

# 中国管理会计 理论与实践

中国会计学会管理会计与应用专业委员会 编



经济科学出版社  
Economic Science Press

# 中国管理会计理论与实践

中国会计学会管理会计与应用专业委员会 编

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

中国管理会计理论与实践/中国会计学会管理会计与  
应用专业委员会编. —北京: 经济科学出版社, 2013. 12  
ISBN 978 - 7 - 5141 - 4067 - 5

I. ①中… II. ①中… III. ①管理会计 - 研究 - 中国  
IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 284952 号

责任编辑: 黄双蓉

责任校对: 杨 海 靳玉环

版式设计: 齐 杰

责任印制: 邱 天

## 中国管理会计理论与实践

中国会计学会管理会计与应用专业委员会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

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

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

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 19 印张 370000 字

2014 年 1 月第 1 版 2014 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4067 - 5 定价: 48.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

# 前 言

管理会计作为会计学科的重要分支，有别于财务会计：它以服务“管理者”为根本，试图在“公司战略管理与商业运营”和“财务报告”之间架起基于管理信息的理性决策、管理控制之“桥梁”。

管理会计是一门务实的学科。其理论研究、发展创新离不开具体企业管理实践所提供的土壤；同时，任何对管理实践的科学总结及精心提炼都极有可能产生新的理论范式和研究框架并用于指导实践。根据哲学家托马斯·S·库恩（Thomas S. Kuhn）的说法，理论研究之范式（paradigm）是科学理论研究的内在规律及其演进方式，它是学术共同体所共有的信念。一门学科在研究上的规范性首先要求研究者在研究范式上达到某种共识，否则，针对某学科所出现的看似千奇百怪的各种流派（schools）等，在彰显其研究“繁荣”的同时，也极有可能意味着该学科在科学研究上的不成熟。以此为标准，管理会计研究无论是国内还是国外、无论是基础框架还是研究方法，应当说都还是不成熟的。正如中国会计学会会长金淑莲于2011年8月在长春召开的管理会计与应用专业委员会年度高层论坛上所指出的，中国自引进西方管理会计基本框架以来，在广大会计理论与实务工作者的共同努力下，在理论研究与实践应用方面取得了一定的研究成果，但与财务会计等学科相比，管理会计的理论研究体系不尽完善，立足于中国国情的理论与实践提炼也远远不够。

面对中国经济高速增长态势，面对经济全球化及不确定性的外部商业环境，很多企业立足于中国特定的政治经济、社会文化等制度背景，以客户至上理念与股东价值创造为目标，从组织战略、产业链整合与组织间协作、流程导向与价值管理、网络化与信息集成等诸多方面，直面挑战并大胆进行管理创新，从而极大地促进了管理会计理论研究及研究

成果的应用推广。为梳理管理会计理论与方法体系、总结我国企业管理会计实践经验,根据《中国会计学会章程》及《中国会计学会专业委员会工作规程》等,中国会计学会管理会计与应用专业委员会在中国会计学会副会长、管理会计与应用专业委员会主任委员、中国航空工业集团公司副总经理、总会计师顾惠忠先生的倡导和组织下,拟定并实施了其学术活动规划,并将《中国管理会计理论与实践》一书的编写纳入其重要规划日程。本书的编辑出版工作还得到了财政部企业司刘玉廷司长、会计司及中国会计学会领导的关心和支持,特表感谢。

呈现在读者面前的并不是一本关于管理会计研究范式、术语公告或应用指南之类的著作,也不是一本纯粹式的教材,而是针对中国管理会计理论与应用的一些热点议题,基于相关理论梳理并结合中国企业管理实践,以专题形式所展开的问题研究与讨论。这样做的目的有三:(1)在专题选择上保持管理会计理论体系的开放性、包容性;(2)将理论与具体实践高度融合,突出中国企业管理会计实践的创新性,推动中国管理会计实践成果在中国企业的应用、引申和推广;(3)专题导向以彰显管理会计理论研究的学术性、规范性。可以看出,本书将视为数众多的企业管理者、各层级商科学生(如本科、硕士、博士、MBA、MPAcc、EDP等)、会计教育工作者等为目标读者群。如果读者能受此启发,组建诸如“政—产—学—研”等各种战略联盟,以促进管理会计理论学术研究深入、学术成果的企业推广,则本书作者所付出的各种努力都是值当的、欣慰的。

