

21世纪应用型
本科会计系列规划教材

管理会计

Guanli Kuaiji

于树彬 刘萍 刘西涛 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



21 世纪应用型本科会计系列规划教材

管 理 会 计

于树彬 刘 萍 刘西涛 主 编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 于树彬 刘萍 刘西涛 2010

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 于树彬, 刘萍, 刘西涛主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2010. 7

21 世纪应用型本科会计系列规划教材

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0024 - 7

I. 管… II. ①于…②刘…③刘… 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 (2010) 第 113254 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营销部: (0411) 84710711

总编室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm

字数: 333 千字

印张: 11 3/8

2010 年 7 月第 1 版

2010 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 鲍洪岩

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0024 - 7

定价: 22.00 元

前 言

管理会计萌生于20世纪初,至20世纪50年代随着社会经济、科学技术的发展,在吸取现代管理方法的基础上,从传统财务会计中分离出来。

管理会计的实质是在现代市场经济条件下,以强化企业内部经营管理、实现最优经济效益为目的,以现代企业经济活动及其价值表现为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考评等职能的决策支持系统。管理会计的理论和方法已成为提高企业经济效益的重要手段,其作用日益突出,应用范围也越来越广泛。

本书系统地阐述了管理会计的基本理论和主要方法,力求博采国内外管理会计著作之长,紧密结合我国改革开放的实际,做到体系完整、层次分明、逻辑严谨、由浅入深、循序渐进、难度适中,并选用大量图表、例题具体阐述较为复杂的问题,便于读者阅读和学习,又配有大量基本训练以巩固学习效果。本书还配有电子课件,详情请登录东北财经大学出版社网站(www.dufep.cn)查询。

本书由于树彬、刘萍、刘西涛主编。在撰写过程中,我们参考、借鉴、汲取了国内外相关领域专家学者的研究成果,在此深表谢意!

限于作者水平,书中不足之处敬请学界同仁赐教,欢迎读者批评指正。

编 者

2010年5月

目 录

第1章 绪论	1
学习目标	1
1.1 管理会计的形成与发展	2
1.2 管理会计的内涵与特点	5
1.3 管理会计的对象与目标	8
1.4 管理会计的基本内容与方法	10
本章小结	12
主要概念	13
基本训练	13
第2章 成本性态分析	16
学习目标	16
2.1 成本的分类	17
2.2 成本性态分析方法	25
2.3 成本性态分析的应用	30
本章小结	36
主要概念	37
基本训练	37
第3章 变动成本法	42
学习目标	42
3.1 变动成本法的内涵及理论依据	43
3.2 变动成本法与完全成本法的比较	45
3.3 两种成本计算法下分期损益差额的变化规律	49
3.4 变动成本法的优点及局限性	54
本章小结	57
主要概念	58

基本训练	58
第4章 作业成本计算法	65
学习目标	65
4.1 作业成本计算法概述	66
4.2 作业成本计算法的应用	72
4.3 作业成本管理	75
本章小结	81
主要概念	82
基本训练	82
第5章 成本—业务量—利润依存关系分析	86
学习目标	86
5.1 本量利依存关系分析的基本模式	87
5.2 本量利依存关系分析的应用	101
5.3 本量利的因素分析	110
5.4 利润敏感性分析	115
本章小结	121
主要概念	121
基本训练	122
第6章 经营预测	127
学习目标	127
6.1 经营预测概述	128
6.2 销售预测	133
6.3 成本预测	145
6.4 利润预测	150
6.5 资金需要量预测	153
本章小结	158
主要概念	158
基本训练	158
第7章 决策分析的相关概念	163
学习目标	163
7.1 决策分析涉及的特殊成本	164

7.2	现金流量	166
7.3	现金净流量计算举例	169
7.4	货币时间价值	172
	本章小结	184
	主要概念	185
	基本训练	185
第8章	短期经营决策分析	189
	学习目标	189
8.1	决策分析概述	190
8.2	短期经营决策分析的常用方法	192
8.3	生产决策分析	196
8.4	定价决策分析	211
8.5	存货决策分析	216
	本章小结	234
	主要概念	235
	基本训练	235
第9章	长期投资决策分析	240
	学习目标	240
9.1	长期投资决策分析方法	241
9.2	固定资产更新决策	258
	本章小结	261
	主要概念	262
	基本训练	262
第10章	全面预算	267
	学习目标	267
10.1	全面预算的基本体系	268
10.2	全面预算编制的基本方法	270
10.3	全面预算编制的其他方法	281
	本章小结	288
	主要概念	288
	基本训练	289

