

高等学校经济与工商管理系列教材

GAODENG XUEXIAO JINGJI YU GONGSHANG GUANLI XILIE JIAOCAI

G
UANLI
K
UAIJI

管理会计

主 编 谢 琨
副主编 蒋燕玲 唐振兴



清华大学出版社

<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社

<http://press.bjtu.edu.cn>

高等学校经济与工商管理系列教材

管理会计

主 编 谢 琨

副主编 蒋燕玲 唐振兴

清华大学出版社

北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本教材主要依据管理会计这门学科涉及的知识领域来构造内容框架的,共13章,由管理会计基础、管理会计的新发展两个部分组成。内容包括:管理会计概念、成本习性与变动成本法、本-量-利分析、经营决策分析、投资决策分析、全面预算、标准成本制度、责任会计、战略管理会计、作业成本法、人力资源管理会计、环境管理会计、平衡计分卡理论。这些内容涵盖了当前管理会计的多方面的内容。另外,每章后面都附有丰富的习题,以便巩固所学的知识。

本书融理论、方法、实例于一体,内容丰富,可作为大专院校会计及其他经济类专业学习管理会计的教材或参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

管理会计/谢琨主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2008.6
(高等学校经济与工商管理系列教材)

ISBN 978-7-81123-322-3

I. 管… II. 谢… 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072496号

责任编辑:黎 丹

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京瑞达方舟印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:22.25 字数:514千字

版 次:2008年7月第1版 2008年7月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-322-3/F·343

印 数:1~4 000册 定价:32.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质检组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn.

前言

管理会计是会计学科在新的技术经济发展形势下出现的一个分支,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。我国的管理会计是从以美国为代表的西方发达资本主义国家引进的,经过消化吸收,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,从理论方法体系上其内容也不断补充。于是我们在近几年教学和理论研究的基础上编写了本教材,并试图在广度和深度上作一些新的突破,使之能更好地适应新世纪新形势发展的需要。

本教材在强化主干线的基础上,紧扣学科前沿,将最新的管理会计方法纳入进来,使学生能在掌握基本概念、基本原理和基本方法的基础上,了解最新的思想和方法,运用管理会计的方法为企业提供高质量的管理会计信息。

现代管理会计是一门旨在为企业管理当局进行有效管理提供相关信息、将现代化管理与会计融为一体的综合性交叉学科,也是一门实践性很强的学科。根据我们多年的教学体会,这门课程在讲解基本理论的同时应注重案例的分析,这样才能吸引同学,也便于理解基本概念。因此,我们在编写一些关键知识点上都安排了案例分析。在该书的编写过程中,我们力求将理论与实例结合起来,用管理会计理论在日常生活和生产中的实际应用,使读者在提高学习兴趣的同时,加深对理论的理解。为了便于学习,书中增加了“小讨论”、“小提示”、“小思考”等形式,促使读者对相关问题做进一步的思考,并在每章后配有一定的思考题和练习题供读者自我练习。本书配套使用的教学电子课件及练习题的详细答案,可从北京交通大学出版社网站(<http://press.bjtu.edu.cn>)下载或发邮件至 li20414@163.com 索取。

本书共13章,具体分工如下:第1、6、9、12、13章由谢琨编写;第2、3、10章由蒋燕玲编写;第4、5、7章由唐振兴编写;第8章由戴佳君编写;第11章由陶然编写。全书由谢琨修改、总纂和定稿。在本书的编写过程中,参阅了相关的著作和文章,在此对这些资料的原作者表示忠心感谢!此外,北京交通大学出版社黎丹编辑为本书的出版付出了大量心血,对此我们表示诚挚的谢意。

