

21 世纪经济管理精品教材·会计学系列

丛书主编：王立彦 于增彪 刘志远

Management Accounting

管理会计

王燕祥 张双才

于增彪 主 编
张黎群 副主编



清华大学出版社

21世纪经济管理精品教材·会计学系列

丛书主编：王立彦 于增彪 刘志远

Management Accounting

管理会计

王燕祥 张双才

于增彪 主 编
张黎群 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

管理会计既是一门有助于提高经济效益的学科,又是一个创造组织价值的信息系统。本书以此为主线,按照“三横五纵”六个会计模块的架构,共分15章,系统介绍了管理会计在组织高层、中层或者基层的五种管控系统和六个会计模块。此外,对现有管理会计教材中有关成本、预算、责任会计等内容进行了重新编排,引进行为会计方法,力求做到既能贯通西方管理会计知识体系,又能承接中国管理会计地气,尽量充分地反映国内外管理会计发展的最新成果。

本教材专门为会计专业本科生编写,也可作为MPAcc、MBA、EDP以及财务和会计人员培训的参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/于增彪主编. —北京:清华大学出版社,2014

(21世纪经济管理精品教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-37643-9

I. ①管… II. ①于… III. ①管理会计—高等学校—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第191061号

责任编辑:杜 星

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印装者:清华大学印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:32.5

字 数:747千字

版 次:2014年11月第1版

印 次:2014年11月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:49.80元

产品编号:047157-01

前言

管理会计既是一门有助于提高经济效益的学科,又是一个创造组织价值的信息系统。它之所以能够创造组织价值,关键在于它本质上是组织管理控制系统的组成部分。这是贯穿整本教材的基本理念,也道出了管理会计的重要性。

然而,过去若干年,管理会计在我国学术界饱受诟病。有学者认为:管理会计不成体系,“也是一只筐,什么都可以往里装”。为此,《新理财》杂志社原社长郑宁军女士曾对我做过访谈,并发表了《中国管理会计:是耶?非耶?》的访谈录。^①应该说,此访谈录比较系统地回答了对管理会计的质疑,其中关于按照组织的三个层级构建管理会计体系的想法也反映在本书中。2009年,正当国际金融危机的寒流袭击我国实体经济时,会计界出人意料地“冒出”取消管理会计学科的观点,认为管理会计应该“被拆分”,部分归入财务管理,部分称为成本会计,其余则与内控制度结合起来形成新的学科。当时引起不小的震动,也成为中国会计学会管理会计与应用专业委员会2009年年会上最热门的话题,与会专家学者肯定了管理会计作为相对独立学科与企业(或组织)价值创造的关系,初步概括了管理会计的基本内容以及未来研究选题的方向。^②特别是2013年以来,在国家有关部门、中国会计学会、企业以及注册管理会计师(CMA)国际权威认证机构(诸如IMA、CIMA、CGA等)的推动下,尽管不同意见和看法依然存在,但主流观点和大的环境已将管理会计的发展推进到最佳战略机遇期。

实际上,我国管理实务上从来没有像现在这样强烈地需要管理会计。先看宏观经济。我国正在向着世界经济强国的目标行进。根据林毅夫教授推算:2030年我国将超越美国成为世界第一大经济体^③,但经济大国显然不同于经济强国。从英、美两国历史看,世界经济强国归根结底是以世界一流的企业群为支撑,而世界一流的企业群则以管理会计创新为主要特征之一。英

^① 郑宁军. 中国管理会计:是耶?非耶? [J]. 新理财, 2006(12).

^② 王斌, 吴应宇, 张昉. 金融危机与中国管理会计——中国会计学会管理会计与应用专业委员会2009年年会综述[J]. 会计研究, 2010(2).

