



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
普通高等教育会计专业系列教材
国家级精品课教材
华东地区大学出版社优秀教材
上海普通高校优秀教材



管理会计

第三版

主 编 / 潘 飞

副主编 / 陈振婷 文东华 王 悦 王延明 冯兆中

Management Accounting

上海财经大学出版社



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
普通高等教育会计专业系列教材
国家级精品课教材
华东地区大学出版社优秀教材
上海普通高校优秀教材

管 理 会 计

(第三版)

潘 飞 主 编

陈振婷

文东华

王 悦 副主编

王延明

冯兆中

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/潘飞主编. —3版. —上海:上海财经大学出版社, 2013. 8
“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
普通高等教育会计专业系列教材
ISBN 978-7-5642-1724-2/F · 1724

I. ①管… II. ①潘… III. ①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(2013)第 176572 号

- ☐ 责任编辑 李宇彤
- ☐ 封面设计 张克瑶
- ☐ 责任校对 王从远

GUANLI KUAIJI
管 理 会 计
(第三版)

潘 飞 主 编
陈振婷
文东华
王 悦 副主编
王延明
冯兆中

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

上海崇明裕安印刷厂印刷装订

2013 年 8 月第 3 版 2014 年 11 月第 2 次印刷

787mm×1092mm 1/16 19.75 印张 563 千字
印数: 20 001—23 000 定价: 42.00 元

第三版前言

这本《管理会计》教材自 2003 年 8 月第一版出版至今,已经过去了整整十个年头。在过去的十年里,受到国内众多学者与高校的厚爱,我们取得了骄人的成绩:国内众多高校纷纷采用本教材作为本科教材;我们的管理会计课程相继获得上海市精品课程和国家级精品课程;我们的教学团队获得了上海市优秀教学团队的称号;我们的教材还分别获得“普通高等教育‘十一五’与‘十二五’国家级规划教材”。所有这些荣誉的取得,使得我们更加认识到建设好本教材的重要性,同时也是为了适应新的环境变化,我们在第二版教材的基础上作了较大幅度的删除与修改,并添加了新的内容,从而编写出了这本《管理会计》(第三版)教材。

自从科学管理之父泰罗提出标准成本管理与控制的概念以来,管理会计无论从内容还是方法上都发生了许多变化。从最早提出标准成本制度、本量利分析、长短期经营决策以及预算和责任会计体系,发展到当今的作业成本管理制度、零基预算、滚动预算、平衡计分卡、转让定价模型、弹性制造系统、限制理论、递延成本计算和能量成本计算等,所有这些变化让我们看到了管理会计发展的一个令人鼓舞的局面。特别是近年来,西方大量引进数学与统计模型运用于管理会计的研究,更使我们认识到,管理会计发展到今天已经演变成为一门多学科交叉的综合性会计学课程。

要真正掌握这门学科,学生不仅需要具备会计学的基础知识,还需要掌握数学、统计学、管理学、经济学、心理学、组织行为学等多门学科的相关知识。这一变化及发展趋势使得管理会计充满了挑战,也吸引了更多的学者去努力探索这门极具诱惑性的会计分支。

长期以来,管理会计在我国理论界尚未引起高度重视,在实务界也没有得到很好的运用。笔者认为主要有三方面的原因:一是改革开放三十年来,我国社会主义市场经济的飞速发展对财务核算的规范体系提出了迫切要求。财政部会计司在 20 世纪最后十年里集中大部分精力致力于建设我国的财务会计准则体系,从而使我国会计改革的步伐明显加快,并取得了令人瞩目的成就,然而逐步开始重视管理会计规范体系的研究与建设还刚刚起步。二是从成本效益的角度考虑,管理会计主要是帮助企业内部管理人员提升计划与决策的水准。综观国内外近年来的研究成果,管理会计在帮助企业创造效益上收效甚微,迄今为止,还无法拿出令企业管理层信服的研究成果,从而不仅使会计理论界对管理会计研究失去了信心,研究兴趣大大下降,而且使会计实务界也对管理会计现有方法产生了怀疑。三是从客观上讲,管理会计的研究缺乏类似于财务会计的良好环境,数据的缺乏,企业管理的权变观点,千变万化的上下、内外控制环境,以及会计人员知识结构的贫乏,都造

