



新世纪工商管理 (MBA) 教材

管理会计

贺颖奇 陈佳俊 编著 © GUANLI KUAIJI

MBA

上海财经大学出版社

新世纪工商管理(MBA)教材

管 理 会 计

贺颖奇 陈佳俊 编著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/贺颖奇,陈佳俊编著. —上海:上海财经大学出版社,
2003.6

新世纪工商管理(MBA)教材

ISBN 7-81049-830-4/F·713

I. 管… II. ①贺… ②陈… 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(2002)第 079129 号

GUANLI KUAJJI 管理会计

贺颖奇 陈佳俊 编著

责任编辑 何苏湘 封面设计 周卫民

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

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦东北联装订厂装订

2003 年 6 月第 1 版 2003 年 6 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 31.5 印张 687 千字

印数:0 001—4 000 定价:46.00 元

序

管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业领导者和管理人员提供管理信息的会计,它是企业管理信息系统的子系统,是决策支持系统的组成部分。它作为一个新兴的学科和会计的一个新兴领域,从20世纪初以来得到迅速发展,在理论和实践上都取得了丰硕的成果。

历史地看,管理会计的发展大体上经历了三个基本阶段:执行性管理会计、决策性管理会计和向许多新领域深化与扩展的新阶段。

从20世纪初到50年代是管理会计发展的第一阶段,完成了由其前身成本会计到执行性管理会计的转变。这一阶段的管理会计是以“泰罗制”为基础,以提高设备、材料和工时利用率以及降低成本消耗为目标,以事先科学地制定料、工、费消耗标准作为成本控制手段,向管理者提供成本管理所需要的会计信息。

20世纪50年代以后,世界经济进入了第二次世界大战以后的发展时期。这一时期的资本主义经济陆续出现了许多新的特点,集中表现在:一方面,科学技术突飞猛进的发展,使得社会生产力水平也相应地得到迅速发展;另一方面,以追求规模经济效益为核心的大批大量生产方式,导致市场经营环境日趋复杂、多变,竞争更加激烈。新的经济环境迫切要求实施“管理的重心在经营,经营的重心在决策”的方针,把正确地进行经营决策放在首位。同时,也迫切要求管理会计首先向管理者提供对决策有用的信息,从而促进了管理会计由执行性会计向决策性会计转变,即管理会计必须从主要面向企业内部管理控制,转变为面向外部竞争和未来决策,向管理者提供对决策有用的信息。与新的环境和要求相适应,在这一时期,管理会计完成了由执行性会计向决策性会计转变。从理论上来看,现代管理科学(包括运筹学和预测、决策科学等)理论对决策性管理会计的形成和发展具有奠基和指导作用;从功能上来看,与执行性管理会计不同的是:决策性管理会计是一种全局性的、以服务于企业全面提高经济效益为核心的管理会计,执行性会计只是其组成部分。

20世纪后期,特别是20世纪80年代以后,以信息产业革命为先导的整个世界经

11/17 92/02

济体系进入了一个新的历史发展阶段。在这一时期,以信息技术为基础的自动化集成生产制造系统的广泛应用,导致充分的买方市场的形成;世界经济全球化趋势,导致市场竞争在世界范围内更为激烈;以网络技术环境为支柱的虚拟经济组织的出现,导致企业所面临的经济与管理环境更具不确定性。在这种社会技术与经济背景下,管理会计进入了一个大发展和大变革时期,从而在许多领域取得了重要的进展和创新,使管理会计的发展从此进入了一个五彩缤纷的新阶段。在这一阶段,管理会计发展总的特点是:(1)提供的信息对内深化与对外扩展并重;(2)应用的指标力求从滞后性向先导性转变,形成以滞后性指标与先导性指标并重的综合性指标体系;(3)涉及的内容更趋多学科化。由此,使管理会计的发展从广度、深度和高度都提到了一个新的水平。

