

21世纪应用型本科
会计系列规划教材

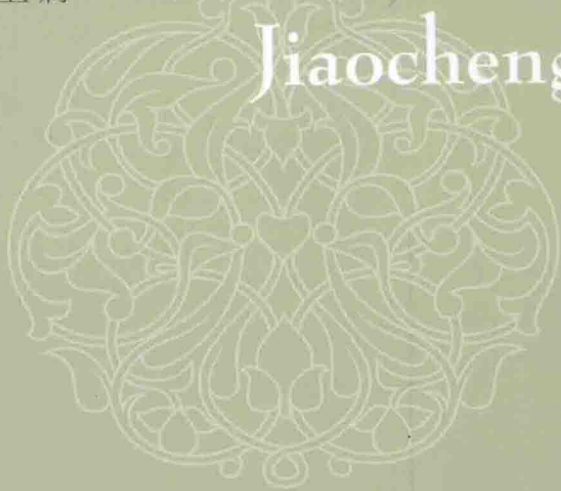
管理会计实训教程

(第二版)

杨学富 耿广猛 万经花 主编

Guanli Kuaiji Shixun

Jiaocheng



21世纪应用型本科
会计系列规划教材

管理会计实训教程

(第二版)

杨学富 耿广猛 万经花 主编

Guanli Kuaiji Shixun

Jiaocheng



© 杨学富 耿广猛 万经花 2014

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计实训教程 / 杨学富, 耿广猛, 万经花主编.
—2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2014. 5
(21世纪应用型本科会计系列规划教材)
ISBN 978-7-5654-1521-0

I. 管… II. ①杨… ②耿… ③万… 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 (2014) 第 094677 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: 257 千字

印张: 9

2014 年 5 月第 2 版

2014 年 5 月第 5 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 周 慧

责任校对: 孙 萍

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1521-0

定价: 24.00 元

第二版前言

管理会计是现代企业会计的重要组成部分，是适应经济发展和企业经营管理需要而产生和发展的。它将会计学科与其他经济管理学科有机地结合起来，进行交叉研究和探索，不断拓展会计学科的新领域，并在此过程中逐步形成、发展和完善其理论方法体系。随着经济发展，管理会计为企业管理层评价过去、控制现在、规划未来提供了有价值的信息，在经济管理中扮演着愈来愈重要的角色。经济越发展，会计越重要，管理会计更重要。管理会计是财经各专业学生的必修课之一，也是企业管理人员必须掌握的财经管理知识。

随着我国企业对管理会计的认识不断深化，很多企业拥有专门的管理会计部门，特别是越来越多的中小企业也在发展的过程中聘请管理会计方面的专家为企业解决核心问题。随着国内外市场竞争的加剧以及社会对产品服务多样化的需求，管理会计在企业管理中发挥的积极作用将是巨大的。

本教材根据企业管理和教学的需要进行了修订，紧密结合管理会计理论的最新发展，对管理会计的基本原理、基本方法，管理会计在企业管理实践中的应用进行研究分析。主要包括：管理会计概述、成本性态分析、变动成本法、本量利分析、预测分析、短期经营决策、长期投资决策、全面预算、成本控制与标准成本控制系统、作业成本法、责任会计。每章的具体内容和特点如下：

(1) 基础知识。基础知识介绍了各章学习的主要内容，从而有利于学生和企业管理人员在管理会计学习中掌握主要知识点。

(2) 实例分析。通过各章例题，对知识点进行强化和巩固，精选案例的分析解答有助于提高学生和企业管理人员分析和解决管理会计实际问题的能力，尤其是有助于提高学生和企业管理人员对管理会计中的财务因素和非财务因素方面的分析问题与解决问题能力。

(3) 实训练习。通过各章所附的实训练习进行课后训练，可以帮助学生和企业管理人员加深对所学的理论知识和数量分析的理解，有助于学生掌握各章的难点。

本教材由杨学富、耿广猛、万经花任主编，负责本书大纲的制定、组织写作，并对初稿进行审核、修改和总纂。编写人员如下：耿广猛（第一、十、十一章）；杨学富（第二、四、九章）；万经花（第三、五、六章）；汪付官（第七、八章）。

