

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc
及MBA、EMBA财会方向

郭晓梅 主编

高级管理会计理论与实务

Advanced Management Accounting Theory and Practice

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc
及 MBA、EMBA 财会方向

郭晓梅 主编

高级管理会计理论与实务

Advanced Management Accounting Theory and Practice

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

© 郭晓梅 2013

图书在版编目 (CIP) 数据

高级管理会计理论与实务 / 郭晓梅主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2013. 2

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978-7-5654-1082-6

I. 高… II. 郭… III. 管理会计-研究生-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 012151 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 402 千字 印张: 19 3/4 插页: 1

2013 年 2 月第 1 版

2013 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑: 王 莹 李 栋

责任校对: 刘 斯

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1082-6

定价: 35.00 元

前 言

进入 21 世纪之后，中国经济在世界经济中的重要性日益显现。企业的国际化程度提高，企业面临的全球性竞争也加剧。企业管理者迫切感到了决策的重要性，并产生了对决策支持人才的渴求。会计人员必须发挥其本土社会文化和企业实践层面的知识积累优势，不断改造和提升知识结构，以适应企业管理的决策支持需要。他们必须掌握先进的管理支持手段，能够直接面对经营中的各种问题，了解、掌握解决这些问题的方法。本书正是为满足 MBA 和 EMBA 财会方向、会计硕士（MPAcc）以及会计学专业研究生的这一需求而编写的。本书立足中国市场经济发展中企业的实践，同时兼顾世界经济发展中的新实践，通过吸收、借鉴西方国家在市场经济基础上的行为和发展企业的管理会计原理与方法，使其与企业实践有机结合，以期发挥会计人员为我国企业增强竞争力、提高经济效益、发展社会主义市场经济的作用。

本书的主要特点是：

1. 结构严谨，内容深入浅出，富于时代性。管理会计随着社会经济环境的变化而变化，本书的章节设计遵循了管理会计发展的脉络，并体现其发展的前沿。

2. 以实践为导向，注重实用性。本书以实践为导向，站在管理会计信息使用者的角度，侧重于如何对信息进行加工处理，以使其满足管理者不断变化的需求。各章选用的例子贴近现实，同时体现相关方法的应用。此外，实务应用栏目从一些常见的新闻报道入手，提供国内或国际企业的实践例子，并从管理会计的角度加以分析，以引发读者对现实问题的观察与思考；相关链接栏目则提供一些扩展性的背景知识，以鼓励读者进一步探索；各章前的学习目标，以及各章末的总结与结论、练习题、建议阅读材料及相关网站等栏目的设计，适应学习的需要而展开，便于读者抓住知识点，并培养应用能力。

3. 体现管理会计的综合学科特点。现代管理会计在形成与发展中，吸收了现代管理科学和经济学等相关学科的知识，从而成为一门综合性的学科。本书力图体现管理会计的这一特点，介绍了管理思想的变革和管理控制的原理，在决策中考虑数学模型等定量分析方法的同时，也考虑根据经营环境进行定性分析，同时，在控制中突出人的作用，考虑相关控制手段的行为影响和道德选择问题，从而体现现代管理中的权变理论和人本管理思想。

本书包括 10 章，具体内容如下：第 1 章，管理会计概述，阐述了管理会计的含义、作用及其发展的相关历程和理论；第 2 章，成本计算系统，介绍了成本计算系统的重要性及标准成本计算系统、变动成本计算系统和作业成本计算系统，同时也阐述了几种成本计算系统的区别和融合；第 3 章，本量利分析，重点介绍了该方法在经营决策中的应用；第 4 章，定价决策，介绍了影响企业定价的因素以及企业在各种条件下可能采取的定价策略，阐述了成本加成定价法及其适用条件、目标成本定价的原理和适用条件；第 5 章，短期经营决策分析，介绍了不同类型的短期经营决策分析方法以及定性分析在决策分析中的作用；第 6 章，长期投资决策分析，分别阐述了相关成本分析方法在各决策中的应用；第 7 章，战略规划与预算管理，阐述了这两种计划工具的应用，并重点介绍了预算控制的不同手段；第 8 章，管理控制系统与责任会计，阐述了管理控制系统的设计和责任会计系统的设计问题；第 9 章，战略成本管理，介绍了价值链分析等几种主要的战略成本管理方法；第 10 章，战略业绩评价，介绍了平衡计分卡战略业绩评价体系以及标杆管理这一业绩评价工具。