成了管理会计的发展举步维艰。这更加促使我们要发奋努力,并预期管理会计的发展在这一较低的起点上将会有有一个令人期待已久的突破性的飞跃。

本书共十三章:

第一章 管理会计及其经营环境。介绍了管理会计信息系统以及在当今企业经营环境下,管理会计在企业价值链系统、管理决策系统中为管理者作出正确的决策所起的重要作用。

第二章 多元化成本概念。主要介绍了包括财务会计在内的各种与决策有关的成本概念。包括产品成本、期间成本、有关成本、增量成本、机会成本和责任成本等。

第三章 本量利分析。主要阐述了本量利分析的相关概念,重点阐述了如何确定盈亏平衡点、有关因数变动对临界点和目标利润的影响以及本量利分析在经营决策中的应用等问题。最后有一个案例讨论。

第四章 变动成本法。介绍了变动成本法的基本原理以及与完全成本计算法的区别,同时还阐述了变动成本法与完全成本法的互补和统一的成本计算体系问题。最后有一个案例讨论。

第五章 作业成本计算与管理。主要阐述了作业成本计算法的原理以及如何设计一套合理的作业成本计算系统,并介绍了如何利用作业成本信息,帮助企业管理人员作出正确决策。

第六章 预测分析。主要介绍了预测分析的意义和内容以及预测分析的方法,并重点阐述了预测分析的四大内容:销售预测、利润预测、成本预测和资金需要量预测。

第七章 短期经营决策。主要介绍了短期经营决策的相关概念,并详细论述了短期经营决策三大主要内容:定价决策、生产决策和成本决策。最后有一个案例讨论。

第八章 长期投资决策。主要介绍了影响长期投资决策的相关因素——货币的时间价值和现金流量,并详细阐述了长期投资决策的静态和动态评价指标,然后论述了长期投资决策需要考虑的相关因素。最后有一个案例讨论。

第九章 预算管理。主要阐述了编制预算的专门方法:弹性预算、零基预算、概率预算、滚动预算,以及如何编制经营预算、财务预算和专门决策预算。本章最后附上了一个典型的案例。

第十章 存货控制。主要介绍了经济订货批量的相关概念,并详细阐述了如何确定存货的最优储存水平,以便由存货所占用的资金能得到最经济合理的利用。最后有一个案例讨论。

第十一章 成本控制。主要介绍了标准成本制度以及如何利用标准成本制度来进行成本差异分析,包括直接材料成本差异分析、直接人工成本差异分析、变动制造费用差异分析和固定制造费用差异分析。最后有一个案例讨论。

第十二章 转移定价。主要介绍了转移定价的相关概念,并详细阐述了转移定价制定的三种不同的通用模型,同时还介绍了跨国公司的转移定价问题。最后有一个案例讨论。

第十三章 业绩评价。主要阐述了在分权化下部门(责任中心)业绩的计量,并介绍了剩余收益、EVA、平衡计分卡等最新的业绩评价系统。本章后面附上了一个案例。

本书由潘飞教授负责全书的框架设计以及总纂,并最终定稿,各章节的具体分工如下:

第一、第二章由潘飞教授编写,第三、第四章由文东华副教授编写,第五章由王悦博士编写,第六章由陈振婷副教授编写,第七、第八章由冯兆中讲师编写,第九章由陈振婷副教授编写,第十章由王悦博士编写,第十一章由陈振婷副教授编写,第十二、第十三章由王延明副教授编写;部分案例由潘飞、陈振婷、文东华等编写。

在这里,首先要特别感谢上海财经大学会计学院石人瑾教授,由他主持的第二轮教改《管理会计》教材给本书以极大启发,也一并感谢该教材的所有作者所做的先期工作。同时,也要感谢上海财经大学会计学院院长陈信元教授。陈信元教授长期以来对管理会计学科的发展一直积极推动与支持,并对教材建设给予了高度重视。同时,我们对广大读者多年来对本书的支持与厚爱深表谢意。

