

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

——冶金行业企业应用管理会计的典型案例研究

课题管理单位：中国会计学会

课题主持人：孟 焰



经济科学出版社

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

——冶金行业企业应用管理  
会计的典型案例研究

课题管理单位 中国会计学会

课题主持人 孟 焰

经济科学出版社

责任编辑：党立军

责任校对：徐领弟

技术编辑：董永亭

## 管理会计应用与发展的典型案例研究

——冶金行业企业应用管理会计的典型案例研究

课题管理单位 中国会计学会

课题主持人 孟 焰

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：88191541

网址：[www.esp.com.cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@esp.com.cn](mailto:esp@esp.com.cn)

中国科学院印刷厂印刷

河北新路装订厂装订

850×1168 32 开 3.75 印张 87000 字

2002 年 6 月第一版 2002 年 6 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-3066-X / F·2433 定价：8.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

## 图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计应用与发展的典型案例研究：冶金行业企业应用管理会计的典型案例研究 / 孟焰主编. —北京：经济科学出版社，2002.6

（财政部重点会计科研课题系列丛书·管理会计应用与发展的典型案例研究）

ISBN 7-5058-3066-X

I. 管... II. 孟... III. 冶金工业-工业企业-管理会计-研究-中国 IV. F425.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 037030 号

# 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：**孟 焰 （中央财经大学会计系主任、教授、博士生导师）

**课题组成员：**刘海民 （原国家冶金局经济发展研究中心研究员、博士，现北大方正投资有限公司副总经理）

李华甫 （邯郸钢铁集团有限公司总会计师）

温颜明 （济南钢铁公司副总经理）

彭 辰 （武汉钢铁公司高级会计师）

李昶和 （重庆特殊钢铁公司高级会计师）

郑成华 （鞍山钢铁公司高级会计师）

张春华 （唐山钢铁公司高级会计师）

祁怀锦 （中央财经大学会计系副主任、教授、博士后）

孟 宁 （中央财经大学会计系博士生）

# 导 言

管理会计这门学科自 20 世纪 80 年代初期从西方引入我国后,已经历了 20 年的发展历程,管理会计在我国已从初期的借鉴、学习西方经验,发展到目前的实际应用阶段。但我们也应看到,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还存在着较大的差距,其中一个明显的差距就是我国目前还缺乏有实际应用价值的管理会计典型案例。

为了推动管理会计在我国的研究与应用,中国会计学会设置了“管理会计应用与发展的典型案例研究”课题,我们有幸中标。经过中国会计学会的协调,在已中标的四个管理会计典型案例研究课题中,我们负责承担了冶金行业企业应用管理会计的典型案例研究课题。经过近两年的课题研究,我们初步完成了该课题的研究。本课题研究,具有以下特点:

1. 对开展典型案例研究对管理会计发展的重要意义进行了



深入的探讨。本课题首先通过对西方国家管理会计的发展与案例研究情况进行系统的分析研究,指出了目前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,案例研究已成为开展管理会计研究的重要方法。之后对我国管理会计发展中的主要问题进行了深刻的分析,指出了典型案例研究将是我国今后开展管理会计研究的发展方向。

2. 由于本课题是针对某一行业开展典型案例研究,我们对我国冶金行业“九五”期间取得的成就与存在的问题进行了概括性的介绍。

3. 在开展实地案例研究活动之前,为了充分了解我国冶金行业企业应用管理会计的现状,我们对我国冶金行业企业开展了问卷调查研究,共计收回了46家企业的问卷。问卷调查中的问题主要涉及管理会计在企业中发挥的作用及原因、管理会计方法在企业中的实际应用情况、对管理会计新知识与新领域的了解与应用情况等问题。该问卷调查的分析结果,为本课题组全面了解冶金企业应用管理会计的现状和进一步开展实地案例研究奠定了基础。

4. 本课题的核心部分是通过实地调研活动,开展管理会计的典型案例研究。本课题共对九个案例进行了案例分析研究,这九个案例包括著名的邯钢成本管理案例,即“模拟市场核算,实行成本否决”内部经济运行机制和应用管理会计的具体做法;武钢“实际成本核算,责任成本考核”制度案例;一些冶金企业应用管理会计进行短期经营决策的案例,如亏损产品的产销决策分析,多品种产品生产及其结构调整优化的决策分析,半成品是否进一步延伸加工的决策分析,是否应满负荷生产减亏、扭亏为盈

