



21世纪高等院校会计专业主干课系列

管理会计

吕长江 主编

Management
Accounting

复旦大学出版社



21世纪高等院校会计专业主干课系列

管 理 会 计

吕长江 主编

Management
Accounting

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/吕长江主编. —上海:复旦大学出版社,
2006.8

(博学·21世纪高等院校会计专业主干课系列)

ISBN 7-309-05078-9

I. 管… II. 吕… 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(2006)第 078101 号

管理会计

吕长江 主编

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路 579 号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com http://www.fudanpress.com

责任编辑 王联合
总编辑 高若海
出品人 贺圣遂

印刷 上海复文印刷厂
开本 787×1092 1/16
印张 23.25 插页 2
字数 580 千
版次 2006 年 8 月第一版第一次印刷
印数 1—6 000

书号 ISBN 7-309-05078-9/F·1151
定价 36.00 元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

本教材结合管理会计发展和我国的实际,主要介绍了管理会计的基本理论与基本方法。在结构体系上,按照管理会计的内在逻辑规律,组织章节的安排;在内容上,基于管理会计的基本内容,融合管理会计近年来的新进展;在技术上,基于教学实践,将 Excel 应用于管理会计;在写作上,基于我国企业背景,以案例引导各章的内容。

本书共 12 章,主要包括:

管理会计导论;

管理会计基础:成本的概念与分类;

管理会计分析方法:成本性态分析、本量利分析;

管理会计分析工具:变动成本法、作业成本计算法;

管理决策评价:短期经营决策、长期投资决策;

计划与控制管理:全面预算、标准成本与全面质量管理;

组织与激励管理:责任会计、业绩评价。

本教材由复旦大学管理学院会计系吕长江教授担任主编,负责本书大纲的制定、组织写作。吉林大学商学院会计系的韩慧博、赵岩、金超参加了本书的写作。最后由吕长江负责全书的审核、修改和定稿。

在书稿的写作和修改过程中,我们得到了很多学术界同仁的帮助,尤其是学习借鉴了参考文献中同行的成果。特别要感谢复旦大学出版社的王联合先生,他的耐心和责任心,推动了本教材的顺利出版。

限于作者水平和时间,书中一定还有不少缺点乃至错误,在此诚望各位同行、读者批评指正,以便我们进一步修改完善。

吕长江
2006 年 5 月
于复旦大学

第一章 管理会计导论	1
学习目标	1
案例引导	1
第一节 管理会计的形成和发展	2
第二节 管理职能与管理会计信息	7
第三节 管理会计与财务会计的区别和联系	11
第四节 管理会计组织与管理会计师职业道德	13
本章小结	15
思考与练习	15
第二章 管理会计基础:成本的概念与分类	16
学习目标	16
案例引导	16
第一节 成本的一般分类	17
第二节 成本系统设计	25
第三节 服务部门成本分配的基本方法	34
本章小结	41
思考与练习	41
附录:利用 Excel 进行服务部门成本顺序法分配	44
第三章 管理会计分析方法:成本性态分析	47
学习目标	47
案例引导	47
第一节 成本性态分类	48
第二节 混合成本分解	53
本章小结	58
思考与练习	59
附录:利用 Excel 进行回归分析	61
第四章 管理会计分析工具:变动成本法	64
学习目标	64

案例引导	64
第一节 完全成本法与变动成本法的概念	65
第二节 完全成本法与变动成本法的比较	66
第三节 成本计算方法的选择	71
本章小结	76
思考与练习	77
附录:利用 Excel 进行完全成本法与变动成本法之间利润的调节	79
第五章 管理会计分析方法:本量利分析	82
学习目标	82
案例引导	82
第一节 本量利分析概述	83
第二节 单一产品本量利分析	90
第三节 多种产品本量利分析	95
第四节 本量利分析的进一步讨论	99
本章小结	113
思考与练习	113
附录:利用 Excel 进行本量利分析	116
第六章 管理会计分析工具:作业成本法	118
学习目标	118
案例引导	118
第一节 作业成本法的概念	119
第二节 作业成本法的计算	123
第三节 作业成本法与传统成本核算方法的比较	129
第四节 作业成本法的相关问题	133
本章小结	140
思考与练习	141
附录:利用 Excel 进行作业成本计算	144
第七章 管理决策评价:短期经营决策	148
学习目标	148

