

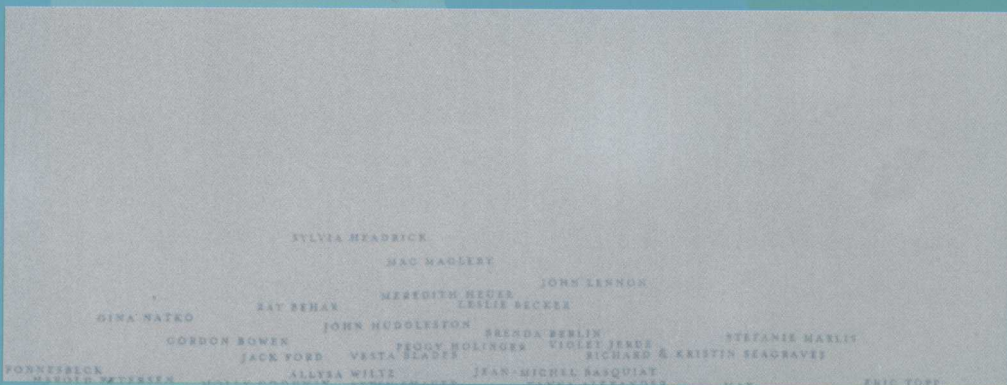


21世纪 经济与管理规划教材
会计学系列

管理会计

MANAGEMENT ACCOUNTING

刘志远 王志红 陆宇建 周宝源 编著

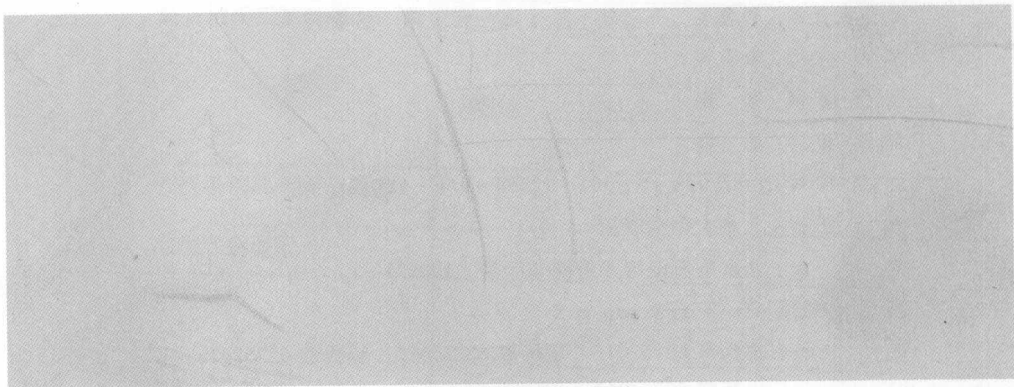


北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

管理会计

MANAGEMENT ACCOUNTING

刘志远 王志红 陆宇建 周宝源 编著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/刘志远等编著. —北京:北京大学出版社,2007.9

(21世纪经济与管理规划教材·会计学系列)

ISBN 978-7-301-12308-9

I. 管… II. 刘… 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(2007)第080668号

书 名: 管理会计

著作责任者: 刘志远 王志红 陆宇建 周宝源 编著

丛书主持: 朱启兵

责任编辑: 李 娟

封面设计: 丛 巍

标准书号: ISBN 978-7-301-12308-9/F·1650

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

出版部 62754962

电子邮箱: em@pup.pku.edu.cn

印 刷 者: 北京飞达印刷有限责任公司

经 销 者: 新华书店

730毫米×980毫米 16开本 30.5印张 515千字

2007年9月第1版 2007年9月第1次印刷

印 数: 0001—4000册

定 价: 39.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

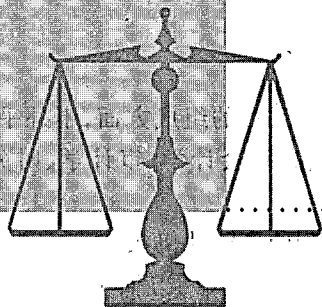
版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

会计学系列编委会

(按姓氏拼音顺序)

