

国家级优秀教学成果奖
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

简明版

Accounting

成本与管理会计

Cost and Management Accounting

孙茂竹 于富生 编著

 中国人民大学出版社

国家级优秀教学成果奖
教育部推荐教材

014005965

F234.2
90

中国人民大学会计系列教材

简明版

Accounting



成本与管理会计

Cost and Management Accounting

孙茂竹 于富生 编著

中国人民大学出版社



北航

C1693055

F234.2
90

图书在版编目 (CIP) 数据

成本与管理会计/孙茂竹等编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2013. 10
国家级优秀教学成果奖 教育部推荐教材 中国人民大学会计系列教材·简明版
ISBN 978-7-300-18094-6

I. ①成… II. ①孙… III. ①成本会计-高等学校-教材②管理会计-高等学校-教材 IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 274792 号

国家级优秀教学成果奖
教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材·简明版
成本与管理会计
孙茂竹 于富生 编著
Chengben yu Guanli Kuaiji

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		010-62511398 (质管部)
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62514148 (门市部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62515275 (盗版举报)
	010-62515195 (发行公司)		
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店	版 次	2013 年 11 月第 1 版
印 刷	北京鑫丰华彩印有限公司	印 次	2013 年 11 月第 1 次印刷
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	定 价	45.00 元
印 张	25 插页 1		
字 数	540 000		

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

总 序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自1993年推出第一版至今，已有近20个年头了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了长足的进步。回顾十几年的发展历程，从系列教材的第一版到现在呈现在读者面前的第六版，我们都在努力适应会计环境和教育环境的变化，尽可能满足高校会计教学的需要。

系列教材第一版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第一版总序）。我们在编写时关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循1992年颁布的“两则两制”（“两则”是指《企业会计准则》与《企业财务通则》，“两制”是指行业会计制度与行业财务制度）的要求；二是教材之间尽可能避免重复。第一版包括9本教材，即《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》、《高级会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》。

系列教材第二版从1997年10月起陆续出版。为适应各院校的课程开设需要，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第三版从2001年11月起陆续出版。“第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界所取得的一些新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第三版总序）。

系列教材第四版从2006年7月起陆续出版。第四版进一步修订了教材与2007年1月1日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》变更为《会计信息系统》。

系列教材第五版从2009年6月起陆续出版。第五版对《高级会计学》、《财务管理学》、《财务会计学》等书的框架结构做了较大调整，同时，新增《会计学》（非专业用）一书。



2012年起陆续出版的系列教材第六版,新增“财务报表分析”课程的配套教材;针对一些学校强化实务性、应用性的教学要求,新增“简明”和“模拟实训”两个子系列;原有《初级会计学》和《成本会计学》课程随书配套实训资料。同时,第六版还提供更加完善的教辅资源,包括教学用PPT、学习指导书、教材习题解答、辅助阅读资料等。

当今社会,大学生的就业压力很大,就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业,一个突出的表现是,注册会计师考试对大学会计教育的影响在迅速增大。如何处理好大学会计教育与注册会计师考试的关系,成为必须面对的一个比较突出的问题。我们认为,不能无视学生参加注册会计师考试的需要,更不能削弱对学生实际能力的培养。

一方面,在教材内容和知识点的安排上尽可能满足注册会计师考试的需要,特别是《财务会计学》、《高级会计学》、《审计学》等教材的安排,我们在这方面做了较大的改进。《财务会计学》和《高级会计学》的各章基本上对应于相关的企业会计准则,在内容上尽可能与注册会计师考试用书的相关部分保持一致。

另一方面,我们在关注学生参加注册会计师考试这一客观需要的同时,更加重视学生的长远发展,更加重视学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律、法规等规定是理所当然的,但我们的大学会计教育不能局限于对现行法律、法规的介绍与解释,而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因,一是社会经济环境日趋复杂,对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展,很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机替代,会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则,这也要求会计专业人士具有更强的职业判断能力。为了培养学生处理复杂业务和适应环境变化的能力,在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”,可能是一种有效的方法。为此,系列教材第六版更多地注重引导学生积极思考,更好地将对会计准则等法规的介绍和解释融入到对会计基本理论的阐释和对解决问题的探索之中。