案例引导·····	148
第一节 短期经营决策概述·····	149
第二节 生产决策·····	155
第三节 定价决策·····	163
第四节 存货管理·····	167
本章小结·····	173
思考与练习·····	174
附录:利用 Excel 进行线性规划求解·····	175
第八章 管理决策评价:长期投资决策·····	179
学习目标·····	179
案例引导·····	179
第一节 长期投资决策概述·····	179
第二节 资金的时间价值·····	182
第三节 长期投资决策的现金流量分析·····	186
第四节 长期投资决策评价的方法·····	190
第五节 长期投资决策实例·····	198
第六节 长期投资决策中的风险分析·····	200
本章小结·····	213
思考与练习·····	213
附录:利用 Excel 进行长期投资决策分析·····	216
第九章 计划与控制管理:全面预算·····	219
学习目标·····	219
案例引导·····	219
第一节 全面预算的基本概念·····	220
第二节 经营预算的编制·····	224
第三节 财务预算的编制·····	232
第四节 非制造业企业预算的编制·····	235
第五节 弹性预算和零基预算·····	237
本章小结·····	243
思考与练习·····	243

附录:利用 Excel 编制全面预算	247
第十章 计划与控制管理:标准成本与全面质量管理	257
学习目标	257
案例引导	257
第一节 标准成本系统概述	258
第二节 标准成本的制定	261
第三节 成本差异分析	269
第四节 全面质量管理与质量成本	282
本章小结	287
思考与练习	288
附录:利用 Excel 进行标准成本的制定和差异计算	290
第十一章 组织与激励管理:责任会计	293
学习目标	293
案例引导	293
第一节 组织分散化与分权管理	294
第二节 责任中心概述	298
第三节 责任中心的评价指标	300
第四节 责任中心的业绩报告	308
第五节 内部转移价格的制定	311
本章小结	315
思考与练习	316
附录:利用 Excel 分配共同成本	318
第十二章 组织与激励管理:业绩评价	320
学习目标	320
案例引导	320
第一节 管理激励的目标和内容	320
第二节 管理激励的业绩评价方法与形式	324
第三节 平衡计分卡	327
本章小结	336

CONTENTS

思考与练习	336
附:练习题参考答案	338
参考文献	360

第一章

管理会计导论

/学习目标/

- ◆了解和掌握管理会计的形成和发展
- ◆了解和掌握管理职能与管理会计信息的关系
- ◆理解管理会计与财务会计的区别与联系
- ◆了解管理会计组织与管理会计师职业道德

案例引导

朱俊为,作为与德国大众合资汽车制造商的总经理,近日一直在思考这样一个问题:面临日本轿车系列丰田、本田、尼桑等有计划、有目的地占领国内轿车市场份额,如何确保并稳定德众汽车在国内原有的市场地位?为此,朱俊为组织企业的管理层就德众汽车的目标市场定位、产品生产系列、成本管理、企业组织设计等问题进行了深入的分析和对比。会议纪要表明,与日系轿车相比,德众汽车的生产成本、内部设计以及市场定价等处于竞争劣势。为适应企业的长期发展,会议要求企业的管理层、会计人员与研发人员首先提供德众汽车的生产成本及设计结构的全部信息,并提出成本降低的具体方案;其次,通过比较分析德众企业近年来的市场表现,提出中、长期德众汽车的市场战略;第三,根据市场需要,如果引进德众系列新款轿车 ST,就该款轿车在未来 5 年的现金流量和盈利水平进行预测和分析;第四,在企业的全部生产部门和辅助生产部门建立信息跟踪系统,建立对企业的各级生产组织单位的激励与控制系统,以适应市场需求的变化。