本书由厦门大学管理学院会计系郭晓梅教授担任主编，负责总体框架设计、编写提纲的拟定、各章初稿的撰写与全书的总撰和定稿。苏颖协助完成了第 5 章、第 6 章的部分实例和习题的收集整理工作，张蓉协助完成了第 9 章的部分实例和习题的收集整理工作，应丽梅协助完成了第 7 章、第 8 章和第 10 章的部分实例和习题的收集整理工作。

尽管我们在编写过程中做出了力所能及的努力，但是由于学识有限，书中的不妥、疏漏甚至错误之处在所难免，敬请广大读者批评指正。

编者
2012 年 10 月

目 录

第1章 管理会计概述 ⇨ 1

学习目标 / 1

1.1 企业管理与管理会计 / 1

1.2 管理会计与财务会计对比 / 4

1.3 企业经营环境的变革与管理会计作用的扩展 / 7

1.4 管理会计的发展与相关理论 / 10

总结与结论 / 14

练习题 / 14

建议阅读材料及相关网站 / 15

第2章 成本计算系统 ⇨ 16

学习目标 / 16

2.1 成本计算系统概述 / 16

2.2 标准成本计算系统 / 19

2.3 变动成本计算系统 / 32

2.4 作业成本计算系统 / 40

2.5 几种成本计算系统的融合 / 55

总结与结论 / 58

练习题 / 58

建议阅读材料及相关网站 / 61

第3章 本量利分析 ⇨ 62

学习目标 / 62

3.1 本量利分析概述 / 62

3.2 本量利分析在经营决策中的应用 / 69

总结与结论 / 76

练习题 / 76

建议阅读材料及相关网站 / 78

第4章 定价决策 ⇨ 80

学习目标 / 80

2 高级管理会计理论与实务

- 4.1 影响定价的因素 / 80
- 4.2 产品的经济定价模型 / 83
- 4.3 产品的成本定价模型 / 87
- 4.4 基于市场的目标成本定价模型 / 93
- 4.5 企业的定价策略 / 93

总结与结论 / 101

练习题 / 101

建议阅读材料及相关网站 / 103

第5章 短期经营决策分析 ⇨ 104

学习目标 / 104

5.1 短期经营决策概述 / 104

5.2 短期经营决策分析 / 109

总结与结论 / 118

练习题 / 118

建议阅读材料及相关网站 / 121

第6章 长期投资决策分析 ⇨ 122

学习目标 / 122

6.1 长期投资决策概述 / 122

6.2 长期投资评价指标 / 127

6.3 长期投资决策分析 / 134

6.4 长期投资决策的风险分析 / 143

总结与结论 / 154

练习题 / 155

建议阅读材料及相关网站 / 157

第7章 战略规划与预算管理 ⇨ 158

学习目标 / 158

7.1 战略规划 / 158

7.2 全面预算管理 / 163

7.3 预算控制 / 168

总结与结论 / 184

练习题 / 184

建议阅读材料及相关网站 / 186

第8章 管理控制系统与责任会计 ⇨ 187

学习目标 / 187

8.1 管理控制系统概述 / 187

8.2 责任会计系统与责任中心 / 191

8.3 转移定价 / 195

8.4	责任中心的财务业绩控制	/ 203
8.5	激励机制	/ 215
	总结与结论	/ 224
	练习题	/ 225
	建议阅读材料及相关网站	/ 227
第9章	战略成本管理	⇨ 228
	学习目标	/ 228
9.1	战略成本管理与价值链分析	/ 228
9.2	作业管理	/ 239
9.3	生命周期成本管理	/ 243
9.4	质量成本管理	/ 249
9.5	环境成本管理	/ 256
	总结与结论	/ 264
	练习题	/ 265
	建议阅读材料及相关网站	/ 267
第10章	战略业绩评价	⇨ 268
	学习目标	/ 268
10.1	业绩评价体系	/ 268
10.2	战略业绩评价体系	/ 275
10.3	平衡计分卡	/ 279
10.4	标杆管理	/ 290
	总结与结论	/ 301
	练习题	/ 302
	建议阅读材料及相关网站	/ 304
主要参考文献		⇨ 306