- | | |
|-----|----------|
| 耿建新 | (中国人民大学) |
| 郝振平 | (清华大学) |
| 刘 星 | (重庆大学) |
| 刘志远 | (南开大学) |
| 王立彦 | (北京大学) |
| 杨有红 | (北京工商大学) |



北京大学出版社的《21世纪经济与管理规划教材》，邀请在各个学科有影响的资深教授组成编委会，力求推出一套“能够反映当前学科发展前沿水平，并能够结合中国实际的精品教材系列”。教材由若干系列组成，定位为经济与管理类专业的本科生和研究生教材。会计学是组成系列之一。

我们几位来自不同院校的教师，组成了会计学系列的编审委员会。

怎样完成一套会计学精品教材系列呢？作为多年从教的教师，虽然日常在一般议论中大家都很有想法，但真正落实起来，其实还是一项很不容易的任务。因为，编写教材毕竟不同于写学术论文那样着重强调学术观点的独特、新颖和原创性，也不同于完成研究报告那样具有专题性，更不同于为专业报刊撰写时评那样随意和洒脱。

我们经过多次讨论形成的基本认识是：第一，教材内容要与时俱进，适应我国经济发展迈向全球化和企业管理趋于现代化的要求；第二，教材要方便教师教学和学生阅读，所以规范性是其核心指标；第三，不在课程名称和体系线索方面标新立异，而把创新重心放在内容和形式两方面。

至于全套教材形成相对一致的风格和体例、规范教材编写要求、电子课件和教案的制作，以方便教师教学和学生自学，这些都是作为教材系列的当然技术要求。



基于上述认识,在教材系列的组成方面,不外乎还是经典要素,包括:会计学原理、中级财务会计、高级会计学、审计学、财务管理学、管理会计学等课程教材。

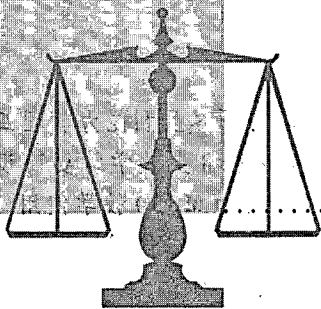
这样一来,本教材系列的新颖性何在?

我们的设想是,在内容和形式两方面下工夫。其一,在内容方面,力求既吸收国内外同类教材的优点,尽量体现教材的科学性、权威性和前瞻性,能够反映当前学科发展前沿水平,又结合中国的经济发展实际,适合师生的教、学需要;其二,在形式方面注重可读性,避免枯燥。在阐释清楚会计、财务、审计专业知识的同时,尽可能多地引用中国上市公司及非营利机构的现实案例,链接相关经济政策、财经现象、热点和焦点问题,以有助于联系实际和拓宽思路。

为此,在具体编写时,每门教材实行主持人负责制,由一位主持教授负责,再联合一位或两位合作者共同完成。由主持教授先行拟订教材的编写体例和大纲,几位作者参加讨论并确定后,参照其展开编写工作。

理想的设计要变成现实,总会有一定的“变现差异”。本教材系列也不例外。我们期望有更多的大学教师采用这套教材,并且欢迎提出批评和建议,以利于持续改进。

会计学系列编委会
2005年11月于北京



近二十多年来,全球化、信息化与持续的技术创新推动企业组织及其管理发生了巨大变化,从而对管理会计信息提出新的要求。在以美国为代表的西方发达国家,管理会计领域出现了许多新的思想和方法,例如,作业成本会计(activity-based accounting)、平衡计分卡(balanced scored card)、基于价值的管理(value-based management)和战略成本管理(strategic cost management)等。这些新的思想和方法构成了“现代”管理会计系统的核心内容。然而,大部分“传统”的管理会计理论与方法在实践中仍然发挥着很好的作用,而且运行成本要低得多;另外,从“传统”的管理会计到“现代”管理会计的转变并非一蹴而就,企业采用这些新的思想与方法需要时间。因此,本书一方面努力吸收欧美20世纪80年代以来管理会计理论和实践发展的新内容;另一方面又花一定的篇幅介绍“传统”管理会计中的经典内容。

