

国家级优秀教学成果奖  
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材·简明版



# 成本与管理会计

(第2版)

孙茂竹 于富生 编著



Cost and Management  
Accounting

 中国人民大学出版社

国家级优秀教学成果奖  
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材·简明版



# 成本与管理会计

(第2版)

孙茂竹 于富生 编著



Cost and Management  
Accounting

中国人民大学出版社  
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

成本与管理会计/孙茂竹, 于富生编著. —2 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2018. 3  
中国人民大学会计系列教材·简明版  
ISBN 978-7-300-25466-1

I. ①成… II. ①孙…②于… III. ①成本会计-高等学校-教材②管理会计-高等学校-教材  
IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 027031 号

国家级优秀教学成果奖  
教育部推荐教材  
中国人民大学会计系列教材·简明版  
成本与管理会计 (第 2 版)  
孙茂竹 于富生 编著  
Chengben yu Guanli Kuaiji

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京七色印务有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 22.25 插页 1

字 数 478 000

邮政编码 100080

010-62511770 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515278



版 次 2018 年 3 月第 2 版

2018 年 3 月第 2 版

印 次 2018 年 9 月第 2 次印刷

定 价 45.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

## 总序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自1993年推出第1版至今，已有20余年了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了长足的进步。回顾20余年的发展历程，从系列教材的第1版到现在呈现在读者面前的第8版，我们都在努力适应会计环境和教育环境的变化，尽可能满足高校会计教学的需要。

系列教材第1版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门的会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第1版总序）。我们在编写时关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循1992年颁布的“两则两制”的要求；二是教材之间尽可能避免重复。第1版包括9本教材，即《初级会计学》《财务会计学》《成本会计学》《经营决策会计学》《责任会计学》《高级会计学》《财务管理学》《审计学》《计算机会计学》。

系列教材第2版从1997年10月起陆续出版。为适应各院校的课程开设需要，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第3版从2001年11月起陆续出版。“第3版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界所取得的一些新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第3版总序）。

系列教材第4版从2006年7月起陆续出版。第4版进一步修订了教材与2007年1月1日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》变更为《会计信息系统》。

系列教材第5版从2009年6月起陆续出版。第5版对《高级会计学》《财务管理学》《财务会计学》等书的框架结构做了较大调整,新增《会计学(非专业用)》一书。

系列教材第6版从2012年6月起陆续出版。针对教育部强化本科教育实务性、应用性的要求,新增“简明”和“模拟实训”两个子系列,并为《初级会计学》和《成本会计学》配备实训资料,提供教学用PPT、学习指导书等教辅资源。

系列教材第7版从2014年4月起陆续出版。内容上及时反映了《公司法》(2013年修正)的变动,深入阐释了财政部自2014年1月以来先后发布的7项新会计准则。此外,新增《财务报表分析》一书。教辅资源更加丰富、实用。

系列教材第8版从2017年8月起陆续出版。体现了营改增、会计准则等多项财税法规的最新动态,其中《初级会计学》做了大幅度的修订,《财务会计学》修订至第9版,并新增《政府与非营利组织会计》一书。

当今社会,大学生的就业压力很大,就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业,一个突出的表现是,注册会计师考试对大学会计教育的影响上。在关注学生参加注册会计师考试这一客观需要的同时,系列教材更加重视学生的长远发展,以及学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律法规等规定理所当然,但大学会计教育不能局限于对现行法律法规的介绍与解释,而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因,一是社会经济环境日趋复杂,对会计专业人才的要求不断提高。随着信息技术的快速发展,很多技能性的会计核算工作逐渐被计算机替代,会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型转向管理型。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则,这也要求会计专业人员具有更强的职业判断能力。为了培养学生处理复杂业务和适应环境变化的能力,在教材的编写和使用中重视以问题为导向,可能是一种有效的方法。为此,系列教材的修订更加注重引导学生积极思考,将对会计准则等法规的介绍和解释融入对会计基本理论的阐释和对解决问题的探索之中。

在教材编写和使用过程中,我们更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联,以更好地帮助学生把握相关专业知识的系统性和整体性,努力避免局部知识之间相互隔离、彼此割裂。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学者的精心呵护下诞生,在广大兄弟院校的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望系列教材第8版能够继续得到大家的认可,也诚恳地希望大家多提改进建议,以便我们在今后的修订中不断完善。

