

现代会计前沿管理方法丛书

# 利润会计

张其镇 编著



经济科学出版社  
Economic Science Press

现代会计前沿管理方法丛书

# 利润会计

---

张其镇 编著

经济科学出版社

责任编辑:王长廷 刘 昕

责任校对:徐领柱

版式设计:代小卫

技术编辑:邱 天

### 图书在版编目(CIP)数据

利润会计/张其镇编著. —北京:经济科学出版社,  
2007. 8

(现代会计前沿管理方法丛书)

ISBN 978-7-5058-6514-3

I. 利… II. 张… III. 企业管理—会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 123349 号

### 利润会计

张其镇 编著

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:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

网址:www. esp. com. cn

电子邮件:esp@ esp. com. cn

北京密兴印刷厂印装

690 × 990 16 开 14.125 印张 230000 字

2007 年 8 月第一版 2007 年 8 月第一次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6514 - 3/F · 5775 定价:36.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 序 言

《利润会计》是江西财经大学会计学院张其镇副教授在日常教学和科研活动过程中不断学习和探索的基础上完成的一部著作,是国内近年来比较全面而系统地研究如何提高企业利润的又一部力作。在我国市场经济体制逐步完善,经济发展日趋国际化竞争的大背景下,中国企业如何借鉴先进的管理理念和科学的管理思想与方法,提升自身经营管理水平,积极参与国际竞争,并获得竞争优势,使企业能更好地生存和发展,就显得越来越重要。因此,本书的研究无疑很有现实意义。

传统意义上讲,企业的利润是由生产车间制造出产品,而后由销售部门推销出去,再由会计人员根据相关证账资料填列出来的(或说“编制”出来的)。利润的高低,似乎与会计岗位人员的个人努力程度关联不大(否则,就可以视同为调节利润或“制造”利润了)。但是,如果跳出传统财务会计“核算”视角,人们便可以发现这样一个事实:企业利润的实现,一方面是由完善的销售系统对外营销的结果,而另一方面更重要的是围绕产品制造的生产成本控制问题。产品营销是在既定产品成本基础之上的对外推销过程,其销售与否,以什么样的价格销售,取决于市场的饱和度和消费者对产品的满意度等外部因素;而产品生产成本的形成则是企业自身能够更有作为的空间。因此,研究产品生产成本的产生,找到科学的提高利润的会计方法就成为企业的重中之重,也是中外学者多年来一直关注和努力探讨的重点课题。

精益制造是20世纪90年代中期出现并开始盛行的、旨在通过提高产品质量、改进客户服务和降低成本来提高公司业绩的重要理论和方法,它以客户需求为导向来安排生产,并利用看板/即时存货控制系统来安排生产的供应,使得各项成本的发生尽可能最低。日本丰田汽车的成功就凸现出了精益制造的魅力所在。而摩托罗拉、通用电气等公司则将六西格玛管理思想运用到了极致,使公司财务和竞争优势愈加明显。六西格玛管理的实质,

是通过查找和消除业务流程中的缺陷和问题,以实现提高产品质量、缩短交付时间和改进客户服务的目的,同时降低成本。

约束理论科学地将公司视为一个系统,其最终目标就是获取利润,而任何对系统实现更高利润这一目标的限制都是约束管理应予以消除的问题。客观地说,没有哪家公司拥有充足的资源,而希望利用这有限的资源来解决公司所有问题几乎是不可能的。只有通过识别约束因素并集中有限资源解决最重要的问题,公司才能“好钢用在刀刃上”。因此,约束理论对于提高公司盈利能力、生产率和加强项目管理都有积极作用。

作业成本管理与分析弥补了管理会计在相关性上的不足,通过作业成本管理可以不断改进作业的成本、时间和质量,从而满足客户对低成本、高质量、交付时间短的产品和服务的需要,同时也为公司带来可观的经济效益。

创新和生产力的加速发展给公司提出了新的挑战。传统财务会计核算工具无法衡量客户及其要求对公司的影响程度。而平衡计分卡则利用未来业绩动因来确定公司的战略方向,促进了作业成本法、产出会计和非财务指标的产生和应用。

企业的本质是追求合法条件下的利润最大化。关于其实现的途径,我国有不少实业界和理论界人士一直都在努力,而且已经取得了不少喜人成果。然而能跳出传统成本会计思维和利润思想,而从管理学、战略学和哲学等角度来阐述企业利润实现的本质和根源,是目前这本著作的独特之处。我相信,本书的出版,无论对理论的研究还是对企业管理来说都具有很高的参考价值。