全书共四篇十四章。第一章绪论,分别从价值创造、管理会计信息与职业道德三个方面对管理会计进行了概述。第一篇介绍了成本计算方法,包括完全成本法、变动成本法和作业成本法;第二篇讲述管理决策理论与方法,包括经营决策与资本投资决策两部分内容;第三篇为管理控制与业绩评价,主要包括管理控制系统、预算、业绩评价和报酬激励计划四部分内容;第四篇为战略管理与管理会计,包括战略管理与战略管理会计概述、平衡计分



卡、战略成本管理和时间管理与顾客盈利能力管理四章内容。

本书是为会计与相关专业本科生教学需要而设计的,当然也可以供经济与管理类非会计专业研究生(如 MBA)教学使用,也可供广大实际工作者阅读、参考。本教材在编写过程中力求体现以下特色:

(1) 在结构体系上,尽可能按照管理会计的内在逻辑规律安排篇章,以使读者便于理解并把握管理会计的理论与方法体系。

(2) 在内容上,尽量吸收了近十几年国际知名企业管理会计的新实践,同时又保留了“传统”管理会计的精髓,并尽量理论联系实际。

(3) 在写作风格上,强调严谨性和可读性并重,即在保证概念准确性的前提下,尽量使有关问题的论述深入浅出、清晰易懂,并通过大量小案例帮助读者理解有关理论和思想。

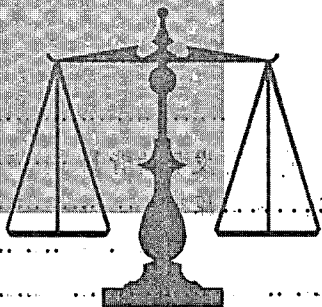
本书由南开大学商学院会计系刘志远教授制定写作大纲并组织写作。在写作过程中,编写组成员进行了多次讨论和反复修改。本书具体写作分工如下:第一章与第七章由刘志远教授执笔,第二章、第五章、第九章与第十二章由任志红副教授执笔,第三章、第四章、第十一章与第十三章由周宝源副教授执笔,第六章由梅丹副教授与刘志远教授执笔,第八章、第十章与第十四章由陆宇建副教授执笔。最后由刘志远教授和陆宇建副教授对全部书稿进行审核、修改和定稿。

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。特别要感谢北京大学出版社的编辑,他们的热心、耐心和尽职尽责,是本书形成并得以出版的重要推动因素。

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。

刘志远

2007年5月于南开大学



目 录

第一章 绪论 (1)

第一节 价值创造与基于价值的管理 (1)

第二节 管理会计在价值创造中的作用 (9)

第三节 管理会计信息的需求 (14)

第四节 管理会计的演进 (19)

第五节 管理会计人员的行为规范 (24)

第一篇 成本计算

第二章 完全成本计算 (33)

第一节 完全成本计算的概念 (33)

第二节 完全成本计算的分类 (35)

第三节 完全成本法下的产品成本计算流程 (37)

第四节 分批法和分步法 (48)

第五节 完全成本计算法的评价 (59)

第三章 变动成本法与本量利分析 (69)

第一节 成本习性 (70)

第二节 变动成本法 (74)

第三节 本量利分析 (92)



第四章 作业成本法	(117)
* 第一节 作业成本法产生与发展的背景	(117)
第二节 作业成本法的基本原理	(120)
第三节 作业成本法的灵活运用	(134)
第四节 作业管理	(139)

第二篇 管理决策

第五章 经营决策	(149)
第一节 经营决策过程	(149)
第二节 经营决策所需要的会计信息	(151)
第三节 经营决策方法	(159)
第四节 常见经营决策问题分析	(161)
第六章 资本投资决策	(184)
第一节 资本投资决策概述	(184)
第二节 资本投资决策的一般方法	(190)
第三节 资本投资决策典型案例分析	(201)
第四节 固定资产风险投资决策	(204)
第五节 实物期权在投资决策中的运用	(212)
第六节 资本投资决策过程与行为问题	(216)