由于编者水平有限,书中难免会存在一些不当之处,恳请读者批评指正。

编者

2008年4月

目 录

第 1 篇 管理会计基础

第 1 章 管理会计概论	(3)
1.1 管理会计的产生与发展	(3)
1.2 管理会计的定义	(6)
1.3 管理会计的基本内容	(7)
1.4 管理会计与财务会计的关系	(8)
1.5 管理会计的主题	(10)
1.6 管理会计职业	(12)
1.6.1 职业组织	(12)
1.6.2 从业认证	(12)
1.6.3 职业道德	(14)
本章小结	(16)
复习思考题	(17)
第 2 章 成本习性与变动成本法	(18)
2.1 成本习性及其分类	(18)
2.1.1 成本习性的含义	(18)
2.1.2 成本按其习性的分类	(19)
2.1.3 管理成本的通用模式	(25)
2.2 成本习性分析	(26)
2.2.1 高低点法	(26)
2.2.2 散布图法	(28)
2.2.3 回归直线法	(29)
2.2.4 其他分解方法	(31)
2.3 变动成本计算法	(32)
2.3.1 变动成本计算法的意义	(33)
2.3.2 变动成本计算法的特点	(34)
2.3.3 变动成本计算法对利润的影响规律	(37)
2.3.4 对变动成本计算法的评价	(41)

2.3.5 完全成本算法与变动成本算法的协调	(43)
2.4 多元化成本的概念	(44)
2.4.1 边际成本与差量成本	(44)
2.4.2 付现成本与沉没成本	(45)
2.4.3 原始成本与重置成本	(45)
2.4.4 可控成本与不可控成本	(46)
2.4.5 可避免成本与不可避免成本	(46)
2.4.6 可延缓成本与不可延缓成本	(46)
2.4.7 相关成本与非相关成本	(47)
2.4.8 机会成本	(47)
2.4.9 责任成本	(48)
本章小结	(48)
复习思考题	(49)
练习题	(49)
案例分析题	(51)
第3章 本-量-利分析	(52)
3.1 本-量-利分析概述	(52)
3.1.1 本-量-利分析的含义	(52)
3.1.2 本-量-利分析的基本假定	(53)
3.1.3 本-量-利分析的基本公式	(54)
3.1.4 边际贡献和边际贡献率	(55)
3.2 保本点的计算分析	(58)
3.2.1 保本点分析的意义	(58)
3.2.2 保本点的计算	(58)
3.2.3 保本点分析的图示法	(62)
3.3 本-量-利分析的应用	(64)
3.3.1 安全边际与安全边际率	(65)
3.3.2 达到保本点的作业率	(66)
3.3.3 目标销售量和目标销售额	(67)
3.3.4 本-量-利的概率分析	(71)
本章小结	(72)
复习思考题	(73)
练习题	(73)
案例分析题	(75)
第4章 经营决策分析	(77)
4.1 经营决策分析的基本概念	(77)

4.1.1	经营决策的含义及其一般程序	(77)
4.1.2	经营决策的常用方法	(80)
4.2	生产决策	(82)
4.2.1	生产决策的分类	(82)
4.2.2	生产品种的决策	(82)
4.2.3	生产数量的决策	(85)
4.2.4	生产组织安排的决策	(86)
4.3	定价决策	(95)
4.3.1	定价决策的意义	(95)
4.3.2	影响定价的因素	(95)
4.3.3	定价决策的方法	(98)
	本章小结	(105)
	复习思考题	(106)
	练习题	(106)
	案例分析题	(108)
第5章	投资决策分析	(110)
5.1	投资决策分析的基本概念	(110)
5.1.1	货币时间价值	(110)
5.1.2	投资风险价值	(116)
5.1.3	现金流量	(119)
5.1.4	资本成本	(123)
5.2	投资决策分析的方法	(124)
5.2.1	静态评价法	(124)
5.2.2	动态评价法	(128)
5.3	投资决策分析的应用	(135)
5.3.1	固定资产更新决策	(135)
5.3.2	固定资产经济寿命的决策	(138)
5.3.3	固定资产是分期付款还是一次付款的决策	(139)
5.3.4	固定资产租赁或购买的决策	(140)
5.3.5	扩大生产能力开发新产品的决策	(140)
5.3.6	资本限量条件下投资项目的最优组合决策	(142)
	本章小结	(148)
	复习思考题	(149)
	练习题	(149)