在企业经营环境日趋复杂的环境下,管理会计信息对经营决策的制定具有重要影响。不同利益主体基于其决策目标的差异,对会计信息的需求具有不同的侧重点。企业外部利益主体如股东、债权人及政府等主要需要关于企业一定时期财务状况和经营成果的财务会计信息,以便于了解和掌握企业管理者契约的履行情况。企业内部管理者主要需要管理会计提供及时、相关、可靠的企业经营活动信息,以利于决策的正确制定和执行。

本章将从历史的角度介绍企业管理实践对管理会计信息需求引致管理会计的形成和发展,阐述管理及管理职能与管理会计信息的关系,比较管理会计与财务会计的区别与联系。

第一节 管理会计的形成和发展^①

一、管理会计的形成

管理会计是随着社会经济的发展、科学技术的进步、企业经营管理的需要逐渐发展起来的。管理会计是管理与会计的有机结合,它将管理科学、经济学、组织行为学等相关学科应用于会计学科,为企业管理人员提供决策信息,是社会经济发展到一定阶段的产物。

任何一门学科的形成与发展都与其所处的社会经济环境密切相关。管理会计也不例外,考察管理会计的形成发展过程,就要对管理会计形成和发展的社会经济环境有一个基本了解。

(一) 早期的管理会计——成本会计(19 世纪初至 20 世纪 40 年代)

管理会计最早出现于美国的商业企业,并在 19 世纪的纺织业、铁路、钢铁制造业中得到了发展。

作为会计基础,“簿记”可以追溯到公元前 3600 年。折旧概念早在希腊和古罗马时期就已经产生。然而,大多数会计学家认为,现代会计从 14 世纪开始。1494 年,意大利的卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)最早发明了著名的复式记账制度,奠定了财务会计的基础。

但是,企业对于管理会计信息的需求则是 19 世纪发生的现象。作为工业革命的结果,19 世纪的企业通过扩大生产规模,达到规模经济以增加实现利润的能力。企业规模的扩大,企业生产方式和组织形式相应发生了变化,促使企业管理者开始产生对单位产品成本、单位资源耗费、投资报酬率等管理会计信息的需求。

19 世纪的企业主要从事单一产品的生产,即以单一经济活动作为企业的主要经济活动。在这些企业中,企业管理者开始逐渐意识到对于规模较大的企业,应采取比过去分散经营更有效的集中控制管理程序。如英美的部分商业企业家已经开始在集中管理的企业中,通过控制各生产过程中的产量,提高企业的生产效率。早期的纺织企业,曾经希望通过控制生产过程中所使用的时间来取得更多的收益。起初,管理者也希望通过对劳动力的控制、通过增加产品的销售收入来稳定地增加利润,然而,他们很快地意识到,通过降低产品成本提高生产效率,也是增加企业利润的较优途径。

美国历史学家发现,最早的制造成本记录发生在 19 世纪上半叶的新英格兰集中的多步骤的棉纺织企业中。例如莱曼纺织企业的会计记录,就包括利用复式记账法的总分类账户和明细分类账户,并且在分类账中保持两个纺织账户用以反映全部制造成本。但此时的复式成本账户,已经完全不同于先前所采用的会计账户,先前的会计账户主要是记录企业经济业务的确

^① 本部分内容主要参考了 H. T. Johnson and R. S. Kaplan, 1997, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Publishing. 余绪缨:《余绪缨学术文集》,辽宁人民出版社 2000 年版;李天民:《管理会计研究》,立信会计出版社 1994 年版;胡玉明,“管理会计发展的历史演进”,《财会通讯》,2004 年第 1 期。

