

管理会计研究

—— 资金运用管理论

许亚湖/著



中国财政经济出版社

管 理 会 计 研 究

——资金运用管理论

许亚湖 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计研究: 资金运用管理论 / 许亚湖著. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 12

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6507 - 0

I. ①管… II. ①许… III. ①管理会计 - 研究 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 296805 号

责任编辑: 陈志伟

责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 孙俪铭

版式设计: 董生萍

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 17.5 印张 270 000 字

2016 年 1 月第 1 版 2016 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 45.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6507 - 0/F · 5240

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492、QQ: 634579818

前言

2014 年我国管理会计理论研究和应用进入了一个崭新的阶段。2014 年 10 月,财政部根据《会计改革与发展“十二五”规划纲要》,制定发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,明确规定了全面建设管理会计体系的指导思想、基本原则、总目标、相应的任务、具体措施和工作要求。探讨管理会计的基本概念和原理,构建现代管理会计理论体系,是目前和今后一段时期管理会计体系建设的主要工作任务。在全面推进管理会计理论体系建设中,研究者们要积极创新管理会计理论和方法,发挥理论对实务的解释和指导作用,为管理会计应用提供理论支持和方法引导,充分满足我国经济转型升级和会计深化发展的迫切需要。

自从 1952 年管理会计名词和最初的体系出现,就对传统的会计系统和财务管理体系产生了深刻的影响。新出现的管理会计与已有的会计和财务管理两大系统之间是什么样的关系,引起了研究者们的关注。长期以来,一般认为,管理会计是会计管理发展到一定阶段的产物,是从传统的会计系统中分离出来的、与财务会计并列的一种会计。有关教科书上也就管理会计与财务会计的联系与区别做了大量的描述。在持并列观的教科书上,中外学者大多认为管理会计与财务会计在核算内容、资料来源、服务对象等方面存在联系,在核算的主要依据(约束条件或核算要求)、侧重点或关注重点、服务对象、信息目的、核算的时空、采用方法等方面有所区别。这一管理会计与财务会计并列的认识实际上没有将管理会计与财务管理相挂钩。

笔者在 20 世纪 90 年代就管理会计、财务会计和财务管理的基本内容进行了比较,在构建会计专业课程体系的研究中发现管理会计实际上是从传统的会计系统和财务管理系统中分离出来的,与财务会计和没有包括管理会计内容的财务管理相并列的会计。根据管理会计所包括的量本利分析、投资决策分析、责任会计和成本控制等内容,1993 年笔者在中国会计学会和中国成本研究会联合主办的《会计研究》杂志上撰文明确提出了“管理会计实际上就是资金运用的管理”的观点。1997 年 7 月由美国会计学会主办,清华大学、上海财经大学和中国会计教授会共同承办的“中国会计问题国际研讨会”在清华大学召开。笔者有幸参加了这次会议,与中外会计学界的专家学者们在一起就会计改革、会计教育等问题展开讨论,在谈到会计专业课程设置问题时阐述了笔者的“管理会计是资金运用管理”的观点,使这一观点具有了一定的国际影响。

1998 年国际会计师联合会 (IFAC) 提出新的管理会计定义,在这一定义中强调资源的有效运用和实现组织增值的目标。新的管理会计定义中的资源运用的内容实际上就是企业资金运用管理的内容。从 1952 年世界会计师联合大会正式提出“管理会计”名称到 1998 年 IFAC 的这一新定义的推出,标志着“会计师们对管理会计职能转换的认识发生了变化”,“给我们开创了一个新的起点”(Paul A. Sharman, 2003)。可以这样认为,由传统的管理会计的认识到管理会计新定义的出现是管理会计发展史上的一次重大转变。

笔者在 1993 年至今的时间内,对管理会计的相关内容进行了研究。本书将过去的相关研究成果与近年来的新的研究成果相结合,对有关研究成果进行了整理、修改和挖掘工作,提升有关理论研究成果的价值,较为完整地表达笔者对管理会计的多方面和系统的认识,为全面建设管理会计体系提供了新的思路和进一步