全书由柳延峥教授主审。

在教材的修改过程中，我们得到了很多学术界同仁的帮助，尤其是学习借鉴了参考文献中同行的成果，在此表示感谢。特别要感谢东北财经大学出版社的编辑，他们的责任心推动了本教材的顺利再版。

本书既可以作为教学人员的教学参考用书，又可以作为学生学习使用的辅导资料，同时也适用于企业经营管理人员和财务管理人员提高分析管理会计问题和解决管理会计实际问题能力的参考资料。

限于作者水平和时间，书中一定还有不少缺点及错误，在此诚望各位同行、读者批评指正，以便我们进一步修改完善。

为方便教学，本书配有实训练习答案，请登录东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）免费下载。

编 者

2014 年 4 月

目 录

第一章 管理会计概述	1
第一部分 基础知识	1
第二部分 实例分析	10
第三部分 实训练习	14
第二章 成本性态分析	15
第一部分 基础知识	15
第二部分 实例分析	28
第三部分 实训练习	31
第三章 变动成本法	35
第一部分 基础知识	35
第二部分 实例分析	41
第三部分 实训练习	49
第四章 本量利分析	53
第一部分 基础知识	53
第二部分 实例分析	70
第三部分 实训练习	87
第五章 预测分析	92
第一部分 基础知识	92
第二部分 实例分析	103
第三部分 实训练习	109

第六章 短期经营决策	112
第一部分 基础知识.....	112
第二部分 实例分析.....	132
第三部分 实训练习.....	145
第七章 长期投资决策	150
第一部分 基础知识.....	150
第二部分 实例分析.....	164
第三部分 实训练习.....	172
第八章 全面预算	176
第一部分 基础知识.....	176
第二部分 实例分析.....	183
第三部分 实训练习.....	193
第九章 成本控制与标准成本控制系统	196
第一部分 基础知识.....	196
第二部分 实例分析.....	212
第三部分 实训练习.....	224
第十章 作业成本法	229
第一部分 基础知识.....	229
第二部分 实例分析.....	236
第三部分 实训练习.....	243
第十一章 责任会计	251
第一部分 基础知识.....	251
第二部分 实例分析.....	262
第三部分 实训练习.....	276
主要参考书目	278

第一章

管理会计概述

第一部分 基础知识

一、管理会计的形成和发展

凡是生产劳动，就存在着人力、物力和财力资源管理。为了人财物有限资源得到优化配置和使用，就必须进行有效管理。管理的基本任务是把劳动者、劳动手段、劳动对象和生产技术科学地组织起来，并按系统最优的方式进行经营配置管理控制，使得人尽其才、物尽其用、财尽其利，其终极目标就是取得预期最佳经济效益、社会效益和环境效益。管理经济离不开会计。会计作为管理经济的一项重要工具，与管理具有“血缘”关系，为管理提供必要的、有用的信息。经济愈发展，会计愈重要，管理会计更重要。

管理会计是随着管理的发展从传统会计中逐步派生出来的一门独立的新兴学科。了解管理会计的产生与发展需要以企业管理的产生与发展为主体，以会计学的发展为主线，逐步展开。

第一次世界大战以后，泰罗的科学管理原理得到了广泛推行。会计科学为了紧密配合科学管理，提高企业生产效率、工作效率和控制成本，在成本会计中引入标准成本制度、预算控制和差异分析等专门方法，其目的是把会计工作的重点从对企业外部服务转向对企业内部服务，改善企业经营管理、提高经济效益。这是现代管理会计的萌芽。

20 世纪 40 年代，企业规模日益扩大，国际、国内市场竞争激烈，失业率提高。在这种形势下，企业为了战胜对手，增加竞争能力，更加重视提高内部工作效率，广泛推行行为科学管理，想方设法改善人际关系，调动全体员工的主观能动性，引导并激励员工增强质量意识、降低产品成本、扩大企业利润。这时专门配合职能管理和行为科学管理的“责任会计”和“成本-业务量-利润分析”等专门方法应运而生，并加入到原有的会计方法体系中来，使现代会计学的深度和广度都有了较大的突破，为管理会计的产生奠定了应有的基础。