^③ 深圳新闻网, 2006年5月30日。

国因发动工业革命而称雄世界时,也率先发明了成本计算的订单法和分步法,这为英国企业的资产计价、损益计算和产品价格制定提供了工具,成为维系一流企业群从而维持世界经济强国的关键因素之一。19世纪末期,美国取代英国成为世界经济强国,同时也发明了标准成本制度,把财务会计、管理与技术紧密结合起来,为企业管理当局管控经营活动、提高运营效率、降低成本提供了工具。接下来,随着美国的经济扩张和企业经营环境的变化,美国总是不失时机地创新管理会计,包括20世纪初以杜邦通用模式为代表的全面预算管理或财务控制——不仅使多部门、多层级、多活动的集团公司牢牢控制在其管理当局的股掌之中,而且借投资报酬率和剩余利润(或经济增加值)为集团公司投资评价立下规矩;还包括20世纪80年代之后发明平衡计分卡,并与业务流程改进/再造(BPI/R)相互配合,将战略合乎逻辑地引进到管理会计。一方面引申出作业成本计算与作业管理(ABC/M);另一方面则将业绩评价的指标体系从财务指标拓展到非财务指标,从结果控制指标拓展到过程控制指标,从企业自身价值创造拓展到企业社会责任。美国管理会计对美国企业从而对美国经济强盛的积极作用是无以取代的。从20世纪70年代以来,我国管理会计的引进和发展已经取得重要成果,但与美国相比,还有很大差距,需要借鉴和追赶;与我国建设经济强国的要求比较,需要突破、创新和承接地气,更需要构建既能融入世界的知识主流,又具有中国特色、解决中国问题的管理会计理论与方法体系。否则,我国的经济强国梦或许会被管理会计给耽误!

再看微观组织。过去30年,我国企业创造了我国经济辉煌。但是,由于经济放缓、结构调整、国际经济复苏迟缓以及长期积累的经济决策偏差等因素的叠加效果,下列问题仍在我国企业不同程度地存在:一是效率低下、成本高昂。据陆佑楣院士测算^①:2012年单位GDP能耗,中国是世界平均水平的2.5倍、美国的3.3倍、日本的7倍,也就是说,如果按照日本的标准,我国2012年能耗总量可以支撑360多万亿元的GDP生产。二是规模庞大、组织松散。据新浪网披露的上市公司数据显示:很多大型企业过去10年间资产总额都增加了两倍以上,但以行政命令、血缘关系、意识形态、投资或人力资源等为目标来整合这些大型企业的做法,既偏离了企业价值创造的根本,又涣散了组织的整体性,特别是半手工半智能、“孤岛式”、“碎片化”的信息技术应用,进一步“撕裂”了各部门、各层级、各项活动之间的有机联系,正在毁坏着企业价值。三是薪酬激励制度畸形。据有关方面测算,我国基尼系数于1996年超过0.4的临界点,2008年上升到0.491,2013年回落到0.473。^②当然,其影响因素多种多样,但企业的新增价值分配不公、薪酬激励制度设计不合理,则是主要因素之一。四是有形资产投资恶性劣质化。据中国社会科学院数量经济与技术经济研究所测算^③:1996—2011年我国增量资本产出比为3.5,最高年份达到9.0,而同期的日本则一直保持在2.0以下。过去十多年来,我国光伏、钢铁、海运、矿业等类企业的投资疯狂得失去理性,至今仍陷于自造的泥潭而不能自拔。应该说,上述这类问题通过应用和发展管理会计都可以得到缓解或者消除。另外,我国行政事业单位已接

① 参见《21世纪经济报道》,2013年12月2日。

② 参见人民网,2013年1月18日。

③ 参见李扬《中国经济发展的新阶段,经济减速不可怕》,光明网,2014年4月19日。

近百万家,维系着社会发展、支撑着公共服务。2013年国家财政收入或者支出大约13万亿元,如果加上事业单位的非财政收入或支出,我国行政事业单位收入或支出总量之庞大达到令人震撼的地步!关键问题有二:一是如此众多的单位、如此庞大的收入或支出规模,并没有系统而有效地采纳国外政府与非营利组织以及中国企业流行的管理会计方法,如成本管控、预算管理、内控制度和绩效管理等。二是特别在事业单位,其首长以及主管财务的副手不是依靠专业技能,而是依靠对国家事业的热情、道德操守的高尚和自我克制来管理财务,例如某直辖市所有医院迄今仍未设立总会计师,具有财务或会计背景的领导在医院高层是缺位的,由此暴露的风险之巨,令人不寒而栗,即使发生财务决策失误、浪费和低效、舞弊与贪腐都不会令人感到意外。我们希望主管部门在行政事业单位发动一场应用和发展管理会计的运动,希望将这场运动的年度目标设定为节约行政事业单位年度经费的1%!听起来并不难,但一年下来,至少节约1300亿元!