当然,企业利润是一个非常庞大而复杂的系统,一本专著不可能解决其中的所有问题。何况我国市场经济体制尚处于不断完善之中,国内经济与国际的接轨和融合尚处于初级阶段,随着我国社会经济建设的不断推进和向前发展,本书的理论研究难免存在一些不足之处。比如书中某些理论在我国企业中的适用程度,作者对某些利润管理理论把握得不够成熟,对一些问题的论述不够深入等。因此,我衷心希望作者能百尺竿头,更进一步,力求在教学和科研中取得更好、更多的成果。

江西财经大学首席教授  
博士、博士生导师

张蕊

2007年5月

# 目 录

## 第 1 章

|                 |      |
|-----------------|------|
| 导 论 .....       | (1)  |
| 回顾过去 .....      | (2)  |
| 丰田汽车公司的故事 ..... | (8)  |
| 了解现在 .....      | (9)  |
| 展望未来 .....      | (11) |

## 第 2 章

|                 |      |
|-----------------|------|
| 精益企业的相关概念 ..... | (12) |
| 生产流 .....       | (13) |
| 组织结构 .....      | (14) |
| 流程控制 .....      | (15) |
| 指 标 .....       | (17) |
| 物 流 .....       | (17) |
| 精益评估 .....      | (19) |
| 改善活动 .....      | (20) |
| 精益考核 .....      | (21) |

## 第 3 章

|                           |      |
|---------------------------|------|
| 六西格玛管理 .....              | (24) |
| 从战略高度审视六西格玛管理方法 .....     | (24) |
| 标杆管理: 一个重要的六西格玛管理工具 ..... | (27) |
| 六西格玛组织结构 .....            | (29) |
| 六西格玛管理方法的工具箱 .....        | (30) |

|                    |      |
|--------------------|------|
| DMAIC 工具包 .....    | (31) |
| 六西格玛管理的实施与部署 ..... | (33) |
| 六西格玛管理的“威力” .....  | (34) |

## 第 4 章

|                 |      |
|-----------------|------|
| 约束理论 .....      | (36) |
| 约束理论的基本内容 ..... | (36) |
| 限制驱导式排程法 .....  | (39) |
| 使复杂问题简单化 .....  | (41) |
| 关键链 .....       | (41) |
| 战略思考过程 .....    | (44) |

## 第 5 章

|                |      |
|----------------|------|
| 作业成本管理 .....   | (48) |
| 作业成本管理原则 ..... | (48) |
| 作业成本计量 .....   | (50) |
| 业务流程 .....     | (51) |
| 作业成本法 .....    | (54) |
| 作业成本分析工具 ..... | (59) |

## 第 6 章

|              |      |
|--------------|------|
| 产出会计 .....   | (62) |
| 产出会计概述 ..... | (62) |
| 产出会计指标 ..... | (65) |
| 简单即有效 .....  | (68) |
| 战略思考流程 ..... | (69) |

## 第 7 章

|                  |      |
|------------------|------|
| 平衡计分卡 .....      | (73) |
| 理解平衡计分卡 .....    | (74) |
| 价值链角度 .....      | (78) |
| 平衡计分卡的衡量对象 ..... | (81) |
| 实现战略协同 .....     | (84) |

## 第 8 章

|                     |       |
|---------------------|-------|
| 精益约束因素:六西格玛控制       | (86)  |
| 变革的含义               | (87)  |
| 产出指标                | (89)  |
| 精益六西格玛:受约束的优化       | (90)  |
| 价值流图的绘制:应用 80/20 原则 | (92)  |
| 精益工具                | (93)  |
| 六西格玛管理工具            | (94)  |
| 多项目管理的有效性           | (99)  |
| 精益约束因素的协调           | (100) |
| 三种管理哲学的比较           | (101) |

## 第 9 章

|            |       |
|------------|-------|
| 利润导向会计的应用  | (103) |
| 变革的必要性     | (103) |
| 趋势格式法      | (107) |
| 企业资源计划系统   | (112) |
| 兼顾一般公认会计原则 | (113) |
| 会计流及其含义    | (116) |
| 关注利润层面     | (121) |
| 动态的预算编制流程  | (122) |
| 产出价值流      | (124) |
| 基准计分卡      | (124) |

## 第 10 章

|             |       |
|-------------|-------|
| 作业成本分析的应用   | (128) |
| 改进与优化       | (128) |
| 价值分析        | (130) |
| 产品与客户盈利能力矩阵 | (135) |
| 以利润为导向的分析   | (137) |
| 动态优化:产能管理   | (139) |
| 以利润为导向的流程   | (140) |