此外,我们在教材编写和使用过程中,更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联,以更好地帮助学生把握相关专业知识的系统性和整体性,努力避免局部知识之间相互隔离、彼此割裂的状况。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学者的精心呵护下诞生,在广大兄弟院校的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望系列教材第六版能够继续得到大家的认可,也诚恳地希望大家多提改进建议,以便我们在今后的修订中不断完善。

中国人民大学会计系

前 言

成本管理与管理会计从诞生之日起,就在企业管理中发挥着重大作用,并随着广大理论工作者的理论研究和实务工作者的实践而不断充实和完善。但是,基于加强内部经营管理,提高企业竞争力的需要而产生和发展的成本管理与管理会计一直存在一个重大问题未能解决,即成本管理与管理会计的关系,这一直妨碍对成本管理与管理会计的进一步科学研究。

成本管理与管理会计都是以企业的生产经营活动为研究对象,而企业的生产经营活动表现为两个方面:一方面是使用价值的生产和交换过程;另一方面是价值的形成和增值过程。管理会计以价值的形成和增值过程为对象,通过对使用价值的生产和交换过程的优化,提供信息并参与决策,以实现价值最大增值的目的。于是,作业环节和作业链与价值环节和价值链密切联系,基本形成一一对应的关系;而价值的增值则取决于作业的价值贡献(作业环节的减少、无用作业的消除、作业链和价值链的延伸或收缩)。可以说,在使用价值和价值的管理过程中,成本管理与管理会计不仅有了新的发展方向,而且可以有效地整合,形成成本管理会计学。

基于以上论述,我们将成本管理学与管理会计学的教材体系进行了整合,以优化作业链及价值链为手段,从战略角度重新构造了成本管理会计学的理论体系和内容体系。由于是从一个新的角度论述成本管理会计学,因此书中还有一些不妥或不成熟的地方,本着抛砖引玉、创新探索、不断完善和充实的愿望,作者坚持完成了本书的写作,希望能够得到各位前辈和同仁的指教,共同促进成本管理会计学的发展!

本教材具有以下特点:(1)创新性地将成本管理和会计进行有机融合,形成了一个较为独立和完整的成本管理会计学的框架,弥补了现有成本管理学与管理会计学教材中成本会计与管理会计形式上简单排列、实质上割裂的不足。(2)理论探讨与实践需求相结合。虽然本书重视成本管理会计学理论体系的研究,但并未忽视成本管理会计学方法的研究及各种管理方法结合运用问题的研究,以理论指导实践,以实践促进理论。(3)将战略管理与战术安排结合起来,突破传统思维模式,在战略层面综合考虑管理。(4)将宏观价值分析与微观作业成本分析结合起来,从价值链优化角度研究成本对价值增值的贡献。

本教材可供高等院校管理类专业、经济类专业和 MBA 学生使用,还可以作为在职会计人员和从事经济管理工作的其他管理人员的培训与自学用书,同时可供从事成本管



理会计学教学的教师使用。

本书共分为 13 章, 其中第 1 章至第 7 章及第 13 章由孙茂竹撰写, 第 8 章、第 9 章由姚岳撰写, 第 10 章、第 11 章、第 12 章由范歆撰写。全书初稿的修改、补充、统纂和定稿由孙茂竹负责。中国人民大学博士研究生方心童、徐凯同学对书稿的案例进行了整理和校对。同时, 在写作过程中得到了于富生教授的大力支持, 在此一并表示感谢!