的决策分析, 工序加工费分配问题的决策分析等。本课题在每一案例中都提供了具体的操作方法, 并进行了案例结论分析。这些典型案例具有较强的可操作性, 加之我们对案例中的问题进行了深入的分析, 因而对我国冶金行业企业应用管理会计具有较好的示范性作用。

5. 本课题在最后部分对课题的研究成果作了基本的总结。本课题认为:

(1) 管理会计在我国冶金行业企业中已具有较为广泛的应用基础, 管理会计在企业中能否发挥作用的关键是企业领导是否重视管理会计的应用工作, 为此有必要加强对企业高层领导关于管理会计知识的培训与宣传工作。

(2) 从管理会计的各类方法在企业中的实际应用情况来看, 本量利分析法、贡献毛益分析法等管理会计方法在企业中应用最为广泛, 而较复杂的数学分析方法, 在我国企业实际应用管理会计时不受欢迎, 这些数学方法似乎没有必要列入教科书, 也没有必要在对会计实务人员培训时讲授。

(3) 由于冶金行业自身具有的行业特点, 普遍采用参考市价制定的模拟市场价格作为内部转移价格的主要形式, 而协商价格、双重市场价格、双重转移价格等内部转移价格难以得到采用, 但这种情况在其他行业是否具有普遍性还有待于进一步深入研究。

(4) 我国冶金行业企业的会计人员目前对管理会计中的一些新知识、新领域, 如制造资源计划、适时制生产系统、社会责任管理会计等还缺乏了解, 并在企业中很少应用。为此, 我国会计界有必要加强对会计人员针对上述内容进行培训。特别是冶金行业是对社会环境污染程度较高的企业, 非常有必要了解和掌握社

会责任管理会计的基本知识与方法。

(5) 管理会计在冶金行业中的应用,目前仍然主要集中在成本管理方面。此外,管理会计中的短期经营决策原理与方法在冶金企业中应用也较为广泛,但对于管理会计其他领域的方法,如质量成本控制与管理、作业成本计算法等,目前实务经验资料仍较为匮乏,我们还难以开展案例研究。但我们相信,随着企业加强内部经营管理的需要和管理会计知识的推广与普及,冶金企业应用管理会计的领域将会更为广泛,并会总结出更多的有实际应用价值的案例。

开展管理会计的典型案例研究一直是中国会计界急需开展的重点研究领域之一,我们非常感谢中国会计学会为此设立了专项课题并给予了资金资助,从而使我们能够有机会开展本课题的研究。本课题组成员在开展实地调研活动中,得到了邯钢等钢铁企业领导的大力支持与帮助,我们在本课题完成之际,再次向这些案例企业的领导和财会人员表示衷心的感谢。在开展本课题的调查问卷研究中,我们还得到了香港科技大学会计系张国昌博士的大力支持,在此也表示衷心的感谢。

由于我们的学识和时间有限,本课题的研究在很多方面还有待于进一步深入与完善,恳请有关专家、学者对本课题的不足之处批评指正。如果本课题的研究成果能够推动我国管理会计的研究与应用工作,特别是有助于管理会计在我国冶金行业企业中的普及与应用,我们将不胜欣慰。

---

---

# 目 录

---

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 第一章 开展典型案例研究对管理会计发展的重要        |       |
| 意义 .....                      | ( 1 ) |
| 一、西方国家管理会计的发展与案例研究 .....      | ( 2 ) |
| 二、我国管理会计的发展需要开展典型案例研究 .....   | (16)  |
| 第二章 我国冶金行业概况 .....            | (23)  |
| 一、作为国民经济基础产业已得到迅速发展 .....     | (23)  |
| 二、目前存在的主要问题 .....             | (26)  |
| 第三章 冶金行业企业应用管理会计的问卷调查分析 ..... | (29)  |
| 一、调查样本企业概述 .....              | (29)  |
| 二、管理会计在企业中发挥的作用及原因 .....      | (30)  |
| 三、管理会计方法在企业中的实际应用情况 .....     | (31)  |
| 四、对管理会计新知识与新领域的了解与应用情况 .....  | (36)  |
| 第四章 冶金行业企业应用管理会计的典型案例分析 ..... | (39)  |
| 一、〔案例 1〕邯钢的成本管理经验 .....       | (39)  |

管理会计应用与发展的典型案例研究

二、与决策分析有关的典型案例 ..... (59)

三、与责任成本考核及激励机制有关的典型案例 ..... (90)

第五章 课题研究成果的总结 ..... (101)

主要参考资料 ..... (106)