再次要感谢这本书的全体作者。他们是潘飞教授、陈振婷副教授、文东华副教授、王悦博士、王延明副教授和冯兆中老师。没有他们的全力支持,这本书是无法完成的。

最后要感谢上海财经大学会计学院博士研究生童卫华,硕士研究生徐健儿、汪珺、宋岩、余景选、李欧、潘晓琴、周为利、刘婧、郭秀娟、方亚兵、杨慧辉。特别要感谢童卫华、徐健儿、汪珺、李鸥四位研究生,他们为本书的资料收集、数据处理、文字修改以及书稿整理花了大量心血,在此,对他们深表谢意。特别值得一提的是,许继电气股份有限公司为本书作业成本计算与管理的案例写作提供了丰富的素材,并在双方的课题合作中给予积极的参与和配合,在此一并致谢。

在这里,我们对所有关心与支持本书的会计界同仁、亲朋好友致以崇高的敬意。我们将此书献给所有的读者,并热切期盼他们为本书提出宝贵意见,以便日后再版时加以改进。

潘 飞

2013年12月

目 录

第三版前言	1
第一章 管理会计及其经营环境	1
学习目标	1
学习重点	2
第一节 管理会计信息系统	2
第二节 管理会计与相关系统的关系	4
第三节 企业组织结构与管理会计师	9
复习思考题	13
第二章 多元化成本概念	15
学习目标	15
学习重点	16
第一节 多元成本概念	16
第二节 半变动成本的分解	24
第三节 三大类型企业的成本概念	30
练习题	35
第三章 本量利分析	39
学习目标	39
学习重点	40
第一节 本量利分析概述	40
第二节 盈利安全幅度分析和盈亏平衡图	43
第三节 多品种条件下的本量利分析	46
第四节 本量利分析的扩展	48
复习思考题	56
练习题	56
案例	58

第四章 变动成本法	61
学习目标	61
学习重点	62
第一节 变动成本法与完全成本法的比较	62
第二节 对变动成本法的评价	69
第三节 变动成本法和完全成本法的统一	73
复习思考题	78
练习题	78
案例	81
第五章 作业成本计算与管理	84
学习目标	85
学习重点	85
第一节 作业成本法的原理构造	85
第二节 作业成本管理	92
复习思考题	97
练习题	97
案例	102
第六章 预测分析	103
学习目标	103
学习重点	103
第一节 预测分析的意义和内容	104
第二节 预测分析的方法	104
第三节 销售预测	105
第四节 成本预测	108
第五节 利润预测	111
第六节 资金需要量预测	115
复习思考题	118
练习题	118
案例	120
第七章 短期经营决策	122
学习目标	122
学习重点	122
第一节 短期经营决策概述	123

第二节 定价决策	124
第三节 生产决策	137
第四节 成本决策	143
复习思考题	149
练习题	150
案例	152
 第八章 长期投资决策	 154
学习目标	154
学习重点	155
第一节 长期投资决策需要考虑的相关因素	155
第二节 长期投资决策的静态分析法	161
第三节 长期投资决策的动态分析法	165
第四节 评价指标在长期投资决策中的应用	170
第五节 影响投资决策的若干问题	175
复习思考题	184
练习题	184
案例	186
 第九章 预算管理	 187
学习目标	187
学习重点	187
第一节 预算概述	188
第二节 总预算的内容和编制	189
第三节 预算编制的方法	197
复习思考题	205
练习题	205
案例	207
 第十章 存货控制	 209
学习目标	209
学习重点	209
第一节 存货控制的意义	210
第二节 经济订货批量的基本模式	211
第三节 经济订货批量相关问题的分析	214
第四节 经济订货批量基本模型的扩展	218

第五节 存货管理的 ABC 分析法	222
第六节 适时制存货控制	223
复习思考题	229
练习题	229
案例	230
 第十一章 成本控制	231
学习目标	231
学习重点	232
第一节 成本控制的意义	232
第二节 标准成本的种类	233
第三节 标准成本的制定	234
第四节 标准成本的差异分析	236
第五节 标准成本制度的现实性及发展	241
复习思考题	242
练习题	242
案例	245
 第十二章 转移定价	250
学习目标	250
学习重点	250
第一节 内部转移价格的定义及其制定原则	251
第二节 内部转移定价的一般规则及其简单应用	253
第三节 内部转移定价的三种基本模型	257
第四节 转移定价和跨国公司	261
复习思考题	267
练习题	267
案例	271
 第十三章 业绩评价	273
学习目标	273
学习重点	274
第一节 分权管理与责任中心	274
第二节 责任中心的业绩评价	277
第三节 平衡计分卡	285
复习思考题	293