第 1 章

管理会计概述

学习目标

通过本章学习，你应该了解管理会计对企业管理的作用；了解管理会计与财务会计的区别与联系；了解企业经营环境变革与管理会计作用如何扩展；掌握解释管理会计发展的权变理论和机构理论。

● 1.1 企业管理与管理会计

1.1.1 企业的使命、目标和战略

企业是一系列契约的组合，不同的利益关系者由于存在共同目标而聚合在一起，从而形成了企业。这种共同的目标，就是企业的使命。使命指明了企业存在的目的或理由，并且使该企业的业务与其他类似企业的业务区别开来。使命回答了企业的用户、产品或服务、经营宗旨、发展目标和希望树立的公众形象等方面的问题，为企业目标的确立和战略的制定提供了依据。

企业首先是一个经济性的组织，因此，其使命之一是通过从事经济活动来谋求利润或是为股东创造财富。但是，企业同时也是一个社会性组织，承担着一定的社会责任。随着利益关系集团势力的增强，社会责任也会对企业的经营性行为产生决定性影响。因此，许多企业在明确自己的使命时，不仅关注经济责任，也开始关注社会责任。

【实务应用 1—1】

企业使命

中国移动通信的企业使命：“创无限通信世界，做信息社会栋梁。”

“创无限通信世界”突出了中国移动通信在无限通信新世界的形成和发展过程中的主导地位，强调了中国移动通信作为骨干和支撑力量所要承担的责任

和使命。企业承诺将始终站在技术发展和市场需求变化的前沿，前瞻性地创造新的业务模式和解决方案，成为通信业引领发展趋势、“先知先觉”的领航员。

“做信息社会栋梁”体现了中国移动通信在信息化这一伟大的历史进程中所起到的作用和企业强烈的社会责任感与自信心，预示着中国移动通信在信息化进程中的发展思路。

明确企业的使命之后，企业的目标也随之建立。目标是对使命的具体化和明确化的阐述，反映企业在完成使命过程中所追求的最终结果。可以是追求利润的最大化，也可以是追求顾客满意，或者是力争成为行业中的先行者。目标帮助企业的员工了解企业的总体发展方向，并为有效的管理（包括业绩的评估和资源配置等活动）提供了标准和依据。企业目标包括长期目标和短期目标，短期目标是对长期目标的阶段性分解。

战略则是实现企业既定目标的行动过程，它提供总体的计划思路和方法，指出如何完成企业的使命，以及实现长期目标的手段和途径。在战略制定过程中必须确定企业的长期目标，而战略的实施过程则包括了短期目标（即企业的年度经营目标）的制订，以作为资源分配的基础。对于企业而言，战略的制定十分重要。一着不慎，满盘皆输。在新技术变革的时代，影像巨头柯达在 20 世纪末期难舍传统胶卷市场的高利润，错误估计市场对数码技术的接受程度，迟迟不愿进行战略转型，等到失去市场才如梦初醒，于 2003 年年底宣布“全力进军数码领域”。可惜积重难返，连年亏损，最终不得不在 2012 年年初宣布申请破产保护，柯达的例子便是惨痛的教训。

1.1.2 企业管理的流程

企业要实施战略、实现目标、完成使命，必须通过不同级别的管理者的管理来实现。典型的管理流程包括了以下七个阶段：①确定组织的目标；②收集可能的备选方案；③收集与备选方案有关的信息；④在不同的备选方案之间进行选择；⑤实施选定的方案；⑥归集实际结果，并与所确定的目标进行对比；⑦针对实际与目标的差异，调整行动或修正方案（如图 1—1 所示）。

前四个阶段便是企业的战略制订过程，而后三个阶段则是控制过程，帮助企业实施战略。而贯穿于这几个阶段的是计划和控制这两个基本职能。进行计划时，管理者需要在预测未来的基础上，设定目标，收集备选方案和相关信息，并最终选择方案。其本身就是一个决策过程，即在不同的备选方案之间进行选择的过程。控制指的是对经营活动进行监督，以确保其朝着既定的方向发展的过程。实施控制时，企业必须进行合理组织、实施激励，并对过程进行监督。组织指的是建立企业经营活动中所必须遵循的框架的过程。它包括指派员工和确定管理者的职责及权限等内容。激励指的是根据员工的需求设立某些目标，并以此来促使员工的行为或活动符合组织的期望，以利于实现企业的目标。监督指的是检查工作是否按照既定的计划、标准和方法进行，调整实际与计划之间的偏差，并考虑应当采取的改进措施，