目 录

第 1 章 管理会计概论	1
1.1 管理会计的形成与发展	1
1.2 管理会计的基本理论	6
1.3 管理会计与财务会计的区别和联系	9
第 2 章 成本的概念和分类	14
2.1 成本的概念	14
2.2 成本的功能	16
2.3 成本的分类	20
第 3 章 本—量—利分析	45
3.1 本—量—利分析的基本假设	45
3.2 本—量—利分析	47
3.3 本—量—利分析的扩展	69
第 4 章 经营决策	86
4.1 品种决策	86
4.2 产品组合优化决策	100
4.3 生产组织决策	103
4.4 定价决策	118
第 5 章 存货决策	147
5.1 传统存货决策	147
5.2 零存货管理	168
第 6 章 特定目的的决策和管理	182
6.1 产品功能成本决策	182
6.2 质量成本管理	186
6.3 目标成本管理	199



第 7 章	投资决策	210
7.1	投资决策基础	210
7.2	投资决策指标	222
7.3	几种典型的长期投资决策	227
7.4	投资决策的扩展	230
第 8 章	成本计算原理	240
8.1	成本计算概述	240
8.2	成本的归集和分配	245
8.3	生产成本在完工产品和在产品之间的归集和分配	253
8.4	期间费用的计算	257
第 9 章	产品成本计算方法	265
9.1	品种法	265
9.2	分批法	271
9.3	分步法	274
第 10 章	作业成本法	282
10.1	作业成本法与决策有用性	282
10.2	作业的确证与分类	284
10.3	成本动因	287
10.4	作业成本计算	294
第 11 章	标准成本法	306
11.1	标准成本及成本差异	306
11.2	变动成本标准的制定及其差异的计算、分析和控制	309
11.3	固定制造费用成本差异的计算、分析和控制	315
11.4	成本差异的账务处理	317
第 12 章	全面预算	323
12.1	全面预算概况	323
12.2	全面预算的基本内容及其编制	327
12.3	预算编制方法	337
第 13 章	业绩考核与评价	350
13.1	业绩考核与评价系统	350
13.2	以企业为主体的业绩考核与评价	353
13.3	以责任中心为主体的业绩考核与评价	356
13.4	基于 EVA 的业绩考核与评价	367
13.5	基于战略的业绩考核与评价	372
附 录		385
参考文献		391

1.1 管理会计的形成与发展

管理会计的形成和发展受社会实践及经济理论的双重影响：一方面，社会经济的发展要求加强企业管理；另一方面，经济理论的形成又使这种要求得以实现。在管理会计形成和发展的各个阶段，无不体现这两方面的影响。

1.1.1 以成本控制为基本特征的管理会计阶段

20 世纪初，随着社会化大生产程度的提高，生产规模日益扩大，竞争日趋激烈，所有者和经营者都意识到，企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长情况，更重要的是取决于成本水平。也就是说，企业利润的多少在收入已定的情况下，取决于成本的高低。因此，为了在激烈的市场竞争中战胜对手，企业必须加强内部管理，提高生产效率以降低成本、费用，获取最大限度的利润。

此时，古典组织理论特别是科学管理理论的出现促使现代会计分化为财务会计和管理会计，现代会计的管理职能得以体现出来。20 世纪初，形成了以成本控制为基本特征，以提高企业的生产效率和工作效率为目的的管理会计，其主要内容包括以下几个方面：

(1) 标准成本。是指按照科学的方法制定在一定客观条件下能够实现的人工、材料消耗标准，并以此为基础形成产品标准成本中的标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用等标准。标准成本的制定，使成本计算由事后的计算和利用转为事前的计算和利用，是现代会计管理职能的一大体现。

(2) 预算控制。是指按照人工、材料消耗标准及费用分配率标准，将标准人工成本、标准材料成本、标准制造费用以预算形式表现出来，并据以控制料、工、费的实际发生，使之符合预算的要求。