定性结果,而此时的成本账户是在规模较大的企业中,为集中控制和管理企业的各个生产过程而采取的一种方法,这导致成本会计的产生和发展。

莱曼纺织企业的账户除记录企业的制造成本、不同类型产品的单位成本外,还包括其他关于企业生产的记录,如反映企业原材料的使用效率、工人工作的时间以及一般制造费用情况的成本报告。这些账户为管理人员组织生产经营管理与控制提供了重要的信息,如企业生产单位产品所耗费的资源、制定特别订货价格的短期决策和对设备更新决策所使用的边际贡献指标等,都是直接来源于生产成本账户。此外,莱曼纺织企业的成本账户还对企业内部一些松散的行为起到监督和控制作用。企业管理人员定期地利用成本信息检验员工的业绩,他们对在同一生产过程、同一时期劳工的生产效率进行比较,而且,还对同一劳工在不同生产期间的工作效率进行比较。为满足企业管理人员的要求设置的账户所提供的成本信息,不同于其他信息,它可以帮助管理人员评价企业内部的生产过程并激励员工为实现企业的生产目标而努力工作。

19世纪中叶,交通和通讯业得到了巨大的发展,特别是在修建了铁路和发明了电报以后,为更大规模企业组织的存在提供了可能性。这时,企业可以在一个更大的地理区域内采购原材料和销售其产品。但是,如果此时管理会计信息在数量和质量上不能与此适应,企业就不能从扩大的经营范围中获得充分的规模经济和利润。事实上,高效率的管理会计系统能够协调高效率的后勤准备和前台生产过程,并协同企业的销售活动,从而为分散经营的管理人员提供业绩评价的计量标准。

铁路的发展也许为高效率的管理会计系统提供了一个最好的例证。与制造企业一样,铁路部门也设计了一套成本会计系统,用以评价和控制企业内部的生产过程。但是,与制造企业不同的是,铁路部门设计了一种特殊的记账程序,这种程序在记录每天发生大量繁多的业务的同时,及时汇总并产生企业内部报告。同时,铁路部门还设计了新的会计系统,用于及时有效地控制现金支出,这样就可以为管理部门及时提供企业各种开支的准确报告。除此之外,铁路的发展也扩大了企业内部经营活动的空间范围,铁路部门发明了一套完整的成本会计程序计算吨公里成本,这样不仅能为每一分段或整个铁路以吨公里为基础计算成本,而且还能找出各单位成本之间的差异及其原因,更有效地控制成本。

19世纪后期,交通运输和通讯业的发展,使规模经济和跨区经营企业的形成成为可能,大规模商业企业的发展是推动美国经济迅速发展的主要动力之一。作为连接生产者和消费者的纽带,批发商和零售商的发展,使得陷入困境的制造商能够顺利地销售出他们的产品。

为了提高经营效率,许多批发商把提高营业额作为一项重要的内部管理目标,薄利多销是批发商成功的秘诀。基于企业营业额的考虑,批发商不得不对成本予以充分的重视,尤其采购成本、存货成本以及为消费者提供的信贷等是批发商的主要控制成本。为了激励和评价企业内部各管理部门负责人的业绩,商业企业开始计算并整理各个部门关于毛利润(销售成本减销货成本和经营费用)和存货周转率方面的会计信息,类似于早期的制造业和铁路运输业,这些商业企业开始收集并整理企业内部会计信息,并将其用于企业经营管理。

管理会计技术的进步与F·W·泰勒发明的科学管理原理密切相关。19世纪后期,企业规模不断扩大,生产过程日益复杂,使得企业管理人员很难得到有关企业生产经营效率方面的准确信息。管理工程师F·W·泰勒的科学管理原理恰好适应了当时企业管理的需要。科学管理原理的核心是强调提高生产效率和工作效率,通过泰勒所倡导的时间动作研究,来制定在

一定条件下可以实现又同时是最有效的标准,以实现生产过程的高度标准化。随着科学管理原理在企业生产中的广泛应用,原有的会计体系发生了变化,企业会计人员为了配合科学管理原理,就将标准成本、预算控制和差异分析等与科学管理紧密联系的技术方法引入管理会计体系,丰富和发展了原有管理会计的内容。