本书由北京工商大学王斌教授总纂。参与撰写的人员有中航工业集团公司总会计师顾惠忠(专题一),王斌教授(专题一、专题四、专题七),上海财经大学潘飞教授、周琳博士(专题二、专题三),东南大学陈良华教授(专题五),清华大学于增彪教授(专题六),暨南大学胡玉明教授(专题八),厦门大学傅元略教授(专题九),南京理工大学徐光华教授(专题十)。

我们相信,中国管理会计的春天即将到来;我们更希望,本书的出版将是春天破晓的预兆!

中国会计学会管理会计与应用专业委员会

2013年5月

# 目 录

|                  |                |
|------------------|----------------|
| 专题一 导论           | 顾惠忠 王 斌 ( 1 )  |
| 专题二 成本性态与传统成本法   | 潘 飞 周 琳 ( 17 ) |
| 专题三 作业成本计算与管理    | 潘 飞 周 琳 ( 47 ) |
| 专题四 目标成本法        | 王 斌 ( 83 )     |
| 专题五 全面质量管理与质量成本  | 陈良华 ( 108 )    |
| 专题六 全面预算管理       | 于增彪 ( 143 )    |
| 专题七 组织与责任会计      | 王 斌 ( 171 )    |
| 专题八 企业绩效评价系统     | 胡玉明 ( 205 )    |
| 专题九 管理控制系统：发展与创新 | 傅元略 ( 236 )    |
| 专题十 企业社会责任会计     | 徐光华 ( 268 )    |



# 专题一 导 论

中航工业集团公司 顾惠忠

北京工商大学 王 斌

**【摘要】** 现代管理会计在本质上是基于价值的管理控制系统，它既有传统管理会计的提供信息、辅助决策的功能，更是一种直接参与过程管理的控制体系，终极目标在于落实组织战略、创造组织价值。在回顾西方管理会计发展历程、结合现代企业环境变化的基础上，管理会计的功能将定性于两个主要方面：（1）作为信息支持系统，它是一个通用、客观、透明的精细化价值驱动因素分析与决策的信息平台；（2）作为管理控制系统，它是一个基于价值驱动因素分析后对组织行动进行规划、细化并实施控制的管理体系。中国企业管理会计应用在初始期具有一定的自我性、原创性，但自改革开放以来，深受国外管理会计理论与实践的广泛影响，并在学界、业界及政府等多方努力下逐步形成了良好的发展势头，尤其是进入 21 世纪以后。如何结合管理会计理论、中国企业环境及管理实践，探索性地研究、总结中国管理会计理论与实践经验，大力推广并取得应有效果，不仅是中国会计学会管理会计与应用专业委员会的“专门”任务之一，更应当成为企业管理者、职业团体、教育工作者、政府相关部门等的重要使命。

**【关键词】** 管理会计；管理控制

## 一、管理会计产生的基础

会计是一种完美、通用的商业语言。在经济发展过程中，商业活动已渗透到组织、社会的方方面面，基于这一视角，会计学家霍普伍德（Hopwood, 1987, 1990）认为会计大大提高了组织、社会的经济可视性（economic visibility），会计发展水平已成为社会经济发展、商业繁荣状况的重要标志。

从生存、发展角度，任何组织、社会都离不开会计。会计学家们（如 Takat-

era) 认为, 近、现代社会形态的转换促进了传统会计角色的变革, 传统会计已从“所有者控制下的管理者会计”(manager's accounting under owner's control) 向“管理者控制下的所有者会计”(owner's accounting under manager's control) 转变。其中, 前者以意大利文艺复兴、英国工业革命等大变革时代为代表, 股东作为资本提供者拥有公司主权, 但由于股东风险承受力较弱, 管理者角色突显, 并为管理者分享公司剩余利润提供了机会; 至于后者以美国为代表的大规模制造时代的兴起、资本市场的力量及相关法律体系的不断完善等, 加速了对所有者权益保护的进程, 尤其当人们看到两权分离 (Berle - Means, 1932) 及其因管理者强势所带来的各种弊端 (如管理者偏离股东目标而自行其是) 后, 催生了股东及其代理机构 (如董事会) 的积极主义, 股东逐渐取代公司管理者而直接分享公司剩余利润——股东成为公司风险承担者和剩余权益的求偿者。可见, 现代商业社会的发展转变在某种程度上是“管理者薪酬与所有者权益”之间对立统一的“利益平衡过程”。现代公司及治理机制的发展逻辑也大体反映了这一逻辑。