(3) 差异分析。是指在一定期间终了时,对料、工、费脱离标准的差异进行计算和分析,查明差异形成的原因和责任,借以评价和考核各有关方面的工作业绩,促使其改进工作。

此外,服务于企业内部经营管理的经营分析得到一定程度的发展,如部门之间的比较分析等已开始具备管理会计的性质。

1.1.2 以预测、决策为基本特征的管理会计阶段

第二次世界大战以后,由于科学技术日新月异,社会生产力得到了迅速发展,跨国公司大量涌现,市场竞争愈演愈烈,企业获利能力普遍下降。企业简单地依靠提高生产和工作效率及内部标准化管理维持获利能力已显得力不从心,于是将企业管理的重心转移到提高经济效益上来。

此时,社会经济的发展和经济理论的丰富,使得管理会计的理论体系逐步完善,内容更加丰富,逐步形成了包含预测、决策、预算、控制、考核、评价的管理会计体系。在此期间,以标准成本制度为主要内容的管理控制继续得到强化并有了新的发展。责任会计将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来,不仅进一步加强了对企业经营的全面控制(不仅仅是成本控制),而且将责任者的责、权、利结合起来,考核、评价责任者的工作业绩,从而极大地激发了经营者的积极性和主动性。

管理会计在强化控制职能的同时,开始履行预测、决策职能。管理的关键在于决策,决策的关键在于预测。随着各种预测、决策的理论和方法被广泛引入会计工作中,逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的行之有效的会计信息管理系统。

其主要内容包括以下几个方面:

(1) 预测。是指运用科学的方法,根据历史资料和现实情况,预计和推测经济活动未来变化趋势和变化程度的过程,包括销售预测、成本预测、利润预测、资金需要量预测等内容。

(2) 决策。是指按照既定的目标,通过预测、分析、比较和判断,从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程,包括经营决策(如产品品种决策、产品组合决策、生产组织决策、定价决策)、投资决策等内容。

(3) 预算。是指用货币度量和非货币度量反映企业一定期间收入、成本、利润、对资产的要求及资金的需要,反映企业经营目标和结果的过程,包括业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。

(4) 控制。是指按预算要求,控制经济活动使之符合预算的过程,包括标准成本法和责任会计等内容。

(5) 考核和评价。是指通过实际与预算的比较确定差异,分析差异形成的原因,并据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程,这一过程往往在标准成本法和责任会计的实施中体现出来。

可见,在该阶段狭义管理会计的内容体系已经建立起来了。

1.1.3 以重视环境适应性为基本特征的战略管理会计阶段

进入20世纪70年代,由于市场竞争日趋激烈,人们认识到对外部环境进行准确预测几乎是不可能的,企业的计划必须以外部环境的变化为基础,更加留心市场动态,更加密切关注竞争对手。与此相适应,战略管理的理论有了长足的发展。

随着战略管理理论的发展和完善,著名管理学家西蒙于1981年首次提出了“战略管理会计”一词,之后很多学者的研究成果也在不断丰富和完善战略管理会计理论,并形成了以下述内容为主体的基本体系。

1. 价值链分析

“价值链”由迈克尔·波特于1985年提出。他将一个企业的经营活动分解为若干战略性相关的价值活动,每一种价值活动都会对企业的相对成本地位产生影响,进而成为企业采取差异化战略的基础。供应商通过向企业出售产品对企业价值链产生影响,而企业通过向顾客销售产品影响买方的价值链。

(1) 纵向价值链。波特指出,“联系不仅存在于一个企业的价值链内部,而且存在于企业的价值链与供应商和顾客的价值链之间”。企业价值链与供应商价值链之间的联系可以通过采购活动等多个接触点实现,与顾客价值链之间的联系则通过销售和服务活动等多个接触点实现。由此将企业、供应商和顾客视为一个相互联系和相互作用的整体。这种联系可以向上延伸至原材料的最初生产者(或供应者),向下延伸到使用产成品的最终用户,形成一条从原材料投入到产成品提供给最终用户之间的由所有价值转移和增值环节构成的纵向价值链。

