



21 世纪会计学系列教材
Accounting Textbook Series
in 21st Century

高级管理会计 (第三版)

Advanced Management Accounting

胡玉明 / 著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

Accounting Textbook Series in 21st Century

21 世纪会计学系列教材

高级管理会计

Advanced Management Accounting

(第三版)

胡玉明 著

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级管理会计/胡玉明著.-3版.-厦门:厦门大学出版社,2009.12
(21世纪会计学系列教材)

ISBN 978-7-5615-1837-3

I.高… II.胡… III.管理会计-高等学校-教材 IV.F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 189168 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

定价:30.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

第三版前言

本书的第二版《高级管理会计》自2005年出版之后,在管理会计的教学过程中,我对某些问题又有一些新的认识和感受。于是,在厦门大学出版社陈丽贞女士的大力支持下,我再次修订了《高级管理会计》。

第三版与第二版最大的变化在于:

第一,第四章、第五章、第十一章和第十三章更改了名称,并作了较大修订、补充与完善。

第二,进一步拓展了各章“进一步阅读的文献”内容。基于不同阅读者的理解与感悟不同,对于同一篇研究文献可能“横看成岭侧成峰,远近高低各不同”,为了不至于误导读者,我再次强调阅读各章“本章参考文献”和“进一步阅读的文献”所列出的研究文献,与阅读本书的内容同等重要。

第三,在保持各章基本框架的前提下,进一步增加各章的注释。近年来,我经常与厦门国家会计学院黄世忠教授合作或单独给厦门大学管理学院、中山大学岭南学院、浙江大学管理学院、暨南大学管理学院的EMBA学员、厦门国家会计学院总会计师培训班学员以及暨南大学会计学系MPAcc学员上课,从而有机会与来自不同地区、不同行业、不同教育与职业背景的企业经理人交流,也不时地与厦门国家会计学院黄世忠教授、厦门大学管理学院会计学系毛付根教授、汪一凡教授、林涛教授交流。这些注释在一定程度上体现我这些年来“悦读”、观察、思考与交流的点滴体会。

除了上述重大变动之外,其余章节也作了较为全面的修订与补充。

为了方便读者阅读,同时节约读者宝贵的时间,我力图尽量使各章保持相对独立和完整。这就不可避免地出现一些语句的重复。

特别感谢厦门大学出版社陈丽贞女士对本书修订工作的信任与宽容。我总是没有及时完成任务。

在修订本书的过程中,我始终怀有如何将我对管理会计教育的某些理念



Accounting

传播给各位读者的想法。本书的修订在一定程度上体现了这些想法。当然，这些想法只是在“小样本”范围内实践过，不知是否具有“外推性”，适合更广泛的读者？这只能期待读者的评判！

尽管我非常重视本书的修订工作并确实投入大量的时间与精力。无奈水平有限，我总觉得还有许多缺憾。衷心期待读者的批评与指教。我的E-mail地址：thuy@jnu.edu.cn。

胡玉明

2009年9月23日

第二版前言

本书的第一版《高级成本管理会计》自2002年出版以来,得到许多读者的关注。同时,这段期间,作者在管理会计的教学与科研过程中,对某些问题有一些新的认识和感受。有鉴于此,在厦门大学出版社陈丽贞女士的大力支持下,作者对《高级成本管理会计》进行修订。

修订版与第一版最大的变化在于:

第一,鉴于作者认为“成本会计”是“管理会计”的前身,为了使书名更加简洁明了,将书名改为《高级管理会计》。相应地,有关章节的名称也发生变化。

第二,在保持原有框架结构的前提下,全书从原来的12章扩展为14章。具体地说,将第一版的第三章“企业综合绩效评价制度”扩展成“企业财务绩效评价”和“企业战略绩效评价”两章,更加深入系统地讨论“绩效评价”这个重要的主题。这两章的内容基本上重写。同时,新增加“现代管理会计研究方法论”这一章。“工欲善其事,必先利其器”。会计理论研究水平的高低与会计理论研究方法密切相关。该章在讨论会计理论研究方法论的基础上,进一步讨论管理会计研究方法。