练习题.....	294
案例.....	296
参考文献.....	298
附录一 1 元的复利终值系数表	300
附录二 1 元的复利现值系数表	301
附录三 1 元的年金终值系数表	302
附录四 1 元的年金现值系数表	303

第一章

管理会计及其经营环境

引 言

金陵集团塑料厂始建于 1955 年,是一家石油化工和塑料加工的综合性企业。该企业在发展过程中,将管理会计中的战略管理思想运用于实践是其特色。产品成本控制体现了战略成本的管理思想,在选择和运用战略成本管理的过程中,创新起到了关键作用。金陵集团塑料厂在成本控制活动中,通过技术创新、制度创新、组织创新等手段,优化生产布局和生产工艺,改进机器设备,实现规模经济,达到了战略成本管理和控制的目的,为提高经济效益作出了很大贡献。

传统的观点认为,管理会计主要是满足企业内部管理的需要,它利用财务会计信息及其他相关的信息为管理层提供管理所需的信息。这些信息包括预测与决策信息、计划与控制信息、业绩考核与激励信息。现代观点认为,管理会计信息已经引起外部信息使用人的高度重视。随着知识经济时代的到来,管理会计与财务会计的信息界限在逐步消失。

早期的管理会计是由成本会计演变而来,它与财务会计共同使用成本会计信息。随着管理控制技术的发展,现代管理会计已经发展为与财务会计并驾齐驱的一门独立学科。同时,管理会计在企业价值链系统、管理系统中为管理者做出正确决策发挥重要的作用。

企业的管理活动可以分为两大层面:一是主体管理活动;二是辅助管理活动。管理会计师从事的是辅助管理活动,其工作范围涉及主体管理活动的各个层面。尽管我们还缺乏一套严格的管理会计理论体系,但是管理会计师应该遵守一定的职业道德。

学习目标

1. 了解管理会计信息系统的内容
2. 了解会计信息系统与其他系统的关系
3. 了解组织结构与管理会计师的关系

学习重点

1. 管理会计信息系统的内涵
2. 管理会计信息系统的关键要素
3. 管理会计师的职能

第一节 管理会计信息系统

从字面意义来解释,管理会计就是管理与会计的直接结合,而从其实质看,管理会计是利用会计信息系统为管理决策服务。因此,要了解管理会计信息系统,就必须搞清楚什么是会计信息系统。

一、会计信息系统

从管理的角度来看,会计信息系统是管理决策信息的主要来源,它既服务于企业管理的每一个环节,又使得不同环节之间的协调成为可能。一般而言,一个企业的会计信息系统主要提供以下三方面的信息。

(一)提供对外编制报表的信息

会计报表的外部使用人包括外部投资者、政府管理机构以及外部相关利益集团。他们需要了解企业的财务状况、经营成果以及其他相关的信息,这一信息需求受到财务会计准则的严格制约。与此同时,随着会计信息重要性的增强,企业的内部管理层也在使用这一信息为企业的各项决策提供服务。例如,为增强企业的筹资能力,向金融机构提供会计报表以显示其偿债能力。又如,为了做出正确的投资决策,就必须由会计人员编制现金流量预算,而较为准确的成本计算是现金流量预算的基础。

(二)对内提供常规的内部会计报告信息

这一信息需求来自于企业内部管理的各个层面。例如,定价决策需要从企业整个价值链了解产品或劳务的成本数据。又比如,存货控制需要了解每日存货的流转情况以及处在供应、生产、销售不同环节上相应的成本信息。规范的内部会计报告体系是保证企业日常经营有效运转的基础。

(三)对内提供特定决策所需的会计信息

这一信息需求来自于企业特定的决策所需。当今企业面临的环境千变万化,企业的正常生产经营活动不断受到外界环境的干扰,产品需求的变化、生产技术的变化、客户服务方式的变化等,都需要企业在第一时间做出反应,而会计信息在这些特定决策中起着非常关键的作用。

以上三方面的信息,需要会计信息系统从不同的角度、以不同的方式为企业的内外会计信息使用人提供决策所需的信息。而会计信息系统的设计正在成为当今会计界的热门话题。

二、管理会计信息系统

究竟什么是管理会计,至今尚无统一的定论,这是因为管理会计仍处在不断的变化发展

中,它受到多门学科的影响。从管理学的角度看,管理会计实质上是利用财务会计资料及其他相关资料,采用会计、统计和数学的方法对企业的各项管理活动进行预测、决策、规划、控制,并对实际执行结果进行评价与考核,其目的是最大限度地调动各方面的积极因素,从而取得最佳的经济效益。我们将以上的论述归纳为以下几点:

(1)管理会计的实质是利用会计信息系统及其他相关数据服务于企业管理的各个层面,如图 1-1 所示。

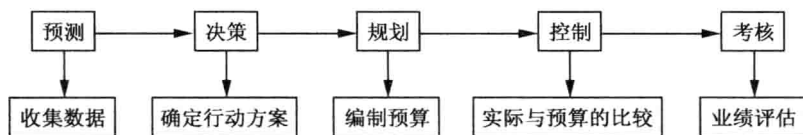


图 1-1 管理会计的实质示意图

预测是决策的前提,决策是预测的必然结果。企业在做出每一项决策之前都必须掌握大量的数据资料,这些资料一部分来自于经验数据,更多的是来自于预测。由此可见,预测主要是收集数据,为决策提供依据。

决策是选择行动方案,企业的每一项经济活动都离不开决策。它包括做与不做,是这样做还是那样做,所有这些选择都建立在大量的预测数据基础之上。为了做好一项决策就必须提供各种备选方案,这就需要为每一个备选方案收集大量的数据。决策就是对各个备选方案进行比较分析,从而选择最佳的行动方案。

预算是企业管理的核心,它既是决策方案的具体化,又是控制与考核的直接依据,它是决策目标能否落实到位的重要保证。由此可见,企业管理应该围绕预算管理展开。

控制是确保各项经营活动达到预算目标的重要举措。控制的实质是将实际的执行结果与预算目标进行比较,从而揭示两者之间的差异,并将这一信息反馈给相关人员。

考核是对过去执行结果的评价。企业管理实质上是人的行为的综合体现。考核既是对执行者的一种评价,又是对人进行激励的有效工具。

(2)管理会计预测、决策、规划、控制、考核的依据,主要依赖于财务会计资料。管理活动的效果必须在财务会计资料中得到体现,离开了财务会计,管理会计就成为空中楼阁。

(3)管理会计所采用的方法可以是会计方法,也可以是统计方法或数学方法。通过多种方法的有效结合,就可以把复杂的经济活动用简明的数学模式表达出来,以便揭示相关变量之间的内在联系,从而为管理人员进行各种决策提供依据。

(4)管理会计的内容可以概括为评价过去、控制现在、筹划未来,而重点是筹划未来。这一内容涵盖了企业管理的各个环节。在本书中我们将更多地叙述未来经济活动的决策。例如,产品定价决策、生产产品的品种结构、采购与生产的最佳经济批量、零部件的自制与外购、新产品的投产决策、固定资产更新决策,等等。以上这些问题往往都有多种方案可供选择,决策的正确与否将直接关系到企业经济效益的高低。

(5)管理会计的目的是讲求经济效益最大化,而达到目的的手段是调动一切积极因素。要实现这一目标,就必须做好预测、决策、规划、控制与考核,既要重视数量分析,又要采用有效的激励措施,调动人的积极性,确保企业经济效益最大化。

第二节 管理会计与相关系统的关系

一、财务会计、管理会计、成本会计

管理会计与财务会计是现代会计的两大分支,但两者之间存在明显的区别。一般认为,管理会计主要是计量与报告财务与非财务的信息,满足管理层做出各种决策,以实现企业的目标。管理会计的报告形式主要是对内的。与此相反,财务会计侧重于对外编制财务报告,它严格遵循公认会计原则,将企业内发生的全部经营活动按照规范的程序以及规定的格式编制财务报表。例如,资产负债表、利润表、现金流量表。企业的管理层对于会计报表的编制负有不可推卸的责任,会计报表在揭示企业经营状况的同时,也揭示了管理层的经营业绩,因此,企业的管理者不仅关注管理会计,而且对财务会计也十分重视。

成本会计原本是财务会计的核心组成部分,随着成本会计重要性的日益增强,它逐渐从财务会计中独立出来,构成了管理会计的核心,它与管理控制共同组成了现代管理会计的基本框架。就成本会计本身而言,它同时为财务会计和管理会计提供信息。这一信息有财务的,也有非财务的,涉及资产的取得成本以及资源的消耗成本。

