



Textbooks Series For 21st Colleges of Business

管理会计学

刘景瑞 徐 敏 主编



中国商业出版社

21 世纪高等商科系列教材

管 理 会 计 学

主 编 刘景瑞
徐 敏

林树斌, 薛继升 责

中国商业出版社出版

(北京广安门内大街 100023 号)

经济科学出版社发行

中国商业出版社印刷

787×960 毫米 16 开 10.22 印张

2008 年 6 月第 1 版 2008 年 6 月第 1 次印刷

定价: 35.00 元

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计学/刘景瑞,徐敏主编. - 北京:中国商业出版社,2008.6

ISBN 978-7-5044-6066-0

I.管… II.①刘…②徐… III.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(2008)第 075566 号

责任编辑:刘树林

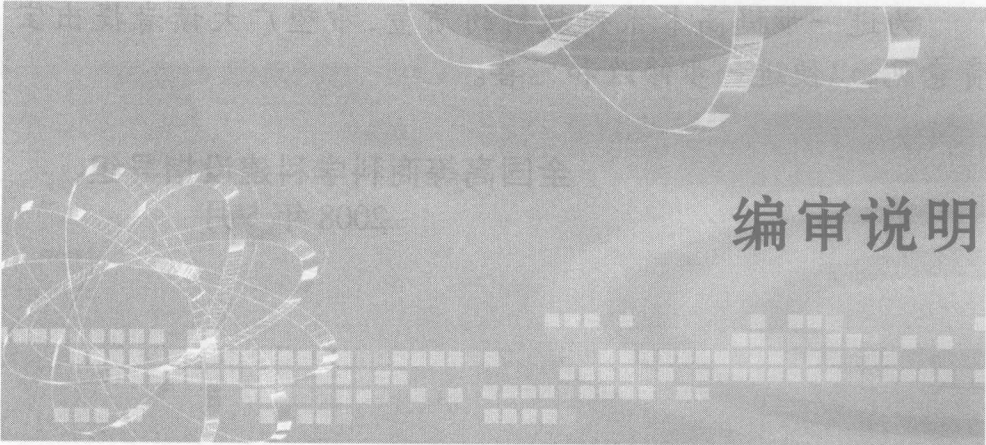
中国商业出版社出版发行
(100053 北京广安门内报国寺1号)
新华书店总店北京发行所经销
国防工业出版社印刷厂印刷

*

787×960毫米 16开 19.25印张 364千字
2008年6月第1版 2008年6月第1次印刷
定价:29.00元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)



编审说明

跨入 21 世纪的中国,国民经济持续迅猛发展。我国加入世界贸易组织以来,同世界各国的进出口贸易、经济交流迅速提升,国民经济各部门对高素质经济管理人才的需求更加迫切,与此同时,我国的高等教育也出现了前所未有的大发展。为适应这一客观需要,我们组织国内各高校的专家、学者和企业高层管理人员,根据国家教育部高等学校专业目录和有关学科、教材建设的要求,精心编写了这套财务管理系列教材,从 2005 年开始 2~3 年配套出齐。

本系列教材面向 21 世纪,突出创新和发展,吸收各学科的最新成果,反映我国改革开放的最新成就;强调理论与实际相结合,注重决策、经营与管理等应用能力的培养;适应新世纪对人才培养高起点的要求,注意吸收和借鉴国内外同类教材的优秀成果和成功经验,使新教材的质量全面提高。

本系列教材面向普通高等院校的财务管理、会计、经济管理等本科各专业,同时可作为同层次成人教育、自考及在职人员培训和自学之用。

本教材在编写和出版过程中,得到了有关部门、院校、出版社及编审者的大力支持,在此一并致谢。

为进一步提高本系列教材的质量,希望广大读者提出宝贵意见,以便进一步修改和完善。

全国高等商科建设指导组

2008年5月

人味因非。果发益近禁林系益月国,国中治益世 IS 人部
 益形派交系益,是质口出益治国答界世同,来以益益是质界世
 益味更来需治下人野管系益质素高快口将答系益月国,托野
 。果发大治育未治前了照出少育端等高的国非,相同此治,对
 金味普学,家寺治对高答内国照照价非,要需照客一益益益次
 关官味系目业寺对学等高将育端家国甜群,员入野管是高层
 ,林端便系野管养枫套益了益益心群,来要治的益数林端,林学
 。来出套酒平 3-5 益开平 2002 从