20世纪80年代初,在我国改革开放的起始阶段,我们率先进行管理会计这一新兴学科的引进、评介和研究,使之为我国的社会主义现代化建设服务,至今已历二十几个寒暑,喜见它已在中华大地生根、发芽、结果,无论从理论研究还是从实际应用上看,都取得了长足的进展,并早已成为我国高等财经、管理院校一门正在不断开拓创新的重要学科。

我的学生贺颖奇博士和陈佳俊博士为中国MBA学生编写的教材《管理会计》一书,正是管理会计在中国发展与应用的产物。作者立足现实、展望未来,立足中国、放眼世界,在继承和借鉴当前国内外优秀的管理会计教材和理论与实践成果的基础上,反映了管理会计在其发展过程中形成的理论、方法与工具。从该书的内容与结构看,这是一部能较好地适用于中国MBA教学需要的教材,这是因为:

第一,中国MBA教育的培养目标,是为中国工商企业培养应用型中高级管理人才,它与面向高校和科学研究所等科研机构所需要培养的教科类研究生在培养目标、培养方式、教学内容、教学方法等方面都有较大区别。而该书强调“实践适用性”和“理论前瞻性”并重,首先在内容取舍上反映了这种区别:一方面,作者并没有像编写面向教科类研究生的教材那样,全面系统地介绍理论发展前沿和正在形成与发展中尚不成熟的富有争议的探讨性问题,而是直接针对中国MBA教育的培养目标的需要和中国MBA的生源背景,精心提炼出在管理实践中适用性较强的基础内容;另一方面,作者对那些在我国具有良好的应用前景的新的理论思想与方法,加以充分的讨论和描述,并通过大量的例子来说明理论方法的运用过程。

第二,从结构体系的安排来看,该书以管理会计的基本职能为导向,把全书分为四个部分:背景与基础知识,企业计划、管理控制与持续改善,企业决策的制定与分析,经济全球化与企业战略。这样既可以使从事MBA教学的教师更好地把握管理会计的学科体系,又有利于MBA学生结合自身的管理实践经验,领会管理会计对企业管理决策与管理控制提供有用信息的支持功能。

第三,也是该书最突出的特点,即,从适应MBA学生学习、教育和教学的特殊需要

出发,强调了案例分析的内容,除第一章外,每章都安排了一个具有模拟实际商业情景的案例。案例分析环节不仅可以帮助学生巩固所学的管理会计理论知识,而且在案例所营造的商业活动情境中,学生可以通过创造性地应用理论知识、解决实际问题的过程,达到培养自己总结过去、把握现在和谋划未来的能力。因此,案例分析本身就是一个使学习进一步深化的、再学习的过程,这是实现 MBA 教学目标和提高 MBA 学生学习效果的极为重要的环节。

从国外 MBA 教育的发展历程看,案例教学是保证 MBA 教育取得成功的不可或缺的手段。在实践中,那些培养工商管理精英的世界著名商学院,诸如哈佛商学院、沃顿商学院、斯坦福商学院、毅伟商学院(Ivey School of Business)以及伦敦商学院等,无不以案例教学为主导来培养自己的 MBA 学生。中国的 MBA 教育事业迄今已有 11 载,它从无到有、逐步壮大,如今已蓬勃发展起来,并为中国工商企业输送了一大批德才兼备的高级管理人才,取得了令国人自豪、令世界瞩目的可喜成就。但是,毋庸讳言,从培养适应全球化经济环境、具有国际竞争意识和竞争能力的高级管理人才的需要来看,当前的 MBA 教学还需亟待深入学习和借鉴国外成功的案例教学经验和做法,以实现我们在 MBA 教学方法上的突破与创新。从这种意义上讲,该书作者强调案例分析的重要性,加大案例分析的分量,提高所选案例的质量,不仅是对我国 MBA 教学薄弱环节的认真审视,而且也是符合世界 MBA 教育发展趋势的选择,更是积极推动案例教学的有益尝试。

