

MBA CLASSICS

MBA 精品系列

MBA

COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING

成本与管理会计

冯巧根 / 主编

 中国人民大学出版社

MBA CLASSICS

MBA 精品系列

MBA

成本与管理会计

冯巧根 / 编著

中国人民大学出版社

· 北京 ·

COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING

图书在版编目 (CIP) 数据

成本与管理会计/冯巧根编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2012. 12
(MBA 精品系列)
ISBN 978-7-300-16696-4

I. ①成… II. ①冯… III. ①成本会计-研究生-教材②管理会计-研究生-教材 IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 274450 号

MBA 精品系列
成本与管理会计

冯巧根 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		
电 话	010 - 62511242 (总编室)		010 - 62511398 (质管部)
	010 - 82501766 (邮购部)		010 - 62514148 (门市部)
	010 - 62515195 (发行公司)		010 - 62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京东君印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2012 年 12 月第 1 版
印 张	21 插页 2	印 次	2012 年 12 月第 1 次印刷
字 数	400 000	定 价	39.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

成本与管理会计是现代会计体系中最具创新活力的学科分支。一方面，它需要遵循会计准则的规范要求，努力完善成本核算，强化成本控制；另一方面，它要服务于企业经营活动和战略管理的需求，为内部管理者提供决策相关的信息。学习成本与管理会计的理论与方法必须与企业的实际情况紧密结合，只有充分认识企业的经营环境，并基于企业战略发展思路探寻自身的发展规律，才能从根本上促进成本与管理会计的发展。

回顾欧美各国的成本与管理会计的发展历程，大致有如下几个阶段：（1）20 世纪上半叶，企业主要关注成本的计算，以成本控制为核心，产生了不同的成本计算和分配方法。此时，提供成本核算信息的成本会计受到重视。（2）20 世纪中叶，决策与战略管理被人们所认识，企业内部的会计信息不仅要精确，还要为内部管理者的决策选择提供有用的支撑，其结果是，以成本计量为重心的成本会计逐渐转变为以识别特定决策所需相关成本信息为重心的管理会计，提供管理决策有用信息的管理会计逐渐成为主流。（3）20 世纪末，成本会计与管理会计呈现出相互渗透、相互交融的发展态势，尤其是成本会计涉及和提供各种决策所需的信息——从常规业务的经营管理到决策乃至战略方针的制定，这使理论界在研究和编写教材的过程中力图将成本会计与管理会计融为一体，以构建全新的成本管理会计体系。这表明，成本与管理会计本身就是一门非常年轻的学科，是现代管理学与会计学有机结合的产物。

改革开放 30 多年来，我国的经济取得了长足的进步。近年来，适应市场经济的深入发展，企业的经济结构转型稳步推进。当前，围绕党的十八大提出的建设“美丽中国”，实现国民“幸福生活”的目标，需要从生态成本、文化成本、环境管理会计建设等视角制定企业的战略发展规划。企业要想取得成功，必须依靠完善的成本与管理会计信息系统，为管理决策层的预测、决策、控制、考核、评价活动提供支持。成本与管理会计既是实现企业管理现代化的手段，也是企业各项规划与制度建设的一项重要主要内容。

本书继承和借鉴了国内外成本与管理会计的知识精华，阐述了成本与管理会计的基本理论和方法。同时，本书通过理论与实务的相互交融，在成本与管理会计的整合方面进行了积极的尝试。我们的具体思路是：理顺各种成本与管理会计方法之间的逻辑

辑关系，在坚持技术的有效性和方法的实用性的基础上，实现成本与管理会计方法之间的互补，以及成本与管理会计功能的提升，获得整合的综合效应；围绕企业特定环境开展成本与管理会计方法的“个性化”改造，特别是在案例等实务知识方面体现中国的情境及其文化特征，体现成本与管理会计方法的“本土化”。