20 世纪 50 年代，随着科学技术的日新月异，生产力迅猛发展，企业规模愈趋庞大，跨国公司不断涌现，市场竞争也愈演愈烈，致使资本利润率下降，给企业经营管理带来了严重困难。为了解决这些棘手问题，促使企业重视对市场的调查研究，加强科学的预测和决策工作，会计体系进一步吸收数量管理中的一些专门方法和技术，对企业生产经营的一切活动加强事前的规划和日常的控制。于是，专门按照“成本-效益分析”原理，以强化企业内部经营管理、提高经济效益为目的的“管理会计”体系终于形成了，并在 1952 年国际会计师联合会（IFAC）上正式通过“管理会计”这个专门词汇，而传统的会计工作就被称为“财务会计”。

20 世纪 80 年代后半期，制造业的创新又为管理会计系统的发展提出了新的挑战。这一时期，顾客的需求逐渐多样化、多层次，并且越来越挑剔，而生产技术以计算机辅助设计、辅助制造和数控技术为基础，为满足顾客的挑剔需求提供了技术支持，企业的生产组织方式由此从大规模、大批量生产，转向适时制（JIT）和大规模定制生产与分配。在管理控制思想和实践中，企业十分重视产品质量、产品设计、降低存货水平等持续改善企业经营水平的活动。在新的市场与制造环境下，许多企业发现原有的管理会计方法无法很好地适应新的制造技术的应用。因

此，管理会计系统重新设计，以支持和促进新的制造技术在企业中的应用。实务界和学术界也一直致力于建立管理会计新方法的研究，以适应新的技术变革和全球性竞争所带来的挑战。管理会计新方法包括全面质量管理、适时生产系统、流程再造与持续改善、学习型组织、团队管理等，被用来支持企业适应技术条件的变化和新管理战略与程序的实施。

为了便于理解这些方法，在此对支持这些方法形成的管理思想作一简介。

20 世纪 80 年代，在管理理论和实践中，在世界范围内最引人注目的是日本企业管理模式。如全面质量管理、适时生产系统和看板管理等，持续改进质量成为许多公司的目标。从管理思维的角度看，西方的企业管理更倾向于从职能角度看问题，并且应用简单化的解决方案迎合短期的预算目标和盈利目标以及对股东和利益相关者的短期回报。而日本企业管理则以更加全面和综合的角度看待企业组织和员工，具有循环性和长期性的时间观念，更加强调追求市场份额，而不是对股东和利益相关者的短期回报，营造一种基于市场优势的长期盈利性。

管理理论与实践关注的另一个焦点是：在职能部门内部和跨部门之间建立起有效的工作团队，管理中人性方面又重新得到重视。员工参与决策、培育企业文化以及组织对员工利益的关心等管理观念，被概括为一种新的管理理论——Z 理论。与此同时，西方的战略计划思想和模型，受到越来越多的批评和指责。人们批评西方的战略计划模型只会产生墨守成规、大众化的战略，企业的战略思想过于机械，并缺乏创造性；公司依此根本无法形成可持续发展的战略竞争优势。人们开始用心研究日本成功企业（如本田、佳能等）的经验，并用由此发展起来的战略意图的理念，为组织设定一个宽泛的发展方向和使命来替代战略计划模式；强调战略柔性，避免战略刚性。

随着顾客挑剔性市场的形成，以及全球化竞争加剧与环境多变，企业变革的节奏，保持对当地或某国市场的反应力，同时又能获得全球化的好处，是每个企业所面临的新挑战。目前，许多企业已经开始对企业结构进行调整与变革，纠正现代企业在结构与决策权力分配上存在的问题。为了适应环境的不确定性，树立和接受战略柔性的思想是必要的。战略柔性的思想要求企业必须能够随着顾客需求的变化、新的竞争威胁