纵向价值链将最终产品看作一系列价值活动的集合体,企业是整个价值链中的一环或几环。这样,企业可以从整体价值链的层次来分析产品的成本和收益,从合理分享利润的角度进行战略规划。

纵向价值链分析旨在确定企业在哪一个或哪几个价值链环节中参与竞争,具体包括:1) 产业进入和产业退出的决策。企业可以通过对某一产业(可能包括若干价值链环节)在整个纵向价值链上利润共享情况的分析,以及对该产业未来发展趋势的合理预期做出进入或者退出该产业的战略决策。2) 纵向整合的决策。企业可以在某一产业范围内对企业现有生产过程进行扩张或收缩。

对纵向价值链的研究能保证企业明确市场定位,并且考虑到更广泛的有关整合和利用市场的战略问题,使投资决策有了新的内容。

(2) 横向价值链。某一最终产品的生产可以通过多种途径和组合方式来完成,在整个社会空间中必然存在一系列互相平行的纵向价值链,所有在一组互相平行的纵向价值链上的企业之间就形成了一种相互影响、相互作用的内在联系,即横向价值链。这种横向价值联系实际是一个产业的内部联系,相互影响和相互作用的结果决定了产业内部各企业之间的相对竞争地位,并对企业价值最大化的实现产生了重要影响。



横向价值链分析就是对一个产业内部各个企业之间的相互作用的分析,通过横向价值链分析可以确定企业与竞争对手之间的差异,从而确定能够使企业取得相对竞争优势的战略。

对横向价值链的研究能保证企业明确竞争定位,因此,诸如功能成本分析、质量成本管理及竞争博弈分析等都可纳入横向价值链分析的范畴。

(3) 内部价值链。企业内部价值活动是企业在经济和技术上有明确界限的各项活动,是创造对顾客有价值的产品的基础。

企业内部价值链分为:1) 基本职能活动,即企业履行基本管理职能的各种活动,包括企业的总体管理、计划、财务与会计、法律管理等诸多方面的活动。基本职能活动是通过整个企业内部价值链而不是单个价值活动对企业的生产经营起辅助作用的。2) 人力资源管理活动,包括各类人员的招聘、雇用、培训、开发、报酬和激励等诸多方面的活动。具体包括:人的行为问题的研究,人力资源的成本、价值确定和相关投资分析的研究。人力资源管理活动不仅支持企业各个具体的价值活动,而且支撑整个企业内部价值链。3) 生产经营活动,即从原材料投入到最终生产出满足顾客需要的产品的过程,又可分解为供应、生产、销售三大价值活动,而每一价值活动又可以根据具体的行业和企业特点进一步分解为若干子价值活动。

纵向价值链分析的目的在于确定企业应该生产什么,横向价值链分析则指出企业生产该种产品的竞争优势所在和相关的限制条件。上述分析的结果要通过企业内部价值链的优化去落实。

2. SWOT 分析

SWOT 是英文 strength (优势)、weakness (劣势)、opportunity (机会)、threat (威胁) 的首写字母,即首先确认企业各项业务经营面临的优势与劣势、机会与威胁,并据此选择企业战略。其理论基础是有效的战略能最大限度地利用业务优势和环境机会,同时使劣势和环境威胁降到最低。