考虑到本书是为 MBA 学员编写的教材，我们在编写过程中十分注重企业实际，设计了一定篇幅的教学案例，并在理论与方法的体系安排上进行了相应的调整与完善。今天的 MBA 学员必将成为未来企业的精英。作为 MBA 教学主干课程之一，成本与管理会计旨在教会学员在实际的管理工作中运用成本与管理会计知识体系，灵活选择关键而有价值的信息，进行预测、决策、控制、考核、评价等内部管理工作，实现优化企业管理、提高经济效益、增加顾客价值的目的。

综上所述，本书具有如下特色：

- 系统性强。考虑到中国企业的现实情况，本书不是简单地将成本会计与管理会计拼凑在一起，而是在强调内在逻辑性的前提下进行了系统融合，以使本书结构合理、取材丰富、系统性强。

- 针对性强。本书针对 MBA 学员，繁简适度，既不同于单纯的本科生教材，也不同于学术型硕士研究生的教材。相对本科生教材而言，本书具有更强的理论性；相对于学术型硕士研究生教材而言，本书具有更好的实用性。本书兼顾理论和实际，通过大量案例的教学，以提升学员解决问题的能力。

- 及时性强。本书紧密结合企业情境的变化，更新及时。在编写过程中，既注重本学科趋于成熟的基础性内容，也适度涉及本学科当前发展中的前沿性内容，把夯实专业基础与扩大专业视野较好地结合起来。

冯巧根教授任本书主编，负责全书的体系设计及总纂。各章的具体分工如下：董亚丽（第 1、2、10 章），龚宇姣（第 3、4、15 章），肖练（第 5、12、13 章），徐进（第 6、11、14 章），曹琴妹（第 7~9 章）。在书稿后期的案例选择以及资料补充过程中，张晗、王美玉、李萌、韦馨煜、周梁、王一凡、梁浩等提供了积极的帮助。

本书可作为 MBA 教学的教材，也可作为其他经济与管理类专业硕士的教材。会计学及相关专业的高年级本科生学习成本与管理会计课程时可作为参考教材使用。此外，在职的财会人员、企业管理人员以及其他相关人员也可自学或参考使用。

需要说明的是，在本书的案例中引用了业内不少优秀文章，我们尽力与作者进行了联系，请尚未取得联系的作者见书后速与我们联系，以便我们支付相应的报酬。对这些优秀的作者，我们再次表示诚挚的谢意。

我们也衷心希望同行专家学者与读者对本书所做的探索与尝试给予批评指正。

上篇 成本会计

第 1 章	成本会计系统	3
	1.1 成本会计概述	4
	1.2 成本会计信息系统	14
	1.3 成本会计管理系统	18
	1.4 成本会计组织系统	20
第 2 章	产品成本核算	27
	2.1 产品成本核算概述	28
	2.2 产品成本核算方法	30
	2.3 品种法	31
	2.4 分步法	37
	2.5 分批法	45
第 3 章	变动成本法	53
	3.1 成本性态分析	54
	3.2 变动成本法	59
	3.3 变动成本法与完全成本法的比较	61
第 4 章	本量利分析	73
	4.1 本量利分析概述	74
	4.2 盈亏平衡分析	77
	4.3 本量利分析的应用	86
第 5 章	标准成本法	93
	5.1 标准成本法概述	94
	5.2 标准成本法的具体内容	99
	5.3 标准成本法综合案例	108