我们从来没有像今天这样更需要一本管理会计教材。本教材专门为会计专业本科生而设计,也可作为MPAcc和MBA教学参考、作为企业与行政事业单位中高层财务人员在职培训的辅助材料。毋庸讳言,类似的教材在我国可谓汗牛充栋,其中被公认为最具权威性的该首推余绪缨先生主编的《管理会计》^①,它不仅反映着中西方管理会计实务的最新成果,而且至今仍占据着管理会计理论发展的制高点。只可惜,先生已于2007年仙逝,其教材的最新版本是2005年。此后已近十年时间,国内外管理会计都有新的成果问世,亟须更新与补充。至于其他管理会计教材,大多反映西方国家20世纪90年代的水平,有些甚至停留在80年代,也就是尚未引进战略,或者尚未将战略与传统和现代的管理会计方法合乎逻辑、可操作性地结合起来。

鉴于我国会计实务和会计教学的需要,我们编写了本书。本书的最大特点是重新架构了管理会计知识体系。我们以管理会计作为创造组织价值的信息系统和管理控制系统为前提,演绎出“三横五纵”六个会计模块的管理会计知识体系。所谓“三横”是指任何组织在结构上都可以区分为高层、中层和基层,而每个层级都有一个管控系统,三个层级上的三个管控系统相互区别但又相互交织成整个组织的管控系统。所谓“五纵”是指以成本、预算、平衡计分卡、管理驾驶舱和社会责任等五项标准为基础的管控系统。重要的是,每个层级上的管理控制系统都有可能同时涉及这五项标准,从而形成一个新的具有内在逻辑关系的管理会计知识体系。当然,这五项标准在某个层级中并非等量齐观。基层是执行者,以成本为出发点,逐步拓展到效率以及整个组织的经营活动;中层是控制者,在企业中,则以利润为出发点,逐步拓展到供产销各环节,拓展到购销市场、技术、基层管控和高层战略;高层是知识源泉、战略家和掌管资源配置,以投资报酬率、剩余利润或者经济增加值为出发点,将战略与资源配置结合起来、将高层管控与中层管控结合起来。值得注意的是,管理会计还是会计,从会计的角度观察“五纵”,每一纵都可以引申出六大会计模块,即战略会计、老板会计、绩效会计、资源会计、社会责任会计和行为会计。

本教材特点之二是重新编排了现有管理会计教材的内容。首先是成本,国内外现有的教材几乎都不严格区分成本计算与成本管控。实际上,成本计算是计算成本对象所耗

^① 中国人民大学出版社,2005年版。

费资源的总价值和单位价值——无论成本对象是产品、服务、渠道、作业等，概莫如此。而成本管控则是降低成本、控制成本和提高成本相对价值。其次是预算。同样，国内外现有的教材几乎都无一例外地将预算与责任会计分开编排，好像两项内容毫无关联。实际上，如果把责任中心引进到所谓的总预算(master budgeting)或者全面预算(comprehensive budgeting)的编制，将整个组织也看成一个责任中心并与投资、利润和成本等三类责任中心在数量上勾稽起来，从而总预算或全面预算的编制同时也是责任中心预算的编制，而责任会计也变成了预算执行的监控和评价过程。本教材中，我们对成本和预算在内容上都做了一些新的尝试。