以流程为导向的预测 ..... (141)

## 第 11 章

利用平衡计分卡简化战略 ..... (143)

理解价值主张 ..... (143)

分割价值链 ..... (144)

战略的制定与衡量 ..... (145)

精益六西格玛战略中心 ..... (148)

连接与协同 ..... (150)

领先与滞后指标 ..... (152)

平衡计分卡与约束理论 ..... (154)

瀑布效应 ..... (155)

持续的战略改进 ..... (156)

## 第 12 章

价值的创造、管理与衡量 ..... (159)

短期观点还是长期观点 ..... (159)

会计模型还是经济模型 ..... (160)

经济附加值:一个有意义的指标 ..... (161)

精益六西格玛项目的衡量 ..... (166)

《萨班斯-奥克斯利法案》对价值管理的影响 ..... (167)

知识管理 ..... (169)

利润导向会计的价值创造模型 ..... (173)

## 第 13 章

计分工具:指标与方法 ..... (174)

衡量对象 ..... (174)

衡量框架 ..... (175)

界定战略 ..... (176)

核心竞争力指标 ..... (177)

低成本战略指标 ..... (179)

精益六西格玛方案指标 ..... (181)

差别化战略之产品领先指标 ..... (184)

|                    |       |
|--------------------|-------|
| 差别化战略之客户亲密指标 ..... | (185) |
| 差别化战略之运营卓越指标 ..... | (186) |
| 与报告相关的概念与工具 .....  | (187) |
| 知识衡量与绘图 .....      | (189) |
| 质量成本 .....         | (190) |
| 存货成本 .....         | (192) |
| 项目可行性评估 .....      | (193) |
| 将战略与价值联系起来 .....   | (194) |

## 第 14 章

|                |       |
|----------------|-------|
| 领导力 .....      | (196) |
| 知识管理从人开始 ..... | (196) |
| 耐心、聚焦与自律 ..... | (197) |
| 价值创造的焦点 .....  | (198) |
| 保持动力 .....     | (200) |
| 执行 .....       | (201) |

## 第 15 章

|                   |       |
|-------------------|-------|
| 迎接挑战 .....        | (203) |
| 新的出发点 .....       | (203) |
| 利润导向会计模型 .....    | (205) |
| 阻碍新模型采用的因素 .....  | (207) |
| 可靠的实时报告 .....     | (208) |
| 获得基于价值的盈利能力 ..... | (208) |
| 不存在全能的解决方案 .....  | (210) |
| 以利润为导向的计划流程 ..... | (211) |
| 领导者 .....         | (212) |
| 面对现实 .....        | (213) |
| 自律和简化 .....       | (214) |
| 以利润为导向的行动 .....   | (214) |

# 第 1 章 导 论

过去几十年来,各种管理方法、生产率工具和会计术语层出不穷,这令很多公司感到难以应对。面临众多的变革选择,这些公司觉得无以适从。创新和科技的飞速发展进一步加快了公司实施变革的步伐。在今天这个以知识和信息为主导的时代,全面而彻底地了解哪些会计工具可用以及如何使用这些工具甚为关键。公司需要了解如何实施战略并度量战略的实施结果,同时还应明确各种财务与非财务指标的最佳用途。各级管理人员应掌握度量、评估经营业绩及各种创新的最佳方法。

本书深入探讨了在今天这种商业环境中,各种最新的提高利润的会计方法。书中探讨了这些方法的来龙去脉及其背后的管理理念与哲学,并就如何使用这些方法给出了建议,同时提出了一个全新的会计与报告模型。此外,本书还介绍了绩效指标的使用方法和应用技巧。在对价值管理与价值度量的探讨中,本书也整合了与《萨班斯-奥克斯利法案》相关的各种问题。本书不仅回顾了各种利润会计方法的历史,同时以一种前瞻性的视角展望了这些方法在未来的应用,包括对领导力及对战略和战术层面的执行力的评估。为方便理论的应用,本书将相关利润会计工具整合成了特定的工具包。

本书所涉及的利润会计方法包括精益制造、六西格玛管理、约束理论、作业成本计算与分析、产出会计、平衡计分卡以及价值管理与度量的相关概念。全书深入浅出地讲述了这些会计概念,详细地论述了这些概念的最新应用。同时,本书还提供了—个模型,以有效地评估这些会计工具的应用效果。当然,这些工具并非适用于所有公司,管理人员应在了解各种工具使用方法的基础上,确定最适合本公司的工具组合。

