


21世纪高等教育会计通用教材

管理会计

Managerial Accounting

刘俊勇 主 编
卢 闯 王 康 副主编

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

2012 中国注册会计师全国统一考试教材

管理会计

Management Accounting (Accounting for Management)

中国注册会计师协会 编
中国财政经济出版社

中国注册会计师协会 编
中国财政经济出版社

21世纪高等教育会计通用教材

2010 管理会计

Managerial Accounting

刘俊勇 主编

卢闯 王康 副主编

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

© 刘俊勇 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 刘俊勇主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 11

(21 世纪高等教育会计通用教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 833 - 5

I. 管… II. 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 (2009) 第 208504 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

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 325 千字 印张: 16 1/4

2009 年 11 月第 1 版 2009 年 11 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 包利华

责任校对: 尹秀英

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 833 - 5

定价: 30.00 元

前 言

管理会计引入中国已有近 30 年的历史，本书在继承国内外已有管理会计教材优秀成果的基础上，反映了国内外管理会计实践的最新发展。

本书的特色主要体现在以下几个方面：

1. 内容新颖、理念领先。在理论联系实际的指导思想下，本教材与时俱进，古典与现代相结合，国际经验与国内实践相结合。相对于传统的管理会计教材，本书增加了英国特许管理会计师公会、美国管理会计师协会对管理会计的最新定义，以及管理会计领域近年来的新发展，如战略地图、平衡计分卡、作业成本法、经济增加值、项目投资事后审计、业绩评价与激励机制等内容。

2. 定位准确、体系合理。本课程面向本科教学设计，体系完整、内容详实、结构合理。管理会计的基本内容包括：(1)成本会计，包括分批法、分步法、变动成本法和作业成本法；(2)决策与计划会计，主要有短期经营决策、长期投资决策和全面预算管理；(3)管理控制与业绩评价会计，主要有平衡计分卡与战略执行、标准成本、弹性预算与差异分析、管理控制系统与责任会计。本书每章都包括学习目标、正文和思考练习题。

3. 深入浅出、便于教学。产生于工业时代的管理会计体系运用了许多较深的数学模型，以反映工业时代重视实物资产和金融资产的特点，这体现在本量利分析、变动成本法、决策分析等内容上；进入信息时代后，管理会计所面临的环境发生了很大的变化，比如关注战略执行、团队学习和以人为本，因此我们也增加了战略地图平衡计分卡、全面预算管理的副作用、业绩评价和激励机制等内容。本书在安排相关章节时，也尽量遵循由浅入深、循序渐进的原则，以便于读者自学和教师讲授。

基于多年管理会计的教学、研究和实践经验，以及与美国管理会计师协会、英国特许管理会计师公会等职业团体的合作，我们撰写了本教材。刘俊勇负责本书各章正文，卢闯负责本书附录部分的 Excel 练习，王康负责本书各章的练习、教学课件和模拟试题。全书由刘俊勇最后统一定稿。

本书可以作为高等院校会计学专业、经济管理类专业开设管理会计学的教材，也可供财务会计人员和经济管理人员自学管理会计时使用。我们建议本课程的选修课程为会计学和管理学，我们更期望本课程能够作为经济管理类学科的专业基础课，对战略管理、人力资源管理、市场营销、工商管理等专业的学生有所帮助。

囿于学识、经验和团队磨合，本书难免会存在不足之处，敬请广大读者朋友批评指正。

作者

2009年5月于北京市双榆树北里

东北财经大学出版社

您好!感谢您选订我们出版的_____教材,
ISBN (书号)_____。

东北财经大学出版社秉承全方位服务教师的理念,成立了会员俱乐部,每一位选用我社图书作为教材的教师均可成为免费会员,享受免费赠送教材样本、新书推荐、加入作者资源库、提供教学参考资料(限已制作教参部分)等服务,详情请登录东北财经大学出版社网站(www.dufep.cn)。

鉴于以上服务只针对选用本书作为教材的教师,烦请填写如下情况调查表:

* 姓名: _____ * 性别: _____ 出生年月: _____

* 学历: _____ * 职务: _____ * 职称: _____

* 学校全称: _____ * 所在院、系、教研室: _____

* 学校地址: _____ * 邮编: _____

* 区号: _____ * 办公电话: _____ * 手机: _____ * email: _____

* 授课科目: _____ * 学生人数: _____ * 教学层次: _____ * 学期: 春季 秋季

其他授课科目: _____ 学生人数: _____ 教学层次: _____ 学期: 春季 秋季

* 教材指定者: 本人 其他: _____

主要研究领域及成果: _____

是否有出版计划: 是 否 出版方向: _____

是否愿意从事翻译工作: 是 否 翻译方向: _____

* 对我社教材满意度: 满意 一般 不满意 希望更换

对我社的意见和建议: _____

注: (* 为必填项) 院系领导签字: _____

盖章: _____

~~~~~  
填妥后请选择以下任何一种方式将此表返回:

电话: 0411-84710715 传真: 0411-84710731

E-mail: ts@dufe.edu.cn 邮编: 116025

地址: 大连黑石礁东北财经大学出版社教学支持中心

# 目 录

|    |                       |
|----|-----------------------|
| 1  | 第一章 管理会计概述            |
| 1  | <b>学习目标</b>           |
| 1  | 第一节 管理过程              |
| 6  | 第二节 管理会计信息系统          |
| 10 | 第三节 管理会计与财务会计的区别      |
| 12 | 第四节 管理会计的形成与发展        |
| 18 | 第五节 管理会计师             |
| 23 | <b>思考题</b>            |
| 24 | 第二章 传统成本计算原理          |
| 24 | <b>学习目标</b>           |
| 24 | 第一节 对外报告中的成本分类        |
| 28 | 第二节 生产费用分配            |
| 31 | 第三节 分批法               |
| 34 | 第四节 分步法               |
| 37 | <b>思考题</b>            |
| 37 | <b>练习题</b>            |
| 40 | 第三章 成本性态与本量利分析        |
| 40 | <b>学习目标</b>           |
| 40 | 第一节 成本性态与混合成本分解       |
| 48 | 第二节 贡献毛益和盈亏临界点        |
| 53 | 第三节 经营杠杆              |
| 57 | 第四节 多品种的本量利分析         |
| 59 | 第五节 利润敏感性分析及实现目标利润的措施 |
| 67 | <b>思考题</b>            |
| 67 | <b>练习题</b>            |
| 69 | 第四章 变动成本法             |
| 69 | <b>学习目标</b>           |
| 69 | 第一节 变动成本法概述           |
| 71 | 第二节 变动成本法和完全成本法的比较    |
| 78 | 第三节 对两种方法的评价          |