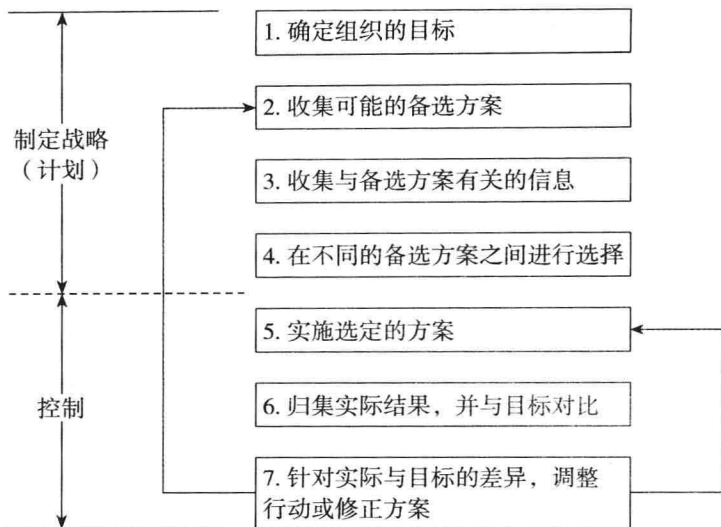


图 1—1 企业管理的流程

以确保目标实现的过程。在控制阶段，管理者也必须不时地做出决策，以确定责任制的构成、人员权力的分派、业绩评价制度和激励机制的设计等。

企业的战略目标选择、资源的有效利用和具体行动计划的制订和实施，都需要在若干个可供选择的方案之间进行选择。所以，管理过程的核心是决策，决策贯穿于企业管理的全过程。

1.1.3 管理会计信息在企业管理中的作用

企业管理流程的每一个步骤，都需要各种各样的信息为之服务。这些信息，有的来自于企业的经济分析，有的来自于财务专家、营销人员、生产人员，而更多的则来自于管理会计人员。

归纳起来，管理会计信息可以在企业管理的流程中发挥如下作用：

(1) 为决策提供指导，并制订计划。在面临激烈竞争之际，企业必须做出各种各样的战略决策，例如夏新在扭亏方案中必须做出进行资产重组或者产业转型的决策，确定多元化战略中必须进行进军哪种产业的决策，乐凯必须就是否与外商合资进行决策；战略定下后，企业必须做出更具体的计划，例如铁路系统每到春运就必须做出提价多少、何时提价、何时恢复正常价格、如何安排列车车次、是否增加临时客车等决策。在此时，决策者需要管理会计信息，以便了解每个可能的备选方案的成本和收益，以及实施方案对于企业目标和使命的可能影响。

(2) 帮助控制经营活动。高层管理者根据企业的目标所做出的决策以及所制订的计划，需要通过管理会计信息传递给基层的管理者和执行者，以确定后者的责任。各个基层单位制订其计划（预算），作为管理者分配资源的基础。该预算同时构成基层单位的业绩指标，例如未来的收入、利润、成本、质量水平等方面的指标。对于实际执行情况，则通过业绩报告逐层进行传递，使管理者对执行过程进行实时监控，找

出业绩存在的不足和可能的改进措施，从而确保行动方案向着既定目标前进。

(3) 计量业绩和激励。管理会计信息还使员工能够了解其工作与企业的产品、服务之间的联系，使员工的个人目标与组织的目标达成一致，激励员工在实现个人目标的同时完成组织的目标。

可以看出，管理会计与企业管理流程相适应，包括了两个主要构成部分：决策与计划会计和控制会计（如图 1—2 所示）。决策会计通过收集和整理各种与企业资源使用有关的财务和非财务信息，为企业的战略制定（计划）过程提供支持，在此基础上，将决策的结果以数量的形式加以汇总，形成预算。控制会计则从预算开始，通过预算的分解而将其转化为各个责任中心的目标，并对业绩加以报告，将实际结果与预算进行对比分析，找出差异形成原因并确定责任，通过对员工的激励而调整其行动，或是对计划进行修订，形成未来的新计划。