立足于组织管理视角, “利益平衡”的落脚点在于对如何看待“股东权利 (rights)”, 以及由此衍生并嵌于组织的“权力或权威” (power or authority)。如果说, 公司管理者向股东提供有关公司运营及财务结果的信息, 即对外报告会计 (或财务会计), 是消除两者信息不对称性, 并进而进行利益博弈的所要求提供信息的“底线”的话, 那么, 现代经济及不确定的环境, 则催生了股东与公司管理者之间在组织内部的目标偏离—修正—融合上的管理控制进程, 着眼于组织内部科层体系及其控制机制的内部会计——管理会计, 日益受到管理者、股东和资本市场的高度关注, 并逐渐成为会计的组织价值、社会功能的最大亮点之一, 尽管在 20 世纪 20 年代出现所谓的发展停滞期 (Kaplan, 1987)。

基于上述认识, 管理会计被视为公司内部着眼于改善经营、提高效益, 从而为管理者提供信息、支持甚至直接参与管理决策的内部报告会计。随着管理理念的变化, 尤其是股东对其自身价值的高度关注, 管理会计目标已发生衍变, “价值基础的管理会计 (Value - based Management Accounting)” 日渐成为流行的框架或主流 (Ittner & Larcker, 2001), 其框架如图 1 - 1 所示。且从公司治理与组织管理角度, 管理会计及其管理控制体系的建立和作用发挥, 不应也不再是管理者对被管理者的控制 (control over), 而是管理者与被管理者协同 (control with) 的组织控制。





图 1-1 价值基础管理会计框架 (Ittner & Larcker, 2001)

## 二、西方管理会计的发展演变

根据国际会计师联合会 (International Federation of Accountants, 1998) 的经典描述, 西方管理会计的发展大体经历了四个阶段:

### 1. 20 世纪 50 年代以前的成本确定 (cost determination) 与财务控制 (financial control) 阶段

IFAC 将这一阶段的管理会计视为为追求组织目标所进行的一种技术活动 (a technical activity), 且主要功能在于确定产品成本。由于制造技术相对简单、产品生产流程并不复杂, 人工和材料成本易于计量, 且直接人工 (如工时) 为各产品的制造费用分摊提供了可靠的基础, 因此对产品成本的确定并不难。对产品成本的关注, 使得对生产过程的控制需要引入预算、财务控制等控制手段、方法体系, 因此在这一时期, 财务导向的管理控制非常流行。从市场竞争角度, 由于市场对产品需求量大、企业间竞争强度不高, 因此企业在生产技术、管理等领域并没有产生大量创新, 相应地, 管理主要偏向于组织内部, 且以如何提高设备产能、生产效率为基本目标。尽管企业内部具有预算、成本控制等控制系统, 但这一阶段的成本信息并没有被充分挖掘并用于管理决策 (David Ashton et al., 1995)。

### 2. 20 世纪 60 年代为管理规划 (management planning) 和控制 (management control) 提供信息的阶段

IFAC 视这一阶段的管理会计为一种具有职能角色 (a staff role) 的管理活动

(management activity), 其主要是利用决策分析、责任会计体系等而为一线商业活动管理 (line management) 提供信息支持。在这一阶段, 管理控制主要导向于产品制造过程及内部管理, 而很少考虑到战略与外部环境层面, 管理会计作为管理控制系统的一部分, 倾向于被动反应式 (reactive), 也就是说, 只有当企业业绩偏离经营计划或目标时, 人们才会利用管理会计信息来鉴别问题之所在, 以及应该采取何种行动 (David Ashton et al., 1995)。