|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 80  | <b>思考题</b>            |
| 80  | <b>练习题</b>            |
| 82  | <b>第五章 作业成本法</b>      |
| 82  | <b>学习目标</b>           |
| 82  | 第一节 作业成本法概述           |
| 85  | 第二节 作业成本法的基本概念        |
| 89  | 第三节 作业成本计算的一般程序       |
| 93  | 第四节 时间驱动的作业成本法        |
| 95  | 第五节 作业管理              |
| 103 | <b>思考题</b>            |
| 104 | <b>练习题</b>            |
| 106 | <b>第六章 短期经营决策</b>     |
| 106 | <b>学习目标</b>           |
| 106 | 第一节 决策概述              |
| 110 | 第二节 决策中使用的成本概念        |
| 114 | 第三节 产品定价决策            |
| 118 | 第四节 生产决策              |
| 127 | <b>思考题</b>            |
| 127 | <b>练习题</b>            |
| 130 | <b>第七章 长期投资决策</b>     |
| 130 | <b>学习目标</b>           |
| 130 | 第一节 长期投资决策概述          |
| 135 | 第二节 长期投资决策评价指标        |
| 142 | 第三节 典型投资决策分析          |
| 144 | 第四节 风险条件下的投资决策        |
| 147 | 第五节 投资效益的敏感性分析        |
| 148 | 第六节 折旧方法和通货膨胀对投资决策的影响 |
| 151 | <b>思考题</b>            |
| 151 | <b>练习题</b>            |
| 153 | <b>第八章 平衡计分卡与战略执行</b> |
| 153 | <b>学习目标</b>           |
| 153 | 第一节 战略                |
| 155 | 第二节 平衡计分卡战略地图         |
| 166 | 第三节 运用平衡计分卡执行战略       |
| 168 | <b>思考题</b>            |

|     |                    |
|-----|--------------------|
| 169 | 第九章 全面预算管理         |
| 169 | 学习目标               |
| 169 | 第一节 全面预算概述         |
| 173 | 第二节 全面预算的基本内容和编制原理 |
| 184 | 第三节 预算编制的主要方法      |
| 190 | 思考题                |
| 191 | 练习题                |
| 192 | 第十章 标准成本、弹性预算和差异分析 |
| 192 | 学习目标               |
| 192 | 第一节 标准成本           |
| 194 | 第二节 弹性预算和差异分析      |
| 204 | 第三节 弹性预算差异分解       |
| 212 | 思考题                |
| 212 | 练习题                |