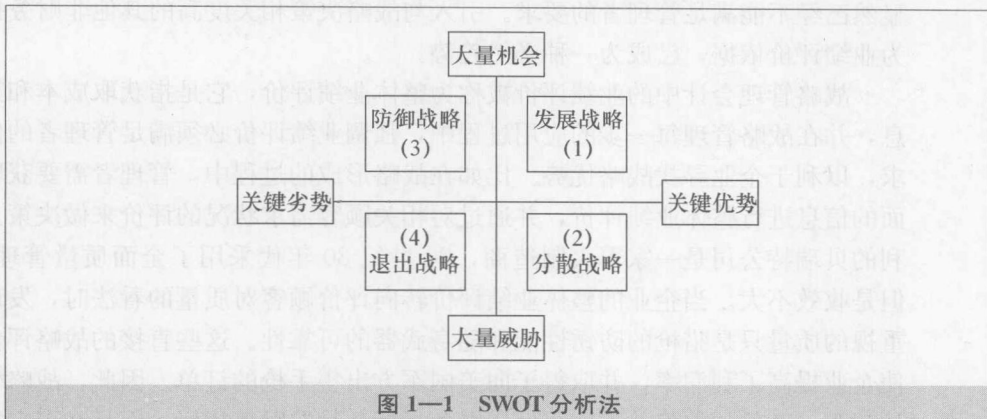
优势是企业相对竞争对手而言所具有的资源、技术以及其他方面的优势,反映了企业在市场上具有竞争力的特殊实力;劣势是严重影响企业经营效率的资源、技术和能力限制,企业的设施、资金、管理能力、营销技术等都可以造成企业的劣势。

机会是企业业务环境中的重大有利因素,如环境发展的趋势和政府控制的变化、技术变化、买方及供应关系的改善等因素都可视为机会;威胁是业务环境中的重大不利因素,构成企业发展的障碍。

SWOT 分析法将企业面临的外部机会和威胁,与企业具有的内部优势和劣势进行对比,得出四种组合方式,分别以四个区域表示,如图 1—1 所示。

图 1—1 中区域(1)是最理想的组合,企业面临较多的机会和优势,应采取发展战略;区域(2)的业务有主要优势,但面对不利环境,这时企业要么利用现有优势在其他产品或市场上创造长期机会,要么以其优势克服环境设立的障碍;区域(3)的业务具有较多的市场机会,同时内部劣势也较明显,这时企业

应有效地利用市场机会，并努力消除内部劣势；区域（4）是最不理想的情形，企业应采取减少产品或市场，或者改变产品或市场的战略。



3. 战略成本管理

战略成本管理是战略管理会计的重要内容，它是为了保持企业持久的竞争优势而建立的成本管理系统。这一系统主要由价值链分析、战略定位分析、成本动因分析三个部分构成。价值链分析是通过行业价值链分析，明确企业所处价值链位置，及利用上下游管理成本的可能性；战略定位分析的基本观点是企业在不同时期采取的战略可能不同，对不同产品采取的战略也可能不同，对于不同的战略，企业应采取的成本管理系统也不同；成本动因分析就是要帮助企业选择有利于自身的成本动因作为成本竞争的突破口，以控制企业日常经营中潜在的大量成本问题。

以日本战略成本管理为例。由于竞争十分激烈，顾客对众多供应厂家变得越来越挑剔，对品牌的忠诚度明显下降，从而使企业面对越来越复杂的顾客群体。企业制定生产战略需要对产品价格、性能、质量三个方面进行综合考虑，确立自己的产品生存空间，并注意顾客对这三方面的接受程度，即在适当的价位生产出适当性能与质量的产品。因此，企业必须制定一套涵盖质量、性能、成本的综合管理体系，使企业能够对顾客群的变化迅速做出反应。

4. 人力资源管理

在当今社会，技术已成为经济发展的首要和关键因素，所以必须注重挖掘人的价值和知识创新能力。人力资源既是重要的产权要素，也是战略管理会计的重要内容。其核心是以人为本，通过一定的方法和技巧来激励员工以获取最大的人力资源价值，并采用一定的方法来确认和计量人力资源的成本、价值、收益，以进行人力资源的投资分析，帮助企业构建人力资源战略。人力资源管理的内容包括人的行为问题的研究，人力资源的价值、成本的确定以及为提高企业和个人绩效而进行的人事战略规划、日常人事管理和一年一度的员工绩效评价等。