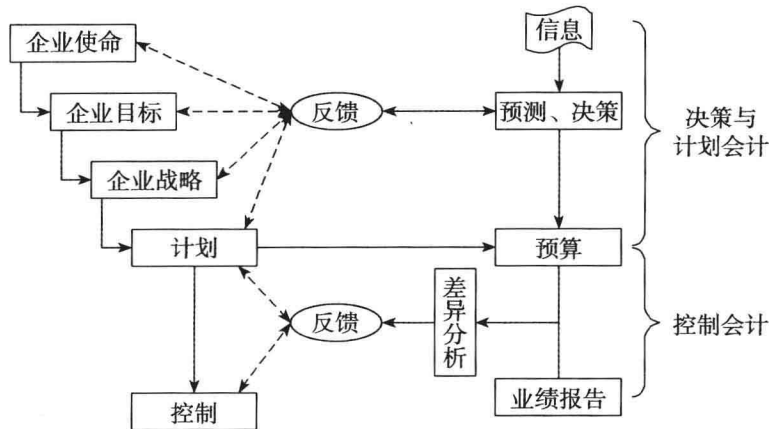


图 1—2 企业管理流程与管理会计

● 1.2 管理会计与财务会计对比

1.2.1 管理会计的定义

管理会计是企业管理流程中的一个重要的组成部分，管理会计信息在管理中起着重要的作用。那么，到底什么是管理会计呢？美国管理会计师协会（Institute of Management Accountants, IMA）在 2008 年的管理会计公告中所给出的定义如下：“管理会计是一种参与企业的决策、计划和业绩管理系统的职业，以财务报告形式提供专业知识以帮助管理层制定和实施组织的战略。”而在 1981 年，IMA 所给出的定义为：“向管理层提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。”从定义的变化看，管理会计已经从记录经济业务，为管理者提供信息的辅助支持作用，向参与战略决策的管理活动转变，通过企业业绩管理、计划预算，提供风险管理、内部控制、财务报告、成本管理等专业知识和技能，提高企业

的竞争力,促进企业成功,并最终为企业的价值创造做出贡献。

由是,管理会计包含两个主要的内容:参与和支持企业的战略管理(含战略决策与控制)及平衡企业的经营管理(包含经营决策和控制)。对于战略管理层面,管理会计主要内容是制定和沟通战略,识别和管理企业的分析,开发评估组织业绩的计量系统并分析不同的备选决策方案。对于经营管理层面,则是帮助分权组织制订并执行支持战略目标的经营计划,具体包括计划未来、组织内部沟通与协调、评价和奖励。

【相关链接 1-1】

国际会计师联合会(IFAC)对管理会计的定义

国际会计师联合会1989年发布的《管理会计概念框架》中指出,管理会计是帮助管理层在组织内部进行计划、评价和控制以及履行对企业资源的经营责任,而对信息(包括财务和经营信息)进行确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。该定义与美国管理会计师协会的定义大同小异。不过,到1998年,国际会计师联合会对上述公告进行了修订,对管理会计的定义做了较大的调整。该公告指出,企业管理会计活动的发展大体可分为四个阶段:

(1) 第一阶段:在20世纪50年代以前,其重心在于通过预算和成本会计方法确定成本,实施财务控制。

(2) 第二阶段:从20世纪50年代初到1965年,其重心在于通过决策分析和成本会计等方法为管理的计划和控制提供信息支持。

(3) 第三阶段:1965年到1985年之间,其重心在于通过应用流程分析和成本管理手段减少资源浪费。

(4) 第四阶段:1985年到1995年之间,其重心转移到通过资源的有效利用以及通过利用检查顾客价值、股东价值和组织创新等发生的动因来创造价值。

管理会计在第二、第三和第四个阶段的发展过程中,其重心从第二阶段的提供信息、第三阶段的资源管理(采取的是削减废物的形式),转移到第四阶段的价值创造。在转变过程中,第二阶段的提供信息作用并没有消失,而是融合在第三和第四阶段了。信息已经表现为组织的资源之一。其重心表现为减少以财务或实物形态表示的此类资源浪费,或者是在价值创造过程中均衡其使用。

此外,在发展过程中,管理会计在组织里的地位也发生了改变。在第一阶段,管理会计被当做实现组织目标所必需的一种技术性方法。在第二阶段,管理会计被当做管理活动的一部分,但属于企业的服务职能,通过为计划和控制提供信息而为处于生产职能的管理者提供支持。到了第三和第四阶段,管理会计已成为管理流程不可分割的一个组成部分,实时信息可以直接为管理者所用,生产职能和服务职能的区别逐渐模糊。

资料来源 IFAC: Management Accounting Concepts revised 1998.