第 6 章 成本控制管理	124
6.1 成本控制概述	125
6.2 目标成本管理	129
6.3 各国目标成本管理经验的	133

下篇 管理会计

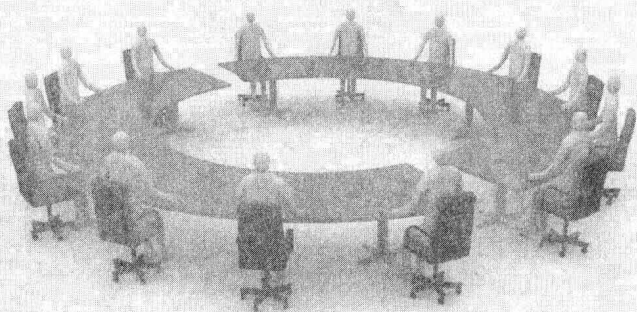
第 7 章 管理会计信息与管理工作	141
7.1 管理会计信息	142
7.2 管理会计与财务会计的区别	144
7.3 管理工作对管理会计信息的需求	145
7.4 服务组织中的管理会计与控制	147
7.5 正在变化的企业环境	148
7.6 职业道德与管理会计师	151
第 8 章 作业成本法与作业管理	157
8.1 作业成本法概述以及作业成本法下的成本处理	158
8.2 作业成本核算系统的设计	160
8.3 作业成本法的局限	168
8.4 作业成本管理	169
第 9 章 企业资源计划与全面预算管理	176
9.1 企业资源计划	177
9.2 全面预算管理	180
9.3 企业资源计划与全面预算管理	191
第 10 章 长期投资与资本预算	196
10.1 资本预算概述	197
10.2 现金流量分析与计算	202
第 11 章 相关信息与经营决策	223
11.1 与决策相关的成本信息	224
11.2 经营决策分析的方法	227
11.3 生产决策	231
11.4 定价决策	243
第 12 章 质量成本与质量管理	249
12.1 质量成本概述	250
12.2 质量成本核算	254
12.3 质量成本的分析及报告	258

12.4	全面质量管理与六西格玛管理	264
第 13 章	责任中心与分权管理	273
13.1	分权管理与责任中心概述	274
13.2	内部转移价格	286
第 14 章	环境管理会计	294
14.1	环境管理会计概述	295
14.2	环境管理会计报告	298
第 15 章	国际管理会计	306
15.1	国际管理会计概述	307
15.2	外汇风险管理	309
15.3	跨国公司转移定价	315
15.4	跨国公司经营业绩的评价	320



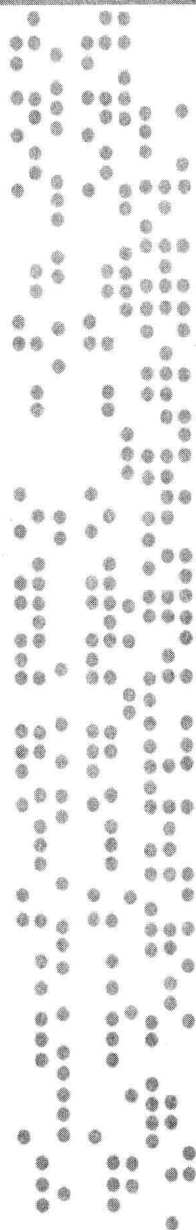
上篇

成本会计



第1章

成本会计系统



▶ 本章要点

- 1.1 成本会计概述
- 1.2 成本会计信息系统
- 1.3 成本会计管理系统
- 1.4 成本会计组织系统

1.1 成本会计概述

1.1.1 成本及其分类

1. 成本的含义

成本是商品经济的价值范畴，是商品价值的组成部分，是一个动态发展的概念。马克思在《资本论》中指出了成本的经济性质：“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W=C+V+M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 M ，那么，在商品中剩下来的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”马克思在这里所称的“商品的成本价格”指的是产品成本。但是长期以来，我们将马克思界定的产品成本当作一般的成本概念，犯了一种逻辑上的错误，忽视了成本的内容是随着经济发展而不断发展的。产品成本属于成本，但成本并不等于产品成本。

随着社会经济的发展和企业管理要求的提高，成本的概念和内涵也在不断完善与发展。英国《标准会计实务公告》(Statements of Standard Accounting Practice, SSAP) 将成本定义为：成本是在企业正常经营过程中为使产品或劳务达到现在的位置和状况所发生的各种支出。美国会计学会 (American Accounting Association, AAA) 所属的成本概念与标准委员会将成本定义为：成本是指为达到特定目的而发生或应该发生的价值牺牲，它可以用货币单位加以衡量。这一定义的外延已相当宽泛。