不难看出, 这一阶段的管理会计发展深受安东尼 (Anthony, 1965) 等管理控制框架的影响, 管理会计重点在于为组织的管理规划、管理控制提供信息。在安东尼的管理控制框架中, 管理控制 (management control) 这一概念是狭义的, 它有别于战略规划 (strategic planning)、运营控制 (operational control), 且管理控制系统主要限于管理者的会计责任这一范围。在这一思想下, 管理者需要利用管理会计所提供的信息进行战略与控制, 管理会计成为公司内部管理的信息提供者。

### 3. 20 世纪 80 年代中期后以消除商业流程中的资源浪费 (resource waste) 为重点的管理会计

20 世纪 70 年代的石油危机重创西方市场经济体系, 技术高度发达、经济过度膨胀及经济过剩等更是触发了企业竞争的日益加剧。一些行业因引入机器人技术, 大大提高了制造业的速度与质量, 大幅降低了成本。个人电脑的应用与普及、数据处理能力的增强等, 使信息系统的设计、维护及数据挖掘能力等被大量应用于企业流程管理之中。与此同时, 如何通过流程管理以消除资源浪费、控制成本等, 成为管理者面临的一大问题。在这种情形下, 管理会计重心转向规划与控制, 强调管理者信息对管理决策的支持作用, 强调如何通过提高流程效率以消除企业内部各层级、各项活动的资源浪费。这一阶段的基本标志是全面质量管理 (TQM) 的兴起, 以及因对传统成本信息“失去相关性” (Kaplan, 1987) 的不满而提出的资源、作业及作业成本理论, 一系列有关流程分析、作业成本法及作业成本管理、战略成本管理等理论与方法体系 (Cooper, Kaplan, 1991; Shank, Govindarajan, 1994) 相继提出。可以说, 这一阶段的管理会计理论与实践获得了极大的发展, 且管理会计研究的实务导向, 极大地推动了管理会计在组织的有效应用。

### 4. 20 世纪 90 年代中期以后 (并至今) 通过有效利用资源而创造价值的阶段

信息处理技术前所未有的发展、先进制造技术的大量引入以及外部市场的高度不确定性, 进一步激化了全球市场和全球产业链格局下的竞争态势。管理会计面临变革, 重点之一是如何解决环境适应条件下的资源利用及价值创造等问题,

围绕价值创造、找出价值驱动因素（value drivers，也称价值动因，如顾客、流程效率等）等成为组织管理者的基本任务和管理导向。这一时期除延续 20 世纪 80 年代管理会计工具的组织应用外，还大大地延展了其应用范围与层次。如：如何从全球化及产业链、价值链角度，通过对价值驱动因素的确认、计量，以提升组织的价值创造能力？与之相伴的是一系列新的管理会计工具的诞生与应用，尤其是平衡计分卡（BSC，Kaplan，Norton，1996）、经济增加值（EVA，Stewart，1991）等被大量引入公司战略、价值管理等过程之中，大大丰富了管理会计的实践内涵。

与上述归纳有所不同，国内学者（胡玉明，2004）则从管理会计从会计学科“同源分流”角度，分析了 20 世纪管理会计（尤其是管理会计理论）的发展历程，并将其概括为四个阶段：

（1）追求效率的管理会计时代（20 世纪初到 50 年代），其基本标志是伴随着泰罗科学管理理论在实践中的广泛应用，标准成本（standard cost）、预算控制（budget control）和差异分析（variance analysis）等这些与泰罗制直接相连的技术方法，被引入管理会计中。上述技术方法应用的基本点是，在企业战略、方向等重大问题已经确定的前提下，协助企业解决在“执行过程”中生产效率、生产经济效益提高等问题。

（2）追求效益的管理会计时代（20 世纪 50 ~ 80 年代）。在美国会计学会（AAA）的大力促进下，一些管理会计的基本方法，如标准成本计算、预算管理、盈亏临界点分析、差量分析法、变动预算、边际分析等管理会计方法体系日渐形成，随后的“业绩会计”和“决策会计”等则丰富了已有的管理会计理论方法体系，查尔斯·T·亨格瑞、罗伯特·N·安东尼（Charles T. Horngren & Robert. N. Anthony）等教授的管理会计教材出版、流行，为管理会计体系建设做出了巨大贡献。在管理会计实践中，追求“效益”（Effective）为企业根本。管理会计体系呈现出“决策与计划会计”、“执行会计”两大主题。