我看贺颖奇博士和陈佳俊博士编写的《管理会计》一书,无论是作为 MBA 或相关教育的通用教材,还是作为支持企业管理者实施有效决策与控制的工具,均能发挥重要作用。

特别是作者正值年富力强,在现代管理科学和经济、金融、财务等相关学科领域均有较深厚的理论基础,并在 MBA 教学和企业财务管理方面有多年的实践经验。这些条件使他们在撰写本书时能做到得心应手、深入浅出、以简驭繁、重点突出,从而大大提高了本书的质量。喜见年轻一代学者的迅速成长,故乐于略书数语为之序。

余绪缨

2002 年 10 月于厦门大学敬贤楼(9)

前言

中国 MBA 教育的基本目标是为工商企业培养应用型中高级管理人才。这一目标要求在 MBA 教学中做到知识的系统化与职业化并重、基础理论与实践应用相结合。本着这种要求,笔者以理论前瞻性与实践适用性并重为原则,为 MBA 学生编写了《管理会计》一书。为了能更好地使用本书,借此机会我们对本书的编写动机、特点、内容安排及案例分析方法等进行扼要介绍。

本书在继承和借鉴目前国内外相关理论研究成果和优秀的管理会计教材基础上,主要有以下四个方面的特点:

第一,从理论前瞻性的要求出发,对那些在新的技术经济环境产生的、在中国具有良好应用前景的新管理思想与方法进行了重点介绍。这些内容包括作业成本计算(ABC)、作业管理(ABM)与持续改善、资源约束理论(TOC)与持续改善、目标成本计算法(Target Costing)、生命周期成本计算法(Whole Life Costing)、标杆法(Benchmark)、质量成本、管理职能外包(Outsourcing)、综合计分卡以及国际管理会计等。

第二,从实践适用性的需要出发,本书直接针对中国 MBA 生源的背景和培养目标的要求,在内容上精选了那些在企业实践中适用性较强的经典的管理会计方法,如成本分配、成本性态分析、变动成本法、企业经营预算、责任会计、量本利分析、相关成本与短期决策分析、长期资本投资分析等。这些内容是管理会计的基本内容,也是在实践中得到检验的、能有效地支持管理决策与控制的工具。同时,在各有关章节中,还特别比较分析了新的管理思想与方法对这些经典管理会计内容的影响及其调整。

第三,在深入分析传统的业绩评价体系缺陷的基础上,全面介绍了支持企业战略管理的有效工具——综合计分卡。这种安排是基于以下考虑:传统的业绩评价体系,都未能很好地将企业的战略目标与企业的业绩评价有机地联系起来,因而不可避免地存在短期性和本位主义倾向。而在经济全球化的市场环境下,企业之间竞争的关键在于战略竞争,业绩评价体系必须能够有效地支持企业形成自身的战略竞争优势。而综合计分卡综合考虑了企业的外部因素和内部因素,从企业的发展远景出发,以财务性指标与

非财务性指标并重为原则,建立了一套具有内在因果联系的业绩评价体系,把企业战略规划与年度经营计划有效地联系起来,从而保证了企业将战略目标落到实处。

第四,也是本书最重要的特点之一,就是加强了案例分析的内容。从量上来说,除第一章之外,每章都安排了一个案例;从质上来说,这些案例并不是简单的“举例”或“例子”,而是对实际的商业情景进行模拟的案例。通过案例分析环节,可以培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力,以实现 MBA 教育的目标。

本书以管理会计的基本职能为线索,分为四编共 15 章。第一编是为学习管理会计提供必要的背景与基础知识,包括如何认识环境、企业组织与管理会计的关系、当代新的管理思想对管理会计的影响、成本性态分析和成本计算制度等内容。这一部分所涉及的基本概念和术语将在以后各章学习中反复使用。第二编从计划、控制与持续改善的角度,介绍了企业预算、责任会计、作业管理及其他实现持续改善的方法。第三编主要讨论了与企业短期决策和长期决策相关的主要概念与分析工具。第四编从经济全球化环境与企业战略管理的需要出发,描述了企业跨国经营中所涉及的主要管理会计问题和综合业绩评价体系——综合计分卡。通过这些内容的学习,可以帮助 MBA 学生掌握应对现在及未来多变的经济环境、有效地进行管理决策与控制的知识和技能。