如果仅仅从会计信息使用人的角度来看,人们通常认为财务会计是对外会计,管理会计是对内会计。另有一些人认为,管理会计更加侧重于未来经济活动。它主要关注的是管理者与员工的行为,它不受公认会计原则的制约,其核算与报告方式完全服从于管理的需要。管理会计与财务会计的主要区别如表 1-1 所示。

表 1-1 管理会计与财务会计的主要区别

	财务会计	管理会计
作用	对外:向上级和有关部门以及与本企业有经济关系的团体和个人提供资料	对内:满足企业内部管理的需要
内容	着重于反映过去,提供信息	规划未来、控制现在和评价过去,着重于规划未来
核算对象	以整个企业生产经营活动的全过程为对象	可以是整个企业,也可以是车间、部门、小组,甚至是以责任人为对象;可以是生产经营活动的全过程,也可以是某一具体方面
核算方法	必须遵守国家规定的会计制度(或企业会计准则);主要采用会计的方法	只服从管理人员的需要,不受会计制度(或企业会计准则)的限制;可以采用会计的、统计的或数学的方法,更多的是采用数理统计方法
核算要求	力求准确	不要求绝对准确,只要计算近似值,能为决策所用
责任	财务会计报告是正式报告,承担法律责任	管理会计报告不是正式报告,不承担法律责任
时间	财务会计报告必须定期编制	管理会计报告根据需要决定,不要求定期编制

以上的区别只是相对的,许多企业的内部管理并不存在独立的管理会计核算体系,更多的是采用现有的财务会计资料满足于各种内部报告所需。

二、计划与控制系统

综上所述,管理会计是从成本会计演变而来。所以,成本管理是现代管理会计的核心。迄今为止,我们还很难对成本管理下一个准确的定义,但从一般的意义上来看,成本管理是指管

理者进行长短期经营决策时对成本所做的计划与控制。例如,新产品的的设计、原材料的耗用、生产品种的结构安排,这些决策都需要管理层运用大量的财务会计资料对成本进行比较分析,这一分析过程就可以看成是一种计划与控制系统。

成本管理离不开各种特定成本核算方法,其更重要的任务是服务于特定的决策目标。例如,降低生产成本、市场营销策略、增加收入与利润的规划,这些决策都与成本管理有着密切的联系,而成本管理的核心就是计划与控制。

计划是一个广泛的概念,它包括确定行动目标、收集各种行动方案所需的资料,在对这些资料进行比较、分析的基础上确定最佳的决策方案。计划既可以指企业整体的生产经营计划、投资与筹资的决策计划,也可以是企业下属某一个部门的具体计划。例如,研发部门的新产品设计、生产部门的不同品种的安排、供货部门对供应商的选择以及销售部门对目标客户和目标市场的定位。

控制由三部分内容组成。第一是落实计划、执行计划,这是控制的核心环节,它要求执行者完全按照设定的目标与决策方案进行实施;第二是对实际的执行结果进行计量与报告,它是评价经营业绩的可靠依据;第三是信息反馈,通过将实际执行结果与目标计划进行对比来检查执行的差异,无论是有利的差异还是不利的差异,都揭示计划的科学性、合理性以及执行者的经营业绩,据此,一方面作为对执行者进行业绩考核的依据,另一方面又可以作为下一次编制决策计划的参考。