---

# 第一章

## 开展典型案例研究对 管理会计发展的重要意义

---

在 21 世纪,我国会计界面临着一系列需要加以研究的重要课题。自 20 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加以探讨的课题。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较大的差距。可以说,我国的管理会计近年来既遭遇到很大的危机与挑战,同时也存在着极好的机遇和发展前景。在我国管理会计发展过程中,开展典型案例研究,对我国推动管理会计的理论研究和实际应用工作具有十分重要的理论意义与现实意义。

## 一、西方国家管理会计的发展与案例研究

### （一）管理会计理论与实践相脱节引发的思考与变革

从世界范围来看，随着以计算机技术为代表的高科技的应用和现代管理科学的发展，现代管理会计自进入 20 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，而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（H.T.Johnson）和卡普兰（R.S.Kaplan）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》，该书是目前西方国家许多大学会计专业学习管理会计课程的高年级本科生、硕士和博士研究生的必读书目，许多西方管理会计学者在其论文和著作中也广泛引用该书的许多论点，并对这些论点做出了评论。

约翰逊和卡普兰在该书中认为，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，这种早已过时的传统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会计报告，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；而由于这种对财务会计信息系统的依赖性，导致了管理会计信息的获取太集中、太迟缓，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。<sup>①</sup>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与管理科学发展的现实情况。

针对约翰逊与卡普兰的论点,西方管理会计学者们做出了许多反应。具有代表性的观点是英国特许管理会计师协会在1989年出版的由伦敦经济学院布罗姆威奇(M.Bromwich)和比希曼尼(A.Bhimani)两位会计学教授合写的题为“管理会计:发展而不是革命”的调研报告,<sup>②</sup>该报告回顾了英国对管理会计实践所开展的各项研究,他们认为尽管近年来英国管理会计在知识体系和技术方法上并没有大的变化,但在管理会计实践的性质上却发生了重要的变化。他们认为英国管理会计师目前在现代企业管理中比以往更直接地参与了企业各职能部门的活动,并与各职能部门的经理、工程师们一起来共同应付复杂和特殊的决策问题;管理会计除主要作为对内报告会计外,还具有某种程度的外在性,例如管理会计信息系统可以反映出本公司及竞争对手的成本结构情况。英国这两位教授认为,尽管日常的会计信息系统可能是根据财务会计报告的要求来决定的,但这远远不能说明所有的管理会计信息都来自于财务会计信息系统。他们认为约翰逊和卡普兰可能是过于强调了财务会计信息系统的重要性,实际上有关的信息也可以从其他方面得到,如质量、新产品开发、市场需求

---

① Johnson, H. T. and Kaplan, R. S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, 2nd edition, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

② Bromwich, M. and Bhimani, A. *Management Accounting: Evolution not Revolution*, London CIMA, 1989.



分析、生产能力的利用程度等信息都可以从与其有关的职能管理部门中得到。因此，布罗姆威奇和比希曼尼并不认为管理会计目前存在着十分严重的危机，即便有的话也至少不像约翰逊和卡普兰说的那样严重。他们也不认为管理会计体系需要有革命性的彻底变革，而是应在现有基础之上，通过对管理会计实践经验的研究，特别是通过案例研究逐步摸索出一套能够与实践相结合的理论与方法体系，而这一体系的建立应该是对现有管理会计体系的不断发展与完善，而不是对其作出彻底的否定和根本性的变革。为此，这两位英国教授大力倡导管理会计师应增强其对公司内部各职能部门活动的了解，增进他们与各职能部门经理之间的信息交流，特别是应加强对质量、新产品的设计与开发、交送货率、机器完好率、设备利用率等非财务信息的交流。他们还建议管理会计师应能在企业中建立起具有长期发展战略的管理会计系统，即管理会计师应从客户的角度，利用广泛搜集的既包括财务信息也包括非财务信息这样一套综合信息系统来评价本企业产品的发展战略，并尽可能地搜集有关竞争对手的产品成本信息以及其他有关信息，从而从整体上帮助企业管理部门制定出长期发展战略规划。

英国曼彻斯特大学著名管理会计学家斯卡彭斯（R.W. Scapens）教授认为，探讨管理会计理论与实践之间的差距，应从管理会计理论本身去找原因，不能仅从客观方面找理由或去责备实际工作者，而从管理会计理论方面来看，存在着两个较为严重的问题：（1）管理会计的知识体系不能满足决策者的需要，如由于它与决策者的需要无关，或者将其付诸于实践需花费太大而不合算；（2）管理会计理论所依据的某些假定与现实不符。为了解决这两个问题，管理会计研究人员需要重新研究管理会计的理