本教材特点之三是引进行为会计方法。所谓行为会计就是利用经济学、心理学、社会学、人类文化学等社会科学门类的理论与方法来解释和预测管理会计现象，重点是利用管理会计手段来引导财务或会计人员以及高中基层经理们的个体行为和互动行为趋利避害、符合组织的战略目标。这正是管理会计的灵性所在，我国学者称之为“由技入道”或“管理会计人文化”。^① 行为会计方法的引进为会计专业的学生打开一个全新的知识窗口，从会计角度提供了观察组织成员行为的全新方法。会计学家、财务或会计人员、会计专业学生必须关注和研究组织中人的行为，会计学本质上是社会科学的门类之一。本教材多处涉及这一主题，在预算管理一章涉及最多。

本教材特点之四是既能贯通西方管理会计知识体系，又能承接中国管理会计地气。西方人发明了管理会计，迄今仍代表着世界管理会计先进水平，我国管理会计与之相比还有明显的差距，还需要继续跟踪、引进和借鉴。但是，我国理论与实务工作者在引进基础上的创新和超越以及对我国各类组织管理经验的总结，具有中国特色并且能解决中国问题的管理会计也初具形态。本教材在“三横五纵”的架构下，一方面反映西方管理会计的最新发展，诸如战略管理、以流程改进与再造为基础的作业成本计算与管理、以平衡计分卡为基础的绩效评价制度等；另一方面也将我国管理会计发展的新鲜经验系统化、模式化，并纳入管理会计教材体系，诸如“邯钢经验”，中国石油天然气股份有限公司、中国第一汽车集团公司的预算管理等。

为了便于教学，我们建议选择本书授课的教师可从《管理会计师协会教学案例》^②和《管理会计案例(第1集)》^③选择案例，还可参考《管理会计公告》^④第1、2、3、4辑。

本书由于增彪担任主编，王燕祥、张双才、张黎群担任副主编。全书共15章，执笔人及其撰写的章节分别为(按姓氏笔画排名)：

于增彪，清华大学教授，撰写第1、2、8、9章；

王竞达，首都经济贸易大学教授，撰写第3、5章；

王燕祥，中国政法大学教授，撰写第7章；

刘任帆，杭州电子科技大学副教授，撰写第11章；

① 参见余绪缨. 认识、研究管理与管理会计的新视野：“由技入道”论[J]. 会计之友，2006(5)；余绪缨. 管理特性的转变历程与知识经济条件下管理会计的人文化趋向[J]. 财会通讯，2001(10).

② [美]劳森. 管理会计师协会教学案例[M]. 杨继良，译. 北京：经济科学出版社，2012，2014.

③ 中国会计学会管理会计与应用专业委员会. 管理会计案例(第1集)[M]. 北京：经济科学出版社，2014.

④ 美国管理会计师协会. 管理会计公告[M]. 刘霄仑，译. 北京：人民邮电出版社，2012，2013.

何 晴,首都经济贸易大学副教授,撰写第 14 章;

张双才,河北大学教授,撰写第 6、10、13 章;

张黎群,北京国家会计学院副教授,撰写第 3 章;

陈秀凤,中国农业大学教授,撰写第 4 章;

赵景文,厦门大学副教授,撰写第 12 章;

袁光华,首都经济贸易大学副教授,撰写第 15 章。

本书出版之际,作为主编个人,特别怀念厦门大学余绪缨先生,特别想感谢我指导过论文的本科生、硕士生和博士生以及听过我的管理会计课程和专题的听众,也想感谢与我合作和帮助我进行管理会计应用研究的企业。余先生 20 世纪 70 年代末期率先引进西方管理会计,被公认为中国管理会计的开拓者和奠基人,高山仰止,学富五车,本人无论作为余门弟子,还是作为管理会计的后学末进,希望通过本书出版予以传承与发扬。在我指导过论文的学生中,有的曾参加我的研究项目,有的曾对自己熟悉的企业进行案例研究,他们的成果和发现直接或间接、或多或少地反映在本书之中。我的管理会计听众可谓成千上万了,他们过去对本人教学的反映、建议和质疑,为本书更加准确地体现“读者友好”的理念提供了参考。在清华大学的平台上,我们有机会深入到亚新科集团、华北制药集团有限责任公司、石家庄制药集团有限公司、中国石油天然气股份有限公司、中国神华能源股份有限公司国华电力分公司、中国第一汽车集团公司、巨力索具股份有限公司、河北伦特集团有限公司、河北钢铁集团邯钢钢铁集团有限责任公司、昆仑银行股份有限公司、中国石化集团公司中原石油勘探局、四川二滩实业发展有限责任公司、郑州市郑蝶阀门有限公司等近 30 家典型企业,去检验、应用和总结管理会计的理论、方法和经验,没有这些积累,本书则失去“底气”。

