

THOMSON

新世纪高校会计学教材译丛

MANAGEMENT ACCOUNTING:
A STRATEGIC APPROACH
(Third Edition)

管理会计

——侧重于战略管理
(第3版)

韦恩·J. 莫尔斯
詹姆斯·R. 戴维斯 著
阿尔·L. 哈特格雷夫斯
张 鸣 主译



上海财经大学出版社
Shanghai University of
Finance & Economics Press

新世纪高校会计学教材译丛

管 理 会 计

——侧重于战略管理

(第 3 版)

韦恩·J. 莫尔斯

詹姆斯·R. 戴维斯 著

阿尔·L. 哈特格雷夫斯

张 鸣 主译



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计——侧重于战略管理(第3版)/(美)莫尔斯(Morse, W. J.), (美)戴维斯(Davis, J. R.), (美)哈特格雷夫斯(Hartgraves, A. L.)著;张鸣主译. —上海:上海财经大学出版社, 2005. 4

(新世纪高校会计学教材译丛)

书名原文: Management Accounting——A Strategic Approach

ISBN 7-81098-239-7/F·210

I. 管… II. ①莫… ②戴… ③哈… ④张… III. 管理会计-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2004)第109420号

- ☐ 策 划 黄 磊
- ☐ 责任编辑 郑英豪
- ☐ 封面设计 周卫民
- ☐ 版式设计 孙国义

GUANLI KUAIJI

管 理 会 计

——侧重于战略管理

韦恩·J. 莫尔斯

詹姆斯·R. 戴维斯 著

阿尔·L. 哈特格雷夫斯

张 鸣 主译

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路321号乙 邮编200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

上海远大印务发展有限公司装订

2005年4月第1版 2005年4月第1次印刷

787mm×960mm 1/16 46印张 978千字

印数:0 001—4 000 定价:86.00元

译者序

我们非常高兴能将这本侧重于战略管理方法的管理会计教材翻译成中文,并呈献给各位。在本书中,作者所体现的最新理念和战略管理思想是值得我们借鉴和学习的,我们在整个翻译过程中深深地被这种开拓性的思维方式所感染。我们进一步认识到:管理会计与其讲是一种会计管理方法,还不如说是为企业整体发展战略目标服务的一种管理控制系统。特别是在目前技术和管理水平都高度发达的今天,在与战略管理理论、作业成本法、平衡记分卡、价值链管理、持续改进成本法、流程再造、适时管理等理念相融合以后,现代管理会计的这种趋向于企业战略管理的特征就表现得更加明显。其实,这种特征既代表了现代管理会计发展的趋势,也为未来管理会计的发展指明了方向。传统的以组织或部门为基础和以单一产品为成本对象的成本核算方法,已不可能再适应目前高速变化的新经济环境发展的要求。如果我们依然被旧思维和旧方法所桎梏,那么,无论是管理会计学科还是管理会计的研究者都会被现



实无情地抛弃。

本书共有十三章丰富的内容,虽然其中也介绍了不少方法和核算流程等,但是,作者重点是向我们灌输一种理念,即将管理会计置于企业战略管理框架下的思维方式,如战略定位分析、多元化的成本动因类型、价值链系统下的作业成本法、建立在作业基础上的预算管理、多层面的作业活动和管理、目标成本法引导下的产品设计、约束理论下的存货计价、作业管理和适时管理下的业绩评估、标杆管理的成功实例、持续改进法下的成本价格决策、作业成本与流程再造等,还包括 ERP 系统和 6 σ 管理等最新理论。所有这一切,不但是对传统成本管理会计的全新挑战,也对我们产生了强烈的冲击。可以说,这已不是我们以往所认识的管理会计,它所讨论和研究的着眼点已完全跳出我们固有的思维领域。它要求我们,也帮助我们去寻找传统成本管理会计方法以外的~~问题~~,这些问题是我们所不熟悉的,但现在却是我们所必须面对的。这是因为,这些全新的事物和观念正在全面深入地影响着管理会计,并从某种程度讲,它们决定着管理会计未来理论和实务研究的发展方向。