（3）管理会计反思时代（20 世纪 80 年代）。进入 20 世纪 80 年代，由于引入和融合“信息经济学”（Information Economics）和“代理理论”（Agency Theory）等相关学科理论，管理会计理论取得新的发展。以罗伯特·S·卡普兰和托马斯·H·约翰逊（Robert S. Kaplan & Thomas H. Johnson）等为首的创新学派，从理论、方法、管理实践等各方面进行了革命性的创新，管理会计理论与方法体系达到了一个新的高度（以《相关性消失：管理会计的兴衰》为代表，1987），迎来了有关管理会计信息相关性——以“作业”（Activity）为核心的管理会计新时代（以 Robin Cooper 和 Robert. S. Kaplan 等为代表的作业成本计算、作业管理等）。在这一进程中，波特教授（Port，1985）的竞争理论与价值链（Value

Chain) 观念被深深印入管理会计理念、理论之中, 价值增值 (Value - added) 成为这一时代的主题词。

(4) 管理会计主题转变的过渡时期 (20 世纪 90 年代)。随着经济环境的变动, 管理会计信息提供者与使用者的界限逐渐模糊 (Anthony Atkinson et al., 1997), 管理会计已从单纯的价值增值转向企业组织对外部环境变化的适应性上来。在这一主题转变的过渡时期, 以平衡计分卡 (Balanced Scorecard)、经济增加值 (EVA) 为代表的管理会计工具与体系, 引领了管理会计理论与实践发展, 战略管理与管理会计达到了高度融合。

从上述回顾不难看出, 管理会计的发展在很大程度上受组织内、外部环境变革的驱动, 同时也说明, 管理会计在积极应对组织变革、社会转型中所发挥的积极作用——管理会计已然成为落实组织战略、增加组织和社会等经济可视性的重要机制。

### 三、现代经济环境与管理会计的未来

当今时代是基于知识经济的全球化经济时代, 其基本特征是全球化、知识化。与传统经济不同, 现代经济是基于产业链的全球一体化经济, 是以信息服务、电子商务为主要交易平台的经济, 是以满足顾客需求、增加顾客体验的经济, 是卓越制造技术应用的经济, 是追求环境友好的可持续经济。以卓越制造技术应用为例, 面对日益激烈的全球竞争, 企业纷纷采用新的生产技术以不断改善产品质量、提高生产能力, 而卓越制造技术的进步很大程度上得益于计算机技术的引进, 以计算机为手段的集成制造 (computer integrated manufacturing, CIM) 已被广泛应用于制造领域, 并且由此催生精益生产 (lean production, LP) 和敏捷制造 (agile manufacturing, AM) 等生产模式。同时, 制造平台交互化、去中心化的虚拟社会格局打破了传统制造业的纵向生产模式, 使很多传统生产企业从产品制造商向产业链上的资源整合商 (或被整合者) 转变; 同时, 客户与企业产品设计、生产和供销体系等被集成到同一个平台上进行互动, 进而实现合作与共赢。

#### (一) 现代经济的基本特征

现代经济有别于传统的大批量生产时代的经济, 其特征主要表现在:

##### 1. 外部环境的不确定性

企业外部环境不确定性 (uncertainty) 可以用环境复杂性 (environmental

complexity)、环境动态性 (environmental dynamism) 等维度来定义。复杂性是指企业面临的外部因素的多样性, 如跨国经营所面临的环境因素远远多于国内经营。企业所面临的外部因素越少意味着环境复杂性越低、不确定性越小; 反之则相反。动态性是指外部环境的稳定性程度, 或者说是外部环境变化的速度。比如, 如果影响企业原材料供应的影响因素及其变化是可预见的话 (predictable), 则说明材料供应环节的环境是稳定性, 反之则相反。

战略管理学家们认为, 产生不确定性的原因要么是企业占有信息不充分并进而影响决策者的决策能力 (Ducan, 1972), 要么是企业对重要资源 (resources) 占有不足并进而产生外部依赖性 (Pfeffer, Salancik, 1978)。不管出于何种原因, 现代企业所面临外部市场的高度不确定性是一种事实, 经济全球化更是加剧了不确定性。经济全球化大大拓展了市场需求和要素供给, 为企业 (尤其是跨国公司) 提供了广阔的发展空间和巨大的盈利机会, 但也使其置身于更加激烈的竞争环境之中。经济全球化集中体现了以下特点:

- (1) 全球统一市场形成;
- (2) 原材料、劳动力和资本等要素流动障碍日益减少;
- (3) 国际分工模式不再是传统贸易模式下国与国之间的产品分工, 而是产品在国际产业链上的分工与协作;
- (4) 技术进步导致产品寿命缩短。

在经济全球化这一大背景下, 任何一家企业的生产经营都不再是封闭、区域性的, 以满足顾客为导向而进行的全球化市场竞争, 使企业与企业之间因产品、产业链的分工合作变得日趋频繁, 企业间的相互依赖程度大大提高。那些立足于全球市场并取得竞争优势的大型跨国企业, 其产品生产、服务提供等交易活动离不开其他企业的“投入”和参与, 跨国企业已不再是传统意义上的某一产品的具体生产者, 而是某一产品在全球市场上的资源整合者。经济全球化加速了全球一体化市场的资源整合, 同时也激发了企业间基于竞争上的战略合作、利益共享。所有这些, 都需要管理会计系统能够提供各类财务、非财务信息, 帮助企业有效决策并建立起长期竞争优势。

可见, 随着经济全球化、跨国经营和国际化竞争等, 企业管理者越来越意识到需要从战略、经营决策、商业运营等各层面掌握、有效利用所需管理信息, 以提高其核心竞争力。(1) 从战略角度, 通过产业链条上、下游组织之间达成诸如长期合同协议、参股、建立共同控制体、并购控股等战略联盟形式, 强化组织间横向合作, 实现价值链整合与合作、利益共享。在这一环境下, 管理会计作用范围将由传统的组织内 (intra - organizations) 管理拓展到组织间 (inter - organizations) 协作这一崭新的层面, 从而为企业核心竞争力的建立提供决策和管理支

持,控制因外部市场不确定性对组织自身的不利影响;(2)从组织内部决策、商业运营层面,现代企业绝对不是微观经济学词义中的“黑箱”,也不是传统财务导向上的结果控制与事后差异分析,而是“过程(in processes)”中关键成功因素的再甄别、关键指标目标偏离的纠偏控制、差异分析及关键原因的查找、过程行动计划和方案再修订、核心资源要素的再配置等具体管理活动,所有这些都需要借助于管理会计信息的支持,以及管理控制系统的有效利用。管理会计是落实组织战略、确定组织具体目标、修正行动方案、实施过程控制的重要机制,旨在有效控制因组织内部不确定性对组织可能产生的消极影响、提升组织的价值创造能力。

## 2. 全球化、个性化的市场定位

市场定位的本质在于使自身产品或服务能被顾客所接受,从而确定比竞争对手更强大、更持续的竞争优势。竞争日趋激烈的现代市场环境中,企业成功之本在于把握市场定位、满足客户需求。在这里,全球化是现代企业基本的市场定位;同时,量体裁衣式的顾客个性化需求是市场的另一趋势。从市场结构变化看,卖方市场向买方市场的转变,突显了“顾客”在市场中的主导地位。在传统卖方市场结构中,企业通过自动化生产线生产出高质量、低成本的产品便能占领市场,企业只需把主要精力放在如何提高生产效率等方面,即可取得高额收益;相反,在买方市场结构中,企业要成功必须以为顾客创造价值为前提,企业必须研究顾客对性能、质量、价格、交货速度、售后服务等要求和偏好,思考如何通过为顾客创造价值来赢得竞争优势。在这种背景下,产品设计、目标成本管理、顾客成本及盈利性分析、产品周期成本等管理会计“概念”的提出,促使企业管理者必须从战略角度来重新审视管理会计所应触及的新领域、新问题和新焦点。

## 3. 扁平化、虚拟化的组织形态

为适应市场需要,从企业内部运行机理及运行架构看,未来企业将越来越淡化传统科层制(hierarchy)而强调其结构扁平化;从企业外部运行环境及产业链关联程度看,未来企业越来越强化企业间合作从而使企业虚拟化、网络化、无边界化。