中国人民大学会计系

# 前 言

成本与管理会计学是以成本管理为中心,应用现代会计的概念、理论和方法进行定量化管理,提高经济效益的经济管理学科。

成本与管理会计学有两个显著特征:(1)以成本管理为中心。企业在履行职责的过程中消耗资源,生产产品或提供服务,创造价值,实现可持续发展。于是,成本管理就成为企业管理的中心任务。一方面在企业转型过程中其竞争优势来自质量、成本和时间,另一方面在中国经济新常态化后有效控制成本成为企业控制的重点。(2)以价值的形成和增值过程为对象,通过对使用价值的生产和交换过程的优化,提供信息并参与决策,以实现价值的最大增值。

基于以上因素,本书集多年教学经验及众多企业管理的实践总结,在深入研究成本管理与会计学相关理论的基础上,对教材的体系和内容重新做了安排。

(1)以成本管理为中心重新设计本书的章节结构,突出成本计算和成本管理,解决偏重管理会计的倾向,从而在框架体系上更加合理,使学习者能够系统、完整地掌握和应用成本与管理会计学的知识和技能。

(2)按照成本计算、成本管理的逻辑顺序安排内容结构,从而在内容上更加完整,方法上更加实用,使学习者能够学以致用,理论联系实际地解决成本计算和成本管理的问题,算为管用、算管结合,提升成本管理的能力和水平。

(3)按照循序渐进、简练实用的原则对成本与管理会计学的内容进行阐述,并通过思考题、练习题、案例题等形式将管理内容具体化,使学习者能够更容易地理解成本与管理会计学的工作内容和方法。

本书共分为13章,其中第1章至第7章及第13章由孙茂竹撰写,第8章、第9章由姚岳撰写,第10章、第11章、第12章由范歆撰写。同时,在写作过程中得到了于富生教授的大力支持。

本书既可以作为高等院校财务专业和会计专业(包括会计学、财务管理学、注册会计师、会计电算化、会计硕士专业学位(MPAcc)等专业或方向)的核心课程教材,也可以作为财经类各专业(包括工商管理、金融等经济和管理学科)的专业基础课程教材。

# 目 录

<b>第1章 概 论</b> .....	1
1.1 企业经营和成本与管理会计 .....	1
1.2 成本与管理会计的形成和发展 .....	4
1.3 成本与管理会计的基本理论 .....	10
<b>第2章 成本的概念和分类</b> .....	16
2.1 成本的概念 .....	16
2.2 成本的功能 .....	18
2.3 成本的分类 .....	22
<b>第3章 成本计算原理</b> .....	46
3.1 成本计算概述 .....	46
3.2 成本的归集和分配 .....	51
3.3 生产成本在完工产品和在产品之间的归集和分配 .....	62
3.4 期间费用的计算 .....	66
<b>第4章 成本计算方法</b> .....	73
4.1 品种法 .....	73
4.2 分批法 .....	79
4.3 分步法 .....	82
<b>第5章 成本管理：目标、责任与标准</b> .....	92
5.1 目标成本管理 .....	92
5.2 责任成本管理 .....	97
5.3 标准成本管理 .....	105
<b>第6章 盈利能力与安全性分析</b> .....	122
6.1 盈亏临界点分析 .....	122
6.2 实现目标利润分析 .....	131



6.3	敏感性分析 .....	135
6.4	不完全线性关系下的本-量-利分析 .....	138
<b>第7章</b>	<b>短期成本与经营决策</b> .....	147
7.1	品种决策 .....	147
7.2	生产组织决策 .....	160
7.3	定价决策 .....	171
<b>第8章</b>	<b>成本管理: 存货规模与适时制</b> .....	190
8.1	存货模型及应用 .....	190
8.2	零存货管理 .....	207
<b>第9章</b>	<b>功能、质量、时间与成本管理</b> .....	217
9.1	功能成本管理 .....	217
9.2	质量成本管理 .....	221
9.3	成本计划评审法 .....	229
<b>第10章</b>	<b>投资决策</b> .....	237
10.1	投资决策基础 .....	237
10.2	投资决策指标 .....	249
10.3	几种典型的长期投资决策 .....	254
10.4	投资决策的扩展 .....	257
<b>第11章</b>	<b>作业成本计算与管理</b> .....	266
11.1	作业成本计算与决策有用性 .....	266
11.2	作业的确认与分类 .....	268
11.3	成本动因 .....	271
11.4	作业成本计算 .....	278
<b>第12章</b>	<b>预算管理</b> .....	289
12.1	预算管理与企业战略 .....	289
12.2	预算的构成、基本内容及其编制 .....	293
12.3	预算编制方法 .....	303
<b>第13章</b>	<b>业绩考核与评价</b> .....	311
13.1	以企业为主体的业绩考评 .....	311
13.2	以责任中心为主体的业绩考评 .....	315
13.3	基于经济增加值的业绩考评 .....	324
13.4	基于战略的业绩考评 .....	329
<b>附 录</b>	.....	343