第 11 章 标准成本控制法	292
学习目标	292
11.1 标准成本的制定	293
11.2 成本差异分析	297
11.3 成本差异的账务处理	305
本章小结	310
主要概念	310
基本训练	310
第 12 章 责任会计	314
学习目标	314
12.1 责任会计理论	315
12.2 责任中心的划分	318
12.3 内部转移价格	326
12.4 责任报告与业绩考核	329
本章小结	335
主要概念	336
基本训练	336
附 表	340
附表一 复利终值系数表	340
附表二 复利现值系数表	344
附表三 年金终值系数表	346
附表四 年金现值系数表	350
参考文献	353

第 1 章

绪 论

学习目标

知识目标

了解管理会计的形成与发展以及与其他学科的关系；

熟悉管理会计的对象、目标及方法；

掌握管理会计的含义、特点及内容；

理解管理会计在企业管理中的地位和作用。

技能目标

能够说明管理会计与财务会计的区别与联系。

能力目标

把握管理会计内容及变化趋势。

管理会计是一门新兴学科，是一套以会计学和管理科学为基础，以加强企业内部管理为目的，对企业经营过程进行规划、控制和考评的管理方法。

1.1 管理会计的形成与发展

1.1.1 管理会计的形成过程

管理会计是社会化大生产和科学管理的必然产物，它的产生经历了一个由简单到复杂的不断完善的过程。

20世纪初，自由资本主义经济向垄断资本主义经济过渡，手工作坊发展为较大的企业，生产规模不断扩大，生产过程也越来越复杂，竞争十分激烈。在这种情况下，单凭业主个人的主观意志很难适应现代企业的发展，需要一些专门的经理人员按照股东的意志，采取科学的方法进行管理。科学管理的代表人物是美国的泰罗，他根据自己多年对劳动过程和作业成果的研究提出，在工厂（企业）管理中，单凭个人的直接经验和传统的管理方法不行，必须在对劳动过程进行具体记录、计算的基础上，科学地安排各道工序，制定严格的作业效率标准，确定标准工时定额，推行计件工资制，实行科学管理。这些内容集中地体现在他的专著《科学管理原理》一书中。科学管理的结果是大大缩短了劳动过程，节约了劳动时间，增强了工作责任，提高了工作效率，促进了生产的发展。与此相适应，会计要从价值方面进行记录、计算、分析、计划，科学地考核评价经营成果、劳动效率和生产消耗，于是，“标准成本制度”、“预算控制制度”和“差异分析制度”等产生了，这些内容在以后都构成了管理会计体系中的重要部分。

第二次世界大战以后，资本主义经济进入新的发展阶段，生产规模越来越大，机械化程度越来越高，资本不断集中，市场竞争更加激烈，失业率提高，经济危机频繁发生。企业的兴衰在很大程度上取决于企业应变能力的大小。决策正确，企业就兴旺；对市场形势预测不准，不能及时调整产业结构，企业就衰落。如果仍然恪守泰罗科学管理阶段的那一套办法，不注意对整个企业的未来进行规划，忽视调动企业员工的能动性、积极性，就很难维持企业的生存与发展。这种形势迫使企业管理当局逐渐把工作重心转向企业内部经营管理，广泛推行职能管理和行为管理，调动各方面的积极因素，充分发挥人力、物力、财力的作用，特

别是注重对将来和经营目标的决策。管理当局采用各种数学和技术方法，对企业的将来进行预测分析，对各种方案进行比较筛选。在此基础上，对决策目标进行科学筹划和全面预算，并通过责任预算、标准成本控制加以执行。许多成本、利润预测分析方法，如“成本—业务量—利润分析”、“责任会计”就是在推行职能管理过程中形成和发展起来的。