(1)扁平化是指企业组织不再完全囿于纵向(vertical)专业化分工所形成的金字塔结构,而是通过建立以顾客需求为导向的横向(lateral)工作团队(如各种跨职能团队和任务小组),把任务、权力等委托给各横向工作团队,消除传统科层制下各部门间壁垒、减少中间管理层。组织结构扁平化既有利于加强组织内部各部门的横向协调、调动和发挥基层员工的积极性,同时也有利于使企业从事“流程管理”,使企业更接近市场以满足顾客需求。可见,扁平化使组织结构更具灵活性,它提高了组织对外部市场变化的适应能力。



(2) 虚拟化则是指企业间关系不再完全以产权关系为维系基础,而是以信息网络作支撑、以分工合作关系为纽带,结合组织内的权威控制与市场等价交换原则等所结成的一个动态企业联合体。在企业簇群中,企业间边界越来越模糊,基于产业链条上的产业分工、战略联盟与利益共享的企业簇群,一方面强调企业间在价值链上“无缝链接”,实现价值链上链接方式的低成本、快速反应,扩大企业规模经济效应、范围经济效应、共生经济效应;另一方面,虚拟化也给企业带来因协作关系弱化而产生的各种不利影响甚至是威胁。

为此,企业需要通过管理会计信息、管理会计控制功能等,强化与其他企业在研发、生产技术、材料供应、商业流程等各方面的管理合作、信息透明和数据共享,消除因信息不对称而产生的在合作上的机会主义,动态评价产业链上各协作企业的能力与合作成效,通过业绩评价与有效激励来激发企业间合作热情,动态建立为市场所需的基于分工基础上的产业链、价值链。

#### 4. 高度关注品质、客户满意度、社会责任等价值驱动因素

企业要想取得竞争优势,应当强化对企业生存、发展产生重大影响的关键价值驱动因素的鉴别和管理。这些因素至少包括:产品或服务品质、客户满意度、企业形象和社会责任。

(1) 产品或服务品质是从企业所提供的产品或服务的质量属性来考察的,它要求企业遵从市场价格原则——在“客户愿意付费”情况下满足客户核心需求,既不以降低产品质量和成本为代价,也不以追求“超出客户期望需求”为目标。因此,如何权衡成本、客户需求与产品性能质量三者间关系,需要利用价值分析、价值工程原理等来指导产品设计与生产。日本汽车业的目标成本管理(target costing)及在多行业、多领域的推广应用,在很大程度上丰富价值工程理论的实践内涵。

(2) 客户满意度作为非财务指标,对企业价值增值具有重要意义。客户满意度是多维的,包括以具有竞争性价格满足客户对产品或服务的质量要求、及时交货、及时反馈客户对产品的其他需求、持续改善产品或服务质量、强化产品或服务的售后保障等。所有这些都要求企业关注“质量成本”,从“产品生命周期成本”角度来思考企业内部流程及其管理问题,力图在为客户创造价值的同时,提高产品或服务的盈利性、降低产品总成本。

(3) 企业社会责任(Corporate Social Responsibility, CSR)是指企业在其商业运作里对相关利益主体(如股东、债权人、上下游供销伙伴、客户、员工、政府、社区等)所应承担的各种责任。企业社会责任作为一个全新的概念,要求企业战略、运营和管理都必须根植于社会,关注各利益主体的利益诉求,履行企业

在经济、文化、教育、环境等各方面的责任，追求企业的可持续增长。

管理会计应当高度关注上述价值驱动因素，实现其价值增值目标。

### 5. 培养知识积累与学习能力

追求企业可持续增长需要企业全方位培养其所需的关键能力（core capacities or dynamics）——将企业各类资源转化为核心竞争力（core competence）的能力。任何企业的资源及其所蕴含的核心竞争力，都具有价值性、稀缺性、难以模仿、不可替代等属性，它是企业持续竞争优势的来源。企业核心竞争力作为企业应对环境变革、外部竞争并取胜于竞争对手的能力，核心体现在对企业所需关键资源的控制力和整合能力、企业自身技术创造能力、管理知识的积累能力等各方面，并最终表现为对所处市场的统治力及超额获利能力。在这里，管理知识的积累与学习是培养关键能力的首要因素。