## 回顾过去

### 二十世纪五六十年代

历史给我们留下了很多解决当前问题的经验教训,经验是最好的老师,它能指引我们成功地迈向未来。从管理生产率和商业哲学的发展与创新的角度看,二十世纪五六十年代使用的成本管理方法和会计原则并未过时。了解管理哲学在过去几十年中的发展历程,能为我们解决并更有效地度量和分析与生产率相关的各种问题及生产不均衡状况提供一些思路。生产率方面的创新不断涌现,而今天被普遍采用的会计方法仍与 50 年前一样。会计方法尚未成为一种管理工具。

制造业在过去半个世纪取得的业绩呈宽 V 型,如图 1.1 所示。自 20 世纪 50 年代末期开始,制造业的生产效率持续降低,大约于 1975 年达到最低点。1975 年以后,制造类公司开始借鉴生产率方面的创新成果,并自觉关注自身的竞争力。此后,制造类公司的生产率开始提高,1975 ~ 2000 年间成为生产率的一个持续增长期。运营和生产人员的能力不断增强,他们继续开拓创新,使用各种新方法。然而,用于衡量这一生产率提高的会计工具和方法并未取得相应发展。

在整个二十世纪五六十年代,公司一味注重成本数据。产量而非质量是主要的动因,财务数据受到生产效率和充分利用产能的推动。整体商业环境都只关注使用传统成本计算方法和目标管理方式得出的数据。在二十世纪六七十年代,广泛采用的成本管理工具都以标准成本系统和基于标准与预算的差异分析为特征。为了根据产品线和客户分析盈利能力,公司在计算产品成本时对间接制造费用进行了分摊。几乎在所有情况下,间接制造费用分摊和存货估价都建立在直接人工成本的基础上。劳动生产率的衡量以部门和工作中心为单位,重点在于确保设备和设施得到充分利用。采购部门被要求从成本最低的供应商处采购原材料,以避免采购价差。质量成本从未被视为问题,客户的声音往往得不到足够的重视。

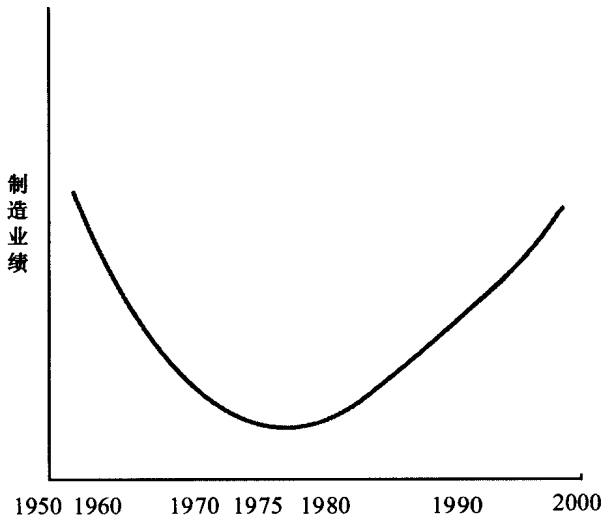


图 1.1 制造业公司生产率的回升

20 世纪 60 年代,成本管理数据的关联性不断减弱,如图 1.2 所示。在这一期间,公司的存货不断增加,盈利能力不断降低。生产率管理和成本管理的区别在于,生产率持续提升,成本管理的关联性却在进一步减弱。

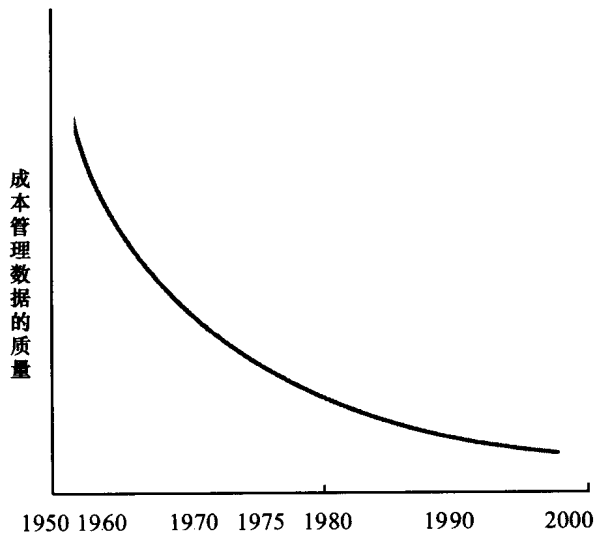


图 1.2 成本管理的关联性不断减弱

## 20 世纪 70 年代

在这一期间,新的创新思维和工具大量涌现。日本人借助世界著名的统计管理学专家和质量管理专家威廉·爱德华·戴明(William Edwards Deming)的理论,为他们的工业流程注入了新活力。戴明提出的全面质量控制理论与日本创造的经济奇迹紧密相关。美国的制造类公司直到 1975 年才遏制住了生产率持续走低的势头,原因是它们采用了戴明传授给日本公司的管理方法。