20世纪50年代以后，科学技术发展突飞猛进，新兴产业大量涌现，资本高度集中，通货膨胀，银根紧缩，股份公司应运而生。在股份公司内部，股东和债权人一般不直接从事生产经营活动，而是委托专门的管理人员、经理进行管理，财产所有权与经营权逐渐分开。管理人员为了获得更多的利润，千方百计对企业进行运筹规划，使企业增强活力，在市场竞争中立于不败之地。股东考虑的是股利，债权人考虑的是利息以及本金的安全，因此，他们需要的是事前了解投资环境、资本回收期和本利润率的高低。企业管理人员不仅需要对企业生产经营活动进行科学的决策和控制，而且需要充分利用投资，加速资金周转，以便获得更多的利润，并向与外部发生利害关系的部门报告。管理当局的这些活动，使得会计的职能向两个方向发展：一是正确、及时地核算资本周转，并按照一定的准则提供可靠的会计信息资料，以满足企业外部有关部门的需要；二是进行预测、决策活动，准确地预测将来，科学地规划现在，严格地控制目标执行。

1.1.2 管理会计的发展

为了科学地预测和决策企业的经营活动，各种数学的、技术的统计方法逐渐与会计科学结合起来，使会计的管理职能不断扩大和延伸，逐渐形成了侧重于企业内部管理的会计方法体系，这就是管理会计从会计中分离出来的经济基础和历史原因。1922年，美国学者魁因斯坦所著的《管理会计：财务会计入门》一书，首先提出了“管理会计”这个名词，此后管理会计专著相继问世，内容不断丰富。1952年，世界会计年会正式通过了“管理会计”这个专有名词，传统的会计部分被称为“财务会计”。20世纪70年代以后，管理会计师协会在美国成立，出版了专门的管理会计刊物，教科书开始走上讲台，管理会计与财务会计的区别开始明朗化、规范化。1980年，在巴黎召开了世界各国管理

会计人员联合会，专门研究管理会计的应用和推广问题。20世纪80年代以来，由于科技进步迅速，信息技术已被广泛应用，企业面临的制造环境发生了重大变化，管理理念和管理技术也发生了巨大变革。计算机集成制造系统、适时制造系统以及零库存、全面质量管理、以顾客为导向、作业成本管理等崭新的管理理念和技术应运而生，这为节约材料、能源和人工成本，提高劳动生产率创造了条件，也为管理会计的不断更新和发展提供了良好的环境，管理会计也充实了新的观念、内容和方法。1987年，美国哈佛大学卡普兰与约翰逊合作出版了轰动西方会计学界的专著《相关性的消失：管理会计的兴衰》。他们认为，目前的管理会计体系是几十年前的框架，20世纪初的美国企业实践已经包括了今天管理会计教材中的大部分内容，这种过时使管理会计难以适应新环境下企业管理的要求。由于成本计算方法僵化，企业的产品成本计算发生了扭曲，成本信息失真，管理会计信息失去了决策的相关性。卡普兰等人致力于管理会计信息相关性的研究，迎来了一个以“作业（activity）”为核心的“作业成本会计”时代。作业成本管理就是对导致成本发生的原因进行管理，识别增值与非增值作业，寻求减少或消除非增值作业，改善作业链，有效降低成本。作业成本管理要求管理会计改变传统的成本计算方法，采用与现代管理会计相适应的作用成本法（ABC法），按照作业提供成本信息，并强调对过程进行价值分析。20世纪90年代以后，随着市场竞争的日益加剧，企业将以质量为中心的发展战略改变成以客户为中心的发展战略。以财务指标为主体的绩效考核体系制约了企业发展战略的实施，单纯用财务数据作为考评企业绩效的指标是不够的。如何结合创新能力、市场份额、产品质量和顾客满意度等能够反映企业整体状况和发展潜力的指标，形成绩效考核体系是管理会计需要解决的一个重要问题。平衡记分卡从财务角度、顾客角度（顾客如何评价企业和产品）、内部业务流程角度（企业必须具备的核心能力）、发展角度（能否提升企业的价值）评价企业的业绩，把对企业长期战略目标的评价和短期财务指标的评价结合了起来。

从管理会计产生和发展的过程可以看出，管理会计是伴随着社会经济的发展而发展的，随着社会生产力和科学技术的不断进步，管理会计的基本理论与方法日益成熟和完善，它在现代企业管理中的地位和作用