# C 第 1 章

## Chapter 1 概 论

业管理



### 1.1 企业经营和成本与管理会计

#### 1.1.1 企业

企业是以盈利为目的，运用各种生产要素（土地、劳动力、资本、技术和企业家才能等），向市场提供商品或服务，实行自主经营、自负盈亏、独立核算的社会经济组织。

在商品经济中，企业生产或提供符合质量要求和市场需要的商品，是为了获得价值增值。简单说：如果购买一辆价值 20 万元的汽车，目的是自己使用，购买者就是消费者；而如果购买的目的是销售以获得利润，那它就是企业。企业购买一辆价值 20 万元的汽车，旨在以高于 20 万元的价格（如 23 万元）卖出去，从而赚得 3 万元的利润。

于是，企业生产经营过程具有两重性：既是使用价值的生产和交换过程，又是价值的形成和实现过程。因而使用价值管理和价值管理就成为企业生产经营管理最直接和最重要的两项内容。

当然，使用价值管理和价值管理离不开资金管理和信息管理，因此，企业生产经营必然导致物流（产品的生产和销售）、资金流（资金的流入和流出）、价值流（价值的转移和增值）、信息流（信息的生成和利用），企业生产经营管理自然包括使用价值管理、资金管理、价值管理和信息管理四大重要内容。