老实说,本书仍然付梓仓促,错误与遗漏在所难免,敬请读者不吝批评指正,以期再版时进行修改与完善。

编 者

2014 年 6 月

目 录

第1章 管理会计导论	1
教学目的	1
引导性案例	1
1.1 管理会计信息	2
1.2 管理会计与财务会计	6
1.3 管理会计历史发展梗概	8
1.4 组织与管理会计	12
1.5 管理会计职业界	15
引导性案例分析	18
本章小结	19
关键词	19
思考题	19
练习题	20
第2章 管理会计的基本理论与基本方法	22
教学目的	22
引导性案例	22
2.1 管理会计的基础理论	23
2.2 管理会计的应用理论	25
2.3 以组织层级为基础的管理控制系统	30
2.4 管理会计基本方法	34
引导性案例分析	42
本章小结	44
关键词	44
思考题	44
练习题	45
第3章 成本计算系统	48
教学目的	48

引导性案例	48
3.1 成本概述	49
3.2 订单法	53
3.3 分步法	58
3.4 直接法	64
3.5 作业成本法	67
3.6 成本计算系统的选择与设计	89
引导性案例分析	90
本章小结	90
关键词	90
附录 1 成本分配	90
附录 2 环境成本	93
附录 3 流量成本法	105
附录 4 质量成本	110
思考题	113
练习题	114
第 4 章 成本信息在经营决策中的应用	118
教学目的	118
引导性案例	118
4.1 概述	119
4.2 定价决策分析	125
4.3 生产决策分析	136
4.4 自制、外购决策与业务外包	144
引导性案例分析	150
本章小结	151
关键词	151
思考题	151
练习题	152
第 5 章 成本管控	155
教学目的	155
引导性案例	155
5.1 概述	156
5.2 降低成本	156
5.3 控制成本	195
5.4 中国成本管理战略	199
引导性案例分析	200

本章小结·····	201
关键词·····	202
思考题·····	202
练习题·····	202
第 6 章 基层管理控制系统 ·····	205
教学目的·····	205
引导性案例·····	205
6.1 概述 ·····	206
6.2 基层经理业绩指标 ·····	207
6.3 一线员工业绩指标 ·····	212
6.4 基层经理的业绩计量 ·····	220
6.5 基层经理的业绩报告 ·····	222
6.6 以成本为中心基层管控系统设计 ·····	229
引导性案例分析·····	234
本章小结·····	235
关键词·····	235
思考题·····	235
练习题·····	236
第 7 章 本量利分析 ·····	238
教学目的·····	238
引导性案例·····	238
7.1 成本、产量与利润之间的关系·····	238
7.2 盈亏临界点与盈亏临界分析 ·····	240
7.3 目标利润分析 ·····	246
7.4 本量利分析结果的敏感性分析 ·····	248
引导性案例分析·····	251
本章小结·····	251
关键词·····	252
思考题·····	252
练习题·····	252
第 8 章 全面预算管理：编制过程 ·····	255
教学目的·····	255
引导性案例·····	255
8.1 概述 ·····	256
8.2 基于会计项目的预算 ·····	263