将进一步加强。

1.2 管理会计的内涵与特点

管理会计适应科学管理理论的发展，从会计学学科体系中分离出来，主要为企业内部管理人员服务，形成了与财务会计不同的方法体系，但它与财务会计还有一定的联系。

1.2.1 管理会计的内涵

从20世纪20年代至80年代，国外会计界一直认为管理会计是为企业管理人员提供计划与控制所需信息的内部会计。

美国会计学会（AAA）曾先后两次对管理会计提出定义，最早在1958年，美国会计学会提出，“管理会计是利用适当的技术和观念，处理历史和未来的经济信息，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并协助管理部门达到其经济目标、制定合理的经济决策”。1966年，其出版的《基本会计理论说明书》中认为：“所谓管理会计，就是运用适当的技术和方法，对经济主体的实际经济数据和预计经济数据进行处理，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并为实现目标进行合理决策。”

1981年，美国会计师协会为管理会计所下的定义为：“管理会计是一个对财务信息进行确认、计量、汇总、分析、编制、解释和传递的过程，这些加工过的信息在管理中被用于内部的计划、评价和控制，并保证合理地、负责地利用企业的各种资源。”

1988年，国际会计师联合会所属的财务与管理会计委员会对管理会计所下的定义是：“管理会计是指一个组织内部，对管理当局用于规划、评价和控制的财务信息和经营信息进行确认、计量、汇总、分析、编制、解释和传递的过程，以确保其资源的利用并对它们承担经营责任。”

进入20世纪80年代以后，国际会计界对管理会计的定义有了新的变化，管理会计的外延开始扩大，出现了广义的管理会计概念。

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所下的定义为：“管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、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表。”

1997年，美国管理会计师协会对管理会计反思后重新将其定义为：“管理会计是提供价值增值，为企业规划设计、计量、管理财务和非财务信息系统的持续改进过程，通过此过程指导管理行为、激励行为，支持和创造达到组织战略、战术和经营目标所必须的文化价值。”

1999年，美国康奈尔大学希尔顿教授在其所著的《管理会计学》一书中，对管理会计的定义是：“管理会计是在追求组织目标时确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。管理会计是管理过程不可分割的一部分，管理会计师是一个组织管理梯队中重要的战略性参与者。”

20世纪80年代初，西方管理会计的理论被介绍到中国。我国会计学者在解释管理会计时，提出如下主要观点：

中央财经大学李天民教授在其1985年出版的《管理会计学》一书中，认为“管理会计是通过一系列专门方法，利用财务会计、统计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析，是企业内部各级管理人员能据以对各个责任单位和整个企业日常和未来的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价与考核，并帮助企业管理当局作出最优决策的一整套信息系统”。

厦门大学余绪缨教授在其1999年出版的《管理会计学》一书中，认为“管理会计是将现代化管理与会计融为一体，为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计，它是企业管理信息系统的一个子系统，是决策支持系统的重要组成部分”。

综上所述，管理会计是指在现代市场经济条件下，以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为目的，以现代企业经营活动及其价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任、考评等职能的决策支持系统。

1.2.2 管理会计与财务会计的联系

1) 管理会计与财务会计信息同源

管理会计与财务会计都以生产经营活动过程或资金运动过程为其核算对象。财务会计以资产、权益变动为原始资料，按照经济业务发生的

先后顺序，进行全面的记录、计算、记账和报账，形成比较系统的核算资料。管理会计则直接利用这些核算资料进行加工、改制、调整并延伸，一般不需要单独编制记账凭证。管理会计依据对这些资料的分析，预测发展趋势；依据这些资料进行决策分析、确定目标、编制预算和进行成本控制。

2) 管理会计和财务会计报表内容往往交织在一起

管理会计工作和财务会计工作双方都需要向企业内部管理部门报告情况，一个侧重于管理方面，一个侧重于财务方面，一般都采取报表的形式。管理会计的内部报表有时也列入对外报告的内容；财务会计又时常将实际成本、实际利润和标准成本、目标利润进行比较，列入同一个表内说明财务状况。

综上所述，管理会计与财务会计依据的资料是同源的，而核算和控制的内容、方法又是从两个不同渠道进行的。从两者最终反映的结果看，又是合流的，形成有机的结合体。

1.2.3 管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计既有联系又有区别，两者的区别见表1—1。