| 213 | 第十一章 管理控制系统和责任会计   |
| 213 | 学习目标               |
| 213 | 第一节 管理控制系统         |
| 219 | 第二节 组织结构与责任会计      |
| 220 | 第三节 成本中心的业绩评价      |
| 225 | 第四节 利润中心的业绩评价      |
| 230 | 第五节 投资中心的业绩评价      |
| 234 | 第六节 激励机制           |
| 241 | 思考题                |
| 241 | 练习题                |
| 242 | 主要参考文献             |
| 243 | 附录 时间价值有关系数表       |
| 243 | 附表一 复利终值系数表        |
| 245 | 附表二 复利现值系数表        |
| 247 | 附表三 年金终值系数表        |
| 249 | 附表四 年金现值系数表        |

# 第一章 管理会计概述

## 学习目标

通过本章的学习，重点理解管理会计的定义与基本内容，了解管理会计的形成与发展过程，理解管理会计的基本理论，了解管理会计师与管理会计的地位。

企业会计有财务会计和管理会计两个分支。管理会计不同于财务会计，财务会计主要服务于企业外部的各利益相关者，而管理会计主要为企业的内部管理者服务。既然管理会计是为企业的内部管理者服务，为管理者提供来自会计信息系统方面的信息，那么，在研究管理会计之前，我们需要明确几个问题，即：（1）什么是管理？（2）谁是管理者？（3）什么是管理会计信息系统？（4）管理会计在管理过程中所起的作用；（5）管理会计人员在管理过程中担任的角色。

在这一章里，我们可以从两个角度来理解管理会计。一方面，我们站在管理者的角度来利用会计信息；另一方面，我们是站在会计的角度为企业的管理者提供会计信息。

当然，如果大家能站在管理者的角度来看待管理会计，把这门课程作为一名管理者所必备的知识，而不仅仅是将其作为一门会计课程，我们将感到非常欣慰。

## 第一节 管理过程

许多著名管理学家都给管理作出过各种不同的定义，但是，亨利·法约尔在其名著《工业管理和一般管理》中给出的管理概念，对之后的整整一个世纪都产生了很大的影响。法约尔认为，管理是所有的人类组织（不论是家庭、企业或政府）都有的一种活动，这种活动由五个要素组成：计划、组织、指挥、协调和控制。这是从管理的职能的角度来定义管理的。此后，许多学者在此基础上对管理的职能进行了增减、修改，但基本意思没有多大变化。下面，我们从四个方面来简述管理的过程。

### 一、计划和控制

计划是事先对未来应采取的行动所作的规划和安排。控制是在计划执行过程中出现偏差时予以调整和修正的过程。控制有两种形式，即直接控制和间接控制。直接控制是指从事具体作业的人员自己在工作过程中的控制，控制者是作业者本人。间接控制，也叫影响控制，是指作业人员的上级管理者对作业人员的控制。间接控制最有效的形式是事后的业绩评价。计划和控制工作贯穿于企业管理的全过程，企业所有管理活动几乎都与计划和控制过程相联系。企业组织中各层次、各部门、各类人员，都在一定程度和范围内从事计划和控制工作，通过计划和控制履行自己的

职能。

计划和控制是密不可分的，它们的关系具体表现在以下几个方面：

(1) 计划为控制提供衡量的标准，没有计划，控制就成了无本之木；同时控制又是计划得以实现的保证，没有控制，计划就等于是一纸空文。

(2) 计划和控制的效果分别依赖于对方，计划越明确、全面和完整，控制工作就越好进行，效果也就越好；而控制越准确、全面和深入，就越能保证计划的顺利进行，并能更多地反馈信息以提高计划的质量。