与机会的出现而不断地适应和学习，即企业必须是一个“学习型组织”。在这样的企业中，员工是知识生产者，而非可以被轻易替换的工薪阶层；是关键性资产，而非不断被削减的成本。授权、网络和培养学习的能力成为企业实现“柔性”的主要途径。同时，许多企业已经开始以一种更加全面和综合的视角来看待自己。它们不再把自己视作一系列被清晰界定的职能集合，而是作为面向顾客的流程集合，即管理的重点由职能转向流程。例如，企业流程再造的管理思想，实际上要求人们把管理注意力集中于各部门协调与顾客的价值传递方面，即关注信息和产品如何流经整个企业，而非关注各部门如何工作。在这种观念的影响下，一些企业正在努力把自身当做一个突破企业边界的在更广范围内的供应链的一部分来加以管理，使企业与环境之间的界限更加富有弹性。企业随着自身同外部其他企业所建立的网络关系的日益发展，开始向“关系型”和“虚拟型”的方向发展，不再强调正式的组织结构。在这一发展方向上，企业的价值链被相互联结起来，许多企业成为某个战略联盟的成员，通过伙伴关系而非竞争利益的思维来推动企业、竞争者、经营环境、公众和员工之间的关系平衡。

近期以来，经济和管理理论的发展还有一个明显的特征，即受到了自然科学发展的极大影响。一些新的概念，如非线性、不确定性、复杂性和混沌等，已经开始替代我们所熟悉的机械、数学和几何模型。这些不确定性和复杂性等概念和现象，既给那些有准备的企业带来巨大机会，又给那些反应迟缓的企业造成严重威胁。

由此可见，管理思想的形成与发展是管理会计系统的改造和方法创新的源泉。顾客导向、企业管理职能的转变、全球化竞争、全面质量管理、价值链、信息技术进步、制造环境的变化，以及战略意图与战略柔性、学习型组织与流程再造等内容，都需反映在管理会计的发展与创新之中，使管理会计系统提供的信息更具备实用性。

综上所述，管理会计是从传统会计中逐步派生出来的一门独立的新兴学科，是社会生产力进步和管理水平不断提高的必然结果。管理会计充分吸收现代管理科学的各种专门方法和技术，从而给企业生产经营带来广泛的实用价值、灵活的适应能力和创新发展能力。管理会计的发展，大大丰富了会计科学的内涵，使会计不再局限于单纯地提供信息，

而是进一步利用这些信息来预测前景、参与决策、规划未来，并对日常经济活动进行有效的控制、评价和考核，在改进企业内部经营管理，提高经济效益、社会效益和环境效益方面作出应有贡献。

二、管理会计的定义和特点

（一）管理会计的定义

管理会计是通过一系列的专门方法，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，使企业内部各级管理人员能据以对各责任单位和整个企业日常的和预期的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价和考核，并使企业保证其资源的合理配置和使用，作出合理决策的一整套信息系统。

（二）管理会计的特点

管理会计在以下方面呈现出有别于财务会计的特点：

1. 服务对象

管理会计主要侧重于为企业内部各级管理人员提供有效经营和最优决策的管理信息，是为强化企业内部管理、提高经济效益服务的，故亦称“对内报告会计”。而财务会计虽然对内、对外都能提供有关企业最基本的财务信息，但主要侧重于为企业外界有经济利害关系的团体或个人服务，包括股东及潜在的投资者、财税部门、主管机关、银行、债权人和证券监管机关等，故亦称“对外报告会计”。

2. 工作重点

管理会计的工作重点是面向未来，不仅反映过去，更侧重于利用历史信息来预测前景、参与决策、规划未来，并控制、评价和考核企业的一切经济活动，属于“经营管理型”会计。而财务会计的工作重点是面向过去，单纯地提供历史信息和解释信息，属于“报账型”会计。