有效利用管理会计的手段和信息,改善企业的经营管理和制定正确的战略决策,这对中国企业未来能否具有持续发展能力具有重大影响。正如本书作者所说:“管理会计运用并不局限于传统意义上的‘管理者’,所有层面上的决策制定者都在运用管理会计。”我们认为,管理会计应该成为企业管理中重要的和必不可少的基本手段,因为它并不像财务会计那样受到多重的法规制约,它完全是适应于企业发展战略和内部目标管理的多元化方法。而且,管理会计系统本身具有高度适应性的特点,并非是一种一成不变的简单模型。不同层面的管理者完全可以根据特定的要求,运用管理会计多变的方法来获取其特殊需要的成本和管理方面的信息,通过业绩的不断提升来确保相关利益的最大化。

参加本书翻译的是上海财经大学等高校的部分老师和博士、硕士研究生,他们都非常认真和仔细,因为他们认识到这不只是一种翻译,更是一种学习。参加者有:张鸣、乐艳芬、贾莉莉、陈振婷、谢琨、金涛、王明虎、王俊秋、张美霞、张莹、郑佳、项小海、李琛艳。最后由张鸣教授校对修改后总纂定稿。由于我们的水平有限,或对有关背景案例和相关知识掌握得不够透彻,所以个别词语或句型的翻译不当在所难免,恳求广大读者指正为盼!

最后要强调的是,本书与其讲是管理会计教材,不如讲更像是与管理会计

相关的小型百科全书。它不但内容丰富而且完全贴近于实务,并附有大量的小型案例,非常具有可读性。它不但适合高校学生和老师,也非常适合企业管理者阅读。

张 鸣
2005年3月1日



前 言

战略定位分析、价值链管理、价值增值、实质性联合、流程再造、上下游产品和客户、内外部损失成本、结构成本动因、成本分类系统……这么多新鲜的概念在困扰着我们,我们正处在一个怎样的世界?难道这些都是管理会计吗?是的!这些仅仅是你在阅读本书过程中将发现的部分概念和边缘话题。可以说,本书是一幅巨大的画卷,它不但包含了丰富的传统成本管理会计研究的课题,并且从整体上描述了21世纪管理会计应该做些什么。我们应该以充分的准备和最大的热情去研究管理会计的发展。本书共有十三章丰富的内容等待你去阅读。

管理会计涉及到财务和相关信息的使用,特定组织的管理者和相关人员如何运用管理会计制定战略决策、组织构架和经营决策等。管理会计不仅提供对不同决策方案的辨别和分析框架,也为组织目标完成的业绩评价提供了依据。虽然会计人员在企业管理会计的实施过程中扮演了重要角色,但是,实

际上管理会计更像是一种管理工具而非一种单纯的会计方法。进一步讲,在当前这个全球竞争的时代,由于各种持续改进、流程再造和分权管理等方法不断涌现,使得管理会计的运用并不局限于传统意义上的“管理者”,而是所有层面上的决策制定者。本书(第3版)的目的就是要向读者介绍当今管理会计的实际运用。

由于本部分只是一则前言,所以我们有选择地介绍一些研究题目的概述,并谨慎地将它们有机地联系起来。虽然本书是为管理人员而撰写,但我们努力将管理会计置于一个更宽泛的背景之下,将管理会计与相关其他学科领域联系起来。相对其他专题著作来讲,本书涉及较多领域的研究课题,如成本会计、财务管理、生产管理、统计学、营销学、公司政策,等等。我们希望本书能像一棵大树的主干,可以为读者在未来进一步积累知识打下基础,并能成为一座桥梁,将企业的各种管理思路和行为加以协调。

本书旨在强调,在组织的战略规划下,如何有效地将管理会计信息运用到企业的决策过程中去。组织和管理会计的内容反映了我们的信念,即只有思路开阔和为学习打下扎实基础的人(学生),才能成为好的决策者,并能有效地将他们所学的知识运用到新的工作中去。这如同如果你知道在一片森林中如何使用地图,那么你就不会在丛林里迷失方向。以下各要点说明了管理会计内容的丰富和基本的决策取向。