从制度经济学角度出发，成本可定义为：在某种制度环境中，当事人用给定的交换方式获取某一商品而消耗的资源——货币、时间和商品等——的机会成本。从中我们可以看出，这里的成本不仅仅指生产成本，还包含了特定的交易成本，从而为管理活动提供了完整的有关成本的信息。

因此，经济学家将成本的定义进一步扩展，认为凡是经济资源的牺牲都是成本。成本包括支出成本和机会成本，支出成本是指现在、过去或未来的现金流出或实物消耗，机会成本是将所放弃的资源用于最佳用途可能实现的收益。因为机会成本无法很好地确认和计量，会计系统的重点还是记录支出成本，但不可忽视机会成本，在制定决策时要认真予以考虑。

综上所述，经济活动的内容不同，管理的需要不同，成本的含义也会随之相应变化。但是在成本的演化进程中，有两个基本特征始终不变：一是成本的形成是以某种特定目的为对象的，该目标是为了满足管理的需要，可以是有形或无形的产品，也可以是某种特殊的服务；二是成本是为实现这种特定的目的

而发生的消耗，没有目的的消耗是一种损失，不能称为成本。另外，基于一个重要的会计特征——会计的货币计量假设，成本还必须是可以用货币计量的，否则无法进行成本的核算。

2. 成本的分类

为适应经营管理上的不同需要，可以从不同的角度对成本进行分类。

(1) 按经济用途将成本分为制造成本和非制造成本。制造成本是在产品制造过程中发生的，它由三种基本要素组成，即直接材料、直接工资和制造费用。非制造成本是指销售与行政管理方面发生的费用，一般可以细分为销售成本和管理成本。这种分类方法便于反映和考核企业生产车间和业务管理部门的成本水平和管理责任，有利于企业进行成本预测和决策。

(2) 按性态分类（即成本与产量的依存关系），将成本分为固定成本、变动成本和半变动成本。

固定成本的主要特点是其发生额不直接受产量变动的影响，产量在一定范围内变动，其总额仍能保持不变。固定成本在一定期间的总额保持不变，从产品的单位成本看则恰恰相反，随着产量的增加，每单位产品分摊的份额将相应地减少。固定成本通常还可进一步细分为约束性固定成本和酌量性固定成本。

变动成本是指其总额会随着产量的变动而变动的成本。比如，直接材料、直接人工都与单位产品的生产直接相关，其总额会随着产量的增减成正比例增减，但从产品的单位成本看则恰恰相反，产品单位成本中的直接材料、直接人工将保持不变，不受产量变动的影响。

半变动成本的主要特点是其发生额虽然受产量变动的影响，但其变动的幅度与产量的变动并不保持严格的比例。这一类成本实际上属于混合成本，同时包含了固定成本与变动成本。

(3) 按可控性将成本分为可控性成本和不可控性成本。可控性成本是指属于某个单位或部门的权责范围，且能为其所控制的成本。不可控成本是指不属于某个单位或部门的权责范围，不能为其所控制的成本。

成本的可控与否是有条件的。也就是说，成本按可控性分类，是以一个特定的单位和一个特定的时期为出发点的。某项成本对某一个单位而言可能是不可控的，对另一个单位而言则可能是可控的。此外，成本可控与否，还因不同层次管理者的权力大小而异，某些成本在基层领导看来可能是不可控的，在高层领导看来则可能是可控的。

将成本按可控性分类的目的在于：明确责任部门、单位的经济责任，以便评价或考核工作绩效，促使可控成本不断下降。

(4) 按可追踪性将成本分为直接成本和间接成本。直接成本是指能直接计入或归入各种产品成本的费用。间接成本是指不能直接计入，需先进行归集，然后按照一定标准分配计入多种产品成本的费用。正确划分直接成本和间接成