此间,全面质量控制、即时生产和看板(即时存货)管理这些创新的管理理论已被各公司普遍采用。全面预防性维护、供应商伙伴关系和质量职能配置开始为一些更具进取性的公司所采用。日本人向我们表明了员工参与和可视化管理的有效性。目标成本法这一有效的竞争武器也是从日本人那里学到的,它是一种计算成本的新方法。

戴明提出的理论和方法所产生的影响,远远超出了大多数公司管理人员的认识。学习并坚持贯彻戴明提供给我们的知识和经验教训,对公司的未来十分重要。戴明是一名统计学家,他于 1951 年来到日本,帮助日本人重建“二战”后的经济。戴明告诉日本人要发展出口贸易,用出口产品交换食品。他帮助日本工厂理解流程控制的作用,以及如何重新设计产品以更好地对产品进行控制。在采用这些方法和戴明的管理哲学后,日本产品开始占据国际市场。戴明因此成为了日本的国家英雄,但他在美国却名不见经传。直到 20 世纪 80 年代,美国的工业领袖才听说了戴明的影响和他设计的新工具。戴明的理论奠定了管理学的基础。

1982 年出版的《转危为安》(*Out of the Crisis*)一书是戴明最成熟的管理学著作。在这本书中,戴明提出了“戴明连锁反应”和 14 个管理要点,如图 1.3 和图 1.4 所示。这 14 个要点和戴明在该书中针对 7 种公司恶疾给出的疗法,对 21 世纪的管理人员也有重要的参考价值。这 7 种恶疾包括:

1. 缺少坚定不移的目标。
2. 一味强调短期利润。

3. 开展业绩考评、道德评级或年度检查(戴明博士指出,“惧怕管理”是形容这一恶疾的更贴切的词语)。

4. 高层管理人员变动。
5. 仅仅根据数字运营公司。
6. 医疗成本过高。
7. 质量担保成本过高。

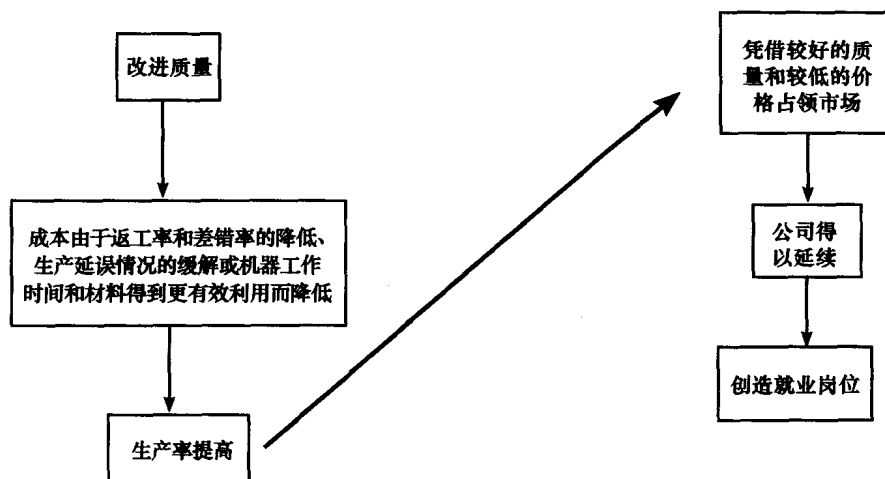


图 1.3 戴明连锁反应图

- |                |              |
|----------------|--------------|
| 1. 目标的恒久性。     | 8. 赶走恐惧。     |
| 2. 贯彻管理哲学。     | 9. 扫除障碍。     |
| 3. 不依赖于大规模的审查。 | 10. 消除口号和劝导。 |
| 4. 不因为价格而给予奖励。 | 11. 消除定额。    |
| 5. 持续实施改进措施。   | 12. 以掌握技术为荣。 |
| 6. 培训。         | 13. 教育和再培训。  |
| 7. 领导力。        | 14. 行动计划。    |