1.2.2 管理会计与财务会计的区别与联系

虽然都被称为会计，都是对信息进行加工整理，但是管理会计和财务会计却存在着许多不同。主要表现在：

(1) 使用者不同。这是财务会计与管理会计的根本区别。尽管财务报告的使用者的范畴也有所不同，主要有企业的所有者，潜在的投资者，债权人和其他社会团体（如供应商、顾客、职员和政府等）。但不论使用者是谁，他们的一个共同点是身处企业之外，不直接参与企业的经营管理，需要通过财务报告评估管理人员的经营业绩，评价他们在企业中的经济利益，并做出是否参与或继续参与企业活动的决策。从这个角度看，财务会计是侧重于对外服务。而管理会计侧重于对内服务，即为企业的管理层服务的。它通过各种专门的技术方法，向企业的各级管理人员提供有关的经济信息，以利于其制定目标，做出决策，编制计划，进行控制和评价业绩。

(2) 报告的强制性程度和依据的标准不同。财务会计主要是对外服务的，必须严格遵守一定的规范和依据，以统一的标准即公认会计准则为依据，提供给外部使用者，其编制是强制的。而管理会计是企业内部管理个性化需求的产物，强调为特定的信息使用者提供相关的信息，不受公认会计准则的约束。管理会计可以根据企业的类型、管理人员的要求和决策的类型，采用灵活多样的方法，获取信息，进行加工处理，不存在统一的标准或固定的规范或依据。

(3) 基本结构不同。财务会计围绕“ $\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$ ”等公式展开，而管理会计则围绕决策、计划和控制这三方面的作用而拥有自己的概念和结构。

(4) 信息类型不同。财务会计主要以已完成或已发生的交易和事项作为加工对象，所生产的信息面向过去，以货币信息为主。而管理会计则主要以预计将要发生的和企业未来的经济行为为加工对象，所产生的信息面向未来，货币性和非货币性信息并重。

(5) 报告的形式和频率不同。财务报告的形式较为固定，主要包括资产负债表、利润表和现金流量表。由于财务报表资料是总括性的资料，而使用者对信息的需要越来越多，有些资料无法为现行的财务报表体系所容纳，只好通过表下或表外附注的形式来披露。按公认会计准则的要求，财务报告必须按一定的期间（如年、季度、月份）来编制，以反映企业作为一个会计主体在特定期间的财务状况和经营成果。而管理会计可以根据需要编制各种各样的报表，报表的形式可以自由设计。所提供的企业详细资料的报告，可以根据企业整体来编制，也可以仅对某一个组成部分来编制。在编制时间上可以不受固定期间的限制，可以按年、季度、月份来编制，也可以按周、天来编制。可以编制过去某一期间的报表，也可以编制未来某一期间的报表。

(6) 报告主体不同。财务报告反映的是企业作为一个整体的财务状况和经营成果。企业所从事的经营业务可能跨越不同的领域，甚至可能属于不同的法律主

体。但是,在编制财务报告时必须反映其作为单一主体的情况,所以企业甚至有可能要编制合并财务报表。而管理会计更关心的是组织内各个组成部分的情况,必须反映个别产品、个别作业、个别部门、个别员工或其他责任单位的情况。