3. 约束依据

管理会计不受公认会计原则（GAAP）的约束，只服从企业的需要及企业内部控制制度、系统理论和成本-效益分析原理的约束。而财务会计必须严格遵守公认会计原则（目前在我国则为企业会计准则）以及政府有关法规（如会计法、税法等）。

4. 时间跨度

管理会计编制内部报告的时间跨度有较大的弹性或灵活性，可根据

企业的需要按小时、半天、1天、周、月、季、年、10年或15年的时间跨度编制计划或报告。而财务会计在这方面很少有弹性，对外编制基本财务报表通常是按月、季或年。

5. 会计主体

管理会计主要以企业内部各个责任单位为会计主体，并对它们的日常经济活动的实绩和成果进行控制、评价与考核，同时也从整个企业全局出发，认真考虑各项决策与预算之间的协调、配合和综合平衡。而财务会计则主要以整个企业为会计主体，提供集中、概括的财务信息，用来对企业的财务状况和经营成果作出综合的评价与考核。

6. 会计程序

管理会计的具体业务处理程序一般不固定，有较大的选择自由，通常也不涉及填制凭证和复式记账的问题。报表不定期编制，也无一定格式，可根据企业的需要自行设计。而财务会计的具体业务处理程序则比较固定，并具有强制性；凭证、账簿和报表有规定格式，报表定期（月、季、年）编制。

7. 会计方法

管理会计在一定期间采用灵活多样的专门方法，提出不同的备选方案，并大量应用现代数学方法和电脑技术。财务会计在一定期间只能采用一种专门方法，并只需应用最简单的算术方法和原始的计算工具。

8. 行为影响

管理会计吸收行为科学的“以人为本”的思想，最关心业绩报告中计量的结果将如何影响员工的日常行为，并想方设法调动他们的主观能动性。财务会计最关心的则是如何计量和传输财务信息，一般不重视对员工行为的影响。

9. 精确程度

由于管理会计的工作重点着眼于未来，不确定性因素较多，故对其所提供的数据不要求绝对精确，一般能算出近似值即可。而财务会计的工作重点是反映过去，通常都是确定的经济业务，故对其所提供的数据力求准确。

10. 信息特征

管理会计一般通过编制内部报告来提供有选择的、部分的和特定的

管理信息。内部报告不对外公布，不负有法律责任。财务会计则是通过编制基本财务报表来提供系统的、连续的、综合的财务信息。上市公司的基本财务报表需要对外公布，负有法律责任。

三、管理会计与财务会计的联系

从上述管理会计的特点来看，管理会计与财务会计之间确实存在差异。但是由于管理会计和财务会计同属现代企业会计系统的两个子系统，它们之间也相互渗透、相互补充、密切联系。在核算对象方面，两者总体上说应该是一致的，只是因分工的不同，在时间和空间两方面各有所侧重。在应用资料方面，两者所应用的资料有许多具有互补性质。例如，管理会计经常直接应用财务会计的“证”、“账”、“表”进行分析研究，进行必要的加工、调整、改制或延伸，编成各种内部报告。财务会计也把企业管理内部需要的主要产品的实际成本与标准成本，以及实际利润与目标利润的对比数，作为基本财务报表的补充资料对外公布。

四、管理会计的对象、职能、内容和程序

（一）管理会计的对象

管理会计的对象在时间上侧重于现在的以及未来的经济活动及其发出的信息；在空间上侧重于各个责任单位的（部分的）、可供选择的或特定的经济活动及其发出的信息。

（二）管理会计的职能

1. 规划职能

这主要是指利用财务会计提供的历史资料和其他有关信息，对企业计划期的主要经济指标进行科学预测分析，并帮助企业对未来的生产经营和长期投资项目中的重要经济问题作出专门的决策，然后在上述基础上编制整个企业的全面预算和各个责任单位的预算规划，用来指导和监督企业未来的生产经营活动。

2. 组织职能

这主要是指应用系统理论和行为科学的基本原理并结合本企业的具体情况，设计、制定合理的、有效的责任会计制度和各项具体的会计处理程序，便于企业对可调配的人力、物力、财力等有限资源进行最合