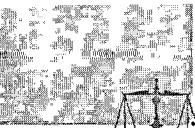
第三篇 管理控制与业绩评价

第七章 管理控制系统	(229)
第一节 管理控制系统的类型与环境	(229)
第二节 影响管理控制系统设计的环境因素	(233)
第三节 管理控制的行为特征	(246)
第四节 企业管理控制系统设计	(250)
第五节 正式的管理控制系统的结构	(256)

第八章 预算	(268)
第一节 预算概述	(268)
第二节 预算编制过程	(272)
第三节 全面预算	(276)
第四节 其他预算方法	(285)
第五节 预算管理中的行为问题	(292)
第九章 业绩评价	(300)
第一节 业绩评价的目的和原则	(300)
第二节 企业组织结构与业绩评价	(303)
第三节 成本/费用中心的业绩评价	(311)
第四节 利润中心的业绩评价	(317)
第五节 投资中心的业绩评价	(325)
第十章 报酬激励计划	(353)
第一节 报酬激励的理论基础	(353)
第二节 报酬激励的方式和特征	(356)
第三节 报酬激励数额的确定及分配	(360)
第四节 我国企业报酬激励计划应注意的问题	(371)

第四篇 战略管理与管理会计

第十一章 战略与战略管理会计	(381)
第一节 战略管理概述	(381)
第二节 战略管理会计概述	(385)
第三节 不同战略对管理会计系统的要求	(390)
第十二章 平衡计分卡	(401)
第一节 平衡计分卡的发展	(402)
第二节 战略实施与平衡计分卡	(407)
第三节 平衡计分卡的运行	(414)
第四节 企业价值创造动因的变化与平衡计分卡	(415)



第十三章 战略成本管理	(422)
第一节 价值链分析	(422)
第二节 成本动因分析	(428)
第三节 产品生命周期成本	(433)
第四节 成本标杆管理	(441)
第十四章 时间管理与顾客盈利能力管理	(452)
第一节 时间管理	(452)
第二节 顾客盈利能力分析	(460)
术语索引	(472)

第一章 绪 论

☞ [学习目标]

通过本章的学习,读者应该:

1. 了解企业的性质及其与企业目标之间的关系;
2. 了解基于价值的管理的含义与意义;
3. 理解管理会计在价值创造中的作用,了解基于价值的管理会计框架及其基本内容;
4. 理解企业管理对管理会计信息的需求,理解管理会计信息的特点;
5. 了解管理会计演进的脉络及其与企业发展的关系;
6. 理解管理会计人员的行为规范及道德冲突的解决办法。

企业的目标就是不断为股东创造价值。为此,企业必须实施基于价值的管理,必须建立基于价值的管理会计系统。管理会计作为会计信息系统的一个子系统,其功能主要是面向企业内部管理人员提供决策所需要的信息。本章还将讨论管理会计信息的特点、管理会计的演进以及管理会计人员的行为规范。

第一节 价值创造与基于价值的管理

迈克尔·波特教授在《竞争优势》一书中指出,企业的根本任务就是不断创造价值。20世纪90年代以来,“为股东创造价值”几乎成了公司管理人员的“圣经”。例如,全球知名的日本索尼公司的目标是:“以提高索尼集团的企业价值作为经营的根本。”

一、企业的性质与企业目标

(一) 早期的企业与企业目标

直到现在,还有许多人认为,企业是营利性组织,所以企业必须追求利润最大化。将利润最大化作为企业的目标,源于19世纪。当时典型企业的



特征是私人筹资、私人财产和独资形式。单个业主的唯一目的就是增加私人财富,而这可以通过利润最大化的目标得到满足。然而,现代企业的主要特征是经营权和所有权分离,企业由股东进行投资;由职业经理来控制和管理。各种债权人、消费者、雇员、政府和社会等,都是与企业有关的利益集团。在企业特征发生了如此变化之后,19世纪的业主经理已逐渐被职业经理代替,职业经理必须协调与企业有关的各方面的利益。在这种情况下,以利润最大化作为企业的财务目标就不恰当了。