20 世纪初,美国企业掀起了一场巨大的企业合并浪潮,国际收割公司、杜邦公司、通用电气公司、美国钢铁公司等脱颖而出,家喻户晓。这些企业都含有先前独立从事生产经营的若干企业,如制造、采购、运输和销售,这些原来各自独立的企业经营活动,现在演变成一个综合的多种经营活动的企业组织中的某一经营行为。综合企业的发展,主要因为他们通过联合从前不同的经营业务,增加企业实现利润的能力。在这种综合性企业中,企业的生产方式、生产环境、经营特点完全不同于 19 世纪初单一经济活动的企业,企业管理人员需要面临许多需要解决的新问题,其中最突出的是如何协调企业内部各部门之间的生产经营活动,使得各部门的经营目标与企业的总体目标相一致,这催生了分散经营责任会计。

美国早期大部分成功的综合型多种经营活动的企业,通常采取的是现在众所周知的将多种经营活动作为一个统一集中的企业组织方法,来协调企业内部各部门的生产经营活动,在综合性企业中,各个部门采用了原单一活动企业发明的会计计量方法。然而,在综合性企业,各种效率不同的计量方法(如单位产品成本、经营比率、存货周转率等)不可能直接服务于整个企业的利润。此外,综合性企业的管理人员和员工的激励方式也不同于原来的单一活动企业,需要激励他们关注整个企业的目标和利润。综合性企业的管理人员发明了两个新的管理会计技术,协调综合性企业内部的控制和激励问题。首先,他们发明了协调和控制企业内部资源流动的预算体系;其次,他们扩充了一种新的评价指标——投资报酬率,用以评价和各个不同经营部门的业绩,并将部门业绩与企业的整体业绩相比较。此外,综合性企业的管理者还利用预算和投资报酬率将资本在不同部门之间进行分配。通过评价和控制企业内部的经营活动,投资报酬率开始从作为协调各部门经营活动的工具,最终变成一个指导性原则。这种会计指标对资本配置的效率,在今天仍然具有实际意义。

1925 年,美国的企业管理实践中已经出现了我们今天的管理会计教科书中的各种管理会计方法。管理会计实践得到了充分发展,为直接人工、直接材料和制造费用设置了成本账户,为现金、销售收入和资本编制了预算,弹性预算、销售预测、标准成本控制、成本差异分析、内部转移价格的制定以及部门业绩的评价等管理会计实践展示了管理会计在企业中的应用和发展。

在教材方面,1922 年美国学者奎因斯坦(Quaintance)出版了《管理会计:财务管理入门》,1924 年美国又出版了麦肯锡(Mckinsey)的《管理会计》,为管理会计作为一门学科的存在奠定了基础。

(二) 战后的管理会计——现代管理会计(20 世纪 40 年代至 20 世纪 80 年代)

20 世纪 40 年代,特别是第二次世界大战以后,西方国家进入了所谓战后期。一方面,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,使社会生产力获得十分迅速的发展;另一方面,企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加剧烈。在这种复杂的经济环境中,企业管理人员不仅要求会计人员及时地对企业的经济管理活动进行准确地计量和反映,更重要的是要预先对企业未来的生产经

营情况进行预测。这样,促使会计的重心转向服务于企业内部的经营管理。

面对这些新的环境和条件,战前风靡一时的泰勒的“科学管理学说”由于其重局部、轻整体的观念无法适应环境的变更,而被后来的现代管理科学所取代。现代管理科学认为“管理的重心在经营,经营的重心在决策”,把正确地进行经营决策放在首位。现代管理科学以系统论、控制论、运筹学、行为科学、高等数学为其理论基础和方法手段,同时结合计算机技术,根据企业管理整体最优的要求,建立反映经济变量内在关系的模型,对企业较为复杂的生产经营活动进行科学的预测、决策、组织、协调和控制,实现企业生产经营最优运营,从而提高企业管理现代化水平。这样,以现代管理科学理论为基础的管理会计,广泛地吸收了相关学科的理论和方法,极大地丰富了早期管理会计的内容,形成了现代管理会计中决策会计的理论和方法。

1952年,世界会计师联合会正式采用“管理会计”这个名词,这标志着传统会计分离为财务会计和管理会计两大组成部分,管理会计正式得到国际会计界一致的认同。

在教材方面,1960年至80年代管理会计教材的数量到达高峰,代表性教材主要包括霍恩格伦(Horngren)的《管理会计导论》、卡普兰(Kaplan)的《管理会计》、哈里森(Harrison)的《管理会计》以及科普兰(Caplan)、霍普伍德(Hopwood)等的《管理会计》。