第6章 全面预算	(151)
6.1 全面预算概述	(151)
6.1.1 预算的形成及其与有关概念的关系	(151)
6.1.2 全面预算体系	(153)
6.2 总预算的种类及其编制	(154)
6.2.1 现金预算的编制	(155)
6.2.2 预计财务报表的编制	(161)
6.3 预算编制的方法	(162)
6.3.1 固定预算与弹性预算	(163)
6.3.2 增量预算与零基预算	(163)
6.3.3 定期预算与滚动预算	(165)
6.4 作业基础预算	(166)
本章小结	(172)
复习思考题	(173)
练习题	(173)
第7章 标准成本制度	(176)
7.1 标准成本制度概述	(176)
7.1.1 标准成本的概念	(176)
7.1.2 制定标准成本的目的	(176)
7.1.3 标准成本的种类	(177)
7.2 标准成本的制定	(178)
7.2.1 标准成本的制定方法	(178)
7.2.2 三大变动成本项目标准成本的制定	(179)
7.2.3 固定制造费用标准成本的制定	(180)
7.3 成本差异的计算和分析	(181)
7.3.1 成本差异的例外管理原则	(181)
7.3.2 成本差异的计算与分析	(182)
7.4 成本差异的账务处理	(193)
本章小结	(199)
复习思考题	(199)
练习题	(199)
第8章 责任会计	(202)
8.1 分权管理与责任会计	(202)
8.1.1 责任会计的基本内容	(202)
8.1.2 建立责任会计的基本原则	(203)

8.2 责任中心	(204)
8.2.1 成本中心	(205)
8.2.2 利润中心	(209)
8.2.3 投资中心	(210)
8.3 业绩考核评价	(210)
8.3.1 责任报告	(211)
8.3.2 业绩考核指标	(211)
8.4 内部转让价格	(219)
8.4.1 市场价格	(220)
8.4.2 协商价格	(220)
8.4.3 标准成本及标准成本加成	(225)
8.4.4 双重定价	(226)
本章小结	(226)
复习思考题	(226)
练习题	(227)
案例分析题	(230)

第2篇 管理会计新发展

第9章 战略管理会计	(235)
9.1 战略管理会计概述	(235)
9.2 战略管理会计的基本特点	(237)
9.3 价值链分析	(238)
9.4 战略管理会计方法	(240)
9.4.1 预警分析法	(240)
9.4.2 作业成本法	(241)
9.4.3 产品寿命周期成本法	(243)
9.5 战略管理会计实例	(244)
本章小结	(247)
复习思考题	(247)
第10章 作业成本法	(248)
10.1 作业成本法概述	(248)
10.1.1 作业成本法的特征	(248)
10.1.2 与作业成本计算相关的概念	(249)
10.2 作业成本法的计算	(252)
10.2.1 作业成本法的计算步骤	(252)
10.2.2 作业成本法计算举例	(254)

10.2.3 作业成本法与传统成本法的比较	(259)
10.3 作业成本法的应用	(260)
10.4 作业管理	(265)
10.4.1 作业管理的意义和方法	(265)
10.4.2 作业管理的应用	(266)
本章小结	(267)
复习思考题	(268)
练习题	(268)
案例分析题	(270)
第 11 章 人力资源管理会计	(272)
11.1 人力资源管理	(272)
11.2 人力资源管理会计的基本原理	(275)
11.3 人力资源管理会计的目标	(278)
11.4 人力资源管理会计的基本职能	(279)
本章小结	(286)
复习思考题	(287)
第 12 章 环境管理会计	(288)
12.1 环境管理会计概述	(288)
12.1.1 环境管理会计的定义	(288)
12.1.2 环境管理会计的框架	(288)
12.2 环境管理会计的几个主要领域	(289)
12.3 考虑环境因素的投资决策方法	(290)
12.4 环境业绩评价指标的选择	(291)
12.5 环境管理会计实例	(292)
本章小结	(302)
复习思考题	(302)
第 13 章 平衡计分卡理论	(303)
13.1 平衡计分卡概述	(303)
13.1.1 平衡计分卡的起源	(303)
13.1.2 平衡计分卡的形成与发展	(304)
13.2 平衡计分卡基本理论	(306)
13.2.1 平衡计分卡的定义	(306)
13.2.2 战略地图	(307)
13.2.3 平衡计分卡通用操作步骤	(308)