管理会计面向企业内部,为管理者提供决策制定与控制活动所需的有用信息。学习管理会计这门课程是实现 MBA 培养目标的重要环节。MBA 的教学过程应体现启发性、互动性、参与性和实践性。而在学校教学环境中,一个有效的实现以上要求的途径就是引入案例教学。从国外 MBA 教育的发展过程看,案例教学不仅是 MBA 教学的主要方法,而且是 MBA 教育的精髓所在。因此,为了更好地使用本书进行案例教学,在此对案例教学的基本方法作一简单介绍。

一、首先要弄清什么是案例

案例不是简单的“例子”。一般而言,案例旨在为课堂教学活动创造一个模拟的商业管理情景。因此,案例通常包括对一个企业或组织所处环境背景及所面临的具体问题的描述。这些内容在案例中可以是清晰显现的,也可以是隐含的。案例的最后可以提出具体的要求或问题,但也可以没有任何要求。案例分析本身就是一个再学习的过程,案例分析的目的在于考查学生运用知识发现问题、分析问题和解决问题的能力。

二、案例分析方法的基本过程

案例分析方法通常包括发现问题、分析问题、提出解决问题的方案以及对策或建议。整个过程可分为如下几个步骤:

1. 准备工作

准备工作要求仔细通阅整个案例,并根据案例的主题或问题查阅、检索与之相关的

文献,以补充分析案例所需的相关知识。

2. 发现问题

这是案例分析的关键,也是难点。在这一步骤中,要确定主要问题与次要问题、区别实质与表征。一个源于实际商业背景的案例,通常不会像一道练习题那么简单或直接设定问题。这需要学生透过繁杂的表面,甚至是有意设计的“陷阱”,去甄别什么是主要问题,什么是次要问题,什么是无关问题。

3. 分析问题

这一步是学生运用知识与经验对需要解决的问题深入分析、解剖的过程。在分析中可以运用定性方法,也可以是定量方法,更常见的做法是两者的结合。对管理会计的案例而言,多数情况下都要使用定量方法。因此,在分析问题时,要注意在问题导向下选择相应的方法。

4. 提出对策或建议

在分析问题的基础上,要给出解决问题的具体方案、建议或对策。只有完成这一步,案例分析的任务才算告终。这也是案例教学的根本要求。需要注意的是,提出的解决方案或对策一定要具有可操作性,而不是方向性或指导性的泛泛描述。

三、关于案例教学中的假设、角色、讨论与演示

1. 假设

由于信息不完备是普遍存在的,所以任何案例都不可能提供分析案例所需要的全部信息。因此,在案例分析时建立适当的假设是必要的。这样既有助于学生学习和掌握知识,也可以避免案例分析陷入无意义的循环论辩和出现“离题万里”的倾向。

2. 角色

在案例分析中,角色扮演是非常重要的方面。当学生扮演不同角色时,实际上就决定了他们要站在不同的角度思考问题、分析问题以及提出解决问题的方案或对策。

3. 讨论

案例分析要求有组织地进行课堂讨论。这个环节是训练学生表达、沟通、应变、合作、组织、竞争等能力的过程,也是培养学生自信心的必要手段。因此,课堂讨论要求学生在充分准备的前提下积极参与,以确保案例讨论能围绕实质性的主要问题展开。

4. 演示

演示通常是利用课上时间,将案例分析的书面成果以口头的形式进行汇报和交流的过程。在这一环节,学生们通常需要将自己的演示报告内容以一定的表现形式,如幻灯片等展示出来,并在限定的时间内,通过演讲的方式,最有效地传达给听众。因此,为了达到预期效果,学生应在演示前做好所有的准备工作。

总之,尽管编写一本能够适应 MBA 案例教学需要的教材是本书的基本出发点,而

且尽管在内容和结构安排上,力图体现 MBA 教育的需要,但由于作者的水平有限,很多努力都是尝试性的,不论体系、结构和内容必然存在不少的缺点和错误。衷心希望各位专家、学者、读者不吝赐教和指正,以便必要时进行修正。