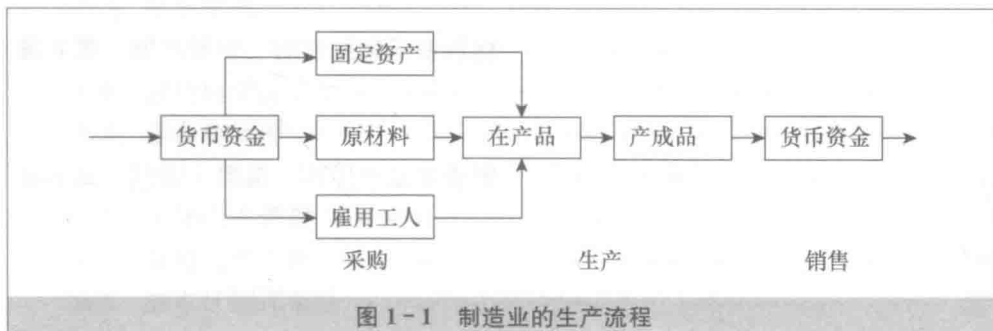
#### 1.1.2 产品的生产和销售

产品的生产和销售必然首先导致物的流动，而不同企业物的流动是不同的，

不同企业物的流动必然导致不同的管理思维和管理方法。

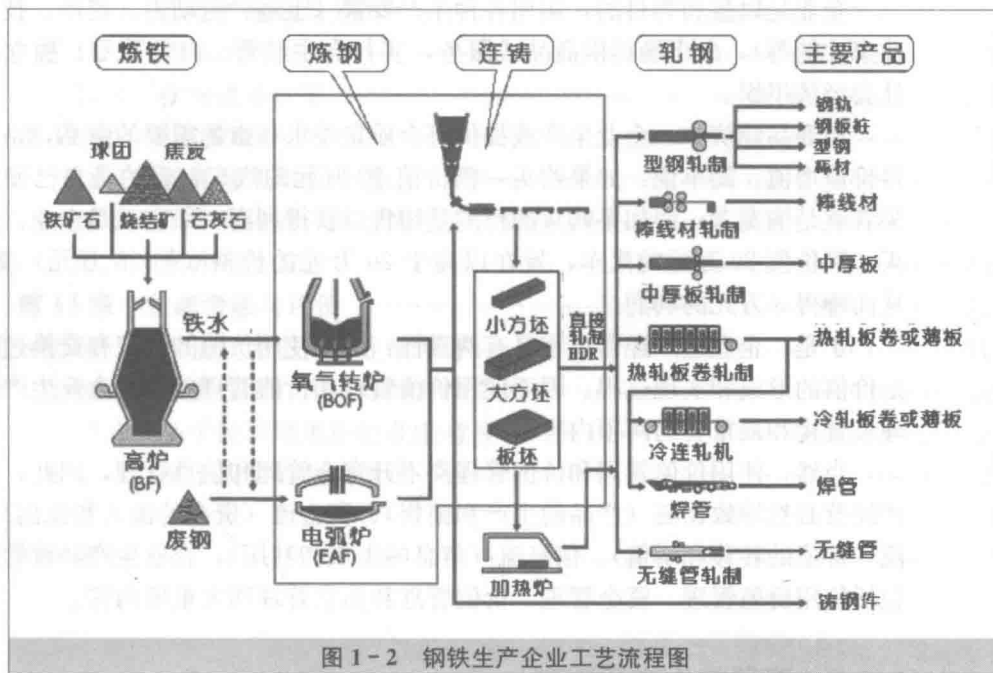
### 1. 制造业

制造业是一种非常典型的行业类型,其最主要的特征是采购—生产—销售,如图1-1所示。



制造业的基本生产流程可以概括为:(1) 采购原材料;(2) 使用工人、利用设备对原材料进行加工;(3) 对加工完成的产品进行销售,以取得收入。这一过程反映了生产的商品性:企业所生产的产品(或所提供的劳务)都是以商品形式出现的,都需要投入市场,将个别劳动转化为社会必要劳动,取得社会承认,方能实现自己的使用价值和价值。

以钢铁生产企业为例,其生产工艺流程如图1-2所示。

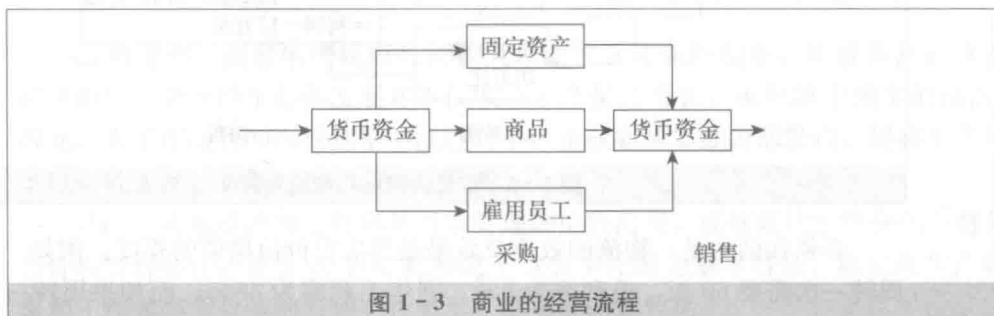


在这一生产过程中,有两个问题需要解决:一是主要产品的成本是多少?它关系到生产该主要产品是否有利可图。二是当该主要产品的价格由市场决定时,

如何有效地控制成本以实现利润目标?

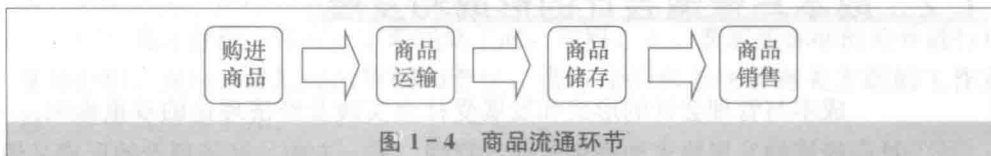
## 2. 商业

商业也是一种非常典型的行业类型,其最主要的特征是采购—销售,如图1-3所示。



商业企业的生产流程相对制造企业而言要简单一点。制造企业主要是借助机器设备对原材料进行加工,使之生产出符合社会生产和人民生活需要的产品。而商业企业则主要是通过对商品的购进和销售以及因此而必需的运输和储存业务,完成商品由生产领域到消费领域转移的过程,满足消费的需要。