二、管理会计的发展

进入20世纪80年代,计算机为主导的生产自动化、智能化程度日益提高,直接人工费用普遍减少,间接成本相对增加,明显突破了制造成本法中“直接成本比例较大”的假定。制造成本法中按照人工工时、工作量等分配间接成本的思路,严重扭曲了产品成本信息。另外传统管理会计的分析,重要的立足点是建立在传统成本核算基础上的,因而其得出的信息,对实践的反映和指导意义不大,相关性大大减弱。为此,1987年,美国哈佛大学卡普兰(Kaplan)与约翰逊(Johnson)合作出版了轰动西方会计学界的专著《相关性消失:管理会计的兴衰》。他们认为,目前的管理会计体系是几十年前的框架,20世纪初的美国企业实践已经包括了今天管理会计教材中的大部分内容,这种过时的管理会计体系难以适应新的环境下企业管理的要求,由于成本计算方法的僵化,使得企业的产品成本计算发生了扭曲,成本信息失真,管理会计信息失去了决策的相关性。他们认为,现行的管理会计体系必须进行根本性的变革,才能适应当今科学技术与管理科学发展的新环境。

1991年,英国曼彻斯特大学斯卡彭斯(Scapens)认为,探讨管理会计理论与实践之间的差距应该从管理会计理论本身找原因。就管理会计理论方面而言,存在两个比较严重的问题:其一是管理会计的知识体系不能满足决策者的需要,其二是管理会计理论所依据的某些假设与现实不符。为了解决这个问题,管理会计研究人员需要重新研究管理会计的理论基础,并深入了解企业实际情况。这是探讨管理会计理论与实践相脱节的原因并寻求缩短两者差距的正确办法。

基于管理会计信息的失真性,卡普兰等人致力于管理会计信息相关性的研究,迎来了一个以“作业”(Activity)为核心的“作业成本会计”(Activity-based Management Accounting)时代,“作业成本会计”和“作业管理”成为西方管理会计教材的“新秀”。与波特提出的“价值链”(Value Chain)观念相呼应,管理会计既借助于“作业管理”,又致力于如何为企业“价值链”优化服务。管理会计在20世纪80年代取得许多引人注目的新进展都是围绕管理会计如何为企

业“价值链”优化和价值增值提供相关信息而展开。

随后,管理会计学者对企业经营环境进行了新的探索,管理会计再一次向前飞跃,各种创新的管理会计方法层出不穷,产生了一批新的管理会计方法,主要包括如下几方面。

(一) 全面质量管理(Total Quality Management, TQM)

TQM 是 20 世纪 60 年代从传统质量管理发展起来的,随着国际国内市场环境的变化, TQM 已经发展成为一种企业竞争的战略武器,一种由顾客的需要和期望驱动的、持续的改进产品质量的管理哲学。TQM 的目标就是公司在生产的各个环节追求产品“零缺陷”,并由顾客最终界定质量。TQM 对计量和报告员工业绩的会计来讲,产生了质量会计这一新学科。但由于提高质量所产生的收益难以计量,质量会计发展的重点就放在质量成本的确认、计量和报告上。一般认为,质量成本由五大类构成:(1)预防成本;(2)检验成本;(3)内部失败成本;(4)外部失败成本;(5)外部质量保证成本。另外,在 TQM 情况下,会计人员绩效衡量标准包括了产品的可靠度、服务的及时性等促使管理人员努力提高产品质量的非货币性指标。

(二) 战略管理(Strategic Management)

所谓战略管理,就是着眼于对企业发展有长期性、根本性影响的问题进行决策和制定政策,以便在市场中取得竞争优势,确保有效完成公司目标。战略管理思想对成本会计系统的影响主要体现在战略成本管理(Strategic Cost Management)的提出。战略成本管理就是运用成本数据和信息,确认和建立能促进公司竞争优势的最优战略。战略成本管理所包括的范围,一般包括三个方面:(1)价值链分析;(2)市场定位;(3)成本动因分析。