尽管管理会计与财务会计之间存在着如此多的差异,但两者之间仍存在一定的联系。首先,它们共同为管理者履行资源的托管责任服务。财务会计具有反映和控制的职能,其基本方法(如:凭证的审核,复式记账法,账表、账账、账实的核对等)同时也是一种内部控制的方法。提供对外财务报告目的在于解除管理者的托管责任,在取信于外部利害关系集团的同时,也使得企业的各种经济契约关系得以维持,企业的持续经营才成为可能。而管理会计更是直接为企业的经营管理服务,以保证资源的合理有效利用。其次,财务会计和管理会计同属于企业会计系统的两个子系统,都必须为使用者提供决策所需的信息。在企业内部只有一个基本的会计信息系统,即财务会计系统,管理会计所需要的信息主要是利用财务会计系统的资料进行加工处理,同时又根据管理的需要,创立自己独特的理论与方法,以提供面向未来的信息资料。从这一点看,管理会计与财务会计也是同源而分流的。最后,二者的结合点落在成本会计上。成本计算从单独进行发展到并入财务会计的复式簿记体系,并成为资产计价和收益确认的一个重要依据,构成财务会计的一个重要方面,重点在于核算,而成本计算与成本控制的结合促成了管理会计的形成。并且,管理会计创造性地发展了成本会计,从管理控制的角度将成本会计纳入了管理会计体系中,重点在于成本控制。

● 1.3 企业经营环境的变革与管理会计作用的扩展

1.3.1 企业经营环境的变革与现代管理的新主题

1) 企业经营环境的变化

进入20世纪80年代以后,企业外部的经营环境发生了深刻的变化,其中最显著的特征是竞争性市场和创新技术。

随着全球经济的一体化发展,越来越多的国家和地区通过多边协议等方式加强了彼此之间的经济联系,例如欧洲经济共同体(EC)、北美自由贸易协定(NAFTA)、中国内地与中国香港更紧密经贸关系安排(CEPA)以及世界贸易组织(WTO)等,其直接的结果是关税、配额等大幅度下降,贸易自由度提高,行业进入的壁垒消除,为企业突破国家之间的地理、政治、经济限制,在全球寻找生产资料、人力和技术等方面的优势资源,提升竞争力创造了条件。结果,企业开始面临全球性的竞争,必须加强管理,不断地寻求竞争优势,并将其持续保持下去。

与此同时,技术革命的发展,使电脑辅助生产、电脑辅助设计、弹性制造系统等广泛应用于生产之中,实现了生产的电脑化、自动化。企业因此能够以更低的价格向顾客提供更优质的产品,及时满足顾客的不同需求,从而为企业开拓市场创造了条件。同时,技术的进步也使沟通变得容易。在全球范围内进行生产经营的企

业,通过网络实现信息的实时传递,能更好地把握遍布全球的不同顾客的需求,及时进行设计、生产,并对各地企业的业绩进行评估,进而改进业绩,提升竞争力。技术的进步,为企业管理的变革创造了条件。

2) 现代管理的新主题

为了面对全球性的竞争,企业的管理开始了变革,从过去的生产驱动开始转为顾客驱动,致力于发挥自身的核心竞争力,满足顾客的需求。图1—3展示了现代企业进行管理的新主题。居于核心地位的是顾客的满意度。企业生产经营的各种努力,唯有满足顾客需求,为顾客所接受,其价值才能实现。为此,企业必须以低于或等同于竞争对手的成本创造更多的顾客价值,才能建立和维持自身的竞争优势。顾客价值,受到产品的特性、功能、质量、成本、时间、便利程度等诸多因素的影响,而其中最为关键的因素是:成本、质量、时间和创新程度。企业为了能够在这几个关键的成功因素上保持优势,使顾客满意,就必须引入各种新的管理方法,包括:持续改进、员工授权和总价值链分析等。

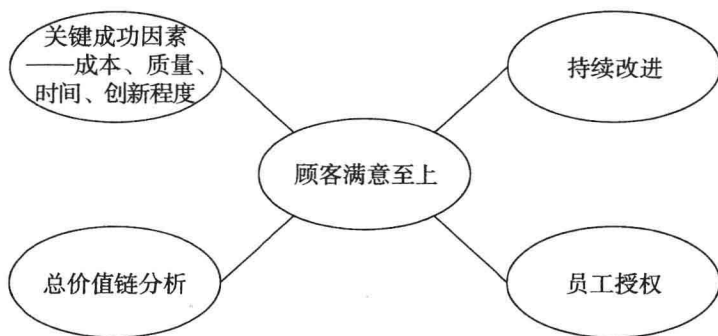


图 1—3 现代企业管理的新主题

资料来源 Colin Drury Management & Cost Accounting, 5th ed, Thomson Learning, 2002, p. 12.