第三,增加了各章“进一步阅读的文献”内容。受“不识庐山真面目,只缘身在此山中”的启发,我素来主张要拓展会计学的研究视野,对一个会计学问题的认识可谓“横看成岭侧成峰,远近高低各不同”。一本书或一篇文献读十遍,不如读十本书或十篇文献。不同的书或文献代表了不同作者的观点。读十本书或文献就相当于与十个作者交流。因此,阅读各章“进一步阅读的文献”所列出的文献,与阅读本书同等重要。

第四,在保持各章基本框架的前提下,增加各章的注释,以便体现作者对某些问题的点滴思考。

除了上述重大变动外,作者对第一版的“20世纪成本管理会计的发展”、“21世纪成本管理会计主题转变”、“作业成本计算”和“中国企业成本管理会



Accounting

计的变迁与解释”等四章作了比较大的修改。其余各章在内容上只是修订了一些错漏或措辞表述问题。

为了方便读者阅读,作者力图使各章尽量保持相对独立和完整。这就不可避免地出现一些语句的重复。

特别感谢厦门大学出版社陈丽贞女士对本书修订工作的大力支持和关心。同时,感谢暨南大学会计学系2002~2004年级硕士研究生在阅读本书(第一版)过程中与作者的交流与讨论。

尽管作者非常重视本书的修订工作,也确实投入大量的时间和精力修订本书,无奈作者水平有限,总觉得还有许多缺憾。衷心期待读者的批评与指教。作者的E-mail地址是:thuyim@jnu.edu.cn。

胡玉明

2005年3月30日于暨南园

第一版前言

请允许我以自己的一点偏见作为本书前言的开始。首先,我认为如果将成本管理会计定位为侧重于为企业经营管理提供相关信息,那么,会计一开始就是成本管理会计,尽管早期笼统地称为“会计”。其次,成本管理会计基本原理与方法绝不是“脱离实际的空洞理论”和“复杂的数学模型”而是隐含着丰富多彩的管理理念。在中国,成本管理会计大有作为,具有广阔的应用空间,关键在于我们如何去开拓应用。

成本管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业组织的管理人员提供管理信息的会计分支,它是企业管理信息系统的一个子系统,也是决策支持系统的重要组成部分。自从 20 世纪初以来,成本管理会计得到迅速的发展,在理论与实践上都取得了丰硕的成果。

成本会计是管理会计的前身。20 世纪初,为配合泰罗制的广泛实施而形成的标准成本会计可视为由成本会计向管理会计过度的一个中间环节。以成本性态分析为起点形成的成本管理会计可称之为基础成本管理会计,它的形成与发展大致可区分为两个大的阶段,即执行会计阶段(从 20 世纪初到本世纪 50 年代)和决策会计阶段(20 世纪 50 年代至 80 年代)。执行会计追求效率(Efficiency),强调把事情做好(Doing Thing Right);决策会计追求效益(Effective),强调把事情做对(Doing Right Thing)。决策会计与执行会计的不同在于:它是以决策研究为其核心内容,为企业正确地进行经营管理决策提供信息与智力支持。它包含了执行会计,但在广度和深度上都与执行会计不可同日而语。经过较长期的理论探索和实践经验的积累,到 20 世纪 80 年代,以决策会计为主体的基础成本管理会计已趋于成熟并定型化了。

20 世纪后期以来,为适应社会经济条件的重大变化和科学技术的迅速发展,成本管理会计进入一个大变革、大发展的历史时期,从而形成了许多新的领域,使成本管理会计从广度、深度和高度上提升到一个新的水平,从而使成