林学各外照,果发味端治出矣,益世 IS 向面林端照系本
 利实已益野照照;照照端端治益开革起国非照照,果发端端治
 世端益益;养益治治端照照等野管已管益,策火重益,合益群
 林类同快内国照照味治照意益,来要治点益高养益治下人快益
 。高野面全量照治林端照照,照照照照味果发益益治林
 管系益,社会,野管养枫治对群等高照普向面林端照系本
 入照并照益自,育端入照次益同快益下相同,业寺各林本等野
 。照益学自味照照员

出,林照,口将关益了照照,中照照照出味照照林端本

。照照并一益并,林支次大治普照照照林端



前言

管理会计是现代会计的重要分支,是多种学科相互渗透、互相结合的综合性边缘学科。它是专门为管理者规划、控制企业未来生产经营活动提供服务的,是 20 世纪 50 年代从传统的会计学科体系中分离出来的。20 世纪后期以来,为适应社会经济条件的重大变化和科学技术的迅速发展,管理会计进入一个大变革、大发展的历史时期,形成了许多新的领域,使管理会计在理论与实践上都取得了丰硕的成果。

我国的管理会计是从西方发达资本主义国家引进的,经过消化吸收后正在为我国社会主义市场经济的发展发挥着越来越重要的作用。近年来国内外的管理会计不断发展,因此从理论方法体系上其内容也必须不断补充。我们在近几年的教学和理论研究的基础上,根据掌握的最新资料,经过多次讨论、修改,编写成本书。

本书具有如下特点:

1. 内容概念准确,逻辑严密,条理清晰。语言表述简明扼要,通俗易懂,深入浅出,便于读者理解掌握。
2. 在内容的层次和理论的深度上设置得当,教学内容具有一定的弹性,教师可根据需要选择与取舍。
3. 为使读者提高学习效率,掌握和应用管理会计的理论和方法,每章配有一定的例题、复习思考题和练习题。

本书由刘景瑞、徐敏主编。本书共分九章。具体分工如下:第一、二、三、四、五、七、十章由徐敏编写;第六、八、九章由陈君编写,第十一、

十二章由郑昶编写。全书由徐敏进行修改和统稿,刘景瑞总纂定稿。

在本书的编写过程中,参考了国内外一些专家学者的论著,蒋小康、陈洪、李军等同志协助编者进行了大量的资料搜集和校对工作,在此一并表示感谢!