的研究成果。本书对以资金运用管理为特征的管理会计范式、演变和挑战、边界和基本内容及预算管理、产品成本核算、企业绩效评价、战略成本管理和价值网战略成本管理等阐述了新的见解，首次将管理会计发展过程划分为管理会计 1.0 时代、管理会计 2.0 时代和管理会计 3.0 时代三个时期。全书共分 12 章。在各章的安排上是，前三章对管理会计范式、演变过程和面临的挑战、边界和基本内容进行了系统阐述，第四章至第八章就管理会计从时间上划分涉及的全面与超越预算管理、企业成本及产品成本核算、作业成本法与资源消耗会计、人力资源和环境成本会计、企业业绩评价等进行阐述，第九至十二章主要是从战略层面对管理会计问题进行的研究，具体包括战略成本管理基本要素、战略成本分析方法、成本战略决策及成本战略和实施、价值网战略成本管理和基于风险管理的企业成本管理等内容的研究。

在本书的出版过程中，得到尹国俊先生和中国财政经济出版社的大力支持和帮助，在此表示感谢！

许亚湖

2015 年 8 月 18 日

Introduction

The research and application of management accounting theory in our country entered a new stage in 2014. In October 2014, the Ministry of Finance in accordance with "The Twelfth Five Year Plan for the Reform and Development of Accounting", formulated and released the "Guiding Opinions on Comprehensive Promoting the Construction of Management Accounting System", to clearly define that the guiding ideology, basic principles, the overall objectives, the corresponding tasks, specific measures and work requirements of comprehensive construction management accounting system. To discuss the basic concepts and principles of management accounting, and to construct the modern management accounting theory system, which is the main task of the management accounting system construction in the present and the future. In the comprehensive promotion of management accounting theory system construction, the researchers should actively innovat management accounting theory and methods, play a role in the interpretation and guidance of theory to practice, to provide theoretical support and guidance for management accounting application, and fully meet the urgent needs of our country's economic transformation and deepen development.

Since appear of the 1952 of management accounting terms and the original system, it has a profound influence on the traditional accounting system and financial management system. The between the systems of management accounting of new appear and the two systems of the existing accounting and financial management is what kind of relationship, causing the researchers' attention. For a long time, it is generally think that management accounting is the product of the development of accounting management to a certain stage, is a kind of accounting which is separated from the traditional accounting system, and parallel accounting

and financial accounting. The relevant textbooks describe that the relation and difference between management accounting and financial accounting. In the textbook on the view of the parallel, the Chinese and foreign scholars think that existence relation about the management of accounting and financial accounting in the accounting content, data sources, service objects, etc., and existence the difference about the main basis of the accounting (constraints or accounting requirements), focus, service object, information purposes, the time and space of accounting, the use methods and other aspects. The view of the parallel about management accounting and the financial accounting does not actually have contact with the management accounting and financial management.

The author compares the basic contents of management accounting, financial accounting and financial management in 1990s, and finds that management accounting is actually separated from traditional accounting system and financial management system, the parallel accounting of the financial accounting and the financial management that not include management accounting, in the study of the construction of accounting professional course system. According to the management accounting that including the volume cost profit analysis, investment decision analysis, responsibility accounting and cost control etc., in 1993 the author in China Accounting Society and China Cost Research Society will jointly organized the Accounting Research Journal writ to clearly put forward the view of "management accounting is in fact the funds use management". In July 1997, "the International Seminar on Accounting Issues in China" by the American Accounting Association, Tsinghua University, Shanghai University of Finance and Economics and Chinese Accounting Professors Association will jointly undertake, held at Tsinghua University. I had the good fortune to attend this meeting, with the Chinese and foreign experts and scholars in the field of accounting reform, accounting education and other issues to discuss, when it comes to discuss the issue of accounting professional course stated the author's view of "management accounting is the use funds management", so that this view has a certain international influence.

The new management accounting definition proposed by the International

Federation of Accountants (IFAC) in 1998, which emphasizes the effective use of resources and the goal of achieving the organization's value added in this definition. The contents of the resource utilization in the new management accounting definition are actually the content of the enterprise fund use management. From 1952, the world accountants joint assembly formally proposed "management accounting" name to 1998 the launch of this new definition of IFAC, marked the "accountants are recognizing the shift in management accounting", "has give us a starting point" (Paul A. Sharman, 2003). It can be considered that traditional management accounting to the emergence of new definition of management accounting is a major change in the history of management accounting.