(三) 基准管理(Benchmarking Management)和持续改进(Continuous Improvement)

管理方法的新趋势就是基准与持续改进的结合。所谓基准,就是以公司外部或内部最优的业绩标准来衡量自身的生产活动;持续改进意味着管理人员不是一次性地确定基准,而是持续改进提高的过程。日本丰田公司是贯彻基准管理与持续改进的典型。基准和持续改进被称为“永无终点”的比赛。基准管理与持续改进对成本会计系统的影响主要表现在管理人员和会计师们认识到降低成本要向本行业最好的公司学习,以同质产品的最低成本作为基准,了解自身与最优者的差距,并分析其原因,进而实行企业再造工程(Reengineering the Corporation)以增强竞争力。

(四) 限制理论(Theory of Constraints, TOC)

根据 TOC,每个公司至少有一个瓶颈制约着它的发展,否则无论公司定下什么目标都会实现(如利润最大化)。企业限制因素通常可分为资源、市场、政策、原材料和后勤五类。限制理论把企业看成一系列链状相连的过程,如果薄弱的联结处得到了加强,那么整个链也就得到了加强,但是如果加强了其他的联结处,整个链就不会得到加强。限制理论对成本会计系统的影响是,管理人员和会计人员认识到,在有些情况下,不能一味强调降低成本和费用,要有逆向思维,要在企业的薄弱环节加大投入量,“为了省钱而花钱”。如果企业待解决的瓶颈是更新设备,引进新型设备会发生一笔较大的支出,但在今后设备使用期间,因设备利用效率的提高而增加的产出加上设备维修费用降低的综合效益,可能抵补支出而有余,就总体而言,效益可有

所增加,这也是“成本—效益”原则的另一种诠释。

(五) 目标管理(Objective Management)

按目标进行管理,要求一个企业在一定时期内应当确定总的奋斗目标,如利润总额、资金利润率等,并据以指导、组织、动员员工为完成企业总目标而努力。围绕这个总目标,企业各部门、各环节乃至每个人都应当制订自己的奋斗目标,如销售量目标、成本目标、技术目标等,并制定实现目标的措施,以保证总目标的完成。实行目标管理可以提高企业管理工作的主动性和积极性,克服盲目性,提高企业的经营管理水平。目标管理对成本会计系统的影响就是目标成本的制定、分解、控制和分析。

(六) 平衡计分卡(Balance Score)

平衡计分卡是卡普兰和诺顿在总结了 12 家大型企业的业绩评价体系的成功经验的基础上,提出的适应信息时代的新兴的绩效评价方法。它突破了传统的以财务为核心的评价体系,把组织的战略目标与实现的过程联系起来,把企业当前的业绩与未来的获利能力联系起来,通过评价体系使企业的组织行为与企业的战略目标保持一致。平衡计分卡将企业战略、过程、行为与结果一体化,通过财务维度、顾客维度、内部业务流程维度和学习与成长维度四个方面评价企业的经营业绩。

第二节 管理职能与管理会计信息

一、管理与管理职能^①

1. 对管理的理解

什么是管理?美国管理学家泰勒认为,管理就是确切地了解你希望工人干些什么,然后设法使他们用最好、最节约的方法完成它^②。法国学者法约尔认为,管理就是实行计划、组织、指挥、协调和控制^③。这主要是从管理功能的角度来定义的,它明确了管理的过程和职能。美国的管理学家孔茨认为,管理就是设计并保持一种良好环境,使人在群体里高效率地完成既定目标的过程;管理是使人群高效率完成工作的过程。美国的斯蒂芬·P·罗宾斯和玛丽·库尔苔也持相同的观点,认为管理这一术语指的是和其他人一起并且通过其他人来切实有效地完成活动的过程^④。