图 1.4 14 个管理要点

## 20 世纪 80 年代

由于戴明理论和方法的巨大影响力,到了 20 世纪 80 年代,更多的创新思想如雨后春笋般纷纷涌现。显而易见的是,针对制造与装配环节提出的那些概念、标杆管理和质量成本等概念都受到了戴明的影响。沃尔玛和其

他一些思想超前的公司发明了销售点系统、电子数据交换和串联零售商的快速反应链接。重组、数字设计、快速成型和接驳式转运 (Cross-docking) 这些概念都是 20 世纪 80 年代这一期间出现的。作业成本法成为许多公司竞相采用的成本计算方法,目的是消除公司长期依据的成本管理方法和一般公认会计原则的无关性,从而更好地管理和运营公司。

在戴明理论风行的同时,其他追随者和倡导者掀起了一场即时生产制和全面质量管理运动。即时生产这一管理哲学建立在简单的基础上,它的基本思想是只在需要的时候,按需要的量生产所需的产品。即时生产使成本管理失去了意义。

全面质量管理是即时生产的近义词,这一管理哲学在 20 世纪 80 年代风靡一时。即时生产和全面质量管理都源于日本公司的质量管理模式,其中以日本丰田汽车公司采用的管理方法最为著名。戴明的追随者提出了属于他们自己的各种理论,但他们都主张在第一时间生产合适的产品,以及只在需要时获取和使用资源。为了使即时生产和全面质量管理发挥作用,速度和简单是关键。简单为变革提供了有利的平台。

全面质量管理推动了最佳实务的探索、分析和实施运动。全面质量管理不仅是一个制造工具,它也是强调在各类组织的所有运营环节中实施持续改进的一种管理哲学和一套商业实践。亚瑟利特尔管理咨询公司 (Arthur D. Little) 进行的一项研究表明,截至 20 世纪 90 年代初期,美国最大的 500 家公司中有 93 家都已采用了某种形式的全面质量管理方法。在 21 世纪来临之际,全面质量管理实际上已经成为公司如何运转的基石。

最有影响力的质量管理倡导者包括约瑟夫·M·朱兰 (Joseph M. Juran) 和菲利普·克罗斯比 (Philip Crosby),他们二人一直强调,质量是确保公司在当今这个竞争异常激烈的全球市场中立于不败之地的关键要素之一。这直接导致了 1987 年马尔科姆·鲍德里奇国家质量奖 (Malcolm Baldrige National Quality) 的设立。该奖项旨在表彰那些在质量和业绩方面取得突出成绩的美国公司。

著名的朱兰三部曲理论 (Juran Trilogy) 包括:

- 质量计划。
- 质量控制。
- 质量改进。

菲利普·克劳斯比也提出了他自己的“14个质量步骤”，这些步骤如今已被融入到质量管理哲学中：

1. 管理人员承诺。
2. 质量改进小组。
3. 质量衡量。
4. 质量评估成本。
5. 质量意识。
6. 更正行动。
7. 零缺陷委员会。
8. 监管人员培训。
9. 零缺陷日。
10. 目标设定。
11. 错误起因排除。
12. 认可。
13. 质量委员会。
14. 再来一遍。

虽然全面质量管理理论强调生产高质量的产品和提供优质的客户服务，但它离不开包括人力资源、会计和信息技术在内的所有部门的支持。全面质量管理为即时生产制的成功采用提供了必需的工具。在这一平台的基础上，即时生产推动公司组织其工作和运营方式。即时生产方式的核心要素是在需要时仅保有必要的存货。即时生产方式的采用对产品质量提出了较高的要求，公司必须确保生产的产品不包含任何缺陷，缩短生产周期，并努力减少等候客户的人数和他们的等候时间。此外，采取即时生产制的公司还要积极改善它们与供应商之间的关系，以确保自己能在需要时及时获得合格的原材料。

全面质量管理掀起了20世纪80年代的一场革命，它迫使公司不得不制定全新的管理战略，改变原有的质量管理方式。这场革命不仅局限于美国，它已波及全球。全球经济竞技场中的所有玩家都不得不引入由客户需求催生的这些基本概念。全球经济的竞争要求使得速度、质量和业务流程控制成为公司生存的前提条件。生产率的提高和相关系统信息的流动已超越了传统的成本管理方式和一般公认会计原则的支持范围。这一矛盾日益