述。无论是上述的三步式、四步式或五步式，均可以发现管理会计案例的编写有一定的格式；无论形式有何不同，但以下这些基本环节则往往是不可或缺的，即：

1. 案例标题的设计。

案例的标题没有绝对的标准，研究人员可以灵活选择运用，如可以以企业的名称加关键词作为标题，也可以直接以案例内容作为标题，或者将企业名称和案例内容结合起来作标题。基本的一点是必须突出管理会计的特点，反映所研究案例的精神实质。

2. 案例正文的布局。

相对于其他案例，管理会计案例更注重有用性，其正文的写作比较灵活，可以是前述的两段式，也可以是三段式或四段式等。但在内容写作上必须体现简捷、明快、易读，具有指导性和参考性等特征。

3. 基本情况介绍。

这是管理会计案例的核心内容。其表述方法大致有以下几种：一是按时间顺序安排；二是按事物类别安排；三是按混合方式安排。

4. 评议或评价。

即对企业管理会计中的某一核心事件做理论分析与概括，它要求理论分析与现实事件相联系，能从事件中得出经验教训，给人以启发或某种借鉴意义。

5. 附录。

附录主要阐述与管理会计案例相关，但又没有列入案例正文的一些相关资料。这些相关资料虽然不是案例的主要内容，但对正确理解案例、讨论案例均有帮助。附录要为正文服务，做一些补充说明。

编写管理会计案例的基本要求是：必须是合理有效的、值得推广的、高质量的案例。这些案例可以是在对有关企业单位和相关部门进行广泛调查研究的基础上编写出来的，也可以是根据国内外报刊、杂志上的文章、公告以及资料等改编而成的。这里要特别强调的是，将国外优秀的管理会计案例嫁接到我国企业的具体实践中来，并对其加以整合、加工改造，编写出符合我国国情的管理会计案例十分重要。总之，管理会计案例研究是包括若干步骤的一个过程，研究人员需要多次重复如下这些步骤：

(1) 理论准备。管理会计案例研究将会受一定的理论——如会计学、经济学、金融学等的支配，研究者应与案例有关的各种理论了解清楚。在案例研究过程中可能还会不断引入其他的理论，甚至发展新的理论。研究性案例往往带有一定的主观性，研究者所依据的理论可能会影响其案例研究的观点和方式。资深的管理会计研究者在案例研究中常具有优势，因为理论水平的高低