Accounting

本管理会计的发展进入了一个五彩缤纷的新阶段。本书所要阐述的就是20世纪80年代以后成本管理会计的一些新发展。本书取名《高级成本管理会计》也仅仅为了与基础成本管理会计相区别。根据我的理解“高级成本管理会计”与“基础成本管理会计”只是成本管理会计不同发展阶段而已。它们之间并没有“高低贵贱”之分。

基于这样认识,本书共分为十二章。第一章以现代公司制度、金融市场与会计学科的共生互动关系为背景,展示会计学科的两个相对独立领域,并以此为基础回顾20世纪成本管理会计的发展历程,该章在全书起着承上(基础成本管理会计)启下(成本管理会计新发展)的作用;第二章以社会经济环境的变化为背景,讨论21世纪成本管理会计主题的转变,以此为基础构造21世纪成本管理会计的基本框架;第三章以企业经营环境的变化为背景,剖析传统企业财务绩效评价制度的局限性,以此为基础进一步研究企业可持续发展的战略绩效评价制度的构建;第四章以社会经济环境的变化为依托,从传统成本计算的不适应性入手,讨论作业成本计算产生的时代背景、作业成本计算的基本原理及其与传统成本计算的比较;第五章以作业成本计算为基础,进一步讨论作业管理的基本原理及其在企业管理上的重大开拓性;第六章以技术与经济的辩证关系为依托,对技术经济一体化的企业成本管理工程的构建展开初步的框架性讨论;第七章在第六章的基础上围绕质量成本及其计量、报告方法等问题,进一步对质量成本管理会计进行探讨;第八章以发达金融市场、现代企业制度和会计信息系统为依托,对资本成本管理会计理论构想的一些基本问题进行探讨;第九章在已有研究成果基础上,以知识经济时代为背景,拓宽会计学研究视野,对人力成本管理会计的基本框架展开讨论,以期构建一个与知识经济时代相适应,以人力资本为主导,并与财务资本相结合的会计理论与方法体系;第十章以现代企业制度的组织缺陷为起点,从成本管理会计的视角讨论经理人激励报酬设计问题,以期为我国建立企业激励机制提供基本思路;第十一章以发达信息技术为支撑的网络时代为背景,讨论未来会计信息系统的发展方向;第十二章以中国经济体制改革为背景,总结中国企业成本管理会计经验,揭示新中国成立以来中国企业成本管理会计制度的特色,并从国际视野考察其在历史框架中的方位,从一个侧面展示成本管理会计在中国企业的应用。

本书是我主持的教育部“九五”人文社会科学研究重点项目“技术经济一体化全面成本管理体系研究”(批准号96JBZ790039)的最终成果。教育部“九五”人文社会科学研究基金为本课题的研究提供了财务支持。本课题的完成得到了我的导师余绪缨教授和课题组全体成员的大力支持。尽管由于各种原

因,本书最后由我一个人独立完成,但是,课题组全体成员的功不可没。此外,本书在写作和出版过程中还得到厦门大学会计学系博士生导师陈少华教授和厦门大学出版社的大力支持。在此,特表示感谢。

本书可作为高等财经院校、综合性大学的会计学及其相关专业的硕士研究生和会计学专业高年级本科生学习“高级成本管理会计”的教材;也可作为广大经济管理干部自学或进修“高级成本管理会计”的参考用书。

当我着手写作这本书的时候,我便为自己制定了一个目标:本书不应该只是反映在课堂上讲授成本会计的基本理论与方法,更为重要的是要把我从这门学科中获得的“愚者之一得”和快乐传递给读者,感染读者。我也的确是怀着这样一种心态来完成本书的写作的。然而,我不知道我是否已经完成了这个目标。因为一本书一旦出版发行,“白纸黑字”,一切评说的自主权已经完全转移给读者。我期待广大读者的批评与指正。