商品的购进、运输、储存、销售是商业企业商品流通的四个基本环节,如图1-4所示。

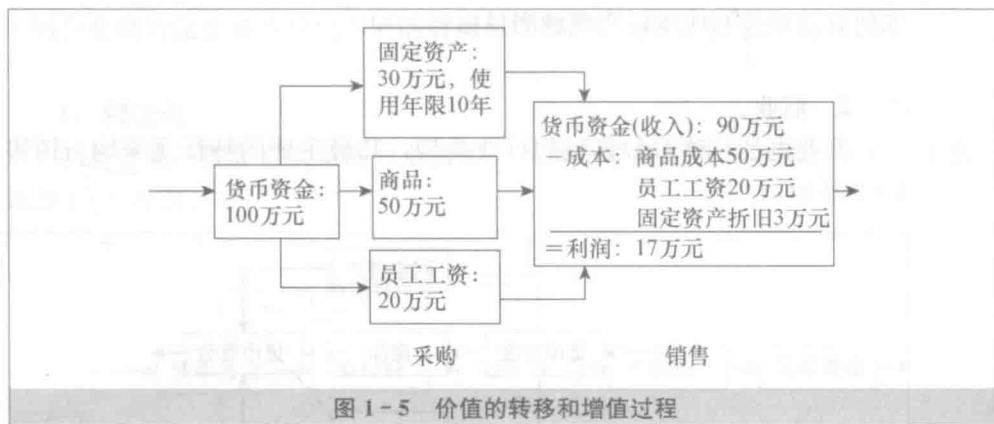


当然,在互联网+的商业模式下(如阿里巴巴、京东),上述传统商业企业商品流通的四个完整环节已经从社会角度被简化、重组,变得更有效率。

### 1.1.3 价值的转移和增值

以制造业为例,在产品的生产和销售过程中,随着物质资料的获取、加工和销售,以及资金的取得和使用,原材料发生形态上、物理上或化学上的改变,从而形成对消费者有用的某项使用价值。在使用价值的形成过程中,虽然原材料丧失其初始状态,但其价值已随使用转移到产品中;固定资产则按其购买价格和使用年限,将其价值损耗以折旧方式分期间转移到产品中;工人为补偿自身损耗的工资也转移到相应产品中。最终,三大资源损耗通过价值转移形成产品成本。

产品销售取得的收入体现价值的实现,如果收入大于成本,则实现了价值增值(通常表现为利润),相反则导致价值损耗(通常表现为亏损)。可见,企业生产经营的目的在于通过对使用价值的生产和交换过程的优化,以实现价值最大增值的目的,如图1-5所示。



必须强调的是：物流的效率及效果最终决定价值增值的程度。例如，某商品周转一次需要 60 天，毛利率为 8%，则年毛利率为 48%；而如果周转一次需要 120 天，毛利率仍为 8%，则年毛利率为 24%。美国西南航空公司创始人赫伯特·凯莱赫的名言是“飞机只有在天上才能赚钱”，该公司的飞机从搭上登机桥开始，到飞机升空的两班飞机起降仅用 21 分钟（值得注意的是，该公司计划停场时间为 19 分钟），而如果每个航班节约地面时间 5 分钟，则每架飞机每天可增加一个飞行时间！

## 1.2 成本与管理会计的形成和发展

成本与管理会计的形成和发展受社会实践及经济理论的双重影响：一方面，社会经济的发展要求加强企业成本管理；另一方面，经济理论的形成又使这种要求得以实现。成本与管理会计在其形成和发展的各个阶段，无不体现这两方面的影响。

### 1.2.1 以成本计算为基本特征的成本会计阶段

19 世纪的英国工业革命，促使企业生产规模迅速扩大，合伙经营、股份公司等企业组织形式相继出现，企业的所有者逐渐将企业经营权委托给专门的管理阶层。为适应所有权与经营权的分离，满足各有关方面（如股东、债权人、经营者等）对公司财务状况和经营成果的关注，需要编制会计报表，于是从填制和审核凭证、登记账簿到编制会计报表的近代会计形成了。

这一时期的经济理论认为：企业的盈利增长点在于增加产量，只要价格高于成本，生产出来的产品就能销售出去，从而获得利润。因此企业管理着重于考虑企业是否能够盈利，收入是否能够弥补支出。

英国会计人员为了满足企业管理上的需要，对成本计算进行了研究。起初是在会计账簿之外利用统计方法计算成本，后来将成本计算融入财务会计，从而形

成了成本会计,这就是早期的成本管理。这一阶段成本管理的内容仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用于确定产品成本和销售成本,而成本控制的目的也仅在于利用会计方法计算企业盈亏和评估资产价值。

### 1.2.2 以成本控制为基本特征的标准成本管理阶段

20世纪初,随着生产规模日益扩大,竞争开始激烈起来,所有者和经营者都意识到,企业的生存和发展并不仅取决于产量的增长,更取决于成本的高低。因此,为了在激烈的市场竞争中战胜对手,企业必须加强内部管理,提高生产效率以降低成本、费用,获取最大的利润。

此时,古典组织理论特别是科学管理理论的出现,促使现代会计分化为财务会计和管理会计,并在20世纪初形成了以成本控制为基本特征,以提高生产效率和工作效率为目的的管理会计雏形,其主要内容包括:

(1) 标准成本。是指按照科学的方法制定在一定客观条件下能够实现的人工、材料等耗用标准,并以此为基础形成产品标准成本中的标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用等标准。标准成本的制定,使成本计算由事后的计算和利用转为事前的计算和利用,是现代会计管理职能的一大体现。

(2) 预算控制。是指按照人工、材料耗用标准及费用分配率标准,将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算形式表现出来,并据以控制料、工、费的发生,使之符合预算的要求。

(3) 差异分析。即在一定期间终了时,对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析,查明差异形成的原因和责任,借以评价和考核各有关方面的工作业绩,促使其改进工作。

### 1.2.3 以预测、决策为基本特征的管理会计阶段

第二次世界大战以后,科学技术日新月异,社会生产力得到了迅速的发展,企业获利能力普遍下降。企业简单地依靠提高生产和工作效率及内部标准化管理已显得力不从心,于是将管理的重心转到提高经济效益上来。

此时,社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐渐完善,内容更加丰富,逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。在该期间,以标准成本制度为主要内容的管理控制继续得到强化并有了新的发展。责任会计将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来,不仅进一步加强了对企业经营的全面控制(不仅仅是成本控制),而且将责任者的责、权、利结合起来,考核、评价责任者的工作业绩,极大地激发了经营者的积极性和主动性。

管理会计在强化控制职能的同时,开始行使预测、决策职能。管理的关键在于决策,决策的关键在于预测。随着预测、决策的理论和方法广泛引入会计工作,逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的行之有效

的会计信息管理系统。

其主要内容包括以下几个方面:

(1) 预测。是指运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测经济活动未来趋势和变化程度的过程,包括销售预测、成本预测、利润预测、资金需求量预测等内容。

(2) 决策。是指按照既定的目标,通过预测、分析、比较和判断,从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程,包括经营决策(如产品品种决策、产品组合决策、生产组织决策、定价决策)、投资决策等内容。

(3) 预算。是指用货币度量和非货币度量反映企业一定期间收入、成本、利润、对资产的要求及资金的需要,反映经营目标和结果的过程,包括业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。

(4) 控制。是指按预算要求,控制经济活动使之符合预算的过程,包括标准成本法和责任会计等内容。

(5) 考核和评价。是指通过实际与预算的比较,确定差异,分析差异形成的原因,并据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程,这一过程往往在标准成本法和责任会计的实施中表现出来。

#### 1.2.4 以重视竞争优势为基本特征的战略管理会计阶段

进入20世纪70年代,由于市场竞争日趋激烈,企业的计划必须以外环境的变化为基础,以获得竞争优势为目的,更加密切关注竞争对手。与此相适应,战略管理的理论有了长足的发展,并形成了以下述内容为主体的战略管理会计。

##### 1. 价值链分析

迈克尔·波特于1985年将一个企业的经营活动分解为若干战略性相关的价值活动,每一种价值活动都会对企业的相对成本地位产生影响,进而成为企业采取差异化战略的基础。供应商通过向企业出售产品对企业价值链产生影响,而企业通过向顾客销售产品影响着买方的价值链。

(1) 纵向价值链。企业价值链与供应商价值链之间的联系可以通过采购活动等多个接触点实现,与顾客价值链之间的联系则通过销售和服务活动等多个接触点实现,由此将企业、供应商和顾客视为一个相互联系和相互作用的整体。这种联系可以向上延伸至原材料的最初生产者(或供应者),向下延伸到使用产成品的最终用户,形成一条从原材料投入到产成品提供给最终用户之间的由所有价值转移和增值环节构成的纵向价值链。

纵向价值链将最终产品看做一系列价值活动的集合体,企业是整条价值链中的一环或几环。这样,企业可以从整体价值链的层次来分析产品的成本和收益,从合理分享利润的角度进行战略规划。

纵向价值链分析旨在确定企业在哪一个或哪几个价值链节中参与竞争,具体包括:1) 产业进入和产业退出的决策。企业可以通过对某一产业(可能包括若

干价值链节)在整条纵向价值链利润共享情况的分析,以及对该产业未来发展趋势的合理预期做出进入或者退出该产业的战略决策。2)纵向整合的决策。企业可以在某一产业范围内对企业现有生产过程进行扩张或收缩。