For a period of time that from 1993 to today, the author has carried on the research to the relevant content of the management accounting, and the results of the study are reflected in some academic papers. This book combines that the past relevant research results, management accounting course content and new research results in recent years, the relevant research results be arrangement, modified and excavated, improve the value of theoretical research results, more complete expression of the author's understanding of the management of accounting, and to provide new ideas and further research results for comprehensive construction management accounting system. This book elaborates new opinion that the management accounting paradigm, evolution and challenges, boundaries and basic content, budget management, product cost accounting, enterprise performance evaluation, strategic cost management and value network strategic cost management, etc., that with characteristics of the fund use management, for the first time dived into three periods that times 1.0, times 2.0 and times 3.0 about the development of management accounting. The whole book is divided into 12 chapters. The arrangement of each chapter is that in the first three chapters, system elaboration of the management accounting paradigm, the evolution process and the challenge, the boundary and the basic content; the fourth chapter to the eighth chapter on the comprehensive and beyond the budget management, enterprise cost and product cost accounting, activity based costing and resource consumption accounting, human resources and environmental cost accounting,

enterprise performance evaluation, etc. on the division of management accounting in time; the ninth chapter to twelve chapter is the research on the basic elements of strategic cost management, strategic cost analysis method, cost strategy decision, cost strategy and implementation, strategic cost management based on value network and enterprise cost management based on risk management.

In the course of the publication of this book, Mr. Yin Guojun and China Financial and Economic Publishing House give the strong support and help; thank them very much in this!

Xu Yahu

August 18, 2015

目 录

前言

第一章 企业管理会计范式的反思、创新与变革	1
第一节 管理会计范式划分与争议	1
第二节 管理会计对象与人员层次类型	6
第三节 管理会计范式的创新与变革	11
第二章 管理会计的演变与挑战	15
第一节 管理会计的演变	15
第二节 在管理会计 3.0 时代应对所面临的挑战	23
第三章 管理会计的边界与基本内容	31
第一节 管理会计的边界	31
第二节 管理会计的基本内容	40
第四章 预算及其管理问题研究	43
第一节 预算及其管理的基本原理	43
第二节 预算管理的研究情况	52
第三节 综合经营计划、全面预算和超越预算管理问题	59
第五章 企业成本及产品成本核算理论	73
第一节 企业成本的概念、特性和分类	73
第二节 企业产品及其成本的界定	79
第三节 产品成本核算问题	83

第四节 费用化成本问题研究	92
第六章 作业成本法与资源消耗会计问题	101
第一节 作业成本法问题研究	101
第二节 资源消耗会计问题研究	112
第七章 人力资源和环境成本会计问题研究	137
第一节 人力资源成本会计概述	137
第二节 人力资源成本会计核算研究	144
第三节 企业环境与外部环境成本会计的概念	153
第八章 企业业绩评价的构成要素问题研究	164
第一节 企业业绩概念和业绩评价构成要素的探析	164
第二节 企业业绩评价的主体、客体、目标和方法要素	168
第九章 战略成本管理概念及其基本要素问题	178
第一节 企业战略成本管理概述	178
第二节 基于公司治理的战略成本管理主体要素	188
第三节 企业战略成本管理目标要素	193
第四节 企业战略成本管理的分析方法体系	198
第十章 成本战略分析方法研究	203
第一节 企业成本战略因果关系分析法原理	203
第二节 战略价值链、成本动因和 PEST 分析法的结合	209
第三节 企业成本战略决策的比较分析法原理	215
第四节 战略定位分析法的研究	221
第十一章 成本战略决策、成本战略和实施问题	229
第一节 企业成本战略决策的基本原则	229
第二节 企业的基本成本战略	234
第三节 企业成本战略实施方法	241

第十二章 价值网战略成本管理和成本管理风险问题	245
第一节 价值网战略成本管理问题	245
第二节 基于风险管理的企业成本管理问题	255

第一章 企业管理会计范式的反思、创新与变革

管理会计范式问题是管理会计研究一个重要基础理论问题。长期以来,在管理会计的定义、对象、方法等问题上存在一些争议和模糊认识。本章对管理会计定义、对象、方法和人员等范式问题进行深刻反思,对管理会计范式做出更明确的阐释和对管理会计范式变革问题进行探讨。在管理会计发展过程中,要进行范式的创新与变革。