8.3 基于组织结构的预算	273
8.4 预算编制的行为问题	286
8.5 基于资源的预算	293
引导性案例分析	295
本章小结	295
关键词	296
附录 1 费用预算编制的折中方案	296
附录 2 转移价格	298
思考题	301
练习题	301
第 9 章 全面预算管理：执行过程	307
教学目的	307
引导性案例	307
9.1 概述	307
9.2 预算计量	308
9.3 预算分析与报告	316
9.4 预算管理与奖惩制度	323
引导性案例分析	324
本章小结	325
关键词	325
思考题	325
练习题	326
第 10 章 中层管理控制系统	328
教学目的	328
引导性案例	328
10.1 概述	329
10.2 中层经理业绩指标	332
10.3 结算中心	342
10.4 中层经理的业绩报告	343
10.5 以预算为主导的中层管控系统设计	353
引导性案例分析	359
本章小结	360
关键词	360
附录 1：海外子公司管控体系	360
附录 2：分部财务报告	361
思考题	363

练习题	363
第 11 章 资本预算管理	366
教学目的	366
引导性案例	366
11.1 概述	367
11.2 投资可行性分析的相关基本概念	368
11.3 新建项目的评价方法	370
11.4 更新与技改项目的评价方法	376
11.5 可行性研究报告与项目申请报告	378
11.6 资金筹措与分配	381
11.7 特殊考虑	382
引导性案例分析	386
本章小结	388
关键词	388
附录 货币的时间价值	388
思考题	390
练习题	390
第 12 章 高层治理结构	393
教学目的	393
引导性案例	393
12.1 公司治理的概念	394
12.2 公司治理结构的形式和运作——美国、德国、日本、中国	398
12.3 公司治理与财务会计	403
12.4 公司治理与管理会计	407
12.5 基于会计的公司治理结构变革	411
引导性案例分析	417
本章小结	417
关键词	417
思考题	417
练习题	418
第 13 章 高层管理控制系统	421
教学目的	421
引导性案例	421
13.1 概述	421
13.2 高层经理业绩指标	422

13.3 董事业绩考核·····	431
13.4 高层经理的业绩评价·····	432
13.5 高层管控系统设计·····	442
引导性案例分析·····	445
本章小结·····	446
关键词·····	446
思考题·····	446
练习题·····	446
第 14 章 激励制度 ·····	448
教学目的·····	448
引导性案例·····	448
14.1 概述·····	449
14.2 公司奖惩资源规划·····	453
14.3 高管层奖惩资源的配置与形式·····	459
14.4 中基层经理奖惩资源的配置与形式·····	467
14.5 一线员工奖励资源的配置与形式·····	470
14.6 奖惩制度兑现·····	471
引导性案例分析·····	477
本章小结·····	477
关键词·····	478
附录:跨组织激励·····	478
思考题·····	479
练习题·····	480
第 15 章 管理会计信息化 ·····	481
教学目的·····	481
引导性案例·····	481
15.1 管理会计信息化与信息系统集成·····	481
15.2 计算机软件开发与管理会计信息系统软件开发·····	486
15.3 会计信息系统与管理会计信息化·····	489
15.4 企业集成信息系统与管理会计信息化·····	493
15.5 XBRL 的进展与管理会计信息化·····	496
引导性案例分析·····	498
本章小结·····	499
关键词·····	499
思考题·····	500
练习题·····	500
参考文献 ·····	501

 教学目的

通过本章的学习,你应该能够

1. 理解管理会计信息系及其多样性。
2. 领会管理会计与企业价值创造的关系。
3. 掌握财务会计与管理会计的区别。
4. 理解管理会计历史发展的阶段性和推动力。
5. 理解组织的结构类型以及会计的地位。
6. 掌握管理会计师职业道德的意义。

 引导性案例

管理会计对韩万豪的公司真的有用吗?