(3) 一切有效的控制方法首先就是计划方法，如预算、政策、程序和规划等等，选择控制方法和设计控制系统时必须考虑到计划本身的特点。

(4) 计划工作本身也必须有一定的控制，如对计划的程序、计划的质量等实施控制；控制工作本身也必须有一定的计划，如对控制的程序、控制的内容等都必须进行一定的计划。

## 二、组织

管理者都是在组织中工作的。学校是一个组织，企业也是一个组织。那么，什么是组织呢？组织可以分为有形的（或实体的）组织和无形的组织，即组织机构和组织活动。

有形的组织机构是为实现某一共同目标，经由分工与协作，及不同层次的权利和责任制度而构成的人群集合系统。具体包括三层含义：

- (1) 组织必须具有目标；
- (2) 组织必须有分工与协作；
- (3) 组织要有不同层次的权利与责任制度。

无形的组织活动是指在特定环境中为了有效地实现共同目标和任务，确定组织成员、任务及各项活动之间的关系，对资源进行合理配置的过程。从这个角度，也可以将组织理解为一个关系网络或有关人员的协作系统。它主要包括四个方面的内容：

- (1) 组织机构的设计；
- (2) 适度和正确授权；
- (3) 人力资源管理；
- (4) 组织文化建设。

管理者在组织中工作，但并非在组织中工作的每一个人都是管理者。按照有无下级或是否监督其他员工的工作，我们可以将组织中的成员分为操作者和管理者两类。操作者直接从事某项具体工作或任务，不具有监督其他人工作的职责。例如，大学里的讲师、装配线上的工人。相反，管理者是指挥别人活动的人。管理者又可分为基层管理者、中层管理者和高层管理者。在一个大学中，教研室主任是基层管理者，系主任是中层管理者，校长是高层管理者。在一家钢铁企业中，工段长是基层管理者，车间主任是中层管理者，厂长是高层管理者。下面我们着重从组织机构

的角度来介绍组织。

典型的制造业企业组织结构如图 1—1 所示。

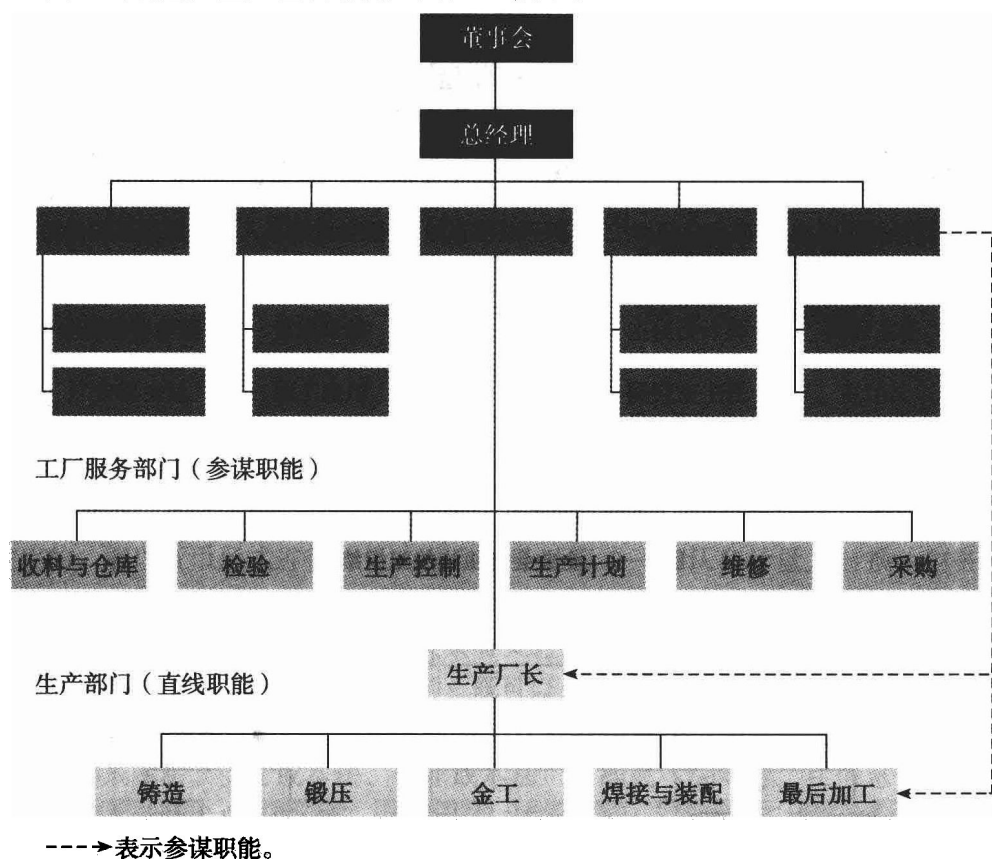


图 1—1 制造业企业组织结构

那么企业的会计部门如何开展工作？在西方国家的企业中，一般设置财务副经理来主管企业的会计工作，在其下面设置两位重要的领导者，即财务长（Treasurer）和主计长（Controller）。美国的“高级财务人员协会”（The Financial Executives Institute）将两者的职责作了区分，见表 1—1。

表 1—1 主计长与财务长的职责

| 主计长            | 财务长           |
|----------------|---------------|
| 1. 规划与控制       | 1. 筹集资金       |
| 2. 编制报表并加以说明   | 2. 与投资人保持良好关系 |
| 3. 评价和咨询       | 3. 短期融资       |
| 4. 税务管理        | 4. 银行往来       |
| 5. 向政府机关提供会计报告 | 5. 放账与收款      |
| 6. 保护资产安全      | 6. 投资         |
| 7. 经济评估        | 7. 保险         |

西方企业会计机构和财务机构的组织结构如图 1—2、图 1—3 所示。

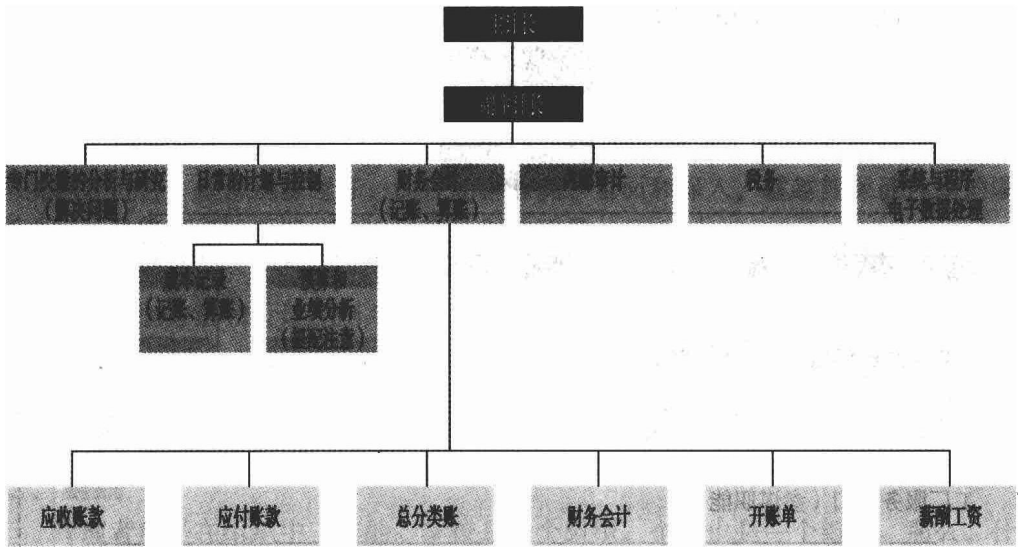


图 1—2 企业会计机构的组织结构

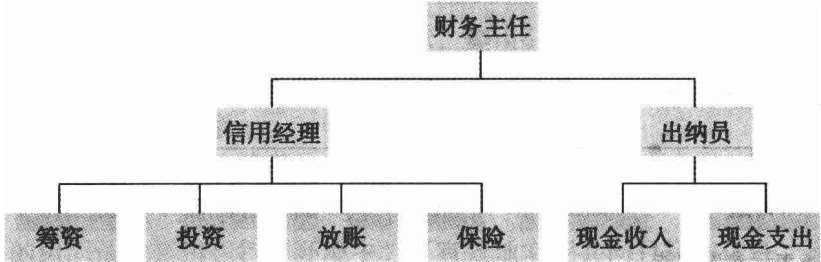


图 1—3 企业财务机构的组织系统

我国企业一般要设置财务副总经理（或总会计师）来领导财会机构，并未设置主计长和财务，不过表 1—1 中的各项职责都有。《中华人民共和国会计法》规定，在国有和国有资产占控股地位或者主导地位的大、中型企业必须设置总会计师。《总会计师条例》规定，凡设置总会计师的单位，在单位行政领导成员中，不设与总会计师职权重叠的副职，即总会计师相当于财务副总经理。