5. 战略性绩效评价

随着企业的生产组织方式向“顾客化生产”转变，管理者的目光开始从企业

内部转向企业外部,扩大市场份额、提高企业竞争力成为企业关注的重点。在这种情况下,以衡量企业内部经营管理的财务指标作为管理会计业绩评价的依据,显然已经不能满足管理者的要求。引入与战略决策相关度高的其他非财务指标作为业绩评价依据,已成为一种必然趋势。

战略管理会计中的业绩评价被称为整体业绩评价,它是指获取成本和其他信息,并在战略管理每一步的应用过程中,强调业绩评价必须满足管理者的信息需求,以利于企业寻找战略优势。比如在战略形成的过程中,管理者需要获取多方面的信息进行整体业绩评价,并通过对相关顾客需求状况的评价来做决策。意大利的贝瑞特公司是一家军火制造商,20世纪80年代采用了全面质量管理方法,但是收效不大。当企业的整体业绩评价转向评价顾客对质量的看法时,发现顾客重视的质量只是猎枪的防锈性能和随身武器的可靠性。这些直接的战略评价最终使企业提高了利润率,并取得了向美国军方出售手枪的订单。因此,战略管理会计认为,有效的评价并不在于使用财务指标还是非财务指标,而是在于它能够发现企业存在的问题。而从战略层面来讲,非财务指标往往比财务指标更能说明问题。

可见,传统管理会计绩效评价通常只看结果而不重视过程。战略性绩效评价是将评价指标与企业所实施的战略相结合,根据不同的战略采取不同的评价指标。这不仅突破了传统管理会计的局限,而且将业绩评价由财务指标系统扩展到了非财务指标系统。如果采取产品差异化战略,则既要注重新产品收入占全部收入的比率等财务指标,又要注重新产品上市时间、产品市场占有率、产品创新率、技术进步率等非财务指标。战略性绩效评价强调绩效指标,既能判断内部绩效是否改进,又能借助外部标准衡量企业的竞争地位和竞争能力;既能考核企业战略的执行结果和最初目标的实现情况,又能评价取得这一结果的业务经营过程。

1.2 管理会计的基本理论

管理会计是以提高经济效益为最终目的的会计信息处理系统。它运用一系列专门的方法,通过确认、计量、归集、分析、编制与解释、传递等一系列工作,为管理和决策提供信息,并参与企业的经营管理。

1.2.1 管理会计的对象

从根本上讲,管理会计的对象是以使用价值管理为基础的价值管理,这是因为:

(1) 从实质上讲,管理会计的对象是企业的生产经营活动。可以说,企业的生产经营活动是管理学各门课程共同研究的对象,各门课程之所以能够相互区分开来,是因为它们基于不同目的、从不同角度、采用不同方法、在不同层面上

开展研究。如财务会计主要是从外部报表使用人的角度出发,通过凭证、账簿、报表等会计资料和记账、算账、报账等会计循环工作,对已经发生或已经完成的生产经营活动进行核算,以提供企业所需的会计信息。而财务管理主要是从内部使用人的角度出发,通过筹资、投资、营运和分配等工作,对未来生产经营活动产生的现金流动进行规划和控制,以提高资金的使用效率。

(2) 从管理体现经济效益的角度上看,管理会计的对象是企业生产经营活动中的价值运动。在商品经济条件下,企业的生产经营活动表现为两个方面:一方面为使用价值生产和交换的过程,另一方面为价值形成和增值的过程。管理会计是以生产经营活动中价值形成和增值过程为对象,通过对使用价值生产和交换过程的优化,提供信息并参与决策,以实现价值最大增值的目的。