13.3 平衡计分卡的应用.....	(311)
13.4 平衡计分卡在我国的理论发展.....	(312)
本章小结.....	(314)
复习思考题.....	(314)
附录 A 复利现值系数表.....	(315)
附录 B 复利终值系数表.....	(317)
附录 C 年金现值系数表.....	(319)
附录 D 年金终值系数表.....	(321)
附录 E 练习题参考答案.....	(323)
参考文献.....	(343)

第 1 篇

管理会计基础

表 1-1 管理会计史上的主要贡献者

年份	主要贡献者	管理会计方法
1750	J. Dodson	分批成本制度 (Job Order Costing)
1825	W. Thompson	分步成本法 (Process Costing)
1850	D. Lanning	成本行为 (Cost Behavior)
1878	A. Church	部门费用分配 (Department Allocation)
1888	W. Kisti	盈亏临界点分析 (Break-even Analysis)
1903	H. Hens	预算 (Budgeting)
1904	J. Mann	标准成本 (Standard Costing)
1925	G. Harrison	差异分析 (Variance Analysis)
1929	G. Calkins and Fells	标准成本 (Standard Costing)
1938	G. Harrison	差异分析 (Variance Analysis)

第 1 章

管理会计概论

1.1 管理会计的产生与发展

1. 管理会计的产生与发展

会计的始祖是意大利的数学家帕希罗 (Luca Paciolo)，于 1494 年建立了借贷分录系统 (Double Entry System)，使商业交易行为得以用会计分录来记载。自从工业革命以后，企业家开始投入资金来建造厂房设备，直到 20 世纪初期，多种成本会计与管理会计方法纷纷产生。大部分成本会计方法也就是所谓的管理会计的传统方法，虽然在前三个世纪已发明，但直到 1958 年美国会计学会 (American Accounting Association) 所设立的管理会计委员会 (Committee on Management Accounting)，才开始正式使用“管理会计” (Management Accounting) 的名词与定义。

18 世纪的工业革命，纺织机和蒸汽机的发明，促使了制造业的产生。企业随着营运活动的增加而扩大组织，尤其是制造商的扩张，促使所需要的会计数据更为详细，因其需要成本数据作为货品定价的基础。随着商业行为版图的扩大，铁路运输范围逐渐延伸，铁路公司的管理阶层需要有效的管理会计方法来规划与控制日常营运的现金收支行为，以及评估各单位的营业绩效。

管理会计史上各种方法的产生，主要是来自实务的需要。自 18 世纪至 20 世纪初期，传统管理会计方法的主要贡献者很多列于表 1-1。首先，分批成本制度是由道森 (Dodson) 在 1750 年所创，他当时为了计算出每批鞋子的单位成本，并以鞋子尺寸为分批生产的标准，分别算出每批鞋子的生产成本，进而算出产品的单位成本。在 19 世纪中期，梅滋瑞尔斯 (Mezieres) 把分批成本制度推广到制造业，并且把各种成本计算的程序与方法解释得十分清楚。

表 1-1 管理会计史上的主要贡献者

管理会计方法	主要贡献者	年 份
分批成本制度 (Job Order Costing)	J. Dodson	1750
	L. Mezieres	1857
分步成本法 (Process Costing)	W. Thompson	1777
	M. Godard	1827
成本性态 (Cost Behavior)	D. Lardner	1850
制造费用分摊 (Overhead Allocation)	T. Batterby	1878
	H. Roland	1898
	A. Church	1901
	W. Kent	1916
盈亏临界点分析 (Breakeven Analysis)	H. Hess	1903
	J. Mann	1904
预算 (Budgeting)	De Cazaux	1825
	H. Hess	1903
标准成本系统 (Standard Costing)	G. Norton	1889
	Garcke and Fells	1908
差异分析 (Variance Analysis)	G. Harrison	1909
	W. McHenry	1914