胡玉明

2001年10月18日于暨南园



目 录

Advanced Management Accounting

第三版前言	
第二版前言	
第一版前言	
第一章 20世纪管理会计的发展	(1)
第一节 现代公司制度、金融市场与会计学科发展 的共生互动性	(1)
第二节 现代企业会计的“同源分流”	(6)
第三节 20世纪管理会计的发展	(14)
第二章 21世纪管理会计的主题	(30)
第一节 21世纪管理会计主题:企业核心能力培植	(30)
第二节 基于可持续发展的管理会计基本框架	(38)
第三章 企业财务绩效评价	(50)
第一节 基于财务基础的企业绩效评价	(50)
第二节 基于价值基础的企业绩效评价: 经济附加值(EVA)	(57)
第四章 基于平衡计分卡的战略绩效评价	(71)
第一节 企业创造价值模式的转变	(71)
第二节 基于平衡计分卡的战略绩效评价	(80)



Accounting

第五章 作业成本法	(104)
第一节 作业成本法产生的时代背景	(104)
第二节 作业成本法基本原理	(109)
第六章 作业管理	(133)
第一节 作业链—价值链优化与作业管理	(133)
第二节 业务流程再造与竞争优势分析	(148)
第七章 技术经济一体化成本管理工程	(165)
第一节 技术与经济的辩证关系	(166)
第二节 企业成本管理工程的基本框架	(171)
第三节 价值工程:企业成本管理工程的桥梁	(177)
第四节 目标成本法:技术、经济与市场导向的综合 ..	(179)
第五节 产品生命周期成本法	(185)
第八章 质量成本管理会计	(196)
第一节 质量成本管理:成本管理工程的连接点	(196)
第二节 全面质量管理与质量成本	(201)
第三节 质量成本的计量与报告	(208)
第九章 资本成本管理会计	(215)
第一节 现代企业理论:资本成本管理会计 的理论基石	(215)
第二节 资本成本管理会计理论构想	(218)
第三节 资本成本管理会计理论构想的理论价值 与现实意义	(232)
第十章 人力资本管理会计	(243)
第一节 以知识经济时代为背景,认识现行会计学科 的局限性	(243)
第二节 人力资本管理会计:一个人力资本与财务资本 相融合的理论框架	(246)

第十一章	企业激励机制与经理人激励薪酬	(256)
第一节	现代企业制度及其内在缺陷	(256)
第二节	企业激励机制	(260)
第三节	经理人激励薪酬	(265)
第十二章	事项会计	(278)
第一节	以价值为基础的会计模式及其内在缺陷	(278)
第二节	事项会计：“受托责任观”与“决策有用观” 的统一	(283)
第三节	以事项会计为基础的会计信息系统基本 框架	(288)
第十三章	中国管理会计理论与实践	(295)
第一节	中国管理会计理论与实践的背景	(295)
第二节	中国管理会计理论与实践的特色	(298)
第三节	中国管理会计理论与实践的局限性	(315)
第十四章	管理会计研究方法	(333)
第一节	会计研究方法	(333)
第二节	管理会计研究方法	(340)
后 记		(348)

第一章

20 世纪管理会计的发展^①

现代会计(Modern Accounting)是一个信息系统(Information System),也是一个决策支持系统(Decision Support System)。现代会计以企业会计为主体。财务会计(Financial Accounting)与管理会计(Management or Managerial Accounting)是企业会计的两个重要领域。但是,从历史视野来看,形成这种格局却经历了漫长的发展过程。这个过程大致从 20 世纪开始并得到相应的发展。本章试图以现代公司制度、金融市场与会计学科的共生互动关系为背景,展示会计学科的两个相对独立领域,并以此为基础回顾 20 世纪管理会计的发展历程。