本是正确计算产品成本的重要条件。

(5) 按可盘存性将成本分为期间成本和产品成本。产品成本是指同产品的生产有着直接联系的成本，它们汇集于产品，随产品而流动。期间成本是一种基本上与企业生产经营活动持续期的长短成比例的成本，其效益会随着时间的推移而消逝，因此不应结转下期，而应在其发生的当期，全额列入损益表，作为该期销售收入的一个扣减项目。

(6) 按经营决策的不同要求将成本分为以下几类：

差别成本。差别成本是经营决策上广泛应用的一个重要的成本概念，它是指可供选择的不同方案在成本上的差别。对不同方案的差别成本进行对比，可以判断出不同方案的经济性。从现有生产量的增加或减少所形成的成本上的差别看，在相关范围内，差别成本就是变动成本。超出相关范围，由于产量变动还可能引起固定成本和半变动成本的变动，因此差别成本在数量上不等于变动成本。除了从现有生产量的增加或减少对成本的影响这个角度考察差别成本以外，其他许多方面的决策（如零部件外购或自制的选择，是否接受某项特定订货或停止某种产品的生产的选择等），也涉及差别成本问题。从这些方面考察差别成本，对分析评价不同方案的经济性有重要的参考价值。

边际成本。经济学家所说的边际成本，是指成本对产量无限小变化的变动部分。在实际的经济生活中，所谓产量无限小变化，最小只能小到一个单位，如果产量变化小到一个单位以下（如 $1/10$ ， $1/100$ 个单位），就会毫无意义。所以，边际成本的实际量就是产量增加或减少一个单位所引起的成本变动。因而，我们可以把差别成本看成是边际成本的实际表现形式。边际成本在经营决策中有许多重要的作用。例如，在研究成本与产量的关系时，需要掌握边际成本与平均成本之间的一个很重要的关系：当平均成本与边际成本相等时，平均成本最低；在研究成本、收入与利润的关系时，需要掌握边际成本与边际收入之间的一个很重要的关系：当边际收入与边际成本相等，边际利润等于零时，企业能实现利润最大化。掌握和运用这些基本关系，对促进企业提高生产经营的经济效益有重要的指导意义。

机会成本。机会成本是指已放弃机会的可计量的价值。它是基于一种资源往往可能有多种用途（使用机会），如用在某一方面，就不能同时用在另一方面，即有所得，也一定有所失。作出决策时，要从许多可供选择的方案中选取最优方案，必然有次优方案被放弃。因放弃次优方案所失去的，应能从所选方案中得到补偿，这是评价最优方案是否最优的一个必要条件。因此，虽然机会成本并非实际支出，也不记入账册，但在决策时仍应把它作为一个现实的因素予以考虑，否则可能作出错误的选择，难以取得应有的效果。

重置成本。重置成本是与历史成本相对应的一个成本概念。一项资产的重置成本，是指从目前市场上购买这项资产所需支付的成本，也可称为现时成本

或现时重置成本。它是决策中不可忽视的一个重要因素。

沉没成本。从广义上讲，凡过去已经发生、不是目前决策所能改变的成本，都是沉没成本。从狭义上讲，沉没成本仅指过去的成本支出中今后已无法补偿的部分。从这意义上说，沉没成本是一种一去不复返的成本。

应负成本。应负成本是机会成本的一种表现形式，既不是企业的实际支出，也不记账，是使用某种经济资源的代价。例如，企业扩充厂房设备，可能采取不同的方案，各方案所需资金的数量和投入的时间也可能不同，为正确地对各种可供选择的方案进行分析比较，决定取舍，不论企业为此所用的资金是自有的还是外借的，都必须把利息作为机会成本进行考虑。

现金支出成本（付现成本）。现金支出成本是指所确定的某项决策方案需要在未来动用现金进行支付的成本。在经营决策中，特别是当企业的资金处于紧张状态，支付能力受到限制的情况下，往往要把现金支出成本作为考虑的重点。