对纵向价值链的研究能保证企业准确进行市场定位,考虑到更广泛的有关整合和利用市场之间的战略问题,使投资决策有了新的内容。

(2)横向价值链。某一最终产品的生产可以通过多种途径和组合方式来完成,在整个社会空间上必然存在一系列互相平行的纵向价值链,所有在一组互相平行的纵向价值链上的企业之间就形成了一种相互影响、相互作用的内在联系(即横向价值链)。这种横向价值链联系实际是一个产业的内部联系,相互影响和相互作用的结果决定了产业内部各企业之间的相对竞争地位,并对企业价值最大化的实现产生重要影响。

横向价值链分析就是对一个产业内部的各个企业之间相互作用的分析,通过横向价值链分析可以确定企业与竞争对手之间的差异,从而确定能够为企业取得相对竞争优势的战略。

对横向价值链的研究能保证企业准确进行竞争定位,因此,诸如功能成本分析、质量成本管理及竞争博弈分析等都可纳入横向价值链分析的范畴。

(3)内部价值链。企业内部价值活动是企业在经济和技术上有明确界限的各项活动,是创造对顾客有价值产品的基础。

企业内部价值链分为:1)基本职能活动,即企业履行基本管理职能的各种活动,包括企业的总体管理、计划、财务与会计、法律管理等诸多方面的活动。基本职能活动是通过整条企业内部价值链而不是单个价值活动对企业的生产经营起辅助作用的。2)人力资源管理活动,包括各类人员的招聘、雇用、培训、开发、报酬和激励等诸多方面的活动。具体包括人的行为问题的研究,人力资源的成本、价值确定和相关投资分析的研究。人力资源管理活动不仅支持企业各个具体的价值活动,而且支撑整条企业内部价值链。3)生产经营活动,即从原材料投入到最终生产出满足顾客需要的产品的生产过程,又可分解为供应、生产、销售三大价值活动,而每一价值活动又可以根据具体的行业和企业特点进一步分解为若干子价值活动。

纵向价值链分析的结果在于确定企业应该生产什么,横向价值链分析则指出企业生产该种产品的竞争优势所在和限制条件。上述分析的结果要通过企业内部价值链的优化去落实。

## 2. SWOT 分析

SWOT是优势(strength)、劣势(weakness)、机会(opportunity)、威胁(threat)英文的首字母,即首先确认企业各项业务经营面临的优势与劣势、机会与威胁,并据此选择企业战略。其理论基础是有效的战略能最大限度地利用业务优势和环境机会,同时使劣势和环境威胁降到最低。

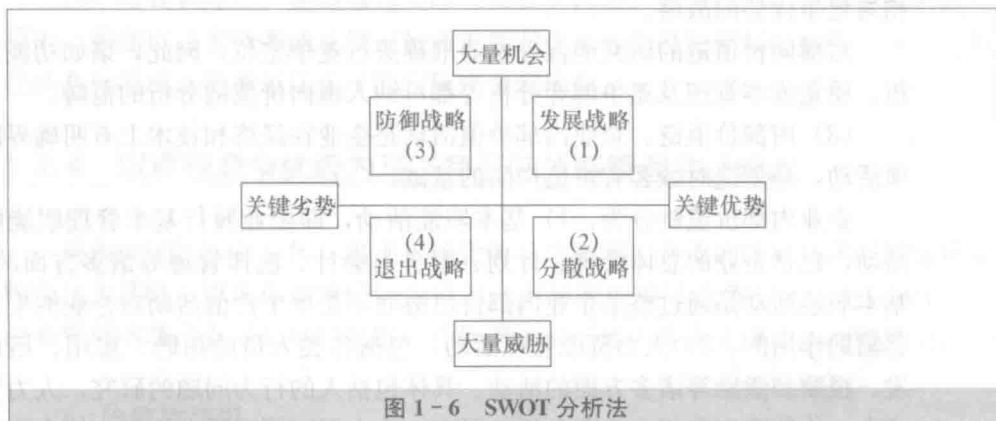
优势是企业相对于竞争对手而言所具有的资源、技术以及其他方面的优势,反映了企业能在市场上具有竞争力的特殊实力;劣势是严重影响企业经营效率的

资源、技术和能力限制,企业的设施、资金、管理能力、营销技术等都可以成为造成企业存在劣势的原因。

机会是企业业务环境中的重大有利因素,如环境发展的趋势和政府控制的变化、技术变化、买方及供应关系的改善等因素都可视为机会;威胁是环境中的重大不利因素,构成企业发展的障碍。