可以看出,管理是一个能动的协调和组织的过程,通过管理活动,实现组织目标。

管理需要组织和协调,自然就需要组织中的某一个体行使管理职能。管理者是管理行为

① 本部分内容参阅了郑文哲:《管理学原理》,科学出版社 2004 年版。

② 丹尼尔·A·雷恩著:《管理思想的演变》,孙耀君等译,中国社会科学出版社 1984 年版。

③ H·法约尔著:《工业管理与一般管理》,周安华等译,中国社会科学出版社 1982 年版。

④ 斯蒂芬·P·罗宾斯:《管理学》,中国人民大学出版社 1977 年版。

过程的主体,管理者一般由拥有相应的权力和责任、具有一定管理能力的从事管理活动的人或人群组成。管理者及其管理技能在组织管理活动中起决定性作用。

美国著名管理学家彼得·F·德鲁克提出“管理者角色”(the Role of the Manager)的概念。德鲁克认为,管理是一种无形的力量,这种力量是通过管理者体现出来的,所以管理者扮演的角色大体上有三类。

(1) 管理一个组织(Managing a Business),求得组织的生存和发展。为此管理者必须做到:一是确定该组织是干什么的,应该有什么目标,如何采取积极的措施实现目标;二是谋取组织的最大效益;三是“为社会服务”和“创造顾客”。

(2) 管理管理者(Managing Manager)。组织的上、中、下三个层次中,人人都是管理者,同时人人又都是被管理者,因此管理者必须做到:一是确保下级的设想、意愿和努力能朝着共同的目标前进;二是培养集体合作精神;三是培训下级;四是建立健全的组织结构。

(3) 管理工人和工作(Managing Workers and Work)。管理者必须认识到两个假设前提:一是关于工作,其性质是不断急剧变动的,既有体力劳动又有脑力劳动,而且脑力劳动的比例会越来越大;二是关于人,要正确认识到“个体差异、完整的人、行为有因、人的尊严”对于处理各类各级人员相互关系的重要性。

2. 管理的职能

管理的职能是指管理者为了实现有效管理所必须开展的基本活动,它是具体回答管理者“干什么”和“怎么干”的问题。一般地,管理职能主要包括计划、组织、协调和控制四个方面。

(1) 计划。凡事预则立,不预则废,讲的就是计划的重要性。管理,作为一项有意识的活动,必须经过周密的规划与运筹。任何管理者,要实施有效管理,都必须执行计划职能。计划是管理的首要职能,它统驭并渗透于其他后续的管理职能。计划既包括选定和分解组织目标,又包括确定实现这些目标的方案与途径。管理者必须围绕计划规定的目标,去从事组织、领导、协调、控制等管理活动。

在管理中,计划具有两重含义:其一是计划工作,是指根据对组织外部环境 with 内部条件的分析,提出在未来一定时期内要达到的组织目标以及实现目标的方案途径;其二是计划形式,是指用文字和指标等形式所表述的组织以及组织内不同部门和不同成员,在未来一定时期内关于行动方向、内容和方式安排的管理事件。无论是计划工作还是计划形式,计划都是根据社会的需要以及组织的自身能力,通过计划的编制、执行和检查,确定组织在一定时期内的奋斗目标,有效地利用组织的人力、物力、财力等资源,协调安排好组织的各项活动,取得最佳的经济效益和社会效益。

(2) 组织。计划确定了组织的具体目标,就必须设计、构建和维持一种合理的组织结构,包括建立组织机构、明确岗位职责和完成人员配备等,从而保证组织的各项要素和各项活动的时间上、空间上和职能结构上既分工又协作,形成有机的整体,使组织的共同目标能协调有序地实现。

组织可以分为有形的和无形的,即组织结构和组织活动。有形的组织机构是为实现组织目标,经由分工与协作,及不同层次的权利和责任制度构成的人群集合系统。具体包括三层含义:组织必须有目标,组织必须有分工与协作,组织要有不同层次的权利和责任制度。

无形的组织活动是指在特定环境中为了有效地实现共同目标和任务,确定组织成员、任务及各项活动之间的关系,对资源进行合理配置的过程。它主要包括四个方面的内容:组织机构