致谢

首先要感谢我们的导师余绪缨教授,他在百忙之中为本书作序,给了我们莫大的鼓励和支持,也是我们继续前进的动力。

本书在编写过程中,参考了许多现行的管理会计教材(国内专家编写的和从国外引进的)和理论成果,尽管本书尽可能在必要的地方加注说明,但难免挂一漏万。在此,我们向所有有关专家、作者、译者一并致谢。

我们衷心感谢上海财经大学出版社的领导和责任编辑何苏湘女士,是他们的宽容、鼓励和无私的支持,才最终使本书能顺利付印。

贺颖奇 陈佳俊

2002 年 10 月于清华园

目 录

序	(1)
前言	(1)

第一编 背景与基础知识

第一章 现代管理会计与企业组织	(3)
第一节 企业组织及其管理过程	(3)
第二节 企业组织中的行为问题	(5)
第三节 管理会计系统在企业组织中的地位	(7)
第四节 管理会计与财务会计的区别	(10)
第五节 环境、管理思想与管理会计的发展	(11)
本章小结	(14)
复习思考题	(15)
本章附录 管理会计职业	(15)

第二章 成本及其归集	(19)
第一节 成本的概念	(19)
第二节 成本的分类	(20)
第三节 企业对外财务报告与成本分类	(24)
第四节 成本的归集	(26)
本章小结	(31)
复习思考题	(31)
案例分析 仅仅是简单的复核吗?	(33)

第三章 成本性态分析	(35)
第一节 成本性态分析的意义与假设	(35)
第二节 单位动因(产量动因)下的成本性态分析	(37)
第三节 作业动因下的成本性态分析	(48)
第四节 作业能力、资源耗用量与成本性态	(51)
第五节 混合成本分解理念与分解方法的调整	(54)
本章小结	(56)
复习思考题	(56)
案例分析 成本性态与投标	(58)
第四章 成本计算制度(一):传统成本计算法	(60)
第一节 成本计算制度的基本问题	(60)
第二节 认识单位产品成本	(61)
第三节 计量成本的方法:实际成本计算法与正常成本计算法	(63)
第四节 完全成本法	(66)
第五节 变动成本法	(73)
本章小结	(77)
复习思考题	(77)
案例分析 成本计算法之争	(80)
第五章 成本计算制度(二):作业成本计算法	(82)
第一节 作业成本计算制度产生的基本背景	(82)
第二节 作业成本计算法的成本分配流程	(84)
第三节 管理会计系统的选择	(95)
本章小结	(98)
复习思考题	(98)
案例分析 东海食品公司实施 ABC 系统	(100)

第二编 企业计划、管理控制与持续改善

第六章 企业预算与控制	(109)
第一节 企业计划、预算与管理控制	(109)
第二节 以传统成本法为基础的预算编制:示例	(113)

第三节 预算方法与控制的进一步讨论·····	(129)
第四节 预算中的组织行为因素·····	(133)
本章小结·····	(136)
复习思考题·····	(136)
案例分析 Laser Flo 公司现场服务成本与利润计划分析 ·····	(139)
第七章 分散经营与责任会计·····	(144)
第一节 集权、分权与组织结构 ·····	(144)
第二节 企业组织结构的选择与责任会计·····	(146)
第三节 责任中心的业绩评价:成本中心和利润中心 ·····	(150)
第四节 责任中心的业绩评价:投资中心 ·····	(153)
第五节 企业内部交易的转移定价·····	(164)
第六节 责任会计问题的进一步讨论·····	(175)
本章小结·····	(179)
复习思考题·····	(179)
案例分析 迅达公司部门间的转移定价·····	(181)
第八章 标准成本制度与差异分析·····	(185)
第一节 标准成本制度概述·····	(185)
第二节 成本差异分析·····	(190)
第三节 销售差异分析在营销组织中的应用·····	(208)
本章小结·····	(210)
复习思考题·····	(211)
案例分析 蓝天交响乐团的困境·····	(213)
第九章 作业管理与持续改善·····	(217)
第一节 持续改善与作业管理·····	(217)
第二节 作业管理的过程价值分析·····	(220)
第三节 分析作业业绩的财务性方法·····	(223)
第四节 分析作业业绩的非财务性方法·····	(239)
第五节 作业管理对责任会计的影响·····	(244)
本章小结·····	(246)
复习思考题·····	(247)
案例分析 兰鹰公司的改善方案·····	(250)