理、最优化的配置和使用。

3. 控制职能

这主要是指根据规划职能所确定的各项预算规划目标，以及制定合理的规章制度，对预期可能发生的和实际已经发生的各种有关信息进行收集、比较和分析，以便在事前和日常对各项生产经营活动进行调节、控制，保证既定目标的实现。

4. 评价职能

这主要是指在事后根据各级责任单位编制的业绩报告，将实际数与预算数进行对比、分析，用来考核各个责任单位对经济责任制的贯彻执行情况，并进行业绩评价。

（三）管理会计的内容

管理会计的基本内容包括“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”两大部分，它们紧密联系，是一个有机整体。

1. 规划与决策会计

它是为企业管理中的预测前景、参与决策和规划未来服务的。首先，利用财务会计提供的资料和其他有关信息，在调查研究 and 判断情况的基础上，对企业计划期间的各项重要经济指标（包括保本点、利润、销售量、成本和资金等）进行科学的预测分析，并对经营、投资等重要经济问题进行决策分析；其次，把通过预测和决策所确定的目标和任务，用数量和表格形式加以协调、汇总，编成企业在一定期间的全面预算；最后，按照经济责任制的要求，把全面预算的综合指标层层分解，形成各个责任单位的责任预算，用来规划和把握未来的生产经营活动。总之，“规划与决策会计”可以保证企业的各项有限资源能得到最合理、最优化的配置和使用，获得最佳经济效益、社会效益和环境效益。

2. 控制与业绩评价会计

它是为企业管理中的分析过去和对现在与未来的生产经营活动进行控制与评价服务的。首先，通过制定控制制度和开展价值工程活动，按照预算指标，对即将发生和已经发生的经济活动进行调节和控制；其次，利用标准成本制度结合变动成本法，对日常发生的各项经济活动进行追踪、收集和计算；最后，根据经济责任制的要求，由各责任单位编制一定期间的业绩报告，通过对报告中的实际数与预算数的差异进行分

析和研究，评价和考核各个责任单位的实绩和成果，并根据行为科学的激励理论分别确定它们应承担的经济责任和应接受的奖励，同时把发现的重要问题立即反馈给有关部门，迅速采取有效措施加以解决。总之，“控制与业绩评价会计”可以保证企业的各项经济活动按预定的目标进行，合理分配利润，并充分调动全体员工的积极性和创造性，实现企业的生产经营总目标。

（四）管理会计的程序

由于管理会计是为了企业内部管理服务的，其程序一般如下：

1. 财务报表分析

财务报表集中反映企业生产经营活动的全部财务信息，管理会计需要对财务报表进行分析、整理，采用与管理决策相关的信息。

2. 预测分析、决策分析和编制全面预算

针对企业日常生产经营活动和长期投资项目的重大问题，采用灵活多样的预测分析和决策分析的方法、技术，帮助企业在若干备选方案中择优选定方案，然后再通过编制全面预算，把预测和决策所确定的目标和任务用表格和数量形式反映出来。

3. 建立责任会计制度

根据企业的具体情况和管理要求，首先在企业内部划分若干责任中心，然后再按责、权、利紧密结合的原则和行为科学激励理论，建立责任会计制度，并把全面预算的综合指标进行层层分解，为每个责任单位编制责任预算，以便对它们的经济活动进行调控和考评。

4. 积累预算执行情况的财务信息

采用标准成本制度结合变动成本法，对全面预算和责任预算的执行情况进行追踪、计量和登记，然后根据本企业内部管理的实际需要，定期编制业绩报告。

5. 业绩评价和控制

根据各责任单位编制的业绩报告中的实际数与预算数进行差异分析。首先，找出偏差发生的原因，并评价和考核各责任单位的工作业绩与业务成果；其次，指出它们取得的成就和存在的问题，如发现偏离原定目标和组织的要求，应及时反馈给有关责任单位，以便调节和控制他们的经济活动，同时还要向上级主管部门提出改进的措施和建议，以便