表1—1 管理会计与财务会计的区别

特点	管理会计	财务会计
目的	内部会计，其目的是加强管理，参与决策	对外报告会计，其目的是提供信息，反映情况
主体	着重于部分，个别产品、个别部门、个别责任中心均可作为会计主体	着重于整体，以整个经济核算制企业或财务收支单位等作为主体
计算依据	经济决策和管理的需要	必须依据公认的会计准则和法定的会计制度
资料时效	预计将要发生或者评价应当发生的经济活动	反映已发生的经济活动
计量单位	除了货币单位外，还包括实物量、比例数、指数等	以货币为主要计量单位

续表

特点	管理会计	财务会计
信息特征	提供的经济信息是特定的、部分的和有选择性的	提供的经济信息是全面的、系统的、连续的和综合的
数据特征	往往是仅供选择的多种可能的预测、若干决策方案或弹性计划	实际资金运用的结果
精确程度	只需计算近似的数值	各项指标都要力求精确
核算程序	不固定,可自由选择,它所使用的账、证、表均可根据需要自行设计	固定,带有强制性,它所使用的账、证、表都有规定的格式
方法体系	大量采用数学方法,如连环替代法、回归分析法、线性规划法、函数极值、矩阵代数、决策分析和网络计划技术等	具有填制凭证、货币计价、会计科目、复式记账、成本计算、登记账簿、财产清查、编制报表等一整套处理经济信息的方法体系
编表时间	视管理需要不定期编制	一般都是定期编制
成本结构和计算方法	把生产费用根据成本与产量的关系,划分为固定成本和变动成本,并采用变动成本法计算产品成本	把生产费用根据计入产品成本的程序不同,划分为直接成本和间接成本,采用完全成本法计算产品成本

1.3 管理会计的对象与目标

1.3.1 管理会计的对象

关于管理会计对象的问题,我国学者对此有较多的争议,最主要的有以下三种观点:

1) 现金流量论

持现金流量论观点的学者认为,管理会计的对象是企业的现金流量。这主要是因为现金流量贯穿管理会计的始终,是对管理会计内容的

集中和概括，它在预测、决策、预算、控制、考核、评价等各个环节发挥着积极的作用。同时，现金流量具有很强的综合性和敏感性，通过现金流量的动态分析，可以把企业生产经营过程中的资金、成本、利润等各个方面全面系统地反映出来，为改善企业的经营管理，提高企业的经济效益提供重要的、相关的信息。

2) 价值差量论

持价值差量论的学者认为，管理会计的对象是价值差量。这主要是因为价值差量作为一种研究方法，贯穿管理会计的始终，比如成本性态分析与变动成本计算、盈亏临界点与本量利分析、经营决策分析、成本控制、责任中心业绩评价等。另外，管理会计研究的价值差量问题具有很大的综合性，既有价值差量，又包括实物差量和劳动差量，后者是前者的基础，前者是后者的表现。与此同时，价值差量论认为现金流量不能作为管理会计的对象，因为并不是所有的管理会计活动都会涉及现金流量，因此，现金流量不能贯穿管理会计的始终。

3) 资金总运动论

持资金总运动论观点的学者认为，管理会计的对象是企业及其所属各级机构过去、现在和未来的资金总运动。这主要是因为管理会计和财务会计同属于会计范畴，应当有共同的研究对象，即资金运动。所不同的是，管理会计的研究对象涵盖了所有时空的资金运动，而财务会计的研究对象仅包括过去的资金运动。另外，把资金总运动作为管理会计的研究对象，与管理会计的实践及历史发展也是相吻合的。

1.3.2 管理会计的目标

管理会计的目标是指管理会计活动应达到的境地或标准，它是管理会计职能的具体化。在确立管理会计目标的过程中，必须解决三个问题：第一，管理会计为谁提供信息；第二，管理会计提供何种信息；第三，管理会计如何提供信息。

管理会计的目标在管理会计理论与方法体系中处于最高层次，它是管理会计的本质、对象、假设、原则、要素和方法的基础。管理会计的目标可以分为两个层次：第一层次为管理会计的基本目标，即提高企业的经营管理水平和经济效益；第二层次为管理会计的具体目标，即采用各种专门方法向企业内部各级管理人员提供有利于实现管理会计基本目