(1) 战略定位分析

本书的许多概念是建立在迈克尔·波特(Michael Porter)的战略管理理论基础之上的,如战略定位分析。企业的战略定位分析涉及到一种基础的选择原理,即如何确定市场竞争环境下的企业计划,如低成本和价格战略、产品差异化和创新、市场定位,等等,这些选择会影响企业管理者对会计信息的需求和使用。本书第一章就举例说明了其特点和应用。

(2) 结构、组织和作业成本动因

以往许多管理会计教材只注重作业成本动因,但本书所研究的成本动因是建立在更广泛的概念基础之上的。成本动因概念最早是由约翰·尚克(John Shank)在管理研究中提出的,嗣后被引入到会计研究中。宽泛的成本动因概念更强调决策应考虑的范围和地点,作为结构成本动因的目标客户,程序的组织,产品的设计,作为组织成本动因的服务和作为作业成本动因的工作业绩等。这种宽泛的成本动因概念告诉我们,企业在实施结构决策和组织决

策时,就应充分重视成本管理,而不是仅仅在评估业绩时才进行成本管理。本书第五章对其有举例阐明。

(3)作业成本概念的重点是决策

作业成本动因的概念首先是在企业的成本计划与分析、盈利计划与分析、决策制定等研究中被广泛应用的,最初它并非是作为一种可选择的成本计算方法。在管理会计核心研究专题中,这种决策取向,为理解有效作业基础管理中的作业成本概念提供了一个框架背景,有助于学生更多地去思考产品成本核算方法以外的问题。我们相信,引进ABC法作为一种可选择的成本核算方法并非完美无瑕。为了使学生更好地理解这种方法,我们应该帮助他们认识这一点。本书的第二章、第三章和第四章对其有举例说明。

(4)产品成本和期间成本概念重要性的相对下降

本书建立在这样一种理念之上,即产品成本与非产品成本(一般管理会计教材中早有介绍)的会计差异不应该是本教材研究的主题。它容易使人产生误解,分散对企业整体价值链分析的注意力,并造成制造业与非制造业组织之间出现不必要的差异。

(5)单项层面系统分析框架

本书采用单项层面的系统框架来反映作业基础方法、成本估计、盈利分析和预算管理等,并与将成本划分为变动和固定成本的方法相比较,来论述各自的优缺点。本书指出了它们各自的适用性,以及在产品和服务等多变的复杂环境下,简单使用单项层面方法的危害。本书的第二章、第三章和第十一章等都对其有所论述。

(6)价值链、内部流程和流程作业

本书将作业活动置于企业提供产品和服务的内部流程和外部价值链这一更宽泛的概念之中。这种思路的拓展,最初是由约翰·尚克引入到会计研究之中的。它为学习和应用作业概念提供了一个更广阔的范围,也有助于学生依照相互关联的结构来研究具体作业管理活动。为了拓展学习的视野,本书第一个ABC举例就试图将企业内部各项流程加以沟通,而不是简单地阐述成本的核算过程。本书第五章分别给出了价值链系统和汇总所有企业内部流程的ABC实例。

(7)作业基础成本法和组织基础成本法

ABC法是一种以作业为基础的成本核算方法,而传统成本核算方法是一

种以组织为基础的成本方法,在一般论述中,这两种方法是分离的。本书要将ABC法的应用与传统以组织为基础的成本核算方法相融合,是基于这样的理念,即不但要使教材的内容和重点有助于学习和记忆,而且要为学习者提供一个新形势下概念发展的认知基础。本书第六章举例说明了如何在纯粹作业成本法下获取财务报告所需的相关信息;在第七章中讨论了组织基础的传统成本法和成本持续改进方法;第八章主要研究了各种存货的评估方法、制约理论和纯粹作业成本法,以及它们三者之间的相互关系。