韩万豪是渤海湾一带最成功的农民企业家之一。他于2000年开始创业,到2012年已先后创办沥青、物流、道路养护、汽车贸易、房地产等五家独资公司,全部由自己担任董事长和总经理;净资产总额已积累近十亿元,除房地产公司之外,其余四家公司的年度净利润总额已超过4 000万元。

沥青、物流、汽车贸易、道路养护四家公司在经营上相互关联,以沥青公司为核心。沥青公司生产改性沥青,主要用于建设和养护高速公路,客户主要分布在华北地区。沥青的主要原料是渣油,是石油炼化企业生产的副产品,需要常年采购储备。由于季节变换,华北地区高速公路的建设和养护主要集中在每年的5月到11月。沥青公司的生产和供货也集中在这段时间,在经营上最明显的特点就是原材料存货,5月份为最高点,然后随着生产的进行逐渐下降,到11月份达到最低点。

物流公司就是运输车队,其主要为沥青公司提供运输服务,也就是常年将渣油从石油炼化企业运送到沥青公司储存待用,同时在5月份到11月份将沥青产品从沥青公司运送到高速公路建设和养护的现场。物流公司依赖沥青公司,由沥青公司所提供的运输任务是不均衡的。

道路养护公司主要为各种道路提供维修服务,一方面需要沥青公司的沥青产品,需要运输公司将沥青运送到道路养护现场;另一方面在营销方面与沥青公司有很强的交叉连带性,道路养护公司与沥青公司在很多情况下是同一客户。道路养护实际上是基建施工,在经营上也必须关注工期、成本、质量、安全和环保等方面。

汽车贸易公司经营重型卡车买卖生意,客户大多为农民个体,用作长途运输工具。农

民个体买车时,绝大多数都需要贷款,但从买车到收到银行贷款至少需要一个月的时间。汽车贸易公司正是基于这个间隔期,用自有资金为农民个体垫付购买卡车的款项,并按照高于银行的利率收取垫付费。同时,物流公司可以顺便将农民个体购买的卡车编入自己的车队,与自己的车队一起办理保险、养路费、处理事故等项服务,这既可为农民个体买车户节省费用,物流公司也额外赚取一笔服务费。此外,汽车贸易公司还可通过安排农民个体买车户为沥青公司的运送渣油和沥青为优惠条件,扩大重型卡车销售。

房地产公司与其他四家公司没有直接关联。对韩万豪董事长及其下属来说,房地产是一个全新的领域,必须投入更多的时间才有可能谋得当地的领先地位。

韩万豪董事长创下如此骄人的事业,不仅靠胆识和智慧,也靠勤奋、敬业和用之不竭的精力。公司发展的重大决策,沥青和道路养护的市场营销,政府及银行、税务等关系的处理,从“拿地”到开发再到销售等房地产事务的决断,各公司内部资金调配和其他经营管理问题的决断,管理人员和其他员工的工资和年终奖励以及那些没人负责的事情,都由韩万豪董事长一人承担。他没有秘书,也没有为他提供文书服务、下达指示、上传反馈、应酬迎来送往的办公室。当然,也有些人能替他分担一部分工作,包括担任出纳的董事长夫人——所有财务收支都必须经过出纳,三位会计和两位统计——提供财务和业务的数据,各公司一名副总——主要负责执行董事长决策。

即便如此,韩万豪董事长看起来还能应付得了,并没有出现完全失控的局面。但他已感到自己很累,也多次体验过因自己分身无术而错失发展良机的无奈。特别是自2011年以来,他深信自己这5家公司潜力很大,如果在管理方面能够“上一个新台阶”,必将迎来一个跨越式的大发展。

一个偶然的机,韩万豪董事长参加了某大学举办的公司高层经理管理实战互动班,有幸认识了授课的管理会计教授,他认定教授讲的那套管理会计方法能够解决他的问题。

根据上述资料,请分析:管理会计真有这么神奇吗?

1.1 管理会计信息

会计是一个信息系统,由若干子系统组成^①,其中两个最重要的子系统是财务会计和管理会计。管理会计信息系统为一个企业(或组织)内部的各级经理乃至普通员工的决策提供信息,在本质上它是一种创造企业价值的信息系统^②。

1.1.1 企业价值

企业价值首先是指股东价值,其基本形式是利润,另外还有投资报酬率(ROI)、权益

① 于增彪. 关于会计的另类思考[J]. 新理财, 2004(3). 于增彪认为会计包括财务会计、管理会计、内部约束(内控和职业道德)、外部约束(内部与外部审计)、激励机制、信息技术支持等6个子系统。