第一节 管理会计范式划分与争议

一、问题的提出

自从 1952 年在英国伦敦的世界会计师联合大会上首次提出“管理会计”这一名词和有了比较正式的体系至今,已经过去了 60 多年时间,在这一期间发生了不少重大的范式创新与变革。我国从 20 世纪 80 年代开始大量介绍和引进管理会计的理论至今已有 30 余年的时间了。虽然我国对管理会计相关理论引入较晚,但在实践中还是采用了一些符合管理会计定义所涉及的方法。从 20 世纪 50 年代至今,先后采用的本土和引进与本土具体情况相结合的方法主要有班组核算、经济活动分析、资金成本归口分级管理、成本核算新方法、责任会计、定额或标准成本制度(如宝钢集团所采用的方法)、本量利分析与相关经营决策、经济效益的分析考核、市场机制成本否决(如河北邯郸钢铁公司采用的方法)、全面预算管理、平衡计分卡绩效评价方法、作业成本法、EVA(经济增加值)经营考核制度(如国务院国资所属企业采用的方法)等。在一些大型企业中,如国家开发银行、中国电信、中石化、

北汽福田、三一重工等一批企业专门设置了管理会计机构职能部门或工作岗位。中国会计学会在 2012 年学术年会综述中提到,“管理会计作为会计学的重要分支,目前正越来越受到理论界和实务界的关注”(陈红等,2012)。我国财政部在 2013 年发出了关于全面推进管理会计体系建设的指导意见的征求意见稿。2014 年 10 月 27 日,财政部根据《会计改革与发展“十二五”规划纲要》,制定发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,明确了管理会计体系建设的指导思想和基本原则、管理会计体系建设的总目标、相应的任务、具体措施和工作要求。

美、英等国家的管理会计组织,主要通过发布管理会计理论研究成果、案例示范、管理会计公告等方式发展管理会计。值得关注的是,美国的管理会计师协会长期致力于管理会计的理论研究和方法应用的推广工作,该组织对管理会计的应用情况进行调查、推广资源消耗会计、主办管理会计期刊和在国内外(包括中国在内)组办学术研究会议等。面对这样的局面,深入开展管理会计范式问题的研究,对明确管理会计的内涵与外延、指导管理会计实务是很有必要的。本章所研讨的管理会计本质、方法、对象、主体和范式变革问题,有些是过去曾经讨论但未形成一致认识、却是与现在全面建设管理会计理论体系密切相关的和需要解决的重要管理会计的基础理论问题。

二、企业管理会计范式的广义与狭义之分

企业管理会计范式(paradigm)是指人们关于管理会计活动的一般认可的模型或模式。企业管理会计范式的确定涉及到管理会计的本质,本质又是通过定义来反映的。尽管人们对管理会计的定义还存在一些不同的见解,也有学者认为管理会计定义问题的研究还处于探索阶段,但一般还是认为管理会计有广义与狭义定义之分。在 20 世纪 50 年代至今,国内外一些学术组织和学者大多持狭义管理会计的观点,如我国的李天民(1984)、汪家佑(1987)和温坤(1989)等学者的观点。狭义管理会计的观点强调在组织内部进行财务与非财务信息的收集、加工、分析和报告,为内部管理层服务的过程,如查尔斯·T. 亨格瑞等(2009)认为,“管理会计计量、分析和报告财务与非财务信息,帮助管理人员做决策以实现组织目标”(Charles T. Horngren, et al.)。广义的管理会计定义出现在 20 世纪 80 年代及以后的时

间里。1982年英国成本与管理会计师协会将管理会计的范围扩大到除审计以外的内容,包括财务会计、成本会计和财务管理在内,既对管理当局提供所需的信息,又对企业外部有关方面提供信息,是大管理会计的认识。1981年美国管理会计师协会(即当时的国家会计师协会)在发布首个管理会计公告中,对管理会计所下的定义是:“确认、计量、积累、分析、提供、解释、沟通管理者在规划、考核与控制组织以及确保资源的合理利用与责任中使用的财务信息的过程。管理会计还包括为股东、债券人、监管机构和税务机构等非营利群体编制财务报告。”美国管理会计协会的这一定义中包括了狭义管理会计与财务会计的内容。在这一定义发布后,美国管理会计师协会又根据管理会计领域发生的巨大变化,在2008年提出了管理会计的新定义,并解释了新定义产生的背景、提出的过程和建立新定义所使用的标准和理论基础。美国管理会计师协会发布的新定义是:“管理会计是一种深度参与管理决策、制订计划与绩效管理系统、提供财务报告与控制方面的专业知识以及帮助管理者制定并实施组织战略的职业。”在制定这一定义的过程中,美国管理会计师协会强调管理会计师应从以交易与合规为导向向以战略合作为导向转变。这一定义中也是包括了狭义管理会计与财务会计的内容的管理会计定义。