综上所述,我们是将成本动因的方法置于企业完整的价值链管理系统之中。本书的这种理念对于除了财务报表之外第一次接触此类相关概念的学习者来讲更加贴近实务,更有意义和更有实用价值。本书在阐述了成本动因、价值链管理、作业基础管理及作业成本法后,再阐述与存货成本相关的传统财务报告。这样,学习者就可以应用所学到的最新知识来对各种可选择的存货成本(成本核算)方法加以评述,而不是仅仅以传统的与财务报告相关的产品成本核算概念来学习。通过这种处理方法,我们在本书开始时也无须向学习者解释传统成本核算方法的不足,因为他们只学了几个星期的管理会计,但是,随着课程的深入,他们应该自然会明白的。

本书共分为十三章:

- 第一章 管理会计是决策的重要工具
- 第二章 作业成本分析和规划
- 第三章 盈利能力分析和规划
- 第四章 决策的边际贡献分析
- 第五章 价值链分析和作业基础管理
- 第六章 产品成本核算与制造环境
- 第七章 产品成本核算系统设计
- 第八章 存货计价方法和适时存货管理
- 第九章 价格、成本和质量的战略管理
- 第十章 资本支出的战略管理
- 第十一章 经营预算
- 第十二章 业绩评估
- 第十三章 战略业务部门盈利分析

虽然本书采用一些独立的章节来编写,并引进了许多全新的概念,但读者



应注意各章节之间的联系。这是因为本书是一个综合整体,一些在前面章节出现的概念和观点,可能在以后的章节中会被应用和再次出现。本书在编写上的显著特点有这样几方面。

(1)概念引导

在本书的前言部分,作者将本书的结构向读者交待清楚,并比较系统地说明了本书的许多特点及简单地介绍了相关的新概念。

(2)实际应用

在本书的每一章的开始,我们都会系统地将该章所要论述的问题通过实际应用的方式提出来,并采用一个较为系统的案例来讨论作为企业的经营管理人员,如何将管理会计的方法和理念运用于企业实际的管理实务中去。

(3)案例分析

在本书的所有章节中,作者都在不同的部分有选择地采用了各种小型案例来说明(一般每章有4~5个小型案例),着重来分析在企业实务中将如何有效地应用各种管理会计的概念和方法,及不同企业在应用中所表现出来的特殊性。

(4)研究演示

在本书的所有章节中,作者都会提供一些小型的研究演示(一般每章有3~4个),主要将近期学术界所研究的与该章节相关的最新成果告诉读者,并通过这种演示使读者能进一步了解管理会计的发展和在实务上应用的状况。

韦恩·J. 莫尔斯
詹姆斯·R. 戴维斯
阿尔·L. 哈特格雷夫斯



目 录

<u>译者序</u>	1
<u>前言</u>	1
<u>第一章 管理会计是决策的重要工具</u>	1
1.1 引言:竞争、战略和管理会计	2
1.2 财务会计对管理是不够的	3
1.2.1 管理会计着眼于企业的内部决策	4
1.2.2 战略成本管理拓展了我们的视野	6
1.3 组织的任务、目标和战略	6

1.3.1 战略定位分析	9
1.3.2 管理会计在实现企业目标中的作用	12
1.3.3 计划、组织和控制	13
1.4 世界级企业竞争的必要条件	15
1.5 成本动因对成本的影响	16
1.5.1 结构成本动因	18
1.5.2 组织成本动因	19
1.5.3 作业成本动因	19
1.6 成本动因的改变和成本函数	20
1.7 管理会计也是一种赋权管理的工具	21
1.8 评估、管理和职业道德	23
1.8.1 业绩评估	24
1.8.2 道德难题	25
1.8.3 道德规范	26
1.9 小结	27
附录 管理会计和财务管理从业人员的道德准则	27
自测题	29
关键词	29
思考题	29
练习题	30
自测题答案	37