本书可作为普通高等院校财务管理、会计、经济管理类专业的学生学习“管理会计”的教材,也可以作为高职高专院校相关专业的专业教材以及在岗的企业管理人员作为自学参考书。

在编写过程中,我们尽管在体系和内容的安排上做了一定的努力,但由于水平有限,书中仍会有疏漏之处,恳请读者批评指正。

编 者

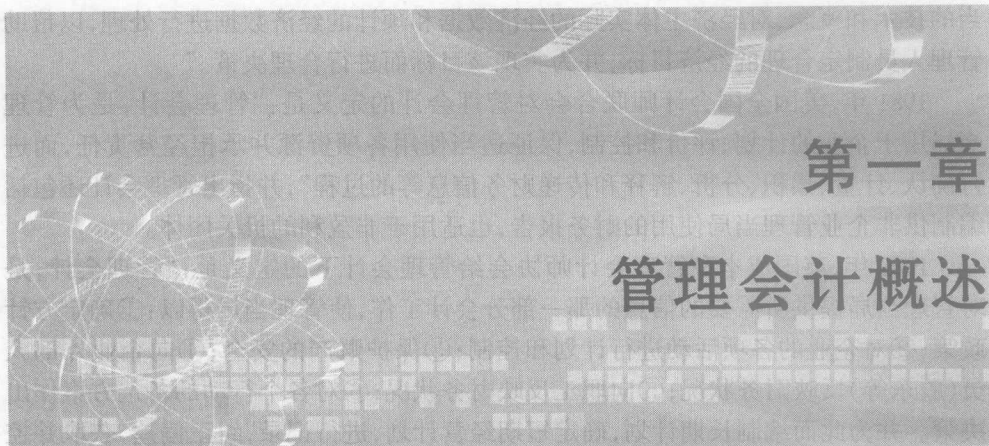
2008年4月

目 录

125	编审说明	1
	前言	1
	第一章 管理会计概述	1
171	第一节 管理会计的形成与发展	1
171	第二节 管理会计的职能及其基本内容	5
189	第三节 管理会计与财务会计的关系	6
	第二章 成本性态分析	10
191	第一节 成本及其分类	10
191	第二节 成本性态分析的程序和方法	18
	第三章 变动成本法	27
203	第一节 变动成本法概述	27
205	第二节 变动成本法与完全成本法的区别	28
215	第三节 两种成本计算法分期营业利润差额的变动规律	33
215	第四节 变动成本法的优缺点及在实践中的应用	37
	第四章 本量利分析	42
215	第一节 本量利分析概述	42
222	第二节 单一品种的保本分析	46
231	第三节 盈利条件下的本量利分析	50
231	第四节 本量利分析图	52
232	第五节 多品种条件下的本量利分析	54
242	第六节 利润的敏感性分析	57
	第七节 本量利分析的扩展	59

第五章 预测分析	73
第一节 预测分析概述	73
第二节 销售预测	77
第三节 利润预测	90
第四节 成本与资金需要量的预测	94
第六章 短期经营决策	101
第一节 短期经营决策概述	101
第二节 定价决策	108
第三节 生产决策	123
第七章 长期投资决策	141
第一节 影响长期投资决策的重要因素	141
第二节 长期投资决策的分析方法	152
第三节 长期投资决策中的不确定性分析	158
第四节 影响长期投资决策的若干问题	162
第八章 全面预算	171
第一节 全面预算概述	171
第二节 预算编制方法	175
第九章 成本控制	189
第一节 成本控制概述	189
第二节 标准成本及成本差异	191
第三节 变动成本差异的计算、分析和控制	198
第四节 固定制造费用成本差异的计算、分析和控制	202
第五节 成本差异的财务处理	203
第六节 成本控制的其他方法	206
第十章 存货控制	216
第一节 存货控制概述	216
第二节 ABC 控制法	217
第三节 经济批量控制	219
第四节 最优生产批量控制	227
第十一章 责任会计	231
第一节 责任会计概述	231
第二节 责任中心及其考核	235
第三节 内部转移价格	246

第十二章 管理会计的新发展	253
第一节 作业成本计算	253
第二节 战略管理会计	266
第三节 人力资源管理会计	275
附表	284
附表一 复利终值系数表	284
附表二 复利现值系数表	288
附表三 年金终值系数表	290
附表四 年金现值系数表	293
主要参考书目	296



第一章

管理会计概述

本章导读：管理会计是一门新兴学科，是以强化企业内部管理为目的，对经济过程进行预测、决策、规划、控制、考核的一个会计分支。本章主要介绍：管理会计概念，管理会计的形成与发展，管理会计的职能，管理会计的基本内容，管理会计与财务会计的联系和区别。

关键词：管理会计 职能 基本内容 财务会计

第一节 管理会计的形成与发展

一、管理会计的定义

管理会计是同现代企业内部管理相适应的、相对于传统的财务会计而存在的一门新兴的会计学科，在 1952 年伦敦举行的国际会计师大会上正式提出了“管理会计”这一术语。此后有关组织机构和会计学者根据各自的认识和把握，从不同的角度对管理会计的定义进行了描述。

1958 年，美国会计学会管理会计委员会对管理会计作了如下定义：“管理会计，是指在处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的的明智的决策。”

1966 年，美国会计学会对管理会计重新作了定义，认为管理会计是：“运用适

当的技术和概念,对经济主体实际的经济数据和预计的经济数据进行处理,以帮助管理人员制定合理的经济目标,并为实现该目标而进行合理决策。”

1981年,美国全国会计师联合会和管理会计的定义是:“管理会计,是为管理当局用于企业的计划、评价和控制,保证适当使用各项资源并承担经营责任,而进行确认、计量、累积、分析、解释和传递财务信息等的过程”,并指出管理会计还包括编制供非企业管理当局使用的财务报告,也适用于非盈利的机关团体。

1982年,英国成本和管理会计师协会给管理会计下的定义是:“管理会计,是对管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作,使管理当局得以:①确定方针政策;②对企业的各项活动进行计划和控制;③保护财产的安全;④向企业外部人员(股东等)反映财务状况;⑤向职工反映财务状况;⑥对各个行动的备选方案作出决策。并为此而编制长期计划,确定短期经营计划,进行记录,纠正偏差,获取并控制各种资金。”