从组织知识积累与学习角度，它强调企业学习能力与动态竞争优势的紧密相关性，企业通过内部的“干中学”、“用中学”以及外部的“从相互作用中学习”等学习途径，不断提高自身的知识积累能力，改善整体经营效率。以管理会计中“对标管理”（benchmarking）为例，由于缺乏必要的知识积累和信息储备，大量企业在进行对标管理时，找不到同行业企业的基础数据，从而无从对标；同样，由于对企业成本信息及其积累的不重视，很多企业成本管理并没有形成有效的、长期的、动态更新的基础数据信息，从而难以对成本性态、标准成本、作业分析及成本动因等进行有效分析、归纳，也就不可能为成本决策、产品定价、目标成本管理等提供信息支持。

### 6. 大力倡导诚信、信任等社会文化观

影响企业可持续增长的其他因素还包括诚信、文化、商业伦理和道德规范等。研究表明，越是强调企业之间诚信，就越能降低企业间的交易成本；同样道理，越是强调基于信任（trust）的管理责任，也越有可能消除组织控制所不必要的控制流程，提高管理者及员工的管理自觉性，进而越能提高诸如财务等正式管理控制系统的效率、效果。因此，构建企业间、企业内部成员间的“诚信、声誉和信任”等非正式管理控制机制，将有利于减少企业间、企业内部等潜在的利益冲突和博弈，降低组织运行成本、内部管理成本。正是基于这一视角，余绪缨教授（2004）曾提出过这样的忠告：“管理会计的研究不能局限在其技术层面，必须同社会文化观相结合”。

## （二）管理会计职能的定位

在回顾西方管理会计发展历程、分析现代企业环境的基础上，我们将管理会计定性为两个方面：（1）作为信息支持系统，它是一个通用、客观、透明的精细化价值驱动因素分析与决策的信息平台；（2）作为管理控制系统，它是一个基于价值驱动因素分析后对组织行动规划、细化与管理控制的控制体系。管理会计的终极目标在于改善组织经营、创造组织价值。

### 1. 作为信息系统的管理会计：价值驱动因素的鉴别及管理会计信息质量特征

管理会计作为信息系统，在本质上属于提升公司价值的内部信息决策支持系统（从而有别于“财务会计”）。或者更直白地说，它是一个通用、客观、透明的精细化价值驱动因素分析与决策的信息平台，在这一平台上，管理者利用相关信息对公司价值创造、公司盈利等所涉及关键因素（驱动因素）进行精细化分析、判断，以服务和优化公司的管理决策。可见，作为信息系统的管理会计，其直接功能在于通过该信息平台帮助、支持组织内各级管理者鉴别、确定价值驱动因素。

基于这一视角管理会计信息至少应当具备以下质量要求或特征：

（1）通用性。所谓通用性是指管理会计信息体系具有共通性的框架，这一框架在内容上至少包括三部分：第一，用于支持企业产品、客户开发等经营活动“前端”的信息决策体系，包括市场调研与市场细分、最佳产品组合决策、客户营销及销售预测、客户盈利性需求和判断等；第二，用于支持产品生产、服务提供等“中端”的信息支持系统，包括产品设计与目标成本、基于作业等基础的产品定价与产品盈利性分析、预算管理与差异分析、价值链背景下的成本控制与组织间合作、质量成本及生命周期成本、持续改善等；第三，用于评价分析组织战略、组织绩效等“后端”的业绩评价信息系统，这一系统旨在从公司整体层面分析审视公司战略的落实情况，并通过责任会计体系对组织间、组织内各种不同责任中心（包括纵向与横向）等进行业绩评价和有效激励。

（2）客观性。所谓客观性是指管理会计所提供的信息应体现公正性、客观性。与财务会计信息相比，管理会计信息尽管不存在像会计准则那样规范和约束，但不等于说管理会计信息可以不客观、不公正。对管理会计信息的客观性要求，一方面来自于管理者因正确决策而对所需信息质量所提出的最低要求。例如，没有正确的信息就难以做出正确的决策，任何对成本的不合理归集、分摊都有可能扭曲产品定价决策。另一方面则来自于“人”的行为因素，不客观的管理