(3) 从实践的角度上看,管理会计的对象具有复合性的特点。一方面,管理会计致力于使用价值生产和交换过程的优化,强调加强作业管理,其目的在于提高生产和工作效率。因此,作业管理必然强调有用作业和无用作业的区分,并致力于消除无用作业。为此,必须按生产经营的内在联系,设计作业环节和作业链,为作业管理和管理会计的实施奠定基础。可以说,作业管理使管理会计的重新构架成为可能。另一方面,在价值形成和增值的过程中,管理会计强调加强价值管理,其目的在于提高经济效益,实现价值的最大增值。因此,价值管理必然强调价值转移、价值增值与价值损耗之间的关系:价值转移是价值增值的前提,减少价值损耗是增加价值增值的手段。为此,必须按照价值转移和增值的环节,设计价值环节和价值链。可以说,价值管理使管理会计的重新构架成为现实。

正是因为管理会计的对象具有复合性,才使得作业管理和价值管理得以统一,构成完整的管理会计对象,并得以与其他课程区别开来。一方面,价值环节和价值链与作业环节和作业链密切联系,基本形成一一对应的关系;另一方面,价值增值取决于作业环节的减少和无用作业的消除(当然,整个纵向价值链的优化也是价值增值的重要方面),因为作业环节的减少和无用作业的消除将减少资源的耗费,在整个纵向价值链的价值增值额不变的情况下,必然会增加企业的价值增值额。

1.2.2 管理会计的目标

管理会计是为适应企业加强内部经营管理,提高竞争力的需要而产生和发展起来的,因此,管理会计的最终目标是提高企业的经济效益。为实现提高经济效益的最终目标,管理会计应实现以下两个分目标。

1. 为管理和决策提供信息

管理会计应向各级管理人员提供以下经选择和加工的信息:

(1) 与计划、评价和控制企业经营活动有关的各类信息,包括历史信息和未来信息。这些信息有利于各级管理者加强对经营过程的控制,实现最佳经营。

(2) 与维护企业资产安全、完整及资源有效利用有关的各类信息。



(3) 与股东、债权人及其他企业外部利益相关者的决策有关的信息, 这些信息将有利于投资、借贷及有关法规的实施。

2. 参与企业的经营管理

在现代管理理论的指导下, 管理会计正在以各种方式积极参与企业的经营管理, 将会计核算推向会计管理。

从实践的角度看, 管理会计以制定各种战略、战术及经营决策, 帮助协调组织企业工作等方式参与管理, 不仅有利于各项决策方案的落实, 而且有利于企业在总体上兼顾长期、中期和短期利益以实现最佳化运行。

1.2.3 管理会计的职能

为了实现上述目标, 管理会计应具有以下基本职能。

1. 计划

计划是企业对未来经济活动的规划, 它以预测、决策为基础, 以数字、文字、图表等形式将管理会计的目标落实下来, 从而协调各单位的工作、控制各单位的经济活动、考核各单位的工作业绩。

执行计划职能, 要求管理会计提供高质量的历史信息和未来信息, 采用适当的方式量化并说明未来经济活动对企业的影响。为此, 管理会计人员必须参与计划体系中长远、可行目标的设计, 适当地督促目标实现方式的选择等工作, 以便顺利地完成计划工作。

2. 评价

在对未来经济活动进行计划的过程中, 管理人员应提供预测、决策的备选方案及相关的信息, 并准确判断历史信息和未来事项的影响程度, 以便选择最优方案。在这一过程中, 管理人员应对有关信息进行加工处理, 去粗取精、去伪存真, 以确保选用的信息能够反映经济活动的未来趋势, 揭示经济活动的内在比例关系。

3. 控制

控制是对企业经济活动按计划要求进行的监督和调整。一方面, 企业应监督计划的执行过程, 确保经济活动按照计划的要求进行, 从而为完成目标奠定基础; 另一方面, 企业也应对采取的行动及计划本身的质量进行反馈, 以确定计划阶段对未来期间影响经济变动各因素的估计是否充分、准确, 从而调整计划或工作方式, 确保目标实现。

为了实现控制职能, 企业应建立完善控制体系, 确保该控制体系所提供的与经济活动有关的信息真实、完整, 确保该控制体系能够适时、有效地调整计划及管理人员的行为。