可避免成本和不可避免成本。可避免成本是指与采用某一方案直接相联系的成本，若某一方案不采用，该项成本就不会发生。一个方案的取舍，主要看可避免成本，因为它组成各有关方案的差别成本。不可避免成本是指目前已客观存在的成本，与新方案的取舍没有直接联系。

可延缓成本与不可延缓成本。可延缓成本是指管理部门已决定实施某一方案，但该方案推迟实施对目前的经营并不产生较大不利影响的相关成本。不可延缓成本是指对已决定选取的方案如推迟实施，就会对企业的生产经营造成较大损失的相关成本。在财力有限的情况下，企业对已决定采用的方案还要区别轻重缓急，再付诸实施。只有这样，才能最经济有效地运用现有的资源，最大限度地提高企业生产经营的经济效益。

相关成本与非相关成本。相关成本是指与决策有关联的各种形式的未来成本，如差别成本、机会成本、重置成本、可避免成本、可延缓成本或不可延缓成本。非相关成本是指过去已经发生，对未来决策没有影响，因而在决策时不必加以考虑的成本，如不可避免成本、沉没成本。

1.1.2 成本会计的发展

1. 成本会计的发展历程

成本会计作为会计学的一个重要分支，产生于工业革命之前，在手工业作坊中已存在有关成本会计的理论与方法。

(1) 成本会计的萌芽。1531年，意大利的Medici家族开始在他们的毛纺厂中按照生产工艺中的拣选、清洗、梳刷等环节，设置成本明细账，进行费用的归集和计算。这被认为是成本会计的萌芽。18世纪，在英国出现了分批成本计算和分布成本计算模式；1750年，英国人詹姆斯·多德松（James Dodson）为他的制鞋厂设计了一套会计分录，成为分批法的雏形；1777年，英国人韦勒姆

格·杰霍普森 (Wardhamgh Jhompson) 为他的亚麻制袜厂设计了存货、纺麻、漂白等生产环节的记录, 从而计算出每双棕色长筒袜的成本, 形成了成本计算的模式。

(2) 成本会计的形成。19 世纪产业革命后, 企业数量增多, 规模逐渐扩大, 企业之间出现了竞争, 力图以薄利多销取胜, 此时生产成本的作用更加突出。为了提高成本计算的精确性, 资本家要求会计承担这项工作, 于是成本计算与复式账簿相结合, 形成了成本会计。美国早期研究成本的会计专家劳伦斯认为: “成本会计乃应用普通会计之原理, 以有秩序之方法, 记录一企业之各项支出, 并确定其所产物品的生产和销售总成本及单位成本, 使企业的经营达到经济、有效而又有利之目的。” 这种成本会计以事后核算和控制为重点, 可称为原始的成本会计。

(3) 近代成本会计的形成。20 世纪初, 资本主义经济迅速发展, 市场竞争更加激烈。企业已不满足于以事后核算为主的成本会计。在 1910 年出现的泰勒制的推动下, “预算控制”、“标准管理”等科学管理方法用于会计, 形成了标准成本会计, 从而使成本会计在原有的成本积累的基础上增加了事前控制的职能, 将成本会计从事后核算向事前控制推进。这样就形成了近代成本会计。

(4) 现代成本会计的发展。20 世纪 40 年代中期, 即第二次世界大战以后, 资本主义垄断经济得到发展, 跨国公司大量涌现, 企业生产规模越来越大, 生产经营更加复杂, 战争中发展起来的科学技术大量用于生产, 产品更新更快, 竞争更加激烈。这种新的生产经营环境对企业管理者提出了更为严峻的挑战: 一方面要求企业加强管理, 提高劳动生产率, 降低成本; 另一方面要求企业必须重视对外部经营环境的调查研究和分析, 随时掌握市场的变化。这就要求将成本会计与管理相结合, 以成本干预生产。其职能发展为以核算为基础, 以控制为核心, 包括对成本的预测、决策、控制、核算、分析和考核的整个职能体系。这就促使了现代成本会计的产生。