总会计师（财务副总经理）组织领导本单位的财务管理、成本管理、预算管理、会计核算和会计监督等方面的工作，参与本单位重要经济问题的分析和决策。

现代管理以决策为核心，把一个完整的管理系统分为决策系统、决策支持系统和执行与控制系统。与此相对应，将管理人员分为决策人员、参谋人员和执行人员。决策支持系统与决策系统的关系，实质上是谋与断的关系。会计部门属于决策支持系统中的参谋部门，会计人员属于决策支持系统中的参谋人员。

### 三、沟通

对管理者来说，有效沟通不容忽视，这是因为：管理者所做的每一件事中都包

含着沟通。管理者没有信息就不可能作出决策，而信息只有通过沟通才能取得。一旦作出决策，就要进行沟通。否则，将没有人知道决策已经作出。最好的想法、最有创意的建议、最优秀的计划，不通过沟通都无法实施。低效的沟通会使管理者陷入无穷的问题与困境之中。

沟通包含着信息的有效传递与正确理解。完美的沟通应是经过传递之后被接受者感知到的信息与发送者发出的信息完全一致。信息的沟通过程如图 1—4 所示。

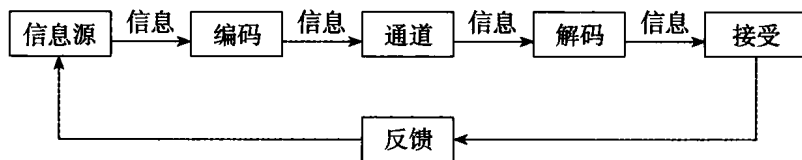


图 1—4 沟通过程

一个完整的会计信息系统应包括财务会计信息系统和管理会计信息系统两部分。

在会计信息系统中，其信息源包括大量而纷杂的经济业务信息。只有那些实际发生的、能以货币形式进行计量的信息，经过筛选（确认和计量）转换为财务会计信息，才能进入财务会计信息系统。管理会计信息系统不但要利用财务会计所提供的信息，而且还利用其他与企业决策有关的各种经济业务信息。这些信息可以是货币形式的，也可以是非货币形式的；既可以是实际发生的，也可以是预计的。

在会计信息系统中，编码采用的是会计特有的方式，如复式记账、权责发生制、全部成本法、变动成本法、作业成本法、标准成本法等等。在信息传递过程中，由于会计技术自身的缺陷、会计人员的自身能力、外部的干扰等种种因素，都会导致会计信息失真。

在会计信息系统中，通道是指传送信息的媒介物，包括：各种会计凭证、账簿、财务报表（财务会计）和各种测算分析表、分析图等。在电算化会计处理系统中，这种媒介物指硬盘及其他存储介质。

接受者是会计信息指向的个体，即各级管理者。但在信息被接受之前，必须先将其所包含的符号翻译成可以理解的形式，这就是对信息的解码。如何使会计信息为各级管理者服务，需要管理会计人员，对会计信息进行再加工，整理形成各种表格、图形、文字等形式，为管理者服务，这主要是管理会计所做的工作。

沟通过程的最后一环是反馈回路。反馈就是接受者把信息返回给发送者，并对信息是否被理解进行核实。这一步可以说是对管理会计所提供信息的质量的一个评价。

#### 四、激励

激励在管理过程中起着重要作用。任何组织都是由人创建、由人来管理的，组织内的一切物流、资金流、信息流都是由人来运作的，因此人是决定组织成败的最

关键因素。组织中人的积极性的高低，直接影响工作的绩效；而要提高人的工作积极性，就离不开激励。

激励组织中员工的有效措施是目标管理。目标管理通过一种专门设计的过程使目标具有可操作性，这种过程一级接一级地将目标分解到组织的各个单位，如图 1—5 所示。

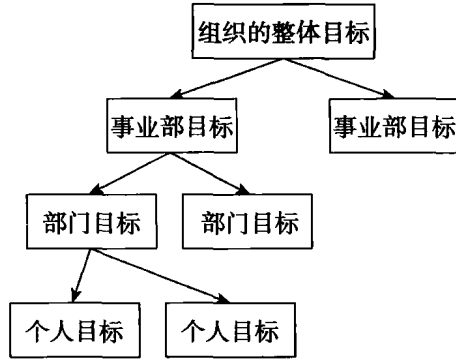


图 1—5 目标的层级结构