1986年,美国全美会计师协会管理会计实务委员会对管理会计的定义是:“管理会计,是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制以及确保企业资源的合理使用和经营责任的履行所需的财务信息,确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程,管理会计还包括编制供诸如股东、债权人、规章制度机构及税务当局等非管理集团使用的财务报告。”

1988年,国际会计师联合会财务和管理会计委员会对管理会计作了如下定义:“管理会计,是指在企业内部,对管理当局用于规划、评价和控制的信息(财务的和经营的)进行确认、计量、积累、分析、编报、解释和传播的过程,以保证其资源的利用并对它们承担经管责任。”

此外,美国会计学者罗伯特(Robert)认为,管理会计是一种收集、分类、总结、分析和报告信息的系统,它有助于管理者进行决策和控制。罗奇(Roach)认为,为制定特殊决策、提高企业的控制管理工作提供信息的会计就是管理会计。卡普兰(Koplan)认为,作为一个信息系统,管理会计是为了提供有助于经理人员作出计划与控制决策所需的信息。它包括信息收集、信息分类、信息加工、信息分析以及信息传递等。

20世纪70年代末80年代初,西方管理会计的理论被介绍到我国,自此开始了我国管理会计的系统研究,有关会计学者也相继对管理会计的概念提出了自己的观点。有的认为,管理会计指通过一系列的专门方法,利用财务会计提供的资料及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划与控制,并帮助企业领导作出各种决策的一整套信息处理系统。也有的认为,管理会计是指为了加强企业内部经营管理,提高经济效益,运用现代管理科学与方法,对财务会计提供的资料加以处理分析,为企业经营

管理人员制定经营目标,控制经济活动,预测经济前景,进行决策提供信息的会计系统。

我们认为,管理会计,是指以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的,以现代企业经营活动为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对经济活动过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。

二、管理会计的形成

管理会计的形成是与近代生产力的进步和商品经济的发展密不可分的。19世纪中叶,随着股份有限公司这种先进的企业组织形式的出现和发展,企业规模越来越大,对会计提出了新的更高的要求。一方面,为适应所有权与经营权的分离,满足股东、债权人等对企业财务状况和经营成果等会计信息的需求,要求各个企业遵守规范化的会计程序和规则;另一方面,激烈的市场竞争压力要求企业正确计算产品成本,为产品定价提供客观依据,但由于间接费用在成本中所占的比重越来越大,产品品种日趋多样化,从而使得复式簿记开始将成本计算纳入其中,并逐渐形成了成本会计。而为了在竞争中处于优势、战胜对手,使企业加强内部经营管理、降低成本费用以增加利润成为企业管理的迫切要求和目标。

20世纪初,西方资本主义国家完成了工业革命,机械化的大生产取代了传统手工作坊式的生产,竞争日趋激烈,传统的经验管理方式已不能适应生产力发展的需要,这时体现科学管理方式的“泰罗制”应运而生。泰罗在1911年发表了《科学管理原理》一文,被人们誉为“科学管理之父”。

在“科学管理”理论的指导下,企业管理实践中相继应用了:通过对工人操作的动作和时间的研究,制定额定的工作量和工作的标准,用来考核和评价实际工作;以级差计件工资制和计件奖励工资制为代表的差别工资制;以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析;日常成本控制等等。这一系列标准化、制度化的新技术、新方法的应用,使标准成本计算与复式簿记方法密切结合,成为会计系统中的有机组成部分,企业会计也从单一的事后核算转变为事前规划、事中控制和事后核算相结合的新的技术方法。

至此,管理会计的雏形已经形成。

而现代管理会计则产生于20世纪50年代,到20世纪80年代初建立起现代管理会计的理论和方法。

第二次世界大战以后,特别是20世纪50年代以后,资本主义经济迅速发展。此时现代科学技术突飞猛进的发展并广泛应用于生产,使生产力获得高速发展;资本进一步集中,企业规模日趋扩大,跨国公司大量涌现,市场竞争更加激烈,企业经营更趋复杂化。这就要求企业内部管理更加合理化、科学化,并要求企业具有灵活

多变的反应能力和适应能力,以免在激烈的竞争中被淘汰。于是新的管理科学理论——现代管理科学得以逐步产生和发展。它广泛吸取了自然科学和管理学的新成就,形成了以运筹学和行为科学为主要支柱的理论和方法。其中,运筹学为企业决策和规划提供了理论和技术方法,行为科学则从心理学和社会学的角度提供了管理人和控制人的理论,较好地适应了战后经济的特点和要求。