成本管理系统在管理决策中起着非常重要的作用,它们之间的关系如图 1-2 所示。

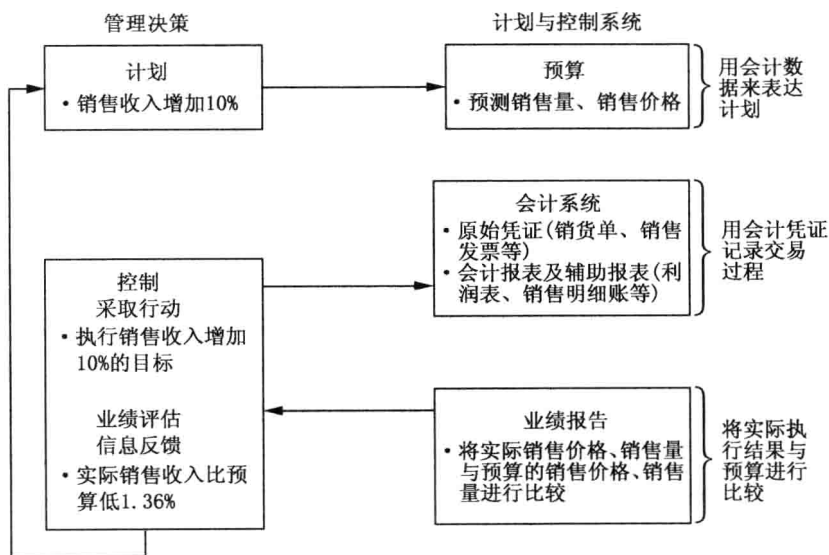


图 1-2 成本管理系统在管理决策中的作用

现以 ABC 公司为例说明如下:该公司计划今年的销售收入比上年增加 10%。为实现这一目标,ABC 公司可以采取两种方法,一是提高产品售价,二是设法增加销售量。

根据分析,预计市场价格仍然保持在上一年水平,因而 ABC 公司希望通过增加销售量达到预算目标。由于上年销售量是 1 000 件,今年销售量需要增加 10%,达到 1 100 件。实际执行的结果是,销售收入为 16 275 元,比预算降低了 1.38%。分析其原因,尽管价格比预算目标上涨了 3.23%,但由于销售量没有达到预计目标,比预算减少了 50 件,降低了 4.76%,因此,实

际销售收入低于预计目标。具体如表 1-2 所示。

表 1-2

ABC 公司销售预算与实际结果的差异

(1)	上年数 (2)	预算数 (3)	实际数 (4)	差异 (实际数-预算数) (5)=(4)-(3)	差异百分比 (以预算数为基础) (6)=(5)÷(3)
销售量(件)	1 000	1 100	1 050	-50	-4.55%
销售单价(元)	15	15	15.5	0.5	3.33%
销售收入(元)	15 000	16 500	16 275	-225	-1.36%

三、企业价值链系统

价值链系统是指企业经营活动的顺序。在这一顺序的每一个环节中,产品或劳务价值在不断增值,从而满足消费者对产品或劳务价值的需要。不管是经理人员还是管理会计师,都在这一价值链系统中发挥着他们各自的作用。一般工业企业的价值链系统如图 1-3 所示。

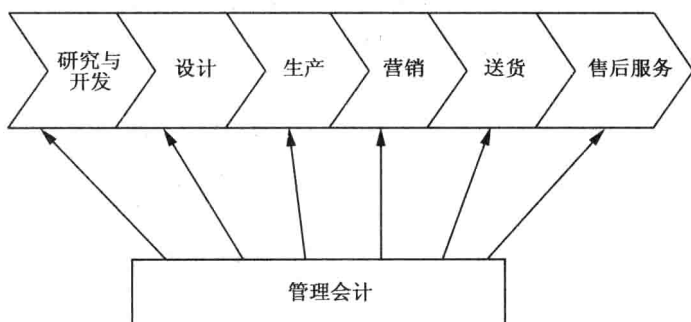


图 1-3 一般工业企业的价值链系统

(一) 研究与开发

它是指新产品、新劳务或者新工艺的开发。就开发某一个新产品而言,研究与开发包括选择不同的工艺、不同的材料以及不同的款式。例如,上海大众汽车有限公司根据市场的需要,决定开发上海桑塔纳 2000 型轿车作为桑塔纳轿车的更新换代产品。2000 型轿车有 GLS、GLI 及 GSI(时代超人)三种车型,新旧车型主要的差别在于车身的变化、发动机的更新换代以及轿车底盘的进一步改进,这三大变化使得轿车更加安全、舒适。

(二) 设计

这是根据研究与开发的新思路,对产品或劳务的整个生产过程进行详细计划与工程设计。例如,产品的部件构成种类、数量、工艺成本的设计以及售后服务的设计等。仍以桑塔纳轿车为例,在设计时将发动机的最大功率从 66KW 提高到 72KW,最大扭矩从 145N·m 提高到 150N·m,同时,变速器从四挡变成五挡。这一设计明显地改善了轿车的加速性能。除了发动机的改进以外,某些零部件设计也有所改变,如车身变速器、空调系统、照明、制动器、车轮规格等。

(三) 生产

这是指根据设计的工艺流程,合理地配置资源,选择最佳的生产组合以及生产技术,力求