资料来源：参考 David Solomons 所著 Studies in Cost Analysis。

由于市场需求量的增加，需要生产大量的产品，以满足市场的需求，并且可达到规模经济的效益。汤姆森（Thompson）和高达（Godard）分别在 18 世纪后期和 19 世纪中期，对单一产品大量生产的成本计算过程予以明确解说，可以说是分步成本法的主要贡献者。

之后，拉得勒（Lardner）把铁路公司的制造成本区分为固定成本和变动成本。这两种成本分类的标准，依照成本与生产数量的关系决定，也就是所谓的成本性态。拉得勒把固定成本定义为不随生产数量的增减而变动的成本；变动成本则被定义为随产量变化而增减的成本。

很多企业走向大量生产的方式，制造费用的重要性也随之增加，因此管理者需要用会计方法来估计和分摊制造费用。在 19 世纪后期，贝特白（Batterby）和罗廉（Roland）先后提出以材料成本为基础，并且估计制造费用。接着，确曲（Church）在 1901 年提出一套产品成本与售价之关系的模式，可用图 1-1 来加以说明。



图 1-1 产品成本与售价间关系之模式

材料成本、人工成本和制造费用的总和,称之为产品生产成本。其中,材料成本加上人工成本,即为主要成本(Prime Cost)。至于产品总成本,除包括总生产成本外,还加上销管费用,也就是厂商将产品出售之前所花费的全部成本。营业利润一般由管理者依市场需求与竞争的情况来决定。总成本加营业利润,即为产品售价。

除此之外,对制造费用分摊基础的选择标准,确曲建议采用与生产程序相关的因素为基础。例如,以人工为主要生产因素的工厂,即采用人工小时或人工成本为分摊基础。肯特(Kent)在1916年也提出4种分摊基础供制造商参考,分别为:人工小时、机器小时、生产订单次数和材料使用量。肯特认为管理者可依生产性质的不同,针对各个单位采用较合适的分摊基础,而不需要全部工厂都采用同一分摊基础。

在20世纪初期,黑思(Hess)和缅恩(Mann)先后提出盈亏临界点的观念,企业在此平衡点上不赚也不赔。管理者以此观点计算出最低的销售额,以保持总收入与总成本的均衡。黑思同时也提出了本-量-利分析的观念,以说明销售量超过或低于盈亏临界点时,对企业营运结果的影响。

狄卡札克斯(De Cazaux)是管理会计史上第一位把历史数据用来预测未来的活动,于是产生了所谓的预算。黑思提出,对于不同的产量水准,应有不同的生产成本预算。也就是说,企业除了有固定预算外,还可有弹性预算。在19世纪末期和20世纪初期,挪尔顿(Norton)、卡尔克(Garcke)和菲尔丝(Fells)认为,可以用历史数据来计算产品的标准成本,更可细分为材料成本、人工成本和制造费用三部分。自从标准成本制度建立后,海瑞逊(Harrison)和麦克亨(McHenry)提出了差异分析法,将实际费用支出数与标准成本或预算相比较,找出差异,以改善各单位的绩效。

2. 管理会计在中国的发展

解放后,在我国企业中已经有了管理会计方法的运用。例如,20世纪50年代的班组经济核算,60年代的指标分解、资金归口管理,80年代的经济责任制等,都可以看作管理会计方法在企业管理中的应用。到20世纪70年代末80年代初,随着改革开放政策的实行,我国开始系统地引进西方管理会计的理论和方法,而这时西方现代管理会计理论和方法体系也刚刚建立。通过引进,使本-量-利分析、变动成本法、全面预算、存货控制等管理会计方法和理论逐步为公众所认识和熟悉。随后,西方管理会计的一些最新研究成果,如作业成本计算、质量成本计算、战略管理会计、国际管理会计也很快传入我国。因此,在管理会计理论和方法的掌握方面,我国基本上与外国管理会计的发展是同步的。