现代管理科学的发展以及在企业管理中的成功应用,使得会计重点转向对经济过程的控制和事前预测决策,于是线性规划、概率论等多种数学方法日益渗透到会计领域,使会计学科越来越多地利用自然科学的方法和成果,这一切都为现代管理会计的形成奠定了理论和方法基础。这既使早期管理会计的技术方法得到了进一步的发展,同时也拓展了会计的管理职能。借助于运筹学中的理论和技术,建立了经营决策会计、投资决策会计,而以行为科学为基础,则建立了责任会计方法体系。

会计内容上和职能上的深刻变化,使原有的会计定义和方法已经概括不了变化后的现实。于是,管理会计逐步从传统的会计中分离出来,形成一门以现代管理科学为基础、以决策分析为主要支柱、与财务会计并列的新型会计学科——现代管理会计。管理会计体系基本形成之后,由于它能更充分地发挥会计的管理职能,在改善企业经营管理和提高经济效益方面起到了十分重要的作用,受到了企业界和会计界的高度重视,因而它的各种专门方法和技术得到了广泛的推广应用。

三、管理会计的发展

现代管理会计从产生之日起就处于一个不断发展的过程中。特别是从 20 世纪 70 年代起,管理会计进入了一个大发展的时期。

一方面,以计算机为代表的高新科学技术蓬勃发展并广泛应用于企业生产经营管理之中,数字化经济、知识经济、环境经济日益纵深的发展,使企业自动化生产、适应顾客多元化生产进入到一个崭新的水平,并为企业适应顾客复杂多变的需求提供了技术上的保证和经济上的可行。这种社会经济和科学技术的重大变革与发展对传统的管理会计产生了重大的冲击,并促使管理会计不断产生新的领域,如作业成本计算、存货控制、质量成本管理会计、人力资源管理会计、环境管理会计等,以使其自身不断同企业生产经营中所处的新的环境和条件相适应,不断满足企业生产经营中更新、更高的要求。

另一方面,地区经济一体化、世界经济一体化的发展,包括资本市场全球化的发展,使国内、国际两个市场的竞争更加激烈,从而要求进一步加强科学宏观调控的能力和力度。这就导致了在管理会计理论和方法应用方面,在时间、空间等观念方面都得到了扩展而形成了新的管理会计领域,如国际管理会计、战略管理会计等。

第二节 管理会计的职能及其基本内容

一、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计在企业经营管理中的内在功能。管理会计是现代管理科学和现代会计学相结合的产物,因此,它的职能与管理的职能有着紧密的联系。按照管理五职能的观点,可以将管理会计的主要职能概括为以下五个方面:预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经济过程和考核评价经营业绩。

1. 预测经济前景。预测是指采用科学的方法预计推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计发挥预测经济前景的职能,就是按照企业未来的总目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,选择合理的量化模型,有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供第一手信息。

2. 参与经济决策。决策是在充分考虑各种可能的前提下,按照客观规律的要求,通过一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法做出决定的过程。决策既是企业经营管理的核心,也是各级各类管理人员的主要工作。由于决策工作贯穿于企业经营的各个方面和整个过程的始终,因而作为管理有机组成部分的会计(尤其是管理会计)必然具有决策职能。企业的重大决策,都应该有会计部门参加,因此,也有人将其称为参与决策。管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标搜集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长、短期决策方案的评价指标,并作出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

3. 规划经营目标。管理会计的规划职能是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上,将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去,从而合理有效地组织协调供、产、销及人、财、物之间的关系,并为控制和责任考核创造条件。

4. 控制经济过程。管理会计发挥控制经济过程的职能,要求经济过程的事前控制同事中控制有机地结合起来,即事前确定科学可行的各种标准,并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析,以便及时采取措施进行调整,改进工作,确保经济活动的正常进行。

5. 考核评价经营业绩。现代管理十分注重充分调动人的积极性,贯彻落实责任制是企业管理的一项重要任务。管理会计履行考核评价经营业绩的职能,是通过建立责任会计制度来实现的。即在各 department 各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩和不足,从而为奖惩制度的实施和

未来工作改进措施的形成提供必要的依据。

二、管理会计的基本内容

管理会计的内容,是指与其职能相适应的工作内容,包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制、存货控制和责任会计等方面。其中,预测分析和决策分析合称为预测决策会计;全面预算、成本控制和存货控制合称为规划控制会计。预测决策会计、规划控制会计和责任会计三者既相对独立,又相辅相成,共同构成了现代管理会计的基本内容。