第十章 质量成本、资源约束、职能外包与持续改善	(252)
第一节 质量成本的概念.....	(252)
第二节 质量业绩评价报告.....	(258)
第三节 质量与顾客满意度.....	(264)
第四节 约束理论与业绩的持续改善.....	(265)
第五节 职能外包与持续改善.....	(272)
本章小结.....	(273)
复习思考题.....	(274)
案例分析 利达电子配件有限公司的质量管理方案.....	(278)

第三编 企业决策的制定与分析

第十一章 量本利分析	(285)
第一节 盈亏平衡点分析.....	(285)
第二节 多种产品组合的盈亏平衡点.....	(291)
第三节 量本利关系中的敏感性分析.....	(295)
第四节 不确定性与量本利分析.....	(300)
第五节 量本利分析在经营决策中的应用.....	(305)
第六节 作业成本法对量本利分析的调整.....	(309)
本章小结.....	(313)
复习思考题.....	(315)
案例分析 宏卫电子公司的盈亏平衡分析.....	(317)
第十二章 短期经营决策	(322)
第一节 短期经营决策与相关成本.....	(322)
第二节 几种常见的短期经营决策.....	(330)
第三节 企业定价决策.....	(349)
本章小结.....	(356)
复习思考题.....	(357)
案例分析 相关成本与市场策略.....	(359)
第十三章 资本投资决策	(361)
第一节 资本投资决策的含义.....	(361)

第二节 资本投资的基本理念·····	(362)
第三节 现金流量与货币时间价值的计量·····	(364)
第四节 资本投资决策的评价方法·····	(371)
第五节 投资项目的管理与控制·····	(390)
第六节 先进制造环境下的资本投资决策·····	(393)
本章小结·····	(398)
复习思考题·····	(400)
案例分析 安达公司的一项投资决策·····	(402)
 第四编 经济全球化与企业战略	
第十四章 跨国经营中的管理会计问题·····	(407)
第一节 经济全球化与跨国经营·····	(407)
第二节 跨国公司的转移定价·····	(413)
第三节 跨国公司的外汇风险管理·····	(416)
第四节 跨国公司的业绩评价问题·····	(424)
本章小结·····	(431)
复习思考题·····	(432)
案例分析 瑞康公司的业绩评价问题·····	(434)
 第十五章 服务于战略管理的业绩评价体系:综合计分卡 ·····	(437)
第一节 企业战略管理的含义·····	(437)
第二节 传统的经营业绩评价体系的缺陷·····	(440)
第三节 综合计分卡·····	(447)
本章小结·····	(465)
复习思考题·····	(466)
案例分析 美孚 USM&R 的改革:建立综合计分卡·····	(467)
 附表 1 复利现值系数表 ·····	(480)
附表 2 复利终值系数表 ·····	(481)
附表 3 年金现值系数表 ·····	(482)
附表 4 年金终值系数表 ·····	(483)
参考文献·····	(484)

第一编 背景与基础知识

现代管理会计系统是企业管理系统的子系统,内生于企业组织。其基本职能是为企业决策管理和决策控制提供功能支持与责任保障。本编为学习和理解管理会计的基本职能提供背景和基础知识,涉及本书第一章至第五章的内容,具体包括:

- ◇ 现代管理会计与企业组织
- ◇ 成本及其归集
- ◇ 成本性态分析
- ◇ 成本计算制度:传统成本法与作业成本法