(二) 企业的性质与企业目标

契约论将企业看做一组契约的连接点,契约使企业中的各类参与者的作用具体化,并且核定了他们的权利、义务和在不同条件下的回报。企业是一组不完备(incomplete)契约的连接点。不完备契约的存在可以用不确定性及由此导致的交易成本来解释。由于契约是不完备的,企业的每个参与人(包括股东、债权人、经理、雇员和政府等)的行动都具有一定的外部性。微观经济学的基本逻辑是:一个有效的所有权安排一定是使每个参与人的行动的外部性(side effect)最小化的所有权安排。在企业理论里,这个原则表现为“剩余索取权和剩余控制权的匹配”,或者说“风险承担者(risk-taker)和风险制造者(risk-maker)的对应”。

由股东享有剩余控制权与剩余索取权被视为一种有效率的制度安排。将企业的全部价值看做一块馅饼,这块馅饼会有很多分享者,既有企业的经营者和股东,也有企业的员工,还有债权人及政府。大多数参与者希望承担有限的风险和获得固定的回报,企业股东有责任承担余下的风险,从而有权占用各种资产和冲抵成本后的剩余收益。由于股东是企业剩余收益的索取者,股东为了使其财富最大化,不得不考虑债权人的利益、经营者的利益、员工的利益、供应商的利益、顾客的利益。经验证据表明,企业将股东价值最大化的同时,也将利益相关者的利益最大化了。那些获得长期成功的公司似乎为所有的利益相关者都创造了较高的价值,而绩效不佳的公司将看到资本流向其竞争对手,最终走向衰败,当然也谈不上保护股东之外的其他利益相关者的利益。

因此,企业理论认为,企业的目标是股东财富最大化(shareholder wealth maximization, SWM)。企业是股东投资创办的,股东之所以出资创办企业,是为了让企业为其创造财富,使其财富增值。股东价值最大化目标能够较好地反映企业目前与未来的获利能力、企业的风险、货币的时间

价值等因素。

(三) 股东财富最大化与企业价值最大化

与股东财富最大化(SWM)目标不同,欧洲大陆国家与日本将企业的目标视为企业价值最大化(maximize corporate wealth, CWM)。在企业价值最大化模型中,公司经理、员工、债权人、供应商、政府甚至社区等与股东处于同等重要的地位。企业价值的概念比财务学上所讲的财富概念(现金、有价证券和设备等)要更为广泛,它还包括人力资本、技术和市场地位等。

股东价值优先曾被认为是美国企业与欧洲大陆、日本企业相区别的一个主要特征。德国公司建立了分别由股东和雇员等构成的双重董事会治理结构来平衡股东和雇员等的利益。其他欧洲大陆国家和日本企业更强调利益相关者,包括雇员、供应商、主要客户等群体的利益。日本发展了终身雇佣制、由上下游公司组成的企业系列制以及银行等关联企业相互持股的体制。

欧洲大陆国家和日本反对股东价值最大化的理由主要有:(1) 股东价值的产生只能以牺牲其他利益方(供应商、客户、员工等)的价值为代价,股东价值最大化随之而来的是削弱的工作保障、高失业率、劣质的产品和服务及疲软的总体经济形势;(2) 欧洲大陆国家宣称虽然为股东创造价值不佳,而为其他利益各方所带来的益处却可大大弥补这一不足。

尽管企业价值最大化目标可以避免股东价值最大化目标的一些缺点,但是,企业价值最大化实际上是一个多目标模型,在企业管理当局满足众多利益相关者的需求(the demands of multiple stakeholders)时,也有其自身的缺陷。例如,并没有一个明确的标准告诉企业管理当局如何在众多利益相关者的需求之间进行权衡;同样,也很难设计一套报酬系统来激励企业管理当局为众多利益相关者的利益而努力;甚至在发生亏损和财务危机时,企业管理当局会以关注其他利益相关者的利益为借口。与此相对的是,股东价值最大化是一个单一目标模型,它明确告诉企业管理当局各类决策的决策准则。