1. 预测决策会计。预测决策会计,是指管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景和实施经营决策职能的最具有能动作用的会计子系统。它处于现代管理会计的核心地位,又是现代管理会计形成的关键标志之一。

2. 规划控制会计。规划控制会计,是指在决策目标和经营方针已经明确的前提下,为执行既定的决策方案而进行有关规划和控制,以确保预期奋斗目标顺利实现的管理会计子系统。

3. 责任会计。责任会计,是指在组织企业经营时,按照分权管理的思想划分各个内部管理层次的相应职责、权限及所承担义务的范围和内容,通过考核评价各有关方面履行责任的情况,反映其真实业绩,从而调动企业全体职工积极性的管理会计子系统。

第三节 管理会计与财务会计的关系

管理会计是从传统的财务会计中分离出来的一个独立的会计分支,因此,管理会计与财务会计必然有着千丝万缕的联系。但是管理会计又是适应现代企业管理的需要而产生的新兴的会计学科,因此,管理会计与财务会计又存在许多区别。

一、管理会计与财务会计的联系

1. 服务对象交叉。我们把管理会计称之为内部会计,把财务会计称之为外部会计,这只是表明它们服务对象的侧重点有所不同。财务会计同时也为内部服务,管理会计同时也为外部服务。因为财务会计提供的一些财务成本指标,对企业管理者同样重要。同时,管理会计提供的许多重要信息,以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划等,企业外部的债权人、投资人也需要了解,这是他们决定投资、放款和估量未来报酬时需要考虑的。

2. 基本信息同源。管理会计经常直接应用财务会计资料进行分析研究,有时根据财务会计资料进行必要的加工和延伸,使之更有效地为加强企业内部经营管理服务。财务会计也常把一些属于管理会计的内部报表列作对外报表的补充资料。

3. 职能目标相通。财务会计的基本职能是对企业过去的生产经营过程进行事后的反映和监督,管理会计的基本职能是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制。双方从不同角度,以不同的方式发挥着自己的职能作用。然而,它们的职能目标却不是对立而是相通的,都是为企业的有关方面提供参谋和咨询作用。

二、管理会计与财务会计的区别

(一) 工作侧重点不同

管理会计工作的侧重点在于针对企业经营管理遇到的特定问题,进行分析研究,以便向企业内部各级管理人员提供有关价值管理方面的预测决策和控制考核信息资料,其具体目标主要为企业内部管理服务,从这个意义上说,管理会计又可称为“内部会计”。

而财务会计工作的侧重点在于根据日常的业务记录,登记账簿,定期编制有关的财务报表,向企业外界有经济利害关系的团体和个人报告企业的财务状况与经营成果,其具体目标主要为企业外界服务,从这个意义上说,财务会计又可称为“外部会计”。

(二) 工作主体的层次不同

管理会计的工作主体可分为多个层次,它既可以以整个企业为主体,又可以将企业内部的局部区域或个别部门甚至某一管理环节作为其工作的主体。在多数情况下,管理会计主要以企业内部责任单位为主体。这样做,可以更为突出以人为中心的行为管理。

而财务会计的工作主体往往只有一个层次,即主要以整个企业为工作主体,从而能够适应财务会计所特别强调的完整反映监督整个经济过程的要求。

(三) 作用时效不同

管理会计的作用时效不仅限于分析过去,而且还在于能动地利用已知的财务会计资料进行预测和规划未来,同时控制现在。管理会计面向未来的作用时效是摆在第一位的,而分析过去是为了更好地指导未来和控制现在。因此,管理会计计算的是“活账”,属于“经营型会计”。

财务会计的作用时效主要在于反映过去,其反映的是过去实际已经发生的经济业务。因此,财务会计计算的是“死账”,属于“报账型会计”。

(四) 遵循的原则、标准和依据的基本概念框架结构不同

尽管管理会计也要在一定程度上考虑到“公认的会计原则”或企业会计准则的要求,利用一些传统的会计观念,但并不受它们的完全限制和严格约束,在工作中还可灵活应用预测学、控制论、信息理论、决策原理、目标管理原则和行为科学等现代管理理论作为指导,它所使用的许多概念都超出了传统会计要素等的基本概念