2. 成本会计的发展趋势

成本会计正发生显著的变化。迅速发展的计算机系统几乎已经代替了人工簿记。医疗、计算机和汽车制造、民用航空以及许多传统上并不注重成本控制的其他行业的组织都开始重视成本控制。事实上, 成本会计在任何组织中都是必需的, 包括银行、快餐连锁店、专业组织和政府机构。

(1) 高技术生产企业的成本会计。许多公司已经利用计算机辅助方法来生产产品、推销产品或提供服务。这些新技术对成本会计有很大的影响。

例如, 机器人和计算机辅助设计方法已经代替了人类的某些工作。人工成本在传统制造业中占生产成本的 20%~40%, 而在许多高度自动化的生产企业中, 人工成本已下降到不足生产成本的 5%。与现在成本会计制度相比, 传统的成本会计需要做更多的追踪人工成本的工作。另外, 在高度自动化的环境中,

成本会计师必须熟悉各种生产流程，因为这些成本不再由是人工引起的。

(2) 准时制方法。生产和采购的准时制(just-in-time, JIT)方法的发展也影响了成本会计制度。利用准时制方法,产品只在需要时才生产或采购,从而将存货维持在最低水平。如果存货量很小,会计师在准备外部报告时就可在评价存货价值方面花费较少的时间,而在管理活动方面花费更多的时间。例如,惠普的工厂在采用了准时制方法后平均每月减少了10万笔日记账分录,并使成本会计系统适应新的生产方法。准时制存货管理方法可以让管理人员有更多时间去考虑整个企业的运营问题。^①

(3) 精益生产。准时制方法是精益生产思想中的一部分。精益生产法已被许多日本公司和诸如林肯电气公司等美国公司证明是成功的。林肯电气公司致力于消除生产部门的存货,以最大限度地提高生产的质量和效率,提高从一种产品迅速转换为另一种产品的灵活性;同时,加强培训,以提高工人技能。但不具备条件的公司会发现实施准时制方法是非常困难的。

(4) 强调质量。许多公司推行了全面质量管理(total quality management, TQM),这意味着整个组织要优化管理,最后由顾客来认定质量。顾客按照他们所认为的重要标准(并非产品工程师、会计或营销人员所认为的重要标准)来决定公司的业绩标准。

这种具有激励作用的切实可行的全面质量管理观念会影响会计师考核和报告员工业绩时所选择的标准。按照TQM,业绩考核标准有可能包括类似产品可靠性和运输服务等业务标准。传统会计采用的业绩考核标准会影响管理人员提高质量。

(5) 基准计量和持续改进。对管理部门来说,新方法带来的一个问题是需要将基准计量与持续改进相结合。基准计量就是某人对照最好的业绩水准来计量自己的产品、服务和行动的持续过程。这些业绩基准既可以在组织内部寻找,也可以在组织外部寻找。持续改进意味着管理人员不仅仅把基准计量作为一段时期的活动,而是不断地努力以求改进。

例如,芝加哥医学院的管理人员以其他教学医院中最好的业务水平为参照标准来计量部门效率,以找到改进自己业务的方法。比如,管理人员将自己医院的外科业务与业界公认为最好的外科业务进行比较,将自己医院的内科与最先进的医院的内科比较,等等。利用这种方法,芝加哥医学院的管理人员找到了改进业务的方法。

丰田汽车公司因采纳基准计量和持续改进的理念而享有盛名,其他许多公司也纷纷效仿,其中包括克莱斯勒公司和施乐公司。施乐公司的管理人员将其在美国的公司与在日本的富士-施乐公司的业绩进行比较,以发现自己的业绩差

^① Rick Hunt, Linda Garret, and C. Mike Merz, "Direct Labor Cost not Always Relevant at H-P", *Management Accounting*, February 1985, pp. 58-62.