(1) 关键成功因素——成本、质量、时间和创新程度。顾客购买产品,必须付出包括购买价格、维修保养费用和处置费用等方面在内的代价。在其他因素一样的情况下,削减成本将增强企业的竞争力。为此,企业必须建立有效的成本管理系统,以便准确计量企业在消耗资源的各种活动中的成本耗费,分析各种活动的效率和有效性,从而采取相应措施,消除浪费,提高价值。顾客除了要求低成本以外,还需要获得高质量的产品和服务,为了适应此需求,许多企业引入了全面质量管理体系(TQM),以顾客的需求为核心,通过计划和控制,不断地改进业务流程的质量,通过预防性管理来提高质量,从而也降低了成本。TQM的盛行,也使企业的管理会计发生变化,以计量、评价产品与服务的质量和成本。随着生活节奏的加快,时间逐渐成为一种稀缺资源。要提升顾客价值,为顾客节省时间是一个非常重要的方式。为此,企业开始努力对顾客的要求做出快速反应,提供按时交货的服务,缩短新产品的开发设计和面市时间,有的企业开始引入适时生产系统(JIT),围绕顾客的需求进行生产。因此,管理会计开始重视以时间为基础的业绩和指标,

如生产周期、反应时间、按时送货率等。时间的浪费意味着资源的浪费，消除等待、返工、搬运、库存等时间，节省了企业的资源，从而降低了成本。技术的进步和竞争的日益白热化，导致产品的寿命周期大大缩短。企业的某种优势一旦形成，就有无数的竞争对手效仿，企业很可能被取而代之。日本汽车仿效美国汽车的高质量并很快夺走了美国汽车市场，这便是明证。为此，依靠某项优势维持较高利润的时间并不会太长。所以，企业必须领先于对手，不断加快创新速度，以满足顾客不断变化的需求。因此，企业的管理会计系统中开始引入了弹性和创新方面的指标，例如新产品推出的周期、开发的时间等。

(2) 持续改进。全球性竞争要求企业必须争创世界一流，并且持续地将优势保持下去。为此，企业业绩目标不能一成不变，而是要针对变化着的环境、顾客需求和竞争对手情况，不断改进和提升。持续改进，要求企业不断地寻找削减成本、提高质量、消除浪费的机会，更好地满足顾客需求。有的企业为此引入了标杆管理制度，以最优企业为目标，学习最优的管理技术，并将其应用于企业之中。

(3) 员工授权。新的管理方法的应用，使企业逐渐认识到，员工是企业竞争力发挥的关键。员工站在业务流程的第一线，直接掌握着顾客和流程的信息，对员工授权，可以使其根据所掌握的信息，快速反应，缩短时间，并做出正确决策。管理会计的信息收集任务，也就从过去的单纯依靠管理会计人员，转移到经过授权的员工，以保证企业能及时收集到相关信息，并据此做出反应。

(4) 总价值链分析。要保持竞争优势，企业就必须了解其价值链的构成。价值链包括了从向供应商采购商品，产品的设计、开发、生产，直至将产品最终提供给顾客的全过程。为了使顾客满意，企业就必须分析价值链中的哪些作业对于顾客而言是重要的，哪些则是多余的。通过关注价值链内外的各个作业的联系来消除浪费，增加价值。在企业 and 供应商之间，通过建立长期的团结协作关系而获得改进，实现双赢。在企业内部，则通过克服职能部门之间的差异，利用团队来消除浪费，从而在最短的时间内，以最低的成本向顾客提供最高的价值，使顾客共享其改进业绩的收益。价值链之间的联系意味着企业的设计、生产、营销决策之间的联系增强，从而导致了跨职能部门的产生，职能部门之间的专业色彩减弱，取而代之的是支持企业战略的业务流程。同时，企业组织结构扁平化，决策权力逐渐向一线员工倾斜，信息系统逐渐和管理系统集成在一起。企业的管理会计系统也发生了相应改变。例如，在战略决策中，建立在价值链基础上的产品成本概念，就突破了传统的制造成本的界限，包括了设计、开发成本、销售和售后服务成本等。

1.3.2 管理会计作用的扩展

管理会计是随着企业经营环境的变化、管理者需求的变化而变化的。当企业管理出现了新思想、新方法的时候，管理会计通过吸收和调整，使自己发生了转变。从原来的以应用决策分析和责任会计手段为管理者提供信息支持，到逐渐地融入企