案例

腾讯是中国最早的互联网即时通信软件开发商,是中国的互联网服务及移动增值服务供应商,并一直致力于即时通信及相关增值业务的服务运营。

腾讯于1998年11月在深圳成立。1999年2月,正式推出腾讯第一个即时通信软件——腾讯QQ。成立五年来,腾讯一直以追求卓越的技术为导向,并处于稳健、高速发展的状态。腾讯QQ庞大的用户群体现了腾讯公司对强负载、大流量网络应用和各类即时通信应用的技术实力。

腾讯的愿景是:

(1) 成为最受尊敬的互联网企业。

(2) 将以长远的眼光、诚信负责的操守、共同成长的理念,发展公司的事业。与公司相关利益共同体和谐发展,以受到用户、员工、股东、合作伙伴和社会的尊敬为自身的自豪和追求。

(3) 坚持“用户第一”理念,从创造用户价值、社会价值开始,从而提升企业价值,同时促进社会文明的繁荣。

(4) 重视员工利益,激发员工潜能,在企业价值最大化的前提下追求员工价值的最大实现;通过成熟有效的营销、管理机制,实现企业健康、持续的利益增长,给予股东丰厚的回报;与所有合作伙伴一起成长,分享成长的价值。

(5) 不忘关爱社会、回馈社会,以身作则,推动互联网行业的健康发展。

(6) 互联网不分国界,在全球互联网行业、全球华人社区不断强化腾讯的影响力,保持综合实力在全球前三名。

资料来源: <http://wiki.csdn.net/index.php/>, 下载日期:2006年8月25日。

企业价值最大化目标与股东价值最大化目标各有其优缺点。但是,非英美国家发现重视股东价值最大化目标更易于吸引海外资本,股东价值在包括欧洲大陆和日本在内的世界范围内逐渐更受关注。强有力的证据表明

生产率更高的企业为股东创造的市场增加值(MVA)更多。没有证据表明股东受益时会导致劳工受苦,换言之,企业生产率越高,股东财富增加值越大,而且就业机会增长越快。在短期,劳动生产率提高当然会伴随用工减少,但每一种行业中最成功、劳动生产率最高的企业一般都是最先增加用工的。从长期看,这些企业比那些远远落后的竞争对手创造更多的就业机会、更多的社会财富。

股东价值最大化并不必然以牺牲其他利益相关者的利益为代价,股东价值最大化并不必然带来削弱的工作保障、高失业率、劣质的产品和服务及疲软的总体经济形势。相反,研究表明,在1985—1994年间,由于创造的股东回报较宏观预期低20%,欧洲大陆国家减少了就业机会,失业率升高了2.5个百分点。相反,通过创造比宏观预期更好的股东回报,美国、新加坡和加拿大的失业率减少了2个百分点。事实证明,股东价值与创造的就业机会是相关的。

由于历史的原因,我国许多企业的目标往往不是股东财富最大化,而是追求产值、就业、规模最大化或政府指定的其他目标。上市公司也往往偏离企业股东价值最大化目标,盲目追求规模,涉足太多的行业,致使企业的利润不能弥补资本成本,非但不能为股东创造价值,反而损害了企业长期增长的能力,降低了企业的价值。随着我国证券市场的规范化发展,创造股东价值的观点日益深入人心。绩效不佳、不能为股东创造价值的企业,将会看到资本流向其竞争对手。从宏观来看,随着资本市场的全球化,我国企业如果整体给予投资者的投资回报低于其他国家,将会陷入资本缺乏状态。由此可见,我国企业必须树立为股东最大限度地创造价值的理念,只有这样,企业才能生存,才能持续地发展。

亚当·斯密认为,最具生产力和创造力的公司将为股东创造最高收益,吸引更好的工作人员,这些人员将更具生产力,进而进一步增加收益——这是一个良性循环。相反,破坏价值的公司将产生恶性循环,逐渐消亡。

二、基于价值的管理

(一) 基于价值的管理的意义

近年来,国内外报刊和杂志连篇累牍地介绍改善企业绩效的新方法,诸如全面质量管理(TQM)、持续改进、流程再造、团队精神等。虽然许多方法取得了成功,但是也有不少方法失败了。汤姆·科普兰教授认为,在大多数情况下,失败的原因在于缺乏明确的绩效指标,或者各项指标未能与创造股