SWOT分析法将企业面临的外部机会和威胁,与企业内部具有的优势和劣势进行对比,得出四种组合方式,分别以四个区域表示,如图1-6所示。

图1-6中区域(1)是最理想的组合,企业面临较多的机会和优势,应采取发展战略;区域(2)的业务以优势面对不利环境,这时企业要么利用现有优势在其他产品或市场上建立长期优势,要么以其优势克服环境设立的障碍;区域(3)的业务具有较大的市场机会,同时内部劣势也较明显,这时企业应有效地利用市场机会,努力减少内部劣势;区域(4)是最不理想的情形,企业应减少产品或收缩市场,或者改变产品或市场战略。



### 3. 战略成本管理

战略成本管理是战略管理会计的重要内容,是为了提高和保持企业持久的竞争优势而建立的成本管理系统。这一系统主要由价值链分析、战略定位分析、成本动因分析三个主要部分构成。价值链分析是通过行业价值链分析,明确企业价值链位置,讨论利用上下游管理成本的可能性;战略定位分析的基本观点是企业不同时期采取的战略可能不同,不同产品采取的战略也可能不同,对于不同的战略,企业应采取的成本管理系统也不同;成本动因分析就是要帮助企业选择有利于自身的成本动因作为成本竞争的突破口,以控制企业日常经营中大量潜在的成本问题。

以日本战略成本管理为例。由于竞争十分激烈,顾客对众多供应厂家越来越挑剔,品牌忠诚度明显下降,从而使企业面对越来越复杂的顾客群。企业生产战略的制定需要以产品价格、性能、质量三个方面为坐标综合考虑,确立自己的产品生存空间,并注意顾客对这三方面的接受程度,即在适当的价位生产出适当性能与质量的产品。因此,企业必须制定一套质量、性能、成本的综合管理体



系,使企业能够对顾客群的变化迅速做出反应。

#### 4. 人力资源管理

在当今社会,技术已成为经济发展的首要和关键因素,所以必须注重发挥人的价值和知识创新能力。人力资源既是重要的产权要素,也是战略管理会计的重要内容。其核心是以人为本,通过一定的方法和技能来激励员工以获取最大的人力资源价值,并采用一定的方法来确认和计量人力资源的成本、价值、收益,进行人力资源的投资分析,帮助企业构建人力资源战略。人力资源管理的内容包括人的行为问题研究,人力资源的价值、成本的确定,以及为提高企业和个人绩效而进行的人力资源战略规划、日常人力资源管理和一年一度的员工绩效评价等。

#### 5. 战略性绩效评价

随着企业的生产组织方式向顾客化生产转变,管理者的目光开始从企业内部转向企业外部,扩大市场份额、提高企业竞争优势成为企业关注的重点。在这种情况下,以衡量企业内部经营管理的财务指标作为管理会计业绩评价的依据显然已经不能满足管理者的要求,引入与战略决策相关性高的其他非财务指标作为业绩评价指标成为一种必然趋势。

战略管理会计中的业绩评价被称为整体业绩评价,是指获取成本和其他信息,并在战略管理每一步的应用过程中强调业绩评价必须满足管理者的信息需求,以利于企业寻找战略优势。比如,在战略形成过程中,管理者需要获取多方面的信息,整体业绩评价通过对相关顾客需求状况的评价来帮助管理者决策。意大利的贝瑞特公司是一家军火制造商,20世纪80年代采用全面质量管理,但收效不大。当把整体业绩评价转向评价顾客对质量的看法时,企业发现顾客重视的质量只是猎枪的防锈能力和随身武器百分之百的可靠性。这些直接的战略评价最终使企业提高了利润率,并取得了向美国军方出售手枪的订单。因此,战略管理会计认为,有效的评价并不在于使用财务指标还是非财务指标,而在于它能够发现企业存在的问题。从战略层面来讲,非财务指标往往比财务指标更能说明问题。

可见,传统管理会计绩效评价通常只看结果而不重视过程。战略性绩效评价则将评价指标与企业战略相结合,根据不同的战略采取不同的评价指标。这不仅改变了传统管理会计的局限,而且将业绩评价由财务指标系统扩展到非财务指标系统。如果采取产品差异战略,则既注重新产品收入占全部收入的比率等财务指标,又注重新产品上市时间、产品市场占有率、产品创新率、技术进步率等非财务指标。战略性绩效评价强调绩效指标,既能肯定内部绩效的改进,又能借助外部标准衡量企业的竞争地位和能力;既能考核企业战略的执行结果和最初目标的实现情况,又能评价分析取得这一结果的业务经营过程。