由于在管理会计定义的认识上存在狭义与广义的定义,为了讨论的方便和求同存异,笔者认为,可将大会计按其实际涉及的内容分为按会计准则要求提供内、外部各有关方面需要的财务信息的财务会计、以筹集资金和收入分配的管理为内容的财务管理和以资金运用管理为基本内容的狭义管理会计三部分。笔者所界定的财务管理是对资金筹集活动和由于资金筹集而进行的与投资者、债权人之间的资金分配活动的管理。企业将筹集的资金就交给经营者使用。那么,狭义管理会计就是对交付使用资金进行包括投资和耗费的资金运用管理的会计。笔者所界定的狭义管理会计是基于1993年笔者的“管理会计是资金运用管理”的认识而确定的。以下所讨论的内容涉及的是狭义的企业管理会计内容。

三、企业管理会计范式之争

关于管理会计的范式,我国学者讨论的主要观点有:信息处理系统观

(如李天民, 1984; 余绪缨, 1994)、会计分支观(如汪家佑, 1987; 温坤, 1989)和管理活动或过程观(如孙茂竹等, 1999)等。国外不少研究者将狭义管理会计描述为一个数据处理过程(如美国会计学会, 1966; 罗伯特, 1982; 查尔斯·T. 亨格瑞等, 2009)。这些观点在信息处理和满足企业内部管理人员的需要的认识上, 不论哪种观点的表述都是一样的, 有的观点还有参与企业经营管理的认识。从狭义的管理会计的内容上看, 管理会计侧重于对未来的预测、决策和计划, 以及对现在的控制、对过去的考核和对内提供报告, 这些也被认为是区别于财务会计的特点, 财务会计侧重于反映过去和对外报告。现在的问题是, 目前的财务管理内容也涉及对未来的预测、决策、计划、对现在的控制和对过去的考核, 在管理职能上管理会计与财务管理之间又不存在区别。管理会计与财务管理的区别何在, 是需要明确界定的。管理会计与财务管理的主要区别就在对象上, 前者的对象是资金运用, 后者从狭义上看是资金筹集和收入分配。关于资金运用这一对象的认识, 在归属管理会计与财务管理的问题上存在争议, 争议的焦点是是否包括投资的内容。在目前有关管理会计定义的表述内容中, 还缺少管理会计的对象、管理者的表述, 在范式的认识上存在不够清楚的问题。由于管理会计范式认识的模糊性和与财务管理在有关内容上存在的共有性, 致使在管理会计的边界与本质的确定上出现困惑。

从管理会计的实际内容上看, 不论管理会计定义是表述为信息处理系统还是管理工作, 在“管理”的性质上并没有区别, 信息系统实质上就是一种以信息为对象的管理活动。讨论管理会计是否为管理活动, 很重要一点是明确“管理”的含义。“管理”一词在学术上也存在一些不同的解释, 如诺贝尔经济学奖获得者赫伯特·西蒙(Herbert Simon)认为“管理就是决策”, 法约尔(Fayal)等人认为“管理, 就是实行计划、组织、指挥、协调和控制”等。我国学者一般认为管理是计划、组织、领导和控制, 也有学者认为“所谓管理, 就是人类为了使系统的功效不断提高所从事的一系列活动”、“管理是一种为实现目的而采取的组织协调方法与活动”。一般认为企业管理的对象主要是人、财、物、时间和信息, 企业管理需要对这些对象进行计划、组织、协调和控制等。从管理会计的“管理”二字和基本内容——预测、决策、预算、控制和考核上看, 管理会计就是为实现一定目的所采取的计划、组织、协调和控制方法的活动。因此, 基于以上认识, 说管理会计是