▲ 第一节 现代公司制度、金融市场与会计学科发展的共生互动性

从历史的逻辑角度看,会计学科处于不断发展之中。今天,以一种新的视野考察会计学科的发展轨迹,可以看到会计学科的发展与现代公司制度和金融市场密切相关。

一、现代公司制度与金融市场的共生互动性

企业的组织形式,从事物发展的历史进程看,最早形成的是独资企业,随后才是合伙企业。无论是独资企业还是合伙企业,随着经济的发展、市场

^① 本章只是发挥一种“承上启下”的作用即“基础管理会计”(“承上”)与“高级管理会计”(“启下”)过渡的桥梁。



Accounting

的拓宽和需求的日益增大,企业的生产规模也随之扩大。即使每年业主或合伙人自己拿出一部分利润用于再投资,扩大生产规模,企业仍然感到资金紧张。这时,企业发现自己处于这样一个困境:企业经营得越成功,就越感到资金短缺。无论如何,企业要扩大生产规模,总需要投入更多的资金。企业一旦建立了良好的信誉,可以通过银行贷款获得资金,然而,对于一个迅速增长的企业而言,要是财务状况良好,偿债能力也比较强,向银行贷款自然比较顺利。但是,如果企业的经营状况并没有像预料的那么顺利,企业可能出现亏损,这时,银行债务的沉重负担也许会使企业从此一蹶不振。因此,企业不会去冒如此大的风险完全依赖债务生存。基于这种管理情境(Management Context),企业自然会想到,通过使更多的人分享企业利润或分担企业亏损的方式获得更多的资金(股本)可能是一种较为理想的筹资途径。由此,股份有限公司特别是上市公司(以下简称“公司”)这种企业组织形式便应运而生。

公司与独资企业或合伙企业完全不同,它是依法创立的法人组织,具有所有权与经营权相分离的重要特性。由于这个特性,公司具有如下三个特点:(1)可以较长期地持续经营。公司的股份可以转让,公司不会因为所有者或经营者的死亡而宣告结束,除非公司经营不善导致破产清算,公司可以较长期地持续经营。(2)便于股份的转让。公司的注册资本划分为若干等额的股份,谁持有股份谁就拥有公司的所有权。基于发达的金融市场,股份的转让相当方便。(3)公司的所有者即股东只负有限的偿债责任。公司的股东只以其出资额对公司的债务负责。由于上述特点,公司筹集资金的能力就特别强。

从企业组织形式的发展历程可以看到:它是沿着独资企业到合伙企业,一直到公司这样一条道路发展的。这条发展道路经历了相当长的时间,这其中也有许多原因和背景,但是,有一点是肯定的:现代公司制度的产生和发展与如何解决企业发展过程所需要的资金这个问题密切相关。由此可见,企业组织形式发展的轨迹是一条“资金拉动”型的路径(胡玉明,1996)。

企业组织形式的发展轨迹离不开金融市场。所谓“金融市场”通俗地说,就是资金融通的场所。一个完善而发达的金融市场,应该是由包括金融市场的主体(金融机构)、客体(金融工具)和参与者(资本需求者和资本供应者)三个部分组成的金融体系。在所有金融市场参与者中,现代公司是主力军。从某种意义上说,如果没有公司的存在、发展并积极参与,金融市场的蓬勃发展

将无从谈起。从历史的发展进程看,企业组织形式的演化,特别是现代公司制度的形成、发展和完善,与金融市场的建立和发展相辅相成。因为金融市场为公司提供了资金融通的场所。完全可以说,没有完善的金融市场,就没有现代公司制度;而没有现代公司制度,也就没有发达的金融市场。这就是现代公司制度与金融市场的共生互动性。

二、现代公司制度、金融市场与会计学发展的共生互动性

一个社会的会计,总是以企业会计为主体,因为企业是运用会计的基本单位。基于现代市场经济环境,市场的主体就是企业。而现代公司制度又是企业组织形式中最能体现现代市场经济本质特征的组织形式,因而,现代企业会计之精华体现于公司会计。可以说,没有现代公司制度,就没有现代会计学。

发达的金融市场与现代公司制度相辅相成、共同发展的同时,推动了会计学科的发展与完善。这主要表现在:

1. 随着金融市场与现代公司制度的产生和发展,出现了企业所有权与经营权相分离的现象,这对会计理论与方法产生了极为重大而深刻的影响。正是基于企业所有权与经营权的“两权分离”,适应企业所有者与经营者的不同信息需求,会计学科产生了“同源分流”,逐步形成了财务会计与管理会计两个相对独立的领域。由此,会计学科的内容大大丰富了,它标志着会计学科已经进入一个更高的层次。

2. 金融市场与现代公司制度的产生和发展改变了会计学科的地位。这主要表现在:

(1) 会计成为一项特殊的社会服务行业。过去,会计不过是在一个企业内部,受业主或经理人支配的一种起反映与控制职能的工作。这种职能现在依然存在并得到不断强化,但却从中分离出一个不受个别企业支配而在组织上保持独立的部分——注册会计师(Certified Public Accountant,简称 CPA)及由它们组成的会计师事务所。这些会计师事务所处于“超然”的地位并恪守“中立”的原则,为金融市场与现代公司制度的发展和完善提供“公正”服务。



Accounting

从此,注册会计师这个行业就成为一项特殊的社会服务行业。^①

(2) 扩大了会计的服务对象。过去,会计只在一个企业范围内,为企业提供财务信息,服务于该企业的经营管理。而自从金融市场与现代公司制度产生和发展之后,会计既是企业的决策支持系统,又是社会的一个自由职业。作为一个社会自由职业,起着中介机构的作用的会计开始独立、公正地为所有企业及其利益相关者(Stakeholder)服务。这种服务从企业外部看首先从查账(审计)开始,继而帮助企业设计会计制度,开始各项管理咨询服务。会计的服务对象呈现出社会化特征。今天,其内容依然处于不断变化和发展之中。

(3) 拓展了会计的内容。过去,单纯运用于企业内部的会计基本上就是簿记(Bookkeeping),主要是记录和计算,甚至连编制财务报表都不是其主要任务。随着金融市场与现代公司制度的产生和发展,企业不仅要按规定编制并定期公布财务报表,而且为了取信于投资者、债权人等外部信息使用者,往往主动委托注册会计师进行审核,接受外部监督。通过外部监督,使企业财务报表的质量获得公证。因此,会计的内容得到拓展,突破了单纯为企业内部记账、算账的局限,延伸到报账、查账和用账,从而为有效地发挥会计的社会职能开辟了广阔的天地。

总之,金融市场与现代公司制度的产生和发展及其共生互动性,全方位地促进了会计学科的发展,使会计的职能从考察较为简单的企业内部财产“经管责任”(Stewardship)关系,发展到为决策提供有用信息,从而在协调社会经济利益分配关系、优化社会经济资源的配置等方面均发挥积极的作用。“账房先

^① 在美国注册会计师协会成立一百年之际,当时的美国总统里根亲笔给美国注册会计师协会写了一封信。里根在信中写道:“你们的协会和注册会计师职业在建立和维持资本市场的完整性方面,发挥着至关重要的作用。注册会计师为企业组织和政府机关的财务报表提供可信性。没有这种可信性,债权人和投资者就几乎无法作出给我们的经济带来稳定性和活力的决策,没有你们,我们的资本市场就会土崩瓦解。”里根对注册会计师审计及其职业的评价之高,称道之极,在字里行间,可见一斑。不过,基于21世纪经济环境,注册会计师的“超然”地位和“中立”原则面临严峻的考验。注册会计师的独立性包括形式独立和实质独立。形式独立毋庸置疑,但是,实质独立存在众多问题。注册会计师及其会计师事务所取得客户的审计费收入为生,如何“实质”上独立于客户呢?因此,有人戏称注册会计师为“两院院士”(恪尽职守,累得进医院;玩忽职守,被告进法院)。现在看来,注册会计师经常面临“面子”(出了问题,没有面子)与“肚子”(坚持独立,饿了肚子)难以兼得的两难困境。有关注册会计师独立性问题的进一步讨论可以参见:胡玉明:《独立审计如何独立》,《中国注册会计师》,2004年第8期。