图 1—5 所描绘的是，组织的整体目标被转换为每一级组织单位的具体目标，即从整体组织目标到经营单位目标，再到部门目标，最后到个人目标。因为较低层单位的管理者参与设定他们自己的目标，因此，目标管理的目标转化过程既是“自上而下”的，又是“自下而上”的。最终结果是一个目标的层级结构，在此结构中，某一层的目标与下一层的目标连接在一起，而且对每一位雇员，目标管理都提供了具体的个人绩效目标。因此，每个人对其所在单位成果的贡献都很明确，如果所有的人都实现了他们各自的目标，则他们所在单位的目标也将达到，而组织整体目标的实现也将成为现实。

目标管理系统是由下级和上级共同决定具体的绩效目标，并且定期检查完成目标的进展情况，而奖励是根据目标的完成情况来确定的。目标管理系统不是用目标来控制，而是用它们来激励下级。研究表明，设定恰当而具有挑战性的目标能够产生强烈的激励作用。在一个企业中，虽然我们断言让员工参与目标设定总是可取的，但是，当管理者预期到员工在接受较困难的、有挑战性的工作会遇到阻力时，让员工参与目标的设定是最适当不过的。

在激励的过程中，管理会计可通过编制预算、计划，记录执行结果，分析和反馈差异等手段来为激励服务。

## 第二节 管理会计信息系统

### 一、管理会计的概念

#### (一) 美国管理会计协会 (IMA, 2008) 的定义

管理会计是一门专业学科，在制定和执行组织战略中发挥综合作用。



管理会计师是管理团队的成员，工作在组织中的各个层级，从高层管理者到支持层面的会计和财务专家。管理会计师应该具备在会计和财务报告、预算编制、决策支持、风险和业绩管理、内部控制和成本管理方面的知识和经验。

## （二）英国特许管理会计师公会（CIMA，2005）的定义

管理会计是运用会计和财务管理的相关原则，用以创造、保护、增加公共部门和私营部门中营利及非营利企业利益相关者的价值。管理会计是管理的重要组成部分。它需要识别、生成、展示、解释和使用相关信息来：

- （1）提供战略决策信息以及制定商业战略；
- （2）计划长期、中期、短期的运营；
- （3）制定资本结构决策并有效融资；
- （4）决定股东和管理层的激励策略；
- （5）为经营决策提供信息；
- （6）控制运营，并确保资源的有效利用；
- （7）计量财务和非财务绩效并报告给管理层和其他利益相关者；
- （8）保全有形和无形资产；
- （9）实施公司治理、风险管理和内部控制程序。

## （三）国际会计师联合会的定义（IFAC，1988）

管理会计是指在一个组织内部，对管理当局用于规划、评价和控制的信息（财物的和运营的）进行确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程，以确保其资源的合理利用并对它们承担相应的经管责任。

从上述定义可以看出，管理会计是一个信息系统，其处理的信息不仅包括财务信息，而且包括非财务信息。它使用一系列专门的方法对企业所收集到信息进行加工处理，提供给企业管理者用于决策。

传统的管理会计信息是以货币形式表现的财务信息。但是，目前管理会计信息已经大为扩展，除了包括财务信息外，还包含了越来越多的非财务信息。这些非财务信息有客观的信息和主观的信息。客观信息包括营运信息和实物信息，比如产品质量和生产时间。主观信息包括消费者满意度评价、员工的能力和新产品的表现等等。

那么，管理会计信息如何为管理者服务呢？在一个企业中，需要对其提供的产品和服务的成本和盈利情况进行分析，对消费者的满意程度进行测量，对各种活动的代价和收益进行计量。要完成这些工作只能利用管理会计提供的信息。此外，管理会计信息还可以用于测量其各个责任单位，如分厂、部门的绩效。对这些部门经济活动的计量不仅直接关系到这些部门自身的利益，还影响到企业总体战略的实施。企业的员工和各级管理者可以从管理会计信息中获得有关他们表现的信息反馈，能使他们找到过去工作中的不足并在将来加以改正。

总之，一个企业要想取得成功并不断地繁荣发展，必须设计和提供消费者满意的产品和服务，建立高效率的分销渠道，开展富有成效的市场营销活动，快速地将