第二章 作业成本分析和规划

2.1 引言:经理人和成本	39
2.2 单项法成本习性分析	40
2.2.1 4种基本的成本习性模式	41
2.2.2 影响成本习性模式的其他因素	43



2.2.3	组织或分部的总成本函数	43
2.2.4	成本函数的相关范围	44
2.2.5	其他成本习性模式	45
2.2.6	约束性和酌量性固定成本	47
2.3	单项成本动因的成本估计	47
2.3.1	高低点法成本估计	48
2.3.2	散布图	50
2.3.3	最小二乘回归分析	51
2.4	成本估计的其他问题	53
2.4.1	技术和价格的改变	54
2.4.2	作业与成本的匹配	54
2.4.3	辨识作业成本动因	54
2.5	成本动因的分类方案	55
2.5.1	制造成本分类体系	56
2.5.2	客户成本分类体系	58
2.6	单项及非单项成本动因的成本估计	59
2.7	单项法的误差	61
2.7.1	成本预测的不准确	61
2.7.2	批量成本分配的不准确	62
2.7.3	产品成本分配的不准确	65
2.8	小结	65
	附录 使用计算机进行最小二乘回归分析	66
	自测题	67
	关键词	68
	思考题	68
	练习题	69
	自测题答案	83

第三章 盈利能力分析和规划	85
3.1 引言:成本结构和获利能力	86
3.2 单项成本动因盈利能力分析	87
3.2.1 假设	88
3.2.2 利润计算公式	89
3.3 贡献收益表和功能收益表	91
3.4 损益平衡点和利润规划	93
3.4.1 寻找损益平衡点	93
3.4.2 利润规划	94
3.4.3 本—量—利图解	96
3.4.4 利—量图解	97
3.4.5 所得税影响	97
3.5 多品种本—量—利分析	99
3.6 营业杠杆	100
3.7 单项和非单项成本动因的盈利能力分析	102
3.7.1 多步骤贡献收益表	103
3.7.2 多步骤贡献收益表的变化	105
3.8 小结	107
附录 销售组合分析	108
自测题	110
关键词	111
思考题	111
练习题	111
John Shank 案例推荐	127
自测题答案	127



第四章 决策的边际贡献分析	129
4.1 引言:外购业务透视	130
4.2 确认相关成本	131
4.2.1 未来收入可能是相关的	134
4.2.2 实支成本可能是相关的	135
4.2.3 沉没成本不是相关成本	136
4.2.4 沉没成本的心理困惑	136
4.2.5 设备处置成本和残值可能是相关的	137
4.3 相关成本的执行差异分析	137
4.4 相关成本预测	138
4.5 差异分析的应用	139
4.5.1 利润规划中的多变量变化	139
4.5.2 特殊订单	141
4.5.3 零部件或服务的自制或外购	144
4.5.4 外售或继续加工	148
4.6 有限资源的优化利用	149
4.6.1 单变量限制	150
4.6.2 多变量限制	152
4.6.3 约束理论	153
4.7 小结	155
附录 A 相关成本信息的量化模型:线性规划	156
附录 B 整数规划在作业成本分类体系中的应用	160
自测题	163
关键词	164
附录关键词	164
思考题	164
练习题	165



John Shank 案例推荐	182
自测题答案	183
第五章 价值链分析和作业基础管理	185
5.1 引言:汽车零售业革命的再思考	186
5.2 战略成本管理的要素	187
5.3 价值链管理在决策分析中的重要性	188
5.3.1 价值链视角的作用	189
5.3.2 价值增值和价值链视角	192
5.4 企业价值链是内部流程和作业的联结	193
5.4.1 流程图	196
5.5 流程管理、持续改进和流程再造	197
5.6 作业成本法(ABC)	199
5.6.1 两阶段模型	199
5.6.2 相关思考的问题	206
5.7 作业基础管理(ABM)——作业成本法的真正意义	209
5.7.1 减少非增值作业——持续改进的目标	210
5.7.2 作业成本法和作业基础管理十字模型	211
5.7.3 目标驱动的流程和作业	212
5.8 小结	213
自测题	213
关键词	214
思考题	215
练习题	215
John Shank 案例推荐	238
自测题答案	238