② 余绪缨. 论知识与创造性人才的培养[J]. 中国经济问题, 1998(4). 我国厦门大学已故教授余绪缨从学科的角度指出: 现代管理会计是一门有助于提高企业经济效益的学科。美国哈佛大学当红教授卡普兰(Robert S. Kaplan)等认为, 管理会计是创造企业价值的系统(Kaplan, Atkinson. Management Accounting[M]. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2007.). 企业经济效益与企业价值在这里具有相同的意义。

资本报酬率(ROE)、经济增加值(EVA)、益必大(EBITDA——利息、税金、折旧与摊销之前的利润)、市场价值(MV)等。股东价值直接地表达了股东的需要和追求。值得注意的是,股东价值是全体股东而不仅仅是大股东的价值。在我国资本市场上,常常看到某些公司通过高市盈率上市“圈钱”,接着,大股东又高抛低吸继续“圈钱”,都在严重损害着小股东利益,也成了我国资本市场近几年“一熊再熊”的原因之一。其谬误在于将股东价值当成了大股东价值。

其次是指客户价值,即客户需要,其构成要素一般包括价格低、质量高、品牌响、随时买到、功能齐全、品种多样、服务周到、买卖关系融洽等。客户价值并不否定股东价值,两者之间的关系取决于企业所处的市场地位。如果企业处于垄断地位或者产品供不应求(如我国能源、名酒、名烟等),企业完全有可能以牺牲客户价值为代价来谋取股东价值的最大化,使股东价值与客户价值相互排斥。但是,如果企业处于竞争性市场或产品供过于求,股东价值则是客户价值的函数。这就是说,企业只有满足客户需要,客户才有可能购买企业的产品和服务,企业才能取得收入,赚取利润,使股东价值与客户价值保持一致,客户价值成为实现股东价值的约束条件。从施乐公司(Zerox)发展的历史中更能深刻地体会这一点。20世纪50年代至70年代,施乐公司可谓“独步复印机市场”,享尽通过技术先进而垄断产品市场的“荣华富贵”,但也因此而得罪了一大批自己的客户。70年代末期,随着惠普(HP)、兄弟(Brother)、佳能(Canon)等复印机成功问世,复印机竞争性市场形成。施乐公司在经营上因继续遵循垄断、忽略客户需要,而遭受沉重打击,到80年代初期经过一系列调整之后,才重新回到正常发展的轨道。

最后是指利益相关者价值,即利益相关者的需要。利益相关者是指那些能够影响企业,又受企业影响的个人或团体,其构成相当繁杂,但其中最主要的是股东、客户、员工、商业伙伴、社区/公众、政府等六种类型。显然,不同利益相关者具有不同的需要。上文,我们曾讨论股东价值与客户价值的关系,其原理也可用来说明股东价值与其他利益相关者价值的关系。例如,员工需要从而员工价值主要体现在公平合理的报酬、未来保障和个人发展,在劳动力市场供过于求、劳动者权益的司法保护较弱的条件下,劳动者需要很难满足,企业很可能以牺牲员工价值为代价来谋取股东价值的最大化。反之,则有可能实现股东价值与员工价值的一致性。股东价值与商业伙伴价值、社区价值或政府价值之间有类似的关系。应该指出的是,在这六类企业利益相关者价值中,股东价值仍居于主导地位。在一种条件下,股东价值的最大化可能以其他利益相关者价值的损害为代价;在另一种条件下,股东价值与其他利益相关者价值完全一致,是其他利益相关者价值的函数,换句话说,其他利益相关者的价值是股东价值的约束条件。可以预见,随着现代社会的发展,股东与其他利益相关者间的关系应该越来越和谐,利益越来越趋于一致。我国过去几十来的发展越来越显现出这种趋势。

1.1.2 管理会计与企业价值创造

信息经济学早已阐明信息能够创造企业价值的原理^①。管理会计信息也创造企业

^① 余绪缨,管理会计学[M].北京:中国人民大学出版社,1999:591-608.