短短20多年的时间,随着我国现代企业制度的建立和完善,管理会计无论在理论上还是在我国企业应用的广度和深度上,都取得了较大的发展。例如,间接费用分摊由单一数量分配基础发展到以作业的成本动因为分配基础;由单纯注重固定成本和变动成本的降低发展到强调全面质量管理;标准成本系统和责任成本中心的建立;投资决策中充分考虑货币时间价值和成本、风险因素;采用投资报酬率等指标作为业绩评价标准;开始涉足从战略总体上进行成本管理等。这些都说明我国管理会计已逐步从数量、定额管理过渡到成本、价值的管理,从项目、部门管理演变为全面管理、战略管理等。随着理论研究的拓展和实践经验的积累,现代财务会计、财务管理、管理会计呈现出日趋融

合的态势,人们已开始用全局的观点、战略的眼光进行财务活动管理。管理会计的发展对于指导和改进我国经营管理、提高宏观经济效益也发挥了积极的作用。但管理会计在我国尚存在许多缺陷和不足。管理会计的理论和结构、研究范围、实践应用等方面尚待完善和充实,与西方发达国家相比,这些方面还有较大的差距。此外,管理会计理论和实践脱钩现象比较严重。例如,尽管一些大中型企业采用了管理会计的一些预测分析、决策分析、责任会计、成本控制等专门方法,但覆盖面不大,许多企业甚至没有配备专门的管理会计人员,不注重内部成本管理,成本分配方法仍然单一,成本报表编制不及时,成本预算和控制更是流于形式,对于战略成本管理方法的应用,更是无人涉足。因此,管理会计的理论研究及在企业中的应用仍需加强。当前我国经济的持续快速发展,为管理会计的发展提供了难得的契机,其理论和方法必将得到进一步的发展和应用。

1.2 管理会计的定义

管理会计史虽然源自于18世纪,但是在前3世纪中,未曾有人对管理会计给予明确的定义,直到20世纪中期,管理会计(Management Accounting)的名词与定义才由会计权威团体正式予以确定。

首先,美国会计学会(American Accounting Association, AAA)在1958年组成管理会计委员会(Committee on Management Accounting, CMA),该委员会的主要任务之一是根据管理会计的重要性和使用性,给予明确的定义。委员们认为过去的文献有不少类似管理会计的名词,如管理者的会计(Managerial Accounting)、行政会计(Administrative Accounting)、工业会计(Industrial Accounting)、成本会计(Cost Accounting)、内部会计(Internal Accounting)、决策会计(Accounting for Decision Making)等,这些名词所涵盖的范围与观念都不及“管理会计”广。于是,最后将管理会计定义为:“管理会计是运用适当的方法和观念,以处理一个实体之历史性和预测性的经济数据,来协助管理阶层建立合理经济的目标计划,进而协助管理阶层作各种理性的管理决策,以达到既定经济目标。”

由上述的定义看来,管理会计报告的主要使用者是组织内部管理阶层,由其运用各种必要的方法和观念,作有效的营运规划,并在多种方案中选择最好的方案,同时借着绩效的评估以达到控制目的。AAA在1966年出版的《基本会计理论声明书》(A Statement of Basic Accounting Theory)中,采用1958年管理会计委员会的定义,并且在声明书中详细地解说了该定义的内容。

美国会计人员学会(National Association of Accountants, NAA)于1981年发布管理会计公报第一号(Definition of Management Accounting),将“管理会计”定义如下:“管理会计是一个辨识、衡量、累积、分析、准备、说明和沟通的营运活动之财务信息,以确保有效地运用组织的资源。管理会计工作也可应用于非管理阶层团体,如